الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية
وزارة التعليم العالي والبحث العلمي
جامعة العربي بن مهيدي أم البواقي

المؤتمر العلمي الدولي الثالث

الاتجاهات الحديثة للمحاسبة

مقاربات علمية وعملية

24-25 أكتوبر 2017

اللجنة المشرفة على المؤتمر

الدكتور السعيد بريكة
الدكتور مراد كواشي
الدكتور نور الدين زعيبط
الدكتور عادل خالدي

الجزء الأول

منشورات
جامعة العربي بن مهيدي
أم البواقي 2017

ISBN: 978-9931-9395-4-2

الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية

وزارة التعليم العالي والبحث العلمي

جامعة العربي بن مهيدي أم البواقي

المؤتمر العلمي الدولي الثالث

الاتجاهات الحديثة للمحاسبة

مقاربات علمية وعملية

24-25 أكتوبر 2017

الجزء الأول

ISBN: 978-9931-9395-4-2

الاتجاهات الحديثة للمحاسبة – مقاربات علمية وعملية
كلية العلوم الاقتصادية والعلوم التجارية وعلوم التسيير
الجزء الأول (688 ص)
ISBN: 978-9931-9395-4-2
الإيداع القانوني السداسي الثاني 2017

إعداد وتنسيق النصوص: د. عادل خالدي

الافكار الواردة في الأوراق البحثية تعبر عن أراء أصحابها، ولا تتبناها بالضرورة كلية العلوم الاقتصادية والعلوم التجارية وعلوم التسيير

منشورات جامعة أم البواقي

حقوق النشر محفوظة

2017

المؤتمر العلمي الدولي الثالث حول:

الاتجاهات الحديثة للمحاسبة

مقاربات علمية وعملية

الهيئة المشرفة:

الرئيس الشرفي للمؤتمر

أ.د. فريدة حوبار مديرة الجامعة

رئيس المؤتمر

د. مراد كواشي

المشرف العام للمؤتمر

د. السعيد بريكة عميد الكلية

رئيس اللجنة العلمية

أ.د. نور الدين زعيبط

رئيس اللجنة التنظيمية

د. عادل خالدي

الهيئة العلمية:

أ.د. أحمد بوراس، جامعة قسنطينة، الجزائر

أ.د. السعدي رجال، جامعة أم البواقي، الجزائر

أ.د. كمال مرداوي، جامعة أم البواقي، الجزائر

أ.د. فوزي سبتي، جامعة أم البواقي، الجزائر

أ.د. عبود زرقين، جامعة أم البواقي، الجزائر

أ.د. محمود جمام، جامعة أم البواقي، الجزائر

أ.د. الطيب لحيلح، جامعة أم البواقي، الجزائر

أ.د. حسن بلقاسم غصان، جامعة أم القرى، السعودية

أ.د. عدنان بن أحمد الورثان،جامعة شقراء،السعودية

أ.د. صايل سليم رمضان، جامعة البحرين، البحرين

أ.د. زكي البوسعيدي، معهد الإدارة العامة، عُمان

أ.د. عبد الاله العطار، جامعة وجدة، المغرب

أ.د. عبد الله محمد، جامعة نانت، فرنسا

أ.د. دورا يحياوي، مدرسة KEDGEللأعمال، فرنسا

أ.د. حسين أبو الرجال، جامعة اوتارا، ماليزيا

أ.د. عبد الرزاق الشحادة، جامعة الزيتونة، الأردن

أ.د. يوسف الأسدي، جامعة البصرة، العراق

أ.د. سليمان ناصر، جامعة ورقلة الجزائر

أ.د. عبد الوهاب دادن، جامعة ورقلة الجزائر

أ.د. طارق الحاج، جامعة النجاح، فلسطين

أ.د. خولة حسين حمدان، جامعة بغداد، العراق

أ.د. طارق الصدراوي، جامعة المنستير، تونس

أ.د. فريد كورتل، جامعة سكيكدة، الجزائر

أ.د. الطيب داودي، جامعة بسكرة، الجزائر

أ.د. ناجي بن حسين، جامعة قسنطينة، الجزائر

أ.د. يوسف حميدي، جامعة المدية، الجزائر

أ.د. موسى سعداوي جامعة المدية، الجزائر

أ.د. طارق الحاج، جامعة النجاح، فلسطين

أ.د. خولة حسين حمدان، جامعة بغداد، العراق

أ.د. عيسى بن ناصر، جامعة قسنطينة، الجزائر

أ.د. هوام جمعة، جامعة عنابة، الجزائر

أ.د. بالرقي تيجاني، جامعة سطيف، الجزائر

أ.د. عبد الجليل بوداح، جامعة قسنطينة، الجزائر

د. السعيد بريكة ، جامعة أم البواقي، الجزائر

د. مراد كواشي، جامعة أم البواقي، الجزائر

د. عبد الحميد مدفوني، جامعة أم البواقي، الجزائر

د. أحمد توفيق بورحلي، جامعة أم البواقي، الجزائر

أ.د. مصطفى عقاري، جامعة باتنة، الجزائر

أ.د صالح مرازقة، جامعة قسنطينة، الجزائر

د. عمر جنينة، جامعة تبسة، الجزائر

د. لعلا رمضاني، جامعة الأغواط، الجزائر

د. الجودي ساطوري، جامعة برج بوعريريج، الجزائر

د. شاكر قاسمي، جامعة الطارف، الجزائر

د. زبير عياش، جامعة أم البواقي، الجزائر

د. عبد الوحيد صرارمة، جامعة أم البواقي، الجزائر

د. جبار بوكثير، جامعة أم البواقي، الجزائر

د. محي الدين شبيرة، جامعة أم البواقي، الجزائر

د. احسين عثماني، جامعة أم البواقي، الجزائر

د. نصر الدين عيساوي، جامعة أم البواقي، الجزائر

د. سماح طلحي، جامعة أم البواقي، الجزائر

د. فراح خالدي، جامعة أم البواقي، الجزائر

د. فارس هباش، جامعة سطيف، الجزائر

د. محاد عريوة، جامعة المسيلة، الجزائر

د. شراف عقون، المركز الجامعي ميلة، الجزائر

د. محمد الشريف بن زواي، جامعة أم البواقي، الجزائر

الهيئة التنظيمية للمؤتمر:

د. خليل شرقي

د. رياض عيشوش

د. سعيدة حركات

د. لمياء عاتي

أ. فوزي شوق

أ. حمزة العوادي

أ. زهير سعيدي

أ. حمزة بوسنة

أ.عبد الوهاب شنيخر

أ. شوقي مرداسي

أ. عمار زودة

أ. حمزة بوكفة

أ. عمار والي

أ. أمينة بوفرح

أ. سعيدي سياف حنان

أ. تنقوت وفاء

تقديم:

بسم الله الرحمن الرحيم، الحمد لله رب العالمين، اللهم صلِّ وسلم وبارك على عبدك ورسولك محمد، أشرف الأنبياء والمرسلين، وعلى آله و صحبه أجمعين، وبعد،،،

يعيش العالم منذ العقدين الأخيرين من القرن الماضي وبداية القرن الواحد والعشرين قفزة نوعية في المجال التكنولوجي والاقتصادي، هذا إلى جانب التطور الهائل في التقنيات الحديثة ونظم المعلومات، وهو ما ولّد حاجة إلى الحصول على أفضل وأدق المعلومات وأكثرها ملاءمة ومرونة بأقل التكاليف، بشكل يسمح باتخاذ قرارات سليمة خصوصا في المجالات الاقتصادية والإدارية.

هذه التغيرات في بيئة الأعمال ألقت بظلالها على مجال المحاسبة، فأصبح تطويرها واستخدام أساليب حديثة أحد أهم التحديات التي تواجه الممارسين والمنظرين في المجال المحاسبي على حد سواء.

لقد جاء ظهور المحاسبة وتطورها استجابة لظروف اقتصادية وقانونية واجتماعية، فبتغير وتطور هذه الظروف تطورت المحاسبة وظهرت فروع أخرى لها، فالمحاسبة التي نراها اليوم ما هي إلا حصيلة لتطور تاريخي استغرق العديد من العصور التي عرفتها البشرية جمعاء. وحتى تؤدي المحاسبة وظيفتها يجب أن تستجيب لحاجات المجتمع المتغيرة باستمرار، كما يجب أن تعكس الظروف المالية والاقتصادية والقانونية والاجتماعية والسياسية السائدة...، وقد كان للتطورات الاقتصادية المتلاحقة في مختلف دول العالم، وزيادة معدلات التجارة العالمية، وضخامة حجم الاستثمارات الدولية... خلال الربع الأخير من القرن العشرين انعكاسا واضحا على بيئة الأعمال والتنظيم المحاسبي الدولي بظهور المعايير الدولية للتقارير المالية وتعديلها بشكل دوري، بحيث أصبحت المحاسبة اليوم تحاول تقديم حلول فعالة للمشاكل المطروحة على مستوى الممارسة العملية للمحاسبة.

مما لا شك فيه أن رهانات التقدم العلمي في شتى ميادينه تفرض على كل واحد منا أخذ مسؤوليته وتحديد مهمته والتزام الصرامة والجديّة في تأديتها، ولعل ما تعانيه الكثير من دول العالم النامي من تأخر يرجع بشكل كبير إلى عدم الاهتمام بالبحوث والدراسات العلمية التي من شأنها أن تعالج قضايا التخلف، وقد دأبت كلية العلوم الاقتصادية والعلوم التجارية وعلوم التسيير على مسايرة مختلف التطورات الجارية في ميدان الاقتصاد والتسيير بشكل عام والمحاسبة بشكل خاص، وهذا باستغلال قدراتها البشرية، خاصة منها تلك التي ساهمت بشكل فعال في تجسيد الافكار على أرض الواقع وطباعة هذا المجلد في جزئه الاول، فلها كل الشكر والتقدير.

والله من وراء القصد.

المشرف العام للمؤتمر
د. السعيد بريكة
2017/12/04

محـــاور المؤتمـــر :

المحور الأول: الإطار النظري للمحاسبة

- الإطار المفاهيمي لنظرية المحاسبة؛
- أسس ومداخل بناء النظرية المحاسبية وتطبيقاتها في الممارسات المهنية؛
- الانتقادات الموجهة للمحاسبة التقليدية.

المحور الثاني: قضايا محاسبية معاصرة - المحاسبة الإبداعية -

- المحاسبة الإبداعية، إدارة الأرباح والممارسات المحاسبية الاحتيالية؛
- معايير المحاسبة الدولية ودورها في الحد من الممارسات المحاسبية الاحتيالية؛
- حوكمة الشركات ودورها في تخفيض الممارسات المحاسبية الاحتيالية.

المحور الثالث: المحاسبة عن المسؤولية الاجتماعية –البيئية.

- الإطار المفاهيمي للمحاسبة عن المسؤولية الاجتماعية – البيئية؛
- القياس والإفصاح المحاسبي عن المسؤولية الاجتماعية – البيئية؛
- مشاكل محاسبة المسؤولية الاجتماعية – البيئية.

المحور الرابع: المحاسبة الإسلامية بين التأصيل والتطبيق

- التأصيل النظري للمحاسبة الإسلامية؛
- تطبيقات المحاسبة الإسلامية في البنوك ومنظمات الأعمال؛
- معايير المحاسبة الإسلامية و علاقتها بمعايير المحاسبة الدولية.

المحور الخامس: اتجاهات حديثة أخرى في علم المحاسبة

- محاسبة رأس المال الفكري؛
- المحاسبة الرشيقة؛
- اتجاهات محاسبية أخرى: المحاسبة الإستراتيجية، المحاسبة الالكترونية... .

المحور السادس: عرض تجارب في مجال تطبيق الاتجاهات الحديثة للمحاسبة.

- عرض تجربة الجزائر في مجال تطبيق الاتجاهات الحديثة للمحاسبة وموقع النظام المحاسبي المالي منها؛
- عرض تجارب عربية في مجال تطبيق الاتجاهات الحديثة للمحاسبة؛
- عرض تجارب دولية في مجال تطبيق الاتجاهات الحديثة للمحاسبة

أهداف المؤتمر :

- معرفة المحطات التاريخية التي مرت بها المحاسبة وأهم الانتقادات الموجهة لها في ظل الظروف الراهنة؛
- معرفة التغيرات الحاصلة في بيئة الأعمال الداخلية والخارجية وعلاقتها بتطور المحاسبة؛
- عرض لأهم الاتجاهات الحديثة في علم المحاسبة وتناول عدد من التطورات والقضايا المحاسبية المعاصرة؛
- عرض لأهم التجارب الوطنية، العربية، والعالمية في مجال تطبيق الاتجاهات الحديثة في علم المحاسبة.

فهرس المحتويات

دور المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية IFRS والتدقيق الداخلي في ضبط ممارسات المحاسبة الإبداعية **د. خالد جمال الجعارات، د. بوطورة فضيلة**	**01**
أثر تكنولوجيا المعلومات و الاتصال على مهنة التدقيق الخارجي، وواقع استخدامها في مدينة قسنطينة **أ.د: بوداح عبد الجليل، أ. بلعابد أديب**	**21**
استعمال المقارنة المرجعية في تقويم فاعلية الرقابة الداخلية للحد من مخاطر الكوارث على وفق اطار عمل هيوغو **د.خولة حسين حمدان**	**42**
اثر أساليب المحاسبة الإبداعية على جودة القوائم المالية **أ.د. أحمد قايد نور الدين، أ. بن زاف لبنى**	**60**
تنظيم وتفعيل العمل المحاسبي في ظل البيئة الرقمية **أ.د .سعداوي موسى، أ. مفتاحي محمد**	**78**
حوكمة الشركات وإدارة الأرباح بين المفهوم والأثر **أ. سرمد اسماعيل خليل المحياوي، أ. بلواضح فاتح**	**99**
المحاسبة البيئية كأسس لتقييم مستوى الأداء البيئي في المنشآت الصناعية **د. عبد الوهاب شنيخر، د. محمد كريم قروف**	**123**
أثر محاسبة القيمة العادلة للأصول الثابتة على القوائم المالية **د، يوسفي رفيق، د، عمر جنينة**	**143**
تطوير مقررات التعليم المحاسبي الجامعي الجزائري في ضوء مستجدات معايير التقارير المالية الدولية:دراسة ميدانية لمدى إدراك الطلبة والأساتذة للنظام المحاسبي والمالي الجديد ضمن المقرر الجامعي **د. صاطوري الجودي، د.جدي شوقي**	**162**
مدى اهتمام المؤسسات الصناعية الجزائرية بالمحاسبة البيئية: دراسة حالة شركة الاسمنت بعين الكبيرة –سطيف– **د. مصطفى بودرامة، د. الوزناجي مهملي**	**176**
نماذج القياس المحاسبي للمسؤولية الاجتماعية **د. شيخي بلال، د. هشام لبزة، د. محمد الهادي**	**189**
إدارة التكاليف من منظور استراتيجي كمدخل حديث لمحاسبة التكاليف **د. أمين بن سعيد، د. نادية عبد الرحي**	**207**
عوامل مؤثرة في بناء إطار مفاهيمي للمحاسبة الإسلامية من وجهة نظر الأكاديميين في الأردن والجزائر **د. حيدر محمد علي بني عطا، د. سليمة طبايبية**	**232**
تطوير الدور المحاسبي لتقييم الأداء في ضوء التوجه الاستراتيجي نحو تحقيق التنمية المستدامة **د. ميثاق أحمد محمد راج**	**249**
أثر الإفصاح عن رأس المال الفكري على جودة المعلومات المحاسبية: دراسة ميدانية على منشآت الصناعات الغذائية في السودان **د.موسى عيسى محمد بابكر**	**269**
مدى إدراك محافظي الحسابات والمحاسبين ومستخدمي القوائم المالية لأهمية تطبيق محاسبة الموارد البشرية **د.مزياني نور الدين، أ. لخشين عبير**	**284**

معوقات عدم الالتزام بالتطبيق الإفصاح المحاسبي وفق المعايير المحاسبة الدولية للحد من المخاطر البيئية للمؤسسات في الجزائر – دراسة ميدانية – **د. لزرق محمد** **301**

إشكالية تقييم الرأسمال البشري في المؤسسة– من محاسبة الموارد البشرية إلى المحاسبة الاستراتيجية — **د. محمد دهان، د. محمد بوشريبة** **316**

التحفظ المحاسبي في إعداد التقارير المالية ونشرها– دليل من المعايير المحاسبية الدولية ووقائع من بيئة الأعمال العربية– **د. حمزة طيبي، د. معمر قربة** **333**

المحاسبة الخالية من الفاقد: الاستجابة لتوجه بيئة الأعمال الحديثة **د. خالد جفال، د. نور الهدى حداد** **346**

محاسبة القيمة العادلة بين التأييد والمعارضة في ظل مخاطر الأزمة المالية الأخيرة **د. سبتي إسماعيل، د. جمال معتوق** **368**

عقد الإيجار التمويلي، دراسة مقارنة بين النظام المحاسبي المالي والمعيار الشرعي رقم 09 لهيئة المحاسبة والمراجعة للمؤسسات المالية الإسلامية. **د. عبد الكريم بعداش** **386**

توجه الدراسات المحاسبية على مستوى رسائل الدكتوراه في الجامعة الجزائرية **د. مقدم خالد، د. طلبة عادل** **404**

دور المراجعة الخارجية كآلية خارجية لحوكمة الشركات في الحد من التأثير السلبي لممارسات المحاسبة الإبداعية **د. تقرارت يزيد، د . عارجي خالد، د . بصري ريمة** **425**

التوجه نحو صياغة النظرية المحاسبية – بين الحاجة والمنفعة. **د.جبار بوكثير، أ. فاطمة الزهراء قوفي** **447**

التأصيل النظري للمحاسبة في ضل المدخل الأخلاقي **أ.د.خوني رابح، أ.محصول نعمان** **465**

اتجاهات حديثة أخرى في علم المحاسبة: محاسبة رأس المال الفكري **د.شبيرة محي الدين، أ. دريس منى** **487**

الافصاح المحاسبي عن رأس المال الفكري **أ.شرقي جمعة، أ.سعدي مفيدة** **505**

أثر تبني نظام الإدارة البيئية على إدارة التكاليف البيئية: دراسة حالة مؤسسة مناجم الفوسفات تبسة **د. كواشي مراد، أ.كوثر رامي** **524**

محاسبة المسؤولية الاجتماعية؛ إشكالية القياس والإفصاح والتطبيق في المؤسسة الاقتصادية **أ. سعيدي زهير، أ. قدور نبيلة** **543**

التدقيق الداخلي سبيل التطبيق الفعال لحوكمة الشركات **د. بريكة السعيد، أ.شايب عينو سندس** **563**

دور المدقق الداخلي في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية **أ.د أحمد توفيق بورحلي، أ. رباب زارع** **580**

تفعيل دور التدقيق الإلكتروني كآلية لتحسين جودة عملية التدقيق في المؤسسة الاقتصادية **د. زبير عياش، أ. براهم نور الهناء، أ.سناء العايب** **594**

أهمية تطبيق المحاسبة المالية الإسلامية في المصارف الإسلامية –المعايير الصادرة عن هيئة المحاسبة والمراجعة للمؤسسات المالية **614**

جامعة العربي بن مهيدي - أم البواقي
المؤتمر الدولي الثالث حول الاتجاهات الحديثة في المحاسبة - مقاربات علمية وعملية-
24 و25 أكتوبر 2017

دور المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية IFRS والتدقيق الداخلي في ضبط ممارسات المحاسبة الإبداعية

الدكتور خالد جمال الجعارات
جامعة الشرق الأوسط – عمان الأردن
Email : khaledjaarat@yahoo.com

الدكتورة بوطورة فضيلة
جامعة العربي التبسي – تبسة
Email : fadila.boutora@gmail.com

ملخص باللغة العربية:

ناقش الباحثان مفهوم المحاسبة الابداعية وممارساتها، وكيفية تسكين هذه الممارسات بين الجائزة وعدم الجائزة، حيث تطرق الباحثان إلى هذه الممارسات التي تضمنتها المعايير الدولية لاعداد التقارير المالية IFRS والتي تتلخص في النية ودورها الجوهري في المحاسبة، واستخدام التقدير والقيمة العادلة كأساس قياس والمشاكل المتعلقة بها، والسياسات والبدائل المحاسبية والتصنيف وإعادة التصنيف لبنود القوائم المالية والمعيار الدولي لاعداد التقارير المالية للمنشآت الصغيرة والمتوسطة والتقارير المرحلية والقياس المحاسبي وتعدد أسسه، والاعتراف وعدم الاعتراف كانتقاد موجه للقوائم المالية والسوق النشط وغير النشط لتحديد الأسعار التي يمكن اعتبارها القيم العادلة والعمليات مع الاطراف ذات العلاقة والعمليات الوهمية والاجتهادات الشخصية وغير ذلك من الممارسات.

وتوصل الباحثان إلى أهمية الدور الذي تلعبه المعايير الدولية لاعداد التقارير المالية في ضبط تصرفات المحاسبين والادارة، كذلك تكاملية دور هذه المعايير مع التدقيق الداخلي الكفؤ الفعال المؤهل في الحيلولة دون تحقق التشويه والتحريف والغموض والتضليل التي يمكن أن تسببها ممارسات المحاسبة الابداعية المقصودة للقوائم المالية، وأوصى الباحثان إلى ضرورة ضبط ممارسات المحاسبة الابداعية المتعلقة باعداد القوائم المالية من خلال التوسع في الافصاح وفق المعايير الدولية لاعداد التقارير المالية والتأكد من ذلك من خلال التدقيق الداخلي.

الكلمات المفتاحية: المحاسبة الابداعية، المعايير الدولية لاعداد التقارير الماليةIFRS، التدقيق الداخلي

Abstract:

Researchers discussed creative accounting and its practices, and how to consider these practices as permitted or prohibited, they introduce these practices included in International Financial Reporting Standards(IFRS), that are: intention and its fundamental role in accounting, using estimation, fair value as a measurement basis and related matters, accounting policies and alternatives, classification and reclassification to items in financial statements, IFRS for SMEs, interim reporting, accounting measurement and its bases, recognition and derecognation as criticism to financial statement, active and inactive markets as a place to determine prices considered to fair values, transactions with related parties, nominal transaction, personal judgments and the like.

Researchers concluded to the important role of International Financial Reporting Standards(IFRS) in controlling of actions of accountants and management, also the integrity of roles of IFRS and qualified, effective internal audit to avoid desertion, ambiguity, misleading, and misunderstanding of creative accounting practices to financial statements, researchers recommend to the necessity of this integrity between IFRS, internal audit, and others roles related to preparation of financial statements to control creative accounting practices , through enhancing and increasing disclosures in IFRS, and assuring of applying it by internal audit.

Keywords: creative accounting, IFRS, internal audit.

مقدمة:

إن الإطار المفاهيمي للمحاسبة هو نظام مترابط من الأهداف والمبادئ المرتبطة مع بعضها والتي تؤدي بدورها إلى معايير متسقة تصف طبيعة ووظيفة ومحددات المحاسبة المالية والقوائم المالية، والذي يجب أن يساعد مستخدمي التقارير المالية في زيادة فهمهم وثقتهم في الإبلاغ المالي، ويعزز من قابلية المقارنة.[1] حيث تستند القوائم المالية على البيانات المالية التي هي التعبير المالي عن موارد المشروع الاقتصادي والتغيرات فيها خلال فترة معينة، ولذلك لابد لها أن تستجيب لمتطلبات معينة منها الدقة وصحة التعبير عن النشاط والوصف الصحيح لمركز المؤسسة المالي، كما لابد من أن تتصف بالوضوح والبساطة وثبات المصطلحات والطرق المحاسبية المستخدمة في احتساب المصاريف والنفقات"[2]. وينظر إلى تعدد السياسات والبدائل والطرق المحاسبية ودور المحاسبة في صياغة الأرقام المحاسبية على أنها عملة ذات وجهين ضمن ما يسمى بمفهوم المحاسبة الإبداعية، فمن ناحية قد يكون هناك فعلا ابداع محاسبي باستخدام هذا التعدد للوصول إلى معلومات موثوقة وملاءمة، أو يتم استغلال هذا المفهوم للتضليل والتحريف والتشويه، ومحور ذلك هو الانسان، ويعتبر مفهوم المحاسبة الابداعية من مواليد سنوات السبعينيات حيث نجد هذا المصطلح موجودا في المحاسبة الانجلوسكسونية وذلك من خلال الأبحاث التي كان يقوم بها المنظرون والمفكرون في مهنة المحاسبة، وتتطلب الممارسات المحاسبية تدقيق معقول للقوائم المالية وإلافصاحات المرفقة بها، حيث تبذل الجهات الواضعة لمعايير المحاسبة الجهد اللازم بما من شأنه التخفيف من حدة الانتقادات التي يمكن أن تنشأ بسبب ممارسات المحاسبة الابداعية جنبا إلى جنب مع التدقيق المنظم الهادف الذي يراعي العناية المهنية اللازمة، وصولا إلى قوائم مالية تتميز بالموثوقية والتمثيل الصادق والعرض العادل والشفافية والوضوح وامكانية الاعتماد عليها من قبل المستخدمين في عملية اتخاذ القرارات.

وأمام حقيقة أن المحاسبة الإبداعية قد تكون أسلوب من أساليب التلاعب في الحسابات لإخفاء الأداء الفعلي للشركات بغرض تحقيق نتائج نافعة للشركة أو بعض العاملين فيها، وتوصف مثل هذه الأساليب بأنها "محاسبة إبداعية احتيالية" وتمثل الوجه القاتم للمحاسبة الابداعية باستغلال عنصري المرونة والاختيار والذي يؤدي إلى وجود أثر بالغ الأهمية في زعزعة ثقة السوق في المعلومات الواردة في القوائم المالية التي تنشرها الشركات. فخلال السنوات الأخيرة وخاصة بعد أحداث انهيار شركة (انرون Enron) وتحميل مكتب (آرثر أندرسون) بكونه المسئول عن مراجعة وتدقيق حسابات تلك الشركة جزءاً من مسئولية انهيار الشركة واتهامه بالتلاعب بالبيانات المحاسبية للشركة مستغلاً بعض المعالجات والسياسات المحاسبية التي تُظهر البيانات المحاسبية بغير شكلها الصحيح، بدأ ظهور هذا الوجه القاتم للمحاسبة الإبداعية ، والتي أصبحت محل اهتمام وتركيز من قبل المحاسبين والمراجعين على حد سواء بل وكافة المستفيدين والمتعاملين مع البيانات المحاسبية الواردة في القوائم المالية للشركات المختلفة.

وعليه يمكن طرح السؤال الرئيسي الآتي: **ما هو الدور التكاملي بين المعايير الدولية لاعداد التقارير المالية IFRS والتدقيق الداخلي في ضبط ممارسات المحاسبة الإبداعية ؟** وللتعرف على هذا الدور ستتناول هذه الورقة البحثية أربعة محاور هي:المعايير الدولية لاعداد التقارير المالية IFRS، التدقيق الداخلي، المحاسبة الابداعية.

أولا: المعايير الدولية لاعداد التقارير المالية IFRS

تؤدي المعايير الدولية لاعداد التقارير المالية IFRS دورا مهما في توفير الحماية لأصحاب المصالح في الشركة من خلال توفير الأسس والقواعد اللازمة لإنتاج معلومات محاسبية ذات جودة عالية تتسم بالشفافية والمصداقية. ويعرف المعايير الدولية لاعداد التقارير المالية على أنه: قواعد يتم اعتمادها من طرف مؤسسات الأعمال عند إعداد القوائم المالية، وتشمل المعايير والقواعد الوضعية والتوجيهات الآزمة التي تتعلق بعدة موضوعات تهم المحاسبة الدولية بشكل عام وبالأخص القياس، التقييم، العرض، والإفصاح، وتعتبر هذه القواعد بمثابة مرشد أساسي لتحقيق التجانس في العمليات والأحداث التي تؤثر على القوائم المالية والتدفقات النقدية، وإيصال تلك المعلومات إلى الأطراف المستفيدة منها.[3] كما يمكن اعتبارها بأنها تشمل كافة القواعد المتعلقة بالمحاسبة مهما كانت طبيعتها إلزامية أو اختيارية، أي أن كل ما من شأنه أن يشكل دليلا أو مرجعا سواء كانت نصوص تشريعية أو تنظيمية أو توصيات، صادرة عن سلطات مؤهلة لتنظيم الميدان المحاسبي سواء محليا أو دوليا، إضافة إلى أنه تعد معايير محاسبية كل ما تم استحداثه من قبل المؤسسات من الممارسات المحاسبية التي لاقت انتشارا واسعا نتيجة تكرار استعمالها، كما أن مفهومها يعني جميع القواعد التي تلتزم بتطبيقها المؤسسات والبنوك لأجل إعداد قوائمها المالية.[4]

وقد تم تعريف مصطلح المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية IFRSs بأنّها المعايير والتفسيرات التي تصدر عن مجلس معايير المحاسبة الدولية IASB، وتتضمن ما يلي:

1. المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية International Financial Reporting Standards (IFRSs) وقد صدر منها 17 معياراً لغاية 2017/9/1، وينصرف المعنى الضيق للمعايير الدولية لإعداد التقارير المالية IFRSs إلى هذه المعايير، وهذه المعايير كلها سارية في 2017/9/1، باستثناء المعيار IFRS 9 والذي سيحل محل المعيار الأكثر جدلاً IAS 39 المتعلقين بالأدوات المالية، حيث تم تأجيل سريانه عدة مرات ليبدأ اعتباراً من 2017/9/1 ، والمعيار IFRS 15 والمتعلق بالإيرادات من العقود مع العملاء والذي سيحل محل المعيار IAS 11 المتعلق بعقود البناء، والمعيار IAS 18 المتعلق بالإيراد،إضافة إلى التفسيرات SIC 31 و IFRIC 13 و IFRIC 15 و IFRIC 18، حيث سيبدأ سريانه اعتباراً من 2018/1/1، والمعيار IFRS 16 والذي سيحل محل المعيار IAS 17 والمتعلقان بالإيجارات إضافة إلى التفسيرات SIC 15 و SIC 27 وIFRIC 4 اعتباراً من 2019/1/1، والمعيار IFRS 17 والذي سيحل المعيار IFRS 4 اعتبارا من 2022/1/1 والمتعلقين بعقود التأمين.
2. معايير المحاسبة الدولية International Accounting Standards ويرمز لها اختصاراً بـ(IASs)، وكانت تتولى إصدارها لجنة معايير المحاسبة الدولية International Accounting Standards Committee (IASC) قبل أن يتم استبدالها في نهاية عام 2000 بمجلس معايير المحاسبة الدولية IASB، حيث أصدرت اللجنة 41 معياراً ، ثُمّ تمّ دمج بعض المعايير في معايير أخرى وإلغاء وسحب معايير أخرى فانخفض عددها إلى 25 معياراً سارية لغاية 2017/9/1.

3. التفسيرات التي تصدر عن لجنة تفسيرات المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية International Financial Reporting Interpretation Committee (IFRIC)، وقد صدر منها 21 تفسيرا ، تم دمج 7 تفسيرات منها في المعايير ذات العلاقة ولا تزال الباقية سارية حتى تاريخ 2017/9/1.
4. التفسيرات التي صدرت عن لجنة تفسيرات معايير المحاسبة الدولية Standing Interpretation Committee (SIC)، وقد صدر منها 34 تفسيرا لغاية نهاية عام 2000، تم دمج 27 تفسيراً في المعايير ذات العلاقة ولا تزال الباقية سارية حتى 2018/1/1.

ويستشف من تغيير مسمى معايير المحاسبة الدولية IAS التي كانت تصدر عن لجنة المعايير المحاسبة الدولية IASC إلى المعايير الدولية لاعداد التقارير المالية IFRS والتي أصبح مجلس معايير المحاسبة الدولية IASB يتولى اصدارها اعتبارا من بداية عام 2001 إلى أن اهتمام هذه المعايير أصبح ينصب على محتوى القوائم المالية ذات الاستخدام العام والايضاحات التي تتعلق بها والتي تشكل الافصاح المحاسبي الذي يعتبر نقطة الوصل بين الشركة ومستخدمي المعلومات المفصح عنها من قبلها.

ثانيا: التدقيق الداخلي

1- ماهية وظيفة التدقيق الداخلي

أ- تعريف التدقيق الداخلي: يشير التعريف القديم لمعهد المدققين الداخليين إلى أن التدقيق الداخلي وظيفة تقويم مستقلة تنشأ داخل المؤسسة، بهدف مساعدة أفرادها على تنفيذ مسؤولياتهم بفاعلية من خلال تزويدهم بالتحليلات والتقويمات والتوصيات والمعلومات المختصة بفحص الأنشطة، ويركز هذا التعريف على أهم أهداف المراجعة وهو توفير رقابة فعالة بكلفة معقولة، وبالتالي وظيفة المراجعة وفقا للمفهوم القديم كانت تشمل الفحص والتقويم.[5] أما بموجب المفهوم الحديث فإن التدقيق الداخلي تشتمل على وظيفتين هما:

أ1- خدمة التأكيد الموضوعي: وهي فحص موضوعي للأدلة بغرض توفير تقويم مستقل لفاعلية وكفاية إدارة المخاطر والأنظمة الرقابية مثال ذلك: العمليات المالية، الأداء، الالتزام بالسياسات واللوائح التنظيمية، وأمن نظام المعلومات.

أ2- الخدمات الاستشارية: وهي عمليات المشورة التي تقدم لوحدات تنظيمية داخل المؤسسة أو خارجها وتحدد طبيعة نطاق هذه العمليات بالاتفاق مع تلك المؤسسات، والهدف منها إضافة قيمة للوحدة وتحسين عملياتها ومثال ذلك: المشورة، النصح، تصميم العمليات والتدريب.

والتدقيق الداخلي عرفها مجمع المراجعين الداخليين الأمريكي (**I.I.A**)*: بأنها " نشاط تقييمي يوجد في منظمة الأعمال لمراقبة العمليات المحاسبية والمالية والعمليات الأخرى من أجل تقديم خدمات وقائية للإدارة، وهي نوع من الرقابة هدفه فحص وتقييم فعالية وسائل الرقابة الأخرى، وهذا النوع من المراجعة يتعامل أساسا مع الأمور المحاسبية والمالية، ولكنه قد يتعامل بشكل ما مع بعض الأمور التشغيلية ".[6] أما المعهد الفرنسي (**IFACI**)** للمراجعة والمستثمرين الداخليين عرف التدقيق الداخلي بأنها: "فحص دوري للوسائل الموضوعة تحت تصرف الإدارة بهدف مواكبة وتسيير المؤسسة، ويقوم بهذا النشاط قسم مستقل عن الأقسام الأخرى، وإن الأهداف الأساسية للمراجعين الداخليين في إطار

هذا الفحص الدوري هي التدقيق فيما إذا كانت الإجراءات المعمول بها تتمتع بالضمانات الكافية وبصدق وشرعية المعلومات وفعالية وملائمة الهياكل ".[7]

ومن خلال المفاهيم السابقة يمكن التوصل إلى الخصائص التالية للمراجعة الداخلية:

– التدقيق الداخلي وظيفة مستقلة أي أن التدقيق مستقل عن بقية النشاطات والعمليات التي تخضع لفحص المراجع الداخلي، وهذا الاستقلال يعد حجر الزاوية في موضوعية نتائج وتوصيات المراجع الداخلي ومدى ملائمتها ومدى قبولها والاعتماد عليها وبدون هذه الاستقلالية تكون نتائج وتوصيات المراجع الداخلي بعيدة عن الموضوعية وتعتبر فيها شيء من التحيز للنشاطات التي تشارك فيها.

– تختص وظيفة التدقيق الداخلي بمهمة فحص جميع الأنشطة في المنشأة وبأنها تسير وفقا للنظم الموضوعة، ويمتد نشاطها إلى جميع الرقابات الإدارية والمحاسبية والضبط الداخلي.

– التدقيق الداخلي كمهنة يعترف بها أصبح لها ما يؤهلها لتلعب دورا كبيرا في عملية إتخاذ القرار وذلك بواسطة مخرجاتها التي أصبحت أكثر دقة وشمولا.

– يستطيع المراجع الداخلي أن يقوم بذات المهمات التي يقوم بها المدقق الخارجي خلال فترة وجوده ويستطيع أيضا تدقيق كافة القيود والعمليات داخل المنشأة على مدار السنة، ووجود دائرة للمراجعة الداخلية بشكل صحيح يؤدي إلى تقليل عمل المراجع الخارجي، ويختصر الوقت ويوفر التكاليف على المنشأة.

ب– أهداف التدقيق الداخلي: يحاول المراجع الداخلي تقديم المساعدة لجميع أعضاء التنظيم لكي يتمكنوا من تحمل مسؤولياتهم بكفاية وفعالية، وذلك من خلال تزويدهم بالتقييمات والتوصيات وأية ملاحظات لها صلة بالأنشطة التي تم مراجعتها ومع أن الهدف الأساسي لدائرة المراجعة في أي تنظيم هو الإسهام في تحقيق الأهداف الكلية لهذا التنظيم، والمتمثلة في الآتي:[8] زيادة قيمة الشركة وتحسين عملياتها من خلال مشاركة الإدارة في تخطيط إستراتيجية الشركة وتوفير المعلومات التي تساعدها في تنفيذ تلك الإستراتيجية، مراجعة وتقييم نظم الرقابة الداخلية، تقييم وتحسين فاعلية إدارة المخاطر، تقييم وتحسين فاعلية الرقابة، التأكد من إتباع السياسات والإجراءات الموضوعة ومدى الالتزام بها، المحافظة على أموال وموارد المنشأة وحمايتها من الاختلاس وسوء الاستعمال، منع الغش والتلاعب والحد من إرتكاب الأخطاء، تحديد مدى الاعتماد على نظام المحاسبة والتقارير المالية والتأكد أن المعلومات الواردة فيها مطابقة للواقع، تقييم أداء الأفراد بشكل عام، القيام بمراجعات منتظمة ودورية للأنشطة المختلفة، ورفع تقارير بالنتائج والتوصيات إلى الإدارة العليا، التعاون مع المراجع الخارجي لتحديد المجالات اللازمة للمراجعة الخارجية، المشاركة في برامج تخفيض التكاليف ووضع الإجراءات اللازمة لها، تقييم الهيكل التنظيمي لاسيما عند حدوث تغيرات في الواجبات والأهداف والمسؤوليات وتفويض السلطات[9].

ج– أهمية التدقيق الداخلي: لقد تغير الدور التقليدي للمراجع الداخلي وتجاوز عملية تحديد مخاطر نظام الرقابة الداخلية ليصل إلى القيام بدور إستشاري كبير لتطوير وتعديل مؤشرات تشغيل الأداء الرئيسية، وقد بلغت أهمية التدقيق الداخلي ذروتها في وقتنا الحالي، ويعود ذلك إلى الأسباب التالية:[10]

ج1- التغلب على الصعوبات التي تترتب على الظروف الاقتصادية: وذلك عن طريق تسليط الأضواء على الطريقة التي يتم بها إنجاز الأنشطة والعمليات داخل المنشاة، فالتدقيق الداخلي تصبح أداة رقابية هامة تساعد الإدارة العليا على مواجهة الظروف الاقتصادية المعقدة.

ج2- كبر حجم المنشآت وتعدد منتجاتها: فكلما كبر حجم المؤسسة وزاد عدد مستخدمي البيانات المحاسبية كلما أضحت مهمة مدقق الحسابات أصعب، وزادت حاجة عملاء المؤسسة إلى بيانات آمنة وموثوق فيها، حيث أن مصالحهم لا تسمح لهم بالإنتظار حتى يتم تدقيق القيود من قبل المراجع الخارجي، لذا تحتاج تلك المنشآت إلى أعمال التدقيق الداخلي للتأكد من صحة بياناتها المالية والمحاسبية أولا بأول، لاستخدام هذه البيانات في إتخاذ القرارات وترشيدها وبالتالي يمكن وصف هذه الأهمية بالرقابة والثقة.

ج3- تحول المراجعة الخارجية إلى أسلوب المراجعة الاختيارية: يعتمد حجم العينة التي يتم إختيارها في الغالب على مدى كفاية نظام الرقابة الداخلية للمنشأة وتعتبر التدقيق الداخلي من المكونات الرئيسية للتنظيم الرقابي الداخلي ووجودها يكون مطمئن للمراجع الخارجي أكثر من المنشأة التي لا يوجد بها مراجع داخلي، خاصة وأن المراجع الداخلي يقيم وسائل الرقابة للتأكد من سلامتها وكفاءتها ومدى صلاحيتها في الماضي والحاضر والمستقبل.

ج4- توفير بيانات ومعلومات يمكن الاعتماد عليها: في الغالب الإدارة العليا للمؤسسة تحصل على المعلومات من مصدرين هما: المعلومات من الإدارات التنفيذية والمعلومات الواردة من تقارير مراجعي الحسابات الداخليين والخارجيين، لذلك فالتدقيق الداخلي تخفض مقدار عدم التأكد لدى مستخدمي المعلومات عن طريق تزويدهم بالمعلومات الكافية، وبالتالي تجنبهم مخاطر إتخاذ القرارات والتي ترتبط بتحقيق أهداف معينة وتكون هذه المعلومات باعثا ودافعا لإتخاذ موقف مناسب يؤدي إلى تجنب النتائج غير المرغوب فيها.

ج5- إتباع أسلوب اللامركزية الإدارية: يترتب على إنتهاج أسلوب اللامركزية الإدارية في المنشأة الكبيرة ضرورة قيام الإدارة العليا لتلك المنشآت بالتأكد من مدى إلتزام الإدارات القطاعية التابعة لها لما وضعته من خطط وسياسات عامة، وأن تلك الإدارات تحقق العائد المتوقع منها على رأس المال المستثمر، وتستخدم مواردها بكفاءة وتحقق نتائج فعّالة ما لم تلجأ بين الحين والآخر إلى تقسيم أداء تلك الإدارات وفقا لمعايير الأداء الموجودة والتي عهدت بها إلى دائرة التدقيق الداخلي.

ج6- زيادة حالات فشل المؤسسات وإفلاسها: الاتجاهات المتزايدة خلال السنوات الأخيرة والتي تنادي بضرورة تحسين الأداء الرقابي للمؤسسات تناول أسباب إنهيار بعض المؤسسات يكمن في ضعف الأداء الرقابي داخل المؤسسة نتيجة وجود قصور في إستقلالية مجلس الإدارة، أو إنخفاض جودة أداء لجان المراجعة، أو غياب وظيفة التدقيق الداخلي.[11]

د- وسائل التدقيق الداخلي: يقوم المراجع الداخلي بإنجاز مهمتة بالاعتماد على عدة وسائل وتقنيات منها:[12]

د1- المعاينة والجرد الفعلي: لكي يتأكد المراجع من صحة وحقيقة الرصيد الدفتري للأصل فيقوم بمعاينة الأصل ميدانيا والوثائق المثبتة لوجوده، والقيام بعمليات العد والقياس والجرد، فهي أهم وسيلة للتحقق من الوجود الفعلي للأصل.

د2–المراجعة الحسابية: تهدف إلى التأكد من سلامة الأرقام والبيانات المحاسبية المسجلة بالمستندات والكشوف والقوائم من الناحية الحسابية فقط، كمراجعة جميع صفحات دفتر اليومية وترحيل جميع المجاميع من صفحة إلى أخرى.

د3– المراجعة المستندية: لابد للمراجع أن يتحقق من الشروط الواجب توافرها في المستندات لأنها دليل لإثبات قرينة من قرائن المراجعة، ولأن المستندات هي الأوراق التي تعتبر مرجعا سليما يعتمد عليها المراجع في التأكد من الحدث الفعلي ومن الصحة المتعلقة بها، وتعتبر من أهم الوسائل المستخدمة للحصول على أدلة الإثبات في المراجعة.[13]

د4– نظام المصادقات: إن المصادقات هي عبارة عن بيان إقرار مكتوب من الغير ويرسل إلى المراجع بغرض التأكد من صحة رصيد أو بيانات معينة، وهذه الوسيلة من أقوى أدلة الإثبات كونها من طرف ثالث خارج المؤسسة مثل الأرصدة النقدية لدى البنوك، أرصدة العملاء، الأوراق المالية المودعة لدى البنوك.

د5– نظام الاستفسارات والتتبع: يوجه المراجع بعض الأسئلة والاستفسارات إلى المختصين داخل المؤسسة وعنده الاستفسارات تأخذ أحد الشكلين إما شفوية أو كتابية.[14]

د6– نظام المقارنات والربط بين المعلومات: تتمثل في إجراء مقارنات بين معلومات الفترة الحالية والفترة السابقة، ودراسة العلاقات بين المعلومات المالية وغير المالية قصد ملاحظة التغيرات وتحليل أسبابها.

د7– المراجعة الإنتقادية: يقوم المراجع الداخلي بدراسة اعتيادية فاحصة بتمعن لبعض العمليات أو بعض الدفاتر أو أحد الحسابات أو القوائم المالية بهدف اكتشاف أو ملاحظة أي أمر لم يظهر أثناء المراجعة المستندية. ويتوقف نجاحها على خبرة المراجع وكفاءته مما يوفر له وقت وجهد لمواجهة الأمور غير العادية التي قد تستدعي إنتباهه.

هـ– أنواع التدقيق الداخلي: إن التدقيق الداخلي تؤدي نوعين من الخدمات منها الوقائية وذلك لأنها تحمي أموال المؤسسة وتحمي إستراتيجياتها والنوع الثاني خدمات إنشائية تضمن إتباع الموظفين وعدم إنحرافهم عن المسار المحدد من قبل الإدارة. ومع ذلك تنقسم التدقيق الداخلي من حيث الأعمال التي يزاولها المراجع الداخلي إلى الأنواع التالية:[15]

هـ1– التدقيق الداخلي المالية: تعتبر المراجعة المالية المجال التقليدي للتدقيق الداخلي والذي يتضمن القيود المحاسبية للأحداث الاقتصادية التي تحدث داخل المؤسسة وتدقيقها حسابيا ومستنديا، ثم التحقق من سلامتها وموافقتها للأنظمة والتعليمات المتبعة والقوانين والمبادئ المحاسبية المتعارف عليها وذلك لإظهار البيانات بصورة واقعية.

وتتناول المراجعة المالية الداخلية أيضا التحقق من وجود الأصول وتوافر الحماية المناسبة لها من الضياع أو سوء الاستعمال أو الاختلاس، وكذلك فحص وتقويم درجة متانة الرقابة الداخلية المحاسبية وكفايتها ومدى الاعتماد على البيانات المحاسبية المولدة داخل المنشأة والتي يعتمد عليها في إتخاذ القرارات.

هـ2– التدقيق الداخلي المحاسبية: وتشتمل على خطة التنظيم والوسائل والإجراءات التي تهتم بصفة أساسية بالمحافظة على أصول المؤسسة ومدى الاعتماد على البيانات المحاسبية المسجلة بالدفاتر والسجلات المحاسبية ويتحقق ذلك عن طريق تصميم نظام فعال لأنظمة الضبط الداخلي وتوفير جهاز كفء للقيام بعمليات التدقيق الداخلي.

هـ3– التدقيق الداخلي الإدارية: وهي المراجعة التي تشمل فحص الإجراءات الرقابية الخاصة بنواحي النشاطات الأخرى غير الناحية المالية أو المحاسبية، ولذا فهي تتطلب معرفة السياسات والإجراءات المطبقة في المؤسسة.[16]

هـ4- التدقيق الداخلي التشغيلية: وهي مراجعة شاملة للوظائف المختلفة داخل المنشأة للتأكد من كفاءة وفاعلية وملائمة هذه الوظائف من خلال تحليل الهيكل التنظيمي وتقييم مدى كفاءة الأساليب الأخرى المتبعة للحكم على مدى تحقيق أهداف المنشأة من خلال هذه الوظائف والتدقيق الداخلي التشغيلية تعرف أيضا بمراجعة العمليات.

2- المعايير الدولية للمراجعة الداخلية

لا تزال الجهود تبذل لتطوير مهنة التدقيق الداخلي من قبل القائمين على هذه المهنة من جهات رسمية وغير رسمية، والمعايير الدولية للمراجعة الداخلية تمّ وضعها من قبل معهد المراجعين الداخليين الأمريكي (I.I.A). تضمنت هذه المعايير سنة 1978 قائمة بمسؤوليات المراجع الداخلي بالإضافة إلى التعريف بمهنة التدقيق الداخلي والتعريف بأهمية تلك المعايير وتم تطوير هذه المعايير من خلال إدخال تعديلات عليها وفي سنة 2000 تم وضع دليل لأخلاقيات مهنة التدقيق الداخلي، وتعتبر هذه المعايير الأكثر شيوعا وتطبيقا في العالم، حيث تشكل أدلة إرشادية متكاملة تساعد في ضمان تنفيذ أنشطة التدقيق الداخلي بشكل فعّال.

وهذه المعايير تعرف بأنها الأنماط التي يجب أن يحتذي بها المراجع أثناء أدائه لمهنته والتي تستنتج منطقيا من المفاهيم التي تدعمها.[17] وقد تم وضع معايير للمراجعة الداخلية بمراعاة للاعتبارات الآتية:[18]

- إختلاف المعلومات المالية التي يتم مراجعتها سواء في شكلها أو في مضمونها من دولة إلى أخرى وفقا لتباين أنظمتها ولوائحها المتحكمة في إعدادها، بإختلاف الممارسات المهنية المتبعة.
- عدم هيمنة المعايير على الأنظمة المحلية المتحكمة في مراجعة القوائم المالية في دولة معينة وذلك لإضفاء صفة المرونة عليها من جهة، وإمكانية الحصول على قبول إختياري على نطاق واسع من جهة أخرى.
- العمل بدستور إتحاد المحاسبين الدوليين وإلزام الأعضاء في الاتحاد بتطبيق معايير المراجعة الدولية.
- تطبيق المعايير على المراجعة المستقلة التي تهدف إلى الفحص الفني المحايد للقوائم المالية للمؤسسة.

وتم تقسيم معايير المراجعة إلى خمسة أقسام تعطي الجوانب المختلفة للمراجعة الداخلية تتمثل في:[19]

أ- الاستقلالية: حتى يكون المراجع الداخلي مستقلا عن الأنشطة التي يقوم بمراجعتها يتطلب الأمر أن يكون الوضع التنظيمي لقسم التدقيق الداخلي يتمتع بإستقلالية كافية لأداء المسؤوليات المنوطة بها.

ب- العناية المهنية: يجب أن يتمتع كل من في قسم التدقيق الداخلي بالتأهيل العلمي والعملي للقيام بعملية المراجعة في صورتها الصحيحة، مع بذل العناية الكافية للإلتزام بمعايير سلوك المهنة ومهارات التعامل مع الأفراد والقدرة على الاتصال بفاعلية.

ج- نطاق العمل: يجب أن يتضمن نطاق عمل التدقيق الداخلي فحص وتقييم مدى كفاية وفاعلية نظام الرقابة الداخلية داخل التنظيم والتأكد من جودة الأداء لكل المسؤوليات.

د- أدوات عمل المراجعة: يجب أن تتضمن أعمال المراجع كل من التخطيط لعملية المراجعة، فحص وتقييم المعلومات والتقارير عن النتائج ومتابعة التوصيات، وهنا من أجل مساعدة المستويات الإدارية المختلفة على إتخاذ القرارات والتدابير الصائبة ثم المساعدة على متابعة القرارات والإجراءات المتخذة.

هـ- إدارة قسم المراجعة: تقتضي معايير التدقيق الداخلي ضرورة أن يكون لدى المشرف على قسم التدقيق الداخلي تعيين من الإدارة العليا، وتكون لديه لائحة بأهداف وسلطات ومسؤوليات القسم ويضع برنامجا لاختيار وتطوير الموارد البشرية في قسم التدقيق الداخلي.

ولقد أدى التطور في مفهوم التدقيق الداخلي إلى إعادة هيكلة المعايير المرتبطة بها، والتي وضعت سنة 2003، لتصبح نافذة إعتبارا من سنة 2004، من طرف معهد المراجعين الداخليين الأمريكي وصنفت إلى المعايير العامة التي تحدد خصائص ومواصفات الجهة أو الشخص القائم بعملية التدقيق الداخلي، ومعايير الأداء التي تتعلق بتخطيط عملية المراجعة وتوصيل النتائج بطريقة سليمة وفحص البيانات والتأكد من صحتها وإعداد التقارير بصورة جيدة، حيث يتوافق هذا المفهوم الحديث للمراجعة الداخلية مع إدارة المخاطر وعملية الحوكمة والدور الاستشاري للمراجع.

3- أوراق عمل التدقيق الداخلي

إن أوراق العمل هي كل المستندات التي ترتبط بتنظيم أعمال إدارة التدقيق الداخلي، وتقسم إلى التالي[20]:

أ- الملف الدائم: يحتوي هذا الملف على البيانات الهامة التي يحتاجها المراجع وتشمل بيانات ملف المراجعة الدائم مايلي:

ميثاق عمل المراجعة، الهيكل التنظيمي، اللوائح والتعليمات، الدليل التشغيلي، خرائط وصف نظام الرقابة الداخلية، دليل السياسات والإجراءات، سجل المخاطر ومصفوفة الصلاحيات.

ب- الملف الجاري: يحتوي هذا الملف على المستندات المتعلقة بتطبيق إجراءات المراجعة، وتشمل عادة الوثائق الآتية: برنامج أعمال المراجعة وخطط العمل للعام الحالي، الأوراق والمستندات التي إستخدمها المراجع في أعماله، تقارير المراجعة (الملاحظات والتوصيات والنتائج)، ردود الإدارات الأخرى على تقارير المراجعة، أي أوراق أخرى تتعلق بسريان عمليات المراجعة.

ج- تقرير المراجعة: وبعد الإنتهاء من عملية المراجعة وتنفيذ جميع الإجراءات المخططة وتجميع الأدلة تبدأ مرحلة إعداد تقرير المراجعة، كمنتج نهائي لهذه العملية ويحتوي التقرير على ملاحظات ونتائج وتوصيات، فالملاحظات ثلاثة أنواع فإما أن تكون منخفضة الأثر فتكون إما عن أعمال وهمية، إغفال وسهو أو عن الإنحرافات والتجاوزات والأخطاء، ولكن هذه الملاحظات لا تشكل خطرا يذكر على نشاط المؤسسة وعلى الإدارة فقط تصحيحها. أما الملاحظات ذات الأثر المتوسط فليس لها تأثير كبير على سير العمل ولكن إن تم تجاهل تصحيحها سيتضاعف تأثير خطرها ويكون أكبر على المدى الطويل. وأما الملاحظات عالية الأثر فتتضمن الكثير من نقاط الضعف في جهاز الرقابة الداخلية أي أن مستوى المخاطر غير مقبول ويجب أن يعاد تقديرها ويتم العمل على تخفيضها بأسرع وقت ممكن. وتهدف تقارير المراجع إلى الإخبار والإقناع والتحفيز والإيجاز ولكنها تكون بناءة وفي الوقت المناسب، وشكل تقرير المراجع الداخلي الأكثر شيوعا يحتوي على الأجزاء الآتية: عنوان التقرير والجهة المقدم إليها، المقدمة، الملخص التنفيذي، خلفية عن مهمة المراجعة، الهدف والنطاق، الملاحظات والتوصيات وردود الإدارة.

ويتم إرسال نسخة من تقرير المراجعة إلى الجهة المراجع عليها لتبليغها بالنتائج والتوصيات، ويطلب منها الرد خلال مدة معقولة من تاريخ التسليم، فعمل إدارة التدقيق الداخلي يمتد إلى أبعد من إصدار التقرير ومن أجل خدمات إضافة

قيمة للجهة المراجع عليها، فإنه لابد من عملية المتابعة من خلال التأكد من إستلام الرد على تقرير المراجعة خلال المدة المحددة، وإلا فيجب رفع الأمر إلى المستوى الإداري الأعلى للمؤسسة.

4- مقومات نجاح التدقيق الداخلي والتحديات التي تواجهها

مع إزدياد أهمية التدقيق الداخلي في وقتنا الحالي برزت العديد من مقومات النجاح التي تهدف لتطويرها ورفع كفائتها، ومع ذلك تواجه أعمال المراجعة جملة تحديات يجب التصدي لها، وكلاهما يتمثل في الآتي:[21]

- الوعي والتأييد التام من الإدارة العليا.
- الوعي بأهمية التدقيق الداخلي عند المستويات الإدارية المختلفة.
- التدريب المناسب لفريق العمل وبشكل دوري.
- معرفة طبيعة أعمال المؤسسة بشكل جيد.
- الإتصال بالإدارة العليا لتبليغ النتائج وتقديم الرأي حول إدارة المخاطر والرقابة بشكل دوري.
- المشاركة في تعيين موظفي الإدارات الأخرى وتحويل بعض المراجعين الداخليين إلى الإدارات الأخرى.

وأما التحديات التي تواجه أعمال التدقيق الداخلي فأهمها الآتي:

- عدم التأييد التام من الإدارة العليا.
- عدم الوعي بأهمية التدقيق الداخلي عند المستويات الإدارية المختلفة.
- الإعتقاد بأنها جاسوس للإدارة العليا.
- النظر إلى ملاحظات المراجعة كإنتقادات شخصية.
- عدم التعاون وإعطاء بعض المعلومات.
- عدم إتباع الأسس المهنية في الممارسات.

ثالثا: المحاسبة الابداعية

1- ماهية المحاسبة الابداعية

إن المعنى الظاهري لمصطلح محاسبة الإبداع يبدو من الوهلة الأولى أنه نوع جديد من أنواع المحاسبة، إلا أنه ظهر بشكل أساسي من قبل المهنيين والمحللين الماليين في الأسواق المالية ليشير إلى أن المحاسبة قد تتضمن إبداعا ، وقد يؤدي الابداع إلى التحايل والتلاعب وتضليل المستثمرين ومستعملي المعلومات المحاسبية والمالية، وبالتالي لا يوجد في حقيقة الأمر تأصيل وتنظير علمي لهذا النوع من المحاسبة، لأنه ظهر أساسا من خارج الوسط الأكاديمي للمحاسبة[22].

أ- تعريف المحاسبة الإبداعية: تعرف بأنها اختيار واستخدام وتغيير السياسات المحاسبية والتقديرات المحاسبية والممارسات المحاسبية للتأثير على المعلومات المحاسبية وقيم البنود الظاهرة في القوائم المالية وبما يحقق أهداف ومصلحة فئة معينة دون باقي الفئات الأخرى.[23] وتعرف المحاسبة الإبداعية أيضا بأنها عملية التلاعب بالأرقام المحاسبية من خلال الأخذ بمزايا الغموض في القواعد واختيار ممارسات الإفصاح والقياس من بين هذه القواعد لتغيير القوائم المالية مما هي عليه لتصبح بالصورة التي يرغبها معدو هذه القوائم.[24] والمحاسبة الإبداعية من وجهة نظر أكاديمية بأنها هي " عبارة عن تحويل أرقام المحاسبة المالية عما هي عليه فعلاً إلى ما يرغب فيه المعدُّون من خلال استغلال أو الاستفادة من القوانين الموجودة و/ أو

تجاهل بعضها و / أو جميعها".[25] ويصف (Bambooweb Dictionary) المحاسبة الإبداعية بأنها تُشير إلى استخدام أو استعمال الممارسات المنحرفة عن الممارسات المحاسبية القياسية أو المعيارية أو المألوفة، وتتميز باستعمال الأساليب والممارسات الحديثة والمعقدة والمبتكرة للحصول على امتياز للدخل أوالممتلكات أو الموجودات أو الخصوم[26].

والمحاسبة الإبداعية يمكن النظر إليه من زاويتين: الأولى إيجابية وتتمثل في إيجاد حلول وإجراءات محاسبية غير مألوفة تساعد على اتخاذ القرارات، أما الثانية فهي سلبية وتتمثل في إتباع الحيل وأساليب التغليط والتلاعب بالأرقام من أجل إظهار وضعية معينة تخدم مصالح أطراف معينة أو إخفاء حقائق معينة.

ب– دوافع الادارة لاستخدام أساليب المحاسبة الابداعية الاحتيالية: من بينها مايلي[27]:

ب1– التهرب الضريبى من خلال تخفيض الأرباح و الايرادات و زيادة النفقات و ذلك لتخفيض العبء الضريبى على الشركة.

ب2– تحسين نتيجة النشاط والمركز المالى لتحقيق شروط التمويل المفروضة من المؤسسات المالية.

ب3– أرضاء المستثمرين للوضع المالى بالشركة .

ب4– تحسين سمعة الشركة فى السوق و التأثير على سعر السهم و تعظيم القيمة المالية لاسهمها فى الاسواق المالية .

2– دور المعايير الدولية لاعداد التقارير المالية في ضبط ممارسات المحاسبة الابداعية [28]:

كثير من الممارسات المحاسبية التي تعتبر بشكل أو بآخر تطبيقات لمفهوم المحاسبة الإبداعية، ويمكن النظر إليها كوجهي العملة، ليس من السهولة التفريق بين حقيقها وزيفها، فتارة يمكن اتخاذها لتعبر عن بموثوقية عن حقيقة معينة، وتارة يمكن اتخاذها للتلاعب والاحتيال والخداع، والضابط هو الانسان نفسه، ويمكن في هذا المجال إدراج الممارسات التالية باختصار شديد التي تحتمل هذين الوجهين:

ا. **النية Intention**: تزخر المحاسبة باستخدام واسع لمفهوم النية، وبرز الاستخدام المكثف لهذا المفهوم في معايير التقارير المالية الدولية دون وجود أدنى تأطير لهذا المفهوم، كون النية تعبر عن القصد الخفي المختبئ في النفس البشرية، وبالرغم من استخدام هذا المفهوم المرن الذي لا يمكن الوقوف على حقيقته الظاهرة، إلا أنه ذو أثر على الأرقام المحاسبية، ومن أمثلة ذلك تحديد الاستخدام المقصود Intended use والذي يدخل في تحديد التكلفة التي يجب الاعتراف بها مبدئيا لقياس الممتلكات، المنشآت والمعدات، أو الممتلكات المستثمرة (الاستثمارات العقارية)، أو الأصول غير الملموسة، حيث الاستخدام المقصود نقطة الفصل للتفريق بين رسملة التكاليف واعتبارها مصروفات، كذلك تحديد نقطة الحصاد أو الجني Harvest point: وذلك فيما يتعلق بالأصول البيولوجية، وهذه النقطة تعتبر الحد الفاصل بين التصنيف كأصول بيولوجية أو مخزون، فقبل نقطة الحصاد ولغاية الوصول إليها، يتم التصنيف الأصل كأصل بيولوجي، وبعد هذه النقطة يتم تصنيف الأصل كمخزون، كذلك النية من اقتناء الاستثمارات المالية Intention of acquisition of financial investments: حيث يتم تحديد أسلوب قياسها والاعتراف بالخسائر أو المكاسب استناداً إلى تصنيف الاستثمارات المالية عند الاقتناء المبدئي، وهناك فئات كثيرة لتصنيف مثل هذه

الاستثمارات، بالرغم من توحيد شكلها، فالأصل أن يتم التصنيف حسب الجوهر وليس الشكل استنادا إلى مفهوم الجوهر فوق الشكل Substance over form.

ب. التقدير: Estimation: والتقدير بالرغم من كونه أحد الانتقادات الرئيسة التي توجه إلى المحاسبة، إلا أنه لا بديل للتقدير إلا التقدير ذاته، وهناك أوجه كثيرة يستخدم فيها التقدير في المحاسبة ومن أمثلتها: تقدير العمر النافع والقيمة المتبقية للأصول غير المتداولة القابلة للاهتلاك والأصول غير الملموسة المحددة، لغايات تحديد الاهتلاك أو الإطفاء، تقدير التدفقات النقدية لغايات احتساب القيمة في الاستخدام Value in use من أجل تحديد القيمة القابلة للاسترداد لغايات تقدير خسائر الانخفاض، تقدير معدل الخصم اللازم لخصم التدفقات النقدية لغايات احتساب القيمة في الاستخدام Value in use من أجل تحديد القيمة القابلة للاسترداد لغايات تقدير خسائر الانخفاض.

ج. القيمة العادلة Fair value: وقد تم تعريف القيمة العادلة بموجب المعيار IFRS 13 بأنها الثمن الذي يمكن استلامه من بيع الأصل أو دفعه لسداد الالتزام بين أطراف مشاركة في السوق بموجب عملية منتظمة في تاريخ القياس، ونجد المغالطات الكثيرة فيما يتعلق بالقيمة العادلة من أكثر من وجه يمكن أن تشكل ممارسات للمحاسبة الابداعية ومن هذه المغالطات: متضمنات تعريف القيمة العادلة: الثمن الذي يمكن استلامه من بيع الأصل: حيث في الواقع لم يتم استلام أي ثمن لأن الأصل لم يتم بيعه ولا يزال في حيازة المنشأة، لذلك الأفضل أن يعدل التعريف بالثمن الذي يتوقع استلامه من بيع الأصل، أو المبلغ الذي يتم دفعه لسداد الالتزام: وكذلك فإنه لم يتم دفع أي مبلغ لسداد الالتزام كون المنشأة لا تزال تتحمل الالتزام، ومن الأفضل أيضا أن يتم تعديل التعريف ليشير إلى المبلغ الذي يتوقع دفعه لسداد الالتزام، الأطراف المشاركة في السوق: ولم يشترط التعريف الرغبة والمعرفة في هذه الأطراف، ويستبعد الغبن والغرر في تحديد السعر، كذلك عدم التقاء الأطراف حقيقة، العملية المنتظمة: ولم تنشأ بعد أي عملية حقيقية، ولكنها افتراضية، السوق: وتم تحديد أسواق متعددة كالسوق النشط والسوق غير النشط والسوق ذو الميزة الأفضل.

د.البدائل المحاسبية Accounting alternatives: ولعل البدائل المحاسبية هي من أوضح تطبيقات المحاسب الإبداعية وأكثرها استخداما لتحقيق الموثوقية أو استخدامها كمجال للتلاعب، وتقسم البدائل المحاسبية إلى قسمين رئيسيين:

- **بدائل العرض**: أي إمكانية عرض المعلومات في القوائم المالية بأكثر من طريقة، ومن أمثلتها: عرض قائمة المركز المالي باستخدام مداخل مختلفة: كمدخل السيولة ، أو مدخل المتداول – غير المتداول، أو مدخل غير المتداول – المتداول، أو مدخل رأس المال العامل،عرض قائمة الأرباح أو الخسائر ضمن بديلين: قائمة الدخل الشامل ذات المرحلة

الواحدة، وقائمة الدخل الشامل ذات المرحلتين، عرض قائمة التدفقات النقدية باستخدام الأسلوب المباشر أو الأسلوب غير المباشر

- **بدائل المعالجة:** وهي معالجة البيانات المحاسبية وفق سياسات محاسبية مختلفة ، ويترتب عليها في الغالب التوصل إلى أرقام مختلفة نتيجة المعالجة، ومن أمثلة هذه البدائل:قياس المخزون بالتكلفة أو القيمة القابلة للتحقق أيهما اقل، قياس المنصرف من المخزون استنادا إلى أسس التسعير المختلفة : كالوارد أولا صادر أولا والمتوسط المرجح والتشخيص العيني (التكلفة الفعلية)، وما يقابلها من أسس لقياس المخزون المتبقي.

هـ. معيار التقرير المالي الدولي للمنشآت الصغيرة والمتوسطة IFRS for SMEs: وهذا المعيار يتضمن ملخصاً لكافة المواضيع التي تطرقت إليها معايير التقارير المالية الدولية IFRSs، لكن مع بعض الاستثناءات والإعفاءات، إضافة إلى مفاهيم أخرى يراعى فيها العملية وعدم العملية Practicality & Impracticality، ولعله من أهم المغالطات التي تدور حول هذا المعيار هي الحدود الفاصلة الدقيقة بين اعتبار المنشأة صغيرة ومتوسطة أو كبيرة لغايات تطبيق معيار المنشآت الصغيرة والمتوسطة IFRSs for SMEs أو كافة معايير التقارير المالية الدوليةIFRSs .، فيمكن للمنشأة التلاعب بالتصنيف للاستفادة من المزايا التي يتضمنها المعيار.

و. التصنيف وإعادة التصنيف Classification & Reclassification: ويعني التصنيف تسكين بند معين على أحد عناصر القوائم المالية حسب نية المنشأة في التعامل معه، كتصنيف الاستثمارات المالية ضمن التصنيفات المتعددة المتعلقة بها، ويفترض أن يتم هذا التصنيف عند الاعتراف المبدئي، وبرزت هذه المشكلة خلال الأزمة المالية العالمية حيث تركزت على إعادة تصنيف الأدوات المالية من فئة إلى أخرى، ويترافق مع إعادة التصنيف أحيانا كثيرة إعادة القياس بطريقة مختلفة ، كذلك قد يترافق مع إعادة القياس الاعتراف بالمكاسب والخسائر بطريقة مختلفة عن سابقتها، والمثال الواضح لعملية إعادة التصنيف هو ما تم من عمليات إعادة تصنيف الاستثمارات المتاحة للبيع والاستثمارات المقتناة للمتاجرة إلى الاستثمارات المقتناة لحين الاستحقاق والتي يتم قياسها بالتكلفة المطفأة، وترتب على عملية إعادة التصنيف هذه، اختلاف طريقة القياس، فبينما يتم قياس الاستثمارات المتاحة للبيع والاستثمارات المقتناة للمتاجرة بالقيمة العادلة والاعتراف بالمكاسب والخسائر في الأرباح أو الخسائر في حالة الاستثمارات المقتناة للمتاجرة، والدخل الشامل في حالة الاستثمارات المتاحة للبيع، يتم قياس الاستثمارات المقتناة لحين الاستحقاق بالتكلفة، مما يعني معه تأجيل الاعتراف بالمكاسب والخسائر، وتحسين صورة نتيجة الأعمال التي تنعكس على حقوق الملكية من واقع الأرباح المحتجزة، ويمكن بالتالي اتخاذ عملية إعادة التصنيف مجالا للتلاعب حين تتم العملية وفق نوايا مقصودة خفية.

ز. **التقرير المالي المرحلي Interim Financial Reporting**: ويقصد بالتقرير المالي المرحلي إعداد القوائم المالية والافصاحات المتعلقة بها عن فترة زمنية تقل عن الفترة المالية الاعتيادية، وتكون اما ربع سنوية أو نصف سنوية، ويعتبر الإبلاغ المالي المؤقت موجها لكثير من القرارات وخاصة القرارات الاستثمارية، حيث يمكن توجيه الأرقام المحاسبية لتحقيق أغراض معينة، فمثلا نسبة التداول المعيارية هي 200%، وقد يتحكم في هذه النسبة لغايات القرارات الائتمانية عن طريق الموازنات لتعكس النسبة المعيارية فقط عند إعداد القوائم المالية المرحلية، أما خلال الفترة المالية المؤقتة أو السنوية فلا يتم المحافظة عليها، ويستنتج من ذلك أنه لا يشترط للتقرير المالي المرحلي أن يعكس الصورة العادلة التي يفترض به أن يعكسها ، ويكون بالتالي مثارا للتلاعب الموجه.

ح. **القياس المحاسبي Accounting measurement**: ويُعنى القياس المحاسبي بمنح القيمة للأشياء أو خصائصها، وتتعدد أسس القياس التي تحفل بها الأدبيات المحاسبية، والتي يتم على أساسها صياغة الأرقام المحاسبية التي تتضمنها القوائم المالية والتي تتميز بالأهمية النسبية كمعلومات كمية يعبر وفقها عن مخرجات النظام المحاسبي، ويمكن وصف القياس بلعبة الأرقام المحاسبية، حيث أن القياس المجال الأكبر في التلاعب والاحتيال، لأن نتيجة الوجه القاتم السيئ للمحاسبة الإبداعية نراها متحققة في الأرقام المحاسبية، وحسبنا أن ننظر إلى تركيبة الرقم الممثل لإجمالي الأصول والذي يتكون من خليط من القيم تتم وفق أسس مختلفة، ليبتعد في النهاية عن توليفة متناغمة يجمعها أنها أرقام فقط دون أن يكون لها مرجعية موحدة للقياس.

ط. **الاعتراف والتوقف عن الاعتراف Recognition & Derecognition**: ويعني الاعتراف إدراج بند في القوائم المالية توافر فيه الشرطان التاليان :احتمالية تدفق المنافع الاقتصادية المرتبطة بالبند من وإلى المنشأة، إمكانية قياس المنافع الاقتصادية بموثوقية. ويعتري الاعتراف عديد من الإشكاليات للأسباب التالية:عدم إمكانية قياس المنافع الاقتصادية المرتبطة بالبند بموثوقية، وبذلك يختل شرط من شرطي الاعتراف، ومثال ذلك عدم إمكانية قياس قيمة التقنية Know-how، عدم وجود أسس قياس معترف بها يمكن على غرارها قياس البند ومنحه قيمة كعدم قياس أثر التضخم على القوائم المالية مما أدى إلى سحب المعيار المحاسبي الدولي رقم 15 المتعلق بالمعلومات التي تعكس آثار تغيرات الأسعار نتيجة لعدم الاتفاق على كيفية قياس هذه التغيرات المرتبطة بالتضخم، عدم جواز الاعتراف ببعض البنود كون الأعراف المحاسبية لا تجيز هذا الاعتراف كالأصول غير الملموسة المولدة داخليا، بالرغم من أنه قد يتم الاعتراف بمثل هذه الأصول في اليوم التالي إذا انتقلت ملكية المنشأة، كالشهرة التي لا يمكن الاعتراف بها في يوم معين، وفي اليوم التالي إذا تم اقتناء المنشأة المرتبطة بالشهرة يتم الاعتراف بها، إنها جدلية حَرِيّة بالبحث والتفكير.

ي. السوق النشط والسوق غير النشط Active and non-active market: انتشر مفهوم السوق النشط كثيرا وتم ربطه في معظم الأحيان بالقيمة العادلة، والسوق النشط هو السوق الذي يتميز بشفافية تحديد الأسعار فيه لبعض بنود القوائم المالية وخاصة الأدوات المالية، ويتميز السوق النشط كذلك بحرية دخول وخروج المشترين والبائعين، كذلك توفر المعلومات الكافية عن البنود التي يتم المتاجرة فيها بالسوق، أما السوق غير النشط فهو السوق الذي لا تتوافر فيه هذه الشروط.

وتحقق مفهوم السوق النشط هو من الصعوبة بمكان، كون الأدوات المالية لأي منشأة لا يتم تداولها بالكامل في السوق بسبب الحذر من الوقوع في مصائد التبعية والسيطرة والتأثير الهام، إضافة إلى إدارة الإفصاح عن المعلومات باعتبارها من موارد المنشأة التنافسية وتحقق قيمة مضافة للمنشأة، مما يترتب عليه انتفاء تحقق مفهوم السوق النشط، والوقوع نتيجة ذلك في الغرر والخداع والتلاعب، ولا أدل على ذلك من الانتكاسات التي عانت منها الأسواق المالية العالمية بين الحين والآخر، ومن شأن ذلك أن تكون القيم التي يتم تحديدها بناء على الأسعار المحددة في مثل هذه الأسواق مدعاة للتلاعب فيها.

ك. الأطراف ذات العلاقة Related parties: تعبر الأطراف ذات العلاقة عن الجهات التي يمكن أن تكون لها علاقة مباشرة أو غير مباشرة بالمنشأة، ويجب الإفصاح عن هذه الأطراف وطبيعة العلاقة معها، ووفق ذلك قد توجد ترتيبات غير معلنة متفق عليها تؤثر على قيم البنود التي يتم الاعتراف بها في القوائم المالية، ومثال ذلك في حالة وجود علاقة سيطرة لمنشأة على منشأة أخرى، فيتطلب ذلك إلغاء العمليات المتبادلة بين الشركة الأم والشركة التابعة كطرفين ذات علاقة عند إعداد القوائم المالية الموحدة، ويترتب على عدم الإلغاء عدم صحة الأرقام الواردة في القوائم المالية الموحدة، إضافة إلى عدم إمكانية الوقوف على العلاقة بين المنشأة وأي طرف يمكن اعتباره ذات علاقة إذا لم تفصح المنشأة عن ذلك.

ل. العمليات الوهمية Nominal transactions: وهي العمليات المالية التي تتحدد على غرارها قيم محاسبية معينة، ولكن لا تعتبر هذه العمليات عمليات تبادلية حقيقية، بل هي عمليات تهدف إلى تحقيق مصالح معينة كأعمال المزاودة غير الحقيقية التي تهدف إلى الإيقاع بصغار المزاودين لعدم العودة ثانية إلى سوق المزاودة، كذلك من هذه العمليات الوهمية شراء المنشأة لأسهمها بما يسمى أسهم الخزينة، وربطها برفع أسعار الأسهم في السوق المالي .

م. الاجتهادات الشخصية Personal judgments: وتتعدد الاجتهادات الشخصية التي يتم ممارستها، فمن اختيار البديل المناسب للسياسة المحاسبية، إلى التقدير وتأثره بالتفاؤل والتشاؤم، وتم إقرار استخدام الاجتهادات الشخصية من قبل مجلس معايير المحاسبة الدوليةIASB في الإطار المفاهيمي للإبلاغ المالي، وكان قيد استخدام هذه الاجتهادات

هو الوصول إلى موثوقية المعلومات، بحيث أجاز المجلس الخروج عن تطبيق معايير التقارير المالية الدولية IFRSs إذا أدى تطبيقها إلى الوصول إلى معلومات مضللة، وأجاز حينذاك استخدام الاجتهادات الشخصية، ويعتبر هذا خروج سافر عن تطبيق دستور المهنة وهو معايير التقارير المالية الدولية IFRSs ، لأن المجلس نصّ أيضا في مجال حديثه عن العرض العادل في الإطار المفاهيمي أنه يتحقق بتطبيق معايير التقارير المالية الدولية IFRSs ، فكيف يمكن المواءمة بين الأمرين، كما ويعتبر ذلك إقرار واضح لاستخدام الاجتهادات الشخصية بدعوى عدم الوصول إلى معلومات موثوقة ومعتمدة ودقيقة عند تطبيق معايير التقارير المالية الدولية IFRSs.

3- علاقة معايير إعداد تقارير التدقيق الداخلي والمحاسبة الإبداعية

تمثل معايير المراجعة مستويات الأداء المهني والتي وضعت من قبل الجهات المنظمة للمهنة، بهدف توفير مستوى معقول الضوابط لعملية المراجعة، حيث يعتمد على هذه المعايير في الحكم على أداء المراجع، ونوعية العمل المنجز، ولقد تم إصدار بعض النشرات في الولايات المتحدة الأمريكية والتي لحق بها العديد من التعديلات والتفسيرات، إلى أن اصدر مجمع المحاسبين القانونيين الأمريكي مجموعة من معايير المراجعة المقبولة قبولا عاما، والتي يلزم أن يفهمها كل مراجع فهما عميقا. وتمثل معايير التدقيق الداخلي المتعارف عليها المبادئ الأساسية لهذه المهنة، ومن خلالها تتحدد المسؤولية التي يتحملها المراجع نتيجة قيامه بعملية الفحص، كما تناولت المعايير الدولية للمراجعة والتأكيد المهني عملية مراجعة القوائم المالية

وتعتبر التدقيق الداخلي إحدى أدوات الرقابة الداخلية في المؤسسة الإقتصادية لدعم الوظيفة الإدارية، بالإضافة إلى كونها دعما للمراجع الخارجي بشأن تقييم نظام الرقابة الداخلية وتحديد نطاق الفحص، فمن متطلبات الرقابة الداخلية السليمة وجود قسم كتنظيم إداري داخل المؤسسة يطلق عليه قسم التدقيق الداخلي، مهمته التأكد من تطبيق كافة الإجراءات واللوائح والسياسات التي تم وضعها بواسطة الإدارة، وكذلك التأكد من دقة البيانات المحاسبية التي يوفرها النظام المحاسبي وأيضا التحقق من عدم وجود أوجه التلاعب أو المخالفات، وهو ما يمثل الإلمام بشقي الرقابة الداخلية سواءا الإداري أو المحاسبي. وعلى الرغم من اهتمام المراجع باكتشاف الأخطاء والغش الذي يقع في الدفاتر والتقارير المالية سواء أكان يقوم بمراجعة اختبارية أم شاملة وكذلك اهتمام المنظمات المهنية والباحثين في مجال المحاسبة والمراجعة بضرورة إلقاء مسؤولية اكتشاف الأخطاء والغش الجوهري على المراجع في مواجهة رغبات المجتمع المالي والقضاء، إلا أن هذه الأخطاء والغش في تزايد مستمر. وإن تقرير المراجعة يعتبر الخلاصة النهائية لعملية المراجعة وعلى أساس أنها لا تتضمن أي ممارسة من ممارسات المحاسبة الإبداعية، فهو يحتوي على المعلومات المبلغة من المراجع لمستخدمي القوائم المالية، لذا يجب أن يكون واضحا ومختصرا، وقد حدد مجمع المحاسبين القانونيين الأمريكي أربعة معايير تحكم إعداد تقرير المراجعة تتمثل في مايلي:

أ- اتفاق القوائم المالية مع مبادئ المحاسبة المتعارف عليها: وفقا لهذا المعيار يجب على المراجع أن يشير في تقريره إلى أن القوائم المالية قد أعدت وفقا للمبادئ المحاسبية المتعارف عليها، إن هذه المبادئ عبارة عن قواعد وأصول محاسبية تطبق في مختلف الحالات التي يواجهها المحاسب في العمل، والتي صادق عليها مؤلفون وهيئات تعتبرمرجعا موثوقا به

محاسبيا على أنها تمثل توجيها سليما في التوصل إلى القرارات المالية.[29] وتقسم المبادئ المحاسبية المتعارف عليها، على أساس هذا المعيار إلى المجموعات التالية:[30]

أ1– **المبادئ العامة**؛ وتتمثل في: مبدأ الحيطة، مبدأ الثبات، مبدأ الشمول، مبدأ الأهمية النسبية، مبدأ الإفصاح.

أ2– المبادئ العلمية المرتبطة بالربح: ويمكن تلخيصها في الآتي: مبدأ تحقق الإيراد، مبدأ التكلفة في قياس النفقة، مبدأ مقابلة الإيرادات بالنفقات.

أ3– المبادئ العلمية المرتبطة بالمركز المالي: وتتمثل في:مبدأ التكلفة التاريخية، مبدأ القيمة المنتظر تحقيقها مستقبلا. وبالتالي على المراجع أن يحرص في جميع الأحوال على استخدام المبادئ المذكورة سابقا، كمرشد أساسي للحكم على جودة القوائم المالية التي يبدي فيها رأيه.[31]

ب– ثبات تطبيق المبادئ المحاسبية: إن الثبات في تطبيق المبادئ المحاسبية من فترة لأخرى ضروري للتأكيد على أن التغيرات في القوائم المالية قد نشأت نتيجة أنشطة المشروع المختلفة، ولم تنشأ من تغير المبادئ المحاسبية. ويهدف هذا المعيار إلى التأكيد على أن المقدرة على المقارنة بين القوائم المالية للفترات المتتالية، لا تتأثر بشكل جوهري بالتغيرات في تطبيق المبادئ المحاسبية، ولو حدث وتأثرت هذه المقدرة بمثل هذه التغيرات، فإن هذا سيتطلب تعديل في تقرير المراجعة.[32] وتتأثر قابلية القوائم المالية للمقارنة بالتغيرات المحاسبية، وبوجود خطأ في القوائم المالية السابقة، إضافة إلى وجود عمليات أو أحداث تختلف إختلافا جوهريا عن تلك التي تمت بها في القوائم المالية التي تمت بها في القوائم المالية التي سبق إصدارها.[33]

ج– كفاية المعلومات (إظهار الواقع في التقارير): يتطلب هذا المعيار التأكد من أمانة المعلومات المقدمة في البيانات المالية ، والإفصاح عن كل واقعة جوهرية قد يؤدي إغفالها إلى تضليل مستخدمي القوائم المالية، ويدخل في نطاق هذه القاعدة شكل البيانات الحسابية وترتيبها، والمصطلحات المستعملة فيها، والملاحظات المرفقة بها، والأسس التي بنيت عليها الحسابات، والالتزامات الطارئة وحقوق الغير في الموجودات وحصص الأرباح الممتازة، والمعلومات المتعلقة بالالتزامات طويلة الأجل، وبحقوق المساهمين وما إلى ذلك.[34] فالقوائم المالية تقدم معلومات إلى مستخدميها وتساعدهم في اتخاذ قرارات اقتصادية، لذا يجب أن تكون هذه المعلومات كاملة ومناسبة للقرار، وواضحة يسهل فهمها.

د– إبداء الرأي في القوائم المالية: وفق هذا المعيار يجب أن يحتوي التقرير على تعبير المراجع عن رأيه الإجمالي في القوائم المالية، أو عن رأيه في بعض العناصر التي أدت إلى عدم إبداء الرأي، وفي هذه الحالة يتوجب عليه أن يدرج في تقريره الأسباب التي أدت إلى ذلك.[35] يصدرالمراجع عادة تقريرا خاليا من التحفظات بشأن عدالة القوائم المالية (التقرير النظيف)، وفي بعض الأحيان قد يصدر تقريرا سالبا، يذكر فيه أن القوائم المالية لا تظهر بعدالة المركز المالي (التقرير السلبي)، وفي أحيان أخرى قد يتحفظ المراجع في تقريره (التقرير التحفظي)، وفي هذه الحالة يشير إلى التحفظات بكل وضوح وصراحة، وقد يمتنع عن إبداء رأيه(تقرير عدم إبداء الرأي)، وذلك عند إستحالة تطبيق إجراءات المراجعة.[36]

4– الإجراءات والاختبارات التي يطبقها المراجع للحد من آثار المحاسبة الإبداعية على قائمة المركز المالي

تهدف الإدارة من أساليب المحاسبة الإبداعية التي تمارسها على عناصر قائمة المركز المالي إلى تحسين المركز المالي للشركة وذلك من خلال تضخيم قيم الأصول أو تخفيض قيم الالتزامات أو كليهما معاً وذلك بغرض تحسين عرض

النسب المشتقة منها مثل نسب السيولة أو الربحية وغيرها، وفيما يلي عرضاً لأهم إجراءات المحاسبة الإبداعية المتعلقة بقائمة المركز المالي والهدف من تنفيذها والإجراءات المضادة التي يتوجب على المراجع الخارجي تطبيقها[37]:

أ- **النقدية:** تهدف الادارة الى تحسين نسب السيولة، وإجراءات المراجع المضادة هي استبعاد النقدية المقيدة عند احتساب السيولة.

ب- الاستثمارات المتداولة: تهدف الادارة الى زيادة أو المحافظة على قيمة الأصول المتداولة لتحسين نسب السيولة، وإجراءات المراجع المضادة هي التحقق من صحة الأسعار المستخدمة.

ج- المخزون السلعي: تهدف الادارة الى زيادة قيمة المخزون السلعي لزيادة قيمة الأصول المتداولة والتأثير في نسب السيولة، وإجراءات المراجع المضادة هي فحص كشوفات الجرد والتحقق من الوجود الفعلي للأصناف في المخزن.

د- الاستثمارات طويلة الأجل: تهدف الادارة الى التأثير في حساب الاستثمارات في دفاتر الشركة القابضة ونتيجة أعمالها بإظهار نصيبها في الأرباح فقط دون الخسائر، وإجراءات المراجع المضادة هي التحقق من ذلك التغيير عن طريق تقرير مراجع الحسابات والآثار المترتبة في قائمتي الدخل والمركز المالي.

هـ- الأصول طويلة الاجل: تهدف الادارة الى تحسين أرباح الشركة بتضمينه فائض إعادة التقييم أو بتخفيض مصروف الاستهلاك، وإجراءات المراجع المضادة هي التحقق من نسب الاستهلاك وتعديل مصروف الاستهلاك.

و- الأصول غير الملموسة: تهدف الادارة الى زيادة قيمة موجودات الشركة لتحسين نسب الملاءمة المالية بالإضافة إلى تحسين رقم الربح عن طريق تخفيض مصروف إطفاء هذه الأصول ، وإجراءات المراجع المضادة هي التحقق من صحة الأسس المتبعة في التقييم وتعديل القيمة وفق الأسس الصحيحة.

ز- الالتزامات المتداولة: تهدف الادارة الى تخفيض قيمة الألتزامات المتداولة لتحسين نسب السيولة، وإجراءات المراجع المضادة هي التحقق من إثبات تلك الأقساط ضمن الألتزامات المتداولة وإعادة احتساب نسب السيولة.

ح- الالتزامات طويلة الأجل: تهدف الادارة الى تحسين نسب السيولة وأرباح الشركة بتضمينها مكاسب إطفاء السندات قبل استحقاقها، وإجراءات المراجع المضادة هي التحقق من الحصول على قرض طويل الأجل قبل انتهاء السنة لسداد قرض قصير الأجل.

خاتمة:

من خلال ما سبق يمكن إدراج النتائج التالية:

1- أن هناك جهود حثيثة لمجلس معايير المحاسبة الدولية في ضبط ممارسات المحاسبة الابداعية من خلال التركيز على قضايا الافصاح والابلاغ الماليين اللذين يعتبران محور هذه الجهود، والتوسع فيهما لزالة أي تضليل أو تشويه في القوائم المالية.

2- أهمية الانسان في عملية الابداع المحاسبي ، وأنه من يقوم بممارسة الابداع المحاسبي أو الاحتيال المحاسبي.

3- الأهمية الكبيرة للتدقيق الداخلي الكفؤ الأمين المؤهل لضبط ممارسات المحاسبة الابداعية، وأهمية تفعيل الاخلاقيات في حياة المدققين وضبط ممارساتهم من أجل التأكد من قيامهم بعملهم بنزاهة وحيادية.

4- ضرورة التكامل في الأدوار المتعلقة بالمعايير الدولية لاعداد التقارير المالية والتدقيق الداخلي وكافة الجهات المعنية باعداد القوائم المالية وخاصة الادارة لم الصفات لمنع أي تلاعب في القوائم المالية وللحرص على الوصول إلى المعلومات الموثوقة التي تتمتع بكافة الصفات النوعية للمعلومات المالية كما تضمنها الاطار المفاهيمي للقوائم المالية الصادر عن مجلس معايير المحاسبة الدوليIASB.

التوصيات والمقترحات

من خلال هذه الدراسة يمكن إدراج بعض التوصيات والمقترحات التالية:

1- وجوب توفر المعرفة الكاملة بالمعايير الدولية لاعداد التقارير المالية مبا يكفل ضبط ممارسات المحاسبة الابداعية

2- التركيز على محور الابداع المحاسبي وهو الانسان، ووضع نظام سلوك قوي ورداع لضبط التصرفات غير المسؤولة

3- الاهتمام باختيار وتأهيل المدققين الداخليين وبذل العناية المهنية اللازمة للحيلولة دون ممارسة المحاسبة الابداعية الاحتيالية.

4- ضرورة تكامل أدوار كل من المعايير الدولية لاعداد التقارير المالية والتدقيق الداخلي وكافة المعنيين باعداد القوائم المالية في التأكد من جواز الممارسات المحاسبية للمحاسبة الابداعية

قائمة المراجع :

[1] - Kieso, D. E., Weygandt, J.J. (1998). Intermediate Accounting. 9th ed,p:32.

2- وليد ناجي الحيالي ، **مذكرات التحليل المالي في المنشأة التجارية** ، منشورات الأكاديمية العربية المفتوحة في الدانمارك ،2007،ص 45.

3- أمين السيد أحمد لطفي، **المحاسبة الدولية والشركات متعددة الجنسيات**، الدار الجامعية، الإسكندرية، 2004، ص: 37.

4- مداني بن بلغيث، **أهمية إصلاح النظام المحاسبي في ظل أعمال التوحيد المحاسبي**، أطروحة دكتوراه، جامعة الجزائر، 2004، ص: 62.

5- أمين السيد أحمد لطفي، **مراجعة مختلطة**، الدار الجامعية، الإسكندرية، مصر، 2005، ص: 98.

A: Institut of Internal Auditors..I.*- I

6- فتحي رزق السوافيري وآخرون، **الاتجاهات الحديثة في الرقابة والتدقيق الداخلي**، دار الجامعة الجديدة للنشر، مصر، 2002، ص: 65.

**- IFACI: Institut Français de l'Audit et du Control Interne.

7- محمد بوتين، **المراجعة ومراقبة الحسابات من النظرية إلى التطبيق**، ديوان المطبوعا ت الجامعية، الجزائر، 2008، ص: 15.

8- فريد الصحن محمد، شريف علي، وسلطان محمد، **مبادئ الإدارة**، الدار الجامعية، الإسكندرية، مصر، 2000، ص: 8.220

9- أحمد حلمي جمعة، **التدقيق والتأكيد الحديث: المشاكل والمسؤوليات الأدوات والخدمات**، دار الصفاء للنشر، عمان، 2009، ص: 26.

10- **نفس المرجع السابق**، ص: 40.

11- فتحي رزق السوافيري وآخرون، **مرجع سابق**، 2002، ص: 145.

12- محمد السيد سرايا، **أصول وقواعد المراجعة والتدقيق الشامل**، المكتب الجامعي الحديث، الإسكندرية، مصر، 2007، ص: 52.

13- حلمي جمعة أحمد، **التدقيق والتأكيد الحديث: المشاكل والمسؤوليات الأدوات والخدمات**، دار الصفاء للنشر، عمان، 2009، ص: 13.29

14- **نفس المرجع السابق**، ص: 24.

15- أحمد صالح العمرات، **التدقيق الداخلي: الإطار النظري والمحتوى السلوكي**، دار البشير للنشر والتوزيع، عمان، الأردن ، 1999، ص: 56.

16- عبد السلام الشتوي، **المراجعة معايير وإجراءات**، دار الجماهيرية للنشر والتوزيع والإعلان، مصراتة، ليبيا، 1990، ص: 11.

17- وليام توماس، أمرسون هنكي، **المراجعة بين النظرية والتطبيق**، ترجمة: أحمد حجاج، كمال الدين سعيد، دار المريخ، السعودية، 1989، ص: 52.

18- أحمد أمين السيد لطفي، **معايير المراجعة والتأكد الدولية**، الدار الجامعية، الإسكندرية، مصر، 2008، ص: 10.

19- عبد الفتاح محمد الصحن وآخرون، **المراجعة التشغيلية والرقابة الداخلية**، الدار الجامعية، الإسكندرية، مصر، 2008، ص: 213.

20- حسن إبراهيم، **دليل المراجع الداخلي لمؤسسات التمويل**، موسوعة الإقتصاد والتمويل الإسلامي، مارس 2015، ص ص: 11-12، على الرابط الإلكتروني: http : //iefpedia.com

21- حسن إبراهيم، **مرجع سابق**، مارس 2015، ص: 08.

22 - عمورة جمال، شريفي أحمد ، **دور وأهمية الإبداع المحاسبي والمالي في عملية الإفصاح عن المعلومات المحاسبية والمالية**، الملتقى الدولي: الإبداع والتغيير التنظيمي في المنظمات الحديثة، دراسة وتحليل تجارب وطنية ودولية المنعقد بكلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، جامعة البليدة، يومي: 18-19 ماي 2011، ص: 08.

23 – طارق عبد العال حماد، **المحاسبة الإبتكارية دوافعها وأساليبها وآثارها**، الدار الجامعية، الاسكندرية، مصر، 2011، ص: 11.

24 – عجيلة محمد، **دور الإبداع المحاسبي والمحاسبين في التسيير واتخاذ القرار**، دراسة ميدانية حالة الجزائر، أطروحة دكتوراه ، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، جامعة البليدة، 2009، ص: 182.

25 - Naser, K. and M. Pendlebury: 1992, '**A Note on the use of Creative Accounting**', British Accounting Review 24 , p 4 .

26 - **موقع المحاسبون دوت نت** www.infotechaccountants.com

27 - المحاسبة الابداعية وأثرها على موثوقية البيانات المالية والتقارير المالية، على الرابط الالكتروني:
-https://euromatech-me.com/%D8%A7%D9%84%D9%85%D8%AD%D8%A7%D8%B3%D8%A8%D8%A9

28 - خالد جمال الجعارات، ، **المحاسبة الإبداعية بين الموثوقية والتلاعب**، الملتقى العلمي الدولي حول التوجهات الحديثة للسياسات المالية للمؤسسة جامعة محمد بوضياف – المسيلة – الجمهورية الجزائرية خلال الفترة ما بين 14-2016/11/15

29 – خالد أمين عبدالله ، إسماعيل إبراهيم الطراد، **إدارة العمليات المصرفية المحلية و الدولية**، الطبعة الأولى، دار وائل للنشر،عمان، 2006، ص: 30.

30 – أحمد حلمي جمعة، **المدخل إلى التدقيق و التأكيد الحديث**، الطبعة الأولى ، دار الصفاء للنشر، عمان،2009 ، ص ص: 28 – 29.

31 – محمد ياسين رحاحلة، "**دراسة مقارنة لمعايير التدقيق والمراجعة الاسلامية مع المعايير الدولية**"، المجلة الاردنية في الدراسات الاسلامية، المجلد السابع، العدد (أ)، 2011، ص: 63.

32 – وليام توماس، أمرسون هنكي ، **المراجعة بين النظرية والتطبيق**، ترجمة: احمد حامد حجاج، كمال الدين سعيد، دار المريخ للنشر، الرياض، 1989،ص: 6.

33 – وليد زكريا صيام،"**أثر الثبات في تطبيق المبادئ المحاسبية على تقرير مدقق الحسابات**"، مجلة المدقق، العدد 43، حزيران 2000، ص: 3.

34 – خالد امين عبد الله ، **مرجع سابق**، ص: 3.

35 – ألفين أرينز، جيمس لوك ، **المراجعة – مدخل متكامل** ، ترجمة: محمد عبد القادرالدسيطي، دار المريخ للنشر، الرياض، 2002، ص: 41.

36 – محمد سمير الصبان، محمد مصطفى سليمان، **الأسس العلمية والعملية لمراجعة الحسابات**، الدار الجامعية، مصر، 2009، ص: 166.

37 - دور مراجع الحسابات في الحد من آثار استخدام المحاسبة الإبداعية في إعداد القوائم المالية، على الرابط الالكتروني:
https://accdiscussion.com/acc9266.html

أثر تكنولوجيا المعلومات و الاتصال على مهنة التدقيق الخارجي، وواقع استخدامها في مدينة قسنطينة.

أ.د: بوداح عبد الجليل
جامعة: العربي بن مهيدي – أم البواقي–
Email: jalil_bouda@yahoo.com

الأستاذ: بلعابد أديب
جامعة: عبد الحميد مهري – قسنطينة 2 –
Email: adibadibadib25b@gmail.com

ملخص:

لم تتأخر الشركات في الاستفادة من تكنولوجيا المعلومات في مجالات عملها المختلفة، ومنها المجال المحاسبي. ومع تنامي الاستخدامات الجديدة في هذا المجال أصبحت مكاتب التدقيق تواجه أعباء كبيرة ومتزايدة، وبات من الواجب عليها أن تتكيف مع مفرزات المعطى الجديد لتكنولوجيا المعلومات، فأصبح على مدقق الحسابات أن يكون ملما بمعالجة المعلومات والاتصال بالقدر الذي يمكّنه من تخطيط عملية التدقيق، وتفهم آثارها على عمله. من هذه المنطلقات، جاء اختيارنا لهذا الموضوع الذي يهدف إلى تسليط الضوء على تأثير تكنولوجيا المعلومات والاتصال في مهنة التدقيق الخارجي، ومعرفة مدى استخدامها، مستعملين في ذلك أسلوب الاستبانة في جمع المعلومات لعينة من مكاتب التدقيق العاملة في مدينة قسنطينة.

الكلمات المفتاحية:

التدقيق الخارجي، تكنولوجيا المعلومات والاتصال، نظام المعلومات المحاسبي.

Abstract:

Companies didn’t take long to take advantage of information technology applied in their various fields of work, including that of accounting. And With the ongoing growth of information technology applications, the auditing offices started to face great and growing loads, and it has become essential for them to adapt their operations to the outcome of this new domain. The auditor is therefore compelled to understand information technology and communication skills to the extent that they enable him to plan the auditing process and understand the effects of the use of it in auditing domain. So, this topic has been chosen for the objective to highlight the impact of information technology and communications on the external audit profession, and find out the extent to which this new domain has been used. Practically speaking, a questionnaire has been used as methodology to test the use of information technology by using a sample, gathering information from audit firms operating in Constantine city.

Key words :

External auditing, Information technology and communications, Accounting information system

كل تنظيم إنساني مهما كان بسيطا، يتطلب تسجيل الأشياء في الذاكرة، وذلك لترشيد التنفيذ والمساعدة على اتخاذ القرارات، وهذا هو مجال المحاسبة، فالمحاسبة تعد بمثابة اللغة التي يتم بها الإبلاغ عن الوقائع الاقتصادية لأي مؤسسة، إذ تعدّ وسيلة لتحليل عمليات المؤسسة والرقابة على تنفيذها والتخطيط للمستقبل، وتوجد عدة أطراف تهتم بمخرجات المحاسبة، من مالكين، مستثمرين حاليين ومتوقعين، بنوك ....الخ، حيث يهمهم الحصول على معلومات محاسبية تتصف بالدقة والموضوعية والوضوح، وقد أدرك هؤلاء أن التدقيق هو الوسيلة القادرة على الحكم عن مدى تعبير مخرجات المحاسبة على الواقع الفعلي للمؤسسة، فمهنة التدقيق تتمثل في العمل الإنتقادي لما قام به المحاسب ويبدأ عمل المدقق عندما ينتهي عمل المحاسب، حيث يقوم المدقق بإتباع مجموعة من الخطوات والتي يحددها مسبقا في صورة برنامج التدقيق. ويعد التدقيق الخارجي من أبرز أنواع التدقيق في الجزائر، والذي يؤديه أشخاص ممثلين في محافظي الحسابات وخبراء المحاسبة، وتظهر الحاجة إليهم في ظل ضعف أنظمة الرقابة الداخلية لدى مختلف المؤسسات، وعدم تقيد هاته الأخيرة بإجراءات وسياسات هاته الأنظمة، مما لا يوفر القدر الكافي من الرقابة والدعم لنظام المعلومات المحاسبية بهاته المؤسسات، من أجل توفير معلومات تلبي حاجيات الأطراف المستفيدة منها مع القدر المطلوب من الثقة في محتوياتها وتمكن من الحصول على اتخاذ قرارات مناسبة من حيث الوقت والتكلفة. ونتيجة للتطور التكنولوجي تمّ أتمتة نظام المعلومات المحاسبي وأصبح تنفيذ الدورة المحاسبية آلية ذات طابع يتميز بالسرعة والدقة، ولكن رغم ايجابيات هاته التكنولوجيا إلا أن هناك سلبيات خطيرة رافقتها تؤدي للحصول على مخرجات مضللة. ومن هنا فرضت تكنولوجيا المعلومات والاتصال كواقع جديد على مهنة تدقيق الحسابات نتيجة اعتماد أنشطة ومعاملات الشركة على هاته التكنولوجيا، مما أدى إلى ضرورة مواكبة مهنة تدقيق الحسابات والمدققين لهذا التطور، وأهمية تغيير أساليبهم التقليدية بأساليب مستحدثة تعتمد على الأساليب التكنولوجية الحديثة والأساليب التحليلية المتقدمة لتنفيذ عملية التدقيق بكفاءة وفعالية، مع التأكيد على تأهيل المدقق لمواجهة هاته التحديات، وكل هذا من أجل تحقيق الهدف الأساسي للتدقيق المتمثل في إبداء رأي فني محايد عن مدى صحة القوائم المالية للمؤسسة، والذي لا يتأثر إن كان التدقيق يدويا أو الكترونيا.

الإشكالية:

بناءً على ما سبق قمنا بصياغة الإشكالية التالية:

ما مدى تأثير تكنولوجيا المعلومات والاتصال على مهنة التدقيق الخارجي، وما هو واقع استخدامها في مدينة قسنطينة؟

وللإجابة على التساؤل الرئيسي تمت الاستعانة بالفرضيتين التاليتين:

1. لم تسهم تكنولوجيا المعلومات والاتصال في تطوير مهنة التدقيق الخارجي؛
2. لا يعتمد محافظي الحسابات في مدينة قسنطينة على تكنولوجيا المعلومات والاتصال في أعمال التدقيق الخارجي.

تنبع أهمية هاته الدراسة من أهمية مواكبة التطورات المتلاحقة في مجال تكنولوجيا المعلومات والاتصال وما تبع ذلك من تغيرات في أساليب التدقيق الخارجي وجمع المعلومات والبيانات المحاسبية، وظهور نقاط رقابية جديدة في المهنة لانتقالها من الطرق اليدوية التقليدية إلى الطرق الإلكترونية الحديثة، وتوضح هاته الدراسة أثر تكنولوجيا المعلومات والاتصال على مهنة التدقيق الخارجي من خلال تعميق المعرفة حول جوانب الاستخدام الأمثل لتكنولوجيا المعلومات والاتصال في مهنة التدقيق الخارجي للارتقاء بها إلى المستوى الذي تخدم فيه كافة الأطراف المستفيدة. ولأجل ذلك تم الاعتماد على المنهج الوصفي التحليلي، وكذا استخدام أسلوب الاستبانة للتعرف على واقع تكنولوجيا المعلومات والاتصال في مكاتب التدقيق الجزائرية وبالخصوص مكاتب محافظي الحسابات.

الدراسات السابقة

توجد العديد من الدراسات التي تناولت مواضيع لها علاقة بالتدقيق، نظام المعلومات المحاسبي، تكنولوجيا المعلومات والاتصال، الرقابة الداخلية وغيرها، أما الدراسات التي تناولت مثل هذا الموضوع أو تقترب منه، فيمكن إدراج الدراسات التالية في حدود ما استطعنا التوصل إليه:

أ– تأثير تكنولوجيا المعلومات على التدقيق الداخلي: هي دراسة قام بإعدادها كل من:

Krishna Moorthy, A. Seetharaman, Zulkifflee Mohamed, Meyyappan Gopalanand, Lee Har San.

تم فيها تقييم دور تكنولوجيا المعلومات، وكيف تؤثر على عملية التدقيق الداخلي في المنظمة، وتشدد الدراسة أيضا على الاتجاه العالمي لاعتماد نظم تكنولوجيا المعلومات (البرمجيات/ الأجهزة) في إنتاج محيط رقابي يساعد في عملية التدقيق الداخلي، وهو يشمل أيضا على كيفية تأثير تكنولوجيا المعلومات على الرقابة الداخلية (بيئة الرقابة وتقييم المخاطر ومراقبة الأنشطة، المعلومات، الاتصال)، ويقدم الإرشادات وأفضل الممارسات في تقييم التقنيات المتاحة لأداء مهام تدقيق الداخلي بشكل فعال.

ب– سياسات وإجراءات التدقيق الداخلي في ظل بيئة تكنولوجيا المعلومات في البنوك الأردنية:

دراسة من إعداد جمال عادل الشرايري، بهدف التعرف على المخاطر المؤثرة في التدقيق الداخلي في ظل تكنولوجيا المعلومات والتعريف بالمعايير الدولية المتعلقة بالتدقيق الداخلي، والسيطرة على المخاطر وفقا للمعايير الدولية وتحديد مدى تطبيقها في البنوك الأردنية، وقد توصل إلى نتيجة مفادها أن المدققين الداخليين في البنوك على معرفة ودراية بالمعايير الدولية ذات العلاقة بالتدقيق الداخلي في ظل بيئة تكنولوجيا المعلومات، وأنهم يطبقون الإجراءات اللازمة لعملية التدقيق الداخلي في ظل بيئة تكنولوجيا المعلومات بدرجة كبيرة في مرحلة ما قبل الشراء.

ج– مدى تعامل مدققي أنظمة تكنولوجيا المعلومات بمعايير التدقيق الدولية الخاصة ببيئة أنظمة المعلومات للمحافظة على امن وسرية المعلومات في البنوك التجارية الأردنية:

دراسة من إعداد عطا الله احمد الحسبان، هدفت إلى تحديد مدى تعامل مدققي أنظمة تكنولوجيا المعلومات في البنوك التجارية مع معايير التدقيق الدولية ذات العلاقة بأمن وسرية المعلومات وأثرها على بقاء ونمو البنوك التجارية وتحقيق الأهداف العامة لها، بحيث درست بعض المعايير المتعلقة ببيئة الحاسوب وهي معايير التوجيه والتخطيط وتقدير المخاطر ودور الإدارة إضافة إلى دور التشريعات الحكومية في ذلك ، وقامت الدراسة على تحليل تلك المتغيرات من وجهة نظر التدقيق الداخلي وخصوصا مدققي أنظمة تكنولوجيا المعلومات المتداولة في السوق الأول في بورصة عمان للأوراق المالية، وتم حصر مجتمع الدراسة بعدد مدققي أنظمة تكنولوجيا المعلومات في البنوك التجارية وكان عددهم 35 مدققا مختصا بأنظمة تكنولوجيا المعلومات.

وكان من أهم نتائج الدراسة أنّ المدققين الداخليين يتعاملون بمتطلبات الأمن والسرية للمعلومات الخاصة بالبنوك وتحافظ على تغييرها باستمرار من وقت لأخر بدرجة متوسطة من حيث التخطيط والتوجيه وتقييم المخاطر.

د– جودة تكنولوجيا المعلومات وأثرها في كفاءة التدقيق الداخلي في الشركات الصناعية والخدمية المساهمة العامة الأردنية:

وهي دراسة من إعداد شاهر فلاح العرود وطلال حمدون شكر، **و**هدفت هذه الدراسة إلى بيان أثر جودة تكنولوجيا المعلومات في كفاءة التدقيق الداخلي في الشركات الصناعية والخدمية المساهمة العامة الأردنية، ولتحقيق أهداف الدراسة فقد تم تصميم إستبانة، وتم توزيعها على 105مدققين في القطاعين، تم استرجاع (72) إستبانة، (33) إستبانة من قطاع الشركات الصناعي، و (39)من قطاع الشركات الخدمي؛ ، وقد توصلت الدراسة إلى أن تصورات المدققين الداخليين لجودة تكنولوجيا المعلومات وكفاءة التدقيق الداخلي وكل بعد من أبعادهما جاءت مرتفعة نسبيا، وأن هناك أثرا مهما ذا دلالة إحصائية لجودة تكنولوجيا المعلومات في كفاءة التدقيق الداخلي، ويفسر المتغير المستقل ما نسبته (54%) من التباين في كفاءة عملية التدقيق الداخلي، وتتراوح القدرة التفسيرية للأبعاد الأخرى ما بين(-61% 28%) وأوصت الدراسة بتحسين خصائص المعلومات كبعد من أبعاد جودة تكنولوجيا المعلومات، وضرورة تطوير مهارات عاملي قطاع تكنولوجيا المعلومات في استخدام التكنولوجيا الحديثة.

وتشير نتائج المسح للدراسات السابقة إلى عدم وجود دراسات على حد علم الباحثين تبحث عن واقع استخدام تكنولوجيا المعلومات والاتصال في مهنة التدقيق الخارجي في مدينة قسنطينة وفي الجزائر ككل.

وبناءً على ما سبق، قسّمت الدراسة إلى محورين رئيسيين كما يلي:

أولا: التدقيق في ظل تكنولوجيا المعلومات والاتصال

1–تعريف التدقيق الخارجي

عرّف التدقيق الخارجي على أنه "عملية منظمة تعتمد على الموضوعية لتجميع وتقييم الأدلة المتعلقة بنتائج العمليات، الأحداث الاقتصادية للمؤسسة، للتحقق من تطابق تلك النتائج مع المعايير الموضوعة والمقبولة قبولا عاما وتوصيل النتائج للأطراف المعنية ".[1]

2- تعريف تكنولوجيا المعلومات والاتصال

هي كل ما ترتب على الاندماج بين تكنولوجيا الحاسب الالكتروني والتكنولوجيا السلكية واللاسلكية والالكترونيات الدقيقة والوسائط المتعددة من أشكال جديدة لتكنولوجيا ذات قدرات فائقة على إنتاج المعلومات، جمعها، تخزينها، نشرها واسترجاعها بأسلوب غير مسبوق يعتمد على مجموعة من مؤثرات الاتصال التفاعلي الجماهيري والشخصي معا.[2] كما تعرّف أيضا بأنها "عبارة عن نطاق واسع من القدرات، والمكونات، والعناصر المتنوعة، المستخدمة في خزن، ومعالجة البيانات، واسترجاع، وتوزيع المعلومات، بالإضافة إلى دورها في تأمين المعرفة"[3]

3- تعريف التدقيق الإلكتروني

هو"عملية تطبيق أي نوع من الأنظمة باستخدام تكنولوجيا المعلومات لمساعدة المدقق في التخطيط والرقابة وتوثيق أعمال التدقيق، لذا فإن ركن التدقيق الإلكتروني بالإضافة لأركان التدقيق التقليدية والاعتيادية تتمثل في استخدام تكنولوجيا المعلومات في عملية التدقيق لتساعد المدقق عبر مراحل التدقيق المختلفة من تخطيط ورقابة وتوثيق".[4] وقام خوزي بلنس (José plans) في كتابه" تطبيق المراجعة الحاسوبية "بتعريف التدقيق في بيئة التشغيل الالكتروني بأنه:" اختبار منهجي للنتائج أو الهيكلة الحاسوبية، يقوم به شخص مستقل و مؤهل بهدف إبداء رأيه على التطابق مع المعايير المتعارف عليها عموما".[5]

4- أُثر تكنولوجيا المعلومات والاتصال على التدقيق الخارجي

نتيجة للتطور المتسارع في تكنولوجيا المعلومات، وأهمية دورها في التطوير والتحديث فقد نتج عنها أنماط وأساليب مختلفة في طرق إنجاز الأعمال بشكل مختلف عن الشكل التقليدي، وهذا التغير في الأسلوب حتما سوف يؤدي إلى اختلاف أساليب التدقيق، مما أدى إلى ظهور أساليب مختلفة، وهي التي تتطلب أن يكون المدقق مؤهلا لها.

4-1 أثر تكنولوجيا المعلومات والاتصال على المدقق الخارجي

4-1-1 أثر التكنولوجيا على الكفاءة والمهارة

ينبغي على المدقق الخارجي عند قيامه بالتدقيق في ظل التشغيل الالكتروني للبيانات الأخذ بتوصية (مجمع المحاسبين القانونيين الأمريكي) الذي أوصى بأن يكون لدى المدقق الخارجي الكفاءات التالية:[6]

-معرفة أساسية بنظم الكمبيوتر ومكوناتها ووظائفها وإمكانياتها التشغيلية؛

-المقدرة على تصميم وعمل خرائط تدفق النظم المتطورة نسبيا، وتحليلها للتعرف على مواطن قوة أو ضعف النظام؛

-خبرة عامة بلغات البرمجة تسمح للمراجع بكتابة برامج بسيطة؛

-الإلمام بأساليب التدقيق باستخدام الكمبيوتر.

ولا ينبغي على المدقق الخارجي أن يكون محللا للنظام أو معدا للبرامج أو مهندسا، بل يجب أن تتوفر لديه المهارة الخبرة الكافية للفهم والإلمام بنظام التشغيل الالكتروني.

وفي حالة الحاجة إلى مهارات متخصصة، فان المدقق سوف يطلب مساعدة أحد المهنيين الحائزين لمثل هذه المهارات، والذي قد يكون احد موظفي المدقق أو مهني خارجي، وفي حالة التخطيط لاستخدام هذا المهني، على المدقق أن يحصل على أدلة إثبات كافية وملائمة بأن مثل هذا العمل مناسب لغرض عملية التدقيق ويتماشى مع معيار التدقيق الدولي " (620)الاستفادة من عمل خبير." [7]

4-1-2 مهام ومسئوليات المدقق الخارجي في ظل تكنولوجيا المعلومات والاتصال

لقد ألقت تكنولوجيا المعلومات والاتصال مسئوليات إضافية علي المدقق الخارجي، ليس في نوع المهمة ولكن في وسائل تنفيذها، من أبرزها ما يلي:[8]

- تقويم نظام الضبط الداخلي لعملية تجهيز البيانات وإدخالها في الكمبيوتر، وكذلك المتضمنة داخل برامج الكمبيوتر ذاتها، لأن ذلك هو الأساس في تنفيذ عملية التدقيق؛
- التأكد من سلامة برامج التشغيل الالكتروني للبيانات [Soft – Ware] من حيث مضمونها وملائمتها وتحقيق مقاصدها، وله أن يستعين بأهل الخبرة والاختصاص في هذا الشأن؛
- التأكد من صلاحية تجهيزات التشغيل الالكتروني للبيانات [Hard – Ware] من حيث سلامة التشغيل وله أن يستعين بأهل الخبرة والاختصاص في هذا الشأن؛
- التأكد من أن سبل وأساليب تحليل البيانات بواسطة الحاسب الالكتروني تفي بالغرض المنشود؛
- التأكد من سلامه نظم حماية برامج وأجهزة الحاسبات الإلكترونية، وانتظام عمليات الصيانة الدورية، وكذلك عمليات التحديث والتطوير المستمرة، لضمان الكفاءة والجودة في المعلومات الخارجة؛
- التأكد من سلامة ودقة نظام توزيع المعلومات الخارجة وحمايتها وإمكانية استرجاعها للاستفادة منها في عملية التدقيق المستمر، وكذلك التأكد من نظام التغذية العكسية؛
- التأكد من سلامة نظام حفظ الملفات، سواء التي تحتوي البيانات الداخلة، أو التي تحتوي المعلومات الخارجة، وذلك لحمايتها من التلاعب؛
- الاطمئنان من أن التعديلات التي تتم علي برامج التشغيل الالكتروني للبيانات معتمدة ممن لهم السلطة، وأنها موضوعية، وتتفق مع التطورات المستجدة.

4-2 إجراءات وأدلة التدقيق الخارجي في ظل تكنولوجيا المعلومات والاتصال

4-2-1 إجراءات التدقيق الخارجي في ظل تكنولوجيا المعلومات والاتصال

يمكن تقسيم إجراءات التدقيق الخارجي في ظل المعالجة الآلية للمعلومات إلى المراحل التالية:

4-2-1-1 التدقيق المبدئي: يقوم المدقق الخارجي بهذه الخطوة في بداية تشغيل النظام الحاسوبي، وتهدف هذه الخطوة إلى تكوين فكرة واضحة عن آلية تدفق العمليات داخل نظام المعلومات المحاسبي الآلي، وإلقاء الضوء على مدى استغلال الحاسوب في عمليات التشغيل وتحديد مدى اعتماد التطبيقات المحاسبية وماهية الضوابط الرقابية، وذلك بإتباع الخطوات التالية:

أ- جمع المعلومات عن قسم الحاسوب مثل موقع القسم، اسم مديره، عدد الأفراد العاملين به، مستواهم العلمي، مهامهم ومسؤولياتهم الأساسية، والتعرف على الناحية الفنية للحواسب المستخدمة، وكذلك لا بد للمدقق الخارجي من الحصول على خريطة لموقع الأجهزة فتوضح كيفية تموضعها داخل القسم ؛

ب- تحديد التطبيقات المحاسبية الأساسية التي يتم تنفيذها باستخدام الحاسوب؛

ت- تحديد درجة أتمتة نظام المعلومات المحاسبي وذلك من خلال تحديد مدى استخدام الحاسوب في التطبيقات المحاسبية وتحديد ما إذا كان الحاسوب يلعب دورا رئيسيا أو ثانويا في نظام المعلومات المحاسبي ويمكن تحديد مدى الاعتماد على الحاسوب من خلال دراسة زمن الحاسوب المستخدم في تنفيذ المهام وعدد وأنواع العمليات التي يتم تشغيلها من خلاله وقيمة المعلومات الصادرة عنه.

4-2-1-2 اختبارات الالتزام: يقوم المدقق الخارجي في هذه المرحلة بفحص وسائل الرقابة قبل تشغيل النظام الحاسوبي، والأفضل أن يشارك في وضع أساليب الرقابة الخاصة بهذا النظام، والهدف من هذه المرحلة تحديد مواقع القوة والضعف في نظام الرقابة الداخلية، وبالتالي تحديد إمكانية الاعتماد عليه وكذلك حجم الاختبارات التي يجب القيام بها وطبيعة أدلة التدقيق المطلوبة وتوقيت القيام بالتدقيق وتحديد الأنشطة والعمليات التي تحتاج إلى التركيز عليها والتي يتم على أساسها تحديد حجم الاختبارات التفصيلية. والتي تهدف للإجابة على الأسئلة التالية:

أ- هل تم تطبيق الإجراءات الرقابية الضرورية ؟

ب- كيف يتم تنفيذ هذه الإجراءات ؟

ت- من الذي يقوم بتنفيذها ؟

وبشكل عام فإن البرامج الحاسوبية تتضمن أدوات رقابية متعددة يتم وضعها من قبل المبرمجين ومحللي النظم بتضمينها فيها وذلك لنقل جزء من مهمة فحص العمليات من الأفراد إلى أجهزة الحواسيب.

4-2-1-3 الاختبارات التفصيلية: بعد التحقق من إمكانية الاعتماد على إجراءات الرقابة والثقة بها يبدأ المدقق الخارجي بالمرحلة الأخيرة لعملية التدقيق، وهي أجزاء الاختبارات التفصيلية وفحص مدى الثقة في تشغيل البيانات وذلك عن طريق:

أ- التأكد من أن البيانات الأولية التي تم تغذية الحاسوب بها هي بيانات حقيقية وموثوق بها؛

ب-إجراء تدقيق فجائي أثناء تشغيل البرنامج على الحاسب؛

ت-التحقق من أن سند التدقيق والأدلة المؤيدة للتشغيل تمكن من الحكم على مدى دقة وكمالية البيانات المعدة الكترونيا؛

ث-التأكد من أن مخرجات النظام من المعلومات سليمة ودقيقة ومتكاملة؛

ج- التأكد فيما إذا كان مخطط البرنامج لا علاقة له بتشغيل الآلات وأن القائم بتشغيل الآلات لا صلة له بالملفات والنسخ المحفوظة في المكتبة.

فإذا تبين للمدقق دقة نتائج التشغيل واكتمالها، فإنه يمكن أن يؤكد كفاية وفعالية أدوات الرقابة، وفي هذه الخطوة يقرر المدقق فيما إذا كانت هناك ضرورة لإجراء تدقيق إضافي وبالتالي تعديل برنامج التدقيق.

4-2-2 أثر تكنولوجيا المعلومات والاتصال على أدلة الإثبات

4-2-2-1 أدلة الإثبات في بيئة التشغيل الالكتروني

إنّ المتعارف عليه أن هناك سبعة أنواع من الأدلة في عملية التدقيق، يتم اختيار انسبها للعملية، وهاته الأدلة هي: الفحص المادي، المصادقات، التوثيق، الملاحظة، الاستفسار من العميل، إعادة التشغيل، والإجراءات التحليلية.

أما في التدقيق الالكتروني، فأدلة الإثبات هي عبارة عن معلومات تم إنشاءها، نقلها، معالجتها، تسجيلها وحفظها في صورة إلكترونية، ويعتمد عليها المدقق الخارجي في دعم الرأي الذي يتوصل إليه في تقريره، وهذه المعلومات لا يمكن الحصول عليها إلا من خلال استخدام معدات وتقنيات مناسبة مثل أجهزة الكمبيوتر والبرامج والطابعات وآلات الماسح الضوئي .....الخ، وتشتمل أدلة التدقيق الإلكترونية على السجلات المحاسبية والمستندات الأولية، وهذه المستندات مثل العقود الإلكترونية والوثائق الالكترونية المتعلقة بالفوترة والتجهيزات والدفع والمصادقات الإلكترونية وكل أنواع البيانات الإلكترونية وثيقة الصلة بالتدقيق، وتتخذ المعلومات الإلكترونية أشكال مختلفة فقد تكون في شكل نصي أو في شكل صوت أو في شكل صور أو في شكل فيديو.....الخ

4-2-2-2 أوجه الاختلافات بين أدلة الإثبات التقليدية وأدلة الإثبات الإلكتروني

تختلف أدلة إثبات التدقيق الإلكتروني عن التقليدي في عدة نقاط والجدول التالي يوضح أهم هاته الاختلافات:

جدول رقم (01): الاختلاف بين أدلة الإثبات التقليدية وأدلة الثبات الالكترونية

البيان	أدلة الإثبات التقليدية	أدلة الإثبات الإلكترونية
المنشأ	من السهل تحديد وإيجاد الدليل على المنشأ.	من الصعب تحديده بمجرد فحص المعلومات الإلكترونية، ولكن يتم تحديد المنشأ باستخدام تقنيات رقابية وأمان والتي تسمح بالتوثيق وعدم النكران.
التبديل	الدليل الورقي من الصعب تبديله بدون أن يتم اكتشافه.	من السهل تبديل الدليل وهناك صعوبة إن لم يكن مستحيل اكتشاف عملية التبديل عن طريق فحص المعلومات الإلكترونية.
التصديق والاعتماد	المستندات الورقية تبين بوضوح دليل المصادقة والموافقة عليها.	هناك صعوبة في إظهار المصادقة للمستند الإلكتروني ويحتاج إلى تقنيات رقابية متطورة لإظهاره.
الاكتمال والشمولية	كل المفردات المتعلقة بالعمليات عادة تكون مشتملة في نفس المستند.	المفردات ذات العلاقة غالبا ما تكون محفوظة في ملفات بيانات عديدة.
القراءة	لا يحتاج إلى وسائل وتقنيات خاصة للقراءة.	تتطلب معدات وتقنيات متعددة للقراءة (وورد، أكسل، أكروبات ...الخ).
الصيغة	جزء متكامل من المستند.	منفصل عن البيانات ويمكن تغييره.
إتاحة وإمكانية الوصول إليه	عادة لا تمثل قيد أثناء عملية التدقيق.	مسار التدقيق المتعلق بالبيانات الإلكترونية ربما لا يكون متاح في وقت التدقيق والوصول إلى البيانات قد يكون أكثر صعوبة.
التوقيع	يعدّ التوقيع على المستند الورقي مسألة بسيطة، ويمكن التحقق من صحته بسهولة.	تتطلب عملية التوقيع تقنيات مناسبة كما يحتاج تقنيات خاصة للتحقق من صحته وإمكانية اعتماده.

المصدر: من إعداد الباحثين

4-3 مداخل وأبعاد التدقيق الإلكتروني

4-3-1 مداخل (طرق) التدقيق الالكتروني

توجد ثلاثة مداخل مختلفة لاستخدام تكنولوجيا المعلومات في عملية تدقيق الحسابات، أبسطها هو التدقيق حول الحاسوب، وأكثرها عمقًا وتركيزًا هو التدقيق باستخدام الحاسوب، وكذلك التدقيق خلال الحاسوب.

4-3-1-1 التدقيق حول الحاسوب: إن التدقيق حول الحاسوب يعني تتبع مسار التدقيق حتى نقطة دخول البيانات في أجهزة الحاسوب، ثم يعيد متابعتها عند نقطة خروجها من الأجهزة في شكل تقارير ورقية مطبوعة (يلجا عادة إلى هذا الأسلوب المدققون الذين ليس لديهم معرفة ودراية كافية بالحاسبات الإلكترونية ونظم تشغيلها)، وبناءا على ذلك فإن خطوات التدقيق حول الحاسوب تتم كما يلي: [9]

أ-تدقيق المستندات الأصلية؛

ب-التحقق من خطوات إعداد المدخلات في صحة إدخال البيانات بالشكل الملائم؛

ت–التحقق من مخرجات الحاسوب، ومن هذا المنطلق يكتفي المدقق بمطابقة مخرجات الحاسوب مع نتائج العمليات الحسابية اليدوية لنفس مدخلات البيانات كاختبار لصحة معالجة البيانات إلكترونيا؛

ث–تدقيق وفحص ومقارنة محتويات الملف الرئيسي قبل وبعد تحديثه للتأكد من صحة تحديث ما يحتوي من بيانات/ معلومات.

ولعل أهم مزايا التدقيق حول الحاسوب ما يلي:

- ✓ بساطة وسهولة ووضوح خطواته، وذلك لأنه يقتصر على تدقيق المدخلات والمخرجات؛
- ✓ انخفاض تكلفة أدائه؛
- ✓ أنه يعتمد على تدقيق البيانات الفعلية واستخدام أجهزة الحاسوب الموجودة بالمؤسسة؛
- ✓ يتطلب من المدقق القليل من المهارات والتدريب على عمليات الحاسوب، كما أنه يتطلب مساعدة قليلة من موظفي الحسابات وإدارة تشغيل البيانات.

أما من عيوب التدقيق حول الحاسوب فنجد ما يلي:

- عدم القيام بالاختبارات الكافية من المدقق؛
- تجاهل وسائل الرقابة على معالجة البيانات المصممة لاختبار بعض الحالات على سبيل المثال:
  - مشكلة فصل موظف من المنشأة ولم يستبعد ملفه الرئيسي؛
  - مشكلة جمع بيانات بطاقة الوقت لمدة أسبوعين لموظف إذا كان الموظف يحصل على شيك كل أسبوع؛
  - مشكلة تشابه أسماء الموظفين أو الأرقام بالخطأ.
- عدم استخدام الحاسوب في عملية التدقيق، و ذلك لاعتماد المدقق على العمليات اليدوية.

4–3–1–2 التدقيق من خلال الحاسوب: مع تزايد خبرة المدققين بأنظمة التشغيل الإلكتروني للبيانات، أمكن تطوير أساليب أكثر تقدما لاختبار صحة برامج التشغيل نفسها بدلا من تجاهل الحاسب، وهو ما يعرف بمدخل التدقيق من خلال الحاسب، ويقوم هذا الأسلوب على فرض مفاده أنه إذا تم التحقق من نظام التشغيل وكانت إجراءات الرقابة الخاصة به على درجة عالية من الكفاءة فلا بد وأن يتولد عن هذا النظام نتائج على درجه عالية من الصحة والثقة وبالتالي تزداد إمكانية اعتماد المدقق على هذا النظام ولا شك أن كفاءة النظام من حيث التشغيل والرقابة تتوقف إلى حد كبير على جودة ودقة البرامج التي يقوم عليها النظام المحاسبي ككل وبالتالي يتطلب فحص واختبار هذه البرامج ومن ثم لا بد من استخدام الحاسب في عملية التدقيق.

و يعتمد التدقيق من خلال الحاسوب على الأساليب التالية:[10]

أ– إعداد مجموعة خاصة من العمليات الإختبارية: وهي على سبيل المثال:

- اختبار عدم تتابع السجلات على الملف الرئيسي؛
- اختبار عدم وجود سجل رئيسي على الملف؛
- اختبار الأخطاء في أرقام الموظفين؛
- اختبار الأخطاء في التاريخ ومعدلات الأجور ورموز الأشكال المختلفة من الاستقطاعات؛
- اختبار استخدام بيانات الحروف الأبجدية بدلا من بيانات عديدة أو العكس؛
- اختبار الأخطاء في العلاقات بين الحقول مثل قيمة معدلات الأجور ورموز معدلات الأجور؛
- اختبار إجراءات اعتماد البرامج التي تعد بواسطة رئيس قسم معالجة البيانات؛
- اختبار المجاميع الرقابية للبرامج نفسها مثل اختبار طول البرنامج الصحيح؛
- التدقيق الفجائي للبرامج خلال وقت استخدامها، وذلك من خلال فحص مجموعة من برامج التطبيقات المحاسبية على أساس فجائي والحصول على صورة مطبوعة من العمليات المحاسبية التي تمت على البرنامج، أو نسخة على شريط أو أسطوانة يحضره المدقق معه؛
- الاستخدام المفاجئ للبرامج المعتمدة خلال وقت الإعداد لمعالجة البيانات، وذلك للوقاية ضد عمل تعديلات غير مصرح بها في البرنامج من خلال قيام المدقق الخارجي باستخدام البرنامج الأصلي المعتمد الذي في حيازته لمعالجة البيانات الجاري معالجتها، و يجب عليه بعد ذلك فحص أي اختلافات قد تحدث خلال عمليات معالجة البيانات.

ب- استخدام شبكة الاختبارات المتكاملة: وتتضمن شبكة الاختبارات المتكاملة التدقيق من خلال الخطوات التالية:

- إنشاء مجموعة حسابات وهمية بمعرفة المدقق الخارجي بشرط عدم معرفة موظفي الحسابات في الشركة بها؛
- يقوم المدقق الخارجي بإدخال عمليات مسبقة خلال عملية معالجة البيانات، وفي نفس الوقت يقوم موظفي المنشأة بتنفيذ هذه العمليات كما لو كانت حقيقية؛
- يقوم المدقق بفحص النتائج المترتبة عن هذه العمليات الوهمية، ويتم ذلك من خلال فحص المدقق لما يلي:
  - المخرجات المطبوعة لمحتويات سجلات ملفات الحاسوب ولعمليات معالجة البيانات المستخدمة في تحديثها " التقارير والكشوف والمجاميع الرقابية "؛
  - مقارنة هذه المخرجات مع النتائج المتوقع الحصول عليها من معالجة بيانات العمليات الوهمية؛
  - الاستفسار عن الاختلاف بين المخرجات الفعلية والمتوقعة.

ولعل من أهم مزايا شبكة الاختبار المتكاملة أنها تمكن المدقق الخارجي من اختبار كل الخطوات المحاسبية والإجراءات المستخدمة خلال معالجة بيانات عمليات المنشأة.

أما أهم عيوبها أنه لابد من استخدام عمليات وهمية يجب إزالة آثارها، حتى لا تأثر على المركز المالي للمنشأة، ولعلاج ذلك يمكن الاعتماد على الأساليب التالية:

أ- تمييز العمليات الوهمية برموز خاصة عند إدخال بياناتها للمعالجة بالحاسوب ويتطلب ذلك التعاون بين كل من المدقق الخارجي وقسم معالجة البيانات وقسم المحاسبة.؛

ب- إعداد القيود العكسية للقيود الوهمية في آخر مرحلة من مراحل الدورة المحاسبية.

وما هو جدير بالذكر أن التدقيق من خلال الحاسوب له العديد من المزايا أهمها:

- يمكن المدقق من اختبار وسائل الرقابة على الحاسب الإلكتروني؛
- يمكن المدقق من اختبار برامج الحاسوب؛
- إلمام المدقق بمواطن الضعف و القوة في النظام الإلكتروني المتبع في المنشأة محل الفحص وبالتالي تقديم توصياته بالتحسين و التطوير؛
- يمكن المدقق من تقديم خدمة أفضل لعملائه أو لمنشأته إذا كان مدققا داخليا.

أما عيوب التدقيق من خلال الحاسوب فتتمثل في الآتي:

- يتطلب جهدا كبيرا من موظفي معالجة البيانات والمحاسبة؛
- يتطلب إلمام المدقق بمهارات و دراية كافية بعمليات الحاسوب؛
- محدودية نطاق المعلومات الإلكترونية عند الفحص حيث أن الفحص لا يتضمن كل الحالات المحتمل حدوثها عند معالجة البيانات.

4-3-1-3 التدقيق باستخدام الحاسوب: يقوم المدقق تبعا لهذا المدخل بتدقيق الأنظمة الالكترونية بواسطة برامج التدقيق الالكترونية، وهذه البرامج مصممة لتنفيذ عملية التدقيق، وقد تكون هذه البرامج عامة، أي يمكن استخدامها في أية عملية تدقيق، أو خاصة، أي تكون معدة خصيصا لعملة تدقيق معينة، والميزة الهامة لهذا المدخل هي أن المدقق يستطيع الاستفادة من قدرات الحاسوب مما يمكنه من انجاز عمله بسرعة أكبر ودقة أكثر من أدائه بالطريقة التقليدية.[11] وبالتالي ففي هذا المدخل يستطيع المدقق استخدام الكمبيوتر نفسه كأداة لجمع أدلة الإثبات، بدلا من الاقتصار على الفحص و مراجعة أساليب الرقابة الالكترونية التي تتضمنها برامج الكمبيوتر.[12] ويمكن للمدقق الخارجي أن يحقق مجموعة من الأهداف باستخدام الحاسوب وهي كما يلي:[13]

أ- استخدام قدرات الكمبيوتر الحسابية للتحقق من الإجراءات الحسابية، التي نفذتها المؤسسة بشكل دقيق، وبتكلفة أقل عن حالة الأداء اليدوي؛

ب- استخدام قدرات الكمبيوتر في تنفيذ العمليات المنطقية، تبويب بيانات الملفات المختلفة، واختبار عناصر بعض العينات مباشرة من السجلات الالكترونية للتحقق من صحتها؛

ت- استخدام قدرات الكمبيوتر في القراءة والطباعة لإعداد المصادقات أو قوائم المخزون أو مراسلات أخرى تتعلق بجمع الأدلة؛

ث- استخدام ذاكرة وقدرات الكمبيوتر في تنفيذ العمليات المنطقية، لعمل التحليلات الرياضية مباشرة من واقع السجلات الالكترونية؛

ج- استخدام قدرات الكمبيوتر في فحص السجلات المحاسبية، بهدف اكتشاف العناصر غير العادية، مثل الأرصدة الدائنة لحسابات العملاء، أو عناصر المخزون بطيئة الحركة، وإعداد كشف لهذه العناصر لدراساتها واكتشاف أسباب حدوثها؛

ح- استخدام قدرات الكمبيوتر الحسابية، لحساب وإعداد كشوف عينات التدقيق ونتائج إجراءات التدقيق التي تم أدائها في شكل مقروء حتى يمكن تضمينها أوراق المراجعة.

وتشتمل أساليب التدقيق باستخدام الحاسوب كما وردت في الفقرة (5) من طرق التدقيق بمساعدة الحاسوب في البيان (1009) الصادر عن الاتحاد الدولي للمحاسبين القانونيين كما يلي:[14]

أ- البرامج المصممة لإجراء مهام معالجة البيانات؛

ب- برامج لأغراض مكتوبة تقوم بأداء أعمال التدقيق في ظروف محددة؛

ت- برامج المنافع تستخدمها الشركة لإجراء مهام معالجة البيانات؛

ث- برامج إدارة النظام قبل برامج استرجاع البيانات أو برامج مقارنة الشيفرة وهي غير مصممة خصيصا لاستخدام التدقيق؛

ج- برامج التدقيق المدمجة؛

ح- أساليب اختبار البيانات وتشمل اختبار أنظمة الرقابة ومعاملات مختارة من المعالجة سابقا واختبارات المعاملات المستخدمة في الاختبار المتكامل.

4-3-2 أبعاد التدقيق في ظل تكنولوجيا المعومات والاتصال

المتتبع لأدبيات الرقابة في ظل تكنولوجيا المعلومات يلاحظ وجود ثلاثة أنواع من أنماط بيئات تكنولوجيا المعلومات المؤثرة على مهنة مراقبة الحسابات وهذه البيئات هي: [15]

4-3-2-1 بيئة تكنولوجيا المعلومات ذات التعقيد الأقل:

هذه البيئة مكونة من حاسوب صغير أو عدة حواسيب صغيرة مربوطة مع بعضها بشبكة حاسوبية، إن هذا النوع من بيئات تكنولوجيا المعلومات يستخدم في اغلب الوحدات الاقتصادية نظرا لسهولة التنفيذ، حيث يمكن استرجاع المستندات الأصلية في شكل قابل للقراءة والتتبع بسهولة، كما أنّ البرامج المستخدمة في هذا النوع من البيئات يمكّن مدقق الحسابات من تعقب كل عملية بالإضافة إلى انه يوفر رقابة داخلية فاعلة تضمن عملية المقارنة بين سجلات الحاسوب مع السجلات الأصلية.

في ظل هذه البيئة، نلاحظ وضوح مسار التدقيق مما يساهم في الفهم والإدراك السليم للمدقق الخارجي لطبيعة نظام الرقابة الداخلية فضلا عن انه يساعد المدقق في توفير وقت مناسب لكيفية التعرف على الإجراءات المناسبة لعملية التحقق من أرصدة الحسابات.

ويؤكد جميع الباحثين والكتاب والمنظمات المهنية المعنية بشؤون الرقابة أن أسلوب التدقيق حول الحاسوب هو المناسب في ظل هذه البيئة.

4-3-2-2 بيئة تكنولوجيا المعلومات متوسطة التعقيد:

أهم ما تمتاز به هذه البيئة هو احتواؤها على حاسوب رئيسي أو عدد من الحواسيب أو الطرفيات التي تعمل بنظام شبكي يتصل بحاسوب رئيسي أو خادم.

إن البرامج المستخدمة في هذه البيئة تكون أكثر تطورا من النوع الأول، حيث أن هذا النوع من البيئات التكنولوجية ينقصها بعض الجوانب الرقابية الهامة مثل عملية الفصل بين المسؤوليات والوظائف، والملاحظ أن مجال الفصل بين قسم الحاسوب في هذه البيئة وبقية الأقسام الأخرى ينقصها الفصل الرقابي، كما انه في ظل هذه البيئة يستطيع المدقق من تخفيض مخاطر التدقيق خصوصا في حالة وجود أنظمة رقابية فاعلة.

4-3-2-3 بيئة تكنولوجيا المعلومات الأكثر تعقيدا:

ما تمتاز به هذه البيئة بان كل تطبيقات الرقابة فيها الكترونيا من سجلات أو مستندات محاسبية، ويرى Arens أنه يمكن تحويل البيئة التقنية ذات التعقيد الأقل إلى بيئة تقنية أكثر تعقيدا من خلال إتباع كل أو احد الطرق الآتية:

أ- طريقة التشغيل المباشر؛

ب- طريقة التشغيل الفوري؛

ت- طريقة نظم الاتصالات؛

ث- طريقة إدارة قاعدة البيانات.

إن المفاهيم الأساسية القابلة للتطبيق في مهنة التدقيق الخارجي لن تتغير في البيئات التكنولوجيا المختلفة التعقيد، فمثلا نجد أن معايير التدقيق الالكترونية، قواعد السلوك المهني، الالتزامات الأخلاقية، المسؤوليات القانونية التي يتعرض لها المدقق الخارجي، أدلة الإثبات في التدقيق جميعها ستبقى نفسها بينما الذي اختلف هو طرق التنفيذ

ثانيا: الدراسة الميدانية

1- محافظة الحسابات في الجزائر

حسب القانون 10-01 المتعلق بمهن الخبير المحاسبي ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد، المؤرخ في 2010/06/29، المادة 22" يعد محافظ الحسابات في مفهوم هذا القانون كل شخص يمارس بصفة عادية باسمه الخاص وتحت مسؤوليته مهمة المصادقة على صحة وانتظام حسابات المؤسسات والهيئات ومطابقتها تماما بموجب أحكام التشريع المعمول به." [16] ، أما بالنسبة للهيئة المشرفة على مهنة محافظة الحسابات في الجزائر، فنجد هنا المادة(05) من القانون 08/91 المؤرخ في 27 أفريل 1991 التي نصت على أنه: "تنشأ المنظمة للخبراء المحاسبين ومحافظي الحسابات والمحاسبين المعتمدين، تتمتع بالشخصية المدنية وتضم الأشخاص الطبيعيين أو المعنويين المؤهلين لممارسة مهنة خبير محاسب و محافظ الحسابات ومحاسب معتمد حسب الشروط التي يحددها هذا القانون، ويدير المنظمة الوطنية مجلس يكون في الجزائر، ويحدد تشكيل المنظمة وصلاحيتها وقواعد سيرها عن طريق التنظيم".

2- صفات محافظ الحسابات

لممارسة مهنة محافظ الحسابات، يتوجب على الشخص القائم بها التحلي بصفات مميزة نذكر منها:

2-1 الاستقلالية والموضوعية: حتى يتسنى للمدقق إصدار حكم أو رأي صادق عن الحالة المالية للمؤسسة يجب عليه أن لا يملك عند تنفيذ التدقيق أي مصلحة أو ربح قد يؤثران على استقلالية وموضوعية الحكم، فحسب المادة 34 من القانون 91-08 المؤرخ في 1991/01/27 يمنع محافظ الحسابات من:[17]

- ❖ أن يقوم برقابة مؤسسات يملك فيها بصفة مباشرة أو غير مباشرة مساهمات؛
- ❖ أن يمارس وظيفة مستشار جبائي أو خبير قضائي لدى هيئة يراقب حساباتها؛
- ❖ أن يشغل منصب مأجور في مؤسسة أو هيئة راقبها قبل أقل من ثلاث سنوات بعد وكالته.

وحسب المادة 47 من نفس الأمر، فانه لا يمكن لمحافظ الحسابات أثناء وكالته أن يقوم بما يأتي:

- ❖ أعمال التسيير بصفة مباشرة أو بواسطة الاشتراك أو إحلال محل مسيرين؛
- ❖ مهام المراقبة المسبقة لأعمال التسيير ولو بصفة مؤقتة؛
- ❖ مهام التنظيم والإشراف على محاسبة المؤسسة المراقبة.

2-2 النزاهة والأمانة أي أن يكون محافظا على أسرار العميل الذي يدقق أعماله وأن لا يقوم بالإفصاح عن أية معلومات يضطلع عليها أثناء أدائه لمهامه.

3- مجتمع وعينة الدراسة

3-1 تحديد مجتمع الدراسة: يتمثل مجتمع الدراسة في المدققين الخارجيين في مدينة قسنطينة، والذين يشملون على كل من محافظي الحسابات سواء الحاملين لرخصة ممارسة المهنة أو الغير الحاملين للرخصة، بالإضافة إلى خبراء المحاسبة.

3-2 العينة المقصودة بالدراسة: تتكون عينة الدراسة من مكاتب محافظي الحسابات في مدينة قسنطينة المرخصة من قبل الغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات في الجزائر، وقدتم اختيار عينة عشوائية من بين إجمالي عدد مكاتب محافظة الحسابات المقدر بحوالي (65) مكتب، ولم نستطع تحديد العدد الدقيق لمكاتب محافظي الحسابات في مدينة قسنطينة، لأن آخر قائمة تحمل أسماء وعناوين محافظي الحسابات التي استطعنا الحصول عليها تعود إلى نهاية 2014، وهي الفترة التي سمحت بظهور مكاتب محافظي حسابات جديدة.

4- أدوات جمع البيانات

بعد اختيارنا لعينة الدراسة، يطرح أمامنا مشكل الأدوات المستعملة في جمع البيانات والمعلومات، ونظرا لارتباط موضوع بحثنا بدراسة تحليلية وجمع آراء أفراد المجتمع المدروس، فقد اعتمدنا على أدوات معينة لجمع المعلومات التي تخدم الدراسة، متمثلة في أسلوب المقابلة الشخصية والاستبيان.

4-1 المقابلة الشخصية

لقد فضلنا المقابلة الشخصية مع أفراد المجتمع المدروس من أجل الحصول على معلومات مباشرة وكذا من أجل طرح المحاور الأساسية للاستمارة بغية شرح الأسئلة وإزالة الغموض إن وجد، أو عند عدم فهم الأسئلة المطروحة، وهذا بغية الحصول على إجابات صحيحة والتي تمكننا في النهاية من الوصول إلى نتائج دقيقة.

4-2 الاستبيان

تمثل استمارة الاستبيان الأداة الرئيسية التي تمّ الاعتماد عليها في جمع بيانات الدراسة، والمتمثلة في آراء محافظي الحسابات، ويرجع الاعتماد عليها بسبب عدم تواجد أغلب محافظي الحسابات في مكتب التدقيق، و إن وجدوا فغالبا ما يتم استلام الاستبيان مع ترك مهلة للإجابة عليه (تراوحت من يومين إلى أسبوع) نظرا لوجود أعمال ذات أولوية.

5- هيكل الاستبانة:

تضمنت استمارة الاستبيان 40 سؤالا، كما احتوت أيضا على بعض الاقتراحات لتطوير التدقيق الإلكتروني في الجزائر، وبالنسبة للقياس المتبع فهو القياس الخماسي (موافق تماما، موافق، محايد، غير موافق، غير موافق تماما).

6- الوسائل الإحصائية المستعملة

تم استخدام برنامج الحزمة الإحصائية للعلوم الاجتماعية (SPSS 22) في تحليل البيانات التي تم جمعها في هذه الدراسة، وقد تم اختيار الأساليب بالاعتماد على نوع البيانات المراد تحليلها وعلى أهداف وفرضيات الدراسة، وقد تم استخدام عدة أساليب إحصائية من أجل توظيف البيانات التي تم جمعها لتحقيق أغراض الدراسة، وفيما يلي الأساليب التي تم استخدامها ومبررات استخدام كل منها:

أ- الوسط الحسابي: تم استخدامه في هذه الدراسة كمؤشر لترتيب البنود حسب أهميتها من وجهة نظر المستجيبين على الاستبانة.

ب- الانحراف المعياري: يتم استخدامه لمعرفة مدى تشتت القيم عن وسطها الحسابي.

ت- النسب المئوية: لمعرفة نسبة أفراد العينة الذين اختاروا كل بديل من بدائل أسئلة الاستبيان.

ث- التكرارات: لمعرفة عدد أفراد العينة الذين اختاروا كل بديل من بدائل أسئلة الاستبيان.

7- ثبات الأداة

قبل الشروع في تحليل الاستبيان تمّ استخراج معامل الثبات (كرونباخ ألفا) للتأكد من الاتساق الداخلي لفقرات الاستبيان وقابليته لإجراء الدراسة، وتظهر قيم المحاور كما هو موضح في الجدول التالي:

جدول رقم (02): قيمة معامل الثبات (الاتساق الداخلي)

القسم	المحور	معامل الثبات (كرونباخ ألفا)
الثاني	أهمية استعمال تكنولوجيا المعلومات والاتصال في مكاتب التدقيق.	0.730
الثاني	واقع استخدام تكنولوجيا المعلومات والاتصال في عملية التدقيق الخارجي في قسنطينة.	0.609
الثاني	أثر تكنولوجيا المعلومات والاتصال على مهنة التدقيق الخارجي.	0.720
الثاني	**المجموع**	**0.844**

المصدر: من إعداد الباحثين بالاعتماد على برنامج SPSS

يلاحظ من الجدول رقم(02) أن معامل الثبات للمحور الأول المسمى أهمية استعمال تكنولوجيا المعلومات والاتصال في مكاتب التدقيق بلغ (0.730)، أما المحور الثاني وهو واقع استخدام تكنولوجيا المعلومات والاتصال في عملية التدقيق الخارجي في قسنطينة فقد بلغ معامل الثبات (0.609) وهي نسبة ثبات مقبولة وتفي بالشرط المتعلق بتجاوز المعامل (0.6)، وفي ما يخص المحور الثالث أثر تكنولوجيا المعلومات والاتصال على مهنة التدقيق الخارجي فقد بلغ معامل الثبات نسبة (0.720)، أما معامل الثبات الإجمالي لهاته المحاور فقد بلغ نسبة (0.844) وهي نسبة ثبات عالية ومقبولة لأغراض إجراء الدراسة.

8- نتائج محاور الاستبيان

8-1 نتائج محور أهمية استعمال تكنولوجيا المعلومات والاتصال في مكاتب التدقيق

بعد إجابة أفراد العينة عن هذا المحور، استطعنا الخروج بالنتائج التالية:

1) تكنولوجيا المعلومات والاتصال أصبحت ضرورية لمهنة التدقيق الخارجي؛
2) تولي الجهة المسؤولة عن مهنة التدقيق الخارجي أهمية لتكنولوجيا المعلومات والاتصال؛
3) تحظى تكنولوجيا المعلومات والاتصال بأهمية كبيرة لدى المدققين الخارجيين نظرا لمجموعة المزايا التي توفرها؛
4) تكنولوجيا المعلومات والاتصال ترفع من كفاءة المدقق؛
5) تكنولوجيا المعلومات والاتصال تساهم في تخفيض عدد المدققين المساعدين؛
6) لا توجد علاقة بين أجور محافظي الحسابات وتكنولوجيا المعلومات والاتصال؛
7) أفراد العينة (محافظي الحسابات) ليسوا على دراية بالقوانين الصادرة من المشرع.

8-2 نتائج محور واقع استخدام تكنولوجيا المعلومات والاتصال في عملية التدقيق الخارجي في قسنطينة

بعد إجابة أفراد العينة على أسئلة المحور استطعنا الخروج بمجموعة من النتائج والتي كانت كالآتي:

1) يتم استخدام تكنولوجيا المعلومات والاتصال أثناء عملية التخطيط لمهمة التدقيق الخارجي بمدينة قسنطينة بشكل مرتفع؛
2) يتم استخدام تكنولوجيا المعلومات والاتصال في عملية الرقابة على أعمال التدقيق بمدينة قسنطينة بشكل متوسط؛
3) يتم استخدام تكنولوجيا المعلومات والاتصال أثناء عملية التسجيل والتوثيق بمدينة قسنطينة بشكل مرتفع؛
4) تستخدم مكاتب التدقيق الخارجي بمدينة قسنطينة برامج تدقيق تعمل على تدقيق البرامج المحاسبية للعميل؛
5) يستخدم المدققون الجزائريون تكنولوجيا المعلومات والاتصال في أعمال التدقيق، ولا يتم استخدامها في الأعمال الإدارية فقط.

8-3 نتائج محور أثر تكنولوجيا المعلومات والاتصال على مهنة التدقيق الخارجي من وجهة نظر محافظي الحسابات في مدينة قسنطينة

كانت النتائج التي استطعنا الخروج بها من خلال هذا المحور كما يلي:

1) استخدام تكنولوجيا المعلومات والاتصال في أعمال التدقيق الخارجي يخفض من ارتكاب الأخطاء؛
2) لتكنولوجيا المعلومات والاتصال أثر على مؤهلات المدقق الخارجي؛
3) تكنولوجيا المعلومات والاتصال تسهل فهم نظام الرقابة الداخلية للعميل؛
4) استخدام تكنولوجيا المعلومات والاتصال في أعمال التدقيق الخارجي يرفع من مصداقية أدلة الإثبات؛
5) استخدام تكنولوجيا المعلومات والاتصال في أعمال التدقيق الخارجي يرفع من مصداقية التقارير المالية؛

6) لا وجود لخدمة إضفاء الثقة على الموقع الالكتروني للزبون (WEB TRUST) في مدينة قسنطينة؛

7) ساهمت تكنولوجيا المعلومات والاتصال في القضاء على بعض نقائص التدقيق الخارجي؛

8) من أهم عيوب تكنولوجيا المعلومات والاتصال، نذكر:

- ✓ زيادة في فحص الوثائق والمستندات الثبوتية؛
- ✓ صعوبة الحفاظ على سرية المعلومة.

خاتمة:

جاء هذا البحث لدراسة أثر استخدام تكنولوجيا المعلومات والاتصال على مهنة التدقيق الخارجي ومعرفة مدى استخدام هاته التكنولوجيا بمدينة قسنطينة، وقد تبين لنا أن التطورات السريعة والمتلاحقة في تكنولوجيا المعلومات والاتصال وخاصة الحاسوب، أثرت على النظم المحاسبية والرقابية بالمؤسسات، ولقد استتبع هذا تغييرا جوهريا في منهجية وأساليب التدقيق الخارجي، كما أثر هذا بدوره علي التكوين الشخصي والتأهيل العلمي والعملي للمدقق الخارجي بالمقارنة عما كان عليه الأمر في ظل التشغيل اليدوي للبيانات.

وإضافة إلى النتائج المتوصل إليها في كل محور من محاور الاستبيان على حدى، فقد توصلنا من خلال بحثنا لمجموعة من النتائج وفق سياق معرفي منهجي مترابط مع الإشكالية والفرضيات محل الدراسة وذلك كالآتي:

الفرضية الأولى: لم تساهم تكنولوجيا المعلومات والاتصال في تطوير مهنة التدقيق الخارجي

تكون الإجابة على هاته الفرضية من خلال اختبارها في برنامج SPSS 22 وذلك من خلال إدخال البيانات في البرنامج للحصول على النتائج المعروضة في الجدول التالي:

جدول رقم (03): اختبار الفرضية الأولى

العدد	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	القيمة الافتراضية	قيمة t	القيمة المعنوية (SIG)
34	3.7676	0.55472	3	8.069	0.000

المصدر: من إعداد الباحثين بالاعتماد على برنامج SPSS

يتضح من الجدول رقم (03) أن متوسط العينة أكبر من متوسط المقياس المستخدم (3) Valeur de test، وأن القيمة المعنوية (SIG) أقل من مستوى المعنوية المستخدم والمقدر بـ (0.05)، وبالتالي نرفض الفرضية العدمية H0 ونقبل الفرضية البديلة H1 القائلة: ساهمت تكنولوجيا المعلومات والاتصال في تطوير مهنة التدقيق الخارجي، وهو الأمر الذي أجمع عليه أفراد العينة في إجاباتهم، كما توصلنا أيضا للنتائج الآتية:

1) هناك أثر إيجابي لاستخدام تكنولوجيا المعلومات والاتصال على المدقق وعلى عملية التدقيق الخارجي بشكل كلي؛

2) تكنولوجيا المعلومات والاتصال تؤثر على منهجية التدقيق الخارجي كما أنها تساعد المدقق في أداء مهامه؛

3) أهداف التدقيق لا تتغير في حالة معالجة المعلومات المحاسبية يدويا أو بواسطة الحاسوب؛

4) تكنولوجيا المعلومات والاتصال ساعدت المدقق في تنفيذ برامج التدقيق وتحقيق الأهداف بطريقة أفضل؛

5) فرضت تكنولوجيا المعلومات والاتصال على المدقق توظيف أساليب وإجراءات جديدة تساير بيئة التدقيق، كما أن استخدام البرامج التطبيقية في عملية التدقيق أصبح أمرا ضروريا؛

الفرضية الثانية: لا يعتمد محافظي الحسابات في مدينة قسنطينة على تكنولوجيا المعلومات والاتصال في أعمال التدقيق الخارجي.

تتم الإجابة عنها هي الأخرى من خلال اختبارها في برنامج SPSS 22، وقد تحصلنا من خلال توظيف البيانات فيه على المعلومات التالية:

جدول رقم (04):اختبار الفرضية الثانية

العدد	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	القيمة الافتراضية	قيمة t	القيمة المعنوية (SIG)
34	3.7647	0.50916	3	8.757	0.000

المصدر: من إعداد الباحثين بالاعتماد على برنامج SPSS

يتضح من الجدول رقم (04) أن متوسط العينة أكبر من متوسط المقياس المستخدم (3) Valeur de test، وأن القيمة المعنوية (SIG) أقل من مستوى المعنوية المستخدم والمقدر ب (0.05)، وبالتالي نرفض الفرضية العدمية H0 ونقبل الفرضية البديلة H1 القائلة: محافظي الحسابات في مدينة قسنطينة يستخدمون تكنولوجيا المعلومات والاتصال في أعمال التدقيق الخارجي.

هذا وقد توصلنا أيضا إلى للنتائج التالية:

1) لا يستخدم المدققون الجزائريون تكنولوجيا المعلومات والاتصال بشكل يضمن سرية المعلومة.

2) يوجد بمدينة قسنطينة أساليب التدقيق الالكتروني الثلاث المذكورة وهي:

- ✓ التدقيق حول الحاسوب؛
- ✓ التدقيق من خلال الحاسوب؛
- ✓ التدقيق باستخدام الحاسوب.

التوصيات والمقترحات:

بهدف تقديم مجموعة من المقترحات التي تساعد في تحسين التدقيق الخارجي في ظل استخدام وسائل تكنولوجيا المعلومات والاتصال وجعله أكثر فعالية وتحقيقا لأهدافه، اعتمدنا على منهج مشاركة المبحوثين في اقتراح بعض الحلول للمشاكل التي يواجهونها، وقد تم التوصل إلى ما يلي:

1) العمل على تعزيز تعليم تكنولوجيا المعلومات والاتصال في مناهج التدريس الجامعي بالجزائر؛ وذلك لرفع مستوى خدمات التدقيق الخارجي، ولقد احتل هذا الاقتراح المرتبة الأولى بنسبة 76.47 %؛

2) تشجيع مدققي الحسابات على الالتحاق بالدورات المتخصصة في مجال تكنولوجيا المعلومات ؛

3) ضرورة قيام الجهات الحكومية والمشرفة على المهنة بمتابعة مكاتب التدقيق من أجل إدخال التحسينات التكنولوجية على أعمالها.

قائمة المراجع :

1. ناصر دادي عدون، عبد الرحمان بابنات، دون سنة نشر، التدقيق الإداري وتأهيل المؤسسات الصغيرة و المتوسطة في الجزائر، دار المحمدي العامة،ص 21.
2. حسن الرضا النجار، (7-9أفريل 2009)، تكنولوجيا الاتصال.... المفهوم والتطور، المؤتمر الدولي: الإعلام الجديد: تكنولوجيا جديدة....لعالم جدد، جامعة البحرين، البحرين، ص 495.
3. عرابة رابح،(2012)، دور تكنولوجيا الخدمات المصرفية الالكترونية في عصرنة الجهاز المصرفي الجزائري، مجلة الأكاديمية للدراسات الاجتماعية و الإنسانية، العدد8، ص 13.
4. أيمن محمد نمر الشنطي، (2011)، دور تكنولوجيا المعلومات في تطوير مهنة تدقيق الحسابات(دراسة تطبيقية على مكاتب التدقيق في المملكة الأردنية الهاشمية)، مجلة كلية بغداد للعلوم الاقتصادية، العدد 27، ص338.
5. عيادي محمد لمين، (2008) مساهمة المراجعة الداخلية في تقييم نظام المعلومات المحاسبي، رسالة ماجستير، تخصص إدارة أعمال، جامعة الجزائر، ص167.
6. محمد فضل مسعد، خالد راغب الخطيب، (2009)، دراسات متعمقة في تدقيق الحسابات، الطبعة الأولى، دار كنوز المعرفة العلمية للنشر والتوزيع، عمان،الأردن، ص 276.بتصرف.
7. أحد حلمي جمعة"، (2009)، التدقيق والتأكيد الحديث"، المشاكل والمسؤوليات، الأدوات والخدمات، دار الصفاء.،عمان، الأردن، ص 345.
8. حسين شحاته، (2000)، أصول المراجعة والرقابة في ظل الكمبيوتر والانترنت، جامعة الأزهر، ص 25. بتصرف.
9. أحمد حلمي جمعة، (2009)، التدقيق والتأكيد الحديث المشاكل والمسؤوليات، الأدوات والخدمات، الطبعة الأولى، دار .صفاء للنشر والتوزيع، عمان، ص386.
10. أحمد حلمي جمعة، (2009)، تطور معايير التدقيق والتأكيد الدولية وقواعد أخلاقيات المهنة، دار صفاء، عمان، الأردن، ص172-176.
11. عطاء الله أحمد سويلم الحسبان، (2009)، الرقابة والتدقيق في بيئة تكنولوجيا المعلومات، الطبعة الأولى، دار الراية، الأردن، ص8.
12. محمد فضل مسعد، خالد راغب الخطيب، مرجع سبق ذكره، ص282.
13. نفس المرجع، ص284.
14. جمال عادل الشرايري، (2009)، سياسات وإجراءات التدقيق في ظل بيئة تكنولوجيا المعلومات في البنوك الأردنية، مجلة جامعة تشرين للبحوث والدراسات العلمية، العدد 1، المجلد 31، ص10.
15. منهل ماجد أحمد، (2011)، إعادة هندسة مهنة التدقيق في ظل تكنولوجيا المعلومات، أطروحة دكتوراه، قسم فلسفة في المحاسبة، جامعة الموصل، العراق، ص67.
16. الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، العدد 42، الصادرة بتاريخ 2010/07/11، ص7.
17. الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، العدد 20، الصادرة في 1991/05/01، ص655.

استعمال المقارنة المرجعية في تقويم فاعلية الرقابة الداخلية للحد من مخاطر الكوارث على وفق اطار عمل هيوغو

أ.م.د.خولة حسين حمدان
جامعة بغداد –المعهد العالي للدراسات المحاسبية والمالية
Email Khawla966@yahoo.com

ملخص:

يهدف البحث الى التعريف باطار عمل هيوغو لمواجهة الكوارث وثم استعمال اسلوب اداري المتمثل بالمقارنة المرجعية في تقويم فاعلية الرقابة الداخلية اذ تم مقارنة نتائج تقرير تنفيذ الاطار 2013-2015 لجمهورية العراق مع دولة الامارات العربية المتحدة وفقا للمؤشرات الاساسية وما تتضمنه من اجراءات وفق كل اولوية من الاولويات الخمسة لاطار عمل هيوغو ، كما تم مقارنة مستوى التقدم في تنفيذ المؤشرات الاساسية لكل اولوية ، وقد توصل البحث الى ان جوانب القوة في الرقابة الداخلية في البيئة العراقية تتمثل في ان مخاطر الكوارث مدرجة في الخطط والاستراتيجيات ووضع صناديق للطوارىء والكوارث ،في حين جوانب الضعف تتمثل في عدم وجود هيئة مستقلة لادارة مخاطر الكوارث ، ولايوجد تمويل تحت عنوان الحد من مخاطر الكوارث وانما عند حصول اية كارثة او طارئ يتم تخصيص مبلغ مالي للاستجابة لهذا الحدث بضمنها اغاثة الضحايا او المتضررين، كما لم يتم اعتماد أسلوب وإجراءات متفق عليها لتقييم الأضرار والخسائر ،فضلا عن عدم ادراج مخاطر الكوارث والحد منها في المناهج التعليمية الجامعية و البرامج التعليمية التخصصية.

Abstract

The purpose of the research is to define the Framework of Hyogo for disaster management and then to use an administrative method it is benchmarking in evaluating the effectiveness of internal control. It is using the results of the implementation report for the Hyogo Framework for Action for 2013-2015 in the Republic of Iraq were compared with the United Arab Emirates according to the basic indicators and the procedures included according to priority priorities and the level of progress in the implementation of the basic indicators of priority has been compared. The researches reached which are the strengths of internal control in the Iraqi environment in the risks of disasters are included in the plans and strategies and Provide Emergency and Disaster Funds, while the weaknesses are the absence of an independent foundation of disaster risk management. There is no funding of disaster risk reduction. it is allocated a sum of money for a disaster or emergency to the respond to this event, including the relief of the victims or those affected, as well as it is There are no method and procedures agreed to assess the damage and losses . So university education curriculums and specialized educational programs do not include disaster risk.

مقدمة:

تعرض العراق الى كوارث عديدة بسبب ما شهده من حروب و عمليات ارهابية وتفجيرات مستمرة ادت الى خسائر بشرية واقتصادية كبيره ، فضلا عن االكوارث الناتجة من تغير المناخ ،مما يتطلب اتخاذ الاجراءات الاحترازية والاستعداد لمخاطر الكوارث و اعداد برامج وخطط وتدابير لغرض الحد من مخاطر الكوارث ومعالجتها من خلال الاستثمار في البنى التحتية وتوفير الموارد المالية واعادة الاعمار ، لهذا فقد تناول البحث المقارنة المرجعية والرقابة الداخلية وثم ا إطار عمل هيوغو 2005- 2015 بناء قدرة الأمم والمجتمعات على مواجهة الكوارث، ثم تقويم درجة فاعلية الرقابة الداخلية باستعمال تقارير نتائج تنفيذ اطار هيوغو 2013-2015 لدولة العراق مقارنة مع تقرير نتائج التنفيذ لدولة الامارات العربية المتحدة لتحديد الاجراءات التي يجب اتخاذها لتحقيق فاعلية الرقابة الداخلية في الحد من مخاطر الكوارث ،وانتهى البحث بمجموعة من الاستنتاجات والتوصيات .

أولا: منهجية البحث

تعد عملية اعداد المنهجية الخطوة الاولى لاعداد البحث العلمي ,وفيما ياتي منهجية البحث المتمثلة بالمشكلة والاهمية والهدف والفرضية واسلوب البحث والحدود الزمانية والمكانية و مصادر جمع البيانات .

مشكلة البحث :

ان البيئة العراقية عانت من كوارث نتيجة الحروب والعمليات الارهابية تكمن مشكلة البحث في عدم تقويم فاعلية الرقابة الداخلية للحد من مخاطر الكوارث وفق اطار هيوغو لمواجهة الكوارث باستعمال المقارنة المرجعية

اهمية البحث

يستمد البحث اهميته من اهمية اطار هيوغو لبناء قدرات المجتمعات في مواجهة الكوارث الذي حدد خمس اولويات للعمل وضمن كل اولوية انشطة من شاءنها الحد من مخاطر الكوارث فضلا عن مواجهتها ، لذا فأن استعمال المقارنة المرجعية في تحديد درجة فاعلية الرقابة الداخلية في تنفيذ الانشطة الواردة في اطار هيوغو لمواجهة الكوارث وثم تحديد نقاط الضعف التي تتطلب اتخاذ الاجراءات المناسبة لمعالجتها ، كما ان مقارنة مستويات التقدم في تنفيذ المؤشرات الاساسية لكل اولوية من شانة يسلط الضوء على الانشطة والاجراءت التي تتطلب معالجتها ليتم مواجهة الكوارث وتخفيض الخسائر البشرية و الاقتصادية .

هدف البحث

يهدف البحث الى تقويم درجة فاعلية الرقابة الداخلية للحد من مخاطر الكوارث في البيئة العراقية مقارنة بدولة الامارت وثم مقارنة مستوى التقدم المتحقق في المؤشرات الاساسية ضمن كل اولوية من اولويات الاطار ، باستخدام نتائج تقرير تنفيذ اطار هيوغو (2013-2015) .

فرضية البحث

يستند البحث على فرضية مفادها ((ان تقويم درجة فاعلية الرقابة الداخلية للحد من مخاطر الكوارث في البيئة العراقية مقارنة بدولة الامارت العربية المتحدة بإستعمال نتائج تقرير تنفيذ اطار هيوغو(2013-2015) يساهم في تحديد نقاط الضعف مما يساهم في معالجتها ، وثم تخفيض الخسائر البشرية والاقتصادية التي تسببها الكوارث .

اسلوب البحث

اعتمد البحث على المنهج الاستقرائي من خلال المصادر واطار عمل هيوغو والمنهج الاستنباطي باستعمال نتائج تقرير تنفيذ اطار هيوغو(2013-2015).

مصادر جمع البيانات

إعتمد البحث على الكتب العربية والأجنبية، والبحوث العلمية والبيانات وتقارير تنفيذ اطار هيوغو(2013-2015)والشبكة الدولية للمعلومات (الإنترنت).

الحدود الزمانية والمكانية

تقرير تنفيذ اطار هيوغو(2013-2015) لدولة الامارات العربية المتحدة وجمهورية العراق.

ثانياً: المقارنة المرجعية و الرقابة الداخلية

المقارنة المرجعية

تعريف المقارنة المرجعية

تعرف على انها عملية مقارنة منظمة ما بالنسبة للمنظمات الأخرى ذات الأداء المتميز ,بهدف إيجاد مداخل جديدة وأفكار حديثة. (Brude et at , 1994 , p.9)،وتعرف على انها تقنية وأسلوب منظم للتعلم من الأخرين ,من خلال الملاحظة لنماذج الأداء المتميزة التى قد تتوفر داخل المنظمة أو المنظمات الأخرى التى اكتسبت خبرات فى مجالات معينة للعمل والتى يمكن إجراء مقارنة معها بأسلوب شرعى (**www.benchmarking.gov.Ukhttp**)وعرفت بانها عملية مستمرة لقياس انتاج الفرد اوخدمتة او نشاطة مقابل اقصى مستوى من الاداء(Maher, 1997)

اهداف المقارنة المرجعية (العياشي واخرون 2013: ص 242).

1-التعرف على نواحي القصور، والعمل على معالجتها بما يخفض التكلفة، ويحسن الأداء.

2- الاستفادة من تجارب الآخرين مع تطويعها لتناسب الظروف المحيطة.

3- تشجيع ثقافة التغير وادراك مدى ضرورة الابتكار، والتجديد المستمر عن أفضل فرص للتحسين والتميز في الأداء.

4- زيادة الكفاءة في اتخاذ الاجراءات المناسبة من اجل ادارة الجيدة لخلق القيمة.

خطوات المقارنة المرجعية

أن خطوات المقارنة المرجعية تتمثل في الاتي (Heizer, 2001:176):

1-بماذا يجب أن نقارن.

2-تشكيل فريق عمل المقارنة المرجعية.

3-تحديد المنظمة التي سيتم المقارنة معها.

4-جمع وتحليل البيانات المتعلقة بالمقارنة.

الرقابة الداخلية

تعريف الرقابة الداخلية ومخاطرها

تعرف الرقابة الداخلية على انه الخطة التنظيمية والوسائل , والاجراءات الموضوعة من قبل المنظمة للمساعدة في تحقيق أهداف الإدارة، والتأكد من سلامة وكفاءة تنفيذ أعمال المنظمة وتطبيق سياسات الإدارة، والمحافظة على الأصول والممتلكات من الغش والضياع، ومنع الأخطاء واكتشافها إن وجدت، وكذلك التأكد من صحة واكتمال السجلات المحاسبية، واعداد البيانات المالية السليمة في الوقت المحدد لها (غنيمات وصيام،2011 :126)،وعُرفت من لجنة رعاية المصالح (COSO) بأنه عمليات تنجز من مجلس إدارة المنشأة,وانها صممت لتوفير التأكيد المعقول بإنجاز الأهداف كفاءة العمليات وفاعليتها، إمكانية الإعتماد على التقارير المالية، الالتزام بالقوانين والأنظمة المطبقة السارية المفعول(Boynton,2001:300).

تقويم فاعلية نظام الرقابة الداخلية

تعرف فاعلية الرقابة الداخلية على انها درجة نجاح الرقابة الداخلية في تحقيق البرامج والانشطة للاهداف المحددة والمرتبطة بالمدى الذي تم تحقيقه من النتائج المرغوبة ووفقاً للأهداف المخطط لها(غنيمات وصيام، 2011 :127).

ويمكن للمدقق التعبير كميا عن درجة فاعلية الرقابة الداخلية بأستعمال قائمة استقصاء وتفريغ نتائج في قائمة تضم عناصر الرقابة وتقابلها الاجابات ويستخدم حكمه المهني في اعطاء قيمة رقمية لكل اجابة مستعملا مدى معينا من القيم من (1-10) تعد هذه القيم تعبيرا عن الوزن النسبي لاهمية العنصر الرقابي وتطبيق هذه المعادلة (رؤوف،2005: 52)

درجة فاعلية الرقابة الداخلية =مجموع القيم المعطاة لاجابات نقاط القوه(نعم)\ مجموع القيم القياسية x 100

بعد ان يقوم المدقق بتحديد درجة فاعلية الرقابة الداخلية يقوم بتحديد مستوى مخاطر الرقابة عن طريق المعادلة الاتية

مخاطر الرقابة =مجموع القيم المعطاة لاجابات نقاط الضعف (لا)\ مجموع القيم القياسية x 100 او من طرح درجة فاعلية الرقابة الداخلية من المستوى القياسي الذي غالبا يكون 100

ثالثا : الكوارث واطار عمل اطار عمل هيوغو

الكوارث ادارتها ومخاطرها

قبل ان يتم النعرف على ادارة الكوارث لابد من تعريف الكارثة اذ عرفتها الاستراتيجية الدولية لتقليل الكوارث التابعة للأمم المتحدة الكارثة بأنها الارباك الخطير لوظائف المجتمع مما يؤدي الى إحداث خسائر انسانية او مادية االقتصادية او بيئية ضخمة تتجاوز قدرة المجتمع المتأثر على استغلال الموارد (http://www.unisdr.org)، الأمم المتحدة تعرف الكارثة على أنها تعطل خطير في أداء المجتمع المحلي أو المجتمع. وتشمل الكوارث آثارا إنسانية أو مادية أو اقتصادية أو بيئية واسعة النطاق تتجاوز قدرة المجتمع المحلي المتضرر أو المجتمع على مواجهة موارده الذاتية،وتحدد جمعيات الصليب الأحمر والهلال الأحمر إدارة الكوارث بوصفها تنظيم وإدارة الموارد والمسؤوليات للتعامل مع جميع الجوانب الإنسانية لحالات الطوارئ، ولا سيما التأهب والاستجابة والانتعاش من أجل التخفيف من آثار الكوارثwww.IFRC.org.

إطار عمل هيوغو 2005– 2015 : بناء قدرة الأمم والمجتمعات على مواجهة الكوارث

اعتمد المؤتمر العالمي المعني بالحد من الكوارث في جلسته العامة التاسعة، المعقودة 2015 بناء قدرة الأمم – في 22 كانون الثاني/يناير 2005، إطار عمل هيوغو2005 ، الذي تضمن أولويات العمل ،والأنشطة الرئيسية الواردة ضمن كل أولوية من الأولويات الخمس التي ينبغي على الدول والمنظمات الإقليمية والدولية وغيرها من الأطراف المعنية أن تراعيها ، في النهج الذي تتبعه للحد من خطر الكوارث ،وأن تنفذها بما يتناسب مع ظروفها وقدراتها ،وفيما يلي أولويات العمل والاشطة المرتبطة بكل اولوية.

الاولوية الاولى : ضمان اعتبار الحد من خطر الكوارث أولوية وطنية ومحلية قائمة على قاعدة مؤسسية صلبة للتنفيذ

أ–الأطر المؤسسية والتشريعية الوطنية: دعم إنشاء وتعزيز آليات وطنية متكاملة للحد من خطر الكوارث و إدماج إدارة المخاطر والحد منها في سياسات التنمية والتخطيط على جميع الستراتيجيات .

ب–المـــوارد : تقييم قدرات الموارد البشرية الموجودة للحد من خطر الكوارث على جميع المستويات ووضع خطط وبرامج لبناء القدرات استجابة للمتطلبات الحالية والمستقبلية.

جـ–مشاركة المجتمعات المحلية: اعتماد سياسات محددة، والنهوض بإقامة الشبكات، والإدارة الاستراتيجية لموارد المتطوعين،وإسناد الأدوار والمسؤوليات، وتفويض وتوفير السلطة والموارد اللازمة.

الاولوية الثانية : تحديد مخاطر الكوارث وتقييمها ورصدها وتعزيز الإنذار المبكر

أ– `تقييم المخاطر على الصعيدين الوطني والمحلي : وضع خرائط المخاطر وتحديثها بصفة دورية وتعميمها على نطاق واسع و استحداث نظم مؤشرات عن خطر الكوارث وبؤر الضعف على الصعيدين الوطني والمحلي .

ب–الإنذار المبكر : وضع نظم للإنذار المبكر تتمحور حول الناس، بحيث تكون إنذاراتها محددة التوقيت تضم إرشادات بشأن كيفية التصرف لدى سماع الإنذارات.و أقامة نظم معلومات واستعراضها بصفة دورية وصيانتها كجزء من نظم الإنذار المبكر،بناء قدرات مؤسسية و تعزيز التنسيق والتعاون بين جميع القطاعات والعناصر الفاعلة المعنية في سلسلة الإنذار المبكر بغية إنشاء نظم للإنذار المبكر فعالة تماما.

جـ–القدرة : دعم استحداث واستدامة الهياكل الأساسية والقدرات العلمية والتكنولوجية والفنية والمؤسسية اللازمة للبحث والمراقبة والتحليل ورسم الخرائط، وعند الإمكان، التنبؤ بالأخطار الطبيعية والأخطار ذات الصلة، وبؤر الضعف وآثار الكوارث، ودعم وضع وتحسين قواعد البيانات ذات الصلة والنهوض بتبادل البيانات وتعميمها بصورة كاملة ومفتوحة لأغراض التقييم والرصد والإنذار المبكر، حسب الاقتضاء، على الصعد الدولية والإقليمية والوطنية والمحلية

د. المخاطر الإقليمية والناشئة : القيام، حسب الاقتضاء، بتجميع وتوحيد المعلومات والبيانات الإحصائية المتعلقة بمخاطر الكوارث وآثارها والخسائر الناجمة عنها على الصعيد الإقليمي والتعاون إقليمياً ودولياً ، **و**إجراء بحوث وتحليلات والإبلا غ عن التغيرات الطويلة المدى

الاولوية الثالثة : الاستفادة من المعارف والابتكارات والتعليم لبناء ثقافة للسلامة والقدرة على مواجهة الكوارث على جميع المستويات

أ– إدارة المعلومات وتبادلها : توفير معلومات سهلة الفهم عن أخطار الكوارث وخيارات الوقاية، وإتاحتها بوجه خاص للمواطنين في المناطق الشديدة الخطورة ،تعزيز وتحسين الحوار والتعاون بين الأوساط العلمية والعاملين وتشجيع الشراكات بين الأطراف المعنية، تعزيز استخدام وتطبيق وتوفير تكنولوجيات المعلومات والاتصالات الحديثة ،كما ينبغي للمؤسسات المعنية بالتنمية الحضرية أن توفر للجمهور معلومات قبل إقامة أي مشروع بناء أو شراء أرض أو بيعها.

ب– التعليم والتدريب: التشجيع على إدراج المعارف المتصلة بالحد من خطر الكوارث في الفروع المناسبة من المناهج الدراسية على جميع المستويات ،وضع برامج تدريبية وتعليمية تتناول الحد من خطر الكوارث .

جـ– البحـــــث : استحداث أساليب محسنة للتقييمات التنبؤية للمخاطر المتعددة وتحليل المنافع والتكاليف الاقتصادية والاجتماعية لمبادرات الحد من المخاطر على جميع المستويات وإدماج تلك الأساليب في عمليات اتخاذ القرار.

د– إذكاء الوعي العام : تعزيز إسهام وسائط الإعلام في حفز المجتمع على الأخذ بثقافة مواجهة الكوارث والمشاركة القوية في حملات التعليم العام المستدامة والمشاورات العامة على جميع مستويات المجتمع.

الاولوية الرابعة : الحد من عوامل الخطر الأساسية

أ– إدارة البيئة والموارد الطبيعية : التشجيع على استغلال الموارد الطبيعية وإدارتها بطريقة مستدامة، تنفيذ نُهج متكامل للإدارة البيئة والموارد الطبيعية تشمل الحد من خطر الكوارث،تعزيز إدماج الحد من المخاطر المرتبطة بتقلب المناخ حالياً وتغيُّره مستقبلا في استراتيجيات الحد من خطر الكوارث والتكيف مع تغير المناخ.

ب–ممارسات التنمية الاجتماعية والاقتصادية: النهوض بالأمن الغذائي وبخاصة في بعض المناطق المعرّضة للجفاف والفيضانات والأعاصير وغيرها من الأخطار التي يمكن أن تضعف أساليب المعيشة الزراعية،إدماج تخطيط الحد من خطر الكوارث في القطاع الصحي، حماية وتعزيز المرافق العامة والهياكل الأساسية المادية، تعزيز تنفيذ آليات شبكات الأمان الاجتماعية،النهوض بتنويع خيارات الدخل للسكان المقيمين في المناطق الشديدة التعرض للمخاطر و استحداث آليات تقاسم المخاطر المالية، وبخاصة التأمين وإعادة التأمين ضد المخاطر، تعزيز إقامة شراكات بين القطاعين العام والخاص .

جـ– تخطيط استخدام الأراضي وغيرها من التدابير التقنية: إدماج تقييمات خطر الكوارث في التخطيط والإدارة الحضريين للمستوطنات البشرية المعرّضة للكوارث ، مراعاة اعتبارات خطر الكوارث في إجراءات التخطيط لمشاريع البنى التحتية الرئيسية، بما في ذلك معايير تصميم تلك المشاريع والموافقة عليها وتنفيذها والاعتبارات القائمة على تقييم الآثار الاجتماعية والاقتصادية والبيئية،استخدام

المبادئ التوجيهية العامة وأدوات الرصد ،إدماج تقييم خطر الكوارث في تخطيط وإدارة التنمية الريفية، تشجيع تنقيح قواعد ومعايير البناء وممارسات الإصلاح والإعمار الحالية أو استحداث الجديد منها على الصعيدين الوطني أو المحلي.

الاولوية الخامسة : تعزيز التأهب للكوارث بغية التصدي لها على نحو فعال :

تعزيز القدرات السياسية والتقنية والمؤسسية على إدارة الكوارث إقليميًا ووطنياًومحلياً، بما فيها القدرات ذات الصلة بالتكنولوجيا والتدريب والموارد البشرية والمادية، وتعزيز ودعم الحوار وتبادل المعلومات والتنسيق بين الوكالات والمؤسسات العاملة في قطاعات الإنذار المبكر تظم اتصالات على الصعيد الإقليمي ، وإعداد أو استعراض خطط وسياسات التأهب للكوارث والطوارئ على جميع المستويات واستيفاؤها دورياً و تعزيز إقامة صناديق للطوارئ، حيثما وعندما يقتضي الأمر،و استحداث آليات المشاركة الفعالة وبخاصة الاعتماد على روح التطوُّع.

رابعا : تقويم فاعلية الرقابة الداخلية للحد من مخاطر الكوارث على وفق اطار عمل هيوغو في البيئة العراقية دراسة مقارنة

لغرض الوقوف على درجة فاعلية الرقابة الداخلية في الحد من مخاطر الكوارث تم استعمال الاولويات المدرجة في اطار عمل هيوغو 2005- 2015 بناء قدرة الأمم والمجتمعات على مواجهة الكوارث وفق قائمة استقصاء باعتماد نتائج تقرير تنفيذ الاطار (2013-2015) لجمهورية العراق ومقارنتها مع نتائج التقرير لدولة الامارات العربية المتحدة ،واستنادا الى الحكم المهني للباحثة فقد تم اعطاء قيمة رقمية (10 اعلى مدى) لكل اجابات للتعبير عن الوزن النسبي لاهمية العنصر الرقابي وذلك لما يواجه العراق من كوارث بسبب العمليات الارهابية المستمرة فضلا عن الكوارث الناتجة من تغيير المناخ ، **كما تم** مقارنة مستوى التقدم في المؤشرات الاساسية وفق كل اولوية من اولويات العمل في اطار هيوغو ،أذ حددت الاستراتيجية الدولية للحد من الكوارث المستويات(1-5) ويقابل كل مستوى وصف خاص به ، وكالاتي :

جدول (1) مستويات التقدم في المؤشرات الاساسية مع وصف عام

المستوى	**وصف عام لمستوى التقدم**
5	إنجازات شاملة والتزام وقدرات مستدامة على جميع المستويات
4	تم تحقيق إنجازات كبيرة ولكن يوجد قصور في الموارد والقدرات
3	تم تحقيق الالتزام المؤسسي ولكن الإنجازات ليست شاملة أو كبيرة
2	بعض التقدم ولكن بدون سياسة منهجية أو التزام مؤسسي
1	بعض التقدم البسيط مع عدد محدود من مؤشرات التقدم من حيث الخطط أو السياسات

وفيما يلي درجة فاعلية الرقابة الداخلية حسب الانشطة الرئيسية ضمن كل مؤشر وعلى مستوى الاولوية الواردة في اطار عمل هيوغو بناء قدرة الأمم والمجتمعات على مواجهة الكوارث لدولة العراق مقارنة مع دولة الامارات وثم مستوى التقدم في تحقيق المؤشرات الاساسية •.

الاولوية الاولى ضمان أن الحد من مخاطر الكوارث أولوية وطنية ومحلية ذات أسس مؤسسية قوية لتنفيذها

يلحظ من الجدول (2) الخاص بنتائج قائمة استقصاء درجة فاعلية الرقابة الداخلية في البيئة العراقية لهذه الاولوية كانت60% يقابلها بالتالي مخاطر رقابة بنسبة 40%، وان فاعلية الرقابة الداخلية بدولة الامارات سجلت 100% كما موضحة في الجدول

جدول (2) نتائج استقصاء درجة فاعلية الرقابة الداخلية ومخاطرها لدولة العراق مقارنة مع دولة الامارات وفق اطار نتائج تقرير تنفيذ اطار عمل هيوغو (2013– 2015

•التقرير الوطني المرحلي عن تنفيذ اطار عمل هيوغو (2013-2015) لدولة الامارات وجمهورية العراق

	العناصر الرقابية	الدرجة القياسية	العراق		الامارات	
			نعم	لا	نعم	لا
	المؤشر الأساسي1 وجود إطار سياسي وتشريعي وطني للحد من مخاطر الكوارث مع لامركزية في المسؤوليات والقدرات على جميع المستويات.					
1	هل الحد من مخاطر الكوارث مدرج في خطة التنمية الوطنية؟	10	10	–	10	–
2	هل الحد من مخاطر الكوارث مدرج في خطط واستراتيجيات القطاعات؟و هل الحد من مخاطر الكوارث مدرج في سياسات الدفاع المدني والاستراتيجيات والتخطيط للطوارئ؟	10	10		10	
3	هل الحد من مخاطر الكوارث مدرج في سياسات واستراتيجيات تغير المناخ؟	10	10	–	10	–
4	هل الحد من مخاطر الكوارث مدرج في الأوراق الاستراتيجية للحد من الفقر؟	10	10	–	10	–
5	هل الحد من مخاطر الكوارث مدرج في التقييم الوطني المشترك المعد من قبل الدولة مع الأمم المتحدة / إطار المساعدة الإنمائية للأمم المتحدة؟	10	10	–	10	–
6	هل تم تطوير أو إعداد تشريعات وأحكام قوانين تنظيمية لإدارة مخاطر الكوارث،؟	10	10	–	10	–
	المؤشر الأساسي2 توفر موارد كافية مخصصة لتنفيذ خطط وأنشطة الحد من مخاطر الكوارث على جميع المستويات الإدارية.					
1	هل يتم تحديد نسبة من الاعتمادات المخصصة في الموازنة لخفض المخاطر مقابل الاغاثة من الكوارث وإعادة الإعمار نسبة مئوية من الموازنة الوطنية،موازنة شبه وطنية، الدولارات المخصصة لاستثمارات الخطر التدقيق التنمية القطاعية .	10	–	10	10	
	المؤشر الأساسي3 التأكيد على مشاركة المجتمع واللامركزية من خلال تخصيص الموارد وتفويض السلطات المحلية لهيئات الحكم المحلي.					
1	هل هيئات الحكم المحلي تتحمل مسؤوليات قانونية ولها مخصصات دورية ومنهجية من الموازنة للحد من مخاطر الكوارث عن طريق تخصيصات الموازنة العادية للحد من مخاطر الكوارث إلى الحكومة المحلية.	10	–	10	10	–
	المؤشر الأساسي 4 وجود منظومة وطنية متعددة القطاعات وفاعلة للحد من مخاطر الكوارث.					
1	هل منظمات المجتمع المدني، ومؤسسات التمويل والتخطيط الوطنية، والمؤسسات الرئيسية في القطاع الاقتصادي والتنمية ممثلة في برنامج وطني	10	–	10	10	–
2	هل ان المؤسسة الرائدة لتنسيق الحد من مخاطر الكوارث في هيئة مستقلة	10	–	10	10	–
	المجمـــــــوع	100	60	40	100	0

من القائمة يتضح ان نقاط الضعف في فاعلية الرقابة الداخلية تعود الى عدم وجود هيئة مستقلة للحد من مخاطر الكوارث ولايوجد تخصيص في الموازنة لادارة مخاطر الكوارث ،اذ يتم تخصيص مبلغ احتياطي الطوارئ ضمن اعتمادات المصروفات الاخرى لموازنة وزارة المالية الاتحادية و يتم تخصيص مبلغ مالي عند حصول الكارثة لاغاثة الضحايا او المتضررين ،اذ ان قانون الموازنة العامة الاتحادية أفرد مبلغ كتخصيصات اضافية لاحتياطي الطوارئ ولمتضرري الفيضانات والكوارث الطبيعية وخوّل مجلس الوزراء صرفها عند الحاجة دون تقديمها في

موازنة تكميلية لمجلس النواب،ولمعالجة الاخفاق لابد من وضع اجراءات تمكن من تسخيير جميع الموارد الوطنية للتعامل مع الحوادث الطارئة فضلا عن وضع موازنة مستقلة للتعامل مع الكوارث على المستوى المحلي .

ان مستوى التقدم في تنفيذ لمؤشرات الاساسية في العراق (2،1) في حين مستوى التقدم لدولة الامارات (4،5) بوصف مستوى التقدم كما يوضحها الجدول (1) والشكل (1) يوضح مقارنة مستوى التقدم لمؤشرات الاولوية الاولى بين دولة العراق ودولة الامارات

شكل (1) مقارنة مستوى التقدم للمؤشرات الاساسية لتحقيق الاولوية الاولى بين دولة العراق ودولة الامارات

الاولوية الثانية تحديد وتقييم ومتابعة مخاطر الكوارث وتعزيز الإنذار المبكر

يلحظ من جدول (3) نتائج قائمة الاستقصاء ان درجة فاعلية الرقابة الداخلية في البيئة العراقية لهذه الاولوية كانت30% يقابلها بالتالي مخاطر رقابة بنسبة 70 %، و ان درجة فاعلية الرقابة الداخلية بدولة الامارات سجلت 70%.

جدول (3) نتائج استقصاء درجة فاعلية الرقابة الداخلية ومخاطرها لدولة العراق مقارنة مع دولة الامارات وفق اطار نتائج تقرير تنفيذ اطار عمل هيوغو (2013– 2015)

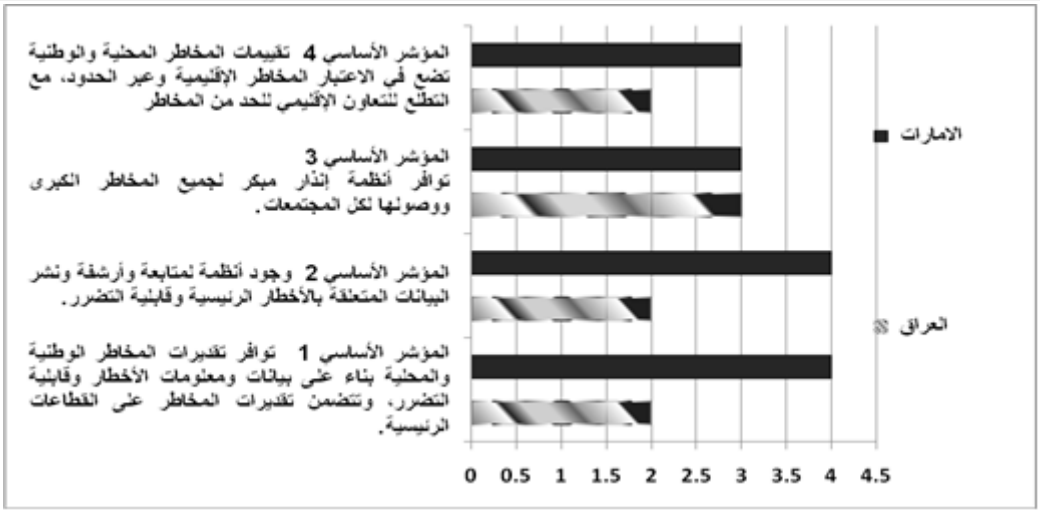
	العناصر الرقابية	الدرجة القياسية	العراق		الامارات	
			نعم	لا	نعم	لا
	المؤشر الأساسي1 توافر تقديرات المخاطر الوطنية والمحلية بناء على بيانات ومعلومات الأخطار وقابلية التضرر، وتتضمن تقديرات المخاطر على القطاعات الرئيسية					
1	هل هناك تقييم مخاطر وطني للأخطار المتعددة ومتاح لتوفير المعلومات الضرورية في اتخاذ قرارات التخطيط والتنمية؟	10	–	10	10	–
	المؤشر الأساسي2 وجود أنظمة لمتابعة وأرشفة ونشر البيانات المتعلقة بالأخطار الرئيسية وقابلية التضرر.					
1	هل تم ابلاغ الخسائر الناجمة عن الكوارث والأخطار بصورة منهجية وتم رصدها وتحليلها؟	10	–	10	10	–
	المؤشر الأساسي3 توافر أنظمة إنذار مبكر لجميع المخاطر الكبرى ووصولها لكل المجتمعات.					
1	هل المجتمعات المحلية المعرضة للخطر يصلها في الوقت المناسب إنذارات مفهومة بالأخطار المتوقع حدوثها الاستجابة بشكل فعال للإنذار المبكر؟	10	10	–	–	10
2	هل المجتمعات المحلية المعرضة للخطر يصلها في الوقت المناسب إنذارات مفهومة بالأخطار المتوقع حدوثها يتم الاستعداد لها على المستوى المحلي؟	10	10	–	10	–
3	هل المجتمعات المحلية المعرضة للخطر يصلها في الوقت المناسب إنذارات مفهومة بالأخطار المتوقع حدوثه عن طريق نظم الاتصالات والبروتوكولات المستخدمة وتطبيقها؟	10	–	10	10	–
4	هل المجتمعات المحلية المعرضة للخطر يصلها في الوقت المناسب إنذارات مفهومة بالأخطار المتوقع حدوثه عن طريق مشاركة فعالة من وسائل الإعلام في نشر تحذيرات الإنذار المبكر؟	10	10	–	10	–
	المؤشر الأساس4 تقييمات المخاطر المحلية والوطنية تضع في الاعتبار المخاطر الإقليمية وعبر الحدود، مع التطلع للتعاون الإقليمي للحد من المخاطر					

1	هل يشارك بلدكم في إجراءات إقليمية أو شبه إقليمية للحد من مخاطر الكوارث عن طريق تطوير ومتابعة رصد الأخطار إقليمياً؟	10	–	10	10	–
2	هل يشارك بلدكم في إجراءات إقليمية أو شبه إقليمية للحد من مخاطر الكوارث عن طريق تقييم المخاطر الإقليمية أو شبه الإقليمية؟ وهل يشارك عن طرق استعمال الإنذار المبكر الإقليمي أو شبه الإقليمي؟	10	–	10	–	10
3	هل يشارك بلدكم في إجراءات إقليمية أو شبه إقليمية للحد من مخاطر الكوارث عن طريق إعداد وتطبيق بروتوكولات لتبادل المعلومات عبر الحدود؟	10	–	10	10	–
4	هل يشارك بلدكم في إجراءات إقليمية أو شبه إقليمية للحد من مخاطر الكوارث عن طريق إنشار وتمويل استراتيجيات وأطر عمل إقليمية أو شبه إقليمية؟	10	–	10	–	10
	المجمـــــــوع	**100**	**30**	**70**	**70**	**30**

من القائمة يتضح ضعف الرقابة الداخلية ولغرض معالجتها يتطلب اعداد برنامج وطني لتقييم المخاطر وكذلك معايير وطنية لتقييم المخاطر يكون معتمد من قبل جميع القطاعات و وضع قواعد بيانات وطنية و نظام للارشفة ونشر البيانات المتعلقة بالاخطار الرئيسية وقابلية التضرر وتوفيرها في الوقت المناسب لصناع القرار ومتاح لتوفير المعلومات الضرورية في اتخاذ قرارات التخطيط والتنمية مع ضرورة مسك سجل بالمخاطر على المستوى المحلي ،فضلا عن ووضع اجراءات معتمدة من قبل وزارة الداخلية وعدد من الوزارات القيادية في الدولة فضلا عن المتابعة من قبل هيئة مستقلة لادارة الطوارئ والازمات والكوارث، و الاهتمام والدعم لتقييم المخاطر المحلية والوطنية من خلال استعمال الانذار المبكر الاقليمي وشبه الاقليمي واعداد وتطبيق بروتوكولات لتبادل المعلومات عبر الحدود التي تضع في الاعتبار المخاطر الإقليمية فضلا عن تمويل استراتيجيات وأطر عمل إقليمية أو شبه إقليمية .

ان مستوى التقدم في المؤشرات الاساسية في العراق (2،3) في حين في دولة الامارات (3،4) بحسب الوصف لمستوى التقدم الموضح في الجدول (1) والشكل (2) يوضح مقارنة مستوى التقدم لمؤشرات الاولوية الاولى بين دولة العراق ودولة الامارات.

شكل (2) مقارنة مستوى التقدم للمؤشرات الاساسية لتحقيق اولوية تحديد وتقييم ومتابعة مخاطر الكوارث وتعزيز الإنذار المبكر بين دولة العراق ودولة الامارات



الاولوية الثالثة استخدام المعرفة والابتكار والتوعية لبناء ثقافة الأمان والقدرة على مجابهة الكوارث على جميع المستويات

يلحظ من جدول (4) نتائج قائمة الاستقصاء ان درجة فاعلية الرقابة الداخلية في البيئة العراقية لهذه الاولوية كانت25% يقابلها بالتالي مخاطر رقابة بنسبة 75 %، و ان درجة فاعلية الرقابة الداخلية بدولة الامارات سجلت 75%.

جدول (4) استقصاء عن درجة فاعلية الرقابة الداخلية ومخاطرها لدولة العراق مقارنة مع دولة الامارات وفق اطار عمل هيوغو لاولوية الثالثة

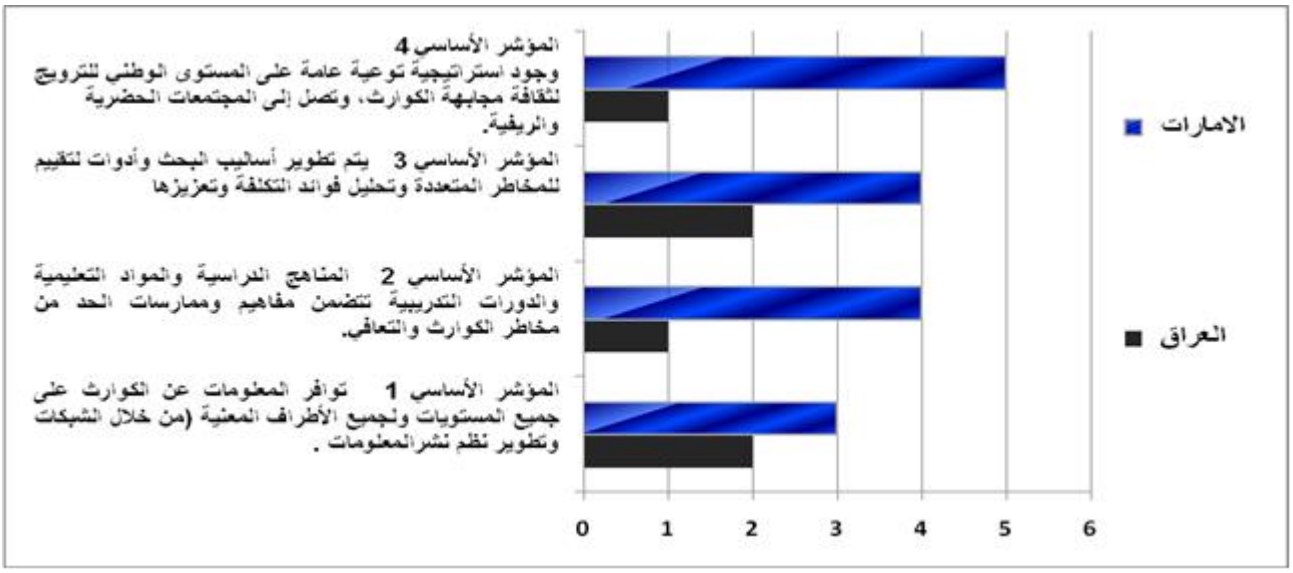
	عناصر الرقابة الداخلية	الدرجة القياسية	العراق		الامارات	
			نعم	لا	نعم	لا
	المؤشر الأساسي1 توافر المعلومات عن الكوارث على جميع المستويات ولجميع الأطراف المعنية من خلال الشبكات وتطوير نظم نشر المعلومات . . . الخ					
1	هل هناك نظام معلومات وطني عن الكوارث متاح للجمهور العام ؟	**10**	**–**	**10**	**–**	**10**
2	هل يتم نشر وتوفير المعلومات بشكل استباقي وليس فقط عند الطلب؟وان آليات موجودة فعليا للوصول إلى معلومات الحد من مخاطر الكوارث لانترنت، التلفزيون الخ...؟	**10**	**–**	**10**	**10**	**–**
3	هل يتم توفير المعلومات مع إرشادات استباقية لإدارة مخاطر الكوارث؟	**10**	**–**	**10**	**10**	**–**
	المؤشر الأساسي2 المناهج الدراسية والمواد التعليمية والدورات التدريبية تتضمن مفاهيم وممارسات الحد من مخاطر الكوارث والتعافي					
1	هل الحد من مخاطر الكوارث مدرج ضمن المناهج التعليمية الابتدائي والثانوي ؟	**10**	**10**	**–**	**–**	**10**
2	هل الحد من مخاطر الكوارث مدرج ضمن المناهج التعليمية الجامعي ؟	**10**	**–**	**10**	**10**	**–**
3	هل يوجد برامج تعليمية تخصصية للحد من مخاطر الكوارث ؟	**10**	**–**	**10**	**10**	**–**
	المؤشر الأساسي3 يتم تطوير أساليب البحث وأدوات لتقييم للمخاطر المتعددة وتحليل فوائد التكلفة وتعزيزها					
1	هل الحد من مخاطر الكوارث مدرج ضمن برامج وميزانيات البحوث التطبيقية العلمية الوطنية في مشاريع وبرامج بحثية؟ هل ان الدراسات عن التكلفة والجدوى الاقتصادية للحد من مخاطر الكوارث؟	**10**	**–**	**10**	**10**	**–**
2	هل يتم تطبيق نتائج البحوث والمنتجات ؟	**10**	**–**	**10**	**–**	**10**

					المؤشر الأساسي4 وجود استراتيجية توعية عامة على المستوى الوطني للترويج لثقافة مجابهة الكوارث، وتصل إلى المجتمعات الحضريةوالريفية.
–	10	10	–	10	**1** هل ان حملات التوعية العامة الموجهة للمجتمعات الأكثر عرضة للخطر والسلطات المحلية تتضمن مخاطر الكوارث حملات لزيادة الوعي من المخاطر؟
–	10	10	–	10	**2** هل يتم تدريب هيئات الحكم المحلي؟
–	10	–	10	10	**3** هل حملات التوعية العامة الموجهة للمجتمعات الأكثر عرضة للخطر والسلطات المحلية تتضمن مخاطر الكوارث عن إدارة الكوارث الإستعداد والاستجابة للطوارئ؟
–	10	10	–	10	**4** هل ان حملات التوعية العامة تتضمن مخاطر الكوارث عن إدارة المخاطر الوقائية المخاطر والقابلية للتضرر؟ وعن توجيهات للحد من المخاطر؟ و عن توافر معلومات حول ممارسات الحد من مخاطر الكوارث على مستوى المجتمع المحلي؟
30	**90**	**90**	**30**	**120**	**المجمـــــــوع**
25	**75**	**75**	**25**	**100**	**ترجيح درجة فاعلية الرقابة الداخلية**

من نتائج القائمة يتضح بانه رفع فاعلية نظام الرقابة الداخلية في البيئة العراقية يتطلب توفير معلومات وارشادات استباقية لادارة الكوارث وبالتعاون مع الوزارات المعنية فضلا عن وجوب التركيز على المراحل التعليمية و تشجيع ودعم اجراء بحوث التطبيقية والدراسات العليا في الحد من مخاطر الكوارث والحث على وضع برامج وتخصصات جامعية في مجال ادارة الطوارئ، والعمل على حملات التوعية عن إدارة المخاطر الوقائية وعن توجيهات للحد من المخاطر ، فضلا عن توافر معلومات حول ممارسات الحد من مخاطر الكوارث على مستوى المجتمع المحلي.

كما ان مستوى التقدم في المؤشرات الاساسية كان في العراق (2،1) في حين مستوى التقدم في المؤشرات الاساسية لدولة الامارات (3،4، 5) وحسب الوصف لمستوى التقدم الموضح في الجدول (1)، والشكل (3) يوضح مقارنة مستوى التقدم لمؤشرات الاولوية االثالثة بين دولة العراق ودولة الامارات.

شكل (3) مقارنة مستوى التقدم للمؤشرات الاساسية لتحقيق اولوية استخدام المعرفة والابتكار والتوعية لبناء ثقافة الأمان والقدرة على مجابهة الكوارث على جميع المستويات بين دولة العراق ودولة الامارات



الاولوية الرابعة الحد من عوامل الخطر الأساسية

يلحظ من جدول (5) نتائج قائمة الاستقصاء ان درجة فاعلية الرقابة الداخلية في البيئة العراقية لهذه الاولوية كانت59% يقابلها بالتالي مخاطر رقابة بنسبة 41%، و ان درجة فاعلية الرقابة الداخلية بدولة الامارات سجلت 95%

جدول (5)استقصاء درجة فاعلية الرقابة الداخلية ومخاطرها لدولة العراق مقارنة مع دولة الامارات وفق اطار عمل هيوغو لاولوية الرابعة

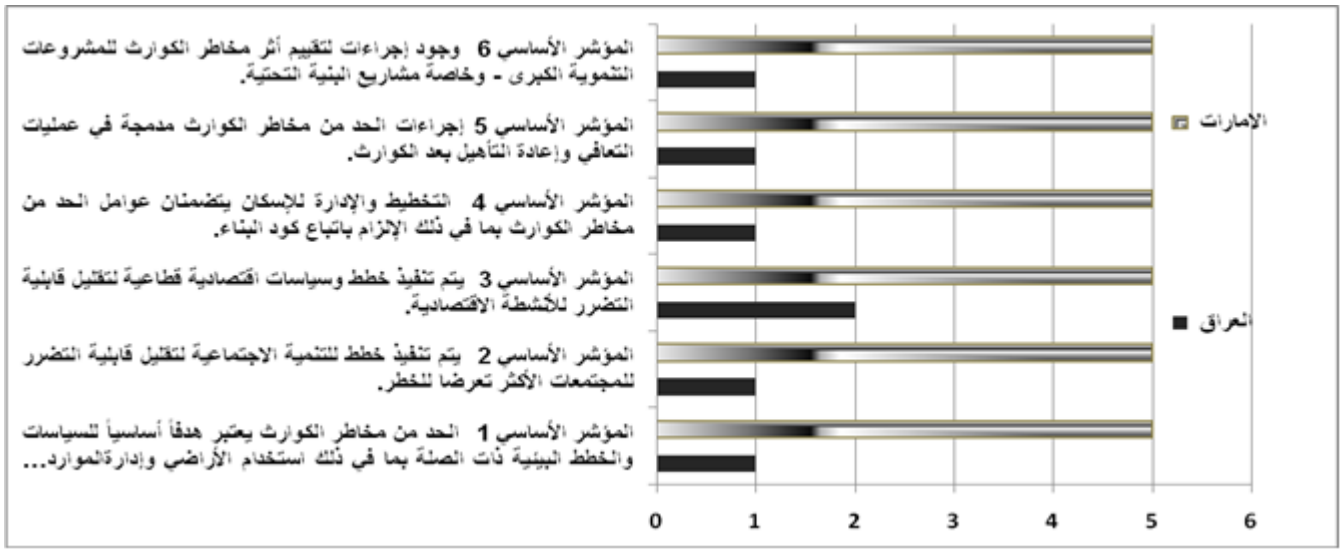
	العناصر الرقابية	الدرجة القياسية	العراق		الامارات	
			نعم	لا	نعم	لا
	المؤشر الأساسي1 الحد من مخاطر الكوارث يعتبر هدفاً أساسياً للسياسات والخطط البيئية ذات الصلة بما في ذلك استخدام الأراضي وإدارة الموارد الطبيعية والتكيف مع التغير المناخي					
1	هل هناك آلية موجودة لحماية واستعادة خدمات النظم البيئية التنظيمية المرتبطة بالأراضي الرطبة، وأشجار المانغروف،الغابات . .الخ في تشريعات المناطق المحمية؟	10	10	–	10	–
2	هل هناك آلية موجودة لتقييم الآثار البيئية؟	10	10	–	10	
3	هل هناك مشاريع وبرامج التكيف مع تغير المناخ؟	10	10		10	
4	هل هناك آلية موجودة لحماية واستعادة خدمات النظم البيئية التنظيميةالمرتبطة بالأراضي الرطبة، وأشجار المانغروف، الغابات . الخ تتضمن المدفوعات مقابل خدمات النظم البيئية؟ وهل يتم التخطيط المتكامل ؟	10	–	10	10	–
	المؤشر الأساسي2 يتم تنفيذ خطط للتنمية الاجتماعية لتقليل قابلية التضرر للمجتمعات الأكثر تعرضا للخطر.					
1	هل توجد شبكات أمان اجتماعي لزيادة القدرة على مجابهة الكوارث بالنسبة للأسر والمجتمعات المعرضة للخطر عن طريق تأمين على المحاصيل والممتلكات؟	10	10	–	10	–
2	هل يوجد تأمين عن طريق برامج ضمان العمالة المؤقتة؟ وعن طريق التحويلات النقدية المشروطة وغير المشروطة لمجابهة الكوارث ؟	10	10	–	10	–
3	هل يتم تمويل المشاريع الصغيرة(الادخار والقروض، الخ) لمجابهة الكوارث ؟	10	10	–	10	
4	هل تجد شبكات أمان اجتماعي لزيادة القدرة على مجابهة الكوارث بالنسبة للأسر والمجتمعات المعرضة للخطر عن طريق التأمين المتناهي الصغر؟	10	–	10	10	–
	المؤشر الأساسي3 يتم تنفيذ خطط وسياسات اقتصادية قطاعية لتقليل قابلية التضرر للأنشطة الاقتصادية.					
1	هل التكلفة والجدوى الاقتصادية للحد من مخاطر الكوارث مدمجة في التخطيط للتنمية الاقتصادية ؟ و هل يوجد دليل لاستمرارية الاعمال الذي تم تعميمة على جميع المؤسسات العاملة في الدولة؟	10	–	10	10	–
2	نظم الاستثمار على المستوى الوطني ومستوى القطاعات تتضمن الحد من مخاطر الكوارث ؟ وهل توجد استثمارات تحصينات البنية التحتية تتضمن المدارس والمستشفيات؟	10	10	–	10	–
	المؤشر الأساسي4 التخطيط والإدارة للإسكان يتضمنان عوامل الحد من مخاطر الكوارث بما في ذلك الإلزام باتباع كود البناء.					
1	هل هناك استثمارات للحد من المخاطر في المستوطنات الحضرية القابلة للتضرر في البنية التحتية لصرف المياه في المناطق المعرضة للفيضانات؟ و هل هناك استثمارات للحد من المخاطر في المستوطنات الحضرية القابلة للتضرر في تنظيم الحساسية للخطر في تقسيم المناطق البرية وخاصة للتطوير العقاري؟	10	–	10	10	–
2	هل يتم التخطيط والادارة لتوفير الأراضي والمساكن الآمنة للأسر ذات الدخل المنخفض وللمجتمعات المحلية؟	10	10	–	10	–
3	هل يتم التخطيط والادارة لتدريب عمال البناء على تقنيات البناء الآمن؟	10	–	10	10	–
4	هل يتم التخطيط والادارة لتنظيم تقديم سندات ملكية الأراضي	10	10	–	10	–

المؤشر الأساسي5 إجراءات الحد من مخاطر الكوارث مدمجة في عمليات التعافي وإعادة التأهيل بعد الكوارث.					
1	هل برامج التعافي بعد الكوارث تتضمن بشكل واضح موازنة للحد من مخاطر الكوارث لضمان تعافي محصن ومستدام عن طريق إجراء تقييم للمخاطر في مرحلة ما قبل وبعد التعافي من الكوارث والتخطيط لإعادة الإعمار؟	**10**	**–**	**10**	**10**	**–**
2	هل يتم تعزيز قدرات السلطات المحلية للحد من مخاطر الكوارث في الاستجابة والتعافي ؟	**10**	**10**	**–**	**10**	**–**
3	هل يتم اتخاذ اجراءات لمعالجة قضايا النوع الاجتماعي في التعافي؟	**10**	**–**	**10**	**10**	**–**
المؤشر الأساسي6 وجود إجراءات لتقييم أثر مخاطر الكوارث للمشروعات التنموية الكبرى – وخاصة مشاريع البنية التحتية						
1	هل يتم تقييم آثار مخاطر الكوارث التي تم إنشاؤها بواسطة المشاريع التنموية الكبرى	**10**	**10**	**–**	**10**	**–**
2	هل التكلفة / الفوائد من مخاطر الكوارث تؤخذ في الاعتبار عند تصميم وتشغيل المشاريع التنموية؟	**10**		**10**	**10**	
3	هل يتم اخذ بنظر الاعتبار آثار مخاطر الكوارث عند تقييم الأثر البيئي؟	**10**	**10**	**–**	**10**	**–**
4	هل يتم تقييم اثر مخاطر الكوارث من قبل السلطات الوطنية والمؤسسات والسلطات شبه الوطنية؟	**10**	**10**	**–**	**10**	**–**
5	من قبل جهات التنمية الدولية الفعالة	**10**	**–**	**10**	**–**	**10**
المجموع		**220**	**130**	**90**	**210**	**10**
ترجيح درجة فاعلية الرقابة الداخلية		**100**	**59**	**41**	**95**	**5**

لغرض تحقيق فاعلية لنظام الرقابة الداخلية في البيئة العراقية لابد من وضع برامج للحد من المخاطر الطبيعية وبرامج التعافي واعتماد دليل لاستمرارية الاعمال مع تقديم دورات وورش عمل تعريفية عن الدليل، ويتم تقويم جميع انواع المخاطر على المستوى الوطني والمستوى المحلي فضلا عن تقويم المخاطر على المستوى المؤسسي ،كما ينبغي الاستثمار للحد من المخاطر.

كما ان مستوى التقدم في المؤشرات الاساسية في العراق (2،1) في حين لدولة الامارات (5) وحسب الوصف لمستوى التقدم الموضح في الجدول (1)، والشكل (4) يوضح مقارنة مستوى التقدم لمؤشرات الاولوية الرابعة بين دولة العراق ودولة الامارات.

شكل (4) مقارنة مستوى التقدم للمؤشرات الاساسية لتحقيق اولوية الحد من عوامل الخطر الأساسية بين دولة العراق ودولة الامارات



الاولوية الخامسة تعزيز التأهب للكوارث تحقيقا للاستجابة الفعالة على جميع المستويات

يلحظ من جدول (6) نتائج قائمة الاستقصاء ان درجة فاعلية الرقابة الداخلية في البيئة العراقية لهذه الاولوية كانت67% يقابلها بالتالي مخاطر رقابة بنسبة 33 %، و ان درجة فاعلية الرقابة الداخلية بدولة الامارات سجلت 87%

جدول (6)استقصاء عن درجة فاعلية الرقابة الداخلية ومخاطرها لدولة العراق مقارنة مع دولة الامارات وفق اطار عمل هيوغو لاولوية الخامسة

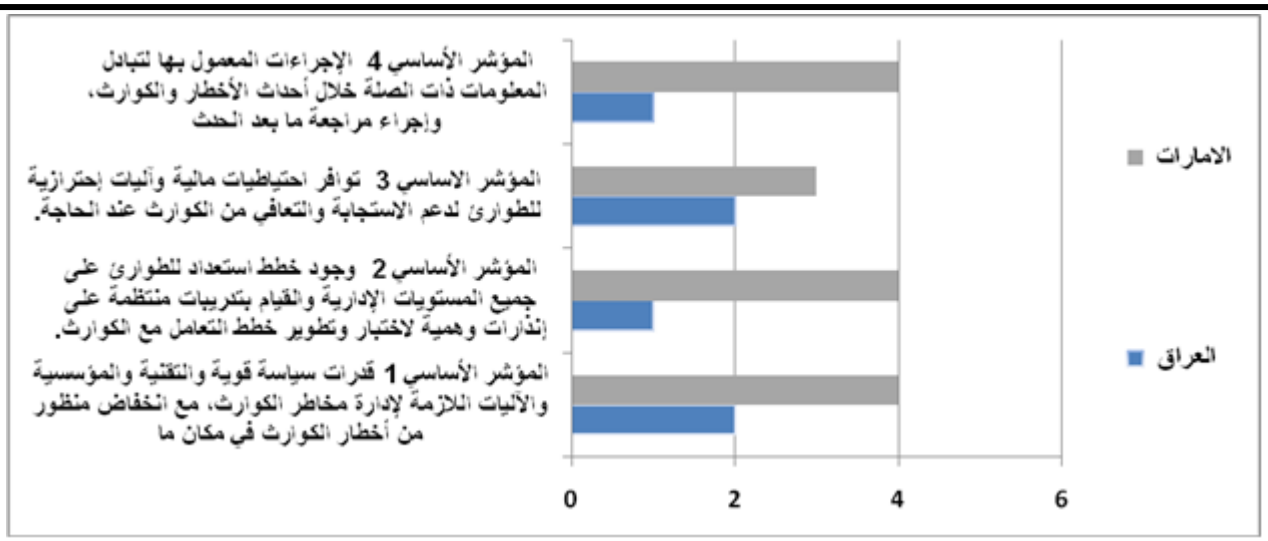
	العناصر الرقابية	الدرجة القياسية	العراق		الامارات	
			نعم	لا	نعم	لا
	المؤشر الأساسي1 قدرات سياسة قوية والتقنية والمؤسسية والآليات اللازمة لإدارة مخاطر الكوارث، مع انخفاض منظور من أخطار الكوارث في مكان ما					
1	هل هناك برامج وطنية أو سياسات للتأهب للكوارث، والتخطيط للطوارئ والاستجابة لها؟ وهل يتم إدراج الحد من مخاطر الكوارث في هذه البرامج والسياسات؟ وهل توجد الآليات المؤسسية القائمة لتعبئة الموارد على وجه السرعة عند وقوع كارثة، وذلك باستخدام المجتمع المدني والقطاع الخاص، بفضلا عن دعم القطاع العام؟	10	10	–	10	–
2	هل توجد برامج أو سياسات وطنية لضمان سلامة المدارس زالمستشفيات في حالات الطوارئ	10	10	–	10	–
3	التدريب والتمارين الوهمية في المدارس والمستشفيات للاستعداد للطوارىء ؟	10	–	10	10	–
4	هل يتم توقع مخاطر الكوارث في المستقبل من خلال وضع السيناريوهات والانحياز التخطيط للتأهب؟ وهل يتم تحديث خطط الإستعداد بانتظام بناءاً على سيناريوهات المخاطر المستقبلية؟	10	–	10	10	–
5	هل يتم وضع سيناريوهات المخاطر المحتملة مع الأخذ في الاعتبار توقعات تغيرالمناخ؟	10	10	–	10	–
	المؤشر الأساسي2 وجود خطط استعداد للطوارئ على جميع المستويات الإدارية والقيام بتدريبات منتظمة على إنذارات وهمية لاختبار وتطوير خطط التعامل مع الكوارث.					
1	هل توجد خطط وإجراءات وموارد احترازية للتعامل مع الكوارث الكبرى عن طرق إدارة المخاطر / خطط طارئة لاستمرار تقديم الخدمات الأساسيةوعن طرق مركز للعمليات والاتصالا ت ؟	10	10	–	10	–
2	هل توجد خطط وإجراءات وموارد احترازية للتعامل مع الكوارث الكبرى عن طريق فرق البحث والإنقاذ ؟	10	10	–	10	
3	هل توجد خطط وإجراءات وموارد احترازية للتعامل مع الكوارث الكبرى عن طريق مخزونات من إمدادات الإغاثة و تأمين وجود المرافق الطبية؟	10	10		10	
4	هل توجد خطط وإجراءات وموارد احترازية للتعامل مع الكوارث الكبرى عن طريق إمدادات مخصصة لكبار السن وذوي الاحتياجات الخاصة في مجال الإغاثة والمأوى والمرافق الطبية للطوارئ؟	10	10	–	10	
5	هل توجد خطط وإجراءات وموارد احترازية للتعامل مع الكوارث الكبرى عن طريق تطوير الخطط والبرامج ذات حساسيات بين النوع الاجتماعي؟ التجارة شريك استباقي في التخطيط وتوفير الاستجابة؟	10	–	10	10	–

6	هل توجد خطط وإجراءات وموارد احترازية للتعامل مع الكوارث الكبرى عن طريق توفير ملاجئ؟	10	10	–	–	10
	المؤشر الأساسي3 توافر احتياطيات مالية وآليات إحترازية للطوارئ لدعم الاستجابة والتعافي من الكوارث عند الحاجة.					
1	هل توجد ترتيبات مالية للتعامل مع الكوارث الكبرى عن طريق صناديق وطنية للطوارئ والكوارث؟	10	10	–	10	–
	هل توجد ترتيبات مالية للتعامل مع الكوارث الكبرى عن طريق اعتبار الحد من المخاطر المستقبلية في استخدام أموال الكوارث؟	10	10	–	10	–
2	هل توجد ترتيبات مالية للتعامل مع الكوارث الكبرى عن طريق تسهيلات التأمين وإعادة التأمين؟ وعن طريق سندات الكوارث وغيرها من آليات سوق رأس المال؟	10	–	10	–	10
	المؤشر الأساسي4الإجراءات المعمول بها لتبادل المعلومات ذات الصلة خلال أحداث الأخطار والكوارث، وإجراء مراجعة ما بعد الحدث					
1	هل تم اعتماد أسلوب وإجراءات متفق عليها لتقييم الأضرار والخسائر والاحتياجات عند وقوع الكوارث وهل يوجد منهجيات وقدرات تقييم الأضرار والخسائر؟ وهل يوجد منهجيات لتقييم الحاجة بعد الكوارث تشمل توجيهات بشأن الجوانب المتعلقة بالنوع الاجتماعي و تحديد وتدريب الموارد البشرية؟	10	–	10	10	–
	المجمـــوع	150	100	50	130	20
	ترجيح درجة فاعلية الرقابة الداخلية	100	67	33	87	13

من نتائج القائمة ان تخفيض مخاطر الرقابة الداخلية في البيئة العراقية لابد من وضع برامج وطنية للحد من مخاطر الكوارث لسلامة المؤسسات مع برامج تدريبية وتمارين مع وضع خطط وتحديثها باستمرار لمواجهة المخاطر المستقبلية و توفير موارد مخصصة للحد من مخاطر الكوارث يتم اعتمادها سنوياً ويتم صرفها في برامج ومشاريع الحد من مخاطر الكوارث وتحديد إجراءات لتقييم الأضرار والخسائر والاحتياجات عند وقوع الكوارث و بعد الكوارث .

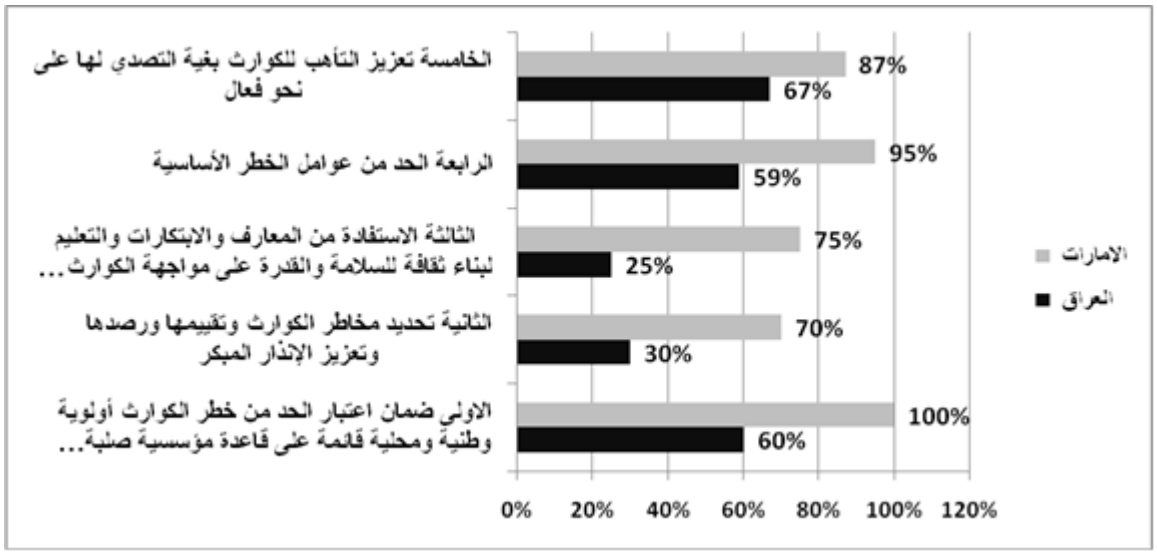
كما ان مستوى التقدم في المؤشرات الاساسية في العراق (2،1) في حين دولة الامارات (5) وحسب الوصف لمستوى التقدم الموضح في الجدول (1)، والشكل (5) يوضح مقارنة مستوى التقدم لمؤشرات الاولوية الخامسة بين دولة العراق ودولة الامارات.

شكل (5) التقدم في المؤشرات الاساسية لتحقيق هدف تعزيز التأهب للكوارث تحقيقا للاستجابة الفعالة على جميع المستويات



يوضح الشكل (6) ملخص عن نتائج تقويم الرقابة الداخلية لاولويات اطار عمل هيوغو 2013–2015 لدولة العراق ودولة الامارات العربية المتحدة

شكل (6) نتائج تقويم فاعلية الرقابة الداخلية لاولويات الخمسة لأطار عمل هيوغو 2013–2015 لدولة العراق ودولة الامارات العربية المتحدة



خاتمة:

الكارثة هي الارباك الخطير لوظائف المجتمع مما يؤدي الى إحداث خسائر ضخمة تتجاوز قدرة المجتمع المتأثر على استغلال الموارد ،لذا اعتمد المؤتمر العالمي المعني بالحد من الكوارث ، إطار عمل هيوغو ، الذي تضمن خمسة أولويات للعمل ،والأنشطة الرئيسية الواردة ضمن كل أولوية التي ينبغي على الدول والمنظمات الإقليمية والدولية أن تنفذها بما يتناسب مع ظروفها ،وللتعرف على درجة فاعلية الرقابة الداخلية في تنفيذ هذه الاولويات في جمهورية العراق تم مقارنة تقرير نتائج تنفيذ اطار عمل هيوغو لجمهورية العراق مع دولة الامارات العربية المتحدة .

التوصيات والمقترحات:

1- سجلت اولويات اطار عمل هيوغو لمواجهة الكوارث 2013-2015 في العراق درجة فاعلية للرقابة الداخلية بنسبة 67% لالولوية الخامسة ثم الاولوية االاولى بنسبة 60% وثم الاولوية الرابعة بنسبة 59% وسجلت الاولوية الثانية بنسبة 30% والثالثة بنسبة 25% ، في حين دولة الامارات سجلت درجة فاعلية الرقابة الداخلية 100% لكل من الاولوية الاولى ونسبة 95% للاولوية الرابعة ،ثم الاولوية الخامسة بدرجة فاعلية 87% وثم الاولوية الثالثة بنسبة 75% والاولوية الثانية نسبة 70%.

2-مستويات التقدم في تحقيق المؤشرات الاساسية في جميع اولويات الاطار في العراق كانت بالمستوى (1، 2، 3) في حين في دولة الامارات (3، 4 ، 5).

3-تمثلت نقاط القوه في فاعلية الرقابة الداخلية في البيئة العراقية بادراج الكوارث في الخطط والاستراتيجيات فضلا عن وجود ترتيبات مالبية تتمثل في صنادق للطوارىء والكوارث.

4-تمثلت نقاط الضعف في فاعلية الرقابة الداخلية في البيئة العراقية بالاتي :

أ-عدم وجود هيئة مستقلة ، ولايوجد تمويل تحت بند الحد من مخاطر الكوارث اذ يتم رصد مبالغ مالية للطوارئ من الموازنة العامة سنوياً ويتم تخصيص مبلغ مالي للاستجابة للكارثة او الحدث الطارئ.

ب- لا يوجد برنامج وطني لتقييم المخاطر اذ لم يتم اعتماد أسلوب وإجراءات متفق عليها لتقييم الأضرار والخسائر والاحتياجات عند وقوع الكوارث كما لا يوجد منهجيات وقدرات تقييم الأضرار والخسائر.

ج- لا تتضمن المناهج التعليمية الجامعية و برامج تعليمية تخصصية مخاطر الكوارث والحد منها ، ولم تدرج ضمن برامج وموازنات البحوث التطبيقية العلمية ،لاتوجد حملات توعية العامة عن مخاطر الكوارث

د- لم تتضمن خطة التنمية الكلفة والجدوى الاقتصادية للحد من مخاطر الكوارث، وعدم الاستثمار في البنية التحتية للحد من خاطر ،كما لم يتم وضع برامج التعافي بعد الكوارث عن طريق إجراء تقييم للمخاطر في مرحلة ما قبل وبعد التعافي من الكوارث والتخطيط لإعادة الإعمار

هـ- لم يتم اعتماد دليل لاستمرارية الاعمال وتقويم جميع انواع المخاطر على المستوى الوطني والمستوى المحلي فضلا عن تقيم المخاطر على المستوى المؤسسي ،كما لم يتم وضع ترتيبات مالية لمواجه مخاطر الكوارث عن طريق التأمين.

التوصيات

أ-ضرورة بناء القدرات و الاستفادة من التجارب لوضع معايير استرشادية تاخذ بالاعتبار مبادئ الحد من مخاطر الكوارث عند تصميم عمليات التعافي وإعادة التأهيل لما بعد الكوارث بالاضافة الى الموارد.

ب-العمل على الاستفادة من تجارب الدول في الحد من مخاطر الكوارث وفي وضع الخطط والبرامج قبل وبعد الكوارث.

ج -اقرار قانون الحد من مخاطر الكوارث في العراق الذي يتضمن هيئة وطنية لادارة مخاطر الكوارث وتعمل على التنسيق بين الجهات المعنية من شانها ان تحد من المخاطر مع وضع استراتيجية للحد من مخاطر الكوارث .

د- وضع نظام معلومات وطني و آليات وطنية عن الكوارث ومخاطرها مع وضع معايير او دلائل استرشادية للأخذ بنظر الاعتبار مبادئ الحد من مخاطر الكوارث عند تصميم عمليات التعافي وإعادة التأهيل لما بعد الكوارث و وضع نظام موحد لارشفة ونشر البيانات، فضلا عن حملات توعية عامة عن مخاطر الكوارث.

هـ-ادارج مخاطر الكوارث والحد منها في المناهج التعليمية الجامعية و برامج تعليمية تخصصية ، وتشجيع البحوث التطبيقية العلمية

و-يتم تخصيص موارد للحد من مخاطر الكوارث يتم اعتمادها سنوياً ويتم صرفها في برامج ومشاريع الحد من مخاطر الكوارث.

ز- وضع معايير لتقويم المخاطر والخسائر المحلية والوطنية ا، والحث على التعاون الإقليمي والدولي للحد من المخاطر، و اعتماد دليل لاستمرارية الاعمال.

ح-العمل على الاستثمار في البنى التحتية ومتابعته للحد من مخاطر الكوارث ،العمل على التامين ضد مخاطر الكوارث .

قائمة المراجع :

المراجع العربية :

1-إطار عمل هيوغو 2005- 2015 : بناء قدرة الأمم والمجتمعات على مواجهة الكوارث

2-جمهورية العراق ،وزارة البيئة ،تقرير وطني مرحلي عن تنفيذ اطار عمل هيوغو(2013 - 2015) .

3- الامارات العربية المتحدة ،سلطة الطوارىء الوطنية وادارة الازمات ،تقرير وطني مرحلي عن تنفيذ اطار عمل هيوغو – 2015) . 2013)

4- زرزار العياشي، أ.غياد كريمة (2013) "إمكانية استعمال المقارنةالمرجعية في تجويد التعليم العالي" الجزائر جامعة 20 أوت 1955سكيكدة، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، المؤتمر العربي الدولي الثالث لضمان جودة التعليم العالي للفترة من 2-4 أبريلم ص 242 .

5- رؤوف، زينة ابلحد "اثر المخاطر في التدقيق على كفاءة و فاعلية التخطيط والتنفيذ عمل المدقق \دراسة تطبيقية في الشركة العامة للصناعات القطنية "(2005)، بحث لنيل شهادة محاسب قانوني اعلى شهادة مهنية في حقل الاختصاص يتمتع حاملها بجميع حقوق وامتيازات شهادة الدكتوراه، مقدم الى فرع محاسبة قانونية ، قسم الداراسات المحاسبية ،المعهد العالي للدراسات المحاسبية والمالية ، جامعة بغداد .

6- غنيمات، عبدالله عقلة وصيام، وليد زكريا (2011) العوامل المؤثرة في فاعلية أنظمة الرقابةالداخلية في الوزارات – الأردنية،المجلة الأردنية في إدارة الأعمال.

المراجع الأجنبية :

1- Boynton, W. (2001). "***Modern Auditing***". 7th ed., John Wiley & Sons, Inc.

2-Bruder K.A.J.R and Gray, E. M and others .**Public Sector Benchmarking** :A practical Approach" Management, vol.76 ,No. 1994,

3-Heizer, J. and Render, B.(1999)"Principles of Operations Management", 3rd Ed., prentice Hall, New Jersey.

4- Maher- M., (1997)،" Cost accounting" Irwin Mc graw -it all,

5- The European Benchmarking Code of Conduct". Retrieved July 15from the World Wide Web- **www.benchmarking.gov.Ukhttp**

6- Inernational Federation of Red Cross and Red Crescent Societies . www.IFRC.org

7- United Nations office for Disaster Risk Reduction . http://www.unisdr.org

اثر أساليب المحاسبة الإبداعية على جودة القوائم المالية

أ.د/ أحمد قايد نور الدين
جامعة:محمد خيضر بسكرة
Email :ahmedgaid2000@hotmail.fr

أ/ بن زاف لبنى
جامعة:محمد خيضر بسكرة
Email : benzef.nabil007@gmail.com

ملخص:

إن الهدف من هذه الدراسة هو التعرف على اثر أساليب المحاسبة الإبداعية على جودة القوائم المالية ،ومن اجل التوصل إلى ذلك سوف نتطرق إلى أساسيات ومفاهيم حول المحاسبة الإبداعية ،وكذلك التطرق إلى أساليب المحاسبة الإبداعية المستخدمة في القوائم الماليةوالاتجاهات والأساليب الحديثة لكشف المحاسبة الإبداعية والحد منها.

من أهم النتائج المتوصل إليها هو أن المحاسبة الإبداعية هي عملية تلاعب بالأرقام المحاسبية من خلال انتهاز الفرصة للتخلص من الالتزام بالقواعد المحاسبية، وبدائل القياس وتطبيقات الإفصاح لنقل القوائم المالية مما يجب أن تكون عليه إلى ما يفضله معد هذه القوائم .

الكلمات المفتاحية: المحاسبة الإبداعية، القوائم المالية،جودة القوائم المالية

Abstract:

The objective of this study is to identify the impact of creative accounting methods on the quality of the financial statements. In order to reach this, we will discuss the basics and concepts of creative accounting, as well as the methods of creative accounting used in the financial statements, trends and modern methods of discovering and limiting creative accounting.

One of the most important findings is that creative accounting is a process of manipulating accounting figures by taking advantage of the opportunity to get rid of compliance with accounting rules, measurement alternatives and disclosure applications to transfer the financial statements, which should be to the preferences of the author of these lists.

Keywords: Creative Accounting, Financial Statements, Quality of Financial Statements.

مقدمة:

أصبح مفهوم المحاسبة الإبداعية محل تركيز واهتمام من قبل المحاسبين والمراجعين بشكل كبيرا جدا خلال السنوات الأخيرة،خاصة بعد أحداث انهيار شركة ارنون للطاقة وتحميل شركة آرثر أندرسون كونها الشركة المسؤولة عن تدقيق حسابات تلك الشركة جزءا من المسؤولية عن انهيارها ،واتهامها بالتلاعب بالبيانات المحاسبية للشركة،مستغلة بعض المعالجات والسياسات المحاسبية التي تظهر البيانات المحاسبية بغير شكلها الصحيح،ونظرا للظروف السائدة في عالم الأعمال ولجوء كثير من إدارات المؤسسات إلى تجميل البيانات المالية سعيا منها لتحسين الوضع المالي سواء من حيث الربحية أو من حيث المركز المالي لتحقيق أهداف ذاتية،تلجا تلك الإدارات إلى استخدام أساليب المحاسبة الإبداعية مستغلة بذلك تنوع البدائل المحاسبية التي يمكن الاعتماد عليها في إعداد القوائم المالية الصادرة مما يؤثر سلبا في مصداقية تلك القوائم.

المحاسبة الإبداعية هي عملية تحويل الأرقام المحاسبية من خلال الاستفادة من الفجوات في القواعد المحاسبية واختيار أدوات القياس والإفصاح لتحويل القوائم المالية من ما يجب أن تكون عليه إلى ما يرغب القائمون على إعدادها أن تكون عليه،وان ممارسات المحاسبة الإبداعية الناتجة عن استغلال المحاسبين للمرونة في الاختيار من بين الطرق والإجراءات المحاسبية لمعالجة الأحداث المالية التي تتم في الوحدات الاقتصادية،الأمر الذي أدى إلى الكثير من الاجتهادات الشخصية والتقديرات التي أدت إلى عدم إظهار المعلومات التي تحتويها القوائم المالية بشكل عادل،ومن ثم تأثيرها في القرارات التي تستعمل المعلومات المحاسبية.

أهمية الدراسة: تنبع أهمية الدراسة من أهمية موضوع المحاسبة الإبداعية،كونها تمثل مشكلة هامة لاسيما في ظل قيام إدارات المؤسسات باستخدام أساليبها لإظهار نتيجة النشاط والموقف المالي الذي يحقق أهدافها ،ولو كان ذلك على حساب الفئات الأخرى،كما تأتي أهمية الدراسة في التعرف على دور المدققين الماليين في كشف تلك الأساليب والخروج بمجموعة من النتائج والتوصيات التي تخدم عدة فئات كالمستثمرين و المحللين والمدققين وغيرهم من فئات المجتمع الأخرى.

أهداف الدراسة:تتمثل فيما يلي:

-تعريف المحاسبة الإبداعية وتشخيص ممارستها.

-استعراض أهم الأساليب المستخدمة في المحاسبة الإبداعية،وأثرها في موثوقية البيانات المحاسبية.

-بيان دوافع الإدارة من استخدام أساليب المحاسبة الإبداعية وأثرها في موثوقية القوائم المالية.

-التعرف على المنظور الأخلاقي للمحاسبة الإبداعية.

مما سبق نطرح الإشكالية الرئيسية التالية:**ما هو اثر أساليب المحاسبة الإبداعية على جودة القوائم المالية؟**

للإجابة على هذه الإشكالية تم تقسيم البحث إلى:

أولا:ماهية المحاسبة الإبداعية

تعني المحاسبة الإبداعية أن المحاسب المالي يكون مبدعا بشكل ايجابي بفهم جميع مفاهيم المحاسبة وتطبيقاتها،ومن ثم يستخدم إبداعاته في التعبير عن صدق الإفصاح بالقوائم المالية،وقد يتطور هذا الإبداع لإخفاء حقائق مالية كحالة تدهور أو إخفاق لبعض النسب المالية،ومن ثم يثار الجدل حول اعتبار المحاسبة الإبداعية هي نظام سلبي يتنافى مع أخلاقيات مهنة المحاسبة،أم أنها شكل ايجابي من الإبداع يستفيد من الثغرات التي تمنحها المحاسبة المالية لتعديل وتغيير الأرقام والقوائم المالية بما يخدم مصلحة الإدارة.

1-مفهوم المحاسبة الإبداعية: حاول العديد من الباحثين والمختصين والكتاب وضع تعريف للمحاسبة الإبداعية،ونظرا لاختلاف توجهات وأرائهم لهذا أصبح العديد من التعريفات والمفاهيم للمحاسبة الإبداعية نذكر من بعض هذه التعاريف منها:

التعريف الأول: المحاسبة الإبداعية هي إتباع بعض الحيل والأساليب المحاسبية لجعل المؤسسات تبدو بشكل وصورة أفضل من الواقع، سواء كان ذلك من حيث قوة مركزها المالي و/أو حجم أرباحها الصافية و/أو وضعها التنافسي والمالي والتشغيلي.[1]

التعريف الثاني: تعرف المحاسبة الإبداعية أنها عملية التلاعب بالأرقام المحاسبية من خلال الأخذ بمزايا الغموض في القواعد واختيار ممارسات الإفصاح والقياس من بين هذه القواعد لتغيير القوائم المالية مما هي عليه لتصبح بالصورة التي يرغبها معدو هذه القوائم.[2]

التعريف الثالث:هي مجموعة من الأساليب والإجراءات التي يعتمدها المحاسب لتحقيق مصلحة أصحاب المصالح بالمؤسسة وللمحاسبة الإبداعية مظهر قانوني يصادق عليه مدقق الحسابات الخارجي وينتج عنه الاستفادة من الثغرات

[1]:عمورة جمال، مداخلة بعنوان دور وأهمية المحاسبة الإبداعية في عملية الإفصاح عن المعلومات المحاسبية والمالية، جامعة البليدة، 18-19ماي 2011، ص08.
[2]ص08. نفس المرجع السابق

والقوانين والبدائل المتاحة في معايير المحاسبة المعتمدة،ومظهر غير قانوني ينتج عن تواطؤ مدقق الحسابات الخارجي ويتضمن تلاعب وتحريف في الأرقام المحاسبية.[3]

التعريف الرابع: هي عملية معالجة الأرقام المحاسبية عن طريق استغلال الثغرات في المبادئ المحاسبية واختيار المقاييس والإيضاحات بهدف تحويل القوائم المالية عما يجب أن تكون عليه إلى الوضع الذي يفضل مستخدم القوائم المالية رؤيته، أو هي العملية التي تنظم فيها الصفقات بشكل يترتب عليه نتائج محاسبية مطلوبة سلفاً بدلا من أن تكون النتائج محادية ومتسقة.

التعريف الخامس: هي العملية التي يستخدم فيها المحاسبون معرفتهم بالقواعد المحاسبية للتلاعب بالأرقام المعروضة في حسابات المؤسسات.

وتعرف أيضا بأنها : الإجراءات أو الخطوات التي تستخدم للتلاعب بالأرقام المالية،من خلال الاستفادة من الخيارات والمبادئ المحاسبية،وأي إجراء أو خطوة باتجاه إدارة الأرباح أو تمهيد الدخل.[4]

من التعاريف السابقة يمكن استخلاص ما يلي:

-المحاسبة الإبداعية شكل من أشكال التلاعب والاحتيال في مهنة المحاسبة .

-ممارسات المحاسبة الإبداعية تعمل على تغيير القيم المحاسبية إلى قيم غير حقيقية .

-ممارسات المحاسبة الإبداعية تنحصر في إطار ممارسة الخيار بين المبادئ والمعايير والقواعد المحاسبية المتعارف عليها، وبالتالي فهي ممارسات قانونية .

-أن ممارسي المحاسبة الإبداعية غالباً ما يمتلكون قدرات مهنية محاسبية عالية تمكنهم من التلاعب بالقيم وتحوي لها وتحويرها بالشكل الذي يرغبون فيه.

2-أشكال المحاسبة الإبداعية:تتمثل فيما يلي:[5]

ا-المحاسبة النفعية:هي الإصرار على اختيار و تطبيق أساليب محاسبة محددة لتحقيق لتحقيق أهداف مرغوبة منها تحقيق أرباح عالية،سواءا أكانت الممارسات المحاسبية المتبعة مستندة إلى المبادئ المحاسبية المتعارف عليها أو لا.

[3]:سيد عبد الرحمن،دور تطبيق حوكمة الشركات في ممارسة أساليب المحاسبة الإبداعية،مجلة العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير،العدد12،2012،ص9.
[4]:محمد مطر،دور مدقق الحسابات الخارجي في الحد من أثار المحاسبة الإبداعية على موثوقية البيانات المالية ،أطروحة مقدمة لنيل شهادة الماجيستير، 2009،ص09.

[5]:ليندا حسن الحلبي،دور مدقق الحسابات في الحد من أثار المحاسبة الإبداعية،رسالة ماجيستير في المحاسبة،قسم المحاسبة،2009،ص21-22.

ب–إدارة الدخل:هي التلاعب في الدخل بهدف الوصول إلى هدف محدد بشكل مسبق من قبل الإدارة،أو متنبأ من قبل محلل مالي،أو ليكون متوافقا مع مسارات محددة للعمل.

ج–تخفيض الدخل:هو شكل من أشكال التلاعب في الدخل يتضمن نقل الدخل بين الفترات المتفاوتة المستوى وذلك بتخفيض الدخل في السنوات ذات الدخل الجيد ونقلها إلى السنوات الدخل السيئ،يعد من أشكال التلاعب التي تعتمد على تخفيض الأرباح المتزايدة في الدخل والاحتفاظ فيها بشكل مخصصات للفترات الزمنية ذات الدخل السيئ.

د–التلاعب بالتقارير المالية:يعرف التلاعب بالتقارير المالية بأنه إظهار بيانات خاطئة بشكل معتمد،أو حذف قيم معينة أو إخفائها في البيانات المالية،بهدف تضليل مستخدمي البيانات المالية،وهذا النوع من التلاعب يعتبر عملا مخالفا للقانون.

هـ–ممارسات أساليب المحاسبة الإبداعية:إن المحاسبة الإبداعية هي استخدام أو استعمال الممارسات المنحرفة عن الممارسات المحاسبية القياسية أو المعيارية،أو المألوفة،وتتميز باستعمال الأساليب والممارسات الحديثة والمبتكرة للحصول على الأرباح عن طريق التلاعب في قيم المصروفات والإيرادات.

3–العوامل التي ساعدت على ظهور المحاسبة الإبداعية:هناك عوامل ساعدت في ظهور المحاسبة الإبداعية، وهي كما يلي:[6]

–حرية الاختيار للمبادئ المحاسبية: يؤثر الاختيار بين البدائل المحاسبية الخاصة بالقياس وتقدير النتائج في نوعية المعلومات المحاسبية والاقتصادية التي تحصل عليها الأطراف المختلفة المهتمة بالقوائم المالية ؛ ومن ثم التأثير في عملية اتخاذ القرار، كما تسمح القواعد والسياسات المحاسبية للمؤسسة أحيانا أن تختار من بين مختلف الطرق المحاسبية التي تستخدمها في إعداد قوائمها المالية؛ حيث تسمح العديد من المعايير المحاسبية بالاختيار من بين البدائل المحاسبية المختلفة، وهذا يترتب عليه اختيار المؤسسة الطرق المحاسبية التي تتلائم مع أهدافها ورغباتها والتي تحقق أفضل صورة سمح لأداء المؤسسة، مثال ذلك أنه في الكثير من البلدان يسمح للمؤسسات أن تختار ما بين سياسة إطفاء نفقات البحث والتطوير حال حدوثها أو رسملتها أو إطفائها على مدى فترة حياة المؤسسة.

–حرية التقديرات المحاسبية: يتضمن إعداد بعض العمليات المحاسبية درجة كبيرة من التقدير والحكم الشخصي والتوقع، وهذا يتيح للإدارة التلاعب في هذه التقديرات بغرض الوصول إلى الأهداف المحددة مسبقا، ففي بعض الحالات مثل: تقدير العمر الإنتاجي للأصول بغرض احتساب الاهتلاكات عادة ما تتم هذه التقديرات داخل المؤسسة؛ وهذا يتيح الفرصة للمحاسب المبدع من التلاعب من الصعب اكتشافه، ويتم ذلك عن طريق صياغة التقرير أو التحيز في إعداد

[6]:بالرقي تيجاني،المحاسبة الإبداعية،الأساليب المبتكرة لتجميل صورة الدخل،مجلة العلوم الاقتصادية و علوم التسيير،جامعة سطيف،2012،ص35.

تلك التقديرات بشكل متفائل أو متحفظ حسب احتياجات الإدارة ورغبتها في التأثير على بنود القوائم المالية من حيث التضخيم أو التقليل من قيمتها.

-توقيت تنفيذ العمليات الحقيقية: يمكن أن يؤدي التحكم في توقيت تنفيذ وحدوث بعض العمليات الحقيقية إلى تحقيق الانطباع المرغوب فيه عن الحسابات والقوائم المالية للمؤسسة، فإذا ترك للإدارة الحرية في تنفيذ بعض العمليات في الوقت الذي تراه مناسب ، فقد تؤجل تنفيذ هذه العمليات أو تعجل من تنفيذها وذلك لتحقيق أهداف ومكاسب معينة.

4-دوافع استخدام المحاسبة الإبداعية: يتعدد دوافع الإدارة لاستخدام أساليب المحاسبة الإبداعية لكن أهم هذه الدوافع ما يلي:[7]

-التأثير الايجابي على سمعة الشركة في السوق: إذ عادة ما تستخدم أساليب المحاسبة الإبداعية بهدف تحسين القيم المالية المتعلقة بأداء المؤسسات والتي لا تسمح ظروفها التشغيلية أو الاستثمارية من تحقيق هذا التحسن بشكل طبيعي ودون تدخل من إدارة المؤسسة ،وإذا لم يحدث ذلك التدخل من قبل إدارة المؤسسة سوف تتأثر صورتها بسمعة سلبية تجاه السوق وخصوصا أمام مساهميها،لذا فان احد دوافع استخدام أساليب المحاسبة الإبداعية هو التأثير ايجابيا على سمعة المؤسسة.

-الحصول على تمويل أو المحافظة عليه:عادة ما تسعى إدارات المؤسسات إلى الحصول على التمويل اللازم بأشكاله المختلفة عندما تعاني المؤسسات من مشاكل في السيولة اللازمة لاستمرار عملياتها التشغيلية أو الاستثمارية وأحيانا لسداد التزاماتها،ولكي تحصل على تمويل من المؤسسات المالية فإنها سوف تخضع إلى شروط مرتفعة يجب توافرها قبل الموافقة على منح هذا التمويل،ومن ضمن هذه الشروط الواجب توافرها على منح هذا التمويل هو أن يكون نتيجة هذا النشاط والوضع المالي للمؤسسة خلال الفترة من استلام التمويل لغاية سداده يسمح بسداد أصل التمويل والفوائد المترتبة عليه،وهذا الشرط لا يمكن للمؤسسة المالية أن تقدره أو تتوقعه إلا من خلال قراءتها وتحليلها للوضع المالي السابق لهذه المؤسسات طالبة التمويل،وهنا تلجا المؤسسات إلى استخدام أساليب المحاسبة الإبداعية بهدف تحسين قيمتها الأمر الذي سيؤثر في اتخاذ القرار الائتماني لدى المؤسسات المالية.

-التأثير على سعر سهم الشركة في الأسواق المالية: إن تراجع القيم المالية للمؤسسات يؤثر سلباً في أسعار أسهمها في الأسواق المالية التي تتداول فيها الأسهم ، وإن بقاءها كما هي يؤدي بالضرورة إلى انخفاض تلك الأسعار ، لذلك فإن

[7]:ميسون بنت محمد سعد أبو تمام،دوافع وأساليب المحاسبة الإبداعية،مذكرة ماجيستير،قسم المحاسبة،2010،ص28.

استخدام أساليب المحاسبة الإبداعية تهدف تعظيم هذه القيم ومن ثم تحسين أسعار أسهم تلك المؤسسات في الأسواق المالية.

–لغايات التلاعب الضريبي: تقوم بعض المؤسسات من خلال أساليب المحاسبة الإبداعية بتخفيض الأرباح والإيرادات وزيادة النفقات،وذلك من اجل تخفيض الوعاء الضريبي الذي سيتم احتساب قيمة الاقتطاع الضريبي بناءا على قيمة هذا الوعاء.

–لغايات التصنيف المهني :تتنافس العديد من الشركات التي تعمل في ذات القطاع للحصول على تصنيف متقدم على منافسيها في عمليات التصنيف المهني الذي تجريه بعض المؤسسات الدولية والمحلية،ويستند هذا التقييم على العديد من المعايير من ضمنها تقييم القيمة المالية وبالتأكيد يستدل على هذا من خلال القوائم المالية الصادرة عن تلك المؤسسات ،ولهذا تلجا العديد من المؤسسات إلى تحسين قوائمها المالية للحصول على تصنيف متقدم وذلك باستخدام أساليب المحاسبة الإبداعية.

ثانيا:ممارسات المحاسبة الإبداعية

1–الأبعاد الأخلاقية لممارسة المحاسبة الإبداعية:فيما يتعلق بالمنظور الأخلاقي للمحاسبة الإبداعية فقد نشأت العديد من الاعتبارات الأخلاقية على النحو التالي :[8]

ا–من المتفق عليه بشكل عام أن السلطة تتضمن المسئولية وأن الظلم ليس سوى سوء استخدام للسلطة وقد انتهج العديد من الفلاسفة الأخلاقيين أفكارا شبيهة فيما يخص العدالة طبقا لحقوق كل شخص أو كل جماعة عبر التاريخ ، وتبعا لهذا التصور للعدالة وتصورات أخرى حديثة مثل نظرية راؤول الشهيرة للعدالة والتي وضعها عام 1972، فلا شك في أن المعدين للقوائم المالية الذين يسيئون استخدام السلطة في مناصبهم يرتكبون نوعا من الظلم ،حيث وجد أن طلبة المحاسبة ينتقدون الصفقات المتعرضة للتلاعب وسوء استخدام المبادئ المحاسبية ، كما اكتشف عدم استحسان المراجعين المحاسبين في بريطانيا لمثل هذه المواقف .

ب–يتشارك النظام المحاسبي مع نظم القانون في عدة أوجه، حيث يمكننا النظر إلى القيم والأفكار المنبثقة عن نظم القانون ونظم العدالة لأن مثل هذه النظم هي منشآت اجتماعية يمكننا أن ننظر خلفها لنجد قيما أخلاقية أساسية مثل الصدق، وقد ناقش Lyons 1984 القيم التي اتخذت كأمثلة في العمليات القانونية ، حيث يعرف احترام القانون كعنصر أخلاقي هام، "فعلى سبيل المثال، يمكن أن تعمل الإجراءات الموضوعة بشكل جيد على تشجيع احترام القانون ومن ثم

[8]: ناهض نمر محمد الخالدي، دور المحاسبة القضائية في مواجهة ممارسات المحاسبة الإبداعية والحد من آثارها على القوائم المالية،اطروحة للحصول على درجة الماجيستير في المحاسبة،جاهزة الازهر،غزة،2011،ص ص21،20.

طاعة القانون الذي يعتبرها الكثير شيئا جيدا" وربما ينشأ بعض الجدل حول النظم التي إما بسبب أنها تم صياغتها بشكل سيء أو لأن آليات تطبيقها غير مناسبة لا تبعث على الاحترام، ويناقش Lyons قاعدة القانون ولكن تظهر هذه النقطة بشكل أكثر قوة على النظام الغير تشريعي مثل نظام المحاسبة ، حيث إذا ما فشلت في اكتساب الاحترام من قبل هؤلاء الذين يتم استدعاؤهم لتطبيقها فمن المحتمل أن يترتب على ذلك فشلا نظاميا، وفي سياق التلاعب الكبير والصغير بالبيانات المالية والذي عهدناه وعرفناه أنه يثير المشاكل في النظام القائم للمحاسبة، لذا فإن النظام يفتقر للسلطة إذا كان معرضا للتلاعب عن طريق قوى اقتصادية أو سياسية لأي هدف من الأهداف.

وانتقالا من المفهوم العام للظلم وعدم الأمانة يمكننا أن نتطرق لمستوى شخصي أكثر حيث يقوم الأفراد باتخاذ قرارات بشأن العمل تكون قابلة للدفاع عنها بشكل أو بآخر، ومع ذلك فإن قرارات العمل غير معفاة من الاعتبارات الأخلاقية، كما أوضح سالمون حيث لا يمكننا أن نقبل مرة أخرى الفكرة الأخلاقية بأن " العمل ليس إلا عملا " مما يساعد على فهم ذلك أن نأخذ في اعتبارنا فكرة تحمل المسئولية الفردية عن الأعمال الخاطئة وفكرة الشخصية الجيدة عند دراسة المناقشات غير الأخلاقية إلى حد ما والتي توظف لتكون عذرا لسلوك التلاعب المحاسبي، حيث يمكن أن يكون هناك دفاعا عن سلوك المحاسبة الإبداعية يعتمد على نظرية الوكالة ونظريات المحاسبة الإيجابية ، وقد ناقش افتراضات أو نظريات التمثيل المالي الخاطئ الانتقائي"، وقد اعتبر أن المشكلة تتعلق بكل من المدراء Revsine وحاملي الأسهم ويشير إلى أن كل منهما يمكنه أن يستفيد من المعايير المحاسبية غير المصاغة بشكل محكم مما يسمح بحرية التصرف في تحديد زمن الدخل والأرباح ، حيث يمكن أن يستفيد حامل الأسهم من حقيقة أن المدراء قادرون على التلاعب بالأرباح لتسوية الدخل بما أن ذلك ربما يخفض من عدم استقرار الأرباح الواضح الذي تتعرض له الشركة الأمر الذي يؤدي إلى زيادة في قيمة أسهمهم، وحقيقة أن هذا الأمر يتضمن تلاعباً وخداعاً متعمداً يتم تجاهلها، بحيث يصبح حامل الأسهم من خلال وجهة النظر تلك مجرد قطعاً للتلاعب على غير دراية ولكن تنص الافتراضات النظرية للوكالة على أن هذا السلوك حتمي بسبب وجود الصراع الملازم لعلاقات الوكالة.

وبالنظر من منظور أخلاقي يمكن اعتبار هذه التلاعبات مكروهة ومحرمة أخلاقياً، فهي ليست عادلة للمستخدمين حيث تتضمن ممارسة غير عادلة للسلطة وتعمل على إضعاف سلطة المنظمين ، حين يتم خرق النظم والقوانين بدون عقوبة الأمر الذي يترتب على ذلك قلة احترام لها ولإجراءاتها ، وبشكل أساسي فإنه من الحكمة والمنطق التساؤل بشأن صلاحية الأنشطة المتورطة في إخفاء البيانات المالية السليمة لتقديم صورة لا يستطيع النشاط الاقتصادي الضمني تبريرها كاملة.

وبذلك يرى الباحث أن المحاسبة الإبداعية يمكن اعتبارها مكروهة أخلاقيا وذلك لما يرونه من مخالفات أخلاقية ينتهجها المحاسبين في مهنتهم والتي لابد من التصدي لهذه السلوكيات حتى يمكن الحصول على الشفافية والمصداقية الكافية.

2-أساليب المحاسبة الإبداعية المستخدمة في القوائم المالية:فيما يلي أهم أساليب المحاسبة الإبداعية في القوائم المالية:

ا-أساليب المحاسبة الإبداعية المستخدمة في قائمة الدخل :يمكن استعراض أهم الأساليب والطرق المستخدمة للتلاعب في قائمة الدخل في إطار المحاسبة الإبداعية بالأساليب الآتية:[9]

-تسجيل الإيراد بشكل سريع فيما عملية البيع لا تزال موضع شك: حسب الأصول المتبعة فإن تسجيل الدخل يتم بعد اكتمال عملية تبادل المنفعة، وفي هذه الطريقة يتم الاعتراف محاسبيا ودفتريا بالدخل المترتب على عملية البيع قبل أن تكتمل العملية ذاتها على أرض الواقع وقبل اكتمال عملية تبادل المنفعة.

-تسجيل إيراد مزيف: تتمثل هذه الطريقة في تسجيل إيرادات وهمية أو مزيفة.

-زيادة الإيرادات من خلال عائد لمرة واحدة: تتمثل هذه الطريقة في قيام إدارة شركة ما بزيادة إيراداتها خلال فترة مالية محددة من خلال زيادتها لمرة واحدة. تتم ممارسة هذا النوع من التلاعب من خلال استخدام عدة أساليب يمكن لإدارة المؤسسة القيام بها، وهي تعتبر من أساليب التلاعب الشائعة، إذ تعطي هذه الممارسات صورة إيجابية عن إدارة المؤسسة من خلال زيادة إيراداتها وأرباحها في الوقت الذي يكون فيه أداؤها سيئا ،وعادة ما يتم التعامل مع هذا النوع من العائد بالإشارة إلى أنه ناجم عن عمليات غير جوهرية وغير تشغيلية.

-نقل المصاريف الجارية إلى فترات محاسبية سابقة أو لاحقة: إن هذا النوع من التلاعب ذو علاقة بحسابات الموجودات، حيث من المعروف أن المصاريف المترتبة على تنفيذ الأعمال قد تؤدي إلى تحقيق منافع قصيرة الأجل، مثل الإيجارات والرواتب والإعلانات التي تحسم مباشرة من الإيرادات، وقد تؤدي إلى منافع بعيدة الأجل، مثل المباني والآلات التي تعد أصولا يحسب اهتلاكها على مدى طويل الأجل، في الوقت الذي يكون الفائدة منها قد تحققت فعليا ، وفي بعض الأحيان فإن بعض بنود هذه الأصول تصبح عديمة المنفعة، وبالتالي يتم تسجيله كمصاريف تخصم مباشرة من الدخل .

[9]:فارس جميل حسين الصوفي،أساليب استخدام المحاسبة الإبداعية في قائمتي الدخل والمركز المالي،مجلة كلية بغداد للعلوم الاقتصادية ،العدد27، 2011،ص12.

–الإخفاق في تسجيل أو تخفيض غير ملائم للالتزامات: تقوم إدارة بعض المؤسسات في بعض الأحيان لغايات خاصة فيها مثل ارتباطات الالتزامات بشؤون قضائية أو الالتزامات بالشراء بالإفصاح المتحفظ عن التغيرات التي تحدث في حسابات الالتزامات.

–نقل الإيرادات الجارية إلى فترة مالية لاحقة: تهدف هذه الطريقة إلى تخفيض الأرباح الجارية (الحالية) ونقلها إلى فترة مالية لاحقة تكون الحاجة لها أكثر إلحاحية،وعادة ما تستخدم هذه الطريقة أوضاع المؤسسة في السنة الجارية ممتازة، فتقوم بترحيل هذه الأرباح إلى فترات مستقبلية تعتقد إدارة المؤسسة أنه يمكن أن تكون عصيبة ، ومن المعروف محاسبيا. ان الإيرادات يجب أن تسجل خلال الفترة المالية التي تحققت واكتسبت فيها إذا تمت الخدمات المقدمة مقابل هذه الإيرادات في الفترة المالية نفسها.

–نقل المصروفات المترتبة على المؤسسة مستقبلا إلى الفترة المالية الحالية لظروف خاصة: تستخدم هذه الأساليب في الأوقات التي تواجه فيه المؤسسات أوقات صعبة، لأن تراجع الأعمال وغيرها من النكسات يدفع المديرين إلى عمل إجراءات في السجلات المحاسبية لمواجهة ذلك على أمل أن المستقبل سيكون أفضل. وبهدف التخفيف من الأعباء عن الوقت الراهن على حساب مستقبل جيد متوقع.

ب–أساليب المحاسبة الإبداعية في قائمة المركز المالي:[10]

ترتبط أهمية الميزانية بما توفره من معلومات حول طبيعة وحجم الموارد المتاحة لدى المؤسسة والتزاماتها تجاه المقرضين والمالكين، كما تساعد في التنبؤ بمبالغ وتوقيت التدفقات النقدية المستقبلية، إن المنافع التي تحققها قائمة المركز المالي يجب أن تقيم في ضوء مجموعة من المحددات، يأتي في مقدمتها أن أغلب الأصول والالتزامات تقيم بالتكلفة التاريخية، كما أنها لا تظهر العديد من العناصر التي لها قيمة مالية مؤثرة كالمعرفة ومهارات العاملين.وفيما يلي عرض لفرص التلاعب بالقيم المحاسبية باستخدام أساليب المحاسبة الإبداعية في قائمة المركز المالي :

–**الأصول غير الملموسة** : حيث يتم المبالغة في تقييم بنود الأصول غير الملموسة مثل العلامات التجارية، إضافة إلى الاعتراف المحاسبي بالأصول غير الملموسة، بما يخالف الأصول والقواعد المنصوص عليها ضمن معايير المحاسبة الدولية، مثل الاعتراف بالشهرة غير المشتراة.

–الأصول الثابتة: حيث لا يتم الالتزام بمبدأ التكلفة التاريخية في تحديد القيمة المدرجة لها في الميزانية، كذلك يتم التلاعب في نسب الاهتلاك المتعارف عليها للأصول عن طريق تخفيضها عن تلك النسب المستخدمة في السوق .

[10]: حسن فليح مفلح القطيس، فارس جميل حسين الصوفي، أساليب استخدام المحاسبة الإبداعية في قائمتي الدخل و المركز لمالي في الشركات مجلة كلية بغداد للعلوم الاقتصادية الجامعة، العدد27 ،جامعة الإسراء، 2011 ،ص ص 67،68.

–الاستثمارات المتداولة : حيث يتم التلاعب في أسعار السوق التي تستخدم في تقييم محفظة الأوراق المالية، إضافة إلى إجراء تخفيضات غير مبررة في مخصصات انخفاض الأسعار .

–**النقدية:** ويتم في هذا البند عدم الإفصاح عن البنود النقدية المقيدة، والتلاعب في أسعار الصرف المستخدمة في ترجمة البنود النقدية المتوفرة من العملات الأجنبية.

– الذمم المدينة : ويتم التلاعب هنا من خلال عدم الكشف عن الديون المتعثرة، بهدف تخفيض قيمة مخصص الديون المشكوك فيها، وإجراء أخطاء متعمدة في تصنيف حسابات الذمم المدينة، من تصنيف الذمم طويلة الأجل على أنها أصول متداولة بهدف تحسين سيولة المؤسسة.

– **الاستثمارات طويلة الأجل** : تغيير الطرق المحاسبية المتبعة في المحاسبة عن الاستثمارات طويلة الأجل، من طريقة التكلفة إلى طريقة حقوق الملكية كمثال؛ تتم ممارسة أساليب المحاسبة الإبداعية كذلك عن طريق العمل على تجنب لظهار نصيب الشركة الأم من خسائر الشركة التابعة أو الزميلة،وعدم القيام باستبعاد العمليات المتبادلة بين الشركة الأم وشركاتها التابعة لدى إعداد القوائم المالية الموحدة للمجموعة مثل المبيعات المتبادلة،والقروض المتبادلة،يضاف إلى ذلك قيام المؤسسة بتملك أصول شركة تابعة بطريقة دمج حقوق المساهمين بقيمتها الدفترية ،ثم بيع احد الأصول وتحقيق مكاسب مادية تدمج في الأرباح دون الإفصاح عن ذلك.

–الموجودات الطارئة: حيث يتم إثبات الموجودات المحتملة قبل التأكد من تحققها، مثل إثبات الإيرادات المتوقع تحصيلها من دعوى قضائية على أحد العملاء قبل إصدار الحكم فيه .

–**المطلوبات المتداولة:** مثل عدم إدراج الأقساط المستحقة خلال العام الجاري من القروض طويلة الأجل ضمن المطلوبات المتداولة، بهدف تحسين نسب السيولة .

–**المطلوبات طويلة الأجل:** مثل الحصول على قروض طويلة الأجل قبل إعلان الميزانية، بهدف استخدامها في تسديد القروض قصيرة الأجل، لتحسين نسب السيولة .

–المخزون: في هذا البند تتركز عمليات التلاعب وممارسة أساليب المحاسبة الإبداعية في تضمين كشوفات الجرد بنود بضاعة راكدة ومتقادمة إضافة إلى عمليات التلاعب في أسعار تقييمها، وتغيير غير مبرر في طريقة تسعير المخزون من طريقة FIFOإلى LIFO؛ أو العكس.

-**حقوق المساهمين:** مثل إضافة مكاسب محققة من سنوات سابقة إلى صافي ربح العام الجاري، بدلا من معالجته ضمن الأرباح المحتجزة كما يجب، باعتباره بندا من بنود سنوات سابقة.

ج-أساليب المحاسبة الإبداعية في قائمة التدفقات النقدية:تعرض قائمة التدفقات النقدية جميع التدفقات النقدية الداخلة والخارجة من حيث مصادرها واستخدامها خلال فترة زمنية معينة، ويهدف إعداد هذه القائمة إلى مساعدة المستثمرين والدائنين والدارسين وغيرهم في تحليل النقدية من خلال توفير معلومات ملائمة عن مصادر التدفقات والمدفوعات النقدية خلال فترة زمنية معينة.

لذلك يمكن استعراض أهم الأساليب والطرق المستخدمة للتلاعب في قائمة التدفقات النقدية في إطار المحاسبة الإبداعية بالأساليب الآتية :[11]

- يقوم المحاسب بتصنيف النفقات التشغيلية، باعتبارها نفقات استثمارية أو نفقات تمويلية والعكس، وهذه الإجراءات والممارسات لا تؤثر ولا تغير في القيم النهائية .

-وتستطيع المؤسسة كذلك دفع تكاليف التطوير الرأسمالي وتسجلها باعتبارها تدفقات نقدية استثمارية خارجة و تبعدها عن التدفقات النقدية الخارجة التشغيلية، وبالتالي فإن هذه الممارسات تزيد من التدفقات النقدية الداخلة.

-تتوفر كذلك إمكانية التلاعب بالتدفقات النقدية التشغيلية بهدف التهرب جزئيا من دفع الضرائب،فمن خلال عمل تعديلات في التدفقات النقدية التشغيلية، مثل تخفيض مكاسب بيع الاستثمارات وبعض حقوق الملكية وكذلك الحال بالنسبة للعمليات غير المكتملة، حيث إنها تؤثر في التدفقات النقدية التشغيلية، من خلال إزالة تأثير الضريبة عن هذه العمليات من التدفقات النقدية التشغيلية، إذ أن أي نقد يتم تسلمه نتيجة العمليات غير المكتملة أو نتيجة للتخلص منها، يتم اعتباره ناجما عن نشاطات استثمارية، لذلك وأثناء حساب التدفقات النقدية التشغيلية يتم إزالة تأثير مكاسب أو خسائر العمليات التشغيلية غير المكتملة أو التخلص منها من الدخل الصافي.

- التلاعب بالدخل من العمليات المستمرة، وذلك لإزالة البنود غير المتكررة، وكذلك من خلال عدم تصنيف الأسهم المملوكة للمنشأة باعتبارها أسهما تجارية،حيث يمكن تصنيفها كاستثمارات جارية او غير جارية اعتمادا على فترة الاحتفاظ منها.

[11]:عماد سليم الأغا،دور حوكمة الشركات في الحد من التأثير السلبي للمحاسبة الإبداعية على موثوقية البيانات المالية،قدمت هذه الرسالة لمتطلبات الحصول على درجة الماجيستير في المحاسبة،جاهزة الازهر،غزة،2011،ص ص 89،88.

د–أساليب المحاسبة الإبداعية في قائمة التغيرات في حقوق الملكية:[12]

تعتبر قائمة تغيرات حقوق الملكية، حلقة الربط بين قائمة الدخل وبين قائمة المركز المالي، وهي تتحدد من خلال رصد ومتابعة التغيرات التي تحدث في بنود حقوق الملكية من بداية الفترة المالية وحتى نهايتها، ويتم الاعتماد في عرضها على أساس الاستحقاق إن جميع عناصر بنود هذه القائمة معرضة لاستخدام ممارسات المحاسبة الإبداعية من خلال إجراءات تغيرات وهمية في زيادة رأس المال المدفوع أو تخفيضه، وكذلك رأس المال المكتسب ورأس المال المحتسب، والتي تمارس لغايات إعادة تقدير حجم الأخطاء السابقة أو خسائر السنوات السابقة وأرصدة العملات الأجنبية.

تتمثل هذه القائمة من ثلاثة عناصر وهي:

ا–رأسمال المدفوع وينقسم إلى:

–رأسمال المال القانوني ،ويمثل القيمة الاسمية للأسهم.

–رأسمال الإضافي: ويشمل علاوة أو خصم إصدار الأسهم ،واسهم الخزينة ،ويتعرض رأس المال المدفوع إلى تغيرات تتمثل في:

–زيادة رأسمال،والناتجة عن استثمارات إضافية يقدمها المساهمون.

–تخفيض رأسمال،والناجمة عن توزيعات رأسمال ،بحيث يكون التوزيع من رأسمال المدفوع.

ب–رأسمال المكتسب (الأرباح المحتجزة) :وتشمل التغيرات التي تحدث في ثلاثة مصادر تتمثل في رصيد الأرباح المحتجزة أول الفترة المالية من تصحيح أخطاء سابقة،وتوزيعات أرباح على المالكين والمساهمين،وصافي الدخل الشامل.

ج–رأسمال المحتسب:ويشمل التغيرات التي تحدث في 3مصادر أيضا تتمثل في مكاسب أو خسائر إعادة التقدير، مكاسب أو خسائر الحيازة غير المحققة، مكاسب أو خسائر ترجمة أرصدة العملات الأجنبية المتوفرة في نهاية السنة المالية.

إن جميع عناصر بنود هذه القائمة معرضة لاستخدام ممارسات المحاسبة الإبداعية من خلال إجراء تغيرات وهمية في زيادة رأسمال المدفوع أو تخفيضه،وكذلك رأسمال المكتسب ورأسمال المحتسب.

3–الاتجاهات والأساليب الحديثة لكشف المحاسبة الإبداعية والحد منها: لا شك أن مكافحة ممارسات المحاسبة الإبداعية تعتبر من الأمور الصعبة والمعقدة ، ولهذا فإن على المهتمين في هذا المجال السعي باستمرار لمعرفة التطورات

[12]:نفس المرجع السابق،ص ص 89،90.

الخاصة بالمحاسبة الإبداعية وذلك لكشف تلك الممارسات ومن ثم محاولة الحد منها ، وفيما يلي سيقوم الباحث بعرض أهم الاتجاهات والوسائل والأساليب الحديثة المستخدمة للكشف عن ممارسات المحاسبة الإبداعية والحد منها وذلك كالآتي:[13]

ا-ظهرت فكرة لجان المراجعة في الولايات المتحدة بعد الهزات المالية العنيفة الناتجة عن التلاعب في التقارير المالية ، والتي أسفرت عن قيام كل من بورصة نيويورك (NYSE) وهيئة سوق المال الأمريكية (SEC) بالتوصية بضرورة إنشاء لجنة بالشركات المسجلة بها مكونة من عدد من الأعضاء غير التنفيذيين تكون مهمتها تعيين المراجع الخارجي وتحديد أتعابه وذلك كمحاولة لزيادة استقلاليته عند إبداء الرأي في القوائم المالية التي تصدرها الشركات ، ولهذا الأمر فقد أوصى المعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين (AICPA) عام 1967م جميع الشركات سواء المسجلة في البورصة أو العامة بضرورة إنشاء لجنة للمراجعة ، وفي عام 1972م أصدرت هيئة سوق المال الأمريكية (SEC) توصيات بإلزام الشركات بإنشاء لجنة للمراجعة ، وفي عام 1978 ألزمت بورصة نيويورك جميع الشركات المسجلة لديها بضرورة تكوين لجان مراجعة .

ب- بعد الانهيارات الاقتصادية والأزمات المالية التي تعرضت لها العديد من اقتصاديات دول شرق آسيا وأمريكا اللاتينية وروسيا في أواخر القرن العشرين والانهيارات المالية في العديد من أسواق العالم ، وكذلك في ظل انفتاح أسواق المال العالمية وعولمة الأسواق والاعتماد على شركات القطاع الخاص لزيادة معدلات النمو الاقتصادي للعديد من دول العالم والتوسع الهائل في حجم تلك الشركات أصبحت هنالك حاجة ماسة إلى وضع أسس ومعايير أخلاقية مهنية جديدة ، وقد أطلق على تلك المعايير والأسس الأخلاقية ما يعرف الآن بمفهوم حوكمة الشركات وذلك للحد من ظواهر المحاسبة الإبداعية والأضرار التي قد تنشأ من وجودها وذلك لعدم وجود الشفافية اللازمة والتي من شأنها رفع مستوى الاقتصاديات العالمية والمحلية .

ج-خفض مجال اختيار البدائل والمعالجات المحاسبية عن طريق تقليل عدد البدائل والمعالجات المحاسبية المتاحة أو تحديد الظروف التي يمكن أن تستخدم فيها كل معالجة ، ولهذا الأمر فإن لجنة معايير المحاسبة الدولية وفي تعديلاتها الأخيرة فإنها قد ألغت في معاييرها المعالجة البديلة ، ووضعت معالجة قياسية في اغلب معاييرها ،وبتخفيض البدائل فإن ذلك سيؤدي إلى أن الشركة التي ستختار معالجة محاسبية معينة تنتج من خلالها صورتها المرغوب فيها في عام ستجبر فيما بعد على استخدام نفس المعالجة في الظروف المستقبلية الشبيهة تكون فيها النتيجة أقل إرضاء.

[13]:ناهض نمر محمد الخالدي،مرجع سابق،ص19-21.

د-الحد من سوء استخدام بعض السياسات المحاسبية،ويتم ذلك عن طريق سند قواعد تقلل من استخدام بعض السياسات المحاسبية أو حتى إلغاؤها ، وفي هذا المجال فإنه عندما اتجه بعض محاسبو الشركات البريطانية للاستعانة بجزئية بند الطوارئ " لحسابات الخسارة والربح في البنود التي يرغبون في تجنب تضمينها ربح التشغيل، ولهذا الأمر فقد رأت هيئة المعايير المحاسبية البريطانية إلغاء " بند الطوارئ " بشكل نهائي حتى لا تستغل بشكل خاطئ

و-أما الطريقة الأخرى فهي عن طريق تفعيل فرضية " الثبات "، ويقصد بالثبات هنا هو الثبات في استخدام السياسات المحاسبية المتبعة من قبل معدي البيانات المالية ، وهذا يعني انه متى ما اختارت أي شركة ما سياسة محاسبية تناسبها في أحد الأعوام فيجب عليها الاستمرار في تطبيقها في الأعوام اللاحقة والتي ربما قد لا تناسبها تلك السياسات كما كانت ، وهنا تجدر الإشارة إلى أن ذلك لا يعني انه من غير المسموح تغيير السياسات المحاسبية ، لكن المقصود هو عدم تغيير تلك السياسات إلا في حال الضرورة القصوى و شريطة الإفصاح عن التأثيرات المالية الناتجة على تغيير تلك السياسات .

ي-أما الوسيلة الأهم والأقوى فهي يقظة وكفاءة المراجعين والمراقبين ولجان المراجعة في اكتشاف ممارسات المحاسبة الإبداعية التي يتبعها البعض ، ويتم هذا الأمر عم طريق اختيار مكاتب التدقيق ذات الكفاءة والمصداقية العالية ، حيث أن المراجع الكفؤ والمتمكن يقوم على تصميم إجراءات المراجعة للحصول على تأكيد معقول عن التحريفات الناشئة عن المحاسبة الإبداعية التي يتم اكتشافها ، والتي تعتبر جوهرية للقوائم المالية الواحدة .

ذ-تنمية الثقافة المحاسبية بين المستثمرين والمهتمين ومستخدمي المعلومات المالية على مختلف أطيافهم ، ويتم هذا الأمر عن طريق أما التثقيف الذاتي الذي يقوم به بعض المستثمرين أو مستخدمي المعلومات المالية بغرض رفع مستواهم المحاسبي، أو عن طريق الجهات المعنية بسلامة وشفافية القوائم المالية وما يرد بها من معلومات سواء كانت تلك الجهات حكومية أو من القطاع الخاص ، وتتم عملية التثقيف عن طريق عرض برامج محاسبية تثقيفية وتعليمية أو إرسال رسائل توضيحية أو عقد حلقات نقاشية لمستخدمي المعلومات المالية تشرح الممارسات الإبداعية التي تمارسها بعض الشركات وأهم التطورات في مجال المراجعة والمحاسبة .

ر-تفعيل التنظيم المهني لمهنة المحاسبة والمراجعة ووضع ميثاق السلوك المهني وتشكيل لجنة الأخلاق المهنية التي من أهم وظائفها وضع قواعد السلوك التي يجب أن يلتزم بها المحاسب والمراجع المعتمد .

وبشكل عام يخلص الباحث إلى أن المراجع الكفؤ يسعى عادة للحصول على أدلة إثبات كافية ومناسبة تثبت انه لم تحدث تحريفات أو أخطاء ، وهنا لابد من الإشارة إلى نقطة مهمة وهي انه ونتيجة للقيود الكامنة في عملية المراجعة فإنه توجد مخاطر لا يمكن تجنبها في عدم اكتشاف التحريفات الجوهرية في القوائم المالية نتيجة للممارسات المحاسبة الإبداعية ، فمن الممكن أن يتم اكتشاف تحريفات وتجاوزات بالبيانات المالية للفترة التي يغطيها تقرير المراجع إلا

أن هذا الأمر لا يعني فشل المراجع بالتمسك بالمبادئ الأساسية والإجراءات الضرورية للمراجعة ، فأحيانا وبالرغم من التمسك بتلك المبادئ والإجراءات فانه من الممكن اكتشاف بعض التجاوزات والتحريفات بالقوائم المالية .

خاتمة: مما سبق نستنتج ما يلي:

-إن المحاسبة الإبداعية هي عملية تلاعب بالأرقام المحاسبية من خلال انتهاز الفرصة للتخلص من الالتزام بالقواعد المحاسبية، وبدائل القياس وتطبيقات الإفصاح لنقل البيانات المالية مما يجب أن تكون عليه الى ما يفضله معد هذه البيانات.

- إن أهم أهداف المحاسبة الإبداعية هو تقديم انطباع "مضلل" عن البيانات المالية الواردة في القوائم المالية؛ وذلك لخدمة مختلف الأغراض والأهداف، وهناك العديد من الأساليب والممارسات التي تستخدم في سبيل تحقيق ذلك.

- تعتبر عملية مكافحة ممارسات المحاسبة الإبداعية من الأمور الصعبة والمعقدة ولكنها ممكنة، ولهذا فإن على المهتمين في هذا المجال السعي باستمرار لكشف تلك الممارسات ومن ثم المحاولة للحد منها.

- إن من يقوم بعمل تلاعبات أو ممارسات المحاسبة الإبداعية من المحاسبين من هو على مستوى عال من الحرفية والابتكار؛ لذا فمن الضروري أن يقابله من الطرف الأخر من المدققين سواء في مكاتب المراجعة أو مدققي المحاسبة من يكون على ذات المستوى إن لم يكن أعلى،وذلك من أجل كشف تلك الممارسات والحد منها حتى يستطيع أن يصل إلى توفير التأكيدات المعقولة بخلو تلك التقارير المالية من أي انحرافات أو تلاعبات أو غش.

-إن أساليب المحاسبة الإبداعية بأنواعها المختلفة تعتبر المصدر الأساسي لنشوء الأزمات المالية العالمية فقد يكون التلاعب بقصد تظليل المستثمر الحالي والمتوقع يتمحور في كل من قائمة الدخل و قائمة المركز المالي وقائمة التدفقات النقدية مما قد يفقد المستثمر من موثوقيته بصدق المعلومات المعروضة فيها.

-إن أكثر الأساليب المستخدمة في التلاعب في قائمة المركز المالي تتمحور في بند المدينون بهدف إخفاء أي ديون متعثرة أو معدومة للوصول إلى نتيجة تخفيض قيمة مخصص الديون المشكوك فيها،أو بهدف إجراء أخطاء متعمدة في تصنيف تلك الحسابات بهدف تحسين سيولة المؤسسة.

التوصيات والمقترحات:

-العمل على زيادة الوعي والإدراك لأضرار ممارسات المحاسبة الإبداعية.

– إصدار قوانين حازمة تساعد على كشف ممارسات المحاسبة الإبداعية،وفرض عقوبات شديدة على معدي القوائم المالية الذين يقومون بممارسات المحاسبة الإبداعية.

–قيام المؤسسات بدورات تكوينية وترشيدية حول الاستعمال السيئ للمبادئ المحاسبية.

–العمل على تحسين جودة القوائم المالية من خلال إلزام المؤسسات بإعدادها وفق المعايير المحاسبية والمتطلبات القانونية.

– توعية مختلف الجهات الرقابية داخل وخارج المؤسسة بخطر المحاسبة الإبداعية الذي يمكن أن ينتشر .

–الالتزام بقواعد أخلاقيات مهنة المحاسبة ومراجعة الحسابات.

–اتخاذ إجراءات ردعية تجاه ممارسي المحاسبة الإبداعية في حال اكتشافها تفاديا لتفشي هذه الظاهرة في مختلف المؤسسات ،وحماية لحقوق الملاك وأصحاب المصالح.

قائمة المراجع:

المراجع العربية :

1–عمورة جمال،**مداخلة بعنوان دور وأهمية المحاسبة الإبداعية في عملية الإفصاح عن المعلومات المحاسبية والمالية**،جامعة البليدة،18–19ماي2011.

2–سيد عبد الرحمن،**دور تطبيق حوكمة الشركات في ممارسة أساليب المحاسبة الإبداعية**،مجلة العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير،العدد،2012.

3–محمد مطر،**دور مدقق الحسابات الخارجي في الحد من أثار المحاسبة الإبداعية على موثوقية البيانات المالية** ،أطروحة مقدمة لنيل شهادة الماجيستير،2009.

4–ليندا حسن الحلبي،**دور مدقق الحسابات في الحد من أثار المحاسبة الإبداعية**،رسالة ماجيستير في المحاسبة،قسم المحاسبة،2009.

5–بالرقي تيجاني،**المحاسبة الإبداعية،الأساليب المبتكرة لتجميل صورة الدخل**،مجلة العلوم الاقتصادية و علوم التسيير،جامعة سطيف،2012.

6–ميسون بنت محمد سعد أبو تمام،**دوافع وأساليب المحاسبة الإبداعية**،مذكرة ماجيستير،قسم المحاسبة،2010.

7–ناهض نمر محمد الخالدي، **دور المحاسبة القضائية في مواجهة ممارسات المحاسبة الإبداعية والحد من آثارها على القوائم المالية**، أطروحة ماجيستير في المحاسبة،جاهزة الأزهر،غزة،2011.

8-فارس جميل حسين الصوفي،**أساليب استخدام المحاسبة الإبداعية في قائمتي الدخل والمركز المالي**،مجلة كلية بغداد للعلوم الاقتصادية ،العدد 27،2011.

9- حسن فليح مفلح القطيس، فارس جميل حسين الصوفي، أساليب استخدام المحاسبة الإبداعية في قائمتي الدخل و المركز لمالي في الشركات مجلة كلية بغداد للعلوم الاقتصادية الجامعة، العدد27 ،جامعة الإسراء، 2011.

10-عماد سليم الأغا،**دور حوكمة الشركات في الحد من التأثير السلبي للمحاسبة الإبداعية على موثوقية البيانات المالية**،قدمت هذه الرسالة لمتطلبات الحصول على درجة الماجيستير في المحاسبة،جاهزة الأزهر،غزة،20

تنظيم وتفعيل العمل المحاسبي في ظل البيئة الرقمية

أ/د سعداوي موسى
جامعة: المدية
Email saadaoui_moussa@yahoo.fr

أ/ مفتاحي محمد
جامعة: البليدة 2
Email ltjhpd@yahoo.fr

ملخص باللغة العربية:

تهدف هذه الورقة البحثية إلى تبيان أهم مظاهر تنظيم وتفعيل العمل المحاسبي في ظل التطورات الحاصلة في مجال التكنولوجيات الحديثة للمعلومات والاتصالات، أين تحتل الحلول لتفعيل نظام المعلومات المحاسبية في المؤسسات النسبة الأكبر من ناحية الاهتمام من طرف مؤلفي البرمجيات مقارنة بالحلول الموجهة لتفعيل نظم المعلومات الأخرى لنظام معلومات المؤسسة، حيث نجد من المؤسسات المتخصصة في مجال البرمجيات توفر العديد من الحلول لكلٍ إيجابياتها ومميزاتها، يراعي كل منها خصائص المؤسسة المستعملة، إذ نجد منها ما هي عبارة عن تطبيقات لتفعيل كل جزء (نظام فرعي) على حدا من أجزاء نظام المعلومات المحاسبية، ومنها ماهي عبارة عن أجزاء متكاملة في إطار برمجية تخطيط موارد المؤسسة، ومنها ما يتم تفعيلها خارج المؤسسة من خلال البرمجيات المحاسبية على الخط في إطار حلول الحوسبة السحابية.

الكلمات المفتاحية: نظام المعلومات المحاسبية، التكنولوجيات الحديثة للمعلومات والاتصالات، برمجية تخطيط موارد المؤسسة، الحوسبة السحابية، البرمجيات المحاسبية على الخط.

Résumé

Cette recherche a pour objectif d'éclairer les différents aspects d'activation de la comptabilité à l'air des évolutions des technologies moderne de l'information et de la communication, ou les solutions visent à activer le Système d'information comptable dans les entreprises s'occupent une place très important parmi les solutions pour les autres sous-systèmes du système d'informations d'entreprise.

En effet, les éditeurs offre des solutions, chacune présente des caractéristiques et avantages, pour activer le système d'information comptable sous de plusieurs formes, à savoir des applications verticale sans relation direct, des modules intégrés dans un progiciel de gestion intégré, des progiciels externalisées selon les progiciels de comptabilité en ligne dans le cloud computing.

Les mots clés : système d'information comptable, technologies modernes de l'information et de la communication, progiciels de gestion intégrée, cloud computing, les progiciels de comptabilité en ligne.

مقدمة:

في ظل التحوّل العالمي نحو اقتصاد المعرفة، أين أصبحت المعلومات والمعارف هي مصدر الثروة، ازداد الاهتمام أكثر بنظم المعلومات ووسائل تكنولوجيا المعلومات والاتصال المساعدة على تشغيل وإيصال المعلومات، والوسائل المساعدة على إدارة المعرفة بالمؤسسة، وذلك من أجل مواكبة مختلف التطوّرات والتغيرات التي يشهدها الاقتصاد العالمي، أين نجد المحاسبة كأهم مصدر للمعلومات للعديد من الأطراف داخل وخارج المؤسسة.

تحتل المحاسبة موقع هام في قلب نظام معلومات المؤسسة، حيث يعتمد تنظيم المحاسبة بشكل أساسي على ضرورة وجود روابط بين مختلف الوظائف الأخرى للمؤسسة ووظيفة المحاسبة، تضمن من خلالها تدفق مباشر للبيانات والمعلومات بينها.

تعتمد المؤسسات من أجل الرفع من فعالية نظام المعلومات المحاسبية على تطوير وتحسين من مختلف خصائصه من خلال الاعتماد على الحلول التي يوفرها التطوّر الحاصل في مجال التكنولوجيات الحديثة للمعلومات والاتصالات، مع ضرورة مراعاة أهداف وخصائص المؤسسة، بالإضافة إلى مدى حاجة المؤسسة لهذه الحلول لدى اختيار تبني أي حل منها.

ومن خلال ما سبق يمكن طرح التساؤل التالي:

ما هي مختلف الحلول التي توفرها التكنولوجيات الحديثة للمعلومات والاتصالات لتنظيم العمل المحاسبي بالمؤسسة؟ وما هي مميزات وخصائص وإيجابيات كل حل مقارنة بالحلول الأخرى؟

وللإجابة على هذا التساؤل قسمنا بحثنا هذا إلى محاور كما يلي:

أولاً: نظام المعلومات المحاسبية ماهيته وخصائص فعاليته؛

ثانياً: نظام المعلومات المحاسبية مجموعة من البرمجيات التطبيقية؛

ثالثاً: نظام المعلومات المحاسبية نظام متكامل في إطار برمجية تخطيط موارد المؤسسة؛

رابعاً: نظام المعلومات المحاسبية مخرج في إطار حلول الحوسبة السحابية.

أولا: نظام المعلومات المحاسبية ماهيته وخصائص فعاليته

بالاعتماد على المقاربة النظامية، التي تعرّف النظام على أنه مجموعة من العناصر المرتبطة والمتفاعلة فيما بينها وفق إجراءات محددة لتحقيق هدف مشترك. وأن كل نظام يتكون من مجموعة من النظم الفرعية. فالمؤسسة كنظام مفتوح على البيئة الخارجية، بدورها تتكون من ثلاثة نظم فرعية:[1]

- نظام القيادة (Système de Pilotage)؛
- النظام الفاعل (Système Opérant)؛
- نظام المعلومات(Système d'Information).

وبالتالي حسب المقاربة النظامية ونظرتها للمؤسسة على أنها نظام، يوجد بالمؤسسة نظام معلومات واحد يسمى نظام معلومات المؤسسة، يتكون من مجموعة من النظم الفرعية، منها ما هي مرتبطة بنظام القيادة والتي تتمثل في النظم القرارية(Systèmes Décisionnels) أو النظم المساعدة على اتخاذ القرار مثل أدوات ذكاء الأعمال، ومنها ما هي مرتبطة بالنظام الفاعل والتي تتمثل في النظم المعاملاتية (Systèmes transactionnels).

أ) مفهوم ومكونات نظام المعلومات المحاسبية

يعتبر نظام المعلومات المحاسبية نظام فرعي[2] من نظام معلومات المؤسسة، وهو مجموعة من الموارد المادية وغير المادية ووسائل الاتصال والموارد البشرية، تعمل وفق إجراءات وقواعد ومبادئ (محاسبية) محددة، من أجل حجز وتخزين ومعالجة بيانات مختلف المعاملات والأنشطة ذات الأثر المالي على ذمة المؤسسة، للحصول على (إنتاج) معلومات –عن نتائج أعمال المؤسسة خلال فترة زمنية محددة– وإيصالها إلى من هم في حاجة إليها (في عمليات الرقابة واتخاذ القرار) داخل وخارج المؤسسة.

يتكوّن نظام المعلومات المحاسبية بدوره من نظامين فرعيين هما نظام المحاسبة الإدارية (مراقبة التسيير)، ونظام المحاسبة المالية

1) المحاسبة الإدارية: وهو النظام الفرعي من نظام المعلومات المحاسبية الذي يهدف إلى إنتاج معلومات في شكل تقارير توجه إلى إدارة المؤسسة (أطراف داخلية فقط) لمساعدتها في عمليات اتخاذ القرار، حيث تكون المؤسسة مستقلة في الطريقة التي تعتمدها في تصميم ووقت ومحتوى التقارير التي سيتم إعدادها، والتي تختلف من مؤسسة إلى أخرى، حيث يمكن أن نجد كنظم فرعية لنظام المحاسبة الإدارية:

- الموازنات التقديرية؛
- المحاسبة التحليلية (محاسبة التكاليف)؛
- تحليل الإنحرافات؛
- محاسبة المسؤولية.

[1] Taouri_Néé Bougacoub, M.C, Belaid, "Introduction aux systèmes d'information", Page Bleu, 2008, P19.

[2] قاسم ابراهيم الحبيطي، نظام المعلومات المحاسبية، وحدة الحدباء للطباعة والنشر، العراق، 2003، ص42.

2) المحاسبة المالية: وهو النظام الفرعي من نظام المعلومات المحاسبية الذي يهدف إلى إنتاج معلومات في شكل كشوف (قوائم) مالية توجه إلى العديد من الأطراف داخل وخارج المؤسسة، حيث عرّف النظام المحاسبي المالي المحاسبة المالية بأنها[3] نظام لتنظيم المعلومة المالية يسمح بتخزين معطيات قاعدية عددية، وتصنيفها، تقييمها، وتسجيلها، وعرض كشوف تعكس صورة صادقة عن الوضعية المالية وممتلكات الكيان، ونجاعته، في نهاية السنة المالية.

ويتميّز هذا النظام الفرعي في كثير من الأحيان بكونه إلزامي بالمؤسسة أين لابد من احترام مبادئ النظام المحاسبي لإعداد محتوى القوائم المالية، حيث يمكن أن نجد كنظم فرعية لنظام المحاسبة المالية:

- محاسبة الزبائن (المبيعات، أداء الخدمات...الخ)؛
- محاسبة الموردين (المشتريات، الحيازة، الاستفادة من خدمات...الخ)؛
- محاسبة المخزون (حركات المخزون)؛
- محاسبة الخزينة (المدفوعات والمقبوضات)؛
- محاسبة الأجور (منافع المستخدمين)؛
- ...الخ.

ب) خصائص نظام المعلومات المحاسبية الفعّال

من أجل أن يكون نظام المعلومات المحاسبية كفؤاً وفعّالاً لابد أن يتميز بمجموعة من الخصائص أهمها:[4]

– يجب أن يحقق نظام المعلومات المحاسبية درجة عالية جداً من الدقة والسرعة في معالجة البيانات المالية عند تحويلها لمعلومات محاسبية؛

– أن يزود الإدارة بالمعلومات المحاسبية الضرورية وفي الوقت الملائم لاتخاذ قرار اختيار البدائل المتوفرة للإدارة؛

– أن يزود الإدارة بالمعلومات اللازمة لتحقيق الرقابة والتقييم لأنشطة المنشأة الاقتصادية؛

– أن يزود الإدارة بالمعلومات اللازمة لمساعدتها في وظيفتها المهمة وهي التخطيط القصير والمتوسط والطويل الأجل لأعمال المنشأة المستقبلية؛

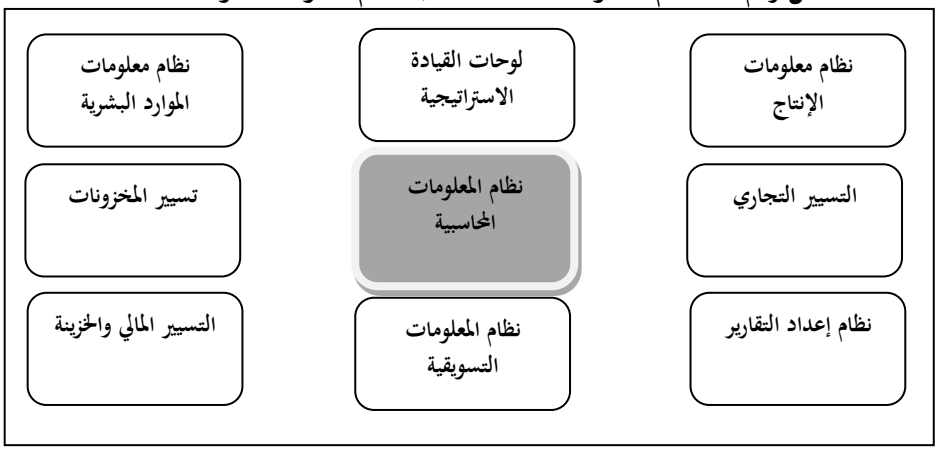
– أن يكون سريعاً ودقيقاً في استرجاع المعلومات الكمية والوصفية المخزنة في قواعد بياناته وذلك عند الحاجة إليها؛

– أن يتصف بالمرونة الكافية عندما يتطلب الأمر تحديثه وتطويره ليتلاءم مع التغيرات الطارئة على المنشأة.

[3] المادة 3 من القانون 07-11 المؤرخ في 15 ذي القعدة 1428 الموافق ل 25 نوفمبر 2007 المتضمن للنظام المحاسبي المالي.

[4] حفناوي محمد يوسف،" نظم المعلومات المحاسبية"، دار وائل للطباعة والنشر، عمان، الأردن، 2001 ، ص59 .

الشكل رقم 1: نظام المعلومات المحاسبية قلب نظام معلومات المؤسسة



المصدر: من إعداد الباحثين

ثانياً) نظام المعلومات المحاسبية مجموعة من البرمجيات التطبيقية

في إطار تسيير العمل المحاسبي بالمؤسسة، يتم القيام بالعديد من الأنشطة والمهام من أجل معالجة مختلف البيانات المتدفقة نتيجة تعاملات المؤسسة، سواء ضمن البيئة الداخلية او البيئة الخارجية لها، حيث تسهر مجموعة من البرمجيات التطبيقية على تنفيذ المهام والأنشطة التالية:

أ) المعالجة المحاسبية لفواتير الشراء/الحيازة (محاسبة الموردين): وهي العملية التي تهدف إلى تبيان حجم ديون (التزامات) المؤسسة اتجاه مورديها، حيث تعتمد على الحصول على ملف الشراء/الحيازة الذي عادة ما يتكوّن من سند الطلبية/الأمر بأداء الخدمة، فاتورة المورد/مؤدي الخدمة، سند الاستلام/محضر تدخّل مؤدي الخدمة، ليتم تسجيل القيد المحاسبي الخاص بها في اليومية الخاصة بالمشتريات، ليتم استخراج أمر الدفع حسب استحقاق دين الموردين في انتظار تسديده التي يتم معالجتها في يومية المدفوعات؛

ب) المعالجة المحاسبية لفواتير البيع وأداء الخدمات (محاسبة الزبائن): وهي العملية التي تهدف إلى تبيان حجم رقم أعمال المؤسسة، حيث تعتمد على الحصول على ملف البيع أو أداء الخدمة الذي عادة ما يتكوّن من طلبية الزبون، فاتورة الزبون، سند التسليم/محضر أداء الخدمة، ليتم تسجيل القيد المحاسبي الخاص بها في اليومية الخاصة بالمبيعات في انتظار تحصيل الحقوق من قبل الزبائن التي يتم معالجتها في يومية المقبوضات؛

ت) المعالجة المحاسبية لحركة المخزونات: وهي العملية التي تهدف تبيان حجم مدخلات ومخرجات المخزونات الخاصة بالمؤسسة، حيث تعتمد على الحصول على سند الطلبية وسند الاستلام في حالة السلع الداخلة للمخزن، أو سند الطلبية وسند التسليم في حالة السلع الخارجة من المخزن، ليتم تسجيل القيد المحاسبي الخاص بها في اليومية الخاصة بالمخزونات؛

ث) المعالجة المحاسبية لحركات الخزينة: والتي بعلاقتها المباشرة بأموال المؤسسة تعتبر هذه العملية من ذات أهمية كبيرة، تتطلب تنفيذها عمليات رقابة أكثر في كل خطوة من خطوات تنفيذها، فهي العملية التي تهدف إلى تبيان مجمل مدفوعات ومقبوضات المؤسسة.

1) بالنسبة إلى المقبوضات، تتمثل في استلام نقدية أو ما يماثلها وربطها بمصدرها (تحصيلات من الزبائن، تسبيقات مستلمة...الخ) ومن ثم تسجيل قيدها المحاسبي، بالاعتماد على مختلف المستندات التبريرية للتدفقات المالية (وصولات الصندوق، شيكات بنكية/بريدية، تحويلات بنكية...الخ)، وذلك في يومية المقبوضات؛

2) بالنسبة إلى المدفوعات، والتي تتمثل في تسليم نقدية أو ما يماثلها (نتيجة لأوامر دفع لصالح الغير مرتبط بتاريخ استحقاق، دفع تسبيقات للموردين...الخ)، حيث يتم حصر الموردين الذين يتشاركون في تاريخ استحقاق ديونهم وادراجهم في كشف التسوية، وبعد

التأكد من توفر السيولة (رصيد البنك في كثير من الأحيان) يتم إعداد الشيكات وتسجيلها محاسبيا في يومية المدفوعات، ليتم بعدها الإمضاء على الشيكات وتسليمها للغير، أما بالنسبة إلى المستخدمين فكشف التسوية يتم إرساله إلى البنك (بعد التأكد من توفر السيولة الكافية) من أجل تحويل المبالغ لحسابات المستخدمين؛

ج) المعالجة المحاسبية للأجور: وهي العملية التي تعتمد على الحصول على كشف أجور المستخدمين المستخرج من نظام معلومات الموارد البشرية، والذي يتضمن حق كل مستخدم في مبلغ مالي كأجرة شهرية، حيث أن خطوات متابعة وتحديد أجرة المستخدمين تتم على مستوى مديرية الموارد البشرية، ليتم ارسال تفاصيل الأجور المستحقة لنظام المعلومات المحاسبية من أجل تسجيلها محاسبياً في اليومية الخاصة بها وهي يومية الأجور، ليتم الانتقال للمعالجة المحاسبية للتصريحات الضريبية وشبه الضريبية ذات العلاقة وتسديد الأجور والتسجيل المحاسبي لها؛

ح) المعالجة المحاسبية لحركة التثبيتات: وهي العملية التي تعنى بمتابعة عناصر الأصول التي سيتم استعمالها لمدة تفوق السنة، فبعد التسجيل المحاسبي لدخول العنصر في يومية المشتريات، واعتباره تثبيت من خلال تحديد مدته المنفعية وقيمته الباقية وطريقة اهتلاكه المناسبة...الخ، يتم متابعة عملية استغلاله والتسجيل المحاسبي لنتائجها مثل مصاريف الصيانة (هل لابد من اعتبارها جزء من التثبيت أم لا)، الإهتلاكات وخسائر القيمة وإعادة التقييم في نهاية السنة، التنازل وإخراج التثبيت من الذمة المالية للمؤسسة في نهاية مدته المنفعية؛

خ) المعالجة المحاسبية للعمليات المختلفة: والتي تعتمد على المستندات التبريرية لمجموعة من التدفقات وعمليات التسوية الخاصة بعمليات تتميز بطابع خاص، مثل المصاريف البنكية (فوائد بنكية، آجيو...الخ)، العمليات المتعلقة بالأموال الخاصة (تعديل رأس المال مثلاً)، العمليات المتعلقة بالإعانات المستلمة أو قيد الاستلام أو الممنوحة، العمليات الخاصة بتسويات الجرد، العمليات الخاصة بمخصصات المؤونة بأنواعها، العمليات الخاصة بالكفالات المدفوعة والمقبوضة ...الخ، والتي يتم معالجتها محاسبياً في اليومية الخاصة بها وهي يومية العمليات المختلفة؛

د) إعداد الموازنة التقديرية: وهي العملية التي تعتمد على تدخل كل الأطراف والوظائف الداخلية للمؤسسة (الإنتاج، التسويق، التموين، الموارد البشرية، المالية...الخ)، فالموازنة هي الخطة الرقمية التقديرية للنشاط المستقبلي للمؤسسة من مبيعات، حجم إنتاج، مستويات مخزونات، أجور مستخدمين...الخ، حيث يرتكز إعدادها في كثير من الأحيان على الموازنات السابقة ونتائجها، مع إحداث مجموعة من التعديلات حسب استراتيجية المؤسسة وتغيرات عناصر البيئة الداخلية والخارجية لها، للحصول على جدول زمني تفصيلي لما يجب القيام به في السنة المقبلة (حالة الموازنة التقديرية السنوية)؛

ذ) إعداد الكشوف والتقارير المالية: وهي العملية التي تعتمد على استرجاع مختلف البيانات والقيود المحاسبية من مختلف اليوميات السابقة الذكر، بهدف إعداد الكشوف المالية التي تتميز بشكلها الإلزامي والمرتبطة بتواريخ إعداد وتصريح ونشر محددين، والتي نقصد بها كل من الميزانية وحساب النتائج والملاحق، بالإضافة إلى إعداد التقارير المالية حسب حاجة الإدارة العليا في عمليات الرقابة والمتابعة وإتخاذ القرارات.

ر) التواصل بين البرمجيات التطبيقية: من أجل ضمان العمل في تناسق وانسجام بين مختلف البرمجيات التطبيقية لابد من تأمين تدفق سلس للبيانات فيما بينها، ففي ظل عدم الاعتماد على حلول متكاملة في تفعيل الأنشطة والمهام المتعلقة بالمعالجة المحاسبية، يتم الاعتماد على حلول تؤدي دور الوسيط في نقل البيانات بين برمجيات تطبيقية غير معدة للتواصل فيما بينها، حيث في هذا الإطار يمكن أن نذكر نوعين من البرامج يؤديان دور الوسيط:

1) برنامج الجداول l'Excel: وهو من البرامج المكتبية من حزمة Microsoft Office ، حيث يتم الاستعانة بها في نقل البيانات (إدراج البيانات) من برمجية تطبيقية إلى أخرى، من خلال استخراج (import) واجهة (Window) البيانات المعنية من البرمجية الأولى على شكل ملف Excel ومن ثم إدراجها (export) في البرمجية الثانية، بعد إجراء التعديلات اللازمة لجعل عملية الإدراج ممكنة، حيث نجد أن معظم المؤسسات المتخصصة في إنتاج البرمجيات التطبيقية ذات العلاقة بتسيير وظيفة داخلية بالمؤسسة قد كيفت منتجاتها بما يمكن أن نستخرج منها مخرجات أو ندرج فيها بيانات على شكل ملف Excel.

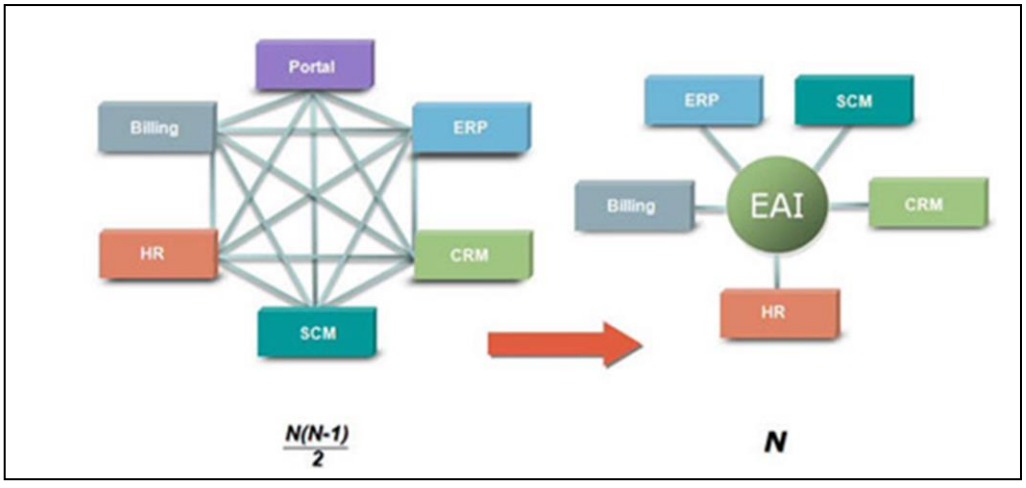
ونجد العديد من مستعملي البرمجيات التطبيقية يستعينون ببرنامج Excel في عمليات معالجة البيانات خارج البرمجية التطبيقية (le traitement en extra) نظراً لتحكمهم في برنامج Excel من جهة، وتفادي القيام بأخطاء في عمليات المعالجة مباشرة في البرمجية التطبيقية.

2) تكامل تطبيقات المؤسسة*: هي عبارة عن منصة ترتبط بها البرمجيات التطبيقية المتواجدة بالمؤسسة حول ناقل برمجي مشترك، فهو الذي يعمل على تسهيل عملية تبادل البيانات فيما بينها، حيث تقلص هذه البرمجية من عدد الواجهات بين البرمجيات التطبيقية وتسهل عملية تطوير نظام المعلومات، حيث تهدف هذه المنصة إلى[5]:

- إنشاء بنية متكاملة لربط النظم (تطبيقات ومصادر بيانات) العمودية بالمؤسسة؛
- توفير هيكل موحد للتشارك في المعلومات بين مختلف البرمجيات التطبيقية للمؤسسة والبرمجيات الجديدة؛
- السماح بتبادل البيانات والتنسيق بين التطبيقات بشكل سريع وفعال وشفاف.

حيث أن كل تطبيق يحتوي على رابط يرتبط من خلاله بهذه البنية، حيث يسمح بترجمة بيانات التطبيق إلى لغة مشتركة تفهمها كل التطبيقات الأخرى.

الشكل رقم 2: العلاقة بين البرمجيات التطبيقية قبل وعد منصة تكامل تطبيقات المؤسسة



Source : http://www.sword-services.com/fr/notre-offre/information-system-interoperability-eai-soa/ consulter le 24/08/2017.

ثالثاً) نظام المعلومات المحاسبية كنظام متكامل في إطار برمجية تخطيط موارد المؤسسة

* EAI (Entreprise Application Intégration).

[5] L. Avignon, T. Brethes, C. Devaux, P. Pezziardi, "le livre blanc de l'EAI", OCTO Technology, Octobre 1999, pp 25-27, diponible sur http://snajaint.free.fr/livreblanc/FRAMEWORK_Octo_EAI_10_99.pdf (consulter le 24/08/2017).

توفر التكنولوجيات الحديثة للمعلومات والاتصالات حلول متكاملة من نوع برمجيات تخطيط موارد المؤسسة، تضمن التواصل وتدفق البيانات والمعلومات بطريقة أفضل، نظراً للهيكلة الخاصة التي تتميز بها هذه الحلول، حيث تتركب من مجموعة أجزاء متصل بقاعدة بيانات مركزية مشتركة ما يجعل تدفق البيانات يتم بشكل تلقائي بينها وفي الوقت الحقيقي، من دون تكرار في عمليات الحجز والمعالجة.

أ) مفهوم برمجيات تخطيط موارد المؤسسة*

برمجية تخطيط موارد المؤسسة هي البرمجية التي تكامل المركبات الوظيفية الأساسية للمؤسسة (المحاسبة، مراقبة التسيير، الأجور، الموارد البشرية، النقل، التسيير التجاري، تسيير الإنتاج ونظم دعم القرار[6]...الخ) وبمساعدة هذا النظام الموحّد، المستعملون له في مختلف المهن والنشاطات يعملون داخل محيط تطبيقات متجانسة تعتمد على قاعدة بيانات موحدة، حيث أن هذا النموذج يسمح بتكامل البيانات، عدم تكرار المعلومات وكذلك تقليص مدة المعالجة.

تتميز برمجية تخطيط موارد المؤسسة كلما زاد حجم مجال تغطيتها للوظائف الداخلية بالمؤسسة، بمجموعة من الخصائص أهمها التكامل بين أجزاء (برمجيات تطبيقية) لنفس المؤلف مقارنة بمنصة تكامل تطبيقات المؤسسة، حيث تسمح هذه الهيكلة على التحديث في الوقت الحقيقي لقاعدة البيانات من خلال كل الأجزاء المحتواة، كما تتميز هذه البرمجية بتوضيح مناصب العمل (الوحدات التنظيمية) والسيرورات الخاصة بكل منصب ومدخلات ومخرجات كل سيرورة بطريقة تسمح بتوفير مساحة تدقيق تعتمد على مجموعة من مخططات عمليات التسيير، وتغطية سواء لمستوى بالمؤسسة، سواء لكل نظام معلومات المؤسسة، بالإضافة إلى كونها تسمح بإدخال البيانات مرة واحدة واستخراجها على عدة أشكال.

ويمكن لبرمجية تخطيط موارد المؤسسة تغطية[7] معظم نظام معلومات المؤسسة بمستوييه التشغيلي والذي يشمل وظائف التسويق والتسيير التجاري، المالية والمحاسبة، الإنتاج وتسيير المخزونات، الموارد البشرية والتسيير الإداري، والمستوى القراري من خلال أدوات ذكاء الأعمال[8] مثل استكشاف البيانات Data Mining ، المعالجة التحليلية على الخط OLAP* أنظمة إعداد التقارير:Reporting ، لوحات القيادة الإلكترونية: تحتوي لوحات القيادة على البيانات الحساسة للمؤسسة وتكون على شكل مجموعة مؤشرات نصية، بيانية وصوتية. وهي تسمح بإعلام المسؤولين بتطور النشاطات التي يديرونها، وبزيادة معرفتهم بالمؤسسة التي يعملون بها، وبيئة هذه المؤسسة لأجل المساعدة على اتخاذ القرارات. فهي تسمح بتحليل الوضعية الحالية للمؤسسة، وباستباق المستقبل، ومن ثم اتخاذ القرار المناسب. علماً أن لكل مدير بالمؤسسة لوحة قيادة خاصة بالنشاط الذي يديره.

* ERP (Entreprise Ressource Planning).

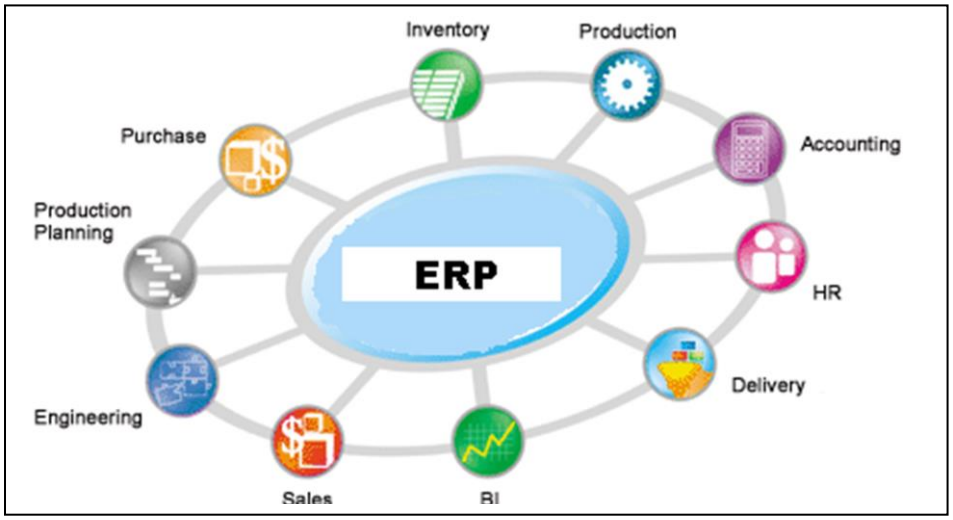
[6] إبراهيم منصور وآخرون، " أثر استخدام برامجيات (ERP) في تحقيق أمثلية الخلق القيمي "، المؤتمر العلمي الثالث لكلية الاقتصاد والعلوم الإدارية جامعة العلوم التطبيقية الخاصة، الأردن، بعنوان "إدارة منظمات الأعمال: التحديات العالمية المعاصرة"،27 – 29 نيسان 2009.

[7] Hadid Noufyle, "ERP (Entreprise Ressource Planning)", Séminaire, Institut Supérieur de Gestion et Planification, (ISGP), Mai 2011.

[8] حديد نوفيل، تكنولوجيا الانترنت وتأهيل المؤسسة للاندماج في الاقتصاد العالمي"، أطروحة دكتوراه في علوم التسيير، جامعة الجزائر، 2007، ص ص159-160.

* On-Line Analytical Processing, ou Traitement analytique en ligne.

الشكل رقم 3 برمجية تخطيط موارد المؤسسة



Source : http://www.abubakershekhani.com/blogs/technology/enterprise-resource-planning (consulter le 31/08/2017).

ب) خطوات العمل المحاسبي من خلال برمجية تخطيط موارد المؤسسة

تعتبر برمجية تخطيط موارد المؤسسة برمجية ذات أجزاء تطبيقية متكاملة فيما بينها حول قاعدة بيانات مشتركة، يهدف كل جزء منها لتفعيل وظيفة أساسية بالمؤسسة، من بين أهم هذه الأجزاء نجد الجزء الخاص بالمالية، والذي يتم من خلاله تفعيل نظام المعلومات المحاسبية، إذ يتم هذا التفعيل من خلال جزأين فرعيين من جزء المالية وهما:[9]

1) جزء المحاسبة العامة والغير: حيث يتم من خلال هذا الجزء القيام بالمعالجة المحاسبية للأحداث الاقتصادية للمؤسسة، وترجمة مختلف معاملاتها مع الغير (زبائن، موردين، بنوك...الخ.) إلى تسجيلات محاسبية. حيث تتم هذه المعالجة من خلال:

1-1) محاسبة الزبائن: وهي عبارة عن سيرورة نشاط، تقوم بمجموعة من المهام أهمها القيام بالتسجيل المحاسبي وبشكل آلي لفواتير الزبائن التي تصل من الجزء الخاص بالمبيعات، وتسيير العمليات المتعلقة بالتسوية من قبل الزبائن والتسجيل المحاسبي لها (يومية الخزينة)، كما يتم من خلال هذا الجزء تسيير مدة قرض الزبائن، بإرسال إشعار (يظهر تلقائياً بعد مدة القرض)، بالإضافة إلى تحديد غرامات التأخير، الزبائن المشكوك فيهم، التسجيل المحاسبي للمؤونات (يومية العمليات المختلفة)...الخ؛

1-2) محاسبة الموردين: وهي السيرورة التي تعمل على تحقيق التسجيل المحاسبي لعملية الشراء أو تلقي خدمة (يومية المشتريات)، وتسيير عمليات تسوية دين الموردين ليتم التسجيل المحاسبي لها (يومية الخزينة)، كما يتم من خلال هذا الجزء بالتسيير عن بعد لتعاملات المؤسسة مع البنوك (أوامر التحويل، الكشوفات البنكية...الخ) بالاستعانة ببروتوكولات الاتصال البنكية التي تسمح بتبادل الوثائق والملفات بين نظم المعلومات للبنوك وزبائنها مثل بروتوكول SEPA*.

1-3) استرجاع التسجيلات المحاسبية: وهي الخطوة التي يتم من خلالها إعداد اليومية العامة والأستاذ العام، وذلك بالاسترجاع التلقائي للتسجيلات المحاسبية من اليوميات الملحقة بمختلف أجزاء البرمجية، مثل التسجيلات المحاسبية للغير (مبيعات ومشتريات)، والتسجيلات

[9] Blondel François, "Bien gérer avec un ERP", édition DUNOD, Paris, 2009, p106

* Single Euro Payements Area ou en français Espace unique de paiement en euros. وهو بروتوكول مستعمل حالياً في المؤسسات الأوروبية وذلك منذ 2012.

المتعلقة بالعمليات المختلفة (الاهتلاكات، المؤونات ونقائص القيمة، الأجور...الخ)، في سبيل إعداد ميزان المراجعة كخطوة تسبق إعداد القوائم المالية.

1-4) نهاية الفترة: نجد في برمجية تخطيط موارد المؤسسة مفهوم الفترة المحاسبية والذي يقصد به مدة زمنية ما بين 04 إلى 05 أسابيع، يتم في نهايته القيام بمجموعة من التسويات تهدف أساساً إلى تخفيف الضغط الناتج عن إجراءات نهاية الدورة المالية، إذ يتم تطبيق مبدأ استقلالية الفترات أي أن كل فترة تحمّل بالإيرادات والتكاليف المرتبطة بالمعاملات التي تمت خلال الفترة، القيام بالمقاربة البنكية (آلياً) ومن ثم القيام بتصريح الرسم على القيمة المضافة، والذي يمكن أن يتم بشكل آلي، وذلك بالاعتماد على بروتوكولات اتصال خاصة بين المؤسسة ومصلحة الضرائب، ليتم في الأخير إغلاق الفترة المحاسبية التي تمنع العودة والتغيير في التسجيلات المحاسبية أو إدراج تسجيلات أخرى، أما إعادة فتح فترة معينة فهي ممنوعة منعاً باتاً بحكم القانون[10].

1-5) إغلاق السنة المالية: وهي الخطوة التي تتم وفق مرحلتين:

- **المرحلة الأولى:** وهي المتعلقة بإغلاق السنة المالية وفق ما يتطلبه تطبيق المعايير والمبادئ المحاسبية المطبقة في المؤسسة (مثال المعايير الدولية للمحاسبة) من احترام لقواعد التقييم والتسجيل المحاسبي، وهذا لتلبية متطلبات المستخدمين الخارجيين عن المؤسسة في معرفة الحالة المالية الحقيقية، خاصة إذا كانت هذه المؤسسة من المتعاملين في السوق المالية.
- **المرحلة الثانية:** وهي المتعلقة بإغلاق السنة المالية حسب ما تتطلبه القواعد الجبائية الخاضعة لها المؤسسة في بلد معين، وهذا من أجل السماح لمصلحة الضرائب من تحديد الوعاء الضريبي للمؤسسة.
- وحسب الحالة يتم القيام بتجميع الحسابات (حالة المجمعات) بالاعتماد على القوائم المالية السابقة من أجل الحصول على قوائم مالية تعكس الوضعية المالية الإجمالية والحقيقية للمجمع.

ليتم بعدها يتم إيداع ونشر هذه القوائم المالية والمتمثلة أساساً في الميزانية العامة، جدول حسابات النتائج، جدول التغيرات في الأموال الخاصة، قائمة تدفقات الخزينة والملحق لدى الجهات المعنية، والذي يمكن أن يتم (الإيداع) يدوياً أو عن بعد باستخدام نوع خاص من تقنية التبادل الالكتروني للوثائق، مثل تلك المستعملة في بعض المؤسسات الأوروبية* والمسماة التبادل الالكتروني للوثائق- التصريح عن بعد للوثائق الجبائية والمحاسبية** أو عن طريق الانترنت مثل الجزائر التي قامت بإنشاء بوابة إلكترونية للتصريحات الجبائية والمسماة JIBAYATIC[11] والموجهة في بادئ الأمر لكبريات المؤسسات.

2) جزء المحاسبة التحليلية ومراقبة التسيير: يتم من خلال هذا الجزء القيام بإعداد الموازنة التقديرية للسنة اللاحقة، ليتم بعدها مقارنة ذلك مع ما تم انجازه فعلياً من أجل استخراج الفروقات وتحليلها ومن ثم توفير المعلومات حول ذلك للإدارة العليا من أجل استخدامها في عمليات اتخاذ القرار. حيث يتم تفعيل نظام المعلومات المحاسبية من قبل هذا الجزء من خلال الخطوات التالية:

---

[10] المرسوم التنفيذي رقم 09- 110 مؤرخ في 7 أفريل سنة 2009الذي يحدد شروط وكيفيات مسك المحاسبة بواسطة أنظمة الإعلام الآلي.

* المؤسسات الأوروبية التي يفوق رقم أعمالها 15 مليون أورو، أو التابعة جبائياً لمديرية كبريات المؤسسات، مجبرة على التصريح عن بعد لتصريحاتها الجبائية وقوائمها المالية، أما المؤسسات الأخرى فالتصريح عن بعد يكون اختيارياً.

المصدر: http://www.aspone.fr/index.php/glossaire/40-glossaire/m/40-services-edi-tdfc-teledeclaration-annuelle-des-resultats.html (consulter le 30/08/2017)..

** EDI-TDFC (Echangé des Données Informatisé Télé Déclaration Fiscale et Comptable).

[11] https://www.jibayatic.dz/presentation.html (consulter le 30/08/2017).

2-1) إعداد الموازنات التقديرية: وهي السيرورة التي تتم إما الاعتماد على بيانات المخطط الصناعي والتجاري[*] (مخطط الأعمال) الذي يتم إعداده بجزء الإنتاج من برمجية تخطيط موارد المؤسسة، وإما بالاعتماد على موازنة السنة السابقة ونتائج المحاسبة، بأخذ بعين الاعتبار التغيرات في العمليات الحسابية (مثل الكميات المباعة) وطرق توزيع النفقات (المصاريف المقدرة على أساس فصلي كمصاريف تدفئة البنايات ليست هي نفسها في جانفي وجويلية) ...الخ، ليتم بعدها عرض الموازنة حسب الأقسام أو حسب طبيعة النفقات، بالاعتماد على المخطط التحليلي المعتمد، إلى المسؤول عن الأقسام المعنية من أجل الاعتماد عليها والعمل على تحقيقها.

2-2) التسجيلات التحليلية (التعبئة[**]): والتي تتم بشكل مؤقت وفق مراحل تتابعية لكل عملية كما يلي:

- **الالتزامات الأولية**: والتي تتم عند إرسال احتياجات مديريات المؤسسة (سلع أو خدمات) إلى المكلف بالتوريد بالمديرية الفرعية للشراء والإمداد، حيث تسجّل كالتزامات أولية في جزء المحاسبة التحليلية ومراقبة التسيير على المديرية المعنية؛
- **الالتزامات**: والتي تتم آلياً عند إعداد طلبية الشراء وتلغي بشكل تلقائي الالتزامات الأولية ذات العلاقة، كما تتم كذلك عند استقبال طلبيات الزبائن؛
- **التصنيف**: والتي تتم مباشرة بعد استقبال المديرية لحاجتها أو تلبية طلبية الزبون حيث، وبالاعتماد على التسجيل المحاسبي للعملية، يتم تحديد طبيعتها التحليلية (إيراد، تكلفة أو تثبيت) وتقييدها حسب وجهتها لأي مركز مسؤولية (قسم تحليلي) بالمؤسسة؛

2-3) الاستغلال التحليلي والمراقبة الموازنية: بالاعتماد على التصنيف الذي يسمح به المخطط التحليلي للمؤسسة (مثل الحسابات المنعكسة[***])، تقوم المؤسسة بحساب مختلف التكاليف على حسب الطريقة التي تعتمدها في ذلك (مثل التكاليف الكلية، التكاليف المتغيرة، التحميل العقلاني ...الخ).

كما يتم كذلك القيام بمتابعة تحقيق الموازنة واستخراج الفوارق تحليلها وتوفير معلومات حولها لمراقب التسيير في الوقت الحقيقي، ليقوم بناءاً عليها اتخاذ الإجراءات التصحيحية في الوقت المناسب.

حيث تتميز برمجية تخطيط موارد المؤسسة من خلال هذا الجزء بمرونة كبير في استرجاع البيانات وإعداد التقارير بالسرعة والدقة اللازمة، وحسب ما يحتاج إليه متخذوا القرار بالمؤسسة، وهذا يعتمد كذلك على أدوات ذكاء الأعمال مثل لوحة القيادة الالكترونية المتعلقة بمدير المالية والمحاسبة، والتي تحتوي على المؤشرات والنسب المالية لتي يقوم من خلالها كل من مراقب التسيير والمدير المالي بمتابعة تطور تحقيق الموازنة التقديرية والتحكم بها.

---

[*] وهو المخطط الذي يتم إعداده على مستوى وظيفة الإنتاج (الجزء الخاص بالإنتاج في برمجية تخطيط موارد المؤسسة)، وهو عبارة عن "الترجمة الرقمية (المعبر عنها بالأرقام) والمبسطة للإستراتيجية العامة للمؤسسة في الأجل المتوسط والقصير (من سداسي إلى خمسة سنوات)، بحيث يعتبر العنصر الأساسي لتخطيط الموارد، ويوضع تحت مسؤولية المدير العام بمساعدة (مشاركة) المسؤولين الأساسيين في المؤسسة (المالية، الإنتاج، التسويق، التموين، الموارد البشرية)، وذلك لإنشاء جدول زمني هدفه تلخيص النشاط المستقبلي للمبيعات والإنتاج ومستويات المخزون بالمؤسسة حسب عائلات المنتجات للوصول إلى الاستخدام الأمثل للموارد الشاملة للمؤسسة.

المصدر: "" أمغار جمال،" دور تطبيق نظام الـ M.R.P في تحسين تسيير وظيفة الإنتاج لمؤسسة صناعية"، مذكرة ماجستير في العلوم التجارية تخصص: إدارة الأعمال، جامعة الحاج لخضر، باتنة، 2008، ص 93.""

[**] Le Remplissage.

[***] Les Comptes Réfléchies.

ج) خصائص تفعيل العمل المحاسبي من خلال برمجية تخطيط موارد المؤسسة

تتميز برمجيات تخطيط موارد المؤسسة بمجموعة من الخصائص العامة التي يمكن أن تستفيد منها المؤسسة التي تتبنى مثل هذه الحلول، كما تتميز بخصائص متفردة على حسب مؤلف البرمجية وخبرته ومكانته في السوق، نوع النشاط الأساسي للمؤسسة، بالإضافة إلى طبيعة الوظيفة التي تسعى المؤسسة إلى تفعيلها من خلال هذا النوع من البرمجيات، وفي إطار العولمة التي مكّنت المؤسسة من اقتحام الاسواق الدولية أين أصبحت تمارس نشاطها وأصبح لها متعاملين من شتى مناطق العالم، نجد أن مؤلفي برمجيات تخطيط موارد المؤسسة قد كيّفوا منتجاتهم بما يتناسب مع تفعيل مختلف الوظائف الداخلية للمؤسسة في ظل تغيرات البيئة الداخلية والخارجية لها، حيث في هذا السياق نجد أن برمجيات تخطيط موارد المؤسسة قد سهّلت تفعيل العمل المحاسبي من خلال ما تم التطرق إليه سابقاً من عمل في الوقت الحقيقي، مثل التسجيل المحاسبي لفواتير البيع التي تتم في جزء التسيير التجاري لتصل إلى جزء المحاسبة العامة والغير، واسترجاع التسجيلات المحاسبية للأجور من الجزء الخاص بالموارد البشرية، بالإضافة إلى سهولة الإغلاق السنوي بالاعتماد على الإغلاق الشهري ومرونة إعداد الكشوف والتقارير المالية وتوفيرها في أحسن الظروف لعمليات اتخاذ القرار. وتسهّل برمجية تخطيط موارد المؤسسة العمل المحاسبي كذلك من خلال تميّزها بالعديد من الخصائص أهمها:[12]

- برمجية متعددة التشريعات الذي يسمح التعامل مع مختلف النصوص القانونية والتنظيمية المعمول بها في بلد معيّن، من أجل التعامل بسهولة مع المتعاملين الأجانب واحترام تشريعاتهم؛
- برمجية متعددة القوانين الجبائية الذي يسمح للبرمجية والمؤسسة التكيّف مع القوانين الجبائية لكل بلد يحوي متعاملين مع المؤسسة؛
- برمجية متعددة اللغات الذي يسمح بإعداد مخرجات بكل اللغات حتى يسهل التعامل مع مختلف المتعاملين مع المؤسسة؛
- برمجية متعددة العملات الذي يسمح للمؤسسة التعامل مع مختلف العملات الأجنبية وإيجاد أسعار الصرف بسهولة؛
- برمجية متعددة المواقع الذي يسمح بتسيير العمل المحاسبي للمواقع المتباعدة جغرافياً من خلال موقع موحّد مركزي.

رابعاً) نظام المعلومات المحاسبية مخرج في إطار خدمات الحوسبة السحابية

يتميز نظام المعلومات المحاسبية بإمكانية تفعيله داخل المؤسسة (الحالة العامة)، كما يمكن تفعيله خارج المؤسسة من خلال عملية الإخراج l'Externalisation.

أ) مفهوم وأهمية الإخراج: وهي[13] العملية التي تقوم المؤسسة من خلالها بتكليف طرف خارجي (يكون في كثير من الأحيان مقدم خدمات) بتسيير وظيفة من وظائف نشاط المؤسسة، والتي عادة ما تكون من وظائف دعم النشاط الأساسي للمؤسسة، مثل التسيير المحاسبي، النقل والإمداد، الإشراف التقني لنظام المعلومات، الأمن والحماية...الخ، وذلك خلال مدة العقد وبمقابل مادّي.

وتتميز عملية الإخراج بكونها:[14]

- نشاط خدمي؛
- وفق عقد يلتزم به طرفين؛

[12] https://www.easybourse.com/marches/valeurs/communique-presse/1254133/comment-choisir-bon-logiciel-comptabilite-pour-mon-entreprise.html (consulter le 27/08/2017).
[13] Eliška Šulcová, L'externalisation et la Délocalisation : Un choix Stratégique pour les Organisations : Décisions stratégiques, Edition pierot, Tchèque, 2016, p 8.
[14] https://www.managementdelaformation.fr/actualites/2013/10/31/externalisation-rh-1/ (consulter le 26/08/2017).

- تهدف منه المؤسسة الرفع من أداءها.

حيث نجد في هذا السياق أن عملية الإخراج هذه يمكن لها أن توفر للمؤسسة العديد من الإيجابيات، تتمثل أهمها في:[15]

- التحسين من الأداء؛
- التخفيف من مهام تسيير نظام المعلومات؛
- التنفيذ السريع للأنظمة والبرمجيات؛
- التقليص من التكاليف؛
- التحسين من التحكّم والرقابة على الأنشطة الأساسية للمؤسسة؛
- الاعتماد على أفراد ذوي خبرة عالية في مجال نظم المعلومات.

وفي نفس السياق فإن نتائج دراسة قامت بها مؤسسة cegos[16] – الرائدة دولياً في مجال التكوين المهني والمستمر – وذلك لـ 127 مؤسسة فرنسية تعمل في عدة مجالات، 82% منها لجأت إلى إخراج جزء وظائفها الداخلية وذلك لمجموعة من الأسباب أهمها:[17]

- تخفيض التكاليف؛
- ضمان فعالية ومرونة الوظائف المخرجة وأحسن تفاعل معها؛
- تركيز قدرات المؤسسة على الوظائف والأنشطة الأساسية؛
- عدم وجود الخبرة اللازمة داخل المؤسسة؛
- الحاجة إلى الإبداع؛
- التحسين من الجودة.

ب) الحوسبة السحابية كخدمة إخراج لنظام معلومات المؤسسة: يعتبر مصطلح الحوسبة السحابية من المصطلحات التي برزت بشكل كبير في الآونة الأخيرة كمحطة من محطات منحنى تطوّر وسائل وحلول التكنولوجيات الحديثة للمعلومات والاتصالات، لتوفير مجالات استغلال واسعة ورحبة لها رحابة السحب الطبيعية.

1) مفهوم الحوسبة السحابية: تعتبر الحوسبة السحابية[18] الحدود الجديدة لعصر الإنترنت، فهي تلك التكنولوجيا التي يتم من خلالها تخزين واسترجاع وتشغيل وتعديل البيانات والمعلومات، وذلك من خلال وسائل تشغيل البيانات متاحة في إطار خدمة مقدمة مباشرة للزبائن بطريقة دفع تكلفة حسب حجم الاستهلاك. وتشير كذلك إلى[19] الموارد والتقنيات المتوافرة تحت الطلب عبر شبكة الأنترنت والتي تستطيع توفير عدد من الخدمات المتكاملة دون التقيّد بالموارد المحلية (بالحاسوب الشخصي)، بهدف التيسير على الزبون استخدام موارد غير محدودة في أي مكان وفي أي وقت، وتشمل تلك الموارد مساحة لتخزين البيانات والنسخ الاحتياطي وبرمجيات (تشغيل وتطبيقات) وبريد

---

[15] Mohamed Lassâad, ‘‘L’EVOLUTION DES TECHNOLOGIES DE L’INFORMATION ET DE LA COMMUNICATION : IMPACT SUR L’AUDIT FINANCIER’’, Mémoire en vue de l'obtention du diplôme d'expertise comptable, UNIVERSITE DE LA MANOUBA, 2001, p13.

[16] https://www.cegos.fr/

[17] نتائج الدراسة متوفرة في الرابط التالي: http://static.cegos.com/wp-content/files/presentation-enquete-externalisation.pdf consulter le 04/07/2017

[18] محمود عادل سليمان، دعم طموحات مهنة المحاسبة ضرورة المواءمة مع الاتجاهات الحديثة لتكنولوجيا المعلومات المؤتمر العربي السنوي العام الأول واقع مهنة المحاسبة بين التحديات والطموح، بغداد– جمهورية العراق، 16–17 أفريل 2014، ص5.

[19] محمد شوقي شلتوت، الحوسبة السحابية بين الفهم والتطبيق، موقع مجلة التعليم الإلكتروني، العدد الحادي عشر، 2015، متوفرة بالرابط التالي: http://emag.mans.edu.eg/ (consulter le 30/08/2017)

إلكتروني...الخ. حيث يقصد بالسحابة هنا شبكة الأنترنت التي تمثل المساحة الواسعة التي توفر السهولة والمرونة وعدم التعقيد في استغلال موارد ومركبات التكنولوجيات الحديثة للمعلومات والاتصالات.

فالجديد في الحوسبة السحابية حالياً ليس هو استغلال موارد التكنولوجيات الحديثة للمعلومات والاتصالات من خلال شبكة الأنترنت، الذي كان موجود سابقاً، فالبريد الإلكتروني الذي يمثل أحد أهم خدمات الموجة الأولى لتكنولوجيات الأنترنت تمنح للزبون القدرة على الاحتفاظ بالرسائل بخادم الموقع (مثل Yahoo)، وإنما الجديد يتمثل في اتساع مساحة الاستغلال وطبيعته، وتوفر التقنية للمستخدم على شكل خدمة حسب الطلب وبمقابل من دون الاهتمام بما هو وراء هذه الخدمة من بنية تحتية ضخمة وشبكات اتصال معقدة تتطلب عمليات إشراف وإدارة دقيقة، يوفرها مقدم خدمات عادة ما يكون من الشركات الكبرى في مجال التكنولوجيات الحديثة للمعلومات والاتصالات مثل Google و Amazon و IBM...الخ، حيث تجعل الحوسبة السحابية تكنولوجيات تشغيل البيانات قابلة للاستغلال عبر شبكات الاتصال خاصة منها شبكة الانترنت.

2) خدمات الحوسبة السحابية: للحوسبة السحابية عدة أنواع من الخدمات التي يمكن أن توفرها للمستخدم، تتمثل في:[20]

2-1) بنية تحتية كخدمة (Infrastructure as a Service) IaaS: وتسمى البنية التحتية السحابية، وهو الشكل البسيط من الحوسبة السحابية الذي يوفر بنية تحتية من خوادم ووسائط تخزين وشبكات، وبدفع مقابل يمكن للزبون استغلالها بشكل كامل ومن دون قيود وبطريقة تماثل امتلاك بنية تحتية حقيقية، ومن بين هذه الخدمات يمكن أن نجد خدمة Amazon Web services من شركةAmazon، وخدمة Windows Azure من شركة Microsoft...الخ؛

2-2) منصة كخدمة (Platform as a Service) PaaS: وتسمى كذلك الحوسبة السحابية التطبيقية، وهي الخدمة المتعلقة بتوفير بيئات برمجية وسيطية (Les environnements middleware) لعمليات التطوير وعمليات الاختبار، حيث تضع هذه الخدمة تحت تصرّف الزبون بيئة عمل وظيفية قابلة للاستغلال مباشرة في عمليات التطوير والاختبار، تتضمن، إضافة إلى بنية تحتية سحابية، أنظمة تشغيل، أنظمة تسيير قواعد البيانات، وكل البرمجيات الوسيطية الأخرى التي توفر للمطوّرين وتسهّل عليهم عمليات بناء وتطوير البرمجيات وتوجه تركيزهم دون الاهتمام بطبيعة وحجم الموارد المستغلة ومتطلبات توفرها في أفضل حالة، ومن بين الشركات التي تقدم هذه الخدمة يمكن أن نذكر شركة Google من خلال خدمة Google App Engine؛

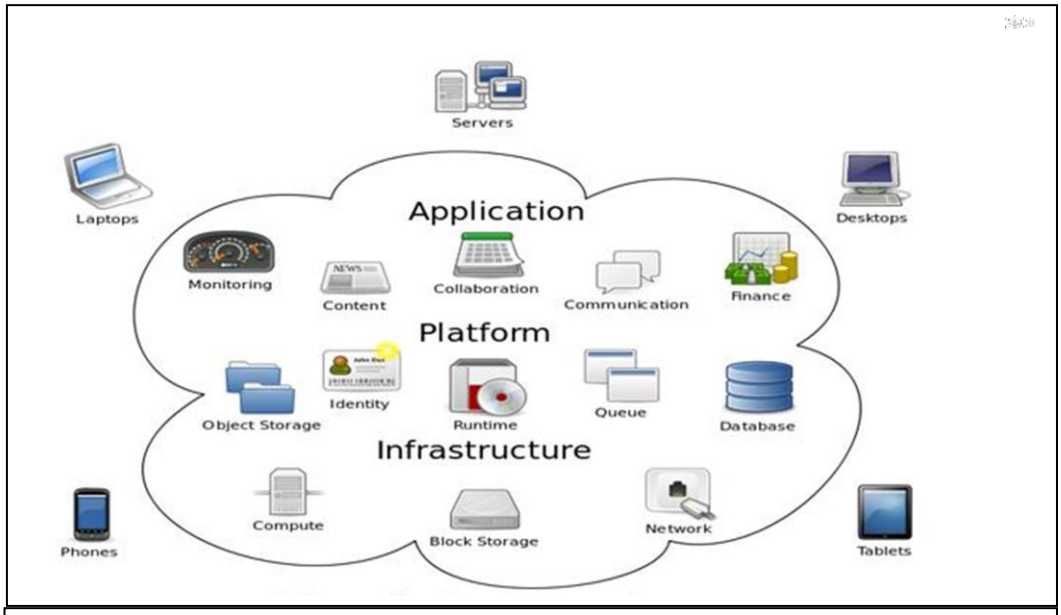
2-3) برمجية كخدمة (Software as a Service) SaaS: وهي أكثر الخدمات المستهدفة من قبل الزبائن، وهي الخدمة المتعلقة بتوفير برمجيات للاستغلال من طرف الزبون، حيث تركز هذه الخدمة على توفير البرمجيات التي تتميز بكونها واسعة الاستعمال مثل برمجيات تسيير العلاقات مع الزبائن، برمجيات تسيير البريد الداخلي بالمؤسسات، أدوات العمل الجماعي ومختلف البرمجيات الوظيفية الأخرى مثل برمجيات التسيير المحاسبي وبرمجيات تسيير الموارد البشرية...إلخ، حيث حسب شركة forrester[21] للأبحاث والدراسات ذات العلاقة بتكنولوجيا المعلومات والاتصال فإن[22] 3/2 من رقم أعمال خدمات الحوسبة السحابية هي من نوع البرمجية كخدمة SaaS.

[20] Jean Mounet, "Tout ce que vous devez savoir sur l'informatique dans le nuage", livre blanc, Publication Syntec informatique, 2ème Trimestre 2010. Diponible sur http://www.virtu-desk.fr/medias/files/syntecle-livre-blanc-du-cloud-computing.pdf (consulter le 30/08/2017).

[21] https://go.forrester.com/.

[22] http://www.institut-sage.com/2012/02/le-saas/ consulter le 03/07/2017.

الشكل رقم 4 الحوسبة السحابية



Source : http://www.salesforcetutorial.com/introduction-to-cloud-computing/ (consulter le 31/08/2017).

ج) الحلول البرمجية كخدمة لتفعيل العمل المحاسبي للمؤسسة: تعتبر المؤسسة غياب الموارد اللازمة لتفعيل وتسيير وظيفة المحاسبة داخل المؤسسة من أهم محددات إخراج وظيفة المحاسبة[23]، بالإضافة إلى تفادي المتابعة المستمرة لتغيرات القوانين الذي يتكفل بها مؤدي الخدمات، وتبسيط المهام من خلال اكتفاء المؤسسة بتوفير البيانات (المعلومات الخام) لمؤدي الخدمات المكلف بالجانب التقني، الأمر الذي من شأنه التقليص من التكاليف.

ففي دراسة[24] حول أهمية الحوسبة السحابية قامت بها شركة Trendmicro* نشرت سنة 2012 بينت أن 14% من المؤسسات التي تعتمد على الحوسبة السحابية سجلت انخفاض معتبر في التكاليف العملياتية الخاصة باستعمال المعلوماتية، حيث قدر هذا الانخفاض بحوالي 11% مقارنة بالمؤسسات التي لا تعتمد على الحوسبة السحابية، في حين أن 59% من المؤسسات التي تستعمل الحوسبة السحابية سجلت تحسّن معتبر في الانتاجية.

1) منافع ومساؤئ البرمجيات كخدمة SaaS في إطار الحوسبة السحابية: للبرمجيات كخدمة في إطار الحوسبة السحابية مجموعة من المنافع يمكن ذكر أهمها فيما يلي:[25]

- **التجريب المجاني للبرمجية:** حيث يمنح مؤدي الخدمات فترة تجريب مباشرة على صفحته على الأنترنت من دون التزامات، وذلك لمدة تتراوح بين 15 يوم وشهرين، الأمر الذي يسمح للمؤسسة بأخذ نظرة وافية حول البرمجية، حيث ترافق مصلحة الزبائن لمؤدي الخدمات المؤسسة طيلة فترة التجريب؛

[23] https://www.easybourse.com/marches/valeurs/communique-presse/1254133/comment-choisir-bon-logiciel-comptabilite-pour-mon-entreprise.html (consulter le 26/08/2017).
[24] www.trendmicro.fr/media/br/cloud-computing-demystified-fr.pdf (consulter le 15/07/2017).
* شركة أمريكية متخصصة في حلول أمن المعلومات يقع مقرها في طوكيو عاصمة اليابان http://www.trendmicro.fr/apropos/index.html
[25] http://bestcloudapp.com/fr/blog/blog/2015/09/18/quels-sont-les-avantages-inconvenients-des-logiciels-de-gestion-en-ligne-en-mode-saas/ (consulter le 28/08/2017).

- **عدم الاعتماد على استثمار كبير**: حيث من أجل تفعيل نشاط أو وظيفة داخل المؤسسة من خلال برمجية كخدمة في لإطار الحوسبة السحابية، يكفي الاتصال بمؤدي الخدمات من أجل ذلك دون انفاق مبالغ كبيرة في الجانب التقني (خوادم، برمجيات، حواسيب، وسائط الربط، رخص استغلال ...الخ) أين يتم الضغط على خزينة المؤسسة، حيث يتكفل مؤدي الخدمات بكل ما وراء إتاحة برمجية تحت تصرف المؤسسة (الزبون)؛

- **سهولة الاندماج مع بيئة المؤسسة**: حيث يتم وضع البرمجية تحت تصرف المستعملين بالمؤسسة بسهولة، كما أن عمليات التحديث (la mise à jour) تتم بشكل تلقائي، من دون دفع مقابل لعمليات التحديث أو لعميات الصيانة، مع إمكانية إضافة مستعملين جدد بشكل بسيط؛

- **إمكانية العمل من خلال الهاتف النقّال**: حيث يمكن استغلال البرمجية كخدمة من خلال الحوسبة السحابية عن طريق الهاتف النقال، خاصة مع التدفق العالي للأنترنت التي توفره شبكات الجيل الثالث والرابع والخامس للهاتف النقال، يوفر مؤدي الخدمات نسخ من البرمجية قابلة للاستعمال في الهاتف النقّال متصل بأي شبكة أنترنت وفي أي مكان؛

- **تأمين (حماية) البيانات**: حيث تسمح البرمجية كخدمة من خلال الحوسبة السحابية بحفظ البيانات وتخزينها في خوادم ومراكز بيانات فائقة القوة ومحمية، دون وجود مخاطر فقدانها.

بالإضافة إلى المنافع السابقة الذكر يمكن أن نجد منافع أخرى منها: [26]

- سهولة الوصول إلى جميع التطبيقات والخدمات من قبل الزبون من أي مكان وفي إي وقت عبر شبكة الأنترنت، لأن المعلومات ليست مخزنة على جهازك الشخصي بل على خوادم مقدم الخدمة؛
- الحصول على نفس التكنولوجيا التي توجد لدى المنافسين الأكبر حجماً والأكثر قوة؛
- تجنب وضع خطط معقدة ضد الكوارث التي قد تؤدي إلى فقدان البيانات؛
- الحصول على خدمة دائمة وذلك من خلال التزام توفير خدمة على مدار الساعة من قبل مقدمي الخدمة وفي أحسن الظروف، مع ضمان إدارة دائمة للموارد المستغلة من قبل الزبون.

ولكن يعيب على الحلول البرمجية كخدمة في إطار الحوسبة السحابية عدد من المساوئ نذكر منها:

- **السرية**: وهي المتعلقة بالمؤسسات التي تتميز باحتوائها على بيانات سرية، حيث في ظل الضمانات التي يقدمها مؤدي الخدمات حول عدم حماية بيانات المؤسسة وتشفيرها وعدم استغلالها، وفي ظل إمكانية ولوج العديد من المستخدمين التقنيين للبيانات لابد على المؤسسة طلب ضمانات إضافية من مؤدي الخدمات؛

- **الإرتباط بشبكة الأنترنت**: حيث لا يمكن للمؤسسة الولوج للبيانات واستغلالها عند انقطاع الاتصال بشبكة الأنترنت أو عند اخفاض أو ضعف تدفق الأنترنت؛

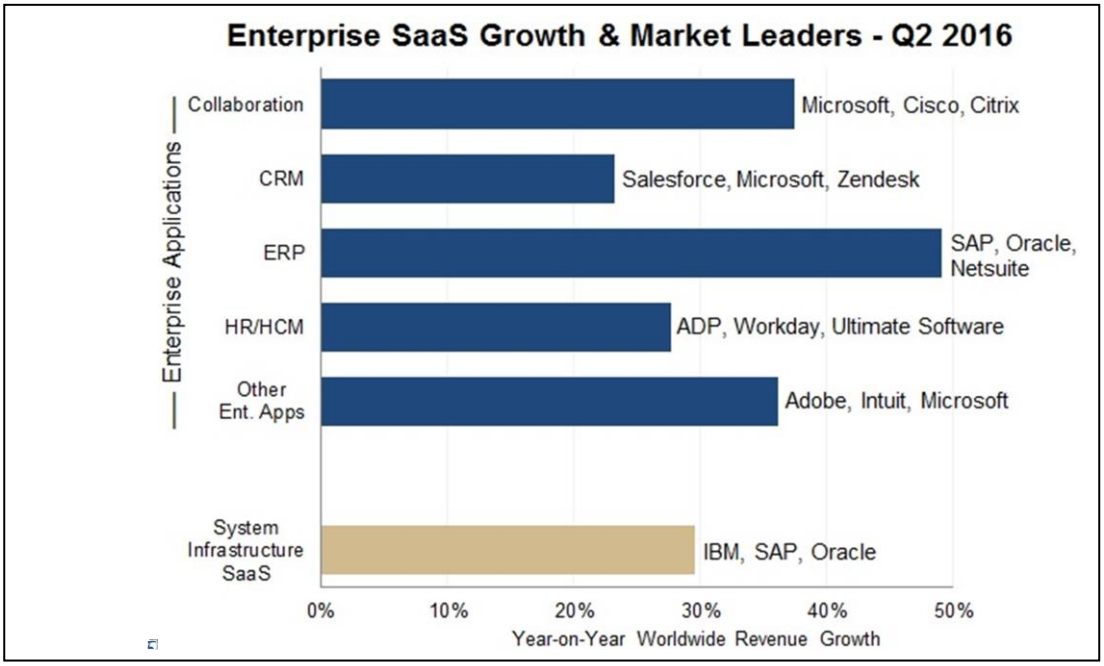
- **استرجاع قاعدة البيانات**: حيث لابد على المؤسسة التأكد من قدرتها على استرجاع قاعدة بياناتها بشكل جيّد مع نهاية العقد، حيث يمكن أن تستطيع المؤسسة من استرجاع بياناتها ما قد يسبب لها خسائر كبيرة.

[26] محمد شوقي شلتوت، مرجع سبق ذكره.

2) حلول تفعيل العمل المحاسبي في سوق الحوسبة السحابية

اقتحمت العديد من المؤسسات المتخصصة في التكنولوجيات الحديثة للمعلومات والاتصال سوق الحوسبة السحابية، وذلك بعرض مختلف الخدمات التي تندرج ضمن هذه التكنولوجيا، وتعتبر شركات Amazonو Google وMicrosoft وIBM من أهم المؤسسات الخاصة بخدمات الحوسبة سحابية بحصة سوقية بلغت[27] 58% مجتمعة سنة 2017، 34% خاصة بشركة Amazon. وفيما يخص الحلول البرمجية كخدمة فقد حققت[28] هذه الخدمة 11 مليار دولار خلال الربع الثاني من سنة 2016 بارتفاع قدّر بحوالي 33% مقارنة بالسنة السابقة، حيث تتوزع الحلول البرمجية كخدمة بين حلول العمل الجماعي بنسبة 37%، وحلول برمجية تخطيط موارد المؤسسة 49%.

الشكل رقم3: سوق الحلول البرمجية كخدمة SaaS خلال الربع الثاني لسنة 2016



https://www.srgresearch.com/articles/saas-growth-driven-erp-collaboration-microsoft-now-overall-leader (consulter le 29/08/2017)

ومن بين الحلول البرمجية كخدمة لتفعيل العمل المحاسبي، أو ما تسمى البرمجيات المحاسبية على الخط، المتوفرة في السوق يمكن ذكر:

- **برمجية SAP S/4 HANA Finance**:[29] وهي من الحلول البرمجية كخدمة التي تقترحها مؤسسة SAP الرائدة في مجال برمجيات تخطيط موارد المؤسسة ERP، وذلك لتفعيل الإدارة المالية في المؤسسة، حيث تعمل هذه المؤسسة على تفعيل الجانب الخاص بالمحاسبة المالية والجانب الخاص بمراقبة التسيير وهما الجزئين من برمجية تخطيط موارد المؤسسة الخاصة بـ SAP، واللذين تم إتاحتهما كخدمة في إطار الحوسبة السحابية، مع تأمين سرعة أكبر في عمليات المعالجة مقارنة بالبرمجية لو تم تنصيبها في المؤسسة؛

[27] https://www.srgresearch.com/articles/big-four-cloud-providers-are-leaving-rest-market-behind (consulter le 29/08/2017).
[28] https://www.srgresearch.com/articles/saas-growth-driven-erp-collaboration-microsoft-now-overall-leader (consulter le 29/08/2017).
[29] https://www.sap.com/products/s4hana-finance-erp.html# (consulter le 30/08/2017).

- **برمجية Itool للمحاسبة**[30]: وهي من الحلول البرمجية كخدمة التي تقترحها مؤسسة Itool في إطار خدمات الحوسبة السحابية، والتي تعتبر أول مؤسسة فرنسية تقترح حلول التسيير التجاري والتسيير المحاسبي كخدمة في إطار الحوسبة السحابية عبر شبكة الأنترنت، أنشأت سنة 2000، لتصبح فرع لشركة EBP[31] الفرنسية المتخصصة في برمجيات التسيير، حيث تقترح مؤسسة Itool عدة حلول كخدمة من بينها تفعيل العمل المحاسبي، أين تمنح إمكانية تجريب البرمجية لمدة 30 يوم مجاناً دون إلتزام، وفي حالة إمضاء العقد لابد من دفع مقابل شهري يقدر بـ 12 أورو. وتسمح هذه البرمجية بمعالجة ومتابعة وتحديث مباشر أو عن بعد لمختلف المعلومات المحاسبية(الميزانية، المقاربات البنكية، إعداد التصريحات الجبائية...)؛

- **برمجيات Sage**: تعتبر مؤسسة Sage من المؤسسات الرائدة والمتخصصة في مجال برمجيات التسيير، وخاصة البرمجيات الموجهة لتفعيل العمل المحاسبي بالمؤسسات، حيث تقترح هذه المؤسسة حلين من الحلول البرمجية كخدمة في إطار خدمات الحوسبة السحابية تتمثل في كل من **Sageone**[32] و **Sagelive**[33]، حيث تسمحان بتسيير عمليات مختلفة مثل الفوترة والتسجيل المحاسبي ومتابعة الخزينة (خاصة الحساب البنكي للمؤسسة)، وذلك إما عن طريق الحاسوب وإما عن طريق الهاتف النقال، حيث تمنح إمكانية تجريب البرمجية لمدة 30 يوم مجاناً دون إلتزام، وفي حالة إمضاء العقد لابد من دفع مقابل شهري يقدر بـ15 أورو.

كما يوجد العديد من البرمجيات في نفس السياق يمكن الاطلاع عليها مثل برمجية loop[34] لـ microsoft، برمجية Evoliz[35]، برمجية Zervant[36]، برمجية Numm[37]، بالإضافة إلى عدة برمجيات[38] أخرى.

خاتمة:

مما سبق التطرق إليه يتضح لدينا أهمية المحاسبة في المؤسسة باعتبارها قلب نظام معلومات المؤسسة، الوضعية التي تجعلها في علاقة مباشرة مع مختلف النظم الفرعية الأخرى العملياتية والقرارية، فالمعلومات المحاسبية من أهم المعلومات التي يتم الاعتماد عليها في عمليات اتخاذ القرار في المؤسسات، والمعلومات الشاملة التي يحتاجها مسيروا المؤسسة تتطلب وجود تدفق مباشر لبيانات ومعلومات الوظائف العملياتية الأخرى مع نظام المعلومات المحاسبية، الأمر الذي يفسَر تعدد الأنشطة والمهام التي تندرج في إطار العمل المحاسبي، والتي تتطلب بدورها سرعة ودقة في عملية المعالجة وإيصال المعلومة، ما يجعل نظام المعلومات المحاسبية أكثر النظم الفرعية لنظام معلومات المؤسسة حاجة لحلول تكنولوجيا المعلومات والاتصال.

توفر التكنولوجيات الحديثة للمعلومات والاتصال العديد من الحلول لتنظيم وتفعيل العمل المحاسبي في المؤسسة، حيث نجد منها ما هي في شكل برمجيات تطبيقية متخصصة في تفعيل أنشطة ومهام العمل المحاسبي مثل المعالجة المحاسبية لفواتير البيع والشراء، المعالجة المحاسبية للأجور، المعالجة المحاسبية لعمليات الخزينة (مدفوعات ومقبوضات)، إعداد الكشوف والتقارير المالية ...الخ، ومنها ما يتم تفعيلها من خلال أجزاء لبرمجية تكاملية مثل برمجية تخطيط موارد المؤسسة، تضمن عدم تكرار الحجز والمعالجة، ضمان تدفق مباشر للبيانات والمعلومات بين النظم الفرعية لنظام معلومات المؤسسة مع العمل في الوقت الحقيقي، الأمر الذي يرفع من درجة أتمتة نظم المعلومات والتنسيق بينها، ومنها ما يتم تنفيذها من خلال حلول برمجية كخدمة عن بعد من طرف مؤدي خدمات في إطار الحوسبة السحابية، والتي

[30] https://www.itool.com/ (consulter le 30/08/2017).
[31] https://www.ebp.com/groupe/a-propos/filiales-groupe (consulter le 30/08/2017).
[32] http://www.sage.com/company/solutions/sage-one (consulter le 30/08/2017).
[33] http://www.sage.com/company/solutions/sage-live (consulter le 30/08/2017).
[34] https://www.loopsoftware.fr/ (consulter le 30/08/2017).
[35] http://www.evoliz.com/offre/?bestcloud (consulter le 30/08/2017).
[36] https://secure.zervant.com/login/login/en (consulter le 30/08/2017).
[37] https://www.numm.fr/ (consulter le 30/08/2017).
[38] http://socialcompare.com/fr/comparison/tableau-comparatif-applications-saas-facturation-en-ligne-gestion-commerciale (consulter le 30/08/2017).

تضمن للمؤسسة المستفيدة تخفيض كبير للتكاليف نظراً لعدم الاعتماد على الاستثمار في موارد تكنولوجيا المعلومات والاتصال (خوادم، وسائط تخزين، برمجيات، رخص استعمال، موظفين متخصصين...الخ).

ومنه يمكن استنتاج النتائج التالية:

– يتمثل العمل المحاسبي في مجموعة من الأنشطة والمهام التي تعمل على معالجة بيانات مختلف معاملات المؤسسة، والناتجة عن تفعيل الوظائف الأخرى، الأمر الذي يوضح مكانة المحاسبة كنظام معلومات في قلب نظام معلومات المؤسسة، وأهمية المعلومات المحاسبية في التعبير بشمولية عن واقع الوضعية والذمة المالية للمؤسسة، ووضع المسيَرين في أحسن الظروف لاتخاذ القرارات؛

– تعتمد المؤسسة على برامج وسيطية لنقل البيانات والمعلومات بين مختلف البرمجيات التطبيقية، خاصة في حالة ما إذا كانت هذه البرمجيات غير معدَة للتواصل فيما بينها (غير تابعة لنفس المؤلف)، من أهمها برنامج Excel ومنصة تكامل تطبيقات المؤسسة EAI، بما يسهَل المعالجة المحاسبية لمختلف بيانات تعاملات المؤسسة مع الغير؛

– تعتبر برمجية تخطيط موارد المؤسسة برمجية ذات أجزاء متكاملة حول قاعدة بيانات مشتركة، تسمح لوظائف المؤسسة العمل بتنسيق كبير وفي الوقت الحقيقي، حيث تتميز باعتمادها على تنظيم محدد من طرف المؤلف للوظائف الداخلية للمؤسسة، مثل المحاسبة التي يتم تفعيلها من خلال جزأين فرعيين (جزء المحاسبة العامة والغير وجزء المحاسبة التحليلية ومراقبة التسيير) من جزء المالية للبرمجية، الأمر الذي من شأنه تسهيل تبنيها من قبل المؤسسات؛

– تعتبر الحوسبة السحابية نشاط خدمي يسمح باستغلال موارد تكنولوجية (خوادم، وسائط تخزين، منصات وسيطية، برمجيات...الخ) عبر شبكة الأنترنت، بمقابل مالي دون اللجوء إلى استثمار كبير ومكلَف، توفَر عدة حلول أهمها الحلول البرمجية كخدمة SaaS التي تسمح بتفعيل مختلف الوظائف والأنشطة الداخلية للمؤسسة مثل الأنشطة التي تندرج ضمن العمل المحاسبي.

التوصيات والمقترحات:

استناداً على ما سبق ذكره، ونظراً لرحابة المواضيع ذات العلاقة بالتكنولوجيات الحديثة للمعلومات والاتصال، وخصوصية التعامل مع حلول تكنولوجيا المعلومات والاتصال، خاصة من ناحية البحث عن الاستفادة المثلى من هذه الحلول بأقل تكلفة ممكنة، يمكن تقدير التوصيات والمقترحات التالية:

- ضرورة الاهتمام أكثر بالجانب التقني لنظام المعلومات المحاسبية في المؤسسات الاقتصادية عن طريق تفعيل وظيفة البحث والتطوير في إطار مديرية لنظام المعلومات **DSI** من أجل التحديد الأمثل لحلول تكنولوجيا المعلومات والاتصال التي تلبي الاحتياجات الحقيقية للمؤسسة؛
- ضرورة تكييف وتدعيم الجانب التشريعي والجبائي للمحاسبة بما يتماشى والتطورات في مجال تكنولوجيا المعلومات والاتصال، خاصة من ناحية اعتماد (التصديق **la certification**) الحلول الخاصة بتفعيل العمل المحاسبي في المؤسسة؛
- ضرورة تفعيل الإجراءات التي من شأنها الرفع من الطلب على المعلومات (خاصة منها المعلومات المحاسبية) مثل التوجه نحو اقتصاد الرقمي، بكل مظاهره مثل التجارة الإلكترونية، الإدارة الإلكترونية للأعمال، الإدارة الإلكترونية، الصيرفة الإلكترونية...الخ، بالإضافة إلى الإجراءات التي من شأنها تفعيل سوق مالي نشط (بورصة نشطة)؛

- العمل على تدعيم الاستثمار في المورد البشري الذي من شأنه اقتحام مجالات الإبداع والابتكار في مجال تكنولوجيا المعلومات والاتصال، على الأقل للتخلص من التبعية للخارج في مجال الحلول الموجهة لمعالجة وإنتاج المعلومات التي تتميز بالسرية على المستوى الكلي أو على المستوى الجزئي؛
- ضرورة تكييف المناهج التعليمية الخاصة بتخصصات العلوم الاقتصادية (مثل إدارة الأعمال، المحاسبة والرقابة والتدقيق) بالجوانب ذات العلاقة بتكنولوجيا المعلومات والاتصال، بالشكل الذي من شأنه تدعيم الرصيد المعرفي لحاملي الشهادات لدى ولوجهم لميدان الشغل.

قائمة المراجع :

المراجع العربية :

1) إبراهيم منصور وآخرون، " أثر استخدام برامجيات (ERP) في تحقيق أمثلية الخلق القيمي "، المؤتمر العلمي الثالث لكلية الاقتصاد والعلوم الإدارية جامعة العلوم التطبيقية الخاصة، الأردن، بعنوان "إدارة منظمات الأعمال: التحديات العالمية المعاصرة"،27 – 29 نيسان 2009.
2) أمغار جمال،" دور تطبيق نظام الـ M.R.P في تحسين تسيير وظيفة الإنتاج لمؤسسة صناعية"، مذكرة ماجستير في العلوم التجارية تخصص: إدارة الأعمال، جامعة الحاج لخضر، باتنة، 2008.
3) حديد نوفيل، تكنولوجيا الانترنت وتأهيل المؤسسة للاندماج في الاقتصاد العالمي"، أطروحة دكتوراه في علوم التسيير، .جامعة الجزائر، 2007.
4) حفناوي محمد يوسف،" نظم المعلومات المحاسبية"، دار وائل للطباعة والنشر، عمان، الأردن،2001 .
5) قاسم ابراهيم الحبيطي، نظام المعلومات المحاسبية، وحدة الحدباء للطباعة والنشر، العراق، 2003.
6) محمد شوقي شلتوت، الحوسبة السحابية بين الفهم والتطبيق، موقع مجلة التعليم الإلكتروني، العدد الحادي عشر، 2015، متوفرة بالرابط التالي: http://emag.mans.edu.eg/ (consulter le 30/08/2017) .
7) محمود عادل سليمان، دعم طموحات مهنة المحاسبة ضرورة المواءمة مع الاتجاهات الحديثة لتكنولوجيا المعلومات المؤتمر العربي السنوي العام الأول واقع مهنة المحاسبة بين التحديات والطموح، بغداد- جمهورية العراق، 16-17 أفريل 2014.
8) المادة 3 من القانون 07-11 المؤرخ في 15 ذي القعدة 1428 الموافق ل 25 نوفمبر 2007 المتضمن للنظام المحاسبي المالي. المرسوم التنفيذي رقم 09- 110 مؤرخ في 7 أفريل سنة 2009الذي يحدد شروط وكيفيات مسك المحاسبة بواسطة أنظمة الإعلام الآلي.

المراجع الأجنبية :

1) Blondel François, ”Bien gérer avec un ERP”, édition DUNOD, Paris, 2009.
2) Eliška Šulcová, L'externalisation et la Délocalisation : Un choix Stratégique pour les Organisations : Décisions stratégiques, Edition pierot, Tchèque, 2016.
3) Mohamed Lassâad, ‘‘L’EVOLUTION DES TECHNOLOGIES DE L’INFORMATION ET DE LA COMMUNICATION : IMPACT SUR L’AUDIT FINANCIER’’, Mémoire en vue de l'obtention du diplôme d'expertise comptable, UNIVERSITE DE LA MANOUBA, 2001.
4) Jean Mounet, "Tout ce que vous devez savoir sur l’informatique dans le nuage", livre blanc, Publication Syntec informatique, 2ème Trimestre 2010. Diponible sur http://www.virtu-desk.fr/medias/files/syntecle-livre-blanc-du-cloud-computing.pdf (consulter le 30/08/2017).

5) Hadid Noufyle, "ERP (Entreprise Ressource Planning)", Séminaire, Institut Supérieur de Gestion et Planification, (ISGP), Mai 2011.
6) L. Avignon, T. Brethes, C. Devaux, P. Pezziardi, "le livre blanc de l'EAI", OCTO Technology, Octobre 1999, pp 25-27, diponible sur http://snajaint.free.fr/livreblanc/FRAMEWORK_Octo_EAI_10_99.pdf (consulter le 24/08/2017).
7) Taouri_Néé Bougacoub, M.C, Belaid, "Introduction aux systèmes d'information", Page Bleu, 2008.

مواقع على شبكة الأنترنت

1) http://www.aspone.fr/index.php/glossaire/40-glossaire/m/40-services-edi-tdfc-teledeclaration-annuelle-des-resultats.html (consulter le 30/08/2017).
2) http://www.dge.gov.dz/jibayatic/Accuel.html (23/08/2011).
3) https://www.easybourse.com/marches/valeurs/communique-presse/1254133/comment-choisir-bon-logiciel-comptabilite-pour-mon-entreprise.html (consulter le 27/08/2017).
4) https://www.managementdelaformation.fr/actualites/2013/10/31/externalisation-rh-1/ (consulter le 26/08/2017).
5) https://www.cegos.fr/ (consulter le 27/08/2017).
6) http://static.cegos.com/wp-content/files/presentation-enquete-externalisation.pdf consulter le 04/07/2017.
7) https://go.forrester.com/ (consulter le 03/07/2017).
8) http://www.institut-sage.com/2012/02/le-saas/ consulter le 03/07/2017.
9) https://www.easybourse.com/marches/valeurs/communique-presse/1254133/comment-choisir-bon-logiciel-comptabilite-pour-mon-entreprise.html (consulter le 26/08/2017).
10) www.trendmicro.fr/media/br/cloud-computing-demystified-fr.pdf (consulter le 15/07/2017).
11) http://bestcloudapp.com/fr/blog/blog/2015/09/18/quels-sont-les-avantages-inconvenients-des-logiciels-de-gestion-en-ligne-en-mode-saas/ (consulter le 28/08/2017).
12) https://www.srgresearch.com/articles/saas-growth-driven-erp-collaboration-microsoft-now-overall-leader (consulter le 29/08/2017).
13) https://www.srgresearch.com/articles/big-four-cloud-providers-are-leaving-rest-market-behind (consulter le 29/08/2017).
14) https://www.sap.com/products/s4hana-finance-erp.html# (consulter le 30/08/2017).
15) https://www.itool.com/ (consulter le 30/08/2017).
16) https://www.ebp.com/groupe/a-propos/filiales-groupe (consulter le 30/08/2017).
17) http://www.sage.com/company/solutions/sage-one (consulter le 30/08/2017).
18) http://www.sage.com/company/solutions/sage-live (consulter le 30/08/2017).
19) https://www.loopsoftware.fr/ (consulter le 30/08/2017).
20) http://www.evoliz.com/offre/?bestcloud (consulter le 30/08/2017).
21) https://secure.zervant.com/login/login/en (consulter le 30/08/2017).
22) https://www.numm.fr/ (consulter le 30/08/2017).
23) http://socialcompare.com/fr/comparison/tableau-comparatif-applications-saas-facturation-en-ligne-gestion-commerciale (consulter le 30/08/2017).

حوكمة الشركات وإدارة الأرباح بين المفهوم والأثر

أ/ سرمد اسماعيل خليل المحياوي
وزارة التربية العراقية – العراق
Sarmads203@gmail.com

أ/ بلواضح فاتح
جامعة امحمد بوقرة– بومرداس
fa14teh@gmail.com

ملخص باللغة العربية:

تتناول هذه الورقة البحثية الأثر الحوكمي لسياسة إدارة الأرباح في الشركة وذلك بهدف إيجاد إطار عام للرقابة على عمليات الإدارة فيها لرسم تصور أمثل عن طريق آليات حوكمة الشركات بما يتلاءم مع الشركات الجزائرية بغية الرفع من مستوى الأداء الإداري والمالي لها وتقدمها واستمرارها، بما يمكّن من تحسين أدائها المالي وتقديم نتائج أعمالها عبر عرض سريع لمفهوم حوكمة الشركات، وبيان أهميتها أهدافها ومبادئها، ومن ثم التعرض إلى سياسة إدارة وتوزيعها في الشركة وأساليبها المختلفة، وكذا إبراز أثر آليات الحوكمة على الأداء المالي للمؤسسة وإبراز النظريات المفسرة لها.

الكلمات الدالة: حوكمة الشركات، سياسة توزيع الأرباح، إدارة الأرباح.

Abstract:

This paper deals with the governance role of dividend policy and management in the enterprise with the aim of creating a general framework for the control of management processes in order to create a perfect perception through corporate governance mechanisms that fit the Algerian institutions in order to raise the level of theirs administrative and financial performance and continuity, making it possible to adjust the financial performance and to demonstrate the results of their work through a quick review of corporate governance concept, as well as to depict its importance, objectives and principles, then to mention the dividend policy and management inside the enterprise and its various methods, also to demonstrate the impact of governance on the dividend policy mechanisms, the institution management and its most prominent explaining theories.

Key words: Corporate governance, dividend policy, earnings management**.**

أولا: **حوكمة الشركات: المفهوم والدوافع والأهداف**

أدى ظهور مفهوم الحوكمة في العديد من الأمور التنظيمية والاقتصادية والمالية والاجتماعية للشركات إلى تعدد التعريفات المرتبطة بذلك المفهوم، وعدم وجود اتفاق على تعريف موحد بين كافة الاقتصاديين والقانونيين والمحللين الماليين. وفيما يلى يورد الباحث بعض التعريفات التى تم تناولها على المستوى الأكاديمي،أو على مستوى المنظمات والهيئات المهنية.

1- مفهوم حوكمة الشركات على المستوى الأكاديمي

عرفت حوكمة الشركات بأنها " مجموعة من القواعد والحوافز التى تراقب وتوجه الإدارةإلى تعظيم ربحية وقيمة الشركة فى الأجل الطويل بالنسبة للمساهمين وأصحاب المصالح الأخرى.[1]

وفى تعريف آخر، تناولت إحدى الدراسات[2] مفهوم الحوكمة من خلال ثلاث أبعاد هي :

1- حوكمة الشركة:

يتناول هذا البعد ضمان الالتزام بالقواعد والمبادئ والمواثيق الداخلية والخارجية

-الحوكمة على أساس القياس:

ويتناول هذا البعد توجيه الأنشطة والعمليات الخاصة بإستراتيجية المنشأة نحو خلق القيمة.

- الحوكمة على أساس المعرفة:

يتناول هذا البعد المعرفة من خلال توافق سلوك ومعتقدات وقيم الأفراد مع إستراتيجية ومبادئ ورسالة الشركة.

ومن زاوية أخرى فإن حوكمة الشركات هي " مجموعة من القواعد المنظمة للممارسة الجيدة للقائمين على إدارة الشركة بما يحافظ على حقوق حملة الأسهم وحملة السندات وأصحاب المصالح والعاملين بالشركة وذلك من خلال تنفيذ صيغ العلاقات التعاقدية والأدوات المالية والمحاسبية السليمة وفقا لمعايير الإفصاح والشفافية.[3]

2-مفهوم حوكمة الشركات فى ضوء الإصدارات عن المنظمات المهنية

أشارت لجنة Cadbury إلى حوكمة الشركات بأنها " نظام متكامل للرقابة يشمل النواحى المالية وغير المالية ويتم من خلاله إدارة الشركة والسيطرة عليها".

ومن ناحية أخرى فقد عرفت منظمه التعاون الاقتصادىOECD حوكمة الشركات بأنها " تشمل مجموعة من العلاقات بين إدارة الشركة، ومجلس الإدارة، والمساهمين، وأصحاب المصالح وهي بذلك توفر الهيكل الذى يمكن من خلاله وضع أهداف الشركة ووسائل الوصول لتلك الأهداف ومتابعة الأداء.[4]

هذا وقد أصدر الاتحاد الدولى للمحاسبين (IFAC) تعريف آخر للحوكمة بأنها " مجموعة المسئوليات والممارسات التى يتم إتباعها من قبل مجلس الإدارة والإدارة التنفيذية لوضع إستراتيجية لتحقيق أهداف الشركة والتأكد من أن المخاطر يتم إدارتها وفرض الرقابة عليها،وكذلك فأن موارد المنشأة تستخدم بشكل فعال.[5]

ويخلص الباحثين استعراض التعريفات السابقة للحوكمة أنه لا يوجد تعريف محدد متفق عليه لحوكمة الشركات سواء من ناحية الباحثين والكتاب أو من ناحية المنظمات والهيئات المهنية، حيث ينظر لها في بعض الأحيان على أنها أسلوب لضبط أداء ومتابعة أعمال الشركة، ومن ناحية أخرى ينظر للحوكمة من وجهة نظر المساهمين بأنها تهدف لتعظيم ربحيتهم، ومن ناحية ثالثة فإن الهدف الأساسي لحوكمة الشركات يكون من وجهة نظر أصحاب المصالح والذي يتمثل في إدارة الشركات والرقابة على الأداء.

وتأسيساً على ما تقدم، يرى الباحث أن حوكمة الشركات هي نظام شامل يتضمن مجموعة من الآليات والقواعد والقوانين والإجراءات التي تهدف إلى توجيه ورقابة ومساءلة الشركات بشكل يؤدى إلى تحقيق أفضل حماية وتوازن بين مصالح إدارة الشركة ومساهميها وباقى أصحاب المصالح بها.

أما فيما يتعلق بدوافع ومبررات ظهور مفهوم حوكمة الشركات فإن هناك مجموعة من الدوافع والمبررات التي مثلت الباعث وراء ظهور هذا المفهوم وتطوره السريع،وتتمثل أهم هذه الدوافع والمبررات في تقويم أداء الإدارة العليا،وتعزيز المساءلة، وتوفير حوافز لمجلس الإدارة والإدارة التنفيذية بما يحقق الأهداف العامة للشركات ومساهميها، وتوفير إطار واضح لمهام كل من الجمعية العامة ومجلس الإدارة والمديرين التنفيذيين بما يضمن عدم حدوث أي لبس أو غموض أو تداخل بين الاختصاصات لهذه الأطراف،كما يعد من ضمن الدوافع أيضاً مساهمة العاملين وغيرهم من الأطراف أصحاب المصالح في نجاح أداء المنشأة لتحقيق أهدافها على المدى الطويل، وضمان الحصول على معاملة عادلة لجميع المساهمين مما يضمن حقهم المتكافئ في ممارسة الرقابة على أداء الشركات، وتشجيع الاستخدام الأمثل للموارد بأكفأ السبل الممكنة،وذلك لرفع درجة الثقة في الشركات،وإدارتها،وتعزيز مصادر التمويل المتاحة أمامها.

ومن زاوية أخرى يعد توفير إطار عام لتحقيق التكامل والتنافس بين أهداف الشركة ووسائل تحقيق هذه الأهداف، وتحقيق نوع من التكامل بين الشركات والبيئة المحيطة بها من حيث الجوانب القانونية والتنظيمية والاجتماعية السائدة، وتوفير إطار يساعد على تحديد سبل زيادة وعى المسئولين وأصحاب المصالح بأساليب ممارسة السلطة وتحمل المسئولية من دوافع ومبررات ظهور مفهوم حوكمة الشركات.[6]

وفيما يتعلق بأهداف حوكمة الشركات فإنها تسعى إلى تحقيق مجموعة من الأهداف من أهمها:[7]

- تدعيم النزاهة والكفاءة في أسواق رأس المال، وتوفير بيئة استثمارية سليمة ومحفزة للاستثمار تزيد من ثقة المستثمرين في السوق ومن جذب استثماراتهم وتوجيهاً نحو المجالات الإنتاجية الهامة.
- تحسين أداء الشركة وزيادة كفاءتها،ومساعدة مجلس الإدارة على وضع إستراتيجية سليمة تمكن من تحسين الكفاءة الاقتصادية وزيادة معدل النمو الاقتصادي.
- ضمان استقلالية أعضاء مجالس الإدارة ،والأطراف الأخرى أصحاب المصالح في الشركة، بالإضافة الى تحديد واضح للسلطات والمسئوليات.
- ضمان حقوق المساهمين والمعاملة المتكافئة بينهم.
- التعرف على المخاطر، وتحديدها والإشراف على إدارتها،وفرض الرقابة عليها وتجنب حدوثها مرة أخرى أو الحد منها.
- ضمان الالتزام بالقوانين والأحكام، وقواعد السلوك الأخلاقي.
- تحسين أداء الشركة، وتعظيم قيمتها الاقتصادية وقيمة أسهمها،بالإضافة إلى تحسين الممارسات المحاسبية والمالية والإدارية فيها ونزاهة تعاملاتها، وعدالتها وشفافية المعلومات الصادرة عنها،وذلك لتقوية قدرات الشركة التنافسية وقدرتها على جذب الاستثمارات والنمو.

وكما اختلفت التعريفات المعطاة لمفهوم الحوكمة، فقد اختلفت كذلك القواعد التي تحكم عملية الحوكمة، وقد أصدرت منظمة التعاون الاقتصادى والتنمية مجموعة من القواعد في 1999، علماً بأنها قد أصدرت تعديلا لها في عام 2004 باعتبارها المرجع الأساسي للعديد من الممارسات المتعلقة بحوكمة الشركات والتي تتمثل في الآتي:[8]

- ضمان وجود أساس لإطار فعال لحكومة الشركات: يجب أن يتضمن إطار حوكمة الشركات كلاً من تعزيز شفافية الأسواق وكفاءتها، كما يجب ان يكون متناسقاً مع أحكام القانون، وأن يصيغ بوضوح تقسيم المسئوليات فيما بين السلطات الإشرافية والتنظيمية والتنفيذية المختلفة.
- حفظ حقوق المساهمين: وتشمل نقل ملكية الأسهم، واختيار مجلس الإدارة، والحصول على عائد في الأرباح، ومراجعة القوائم المالية، وحق المساهمين في المشاركة الفعالة في اجتماعات الجمعية العامة.
- المعاملة المتساوية بين جميع المساهمين: وتعنى المساواة بين حملة الأسهم داخل كل فئة، وحقهم في الدفاع عن حقوقهم القانونية، والتصويت في الجمعية العامة على القرارات الأساسية، وكذلك حمايتهم من أي عمليات استحواذ او دمج مشكوك فيها، أو من الاتجار في المعلومات الداخلية، وكذلك حقهم في الاطلاع على كافة المعاملات مع أعضاء مجلس الإدارة أو المديرين التنفيذيين.
- دور أصحاب المصالح في أساليب ممارسة سلطات الإدارة بالشركة: وتشمل احترام حقوقهم القانونية، والتعويض عن أي انتهاك لتلك الحقوق، وكذلك آليات مشاركتهم الفعالة في الرقابة على الشركة، وحصولهم على المعلومات المطلوبة. ويقصد بأصحاب المصالح البنوك، والعاملين، وحملة السندات، والموردين، والعملاء.
- الإفصاح والشفافية: وتتناول الإفصاح عن المعلومات الهامة ودور مراقب الحسابات، والإفصاح عن ملكية النسبة العظمى من الأسهم، والإفصاح المتعلق بأعضاء مجلس الإدارة والمديرين التنفيذيين، ويتم الإفصاح عن كل تلك المعلومات بطريقة عادلة بين جميع المساهمين وأصحاب المصالح في الوقت المناسب ودون تأخير.
- مسئوليات مجلس الإدارة: وتشمل هيكل مجلس الإدارة وواجباته القانونية، وكيفية اختيار أعضائه ومهامه الأساسية، ودوره في الإشراف على الإدارة التنفيذية، حيث ينبغى على حوكمة الشركات أن تؤمن قيادة إستراتيجية للمؤسسة ورقابة فعلية من قبل مجلس الإدارة، وكذلك مسئولية وأمانة مجلس الإدارة تجاه المنشأة ومساهميها.

هذا وتمثل هذه القواعد أسس مرجعيه تلجأ إليها الدول والحكومات عند وضع الأطر التنظيمية لقواعد حوكمة الشركات، حيث أصبح تطبيق مفهوم حوكمة الشركات مطلباً ضرورياً وذلك للمساهمة في نجاح ورفع درجة كفاءة سوق الأوراق المالية، وبما يعود على تنمية الاقتصاد الوطنى، ولذا فإنه يجب أن يتعدى الالتزام بتطبيق هذه القواعد إلى توفير الآليات التى تضمن سير عمل المنشآت على وجه أفضل، ويعد التطبيق السليم لتلك الآليات خطوة أساسية نحو الاستفادة من مزايا قواعد حوكمة الشركات وتطبيقها ووضعها موضع التنفيذ بما يتلاءم مع طبيعة وظروف كل منشأة.

ويمكن القول أن هذه الدراسة قد قدمت انعكاسات قواعد حوكمة الشركات لتطبيقها في منشآت الأعمال بشكل يؤدى للوصول للقيمة العادلة لتلك المنشآت، وتتمثل هذه الانعكاسات في الآليات المحاسبية والمرتبطة بالنظم المحاسبية ومخرجاتها والمتمثلة فيالتقارير والقوائم المالية التي تعد وسيلة الاتصال الأساسية في مجالات الأعمال، وكذلك الآليات غير المحاسبية والتي تمثل النواحى التنظيمية والقانونية بالمنشأة حيث تتأثر المحاسبة بالمتغيرات البيئة والتنظيمية المحيطة سواء داخل المنشأة أو خارجها مما يؤثر على العملية المحاسبية سواء منها ما يتعلق بحقوق المساهمين التي تتصل أساساً باستثماراتهم وعوائد تلك الاستثمارات،أو ما يتعلق بالتحديد الواضح لاختصاصات مجلس الإدارة ومسئولياته وطرق الاضطلاع بتلك المسئوليات، وكذا القوانين التي تعمل في ظلها المنشآت ومدى التزامها بهذه القوانين، وتؤدى الآليات المحاسبية دوراً هاماً في هذا الصدد من خلال توفير المعلومات الكافية عن القرارات المتصلة بالنواحي غير المحاسبية.

ويتضح مما سبق، أن الآليات غير المحاسبية تعد بمثابة محددات على الآليات المحاسبية، وفي ذات الوقت فهي تمثل مجموعة من الأطر القانونية والتنظيمية التي تعمل من خلالها وفي ظلها الآليات المحاسبية.

ومن ناحية أخرى فإن الآليات المحاسبية تمثل نظم للتغذية العكسية فيما يتعلق بالتأكد من مدى الالتزام بالآليات غير المحاسبية، ومن ثم تحقيق أهداف قواعد حوكمة الشركات بصفة عامة، ويتضح من ذلك وجد علاقة تأثيرية تبادلية بين الآليات المحاسبية والآليات غير المحاسبية مما يؤدى إلى تأثيرها على أداء المنشآت للوصول للقيمة العادلة لها.

وبناء على ما سبق يستعرض الباحث عدة تصنيفات لآليات حوكمة الشركات من وجهة نظرالعديد من الدراسات، ثم تتناول تفصيلاً التصنيف الذي ستقوم عليه الدراسة.

ثانيا: آليات حوكمة الشركات

عرفت آليات حوكمة الشركات بأنها " الطرق والأساليب التي تستخدم للتعامل مع مشاكل الوكالة التى تنشأ بين الإدارة وحملة الأسهم عموماً، وبين الأقلية من حملة الأسهم وبين الأغلبية المسيطرة من حملة الأسهم.[9]

وفى تعريف أخر فإن آليات حوكمة الشركات تتمثل في " مجموعة الطرق والأساليب التي تطبق على مستوى الشركة لحل مشاكل حوكمة الشركات، ويتوقف استخدام هذه الطرق والأساليب على نظام الحوكمة المطبق فى البلد محل الدراسة.[10]

وبشكل عام فإنه توجد العديد من الآليات التي يمكن أن تستخدم لتطبيق مفهوم حوكمة الشركات بالشكل الذي يلاءم ظروف الشركات، وبيئة العمل الخاصة بها، وكذلك نظام حوكمة الشركات المطبق داخل البلد.

وقد تناولت العديد من الدراسات آليات حوكمة الشركات من عدة زوايا فقد أشارت إحدى الدراسات[11] إلى وجود أربع آليات لحوكمة الشركات هي:

- أسواق رأس المال.
- النظم القانونية والسياسية.
- المنتج وعامل السوق.
- نظم الرقابة الداخلية والتى تخضع لإشراف مجلس الإدارة.

كما توصلت دراسة أخرى[12] إلى أن آليات حوكمة الشركات تتمثل في:

- عقود الحوافز.
- الحماية القانونية للمستثمرين من التصرفات الشخصية للإدارة.
- الملكية بواسطة كبار المستثمرين كأحد آليات حوكمة الشركات.

بينما أشارت إحدى الدراسات[13] إلى أن آليات حوكمة الشركات تتمثل في أربع آليات

هي:

- الآليات القانونية والتشريعية.
- آليات الرقابة الداخلية مثل مجلس الإدارة، ملكية المديرين التنفيذيين لجزء من أسهم الشركة، نظم التعويض المادى للتنفيذيين والاعتماد على الديون، وكذلك الملكية بواسطة كبار المستثمرين.

- آليات الرقابة الخارجية.
- المنافسة السوقية لمنتجات الشركة.

ومن زاوية أخرى قامت إحدى الدراسات[14] بتصنيف آليات حوكمة الشركات إلى :

- الآليات الداخلية لحوكمة الشركات وتحتوى على:
  - مجلس الإدارة.
  - هيكل الملكية.
- الآليات الخارجية لحوكمة الشركات وتحتوى على:
  - النظم القانونية.
  - السوق كأحد آليات الرقابة على الشركات.

بينما قام أحد الباحثين[15] باستخدام مجموعة من الآليات وتتمثل فى:

- وجود ملاك كبار.
- حجم واستقلال مجلس الإدارة، والقوانين التى تعمل فى ظلها الشركة.
- تداول أسهم الشركة فى سوق أوراق مالية خارجى قوى مثل سوق لندن.

ومن وجهة نظر أخرى قدمت إحدى الدراسات[16] تصنيف آخر لآليات حوكمة الشركات حيث قام بتصنيفها إلى:

- الآليات الداخلية لحوكمة الشركات وتحتوى على العناصر الأتية :
  - مجلس الإدارة.
  - الحوافز الإدارية.
  - هيكل رأس المال.
  - القانون الأساسي واللائحة الداخلية.
  - الآليات الداخلية للرقابة.
- الآليات الخارجية لحوكمة الشركات وتحتوى على العناصر الأتية:
  - الخدمات القانونية والمالية والمحاسبية.
  - القوانين والتشريعات المطبقة.
  - الأسواق.
  - الجهات الخارجية للإشراف والرقابة.
  - المعلومات التي يوفرها سوق رأس المال وتحليلها.

وكذلك قامت إحدى الدراسات[17] باستخدام عدد من آليات الحوكمة والتي تتمثل في الأتي:

- استقلالية أعضاء مجلس الإدارة.
- الأسهم المملوكة من قبل أعضاء المجلس.
- الجمع بين عضوية مجلس الإدارة وإدارة الشركة.
- عدد أعضاء مجلس الإدارة.
- الأسهم المملوكة من قبل المدراء التنفيذيين للشركة.
- متوسط العمر بالنسبة للمدراء التنفيذيين.

بينما قدم أحد الباحثين[18] تقسيم أخر لآليات حوكمة الشركات تتمثل فيالأتي:

- إجمالى نسبة الأسهم المملوكة لكبار الملاك (الأشخاص، الشركات، الحكومة)
- عدد أعضاء مجلس الإدارة.
- الجمع بين إدارة الشركة وعضوية مجلس الإدارة.
- نسبة الأعضاء غير التنفيذيين فى لجنة المراجعة.
- حجم الشركة.
- مدينون الشركة.

ومن ناحية أخرى قدمت دراسة أخرى[19] مجموعة آليات حوكمة الشركات والمتمثلة في:

- تكوين مجلس الإدارة.
- هيكل مجلس الإدارة.
- حجم مجلس الإدارة.
- الفصل بين وظيفتى رئيس مجلس الإدارة والمدير التنفيذى.
- الإفصاح عن سياسات مجلس الإدارة.
- مهام ودور لجنة التعيينات كأحد اللجان التابعة لمجلس الإدارة.
- مهام ودور لجنة التعويضات والمكافآت كأحد اللجان التابعة لمجلس الإدارة.

وأخيراً قام أحد الباحثين[20] بتقديم تصنيفاً أخر لآليات حوكمة الشركات يتبلور في كلٍ من الآتي:

- الآليات المحاسبية والتي تتمثل في:

-السياسات والإجراءات المتعلقة بالإفصاح.

-لجنة المراجعة.

- الآليات القانونية والتي تتمثل في:

-ضمان حقوق المساهمين.

-مراعاة حقوق أصحاب المصالح.

- الآليات الإدارية والتي تتمثل في:

-التحديد الواضح لاختصاصات مجلس الإدارة.

-تكوين مجلس الإدارة.

-لجان مجلس الإدارة واستقلاليتها.

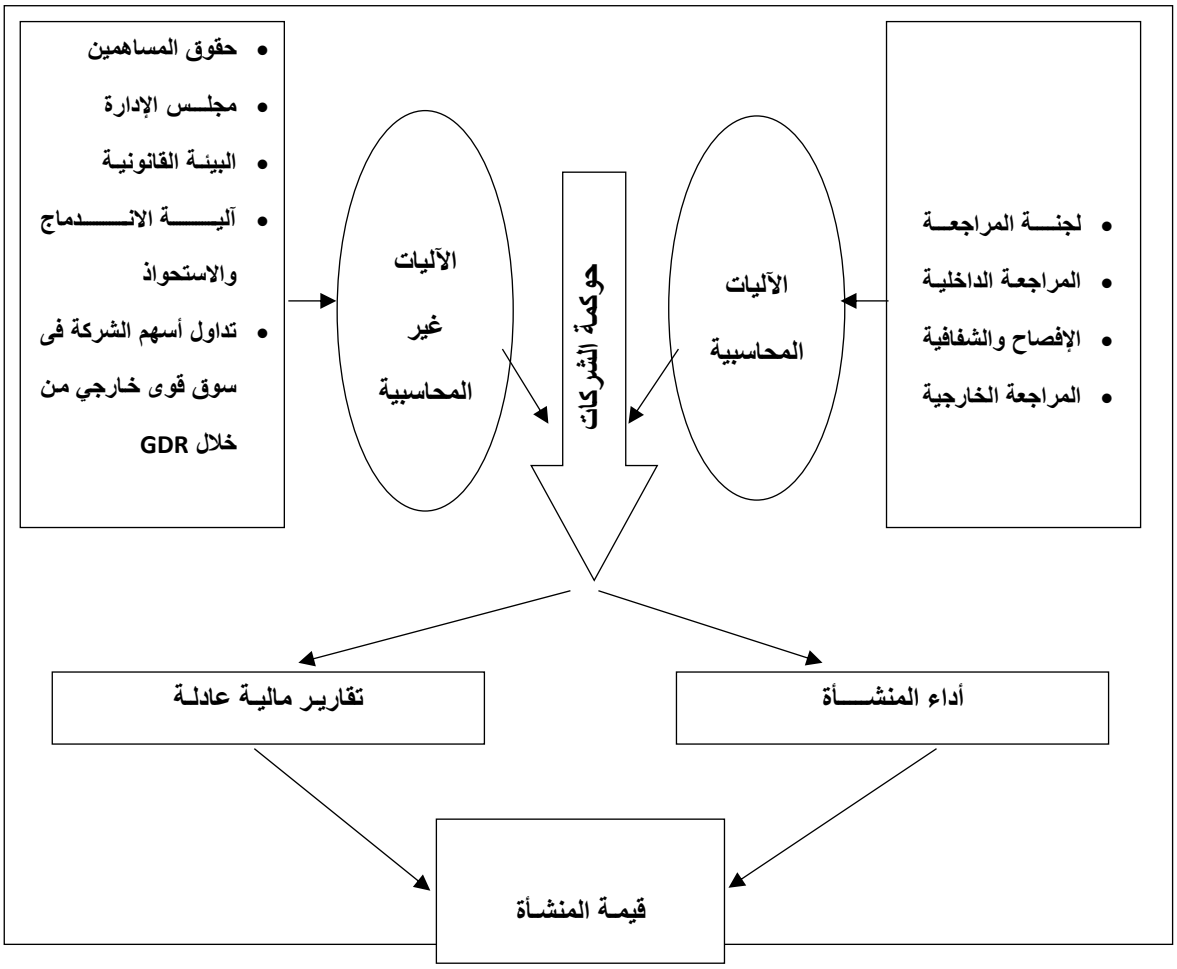
وفي ضوء ما تقدم يتضح للباحث انه لا يوجد تقسيم متفق عليه بين الباحثين في مجال آليات حوكمة الشركات وعليه ستقوم هذه الدراسة بتقسيم آليات حوكمة الشركات الى آليات محاسبية وآليات غير محاسبية وتتمثل الآليات المحاسبية في لجنة المراجعة، المراجعة الداخلية، الإفصاح والشفافية، وأخيراً آلية المراجعة الخارجية ومن ناحية اخرى فإن الآليات غير المحاسبية تشمل كل من حقوق المساهمين، مجلس الإدارة، البيئة القانونية، آلية الاندماج والاستحواذ، وأخيراً آلية تداول أسهم الشركة في سوق قوى خارجي من خلال GDR.

ومن وجهة نظر الباحث يمكن النظر الى الآليات غير المحاسبية أنها بمثابة محددات على الآليات المحاسبية وفي ذات الوقت فهي تمثل مجموعه من الأطر القانونية والتنظيمية التي تعمل من خلالها وفي ظلها الآليات المحاسبية، وفي ذات الوقت فان الآليات المحاسبية تمثل نظام للتغذية العكسية فيما يتعلق بالتأكد من مدى الالتزام بالآليات غير المحاسبية،ومن ثم تحقيق أهداف قواعد الحوكمة بصفة عامة.

ويتضح من ذلك وجود علاقة تأثيرية تبادلية نظامية بين الآليات المحاسبية والآليات غير المحاسبية بما يؤدى إلى تأثيرها على أداء الشركات وقيمتها.

ويمكن بيان ذلك من خلال الشكل رقم (1-1) التالي والذى يوضح التكامل بين آليات حوكمةالشركات للتأثير على أداء وقيمة المنشأه.

شكل رقم (1-1) : تكامل آليات الحوكمة للتأثير على أداء وقيمة المنشأة



المصدر: إعداد الباحث

ثالثا: الآليات المحاسبية لحوكمة الشركات.

ويمكن سردها في الآتي:

1- آلية لجنة المراجعة

أكدت معظم تقارير حوكمة الشركات على تشكيل لجان المراجعة لزيادة فعالية نظام التقارير المالية[21] مثل تقرير فين في فرنسا Vien Report، وتقرير كأردانفي بلجيكا Cardan Report , وتقرير بوش في استراليا Bosch Report، وتقرير بورصة نيويورك للأوراق المالية NYSE Report، وتقرير الاتحاد القومي للمتعاملين في الأوراق المالية NASD Report، وتقرير بردا في ايطاليا preda report، وتقرير كادبورى في المملكة المتحدة Cadbury report، ومن ناحية أخرى تتمثل واجبات لجان المراجعة من منظور حوكمة الشركات في الآتي:[22]

- فحص ومراجعة إجراءات الرقابة الداخلية بالشركة.
- فحص ومراجعة السياسات المحاسبية المطبقة في الشركة والتغيرات الناتجة عن تطبيق معايير محاسبية جديدة .
- فحص ومراجعة وظيفة المراجعة الداخلية وإجراءاتها وخططها ونتائجها.
- فحص ومراجعة المعلومات الإدارية التي تقدم للمستويات الإدارية المختلفة ونظم إعدادها وتوقيت عرضها.

- فحص الإجراءات التي تتبع في إعداد ومراجعة ما يلي:

– القوائم المالية الدورية والسنوية.

– نشرات الطرح العام والخاص للأوراق المالية.

– الموازنات التخطيطية.

– التأكد من تطبيق الأساليب الرقابية اللازمة للمحافظة على أصول الشركة،وإجراء التقييم الدوري للإجراءات الإدارية للتأكد من الالتزام بالقواعد وإعداد تقارير بذلك لمجلس الإدارة.

ومن جانب آخر، فان لجنة المراجعة تقوم بدراسة خطة المراجعة مع المراجع الخارجي، واقتراح تعيينه وتحديد أتعابه، واعتماد قيامه بخدمات إضافية، وتقديم هذه الاقتراحات الى مجلس الإدارة والذى يقوم بعرضها على الجمعية العامة للشركة لاتخاذ قرار بشأنها.[23]

وبناء على ما تقدم وبتقييم هذه الواجبات للجنة المراجعة في ضوء المبادئ الدولية لحوكمة الشركات يتضح أن وظيفة لجنة المراجعة هي وظيفة إشرافية ورقابية ولا يدخل في نطاق عملها القيام بإعداد القوائم المالية،أو اتخاذ قرارات فعلية بشأن التقرير المالي، حيث أنها مسئولية الإدارة المالية وجهاز المراجعة الداخلية، والمراجعة الخارجية.[24]

وتأسيساً على ما سبق يتضح للباحث أن جميع ما تقوم به لجنة المراجعة من تلك المهام والوظائف تهدف إلى المحافظة على حقوق المساهمين، وتعظيم العائد على الاستثمارات،ودعم المسئوليات مجلس الإدارة وهو ما تسعى حوكمة الشركات لتحقيقه، لذا أصبحت لجان المراجعة من الدعائم الأساسية لتفعيل حوكمة الشركات.

2– آلية المراجعة الداخلية

تعرف المراجعة الداخلية بأنها أنشطة منظمة ومستقلة وموضوعية تقوم بالتدقيق وتقديم الاستشارات بهدف إضافة قيمة،وتحسين كل من الأداء والعمليات،ومساعدة المنظمات على تحقيق أهدافها من خلال تقييم وتحسين فعاليةكلٍ من إدارة المخاطر، والرقابة والسيطرة على مجريات التشغيل.

ومن أنواع الأنشطة التي تقوم بها إدارة المراجعة الداخلية وتساهم في تفعيل مبادئ حوكمة الشركات ما يلي:[25]

- تقييم نظم الرقابة الداخلية المطبقة بالإدارات التنفيذية وذلك عن طريق تقييم الإجراءات التنفيذية والرقابية،وتحديد مدى إمكانية الاعتماد عليها،وتنفيذ الاختبارات اللازمة لتحديد نقاط القوة والضعف.
- تقديم التوصيات اللازمة والتي تراها إدارة المراجعة الداخلية لتقوية نقاط الضعف في نظم الرقابة الداخلية للمديرين التنفيذيين حيث أن مسئولية نظام الرقابة الداخلية هي مسئولية المدير التنفيذي.
- تنفيذ مراجعة مدى التزام العاملين بنظام الرقابة الداخلية المطبقة وما إذا كان من الممكن الاعتماد عليها.
- مراجعة جميع الأنشطة التي تمارس في الشركة سواء كانت هذه الأنشطة خدمات، إنتاج، مبيعات، نظم إدارية، نظم مالية، نظم محاسبية، نظم فنية، حيث سمحت معايير المراجعة الداخلية بإمكانية الاستعانةبخبراء في بعض المجالات طبقاً لرأى مدير إدارة المراجعة الداخلية وتحت إشرافه.
- مراجعة مدى التزام جميع العاملين بالقوانين واللوائح،والنظم والتعليمات،والقرارات الخاصة بممارسة أنشطة الشركة.

– مراجعة القوائم والتقارير المالية والتحقق من:

- دقة الأرقام الواردة بالتقارير.
- صحة الأرقام الواردة بالتقارير.

- قابلية الأرقام الواردة بالتقارير للتحقق.
- ملائمة البيانات والمعلومات للهدف من التقرير المالى.
- إصدار التقرير فى الوقت المناسب.

وتأسيساً على ما سبق، يتضح للباحث وجود أثر لتطور مفهوم وميثاق معايير المراجعة الداخلية على تفعيل حوكمة الشركات، وخاصة بعد صدور معايير المراجعة الداخلية الدولية عام 2003 حيث بدأ الفكر المحاسبي في التوجه نحو تغيير الدور التقليدى للمراجعة الداخلية بحيث تصبح أنشطتها المستجدة ذات قيمة اقتصادية وفي ذات الوقت تضيف للمراجع مهارات جديدة تحسن أدائه.

3- آلية الإفصاح والشفافية

تعد العلاقة بين حوكمة الشركات والإفصاح علاقة ذات اتجاهين، حيث تعمل حوكمة الشركات على تدعيم الإفصاح من خلال توفيرها لمعايير للإفصاح والشفافية تضمن شمول التقارير المالية للشركات على المعلومات اللازمة والضرورية للمستخدمين، كما يعمل الإفصاح على تدعيم حوكمة الشركات، حيث أن تحقيق منافع ومزايا الحوكمة تتوقف على إفصاح الشركات عن ممارسات الحوكمة بها، مما يؤدى إلى زيادة المصداقية للشركة ويعيد الثقة بأسواق المال ككل.

وقد عرف أحد الباحثين الشفافية بأنها " الإفصاح للجهات ذات العلاقة عن المعلومات المالية والتنظيمية بشكل يمكن المساهمين والمقرضين من تقييم أداء الشركة.[26]

وكذالكتطالب مبادئ حوكمة الشركات بالإفصاح في الوقت المناسب عن كافة التطورات التي تحدث سواء على شكل تقارير منتظمة أودورية، وتطالب بتقديم المعلومات إلى كافة المساهمين بصورة متزامنة، بهدف ضمان المعاملة المتكافئة.

وقد جاءفي مبادئ حوكمة الشركات الصادرة عن منظمة التعاون الاقتصادى البنود التي يجب الإفصاح عنها لتفعيل دور الإفصاح في حوكمة الشركات وفقاً لمتطلبات قاعدة الإفصاح العادل والإفصاح الإختيارى وتتمثل في ما يلي:[27]

- يجب أن يشمل الإفصاح (ولكن دون أن يقتصر) علي المعلومات التالية:

– النتائج المالية والتشغيلية للشركة.

– أهداف الشركة.

– حق الأغلبية من حيث المساهمة، وحقوق التصويت.

– أعضاء مجلس الإدارة والمديرين التنفيذيين الرئيسيين والمرتبات والمزايا الممنوحة لهم.

– عوامل المخاطرة المنظورة.

– المسائل المادية المتصلة بالعاملين وبغيرهم من أصحاب المصالح.

– هياكل سياسات حوكمة الشركات.

- ينبغى إعداد ومراجعة المعلومات، وكذا الإفصاح عنها بأسلوب يتفق ومعايير الجودة المحاسبية والمالية، كما ينبغي أن يفي ذلك الأسلوب بمتطلبات الإفصاح غير المالية وأيضا بمتطلبات عمليات المراجعة.
- يجب الاضطلاع بعملية مراجعة سنوية عن طريق مراجع مستقل، بهدف إتاحة التدقيق الخارجى والموضوعي للأسلوب المستخدم في إعداد وعرض التقارير المالية.
- ينبغي أن تكفل قنوات توزيع المعلومات إمكانية حصول مستخدمي المعلومات عليها في الوقت المناسب وبالتكلفة المناسبة.

وتأسيساً على ما سبق يتضح للباحث أن حوكمة الشركات تعمل على تدعيم الإفصاح من خلال توفيرها لمعايير الإفصاح والشفافية بشكل يضمن شمول التقارير المالية للشركات على جميع المعلومات اللازمة والضرورية لإعطاء مستخدمي هذه التقارير صورة واضحة وصحيحة عن الشركات.

4- آلية المراجعة الخارجية

تمثل مهنة المراجعة دوراً هاماً فى إضفاء الثقة والمصداقية للتقارير المالية التي روجعت،ومن ثم المساهمة في ضمان تخصيص الموارد الاقتصادية بشكل فعال وأكثر كفاءة ولا تتأسس هذه الثقة والمصداقية على أساس اعتقاد المستثمرين فى كفاءة المراجع، بل أيضاً في اعتقادهم في استقلال المراجع،ونزاهته،وقدرته على إصدار أراء موضوعية غير متحيزة، لذا يعد الاستقلال ركناً أساسياً لمهنة المراجعة.[28]

وعلى ذلك تساهم المراجعة الخارجية في تفعيل مبادئ حوكمة الشركة وذلك عن طريق مايلى:[29]

- تعد أداة لتخفيض أو تخفيف Mitigate حدة التعارض بين مصالح الملاك والإدارة، وأيضاً الحد من مشكلة عدم تماثل المعلومات Information Asymmetry، وذلك من خلال قيامها بالتصديق على صحة المعلومات الواردة بالقوائم المالية.
- يتحقق هدف إضفاء المصداقية على المحتوى الإعلامي المحاسبي عن طريق قيام مراجع مستقل بإبداء الرأي المحايد وغير المتحيز على القوائم والتقارير المالية في ظل حوكمة الشركات.
- إصدار التقارير المالية السنوية والفترية في وقتها لتوفير معلومات أكثر ملائمة لاحتياجات المستخدمين الداخليين والخارجيين.
- لابد أن تؤدى خدمات المراجعة في إطار الحوكمة إلى تحقيق توقعات المستفيدين فيما يتعلق باكتشاف الغش، والحكم على مدى كفاءة وفعالية نظام الرقابة الداخلية، والتحذير المبكر من فشل المنشأة،والتأكيد على استمرارية المنشأة.

ومن ناحية أخرى فإن تفعيل دور المراجعة الخارجية للوفاء بمتطلبات حوكمة الشركات يتم من خلال:

- تدعيم استقلال المراجع الخارجي وذلك من خلال تفعيل وتطبيق معيار المراجعة المصري رقم (24) والصادر عن وزارة التجارة المصرية في مارس من عام 2004 والخاص بالسلوك المهني واستقلالية مراجع الحسابات والذي تضمن عرض بعض التهديدات التي تؤثر على استقلال المراجع وسبل الحماية الملائمة.[30]
- تطوير الآداب والسلوك الأخلاقية لمهنة المراجعة الخارجية وذلك من خلال غرس المبادئ الأخلاقية في نفوس أعضاء المهنة،والعمل على تقوية الرقابة الذاتية للمراجعين الخارجيين وذلك بدءاً من مرحلة التحاق الراغبين في مزاولة المهنة بمراحل التعليم الجامعي مروراً بفترة التدريب العملي،ثم حصولهم على الترخيص بمزاولة المهنة والتزامهم ببرامج التعليم المهني المستمر.[31]
- تطوير المسئولية القانونية والتأديبية لأعضاء مهنة المراجعة الخارجية، حيث انه قد يكون من المناسب لتحقيق أهداف الحوكمة، أن يتم تشديد العقوبات القانونية والجنائية، والتأديبية على المراجع الخارجى الذي يخالف معاير الأداء المهني ويتسبب في إلحاق ضرر مادي بالعميل، أو بالطرف الثالث، أو بالمجتمع بهدف منع التجاوزات، والحرص على مصالح كافة الأطراف.[32]

وتأسيساً على ما سبق يتضح للباحث أن تحقيق جودة عملية المراجعة يؤدى إلى زيادة ثقة مستخدمي القوائم المالية بصفة عامة،والمتعاملين في سوق المال بصفة خاصة في تقارير المراجعة مما ينعكس في النهاية على تدعيم الدور الإيجابي لمراجعة الحسابات في حوكمة الشركات.

رابعا: العلاقة بين حوكمة الشركات وإدارة الأرباح

1- إدارة الأرباح

يقصد بإدارة الأرباح الاستخدام المحتمل لإدارة الاستحقاقات Accrual Management من قبل الإدارة بقصد الحصول على بعض المكاسب الخاصة (Belkaoui , 2004)، وبالتمعن في هذا التعريف نجد أن الأداة المستخدمة في إدارة الأرباح هو تعمد الإدارة في استخدام أساس الاستحقاق بالشكل الذي يكفل لها تحقيق مصالح ذاتية وبذلك فقد شمل التعريف جميع الوسائل الممكنة مثل: الاختيار من بين البدائل المحاسبية، إجراء تقديرات محاسبية وفقا لرغبات الإدارة، المرونة في توقيت الاعتراف من حيث التقديم أو التأجيل لبعض بنود المصروفات والإيرادات.

فعلى سبيل المثال بالنسبة لطرق تسعير المخزون السلعي يمكن استخدام أكثر من طريقه لتسعير المنصرف من المخزون، وبالتالي تتأثر تكلفه المبيعات وتكلفه المخزون أخر المدة وكذلك صافى الأرباح أو الخسائر، كما أن هناك العديد من الطرق المقبولة للمحاسبة عن إهلاك الأصول الثابتة وللإدارة مطلق الحرية في اختيار من بينها، ومن ناحية أخرى تستطيع الإدارة أن تؤثر على توقيت حدوث بعض العمليات مثل تأخير حدوث عمليه بيع معينه أو تأجيل مصروف معين أو الإسراع بإنفاق معين قبل ميعاد استحقاقه وبالإضافة إلى ذلك تستطيع الإدارة أن تقوم بتغيير معالجه بعض بنود الإيرادات أو المصروفات مثل معالجه البنود الرأسمالية على إنها إيرادية أو تحويل البنود العادية إلى بنود غير عادية كما يمكن التحكم في توزيع بعض المصروفات بين الفترات المحاسبية وهذا يؤدى إلى اختلاف النتائج والمؤشرات المالية المستخرجة من القوائم المالية مع الأخذ في الاعتبار أن جميع الطرق تتمشى مع المبادئ المحاسبية المتعارف عليها وهو ما يبرز الحاجة الملحة إلى التعرف على السياسة المحاسبية المتبعة عند إعداد وعرض القوائم المالية

ومن منظور علاقة وضع المعايير وإدارة الأرباح، فقد استهدفت دراسة (Demski , 2004)الدراسة اختبار مدي جودة المعايير المحاسبية مقاسه بمدي تأثيرها على كلا من إدارة الأرباح المحاسبية وإدارة الأرباح الحقيقية من خلال اختبار مدي وجود إدارة للإرباح في مجموعة من الشركات التي تقوم بتطبيق معايير محاسبية تعتمد على أساس القواعد التفصيلية وقد توصلت الدراسة إلي أن الاعتماد على المعايير المحاسبية التي تعتمد على أساس القواعد الأكثر تفصيلاً لتحديد المعالجات المحاسبية للأحداث الاقتصادية سوف تؤدي إلى التقليل من مجال إدارة للأرباح الحقيقية عند أحكام وضع المعايير المحاسبية.

كما أشارت دراسة (Ewert&Wagenhofer , 2005)إلى أن الاختيار المحاسبي يمكن استخدامه كأداة لإدارة الأرباح ويكون له تكلفته الخاصة، وبالتالي فإن هناك علاقة طردية بين زيادة تكاليف استخدام البدائل المحاسبية وزيادة تكرار استخدام هذا البديل لإدارة الأرباح، كما أن التقليل من عدد الطرق والبدائل المحاسبية من خلال تحديد قوائم أكثر وضوحاً للمعايير المحاسبية سوف يزيد أيضاً من تكلفة عملية إدارة الأرباح مقارنة بتقليل مستوي إدارة الأرباح، إلا أنه على الرغم من ذلك نجد أن المستوي الكلي المتوقع لإدارة الأرباح سوف يرتفع وذلك نظراً لوجود نوعين لإدارة الأرباح الأول هو إدارة الأرباح المحاسبية أما الثاني والذي يزداد نتيجة لنقص النوع الأول هو إدارة الأرباح الحقيقية والتي تعتمد على إمكانية التأثير أو التلاعب فى التدفقات من خلال توقيت وقوع الأحداث والاعتراف بها.

2 – دوافع إدارة الأرباح

ربطت إدارة الأرباح بإدارة المنشاة على أساس أنها صاحبة الامتياز في هذا العمل ولها المصلحة الكبرى في انتهاج هذا الأسلوب ولأسباب متعددة لذا يمكن تصنيف دوافع الإدارة في إدارة الأرباح بالاتي :

2-1-دافع الكفاءة

ويتمثل في الحفاظ على بقاء واستمرار المنشاة في السوق من ناحية تحقيق الميزة التنافسية وبيان قوة المنشاة من الناحية المالية لدى المستثمرين ومستخدمي البيانات المالية ، وما يؤشر عن مدى كفاءة إدارة المنشاة في عملها خلال الفترة المالية، ويرى أن إدارة الأرباح في البيانات المالية بدافع بقاء واستمرار المنشاة قد يكون سلاحا ذو حدين إذ من جهة قد يحوز على ثقة المساهمين إذا كان في حدود المرونة في المبادئ المحاسبية المتعارف عليها غير انه من جهة ثانية إذا ما لجأت الإدارة الى الخروج من المألوف من المبادئ المحاسبية المقبولة عموما واستخدمت الفن المحاسبي فان ذلك يكون ذو اثر سلبي على مصير المنشاة وإدارتها وبياناتها المالية.[33]

2-2- الدافع الذاتي للإدارة

ويتأتى ذلك عند تحقيق منافع ذاتية تخص الإدارة ويكون لإدارة الأرباح تأثيرا جوهريا على المركز الحقيقي للمنشاة . إذ أن للإدارة دائما حافزا قوي للتأثير على البيانات المالية بما يحقق مصالحها . ويرى (Defond 1997 p115-139) أن أهم الدوافع الذاتية للإدارة هي:-

– التأثير سلبا على أسعار الأسهم ثم الاستحواذ بعد ذلك عليها.

– المحافظة على سمعة الإدارة وذلك لتعزيز موقفهم في الاحتفاظ بمناصبهم الوظيفية فإذا كان تقويم أداء الإدارة على أساس رقم أرباح مستهدف أو رقم أرباح العام الماضي أو على أساس معدل النمو في الأرباح بما يتوفر لدى الإدارة دافع في التأثير في رقم الربح لكي يتفق مع رؤيتها.

فيما يرى (Holthawsen1995 p207-218) أن الحوافز الكبيرة للإدارة يكون لها دوافع للتأثير على رقم الأرباح كنتيجة لخطة الحوافز المتبعة في المنشاة وخاصة إذا ما ارتبطت حوافز الإدارة بأرقام الأرباح المبلغ عنها.

فيما يرى تلجا الإدارة الجديدة الى التخلص من كل الأمور السيئة في المنشاة بتحميلها على السنة التي حدث فيها التغير وبذلك تظهر الإدارة الجديدة بشكل أفضل عند تقويم أدائها في السنوات الآتية.[34]

ويرى الباحثان أن للدافع الذاتي للإدارة تأثير كبير في إدارة الأرباح وهذا الأمر متعلق بسايكولجية العنصر البشري الذي يدير المنشاة إذ أن الإنسان دائما ما يطمح الى تحقيق الأفضل بدافع ذاتي مرتبط بسلوكياتها الذاتية.

2-3- مداخل إدارة الأرباح

يبين (Scott&Pitman,2005) أن الإدارة عندما تلجا الى إدارة الأرباح فأنها تستند الى المبررات الآتية :

- إنها لا تخالف القواعد القانونية سواء كانت عامة أو خاصة بالنشاط التجاري.
- إنها لا تخالف المبادئ المحاسبية المتعارف عليها.
- إنها لا تتجاوز نطاق سلطاتها.

إن إدارة الأرباح لها دلالة للعديد من الاستراتيجيات والأساليب التي تتبعها الإدارة في إتباع إدارة الأرباح والتي من شانها التأثير على المعلومات المحاسبية من جانبي الشكل والمضمون وبشكل خاص عند إعداد البيانات المالية بالصورة التي تراها مناسبة وبدرجات مختلفة ويختلف الأسلوب الذي تتبعه الإدارة باختلاف نوع القرار المتخذ من قبلها ووفق الأهداف المحددة بشكل مسبق.

ويمكن تلخيصها بما يلي:

– ويتناول شكل المعلومة أي ما يتعلق بتبويب وعرض البيانات المالية ويتم ذلك من خلال التجميع أو الدمج بين الأرقام المحاسبية.[35]

– فيما يتعلق بمضمون المعلومة المحاسبية فيرى (جهماني، ص115) أن هناك أساليب تستخدم في القرارات التشغيلية والتمويلية ذات العلاقة بالأحداث الاقتصادية التي تتخذها الإدارة للمناورة بإيرادات ومصروفات الفترة بقصد إحداث التأثير المطلوب على الدخل المعلن ونسب توزيعه.[36]

ويرى الباحثان التقسيم الآتي كأساليب لإدارة الأرباح مما تعمله هذه الأساليب من تأثيرعلى البيانات المالية وهي كالآتي :

2-4- أساس الاستحقاق

من المعروف أن أساس الاستحقاق هو من الأسس الرئيسية في تبني السياسات المحاسبية واعتمادها ومن ثم في عرض البيانات المالية، إضافة الى انه يمكن استخدام التقارير في اثر الاستحقاق المحاسبي كمقياس لمساحة الحرية في اختيار السياسات المحاسبية المستغلة من قبل الإدارة كما ان التقارير في اثر الاستحقاق له تطبيقات مهمة في الدراسات المتعلقة باكتشاف ممارسات إدارة الأرباح . إذن هو عملية محاسبية للاعتراف بالأحداث والظروف غير النقدية متى ما ظهرت للوجود ويتطلب الاستحقاق الاعتراف بالإيرادات والزيادة في الموجودات والمصاريف والمطلوبات على أساس مبالغ متوقع لها أن تقبض أو تدفع عادة على شكل نقد في المستقبل.

أي هو التغير المحتمل والتقديرات التي من الممكن انتتحقق في الإيرادات والمصروفات المستحقة مثل تغيير العمر الافتراضي للأصول أو احتمال سداد المدينين بغرض التحكم في مقدار الإيرادات والمصروفات التي تظهر في فترة مالية معينة.

3- حوكمة سياسة توزيع الأرباح وإدارتها في الشركة

توفر الحوكمة معايير الأداء الكفيلة بالكشف عن حالات التلاعب والفساد وسوء الإدارة بقدر يؤدي إلى كسب ثقة المتعاملين في أسواق المال والعمل على استقرار تلك الأسواق، وفي هذا الصدد فهي تعتبر أداة ووسيلة تعمل على إحكام وإدارة سياسة توزيع الأرباح في الشركة.

3-1- الفرضيات المفسرة للعلاقة بين حوكمة الشركات وسياسة توزيع الأرباح

أجريت بعض البحوث حول علاقة الحاكمية المؤسسية وسياسة توزيع الأرباح في الشركة، مثل: دراسة Jiraporn et a , ;2011 Adjaoud and Ben-Amar, 2010 Renneboog and Szilagyi, 2006; Michaely and Roberts, 2006; La Porta et al, 2000، حيث بحثت في فرضيتين مفسرتين للعلاقة بين الحاكمية المؤسسية وسياسة توزيع الأرباح، الأولى تنادي بوجود علاقة طردية بين جودة الحاكمية المؤسسية وتوزيعات الأرباح، والثانية تؤكد وجود علاقة عكسية بينهما والتي يمكن عرضها كالاتي:

3-1-1- فرضية التوزيعات كبديل عن جودة حوكمة الشركات

يطلق على هذه الفرضية بفرضية البديل وهي تقوم على أن سياسة توزيع الأرباح هي واحدة من آليات النزاع بين حملة الأسهم والمديرين، وحسب وجهة نظر مؤيدي هذه الفرضية، فإن سياسة توزيع الأرباح وتخفيض تكلفة الوكالة تستندان بشكل كبير على تقييدات أعمال الإدارة (restriction on managerial actions)؛ ففي وضع تنعدم فيه الرقابة الفعالة على أعمال الإدارة سوف يعمل المديرون على استغلال النقدية في استثمارات غير كفؤة، أو استخدامها كتوزيعات أرباح، بينما في الشركات ذات الحوكمة المرتفعة تزداد فيها رقابة تصرفات الإدارة ومن ثم تستخدم التدفقات النقدية في مشروعات ذات كفاءة مما يقلل من فرص توزيعها على المساهمين، أو بعبارة أخرى، فإن ثمة علاقة عكسية بين جودة حوكمة الشركات وتوزيعات الأرباح. ويمكن التعبير عن هذه الفرضية كما يأتي: "توجد علاقة عكسية بين جودة حوكمة الشركات وتوزيعات الأرباح فتوزيعات الأرباح المرتفعة هي البديل عن مستوى حوكمة منخفضة larger weaker governance dividends substitute for، أي أن الشركات التي تقوم بتوزيع الجزء الأكبر من أرباحها تعكس مستوى منخفضا من الحوكمة في هذه الشركات(Jiraporn et al, 2011).[37] فارتفاع مستوى الحاكمية الشركة يعد بديلا عن سياسة توزيع الأرباح، حيث إن الشركات التي تتمتع بحاكمية مؤسسية جيدة تنخفض فيها كلفة الوكالة وافتراق الإدارة عن الملكية؛ ومن ثم تنعدم الحاجة إلى استخدام أداة توزيع الأرباح لتسكين النزاعات بين الملاك والمدراء.[38]

3-1-2-فرضية التوزيعات كنتيجة لجودة حوكمة الشركات

تشير الفرضية الثانية إلى فرضية التدفق النقدي الحر (free cash flow hypothesis) ، وتسمى أيضا "فرضية النتيجة"(outcome hypothesis). واستنادا لهذه الفرضية، فإن المديرين في الشركات ذات الحوكمة المنخفضة يميلون إلى الاحتفاظ بالنقدية من غير توزيعها من أجل استغلالها في تحقيق مصالحهم الشخصية من خلال توزيعها كعلاوات أو الدخول بصفقات تعود بالنفع الشخصي عليهم من غير اعتبار لمصالح حملة الأسهم. في المقابل، فإن الشركات التي تتمتع بحوكمة جيدة (strong governance) لا يستطيع مديروها استغلال التدفقات النقدية الحرة في تحقيق مصالحهم الشخصية، وإنما يتم توزيعها على حملة الأسهم. أي بمعنى آخر، إن ثمة علاقة طردية بين جودة حوكمة الشركات (corporate governance quality) وتوزيعات الأرباح، ويمكن التعبير عنها كما يأتي: "توجد علاقة طردية بين جودة حوكمة الشركات وتوزيعات الأرباح".

سياسة توزيع الأرباح المتوقعة وفقا لهذه النظرية هي نتيجة (outcome)، لجودة أو مستوى الحوكمة في الشركة (Jiraporn et al, 2011)،[39] بحيث يمارس المساهمون الضغط على المديرين للقيام بتوزيع الجزء الأكبر من الأرباح من بدلا استخدامها لتحقيق منافعهم الخاصة[40] (La Porta et al, 2000 Mitton, 2004 , Adjaoud and Ben-Amar, 2010 .Jiraporn and Ning,2006[41]

أكدت الممارسات التجريبية أن الشركات ذات الحوكمة المرتفعة تدفع توزيعات أرباح أكبر لمساهميها، فقد بين (Renneboog and Szilagyi, 2006) أن الشركات التي تمارس حوكمة الشركة بشكل كبير تدفع أرباحا أعلى لمساهميها. كما استنتجا أنها تشجع على القيام بتوزيعات أرباح أعلى وأكثر ثباتا.[42]

3-2- أثر آليات الحوكمة على إدارة الأرباح في الشركة

تشتمل الحوكمة على آليات داخلية وأخرى خارجية والتي من شأنها التأثير على إدارة الأرباح في الشركة وهي في الأساس تعتمد على المعرفة المحاسبية على كل من الرقابة والإفصاح المحاسبي وإدارة المخاطر.

3-2-1- أثر المراجعة الداخلية في الحد من ممارسات إدارة الأرباح في الشركة

تتمثل مهمة عملية المراجعة الداخلية إفي تحسين أداء الشركات وتفعيل مفهوم المساءلة وبالتالي الحد من أي تأثير للإدارة على مصالح الأطراف المهتمة بأعمال الشركة، ويتم ذلك من خلال إعادة هندسة عملية المراجعة الداخلية بما يتوافق مع الهيكل التنظيمي للمؤسسة الذي من شأنه أن يوفر الضمان الكافي لزيادة فعاليتها كنشاط مضيف للقيمة، حيث يتم النظر إلى وظيفة المراجعة الداخلية من منظور شامل للنواحي المالية والإدارية والتي تبدأ بالتخطيط ثم التنفيذ فالإتصال وإعداد التقارير وتنتهي بالمتابعة، ثم إخضاع كل نشاط للتحليل الوظيفي لدعم الوظائف المهام المضيفة للقيمة بما يكفل ليس فقط جودة وسرعة الأداء بل أيضا فاعليته من منظور سلسلة القيمة.[43]

3-2-2-أثر نظام الرقابة الداخلية على ممارسات إدارة الأرباح في الشركة

يتمثل دور نظام الرقابة الداخلية في الشركة في زيادة الثقة في القوائم المالية بما يخدم جميع الأطراف ذات المصلحة وذلك من خلال ما يتضمنه من إجراءات وعمليات ووسائل وسياسات تشكل حجر الأساس في نجاح الشركات باعتباره نظام متكامل ومتناسق وشامل لجميع أوجه النشاط في الشركة من أمور مالية وتشغيلية وإدارية أي يحقق الرقابة على الأنشطة و العمليات المالية ما فيها سياسة توزيع الأرباح.[44]

3-2-3-أثر لجنة المراجعة على ممارسات إدارة الأرباح في الشركة

يتمثل دور لجنة المراجعة في على العمل على التنسيق بين أعمال المراجعة الداخلية وكذا أعمال مجلس الإدارة مختلف مراكز الرقابة في الشركة، الأمر الذي من شأنه أن يسهم في الحد من الممارسات السلبية لإدارة الأرباح نظرا لأن نطاق عملها يشمل ما يلي:[45]

– إشراف لجنة المراجعة على المراجعة الخارجية

– إشراف لجنة المراجعة على التقارير المالية، وذلك من خلال مناقشة القوائم المالية مع الإدارة العليا وتقديم النصح للإدارة في حالة تعدد وجهات النظر بخصوص القضايا المحاسبية الهامة كما في حالة الاختيار من بين السياسات المحاسبية والنظر في السياسات المحاسبية المستخدمة.

3-2- 4- أثر المراجعة الخارجية على ممارسات إدارة الأرباح في الشركة

تمثل المراجعة الخارجية وسيلة فعالة لمعالجة مشكلة الوكالة التي تظهر من خلال عدم تماثل المعلومات بين الأطراف المهتمة بمالح الشركة، فمن جهة المسيرين (الإدارة، الوكيل) فهم يعملون على تسيير أعمال الشركة بما يمتلكونه من خبرات مقابل أخذ أجرة، أما من جهة المالكين (المساهمين) فهم أصحاب رأس المال فهم ينتظرون تحقيق أرباح، الأمر الذي يدفع الوكيل إلى العمل على استغلال ما لديه من المعلومات في تنظيم منفعته وبالتالي يحدث التعارض في المصالح وهنا يبرز دور المراجعة الخارجية كأداة للرقابة على تصرفات الوكيل وتخفيض هذا التعارض ولزيادة فعالية المراجعة الخارجية في الحد من الممارسات السلبية لإدارة الأرباح لابد من الأخذ بعين الاعتبار العناصر الآتية:

– الارتقاء بمفهوم الإفصاح في تقرير المراجعة وذلك بزيادة تأكيد الصدق المحاسبي به وتوسيع نطاقه ليتضمن معلومات تفي بالاحتياجات المتعددة لمستخدميه ومواكبة التطورات المستمرة في بيئة الأعمال.[46]

– الالتزام بمعايير المراجعة الدولية.

– الالتزام بقواعد السلوك الأخلاقي.

– وجود نظام للرقابة على جودة أداء المراجعة الخارجية سواء من خلال أن تتم عملية الرقابة من داخل مكتب المراجعة بواسطة أعضاء من مستوى تنظيمي أعلى، أو بواسطة مكاتب أخرى.

– تقدير المراجع لمسؤوليته القانونية مما يدفعه لتحقيق مستوى جودة عالية لعملية المراجعة وبالتالي تنخفض احتمالات التلاعب في الأرباح و نسب توزيعها بما يحقق مصالح الإدارة.

– اعتقاد المراجع بأن الإدارة لديها دوافع لإدارة الأرباح يؤدي إلى تقدير احتمال مرتفع أن تتضمن التقارير المالية أخطاء جوهرية سواء كانت إدارة الأرباح بالتخفيض أو بالزيادة.[47]

خاتمة:

تم التوصل إلى مجموعة من الاستنتاجات يمكن تلخيصها كالآتي:

– تعد حوكمة الشركات النظام الذي تستخدمه الشركة في عملية الإشراف والرقابة على عملياتها، كما أنها تمثل النظام الذي يتم من خلاله توزيع الحقوق والمسؤوليات على مختلف الأطراف ذات المصلحة بما في ذلك مجلس الإدارة والمديرين وحملة الأسهم وأصحاب المصالح الأخرى كما أنها تحدد القواعد والإجراءات.

– تعد سياسة توزيع الأرباح في الشركة جزءا من السياسة المالية للإدارة بحيث تحقق التوازن بين مختلف المصالح والمساهمين، وهذا ما يحقق الزيادة في حقوق المساهمين وزيادة جذب المستثمرين.

– تعتبر سياسة توزيع الأرباح أحد أهم القرارات المالية التي تقع على عاتق المديرين وخاصة المدير المالي، وذلك لأهمية هذه السياسة كونها تقسم الأرباح إلى أرباح موزعة على المساهمين وأرباح محتجزة، بالإضافة إلى محتوى هذا القرار، إذ يعتبر مؤشرا مهما في الأسواق وكونه يأخذ بعين الاعتبار الأداء المالي للمؤسسة.

– استنادا للإطار العام لنظرية الوكالة، فإن هناك صلة مباشرة بين حوكمة الشركات وسياسة توزيع الأرباح؛ إذ تحقق حوكمة الشركات التوازن بين مصالح حملة الأسهم والمديرين، ومن ثم تحد من مشكلات الوكالة؛ وعليه، فإن الشركات ذات الممارسة الجيدة للحوكمة لا بد من أن يقل فيها تضارب المصالح بين حملة الأسهم والمديرين، وكنتيجة نهائية فإن حوكمة الشركات لا بد أن يكون لها دور في سياسة توزيع الأرباح يظهر من خلال تحقيق العدالة والتوازن بين جميع الأطراف ذات المصلحة في الشركة.

التوصيات والمقترحات:

– الإسراع في العمل بمبادئ الحكم الراشد للمؤسسة والمكيفة حسب شكل المؤسسات وبيئة الأعمال الجزائرية المستوحاة من مبادئ حوكمة المؤسسات لمنظمة التنمية والتعاون الاقتصادي، مع الاسترشاد بأفضل الممارسات في هذا المجال من الدول المتقدمة والبيئات المشابهة للبيئة الجزائرية.

– دعوة المؤسسات الجزائرية إلى الالتزام بأفضل ممارسات حوكمة المؤسسات؛ لما لذلك من تأثيرات على الشفافية والعدالة داخل المؤسسة وحل للنزاعات، وتضارب المصالح فيها.

– ضرورة تبني سياسات واضحة تتعلق بتوزيع الأرباح على المساهمين مع ضرورة توفير قاعدة بيانات تشمل على سياسات توزيع الأرباح وكافة المعلومات المتعلقة بذلك، كالتوجهات المستقبلية وأنواع الاستثمارات بالإضافة إلى المعلومات المتعلقة بالحكومة شريكة ان تكون

متاحة للجميع بحيث تساعد المساهمين في الاختيار السليم للأسهم في الأسواق المالية في نفس الوقت تساعد طلبة العلم في إجراء الدراسات والبحوث.

قائمة المراجع :

– المراجع العربية :

– فوزى ، سميحة ،**حوكمة الشركات فى مصر مقارنة بالأسواق الناشئة الأخرى** ، حوكمة الشركات فى القرن الحادى والعشرين ، الإصدار الثالث ، مركز المشروعات الدولية الخاصة CIPE، القاهرة, 2003 .

– الحيزان، أسامة فهد، " **نظام إدارة ومراقبة المنشآت (الحوكمة) : حالة هيئة المحاسبة والمراجعة لدول مجلس التعاون لدول الخليج العربية** " ، مؤتمر حوكمة الشركات وأبعادها المحاسبية والإدارية والاقتصادية ، كلية التجارة ،جامعة الإسكندرية ، 2005.

– السيسى ، نجوى احمد ، " **تفعيل دور المراجعة الداخلية فى إدارة المخاطر من منظور حوكمة الشركات – دراسة ميدانية** "، مؤتمر الاتجاهات الحديثة للمحاسبة والمراجعة فى ظل التغيرات الاقتصادية والتكنولوجية ، كلية التجارة،جامعة القاهرة ، 2007.

– مصطفى ، محمد عبده محمد ، " **تأثير بعض آليات حوكمة الشركات على الأداء – دراسة تطبيقية على مصر** "، مجلة كلية التجارة للبحوث العلمية ، كلية التجارة ، جامعة الإسكندرية ، العدد الأول ، مارس 2006.

– الخيال ، توفيق عبدالمحسن ،" **تأثير آليات الحوكمة على الأداء المالى لشركات المساهمة السعودية – دراسة تطبيقية**" ،مجلة الفكر المحاسبي ، كلية التجارة ، جامعة عين شمس ، العدد الأول ، الجزء الثانى، 2009.

– قطب، أحمد سعيد، " **التكامل بين الآليات المحاسبية وغير المحاسبية لنظم الحوكمة وأثرة على الأداء وخفض فجوة التوقعات عن القيمة العادلة للمنشأة – دراسة ميدانية على سوق الأسهم السعودى** "، مجلة البحوث العلمية، كلية التجارة، جامعة الإسكندرية، العدد الأول، المجلد 46 ، 2009.

– هولي جي ، جيبسون ،ليليين ، **دور لجنة المراجعة فىحوكمةالشركة**،حوكمة الشركات فى القرن الحادى والعشرين ، ترجمة سمير كريم ،مركز المشروعات الدولية الخاصة CIPE،غرفة التجارة الأمريكية ، واشنطن ، مارس 2003.

–الهيئة العامة لسوق المال، **قرار مجلس إدارة الهيئة رقم 30 الصادر فى 18 / 6 /2002 بشان قواعد قيد أو شطب الأوراق المالية**، القاهرة، 2002.

– الهيئة العامة لسوق المال، **مشروع القواعد التنفيذية لحوكمة الشركات المقيدة ببورصتي القاهرة والإسكندرية**، 2006.

– عقل، يونس حسن، "**تحليل وتقييم دور الهيئة العامة لسوق المال فى تحسين فعالية التقرير المالى فى ضوء المبادئ الدولية لحوكمة الشركات – دراسة تحليلية** "، المجلة العلمية للبحوث والدراسات التجارية، كلية التجارة وإدارة الأعمال، جامعة حلوان، 2005.

– عبد الحكيم ، عمرو يس،"**دور المراجعة الداخلية فى تفعيل مبادئ حوكمة الشركات** "، مؤتمر الاتجاهات الحديثة للمحاسبة والمراجعة فى ظل التغيرات الاقتصادية والتكنولوجية، جامعة القاهرة، المؤتمر الرابع، يونيو2007.

–درويش، عبد الناصر محمد سيد، " **دور الإفصاح المحاسبي فى التطبيق الفعال لحوكمة الشركات – دراسة تحليلية مقارنة** "، مجلة الدراسات المالية والتجارية ،كلية التجارة ، فرع بني سويف ، جامعة القاهرة ،, العدد الثاني، 2003.

– غالى، أشرف احمد محمد، " **قياس أثر الآليات المحاسبية لحوكمة الشركات فى تحسين جودة المحتوى الإعلامي للتقارير المالية مع دراسة تطبيقه**"، رسالة ماجستير غير منشورة، كلية التجارة، جامعة قناة السويس، 2007.

– وزارة التجارة الخارجية المصرية، **معايير االمراجعة المصرية، معيار المراجعة المصرى رقم (24): السلوك المهني – الاستقلالية**، الهيئة العامة لشئون المطابع الأميرية – القاهرة، مارس 2004.

– لبيب، خالد عبد المنعم، " **الخدمات بخلاف مهام المراجعة، وحجم شركة المراجعة، واستقلال المراجع الخارجي – دراسة ميدانية**"، المجلة المصرية للدراسات التجارية، كلية التجارة، جامعة المنصورة، المجلة 28، العدد الثاني, 2004.

– البارودي : شريف محمد ، **تحليل لأساليب التأثير على النتائج والمراكز المالية وأثرها على جودة المعلومات بالقوائم المالية مع دراسة اختباريه**، الفكر المحاسبي ، جامعة عين شمس ،كلية التجارة ، العدد الأول 2002.

– حماد ، طارق عبد العال ،**حوكمة الشركات ، المفاهيم ، المبادئ ، التجارب – تطبيقات الحوكمة في المصارف** ، الدار الجامعية، 2005.

– العبد الله ، رياض وعقيل الحسناوي، **العوامل المؤثرة في عملية تمهيد الدخل ، دراسة ميدانية على الشركات المساهمة الصناعية العراقية**، المجلة العربية للمحاسبة.

– جهماني ، عمر عيسى، **سلوك تمهيد الدخل في الأردن دراسة ميدانية على الشركات المدرجة في بورصة عمان**، المجلة العربية للمحاسبة ، المجلد الرابع ، العدد الأول، 2001.

– محمد يوسف الكاشف، "**نحو إطار متكامل لتطوير فاعلية المراجعة الداخلية كنشاط مضيف للقيمة**"، المجلة العلمية للاقتصاد والتجارة، جامعة عين شمس، كلية التجارة،العدد الرابع،2000.

– على حاج بكري، "**دور المراجعة الداخلية في تفعيل الرقابة الاقتصادية في منظمات الأعمال**"، المجلة العلمية لكلية التجارة، بنين، جامعة الأزهر، العدد 30، 2005.

– جورج دانيال غالي، **تطوير مهنة المراجعة لمواجهة المشكلات المعاصرة وتحديات الألفية الثالثة**، الدار الجامعية،2001.

– جرجس عبده جرجس، **الارتقاء بمفهوم الإفصاح في تقرير المراجعة الخارجية لمواكبة الخدمات المتطورة لمهنة المراجعة**، الدراسات والبحوث التجارية، كلية التجارة،، جامعة الزقازيق، المجلد الثاني،1998.

– نعيم سابا خوري، **مهنة المحاسبة بين التعثر المالي والتحكم المؤسس في الشركات–البنوك في الأردن**–، العدد التاسع، المجلد الواحد والعشرون، 2002.

– المراجع الأجنبية :

- Bhimani, A. ,"**Risk Management, Corporate Governance and Management Accounting Emerging Interdependencies** ", Management Research , 2009 , Vol. 20.

- Cadbury Committee , **Financial Report of the Committee on The Financial Aspects of Corporate Governance**, London Professional publishing , Itd , 1992.

- Organization For Economic Co–Operation and Development (OECD) , **Principles of Corporate Governance**, 2004.

- International Federation of Accountants (IFAC) , **Enterprise Governance Getting the Balance Right** , New York , USA , 2004.

-OECD, **Principles of Corporate Governance**,Op.Cit , 2004.

-Gibson, M. , **'' Is Corporate Governance Ineffective in Emerging Markets** ? " Journal of Financial and Quantitative Analysis , 2003 ,Vol.38,No.1

-Algifri , K., and Moustafa ,M. " **The Impact of Corporate Governance Mechanisms on the Performance of UAE Firms : An Empirical Analysis** ", Journal of Economic , Administrative Sciences , 2007 , Vol.23,No.2.

-Jensen , M. , " **The Modern Industrial Revolution, Exit and the Failure of Internal Control System** " Journal of Finance , 1993 , Vol. 4 , No.3.

-Shleifer , A. , and Vishny , R. , " **A Survy of Corporate Governance** " , Journal of Finance , 1997, No. 52.

-Denis D.," **Twenty - Five Years of Corporate Governance Research and Counting** " ,Review of Financial Economic , 2001 , Vol. 10.

-Denis , D. , and McConnell. , J. , " **International Corporate Governance** ", Purdue University , 2003 , No. 5 . http//www.ssrn.com/abscract=320121

-Robert, P., and Chuin, M., " **Testing Audit Pricing and Independence**", The Accounting Review, April, 1999 , Vol. 65, No .2.

- Jiraporn, P., Kim, J., & Kim, Y. **Dividend Payouts and Corporate Governance Quality: An Empirical Investigation**. **The Financial Review**, 46, 2011.

- La Porta et al, 2000; John and Knyazeva,) .(2006; Adjaoud and Ben-Amar, 2010.

- Jiraporn, P., and Ning, Y. «**Dividend Policy, Shareholder Rights and Corporate Governance Provisions** ». **Journal of Applied Finance, (Fall/Winter)**, 2006.

- Mitton, T. **« Corporate Governance and Dividend Policy in Emerging Markets ». Emerging Markets Review, 5 (1),** 2004.

- Adjaoud, F., and Ben-Amar, W. **« Corporate Governance and Dividend Policy: Shareholders' Protection or Expropriation? »** , **Journal of Business Finance & Accounting, 37 (5) & (6),** 2010.
- Renneboog, L. and Szilagyi P. **« How relevant is dividend policy under low shareholder protection? » Working paper**, Tilburg University, 2006.

1. جبر إبراهيم الداعور، محمد نواف عابد، **إعادة تقييم الأصول الثابتة في فلسطين – دراسة ميدانية**، مجلة جامعة الأزهر - غزة، سلسلة العلوم الإنسانية ،المجلد 10، العدد A1، 2008.
2. صالح حواس، **التوجه الجديد نحو معايير الإبلاغ المالي الدولية**، أطروحة دكتوراه غير منشورة، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، جامعة الجزائر، 2008.
3. رضوان حلوة حنان، **بدائل القياس المحاسبي المعاصر**، الطبعة الأولى، دار وائل للنشر والتوزيع، عمان، 2003.
4. وليد ناجي الحيالي، **المشاكل المحاسبية ونماذج مقترحة**، الأكاديمية العربية المفتوحة في الدنمارك، 2007.
5. حيدر محمد علي بن عطا، **مقدمة في نظرية المحاسبة والمراجعة**، الطبعة الأولى، دار حامد للنشر والتوزيع، عمان، 2007.
6. محمد السيد الناغي، **دراسات في نظرية المحاسبة والمعايير المحاسبية**، الطبعة الأولى، المكتبة العصرية، المنصورة، 2002.
7. فالتر ميجس، روبرت ميجس، **المحاسبة المالية**، ترجمة وصفي عبد الفتاح أبو المكارم وآخرون، دار المريخ، الرياض، 1988.
8. رضا إبراهيم صالح، **أثر توجه معايير المحاسبة الدولية نحو القيمة العادلة على الخصائص النوعية للمعلومات المحاسبية في ظل الأزمة المالية العالمية**، مجلة كلية التجارة للبحوث العلمية، العدد الثاني، المجلد رقم 42، جامعة الإسكندرية، 2009.
9. جمعة هوام، **مدى ملائمة القيمة العادلة للتقارير المالية**، الملتقى الوطني حول المؤسسة على ضوء التحولات المحاسبية الدولية، جامعة باجي مختار عنابة، يومي 21 و22 نوفمبر 2007.
10. طارق عبد العال حماد، **المدخل الحديث في المحاسبة – محاسبة القيمة العادلة**، الدار الجامعية، الإسكندرية 2003، ص 11.
11. 1 خالد الجعارات، محمد الطبري، **مخاطر القياس المحاسبي وانعكاسها في القوائم المالية إبان الأزمة المالية العالمية**، مجلة بغداد للعلوم الاقتصادية الجامعية، العدد 34، بغداد، 2013.
12. بكاري بلخير، **أثر التقييم المالي على مسار الشراكة بالنسبة لمؤسسات قطاع المحروقات في الجزائر**، أطروحة دكتوراه غير منشورة، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير،جامعة الجزائر، 2010/2009.
13. لخضر علاوي، **نظام المحاسبة المالية سير الحسابات وتطبيقاتها**، الصفحة الزرقاء، البويرة، 2011 .
14. قرار مؤرخ في 26 جويلية 2008، **المحدد لقواعد التقييم والمحاسبة ومحتوى الكشوف وعرضها وكذا مدونة الحسابات وقواعد سيرها** الجريدة الرسمية، الجزائر، عدد 19، 2009، ص 87.
15. نظام رقم 09–08 المؤرخ في 29 ديسمبر 2009، **المتعلق بقواعد التقييم والتسجيل المحاسبي للأدوات المالية من طرف البنوك والمؤسسات المالية**، الجريدة الرسمية، الجزائر، عدد 14، 2010، ص 20.
16. عاشور كتوش، **النظام المحاسبي المالي الجزائري :إطاره العام، أثاره وانعكاسات تطبيقه**، الملتقى الدولي حول النظام المحاسبي المالي في مواجهة المعايير الدولية للمحاسبة (IAS/IFRS) والمعايير الدولية للمراجعة(ISA): التحدي، جامعة البليدة،14/13 ديسمبر 2011 .
17. جاوحدو رضا، حمدي جليلة إيمان، **آثار تطبيق النظام المحاسبي المالي الجديد على النظام الجبائي والجهود المبذولة لتكييفه**،الملتقى الوطني حول واقع وآفاق النظام المحاسبي المالي في المؤسسات الصغيرة والمتوسطة في الجزائر،جامعة الوادي، 06/05 ماي2013 .
18. مراد ايت محمد، الياس بدوي، رياض زلاسي، **واقع تطبيق النظام المحاسبي المالي بعد مرور ثلاث سنوات**، الملتقى الدولي حول دور معايير المحاسبة الدولية (IAS-IFRS-IPSAS) في تفعيل أداء المؤسسات والحكومات، جامعة ورقلة، 25/24 نوفمبر2014.
19. تيقاوي العربي، **النظام المحاسبي الجزائري الجديد بين متطلبات التوافق مع المعايير الدولية للمحاسبة وتحديات التطبيق مع البيئة الجزائرية**، الملتقى الدولي حول النظام المحاسبي المالي في مواجهة المعايير الدولية للمحاسبة (IAS/IFRS) والمعايير الدولية للمراجعة(ISA): التحدي، جامعة البليدة،14/13 ديسمبر،2011.
20. رفيق يوسفي، **المحاسبة المعمقة محاضرات مدعمة بأمثلة**، مطبوعة موجهة لطلبة السنة الثالثة علوم مالية ومحاسبة، كلية العلوم الإقتصادية والعلوم التجارية وعلوم التسيير، جامعة العربي التبسي تبسة، 2007.

21. عبد الرحمان عطية، المحاسبة معمقة وفق النظام المحاسبي المالي، ط 1، دار الجيطالي للنشر والتوزيع، برج بوعريريج، 2011.

المراجع الأجنبية:

1. Tournier Jean – Claude, **La révolution comptable du coût historique à la juste valeur**, édition d'organisation, paris, 2000.
2. Jean-Étienne Palard, Franck Imbert, **Guide Pratique d'évaluation d'entreprise**, Eyrolles, Paris, 2013.
3. Direction Général des impôts, **L'évaluation des entreprises et des titres de sociétés**, Novembre 2006.
4. Jean-Sébastien Lantz, **Valorisation stratégique et financière**, Maxima, Paris, 2004.
5. Jean-Baptiste Tournier, Jean-Claude Tournier, **Evaluation d'entreprise que vaut une entreprise ?**, 4 ème édition Eyrolles, Paris, 2007.
6. Claude-Annie Duplat, **Analyser et maîtriser la situation financière de son entreprise,** Librairie Vuibert, Pris, 2004.
7. Hubert de la Bruslerie, **Analyse financier information financier diagnostic et évaluation**, 4 ème édition Dunod, Paris, 2010.
8. Georges Legros, **Manuel De Finance D entreprise**, Dunod, Paris, 2010.
9. Pierre Jammar, **L'évaluation des biens immobiliers**, Editor, Belgique, 2012.
10. Lila Tahri**, Enjeux D'utilité De La Juste Valeur Aux Entreprises Publique Algériennes,** Revue Nouvelle Economie, Université Djilali Bounaama Khemis Miliana, N 11, Vol 02, 2014.

المحاسبة البيئية كأسس لتقييم مستوى الأداء البيئي في المنشآت الصناعية

د. عبد الوهاب شنيخر
جامعة: أم البواقي
achenikhar@yahoo.fr

د. محمد كريم قروف
جامعة: أم البواقي
karimguerrouf@yahoo.fr

ملخص باللغة العربية:

أدى الاهتمام المتزايد بقضايا البيئة عامة والقضايا المصاحبة لعمليات التنمية خاصة إلى المطالبة بتقييم الآثار البيئية المختلفة لمشروعات التنمية في الدول حتى يمكن التعرف على المشكلات البيئية وتحديد أنسب طرق التعامل معها منذ بداية عمل هذه المشروعات ، حتى يمكن تحقيق التوافق بين عمليات التنمية وحماية البيئة أو بمعنى آخر تحقيق ما يعرف بالتنمية المستدامة، ولقد لجأت هيئات دولية وإقليمية وقومية مختلفة إلى إدخال عمليات التقييم البيئية لمشروعات التنمية كجزء من دراسات الجدوى لهذه المشروعات لتحديد أفضل الخيارات لتنفيذها، ولقد حاولنا في هذا المقال التطرق إلى المحاسبة البيئية المعمول بها في المنشآت الصناعية من أجل عمليات التقييم البيئية.

الكلمات الدالة: التنمية المستدامة، المحاسبة البيئية، التكاليف البيئية، المنشآت الصناعية، البيئة.

Résumé

L'intérêt croissant pour les questions environnementales en général et les problèmes liés au processus de développement ont conduit à la demande d'évaluer les différents impacts environnementaux des projets de développement dans les pays afin que les problèmes environnementaux puissent être identifiés et les moyens les plus appropriés de les traiter depuis le début de ces projets, Afin de parvenir à la compatibilité entre les processus de développement et la protection de l'environnement ou en d'autres termes, réaliser le soi-disant développement durable. Divers organismes internationaux, régionaux et nationaux ont eu recours à l'introduction d'évaluations environnementales de projets de développement dans le cadre d'études de faisabilité pour ces projets afin de déterminer les meilleures options pour leur mise en œuvre. Comptabilité environnementale appliquée dans les établissements industriels pour les processus d'évaluation environnementale.

Mots-clés: développement durable, comptabilité environnementale, coûts environnementaux, entreprises industrielles, environnement.

مقدمة:

إن العالم يتطور ويتغير في كل لحظة في عصر العولمة الذي نعيشه، من تبعات تغيرات المناخ، ارتفاع أسعار الطاقة والغذاء، انتشار الطاقة النووية والعديد من المسائل المعقدة. وعلينا مواجهة هذه المسائل اليوم، وعلى الدول أن تراهن على العمل الجاد والحوار وتحمل المسؤولية، ونعني بالمسؤولية تحمل التصرفات الذاتية وتصرفات الغير.

على المؤسسات أيضا تحمل المسؤولية، والمسؤولية الاجتماعية للمؤسسة تمثل الاتجاه الجديد في عالم الاقتصاد، حيث تهتم المؤسسات بشكل متزايد بجوانب ليست اقتصادية بحتة وهي الجوانب الاجتماعية والبيئية، وتحاول التوفيق بين هذه الجوانب مساهمين في ذلك بخطوات بسيطة نحو تحقيق تنمية مستدامة، فالظروف الاقتصادية المعاصرة تفرض على كافة المؤسسات خاصة الصناعية منها، التكيف والاستجابة للمتطلبات الاجتماعية والبيئية لكافة الأطراف ذوي العلاقة بتلك المؤسسات من أجل ضمان استمراريتها في الأنشطة بما يحقق المصالح المشتركة بموجب العقد الاجتماعي الذي يلزم تلك المؤسسات بالعمل على تعظيم الربحية الاجتماعية عن طريق تبني مفهوم المسؤولية الاجتماعية والبيئية، إن العلاقة المترابطة والمتزايدة بينها والمحيط المتمثل بكل من العاملين لديها ثم البيئة فالمجتمع وكذلك الأطراف الخارجية ذات العلاقة الذين يشكلون جميعا الركائز الأساسية للمؤشرات والدلائل السلوكية المعاصرة للمحاسبة البيئية، توجب على تلك المؤسسات الإسهام بشكل فعال لتطوير أدائها الاجتماعي والبيئي من أجل تعظيم هامش المنفعة الاجتماعية والعمل على خلق بيئة صحية خالية من الآثار السلبية المتولدة عن أنشطتها الصناعية، إن هذه الظروف قد أظهرت الحاجة الملحة لهيكلية متطورة من المعلومات المحاسبية تخدم وسائل القياس الجديدة وتساعد في التقصي عن الأساليب الناجعة لمعرفة حجم الأداء البيئي للتعرف على مدى مساهمة تلك الوحدات بتكوين الربحية الاجتماعية، من هذا المنطلق فان التقرير عن نتائج الأداء البيئي للمؤسسات الصناعية لم يعد خيارا مطروحا بل أصبح ملزم الكشف عنه ضمن التقارير السنوية المالية التقليدية كونها المؤشر الأساسي والفيصل لجدوى تلك المنظمات، ما أبرز لنا معالم الإشكالية التي نعمل على معالجتها من خلال الإجابة على التساؤل الرئيسي التالي: ما مدى فعالية تطبيق المحاسبة البيئية في المؤسسات الصناعية ومعوقات تطبيقها؟

على ضوء ما تقدم سنتطرف في هذا البحث إلى توضيح ماهية المحاسبة البيئية ومدى أهميتها على كل المستويات من خلال شرح أسباب العمل بها، صعوبات تطبيقها، أهميتها، عناصر وطرق قياس التكاليف البيئية، وأخير توضيح كيفية الافصاح عن المعطيات المحاسبية البيئية.

أولا– ماهية المحاسبة البيئية

يوضح هذا المطلب مفهوم المحاسبة البيئية واتجاهاتها، مستويات تطبيقها وكذا مكونات المحاسبة البيئية الاقتصادية المتكاملة على مستوى الاقتصاد الكلي.

1– مفهوم المحاسبة البيئية: جاء مفهوم المحاسبة الإدارية البيئية (Environmental (EMA) Management Accounting) حسب الاتحاد الدولي للمحاسبين بأنها "إدارة الأداء البيئي والاقتصادي من خلال تطوير وتطبيق أنظمة وممارسات محاسبية ملائمة ترتبط بالبيئة، وهذا الأمر قد يشمل عمل التقارير والتدقيق في

بعض الشركات، وان المحاسبة الإدارية البيئية تتعلق بتكاليف دورة الحياة، ومحاسبة التكلفة الكاملة، وتقييم الفوائد، والتخطيط الاستراتيجي للإدارة البيئية".

من وجهة نظر أخرى عرفت المحاسبة البيئية بأنها: "عملية تحديد وقياس نقدي لقيمة الأضرار البيئية التي تسببها منشأة معينة للبيئة المحيطة بها، نتيجة لعمليات التشغيل أو التصنيع التي تمارسها، أو نتيجة لقيامها بإنتاج سلعة تضر بالبيئة عند استهلاكها، ومن ثم القيام بعملية المعالجة المحاسبية لقيمة تلك الأضرار والإبلاغ عنها في القوائم المالية"[52].

2- اتجاهات المحاسبة البيئية: هناك ثلاث اتجاهات للمحاسبة البيئية نلخصها كما يلي:

- **الاتجاه الأول** يعتبرها امتداد لمجال المحاسبة المالية من أجل تغطية الأداء البيئي عن طريق إضافته مع الأداء الاقتصادي في التقارير المحاسبية التقليدية نفسها، لتظهر لنا قائمة الدخل المعدل بأعباء الوفاء بالمسئولية البيئية، قائمة المركز المالي المعدل بتأثيرات المساهمات البيئية، القائمة المالية لتأثيرات عدم الوفاء بالمسئولية البيئية وتقرير الأداء البيئي متعدد الأبعاد.

- **الاتجاه الثاني** يعتبرها نظرة جديدة للمحاسبة من حيث أخذها لوجهة نظر المجتمع وليس وجهة نظر الوحدة المحاسبية، ذلك وفق نظرية المشروع التي تعتبر مختلف فئات المجتمع ككل أصحاب مصلحة في المنشآت، وعليه ينظر للمحاسبة المالية كجزء من إطار أشمل هو المحاسبة البيئية.

- **الاتجاه الثالث** يرى أن المحاسبة البيئية تفرز نظرية فرعية إلى جانب نظريات أخرى في علم المحاسبة، وبالتالي تعتبر فرعا متميزا بخصوصياته ومستقل داخل الإطار العام للمحاسبة كفروع المحاسبة الأخرى.

لكن الدراسات ومحاولات التطبيق العملية قد استقرت على إتباع الاتجاه الأول بدمج معلومات المحاسبة البيئية مع المعلومات التقليدية للمحاسبة المالية ضمن قوائمها المالية ونتج ما يسمى بالمحاسبة التقليدية المعدلة بيئيا، أو الاتجاه الثاني بفصل معلومات المحاسبة البيئية وعرضها في قوائم مستقلة مع الإبقاء على القوائم المحاسبية المالية في شكلها التقليدي ونتج عنها ما يسمى بالمحاسبة البيئية المستقلة[53].

3- مستويات تطبيق المحاسبة البيئية: يتم تطبيق المحاسبة البيئية من خلال ثلاث مستويات[54]:

- **مستوى المنشأة**: هناك مجموعة من الأطراف الخارجية والداخلية التي تهتم بمؤشرات قياس الأداء العام للمنشأة وعلى رأسها الجهات المقرضة والمستثمرين والإدارة، ولم يعد الربح هو المؤشر على جودة الأداء حيث أصبح لزاما على المنشآت

[52] علاء الدين محمود زهران وآخرون، منهج مقترح لقياس التكاليف والمنافع الناجمة عن الآثار البيئية للمنشآت الصناعية: دراسة تطبيقية على القطاع الصناعي بالمملكة، جامعة الملك فيصل، المملكة العربية السعودية، 2003، ص ص 11-12.

[53] إسماعيل محمود عبد الرحمن، محاسبة التلوث البيئي، مكتبة الوفاء القانونية، الاسكندرية، مصر، ط1، 2014، ص ص 311-312.

[54] خالد عطية وآخرون، دراسة تحليلية لتقييم موقف منشآت الأعمال في الدول النامية، مجلة التعاون الصناعي في الخليج العربي، العدد 97، 2004، ص ص 27-28.

تطوير أنظمتها المحاسبية المالية والإدارية لتتمكن من التعامل مع القضايا البيئية وذلك من خلال نظام للمحاسبة البيئية يعالج المعلومات المرتبطة بالبيئة ويطبق داخلياً وخارجياً وعلى كافة المستويات.

– **المستوى القطاعي**: يتم الحكم على أداء القطاعات الاقتصادية المختلفة بناء على مدى مراعاة الجوانب والاعتبارات البيئية وخاصة القطاعات المستنزفة للموارد البيئية كقطاعات الصناعة النفطية، والتي من الممكن أن تعتبر قطاعات مهدرة لرأس المال الطبيعي مما يهدد استمرارية القطاع ومساهمته في التنمية.

– **المستوى الوطني**: نتج ما يعرف بنظام المحاسبة البيئية والاقتصادية، ليصف التفاعل مابين الاقتصاد والبيئة، يغطي أرصدة الأصول البيئية المتعلقة بالمياه، المعادن، الطاقة، الأخشاب، الأسماك، التربة، الأراضي، النظم الايكولوجية، التلوث والنفايات، الانتاج، الاستهلاك والتراكم والتدفقات ذات الأهمية بالنسبة إلى تحليل المسائل البيئية والاقتصادية والمتمثلة في المؤشرات الخضراء أو المعدلة بيئيا مثل الدخل الوطني المعدل بيئيا أو الناتج الوطني المعدل بيئيا مؤشرات أكثر موضوعية في الحكم على معدلات النمو وأداء الاقتصاديات المختلفة [55].

4– مكونات المحاسبة البيئية الاقتصادية المتكاملة: تتكون المحاسبة البيئية الاقتصادية المطبقة على المستوى الوطني مما يلي:

– **حسابات التدفقات**: وتشمل ثلاث مكونات

- ✓ حسابات التدفقات العينية التي تحدد بالوزن أو الحجم وليس بالوحدات النقدية؛
- ✓ حسابات بيئية نقدية تربط البيانات العينية والنقدية في إطار جدول العرض والاستخدام المركب؛
- ✓ البيانات التفصيلية حول الإنفاق على حماية البيئة ومنع التلوث وإدارة الموارد الطبيعية؛

هناك صعوبة في تحديد نوع الإنفاق على النشاط فيما إذا كان بيئيا أم لا، كذلك تواجد التدفق لتصنيف آثاره فيما إذا كانت اقتصادية أو بيئية داخل الدولة أو فيما بين الدول.

– **حسابات الموجودات**: طبيعة الموجودات مملوكة وتحقق منافع اقتصادية لمالكيها أو مستخدميها، قد تكون منتجة كالزراعة والغابات المستزرعة أو طبيعية غير منتجة كالأراضي والمعادن والأسماك والمياه، ولقد تعددت طرق قياسها لوجود صعوبة كبيرة في تثمين موجودات الموارد الطبيعية خاصة في استخراج التكلفة الحدية، حساب إهلاكها، تسعيرها وسعر خصمها، حيث تعد حسابات المياه أكثرها تعقيدا لتعدد استعمالاتها وجودتها وصعوبة تثمينها، كما يصعب تحديد كمياتها لتنوع حالاتها، فقد تكون تحت الأرض، صلبة في شكل ثلج وجليد، سائلة أو غازية[56].

[55] الأمم المتحدة وهيئات أخرى، نظام المحاسبة البيئية والاقتصادية 2012: الإطار المركزي، نيويورك، 2014، ص1.

[56] نوزاد عبد الرحمن الهيتي وآخرون، مقدمة في اقتصاديات البيئة، دار المناهج، عمان، الأردن، ط1، 2010، ص ص 136-139.

– **المؤشرات الاقتصادية المعدلة بيئيا:** من أهم حساباتها الناتج المحلي الإجمالي الأخضر عن طريق طرح تكلفة منع التلوث (نفقات صيانة رأس المال الطبيعي وإهلاك الأنظمة الحيوية واستغلال الموارد المعيشية) من الناتج المحلي الإجمالي، كذلك توجد مقاييس الرفاهية ومقاييس الدخل المستدام.

أما صافي الادخار المعدل فيقاس بطرح اهتلاك الموجودات البيئية ورأس المال البشري من الادخار المعرف في الحسابات القومية، لكن توجد صعوبة في حساب اهتلاك الموجودات اللازم للحصول على الاستنفاذ (استنفاذ الموارد الطبيعية) والتدهور البيئي في الهواء والماء وغيرها من جهة، وصعوبة تثمين رأس المال البشري وانخفاضه نظرا للأذى البيئي من جهة أخرى، ولقد استعملت تكلفة المرض الناجم عن التدهور البيئي كبديل في تغير رأس المال البشري[57].

ثانيا– التكاليف البيئية وصعوبة قياسها:

نتطرق فيه إلى مفهوم التكاليف البيئية بأنواعها، أسباب تبني المحاسبة والبيئية ومدى أهميتها على كل المستويات، وفي الأخير نبين العراقيل والصعوبات التي تواجه عمليات القياس في المحاسبة البيئية.

1– التكاليف البيئية وأنواعها: من وجهة نظر المؤسسة هي كل التكاليف التي تتحملها لأجل منع وتجنب الأضرار البيئية في الوقت الحاضر والمستقبل، الناتجة عن تصرفات وقرارات اتخذتها عند مزاولتها مختلف نشاطاتها، وهي تصنف إلى نوعين[58]:

– **حسب توجه النفقات:** نخص بالذكر

- ✓ نفقات عادية وتشغيلية وهي مرتبطة مباشرة بالمنتجات والمواد الخام والمعدات والعمالة والتدريب...الخ، وتحمل هذه النفقات بشكل تقليدي على المنتجات باستخدام معدلات التحميل.
- ✓ نفقات قانونية وتشريعية خاصة بالامتثال للتشريعات الحكومية، وتشمل نفقات الإعلام والتقارير والتصاريح والمراقبة والاختبارات والتدريب والفحص، وتحمل هذه النفقات على المنتجات باستخدام أسلوب التكاليف على أساس النشاط(ABC).
- ✓ نفقات الالتزامات المحتملة وتشمل نفقات العقوبات والغرامات فى حالة عدم الامتثال للقوانين والتشريعات الحكومية، كما تشمل الادعاءات القانونية والتسويات المالية الناتجة عن الإجراءات التصحيحية والتدمير للممتلكات والحوادث البيئية المتعلقة بذلك.
- ✓ النفقات الملموسة بشكل ضئيل وهى الناتجة عن استجابة المستهلك بخفض أو إنهاء التلوث البيئي عن طريق المنتجات الصديقة، والتي تمكن الشركة من تحقيق وفر في التكلفة من خلال زيادة الإيرادات أو خفض المصروفات نتيجة تحسين عملية الإشباع للمستهلك ونظرة المجتمع للشركة.

[57] أحمد الكواز، المحاسبة القومية الخضراء، سلسلة جسر التنمية، المعهد العربي للتخطيط، الكويت، العدد 59، 2007، ص ص 16-17.

[58] مطاوع السعيد السيد مطاوع، المحاسبة عن التكاليف البيئية، جامعة الأزهر، مصر، 2009، ص ص 11-13.

– حسب نوعية التكلفة[59]: نخص بها:

- ✓ تكاليف أنشطة المنع بغرض خفض أو إزالة كل ما يؤدى إلى آثار بيئية سلبية في المستقبل، كتكلفة إعادة تصميم العمليات الإنتاجية، بحيث لا يتم استخدام مواد خام سامة ولا ينتج عنها أي مخلفات ضارة بالبيئة.
- ✓ تكاليف أنشطة الحصر والقياس بغرض متابعة المصادر المحتملة للأضرار البيئية،كأنشطة متابعة مستويات التلوث في المواد المستخدمة، المخلفات الناتجة عن التشغيل وعمليات المراجعة البيئية داخل المنشأة.
- ✓ تكاليف أنشطة الرقابة بغرض التحكم في كافة مصادر التلوث بالمنشأة كأنشطة استخدام مواد أو طرق إنتاجية صديقة للبيئة.
- ✓ تكاليف أنشطة الفشل البيئي الناشئة عن سوء استخدام الموارد الطبيعية التي تدخل في العمليات الصناعية من هواء وماء وغيرها من أجل معالجتها، أو الغرامات المترتبة على مخالفة المنشأة للتنظيمات البيئية.

ولا يراد الإلزام من هذه التصنيفات لأن المنشآت تستطيع أن تستخدم وتعدل هذه الفئات حسب حاجتها، فمثلا المنشآت التي تعمل في مجال النقل قد تختار التركيز على مجال الهواء والمناخ، أما الصناعات الثقيلة قد يكون اهتمامها منصباً في مجالات التربة أو الضجيج، وإن رصد تلك التكاليف إنما يدل على مدى قدرت المنشأة على المنافسة وأدائها الاقتصادي واستجابتها للقواعد التنظيمية البيئية، وتسعى أنظمة إدارة البيئة إلى تخفيض تلك التكاليف عن طريق تغيير أساليب وأنماط النشاط الاقتصادي[60].

2- **أسباب الاهتمام بالمحاسبة البيئية:** تتباين الضغوط البيئية بشكل واسع من دولة إلى أخرى ما يجعل المنشآت تبحث عن طرق جديدة ومبدعة ومقللة للتكاليف للتعامل مع التأثيرات البيئية، ومن أمثلتها البارزة على المستوى الدولي ما يلي[61]:

- ✓ ضغوط شركات السلسلة، مثل الشركات التي تشترط على الموردين أن يتقيدوا بنظام إدارة البيئة (EMS) التابع لمنظمة المقاييس الدولية (ISO)؛
- ✓ ضغوط من أصحاب المصالح المتعددين على الشركات للإفصاح عن أدائها البيئي في التقارير المالية السنوية وفي تقارير الأداء البيئي الطوعية؛
- ✓ ضغوط مالية عن طريق النمو الدولي لصناديق الاستثمار المسئولة اجتماعيا، وأنظمة قياس الاستثمار مثل مؤشر داو جونز ومتطلبات التصريح عن سياسة الاستثمار؛
- ✓ ضغوط الرقابة التشريعية والقانونية؛
- ✓ ضغوط الضرائب البيئية، حيث إن مختلف الحكومات فرضت ضرائب تتعلق بالبيئة مثل ضرائب استخدام الطاقة، رسوم مكبات المخلفات، رسوم العوادم والانبعاثات الملوثة الأخرى.

[59] رداوية معمر، التلوث البيئي في التنمية المستدامة: قرائن مالية للحماية، دار إبن بطوطة، عمان، الأردن، ط1، 2012، ص ص 228-229.

[60] الأمم المتحدة، النفقات البيئية العامة: دراسة حالة الأردن، 2009، ص 9.

[61] عفاف اسحاق أبوزر، المحاسبة البيئية: الإطار الفكري ومقومات التطبيق، جامعة البترا، الأردن، 2007، ص ص 8-9.

3- أهمية المحاسبة البيئية: تكمن أهمية المحاسبة البيئية في خدمة متخذي القرارات القصيرة والمتوسطة والطويلة الأجل على كافة المستويات في المنشأة ولتخفيف الضغوط سابقة الذكر من خلال[62]:

- ✓ المساعدة في اتخاذ القرارات التي من شأنها تخفيض التكاليف والأعباء البيئية التي تعتبر في العادة غامضة من الصعب حسابها، لكنها ذات قيمة مرتفعة إضافة إلى نموها السريع؛
- ✓ إن تجاهل قياس التكاليف البيئية من شأنه أن يضلل العديد من مؤشرات قياس الأداء و يضخم النتائج؛
- ✓ زيادة الوعي الذي أدى إلى المطالبات الاجتماعية والقانونية لبيان وحساب التكاليف البيئية والإفصاح عنها؛
- ✓ التوصل إلى فهم أفضل للتكاليف البيئية ولأداء العمليات والمنتجات وتسعيرها بدقة؛
- ✓ اتخاذ القرارات الاستثمارية بإعداد الخطة المستقبلية للمنشآت خاصة عند المقارنة بين البدائل الاستثمارية؛
- ✓ احتساب عائدات وتكاليف المشروعات البيئية؛
- ✓ المساعدة في تطوير وتطبيق نظم الإدارة البيئية وتقييم الأداء البيئي للمنشآت؛
- ✓ توسيع نطاق عملية التقييم وتحليل الاستثمار لكي يشمل الآثار البيئية المحتملة عند تقديم التقارير للجهات الإحصائية والجهات الحكومية؛
- ✓ اتخاذ العديد من القرارات الوطنية الخاصة بجدوى الإنفاق على البيئة وقضاياها؛
- ✓ تزود الإدارة بالمعلومات عند إعداد التقرير السنوي للتكاليف والمصروفات[63].

4- صعوبة قياس التكاليف البيئية: هناك العديد من الصعوبات التي تواجه مهنة المحاسبة في عملية قياس التكاليف البيئية والتي يمكن إيضاح أهمها على النحو التالي[64]:

- صعوبة حصر عناصر التكاليف البيئية: المشكلة تنبع من أن الالتزام البيئي للمنشأة الذي هو النشاط المولد لواقعة الإنفاق والمتسبب في حدوث عناصر التكاليف البيئية بحد ذاته مفهوم غير محدد، ولم يتفق على أبعاده بشكل قاطع من وجهة النظر العلمية، ولا شك أن عدم القدرة على الوصول إلى اتفاق محدد حول ماهيه الالتزام البيئي وحقيقة عناصره إنما يعني تلقائيا عدم القدرة على تحديد مفردات أو عناصر التكاليف البيئية المتولدة عنه، قياسها والتقرير عنها بشكل دقيق؛

- صعوبة فصل التكاليف البيئية عن الاقتصادية والاجتماعية: إن التداخل بين الأنشطة الاقتصادية والاجتماعية والبيئية يؤدي إلى إحدى المشكلات الأساسية بعملية قياس الأداء البيئي لمنظمات الأعمال بشكل موضوعي، فعلى سبيل المثال تكاليف البحوث والتطوير بهدف زيادة درجة أمان المنتج من الممكن اعتبارها تكاليف اجتماعية لازمة لخلق نوع من الرخاء والإشباع عن منتجات المنظمة داخل نفوس العملاء، كما يمكن اعتبارها تكاليف بيئية تهدف إلى سلامة

---

[62] علاء الدين محمود زهران وآخرون، منهج مقترح لقياس التكاليف والمنافع الناجمة عن الآثار البيئية للمنشآت الصناعية: دراسة تطبيقية على القطاع الصناعي بالمملكة، جامعة الملك فيصل، المملكة العربية السعودية، 2003، ص ص 19-20.

[63] محمد راضي عطية، دور المراجعة البيئية في ترشيد القرارات الاستثمارية، مجلة البحوث التجارية، جامعة الزقازيق، مصر، ع 2، 2000، ص 273.

[64] حسن سيد عويس أبو سريع، إطار مقترح للقياس والإفصاح المحاسبي عن أثر المحافظة على البيئة بالتطبيق على قطاع الاسمنت في مصر، رسالة دكتوراه، كلية التجارة، جامعة الأزهر، 2004، ص ص 56-59.

العميل عند استخدام المنتجات وتمكينه من إعادة تدوير المخلفات لهذه المنتجات، كما يمكن في نفس الوقت اعتبارها تكاليف اقتصادية لازمة لإعطاء دفعة تنافسية للمنتج وزيادة نصيبه من السوق بهدف تعظيم ربحية المنشأة؛

– **صعوبة ربط التكاليف بالعوائد البيئية:** عادة ما يكون من الصعب الحكم على فعالية وكفاءة التكاليف البيئية بسبب صعوبة ربط هذه التكاليف بالعوائد البيئية، بعبارة أخرى صعوبة مقابلة عناصر تكاليف الأداء البيئي المتولدة عن الأداء خلال نفس الفترة، فالعوائد البيئية تتسم بخاصيتين، فالأولى عادة لا يمكن التعبير عنها بوحدات القياس النقدي وإنما يناسبها القياس الوصفي، أما الثانية طول الفترة الزمنية بين تاريخ واقعة حدوث التكلفة والعائد المحقق منها؛

- ✓ صعوبة التحديد الدقيق للأضرار البيئية الناتجة عن النشاط الاقتصادي للمنشاة؛
- ✓ صعوبة تقدير القيم المالية لكل الأضرار البيئية، إذ بعضها قد يكون له قيمة سوقية مثل خسائر الثروة السمكية والسياحية، والبعض الآخر ليس له قيمة سوقية مثل الإضرار بالصحة الإنسانية نتيجة التلوث؛
- ✓ لا يمكن علاج أو إصلاح بعض الأضرار البيئية خاصة تلك التي تهدد الإنسان في حياته ووجوده، ومن ثم لا تدخل هذه الأضرار في ميزان التكلفة والعائد مثل حالات الموت المفاجئ نتيجة الإصابة بالسرطان وغيرها؛
- ✓ صعوبة تحديد العلاقة بوضوح بين الملوثات والأضرار التي نشأت عنها بحيث يقال إن هذا الضرر ينتج عن هذا التلوث وذلك نظرا لتعدد الملوثات؛
- ✓ عدم وجود معايير محاسبية أو قوانين ملزمة بتحمل أو بالاعتراف بالمسؤوليات البيئية؛
- ✓ مشكلة القياس المحاسبي والتي تتمثل في كيفية تحويل بيانات نوعية للتلوث إلى بيانات كمية مقاسة بوحدات نقدية، لتحقيق متطلبات الاعتراف والقياس والتسجيل والإفصاح في المحاسبة؛
- ✓ مشكلة الآثار البيئية الضارة غير المنظورة، والتي يمكن أن لا تظهر في الوقت الحالي وقد تظهر في المستقبل.

ثالثا– مقومات تطبيق المحاسبة البيئية

يتطلب تطبيق المحاسبة البيئية وجود عدة مقومات أهمها ما يلي:

1– عناصر قياس التكاليف البيئية: يتطلب عملية القياس المحاسبي للتكاليف البيئية توافر عدة عناصر لكي تتم عملية القياس، يمكن إيضاحها على النحو التالي[65]:

– تحديد الأنشطة محل القياس: لما كان هدف المحاسبة هو توفير المعلومات للأطراف المختلفة المعنية لاتخاذ القرار فإن طبيعة القرارات هي التي تحدد الأنشطة أو العمليات المراد قياسها ولكي تتم عملية القياس يجب أن تتوافر البيانات عن تلك الأنشطة سواء فيما يتعلق بالماضي أو الحاضر أو المستقبل حيث أن القياس لا يقتصر علي وقت محدد بذاته والصعوبة تتمثل في قياس الظواهر في المستقبل نظرا لاعتماده علي التقدير الشخصي والذي عادة ما يكون أقل موضوعية

[65] مطاوع السعيد السيد مطاوع، المحاسبة عن التكاليف البيئية، جامعة الأزهر، مصر، 2009، ص ص17-18.

من قياس الأداء الفعلي وترجع الصعوبات التي تواجه المحاسب عند تحديد الأنشطة البيئية للمشروع إلي عدم وجود تحديد دقيق للأهداف البيئية وعدم تحديد المسئولية عن وضع وتنفيذ تلك الأهداف.

– تحديد وحدة القياس: وتعتبر النقود التي يتم التعامل بها هي وحدة القياس المحاسبي إلا أن هذه الوحدة لا تناسب كافة الظواهر المراد قياسها فمثلا لا يمكن التعبير عن درجة الجودة النوعية للمنتج النهائي أو التغير في هذه الجودة علي أساس نقدي وفي مثل هذه الظروف يلجأ القائم بالقياس إلي استخدام المقاييس العينية.

أخيرا يتم الاختيار بين طرق القياس بما يناسب مجالات وأهداف القياس المختلفة والتي سنتطرق لأهمها في العنصر التالي.

2– طرق قياس التكاليف البيئية: تتعدد مداخل قياس التكاليف البيئية، وتتمثل فيما يلي:

– مدخل القياس الكمي ذو المضمون الواحد :يقوم على قياس الأشياء والظواهر كمياً بمعيار موحد يعكس خاصية مشتركة بينها، بحيث يمكن أن تتوافر المعلومات الناتجة عن قياس هذه الأشياء والظواهر خاصية التجميع الرياضي على مستوى جميع العناصر المكونة لها ويتم التفريق بين اتجاهين[66]:

- ✓ **القياس باستخدام وحدة المنفعة الاجتماعية:** يميز بين نوعين من القيمة للشيء، قيمة المبادلة التي يقصد بها قدر شيء ما له صفات معينة على أن يتبادل بشيء آخر له صفات مختلفة، وقيمة الاستعمال التي يقصد بها قدرة الشيء على إشباع حاجة إنسانية مباشرة عند استعماله، حيث يتفق الاقتصاديون على قياس درجة الإشباع هذه كميا في شكل وحدات منفعة، لكن صعوبة قياس المنفعة عملياً يعتبر سببا كافيا لعدم استخدامها كأساس يعتمد عليه في مجال القياس البيئي.
- ✓ **القياس بوحدة النقد:** غالبا في المحاسبة البيئية تكون أسعار التبادل غير متاحة، أو تعد مؤشرا غير صحيح للقيمة عندما لا يعبر السعر عن المنفعة التي تحققها السلعة أو الخدمة، وللتغلب على هذه الصعوبة يتم الاستناد إلى بعض طرق التقدير غير المباشر ومنها:
- ✓ **طريقة التقييم البديل:** من خلالها يتم الاعتماد على قيمة الأشياء والظواهر البديلة التي يتوقع أن تتضمن بالتقريب نفس المنافع أو التضحيات للظواهر محل القياس، فعلى سبيل المثال يمكن تقدير قيمة التكاليف التي تتحمل في سبيل منع تلوث مياه نهر معين بسبب مخلفات منشأة ما بتكلفة معالجتها على مستوى المنشأة نفسها بوسائل خاصة أو تجميعها ونقلها بوسائلها الخاصة إلى محطات التنقية، لكن المشكلة التي تواجه استخدام هذه الطريقة هي مدى توافر البدائل الملائمة لإمكانية الاختيار بينها.
- ✓ **طريقة الاستقصاء:** تعتمد هذه الطريقة على تحليل البيانات التي تم الحصول عليها من الفئات الاجتماعية المتأثرة بالعملية المراد قياسها، على أن تكون تلك الفئات على دراية بكل التأثيرات التي يمكن أن تقع عليهم، وأن تكون

[66] محمد عباس بدوي، المحاسبة عن التأثيرات البيئية والمسئولية الاجتماعية للمشروع، دار الجامعة الجديدة للنشر، الاسكندرية،مصر،2000، ص ص 143-150.

قادرة على التعبير عنها في صورة نقدية، وتعتبر صياغة الأسئلة من المحددات الأساسية التي ترتكز عليها صحة النتائج، حيث يفضل إتباع أسلوب الاستقصاء للحصول على أفضل النتائج.

- ✓ **طريقة تكلفة التصحيح أو التجنب:** يتم من خلال هذه الطريقة تقدير الأضرار البيئية على أساس المبالغ اللازمة لتصحيحها أو اقتناء الأجهزة والمعدات الضرورية لتجنبها،كالمبالغ التي تتحملها المؤسسة لتطهير المجاري المائية التي تستخدمها للتخلص من مخلفات عملياتها، وإن كان القياس النقدي يمكن تطبيقه في مجال قياس التكاليف البيئية ولا يمكن الاعتماد عليه في تقدير قيم منافعها على المجتمع.

–مدخل القياس متعدد الأبعاد :يقوم هذا المدخل على قياس الأشياء والظواهر بأساليب ومقاييس مختلفة توفر معلومات تعكس تباين وتعدد أبعاد خصائص الأشياء والظواهر موضوع القياس، دون التقيد بأسلوب قياس معين أو بنظام قياس محدد أو الاعتماد على مقياس وحيد، لأنه يعتمد على المدخل الذي يوفر معلومات تضفي دلالة أكثر وضوحا لتأثير العمليات البيئية عما تضفيه المعلومات ذات الطبيعة المالية، فالمعلومات عن عدد العاملين الذين استفادوا من برنامج تخفيض معدلات التلوث قد تكون لها دلالة بيئية أفضل من المعلومات المتولدة من استخدام مدخل القياس النقدي، ويتسع هذا المدخل ليشمل أسلوب القياس الكمي بأنظمته المختلفة إلى جانب القياس الوصفي، وفيما يلي عرض لهذين الأسلوبين وما يوفرانه من معلومات[67]:

- ✓ **أسلوب القياس الكمي متعدد الأبعاد:** تختلف صورة المعلومات التي تعكس نتائج القياس الكمي باختلاف نظام القياس المستخدم، حيث توجد إلى جانب نظام العد الأصلي أنظمة القياس التالية:
  - ❖ **نظام القياس الترتيبي:** يعطي الأشياء أو الأحداث رتبا وفق أكبر أو أصغر ما تحتويه من الخاصية محل القياس، أو يتم الترتيب طبقا لدوال تفضيل تتعلق بخصائص معينة حسب أفضلية كل عنصر من العناصر موضوع القياس بالنسبة للعناصر الأخرى، وعليه فإن البيانات التي يولدها هذا النظام توفر نوعاً من المعلومات تفيد في الاختيار بين الأشياء، ويمكن الاعتماد على هذا النظام في مجال القياس البيئي في توفير بعض المعلومات التي لها دلالة بيئية، فعلى سبيل المثال يمكن قياس أثر التلوث الذي تحدثه عمليات المشروع على أساس ترتيب العناصر المسببة للتلوث طبقا لشدة تأثيرها على صحة الإنسان.
  - ❖ **نظام القياس الفاصلي:** يقوم على تحديد القدر الذي تتصف به الأشياء أو الأحداث من الخاصية محل القياس تحديدا كميا، فلا يكتفي بتحديد دالة التفضيل بين الأشياء والأحداث بل يحدد مقدار الفروق التي تحتويها من الخاصية محل القياس، ويستخدم في القياس البيئي لتحديد الانحراف عن المعايير المحددة قانونا لتأثير بعض العمليات البيئية، مثل زيادة الأكسجين الحيوي الذي تحتويه المخلفات الصناعية التي تصب في المجاري المائية عن المقدار 10ملجم/لتر المحدد قانونا.

[67] محمد عباس بدوي، مرجع سبق ذكره، ص ص 151-156.

❖ **نظام القياس النسبي**: يقوم على أساس قياس العلاقات النسبية بين الأشياء، ويتصف بصفات النظام الفاصلي من حيث تحديد الفروق في الخاصية محل القياس، ويستخدم في قياس نتائج الأداء البيئي في بعض الحالات مثل تحديد معدل شدة الإصابة الذي يوضح مدى شدة الإصابات التي تلحق بالعاملين بالمؤسسة خلال فترة زمنية معينة كأن تكون مثلا 300 يوم لكل مليون ساعة عمل.

وتتوقف شمولية القياس على توافر مقاييس كمية لكافة التأثيرات البيئية، ولكن قد يصعب هذا في بعض الحالات إما بسبب بعدها عن خبرة ومعرفة المحاسبين، أو عدم وجود مقاييس كمية لبعض العمليات البيئية أو أن تكلفة الحصول عليها تفوق ما يمكن أن تتحمله المؤسسة أو ما تحققه من منافع وفي مثل هذه الحالات يستخدم أسلوب القياس الوصفي.

✓ **أسلوب القياس الوصفي** :يقوم على التوصيف الإنشائي لخصائص أو مظاهر حدث معين بحيث يمكن لقارئ التوصيف تخيل هذا الحدث على الطبيعة، ويعتبر من أسهل الأساليب التي يمكن تطبيقها في مجال القياس البيئي وأقلها تكلفة، فهو يعتمد على وصف الأنشطة البيئية للمشروع بأسلوب روائي لا يخضع لقواعد محددة، لكن يقتصر استخدامه في الحالات التي يستحيل فيها القياس الكمي فقط، لأنه عندها تعتبر المعلومات الوصفية عن الأداء البيئي للمؤسسة أفضل من عدم وجود معلومات.

يعتبر مدخل القياس متعدد الأبعاد الأنسب من حيث إمكانية التطبيق العملي للقياس الشامل لتأثيرات العمليات البيئية والاجتماعية التي تدور في نطاق المسؤولية البيئية للمؤسسة، لأنه يحاول معالجة عيوب منهج القياس الكمي في قياس الأداء البيئي للمؤسسة، بما يوفره من معلومات تفيد في التعرف على الأبعاد المختلفة الهامة للأداء البيئي للمؤسسة والتي تتدرج طبيعتها إلى ثلاثة مستويات :

المستوى الأول :معلومات مالية بنتائج قياس العمليات البيئية التي يمكن قياس تأثيراتها بمقياس نقدي.

المستوى الثاني :معلومات كمية بنتائج قياس العمليات البيئية التي لا يمكن قياس تأثيراتها بمقياس نقدي ويتوافر لقياسها مقاييس كمية غير نقدية.

المستوى الثالث :معلومات وصفية تعبر عن تأثيرات العمليات البيئية التي لا يمكن قياسها بمقاييس كمية.

– مدخل التحليل المحاسبي العيني للعمليات البيئية والموارد الطبيعية: يقوم على أساس إعداد دليل حسابات الموارد الطبيعية (كالأراضي الزراعية والمياه)، لحصرها وجعلها متاحة ومبوبة تبعاً للاستخدام وتبعا للحالة التي يكون عليها كل مورد، ويعتمد تبويب حسابات الموارد الطبيعية من حيث مدى التفصيل أو الإجمال في هذه الحسابات على حجم ونوعية البيانات البيئية المرغوب الحصول عليها، حيث تهدف المحاسبة البيئية العينية إلى وصف العلاقة بين المجتمع والبيئة، ويقوم

هيكلها العام على تنظيم مجموعة من الحسابات كحساب عنصر الهواء، حساب الطاقة البترولية وحسابات الطاقة الأخرى، وترجع أهمية تواجد نظم المحاسبة العينية للبيئة والموارد الطبيعية إلى ما يلي[68] :

- ✓ إمداد الجهات والمنشآت القائمة على استخراج الموارد الطبيعية بالبيانات اللازمة للتخطيط؛
- ✓ إعداد دليل البيانات البيئية الإحصائية لتمكين أجهزة الدولة من تحديد المناطق الخاضعة للتقييم البيئي المستمر؛
- ✓ إعداد بيانات محاسبية في شكل وحدات عينية توضح كمية الموارد الطبيعية التي يمكن الحد من استخدامها بغرض تخفيض الضغوط عن البيئة ومنع الإضرار بها.

3- خطوات تحديد التكاليف البيئية: يتم تحديد التكاليف البيئية بإتباع الخطوات التالية:

- حساب التكاليف البيئية: في هذه الخطوة تحسب التكاليف البيئية لأي مشروع من خلال تحديد الوضع الابتدائي أو الحالة الراهنة للحالة البيئية، بعدها تقاس أي تغيرات في الحالة البيئية والمصروفات التي تتم تنفيذ ذلك وقياسها، باعتبار أنها مصروفات إضافية عن الوضع الابتدائي ويمكن تلخيص التكاليف البيئية المؤكدة كما يلي:

- ✓ تحديد التكاليف العادية مثل الأجور المباشرة والمواد المستعملة والمعدات المستخدمة؛
- ✓ تحديد التكاليف غير المباشرة مثل إعداد التقارير البيئية، الرصد البيئي ومصاريف الترخيص.

- قياس تكاليف تنفيذ قوانين الالتزام البيئي المستقبلة: مثل تنظيف مولدات الانبعاثات الضارة من الملوثات، إصابات الأفراد وتلف أو خسارة في الماكينات.

- تحديد تكاليف ملموسة بدرجة أقل: تمثل التكاليف غير المتطورة (غير المباشرة) والتي يكون التعرف عليها أكثر صعوبة وتتضمن:

- ✓ التعويضات التي يطالب بها الغير؛
- ✓ الدعاوى القضائية ضد التلفيات الشخصية أو الملكية؛
- ✓ استخدامات العملة؛
- ✓ صورة المشاركة البيئية الخارجية.

وعلى الرغم من صعوبة قياس هذه التكاليف بدقة فإنها قد تكون بالغة الأهمية، وتسمى بالتكاليف الاضافية لأنها لا تنسب بالكامل إلى منتج أو عملية معينة بشكل مباشر، وقد يتحمل منتج ما أكثر أو أقل مما يستحقه من تكلفة نتيجة لذلك[69].

4- المعالجة المحاسبية للتكاليف البيئية: تنقسم التكاليف البيئية إلى تكاليف خاصة بالأصول المستخدمة في العمليات الإنتاجية أو المصروفات التي تستهلك خلال الفترة. ويمكن معالجتها محاسبياً كما يلي[70]:

---

[68] يسري محمد بلتاجي، دراسة تحليلية لفعالية استخدام أسلوب التكلفة على أساس النشاط في تخصيص التكاليف البيئية على المنتجات واثر ذلك على قرارات التسعير وتخصيص الموارد، رسالة دكتوراه، جامعة الإسكندرية، 2005، ص19.

[69] أحسان ذياب عبد، تحليل التكاليف البيئية في الشركة العامة للأسمنت الشمالية، مجلة الإدارة والاقتصاد، العدد 71، 2008، ص31.

- **التكاليف الخاصة بالأصول الثابتة:** في الغالب تكون الأصول المستخدمة هي من الأصول المعمرة التي تنتمي إلى الأصول الثابتة الملموسة المستخدمة في العمليات الإنتاجية لفترات طويلة، لذلك فإن تكلفة عناصرها لا تختلف عن عملية قياس اهتلاك الأصول الثابتة الأخرى، والذي ينتمي إلى نوعين هما:

- ✓ يعتبر صالحا للاستخدام بمجرد شرائه ونقله إلى المكان المناسب للعمليات التشغيلية ولذلك فإن تكلفته عبارة عن "سعر شرائه وفقاً لفاتورة الشراء مضافاً إليها تكاليف النقل والتركيب والتأمين".
- ✓ بعد شراء الأصل ونقله يحتاج إلى بعض النفقات اللازمة لعملية تشغيله ولذلك فإن تكلفته تكون شاملة سعر الشراء مضافاً إليه كافة المصاريف اللازمة لعملية التشغيل ومصاريف التجريب وغيرها.

إن نوعية هذه الأصول يجرى قياسها كما سبق وإثباتها في الدفاتر المحاسبية باعتبارها أصولا جديدة تضاف إلى أصول الوحدة الاقتصادية، ويتم تخصيص مصاريف استهلاكها على الفترات المحاسبية (طول العمر الإنتاجي للأصل) تطبيقاً لقاعدة الاستحقاق المحاسبية، ويعتبر قسط الإهلاك في هذه الحالة جزء من تكاليف الفترة.

- **مصروفات الحد من التلوث:** يقصد بها جميع التكاليف المستنفذة والمخصومة من إيرادات الفترة وتنقسم إلى[71]:

- ✓ المصروفات التي تنفق مباشرة من قبل الوحدة الاقتصادية في مجال الحد من التلوث، وتعتبر جميع المصروفات التي أنفقت في إزالة النفايات الضارة بالبيئة في فترة محاسبية معينة من المصروفات الايرادية التي تحمل على حساب أرباح وخسائر الفترة، خصماً على إيرادات نفس الفترة ولا تحمل على حساب التشغيل، لأنها جاءت بعد العملية الإنتاجية وبالتالي لا يمكن اعتبارها من عناصر تكلفة الإنتاج المباشر.
- ✓ المصروفات التي تدفع من قِبل الوحدة الاقتصادية للجهات الرسمية المختصة في مجال الحد من التلوث.

رابعا- الإفصاح المحاسبي عن التكاليف البيئية

يقتصر الإفصاح المحاسبي التقليدي على عرض نتائج الأعمال في ضوء السياسات والمفاهيم المحاسبية، وبالتالي لا يعكس تماما ما ينتج عن ممارسة المنظمات لأنشطتها من آثار بيئية سلبية، مما يؤدي بالضرورة إلى نقص في عرض المعلومات المرتبطة بنشاطها في مجال البيئة، هذا ما شكل أحد التحديات التي واجهت المحاسبة لتتسع وتشمل كل المعلومات المتعلقة بالتكاليف والمطلوبات البيئية التي سنتطرق لها في هذا المطلب.

1- ماهية الإفصاح عن المعلومات البيئية: تحولت الوظيفة المحاسبية من التركيز على دورها الأساسي كنظام لمسك الدفاتر غايته حماية مصالح الملاك، إلى التركيز على دورها الجديد كنظام للمعلومات غايته الأساسية توفير المعلومات

[70] عبدالوهاب نصر على، أثر الإفصاح المحاسبى على أداء الوحدات الاقتصادية فى مجال مكافحة تلوث البيئة على سلوك متخذى قرار الاستثمار فى الأسهم: دراسة نظرية تطبيقية، المجلة العلمية للاقتصاد والتجارة، جامعة عين شمس، العدد الثانى، 1996.

[71] وليد ناجي الحيالي، المشاكل المحاسبية ونماذج مقترحة، الأكاديمية العربية المفتوحة، الدنمارك، 2001، ص ص 39-41.

المناسبة لصنع القرارات، وقد أكدت العديد من الدراسات على أهمية المعلومات البيئية والإفصاح عنها في التقارير المالية للوقوف على مدى التزام هذه الوحدات بمسؤولياتها تجاه المجتمع لأنها تدخل ضمن أخلاقيات الأعمال للوحدة الاقتصادية من جهة، ولفوائدها العديدة سواء بالنسبة للمحللين أو المجتمع أو الإدارة نفسها من جهة أخرى، إلا أن المشكلة تكمن في تعدد وجهات النظر حول مفهوم وحدود الإفصاح عن المعلومات الواجب توفيرها من البيانات المالية المنشورة، وينبع هذا الاختلاف أساسا من اختلاف نظرة مصالح الأطراف ذات العلاقة نحو المشكلة[72]، حيث يعرف الإفصاح البيئي بأنه " كافة المعلومات التي تتعلق بأداء وأنشطة الإدارة البيئية للشركة والآثار المالية المترتبة عليها والإفصاح عنها بالتقارير المالية لتحقيق رغبات الأطراف المستفيدة منها"[73].

2- أهمية الافصاح المحاسبي عن الأداء البيئي: كون المحاسبة علم يخدم كافة فئات المجتمع، يؤثر ويتأثر بالبيئة المحيطة به ويفرض عليها التكيف مع كل الظروف والمستجدات بحيث لا تكون في معزل عنها، ما جعل الإفصاح عن المعلومات البيئية ذو أهمية بالغة، ومن أهم الأسباب الأخرى نذكر ما يلي[74]:

- تلبية احتياجات مستخدمي القوائم المالية من المعلومات البيئية، لأنه يشكل قاعدة بيانات ممتازة لإجراء دراسات عن الآثار البيئية للصناعات المتشابهة؛
- يساعد في التعرف على المشكلات التي تتعلق بمصدر وتكوين الفضلات الملوثة؛
- يساعد على إزالة الخوف بالنسبة لإدارة المنشأة حول ما يتعلق بسلامة العمليات وكفاءة إجراءات حماية البيئة؛
- يحتاج صانعوا القرار إلى ما يثبت لهم إن هذه التكاليف الإضافية تبررها مزايا حماية البيئة؛
- لأن غالبية أنشطة الأداء البيئي للوحدات الاقتصادية جوانب مالية ومحاسبية تنعكس آثارها على القوائم والتقارير المالية وعلى قرارات الأطراف المهتمة بها؛
- ترشيد القرارات الاقتصادية لمستخدمي القوائم المالية فيما يتعلق بتقييم مدى وفاء المنشأة بمسئوليتها تجاه المحافظة علي البيئة من التلوث وزيادة ثقة المجتمع في المنشآت التي تفي بمسئوليتها البيئية وتشجيعها علي تنمية وتطوير أنشطتها، مع الضغط علي المنشآت التي لا تفي بتلك المسئولية[75]؛

---

[72] وليد ناجي الحيالي، المشاكل المحاسبية ونماذج مقترحة، الأكاديمية العربية المفتوحة، الدنمارك، 2001، ص ص 45-46.

[73] حذام فالح جيجان، أثر الافصاح المحاسبي عن التكاليف البيئية في ترشيد قرارات الاستثمار والتمويل وتحقيق ميزة تنافسية للشركات: دراسة استطلاعية لآراء عينة من معدي التقارير المالية والمستثمرين في الشركات الصناعية، مجلة الإدارة والاقتصاد، السنة 35، العدد 91، 2013، ص108.

[74] أحسان ذياب عبد، تحليل التكاليف البيئية في الشركة العامة للأسمنت الشمالية، مجلة الإدارة والاقتصاد، العدد 71، 2008، ص ص31-32.

[75] عادل البهلول حميدان الطاهر، الإفصاح المحاسبي عن الأداء البيئي في الشركة الأهلية للإسمنت بليبيا: دراسة استطلاعية، مجلة جامعة دمشق للعلوم الاقتصادية والقانونية، المجلد 27، العدد01، 2011، ص ص 447-448.

– المحافظة على المركز التنافسي للمنظمة أمام المنظمات المماثلة في السوق من خلال تحسين سمعتها تجاه الأطراف ذات العلاقة بنشاطاتها الاقتصادية والاجتماعية؛

– إظهار خضوع المنظمة للقوانين والتشريعات الحكومية وغير الحكومية، التزامها بمتطلبات المسئولية الاجتماعية ومشاركتها في تحمل أعباء المجتمع مما يضفي على وجودها صفة شرعية وإجازة لنشاطاتها؛

– يوفر الافصاح قاعدة جيدة للبيانات والمعلومات تخدم مالكي الشركات والعاملين فيها بما يتعلق بكفاءة الاجراءات المتخذة للمحافظة على سلامة البيئة، فضلا عن إطلاع الإدارة على حجم التكاليف الإضافية التي تتحملها في حماية البيئة؛

– إلتزام المنظمة بإجراءات سلامة البيئة وحمايتها من التلوث يساهم في خلق حالة الاستقرار النفسي والصحي للعاملين فيها، مما يقلل من حدة دوران العمل والتكاليف المرتبطة بها.

– يعد الإفصاح وسيلة لإدارة التفاوض بين أصحاب حقوق الملكية والغير ممن يمارس ضغوطا على المنظمة كالمستهلكين والمجهزين والجمهور والهيئات الاجتماعية الأخرى؛

– عكس لنشاطات وفعاليات المنظمة في مجال حماية البيئة وسلامة مواقع عملها من التلوث والهدر في المواد السامة، مما يخلي مسئوليتها القانونية تجاه الأضرار والإصابات التي قد تسببها منظمات أخرى مماثلة؛

– يساعد مستخدمي المعلومات على اتخاذ قرارات التخطيط والرقابة وتقييم الأداء، فضلا عن تطوير البحوث والدراسات في مجال سلامة البيئة؛

– كسب رضا وقناعة المستهلكين بما تطرحه المنظمة من سلع وخدمات في السوق.

3– متطلبات الافصاح عن التكاليف البيئية: ظهرت اتجاهات وأبعاد مختلفة في مجال الإفصاح عن الأداء البيئي نتيجة للدراسات والنماذج التطبيقية والتي يمكن إيجازها فيما يلي:

– من حيث نطاق الإفصاح: تؤثر طبيعة نشاط المنظمة والمجتمع الذي تزاول فيه عملها على نطاق أو مدى الإفصاح عن معلومات الأداء البيئي ويأخذ الأشكال التالية[76]:

- ✓ الإفصاح عن التكاليف البيئية فقط دون الإفصاح عن قيمة المنافع البيئية وذلك بسبب الصعوبات التي تعترض قياس تلك المنافع ويمكن أن يتم الإفصاح في القوائم المالية التقليدية أو في تقارير مستقلة؛
- ✓ الإفصاح عن كل من التكاليف والمنافع البيئية سواء في تقارير مستقلة أو ضمن القوائم التقليدية؛
- ✓ الإفصاح عن معلومات جديدة كبيانات محاسبة الموارد البشرية وبيانات المحاسبة الاجتماعية والبيئية؛

[76] عفاف اسحق أبوزر، المحاسبة البيئية: الإطار الفكري ومقومات التطبيق، جامعة البترا، الأردن، 2007، ص ص 15-16.

✓ الإفصاح عن التنبؤات المالية مع الإفصاح عن المخاطر المحسوبة لمدى دقة المعلومات التي تحتويها تلك التوقعات.

يتطلب الإفصاح المناسب أن يتم عرض المعلومات في القوائم المالية، ويتم ترتيبها وتنظيمها بصورة منطقية تركز على الأمور الجوهرية، وعرضها بطرق يسهل فهمها للاستفادة منها في اتخاذ القرارات الاقتصادية الرشيدة.

– **من حيث شكل الإفصاح:** يمكن التمييز بين ثلاثة أشكال للإفصاح وهي:

✓ تقارير وصفية: يتم الإفصاح عن الأداء البيئي في شكل وصفي إنشائي وهو تقرير بيئي خالي من الأرقام والإحصائيات والنسب.

✓ تقارير كمية: يتم الإفصاح عن الأنشطة المتعلقة بالرقابة على التلوث بتقارير كمية مدعمة بيانات مالية وإحصاءات لنسب التلوث، سواء كان التعبير نقدي أو غير نقدي مثل كمية الانبعاثات.

✓ تقارير مالية: وفيها يمكن الحصول على معلومات عن الأداء البيئي في صورة مالية معبرة بوحدات نقدية تمكن من تحديد التكلفة والعائد من النشاط البيئي.

– **من حيث مكان الإفصاح** : يميز بين نوعين من حيث مكان الافصاح:

✓ يتم الإفصاح عن الأداء ضمن تقارير بيئية مستقلة عن القوائم المالية التقليدية وملحقاتها، بغض النظر عن كون التقرير وصفي أو كمي أو مالي، كوسيلة لإظهار مدى وفاء الوحدة الاقتصادية بمسئوليتها الاجتماعية والبيئية؛

✓ يتم الإفصاح في داخل محتوى القوائم المالية للمنظمة، باعتبار أن المعلومات البيئية والاقتصادية متكاملة لتعطينا تقرير شامل عن أداء المنظمة[77].

مهما تعددت طرق الإفصاح فإنه لا بد أن يتصف بعدة صفات أساسية أهمها: أن يكون الإفصاح كافي يحوي الحد الأدنى من المعلومات، عادل مراعي مصالح جميع الأطراف، شامل وملائم بالتركيز على نوعية المعلومات والأهمية النسبية للبند وليس الكم الكبير من المعلومات.

4– معوقات ومشاكل الإفصاح عن الأداء البيئي: يعتبر إعداد التقارير البيئية إخلاء لمسئولية الإدارة اتجاه المجتمع، لكنها في ظل النظم المحاسبية الحالية تواجه مجموعة من المعوقات أهمها[78]:

– الاختلاف في المحتوى: حيث لا يوجد نمط واحد متفق عليه للتقارير البيئية، فبعضها في شكل مجموعة من التقارير المنفصلة عن الأداء المالي والبعض الآخر مختلطا معه.

[77] جمال خنشور، لعبيدي مهاوات، أهمية القياس والإفصاح عن التكاليف البيئية في القوائم المالية، مجلة العلوم الإنسانية، جامعة بسكرة، العدد 32، 2013، ص ص 212-213.

[78] مهاوات لعبيدي، القياس المحاسبي للتكاليف البيئية والإفصاح عنها في القوائم المالية لتحسين الأداء البيئي: دراسة حالة مجموعة من المؤسسات الصناعية في الجزائر، أطروحة دكتوراه، جامعة بسكرة، 2014-2015، ص ص 92-93.

– الاختلاف في المجال: وهو اختلاف في نوعية المعلومات التي تغطيها التقارير البيئية، فبعضها تغطي بند التكاليف التي تنفذها المؤسسات للحد من التلوث فقط، والبعض يتناول الالتزامات البيئية للمؤسسات والأثر على أصولها وآخر يتضمن السياسة البيئية.

– الاختلاف في وسيلة الإفصاح: يتم الإفصاح عن بعض المعلومات البيئية في صلب القوائم المالية التقليدية، وبعضها في الملاحظات المرفقة بالقوائم المالية أو في تقارير مفصلة أو حتى في الشبكة الإلكترونية.

– اختلاف في دورية التقارير: حيث يتراوح الإفصاح البيئي ما بين فترات ربع سنوية كما تتطلب لجنة تداول الأوراق المالية بالبورصة إلى فترة ثلاث سنوات في بعض المؤسسات.

– الاختلاف في كمية المعلومات: فالمؤسسات الكبرى ذات المقدرة المالية العالية تقوم بإفصاح أعلى من المؤسسات ذات المقدرة المالية أقل.

ويصاحب عملية الإفصاح بعض المشاكل التي تؤثر بصورة أو أخرى على سلوك متخذي القرار ويمكن تقسيم تلك المشاكل إلى الآتي[79]:

– الكثير من أنواع المعلومات المتعلقة بالتكاليف المرتبطة بالبيئة خاصة التكاليف المستقبلية غير موجودة في سجلات المحاسبة كونها تنظر إلى الماضي، والتي يمكن أن تكون ذات أهمية نسبية مرتفعة؛

– افتقاد السجلات المحاسبية إلى الكثير من التكاليف الأقل وضوحا والمتعلقة بالبيئة، والتي قد يكون من الصعب تقديرها لأهميتها من الناحية المالية للمنظمة، ولكن في نفس الوقت لا يمكن إغفالها؛

– غالبا يتم إخفاء معلومات التكاليف المرتبطة بالبيئة لعدم إدراجها ضمن حسابات المصروفات العادية.

– نظراً للتباين في أهداف واحتياجات كل طرف من المستفيدين بالمعلومات التي توفرها المحاسبة، وحتى تكون تلك المعلومات ملائمة، مفهومة من قبل المستفيدين فانه من الطبيعي أن تختلف البيانات المطلوبة لكل منهم (أطراف داخلية: الإدارة–العاملون)(أطراف خارجية: حملة الأسهم– العملاء–المستثمرون–نقابات العمال– جهات حكومية–المجتمع)؛

– لا يوجد اتفاق بين الكتاب على المعايير المحاسبية التي يمكن الاعتماد عليها عند إجراء الإفصاح المحاسبي للتأثيرات المترتبة على الأنشطة البيئية للوحدة الاقتصادية.

خاتمة:

[79] مهاوات لعبيدي، المرجع السابق، ص ص 99–100.

اهتمت هذه الدراسة ببيان دور المعلومات المحاسبية في قياس وتقييم مستوى الأداء البيئي للمؤسسات الصناعية للكشف عن مدى وفاء تلك الوحدات بمسؤولياتها البيئية، حيث إن التطورات الاقتصادية المتسارعة باتت تلزم المحيط المحاسبي بضرورة تعديل النموذج الاقتصادي التقليدي المبني على فلسفة تعظيم الربحية الفردية ليضم أبعاد اجتماعية تمثل الفيصل في جدوى قيام تلك المؤسسات.

ففي ظل البيئة التنافسية التي تعمل فيها المؤسسات اليوم لا تعد مجرد كيانات اقتصادية، كما أن نجاحها لا يعتمد فقط في قدرتها على معرفة أكفأ السبل لتحويل المدخلات إلى سلع وخدمات، بل كذلك في قدرتها على معالج القضايا الاجتماعية والبيئية، فالنجاح يتطلب من المؤسسة الحفاظ على البيئة وعلى مواردها المحدودة، بمعنى أن يكون هدفها أبعد من القيام بالأعمال الخيرية، لأنها تسهم في خلق مجتمعات أفضل، حماية حقوق الإنسان وتسهل من جهود التنمية المستدامة في الدول.

حيث يمكن القول بأن موضوع تكاليف الأداء البيئي للمؤسسات الصناعية قد تبوأ موقعا ذا أهمية كبيرة ضمن إطار الظروف الاقتصادية الراهنة للعصر الحديث، لما يتضمنه من آفاق جديدة في التصدي لأضرار المجتمع المتولدة عن النشاطات الاقتصادية للمؤسسات والذي بدوره يؤدي إلى تعظيم المنافع الاجتماعية للمجتمع، بالإضافة إلى تعزيز الوضع المالي للمؤسسة والحفاظ على البيئة، ما يبين لنا مدى الفعالية الكبيرة للمسؤولية البيئية للمؤسسة كمعيار للتنمية المستدامة، إن عملية القياس ووضع الأسس والمعايير اللازمة لذلك، والإفصاح عن حجم تكاليف الأداء البيئي ضمن التقارير المالية السنوية للمؤسسات بشكل عام يحتاج إلى المزيد من جهود الباحثين والمنظمات المهنية المحاسبية.

التوصيات والمقترحات:

وفي ضوء ما ذكر يمكن أن نضع بعض التوصيات لخدمة أهداف الدراسة:

أولاً: ضرورة إلزام المؤسسات في المجتمع وخاصة الكبيرة منها المؤثرة على البيئة بتحديد موقفها من المسؤولية البيئية وفق معايير ومؤشرات معينة عند إعداد دراسات الجدوى الاقتصادية والفنية.

ثانياً: توفير المعلومات المحاسبية الضرورية المرتبطة بجانب المسؤولية البيئية مبوبة وفق الأنشطة البيئية التي تقدمها المؤسسة لمختلف الفئات والنفقات التي ضحت بها ضمن هذا الإطار، وفي هذا الاتجاه فإن على إدارة المؤسسة تشخيص الأنشطة البيئية التي تنوي الإنفاق عليها وبشكل واضح لتمكين الأجهزة المحاسبية من الإفصاح عنها وعن الأهداف المتوخاة منها بشكل دقيق يسهل مراقبتها وقياسها والتقييم بموجبها.

ثالثاً: العمل على توفير معايير للمقارنة والتقييم يمكن قبولها وإمكانية تطبيقها عملياً، وتعتبر عملية تطوير مثل هذه المعايير مسؤولية مشتركة لكل الجهات ذات الصلة، وتقع مسؤولية تقييم مدى ملائمتها ومدلولية المؤشرات التي يمكن أن توفرها مسؤولية الجهات الرقابية الداخلية والخارجية، كما تقع مسؤولية متابعتها أيضا على الجهات القطاعية والجهات المهنية المعنية.

رابعاً: العمل على زيادة الإنفاق على تكاليف الوقاية من الأضرار بدلاً من تكاليف علاج الأضرار لما في ذلك من أهمية في التخلص من آثار الأنشطة التي يسبب انتشارها تلفاً في صحة الأفراد والبيئة والمجتمع بشكل عام، مع ضرورة

إعطاء المحاسبة والأجهزة المحاسبية دوراً مهماً ضمن هذا الإطار بهدف توفير المعلومات الضرورية للمقارنة وعرض النتائج الدورية فيما يتعلق بالإنفاق على هذه المجالات دورياً على الإدارات المعنية وتنبيه هذه الإدارات إلى مسؤوليتها في هذا المجال.

خامساً: قيام المؤسسة المعنية بمسك مجموعة السجلات والمستندات التي تمكن من تجميع وتسجيل وتبويب وتحليل وتوصيل المعلومات الخاصة بالإنفاق البيئي وتصميم مجموعة القوائم والكشوف الفرعية الداخلية التي تمكن من عرض النتائج دورياً أو على مستوى قسمي بالنسبة للمؤسسات الكبيرة وبشكل يسهل المراجعة والمقارنة والتقييم مقارنة بالمعايير المحددة لهذا الغرض.

وفي التحليل النهائي فإن تقييم الأثر البيئي هو عملية تحليل استباقية للتأثيرات البيئية ستستفيد منها المشاريع الاستثمارية في السيطرة على أوضاعها البيئية، بما يكفل نجاحها في تحقيق إدارة بيئية ملائمة ومراعية للقوانين والأنظمة التي تحمي البيئة، إلا أن تطبيقها يبقى في بعض الأحيان مشوبا بالشك خاصة في حال انعدام المهنية والأخلاقيات العلمية لدى المؤسسات التي تقوم بإعداد تقارير الأثر البيئي وتدعي عدم وجود تأثيرات بيئية أو تتغاضى عن تأثيرات محتملة استجابة لمصالح الشركة أو المصنع أو المشروع الذي يقوم بتمويل هذه الدراسة، وهذا ما يحدث غالبا في الدول النامية.

قائمة المراجع :

المراجع العربية :

1- أحسان ذياب عبد، تحليل التكاليف البيئية في الشركة العامة للأسمنت الشمالية، مجلة الإدارة والاقتصاد، العدد 71، 2008.

2- أحمد الكواز، المحاسبة القومية الخضراء، سلسلة جسر التنمية، المعهد العربي للتخطيط، الكويت، العدد 59، 2007.

3- إسماعيل محمود عبد الرحمن، محاسبة التلوث البيئي، مكتبة الوفاء القانونية، الاسكندرية، مصر، ط1، 2014.

4- الأمم المتحدة، النفقات البيئية العامة: دراسة حالة الأردن، 2009.

5- الأمم المتحدة وهيئات أخرى، نظام المحاسبة البيئية والاقتصادية 2012: الإطار المركزي، نيويورك، 2014.

6- حذام فالح جيجان، أثر الافصاح المحاسبي عن التكاليف البيئية في ترشيد قرارات الاستثمار والتمويل وتحقيق ميزة تنافسية للشركات: دراسة استطلاعية لآراء عينة من معدي التقارير المالية والمستثمرين في الشركات الصناعية، مجلة الإدارة والاقتصاد، السنة 35، العدد 91، 2013.

7- حسن سيد عويس أبو سريع، إطار مقترح للقياس والإفصاح المحاسبي عن أثر المحافظة على البيئة بالتطبيق على قطاع الاسمنت في مصر، رسالة دكتوراه، كلية التجارة، جامعة الأزهر، 2004.

8- جمال خنشور، لعبيدي مهاوات، أهمية القياس والإفصاح عن التكاليف البيئية في القوائم المالية، مجلة العلوم الإنسانية، جامعة بسكرة، العدد 32، 2013.

9- رداوية معمر، التلوث البيئي في التنمية المستدامة: قرائن مالية للحماية، دار إبن بطوطة، عمان، الأردن، ط1، 2012.

10- خالد عطية وآخرون، دراسة تحليلية لتقييم موقف منشآت الأعمال في الدول النامية، مجلة التعاون الصناعي في الخليج العربي، العدد 97، 2004.

11- عادل البهلول حميدان الطاهر، الإفصاح المحاسبي عن الأداء البيئي في الشركة الأهلية للإسمنت بليبيا: دراسة استطلاعية، مجلة جامعة دمشق للعلوم الاقتصادية والقانونية، المجلد 27، العدد01، 2011.

12- عبدالوهاب نصر على، أثر الإفصاح المحاسبى على أداء الوحدات الاقتصادية فى مجال مكافحة تلوث البيئة على سلوك متخذى قرار الاستثمار فى الأسهم: دراسة نظرية تطبيقية، المجلة العلمية للاقتصاد والتجارة، جامعة عين شمس، العدد الثانى، 1996.

13- عفاف اسحق أبوزر، المحاسبة البيئية: الإطار الفكري ومقومات التطبيق، جامعة البترا، الأردن، 2007.

14- علاء الدين محمود زهران وآخرون، منهج مقترح لقياس التكاليف والمنافع الناجمة عن الآثار البيئية للمنشآت الصناعية: دراسة تطبيقية على القطاع الصناعي بالمملكة، جامعة الملك فيصل، المملكة العربية السعودية، 2003.

15- محمد عباس بدوي، المحاسبة عن التأثيرات البيئية والمسئولية الاجتماعية للمشروع، دار الجامعة الجديدة للنشر، الاسكندرية،مصر،2000.

16- محمد راضي عطية، دور المراجعة البيئية في ترشيد القرارات الاستثمارية، مجلة البحوث التجارية، جامعة الزقازيق، مصر، ع 2، 2000.

17- مطاوع السعيد السيد مطاوع، المحاسبة عن التكاليف البيئية، جامعة الأزهر، مصر، 2009.

18- مهاوات لعبيدي، القياس المحاسبي للتكاليف البيئية والإفصاح عنها في القوائم المالية لتحسين الأداء البيئي: دراسة حالة مجموعة من المؤسسات الصناعية في الجزائر، أطروحة دكتوراه، جامعة بسكرة، 2014-2015.

19- نوزاد عبد الرحمن الهيتي وآخرون، مقدمة في اقتصاديات البيئة، دار المناهج، عمان، الأردن، ط1، 2010.

20- وليد ناجي الحيالي، المشاكل المحاسبية ونماذج مقترحة، الأكاديمية العربية المفتوحة، الدنمارك، 2001.

21- يسري محمد بلتاجي، دراسة تحليلية لفعالية استخدام أسلوب التكلفة على أساس النشاط في تخصيص التكاليف البيئية على المنتجات واثر ذلك على قرارات التسعير وتخصيص الموارد، رسالة دكتوراه، جامعة الإسكندرية، 2005.

أثر محاسبة القيمة العادلة للأصول الثابتة على القوائم المالية

د، يوسفي رفيق
جامعة العربي التبسي - تبسة
yousfirafik@yahoo.fr

د، عمر جنينة
جامعة العربي التبسي - تبسة
amor.djenina@gmail.com

ملخص:

يهدف هذا البحث إلى إبراز أهمية إعادة تقييم الأصول الثابتة في ظل بدائل القياس الممكنة وفق معايير المحاسبة الدولية والنظام المحاسبي المالي الجزائري، كما طرحت إشكالية التقييم وفق القيمة العادلة ومعوقاتها في الجزائر وأثر عملية إعادة التقييم على القوائم المالية للمؤسسة الإقتصادية.

وتوصلت الدراسة إلى مجموعة من النتائج أهمها ضرورة إعادة تقييم الأصول الثابتة بقيمتها العادلة بعد إدراجها في الحسابات بتكلفتها التاريخية، حتى تعكس القوائم المالية صورة صادقة عن نتائجها ووضعيتها المالية رغم صعوبة العملية.

الكلمات المفتاحية: إعادة التقييم، الأصول الثابتة، القيمة العادلة، التكلفة التاريخية، القوائم المالية.

Abstract:

The main purpose of this study is to explore the importance of Reevaluations of fixed assets in respect of the possible alternative valuation methods in accordance with international accounting standard and the Algerian financial accounting system, It's also posed a problem of valuation at fair value and its obstacles in Algeria and the impact of the revaluation process on the financial statements of the economic institution.

The study reached a number of results, the most important of which is necessity of Revaluation of fixed assets at their fair value after being included in the accounts at their historical cost, So that the financial statements reflect a true picture of their results and their financial situation, despite the difficulty of the process.

Key Words : revaluation, fixed assets, fair value, historical cost, financial statements.

مقدمة:

تحظى مشكلة تقييم الأصول الثابتة باهتمام الفكر المحاسبي الأكاديمي والمهني على حد سواء، حيث نشر مجلس معايير المحاسبة في المملكة المتحدة دراسة عن دور تقييم الأصول في إعداد القوائم المالية وقد أوضحت هذه التقارير أن مجلس معايير المحاسبة الدولية ينوي التحول تدريجياً من نظام تقييم الأصول على أساس التكلفة التاريخية إلى نظام القيمة العادلة وبالتحديد عند التقييم البعدي للأصول الثابتة في الوحدات الاقتصادية.

ومن الواضح أن هناك إجماع بين المحاسبين والهيئات المحاسبية المسئولة عن إصدار معايير المحاسبة المالية على ضرورة إعادة التقييم الأصول الثابتة والإعتراف بانخفاض قيمة الأصول (المؤونات) فقد أصدر مجلس معايير المحاسبة المالية الأمريكية معيار رقم 121 لسنة 1995 انخفاض قيمة الأصول طويلة الأجل، كما أصدر مجلس معايير المحاسبة الدولية IAS's معيار رقم 36 لسنة 1999 انخفاض قيمة الموجودات، إلا أن إعادة تقييم الأصول الثابتة بالزيادة (فائض القيمة) مازال محل خلاف بين المحاسبين في دول مختلفة، فعلى سبيل المثال تعتبر عملية إعادة تقييم الأصول الثابتة بالزيادة من الممارسات المحاسبية المسموح بها في دول عديدة مثل بريطانيا ، استراليا، بلجيكا وفرنسا، كما لا تعتبر هذه الممارسات مسموح بها في دول أخرى كالولايات المتحدة الأمريكية، اليابان، المملكة العربية السعودية وغيرها من الدول.

أما في الجزائر فقد سمح النظام المحاسبي المالي SCF للوحدة الإقتصادية إمكانية تقييم التثبيتات المادية (المحددة مسبقا) بعد إدراجها الأولي في الحسابات بتكلفتها التاريخية بقيمتها الحقيقية (القيمة العادلة Juste Valeur) في تاريخ إعادة التقييم، ورغم أن النظام المحاسبي المالي سمح للكيانات بإمكانية التقييم وفق القيمة العادلة إلى أن هذه العملية غير ملزمة، وتعتبر عملية إعادة التقييم عملية دورية تتم بانتظام حتى لا تختلف القيمة المحاسبية للتثبيتات المعنية إختلاف كبيرا عن قيمتها السوقي بتاريخ الإقفال كما تصحح مجموع الإهتلاك بتاريخ إعادة التقييم بما يتناسب مع القيمة المحاسبية الإجمالية للتثبيت بحيث تكون القيمة المحاسبية لهذا الأصل عقب إعادة تقييمه مساوية للمبلغ المعاد تقييمه وتهدف العملية إلى الحصول على معلومات مالية أكثر شفافية تعطي صورة أقرب للواقع، ومن ثم تقليل الفجوة بين القيمة الدفترية المسجلة في القوائم المالية والقيمة السوقية.

إشكالية البحث:

مما سبق يمكن صياغة السؤال الجوهري الذي سنحاول الإجابة عليه من خلال هذه الورقة البحثية كمايلي: **كيف تعالج عملية إعادة تقييم التثبيتات محاسبيا ؟ وما هي آثارها على القوائم المالية.**

أهمية البحث:

تكمن أهمية البحث في هذا الموضوع في الفائدة العلمية التي يقدمها من خلال الدراسة النظرية لطرق القياس المحاسبي ومناهجه وأسباب الإنتقال إلى القيمة العادلة ومختلف التقنيات المنتهجة في تحديد القيمة السوقية لهذه التثبيتات وفقا لخصوصية كل تثبيت، بالإضافة إلى تحديد الإطار العملي لعملية التسجيل المحاسبي لعملية إعادة التقييم وكيفية مراجعة الإهتلاكات حتى تتساوى القيمة الصافية للتثبيتات المعاد تقييمها مع قيمتها العادلة بتاريخ إعادة التقييم، كما تكمن في تحديد بعض العراقيل التي تواجه تطبيق القيمة العادلة في الجزائر وأثرها على القوائم المالية.

أهداف الدراسة:

تهدف هذه الورقة البحثية إلى مايلي:

- محاولة التعريف على طرق القياس المحاسبي؛
- توضيح أهمية القيمة العادلة وأسباب توجه مجلس معايير المحاسبة الدولية نحو القيمة العادلة؛
- عرض مختلف تقنيات وطرق تحديد القيمة السوقية للأصول الثابتة؛
- محاولة تقديم طريقة المعالجة المحاسبية لعملية إعادة التقييم؛
- تسليط الضوء على تأثيرات عملية إعادة التقييم على القوائم المالية.

الدراسات السابقة

- دراسة جبر إبراهيم الداعور، محمد نواف عابد (2007) بعنوان **إعادة تقييم الأصول الثابتة في فلسطين – دراسة ميدانية:** ناقش هذا البحث مشكلة إعادة تقييم الأصول الثابتة واعتبرها من القضايا الخلافية في الفكر المحاسبي، واستهدفت هذه الدراسة معرفة آراء مجموعة من الأكاديميين، المهنيين، المدراء الماليين والائتمان المصرفي في فلسطين حول موقفهم من عملية إعادة التقييم و أهم الدوافع وراء ذلك كما استهدفت الدراسة استطلاع آراء العينة حول دور المحاسبين والمراجعين في عملية إعادة التقييم، ولتحقيق أهداف الدراسة تم تصميم إستبيان وزع على عينة عشوائية من المجموعات الأربعة، توصلت الدراسة إلى أن 79 % من المشاركين مع عملية إعادة التقييم، وعدم وجود اختلاف بين آرائهم حول دوافع إعادة التقييم (أهمها إظهار قوائم مالية أكثر عدالة وواقعية) وكذلك عدم اتفاق آراء المشاركين غير المؤيدين لعملية إعادة التقييم حول أهم دوافع ذلك، وإن كان أهمها أن مبدأ التكلفة التاريخية هو الأفضل في ظل عدم التوافق عند تحديد القيمة العادلة، وبينت الدراسة كذلك اتفاق آراء المشاركين حول أهمية دور المحاسبين والمراجعين في عملية إعادة التقييم.

- دراسة بلال كيموش (2011) بعنوان التقييم الدوري للعناصر المادية ودوره في المحافظة على قيمة المؤسسة في ظل النظام المحاسبي المالي: حاول الباحث إبراز أهمية التقييم الدوري للعناصر المادية مع التركيز على طريقة إنخفاض القيمة التي تعتبر حسب النظام المحاسبي المالي وحسب معيار المحاسبة الدولي IAS 36 من بين بدائل تقييم التثبيتات، وتوصل الباحث إلى أن المحافظة على قيمة المؤسسة تتطلب القيام بعملية تقييم أصولها بصفة دورية، ويمكن لطريقة إنخفاض القيمة أن تعكس التدهور المستمر في قيمة الأصول وخاصة الآلات والتجهيزات، وبالتالي أخذ الخسائر الناجمة عن هذا التدهور بعين الإعتبار ووضع السياسات اللازمة من أجل تجديد أصول المؤسسة، وبهذا تسمح بمراعاة العوامل المؤدية إلى تناقص المنافع الإقتصادية والتي لم تؤخذ بعين الإعتبار عند حساب الإهتلاكات.

- دراسة خالد حسين التجاني حسين (2014) بعنوان **أثر المعايير المحاسبية في إعادة تقييم الأصول الثابتة:** يتناول البحث أثر المعايير المحاسبية على إعادة تقييم الأصول الثابتة، مبينا عدد من المفاهيم الأساسية من حيث تعريف الأصول وأنواعها وخصائص كل نوع وعناصر تكلفة الأصول وأهمية طرق معالجتها محاسبيا بالإضافة الى دراسة تطبيقية على مؤسسة من المؤسسات السعودية التي تعمل في مجال المخابز حيث حاول الباحث تحدد ملامح تطبيق إعادة تقييم الأصول الثابتة،

توصل الباحث إلى أن الالتزام بتطبيق معيار المحاسبة الدولي16 IAS يؤدى إلى بيانات مالية سليمة تحقق درجة من الشفافية والإفصاح والعرض المالي للأصول الثابتة كما أوصى الباحث بالاهتمام بتطبيق معيار المحاسبة الدولي رقم 16 IAS لما له من أهمية في تسجيل الأصول الثابتة والمصروفات اللاحقة لها بصورة سليمة وإحتساب الإهلاك السنوي بصورة منتظمة بحيث تؤثر نتائج ذلك على تغيرات في حجم الأصول.

هيكل البحث:

للإجابة على إشكالية البحث تم تقسيمه إلى ثلاثة محاور:

1. الإطار الفكري للقياس المحاسبي.
2. القيمة العادلة للأصول الثابتة.
3. واقع تطبيق القيمة العادلة في الجزائر.
4. أثر إعادة تقييم الأصول الثابتة على القوائم المالية.

1. الإطار الفكري للقياس المحاسبي.

يمثل القياس جوهر العمل المحاسبي ومرتكزه، وهذا من خلال استخدام الأرقام في التعبير عن الأنشطة التي تمارسها المؤسسات الاقتصادية بهدف تحديد نتائجها ووضعيتها المالية، وتناول الفكر المحاسبي القياس من خلال مدرستين رئيسيتين هما: مدرسة التكلفة التاريخية ومدرسة القيمة العادلة بمداخلهما المتعددة، وميز بين هاتين المدرستين إذ إرتبطت مدرسة التكلفة التاريخية بالاستقرار الاقتصادي بينما إرتبطت مدرسة القيمة العادلة بالتضخم الاقتصادي.

1.1 مدرسة التكلفة التاريخية.

تعتبر التكلفة التاريخية من أهم المبادئ المحاسبية التي حضيت بالإجماع والقبول العام لعدة عقود فهي نتاج لمبدأين أساسيين هما: مبدأ ثبات وحدة النقود ومبدأ الحيطة والحذر، ظهر هذا المبدأ منذ بداية تبلور الفكر المحاسبي ويعد من أهم مرتكزات العمل المحاسبي، حيث برز بمعية مبادئ أخرى أصطلح عليها بالمبادئ المحاسبية المقبولة عموما.

وتمثل التكلفة التاريخية النموذج الكلاسيكي للتوثيق المحاسبي الذي يقوم على إثبات جميع الموارد والحقوق والالتزامات والمصاريف بالتكلفة المحددة لحظة وقوع التبادل بين المؤسسة والمتعاملين معها وعادة ما تكون التكلفة موثقة بمستندات ثبوتية، فالقاعدة الأساسية في التطبيق العملي المحاسبي هو إثبات التكلفة الأصلية لكافة عناصر الموارد الاقتصادية واستخداماتها ومصادر تمويلها وجميع النفقات والإيرادات بغض **النظر عن تقلبات القيمة الاقتصادية** لوحدة النقد، الأمر الذي يوفر معلومات موضوعية، قابلة للتحقق وخالية من التحيز لأنها تبنى على أحداث فعلية، ليست إفتراضية أو متوقعة.

1.1.1 مبررات استخدام التكلفة التاريخية.

هناك عدة أسباب تدعم وجهة نظر المؤيدين والمنادين باستخدام التكلفة التاريخية كأساس للقياس والتقييم، نذكر منها مايلي:

- التكلفة التاريخية تمثل القيمة الحقيقية وقت الحصول على الأصل؛
- تستند التكلفة التاريخية على عمليات حدثت فعلا وليست إفتراضية؛
- التكلفة التاريخية أكثر موثوقية لاستنادها على الوثائق الثبوتية؛
- مبدأ التكلفة التاريخية يتلاءم مع الفروض والمبادئ المحاسبية المقبولة عموما، لاسيما فرض الموضوعية بما يتيح إمكانية التحقق من صحة ودقة البيانات؛
- يتماشى مبدأ التكلفة التاريخية مع مبدأ الإستمرارية الذي يفترض أن الوحدة المحاسبية مستمرة في نشاطها إلى أجل غير محدود؛
- يتناسب مبدأ التكلفة التاريخية مع فرض الوحدة النقدية ومبدأ مقابلة الإيرادات بالمصروفات ومبدأ تحقق الإيرادات.

2.1.1 عيوب استخدام التكلفة التاريخية.

أن حقيقة التكلفة التاريخية والتي تمثل الواقع الفعلي للحدث لحظة وقوع التبادل لا تترك مجال للتشكيك في صحتها، وإنما يظهر التشكيك في سلامة هذا المبدأ بعد التملك أو حدوث الحدث إذ تصبح القيمة شيء من الماضي، والذي يمكن أن ينحرف قليلا أو كثيرا عن القيمة الحقيقية، من هنا بدأت الإنتقادات لهذا المبدأ وتعددت معها الطرق والمبادئ والسياسات البديلة، ففي ظل تغيرات الأسعار وانتشار ظاهرت التضخم واستفحالها في معظم الاقتصاديات، تصبح التكلفة التاريخية لا تعبر عن الواقع الاقتصادي، كما أن ارتباطها بالماضي يجعلها غير ملائمة لاتخاذ القرارات إعداد التنبؤات المستقبلية، ولا تتفق مع مفهوم التقييم المحاسبي الذي يرتكز على تقييم أثر الأحداث الاقتصادية على بنود القوائم المالية ومن أهم البدائل المقترحة للتخلي عن التكلفة التاريخية نجد التكلفة التاريخية المعدلة التي تعتمد على الأرقام القياسية للأسعار كأداة لتوحيد وحدة النقد المستخدمة في التقييم أحداث إقتصادية تمت في نقاط زمنية مختلفة.

3.1.1 التكلفة التاريخية المعدلة.

تعتمد هذه الطريقة على مبدأ التكلفة التاريخية كأساس للتقييم، وترتكز على إعادة تقييم وحدة النقد على أساس القوة الشرائية، هاته الأخيرة يمكن أن ترتفع أو تنخفض تبعا لحالة الاقتصاد من الازدهار إلى الانكماش والعكس، إذ تعتمد هذه الطريقة على إعادة تقييم بنود القوائم المالية على أساس التغيير في القوة الشرائية العامة لوحدة النقد، أي توحيد وحدة النقد المستخدمة في التقييم مما يسمح بتحقيق تجانس بنود القوائم المالية، ويمكن التمييز بين نوعين من التعديل:

- التعديل الدوري: يقوم على فكرة إعادة تقييم بنود القوائم المالية في نهاية كل دورة؛
- التعديل غير الدوري: يقوم على فكرة إعادة تقييم بنود القوائم المالية في تواريخ غير منتظمة، عندما تزداد الفجوة بين القوة الشرائية التاريخية والقوة الشرائية الحالية، ويتم التعديل وفق العلاقة التالية:

القيمة المعدلة = التكلفة التاريخية x الرقم القياسي بتاريخ إعداد القوائم / الرقم القياسي بتاريخ النشأة

وهناك العديد من الأرقام القياسية التي يمكن إستخدامها، ففي الولايات المتحدة الأمريكية ينتشر استخدام الرقم القياسي لأسعار المستهلك (Consumer Price Index CPI) والذي يعبر عن متوسط التغيرات في أسعار مجموعة واسعة من السلع والخدمات الاستهلاكية المتداولة خلال فترة زمنية، ويتم الإعلان عنه شهريا.

2.1 مدرسة القيمة العادلة.

ظهرت هذه المدرسة لتصحيح الخلل في مخرجات تطبيق محاسبة التكلفة التاريخية في ظل ظروف التضخم، وتستند في واقعها العملي على تطبيق معيار المحاسبة الدولي IAS 29 التقارير المالية في الاقتصاديات ذات التضخم المرتفع، ويعتبر مفهوم القيمة العادلة أفضل أداة للمقارنة فإذا كانت مؤسستان تملكان نفس الأصل مع إختلاف تاريخ الحيازة، تظهر تكلفة هذا الأصل بشكل مختلف وعليه لا يمكن إجراء مقارنة سليمة إذا ما تم إستخدام طريقة التكلفة التاريخية، في حين أن إستخدام طريقة القيمة العادلة ستعطي أساسا معقولا للتقييم الموضوعي والمقارنة.

وتعرف القيمة العادلة على أنها ذلك المبلغ الذي يتم بواسطته بيع أو شراء الأصل، خلال عملية تبادلية حقيقية بين أطراف مطلعة بعيدا عن ظروف التصفية، وفي المقابل فالقيمة العادلة للمطلوبات (الخصوم) تعرف بأنها تلك القيمة التي تستحق أو المبلغ الذي يتم سداده خلال عملية تبادل حقيقية بين أطراف رغبة، ويتم تقدير القيمة العادلة لأي بند من خلال الأسعار المعروضة أو المطلوبة، وفي حالة عدم توفرها يتم تحديد القيمة العادلة بشكل تقديري.

كما أصدر مجلس معايير المحاسبة المالية المعيار رقم 157 بشأن تعريف وإنشاء إطار لقياس القيمة العادلة، والذي عرفها بأنها ذلك السعر الذي يستلمه البائع عند بيع أحد أصوله أو يدفعه عند تحويل أحد إلتزاماته، في عملية منظمة بين شركاء السوق في تاريخ القياس، والقيمة العادلة وفق هذا التعريف تمثل القيمة السوقية فهذا المفهوم يركز على السعر الذي سيستلم نظير بيع أصل أو السعر الذي سيدفع أثناء تحويل إلتزام.

كما عرف مجلس معايير المحاسبة الدولية القيمة العادلة على أنها المبلغ الذي يمكن أن تتم به مبادلة الأصل أو سداد الإلتزام، بين أطراف متطلعة وراغبة في التعامل على أساس تبادل تجاري بحت، وتم تعديل هذا التعريف مع صدور المعيار IFRS 13 والمتعلق بقياس القيمة العادلة ليعرفها بأنها السعر الذي يمكن إستلامه نتيجة بيع أصل أو دفعه لتحويل إلتزام بموجب عملية منظمة بين مشاركين في السوق في تاريخ القياس.

مما سبق يمكن القول أن القيمة العادلة تتطلب مايلي:

- رغبة الأطراف المشتركة في تحديد القيمة بإجراء قياس بعيد عن الإكراه، الإستغلال والتحيز؛
- معرفة الأطراف المشتركة بالقيمة بأن تحديدها تم بناءا على معلومات كاملة، موثوقة، صادقة وبعيدة عن الغش والتضليل؛
- أن تكون هناك عملية تبادلية حقيقية في سوق نشط.

1.2.1 مبررات إستخدام القيمة العادلة.

طالب المجلس الاستشاري لمعايير المحاسبة المالية الأمريكية FASB باستخدام أكبر للقيمة العادلة كأساس لقياس بنود القوائم المالية، فهو يرى أن تطبيق القيمة العادلة يمكننا من معلومات أكثر ملائمة مقارنة مع المعلومات المتحصل عنها عند تطبيق التكلفة التاريخية، كما أن القيمة العادلة تمكن المؤسسة من تقييم أدائها الماضي وتحديد توقعاتها المستقبلية، ويرى المؤيدين للقيمة العادلة والمنادين بها أنها لها العديد من الإيجابيات يمكن أن نذكر منها مايلي:

– تعطي القيمة العادلة صورة أقرب للواقع، ومن ثم تقليل الفجوة بين القيمة الدفترية المسجلة في القوائم المالية والقيمة السوقية، والتي كثيرا ما تلاحظ عند إستعمال التكلفة التاريخية في قياس أصول وإلتزامات المؤسسة؛

– تساعد القيمة العادلة في الكشف عن إمكانية تعثر المؤسسة وبالتالي إكتشاف خطر الإفلاس نتيجة ضخامة إلتزاماتها التي تسجل بقيمتها العادلة المعبرة عن حقيقتها، وبالتالي تساعد الأطراف ذات الصلة وخاصة المستمرين باتخاذ القرار المناسب؛

– تقدم القيمة العادلة معلومات صادقة لجميع مستخدمي القوائم المالية عن أصول وإلتزامات المؤسسة مقارنة مع المعلومات التي تقدمها التكلفة التاريخية، حيث أن القيمة العادلة تعكس الوضع الحالي للسوق؛

– تعطي القيمة العادلة صورة أقرب للواقع من خلال خاصية التوقيت المناسب للمعلومة المحاسبية كونها تعكس أخر تقييم عادل لعناصر القوائم المالية، توفر أساسا محايدا لتقييم كفاءة الإدارة في تسيير الأموال، كما يساهم الإعتماد عليها في الوصول إلى مؤشرات مالية أكثر صحة وذات جدوى، تساعد على تقدير التدفقات النقدية المستقبلية وإتخاذ القرار؛

– توفر القيمة العادلة أساسا محايدا لتقييم كفاءة الإدارة في تسيير الأموال عن طريق توضيح تأثيرات قراراتها بالشراء أو البيع أو حتى الإحتفاظ بها أو السداد.

2.2.1 عيوب إستخدام القيمة العادلة.

يواجه الكثير من الباحثين في مجال المحاسبة عدة انتقادات للقيمة العادلة، أهمها مايلي:

– تقدم القيمة العادلة نظرة قصيرة الأجل تتناقض مع أهداف إستمرارية النشاط على المدى الطويل؛

– تؤدي القيمة العادلة إلى زيادة عدم الإستقرار في التقييم المحاسبي، مما لا يمكن من التمييز بين التغيرات الظرفية والتغيرات الجذرية التي تؤثر هيكليا على المؤسسة؛

– يؤدي الإعتماد على القيمة العادلة إلى تكاليف مرتفعة للحصول على المعلومات؛

– يصعب التحقق من القيمة العادلة لأي أصل أو التزام في ظل عدم توافر سوق نشط يتم التداول فيه، أي أنه هناك إشكال على مستوى الموثوقية؛

– الاعتراف بالقيمة العادلة وتحديد قيمتها ينطويان على قدر كبير من الحكم الشخصي وإتباع أسس تقييم متباينة؛

– للقيمة العادلة أهمية كبيرة في تحديد السعر المناسب للتبادل، وبالتالي عند اتخاذ القرار المناسب وعليه يجب أن يتم إستخدامها بدقة وحذر والتأكد من المعلومات التي استخدمت لحسابها، لذا فقد تكون سببا لاتخاذ قرارات خاطئة.

3.2.1 أساليب قياس القيمة العادلة.

حدد المعيار الأمريكي رقم 157 ثلاثة أساليب لقياس القيمة العادلة، وهي على التوالي:

- مدخل السوق: يستخدم مدخل السوق عند تقييم الأشياء الممكن مشاهدتها وتحديد سعرها في السوق، بما في ذلك الأصول المماثلة أو المقارنة؛

- مدخل الدخل: ويستخدم مدخل الدخل عند التقييم لتحويل المبالغ المستقبلية إلى مبلغ موحد للقيمة الحالية اعتماداً على إفتراض أن شركاء السوق هم السبب في تلك المبالغ المستقبلية؛

- مدخل التكلفة: يعتمد مدخل التكلفة على المبلغ المطلوب حاليا لإحلال المقدرة الخدمية لأصل ما محل التكلفة.

وطبقا للمعيار رقم 157 فإن إستخدام مدخل واحد للقياس يكون مناسبا في بعض المواقف باستخدام أسعار إرشادية في سوق نشط لأصول أو إلتزامات مماثلة، كما يمكن أن يكون إستعمال المداخل المختلفة أنسب لتحديد القيمة العادلة.

2. القيمة العادلة للأصول الثابتة.

تختلف طريقة تحديد القيمة العادلة للأصول الثابتة حسب طبيعة وخصوصية كل تثبيت حيث نجد.

1.2 التثبيتات المعنوية.

هذا النوع من الأصول يتطلب اهتمام كبير ودراسة معمقة ومستفيضة، باعتبارها أصول غير ملموسة كالعلامات، الامتيازات، الاسم التجاري، حقوق الملكية الصناعية والفكرية والتراخيص الإدارية التي تمثل أهم عناصر شهرة المحل (Fond de commerce) وعليه تتطلب عملية تقييمها معرفة دقيقة لطبيعتها التي تختلف حسب نشاط كل مؤسسة، خصوصا وأن قيمتها تكون كبيرة في أغلب الأحيان.

1.1.2 مصاريف البحث والتطوير.

تعتبر مصاريف البحث والتطوير من الأصول المعنوية المولدة داخليا، وتقيم من خلال المنافع الاقتصادية المستقبلية المنتظرة إلا إذا لم نستطع تحديدها فتقيم على أساس المصاريف المتكبدة للإنتاج هذا الأصل المعنوي، أي بتكلفة الحيازة منقوص منها الإهتلاكات المتراكمة خلال مدة الحياة.

2.1.2 براءات الإختراع (Le brevet).

هي شهادة تسلم للمكتشف بغرض ضمان وحماية حق استغلال هذا الإختراع لمدة محددة وشروط معينة ويمكن أن تنشئها المؤسسة لذاتها أو تحصل عليها عن طريق الشراء:

– تقيم البراءة التي أنشأتها المؤسسة إما عن طريق التكاليف التي تكبدتها لإنشائها (تكاليف الأبحاث الإيداع، التجديد، الرسوم القانونية، ...إلخ) هذه الطريقة في التقييم لا تعطي تقدير عادل للقيمة المالية للبراءة لكنها تعلمنا بتكاليف تطويرها (لا تأخذ في الحسبان الأرباح المستقبلية) أو عن طريق القيمة الحالية الصافية وهذا من خلال استحداث التدفقات النقدية المستقبلية، وتتحدد قيمة البراءة (V) من خلال العلاقة الآتية:

$$V = \sum_{i=1}^{n} \frac{Vi}{(1+r)^{i}}$$

Vi التدفقات النقدية المتوقعة

i مدة استخدام البراءة

r معدل الخصم

– تقيم البراءة التي تم الحصول عليها عن طريق الشراء إما من خلال المبلغ المدفوع للحصول عليها وفق العلاقة الآتية (قيمة البراءة = المبلغ المدفوع – الإهتلاك الاستثنائي) أو عن طريق قيمتها العادلة باستخدام طريقة المقارنة من خلال تحديد قيمة براءة مماثلة أو عن طريق قيمتها السوقية.

3.1.2 المهارات (الامتيازات).

لا يحظى هذا النوع من الأصول المعنوية بنفس الحماية القانونية التي تلقاها البراءة رغم أهميتها البالغة بالنظر لما يكتنف مفهومها من غموض وإبهام، وتقيم بنفس طريقة تقييم البراءة والامتياز يمكن أن يكون ملكا للمؤسسة تنازلت عليه للغير أو قد تحصل عليه المؤسسة عن طريق الشراء، ففي الحالة الأولى أين قامت المؤسسة ببيع المهارة لطرف أخر مقابل حصولها على قسط سنوي فتتحدد قيمتها انطلاقا من العلاقة التالية:

$$V = X \frac{1-(1+i)^{-n}}{i}$$

X القسط السنوي

i معدل الخصم

n عدد السنوات

أما في حالة شراء المؤسسة للمهارة فتقيم من خلال العلاقة: (قيمة المهارة = المبلغ المدفوع – الإهتلاك الاستثنائي) فالقيم المعنوية مثلها مثل الأراضي لا تهتلك بصفة دورية، بل تهتلك استثنائية، فمثلا في حالة التطور التكنولوجي يمكن أن تصبح البراءة عديمة الجدوى.

4.1.2 العلامات (Les Marques).

هي الإشارات والرموز والرسومات التي تميز منتجات أو خدمات مؤسسة عن غيرها، والعلامة يمكن إنشاؤها من طرف المؤسسة كما يمكن شراءها، وتكتسي عملية تقييمها صعوبة بالغة لكن على العموم يمكن تقييمها عن طريق تكاليف إعادة إنشائها (مصاريف الإشهار، مصاريف الدعاية،...إلخ) أو عن طريق حساب الهامش بين سعر المنتج بالعلامة وسعر منتج آخر مماثل بعد خصم التكاليف المتكبدة للحفاظ عليه وتحسين صورته.

5.1.2 شهرة المحل (Fonds de Commerce).

يعرف شهرة المحل على أنه القدرة التي تتمتع بها المؤسسة على تحقيق الأرباح من خلال الاستغلال الأمثل لعدة عناصر (منتجات، معدات، موارد بشرية، زبائن، ...إلخ) وبالتالي فهو يمثل جميع العناصر المعنوية المرتبطة بنشاط المؤسسة والتي لا يمكن تقييمها بشكل مباشر، لذا فشهرة المحل لا يتم إدماجها ضمن عناصر الأصول، وإذا كانت هناك قيمة لشهرة المحل مسجلة في الميزانية فهي ناجمة عن حساب ما يعرف بفارق الاقتناء (goodwill) ، إذا فشهرة المحل لا تسجل إلا في حالة الشراء وهنا يتم تقييمها وفق طرق خاصة سنتطرق إليها لاحقا.

بشكل عام تقييم الأصول غير الملموسة يتطلب معرفة دقيقة لطبيعة نشاط المؤسسة، ويتم التقييم على أساس القيمة السوقية أو عن طريق العوائد أو المنافع المستقبلية المنتظرة ووفق ما تنص عليه القواعد العامة للتقييم التي جاء بها النظام المحاسبي المالي ومعايير المحاسبة الدولية، خصوصا معيار IAS 38 الأصول غير الملموسة.

2.2 التثبيتات المادية.

تشمل الأصول المادية، الأراضي، المباني والمعدات ويتم تحديد قيمتها السوقية كمايلي:

1.2.2 الأراضي.

هناك عدة طرق لتقييم الأراضي إلا أنه يمكن حصرها في طريقتين أساسيتين مع ضرورة التمييز بين الأراضي المبنية وغير المبنية.

- الطريقة المباشرة: عن طريق المقارنة مع أرض لها نفس الخصائص من حيث النوعية والموقع والمساحة، فالأراضي غير المبنية تتحدد قيمتها بضرب سعر المتر المربع في المساحة أما الأراضي المبنية فقيمتها تساوي قيمة أرض غير مبنية ناقص التخفيض المطبق (وهو تخفيض جزافي لوجود مبنى على الأرض وعادة ما يقارب 30%.
- الطريقة غير المباشرة: بواسطة التكلفة العقارية التي تستعمل عادة في تقييم الأراضي المبنية وتضم التكلفة العقارية للمبنى، سعر الأرض، أتعاب أخصائي مسح الأراضي، نفقات التهيئة والرسوم الأخرى.

2.2.2 المباني.

تصنف المباني حسب النظام المحاسبي المالي إلى مباني إدارية، مباني تجارية، ومباني صناعية، إلا أنه على العموم يمكن تقييمها من خلال طريقتين، هما:

- طريقة المقارنة: وفق هذه الطريقة فقيمة المباني تتحدد من خلال مقارنتها مع مباني أخرى لها نفس المواصفات، ورغم أن هذه الطريقة تعتبر أنسب طريقة للتقييم إلا أنها صعبة للغاية خصوصا إذا كنا أمام سوق غير نشط، لذا يمكننا تقييم المباني من خلال مقارنتها مع مباني جديدة لها نفس المميزات والمردودية والنشاط وعليه من منظور قيمة إعادة البناء يمكن تحديد تكلفة المتر المربع ومن ثم إيجاد قيمة المبنى مع الأخذ في الحسبان القدم ومدة الامتلاك، وعليه تتحدد قيمة المبنى انطلاقا من العلاقة الآتية:

قيمة المبنى = القيمة الجديدة (المساحة * سعر المتر المربع) * معامل التقادم

حيث أن معامل التقادم = مدة الحياة المتبقية / مدة الحياة الكلية (عادة تكون بين 25 و 30 سنة)

– طريقة الحيازة: يتطلب إنجاز مبنى القيام بعدة أشغال واستثمارات خلال عدة سنوات، وعليه حسب هذه الطريقة تتحدد قيمة المباني من خلال تحين التكاليف الخاصة بكل سنة وتصحيحها بتطبيق معامل التقادم وجمعها للوصول إلى القيمة الحالية للمباني من منظور قيمة الحيازة.

3.2.2 المعدات والتثبيتات الأخرى.

عادة ما تتجاوز مدة الحياة الاقتصادية لمثل هذه الأصول مدة الحياة المحاسبية (الضريبية) وعليه يمكن أن تهتلك محاسبيا تماما وتبقى لها قيمة اقتصادية، وهذا ما يتطلب القيام بإعادة تقييمها كل فترة مع الأخذ في الحسبان مصاريف الصيانة المتعلقة بها والتي من المفروض أن تزيد في عمرها الاقتصادي، وعلى العموم تتحدد قيمة المعدات عن طريق إحدى الطرق الثلاثة:

– القيمة الإستعمالية: تعتمد هذه الطريقة على تقييم المعدات من خلال قيمة معدات جديدة مماثلة لها مع تطبيق معدل يأخذ في الحسبان مدة الحياة المتبقية، وتتحدد القيمة الإستعمالية من خلال العلاقة التالية:

قيمة الاستعمال = القيمة الجديدة في المعامل / المعامل = $\frac{VCN}{VG}$

VCN القيمة المحاسبية الصافية

VG القيمة الإجمالية

– القيمة عن طريق المقارنة: إي تحديد القيمة من خلال القيمة السوقية لمعدات مماثلة، ورغم أن هذه الطريقة صعبة للغاية من حيث صعوبة إيجاد نفس المميزات إلا أنها الأكثر موضوعية، وعليه يجب القيام بدراسة دقيقة وواقعية لتحديد قيمة المعدات.

– الطريقة غير المباشرة: تقيم الآلات وفق هذه الطريقة انطلاقا من تكلفة الحيازة، مع الأخذ في الحسبان عمرها الافتراضي وتطور مؤشر السعر، وتحسب كمايلي:

قيمة الآلة = تكلفة الحيازة (1+ مؤشر السعر) x المدة المتبقية / المدة الإجمالية

كما يمكن استعمال طريقة إعادة التقييم بواسطة تحيين تكاليف الاستثمارات المنجزة في عدة سنوات، باستخدام معدل إعادة تقييم ومعدل القدم.

4.2.2 التثبيتات المتحصل عليها بعقد إيجار تمويل (Crédit Bail).

عقد إيجار التمويل هو عقد بين طرفين مستأجر ومؤجر، يتم بموجبه تحويل شبه كلي للمخاطر والمنافع المرتبطة بالأصل المستأجر مقابلة إتاوة عادة ما تكون سنوية، مع إمكانية تحويل الملكية في نهاية فترة التعاقد، وعليه فعقد إيجار التمويل يعتبر وسيلة للتمويل الاستثماري، وتتحدد تكلفة الأصل بتاريخ التعاقد من خلال تحيين الدفعات وفق العلاقة التالية:

$$V = L\frac{1-(1+i)^{-n}}{i} + OP(1+i)^{-n}$$

i معدل الفائدة الضمني

n مدة العقد

OP مبلغ رفع خيار الشراء

وتقييم الأصول المتحصل عليها بعقد إيجار تمويل بنفس طرق تقييم باقي الأصول، إلا أنه يعمد إلى استبعاد مجموع الدفعات الغير مسددة المحينة في تاريخ التقييم.

3.2 التثبيتات المالية.

يتطلب هذا النوع من التثبيتات دراسة جد معمقة بالنظر لخصوصيته، فإذا كانت سندات المساهمة مسعرة في البورصة فتقيم على أساس متوسط السعر لعدد معين من الأشهر، أما إذا كانت غير مسعرة نكون أمام حالتين:

- إذا كانت المؤسسة مساهمة بنسبة كبيرة في رأس مال مؤسسة أخرى، تعتبر هذه الأخيرة فرع من المؤسسة المساهمة وعليه يتم التقييم بنفس المبادئ المستعملة في المؤسسة الأم، ومن بعد يتم دمجها؛
- إذا كانت مساهمات المؤسسة صغيرة فإن التقييم يتم على أساس التكلفة أو سعر السوق أيهما أقل.

كما يمكن تحديد القيمة القابلة للتحصيل للتثبيتات المالية بأعلى قيمة بين ثمن البيع الصافي والقيمة النفعية (القيمة المحينة لتقدير سيولة الأموال المستقبلية المنتظرة).

3. واقع تطبيق القيمة العادلة في الجزائر.

تبنى النظام المحاسبي المالي (SCF) نموذج القيمة العادلة والتي اصطلح على تسميتها بالقيمة الحقيقية حيث أشار إليها ضمن القسم الثاني من الباب الأول قواعد تقييم الأصول والخصوم والأعباء والمنتوجات وإدراجها في الحسابات، وعرفها في الملحق الثالث على أنها: المبلغ الذي يمكن أن يتم من اجله تبادل الأصل أو خصوم منتهية بين أطراف على دراية كافية وموافقة وعاملة ضمن شروط المنافسة الاعتيادية.

كما عرفتها المادة السادسة من النظام رقم 08/9 المؤرخ في 29 ديسمبر 2009 المتعلق بقواعد التقييم والتسجيل المحاسبي للأدوات المالية من طرف البنوك والمؤسسات المالية على أنها : المبلغ الذي يمكن على أساسه تبادل أصل ما، أو انقضاء خصم ما، بين أطراف على اطلاع جيد، راضية وتعمل ضمن شروط من المنافسة العادية.

والملاحظ من خلال التعاريف السابقة أن المشرع الجزائري أعطى للقيمة العادلة تعريف لم يختلف كثير عن التعريف المقدم من طرف المعايير المحاسبية الدولية، وتشير التعاريف السابقة إلى الثمن أو المبلغ الذي يمكن الحصول عليه من خلال عملية تبادل الأصول أو الخصوم المنتهية بين أطراف يمثلون عادة البائع والمشتري بحيث تكون لهم الدراية الكافية بمحتوى وظروف الصفقة التي تكون وفق شروط المنافسة الاعتيادية.

يواجه تطبيق القيمة العادلة من العوائق والصعوبات تتعلق بالبيئة المحاسبية والمالية الجزائرية نلخصها في النقاط التالية:

1.3 صعوبة تحديد القيمة العادلة للأصول الثابتة المادية.

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

2.3 تعارض تطبيق القيمة العادلة مع القانون الجبائي.

يفترض من الناحية العملية إصدار نص جبائي يسمح بالتقييم على أساس القيمة العادلة، إلا أنه لحد الآن هناك بعض التحفظ من طرف الإدارة الجبائية حول هذا العنصر وربما يرجع هذا الأمر حسب رأيهم كونها تهدد بتقليص الإيرادات الضريبية بشكل الكبير، وعليه فهي لا تعترف بطريقة 25 حساب الاهتلاكات بغير الطريقة المقررة لديها، خاصة فيما يتعلق بالأصول المالية.

3.3 غياب سوق مالي في الجزائر يتميز بالكفاءة.

إن التطور المحاسبي الدولي كان نتيجة لعولمة الأسواق المالية، التي تتميز بالكفاءة، مما يجعل تقييم الأسهم و السندات و مشتقاتها 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 و عميق على النظام المالي للجزائر.

4.3 غياب نظام معلومات للاقتصادي الوطني.

إن تطبيق التقييم وفق القيمة العادلة يفضل توفر معلومات كافية عن الأسعار الحالية للأصول الثابتة والمتداولة، إلا أن الوقع العملي الاقتصادي في الجزائر يبين وجود تضارب في المعلومات المنشورة حول الاقتصاد وعدم تمتعها بالمصداقية والشفافية ناهيك عن عدم توفرها أحيانا.

وعلى العموم يمكن القول أن عملية التقييم وفق القيمة السوقية في الجزائر تواجه عدة عراقيل تتعلق أساسا بالذاتية عند تقديرها وافتقارها إلى المصداقية والموضوعية لعدم وجود سوق نشك ومنظم وفعال يمكن من خلاله تحديد القيمة السوقية بكل موضوعية، بالإضافة إلى العراقيل الجبائية والتشريعية.

4. أثر إعادة تقييم الأصول الثابتة على القوائم المالية.

حتى نتمكن من معرفة أثر عملية إعادة التقييم على القوائم المالية، قمنا بدراسة تطبيقية في مؤسسة إسمنت تبسة، ورغم أن المؤسسة لا تطبق طريقة إعادة التقييم في التقييم البعدي لأصولها الثابتة إلا أنها كلفت خبير بإعادة تقييم أصولها في إطار عملية التحضير لدخولها إلى السوق المالي.

1.4 التسجيل المحاسبي لإعادة تقييم التثبيتات.

أعطى النظام المحاسبي المالي للكيان إمكانية تقييم التثبيتات المادية (المحددة مسبقا) بعد إدراجها الأولي في الحسابات بكلفتها منقوص منها ما يتجمع من إهتلاك وخسائر القيمة بقيمتها الحقيقية (القيمة العادلة Juste Valeur)

في تاريخ إعادة التقييم منقوص منها الإهتلاكات وخسائر القيمة اللاحقة وتتم هذه العملية بانتظام حتى لا تختلف القيمة المحاسبية للتثبيتات المعنية إختلاف كبيرا عن قيمتها السوقي بتاريخ الإقفال، ويصحح مجموع الإهتلاك بتاريخ إعادة التقييم بما يتناسب مع القيمة المحاسبية الإجمالية للتثبيت بحيث تكون القيمة المحاسبية لهذا الأصل عقب إعادة تقييمه مساوية للمبلغ المعاد تقييمه، وتعالج عملية إعادة التقييم محاسبيا كمايلي:

1.1.4 إعادة التقييم السلبي للأصول الثابتة.

نقول أننا أمام تدهور في قيمة التثبيتات إذا كانت قيمتها الحالية (القيمة القابلة للتحصيل) أقل من القيمة المحاسبية الصافية (القيمة الدفترية) ومنه يتم إثبات خسائر القيمة محاسبيا كما يلي:

681		مخصصات الإهتلاكات والمؤونات وخسائر القيمة أصول غير جارية	xxxxx	
	29	خسائر القيمة عن التثبيتات إثبات خسائر القيمة		xxxxx

تقوم المؤسسة في نهاية كل سنة بمراجعة تدني القيمة المسجل في السنوات السابقة، فتدني القيمة ليس نهائيا يمكن رفعه، تخفيضه أو إلغائه.

29		خسائر القيمة عن التثبيتات	xxxxx	
	781	استرجاع خسائر القيمة أصول غير جارية تخفيض أو إلغاء المؤونة		xxxxx

فإذا كانت القيمة القابلة للتحصيل أكبر من القيمة المحاسبية الصافية تقوم المؤسسة باسترجاع خسارة القيمة إلا أن هذا الاسترجاع مقيد بشرطين هما:

- الشرط الأول: لا يمكن أن يتعدى مبلغ الاسترجاع مبلغ المؤونة المسجلة سابقا.
- الشرط الثاني: لا يمكن في أي حال من الأحوال أن يؤدي الاسترجاع إلى قيمة محاسبية صافية أكبر من القيمة المحاسبية الصافية الواجب الحصول عليها في حالة الإهتلاك العادي.

وتعالج محاسبيا عملية المراجعة الدورية للمؤونة كمايلي:

- **رفع مبلغ خسائر القيمة.**

681		مخصصات الإهتلاكات والمؤونات وخسائر القيمة أصول غير جارية	xxxxx	
	29	خسائر القيمة عن التثبيتات إثبات خسائر القيمة		xxxxx

- **تخفيض أو إلغاء المؤونة**

2.1.4 إعادة التقييم الإيجابي للأصول الثابتة.

عند قيام المؤسسة بتقدير القيمة السوقية للتثبيت المعني وجب عليها تصحيح العمليات المحاسبية السابقة المتعلقة بهذا التثبيت وتسجيلها محاسبيا كمايلي:

معدل إعادة التقييم= القيمة السوقية/ القيمة المحاسبية الصافية (بتاريخ إعادة التقييم)

القيمة الإجمالية للتثبيت بعد إعادة التقييم = تكلفة الإقتناء x معدل إعادة التقييم

2x		التثبيت المعني	xxxxx	
	28x	إهتلاك التثبيت المعني		xxxxx
	105	فارق إعادة التقييم		xxxxx
		تصحيح الإهتلاك وتسجيل الفارق		

3.1.4 حالات خاصة لإعادة التقييم:

وفق النظام المحاسبي المالي تتم عملية إعادة التقييم بإنتظام حتى لا تختلف القيمة المحاسبية للتثبيت المعني اختلافا كبيرا عن قيمته الحقيقية (العادلة) وعليه يمكن أن تظهر بعض الحالات الخاصة عند إعادة التقييم يمكن تلخيصها فيمايلي:

- تدرج إعادة التقييم الإيجابية في الحسابات كنواتج إذا كانت تعوض إعادة تقييم أخرى سلبية لنفس الأصل سبق إدراجها في الحسابات كأعباء في حدود خسارة القيمة المسجلة؛
- إذا أبرزت عملية إعادة التقييم وجود خسارة في القيمة، فإن هذه الخسارة تنسب على سبيل الأولوية إلى فارق إعادة التقييم سبق إدراجه في الحسابات كرؤوس أموال خاصة لنفس الأصل.

4.1.4 إعادة تقييم التثبيتات المالية

نص النظام المحاسبي المالي على تقييم الأصول المالية عند إدراجها الأولي في الحسابات بتكلفة إقتنائها إلا أنه يعمد في نهاية كل سنة مالية إلا إجراء إختبار تدني القيمة لإثبات أية خسائر محتملة، وهنا نميز بين نوعين من الأصول المالية:

- التثبيتات المالية المحتفظ بها إلى حلول تاريخ إستحقاقها: هذه التثبيتات تكون لها خسارة في القيمة إذا كانت قيمتها القابلة للتحصيل أقل من قيمتها المحاسبية الصافية، ويتم إثبات خسارة القيمة كمايلي:

686		مخصصات الإهتلاكات والمؤونات وخسائر القيمة أصول مالية	xxxxx	
	296	خسائر القيمة عن التثبيتات المالية		xxxxx
		إثبات خسائر القيمة		

أما عند الإسترجاع إذا أثبت إختبار تدني القيمة إسترجاع خسائر قيمة سابقة، نسجل مايلي:

296		خسائر القيمة عن التثبيتات المالية	xxxxx	

	786	استرجاع خسائر القيمة أصول مالية إسترجاع خسائر القيمة		xxxxx

– تثبيتات مالية جاهزة للبيع: وهي أصول مالية إشترتها المؤسسة بغرض التنازل عنها على المدى الطويل يتم إثبات فوراق التقييم في شكل زيادة أو إنخفاض في الأموال الخاصة لكي لا تتأثر نتيجة السنة المالية بالتغييرات الظرفية التي تتعرض لها قيمة هذه الأصول، وتسجل خسائر القيمة كمايلي:

– أما الفائض فيسجل مايلي

27x		تثبيتات مالية أخرى	xxxxx	
	104	فارق التقييم		xxxxx
		تسجيل فائض القيمة		

2.4 إعادة تقييم التثبيتات في مؤسسة إسمنت تبسة.

لمعرفة مدى تأثير عملية إعادة التقييم قمنا إختيار تثبيت مادي (آلة) تحصلت عليها المؤسسة لرفع إنتاجية الفرن.

تاريخ الإقتناء: 2012/03/04

تكلفة الإقتناء: 68 261 221.42 دج

العمر الإنتاجي: 10 سنوات

الجدول رقم 01: مخطط إهتلاك الآلة (من 2012 إلى 2016)

السنة	VA	A	$\sum A$	VCN
2012	68 261 221.42	5 688 435.10	5 688 435.10	62 272 786.32
2013	68 261 221.42	6 826 122.14	12 514 557.24	55 746 664.18
2014	68 261 221.42	6 826 122.14	19 340 679.38	48 920 542.04
2015	68 261 221.42	6 826 122.14	26 166 801.52	42 094 419.90
2016	68 261 221.42	6 826 122.14	32 992 923.66	35 268 297.76

Source: Fiche Gestion des Immobilisations 2016.

104		فارق التقييم	xxxxx	
	27x	تثبيتات مالية أخرى 2014/12/31		xxxxx
		إثبات خسائر القيمة		

وقدر الخبير القيمة السوقية للآلة بتاريخ 2014/12/31 بقيمة 61 150 000.00 دج

1.2.4 التسجيل المحاسبي لعملية إعادة تقييم الآلة في يومية مؤسسة الإسمنت.

681		مخصصات الإهتلاكات والمؤونات وخسائر القيمة أصول غير جارية	6 826 122.14	
	2815210	إهتلاك معدات صناعية		6 826 122.14
		إثبات خسائر القيمة		
215210		معدات صناعية	17 064 359.94	
	2815210	إهتلاك التثبيت المعني		4 834 901.98
	105	فارق إعادة التقييم		12 229 457.96
		تصحيح الإهتلاك وتسجيل الفارق		

معدل إعادة التقييم = 61 150 000.00 / 48 920 542.04 = 1.25

قيمة الآلة بعد إعادة التقييم = 68 261 221.42 x 1.25 = 85 325 581.36

الإهتلاك المتراكم بعد إعادة التقييم = 19 340 679.38 x 1.25 = 24 175 581.36

الجدول رقم 02: مخطط إهتلاك الآلة بعد إعادة التقييم (من 2012 إلى 2016)

السنة	VA	A	$\sum A$	VCN
2012	85 325 581.36	7 110 465.11	7 110 465.11	78 215 116.24
2013	85 325 581.36	8 532 558.14	15 643 023.25	69 682 558.11
2014	85 325 581.36	8 532 558.14	24 175 581.38	**61 150 000.00**
2015	85 325 581.36	8 532 558.14	32 708 139.52	52 617 441.84
2016	85 325 581.36	8 532 558.14	41 240 697.66	44 084 883.70

المصدر: من إعداد الباحث

نلاحظ أن القيمة المحاسبة الصافية بعد إعادة التقييم في نهاية سنة 2014 تساوي القيمة السوقية للآلة.

2.2.4 أثر إعادة تقييم الآلة على الميزانية.

من خلال التسجيل المحاسبي لعملية إعادة تقييم الآلة الصناعية نلاحظ أن فارق التقييم يسجل في شكل زيادة في رأس المال مقابل زيادة بنفس المقدار في القيمة المحاسبية الصافية للآلة الصناعية (زيادة في قيمة الخصوم تقابلها زيادة بنفس المقدار في قيمة الأصول) مما يعني عدم تأثير عملية إعادة التقييم على نتيجة الدورة لسنة 2014.

جدول رقم 03: أثر إعادة التقييم على ميزانية 2014.

الأصول		الخصوم	
التثبيتات المادية	12 229 457.96 (+)	الأموال الخاصة	

		فارق إعادة التقييم	(+) 12 229 457.96

المصدر: من إعداد الباحث

أما خلال السنوات 2015، 2016 يتأثر جانب الأصول بالنقصان بمقدار الفارق بين قسط الإهتلاك السنوي بعد إعادة التقييم وقسط الإهتلاك السنوي قبل إعادة التقييم، مما يؤدي إلى نقصان في جانب الخصوم (نتيجة الدورة) بنفس المقدار.

الفارق: 8 532 558.14 – 6 826 122.14 = 1 706 436 دج

جدول رقم 04: أثر إعادة التقييم على ميزانية 2015، 2016.

الأصول		الخصوم	
التثبيتات المادية	(-) 1 706 436	الأموال الخاصة نتيجة الدورة	 (-) 1 706 436

المصدر: من إعداد الباحث

3.2.4 أثر إعادة تقييم الآلة على جدول حسابات النتائج.

من خلال التسجيل المحاسبي لعملية إعادة تقييم الآلة الصناعية نلاحظ أن عملية إعادة التقييم لا تؤثر على جدول حسابات النتائج لسنة 2014 لأن تسجيل قسط الإهتلاك السنوي لسنة 2014 يسجل محاسبيا قبل عملية إعادة التقييم.

أما خلال السنوات 2015، 2016 نلاحظ أن حسابات الأعباء وبالتحديد حساب 681 مخصصات الإهتلاك والمؤونات وخسائر القيمة.أصول غير جارية تتأثر بالزيادة بمقدار الفارق بين قسط الإهتلاك السنوي بعد إعادة التقييم وقسط الإهتلاك السنوي قبل إعادة التقييم، أما حسابات النواتج فلا تتأثر بعملية إعادة التقييم، مما يؤدي حتما إلى تأثر نتيجة الدورة سلبا (بالنقصان) بنفس المقدار.

نتائج الدراسة:

حاولنا من خلال هذه الورقة البحثية تسليط الضوء على واقع تقييم التثبيتات في الجزائر وفق القيمة السوقية ومعوقات هذه العملية، وتوصلنا إلى النتائج التالية:

- لا يتلاءم مبدأ التكلفة التاريخية مع الكثير من الأصول خاصة التي تتمتع بتكنولوجيا عالية نظراً لانخفاض قيمتها بشكل غير عادي بعد فترة معينة من تاريخ الشراء أو من بداية التشغيل، أو في بعض الأسواق التي تتميز بارتفاع قيمة الأصول سنويا، وعليه فعملية إعادة التقييم تؤدي إلى جعل القوائم المالية أكثر عدالة لتوفير قياس أكبر واقعي للأرباح.
- تعطي القيمة العادلة صورة أقرب للواقع من خلال خاصية التوقيت المناسب للمعلومة المحاسبية كونها تعكس أخر تقييم عادل لعناصر القوائم المالية، توفر أساسا محايدا لتقييم كفاءة الإدارة في تسيير الأموال، كما يساهم الإعتماد

عليها في الوصول إلى مؤشرات مالية أكثر صحة وذات جدوى، تساعد على تقدير التدفقات النقدية المستقبلية وإتخاذ القرار.

– تعتبر عملية تحديد القيمة العادلة لأي أصل أو التزام في ظل عدم توافر سوق نشط يتم التداول فيه عملية جد معقدة، فالاعتراف بالقيمة العادلة وتحديد قيمتها ينطويان على قدر كبير من الحكم الشخصي في ضل وصعوبة توفير سوق منتظمة للأصول، وعدم وجود قواعد محددة ومنظمة لعملية إعادة التقييم رغم وجود أكثر من معيار محاسبي دولي خاص بالأصول.

–تواجه عملية التقييم وفق القيمة السوقية في الجزائر عدة عراقيل تتعلق أساسا بالذاتية عند تقديرها وافتقارها إلى المصداقية والموضوعية لعدم وجود سوق نشك ومنظم وفعال يمكن من خلاله تحديد القيمة السوقية بكل موضوعية ، بالإضافة إلى العراقيل الجبائية والتشريعية التي تواجه العملية.

– لعملية إعادة تقييم الأصول الثابتة تأثيرات مباشرة على نتائج الدورات اللاحقة لذا لابد من توفير جميع المتطلبات الضرورية للعملية وتأهيل المهنيين (مؤسسات استشارية أو مكاتب تقييم) حتي لا تخضع عملية التقييم للحكم الشخصي.

قائمة المراجع :

المراجع العربية:

تطوير مقررات التعليم المحاسبي الجامعي الجزائري في ضوء مستجدات معايير التقارير المالية الدولية

دراسة ميدانية لمدى إدراك الطلبة والأساتذة للنظام المحاسبي والمالي الجديد ضمن المقرر الجامعي

د/ صاطوري الجودي
جامعة: محمد البشير الابراهيمي– برج بوعريريج
satouri.dj@gmail.com

د/ جدي شوقي
جامعة:العربي التبسي– تبسة
chawkidjeddi@gmail.com

ملخص

تهدف هذه الدراسة إلى توضيح كيفية تطوير مقررات التعليم المحاسبي الجامعي في ضوء مستجدات معايير التقارير المالية الدولية وقد هدفت في جزئها التطبيقي بدراسة كيفية إدراك الطلبة والأساتذة للنظام المحاسبي والمالي الجديد ضمن المقرر الجامعي في الجزائر، ولقد تم الاعتماد على المنهج التحليلي والإحصائي في هذه الدراسة لاستنباط النتائج باستخدام عينتين عشوائيتين من مجتمعين ينتميان لكلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير بجامعة تبسة الجزائرية (المجتمع الأول قدره 68 أستاذ تم سحب عينة عشوائية مساوية لعناصر المجتمع قدرها 62، المجتمع الثاني قدره 1480 طالب تم سحب عينة عشوائية قدرها 60 طالب ، ولقد عولجت البيانات التي وردت في الاستبانة الموزعة على عينتي الدراسة باستخدام الأساليب الإحصائية وبمساعدة SPSS 16 وتم التوصل إلى أهم النتائج الآتية:

أظهرت نتائج الدراسة أن أساتذة كلية العلوم الاقتصادية بجامعة تبسة يدركون أهمية تطوير مقررات التعليم المحاسبي الجامعي من خلال الاعتماد على مبادئ النظام المالي والمحاسبي الجزائري الجديد الذي تم إعداده في ضوء مستجدات معايير التقارير المالية الدولية.

توصلت الدراسة إلى إدرك طلبة كلية العلوم الاقتصادية بجامعة تبسة التطور الحاصل في مقررات التعليم المحاسبي الجامعي من خلال الاعتماد على مبادئ النظام المالي والمحاسبي الجزائري الجديد الذي تم إعداده في ضوء مستجدات معايير التقارير المالية الدولية.

Abstract:

This study aimed to clarify how to develop the courses of accounting education university in the light of developments in International Financial Reporting Standards has been aimed in its Part applied to study how to recognize students and teachers of the accounting system and the new fiscal within the planned university in Algeria, and has been relying on the descriptive / analytical in this study to develop results using two samples randomized from collectively belong to the Faculty of Science, economic, trade and science of management at the University of TEBESSA Algeria (the first Population of 68 professor was withdrawn random sample equal to the elements of 62, the second Population there are 1480 students was drawn a random sample of 60 students, and I have dealt with the data received in my sample questionnaire distributed to the study using statistical methods with the help of SPSS 16 was reached on the main following results.

- The results showed that the professors at the University of Economic Sciences Faculty of Tebessa realize the importance of the development courses of university accounting education by relying on the principles of financial and accounting system the new Algerian, which was prepared in the light of developments in International Financial Reporting Standards.

- The study found the presence of the following result students aware of the Faculty of Economic Sciences at the University of TEBESSA evolution in the courses of the university accounting education by relying on the principles of financial and accounting system the new Algerian, which was prepared in the light of developments in International Financial Reporting Standards.

مقدمة:

لقد فرضت المتغيرات الدولية التي حدثت في الساحة العالمية خاصة في العشرية الأخيرة من القرن الحالي عدة تحولات وضغوط، جعلت الجزائر تقدم على مجموعة من الإصلاحات الاقتصادية الجذرية التي نقلتها من الاقتصاد المخطط إلى تبني اقتصاد السوق، حيث عجز المخطط الوطني المحاسبي القديم الذي واجه العديد من الانتقادات على مواجهة هذه التحولات، وأصبح تعديل النظام المحاسبي الجزائري ضرورة حتمية وملحة لتكييفه مع متطلبات اقتصاد السوق، وبذلت الجزائر جهودا حثيثة لتعديله من خلال القيام بإصلاحات جذرية، كللت هاته الجهود بصدور النظام المحاسبي المالي الجديد الذي أصبح ساري التطبيق إبتداءا من الفاتح جانفي2010 ويهدف إلى معالجة المشاكل والانتقادات الموجهة للمخطط الوطني المحاسبي القديم وخاصة من قبل الشركات متعددة الجنسيات والمتعلقة خصوصا بضرورة تكييفه مع المعايير المحاسبية الدولية، وقد التزم النظام المحاسبي المالي إلى حد كبير بمعايير المحاسبة الدولية، إلا أنه خرج عليها في بعض الجزئيات، وسوف يتم في هذه الورقة البحثية التطرق إلى مدى انعكاس النظام المالي والمحاسبي الجديد على المقررات الجامعة الخاصة بتعليم المحاسبة.

وتتمثل الإشكالية الرئيسية لهذا البحث في ما يلي: **'**كيف غير النظام المحاسبي والمالي الجزائري الجديد في محتوى وطبيعة المقرر الجامعي الخاص بتعليم المحاسبة وما مدى إدراك الطلبة والأساتذة الجامعيين لكلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير بجامعة تبسة لهذه التغيرات الحاصلة؟.

وتكمن أهمية الموضوع في كونه يعالج واحدة من أهم وأدق المواضيع التي تمس التعليم المحاسبي وهي التعليم الجامعي للمحاسبة في ظل التطورات المتعلقة بالسعي للتوحيد المالي والمحاسبي، كما يكتسي هذا الموضوع أهميته من خلال ما يلي:

– تعتبر الجامعة المنشأ الأول للمحاسبين والمراجعين الجزائريين الذين سيكون على عاتقهم تحمل المسئولية المستقبلية في تطبيق النظام المحاسبي والمالي الجديد في الجزائر.

– يعالج الموضوع واحدة من أهم المواضيع والتي سببت الكثير من الارتباك لدى الأساتذة والطلبة وهو كيفية التأقلم وطبيعة الاستجابة للتغيرات التي حصلت في المقاييس الخاصة بالتعليم المحاسبي في ظل اعتماد الجزائر على النظام المحاسبي والمالي الجديد القائم على مبادئ المحاسبة الدولية.

ونظر لطبيعة موضوع البحث والوصول إلى كافة تطلعاته، كان من الضروري الاعتماد على المنهج التحليلي عند التعرض لمفاهيم عامة متعلقة بمفهوم النظام المالي والمحاسبي الجزائري والمعايير المالية والمحاسبية الدولية، كما تم الاعتماد على المنهج الإحصائي من خلال تحليل المعطيات والأرقام وخاصة منها ما ورد في الدراسة الميدانية من خلال اعتماد استبيان مجه للأساتذة والطلبة.

ولغرض إتمام هذه الدراسة تم الاعتماد على فرضيتين أساسيتين هما:

– الفرضية الأولى: تتعلق بعينة الأساتذة

H0 : لا يدرك أساتذة كلية العلوم الاقتصادية بجامعة تبسة أهمية تطوير مقررات التعليم المحاسبي الجامعي من خلال الاعتماد على مبادئ النظام المالي والمحاسبي الجزائري الجديد الذي تم إعداده في ضوء مستجدات معايير التقارير المالية الدولية.

H1 : يدرك أساتذة كلية العلوم الاقتصادية بجامعة تبسة أهمية تطوير مقررات التعليم المحاسبي الجامعي من خلال الاعتماد على مبادئ النظام المالي والمحاسبي الجزائري الجديد الذي تم إعداده في ضوء مستجدات معايير التقارير المالية الدولية.

– الفرضية الثانية: تتعلق بعينة الطلبة

H0 : لا يدرك طلبة كلية العلوم الاقتصادية بجامعة تبسة التطور الحاصل في مقررات التعليم المحاسبي الجامعي من خلال الاعتماد على مبادئ النظام المالي والمحاسبي الجزائري الجديد الذي تم إعداده في ضوء مستجدات معايير التقارير المالية الدولية.

H1 : يدرك طلبة كلية العلوم الاقتصادية بجامعة تبسة التطور الحاصل في مقررات التعليم المحاسبي الجامعي من خلال الاعتماد على مبادئ النظام المالي والمحاسبي الجزائري الجديد الذي تم إعداده في ضوء مستجدات معايير التقارير المالية الدولية.

وبناء على أهمية وطبيعة الموضوع، جاء تقسيم البحث إلى ثلاث محاور كما يلي:

– تطور النظام المحاسبي في الجزائر؛

– تطورت مقررات التعليم المحاسبي في الجامعة الجزائرية في ظل اعتماد النظام المحاسبي والمالي الجديد؛

–دراسة ميدانية لمدى إدراك الطلبة والأساتذة للنظام المحاسبي والمالي الجديد ضمن المقرر الجامعي.

أولا : تطور النظام المحاسبي في الجزائر

عرفت الجزائر منذ الاستقلال العديد من التحولات أثرت على النظام المحاسبي، أين مر بثلاث مراحل منذ الاستقلال، مرحلة تطبيق النظام المحاسبي العام الفرنسي حتى نهاية سنة 1975، ثم مرحلة تطبيق المخطط المحاسبي الوطني ابتداءا من 1976/01/01، ثم مرحلة تطبيق النظام المالي والمالي المحاسبي الجديد 2010، إلا أن التحول الجذري الذي عرفه الاقتصاد الوطني نتيجة للانفتاح الاقتصادي وانتقاله من الاقتصاد الموجه إلى اقتصاد السوق إضافة للتطور الذي عرفته النظم المحاسبية دوليا، جعلت هذا المخطط لا يتماشى مع واقع المؤسسة الاقتصادية الجزائرية مما أدى إلى ظهور النظام المالي والمحاسبي الجديد الذي تم تطبيقه ابتداءا من مطلع سنة 2010 والذي يقوم في كثير من جوانبه على المعايير الدولية للمحاسبة، وسيتم التطرق في هذا المحور إلى أهم تطورات النظام المحاسبي في الجزائر بدءا من المخطط المحاسبي الموروث عن الاستعمار الفرنسي وصولا إلى النظام المالي والمحاسبي الجديد.

1- المخطط المحاسبي العام (PCG 1957) الموروث عن النظام المحاسبي الاستعماري الفرنسي

وجدت المؤسسة الجزائرية بعد الاستقلال نفسها مجبرة على إتباع النظام المحاسبي الفرنسي والمتمثل في المخطط المحاسبي العام (Plan Comptable Général) لسنة 1957، والذي يرجع تاريخ إعداده إلى سنة 1947. [1] وكان المخطط المحاسبي العام الخيار الوحيد للمحاسبين الجزائريين في تلك الفترة، لكن الواقع الاقتصادي للمؤسسة الجزائرية في ظل تبني النهج الاشتراكي وكبر حجمها وتطور مجالات نشاطها وتزايد إحتياجاتها إلى معلومات محاسبية أدق من جهة، وتطور الأنظمة المحاسبية دوليا من جهة أخرى أظهر الكثير من النقائص التي واجهها المخطط العام والتي أدت إلى رفضه حتى في عقر داره من طرف الممارسين الفرنسيين آنذاك، فقد كان يعاني من عدة نقائص نذكر منها. [2]

- جمود المخطط المحاسبي العام؛ عدم توافق المخطط مع توجيهات الاقتصاد الجزائري؛

- ضعف محتوى المخطط من حيث النصوص والإجراءات؛ غياب التجانس في إتجاه أرصدة الحسابات وأصبح من الضروري البحث على نظام محاسبي جديد يتكيف مع واقع المؤسسة الاقتصادية الجزائرية.

2- المخطط المحاسبي الوطني (PCN) 1975

إن تطبيق الجزائر للمخطط المحاسبي الوطني لم يكن وليد الصدفة، بل كان له ما يبرره خاصة وأن الإطارات الجزائرية التي قامت بهذا العمل في ذلك الوقت غلبت عليها الثقافة المحاسبية الفرنكوفونية حيث تبنى المجلس الجزائري الأعلى للمحاسبة في شهر نوفمبر من سنة 1973 المخطط المحاسبي الوطني بعد فحصه للمشروع، ثم بتاريخ 29/أفريل/1975 صدر الأمر رقم 75-35 القاضي في مادته الأولى بإلزامية تطبيق المخطط ابتداء من الفاتح من جانفي 1976 من طرف كل الهيئات العمومية ذات الطابع الصناعي والتجاري، شركات الاقتصاد المختلطة، المؤسسات التي تخضع لنظام التكليف بالضريبة على أساس الربح الحقيقي، مهما كان شكلها والمؤسسات الأخرى بعد استشارة الوزارات الوصية. [3]

ويعتبر الإطار العام للمخطط المحاسبي الوطني على أنه مخطط محاسبي يقوم على مجموعة الحسابات المصنفة والمجمعة في جدول محدد والتي تستعملها المؤسسة لإعداد قوائمها المالية، ونظرا لاختلاف الممارسات حسب خصوصيات كل مؤسسة من حيث النشاط والحجم، إقتضت الضرورة توحيد الحسابات وإعطاءها صبغة وطنية من أجل تبسيط وتوحيد الممارسات المحاسبية [4].

3- النظام المالي والمحاسبي الجديد (SCF) 2010

لقد تبنت الجزائر ما يصطلح عليه بالنظام المحاسبي المالي الجديد عن طريق القانون 11/07 الصادر سنة 2007 بالإضافة لإصدار اللوائح التنظيمية الخاصة بكيفية تفعيله، وقد دخل قانون المحاسبة المالية في الجزائر حيز التنفيذ مع بداية سنة 2010 ، والذي يعد مرحلة جديدة في تاريخ مهنة المحاسبة في الجزائر نظرا لتبنيه المعايير المحاسبية ذات المرجعية الأنجلوسكسونية، وبالتالي انخراطها في ما يعرف بالانسجام المحاسبي الدولي ، وقد حدد النظام المحاسبي المالي مفهوما للمحاسبة المالية من خلال ماورد في المادة 03 من القانون رقم 07-11 المتضمن النظام المحاسبي المالي « المحاسبة المالية نظام لتنظيم المعلومات المالية، يسمح بتخزين معطيات قاعدية وتصنيفها وتقييمها وتسجيلها وعرض كشوف تعكس صورة صادقة عن الوضعية المالية وممتلكات الكيان ونجاعته ووضعية خزينته في نهاية السنة المالية » [5].

من خلال هذا التعريف يمكن القول أن المحاسبة المالية نظام لتنظيم المعلومات المالية، مدخلات النظام هي معطيات قاعدية قابلة للقياس النقدي، مخرجات النظام تمثل كشوف تعكس بصدق المركز المالي للكيان، هدف النظام قياس أداء ونجاعة الكيان (جدول حسابات النتائج)، ووضعية الخزينة (جدول التدفقات النقدية)، يتم إعداد الكشوف المالية في نهاية السنة المحاسبية[6].

كما عرف الإطار التصوري للنظام المحاسبي المالي كل من الأصول، الخصوم، النواتج، الأعباء ونتيجة الدورة الصافية من خلال مواد المرسوم التنفيذي 08-156.[7] ويلاحظ أن النظام المالي والمحاسبي الجزائري قد ألزم بعض الكيانات بمسك محاسبة مالية وهي: الشركات الخاضعة لأحكام القانون التجاري ، التعاونيات، الأشخاص الطبيعيين أو المعنويين المنتجون لسلع أو الخدمات التجارية والغير تجارية، إذ كانوا يمارسون نشاطات اقتصادية مبنية على عمليات متكررة ، كل الأشخاص الطبيعيين أو المعنويين الخاضعين لذلك بموجب نص قانوني أو تنظمي. وقد استثنى الكيانات الصغيرة التي لا يتعدى رقم أعمالها وعدد مستخدمها حد معين ملزمة بمسك محاسبة مالية مبسطة.

إن تطبيق المؤسسة الجزائرية للمعايير المحاسبية الدولية في ظل النظام المحاسبي المالي قد ينجر عنه فوائد جمة تعود على الاقتصاد ككل وعلى المؤسسة نفسها، نذكر منها : [8]

– تبني وتطبيق الممارسات المحاسبية العالمية من شأنه فتح الأبواب للمنافسة على المستوى الدولي.

– تشجيع الاستثمار بكافة أنواعه بما يسمح طمأنة المستثمرين المحليين والأجانب و تلبية حاجاتهم من معلومات محاسبية كافية ودقيقة تساعدهم على اتخاذ القرارات الصحيحة والرشيدة.

– الانتقال من المحاسبة التاريخية إلى المحاسبة المالية المستقبلية (أي الانتقال من ميزانية محاسبية مسجلة بقيم تاريخية إلى ميزانية مالية قابلة للتحليل على حالتها دون إجراء تغيرات عليها).

– الانتقال من محاسبة المعالجة إلى محاسبة الحكم يسمح بتسهيل عملية إجراء التحليل المالي في المؤسسات، مما ينجر عنه تذليل صعوبات التحليل المالي وفقا للمخطط المحاسبي الذي لا يوفر المعلومات المالية الكافية وبصورة ميسرة ومباشرة مما يصعب معها تقييم الوضعية المالية للمؤسسة ويجعل المقارنة غير ممكنة في ظروف التضخم.

– تغيير مصطلح المحاسب إلى مصطلح محضر أو معد القوائم المالية (مساهمة الجميع في إعداد القوائم عن طريق الحكم الشخصي للمسيرين واللجوء إلى مكاتب الخبرة لعملية تقييم الممتلكات).

– تحميل المسؤولية لجميع أطراف معدي أو محضري القوائم المالية (لا تقع المسؤولية على المحاسب فقط).

– إيجاد حلول محاسبية للعمليات التي لم يعالجها المخطط الوطني المحاسبي.

– تسهيل عملية الاندماج في الاقتصاد الدولي مما يسمح للمؤسسات الجزائرية زيادة درجة قراءة المعلومات المالية المنشورة في قوائمها المالية الختامية لدى الشركات الأجنبية عند إعدادها بلغة محاسبية موحدة.

– الحصول على قوائم مالية ختامية وفق أسس واضحة ومفهومة لدى متخذي القرارات.

– الاستجابة لاحتياجات الإعلام المالي من خلال تنشيط سوق الأوراق المالية عن طريق تطوير بورصة الجزائر، لتصبح أكثر حيوية بواسطة شركات مسعرة تلتزم بمعايير محاسبية دولية تضمن مستوى عال في الإفصاح المالي والمحاسبي في القوائم المالية المنشورة للمستثمرين الحاليين والمحتملين.

– تقييم ممتلكات المؤسسة على أساس السوق أو ما يعرف بالقيم العادلة.

ثانيا: تطورت مقررات التعليم المحاسبي في الجامعة الجزائرية في ضل اعتماد النظام المحاسبي والمالي الجديد

يلاحظ من ناحية المفاهيم ومجال التطبيق التي تم التطرق إليها سابقا، أن محتوى النظام المحاسبي المالي والمعايير لمحاسبية الدولية قد يتفق أو يختلف معها .ففي حين أن النظام المحاسبي المالي يطبق إجباريا في كل المؤسسات ذات الشكل القانوني(مؤسسات خاضعة للقانون التجاري والتعاونيات)، المعايير المحاسبية الدولية كذلك تطبق إجباريا في الشركات المدرجة في البورصة، أما الشركات الأخرى تبقى مخيرة نظرا لغياب القوة الإلزامية لمعايير المحاسبة الدولية. وبالتالي يوضح خضوع النظام المحاسبي المالي للقانون التجاري بينما لا ترتبط معايير المحاسبة الدولية بأية تشريعات خاصة [9]. وما يمكن استنتاجه من خلال عرض النظام المحاسبي المالي الجزائري والتي قد برزت في المقررات الجامعية الجديدة هو:

– احتوى النظام المحاسبي المالي الجزائري على مدونة حسابات ذات ثلاثة أرقام تشكل الإطار العام لمسك المحاسبة المالية وفقه، إلا أنه ترك المجال لتوسيعها أو تعديلها حسب احتياجات كل كيان؛

– يعتبر الشرط الأساسي لإدراج الأصول والخصوم والنواتج والأعباء في الحسابات هو أن تكون لها قيمة يمكن تحديدها بصورة صادقة ومن المحتمل أن تعود منها أو إليها منفعة اقتصادية مستقبلية، فلم تعد ملكية الأصل شرطا لإدراجه في الحسابات ؛

– التزامه وتقييده التام بجميع المبادئ المحاسبية المتعارف عليها والتي تحظى بصفة القبول والإجماع الدولي العام، حيث تمت الإشارة إليها صراحة ؛

– كقاعدة عامة تقييم عناصر الأصول والخصوم والنواتج والأعباء عند إدراجها الأولي في الحسابات وفقا لتكلفتها التاريخية إلا أنه يعتمد إلى مراجعة أو إعادة التقييم وفقا للقيمة الحقيقية أو القيمة المحينة لتفادي الفوارق المحتملة بين هاته القيمة والقيمة المحاسبية ؛

أهم ما ميز التعليم المحاسبي حتى نهاية الثمانينات، اشتراك برامج التعليم العالي في تدريس مقاييس المحاسبة ضمن تخصص المالية والمحاسبة، يتوج الدارس بعد أربعة سنوات مكللة بالنجاح بشهادة ليسانس مالية ومحاسبة، كما اقتصرت هذه البرامج على تدريس مقاييس المحاسبة استنادا إلى المخطط المحاسبي الوطني ومع بداية التسعينات عرفت برامج التعليم الجامعي بعض الإصلاحات من خلال الإجراءات التي أدخلتها وزارة التعليم العالي والبحث العلمي بفصل تخصص المالية عن المحاسبة، وبهذا شهد التعليم المحاسبي في الجزائر ميلاد أول شهادة ليسانس محاسبة، ومع هذه التحولات عرفت البرامج بعض التعديلات تتمثل أساسا في فصل بعض المقاييس المحاسبية وإدخال مقاييس جديدة أهمها (نظرية المحاسبة). ومع دخول الإصلاحات المحاسبية في الجزائر مرحلة التطبيق، كان لابد على وزارة التعليم العالي والبحث العلمي تعديل برامج التدريس المحاسبي، حيث أرسلت هذه الأخيرة بتاريخ 17 نوفمبر 2009 مراسلة بخصوص تطبيق النظام المحاسبي المالي، مرفقة بتعليمة وزارة المالية رقم 02 الصادرة بتاريخ 29 أكتوبر 2009 المتضمنة أول تطبيق للنظام المحاسبي المالي، والتي اعتبرت حسب مراسلة الوزارة وثيقة عمل تدريسية أساسية ينبغي الاسترشاد بها من قبل الأساتذة، كما أوصت المراسلة بأن يولى مسئولي الكليات المعنية اهتمام كبير أثناء تقديم وتقييم عروض المقررات أن تتضمن هذه الأخيرة المستجدات التي طرأت على النظام المحاسبي، ومع هذا لم تتضمن هذه المراسلة أية إشارة لمحتوى برامج التدريس الجديدة أو أية دعوة لتقديم

مقترحات بخصوص هذه البرامج، كما لم يسبقها ولم يليها أية دعوة لعقد لقاءات أو دورات تدريبية لضمان تحديد هذه البرامج وتجانس طرق التدريس في مختلف الجامعات، واستعراض ومناقشة المشاكل التي قد تواجه العملية التعليمية خلال هذه المرحلة الانتقالية [10].

ثالثا: دراسة ميدانية لمدى إدراك الطلبة والأساتذة للنظام المحاسبي والمالي الجديد ضمن المقرر الجامعي.

بعد أن تم التطرق لمختلف مراحل تطور المحاسبة في الجزائر منذ النظام الموروث عن الاستعمار الفرنسي وصولا إلى النظام المالي والمحاسبي الجديد الذي تم إعداده وفق مبادئ المحاسبة الدولية، وبعد أن تم التطرق إلى كيفية تأثر المقررات الجامعية في الجزائر بهذ التطور النظري والفني في طرق المحاسبة، سيتم في هذا المحور القيام بدراسة إحصائية من خلال التطبيق على مجتمعي الدراسة والقيام بتحليل احصائي بمساعدة برنامج SPSS 16 من أجل التحقق من الفرضيات الموضوعة مسبقا.

1- أداة الدراسة (الاستبيان)

بغية تحقيق أهداف الدراسة فقد اعتُمِد على أداة الاستبيان للدراسة بغية جمع البيانات الخاصة للإجابة عن الأسئلة البحثية والتحقق من الفرضيات الموضوعة في هذا البحث. **محاور الاستبيان** :أداة الاستبيان هي الأداة الأكثر استخداما في البحوث الإنسانية والاجتماعية، وهي تعتبر وسيلة لجمع البيانات من خلال احتوائها على مجموعة من الأسئلة والعبارات المطلوب من المبحوثين الإجابة عليها[11]، ويتضمن استبيان البحث محورين:

-المحور الأول : تناول جمع معلومات عامة عن المبحوثين تتعلق بالعمر والجنس والمؤهل العلمي / المستوى الجامعي؛ وذلك بغية دراسة العوامل الديموغرافية لعينة ومجتمع الدراسة.

-**المحور الثاني** : يتضمن سبر آراء المبحوثين للمعيار التي تشرح مفهوم كيفية إدراك الطلبة والأساتذة للنظام المحاسبي والمالي الجديد ضمن المقرر الجامعي في الجزائر وقد تم الاعتماد على طريقة مقياس ليكات الترتيبي الذي يحتوي على خمس درجات متدرجة يقوم المبحوث باختيار درجة واحدة معينة، هذه الدرجات تكون في هذا البحث كما يلي: موفق جدا/موافق/غير متأكد/غير موافق/ غير موافق بشدة..

2- مجتمع الدراسة

بحكم أن الاستبيان يهدف لمعرفة مدى تأثير النظام المحاسبي والمالي الجديد في بنية ومحتوى المقررات التي تخص المحاسبة في كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، وبحكم أن الأستاذ الجامعي هو الذي يقوم بتدريس المحاسبة هذه الأخيرة التي تأثره بالنظام المالي والمحاسبي الجديد هذا من جهة، ومن جهة أخرى يوجد الطلبة وهم المعنيون بدراسة مقررات المحاسبة في كل مستوياتهم الدراسية في مرحلة التدرج ، وعليه تم حصر مجتمعي الدراسة ضمن فئتين هما:

- مجتمع الدراسة الأول: هيئة التدريس المتكون من الأساتذة الذين يقومون بتدريس في كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير بجامعة تبسة إحدى الجامعات الأهلية في الجزائر ويقدر عدد الأساتذة 68 أساتذة؛

- مجتمع الدراسة الثاني: طلبة كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير الذين يدرسون مقاييس المحاسبة في مختلف مراحل الدراسة الجامعية في مرحلة التدرج والذي يقدر عددهم ب 1480 طالب.

3- عينة الدراسة

يلجأ الباحثون في معظم الحالات إلى استخدام أسلوب العينات بدلا من الاعتماد على المجتمع ككل عند إجراء البحث، وعندما يكون مجتمع الدراسة صغيرا بإمكان الباحث أن يغطيه كله، أما إذا كان المجتمع كبيرا فهذا يستدعي ضرورة الاعتماد على عينة تكون ممثلة للمجتمع الذي أخذت منه[12]. ومن خلال ما سبق تم الاعتماد على العينتين التاليتين:

– **العينة الأولى**: تم أخذ كل عناصر المجتمع من الفئة الأولى أي ما عدده 68 أستاذ وفي هذه الحالة قد أعتمد الباحث على سحب عينة مساوية لعناصر المجتمع من الفئة الأولى وذلك لصغر حجم المجتمع الإحصائي والذي قدر ب 68 أستاذ يدرسون مقاييس ومقررات المحاسبة على مستوى كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير بجامعة تبسة وذلك وسهولة إجراء الدراسة على كل عناصر هذا المجتمع،وقد قام الباحث بتوزيع 68 استبيان بشكل عشوائي وقد تم استرجاع 55 استبانة (بمعدل استجابة قدر ب 80%) واستبعد منها 5 غير صالحة للتحليل الإحصائي لتبقى 50 استبانة صالحة للتحليل الإحصائي، وهي تمثل 73.5% وتعتبر هذه النسبة جدية في مثل هذه الأبحاث.

– **العينة الثانية**: يعتبر مجتمع العينة ذالك المجتمع الذي تؤخذ منه العينة فعليا[13]، والذي يقدر عدده في هذه الدراسة بـ 1480 طالب، ومن ثم قد تم الاعتماد على طريقة العينة العشوائية البسيطة والتي قدر حجمها ب 60 طالب من طلبة كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير بجامعة تبسة في الجزائر. ،وقد قام الباحث بتوزيع 70 استبيان بشكل عشوائي عل الطلبة وقد تم استرجاع 62 استبانة (بمعدل استجابة قدر ب 88.7%) واستبعد منها 12 غير صالحة للتحليل الإحصائي، لتبقى 50 صالحة للتحليل الإحصائي وهي تمثل 71.4% وتعتبر هذه النسبة جدية في مثل هذه الأبحاث.

4– الأساليب الإحصائية المستخدمة في الدراسة:

تم استخدام برنامج الحزمة الإحصائية للعلوم الاجتماعية (SPSS) في التحليلات الإحصائية المختلفة، أما الأساليب الإحصائية التي تم استخدامها لغرض اختبار الفرضيات التي تم صياغتها للإجابة عن أسئلة الدراسة وحسب طبيعة كل فرضية كانت على النحو التالي:

- معامل الثبات (Cronbach Alpha) للتعرف على مدى الاتساق الداخلي لعبارات مقاييس مدى ادراك النظام المالي والمحاسبي.
- اختبار(Kolmogorov-Smirnov) (K-S): وقد استخدم لاختبار مدى إتباع البيانات للتوزيع الطبيعي بالشكل الذي يمكن من تطبيق الأساليب الإحصائية المستخدمة.
- التكرارات والنسب المئوية، وذلك لوصف الخصائص الشخصية لأفراد عينتي الدراسة.
- المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية لبيان مستويات تطبيق وإدراك النظام المالي والمحاسبي الجديد وأثره في المقررات الجامعية لمقياس المحاسبة لدى الأساتذة وطلبة كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير بجامعة تبسة.

5– ثبات الأداة

لقد تم استخدام معامل الثبات (Chronbach Alpha) وذلك للتأكد من ثبات المقياس المستخدم، وقد بلغت نتيجة الاختبار للمتغيرات (0.7943)، وهذا يؤكد ثبات الاستبانة بفقراتها المختلفة، إذ تجاوزت النسبة المقبولة إحصائيا (0.60)[14].

6- وصف الخصائص الشخصية لأفراد عينة الدراسة

6-1- العينة الأولى

يتبين من الجدول (1) أن عدد الذكور بلغ (33) أي ما نسبته (66%)، أما الإناث فقد بلغ عددهن (17) أي ما نسبته (34 %) مما يعني تدني نسبة ما تحتله الإناث من مناصب التدريس في الكلية تحت الدراسة وهذه ربما تكون نسبة طبيعية وبالرغم من أن الفارق ليس كبيرا. أما فيما يتعلق بمتغير العمر فيلاحظ أن النسبة العالية تميل إلى الفئة العمرية (أقل من 35 سنة) حيث بلغ عددها (28) أي ما نسبته (56.0 %)، أما فيما يتعلق بعدد سنوات الخبرة فتشير النتائج إلى أن غالبية أفراد عينة الدراسة هم ممن لديهم خبرة (10) سنوات أو أقل، وقد بلغ عددهم (33) أي ما نسبته (66.0%)، كما يتضح من الجدول نفسه أن غالبية أفراد عينة الدراسة هم من حملة درجة الماجستير حيث بلغ عددهم (48) أي ما نسبته (96%)، وتشير نتائج الدراسة إلى أن معظم أفراد عينة الدراسة هم من الذين يحتلون منصب أستاذ مساعد، حيث بلغ عددهم (48) أي ما نسبته (96%) .

الجدول (1)

توزيع أفراد عينة الدراسة تبعاً للخصائص الشخصية والوظيفية والحجم

المتغير		التكرار	النسبة المئوية
الجنس	ذكر	33	66
	أنثى	17	34
العمر	أقل من35 سنة	28	56
	36سنة – 40 سنة	17	34
	41سنة -50 سنة	3	6
	51 سنة فأكثر	2	4
الخبرة	10 سنوات أو أقل	33	66
	11سنوات – 15سنوات	20	40
	16سنة أ وأكثر	7	14
المستوى التعليمي	الماجستير	48	96
	الدكتوراه	2	4
	أستاذ مساعد	4	2.0

المستوى الوظيفي	أستاذ محاضر	4	2.0

* المصدر: نتائج التحليل الإحصائي SPSS.

6-2- العينة الثانية

يتبين من الجدول (2) أن عدد الطلبة الذكور بلغ (18) أي ما نسبته (36%)، أما عدد الطلبة الإناث فقد بلغ عددهن (32) أي ما نسبته (64 %) مما يعني تدني نسبة الذكور في الكلية تحت الدراسة. أما فيما يتعلق بمتغير العمر فيلاحظ أن النسبة العالية تميل إلى الفئة العمرية (من 18 إلى 20 سنة) حيث بلغ عددها (32) أي ما نسبته (64.0 %)، أما فيما يتعلق بمستوى الطلبة فتشير النتائج إلى أن غالبية أفراد عينة الدراسة هم ممن لديهم مستوى السنة الأولى وقد بلغ عددهم (23) أي ما نسبته (46.0%).

الجدول (2)

توزيع أفراد عينة الدراسة تبعاً للخصائص الشخصية والوظيفية والحجم

المتغير		التكرار	النسبة المئوية
الجنس	ذكر	18	36
	أنثى	32	64
العمر	أقل من18 سنة	1	2
	18سنة – 20 سنة	32	64
	22 سنة فأكثر	17	34
المستوى	أولى	23	46
	ثانية	15	30
	ثالثة (تخرج)	12	24

* المصدر: نتائج التحليل الإحصائي SPSS.

7- اختبار فرضيات الدراسة ومناقشتها

7-1- الفرضية الأولى

Ho: "لا يدرك أساتذة كلية العلوم الاقتصادية بجامعة تبسة أهمية تطوير مقررات التعليم المحاسبي الجامعي من خلال الاعتماد على مبادئ النظام المالي والمحاسبي الجزائري الجديد الذي تم إعداده في ضوء مستجدات معايير التقارير المالية الدولية" والمتمثلة في: "العينة الأولى".

الجدول (3)

نتائج اختبار (K-S) للتوزيع الطبيعي ومستويات إدراك الأساتذة أهمية تطوير مقررات التعليم المحاسبي في كلية العلوم الاقتصادية بجامعة تبسة.

المتغيرات	الوسط الحسابي	الانحراف المعياري	K-S قيمة(Z)	مستوى الدلالة	مستوى التطبيق
الإحساس بوجود حاجة لتطوير المقررات	3.58	0.63	1.573	0.002	عال
التخلي عن المفاهيم القديمة	3.51	0.54	1.356	0.005	عال
البحث المشاركة في التطوير بجدية	3.60	0.47	1.651	0.003	عال
فرق العمل والتطوير	3.46	0.64	1.958	0.001	عال
المتوسط العام للمتغيرات	3.53	0.44	1.958	0.001	عال

* المصدر: نتائج التحليل الإحصائي SPSS.

تم استخدام اختبار (K-S) للتأكد من أن بيانات الدراسة موزعة توزيعا طبيعيا، ويبين الجدول (5) أن البيانات تتبع التوزيع الطبيعي لجميع متغيرات الدراسة، وإن إجابات المبحوثين ذات دلالة إحصائية عند مستوى دلالة ($P\leq0.05$)، كما تم استخدام الإحصاء الوصفي (الوسط الحسابي، والانحراف المعياري) لتحديد مستوى إدراك الأساتذة الجامعيين لأهمية تطوير مقررات التعليم المحاسبي في كلية الاقتصاد بجامعة تبسة في ضل النظام المالي والمحاسبي الجديد، وذلك وفقا للقيم التي تم تحديدها مسبقا حيث إن الوسط الحسابي الذي يقع بين(3.5-4.5) تكون القيمة عالية، وأقل من (2.5) تكون ذات قيمة متدنية.

ولغرض اختبار الفرضية الأولى فقد تم استخراج المتوسط الحسابي العام للإجابات المتعلقة بأبعاد إدارة الجودة الشاملة، وقد بلغ المجموع العام للمتغيرات (3.53) وبانحراف معياري (0.44) وهذا يعد مستوى عال من الإدراك، كما يشير الجدول (3) إلى إجابات الأساتذة الجامعيين والمتعلقة بمستويات الإدراك ويتبين أن إجابات المبحوثين كانت متقاربة وبمتوسطات حسابية عالية تراوحت بين أعلى قيمة كانت(1.60) لبعد المشاركة في التطوير بجدية ، وبانحراف معياري بلغ (0.47) وبين أدنى قيمة لبعد فرق العمل والتطوير بقيمة بلغت (3.46)، وبانحراف معياري(0.64)، كما يتبين من الجدول نفسه أن المتوسط الحسابي للمجموع الكلي للأبعاد مجتمعة بلغ (3.54).

وبناءً على النتائج يتم رفض الفرضية العدمية الأولى وقبول الفرضية البديلة التي تنص على " يدرك أساتذة كلية العلوم الاقتصادية بجامعة تبسة أهمية تطوير مقررات التعليم المحاسبي الجامعي من خلال الاعتماد على مبادئ النظام المالي والمحاسبي الجزائري الجديد الذي تم إعداده في ضوء مستجدات معايير التقارير المالية الدولية".

7-2- الفرضية الثانية

Ho: "لا يدرك طلبة كلية العلوم الاقتصادية بجامعة تبسة التطور الحاصل في مقررات التعليم المحاسبي الجامعي من خلال الاعتماد على مبادئ النظام المالي والمحاسبي الجزائري الجديد الذي تم إعداده في ضوء مستجدات معايير التقارير المالية الدولية" والمتمثلة في: "العينة الثانية".

الجدول (4)

نتائج اختبار (K-S) للتوزيع الطبيعي ومستويات إدراك وتجاوب الطلبة مع مقررات التعليم المحاسبي الجديدة في كلية العلوم الاقتصادية بجامعة تبسة.

المتغيرات	الوسط الحسابي	الانحراف المعياري	K-S قيمة(Z)	مستوى الدلالة	مستوى التطبيق
الإحساس بوجود تطور في المقرر	4.47	1.02	2.684	0.002	عال
إدراك وجود مفاهيم محاسبية جديدة	4.40	0.86	3.657	0.005	عال
الاستيعاب الجيد للمقررات الجديدة	4.49	0.93	2.540	0.003	عال
ملائمة المادة العلمية المقدمة	4.35	0.64	1.947	0.001	عال
المتوسط العام للمتغيرات	4.42	0.83	2.958	0.001	عال

* المصدر: نتائج التحليل الإحصائي SPSS.

تم استخدام اختبار (K-S) للتأكد من أن بيانات الدراسة موزعة توزيعا طبيعيا، ويبين الجدول (4) أن البيانات تتبع التوزيع الطبيعي لجميع متغيرات الدراسة، وإن إجابات المبحوثين ذات دلالة إحصائية عند مستوى دلالة ($P\leq0.05$)، كما تم استخدام الإحصاء الوصفي (الوسط الحسابي، والانحراف المعياري) لتحديد **ومستويات إدراك وتجاوب الطلبة مع مقررات التعليم المحاسبي الجديدة في كلية الاقتصاد بجامعة تبسة** في ضل النظام المالي والمحاسبي الجديد، وذلك وفقا للقيم التي تم تحديدها مسبقا حيث إن الوسط الحسابي الذي يقع بين(3.5-4.5) تكون القيمة عالية، وأقل من (2.5) تكون ذات قيمة متدنية.

ولغرض اختبار الفرضية الأولى فقد تم استخراج المتوسط الحسابي العام للإجابات المتعلقة بأبعاد إدارة الجودة الشاملة، وقد بلغ المجموع العام للمتغيرات (4.42) وبانحراف معياري (0.82) وهذا يعد مستوى عال من الإدراك ، كما يشير الجدول (4) إلى إجابات الطلبة والمتعلقة بمستويات الإدراك والاحساس المختلفة ويتبين أن إجابات المبحوثين كانت متقاربة وبمتوسطات حسابية عالية تراوحت بين أعلى قيمة كانت(4.49) لبعد الاستيعاب الجيد للمقررات الجديدة ، وبانحراف معياري بلغ (0.93) وبين أدنى قيمة لبعد ملائمة المادة العلمية المقدمة بقيمة بلغت (3.35)، وبانحراف معياري(0.64)، كما يتبين من الجدول نفسه أن المتوسط الحسابي للمجموع الكلي للأبعاد مجتمعة بلغ (4.42).

وبناءً على النتائج يتم رفض الفرضية العدمية الأولى وقبول الفرضية البديلة التي تنص على " يدرك طلبة كلية العلوم الاقتصادية بجامعة تبسة التطور الحاصل في مقررات التعليم المحاسبي الجامعي من خلال الاعتماد على مبادئ النظام المالي والمحاسبي الجزائري الجديد الذي تم إعداده في ضوء مستجدات معايير التقارير المالية الدولية".

خاتمة

تناولت الدراسة تشخيص تطوير مقررات التعليم المحاسبي الجامعي في ضوء مستجدات معايير التقارير المالية الدولية مع دراسة ميدانية على كيفية إدراك الطلبة والأساتذة للنظام المحاسبي والمالي الجديد ضمن المقرر الجامعي في الجزائر ، وفيما يلي عرض لأهم ما توصلت إليه الدراسة من نتائج:

- أظهرت نتائج الدراسة أن أساتذة كلية العلوم الاقتصادية بجامعة تبسة يدركون أهمية تطوير مقررات التعليم المحاسبي الجامعي من خلال الاعتماد على مبادئ النظام المالي والمحاسبي الجزائري الجديد الذي تم إعداده في ضوء مستجدات معايير التقارير المالية الدولية.
- توصلت الدراسة إلى وجود النتيجة التالية يدرك طلبة كلية العلوم الاقتصادية بجامعة تبسة التطور الحاصل في مقررات التعليم المحاسبي الجامعي من خلال الاعتماد على مبادئ النظام المالي والمحاسبي الجزائري الجديد الذي تم إعداده في ضوء مستجدات معايير التقارير المالية الدولية.
- يوصي الباحثان بإجراء دراسة مستقبلية في نفس القطاع وفي قطاعات خدمية أخرى كدراسة كيفية إدراك المحاسبين المعتمدين للمعايير الدولية والمحلية للمحاسبة.

التوصيات والمقترحات:

- تطوير مناهج التدريس بالجامعات ومراكز التكوين المهني لكي تتضمن تدريس معايير المحاسبة الدولية للطلبة خاصة طلبة شعبة مالية ومحاسبة .
- تكثيف المؤتمرات والندوات العلمية والاستفادة من خبرات وتجارب بعض الدول التي سبق لها إنتهاج معايير المحاسبة الدولية.
- تكييف الإطار القانوني والتشريعي وجعله يتماشى مع المستجدات التي جاء بها النظام المحاسبي المالي.
- الانضمام إلى المنظمات والهيئات الدولية التي تجمع الممارسين لمهنة المحاسبة والاستفادة من التسهيلات والمساعدات التقنية التي تقدمها مثل هذه الهيئات للدول النامية.
- تعزيز دور السوق المالي من خلال تسهيل وتبسيط إجراءات الانضمام والدخول إلى البورصة، هذه الأخيرة تساهم بصورة فعالة في تجسيد إستخدام المحاسبة المالية وفرض الرقابة على إستخدام المعلومات المحاسبية ومن ثم تحقيق الشفافية المنشودة.

قائمة المراجع :

[1] حمادي نبيل، محاسبة المؤسسة الاقتصادية الجزائرية من المخطط إلى النظام، ملتقى دولي حول الإطار المفاهيمي للنظام المحاسبي المالي الجزائري وآليات تطبيقيه في ضل المعايير المحاسبية الدولية IAS/IFRS، جامعة سعد دحلب البليدة، الجزائر، 13-14-15 أكتوبر ،2009 ص، 02.

[2] طارق حمزة، المخطط الوطني المحاسبي دراسة تحليلية إنتقادية، مذكرة تدخل ضمن متطلبات نيل شهادة الماجستير في العلوم الاقتصادية فرع النقود والمالية، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، جامعة الجزائر، 2004/2003، ص ص، 112-114.

[3] أمر رقم 75 – 35 المؤرخ في 09 ماي 75، المتضمن المخطط الوطني المحاسبي، الجريدة الرسمية، الجزائر، عدد 37، 1975، ص 502.

[4] عبد الكريم بويعقوب، أصول المحاسبة العامة وفق المخطط المحاسبي الوطني، الطبعة الثانية، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر 1999، ص 45.

[5] قانون رقم 07-11 المؤرخ في 25 نوفمبر 2007، المتضمن النظام المحاسبي المالي، الجريدة الرسمية، الجزائر، عدد 74، 2007 ص 03.

[6] رفيق يوسفي، النظام المحاسبي المالي بين الاستجابة للمعايير الدولية ومتطلبات التطبيق، مذكرة تدخل ضمن نيل متطلبات نيل شهادة الماجيستير غير منشورة تخصص محاسبة وتدقيق، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، قسم علوم التسيير، جامعة تبسة،2011،ص، 26.

[7] مرسوم تنفيذي رقم 08-156 المؤرخ في 26 ماي 2008، المتضمن تطبيق أحكام القانون 07-11، الجريدة الرسمية، الجزائر، عدد 27 2008، ص 13.

[8] بودلال علي، "واقع تطبيق النظام المحاسبي المالي الجزائري"، الملتقى الدولي الاول حول النظام المحاسبي المالي في مواجهة المعايير المحاسبة الدولية والمعايير الدولية للمراجعة،كلية الاقتصاد، البليدة/الجزائر، 2011، ص،06.

[9] نفس المرجع السابق، ص، 8.

[10] مداني بن بلغيث، تسيير الانتقال نحو النظام المحاسبي المالي الجديد (NSCF) قراءة في النصوص القانونية والتنظيمية، الملتقى الدولي الأول حول النظام المحاسبي المالي في مواجهة المعايير المحاسبة الدولية والمعايير الدولية للمراجعة،كلية الاقتصاد، البليدة/الجزائر، 2011، ص،06.

[10] نفس المرجع السابق، ص، 8.ص 14.

[11] محفوظ جودة، التحليل الإحصائي الأساسي باستخدام SPSS ، دار وائل، عمان/الاردن، 2008، ص، 20.

[12] نفس المرجع السابق، ص، 28.

[13] محمد صبحي ابو صالح، عدنان محمد عوض، مقدمة في الإحصاء مبادئ وتحليل باستخدام SPSS ، دار المسيرة، ط2، 2008، ص، 172.

[14] Zikmund, William G. (2000).Business Research Methods, (6th., ed)., ryden Press, Harcourt College Publishers, New York. P.125.

مدى اهتمام المؤسسات الصناعية الجزائرية بالمحاسبة البيئية

دراسة حالة شركة الاسمنت بعين الكبيرة –سطيف–

د. مصطفى بودرامة
جامعة: سطيف1
Email ; b_mostefa19600@yahoo.fr

د. الوزناجي مهملي
جامعة: سطيف1
Email :mwaznadji@yahoo.fr

ملخص باللغة العربية:

يهدف هذا البحث إلى التعرف على واقع استخدام المحاسبة البيئية في المؤسسات الصناعية في الجزائر وأيضا مدى اهتمام تلك المؤسسات بإظهار معلومات المحاسبة البيئية، فضلا عن التعرف على الصعوبات والمعوقات التي تواجهها المؤسسات الصناعية عند تطبيق المحاسبة البيئية. وقد توصل البحث إلى مجموعة من النتائج أهمها: هناك بداية لتطبيق المحاسبة البيئية في المؤسسات الصناعية الجزائرية إلا أن هذا التطبيق في بداية مراحله ولم يرقى بعد إلى المستوى الحقيقي الذي يساهم في تحقيق مبادئ التنمية المستدامة.

Abstract:

This research aims to identify the reality of the use of environmental accounting in industrial Companies in Algeria, as well as the interest of these institutions in presenting environmental accounting information, as well as identifying the difficulties and obstacles faced by industrial Companies in the application of environmental accounting. The research has led to a number of results, the most important of which is the beginning of the application of environmental accounting in the Algerian industrial Companies. However, this application is at the beginning of its stages and has not yet reached the real level that contributes to achieving the principles of sustainable development.

مقدمة:

أصبح من الضروري دمج البعد البيئي في المؤسسات الصناعية باعتبار أن البيئة هي المورد الأساسي للعمليات الإنتاجية، ولا يمكن الاستمرار في هدر تلك الموارد بل يجب العمل على تجديدها والحفاظ عليها،ولهذا ازدادت الحاجة إلى سن قوانين وتشريعات تعنى بالبيئة وتحمل المؤسسات الصناعية مسؤولياتها اتجاه مخلفاتها،وتلزمها بضرورة الإفصاح عن الجانب البيئي لنشاطها الإنتاجي وإحصاء كافة الأضرار السلبية للعملية الإنتاجية.

والصناعة تعتبر من أكبر مصادر التلوث المسببة للتدهور البيئي لما تطرحه من ملوثات صلبة وملوثات هواء إضافة إلى الملوثات السائلة، لذا فإن توفير بيانات ومعلومات حديثة تخص هذا القطاع موائمة للمقاييس والتصنيف الدولية ضرورة ملحة لتسهل لصناع القرار اتخاذ الإجراءات الملائمة لتطوير قطاع الصناعة مع الحفاظ على بيئة نظيفة نقية.

لتقييد التكاليف الناتجة عن تحمل تلك الآثار البيئية ظهرت المحاسبة البيئية لتنظيم سير هذه العمليات لإدخالها ضمن تكاليف العملية الإنتاجية، وقد عرّفت المحاسبة البيئية على أنها تحديد وقياس تكاليف الأنشطة البيئية بهدف تخفيض الآثار البيئية للنشاط، على سبيل المثال آثار الأنشطة الاقتصادية لبعض المؤسسات التي تنشط في قطاعات ملوّثة كصناعة الإسمنت والمواد الكيماوية التي تؤثر على البيئة والمجتمع بصفة مباشرة .

ومن هذا المنطلق يمكننا صياغة الإشكالية الرئيسية لهذه الدراسة في السؤال التالي:

ما مدى اهتمام المؤسسات الصناعية الجزائرية بالمحاسبة البيئية؟

فرضيات البحث:

إن المؤسسات الصناعية الجزائرية تحاول تطبيق المحاسبة البيئية في ظل الاهتمام مبادئ التنمية المستدامة.

أهداف الدراسة:

تكمن أهداف الدراسة في ما يلي :

-تحديد مفهوم المحاسبة البيئية.

-معرفة مدى اهتمام المنشآت الاقتصادية في الجزائر بالمحاسبة البيئية ومدى تطبيقها.

- التعرف على أهم معوقات وصعوبات تطبيق المحاسبة الإدارية بالمؤسسات الصناعية الجزائرية بصفة عامة ومؤسسة الاسمنت بعين الكبيرة بصفة خاصة.

أولا: مفهوم المحاسبة البيئية

1. تعريف المحاسبة البيئية:

المحاسبة البيئية أطلق عليها عدة تسميات اختلفت حسب آراء الاقتصاديين وأبحاثهم كالمحاسبة الخضراء Green Accounting أو محاسبة الموارد Resource Accounting ، كما أن هناك من يطلق عليها بالمحاسبة الاقتصادية-البيئية المتكاملة Economic and Environmental Accounting Integrated، أو المحاسبة على التأثيرات البيئية إلى غيرها من التسميات التي تهدف إلى إبراز البعد البيئي ضمن عمليات القياس والإفصاح المحاسبي .

و من التعريفات المطروحة للمحاسبة البيئية نذكر :

وقد عرفها معهد المحاسبة الإدارية الكندي لعام 1996 بأنها : " تعيين وقياس وتخصيص التكاليف البيئية لأخذها في الاعتبار عند اتخاذ القرارات الإدارية ثم توصيل هذه المعلومات للأطراف المستفيدة " [1]، ويقصد بالتعيين الفحص الشامل لأثر منتجات وخدمات

[1] علاء الدين محمود زهران وآخرون، منهج مقترح لقياس التكاليف والمنافع الناتجة عن الآثار البيئية للمنشات الصناعية ، جامعة الملك فيصل، المملكة العربية السعودية، 2003، ص: 11 .

وأنشطة الوحدة على جميع الأطراف المعنية، ثم قياس هذه الآثار(في شكل تكاليف ومنافع) بدقة على قدر الإمكان بما يسمح باتخاذ قرارات إدارية سليمة، وقد يكون القياس كميًا بوحدات مادية أو ما يعادلها نقدًا.

كما عرفت من قبل وزارة البيئة الأمريكية" على أنها تعريف وتحديد وتجميع وتحليل والإفصاح عن معلومات التكاليف البيئية".[2]

2. أهداف المحاسبة البيئية :

لقد حث مؤتمر الأمم المتحدة للبيئة والتنمية المستدامة المنعقد عام 1992 على تطبيق نظام المحاسبة البيئية، والتي تهدف إلى ما يلي[3] .

- معاونة الأجهزة المختصة بالدول في إعداد خطة طويلة الأجل للموارد الطبيعية التي يتم استكشافها وتنميتها مستقبلا ؛
- توفير البيانات التي تمكن الدولة من إعداد الإحصائيات المتعلقة بالموارد الطبيعية بما يمكن من استخدام مثل هذه البيانات في تحقيق أهداف التنمية، وأيضا في إعداد الإحصائيات للمنظمات والهيئات الدولية المستخدمة لتلك البيانات؛
- إعداد تقارير المؤشرات البيئية واللازمة لتحقيق الرقابة على عناصر تلوث البيئة المختلفة، واتخاذ القرارات الخاصة بتحقيق معدلات ذلك التلوث أو الخدمة؛
- توفير البيانات المحاسبية العينية والمالية والأنشطة البيئية مما يمكن أجهزة الدولة من تحدي الإعتمادات المالية اللازمة لتحقيق الإدارة المثلى للبيئة ، والتعبير عن الآثار السلبية والموجبة في شكل نقدي؛
- إدراج نظام المحاسبة البيئية في إطار نظام الحسابات الوطنية ؛
- إعداد بيانات عن المبيعات والتكاليف الإجمالية، التي تهدف إلى الحفاظ على البيئة وحمايتها لكل فترة مالية، مما يؤدي إلى متابعة المؤسسة لتطوير هذه النفقات من فترة إلى أخر واتخاذ القرارات المناسبة، التي من شأناها أن تحقق فعاليتها؛[4]
- إعداد التقارير عن النفقات البيئية لتوضيح مدى التزام المؤسسات بتطبيق القوانين والتشريعات ؛
- توضيح المسؤولية الاجتماعية والبيئية للمؤسسات لضمان الاستمرارية، خاصة في ظل كون هدف تعظيم الرفاهية الاجتماعية وتوفير بيئة نظيفة وخالية من التلوث، أصبح ضمانا لاستمرار ونجاح المؤسسات اقتصاديا.

ثانيا:مفهوم التكاليف البيئية

- يقصد بالتكاليف البيئية من وجهة نظر المنشأة جميع التضحيات (الصريحة والضمنية) التي تتحملها المنشأة لأجل منع الأضرار البيئية أو تجنبها (سواء بالماء أو الهواء أو التربة أو الإنسان أو الحيوان) في الوقت الحاضر أو في المستقبل نتيجة لمزاولتها لنشاطاتها المختلفة، ولأجل تصحيح الأخطاء والأضرار المترتبة على تصرفات وقرارات اتخذتها، لها آثار سلبية في البيئة.[5]

---

[2] أمل عبد الحسين،" واقع استخدام المحاسبة البيئية في المنشآت الصناعية : دراسة تطبيقية على عدد من المنشآت الصناعية في العراق" ، مجلة الغري للعلوم الاقتصادية و الإدارية ، جامعة الكوفة ، العراق ، المجلد 8 ،العدد 31، 2014 ، ص: 293 .

[3] مؤيد الفضل وعبد الناصر نور علي الدوغجي،المشاكل المحاسبية المعاصرة"،الطبعة الأولى، دار المسيرة للنشر والتوزيع والطباعة ، مصر، 2002 ، ص 227.

[4] سعيدي سياف حنان،" القياس المحاسبي للتأثيرات البيئية والإفصاح عنها في المؤسسات الصناعية : دراسة حالة مؤسسة الإسمنت حامة بوزيان SCHB– – قسنطينة "، مذكرة لنيل شهادة الماجستير في علوم التسيير غير منشورة ، كلية العلوم الاقتصادية و علوم التسيير ، جامعة قسنطينة–2– ،الجزائر ، 2013– 2014 ، ص :53– 54 .

[5] عبد الرزاق قاسم الشحادة ، القياس المحاسبي لتكاليف الأداء البيئي للشركة السورية العاملة للأسمدة وتأثيره في قدرتها التنافسية في مجال الجودة ، مجلة جامعة دمشق للعلوم الاقتصادية والقانونية ، سوريا ، المجلد 26 – العدد الأول– 2010 ، ص : 283 .

– وتعرف كذلك التكاليف البيئية بأنها تلك النفقات التي تتحملها المنشأة من أجل التوافق مع المعايير المنظمة لقوانين البيئة والتكاليف التي تنفق من أجل تخفيض أو توقف انبعاث المواد الضارة، والتكاليف الأخرى المصاحبة لعملية تخفيض الآثار البيئية الضارة على العاملين والمنشأة ككل".[6]

– كما عرفها مجمع المحاسبين القانونيين بأنها تشمل تكاليف الإجراءات المتخذة أو المطلوب اتخاذها لإدارة الآثار البيئية التي تترتب على نشاط مؤسسة ما، فضلاً عن التكاليف الأخرى التي تستدعيها الأهداف والمتطلبات البيئية لمؤسسات الأعمال.[7]

– أما بالنسبة للمجتمع فالتكاليف البيئية هي مجموع التكاليف التي تعالج الأضرار التي مست أفراد المجتمع و مصالحهم، حيث أن الملوثات التي تنتشر تؤثر على الهواء والماء والتربة الأمر الذي ينعكس سلبا على جميع الكائنات الحية.

والمعلومات المحاسبية البيئية هي البيانات التي تتعلق بالبيئة والمجتمع من حيث الآثار التي تترتب عليها من خلال هذه الأحداث، ويمكن تصنيف المعلومات الواجب الإفصاح عنها إلى:

- **معلومات مالية كمية:** وهي معلومات معبر عنها بمبالغ فعلية أو تقديرية باستعمال القياس النقدي، تمثل كافة العمليات التي قامت بها المنشاة خلال نشاطها الاقتصادي، وتتمثل عموما في: الميزانية العمومية، قائمة التدفق النقدي، قائمة الدخل وقائمة التغير في حقوق الملكية.
- **معلومات غير مالية أي غير كمية:** وهي معلومات مكملة للمعلومات المالية ومرتبطة بها، لا يمكن التعبير عنها بوحدة قياسية مالية إلا أنها تأخذ طابع وصفي يزيد في ثقة وفهم المستخدمين لما تم الإفصاح عنه في القوائم المالية ويزيد في قدرتهم على اتخاذ قرارات سليمة وقد تأخذ شكل ملاحظات هامشية أو تقارير إدارية .

وهناك صعوبة تحديد المتسبب الحقيقي في التلوث أو الضرر البيئي، كصعوبة تحديد المسئول الرئيسي عن تلوث الجو بالأدخنة المتطايرة من السيارات والمصانع بسبب تعدد المتسببين في ذلك واختلاف الجهات المسؤولية.

ويمكننا تلخيص هذه المعوقات على النحو التالي:[8]

- ✓ ليس من السهل تقدير القيم المالية لكل الأضرار البيئية إذ بعضها قد يكون له قيمة سوقية مثل خسائر الثروة السمكية والسياحية، والبعض الآخر ليس له قيمة سوقية مثل الإضرار بالصحة الإنسانية نتيجة التلوث.
- ✓ لا يمكن علاجها أو إصلاح بعض الأضرار البيئية خاصة تلك التي تهدد الإنسان في حياته ووجوده ومن ثم لا تدخل هذه الأضرار في ميزان التكلفة والعائد مثل حالات الموت المفاجئ نتيجة الإصابة بالسرطان، وغيرها.
- ✓ صعوبة تحديد العلاقة بوضوح بين الملوثات والأضرار التي نشأت عنها بحيث يقال إن هذا الضرر ينتج عن هذا التلوث وذلك نظرا لتعدد الملوثات.
- ✓ بعض الملوثات لا يظهر أثرها إلا في الأجل الطويل.

ووفقا للتقرير الصادر عن الانتوساي في عام 2010 فإن هناك أربعة أنواع للحسابات البيئية ،وهي تمثل أحدث تصنيف دولي للحسابات البيئية:

–حسابات أصول الموارد الطبيعية.

–حسابات التدفق المادي للتلوث والمواد.

–الحسابات النقدية والحسابات العرضية(الفرعية) الأخرى.

---

[6] أماني إسماعيل، مفهوم التكاليف البيئية"، كنانة اونلاين شبكات المعرفة المجتمعية، بتاريخ: 24 يونيو 2015، الرابط: http://kenanaonline.com/users/Amany2012/posts/750045

[7] المرجع السابق.

[8] مطاوع السيد السيد مطاوع، " المحاسبة عن التكاليف البيئية"، أبناء الهيأة القومية لسكك الحديد مصر، 12 مارس 2012، الرابط: .http://sekahaded.ahlamoontada.com/t4247-topic

-الحسابات البيئية المعدلة على مستوى الاقتصاد الكلي.

ثالثا: التحديات التي تواجه المحاسبة البيئية

1. تحديات تواجه المحاسبة البيئية في عملية القياس المحاسبي

من التحديات التي تواجه قياس التكاليف البيئية، نورد الآتي[9] :

-تحديد العلاقة السببية بين التصرف والضرر الناشئ عنه:

✓ صعوبة تحديد مصدر الضرر الذي يقع على المجتمع لاسيما عند تواجد الكثير من المؤسسات الصناعية المسببة للتلوث في نفس مكان العمل، وبالتالي صعوبة قياس تكاليف الضرر وتحديد مسببه.

✓ صعوبة قياس الآثار البعيدة المدى التي تتركها المؤسسات الصناعية على العاملين والبيئة أو المجتمع، أي أنها تبقى كامنة لفترة طويلة مما يولد صعوبة حصر وتقييم تلك الأضرار،

✓ صعوبة تحديد الأضرار التي تصيب البيئة، وصعوبة تحديد المتسببين ومن ثم تحديد قيمة التعويض لكل متسبب، إضافة إلى صعوبة إعادة الأوضاع إلى ما كانت عليه قبل وقوع الضرر.

القيام بعملية القياس والإفصاح يستوجب تحديد نوعية التكاليف البيئية وهناك من يرى أنه يمكن تقسيمها إلى:

- ❖ تكاليف الأضرار البيئية؛
- ❖ تكاليف سياسة الوحدة للاستجابة لأضرار التلوث بالإضافة إلى تكاليف الالتزام بالقوانين البيئية؛
- ❖ تكاليف المنع من حدوث الأضرار؛
- ❖ تكاليف تصحيح الأضرار التي وقعت وإعادة الوضع إلى ما كان عليه .

- صعوبة قياس التكاليف البيئية

تعتبر صعوبة قياس التكاليف البيئية من أهم التحديات التي تواجه المحاسبة البيئية، ويمكن أن نوضح بإيجاز هذه الصعوبات ونلخصها ضمن النقاط التالية:

-صعوبة حصر عناصر التكاليف البيئية:

لقد ألزمت المنظمات والتشريعات والمعايير المحاسبية الدولية المنشات بضرورة تحمل مسؤولياتها اتجاه البيئة، هذه المسؤولية ولدت تحمل نفقات إضافية للعملية الإنتاجية، ورغم سنها لهذا الإلزام البيئي، إلا أنها لم تحدد عناصره أو مفهومه الدقيق، كذلك لم تقم بحصر مجاله أو اتجاهاته ولا حتى أبعاده، وقد تسبب ذلك في صعوبة تحديد عناصر هذه التكاليف البيئية وصعوبة حصرها ضمن نطاق محدد، حيث ترك المجال مفتوحا أمام المحاسبين والباحثين في تحديد وحصر الأضرار التي تسبب بها المشروع على البيئة والمجتمع، ثم إيجاد وسيلة لترجمتها إلى وحدة قياس ليتم تقيمها وإدخالها ضمن نفقات المشروع.

-صعوبة فصل التكاليف البيئية عن الاقتصادية والاجتماعية:

عند القيام بعملية جمع المعلومات البيئية وتحليلها ليتم ضمها وتبويبها إلى التكاليف البيئية، اختلطت المفاهيم على المحاسبين والأخصائيين حول طبيعة التكاليف، حيث وجدوا صعوبة في تبيان نوع بعض التكاليف، وهذا لتداخل الأنشطة الاقتصادية والاجتماعية والبيئية من حيث المفهوم، فاختلفت الآراء حسب وجهات نظر الأخصائيين وفهمهم، واتضح جليا أن ذلك قد يؤثر على مدى صحة وموضوعية عملية القياس إذ لا يمكن تبويب نفقات على أنها بيئية، بينما هي نفقات اجتماعية أو اقتصادية، ومن بين التكاليف التي قد تحمل عدة دلالات في مفهومها نذكر على سبيل المثال: تكاليف البحوث والتطوير لتحسين وزيادة درجة أمان المنتج، حيث أن هذه

[9] خليل إبراهيم رجب الحمداني، "التحديات التي تواجه قياس التكاليف البينية – نموذج مقترح – "، الملتقى الدولي الثاني حول الأداء المتميز للمنظمات والحكومات: الطبعة الثانية، جامعة ورقلة، 22 و 23 نوفمبر 2011، الجزائر،2012، ص: 217.

التكاليف من الممكن اعتبارها تكاليف اجتماعية لازمة لتوفير نوع من الرخاء والإشباع عن منتجات المنظمة داخل نفوس العملاء، كما يمكن اعتبارها تكاليف بيئية تهدف إلى سلامة العميل عند استخدام المنتجات وتمكنه من إعادة تدوير المخلفات لهذه المنتجات، كما يمكن في نفس الوقت اعتبارها تكاليف اقتصادية لازمة لإعطاء دفعة تنافسية للمنتج وزيادة نصيبه من السوق بهده تعظيم ربحية المنشأة.[10]

–صعوبة ربط التكاليف بالعوائد البيئية:

حيث أن العوائد البيئية عادة ما يعبر عنها بالقياس الوصفي لأنه يناسبها مقارنة بالقياس النقدي، فلا يعبر عنها بوحدة النقد على عكس التكاليف البيئية، كما أن العوائد البيئية لا يمكن قياسها خلال نفس الفترة التي تم فيها صرف التكاليف البيئية، وبالتالي يصعب الحكم على مدى فعالية وكفاءة هذه التكاليف، كما يصعب مقابلة هذه عناصر التكاليف البيئية بالعوائد المحققة منها لفترة واحدة.

رابعا: دراسة مدى اهتمام شركة الاسمنت بعين كبيرة بالمحاسبة البيئية

1. تعريف الشركة:

مؤسسة الإسمنت بعين كبيرة هي أحد الفروع الإثنا عشر للمجمع الصناعي لمؤسسات الاسمنت بالجزائر (Groupe GICA industriel Des Ciments D'Algérie) ، هي مؤسسة عمومية ذات أسهم SPA تقوم بإنتاج وتسويق الإسمنت في الجزائر، وهي تقع في بلدية أولاد عدوان دائرة عين كبيرة بولاية سطيف الجزائر على الطريق الوطني رقم 139 على بعد 20كلم شمال مقر ولاية سطيف وعلى بعد 7كلم جنوب دائرة عين كبيرة، على مساحة تقدر ب 60 هكتار. ويقدر رأس مالها الاجتماعي ب 2200 مليون دينار جزائري، تنشط في مجال مواد البناء، حيث أن نشاطها الرئيسي يتمثل في إنتاج وتسويق مادة الإسمنت بطاقة إنتاجية تقدر ب 1.2 مليون طن سنويا وقد تتعداها بقليل.

نشير إلى أن هذه الشركة في توسع حيث أنه تم بناء وحدة إنتاجية جديدة تابعة لشركة الإسمنت تقريبا بطاقة مضاعفة عن الأولى حيث من المقدر أن تصل إلى 2 مليون طن سنويا، مما سيؤدي بالضرورة إلى تغير الإحصائيات السابقة بما فيها رقم الأعمال السنوي والطاقة الإنتاجية وعدد العمال الذي قد يصل إلى حوالي 640 عامل.

2. واقع المحاسبة البيئية في شركة الإسمنت لعين كبيرة:

بعد الإطلاع على وثائق المؤسسة الممنوحة على مستوى دائرة المحاسبة التحليلية تبين أن التكاليف البيئية التي تتحملها المؤسسة بمجملها يمكن تقسيمها إلى مجموعات، **و** قامت المؤسسة في السنوات الأخيرة بعدة جهود قصد تحسين الأداء البيئي و قد تحملت نتيجة لذلك تكاليف جبارة، فقد أدخلت تقنيات إلكترونية وأوتوماتيكية حديثة ضمن العملية الإنتاجية ترفع من الجودة وصديقة للبيئة في أن واحد، وعلى هذا الأساس وبالنظر إلى تلك المساعي يمكن تقسيم هذه التكاليف حسب نوعها إلى:

2.تكاليف القياس والحد والوقاية من التلوث الحالي والمستقبلي:

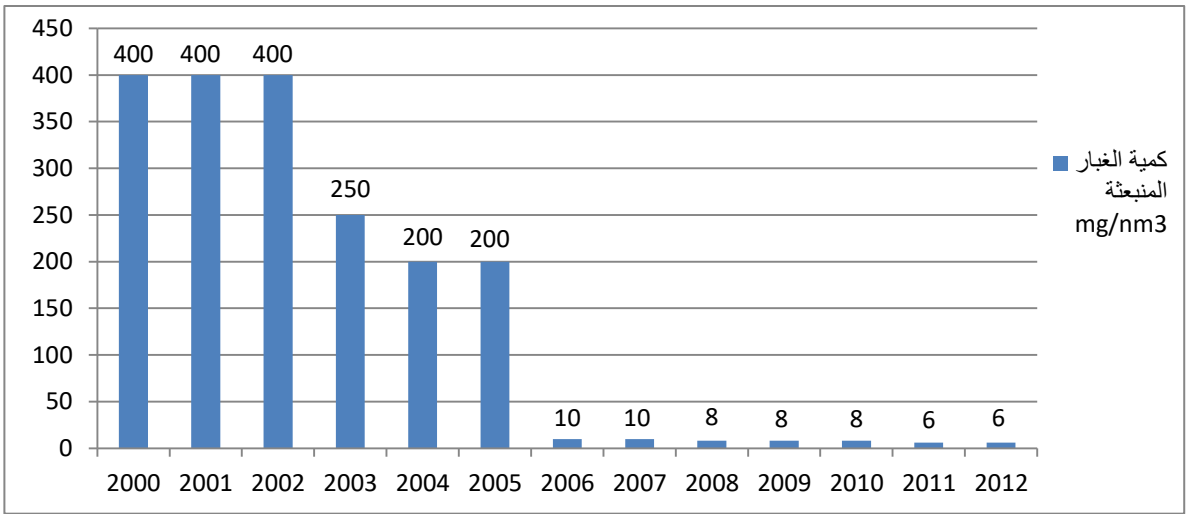
–تكاليف الحد من التلوث: وتتمثل في مجموع التكاليف الخاصة بالمشاريع الاستثمارية المتعلقة بإدخال وسائل تقنية أكثر حداثة في العملية الإنتاجية وكذا كافة النشاطات التي تقوم بها بغرض الحد من التلوث ومنع الآثار المستقبلية السلبية و يمكن حصرها عموما في:

شراء المصافي الكيسية: خلال سنة 2006 تم تركيب مصفاة كيسية Filtre a manche لمعالجة الغبار والغازات المنبعثة على مستوى الفرن هذا الأمر الذي أعتبر كمغامرة بالنسبة لقسم البيئة والمحاسبة وهذا لعدم معرفتهم لمدى مردوديته على المؤسسة ومدى فعالية هذا الاستثمار الضخم الذي بلغ حوالي 100 مليار، وتجدر الإشارة إلى أن شركة عين كبيرة هي أول شركة في الجزائر تعتمد هذه التقنية، ليتم بعد ذلك سنة 2007 تركيب مصفاة كيسية أخرى على مستوى ورشة طحن الإسمنت؛ وتركيب أخرى على مستوى ورشة تبريد الكلنكر سنة 2009. وقد أدى استعمال هذه التقنية إلى التقليل من استعمال الماء والكهرباء وبالتالي الحفاظ على هذه الموارد الطبيعية الهامة؛ حيث أنه في السابق كانت عملية تصفية الإنبعاثات الجوية سواء غبار أو غازات سامة تعتمد على مصفاة كهروستاتيكية معقدة

[10] مطاوع السيد السيد مطاوع، مرجع سبق ذكره.

التكنولوجيا مقارنة بمحدودية الكفاءات، حيث أنها تستعمل الماء بشكل أساسي أثناء عملها بحيث يتم إنزال تلك الجزيئات وإثقالها بالماء، إلا أن الغازات لا يمكن تصفيتها ويخرج الهواء من المصنع ملوثا بنسب كبيرة من الدقائق والغازات والغبار(*)، أما باستعمال هذه التقنية فقد أصبح الماء يستعمل فقط لتبريد الآلات إذ أن هذه المصافي تعمل بقوة الضغط وتفصل الغبار والغازات السامة عن الهواء بنسبة كبيرة بحيث أن النسبة المنبعثة لا يمكن ملاحظتها فهي ضئيلة جدا، كما أن الغبار الذي يتم فصله يعاد إلى ورشات الإنتاج قصد استعماله في الإنتاج مما أدى إلى الرفع من الطاقة الإنتاجية. أما كمية الماء التي تم تفضيلها فقد وجهت إلى سكان المنطقة للاستفادة منها. ويوضح الشكل التالي مقدار انخفاض نسبة التلوث منذ تركيب المصافي الكيسية.

الشكل 01: تقلص انبعاث الغبار بعد تركيب المصفاة الكيسية



المصدر: اعتمادا على معطيات قسم البيئة.

من خلال هذا الشكل نلاحظ مدى تقلص نسبة الغبار المنبعثة في الهواء، فبعدما كانت سنة 2000 تصل إلى 400 ملغ/نانو م^3 وهو الرقم المضاعف ب 7 مرات عن الحد المسموح به، تقلصت سنة 2006 نتيجة لاستعمال الفلاتر الكيسية لتصل إلى 10ملغ/نانو م^3، واستمر التناقص ليصل سنة 2012 إلى 6 ملغ/نانو م^3، الأمر الذي أعتبر إنجازا كبيرا في مجال الأداء البيئي، وتحصلت بذلك الشركة على شهادة الإيزو 14001 الخاصة بالبيئة.

إنشاء المصفاة الأنبوبية: وهذا على مستوى منطقة الطهي حيث تمنع الغبار(أساسه مادة الكلنكير النصف المصنع) والغازات السامة المحترقة التي تنبعث من الفرن من التطاير إلى الهواء والتربة وتوجه مباشرة إلى المصافي الكيسية.

تحديث شبكة الربط بالغاز: حيث قامت بتحديث التوصيلات سنة 2006 وهذا على مستوى الفرن، حيث أن توصيلات استهلاك الغاز القديمة كانت تتسرب منها كميات كبيرة من الغاز مما يرفع من الكميات المستهلكة، ولتجنب ذلك قامت المؤسسة باستبدال تلك التوصيلات بأخرى حديثة وهذا قصد ترشيد استهلاك هذه المادة المهددة بالنقصان وكذا لإزالة التلوث الذي كانت تحدثه التوصيلات القديمة والذي أضر بعمال المنطقة.

–تكاليف الوقاية من التلوث: وتتمثل مجمل هذه التكاليف في كل ما تتحمله الشركة بهدف الوقاية من أضرار التلوث و حماية العمال من إنبعاثات ومخلفات العملية الإنتاجية، وتتمثل أساسا في:

- شراء وسائل لخفض الضوضاء: حيث قامت المؤسسة باقتناء خوذة خاصة لإيقاف الضوضاء التي قد تتسبب في الصمم وهذا حماية للعمال الذين يعملون على مستوى تلك المصالح. كما قامت باقتناء نظارات خاصة تحد من تأثير الغبار على الرؤية.
- تكاليف التحكم في تسيير النفايات: وتتمثل في التكاليف التي تتحملها الشركة أثناء عملية فرز ونقل النفايات وجمعها، فمثلا في حالة إعادتها للورشة حيث يعاد طحنها قصد إعادة استعمالها تتكلف هذه العملية جهدا من طرف العمال وطاقة كهربائية وحرارية في حالة حرقها لاستكمال إنتاجها.

- استخدام تقنيات حديثة في التفجير: ابتداء من سنة 2012 قامت المؤسسة بإحداث تغييرات على مستوى منطقة التكسير، حيث يتم فيها استخراج المادة الأولية من جبل مجونس باستعمال المتفجرات، إلا أن هذه الطريقة أدت إلى تلوث بيئي كبير جدا إضافة إلى الضوضاء التي تحدثها، ولذلك قامت المؤسسة باستعمال تقنية التفجير المتتالي(على مراحل)، يتخللها عمليات الرش بالماء حتى لا يتصاعد الغبار بنسب كبيرة وتصل بالتالي إلى الحد القانوني المسموح به من انتشار الغبار في الهواء.
- تكاليف تكوين العمال في المجال البيئي وتدريبهم إضافة إلى التربصات داخل وخارج الوطن.

-تكاليف قياس الملوثات: تتمثل في جميع التكاليف التي تتحملها الشركة لقاء قيامها بأنشطة قياس ومتابعة المناطق التي تخرج منها الملوثات وهذا من أجل ضمان الحفاظ على شهادة الإيزو التي تحصلت عليها بحيث يتم إعادة مراقبة النشاط وقياس الملوثات بشكل دوري وإلا تسحب منها.

- الأصول المتخصصة في الرصد البيئي: حيث أن المصنع يستعمل أجهزة لقياس نسب التلوث، ومن بينها جهاز أوتوماتيكي لقياس الغبار Opacimétre حيث يقيس نسبة الغبار المنبعثة في كل دقيقة ب ملغ/م^3 وإذا تجاوزت نسبة الغبار 50 ملغ/م^3 يتم فرض ضريبة على الشركة لتجاوزها القانون المسموح به لتسرب الغبار.
- تكاليف الدراسات البيئية وتحاليل نسب التلوث: أن المؤسسة متعاقدة مع مخابر خارجية تقوم بتحاليل دورية لنسب تلوث الماء، حيث يتم تحليل المياه الداخلة و الخارجة من الأنقاب les forages التي تزود المصنع بالمياه المستعملة، ويتم تحليل هذه المياه ومتابعة نسب التلوث فيها بشكل دوري .

كذلك فان الشركة قامت بدراسات بيئية حول تأثير نشاطها على البيئة ومدى الخطر الذي يمثله عليها، فحسب قانون07-145 المحدد لمجال تطبيق ومحتوى و كيفيات المصادقة على دراسة التأثير وموجز التأثير على البيئة فإن كل مشروع يؤثر على البيئة ملزم بالقيام بدراستين هما دراسة التأثير ودراسة الخطر.

وقد قامت الشركة بدراسة التأثير التي يتم فيها وصف لمنطقة المشروع والبيئة وعرض لحالة المكان الأصلية بشكل دقيق قبل انطلاق إنجاز المشروع، ثم تقدير أصناف وكميات الرواسب والإنبعاثات وجميع الآثار والأضرار المتراكمة التي تحصل خلال فترة إنجاز المشروع، والقيام بالبحث عن مجمل التدابير التي يتم بها تدارك هذه الآثار وتقليصها، ومن ثم متابعة تنفيذها فعليا، وإعطاء القيمة المالية المترتبة عن ذلك، كما قامت بتقييم وتقدير التأثيرات المستقبلية المباشرة والغير مباشرة للنشاط على البيئة.

أما دراسة الخطر فقامت بموجبها بوصف المحيط المجاور الذي من المحتمل أن يتأثر في حالة وقوع حوادث وتحليل لمجمل المخاطر والعوامل المسببة لها حسب درجة خطورتها، وتحليل لمجمل الآثار المحتملة الاقتصادية والمالية على السكان والعمال والبيئة في حالة وقوع هذه الحوادث على مستوى الشركة.

وتقوم المؤسسة بهذه المراجعة البيئية كل 5 سنوات مع عرض مخطط التدخل الداخليplan d'intervention interne للأماكن المعرضة للحوادث في إطار الحصول على رخصة الاستغلال التي تشهد بأن الشركة مطابقة لأحكام أمن وحماية وصحة البيئة.

- تكاليف المراجعة أو التدقيق البيئي وتكاليف الحصول على شهادة الإيزو: حيث يتم مراجعة الأداء البيئي للمؤسسة من قبل الهيئة المانحة لشهادة الإيزو بشكل دوري قبل تجديد فعالية هذه الشهادة. وهذه العملية تكلف الشركة مبالغ مالية.

3.تكاليف أنشطة الفشل البيئي: تعرف على أنها التكاليف الناتجة عن الأنشطة التي تمارسها المنشأة بغرض إزالة الأضرار البيئية التي حدثت بالفعل نتيجة فشل المنشأة في منعها في الماضي[11]، حيث كانت الموارد الطبيعية تستغل بشكل سيئ وهذا قبل صدور الأنظمة و القوانين التي تجبر الشركات الصناعية على المحافظة على البيئة مما أدى إلى حدوث تلوث هائل على مستوى المياه والهواء والتربة الأمر الذي أدى إلى قطع الطريق و امتعاض سكان بلدية أولاد عدوان من نشاط الشركة المضر، ونقسمها كما يلي:

[1] عمرو حسين عبد البر، دور المحاسب الإداري في قياس وتحليل التكاليف البيئية، حالة دراسية افتراضية لتطبيق أسلوب التكاليف على أساس النشاط ، المجلة العلمية لكلية الإدارة والاقتصاد، جامعة قطر، العدد العاشر، 1999، ص:245 .

-التكاليف الصريحة:

- تكاليف إزالة الغبار: حيث يتم إزالة الغبار من الورشات والآلات والمصافي ومنطقة تفريغ الإسمنت، وتنظيف المحيط الداخلي والخارجي عموما لضمان سلامة العمال والسكان. ولازالت المؤسسة لحد الآن تقوم بهذا النوع من عمليات التنظيف.
- تكاليف غرس الأشجار وخلق المساحات الخضراء: تقوم المؤسسة في هذا المجال بالتعاقد مع مؤسسات خاصة بهذا النوع من النشاطات حيث يتم الاعتناء بالجانب الأخضر في المحيط الداخلي للشركة وهذا حفاظا على الجانب الجمالي كما تقوم تلك الأشجار بمنع وإنقاص تطاير الغبار داخل المؤسسة.
- تكاليف معالجة النفايات: قامت الشركة بوضع إجراءات خاصة بالنفايات ومتابعتها فقامت بوضع مسئول عن تسيير كل نوع منها، كما حددت لكل نوع مكان للتخزين المؤقت.
- تكاليف الضرائب والرسوم الواجب دفعها مقابل النشاطات الملوثة للبيئة: الشركة تقوم بدفع الضرائب عن التلوث البيئي، وكذا الحساب الخاص بإعادة الجبل إلى ما كان عليه بعد انتهاء العمليات التفجيرية، أما بالنسبة لباقي الغرامات التي تفرضها الدولة على النشاطات الملوثة فلا تتحملها الشركة ولا تقوم بدفعها والسبب راجع إلى أن ملكية شركة الإسمنت لعين كبيرة تعود للدولة وبناء عليه فلا تقوم الدولة بفرض غرامات مالية على نفسها.

-التكاليف الضمنية:

- التكاليف المتعلقة بتناثر الغبار: **سواء** داخل المصنع كآثار الغبار على الآلات الإنتاجية، أو خارجه.
- التكاليف الخاصة بعلاج العمال ومتابعة صحتهم: حيث أن الأمراض التي تمس العمال نتيجة التلوث عادة ما تؤثر على المسالك البلعومي، القصبات الهوائية والصدر، الرئتين، الجلد، العينين، وكذا الأذنين.
- التكاليف الخاصة بعلاج آثار التلوث على الثروة الحيوانية التي ازداد فيها انتشار الأمراض.
- التكاليف الخاصة بمعالجة الأثر البيئي على المحاصيل الزراعية: حيث تأثرت النباتات بنسب الغبار الكبيرة فقلت المحاصيل الزراعية وانخفض فيها الإنتاج بشكل كبير نتيجة لتلوث التربة وتغطي أوراق الأشجار بالغبار.

4.قياس التكاليف البيئية في شركة الإسمنت لعين كبيرة:

بعد الإطلاع على الوثائق المحاسبية للشركة تبين أنها لا تفصل التكاليف التي تتحملها في سبيل الحفاظ على البيئة ورقابة أدائها البيئي عن مجمل التكاليف الأخرى التي تتحملها، رغم كبر حجم المبالغ المخصصة لتحسين أدائها البيئي منذ بداية نشاطها، حيث يتم قياس هذه التكاليف وإدماجها إلى التكاليف العادية الأخرى حسب طبيعتها وفقا للنظام المحاسبي المالي (ضمن المحاسبة التحليلية)، وحسب سياسة المؤسسة فقد قسمت التكاليف البيئية إلى نوعين من التكاليف:

-النوع الأول الخاص بقياس تكاليف اقتناء المعدات الخاصة بالحد من التلوث:

وتتمثل عموما في مجموع التثبيتات التي تم شراؤها بغرض تصفية الجو من الغبار كالمصافي الكيسية، والأنبوبية ومعدات خفض الطاقة وعمليات التركيب وشراء المواد واللوازم من أجل إنشائها، ومتابعتها إلى غاية استلامها ووضعها في الخدمة، وتسجيل الإهتلاكات الخاصة بكل استثمار في نهاية كل سنة إلى غاية نهاية عمرها الإنتاجي.

-النوع الثاني الخاص بتكاليف الحد من التلوث:

وتتمثل في مجموع المصاريف التي تتحملها الشركة من أجل حماية البيئة وتحسين مظهرها، حيث أنها تسجل على أساس أنها مصاريف تخصم من صافي الربح، ومن بين هذه المصاريف عمليات اقتناء وغرس الأشجار والأزهار، ودفع مستحقاتها، وعمليات شراء الخوذات المانعة للضجيج، بالإضافة إلى عمليات تسجيل الضرائب وتسديدها.

جدول رقم 1: مصاريف خاصة بالبيئة لعام 2015

المصاريف	المبلغ ب دج
أجور عمال تنظيف الورشات	47.296.114,50
أجور عمال المساحات الخضراء	2.638.233,88
أجور تنظيف منطقة الإرسال	20.181.480,81
معدات توقف الضوضاء	50.885,69
معدات خوذة الحماية	100.544
تكلفة إرجاع المحجر إلى ما كانت عليه	912.701,26
تكلفة تحاليل مياه الأنقاب	1.128.500
إهتلاك آلة تنظيف العشب	12.800
إهتلاك نظام تخفيض الغبار في المحجر	202.387,43
إهتلاك معدات التقليل من استهلاك الطاقة	100.470,09
إهتلاك مصفاة ذات اذرع في منطقة المواد الأولية النيئة	96.596.104,02
إهتلاك مصفاتين ذات أذرع للتبريد في منطقة الطهي	27.780.290,88
الرسم على النشاطات الملوثة و الخطيرة على البيئة	750.000,00
إهتلاك البطاريات الخاصة بمنطقة طحن الكلنكير	147.702,79
إهتلاك البطاريات الخاصة بمنطقة الطهي	122.177,28
إهتلاك البطاريات الخاصة بمنطقة المواد الغير طازجة	142.185,77
تكلفة اقتناء معدات جديدة للحديقة	25.110
تجديد مصفاة ورشة الإسمنت	10.176.000
تكاليف خاصة بالمخبر	2.522.000

المصدر: مصلحة المحاسبة بالشركة

هذه أهم المصاريف البيئية التي تم جمعها وفصلها عن باقي التكاليف لطبيعتها الصريحة يتم تسجيلها محاسبيا حسب طبيعتها في النظام المحاسبي والمالي.

وبعد الإطلاع على وثائق الشركة تبين أنها لا تستعمل نموذجا خاصا بالمحاسبة على التكاليف البيئية، بل يتم إدماجها كتكاليف عادية للدورة على شكل مصاريف كالأجور الخاصة بتحسين المحيط لإرجاعه إلى ما كان عليه والمواد المستهلكة لحماية العمال أو على شكل استثمارات، وبناء عليه فإن الإفصاح عن التكاليف البيئية يتم عن طريق القوائم المالية: قائمة المركز المالي وجدول حسابات النتائج .

كما تقوم الشركة بشكل دوري وسنوي بإعداد تقارير بيئية ملزمة بتقديمها للسلطات البيئية كوزارة تهيئة الإقليم والبيئة، إضافة إلى التقارير الداخلية عن مؤشرات الأداء البيئي (سواء كانت المؤشرات إدارية، تشغيلية أو بيئية)، ونظام الإدارة البيئية ويتم وضع هذه التقارير على مستوى شبكة المعلومات الداخلية وهي تحتوي على معلومات وصفية وكمية عن أنشطة التكوين في المجال البيئي وأنشطة الإدارة البيئية ومؤشرات استهلاك الطاقة ... الخ، كما تقوم بتوفير معلومات للإعلام حول مسارها البيئي، إضافة إلى المعلومات التي توفرها عبر موقعها الإلكتروني كالشهادات المتحصل عليها من النظم البيئية العالمية والجواز البيئي. ومن بين المعلومات التي يتم تقديمها ضمن هذه التقارير تلك المعلومات الوصفية والنقدية عن مشاريعها الاستثمارية الحالية والمستقبلية في إطار حماية البيئة، المعلومات المالية عن التأمين على مخاطر البيئة، وكذلك معلومات حول إجراءات الإدارة البيئية لإزالة تحفظات لجان التدقيق الخارجي لنظام الإدارة البيئية وتحسين الوضعية البيئية للمؤسسة في إطار حماية البيئة والصحة والسلامة المهنية.

أما عن السياسة التي تنتهجها الشركة لقياس تكاليفها البيئية إذا نظرنا من الجانب المحاسبي فإنها تهمل بعض التكاليف البيئية الأساسية التي ينبغي عليها تحمل مسؤولياتها اتجاهها، فبالنظر إلى مبادئ المحاسبة مثلا نجد أن المؤسسة لا تقوم بوضع سياسات محاسبية خاصة تدرج ضمنها بنود للحسابات المرتبطة بالأداء البيئي، فمثلا لا يوجد حساب خاص بتكوين مؤونة عن التكاليف البيئية المستقبلية، ومخصصات مواجهة الإلتزامات البيئية الطارئة بل يتم العمل وفقا للنظام المحاسبي المالي الذي لا يخصص بنودا صريحة خاصة بالنظام البيئي، لكن نلاحظ أن بعض الحسابات الرئيسية تم تقسيمها إلى حسابات فرعية أدرجت ضمنها تكاليف الأداء البيئي نذكر على سبيل المثال الحسابات الخاصة بالرسوم البيئية كرسم التلوث، الرسم على حقوق الاستخراج من المقلع، رسم التطهير، حسابات أقساط التأمين على مخاطر البيئة كالكوارث الطبيعية، حسابات مبيعات المواد المتبقية وهي خاصة ببيع فضلات الإسمنت والجبس والتوفة وفضلات الحصى والرمل والطوب الجاهز للاستعمال ...الخ.

أما عن التحديات التي واجهت الشركة في تحميل وحصر التكاليف وقياسها نذكر:

- صعوبة تحديد مقدار الضرر الذي يصدر في الهواء بعد تصفيته بالمصافي، حيث أنه بالرغم من شدة تطور التكنولوجيا المستعملة من طرف المؤسسة للحد من التلوث، إلا أنه هناك نسبة معينة من الغازات والغبار تنبعث في الهواء بحيث يكون من الصعب قياسها لإعادة الهواء تماما كما كان عليه؛
- هناك نسبة من الغبار تنبعث في محيط المؤسسة بسبب الأشغال يتم إغفالها بسبب صعوبة إزالتها وصعوبة قياسها؛
- صعوبة تحديد الأضرار البعيدة المدى التي تمس صحة العمال و صحة سكان المنطقة؛
- صعوبة تحديد وقياس وفصل بعض التكاليف الضمنية كتكلفة نقل النفايات داخل الشركة حيث لا يتم احتساب كمية وقيمة البنزين المستغل أثناء ذلك؛
- صعوبة تحديد وقياس مقدار الضرر على تربة المناطق القريبة من المصنع، حيث أنه منذ إنشائها تأثرت النباتات بكمية التلوث الذي مس التربة؛
- صعوبة قياس الطاقة المستغلة لإحراق بعض النفايات أو طحنها في إطار عملية معالجتها؛ حيث أن هذه التكاليف تعتبر بيئية أي أنها بغرض حماية التربة والهواء من التلوث، لكنه من الصعب فصلها عن تلك الطاقة المستعملة للإنتاج؛
- عدم القدرة على تحديد وقياس بعض العوائد البيئية، فمثلا المشاريع الاستثمارية التي قامت بها المؤسسة بهدف معالجة التلوث يصعب قياسها بقيمة نقدية لمقابلتها مع التكاليف البيئية التي كانت خلال تلك الفترة أي خلال نفس دورة الاستغلال، فعوائدها مستقبلية بعيدة المدى كما أنها تحمل طابعا وصفي أكثر منه نقدي؛
- صعوبة قياس التكاليف المرتبطة بآثار الغبار على البنايات القريبة من المصنع، أو على الآلات والمواقع على مستوى خط الإنتاج؛
- من بين تحديات قياس التكاليف البيئية ضمن هذه الشركة عدم قدرتها على تحمل التكاليف الخاصة بالتلوث الذي مس المحيط الخارجي للشركة وأفراد المجتمع المقيمين في نفس المنطقة خاصة فيما يخص أمراض الجهاز التنفسي والعينين والمسالك البلعومية.

خاتمة:

إن صناعة الإسمنت تنجر عنها مشاكل بيئية كبيرة والتي تعود آثارها على الهواء والماء والتربة، هذه العناصر التي تشكل عصب الحياة لكل الكائنات الحية على وجه الأرض، الأمر الذي أدى بهذه المؤسسات إلى تحمل تكاليف إضافية خارجة عن تكاليف العملية الإنتاجية، والتي تم إدراجها تحت اسم التكاليف البيئية، وقد توالت البحوث إلى أن تم التوصل إلى نظام المحاسبة البيئية الذي يهتم فقط بإدراج هذا النوع من التكاليف ضمنه بحيث تتم محاسبة هذه التكاليف بشكل منفصل تماما عن باقي التكاليف المالية المعتادة، الأمر الذي يساهم في إعطاء صورة واضحة عن مدى تحمل المؤسسات للتكاليف التي تهدف إلى علاج الآثار السلبية التي تسببت فيها.

وقد خلص البحث إلى ما يلي:

- المحاسبة البيئية تقوم أساسا على مدى نجاح المحاسبين في حصر كافة التكاليف المتعلقة بالبيئة وقياسها قياسا كميا أو نقديا ومن ثم الإفصاح عليها.
- المحاسبة البيئية هي نظام محاسبي يمتد إلى النظام المحاسبي التقليدي غير أنه يخدم المؤسسة والمجتمع والبيئة على حد سواء، فالمحاسبة البيئية موضوعها وهدفها هو حماية البيئة والحفاظ عليها.
- تعد مشكلة القياس المحاسبي البيئي أكثر المشاكل صعوبة عند القيام بالتطبيق الفعلي للمحاسبة البيئية.
- طرق الإفصاح البيئي تشمل: فصل التقارير المالية عن البيئية، حيث نجدها تنقسم إلى تقارير وصفية تفصح عن الأنشطة التي تؤثر على المجتمع وهي التقارير البيئية وتقارير تفصح فقط عن معلومات مالية، الإفصاح عن المعلومات المالية والمعلومات المترتبة عن أنشطة بيئية في تقرير واحد، أو الإفصاح عن المعلومات البيئية فقط.
- صعوبة تحديد وحصر مجموع التكاليف البيئية وصعوبة فصلها عن التكاليف الاقتصادية والاجتماعية.
- صعوبة مقابلة تكاليف البيئية للدورة بالعوائد، ذلك أن هناك بعض التكاليف تكون عوائدها مستقبلية كالاستثمارات التي قامت بها شركة الإسمنت من أجل تصفية الغبار.
- لا تعتمد الشركة على محاسبة منفصلة للتكاليف البيئية التي تتحملها بل يتم إدراجها ضمن تكاليف الدورة حسب طبيعتها.
- قامت الشركة بتخصيص قسم الإدارة البيئية قصد متابعة الأداء البيئي للشركة وهو مكلف بالقيام بتقارير بيئية وتخطيط للإجراءات الواجب القيام بها من أجل تحسين وتصحيح كافة التحفظات التي تكون على المستوى البيئي ، ومن بين أهم هذه الإجراءات تلك التي اختصت بكيفية تصريف ومعالجة النفايات الناتجة عن المصنع.
- يتم الإفصاح عن التكاليف البيئية الكمية ضمن قائمة المركز المالي وجدول حسابات النتائج، كما يتم كذلك من خلال تقارير التسيير التي تتضمن معلومات كمية حول مجمل الإنفاق الرأسمالي والجاري الذي يكون بهدف حماية البيئة، كما يحتوي على معلومات وصفية عن مجمل الإجراءات التي تقوم بها الشركة في نفس الإطار.
- عدم اعتماد الشركة على محاسبة بيئية قد يؤدي بها إلى إغفال بعض التكاليف التي تكون إما ضمنية أو تأخذ شكلا وصفيا.

التوصيات والمقترحات:

بناء على النتائج المتوصل إليها يمكن تقديم التوصيات التالية:

- يجب تنمية المعارف الأكاديمية للمحاسبين وأصحاب المهنة في مجال المحاسبة البيئية لتعريفهم بالدور الذي تقوم به في حصر مجمل التكاليف التي تتحملها المؤسسة بغرض الوفاء بالتزاماتها البيئية، كما يجب تطوير قدراتهم في عمليات القياس وحصر هذه التكاليف.
- يجب الاهتمام أكثر محاسبة التكاليف البيئية بالشركة ومحاولة تطبيق طرق حديثة لقياس وتحليل مجموع هذه التكاليف.
- هناك بعض التكاليف التي يكون من الصعب جدا قياسها قياسا نقديا، ولذلك ننصح باستعمال أسلوب القياس الكمي والوصفي لمثل هذه التكاليف الذي يساعد كثيرا في اتخاذ القرارات السليمة وترشيدها.
- في حالة عدم تطبيق المحاسبة التحليلية ننصح بتطوير النظام المحاسبي المالي للشركة بشكل يتم فيه إدراج بنود ثانوية مفصلة عن مجمل التكاليف البيئية التي تتحملها الشركة، مع القيام بملاحظات هامشية يتم فيها الإشارة إلى أن هذه التكاليف هي تكاليف بيئية.
- يجب العمل على إصدار معيار محاسبي بيئي يهتم بواقع التكاليف البيئية والمحاسبة عليها في الجزائر حسب المعطيات الحالية الواقعية للبلد.
- يجب القيام بتطوير نموذج للإفصاح المحاسبي البيئي يخص ويشمل كل المعلومات والتكاليف البيئية في الشركة سواء كانت كمية أو وصفية أو مهما كان نوعها.

قائمة المراجع :

المراجع العربية:

1. أماني إسماعيل، " مفهوم التكاليف البيئية "، كنانة اونلاين شبكات المعرفة المجتمعية، بتاريخ: 24 يونيو 2015، الرابط: http://kenanaonline.com/users/Amany2012/posts/750045 (12/08/2015).

2. أمل عبد الحسين،" واقع استخدام المحاسبة البيئية في المنشآت الصناعية : دراسة تطبيقية على عدد من المنشآت الصناعية في العراق" ، مجلة الغري للعلوم الاقتصادية و الإدارية ، جامعة الكوفة ، العراق ، المجلد 8 ،العدد 31، 2014 .

3. خليل إبراهيم رجب الحمداني، "التحديات التي تواجه قياس التكاليف البينية – نموذج مقترح – "، الملتقى الدولي الثاني حول الأداء المتميز للمنظمات والحكومات: الطبعة الثانية، جامعة ورقلة، 22 و 23 نوفمبر2011، الجزائر،2012.

4. سعيدي سياف حنان،" القياس المحاسبي للتأثيرات البيئية والإفصاح عنها في المؤسسات الصناعية : دراسة حالة مؤسسة الإسمنت حامة بوزيان – SCHB- قسنطينة"، مذكرة لنيل شهادة الماجستير في علوم التسيير غير منشورة ، كلية العلوم الاقتصادية و علوم التسيير ، جامعة قسنطينة-2- ،الجزائر ، 2013- 2014 .

5. عبد الرزاق قاسم الشحادة ، " القياس المحاسبي لتكاليف الأداء البيئي للشركة السورية العاملة للأسمدة و تأثيره في قدرتها التنافسية في مجال الجودة " ، مجلة جامعة دمشق للعلوم الاقتصادية والقانونية ، سوريا ، المجلد 26 – العدد الأول- .

6. علاء الدين محمود زهران وآخرون، منهج مقترح لقياس التكاليف والمنافع الناتجة عن الآثار البيئية للمنشات الصناعية ، جامعة الملك فيصل ، المملكة العربية السعودية، 2003.

7. مؤيد الفضل وعبد الناصر نور علي الدوغجي،المشاكل المحاسبية المعاصرة"،الطبعة الأولى، دار المسيرة للنشر والتوزيع والطباعة ، مصر، 2002 .

8. مطاوع السيد السيد مطاوع، المحاسبة عن التكاليف البيئية"، أبناء الهيأة القومية لسكك الحديد مصر، 12 مارس 2012، الرابط: http://sekahaded.ahlamoontada.com/t4247-topic (1/10/2016).

9. عمرو حسين عبد البر، "دور المحاسب الإداري في قياس وتحليل التكاليف البيئية"، حالة دراسية افتراضية لتطبيق أسلوب التكاليف على أساس النشاط ، المجلة العلمية لكلية الإدارة والاقتصاد، جامعة قطر، العدد العاشر، 1999..

10. المرسوم التنفيذي رقم 06/138 المؤرخ في15- 04-2006 المتعلق بتنظيم إنبعاثات الغاز والدخان والبخار والجزيئات السائلة أو الصلبة في الجو وكذا الشروط التي تتم فيها مراقبتها، الجريدة الرسمية، العدد 24، 2006.

نماذج القياس المحاسبي للمسؤولية الاجتماعية

د. شيخي بلال
جامعة أمحمد بوقرة. بومرداس
chikhibillal@yahoo.fr

د. هشام لبزة
جامعة الشهيد حمة لخضر. الوادي
Hichamlebza@gmail.com

د. محمد الهادي ضيف
جامعة الشهيد حمة لخضر. الوادي
difmh2008@yotmail.fr

ملخص باللغة العربية:

هدفت هذه الدراسة إلى إبراز أهم مشاكل القياس المحاسبي للمسؤولية الاجتماعية، وعدم تبني معايير وقوائم مالية وتقارير تتلاءم مع المحاسبة الاجتماعية، وذلك ناتج عن ضعف اهتمام المؤسسات الجزائرية بمحاسبة المسؤولية الاجتماعية، بالإضافة إلى ضعف دور الإعلام في نشر ثقافة المسؤولية الاجتماعية، وعدم طلب معلومات ذات دلالات اجتماعية من قبل أصحاب المصالح.

الكلمات المفتاحية: القياس المحاسبي، المسؤولية الاجتماعية، التكاليف الاجتماعية، العوائد الاجتماعية.

Abstract:

This study aimed to highlight the most important problems of accounting measurement of social responsibility, And the adoption of standards and financial statements and reports that are compatible with social accounting, This is a result of the poor interest of Algerian institutions in accounting for social responsibility, And not to request information with social connotations by stakeholders.

Keywords: accounting measurement, social responsibility, social costs, social returns.

مقدمة

يواجه معدي التقارير الاجتماعية تحدي كبير، هو صعوبة فصل التكاليف الاجتماعية عن التكاليف الاقتصادية، نظرا لوجود تشابك بين الأنشطة الاجتماعية والأنشطة الاقتصادية، وهذا نابع من طبيعة نشاط المؤسسة الذي يؤدي إلى مشاكل في كيفية القياس لكل نشاط بشكل مستقل، فالتكاليف البحث والتطوير أو تكاليف زيادة درجة الأمان للمنتج على سبيل المثال، يمكن النظر إليهما على اعتبار أنهما تكاليف اجتماعية لازمة لخلق حالة من الرضى والإشباع عن منتجات الشركة داخل نفوس العملاء، إلا انه من جهة ثانية، يمكن اعتبارهما تكاليف اقتصادية لازمة لإعطاء قوة دفع تنافسية للمنتج وزيادة نصيبه من السوق بهدف زيادة ربح المؤسسة.

أولاً: أساسيات حول المسؤولية الإجتماعية

إن المسؤولية الاجتماعية للشركات لا تقف عند تبرعات للمشروعات والبرامج التنموية الخيرية، فهناك مجالات العمل ومبادئ وأبعاد يجب أن تلتزم بها.

1. أبعاد المسؤولية الإجتماعية: عرض بعض الباحثين عناصر المسؤولية الاجتماعية للمنظمات في إطار عام يغطي مجموعة من الأبعاد، حيث أن هذه العناصر يمكن أن تكيف بقياسات مختلفة وفق اعتبار طبيعة عمل المنظمة ونشاطها وتأثير فئات أصحاب المصالح المختلفين، وحسب كرول (Carroll) فإن المسؤولية الاجتماعية تضم أربعة عناصر جوهرية رئيسية، البعد الاقتصادي البعد القانوني،البعد الأخلاقي، البعد الخير.

- **البعد الاقتصادي:** تمارس منظمة الأعمال أنشطة اقتصادية لتحقيق الكفاءة والفعالية وتستخدم الموارد بشكل رشيد لتنتج سلع وخدمات بنوعية راقية وتوزع العوائد بشكل عادل على عوامل الإنتاج المختلفة بتحقيق، ذلك تكون قد تحملت مسؤولية اقتصادية؛

- **البعد القانوني:** يندرج في هذا الإطار الالتزام الواعي والطوعي بالقوانين والتشريعات الحاكمة لمختلف الجوانب في المجتمع سواء كان هذا في الاستثمار أو الأجور أو العمل أو البيئة أو المنافسة أو غيرها؛

- **البعد الأخلاقي:** تراعي من خلاله منظمة الأعمال الجانب الأخلاقي في كل قرارتها ومسارها في الصناعة التي تعمل فيها،تجنبا لأي ضرر قد يلحق المجتمع؛

- **البعد الخير:** الذي يشمل على التبرعات والهبات والمساعدات الإجتماعية الخيرية التي تخدم المجتمع ولا تهدف إلى الربح.كما قد يتبنى المنظمة في هذا الإطار قضية أساسية من قضايا المجتمع وتعمل على دعمها ومتابعتها[1].

الشكل1: هرم كارول (*Carroll*) للمسؤولية الاجتماعية

المصدر: طاهر محسن منصور الغالبي وصالح مهدي محسن العامري،**المسؤولية الاجتماعية واخلاقيات (الاعمال والمجتمع)**،داروائل،عمان،الأردن،ط2،2008،ص83.

2. مجالات المسؤولية الاجتماعية: إن تبني أهداف أصحاب المصالح من قبل المؤسسات يحتل أسبقيات متسلسلة في ضوء طبيعة تأثيرها على أهداف المؤسسة ومصالحها الخاصة، لذلك فإن الدراسات تشير إلى أن البعض من هذه الفئات يأتي في مراتب متقدمة،وبشكل مستمر كما هو عليه الحال في الدول المتقدمة،حيث نجد أن هذا الإهتمام بالزبائن كبيرا مقارنة مع فئات حديثة ظهرت حيث يمكن أن تلعب الحكومة الدور الأكبر فيادول النامية وتأتي في مرحلة متقدمة نظر لتأثيرها الكبير في جوانب الحياة المختلفة وهذه أهم مجالات المسؤولية الاجتماعية وأهميتها في المؤسسة:

***2-1-* المسؤولية تجاه المالكين:** يمثل المالكون فئة مهمة جدا من أصحاب المصالح المستفيدين المباشرين من نشاط المؤسسة يتحمل هؤلاء المالكون مخاطر الإستثمار من خلال المغامرة بأموالهم الخاصة متوقعين عائدا مناسبا من هذه الإستثمارات وقد يكون المالك شخصا واحد أو مجموعة أو شركة مساهمة أو شركة تضامن أو أي شكل قانوني آخر، والمؤشرات التالية تعبر عن متطلبات هذه الفئة ويمكن اعتبارها مقاييس لقياس الأداء الإجتماعي تجاهها:

- **تحقيق أكبر ربح ممكن:** في حالة الملكية الخاصة فإن المحافظة على رأس المال المستثمر وتحقيق هامش ربح مناسب لأصحاب رؤوس الأموال وبذل أقصى الجهود من قبل الإدارة والعاملين وحسن استخدام الموارد لتحقيق أرباح عالية يمثل الإلتزام الإجتماعي الأساسي مؤسسة تجاه ملاكها [2].
- **تعظيم قيمة السهم:** إن الهدف الذي يتطلع إليه المالكون هو أن تكون قيمة أسهم شركتهم بارتفاع مستمر وقيمة عالية.

- **زيادة حجم المبيعات**:تسعى المؤسسات إلى أن تكون الأولى من حيث الحصة السوقية وأرقام المبيعات نظرا لارتباط حجم المبيعات والحصة السوقية بالأرباح وبقيمة المؤسسة.

- **حماية أصول المؤسسة وموجوداتها**: فالمالكون هم أول المتضررين من حصول أي ضرر في الموجودات والممتلكات العائد للمؤسسة،وقد يؤدي الإهمال أحيانا إلى انهيار المؤسسة وخروجها من السوق لذلك فهم يتوقعون من المؤسسة القيام بدورها على أفضل وجه.[3]

- **تحقيق سبق في مجال النوعية** :يتطلع المالكون أن تعرف مؤسساتهم بجودة السلع والخدمات التي ينتجوها بما في ذلك مردود إيجابي لصالح الجميع، فجودة المنتجات سواء كانت سلعا أو خدمات تعبر على حالة نشاط فعال واستخدام كفؤ للموارد البشرية والمادية في المؤسسة.

***2-2-* المؤسسة تجاه العاملين**: تشمل المؤسسة جميع الأفراد الذين يعملون في المؤسسة بغض النظر عن طبيعة أعمالهم ومواقعهم التنظمية،كونهم عنصر أساسي ومهم فيها كما أن مصلحتهم لا تقتصر فقط على الأجور بل تتعداها وهذه أهم مؤشرات مسؤولية المؤسسة تجاه العاملين التي نوجزها في الآتي:

- **أجور ومرتبات مجزية**: يتوقع العاملون أن تدفع لهم أجور تتناسب مع الجهود المبذولة سواء كانت فكرية أو عضلية،كما يتوقع العاملون العدالة في تحديد الأجور من حيث وقائها بمتطلبات العيش الكريم وسد حاجيتهم، علما أن الأجور التي تدفع للعاملين تمثل محركا فاعلا في اقتصاديات الدول المختلفة؛

- **فرص الترقية متاحة وجيدة**:أن منح الترقية للعامل تؤدي إلى تحسين قدراته الفنية والمالية وتشعره بأهميته في المؤسسة وبتالي يخلق عنده الشعور بإنتماء للمؤسسة؛

- **تدريب وتطوير مستمر**:يتوقع العاملون من المؤسسات التي يعملون فيها أن تنظم لهم دورات تكوينية لتطوير المهارات والمعارف وتذهب بعض المؤسسات إلى التكوين المستمر لتنمية وتطوير مهارات عامليها، كوضع برامج مساعدة للعاملين ولتحسين الصحة النفسية، أو مواجهة بعض ضغوط العمل التي من شأنها أن تعرقل أداء العامل، وغيرها من الأمور التي تحسن العامل بمكانته في المؤسسة؛

- **ظروف عمل صحية ومناسبة**: إذا كانت بيئة العمل مشتملة على المستلزمات الضرورية للحفاظ على صحة العامل وسلامته من مختلف الأخطار أو توفير سبل الرعاية لهم.

- فهذا سيساعد العاملين على الإنجاز الصحيح وأداء وظائفهم بشكل حسن فالتهوية الجيدة والإضاءة الكافية وعدم وجود ضوضاء أو إشعاع ودرجات الحرارة الملائمة والمكاتب الواسعة ومكان العمل النظيف والمفتوح كلها شروط صحية أساسية لأداء العمل؛

- **المشاركة في القرارات**:تعد المشاركة في القرارات مدخلا مهما لتحفيز العاملين واندماجهم في العمل، فلا تكتفي المؤسسات بالاستفادة من جهود العاملين بل تذهب إلى ما هو أبعد من ذلك فتستفيذ من مبادراتهم الإبداعية والمشاركة في القرارات التي تخصهم أو تخص عملهم؛

- **الشفافية في العمل وتقليل الاتصالات غير الرسمية السلبية**:إن أسلوب الاتصالات المفتوحة يعد مدخلا ملائما لتنمية العلاقة مع العاملين حيث تجعلهم على إطلاع بما في المؤسسة من قضايا مختلفة وبتالي فهم أسرع للمبادرة بمعالجة الموافق المختلفة ومساعدة المؤسسة على التطور والرقي؛

2-3- المسؤولية تجاه الزبائن: وتشمل جميع المستهلكين والموزعين والوسطاء أفراد وهيئات وغيرهم من المتعاملين.وتتمثل هذه المسؤولية في تقييم خدمة جيدة ومميزة، وهذا لم يعد أمرا اختياريا بل واقعا فرض نفسه على المؤسسة، لأن رضا وولاء الزبائن أصبح الرهان الأكبر للمؤسسات على المنافسة[4]:

- **المتوجات بنوعية جيدة**:الارتقاء بمستوى جودة السلع والخدمات وتقديمها في تشكيلات متعددة تتناسب مع مستويات الدخول المختلفة،وتتطابق إحتياجات الزبائن، حيث أن الجودة تفهم بشكل واسع على أنها مطابقة للاستخدام؛

- **إعلان صادق وأمين**:الالتزام بالصدق التام والموضوعية في الإعلان أي يكون التعريف بالمنتوج متصف بالصدق والوضوح وعدم ذكر معلومات غير واقعية عن المنتوج؛

- **منتوجات أمنية عن الاستعمال**:أي تحقيق الأمان الكامل عند إستخدام السلع وتقديم الخدمات بشكل سليم فقد حصل تطور مهم في طريقة صنع وإستخدام الكثير من المنتوجات الصناعية خصوصا فيما يتعلق بالجانب الأمني والتوقف فور عن إنتاج أي سلعة أو خدمة إذا ما ثبت استخدامها في أغراض ضارة تخالف الغرض الذي أنتجت من أجله؛

- **إرشادات واضحة بشأن استخدام المنتج والتخلص منه بعد لاستعمال**:حيث يجب أن يرفق المنتج بنشرة إرشادية توضحيه لكيفية استخدام المنتوج والتخلص منه بعد استخدامه أي تقديم كل المعلومات والبيانات اللازمة عن السلع والخدمات المقدمة؛

- **تطوير مستمر للسلع والخدمات**:حيث تسعى المؤسسات إلى المبادرة لتطوير وتجديد السلع والخدمات بطريقة تعكس اهتماما واضحا بالزبون وليس بالعائد المادي فقط؛

2-4- المسؤولية تجاه المجتمع المحلي: يمثل المجتمع المحلي شريحة مهمة من المستفيدين حيث تسعى المؤسسات إلى تكوين صورة جيدة لها بهدف خلق تلائم بينها وبين المجتمع، وقد فهمت المؤسسات أن هناك حاجة لإنشاء علاقات مع المجتمعات المحلية في الأماكن التي تعمل فيها، فالأداء الإجتماعي الجيد لها يعكس العلاقات الجيدة مع مجتمعها.[5].

ويمكن الإشارة إلى أهم المعايير كتالي:

- المساهمة في دعم البنى التحتية للمجتمع حيث تمثل هذه البنى قواعد ومرتكزات أساسية للارتقاء بالمجتمع وتحسين ظروف حياته مثل تغيير الطرق وإنشاء الجسور والمنتزهات والمساحات الخضراء وغيرها من المبادرات؛

- خلق فرص عمل جديدة بشكل مستمر لحل مشكلة البطالة وتشغيل نسبة من الفئات الخاصة كمعوقين وبتالي زيادة الاستقرار والأمن الاجتماعي؛

- إن المنتج المحلي يتوقع أن تبادر المؤسسات إلى المساهمة في أعمال الإغاثة في حالة الكوارث الطبيعية كالزلازل والفيضانات؛

- الإلتزام بنصوص وروح الأنظمة في تجنب التخلص من النفايات الإنتاج،بما لايؤدي إلى تلويث الماء أو الهواء؛

- دعم المؤسسات التعليمية والثقافية والرياضية والإجتماعية والنسائية وما شابه ذلك من مؤسسات بإعتبارها تؤدي واجبا وخدمة مهمة لمختلف شرائح المجتمع وتهدف إلى الارتقاء بالمجتمع وزيادة رفاهيته كإتاحة فرص التدريب والتكوين المهني بالمؤسسة لأفراد المجتمع وبخاصة الطلاب المؤسسات المهنية؛

- احترام العادات والتقاليد السائدة في المجتمع وعدم خرق الآداب العامة والسلوك الإيجابي،محاربة الفساد الإداري أو تحقيق أرباح على حساب صحة المستهلك.

2-5- المسؤولية تجاه الحكومة: تمثل الحكومة فئة من المتعاملين مع المؤسسة عادة ما تعير لها المؤسسات في الدول النامية أهمية كبيرة قد تفوق باقي الفئات الأخرى وبدرجة تزيد كثيرا عنما تلقاه من اهتمام في الدول المتقدمة، باعتبار الحكومة هي الممثل القانوني للدولة فهي تتوقع من المؤسسات دورا في مجالات التالية:

- الإلتزام بالقوانين والتشريعات الصادرة من الحكومة كالتشريعات والقوانين الخاصة بتنظيم العمل والأجور والأسعار وغيرها من الأمور الأخرى التي تمس الحياة الاجتماعية مباشرة فالمؤسسة وبالتزامها ستكون قدوة صالحة او ما يسمى بالمواطنة ؛

- رغم أن المؤسسات يغلب على أنشطتها طابع الربح،إلا أن ذلك لايجب أن يكون على حساب الالتزام بمبدأ تكافؤ الفرص بالتوظيف للجميع لما من ذلك من أثر إيجابي وبتالي الابتعاد عن الاعتبارات العائلية والجهوية والعرقية والجنسية وغيرها؛

- تسديد الالتزامات الضريبية والرسوم وعدم التهرب الضريبي،أيضا الإفصاح المحاسبي والضريبي،يجب أن صادقا وأمنيا ويأتي في الوقت المناسب دون تأخير وما يتبع ذلك من إجراءات القانونية؛

- المساهمة في حل مشكلات اجتماعية وثقافية واقتصادية وغيرها مثل المساهمة في حل مشكلة البطالة حيث أن قدرة المؤسسة على خلق فرص عمل تساهم في دعم جهود الحكومة في القضاء على البطالة وما يتبعها من أثار سلبية.

- تعزيز وتحسين من سمعة الدولة والحكومة عند التعامل الخارجي وعدم التورط في أي نشاط مخالف للقوانين الدولية أو تغطية على أنشطة غير مشروعة،كالتهريب وغسيل الأموال وغيرها من الأنشطة؛

- إن إحجام المؤسسات عن الصرف على البحث العلمي لتطوير مختلف مناحي الحياة الصناعية والصحية والتعليمية وباقي الأنشطة الأخرى،تجعل من الدول متخلفة قياسا بالدول الأخرى لأن الحكومات لا تستطيع أن تتحمل الإنفاق بمفردها .

2-6- المسؤولية تجاه البيئة: إن المقصود بالبيئة هنا هي البيئة الطبيعية،التربة،الماء،الهواء،وقد أصبح المجتمع معني بشكل كبير وبتزايد مستمر بالآثار البيئية التي تتركها عمليات المؤسسة المختلفة عن صحة الإنسان أولا وعلى النبات والحيوانات والمياه والتربة والهواء من آثار فمنذ زمن ليس ببعيد وتحديدا عام 1970 عند الاحتفال بيوم الأرض لأول مرة كان مدراء المؤسسات يرون إن الناشطين في هذا المجال هم مجموعة من المعارضين لحرية الاستثمار والعمل.

فلا توجد مؤسسة اليوم إلا وينجم عن عملها مخلفات تضر بالبيئة وتؤدي إلى تأثيرات سلبية،كالمؤسسات الصناعية، الكيماوية والنفطية ومؤسسات إنتاج الكهرباء بالطاقة الذرية، وكذلك المستشفيات بمخلفاتها الخطيرة، حتى الجامعات التي تبدو خالية من الملوثات يظهر أنها تؤثر سلبا على البيئة من خلال النقابات والمختبرات ومخلفات ورقية كثيرة وغيرها، لقد أصبحت البيئة محل اهتمام المدراء خصوصا بعد صدور السلسلة الخاصة بالأمان البيئي المتمثلة ب *ISO*14000.

بالرغم من أنه ليس هناك إجماع على وجود معايير واضحة ومحددة لقياس الأداء البيئي إلا أنه توجد العديد من المعايير التي يمكن من خلالها الحكم على أداء المؤسسات في هذا المجال وسنذكر بعضها[6]:

- **السياسة البيئية**:تشمل مدى الوضوح والاستقرار والشمولية،تقليل المخاطر البيئية،ربط الأداء البيئي برسالة المؤسسة والاستدامة بالنشاط البيئي.

- **الهيكل العام للمؤسسة**:استحداث قسم خاص أو وحدة خاصة بالبيئة،اشتراك ممثل بيئي في مجلس الإدارة أو الإدارة العليا،وجود آليات للتفاعل والاتصال بشأن البيئة بين الأقسام المختلفة في المؤسسة؛

- **وجود نظام إدارة بيئي**:يظم أهداف يمكن قياسها كميا للأنشطة البيئية،نظام قياس للأداء البيئي،الإيفاء بمتطلبات شهادة الإيزو $ISO14000$،موارد بشرية كافية للأنشطة.

- **وجود مدونة الأخلاقيات البيئية ومعايير التطبيق**:كالتوقيع على معاهدات تجارية أو اعلان مبادئ مشتركة مع قطاعات صناعية أخرى والالتزام بالأخلاقيات بشكل عام؛

- **العلاقة المستديمة مع نظم حماية البيئة الطبيعية** [7]:القدرة على امتصاص واستيعاب العوادم والمخلفات القدرة على معالجة وإعادة استخدام العوادم والمخلفات، حماية التنوع البيئي؛

- **العلاقة مع الجمهور ووسائل الإعلام**:تعريف الجمهور(الأفراد) بقضايا البيئة والإفصاح العام ومصداقية المؤسسة بقضايا البيئة.

***7-2-* المنافسون**: لقد إشتدت المنافسة كثيرا خلال السنوات الأخيرة بسبب كثرة المنتجين والمعرفة بأسرار المنتجات وإنتشار التعليم المهني وسرعة الإتصال والنقل وحرية التجارة وممارسة الأعمال، كذلك لانتقال أغلب الدول إلى آليات السوق المفتوحة وفي خصم هذا التنافس تنتظر مؤسسات الأعمال المتنافسة بعضها في البعض الأخر عدالة المنافسة ووضوح آلياتها والإتفاق على إجراءاتها وأن تكون منافسة غير عادلة وشريفة،لذلك فإن المنافسين يتوقعون الأتي كمؤشرات للأداء الاجتماعي اتجاههم [8]:

- منافسة عادلة ونزيهة، يكون فيه الأفضل أو الأحسن أحق في تحقيق نتائج إيجابية أكثر؛

- عدم سحب العاملين والموظفين من الأخر بأساليب غير نزيهة ونزيهة ومشروعة، حيث أن آليات السوق والعمل الشفاف هي المحرك للقوى العاملة في التوجيه إلى ميدان العمل الذي يناسبهم؛

- عدم الإضرار بمصالح الآخرين وبأي وسيلة كانت، إن الإضرار بمصالح المنافس بدون مبررات موضوعية يجعل من عملية المنافسة تدميرية للجميع وبتالي تضرر مصالح المؤسسات.

ومن خلال ما سبق سنتطرق إلى أهم مشاكل القياس المحاسبي الاجتماعي والمعالجة المحاسبية له واهم النماذج المقترحة[9]

ثانياً:المعالجة المحاسبية لقياس التكاليف الاجتماعية

1. الآراء حول المعالجة المحاسبية: كما تباينت الآراء حول تحديد أساس القياس لهذه التكاليف كذلك تباينت الآراء بخصوص المعالجة المحاسبية للتكاليف الاجتماعية، حيث ظهر اتجاهان بهذا الأمر هما [10]:

- الأول ينادي بضرورة التفرقة بين التكاليف التي يترتب عليها خدمة للشركة؛
- الثاني ينادي بضرورة التفرقة بين التكاليف التي يترتب عليها خدمة للمجتمع وللبيئة.
- أما معالجة قياس التكاليف وفقا لهذين الاتجاهين فكانت كالأتي:
- **الاتجاه الأول**: اقتراح المعالجة على انه عبئ على الإيراد؛
- **الاتجاه الثاني**: اقتراح المعالجة على أساس انه توزيع لأرباح.

إن التكاليف التي يترتب عليها خدمة للشركة تستهدف أساس تحسين الإنتاجية وزيادتها وزيادة رضا العاملين والعملاء، أي تستهدف تحقيق الإيراد وتحسينه وبالتالي يجب تحميلها عليه. أما التكاليف التي يترتب عليها خدمة للبيئة والمجتمع المحلي للأسباب تنجم عن أعمال شركة، فهي تكاليف لا علاقة لها بتحقيق الإيراد.

فالإيراد يتحقق من التكاليف المستنفذة التي تنجم عنها منفعة للشركة، وعليه يجب اعتبارها توزيعا للأرباح وليس عبئا على الإيراد، وهناك من يرى أن كافة البنود المتعلقة بالتكاليف الاجتماعية دون تمييز هي تخصيص للربح ويرتفع إلى مستوى توزيع الأرباح.

يؤيد الباحثين وجهة النظر التي ترى أن كافة بنود التكاليف الاجتماعية يجب أن تعالج على أنها عبئ على الأرباح وليس توزيعا له، للان النشاط الذي تؤديه شركة داخليا لا جدال فيه، يهدف لتحقيق الإيراد وتحسينه لذلك تكلفته عبئ على الإيراد بطبيعتها.

أما التكاليف الاجتماعية التي يترتب عليها خدمة للمجتمع فإنها بلا شك ستؤثر في تحسين الإيراد لصالح الشركة، عن طريق زيادة التعامل مع الشركة التي تراعي مسؤوليتها الاجتماعية وزيادة هذا التعامل ستزيد الإيراد، لذلك فالتكاليف الاجتماعية هذه تعتبر بدورها عبئا على الإيراد، وليس توزيعا للإرباح بأي حال من الأحوال.

2. دور المحاسبين في مجال تطوير القياس المحاسبي الاجتماعي: هناك وجهتا نظر فيما يتعلق بأهمية الدور الذي يجب أن يلعبه المحاسبون في مجال القياس المحاسبي للأنشطة الاجتماعية.

أولاً: ترى أن تحديد نظام القياس المحاسبي للأداء الاجتماعي يجب أن تعتمد على خبرة علماء الاجتماع بالإضافة إلى المحاسبين، على اعتبار أن المحاسبين ليس لديهم الخبرة الكافية في هذا المجال وعند تشغيل نظام القياس وتوصيل النتائج من اجل اتخاذ القرارات الملائمة يكون للمحاسب دور كبير يستطيع أن يؤديه، حيث يمكنه التأثير على القرارات الإدارة

ثانياً: ترى أن على المحاسبين أن لا يهتموا بمشكلة القياس المحاسبي للأنشطة الاجتماعية لإن ذلك يبعدهم كثيرا عن مجال مهاراتهم ومعرفتهم، فالتسليم بابتكار مقاييس عديدة لقياس أنشطة المسؤولية الاجتماعية هو تسليم بالمعرفة الغير محدودة.

يخالف الباحثين وجهة النظر الثانية تماما، للان وجهة النظر الأولى تتفق مع اعتبار المحاسبة كإحدى العلوم الاجتماعية التي تستجيب للتطور والتغير حسب مستجدات العصر، لذلك يجب على المحاسبين الالتجاء إلى علماء الاجتماع والمهندسين والسياسة والاقتصاد لتفسير الأشياء والأهداف المرغوبة اجتماعيا، وكذلك عليهم المساهمة في عملية وضع وتنفيذ الأهداف الاجتماعية من خلال خبرتهم بمشاكل القياس أثناء التنفيذ[11]

ثالثاً:أهم النماذج المقترحة في قياس المحاسبة المسؤولية الاجتماعية

1. مدخل القياس لعناصر التكاليف الاجتماعية (مدخل التكلفة)

- **نموذج لينوس(*Linowese*)**: اقترح (*Linowese*) نموذجاً للإفصاح عن المسؤولية الاجتماعية وأطلق عليه اسم (تقرير النشاط الاقتصادي – الاجتماعي)، حيث يقسم (*Linowese*) التكاليف المترتبة عن الأنشطة الاجتماعية إلى ثلاث مجموعات، الأولي تهتم بتكاليف الأفراد العاملين، والثانية تهتم بتكاليف الأنشطة الخاصة بالبيئة، والثالثة تهتم بتكاليف الأنشطة الخاصة بالإنتاج، وقد ميّز(*Linowese*) بين نوعين من التكاليف الاجتماعية، النوع الأول يتمثل في التكاليف التي تنفقها الوحدة الاقتصادية في سبيل تحقيق أهداف اجتماعيه ومن وجهة نظره تمثل هذه التكاليف تحسينات (مزايا اجتماعية)، أما النوع الثاني فهي التكاليف التي تنفقها الوحدة الاقتصادية أو كان يجب عليها إنفاقها في جانب معين من المجموعات الثلاث السابق ذكرها وتمثل (الأضرار الاجتماعية)[12].

ولقد قيمه**لينوس**(*Linowese*)على انه اقتصر على قياس التكاليف الاجتماعية الاختيارية دون الإلزامية متجاهلا طبيعة النشاط التي قد تكون المعيار المناسب لتخصيص التكاليف الاجتماعية، وأخذ بالمفهوم الواسع (وجهة نظر المجتمع) إلا انه يعاب عليه كيفية القياس للأضرار التي تصيب المجتمع حيث تخضع للتقدير الشخصي مما يؤثر علي الموضوعية الموثوقية والملائمة وعدم التحيز بشكل كبير.

الجدول رقم(01) نموذج *Linowese* قائمة النشاط الاجتماعي –الاقتصادي

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

المصدر: حنان حلوة رضوان،**بدائل القياس المحاسبي المعاصر**، ط1، دار وائل، الأردن، 2003، ص: 281.

- **نموذج الفضل**: إقترح الفضل نموذجاً لمنشآت الأعمال العراقية، ودمج فيه العمليات الجارية الاقتصادية والاجتماعية في تقرير واحد أطلق عليه اسم (كشف العمليات الجارية الاقتصادية – الاجتماعية)، وقسّم فيه الأنشطة الاجتماعية إلى أربع مجالات هي (مجال العاملين / مجال التفاعل مع البيئة / مجال حماية المستهلك / مجال الرقابة علي

التلوث)، وتعد نتائج الأنشطة الاجتماعية بعد نتائج الأنشطة الاقتصادية، ويقول الفضل إن نموذجه جاء منسجماً مع متطلبات النظام المحاسبي[13].

الجدول رقم (02) نموذج الفضل لكشف العمليات الجارية الاقتصادية – الاجتماعية

الفائض (العجز) الاقتصادي المنقول من المرحلة الثانية(بعد استبعاد الحسابات ذات الطابع الاجتماعي من بنود الاستخدامات			
- تكاليف أنشطة المسؤولية الاجتماعية:			
تكاليف الأنشطة الخاصة بالعاملين:			
المزايا:			
رواتب الملتحقين بالخدمة العسكرية	××		
تكلفة المساهمة في الضمان الاجتماعي	××		
تكلفة الضمان الصحي	××		
تكلفة التجهيزات المزودة للعاملين	××		
تكلفة نقل العاملين	××		
تكلفة التدريب والتأهيل والتعليم	××		
تكلفة اضفاء سلف الزواج	××		
تكلفة المساهمة في المؤسسة العامة للثقافة العمالية	××		
تكلفة الإعانات والتبرعات للعاملين.		××	
مجموع المزايا			
• **الأضرار :**	××		
تكلفة اهتلاك أجهزة الأمن الصناعي التي كان يجب توفرها في المنشأة.	××		
تكلفة الصيانة الدورية الواجب القيام بها لإدامة أجهزة السلامة المهنية.	××		
تكلفة الخدمات الصحية التي كان يجب على النشأة أن تؤديها للعاملين.	××		
أي أضرار أخرى		××	××
مجموع الأضرار			
مجموع تكاليف الأنشطة الخاصة بالعاملين			
تكاليف الأنشطة الخاصة بالتفاعل مع المجتمع	××		
المزايا:	××		
مصاريف مساهمة المنشأة في المجهود الحربي	××		
حصة المنشأة في تمويل المنشآت المركزية الأخرى	××		
مساهمة المنشأة في تمويل النقابات والاتحادات الجماهيرية	××		
تكلفة الاحتفالات الوطنية والقومية والدينية	××		
الإعانات والتبرعات للغير		××	
تكلفة حملات مكافحة الأضرار التي تصيب المجتمع مثل الفيضانات والأوبئة			
مجموع المزايا		××	××
• **الأضرار :**			
تكلفة السلع والمواد الأولية التي يتم الحصول عليها من المجتمع دون تعويض.			
مجموع تكاليف الأنشطة الخاصة بالتفاعل مع المجتمع			
تكاليف الأنشطة الخاصة بحماية المستهلك:	××		

المزايا:	××		
تكلفة الأبحاث والاستشارات	××		
قسط اضفاء تكلفة التحويرات على المنتج لرفع درجة أمانه		××	
أضرار أخرى			
مجموع المزايا			
• **الأضرار :**			
تكلفة مواد التعبئة والتغليف التي كان يجب على النشأة استعمالها في التعبئة وتغليف منتجاتها.	××		
تكلفة الضمانات التي يتم منحها للمستهلكين خلال السنة	××		
أضرار أخرى	××	××	××
مجموع الأضرار			
مجموع تكاليف الأنشطة الخاصة بالرقابة على التلوث وحماية البيئة			
المزايا:			
تكلفة استصلاح واسترزاع أرض المخلفات الخاصة بالمنشأة	××		
تكلفة استبعاد المواد السامة من عمليات الإنتاج	××		
مزايا أخرى	××	××	
مجموع المزايا			
• **الأضرار :**			
تكلفة الأضرار الناشئة من مخلفات الإنتاج	××		
تكلفة معالجة التلوث في المياه	××		
أضرار أخرى	××	××	××
مجموع الأضرار			
مجموع تكاليف الأنشطة الخاصة بالرقابة على التلوث وحماية البيئة			
مجموع تكاليف أنشطة المسؤولية الاجتماعية			
صافي الفائض (العجز الاقتصادي – الاجتماعي القابل للتوزيع (المرحلة الثالثة)			

المصدر: مؤيد الفضل وآخرون،**المشاكل المحاسبية المعاصرة**، عمان الاردن، 2003،ص: 200-201.

ولقد قيمه الفضل بالأداء الكلي لمنشآت الأعمال العراقية سواء الاقتصادي منها أو الاجتماعي عبر مرحلتين للتعبير في نفس القائمة، المرحلة الأولي تهتم بالنشاط الاقتصادي والمرحلة الثانية تهتم بالنشاط الاجتماعي ويعاب على هذا النموذج الغموض فيما يتعلق بقياس المنافع الاجتماعية، ولم يحدّد الفضل الأطراف التي يجب أن تشارك في إعداد هذا النموذج إلا أنه من أبرز سمات هذا النموذج القابلية للمقارنة في منشآت الأعمال العراقية وذلك لالتزامها بتطبيق النظام المحاسبي الموحد.

2. قياس كل من عناصر التكاليف والمنافع الاجتماعية (مدخل التكلفة مدخل والعائد)

- **نموذج إستس** *(Estes)*: إقترح (*Estes*) نموذجاً أطلق عليه اسم (قائمة التأثير الاجتماعي) ويتم في هذه القائمة الإفصاح عن كل من التكاليف والمنافع الاجتماعية للوصول إلي صافي العجز أو الفائض الاجتماعي للوحدة الاقتصادية، وطبقا لهدا النموذج فإن المنافع الاجتماعية تتمثل في كل عائد على المجتمع أو أحد عناصره سواء كان التأثير اقتصادي أو غير اقتصادي داخليا أم خارجياً سواء تم الحصول على مقابل أم لم يتم[14].

أما التكاليف الاجتماعية وفقاً لهذا النموذج فهي عبارة عن التكلفة أو التضحية أو الأضرار التي يقع عبؤها على المجتمع أو أحد عناصره سواء كان التأثير اقتصادي أو غير اقتصادي داخليا أم خارجياً سواء دفعت الوحدة الاقتصادية مقابلاً له أم لم تدفع.

ومن الملاحظ أن إستس أخذ بالمفهوم الواسع (وجهة نظر الوحدة الاقتصادية والمجتمع معاً) عند تعرضه لعناصر كل من التكاليف والأنشطة الاجتماعية، ويشير إستس إلى أن المنافع الاجتماعية لا تقاس بالتكاليف التي تتحملها الوحدة الاقتصادية من أجل تحقيق أهدافها الاجتماعية، وإنما تقاس بأي عائد للمجتمع أو أحد عناصره.

الجدول رقم (03) نموذج (Estes) قائمة التأثير الاجتماعي عن السنة المنتهية في 31 /12/ .....

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

-			مدفوعات أخرى
xx			تكاليف أخرى
			إجمالي التكاليف الاجتماعية
xx			الفائض (العجز) الاجتماعي العام
-			الفائض (العجز) الاجتماعي المتجمع في بداية العام
Xx			الفائض (العجز) الاجتماعي المتجمع في آخر العام
ملاحظات عن:			
1- التأثيرات غير المباشرة الهامة المرتبطة بالمدخلات (مثل التلوث في الهواء الذي يسببه العاملون عند قيادتهم لسياراتهم لمكان العمل)			
2- التأثيرات غير المباشرة الهامة المرتبطة بالمخرجات (مثل تلوث الهواء المتسبب عن السيارات التي باعتها الشركة للغير)			
3- أسس القياس والتقديرات المستخدمة في إعداد القائمة.			
4- مدى التقدم في مجالات الاهتمام الاجتماعي الحالية.			

المصدر: مؤيد الفضل وآخرون، **مشاكل المحاسبية المعاصرة**، 2003،ص: 194.

ولقد قيمه إستس أعتبر النموذج الذي اقترحه شامل ويأخذ بالمفهوم الواسع عند تعرضه لعناصر التكاليف والمنافع الاجتماعية، ويؤخذ عليه مآخذ عديدة من أهمها صعوبة تطبيقه عملياً وصعوبة قياس بعض عناصره، فمثلاً كيف تقاس الضوضاء قياساً مالياً باعتبارها تكلفة اجتماعيه وكيف يتم قياس المنافع الخارجية للمشروع في شكل نقدي ويعاب عليه أيضاً تجاهله للتكاليف المرتبطة بحماية المستهلك ولعلّ أبرز ما يميّز هذا النموذج أنه نظرة متفائلة للمستقبل.

- **نموذج سيلدر *(Seidler)***: اقترح *(Seidler)* نموذجين للإفصاح عن الأداء الاجتماعي النموذج الأول يختص بالوحدات الاقتصادية التي لا تهدف للربح، والنموذج الثاني يختص بالوحدات الاقتصادية التي تهدف للربح وأطلق على النموذجين اسم (تقرير الدخل الاجتماعي)، والهدف من النموذجين معرفة صافي الدخل-العجز الاجتماع[15].

أ) نموذج *(Seidler)* للوحدات الاقتصادية الغير هادفة للربح: أعد *(Seidler)* نموذجاً لأحد الجامعات الأمريكية يعرض كلاً من التكاليف والمنافع الاجتماعية مستخدماً اسلوب المدخل المقارن بين مفهوم كلاً من المحاسبة المالية والمحاسبة الاجتماعية، واعتبر التكاليف الخاصة من وجهة نظر الجامعة منافع اجتماعية لبعض أو كل فئات المجتمع، بمعنى آخر إن المنافع الاجتماعية تتضمن التكاليف التي تتحملها الجامعة.

إلا أن (مؤيد الفضل) يري ومما لا يدع للشك أن سيلدر لم يقس المنافع بهذا الأسلوب " وإنما استخدم القيمة الحالية لصافي الدخل الإضافي المتحقق للمجتمع، أو لأحد عناصره"[16].

ويري سيلدر أن المنافع الاجتماعية للتعليم هي عبارة عن زيادة رصيد المعرفة لذا الفرد عند تخرجه من الجامعة، مقارنة عما كان عليه الحال عند دخوله للجامعة وحيث أنه في معظم الحالات يزيد دخل الخريجين من الجامعة عن دخل غير الخريجين، فإن المنفعة الاجتماعية المتحققة يمكن أن تقاس بالقيمة الحالية لهذه الدخول.

الجدول رقم (04) نموذج *(Seidler)* للوحدات الاقتصادية الغير هادفة للربح

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

المصدر: مؤيد الفضل وآخرون،**مشاكل المحاسبية المعاصرة**، 2003،ص: 196 .

ولقد قيمه سيلدر للوحدات الاقتصادية الغير هادفة للربح بصفة خاصة للجامعات والمؤسسات التعليمية التي لا تهدف للربح بشكل عام ويقيس المنافع الاجتماعية عن طريق صافي القيمة الحالية للدخول المضافة، ويجمع النموذج بين مفهوم كل من المحاسبة المالية والمحاسبة الاجتماعية (مفهوم مقارن).

ب) نموذج (*Seidler*) للوحدات الاقتصادية الهادفة للربح: يهتم هذا النموذج بالوحدات الاقتصادية الهادفة للربح حيث يتم حساب الدخل الاجتماعي عن طريق صافي الربح الاقتصادي مضافا إليه التأثيرات المرغوب بها اجتماعياً ولم يحصل علي مقابل نقدي لها، مطروحا منه التأثيرات الغير مرغوب بها اجتماعياً ولم يسدد مقابل نقدي لها[17].

الجدول رقم (05) نموذج (*Seidler*) للوحدات الاقتصادية الهادفة للربح

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

المصدر: محمد عباس بدوي، **المحاسبة الاجتماعية بين النظرية والتطبيق**، دار مكتب الجامعي، القاهرة، 2007، ص: 125.

لقد قيمه سيلدر (*Seidler*) للوحدات الاقتصادية الهادفة للربح فكرة النموذج مبنية علي أساس صافي الربح المحاسبي مضافا إليه التأثيرات الاجتماعية المرغوب بها اجتماعياً، مطروحاً منه التأثيرات الاجتماعية الغير مرغوب بها اجتماعياً، للوصول لصافي الدخل الاقتصادي الاجتماعي.

رابعاً: مشاكل قياس المسؤولية الاجتماعية

1. **مشكلة قياس التكاليف الاجتماعية:** إن تحقيق هذا المطلب في عملية القياس التكاليف الاجتماعية للمنشات لا يعد أمر سهلا وبسيطا، فعدم اتفاق الأدب المحاسبي في مجال محاسبة المسؤولية الاجتماعية حول مفهوم واضح ومحدد لهذا النوع من التكاليف يعد مشكلة في حد ذاتها،ينبغي حلها قبل البحث عن أساس القياس.

هناك وجهتا نظر تعرف التكاليف الاجتماعية هما:

- **وجهة النظر المحاسبية:** نرى أن التكاليف الاجتماعية تمثل المبالغ التي تنفقها المنشات ولا يتطلبها نشاطها الاقتصادي، وتتصف هذه التكاليف بعدم الحصول المنشاة على منفعة أو عائد اقتصادي مباشر مقابلها، فالتكاليف هنا تكون المبالغ التي تم إنفاقها نتيجة التزام المنشاة ببعض مسؤوليتها الاجتماعية اختياريا أو إجباريا

- **وجهة النظر الاقتصادية:** نرى أن التكاليف الاجتماعية هي قيمة ما يتحمله المجتمع من أضرار أو تضحيات نتيجة لممارسة المنشاة عملها، حيث يترتب على هذا النشاط تلوث الهواء أو المياه أو تشويه المنظر الجمالي للطبيعة.

فالتكلفة الاجتماعية تمثل الأعباء التي ألقيت على عاتق المجتمع نتيجة للآثار الاقتصادية السلبية الخارجية للمنشاة، فتلوث الهواء أو الماء في المنطقة التي تقع فيها المنشاة يؤثر على صحة المواطنين المقيمين، ويترتب عليه تكلفة اجتماعية تقع عبؤها على المجتمع، وهي بذلك تمثل قيمة ما يضحي به المجتمع من سلع وخدمات للإنتاج مجموعة سلع وخدمات أخرى[18].

2. **مشكلة قياس العوائد الاجتماعية:** تتعمق مشكلة قياس العوائد الاجتماعية وتأخذ أبعادا أكثر من مشكلة قياس التكاليف الاجتماعية، نظرا لكونها تتحقق لأطراف قد تكون من خارج التنظيم كالمستهلكين أو العملاء أو البيئة المحيطة، أو قد تكون من داخل التنظيم كالعاملين أو لكل الأطراف في آن واحد سواء داخل أو خارج التنظيم، فمثلا كيف يمكن تقدير قيمة نقدية للمنفعة التي يحصل عليها المجتمع من جراء قيام المنظمة بتشجير المنطقة المحيطة بها، وتعود صعوبات القياس لأسباب التالية:

- معظم العوائد الاجتماعية تتحقق للأطراف خارج المنظمة، فالأنشطة الاجتماعية ينشأ عنها منافع للمجتمع وليس للمنظمة، والعديد منها يصعب قياسها نقدا،فمثلا كيف يمكن قياس منفعة للحد من التلوث الذي تحدثه عمليات التشغيل الخاصة بالمنظمة.

- حتى ولو تحقق للمنظمة قبول المجتمع للمنظمة اجتماعيا، فان التقدير قيمة النقدية لهذا القبول صعب التحقق من ناحية، ولا يتفق مع سياسة الحيطة والحذر ومن ناحية ثانية،مثل تحقيق انطباع حسن عن المشروع لدى المجتمع، حيث يكون من الصعب تقدير قيمة نقدية لهذا الانطباع الحسن.

وعلى الرغم من الصعوبة البالغة في قياس المنافع الاجتماعية إلا أن الاقتصار على التكاليف الاجتماعية دون المنافع الاجتماعية يؤدي إلى عدم صحة قياس نتيجة الأنشطة الاجتماعية للوحدة الاقتصادية، وبالتالي تنعكس هذه النتيجة على محصلة الأداء الاجتماعي للمنظمة التي يتم الحصول عليها نتيجة المقابلة بين التكاليف والأعباء الاجتماعية وبين المنافع والمزايا الاجتماعية[19].

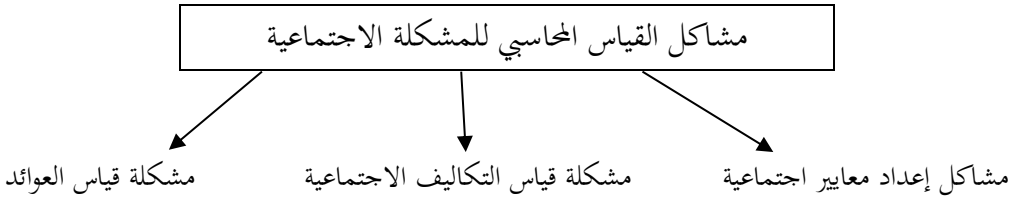
3. **مشكلة خلق المعايير الاجتماعية لملائمة للقياس محاسبي:** تعرف عناصر تكاليف الأداء الاجتماعي لأية شركة بأنها عناصر التكاليف الناشئة عن التزام الشركة بمسؤولياتها الاجتماعية، وقد يسهل على الباحث للوهلة الأولى تحديد عناصر تكاليف الأداء الاجتماعي ولكن المشكلة تكمن في كيفية قياسها وكيفية مقارنتها بالمنفعة الاجتماعية التي يمكن للشركة اكتسابها نتيجة هذه التصفية والتي تنبع من تعريف المسؤولية الاجتماعية للشركة باعتبارها النشاط المسبب لعملية

الاتفاق وبالتالي في حدوث عناصر التكاليف الاجتماعية، فهي في ذاتها مفهوم غير محدد وليس هناك إجماع على تعريفه وإبعاده بشكل نهائي من وجهة النظر العملية، وهذا يعني عدم القدرة على تحديد مفردات أو عناصر التكاليف الاجتماعية المتولدة من تلك المسؤولية بشكل دقيق، وهذا مما ينعكس على حصر وقياس هذه العناصر من خلال التقرير بشكل مناسب تماما، وعليه فان الحاجة تكون ماسة للإيجاد معايير اجتماعية ملائمة للقياس في المحاسبة الاجتماعية.

وقد وضع عدة معايير اجتماعية لهذا الفرع محاسبي هي:

- **معيار الصلاحية:** بمعنى أن تكون البيانات المحاسبية الاجتماعية وثيقة الصلة والارتباط بالهدف وان تعكس التقارير الاجتماعية الأثر الاجتماعي للأنشطة المطلوب قياس نتائجها لجميع أصحاب المصلحة
- **معيار الخلو من التحيز:** أي الاعتماد على طريقة موضوعية للقياس المحاسبي سواء للتكاليف أو العوائد الاجتماعية
- **معيار السببية:** أي أن تشتمل القوائم الاجتماعية الختامية على تفسير واضح لكل نتيجة في القياس المحاسبي الاجتماعي
- **معيار التكلفة الاجتماعية التاريخية:** تزداد أهمية هذا المعيار نظر لما يتحقق من الموضوعية والقابلية للمقارنة والتحقق
- **معيار العائد الاجتماعي:** يمكن أن يحل هذا المعيار في مجال المحاسبة الاجتماعية بدلا من (مبدأ تحقق الإيراد)في مجال المحاسبة المالية
- **معيار مقابلة العوائد اجتماعية بالتكاليف المسببة لها:** يقابل هذا المعيار مبدأ مقابلة الإيرادات بالتكاليف في حالة المحاسبة المالية، يعني مقابلة العوائد الاجتماعية لكل نشاط اجتماعي تحت كل مجال من مجالات المسؤولية الاجتماعية[20]

ندرس هذا الموضوع بتقديم النموذج المقترح الذي يعكس تصورنا عن مشاكل القياس المحاسبي للمسؤولية الاجتماعية كما يلي:



خاتمة:

لقد أصبحت المسؤولية الاجتماعية تتبوأ حيزا ومساحة كبيرة من الأهمية على جميع الأصعدة والمجالات المحلية وتخطى بإهتمام رفيع المستوى من قبل المؤسسات لكونها تعمل على تحسين مستوى المعيشة والارتقاء برفاهية المجتمع.

من خلال ما سبق تم عرض الإطار النظري للمسؤولية الاجتماعية لمفاهيم عديدة ومختلفة حسب أراء المفكرين والباحثين ومفهوم محاسبة المسؤولية الاجتماعية، وكذا أبعاد ومجالات ومبادئ المسؤولية الاجتماعية.

وتطرقنا إلى أهم مشاكل القياس المحاسبي للمسؤولية الاجتماعية ونماذج المقترحة في القياس المحاسبي للمسؤولية الاجتماعية.

النتائج:

ناقشت الدراسة أسباب صعوبة تحديد وقياس المنافع والعوائد المترتبة على الأنشطة الاجتماعية للمؤسسة، وأن هذه العوائد إذا كان ولابد من قياسها، فإنه يمكن اعتبارها الوجه الآخر للتكاليف الاجتماعية بالنسبة للعاملين والعملاء، أما

بالنسبة للمجتمع فيمكن قياس المنافع بأنها تمثل قيمة تكلفة الخدمات الاجتماعية المؤداة من قبل المؤسسة، في ما لو قام المجتمع أو الحكومة بدفع قيمة هذه التكلفة بدلا من المؤسسة.

التوصيات:

موضوع المسؤولية الاجتماعية كما ذكرنا آنفا بأنه موضوع يعتبر على المؤسسات بكل أنواعها حديث النشأة، وذلك ما جعل قياس التكاليف والعوائد فيه أمر يكاد يكون مستحيل، بحسب طبيعة تلك الأنشطة والتي لا يكاد العامل أو المحاسب يفرق بينها وبين الأنشطة الاقتصادية التي يستطيع قياسها، لذلك فان الطريق مفتوح من أجل المواصلة في موضوع المسؤولية الاجتماعية وإيجاد حلولا لتلك المشاكل، ووضع معايير من خلالها يتم تصنيف التكاليف الاجتماعية وقياسها، فالقياس الوصفي لا يفي بالغرض ولا يساعد أصحاب المصالح في تحقيق أهدافهم بالمؤسسة.

- نشر الوعي في وسط المجتمع بأهمية ومساهمة المسؤولية الاجتماعية في رفاهيته وتطوره، وتنشيط الجمعيات التي تعمل على حماية المستهلك أو حماية البيئة وغيره؛

- كذلك الاهتمام بإجراء المزيد من الدراسات والبحوث اللازمة لوضع نموذج محاسبي عن التكاليف الاجتماعية والمنافع الاجتماعية، بحيث يسهل فهمه وتطبيقه معا ليتمكن معظم المؤسسات بأنواعها من تطبيقه بتكاليف مقبولة؛

- العمل على توفير معايير للتكاليف والتقييم يمكن قبولها وإمكانية تطبيقها عملياً، وتعتبر عملية تطوير مثل هذه المعايير مسؤولية مشتركة لكل الجهات ذات الصلة، ومسؤولية متابعتها أيضا على الجهات القطاعية والمهنية المعنية؛

- الإنفاق على هذه المعايير لتلقى الرواج في الوسط العملي لكل المؤسسات، وتبنيها من أجل المحافظة على حقوق العاملين بالدرجة الأولى ثم أصحاب المصالح والبيئة؛

- وضع معايير ومؤشرات قياسية لقياس عناصر المسئولية الاجتماعية، وبالتالي تقييم الدور الاجتماعي للمؤسسات؛

- بث وتعميق الوعي من خلال أجهزة الإعلام المختلفة لتوعية المواطنين والمنظمات كافة بالتعامل الإيجابي مع البيئة بالشكل الذي لا يؤثر على التوازن البيئي.

المراجع والمصادر

[1] وهيبة مقدم، **تقييم استجابة منظمات الأعمال في الجزائر للمسؤولية الاجتماعية**، رسالة الدكتوراه، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، جامعة وهران، الجزائر،2014، ص ص: 79-89 .

[2] محمد نبيل علام،**حدود المسؤولية الاجتماعية ،(الإطار فكري لمراجعة الأداء الإجتماعي لمنظمات الأعمال)**، مجلة الإدارة العامة،العدد 72،اكتوبر 1991، ص: 32.

[3] طاهر محسن منصور الغالبي، صالح مهدي محسن العامريطاهر محسن منصور الغالبي وصالح مهدي محسن العامري،**المسؤولية الاجتماعية وأخلاقيات (الأعمال والمجتمع)**، دار وائل،عمان،الأردن، ط2، سنة2008، ص ص: 86-87.

[4] جمال الدين مرسي،محمد محمود أبو بكر، **دليل فن خدمة العملاء ومهارات البيع**، الدار الجامعية،الإسكندرية(مصر)، بدون سنة نشر، ص: 10.

[5] ثامر البكري، **التسويق أسس ومفاهيم معاصرة**، دار البازوري العلمية، ط1، عمان (الأردن)، 2006، ص: 253.

[6] دافيد ريتشمان وآخرون،**الإدارة المعاصرة**،ترجمة(رفاعي محمد رفاعي،محمد السيد احمد عبد المعتال)، دار المريخ،الرياض (المملكة العربية السعودية)، 2004، ص: 89.

[7] مرجع سابق، ص: 95.

[8] مرجع سابق، ص: 102.

[9] سعدون مهدي الساقي، عبد الناصر نور، **محاسبة المسؤولية الاجتماعية لمنظمات الأعمال**، مؤتمر دولي التحديات المعاصرة للإدارة العربية (القيادة الإبداعية)، المنظمة العربية للتنمية الإدارية، جامعة الدول العربية، القاهرة، 2006، ص: 199.

[10] – نوفان حامد محمد العليمات، **مرجع سبق ذكره** ،ص ص: 67-68.

[11] مرجع سابق، ص: 69.

[12] مؤيد الفضل واخرون، **المشاكل المحاسبية المعاصرة**، عمان الاردن، 2003، ص ص: 191-192.

[13] المرجع نفسه، ص: 199 .

[14] فياض علان فياض المساعيد، **نموذج مقترح لتطبيق المحاسبة المسؤولية الاجتماعية في الشركات المساهمة الصناعية الأردنية**، رسالة الماجستير،جامعة جرش،سنة 2013، ص ص: 21-22.

[15] نفس المرجع، ص ص: 23-24.

[16] مؤيد الفضل وآخرون،**مرجع سبق ذكره**، ص: 195.

[17] مؤيد الفضل وآخرون، **مرجع سبق ذكره**، ص: 196.

[18] نوفان حامد محمد العليمات،**القياس المحاسبي لتكاليف أنشطة المسؤولية الاجتماعية**، أطروحة دكتوراه، جامعة دمشق،كليه الاقتصاد، 2010، ص: 65

[19] خالد صبحي حبيب،**مدى إدراك المصارف لأهمية المحاسبة والإفصاح عن المسؤولية الاجتماعية**، دراسة تطبيقية على المصارف التجارية الفلسطينية، (رسالة الماجستير)، الجامعة الإسلامية غزة،كلية التجارة، 2011، ص ص: 33-34.

[20] خالد صبحي حبيب، **مرجع سابق ذكره**، ص: 35

إدارة التكاليف من منظور استراتيجي كمدخل حديث لمحاسبة التكاليف

د. أمين بن سعيد
جامعة الجزائر 3
benamineee@hotmail.fr

د. نادية عبد الرحيم
جامعة الجزائر 3
Nadia.abd16@yahoo.fr

ملخص باللغة العربية:

تزايد الاهتمام في الآونة الأخيرة من قبل الأكاديميين والمحاسبين بتطوير الطرق والأساليب التقليدية لمحاسبة التكاليف واقتراح طرق وأساليب جديدة لمسايرة التحديات التي تشهدها بيئة التصنيع الحديثة، ولزيادة قدرة المؤسسة على المنافسة، وذلك بهدف الوصول إلى إطار متكامل يتحقق فيه الدمج والتكامل بين طرق وأساليب إدارة التكاليف، إستراتيجية المؤسسة وأنظمة تقييم الأداء من المنظور المالي وغير المالي، وذلك لمعرفة المنافع المستقبلية التي سوف تجنيها المؤسسة نتيجة تبني واستخدام الطرق والأساليب الحديثة.

فقد جاءت هاته الدراسة لإلقاء الضوء على أهم الأسباب التي ساهمت في تطوير أساليب إدارة التكاليف، بالإضافة للتطرق إلى احدث مجالات البحث في مجال إدارة التكاليف من منظور استراتيجي واهم الباحثين الذي ساهموا في تطويره، بالإضافة إلى ذكر أكثر الأدوات الإستراتيجية المستخدمة في أدارة التكاليف.

الكلمات المفتاحية:

إدارة الإستراتيجية، محاسبة التكاليف، إدارة التكاليف استراتيجيا.

Abstract:

Nowadays, an increasing interest is given by academics and accountants to the development of cost accounting methods and proposing new ways to cope with the challenges of modern manufacturing environment, and to increase the competitiveness of the institution, in order to come to an integrated framework which encompass different cost management methods , the institution's strategy and performance appraisal systems from the financial and non-financial perspectives, in order to know the future benefits that the institution will gain from the adoption and use of these modern methods.

This study aims to shed the light on the most important reasons that contributed to the development of costs management methods, as well as the latest research in the field of cost management from a strategic perspective and the most important researchers who contributed to its development, in addition to mention the most strategic tools used in cost management.

Key words: Strategic management, cost accounting, strategic cost management.

مقدمة

شهدت الساحة العالمية في الآونة الأخيرة تغيرات جوهرية أهمها حدة المنافسة العالمية، التكتلات الاقتصادية، وثورة المعلومات والاتصالات، بالإضافة إلى التطورات الحاصلة في البيئة الصناعية والتي تميزت بالاستخدام الواسع للتكنولوجيا في خطوط الإنتاج، بالإضافة إلى ذلك فقد صاحب هذه التغيرات ظهور أساليب وأدوات إدارية ومحاسبية جديدة وحديثة.

أثرت الطفرة النوعية في مجال التكنولوجيا والمعلوماتية على بيئة الأعمال الحديثة، الأمر الذي أثر على كمية ونوعية المعلومات التي تحتاجها وتستخدمها الإدارة في التسيير والتخطيط لسيناريوهات المستقبل وفي اتخاذ القرارات المناسبة لبلوغ أهدافها التي لم تعد محصورة في تحقيق اكبر قدر من الأرباح، بل تعدت ذلك لتشمل تخفيض التكاليف وكبح الإسراف والتحسين في الجودة والأداء وزيادة رضا المستهلكين والمستثمرين.

شهد حقل المعرفة الإدارية منذ بداية القرن العشرين تطورات متلاحقة ومؤثرة، وتتطلب مواجهة تلك التحديات الجديدة تطوير الأنظمة الإدارية والمحاسبية التقليدية، وتبني أنظمة ومداخل وأساليب حديثة سواء في مجال القياس أو التحليل لتكون قادرة على توفير احتياجات الإدارة من المعلومات التي تتصف بقدر كبير من الدقة والملاءمة، والاختلاف في النوعية وعلى درجة مناسبة من التفصيل.

نتيجة لهذه التغيرات المتسارعة كان لابد على المحاسبة بكل فروعها من مسايرة هذا التقدم والتطور، فمع مطلع الثمانينيات من القرن العشرين أعرب العديد من علماء المحاسبة عن قلقهم وزيادة شكوكهم حول قدرة المعلومات المحاسبية على خدمة الأغراض الإدارية، الأمر الذي أدى إلى تزايد الاهتمام بالتكاليف باعتبارها أحد أهم عوامل النجاعة في المؤسسة، هذا ما أعطاها بعدا استراتجيا في إدارتها وتحويل وظيفة محاسبة التكاليف من إطارها التسييري إلى دورها الإستراتيجي، إلا أن التغيرات الكبرى التي حدثت في بيئة الأعمال والتصنيع عرضت نظم وأساليب التكاليف للعديد من الانتقادات حيث أن هذه الأخيرة أصبحت غير ملائمة لسمات البيئة الحديثة، إذ أن الإطار الوظيفي لها لم يعد كافيا لتوفير المعلومات المناسبة لاتخاذ القرار، هذا ما ترتب عليه ضرورة إحداث تغييرات جوهرية في أنظمة التكاليف لكي تتلاءم وتخدم احتياجات الإدارة من معلومات.

من هنا بدء البحث عن أساليب لتطوير نظم التكاليف، ونتج عن هذا البحث ظهور العديد من المحاولات للربط بين التطورات في مجال المحاسبة من جهة والإدارة الإستراتيجية من جهة أخرى، كان أبرزها الإدارة الإستراتيجية للتكاليف والتي تعتبر من احدث المداخل الناتجة عن تكامل محاسبة التكاليف والإدارة الإستراتيجية.

مشكلة البحث

أدت الأحداث التي عرفتها بيئة الأعمال وما خلقته من تحديات إدارية جديدة إلى ضرورة تطوير أساليب الإدارية والمحاسبية وذلك لمقابلة هذه التغييرات، حيث أن الأساليب التقليدية لم تعد قادر على أداء علمها ودعم الإدارة بالشكل المطلوب، لذلك فقد ظهر توجه جديد ألا وهو دمج بين الإدارة الإستراتيجية ومحاسبة التكاليف وذلك لخلق مدخل جديد يساهم في توفير كل ما تحتاجه الإدارة لأداء عملها بالشكل المطلوب.

أولا: تحليل وتقييم الانتقادات الموجهة لنظم التكاليف التقليدية

أثرت المتغيرات المعاصرة على نظم التكاليف وقللت من فاعليتها وكفاءتها في قياس التكلفة وإدارتها، وفي الوفاء باحتياجات الإدارة الحديثة من المعلومات اللازمة لأغراضها المختلفة، حيث أصبحت توصف بالأنظمة التقليدية، مما جعلها تتعرض للعديد من للانتقادات، هذا ما أدى إلى ضرورة تطوير تلك النظم وتفعيل أبعادها الوظيفية، بما يفي باحتياجات الإدارة الحديثة ومتخذي القرارات، لتحقيق الأهداف الإستراتيجية للمؤسسة.

1- انعكاسات خصائص بيئة التصنيع الحديثة على نظم التكاليف التقليدية

أثرت بيئة التصنيع الحديثة على أنظمة التكاليف التقليدية تأثيرا مباشرا وبالغا، حيث أن ظروف تصميم هذه الأنظمة تزامنت مع خصائص بيئة أعمال معينة، وفي ظل التغيرات المتسارعة والتطورات الكبيرة التي شهدها العالم في شتى المجالات تغيرت هذه الخصائص ما جعل أنظمة التكاليف لا تتماشى معها، بل جعلها من معوقات تقدم وتطور المؤسسة في مجال عملها، ويمكن تحليل وتبويب أهم محاور تأثير بيئة التصنيع الحديثة على أنظمة التكاليف في النقاط التالية:[1]

❖ **التأثيرات المتعلقة بالتغير في مفاهيم ومبادئ وطرق التكاليف:** ومن أبرز جوانبها نجد:

- عندما حل نظام التشغيل المرن محل العمالة البشرية ابتعدت أجور تلك العمالة عن المفهوم التقليدي للتكاليف، وبالتالي أصبح عنصر التكلفة المباشرة ينطبق على المواد الأولية فقط، لذلك تم إعادة تبويب أجور العمال بحيث تصبح جزءا من تكاليف التشغيل؛
- عدم ضرورة أو ملائمة التركيز على التكاليف الكلية وخاصة لأغراض تقييم المخزون.

❖ **تأثيرات ناجمة عن الحاجة إلى توفير معلومات من نظام التكاليف:** ومن أبرز جوانبها نجد:

- لمواكبة البيئة المعاصرة للصناعة، أصحبت المؤسسات في حاجة إلى معلومات عن تكلفة المنتجات في مراحل مختلفة من مراحل الإنتاج، بالإضافة إلى معلومات عن التكاليف المستهدفة وتكاليف المنافسين ومعلومات عن معدلات تخفيض التكاليف والأنشطة التي لا تضيف قيمة؛
- في ظل وجود أنظمة تصنيع مرنة أصبحت الإدارة في حاجة ماسة إلى معرفة تكاليف الصيانة والتشغيل لكل آلاتها؛
- أصبحت المؤسسة في حاجة ماسة إلى تقارير عن تكاليف الجودة للمنتجات والخدمات التي تقدمها؛
- في ظل المنافسة التي تشهدها المؤسسات لابد وان توفر نظم التكاليف تقارير عن مدى تحقيق الأهداف الإستراتيجية، وتقارير تنبؤيه عن نشاط وتكاليف المؤسسة المستقبلية وأخيرا معلومات عن مستويات استغلال الطاقات المتاحة؛
- في ظل الخصائص الحديثة لم يعد لمعدل التحميل الوحيد الذي كان يميز المنهج التقليدي أي أهمية، وفي ظل وجود تدفق التشغيل في خطوط مرنة أصبح هناك طرق أخرى تتبع في توزيع وتحميل التكاليف غير المباشرة.

❖ **تأثيرات متعلقة بالأهمية النسبية لعناصر ومقومات نظم التكاليف:** ومن أبرز جوانبها نجد:

- تهدف التكاليف المعيارية للتخطيط والرقابة، لكن في ظل الجودة وإتمام عمليات الإنتاج بمستوى عالي، لم يعد لهدف الرقابة أي أهمية؛

- بالرغم من تتبع العديد من المؤسسات لنظام التكاليف المعيارية إلا أن هناك أثر لخصائص بيئة الصناعة المعاصرة، حيث أفرزت العديد من الأنظمة والتقنيات الحديثة.

❖ **تأثيرات متعلقة بالأهمية النسبية لعناصر ومقومات نظم التكاليف:** ومن أبرز جوانبها نجد:

- في ظل خصائص البيئة الصناعية الحديثة ظهرت العديد من المحاولات لإعادة هندسة نظم قياس التكلفة، لان أسلوب القياس القائم على تحديد التكلفة بعد مرحلة الإنتاج لم يعد لها أي وجود في البيئة الصناعية الحديثة؛

- ليس هذا فقط، فهناك تأثيرات على الأساليب والإجراءات الأخرى أيضا، فقد أكدت الدراسات العلمية على ضرورة وجود تكامل بين هذه الأساليب وبالتالي تغير الإجراءات، حيث أكدت هذه الدراسات بان تطور نظام التكاليف لا يصلح معه أسلوب واحد ولكن لا بد من تكامل الأساليب مع بعضها البعض.

2- الانتقادات الموجهة لنظم التكاليف التقليدية في ظل بيئة التصنيع الحديثة

طرأت على بيئة الأعمال الحديثة العديد من التطورات والتغيرات التي فرضتها الظروف المحيطة، إذ لا يمكن تجاهل آثار تلك التطورات والمستجدات على المؤسسات بشكل عام وعلى الأنظمة الإدارية والمحاسبية بشكل خاص، هذا ما ينعكس مباشرة على عملية اتخاذ القرارات، حيث تتمثل الوظائف الأساسية لنظم التكاليف التقليدية في أربعة وظائف رئيسية هي:[2]

- تقويم المخزون لأغراض إعداد القوائم المالية، وهذا يتطلب تقسيم تكاليف الإنتاج بين الإنتاج المباع والإنتاج غير مباع؛
- الرقابة التشغيلية عن طريق الاستفادة من بيانات التغذية العكسية؛
- قياس تكلفة المنتجات كل على حدة؛
- توفير البيانات اللازمة لأغراض التخطيط، قياس وتقويم الأداء واتخاذ القرارات.

إذ تأسست النظم التقليدية لمعالجة التكاليف على مفهوم نظم الإنتاج التقليدية، والتي تقوم على أساس الإنتاج بحجم كبير لمنتجات نمطية ذات مواصفات فنية محددة، وعلى ضوء التكنولوجيا وبيئة أعمال تميل إلى السكون والاستقرار النسبي والذي انعكس على سلوك العملاء وتشكيلة المنتجات والمنافسة والتكنولوجيا المتاحة، قلل ذلك بشكل كبير من درجة عدم التأكد المحيطة بعملية اتخاذ القرارات، لذا فان مشكلة نظم التكاليف التقليدية تتمثل في أنها مصممة أساسا لخدمة الوظيفة الأولى فقط، وهي تقويم المخزون وإهمال باقي الوظائف.

لقد تعددت الانتقادات الموجهة إلي نظم محاسبة التكاليف عند تطبيقها بشكلها التقليدي، وتتعلق تلك الانتقادات بأوجه القصور الخاصة بعدم ملائمة مقومات نظام التكاليف بشكلها ومضمونها المتعارف عليه وذلك عند تطبيقها في بيئة الصناعة الحديثة، ويرجع ذلك إلى اختلاف طبيعة الإدارة في تلك البيئة الصناعية المتقدمة من بيانات ومعلومات التكاليف وعجز نظم التكاليف التقليدية عن تلبية تلك المتطلبات.[3]

بالإضافة إلى انه يوجه إلى الأنظمة التقليدية لمعالجة التكاليف نقد هام حول قصورها في التعبير بشكل جيد عما يحدث في بيئة الصناعة المتقدمة، حيث تركز هذه الأنظمة على استخدام المقاييس المالية التي تهتم بالجوانب الكمية القابلة للقياس بوحدة النقد، وذلك مع تجاهل المتغيرات الأخرى غير المالية لصعوبة قياسها، ويعتبر هذا أمرا هاما، حيث أشارت

إحدى الدراسات إلى أن تحقيق مزايا مالية في الأجل القصير مع تجاهل المؤشرات والعوامل غير المالية قد يؤدي إلى تحمل المؤسسات لتكاليف عالية جدا في الأجل الطويل وفقدان حصة سوقية ومزايا تنافسية هامة، وقد أفاضت العديد من الدراسات التي أخذت على نظام التكاليف التقليدي تجاهله للعوامل غير الملموسة والتي يصعب التعبير عنها في شكل كمي، وذلك على الرغم من أن تلك العوامل غير الملموسة هي الأساس في زيادة قدرة المؤسسة على المنافسة. أهم تلك العوامل الجودة وتكلفة دور حياة المنتج ككل والمرونة في الإنتاج...الخ.

فقد تضمن الفكر المحاسبي في العقدين الآخرين من القرن العشرين العديد من الدراسات والأبحاث التي تناولت انتقدت محاسبة التكاليف على غرار كل من الدراسات التالية:[4]

أشار كل **Wilson Et AL** إلى أن اقتصار محاسبة التكاليف التقليدية على توفير المعلومات الداخلية، أدى إلى عدم قدرتها على الارتباط بالتخطيط الاستراتيجي، وهذا يعتبر من أهم أسباب تخلفها وعدم قدرتها على توفير متطلبات متخذي القرارات من المعلومات.

كما أشار **Taylor & Graham** إلى إن اقتصار محاسبة التكاليف التقليدية على توفير معلومات مالية فقط للإدارة يجعلها تميل للتركيز على العمليات التشغيلية دون التوجه للسياسات والاتجاهات الضرورية بما يؤدي إلى تحرك بطيء نسبيا للمؤسسة في مقابل خطوات سريعة من قبل المنافسين، هذا ما يؤدي إلى اتخاذ قرارات غير سليمة وفقدان الفرص المتاحة بما يعكس أثره على انخفاض الربحية.

يعتر **Kaplan** من الرائدين في هذا المجال فقد اقر أن المؤسسات الاقتصادية تواجه اليوم المنافسة قوية سواء على المستوى المحلي أو الدولي، وان نظم التكاليف التقليدية صممت أساسا لقياس تكلفة وحدة المنتج أو لخدمة غرض تقييم المخزون أو قياس نتيجة الإعمال، فان هذه النظم لا تكفي لغرض الرقابة، وفي مناسبة أخرى أشار **Johnson & Kaplan** إلى أن المعلومات المحاسبية لا توفر إلا قدرا بسيطا من العون في تخفيض التكلفة وتحسين الجودة والإنتاجية وأضاف أن هذه المعلومات ربما تكون ضارة في البيئة الصناعية الحديثة.

انتقد **Dixon Et AL** مقاييس الأداء المستخدمة في محاسبة التكاليف التقليدية، لأنها تقف عند تحديد الأعمال وتغفل إلقاء الضوء على أي تقدم في الإستراتيجية.

بشكل عام، نجد أن من أهم الانتقادات الموجة إلى أنظمة معالجة التكاليف بشكلها التقليدي ما يلي:[5]

- العديد من أنظمة التكاليف التقليدية والمصممة بالاعتماد على نماذج بحوث العمليات والإحصاء تعتبر بعيدة عن الواقع التطبيقي لارتكازها على مجموعة من الفروض وإهمال الأهداف العليا للمؤسسات مثل قيادة المنافسة والتجديد والابتكار وخدمة العملاء...الخ،
- في ظل الوضع التقليدي فان أنظمة التكاليف السائدة لا تلبي احتياجات الإدارة من معلومات، نتيجة تركيزها على المستوى التشغيلي وتقديم معلومات غير دقيقة في مجال تحليل سلوك التكاليف وعدم توزيع التكاليف على الأنشطة التي تتسبب في حدوث التكاليف؛

– قياس الأداء في العديد من المؤسسات يتم بطريقة غير سليمة وبواسطة نظم معلومات محاسبة التكاليف، والتي لم تتطور بنفس سرعة تطور نظم الإنتاج والتصنيع، مما جعلها غير ملائمة لقياس الأداء، فالنظم التقليدية تمثل عائق للاستفادة من البيئة الصناعية الحديثة؛

– ولدت بيئة التصنيع الحديثة متطلبات أدت إلى تغيرات في هيكل التكاليف، فالنظم التقليدية لقياس التكاليف أصبحت عاجزة عن توفير المعلومات الملائمة التي تتماشى مع متطلبات بيئة التصنيع الحديثة؛

– اهتمت أنظمة إدارة التكاليف التقليدية بالدرجة الأولى بالقرارات الهيكلية أو الروتينية ولم تعط القرارات غير الهيكلية الاهتمام الكافي، وقد انعكس ذلك على فعالية محاسبة التكاليف كنظام داعم للقرارات بصفة عامة، وذلك لضعف تكامل البيانات المحاسبية والبيانات المستمدة من مصادر أخرى؛

– نظم التكاليف التقليدية تركز على التكاليف التي تحدث خلال مراحل الإنتاج وما بعدها من مراحل دورة حياة المنتج، متجاهلة التكاليف الأخرى التي تحدث خلال مرحلة التخطيط والتصميم، والتي تشكل نسبة كبيرة من تكاليف المنتج، هذا ما يجعل المقابلة بين التكاليف والإيرادات خاطئة؛

– اغلب القرارات المتعلقة بالمنتج من تقديم منتجات جديدة وإزالة منتجات قائمة وقرارات تسعير المنتجات والخدمات هي قرارات طويلة الأجل، إلا أن مضمون محاسبة التكاليف التقليدية ارتبطت بتقديم معلومات تتعلق بالقرارات القصيرة الأجل بالاعتماد على التكاليف التفاضلية المتغيرة، وتم الابتعاد عن الجانب الأكثر أهمية للقرارات المتعلقة بالمنتجات؛

– تتصف عناصر التكاليف في ظل التحليل التقليدي بالسكون وعدم مواكبتها للتغيرات الدورية والمستمرة في الإنتاج، والذي اتخذ شكل إنتاج غير مرن، فالتغير الدوري والمستمر في الإنتاج أدى إلى تغير الأنشطة التي تتسبب في حدوث التكلفة، وهذا ما يتطلب استحداث نظام جديد يراعي هذه التغيرات ويواكب التغير المستمر في الأنشطة الإنتاجية.

– في ظل المتغيرات الصناعية والإدارية الحديثة أصبحت الإدارة بحاجة إلى بيانات ومعلومات لازمة لاتخاذ مختلف القرارات، ونظرا لأوجه القصور التي أصابت نظم التكاليف التقليدية عن توفير ذلك بشكل دقيق، فقد استحدثت مداخل إدارية حديثة قادرة على التكيف مع هذه المتغيرات بالشكل الذي يجعلها توفر كل المعلومات التي تحتاجها الإدارة لاتخاذ القرارات وترشيدها.

ثانيا: البعد الاستراتيجي لإدارة التكاليف

تزايد الاهتمام في الآونة الأخيرة من قبل الأكاديميين والمحاسبين بتطوير الطرق والأساليب التقليدية لمحاسبة التكاليف واقتراح طرق وأساليب جديدة لمسايرة التحديات التي تشهدها بيئة التصنيع الحديثة، ولزيادة قدرة المؤسسة على المنافسة، وذلك بهدف الوصول إلى إطار متكامل يتحقق فيه الدمج والتكامل بين طرق وأساليب إدارة التكاليف، إستراتيجية المؤسسة وأنظمة تقييم الأداء من المنظور المالي وغير المالي، وذلك لمعرفة المنافع المستقبلية التي سوف تجنيها المؤسسة نتيجة تبني واستخدام الطرق والأساليب الحديثة.

1– اتجاهات البحث في إدارة التكاليف

ألقت التطورات الهائلة التي حدثت في بيئة الأعمال العالمية من تطور تكنولوجيات المعلومات والاتصال، تطور أنظمة الإنتاج واتساع دائرة المنافسة ضلالها على عاتق الأنظمة والأساليب التقليدية في معالجة التكاليف مما فرض على هذه الأخيرة ضرورة تطوير وتحديد أساليبها لكي تلبي احتياجات ومتطلبات البيئة الجديدة.

1-1 مبررات التوجه لإدارة التكلفة استراتيجيا

شهدت بيئة الأعمال في الوقت الحاضر حدوث تغييرات جوهرية، فقد واجهت المؤسسات الصناعية بعض التغييرات التي تتسم بالتعقيد في احتياجات العملاء والمتمثلة في جودة أكبر، تكلفة اقل، مواعيد تسليم أسرع وتنوع المنتجات بالإضافة إلى تزايد حدة المنافسة على المنتجات المتاحة للبيع محليا وعالميا، كل ذلك يتطلب من المؤسسات الصناعية التي ترغب في البقاء والاستمرار في سوق المنافسة إجراء عدة تغيرات للحفاظ على مركزها التنافسي ومحاولة تحسينه، وتتمثل أهم المتغيرات البيئية الحديثة التي أثرت على بيئة عمل المؤسسات وأنظمة إدارة التكاليف فيما يلي:

❖ البيئة التنافسية: اتجهت معظم دول العالم المتقدم منها والنامي إلى مزيد من الانفتاح والاعتماد على السوق والميزة النسبية، وقد نتج عن ذلك أن تميزت السوق العالمية الحالية بالعديد من الخصائص أهمها:[6]

- انفتاح الأسواق وزيادة عدد المتنافسين ومن ثم اتساع نطاق السوق التنافسي؛
- انخفاض درجة انتماء العملاء لسلعة معينة أو لعلامة تجارية معينة؛
- زيادة قدرة العملاء على تقييم المنافع بالمقارنة بالسلع أو الخدمات المقدمة لهم؛
- مطالبة العملاء بالمزيد من التجديد والابتكار بالشكل الذي يترتب عليه قصر دورة حياة المنتج، والحاجة إلى استمرار التجديد والتطوير والابتكار؛
- متطلبات السوق بالمزيد من الجودة والتصميمات الفريدة وبالأسعار الأقل وذلك بسبب دخول منتجين جدد في مجال الصناعة لهم قدرة كبيرة على خفض تكاليف الإنتاج والتسويق.

يعتبر تزايد حدة المنافسة العالمية، وما نبع عنه من تغيرات اقتصادية أحد الخصائص الهامة والمؤثرة في البيئة الصناعية إن لم تكن هي الأساس والعامل الحيوي لكل التغيرات القائمة في البيئة،[7] هذا ما يعد عاملا مهما يدفع باتجاه تبني المنظور الاستراتيجي في إدارة التكاليف.

❖ تكنولوجيا التصنيع الحديثة: لقد اتجهت معظم الدول إلى مسايرة التقدم العالمي في مجال تكنولوجيا الإنتاج وتطبيق الأساليب الحديثة لنظم التصنيع المتقدمة، والتي يقصد بها تلك النظم التي تستخدم مجموعة من الآلات والمعدات والأجهزة والبرامج...الخ، بالإضافة إلى أساليب تحسين أنظمة الإنتاج.

تتميز النظم الإنتاجية الحديثة بوجود مجالات متعددة من الاختيارات في مجال تكنولوجيا المعدات أو البرامج، بهدف تحسين ورفع كفاءة عمليات التصنيع بالإضافة إلى الاهتمام بتحسين وتطوير العمليات الأخرى المتعلقة بها، سواء التي تسبق الإنتاج والمتمثلة في تخطيط الإنتاج وتصميم المنتج، أو اللاحقة مثل عمليات التسويق والبحوث التسويقية، ويمكن تصنيف التطورات التي طرأت على الإنتاج في الوقت الحالي إلى:[8]

- تطورات في مجال تصميم المنتجات؛

- تطورات في مجال تنفيذ العمليات؛
- تطورات في مجال مراقبة جودة الإنتاج.

تعد التطورات العلمية والتقنية من العوامل المؤثرة وبما يحفز إدارة التكاليف لأن تأخذ منظورا استراتيجي، ولعل في مقدمة هذه التطورات يمكن ذكر تقنيات التصنيع المتقدمة...الخ.[9]

❖ مرونة خطوط الإنتاج: تتسم نظم الإنتاج في ظل البيئة الصناعية الحديثة بالمرونة، لاعتمادها على نظم آلية متقدمة تضم مجموعة من الآلات ذات الحركة الآلية والرقابة الآلية ونظم آلية لنقل المواد والأجزاء المنتجة من وجود نظام رقابة وتوجيه الكتروني، حيث يعتمد على مجموعة من الروبوتات لإتمام العملية الصناعية بكفاءة وسرعة، وتضم مرونة نظم الإنتاج التكنولوجية عدة أنواع من المرونة منها: مرونة التصميم، مرونة الحجم ومرونة مزيج المنتجات.[10]

❖ تخفيض مختلف أنواع المخزون: لقد أدت التطورات التكنولوجية وزيادة حدة المنافسة إلى تغير واضح في مفاهيم وإدارة الإنتاج وبرز الاهتمام بتخطيط الاحتياجات من الموارد، وذلك لضمان توفير المواد اللازمة لمختلف المراحل الإنتاجية في الوقت المحدد وبالكميات المناسبة بما يضمن تدفق واستمرار العملية الإنتاجية وتقليل الأموال المستثمرة في المخزون إلى اقل حد ممكن،[11] وبالتالي فان انخفاض المخزون من مختلف الأنواع يمثل إحدى الخصائص المرتبطة بتكنولوجيا الإنتاج الحديثة التي تعتمد على أداء العمليات في مركز واحد في ظل تكنولوجيا المجموعات واستخدام العامل متعدد المهام الذي يقوم بتجهيز الآلة ومعالجة المشاكل المتعلقة بها...الخ.[12]

❖ ارتفاع مستوى جودة المنتجات: يتميز الإنتاج في ظل البيئة الصناعية الحديثة بإنتاج منتجات على مستوى عال من الجودة، وذلك من خلال تخفيض تكاليف الإنتاج وتكاليف إصلاح الوحدات المعيبة، زيادة الإنتاجية والمبيعات وبالتالي الأرباح، تحسين الجودة بالإضافة إلى خفض تكلفة خطر المسؤولية القانونية عن عدم جودة المنتج عند الاستخدام وتحسين الموقف التنافسي.[13]

❖ اعتبار المعلومات مورد استراتيجي: لم تعد النظرة إلى عناصر الإنتاج تقتصر على اعتبار أن عناصر الإنتاج هي الأرض ورأس المال والعمل والتنظيم فقط، بل هناك عنصرا خامسا هو المعلومات نتج عن البيئة الصناعية الحديثة، فقد كان للتطورات في البيئة الصناعية الحديثة والتغيرات في بيئة المنافسة الأثر على المستوى المطلوب توفيره من المعلومات لمتخذي القرارات، تشغيل البيانات، إعداد المعلومات المحاسبية المالية وغير المالية والتوصل إلى التكلفة الحقيقية للمنتجات هذا بالإضافة إلى الأثر على نوعية المعلومات المطلوبة.[14]

توفر الظروف المذكورة سابقا ما يكفي من الدوافع لأن تكون المؤسسات ذات توجهات ورؤى إستراتيجية في قراراتها وفي مقدمتها ما يتعين تصنيعه من منتجات، حيث تخضع تكاليف هذه المنتجات بدرجة كبيرة إلى المرحلة التي تكون فيها قيد التصميم والتطوير، مما يتطلب إدارة التكاليف في مرحلة مبكرة من دورة حياة المنتج، وبالتالي فقد ساهمت كل هذه الظروف والمتغيرات بشكل كبير في تطوير النظريات والأساليب المستخدمة في الإدارة، وهذا لعجز النظريات والأساليب السائدة على مسايرة التطور والتغير الحاصل في طرق ومحيط العمل.

2-1 تطور الفكر الاستراتيجي لإدارة التكلفة

يعد الربط بين إدارة التكاليف والإستراتيجية أمر هاما وطبيعيا، حيث تستلزم صناعة ودعم القرارات التي يتضمنها التخطيط الاستراتيجي ضرورة توفر معلومات ذات قيمة عالية لتحسين جودة وسرعة عمليات صنع القرار، وتتميز المعلومات التي يتطلبها التخطيط الاستراتيجي بأنها معلومات تحليلية وتفصليه، تشتمل على معلومات مالية وغير مالية، ولا تقتصر هذه المعلومات على ما يتم الحصول عليها من داخل المؤسسة فقط وإنما تشمل معلومات خارجية،[15] فقد اشتمل الأدب المحاسبي على العديد من المحاولات التي بذلت لتطوير إدارة التكاليف وتحسين نوعية المعلومات التي توفرها من أجل دعم الإدارة الإستراتيجية للمؤسسات، ويمكن تحليل تلك المحاولات من خلال توضيح المراحل التي مرت بها والتي تتلخص في:16

- **على أساس كتابات Porter**

استند العديد من الباحثين في إدارة التكاليف استراتيجيا إلى كتابات Porter (1980-1985) عن الاستراتيجيات العامة التي تحقق للمؤسسات الميزة التنافسية، فقد أوضح أنه يمكن للمؤسسة أن تتبع إحدى الاستراتيجيات التنافسية الثلاث: إستراتيجية الريادة، إستراتيجية التميز وإستراتيجية التركيز.

وفي هذا الإطار اهتم Porter بتحديد أسعار بيع تلك السلع والخدمات، حيث يرى بأنه كي تستمر إستراتيجية المؤسسة بنجاح يجب أن تأخذ في اعتبارها سلسلة القيمة التي تحققها للعملاء، أي أنه يجب أن تحدد المؤسسة بدقة ما يضيفه المنتج المتميز الذي تقدمه إلى قيمة العميل، ومن أبرز خصائص هذا المنتج الشكل وتصميم المنتج وتقديم خدمة متميزة للعميل وتوفير شبكة المتاجر، ومن هنا أن تطبيق كل إستراتيجية للتعامل مع المنافسة يتطلب من المؤسسة استخدام مداخل مختلفة لإدارة التكاليف، وبالتالي توفير نوعية مختلفة من المعلومات.

- **على أساس كتابات Simmonds**

يعتبر Simmonds أول من أطلق مصطلح المحاسبة الإدارية الإستراتيجية عام 1981 على مجموعة من أنشطة المحاسبة الإدارية التي أوصى بضمها إلى عمل المحاسب الإداري، وبالتالي فإنه أول من أرسى أسس هذا النوع الجديد من المحاسبة والذي يعمل على توفير المعلومات اللازمة لتطبيق الإدارة الإستراتيجية في المؤسسات، لكن هذا الشكل الجديد من المحاسبة يقوم على تحليل الموقف التنافسي ويمثل خروجا عن الاتجاه العام لموضوعات المحاسبة الإدارية المعاصرة في ذلك الوقت لأن قدر كبير من المعلومات التي تسعى المحاسبة الإدارية الإستراتيجية لتوفيرها تبعد عن النطاق المعتاد للمحاسبة الإدارية.

- **على أساس كتابات Simons**

تناول Simons في كتاباته الربط بين المحاسبة الإدارية والإستراتيجية بصورة مباشرة، وتتمثل مساهمته الأساسية في هذا المجال في دراستين نشرهما عن العلاقة بين إستراتيجية المؤسسة ونظم المتابعة التي تطبقها، بحيث جاءت الدراستين بما يلي:

- الدراسة الأولى: قدمت العام 1987، تم فيها استكشاف العلاقة بين نظم المتابعة ذات الأسس المحاسبية من جهة وإستراتيجيات المؤسسة من جهة أخرى في إطار نظرية الارتباط. اعتمدت الدراسة على التصنيف الذي حدده

لأنواع إستراتيجيات الأعمال التي يمكن أن تتبعها المنظمة والتي تتمثل في إستراتيجية المدافع وإستراتيجية المنقب والإستراتيجية المهجنة؛

– الدراسة الثانية: قدمت العام 1990، أين استبدلت منظور الارتباط بمحاولة لبناء نموذج على أساس حالة تحليلية مفصلة، وتناولت الدراسة قدرا أكبر من رموز السياسات الإدارية التي وردت في كتاب Porter وناقشت الدراسة الاختلاف بين إستراتيجية الأعمال وإستراتيجية المؤسسة. أوضحت الدراسة بصورة أساسية أنه يجب النظر إلى الإستراتيجية على أنها عملية.

- **على أساس كتابات R.Kaplan & R.Cooper**

احدث الباحثان صخبا كبيرا في أواخر الثمانينات من القرن العشرين بطرحهم نظام التكاليف على أساس الأنشطة، فقد قاموا بنشر عدة مقالات في العديد من وسائل الإعلام وبشكل ملفت للنظر واتبعا عدة طرق للتقليل من ردة الفعل الرافضة لهذا المشروع، حيث اتبعا أسلوبا تميز بإعطاء بعض العناوين الحماسية والمقنعة التي تثير الفضول لدى المهتمين بقراءة هذه الأفكار والاهتمام بها، مثل نظام تكلفة واحد لا يكفي وقياس التكلفة بشكل صحيح يصنع القرار الصحيح،17 حيث يقوم هذا النظام على فلسفة جديدة لمعالجة التكاليف غير المباشرة التي أصبحت تمثل الجزء الأكبر والاهم في بنية التكاليف الإجمالية، وذلك بتوظيف مفاهيم جديدة تساعد على توضيح طريقة تتبع هذه التكاليف التي تعد غير واضحة المسار لعدم ارتباطها مباشرة بالمنتج.

- **على أساس كتابات Hiromoto**

ظهر أسلوب التكلفة المستهدفة في أواخر الثمانينيات من خلال كتابات Hiromoto، حيث كان الهدف منه أن يصبح بديلا لنظام التكاليف على أساس الأنشطة الذي استحوذ على قدر من الشهرة والاهتمام، يرى مؤيدو هذا الأسلوب أنه يتمتع بالعديد من الخصائص التي تميزه عن الأساليب التقليدية وعن الأساليب المستحدثة لمحاسبة التكاليف لتركيزه على الإدارة الفعالة للتكاليف الكلية.

تعتمد التكلفة المستهدفة على التعاون المستمر بين المحاسبين والقائمين على مجموعة من الوظائف المتخصصة مثل المهندسين وخصوصا مهندسو الإنتاج، ورجال التسويق وبصورة خاصة رجال المبيعات حيث تتضافر جهودهم جميعا لتحديد وتحقيق التكاليف المستهدفة.

يتطلب إتباع التكلفة المستهدفة توفير معلومات عن السوق مثل تحديد المنتجات المطلوبة والأسعار المقبولة وحجم المبيعات المحتملة كما أنه يتطلب توفير معلومات عن تصميم المنتجات وتكاليف إنتاجها، ويستلزم ذلك التعاون بين ممارس أنشطة المحاسبة الإدارية وكل من مدير التسويق والإدارة الهندسية.

- **على أساس كتابات V. Govindarajan & J. Shank**

أوضح Shank & Govindarajan الهدف من دمج المحاسبة الإدارية والإدارة الإستراتيجية حين عرف الإدارة الإستراتيجية للتكاليف على أنها استخدام الإدارة لمعلومات التكاليف بشكل واضح خلال واحدة أو أكثر من المراحل الأربعة التي تتكون منها دورة الإدارة الإستراتيجية.

قام الباحثان بصياغة إطار للإدارة الإستراتيجية للتكاليف مبنى على أساس ثلاثة أنماط من التحليل مستمدة من كتابات معاصرة وعلى وجه الأخص كتابات Porter هي:[18]

- تحليل سلسلة القيمة؛
- تحليل الموقف التنافسي؛
- تحليل مسببات التكلفة.

➢ **على أساس كتابات Kaplan & Norton**

طور Kaplan & Norton بطاقة الأداء المتوازن التي استهدفا بها التميز عن المحور التقليدي للمراقبة الإدارية، يؤكد الباحثان بان الإستراتيجية والرؤية تهم كل أصحاب المصالح في المؤسسة وبالتالي فإنه من الضروري تطوير نظم لتقييم الأداء تهتم بصورة مباشرة ليس فقط بالنواحي المالية ولكن تهتم أيضًا بمصالح العملاء وبالنشاط الداخلي بالمنظمة وبالابتكار وبالتوجهات المستقبلية، وتعتبر بطاقة الأداء المتوازن من أهم أدوات الإدارة الإستراتيجية للتكاليف، وقد يكون السبب في هذا هو احتواءها على عدد أكبر من مقاييس الأداء المتكاملة التي توضح العلاقات بين الأنشطة التكتيكية للمؤسسة ومدى تحقيق أهدافها الإستراتيجية.

أكدت دراسة أخرى أن بطاقة التقييم المتوازن للأداء هي أداة يمكن أن تربط بين الأهداف الإستراتيجية طويلة الأجل للمؤسسة من جهة وبين أعمالها قصيرة الأجل من جهة أخرى، واعتبرتها بمثابة وسيلة لترجمة إستراتيجية المؤسسة إلى أعمال يتم إنجازها، ونادت الدراسة بأنه لا يجب النظر إلى بطاقة الأداء المتوازن على أنها مجرد وسيلة متعددة الجوانب لتقييم الأداء بل كحجر الأساس لنظام جديد للإدارة الإستراتيجية.

2- إدارة التكاليف من منظور استراتيجي...المفهوم والاختلافات

تعتبر فترة الثمانينيات من القرن العشرين فترة تدفق تيار الأبحاث في موضوع الإدارة الإستراتيجية وإدارة التكاليف، إلا أن مفهوم إدارة التكاليف من منظور استراتيجي بقي بنقصه الوضوح في أذهان كل من الأكاديميين والممارسين وذلك للعديد من الاعتبارات.

قبل مناقشة التعريفات المختلفة التي وردت في الفكر المحاسبي بخصوص هذا المصطلح والاختلاف بينها، نريد الإشارة إلى أن مصطلح «Strategic Cost Management» يمكن أن يترجم في اللغة العربية إلى العديد من المصطلحات مع الانتباه إلى أن الإستراتيجية تنطبق على نوع التحليل الذي ينصب على التكلفة أو نظام إدارة التكلفة وليس صفة للتكلفة ذاتها.[19]

لقد عرف Hinterhuber إدارة التكاليف من منظور استراتيجي بأنها «الإدارة التي تعمل من منظور فكري إداري وسلوكي متطور بهدف تقديم منتج بمواصفات وخصائص وجودة تشبع رغبات وأذواق المستهلكين المتجددة باستمرار وبتكلفة اقل وبأسعار منخفضة ارتكازا على أساليب فنية وأدوات متطورة».[20]

يعرف معهد المحاسبين الإداريين القانونيين بانجلترا CIMA إدارة التكاليف من منظور استراتيجي بأنها «شكل من أشكال المحاسبة الإدارية يتم فيه التركيز على معلومات تتعلق بعوامل خارج المؤسسة ومعلومات داخلية مالية أو غير

مالية»،[21] بالرغم من أن هذا التعريف يعد بمثابة التعريف الرسمي لمصطلح إدارة التكاليف من منظور استراتيجي إلا انه يؤخذ عليه عدم توضيح الهدف من هذا التركيز ألا وهو دعم إستراتيجية المؤسسة.

يرى Anderson بأن إدارة التكاليف من منظور استراتيجي هي «تحليل هيكل التكاليف في ضوء إستراتيجية المؤسسة وضبط أدائها الاستراتجي بهدف تحسين عملية اتخاذ القرار».[22]

في هذا الإطار يعرف كل من V. Govindarajan & J. Shank إدارة التكاليف من منظور استراتيجي على أنها «الاستخدام الإداري لمعلومات التكاليف بشكل يرتبط ارتباطا مباشرا بمرحلة أو أكثر من المراحل الأربعة لدورة الإدارة الإستراتيجية للمؤسسة».23 ومن الملاحظ من هذه التعاريف أن ارتباط إدارة التكاليف من منظور استراتيجي بمراحل الإدارة الإستراتجية هو الذي يميز هذا المدخل عن المداخل التقليدية.

يرى Hilton أن إدارة التكلفة الإستراتيجية تعبر عن «مجموعة من الأساليب التي يمكن الاعتماد عليها، فهذه الأساليب يمكن أن تستخدم بمفردها لتدعيم هدف محدد أو تستخدم معا لخدمة الأهداف العامة وأنشطة المؤسسة، فمجموعة أساليب إدارة التكلفة التي تستخدم معا لخدمة الأهداف العامة وأنشطة الشركة تسمي بنظام الإدارة الإستراتيجية للتكلفة».[24]

مما سبق يرى الباحث بان إدارة التكاليف من منظور استراتيجي هي «نظام متكامل يعمل على تحليل البيئة الخارجية والمقومات الداخلية للمؤسسة واستخدام هذه المعلومات في دعم استخدام أدوات إدارة التكاليف بما يجعلها تحقق الأهداف الإستراتيجية للمؤسسة».

3- خصائص وأهمية إدارة التكاليف من منظور استراتيجي

أصبحت اليوم بيئة الأعمال العالمية والمحلية بيئة تنافسية للغاية، لذلك فقد حضي تطور الفكر المحاسبي بالكثير من الاهتمام والذي تزامن معه الانتشار الواسع لمفهوم إدارة التكاليف، والذي جاء كضرورة حتمية لمواكبة التطورات الحاصلة في بيئة الأعمال ودعم المؤسسة فيها بالعمل على تطوير أساليبها وأدواتها التقليدية بالشكل الذي يتماشى وهذه التغيرات ومواكبة مختلف التطورات.

3-1 خصائص إدارة التكاليف من منظور استراتيجي

تتميز إدارة التكاليف من منظور استراتيجي بمجموعة من الخصائص، تجعلها تختلف عن الأسلوب التقليدي في إدارة التكاليف، والتي نذكرها فيما يلي:[25]

❖ الهدف: تختص أهداف إدارة التكاليف من منظور استراتيجي في تحقيق مزايا مالية وتنافسية في كل من الأجل القصير والطويل، وللقيام بهذا الدور يتم قياس تكاليف ومنافع الأنشطة وتقرير مدى مساهمتها في تحقيق إستراتيجية المؤسسة؛

❖ النطاق: تركز إدارة التكاليف من منظور استراتيجي على ما يدور خارج المؤسسة بجانب ما يدور داخلها، بمعنى أن التركيز في الدراسة والتحليل يكون منصبا على السوق، وفي هذا الإطار هناك ثلاث أبعاد للتركيز عليها: المنافسين، العملاء والعلاقة بين الاثنين والمنتجات وبذلك يكون نطاق إدارة التكاليف من منظور استراتيجي أوسع من محاسبة التكاليف التقليدية التي تركز تقريبا على دراسة ما يدور داخل المؤسسة نفسها فقط؛

❖ طبيعة المدخلات والمخرجات: تسعى إدارة التكاليف من منظور استراتيجي إلى إنتاج مدى واسع من المعلومات عن هذه الأبعاد الثلاثة (منافسين، عملاء ومنتجات) وكثير من تلك المعلومات تكون ذات طبيعة مالية مثل الأسعار، وهناك أرقام غير مالية مثل أحجام المبيعات حتى تنتهي إلى المعلومات الخاصة بجاذبية المنتجات والولاء، وهو ما سيشكل حتما جانبا مهما من المقاييس، بحيث تستخدم هذه المعلومات في إستراتيجية الأعمال وستساهم في تدعيم الميزة التنافسية للمؤسسة؛

❖ التوجه: تتسم إدارة التكاليف من منظور استراتيجي بالتوجه طويل الأجل، ومن هذا المنطلق تنطوي هذه الأخيرة على ربط التكلفة بالمجال التنافسي، لذلك فإنها تقدم إطارا علميا منظما ومتماسكا لإدارة التكلفة بطريقة إستراتيجية بدلا من إدارتها بطريقة تكتيكية خالصة، فالتركيز الشامل لها يوجه الانتباه نحو اعتبارات إستراتيجية مثل الفعالية والجودة...الخ، بدلا من الاقتصار على الاعتبارات التكتيكية مثل الكفاءة والتكاليف المنخفضة؛

❖ العلاقة بالمنافسة: أصبحت إدارة التكاليف من منظور استراتيجي مهارة مهمة لبقاء المؤسسات في سباق المنافسة، فتطبيق أدوات إدارة التكاليف يؤدي إلى تحسن الموقف الاستراتيجي للمؤسسة وتخفيض التكاليف، من ثم تكون إدارة التكاليف من منظور استراتيجي أداة هامة في دعم الميزة التنافسية، في حين أن أنظمة معالجة التكاليف التقليدية لا تستهدف ولا تتعامل مع فرض المنافسة في بيئة الأعمال؛

❖ أدوات التحليل: تستخدم إدارة التكاليف من منظور استراتيجي عدة أدوات لتحليل مدى مساهمة الأنشطة أو العمليات والمنتجات في تحقيق إستراتيجية المؤسسة، من هذه الأدوات الرئيسية نجد كل من: تحليل سلسلة القيمة، تحليل مسببات التكاليف وتحليل الموقف التنافسي، حيث تناسب هذه الأدوات أهداف إدارة التكاليف من منظور استراتيجي، ويتم أيضا تحليل المنفعة، تكاليف الأنشطة والمنتجات، ويمتد أيضا التحليل إلى داخل المؤسسة وخارجها.

وفي هذا الإطار، فان تحقيق أهداف إدارة التكاليف من منظور استراتيجي يتطلب توفر مجموعة من المقومات، المتمثلة في:[26]

- اعتماد أسلوب التحليل الاستراتيجي لتقييم مدى تنفيذ الاستراتيجيات وهذا يتم باستخدام مؤشرات ومقاييس مالية وغير مالية؛
- الفهم الجيد لموجهات الأنشطة، مسببات التكاليف والإيرادات؛
- استخدام أنظمة الرقابة الإستراتيجية والتي تركز على مراقبة وتقويم عمليات الإدارة الإستراتيجية وللتأكد من تنفيذها بصورة صحيحة؛
- أن تتصف إدارة التكلفة بالمرونة والتغيير المستمر؛
- استخدام الأدوات والأساليب اللازمة للاستجابة للمتطلبات الإدارية المعاصرة.

2-3 أهمية إدارة التكاليف إستراتيجيا

تتمتع إدارة التكاليف من منظور استراتيجي بأهمية كبيرة وهذا ما يؤكده المسح الذي قام به معهد المحاسبيين الإداريين بالولايات المتحدة الأمريكية مع مؤسسة Ernst & Young سنة 2003 والذي جاءت نتائجه لتأكد أن

إدارة التكلفة تعتبر مساهم رئيسي تجاه تحقيق الأهداف الإستراتيجية للمؤسسة وأوضحت الدراسة أن إدارة التكلفة هي جزء هام من الهدف الاستراتيجي لأي مؤسسة.[27]

حيث تهتم إدارة التكاليف من منظور استراتيجي بتشخيص، قياس، تجميع والإبلاغ عن المعلومات الخاصة بالعوامل الحاسمة للنجاح (التكلفة، الجودة، الوقت والإبداع) بشكل موثوق وبالأسلوب المناسب، ويتطلب ذلك وجود أنظمة وأساليب معينة لأداء هذه المهام، ويمكن بيان أهمية إدارة التكلفة من منظور استراتيجي في مجموعة من النقاط أهماها:[28]

- دعم صنع قرارات الإدارة الإستراتيجية بتمييز نقاط القوة وضعف المؤسسة والطرق الأفضل لاستعمال أو تحسين نقاط القوة وإزالة نقاط الضعف؛
- دعم وحماية الميزة التنافسية باعتماد التفكير الاستراتيجي الذي يحقق القدرة على الرؤيا الشاملة للمؤسسة باستعمال أدوات التحليل الاستراتيجي؛
- بالرغم من محاولة إدارة التكلفة تخفيض التكاليف، إلا أن هذا ينبغي أن لا يكون على حساب رضاء الزبون، وعلية فان الهدف المثالي لإدارة التكلفة من منظور استراتيجي هو اتخاذ القرارات المناسبة التي تسعى إلى تخفيض التكلفة وتعزز رضا الزبون؛
- إن عوامل النجاح الأساسية لإدارة التكلفة لا تشمل فقط العوامل المالية، التكلفة والإيرادات، بل تشمل أيضا العوامل غير المالية مثل: تطوير منتج جديد، إرضاء الزبون وجودة المنتج...الخ.

وفي نفس الإطار يرى Hilton أن إدارة التكلفة من منظور استراتيجي ذات أهمية كبيرة للمؤسسة لأنها ليست عملية قياس والتقرير عن تكاليف المنتج أو الخدمة فحسب، بل هي فلسفة، اتجاه فكري، ومجموعة من الأنظمة والأساليب لخلق قيمة أكثر بأقل تكلفة ممكنة، فهي:

- فلسفة للتحسين، حيث أنها تروج لفكرة البحث المستمر عن طرق تساعد في اتخاذ القرارات الصحيحة لتوليد قيمة أعلى للزبون بأقل التكاليف، وتوفر المؤسسة الكفوءة المنتجات التي يريدها الزبائن باستعمال اقل ما يمكن من مواردها النادرة، فيما تسعى باستمرار لتحسين القيمة والتكاليف؛
- اتجاه فكري، فهي تمثل وجهة نظر مستقبلية إذ تكون تكلفة المنتجات والخدمات جميعها ناتجة عن قرارات إدارية صحيحة، لذلك فان دور محللي إدارة التكلفة ليس توثيق القرارات وتسجيل التكاليف فحسب، وإنما هم شركاء مؤثرين في صنع القرارات الإدارية الخاصة بتطوير وتحسين المنتجات والخدمات وتخفيض التكاليف؛
- أنظمة وأساليب إدارة التكلفة هي مجموعة من الأنظمة والأساليب التي يمكن أن تستعمل بشكل منفرد لدعم قرار معين، أو بشكل متكامل لمساندة جميع إدارات المؤسسة.

ثالثا: أدوات إدارة التكاليف من منظور استراتيجي

أصبحت المعلومات التي توفرها أنظمة التكاليف التقليدية لا تتناسب والبعد الاستراتيجي للأعمال، خاصة في ظل بيئة تتصف بالمنافسة الشرسة والتعقيدات الإدارية الكثيرة، حيث تتطلب الضرورة توفر معلومات عن أسواق المنتجات،

تحقيق الجودة الشاملة، تحليل ربحية العملاء، تقييم المنافسين وترشيد استراتيجيات المنافسة، فإدارة التكاليف من منظور استراتيجي تتطلب تطبيق الأساليب والأدوات المناسبة والتي تتماشى مع الظروف الحديثة وتخدم الأبعاد الإستراتيجية.

1- نظام التكاليف ونظام الإدارة على أساس الأنشطة

تعددت الآراء والتعريفات الخاصة بهذا النظام، فقد عرفه المجلس الاستشاري للتصنيع الدولي **CAM-I** على انه «**الأسلوب الذي يقيس أداء وتكلفة الأنشطة المتعلقة بأهداف التكلفة من منتجات أو خدمات أو زبائن، فتكلفة كل نشاط تتحدد على أساس مقدار استخدامه للموارد وتحمل تكاليف الأنشطة على المنتجات أو على الزبائن بمقدار استخدامها للأنشطة، فهو أسلوب يعترف بالعلاقة السببية بين مسببات التكاليف والأنشطة**».[29]

اعتمدت التعاريف السابقة على أن نظام التكاليف على أساس الأنشطة هو أسلوب أو أداة لقياس وحساب التكاليف، وهنا فإنهم أهملوا طبيعة النظام وعناصره وهذا ما يؤكده بعض الأكاديميون بأنه عبارة عن نظام وليس أسلوب أو وسيلة وذلك لشموله على مكونات النظام من مدخلات ومعالجة ومخرجات وتغذية عكسية،[30] وقد اعتمد هؤلاء على هذا الأساس في تعريف هذا النظام، حيث يشير إليه **Cooper** على انه «**نظام يقوم بتحليل الأنشطة التي تمارس في المؤسسة ومن ثم تجميع التكاليف غير المباشرة لكل نشاط على حدة، حيث يتم تخصيص هذه التكاليف على الأنشطة التي تقوم بها المؤسسة أولا، ثم يتم تخصيص تكاليف الأنشطة على المنتجات أو الخدمات أو الزبائن ذلك بحسب الاستفادة منها**».[31]يوضح هذا التعريف أن نظام التكاليف على أساس الأنشطة ليس فقط نظام لمعالجة التكاليف بل هو أيضا نظام لتحليل أنشطة المؤسسة.

أما مفهوم نظام التكاليف على أساس الأنشطة من وجهة نظر **Horngren** فهو «**النظام الذي يقوم بتنقيح نظام التكلفة بالتركيز على الأنشطة كأهداف تكلفة رئيسية، يحسب هذا النظام تكلفة هذه الأنشطة ومن ثم يخصص تكلفة هذه الأنشطة لأهداف التكلفة مثل المنتجات والخدمات والزبائن**».[32]نستنتج من هذه التعريفات أن هناك علاقة سببية بين الأنشطة ومسببات التكلفة، فهمزة الوصل بين المنتجات النهائية والتكاليف المحققة والتي يتحملها كل على حسب الاستفادة من هذه الأنشطة، هي السبب في نشوء التكلفة ومن يتسبب بها.[33]

بعد دراسة وتحليل نظام التكاليف على أساس الأنشطة، فانه من الواجب التطرق إلى نظام الإدارة على أساس الأنشطة والذي يقوم على استخدام مخرجات نظام التكاليف على أساس الأنشطة أساسا، لمساعدة الإدارة في القيام بمهامها المختلفة، كالتخطيط، إعداد الموازنة التقديرية على أساس الأنشطة واتخاذ القرارات الإدارية بأنواعها المختلفة التي أهمها قرارات تسعير المنتجات.[34]وقد عرف **Hilton** نظام الإدارة على أساس الأنشطة بأنه استخدام «**نظام التكاليف على أساس الأنشطة لتحسين وتطوير عمليات المؤسسة**».[35]

يصف **Charles Horngren** نظام الإدارة على أساس الأنشطة بأنه «**استخدام معلومات التكلفة على أساس النشاط في اتخاذ القرارات الإدارية المتعلقة بالتسعير ومزيج المنتجات، قرارات عن كيفية تخفيض التكاليف وقرارات عن تحسين عمليات التشغيل وقرارات مرتبطة بتصميم المنتج وذلك بهدف إرضاء العملاء وتحسين الربحية**».[36]

يعرف نظام الإدارة على أساس الأنشطة وفقا لـ **CAM-I** بأنه «**نظام يركز على إدارة الأنشطة كطريق لتحسين القيمة المقدمة للزبون والربح المتحقق من تزويد هذه القيمة، وتنظر الإدارة حسب الأنشطة إلى التكلفة حسب الأنشطة، على أنها مصدرها الأساسي للمعلومات**».[37] ومما سبق نجد أن هناك اختلاف بين نظام الإدارة على أساس الأنشطة ونظام التكاليف على أساس الأنشطة، فالأول ينسب الموارد إلى الأنشطة بهدف تقييم الأنشطة، والثاني ينسب الموارد إلى الأنشطة بهدف تحديد تكلفة الإنتاج، إلا أن هذا الاختلاف لا يعني عدم تواجد ترابط وتكامل بين النظامين.

2- إدارة الجودة الشاملة

ظهر مصطلح إدارة الجودة الشاملة نتيجة لفلسفات عديدة تضمنت العديد من المبادئ المرتبطة ببعضها والتي ساهمت في بناء مدخل أساسي لإدارة الجودة الشاملة، حيث أن هذه الفلسفات كانت نتيجة لمساهمات عدد من العلماء، ومن أبرزهم نجد **Joseph Juran & Walter Shewhart**، **Philip Crosby**، بدون أن ننسى **أبو الجودة** كما يلقبه الكثير لإسهاماته في عالم الجودة وإدارتها **W. Edwards Deming**، وكثيرين هم من اهتموا بهذا المجال، وينعكس الاهتمام بإدارة الجودة الشاملة في الخلاف الواضح بين الباحثين والمختصين في تحديد أبعادها الأساسية ومبادئها الرئيسة الأمر الذي أدى إلى عدم وجود اتفاق على تعريف موحد مقبول لها حتى الآن،[38] ومن هذا المنطلق فقد عرف **Oakland** إدارة الجودة الشاملة بأنها «**منهج شامل لتحسين التنافسية، والفاعلية والمرونة في المؤسسة، من خلال التخطيط، التنظيم والفهم لكل نشاط، وإشراك كل فرد في أي مستوى تنظيمي فـي المؤسة**»،[39] ويمكن اعتبار إدارة الجودة الشاملة من منظور **Armand Feigenbaum** كمفهوم متكامل في مفرداته على أنها «**نظام فعال لتحقيق التكامل بين جهود كافة الأطراف والمجموعات داخل المؤسسة والتي تتولى بناء الجودة والحفاظ عليها وتحسينها بالشكل الذي يمكن من إنتاج السلع وتقديم الخدمات بأكثر الأساليب اقتصادا مع تحقيق الرضاء الكامل للعميل**»،[40] نلاحظ أن هذا التعريف يعتبر أكثر شمولا وتفصيلا مقارنة مع التعريف الذي سبق، وفي ظل هذه الاختلافات الكثيرة الخاصة بإدارة الجودة الشاملة قام مجموعة من الباحثين بتعريف الكلمات الثلاثة المكونة لهذا المفهوم كما يلي:[41]

- **إدارة**: والتي تعني أن كل التركيز على الزبون وذلك عن طريق التنظيم لا الإشراف، وهي تعني أيضا تغيير الثقافة وإزالة العقبات للتأكد من ملاءمة الأدوات المستعملة لأداء الوظائف؛
- **الجودة**: تعني التأكد من أن الزبائن يتلقون كل ما يردونه وما يزيد عن هذا إن أمكن، وذلك من خلال الاتصالات والاحتكاكات المباشرة بالزبائن للحصول على المعلومات؛
- **الشاملة**: تعني أن كل الأشخاص في المؤسسة يجب أن يشتركوا في تحقيق الجودة سواء بصفة شخصية أو بصفة جماعية، حيث يعتمد ذلك على تفويض السلطة والتدريب والاتصال.

نستنتج مما سبق أن إدارة الجودة الشاملة هي فلسفة إدارية حديثة تأخذ شكل نهج أو نظام إداري شامل، قائم على أساس إحداث تغييرات إيجابية جذرية لكل شيء داخل المؤسسة، بحيث تشمل هذه التغيرات كل من الفكر، السلوك، القيم، المعتقدات التنظيمية، المفاهيم الإدارية، نمط القيادة الإدارية، نظم وإجراءات العمل والأداء ..الخ، وذلك من أجل تحسين وتطوير كل مكونات المؤسسة، للوصول إلى أعلى جودة في مخرجاتها من سلع وخدمات بأقل التكاليف، لتحقيق أعلى درجة من الرضا لدى زبائنها، عن طريق إشباع حاجاتهم ورغباتهم، وفق ما يتوقعونه، بل وتخطي هذا التوقع،

تماشيا مع إستراتيجية تدرك أن رضا الزبون وهدف المؤسسة هما هدف واحد، وبقاء المؤسسة ونجاحها واستمراريتها يعتمد على هذا الرضا، وكذلك على رضا كل من يتعامل معها من غير الزبائن.[42]

تجدر الإشارة إلى أن إدارة الجودة الشاملة هي فلسفة إدارية تعتمد على مبادئ ومعايير تسعى من خلالها المؤسسة إلى توجيه كل طاقاتها وإمكانياتها إلى تحسين وضعها الداخلي والخارجي وتطوير قدراتها من اجل تحقيق أهدافها الإستراتيجية، ويبرز الدور الاستراتيجي لإدارة الجودة الشاملة في كونها تعزز القدرات التنافسية للمؤسسات باعتبارها أكثر الأدوات فعالية في تحقيق الأهداف، بالإضافة إلى أنها تعتبر أفضل الطرق للتحسين المستمر وتخفيض التكاليف، ومن هنا تتضح الأركان الأساسية التي تعتمد عليها إدارة الجودة الشاملة والتي هي:[43]

- اعتماد سلسة الجودة، والمقصود بذلك أن كل حلقة من مجال العمل تعد كعميل ومنتج في آن واحد؛
- ضرورة اعتماد نظام معين لتأكيد الجودة مثل **ISO 9000**؛
- الالتزام بمفهوم التحسينات المستمرة؛
- نشر ثقافة الجودة بين كافة العاملين، وجعل الجودة مسؤولية كل الفروع التابعة لمنظومة العمل؛
- دعم الإدارة العليا لإدارة الجودة الشاملة بشكل مباشر.

3- بطاقة الأداء المتوازن

تواجه المؤسسات مهمة قياس وتقييم أدائها فهي تبحث في سبيلها لأداء تلك المهمة عن الأساليب والمقاييس المناسبة والملائمة لذلك، وفي هذا الإطار فقد كانت المشكلة الرئيسية التي تواجه المؤسسات هي اعتمادها على المقاييس المالية في تقييم أدائها، فأنه من الخطأ اختصار أداء المؤسسات في أرقام ومقاييس مالية ومحاسبية مجردة، فأداء المؤسسة اكبر واشمل وأعمق وأكثر تعقيدا من ذلك، لذلك كان من الضروري في بيئة متطورة ومتجددة باستمرار وفي ظل قصور المؤشرات والمقاييس المالية التقليدية، وجود إطار واضح وشامل لتقييم الأداء، ومن هنا ظهرت العديد من الأطر التي جمعت المقاييس والمؤشرات المالية وغير المالية للوصول إلى نظام متكامل لقياس وتقويم الأداء.

جاءت بطاقة الأداء المتوازن جراء التقاء عدة تيارات في الفكر الإداري والمالي، فهي مدخل جاء منسجما مع التطور الحاصل في جوانب الإدارة المختلفة ومصاحبا لمداخل كثيرة انعكست بشكل ايجابي على انتشارها وتطورها، وإذا ما تم الرجوع إلى أصل نشوء بطاقة التقييم المتوازن، فانه يمكن القول أن ظهورها جاء من خلال تراكم معرفي وخبرات استشارية قادها العديد من الباحثين والمنظرين في بداية التسعينيات من القرن الماضي،[44] حيث تعتبر الدراسة التي أجراها كل من **Robert S .Kaplan & David P .Norton** واللذان حاولا من خلالها اكتشاف طرق ومؤشرات جديدة لقياس الأداء المؤسسي، والتي نشرت نتائجها في سنة **1992** في العدد 70 من مجلة **Harvard Business**،[45] وكان الدافع وراء هذه الدراسة تزايد الاعتقاد بان المقاييس المالية للأداء غير فعالة، وهدفت الدراسة إلى تقديم طرق جديدة لقياس الأداء والتغلب على القصور الذي يواجه استخدام المقاييس المالية التقليدية.[46]

يؤكد كل من **Kaplan & Norton** أن الإستراتيجية والرؤية تهم كل أصحاب المصالح في المؤسسة، وبالتالي فإنه من الضروري تطوير نظم لتقييم الأداء تهتم بصورة مباشرة بالنواحي المالية بالإضافة إلى اهتمامها بمصالح العملاء وبالنشاط الداخلي للمؤسسة وبالابتكار والتوجهات المستقبلية، وأكد الباحثان على انه لا يجب النظر إلى بطاقة التقييم

المتوازن للأداء على أنها مجرد وسيلة متعددة الجوانب لتقييم الأداء بل كحجر الأساس لنظام جديد للإدارة الإستراتيجية،[47] ومن هنا فقد عرفا بطاقة الأداء المتوازن على أنها «**مجموعة من المقاييس المالية وغير المالية التي تقدم لمدراء الإدارات العليا صورة واضحة وشاملة عن أداء مؤسساتهم**»، حيث يمكن اعتبار بطاقة الأداء المتوازن على أنها نظام للقياس يمكن المؤسسة من اختيار المؤشرات والقياسات الملائمة وفقا لحاجتها وطبيعة عملها ورغبات الإدارة في عرض مختلف الجوانب الذاتية والموضوعية في محتوى هذه المؤشرات والقياسات، ويمكن اعتبارها نظام إدارة إستراتيجية لكونها تحاول أن توازن وتربط بين الرؤية والأهداف الإستراتيجية للمؤسسة، وأخيرا يمكن النظر إلى بطاقة الأداء المتوازن على أنها وسيلة اتصال وتواصل بين القيادة والإدارة تتحاور من خلالها في ما تريد انجازه وتحقيقه من أهداف بما ينعكس على الأداء الكلي للمؤسسة.[48]

زرع كل من **Kaplan & Norton** بذور نظام إدارة استراتيجي جديد، يعمل على ترجمة الإستراتيجية ومراقبة تنفيذها، [49]بحيث يمثل الإطار الذي وضعها الباحثان في **1992** الجيل الأول من بطاقة الأداء المتوازن، حيث تم تطويره لثلاث أجيال متلاحقة زادت من خصائصه، حيث قدم الجيل الأول نموذج شامل لقياس الأداء يتضمن المقاييس المالية التي تعكس الأداء في الماضي والمقاييس غير المالية التي تمثل الأداء المستقبلي، وكان الجيل الثاني الذي تبلور عام 1996 نتيجة اعتبار بطاقة الأداء المتوازن كعنصر جوهري في نظام الإدارة الإستراتيجية حيث تم تطوير علاقة السبب والنتيجة بين محاور الجيل الأول لتعطي انعكاسا ايجابيا على أداء المؤسسة، وبعد ذلك في السنوات الأخيرة أضيفت مجموعة من الخصائص التي عززت دقة استخدام العديد من خصائص واليات الجيل الثالث لكي يتم إعطاؤها صيغة عملية أكثر ارتباطا بالجوانب الإستراتيجية للأداء، وفي وصف المكونات الأساسية للنجاح المؤسسة تركز بطاقة الأداء المتوازن على بعض الاعتبارات التي يجب مراعاتها عند استخدامها، والتي هي:[50]

❖ **البعد الاستراتيجي**: نظرا لكون عمليات قياس الأداء تهتم بربط الأداء التشغيلي قصير الأجل برؤية وإستراتيجية المؤسسة طويلة الأجل، ولهذا فمن الواجب إجراء التوازن بين المقاييس التي تطبق من أعلى إلى أسفل والتي تهتم بتحليل الإستراتيجية العامة للمؤسسة وتقييم عمليات التغيير، وتلك المقاييس التي تطبق من أسفل إلى أعلى هي التي تهتم بتمكين الإدارة العليا من الوصول إلى العاملين وتعظيم حرية العمل والأداء؛

❖ **البعد البيئي**: نظرا لكون عملية قياس الأداء تهتم بكل من الأطراف الخارجية والداخلية عند القيام بتطبيق المقاييس، حيث يجب تحقيق التوازن بين المقاييس الخارجية التي تهتم بالعملاء، وتلك المقاييس الداخلية التي تهتم بتحسين الكفاءة والفاعلية؛

❖ **البعد الزمني**: بما أن عمليات قياس الأداء تهتم بالماضي والحاضر والمستقبل فمن الضروري تحقيق التوازن بين النسب المالية وغير المالية ومراقبتها بشكل مستمر لإجراء التحسين المستمر.

فالمؤسسات التي استخدمت بطاقة الأداء المتوازن أدركت أنها تمثل احد التغيرات الجوهرية في الافتراضات الأساسية حول قياس الأداء، حيث إن بطاقة قياس الأداء المتوازن تترجم رؤية وإستراتيجية المؤسسة إلى مجموعة شاملة من مقاييس الأداء التي توفر الإطار الكامل لتنفيذ استراتيجياتها، فلا تعتمد بطاقة قياس الأداء المتوازن على تحقيق الأهداف المالية فحسب، بل إنها أيضا تؤكد على أهمية تحقيق الأهداف غير المالية حتى تساعد على تحقيق الأهداف المالية.[51]

تستمد بطاقة الأداء المتوازن أهميتها من محاولة موازنة مقاييس الأداء المالي وغير المالي لتقييم الأداء في الأجل القصير والطويل على حد سواء، وتتبلور هذه الأهمية من خلال المنافع العديدة من استخدامها التي جاءت نتيجة لتوظيفها في خدمة المؤسسات، وتتمثل هذه الأهمية في:[52]

- تقدم بطاقة الأداء المتوازن إطارا شاملا لترجمة الأهداف الإستراتيجية إلى مجموعة متكاملة من المقاييس التي تنعكس في صورة مقاييس الأداء الإستراتيجية؛
- تعمل بطاقة الأداء المتوازن على إشباع عدة احتياجات إدارية؛ لأنها تجمع في تقرير واحد أجزاء عديدة من الإستراتيجية التنافسية للمؤسسة؛
- تتضمن بطاقة الأداء المتوازن العديد من التوازنات مثل: الموازنة بين الأهداف طويلة المدى وقصيرة المدى، والموازنة بين المقاييس المالية وغير المالية، والموازنة بين المقاييس الداخلية والخارجية؛
- تترجم بطاقة الأداء المتوازن رؤية المؤسسة وإستراتيجيتها في مجموعة مترابطة من مقاييس الأداء؛
- تساعد بطاقة الأداء المتوازن الإدارة الفعالة للموارد البشرية من خلال تحفيز الموظفين على أساس الأداء؛
- تزود بطاقة الأداء المتوازن الإدارة بصورة شاملة عن عمليات المؤسسة؛
- تمكن بطاقة الأداء المتوازن المؤسسة من إدارة متطلبات الأطراف ذات العلاقة: (المساهمين، العملاء، الموظفين، والعمليات التشغيلية)؛
- تؤدي بطاقة الأداء المتوازن إلى الحد من مشكلات التعظيم الفرعي للأرباح، حيث يجبر المديرين في المستويات الإدارية العليا على الأخذ في الاعتبار كافة مقاييس التشغيل المهمة معا؛
- تحسن الأنظمة التقليدية للرقابة والمحاسبة بإدخال الحقائق غير المالية.

4- التكلفة المستهدفة

تخضع المؤسسات لقانون العرض والطلب، حيث أنها لا تتحكم في سعر البيع إذ أصبح يتحدد في السوق وبالتالي فان النظم التقليدية لم تعد قادرة على التكيف مع هذه المتغيرات، حيث أنها لا تحدد سعر البيع أولا، بل تقوم بتحديد التكلفة وإضافة هامش الربح المناسب، ظهرت التكلفة المستهدفة في بداية الستينات من القرن الماضي كنوع من الاستجابة للظروف التنافسية والمتمثلة بتكاثر عدد الزبائن وتكاثر منتجات المؤسسات الأوربية والأمريكية في الأسواق الأسيوية وفي مقابل ذلك عدم امتلاك المؤسسات اليابانية الخبرة والموارد الكافية لمماثلة أداء المنافسين في جوانب التكلفة والجودة والإنتاجية.[53] يتفق كل من **Tomkins & Oldman** وآخرين على أن مفهوم التكلفة المستهدفة ياباني الأصل ويستخدم بشكل واسع من قبل مؤسسات التجميع ومصنعي السيارات اليابانية.[54]خلال فترة الثمانينات قامت العديد من المؤسسات الصناعية اليابانية والأمريكية بتطبيق هذا المدخل على منتجاتها وكان من أبرز هذه المؤسسات **TOYOTA** لصناعة السيارات، حيث أدركت هذه المؤسسة عدم جدوى زيادة الأسعار، وأن التكلفة المستهدفة هي مفتاح النجاح والبقاء في السوق لذلك قامت بتطوير وتقديم منتجات ذات أسعار رخيصة مكنتها من الحصول على مكانة مرموقة في الأسواق المحلية والعالمية.[55] تعددت الدراسات التي تناولت مفهوم التكلفة المستهدفة فالبعض يرى أنها أسلوب لإدارة التكلفة من خلال مراحل التصميم، التخطيط والتطوير، والبعض الآخر يرى أنها أسلوب للوصول إلى سعر المنتج

الذي يحقق الميزة التنافسية، أصل التسمية ياباني وترجمته إلى اللغة الانجليزية **Target Costing** والتي تعني النشوء والسعر والخطة.

تقوم فكرة التكاليف المستهدفة على أساس النظر إلى كل الأفكار الممكنة من اجل تخفيض التكلفة عند تصميم منتج جديد ويركز العمل على تخطيط الإنتاج والبحث والتطوير وتتطلب عملية تطبيق نظام التكلفة المستهدفة نظام معلومات شامل ومتعدد الوظائف.[56] فمن نظرة شمولية نجد **Horngren** قد عرف التكلفة المستهدفة على أنها «**أداة لإدارة التكلفة تهدف إلى تخفيض تكلفة المنتج أثناء مرحلة التخطيط والتطوير والتصميم من خلال مراحل دورة حياة المنتج ومن ثم فان هذه الأداة تحاول تخفيض التكلفة عند مرحلة التصميم لسرعة وكبر حجم الوفورات التي يمكن تحقيقها عند تلك المرحلة عنها في المراحل التالية لها**»، في حين يؤكد **Kaplan & Atkinson** على أنها «**أداة تستخدم أثناء دورة التخطيط وتقود عملية المفاضلة بين التصميمات البديلة للمنتج والعملية الإنتاجية لاختيار البديل الذي يمكن إنتاجه بتكلفة تسمح بتحقيق مستوى عالي من الأرباح في ضوء معطيات محددة وهي سعر السوق المقدر للمنتج وحجم المبيعات المستهدف والوظائف**».[57]

في حين يرى **CAM-I** أن التكاليف المستهدفة هي «**نظام لتخطيط الأرباح وإدارة الجودة، وانه يعتمد على سعر البيع والتركيز على العميل وتصميم المنتج ووجود فريق عمل متكامل ملتزم بتطبيق النظام ويتيح تطبيق هذا النظام ممارسة إدارة التكلفة في المراحل المبكرة لتطوير المنتج وتستمر تلك الممارسة خلال دورة حياة المنتج وذلك من خلال التعامل النشط مع سلسلة القيمة الكلية**»،[58] وفي نفس السياق يشير **Yutaka Kato** إلى أن التكلفة المستهدفة «**نشاط يهدف إلى تخفيض التكاليف خلال دورة حياة المنتجات الجديدة، وذلك مع ضمان تحقيق جودة المنتج وإشباع حاجات المستهلك من خلال فحص كافة الأفكار المتعلقة بتخفيض التكاليف أثناء مراحل التخطيط وإجراء البحوث والتطوير المتعلقة بالإنتاج**».[59] والملاحظ من هذه التعاريف أنها تشير إلى أن التكلفة المستهدفة تمارس في كل مراحل دورة حياة المنتج وذلك من خلال التعامل مع سلسلة القيمة أي التكامل بينهما لتحقيق تخفيض التكاليف بدون المساس بالجودة.

5- إعادة هندسة العمليات الإدارية

تعد إعادة هندسة العمليات الإدارية، احد المداخل الإدارية الحديثة التي استعانت بها المؤسسات لتحسين أدائها في أواخر القرن العشرين، فمنذ ظهورها أحدثت إعادة الهندسة ثورة حقيقية في عالم الإدارة، بما تحمله من دعوة صريحة لثورة إدارية جديدة بإعادة النظر في جميع أساليب العمل بصفة جذرية.

قام كل من **Thomas Davenport, Michael Hammer and Tauno Metsisto** في شهر مارس من سنة **1989** بنشر مقالة في مجلة **Harvard Business** بعنوان «كيف يمكن للمدريين التنفيذيين من تشكيل نظم المعلومات للمؤسسات»، حيث أشاروا في بحثهم هذا إلى أهمية استخدام تكنولوجيا المعلومات في الإدارة، ومع مطلع سنة **1990** قام **Massachusetts Institute of Technology** بإجراء بحث بعنوان الإدارة في **1990**، وكان الغرض من هذا البحث هو معرفة الدور الذي تلعبه تكنولوجيا المعلومات في المؤسسات في ذلك الوقت، وفي نفس العام قامت مجموعة من الباحثين المتخصصين بالخدمات الاستشارية، بإجراء بحث لفحص طبيعة العلاقة بين

تكنولوجيا المعلومات وبين التغيير في المؤسسة،[60] وفي شهر جوان **1990** نشر كل من **Thomas H. Davenport & James E. Short** مقالهم بعنوان «الهندسة الصناعية الجديدة: تكنولوجيا المعلومات وإعادة تصميم عمليات المؤسسة»، التي انتقدوا فيها أساليب العمل وأفكار **F. Taylor** بشان تنظيم العمل، حيث طرح المقال العلاقة بين تكنولوجيا المعلومات وإعادة تصميم العمليات التجارية، ودعا فيها إلى إعادة هندسة العمليات التجارية باستخدام تكنولوجيا المعلومات والاتصالات.[61]

بعد ذلك نشر **Michael Hammer** مقالا في **1990** بعنوان إعادة هندسة العمل، حيث أكد على ضرورة تحقيق قفزات نوعية في الأداء عن طريق إعادة تصميم العمليات، وإيجاد طرق جديدة مبتكرة لإنجاز العمل وقواعد جديدة تتناسب مع متطلبات البيئة الحديثة.[62]

عرف **Michael Hammer** إعادة هندسة العمليات الإدارية على أنها «**إعادة التفكير المبدئي والأساسي وإعادة تصميم العمليات الإدارية بصفة جذرية، بهدف تحقيق تحسينات جوهرية فائقة وليست تحسينات هامشية أو تدريجية في معايير الأداء الحاسمة مثل التكلفة والجودة والخدمة والسرعة**»،[63] يعتبر هذا التعريف من أكثر التعريفات اقتباسا واستخداما في أدبيات هذا الموضوع ويكاد لا يخلو أي مقال علمي في هذا الحقل من ذكره و الإشارة إليه، ويتضمن هذا التعريف أربع كلمات مفتاحية هي: أساسي، جذري، فائق والعمليات، والتي تمثل العناصر الأساسية لإعادة هندسة العمليات الإدارية.

بالنظر إلى ما سبق، نرى أنها تتضمن بعض العناصر الأساسية والتي تميزها عن غيرها من مفاهيم ونماذج التحسين والتطوير، والتي يمكن تلخيصها على النحو التالي:[64]

❖ **أن يكون التغيير أساسي**: إن إعادة هندسة العمليات تطرح أسئلة لا تشمل فقط الطرق والأساليب الإدارية المستخدمة، بل تتجاوزها إلى الأعمال نفسها، والفرضيات التي تقوم عليها تلك الأعمال مثل:

- لماذا نقوم بالأعمال التي نقوم بها؟
- لماذا نتبع هذا الأسلوب في العمل؟

فمثل هذه الأسئلة تضع الفرضيات التي تقوم عليها الأعمال محل التساؤل، وتدفع العاملين إلى إعادة النظر في هذه الفرضيات وتغيرها.

❖ **أن يكون التغيير جذري**: يجب أن يكون المطلوب في إعادة هندسة العمليات الإدارية، جذريا وله معنى وقيمة، وليس سطحيا يتمثل في تحسين وتطوير ما هو موجود وترميم الوضع الحالي. إن التغيير الجذري يعني اقتلاع ما هو موجود من جذوره وإعادة بنائه بما يتناسب مع المتطلبات الحالية وأهداف المؤسسة؛

❖ **أن تكون النتائج جوهرية وضخمة**: تتطلع عملية إعادة هندسة العمليات الإدارية إلى تحقيق نتائج جوهرية وضخمة، أي لا تقتصر على التحسين والتطوير النسبي والشكلي في الأداء، والذي غالبا ما يكون بصفة تدرجية؛

❖ **أن يكون التغيير في العمليات**: التركيز على تحليل وإعادة بناء العمليات الإدارية، ليس على الهياكل التنظيمية ومهام الإدارات أو المسؤوليات الوظيفية، فالعمليات الإدارية نفسها هي محور التركيز والبحث، وليس الأشخاص والإدارات؛

❖ **أن يعتمد التغير على تكنولوجيا المعلومات:** التركيز على الاستثمار في تكنولوجيا المعلومات واستخدامها بفعالية، حيث يتم توظيفها للتغيير الجذري الذي يخلق أسلوبا إبداعيا في طرق وأساليب تنفيذ العمل، وليس على الآلات التي تهدف إلى توفير الوقت؛

❖ **أن يعتمد التغيير على التفكير الاستقرائي وليس الاستنتاجي:** تعتمد إعادة هندسة العمليات على الاستقراء والمتمثل في البحث عن فرص التطوير والتغيير قبل بروز مشاكل تدعو للتطوير والتغيير، وترفض إعادة الهندسة التفكير الاستنتاجي والمتمثل في انتظار بروز المشكلة ثم العمل على تحليلها والبحث عن حلول مناسبة لها.

مما سبق فان إعادة هندسة العمليات الإدارية هي نموذج إداري حديث يهدف إلى إعادة تشكيل نظم العمل بما يتناسب مع البيئة الحديثة، وذلك بالعمل على البداية من الصفر، أي استحداث أنظمة وعمليات جديدة كليا وذلك بالاستعانة بالأساليب الإبداعية للوصول إلى أقصى دراجات الرضا وتخطي المشاكل والتفوق على المنافسين.

خلاصة

تعتبر فترة الثمانينيات من القرن العشرين الفترة الذهبية لتطور الأنظمة المحاسبية والإدارية، حيث شهدت هذه الفترة ظهور العديد من النظريات والأساليب والأنظمة المحاسبية والإدارية...الخ، حيث كانت التغيرات السريعة والمتلاحقة في بيئة الأعمال الدولية من عولمة التجارة التي أدت إلى المنافسة الدولية والإقليمية والتطور التكنولوجي من أهم محركات هذا التطور.

تسببت التطورات والتحديات المتلاحقة في تطور واضح في الفكر الإداري، حيث تحول من الفكر التقليدي إلى الفكر الاستراتيجي في جميع أنشطة وممارسات الإدارة وانتشار استخدام مصطلح الإدارة الإستراتيجية، ونتيجة لتغير الفكر الإداري، زادت حاجة الإدارة إلى المعلومات المناسبة التي تفيد في دعمها بالشكل الذي يؤدي إلى ملاحقة التطورات والتحديات الناتجة عن حدة المنافسة بهدف تحسين وضع المؤسسة في السوق، ومن هنا ظهر الدور الكبير والمهم لأنظمة معالجة التكاليف كأحد المصادر الرئيسية التي تمد الإدارة بتلك المعلومات المناسبة.

وقد تطرقنا في هذا الفصل إلى أهم الأدوات والأساليب والأنظمة التي تدخل ضمن إطار إدارة التكاليف من منظور استراتيجي، والذي يتميز بتوسع نطاق إنتاج المعلومات المحاسبية ليشمل معلومات غير مالية أيضا، مثل الجودة وربحية السلع والعملاء....الخ، بالشكل الذي يجعل منها نظاما محاسبيا متكاملا يمكن المؤسسة من رسم خريطة اقتصادية شاملة لكل أنشطتها وعملياتها واستراتيجياتها، وإدارة هذه الخريطة بالشكل الذي يحقق أهدافها.

وكان للتطور الحضاري في اليابان الأثر الكبير والعالمي، حيث انتشرت مداخل وفلسفات إدارية كثيرة منها الإنتاج الفوري، التكلفة المستهدفة، التحسين المستمر، 6 سيجما، المقارنة المرجعية وإدارة الجودة الشاملة،...الخ، حيث تقوم هذه الاتجاهات الحديثة على مجموعة من المبادئ التي يمكن للإدارة أن تتبناها من أجل الوصول إلى أفضل أداء ممكن، وهذا واضح في اكتساح المنتجات والخدمات والمؤسسات اليابانية الأسواق العالمية، وفي مقابل هذا الانتشار ظهرت بعض الأدوات والأنظمة الأمريكية والتي كان الهدف منها توفير أدوات فعالة تستطيع تحقيق أهداف المؤسسات الأمريكية في مواجهة الاكتساح الياباني، ويعتبر نظام التكاليف على أساس الأنشطة من أهم الأنظمة التي كان لانتشارها الصدى الكبير والواسع في أوساط الباحثين والمؤسسات على حد سواء، كما ظهرت بطاقة الأداء المتوازن والتي تعد من النماذج

الحديثة لقياس الأداء الشامل للمؤسسة، حيث يقوم على ترجمة إستراتيجية المؤسسة إلى مجموعات مترابطة ومتكاملة من المؤشرات المالية وغير المالية.

كل هذه الأنظمة والأدوات وغيرها، كان الهدف من وراءها تلافي العجز الذي عانت منه الأنظمة والأدوات التقليدية، وفي إطار متقدم من استخدام الأنظمة الحديثة ظهرت العلاقة التكاملية بينها، والتي تؤدي إلى الرفع من كفاءة هذه الأنظمة وتحسين استغلالها بما يحقق الأهداف الإستراتيجية للمؤسسة.

المراجع والهوامش

[1] فؤاد خليل إبراهيم، نموذج مقترح لتصميم نظم التكاليف بهدف تحقيق الرقابة الشاملة على التكلفة في ظل ظروف البيئة الحديثة للصناعة مع دراسة استطلاعية في البيئة المصرية، **مجلة العلوم الإدارية**، العدد 07، كلية التجارة بني سويف، جامعة القاهرة، مصر، 1994، الصفحة 89.

[2] عمر إقبال المشهداني، إعادة هندسة أساليب المحاسبة الإدارية في ظل التطورات المعاصرة في بيئة التصنيع الحديثة، **مجلة الإداري**، العدد 127، معهد الإدارة العامة، سلطنة عمان، 2011، الصفحة 41.

[3] حسين مصطفى هلالي، تحول المنظمات من استخدام الأساليب التقليدية لأنظمة محاسبة التكاليف إلى استخدام أنظمة تكاليفية تواكب البيئة الصناعية الحديثة وتكنولوجيا المعلومات، ندوة دور المعلومات المحاسبية في دعم اتخاذ القرار الإداري، المنظمة العربية للتنمية الإدارية، مصر، 2006، الصفحة 09.

[4] محمد بكر عربي، طار مقترح لإعادة هندسة المحاسبة الإدارية لتحقيق مطالب الإدارة الإستراتيجية في القطاع الصناعي مع دراسة ميدانية، **المجلة العلمية للاقتصاد والتجارة**، العدد 02، كلية التجارة، جامعة عين شمس، مصر، 1999، الصفحة 172-175.

[5] عمر إقبال المشهداني، مرجع سبق ذكره، الصفحة 42-43.

[6] إيمان احمد أمين مجاهد، تفعيل دور الإدارة الإستراتيجية للتكلفة في ظل متطلبات البيئة الصناعية الحديثة، **المؤتمر العلمي السنوي التاسع عشر تحديث الصناعة العربية في ضوء المتغيرات الدولية**، كلية التجارة، جامعة المنصورة، مصر، 2003، الصفحة 08.

[7] محمد بهاء الدين بديع القاضي، أثر البيئة الصناعية الحديثة وبيئة المنافسة على تصميم نظم المعلومات التكاليفية ودورها في خدمة اتخاذ القرارات الإستراتيجية، **مجلة البحوث التجارية المعاصرة**، المجلد 11، العدد 02، كلية التجارة، جامعه سوهاج، مصر، 1997، الصفحة 79.

[8] إيمان احمد أمين مجاهد، مرجع سبق ذكره، الصفحة 09.

[9] عماد صبيح الصفار، تطوير المنظور الاستراتيجي للمحاسبة الإدارية باستخدام تحليل سلسلة القيمة، **مجلة المنصور**، العدد 12، كلية المنصور الجامعة، العراق، 2009، الصفحة 05.

[10] محمد بهاء الدين بديع القاضي، مرجع سبق ذكره، الصفحة 82.

[11] إيمان احمد أمين مجاهد، مرجع سبق ذكره، الصفحة 09.

[12] محمد بهاء الدين بديع القاضي، مرجع سبق ذكره، الصفحة 84.

[13] إيمان احمد أمين مجاهد، مرجع سبق ذكره، الصفحة 13.

[14] محمد بهاء الدين بديع القاضي، مرجع سبق ذكره، الصفحة 85.

[15] سمير أبو الفتوح صالح، **المحاسبة الإدارية مدخل معاصر**، مكتبة المنصورة، مصر، 2006، الصفحة 46.

[16] محمد حسن محمد عبد العظيم، دور المعلومات المحاسبية في تفعيل الإدارة الإستراتيجية في المنظمات، **مجلة العلوم الاقتصادية والإدارية**، المجلد 21، العدد 01، جامعة الإمارات، الإمارات العربية المتحدة، 2005، الصفحة 13-18.

[17] إسماعيل يحي التكريتي، **محاسبة التكاليف المتقدمة قضايا معاصرة**، الطبعة الأولى، دار حامد للنشر والتوزيع، الأردن، 2007، الصفحة 160.

[18] سمير أبو الفتوح صالح، مرجع سبق ذكره، الصفحة 47.

[19] عفاف مبارك محمد على، دور نظام إدارة التكاليف الإستراتيجية في ظل ظروف المنافسة، **المجلة المصرية للدراسات التجارية**، المجلد 27، العدد 02، كلية التجارة، جامعة المنصورة، مصر، 2003، الصفحة 65.

[20] طارق عبد العظيم يوسف الرشيدي، دور إدارة التكلفة الإستراتيجية في تفعيل قرارات الاستثمار في ظل بيئة التجارة الالكترونية: دراسة تطبيقية، **المجلة المصرية للدراسات التجارية**، المجلد 30، العدد 01، كلية التجارة، جامعة المنصورة، مصر، 2006، الصفحة 80.

[21] عفاف مبارك محمد على، مرجع سبق ذكره، الصفحة 65.

[22] سيد عبد الفتاح سيد، تقييم فعالية التكامل بين الأساليب الحديثة لإدارة التكلفة وتقييم الأداء في ترشيد قرارات الإدارة الإستراتيجية لمنظمات الأعمال: دراسة ميدانية، **المجلة العلمية للبحوث والدراسات التجارية**، المجلد 24، العدد 02، كلية التجارة، جامعة المنصورة، مصر، 2010، الصفحة 287.

[23] طارق عبد العظيم يوسف الرشيدي، مرجع سبق ذكره، الصفحة 81.

[24] حمدي شحده محمود زعرب، مدخل متكامل لإدارة التكلفة الإستراتيجية لدعم القدرة التنافسية لشركات قطاع الخدمات المدرجة في بورصة فلسطين: دراسة ميدانية، **مجلة الجامعة الإسلامية للدراسات الاقتصادية والإدارية**، المجلد 21، العدد 01، الجامعة الإسلامية بغزة، فلسطين، 2013، الصفحة 40.

[25] عفاف مبارك محمد على، مرجع سبق ذكره، الصفحة 66-68.

[26] إسماعيل يحي التكريتي، مرجع سبق ذكره، الصفحة 363.

[27] يونس حسن عقل وإيمان جمعة سالم السيد، استخدام أساليب المحاسبة الإدارية في ترشيد قرارات إدارة الجودة الشاملة في الجامعات الحكومية، **المجلة العلمية للبحوث والدراسات التجارية**، السلسلة 24، العدد 02، كلية التجارة، جامعة المنصورة، مصر، 2010، الصفحة 396.

[28] حيدر على المسعودي، **إدارة تكاليف الجودة استراتيجيا**، درا اليازوري العلمية للنشر والتوزيع، الأردن، 2010، الصفحة 121-123.

[29] Ronald J Lewis, **Activity-based models cost management systems**, Quorum Books, Westport-USA, 1995, P114..

[30] أمين بن سعيد، **نظام محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة ABC كأداة مساعدة على التسيير وتحسين الأداء دراسة حالة مؤسسة الوطنية لتهيئة الري**، مذكرة ماجستير غير منشورة، كلية العلوم الاقتصادية والعلوم التجارية وعلوم التسيير، جامعة الجزائر 3، الجزائر، 2010، الصفحة 95.

[31] ماهر موسى درغام، مدى توفر المقومات الأساسية اللازمة لتطبيق نظام تكاليف الأنشطة في الشركات الصناعية في قطاع غزة، **مجلة الجامعة الإسلامية**، المجلد 15، العدد 02، 2007، فلسطين، الصفحة 680.

[32] إسماعيل يحي التكريتي، مرجع سبق ذكره، الصفحة 163.

[33] أحمد زغدار وأمين بن سعيد، دور إدارة التكاليف من منظور استراتيجي في تعزيز الموفق التنافسي، **مجلة الدراسات الاقتصادية والمالية**، المجلد 01، العدد 06، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة الوادي، الجزائر، 2013، الصفحة 18.

[34] رضوان محمد العنابي، مدى تطبيق شركات الكهرباء في الأردن لنظام التكاليف والإدارة المبني على الأنشطة، **مجلة الزرقاء للبحوث والدراسات الإنسانية**، المجلد 09، العدد 01، جامعة الزرقاء، الأردن، 2009، الصفحة 89.

[35] رضوان محمد العنابي، **بناء نموذج قياس وتقويم أداء شركات المقاولات الأردنية باستخدام بطاقة العلامات المتوازنة**، أطروحة دكتوراه غير منشورة، كلية الدراسات الإدارية والمالية العليا، جامعة عمان العربية، الأردن، 2004، الصفحة 74.

[36] تشارلز هورنجرن وآخرين، **محاسبة التكاليف مدخل إداري، الجزء الأول**، مرجع سبق ذكره، الصفحة 281.

[37] **منى خالد فرحات**، نظام التكلفة حسب الأنشطة (ABC) دراسة تطبيقية في إحدى الوحدات الاقتصادية في سورية، **أطروحة دكتوراه غير منشورة، كلية الاقتصاد، جامعة دمشق، سوريا، 2004، الصفحة 50**.

[38] قاسم نايف علوان المحياوي، **إدارة الجودة في الخدمات مفاهيم وعمليات وتطبيقات**، الطبعة الأولى، دار الشروق للنشر والتوزيع، الأردن، 2006، الصفحة 143.

[39] رعد عبد الله الطائي وعيسى قدادة، **إدارة الجودة الشاملة**، درا اليازوري العلمية للنشر والتوزيع، الأردن، 2008، الصفحة 72.

[40] محمد توفيق ماضي، **تطبيقات إدارة الجودة الشاملة في المنظمات الخدمية في مجالي الصحة والتعليم نموذج مفاهيمي مقترح**، المنظمة العربية للتنمية الإدارية، مصر، 2002، الصفحة 16.

[41] حيدر على المسعودي، مرجع سبق ذكره، الصفحة 40.

[42] عمر وصفي عقيلي، **مدخل إلى المنهجية المتكاملة لإدارة الجودة الشاملة وجهة نظر**، دار وائل للنشر والتوزيع، الأردن، 2009، الصفحة 32.

[43] معين أمين السيد، اثر تطبيق إدارة الجودة الشاملة في رشد اتخاذ القرار دراسة تجريبية على البنوك الجزائرية، **المجلة الأردنية للعلوم التطبيقية**، المجلد 08، العدد 01، جامعة العلوم التطبيقية الأهلية، الأردن، 2005، الصفحة 25.

[44] وائل محمد صبحي إدريس وطاهر محسن منصور الغالبي، **سلسلة إدارة الأداء الاستراتيجي-أساسيات الأداء وبطاقة التقييم المتوازن**، الطبعة الأولى، دار وائل للنشر والتوزيع، الأردن، 2009، الصفحة 142.

[45] Robert S. Kaplan & David P. Norton, The Balanced Scorecard–Measures that Drive Performance, **Harvard Business Review**, Vol 70, N°01, Harvard Business School, USA, 1992, P07.

[46] Paul R. Niven, **balanced scorecard step-by-step for government and nonprofit agencies**, 2ndEdition, John Wiley & Sons, Inc, New Jersey-USA, 2008, P12.

[47] محمد حسن محمد عبد العظيم، مرجع سبق ذكره، الصفحة 25.

[48] وائل محمد صبحي إدريس وطاهر محسن منصور الغالبي، مرجع سبق ذكره، الصفحة 151.

[49] Ron Person, **Balanced Scorecards and Operational Dashboards with Microsoft excel**, Wiley Publishing Inc, California-USA, 2009, P05.

[50] محمد زيدان إبراهيم، تقييم الأداء المتوازن بالقطاع الحكومي، **ندوة الرقابة المالية وتقويم أداء التنظيمات الحكومية وورشة عمل تقييم الأداء المتوازن بالقطاع الحكومي**، المنظمة العربية للتنمية الإدارية، مصر، 2006، الصفحة 106.

[51] حاتم نبيل، بطاقة الأداء المتوازن كأسلوب حديث لمتابعة وتقييم الأداء في الدوائر الحكومية، **ورشة متابعة وتقييم مؤشرات الأداء في الوزارات والدوائر الحكومية**، المنظمة العربية للتنمية الإدارية، تركيا، 2011، الصفحة 07.

[52] ماهر موسى درغام ومروان محمد أبو فضة، أثر تطبيق أنموذج الأداء المتوازن في تعزيز الأداء المالي الإستراتيجي للمصارف الوطنية الفلسطينية العاملة في قطاع غزة-دراسة ميدانية، **مجلة الجامعة الإسلامية، سلسلة الدراسات الإنسانية**، المجلد 17، العدد 02، الجامعة الإسلامية بغزة، فلسطين، 2009، الصفحة 751.

[53] جليلة عيدان حليحل وآخرون، استعمال تقنية التكلفة المستهدفة في تخفيض التكاليف بالتطبيق في شركة الأمل الصناعية، **مجلة دراسات محاسبية ومالية**، المجلد 07، العدد 21، المعهد العالي للدراسات المالية والمحاسبية، جامعة بغداد، العراق، 2012، الصفحة 213.

[54] طلال سليمان جريرة، نموذج مقترح لاستخدام نظام التكلفة المستهدفة لرفع كفاءة قرارات التسعير دراسة ميدانية في إحدى شركات تصنيع أجهزة الإنارة في سوريا، **مجلة الإداري**، العدد 116، معهد الإدارة العامة، سلطنة عمان، 2009، الصفحة 89.

[55] قاسم محسن الحبيطي، اعتماد مدخل التكلفة المستهدفة في المؤسسات التجارية دراسة تطبيقية في شركة المهاري التجارية فرع نينوى، **مجلة تنمية الرافدين**، العدد 94، المجلد 31، كلية الإدارة والاقتصاد، جامعة الموصل، العراق، 2009، الصفحة 321.

[56] طلال سليمان جريرة، مرجع سبق ذكره، الصفحة 89.

[57] شوقي السيد فوده، إطار مقترح للتكامل بين أسلوب التكلفة المستهدفة والتحليل الاستراتيجي للتكلفة بهدف تخفيض تكاليف الأنشطة من خلال مفهوم سلسله القيمة دراسة نظريه واستكشافيه، **مجله كلية التجارة للبحوث العلمية**، المجلد 44، العدد01، جامعة الإسكندرية، مصر، 2007، الصفحة 209-210.

[58] سيد عطا الله السيد، **المفاهيم المحاسبية الحديثة**، الطبعة الأولى، دار الراية للنشر والتوزيع، الأردن، 2009، الصفحة 267.

[59] نجاتي إبراهيم عبد العليم، استخدام التحليل الوظيفي للتكلفة في زيادة فعالية أسلوب التكلفة المستهدفة دراسة نظرية تطبيقية، **مجلة الدراسات والبحوث التجارية**، المجلد 18، العدد 02، كلية التجارة، جامعة بنها، مصر، 1998، الصفحة 04.

[60] مسعد رضوان، إعادة هندسة الإجراءات المفهوم والأهمية، **كتاب مؤتمر إعادة هندسة الإجراءات ودورها في التطوير الإداري**، الطبعة الأولى، المنظمة العربية للتنمية الإدارية، مصر، 2011، الصفحة 183.

[61] Thomas H. Davenport and James E. Short, The New Industrial Engineering: Information Technology and Business Process Redesign, **Sloan Management Review**, VOL 31, N04, Massachusetts Institute of Technology, USA, Summer 1990, P10.

[62] Michael Hammer, Reengineering Work: Don't Automate, Obliterate, **Harvard Business Review**, July-August, Harvard Business School, USA, 1990.

[63] مايكل هامر وجيمس شامبي، **إعادة هندسة نظم العمل في المنظمات الهندرة**، الطبعة الثانية، ترجمة نسيم صمادي، الشركة العربية للإعلام العلمي، مصر، 2011، الصفحة 23.

[64] هاشم حمدي رضا، مرجع سبق ذكره، الصفحة 241-242.

عوامل مؤثرة في بناء إطار مفاهيمي للمحاسبة الإسلامية
من وجهة نظر الأكاديميين في الأردن والجزائر

د. حيدر محمد علي بني عطا
جامعة: جدارا- الأردن
Email: haiderbaniata@yahoo.com

د. سليمة طبايبية
جامعة: 8 ماي 1945- قالمة- الجزائر
Email: salimatebaibia@gmail.com

ملخص باللغة العربية:

تهدف الدراسة إلى التعرف على عوامل مؤثرة في بناء إطار مفاهيمي للمحاسبة الإسلامية يلائم المؤسسات المالية وينسجم مع ثوابت الفكر الإسلامي والتغيرات الإقتصادية المعاصرة، حيث تم توزيع 91 إستبانة على الأكاديميين العاملين في الجامعات الأردنية والجزائرية، وتم دراسة خصائص عينة الدراسة وتحليل مكوناتها بأساليب الإحصاء الوصفي والتحليلي، وتوصلت الدراسة إلى أن كل من القواعد الأخلاقية للمعاملات المالية، والفقهية، وقواعد القياس والإعتراف المحاسبي والبيئة الثقافية والإجتماعية، تؤثر في بناء الإطار المفاهيمي للمحاسبة الإسلامية، حيث فسرت هذه العوامل ما نسبته 0.54 من مشكلة الدراسة، وتوصي الدراسة بإجراء المزيد من الدراسات والأبحاث من أجل الوصول إلى أهم العوامل المؤثرة في بناء إطار مفاهيمي للمحاسبة الإسلامية التي تتناسب مع طبيعة العمليات المالية الخاصة بالمنشآت المالية التي تنتهج الفكر الإسلامي في أعمالها، والتي تحقق أهداف المحاسبة في الإسلام.

كلمات مفتاحية: إطار مفاهيمي للمحاسبة الإسلامية، إطار مفاهيمي للمنشآت المالية الإسلامية، الإطار المفاهيمي والمنشآت المالية، وجهة نظر الأكاديميين في الإطار المفاهيمي

Are influential factors in building a conceptual framework for Islamic accounting from the point of view of academics in Jordan and Algeria

Prepared by
Dr: Haider Mohammed Ali Baniata **Dr: Salima Tebaibia**

Abstract :

The study aims to identify the factors influencing the building of a conceptual framework for Islamic accounting suitable for financial institutions and is consistent with the constants of Islamic thought and contemporary economic changes. 91 questionnaires were distributed to academics working in Jordanian and Jordanian universities. The data analyzed through the SPSS، Anova and Manova.

The study found that the ethical rules of financial transactions، jurisprudence، measurement rules، accounting recognition، and the cultural and social environment affect the construction of the conceptual framework of Islamic accounting، which accounted for 0.54 of the problem of the study. The study recommends further studies and research in order to reach The most important factors affecting the construction of a conceptual framework for Islamic accounting، which is commensurate with the nature of financial operations of financial institutions that follow Islamic thought in their work، which achieve the objectives of accounting in Islam.

Keywords: The Conceptual Framework of Islamic Accounting، A Conceptual Framework for Islamic Financial Institutions، Framework Concepts and Financial Institutions، The Perspective of Academics in the Conceptual Framework.

المقدمة:

الإسلام منهج حياة متكامل،يشمل النواحي الإقتصادية والسياسية والإجتماعية، وشريعته صالحة لكل زمان ومكان،تجمع بين الأصالة والمعاصرة وبين الثبات والمرونة قادر على استيعاب مجريات العصر في إطار المعايير والضوابط الشرعية، فمن مقاصد الإقتصاد الإسلامي أنه يساهم في تحقيق أكبر قدر ممكن من إشباع الحاجات عن طريق الإستخدام الكفء للموارد المتاحة، (أبو غدة، 1413هـ/1993، ص15) ليعينه على عمارة الأرض وعبادة الله عز وجل، فلا يفصل بين العبادات والمعاملات، ولا يفصل بين القيم الإيمانية والأخلاقية وبين المعاملات المالية، ويحترم الملكية الخاصة بضوابط شرعية، ويوازن بين مصلحة الفرد ومصلحة الجماعة، ويعمل في ظل سوق حرة خالية من الاحتكار والكذب والغش والجهالة والتدليس والربا والمقامرة وكافة صور أكل أموال الناس بالباطل،على أساس تحقيق العدل بين أفراد هذه الأمة، والمحاسبة هي أداة تحقيق العدل المنشود فهي صناعة تقوم على أمور مشتركة بين الفكر والعمل، والمحاسبة الإسلامية محفوظة في أصولها وقواعدها في الكتاب والسنة، فهي علم إجتماعي يتميز بالإستمرارية قديمة قدم الإسلام، وجديدة من حيث التطور والبحث والتنقيب في مكوناتها، لذا لا بد من التفكير العلمي المنهجي في المحاسبة الإسلامية والكشف عنها وتجميعها وترتيبها وصولاً إلى محاولة بناء نظرية المحاسبة الإسلامية المستندة إلى إعداد إطار متكامل للأهداف والعناصر والقواعد والمعايير المحاسبية ، المتناسقة والمتكاملة تصف طبيعة ووظيفة ومجال القوائم المالية وآلية إعدادها، لذا جاءت هذه الدراسة في محاولة الكشف عن عوامل ذات تأثير مباشر عند إعداد إطار مفاهيمي للمحاسبة الإسلامية.

مشكلة الدراسة: تمثل مشكلة الدراسة في تحديد عوامل مؤثرة في تكوين إطار مفاهيمي للمحاسبة الإسلامية مستمدة من ثوابت الفكر الإسلامي ذات العلاقة بالخصائص والأهداف والقواعد والمصطلحات والمفاهيم المتصلة في المعالجات المحاسبية للأحداث الإقتصادية التي تواجه المحاسب، والتي يمكن أن تشكل أساسا تستند إليها النظرية المحاسبية.

أهداف الدراسة: تهدف هذه الدراسة إلى تحقيق مجموعة من الأهداف أهمها:

1. التعرف على عوامل مؤثرة في بناء إطار مفاهيمي للمحاسبة الإسلامية يلائم المؤسسات المالية وبما ينسجم مع ثوابت الفكر الإسلامي والتغيرات الإقتصادية المعاصرة؛

2.التعرف على وجهة نظر الأكاديميين في الأردن والجزائر حول العوامل المؤثرة في بناء إطار مفاهيمي للمحاسبة الإسلامية يخدم المؤسسات المالية التي تنتهج الفكر الإسلامي في المعالجات المحاسبية.

أهمية الدراسة: تنبع أهمية الدراسة بشكل أساسي من محاولة الوقوف على أهم العوامل التي تؤثر في إعداد إطار متكامل للأهداف والقواعد والمعايير المحاسبية المتناسقة والمتكاملة التي تصف طبيعة ووظيفة ومجال التقارير المالية وآلية إعدادها، وتحديد المصطلحات الواجب إستخدامها ومدلولاتها والاتفاق عليها وتعميمها لتصبح جاهزة للإستخدام في المؤسسات التي تعتمد على الفكر الإسلامي في معالجة المشكلات المحاسبية في ميدان النشاط الإقتصادي.

أولا: الإطار النظري للدراسة

المال هو كل ما يقتنى ويحوزه الإنسان بالفعل سواء كان عينا كالذهب والفضة والحيوان والنبات والمعادن وغيرها، أو منفعة كالركوب واللبس والسكن، أما ما لا يحوزه الإنسان فلا يسمى مالاً في اللغة كالطير في الهواء، والسمك

في الماء، والأشجار في الغابات، والمعادن في باطن الأرض. (الزحيلي، جـ10،ص49) وهو ملك لله سبحانه وتعالى، قال تعالى:﴿وَلِلَّهِ مُلْكُ ٱلسَّمَٰوَٰتِ وَٱلأَرْضِ وَٱللَّهُ عَلَىٰ كُلِّ شَيْءٍ قَدِيرٌ﴾، (آل عمران: 189) والإنسان مستخلف فيه، يتصرف فيه كما أمره الله سبحانه وتعالى وعلى الوجه الذي شرعه، قال تعالى: ﴿آمِنُواْ بِٱللَّهِ وَرَسُولِهِ وَأَنفِقُواْ مِمَّا جَعَلَكُم مُّسْتَخْلَفِينَ فِيهِ فَٱلَّذِينَ آمَنُواْ مِنكُمْ وَأَنفَقُواْ لَهُمْ أَجْرٌ كَبِيرٌ﴾، (الحديد: 7)، وأوضح الإسلام أن المال إحدى حاجات الإنسان كالأمن والغذاء، قال تعالى: ﴿وَلَنَبْلُوَنَّكُمْ بِشَيْءٍ مِّنَ ٱلْخَوْفِ وَٱلْجُوعِ وَنَقْصٍ مِّنَ ٱلأَمَوَالِ وَٱلأَنفُسِ وَٱلثَّمَرَاتِ وَبَشِّرِ ٱلصَّابِرِينَ﴾، (البقرة: 155)، ووصفه الخالق بأنه زينة الحياة، قال تعالى:﴿ٱلْمَالُ وَٱلْبَنُونَ زِينَةُ ٱلْحَيَاةِ ٱلدُّنْيَا وَٱلْبَاقِيَاتُ ٱلصَّالِحَاتُ خَيْرٌ عِندَ رَبِّكَ ثَوَاباً وَخَيْرٌ أَمَلاً﴾، (الكهف: 46)، وأكد الإسلام على كسبه بالطرق المشروعة، ونهى عن تداوله بالطرق المحرمة، قال تعالى: ﴿وَلاَ تَأْكُلُوٓاْ أَمْوَالَكُمْ بَيْنَكُمْ بِٱلْبَاطِلِ وَتُدْلُواْ بِهَا إِلَى ٱلْحُكَّامِ لِتَأْكُلُواْ فَرِيقاً مِّنْ أَمْوَالِ ٱلنَّاسِ بِٱلإِثْمِ وَأَنتُمْ تَعْلَمُونَ﴾، (البقرة: 188)، ونهى كذلك عن الربا، حيث قال سبحانه وتعالى: ﴿يأَيُّهَا ٱلَّذِينَ آمَنُواْ ٱتَّقُواْ ٱللَّهَ وَذَرُواْ مَا بَقِيَ مِنَ ٱلرِّبَٰوٓاْ إِن كُنتُمْ مُّؤْمِنِينَ* فَإِن لَّمْ تَفْعَلُواْ فَأْذَنُواْ بِحَرْبٍ مِّنَ ٱللَّهِ وَرَسُولِهِ وَإِنْ تُبْتُمْ فَلَكُمْ رُؤُوسُ أَمْوَٰلِكُمْ لاَ تَظْلِمُونَ وَلاَ تُظْلَمُونَ ﴾،(البقرة: 278-279). وأوجد الله سبحانه وتعالى العلم ليحقق به إستخلاف الإنسان له في الأرض ومن هذه العلوم علم المحاسبة الذي ورد في القرآن الكريم والسنة النبوية الشريفة في عدة معاني، فقد بينت آية التسجيل أو المداينة الأسس العريضة للأصول المحاسبية كالدين ومقداره وأجله وكاتبه والعدالة في التوثيق والإثبات والموضوعية والحياد، قال تعالى: ﴿يأَيُّهَا ٱلَّذِينَ آمَنُوٓاْ إِذَا تَدَايَنتُم بِدَيْنٍ إِلَىٰ أَجَلٍ مُّسَمًّى فَٱكْتُبُوهُ---﴾، (البقرة:282).

وأخبر رسول الله صلى الله عليه وسلم عن حسن ختام الدائن الذي يمهل مدينيه ولا يشق عليهم، فقد روى أبي مسعود الأنصاري عن رسول الله صلى الله عليه وسلم أنه قال: حوسب رجل ممن كان قبلكم فلم يوجد له من الخير شيء إلا أنه كان رجلاً موسراً أو كان يخالط الناس، وكان يأمر غلمانه أن يتجاوزوا عن المعسر، فقال الله عز وجل: نحن أحق بذلك منه تجاوزوا عنه. (البخاري، 1422هـ، جـ5، ص251، حديث رقم 2078)، وقال رسول الله صلى الله عليه وسلم: من باع داراً ولم يجعل ثمنها في مثلها لم يبارك له فيها، (القزويني، د.ت، جـ2، ص832، حديث رقم،2491)وقال رسول الله صلى الله عليه وسلم: الذهب بالذهب والفضة بالفضة والبر بالبر والشعير بالشعير والتمر بالتمر والملح بالملح مثلا بمثل سواء بسواء يداً بيد فإذا اختلفت هذه الأصناف فبيعوا كيف شئتم إذا كان يداً بيد،(صحيح مسلم، حديث رقم1584) وغيرها من الأحاديث الشريفة التي توضح التعامل مع الأحداث المالية وغير المالية، فالمحاسبة إحدى أدوات تحقيق إستخلاف الإنسان في الأرض، تحسب بها المال الخاضع الزكاة، وتحقق أهدافا متعددة أكد عليها الباحثون، منها: (إبراهيم، 2009، وسعادة، 2010، وبني عطا، 2013، سليمان وبومطاري، 2008)

- المحافظة على الأموال ومراجعة المكاسب وتنظيم المعاملات المالية؛
- توافر الحجج الكتابية في حالة المنازعات أمام القضاء لأن الشهادة القائمة على الكتابة أقوى؛
- المساعدة في إتخاذ القرارات المختلفة لأن إتخاذ القرار يبنى على ما هو مسجل بالدفاتر؛

– تحديد نتيجة الأعمال لفرض الزكاة في نهاية السنة لأن ذلك يحدد صافي رأس المال العامل وصافي الربح أو الخسارة كما يحدد أساس حساب زكاة المال؛

– المساعدة في تحديد وقياس حقوق الشركاء في الأموال والأرباح في حالة الانضمام والانفصال.

– تقييم الأداء للأفراد لتحديد مدى الإلتزام في قواعد الشريعة الإسلامية ومن ثم تقرير الثواب والعقاب.

ويشكل الإطار المفاهيمي لإعداد وعرض القوائم المالية الإطار النظري الذي يتم بموجبه الاسترشاد في عملية تحديد الأحداث والعمليات التي يتوجب المحاسبة عنها وتسجيلها وكيفية قياس تلك الأحداث وكيفية توصيل المعلومات الخاصة بذلك إلى مستخدمي القوائم المالية، وهو الإطار العام الذي يسترشد به مجلس معايير المحاسبة الدولية في عملية إصدار معايير جديدة أو إجراء تعديلات على معايير موجودة وفي معالجة أي من الموضوعات المحاسبية التي لم يتم تغطيتها بشكل مباشر في معايير المحاسبة الدولية.(أبو نصار، وحميدات، 2017، ص2) ويحكم المعاملات بصفة عامة مجموعة من القواعد الفقهية المستنبطة من مصادر الشريعة الإسلامية منها ما هو عام، و منها ما له صلة وثيقة بالمعاملات المالية، ولقد تمكنت مجامع الفقه الإسلامي المعاصرة وما في حكمها من دراسة وتحليل وفهم المعاملات المالية المستجدة المعاصرة وأصدروا لها الأحكام والفتاوى التي توضح الجائز منها والمنهي عنه شرعا في ضوء القواعد الفقهية ، ولقد يسر هذا على الناس ضبط معاملاتهم.(شحاته، بدون تاريخ، ص4)

إن المحاسبة علم خادم يسعى لخدمه تحقيق هدف إستخلاف الإنسان على الأرض، وأن تحقيق هذا الهدف يجب أن يكون وفق ما أراده الله سبحانه، وحتى تساهم المحاسبة مع الإنسان ولخدمه الإنسان في تحقيق هذا الهدف، فيجب أن تعتمد في تطبيقها ابتداء من تحديد مبادئها وقواعدها وصياغة معاييرها وانتهاء بإعداد وتفسير نتائجها على ما أمر به الله سبحانه، من ذلك نرى أن الشريعة الإسلامية هي الأساس الأولي والنهائي في تحديد وصياغة وتفسير المبادئ والقواعد والمعايير المحاسبية، وما يلي ذلك من نتائج استخلصت من تطبيق تلك المبادئ والقواعد والمعايير المحاسبية. (سعادة،2010، ص347) وفي دراسة أجراها بني عطا،2013، ص157) إذ يقول إن بلورة أهداف التقارير المالية المعدة وفقاً للإطار المفاهيمي للمحاسبة عن أموال الوقف في الإسلام، وربطها مع التقارير المالية التي تعبر عن تلك الأهداف، يشكل المستوى الأول من الإطار المفاهيمي للمحاسبة عن أموال الوقف في الإسلام. وأن قواعد المعاملات المالية والأخلاقية الإسلامية، والغش والتقصير المصاحب للبيع، الأكثر أهمية من بين شروط الإعتراف المحاسبي في عملية البيع من منظور إسلامي، وإن وجود معايير محاسبة إسلامية مشتقة من الفكر الإسلامي تؤدي إلى توحيد الضوابط والمبادئ التي تحكم العلاقات التجارية والمصرفية بين المنشآت والأفراد والحكومة والقضاء والجهات الرقابية، وهذا يعزز شفافية التقارير المالية وزيادة الثقة بها. (بني عطا، 2017، ص28–ص29) ويقول إبراهيم(2012، ص23) إن المحاسبة الإسلامية تميزت بخصوصيات ومعايير دون غيرها، كتميزها بالعدل والطمأنينة. كما تميزت بالسعة والمرونة والإستمرار من حيث الأدوات والمصطلحات التي ابتكرها واستخدمها الفقه الإسلامي في النظام المحاسبي، مما دل على صلاحيتها وتأقلمها مع أي زمان ومكان. إن أهم خصائص المحاسبة الإسلامية، ما يلي:

– إن الفكر المحاسبي في الإسلام يستمد قواعده من القران الكريم والسنة النبوية والفكر الإسلامي؛

– ترتكز المحاسبة في الإسلام على العقيدة والإيمان الراسخ بأن المال ملك لله ويجب التصرف فيه وفق ما حدده الله؛

– المحاسبة في المنهج الإسلامي تتولى العمليات المحاسبية من خلال محاسب يتصف بالأمانة والصدق والحياد والعدل والكفاءة؛

– المحاسبة في المنهج الإسلامي تتعلق بالعمليات المالية المشروعة؛

– يعتبر المحاسب في المنهج الإسلامي مسؤول أمام المجتمع عن مدى إلتزام الوحدة الإقتصادية بأحكام الشريعة الإسلامية؛

– تهتم المحاسبة في المنهج الإسلامي بالنواحي السلوكية للعنصر البشري .

إن التنمية الإجتماعية المرغوبة (بإعتبارها قاعدة للتنمية الإقتصادية المطلوبة) هي تنمية القواعد الأخلاقية (الإسلامية)، بإعتبارها القاعدة السليمة والمستقرة للمجتمع المسلم، وأن من السمات الرئيسية للإقتصاد الإسلامي أنه حظر إستخدام الفائدة،التي تؤدي إلى مكافأة الناس دون أن يبذلوا جهدا، (ميرزا، وبيضون، 1999، ص 1) وتخلص الورقة التي قدمها أحمد، وسابيريانوف، ورمزي،2016) إلى أنه في حين أن التقارير المالية التي تستند إلى المعايير الدولية للتقارير المالية تركز أساسا على العواقب الإقتصادية للأدوات المالية، فإن هيئة المحاسبة والمراجعة للمؤسسات المالية الإسلامية تأخذ في الإعتبار أيضا الهيكل القانوني للأدوات التي تقوم على أساس الشريعة الإسلامية. وأن التقارير المالية التي تستند إلى المعايير الدولية عند إعداد التقارير المالية يمكن أن تلتزم دائما بالهيكل المميز للمرابحة، وبالتالي قد تفتقر إلى التقارير المالية التمثيلية. ومع ذلك، فإن المعايير الدولية للتقارير المالية تعترف بجوهر عقد المرابحة كتمويل، كما أن غالبية المصارف الإسلامية في ماليزيا تعترف بها كأحد طرق التمويل وليس كعقد جاري. وبينت دراسة شبير(2007، ص11) أن التعامل مع المعاملات المالية المعاصرة يتطلب من الفقيه والدارس معرفة حقيقية للمعاملات المالية المعاصرة، وفهم خصائص فقه المعاملات في الإسلام، ومنهج الإسلام في معالجة القضايا المستجدة، ومن ثم رسم منهج للعلماء المعاصرين في التصدي للمعاملات المالية المعاصرة.

- **متغيرات الدراسة**

– **المتغير التابع:**

✓ الإطار المفاهيمي للمحاسبة الإسلامية.

– **المتغيرات المستقلة:**

✓ القواعد الأخلاقية للمعاملات المالية؛

✓ القواعد الفقهية للمعاملات المالية؛

✓ قواعد القياس والإعتراف المحاسبي؛

✓ البيئة الثقافية والإجتماعية.

- **فرضيات الدراسة**

✓ **الفرضية الرئيسية الأولى:** لا تؤثر المتغيرات المستقلة(القواعد الأخلاقية للمعاملات المالية، القواعد الفقهية للمعاملات المالية، قواعد القياس والإعتراف المحاسبي، البيئة الثقافية والإجتماعية)، على المتغير التابع الإطار المفاهيمي للمحاسبة الإسلامية.

ويشتق منها الفرضيات الفرعية التالية:

- **الفرضية الفرعية الأولى:** لا تؤثر القواعد الأخلاقية للمعاملات المالية على الإطار المفاهيمي للمحاسبة الإسلامية؛
- **الفرضية الفرعية الثانية:** لا تؤثر القواعد الفقهية للمعاملات المالية على الإطار المفاهيمي للمحاسبة الإسلامية؛
- **الفرضية الفرعية الثالثة:** لا تؤثر قواعد القياس والإعتراف المحاسبي على الإطار المفاهيمي للمحاسبة الإسلامية؛
- **الفرضية الفرعية الرابعة:** لا تؤثر البيئة الثقافية والإجتماعية على الإطار المفاهيمي للمحاسبة الإسلامية؛

✓ **الفرضية الرئيسية الثانية:** لا يوجد إرتباط خطي بين المتغيرات المستقلة (القواعد الأخلاقية للمعاملات المالية، القواعد الفقهية للمعاملات المالية، قواعد القياس والإعتراف المحاسبي، البيئة الثقافية والإجتماعية)، المؤثرة على المتغير التابع الإطار المفاهيمي للمحاسبة الإسلامية؛

✓ **الفرضية الرئيسية الثالثة:** لا توجد فروق ذات دلالة إحصائية لمتوسط إجابات عينة الدراسة في الأردن عنها في الجزائر.

ثانيا: منهجية الدراسة

1- مجتمع الدراسة وعينتها

يتكون مجتمع الدراسة من الأكاديميين العاملين في بعض الجامعات الأردنية والجامعات الجزائرية وممن يحملون درجة الدكتوراه أو الماجستير في المحاسبة أو الإقتصاد الإسلامي، أو العلوم المصرفية، لما لهذه التخصصات من علاقة وثيقة بموضوع الدراسة، وتم إختيار عينة عشوائية من مجتمع الدراسة مكونة من 91 أكاديميا منهم 41 من الجامعات الأردنية و50 أكاديميا من الجامعات الجزائرية، موزعين كما في الجدول رقم (1).

الجدول رقم (1): توزيع أفراد عينة الدراسة حسب الدولة والجامعة والمؤهل العلمي

الدولة	العدد		المجموع
	دكتوراه	ماجستير	
الأردن	28	13	41
الجزائر	35	15	50
المجموع	**63**	**28**	**91**

المصدر: من إعداد الباحثين بإستعمال SPSS Version 19

وتم توزيع 100 إستبانة، أُستبعد منها 9 إستبانات لعدم كفايتها، وبذلك يصبح عدد الإستبانات التي اعتمد عليها في جمع البيانات 91 إستبانة. وتم إختبار عينة الدراسة لبيان مدى خضوعها للتوزيع الطبيعي، واستخدم لهذا الغرض إختبارOne-Sample Kolmogorov-Smirnov Test، ويبين الجدول رقم (2) نتائج الإختبار.

الجدول رقم (2): إختبار (One-Sample Kolmogorov-Smirnov Test)

المتغيرات	القواعد الأخلاقية للمعاملات المالية	القواعد الفقهية للمعاملات المالية	قواعد القياس والإعتراف المحاسبي	البيئة الثقافية والإجتماعية	الإطار المفاهيمي للمحاسبة الإسلامية

قيمة إختبار	1.189	1.104	1.444	2.279	1.225

المصدر: من إعداد الباحثين بإستعمال SPSS Version 19

نجد من الجدول السابق أن جميع القيم أكبر من 0.05 لذلك نقبل الفرضية القائلة بأن عينة الدراسة ذات توزيع طبيعي عند مستوى دلالة $\alpha \leq 0.05$.

2- صدق وثبات أدوات القياس

تم التحقق من صدق أداة القياس (الإستبانة) وثباتها من خلال عرضها على مجموعة من المحكمين من أساتذة الجامعات الأردنية والجزائرية لإختبارها والتأكد من صدقها وإمكانية الإعتماد عليها، وكانت ردودهم ايجابية، وتم كذلك إستخدام معامل كرونباخ (ألفا) للتحقق من صدق البيانات، والتي بلغت 0.868 لجميع المتغيرات وهي أكبر من 0.6 وهذا ما يؤكد صدق وثبات أدوات القياس وقبولها.

3- مصادر بيانات الدراسة:

إعتمد الباحثان في جمع بيانات الدراسة من مصدرين رئيسيين هما:

1- المصادر الثانوية، المتمثلة بالمؤلفات والدراسات السابقة ذات العلاقة بموضوع الدراسة والتي من خلالها تم تغطية الجانب النظري في البحث محل الدراسة؛

2- المصادر الأولية المتمثلة بالدراسة الميدانية التي قام بها الباحثان من خلال التطبيق على عينة الدراسة بإستخدام أداة الدراسة، وقد تم إعداد إستبانة خاصة لأغراض هذه الدراسة ذات مقياس فئوي خماسي(بدرجة كبيرة جداً، بدرجة كبيرة، بدرجة متوسطة، بدرجة قليلة، بدرجة قليلة جداً)، لتغطية الجانب التطبيقي الميداني، وقد اشتملت على بيانات حول المتغيرات المستقلة والتابعة.

4- الأساليب الإحصائية المستخدمة:

إستخدم الباحثان أساليب الإحصاء الوصفي كالأهمية النسبية، والمتوسطات الحسابية والإنحرافات المعيارية المتعلقة في متغيرات الدراسة من أجل توضيح خصائص العينة، وأساليب الإحصاء التحليلي مثل الانحدار المتعدد، والانحدار البسيط الذي استخدم لإختبار الفرضيات، ومصفوفة الإرتباط الخاصة بالفرضية العامة الثالثة المستقلة لحساب درجة الإرتباط بين المتغيرات، وإختبار Man-Whitney-u لحساب متوسط إجابات عينة الدراسة التي تعزى لجنسية للمستجيبين

5- خصائص عينة الدراسة:

هدفت الدراسة إلى بيان أهم العوامل المؤثرة في محاولة بناء إطار مفاهيمي للمحاسبة الإسلامية، وتم قياس ذلك من خلال إستبانة مكونة من سبعة متغيرات (المؤهل العلمي، الخبرة،قسم العمل، القواعد الأخلاقية للمعاملات المالية، القواعد الفقهية للمعاملات المالية، قواعد القياس والإعتراف المحاسبي، البيئة الثقافية والإجتماعية)، ووزعت الإستبانة على عينة من الأكاديميين المشمولين بالدراسة والبالغ عددهم 91 أجابوا عليها بشكل تام، ويوضح الجدول رقم(3) التالي خصائص عينة الدراسة حسب: المؤهل العلمي، الخبرة العملية، وقسم العمل.

الجدول رقم(3): التكرارات والأهمية النسبية للمؤهل العلمي والخبرة العملية

البيان	التكرار	الأهمية النسبية
المؤهل العلمي		
دكتوراة	64	%70.3
ماجستير	27	%29.7
المجموع	**91**	**%100**
الخبرة العملية		
أقل من 5 سنوات	17	%18.7
5-9 سنة	26	%28.6
10-14 سنة	23	%25.3
15 فأكثر	25	%27.5
المجموع	**91**	**%100**
قسم العمل		
محاسبة	38	%41.8
إقتصاد إسلامي	26	%28.6
علوم مصرفية	27	%29.7
المجموع	**91**	**%100**

المصدر: من إعداد الباحثين بإستعمال SPSS Version 19

6- النتائج ومناقشتها

يبين الجدول رقم (4) أن الفقرة رقم 1 ونصها " تؤثر القواعد الأخلاقية للمعاملات المالية على إستمرارية المنشأة ونجاحها" قد إحتلت أعلى نسبة أهمية حيث بلغت 90%. في حين أن الفقرة رقم 8 والتي تنص على: " تؤثر القواعد الأخلاقية للمعاملات المالية على سيادة إقتصاد السوق الحر بين المتعاملين " .حيث إحتلت أهمية نسبية مقدارها 74% وهي أدنى نسبة ظهرت.

جدول رقم (4): المتوسطات الحسابية والإنحرافات المعيارية والأهمية النسبية للقواعد الأخلاقية للمعاملات المالية المؤثرة في الإطار المفاهيمي للمحاسبة الإسلامية

رقم الفقرة	الفقرات	الوسط الحسابي	الإنحراف المعياري	الأهمية النسبية
1	تؤثر القواعد الأخلاقية للمعاملات المالية على إستمرارية المنشأة ونجاحها	4.5	0.58	%90
2	تؤثر القواعد الأخلاقية للمعاملات المالية على تنظيم الأسواق التجارية	4.3	0.75	%86
3	تؤثر القواعد الأخلاقية للمعاملات المالية على ثقافة الفرد والمجتمع	4	0.78	%80
4	تؤثر القواعد الأخلاقية للمعاملات المالية على تربية الضمير الإيماني لدى المتعاملين	4.1	0.82	%80.2
5	تؤثر القواعد الأخلاقية للمعاملات المالية مدونة سلوك المحاسبين والقائمين على المهنة	3.7	0.94	%74
6	تؤثر القواعد الأخلاقية للمعاملات المالية على ملاءمة المعلومات وتمثيلها الصادق	4	0.91	%80

7	تؤثر القواعد الأخلاقية للمعاملات المالية على نوعية العقود المبرمة بين المتعاقدين	3.9	0.89	%78
8	تؤثر القواعد الأخلاقية للمعاملات المالية على سيادة إقتصاد السوق الحر بين المتعاملين	3.7	0.9	%74
9	تؤثر القواعد الأخلاقية للمعاملات المالية على تدخل الحكومة في النشاط الإقتصادي	3.97	0.8	%80
10	تؤثر القواعد الأخلاقية للمعاملات المالية الوفاءبالإلتزامات والعقود	3.95	0.82	%80
11	تؤثر القواعد الأخلاقية للمعاملات المالية رفع كفاءة العاملين وتطوير أدائهم	4.23	0.86	%84.6

المصدر: من إعداد الباحثين بإستعمال SPSS Version 19

يبين الجدول رقم(5) أن الفقرة رقم 12 ونصها " تؤثر القواعد الفقهية على صيغ المعاملات المالية في المجتمع ونوعها" قد إحتلت أعلى نسبة أهمية حيث بلغت 86.4%. في حين أن الفقرة رقم 21 والتي تنص على" تؤثر القواعد الفقهية للمعاملات المالية على سلامة النظام المحاسبي السائد في المجتمع " .حيث إحتلت أهمية نسبية مقدارها 77.4% وهي أدنى نسبة ظهرت.

جدول رقم (5):المتوسطات الحسابية والإنحرافات المعيارية والأهمية النسبية للقواعد الفقهية للمعاملات المالية في الإسلام المؤثرة في الإطار المفاهيمي للمحاسبة الإسلامية

رقم الفقرة	الفقرات	الوسط الحسابي	الإنحراف المعياري	الأهمية النسبية
12	تؤثر القواعد الفقهية على صيغ المعاملات المالية في المجتمع ونوعه	4.32	.74	%86.4
13	تؤثر القواعد الفقهية في معالجة المشكلات المالية المؤثرة في مصالح المجتمع	4.1	.82	%82
14	تؤثر القواعد الفقهية للمعاملات المالية على تطوير أداء المنشاة والعاملين فيها	4.3	.66	%86
15	تؤثر القواعد الفقهية على استخراج قواعد وضوابط الفكر المالي في المجتمع	4.1	.84	%82
16	تؤثر القواعد الفقهية على ثبات ومرونة المعاملات المالية السائدة في المجتمع	4.0	.87	%80
17	تؤثر القواعد الفقهية على الوظيفة النقدية والاستثمارية والتمويلية للمعاملات المالية	4.31	.87	%86.2
18	تؤثر القواعد الفقهية على حوكمة المنشأة والنشاط الإقتصادي والمالي في المجتمع	4.0	.84	%80
19	تؤثر القواعد الفقهية على سلامة وإستقرار المعاملات بين الناس الخالية من الغش والغرر والجهالة والتدليس والربا	4.16	.72	%83.2
20	تؤثر القواعد الفقهية على ربط مفاهيم المعاملات المالية وقواعدها وضوابطها بالتطبيق العملي، وفي الإجابة على الاستفسارات المالية المعاصرة.	4.0	.77	%80
21	تؤثر القواعد الفقهية للمعاملات المالية على سلامة النظام المحاسبي السائد في المجتمع	3.87	.93	%77.4
22	يؤثر الاجتهاد الفقهي على الإعتراف بالعملية المالية وتوقيتها	4.0	.78	%80

المصدر: من إعداد الباحثين بإستعمال SPSS Version 19

يبين الجدول رقم(6) أن الفقرة رقم 27 ونصها " يؤثر عدم توحيد مصطلحات المحاسبة الإسلامية على قياس المعاملة المالية " قد إحتلت أعلى نسبة أهمية حيث بلغت 92%. في حين أن الفقرة رقم 24 والتي تنص على

"يؤثر توفر مكونات القياس في الإسلام (الأصل، والفرع، والعلة، والحكم) على المعاملة المالية "، حيث إحتلت أهمية نسبية مقدارها 71.4% وهي أدنى نسبة ظهرت.

جدول رقم (6):المتوسطات الحسابية والإنحرافات المعيارية والأهمية النسبية لقواعد القياس والإعتراف المحاسبي في الإسلام المؤثرة في الإطار المفاهيمي للمحاسبة الإسلامية

رقم الفقرة	الفقرات	الوسط الحسابي	الإنحراف المعياري	الأهمية النسبية
23	تؤثر قواعد القياس والإعتراف المحاسبي على تقدير قيم المعاملات المالية وإثباتها	3.62	0.85	%72.4
24	يؤثر توفر مكونات القياس في الإسلام (الأصل، والفرع، والعلة، والحكم) على المعاملة المالية	3.57	0.82	%71.4
25	تؤثر قواعد القياس والإعتراف المحاسبي على خصائص المعلومات المحاسبية	4.1	0.47	%82
26	يؤثر إختلاف مفاهيم المحاسبة الإسلامية عنه في المحاسبة المعاصرة في قياس المعاملة المالية	4.5	0.75	%90
27	يؤثر عدم توحيد مصطلحات المحاسبة الإسلامية على قياس المعاملة المالية	4.6	0.74	%92
28	تؤثر قواعد القياس والإعتراف المحاسبي في الإسلام على المعلومات التي يحتاجها المستخدم في قراره	4.5	0.71	%80
29	يؤثر تطبيق مفهوم رأس المال الإقتصادي على قياس مخرجات النظام المحاسبي في الإسلام	4.0	0.65	%90
30	يؤثر الإعتراف بالتغيرات في القيمة الشرائية لوحدة النقد على قيم المعاملات المالية في الإسلام	4.2	078	%76
31	يؤثر مفهوم تحقق الإيراد في الإسلام على قيم المعاملات المالية	4.1	0.61	%82
32	يختلف توقيت الإعتراف بالعملية المالية بإستقرار قواعد القياس والإعتراف في المحاسبة الإسلامية	3.9	0.73	%78

المصدر: من إعداد الباحثين بإستعمال SPSS Version 19

يبين الجدول رقم(7) أن الفقرة رقم 42 ونصها "يؤثر إستقرار القوانين والأنظمة السائدة في المنشأة على عملياتها المالية " قد إحتلت أعلى نسبة أهمية حيث بلغت 94%. في حين أن الفقرة رقم 33 والتي تنص على " يؤثر الاجتهاد الفقهي على العمليات المالية والتشغيلية في بيئة المنشأة الداخلية والخارجية " .حيث إحتلت أهمية نسبية مقدارها73.2% وهي أدنى نسبة ظهرت.

جدول رقم (7): المتوسطات الحسابية والإنحرافات المعيارية والأهمية النسبية للبيئة الثقافية والإجتماعية المؤثرة في الإطار المفاهيمي للمحاسبة الإسلامية

رقم الفقرة	الفقرات	الوسط الحسابي	الإنحراف المعياري	الأهمية النسبية
33	يؤثر الاجتهاد الفقهي على العمليات المالية والتشغيلية في بيئة المنشأة الداخلية والخارجية	3.66	0.85	%73.2
34	تؤثر البيئة المحيطة التي تعمل بها المنشأة على عملياتها المالية وهيكلها واستراتيجياتها	4.6	0.74	%92
35	يؤثر التحليل البيئي للمنشأة على المعلومات المحاسبية ذات الصلة بالفرص والمخاطر بها	4.59	0. 86	%91.8
36	تؤثر التغيرات البيئية على أنشطة المنشأة وأهدافها وإستمرارها	4.64	0.77	%92.8
37	تتأثر المنشأة في المجتمع المسلم بالتغيرات الإقتصادية والإجتماعية والتكنولوجية والقانونية	4.2	0.70	%84

	الدولية			
38	تؤثر الأحداث الإقتصادية في المنشأة على الجوانب الإجتماعية والسياسية والقانونية فيها	4.22	0.61	%84.4
39	تؤثر القوى الخارجية في المنشأة كالعملاء والموردين والعمالة وغيرهم على العمليات المالية فيها	4.0	0.67	%80
40	تؤثر التطبيقات الإدارية والمحاسبية والتنظيمية على العمليات المالية فيها	4.5	0.67	%90
41	تؤثر الموارد البشرية والتسويقية والانتاجية فيالمنشأةعلى العمليات المالية والتشغيلية فيها	4.2	0.69	%84
42	يؤثر إستقرار القوانين والأنظمة السائدة في المنشأة على عملياتها المالية	4.7	0.58	%94
43	يؤثر النمط الإداري المتبع وكفاءة الإدارة وفاعليتها على توقيت الإعتراف بالعملية المالية	4.3	0.51	%86

المصدر: من إعداد الباحثين بإستعمال SPSS Version 19

يبين الجدول رقم(8) أن الفقرة رقم 50 ونصها " يساعد وجود إطار مفاهيمي الفقهاء والهيئات المعدّة للمعايير المحاسبية على إصدار معايير وقواعد متكاملة، أكثر فائدة وانسجاماً ومبنية على أساس موحد " قد إحتلت أعلى نسبة أهمية حيث بلغت 94%. في حين أن الفقرة رقم 46 والتي تنص على"يساعد الإطار المفاهيمي للمحاسبة الإسلامية التنسيق بين الأقسام، وتزيل ما قد يكون من تعارض في السياسات" .حيث إحتلت أهمية نسبية مقدارها79.4% وهي أدنى نسبة ظهرت.

جدول رقم (8):المتوسطات الحسابية والإنحرافات المعيارية والأهمية النسبية للمتغير التابع: الإطار المفاهيمي للمحاسبة الإسلامية

رقم الفقرة	الفقرات	الوسط الحسابي	الإنحراف المعياري	الأهمية النسبية
44	يساعد الإطار المفاهيمي للمحاسبة الإسلامية في عرض كافة أنشطة المنشأة وإنجازاتها	4.13	0.60	%82.6
45	يبين الإطار المفاهيمي للمحاسبة الإسلامية الإمكانيات والقدرات المتاحة وغير المستغلة للمنشأة، ومدى الاستفادة منها	4.12	0.61	%82.4
46	يساعد الإطار المفاهيمي للمحاسبة الإسلامية التنسيق بين الأقسام وتزيل ما قد يكون من تعارض في السياسات.	3.87	0.83	%79.4
47	يساعد الإطار المفاهيمي للمحاسبة الإسلامية في تقييم قدرات المنشأة على الإستمرار في عملية الأداء	4.0	0.77	%80
48	يبين الإطار المفاهيمي للمحاسبة الإسلامية مدى إلتزام إدارة المنشأة بأحكام الشريعة الإسلامية	4.57	0.72	%91.4
49	يساعد الإطار المفاهيمي للمحاسبة الإسلامية وضع معايير وأهداف تحد من الاجتهادات والأحكام الشخصية	4.21	0.77	%84.2
50	يساعد وجود إطار مفاهيمي الفقهاء والهيئات المعدّة للمعايير المحاسبية على إصدار معايير وقواعد متكاملة، أكثر فائدة وانسجاماً ومبنية على أساس موحد	4.7	0.55	%94
51	يساعد الإطار المفاهيمي على فهم وزيادة ثقة مستخدمي المعلومات بعملية العرض المالي والإفصاح المحاسبي	4.35	0.64	%87
52	يحسّن الإطار المفاهيمي من إمكانية المقارنة بين القوائم المالية وتخفيض عدد البدائل المحاسبية	4.2	0.64	%84
53	يمّكن الإطار المفاهيمي من حل المشاكل التطبيقية بسرعة أكبر، ويقدم خلفية فكرية يتم من	4.33	0.58	%84.4

	خلالها معالجة المشاكل المحاسبية المختلفة في حالة عدم توفر معايير بشأنها			
54	يوفر الإطار المفاهيمي المعلومات المحاسبية ذات جودة ومؤثرة في قرارات المستخدم	4.46	0.66	%89.2

المصدر: من إعداد الباحثين بإستعمال SPSS Version 19

7- إختبار الفرضيات:

تم إعتماد مستوى الثقة 95% ومستوى الدلالة 0.05 لإختبار فرضيات الدراسة جميعها.

أولا- الفرضية الرئيسية الأولى: لا تؤثر المتغيرات المستقلة (القواعد الأخلاقية للمعاملات المالية، القواعد الفقهية للمعاملات المالية، قواعد القياس والإعتراف المحاسبي، البيئة الثقافية والإجتماعية)، على المتغير التابع الإطار المفاهيمي للمحاسبة الإسلامية.

نجد من الجدول رقم (9) أن قيمة F المحسوبة والبالغة 25.39 أعلى من قيمتها الجدولية والبالغة 2.2 أي أن (sig 0. 000<0.05) لذلك نرفض الفرضية الصفرية والتي تنص على عدم وجود علاقة بين المتغيرات المستقلة مجتمعة (القواعد الأخلاقية للمعاملات المالية، القواعد الفقهية للمعاملات المالية، قواعد القياس والإعتراف المحاسبي، البيئة الثقافية والإجتماعية)على المتغير التابع الإطار المفاهيمي للمحاسبة الإسلامية ونقبل الفرضية البديلة والتي تنص على وجود علاقة بين المتغيرات المستقلة مجتمعة على المتغير التابع الإطار المفاهيمي للمحاسبة الإسلامية.

جدول رقم (9): إختبار تأثير المتغيرات المستقلة على المتغير التابع "الإطار المفاهيمي للمحاسبة الإسلامية"

المتغير	مستوى الدلالة	sig	R	R2	قيمة F المحسوبة	قيمة F الجد ولية
المتغيرات المستقلة مجتمعة	0.05	0.000	0.736	0.541	25.39	2.2

المصدر: من إعداد الباحثين بإستعمال SPSS Version 19

- **إختبار الفرضيات الفرعية للفرضية الرئيسية الأولى:**

نجد من الجدول رقم (10) أن قيمة (t) المحسوبة لجميع المتغيرات أعلى من قيمتها الجدولية، أي أن (sig 0.000<0.05) لذلك نرفض الفرضيات الصفرية المتعلقة بهذه المتغيرات، ونقبل الفرضيات البديلة والتي تنص على:

- **الفرضية الفرعية الأولى**: لا تؤثر القواعد الأخلاقية للمعاملات المالية على الإطار المفاهيمي للمحاسبة الإسلامية؛
- **الفرضية الفرعية الثانية**: لا تؤثر القواعد الفقهية للمعاملات المالية على الإطار المفاهيمي للمحاسبة الإسلامية؛
- **الفرضية الفرعية الثالثة**: لا تؤثر قواعد القياس والإعتراف المحاسبي على الإطار المفاهيمي للمحاسبة الإسلامية؛
- **الفرضية الفرعية الرابعة**: لا تؤثر البيئة الثقافية والإجتماعية على الإطار المفاهيمي للمحاسبة الإسلامية.

جدول رقم (10): إختبار تأثير القواعد الأخلاقية للمعاملات المالية على الإطار المفاهيمي للمحاسبة الإسلامية

المتغير	sig	مستوى الدلالة	قيمةT المحسوبة	قيمة T الجدولية
القواعد الأخلاقية للمعاملات المالية	0.000	0.05	4.35	1.645
القواعد الفقهية للمعاملات المالية	0.000	0.05	4.2	1.645

قواعد القياس والإعتراف المحاسبي	0.000	0.05	4.18	1.645
البيئة الثقافية والإجتماعية	0.000	0.05	4.40	1.645

المصدر: من إعداد الباحثين بإستعمال SPSS Version 19

ثانيا– الفرضية الرئيسية الثانية: لا يوجد إرتباط خطي بين المتغيرات المستقلة(القواعد الأخلاقية للمعاملات المالية، القواعد الفقهية للمعاملات المالية، قواعد القياس والإعتراف المحاسبي، البيئة الثقافية والإجتماعية)، المؤثرة على المتغير التابع الإطار المفاهيمي للمحاسبة الإسلامية.

نجد قيمة شدة العلاقة بين المتغيرات المستقلة حسب القاعدة التالية:

$$\mathbf{VIF = 1/ (1-(0.762)^2)* (1-(0.762)^2) = 1/0.42 = 2.4}$$

من خلال الجدول (11): مصفوفة الإرتباط، نجد أن أعلى معامل إرتباط في مصفوفة الإرتباط =0.762 وعليه نحسب (VIF) variance inflation factor والتي تقيس شدة العلاقة بين المتغيرات المستقلة، وفقاً للمعيار التالي:

– حالة التنبؤ(**Status of predictors**)	– شدة تباين العلاقة (**VIF**)
1- غير مرتبطة (Not correlated)	VIF = 1
2- مرتبطة بشكل طبيعي ومعتدل (Moderately correlated)	1 < VIF < 5
3- إرتباط عالي(Highly correlated)	VIF > 5 to 10

وحيث أن قيمة VIF اقل من 5 فإن هذا يدل على أن المتغيرات المستقلة مرتبطة بشكل طبيعي ومعتدل وبذلك تقبل الفرضية العدمية والتي تنص على عدم وجود علاقة بين المتغيرات المستقلة فيما بينها ونرفض الفرضية البديلة والتي تنص على وجود علاقة بين المتغيرات المستقلة.

الجدول رقم (11): الجدول: مصفوفة الإرتباط

المتغير	القواعد الأخلاقية للمعاملات المالية	القواعد الفقهية للمعاملات المالية	قواعد القياس والإعتراف المحاسبي	البيئة الثقافية والإجتماعية
القواعد الأخلاقية للمعاملات المالية		0.556	0.515	0.501
القواعد الفقهية للمعاملات المالية	0.556	1	0.689	0.581
قواعد القياس والإعتراف المحاسبي	0.515	0.689	1	0.762
البيئة الثقافية والإجتماعية	0.501	0.581	0.762	1

المصدر: من إعداد الباحثين بإستعمال SPSS Version 19

ثالثا– الفرضية الرئيسية الثالثة: لا توجد فروق ذات دلالة إحصائية لمتوسط إجابات عينة الدراسة في الأردن عنها في الجزائر.

يبين الجدول رقم (12) نتائج إختبارMan-Whitney-u لمتوسط إجابات عينة الدراسة التي تعزى لجنسية للمستجيبين عند مستوى دلالة 0.05

الجدول رقم (12): إختبارMan-Whitney-u

الرقم	المتغير المستقل	إختبار Man-Whitney-u	إختبار الفرضية
1	القواعد الأخلاقية للمعاملات المالية	0.035	قبول الفرضية العدمية
2	القواعد الفقهية للمعاملات المالية	0.195	قبول الفرضية العدمية
3	قواعد القياس والإعتراف المحاسبي	0.838	قبول الفرضية العدمية
4	البيئة الثقافية والإجتماعية	0.266	رفض الفرضية العدمية
5	جميع المتغيرات	0.483	قبول الفرضية العدمية

المصدر: من إعداد الباحثين بإستعمال SPSS Version 19

يتضح من الجدول رقم (12) بأن هناك فروق ذات دلالة إحصائية عند مستوى 0.05 للمتغير الأول "القواعد الأخلاقية للمعاملات المالية" أما ما يخص المتغيرات المستقلة الأخرى فإن الفروق غير دالة إحصائياً، وبهذا نقبل الفرضية العدمية والتي تنص على عدم وجود فروق ذات دلالة إحصائية لمتوسط إجابات عينة الدراسة التي تعزى للقواعد الفقهية للمعاملات المالية، وقواعد القياس والإعتراف المحاسبي، والبيئة الثقافية والإجتماعية.

الخاتمة:

أولاً: النتائج: توصلت الدراسة إلى النتائج التالية:

1- يؤثر كل من القواعد الأخلاقية للمعاملات المالية، والقواعد الفقهية، وقواعد القياس والإعتراف المحاسبي، والبيئة الثقافية والإجتماعية، في بناء الإطار المفاهيمي للمحاسبة الإسلامية، حيث فسرت هذه العوامل ما نسبته 0.54 من مشكلة الدراسة، وأن هناك 0.46 لم تستطع الدراسة تفسيرها؛

2- بينت الدراسة أن القواعد الأخلاقية للمعاملات المالية تؤثر على إستمرارية المنشأة ونجاحها، وفي تنظيم أسواقها التجارية، وتؤثر كذلك مدونة سلوك المحاسبين والقائمين على المهنة، وعلى نوعية العقود المبرمة بين المتعاقدين، وعلى تدخل الحكومة في النشاط الإقتصادي، وعلى الوفاء بالإلتزامات والعقود ورفع كفاءة العاملين وتطوير أدائهم، وعلى سيادة إقتصاد السوق الحر بين المتعاملين، حيث بلغت الأهمية النسبية لهذه العوامل بين 74%-90%؛

3- بينت الدراسة كذلك أن القواعد الفقهية للمعاملات المالية تؤثر على صيغ المعاملات المالية ونوعها، وفي معالجة المشكلات المالية، وفي ثبات ومرونة المعاملات المالية السائدة في المجتمع، وكذلك على الوظيفة النقدية والاستثمارية والتمويلية للمعاملات المالية، وحوكمة المنشأة والنشاط الإقتصادي والمالي، وعلى سلامة وإستقرار المعاملات بين الناس الخالية من الغش والغرر والجهالة والتدليس والربا، وعلى سلامة النظام المحاسبي السائد في المجتمع، حيث تراوحت الأهمية النسبية لهذه العوامل بين 77.4% -86.4%؛

4- أظهرت الدراسة أن قواعد القياس والإعتراف المحاسبي تؤثر في الإطار المفاهيمي للمحاسبة الإسلامية، تراوحت الأهمية النسبية لهذه العوامل بين 92%- 71.4%، وذلك من حيث:

- تقدير قيم المعاملات المالية وإثباتها وتوفر مكوناتها وخصائصها؛
- إختلاف مفاهيم المحاسبة الإسلامية عنه في المحاسبة المعاصرة وعدم توحيد مصطلحاتها؛
- مفهوم رأس المال الإقتصادي والتغيرات في القيمة الشرائية لوحدة النقد؛

-مفهوم تحقق الإيراد وتوقيت الإعتراف به؛

5-أكدت الدراسة على أن البيئة الثقافية والإجتماعية الداخلية والخارجية التي تعمل بها المنشأة تؤثر في عملياتها المالية وهيكلها واستراتيجياتها وأن التغيرات الإقتصادية والإجتماعية والتكنولوجية والقانونية والدولية والسياسية والقوى الخارجية في المنشأة كالعملاء والموردين والعمالة وإستقرار القوانين والأنظمة السائدة فيها تؤثر جميعها في بناء إطار مفاهيمي للمحاسبةالإسلامية، وقد تراوحت الأهمية النسبية لهذه العوامل بين 73.2%-94%؛

6- بينت الدراسة عدم وجود فروق ذات دلالة إحصائية لمتوسط إجابات عينة الدراسة التي تعزى لجنسية للمستجيبين عند مستوى دلالة 0.05 والمتصلة بالقواعد الفقهية للمعاملات المالية، وقواعد القياس والإعتراف المحاسبي، والبيئة الثقافية والإجتماعية، بينما بينت وجود فروق لمتوسط إجابات العينة المتعلقة بالقواعد الأخلاقية.

ثانياً: الإستنتاجات

1- تؤكد الدراسة بأن الهدف من وجود إطار مفاهيمي للمحاسبة الإسلامية هو المحافظة على الأموال وديمومتها وإستمراريتها ومراجعة المكاسب وتنظيم المعاملات المالية، وتقديم معلومات مفيدة بالقيم الحقيقية لأصحاب المصالح من أجل إتخاذ قرارات تتعلق بحماية أموالهم وإستمراريتها؛

2- تعتبر مشكلة عدم وجود إطار مفاهيمي للمحاسبة الإسلاميةمن أهم المشكلات التي تواجه المنشآت التي تنتهج الفكر الإسلامي المحاسبي، وإن وجود هذا الإطار يسهل على الهيئات المنظمة للعمل المحاسبي وضع المعايير المحاسبية المشتقة من الفكر الإسلامي وتبنيها لخدمة المجتمع الإسلامي والدولي؛

3- إن وجود معايير محاسبة إسلامية مشتقة من الفكر الإسلامي ومستندة إلى إطار مفاهيمي للمحاسبة الإسلامية نابع من التأصيل العلمي والفقهي تؤدي إلى توحيد المفاهيم والمصطلحات والضوابط والمبادئ التي تحكم العلاقات التجارية والمصرفية بين المنشآت والأفراد والحكومة والقضاء والجهات الرقابية، وهذا يعزز شفافية التقارير المالية وزيادة الثقة بها؛

4- على الرغم من وجود قاسم مشترك بين المحاسبة في الفكر الإسلامي والمحاسبة المعاصرة إلا أن الإختلاف يكمن في القواعد المالية والأخلاقية المنبثقة من الفكر الإسلامي والتي تحكم سير العمليات المالية والتي تؤدي إلى إختلاف توقيت قواعد الإعتراف بالعمليات المالية، وهذا ما يبرر وجود خصوصية لوجود إطار مفاهيمي للمحاسبة الإسلامية تسترشد به المنشآت لضبط الأحداث الإقتصادية والإفصاح عنها.

ثالثاً: التوصيات: في ضوء نتائج الدراسة يوصي الباحثان بما يلي:

1- إجراء المزيد من الدراسات والأبحاث من الأكاديميين والمهنيين في علم المحاسبة ومن الفقهاء في الشريعة الإسلامية من أجل الوصول إلى أهم العوامل المؤثرة في بناء إطار مفاهيمي للمحاسبة الإسلامية التي تتناسب مع طبيعة العمليات المالية الخاصة بالمنشآت المالية التي تنتهج الفكر الإسلامي في أعمالها، والتي تحقق أهداف المحاسبة في الإسلام.

2- ضرورة تحقيق التكامل بين فقه المعاملات المالية من ناحية، وبين علم المحاسبة من ناحية أخرى، وذلك حتى يمكن تأصيل المعالجات المحاسبية للعمليات والأحداث المالية بالاستناد إلى العلاقة القائمة بين فقه المعاملات المالية وبين علم المحاسبة سواء في الجانب النظري أو التطبيقي.

3- التوسع في تدريس فقه المعاملات المالية الإسلامية والأخلاقية في مختلف كليات الإدارة الأعمال وما في حكمها، وذلك حتى يمكن تخريج محاسبين لديهم المعرفة الفقهية والمحاسبية التي تمكنهم من ضبط وترشيد الممارسات المهنية.

4- العمل على محاولة بناء إطار مفاهيمي للمحاسبة الإسلامية الذي يؤدي بدوره إلى توحيد معايير الإعتراف والقياس والإثبات والإفصاح المحاسبي، ويرشد المحاسب إلى معالجة المشاكل المحاسبية الناتجة عن التطبيقات العملية في ضوء التنسيق بين المحاسبة الإسلامية والقوانين والأنظمة التي لا تتعارض مع أحكام الشريعة الإسلامية، وفي تحديد المفاهيم الأساسية لإعداد وعرض التقارير المالية، مما يساعد مستخدمي هذه التقارير في إتخاذ قرارات سليمة.

قائمة المراجع:

– القرآن الكريم.

– المراجع العربية:

– إبراهيم، أحمد عبد القادر، (2012)، قضايا في المحاسبة الإسلامية، المؤتمر العالمي (التاسع) للإقتصاد والتمويل الإسلامي، اسطنبول، تركيا.

– أبو غدة، عبد الستار، (1413هـ/1993)، بحوث المعاملات والأساليب المصرفية الإسلامية، بيت التمويل الكويتي.

– أبو الحسين، مسلم بن الحجاج ابن مسلم النيسابوري، (بدون تاريخ)، الجامع الصحيح المسمى صحيح الإمام مسلم، ج.3، ص1210، حديث رقم 1584، بدون طبعة، تحقيق محمد فؤاد عبد الباقي، دار إحياء التراث– بيروت.

– أبو نصار، محمد، وحميدات،جمعة، (2017)، معايير المحاسبة والإبلاغ المالي الدولية، ط5، دار وائل، عمان، الأردن.

– البخاري، أبو عبد الله محمد بن اسماعيل، (1414هـ،1993م)، تحقيق وضبط البغا، مصطفى ديب، دار اليمامة للطباعة والنشر والتوزيع، بيروت.

– بني عطا، حيدر محمد علي، (2013)، الإطار المفاهيمي للمحاسبة عن أموال الوقف في الإسلام، أطروحة دكتوراه غير منشورة، جامعة العلوم الإسلامية العالمية، الأردن.

–بني عطا،حيدرمحمدعلي، (2017)، دراسة مقارنة بين الإعتراف المحاسبي في عملية البيع من منظور إسلامي ومعيار المحاسبي الدولي رقم18: وجهات نظر الأكاديميين في الجامعات الأردنية، المجلة العربية للمحاسبة، مملكة البحرين.

– شحاته، حسين، (بدون تاريخ)، القواعد الفقهية والضوابط الشرعية للمعاملات المالية المعاصرة،سلسلة أبحاث ودراسات في فقه رجال الأعمال، جامعة الأزهر.

– شبير، محمد عثمان، (2007)، المعاملات المالية المعاصرة في الفقه الإسلامي، ط6، دار النفائس للنشر والتوزيع.

– سعادة،يوسف، (2010)، المحاسبة في الفكر الإسلامي، طبعة أولى، طارق للخدمات الجامعية، الأردن.

– سليمان، بو مراجع، وبومطاري، فرج، (2008)، خصائص وأهداف المحاسبة الإسلامية من وجهة الأكاديميين في ليبيا، ورقة عمل مقدمة إلى المؤتمر الدولي في فقه المعاملات المالية والإقتصادية الإسلامية.

– الزحيلي، وهبة، (1433هـ/2012م)، موسوعة الفقه الإسلامي والقضايا المعاصرة، جـ10 ،ط3، دار الفكر، دمشق.

– القزويني، محمد بن زيد أبو عبد الله، (د.ت)، سنن ابن ماجه،د. ط، تحقيق: محمد فؤاد عبد الباقي،جـ2 ، ص832، حديث رقم 2491، دارالفكر، بيروت.

– ميرزا، مالك، وبيضون، نبيل(1999)، اختيار السياسات المحاسبية في بيئة خالية من الفائدة، ورقة عمل في المؤتمر الدولي الثالث في جاكرتا، اندونيسيا،15 –18فبراير،.1999

المراجع الأجنبية:

- Ahmed، Mezbah Uddin، Sabirzyanov، Ruslan ، Rosman، Romzie،2016 ،A critique on accounting for murabaha contract: A comparative analysis of IFRS and AAOIFI accounting standards، Journal of Islamic Accounting and Business Research، Volume 7، Issue 3

تطوير الدور المحاسبي لتقييم الأداء في ضوء التوجه الاستراتيجي نحو تحقيق التنمية المستدامة

د. ميثاق أحمد محمد راجح

أستاذ المحاسبة والمراجعة المساعد– كلية العلوم الإدارية – الجامعة الوطنية – الجمهورية اليمنية

ملخص باللغة العربية:

هدفت الدراسة إلى تقديم مدخل مقترح لتطوير الدور المحاسبي لتقييم الأداء، لتتكامل فيه عملية قياس وتقييم الأداء مع أهداف وتوجهات منشآت الأعمال نحو التنمية المستدامة، وباستخدام مناهج قياس متكاملة تتضمن مقاييس أداء اقتصادية وبيئية واجتماعية مشتقة من الاستراتيجيات التي تسعى إلى تحقيقها، لتعكس آثار قراراتها الإدارية على كافة أصحاب المصالح، وبالتالي على قدرتها على الاستمرار والمنافسة .

وقد جاءت الدراسة في ثلاثة محاور:

- المحور الأول: وتناول مفهوم ومتطلبات التوجه الاستراتيجي نحو التنمية المستدامة.
- المحور الثاني: وتعرض لاتجاهات تطوير الدور المحاسبي لتقييم الأداء في ضوء التوجه الاستراتيجي نحو التنمية المستدامة .
- المحور الثالث: وتضمن المدخل المقترح لتطوير الدور المحاسبي لتقييم الأداء في ضوء التوجه الاستراتيجي نحو التنمية المستدامة.

وقد خلصت الدراسة إلى أهمية التكامل بين ثلاثة مداخل أساسية – تماشياً مع منهجية النموذج المتوازن للأداء في جيله الثالث– لدمج كافة أبعاد الاستدامة بجوانبها المختلفة في عملية تقييم الأداء، من خلال التكامل بين المدخل الوصفي باستخدام الخريطة الاستراتيجية، وبين مدخل القياس الكمي باستخدام مؤشرات الأداء الأساسية، والتي يجب أن تتضمن مؤشرات الأداء (الاقتصادية، والاجتماعية، والبيئة)، بالإضافة إلى التكامل مع مدخل القياس المالي ذي البعد الواحد كمعيار للأداء الشامل، من خلال تطوير مقياس القيمة الاقتصادية المضافة **EVA**، ليشمل إضافة إلى نتائج الأداء الاقتصادي للمنشأة كلاً من التكاليف/ المنافع البيئية والاجتماعية الخارجية.

Abstract:

The study aimed to provide suggested approach to develop an accounting role for performance evaluation, integrates the process of measuring and evaluating performance with the objectives and orientations of businesses towards sustainable development, and use integrated measuring methods that include economic, environmental and social performance measures derived from strategies that seek to achieve, to reflect the effects of administrative decisions of all stakeholders, and therefore its ability to continue and competition.

مقدمة:

شهدت بيئة الأعمال الحديثة تنامي الوعي الاجتماعي والبيئي لمنشآت الأعمال بأهمية الحفاظ على الموارد المتاحة سواء طبيعية أو بشرية أو بيئية، وبما يضمن حقوق الأجيال القادمة في استخدام هذه الموارد، لذا فقد ارتبط مفهوم التنمية الاقتصادية بالحفاظ على البيئة والمجتمع وصيانة موارده، والذي عرف مؤخراً بمفهوم التنمية المستدامة .

ونتيجة للعديد من التغيرات في بيئة الأعمال، فقد زادت ضغوط أصحاب المصالح على منشآت الأعمال بضرورة التوجه نحو تحقيق التنمية المستدامة، بدمج أبعاد الاستدامة (الاقتصادية، والاجتماعية، والبيئية) في استراتيجياتها وأهدافها المختلفة، وبما يعزز من قدرتها على تحقيق القيمة لأصحاب المصالح أسوة بتحقيق القيمة للمساهمين. وقد انعكس ذلك على مفهوم تقييم الأداء من منظور استراتيجي، من حيث ضرورة توافر معلومات عن كافة جوانب الأداء ذات الصلة بأبعاد الاستدامة، وبالتالي فإن التغير في هذا المفهوم تطلب ضرورة تطوير الدور المحاسبي لتقييم الأداء، لتتكامل فيه عملية قياس وتقييم الأداء مع توجهات الإدارة واستراتيجياتها المطبقة نحو تحقيق التنمية المستدامة، حيث أن المؤشرات والمقاييس المستخدمة لا توضح الكيفية التي يتم بها تطوير أداء المنشأة المستقبلي في هذا الخصوص، لتركيزها على نتائج الأداء الاقتصادي بشكل منفصل عن نتائج الأداء البيئي والاجتماعي للمنشأة، وبالتالي صعوبة الوقوف على الأداء النهائي (الكلي) للمنشأة، من منظور قدرتها على تحقيق القيمة لجميع أصحاب المصالح.

ولذلك تستهدف الدراسة بصفة أساسية تقديم مدخل مقترح لتطوير الدور المحاسبي لتقييم الأداء، تتكامل فيه عملية قياس وتقييم الأداء مع أهداف وتوجهات الإدارة نحو التنمية المستدامة، وباستخدام مناهج قياس متكاملة تتضمن مقاييس أداء اقتصادية وبيئية واجتماعية مشتقة من استراتيجيات المنشأة، لتعكس آثار قراراتها الإدارية على كافة أصحاب المصالح، وبالتالي على قدرتها على الاستمرار والمنافسة. وتستمد الدراسة أهميتها من مساهمتها العلمية بتضييق الفجوة البحثية – بالبيئة العربية بصفة خاصة– في الدراسات التي تهتم بالتكامل بين الفكر المحاسبي والفكر الاستراتيجي، لتعزيز الدور المحاسبي لتقييم الأداء في دعم توجه منشآت الأعمال الاستراتيجي نحو التنمية المستدامة. خاصة في ظل التطور المستمر في مفاهيم الإدارة الاستراتيجية، والتي أصبحت تنظر إلى أنشطة وجوانب الأداء الاجتماعي والبيئي إضافة إلى الاقتصادي بأنها جوانب استراتيجية متكاملة، وعلى ضوئها تتحدد الأهداف الواجب تحقيقها لضمان نجاحها واستمراريتها في الأجل الطويل.

وفي ضوء ما سبق سيتم تقسيم الدراسة إلى ثلاثة محاور أساسية، المحور الأول يتناول مفهوم ومراحل التوجه الاستراتيجي نحو التنمية المستدامة. أما المحور الثاني فيركز على تناول اتجاهات تطوير النموذج المحاسبي لتقييم الأداء في ضوء هذا التوجه. أما المحور الأخير فيخصص لتقديم مدخل مقترح لتطوير الدور المحاسبي لتقييم الأداء في ضوء التوجه الاستراتيجي نحو التنمية المستدامة.

أولاً: مفهوم ومراحل التوجه الاستراتيجي نحو التنمية المستدامة:-

1- مفهوم التوجه الاستراتيجي نحو التنمية المستدامة:

يرتبط مفهوم الاستراتيجية بالتخطيط طويل الأجل، ويعكس اختيارات إدارية من بين عدة بدائل في ضوء قدرات وإمكانيات المنشأة والفرص والتهديدات التي تواجهها، وذلك لتحديد مدى الإسهام الاقتصادي وغير الاقتصادي الذي تنوي تقديمه للأطراف المستفيدة منها. وبالتالي ينظر إلى الاستراتيجية على أنها تمثل تكيف أو توازن لاستغلال موارد المنشأة في مواجهة ظروف البيئة الخارجية (مرسي،2003، ص 52). ويحدد (Porter,1996, p. 62) أساس الاستراتيجية بالأنشطة التي تختارها المنشأة لتتميز أو تتفوق على منافسيها (الإنتاجية، الإدارية، التسويقية، البيئية، الاجتماعية)، كما حدد جوهر الاستراتيجية بكيفية اختيار الأنشطة وتنفيذها في إطار نظام متكامل يدعم كل منهما الآخر. وبذلك يمكن اعتبار الأنشطة التي تقوم بها المنشاة – بما فيها الاجتماعية والبيئية– أنشطة استراتيجية إذا أسهمت في تحقيق الأهداف التالية (Reinhardt, 1999, **As in**: Dias-Sardinha, et al., 2007, p. 14):

- العمل على زيادة رغبة العملاء في أن يدفعوا أكثر للحصول على منتجات وخدمات المنشاة، وذلك من خلال تمييز المنتج/ الخدمة، أو تحقيق ابتكارات اقتصادية.
- تخفيض التكاليف سواء باستخدام مدخلات ذات تكلفة أقل، أو بمنع حدوث التلوث المسببة للأضرار.
- العمل على تحسين إدارة المخاطر، من خلال اختيار البدائل الاستثمارية الملائمة في مجال الحفاظ على البيئة.
- إعادة تعريف الأسواق، وذلك من خلال تخفيض تكاليف العرض على العملاء.
- العمل على إدارة المنافسة، وذلك من خلال وضع المعايير والالتزام بها.

وفي هذا الخصوص ظهرت أدلة تطبيقية على أن المنشآت أصبحت تنظر إلى أنشطة وجوانب الأداء ذات الصلة بأبعاد الاستدامة (الاقتصادية، الاجتماعية، والبيئية) باعتبارها جوانب استراتيجية. والتي على ضوئها تتحدد الأهداف الاستراتيجية الواجب تحقيقها للوصول إلى مركز استراتيجي وتنافسي متميز(Dias-Sardinha, et al., 2007, p. 14).

ولغرض تحقيق ذلك، فإن الأمر يتطلب من منشآت الأعمال ان تمتلك توجه استراتيجي Orientation Strategically يصاحبه رؤية شاملة طويلة المدى بالكيفية التي يجب ان تكون عليها الأنشطة والعمليات في المستقبل. حيث يشير التوجه الاستراتيجي إلى الكيفية التي يتم بواسطتها تحديد وإنجاز الأهداف الاستراتيجية لهذه المنشآت (الدهدار، 2006، ص 9). ويعتمد في تحقيق ذلك، على مدى تفهم إدارة هذه المنشآت لظروف بيئتها الداخلية والخارجية، والتعرف على جوانب القوة والضعف لديها، والفرص والتهديدات التي يمكن أن تواجهها، وترجمة كل ذلك إلى استراتيجيات تنافسية (فودة، 2005، ص 8).

ومما سبق يمكن القول، ان التوجه الاستراتيجي نحو التنمية المستدامة يشير إلى اختلاف في طريقة التفكير الاستراتيجي لمنشآت الأعمال، من خلال الأخذ في الاعتبار جميع جوانب الأداء ذات الصلة بأبعاد الاستدامة

(الاقتصادية، والاجتماعية، والبيئية) عند تشكيل وصياغة الاستراتيجيات، والأهداف المشتقة منها، كما انه يعكس مستوى إدراك هذه المنشآت للبيئة المحيطة بها، وردود الأفعال اللازم اتخاذها تجاه التطورات والتغيرات البيئية المختلفة، وكيفية اختيار الأنشطة وتنفيذها في إطار نظام متكامل يدعم كل منهما الآخر لتحقيق هذه الأهداف.

2- مراحل التوجه الاستراتيجي نحو التنمية المستدامة:

نتيجة للتطور المستمر في مسئولية منشآت الأعمال تجاه أصحاب المصالح، أصبحت هذه المنشآت تنظر إلى أبعاد الاستدامة ومبادئها المختلفة، على أساس أنها تشكل في مجملها العوامل التي تحدد طبيعة توجهها الاستراتيجي، والتي تحدد نطاق الأعمال المستقبلية والحالية للاستراتيجيات التنافسية الملائمة, والأهداف المشتقة منها لتحقيق هذا التوجه. ويتضح ذلك من خلال المراحل التي مر بها التوجه الاستراتيجي لمنشآت الأعمال نحو التنمية المستدامة. والتي حددت بثلاث مراحل أساسية، هي: (Stead & Edward, 2000, pp. 324-326)

1/2- مرحلة إدارة الالتزام التنظيمي: والتي عكست الاعتراف المتزايد لمنشآت الأعمال بالمخاطر المحتملة للجوانب الاجتماعية والبيئية، المصاحبة لمزاولة هذه المنشآت لأعمالها، والآثار المالية لهذه المخاطر. إلا ان هذه المرحلة اقتصرت على تطبيق استراتيجيات اجتماعية وبيئية تعكس مدى التزام المنشاة بالوفاء بالمعايير ذات الصلة سواء تلك الناتجة عن عوامل خارجية، كالقوانين التي تفرضها الحكومات، وضغوط أصحاب المصالح، أو نتيجة عوامل داخلية كالتغير في ثقافة المنشاة، وموقفها في السوق. مثل استراتيجيات منع التلوث، واستراتيجيات تحقيق الأمان للمنتج وللعاملين، وغيرها من الاستراتيجيات ذات الصلة بالأبعاد الاجتماعية، والبيئية (Epstein, 2008, p. 69). والتي تعمل على ضمان دعم والتزام الإدارة بهذه الأبعاد، ووضع بيان بسياسات المنشاة تجاه تحقيقها.

2/2- مرحلة تحقيق الميزة التنافسية: وشكلت نقطة تحول من تحديد استراتيجيات تتعلق بالوفاء بالمعايير الاجتماعية، والبيئية، إلى التركيز على وضع استراتيجيات ابتكاريه لزيادة القدرة التنافسية، والحد من آثار الاستدامة، بغرض تحسين الأداء الاجتماعي والبيئي، وبالتالي الأداء الاقتصادي. وبذلك تتميز هذه المرحلة عن المرحلة الأولى، بالانتقال من الالتزام بالمعايير الاجتماعية والبيئية إلى التركيز على المنتج، والسعي نحو اكتساب مزايا تنافسية نتيجة هذا الالتزام على طول دورة حياة المنتج، عن طريق كفاءة استخدام الموارد بصورة تراعي مسئولية المنشاة تجاه المجتمع، وإنتاج المنتجات ذات الحساسية البيئية، وذلك بأن تكون أقل ضرر على البيئة، أو يمكن إعادة تدويرها بعد الاستخدام.

وفي هذا الخصوص يشير(Bieker, 2004, p. 9) إلى ان نجاح الإدارة في تحديد استراتيجيات الاستدامة اللازمة لتحقيق ميزة تنافسية، يعتمد على الفصل بين الاستراتيجيات ذات التوجه الاجتماعي للمنشآت غير الهادفة للربح من ناحية، وبين الاستراتيجيات ذات التوجه بالسوق للمنشآت الهادفة للربح من ناحية أخرى، بالإضافة الى طبيعة السلوك الاستراتيجي لمنشآت الأعمال في تطبيقها لهذه الاستراتيجيات، والذي قد يكون إما استباقي، أو كردة فعل، وبالتالي فإن المنشآت الهادفة

للربح والموجهة نحو السوق، تعتمد على نوعين من استراتيجيات الاستدامة التنافسية، استراتيجية الكفاءة Efficient، واستراتيجية الابتكار Innovative، والتفرقة بينهما يعتمد على طبيعة السلوك الاستراتيجي تجاه أبعاد الاستدامة.

وبالرغم من ان التصنيف السابق لاستراتيجيات الاستدامة التنافسية يتفق مع تصنيف Porter للاستراتيجيات التنافسية – استراتيجية التكلفة، واستراتيجية التميز– إلا ان استراتيجيات الاستدامة تقدم نظرة مختلفة لتحقيق ميزة تنافسية، تتمثل في التحول من التركيز بشكل خاص على المنتج إلى التركيز على عمليات المنشاة، حيث يعتمد هذا التركيز على وجهة النظر القائمة على الموارد (RBV)، والتي تنظر إلى الميزة التنافسية كنتيجة لقدرة المنشاة على استخدام الموارد بطريقة متزنة، بمعنى آخر إمكانات Capabilities المنشاة في الحصول على الموارد وإدارتها (Leung, 2001, P. 16). وبالتالي فإن غالبية منشآت الأعمال لا تعتمد على نوع واحد من استراتيجيات الاستدامة، بل على مزيج منها أو التحول من استراتيجية لأخرى حسب متطلبات الوضع التنافسي لها، والعمل على تحقيق التوازن عند تنفيذ الاستراتيجية المتبعة، بحيث لا يترتب على تجاهل الاستراتيجية الأخرى ضياع لفرص تنافسية.

3/2– مرحلة التكامل الاقتصادي والاجتماعي والبيئي في عملية التخطيط الاستراتيجي:

وتعكس هذه المرحلة الاعتراف بان النمو الاقتصادي للمنشاة على المدى الطويل، يتطلب التكامل بين كافة أبعاد الاستدامة، ودمجها في عملية اتخاذ القرارات الإدارية على كافة المستويات الإدارية، مع التركيز على عملية التخطيط الاستراتيجي بدلاً من الاقتصار على الالتزام. حيث تتعلق هذه العملية ببناء رؤية تكاملية وشمولية لأهداف المنشاة، والتغيرات التي يجب أن تطرأ على تصميم المنتجات، والعمليات، والأنشطة، وبما يحقق القضاء على النفايات، والحد من آثار الاستدامة، بالإضافة إلى تحسين كفاءة العاملين، حيث من المحتمل ان تعزز هذه التغيرات من ربحية المنشاة في الأجل الطويل. وقد تم تناول هذا الدمج في أدبيات الإدارة الاستراتيجية ضمن ما يعرف بحالة عمل "Business Case" والتي تشير إلى كيفية زيادة القدرة التنافسية لمنشآت الأعمال بالاهتمام بمجالات أبعاد الاستدامة، وتأثير أدائها الاجتماعي والبيئي على أدائها الاقتصادي، باعتباره الاختبار الحقيقي لنجاحها في تحقيق الاستدامة (Bieker, 2001, p. 2-3).

وتشير دراسة (Larsson, 2007, P. 8) إلى ان تحقيق هذا النجاح مرتبط بدمج استراتيجيات الاستدامة ضمن الاستراتيجيات العامة للمنشاة، وذلك حتى تظل قادرة على المنافسة في الأجل الطويل. وبالتالي تتميز هذه المرحلة عن المراحل السابقة في النظرة التكاملية التي توفرها، من خلال دمج أبعاد الاستدامة ومبادئها في التخطيط الاستراتيجي على مستوى المنشاة ككل، وبناء استراتيجيات تنافسية متكاملة تعكس توجهها الحقيقي نحو تحقيق التنمية المستدامة.

ثانياً: اتجاهات تطوير الدور المحاسبي لتقييم الأداء في ضوء التوجه الاستراتيجي نحو التنمية المستدامة:–

برزت عدة اتجاهات لتطوير الدور المحاسبي لتقييم الأداء في ضوء التوجه الاستراتيجي نحو التنمية المستدامة. وفيما يلي مناقشة لأبرز هذه الاتجاهات:

1- الاتجاه الأول (تطوير مقاييس القيمة المحققة للمساهمين):

يعد هذا الاتجاه امتداد لدور النموذج المحاسبي لتقييم الأداء كنموذج رقابي، والذي يهدف إلى التحقق من مدى مساهمة مستويات الأداء الفعلي في تحقيق استراتيجيات المنشاة، ومدى كفاءتها في استغلال محركات القيمة في ضوء الفرص والتهديدات الخارجية، وبالتالي خلق القيمة للمساهمين. حيث ينظر إلى هذه القيمة كمتغير تابع في أكثر من علاقة دالية، تتمثل العلاقة الأولى في اعتبارها دالة في مجموعة من المؤشرات أو المتغيرات المستقلة ذات الطابع المالي، أما العلاقة الدالية الثانية فتشير إلى ان تحقيق القيمة للمساهمين كدالة في مجموعة من المتغيرات ذات الطابع البيئي الاجتماعي(أحمد،2011م، ص 166). والتي تنتج عن أنشطة وعمليات المنشاة الداخلية، وهو الأمر ينتج عنه تكاليف أو إيرادات خارجية تمثل التزامات ومنافع محتملة غير مسجلة للمنشآت التي تعمل على التخلص من الانبعاث والمخلفات التي تسببت بها وكلما زاد حجمها زادت التكاليف المالية المحتملة (المرجع السابق، ص 167).

لذا كان لا بد من مراعاة هذه التكاليف والإيرادات وقياس مدى تأثيرها على القيمة المحققة للمساهمين، وهو ما اقتضى تطوير مقاييس القيمة لتأخذ في الاعتبار تكاليف وإيرادات الآثار البيئية والاجتماعية التي تسببت بها أنشطة وعمليات المنشاة، والتي يتم الوصول إليها باستخدام بعض مداخل القياس الحديثة للتعبير عنها بصورة نقدية. وفيما يلي تناول لأهم مبررات هذا التطوير، وأبرز المداخل المستخدمة في ذلك:

1/1- مبررات تطوير مقاييس القيمة:

الغرض الأساس من تطوير مقاييس القيمة هو توفير مقاييس أداء شاملة على مستوى المنشاة ككل، يتم الوصول إليها من خلال طرح أو إضافة التكاليف والمنافع البيئية والاجتماعية الخارجية التي تسببت بها المنشاة من أرباح التشغيل بعد الضرائب، وذلك على عكس مقاييس الإنتاجية أو الربحية المتعارف عليها، أو مقاييس القيمة الأخرى التي تتجاهل هذه التكاليف والمنافع. وقام هذا التطوير على العديد من المبررات، هي:

1/1/1- اتساع نطاق نظرية الوكالة التي يقوم عليها مدخل الأداء الموجه بالمساهمين، لتشمل باقي طوائف المجتمع واهتماماتهم المشتركة، وبذلك أصبحت الإدارة مسئولة عن أدائها الاجتماعي والبيئي إضافة إلى الاقتصادي أمام مختلف أصحاب المصالح (السيد، 2015م، 67).

2/1/1- توفير إرشادات مفيدة للإدارة لمتابعة التقدم في الأداء الاجتماعي والبيئي والمالي لمنشآت الأعمال، فضلاً عن إظهار الأنشطة التي لها تأثير إيجابي أو سلبي على القيمة المحققة، مما يساعدها على دعم واتخاذ قراراتها المتعلقة بتقييم

مختلف البدائل، لتحقيق الالتزام بالقواعد الاجتماعية والبيئية، وبالتالي خفض التكلفة المحتملة للتأثيرات الخارجية نتيجة هذا الالتزام (McDaniel& other, 2000, p.125). وهو ما يعزز من موقفها التنافسي وقدرتها على جذب الاستثمارات.

3/1/1- يعطي صورة شاملة عن مدى نجاح المنشاة وتوجهها الاستراتيجي في خلق وتعظيم القيمة للمساهمين باعتبارهم الهدف النهائي، ومدى فاعلية وكفاءة الاستراتيجيات والأنشطة المطبقة في الحد من المخاطر أو التأثيرات البيئية والاجتماعية مقاسه بوحدة النقد.

2/1- مدخل التطوير:

يعتمد تطوير مقاييس القيمة على دمج هذه المقاييس مع مقياس التعويضات الاقتصادية للأضرار Economic Damages Measure، والذي تم تطوير من قبل منشاة Tru Cost PLc للأبحاث المالية في لندن، حيث يعمل على تقدير قيمة مالية للانبعاث والمخلفات السنوية، بالاعتماد على قاعدة البيانات التي وفرتها لتقدير هذه القيمة للعديد من منشآت الأعمال العالمية، باستخدام مصادر معلومات المنشآت ذاتها أو مصادر أخرى، وتتحدد تلك القيمة من خلال ضرب القيمة الطبيعية للانبعاث بالطن في السعر الدولي لكل طن فوق الحد المسموح به، ويمثل الناتج تقديراً للتكاليف أو الإيرادات الخارجية المباشرة، وبالتالي استخدمت هذه التكاليف في تطوير مقاييس القيمة من خلال طرح أو إضافة هذه التكاليف أو الإيرادات من الأرباح التشغيلية بعد الضرائب، وذلك للوصول إلى ما يعرف بالقيمة الاقتصادية البيئية الحقيقية (Repetto & Dias, 2006, pp5-7)، كما استخدمها (احمد، 2011م، ص ص 182-184) في تطوير مقياس التدفقات النقدية الاقتصادية – الذي يأخذ في الاعتبار التدفقات النقدية بدلاً من الأرباح المحاسبية- وذلك للوصول إلى ما يعرف بالتدفقات النقدية الاقتصادية البيئية. وبصفة عامة إذا كانت هذه المقاييس موجبة فإن ذلك يشير إلى قدرة المنشاة في تعظيم القيمة، والعكس صحيح.

وقد وفر التكامل بين مقاييس القيمة ومقياس التعويضات العديد من المزايا، أهمها: أنه يعطي صورة حقيقية عن مدى كفاء الإدارة في تحقيق استراتيجياتها المستهدفة، فضلاً عن إمكانية استخدام هذه المقاييس للمقارنة مع منشآت أخرى أو للحصول على رخصة عمل من المجتمع، وبالرغم من ذلك فإن فاعلية هذا التكامل تركزت حول إمكانية استخدام هذه المقاييس في تحسين صورة المنشاة أمام المجتمع والحكومة بصفة عامة، أما لأغراض تنافسية فإن هذه المقاييس قد تعطي صورة غير حقيقية عن أداء المنشاة لتحملها تكاليف خارجية قد تفوق أرباحها المحققة.

2- الاتجاه الثاني (تطوير النموذج المتوازن للأداء).

اكتسب النموذج المتوازن للأداء في السنوات الأخيرة المزيد من الاهتمام، حيث يشير (Niven, 2003, p.14) إلى اتجاه العديد من منشآت الأعمال إلى تطبيقه، كما أكد على وجود علاقة ارتباط بين هذا التطبيق وبين النجاح الإداري لهذه المنشآت، وتحقيقها لنتائج ملموسة مقارنة بغيرها من المنشآت التي لم تطبق هذا النموذج. وبالرغم من تناول الأدب المحاسبي للعديد من المحاولات لدمج اهتمامات أصحاب المصالح في النموذج المتوازن للأداء، إلا أن هذه المحاولات لم تأخذ قضايا الاستدامة على أساس تكاملي في كافة منظورات النموذج، ولم يتم تناول مسألة كيفية تحويل الاستدامة كجزء أساسي من استراتيجية المنشاة وأثر ذلك على الإضافة إلى القيمة (Petrini & Pozzebon, 2009, p.180).

وفي هذا الخصوص يشير (Hubbard, 2009, p.18) إلى ان إدخال مفهوم استدامة المنشاة في التفكير الاستراتيجي له انعكاساته على استراتيجيات منشآت الأعمال، والتي بدورها تؤثر على كيفية قياس الأداء لهذه المنشآت. حيث برز مؤخراً مناقشة تطوير النموذج المتوازن للأداء كأداة هامة ومفيدة لتحسين دمج أصحاب المصالح في نظم إدارة منشآت الأعمال، خاصة في ضوء توجهها نحو تحقيق التنمية المستدامة، بتبني استراتيجيات تنافسية تعكس هذا التوجه كجزء أساسي في استراتيجياتها.

1/2– مبررات التطوير:

يمكن تحديد أهم مبررات تطوير النموذج المتوازن للأداء في ضوء التوجه الاستراتيجي نحو التنمية المستدامة، كما يلي:

1/1/2– ينظر إلى النموذج المتوازن للأداء كمفهوم واسع لتطبيق الأنواع المختلفة من الاستراتيجيات، وهذا يعني إمكانية استخدام الاستراتيجيات "التقليدية" بالإضافة إلى استراتيجيات الاستدامة المتعلّقة بالمنشاة كنقطة بداية (Figge & other, 2002, p.27 a). وبحيث لا يقتصر استخدام النموذج في المنشآت التي لها استراتيجيات استدامة واضحة، ولكن يمكن استخدامه في العديد من المنشآت التي تتحرك بشكل تدريجي نحو الاستدامة، والتي تهتم بدمج جوانب أدائها الاجتماعي والبيئي في استراتيجياتها العامة (**Ibid**, p.6).

2/1/2– لا يعد النموذج المتوازن للأداء أداة لصياغة الاستراتيجيات، وإنما يستخدم لترجمة أو وصف الاستراتيجيات الحالية إلى أهداف محددة ومقاييس لتلك الأهداف (المغربي و غريبة، 2006م، ص 219). وفي هذا الخصوص تشير إحدى الدراسات (Figge & other, 2002 , p. 279 b) إلى إمكانية استخدام هذه المنهجية في تحديد الجوانب ذات الصلة باستراتيجية المنشاة في كافة منظورات النموذج، مع فارق وحيد عن منهجية النموذج التقليدي الذي قدمه Kaplan & Norton يتعلق بعدم الاقتصار على تضمين الجوانب التقليدية ذات الصلة بالنشاط الاقتصادي المنشاة، وإنما لا بد أيضا من تضمين الجوانب الاجتماعية والبيئية المرتبطة بهذا النشاط، وذلك عن طريق الانتقال من خلال وجهات النظر في تتابع سببي بدءً من منظور التعلم والنمو وانتهاءً بالمنظور المالي، وهو ما يعمل على مواءمة جميع هذه

الجوانب نحو التحويل الناجح للاستراتيجية، وبالتالي نحو النجاح الاقتصادي على المدى الطويل كغيرها من جوانب الأداء الاقتصادي.

3/1/2- إمكانيات النموذج المتوازن للأداء على إحداث تكامل بين أنشطة العمل الملموسة وغير الملموسة، وبالتالي الاحتمال الأكبر لتكامل إدارة الجوانب الاجتماعية والبيئية في التدفق الرئيسي لأنشطة العمل، وعدم الاقتصار على النظر إلى الأنشطة التي تعكس هذه الجوانب كأنشطة تابعه أو إضافية.

4/1/2- إمكانيات النموذج المتوازن للأداء في تحديد سلسلة كبيرة من المؤشرات والمقاييس التي تربط بين استراتيجية المنشاة وبين أهدافها، وبالتالي فإن تضمينه لمؤشرات ومقاييس الأداء الاجتماعي والبيئي الى جانب مؤشرات ومقاييس جوانب الأداء الاقتصادي، يؤدي إلى تحسين القدرات المحاسبية الخاصة بمثل هذه الجوانب.

بالإضافة إلى ما سبق، فإن هذا النموذج يعد بمثابة إطار ملائم لإدارة كافة جوانب الأداء الاجتماعي والبيئي بالإضافة إلى الاقتصادي، ودمج كل هذه الجوانب ومقاييسها المختلفة في نظام الإضافة للقيمة Value Creating، فضلاً عن كونه أساس نظم الإدارة الاستراتيجية (عبد الحليم، 2005، ص23). وبالرغم من ذلك فان توجه منشآت الأعمال نحو التنمية المستدامة يتطلب ضرورة تطويره بشكله الحالي، وبحيث يعكس هذا التطوير كيفية دمج مبادئ وأبعاد الاستدامة بجوانبها المختلفة كجزء أساسي في استراتيجيات المنشاة.

2/2- مداخل التطوير:

أبرز الأدب المحاسبي الإمكانيات المختلفة للنموذج المتوازن للأداء في إدارة الأصول غير الملموسة، والتي تمثل مسببات القيمة للنجاح المستقبلي لمنشآت الأعمال، فضلاً عن قدرته على دمج اهتمامات أصحاب المصالح ذات الصلة بهذا النجاح، وبقائه مفتوحاً لمزيد من التكامل مع الأطراف المختلفة من أصحاب المصالح. وبالتالي يمكن اعتبار هذا النموذج بمثابة الإطار المناسب لإدماج أبعاد وجوانب الاستدامة على المستويين التشغيلي والاستراتيجي للمنشاة.

ويؤكد (Bieker & Waxenberger, 2003, p.21) على ان مفهوم النموذج المتوازن للأداء الذي قدمه Kaplan & Norton بشكله الحالي يبدو مفهوم وظيفي ومختزل، وبالتالي ليس فعالاً بما يكفي للمساهمة في استدامة المنشاة. كما يؤكد ذات الباحثين على ان استخدام النموذج كإطار مرجعي لفهم العلاقة السببية بين الجوانب ذات الصلة بأبعاد الاستدامة وبين القيمة الناشئة عن هذه الجوانب يتطلب إحداث تطوير في شكل ومكونات النموذج. وفي هذا الخصوص برزت ثلاثة مداخل لتطوير النموذج المتوازن للأداء، وفيما يلي تناول لهذه المداخل:

1/2/2- المدخل الأول (دمج وتكامل مؤشرات ومقاييس الاستدامة في المنظورات التقليدية للنموذج):

في ضوء هذا المدخل يتم تضمين مؤشرات ومقاييس الأداء البيئي والاجتماعي بشكل جزئي أو بشكل كلي في المنظورات الأربعة التقليدية للنموذج المتوازن للأداء. وذلك كما يلي:

1/1/2/2 – التكامل الجزئي:

يهدف التكامل الجزئي إلى تضمين بعض جوانب الاستدامة الأكثر أهمية من منظور المنشاة، وتتحدد هذه الأهمية بمدى تأثير هذه الجوانب على الإضافة للقيمة للمنشاة في الأجل الطويل، وبحيث يتم إدراج مقياس أو مقياسين في بعض منظورات النموذج، وغالباً ما يتم تضمينها في منظور العمليات الداخلية. والتي من اهمها محاولات (Kaplan & Norton, 2001, p.92) لتضمين الجوانب الاجتماعية والبيئية بشكل جزئي في النموذج المتوازن للأداء. وعلى الرغم من ان هذه المحاولات دعمت من الاتصال ببعض جوانب الاستدامة التي تهتم منشآت الأعمال في الرقابة عليها، إلا أنها لم تقدم أي معالجة لحلها، واقتصرت على إضافة بعض المقاييس التي لا تعكس حقيقة التوجه الاستراتيجي لهذه المنشآت نحو التنمية المستدامة (Zingales & other, 2002, p.16). ويمكن القول، بأن هذا الشكل من التكامل يعكس أولى مراحل التوجه الاستراتيجي لمنشآت الأعمال نحو التنمية المستدامة، والتي اهتمت باعتراف هذه المنشآت بأهمية الجوانب الاجتماعية، والبيئية المصاحبة لتحقيق النجاح في الأجل الطويل، وبالتالي اقتصرت هذه المرحلة على تطبيق الاستراتيجيات التي تعكس مدى التزام المنشاة بالوفاء بالمعايير الاجتماعية، والبيئية، سواء تلك التي تفرضها الحكومات، أو تلك الناتجة عن ضغوط مارسها أصحاب المصالح، مثل استراتيجيات منع التلوث.

2/1/2/2– التكامل الكلي:

يركز هذا الشكل من التكامل والذي قد يعرف بالعرضي Transversalعلى تضمين الجوانب المختلفة للاستدامة في كافة منظورات النموذج المتوازن للأداء، وهذا يعني تكامل جوانب الأداء الاجتماعي والبيئي – التي تتميز بعلاقتها باستراتيجية المنشاة – في المنظورات الأربعة كمسببات أداء، وبحيث تترابط مقاييس الأداء المعبرة عن هذه الجوانب بعلاقة السببية بشكل تسلسلي نحو المنظور المالي (Bieker & other, 2001, p. 5). ويؤكد مؤيدو هذا التكامل من أنه يزيد من تكامل مبادئ وأبعاد الاستدامة في النظام الإداري للمنشاة، حيث يتم اعتبار المقاييس المعبرة عن هذه الجوانب كمؤشرات قائدة مستقبلية (عبد الحليم، 2005، ص25). والتي تقود إلى تحقيق مقاييس الأداء المالية التابعة، فهي بمثابة مسببات الأداء التي تستخدم عادة لقياس أداء العمليات والأنشطة التي تقوم بها المنشاة لتحقيق أهداف الاستدامة. كما ان المفاضلة في الاختيار بين المقاييس يعتمد على التحديات التي قد تواجهها، حيث ان بعض المنشآت قد تكون أكثر حساسية من غيرها لبعض جوانب الاستدامة، فمثلاً: بعض المنشآت تركز على ضغوط الأقليات لأنها

تقع في منطقة حضرية، بينما تركز أخرى على إجراءات التوظيف لأنها تعمل في سوق عمالة ضيق وتهتم برأس المال البشري (Epstein &.Wisner, 2001, p.8).

ويؤكد (Gminder & other, 2002, p.8) على ان الشكل الكلي في تضمين مقاييس الأداء الاجتماعي والبيئي في منظورات النموذج المتوازن للأداء، يمكن اعتباره بمثابة "خطوة ذات قيمة" نحو إدارة الاستدامة، ويشدد على أهمية وأثر الاستدامة في المنشاة. كما أن المنشآت التي تتبع هذا الشكل من التكامل تنظر إلى الاستدامة على أنها عملية داخلية، حيث يشترط لتضمين المقاييس التي تعبر عن الجوانب المختلفة لأبعاد الاستدامة ان تتكامل مع آليات السوق، وهو ما لم يحدث، فما زالت جميع جوانب أبعاد الاستدامة لا تدخل ضمن آليات السوق(Epstein & Wisner, 2001, p.7).

ويتضح مما سبق، أن هذا الشكل من التكامل (الكلي) يعكس ثاني مراحل التوجه الاستراتيجي لمنشآت الأعمال نحو التنمية المستدامة، والتي عكست اعترافها بأهمية الجوانب الاجتماعية والبيئية، والتي ارتبطت بتطبيق الاستراتيجيات التي تعمل على تحقيق مزايا تنافسية من خلال تحسين الأداء الاجتماعي والبيئي للمنشاة، وبالتالي أدائها الاقتصادي.

2/2/2– المدخل الثاني (إضافة منظور خامس):

يعكس هذا المدخل تكامل جوانب الاستدامة من خارج نظام السوق باستراتيجية المنشاة. ويعتمد الأساس المنطقي من وراء إضافة منظور خامس، على افتراض ان هذه الجوانب تؤثر على نجاح المنشاة بشكل ملحوظ، بالإضافة إلى صعوبة ربطها بعلاقة استراتيجية بالمنظورات الأربعة التقليدية للنموذج المتوازن للأداء، كما يشير هذا المنظور الإضافي إلى ان المنشاة لا تعمل فقط في المجال التجاري والاقتصادي، وان جوانب الأداء الاجتماعي والبيئي تظهر في جميع مجالات النشاط، ويمكن ان تصبح هذه الجوانب ذات صلة باستراتيجية المنشاة (Esterhuyse 2008, p. 48). ويهدف هذا المدخل إلى تكامل جميع جوانب وأبعاد الاستدامة في استراتيجية المنشاة، وبالتالي فان إطار النموذج المتوازن للأداء الذي يعكس آليات السوق فقط لا بد ان يتسع لمنظور جديد، وقد اقترح (Figge & other, 2002, p.274 b) منظور إضافي عرف بالمنظور غير السوقي Non Market Perspective. كما اقترح آخرون (Gminder & other, 2002, p.8) إضافة منظور يطلق عليه منظور المجتمع أو منظور الاستدامة، يتعامل مع احتياجات أصحاب المصالح التي يصعب تضمينها في المنظورات التقليدية. واعتمدت هذه المقترحات على ما أورده Kaplan & Norton من ان الصياغة القوية للنموذج قد تتضمن استبدال اسم منظور معين أو إضافة منظور جديد .

وقد حددت دراسة (Figge & other,2002, p.276 b) شرطين أساسيين لإضافة منظور إضافي هما:

- تضمين كافة جوانب أبعاد الاستدامة بشكل ملائم طبقا لصلتها الاستراتيجية في المنظورات الأربعة التقليدية.

- ان تكون جوانب الاستدامة التي يمثلها المنظور الإضافي ذات علاقة باستراتيجية المنشاة، بمعنى ان تمثل هذه الجوانب جوهر الاستراتيجية أو ان تكون بمثابة مسببات أداء تؤثر على خلق القيمة للمنشاة.

ويقوم مدخل إضافة منظور إضافي على افتراض أساسي مفاده ان هذا المنظور الذي لا يخضع لآليات السوق، يمكن ان يؤثر في كافة المنظورات الأخرى للنموذج المتوازن للأداء، وهو ما يعني ارتباطه بشكل مباشر بالمنظور المالي، وبشكل غير مباشر بالمنظورات الأخرى (Ibid, p.280 b). وبذلك يتميز هذا المدخل بأنه يمكن ان يعزز إلى حد كبير من حالة الاستدامة في المنشاة، وبالتالي يمكن تطبيقه في المنشآت الأكثر عرضة للجوانب المختلفة بأبعاد الاستدامة، فضلاً عن انه يعكس اهتمام الإدارة لمثل هذه الجوانب (عبد الحليم، 2005، ص25).

ويمكن القول، أن المدخل المتعلق بإضافة منظور خامس يعكس المرحلة الثانية من مراحل التوجه الاستراتيجي لمنشآت الأعمال نحو التنمية المستدامة، والمتمثلة بمرحلة تحقيق الميزة التنافسية من خلال تحسين أدائها الاجتماعي، والبيئي، وبالتالي أدائها الاقتصادي. ويختلف هذا المدخل عن المدخل المتعلق بالتكامل الكلي في تناوله لكافة الجوانب المختلفة لأبعاد الاستدامة، وعدم اقتصاره على الجوانب التي تخضع لآليات السوق. وبالتالي يعتمد اختيار منشآت الأعمال لهذا المدخل بناءً على درجة اهتمام الإدارة بأهمية الجوانب الاجتماعية والبيئية خارج آليات السوق في تحقيق الميزة التنافسية، وعلى درجة تأثير هذه الجوانب على استراتيجية المنشاة، حيث يتناسب هذا المدخل مع المنشآت التي تعمل في بيئة صناعية متقدمة، وتتعامل مع أصحاب مصالح أكثر وعي تجاه الجوانب المختلفة لأبعاد الاستدامة.

3/2/2- المدخل الثالث (استخدام النموذج المتوازن للأداء في بعض أجزاء المنشاة):

برز هذا الاتجاه نتيجة اهتمام منشآت الأعمال بالوحدات المسئولة عن الاستدامة البيئية والاجتماعية، والتي تعرف بوحدات الخدمات المشاركة Shared Services Unit (SSu)، وأهمية تصميم نموذج متوازن للأداء خاص بهذه الوحدات، والذي لا يعد بديلا مستقلاً للتكامل مع إدارة الاستدامة وإنما للرقابة الاستراتيجية على الوحدات الاستراتيجية ذات الصلة بهذه الجوانب، وتحديد علاقة السببية بين منظوراته (Bieker & Waxenberger, 2003, p.7). والجدير بالذكر ان كل من (Kaplan & Norton, 2001, p.48) سبق ان قدما اقترحا بتصميم نموذج متوازن للأداء خاص بوحدات الأعمال الاستراتيجية، والذي يمكن استخدامه بصفة عامة لتحقيق التنسيق بين القضايا الاجتماعية والبيئية وصلاتها باستراتيجية المنشاة.

وبالرغم مما سبق، فقد حدد (Zingales & other, 2002, p.18)اختلافين رئيسيين بين إطار وحدات الأعمال الاستراتيجية (SBu) الذي اقترحه Kaplan & Norton وبين إطار وحدات الأعمال المشاركة(SSu) مثل إدارة الاستدامة/ البيئة Sustainability/ Environmental (E/S)، والتي تصنف على أنها إحدى وحدات الأعمال المشاركة :

- **الاختلاف الأول**: يتعلق بنوع العملاء، حيث تتضمن وحدات الأعمال الاستراتيجية في غالبيتها عملاء داخليين، بينما تشمل الوحدات الخاصة بإدارة الاستدامة/ البيئة إضافة إلى ذلك مجموعة أوسع من أصحاب المصلحة.

- **الاختلاف الثاني**: يتعلق بالموقف الاستراتيجي للوحدات الخاصة بإدارة الاستدامة/ البيئة، حيث يتطلب من المنشآت التي تسعى على المدى الطويل في تحقيق استدامة الأعمال، إحداث تحولاً جذريا في استراتيجية المنشاة، نحو مزيد من الممارسات التي ليس لها اضرار بيئية أو آثار سلبية على المجتمع، وبالتالي تعد هذه الوحدات من أهم مدخلات عملية تشكيل الاستراتيجية ، لتكون بذلك مختلفة كثيراً عن وحدات الأعمال الاستراتيجية .

وبالرغم من الفروق السابقة إلا ان Zingales أكد على إمكانية استخدام توجيهات Kaplan & Norton في تصميم نموذج متوازن للأداء خاص بوحدات الأعمال المشاركة Shared Services SBSC. حيث يتميز هذا النموذج بأنه قد يساهم في الترويج لفكرة الاستدامة في الأعمال اليومية لمنشآت الأعمال، بالإضافة إلى تكامل الجوانب المختلفة لأبعاد الاستدامة مع استراتيجية المنشاة (Dias-Sardinha & other, 2007, p.32). كما يساعد الإدارة على تحديد البرامج التي يلزم إعدادها لتحقيق الاستدامة للمنشاة، وإعداد تقارير أداء بشكل أفضل عن هذه الوحدات (Bieker & other, 2001, p.6). وهو ما يزيد من اهتمام الإدارة بمثل هذه القضايا، وبالتالي إمكانية أن يتحول هذا الاهتمام إلى نوع من الثقافة المؤسسية، من شأنها أن تعزز من دور المسؤولية الاجتماعية والبيئية في كافة المستويات الإدارية للمنشاة (Zingales & other, 2002, p.34). وتعد إدارة الأمن والسلامة من أبرز وحدات الأعمال المشاركة ذات الصلة بالقضايا البيئية والاجتماعية التي يمكن تصميم نموذج خاص بها.

وبالرغم مما سبق، فإن الاتجاه نحو استخدام نماذج متوازنة للأداء في بعض أجزاء المنشاة يفشل في الوصول إلى هدف تحقيق التكامل بين هذه النماذج وبين النموذج الشامل للمنشاة، حيث يقتصر تطبيقه على وحدات الخدمات المسئولة عن الاستدامة الاجتماعية والبيئية بشكل منفصل، لذا يتم استبعاده في ضوء توجه منشآت الأعمال نحو التنمية المستدامة، لتأثيره المحدود وغير المباشر على هذا التوجه (Bieker & other, 2001, p .6). حيث تؤكد دراسة (Figge & other, 2002, p.9 a). على ان هذا الاتجاه لا يمكن اعتباره متوازياً مع النموذج المتوازن للأداء الخاص بالمنشاة ككل، وإنما يتم تصميمه بطريقة منفصلة، وبالتالي فإن تحقيق تكامل بين إدارة الاستدامة يتفق مع الإدارة الاستراتيجية للمنشاة، يمكن أن يتم من خلال الاتجاهين السابقين (بتضمين المقاييس الاجتماعية والبيئية في المنظورات التقليدية للنموذج، أو بإضافة منظور إضافي). كما ان المفاضله بينها يعتمد على رأي الإدارة بأهمية هذه القضايا كميزة تنافسية، وعلى درجة تأثيرها على استراتيجية المنشاة.

ثالثاً:المدخل المقترح لتطوير الدور المحاسبي لتقييم الأداء في ضوء التوجه الاستراتيجي نحو التنمية المستدامة.

1/3- مبررات المدخل المقترح:

يتحقق التوجه الاستراتيجي لمنشآت الأعمال نحو التنمية المستدامة، من خلال تكامل استراتيجيات الاستدامة مع استراتيجيات المنشاة، وهذا التكامل ينعكس على مفهوم تقييم الأداء من منظور استراتيجي، من حيث ضرورة توافر معلومات عن كافة جوانب الأداء ذات الصلة باستدامة المنشاة بأبعادها الثلاثة (الاقتصادي، والاجتماعي، والبيئي) في صورتها المالية، والكمية، والوصفية. وبالتالي فإن هذا التغير في مفهوم تقييم الأداء من منظور استراتيجي، قد أضاف أبعاداً جديدة تطلبت ضرورة تطوير الدور المحاسبي لتقييم الأداء، لتتكامل فيه عملية قياس وتقييم الأداء مع أهداف وتوجهات الإدارة الاستراتيجية نحو التنمية المستدامة، حيث توسع هدف النموذج المحاسبي لتقييم الأداء ليشمل خلق وتعزيز القيمة لأصحاب المصالح، وذلك من خلال تحقيق التوازن بين أهدافهم المختلفة، ووفقاً للأهمية النسبية لكل هدف، وبما يعزز من خلق القيمة للمنشاة ككل، على ان يشمل أسلوب القياس والتقييم أساليب ومناهج مرنة، تتغير مؤشراته ومعاييره بتغير يتناسب مع التوجه الاستراتيجي نحو التنمية المستدامة، والظروف والمتغيرات البيئية المحيطة بالمنشاة.

2/3- هدف المدخل المقترح:

يتمثل الهدف الأساسي للمدخل المقترح في تقديم إطار لنموذج محاسبي لتقييم الأداء، تتكامل فيه عملية قياس وتقييم الأداء مع أهداف وتوجهات الإدارة الاستراتيجية نحو التنمية المستدامة، وذلك من خلال:

القياس الوصفي للأداء: باستخدام مفهوم الخريطة الاستراتيجية التي قدمها Kaplan & Norton، مع مراعاة أن تتكيف المبادئ التي تقوم عليها مع مقومات ومتطلبات المدخل المقترح.

القياس الكمي باستخدام مؤشرات الأداء الأساسية: حيث ان غالبية مجالات الأداء ذات الصلة بالاستدامة لا تخضع للقياس النقدي، لذا يتم استخدام مؤشرات الأداء المالية وغير المالية التي توفرها منهجية النموذج المتوازن للأداء في جيله الثالث، لإخضاع جميع مسارات خلق القيمة (الاقتصادية، الاجتماعية، والبيئية) للتقييم، مع مراعاة تطويره ليأخذ في الاعتبار أهداف أصحاب المصالح وتأثيرها على الأداء الاستراتيجي للمنشاة.

القياس المالي النقدي: من خلال الوصول إلى مقياس مالي شامل للأداء، وذلك باستخدام مقياس القيمة الاقتصادية المضافة، مع مراعاة تعديل الربح المحاسبي عند حساب هذه القيمة بالمنافع والأضرار البيئية والاجتماعية، والتي يتم تحديدها باستخدام أسلوب القيمة المضافة البيئية/ الاجتماعية.

3/3- مقومات المدخل المقترح:

يرتكز المدخل المقترح على مجموعة من المقومات، والتي تعد بمثابة الأسس اللازمة لتطوير الدور المحاسبي لتقييم الأداء، بحيث يمكن استخدامه في إدارة الأداء الاستراتيجي لمنشآت الأعمال، ويعكس مدى فاعلية هذا الأداء في تحقيق الاستدامة.

1/3/3: مدخل الإدارة الاستراتيجية : يمكن اعتبار هذا المدخل ملائماً للجمع بين مبادئ الاستدامة، وبين كل من متطلبات ظروف السوق، واحتياجات وتوقعات أصحاب المصالح، وذلك من أجل مقابلة فعالة للأهداف الاستراتيجية بطريقة تساهم في تحقيق استدامة المنشاة (Baumgartner, 2004, pp.1-10). وهو ما يتطلب تكوين الاستراتيجيات ذات الصلة، والتي تحدد كيف يمكن لمنشآت الأعمال أن تزيد قدرتها على تحقيق الاستدامة بواسطة الاهتمام بالجوانب المختلفة لأبعادها الثلاثة (الاقتصادي، والاجتماعي، والبيئي). وبالتالي تعد هذه الاستراتيجيات محور المدخل المقترح، وبمثابة المرجع الأساسي لتحديد أهداف المنشاة، والعمليات والأنشطة اللازمة لتحقيق هذه الأهداف.

2/3/3: التكامل بين مدخلي الإدارة الموجهة بأصحاب المصالح، والإدارة الموجهة بالمساهمين: ان دور منشآت الأعمال في ضوء توجهها الاستراتيجي نحو تحقيق التنمية المستدامة يتركز على خلق وتعزيز القيمة لكل طرف تربطه علاقة مصلحة بهذه المنشآت تماماً مثل التركيز على خلق وتعزيز القيمة للمساهمين، ويتحقق هذا الدور من خلال تحديد علاقة الارتباط بين تحقيق القيمة لأصحاب المصالح، وبين تحقيق القيمة للمساهمين.

3/3/3: التكامل بين الاستراتيجيات المستمدة من وجهة النظر القائمة على الموارد، والاستراتيجيات المستمدة من السوق: أن الاستراتيجيات القائمة على أساس الموارد، ترتبط بعناصر القوة والضعف ذات الصلة بالبيئة الداخلية للمنشاة، بينما ترتبط الاستراتيجيات القائمة على السوق بالفرص والتهديدات المتعلقة بصفة أساسية بالبيئة الخارجية (Spanos & Lioukasm, 2001, p.911). وبالتالي فإن المدخل المقترح –الذي يعد النموذج المتوازن للأداء أحد مكوناته– لتطوير الدور المحاسبي لتقييم الأداء في ضوء التوجه الاستراتيجي نحو التنمية المستدامة، يقوم على أساس التكامل الاستراتيجي بين كل من استراتيجيات الاستدامة القائمة على أساس النظرة المستمدة من الموارد، من خلال التركيز على أداء المنشاة الداخلي المرتبط بموقفها من المجالات المختلفة لأبعاد الاستدامة، وبين الاستراتيجيات التنافسية المستمدة من السوق، والتي تعكس دور هذا الأداء في تعزيز الفرص الخارجية للمنشاة، وتخفض من حجم التهديدات التي تتعرض لها، حيث تعتبر استراتيجيات الاستدامة الموجه الأساسي في صياغة مكونات وعناصر الاستراتيجيات المستمدة من السوق.

4/3/3: التكامل بين القياس الوصفي من خلال الخريطة الاستراتيجية، ومدخل القياس الكمي من خلال مؤشرات الأداء الأساسية التي يتضمنها النموذج المتوازن للأداء، ومدخل القياس المالي باستخدام مقياس القيمة الاقتصادية المضافة المعدل بالتكاليف البيئية والاجتماعية الخارجية:–

(أ): مدخل القياس الوصفي: ويركز هذا المدخل على استخدام علاقات السبب والنتيجة التي تتضمنها الخريطة الاستراتيجية، والتي تعد بمثابة الأداة الأساسية للقياس الوصفي لهيكل النموذج المتوازن للأداء.

(ب)- مدخل القياس الكمي: من خلال مؤشرات الأداء الأساسية: والذي يركز على استخدام مؤشرات الأداء الأساسية (KPI) بشقيها المالي وغير المالي.

(ج)- مدخل القياس المالي: من خلال مقياس القيمة الاقتصادية المضافة الكلية (مقترح): ويقوم على أساس التكامل بين مدخل الإدارة الموجهة بأصحاب المصالح، وبين مدخل الإدارة الموجه بالمساهمين، ونجاح هذا التكامل ينعكس في قدرة المنشاة على تحقيق القيمة للمساهمين كهدف استراتيجي نهائي. وبالتالي يركز هذا المدخل على الوصول إلى مقياس مالي شامل للقيمة المحققة، من خلال استخدام مقياس القيمة الاقتصادية المضافة المحدد بدلالة محركات القيمة ومؤشراتها في منظور المساهمين. مع مراعاة تعديل الربح التشغيلي عند حساب هذه القيمة بالمنافع والأضرار البيئية والاجتماعية الخارجية، والتي يتم تحديدها باستخدام أسلوب القيمة المضافة البيئية/الاجتماعية، وبدلالة محركات القيمة ومؤشراتها في منظور العمليات الداخلية. وذلك كما يلي:

القيمة الاقتصادية المضافة الكلية= صافي الربح التشغيلي – /+ القيمة المضافة البيئية والاجتماعية – تكلفة الأموال المستثمرة (المتوسط المرجح لتكلفة رأس المال × جملة الأموال المستثمرة).

وبذلك فإن عملية قياس القيمة المضافة الكلية تتطلب، ما يلي:

- تحديد صافي الربح التشغيلي بعد الضرائب، والذي ينتج من خلال خصم الضرائب من الربح التشغيلي (الإيرادات – مصاريف التشغيل- ضرائب الدخل).
- تحديد القيمة المضافة البيئية/الاجتماعية، وذلك من خلال الخطوات الفرعية التالية:

- تحديد الكفاءة البيئية/الاجتماعية: وتشير إلى العلاقة بين المخرجات معبراً عنها بصافي الربح، وبين الأثر البيئي /الاجتماعي المضاف معبراً عنه بانبعاث ثاني أوكسيد الكربون CO_2/ عدد حوادث العمل. وهي مؤشرات أداء يجب ان يتضمنها منظور العمليات الداخلية.
- تحديد الكفاءة البيئية/الاجتماعية للمقياس المرجعي: ويقصد بالمقياس المرجعي الكفاءة البيئية/الاجتماعية لمنشأة مماثلة، وباستخدام نفس وحدات القياس، ولنفس الفترة.
- حساب فارق القيمة: وذلك من خلال تحديد الفرق بين الكفاءة البيئية/الاجتماعية للمقياس المرجعي، وبين الكفاءة البيئية/الاجتماعية للمنشأة، حيث يعكس هذا الفارق مقدار الزيادة أو النقص للقيمة لكل وحدة من التأثير البيئي/الاجتماعي المضاف للمنشأة تم إنتاجه فوق المقياس المرجعي.
- حساب القيمة المضافة البيئية /الاجتماعية: من خلال ضرب التأثيرات البيئية/الاجتماعية المضافة للمنشأة (انبعاث CO_2/ عدد حوادث العمل) في فارق القيمة (الخطوة السابقة)، حيث يعبر الناتج عن مستوى

التأثيرات البيئية/الاجتماعية التي تستخدمه المنشأة بدلاً عن المقياس المرجعي مقاساً بوحدة النقد. وبمعنى آخر يعبر عن التكاليف الاجتماعية الخارجية أو المنافع على شكل وفورات محققة في هذه التكلفة.

– تحديد إجمالي الأموال المستثمرة، والتي تشير إلى كل من الأصول طويلة الأجل، ورأس المال العامل (الأصول المتداولة– خصوم متداولة)، وذلك بالاعتماد على القوائم المالية للمنشأة، والمعدة وفقاً للمبادئ المحاسبية المتعارف عليها.

– تحديد المتوسط المرجح لتكلفة رأس المال WACC، والذي يشير إلى متوسط الأوزان المرجحة لتكلفة كل مصدر من مصادر الأموال المستثمرة، بحيث تكون المحصلة النهائية تكلفة مرجحة لكافة الأموال التي تستثمرها المنشأة. وغالباً ما تقوم الإدارة المالية بإعداد هذا المتوسط، حيث يشمل كلاً من معدل العائد على حقوق الملكية، ومعدل تكلفة الاقتراض، ومعدل المخاطرة المنتظمة في السوق، وعلاوة الخطر (قيمة المخاطرة التي تقدم عليها المنشأة عند اتخاذ قرارات التمويل والاستثمار).

ويوفر هذا المقياس للإدارة رؤية واضحة عن مدى نجاح قراراتها التشغيلية والاستثمارية في تحقيق قيمة اقتصادية موجبة، بما في ذلك القرارات ذات الصلة بأبعاد الاستدامة ومجالاتها المختلفة. ومن خلاله يمكن للإدارة تتبع عوامل النجاح الأساسية –التشغيلية والاستراتيجية – المحركة للقيمة، وبالتالي إمكانية التحكم بهذه العوامل، من خلال توجيه الانتباه نحو تحقيق مستويات معيارية من الأداء، وتحسين عملية التخطيط الاستراتيجي على مستوى المنشأة ككل، ومساعدة العاملين على كافة المستويات الإدارية في تقييم الدور الذي يمكنهم القيام به لتعظيم وخلق القيمة، واعتماده كأساس لنظام الحوافز والمكافآت. وبذلك يمكن اعتبار مقياس القيمة الاقتصادية المضافة الكلية بمثابة المعيار الرئيس للحكم على أداء الإدارة في تحقيق الاستدامة، وكفاءتها في تحقيق التوجه الاستراتيجي للمنشأة في هذا الخصوص.

5/3/3: التكامل بين مؤشرات الأداء الاقتصادي، والبيئي، والاجتماعي: ان عملية دمج كافة أبعاد الاستدامة والجوانب المكونة لها في عملية قياس وتقييم الأداء تشير إلى ضرورة التعامل مع كم كبير من المعلومات الاقتصادية، والبيئية، والاجتماعية، وبالتالي فإن تحديد عدد محدود من مؤشرات الأداء الأساسية (KPI) من أهم التحديات التي تواجهها منشآت الأعمال. وهو ما يتطلب التركيز على استخدام مؤشرات الأداء المستدام Sustainability Performance Indicators، والتي تغطي أبعاد الاستدامة الثلاثة (راضي، 2005م، ص ص 8–9):

- مؤشرات الأداء الاقتصادي: وترتبط بالتعاملات الاقتصادية للمنشاة، ودور الأنشطة والخدمات والمنتجات المختلفة التي تقدمها في تغيير الوضع الاقتصادي لأصحاب المصالح.
- مؤشرات الأداء البيئي: وتشير إلى التأثيرات الهامة المنشاة على النظم الطبيعية، بما فيها النظم البيئية الحيوية Eco System الأرض، والماء، والهواء، كما تشير إلى الأهداف البيئية للمنشاة بما فيها تطوير فاعلية وكفاءة العاملين لديها.
- مؤشرات الأداء الاجتماعي: وتشير إلى تأثير المنشاة على النظم الاجتماعية للمجتمعات التي تعمل من خلالها.

ويقوم المدخل المقترح على التكامل بين هذه المؤشرات ودمجها في النموذج المتوازن للأداء، وبحيث يتم تحديدها والمفاضلة فيما بينها في ضوء موقف المنشاة من تحقيق الاستدامة بجوانبها المختلفة، والأنشطة والعمليات التي تقوم بها في هذا الخصوص. والتي يتطلب ان تتوافر فيها عدة خصائص نوعية، من أبرزها ان يتم اشتقاقها بشكل متوازن من عوامل النجاح الأساسية اللازمة لتحقيق الأهداف الاستراتيجية، وفي ضوء علاقات السبب والنتيجة بين هذه الأهداف، وبالتالي فإنها تختلف من منشاة لأخرى باختلاف موقفها من تحقيق المجالات المختلفة للاستدامة. بالإضافة إلى ضرورة ان تشير بشكل واضح إلى أسلوب أو معادلة القياس، وبأسلوب علمي سليم للقياس، تتفق عليه كافة الأطراف المهتمة بعملية قياس وتقييم الأداء، بما فيهم أصحاب المصالح.

خاتمة:

ان التوجه الاستراتيجي نحو التنمية المستدامة قد أضاف أبعاداً جديدة للدور المحاسبي لتقييم الأداء بشكله الحالي، والتي بدورها مثلت المبررات الأساسية التي قام عليها المدخل المقترح للتطوير، بحيث تتكامل فيه عملية قياس وتقييم الأداء مع أهداف وتوجهات الإدارة الاستراتيجية نحو تحقيق الاستدامة، ويعتمد في تحقيق ذلك على مجموعة من المقومات التي تعد بمثابة الأسس اللازمة لنجاح التطبيق العملي له، مثل:

- التكامل بين مراحل الإدارة الاستراتيجية، وأخذ العلاقات المتبادلة بينها في الاعتبار، وبما يؤدي إلى وضع استراتيجيات تتناسب مع الإمكانيات المتاحة والفرص والتهديدات الخارجية التي تواجهها المنشاة، مع التركيز على ضرورة التكامل بين الاستراتيجيات المستمدة من وجهة النظر القائمة على الموارد والاستراتيجيات المستمدة من السوق، وذلك لتحديد علاقة الارتباط بين تحقيق القيمة لأصحاب المصالح وبين تحقيق القيمة للمساهمين.
- اتساع الدور المحاسبي لتقييم الأداء ليشمل أساليب قياس وتقييم أداء متعدد المسارات، يقوم على دمج كافة أبعاد الاستدامة بجوانبها المختلفة، من خلال التكامل بين القياس الوصفي باستخدام الخريطة الاستراتيجية، والقياس الكمي باستخدام مؤشرات الأداء الأساسية، والتي يجب ان تتضمن مؤشرات الأداء المستدام (الاقتصادية والاجتماعية والبيئة). بالإضافة إلى التكامل مع القياس المالي (النقدي) كمعيار للأداء الكلي للمنشاة، من خلال تعديل مقياس القيمة الاقتصادية المضافة، ليشمل المنافع والآثار البيئية والاجتماعية الناتجة من عملياتها الداخلية، والتي يمكن قياسها باستخدام أسلوب القيمة المضافة البيئية/الاجتماعية.

التوصيات والمقترحات:

في ضوء النتائج السابقة يوصي الباحث بضرورة تطوير المناهج المحاسبية من خلال دمج مفاهيم التنمية المستدامة بأبعادها المختلفة في المقررات الدراسية، وبما يعزز من قدرة المخرجات المحاسبية المستقبلية على تحديد، وقياس، وتجميع، وتحليل، وإعداد، وتفسير، وتوصيل المعلومات ذات الصلة بأبعاد الاستدامة، والتي تعتبر ضرورية في تدعيم موقف منشآت الأعمال في توجهها الاستراتيجي نحو التنمية المستدامة.

قائمة المراجع :

المراجع العربية :

- د. أحمد فرغلي حسن، "**البيئة والتنمية المستدامة الإطار المعرفي والتقييم المحاسبي**"، مركز تطوير الدراسات العليا والبحوث، جامعة القاهرة، الطبعة الأولى، 2007م.
- تهاني سامي محمد أحمد، "تقييم دور أساليب المحاسبة الإدارية البيئية في تحسين قياس الأداء المالي لمنشآت الأعمال"، **رسالة دكتوراه غير منشورة**، كلية التجارة، جامعة القاهرة، 2011م.
- د. شوقي السيد فودة، " إطار مقترح لتقييم الأداء الاستراتيجي في بيئة الإنتاج من خلال مقياس طاقة الأداء المتوازن BSC"، **المجلة العلمية التجارة والتمويل**، كلية التجارة، جامعة طنطا، العدد الثاني، 2005م.
- د. محمد حسن محمد عبد العظيم، "دور المعلومات المحاسبية في تفعيل الإدارة الاستراتيجية في المنظمات"، **مجلة العوم الاقتصادية والإدارية**، كلية العلوم الإدارية، جامعة الإمارات العربية، المجلد الواحد والعشرون، العدد الأول، يونيه، 2005م.
- محمد فوزي محمد السيد، " اثر المراجعة الداخلية للاستدامة على قيمة الشركة في ظل الإفصاح عن وبدائل إسناد دوريها كوظيفة– دراسة ميدانية تجريبية"، **رسالة دكتوراه غير منشورة**، كلية التجارة، جامعة الإسكندرية، 2015م.
- مروان حمودة الدهدار، "العلاقة بين التوجه الاستراتيجي لدى الإدارة العليا في الجامعات الفلسطينية وميزتها التنافسية دراسة ميدانية على جامعات قطاع غزة"، **رسالة ماجستير غير منشورة**، كلية التجارة، الجامعة الإسلامية– غزة، 2006م.
- د. نادية راضي عبد الحليم، "دمج مؤشرات الأداء البيئي في بطاقة الأداء المتوازن لتفعيل دور منظمات الأعمال في التنمية المستدامة"، **مجلة العلوم الاقتصادية والإدارية**، كلية العلوم الإدارية، جامعة الإمارات العربية، المجلد الواحد والعشرون، العدد الثاني، 2005م.
- د.نبيل محمد مرسي، "**الإدارة الاستراتيجية تكوين وتنفيذ استراتيجيات التنافس**"، دار الجامعة الجديدة للنشر، الإسكندرية، 2003م.

المراجع الأجنبية :

- Baumgartner, Rupert J., "Sustainable Business Management: Conceptual Framework and Application", **13th International Conference on Management of Technology**, Changing, 2004.
- Bieker, T., T. Dyllick, C. Gminder and K. Hockerts, "Towards a Sustainability Balanced Scorecard: Linking Environmental and Social Sustainability to Business strategy", **Business Strategy and the Environment Conference**, Leeds (UK), September 2001.
- Bieker, Thomas and Bernhard Waxenberger, "Sustainability Balanced Scorecard and Business Ethics", **Contribution to the 10th International Conference of the Greening of Industry Network,** Göteborg/Sweden, 2003.
- Bieker, Thomas, "Sustainability Management With the Balanced Scorecard", **International Summer Academy on Technology Studies- Corporate Sustainability**, Institute for Economy and the Environment at the University of St. Gallen, Switzerland, 2004.
- Dias-Sardinha, I., L. Reijnders and P. Antunes, "Developing Sustainability Balanced Scorecards for Environmental Services: A Study of Three Large Portuguese Companies", **Environmental Quality Management**, Summer, 2007**.**
- Epstein, Marc J. and Priscilla S. Wisner, "Using a Balanced Scorecard to Implement Sustainability", **Environmental Quality Management**, Winter, 2001.

- Epstein, Marc J., "**Making Sustainability Work: Best Practices in Managing and Measuring Corporate Social, Environmental, and Economic Impacts**", Greenleaf Publishing Limited, 2008.
- Esterhuyse, W.P., "The Sustainability Balanced Scorecard: It's Theory And Applications To Companies Operating Within The South African Fishing Industry", **Unpublished M.Sc. Thesis**, School of Business of the University of Stellenbosch, 2008.
- Figge, F., T. Hahn, S. Schaltegger and M. Wagner, "The Sustainability Balanced Scorecard – Linking Sustainability Management To Business Strategy", **Business Strategy and Environmental**, Sep/Oct., 2002 (b).
- Figge, F., T. Hahn, S. Schaltegger and M. Wagner, "The Sustainability Balanced Scorecard ¬Theory and Application of a Tool for Value-Based Sustainability Management", **Paper presented at the Greening of Industry Network Conference,** Corporate Social Responsibility - Governance for Sustainability, 2002 (a).
- Gminder, Carl Ulrich and Thomas Bieker, "Managing Corporate Social Responsibility by Using the -Sustainability-Balanced Scorecard", **Contribution to the 10th International Conference of the Greening of Industry Network**, Göteborg ,Sweden, June, 2002.
- Hubbard, Graham, " Sustainable Organization Performance: Towards a Practical Measurement System", **Monash Business Review**, Vol. 2, Iss. 3, November, 2006, p. 2.
- Hubbard, Graham, "Measuring Organizational Performance: Beyond the Triple Bottom Line", **Business Strategy and the Environment**, Vol. 19, 2009.
- Kaplan, Robert S., and David P. Norton, **"The Strategy Focused Organization: How Balanced Scorecard Companies Thrive in the New Business Environment**", Harvard Business School Press, Boston, 2001.
- Larsson, Robert, "Integrating Sustainability With Business Strategy - the Swedish Chemical Industry", **Master's Thesis**, Centre for Tran disciplinary Environmental Research, Stockholm University, 2007.
- Leung, Pong, "Environmentally Sustainable Strategies? Lessons from Shell Canada Limited" **Master Thesis, Sweden,** September, 2001**.**
- McDaniel, Jeff S., Vinay V. Gadkari and Joseph Fiksel, "The Environmental EVA: A Financial Indicator for EH&S Strategists", **Corporate Environmental Strategy,** Vol. 7, Issue 2, 2000.
- Niven, Paul R., "**Balanced Scorecard Step –by- Step: Maximizing Performance and Maintaining Results**", John Wiley & Sons, Inc., United States, Second Edition, 2006.
- Niven, Paul R., "**Balanced Scorecard STEP-By-Step Government and Nonprofit Agencies"**, John Wiley & Sons, Hoboken New Jersey, 2003.
- Petrini, Maira and Marlei Pozzebon, "Managing Sustainability with the Support of Business Intelligence: Integrating Socio-Environmental Indicators and Organisational Context", **The Journal of Strategic Information Systems**, Vol. 18, Issue 4, December, 2009**.**
- Porter, Michael E., "What Is Strategy?", **Harvard Business Review**, November- December, 1996.
- Reinhardt, F. L., "**Down to Earth: Applying Business Principles to Environmental Management**", Harvard Business School Publishing, Boston, 1999.
- Repetto, Robert and Daniel Dias, "The True Picture", **Environmental Finance**, July–August, 2006.
- Spanos, Y.E., and S. Lioukas, "An Examination into the Causal Logic of Rent Generation: Contrasting Porter's, Competitive Strategy Framework and the Resource-Based Perspective", **Strategic Management Journal**, Vol. 22, 2001.
- Stead, Jean Garner and Edward Stead, "Eco-Enterprise Strategy: Standing for Sustainability", **Journal of Business Ethics,** Vol. 24, No. 4, April 2000.
- Zingales, F., A. O'Rourke and K. Hockerts, "Balanced Scorecard and Sustainability: State of The Art Review", **working paper INSEAD's, Fontainebleau: INSEAD Centre for the Management of Environmental Resources**, 2002.

أثر الإفصاح عن رأس المال الفكري على جودة المعلومات المحاسبية
دراسة ميدانية على منشآت الصناعات الغذائية في السودان

د.موسى عيسى محمد بابكر،أستاذ المحاسبة المشارك.
جامعة: غرب كردفان،جمهورية السودان
Email:dr.musa1967@hotmail.com

ملخص :
أوضحت هذه الورقة أن رأس المال الفكري أحد العوامل المهمة في إتخاذ القرارات ، على سبيل المثال القرارات الإدارية (التنبؤ بالاستمرارية،القيمة السوقية، دعم الميزة التنافسية)، تمثلت مشكلة الدراسة في: هل هناك أثر للإفصاح عن رأس المال الفكري على جودة المعلومات المحاسبية في منشآت الصناعات الغذائية في السودان، تم توزيع (58)إستبانة على المستهدفين بصورة عشوائية ،قد إستجاب (50) فرداً بنسبة 86% من المستهدفين، استخدمت الدراسة البرنامج الإحصائي(SPSS) الذي يشير اختصاراً إلى الحزمة الإحصائية للعلوم الاجتماعية Statistical Package for Social Sciences(SPSS) لتحليل بيانات الدراسة ، من النتائج التي توصلت لها الدراسة : للمنشآت الصناعية السودانية العاملة في مجال الصناعات الغذائية خطط واضحة لأستقطاب العناصر البشرية ذات الكفاءة العالية،الإفصاح عن رأس المال الفكري في القوائم المالية للمنشآت الصناعية السودانية الغذائية يؤثر إيجاباً على جودة المعلومات المحاسبية المنشورة. ليس هنالك ضرورة للإفصاح عن رأس المال الفكري من خلال تقارير منفصلة عن القوائم المالية.
الكلمات المفتاحية: رأس المال الفكري،الإفصاح المحاسبي،جودة المعلومات المحاسبية.

ABSTRACT:
The disclosure of intellectual capital is important variables in the many decision, for example, administrative decisions (predict the continuity, market value, supporting competitive advantage), The study problem to know the effect of intellectual capital disclosure on the quality of accounting information in Sudanese food industries, there were (58) distributed and (50) collected as 86% ,the study used Statistical Package for Social Sciences(SPSS)to analyze the study data, some results of the results includes: Sudanese industrial enterprises operating in the food industry have clear plans to attract highly qualified human resources, The disclosure of intellectual capital in the financial statements of the Sudanese industrial companies positively affects the quality of the published accounting information. There is no need to disclose intellectual capital through separate reports from the financial statements.

مقدمة:

يعتبر رأس المال الفكري المحور الرئيس الذي تقوم عليه التنمية ، إذ أنه من الضروري الاهتمام بالعنصر البشري من حيث التدريب والتأهيل والمحافظة على ذوي الكفاءات والمهارات والتجارب والخبرات مما يمكن من استغلاله بصورة ملائمة لاتخاذ القرارات.

أهداف الدراسة:

تسعى هذه الورقة لتحقيق الأهداف التالية:

1- التعرف على مفهوم رأس المال الفكري،انواعه .

2- التعريف بأهمية الإفصاح عن رأس المال الفكري، ومواضع الإفصاح عن رأس المال الفكري.

3- بيان أثر الإفصاح عن رأس المال الفكري على جودة المعلومات المحاسبية.

أهمية الدراسة :

تسعى هذه الورقة لتحقيق الأهداف التالية:

1- إلقاء الضوء على رأس المال الفكري كأحد الأصول غير الملموسة ذات الأثر الكبير على إنتاجية المنشآت وأهميته في ظل المتزايدة وكيف يمكن للمنشآت تنميته والإفصاح عنه من ناحية أكديمية.

2- بيان أثر الإفصاح عن رأس المال الفكري في الشركات الصناعية السودانية لزيادة جودة التقارير المالية.

سؤال الدراسة:

هل هنالك أثر للإفصاح عن رأس المال الفكري على جودة المعلومات المحاسبية في المنشآت الصناعية السودانية؟

فرضيات الدراسة :

تحاول هذه الورقة إختبار الفرضيتان التاليتان:

1- لا تقوم المنشآت الصناعية السودانية بالإفصاح عن رأس المال الفكري في قوائمها المالية.

2- الإفصاح عن رأس المال الفكري في القوائم المالية للمنشآت الصناعية السودانية يؤثر إيجاباً على جودة المعلومات المحاسبية المنشورة.

منهجية الدراسة:

تم إتباع المنهج الإستنباطى لتحديد مشكلة الدراسة وصياغة الفرضيات، والمنهج التاريخى لعرض الدراسات السابقة وأدبيات الدراسة، والمنهج الإستقرائى لإختبار فرضيات الدراسة، والمنهج الوصفى التحليلى بأسلوب العينة العشوائية لمعرفة أثر الإفصاح عن رأس المال الفكري على جودة المعلومات المحاسبية في المنشآت الصناعية السودانية؟

مصادر جمع بيانات الدراسة:

تتمثل مصادر جمع البيانات في الآتى:

البيانات الاولية:عن طريق الإستبانة.

البيانات الثانوية: عن طريق الكتب والمراجع والدوريات العلمية والرسائل العلمية والتقارير.

الحدود الزمانية: العام 2017م لحداثة بيانات الدراسة.

أولا: الدراسات السابقة:

هناك العديد من الدراسات السابقة التي تناولت رأس المال الفكري من زوايا متعددة منها على سبيل المثال: دراسة (راتول ومصنوعة،2011) التي تناولت الاستثمار في رأس المال الفكري وأساليب قياس كفاءته ،ودراسة (Rahim and Atan,2011) التي تناولت التقرير المالي عن رأس المال الفكري في الصناعات التكنولوجية في ماليزيا ، ودراسة (الربابعة،2012) التي اهتمت بتوضيح مستويات رأس المال الفكري في منظمات الأعمال من خلال نموذج مقترح، ودراسة (Darabi,2012) تناولت أثر رأس المال الفكري على جودة التقارير المالية في أسواق المال في طهران، ودراسة (Taliyang etail,2014) التي أوضحت أثرالافصاح عن رأس المال الفكري على القيمة السوقية،ودراسة (Boujelbence&Affes,2013) التي اهتمت ببيان أثر الإفصاح عن رأس المال الفكري على تكلفة رأس المال دراسة حالة المنشآت الفرنسية.

التعليق على الدراسات السابقة:

يلاحظ أن كل الدراسات السابقة أوصت بأهمية الإفصاح والقياس عن رأس المال الفكري وبيان مكوناته وأساليبه لما لذلك من أثر على توفير المعلومات المالية الملائمة التي تمكن مستخدمي هذه المعلومات من إ تخاذ القرارات اللازمة، تسير هذه الدراسة في نفس الإتجاه ولكنها تركز بصفة أساسية على أثر الإفصاح عن رأس المال الفكري على جودة المعلومات المحاسبية في القطاع الصناعي السوداني والذي يشهد حراكاً فاعلاً خاصة بعد رفع العقوبات الاقتصادية عن السودان.

ثانيا: رأس المال الفكري:

مفهوم رأس المال الفكري:

يعتبر رأس المال الفكري من الموضوعات الحديثة نسبياً عامة وفي السودان خاصة، وقد تم تناوله في العديد من الدراسات لأهميته، وقد وردت العديد من التعريفات لرأس المال الفكري منها:

تعريف جمعية المحاسبين الإداريين بكندا (SMAC.1998) الذي ينص على"رأس المال الفكري هو العناصر القائمة على المعرفة التي تمتلكها الشركة ، والتي تؤدي إلى خلق تيار مستقبلي من المنافع للشركة" ،كما عرفته منظمة التعاون الاقتصادي والتنمية عام 1999م بانه"القيمة الاقتصادية لفئتين من الأصول غير الملموسة لشركة ما:رأس المال الهيكلي أو التنظيمي ورأس المال البشري" (Guthrie,2001) ،كماعرف بانه" هو الموهبة والمهارات والمعرفة التقنية والعلاقات ، وكذلك الماكينات التي تجسدها، والممكن استخدامها لخلق الثروة" (توماس.أ،31:2004).يشير هذا التعريف إلى أن رأس المال الفكري هو المعرفة (المهارات، الخبرات، والتعليم المتراكم في العنصر البشري) التي يمكن تحويلها إلى قيمة، كما عرف بأنه "مجموع كل ما يعرفه كل الأفراد في المنظمة ويحقق ميزة تنافسية في السوق " (راوية، 183:2005).

يضيف هذا التعريف على أن رأس المال الفكري كمصدر لتحقيق الميزة التنافسية التي تمكن المنظمة من مواجهة المنافسة الشديدة في الأسواق.

أما Ulrich فيرى" أن رأس المال الفكري هو مجموعة المهارات المتوفرة في المنظمة التي تتمتع بمعرفة واسعة تجعلها قادرة على جعل المنظمة عالمية من خلال الاستجابة لمتطلبات الزبائن و الفرص التي تتيحها التكنولوجيا "(Ulrich ,1998 :02)،من جهة أخرى يعرف رأس المال الفكري (سملالي، 2004: 99) يتمثل في القدرة العقلية لدى

فئة معينة من الموارد البشرية ممثلة في الكفاءات القادرة على توليد الأفكار المتعلقة بالتطوير الخلاق و الاستراتيجي للأنظمة و الأنشطة و العمليات و الاستراتيجيات بما يضمن للمنظمة امتلاك ميزة تنافسية مستدامة.

مكونات رأس المال الفكري

قدم الباحثون والمفكرون والدارسون العديد من تصوراتهم حول رأس المال الفكري ومكوناته((الربابعة، 2012)، (الفضل، 2009؛ شعبان، 2011؛ Al-Dujaili, 2012؛ Kohan et al., 2014) ، (Ahmadi et al., 2012; Sheikhali and Karimi, 2014) و (البشتاوي وبني طه، 2014؛ Marti and Cabrita, 2012) ، (الهلالي، 2011) ، ويخلص الباحث وفقاً لتلك الدراسات أن رأس المال الفكري يتكون من الآتي:

1- **رأس المال البشري Human Capital**. وهو المعرفة التي يمتلكها ويولدها العاملون مثل ،المهارات والخبرات والابتكارات وعمليات التحسين والتطوير المستمر.

2- **رأس المال الهيكلي Structural Capital**.إذا كان رأس المال المادي (المالي)يصنع الوجود المادي للشركة وقيمتها الدفترية بموجب الإجراءات والقيود المحاسبية فإن راس المال الفكري هو الذي يصنع القيمة السوقية للشركة ويصنع مكانتها وسمعتها، كما يمثل كل قيم الشركة التي تتداولها داخلياً.

3-**رأس مال العلاقات (الزبائن)**: ويتمثل في القيمة المحصلة نتيجة العلاقات التكاملية مع ذوي المصالح من الأطراف خارج المنظمة مثل العملاء،ولاء العملاء ،قنوات التوزيع ،الموردين ، المنظمات التجارية والصناعية ، والعقود التفضيلية.

أهمية الإفصاح عن رأس المال الفكري:

على الرغم من الاختلاف الواضح سواء بين الكتاب والباحثين حول تعريف رأس المال الفكري, إلا أنه يوجد اتفاق عام فيما بينهما حول أهميته، ويظهر ذلك جلياً في اهتمام الكثير من الدراسات المحاسبية بإبراز الأهمية المتنامية لرأس المال الفكري، فعلى سبيل المثال أشارت دراستي (الخيال، 2005)؛ (فوده، 2008) إلى أن التحول التدريجي من الاقتصاد القائم على الإنتاج والتصنيع إلى الاقتصاد القائم على المعرفة, أدى إلى زيادة الاهتمام برأس الفكري كمورد من الموارد غير الملموسة, وذلك على حساب الأصول العينية والمالية التي انخفضت مساهمتها، وبالتالي تأثيرها في تحديد القيمة السوقية للمنشاة. بينما أشارت دراسة (Chen, 2009) إلى أن رأس المال الفكري يساهم في تحديد الوضع الاستراتيجي من خلال توفير فهم أفضل لكيفية تخصيص الموارد في المنظمة. وفي نفس الوقت, فهو يمكن المنظمات من تعزيز أداؤها من خلال توفير معلومات مفيدة لأصحاب المصالح في المنظمة. في حين أشارت دراستي (علي، 2003)؛ (المليجي، 2005) إلى أن تزايد الاهتمام برأس المال الفكري في الآونة الاخيرة يرجع للدور الأساسي الذي يلعبه في الصراع بين المنشآت من اجل تحقيق ميزة تنافسية مستمرة, ودعم تلك الميزة التنافسية في ظل البيئة التنافسية الشرسة. كما أشارت دراسة (خطاب، 2006) إلى أن رأس المال الفكري يكتسب أهميته من كونه المصدر الأساسي لخلق الثروة الاقتصادية، فرأس المال الفكري يعد العامل المحرك للابتكارات المستقبلية ونمو الارباح،ويرى أحد الكتاب أن هناك عدة أسباب تستدعي الإفصاح عن رأس المال الفكري منها (Vergauwen&VanAlen,2005):

1- إن عدم كفاية التقارير المالية التقليدية يترك متوسط المستثمرين في وضع غير مؤات مقارنة مع المطلعين على المعرفة، مما يؤدي إلى تعرض الشركة لخطر التداول الداخلي.
2- التقرير عن رأس المال الفكري له أثر أساسي على ثقة المستثمرين.
3- تحسين جودة التقارير المالية ، حيث تتسم التقارير المالية التقليدية بالقصور في توفير المعلومات لفهم الظاهرة المتعلقة بتحديد والتقريرعن أنشطة الوحدة الاقتصادية في سياق التنمية المستدامة الأمر الذي يتطلب ضرورة أن يتم إعادة هيكلة تلك التقارير في سياق أوسع لايشتمل فقط على الفئات التقليدية التي يقدم لها الإفصاح ، بل يعمل على تلبية إحتياجات بقية الفئات (lungu et al,2009).
4- تعظيم قيمة المنشأة ، حيث يساهم الإفصاح عن رأس المال الفكري في تعظيم قيمة المنشأة.
5- تقديم معلومات عن القيمة الحقيقية والأداء المستقبلي للمنشأة, ويمكن الاستفادة منها من قبل المستثمرين الحاليين والمرتقبين والمقرضين المهتمين بتقييم المنشأة.
6- تخفيض حجم مشكلة عدم التماثل بين المعلومات المتاحة للأطراف المختلفة من المستفيدين
7- تخفيض درجة عدم التأكد والأخطار لدى كل أصحاب المصالح
8- تعزيز سمعة المنشآت كثيفة المعرفة ودعم قدراتها في التأثير على أسعار الأسهم

ثالثاً:الإفصاح:

مفهوم الإفصـاح:

يعرف الإفصاح بأنه"شمول التقارير المالية على جميع المعلومات اللازمة إعطاء مستخدم هذه التقارير صورة واضحة وصحيحة عن المحدة المحاسبية"(السامرائي والعلكاوي،2012، ص8)،كما يعرف بأنه"عملية إظهار المعلومات المالية سواء كانت كمية أو وصفية في القوائم المالية أو في الهوامش والملاحظات والجداول المكملة في الوقت المناسب، ممايجعل القوائم المالية غير مضللة وملائمة لمستخدمي القوائم الماليةمن الاطراف الخارجية والتي ليس سلطة الإطلاع على الدفاتر والسجلات المحاسبية"(أحمد ومحمد،2010،ص84) .

أنواع الإفصاح المحاسبي:

يمكن تقسيم الإفصاح المحاسبي إلى عدة أنواع منها مايلي (مخلوف،2009،ص6) ،(لايقة، 2007 ،ص111)، (الكامل،2011،ص13) :

1- الإفصاح الكامل أو الشامل: يشير إلى مدى شمولية التقارير المالية وأهمية تغطيتها لأي معلومات ذات أثر محسوس على القارئي.
2- الإفصاح العادل:يهدف إلى الرعاية المتوازنة لإحتياجات جميع الأطراف المالية إذ يتوجب الامر إخراج القوائم المالية والتقارير بالشكل الذي لا يقدم أو يفضل مصلحة فئة معينة على مصلحة الفئات الأخرى.
3- الإفصاح الكافي:يشير إلى الحد الأدنى الواجب إشهاره من المعلومات.
4- الإفصاح الملائم :هو الإفصاح الملائم لحاجة مستخدمي البيانات وظروف المنشأة وطبيعة المنشأة.

5- الإفصاح التثقيفي أو الإعلامي:يتسم هذا الإفصاح عموماً باتجاه متزايد نحو التوسع في الإفصاح والتعدد في مجالاته ليس فقط بالتركيز على المعلومات المحاسبية وإنما يشمل أيضاً معلومات غير مالية كمية ووصفية.

6- الإفصاح الوقائي أو التقليدي: هو عرض المعلومات الكافية لجعل القوائم المالية مفيدة وغير مضللة للمستفيدين من هذه المعلومات وبالأخص المستثمر العادي المحدود القدرة في إستخدام هذه المعلومات.

رابعاً:جودة المعلومات المحاسبية:

مفهوم جودة المعلومات المحاسبية:

يقصد بجودة المعلومات المحاسبية:مصداقية المعلومات المحاسبية التي تتضمنها التقارير المالية وماتحققه من منفعة للمستخدمين ولتحقيق ذلك يجب أن تخلو من التحريف والتضليل وأن تعد في ضوء مجموعة من المعايير القانونية والرقابية والمهنية والفنية ، بما يحقق الهدف من استخدامها ، ويقصد كذلك بمفاهيم جودة المعلومات تلك الخصائص التي يجب أن تتسم بها المعلومات المحاسبية المفيدة ، والمعبر عنها بالفائدة المرجوة من إعداد التقارير المالية في تقييم نوعية المعلومات التي تنتج عن تطبيق الطرق والأساليب المحاسبية البديلة.

خصائص جودة المعلومات:

تحدد مفاهيم جودة المعلومات الخصائص التي تتسم المعلومات المحاسبية المفيدة او القواعد الأساسية الواجب استخدامها لتقييم نوعية المعلومات ،وتتمثل في (عمار وسامي،2012):

1- الملاءمة وتعني وجود علاقة وثيقة بين المعلومة المستمدة من المحاسبة المالية والأغراض التي تعد من أجلها.

2- أمانة المعلومات وإمكانية الثقة بها والاعتماد عليها:يفضل من يستخدمون المعلومات المستمدة من المحاسبة المالية أن تكون هذه المعلومات على درجة عالية من الامانة.

3- قابلية المعلومات للمقارنة:تؤدي هذه الخاصية إلى تمكين من يستخدمون معلومات المحاسبة المالية من التعرف على الأوجه الحقيقية للتشابه والاختلاف بين أداء المنشاة وأداء المنشآت الأخرى خلال فترة زمنية معينة ، كما تمكنهم من مقارنة اداء المنشأة نفسها فيما بين الفترات الزمنية المختلفة.

4- التوقيت الملائم: يقصد به تقديم المعلومات في حينها،لأن هذه المعلومات تفقد منفعتها إذا لم تكن متاحة عندما تدعو الحاجة إلى إستخدامها.

5- قابلية المعلومات للفهم والاستيعاب:لا يمكن الاستفادة من المعلومات إذا كانت غير مفهومة لمن يستخدمها.

6- الاهمية النسبية والإفصاح العام الأمثل:يعد البند ذا أهمية نسبية إذا أدى حذفه أوعدم الإفصاح عنه أو عرضه بصورة غير صحيحية إلى تشويه المعلومات التي تشملها القوائم المالية، ويساهم الغفصاح الأمثل في زيادة منفعة معلومات المحاسبة المالية،ومن ثم فإن القوائم المالية يجب ان تكشف عن كافة المعلومات التي تجعلها غير مضللة ، ولكن ينبغي الإفصاح في التأكيد على المعلومات التي يتعين إبرازها بصورة خاصة وهي المعلومات الملائمة ذات الأهمية النسبية.

خامساً: الدراسة الميدانية:

مجتمع وعينة وأداة الدراسة:

يتمثل مجتمع الدراسة في المنشآت الصناعية الغذائية في السودان, أما عينة **الدراسة** تتكون من العاملين في المنشآت الصناعية الغذائية في السودان وقد تم إختيارها عشوائياً، حيث تم توزيع (58)إستبانة على المستهدفين،وقد إستجاب (50) فرداً بنسبة 86% من المستهدفين، استخدمت الدراسة البرنامج الإحصائي SPSS الذي يشير اختصاراً إلى الحزمة الإحصائية للعلوم الاجتماعية Statistical Package for Social Sciences(SPSS) لتحليل بيانات الدراسة،كما استخدم الباحث الأساليب الإحصائية التالية: التكرارات، النسب المئوية،كما تم استخدام إختبار(One-Sample Kolmogorov -Smirnov) لاختبار فرضيات الدراسة.

تحليل بيانات الدراسة:

أ:تحليل البيانات الشخصية:

جدول (1) البيانات الشخصية

المتغير	البيان	التكرار	النسبة
العمر	أقل من 25 سنة	05	10.00
	25 وأقل من 40 سنة	38	76.00
	40 وأقل من 55 سنة	05	10.00
	55 سنة فأكثر	02	4.00
	الجملة	**50**	**100**
الوظيفة الحالية	محاسب	23	46
	مهندس	06	12
	إداري	15	32
	مراجع	06	10
	الجملة	**50**	**100**
المؤهل العلمي	شهادة سودانية	02	4.00
	بكلاريوس	30	60.00
	دراسات عليا	18	36.00
	الجملة	**50**	**100**
سنوات الخبرة	أقل من سنوات	22	44.00
	6 حتى 10 سنوات	19	38.00
	أكثر من 10 سنوات	09	18.00
	الجملة	**50**	**100.00**

المصدر : الباحث من بيانات الدراسة الميدانية 2017م

يتضح من الجدول أعلاه أن هناك 38 شخصاً وبنسبة بلغت 76% من أفراد عينة الدراسة تتراوح أعمارهم بين 25 و40 سنة، يليهم الذين أعمارهم أقل من 25 سنة وكذلك الذين أعمارهم مابين 40 وأقل من 55 سنة وعددهم م لكل فئة بنسبة 10% لكل من الفئتين، وأخيرا الذين أعمارهم55 سنة فمافوق وعددهم أثنان بنسبة 4% من عينة الدراسة.**بالنسبة للوظيفة الحالية** فإن معظم أفراد العينة من المحاسبين وعددهم 23 بنسبة بلغت 46% من عينة الدراسة ،يليهم الإداريون وعددهم 16 بنسبة 32% من عينة الدراسة ،يلي ذلك المهندسون وعددهم 6 بنسبة 12% وأخيراً

المراجعون وعددهم 5 بنسبة بلغت 10% من عينة الدراسة. فيما يتعلق **بالمؤهل العلمي** فقد بلغ عدد حملة البكلاريوس فقد بلغ عددهم 30 بنسبة 60% ،يليهم حملة الشهادات فوق الجامعية وعددهم 18 بنسبة 36% من عينة الدراسة، وأخيراً حملة الشهادة السودانية شخصان بنسبة 4%

الخبرة في مجال العمل: هناك 22 شخص بنسبة 44% خبرتهم العملية تقل عن 5سنوات ، يليهم الذين لديهم خبرة تتراوح مابين 6 و10 سنوات وعددهم 19 فرداً بنسبة بلغت 38% ،وأخيراً الذين لديهم خبرة تزيد عن ال10 سنوات بلغ عددهم 9 أفراد بنسبة 18% من عينة الدراسة.

ب:تحليل بيانات الدراسة الميدانية واختبار الفرضيات:

جدول(2)التوزيع التكراري والنسب المئوية لعبارات الفرضية الأولى

الرقم	العبارة	موافق بشدة	موافق	محايد	غير موافق	غير موافق بشدة	الجملة
1	لمنشأتكم خطة واضحة لأستقطاب العناصر البشرية ذات الكفاءة العالية.	07 %14.00	28 %76	02 %4.00	03 %6.00	00 %00.00	50 %100
2	تقوم المنشأة بتحفيز العناصر البشرية ذات الكفاءة العالية لضمان بقائها واستمرارها.	00 %00.00	03 %6.00	02 %4.00	40 %80.00	05 %10.00	50 %100
3	تركز المنشأة على تدريب العاملين دورياً لإكسابهم المهارات المتنوعة.	20 %40.00	27 %54.00	00 %00.00	03 %06.00	00 %00.00	50 %100
4	تقوم منشأتكم بإعداد تقارير منفصلة عن القوائم المالية عن رأس المال الفكري.	00 %00.00	05 %10.00	07 %14.00	24 %48.00	14 %28.00	50 %100
5	تعد المنشأة قوائم منفصلةعن العاملين ذوي الخبرات المتميزة وترفقها مع تقاريرها السنوية.	00 %00.00	03 %6.00	13 %26.00	18 %36.00	16 %32.00	50 %100
6	تعد المنشأة قوائم عن الزبائن الأكثر تعاملاً معها وترفقها مع تقاريرها السنوية.	00 %00.00	00 %00.00	21 %42.00	20 %40.00	09 %18.00	50 %100
7	ترفق الشركة مع تقاريرها السنوية أنواع التكنولوجيا المستخدمة لديها.	00 %00.00	06 %12.00	02 %4.00	35 %70.00	07 %14.00	50 %100
8	لدى الشركة ميزانية كافية لبرامج تطوير وتدريب العاملين	05 %10.00	08 %16.00	06 %12.00	19 %38.00	12 %24.00	50 %100
9	يساهم الإفصاح عن رأس المال الفكري في زيادة عدد زبائنها.	00 %00.00	04 %8.00	10 %20.00	29 %58.00	07 %14.00	50 %100

المصدر : الباحث من بيانات الدراسة الميدانية 2017م

يلاحظ من بيانات الجدول (2) أعلاه مايلي:

- 14% من أفراد العينة يوافقون بشدة أن لمنشأتهم خطة واضحة لأستقطاب العناصر البشرية ذات الكفاءة العالية، و76% من موافقون بمعنى أن نسبة الموافقة 90 % من جملة أفراد العينة،وأن هناك 4% محايدون و6% فقط غير موافقون.

- 6% من أفراد العينة يوافقون بأن تقوم المنشأة بتحفيز العناصر البشرية ذات الكفاءة العالية لضمان بقائها واستمرارها،و4% محايدون بخصوص ذلك ، بينما هنالك 80% من أفراد العينة لا يوافقون بأن المنشاة تقوم المنشأة بتحفيز العناصر البشرية ذات الكفاءة العالية لضمان بقائها واستمرارها. وهناك 10% لايوافقون بشدة ، وهذه يعني أن نسبة عدم الموافقة هي الأعلى بنسبة بلغت 90%.
- 40% من أفراد العينة يوافقون بشدة على أن المنشأة تركز على تدريب العاملين دورياً لإكسابهم المهارات المتنوعة،و54% منهم يوافقون على ذلك ،وبالتالي فإن نسبة الموافقة 94% ، بينما هنالك 6% فقط من أفراد العينة غير موافقين.
- 10% من أفراد العينة يوافقون على أن المنشأة تقوم بإعداد تقارير منفصلة عن القوائم المالية عن رأس المال الفكري،14% محايدون ، بينما هنالك 48% منهم لا يوافقون على ذلك و28% لا يوافقون بشدة ، وهذا يعني أن نسبة عدم الموافقة بلغت 76% من جملة أفراد العينة.
- هناك 6% من أفراد العينة يوافقون على أن المنشأة تعد قوائم منفصلةعن العاملين ذوي الخبرات المتميزة وترفقها مع تقاريرها السنوية، و26% منهم محايدون، هنالك 36% لا يوافقون على ذلك وأن 32% منهم لايوافقون بشدة وبالتالي فإن نسبة عدم الموافقة على هذه العبارة بلغت 68% من جملة أفراد العينة.
- هنالك 40% من أفراد العينة لا يوافقون على أن المنشأة تعد قوائم عن الزبائن الأكثر تعاملاً معها وترفقها مع تقاريرها السنويةو18% لا يوافقون بشدة ، أي أن نسبة عدم الموافقة بلغت 58% ،وهنالك 42% محايدون ، بينما بلغت نسبة الموافقة صفر%.
- هنالك 12% من أفراد العينة يوافقون على أن الشركة ترفق مع تقاريرها السنوية أنواع التكنولوجيا المستخدمة لديها،و4% منهم محايدون ، بينما هنالك 70% لا يوافقون على ذلك و14% لا يوافقون على ذلك بشدة وبالتالي فإن نسبة عدم الموافقة على هذه العبارة قد بلغت 84% من أفراد العينة.
- 10% من أفراد العينة يوافقون بشدة على عبارة أن لدى الشركة ميزانية كافية لبرامج تطوير وتدريب العاملين،و16% منهم موافقون على ذلك ، لذلك تبلغ نسبة الموافقة على 26% ،هنالك 12% محايدون،هنالك 38 % من أفراد العينة لا يوافقون على ذلك،كما أن هنالك 24% لايوافقون بشدة على ذلك وبالتالي فإن نسبة عدم الموافقة على العبارة قد بلغت 62%.
- 8% من أفراد العينة يوافقون على أن إفصاح المنشأة عن رأس المال الفكري يساهم في زيادة عدد زبائنهاولا يوجد موافقون بشدة ، لتبلغ نسبة الموافقة 8% بينما هنالك 20% منهم محايدون ،وهنالك 58% منهم لايوافقون على ذلك و 14% لا يوافقون بشدة على العبارة لتصبح نسبة عدم الموافقة على العبارة 72% .

جدول(3)التوزيع التكراري والنسب المئوية لعبارات الفرضية الثانية:

الرقم	العبارة	موافق بشدة	موافق	محايد	غير موافق	غير موافق بشدة	الجملة
1	يساهم الإفصاح عن رأس المال الفكري في زيادة ثقة الموردين.	00 %00.00	03 %6.00	02 %4.00	38 %76	7 %14.00	50 %100

2	هنالك ضرورة للإفصاح عن رأس المال الفكري من خلال تقارير منفصلة عن القوائم المالية.	00 %00.00	03 %6.00	02 %4.00	40 %80.00	05 %10.00	50 %100
3	يساهم الإفصاح عن رأس المال الفكري في تمكين المنشاة من تحديد وضعها المستقبلي من خلال الفهم الأفضل لتخصيص الموارد.	00 %00.00	03 %6.00	00 %00.00	27 %54.00	20 %40.00	50 %100
4	الإفصاح عن رأس المال الفكري يساهم في تعظيم قيمة الشركة	00 %00.00	05 %10.00	07 %14.00	24 %48.00	14 %28.00	50 %100
5	يساهم الإفصاح عن رأس المال الفكري في دعم المقدرة التنافسية للشركة.	00 %00.00	03 %6.00	13 %26.00	18 %36.00	16 %32.00	50 %100
6	الإفصاح عن رأس المال الفكري يزيد من شهرة المنشأة .	00 %00.00	00 %00.00	21 %42.00	20 %40.00	09 %18.00	50 %100
7	الإفصاح عن رأس المال الفكري يساعد على التنبؤ بإستمرارية الشركة.	00 %00.00	06 %12.00	02 %4.00	35 %70.00	07 %14.00	50 %100
8	الإفصاح عن رأس المال الفكري يعزز من جودة التقارير المالية.	05 %10.00	08 %16.00	06 %12.00	19 %38.00	12 %24.00	50 %100
9	الإفصاح عن رأس المال الفكري يمكن المستخدمين من إتخاذ قرارات أكثر جودة.	00 %00.00	04 %8.00	10 %20.00	29 %58.00	7 %14.00	50 %100

المصدر : الباحث من بيانات الدراسة الميدانية 2017م

بالنظر للجدول رقم (3)أعلاه يتضح للباحث مايلي:

- بلغت نسبة الذين يوافقون بشدة صفر% والذين يوافقون على العبارة 6 % من عينة الدراسة، المحايدون بلغ عددهم 2 أفراد بنسبة 4%،% من أفراد العينة ، أما الذين لايوافقون على أن الإفصاح عن رأس المال الفكري يساهم في زيادة ثقة الموردين بلغت نسبتهم 76% ،وهنالك 14% منهم لايوافقون على هذه العبارة بشدة وبالتالي تبلغ نسبة عدم الموافقة 90% من أفراد عينة الدراسة.
- يوجد بالعينة 6% يوافقون على أن هنالك ضرورة للإفصاح عن رأس المال الفكري من خلال تقارير منفصلة عن القوائم المالية،وهنالك 4% محايدون ،بينما هنالك 80% لا يوافقون على العبارة و10% غير موافقون بشدة ، لتبلغ نسبة عدم الموافقة على العبارة 90%.
- هنالك 6% من أفراد العينة يوافقون على أن الإفصاح عن رأس المال الفكري يساهم في تمكين المنشاة من تحديد وضعها المستقبلي من خلال الفهم الأفضل لتخصيص الموارد ولا يوجد منهم محايدون ، بينما نسبة الذين لايوافقون 54% والذين لا يوافقون بشدة على العبارة 40% أيضاً لتصل نسبة عدم الموافقة إلى 94% من أفراد العينة.
- يوجد بالعينة 10% من الذين يوافقون على أن الإفصاح عن رأس المال الفكري يساهم في تعظيم قيمة الشركة ، وهنالك 14% محايدون ، بينما بلغت نسبة الذين لا يوافقون على العبارة 48% من أفراد العينة والذين لا يوافقون بشدة 28% ، لتصبح نسبة عدم الموافقة 76%.

- الذين يوافقون بشدة على عبارة أن الإفصاح عن رأس المال الفكري يساهم في دعم المقدرة التنافسية للشركة بلغت نسبتهم صفر% والذين يوافقون بلغت نسبتهم 6%، أما المحايدون فقد بلغت نسبتهم 26% من أفراد العينة والذين لا يوافقون على العبارة بلغت نسبتهم 36% والذين لايوافقون بشدة بلغت نسبتهم 32% لتبلغ نسبة عدم الموافقة على العبارة 68%% من جملة أفراد العينة.
- بالنسبة لعبارة : الإفصاح عن رأس المال الفكري يزيد من شهرة المنشأة فإن الموافقون بلغت نسبتهم صفر % من أفراد العينة وهناك محايدون بنسبة 42% ، أما الذين لايوافقون فقد بلغت نسبتهم 40% من أفراد العينة والذين لايوافقون بشدة على العبارة بلغت نسبتهم 18% لتبلغ نسبة عدم الموافقة 58% من عينة الدراسة.
- هنالك 12% من أفراد العينة يوافقون على عبارة أن الإفصاح عن رأس المال الفكري يساعد على التنبؤ بإستمرارية الشركة، ،المحايدون بلغت نسبتهم 4%، بينما بلغت نسبة الذين لايوافقون على هذه العبارة 70% والذين لا يوافقون بشدة 14% من عينة الدراسة لتبلغ نسبة عدم الموافقة 84%.
- هنالك 10% من أفراد العينة يوافقون بشدة على عبارة :الإفصاح عن رأس المال الفكري يعزز من جودة التقارير و16% يوافقون على ذلك لتبلغ نسبة الموافقة مجتمعة 26%،المحايدون بلغت نسبتهم 12% من العينة، أما الذين لا يوافقون فقد بلغت نسبة عدم موافقتهم 38% والذين لا يوافقون بشدة بلغت 24% من العينة لتصبح نسبة عدم الموافقة الاجمالية 62%.

الذين يوافقون بشدة على عبارة أن : الإفصاح عن رأس المال الفكري يمكن المستخدمين من إتخاذ قرارات أكثر جودة بلغت نسبتهم صفر% من أفراد العينة والذين يوافقون بلغت نسبتهم 8% لتبلغ نسبة الموافقة الإجمالية 8% على العبارة، المحايدون بلغت نسبتهم 20% من العينة ، بينما بلغت نسبة الذين لا يوافقون 58% والذين لا يوافقون بشدة بلغت نسبنهم 14% لتصبح نسبة عدم الموافقة 72% من عينة الدراسة.

ج:إختبارالفرضيات:

تم إستخدام إختبار(One-Sample Kolmogorov -Smirnov) لاختبار فرضيات الدراسة، وقد جاءت النتائج كما هو موضح بالجداول التالية:

إختبار الفرضية الأولى:

جدول (4)One-Sample Kolmogorov-Smirnov Test

العبارات	1	2	3	4	5	6	7	8	9
الإجمالي	50	50	50	50	50	50	50	50	50
Kolmogorov-Smirnov	1.915	1.101	1.091	1.024	1.629	1.884	2.890	1.838	1.643
مستوى الدلالة	0.50	0.80	0.600	0.11	0.100	0.82	0.60	0.50	0.09

المصدر : الباحث من بيانات الدراسة الميدانية2017م

من خلال الجدول رقم (4)أعلاه يتضح أن مستوى الدلالة لاختبار One-Sample Kolmogorov-Smirnov Test هو (0.060) وهو أعلى من مستوى المعنوية (0.05) وهذا يدل على عدم صحة الفرضية الأولى التي تنص على: لا تقوم المنشآت الصناعية السودانية بالإفصاح عن رأس المال الفكري في قوائمها المالية.

اختبار الفرضية الثانية:

جدول (5)One-Sample Kolmogorov-Smirnov Test

العبارات	1	2	3	4	5	6	7	8	9
الإجمالي	50	50	50	50	50	50	50	50	50
Kolmogorov-Smirnov	1.112	2.710	2.105	1.300	1.629	3.01	2.121	2.215	2.301
مستوى الدلالة	0.002	0.004	0.000	0.040	0.010	0.030	0.00	0.00	0.00

المصدر : الباحث من بيانات الدراسة الميدانية 2017م

من خلال الجدول رقم (5) أعلاه يتضح أن مستوى الدلالة لاختبار One-Sample Kolmogorov-Smirnov هو (0.000) وهو أقل من مستوى المعنوية (0.05) وهذا يؤيد الفرضية التي تنص على أن الإفصاح عن رأس المال الفكري في القوائم المالية للمنشآت الصناعية السودانية يؤثر إيجاباً على جودة المعلومات المحاسبية المنشورة.

خاتمة:نتائج الدراسة:

من خلال الإطار النظري والدراسة الميدانية توصلت الدراسة لعدة نتائج منها مايلي:

1- للمنشآت الصناعية السودانية العاملة في مجال الصناعات الغذائية خطط واضحة لأستقطاب العناصر البشرية ذات الكفاءة العالية.

2- تركز المنشآت الصناعية السودانية العاملة في مجال الصناعات الغذائية على تدريب العاملين بها دورياً لإكسابهم المهارات المتنوعة.

3- الإفصاح عن رأس المال الفكري في القوائم المالية للمنشآت الصناعية السودانية يؤثر إيجاباً على جودة المعلومات المحاسبية المنشورة.

4- ليس هنالك ضرورة للإفصاح عن رأس المال الفكري من خلال تقارير منفصلة عن القوائم المالية.

5- لا يساهم الإفصاح عن رأس المال الفكري في تمكين المنشاة من تحديد وضعها المستقبلي من خلال الفهم الأفضل لتخصيص الموارد.

التوصيات والمقترحات:

توصي الدراسة بالآتي:

1- ضرورة الإفصاح عن رأس المال الفكري في التقارير المالية.

2- هنالك أهمية كبيرة بأن تقوم المنشأة بتحفيز العناصر البشرية ذات الكفاءة العالية لضمان بقائها واستمرارها.

3- على المنشآت الصناعية السودانية أن تعد قوائم عن الزبائن الأكثر تعاملاً معها وترفقها مع تقاريرها السنوية مما يزيد من جودة تقاريرها المالية.

قائمة المراجع :

المراجع العربية :

1- أحمد ،زغدار ،ومحمد ،سفير(2010)، خيار الجزائر بالتكيف مع متطلبات الغفصاح وفق معايير المحاسبة الدولية (IAS/IFRS)،مجلة الباحث ،العدد السابع،جامعة قاصدي مرباح،ورقلة ،الجزائر.

2- البشتاوي، سليمان حسين، وبني طه، إسماعيل احمد. (2014). أثر رأس المال الفكري في تحسين ربحية شركات الصناعات الدوائية الأردنية. المجلة الأردنية في إدارة الأعمال، 10(2).

3- الخيال ،توفيق عبد المحسن(2005) أهمية المحاسبة عن رأس المال الفكري وتحديد آثارها على جدوى المعلومات المحاسبية. مجلة كلية التجارة للبحوث العلمية، جامعة الإسكندرية. عدد(1).

4- الربابعة، فاطمة علي. (2012). مستويات رأس المال الفكري في منظمات الأعمال: نموذج مقترح للقياس والتطبيق. النهضة، 13(1).

5- السامرائي ،عدنان هاشم ،والعلكاوي ،طلال جيجان(2012)،دور النظام المحاسبي في التعافي من آثار الزمة المالية العالمية ، مجلة دراسات محاسبية ومالية ، المجلد السابع، العدد العشرون ، جامعة البحرين.

6- الفضل، مؤيد محمد، (2009)،العلاقة بين رأس المال الفكري وخلق القيمة: دراسة ميدانية على الصناعة المصرفية في دول الخليج العربي. مجلة القادسية للعلوم الإدارية والإقتصادية، 11(3).

7- الكامل ، محمد بالعيد (2011)، دور الغفصاح المحاسبي في جعل المعلومة المحاسبية أكثر فائدة لمستخدميها (دراسة ميدانية لواقع البنوك والمؤسسات الاقتصادية في الجزائر عن طريق الاستبيان)، مذكرة ماجستير في العلوم التجارية غير منشورة ، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة قاصدي مرباح، ورقلة، الجزائر.

8- المليجي، هشام حسن عواد(2005) قياس رأس المال الفكري بالتطبيق على شركات الاتصالات المصرية. مجلة الدراسات والبحوث التجارية، جامعة بنها، عدد(2).

9- الهلالي، الهلالي الشربيني (2011) إدارة رأس المال الفكري وقياسه وتنميته كجزء من إدارة المعرفة في مؤسسات التعليم العالي ، مجلة بحوث التربية النوعية – جامعة المنصورة.

10- توماس أ. ستيوارت،2004، ثورة المعرفة: رأس المال الفكري ومؤسسة القرن الحادي والعشرين، ترجمة علا أحمد إصلاح، ، الدار الدولية للاستثمارات الثقافية ش.م.م، مصر.

11- خطاب، سعد السيد أحمد (2006)، تأثير الإفصاح عن رأس المال الفكري على أداء الشركات السوقي والمالي: دراسة تطبيقية. الفكر المحاسبي، جامعة عين شمس، عدد(2).

12- راتول، محمد ،مصنوعة،أحمد،(2011)،الاستثمار في الرأس مال الفكري وأساليب قياس كفاءته،جامعة الشلف، ملتقى دولي حول :رأس المال الفكري في منظمات الأعمال العربية في الاقتصاديات الحديثة، يومي 13-14 ديسمبر.

13– راوية حسن،2005، مدخل استراتيجي لتخطيط وتنمية الموارد البشرية، الدار الجامعية، مصر.

14– شعبان،مصطفى رجب.(2011).رأس المال الفكري ودوره في تحقيق الميزة التنافسية لشركة الإتصالات الخلوية الفلسطينية جوال: دراسة حالة. رسالة ماجستير. غير منشورة. الجامعة الإسلامية–غزة.

15– علي،سمية أمين (2003)، المحاسبة عن عناصر رأس المال الفكري: دراسة تحليلية مع التطبيق على راس المال البشري، مجلة المحاسبة والغدارة والتأمين ، جامعة القاهرة، العدد (60).

16– عمار،وسامي،بن عيشى ،عمري(2012)،تطبيق قواعد الحوكمة وأثره على الغفصاح المحاسبي وجودة التقارير المالية، جامعة محمد خيضر،بسكرة، الجزائر.

17– فودة، شوقي السيد(2008)،دور الغفصاح المحاسبي عن معلومات راس المال الفكري في ترشيد قرارالاستثمار والإئتمان في سوق الأوراق المالية : دراسة نظرية واستكشافية، المجلة العلمية للتجارة والتمويل ، جامعة طنطا، العدد(1).

18– لايقة، رولا كاسر (2007)، القياس والإفصاح المحاسبي في القوائم المالية للمصارف ودورهما في ترشيد قرارات الاستثمار(دراسة تطبيقية على المديرية العامة للمصرف التجاري السوري) مذكرة ماجستير في المحاسبة والمصارف غير منشورة ، كلية الاقتصاد، جامعة تشرين ، سوريا.

19– مخلوف،أحمد(2009)،الأزمة المالية العالمية واستشراق الحل باستخدام مبادئي الافصاح والشفافية وحوكمة الشركات من منظور إسلامي،الملتقي العلمي الدولي حول الأزمة المالية والاقتصادية الدولية والحوكمة العالمية،جامعة فرحات عباس،سطيف 20–21اكتوبر.

20– يحضه ،سملالي ،2004، التسيير الاستراتيجي لرأس المال الفكري و الميزة التنافسية المستدامة للمؤسسة الاقتصادية، مجلة العلوم الإنسانية، جامعة بسكرة، الجزائر، العدد السادس.

المراجع الأجنبية :

1- Ahmadi, F, Parivizi, B, Meyhami, B, Ziaee, M. (2012). Intellectual Capital Accounting and its Role in Creating Competitive Advantage at the Universities. Institute of Interdisciplinary Business Research, 4(1).

2- Al-Dujaili, M. S. A. (2012). Influence of Intellectual Capital in the Organizational Innovation. International Journal of Innovation, Management and Technology, 3(2).

3- Boujelbene,M,A and Affes ,H(2013),The Impact of Intellectual Capital Disclosure on cost equity capital a case of French firms ,Journal of economics ,Financial and Administrative Science,18(34).

4- Chen, S. (2009). Identifying and prioritizing critical intellectual capital for E-learning companies. European Business Review 21 (5).

5- Darabi, R (2012), the Impact of Intellectual Capital on Financial Reporting Quality: Evidence from Tehran Stock Exchange, International Journal of Business and Commerce, vol.1, No.11, Jul.

6- Guthrie, J. (2001). The management, measurement and the reporting of intellectual capital. Journal of Intellectual Capital 2 (1).

7- Kohan, N., Rafie, M., and Hosseini, S.H. (2014). Assessing the Effect of Intellectual Capital on New Product Development (Case Study: Pharmaceutical Industry of Isfahan Province). International Business and Management, 8(2).

8- Lungu, C. L., C. Caraiani, C. Dascalu, R. Guse, D. Sahlian. (2009). corporate social and environmental reporting: Another dimension paper for accounting information. Working paper, Academy of economic studies, Bucharest.

9- Marti, J. and Cabrita, M. (2012). Entrepreneurial Excellence in the Knowledge Economy: Intellectual Capital Benchmarking Systems. 1st Ed, US& UK: Palgrave Macmillan.

10- Rahim, A and Atan, R (2011), Intellectual Capital Reporting in Malaysian Technology Industry, Asian Journal of Accounting and Governance, 2, ISSN 2180-3838.

11- Sheikhali, Z. M. Baba and Karimi, Fariba. (2014). The model of relationships between intellectual capital and knowledge management with organizational innovation among the faculty members of Isfahan University of Medical Sciences. International Journal of Scientific Research, 7(02).

12- Taliyan,S,M,et al(2014), Intellectual Capital Disclosure and Market Capitalization, International Journal of Business and Social Sciences, vol.5, No.10,September.

13- The Society of Management Accountants of Canada (SMAC). (1998). The Management of Intellectual Capital: The Issues and the Practice. Mississauga, Canada: CMA.

14- Ulrich, (1998) a new manages for human resources, Harvard business review, January - February.

15- Vergauwen,P.&Van Alem,F.(2005).Annual Report IC disclosures in The Neitherlands,France and Germany, Journal of Intellectual Capital 6(1).

مدى إدراك محافظي الحسابات والمحاسبين ومستخدمي القوائم المالية لأهمية تطبيق محاسبة الموارد البشرية

د/مزياني نور الدين
جامعة: 20 اوت 1955 سكيكدة
Email : meziani_noureddine2008@yahoo.fr

أ/ لخشين عبير
جامعة:20 اوت سكيكدة
Email : abir.lakhchine@gmail.com

ملخص باللغة العربية:

تهدف هذه الدراسة إلى معرفة مدى إدراك محافظي الحسابات، والمحاسبين، ومستخدمي القوائم المالية لأهمية تطبيق محاسبة الموارد البشرية، تم إعداد استمارة وتوزيعها على عينة مكونة من (محافظي الحسابات، المحاسبين، إطارات بالبنك، وبمصلحة الضرائب)، بعد إجراء الاختبار الإحصائي لنتائج الاستبيان خلصت الدراسة إلى نتيجة أساسية مفادها أنه توجد معرفة ودراية كافية لأهمية محاسبة الموارد البشرية، وان هناك ضرورة وحاجة لقياس قيمة كفاءات ومهارات الموارد البشرية والإفصاح عنها ضمن القوائم المالية.

الكلمات المفتاحية: محاسبة الموارد البشرية، الأصول البشرية، القياس المحاسبي

Abstract:

This study aims to measure the extent knoledge about human resources accounting(HRA) from the point view of auditors, accountant, and stokholders ,38 questinnaires were distributed to a sample of(auditors, accountants, banks managers, and managers in tax authority), after the analyzing the answers The study findings reveal that there is enough awereness of the importance of human resources accounting application, and there is a need and necessity to human resources accouting measurement and disclosure.

Key words : human resources acounting, human assets, accounting measurment

مقدمة:

شهد العالم على امتداد تاريخه الطويل قفزات كثيرة وتحولات عديدة نتج عنها تحديات كبيرة في عالم الأعمال، وذلك ببروز ظاهرة العولمة والاندماجات والتحالفات الإستراتيجية بين إدارات المنشآت وتلاحق الابتكارات والإبداعات السريعة، وفي ضوء ذلك فقد تغيرت النظرة للعنصر البشري فأصبح يمثل أهم موجودات المؤسسة على حساب مواردها المالية فهي في الغالب أساس نماء وازدهار المؤسسات والمجتمعات، وذلك لامتلاكها للخبرة والمعرفة والقدرة الإبداعية مما يجعل تنميتها واستثمارها والمحافظة عليها أمرا مطلوبا في ظل التنافس الشديد على الكفاءات البشرية. ويذهب الكثير من المخططين والقادة الإداريين إلى ضرورة تحول النظرة إلى هذه الموارد والنظر إليها على أنها احد مصادر الاستثمار التي يمكن استكشافها فمعظم المؤسسات تنفق أموالا طائلة في سبيل الحصول عليها وتنميتها وتدريبها للرفع من مستواها، مما جعل الجهات ذات العلاقة بالمؤسسة وخاصة الملاك والمساهمين تطالب بضرورة قياس هذه التكاليف ورسملتها وتوزيعها على عدة دورات للاستفادة منها.

تعد محاسبة الموارد البشرية من أهم أدوات تطوير أساليب إدارة البشر على مختلف الأصعدة الاقتصادية والاجتماعية الأمر الذي يتطلب تعديلات جوهرية في علوم المحاسبة والإدارة بدءا بالمعرفة الجيدة والإدراك السليم لأهمية هذه المحاسبة لان الحاجة إلى الرأسمال البشري اكبر من الرأسمال المادي فهو احد المؤشرات الأساسية التي تعطي ميزة تنافسية باعتباره المحك الرئيسي في إطالة بقاء أي منظمة ناجحة.

إشكالية الدراسة:

تعتبر المحاسبة عن الموارد البشرية من المستجدات التي ظهرت حديثا لما لاقاه العنصر البشري من اهتمام فهو المؤثر في مجال القوة والعلم والتكنولوجيا والإبداع ، إلا انه رغم الأبحاث والدراسات حولها يبقى نقص المعرفة والإدراك الكافي للمنافع الناتجة عنها من أهم متطلبات تطبيقها. وعليه يمكن صياغة إشكالية الدراسة على النحو التالي:

ما مدى إدراك محافظي الحسابات والمحاسبين ومستخدمي القوائم المالية لأهمية تطبيق محاسبة الموارد البشرية؟

من أجل معالجة الإشكالية المدروسة تم طرح التساؤلات الفرعية التالية:

السؤال الفرعي الأول:هل يوجد إدراك سليم لمفهوم محاسبة الموارد البشرية من قبل مستخدمي القوائم المالية؟

السؤال الفرعي الثاني: هل هناك اهتمام بالقياس والإفصاح المحاسبي للموارد البشرية من قبل مستخدمي القوائم المالية؟

السؤال الفرعي الثالث: هل يوجد نظام معلومات بالمؤسسات الجزائرية يلبي متطلبات محاسبة الموارد البشرية من وجهة نظر المستجوبين؟

السؤال الفرعي الرابع: هل تطبيق محاسبة الموارد البشرية يوفر معلومات تساعد في اتخاذ القرارات من وجهة نظر المستجوبين؟

فرضيات الدراسة:

الفرضية الأولى: يوجد إدراك سليم وكاف لأهمية محاسبة الموارد البشرية من قبل مستخدمي القوائم المالية؛

الفرضية الثانية: هناك اهتمام ملحوظ من قبل مستخدمي القوائم المالية لمسألة القياس والإفصاح المحاسبي عن الموارد البشرية؛

الفرضية الثالثة: يوجد نظام معلومات يلبي متطلبات محاسبة الموارد البشرية من وجهة نظر المستجوبين؛

الفرضية الرابعة: يوفر تطبيق محاسبة الموارد البشرية أي معلومات تساعد في اتخاذ القرارات من وجهة نظر المستجوبين.

أهداف الدراسة:

تهدف هذه الدراسة إلى تسليط الضوء على محاسبة الموارد البشرية من خلال تحقيق الغايات التالية:

- توضيح مفهوم محاسبة الموارد البشرية ومراحل تطورها؛
- عرض أهم المعايير الواجب توفرها في المورد البشري لاعتباره أصلا من أصول المؤسسة، وكذلك عرض لأهم نماذج قياس وتقييم المورد البشري؛
- تحديد أهم الآثار الناجمة عن تطبيق محاسبة الموارد البشرية؛
- دراسة مدى إدراك ومعرفة الأطراف المعدة والمهتمة بالقوائم المالية بالمؤسسات الجزائرية لأهمية تطبيق محاسبة الموارد البشرية من خلال الدراسة الميدانية وذلك بتوزيع استمارة على عينة الدراسة.

محتوى الدراسة:

أولا: دراسة نظرية تم التطرق من خلالها إلى أهم المفاهيم المتعلقة بمحاسبة الموارد البشرية؛

ثانيا: دراسة الميدانية والتي يتم من خلالها عرض مجتمع وعينة الدراسة، أداة الدراسة، ونتائج التحليل الإحصائي؛

أولا: محاسبة الموارد البشرية –دراسة نظرية–

على اعتبار أن الاقتصاد في الظروف الراهنة مبني على المعرفة فإنه من المؤكد يتطلب عمالة بشرية على مستوى عال من التعليم، والتدريب، والخبرة في مختلف مجالات التخصص وبالتالي فقد زاد الاهتمام بمحاسبة الموارد البشرية للحصول على ومعلومات محاسبية ومالية متعلقة بهذه الموارد، من اجل تزويد متخذي القرار من أجل اتخاذ قرارات مناسبة.

1– تعريف محاسبة الموارد البشرية

✓ **التعريف الكلاسيكي لمحاسبة الموارد البشرية:**[1]

التعريف الأول: محاسبة الأجور التي تعنى بحساب مختلف مستحقات العمال من خلال العمل على تحديد مكونات أجرة أو راتب العامل.

التعريف الثاني: المحاسبة التي تهتم بقياس القيمة الاقتصادية للموارد البشرية من خلال مختلف العمليات الحسابية المتعلقة بتقييم تكلفة وأداء المورد البشري وأثرها على الأداء الكلي للمؤسسة في وسط بيئة الأعمال التي تنشط فيها.

✓ **التعريف الحديث لمحاسبة الموارد البشرية:**

التعريف الأول: عرفتها جمعية المحاسبة الأمريكية AAA على أنها: "عملية تحديد وقياس الموارد البشرية وإمداد الوحدات الإدارية المعنية بهذه المعلومات"[2]

التعريف الثاني: تعريف kenneth محاولة للتحديد والتقرير عن الاستثمار في الموارد الخاصة بالمشروع والتي لا يتم المحاسبة عنها حاليا بالإجراءات المحاسبية التقليدية ويرى أنها نظام للمعلومات يبين للإدارة التغيرات التي تطرأ على الموارد البشرية بمرور الزمن.

التعريف الثالث: عرفها Flamholtz: وسيلة لقياس التكاليف التي تحدث في المشروع أو نتيجة لاختبار أو تأخير أو تدريب أو تعيين أو تنمية الأصول البشرية، كما تتضمن أيضا القياس الاقتصادي لقيمة الموارد البشرية للمشروع فهي تشمل المحاسبة عن البشر باعتبارهم موارد تنظيمية لأغراض كل من المحاسبة المالية والمحاسبة الإدارية[3].

من خلال التعاريف السابقة يمكن إعطاء تعريف لمحاسبة الموارد الاقتصادية على أنها: **تقييم الموارد البشرية من خلال قياس وتحديد تكاليف اكتشافها وتوظيفها بالإضافة إلى تكاليف تدريبها وتطويرها لضمان المحافظة عليها، مستقبلا وكذلك تقييم مستوى أدائها ومندى انعكاسه على مستوى الأداء الكلي للمؤسسة.**

2- تطور محاسبة الموارد البشرية :

يعتقد من الوهلة الأولى أن محاسبة الموارد البشرية مصطلح جديد إلا أنها شهدت تطورات عديدة وهي كالآتي:[4]

- ✓ **المرحلة الأولى:** تمتد من بداية الستينات إلى غاية 1966، وهي فترة وضع المفاهيم الأساسية للمحاسبة عن الموارد البشرية باستخدام النظريات والمبادئ المتعلقة بهذا الموضوع في العلوم الاجتماعية الأخرى.
- ✓ **المرحلة الثانية:** وتمتد من سنة 1966 إلى سنة 1971، وهي فترة لإيجاد وتقييم فاعلية نماذج قياس تكلفة وقيمة الموارد البشرية، كما تم في هذه الفترة تحديد المجالات الحالية والمستقبلية لاستخدام محاسبة الموارد البشرية، خلال هذه الفترة تم تطبيق ولأول مرة محاسبة الموارد البشرية في شركة j.barry للألبسة الرياضية.
- ✓ **المرحلة الثالثة:** وتمتد من سنة 1971 إلى سنة 1976، نشرت خلال هذه المرحلة العديد من الدراسات والأبحاث في مجال محاسبة الموارد البشرية وتم تطبيق العديد منها في مجال تقييم اثر المعلومات التي توفرها محاسبة الموارد البشرية في اتخاذ القرارات الإدارية والاستثمارية.
- ✓ **المرحلة الرابعة:** تمتد من سنة 1976 إلى سنة 1980،شهدت هذه المرحلة تراجعا في الاهتمام بهذا الفرع سواء من جانب الأكاديميين والمهنيين ويرجع ذلك إلى أن الجزء الأكبر من البحوث الأولية الأقل صعوبة قد أنجزت وبقيت الأجزاء الأكثر صعوبة والتي تتطلب عدد كبير من المؤسسات لتطبيقها والباحثين المتخصصين للقيام بها بالإضافة إلى ارتفاع تكاليف تطبيق هذه البحوث، كل هذا كان سببا في تراجع عدد البحوث.
- ✓ **المرحلة الخامسة:** من1981 إلى 2000، في هذه المرحلة كان هناك اهتمام جديد لكل من النظرية والتطبيق لمحاسبة الموارد البشرية، حيث تم إجراء عدد متزايد من البحوث الجديدة التي تتعلق بتطوير وتطبيق محاسبة الموارد البشرية في عدد كبير من المؤسسات.
- ✓ **المرحلة السادسة من سنة 2000إلى يومنا هذا:** عرفت بداية الألفية الثالثة توجها عالميا نحو اقتصاديات المعرفة وتكنولوجيا المعلومات، ومن ثم تم التركيز بشكل كبير على مهارات الموارد البشرية باعتبارها محددات أساسية لخلق القيمة وتحقيق الأرباح و لتحقيق ميزة تنافسية. وفي هذا الإطار خص الفكر المحاسبي باهتمام خاص مجال محاسبة الموارد البشرية

من أجل إبراز أهمية هذه الأداة في تحديد المسار الاقتصادي والمالي للمنشآت. وفي هذه الفترة ترسخت قناعة لدى الباحثين والمهنيين أن الإنفاق على الموارد البشرية هو إنفاق رأسمالي سواء على المستوى الجزئي أو على المستوى الكلي.

3- أهداف وأهمية محاسبة الموارد البشرية:

3-1 أهداف محاسبة الموارد البشرية:

الهدف الرئيسي لمحاسبة الموارد البشرية هو توفير بيانات صحيحة وموثوقة عن تكلفة وقيمة الموارد البشرية للأطراف ذات العلاقة لترشيد صنع القرار، حيث يؤكد باحثون على أن الهدف لا يخرج عن الهدف العام للمحاسبة الذي حددته لجنة مبادئ المحاسبة وهو تقديم معلومات عن الموارد الاقتصادية للمؤسسة للمساعدة في عملية اتخاذ القرارات، على اعتبار أن العنصر البشري جزء من الموارد الاقتصادية بالمفهوم الاقتصادي. وتتمثل أهم أهداف محاسبة الموارد البشرية في:[5]

- ✓ تحسين وتطوير إدارة الموارد البشرية من المنظور المؤسسي، من خلال معرفة جدوى الاستثمار في الموارد البشرية وتقويمها.
- ✓ محاولة تحسين أسس تقويم المؤسسات لدى المستثمرين
- ✓ إيصال المعلومات الخاصة بالموارد البشرية للأطراف ذات العلاقة.

كما حددت جمعية المحاسبة الأمريكية ثلاث أهداف رئيسية لمحاسبة الموارد البشرية وهي:

- ✓ القياس: أي تقدير تكلفة وقيمة العنصر البشري باستخدام طرق ونماذج ومعايير موضوعية
- ✓ التطبيق: ويعني تصميم النظام المحاسبي الملائم للاستفادة من المقاييس الموضوعة
- ✓ النتائج الإنسانية: تتضمن تحليل اثر محاسبة الموارد البشرية على التنظيم الإنساني للمنشأة من حيث اتجاهات العاملين وسلوكهم وأدائهم.

3- 2 أهمية محاسبة الموارد البشرية:

يعتمد نجاح منظمات الأعمال وكفاءة تشغيلها على حسن استثمار مواردها وخاصة الموارد البشرية التي تقوم بإدارة جميع موارد المنظمة الأخرى وتتمحور أهمية محاسبة الموارد البشرية في: [6]

- ✓ الموارد البشرية أساس الاستقلال والنفوذ الاقتصادي.
- ✓ أهم أداة تنافسية عالمية.
- ✓ تساعد على خفض فاتورة التكنولوجيا المستوردة.
- ✓ تعمل على تعظيم القيمة المضافة.
- ✓ تعمل الموارد البشرية على زيادة الصادرات.
- ✓ مكمل أساسي للثروة القومية.
- ✓ تعمل محاسبة الموارد البشري على تحقيق القدر الكافي من المعلومات التي تؤثر على السياسات العامة للمؤسسة.

4- فروض محاسبة الموارد البشرية:

ترتكز محاسبة الموارد البشرية مثلها كمثل أي نوع من المحاسبة على مجموعة من الفروض تعتبر كأساس عمل وكمبادئ أساسية تعمل في ظلها لتسيير وترشيد العنصر البشري داخل أي مؤسسة، وتتمثل في خمسة فروض كالآتي:[7]

✓ **الفرض الأول:** يعتبر المورد البشري داخل المؤسسة ذو أهمية بحيث ان له قيمة اقتصادية مباشرة تتمثل في كل الجهد والوقت المنفق في سبيل تاذية وانجاز الأعمال المسندة لهذا العنصر البشري الذي يعمل داخل المؤسسة أو كل الخدمات المقدمة في حينها أو مستقبلا من طرف هذه العنصر البشري، أما القيمة الاقتصادية غير المباشرة فتتمثل في حسن تسيير هذا المورد والاستفادة من الموارد المادية والتكنولوجيات والتقنيات باعتباره أداة فعالة قادرة على المساهمة في تحقيق أهداف المنظمة.

✓ **الفرض الثاني:** تتأثر قيمة الموارد البشرية بالنمط القيادي للمؤسسة، حيث تتوقف إنتاجية العاملين على المهارات والقدرات من ناحية والرغبات والميول من ناحية أخرى، كما تتطور معارف الموارد البشرية في المؤسسات التي تركز إدارتها على التدريب وتطوير العاملين وكذا الحوافز المادية والمعنوية التي تقدمها، كما أن الإدارة تساهم في توجيه العنصر البشري واستخدام طاقاته الاستخدام الصحيح، مما يولد لديه دوافع ايجابية واستعداد نفسي وذهني للمساهمة في تحقيق أهداف المؤسسة.

✓ **الفرض الثالث:** تعتبر المعلومات التي توفرها محاسبة الموارد البشرية من حيث قياس تكلفة وقيمة المورد البشري جد ضرورية لإدارة المؤسسة، في مختلف العمليات الروتينية اليومية الخاصة بالعنصر البشري، وفي العمليات الأساسية والإستراتيجية كالتخطيط واتخاذ القرارات والتوظيف والتكوين للمورد البشري.كما ان المعلومات التي تتضمنها محاسبة الموارد البشرية لها أهمية كبيرة في عمليات الرقابة والتقييم سواء للمتعاملين الداخليين والخارجيين للمؤسسة.

✓ **الفرض الرابع:** إن توظيف الموارد البشرية يعتبر تكلفة اقتصادية تتحملها المؤسسة مقابل خدمات ومنافع تحصل عليها مستقبلا، لذا يمكن ترجمة هذه التكاليف في صور نقدية، وإظهارها في القوائم المالية مثل أجور العمال وتكاليف التدريب والتأهيل

✓ **الفرض الخامس:** إن المفهوم التقليدي للأصول يقوم على أنها حقوق وخدمات مملوكة قابلة للقياس بوحدات نقدية وهي تكتسب نتيجة التعامل بين الوحدات الاقتصادية يتوقع الحصول منها على خدمات ومنافع في المستقبل.

5- مقومات الأصل ومدى توفرها في المورد البشري:

حتى تستطيع أي مؤسسة الاعتراف والإفصاح عن الموارد البشرية ضمن القوائم المالية عليها أن تحدد مجموعة المعايير الواجب توفرها في الموارد البشرية حتى يمكن اعتبارها أصل، ويمكن تحديد هذه المعايير بعد تناول عدد من تعاريف للأصول:[8] حيث عرفت لجنة تعاريف المحاسبة الدولية IASC الأصل بأنه: **"مورد تسيطر عليه المنشاة نتيجة لأحداث سابقة، ومن المتوقع أن ينجم عليه منافع اقتصادية مستقبلية للمنشاة "**. ومنه ووفقا للتعريف السابق حتى يعتبر المورد أصلا يجب توفر 4 معايير أساسية وهي:

✓ حق السيطرة (الملكية):

ساعد شرط حق الملكية الكثير من المعارضين في رفض فكرة تطبيق مفهوم الأصل على الموارد البشرية متذرعين بان المجتمع ليس مجتمع عبيد ولا يصح اعتبار الموارد البشرية العاملة في منظمة ما بمثابة ملك لها ولا يمكن إجبارها على العمل داخل المنظمة ما لم يوجد اتفاق سابق بين الطرفين يتوجب العمل به يتوجب العمل به وبدون ذلك فيمكن ترك العمل في أي وقت وبعد ذلك يتم التصرف بالعاملين سواء بالبيع أو التأجير أو التنازل لوحدات أخرى، ويتطلب الرد على هذه

الحجة من اعتبار مفهوم ملكية الموارد البشرية مفهوما غريبا وان قيام المؤسسات باستخدام الموارد البشرية ذات التخصصات والكفاءات المختلفة لمدة طويلة جعلتها تعتبرهم ملكا لها، لذا فإذا كان الحق القانوني هو معيار المناسب لتمييز الأصول المادية، فان المعيار المناسب لتمييز الأصول البشرية هو الحق الوظيفي الذي يعطي الحق للمنظمة في الحصول على خدمات وظيفية بكلفة اقتصادية معقولة. وعلى أساس ما تقدم يتضح بان معيار الحكم على الأصل ليس في ملكيته القانونية ولكن في حق المشروع باستخدامه للحصول على فائدة منه في مجال العمل لان التملك لا ينصرف إلى الموارد البشرية ذاتها بل ينصرف إلى خبراتها ومعارفها ومهارتها.[9]

✓ تحقق منافع اقتصادية:

تتمثل المنافع الاقتصادية المتدفقة عن الموارد البشرية في إمكانية المساهمة بشكل مباشر أو غير مباشر في تحقيق تدفقات نقدية على المؤسسة، كما يمكن لتلك المنافع الاقتصادية أن تتدفق بطرق مختلفة كأن يستثمر الأصل البشري وحده أو مع أصول مادية لتقديم خدمات أو إنتاج سلع.[10] ولكن المعارضين على هذا الشرط اعتبروا انه طالما نعيش في عالم ظروفه غير مؤكدة ولا يوجد أي ضمان بامتداد تلك الخدمات والمنافع، لأكثر من مدة مالية معينة، حيث يمكن للموارد البشرية ترك العمل أو الاستقالة أو الاتجاه إلى عمل آخر في منظمة أخرى.ومنه يمكن القول أن صفة التأكد من الحصول على الخدمات والمنافع يجب رفضها ويجب الاقتصار على التوقعات المستقبلية[11].

✓ معيار المقدرة الإنتاجية:

إن الغرض من الحصول على الأصول المادية هو استخدامها في العملية الإنتاجية، ولاشك أن عنصر اليد العاملة يعد العنصر الأكثر أهمية في المشروع فهو من جهة احد مدخلات العملية الإنتاجية ومن جهة أخرى مقدرة العنصر البشري على التأثير في الموارد أو عناصر الإنتاج الأخرى[12]

✓ القابلية للقياس

يتطلب تعريف المورد على أنه أصل وجوب أن يكون قابلا للتحديد أو القياس وذلك لتمييزه وفصله عن باقي الموارد الأخرى، وهذا التحديد والقياس يعبر عنه بوحدات نقدية. وتستهدف عملية القياس والتحديد قياس الخدمات الاقتصادية المستقبلية المتدفقة من المورد وأي مورد لا يمكن تحديد قياس الخدمات الاقتصادية بشكل مالي لا يمكن معاملته محاسبيا على انه أصل[13].

6- نماذج قياس تكاليف الموارد البشرية:

يعبر القياس المحاسبي وفق ما عرفته لجنة معايير المحاسبة الدولية عن عملية تحديد القيم النقدية للعناصر التي سوف يعترف بها في القوائم المالية، وهذا يتطلب اختيار أساس معين للقياس، لكن تذكر أن القياس المحاسبي للموارد البشرية له هدفين أساسين هما: المحاسبة عن تكلفة الموارد البشرية باعتبارها أصلا من أصول المؤسسة، و المحاسبة عن قيمة الموارد البشرية باعتبارها موردا اقتصاديا يتطلب الأمر استغلاله بكفاء[14]،وفيما يلي سنتطرق إلى نماذج قياس الموارد البشرية.

أ .منهج التكلفة، و يطبق بموجب ثلاثة أساليب هي:

- أسلوب التكلفة التاريخية: ان التكلفة التاريخية للموارد البشرية تمثل التضحية التي تتحملها المنشأة في سبيل الحصول على البشر وتنميتهم، وهي تتكون من ثلاث عناصر هي:[15]

– تكلفة الحصول على البشر: وهي تشمل مجموعة من التكاليف المباشرة كتكاليف الاستقطاب، الاختيار، التعيين والتوظيف، وكذا مجموعة من التكاليف غير المباشرة كتكاليف الترقية والترفيعات ؛

– تكلفة التعلم: وهي تكلفة تفاضلية تتحملها المنشاة لحين تحقيق الفرد لمستوى الإنتاجية المطلوبة ى عادة لوظيفة معينة، وتشمل تكاليف برامج التدريب الرسمي والتوجيه و تكاليف التدريب أثناء العمل؛

– تكاليف مكافأة ترك الخدمة: بعد تأصيل تكاليف الموارد البشرية السابقة يتم إطفاؤها موزعة على العمر الإنتاجي المتوقع للأصل، مع الاعتراف بالخسائر في حالة تصفية الأصل (التسريح أو إنهاء الخدمة مبكرا أو الوفاة)، أو زيادة قيمة الأصل البشري للإفصاح عن التكاليف الإضافية المتوقع لها أن تزيد طاقة منفعة الأصل.

إلا انه لاستعمال مقياس التكلفة التاريخية حدودا تتمثل في:[16]

- ❖ لا تتطابق التكلفة التاريخية بالضرورة مع القيمة الاقتصادية للأصل البشري؛
- ❖ إن أي زيادة في قيمة الأصل أو إطفاء له قد يكون ذاتيا، ولا يظهر أي علاقة ارتباط بزيادة أو انخفاض الإنتاجية للأصول البشرية؛
- ❖ لا تؤدي طريقة التكلفة التاريخية إلى قيم قابلة للمقارنة بسبب أن تكلفة الحصول على البشر وتكلفة التعلم تختلف من فرد لأخر داخل المنشاة الواحدة؛
- ➢ أسلوب التكلفة الاستبدالية: ويسمى أيضا أسلوب تكلفة إحلال الموارد البشرية. يمكن تعريف تكلفة الإحلال للموارد البشرية بأنها : التضحية التي ستتحملها المنشأة اليوم لإحلال موارد بشرية بدلا من الموجود الآن ، بحيث يكون البديل قادرًا على تقديم نفس المجموعة من الخدمات التي يقوم بها الفرد الذي يشْغل هذه الوظيفة.
- ➢ أسلوب تكلفة الفرصة البديلة: ويقوم على أساس أن تكلفة الفرصة البديلة للموظف هي قيمته من الاستخدام البديل المتاح له بد لا من استخدامه الحالي. ويقوم هذا الأسلوب على ما يعرف بمفهوم المساومة أو المناقصة التنافسية بين مراكز الاستثمار المتعددة في المنشأة والتي تتنافس فيما بينها على استقطاب الموظفين ذوي الخبرة النادرة من أجل الانتفاع بخدماتهم فيها.[17]

ب.منهج القيمة:

تم اقتراح العديد من النماذج لقياس الموارد البشرية وفق مقاربة مالية و اقتصادية تتجاوز سلبيات المقاربة المحاسبية التي سادت لفترة طويلة، وتستوحي مفاهيمها و أدواتها من علوم ومجالات مختلفة مثل الإدارة الإستراتيجية، وعلم اجتماع المنظمات و مالية المؤسسة. يمكن ذكر بعض هذه النماذج من بينها:[18]

- ❖ طريقة الشهرة غير المشتراة (المستترة):

تقوم هذه الطريقة على أساس اتخاذ الأرباح التي تزيد عن المتوسط العادي للأرباح (الأرباح غير العادية) أساس للتقييم، وذلك عن طريق رسملة هذه الأرباح الزائدة واعتبارها ممثلة للموارد البشرية في المنشاة وهذه الطريقة تتجاهل الكفاءة التي تستعمل بها الأصول الأخرى.

- ❖ طريقة العوائد المستقبلية:

باستخدام هذه الطريقة يتم تقييم الأصول البشرية على أساس التوصل إلى القيمة الحالية للمرتبات والأجور التي يتقاضاها العنصر البشري في المستقبل حتى نهاية عمرها الإنتاجي للمنظمة لتمكن من حساب القيمة الإجمالية للأصول البشرية من واقع متوسط رواتب لمجموعة متماثلة من العاملين، إلا أنها لا تأخذ بعين الاعتبار إلا عنصرا واحدا من عناصر التكاليف للوصول إلى قيمة الموارد البشرية، وإهمال عوامل أخرى كسن العامل وكفاءته وأقدميته.

7- المعالجة المحاسبية للموارد البشرية:

تعبر المعالجة المحاسبية للموارد البشرية عن عملية تحديد، قياس، تسجيل و نشر المعلومات المالية الملائمة حول هذه الموارد لفائدة الإدارة ومختلف الأطراف ذات المصلحة في المؤسسة. تتم المعالجة المحاسبية التي تتعلق بالمورد البشري، بعد رسملة المصاريف اللازمة للحصول على المورد البشري، من خلال ترحيل جميع حسابات للتكاليف المختلفة الخاصة بالموارد البشرية، كتكاليف التعيين وتكاليف التدريب، وتكاليف المحافظة على الموارد البشرية إلى حساب الاستثمار في الموارد البشرية.

المعالجة المحاسبية المتعلقة بالعنصر البشرى تشبه تلك المتبعة في الأصول المادية، وهي تتعلق بأربع عمليات وهي : تكلفة الحصول على المورد البشري، إطفاء قسط الإهتلاك من الأصول البشرية والمستحق للدورة المالية المنتهية، الاستغناء عن المورد البشري، وأخيرا موت المورد البشري. مع التذكير أنه قد يتم الاستغناء عن المورد البشري لقاء مقابل مالي.

لذلك فان مكاسب الاستغناء = مبلغ الانتقال أو البيع مخصوما منها (ناقص) القيمة المحاسبية للأصل البشري علما أن القيمة المحاسبية للأصل البشري = تكلفة الحصول على العنصر البشري – مجموع أقساط الإهتلاك السنوية.[19]

ثانيا: الدراسة الميدانية ونتائج التحليل الإحصائي

من خلال هذه الورقة البحثية وبالاعتماد على الدراسة الميدانية سنحاول دراسة مدى معرفة عينة الدراسة لأهمية محاسبة الموارد البشرية واهم الفوائد الناتجة عن تطبيقها، واهم الصعوبات التي تواجهها وذلك من خلال استجواب بعض الفئات المعدة والمهتمة بالقوائم المالية للمؤسسة، من اجل تحقيق أهداف الدراسة تم جمع البيانات اللازمة من خلال الاستمارات التي تم إعدادها لهذا الغرض وقد تم تفريغ البيانات وتحليل النتائج باستخدام برنامج (Stastical Pakage SPSS for Social Science).

1- مجتمع وعينة الدراسة:

يتكون مجتمع الدراسة المستهدف من مستخدمي ومعدي القوائم المالية لاعتمادها على تلك البيانات كمصدر للمعلومات في اتخاذ القرارات، وقد تم اختيار عينة الدراسة بطريقة مقصودة والمتمثلة في محافظي الحسابات، والمحاسبين، إطارات بالبنك وبمصلحة الضرائب المتواجدين بولاية سكيكدة، وذلك لتخصصهم في المجال المالي والمحاسبي.

2- أداة الدراسة:

تتمثل أداة الدراسة في الاستمارة كأهم الأدوات البحثية لتحليل أراء العينة، ومعرفة مدى إدراكهم لأهمية محاسبة الموارد البشرية، تم توزيع **42** استمارة على هذه الفئات وتم استرداد **38** استمارة منها، وجدت جميعها قابلة للتحليل والجدول التالي يوضح جميع محاور الاستمارة وعدد فقراتها.

الجدول رقم 1: محاور الاستمارة وعدد فقراتها

الرقم	المحاور	عدد الفقرات
1	بيانات عامة	02
2	الوعي بأهمية محاسبة الموارد البشرية	06
3	مدى الاهتمام بالقياس والإفصاح المحاسبي عن الموارد البشرية	07
4	مدى وجود نظام معلومات يلبي متطلبات تطبيق محاسبة الموارد البشرية	05
5	تأثير محاسبة الموارد البشرية على اتخاذ القرارات	06

وقد تم استخدام سلم ليكارت ذو التدرج الخماسي لتحديد درجة موافقة المستجيب

درجة الموافقة	موافق بشدة	موافق	محايد	غير موافق	غير موافق بشدة
الوزن	5	4	3	2	1

3- نتائج التحليل الإحصائي

3-1 دراسة معامل الثبات أداة الدراسة:

يوضح معامل ثبات أداة الدراسة ما إذا كانت قائمة الاستبيان ستعطي نفس النتائج باحتمال مساوي لقيمة المعامل المحسوب في حالة ماذا تم اعادة توزيعها على نفس أفراد العينة، وللتأكد من ثبات أداة الدراسة تم استخراج معامل الاتساق الداخلي لأداة الدراسة باستخدام معامل كرومباخ- الفا وهذا ما يوضحه الجدول رقم (1):

الجدول رقم 02: معامل الفا كرمباخ

عدد فقرات الاستمارة	الفا كرومباخ
26	0.831

المصدر: مخرجات برنامج spss

من خلال الجدول رقم 01 نلاحظ أن معامل كرومباخ-القا بلغ 0.81 وهو اكبر من 0.60 وهذا يدل على أن أداة الدراسة تتمتع بثبات ممتاز يمكن الاعتماد عليه في تعميم النتائج المتوصل إليها من خلال هذه الدراسة.

3-2 تحليل النتائج واختبار صحة الفرضيات:

✓ تحليل النتائج:

المتغيرات الوصفية لعينة الدراسة:

تتشكل عينة الدراسة من محاسبين بنسبة 34.2% في حين كانت نسبة محافظي الحسابات 18.4 % أما فيما يخص كل من الإطارات بالبنك وبمصلحة الضرائب فقد بلغت نسبتهما 23.7 %. من حيث سنوات الخبرة نلاحظ أن 71% من عينة الدراسة تتراوح خبرتهم ما بين 6و 20 سنة كل هذا يعطي انطباع جيد حول إعطاء معلومات دقيقة ومفيدة حول موضوع الدراسة باعتبار أن عينة الدراسة تتشكل من فئات ذوي خبرة بالمجال المالي والمحاسبي بالإضافة إلى عدد سنوات الخبرة التي تزيد من كفاءاتهم في هذا المجال. والجدول رقم 2 يوضح ذلك:

الجدول رقم 03: المتغيرات الوصفية لعينة الدراسة

الوظيفة	التكرار	النسبة%	عدد سنوات الخبرة	التكرار	النسبة %
محاسب	13	34.2	1-5 سنوات	4	10.5
محافظ حسابات	07	18.4	6-10 سنوات	14	36.8
إطار بالبنك	09	23.7	11-20 سنة	13	34.2
إطار بمصلحة الضرائب	09	23.7	21 سنة فما فوق	07	18.4

المصدر: من إعداد الباحثين بالاعتماد على مخرجات برنامج SPSS

✓ اختبار صحة الفرضيات:

اختبار الفرضية الأولى:

H_1: يوجد إدراك سليم وكاف لأهمية محاسبة الموارد البشرية من قبل مستخدمي القوائم المالية عند مستوى دلالة a=0.05

H_0:. يوجد إدراك سليم وكاف لأهمية محاسبة الموارد البشرية من قبل مستخدمي القوائم المالية عند مستوى دلالة a=0.05

الجدول رقم 04: التحليل الإحصائي لاختبار الفرضية الأولى

فقرات المحور الثاني	موافق بشدة	موافق	محايد	غير موافق	غير موافق بشدة	الانحراف المعياري	المتوسط الحسابي
يعد مفهوم محاسبة الموارد البشرية من المفاهيم الحديثة، وغير المعروفة؛	14	23	-	1	-	0.7318	4.2895
	35.9%	59.0%	-	2.6%	-		
ينظر للموظفين بالمؤسسات الجزائرية كموارد بشرية ذات قيمة؛	03	18	07	08	1	.82490	4.4737
	7.7%	46.2%	17.9%	20.5%	2.6%		
يعتبر المورد البشري في نظركم أساس العملية الإنتاجية والاقتصادية بالمؤسسة؛	23	10	02	03	-	0.9165	4.3947
	60.5%	25.6%	5.1%	7.7%	-		
تتحمل المؤسسات تكاليف إضافية في سبيل استقطاب وتدريب وتأهيل الموظفين من أجل الرفع من مستواهم؛	13	24	-	01	-	0.6110	3.2895
	34.2%	%61.5	-	2.6%	-		
هناك اهتمام خاص بالبيانات والمعلومات ذات العلاقة بنفقات ومصاريف الموارد البشرية ؛	06	22	06	04	-	0.8433	3.7895
	15.4%	56.4%	%15.4	10.3%	-		
زادت التطورات التكنولوجية الحاصلة وانعكاسها على المؤسسات من أهمية الموارد البشرية .	14	15	03	06	-	1.0523	4.9737
	35.9%	38.5%	%7.7	15.4%	-		
المؤشرات الكلية للمحور						0.60050	4.1316

المصدر: من إعداد الباحثين بالاعتماد على مخرجات برنامج SPSS

يظهر الجدول رقم 03 أن المتوسطات الحسابية قد تراوحت بين (3.7895 و4.4737) بانحرافات معيارية تراوحت بين (0.6110 و1.0523)، كما يتضح من الجدول أن كل من الفقرتين الأولى " يعد مفهوم محاسبة الموارد البشرية

من المفاهيم الحديثة " والثانية " يُنظر للموظفين بالمؤسسات الجزائرية كموارد بشرية ذات قيمة وليس تكلفة " قد حصلتا على أعلى وسط مرجح بلغ 4.2895 و4.4737 على التوالي وهذا راجع لكون محاسبة الموارد البشرية من المفاهيم الجديدة وغير المعروفة بالنسبة للمستجوبين بالإضافة إلى الأهمية التي يكتسيها والدور الذي يلعبه المورد البشري في تحقيق أهداف أي منظمة ناجحة. وعلى العموم فان المتوسط العام للمحور قد بلغ 4.1316 وهو أعلى من الوسط الفرضي 3 على مساحة مقياس ليكارت بانحراف معياري قدره 0.60050 مما يؤدي إلى رفض فرضية العدم وقبول الفرضية البديلة وبالتالي يوجد وعي كافي لأهمية محاسبة الموارد البشرية.

اختبار الفرضية الثانية

H_1: هناك اهتمام ملحوظ من قبل مستخدمي القوائم المالية لمسألة القياس والإفصاح المحاسبي عن الموارد البشرية.

H_0: ليس هناك اهتمام ملحوظ من قبل مستخدمي القوائم المالية لمسألة القياس والإفصاح المحاسبي عن الموارد البشرية .

الجدول رقم05: التحليل الإحصائي لاختبار الفرضية الثانية

فقرات المحور الثالث	موافق بشدة	موافق	محايد	غير موافق	غير موافق بشدة	الانحراف المعياري	المتوسط الحسابي
هناك حاجة إلى قياس قيمة ومهارات وكفاءة الأفراد في المؤسسات والإفصاح عنها في القوائم المالية.	11	9	4	14	–	1.26699	3.4474
	28.2 %	%23.1	10.3 %	35.9%	–		
من المفيد معالجة معارف وخبرات الأفراد على أنها أصول غير ملموسة (Actif intangible) تمتلكها المؤسسة؛	08	16	7	7	–	1.02077	3.6579
	20.5 %	41.0 %	17.9 %	17.9%	–		
إن رسملة مصاريف تدريب وتكوين العاملين وتوزيعها على دورات الاستفادة منها يعبر عن القيمة الحقيقية لأصول المؤسسة ؛	07	13	07	11	–	0.10604	3.4211
	17.9 %	33.3 %	17.9 %	28.2%	–		
تعتبر قيمة خبرات ومهارات وكفاءات الأفراد بالمؤسسات أهم مؤشرات نجاحها وربحيتها ؛	19	16	2	1	–	0.71809	4.3947
	48.7 %	41.0 %	5.1%	2.6%	–		
الإفصاح عن الاستثمار في المورد البشري يزيد من الميزة التنافسية للمؤسسة ؛	12	24	2	–	–	0.55431	4.2632
	30.8 %	61.5 %	5.1%	–	–		
توجد صعوبة في القياس المحاسبي	15	17	6	–	–	0.7141	4.236

للمورد البشري.	38.5 %	%43.6	15.4 %	-	-	1	8
القيام بإجراء القياس المحاسبي للموارد البشرية يساعد على الاستخدام الأمثل لها.	08	24	04	02	-	0.73521	4.0000
	20.5 %	% 61.5	% 10.3	%5.1	-		
المؤشرات الكلية للمحور						**0.75960**	**3.7237**

المصدر: من إعداد الباحثين بالاعتماد على مخرجات برنامج SPSS

من خلال الجدول رقم 04 يتبين أن مضمون العبارات تقع بين درجات عالية وظهر ذلك من خلال المتوسطات الحسابية التي تراوحت بين (3.4211و4.3947) بانحرافات معيارية تراوحت بين (0.10604و 0.73521) وهذا يعني تأييد أفراد العينة للفقرات السبع الخاصة باختبار الفرضية الثانية، كما بلغ المتوسط العام للمحور 3.7237 بانحراف معياري قدره0.75960 وهذا ما يجعلنا نرفض فرضية العدم ونقبل الفرضية البديلة، وهذا يشير إلى قبول واهتمام المستجوبين لمسالة القياس والإفصاح المحاسبي للموارد البشرية وانه من الأحسن رسملة تكاليف الموارد البشرية وتوزيعها على دورات الاستفادة منها والإفصاح عنها كأحد عناصر الأصول الغير ملموسة ، كما أن هناك اتفاق على صعوبة القياس للموارد البشرية الأمر الذي يعيق ويحد من تطبيق محاسبة الموارد البشرية.

اختبار الفرضية الثالثة:

H_1: يوجد نظام معلومات يلبي متطلبات محاسبة الموارد البشرية من وجهة نظر المستجوبين.

H_0:. يوجد نظام معلومات يلبي متطلبات محاسبة الموارد البشرية من وجهة نظر المستجوبين.

الجدول رقم 06: التحليل الإحصائي لاختبار الفرضية الثالثة

فقرات المحور الرابع	موافق بشدة	موافق	محايد	غير موافق	غير موافق بشدة	الانحراف المعياري	المتوسط الحسابي
هناك آليات وطرق لمعالجة بيانات الموارد البشرية بشكل مستقل ؛	01	28	04	05	-	0.74530	3.6579
	%2.6	71.8%	10.3%	12.8%	-		
النظام المحاسبي الحالي يوفر معلومات محاسبية عن الموارد البشرية تمتاز بالوضوح والدقة.	07	13	04	12	02	1.25004	3.2895
	%17.9	33.3%	%10.3	%30.8	%5.1		
يتم بالمؤسسات الجزائرية مسك سجلات خاصة لمعالجة بيانات الموارد البشرية ؛	08	19	05	05	01	1.03151	3.7368
	%20.5	48.7%	12.8%	12.8%	%2.6		
تسمح المستندات المحاسبية الحالية	01	20	50	12	-	0.94966	3.2632

إمكانية تطبيق محاسبة الموارد البشرية بشكل ملائم ؛	%2.6	51.3%	%12.8	%30.8	-		
توجد بالمؤسسات الجزائرية كفاءات بشرية في مجال محاسبة الموارد البشرية لديها القدرة على تطبيقها.	04	22	06	04	02	1.00355	3.5789
	%10.3	56.4%	%15.4	10.3%	%5.1		
المؤشرات الكلية للمحور الرابع						**0.67217**	**3.6184**

المصدر: من إعداد الباحثين بالاعتماد على مخرجات برنامج SPSS

يتبين من الجدول رقم 05 بان أعلى متوسط حسابي حققته مل من الفقرة الثالثة والفقرة الأولى حيث بلغ 3.7368 و3.6579 بانحراف معياري قدره 1.03151 و 0.74530 مما يؤكد وجود آليات وطرق لمعالجة بيانات الموارد البشرية التي يتم معالجتها من خلال مسك سجلات خاصة بالموارد البشرية بالمؤسسات الجزائرية كما بلغ المتوسط الحسابي للفقرة الخامسة 3.5789 بانحراف معياري قدره 1.00355 هذا ما يبين توفر كفاءات بشرية ليدها القدرة على تطبيق محاسبة الموارد البشرية، وبصفة عامة يتبين أن المتوسط الحسابي لجميع فقرات المحور الرابع قد بلغ 3.6184 وهو اكبر من 3 على مساحة مقياس ليكارت بانحراف معياري قدره 0.67217 هذا ما يجعلنا نرفض الفرضية العدمية ونقبل الفرضية البديلة وبالتالي تأكيد وجود نظام معلومات يسمح بتطبيق محاسبة الموارد البشرية.

اختبار الفرضية الرابعة:

H_1: يوفر تطبيق محاسبة الموارد البشرية أي معلومات تساعد في اتخاذ القرارات من وجهة نظر المستجوبين.

H_0:.لا يوفر تطبيق محاسبة الموارد البشرية أي معلومات تساعد في اتخاذ القرارات من وجهة نظر المستجوبين.

الجدول رقم07: التحليل الإحصائي لاختبار الفرضية الرابعة

فقرات المحور الخامس	موافق بشدة	موافق	محايد	غير موافق	غير موافق بشدة	الانحراف المعياري	المتوسط الحسابي
تساعد بيانات محاسبة الموارد البشرية عند تطبيقها في دعم قرارات التوظيف والتعيين، الاستغناء، و إحلال العمال؛	19	11	03	05	-	1.05334	4.1579
	48.7 %	%28.2	7.7 %	%12.8	-		
تساعد بيانات محاسبة الموارد البشرية في تقييم أداء الأقسام والفروع بالمؤسسات؛	15	12	04	06	-	8.18670	5.2895
	38.5 %	%30.8	10.3 %	15.4%	-		
تساعد محاسبة الموارد البشرية المؤسسة على القيام بمسؤوليتها الاجتماعية من خلال وضع أهداف لتنمية الموارد البشرية إلى جانب الأهداف الاقتصادية	07	24	03	04	-	0.83146	3.8947
	17.9 %	%61.5	7.7 %	%10.3	-		

؛							
يترتب على تطبيق محاسبة الموارد البشرية تضخم المركز المالي وبالتالي زيادة ثقلها في السوق المالي ؛	06	14	12	06	-	0.95115	3.5263
	15.4 %	%35.9	30.8 %	%15.4	-		
يؤدي تطبيق محاسبة الموارد البشرية إلى رفع الروح المعنوية والمبادرة للموظفين مما يزيد من إنتاجيتهم ؛	13	23	02	-	-	0.56511	4.2895
	% 33.3	59.0%	5.1 %	-	-		
يؤدي تطبيق محاسبة الموارد البشرية إلى المحافظة على الموارد البشرية من خلال خلق روح الانتماء للمؤسسة لدى الموظفين باعتبارهم جزء من رأس مال المؤسسة.	15	15	06	20	-	7.47442	5.3947
	38.5 %	%38.5	15.4 %	%5.1	-		
المؤشرات الكلية للمحور						**3.60123**	**4.7763**

المصدر: من إعداد الباحثين بالاعتماد على مخرجات برنامج SPSS

من خلال الجدول رقم 06 يتبين أن مضمون العبارات تقع بين درجات عالية ويظهر ذلك جليا من خلال المتوسطات الحسابية التي تراوحت بين (3.5263و 5.3947) إلا انه رغم ذلك نلاحظ تشتت في إجابات أفراد العينة والتي تلاحظ من خلال الانحرافات المعيارية التي تراوحت بين (0.56511و 8.18670) بصفة عامة بلغ المتوسط الحسابي للمحور 4.7763 بانحراف معياري 3.60123 وبالتالي نرفض فرضية العدم ونقبل الفرضية البديلة وبالتالي تؤثر محاسبة الموارد البشرية على اتخاذ القرارات وذلك من خلال توفير معلومات سواء بالنسبة للإدارة، أو جميع الأطراف المهتمة بالقوائم المالية للمؤسسات، وحتى للموارد البشرية في حد ذاتها.

خاتمة:

على الرغم من دور وأهمية الموارد البشرية باعتبارها أهم العناصر الإنتاجية التي تحكم نجاح المؤسسات وأهمية الإفصاح عنها إلا أن المحاسبة التقليدية تبقى قاصرة حيث أن غالبية القوائم المالية تخلو من أي بيانات عنها، وبالتالي فهي لا تعكس الصورة الحقيقية عن المركز المالي للمؤسسة وهي بذلك توحي بان الموارد المتاحة للمؤسسة هي موارد مادية فقط وتلغي دور الموارد البشرية. وبالتالي يجب توجيه المحاسبة إلى مواكبة التطورات والمستجدات التي تطرأ على بيئة الأعمال وبوجه الخصوص ضرورة الإفصاح عن الموارد البشرية من خلال تطبيق محاسبة الموارد البشرية.

التوصيات والمقترحات:

النتائج:

بعد إحاطتنا لموضوع محاسبة الموارد البشرية بالدراسة النظرية والتطبيقية تم التوصل لمجموعة من النتائج وهي:

- يعد مفهوم محاسبة الموارد البشرية من المفاهيم الحديثة إلا انه يحظى باهتمام كبير من قبل معدي ومستخدمي القوائم المالية وذلك لأهمية المورد البشري؛
- على الرغم من أهمية محاسبة الموارد البشرية والاهتمام الذي تحظى به إلا أن صعوبات قياس كفاءة العاملين وتحويلها إلى قيمة أو أصل، وغياب معيار يحدد آلية القياس تحول دون تطبيقها وهذا راجع لطبيعة هذه الأصول وبالتالي فان محاسبة الموارد البشرية تبقى في إطارها النظري وبعيدة عن الواقع التطبيقي؛
- تحظى مسالة القياس والإفصاح المحاسبي عن الموارد البشرية ضمن القوائم المالية للمؤسسة باهتمام الأطراف المهتمة بهذه الأخيرة إلا أن المحاسبة التقليدية تبقى قاصرة فيما يخص الإفصاح عن الموارد البشرية كأصول غير ملموسة وذلك لان النظام المحاسبي المالي مقيد ومحكوم بخصوص قانونية لم يرد فيها اعتبار المورد البشري أصلا؛
- توفر محاسبة الموارد البشرية معلومات ذات أهمية بالغة عن القيمة الاقتصادية للأصول البشرية وذلك لأغراض الاستخدامات الإدارية بالإضافة لاستخدامات الجهات الخارجية من خلال معلومات أكثر ملائمة لاتخاذ القرارات المناسبة في إدارة وتوجيه مصالحهم في أنشطة المؤسسة ومستقبلها؛
- إن تطبيق محاسبة الموارد البشرية يؤثر بصورة ايجابية على الموارد البشرية فهي تعتبرهم أهم ممتلكات المؤسسة، وجزء أساسي من رأسمالها.

التوصيات:

- ضرورة عقد دورات تدريبية وتكوينية تعمل على التعريف أكثر بمحاسبة الموارد البشرية وتوضيح آليات تطبيقها؛
- ضرورة تعديل المعيار الدولي رقم 38 الذي يخص الأصول الغير ملموسة بإضافة مادة لمعالجة الموارد البشرية كأصول غير ملموسة ؛
- اتخاذ الإجراءات والتدابير اللازمة من اجل تطبيق محاسبة الموارد البشرية ؛
- زيادة وعي المؤسسات الجزائرية بأهمية الرأسمال البشري وضرورة تبني نظام محاسبة الموارد البشرية خاصة في المؤسسات الخدمية والبنوك ؛
- إجراء المزيد من البحوث والدراسات الأكاديمية في البيئة الجزائرية من اجل تجاوز صعوبات قياس العنصر البشري واستحداث طرق واليات جديدة لذلك .

قائمة المراجع :

المراجع العربية :

[1]– قورين حاج قويدر، التأصيل والقياس المحاسبي لرأس المال البشري في منظمات الأعمال الحديثة، مجلة الأبحاث الاقتصادية، العدد الخامس عشر، ، جوان 2014، ص122.

[3]– فضل كمال سالم، مدى أهمية القياس والإفصاح المحاسبي عن تكلفة الموارد البشرية وأثره على اتخاذ القرارات المالية، رسالة ماجستير، غزة– فلسطين، 2008، ص24.

[4] – حمد فهد دهسان المطيري، **تطبيق نظم محتسبة الموارد البشرية في الشركات العامة بدولة الكويت (المبررات والمبادئ والمعوقات)**، رسالة ماجستير، جامعة الشرق الأوسط، الكويت، 2010، ص13.

[5]– شامية بن عباس، سلطاني محمد رشدي، **أهمية محاسبة الموارد البشرية في تحسين الأداء الاقتصادي للمنظمات الاقتصادية في الجزائر**، مداخلة في الملتقى الوطني حول تسيير الموارد البشرية، 23-24 فيفري 2016، جامعة محمد خيضر بسكرة، ص.05

[6]– نفس المرجع السابق، ص05.

[7]– حاج قويدر قورين، مرجع سبق ذكره، ص ص 125-126.

[8] – ثامر عادل الصقر، محاسبة الموارد البشرية: المفهوم والأهمية– دراسة على عينة من الشركات العراقية في البصرة، مجلة دراسات الصرة، العدد 16، ص175، 2013.

[9]– يحياوي نعيمة، بن أم السعد فتيحة، أهداف وافتراضات محاسبة الموارد البشرية، مداخلة في الملتقى الوطني حول تسيير الموارد البشرية ،0 جامعة محمد خيضر بسكرة، 23-24 فيفري2016، ص6.

[10] – رشا حمادة، القياس والإفصاح المحاسبي عن الموارد البشرية وأثره على القوائم المالية، مجلة جامعة دمشق، المجلد الثمن عشر، العدد الأول،2002، ص149.

[11]– يحياوي نعيمة، بن أم السعد فتيحة، مرجع سبق ذكره، ص6.

[12]– عادل ثامر الصقر، مرجع سبق ذكره، ص178.

[13]– يحياوي نعيمة، بن أم السعد فتيحة، مرجع سبق ذكره، ص8.

[14]– مزياني نور الدين، بو الذهب احمد، أثر القياس والإفصاح المحاسبي عن الموارد البشرية على القوائم المالية، مداخلة صمن الملتقى الوطني الخامس حول تسيير الموارد البشرية ، جامعة محمد خيضر، بسكرة، 23-24 فيفري، 2016، ص 09.

[15]– حربي راضي نوال، مدى إمكانية تطبيق محاسبة الموارد البشرية في الجامعات (دراسة تطبيقية)، مجلة القادسية للعلوم الادارية، العدد الاول، المجلد 16، 2014، ص ص 11-12.

[16]– نفس المرجع السابق، ص12.

[17]– مزياني نور الدين، بو الذهب احمد، مرجع سبق ذك ره، ص09.

[18]– طارق عبد الحفيظ الشريف، مدى إمكانية تطبيق محاسبة الموارد البشرية، في الشركات الصناعية (دراسة ميدانية على الشركات الصناعية العامة في مدينة بنغازي)، مجلة المختار للعلوم الاقتصادية، العدد الثالث، 2013، ص31.

[19]– مزياني نو الدين وبو الذهب احمد، مرجع سبق ذكره، ص10.

المراجع الأجنبية :

2–Afolabi samaiy aluwatoyin,human resources accounting and disclosure in financial statement,leterature review,resrarsh journal if finance and accounting,vol5, N22,p64,2014.

معوقات عدم الالتزام بالتطبيق الإفصاح المحاسبي وفق المعايير المحاسبة الدولية للحد من المخاطر البيئية للمؤسسات في الجزائر

– دراسة ميدانية –

د. لزرق محمد

جامعة سيدي بلعباس

E-mail : m.lazreg222@yahoo.fr

ملخص:

تهدف هذه المداخلة إلى التعرف عن معوقات التي تحول دون الالتزام بالتطبيق الفعلي للإفصاح وفق المعايير المحاسبة الدولية للحد من المخاطر البيئية للمؤسسات في الجزائر بحيث تم استطلاع أراء عينة تشمل مهنيين يقع على عاتقهم تطبيق المعايير المحاسبة الدولية في عدة مؤسسات وطنية، و قد بينت الدراسة إلى عدة أسباب تحول إلي عدم الالتزام بالتطبيق الكلي لمتطلبات الإفصاح، و لتغلب على هذه المعوقات أوصت هذه المداخلة المتواضعة بتعزيز مبادئ الحوكمة الشركات و تكييف البرامج التعليمية و التدريبية المستمرة للتعريف بمفاهيم المحاسبة و أهدافها وفق المعايير المحاسبة الدولية و كذلك إنشاء آلية إلزام فعالة تضمن التزام معدي التقارير المحاسبية و المالية و مجالس الإدارة بمتطلبات الإفصاح.

الكلمات الافتتاحية : معوقات الإفصاح ، المعايير المحاسبة الدولية ، المخاطر البيئية.

Abstract:

This intervention aims to identify all the obstacles that prevent compliance with the effective application of information in accordance with international accounting standards to reduce the environmental risks of institutions in Algeria who were interviewed a sample of professionals falls on their shoulders application Of international accounting standards in several national institutions, and the study has shown several reasons for turning to failure to comply with the full application of information requirements and overcome these recommended constraints this modest promotion of governance principles And to continue to present the concepts of accounting and objectives in accordance with Aldo accounting standards education and training programs intervention In addition to the establishment of an effective compliance mechanism that ensures compliance of accounting and financial entities and Of the Board of Directors Disclosure requirements.

Keywords : Disclosure Restrictions, International Accounting Standards, Environmental Risk.

مقدمة:

خلال السنوات الأخيرة تزايدت احتياجات مستخدمي القوائم المالية إلي الإفصاح بصفة واضحة و كاملة عن الأداء البيئي للمختلف المؤسسات لمواجهة الإفصاح التقليدي ، و ترجع ذلك الأهمية إلي تعدد عدد المستفيدين من المعلومة المالية و المحاسبية و تباين احتياجاتهم، و علي دلك يمكن القول أن للإفصاح عن المعلومات البيئية في شكل مرفقات إيضاحية في القوائم المالية و التقارير يؤدي بلا شك للحد من مخاطر البيئة على المؤسسات في الجزائر و من تم ترشيد قراراتهم المتعلقة بتقييم المسؤولية البيئة للمؤسسة.

من خلال ما سبق يمكننا صياغة الإشكالية التالية:

ماهي المعوقات التي تحول بالتطبيق الإفصاح الكلي للحد من المخاطر البيئية للمؤسسات في الجزائر؟

أهداف المداخلة:

1. تنبع أهمية المداخلة من الأهمية المتزايدة للإفصاح المحاسبي و المالي و ذلك لتقييم المسؤولية البيئية للمؤسسات في الجزائر، و كذلك يمثل حاجة ملحة للمجتمع بشكل عام و المتعاملين و مستخدمي القوائم و التقارير المالية بوجه خاص.

2. التعرف عن أسباب و المعوقات التي تحول دون التزام المؤسسات بالإفصاح المحاسبي للحد من المخاطر البيئية؛

3.الحصول على دلائل ميدانية حول الأسباب و المعوقات تكييف مع متطلبات الإفصاح وفق المعايير المحابية الدولية للحد من المخاطر البيئية للمؤسسات في الجزائر.

تقسيمات الدراسة:

1. الإطار الفكري للإفصاح عن المعلومات المحاسبية بصفة عامة؛

2. دراسة ميدانية لعينة تتكون من مجموعة مؤسسات.

أولا : الإطار الفكري و النظري للإفصاح عن المعلومات المحاسبية

يرى الكثير من الباحثين بأن توفير الإفصاح المناسب في القوائم المالية يستوجب إعادة ترتيب الأهمية النسبية للخصائص أو المعايير المتعارف عليها للمعلومات المحاسبية وفق أولوية ترجيح كفة خاصية الملائمة على ما عداها من خصائص الأخرى ، بإجراء نوع من المقايضة بين خاصية الملائمة من جهة و الخصائص الأخرى للمعلومات التي تعتبر قيد على ملاءتها كالموضوعية و القابلية للتحقق و الأهمية النسبية من جهة أخرى.

1. الجذور التاريخية لمفهوم الإفصاح:

قد استخدم مصطلح الإفصاح لأول مرة في المملكة المتحدة ، في نطاق قانون الشركات الصادر سنة 1844 و المعدل في السنة التالية مباشرة، و قد أورد هذا القانون نصا ألزم فيه مدري الشركات بإعداد ميزانية عامة و التوقيع عليها. حيث يرجع هذا يرجع ظهور مصطلحات عدالة، شمول، صحة وصدق القوائم المالية إلى تلك النصوص القانونية. فمن منظور مسؤولية الإدارة تقع عليها مسؤولية إعداد القوائم المالية، واشترط القانون توفرها على خاصيتي الشمول و العدالة ، و من منظور مسؤولية المراجع الخارجي اشترط القانون عليه التأكد من صدق الميزانية و صحتها. وظهر الإفصاح في المملكة المتحدة كقاعدة قانونية بالرغم من عدم وجود رقابة مهنية على الممارسة العملية.[1]

و أدى ظهور الشركات الصناعية و التجارية العملاقة، و شركات المساهمة إلى الحاجة للحصول على رؤوس الأموال الضخمة و ذلك بطرح أسهمها للاكتتاب العام. حيث كانت تقوم بالتحليل و القياس للفترة لذمتها المالية عن طريق الميزانية العامة و تقوم بتحديد الإيرادات عن طريق قائمة الدخل. ما أدى إلى ضرورة تطبيق طرق الحاسبة و استعانة المساهمين بمدقق حسابات لينوب عنهم في الرقابة على أعمال الإدارة، وتدقيق حسابات الشركة و تقديم الرأي المحايد بخصوص القوائم المالية.

بدأ الاهتمام بالإفصاح المحاسبي في الولايات المتحدة الأمريكية بصدور قانون سنة 1933الذي فرض على الشركات التي تصدر أسهم لأول مرة أن تودع لدى الهيئة الحكومية قائمة تتضمن كل المعلومات المالية الهامة، و التي يمكن أن يستفيد منها المستثمرون في الأسواق المالية. وطبقا لقواعد هذا القانون يتحمل المراجع مسؤولية الإفصاح عن أي معلومات غير صحيحة، أو إخفاء معلومات قد يترتب عليها تضليل المستثمرين. إضافة إلى صدور قانون سنة 1934 الذي ألزم الشركات التي تتداول أسهمها في الأسواق المالية أن تودع صورة من قوائمها المالية لدى الهيئة الحكومية سنويا بعد اعتمادها من المرجع القانوني، ويرجع تطور الإفصاح في الولايات المتحدة الأمريكية إلى جهود مهنة المراجعة ممثلة في المجمع الأمريكي للمحاسبين القانونيين.

و أدت الأزمة الاقتصادية (1929-1931) إلى ارتفاع الإنتاج دون أن يقابله زيادة في الطلب ، فأدى الى ظهور الاحتكارات من قبل الشركات الكبرى و خسارة و إفلاس العديد من الشركات مما زاد في تعميق الأزمة الاقتصادية التي كان لها تأثير على تطور الفكر المحاسبي و ذلك من خلال[2]:

[1] وصفي عبد الفتاح أبو المكارم ، دراسات متقدمة في مجال المحاسبة المالية، دار الجامعة الجديدة، الاسكندرية، مصر ، 2002، ص 68 .

[2] كمال النقيب، مقدمة في نظرية المحاسبة، دار وائل،عمان، 2004، ص101

- افلاس العديد من الشركات أدى الى انتقال الأموال و تركيزها في يد الشركات الاقتصادية الكبرى، ما استلزم ضرورة اتباع معالجات محاسبية تنسجم مع زيادة حجم هذه الشركات.
- عدم اقتناع جهات عديدة و خاصة الخارجية بالمعلومات الي تقدمها المحاسبة بالاقتصار على الميزانية كتقرير مالي في نهاية السنة.
- الاتجاه نحو صياغة الأسس العامة و الاجراءات المتبعة في التطبيق المحاسبي للعمل على اعداد تقارير مالية ترضي أغلب الجهات ،توضح فيها مصادر واستخدامات الأموال بدقة.

2.تعريف الإفصاح:

تناول العديد من الباحثين الإفصاح بتعاريف متعددة و متباينة، و ذلك لاختلاف الأطراف حول شكل و مضمون القوائم المالية، بحيث ينظر كل طرف إلى الإفصاح بما يحقق هدفه و مصلحته، و سيتم التطرق إليها و مناقشتها بهدف الوصول إلى ماهية و جوهر الإفصاح.

عرف الإفصاح على أنه "عملية إظهار و تقديم المعلومات الضرورية عن المؤسسات للأطراف التي لها مصالح حالية أو مستقبلية بتلك المؤسسات و هذا يعني أيضا أن تعرض المعلومات في التقارير و القوائم المالية بلغة مفهومة للقارئ الواعي دون لبس أو تضليل ".[3]

كما عرف على أنه "شمول القوائم المالية على جميع المعلومات اللازمة الضرورية لإعطاء مستخدمي هذه القوائم صورة واضحة و صحيحة عن المؤسسة".[4]

كما عرفه الشيرازي على أنه " شمول التقارير المالية على جميع المعلومات ألازمة لإعطاء مستخدم هذه التقارير صورة واضحة و صحيحة عن الوحدة المحاسبية"[5].

وقد حددت لجنة إجراءات التدقيق المنبثقة عن المعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين ماهية الإفصاح المحاسبي المناسب بمايلي ."إن معطيات عرض المعلومات في القوائم المالية وفق لمبادئ المحاسبة المتعارف عليها تقضي بتوفير عنصر الإفصاح المناسب في هذه القوائم و ذلك بشأن جميع الأمور المادية (الجوهرية) و إن عنصر الإفصاح المقصود هنا على صلة وثيقة

[3] مبروك أبو زيد، المحاسبة الدولية و انعكاساتها على الدول العربية ، دار ايتراك ، القاهرة،2005،ص577

[4] الشيرازي مهدي عباس،نظرية المحاسبة، مطبعة ذات السلاسل، الكويت،1991 ،ص322

عدنان هاشم السامرائي وطلال جيحان العلكاوي، دور النظام المحاسبي في التعافي من آثار الأزمة المالية العالمية ، مجلة دراسات محاسبية و مالية ، مجلد السابع،

[5] العدد العشرون ، جامعة البحرين، 2012، ص 8 .

بشكل و محتوى القوائم المالية و المصطلحات المستخدمة فيها و أيضا بالملاحظات المرفقة بها و ما فيها من تفاصيل وذلك بكيفية تجعل لتلك القوائم قيمة إعلامية من وجهة نظر مستخدمي هذه القوائم "[6]

و يمكن تعريفه بأنه " عملية إظهار المعلومات المالية سواء كانت كمية أو وصفية في القوائم المالية أو في الهوامش و الملاحظات و الجداول المكملة في الوقت المناسب، مما يجعل القوائم المالية غير مضللة و ملائمة لمستخدمي القوائم المالية من الأطراف الخارجية و التي ليس لها سلطة الاطلاع على الدفاتر و السجلات الشركة"[7].

و في ضوء ما سبق نلاحظ أن جميع التعاريف ركزت على إظهار و تقديم المعلومات إلى المستخدمين بشكل يبين حقيقة الوضع المالي للشركة، لكي لا تكون هذه القوائم مظللة للمستخدم العادي البسيط و هو الغرض من الإفصاح.

3. الإفصاح المحاسبي عن الأداء البيئي:

1.3. مفهوم الإفصاح المحاسبي عن الأداء البيئي:

يعرف الإفصاح عن الأداء البيئي علي أنه " نشر المعلومات التي تعبر عن الأداء البيئي للمؤسسات من خلال الوسائل المختلفة سواء تقارير مالية و إدارية أو من خلال المواقع الالكترونية للمؤسسة أو المؤتمرات و الصحف"[8].

و يعرف أيضا على أنه " الطريقة التي بموجبها تستطيع المؤسسة إعلام المجتمع بأطرافه المختلفة عن نشاطاتها المختلفة ذات المضامين البيئية، و تعتبر القوائم المالية أو التقارير الملحقة بها أداة لتحقيق ذلك"[9]

و عليه يتضح أن الإفصاح البيئي هو الإفصاح عن المعلومات بيئية ذات صلة بأنشطة المؤسسة إما في صلب القوائم المالية أو ضمن مرفقاتها ، أو في أي وسيلة عرض أخري للأطراف أصحاب المصلحة للمساعدة في تقييم التداعيات المالية الناشئة من آثار العمليات الصناعية و المنتجات سواء كان إفصاحا إلزاميا أو اختياريا.

2.3. أهمية الإفصاح المحاسبي عن الأداء البيئي:

---

[6] نوال صباحي ، الافصاح المحاسبي في ظل معايير المحاسبة الدولية وأ ثره على جودة المعلومة، مذكرة مقدمة لنيل شهادة ماجيستير في العلوم التجارية ، جامعة الجزائر 2010-2011، ص64

[7] زغدار أحمد و سفير محمد، خيار الجزائر بالتكيف مع متطلبات الإفصاح وفق معايير المحاسبة الدولية مجلة الباحث، العدد السابع، جامعة قاصدي مرباح، ورقلة، الجزائر

[8] لقمان محمد الدباغ، شكر محمود مصطفي، مصطفي أكرم الدباغ: تحليل الإفصاح البيئي للشركات لالصناعية في الدول مجلس التعاون الخليجي، مجلة بحوث مستقبليةن كلية الحدباء الجامعة الموصل، العدد 40 ، 2012 ، ص:177 .

[9] عادل البهلول حميدان الطاهر : الإفصاح المحاسبي عن الأداء البيئي في الشركة الأهلية للأسمنت بليبيا ، دراسة استطلاعية ، مجلة جامعة دمشق للعلوم الاقتصادية و القانونية ، 2011 ، ص:447.

مع مرور السنوات أعطيت أهمية كبيرة للمعلومات البيئية سواء كانت مالية منها أو غير مالية، و سواء تم التقرير عنها في القوائم المالية أو بالإيضاحات المرفقة أو بتقرير مجلس الإدارة أو في أس وسيلة عرض أخرى، لما لها تأثير فعال سواء على المستثمرين و المحللين الماليين ، مما أدي إلى ضرورة إفصاح المؤسسات تجاه المحافظة علي البيئة و من أبرزها:

– دعم و زيادة ثقة المجتمع في المؤسسات ، و في المقابل زيادة الضغط علي الشركات التي لا تفي بهده المسؤولية لتحجيم أنشطتها و تحميلها أعباء معالجة الأضرار الناجمة عن تلوث البيئة بسبب عملياتها الإنتاجية؛

– تلبية احتياجات المتزايدة لمستخدمي التقارير و القوائم المالية من المعلومات المتعلقة بالالتزامات البيئية للمؤسسة في ظل تعدد هؤلاء المستخدمين و تباين المعلومات و البيانات اللازمة لهم؛

– دعم الثقة و احترام المجتمع و الإفراد في المؤسسات؛

– مطالبة الجمعيات و الهيئات العلمية للمؤسسات بضرورة الإفصاح عن البيانات الخاصة بالأنشطة البيئية لمقابلة أهداف المجتمع و الاحتياجات الجديدة له.

4. أنواع الإفصاح المحاسبي عن الأداء البيئي:

1.4. الإفصاح الإلزامي:

في بعض الأحيان و لظروف خاصة تتجه بعض المؤسسات إلي الإفصاح عن الأداء البيئي الإيجابي و تهمل الإفصاح عن الجانب السلبي، لذا ظهر مفهوم الإفصاح المحاسبي لبيئي الإجباري و الإلزامي، الذي يفرض علي المؤسسة بإفصاح عن مسؤوليتها البيئية في جانب السلبي أو الإيجابي . كما أن مصدر الإلزام أو الإجبار يفترض أن يكون من قبل منظمات مهنية محاسبية محلية أو دولية ، غير أن مصدر الإلزام يمكن أن يكون من خارج المنظمات المهنية للمحاسبة حيث قد تشير القوانين للبيئة و اللوائح و القرارات المنفذة لها.

2.4. الإفصاح الاختياري:

يعتبر الإفصاح الاختياري كإفصاح لاستكمال ما يراه المحاسبون ضروريا لتغذية احتياجات المستخدمين للمعلومات المحاسبية.

و يعرف علي أنه الإفصاح عن المعلومات بيئية ذات صلة بتأثير أنشطة المؤسسة علي البيئة سواء كانت معلومات مالية أو غير مالية و ذات محتوي إعلامي تفيد أطراف ذات صلة في تقييم الماضي و الحاضر و المستقبل.

5. مستويات الإفصاح المحاسبي عن الأداء البيئي:

و يمكن تقسيم الإفصاح تبعا لأهداف كما يلي:

– **الإفصاح الكامل أو الشامل** : يشير إلى مدى شمولية التقارير المالية و أهمية تغطيتها لأي معلومات ذات أثر محسوس على القارئ . و تأتي ضرورة الإفصاح الكامل عن أهمية القوائم المالية كمصدر أساسي يعتمد عليه في اتخاذ القرارات، و لا يقتصر الإفصاح عن الحقائق حطي نهاية الفترة المحاسبية ، بل يمتد إلى بعض الوقائع اللاحقة لتاريخ القوائم المالية التي تؤثر بشكل جوهري علي مستخدمي تلك القوائم[10].

– **الإفصاح العادل** : يهدف إلي الرعاية المتوازنة لاحتياجات جميع الأطراف المالية إذ يتوجب إخراج القوائم المالية و التقارير بالشكل الذي لا يقدم أو يفضل مصلحة فئة معينة علي مصلحة الفئات الأخرى[11] .

– **الإفصاح الكافي** : يشير إلى الحد الأدنى الواجب إشهاره من المعلومات.

– **الإفصاح الملائم** : هو الإفصاح الملائم لحاجة مستخدمي البيانات و ظروف المنشاة و طبيعة المنشأة.

– **الإفصاح التثقيفي أو الإعلامي** : يتسم هذا الإفصاح عموما باتجاه متزايد نحو التوسع في الإفصاح و التعدد في مجالاته ليس فقط بالتركيز على المعلومات المحاسبية المالية و إنما يشمل أيضا معلومات عير مالية كمية و وصفية مثل : معلومات كمية عن الطاقة الإنتاجية للوحدة المحاسبية.

– **الإفصاح الوقائي** : هو عرض المعلومات الكافية لجعل القوائم المالية مفيدة و غير مضللة للمستفيدين من هذه المعلومات و بالأخص المستثمر العادي المحدود القدرة في استخدام هذه المعلومات.

6. مقومات الإفصاح و العناصر المؤثرة فيه:

يمكن القوا أن الإفصاح عن المعلومات بالقوائم المالية ليس عملية عشوائية، بل توجد مجموعة من العوامل المؤثرة على عملية الإفصاح و من أهم المحددات الرئيسية على نوع و حجم الإفصاح ما يلي[12]:

– نوعية المستخدمين و طبيعة احتياجاتهم: لا بد أن تعطي المؤسسات اهتماما خاصا في قوائمها المالية لتلبية احتياجات المستخدمين الرئيسيين، و الذين لهم مصالح مباشرة أو غير مباشرة، حيث يكون من طبيعي أن تختلف طبيعة المعلومات المفصح عنها في القوائم المالية باختلاف نوعية المستخدمين.

احمد مخلوف ، الازمة المالية العالمية و استشراف الحل باستخدام مبادئ الإفصاح و الشفافية و حوكمة الشركات من المنظور إسلامي ، ملتقي العلمي الدولي [10] حول الأزمة المالية و الاقتصادية الدولية و الحوكمة العالمية، جامعة فرحات عباس سطيف 20-21 أكتوبر 2009

[11] مجدي ، الإفصاح المحاسبي في ضوء المعايير المحاسبية الدولية دراسة ميدانية علي الشركة السعودية للصناعات الأساسية ص5 أحمدالجعبري

[12] محمد أبو زيد، المحاسبة الدولية و انعكاساتها على الدول العربية ، القاهرة ، 2005.

– **الجهات المسؤولية عن وضع معايير الإفصاح:** و تتمثل في الجهات المنظمة و المسؤولية عن تطوير و تنظيم و إصدار معايير الإفصاح، حيث تختلف باختلاف تنظيم المحاسبي المعتمد بكل دولة، إذ نجد في العديد من الدول و خاصة النامية منها أن أطراف المؤثرة على عملية الإفصاح غالبا ما تكون من المنظمات المهنية و الحكومية.

– **المنظمات و المؤسسات الدولية:** بالإضافة إلى المنظمات و القوانين المحلية فان المنظمات و المؤسسات الدولية من الأطراف المؤثرة على عملية الإفصاح ، و من أهم هذه المنظمات لجنة معايير المحاسبة الدولية، حيث تحاول تحسين جودة المعلومات المفصح عنها على مستوي العالمي، من خلال إصدارها لمجموعة من المعايير المحاسبية.

– **تحديد الأغراض التي تستخدم فيها المعلومات المحاسبية:** ينبغي ربط الغرض الذي تستخدم فيه المعلومات المحاسبية بخاصية ملاءمتها ، بحيث تعد المعلومة ملائمة لمستخدم ما إذا كان من الممكن الاستفادة منها في غرض معين.

– **تحديد طبيعة و نوع المعلومات المحاسبية التي يجب الإفصاح عنها:** تتمثل المعلومات المحاسبية التي يتم الإفصاح عنها فيما يتم تضمينه من معلومات في القوائم المالية ، و الملاحظات و الملاحق، و من المفاهيم التي تشكل قيدا على نطاق الإفصاح المحاسبي نجد مفهوم الأهمية النسبية مفهوم الحيطة و الحذر.

– **تحديد أساليب و أدوات الإفصاح عن المعلومات المحاسبية:** هناك العديد من الأساليب التي يمكن استخدامها للإفصاح عن المعلومات المحاسبية نجد منها : القوائم المالية؛ التوضيح بين قوسين؛

– **توقيت الإفصاح عن المعلومات:** يجب أن يتوفر التوقيت الملائم في إعداد، و عرض، و تقديم المعلومات لمستخدميها؛ بمعني أن المنفعة التي يحققها متخذ القرار ترتبط بمدي حصوله على المعلومات الملائمة في الوقت المناسب مع مراعاة عامل الدقة، و لقد شدد مجلس المبادئ المحاسبية في بيان رقم 04 الصادر بتاريخ 1997 علي أهمية عنصر التوقيت في الإفصاح[13]، كما تجدر الإشارة إلى أن الإفصاح الإلكتروني يساعد علي نشر المعلومات في التوقيت المناسب مع سهولة الوصول إليها.

7. أهمية الإفصاح في تعظيم جودة المعلومات المحاسبية :

– الإفصاح و الشفافية :

لقد كشفت الأزمات العالمية و الانحرافات التي تمت في المؤسسات الكبرى ، الحاجة الماسة لتدعيم مفاهيم الإفصاح و الشفافية و المساءلة و النزاهة و حوكمة الشركات، و ترسيخ تطبيقها حتى نحول دون تكرار مثل هذه الأزمات لأن افتقاد

[13] عبد المنعم عطا العلول ، دور الإفصاح المحاسبي في دعم نظم الرقابة و المساءلة في الشركات العامة بقطاع غزة ، رسالة ماجستر في المحاسبة و تمويل ، 2008 ، ص 35.

الشفافية أدى إلى افتقاد المساءلة التي تلزم المسؤولين تقديم التوضيحات اللازمة لأصحاب المصلحة حول كيفية استخدام صلاحيتهم و تصريف واجباتهم.

– تعريف الشفافية:

"الشفافية هي ظاهرة تشير إلى قيام المؤسسة أو الجهة المهنية، بتوفير المعلومات و البيانات المتعلقة بنشاطها ووضعها تحت تصرف المساهمين و أصحاب الحصص و المتعاملين في السوق، و إتاحة الفرصة لمن يريد الاطلاع عليها و عدم حجب المعلومات ما عدا تلك التي تكون من شأنها الأضرار بمصالح المؤسسة أو الجهة المعنية، فيجوز لها الاحتفاظ بسريتها على أن تكون هذه المعلومات و البيانات معبرة عن المركز الحقيقي و الواقعي للمؤسسة".[14]

كما عرفت على أنها " ظاهرة تشير إلى تقاسم المعلومات و التصرف بطريقة مكشوفة، فهي تتيح لمن لهم مصلحة في شأن ما أن يجمعوا معلومات حول هذا الشأن ، قد يكون لها دور حاسم في الكشف عن المساوئ و في حماية مصالحهم، فالشفافية تقوم على التدفق الحر للمعلومات ، و هي تتيح للمعنيين بمصالح ما أن يطلعوا مباشرة على العمليات و المعلومات المرتبطة بهذه المصالح ، كما توفر لهم معلومات كافية تساعدهم على فهمها و مراقبتها و سهولة الوصول إلى المعلومات ولا يتحقق ذلك إلا عن طريق الإفصاح".

و تعرف بأنها" توفر المناخ الذي يتيح كافة المعلومات أو البيانات أو أساليب اتخاذ القرارات المختلفة".

وكذلك بأنها التدفق الحر للمعلومات مع مراعاة قدرة وصول المعنيين إليها بسهولة فضلا عن توفير تلك المعلومات بشكل كاف للمساعدة على فهمها و مراقبتها، و من خلال ذلك نستنتج أن الشفافية هي الإفصاح العام عن المعلومات الموثوقة في الوقت المناسب بما يمكن مستخدمي تلك المعلومات من وضع تقييمات عن أداء المؤسسة و موقفها المالي.[15]

ترتبط الشفافية بالبحث عن معايير و قيم النزاهة، العدالة، المصداقية، الوضوح و المساءلة في الأعمال و الممارسات الإدارية، و لذلك تعد الشفافية المرادف للأخلاقيات الواجب أن يتمتع بها القائمون بعملية الإفصاح عن المعلومات في الشركة و تفي بغرض المستخدمين و التي يجب أن تقوم على ركائز التالية[16]:

[14] نوال صباحي ، الإفصاح المحاسبي في ظل معايير المحاسبة الدولية و أ ثره على جودة المعلومة، مذكرة مقدمة لنيل شهادة ماجستير في العلوم التجارية ، جامعة الجزائر ،2010-2011، ص 102.

[15] قاضي فاطمة الزهراء، تطبيق مبادئ الحوكمة الشركات على الإفصاح المحاسبي وجودة التقارير المالية، مذكرة مقدمة لنيل شهادة الماستر ، جامعة عقيل محند أولحاج، البويرة، 2012-2013،ص67

[16] بوزبيدة حميد، يحياوي أحمد ، الحوكمة العامة وأثرها على الموازنة العامة للدولة، الملتقى الوطني حول متطلبات ارساء مبادئ الحوكمة في ادارة الميزانية العامة للدولة، جامعة البويرة،28-29 فيفري 2013، ص:05

- أن تكون المعلومة مسيرة و متاحة لأصحاب المصالح.
- أن تكون المعلومة وثيقة الصلة بالموضوع.
- توخي الدقة، الحداثة و الشمول في تلك المعلومات.
- أن ترتبط الشفافية بمبدأ المساءلة ، فالشفافية في حد ذاتها ليست غاية، بل وسيلة إظهار الحقائق و الأخطاء و محاسبة المقصرين.

فالإفصاح المحاسبي يحقق الشفافية و الشفافية تؤدي الجودة المعلومات التي تحتويها القوائم المالية، و ذلك من أجل الحفاظ على مصالح المساهمين و الأطراف الأخرى، فكل مؤسسة ملزمة قانونيا بإعطاء معلومات ضرورية صادقة و كافية لكل المتعاملين، و على العكس من ذلك فان إخفاء المعلومات يؤدي إلى الغموض و الاتهام أو عدم الوضوح، مما يؤثر على جودة المعلومات ، فقد يتعمد البعض إلى انتهاج أساليب و طرق مختلفة لإخفاء الحقائق أو طمسها بهدف التأثير على اتجاه السوق و قرارات المستثمرين .

– شروط الشفافية:

هناك عدة شروط يجب توافرها في أي معلومة أو إجراء يتصف بالشفافية منها[17]:

- ❖ أن تكون الشفافية في الوقت المناسب، حيث أن الشفافية المتأخرة تكون عادة لا قيمة لها و يعلن عنها أحيانا فقط لاستيفاء الشكل و يستشهد على ذلك بميزانيات المؤسسات التي تنشر بعد شهور أو سنوات من صدورها.
- ❖ أن تكون واضحة على النحو الذي يزيل غموض الألفاظ غير المفهومة أو التي تستخدم بعض عبارات المعايير المحاسبية مثل صافي الربح قبل الفوائد دون الإشارة إلى قيمة الفوائد أو صافي الربح قبل الضريبة دون الإشارة إلى الخضوع والإعفاء من الضريبة لصافي الربح.

– العلاقة بين الإفصاح المحاسبي و الشفافية:

يطلب المستثمرون بتقارير مالية شفافة تتيح لهم بيانات تعبر بمصداقية و موضوعية عن العمليات التي قامت بها المؤسسة ، بما يمكنهم من تقدير المخاطر و المزايا التي تتضمنها استثماراتهم ، عندما يدر السوق أن هناك نقصا في الشفافية ينعكس ذلك سلبا على أسعار الأوراق المالية للمؤسسة.[18]

[17] صافو فتيحة، أبعاد القياس و الإفصاح و فق النظام المحاسبي المالي الجزائري في ظل التوجه نحو معايير الإبلاغ المالي الدولية، أطروحة لنيل شهادة الدكتوراه ، جامعة حسيبة بن بوعلي، كلية العوم الاقتصادية و التجارية و علوم التسيير، الشلف، ص134

و من الجدير بالذكر أن إعداد التقارير المالية ذات الشفافية العالية يتعدى مجرد تطبيق مجموعة من المعايير المحاسبية التي تهدف إلى توفير التناسق والقابلية المقارنة إلى العلانية و الإفصاح الأمين الذي يساهم بشكل فعال في التأثير على قيمة السهم ما ينعكس على تنشيط التداول بسوق الأوراق المالية و بالتالي فان الإفصاح بصورة مطلقة عن كافة الأحداث التي تتعرض لها المؤسسة في فيرة معينة بالإضافة التطبيق المعايير المحاسبة يؤدي إلى توفير الشفافية في التقارير المالية التي تعكس الأحداث الاقتصادية للمؤسسة.

ثانيا :دراسة ميدانية

كان الغرض من هذه الدراسة الحصول على نتائج ميدانية حول الإشكالية المداخلة التي طرحت.

1. تصميم الاستبيان:

الاستبيان متكون من ثلاث أجزاء، الجزء الأول يحتوي على مستوى و الوظيفة و درجة معرفتهم و فهمهم للمعايير المحاسبة الدولية ، أما جزأين الثاني و الثالث يتكون من أسئلة على معوقات تطبيق الإفصاح ، حيث تم معالجة الاستبيان ببرنامج SPSS.

2. معلومات عن عينة الاستبيان:

بما أن موضوع المداخلة تدور حول الإفصاح المحاسبي و معوقات عدم الالتزام المؤسسات و خاصة المؤسسات التي لها علاقة مع التلوث بتطبيقه ، فكنا عليها معرفة مستوي المسؤولين من كسب المفاهيم من المعايير المحاسبة الدولية و عن مدي شفافية النظام المحاسبي كما شملت الدراسة بتوزيع استبيان على عينة من مؤسسات بغرب الوطن منها مؤسسة الاسمنت بزهانة و بني الصاف و مؤسسة الزنك بالغزوات و كان الجدول الأول يلخص بعض النتائج.

الجدول رقم (1)

	المتوسط	الانحراف المعياري	النتيجة
كسب المفاهيم عن المعايير المحاسبة الدولية	2.35	0.71	عالية
محتوي النظام المالي مع المعايير المحاسبة الدولية	2.42	0.59	عالية
مكانة الإفصاح و الشفافية بتطبيق النظام المالي المحاسبي	2.45	0.56	عالية

[18] تفس المرجع،ص135

من خلال الجدول نلاحظ أن العينة لديهم حجم كبير من المعلومات عن المعايير المحاسبة الدولية، كما أن معظمهم يرون نسبة تطابق عالية بين المعايير المحاسبة الدولية و النظام المحاسبي المالي فيما يخص تعزيز الإفصاح و الشفافية.

3. معوقات *الداخلية* للإفصاح:

بعد أخد بعين الاعتبار أراء المسؤولين حول المعوقات الداخلية لعدم الالتزام بالإفصاح و بعد تحليل معلومات الاستبيان تحصلنا علي النتائج التالية:

الجدول رقم (2)

	المتوسط	الانحراف المعياري	النتيجة
انعدام اطار مفاهيمي للمحاسبة	3,75	1,07	غير موافق
نقص الخبرة المهنية المحاسبية	2,29	1,37	موافق
عدم تمعن من مزايا الإفصاح و الشفافية	2,51	1,36	موافق
اتجاه الإدارة الي إخفاء معلومات مالية و محاسبية لتحسين الوضعية المالية للكيان	1,73	0,69	موافق
وجود تكاليف عن تطبيق الإفصاح و الشفافية	3,16	1,26	عير موافق

من الجدول يشير متوسط الحسابي حسب مقياس ليكارت الخماسي إلى أن أهم أسباب الداخلية لعدم تطبيق و إجراء الإفصاح المحاسبي يعود إلى:

- نقص الخبرة المهنية لدي العديد من المحاسبين (فرق واسع بين الجانب النظري و الجانب التطبيقي و المهني)؛
- عدم تمعن من إيجابيات الإفصاح المحاسبي؛
- لجوء الإدارة الي إخفاء الحقيقة لتحسين الصورة المؤسسة

كما تظهر النتائج الي أن هناك عنصريين قيمة المتوسط الحسابي ، و هذا يدل حسب مقياس ليكارت الخماسي على عدم الموافقة عينة الدراسة على اعتبار هذه العناصر من معوقات تطبيق الإفصاح المحاسبي غي المؤسسات و هي:

- انعدام الإطار المفاهيمي للمحاسبة؛
- وجود تكاليف عن تطبيق الإفصاح و الشفافية.

4. المعوقات *الخارجية* لتطبيق الإفصاح:

أما من خلال استطلاع أراء المسؤولين حول معوقات الخارجية لتطبيق الإفصاح المحاسبي ين الجدول 3 نتائج التالية:

الجدول رقم (3) .1

	المتوسط	الانحراف المعيارى	النتيجة
تأثير المعلومة المالية على أسعار الأسهم	3,90	1,17	غير موافق
فرض وجود قوانين لتطبيق الإفصاح المحاسبي	1,94	0,83	موافق
عدم وجود رأي عن دور الإفصاح المحاسبي من طرف المحافظين للحسابات	3,24	1,34	محايد

من خلال الجدول يمكن ذكر أهم المعوقات الخارجية لتطبيق الإفصاح المحاسبي في المؤسسات :

– انعدام قوانين تطبيق الإفصاح المحاسبي في المؤسسات؛

كما يوجد معوقات أخرى لم يراها مكونوا العينة كمعوقات لتطبيق الإفصاح المحاسبي في المؤسسات و هي:

– تأثير المعلومة المالية عن أسهم ؛

– عدم وجود رأي عن دور الإفصاح المحاسبي من طرف المحافظين للحسابات.

5. نتائج الدراسة :

من نتائج الدراسة معوقات تطبيق الإفصاح المحاسبي في المؤسسات نجد:

– انعدام قوانين صارمة و فعالة بتطبيق الإفصاح المحاسبي في المؤسسات؛

– إخفاء الحقائق المالية و المحاسبية واجب إفصاح عنها في القوائم المالية و خاصة الملاحق؛

– ضعف و انعدام التأهيل المحاسبي و المالي بمزايا الإفصاح المحاسبي في الشركات.

– إخفاء الصورة الحقيقية للوضعية المحاسبية و المالية للمؤسسة .

6. التوصيات :

و لمواجهة هذه المعوقات و أسباب عدم تطبيق الإفصاح المحاسبي في المؤسسات و خاصة التي لها علاقة مع البيئة يتعين علينا اقتراح التوصيات التالية:

– توفير إطار قانوني أكثر إلزاما للإفصاح المحاسبي:

– تطبيق عقوبات صارمة خاصة بعدم الالتزام بتطبيق قواعد الإفصاح علي الشركات التي تبين عدم التزامها؛

– تكثيف دورات تكوينية من درجة عليا لتعريف بمفاهيم المحاسبة الملية حسب معايير المحاسبة الدولية؛

– تعزيز الحوكمة في إدارات الشركات؛

– العمل على إحداث هيئات فعالة لتوضيح أهمية و فائدة تطبيق الإفصاح المحاسبي في الشركات؛

– إدخال أنظمة معلوماتية و الاتصالات الحديثة ، مما يوفر الجهد و الوقت في تزويد كافو المستخدمين بالمعلومات المحاسبية اللازمة لاتخاذ القرار؛

– إنشاء آلية إلزام فعالة تضمن التزام معدي التقارير و مجالس الإدارة بمتطلبات الإفصاح و في هذا الإطار يتوجب على وزارة البيئة ووزارة المالية أن يتخذان الإجراءات الملائمة لضمان احترام جميع الشركات للمتطلبات الإفصاح.

المراجع و الإحالات:

1. وصفي عبد الفتاح أبو المكارم ، دراسات متقدمة في مجال المحاسبة المالية، دار الجامعة الجديدة، الاسكندرية، مصر ، 2002، ص 68

2 .كمال النقيب، مقدمة في نظرية المحاسبة، دار وائل، عمان، 2004، ص101

3. مبروك أبو زيد، المحاسبة الدولية و انعكاساتها على الدول العربية ، دار ايتراك ، القاهرة،2005،ص577

4. الشيرازي مهدي عباس، نظرية المحاسبة، مطبعة ذات السلاسل، الكويت،1991 ،ص.3224

5. عدنان هاشم السامرائي وطلال جيجان العلكاوي، دور النظام المحاسبي في التعافي من آثار الأزمة المالية العالمية ، مجلة دراسات محاسبية و مالية ، مجلد السابع، العدد العشرون ، جامعة البحرين، 2012، ص 8 .

6. نوال صباحي ، الافصاح المحاسبي في ظل معايير المحاسبة الدولية وأ ثره على جودة المعلومة، مذكرة مقدمة لنيل شهادة ماجيستير في العلوم التجارية ، جامعة الجزائر ،2010-2011، ص64

7. زغدار أحمد و سفير محمد، خيار الجزائر بالتكيف مع متطلبات الإفصاح وفق معايير المحاسبة الدولية مجلة الباحث، العدد السابع، جامعة قاصدي مرباح، ورقلة، الجزائر

8. لقمان محمد الدباغ، شكر محمود مصطفي، مصطفي أكرم الدباغ: تحليل الإفصاح البيئي للشركات الصناعية في الدول مجلس التعاون الخليجي، مجلة بحوث مستقبلية كلية الحدباء الجامعة الموصل، العدد 40 ، 2012 ، ص:177

9. احمد مخلوف ، الازمة المالية العالمية و استشراف الحل باستخدام مبادئ الإفصاح و الشفافية و حوكمة الشركات من المنظور إسلامي ، ملتقي العلمي الدولي حول الأزمة المالية و الاقتصادية الدولية و الحوكمة العالمية، جامعة فرحات عباس سطيف 20-21 أكتوبر 2009.

10. مجدي ، الإفصاح المحاسبي في ضوء المعايير المحاسبية الدولية دراسة ميدانية علي الشركة السعودية للصناعات الأساسية ص5 أحمد الجعبري.

11. محمد أبو زيد، المحاسبة الدولية و انعكاساتها على الدول العربية ، القاهرة ، .2005

12. عبد المنعم عطا العلول ، دور الإفصاح المحاسبي في دعم نظم الرقابة و المساءلة في الشركات العامة بقطاع غزة ، رسالة ماجستر في المحاسبة و تمويل ، 2008 ، ص 35.

13. نوال صباحي ، الإفصاح المحاسبي في ظل معايير المحاسبة الدولية وأ ثره على جودة المعلومة، مذكرة مقدمة لنيل شهادة ماجيستير في العلوم التجارية ، جامعة الجزائر ،2010-2011، ص 102.

14. قاضي فاطمة الزهراء، تطبيق مبادئ الحوكمة الشركات على الافصاح المحاسبي وجودة التقارير المالية، مذكرة مقدمة لنيل شهادة الماستر ، جامعة عقيل محند أولحاج، البويرة، 2012-2013،ص67

15. بوزبيدة حميد، يحياوي أحمد ، الحوكمة العامة وأثرها على الموازنة العامة للدولة، الملتقى الوطني حول متطلبات ارساء مبادئ الحوكمة في إدارة الميزانية العامة للدولة، جامعة البويرة،28 -29 فيفري 2013، ص:05

16. صافو فتيحة، أبعاد القياس و الإفصاح وفق النظام المحاسبي المالي الجزائري في ظل التوجه نحو معايير الإبلاغ المالي الدولية، أطروحة لنيل شهادة الدكتوراه ، جامعة حسيبة بن بوعلي، كلية العوم الاقتصادية و التجارية و علوم التسيير، الشلف، ص.134

إشكالية تقييم الرأسمال البشري في المؤسسة
– من محاسبة الموارد البشرية إلى المحاسبة الاستراتيجية –

د. محمد دهان
جامعة: قسنطينة 2، الجزائر
Email :mohammed.boucheriba@univ-constantine2.dz

د. محمد بوشريبة
جامعة: قسنطينة2، الجزائر
Email :mohammed.dehane@univ-constantine2.dz

ملخص باللغة العربية:

إن الرأسمال البشري هو ثروة الأمم والأفراد والمؤسسات في عصر المعرفة، وتسعى هذه الورقة البحثية إلى البحث والتقصي عن إشكالية قياسه وتقييمه بين منهج محاسبة الموارد البشرية ومنهج المحاسبة الاستراتيجية، لأن ما لم يمكن قياسه لا يمكن إدارته. وسنعتمد في ذلك على المنهج الوصفي لمناسبته لطبيعة الموضوع، ونستعين بالاستقراء للتحليل مختلف النماذج والمقاربات المستخدمة. وتوصلت الدراسة إلى أنه هناك تطورا دائما في النماذج سواء في محاسبة الموارد البشرية او في المحاسبة الاستراتيجية، غير أن ذلك مازال غير كاف، ولم يصل بعد لمرحلة التبني الإلزامي والرسمي للإفصاح المحاسبي عن قيمة الرأسمال البشري في القوائم المالية.

الكلمات المفتاحية: الرأسمال البشري، الرأسمال الفكري، محاسبة الموارد البشرية. المحاسبة الاستراتيجية.

Résumé:

Le capital humain est la richesse des nations, des individus et des entreprises à l'ère de la connaissance. Cet article cherche à étudier problématique de la mesure et de l'évaluer du CH entre l'approche de la comptabilité des ressources humaines et l'approche de la comptabilité stratégique, car ce qui ne peut pas être mesuré, ne peut pas être géré. Et afin de répondre aux questions de cette étude et atteindre ses objectifs, nous allons utiliser la méthodologie descriptive vue sa pertinence pour le sujet de cette étude, et nous pratiquons ainsi la méthode inductive pour l'analyse les différents modèles et approches utilisés. L'étude a révélé qu'il y a un développement continu dans les modèles, soit dans la comptabilité des ressources humaines, soit en comptabilité stratégique, mais cela ne suffit pas encore, et le capital humain n'a pas encore atteint l'étape d'adoption obligatoire et la divulgation comptable officielle de sa valeur dans les bilans.

Mots clés : Capital humain, capital intellectuel Comptabilité des RH, Comptabilité stratégique.

مقدمة:

قبل عقد الستينيات من القرن الماضي كان الاقتصاديون يقسمون عوامل الإنتاج إلى ثلاثة عوامل أساسية هي: الأرض، العمل، والرأسمال المادي، لكن مع بداية الستينيات، اتجه الاهتمام إلى نوعية اليد العاملة، وعلى وجه الخصوص إلى تكوين وتدريب هذه اليد العاملة، ومن ثمة بدأ الاهتمام بموضوع الرأسمال البشري وانتشرت استخداماته في الأدبيات الاقتصادية الكلية ثم انتقل إلى المؤسسات (دهان، 2011، ص ص 3-25).

وبعد ان أثبت نظرية الرأسمال البشري لبيكر أهميته البالغة، حيث حاولت أن تقدم تفسيرا لتوزيع المداخيل في المجتمع بالاعتماد على الاستثمارات المبذولة في سبيل تراكم الرأسمال البشري، كما حاولت أن تفسر ديناميكية النمو والتقدم على اعتبار أن الفرد (ومن ورائه المجتمع ككل) يستطيع أن يتطور وينمي معارفه وكفاءاته من خلال استثماره في رأسماله البشري.

إن نجاح نظرية الرأسمال البشري على المستوى الكلي او الفردي، جعلت من الباحثين في ستينيات القرن الماضي المهتمين بالمؤسسات الالتفات لهذا المورد ومحاولة تقيمه وقياسه، وضمن هذا الإطار فإن مداخلتنا هذه تحاول ان تجيب على التساؤل الرئيسي الآتي: إلى أين وصلت محاولات تقييم الرأسمال البشري في المؤسسة؟

ومن أجل الإجابة على هذا التساؤل سنعتمد على المنهج الوصفي لمناسبته لطبيعة الموضوع، ونستعين بالاستقراء للتحليل مختلف النماذج والمقاربات المستخدمة.

أولا: ماهية الرأسمال البشري

إذا كانت الجذور التاريخية للاهتمام بالتعليم كاستثمار تعود إلى القرن الثامن عشر، فإن ظهور مفهوم الرأسمال البشري يعد حديثا، يعود الفضل الكبير في وضع الأسس الأولى للمفهوم العام لمصطلح " الرأسمال البشري" إلى الاقتصادي الأمريكي الحائز على جائزة نوبل في الاقتصاد عام 1979 (**SCHULTZ, T., W.**) من خلال محاضرته الشهيرة الاستثمار في الرأسمال البشري " التي ألقاها في الملتقى الثالث والسبعين للجمعية الاقتصادية الأمريكية في 28 ديسمبر 1960، وذلك على الرغم من سبق استخدامه من طرف الاقتصادي الأمريكي (**MINCER, J.**) في مقال له عام 1958.ومع نهاية عقد التسعينيات من القرن الماضي، وبداية بروز ما أصبح يعرف باقتصاد المعرفة، انتشر استعمال مفهوم الرأسمال البشري أكثر فأكثر باعتباره الجزء الأهم في الرأسمال الفكري، لأن أسس الاقتصاد الجديد لم تعد تقوم فقط على الآلات والتقنيات والأموال وحسب، بل وكذلك على كل الموارد غير المادية التي هي بحوزة الأفراد، وصار عندها الرأس المال البشري موضوع استثمار وتراكم وسوق (دهان، 2011، ص. 25).

1.1. مفهوم الرأسمال البشري: إن المفاهيم والتعريفات التي تعطى للرأسمال البشري كثيرة ومتعددة، تتسع وتضيق بحسب الغرض المراد استخدامه (كلي، فردي، مؤسسة)، فنجد أن مفهوم الرأسمال البشري بالمعنى الواسع هو مجمل المعارف

والمؤهلات والكفاءات وكل المميزات الأخرى التي يملكها الإنسان أو يكتسبها؛ والتي من شأنها أن تمده بمزايا اجتماعية واقتصادية وشخصية، تحقق له الرفاه الفردي والاجتماعي والاقتصادي **(OCDE, 2007)**. أو هو مجمل الاستعدادات الفطرية، والمعارف والكفاءات التي اكتسبها الأفراد وطوروها على امتداد حياتهم **(LAROCHE, & all., 1999)**.

أما الرأسمال البشري في المؤسسة فيعرفه **(Stiglitz, & all. , 2014)** على أنه مجموع الكفاءات والخبرات المتراكمة التي تجعل من العامل الأجير أكثر إنتاجية. او هو مجمل الكفاءات، والخبرات والمعارف التي بحوزة الأفراد في مناصب عملهم **(FLAMHOLTZ & LACEY, 1981)**.

ويمثل الرأسمال البشري عند (**Bontis & all., 1999**) العامل البشري في المؤسسة؛ ويتضمن الذكاء والمهارات والخبرات المشتركة التي تعطي المنظمة طابعها المميز. إن العناصر البشرية في المؤسسة هي تلك العناصر القادرة على التعلم، والتغيير والابتكار وتوفير التوجه الإبداعي الذي إذا تم تحفيزه بشكل صحيح يمكن أن يضمن للمؤسسة البقاء لمدة طويلة.

2.1. المركبات الأساسية للرأسمال البشري: من التعاريف السابقة الذكر نستطيع أن نستنتج أن الرأسمال البشري يتكون من جزأين أساسيين: جزء فطري وجزء مكتسب؛ الجزء الفطري يعبر عن الاستعدادات الجسمية والعقلية الفطرية التي تولد مع الفرد، أما الجزء المكتسب وهو الجزء الأهم في الرأسمال البشري فيعبر عن مجمل المعارف والكفاءات والمؤهلات والقدرات الجسمانية والخبرات والتجارب المكتسبة.

ويصنف **(LUNDVALL & JOHNSON, 1994)** المعارف المرتبطة بالرأسمال البشري إلى أربعة أنواع أساسية؛ هي:

- معرفة ماذا (**Savoir quoi**): وتعبر عن معرفة الأفعال.
- معرفة لماذا (**Savoir pour quoi**): وتعبر عن معرفة الأسس والقوانين التي تحكم وتسير الطبيعة والأفراد والمجتمعات.
- معرفة كيف (**savoir comment**): وتعبر عن معرفة طريقة أداء الأعمال، وعن كيفية استخدام المؤهلات والاستعدادات.
- معرفة من (**Savoir qui**): وتعبر عن القدرة على الاتصال والتعامل مع الآخرين.

أما المؤهلات والكفاءات المرتبطة بالرأس المال البشري فتصنف هي الأخرى إلى:

- كفاءات الاتصال عن طريق: السماع، الكلام، القراءة والكتابة.
- كفاءات الحساب.
- الكفاءات الفردية التي تعبر عن قدرة الفرد على تعلم التعلّم، على الانضباط الذاتي.
- الكفاءات العلائقية: روح الفريق، فن الإدارة.

- الكفاءات الأخرى الضرورية مثل سهولة استعمال تقنيات الإعلام والاتصال، المعارف الضمنية، القدرة على حل المشاكل...

وتبدأ عملية اكتساب المعارف والمؤهلات والكفاءات والخبرات والتجارب من ميلاد الفرد إلى وفاته؛ فهي عملية تمتد مدى الحياة، وتتطور عبر مراحلها المختلفة من خلال (دهان، 2011، ص 24):

- العائلة ودور الحضانة، وكل الهياكل التي تستقبل الأطفال قبل سن الدراسة.
- النشاطات الرسمية للتعليم والتكوين بكل مراحله في المؤسسات التعليمية الرسمية بكل أنواعها ومراحلها: التعليم التحضيري، التعليم الابتدائي والثانوي، التعليم المهني والتقني، والتعليم الجامعي...
- التكوين والتدريب في مكان العمل.
- الحياة اليومية للفرد وعلاقته الاجتماعية.

3.1. الخصائص الأساسية للرأسمال البشري: يتميز الرأس المال البشري بجملة من الخصائص يمكن تلخيصها في النقاط التالية:

- يتكون الرأس المال البشري من جزأين: جزء فطري، وجزء مكتسب.
- المعارف والكفاءات تعد المركبات الأكثر أهمية في الرأس المال البشري، ويمكن أن يصنف وفقها من حيث نوعية المعارف والمؤهلات والكفاءات إلى صنفين أساسيين؛ هما:

- رأسمال بشري عام: وهو الذي ينشأ من اكتساب المعارف والكفاءات العامة مثل معرفة القراءة والكتابة والحساب.
- رأسمال بشري خاص: وهو الذي ينشأ من اكتساب معارف وكفاءات خاصة بوظيفة أو بمهنة معينة، أو بمؤسسة بحد ذاتها.
- يتطلب اكتساب وتكوين الرأس المال البشري: استثمار موارد مالية، تخصيص وقت، وبذل جهد لذلك.

- يتطور الرأس المال البشري بالاستعمال والخبرة في مجال العمل، أو عن طريق التكوين والتعليم بكل أنواعه.
- يتعرض الرأس المال البشري للتقادم ويحتاج للتجديد.
- يختص الرأس المال البشري بالفرد الذي يكتسبه.
- يعتبر الرأس المال البشري مصدرا أساسيا من مصادر الدخل.

مما سبق يمكن القول إن الرأسمال البشري يتشابه مع الرأسمال المادي في كونه موضوع استثمار وتراكم وسوق، وفي كونه يحتاج لمصاريف صيانة والاهتلاك (تجديد المعارف والكفاءات وتحيينها)، ويختلف عنه باعتباره خاصا بالفرد، لا يمكن فصله عن صاحبه (الذي هو الإنسان).

4.1. أهمية قياس وتقييم الرأسمال البشري للمؤسسة: إن ما لا يمكن قياسه لا يمكن إداراته، وبالنظر للدور الكبير الذي اعطي للرأسمال البشري بالنسبة للمجتمعات وللأفراد وللمؤسسات، تصبح عملية قياسه وتقييمه من الأهمية بالضرورة بمكان. ويقوم قياس الرأسمال البشري للمؤسسات على وجه الخصوص بعدة وظائف، نذكر منها (**Armstrong & Taylor, 2014, p. 70**):

–أداة أساسية مساعدة للاتخاذ القرار، للمسيرين، والمستثمرين، والموظفين، وأصحاب المصالح؛

– أداة من أدوات مراقبة فعالية سياسة الموارد البشرية داخل المؤسسة؛

– أداة لتثمين الرأسمال البشري للمؤسسات؛

– أداة من أدوات التخطيط الاستراتيجي؛

– أداة مهمة للإفصاح عن الرأس المال البشري بعد أن أصبح ضرورة ملحة بالنسبة للمؤسسات التي تعمل في بيئة سريعة التطور وشديدة التنافس؛

وبصورة عامة لقياس الرأسمال البشري وتقييمه نحتاج أولا وقبل كل شيء إلى وضع إطار يمكن من خلاله جمع وتحليل المعلومات الموثوقة مثل: الخصائص الأساسية للموظفين (الجنس، السن، المستوى التكويني، الخبرة، التدريبات المختلفة...الخ)، مختلف التكاليف المتعلقة بالمورد البشري (المرتبات والتعويضات، المنح والعلاوات، تكاليف التوظيف، التعيين، الاستبدال...)، القيمة المضافة لكل موظف، ونسب الإنتاجية وقياسات سلوك الموظفين (معدلات الدوران والغياب، ومعدل تكرار / شدة الحوادث...الخ).

2. تقييم الرأسمال البشري كأصل في محاسبة الموارد البشرية

إن الغرض الأساسي في وجود محاسبة الموارد البشرية هو معالجة النفقات الخاصة بالموارد البشرية كأصول تظهر في الميزانية العامة للمؤسسات بدلا من اعتبارها مصاريفا تظهر في قيمة الدخل، يمكن الاستفادة منها مستقبلا في تحديد قيمة المؤسسة او في اتخاذ القرار. **(Bullen & Eyler, 2010)**.

1.2. تعريف محاسبة الموارد البشرية: لقد تعددت التعاريف المتعلقة بالموارد البشرية، فقد عرفتها جمعية المحاسبين الأمريكيين بأنها "عملية تحديد وقياس البيانات الخاصة بالموارد البشرية وتوصيل هذه المعلومات للجهات المعنية" (الحيالي، 2007، ص.289). كما عرفها "فلامهولتز" على أنها وسيلة لقياس التكاليف التي تحدث في المشروع، أو المشروعات الأخرى نتيجة لاختيار الأصول البشرية أو تأجيرها أو تدبيرها أو تعيينها أو تنميتها، كما تتضمن أيضا القياس

الاقتصادي لقيمة الموارد البشرية بالنسبة للمشروع. وجاء كذلك بأن هذه المحاسبة هي "أداة قياس الموارد البشرية قياسا كميا من خلال مجموعة من الأساليب والنماذج التي يمكن تطبيقها عمليا، والتقرير عن نتائج القياس للجهات الداخلية والخارجية بما يمكن من تحقيق مقابلة التكاليف بالإيرادات" (الجعيدي، 2007، ص29). كما عرفت بأنها "عملية توسيع منطقية لمدى المحاسبة في المشروع حيث تتضمن النواحي التالية: عملية قياس وتقرير الفعالية البشرية في المنظمة، عملية تقدير حالة الموارد البشرية داخل مشروع معين، وقياس التغيرات في هذه الحالة عبر الأزمنة، عملية توفير المعلومات عن الأفراد والمجموعات داخل المشروع لمتخذي القرارات داخل أو خارج المشروع" (لعيبي وخلف، 2001، ص 42).

ومنه يمكن القول إن محاسبة الموارد البشرية هي عملية تقدير القيمة الحالية والمستقبلية للموجودات البشرية.

2.2. أهمية وأهداف محاسبة الموارد البشرية: إن المورد البشري هو الدعامة الأساسية ومركز قوة المنظمات على اختلافها، ومن هنا تتولد أهمية محاسبة هذا المورد، وهو ما سنبينه في النقاط التالية:

- التخطيط السليم للقوى العاملة لمواجهة الأعباء كانت حالة أم متوقعة؛
- التعبير الدقيق عن نتائج الدورة بتضمينها لكافة المصاريف المرتبطة بالمورد البشري؛
- مد الإدارة بالمعلومات الكافية لإدارة الموارد البشرية التي تمتلكها المؤسسة وتوجيهها واستخدامها أفضل استخدام؛
- المساهمة في توزيع القيمة البشرية على مختلف المستويات الوظيفية، إذ تعد عملية توزيع الاستثمارات في الموارد غير الملموسة وبصفة خاصة البشرية من أهم العمليات في المنظمة وأكثرها صعوبة؛
- خلق تنسيق وتكامل بين المحاسبة عن الموارد البشرية وباقي المحاسبات وخاصة المحاسبة المالية، قصد إعداد تقارير سليمة، وقاعدة معلومات ذات دلالة يستند إليها في الحكم على أداء المنظمة.

ويعود تزايد الاهتمام بهذه المحاسبة لجملة من العوامل نوجز أهمها في النقاط التالية:

- توسع بعض المنظمات في الإنفاق على تشغيل وتنمية الأساليب الفنية والإدارية ومهارات بعض العاملين تسليما منها بأن العائد من هذه الاستثمارات يكون في شكل منافع مستقبلية؛
- التطور الفني والتكنولوجي السريع الذي ألزم حتمية اللجوء لتدريب الأفراد والعمل على تطوير مهاراتهم ومكتسباتهم، عملا على زيادة قيمة رأس المال البشري (فلامهولتز، 1992، ص 4)؛
- ارتباط كفاءة إدارة المنظمة بكفاءة ما تمتلكه من موارد بشرية فصار من الضروري الإلمام التام بالمعلومات الخاصة بهذه الأخيرة، ما يمكن من التحكم فيها واستخدامها أفضل استخدام؛
- الأهمية المتزايدة للموارد غير الملموسة عامة والبشرية على وجه التحديد في المنظمات الحديثة، والتي تقوم على كفاءة وقدرة العنصر البشري ما حتم معرفة قيمته؛

– الضرورة الملحة والمتزايدة لوجود بنك معلومات عن الموارد البشرية حتى يسهل تخطيط القوى العاملة، وترشيد القرارات المتعلقة بها بل وإدارتها انطلاقا من أسس سليمة.

3.2. فروض محاسبة الموارد البشرية: تستند محاسبة الموارد البشرية لجملة الفروض المبينة في النقاط التالية:

– العنصر البشري من أهم موارد المنظمة: إذ يدرج ضمن أهم موارد المنظمة إن لم نقل أهمها، بما يمكن للأفراد أن يقدمونه من خدمات حالية أو مستقبلية ذات قيمة اقتصادية مباشرة تعكس ما يقدمونه من وقت وجهد، وغير مباشرة بتأثيرهم على مختلف عوامل الإنتاج الأخرى (الهيتي، 2003، ص 313).

– يمكن تطبيق مفهوم الأصول على العنصر البشري: إذ يعرف الأصل حسب ما جاءت به لجنة معايير المحاسبة الدولية لسنة 1999 بأنه مورد تسيطر عليه المنظمة نتيجة لأحداث سابقة ومن المتوقع أن ينجم عنه منافع مستقبلية لها. وهو ما يتوافق والموارد البشرية إذ أن استخدام هذا المورد عن طريق التوظيف مثلا سيحدث تغييرات في وضعية أصول المنظمة (معايير المحاسبة، 2000).

– يتضمن استخدام المورد البشري تكلفة اقتصادية: جلي أن توظيف الأصول البشرية يحمل المنظمة تكلفة اقتصادية مقابل ما تحصله منهم من خدمات ومنافع مستقبلا.

– تتأثر قيمة الموارد البشرية بأسلوب إدارتها: ومفاد هذا الفرض أن الطريقة التي تتبعها الإدارة في التعامل مع العاملين تؤثر على قيمة العنصر البشري زيادة ونقصانا أو ثباتا، فمثلا تزيد قيمة الأصل البشري بزيادة كفاءة الأفراد بتكثيف الدورات التدريبية.

4.2. نماذج محاسبة الموارد البشرية: في سعيها لقياس قيمة الرأسمال البشري طورت محاسبة الموارد البشرية جملة من النماذج المقترحة، يمكن تصنيفها إلى مجموعتين كبيرتين وفق مدخل لقياس المعتمد للرأسمال البشري: نماذج التكلفة ونماذج القيمة.

1. **نماذج التكلفة:** تدل تكلفة الموارد البشرية على التضحية التي تتكبدها المنظمة من أجل الحصول على الأفراد العاملين واستبدالهم.

ومن أهم هذه النماذج: نذكر:

– **نموذج التكلفة التاريخية (Flamholtz model):** وهي من أشهر طرق القياس في هذا المجال، وتتمثل التكلفة التاريخية في التضحية التي تتحملها المؤسسة في سبيل الحصول على هذا المورد وتطويره وتنميته، ولا تظهر الأهمية الرئيسية للتكلفة في أنها تمثل المبلغ المدفوع فقط، ولكن في أنها تعتبر مقياس لقيمة الشيء الذي تم الحصول وذلك وقت إقتنائه (الحبابي، 2010). وتتمثل في: تكاليف الإعلان، الاستقطاب، والاختيار، والتوظيف، وتكاليف التدريب بكل انواعه (الداخلي والخارجي) (حمادة، 2002، ص 156).

ويتوافق هذا المدخل لحد بعيد مع مبادئ المحاسبة التقليدية على اعتبار انه يأخذ مصاريف التوظيف والتدريب كمصاريف رأسمالية، تتم رسمتها خلال فترات استخدامها، فيتعين اهتلاكها خلال عمر إنتاجي محدد، بالمقابل في حالة الاستغناء عن العاملين قبل انتهاء حياتهم الانتاجية المقدرة يسجل الرصيد المتبقي على شكل خسارة، في حين يسجل هذا الرصيد ربحا في حالة الانتقال بمقابل مادي. ويعاب على هذا النموذج على أنها أهملت التكاليف اللاحقة ممثلة في ثمن شراء إجمالي الخدمات والمنافع المتوقعة مستقبلا رغم أخذها بالتكلفة التاريخية. كما أن هذا المدخل يخلط بين مفهومين متمايزين تماما عند الحديث عن الأصول البشرية، تكلفة الموظف وقيمته الاقتصادية من وجهة نظر المشروع، فت كلفة الموظف لا تصلح دائما كمؤشر لقياس قيمته الاقتصادية (مطر، 1982، ص 232).

– **نموذج تكلفة الإحلال (Likert and Flamholtz model)**: ويتم تقييم الرأسمال البشري باحتساب تكلفة التضحية التي تتحملها المنظمة مقابل إحلال ما تتوفر عليه من موارد بشرية أو بعضها بموارد أخرى ذات مستوى يساوي الموارد الحالية من حيث الخدمات والمنافع، وهناك نوعين من تكاليف الإحلال: الإحلال الوظيفي والإحلال الشخصي. فالأولى تنصرف للتضحية التي تتحملها المنظمة في سبيل إحلال شخص محل شخص آخر لشغل وظيفة معينة شريطة أن يكون قادرا على تلبية كل متطلبات ومستلزمات هذه الوظيفة (رضوان، 2003، ص 22). أما الثانية فتدل على التضحية التي تتحملها المنظمة في سبيل إحلال شخص محل شخص آخر، حيث يكون هذا الأخير قادرا على تقديم نفس الخدمات التي يقدمها الشخص المستبدل.

والمزية الأساسية لهذا النموذج انه يسمح بتصحيح اختلالات طريقة التكلفة التاريخية، في حين يعاب عليها عدم وجود تكلفة إحلال دقيقة، وعدم قبول المحاسبة التقليدية لها كوسيلة لتقييم الأصول (الحبابي، 2010).

– **نموذج تكلفة الفرصة البديلة (Hekimian and Jones model)**: يقوم هذا المدخل على مفهوم أو مبدأ تكلفة الفرصة البديلة أي التكلفة التي ستتحملها المنظمة نظير تغييرها للاستخدام الحالي للمورد البشري إلى استخدام آخر بديل. حيث يعمد مدراء الأقسام إلى إجراء مزايدة على خدمات الأفراد الذين يعملون معهم من ذوي الكفاءات العالية –حتى يكونوا موضع ندرة وبالتالي منافسة ومزايدة– ويمكنهم العمل في كل قسم من هذه الأقسام بغية تحديد قيمة كل فرد عند كل استخدام أي قيمته في العمل البديل والذي يأخذ كأساس لحساب قيمة هذا الفرد كأصل من أصول المنظمة، حيث يعتمد أعلى سعر حققه والمقابل لأفضل استخدام في المزايدة للتعبير عن قيمة الفرد والذي يوجه للعمل بالقسم الذي حقق فيه هذه القيمة –أعلى سعر– إذ تضاف هذه الأخيرة لمجموع الاستثمارات المخصصة لهذا القسم للتعبير عن إجمالي أصوله. إن هذا المدخل يتيح تحقيق أكثر مثالية للطاقة البشرية، فالأكيد أن كل مدير حصل على مورد بشيري ذو كفاءة عالية ومتميزة سيعمد لاستغلال ما أتيح له من كفاءة وقدرات أحسن استغلال وهو ما يتطلب منه الحفاظ على قيمة هذا المورد وصيانته بل والعمل على تنميته.

2.النماذج التي تعتمد على القيمة: تستند هذه النماذج عموما إلى مفهوم القيمة الاقتصادية للموارد البشرية، على أساس ان الأفراد في الغالب يبنون قرارات اقتناء الأصول بناء على تقييمهم للمنفعة التي سيحصلون عليها منه، وبالتالي يحددون سعره (قيمته الحالية)، ومن أهم النماذج القيمة على القيمة في تقييم الرأسمال البشري، نذكر:

– نموذج الشهرة غير المشتراة (Hermanson model): يقوم هذا النموذج على مبدأ التسليم بأن وجود فروق بين القيمة الدفترية والقيمة السوقية للمؤسسات يدل على وجود موارد غير ظاهرة في قائمة المركز المالي للمؤسسة، وتعتبر قيمة الرأسمال البشري تتمثل في الفرق بين القيمتين. وعلى الرغم من سهولة هذا النموذج في التطبيق، إلا أنه يحمل العديد من العيوب من أهمها: عدم إمكانية تطبيقيه على المؤسسات غير المدرجة في البورصة، في حالة انخفاض القيمة السوقية للمؤسسة عن القيمة الدفترية لها أو مساواتها يجعل من قيمة الرأسمال البشري لهذه المؤسسة سالبا أو معدوما وهذا غير منطقي (**Hermanson, 1986**).

– نموذج القيمة الحالية للإيرادات المستقبلية (Lev & Schwartz model) (Lev & Schwartz, 1971): تقوم هذه الطريقة على تقييم الأصول البشرية على أساس التوصل للقيمة الحالية للمرتبات والأجور التي يتقاضاها المورد البشري مستقبلا حتى نهاية عمره الإنتاجي بالمؤسسة والمخصومة بمعدل خصم معين. وذلك بالمماثلة مع رسملة الرأسمال المادي. وبناء على ذلك تم وضع نموذج لقياس قيمة الرأسمال البشري، والمعبر عنه بالصيغة الرياضية التالية:

$$\mathbf{E}(V_{y^*}) = \sum_{t=y}^{t} P_y\,(t+1) \sum_{t=y}^{t} \frac{I_{i^*}}{(1+y)_{(t-y)}}$$

حيث أن:$\mathbf{E}(V_{y^*})$:هي القيمة المتوقعة لرأس المال البشري لشخص عمره**y**سنة،**t**:سن التقاعد، $P_y(t)$:احتمال موت الشخص، إلا أن مصطلح "الموت" يجب أن يتضمن إمكانية أن الشخص سيترك المنظمة لأي سبب كالاستقالة أو التقاعد، لكي يصبح ذو دلالة بالنسبة لها، I_{i^*}:الإيرادات المتوقعة للشخص في فترة **i**، **Y**:معدل خصم معين للشخص.

ويتوافق هذا النموذج والنظرية القائلة بأن قيمة الرأسمال لا تقاس بتكلفتها بل بمعدل العائد الناتج عن استخدامها، ما يعني أن قيمة الفرد يجب أن تقاس على أساس القيمة الحالية لخدماته المتوقعة. ويتميز هذا النموذج بكونه يستطيع إعطاء قيمة نقدية للرأسمال البشري مقبولة نوعا ما، لكن يعاب عليه إهماله للفوارق الموجودة بين العمال (من نفس المجموعة) من حيث: الكفاءات والمعارف والمهارات.

– نموذج تقويم المكافآت المستقلة (Flamholtz model) (Flamholtz, 1971): جاء هذا النموذج ليصحح بعد الاختلالات الموجودة في النموذج السابق، وذلك باعتماده على تتبع حركة الأفراد من خلال أدوارهم المختلفة أو المناصب التي يشغلونها في المنظمة، باعتبار ذلك عملية مستقلة تعتمد على الوظائف السابقة أو حالات الخدمة التي قام بها الفرد في المنظمة. ولتفعيل هذا النموذج وحساب القيمة القابلة للتحقق والمتوقعة للفرد يجب اتباع الخطوات التالية (الجعيدي، 2007، ص 69):

- تحديد مجموعة من الحالات المتعاقبة التي يمكن أن يشغلها الفرد في النظام ووصفها؛
- تحديد قيمة كل حالة بالنسبة للمنظمة؛
- تقدير مدة خدمة الفرد والثبات المتوقع لشخص ما في المنظمة؛
- تقدير احتمال أن شخص ما سيشغل كل حالة ممكنة في أوقات مستقبلية محددة، والقيمة القابلة للتحقق والمتوقعة لهذا الشخص($\mathbf{E}(V)$)والتي تقدر بالعلاقة التالية:

$$\mathbf{E}(R_V) = \sum_{i=1}^{n}[\sum_{i=1}^{m} \frac{R_i - P(R_i)}{(1+R)^t}]$$

حيث أن:$\mathbf{R_i}$:قيمة**R**وتشتق من المنظمة لكل حالة خدمة ممكنة**I**، ($\mathbf{P(i)}$:احتمال أن شخص سيشغل حالة**I**، **t**:الوقت أو المرة،**n**:حالة ترك العمل،**R**:معدل خصم ملائم.

يقدم هذا النموذج نتائج تستجيب لاحتمالات الثبات والترقية التي تعد بمثابة مؤشر للوقت الذي ستستفيد خلاله المنظمة بخدمات الفرد. غير أنه يعاب هو الآخر لاعتماده الفرد كأساس للتقييم وإهماله قيمة المجموعة فليس بالضرورة أن تتساوى قيمة المجموعة مع مجموع قيم الأفراد.

ونماذج أخرى مثل:

- **نموذج العلاقة بين السبب والتدخل والنتيجة النهائية** (Likert, 1967)؛
- **نموذج الأبعاد الخمسة** (Mayers & Flowers, 1974)؛
- **نموذج المنافع الصافية لظروف التأكد والمحسومة** (Ogan, 1976) ؛
- **نموذج القيمة الحالية الصافية للأرباح المحققة** (Morse, 1973)...الخ.

لقد أصبحت المحاسبة التقليدية للرأسمال البشري غير كافية وغير ملاءمة للتعبير عن قيمته المالية بكل مصداقية ويقبل بها الجميع، مما جعل بعض الباحثين بالتوجه إلى أدوات المحاسبة الإدارية الاستراتيجية.

3. تقييم الرأسمال البشري بالاعتماد على أدوات المحاسبة الاستراتيجية

وقد استخدم هذا المصطلح "المحاسبة الاستراتيجية" لأول مرة عام 1981 (Simmonds, 1981)، قاصدا به: كل الأنشطة المحاسبية الإدارية عن الشركة ومنافسيها لكي تستخدم في صياغة ومراقبة الإدارة الاستراتيجية في المؤسسات. أما (Lord, 1996) فيرى أن المحاسبة الإدارية الاستراتيجية تهتم بتوفير وتحليل المعلومات لمتخذ القرار الداخلي او الخارجي – والتي لا تهتم بها المحاسبة الإدارية التقليدية). فهي محاسبة تسمح بالتعرف على المنافسين، وعلى العملاء، وتساعد على تحديد نقاط الضعف ونقاط القوة للمؤسسة الضرورية للتحليل والتخطيط الاستراتيجي.

وعموما يمكن تعريف المحاسبة الاستراتيجية على أنها: مجمل العمليات التي تسمح بتحديد، وقياس، وتحليل، وتفسير وإيصال المعلومات لمحتاجيها، ولتحقيق رؤية وأهداف المؤسسة.؛ وبعبارة أخرى هي أداة محاسبية تسمح بالتنسيق بين الجوانب المالية والإدارية والتنظيمية للمؤسسة.

وقد شهدت السنوات الأخيرة انتشارا كبيرا لأدوات المحاسبة الإدارية الاستراتيجية، مثل: محاسبة المنافسين وتحليل الموقف التنافسي (Simmonds, 1981, Ward 1992, Moon and Bates 1993, Jones 1988, Rangone 1997)؛ إدارة التكاليف الاستراتيجية (Porter, 1980, 1985, Shank and Govindarajan 1988, 1989, 1992)، ومحاسبة التكاليف على أساس النشطة (Cooper and Kaplan 1988, 1991) ومحاسبة دورة حياة المنتوج (LC)، ومحاسبة إدارة الجودة الشاملة (TQM) ومحاسبة بطاقة الأداء المتوازن (Kaplan and Norton 1992)، وغيرها.

1.3. الرأسمال البشري ومقاربة الإدارة الاستراتيجية: في بداية التسعينيات من القرن الماضي، بدأت تظهر في عالم إدارة الأعمال والاستراتيجية مصطلحات جديدة، مثل: " اللاملموسات"، "اللاماديات"، " الرأسمال المعرفي"، "الرأسمال الفكري" للتعبير عن نفس المفهوم. ولقد تم تداول مصطلح الرأسمال الفكري (Intellectual capital) لأول مرة عام 1990 من طرف **(**R. STAYER**)** مدير مؤسسة (Johnsonville Foods) حيث قال: " في السابق كانت المصادر الطبيعية أهم مكونات الثروة القومية وأهم موجودات الشركات، بعد ذلك أصبح رأسمال متمثلا بالنقد والموجودات الثابتة هو أهم مكونات الشركات والمجتمع، أما الآن فقد حل محل المصادر الطبيعية والنقد والموجودات الثابتة رأسمال الفكري الذي يعد أهم مكونات الثروة القومية وأغلى موجودات الشركات " (المفرجي، حرحوش، وآخرون، 2008، ص 14)، ولعل خير مثال على ذلك شركة مايكروسوفت.

وقد عرفه فيما بعد (STEWART, 1997)، على أنه المادة الفكرية، المعرفة، المعلومات، الملكية الفكرية والخبرة التي توضع قيد الاستخدام من اجل خلق الثروة الرابحة، لان اقتصاد اليوم يختلف في الأساس عن اقتصاد الأمس. واعتبره الثروة الجديدة للمؤسسات.

هذه الأهمية الكبيرة التي صارت تسند للرأسمال الفكري، دفعت الباحثين في الإدارة الاستراتيجية للبحث عن تقييمه، بمنطق إدارة الاعمال أكثر منه منطق المحاسبة. وذلك من خلال تركيز البحث عن تحليل طرق خلق القيمة في المؤسسات، وتحليل سلسلة القيمة وقوى التنافس لبورتر.

ونتج عن ذلك مقاربة جديدة لتقييم الرأسمال الفكري.، وخلافا للمقاربات السابقة تقوم مقاربة التنقيط ولوحات القيادة على مبدأ قياس القيمة القائمة على المعرفة ومنشأ هذه القيمة هي التي تدخل ضمن رأس المال الفكري. حيث يتم التعبير عن مختلف مكونات رأس المال الفكري على شكل مؤشرات أو أرقام قياسية يتم تجمعيها للتعبير عن قيمة الرأس المال الفكري سواء ببطاقات تنقيط أو على شكل لوحات قيادة **(**CIGREF, 2006, p. 36**)**.

وتوجد مدرستين أساسيتين على الصعيد العالمي تتبنى هذه المقاربة هما: المدرسة الأمريكية والمدرسة الاسكندنافية. فالمدرسة الأمريكية طورت ما يطلق عليه نموذج **"بطاقة الأداء المتوازن"** عن طريق (Kaplan & Norton, 1996) ليقدم نظرة شمولية استراتيجية لتقييم الأنشطة ذات العلاقة بتوليد القيمة الملموسة واللاملموسة. ويستخدم هذا النموذج أربع مؤشرات أساسية هي: منظور التعلم والنمو، والمنظور الداخلي، ومنظور الزبون، والمنظور المالي. ويسعى هذا النموذج إلى تحقيق التوازن بين المقاييس الخارجية للمالكين والزبائن، والمقاييس الداخلية لعمليات الأنشطة الحاسمة والإبداع والتعلم (العنزي وصالح، 2009، ص 277). وقد طبقت البحرية الأمريكية هذا النموذج بوضع مجموعة معايير تربط كل مفهوم بنتائج الأداء ذات العلاقة. أما المدرسة الاسكندنافية فقد طورت ما يصطلح عليه نموذج "لوحة قيادة الرأسمال الفكري" وهو ما سنتعرض له بالتفصيل لاحقا.

وتستمد نماذج بطاقات الأداء المتوازن ولوحات قيادة رأس المال الفكري قوتها لارتكازها على الأسس الاتية:

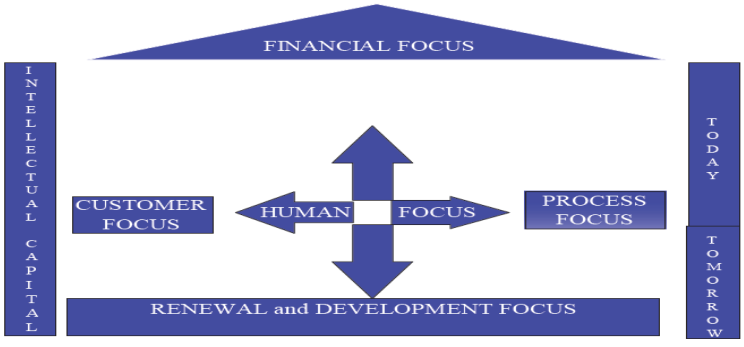
أ- على المستوى الاقتصادي: ترتكز على الإضافات التي جاءت بها نظرية رأس المال البشري، ونظرية النمو الداخلي.

ب- على المستوى الاستراتيجي: حيث تعتمد على نظرية سلسلة القيمة في منظمات الأعمال.

ت- على المستوى المحاسبي: لاعتمادها على نظرية الموارد والكفاءات.

3.3. تقييم الرأسمال البشري في "SKANDIA NAVIGATOR" "ملاح سكانديا": منذ عام 1980 والمدير التنفيذي لمجموعة سكانديا (Björn Wolrath) السويدية يبحث عن طريقة لقياس الرأسمال الفكري لمجموعته، فتم توظيف (Leif Edvinsson) في سبتمبر من عام 1991 بصفته مديرا للوظيفة الجديدة التي استحدثتها الشركة تحت اسم " وظيفة إدارة الرأسمال الفكري"، وبدأ بنشر اول تقرير حول الرأسمال الفكري للشركة في عام 1994، ومن حينها اتصلت به حوالي 500 شركة مهتمة بالموضوع. ويتكون نموذج "ملاح سكانديا" من خمسة أبعاد أساسية، كما يبينها المخطط الاتي:

مخطط: الآبعاد الأساسية لنموذج ملاح سكانديا



المصدر: (Edvinsson L. et Malone M., 1997, p. 68)

من خلال هذا المخطط يتضح أن هذا النموذج يجعل من رأس المال البشري مركز الاهتمام داخل منظمة الأعمال وحجر الزاوية، وتحيط به الأبعاد الأربعة الأخرى: البعد المالي، البعد الزبوني، بعد العمليات، وبعد التجديد والتطوير.

وبحسب النموذج تنشأ القيمة السوقية لمنظمة الأعمال على النحو الاتي:

القيمة السوقية لمنظمة الأعمال= الرأسمال المادي+ الرأسمال الفكري.

الرأسمال الفكري= الرأسمال البشري+ الرأسمال الهيكلي.

الرأسمال الهيكلي= الرأسمال الزبوني+ الرأسمال التنظيمي.

الرأسمال التنظيمي= الرأسمال التجديد+ الرأسمال العمليات.

وبهذه التسلسل يتم تقييم الرأسمال البشري والرأسمال الفكري وفقا لنموذج متعدد المؤشرات يحتوي هذا النموذج على (140) مؤشرا قابلا للتكميم (قيم نقدية، نسب مئوية، أعداد).

ويفترض من هذا النموذج أنه يمكن الحصول على الأوجه الكافية للرأسمال الفكري الضرورية للفهم الكامل لهذه الظاهرة.

والجدول التالي عينة لبعض المؤشرات التي جاءت في النموذج.

ومن المؤشرات المستخدمة في تقييم الرأسمال البشري: مؤشر القيادة، مؤشر التحفيز، مؤشر التوظيف، عدد الموظفين، دورة التوظيف، متوسط خدمة الموظف، عدد المديرين، ومتوسط اعمار الموظفين.

وللوصول لتقيم نقدي للرأسمال البشري يوصي النموذج بالأخذ بالمؤشرات التالية التي تساعد في تطوير المورد البشري للمؤسسة:

- الاستثمارات المرصودة للعامل الواحد للتكوين وللابتكار؛
- الاستثمارات المخصصة للتكوينات المخصصة للعاملين الناشطين خارج المؤسسة؛
- الاستثمارات المرصودة لتكوين العمال الدائمين بدوام كامل؛
- الاستثمارات المرصودة لتكوين العمال الذين يعملون بدوام كامل في إطار عقد عمل محدد المدة؛
- الاستثمارات المرصودة لتكوين العمال الذين يعملون بدوام جزئي في إطار عقد عمل محدد المدة.

وبالرجوع للتقارير المنشورة حول المؤشرات المستخدمة في نموذج لوحة قيادة قياس رأس المال الفكري على مجموعة سكانديا خلال السنوات 1994 و1995 و1996. نلاحظ أنه فيما يخص الرأسمال البشري في عام 1996، كان بالمؤسسة 91 عاملا، 62 منهم لهم خبر تساوي أو تزيد عن 3 سنوات، وان دليل الرأسمال البشري للمؤسسة تم تقديره بـ 0.543، وقد تحسن بالمقارنة مع سنة 1995 (496) ونفس الشيء بالنسبة لسنة 1994 (423) (WEGMANN, 2009).

ويتم حساب الرأسمال الفكري لمنظمة الأعمال بالعلاقة الاتية:

Capital Intellectuel = i x C

حيث:

– **(C)**:عبارة عن تجميع حوالي 20 مؤشرا معبرا عنها بالقيمة المطلقة وموجهة لتقييم مستقبل المنظمة.

– **(i)**: تعبر عن معدل فعالية المنظمة في استخدام رأس مالها الفكري، يتم حسابه انطلاقا من 9 مؤشرات أساسية بنسب معينة تمس مختلف مكونات النموذج.

وخلاصة القول فان تقييم الرأسمال البشري بالاعتماد على نماذج المحاسبة الاستراتيجية، وعلى وجه الخصوص "ملاح سكانديا" تحاول أن تجمع بين التقييم النقدي والتقييم بالمؤشرات لتجاوز نقائص التقييم النقدي، وتعطي صورة أكبر للرأسمال البشري من خلال الإفصاح بالمؤشرات في ملاحق للميزانية العامة للمؤسسات.

4. النتائج

إن النجاح الباهر الذي حققته نظرية الرأسمال البشري في بداية ستينيات القرن الماضي على المستوى الكلي، جعل من الباحثين المهتمين بالمؤسسة توجيه بحوثهم نحو موضوع قياس وتقييم الرأسمال البشري، وقد مر ذلك من مقاربة محاسبة الموارد البشرية إلى مقاربة المحاسبة الاستراتيجية.

وقد مرت محاسبة الرأسمال البشري بعدة مراحل نوجزها (Flamholtz & al., 2002):

- المرحلة الأولى (من بداية الستينيات حتى عام 1966): وهي مرحلة التنظير الأولي للمفاهيم الاساسية للمحاسبة عن الموارد البشرية.
- المرحلة الثانية: (من 1966 إلى 1971): وفي هذه المرحلة تم وضع النماذج الأولى لمحاسبة الموارد البشرية، من خلال نماذج قياس تكلفة الموارد البشرية بنوعيها (التكلفة التاريخية – تكلفة الاحلال)، ونماذج قياس قيمة الموارد البشرية بنوعيها (النقدية – غير النقدية). وبدأت الأبحاث تروج لأهمية هذا النوع الجديد من المحاسبات وتحاول تقديم بعض التطبيقات التجريبية على بعض المؤسسات. ومن أشهر الأبحاث في هذه المرحلة، نذكر: دراسة ‘‘روجر هيرمان سون "، والتي يمكن اعتبارها اول دراسة في مجال المحاسبة عن الموارد البشرية، ومن خلالها تم وضع أُسلوب لقياس قيمة الموارد البشرية باعتبارها جزءا من شهرة المحل في حالة عدم شرائها. وتلتها سلسلة دراسات كل من "ليكرت" و"اريك فلامهولز"، اللذان طورا نماذج وطرق محاسبية خاصة بالموارد البشرية. ثم بعدهما جاءت دراسة "وليام بابل" حول قياس القيمة التاريخية لتكلفة الموارد البشرية حيث قام بتطبيق بحثه على شركة " R.G.Barry" .
- المرحلة الثالثة: (1971-1976): بعدما كانت الدراسات حول محاسبة الرأسمال البشري مركزة في الوليات المتحدة الأمريكية فقط، بدأت في هذا المرحلة في الانتشار عبر دول أخرى، حيث نشرت العديد من

الدراسات الاكاديمية والتطبيقية في الدول الغربية واستراليا واليابان وغيرها، بعد النجاح الباهر الذي حققته دراسة "وليام بابل"، والتي تعتبر محاولة جادة في طريق وضع نظام للمحاسبة عن التكلفة التاريخية للموارد البشرية، لكن الانتقادات الموجهة له بخصوص إنسانية المورد البشري والمعاملة المحاسبية لها، جعلت من البحوث تتوجه نحو اهمية محاسبة الموارد البشرية وتأثيرها على اتخاذ القرارات الإدارية والاستثمارية. كما شهدت هذه المرحلة نشر جمعية المحاسبين الامريكية (**A.A.A**) لتقريرين تحت عنوان "تطور المحاسبة عن الموارد البشرية" عامي 1971 و1972 على التوالي.

- المرحلة الرابعة (1976 – 1980): بعد الانتشار الكبير للدراسات والبحوث الأكاديمية والتطبيقية حول محاسبة الرأسمال البشري في المرحلة السابقة، تراجعت في هذه المرحلة بشكل لافت وانحسرت في عدد قليل جديد من البحوث، ويعزى ذلك لتغطية البحوث السابقة لغالبية مجالات الموضوع، والأجزاء الباقية أكثر صعوبة وتتطلب ربما كفاءات أكبر، أضف إلى ذلك عدم إقبال المؤسسات على تطبيقيها لتكاليفها الكبيرة وصعوبتها.

-المرحلة الخامسة (1980-1990): مع بداية الثمانينيات تزايد الاهتمام في الولايات المتحدة الأمريكية بموضوع إنتاجية المورد البشري، كما تزايد اهتمام مديري الشركات الكبرى بموضوع محاسبة الموارد البشرية مما حفز الباحثين من جديد للاهتمام بهذا المجال وانتشرت العديد من الدراسات.

ومنذ (1990- إلى يومنا هذا) بدأ التوجه أكثر فأكثر نحو المحاسبة الاستراتيجية، مع انتشار نماذج الأداء المتوازن، ولوحات القيادة.

ومما سبق، نستنتج، أيضا ان على الرغم من المحاولات الكثيرة والمتعددة، وعلى الرغم من النماذج العديدة المقدمة من طرف محاسبة الموارد البشرية في سبيل إعطاء تقييم أو قياس للرأسمال البشري الموجود في المؤسسات، فإنه ولغاية اليوم مازال الوضع على حاله حيث لم يحظ ولا نموذج مما تم تقديمه بالقبول العام، ليرقى ويعتمده المحاسبون بصفة رسمية في الميزانيات. حيث مازالت بعض المؤسسات تلجا إلى هذه النماذج، بصفة طوعية، وتقوم بالإفصاح عن رأسمالها البشري بالطريقة والكيفية التي تختارها. وذلك كله لعدة اعتبارات منها المحاسبية المحضة، ومنها المتعلقة بمفهوم الرأسمال البشري، ومنها حتى الاعتبارات الأخلاقية الرافضة تماما معاملة الإنسان كأصل.

ونظرا لعدم الاتفاق هذا، ظهر اتجاه جديد ينطلق من فكرة عدم كفاية القياس المالي (قيمة نقدية أو قيمة محاسبية) للتعبير عن قيمة الرأسمال البشري، ويضيف التقييم غير المادي (الكيفي) المكمم ببعض المؤشرات (التنقيط ولوحات القيادة).

خاتمة:

منذ ستينيات القرن الماضي والباحثون يسعون للتقدير المحاسبي للرأسمال البشري الذي تمتلكه المنظمات، والانتقال من محاسبة الأجور والمرتبات إلى محاسبة الموارد البشرية. غير أن التبني الإلزامي لهذا المسعى والاعتراف الرسمي به مازال بعيد المنال، وما هو موجود لحد الآن هو مجرد محاولات ليس إلا تقتصر في الغالب على بعض التجارب في بعض المنظمات. وتتفق غالبية الدراسات أن المشكلة الرئيسة التي تعترض تطبيق محاسبة الموارد البشرية في المؤسسات لحد الآن تكمن في **إشكالية إيجاد قياس دقيق وموضوعي ومقبول للرأسمال البشري في حد ذاته.**

التوصيات والمقترحات:

- ضرورة تعميق الأبحاث حول الرأسمال البشري والرأسمال الفكري.
- الاهتمام اكثر فاكثر بالمحاسبة الاستراتيجية.
- تشجيع المؤسسات على تتبنى محاسبة الموارد البشرية.
- إلزام المؤسسات على الإفصاح المحاسبي عن مؤشرات رأسمالها البشري.

قائمة المراجع :

المراجع العربية :

- الجعيدي سناء عبد الهادي، دور وأهمية القياس المحاسبي للموارد البشرية في الجامعات الفلسطينية في قطاع غزة، دراسة تحليلية تطبيقية، الجامعة الإسلامية، غزة، 2007.
- الحبابي خالد طاهر، 2010، "الأصل البشري 2" ، موقع المحاسب الأول، تاريخ الاسترجاع (2017/08/12) من الموقع (http://www.almohasb1.com/2010/06/2-human-asset.html).
- الحيالي وليد ناجي، مشاكل محاسبية ونماذج مقترحة، الأكاديمية العربية في الدنمارك، 2007.
- العنزي سعد علي، وأحمد علي صالح. (2009). إدارة رأس المال الفكري في منظمات الأعمال. عمان، الأردن: دار اليازوري العلمية للنشر والتوزيع.
- المفرجي، عادل حرحوش، وآخرون. (2008). *رأس المال الفكري: طرق قياسه واساليب المحافظة عليه* (الإصدار الطبعة الثانية). القاهرة: منشورات المنظمة العربية للتنمية الإدارية.
- الهيتي خالد، إدارة الموارد البشرية، مدخل استراتيجي، دار وائل للنشر، ط1، عمان، 2003.
- إيرك فلامهولتز، المحاسبة عن الموارد البشرية، ترجمة محمد عصام الدين زايد –أحمد حامد حجاج، دار المريخ للنشر، الرياض، 1992، ص4.
- حمادة رشا، القيادة والإفصاح المحاسبي عن الموارد البشرية وأثره في القوائم المالية، دراسة تطبيقية على أعضاء الهيئة التدريسية في جامعة دمشق، مجلة جامعة دمشق، المجلد الثامن عشر، العدد الأول،2002، ص156 . (http://www.damascusuniversity.edu.sy/mag/law/old/economics/2002/18-1/rasha.pdf)
- دهان محمد، الاستثمار التعليمي في الرأسمال البشري – مقاربة نظرية ودراسة تقييمية لحالة الجزائر، أطروحة دكتوراه علوم، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، جامعة منتوري–قسنطينة، 2011.
- رضوان حنان، بدائل القياس المحاسبي المعاصر، الدار الجامعية، الطبعة الأولى، القاهرة، 2003.

- لعيبي هاتو، خلف البوعلي، إمكانية تطبيق محاسبة الموارد البشرية في المصارف التجارية، مصرف دجلة والفرات للتنمية والاستثمار نموذجا، الأكاديمية العربية في الدنمارك، 2001، ص42.
- مطر، محمد عطية، المعالجة المحاسبية لتكلفة الموارد البشرية في المشروع الاقتصادي، مجلة العلوم الاجتماعية، جامعة الكويت، العدد الثالث، سبتمبر 1982، ص232.
- معايير المحاسبة الدولية لعام 2000.

المراجع الأجنبية :

- Armstrong, M. & Taylor, S., 2014, ARMSTRONG'S HANDBOOK OF HUMAN RESOURCE MANAGEMENT PRACTICE, 13TH EDITION, Kogan Page Limited, London.
- BONTIS, N., DRAGONETTI, N. C., JACOBSEN, K., ROOS, G.: The Knowledge Toolbox: A Review of Tools Available to Measure and Manage Intangible Resources. European Management Journal, 17 (4), 1999, pp. 391-402. Retrieved 05 05, 2017, from (https://www.researchgate.net/publication/222483068_The_knowledge_toolbox_A_review_of_the_tools_availablle_to_measure_and_manage_intangible_resources)
- Bullen, M.L., & Eyler, K., Human resource accounting and international developments: implications for measurement of human capital, Journal of International Business and Cultural Studies, V 3, pp 1-16,2010 . Retrieved 18 05, 2017, from (http://www.aabri.com/manuscripts/09342.pdf)
- Flamholtz E.G. (1971), *A model for human resource valuation: A stochastic process with service rewards*, "The Accounting Review", 46(2), pp. 253–267.
- FLAMHOLTZ, Eric; Bullen, Maria; and HUA, Wei. Human Resource Accounting: A Historical Perspective and Future Implications. (2002). *Management Decision*. 40, (10), 947-954. Retrieved 09 08, 2017, from (https://www.academia.edu/3355572/Human_resource_accounting_a_historical_perspective_and_future_implications?auto=download).
- FLAMHOLTZ, E., & LACEY, J. (1981). Personnel Management, Human Capital Theory, and Human Resource Accounting. *Industrial Relations Monograph Series (27)* . California, Los Angles: University of California.
- Hermanson R.H. (1986), *Accounting for human assets*. Research monograph no. 99. Atlanta, Georgia: Business Publishing Division, College of Business Administration, Georgia State University. Cited in: Arkan.T. (2016). Human Resources Accounting: A Suggested Model for Measurement and Valuation. *Finanse, Rynki Finansowe, Ubezpieczenia*, *1* (79), 173–193; Retrieved 07 08, 2017 from www.wneiz.pl/frfu.
- LAROCHE, M., MERETTE, M., & RUGGERI, G. C. (1999). On the Concept and Dimensions of Human Capital in a Knowldge Based Economy Context. (C. U. Montréal, Éd.) *Canadian Public Policy* , *25* (1), 87-100.
- Lev, B., & Schwartz, A. (1971). "On the Use of the Economic Concept of Human Capital in Financial Statements". *The Accounting Review*, *46*(1), 103-112. Retrieved 07 08, 2017 from http://www.jstor.org/stable/243891
- Likert R.M. (1967), *The human organization: Its management and value*. New York: McGraw-Hill Book Company.
- Lord, B., (1996)," Strategic Management Accounting: Emperor's new Clothes", ***Management Accounting Research***, Volume 7, Issue 3, pp 6-347-366. https://doi.org/10.1006/mare.1996.0020.(15/08/2017).
- LUNDVALL, B. A., & JOHNSON, B. (1994). The Learning Economy. *Journal of Industry Studies* , *1* (2), 23-42.
- Morse WJ (1973). A Note on the Relationship Between Human Assets and Human Capital. The Accounting Rev.; July, pp. 589-93.
- Myers S., Flowers V. (1974), "A Framework for Measuring Human Assets", *California Management Review*, 16(2). 5-16. Retrieved 07 08, 2017 from http://journals.sagepub.com/doi/pdf/10.2307/41164522
- OCDE. (2007). *Le capital humain: comment le savoir détermine notre vie.* (B. EELEY, Ed.) Paris, France: Les éditions de l'OCDE. p. 30.
- Ogan, P. (1976). A Human Resource Value Model for Professional Service Organizations. *The Accounting Review*, *51*(2), 306-320. Retrieved 07 08, 2017 from http://www.jstor.org/stable/244841
- Simmonds K., (1981) "***The Fundamentals of Strategic Management Accounting***", ICMA Occasional Paper Series. **London**: ICMA.
- Stiglitz , J. E., Lafay , J. D., & Walsh , C. E. (2014). *Principes d'économie moderne* (éd. 4). (F. Nouguès, Trad.) Bruxelles: de boeck. , p. 190.
- WEGMANN, G. (2009). LES TABLEAUX DE BORD DU CAPITAL INTELLECTUEL. Dans O. BOUTON, & D. CHEMET, *Indicateurs et tableaux de bord* (pp. 1-13). Paris: Afnor Editions. P. 9.

التحفظ المحاسبي في إعداد التقارير المالية ونشرها
– دليل من المعايير المحاسبية الدولية ووقائع من بيئة الأعمال العربية–

د. حمزة طيبي
جامعة الأغواط
thtaibi.hamza@yahoo.fr

د. معمر قربة
جامعة الأغواط
m.krobba@yahoo.com

ملخص:

تهدف هذه الدراسة إلى الإشارة إلى أهم المدركات العلمية والعملية المتعلقة بالتحفظ المحاسبي في إعداد التقارير المالية، من حيث مفهومه ومبدأه وكيفية تطبيقه وأبعاده ونماذج قياس أثره على جودة التقارير المالية. وعليه، انصبت هذه الدراسة على الإشكالية المحورية التالية: **كيف نفسر الدافع وراء التمسك بالتحفظ المحاسبي في سياق إعداد التقارير المالية؟** فتم إجراء الدراسة بناءًا على ما تزخر به الأدبيات والدراسات المحاسبية ومن ثم تم توجيه الدراسة للإشارة إلى حالات دولية وعربية لاستنتاج مدى تطبيق التحفظ المحاسبي في التنظيمات المحاسبية والمالية لهذه الأطر. وقد خلصت هذه الدراسة إلى النتائج مهمة، منها: التحفظ المحاسبي هو عدم التزامنية بين الاعتراف بالخسائر المتوقعة (التي لها الأولوية) والاعتراف بالأرباح المتوقعة (إلى وقت حدوثها)؛ يؤثر التحفظ المحاسبي في قيمة المؤسسة ما قبيل صلته بجودة الأرباح؛ يكفل التحفظ المحاسبي حقوق المالكين ويخفض من تكلفة الأموال الخاصة ومن وطأة المديونية؛ يؤثر التحفظ على قدرة الشركة للوفاء بالشروط التعاقدية مع الأطراف ذوي المصالح وذوي العلاقة؛ يؤثر التحفظ المحاسبي وفق علاقة طردية في فعالية التدقيق والرقابة وتطبيق الحوكمة المؤسساتية وإبراء المسؤولية القانونية.

الكلمات المفتاحية: التحفظ المحاسبي، المعايير المحاسبية، السياسات المحاسبية الدفاعية/الاندفاعية

Résumé:

Cette étude présente aux perceptions, scientifiques et pratiques, plus importantes concernant la conservation comptable dans le processus de préparation les rapports financiers, en matière de: concept, principe, méthodes de l'application, ses dimensions, modèles de mesurer son impact sur la qualité de l'information financière… Alors, cette étude a porté sur le problème principal suivant: **comment expliquer le motif de la comptabilité conservatrice dans le processus de la préparation les rapports financiers?** L'étude a été réalisée en fonction de richesse de la littérature/études de comptabilité, puis les chercheurs font référence à des modèles les plus importants et certains cas, internationales et arabes, afin de déduire l'étendue de l'application de la conservation comptable dans leurs cadres/réglementations comptables et financières. Cette étude a conclu des résultats importants, y compris: conservation comptable n'est pas synchrone entre la reconnaissance des pertes attendues (de priorité) et la reconnaissance des revenus attendus (jusqu'à l'échéance); l'impact de la conservation comptable sur la valeur de l'entreprise telle qu'elle se rapporte à la qualité des résultats; assurer les droits de propriété; la conservation réduit le coût du financement; l'impact de la réserve sur la capacité de la société pour respecter les conditions contractuelles avec les parties ayant des intérêts et des parties prenantes; l'impact de la conservation comptable avec de relation directe sur l'efficience de: audit, contrôle interne et externe, gouvernance d'entreprise, et d'accomplir la responsabilité juridique.

Mots clés: conservation comptable, normes comptables, politiques comptables défensives/agressives

المقدمة:

ينبغي أن تتمتع المعلومات الممثلة كمخرجات عن النظام المحاسبي للشركات بمجموعة من خصائص الجودة التي تضفي عليها قيمة معرفيّة وفق التوليفة (الجودة، التوقيت، المنفعة، التكلفة) وأن تشكل أساسا راسخا لدى متخذي القرار لإدراك حدود مصالحكم ومن ثمة تعظيمها وتنميتها، وحماية حقوقهم من التطاول والهدر. وفي ضوء هذه الأهمية أضحت المعلومة عنصرا جوهريا في التعامل مع الغير، وحسامة أحيانا في مزوالة النشاط الاقتصاد في العصر الحالي وما يتصل بذلك في نواحي: تحقيق الأرباح، ضمان مردودية النشاط، التحكم في المخاطر، التنبؤ والاستشراف، تعميق القدرات التنافسية، تدعيم ثقة السوق، توسيع الحصة السوقية، الوفاء بمبادئ الشفافية والحوكمة المؤسساتية... وعليه، تتوجه الأنظار إلى كل آلية أو نظام من شأنه كفالة صحة هذه المعلومة وموثوقيتها وقدراتها التأكيدة والتنبؤية، بما في ذلك التقنيات والأساليب التي توفرها لنا المحاسبة المالية ذاتها، على غرار التحفظ المحاسبي.

التحفظ المحاسبي من السياسات المحاسبية المعروفة في الفكر المحاسبي منذ زمن بعيد، والتي نالت تأييداً كبيراً في الماضي وذلك لأن التحفظ يسهم في زيادة مصداقية وموثوقية القوائم المالية، كما يساعد على حماية حقوق أصحاب المصالح في الشركة، في خضم تنامي الهواجس والشكوك عن صحة وصدقية وموثوقية التقارير المالية، لكن هذا المفهوم/المبدأ وتطبيقاته تتعرض بين الحين والآخر إلى انتقادات بدعوى تعارضه مع بعض الخصائص النوعية للمعلومات المحاسبية في قمتها الحيادية.

رغم ذلك تعارف المحاسبون على أن احترام قاعدة التحفظ (أي مبدأ الحيطة والحذر) في المعالجات المحاسبية لا يعني التدليس والإخفاء، بل إنه أمر يتصل بحماية ثروة الملاك ومصالح المتعاملين مع الشركة، من الخسائر المتوقعة في المرحلة القادمة من خلال إيرادات المرحلة الراهنة بإنشاء مخصصات واحتياطيات استعداد لاستيعابها حال حدوثها بواسطة هذه المرونة والخيارات التي وفرتها لنا المحاسبة المالية.

وعليه، تتمثل مشكلة هذه الدراسة في التساؤلين التاليين: **ما المغزى من التحفظ المحاسبي؟ وما هي درجات التحفظ المحاسبي في ضوء التجارب الدولية والعربية؟**

1- تعريف التحفظ المحاسبي:

يعتبر "**التحفظ المحاسبي (conservation comptable)**" من المفاهيم المبدئية المؤثرة في الممارسات المحاسبية بصدد التقييم والإفصاح، ففي ظل عدم التأكد، بشأن الأرباح المستقبلية وتوقع أن تكون القيمة الدفترية للأصول أقل من القيمة السوقية/العادلة بشكل يثير مخاوف في سياق إعداد القوائم ذات الجودة، يحق حينئذ توخي الحذر والحيطة من خلال ما تتيحه الأساليب المحاسبية لمجابهة واستيعاب هذه المخاطر، من دون أن يضفي ذلك إلى بخس متعمد في قيم الأصول والدخل أو تشويه لجودة القوائم المالية الموجهة للنشر[1].

فالتحفظ المحاسبي ينطوي على تطبيق المعايير المحاسبية الأشد حذرا وصرامة عند الاعتراف بالأرباح في حالة الشك والغموض، ويتحقق ذلك بالوجه المطلوب بواسطة: الاعتراف فورا بالمصاريف التي حدثت والتي من المحتمل أن

تحدث كخسائر أنباءا سيئة (وإن كان النبأ المخبر عنها سنده متوسط أوضعيف)، وتأجيل الاعتراف بالإيرادات/المكاسب وتسجيلها فقط حين تحققها (حتى مع وجود السند المؤيد لإمكانية حدوثها)[2].

ومن جانب آخر، يتجلى دور التحفظ المحاسبي بشأن الأصول التي يمكن أن تتهاوى قيمتها الصافية عن القيمة السوقية لها على المدى الطويل[3]. وعليه، يفضل جمهور المحاسبين، على الأقل كعرف إن لم تصرح المعايير والتنظيمات المحاسبية المعمول بها به، تخفيض العناصر الإيجابية في القوائم المالية (الأصول، الإيرادات، الدخل) باعتماد القيمة الأقل من بين القيم المحتملة لها، والأخذ في الحسبان العناصر السلبية (الالتزامات، المصاريف والخسائر) باعتماد القيمة الأعلى من بين القيم المحتملة[4].

2- أنواع التحفظ المحاسبي:

بمعاينة الأدبيات المحاسبية ومتابعة تطور الفكر المحاسبي يمكن تمييز نوعين أو سمتين للتحفظ المحاسبي[5]:

- **التحفظ غير المشروط (conservatisme inconditionnel)**: يطلق عليه أيضا "**التحفظ القبلي (conservatisme ex-ante)**" أو "**التحفظ المستقل (conservatisme indépandante)**" في بعض الأحيان، وتتمثل في اختيار ممارسة محاسبية معينة منذ البداية عند معالجة الأصل أو الالتزام من تسريع الاعتراف بالخسائر الاقتصادية، بحيث تظهر القيمة الدفترية لصافي الأصل أقل من القيمة السوقية لها على مدار عمر هذا الأصل، وبذات القاعدة على الالتزامات. على سبيل المثال: يتم معالجة مصاريف البحث والتطوير كصاريف على الربح المحاسبي عوض رسملتها وإظهارها في الميزانية كاصل؛ أو اختيار طريقة الاهتلاك المعجل محل طريقة القسط الثابت في حساب اهتلاك تثبيتات مادية؛
- **التحفظ المشروط (conservatisme conditionnel)**: يطلق عليه أحيانا بـ"**التحفظ البعدي (conservatisme ex-poste)**" أو "**التحفظ المعتمد (conservatisme dépandante)**"، حيث يتم تخفيض القيمة الدفترية لصافي الأصل فقط عند التعرض لظروف غير مواتية على أن لا يتم الإجراء المناقض حال حدوث ظروف مرغوبة بزيادة القيمة الدفترية الصافية للأصل. وأمثلة ذلك: اتباع طريقة المقارنة "التكلفة–القيمة السوقية" أيهما أقل في التقييم المحاسبي للمخزون وسياسة معالجة انخفاض قيمة الأصول الثابتة.

في هذا الصدد دائما، ننوه بأنه لا يمكن عمليا الفصل بين النوعين المذكورين سابقا وجعل كل واحد مستقلا عن الآخر، كونهما متكاملين ومترابطين برابطة وثيقة جدا في تكوين سياسة التحفظ المحاسبي عموما، وكونهما يشتركان في نفس المجموعة من الدوافع. وعليه، معظم الدراسات والأدبيات المحاسبية والقانونية ذات الصلة بهذا الموضوع لم تميز بين هذين النوعين في تحديد طبيعة أثر هذا النوع من ذاك على المجال البحثي المستهدف، وتكتفي بوصف وتحليل مقاييس التحفظ المحاسبي، وبوجه عام على الهدف المقصود بالبحث، وسنشير إلى جانب من ذلك في هذه الدراسة.

3- أبعاد التحفظ المحاسبي:

ترتبط الحاجة إلى التحفظ المحاسبي بالحاجة إلى زيادة قيمة المعلومات المالية والمحاسبية، التي هي بمثابة مخرجات للنظام المحاسبي للمؤسسة، حيث أن:

- **علاقة الملكية بالإدارة:** عادة ما ترتبط الحوافز والمكافئات التي يتلقاها المديرين بمستويات الأداء والناجعة التي تحققها الشركة على الفترة، وتعتبر المقاييس المحاسبية للأداء المرجعية أو الأرضية الأساسية لتحديد هذه الحوافز بعدالة، لاسيما مقياس الربح، لذلك يمكن ان تندفع الإدارة إلى بعض التصرفات التي تؤدي إلى زيادة الأرباح في المدى القصيرة بسياق قد يقوض من قيمة الشركة مستقبلا ومن استمراريتها وفق الظاهرة المعروفة بـ"**إدارة الأرباح (Gestion des résultats)**". وعليه، تطبيق التحفظ المحاسبي في الإعلان عن النتائج الجيدة للشركة ضمن القوائم المالية سيضفي إلى تعزيز ثقة مستخدمي القوائم المالية ويرقي قدرتهم على استشراف تطور المركز المالي للمؤسسة ومتابعة نتائج أعمالها، بالتأكيد مع احترام مبدئي الموضوعية والشفافية ووسم القوائم المالية بالموثوقية والصدق، بالشكل الذي يقوض احتمال نشوء نزاع أو نزاعات بين المساهمين والمديرين في ظل الظاهرة المعروفة بـ"**تكلفة الوكالة (Coûts d'agence)**"، وهي في هذه الحالة سعي المساهمين لتقليل من السلوكيات الانتهازية للمديرين عند إعلانهم لنتائج مفرطة التفاؤل، لاسيما في الشركات التي تنفصل فيها الإدارة عن الملكية من خلال التفويض/الوكالة كشركات المساهمة والشركات العملاقة والشركات المتعددة الجنسيات. فالتحفظ المحاسبي بمعناه الدقيق يشكل دليلا قويا لصالح المديرين على عدم تغليب مصالحهم الشخصية (وهي البقاء في الكرسي وتلقي المحفزات والمكافئات) على حساب مصالح الملاك، وبهذا يجنبهم المساءلة القانونية مقارنة بالحالة التي يهملون فيها سهوا أو ينتهكون فيها عمدا متطلبات التحفظ، بأن لا يتم الاستفادة من مزايا وخيارات المحاسبة (التحفظ) من أجل التحكم في المخاطر المبررة[6].
- **إبراء الذمة من الديون وتلافي ضغوط المديونية:** إذا كان التحفظ المحاسبي من مغزاه هو تبكير الاعتراف بالخسائر (باحتمال انخفاض الأرباح أو القيمة الدفترية الصافية للأصل عن القيمة السوقية) وتأخير الاعتراف بالايرادات إلى وقت حدوثها، فإن هذه الطريقة ستؤدي إلى دعم وضعيات السيولة من وجهة نظر الدائنين، من خلال انتهاج سياسة محاسبية صارمة في الاعتراف بالأرباح ومن ثمّة في توزيع الأرباح على المساهمين بالنمط الذي يقوي الموارد الذاتية للكيان فسيولته، مما يعظم للشركة فرص الوفاء بالتزاماتها عند استحقاقها ويمنع الدائنين من المطالبة بمستحقاتهم وفق البنود التعاقدية والأحكام القانونية ذات الصلة باسترداد الديون، أو مساندتها إذا أقدمت على طلب قروض جديدة[7].
- **حوكمة الشركات (Gouvernance):** يعتبر التحفظ المحاسبي أداة فعالة من أدوات حوكمة الشركات في يد مجلس الإدارة، باعتباره المسؤول الأول عن ترسية مبادئ الحوكمة بين الأطراف ذوي المصالح المختلفة والأطراف ذوي العلاقة بالمؤسسة، فيمكنه الارتكاز على التحفظ المحاسبي لتحقيق قيّم مؤسساتية ومهنية فترقيتها على الشركة محل إدارته.

- **جودة الأرباح (Qualité des résultat)**: يمكن استخدام التحفظ المحاسبي كأداة لضمان جودة القوائم المالية المعدة للإفصاح، لاسيما في معطى جودة الأرباح، وتترجم نوعية الأرباح بقدرة المستثمرين على التنبؤ بالأرباح المستقبلية غير العادية بدقة عالية بالاعتماد على الزخم المتاح الآن من المعلومات عن الأرباح الحالية على نحو يضمن استمرارية متابعتها حاليا ومستقبلا من طرف المحلل المالي؛ وتعتبر نوعية الأرباح مؤشرا حاسما لتمييز طبيعة السياسة المحاسبية كونها: "**سياسة اندفاعية (Méthode agressive)**" أو "**سياسة دفاعية (Méthode défensive)**"، حيث تشير عديد الدراسات إلى أن الأرباح تكون ذات نوعية أعلى في ظل التحفظ المحاسبي مقارنة بالأرقام الممكنة في حالة السياسة الهجومية التي لا تعطي أولوية للتحفظ[8]؛ كما يمكن توظيف مفهوم نوعية الأرباح كمقياس لاستنتاج وجود/انتفاء الممارسات الاحتيالية والحالات المشبوهة من القوائم المالية المنشورة المجملة في سياق إدارة الأرباح، ونستدل على الموقف الحسن بأن تخلو الأرباح من المغالطات والمبالغات والأرقام الاحتمالية غير المبررة[9]... ويلاحظ في السنوات الأخيرة التوجس المشروع للمستثمرين في الأسواق المالية من البيانات المعلنة من قبل الشركات المستهدفة عن صافي الربح بالنظر على كثرة الفضائح المالية والمحاسبية التي طالت أكبر الشركات العالمية، فهم أكثر حذرا في إدراج هذه الرقم في معادلات التحليل المالي لتقييم/تقدير العائد والمخاطرة على استثماراتهم.
- **ضبط إجراءات ترميم النتائج (Lissage des résultat)**: تمثل حالة ترميم النتائج، المحاسبية والحقيقية، حالة خاصة من التعديل المتعمد للمعلومة المالية، وتتألف هذه العملية من مجموعة من الممارسات التي يتم تنفيذها بشكل مقصود كي يتم نشر تشكيلة من النتائج تحمل تباينا ضعيفا، بين الواقعين المحاسبي والحقيقي، ويتحقق ذلك بالطرق المشروعة (أي باحترام تعاليم وأحكام التنظيم المحاسبي السائد من دون اختراق قواعده) التالية: الاهتلاك، المخصصات، التسيير المحاسبي للأعباء والإيرادات المثبتة مسبقا...[10]. وعمليا يتصل موضوع ترميم النتائج بالخيارات المحاسبية التي توفرها سياسة التحفظ وباتجاه الشركة للمشاركة بفعالية في عالم البورصات، وقد لا يظهر في التقارير المالية التي تفصح عنها بشكل واضح وصريح حيث يستخدم المحل "**اختبارات الوجود (Test d'existence)**" من أجل تحديد الحالة وتقدير التباين و"**اختبارات الحساسية (Test de sensibilité)**" لادراك التأثيرات بين النتائج والإيرادات/المصاريف، وبالنتيجة استنتاج أدلة قوية تميز التلاعبات المحاسبية المتوارية وراء تصرفات الترميم ومن ثمّة ضمان عدم إساءة استخدام سياسة التحفظ لأغراض غير سوية[11].
- **فعالية الرقابة وجودة خدمات التأكيد**: تتفق الجهات الرقابية، سواء كانت داخلية (مجلس الإدارة، لجنة التدقيق، التدقيق الداخلي) أو خارجية (التدقيق الخارجي، هيئة الاشراف على سوق الأوراق المالية، الدائنين، هيئة الضرائب، وكالة التصنيف الائتماني)، على أهمية خلو القوائم المالية التي هي بمثابة مخرجات للنظام المحاسبي من أخطاء السهو والجهل والأخطاء المقصودة، إذ تساهم جميعها في تحريف الحقيقة وإعطاءة صورة واهمة واهية لمتخذ القرار، وبربط هذه الأمور بمسألة التحفظ المحاسبي.
- **المطابقة والإمتثال**: يبرز دافع المحاسبين والإدارة للإمتثال إلى متطلبات المعايير المحاسبية والأطر القانونية والتنظيمية لتطبيق التحفظ المحاسبي من باب أولى باعتبار أن تكلفته الاقتصادية لا تقارن ولا ترقى إلى تكلفة

التعويضات المعنوية والمادية التي تتكبدها المؤسسة (قد تكون ممولة من المخزون النقدي للمؤسسة أو بواسطة شركات التأمين بناء على بنود العقد الذي بينها وبين المؤسسة) من عدم تطبيق التحفظ[12].

4- تفسير التحفظ المحاسبي:

توجد العديد من التفسيرات التي توضح دوافع ومبررات إجراء التحفظ المحاسبي في العمل المحاسبي المضفي إلى إعداد القوائم المالية، ونميّز أهمها في النقاط التالية[13]:

- **التفسير التعاقدي**: هو من أقدم التفسيرات المعللة لإنتهاج سياسة التحفظ المحاسبي في ظل الفكر المحاسبي، على أساس وجود أطراف عديدة لها مصالح مختلفة، ومتعارضة أحيانا، تهتم بعمل ومركز الشركة، فتسعى إلى تحقيق مصالحا من خلالها، ومن بينهم المساهمين والدائنين، بشتى الطروق المشروعة بما في ذلك التحفظ المحاسبي، ومن هذا المنظور ركزت معظم الدراسات والأدبيات المحاسبية على عقود الدين وعقود حوافز الإدارة، وتتفق على أن التحفظ المحاسبي يضمن للمساهمين استمرارية الأرباح في المستقبل وجودتها، ويوفر للدائنين معززا أكبر لقدرة الشركة على الوفاء بالتزاماتها عند الاستحقاق، واعتبار التحفظ أداة هامة لتحقيق الحوكمة والشفافية؛
- **التفسير الجزائي**: توصلت بعض الدراسات إلى احتمال التعرض للمسؤولية القانونية (المقاضاة) من جراء إهمال او إغفال التحفظ المحاسبي من أجل الأخذ بعين الاعتبار الخسائر المتوقعة، بالشكل الذي يدفع محافظ الحسابات إلى عدم المصادقة على صحة القوائم المالية الموجهة للنشر وهذا سينعكس لا محالة على أسعار أسهم هذه الشركة في الأسواق التداول وثقة هذه الأسواق فيها ومن ثم على قيمة هذه الشركة؛
- **التفسير الجبائي**: إذ تؤثر الطرق والأساليب المتبعة في سياق التحفظ المحاسبي على الأوعية الضريبية ومن ثمّة على تحقيق الوفورات الضريبية بالنسبة للشركة من جهة، ومن جهة ثانية على المتحصلات التي يمكن أن تتلقاها هيئة الضرائب من هذه الشركة. وعليه، بعض القوانين والأحكام الجبائية تعمل على الزيادة والإنقاص من درجة التحفظ المحاسبي لضمان مستويات مقبولة من القيم الجبائية، مثلا على الرغم من أن طريقة القسط المتناقص في حساب اهتلاك التثبيتات المادية أكثر جدوى في نظر الشركات من أجل استرداد رؤوس الأموال المثمرة في أسرع مدة، إلا أنه نادرا ما تجيزها السلطات الضريبية للشركات من أجل تطبيقها، سوى في ظروف خاصة جدا طبعًا؛
- **التفسير التنظيمي**: تمثل الأطر التنيظيمة واللوائح مؤثرا هاما للتقرير عن أرقام متحفظة في القوائم المالية، ويتجلى ذلك بالأثر المباشر على طبيعة الإفصاحات المحاسبية والمالية التي تصدرها الشركات في سياق الإمتثال إلى قيود المشاركة والنشاط في الأسواق المالية والمصرفية والأسواق الدولية، حيث تحاول توجيه التحفظ المحاسبي لتعزيز جودة القوائم المالية المعلنة.

5- نماذج قياس التحفظ المحاسبي في التقارير المالية:

اعتمدت الدراسات المحاسبية المعاصرة على عديد المناهج والنماذج لقياس مدى التزام الشركة بمبدأ التحفظ المحاسبي عند إعداد التقارير المالية، وسوف نذكر أكثرها شيوعا:

5-1- نموذج التوقيت غير المتماثل لقياس مكونات الربح:

يعتبر (**Basu**) أول من اقترح هذا النموذج[14]، بحيث يعتمد هذا النموذج على الحقيقية التي مفادها أن المحاسبين ينزعون إلى الاعتراف بالخسائر المتوقعة وترك الاعتراف بالأرباح المتوقعة إلى حينها، وفي هذا الإطار سيكون التحفظ المحاسبي أكثر حساسية من الناحية التزامنية إلى الأخبار السيئة مقارنة بالاستجابة إلى الإخبار السارة[15]. وعليه، يعمل التحفظ على عدم تماثل توقيت الاعتراف بالأحداث الاقتصادية أثناء التقرير عن الأرباح حيث تنعكس الأخبار السيئة في الأرباح بشكل أسرع من الأخبار الجيدة. بناءا على ذلك، صاغ (**Basu**) معادلة انحدار (معادلة الانحدار العكسي) للأرباح، يمثل فيها الربح المحاسبي متغيرا تابعًا وعوائد الأسهم كمتغيرات مستقلة لتقييم/لتقدير درجة التحفظ في التقارير المالية المنشورة في السوق المالية، بافتراض أن العوائد الموجبة للأسهم منعكسا للأخبار الحسنة فالسالبة منعكسا للأخبار السيئة، فيكون مقياس التحفظ هو الفرق (التباين في الاعتراف) بين حركة سعر السهم وإشارة الأرباح في فترات الأخبار السيئة إزاء علاقتهما في فترات الأخبار الحسنة:

$$X_{i,t}/P_{i,t-1} = a_0 + a_1 DR_{i,t} + B_0 R_{i,t} + B_1 (R_{i,t} \times DR_{i,t})$$

حيث أن: $X_{i,t}$: ربح السهم العادي للشركة i على الفترة t

$P_{i,t-1}$: سعر السهم في بداية الفترة t للشركة i

$R_{i,t}$: صافي الأرباح للشركة i على الفترة t

$DR_{i,t}$: متغير وهمي يساوي (1) إذا كان Ri,t أقل من الصفر (خسائر صافية)، و(0) إذا كان Ri,t أكبر من الصفر (أرباح صافية)

نموذج (**Basu**) يعتمد على معادلة الانحدار العكسي للأرباح $X_{i,t}$ مقسومة على سعر إغلاق السهم في نهاية العام السابق $P_{i,t-1}$ على العائد $R_{i,t}$ [16]. ثم جاءت دراسة كل من (**Khan**) و(**Watts**) كتعديل للنموذج السابق[17]، بإضافة بعض الأمور: حجم الشركة، القيمة السوقية إلى التكلفة (MTB)، الرافعة المالية... من أجل التغلب على مشكلة تباين النتائج عند إجراء الدراسة على التحفظ الشرطي لسلسة زمنية طويلة وفي التحليل القطاعي، حيث يدعى هذا النموذج بـ"**نموذج درجة التحفظ (C-score)**"[18].

5-2- نموذج القيمة الدفترية على القيمة السوقية لقياس مستوى التحفظ المحاسبي:

يرتكز هذا النموذج على فحص العوامل المؤثرة في مستوى التحفظ المحاسبي، من خلال نسب القيمة الدفترية إلى القيمة السوقية، وتحتسب القيمة الدفترية بواسطة حصيلة القسمة بين "مجموع حقوق الملكية مطروحا منها حقوق الأسهم الممتازة" على "المتوسط المرجح لعدد الأسهم المكتتب بها"؛ أما القيمة السوقية فهي سعر الإغلاق للسهم في نهاية السنة. وباستخدام معادلة الانحدار المتعدد يتم تقدير انحدار التوليفة "الحجم، المديونية، نوع القطاع" على نسبة القيمة الدفترية إلى القيمة السوقية، كالتالي[19]:

$$BTM_{i,t} = \beta_0 + B_1 size_{i,t} + \beta_2 leverage_{i,t} + \beta_3 sector_{i,t} + \varepsilon_{i,t}$$

حيث أن:

$BTM_{i,t}$: القيمة الدفترية إلى القيمة السوقية كمؤشر على مستوى التحفظ المحاسبي للشركة i على السنة t

β_0 : معلمة ثابتة (قيمة ثابتة)

$\beta_{1...3}$: قيمة الميل للمتغيرات المستقلة

$Size_{i,t}$: المعلمة الأولى، حجم الشركة i على السنة t

$Leverage_{i,t}$: المعلمة الثانية، الرافعة المالية لمديونية الشركة i على السنة t

$Sector_{i,t}$: المعلمة الثالثة، القطاع الاقتصادي الذي تنتمي إليه الشركة i في السنة t، وهو متغير غير متصل من حيث: (1) إذا كانت الشركة تنتمي إلى القطاع المالي (2)؛ إذا كانت الشركة تنتمي على القطاع الصناعي؛ (3) إذا كانت الشركة تنتمي على قطاع الخدمات

$\varepsilon_{i,t}$: الخطأ العشوائي

ويشير النموذج إذا انخفضت نسبة القيمة الدفترية إلى القيمة السوقية عن أقل من الواحد الصحيح إلى وجود مستوى مقبول من التحفظ المحاسبي في التقارير المالية، فيدل ذلك أيضا على اعتماد الشركة على سياسات محاسبية متحفظة نحو تعجيل الاعتراف بالمصاريف والأعباء وتأخير الاعتراف بالإيرادات والمكاسب.

5-3- نموذج جودة الأرباح والتحفظ المحاسبي:

يستند هذا النموذج على قياس قدرة المحلل المالي على توقع تطور الأرباح مستقبلا بناءًا على المعلومات المتاحة الآن، ما يعرف باستمرارية الأرباح، ويرى (**Sloan**) أن المقياس الحقيقي لجودة الأرباح هو استمرارية التدفقات النقدية الداخلة (المقبوضات) على نحو يتجاوز استمرارية التدفقات النقدية الخارجية (المدفوعات)[20]، وقد شارك مع آخرين في تطوير نموذج لقياس جودة الأرباح وفق الصيغة التالية[21]:

$$ROA_{i,t+1} = \gamma_0 + \gamma_1(ROA_{i,t} - TACC_{i,t}) + \gamma_2 TACC_{i,t} + \varepsilon_{i,t+1}$$

حيث أن:

$ROA_{i,t+1}$: العائد على الأصول للشركة i على السنة $t+1$

$ROA_{i,t}$: العائد على الأصول للشركة i على السنة الحالية t

γ_1 : معامل استمرارية المقبوضات النقدية

γ_2 : معامل استمرارية المدفوعات النقدية

$TACC_{i,t}$: المستحقات الكلية للشركة i على السنة t

$\varepsilon_{i,t+1}$: الخطأ العشوائي

فنستنتج جودة الأرباح عندما لا تؤثر استمرارية المدفوعات على استمرارية الأرباح، ويتحقق ذلك عندما يكون الفارق بين المعاملين γ_1 و γ_2 سالبا أي $\gamma_1 < \gamma_2$.

6- التحفظ المحاسبي في الأطر والمقررات الدولية:

بالرغم من التأثير الملموس للتحفظ المحاسبي على سياق إعداد القوائم المالية وعرضها، إلا أن الهيئات المضطلعة بترسيخ التوحيد المحاسبي الدولي وفي قمتها "**مجلس المعايير المحاسبية الدولية (IASB)**" والمنظمات المهنية الرائدة على غرار "**مجلس معايير المحاسبة المالية (FASB)**" للولايات المتحدة الأمريكية، لم يصدرا مفهوما/إطارا صريحا ورسميا لهذا الموضوع، وكل ما صدر من قبلهم هو كالتالي:

6-1- المعايير المحاسبية الدولية IAS/IFRS:

يعتبر مجلس المعايير المحاسبية الدولة أن النصح بالحيطة يشكل على الأرجح سببا لانتهاك الموضوعية في إعداد التقارير المالية على سبيل أن التقليل من قيمة الأصول أو المبالغة في قيمة الالتزامات في فترة واحدة سيضفي إلى المبالغة في الأداء المالي على الفترات اللاحقة.

وبذلك، يتعين أن يكون لاستخدام التحفظ (الحيطة والحذر) مغزي واضح ومبرر على نمط يكفل خصائص الحيادية والموضوعية والتمثيل الصادق على التقارير المالية، وبشكل يلجم الإدارة (بعقلانية) في حساب التقديرات بصدد إبطال الإفراط في التفاؤل (تقييم الخسائر والالتزامات بأقل مما يجب كذا الأصول والإيرادات إلى حدود قصوى غير مقبولة مبدئيا وفنيا) وحتى الإفراط في التشاؤم[22]... وهذا كله لتأمين اتخاذ القرار الصائب من قبل مستخدمي القوائم المالية من دون تضليل ولا تشويه للحقيقة.

يمكن تحديد أهم المعايير التي تتضمن خيار التحفظ المحاسبي: عرض الأدوات المالية (IFRS 07)؛ الاعتراف والقياس للأدوات المالية (IFRS 09)؛ القيمة العادلة (IFRC 13)؛ انخفاض قيمة الأصول (IAS 09)؛ المخصصات الالتزامات والأصول المحتملة (IAS 37)؛ التغير في الالتزامات القائمة المتعلقة بإعادة تأهيل الموقع لوضعه السابق والالتزامات المشابهة (IFRIC 01)؛ الحقوق التي تنشأ عن المخصصات المالية المتعلقة بالتفكيك والترميم وإعادة التأهيل (IFRIC 05)؛ الالتزامات الناجمة عن المشاركة في سوق خاصة بالأجهزة الالكترونية والمعدات الكهربائية التالفة (IFRIC 06)؛ كيفية تطبيق أسلوب إعادة إعداد القوائم المالية في ظل اقتصاد ذو تضخم جامح (IFRIC 07)؛ إعادة تقييم للمشتقات المالية المندمجة (IFRIC 09)؛ التقارير المالية المرحلية ومسألة انخفاض القيمة (IFRIC 10)؛ تغطية الاستثمار من المخاطر في الأعمال الدولية (IFRIC 16)؛ إطفاء الالتزامات المالية بواسطة أدوات الملكية (IFRIC 19)...[23]. وتتفق هذه المعايير على ضرورة:

- وصف لمقدار الخسائر المتوقعة والأفق الزمني الذي يمكن أن تحدث فيه وظروف الاعتراف بها ضمن الميزانية أو قائمة الدخل؛
- وصف لأدوات التحوط وتقنيات التغطية المحاسبية المستخدمة لمجابهة هذه المخاطر كذا نتائج التقييم/إعادة النظر للجزء الفعال من الجزء غير الفعال على أساس أحكام التحوط والاحتراز؛

- قيمة أي مكاسب/خسائر مؤجلة غير معترف بها والتوقيت المتوقع للاعتراف بها كإيرادات أو مصاريف في قائمة الدخل.

6-2- معايير المحاسبة المالية الأمريكية:

أُردف مع الإطار المفاهيمي لتطبيق المحاسبة المالية الملحق رقم 02 متطلبات وضوابط على تطبيق التحفظ المحاسبي، حيث عبر عنه بأنه سلوك يتسم بالحذر حيال عدم اليقين في ممارسة نشاط اقتصادي، وذلك من أجل الأخذ بعين الاعتبار كافة المخاطر المصاحبة لهذه المواقف الحرجة في التعامل مع هذا النشاط[24].

وقد أصدر المجلس مجموعة من المعايير التي تحتوى على قدر كبير من التحفظ، من بينها[25]: معيار الالتزامات الطارئة (SFAS 05)؛ معيار المعاش والتقاعد (SFAS 87)؛ معيار انخفاض قيمة الأصول (SFAS 121)؛ كذلك[26]: المحاسبة عن الأدوات المالية المشتقة وأنشطة التحوط (SFAS 133) المعدل بالمعيار (SFAS 149)؛ المحاسبة عن بعض الأدوات المالية وبعض أنشطة التحوط (SFAS 138)... .

تركز هذه المجموعة من المعايير على أهمية دعم نجاعة الإدارة في السيطرة على المخاطر المالية، الكامنة في الأدوات المالية مثلا، عن طريق الممارسات المحاسبية المراعية لمسألة الحذر من التحديات المستقبلية من أجل توفير أريحية مناسبة لإدارة المخاطر الأخرى (نقصد تحديدا المخاطر التشغيلية). بالرغم من ذلك، قد أثبتت دراسات أجريت على الشركات المدرجة في سوق نيويورك للأوراق المالية على أن الشركات التي تلتزم بتطبيق معايير المحاسبة الأمريكية على درجة أكبر من التحفظ المحاسبي في تقاريرها المالية من تلك الشركات التي تطبق المعايير الدولية للتقارير المالية[27].

7- التحفظ المحاسبي في بيئة المال والأعمال العربية:

انتهت دراسة (**صلاح حسين سلامة**) إلى إثبات مجموعة من المعالجات المحاسبية ضمن المعايير المحاسبية المصرية تتمسك بدرجات مناسبة من التحفظ المحاسبي، ويبرر ذلك بأن المعايير المصرية هي في الأصل مستلهمة من روح المعايير المحاسبية الدولية[28]. مثال ذلك المعايير: المخصصات والالتزامات المحتملة، عقود الإنشاء، ضرائب الدخل، الاضمحلال في قيم الأصول، محاسبة المنح الحكومية... .

أما دراسة (**علام محمد موسى حمدان**) على عينة مكونة من 114 شركة أردنية مدرجة في بورصة عمان المالية وفق نموذج (Basu) على الفترة 2006/2002، فقد خلصت إلى انخفاض مستوى التحفظ المحاسبي في التقارير المالية لهذه الشركات عموما، ما عدا البنوك التي أظهرت تمسكا قويا بالتحفظ في سياساتها المحاسبية، رغم أن الأردن متوافق في معاييره المحاسبية مع المعايير المحاسبية الدولية منذ التسيعنيات[29].

وقد توصلت مجموعة من الدراسات على البيئة السعودية، إلى أن مستوى التحفظ لدى الشركات الكبيرة الحجم أقل من مثله لدى الشركات الصغيرة، والبنوك وشركات التأمين أقل تحفظا نسبيا[30]. على خلاف نتائج الاختبارات التي أجريت على 225 شركة مدرجة في السوق المالية الكويتية التي أكدت أن تقاريرها المالية تحمل مستوى مقبولا من التحفظ المحاسبي على نحو يدعم شفافية السوق وجودة الأرباح وفسر ذلك بأن المعايير المحاسبية الكويتية تحتوي على قدر

كبير من التحفظ. أما في سوق البحرين للأوراق المالية، فقد أجريت دراسة على 50 شركة مدرجة على الفترة 2005-2006، وأشارت نتائجها إلى وجود مستوى مقبول من التحفظ بصورة عامة، وقد توصلت الدراسة أيضا إلى أن الشركات الكبيرة أشد تحفظا مقارنة بالشركات الصغيرة فضلا عن الشركات ذات المديونية المرتفعة التي تتجه بشكل لافت إلى التحفظ[31].

بالنسبة للجزائر لا توجد في حدود علمنا دراسات سابقة تناولت هذا الموضوع ضمن القواعد المحاسبية التي ينص عليها "**النظام المحاسبي المالي (SCF)**"، إلا أنه يمكن القول أن مستوى التحفظ في هذا التنظيم سيكون أعلى من الذي يمكن أن نقيسه في حالة "**المخطط المحاسبي الوطني (PCN)**" السابق على أساس أن النظام المحاسبي المالي مستمد من المعايير المحاسبية الدولية في جانب مهم منه، لاسيما ما يتعلق بإعداد القوائم المالية والإفصاح عنها ومحاسبة التثبيتات المعنوية والمادية، ويمكن القول أيضا أن المؤسسات الاقتصادية العمومية ستكون متمسكة بالتحفظ المحاسبي بدرجة أعلى من تمسك الشركات الخاصة به بناءا على الموقع الاستراتيجي لبعض المؤسسات العمومية فضلا عن الفواعل/العوامل الاقتصادية والاجتماعية والسياسية التي ينصب نظرها في المرحلة الراهنة على القطاع الاقتصادي العمومي، وأيضا بالنظر إلى فلسفة التسيير غير الناضجة لدى القطاع الخاص.

الخاتمة:

في ضوء ما سبق توصلنا إلى النتائج التالية:

- يمثل التحفظ المحاسبي أحد سمات السيرورة المحاسبية في إعداد التقارير المالية والإفصاح عنها، حيث يساند مصداقية وموثوقة وصدق هذه التقارير وينفي عدم تماثل المعلومات، رغم ما يحوم عليه من جدل ومعارضة، حتى من قبل هيئات دولية على غرار مجلس المعايير المحاسبية الدولية الذي يعتقد بأن التمادي في الاعتماد على السياسة يمكن أن يؤدي إلى مخالفة خاصيتي الحياد والتمثيل الصادق لاسيما إن استخدمت المؤسسة أسلوب القيمة العادلة؛
- يمثل التحفظ المحاسبي أحد أهم المبادئ المحاسبية ذات الأثر الكبير على جودة القوائم المالية، بما في ذلك جودة الأرباح، وقد تزايد رصيد الدراسات العلمية التي أجريت عليه في دول وأسواق مالية ذات بيئات متباية ومتنوعة، اقتصاديا تنظيميا وسياسيا،
- ينجم عن تطبيق سياسات محاسبية متحفظة عديد المنافع والمصالح، وفي قمتها: الوفاء بالمسؤوليات التعاقدية، حفظ حقوق الملاك والدائنين، احترام مبادئ الحوكمة، الاذعان إلى التنظيمات المعلنة والسائدة، دعم شفافية المؤسسة ومن ثمة شفافية السوق، تعميق القدرة على درأ مخاطر جوهرية كمخاطر السيولة والمخاطر القانونية ومخاطر الإفلاس/الفشل؛
- توجد علاقة طردية بين التحفظ المحاسبي وقيمة المؤسسة، بمعنى أن هنالك تأثير قوي لدرجة التحفظ المتبعة على زيادة قيمة المؤسسة؛

- التمسك بدرجة عالية من التحفظ المحاسبي يحد من قدرة الإدارة على ممارسة إدارة الأرباح الانتهازية ويضبط تصرفتها بصدد ترميم النتائج؛
- توجد علاقة عكسية بين مستوى التحفظ المحاسبي بالتقارير المالية وتكلفة التمويل وتكلفة الوكالة ؛
- زيادة التقرير عن الأخبار غير السارة ضمن القوائم المالية يقوض من حالة عدم التأكد في اتخاذ القرار بشأن التدفقات النقدية المستقبلية وبالنتيجة يدعم التحفظ المحاسبي استمرارية الأرباح؛
- زودنا الفكر المحاسبي بعديد النماذج والأساليب لقياس درجة التحفظ المحاسبي بالتقارير المالية، منها ما يتعلق بالميزانية ومنها ما يتعلق بالدخل ومنها ما يتعلق بالتدفقات النقدية، وتتخلف في النتائج وبالتالي في تفسير ظاهرة التحفظ المحاسبي تبعا للمعالم المدمجة في كل نموذج وفرضياته؛
- تتأثر درجة التحفظ المحاسبي في التقارير المالية بمجموعة من المحددات والعوامل، لعل أهمها: نوع الصناعة، حجم الشركة، الهيكل التمويلي (هيكل المكلية وهيكل المديونية)، الرافعة المالية، فعالية محفظ الحسابات، قوة إشراف مجلس الإدارة، دور الإدارة التنفيذية، نظرية الوكالة؛
- الحاجة إلى المزيد من البحوث التي تقدم تفسيرات موضوعية عن مستويات التحفظ المحاسبي في التقارير المالية للمؤسسات العاملة في بيئة الأعمال الجزائرية والعربية.

الهوامش والمراجع:

[1] محمد محسن عوض مقلد، ***التحفظ المحاسبي ودوره في الحد من الممارسات المحاسبية المتحررة لإدارة المنشأة***، تأهيلي دكتوراه محاسبة، جامعة قناة السويس: كلية التجارة، مصر: الإسماعيلية، 2010/2009، ص: 04.

[2] علي يوسف، ***أثر محددات هيكل ملكية المنشأة في تحفظ التقارير المالية: دراسة تطبيقية***، مجلة جامعة دمشق للعلوم الاقتصادية والقانونية، مجلة علمية محكمة، جامعة دمشق، سورية: دمشق، المجلد: 28، العدد: 01، 2012، ص: 243.

[3] Anwer S. Ahmed, Bruce K. Billings, Richard M. Morton & Mary Harris Stanford, ***The Role of Accounting Conservatism in Mitigating Bondholder-Shareholder Conflicts over Dividend Policy and in Reducing Debt Costs***, The Accounting Review, Vol. 77, No. 4, October 2002, PP: 868-869.

[4] Eldon S. Hendriksen & Michael F. Van Bred, ***Accounting Theory***, Homewood, Irwin, 5th edition, 1992.

[5] ***إبراهيم السيد عبيد***، دور الاستثمار المؤسسي في زيادة درجة التحفظ المحاسبي في القوائم المالية المنشورة: دراسة نظرية وميدانية على الشركات المقيدة في السوق المالية السعودية، ***موقع الويب:*** ***www.kantakji.com/media/2928/e218.pdf***، ***تاريخ الإطلاع: 2016/11/25***.

[6] Ross L. Watts, ***Conservatism in Accounting: Part I- Explanations and Implications***, university of Rochester: Simon School of Business, Acconunting Horizons, N°. 17, USA: NY, May 16, 2003, PP: 207-221.

[7] Ray Ball, Ashok Robin & Gil Sadka, ***Is financial reporting shaped by equity markets or by debt markets? An international study of timeliness and conservatism***, Review of Acconunting Studies, N°. 13, September 30, 2007, PP: 168-205.

[8] من موقع الويب: http://www.investopedia.com/terms/q/qualityofearnings.asp، تاريخ الإطلاع: 2016/11/25.

[9] سائد قراقيش، ***تأثير خصائص لجان التدقيق على جودة الأرباح: دراسة تطبيقية على شركات القطاع الصناعي المدرجة في بورصة عمان***، أطروحة دكتوراه، الأكاديمية العربية للعلوم المالية والمصرفية، الأردن: عمان، 2009.

[10] Sylvie Chalayer, ***Le lissage des résultats : Éléments explicatifs avancés dans la littérature***, Comptabilité-Contrôle-Audit,France : Paris, Tome : 1, 1995/2, P : 90.

[11] *Yves Mard & Alain Schatt,* ***Lissage des résultats: les conclusions sont-elles contingentes aux options méthodologiques?, site web :*** *leg.u-bourgogne.fr/wp/1100701.pdf, date de consultation: 25/11/2016.*

[12] إبراهيم السيد عبيد، **مرجع سبق ذكره**، ص ص: 10-11.

[13] علام محمد موسى حمدان، **العوامل المؤثرة في درجة التحفظ المحاسبي عند إعداد التقارير المالية: دليل من الأردن**، المجلة الأردنية في إدارة الأعمال، مجلة علمية محكمة، الجامعة الأردنية: عمادة البحث العلمي، الأردن: عمان، المجلد: 08، العدد: 01، 2012، ص: 24.

[14] ***Sudipta Basu,*** *The conservatism principle and the asymmetric timeliness of earnings,* ***Journal of Accounting and Economics, Vol.: 24, I.: 1, December 1997, PP: 03-37.***

[15] محمد سلطان السهلي، **مرجع سبق ذكره**، ص ص: 09-10.

[16] علام محمد موسى حمدان، **التحفظ المحاسبي وجودة الأرباح في سوق البحرين للأوراق المالية**، مجلة دراسات الخليج والجزيرة العربية، مجلة علمية محكمة، جامعة الكويت، الكويت: الصفاة، المجلد: 38، العدد: 144، 2012، ص: 193.

[17] *Mozaffar Khan & Ross L. Watts,* ***Estimation and empirical properties of a firm-year measure of accounting conservatism****, Journal of Accounting and Economics, Vol. 48, I.: 2-3, August 17, 2009, PP: 132-150.*

[18] إيمان محمد سعد الدين، **تحليل العلاقة بين التحفظ المحاسبي بالتقارير المالية وتكلفة رأس المال وأثرها على قيمة المنشأة**، مجلة المحاسبة والمراجعة، مجلة علمية محكمة، جامعة بني سويف: كلية التجارة، مصر، المجلد: 02، العدد: 01، يونيو 2014، ص ص: 314-315.

[19] علام محمد موسى حمدان، **التحفظ المحاسبي وجودة الأرباح في سوق البحرين للأوراق المالية، مرجع سبق ذكره**، ص ص: 197-198.

[20] *Richard G. Sloan,* ***Do Stock Prices Fully Reflect Information in Accruals and Cash Flows about Future Earnings?****, The Accounting Review, Vol.: 71, N°.: 03, July 1996, PP: 289-315.*

[21] *Scott A. Richardson, Richard G. Sloan, Mark T. Soliman & Irem Tuna,* ***Accrual reliability, rarnings persistence and stock prices,*** *Journal of Accounting & Economics, Vol.: 39, N°.: 03, September 2005, PP: 437-485.*

[22] مجلس المعايير المحاسبية الدولية، **المعايير الدولية للتقارير المالية: الفصل 3/الفقرات 27-29**، مؤسسة المعايير المحاسبية الدولية، المملكة المتحدة: لندن، 2013.

[23] للمزيد يمكنكم الإطلاع على موقع الويب التالي: http://www.iasplus.com/en/standards.

[24] مجدي مليجى عبد الحكيم مليجى، **أثر هيكل الملكية وخصائص الإدارة على التحفظ المحاسبي في التقارير المالية: دليل من البيئة المصرية**، مجلة البحوث المحاسبية، مجلة عملية محكمة، جامعة طنطا: كلية التجارة، مصر: طنطا، 2013.

[25] محمد سلطان السهلي، **التحفظ المحاسبي عند إعداد التقارير المالية للشركات المساهمة السعودية: دراسة تطبيقية**، المجلة العلربية للعلوم الإدارية، مجلية علمية محكمة، جامعة الكويت، الكويت: الصفاة، المجلد: 16، العدد: 01، يناير 2009، ص: 09.

[26] سامح محمد رضا رياض، **المحاسبة عن التحوط والمشتقات**، مجلة الدراسات المالية والمصرفية، الأكاديمية العربية للعلوم المالية والمصرفية: مركز البحوث المالية والمصرفية، الأردن: عمان، المجلد: 21، العدد: 03، سبتمبر 2013، ص: 58.

[27] *Gordian A. Ndubizu & Maria H. Sanchez,* ***The valuation properties of earnings and book value prepared under US GAAP in Chile and IAS in Peru****, Journal of Accounting and Public Policy, Vol.: 25, I.: 02, March-April 2006, PP:140–170.*

[28] حميدة محمد عبد المجيد، **قياس مستوى التحفظ المحاسبي والعوامل المؤثرة عليه في التقارير المالية لشركات التأمين السعودية**، مجلة المحاسبة والمراجعة، مجلة عملية محكمة، مجلة المحاسبة والمراجعة، مجلة علمية محكمة، جامعة بني سويف: كلية التجارة، المجلد: 01، العدد: 02، ديسمبر 2013، ص: 151.

[29] علام محمد موسى حمدان، **العوامل المؤثرة في درجة التحفظ المحاسبي عند إعداد التقارير المالية: دليل من الأردن، مرجع سبق ذكره.**

[30] محمد سلطان السهلي، **مرجع سبق ذكره.** **أيضا:** حميدة محمد عبد المجيد، **مرجع سبق ذكره.**

[31] علام محمد موسى حمدان، **التحفظ المحاسبي وجودة الأرباح في سوق البحرين للأوراق المالية، مرجع سبق ذكره.**

المحاسبة الخالية من الفاقد
الاستجابة لتوجه بيئة الأعمال الحديثة

د/ خالد جفال
جامعة: العربي بن مهيدي – أم البواقي–
khaliddjeffal@yahoo.com

د/ نور الهدى حداد
جامعة: العربي بن مهيدي – أم البواقي–
hnourelhouda50@gmail.com

ملخص باللغة العربية:

تهدف هذه الورقة البحثية إلى دراسة مفهوم الخلو من الفاقد (Lean) في مجال المحاسبة المالية، وذلك كتوجه محاسبي جديد استدعته الاستجابة لتوجه بيئة الأعمال الحديثة؛ حيث ركزنا على الخلو من الفاقد كمفهوم وفلسفة تفكير، وإلى ما جره هذا المفهوم من ثورة في شتى مجالات الأعمال، دعت إلى مناقشات وجهود حثيثة حول المحاسبة الخالية من الفاقد، من حيث مفهومها، ومبادئها، وأهدافها، ومميزاتها؛ وإلى السبل التي تساعد في نجاح تبني منظورها ومراحل التغيير الواجب اتباعها، وبشكل أساسي دور المحاسب في التحول إلى نظام محاسبي خالي من الفاقد؛ حيث كانت من أهم النتائج التي توصلت إليها الدراسة أن المحاسبة الخالية من الفاقد هي اطار تصوري لإدارة المنظمة الخالية من الفاقد؛ كما وجدنا أن من أساسيات التحول إلى نظام محاسبي خالي من الفاقد، مسألة المنظور الجديد للرقابة الداخلية للمحاسبة، والتي تتحول إلى رقابة وقائية عوضا عن الرقابة التفتيشية؛ إضافة إلى تحديد مفهوم الهدر والتخلص منه، والتركيز على الدور الاستشاري للمحاسب.

الكلمات المفتاحية: الخلو من الفاقد، المحاسبة الخالية من الفاقد، بيئة الأعمال الحديثة، قيمة العملاء، تدفق القيمة، الهدر.

Abstract:

This paper aims to study the concept of Lean in financial accounting, as a new accounting approach required to respond to the modern business environment orientation. Where we focused on Lean as a concept and thinking philosophy, and to what this concept has brought as a revolution in various fields of business; called to continuous discussions and efforts on lean accounting, in terms of its concept, principles, objectives and characteristics, and to ways in which it helps a successful adoption of the perspective, and stages of change to be followed. The most important results of the study: Lean accounting is a conceptual framework for managing lean organization. We also found that from the basics of transformation to a lean accounting system is the issue of a new perspective on internal accounting control, which is transformed into preventive control rather than inspection control. In addition to defining the concept of waste and Get rid of it, and focus on the advisory role of the accountant.

Keywords: Lean, Lean accounting, Modern business environment, Customer value, Value stream, Waste.

مقدمة:

المحاسبة الخالية من الفاقد هي ضرورة حتمية لمفهوم بيئة الأعمال الخالية من الفاقد؛ فالمحاسبة في مراحلها المتقدمة من التطور تستمر في الاستجابة لواقع الأعمال الاقتصادية، مؤثرة فيها ومتأثرة بها؛ فاليوم يشهد العالم جهودا فلسفية جديدة وجهود تنظيمية جديدة أيضا، يتفاعل فيها كل ما حققه الفكر الإنساني من إنجازات على صعيد الاستراتيجية والإدارة والأداء والسلوك وغيرها من المفاهيم المرتبطة ببيئة الأعمال، ليُجمع على ضرورة تبني مفهوم الخلو من الفاقد أو اللّيونة والنقاء لتحسين الإنتاجية، وخفض التكاليف، وتعزيز المرونة، وخلق قيمة أفضل، وزيادة الأرباح، كاستراتيجية متكاملة ومستدامة.

يرى رواد الفكر الخالي من الفاقد أن الحديث عن التصنيع الخالي من الفاقد يتطلب تطبيق المحاسبة الخالية من الفاقد؛ فالتفكير الطموح لتطبيق أساليب التصنيع الخالية من الفاقد قد تعيقه نظم المحاسبة والقياس إذا لم تعتمد هي أيضا مبادئ الخلو من الفاقد؛ فإذا لم تحاسب وتقاس العمليات الخالية من الفاقد، فلن يتم تقييمها ولا إدارتها.

إشكالية الدراسة:

لما كانت المحاسبة الخالية من الفاقد ضرورة حتمية لتطبيق فلسفة الخلو من الفاقد في مجال الأعمال؛ فإنه من الضروري إذن دراسة مختلف جوانب التأثر التي مست النظام المحاسبي؛ حيث تجيب دراستنا عن التساؤل الرئيسي التالي:

كيف كانت استجابة المحاسبة المالية لاستخدام فلسفة الخلو من الفاقد في مختلف مجالات الأعمال ؟

أهمية الدراسة:

تتجلى أهمية الموضوع في كونه يعالج توجه جد حساس في مسيرة تطور المحاسبة، هذا التوجه الذي أثبت للعالم بتجارب عملية أن فلسفة الخلو من الفاقد هي ثورة في مجال الإدارة الاستراتيجية لمجال الأعمال بمختلف مكوناته؛ ودراسة تأثر المحاسبة بهذا التوجه سيجعلنا على بصيرة، على الأقل، بحيثياته وهيكله والطريقة التي ستعمل بها المحاسبة في محيط خالي من الفاقد.

أهداف الدراسة:

تهدف الدراسة إلى:

- التعرف على مفهوم المحاسبة الخالية من الفاقد، ومختلف العناصر الأساسية الداخلة في تكوينه؛
- التعرف على مزايا نظام المحاسبة الخالية من الفاقد؛
- التعرف على كيفية تطبيق المحاسبة الخالية من الفاقد، وأهم عقبات ذلك.

محاور الدراسة:

للإجابة على إشكاليه هذه الدراسة وتحقيق أهدافها تم تقسيمها إلى المحاور التالية:

- الإطار النظري لمفهوم الخلو من الفاقد والمحاسبة الخالية من الفاقد؛
- كيف يمكن الوصول إلى نظام محاسبي خالي من الفاقد ؟

أولا: الإطار النظري لمفهوم الخلو من الفاقد والمحاسبة الخالية من الفاقد

سنتطرق في هذا المحور إلى مفهوم الخلو من الفاقد ومراحل تطوره، إضافة إلى مفهوم المحاسبة الخالية من الفاقد ومزايا تطبيقها.

1. مفهوم الخلو من الفاقد

قبل الخوض في شرح مفهوم الخلو من الفاقد، لا بد من الإشارة إلى أن تسميات عدة تدل عليه، وذلك لاختلاف ترجمة كلمة Lean إلى العربية، فقد ترجمت على أنها بمعنى الرشاقة أو الليونة أو النقاء أو ترشيد الفاقد أو الخلو من الفاقد؛ وفي بحثنا سنختار مصطلح الخلو من الفاقد للدلالة على معنى كلمة Lean.

يشير المعنى اللغوي إلى أن من مرادفات كلمة Lean نجد:,bony (also boney), fatless, thin, lithe, skinny, slender, slim, spare, svelte، وكلها تدور حول معنى رقيق، نحيل، رشيق، نحيف؛ أما أضداد الكلمة فنجد:chubby, corpulent, fat, gross, obese, overweight, plump, portly, rotund, tubby، وكلها تدور حول معنى البدانة والسمنة والدهون[1]؛ كما نجد معناها اللغوي يتعدى هذه المعاني، فتأخذ كلمة Lean كصفة (adjective) نفس معنى كلمة not enough (أي غير كافي)، ويمكن أن تأخذ أيضا معنى efficient (أي فعّال)؛ أما معنى الفعل leaned فهو يميل (slope)[2].

إن الترجمات العربية لكلمة Lean كما أشرنا سابقا، أخذت بشكل كبير معناها اللغوي، فاختارت كلمة رشيقة، أو لينة أو نقية؛ وحسب رأينا، فإن هذه الكلمات تكون أبلغ في مدلولها إذا قصد منها معنى كلمة Lean في مجال غير مجال الأعمال، ونحن نرى أن كلمتي ترشيد الفاقد أو الخلو من الفاقد أبلغ في توصيل المعنى الاصطلاحي لكلمة Lean في مجال الأعمال؛ خاصة وأن هناك مفاهيم تكون ركيكة الترجمة عند استعمال كلمة رشيقة مثلا، ومثال ذلك ترجمة Accounting For Lean إلى المحاسبة عن الرشاقة، فالأحسن ترجمتها إلى المحاسبة عن الخلو من الفاقد.

اصطلاحا، تستعمل كلمة الخلو من الفاقد (Lean) في مجال الأعمال لتدل على " التزام طويل الأجل بنمط حياة من أجل التغيير، ويطلق عليها اسم الرحلة، فلا يمكن أبدا تحقيق الهدف النهائي لها وهو الكمال، لذلك كانت مجرد الاستمرار في العمل في ذلك بشكل مستمر ودائم"[3]. كما يعرف الخلو من الفاقد على أنه نموذج الأعمال، وبالتالي يجب أن يشمل كل جزء من الأعمال، بما في ذلك القيادة والمحاسبة والموارد البشرية والمبيعات وتطوير المنتجات وسلسلة التوريد، وتكنولوجيا المعلومات[4]؛ إن هذين التعريفين يحملاننا على القول أن الخلو من الفاقد أصبح اليوم مفهوم ثوري في مجال الأعمال، حيث لا نكاد نجد مفهوم إلا وارتبط بالخلو من الفاقد، ويجمع لنا الجدول التالي جملة من هذه المفاهيم.

جدول رقم (01): مفاهيم في مجال الأعمال مرتبطة بالخلو من الفاقد

الاستراتيجية الخالية من الفاقد Lean strategy	التصنيع الخالي من الفاقد Lean manufacturing
الأنظمة الخالية من الفاقد Lean systems	التفكير الخالي من الفاقد Lean thinking
المحيط الخالي من الفاقد Lean environments	الإنتاج الخالي من الفاقد Lean production
الأداء الخالي من الفاقد Lean performance	التنفيذ الخالي من الفاقد Lean implementation
الإدارة الخالية من الفاقد Lean management	النتائج الخالية من الفاقد Lean results
الاتصال الخالي من الفاقد Lean communication	اتخاذ القرارات الخالية من الفاقد Lean decisions

الحلول الخالية من الفاقد Lean solutions	التخطيط الخالي من الفاقد Lean planning
السلوك الخالي من الفاقد Lean Behavior	المحاسبة الخالية من الفاقد Lean accounting
المؤسسة الخالية من الفاقد Lean enterprise	الأعمال الخالي من الفاقد Lean business
التحسين الخالي من الفاقد Lean improvement	التطوير الخالي من الفاقد Lean development
الثقافة الخالية من الفاقد Lean culture	الخدمات الخالي من الفاقد Lean services
الأساليب الخالية من الفاقد Lean methods	تكنولوجيا المعلومات الخالية من الفاقد Lean IT
الشراكة الخالية من الفاقد Lean partnerships	رحلة الخلو من الفاقد Lean journey
الديناميكية الخالية من الفاقد Lean dynamics	التوقيت الخالي من الفاقد Lean time

المصدر: من إعداد الباحثين.

وقد عرّف كذلك بأنه يدور حول فكرة أساسية مفادها تعظيم قيمة العملاء مع تقليل الهدر، فببساطة، يعني الخلو من الفاقد خلق المزيد من القيمة للعملاء من خلال موارد أقل[5]؛ فالخلو من الفاقد كثيرا ما ارتبط بالتصنيع (**Lean Manufacturing**)؛ الذي يعرف بأنه طريقة لتحقيق أقصى قدر من نتائج الأعمال من خلال الاستفادة المثلى من تراكم قيمة العملاء، وذلك بالتركيز وبشكل رئيسي على تجنب أنشطة الهدر، كالتأخير، وقوائم الجرد التي تستهلك الموارد ولكن لا تضيف شيء إلى قيمة العملاء[6]. يجب فهم الخلو من الفاقد كنظام تسيير أو إدارة يشمل كل ما من شأنه تحقيق المثالية في تدفق القيمة، والهدف النهائي منه هو تحقيق استدامة في خلو من الفاقد.

2. تطور مفهوم الخلو من الفاقد في مجال الأعمال

يلخص لنا الجدول رقم (02)، محطات مهمة في تطور مفهوم الخلو من الفاقد، من خلال أحداث وأفكار هي البنية الأساسية والتحتية لهذا المفهوم كما هو عليه في وقتنا الحاضر.

جدول رقم (02): مراحل تطور مفهوم الخلو من الفاقد

التاريخ	الحدث
1574	الملك هنري الثالث يلاحظ بناء القوارب في ترسانة البندقية، حيث يتم تجميع كل قارب في ساعة من خلال عملية التدفق المستمر.
1776	الجنرال الفرنسي جان باتيست فاكيت دو جريبوفال (Jean-Baptiste Vaquette de Gribeauval)، وحد عدد أحجام ماسورات البنادق وطور مفهوم الأجزاء القابلة للتبديل لإصلاح البنادق بسرعة.
1819	توماس بلانشارد (Thomas Blanchard) يحسن ترسانة سبرينغفيلد (Springfield) باتباع منهج الخلية une approche cellulaire للحد من التدخل البشري.
1896	اخترع ساكيشي تويودا (Sakichi Toyoda) أول آلة نسيج (منسج) ميكانيكية، مجهزة للتوقف التلقائي في حالة انقطاع خيط الغزل، وهذا هو بداية مفهوم Jidoka و Poka Yoke.
1879	أول رحلة طيران من خلال محرك للأخوان رايت (Wright brothers)، وذلك بفضل التحسن التدريجي من طائراتهم، والدروس المستفادة من محاولاتهم الفاشلة.
1913	هايلاند بارك (Highland Park) ، مكان "ولادة التصنيع الخالي من الفاقد" من خلال إنشاء خطوط التجميع المتحركة (Moving Assembly Line) مع التدفق مستمر للأجزاء، وذلك من قبل فورد.
1937	الإنتاج المنظم، وإدخال Takt Time ، يستخدم في صناعة الطائرات الألمانية.

1938	ميلاد مفهوم Just-In-Time داخل شركة تويوتا.
1940	أدخل مفهوم التدريب داخل مجال العمل(TWI) إلى شركة تويوتا، حيث يستند إلى تدريب الموظفين وتبادل المعرفة في الميدان. اخترع كارو إيشيكاوا (Kaoru Ishikawa) مخطط هيكل السمكة، الذي اشتهر باسم طريقة حل المشكلة.
1949	وضعت تاييتشي أونو، المدير في شركة تويوتا، مفهوم "القضاء على الهدر" MUDA .
1951	أونو يحسن نظام إنتاج تويوتا (TPS)، بإدخال المراقبة البصرية، واقتراحات الموظفين، وTWI، والحد من حجم lots[أ] و kanban.
1965	شركة تويوتا تحصل على جائزة ديمنج للجودة Deming Prize [ب].
1975	نظام إنتاج تويوتا (TPS) اصبح أكثر نضجا، وأشتمل على الـ JAT و الـ kanban و الـ TQM و الـ Kaizen.
1980	أول كتاب يصف TPS من قبل نورمان بوديك (Norman Bodek)، حيث حدّد في الـ JAT مفهوم الـ kanban على أنه 'الثورة القادمة'.
1986	شركة موتورولا (Motorola) تضع مفهوم 6 Sigma.
1988	تاييتشي أونو (Taiichi Ohno) ينشر على المستوى الدولي "نظام إنتاج تويوتا". منح جائزة شينغو (shingo prize) للتميز التشغيلي، التي تم إنشاؤها بواسطة نورمان بوديك (Norman Bodek) والأستاذ فيرن بوهلر (Vern Buehler)من جامعة يوتا (Utah) في أمريكا.
1989	إنشاء المؤسسة الأوروبية لإدارة الجودة EFQM لتكون مرجعية ذات طابع رسمي للتميز التشغيلي (Operational Excellence)
1990	نشر كتاب "The machine that changed the world " من قبل جيمس وماك، دانييل جونز ودانيال روس، والذي كان نتيجة لـ5 سنوات من الدراسة.
1996	نشر كتاب جيمس وماك دانيال جونز «Penser l'entreprise au plus juste ».
2000	أصبح ISO 9001 كمرجعية لنظم إدارة الجودة.
2006	نشر كتاب « Le Modèle Toyota » جيفري ليكر (Jeffrey Liker).
2007	أصبحت تويوتا أول صانع سيارات في العالم.
2010	نشر كتاب « Vélocité » لـ دي جاكوب، سوزان بيرجلاند، جيف كوكس، حيث تضمن الكتاب مفهوم الـ TLS الذي يجمع بين Théorie des Contraintes (TOC) + Lean + Six Sigma .

المصدر: من إعداد الباحثين اعتمادا على (بتصرف)،

- Christophe Rousseau, ***Définition et Histoire du Lean Manufacturing***, http://leleanmanufacturing.com/definition-du-lean-manufacturing, 12/08/2017.
- Marie lemonnier, ***L'infographie de l'histoire de l'excellence opérationnelle***, http://www.excellence-operationnelle.tv/lhistoire-de-lexcellence-operationnelle.php/, 12/08/2017.

من خلال طرحنا للتطور التاريخي لمفهوم الخلو من الفاقد، يتضح أنه مفهوم ياباني بامتياز، وهذا على الرغم من بدايات استعماله خارج اليابان، إلا أن تطويره وبناءه كفلسفة في مجال التصنيع هي يابانية، وبالتحديد من إبداع شركة تويوتا؛ وكان دخول هذا المفهوم إلى الغرب وبالتحديد إلى الولايات المتحدة الأمريكية كفلسفة وأسلوب تفكير من خلال كتاب The Machine That Changed The World.

3. مفهوم المحاسبة المالية الخالية من الفاقد

بدأ العمل على ما يعرف الآن باسم المحاسبة الخالية من الفاقد في أواخر الثمانينات وبداية التسعينات من القرن العشرين؛ وكان ذلك عندما اتضح أن نظم المحاسبة والقياس كانت عقبة أمام نجاح الشركات المصنعة في تنفيذ أساليب الخلو من الفاقد (التي كانت تسمى في ذلك الوقت Just-In-Time Manufacturing)

من الأمور التي يجدر الإشارة إليها، مسألة أيُّ نوع من المحاسبة نحن بصدد البحث في خلوها من الفاقد، هل هي المحاسبة المالية الخالية من الفاقد (Lean Financial Accounting)، أم المحاسبة التحليلية أو محاسبة التسيير الخالية من الفاقد (Lean Accounting)؟ وكذلك لا بد من الفصل بين المحاسبة المالية الخالية من الفاقد والمحاسبة المالية عن الخلو من الفاقد (Financial Accounting For Lean).

سندرس في هذه الورقة البحثية المحاسبة المالية الخالية من الفاقد، حيث عَرّف كل من Maskell و Baggaley سنة 2004م الممارسة المحاسبية والرقابة الخالية من الفاقد بأنها "طريقة جديدة لإدارة الأعمال التجارية التي بُنيّت على مبادئ الخلو من الفاقد وطرق الخلو من الفاقد"[7]؛ هذه المبادئ، المنصوص عليها في كتاب التفكير الخالي من الفاقد Lean thinking من قبل جيم وومالك Jim Womack ودان جونز Dan Jones؛ حيث يُعد مفهوم المحاسبة الخالية من الفاقد، من المفاهيم المشتقة من طرق الإنتاج الخالية من الفاقد والفكر المرتكز على فلسفة الخلو من الفاقد، ومتطلبات الجودة الشاملة[8]؛ فالمحاسبة الخالية من الفاقد هي أكبر بكثير من مجرد تطبيق التفكير الخالي من الفاقد على النظم المحاسبية، بل هي إطار تصوري لإدارة المنظمة الخالية من الفاقد[9].

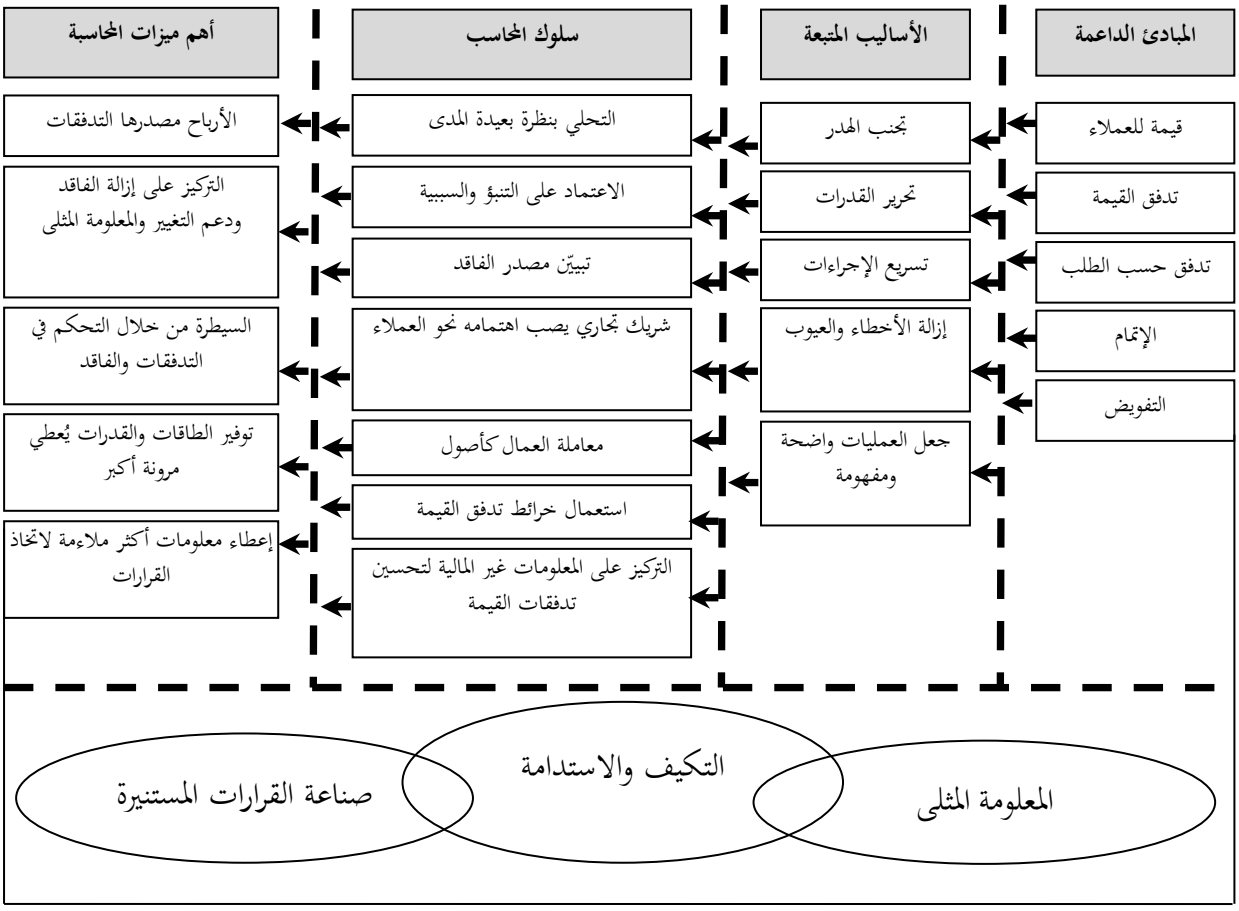
أما الفرق بين المحاسبة الخالية من الفاقد والمحاسبة عن الخلو من الفاقد، فإن المصطلح الأول يدل على استخدام أدوات الخلو من الفاقد في مجال المحاسبة؛ أما الثاني، فيدل على التقرير عن العمليات الخالية من الفاقد؛ حيث لا يتحقق مفهوم المحاسبة عن الخلو من الفاقد إلا بتحقق مفهوم المحاسبة الخالية من الفاقد[10].

إن هذا المفهوم وبالرغم من عدم الإشارة إليه صراحة في مضمون معايير المحاسبة الدولية، ورغم تعارضه مع بعض الأُسس التي تقوم عليها (كتركيزه على قيمة العملاء خلافاً لقيمة المستثمرين في المعايير)، إلا أنه يفرض نفسه فرضاً بسبب التطورات السريعة نحو أساليب إدارة الأعمال الخالية من الفاقد (Lean Business) كاستجابة لظروف بيئة الأعمال الحديثة[11].

إن تطبيق مبادئ الخلو من الفاقد في المنظور المحاسبي يشير بأن المنشأة تجمع بين التكنولوجيا المصمّمة للتقليل من الفاقد في إجراءات العمل، وتسهيل عملية صنع القرار والتحكم في بيئة التصنيع الخالية من الفاقد، ويشير Baggaley في دراسة سنة 2007م إلى أن مبادئ الخلو من الفاقد على وجه العموم هي أولاً: ''قيمة العملاء (Value to Customers)''؛ ثانيا، ''تدفق القيمة (Value Stream)'' التي تُعبّر عن كل الأنشطة التي تقوم بها المنشأة وصولا لتحقيق قيمة العميل؛ ثالثا، ''التدفق على أساس الطلب (Flow and Pull)'' وهو عكس الإنتاج بكميات كبيرة، وهو أيضا تطبيق لطريق الإنتاج في الوقت المناسب (Just-In-Time)؛ رابعا، ''الإتمام (Perfection)'' حيث يجب على عمليات القياس إيجاد واستبعاد كل ما يمكن أن يشوش أو يعيق تدفق القيمة، إضافة إلى توفير المعلومات التي يُمكن استخدامها لهذا الغرض والتي تسمح بالتحسين المستمر الذي سيتم بناؤه في عمليات التشغيل؛ وأخيرا، ''تفويض

العاملين(Empowered People) '' بالطريقة التي تجعلهم قادرين على اكتشاف المشاكل التي قد تُعيق تدفق القيمة، وتجعلهم قادرين على حلّها في الوقت المناسب وباستعمال السلطة المخولة لهم دون أخذ وقت في طلب المعونة من الإدارة العليا[12]. عند اشتقاق هذه المبادئ وتطبيقها على الممارسة المحاسبية فإن ذلك سيؤثر على الإنتاجية المحاسبية وقدرتها على التكيّف، بالإضافة إلى تأثيره المتجه أساسا على المحاسبة الإدارية، إلا أن المفهوم يُؤثر أيضا على بُنية المحاسبة المالية من حيث التركيز على '' تدفق القيمة (Value Stream) '' و'' الهدر (Waste) '' وكذلك وبشكل جوهري على سلوك المحاسب الذي يجب أن يتحلى به لتطبيق مبادئ الخُلو من الفاقد؛ فالتحلي بِبُعد النظر والاعتماد على التنبؤ والسببية في إعداد التقديرات وتبيّن مصدر الفاقد، إضافة إلى تحوله إلى شريك تجاري يهتم أكثر بالعملاء ونمو المبيعات، مع مُعاملة العمّال على أنّهم أصول تُقدم منافع للمنشأة، والتركيز على المعلومات غير المالية لتحسين إعداد واستعمال خرائط تدفقات القيمة[13]؛ حيث سيؤدي كل هذا إلى تَغيُّر في الميزات الأساسية التي تقوم عليها المحاسبة الخالية من الفاقد وذلك من خلال تغيّير في بعض النقاط الجوهرية الخاصة بالممارسة المحاسبية والفلسفة القائمة عليها، كبُروز التدفقات كمصدر أساسي للأرباح عوض مفهوم إفناء الموارد، والتحول نحو التركيز على إزالة الفاقد ودعم التغيير وإنتاج المعلومة المثلى، واستخدام مفهوم السيطرة على أساس التحكم في التدفقات والفاقد، مع اعتبار كل توفير في الطاقات والقدرات كفُرص يُمكن أن تُعطي مرونة أكبر للمنشأة في المستقبل[14]، وكل هذا بُغية صناعة قرارات أفضل، أو ما سنعبر عنه بعد تشكيل هيكلية المحاسبة الخالية من الفاقد، حسب الشكل رقم (01)، بسلسلة تفاعل المعلومة المثلى مع التكيف والاستدامة لصناعة القرارات المستنيرة، التي تبني هيكلية مفهوم المحاسبة الخالية من الفاقد.

شكل رقم (01): هيكلية المحاسبة الخالية من الفاقد



المصدر: خالد جفال، ***تأثير اتجاهات وظيفة الإعلام المحاسبي وفقا لمعايير المحاسبة الدولية على قواعد وأساليب القياس المحاسبي للبيانات المالية – دراسة مقارنة بين SCF و IFRS –***، أطروحة دكتوراة غير منشورة، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة فرحات عباس سطيف 1، الجزائر ، 2016/2015، ص: 129.

4. لماذا نحن بحاجة إلى المحاسبة الخالية من الفاقد؟

من خلال التطلع المتزايد للمنشآت الأمريكية على وجه الخصوص إلى تبني مفهوم الخلو من الفاقد أو اللّيونة والنقاء لتحسين الإنتاجية، وخفض التكاليف، وتعزيز المرونة، وخلق قيمة أفضل لعملائها، وزيادة الأرباح، والتدفق النقدي، وسعر السهم؛ أدى هذا إلى زيادة الحاجة إلى المحاسبة الخالية من الفاقد كآلية ضرورية ضمن الاستراتيجية المتكاملة والمستدامة للمنشآت القائمة على النظام الخالي من الفاقد. إن هذا السعي، أَبرَزَ العيوب والنقائص التي تُعاني منها المحاسبة التقليدية، والتي تَحُول دون تحقيق المفهوم الشامل للإنتاج الخالي من الفاقد، والتي يَعُدّها بعض الكُتاب في الأدب المحاسبي على أنّها تنحصر على وجه الخصوص في ست نقاط[15]: القياسات الخاطئة، التكاليف الخاطئة، عدم اتخاذ القرارات المثلى، صعوبة في قابلية فهم المعلومات، تعقد النظام، عدم التركيز على قيمة العملاء.

أشار كل من توماس (Thomas) وكابلان (Kaplan) سنة 1987 في كتابهما Relevance Lost: The Rise and Fall of Management Accounting، أن نظم المحاسبة الإدارية في المؤسسة غير ملائمة للبيئة الحالية؛ ففي هذا الوقت من التغير التكنولوجي السريع، والمنافسة العالمية والمحلية القوية، وتوسع قدرات معالجة المعلومات بشكل كبير، نجد أن نظم المحاسبة الإدارية لا توفر معلومات مفيدة في الوقت المناسب لمراقبة العمليات، وتكلفة المنتج، وأنشطة تقييم أداء المديرين[16].

لهذا نحن نقر بضرورة التوجه نحو المحاسبة الخالية من الفاقد لما لها من إيجابيات ومزايا في تحسين نظام المحاسبة داخل المؤسسة، بما يعود على هذه الأخيرة بالمنفعة؛ ومن أهم ما تقدمه المحاسبة الخالية من الفاقد[17]:

- توفر معلومات لتحسين صنع القرار الخالي من الفاقد، هذه القرارات المثلى تؤدي إلى تحسين الإيرادات والربحية؛
- تقلل الوقت والتكلفة والهدر من خلال القضاء على الهدر في المعاملات والأنظمة؛
- تحدد المنافع المالية المحتملة لمبادرات التحسين الخالي من الفاقد، وتركز على الاستراتيجيات اللازمة لتحقيق هذه المنافع؛
- تحفز التحسين الخالي من الفاقد طويل المدى من خلال توفير معلومات وإحصائيات ترتكز على الخالي من الفاقد؛
- تستهدف قيمة العملاء مباشرة من خلال ربط قياسات الأداء بمحفزات خلق القيمة، وقيادة التغييرات لتعظيم هذه القيمة.

ثانيا: كيف يمكن الوصول إلى نظام محاسبي خالي من الفاقد ؟

تتمثل أهداف المؤسسة الخالية من الفاقد في خدمة زبائنها، وتحقيق نموها المالي، وزيادة قدراتها، وتخفيض مخزوناتها، وإرضاء موظفيها، وهي تحاول تحقيق ذلك من خلال المبادئ الرئيسية التالية[18]:

- **التنظيم من خلال تيارات القيمة (Organizing around value streams)**: تمثل التدفقات القيمة إجمالي النشاط والموارد اللازمة لتطوير نوع من المنتجات أو الخدمات المتماثلة من استلام الطلب إلى التسليم إلى العملاء.
- **بناء نظام إنتاج التدفق والسحب (Building a production system of Flow and Pull):** نظام التصنيع المثالي هو التدفق قطعة بقطعة، الذي يمنح أقصى قدر من المرونة، التحديد الفوري لأخطاء العملية أو المنتج؛ وبعبارة أخرى، ينبغي التقليل من أحجام الدفعات. لا يستجيب نظام التدفق إلا للطلب من العملاء، مما يخلق نظام السحب بدلا من الدفعات.
- **التركيز على قيمة العملاء (Focusing on customer value)**: وينبغي أن يكون التركيز في أي نظام إنتاج على توفير قيمة العملاء، لأن العميل هو الذي يبقيك في الأعمال التجارية؛ وهذا يعني أن توفر لا أكثر أو لا أقل من توقعات العملاء في المنتجات والخدمات والتكنولوجيا، والتسليم في الوقت المناسب، والجودة، والموثوقية.
- **تزويد الموظفين بالتفويض اللازم لتحسين وظائفهم (Providing employees with the necessary empowerment to improve their jobs)**: أولئك الذين يقومون بالعمل لديهم أعظم فهم لوظائفهم، لذلك يجب أن يكون لديهم أيضا المرونة، والثقة، والإذن لتحديد كيفية إجراء تحسينات وتحديد المشاكل. يجب أن يعتبر العمال أعظم الأصول ويعاملون وفقا لذلك.
- **دائما تبحث عن طرق لتحسين (Always looking for ways to improve)**: المبدأ الأساسي للخلو من الفاقد هو السعي باستمرار من أجل الكمال؛ وإدراكا لأن النهاية ليست قابلة للتحقيق، يجب العمل على أساليب للتحسين المستمر دون توقف.

هذه المبادئ الخمسة كفيلة بخلق أسلوب تفكير وفلسفة وبيئة عمل خالية من الفاقد لدى أي مؤسسة، بشرط أن تكون لها رؤية طويلة الأجل، والتزام قوي بالتغيير من القمة، وانضباط على البقاء على مسار التعديل رغم الصعوبات والعراقيل التي يمكن أن تتخلل مبادرة التغيير؛ كما يجب أن يكون هناك فهو واسع لنتائج التغيير، وضرورة التحسين المستمر.

1. مراحل تغيير النظام المحاسبي

إن التحول نحو المؤسسة الخالية من الفاقد؛ يجب أن يصاحبه سلسلة من التحولات في كل جزء من أجزاء الأعمال؛ لاسيما المحاسبة؛ وبسبب البيئات المتنوعة للشركات والمراحل المختلفة للتطبيقات الخالية من الفاقد، لا يوجد هناك نهج موحد يكون كقالب لتطبيق نظام محاسبي خالي من الفاقد؛ ومن الصعب أحيانا معرفة ما إذا كانت المؤسسة مستعدة لتغيير نظام إعداد التقارير الداخلية الخاص بها إلى نظام أكثر صلة يدعم عملياتها الخالية من الفاقد[19]؛ لكن إذا حاولنا وضع خطوط عريضة تكون كدليل للتحول نحو المحاسبة الخالية من الفاقد، فإننا نحددها كالتالي[20]:

أ. المرحلة 1: تحديد تدفقات القيمة والتكاليف المرتبطة بها (Identify Value Streams and Associated Costs)

قبل النظر في تطبيق المحاسبة الخالية من الفاقد أو حساب تكلفة تدفق القيمة، يجب تحديد تدفقات القيمة، ومن المستحسن تنظيم العمليات في تدفقات القيمة المناسبة لها؛ وعندما تكون تيارات القيمة في مكانها؛ يتم تعيين جميع تكاليف المنتج في تدفق قيمة فردي، هذا يشمل جميع تكاليف تيار القيمة: المواد، والأفراد، والمكان، والشحن، والتسويق، والتكاليف العامة الأخرى.

قد يبدو من السهل نسبيا تحديد تكاليف المنتج التي تنتمي إلى كل تيار قيمة، لأن معظم هذه التكاليف يمكن تتبعها مباشرة إلى تيار القيمة الفردية؛ ومع ذلك، حتى التكاليف التي يمكن تتبعها مباشرة يمكن أن تخلق بعض قضايا التخصيص.

ب. المرحلة 2: تحديد الطريقة المناسبة لتقييم المخزون (Method for Determine Appropriate Valuing Inventory)

هناك شاغلان أساسيان في التحول إلى نظام محاسبي خالي من الفاقد: الأول هو أن قيمة المخزونات تقيّم على النحو الملائم للتقارير المالية الخارجية، والثاني هو وجود معلومات كافية لاتخاذ القرارات؛ وإذا كانت المخزونات منخفضة ومستقرة، فإن تقييمها بسيط نسبيا، ويرجع ذلك أساسا إلى أن أي تعديلات من شهر إلى آخر تعتبر غير جوهرية؛ هذا لا يعني أننا لا نحتاج إلى وجود نظام لتقييم المخزون بشكل ملائم، ومع ذلك، تواصل معظم المنظمات الخالية من الفاقد تتبع تكاليف المواد، نظرا لأن هذه التكاليف مباشرة ومتغيرة والمعاملات سهلة نسبيا لتتبع.

ج. المرحلة 3: تحديد أنواع التقارير المحاسبية الضرورية (Identify the Types of Accounting Reports That Are Necessary)

الخلو من الفاقد يعرف أيضا بالإدارة المرئية (Visual Management)؛ فإذا كنا نريد من الأفراد أن يؤدوا أعمالهم على نحو جيدا، يجب أن يعرفوا جيدا مدى تحقق توقعاتهم، وإذا لم تكن كذلك، فإنهم يريدون معرفة كيف يمكن تحسينها؛ فإذا قمنا بإخفاء نتائج الأداء في أجهزة الكمبيوتر التي يكون الوصول إليها محدودا أو معقدا، فإن الموظفين لن يحصلوا أبدا على شعور حقيقي لكيفية أداء وظائفهم.

من خلال اختيار بعض المقاييس الرئيسية الحاسمة التي ترتبط بالأهداف الاستراتيجية ونشرها حيث يمكن للجميع بسهولة رؤية النتائج، حينها لا توجد أعذار ولا مفاجآت بالنسبة للأداء المتوقع. معظم الشركات الخالية من الفاقد لديها مقاييس الأداء واضحة جدا في أماكن/ ورشات العمال (Shop Floor) حيث تظهر الإنتاج على أساس ما يعرف بـ Day-By-The-Hour[ج]، الدفعة الأولى (First Time Through[د])، التسليم في الوقت المحدد (On-Time Delivery)، والحوادث المبلغ عنها، أو غيرها من التدابير الرئيسية المماثلة المتعلقة بالسلامة والجودة والتسليم والتكلفة.

كما يتم تشجيع الشركات الخالية من الفاقد على تطوير نوع من ورقة النتيجة (Score Sheet) الأسبوعية التي تبني نتائج الأداء من الأسبوع الماضي، ومقارنتها مع الأسابيع السابقة، فضلا عن الأهداف المستقبلية المتوقعة. التي أصبحت شائعة الاستعمال بين منظمات المحاسبة الخالية من الفاقد هو صندوق الأداء (Box Score)، الذي تم تطويره من قبل

بريان ماسكل (Brian Maskell). يتضمن صندوق الأداء ثلاثة مجالات رئيسية: التشغيلية، القدرات، والمالية، وذلك كما يبينه الجدول رقم (03).

جدول رقم (03): مثال حول صندوق الأداء (Box Score)

		6/2	6/9	6/16	6/23	6/30	7/7	7/14	7/21	7/28	8/4	8/11	8/18	8/25	Goal
OPERATIONAL	Units per Person	15.10	15.63	14.7	15.91	15.90	16.32								20.7
	On-Time-Shipment	100%	100%	100%	100%	100%	100%								100%
	Dock-to-Dock Days	6.00	6.00	6.00	6.00	6.00	5.5								5.5
	First Time Through	80%	80%	81%	85%	85%	87%								92%
	Average Cost	$343	$337	$362	$338	$337	$325								$262
CAPACITY	Productive	29%	29%	29%	28%	28%	28%								40%
	Non-Productive	54%	54%	54%	52%	52%	52%								33%
	Available	17%	17%	17%	20%	20%	20%								27%
FINANCIAL	Revenue	$471	$485	$456	$490	$488	$526								$576
	Material Cost	$123	$125	$129	$132	$135	$137								$139
	Other Variable Costs	$49	$50	$51	$54	$76	$87								$51
	Fixed Costs	$120	$120	$118	$116	$116	$116								$108
	Profit	$179	$190	$158	$188	$161	$186								$278
	Return on Sales	38%	39%	35%	38%	33%	35%								48%

Source : Brian H. Maskell & Bruce L. Baggaley, ***Lean Accounting: What's It All About?*** Target, Vol.22, Num. 1, (pp. 35-43), 2006, p. 39.

د. المرحلة 4: تحديد تاريخ التغيير (Decide on Changeover Date)

السؤال الحاسم في اتخاذ قرار بإجراء تغيير محاسبي داخلي هو وقت نقل نظام المحاسبة، إلى أي مدى يجب أن يكون تنفيذ الخالي من الفاقد ؟ كيف يمكنك إجراء الانتقال بشكل كامل؟ هل يجب تشغيل أنظمة موازية عند تغيير نظام التقارير في البداية؟ كل هذه الأسئلة تحتاج إلى معالجة، وليس هناك إجابة بسيطة أو نموذجية على أي منها؛ فمعظم الشركات تكون بعيدة جدا عن تطوير ثقافة الخالي من الفاقد داخل تنظيمها قبل أن تأخذ بعين الاعتبار تغيير نظام التقارير المحاسبية الداخلي.

بطبيعة الحال، فإنه من الصعب التغيير إلى تحديد التكلفة حسب تيار القيمة دون تنظيم تيارات القيمة أولا، إضافة إلى ذلك فإن المحاسبين لا يدعمون تغيير نظام المحاسبة الإدارية التقليدي بشكل كبير إذا لم يشاركوا في بعض المبادرات الخالية من الفاقد، ولم يفهموا ويشعروا بأنهم جزء من الثقافة الخالية من الفاقد، ولكن إذا تم وضع تهيئة الأساس أو الأرضية في الشركة وفي قسم المحاسبة ثم بعد ذلك تطبيق المحاسبة الخالية من الفاقد، كلما كان ذلك أفضل لفهم وتقدير النتائج من التحسينات الخالية من الفاقد؛ ويبقى تاريخ الانتقال المنطقي هو في نهاية السنة المالية.

هـ. المرحلة 5: قضايا أخرى للنظر فيها (Other Issues to Consider)

من الصعب جدا، بالنسبة لمعظم المحاسبين الذين تعودوا على محاسبة التكاليف التقليدية الاعتقاد بأنه يمكن أساسا التخلص من تتبع هوامش خط الإنتاج الفردي وتبقى لديهم السيطرة على العمليات والحصول على معلومات كافية لاتخاذ القرارات.

من المفترض أن استخدام نظام التكاليف القياسية التقليدي مع التكاليف العامة المخصصة لكل منتج على حدة عن طريق ساعات العمل، هو أسهل طريقة لتحديد تكاليف المنتج، لكن في الواقع هذه الطريقة مكلفة جدا، حيث يجب على المؤسسات تتبع كل ساعة عمل وربطها مع كل منتج فردي؛ كما نجد أن من القضايا الرئيسية التي يتعين معالجتها هي تقييم المخزون والتبليغ عن الفروق.

عند تحول المؤسسة إلى المحاسبة الخالية من الفاقد، قد يكون هناك انتقال جزئي، أي جزء تلوى جزء من أجزاء المؤسسة؛ أو قد يكون هناك انشقاق في اتباع أحد أجزاء المؤسسة للمحاسبة الخالية من الفاقد، وذلك دون سواه من أجزائها، حيث يكون الهدف هو الحاجة إلى تبسيط نظام المحاسبة والحصول على معلومات أكثر ملاءمة؛ وفي ظل هذه الظروف، لا بد من التوفيق بين المحاسبة الخاصة بالجزء ومحاسبة المؤسسة.

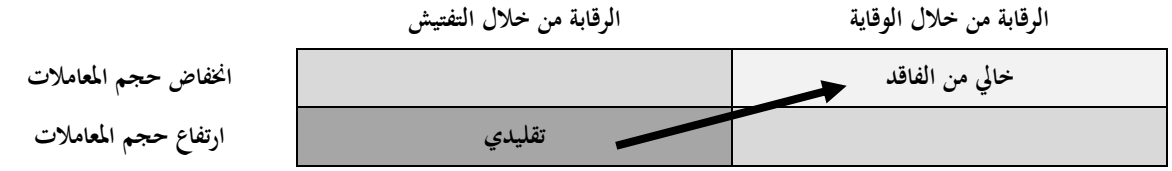
و. المرحلة 6: مراجعة العملية (Review the Process)

بما أن التحسين المستمر من أساسيات الخلو من الفاقد، فيجب أن نكون دائما في بحث عن طرق لتحسين العمليات والأساليب المحاسبية، فقد نجد أن ما اعتقدنا أنه في البداية كان يعمل بشكل جيد هو إما بسيطة جدا أو معقدة للغاية لاتخاذ قرارات ذات جودة؛ فمن الضروري إذا تغيرت ظروف النشاط التجاري، وأن نحتاج إلى الحصول على معلومات مختلفة عما كان مقررا في الأصل؛ اضف إلى ذلك، أنه من المهم التحقق باستمرار من العملاء للتأكد من حصولهم على المعلومات الصحيحة عندما يحتاجون إليها، ولم يعودوا يزودوا بمزيد من المعلومات الزائدة أو النتائج التي ليس لها معنى أو تطبيق يذكر.

2. منظور جديد حول الرقابة الداخلية للمحاسبة

من المعلوم، أن الرقابة الداخلية للمحاسبة تشير إلي الإطار التشغيلي الشامل للسياسات والممارسات والنظم وفلسفة الإدارة والقيم والإجراءات التي تضمن تحقيق المنظمة لأهداف أساسية وحماية الأصول وإدارة المخاطر وتلبية المتطلبات القانونية؛ وبما أن الخلو من الفاقد ركز على توحيد العمل، والحد من عدد الموردين، والإصرار على الكمال، وتدفق العمل، وتمكين الناس من حل المشاكل؛ مكن كل هذا من تغيير في النماذج المتعلقة بالرقابة، حيث يشير الشكل رقم (02) إلى تغيير في النماذج المتعلقة بالرقابة في المحاسبة الخالية من الفاقد.

شكل رقم (02): تغيير في النماذج المتعلقة بالرقابة في المحاسبة الخالية من الفاقد



Source: Brian Maskell, Bruce Baggaley & Larry Grasso, ***Practical lean accounting: a proven system for measuring and managing the lean enterprise***, 2011, p. 104.

إن إطار الرقابة البصري (Visual Control) القوي يلغي الحاجة إلى المعاملات (Transactions) للرقابة على العمل في ورشات العمال، فالتركيز على التسليم اليومي إلى ورشات العمال يتطلب من الموردين تقديم ما طلب بالضبط وبنسبة 100٪ من الجودة؛ كما ويؤدي اعتماد عدد قليل من الموردين الرئيسيين الذين يقدمون طلبات الشراء الشاملة إلى

تقليل خطر حدوث أخطاء في عمليات التسليم، فضلا عن عدد الموردين، وتنتج التخفيضات الكبيرة في حجم الفاتورة عن إلغاء الفواتير الخاصة بالبنود الرئيسية لهؤلاء الموردين المعتمدين؛ وبالنسبة للأنشطة الصغيرة، يتم تحقيق تخفيضات كبيرة في الحجم من خلال تزويد أفراد في ورشات العمال ببطاقات ائتمان لشراء هذه المواد بدلا من طلب طلبات شراء منفصلة، وتصاريح، وأوامر شراء، وفواتير لكل عملية شراء[21].

إن انتقال الرقابة الداخلية للمحاسبة من التفتيش في النظام التقليدي إلى الوقاية في النظام الخالي من الفاقد، يعتمد أساسا على تخفيض حجم المعاملات التي تقوم بها المؤسسة، والذهاب بمفهوم الهدر – الفاقد – إلى أبعد الحدود فيما يخص المعاملات.

3. التخلص من الهدر في عمليات المحاسبة المالية

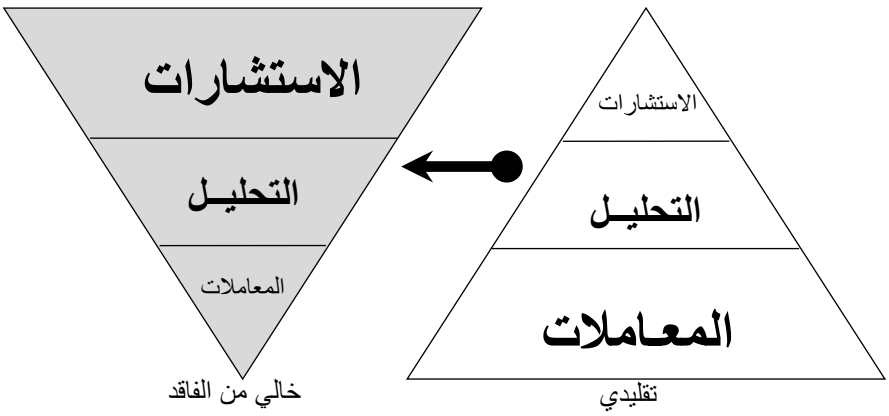
يجب التخلص من النفايات لتحرير المحاسبين من عمليات تدقيق وإدارة المعاملات الروتينية، حتى يتمكنوا من الانخراط في التحسينات الخالية من الفاقد التي سوف تكون قيد التنفيذ بمجرد وضع تدفقات القيمة.

وبما أن الرقابة الحقيقية تقع على ورشات العمال في تدفق القيمة الخالية من الفاقد، ينبغي على المحاسبين مساعدة العمال في ورشاتهم على تنفيذ هذه الرقابة، وينبغي إشراكهم في التأكد من وجود الرقابة وتشغيلها كما هو مقرر؛ وينطوي على ذلك، التحول من استخدام موظفي المحاسبة –في المقام الأول– في مسك الدفاتر، إلى استخدامهم كجزء من عملية الرقابة الخالية من الفاقد[22].

وفي العديد من المؤسسات يعد تجنب الهدر مجال تم تجاهله تماما من قبل جهود التحسين؛ وبطبيعة الحال، لا يمكن تحسين كل شيء في آن واحد، ولكن، مع مرور الوقت، ينبغي إطلاق الأحداث كايزن (Kaizen) في العمليات المحاسبية الرئيسية: حسابات الموردين، كشف الرواتب، الضريبة على المبيعات، الفواتير، حسابات العملاء، التدقيق.

يبين لنا الشكل رقم (03)، مثلث عمل المحاسبة مقسما إلى ثلاثة محاور أساسية هي المعاملات والتحليل والاستشارات؛ حيث يشغل جانب المعاملات في النظام التقليدي الجزء الأكبر من وقت المحاسب، في حين يتوسط المثلث التحليل الخاص بهذه المعاملات، وباقي الوقت هو لتقديم الاستشارات بعد التحليل.

شكل رقم (03): مثلث عمل المحاسبة



Source : Jean Cunningham, ***Lean Application in Accounting Environments,*** in Stenzel Joe (ed), ***Lean Accounting: Best Practices For Sustainable Integration***, John Wiley & Sons, Inc., Hoboken, New Jersey, (pp. 209-236), 2007, p.226.

إن الهدف الطويل الأجل للمحاسبة الخالية من الفاقد هو قلب المثلث رأسا على عقب بحيث تعكس الأنشطة المحاسبية المثلث الخالي من الفاقد على اليسار؛ بحيث يمكن للمحاسبة أن تضيف قيمة هائلة للمؤسسة من خلال إنفاق معظم الوقت في الأنشطة الاستشارية ووقت أقل على المعاملات؛ إذا أردنا أيضا النظر إلى الفكرة من منظور زمني، نرى أن المعاملات تعتبر من الأنشطة التاريخية، والتي تشمل تسجيل أو تعامل ما تقرر في الماضي، أما التحليل فيكون حول الحاضر، حيث ينظر إلى المعلومات التاريخية لمعرفة ما يعنيه حاليا؛ أما الاستشارات فتركز على السؤال التالي: "ما الذي يمكن أخذه من تحليل الوضع الحالي لاتخاذ القرارات والإجراءات التي من شأنها تحسين الأداء الاستراتيجي المستقبلي للمؤسسة؟"[23]

4. دور المحاسب في التحول نحو المحاسبة الخالية من الفاقد

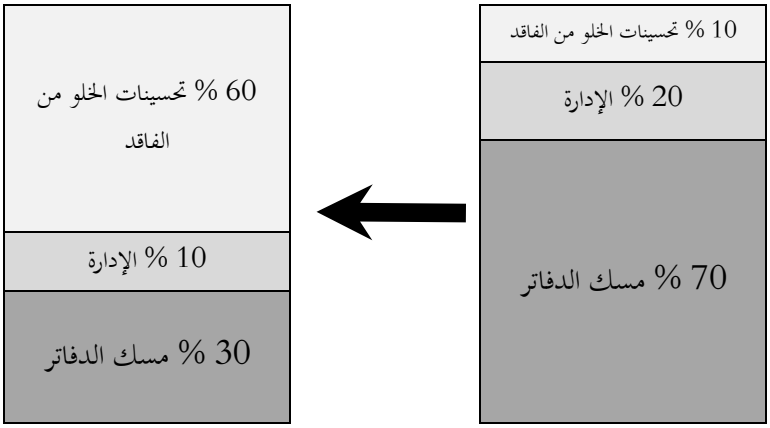
قبل أن يتم اعتماد المحاسبة الخالية من الفاقد بشكل فعال، يجب أن يكون المحاسبون على قدر من الدراية بالتفكير الخالي من الفاقد، وفلسفة الخلو من الفاقد، وفي ما يلي إشارة إلى السلوك الخالي من الفاقد الذي يجب أن يتحلى به المحاسبة كي يكون أداة فعالة في تطبيق المحاسبة الخالية من الفاقد[24]:

- **تمكين ملكية العملية (Enable Process Ownership)** وذلك من خلال:
  - استخدام مقاييس يمكن فهمها من طرف جميع العاملين؛
  - استخدام مقاييس تبين للعاملين الكيفية التي تقود بها مجهوداتهم المؤسسة لتحقيق النجاح الكلي؛
  - توفير المعلومات عند الحاجة إليها لاتخاذ القرارات.
- **اعتماد نظرة بعيدة المدى (Adopt a Long-term View)** وذلك من خلال:
  - إدارة التوقعات بشكل استباقي فيما يتعلق بالنتائج القصيرة الأجل في قائمة الدخل كتقليص المخزون؛
  - الاعتراف بتحسينات الأداء غير المالية في تدفق القيمة وخلايا العمل (Cells) باعتبارها محركات النجاح المالي في المستقبل؛
  - المشاركة في أحداث الاعتراف بالتحسينات غير المالية.
- **التفكير في نمو المبيعات أولا (Think Sales Growth First)** وذلك من خلال:
  - توفير معلومات تساعد على الإجابة على الأسئلة التالية: ماهي قيود أو معيقات الإجراءات (The Process)؟ كيف يمكن التخفيف منها؟
  - معاملة العاملين كأصول؛ وإعادة توزيع الأفراد بصفتهم قوة تحسينية لجعلهم متاحين في أي وقت؛
  - استخدام تسريح العاملين كحل أخير.
- **أن يصبح شريكا تجاريا (Become a Business Partner)** وذلك من خلال:
  - السعي للتعلم من أولئك الذين لديهم المعرفة بالإجراءات؛
  - المشاركة في أحداث كايزن (Kaizen) والتعرف بسرعة على نجاحها؛
  - بناء التزامات وأهداف مشتركة مع تيار القيمة وأعضاء فريق الخلية (Cell Team Members).
- **تبني النظرة الخالية من الفاقد للمؤسسة (Adopt the Enterprise Lean View)** وذلك من خلال:

- تحديد تدفقات القيمة انطلاقا من وجهة نظر الزبائن؛
- استخدام خرائط تدفق القيمة لتبسيط جانب إدارة المعلومات في المشروع؛
- استيفاء التقارير المالية والامتثال لقانون Sarbanes-Oxley(هـ)، بأقل موارد لتحرير الأفراد لتطبيق المحاسبة الخالية من الفاقد.

وكما أشرنا سابقا، في مسألة التخلص من الهدر، وتركيز المحاسب على دوره كجزء من عملية الرقابة الخالية من الفاقد؛ فإن تقسيم الوقت والجهد سيختلف عند التحول إلى نظام الخلو من الفاقد، وذلك كما يبينه الشكل رقم (04).

شكل رقم (04): التحول من استخدام موظفي المحاسبة في المقام الأول لمسك الدفاتر إلى استخدامهم كجزء من عملية الرقابة الخالية من الفاقد



Source : Brian Maskell, Bruce Baggaley & Larry Grasso, ***Practical lean accounting: a proven system for measuring and managing the lean enterprise***. CRC Press. 2011, p. 105.

5. عقبات أمام تطبيق المحاسبة الخالية من الفاقد

تتعلق جميع السلبيات الموجهة للمحاسبة الخالية من الفاقد بأوجه القصور في نظم المحاسبة والرقابة والقياس التقليدية؛ فالنظم التقليدية لا تعمل لصالح الشركات التي تسعى إلى التفكير الخالي من الفاقد؛ بل هي بالفعل معيقة، فالنظم التقليدية ليست الطريقة الخاطئة للعمل، ولكنها مصممة لدعم الإنتاج الضخم؛ فالتصنيع الخالي من الفاقد وغيرها من أساليب الخلو من الفاقد تنتهك قواعد الإنتاج الضخم؛ وعند محاولة استخدام نظم المحاسبة التقليدية والتصنيع الخالي من الفاقد، سوف ندرك أنها تتعارض مع بعضها البعض؛ وتشمل المشاكل الناجمة عن المحاسبة التقليدية، والسيطرة، ونظم القياس ما يلي[25]:

- تحفز الناس على استخدام الإجراءات غير الخالية من الفاقد، مثل توظيف عدد كبير من الدفعات والمخزون؛
- النظم التقليدية مُهدرة؛ فهي تتطلب كميات هائلة من العمل غير الضروري، وجمع وتحليل البيانات، وإنتاج تقارير غير مفيدة، وتوليد مهام إضافية غير ذات قيمة مضافة؛
- التكاليف القياسية (Standard Costs) يمكن أن تضر بالشركات الخالية من الفاقد لأنها تستند إلى أسس راسخة في أساليب الإنتاج الضخم؛ فنجد التصنيع الخالي من الفاقد ينتهك كل افتراضات الإنتاج الضخم، فإذا

كان الإنتاج الضخم يقوم على تحقيق وفورات الحجم من خلال عمليات الإنتاج الطويلة، يركز الخلو من الفاقد على تصنيع المنتجات في وقت واحد؛ فلا عجب إذن، أن أساليب المحاسبية التقليدية تدفع الناس إلى فعل أشياء خاطئة، مثل الاستعانة بالبنود خارجية المصدر التي ينبغي أن تكون داخلية المصدر، وبالإضافة إلى ذلك، فإن الطرق معقدة ومربكة لتوليد هذه البنود داخليا، كما أنها توفر فهم مضلل للتكلفة، وتؤدي إلى قرارات إدارة خاطئة بشأن قضايا مهمة، مثل التصنيع أو الشراء، الربحية من أوامر البيع، ترشيد المنتجات أو العملاء، وغيرها.

أشار أيضا Lawrence Grasso إلى أن العقبات التي يمكن أن تقف أمام تطبيق المحاسبة الخالية من الفاقد يمكن أن تصنف إلى أربع أصناف أساسية هي: الشخص (Man)، الآلة (Machine)، اللوازم (Materials)، والأساليب (Methods)، إضافة إلى القياس (Measurement) والبيئة (Environment)؛ حيث سنفصل هذه الأصناف والعوامل المتحكمة فيها وأسبابها كما يوضحه الجدول رقم (04):

جدول رقم (04): تصنيف العقبات التي تحول دون تطبيق المحاسبة الخالية من الفاقد

الصنف	العامل	السبب
الرجل (الشخص)	عدم الرغبة أو الخوف من التغيير	– التحيز ضد التغيير؛ – التعلق المرضي المشترك (Codependency[9]) مع الإدارة التقليدية – تفضيل الثقافة التقليدية – التوجه المهني – الصراعات المتصورة مع مبادئ المحاسبة المقبولة عموما
	الخوف من فقدان المكانة	– الافتقار إلى التدريب على الإدارة الخالية من الفاقد؛ – التعلق المرضي المشترك (Codependency) مع الإدارة التقليدية؛ – ليس نظاما محاسبيا.
	الخوف من فقدان الوظيفة	– الافتقار إلى التدريب على الإدارة الخالية من الفاقد؛ – التحيز للتعقيد.
	الخوف من الفشل الشخصي	– الافتقار إلى التدريب على المحاسبة الخالية من الفاقد؛ – الافتقار إلى التدريب على الإدارة الخالية من الفاقد؛ – ليست نظاما محاسبيا.
	الخوف من فشل الشركة (الخالية من الفاقد)	– عدم الثقة في الخلو من الفاقد؛ – الاعتقاد أن الإدارة التقليدية متفوقة؛ – التحيز ضد التغيير؛ – الافتقار إلى التدريب على الإدارة الخالية من الفاقد.
الآلة	تدعم نظم تخطيط موارد المؤسسات (ERP) الإدارة التقليدية	– صمم النظام من أجل بيئة إدارية تقليدية
	نظم المعلومات المحاسبية الموجهة إلى التقارير المالية والضريبية	– صمم النظام من أجل بيئة إدارية تقليدية
اللوازم	البيانات غير المالية المطلوبة لا يتم جمعها	– صمم النظام من أجل بيئة إدارية تقليدية
الأساليب	حساب التكلفة الكلية	– التدريب على المحاسبة المالية – المتطلبات الضريبية لمبادئ المحاسبة المقبولة عموما – البيانات غير المالية المطلوبة لا يتم جمعها

القياس	عدم النظر في القياسات الخالية من الفاقد	– التدريب على المحاسبة المالية
	القياسات الحالية لا تدعم الخلو من الفاقد	– صمم النظام من أجل بيئة إدارية تقليدية
البيئة	الافتقار إلى الدعم الإداري للمحاسبة الخالية من الفاقد	– التدريب الإداري التقليدي – الاعتقاد أن الخلو من الفاقد خاص بالتصنيع فقط – عدم فهم الإدارة الخالية من الفاقد
	العزل الوظيفي داخل المؤسسة	– يتم عزل المحاسبين عن أجزاء المؤسسة التي يتم فيها التصنيع، حيث تنطلق الفكرة الأساسية للخلو من الفاقد – عدم رؤية المحاسبين لتأثير الخلو من الفاقد على التصنيع
	الثقافة التقليدية	– التدريب الإداري التقليدي
	الافتقار إلى الموارد اللازمة للتدريب على المحاسبة الخالية من الفاقد وتطويرها	– الثقافة التقليدية

المصدر: من إعداد الباحثين اعتمادا على (بتصرف):

Source: Lawrence Grasso, ***Obstacles to Lean Accountancy***, in Stenzel Joe (ed), ***Lean Accounting: Best Practices For Sustainable Integration***, John Wiley & Sons, Inc., Hoboken, New Jersey, (pp. 177-208), 2007, pp. 185-194.

وفي الخلو من الفاقد، يطلب من المديرين والمحاسبين ترك ثقافة الأدوار القيادية، وتبني ثقافة الأدوار الداعمة؛ ويجب أن يتخلوا عن الأدوار التي كانوا يرتاحون لها، والأدوار التي تعلموها وتدربوا عليها، وأن يؤدوا أدوارا ليس لديهم راحة أو خبرة أو تدريب اتجاهها؛ فمن المحتمل جدا في هذه الحالة، أن يواجه المحاسبون صعوبة في إجراء التحول نحو الخلو من الفاقد لأنهم منغلقون في علاقة مترابطة مع المديرين الذين لم يتبنوا أو حتى فهموا التغيير الثقافي الذي يجب أن يرافق التحول نحو الخلو من الفاقد؛ فمشاركة المحاسبين في التدريب على الخلو من الفاقد و كايزن (Kaizen) أمر بالغ الأهمية للتحول نحو المحاسبة الخالية من الفاقد؛ حيث يجب القضاء على العزلة المحاسبية.

خاتمة:

بعد دراسة مفهوم الخلو من الفاقد (Lean) في مجال المحاسبة المالية، وذلك كتوجه محاسبي جديد استدعته الاستجابة لتوجه بيئة الأعمال الحديثة نحو فلسفة الخلو من الفاقد، وذلك لتحسين الإنتاجية، وخفض التكاليف، وتعزيز المرونة، وخلق قيمة أفضل، وزيادة الأرباح، كاستراتيجية متكاملة ومستدامة؛ مجيبين على إشكالية الكيفية التي كانت عليها استجابة المحاسبة المالية لاستخدام فلسفة الخلو من الفاقد؛ الأمر الذي دفعنا إلى التعرف على الإطار النظري للخلو من الفاقد من حيث مفهومه وتطوره، ومن ثم إلى المحاسبة الخالية من الفاقد كمفهوم وهيكل ومزايا؛ إضافة إلى الكيفية التي يمكن بها الوصول إلى نظام محاسبي خالي من الفاقد؛ فمن خلال معالجتنا لهذا الموضوع توصلنا إلى **النتائج** التالية:

- توجد هناك ثورة في مجال الأعمال بكل مكوناته، تسمى ثورة الخلو من الفاقد؛
- الخلو من الفاقد هو استراتيجية تسيير، تدور حول فكرة أساسية مفادها تعظيم قيمة العملاء مع تقليل الهدر، والهدف النهائي منه هو تحقيق استدامة في خلو من الفاقد؛
- المحاسبة الخالية من الفاقد هي إطار تصوري لإدارة المنظمة الخالية من الفاقد؛

- يجب أن يتميز سلوك المحاسب في بيئة الخُلو من الفاقد؛ بالتحلي بِبُعد النظر والاعتماد على التنبؤ والسببية في إعداد التقديرات وتبيّن مصدر الفاقد، إضافة إلى تحوله إلى شريك تجاري يهتم أكثر بالعملاء ونمو المبيعات، مع مُعاملة العمّال على أنّهم أصول تُقدم منافع للمنشأة، والتركيز على المعلومات غير المالية لتحسين إعداد واستعمال خرائط تدفقات القيمة؛
- إن الرغبة في التحول إلى نظام المحاسبة الخالية من الفاقد، يستحسن أن تكون في بيئة أعمال خالية من الفاقد، ويجب أن يمر بمراحل، بداية بتحديد تدفقات القيمة وصولا إلى إتمام التغيير ومراجعة العمليات؛
- من أساسيات التحول إلى نظام محاسبي خالي من الفاقد، مسألة المنظور الجديد للرقابة الداخلية للمحاسبة، والتي تتحول إلى رقابة وقائية عوضا عن الرقابة التفتيشية؛ إضافة إلى تحديد مفهوم الهدر والتخلص منه، والتركيز على الدور الاستشاري للمحاسب؛
- يجب أخذ الشخص (Man)، الآلة (Machine)، اللوازم (Materials)، والأساليب (Methods)، إضافة إلى القياس (Measurement) والبيئة (Environment)؛ كجوانب يمكن أن تعيق تطبيق المحاسبة الخالية من الفاقد.

التوصيات والمقترحات:

بناء على النتائج التي توصلنا إليها، فإننا نقدم **التوصيات** التالية:

- التحول إلى نظام الخلو من الفاقد، أمر طموح ويمكن أن يتحول إلى أمر حتمي في قادم الأيام، وذلك لإثبات جدواه وقدرته على صناعة مجال أعمال قوي وذو كفاءة عالية؛ فالتخطيط لتبني هذا المفهوم ولو مستقبلا وحتى بشكل تدريجي، سيعد من القرارات الاستراتيجية؛
- قبل التفكير في التحول إلى نظام محاسبي خالي من الفاقد، وخاصة في الدول النامية، لابد من محاولة نشر التفكير الخالي من الفاقد أولا، لأن التحول بعد ذلك إلى المحاسبة الخالية من الفاقد سيكون مجرد تطبيق لهذه الأفكار؛
- نوصي في المجال الأكاديمي، وبالأخص الجامعات، أن تسعى إلى نشر تدريس مفهوم الخلو من الفاقد في مجال الأعمال، وبالتحديد مجال المحاسبة، وذلك للطلبة من خلال برامج التكوين، أو للمهنيين من خلال الدورات التكوينية والملتقيات.

قائمة المراجع :

1. Baggaley Bruce, ***Creating A New Framework For Performance Measurement of Lean Systems***, in Stenzel Joe (ed), ***Lean Accounting: Best Practices For Sustainable Integration***, John Wiley & Sons, Inc., Hoboken, New Jersey, pp. 69-92, 2007.
2. Brian Maskell, Bruce Baggaley & Larry Grasso, ***Practical lean accounting: a proven system for measuring and managing the lean enterprise***. CRC Press. 2011.
3. Cambridge Dictionary, *Definition of "lean" - English Dictionary*, http://dictionary.cambridge.org/fr/dictionnaire/anglais/lean, 15/08/2017.
4. Christophe Rousseau, ***Définition et Histoire du Lean Manufacturing***, http://leleanmanufacturing.com/definition-du-lean-manufacturing, 12/08/2017.
5. Fiume Orest, ***Lean Strategy and Accounting: The Roles of The CEO and CFO,*** in Stenzel Joe (ed), ***Lean Accounting: Best Practices For Sustainable Integration***, John Wiley & Sons, Inc., Hoboken, New Jersey, pp. 43- 65, 2007.

6. Gloria McVay, Frances Kennedy & Rosemary Fullerton, ***Accounting in the LEAN Enterprise: Providing Simple, Practical, and Decision-Relevant Information,*** CRC Press, Taylor & Francis Group, an informa business, 2013.
7. Jean Cunningham, ***Lean Application in Accounting Environments,*** in Stenzel Joe (ed), ***Lean Accounting: Best Practices For Sustainable Integration***, John Wiley & Sons, Inc., Hoboken, New Jersey, pp. 209-236, 2007.
8. Kennedy Frances & Brewer Peter, ***Motivating Employee Performance in Lean Environments: Respect, Empower, Support,*** in Stenzel Joe (ed), ***Lean Accounting: Best Practices For Sustainable Integration***, John Wiley & Sons, Inc., Hoboken, New Jersey**,** pp.93-118, 2007.
9. Kennedy Frances A. & Widener Sally K., ***A control framework: Insights from evidence on lean accounting***, Management Accounting Research, Vol. 19, pp. 301–323, 2008.
10. Lawrence Grasso, ***Obstacles to Lean Accountancy***, in Stenzel Joe (ed), ***Lean Accounting: Best Practices For Sustainable Integration***, John Wiley & Sons, Inc., Hoboken, New Jersey, pp. 177-208, 2007.
11. Lean Business France, ***Lean Accounting: Des processus financiers renforçant l'amélioration continue,*** http://www.leanbusiness.fr/lean_management/strategie_et_direction/lean_accounting_A4.pdf, 16/08/2017.
12. Lean Enterprise Institute ,***what is lean ?*** https://www.lean.org/WhatsLean/, 15/08/2017.
13. Lean Frontiers, ***Current State of Lean: Summary of 2016-2017 Lean Community Delphi Study,*** LeanFrontiers, 2017.
14. Marie lemonnier, ***L'infographie de l'histoire de l'excellence opérationnelle***, http://www.excellence-operationnelle.tv/lhistoire-de-lexcellence-operationnelle.php/, 12/08/2017.
15. Maskell Brian H. & Kennedy Frances A., ***Why Do We Need Lean Accounting and How Does It Work***?, Journal of Corporate Accounting & Finance, Vol. 18, Iss. 3, pp. 59-73, 2007.
16. Merriam Webster, *Definition of lean*, https://www.merriam-webster.com/dictionary/lean, 15/08/2017.
17. Stephen A. Ruffa, ***Going lean: how the best companies apply lean manufacturing principles to shatter uncertainty, drive innovation, and maximize profits.*** AMACOM Div American Mgmt Assn., 2008.

Thomas Johnson & Robert Kaplan ***Relevance lost: the rise and fall of management accounting***. Harvard Business School Press, Cambridge, M

ملحق:

جدول رقم (م01): مصطلحات مهمة في مجال المحاسبة الخالية من الفاقد

المفهوم	معناه
5S	خمس خطوات لعملية التحسين: فرز sort (العناصر المطلوبة منفصلة من العناصر غير الضرورية)، اعتدال straighten(وترتيب العناصر اللازمة قرب مكان استخدامها وبطريقة تسهل العثور عليها)، تألق shine (تنظيف وتفتيش منطقة العمل)، توحيد standardize (وضع إجراءات للفرز، الاعتدال، والتألق)، استدامة sustain (الاستمرار في متابعة S5 وتشجيع الموظفين على القيام بذلك أيضا).
A3 (report)	A3 هو قطعة كبيرة من الورق (عادة 11 × 17)؛ تقرير A3 يكون عندما يتم الإبلاغ عن مشكلة، والتحليل، الإجراءات الممكنة، وخطة عمل على A3 واحد. وهو ملخص للمشروع ويتضمن عادة الرسومات، والغرض من ذلك هو التواصل بسرعة حول حالة المشروع.
Bottleneck	هو تحليل يقوم بتحديد أي جزء من عملية التصنيع يحد من الإنتاجية الإجمالية وتحسين أداء ذلك الجزء من العملية.
Box score	يتم عادة عرض مرئي للمقاييس الرئيسية الفعلية والمستهدفة بشكل أسبوعي. وعادة ما تتضمن صندوق الأداء Box score قياسات تشغيلية وقدرات ومالية.
Catchball	عملية تضمن فيها مستويات المنظمة أن تكون الأهداف والاستراتيجيات مفهومة وممكنة. أولا المستوى الأعلى يخلق الأهداف والاستراتيجيات ويوصلها إلى المستوى الأدنى، ثم المستوى السفلي يفسرها ويعيدها إلى مستوى أعلى لضمان أن الجميع على نفس الخط. في كثير من الأحيان المستوى الأدنى يقدم اقتراحات للتغيير على أساس معرفته الأكثر تفصيلا.
Cellular manufacturing	التصنيع في الخلية، وهو مجال يتم فيه وضع الآلات اللازمة للإنتاج بطريقة منطقية وفعالة (عادة بالتتابع في عملية الإنتاج) التي تسمح بالتدفق وحدة بوحدة أو الدفعات الصغيرة من خلال عمليات متعددة.
DMAIC	عملية تحسين تعتمد على بيانات: التحديد define، القياس measure، التحليل analyze، التحسين improve، والرقابة control هي تربط هذه المراحل.
Features and characteristics costs	طريقة حساب التكلفة مستخدمة فقط لتسعير التحويلات وتقدير تسعير المنتجات. في هذه الطريقة، يتم إضافة التكاليف الفريدة، كتكلفة المواد، إلى تكاليف التحويل لكل وحدة لتقدير تكلفة الوحدة الواحدة.
Gemba	مصطلح ياباني ل "المكان الحقيقي". ويستخدم لوصف الذهاب إلى المكان الذي يتم فيه تنفيذ العمل (أي خلية الجهاز، مكان الأدوات) لفهم أفضل للعملية.
Hoshin kanri	إدارة السياسات؛ حيث تستخدم الإدارة العليا عملية اتخاذ القرارات الاستراتيجية لمواءمة أنشطة الشركة ومواردها مع أهدافها الاستراتيجية. وعادة ما يتم وضع خطة سنوية وتتضمن أهدافا وخطط عمل وجداول زمنية ومسؤوليات ومعايير.
Inventory turns	التكلفة السنوية للبضائع المباعة مقسومة على متوسط قيمة المخزونات خلال السنة؛ وهي نسبة تقيس مدى سرعة استخدام المواد.
Kaizen	"أن تذهب بعيدا"، "ليكون أحسن". عملية التحسين المستمر لتيار القيمة أو العملية، والهدف منها هو إضافة قيمة مع الحد من النفايات.
Kanban	"لوحة إشارة"، "لافتة". جهاز الإشارات البصرية التي تمثل كمية معينة من المواد أو أجزاء ويعطي الترخيص والتعليمات في نظام سحب pull system.
Monuments	أي آلة أو أداة لا يمكن نقلها بسهولة ولها فترات تغيير طويلة، وبالتالي التصاميم، الأوامر، أو المنتجات يجب نقلها إليها والانتظار في طابور للمعالجة.
Muda	مصطلح ياباني للنفايات يشيع استخدامه داخل الشركات.
Nemawashi	"إعداد الأرض للزراعة". الحصول على الموافقة المسبقة على اقتراح من خلال تقييم الفكرة والتخطيط مع الإدارة وأصحاب المصلحة والحصول على التغذية المرتدة ومناقشة المقاومة المحتملة وكيفية مواءمة الاقتراح مع الأولويات الأخرى للمنظمة.
PDCA	دورة تحسين مع أربع مراحل: خطة plan (تغيير الخطة)، افعل do (تنفيذ التغيير)، والتحقق check (تقييم النتائج)، والعمل act (ضبط خطة، وتوحيد التغيير، أو البدء من جديد).

Poka-yoke	"تفادي الخطأ". جهاز أو إجراء لمساعدة العمال على تجنب الخطأ عند أخذ التعليمات أو تصنيع.
Sensei	في بيئة الخلو من الفاقد، وكلمة سينسي Sensei ذات الأصل الياباني وتعني المعرفة ذات المستوى العالي سلطة والخبرة في العمليات الخالية من الفاقد التي تحث الشركة لمراقبة واقتراح التغيير. بشكل عام، يتم تشبيه سينسي بـ "السيد" أو "المعلم".
Standardized work	مجموعة دقيقة من الإجراءات لكل وظيفة في عملية الإنتاج، بما في ذلك takt time، تسلسل العمل، والمواد القياسية اللازمة.
Takt time	وقت الإنتاج المتاحة مقسوما على طلب العملاء. وتيرة الإنتاج التي تحتاج إلى تحقيقها لتلبية الطلب من العملاء.
Total productive maintenance (TPM)	مجموعة من التقنيات المستخدمة على مستوى الشركة للتأكد من أن كل آلة في عملية الإنتاج قادرة على أداء مهامها من خلال إشراك الموظفين في تخطيط التصميم، واختيار، وتصحيح وصيانة المعدات.
Value stream maps	رسم بياني أساسي لأنشطة محددة في تدفق المواد والمعلومات من أمر الإنتاج إلى تسليم المنتج.
Visual management	أداة تسمح للجميع فهم حالة النظام في لمحة عن طريق وضع، وفي رؤية واضحة، جميع الأدوات والأجزاء والأنشطة ومؤشرات أداء النظام.
X-Matrix	المستخدمة في نشر السياسة، وهي طريقة يتم الربط فيها بصريا بين أهداف كل موظف واستراتيجية المستوى الأعلى.
Yamazumi boards	تعني الكومة أو الركام، وهي الرسم البياني الذي يمكن أن يساعد في إيجاد فرص لتحسين الوقت دورة كاملة عن طريق عرض بصريا عناصر العمل، المواعيد، والتخصيصات في تدفق القيمة.

Source: Gloria McVay, Frances Kennedy & Rosemary Fullerton, ***Accounting in the LEAN Enterprise: Providing Simple, Practical, and Decision-Relevant Information***, CRC Press, Taylor & Francis Group, an informa business, 2013, pp. 169-171.

الهوامش والإحالات:

[1] Merriam Webster, *Definition of lean*, https://www.merriam-webster.com/dictionary/lean, 15/08/2017.
[2] Cambridge Dictionary, *Definition of "lean" - English Dictionary*, http://dictionary.cambridge.org/fr/dictionnaire/anglais/lean, 15/08/2017.
[3] Gloria McVay, Frances Kennedy & Rosemary Fullerton, ***Accounting in the LEAN Enterprise: Providing Simple, Practical, and Decision-Relevant Information,*** CRC Press, Taylor & Francis Group, an informa business, 2013, p.7.
[4] Lean Frontiers, ***Current State of Lean: Summary of 2016-2017 Lean Community Delphi Study,*** LeanFrontiers, 2017, p.2.
[5] Lean Enterprise Institute ,***what is lean ?*** https://www.lean.org/WhatsLean/, 15/08/2017.
[6] Stephen A. Ruffa, ***Going lean: how the best companies apply lean manufacturing principles to shatter uncertainty, drive innovation, and maximize profits.*** AMACOM Div American Mgmt Assn. 2008, p. 221.
(أ) وحدة للزمان والمكان وعمليات التصنيع.
(ب) جائزة ديمنج هي جائزة الإدارة الأولى التي تم إنشاؤها (1951) وتعتبر "جائزة نوبل لإدارة الجودة."
[7] Kennedy Frances A. & Widener Sally K., ***A control framework: Insights from evidence on lean accounting***, Management Accounting Research, Vol. 19, pp. 301–323, 2008, p. 302.
[8] Baggaley Bruce, ***Creating A New Framework For Performance Measurement of Lean Systems***, in Stenzel Joe (ed), ***Lean Accounting: Best Practices For Sustainable Integration***, John Wiley & Sons, Inc., Hoboken, New Jersey, (pp. 69-92), 2007, pp. 69-78.
[9] Brian Maskell, Bruce Baggaley & Larry Grasso, ***Practical lean accounting: a proven system for measuring and managing the lean enterprise***. CRC Press. 2011, p.xx
[10] Gloria McVay, Frances Kennedy & Rosemary Fullerton, ***Op. Cit.,*** pp. 26; 27.
[11] Fiume Orest, ***Lean Strategy and Accounting: The Roles of The CEO and CFO,*** in Stenzel Joe (ed), ***Op. Cit.,*** pp. 43- 65, 2007.
[12] Baggaley Bruce, ***Op. Cit.,*** pp. 80-82.
[13] Kennedy Frances & Brewer Peter, ***Motivating Employee Performance in Lean Environments: Respect, Empower, Support,*** in Stenzel Joe (ed), ***Op. Cit.,*** (pp.93-118), p. 114.
[14] Lean Business France, ***Lean Accounting: Des processus financiers renforçant l'amélioration continue,*** p.2, http://www.leanbusiness.fr/lean_management/strategie_et_direction/lean_accounting_A4.pdf, 16/08/2017.

[15] Maskell Brian H. & Kennedy Frances A., ***Why Do We Need Lean Accounting and How Does It Work***?, Journal of Corporate Accounting & Finance, Vol. 18, Iss. 3, pp. 59-73, 2007.
[16] Thomas Johnson & Robert Kaplan ***Relevance lost: the rise and fall of management accounting***. Harvard Business School Press, Cambridge, MA.,1987, p. xi.
[17] Brian Maskell, Bruce Baggaley & Larry Grasso, ***Op. Cit.,*** pp. 1-2.
[18] Gloria McVay, Frances Kennedy & Rosemary Fullerton, ***Op. Cit.,*** p. 5.
[19] Ibid., p.154.
[20] Ibid., pp.156-162.

(ج) لوحة day-by-the-hour يعرف أحيانا باسم "Pitch Board" هو نوع خاص من المقياس البصري الذي يحدد بوضوح التوقعات لعملية على أساس كل ساعة، ومن ثم يسجل باستمرار كيف يتم تحقيق تلك التوقعات. إذا ما استخدمت بشكل صحيح، يمكن أن يكون لها تأثير مذهل على الإنتاجية.

(د) "الدفعة الأولى" هي أول تمريرة في عملية الإنتاج. إذا تم إنتاج المنتج أو الخدمة دون أي تعديلات، فالمنتج جيد من الدفعة الأولى.

[21] Brian Maskell, Bruce Baggaley & Larry Grasso, ***Op. Cit.,*** pp. 103-104.
[22] Frances Kennedy & Peter Brewer, ***Op. Cit.,*** pp. 105-106.
[23] Jean Cunningham, ***Lean Application in Accounting Environments,*** in Stenzel Joe (ed), ***Op. Cit.,***(pp. 209-236), pp. 226; 227.
[24] Frances Kennedy & Peter Brewer, ***Op. Cit.***, p.114.

(هـ) ساربينز أوكسلي (بالإنجليزية: Sarbanes-Oxley SOX) هو قانون أمريكي يوجب على الشركات أن تضمن وتعتمد المعلومات المالية من خلال أنظمة الرقابة الداخلية. حسب هذا القانون فإنه سيتم تحميل الرئيس التنفيذي CEO ومدير القطاع المالي CFO مسؤولية شخصية عن إعلان بيانات مالية خاطئة. وقد جاء هذا القانون إثر تداعيات المخالفات المالية الجسيمة التي أدت إلى انهيار شركتي إنرون ووورلد كوم.

[25] Brian Maskell, Bruce Baggaley & Larry Grasso, ***Op. Cit.,*** pp. 2 ;3.

(و) هي صفة مميزة لنوع مضطرب من العلاقات البشرية تُعرف باسم العلاقات الاعتمادية أو الإتكالية، وهي نوع من أنواع العلاقات الغير صحية من الناحية النفسية، حيث يدعم فيها أحد الطرفين إدمان الطرف الأخر ويُعيق من نضجه وصحته النفسية وتحمله للمسؤلية، ومن أبرز سمات هذا النوع من العلاقات هو أن يستمد الشخص قيمته وهويته من غيره.

محاسبة القيمة العادلة بين التأييد والمعارضة في ظل مخاطر الأزمة المالية الأخيرة

Accounting for fair division between support and opposition in light of the risks of the recent financial crisis

الدكتور: سبتي إسماعيل
جامعة محمد بوضياف ـ المسيلة
Email : sebtismail@yahoo.fr

الدكتور: جمال معتوق
جامعة عبد الحميد مهري ـ قسنطينة 2
Email : mattoug.djamel@yahoo.fr

ملخص:

يهدف هذا البحث إلى توضيح دور نموذج القيمة العادلة في قياس المخاطر المالية تحت ظل الانتقادات الموجهة لها جرّاء الأزمة المالية الأخيرة هذا من جهة، ومن جهة ثانية يسعى لتحديد علاقة وأهمية قياس القيمة العادلة في الكشف المبكر على الأخطار المتوقع حدوثها خاصة تلك الأخطار المتعلقة بالأدوات المالية منها، وذلك بُغية ترشيد قرارات الشركات وكل الأطراف ذات العلاقة.

اتضح من خلال البحث؛ أن جل مُعارضي قياس القيمة العادلة يدلون بانتقادات مُوجهة لمحيط تطبيق القيمة العادلة وليس للمبادئ ولمستويات القياس التي يقوم عليها أسلوب القيمة العادلة، وفي المقابل عَرف هذا الأسلوب تأييد واضح من طرف مُختلف المجالس المحاسبية العالمية لأنه يُساعد في التنبؤ والكشف المبكر على الأخطار ويأخذ في الحسبان قيمة النقد التي تتغير نتيجة لعامل التضخم أو الانكماش، حيث تُرجم هذ التأييد في إصدار مِعيار التقرير المالي الدولي رقم **IFRS13** "قياس القيم العادلة" والذي يُعتبر ساري المفعول بداية من الفاتح جانفي 2013.

الكلمات المفتاحية: المخاطر المالية، الأزمة المالية، القيمة العادلة.

Abstract:

This research aims to clarify the role of the fair value model of the financial risk measurement Under the shadow of criticism of her by the recent financial crisis on the one hand, On the other hand it seeks to determine the relationship and the importance of the fair value measurement in the early detection of the dangers expected to occur especially those risks associated with financial instruments, in order to rationalize the decisions of companies and all related parties.

It turned out through research; That the bulk of the opponents of fair value measurement casting criticism directed to the vicinity of the application of fair value and not to the principles and standards of measurement on which the fair value method, In contrast, this method is known as a clear endorsement by the various global accounting boards Because it helps in the early detection of the risks and takes into account the value of the currency as a result of that change factor inflation or deflation, Where translate this support in the issuance of IFRS No. IFRS13 "measure fair values" Which is valid from the beginning of January 2013.

Keywords : Financial risks, the financial crisis, the fair value.

مقدمة وطرح الإشكالية:

إن تطور الممارسات التجارية والمالية زاد من تعقد نشاطات الشركة، مِما جعل مَجاس المعايير المحاسبية الدولية تبحث عن معايير تحض بالقبول تُساعد في القياس السليم والدقيق للأصول وخاصة منها المالية في الشركات كالأدوات المالية من جهة، ومن أجل التنبؤ المبكر بالأخطار المتوقعة قياسها إن حدثت، ومن أجل مواكبة مختلف التطورات وتوفير احتياجات الأطراف ذات العلاقة في الحصول على قياس وقيمة عادلة للأصول المالية بشكل يعكس واقع نشاطات الشركة من كافة النواحي الجوهرية من جهة ثانية، تم اصدار المعيار الدولي IFRS13 الواجب تطبيقه بداية من الفاتح جانفي 2013، والذي يهدف إلى توفير معلومات ذات جودة عالية خاصة المتعلقة بالأدوات المالية في مختلف الشركات. وفي المقابل نجد أن أسلوب القياس وفق القيمة العادلة يتعرض لانتقادات حادة جراء تداعيات الأزمة المالية الأخيرة، حيث يعتبره بعض الباحثين السبب الرئيس لحدوثها.

ضمن هذا المنظور تأتي ورقتنا البحثية لتجيب على الإشكالية التالية:

ما هي علاقة قياس القيمة العادلة بالأزمة المالية الأخيرة ؟ وما مدى فعاليتها في قياس المخاطر المالية ؟

للإجابة على الإشكالية نطرح التساؤلات الفرعية التالية:

- ما هي أسباب وقوع الأزمة المالية الأخيرة ؟ وكيف تم تجنبها ومواجهتها ؟
- ما هي القيمة العادلة ؟ وكيف تُساهم في قياس مخاطر الأدوات المالية ؟
- هل قياس القيمة العادلة يُساعد في الكشف المبكِر عن خطر وقوع الأزمات المالية ؟

في سبيل الإجابة عنها، نقترح **الفرضيات** التالية:

- تساعد القيمة العادلة في الكشف المبكر لوقوع الأزمات المالية.
- تعزز القيمة العادلة من فعالية قياس المخاطر المالية.

أهمية البحث:

يستمد البحث أهميته من اهتمام ومحاولة جل الدول العالمية تجنب تداعيات الأزمة المالية الأخيرة، وتزايد الاهتمام بموضوع الأزمة المالية ومن خلال عقد مؤتمرات وندوات من أجل توضيح مفهوم وأهمية وأسباب وقوع الأزمة المالية وكيفية تجنبها ومواجهتها خاصة في الدول المتقدمة هذا من جهة. ومن جهة ثانية تتضح أهمية هذا البحث في كونه يدرس قياس القيمة العادلة الذي يعتبر حسب أغلب الباحثين السبب الرئيس في وقوع الأزمة المالية الأخيرة، ولكن مختلف المجالس المحاسبية العالمية تعبر قياس القيمة العادلة يساهم في الكشف والتنبؤ بوقوع الأزمات ومختلف الأخطار ويُعطي قياس دقيق وعادل خاصة للأدوات المالية وبعبر بصدق عن واقع نشاطات مختلف الشركات.

أهداف البحث:

تهدف هذه الورقة البحثية إلى:

- تبيان فعالية قياس القيمة العادلة في قياس المخاطر المالية؛
- تبيان دور القيمة العادلة في التنبؤ المبكر بوقوع الأزمات المالية؛

- إلقاء الضوء على الأزمة المالية وأسباب وقوعها وكيفية تجنبها ومواجهتها؛
- إبراز العلاقة بين القيمة العادلة وقياسها مخاطر للأدوات المالية في ظل انتقادات الأزمة المالية.

تم معالجة الإشكالية عن طريق دراسة وتحليل النقاط التالية:

- مقدمة وطرح الإشكالية؛
- الإطار المفاهيمي لقياس القيمة العادلة، بالإضافة لتوضيح دورها الفعال في التنبؤ بوقوع الأزمات؛
- أسباب الأزمة المالية الأخيرة؛
- فعالية القيمة العادلة في قياس المخاطر المالية في ظل تداعيات الأزمة المالية؛
- الخاتمة.

أولاً: الإطار المفاهيمي لقياس القيمة العادلة.

إن مفهوم القيمة العادلة ليس حصرا بعلم المحاسبة وفن التقييم فقط، بل غنه موجود في عدة مجالات أخرى كالفن والرياضة ومختلف العمليات القابلة للقياس[1]. والقيمة العادلة هي إحدى طرق القياس الرئيسية في المحاسبة المالية، ويقابلها مثلا القياس بالتكلفة التاريخية والحالية وغيرها من أساليب القياس المتعددة. وقد اتجهت معايير المحاسبة الدولية نحو المطالبة والتوصية بمزيد من تطبيقات القيمة العادلة في التقارير المالية، ولعل أهم الأسباب في أتباع معيار القيمة العادلة هو بسبب النتائج السلبية المترتبة على افتراض ثبات وحدة النقد والمعروف أن الاقتصاد العالمي في الحاضر من ميزاته أنه اقتصاد تضخمي.

1. مفهوم القيمة العادلة:

حسب المعيار الإبلاغ المالي الدولي IFRS13 (قياس القيمة العادلة) الساري المفعول بداية من 1 جانفي 2013 فإن القيمة العادلة هي القيمة التي يمكن استعمالها لبيع الأصل أو دفعها لسداد التزام في تاريخ القياس لعملية اعتيادية منتظمة بين أطراف تتعامل في السوق في ظروف السوق الحالية.[2]

القيمة العادلة هي: "المبلغ الذي يمكن به بيع أصل ما، أو تحقيقه، أو شرائه به أو تحمله لتسوية التزاما ما بين طرفين يرغبان في ذلك ولديهما معلومات وافية عن الشيء محل التبادل، ويمكن أن تسمى قيمة السوق أو سعر السوق".[3]

عرف المعيار المحاسبي الدولي رقم (32) الصادر عن لجنة معايير المحاسبة الدولية عام 1995 والمعدل عام 1998 ونافذ المفعول اعتبارا من بداية عام 1996 ضمن البند الخامس **القيمة العادلة على أنها**: "المبلغ الذي يمكن أن تتم مبادلة الأصل به أو سداد الالتزام بين أطراف مطلعة وراغبة في التعامل على أساس تبادل تجاري بحت ".[4] حيث يشير المؤيدون للمحاسبة عن القيمة العادلة إلى ضرورة التحول إلى القيمة العادلة، حيث أنها توفر مقاييس للأصول والالتزامات والإيرادات أكثر ملائمة من تلك التي توفرها التكلفة التاريخية. ويتم تقدير القيمة العادلة لأي بند من خلال الأسعار المعروضة أو المطلوبة، وفي حالات عدم توفر هذه الأسعار فيتم تحديد القيمة العادلة للبند بشكل تقديري.[5]

قد حددت لجنة معايير المحاسبة الدولية التابعة للاتحاد الدولي للمحاسبيين مفهوم القيمة العادلة في العديد من المعايير الأخرى (IAS41, IAS40, IAS39, IAS38, IAS30) على أن القيمة العادلة هي "المبلغ الذي يمكن أن تتم مبادلة الأصل به أو سداد الالتزام بين الأطراف مُطلعة وراغبة في التعامل على أساس تجاري".[6]

نشير إلى أن المعيار المحاسبي الدولي (IFRS13) الصادر في 12 ماي 2011 والمتعلق **"بتقييم القيمة العادلة"** وساري المفعول ابتداء من 01 جانفي 2013، جاء بعد الانتقادات الشديدة التي تعرضت لها القيمة العادلة على إثر الأزمة العالمية 2008.

2.مزايا وعيوب استخدام محاسبة القيمة العادلة

قد لا يخلو أي معيار من المعايير المحاسبية من العيوب أو قصور في بعض جوانبه ومن هذه المعايير معيار القيمة العادلة ومن بين ما يميز ويعاب عليه ما يلي.[7]

الجدول رقم (1): مزايا وعيوب استخدام معيار القيمة العادلة

المزايا	العيوب
-تعكس القيمة العادلة واقع المنشأة الاقتصادي وتعبر عن مفهوم الشامل للدخل؛ -يوفر هذا المعيار مقياساً يتميز بالدقة لمفهوم القيمة والربح الاقتصادي للمنشأة؛ -يراعي هذا المعيار تغيرات القوة الشرائية لوحدة النقد؛ -يعتبر استخدام معيار القيمة العادلة أكثر ملائمة لاتخاذ القرارات وإجراء التحليلات المالية وأساساً أفضل للتنبؤات بنتائج الأعمال والتدفقات النقدية؛ -تزود القيمة العادلة المستثمرين بوعي ونظرة مستقبلية لقيمة المنشأة.[8]	-اعتماد هذا المعيار في بعض جوانبه على عدم دقة القياس المحاسبي بسبب اختلاف الاجتهادات والآراء الشخصية لعملية التقييم وخاصة للأدوات المالية الغير نشطة، حيث يصعب تحديد القيمة السوقية العادلة لكثير من موجودات المنشأة عندما لا تتوافر لها أسواق نشطة.[9] -يتطلب إعداد وعرض البيانات المالية وفق معيار القيمة العادلة فترة زمنية طويلة مما قد يترتب عليها تأخير وصول المعلومات إلى مستخدمي البيانات المالية. -قد يسبب استخدام معيار القيمة العادلة مجالاً أكبر لتلاعب في نتائج الأعمال وتغطية بعض الثغرات وفقاً لرغبات ومصالح الإدارة عند إعداد البيانات المالية. -ان الاعتراف بالقيمة العادلة وتحديد قيمتها ينطويان على قدر كبير من الحكم الشخصي وإتباع أسس متباينة. -هناك بعض الغموض غي الجانب المفاهيمي (تعريفات ومفاهيم) للقيمة العادلة.[10]

المصد: من إعداد المشاركين بالاعتماد على *Langendijk, Henk, Swagerrman, & Rossi, John*.

3. قياس القيمة العادلة يساعد في التنبؤ بالأخطار المستقبلية ويزيد من جودة المعلومة المالية

تعتبر المعلومات المالية والمحاسبية وسيلة تعمل من خلالها المؤسسة إلى تقديم وضعيتها المالية وتقييم أدائها، ولهذا فهي تعد ذات أهمية بالغة لمجموعة المستفيدين منها.

1.3.تعريف المعلومة المالية

"هي ناتج نظام المعلومات المحاسبي الذي يتم تغذيته بالبيانات من خلال تسجيلها ومعالجتها وإخراجها في شكل قوائم مالية، تكون الغاية منها بمثابة المحرك للإدارة، كما تتوقف فعالية الإدارة على مدى توفير هذه المعلومات اللازمة للتخطيط والتوجيه والرقابة".[11]

2.3.الخصائص النوعية للمعلومة المالية

تحدد مفاهيم جودة المعلومات الخصائص التي تتسم بها المعلومات المالية والمحاسبية، والخصائص هي الصفات التي تجعل المعلومة المقدمة في الكشوف المالية مفيدة للمستعملين، وتمتاز المعلومات المحاسبية ببعض الخصائص النوعية التي تعتبر ضرورية في المعلومة من اجل رفع أهمية استخدامها. وقد أوصى مجلس معايير المحاسبة الدولية IASB بأن **اعتماد القيمة العادلة** كأساس للقياس المحاسبي يتطلب اختبار أثرها على أربع خصائص أساسية من شأنها جعل المعلومات المحاسبية مفيدة لمستخدميها وهي خاصية الملائمة؛ خاصية الموثوقية (الاعتمادية)؛ القابلية للفهم؛ ا لقابلية للمقارنة، الأهمية النسبية.

4. القيمة العادلة وتحقيقها للخصائص النوعية للمعلومة المالية (زيادة جودة المعلومة)

إن تبني القيمة العادلة كأساس للقياس المحاسبي يسمح بتوفير معلومات محاسبية ومالية مفيدة ومطابقة للواقع الاقتصادي لمستخدميها، وكذا يؤدي إلى حدوث تغيير جوهري في مقومات العمل المحاسبي(الاعتراف والقياس، العرض والإفصاح) وهذا ما ينعكس بدوره على توفير معلومات محاسبية ومالية ذات خصائص نوعية، و المعلومات الجيدة هي تلك المعلومات التي تتسم بالخصائص النوعية، ومتى كان هناك توافر بالقدر الكافي للخصائص النوعية في المعلومات المحاسبية والمالية كلما كان الحكم على درجة الجودة بها عاليا، وبالشكل الذي ينعكس على عملية اتخاذ القرار الاقتصادي كما تُسهل بشكل أفضل تقييم أداءها الماضي والتوقعات المستقبلية[12]. وذلك كما يتضح من المقارنة الآتية بين استخدام القيمة العادلة والتكلفة التاريخية كأساس للقياس المحاسبي.

جدول رقم (2): تأثير استخدام تقديرات القيم العادلة في خصائص المعلومات المحاسبية (جودة المعلومة)

بيان	القيمة العادلة	التكلفة التاريخية
الملائمة	تعكس معلومات تتعلق بأداء المنشأة وذلك بالنسبة للقرارات الإدارية المتعلقة بالاحتفاظ بالأصول أو الالتزامات وبالمثل القرارات المتعلقة باقتناء أو بيع الأصول وكذلك تحمل الديون وتسديدها.	تعكس معلومات تتعلق بأداء المنشأة وذلك فقط فيما يتعلق بقرارات اقتناء أو بيع الأصول أو تحمل الديون أو تسديدها بينما تتجاهل تأثيرات القرارات المتعلقة بالاستمرار في حيازة الأصل أو تحمل الالتزامات.
الموثوقية	تتطلب تحديد الأسعار السوقية الجارية من أجل التقرير عن القيم وهذا بدوره قد يتطلب الدخول في تقديرات مما قد يؤدي إلى مشكلات تتعلق بالموثوقية.	تعتمد على القيم المثبتة في البيانات المالية على أسعار المعاملات الفعلية دون الإشارة إلى البيانات السوقية الحالية.

المصدر: أحمد حلمي جمعة، مؤيد راضي خنفر، المدقق الخارجي وتقديرات القيم العادلة، دراسة تحليلية استطلاعية في مكاتب التدقيق الأردنية الكبرى، المؤتمر الدولي السابع للمحاسبين، عمان، 2006، ص 11.

يرى الكثيرون من مؤيدي القيمة العادلة أنه ان الوقت لبدء التحول الى قياس القيمة العادلة، وذلك لأن النموذج القديم بمقاييسه المرتكزة على السعر التاريخي يوفر معلومات ذات موثوقية أقل، كما أن معلومات القيمة العادلة لها **القدرة التنبئيّة** أكثر بالأخطار التي يمكن أن تواجهها الشركة خاصة عن أثر التغير الحاصل في مستوى العامل للأسعار على كل

الوقائع الاقتصادية للشركات، لأنها تَعكس التأثيرات الاقتصادية الجارية وتعبر عن مفهُوم الشامل للدخل أي تعالج أرباح وخسائر العمليات الاستثنائية مثل رفع رأس المالي، التصفية.

5. قدرة القيمة العادلة على التنبؤ بوقوع الأزمات المالية (Predictive Value):

من أجل أن تكون المعلومة المفصح عنها ذات جودة ومُلائمة لقرارات مُستخدميها يجب أن تكون مقاسة بالقيمة العادلة لأن هذه الأخيرة تعتمد على التوقعات والتقديرات الدقيقة بالأمور المستقبلية، وتعني القدرة التنبئية ضرورة اتسام المعلومات بقدرة توقع الأحداث التي تُساعد المستخدم على بِناء قرارات مُستقبلية من خلال زيادة احتمال تصحيح تنبؤات نتائج أحداث ماضية أو أحداث حاضرة **خاصة الأخطار منها (مثل خطر حدوث أو تجنب أو مواجهة الأزمات)**، وتُكَوِّن صورة مستقبلية سَليمة تتضمن التوقعات الرشيدة التي تُهِم الأطراف ذات العلاقة، وذلك من خلال كونها معلومة مفيدة تؤكد أو تغيير وجهة الرأي المستخدم، وعلى سبيل المثال من أهم الحالات التي يحتاج فيها المستخدم إلى القدرة التنبئيّة هي تلك الحالية التي يَتخذ المديرون قراراتهم في ظل المنافسة وعدم التأكد، الأمر الذي يَستوجب توفير معلومات تساهم في مُساعدتهم على التنبؤ الصادق **وتَقليل درجة المُخاطرة**، كما تُساهم المعلومات التنبئيّة في إعداد الخُطط ورسم السياسات المستقبلية وذلك لكونها مُدخلات في نموذج التنبؤ فهي تتوقع وتُقدِر الأحداث المستقبلية وتُعطي صورة احتمالية (تقديرية) عنها، وكلما زادت القُدرة التنبئيّة كانت المعلومة أكثر جودة.[13]

6.القيمة العادلة كبديل للقياس على أساس التكلفة التاريخية بعد انتقادات الأزمة المالية

هناك جدل حول الإبلاغ المالي بالنسبة للمزايا والعيوب المتعلقة بكل من التكلفة التاريخية والقيمة الجارية. وقد تركز الحوار في موثوقية وملاءمة كل من هاتين الطريقتين للقياس المحاسبي. حيث أن التكلفة التاريخية مبنية على أساس عمليات قابلة والتحقق، ومؤيدو هذه الطريقة يدعون بأنها موثوق بها، ومع ذلك أصبحت التكلفة التاريخية أقل ملاءمة مع الوقت. وتعتبر طريقة التكلفة التاريخية هي السائدة كطريقة للقياس في المعايير المحاسبية الأمريكية المقبولة قبولا عاماً.

عرفت السنوات القليلة الماضية اكتسبت القيمة العادلة دعماً من المسؤولين الحكوميين، والمهنيين التجاريين، وواضعي المعايير المحاسبية. ويدعي مؤيدو القيمة العادلة بأنها تعكس بشكل أفضل الوضع الاقتصادي المتعلق بالمنشأة؛ وللقيمة العادلة أيضاً ميزة للتنبؤ أكبر من التكلفة التاريخية، فإن القيمة العادلة وليس التكلفة التاريخية سوف تبين بأنها القياس الأحسن" وفي الوقت الحاضر، هناك بعض أحكام وقواعد مجلس معايير المحاسبة المالية الأمريكي (FASB) تتطلب استخدام القيمة العادلة، ومثال ذلك (FAS 141) (دمج الأعمال)، (FAS 123) (خيارات الأسهم)، و(FAS 133) (أدوات الاشتقاق)، وكدعم لسياسة القيمة العادلة فقد حان الوقت لدراسة الدعاوى المتعلقة بجوهرها: (1) بأن القيمة العادلة تعكس بشكل أفضل الوضع الاقتصادي المتعلق بالمنشأة، و(2) أن القيمة العادلة تعتبر شكلا من المقاييس الملائمة، ومع إصدار المعايير ذات الأرقام (16، 22، 26، 30، 32، 38، 39، 40، 41) وكذلك معايير الإبلاغ المالي الدولية السبعة، بات من الواضح التوجه أو الانتقال من التكلفة التاريخية إلى القيمة السوقية العادلة في قياس عناصر القوائم المالية. ولكن ما يعاب على القيمة السوقية العادلة ضعف موثوقيتها، وبناءً على ذلك، فإن المفاضلة بين التكلفة التاريخية والقيمة السوقية العادلة، يؤدي بنا إلى المفاضلة بين الموثوقية والملاءمة.

من الكشوفات المحاسبية والميزانية المحاسبية لمؤسسة ملبنة التل وللسنوات الثلاث الماضية نجد رأس مال المؤسسة في زيادة مستمرة وبشكل بطيء وكذلك نلاحظ اعتمادها في السنتين الأخيرتين على حقوقها (المجموعة 04) بشكل كبير بدلا من مخزوناتها (المجموعة 03) التي كانت تعتمد عليها بشكل أساسي في السنة الأولى.

جُل الانتقادات الموجهة لأسلوب القياس المحاسبي وفق القيمة العادلة هي انتقادات لمحيط تطبيق هذا الأسلوب وليس للأسلوب في حدِ ذاته، عكس أسوب التكلفة التاريخية الذي يَعرف انتقادات حادة موجه لصميم الأسلوب (مثل عدم الأخذ في الاعتبار التغير في قيمة النقد)، فعلى سبيل المثال لا الحصر نجد من بين الانتقادات الموجهة للقيمة العادلة، أنه لا يمكن تطبيقها بشكل فعال إلا في حالة توفر سوق مال نشط وبالإضافة إلا أن المحاسبون يَجدون صعوبة في إجراءات تطبيقها، فمن خلال هذيّن الانتقادين يَتبيّن أنهما موجهين لمحيط تطبيق أسلوب القيمة العادلة وليس للأسلوب في حد ذاته، ورغم الانتقادات الحادة التي تعرض لها أسلوب القيمة العادلة جراء الأزمة المالية الأخيرة، إلا أن مجلس المعايير المحاسبية المالية الدولية قام بإصدار معيار الإبلاغ المالي رقم IFRS13 "قياس القيمة العادلة" وفرض تطبيقه بداية من الفاتح جانفي 2013 على جل الشركات المدرجة في البورصة وعلى كل الدول التي تتبنى المعايير المحاسبية الدولية، وذلك كرد فعل إيجابي يُهدف لتبرئة القيمة العادلة من تلك الانتقادات والتأكيد على صحة وعدالة قياسها.

ثانيًا: أساب الأزمة المالية الأخيرة.

اندلعت الأزمة المالية في بداية عام 2007 في الولايات المتحدة التي بدأت في الأساس من الرهون الأمريكية لكنها تطورت حتى باتت أزمة اقتصادية على مستوى العالم. وبدأت تطال دول أوربا والعالم ككل. ومن أكبر مُخلفات الأزمة المالية العالمية على المجتمع، ارتفاع نسب البطالة في العالم فعشرات الآلاف من موظفي البنوك والمؤسسات المالية في أميركا وبريطانيا فقدوا وظائفهم. ويتوقع عدة مراقبين دوليين أن تستمر البطالة في الارتفاع على الصعيد العالمي حتى خلال عام 2013.

إن هذه الأزمة تختلف عن الأزمات الكثيرة التي مر بها الاقتصاد العالمي، إذ أنها ليست ناجمة عن ارتفاع في أسعار الفائدة وإنما هي حدثت بسبب تراجع الطلب على قطاع العقارات، وانتشار الديون المعدومة التي أدت إلى انهيار عدد كبير من المؤسسات المالية والعقارية حول العالم، كما صاحب هذه الأزمة ارتفاع في أسعار النفط العالمية وارتفاع في معدلات التضخم، فضلا عن الارتفاع المستمر لمؤشرات البطالة والفقر.

1. بداية الأزمة المالية الأخيرة:

تعود جذور الأزمة الحالية في القطاع المالي العالمي إلى ما شهده العالم من التطورات التي حدثت في قطاع الخدمات (بنوك، بورصات شركات تامين واستثمار ومؤسسات مالية وغيرها) على حساب قطاعات الاقتصاد التقليدية من تجارة وصناعة وزراعة، ومع ظهور العولمة وتحول معظم اقتصادات العالم إلى اقتصاد السوق الحر، ففي مطلع هذا القرن كان لدى البنوك والمؤسسات المالية مبالغ هائلة فائضة عن الحاجة من السيولة ولا توجد منافذ استثمارية لها، ولان الم تاجرة بالعقارات كانت تبدو استثمار اَمن، لذا تم الاتجاه في شراء العقارات وقبل عامين أو ثلاثة بدأت البنوك بتقديم قروض

للعامة لغرض مساعدتهم في شراء العقارات بدون طلب أي ضمانات منهم، وبمرور الزمن ازدادت مبالغ القروض (الديون العقارية المشكوك في تحصيله) وأخذت البنوك تحاول إيجاد الحلول لتلك الديون، وهنا جاء دور بنوك الاستثمار التي قامت بتجميع تلك الديون وتوريقها وتحويلها إلى سندات دين بضمان تلك القروض العقارية.

وبمهارة كبار مسؤولي الاستثمار في تلك البنوك تم استغلال المحاسبة وتم إصدار سندات مصنفة على هيئة فئات. فالفئة الأولى، تمثل القروض التي من الممكن تحصيلها خلال مدة معينة قريبة، وفئة ثانية متوسطة الوضع وفئة ثالثة مقابل الديون المعدومة المشكوك في تحصيلها. وتم إعطاء تلك السندات أسماء جديدة كي يتم تسويقها ثم جاء انهيار أسعار العقار في أمريكا، وبعدها اسبانيا وايرلندا وبريطانيا وغيرها. وانكشفت كل الحيل الاستثمارية لإخفاء القروض العقارية الرديئة وأصبحت هناك بنوك كثيرة في العالم في ورطة، أما نتيجة تمويلها تلك القروض أو شرائها لسندات الدين المرهونة بها، ومنذ صيف العام الماضي، فقدت البنوك والمؤسسات المالية الثقة مع بعضها ولم يعد أحد منها يصدق ما يعلنه الآخر عن وضعه المالي والمحاسبي.

ازداد هاجس الخوف من وجود ديون ضخمة معدومة غير مرئية. وبسبب انعدام الثقة، توقفت البنوك عن الإقراض فيما بينها وأصبح الاقتراض من الأسواق الثانوية في غاية الصعوبة خشية الانكشاف على مخاطر غير متوقعة. وأصبحت هناك حاجة ملحة للبنوك للاقتراض من بعضها على المدى القصير لتتمكن من تغطية الإقراض على المدى المتوسط والطويل للأعمال والأفراد وهكذا نشأت الأزمة الائتمانية على الرغم من كل محاولات الحكومات بشراء المصارف المالية المنهارة أو حالات الاندماج التي حدثت بين بعض المؤسسات المالية الضخمة أو فرض خطة الإنقاذ في ضخ المزيد من السيولة في القضاء عليها تماما. فضلا عما سبق كان هناك ضعف في الرقابة المصرفية أدى إلى الاستمرار في منح قروض وبعدد كبير جدا لجهات غير موثوقة ائتمانيا أدت بالنهاية إلى إلحاق الضرر بعدد من المصارف والوقوع في شباك أزمة سيولة لا يمكن الإفلات منها على المدى القريب

2. أسباب الأزمة المالية:

تعود أسباب الأزمة المالية الراهنة إلى عام 2006 ونشوب ما سمي بأزمة القروض العالية المخاطر (أزمة الرهن العقاري) والتي سببت تعرض ال قطاع المصرفي الأمريكي إلى خسائر مالية ضخمة تعادل ملايين الدولارات والتي ذهب ضحيتها مئات الآلاف من المواطنين الأمريكيين. وقد اندلعت أزمة القروض العالية المخاطر بسبب إقدام العديد من المصارف المختصة في قطاع العقار على منح قروض لمئات الآلاف من المواطنين بدون ضمانات أو مقابل ضمانات غير كافية متجاهلة بذلك قاعدة الحيطة والحذر وتقييم المخاطر مما شجع هذا الأمر أعداد كبيرة من المواطنين من ذوي الدخل المحدود إلى شراء العقارات ومع الارتفاع المفاجئ لنسب الفوائد في الأسواق المصرفية الأمريكية وجد عدد كبير من الأمريكيين أنفسهم عاجزين عن تسديد قروضهم ومع تزايد أعدادهم وتضخم مبالغ القروض بمرور الزمن لينتج.

وقد تعرضت البنوك المتخصصة في منح القروض إلى المخاطر أكثر من غيرها بسبب ارتفاع نسب الفوائد وتأثيرها على أوضاع المقترضين ذوي الدخل المتواضع، لذا سارعت البنوك إلى مصادرة مساكن الأفراد العاجزين عن تسديد القروض مما سبب أزمة مفاجئة وحادة لقطاع العقار. فخلال عام 2007 تعرض أكثر من 3.1 مليون منزل لمطالبات قانونية بالمصادرة، وان تعرض عدد هائل من المنازل بمقدار هذا الرقم خلال سنة واحدة سيؤدي بالضرورة لانهيار سعر تلك المنازل حسب قانون العرض والطلب مما أدى إلى نشوء موجة حادة من الهبوط في سوق العقارات الأمريكية وبالتالي حدوث انكماش في النظام.[14]

من السوق العقارية انتقلت الأزمة إلى المؤسسات المالية بسبب ما يسمى "توريق الرهون العقارية " وهذا يعني إصدار البنوك أوراقاً مالية أو أسهما في ملكية عائد مجموعات متماثلة من القروض العقارية، تتيح لمن يشتريها أن ينال حصة منها، وأن يتحمل بالتالي جزءا من مخاطرها

لقد سببت الأزمة المالية انكماش ملحوظ في الاقتصاد الأمريكي خلال عام 2008، إذ زادت معدلات البطالة حتى وصلت إل ى (1.6%) وهو المعدل الأعلى في خمس سنوات في سبتمبر 2008 حيث قام أصحاب العمل بالاستغناء عما يقرب من (605000) وظيفة منذ بداية الشهر الأول من عام 2007 وقد انعكست هذه الصورة السلبية على سوق الأوراق المالية في صورة انخفاضات حادة في أسعار الأسهم والسندات.

ولغرض معالجة الوضع السابق وجدت المصارف المركزية في الولايات المتحدة الأمريكية والأوربية نفسها مضطرة إلى ضخ أموال في البنوك المتضررة أو تغيير نسب الفوائد. وهذا ما أدى إلى اضطرار الحكومة للتدخل ومن ثم المساهمة في علاج الأزمة في سبيل الحيلولة دون انهيار النظام الاقتصادي العالمي مما شجعها على اقتراح خطة الإنقاذ التي سيتم التكلم عنها في الفقرة التالية.

3. آثار الازمة المالية على العالم:

لقد سببت الأزمة انقلاب واضح لموازين القوى في العالم بشكل ضمني غير معلن فقد أثبتت الأزمة أن النظام الرأسمالي يحتاج بشكل شامل إلى مراجعة من حيث ثوابته ومرتكزاته وأساسياته ولم تعد مقولة "نهاية التاريخ" بمعنى سيادة الرأسمالية كنموذج مفروض على العالم أجمع، إذ تشير الأزمة إلى فشل هذه النظرية المتعالية من قبل المنادين لها.

كما كشفت الأزمة أيضا زيف نظرية القطب الأوحد فلم تعد أمريكا القطب الوحيد في العالم المسيطر على الاقتصاد العالمي وان هناك ضرورة دولية بأن يدار الاقتصاد العالمي مجتمعيا من خلال المنظمات الدولية شرط ألا يخضع للإدارة الأمريكية وهذا يمثل تراجعا سياسيا كبيرا.

وقد توقعت اغلب الشركات الكورية الجنوبية حل الأزمة المالية العالمية في غضون سنتين أو ثلاث سنوات حسب ن تائج استطلاع أجرته غرفة التجارة والصناعة الكورية شاركت فيه 180 شركة. ويمكن القول إن الجانب الايجابي الوحيد

للازمة هو هبوط أسعار العقارات. وهناك تعريف للازمة ينطبق على الواقع الذي نعيشه اليوم على اعتبار انه سيكون هناك تأثير طويل على الاقتصاد الأمريكي والعالمي حسب توقعات أغلبية المتخصصين (هي عبارة عن نتيجة نهائية لتراكم مجموعة من التأثيرات أو حدوث خلل مفاجئ يؤثر ماديا على النظام كله، كما انه يهدد الافتراضات الرئيسة التي يقوم عليها النظام بمعنى أن الأزمة في جوهرها تمثل تهديد مباشر وصريح لبقاء كيان المؤسسة واستمرارها لأنها تهدد قيم المؤسسة، ثقافتها التنظيمية، اتجاهاتها وأهدافها، وكل ما يؤمن فيه النظام أو المؤسسة).[15]

عرفت المعايير المحاسبية الدولية بصفة عامة وأسلوب القياس وفق القيمة العادلة بصفة خاصة انتقادات حادة، حيث وجهة له أصابع الاتهام في التسبب بأزمة مالية خانقة، من خلال التقرير عن تدهور في قيم الأصول في قائمة الدخل، وهو ما وضع ضغوط كبيرة على أسعار الأسهم، والبيع الاضطراري، وازدادت شكوك السياسيين ورجال البنوك والمراجعين مما دفعهم إلى إرجاع الأسباب إلى محاسبة القيمة العادلة لإبعاد أسباب الأزمة المالية عن أنفسهم، حيث صرح بذلك العديد من الجهات وخصوصًا عدد من أعضاء مجلس الشيوخ الأمريكي، والكثير كذلك من رؤساء مجلس إدارات بنوك وشركات عملاقة، على ضرورة التخلي على المعايير المحاسبية الدولية المشكوك في صحتها خاصة تلك المتعلقة بالقياس المحاسبي وفق القيمة العادلة والعودة إلى أسلوب القياس وفق التكلفة التاريخية.

ثالثًا: فعالية القيمة العادلة في قياس المخاطر المالية في ظل تداعيات الأزمة المالية.

تتمثل المخاطر المالية في تلك المخاطر الناتجة عن قياس الأدوات المالية في المؤسسة الاقتصادية.

1. ماهية الأدوات المالية:

تعد الأدوات المالية التقليدية المتمثلة في الأسهم والسندات التي تصدر ها منشآت الأعمال السلعة الرئيسية المتداولة في أسواق رأس المال، وتمثل الورقة المالية صكا يعطي لحامله الحق في الحصول على جزء من العائد أو جزء من الأصول أو الحقين معا فحملة الأسهم العادية والممتازة مثلا لهم الحق في جزء من العائد الذي يتولد من عمليات الوحدة الاقتصادية، كما أن لهم نصيب في أصولها وإن كان ليس لهم حق المطالبة به طالما أن الوحدة الاقتصادية ما تزال مستمرة، كذلك فإن لحملة السندات نصيب في الأرباح يتمثل في الفوائد المستحقة ونصيب في الأصول، يتمثل في الأصول المرهونة مقابل السندات المصدرة، أو في الأصول بصفة عامة وذلك في حال الإفلاس أو التصفية،[16] وتتمثل الأداة المالية في عقد ينشأ عن موجودات مالية أو مطلوبات مالية على الوحدة الاقتصادية أو حقوق المساهمين لمنشأة أخرى.[17] أو هي عقد ينشأ عنه كلا من أصل مالي لمنشأة ما والتزام مالي أو أداة حقوق ملكية لأخرى والأصل المالي.

2. تقسيم الموجودات المالية والمخاطر الناتجة عنها

يمكن تقسيم الموجودات المالية وفقاً لما جاء في معيار 39 إلى عدة مجموعات وكما يلي:

1.2.الاستثمارات المحتفظ بها لتاريخ الاستحقاق:

هي الموجودات المالية مع دفعات ثابتة أو قابلة للتحديد أو استحقاق ثابت وللمشروع نية إيجابية وقدرة على الاحتفاظ بها حتى الاستحقاق عن عدا القروض والذمم المدينة التي أحدثها المشروع.[18]

تتمثل بشكل رئيسي في اوراق الدين (السندات) حيث أن لها موعد استحقاق ثابت وقيمة ثابتة، أما الاستثمار في أدوات الملكية كالأسهم العادية فلا يمكن أن تدخل ضمن هذه المجموعة كونه لا يوجد للأسهم موعد استحقاق ثابت كما أن قيمتها عند البيع يمكن أن تتغير حسب الأسعار في السوق ولكن يمكن أن يدخل ضمن هذه المجموعة بعض الأسهم الممتازة التي يكون لها استحقاق معين وقيمة ثابتة.

2.2.الموجودات المالية للقياس بالقيمة العادلة

هي عبارة عن الموجودات المالية التي يتم اتخاذ قرار قياسها بالقيمة العادلة لحظة شراؤها حيث سمح المعيار للمنشآت بموجب التعديل الذي تم على المعيار والواجب التطبيق على الفترات التي تبدأ في أو بعد 2005/1/1 بقياس أي أداة مالية (بما فيها الالتزامات المالية) بالقيمة العادلة شريطة أن تقرر المنشأة هذا الأمر عند الشراء الأولى لها فيما عدا أدوات الملكية التي لا يمكن قياس قيمتها العادلة بشكل يعتمد عليه ويعترف بالتغير بالقيمة العادلة سواء أكان ربح أو خسارة.

الموجودات المالية بالقيمة العادلة من خلال الارباح والخسائر وتشمل:[19]

أ- الموجودات المالية لأغراض المتاجرة.

ب- الموجودات المالية التي صممت منذ الاعتراف المبدئي بها.

أما صفات الموجودات بالقيمة العادلة من خلال:

أ- اشتريت بشكل أساسي بغرض البيع أو إعادة شرائها خلال مدة قريبة.

ب- جزء من محفظة محددة من الأدوات المالية التي تدار مع بعضها البعض عندما يكون هناك دليل على ربح حالي سوف يتم تحقيقها في مدة قصيرة.

ج-مشتقه باستثناء إذا كانت مصممة لأغراض التحوط وفعالة.

3.2.الموجودات المالية المحتفظ بها لأغراض المتاجرة

يتم ادراج الموجودات المالية التي تشتريها المنشأة ويكون الغرض الاساسي منها هو تحقيق الارباح من خلال ارتفاع أسعارها في المدى القصير بعد شرائها ضمن هذه المجموعة ويمكن اعتبار المدى القصير هنا هو 3 أشهر على ابعد تقدير.

عرفتها جمعية المجمع العربي للمحاسبين القانونيين بأنها الموجودات أو المطلوبات التي تم امتلاكها أو تحملها بشكل رئيسي لغرض توليد ربح من التقلبات قصيرة الاجل في السعر أو هامش المتعامل، ويجب تصنيف الموجودات المالية على أنها محتفظ بها للمتاجرة بغض النظر عن سبب امتلاكها إذا كانت جزءاً من محفظة يوجد دليل على أنها نمطاً فعلياً حديثاً

لتحقيق الربح قصير الأجل وتعتبر الموجودات المالية المشتقة والمطلوبات المالية المشتقة دائماً أنها محتفظ بها للمتاجرة إلا إذا حددت بأنها أدوات تحوط فعلية.

4.2.الموجودات المالية (المتوفرة) للبيع

يتم تصنيف الموجودات المالية التي لا يمكن تصنيفها في أي من الموجودات السابقة (محتفظ بها لتاريخ الاستحقاق، متاجرة، قروض ومديونيات، مصممة للقياس بالقيمة العادلة) ضمن مجموعة الموجودات الجاهزة (المتوفرة) للبيع، وتتميز الموجودات المالية المصنفة ضمن هذه المجموعة بأنها تحتفظ بها لفترة غير محددة فهي ليست لأغراض المتاجرة بحيث يتم بيعها فور ارتفاع أسعارها في السوق كما أن النية عند شرائها لم تكن الاحتفاظ بها لتاريخ الاستحقاق.

هي أصول مالية خصصت ابتداء أن تقيم بالقيمة العادلة وأي تغير في هذه القيمة يعترف بها في حقوق الملكية تحت حساب مكاسب وخسائر غير متحققة وهذا الحساب يعترف به كربح أو خسارة عند البيع أو الاستغناء عن الأصل.[20]

3.القيمة العادلة وقياس مخاطر الأدوات المالية حسب المعايير المحاسبية الدولية:

تطرقت معايير المحاسبة الدولية ومنها:

1.3. المعيار رقم "28" المحاسبة على الاستثمارات في المشاريع الزميلة" حيث أشار في الفقرة"17" على ضرورة إطفاء الفرق بين تكلفة الاستثمار ونصيب المستثمرين في القيمة العادلة لصافي الأصول المحددة ويعني ذلك إن القيمة العادلة هي مقياس لتقييم الاستثمار بعد التشغيل لمعرفة نتيجة هذا الاستثمار.

2.3. المعيار الدولي رقم(32) "الأدوات المالية: العرض":

أشار هذا المعيار إلى أن القيمة العادلة تعكس تقدير الأسواق المالية لقيمة التدفقات النقدية المتوقعة للأدوات المالية كما أنها تمكن من إجراء مقارنات بين أدوات مالية لها غالبا نفس الخصائص الاقتصادية كما أنها توفر أساسا محايدا لتقييم كفاءة الإدارة في إدارة الأموال من حيث قرارات البيع والشراء أو قرارات الاحتفاظ بالأصول المالية وغيرها من القرارات ذات الصلة بالموضوع.

وهذا التفسير يعطي للمصارف التي تقتني الأدوات المالية للمتاجرة بعدا إضافيا في تحديد المكاسب المستقبلية عن طريق التنبؤ بأسعار المستقبل.

3.3. المعيار رقم"38" " الموجودات غير الملموسة" الفقرة"34" فقد أشار إلى القيمة العادلة" كأساس لقياس تكلفة الأصل غير الملموس (المستغنى عنه) والذي تتم مبادلته بأصل آخر حيث تعادل هذه القيمة القيمة العادلة للأصل المستلم معدلة بمبلغ النقد المدفوع أو المستلم، كما تطرقت الفقرة (64) لما يلي:

أ-عند الاعتراف المبدئي بأصل غير ملموس يجب ترحيله بالقيمة العادلة في تاريخ إعادة التقييم مخصوما منه إي إطفاء متراكم أو خسائر متراكمة.

ب-يجب تحديد القيمة العادلة بالرجوع إلى السوق النشط.

4.3. المعيار رقم"39"(الأدوات المالية: الاعتراف والقياس):

ركز هذا المعيار على الأدوات المالية (الأسهم والسندات) ونقتبس منه ما يلي بشأن القيمة العادلة كأساس لتقييم هذه الأدوات الفقرة (13) وما بعدها:

أ-كافة الأوراق المالية المحتفظ بها للمتاجرة ولغير المتاجرة.

ب-أدوات مالية ذات استحقاق ثابت لا يحددها المشروع على أنها محتفظ بها حتى تاريخ الاستحقاق.

ومن خلال الأفكار المطروحة أعلاه تترادف معها مشكلة المعالجة المحاسبية لفرق التقييم بالقيمة العادلة سواء كان ربحا أو خسارة ومن خلال تتبع الآراء في هذا الصدد نجد ان الأمر ينحصر في الاعتراف بفرق التقييم وإقفاله في ح/ الأرباح والخسائر حيث يظهر الأصل المالي بالقيمة المعدلة بهذا الفرق وهي التي تمثل القيمة العادلة.

ج-إن كان زيادة عن القيمة السابقة التي تتم المقارنة بها فتعتبر هذه الزيادة بمثابة مخصص يعترف به ضمن المطلوبات يقابله نفس المبلغ زيادة في قيمة الأداة المالية والتي تعطي القيمة العادلة التي تظهر في قائمة المركز المالي.

د-إن كان هناك نقصا عن القيمة السابقة وكان هناك مخصصا لفرق التقييم كما أشرنا في الفقرة (أ) أعلاه فيتم تسوية هذا النقص من قيمة المخصص وما زاد عن ذلك إن وجد يقفل في ح/ الإرباح والخسائر علما إن هذا النقص يطرح من القيمة السابقة عند التقييم كي تظهر القيمة العادلة الجديدة مطابقة للتقييم في تاريخ الميزانية.

4. تحديد القيمة العادلة لمخاطر للأدوات المالية تحت ظل مخاطر الأزمة المالية:

تعتبر القيمة العادلة وسيلة قياس للأدوات المالية، ويعتمد تقديرها على معلومات مهمة تتعلق بهذه الأدوات، حيث يتم تحديد القيمة العادلة للأداة المالية وفق الحالات التالية:

1.4.وجود سوق نشط للأداة المالية:

تعتبر أسعار الأدوات المالية المتاحة والمتداولة في أسواق نشطة هي أفضل دليل لتحديد القيمة العادلة للأصول المراد قياسه، ويعتبر السوق نشطاً عندما تتوفر فيها جميع الشروط التالية:

أ- تكون الأسعار فيه متاحة للجميع بسهولة وانتظام نتيجة تبادل التجار والسماسرة، وناتجة عن صفقات فعلية ومنتظمة من خلال أطراف ذات رغبة وإطلاع.

ب- يتواجد المشترون والبائعون الراغبون في التعاطي عادة في أي وقت.

ت- جميع الأصناف التي يتم التعامل فيها متجانسة.

2.4.عدم وجود سوق نشط للأدوات المالية:

في حال عدم توفر أسعار نشطة لسوق أداة مالية معينة فإن على الوحدة الاقتصادية أن تقوم بتقدير القيمة العادلة لهذه الأداة من خلال استخدام أساليب فنية في التقدير والتي تهدف إلى تحديد ما يمكن أن تكون عليه صفقة التبادل الخاصة بالأداة المالية في تاريخ القياس بين أطراف ذات رغبة وإطلاع وتراض، وفي ظروف عمل طبيعية، هذا ويتوقف

استخدام الأسلوب الفني في التقدير على أساس السوق لأداة مالية مماثلة، بحيث يدخل في الاعتبار أسعار الأصول والخصوم المماثلة ونتائج الأساليب الفنية في تقييم القيمة العادلة للتدفقات النقدية المقدرة باستخدام أسعار خصم مساوية لمعدل العائد السائد للأدوات التي لها نفس الشروط والخصائص، وباستخدام نماذج تسعير الخيارات هذا ويؤثر في اختيار الأسلوب الفني الملائم لتقييم عدة عوا مل عند تحديد سعر الأداة المالية والتي تمثل بيانات ومدخلات تتعلق بأحوال السوق وهي:

- **القيمة الزمنية للنقود:** وهي مقدار التغير في قيمة النقود عبر الزمن ويدخل في حساب ها عاملين رئيسين هما الزمن وسعر الفائدة مخاطر الائتمان: وهي مخاطر احتمال حدوث خسارة نتيجة لعجز أو فشل مقترض معين عن تنفيذ الالتزامات المترتبة عليه في شكل قروض.
- **أسعار صرف العملة** الأجنبية: هي النسب التي يتم على أساسها مبادلة النقد الأجنبي بالنقد الوطني، وتعد وسيلة هامة للتأثير على تخصيص الموارد بين القطاعات الاقتصادية وعلى ربحية الصناعات التصديرية وتكلفة الموارد المستوردة، كما أنها أداة ربط بين أسعار السلع، في الاقتصاد المحلي وأسعارها في السوق العالمي.
- **أسعار السلع المرتبطة:** حيث تتأثر أسعار الأدوات المالية بالتغيرات في أسعار السلع المرتبطة بها وخاصة في حالات شراء وبيع الأدوات المالية بالعقود الآجلة، حيث يتم تداولها في الأسواق المالية بعد أن أصبح لهذه العقود أسعاراً تتأثر بالتغيرات في أسعار السلع المرتبطة بها.
- **التقلبات والتذبذبات في الأسعار:** أي مقدار التغيرات المستقبلية في أسعار الأدوات المالية، ويمكن تقديرها من خلال بيانات السوق التاريخية أو السوق الحالية.
- **مخاطر الدفع المسبق ومخاطر التنازل:** وذلك م ن خلال مراعاة ألا تكون القيمة العادلة للالتزام المالي الذي يمكن التنازل عنه اقل من القيمة الحالية للمبلغ المتنازل عنه ويراعى عند استخدام أي من أساليب التقييم استخدام أقصى ما يمكن من مدخلات من بيانات ومعلومات من السوق، واقل ما يمكن من مدخلات من بيانات ومعلومات من الوحدة الاقتصادية داخلياً، إضافة إلى فحص أسلوب التقييم بشكل دوري واختبار صلاحيته في تسعير الأداة المالية من خلال أسعار الصفقات التي يتم إبرامها على نفس الأداة، أو من خلال المعلومات السوقية المتوفرة التي يمكن الاعتماد عليها.[21]

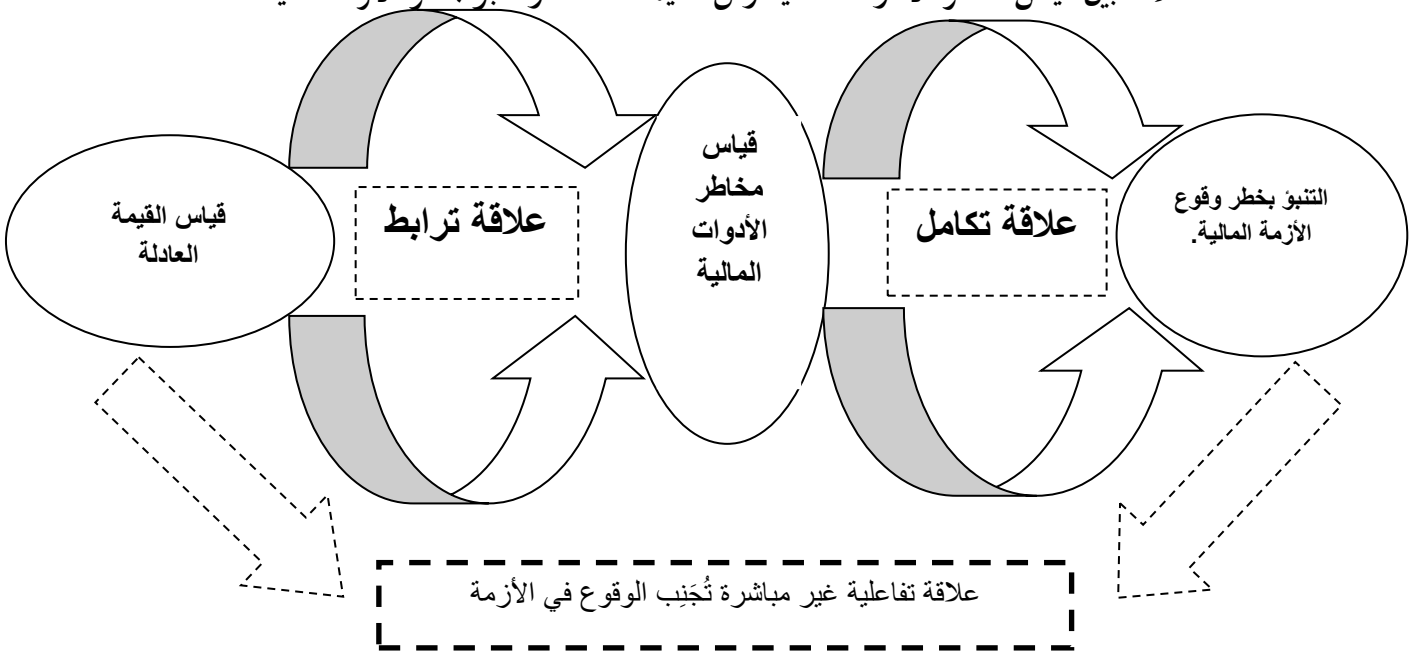
5. العلاقة بين قياس مخاطر الأدوات المالية وفق القيمة العادلة مع التنبؤ بخطر وقوع الأزمة المالية:

تسعى مختلف المجالس المحاسبية الدولية إلى التوحيد المحاسبي الذي يؤدي إلى البحث عن نموذج قياس يَحظى بالقبول العام (تأييد الأغلبية وليس التطبيق من الأغلبية)، وتعتبر القيمة العادلة من أحدث نماذج القياس التي عرفتها المحاسبة سواء في قياس الأصول المعنوية أو الأصول المادية والمالية (الأدوات المالية) خاصة بعد الأزمة المالية الأخيرة، وفي المقابل نجد أن سعي الإدارة الدائم لتجنب الوقوع في الأخطار يفرض عليها ضرورة الاعتماد على أساليب تساعد على التنبؤ الدقيق بالأحداث المستقبلية التي يُمكن أن تتعرض لها، والأزمات المالية بدورها تعتبر من أهم الأخطار التي تُهدد نشاط الشركات والتي قد تأدي بها إلى الإفلاس في أغلب الأحيان، حتى أن الأطراف ذات العلاقة بالشركة تسعى للحصول على معلومات ذات جودة عالية تُساعدها في التنبؤ بالأحداث المستقبلية من جهة ومن اتخاذ قراراتها الحالية من

جهة ثانية، وعلى هذا الأساس يتم توضيح العلاقة بين قياس مخاطر الأدوات المالية وفق القيمة العادلة والتنبؤ بخطر الأزمة المالية في الشكل التالي:

الشكل رقم: (1)

العلاقة بين قياس مخاطر الأدوات المالية وفق القيمة العادلة والتنبؤ بخطر الأزمة المالية.



المصدر: من إعداد المشاركين.

من الشكل أعلاه؛ يَتضح أن كل من إجراءات التنبؤ التي تقوم بها الشركة ونموذج القياس وفق القيمة العادلة يَسعَيانِ إلى تحقيق قياس صحيح ودقيق لمخاطر الأدوات المالية في الشركة بغية تجنيبها الوقوع في الأزمات، فالقيمة العادلة ترتبط بِمَخاطر الأدوات المالية مِن خِلال العَمل على قياسها بِشكل دقيق مُقارنة بالنماذج والأساليب الأخرى (التكلفة التاريخية، التكلفة الاستبدالية التكلفة الاقتصادية)، الأمر الذي يُعطي معلومات جيدة ذات جودة ومكملة تساعد في الوصول إلى تنبؤ جيد بالأحداث المستقبلية التي يمكن أن تواجهها الشركة، أي هناك علاقة تفاعلية غير مباشرة بين إجراءات التنبؤ مع قياس القيمة العادلة هدفها تجنيب الشركة في خطر وقوع الأزمة المالية والعمل على تحدد طرق مواجهة هذا الخطر إن تعرضت له الشركة.

خاتمة:

يعتبر خطر الوقوع في الأزمة المالية أهم ما تواجهه حياة الشركة وكل الأطراف ذات العلاقة بها، لذا يجب عليها أن تعتمد على نموذج قياس يُساعدها على التنبؤ الجيّد بالأحداث المستقبلية ويُبَيّن أهم المخاطر المحتمل وقوعها وكيفية التعامل معها سواء بالاجتناب أو المواجهة أو تحويل هذا الخطر، في ظل ما سبق تهدف الشركات إلى استعمال نموذج القياس وفق القيمة العادلة للأدوات المالية من أجل التوصل إلى معلومات ذات مصداقية وجودة عالية، تعكس واقع وقيمة مخاطر الأدوات المالية في أسواق المال وتساعد في إجراءات التنبؤ بالأحداث المستقبلية.

تناولنا من خلال هذه الورقة البحثية قياس القيمة العادلة بين التأييد والمعارضة في ظل مخاطر الأزمة المالية الأخيرة، حيث يساعد قياس القيمة العادلة الإدارة في أداء وظائفها من خلال:

- تعكس القيمة العادلة واقع المنشأة الاقتصادي وتعبر عن مفهوم الشامل للدخل؛
- يوفر هذا المعيار مقياساً يتميز بالدقة لمفهوم القيمة والربح الاقتصادي للمنشأة؛
- يراعي هذا المعيار تغيرات القوة الشرائية لوحدة النقد؛
- يعتبر استخدام معيار القيمة العادلة أكثر ملائمة لاتخاذ القرارات وإجراء التحليلات المالية وأساساً أفضل للتنبؤات بنتائج الأعمال والتدفقات النقدية؛
- مساعدة المؤسسة على التحكم في مخاطرها،
- خلق قيمة مضافة للمؤسسة بإنشائها لتقارير تحوي توصيات ومقترحات مثمرة.

ففي إطار شبح التأثر بالأزمة الأزمة يصبح من مسؤوليات مجلس الإدارة:

- توفير بيئة رقابة فعالة ومُناسبة مِن أجل التنبؤ بالأحداث المستقبلية وتجنب الأخطار الممكن حدوثها؛
- إعداد نظام رقابة داخلية فعال يعتمد على كل التقنيات التي تعطي تنبؤ جيد بما فيها قياس القيمة العادلة؛
- مشاركة فعالة للأعضاء غير التنفيذيين وذلك من أجل تشتيت الأخطار الممكن حدوثها؛
- تشكيل لجان المراجعة من الأعضاء غير التنفيذيين؛
- والامتناع عن المعاملات التي يشوبها تعارض المصالح أو تشوبها أخطار.

وعليه فقد توصلنا من خلال هذه الورقة البحثية إلى أن:

- يُعتبر معيار ونموذج "قياس القيمة العادلة" من أهم نتائج الأزمة المالية الأخيرة، حيث أنه كان ساري المفعول في بلدان قليلة من العالم فقط وعلى رأسها "الو م أ"، ولكن بعد الانتقادات الحادة التي وجهة له جراء الأزمة المالية جاء إصدار هذا المعيارIFRS13 كرد فعل يُبَرِئ هذا النموذج المتبع في القياس من التهم الموجه له.
- القيمة العادلة تساهم في القياس الفعال وموضوعي للمخاطر المالية من خلال توفير وتجاوز مشكلة التغير الحاصل في الأسعار سواء عن طريق التضخم أو الكساد بصفة دورية ومستمرة وشاملة لجميع الأدوات المالية، بالإضافة إلى أنها تساعد في التنبؤ بالأحداث المستقبلية بشكل جيد مما قد يجنب الشركة الوقوع في الأزمات، كما أن أغلب الانتقادات الموجهة لها هي انتقادات موجهة لمحيط تطبيقها وليس لنموذج القياس في حد ذاته.
- إن إيقاف العمل بمعيار قياس القيمة العادلة ليس في مصلحة أسواق راس المال وأنها ستعيد بالإبلاغ المالي إلى الوراء حيث الشفافية أقل والقدر ة على المقارنة أضعف وسيقلل من ثقة المستثمرين في النظام المصرفي ولن يساعد على استقرار السوق.

- لا يعتبر قياس القيمة العادلة هو السبب الرئيس في وقوع الأزمة المالية فلو كان هو السبب في ذلك لما أصدرت مختلف المجالس المحاسبية الدولية معيار "قياس القيمة العادلة" والذي يعتبر ساري المفعول بداية من 2013.

قائمة المراجع :

المراجع العربية :

1. تومي ميلود، صولح سماح، **مفهوم الازمة: مستلزمات إدارة الأزمات في ظل اقتصاد المعرفة، الملقة الدولي الرابع حول إدارة الأزمات في ظل اقتصاد المعرفة**، جامعة 20 أوت بسكيكدة، الجزائر، 2008.
2. جمعية المجمع العربي للمحاسبين القانونيين، 2003.
3. حسين عبد الكريم سلوم، بتول محمد النوري، **دور المعايير المحاسبية الدولية في الحد من الأزمة المالية العالمية، مؤتمر الدولي حول تداعيات الأزمة الاقتصادية على منظمات الأعمال، جامعة الزرقاء الخاصة، الأردن، 2009**.
4. حسين، نظام، **القيمة العادلة في معايير المحاسبة الدولية**، المؤتمر العلمي المهني السادس، تحت شعار" المحاسبة في خدمة الاقتصاد"، عمان–الأردن، 2004.
5. حنان رضوان حلوة، **النموذج المحاسبي المعاصر إلى معايير الدراسة المعمقة في النظرية المحاسبية**، دار وائل للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، الطبعة الأولى، 2003.
6. حواس صلاح، **التوجه الجديد نحو معايير الإبلاغ المالي الدولية**، أطروحة دكتوراه تخصص تسيير، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة الجزائر، 2007/ 2008.
7. رضا ابراهيم صالح، أثر **توجه معايير المحاسبة الدولية نحو القيمة العادلة على الخصائص النوعية للمعلومة المالية والمحاسبية في ظل الأزمة المالية العالمية**، مجلة كلية التجارة للبحوث العلمية، جامعة الإسكندرية، العدد رقم 2، المجلد رقم 46 يوليو 2009.
8. الزرري، عبد النافع وفرح غازي، **الاسواق المالية**، دار وائل للنشر والتوزيع، الطبعة الاولى، 2001.
9. السعافين، هيثم، **معيار المحاسبة الدولي رقم 39**، الطبعة الأولى، بدون ناشر، 2004.
10. عبد المالك عمر **زيد، المحاسبة المالية في المجتمع الإسلامي: الجزء الأول الإطار التاريخي للمحاسبة**، ط1، عمان، 2002.
11. عبد الوهاب نصر علي، **القياس والإفصاح المحاسبي وفقا لمعايير المحاسبة العربية والدولية**، الدار الجامعية، الجزء الثاني، مصر، 2007.
12. علي عبد الوهاب نصر وسالم أحمد محمد، **المحاسبة عن الادوات والمشتقات المالية وعمليات الشركات متعددة الجنسيات وفقا لمعايير المحاسبة الدولية**، الدار الجامعية، الاسكندرية، 2005.
13. محمد أبوا نصار، جمعة حميدات، **معايير المحاسبة والإبلاغ المالي الدولي، الجوانب النظرية والعلمية**، عمان الأردن، الطبعة الثالثة، 2013.
14. مصطفى راشد العابدي، **مدى حاجة معايير المحاسبة والمراجعة السعودية لتبني القيمة العادلة كأساس لقياس الافصاح المحاسبي والمراجعة بالقوائم المالية** "دراسة تحليلية مقارنة"، كلية إدارة الأعمال، جامعة الملك سعود، السعودية.
15. نعيم سابا خوري، **القيمة العادلة والنمو الاقتصادي**، مداخلة مقدمة للمؤتمر العلمي المهني السابع، الأردن، 2006.

المراجع الأجنبية :

1. Aslanertik, Banu, Fair value consideration during the current financial crisis, paper presente Anadolu International Conference in Economics, Eekisehir, turkey, June 2009.
2. King Alfred, Executive's Guide To Fair Value, Profiting From the new valuation rules, (1= ed, New Jersey & sons, 2008)
3. Langendijk, Henk, Swagerrman, Dirk and Verhoog, Willem, Is Fair Value Fair : Financial Reporting in an International Perspective, 1 ed, England, John Wiley & Sons LTD, 2003.
4. Rossi, John, Weighing your Financilals, a look at the impact of fair value, Pennsylvania CPA Journal, Vol.80, lssue 1, 2009.

الهـــــوامـــــش والإحـــــــــالات:

[1] King Alfred, Executive's Guide To Fair Value, Profiting From the new valuation rules, (1= ed, New Jersey & sons, 2008)

[2] محمد أبوا نصار، جمعة حميدات، **معايير المحاسبة والإبلاغ المالي الدولي، الجوانب النظرية والعلمية**، عمان الأردن، الطبعة الثالثة، 2013، ص 826.

[3] عبد الوهاب نصر علي، **القياس والإفصاح المحاسبي وفقا لمعايير المحاسبة العربية والدولية**، الدار الجامعية، الجزء الثاني، مصر، 2007، ص 412.

[4] عبد الوهاب نصر علي، نفس المرجع والصفحة.

[5] رضا ابراهيم صالح، أثر **توجه معايير المحاسبة الدولية نحو القيمة العادلة على الخصائص النوعية للمعلومة المالية والمحاسبية في ظل الأزمة المالية العالمية**، مجلة كلية التجارة للبحوث العلمية، جامعة الإسكندرية، العدد رقم 2، المجلد رقم 46 يوليو 2009، ص23.

[6] مصطفى راشد العابدي، **مدى حاجة معايير المحاسبة والمراجعة السعودية لتبني القيمة العادلة كأساس لقياس الافصاح المحاسبي والمراجعة بالقوائم المالية** "دراسة تحليلية مقارنة"، كلية إدارة الأعمال، جامعة الملك سعود، السعودية، ص7.

[7] نعيم سابا خوري، **القيمة العادلة والنمو الاقتصادي**، مداخلة مقدمة للمؤتمر العلمي المهني السابع، الأردن، 2006، ص 3.

[8] Rossi, John, Weighing your Financilals, a look at the impact of fair value, Pennsylvania CPA Journal, Vol.80, lssue 1, 2009, p31.

[9] Langendijk, Henk, Swagerrman, Dirk and Verhoog, Willem, Is Fair Value Fair : Financial Reporting in an International Perspective, 1 ed, England, John Wiley & Sons LTD, 2003, p353.

[10] Aslanertik, Banu, Fair value consideration during the current financial crisis, paper presente Anadolu International Conference in Economics, Eekisehir, turkey, June 2009, P2009.

[11] عبد المالك عمر زيد، **المحاسبة المالية في المجتمع الإسلامي: الجزء الأول الإطار التاريخي للمحاسبة**، ط1، عمان، 2002، ص 1.

[12] حواس صلاح، **التوجه الجديد نحو معايير الإبلاغ المالي الدولية**، أطروحة دكتوراه تخصص تسيير، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة الجزائر، 2007/ 2008، ص16.

[13] حنان رضوان حلوة، **النموذج المحاسبي المعاصر إلى معايير الدراسة المعمقة في النظرية المحاسبية**، دار وائل للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، الطبعة الأولى، 2003، ص 194.

[14] حسين عبد الكريم سلوم، بتول محمد النوري، **دور المعايير المحاسبية الدولية في الحد من الأزمة المالية العالمية، مؤتمر الدولي حول تداعيات الأزمة الاقتصادية على منظمات الأعمال، جامعة الزرقاء الخاصة، الأردن، 2009**، ص 8.

[15] تومي ميلود، صولح سماح، **مفهوم الازمة: مستلزمات إدارة الأزمات في ظل اقتصاد المعرفة، الملقة الدولي الرابع حول إدارة الأزمات في ظل اقتصاد المعرفة**، جامعة 20 أوت بسكيكدة، الجزائر، 2008، ص12.

[16] الزرري، عبد النافع وفرح غازي، **الاسواق المالية**، دار وائل للنشر والتوزيع، الطبعة الاولى، 2001، ص44.

[17] علي عبد الوهاب نصر وسالم أحمد محمد، **المحاسبة عن الادوات والمشتقات المالية وعمليات الشركات متعددة الجنسيات وفقا لمعايير المحاسبة الدولية**، الدار الجامعية، الاسكندرية، 2005، ص65.

[18] جمعية المجمع العربي للمحاسبين القانونيين، 2003.

[19] السعافين، هيثم، **معيار المحاسبة الدولي رقم 39**، الطبعة الأولى، بدون ناشر، 2004 ص16.

[20] حسين، نظام، **القيمة العادلة في معايير المحاسبة الدولية**، المؤتمر العلمي المهني السادس، تحت شعار" المحاسبة في خدمة الاقتصاد"، عمان-الأردن، 2004، ص10.

[21] المجمع العربي للمحاسبين القانونيين، 2003.

عقد الإيجار التمويلي، دراسة مقارنة بين النظام المحاسبي المالي والمعيار الشرعي رقم 09 لهيئة المحاسبة والمراجعة للمؤسسات المالية الإسلامية.

د. عبد الكريم بعـداش

كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير – جامعة امحمد بوقرة، بومرداس.

Email: akbadache@yahoo.fr

ملخص باللغة العربية

تناول هذا البحث التعريف بعقد الإجارة، والمعالجة المحاسبية لعقد الإيجار التمويلي دون غيره، وهذا حسب النظام المحاسبي المالي الجزائري من جهة والمعيار الشرعي رقم 09 الإجارة والإجارة المنتهية بالتمليك من جهة أخرى. وقد استعرضنا تفاصيل هذه المعالجة في بداية عقد الإيجار التمويلي، ثم خلال مدة عقد الإيجار، وأخيرا نهاية مدة نفس العقد. ومن خلال المقارنة بين المعالجتين استنتج الباحث بعض الاختلافات بينهما يعود مصدرها الرئيس إلى التزام المعيار الشرعي المذكور بأحكام الشريعة الإسلامية وتجاهل هذه الأخيرة في النظام المحاسبي المالي.

واختتم البحث بتقديم النتائج المتوصل إليها، عقبتها بعض الاقتراحات الهادفة إلى التقليل من الاختلافات السالفة الذكر بين المعالجتين، بالإضافة إلى رفع العراقيل التي تعيق المؤسسات المالية الإسلامية النشطة في الجزائر والمجبرة على تطبيق القوانين الجزائرية من جهة والالتزام بالمعايير الشرعية في نفس الوقت وهو واقع يكاد يوصف في بعض الحالات بالجمع بين المتناقضين.

الكلمات المفتاحية: الإيجار التمويلي، الإجارة المنتهية بالتمليك، المعايير الشرعية، النظام المحاسبي المالي.

Résumé :

Cet article examine la définition du contrat de location, et le traitement comptable du contrat location-financement à titre exclusif, et ce en vertu du système comptable financier algérien, d'une part et la règle canonique (islamique) n°09 relative à la location et location-financement (leasing), d'autre part. Nous avons détaillé l'exposé de cette étude relativement au commencement dudit contrat, à son exécution, et enfin à son issue. Cette étude comparative nous a permis de mettre en exergue quelques différences entre les deux approches dont la source principale est liée à la soumission de la règle sus-citée aux lois de la charia islamique, et le fait que le système comptable financier ne tient pas compte des dispositions de celle-ci.

L'étude se conclut par la présentation des résultats auxquels elle arrive, ainsi que quelques propositions qui visent à minimiser les disparités entre les deux approches, et ainsi obvier à certaine entraves auxquelles font face les établissements financiers islamiques activant en Algérie qui ne parviennent pas à l'application stricte des lois algériennes, tout en se conformant aux préceptes de la loi islamique. Cette situation tient lieu souvent d'une contradiction insurmontable

Les mots clés: Location financement, Location se terminant par appropriation, Les règles canoniques islamiques, Le système comptable financier.

المقدمة

من أهم خصوصيات المؤسسات المالية – ومنها البنوك التجارية – الإسلامية التزامها بأحكام الشريعة الإسلامية في معاملاتها. وفي هذا الإطار أُنشئت هيئة المحاسبة والمراجعة للمؤسسات المالية الإسلامية، وهي هيئة مستقلة تعمل على وضع المعايير الشرعية التي يستوجب على المؤسسات المالية الإسلامية الالتزام بها تحقيقا لشرعية معاملاتها.

يتجلى التزام المؤسسات المالية الإسلامية بأحكام الشريعة الإسلامية في تطبيقها للمعايير الشرعية التي تصدرها هيئة المحاسبة والمراجعة السالفة الذكر. وهي ملزمة أيضا بتطبيق قوانين وأنظمة أخرى منها النظام المحاسبي المعمول به في البيئة التي تتواجد فيها هذه المؤسسات، الأمر الذي يستوجب النظر في مدى توافق النظام المحاسبي مع أحكام الشريعة الإسلامية. وهو موضوع لا يتسع له هذا البحث؛ لذلك ارتأينا إفراد عمليات التأجير التمويلي لوحدها فقط بالدراسة وفقا لمقتضيات النظام المحاسبي المالي الجزائري[1] ومقارنته بمتطلبات المعيار الشرعي رقم 09 الإجارة والإجارة المنتهية بالتمليك الصادر عن هيئة المحاسبة والمراجعة للمؤسسات المالية الإسلامية.

مما سبق تبرز إشكالية هذا البحث وهي: **ما مدى توافق المعالجة المحاسبية لعقود الإيجار التمويلي بين النظام المحاسبي المالي والمعيار الشرعي رقم 09 الإجارة والإجارة المنتهية بالتمليك؟**

وبالنظر إلى بساطة المعالجة المحاسبية لعقود الإيجار التشغيلي من جهة وعدم وجود اختلافات جوهرية في معالجتها المحاسبية بين المعيار الشرعي رقم 09 والنظام المحاسبي المالي سالفي الذكر، سيقتصر هذا البحث على الإجارة المنتهية بالتمليك كما هي في المعيار الشرعي رقم 09 والإيجار التمويلي في النظام المحاسبي المالي.

وللإجابة على الإشكالية المطروحة أعلاه تم تقسيم البحث إلى المحاور التالية:

- مدخل لعقود الإجارة.
- المعالجة المحاسبية للإيجار التمويلي في بداية مدة العقد.
- المعالجة المحاسبية للإيجار التمويلي أثناء مدة العقد.
- المعالجة المحاسبية للإيجار التمويلي في نهاية مدة العقد.
- الخاتمة.

أولا– مدخل لعقود الإجارة

1– أهمية الإجارة

[1] أنشئ النظام المحاسبي المالي بموجب القانون رقم 07-11 المتضمن النظام المحاسبي المالي، انظر الجريدة الرسمية، العدد رقم 74، الصادر بتاريخ 2007.11.25.

تمثل تكلفة شراء الأصول من الأعباء الكبيرة التي تواجه الأفراد والمؤسسات بمختلف أنشطتها، ويمثل تأجير تلك الأصول هو البديل المعاصر للتغلب على تكلفة شرائها، وكذا تكلفة صيانتها وإهلاكها.[2] فالإجارة نشاط متعارف عليه منذ القديم وصار في الوقت المعاصر ذا أهمية معتبرة في النشاط الاقتصادي بصفة عامة إذ يحوز نشاط الاستئجار على نسبة مهمة من النشاط الخدمي في الإقتصاد المعاصر "ففي مسح سنوي أجراه المعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين ظهر أن 90% من الشركات التي شملها المسح تمارس نشاطا استئجاريا ما"[3]. لهذا تبرز أهمية عمليات التأجير والاستئجار للطرفين المستأجر والمؤجر:

- بالنسبة للمستأجر من خلال حصوله على الأصول المرغوبة دون تحمل تكلفتها دفعة واحدة في الفترات الأولى لتملكها.
- بالنسبة للمؤجر من خلال توظيفه للفوائض المالية واستثمارها بهدف الحصول على عوائد من وراء ذلك.

2- تعريف الإجارة

نتناول ضمن هذا العنوان تعريف الإجارة ثم تصنيفاتها من منظورين:

- منظور المعيار الشرعي رقم 09 الإجارة والإجارة المنتهية بالتمليك.
- منظور النظام المحاسبي المالي الجزائري.

1.2- الإجارة في اللغة والاصطلاح المحاسبي

1.1.2- الإجارة في اللغة: الإجارة في اللغة اسم للأجرة، هي كراء الأجير ... وعرفها الفقهاء بأنها عقد معاوضة على تمليك منفعة بعوض.[4] فالإجارة في اللغة اسم للأجرة، وهي كراء الأجير. أما في الاصطلاح الفقهي فهي تمليك المنافع بعوض، سواء كان ذلك العوض عينا أو دينا أو منفعة.[5]

ولفظ الإجارة مشتق من الأجرة التي "هي ما يلتزم به المستأجر عوضا عن المنفعة التي يتملكها. وكل ما يصلح أن يكون ثمنا في البيع يصلح أن يكون أجرة في الإجارة."[6]

2.1.2- الإجارة في الاصطلاح المحاسبي: إجارة، إيجار، تأجير، كراء عقد كتابي يُعطي بواسطته المالك أو المؤجّر إلى شخص آخر أو المستأجر حقّ التّمتع بشيء من ممتلكاته لمدة محددة وبأجرة محددة.[7]

وقد عرف الدكتور وهبة الزحيلي الإجارة في كتابه المعاملات المالية المعاصرة، بأنها "تمليك منفعة بعض الأعيار كالدور والمعدات، مدة معينة من الزمن بأجرة معلومة تزيد عادة عن أجر المثل، على أن يملك المؤجر العين المؤجرة للمستأجر، بناء على وعد سابق بتمليكها

[2] أحمد شوقي سليمان، المخاطر المحيطة بصيغة الإجارة المنتهية بالتمليك وكيفية الحد منها، مجلة الإقتصاد الإسلامي العالمية، العدد 61، يونيو 2017، ص 62.

[3] طارق عبد العال حماد، موسوعة معايير المحاسبة، الجزء الخامس، الدار الجامعية، الاسكندرية، 2006، ص 109.

[4] وزارة الأوقاف والشئون الإسلامية، دولة الكويت، الموسوعة الفقهية، الجزء الأول، ص 252. مرجع محمل من الموقع الالكتروني للمكتبة الشاملة: www.shamela.ws/index.php/book.

[5] نزيه حمّاد، معجم المصطلحات الماليّة والاقتصاديّة في لغة الفقهاء، الطبعة الأولى، دار القلم، دمشق، 2008، ص 20.

[6] وزارة الأوقاف والشئون الإسلامية، دولة الكويت، الموسوعة الفقهية، مرجع سابق، ص 263.

[7] محمد بشير علية، القاموس الاقتصادي، المؤسسة العربية للدراسات والنشر، بيروت، بدون سنة نشر، ص 13.

في نهاية المدة أو في أثنائها، بعد سداد جميع مستحقات الأجرة أو أقساطها، وذلك بعقد جديد، أي أن يتم تمليكها بعقد مستقل وهو إما هبة وإما بيع."[8]

– الإجارة في المعيار الشرعي رقم 09 الإجارة والإجارة المنتهية بالتمليك: الإجارة المقصودة في هذا المعيار هي إجارة الأعيان وهي عقد يراد به تمليك منفعة مشروعة معلومة لمدة معلومة بعوض مشروع معلوم.[9] وللإجارة صورة يعمل بها في المؤسسات المالية الإسلامية تسمى بالإجارة المنتهية بالتمليك، وهي إجارة يقترن بها الوعد بتمليك العين المؤجرة إلى المستأجر في نهاية مدة الإجارة أو في أثنائها، ويتم التمليك بإحدى الطرق المبينة في المعيار.[10]

– الإجارة في النظام المحاسبي المالي: "عقد الإيجار هو عبارة عن اتفاق يتنازل بموجبه المؤجر للمستأجر لمدة محددة، عن حق استعمال أصل مقابل دفعة واحدة أو مدفوعات عديدة. وإيجار التمويل هو عقد إيجار تترتب عليه عملية تحويل شبه كلي لمخاطر ومنافع ذات صلة بملكية أصل إلى مستأجر، مقرون بتحويل الملكية عند انتهاء مدة العقد أو عدم تحويلها."[11]

الملاحظ أن الإيجار التمويلي في النظام المحاسبي المالي يصطلح عليه في المعيار الشرعي رقم 09 بالإجارة المنتهية بالتمليك، لذلك سنذكر في ثنايا هذا البحث المصطلحين على أنهما مترادفين.

3.1.2– مقارنة بين التعريفين: إن أهم فرق جوهري بين التعريفين هو التزام المعيار الشرعي رقم 09 بأحكام الشريعة الإسلامية وتجاهل هذه الأخيرة في النظام المحاسبي المالي. ويمكن تلخيص بعض الفوارق المستنبطة من التعريفين أعلاه في الجدول الموالي.

البنود	المعيار الشرعي رقم 09	النظام المحاسبي المالي
موضوع الإجارة	تمليك منفعة مشروعة، فإذا كانت المنفعة غير مشروعة لا يجوز إبرام عقد الإجارة	حق استخدام أحد الأصول بغض النظر عن موقف الشريعة الإسلامية من العملية
عوض الإجارة	يجب أن يكون عوض الإجارة مباح أي غير محرم	لا يهم عوض الإجارة إن كان مباحا أو حراما
ملكية العين المؤجرة	تنتقل الملكية للمستأجر أثناء أو في نهاية العقد إذا وافق المستأجر، وبالطرق التي حددها المعيار ذاته مع تجنب كل ما يخالف أحكام الشريعة الإسلامية	محاسبيا تنتقل الملكية في بداية العقد للمستأجر، أما قانونيا فالملكية تنتقل في نهاية العقد إذا مارس المستأجر خيار الشراء وإلاّ تعود الملكية للمؤجر.

المصدر: من إعداد الباحث

3– تصنيف عقود الإجارة المنتهية بالتمليك (الإيجار التمويلي)

8 شركة شورى للاستشارات الشرعية، الشامل في الإجارة، ص 17. مرجع محمّل من الموقع: www.shura.com.kw

9 هيئة المحاسبة والمراجعة للمؤسسات المالية الإسلامية، المعايير الشرعية، إصدار عام 2015، دار الميمان للنشر والتوزيع، الرياض، المملكة العربية السعودية، بدون سنة نشر، ص 270.

10 نفس المرجع السابق ، ص 270.

11 الجريدة الرسمية، العدد رقم 19 الصادر يوم 2009.03.25، القرار المؤرخ في 2008.07.26، يحدد قواعد التقييم والمحاسبة ومحتوى الكشوف المالية وعرضها وكذا مدونة الحسابات وقواعد سيرها، ص 19.

يتم تصنيف عقود الإيجار لأغراض المحاسبة إلى نوعين هما: عقود الإجارة التشغيلية وعقود الإجارة التمويلية. وهذه الأخيرة هي محل اهتمام هذا البحث.

حسب النظام المحاسبي المالي يتم تصنيف عقد إيجار على أنه عقد إيجار تمويلي إذا تضمن على الأقل شرطا واحدا فقط من الشروط التالية:[12]

- ملكية الأصل محولة إلى المستأجر بعد انقضاء مدة الإيجار.
- عقد الإيجار يمنح المستأجر خيار شراء الأصل بسعر يقل بصورة كافية عن قيمته الحقيقية في التاريخ الذي يمكن فيه ممارسة حق الخيار، حتى يكون هناك تيقن معقول باستعمال هذا الحق في التاريخ الذي يمكن فيه تحقيق هذا الخيار.
- مدة الإيجار تغطي الجزء الأكبر من مدة الحياة الاقتصادية للأصل ذاته إذا ما لم يكن هناك تحويل للملكية.
- في بداية عقد الإيجار قيمة المدفوعات الدنيا المحيّنة بمقتضى هذا الإيجار ترتفع على الأقل إلى شبه كامل القيمة الحقيقية للأصل المؤجر.
- الأصول المستأجرة ذات طبيعة خاصة ولا يستعملها إلاّ المستأجر دون أن يدخل عليها تعديلات كبيرة.

أما المعيار الشرعي رقم 09 فيعرف الإجارة المنتهية بالتمليك (الإيجار التمويلي) بأنها تلك "التي يصدر فيها وعد من المؤجر بتمليك المستأجر العين المؤجرة."[13] بشرط أن تتم عملية التمليك سواء أثناء أو في نهاية مدة العقد بإحدى الطرق التي حددها المعيار ذاته، وهي:[14، 15]

- وعد بالبيع بثمن رمزي، أو بثمن حقيقي، أو وعد بالبيع أثناء مدة الإجارة بأجرة المدة الباقية، أو بسعر السوق.
- وعد بالهبة.
- عقد هبة معلق على شرط سداد الأقساط.

من خلال ما سبق عرضه يبدو أن تصنيف عقد إيجار ما على أنه عقد إيجار تمويلي أيسر وأسهل وفق المعيار الشرعي رقم 09 منه في النظام المحاسبي المالي، حيث أورد هذا الأخير خمسة شروط يكفي تحقق أحدها لتصنيف العقد على أنه عقد إيجار تمويلي. والملاحظ أن أغلب هذه الشروط ليست دقيقة ويسهل فيها إدخال التحيز الشخصي، على عكس المعيار الشرعي رقم 09 الذي اشترط تضمين عقد الإيجار "وعد المؤجر بتمليك المستأجر العين المؤجرة".

ثانيا– المعالجة المحاسبية للإيجار التمويلي في بداية مدة العقد

[12] الجريدة الرسمية، العدد رقم 19 الصادر يوم 2009.03.25، مرجع سابق، ص 19.

[13] هيئة المحاسبة والمراجعة للمؤسسات المالية الإسلامية، المعايير الشرعية، إصدار عام 2015، مرجع سابق، ص 254.

[14] نفس المرجع السابق، ص 253.

[15] تضمن المعيار الشرعي رقم 09 قبل إصدار عام 2015 طريقة رابعة لنقل الملكية وهي طريقة النقل التدريجي لحصص الملكية التي لم يتضمنها المعيار المذكور في آخر إصدار له عام 2015.

تنشأ المعالجة المحاسبية لعقود الإيجار مع بداية عقد الإيجار – المنتهي بالتمليك أو التمويلي – حيث يُسجل الأصل محل العقد في محاسبة المؤجر وفقا للمعيار الشرعي رقم 09 بينما النظام المحاسبي المالي يقضي بتسجيل الأصل محل عقد الإيجار التمويلي لدى المستأجر.

1– المعالجة المحاسبية عند إبرام عقد الإيجار

تكون الأصول محل عقد الإيجار مملوكة للمؤجر أو يوكل المؤجر المستأجر باختيارها ليشتريها الأول (المؤجر) بهدف تأجيرها لزبونه (لمستأجر).

1.1– القياس المحاسبي

عند إبرام عقد الإيجار يتم قياس الأصول محل العقد على النحو التالي:

1.1.1– القياس المحاسبي وفق المعيار الشرعي رقم 09: "تقاس الموجودات المقتناة بغرض الإجارة عند اقتنائها بتكلفة اقتنائها (التكلفة التاريخية)، وتشمل صافي ثمن الشراء مضافا إليه أية نفقات ضرورية أخرى يتحملها المصرف، كالرسوم الجمركية، والضرائب، وتكاليف النقل، والتأمين في أثناء النقل، وبصفة عامة كل النفقات المباشرة الناجمة عن اقتناء الموجودات لجعلها صالحة للاستعمال."[16]

ويستند القياس بالتكلفة التاريخية لكون ملكية الأصول المؤجرة تبقى للمؤجر. أما المستأجر فلا تتضمن محاسبته سوى المدفوعات الإيجارية حينما تصير مستحقة تبعا لبنود عقد الإيجار التمويلي.

2.1.1– القياس المحاسبي وفق النظام المحاسبي المالي: يتم قياس الأصول المؤجرة تأجيرا تمويليا وفق النظام المحاسبي المالي كما يلي:

* **عند المستأجر**: يُقاس الأصل المؤجر لدى المستأجر "بقيمته الحقيقية أو بالقيمة المحينة للمدفوعات الدنيا بمقتضى الإيجار إذا كانت هذه القيمة الأخيرة أقل ثمنا."[17] أي بأقل قيمة من القيمتين المذكورتين – القيمة الحقيقية (السوقية)، والقيمة الحالية للمدفوعات الإيجارية الدنيا.

* **عند المؤجر**: ويشتمل على حالتين هما:

– إذا كان المؤجر صانعا أو موزعا للأصل المؤجر فيُقاس "بالقيمة الحقيقية للملك– للأصل– طبقا للمبادئ التي يعتمدها الكيان بالنسبة لمبيعاته النافذة (الإثبات المتزامن للدين والبيع)."[18]

– إذا لم يكن المؤجر صانعا ولا موزعا للأصول المؤجرة فتقاس "بمبلغ الاستثمار المبين في عقد الإيجار، هذا المبلغ موافقا من الناحية العملية للقيمة الحقيقية للملك الممنوح كإيجار – تمويل... تضاف إليه التكاليف المباشرة المرتبطة بالتفاوض وإنشاء العقد."[19]

2.1– نقل الملكية

[16] هيئة المحاسبة والمراجعة للمؤسسات المالية الإسلامية، معايير المحاسبة والمراجعة والضوابط للمؤسسات المالية الإسلامية، إصدار 2007، ص 286. مرجع محمّل من موقع موسوعة الاقتصاد والتمويل الإسلامي: www.iefpedia.com/arab

[17] الجريدة الرسمية، العدد رقم 19 الصادر يوم 2009.03.25، مرجع سابق، ص 19.

[18] نفس المرجع السابق، ص 20.

[19] نفس المرجع السابق، ص 58.

ينبغي التمييز بين الملكية القانونية والتسجيل المحاسبي للأصول المؤجرة. فالمعيار الشرعي رقم 09 والنظام المحاسبي المالي يتفقان في الإبقاء على الملكية القانونية للأصول المؤجرة للمؤجر، ويختلفان في التسجيل المحاسبي لها، حيث يشترط المعيار الشرعي رقم 09 بقاء ملكية الأصول المؤجرة للمؤجر وتظهر في قوائمه المالية طوال فترة التأجير، خلافا للمعالجة المحاسبية المعتمدة في النظام المحاسبي المالي الذي نصّ على أن "يظهر الملك الموضوع موضع إيجار – تمويل في الأصول للمستأجر".[20] وعليه تظهر الأصول محل عقد الإيجار التمويلي في القوائم المالية للمستأجر طوال فترة التأجير. وهذا عملا بمبدأ أولوية أو أسبقية الواقع الاقتصادي للمعاملة على الظاهر القانوني لها.

بناء على ما سبق ووفقا للمعيار الشرعي رقم 09 تظهر الأصول المؤجرة في قائمة المركز المالي للمؤجر تحت بند موجودات إجارة منتهية بالتمليك بقيمتها الدفترية؛ بينما النظام المحاسبي المالي يقضي بتسجيل الأصول المؤجرة في محاسبة المستأجر، ويثبت المؤجر في محاسبته الحقوق الإيجارية.

3.1– التسجيل المحاسبي

1.3.1– التسجيل المحاسبي وفق النظام المحاسبي المالي: يعالج النظام المحاسبي المالي عملية اقتناء الأصول ثم تأجيرها على النحو التالي:

- **المستأجر:** بمجرد ما يدخل الملك تحت مراقبة المستأجر، يسجل هذا الملك:[21]
  - في الجانب المدين لحساب التثبيت.
  - في الجانب الدائن لحساب ديون عن عقد إيجار تمويلي.

فالأصل المؤجَر يُسجل كتثبيت عيني (أحد فروع الحساب 21 التثبيتات العينية) في ميزانية المستأجِر ضمن أصوله غير الجارية مقابل أحد حسابات الديون في جانب الخصوم بموجب القيد التالي:

من ح/ أحد حسابات الأصول العينية (21x)

إلى ح/ الديون المترتبة على عقد الإيجار التمويلي (167)

إن الالتزام بتسديد الإيجارات مستقبلا تم الاعتراف به في حسابات الأموال الخاصة (ح 167 الديون المترتبة على عقد الإيجار التمويلي) بنفس المبلغ الذي سجل به التثبيت في الأصول. وبهذا ستظهر الأصول المستأجرة والديون الإيجارية المترتبة عليها ضمن أصول وخصوم قائمة المركز المالي (الميزانية) للمستأجر.

- **المؤجر:** يظهر مبلغ الأصول الموضوعة موضع إيجار تمويل، لدى المؤجر في حساب خاص ومميز لها باسم الحقوق الناجمة عن عقد إيجار تمويلي وليس في حساب التثبيتات العينية حتى ولو احتفظ المؤجر بملكيته القانونية للأصول المؤجرة.[22] ويسجل المؤجر العملية حسب حالته إن كان موزعا أو صانعا للأصل المؤجر، أو لم يكن كذلك:

أ– إذا لم يكن المؤجر صانعا ولا موزعا: يُسجل عقد الإيجار التمويلي بالقيد التالي:

[20] نفس المرجع السابق، ص 58.

[21] نفس المرجع السابق، ص 58.

[22] نفس المرجع السابق، ص 58.

من ح/ حقوق ناجمة عن تأجير تمويلي

إلى ح/ أحد حسابات الخزينة أو حسابات الديون

ب– إذا كان المؤجر صانعا أو موزعا: فحين إبرام عقد الإيجار التمويلي يقوم المؤجر بالتسجيل "في الجانب الدائن لحساب المنتوجات الناتجة عن البيع (الحساب 70) وفي الجانب المدين لحساب طرف آخر. القروض والحسابات الدائنة المترتبة على عقد إيجار التمويل (الحساب 274)."[23] أي يثبت القيد التالي بالقيمة الحقيقية لمبيعاته النافذة:

من ح/ حقوق ناجمة عن إيجار تمويلي

إلى ح/ المبيعات

وعليه لا تظهر الأصول المؤجرة في قائمة المركز المالي للمؤجر وتحل محلها الحقوق الناجمة عن عقد الإيجار التمويلي.

2.3.1– التسجيل المحاسبي وفق المعيار الشرعي رقم 09: يقضي المعيار الشرعي رقم 09 بقياس قيمة الأصول المقتناة بهدف الإجارة المنتهية بالتمليك بتكلفتها التاريخية وتسجيلها (الأصول المؤجرة) في محاسبة المؤجر[24] فقط دون محاسبة المستأجر سواء قبل أو بعد إبرام عقد الإجارة. وعليه يسجل **المؤجر** عند اقتنائه الأصول المعنية بتكلفتها التاريخية كالتالي:

من ح/ أصول مقتناة بغرض الإجارة

إلى ح/ أحد حسابات الخزينة أو حسابات الديون

وعند إبرام عقد الإجارة المنتهية بالتمليك، يتم تسجيل القيد التالي:

من ح/ أصول إجارة منتهية بالتمليك

إلى ح/ أصول مقتناة بغرض الإجارة

بينما المستأجر فلا يسجل في محاسبته أي قيد عند إبرام عقد الإجارة المنتهية بالتمليك.

إن المعالجة المحاسبية وفق المعيار الشرعي لا تفصح عن الحقوق الإيجارية المستحقة مستقبلا الناتجة عن إبرام عقد الإجارة المنتهية بالتمليك، وفي نفس الوقت تُبرز الأصول المؤجرة بتكلفتها التاريخية (الدفترية) كعنصر مستقل ومتميّز عن باقي الأصول الموجهة للاستخدام الداخلي التشغيلي. بينما النظام المحاسبي المالي يظهر الأصول المؤجرة في محاسبة المستأجر كأصول مملوكة مقابل ديون عقد الإيجار، ويستبدل الأصول العينية المؤجرة بالحقوق الناتجة عن عقد الإيجار التمويلي لدى المؤجر.

ثالثا– المعالجة المحاسبية للإيجار التمويلي أثناء مدة العقد

[23] نفس المرجع السابق، ص 59.

[24] ننبه إلى أن المعيار الشرعي رقم 09 موجه أساسا للمؤسسات المالية الإسلامية بما يعني ضمنيا أن المؤجر هو مؤسسة مالية وليس موزعا ولا صانعا للأصول محل الإيجار التمويلي (المنتهي بالتمليك). ويرى الباحث أنه من الأفضل أن يتناول المعيار الشرعي حالة كون المؤجر موزعا أو صانعا حتى يكون المعيار أشمل ويلبي حاجة المؤسسات غير المالية الراغبة في الالتزام بالمعايير الشرعية.

تختلف المعالجة المحاسبية لعقد الإيجار التمويلي عند المستأجر وفق المعيار الشرعي رقم 09 عن نظيرتها وفق النظام المحاسبي المالي. ويعود مصدر الاختلاف إلى انتقال ملكية الأصول محل العقد من المؤجر إلى المستأجر في بداية عقد الإيجار التمويلي حسب النظام المحاسبي المالي خلافا لمقتضيات المعيار الشرعي رقم 09. وتنطوي مدة عقد الإيجار التمويلي على ثلاث عمليات هي:دفع المستأجر أقساط الإيجار وقبضها من طرف المؤجر، واهتلاك الأصول المؤجرة، وخسارة القيمة في الأصول المؤجرة.

1- المعالجة المحاسبية لأقساط الإيجار

نصّ النظام المحاسبي المالي على أن تدرج الإيجارات خلال مدة العقد في الحسابات لدى المؤجر كما لدى المستأجر كليهما بالتمييز بين:[25]

- الفوائد المالية المحددة على أساس صيغة تترجم نسبة مردود دوري ثابت للاستثمار الصافي،
- تسديد المستحقات الرئيسية.

بالنسبة للمستأجر، عند تسديد الأتاوى[26] المنصوص عليها في العقد، يسجل مبلغ الأتاوى في الجانب الدائن لحساب الخزينة. وبالجانب المدين لحساب الديون عن عقد إيجار التمويل (الحساب الفرعي 167) بالنسبة إلى جزء التسديد للمبلغ الرئيسي من جهة، وبالجانب المدين لحساب المصاريف المالية بالنسبة إلى جزء الفوائد من جهة أخرى.[27] وبهذا يكون التسجيل المحاسبي لأقساط الإيجار وفق النظام المحاسبي المالي كالتالي.

عند المستأجر

من ح/ الديون المترتبة على عقد الإيجار التمويلي

من ح/ أعباء الفوائد

إلى ح/ أحد حسابات الخزينة

عند المؤجر

من ح/ أحد حسابات الخزينة

إلى ح/ حقوق ناجمة عن إيجار تمويلي

إلى ح/ إيرادات ناجمة عن إيجار تمويلي

أما المعيار الشرعي رقم 09 فقد انتهج منهجا مختلفا تمام تمشيا مع الفلسفة التي يستند إليها في عقود الإجارة المنتهية بالتمليك وفحواها احتفاظ المالك المؤجر بحق الملكية حتى نهاية عقد الإجارة – فلم يؤد فكرة تجزئة دفعات الإجارة إلى مكوناتها – ويقضي المعيار المذكور بأن تطبق على أقساط الإجارة المنتهية بالتمليك – لدى كل من المؤجر والمستأجر – نفس المعالجة المحاسبية في حالة الإجارة

[25] الجريدة الرسمية، العدد رقم 19 الصادر يوم 2009.03.25، مرجع سابق، ص 20.

[26] اصطلح النظام المحاسبي المالي على قسط الإيجار في هذا الموضع بالأتاوى وهي ترجمة للكلمة الفرنسية redevance.

[27] الجريدة الرسمية، العدد رقم 19 الصادر يوم 2009.03.25، مرجع سابق ، ص 58.

التشغيلية، أي يتم إثبات أقساط الإجارة (كإيرادات للمؤجر ومصروفات للمستأجر) في نفس الفترة التي تستحق فيها.[28] وعليه يسجل المستأجر والمؤجر أقساط الإجارة كما يلي:

عند المستأجر

من ح/ أعباء أقساط الاستئجار التمويلي

إلى ح/ أحد حسابات الخزينة

عند المؤجر

من ح/ أحد حسابات الخزينة

إلى ح/ إيرادات أقساط الإجار التمويلي

2- اهتلاك الأصول المؤجرة

يقضي المعيار الشرعي رقم 09 بتسجيل اهتلاك الأصول المؤجرة في محاسبة المؤجر وليس المستأجر؛ وهذا اتساقا مع "الفلسفة والمنهج الذي سلكه في اعتبار عقد الإجارة المنتهية بالتمليك مجرد استئجار المستأجر للأصل مع احتفاظ المؤجر بحق الملكية خلال فترة الإجارة".[29] أي عدم نقل ملكية الأصول المؤجرة للمستأجر في بداية عقد الإيجار.

بينما النظام المحاسبي المالي نصّ على خلاف ذلك، بأن "يكون الأصل المستأجر موضع اهتلاك في حسابات المستأجر حسب القواعد العامة التي تخص التثبيتات. وإذا لم يكن هناك يقين معقول بأن يعدو المستأجر مالكا للأصل عند نهاية عقد الإيجار، فإن الأصل يجب أن يهتلك كلية على أقصر مدة لهذا العقد أو مدته النفعية."[30] وبهذا يُسجل اهتلاك الأصول المؤجرة لدى المستأجر وليس المؤجر.

هذا بخصوص الطرف – المؤجر أو المستأجر – الذي يستوجب عليه تحمّل عبء اهتلاك الأصول المؤجرة، بينما مبلغ الاهتلاك في حد ذاته فهناك شبه تطابق في عملية حسابه بين المعيار الشرعي رقم 09 والنظام المحاسبي المالي حيث يُهتلك الأصل المعني بعقد الإيجار التمويلي وفق سياسة الاهتلاك التي يتبعها المؤجر أو المستأجر حسب الحالة مع انفراد المعيار الشرعي رقم 09 بمراعاة ما يلي:

- في حالة الهبة يجب عدم حسم أي قيمة متبقية للأصول المؤجرة عند تحديد قيمة الإهتلاك السنوي أو قاعدة الإهتلاك.[31]
- في حالة البيع بثمن رمزي أو بثمن حقيقي يجب حسم ثمن البيع من قاعدة حساب اهتلاك الأصول المؤجرة.[32]

بناء على ما سبق يتم تسجيل قيد الاهتلاك السنوي للأصول المعنية في محاسبة المؤجر طبقا للمعيار الشرعي رقم 09 ولدى المستأجر طبقا للنظام المحاسبي المالي، ذلك بجعل أحد حسابات الأعباء مدينا وحساب الاهتلاك المتراكم للأصل المعني دائنا بمبلغ الاهتلاك السنوي. مع مراعاة احتمال اختلاف المبلغ بين المعيار الشرعي المذكور والنظام المحاسبي المالي تبعا للحالتين السالفتي الذكر (حالة الهبة وحالة البيع بثمن ما).

---

[28] علي أبو الفتح أحمد شتا، المحاسبة عن عقود الإجارة المنتهية بالتمليك في المصارف الإسلامية من منظور إسلامي، المعهد الإسلامي للبحوث والتدريب، البنك الإسلامي للتنمية، جدة، المملكة العربية السعودية، ص 43. بحث محمل من الموقع: www.iefpedia.com/arab

[29] نفس المرجع السابق، ص 40.

[30] الجريدة الرسمية، العدد رقم 19 الصادر يوم 2009.03.25، مرجع سابق، ص 20.

[31] هيئة المحاسبة والمراجعة للمؤسسات المالية والإسلامية، معايير المحاسبة والمراجعة والضوابط للمؤسسات المالية الإسلامية، مرجع سابق، ص 290.

[32] نفس المرجع السابق، ص292.

4- خسارة القيمة في الأصول المؤجرة

حسب النظام المحاسبي المالي "إن الملك يعالج عقب إدراجه الأصلي في الحسابات مثل بقية تثبيتات الكيان: اهتلاك عن مدة الانتفاع، وثبوت خسارة في القيمة عند الاقتضاء."[33] وهي نفس المعالجة التي اعتمدها المعيار الشرعي رقم 09 إذ "في حالة توقع انخفاض دائم ذي أهمية نسبية في القيمة المتبقية المقدرة للموجودات المؤجرة في نهاية عقد الإجارة، يتم تقدير قيمة هذا الانخفاض ويعترف به خسارة للفترة التي حدث فيها الانخفاض."[34] هذا مع التذكير بأن عبء الانخفاض في القيمة يتحمله المؤجر وفقا للمعيار الشرعي والمستأجر وفقا للنظام المحاسبي المالي. وذلك بجعل أحد حسابات الأعباء (مخصصات الخسائر في قيمة الأصول المؤجرة) مدينا وحساب الخسائر المتراكمة ف قيمة الأصول المؤجرة دائنا.

ثالثا- المعالجة المحاسبية للإيجار التمويلي عند نهاية مدة عقد الإيجار

تعالج محاسبيا الأصول المؤجرة في نهاية عقد الإيجار التمويلي وفق المعيار الشرعي رقم 09 والنظام المحاسبي المالي على النحو المبين أدناه.

1- المعالجة المحاسبة وفق النظام المحاسبي المالي

في نهاية مدة عقد الإيجار التمويلي يستوجب على المستأجر اتخاذ أحد القرارين وهما: إما ممارسة خيار الشراء المذكور في عقد الإيجار،أو عدم ممارسة هذا الخيار.

1.1- حالة ممارسة المستأجر خيار الشراء

إذا قرر المستأجر الاحتفاظ بالملك، وكان عليه أن يدفع لذلك استحقاقا أخيرا يوافق تعاقديا رفع خيار الشراء، فإن مبلغ هذا الاستحقاق الأخير يجب أن يوافق رصيد حساب الديون عن عقد الإيجار، ويأتي تسديد هذا الاستحقاق لتصفية هذا الحساب الخاص بالديون.[35] وبهذا يحتفظ المستأجر بالأصول المؤجرة مقابل تسديد مبلغ خيار الشراء المنصوص عليه في العقد. أما المؤجر فلا يسترجع الأصول المذكورة ويقبض مقابل ذلك مبلغ خيار الشراء. وعليه يتم تسجيل القيدين التاليين لدى المستأجر والمؤجر.

عند المستأجر

من ح/ الديون المترتبة على عقد الإيجار التمويلي

من ح/ أعباء الفوائد

إلى ح/ أحد حسابات الخزينة

عند المؤجر

من ح/ أحد حسابات الخزينة

إلى ح/ حقوق ناجمة عن عقد إيجار تمويلي

إلى ح/ إيرادات ناجمة عن إيجار تمويلي

---

[33] الجريدة الرسمية، العدد رقم 19 الصادر يوم 2009.03.25، مرجع سابق، ص 58.

[34] هيئة المحاسبة والمراجعة للمؤسسات المالية والإسلامية، معايير المحاسبة والمراجعة والضوابط للمؤسسات المالية الإسلامية، ص 286.

[35] الجريدة الرسمية، العدد رقم 19 الصادر يوم 2009.03.25، مرجع سابق، ص 58.

2.1- حالة عدم ممارسة المستأجر خيار الشراء

إذا لم يرفع المستأجر خيار الشراء، فإن الملك يعود إلى المؤجر ويتم إخراجه من أصول المستأجر. وهذا الخروج عديم القيمة ينبغي أن لا ينجر عنه فائض قيمة أو نقص قيمة للمستأجر؛ لأن مدة اهتلاك الملك تكون هي نفسها مدة الإيجار. وفي هذه الحالة، تتم تصفية حساب الديون (167) المطابقة باعتماد الجانب الدائن للحساب 78 الاسترجاعات عن خسائر القيم والمؤونات.[36] وعليه تجرى القيود أدناه.

عند المستأجر

قيد إخراج الأصول من ملكية المستأجر
من ح/ الاهتلاك المتراكم للأصول المعنية
من ح/ خسائر القيمة المتراكمة للأصول المعنية
إلى ح/ حسابات الأصول العينية المعنية

قيد ترصيد حساب دين الإيجار التمويلي لدى المستأجر
من ح/ الديون المترتبة على عقد الإيجار التمويلي
إلى ح/ الاسترجاعات عن خسائر القيم والمؤونات

عند المؤجر

قيد استرجاع ملكية الأصول من المستأجر
من ح/ حسابات الأصول العينية المعنية
إلى ح/ حقوق ناجمة عن إيجار تمويلي

وبهذا تكون كل حسابات الميزانية – الديون والحقوق الإيجارية – المعنية بعقد الإيجار التمويلي قد تم ترصيدها لدى المؤجر والمستأجر.

2- المعالجة المحاسبية وفق المعيار الشرعي رقم 09

حينما تنقضي مدة عقد الإيجار التمويلي يكون المؤجر تابعا للقرار الذي يتخذه المستأجر بخصوص ممارسة أو عدم ممارسة خيار الشراء المذكور في العقد. وعليه ستكون المعالجة المحاسبية على النحو الموالي.

1.2- حالة ممارسة المستأجر لخيار الشراء

حسب المعيار المذكور، يتم نقل ملكية الأصول المؤجرة عند ممارسة المستأجر لخيار الشراء في نهاية العقد بإحدى الطرق التي حددها المعيار واعتمدت في العقد. ومهما كانت طريقة التنازل فإن الأصول المعنية بعقد الإيجار التمويلي يتم نقل ملكيتها من المؤجر إلى المستأجر مع ترصيد الحسابات المتعلقة بهذا العقد لدى الطرفين (حساب الحقوق الناجمة عن التأجير التمويلي لدى المؤجر وحساب الديون المترتبة على عقد الإيجار التمويلي لدى المستأجر).

[36] نفس المرجع السابق، ص 58.

1.1.2– التنازل بالهبة أو بالهبة المعلقة على شرط سداد الأقساط: في هذين الطريقتين "تثبت الموجودات المقتناة بالإجارة المنتهية بالتمليك بالهبة بالقيمة النقدية المتوقع تحقيقها في ذلك الوقت، وتسجل لصالح الجهة التي تم سداد أقساط الإجارة من أموالها سواء كانت أصحاب حقوق الملكية أم أصحاب حسابات الاستثمار أم كليهما معا."[37]

هذا عند المستأجر أما المؤجر فيخرج من محاسبته وبالتالي من ملكيته، الأصول المعنية المتنازل عنها بدون مقابل نقدي (هبة). ولا تنتج هذه العملية إيرادا (فائض قيمة) ولا عبئا (نقص قيمة)؛ لأن المؤجر على علم منذ بداية العقد بأنه سيتنازل عن هذه الأصول في نهاية العقد بدون مقابل (هبة). ولذلك يكون قد سجل اهتلاكها بالكامل خلال مدة عقد الإيجار. وتكون قيود التنازل لدى المستأجر والمؤجر كما يلي.

عند المستأجر

من ح/ حسابات الأصول العينية (بالقيمة النقدية المتوقع تحقيقها)

إلى ح/ حسابات الأموال الخاصة

عند المؤجر

من ح/ الاهتلاك المتراكم لأصول إجارة منتهية بالتمليك

من ح/ خسائر القيمة المتراكمة لأصول إجارة منتهية بالتمليك

إلى ح/ أصول إجارة منتهية بالتمليك

2.1.2– طريقة البيع بثمن رمزي: إذا كان ثمن البيع جد منخفض أي ثمن رمزي محدد في عقد الإيجار المنتهي بالتمليك فإن المعالجة المحاسبية تكون مماثلة لسابقتها (طريقة الهبة) مع إثبات ثمن البيع ضمن حسابات مقبوضات الخزينة لدى المؤجر ومدفوعات الخزينة لدى المستأجر كما هو مبين أدناه.

عند المستأجر

من ح/ حسابات الأصول العينية (بالقيمة النقدية المتوقع تحقيقها)

إلى ح/ أحد حسابات الخزينة (بالثمن المدفوع للمؤجر)

إلى ح/ حسابات الأموال الخاصة

عند المؤجر

من ح/ أحد حسابات الخزينة (بثمن البيع)

من ح/ الاهتلاك المتراكم لأصول إجارة منتهية بالتمليك

من ح/ خسائر القيمة المتراكمة لأصول إجارة منتهية بالتمليك

إلى ح/ أصول إجارة منتهية بالتمليك

إلى ح/ إيرادات أخرى عن إجارة منتهية بالتمليك (بثمن البيع)

[37] محمود عبد العال، المعالجة المحاسبية لأدوات التمويل الإسلامي، الطبعة الأولى، دار القلم للنشر والتوزيع، دبي، الإمارات العربية المتحدة، 2013، ص 252.

3.1.2– طريقة البيع بثمن حقيقي أو بسعر السوق: تكون المعالجة المحاسبية مشابهة لطريقة البيع بثمن رمزي مع إضافة ما تفرز هذه العملية من نتيجة (فائض أو نقص قيمة)، حيث يتم الاعتراف بها في حساب الإيرادات إن كانت فائض قيمة وفي حساب الأعباء إن كانت نقص قيمة لدى المؤجر فقط دون المستأجر.

عند المستأجر

من ح/ حسابات الأصول العينية (بالقيمة النقدية المتوقع تحقيقها)
إلى ح/ أحد حسابات الخزينة (بالثمن المدفوع للمؤجر)
إلى ح/ حسابات الأموال الخاصة

عند المؤجر

من ح/ أحد حسابات الخزينة (بثمن البيع)
من ح/ الاهتلاك المتراكم لأصول إجارة منتهية بالتمليك
من ح/ خسائر القيمة المتراكمة لأصول إجارة منتهية بالتمليك
من ح/ خسائر التنازل عن أصول إجارة منتهية بالتمليك (إذا كان سعر البيع أقل من صافي القيمة الدفترية)
إلى ح/ أرباح التنازل عن أصول إجارة منتهية بالتمليك (إذا كان سعر البيع أكبر من صافي القيمة الدفترية)
إلى ح/ أصول إجارة منتهية بالتمليك
إلى ح/ إيرادات أخرى عن إجارة منتهية بالتمليك (بثمن البيع)

4.1.2– طريقة البيع أثناء مدة العقد بأجرة المدة الباقية: تتم هذه الطريقة قبل نهاية مدة عقد الإيجار، وتستدعي ترصيد حسابات عقد الإيجار التمويلي لدى المؤجر والمستأجر مع إثبات دفع ما تبقى من أقساط الإيجار لدى المستأجر وقبضها لدى المؤجر . فالمستأجر يتحصل على ملكية الأصول التي كان مستأجرا لها، بينما المؤجر يفقد ملكية الأصول التي كان مؤجرا لها، لذلك "تقفل الحسابات المتعلقة بالإجارة، مع الاعتراف بالربح أو الخسارة الناتج عن الفرق بين ثمن البيع وصافي القيمة الدفترية"[38] عند المؤجر كما هو موضح أدناه:

عند المستأجر

من ح/ حسابات الأصول العينية (بالقيمة النقدية المتوقع تحقيقها)
إلى ح/ أحد حسابات الخزينة (بأقساط إجارة المدة الباقية)
إلى ح/ حسابات الأموال الخاصة

عند المؤجر

من ح/ أحد حسابات الخزينة (بأقساط إجارة المدة الباقية)
من ح/ الاهتلاك المتراكم لأصول إجارة منتهية بالتمليك
من ح/ خسائر القيمة المتراكمة لأصول إجارة منتهية بالتمليك
من ح/ خسائر التنازل عن أصول إجارة منتهية بالتمليك (إذا كان سعر البيع أقل من صافي القيمة الدفترية)
إلى ح/ أرباح التنازل عن أصول إجارة منتهية بالتمليك (إذا كان سعر البيع أكبر من صافي القيمة الدفترية)

[38] محمود عبد العال، مرجع سابق، ص 251.

إلى ح/ أصول إجارة منتهية بالتمليك
إلى ح/ إيرادات أخرى عن إجارة منتهية بالتمليك (بأقساط إجارة المدة الباقية)

2.2– حالة عدم ممارسة المستأجر لخيار الشراء

لم يعثر الباحث على المعالجة التي نصّ عليها المعيار – إن وجدت – في حالة عدم ممارسة المستأجر لخيار الشراء، ومع ذلك حاول الباحث اقتراح المعالجة المحاسبية المتوقعة وفقا للإطار العام للمعيار الشرعي رقم 09، وهي محاولة لا ينبغي أن تُنسب للمعيار المذكور وإنما تبقى كاجتهاد شخصي للباحث. ونحاول تلخيص المعالجة المحاسبية لدى المستأجر والمؤجر على النحو الموالي.

عند المستأجر

بما أن المعيار الشرعي رقم 09 لا ينقل ملكية الأصول المؤجرة إلا عند ممارسة المستأجر لخيار الشراء في نهاية العقد؛ فإن عدم ممارسة المستأجر لخيار الشراء يستدعي إرجاع الأصول المؤجرة للمؤجر وتوضع تحت تصرفه. وعليه فالمستأجر لن تبق معه الأصول المستأجرة ولم تكن مسجلة في محاسبته الأمر الذي لا يتطلب إجراء معالجة محاسبية في دفاتره بسبب عدم ممارسته لخيار الشراء في نهاية العقد، إلاّ إذا نصّ عقد الإجارة المنتهية بالتمليك على شرط لازم للمستأجر يستوجب على هذا الأخير دفع تعويض ما إذا لم يشتري الأصول المؤجرة في نهاية العقد. وبالتالي فإن المعالجة المحاسبية في هذه الحالة تخص دفع التعويض المتفق عليه في العقد فقط، وذلك بجعل أحد حسابات الأعباء مدينا وحساب الخزينة دائنا بمبلغ التعويض.

عند المؤجر

إن عدم ممارسة المستأجر لخيار الشراء في نهاية العقد تتطلب من المؤجر تحويل هذه الأصول من بند "أصول إجارة منتهية بالتمليك" إلى بند "أصول مقتناة بغرض الإجارة" بتكلفتها التاريخية وفق القيد التالي:

من ح/ أصول مقتناة بغرض الإجارة
إلى ح/ أصول إجارة منتهية بالتمليك

وإذا كان عقد الإجارة المنتهية بالتمليك ينص على إلزام المستأجر بدفع تعويض ما للمؤجر مقابل عدم ممارسته لخيار الشراء المتفق عليه، فإن مبلغ التعويض يسجل كحق في ذمة المستأجر ويعترف به كإيراد في الدورة المالية المعنية بالقيد الموالي.

من ح/ حقوق عن عقود إجارة منتهية بالتمليك
إلى ح/ إيرادات أخرى عن إجارة منتهية بالتمليك

حينما يقبض المؤجر التعويض المسجل أعلاه يتم إثبات القيد التالي:

من ح/ أحد حسابات الخزينة
إلى ح/ حقوق عن عقود إجارة منتهية بالتمليك

وبهذا يتم قفل حسابات عقد الإجارة المنتهية بالتمليك الذي انقضت مدته ولم يمارس المستأجر خيار الشراء.

رابعا– الخاتمة

أنجز هذا البحث – بتوفيق من الله سبحانه وتعالى – كمساهمة علمية متواضعة لإثراء المجال المحاسبي بصفة عامة والنظام المحاسبي المالي الجزائري بصفة خاصة، وإيضاح مدى توافق هذا الأخير مع أحكام الشريعة الإسلامية بخصوص موضوع عقود الإيجار التمويلي، المصطلح عليه في المعيار الشرعي رقم 09 بالإجارة المنتهية بالتمليك، والممارس من طرف البنوك التجارية الجزائرية ومنها البنوك الإسلامية.

عالج البحث إشكالية مدى توافق المعالجة المحاسبية لعقود الإيجار التمويلي بين النظام المحاسبي المالي والمعيار الشرعي رقم 09 الإجارة والإجارة المنتهية بالتمليك، وذلك من خلال التعريف بعقود الإجارة، ولم نخض في تفاصيلها؛ لأن إشكالية البحث تتمحور أساسا حول المعالجة المحاسبية. ثم تناولنا المعالجة المحاسبية لعقود الإجارة المنتهية بالتمليك فقط أي عقود الإيجار التمويلي لأسباب ذكرناها في مقدمة البحث. وقد استعرضنا تفاصيل هذه المعالجة مقسمة على ثلاث فترات زمنية هي بداية عقد الإيجار التمويلي أي التوقيع على العقد وما ينشأ عنه، ومدة عقد الإيجار ثم أخيرا نهاية العقد المذكور. ذلك أن المعالجة المحاسبية تتباين خلال هذه المحطات الزمنية.

وقد توصل الباحث إلى بعض النتائج التي تنبني عليها بعض الاقتراحات ذات الصلة بالإشكالية المطروحة نلخصها فيما يلي.

نتائج البحث

من خلال المقارنة بين المعالجة المحاسبية لعقود الإيجار التمويلي بين النظام المحاسبي المالي والمعيار الشرعي رقم 09 الإجارة والإجارة المنتهية بالتمليك توصل الباحث إلى ما يلي.

- إن مصدر الاختلاف بين النظام المحاسبي المالي والمعيار الشرعي رقم 09 هو تبني والتزام هذا الأخير بأحكام الشريعة الإسلامية وتجاهلها في النظام المحاسبي المالي. الأمر الذي أنتج بعض الاختلافات في المعالجة المحاسبية.

– **موضوع العقد:** لا يراعي النظام المحاسبي المالي مدى شرعية أو حرمة استخدام الأصول محل العقد خلافا للمعيار الشرعي المذكور. فهذا الأخير يمنع إبرام عقود إيجار أصول تستعمل في إنتاج سلع أو تقديم خدمات محرمة شرعا مثل تأجير آلات لإنتاج الخمور أو تأجير شاحنات لنقلها وتوزيعها أو تأجير تجهيزات لفندق يقدم خدمات غير مباحة.

– **تمييز عقد الإيجار التمويلي عن نظيره التشغيلي:** هناك صعوبة وعدم دقة مع احتمال إدخال التحيز الشخصي في تصنيف عقد ما على أنه عقد إيجار تمويلي بناء على الشروط الخمسة التي وضعها النظام المحاسبي المالي، بينما المعيار الشرعي فإنه يصنف عقد ما على أنه عقد إيجار تمويلي (إجارة منتهية بالتمليك) بسهولة ووضوح، إذ بمجرد ذكر الوعد بالتنازل عن الأصول المؤجرة أثناء أو في نهاية عقد الإيجار يصنف هذا الأخير كعقد إيجار تمويلي.

– **ملكية الأصول المؤجرة:** حسب النظام المحاسبي المالي، تنتقل ملكية الأصول المؤجرة في بداية عقد الإيجار من المؤجر إلى المستأجر. بينما المعيار الشرعي لا ينقل هذه الملكية إلاّ في نهاية عقد الإيجار التمويلي معللا ذلك بالالتزام بأحكام الشريعة الإسلامية التي لا تجيز جمع عقدين في عقد واحد على عين واحدة.

– **القياس في بداية عقد الإيجار:** تقاس الحقوق الناجمة عن عقد الإيجار لدى المؤجر بأقل قيمة من بين القيمة الحقيقية (السوقية) للأصول المؤجرة، والقيمة الحالية للمدفوعات الإيجارية الدنيا حسب النظام المحاسبي المالي، وبالتكلفة التاريخية للأصول المؤجرة – وليس الحقوق الناتجة عن الإيجار – لدى المؤجر وفق المعيار الشرعي رقم 09.

– **تحمل أعباء اهتلاك وخسائر انخفاض قيمة الأصول المؤجرة:** يتحمل هذا النوع من الأعباء المؤجر حسب المعيار الشرعي رقم 09 استنادا إلى أن المؤجر هو مالك الأصول المعنية. أما النظام المحاسبي المالي فيقضي بتحمل هذه الأعباء المستأجر استنادا إلى أنه هو المستفيد من المنافع الاقتصادية لتلك الأصول.

– **طريقة حساب أعباء الاهتلاك وخسائر انخفاض قيمة الأصول المؤجرة:** هناك توافق في طريقة حساب كل من أقساط الاهتلاك والخسائر الناجمة عن انخفاض قيمة الأصول المؤجرة، وتحميل عبئها للسنة المالية المعنية.

– **الإفصاح عن الأصول المؤجرة في الميزانية:** حسب المعيار الشرعي، تظهر الأصول المؤجرة في ميزانية المؤجر (المالك) في بند مستقل مبرزا إياها كأصول عينية مؤجرة لدى الغير أو كأصول مقتناة بغرض التأجير. أما النظام المحاسبي المالي فيُظهر الأصول المؤجرة في ميزانية المستأجر كأصول عينية دون تمييزها عن باقي الأصول المملوكة غير المستأجرة.

– **الإفصاح عن حقوق والتزامات عقد الإيجار التمويلي:** لا يفصح المعيار الشرعي عن هذه الحقوق لدى المؤجر ولا بالالتزامات لدى المستأجر ضمن الميزانية، خلافا للنظام المحاسبي المالي الذي يعترف بالحقوق الناتجة عن عقد الإيجار التمويلي لدى المؤجر كأصول والالتزامات الناجمة عن نفس العقد في خصوم المستأجر.

– **الإفصاح عن أعباء وإيرادات عقد الإيجار التمويلي:** حسب المعيار الشرعي، يتم الاعتراف بقسط الإيجار بمبلغه كاملا كإيراد لدى المؤجر وعبء لدى المستأجر، خلافا للنظام المحاسبي المالي الذي يُجزّئ قسط الإيجار إلى قسمين: أحدهما يعتبر إيرادا لدى المؤجر وعبئا لدى المستأجر، والجزء الآخر يُخفض في الحقوق الناتجة عن الإيجار التمويلي لدى المؤجر ويُخفض أيضا في الالتزامات الناجمة عن الإيجار التمويلي لدى المستأجر.

– **ممارسة المستأجر لخيار الشراء في نهاية العقد:** وفقا للمعيار الشرعي، يتم تحويل ملكية الأصول المعنية للمستأجر بإحدى الطرق التي حددها المعيار، بينما النظام المحاسبي المالي لا يحدد أي طريقة لهذه العملية.

– **عدم ممارسة المستأجر لخيار الشراء في نهاية العقد:** حسب النظام المحاسبي المالي تستوجب هذه الحالة نقل ملكية الأصول من المستأجر إلى المؤجر بإجراء قيود محاسبية لدى الطرفين. بينما وفقا للمعيار الشرعي فالمستأجر لا يسجل أي قيد محاسبي والمؤجر يجري قيد محاسبي ليس لاسترجاع ملكية الأصول وإنما لإعادة ترتيبها ضمن أصوله كأصول مقتناة بغرض الإجارة وليس مؤجرة.

الاقتراحات

بهدف تقليل الاختلافات في المعالجة المحاسبية لعقود الإيجار التمويلي بين النظام المحاسبي المالي والمعيار الشرعي رقم 09، نقدم الاقتراحات التالية:

– أهم اقتراح – في رأي الباحث – هو مراجعة النظام المحاسبي المالي وتعديل بعض بنوده بما يتوافق مع أحكام الشريعة الإسلامية. ويتسنى هذا بالتنصيص في القانون رقم 07-11 المتضمن النظام المحاسبي المالي بإجبارية التقيد بأحكام الشريعة الإسلامية في الممارسة المحاسبية وعدم مخالفتها ولا تجاهلها في الأمور غير الخلافية بين الفقهاء المسلمين.

– إدراج الفقه الإسلامي للمعاملات المالية في المقررات الدراسية والبرامج البيداغوجية في الكليات المتخصصة في الإقتصاد والتجارة والتسيير والمحاسبة والمالية والتدقيق وإدارة الأعمال والقانون وكل تخصص له صلة مباشرة أو غير مباشرة بالمعاملات الاقتصادية بصفة عامة والمالية بصفة خاصة.

– تكوين الموارد البشرية المؤهلة علما وعملا من خلال دورات تدريبية لإطارات ومحاسبي القطاع المصرفي تمهيدا للعمل بالاقتراح الموالي (التبني التدريجي للمعايير الشرعية).

– التبني التدريجي للمعايير الشرعية التي تصدرها هيئة المحاسبة والمراجعة للمؤسسات المالية الإسلامية. إذ من غير المنطقي أن تعمل الجزائر – التي ينص دستورها على أن دين الدولة هو الإسلام – جاهدة لمسايرة المعايير الدولية للمحاسبة، وتهمل المعايير المحاسبية التي تتقيد بأحكام دين الدولة.

– توسيع ممارسة عقود الإيجار التمويلي في مختلف المجالات التجارية والصناعية والخدمية والإسكان في إطار ضوابط المعيار الشرعي رقم 09 السالف الذكر، سواء كان أحد طرفي العقد البنوك أو غيرهم.

– الترخيص للمؤسسات المالية الإسلامية خاصة المصارف بأولوية تطبيق مقتضيات المعايير الشرعية عوضا عن النظام المحاسبي المالي في العقود التي تخالف أحكام الشريعة الإسلامية أو تتضمن بعض تفاصيلها وتطبيقاتها شبهات قوية.

هذا والله أعلى وأعلم.

قائمة المراجع

1. أحمد شوقي سليمان، المخاطر المحيطة بصيغة الإجارة المنتهية بالتمليك وكيفية الحد منها، مجلة الإقتصاد الإسلامي العالمية، العدد 61، يونيو 2017.
2. الجريدة الرسمية، العدد رقم 19 الصادر يوم 2009.03.25، القرار المؤرخ في 2008.07.26، يحدد قواعد التقييم والمحاسبة ومحتوى الكشوف المالية وعرضها وكذا مدونة الحسابات وقواعد سيرها.
3. الجريدة الرسمية، العدد رقم 74، الصادر بتاريخ 2007.11.25، القانون رقم 07-11 المتضمن النظام المحاسبي المالي.
4. شركة شورى للاستشارات الشرعية، الشامل في الإجارة، مرجع محمّل من الموقع: www.shura.com.kw
5. طارق عبد العال حماد، موسوعة معايير المحاسبة، الجزء الخامس، الدار الجامعية، الإسكندرية، مصر، 2006.
6. علي أبو الفتح أحمد شتا، المحاسبة عن عقود الإجارة المنتهية بالتمليك في المصارف الإسلامية من منظور إسلامي، المعهد الإسلامي للبحوث والتدريب، البنك الإسلامي للتنمية، جدة، المملكة العربية السعودية، بحث محمل من الموقع: www.iefpedia.com/arab
7. محمد بشير علية، القاموس الاقتصادي، المؤسسة العربية للدراسات والنشر، بيروت، بدون سنة نشر.
8. محمود عبد العال، المعالجة المحاسبية لأدوات التمويل الإسلامي، الطبعة الأولى، دار القلم للنشر والتوزيع، دبي، الإمارات العربية المتحدة، 2013.
9. نزيه حمّاد، معجم المصطلحات الماليّة والاقتصاديّة في لغة الفقهاء، الطبعة الأولى، دار القلم، دمشق، 2008.
10. هيئة المحاسبة والمراجعة للمؤسسات المالية الإسلامية، المعايير الشرعية، إصدار عام 2015، دار الميمان للنشر والتوزيع، الرياض، المملكة العربية السعودية، بدون سنة نشر.
11. هيئة المحاسبة والمراجعة للمؤسسات المالية الإسلامية، معايير المحاسبة والمراجعة والضوابط للمؤسسات المالية الإسلامية، إصدار 2007، مرجع محمل من الموقع الرسمي لموسوعة الاقتصاد والتمويل الإسلامي: www.iefpedia.com/arab
12. وزارة الأوقاف والشئون الإسلامية، دولة الكويت، الموسوعة الفقهية، الجزء الأول، ص 252. مرجع محمل من الموقع الالكتروني للمكتبة الشاملة: www.shamela.ws/index.php/book

توجه الدراسات المحاسبية على مستوى رسائل الدكتوراه في الجامعة الجزائرية

د. مقدم خالد
جامعة: قاصدي مرباح ورقلة
Email: mokd80@yahoo.com

د. طلبة عادل
جامعة: العربي التبسي تبسة
Email : adiltolba@yahoo.fr

ملخص باللغة العربية:

نظر للأهمية الكبيرة التي يحظى بها البحث العلمي بما فيه البحث المحاسبي، والذي شهد تطور كبير وأهمية بالغة لدى العديد من الدول المتقدمة على وجه الخصوص، لذا يتعين على المؤسسات التعليمية – بما فيها الجامعة الجزائرية–العمل باستمرار على تطوير برامجها التعليمية لمواكبة متطلبات السوق من خلال تأهيل الخريجين واكسابهم المهارات والخبرات اللازمة من جهة. ولتطوير البحث المحاسبي من جهة اخرى، وفي هذا الإطار تهدف هذه الورقة البحثية إلى تسليط الضوء على توجه الدراسات المحاسبية لرسائل الدكتوراه في الجامعة الجزائرية.

وقد توصلت هذه الدراسة إلى وجود تنوع في المواضيع و الإشكاليات المطروحة برسائل الدكتوراه ، في حين أنها اعتمدت بشكل أساسي على مدخل اتخاذ القرار والمنهج الاستقرائي ، كما انها اقتصرت في جانبها التطبيق على عينات صغيرة نوعاً ما ، وهذا يرجع لظروف المرتبطة بتوفير البيانات والمعلومات ، كنتيجة لعدم وجود مصدر أو بنوك معلومات و ضعف التعاون بين المؤسسة والجامعة وبين الجامعة والمنظمات المهنية في المحاسبة ، والذي اثر سلبا على التوجهات البحثية للرسائل الدكتوراه في مجال المحاسبة وقلل من فعاليتها وقيمتها المضافة في سبيل تحسين الممارسات المحاسبية وتقديم الحلول للمشاكل.

الكلمات المفتاحية : المحاسبة؛ نظرية المحاسبة؛ التعليم والبحث المحاسبي؛ الجامعات الجزائرية.

Abstract:

Due the great importance enjoyed by scientific research**,** including accounting research, Which has witnessed great development and great importance in many developed countries in particular, So the educational institutions - including the Algerian University - should continue to develop their educational programs to meet the requirements of the market through the rehabilitation of graduates and acquire the necessary skills and expertise, and to develop accounting research. In this context, this paper aim to highlight the direction of the accounting studies of doctoral thesis at the Algerian University.

This study found a variety of topics and problems posed by doctoral thesis, while as adopted Basically on the decision-making approach and the inductive approach, It is also limited in its application side to small samples, As a result of the lack of information bank and weak cooperation between the institution and the university and between the university and professional organizations in accounting, Which negatively affected the research directions of doctoral dissertations in the field of accounting and reduced its effectiveness and added value in order to improve accounting practices and provide solutions to problems.

Keywords: Accounting; Accounting Theory; Education and Accounting Research; Algerian universities.

مقدمة:

تتميز المحاسبة كغيرها من العلوم او المهن بالتطور المستمر من حيث الدور الذي تلعبه في الاقتصاد، ومن حيث الممارسات المحاسبية وطرق وأساليب تطبيقها، هذا التطور كان متلازم منذ الحضارات القديمة حيث كانت تطور من أجل تلبيات الاحتياجات المتجددة لطبيعة المعاملات الاقتصادية كتطور الائتمان في المعاملات التجارية، وتطور مفهوم الثروة وأساليب إدارتها والرقابة عليه، بالإضافة إلى مفهوم الارباح والايرادات والمصاريف ، إن التطور الذي شهدته المحاسبة يرجعه الباحثين إلى عاملين، فالعامل الاول والاساسي يعود إلى ممارسي مهنة المحاسبة حيث كان لهم السبق من حيث البحث وتطبيق أساليب جديد من أجل الوفاء بالمتطلبات المحاسبية المفروض عليهم في بيئتهم وزمانهم، حيث كانت هذه الاساليب عبارة عن حلول عملية (برغماتية) لمشاكل تصدفهم أثناء إعداد القوائم المالية سرعان ما تصبح هذه الحلول ممارسات مقبولة او متعارف عليها ، وهذا على أساس نجاعتها العملية، من جهة اخرى ساهمت البحوث وأراء الأكاديميين بشكل فردي من بين أهم العوامل المؤثرة في الممارسات المحاسبية حيث يمكن القول ان هذا التأثير تزايد وأصبح واضحاً في النصف الثاني من القرن العشرين حيث تعتبر سنوات الستينات العصر الذهبي لهذه البحوث وتأثيراتها ، أين ساهمت بشكل جدي في خلق نقاش وفي طرح أفكار وتوجيه الممارسات المحاسبية وإعداد المعايير.

من خلال هذه الورقة سنقوم بدراسة التوجهات البحثية في مجال المحاسبة المرتبطة بالحصول على شهادة الدكتوراه على مستوى الجامعة الجزائرية.

أولا: التطور التاريخي بين الممارسات المحاسبية والنظرية المحاسبية :

نتج عن الثورة الصناعية نمو في المصانع والمؤسسات وتحولها من مؤسسات فردية وعائلية إلى مؤسسات مساهمة وهذا من أجل تغطية الاحتياجات المالية لنمو المتسارع لاستثماراتها، حيث نتج عن هذا التطور في المليكة وإدارة المؤسسة إلى ضرورة تطوير وسائل الرقابة على تلك الاموال الموكلة للغير من أجل استثمارها، وفي ظل ضعف تلك الوسائل والتي من بينها الممارسات المحاسبية ؛ ظهر تضارب المصالح بين الملاك والإداريين من أجل تحقيق أكبر قدر من المنافع في ظل غياب تأكيد حول حقيقة النتائج ومستويات الأداء الفعلية ، حيث أنه لم تكون هناك مرجعية محاسبية يمكن الاحتكام إليها بل كان إعداد القوائم المالية يتم ومن طرف المحاسب وفقاً لرغبت الادارة والذي كان يتم من خلال اختيارها لطرق المحاسبية التي تناسب احتياجات دون النظر إلى مدى قدرة هذه الاختيارات المحاسبية في تقديم صور حقيقة يمكن للمساهمين من خلالها التقييم الفعلي لوضعية المؤسسة، مما وضع المحاسب في قفص الاتهام باعتباره مسؤولاً عن إعداد القوائم وهذا من خلال إنشاء الجمعيات المهنية التي كان لها الفضل في محاولة صياغة النظرية المحاسبية وتنظيم الممارسات المحاسبية. وكانت هذه المحاولات عبر ثلاثة مراحل:[1]

1. مرحلة مساهمة الإدارة (1900-1933) حيث تمتعت إدارة شركات المساهمة غالبا بسيطرة تامة على اختيار المعلومات المالية، وحددت مفهوم ومضمون الإفصاح بما يتناسب مع مصالحها.
2. مرحلة مساهمات المجمعات المحاسبية المهنية والعلمية(1933-1973) حيث بذلت جهود بحثية مكثفة لإيجاد مبادئ محاسبية مقبولة عموما (GAAP).
3. مرحلة تسييس: (Politization) :عملية إنشاء و تطوير المعايير المحاسبية والتي بدأت منذ عام 1973 ،حيث تم التخلي علميا ورسميا عن البحث لإيجاد مبادئ محاسبية مقبولة عموما وتم تبني مدخل وضع إطار مفاهيمي نظري ، يعد دستورا موجها للتطوير المحاسبي المستقبلي في صياغة معايير محاسبية، تمثل حلولا متناسقة للمشاكل المحاسبية المعاصرة ويُكون هذا الإطار المفاهيمي في الوقت نفسه دليلا لتطوير حلول متناسقة للمشاكل المحاسبية المستجدة .

شهدت هذه المراحل جدلاً مهنياً وأكاديميا برز من خلال الدراسات التي أعدتها المنظمات المهنية بالإضافة إلى مختلف الباحثين من شتى مناطق العالم، حيث كان لهذه الدراسات أثر كبير على خلق نقاشاً حول واقع وأفاق بعض الممارسات المحاسبية.

1.1 مفهوم النظرية المحاسبية : عرفت الجمعية الأمريكية للمحاسبة(AAA)نظرية المحاسبة بأنها "مجموعة من المفاهيم الأساسية وما ينبثق عنها من مبادئ تشرح للمحاسب وتقوده في عملية تشخيص وقياس وتوصيل المعلومات الاقتصادية بغية تمكين المستفيدين من اتخاذ القرارات وممارسه الأحكام".[2] فهي مجموعة من الطرق والمبادئ والمفاهيم والأحكام والمعايير والمصطلحات المترابطة والمتناسقة والمتكاملة التي تهدف إلى تفسير الحقائق المالية وإرشاد العملية المحاسبية، من أجل قياس وتوصيل المعلومات المالية والاقتصادية لذوي العلاقة[3].

2.1 أهمية وضع نظرية للمحاسبة : تظهر أهمية و جود نظرية للمحاسبة في ما يلي:[4]

- المحاسبة كعلم في حاجة ماسة إلى إطار لنظرية عامة، وهذا بعد الممارسات الطويلة لها في غياب مثل هذه النظرية؛
- تساهم النظرية في تحقيق ركن الموضوعية في البيانات والمعلومات التي تظهرها المحاسبة وتفسر طبيعة المجهودات المرتبطة بها؛
- وجود هذه النظرية بما تتضمنه من فروض ومبادئ علمية تؤدي إلى خلق كيان ملموس للمحاسبة ويضعها في مصاف العلوم الاجتماعية المتقدمة، بدلا من أن تكون مجرد وسيلة للتسجيل و التبويب والعرض ليس إلا؛
- تعتبر النظرية بما تتضمنه من فروض و مبادئ؛ الأساس الذي يُعتمد عليه في الاختيار بين الأنظمة والطرق البديلة التي يمكن استخدمها في التطبيق العملي؛
- تساعد النظرية على تحديد المجالات الأساسية للعلم وبحوثه التطبيقية وعلاقته بغيره من العلوم، كما تهتم النظرية بتحديد مدلولات المفاهيم تحديدا واضح وتمييزها عما يشابهها من المفاهيم المستخدمة في العلوم الأخرى؛

- تساهم النظرية في مجال المحاسبة على دراسة الأسباب التي أدت إلى وجود قواعد وإجراءات معينة، والمنطق الذي تحتويه هذه القواعد، ومدى مناسبتها للظروف الاقتصادية والاجتماعية القائمة في المجتمع؛

شهد مجال البحث في المحاسبة توسعاً متزايد نظراً لطبيعة المحاسبة وتشعب العوامل والظواهر المرتبطة بها ، حيث اختلفت مواضيع البحوث وطبيعتها وأهدفها ومنهجيتها أين شهدت تنوعا كبير اً حيث هتمت العديد من الدراسات بتصنيف منهجية هذا البحوث أين تم تصنيفها ضمن مداخل مختلفة وهذا وفقاً لطبيعتها أو طريقة القيام بها او الهدف منها. حيث اختلفت نتائجها ومستويات قبولها لدى المعنيين بالمحاسبة، ويرجع هذا إلى اختلاف طرق البحث والمداخل المتبعة لمحاولات بناء النظرية المحاسبية.

3.1مداخل تكوين النظرية المحاسبية : يحدد المنهج الخطوات التي يجب أن تتخذ في نظام معين من أجل الوصول إلى أهداف ذلك النظام[5]، وقد استُخدم عدة مداخل لوضع النظرية المحاسبية، حيث يوجد العديد من التصنيفات التي تبنها مختلف الكتاب والمؤلفين في مجال المحاسبة:

1.3.1المداخل التقليدية (غير النظرية): تتميز هذه المداخل بغياب الأسس النظرية إي دون الاعتماد على أسس علمية من أجل تأطير الممارسات المحاسبية، فالنظرية في هذا المدخل هي مجرد نتيجة لما استقر عليه التطبيق العملي، ويتم قبولها متى ما كانت توافق الممارسات المتعارف عليها من طرف المهنيين ويضم هذا المدخل ما يلي :

1. المدخل البراغماتي (مدخل عملي): يعتمد هذا المنهج في بناء النظرية المحاسبية على الواقع العملي والممارسات المحاسبية ويتسم هذا المدخل بالمنفعة، وأن الحلول والإجراءات المحاسبية المقترحة يجب أن تتطابق مع الممارسات العملية[6]. حيث يفترض أن تكون النظرية المحاسبية منسجمة مع واقع الممارسات المحاسبية.

2. المدخل السلطوي: يتم الاعتماد على الواقع العملي في بناء النظرية المحاسبية، يتميز عن سابقه بسلطة الهيئة المشرفة في فرض تطبيق الإجراءات والقواعد التي تم تحديد فائدتها ميدانيا وهذا من خلال ما تصدره هذه الهيئات من نشرات وتعليمات وتوجيهات محاسبية .

2.3.1المداخل النظرية: وتتميز بالاعتماد على خطوات علمية واضحة من أجل الوصول إلى بناء الاطار النظري حيث تعتمد هذه المداخل على المناهج العلمية التالية:

1. المنهج الاستنتاجي (الاستنباطي): يبدأ بالتحليل من العام إلى الخاص ويتم تطبيقه في المحاسبة وفق الخطوات التالية:[7]

- تحديد أهداف التقارير المالية؛
- تحديد الفروض المحاسبية الأساسية؛
- تحديد القيود الخاصة للقياس واستخدام المعلومة المحاسبية؛

- الإطار الذي يجب أن يتم فيه عرض المعلومات؛
- تحديد المفاهيم و المصطلحات المحاسبية؛
- استنتاج المبادئ العامة؛
- استخلاص القواعد والطر ق اللازمة للتطبيق.

ومن الخطوات أعلاه يمكن استخلاص مبادئ محاسبية مختلفة مع اختلاف الأهداف المحاسبية والطرق المستخدمة.

2. المنهج الاستقرائي: يقوم هذا المنهج على الانتقال من الجزء إلى الكل حيث ينطلق من الملاحظة و تحليلها وتفسيرها، ثم وضع الفروض الممكنة ثم اختبارها، فإذا ثبت صحتها يتم تعميمها لمبادئ وقوانين.

3. المنهج العلمي: يستخدم في هذا المدخل الاستقراء والاستنباط، فمن الناحية العلمية يصعب تطبيق كل من المدخل الاستقرائي والمدخل الاستنباطي بشكل مستقل.[8]

1.3.3المداخل على أساس الهدف منها : إن محاولة بناء إي نظرية محاسبية ينطلق من تحديد الهدف من بناءها وعلى هذا الاساس تختلف أهداف بناء النظرية وبالتالي توجهَها والممارسات التي يتم القبول بها حيث يمكن ان نميز بين المداخل التالية :

1. المدخل الاقتصادي: يعتمد هذا المدخل على تحديد ودراسة أثر الطرق والممارسات المحاسبية على الاقتصاد، وبالتالي فإن تحديد المبادئ المقبولة للممارسات المحاسبية يكون مرتبط بمدى تلاؤمها مع الحالة الاقتصادية.

2. المدخل الاجتماعي: يركز هذا المدخل على أثر الممارسات المحاسبية على المجتمع، و يفترض هذا المدخل وجود قيم اجتماعية مستقرة تستخدم كمعيار لتحديد نظرية المحاسبة.[9]

3. المدخل السلوكي: يرى هذا المدخل أن سلوك مستخدم المعلومة المحاسبية يؤثر في تحديد الإجراءات والمبادئ المحاسبية الواجب إتباعها.

4. المدخل الأخلاقي : إن مفاهيم المنهج الأخلاقي في بناء النظرية المحاسبية هي مفاهيم شخصية غير موضوعية وغير محددة ويصعب وضع تعريفات موحدة ومتفق عليها بشكل عام[10] ، ويعتمد هذا المدخل على العدل والحقيقة والوضوح. كصفات يجب أن تتصف بها المحاسبة، كأن تكون التقارير المالية خالية من الغش وتعبر عن الواقع، ويمكن استخدامها من جميع الأطراف دون تمييز. ويرتبط هذا المدخل باسم (Scott) الذي يعتبر أن المحاسبة علم إنساني يعتمد أساسا على المبادئ المنظمة للعلاقات الإنسانية، وقد عرض (Scott) في هذا الصدد ثلاث أسس عامة تمثل الأساس الفكري لاشتقاق المبادئ وإرساء القواعد المحاسبية المفيدة في الممارسات العملية:[11]

- يجب أن يترتب على الإجراءات المحاسبية المساواة العادلة بين مصالح كل من يهمهم أمر الوحدة المحاسبية؛

- يجب أن تقوم القوائم المالية على الصدق والدقة بحيث تعرض بصدق تام ودقة كافية، نتائج عمليات المشروع ومركزه المالي دون تشويه أو تظليل؛
- يجب أن تكون البيانات المحاسبية مبنية على النزاهة وعدم التحيز ولا تخدم مصالح مجموعة من المستفيدين على حساب مجموعة أخرى؛

كما أكد Scott على ضرورة مراجعة تلاءم هذه الإجراءات والمبادئ المحاسبية مع التغييرات الزمنية والمكانية إضافة إلى الثابت عليها قدر الإمكان.

5. مدخل الأحداث: يرى هذا المدخل أن المعلومات المحاسبية مهمة في اتخاذ القرار، وبالتالي فإنه يجب على المخرجات المحاسبية أن تتلاءم مع احتياجات متخذي القرار. حيث واجهت النظرية المحاسبية في تطورها ثلاثة أوجه تعارض رئيسية، وتتمثل هذه الأوجه المختلفة في محاولة الإجابة على الأسئلة التالية:[12]

- هل يجب أن يتم إعداد القوائم المالية بحيث توجه نحو حاجات مستخدمين بصفة خاصة، أم يجب توجيهها إلى حاجات القطاعات العريضة من المستخدمين بدون تحديد؟
- ما هو القدر من كل نوع من المعلومات المحاسبية التي يجب تقديمها لمستخدمي القوائم المالية؟
- ما هو نوع المعلومات المحاسبية المختارة لعرضها على المستخدمين؟

وعلى الرغم من ترابط هذه الأسئلة، إلا أن نظرية أو مدخل الأحداث قد تعرض لكل منها على حدى ويفترض منهج الأحداث تعدد مستعملي المعلومات المحاسبية وتنوعهم، وأنه يجب على المحاسبين ألا يحاولوا تصميم القوائم المالية بحيث توجه لمجموعة أو طائفة معينة عند إعدادها للنشر.

4.1أشكال النظريات المحاسبية : ساهمت المناهج العلمية في بناء النظرية المحاسبية بمختلف أشكالها، حيث اختلافات من حيث الظواهر أو المشاكل التي عالجتها هذه النظريات والتي كما أشرنا سابقا أنها نظريات متوسطة وليست شاملة مما جعلها متنوعة هذا راجع إلى المداخل التي اعتمد عليها الباحثون من حيث وجهة نظرهم فمنهم من عالج القضايا الأخلاقية، أو السلوكية، كما اهتم بعضهم بالجانب الاجتماعي أو الاقتصادي للمحاسبة، وهذا بالطبع بالاعتماد على المناهج العلمية السالفة الذكر. وبشكل عام فقد اتفق كثير من الكتاب على أن النظرية المحاسبية تضم اتجاهين رئيسين :

- النظريات المعيارية : وهي النظريات التي تهتم بما يجب أن يكون وليس بما هو قائم؛
- النظريات التفسيرية(الإيجابية) : حيث تميز بأنها وصف لما هو موجود من ممارسات محاسبية ومحاولة تصنيفها وتفسيرها وفقاً لمنفعتها الموجودة لغرضها.

1- النظرية المعيارية : تحاول النظرية المعيارية أن تصف مقدماً ما هي البيانات التي يجب توصيلها؟ وكيف يجب عرضها؟ ذلك أنها تحاول شرح ما يجب أن يكون وليس ما هو كائن فعلا[13]، فبعد انهيار الأسواق المالية سنة 1929 وانفجار الأزمة العالمية الذي كان من أسبابها الممارسات المحاسبية. أصبحت الحاجة ضرورية للبحث عن نظرية المحاسبة وتحقيق

بعض الأهداف المرجوة حيث كان هدف هذه البحوث هو تطوير نظرية معيارية تحاول الإجابة عن السؤال كيف يجب أن تكون عليه الممارسات المحاسبية من أجل التغلب على الانهيارات التي مست الأعمال[14].

فالمدخل المعياري يهدف إلى استنباط معايير للسلوك واقتراح حلول نموذجية للإجراءات المحاسبية، حيث أن هذا الاتجاه في تجميع المعرفة هو اتجاه عقلي يعتمد بالدرجة الأولى على المدخل الاستنباطي[15].

2- النظريات الإيجابية (التفسيرية) : تهتم هذه النظريات أساسا بما يقوم المحاسب بعمله في التطبيق العملي فعن طريق ملاحظة ومشاهدة الممارسات العملية يتم استخلاص أوجه الشبه في المعالجات المتعددة لظاهرة معينة وبتجميع عدد كاف من الاستقراءات (القراءات) يمكن الوصول إلى مجموعة من التعميمات المترابطة والتي تصلح كأساس لتكوين النظرية[16]، حيث يرتكز هذا النوع من البحوث على تحديد الأهداف والغاية من الممارسات القائمة، وهذا من خلال استقراء تلك الممارسات، فمن خلال تجميعها والمقارنة بينها يتم استنتاج أو طرح حلول للمشاكل المحاسبية المتعلقة بالممارسات المحاسبية المدروسة، فمن الدراسات الوصفية للممارسات التطبيقية يمكن تقييم وانتقاد تلك الممارسات، كما يمكن تحديد مجالات التعارض في مجال التطبيق العملي ومن ثم استبعاد تلك الممارسات المتعارضة وغير المتناسقة[17].

تضم النظرية الإيجابية الوصف والتفسير والتنبؤ[18]، فقد اعتمدت هذه البحوث على التطور الذي شهدته التقنيات الكمية والنظرية النيوكلاسيكية في الاقتصاد إضافة إلى ما شهده الاقتصاد المالي وتقنيات معالجة المعلومات من تقدم[19]؛ فاستفادت من أدبيات الاقتصاد التي نشرت قبل هذه الفترة من قبل بعض الاقتصاديين وأشهرهم ميلتون فريدمان أستاذ الاقتصاد في جامعة شيكاغو الذي ركز على المدخل الإيجابي في الاقتصاد منطلقا من تأثير القرارات الاقتصادية المتخذة كتخفيض معدلات الفائدة في سلوك متخذي القرارات من المستثمرين والمستهلكين.

أشار Zimmermen &Watts إلى أن الغرض من تطوير نظرية إيجابية في المحاسبة والتي من خلالها تزيد من فهمنا للدوافع وضع معايير محاسبية ومعرفة أثارها على مختلف الأفراد وتخصيص الموارد بالإضافة إلى كيفية تأثير هذه المجموعات في عملية وضع المعايير[20].

فيما اعتبرت النظرية الإيجابية للمحاسبة نقلة نوعية في مجال التنظير المحاسبي، وهذا بمحاولتها تجاوز البحوث المعيارية وصعوبة إسقاط نتائجها وربطها مع واقع الممارسات المحاسبية وكغيرها من النظريات في مختلف المجالات فقد أشار القاضي حسين إلى الانتقادات التالية :

1. عدم صلاحية منهج العلوم الطبيعية للبحث في المحاسبة وغيرها من العلوم الاجتماعية الأخرى.
2. إخفاق أصحاب هذه النظرية في تطبيق الاختبارات التجريبية أو التحقق للتأكد من سلامة فروضها.

على الرغم من هجوم أصحاب المدخل الإيجابي على المدخل المعياري والنتائج التي توصل إليها أنهم وضعوا افتراضاتهم واختبروا نتائجها من خلال المدخل المعياري نفسه، ومن ثم وقعوا بالدائرية وضلوا داخل المدخل المعياري ذاته ولم ينتبهوا

إلى أن الخلل يكمن في المدخل المعياري نفسه أكثر من تطبيق المنهج الإيجابي. والجدول رقم (01) التالي يوضح المقارنة بين النظريتين .

الجدول رقم (01): الأسئلة التي تنطلق منها كل البحوث المعيارية والبحوث الإيجابية

أسئلة البحوث المعيارية	أسئلة البحوث الإيجابية
1) كيف ينبغي أن تعالج عقود الإيجار في الميزانية العمومية ؟ 2) كيف تتم المحاسبة عن التغير في الأسعار؟ 3) كيف تتم المحاسبة عن التغير في أسعار صرف العملات بالنسبة للشركات ذات الفروع الأجنبية ؟ 4) كيف يمكن تقييم المخزون ؟ 5) ما الذي ينبغي أن يتم التقرير عنه في القوائم المالية السنوية ؟ 6) أينبغي أن يتم تدقيق القوائم المالية المرحلية ؟ 7) كيف ينبغي أن تتم عملية التجميع بالنسبة للحقوق الأقلية في القوائم المالية المجمعة؟	1) يوجد هناك نقاش كبير حول احتياجات مستخدمي القوائم المالية، فلماذا لا يوجد هناك اهتمام من طرف معدي القوائم المالية ؟ وما هي القوى المؤثرة في ذلك؟ وما هو أثر هذه النقاشات على الممارسات المحاسبية ؟ 2) لماذا أغلب المؤسسات تستمر في تخصيص التكاليف على مراكز الأداء ؟ 3) لماذا تغير المؤسسات التقنيات المحاسبية ؟ 4) لماذا تغير المؤسسات المدققين ؟ 5) لماذا تم اتهام مهنة المحاسبة بالتحيز مما أدى إلى إنشاء هيئة مهنية FASB,APB,CAP والتي لعبت دورا في تبيين GAAP ؟ 6) كيف يؤثر التنظيم الحالي على الممارسات المحاسبية ؟ 7) لماذا تستمر بعض الشركات في استعمال طريقة التكلفة التاريخية عند حساب الاستهلاك لأغراض أخرى غير أغراض الضريبة؟ 8) لماذا تعمل شركات المحاسبة العامة ضمن إتحادات ؟ 9) لماذا تختلف المحاسبة على أساس النقد عن المحاسبة على أساس الإستحقاق ؟ 10) ما هو أثر مسار الحصول على شهادة محاسب عمومي قانوني(CAP) على الممارسات والبحوث المحاسبية ؟ 11) ما هو أثر تركيز البحوث على برامج التعليم المحاسبي على متطلبات الحصول على CAP؟ 12) لماذا فشلت المحاسبة في تركيز الأخلاقيات المهنية؟

Source : Charles christenson, The Methodology Of Positive Accounting, **The Accounting Review**, Vol .58 .N°1(jun 1983), P 4

يظهر الجدول أعلها الاشكاليات التي قد تعالجها النظريتين فعلى مستوى النظرية المعيارية نجد مثلاً السؤال رقم 2 كيف تتم المحاسبة عن التغير في الأسعار؟ فالإجابة على هذه الاشكالية تعني ان نتائج البحث قد تتوصل لطرق معينة يمكن من خلالها المحاسبة عن التغير في الاسعار إي ستقدم لنا طريقة او مجموعة من الطرق التي يجب ان تعتمدها المؤسسات عند وجود مشكل التغير في الاسعار؛ في حين أن البحث في هذا المجال من خلال النظرية الايجابية يكون الهدف منه البحث عن حل للمشكل تغير الاسعار لدى المؤسسات من خلال إيجاد وتحديد طرق المحاسبة عن التغير في الاسعار والتي تستطيع المؤسسات تطبيقها بأكثر فعالية مع مراعاة البيئة الاقتصادية والثقافية والقانونية التي تعمل فيها المؤسسة .

إن الاجابة عن هذا السؤال من الجانب المعياري يوفر مجموعة من الحلول تختلف مستويات قبولها لدى الممارسين الباحثين على حسب نوعية هذه الحلول المقدمة ومدى قدرتهم على تطبيقها ومدى فعالية تطبيقه وفقاً لظروف المحيط بهم؛ هذا الحل التي تتوفر هذه الشروط وهو النتيجة المرغوبة والتي تسعى البحوث الايجابية للوصول إليه، إن وجود بحوث إيجابية تسعى لإيجاد حلول لما يواجهه الممارسين من مشاكل وفقاً لبيئة والمعطيات التي تحيط بهم أمر ضروري لتحسين الممارسات، من جهة أخر الحاجة إلى الإجابة عن هذه المشكلة قد يكون موضوع بحث معياري والذي قد يتوصل إلى نفس نتائج البحوث الإيجابية دون تركيزه على مدى القدرة على تطبيقه، فمن خلال هذين النظريتين قد تتفق الإجابتان بين الباحثين عن الحلول لكن تختلف من حيث أن الأول يحدد من هو الأفضل دون مراعاة إمكانية تطبيقه أما الثاني فيبحث عن الأفضل والتي يمكن تطبيقه، ولهذا فإن البحث المعياري لا يمكن ان يقوم دون الاعتماد على ما هو واقع في الممارسات المحاسبية واستخراج الاشكاليات واستشراف للمشاكل الممكنة والبحث عن حلول لها ؛ فالباحث عن الجواب المعياري لا يستطيع أن يتقدم في بحثه دون الإطلاع على هذه الطرق المطبقة وأثرها، إضافة إلى إيجابياتها وسلبياتها على المحتوى المعلوماتي للقوائم المالية ومن جهة أخرى فإن المحاسب لا يستطيع أن يغفل بشكل كلي نتائج البحث المعياري بما أن الحلول المقترحة من طرفه هي أفضل ما يمكن تطبيقه.

لهذا يمكن القول أن الجانبين متكاملين ولكل منهم دوره في إثراء المعرفة المحاسبية والارتقاء بالجانب التطبيقي منها، ولاشك أن الحجم الهائل للبحوث التي صدرت ولا زالت تصدر دليل على جدوى نتائجها، والتي كان لها دور بارز في ظهور العديد من النظريات والمداخل المختلفة لبناء النظرية المحاسبية.

5.1 مفهوم وأهمية التعليم المحاسبي : يتم التفريق بين التكوين والتعليم المحاسبي حيث يخص الاول التدريب المرتبط بالمهنيين والذي يرتبط بشكل مباشر بإعداد المرشحين لممارسة مهنة المحاسبة بالإضافة إلى التدريب المستمر من اجل تحسين الكفاءة والمحافظة على حسن الاداء المهنيين للممارسيين اما التعليم المحاسبي فيرتبط بالإعداد الاكاديمي الذي يتحصل عليها الطلبة المنتسبين لمجال المحاسبة على مستوى الجامعات والكليات المتخصصة في مجال التعليم والبحث في مجال المحاسبة ؛ حيث يتفق المهتمين بمجال المحاسبة ان تطوير التعليم المحاسبي ينعكس بشكل إيجابي على مستوى المهنة، حيث يعتبر التعليم مهم في تطوير أي مهنة، فالمستوى التعليمي يؤثر في مهنة المحاسبة والممارسات المحاسبية، فالبيئة المحاسبية المعقدة والمتقدمة تحتاج إلى مهارات عالية؛ حيث تكمن اهمية التعليم المحاسبي فما يلي :

1. يساعد التعليم المحاسبي الجيد والفعال في إعداد وتأهيل إطارات محاسبية وذلك من خلال إمدادهم بالمعارف والمهارات المحاسبية المتنوعة وبما يمكنهم من قدرة الحصول على البيانات وتوصيل المعلومات والقدرة على استخلاص النتائج والتقييم وغيرها.

2. يساعد التعليم المحاسبي بتزويد الإطارات المحاسبية العاملة في الوحدات الاقتصادية المختلفة بأهم التطورات التي ترافق المهنة من خلال تطوير المبادئ والمعايير المحاسبية وتطوير المحاسبين بالمعارف المستجدة من خلال برامج التعليم المحاسبي المستمر.

3. تساعد برامج التعليم المحاسبي بالإيفاء بمتطلبات واحتياجات التنمية الاقتصادية والاجتماعية وتلبية احتياجات سوق العمل من الاطارات المحاسبية.

4. يساعد التعليم المحاسبي في تحديد احتياجات ومتطلبات الوحدة الاقتصادية من البرامج والدورات التدريبية ومعالجة المشاكل المستجدة التي تواجهها هذه الوحدات.

5. يساعد التعليم المحاسبي في تطوير المهنة من خلال تطوير المناهج العلمية وفق المستجدات الحديثة فضلاً عن المساعدات في تطبيق هذه التطورات على أرض الواقع من خلال الاطارات لمحاسبية العاملة في الوحدات الاقتصادية.

6.1 أهمية البحث المحاسبي في تطوير الممارسات المحاسبية : إن تأثير البحث على أي مجال يمكن لأي شخص عادي أن يلاحظ هذا التأثير ففي مجال الطب وتحقيق فوائد للمجتمع، حيث تم تطور أساليب العلاج والتكنولوجيا المستعملة وأدوية جديدة، إلا انه في المحاسبة يصعب تحديد هذا الاثر .

إن ارتباط المحاسبة الواسع بيئتها وتعدد جوانب التأثير فيما بينها أفرز عدة وجهات نظر للمحاسبة وهذا من ناحية دورها والعلاقة التي تربطها بعناصر المشكلة لبيئتها. فقد اختلف تحديد الأهداف بين الباحثين، حيث أن هذا الاختلاف بين الباحثين لم يكن في أهداف القوائم المالية فقط بل تعدد إلى طريقة تحديد هذه الأهداف .

فمن خلال هذا التوجه الذي فرضته طبيعة المحاسبة نتج عنه عدم وجود نظرية محاسبية بل هناك عدة نظريات متوسطة أو صغيرة اهتمت بمجال أو أحد النواحي التي تخص المحاسبة وتنبع النظريات ذات المدى المتوسط من الاختلافات في أسلوب تصور الباحثين لكل من مستخدمي المعلومة المحاسبية والبيئة التي يفترض أن يقوم فيها كل من مستخدمي ومعدي المعلومات بسلوكيات وتصرفات معينة .

وفي ظل التغير المستمر للبيئة المحاسبية فإن إعادة النظر أو تنقيح هذه النظرية يعتبر إلزامياً من أجل تحقيق الغرض الأساسي للنظرية هو التفسير العلمي للظواهر وإعطاء الحلول الممكنة حيث العجز أو عدم القدرة على مواكبة إحدى هذه النظريات لمستجدات البيئة المحاسبية يعني حتمية التخلي عنها والبحث عن أخرى ملائمة.

2.2 إشكالية الهوى بين الأكاديميين والممارسين : تكمن الهوة بين المهنيين والاكاديمي في اختلاف نظرتهم للمحاسبة بشكل عام فالمهنين عندما تواجهم مشكل جديد او عندم يطرأ عليهم معاملات جديد تحتاج إلى تأطير محاسبي فإن تركيزهم ينحصر في إيجاد حلول تقنية قابلة لتطبيق في أسرع وقت ممكن فغالب ما يتم الرجوع إلى خبرتهم السابقة والمشاكل السابقة التي تتشابه معها بشكل معين من أجل إيجاد الحل بين ينظر الاكاديمي لمثل هذا الامر على انه فكرة جديدة تحتاج إلى مصطلحات وطرق جديد لدرستها بالإضافة إلى الاعتماد على الحلول الرياضية باعتبارها مختصرة

بالإضافة إلى انها واضحة من حيث الاقناع[21]. يشير Parker, L. D, et la إلى وجود انقسام بين إهتمامات الاكاديميين والمهنيين فيما يلي :[22]

- يعتبر الأكاديميين كنخبة لهم مصطلحاتهم الخاصة، كما يستعملون علاقة رياضية معقدة قد تقوف إمكانيات الفهم لدى المهنيين، حيث يركز الأكاديميون بشكل اساسي على النشر وليس بغاية تعميم المعرفة او تحسين الممارسات.
- لا يهتم الممارسيين بأي نقاش او تحديات الوقت الراهن، كما يترددون في نشر بياناتهم، في حين يرود مساعدة الأكاديميين لكن لا يسمحون لهم بدخول مؤسساتهم.
- غالبا ما يعتبر الممارسيين ان المصطلحات والافكار التي قد يأتي بها الأكاديميين مجرد طرف علمي.

ثانيا: واقع التعليم والبحث المحاسبي في الجزائر :

تعمل المؤسسات التعليمية باستمرار على تطوير برامجها التعليمية لمواكبة متطلبات السوق وبما يتماشى مع معطيات العصر لتأهيل الخريجين واكسابهم المهارات والخبرات اللازمة لسوق العمل. فالتلازم بين التعليم والممارسة المهنية أمر في غاية الاهمية لتقدم المهن، والمحاسبة كغيرها من المهن تحتاج الى مؤسسات تعليمية ترفع من مستوى التكوين في مجال المحاسبة، من خلال منح المعرفة والمهارات والقيم والأخلاق المهنية –كما ورد في معيار التعليم المحاسبي الدولي رقم(4)–، وسيتم التطرق الى واقع التعليم المحاسبي في الجزائر من خلال ما يلي:

1.2: نقائص التعليم المحاسبي في الجزائر : في ظل الإصلاح المحاسبي في الجزائر شهد التعليم المحاسبي في بداية هذا الإصلاح جملة من النقائص، أهمها

- القطيعة الموجودة بين الجامعة و بيئتها الخارجية على مختلف المستويات و خصوصا المساهمة في إصلاح النظام المحاسبي، و التي تتضح من خلال نسبة تمثيله في المجلس الوطني للمحاسبة الذّي تولى مهمة تحديث النظام المحاسبي و التي لا تتعدى 08% ، في حين يفترض أن تكون له علاقة مهمة بالإصلاح، على اعتبار أن للأستاذ الجامعي معرفة علمية معتبرة حول القضايا والمشاكل المحاسبية المختلفة، كما ان الفجوة بين الجامعة و المؤسسات الاقتصادية تؤثر سلبا على التعليم المحاسبي الجيّد الذي يتطلب إجراء تربصات ودراسات ميدانية تسمح للطلبة بمعاينة مختلف العمليات المحاسبية؛
- عدم وجود برامج تعليمية موّحدة وطرق تدريس متجانسة في مختلف الجامعات الجزائرية لمواجهة المشاكل التي تعترض العملية التعليمية أثناء الفترة الانتقالية لتطبيق النظام المحاسبي المالي، رغم تدارك هذا النقص من خلال القرار الوزاري رقم 581 المؤرخ في 2014/07/23 والقرار الوزاري رقم 640 المؤرخ في 2014/07/24 واللذان يحددان برامج التعليم في التعليم القاعدي والسنة الثانية ليسانس؛
- عدم مساهمة وزارة التعليم العالي والبحث العلمي في تهيّئة البيئة الجامعية واجراء الدورات التكوينية للأساتذة الجامعيين، حول النظام المحاسبي المالي، وبالتالي المساهمة في تكوين نخبة لها دراية ومعرفة دقيقة بالنظام و مؤهلة

لتكوين الإطارات. وقد تطلب هذا الوضع من المدارس والجامعات والمعاهد المتخصصة في التعليم المحاسبي القيام بمجهودات حتى تتكيف مع المستجدات في ميدان المحاسبة، وتمكن من تلقين الطلبة وزيادة معارفهم حول المعايير المحاسبية الجديدة و الإلمام بها،

- تدريس مقاييس في تخصص المحاسبة من طرف اساتذة جامعين غير مختصون مما يؤثر سلبا على جودة تكوين الطلبة؛
- يتم تدريس الإعلام الآلي بشكل نظري في ظل غياب الإمكانيات التي تتيح تفعيل الدروس التطبيقية وتعميمها، حيث أن خريجي الجامعة يجدون صعوبة كبيرة في التأقلم مع البرامج المحاسبية والأجهزة المستعملة من طرف المؤسسات الاقتصادية؛
- عدم الاهتمام الكافي بتعليم اللّغات الأجنبية (خاصة الانجليزية)، و الذي لا يتماشى مع الانفتاح الاقتصادي للجزائر، خصوصا و أن وظيفة الاتصال تعتبر من أهم الوظائف المحاسبية التي تقوم على استقبال المحاسب للبيانات و فهمها، و إرساله للمعلومات إلى مستخدميها.

1.1.2 جهود اصلاح التعليم المحاسبي : في ضوء النقائص انفة الذكر، يتطلب هذا الوضع من المدارس و الجامعات و المعاهد المتخصصة في التعليم المحاسبي القيام بمجهودات مستمرة ، حتى تتكيف مع المستجدات في ميدان المحاسبة، و تمكن من تكوين الطلبة و زيادة معارفهم حول المعايير المحاسبية الجديدة و الإلمام بها، و يمكن إبراز هذه المجهودات في النقاط التالية:

- عقد العديد من الملتقيات و الندوات حول الإصلاح المحاسبي في الجزائر في العديد من الجامعات الجزائرية؛
- إصدار العديد من الكتب و المؤلفات في مجال المحاسبة المالية، و التي تتلاءم مع التغيرات الحاصلة في ميدان المحاسبة في الجزائر؛
- الاهتمام وتشجيع فتح مخابر البحث العلمي المهتمة بموضوع المحاسبة، أو الميادين ذات الصلة على مستوى الجامعات؛ اضافة الى العديد من مشاريع البحث في مجال المحاسبة في السنوات الأخيرة، خاصة بعد الاهتمام بدراسات ما بعد التدرج في ميدان المحاسبة، و التخصصات ذات الصلة على مستوى العديد من الجامعات الجزائرية.

2.2 البحث العلمي في المحاسبة وتحدياته في الجزائر : يعتبر البحث العلمي بشكل عام أحد اهم سبل تطوير الحياة الانسانية في شتى المجالات، كما يعتبر البحث العلمي مقياس لتطور العلوم ومدى تأثيرها في هذه الحياة ، حيث شهد البحث في المحاسبة تطور كبير وأهمية بالغة لدى في العديد من الدول المتقدمة على وجه الخصوص وهذا نظراً لأهمية المحاسبة وتأثيرها ؛ وفيما يخص البحث في مجال المحاسبة في الجزائر فإنه يتميز بالخصائص التالية :

- عدم وجود قواعد بيانات تتعلق بالمعطيات والبيانات التي يمكن الاعتماد عليها في جوانب البحث المحاسبي؛ حيث يعتبر المصدر الوحيد في هذا الجانب مبادرة السجل التجاري الوطني وهذا بانتهاجه سياسية جديدة مرتبط بالاستفادة من قاعدة بياناته للحسابات الاجتماعية المودعة لديه والتي تعتبر شحيحة من حيث المعلومات التي توفرها من حيث النوع او الكم.
- الحصول على المعلومات المرتبطة بالقوائم المالية أو الممارسات والسياسات المحاسبية للمؤسسات تصنف في إطار السري والسري للغاية من طرف المؤسسات والموظفين ، وهذا نظرا للثقافة المنتشرة في تلك الأوساط حيث يمكن ان نميز بين أسلوبي في هذا الجانب للحصول على المعلومة وفي الحالتين يوجد تأثير سالبي على توجه ونوعية تلك البحوث :

1. يلجأ الباحثين في هذا المجال إلى علاقتهم الخاصة الذي يؤثر على طبيعة البحث حيث يضطر الباحث إلى اختيار المؤسسة على أساس مستوى علاقته بدلا من إحتياجاته البحثية من المعلومات والذي يعتبر كتحيز يؤثر على نتائج البحث كما يفقد البحث مصديقته،
2. يلجأ الباحث إلى تلك المؤسسة حيث يفرض عليه القبول بالمعلومات معينة يحددها الموظف وليس احتياجات البحث؛ كما قد تكون معلومات شحيحة ولا توفي بأغراض الاجابة على فرضيات بحثه، كما قد تكون غير ذات صلة ببحثه ، وفي كل الاحول كثيرا ما يضطر إلى تغير أسلوب أو موضوع الاشكالية بما يتلاءم مع تلك المعلومات التي إستطاع الباحث الحصول عليها.

- قلة الباحثين المتخصصين في مجال المحاسبة ويرجع هذا إلى عدم افتاح التعليم العالي على في درجة الماجيستير في المحاسبة باعتبارها خطوة اول للحصول على دراجة الدكتوراه والتخصص في مجال المحاسبة مما يسمح بالاهتمام الفعلي بالبحث والتعمق في هذا المجال، فرغم العدد الكبير من مسابقات الماجيستير وفق لنظام الكلاسيكي التي فتحتها الجامعة الجزائرية في مختلف الميادين البحث المؤطر في كليات الاقتصاد لم يكون حظ تخصص المحاسبة كبير فأولا مسابقة في هذا المجال كانت سنة 2003 بجامعة الاغواط، والتي كانت خطوة مشجعة للباقي الجامعة فيما بعد.

مع الاصلاحات التي شهدته التعليم العالي وانتهاج نظام (ليسانس، ماستر، دكتوراه) شهدة التكوين في مجال المحاسبة انفتاح أكبر، حيث قامت أغلب الجامعة بفتح تخصصات متنوعة في مجال المحاسبة على مستوى الماستر أما على مستوى الدكتوراه فلا يزال عدد المناصب ضعيف مقارنة بباقي التخصصات حيث بلغ عدد المناصب المفتوحة في مجال المحاسبة والميادين المرتبطة بها 76 منصب من إجمالي 412 في كليات العلوم الاقتصادية سنة 2017 بينما كان العدد سنة 2016 إلى 113 منصب من إجمال 815 ، والجدول التالي يوضح التخصصات وعدد المناصب في سنتين 2016 و 2017 في بعض الجامعات .

الجدول رقم (02) عدد مناصب الدكتوراه في تخصص المحاسبة المفتوحة للسنة الدراسية (2016- 2017) و(2017- 2018)

التخصص	محاسبة	محاسبة ومالية	محاسبة وجباية	محاسبة وتدقيق	تدقيق ومراقبة التسيير	بنوك ومحاسبة	محاسبة ومراقبة تسيير
2017	13	20	3	22	18	0	0
2016	6	47	11	31	7	6	5

إعداد الباحثين على أساس القرار الوزاري رقم 935 المؤرخ بتاريخ 31 جويلية 2016 و القرار الوزاري رقم 834 المؤرخ بتاريخ 27 جويلية 2017

- الفصل بين ممارسي مهنة المحاسبة والأكاديميين في مجال المحاسبة ، حيث رفض القانون 10- 01 في مادته (64) ممارسة الأكاديمين للمهنة المحاسبة بصفة فردية او بأسمائهم الخاصة بإعتبارها حالة تنافي مع إمكانية تعاقد الممارسين في مجال البحث بصفة تعاقدية أو تكملية[23]، حيث يمكن لهم النشاط في هذا المجال بصفة شركاء او مساهمين بصورة مؤقتة، حيث أن منع الأكاديمين من ممارسة مهنة المحاسبة يؤثر بشكل سلبي على المهنة وعلى توجهات الابحاث حيث يزيد من الفجوة بين التوجهات الاكاديمية والممارسات ففي أغلب الدول يُسمح لأكاديمين بممارسة مهنة المحاسبة، بإعتبارهم اكثر تعليم وإلمام بالمستجدات، كما أن استفادتهم من ممارسة المهنة يسمح بتطوير أساليب جديدة في التعليم ويفتح أفق بحثية تساهم في تطوير الممارسات.
- رغم تنوع برامج البحث التي وضعتها وازرة التعليم العالي إلا أنه يوجد ضعف الاهتمام بجانب البحث العلمي في مجال المحاسبة، فحسب إطلاع الباحثين لا يوجد مخبر متخصص في مجالا المحاسبة، بل انحصر الاهتمام بهذا الجانب على مستوى الفرق البحثية والتي هي قليلة العدد، والذي انعكس بشكل مباشر على النشاطات البحثية الاخرى. ورغم الزخم الذي أحدثه تبني النظام المحاسبي المالي إلا أن عدد المؤتمرات والايام الدراسة التي نقاشت هذا النظام تعد قليل مقارنة بأهمية الحدث، وفي نفس السياق يوجد عدد قليل جداً لا يتجاوز 5 مجلات يُظهر إمساءها على انها متخصصة في مجال المحاسبة والمسجلة ضمن البوابة الوطنية للمجلات المحكمة .

3.2 أهمية البحث في مجال المحاسب في الجزائر: يعتبر البحث بشكل عام في أين بلد أو مجتمع أمر مهم ولبد من وجوده في مختلف نواحي الحياة، إلا أنه قد تختلف أهمية المجالات الواجب البحث فيها بحسب احتياجات كل مجتمع وبحسب الاحداث والظواهر التي يعيشها المجتمع، وفي هذا السياق تشهد مهنة المحاسبة والممارسات المحاسبية والبيئة الاقتصادية في الجزائر تحول جذري يحتاج إلى بحث وتعمق من خلال إهتمام الباحثين بهذا الجانب حيث يمكن أن نلخص أهمية البحث المحاسبي فيما يلي :

- الممارسات المحاسبية : بصدور القانون رقم 07-11 في 25 نوفمبر 2007 ، والذي تبعه المرسوم التنفيذي رقم 08 - 156 المؤرخ في 26 ماي 2008 والذي نص على تطبيق أحكام لقانون07 - 11 ، كما جاء القرار المؤرخ في 26جويلية 2008 بتفصيل قواعد تقييم الاصول والخصوم بالإضافة إلى الاعباء والمنتوجات وكيفيات

إدراجها ضمن مدونة الحسابات وعرضها في القوائم المالية، أُعتبر صدور هذا القانون كحجر الزاوية لإنطلاق نحو عهد جديد في الممارسات المحاسبية وُصف بالانفتاح على الممارسات الدولية والمتمثلة في معايير التقارير المالية الدولية، هذا الحدث خلق مجالا واسع لبحث في الحيثيات المرتبطة بها ،بل كان من المفترض ان تشهد الساحة الاكاديمية نقاش وبحوث ودراسات في سنوات الإصلاح من أجل تحديد موقف النخبة في مسيرة الاصلاح والحل الانسب إلا انها كانت مغيبة بشكل كبير ماعد بعض الرسائل والاطروحات القليلة جداً.

- مهنة المحاسبة : بدورها شهدة مهنة المحاسبة إصلاحا جذرياً فيما تعلق بإعادة تنظيم المهنة من خلال حل المصف الوطني للخبراء المحاسبين ومحافظي الحسابات والمحاسبيين المعتمدين والذي سيطر على المهنة منذ إنشاءه في بداية التسعينات بصدور القانون رقم 91-08مؤرخ في 12شوال عام 1411الموافق 27أبريل سنة 1991 والذي يتعلق بتنظيم المهنة حيث منح السيطرة لتنظيم المهنة من طرف الممارسيين، وهذا لغاية حل المصف وتولي الدولة الممثلة في وزارة المالية بتنظيم المهنة منذ 2010 بصدور لقانون رقم 10-01مؤرخ في 16رجب عام 1434الموافق 29يونيو سنة 2010 ،يتعلق بمهن الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد . تبع صدور هذا القانون العديد من القرارات والمراسيم المكملة لإصلاحات المرتبطة بأخلاقيات المهنة ، التكوين والاعتماد.

يعتبر هذا التغير في سيرورة الممارسات أحد التحديات البحثية والمجالات الواسعة التي تحتاج إهتمام أكاديمي. هذا بالإضافة إلى مجال التدقيق وما شهده من توجه المجلس الوطني للمحاسبة نحو إصدار مجموعة من معايير التدقيق سعياً منه لتقريب في هذا المجالات مع الممارسات الدولية.

- الوضع الاقتصادي الراهن : تشهد الجزائر تغير في البيئة الاقتصادية والذي يؤثر بشكل مباشر على بروز احتياجات بحثية مختلفة من بينها تأطير الجانب المحاسبي فعلى سبيل المثال نمو قطاع المؤسسات الصغيرة والمتوسطة يفرض تحديات على مهنة المحاسبة كما على الباحثين المهتمين بهذا المجال، من جهة أخرى الانفتاح على الاستثمار الاجنبي والممارسات الأجنبية التي ترافقه وما ينتج عنها قد تفرض تحديات ينبغي دراساتها وتحديد أثارها؛ كما أن تطوير البورصة وتأطير الممارسات المحاسبية بما يكفل تطوير الممارسات المالية يعتبر من التحديات الهامة للبحث المحاسبي.

ثالثا: تحليل اتجاهات البحوث المحاسبية في الجامعة الجزائرية : من خلال هذه النقطة سنقوم بتحليل البحوث المحاسبية على مستوى رسائل الدكتوراه في مجال المحاسبة في عدد من كليات الاقتصاد لعينة من الجامعات الجزائرية، وهذا من حيث المدخل التي قامت على أساسه ، الاسلوب، والاهداف بالإضافة إلى مجالات هذه الدراسات ، حيث تعتبر هذه النقاط أهم المؤشرات حول أهمية البحث المحاسبي ودوره.

عينة الدراسة : من أجل الوفاء بمتطلبات الدارسة قمنا بإجراءا مسح إلكتروني لمواقع 21 جامعة مؤهلة لتكوين في الدكتوراه من اجل تحميل أو الاطلاع على رسائل الدكتوراه، إلا ان خدمات المكتبة الالكترونية ضعيف لدى أغالب الجامعات، والذي يعتبر أحد عرقيل البحث، وعلى هذا الاساس تم إختيار رسائل الدكتوراه على أساس قدرة الباحثيين على تحميلها او الإطلاع عليها وهذا لفترة الممتدة من 2011 إلى غاية 2017 والجدول التالي يوضح عدد رسائل الدكتوراه والجامعة التي تم تحميلها منها . ومن الملاحظ ان عدد رسائل الدكتوراه الموجودة على مستوى المكتبة الإلكترونية لا تمثل العدد الحقيقي للرسائل وهذا نظراً لاقتصار المكتبة الإلكترونية على البعض منها لأسباب مجهولة.

الجدول رقم (03) تصنيف الدكتوراه علوم و دكتوراه الطور الثالث حسب الجامعات

الجامعة	المسيلة	بسكرة	باتنة	سطيف	تلمسان	الشلف	ورقلة
دكتوراه علوم	0	4	3	3	2	3	1
دكتوراه L M D	5	9	0	0	0	0	1

المصدر: من إعداد الباحثين على اساس المسح الالكتروني لخدمة مذكرات على الخط

الجدول (04) : دراسات اهتمت بالمراجعة

	عنوان الدراسة	طبيعة الدراسة	المنهج المتبع
01	تطوير مهنة مراجعة الحسابات في مواجهة المشاكل المعاصرة؛ دراسة حالة- واقع وأفاق مراجعة الحسابات في الجزائر- فاتح سردوك، 2014-2015؛ جامعة بسكرة	إستبيان	إستقرائي
02	دور المراجعة التحليلية في تحسين أداء عملية التدقيق في ظل إستخدام تكنولوجيا المعلومات دراسة حالة مركب تكرير الملح لوطاية بسكرة،، كردودي سهام، جامعة بسكرة،2014-2015	دراسة حالة	إستقرائي
03	مساهمة المراجعة البيئية في تحسين إنتاجية المؤسسة الإقتصادية دراسة حالة مؤسسة صناعة الكوابل بسكرة ENICAB؛ إعداد :العمري أصيلة ، جامعة بسكرة 2014- 2015	دراسة حالة	إستقرائي
04	محاولة صياغة مؤشرات قياس جودة التدقيق – دراسة ميدانية في الجزائر- بودونت أسماء ؛جامعة بسكرة؛ 2015-2016	إستبيان	استقرائي
05	دور التدقيق في ظل المعالجة الالكترونية للبيانات المحاسبية في تفعيل الرقابة الداخلية، إيمان لعماري، جامعة الشلف،2016-2017.	إستبيان	استقرائي
06	التدقيق المحاسبي في المؤسسات العمومية دراسة مقارنة،يعقوب ولد الشيخ محمد ولد أحمد يورة، جامعة تلمسان، 2014-2015.	دراسة حالة	استقرائي
07	التنظيم المهني للمراجعة- دراسة مقارنة بين الجزائر وتونس والمملكة المغربية -، شريفي عمر ، جامعة سطيف1، 2011-2012.	دراسة مقارنة	إستنباطي

المصدر: من إعداد الباحثين

من خلال الجدول والذي يخص البحوث التي اهتمت بالمراجعة نلاحظ ما يلي:

- أن المنهج الإستقرائي هو المنهج السائد في إعداد هذه البحوث وهذا راجع إلى طبيعة البيئة التي تحكم عملية البحث العلمي ؛ والذي يرجع إلى صعوبة الحصول على المعلومات و، وعدم القدرة على توسيع دائرة البحث نظراً لإنعدام قواعد البيانات سواء القطاعية أو المرتبط بحدود البحث المقترحة.

- الأسلوب المُنتهج من طرف الباحثين في الجانب التطبيقي يرتكز أساساً على الاستبيان، ودارسات الحالة والتي تقتصر على مؤسسة واحد كإسقاط للجانب النظري.
- فيما يخص المواضيع او الجوانب التي اهتمت بها هذه الدراسات نلاحظ :

1. ثلاثة دراسات (01، 04 ،07) اهتمت بمهنة المراجعة والتي يمكن أن ندرجها بشكل أساسي ضمن موضوع جودة مهنة المراجعة.
2. ثلاثة دراسات (02، 05 ،06) اهتمت بمعايير العمل الميداني.
3. أما الدراسة رقم (03) بأحد أشكال الحديثة للمراجعة وهي المراجعة البيئة.

الجدول (05) : دراسات اهتمت بالمحاسبة

	عنوان الدراسة	طبيعة الدراسة	المنهج المتبع	المدخل المتبع
01	أثر تطبيق معايير التقارير المالية الدولية على تقييم الأداء المالي في المؤسسات الجزائرية –المعيار المحاسبي الدولي 1عرض القوائم المالية– دارسة حالة لمجموعة من المؤسسات؛ جودي محمد رمزي، جامعة بسكرة؛ 2014-2015	دراسة حالة	إستقرائي	مدخل إتخاذ القرار
02	حوكمة الشركات ودورها في تحقيق جودة المعلومة المحاسبية دراسة حالة شركة أليانس للتأمينات الجزائرية، العابدي دلال، جامعة بسكرة،2015-2016	دراسة حالة	إستقرائي	مدخل إتخاذ القرار
03	أثر تطبيق النظام المحاسبي المالي على نوعية المعلومات المحاسبية في المؤسسات الاقتصادية الجزائرية دراسة حالة – عينة من المؤسسات– عبد الكريم شناي، جامعة بسكرة، 2015-2016	دراسة حالة ثالثة مؤسسة	إستقرائي	مدخل إتخاذ القرار
04	تأثير استخدام محاسبة القيمة العادلة على المؤشرات المالية في المؤسسة الاقتصادية دارسة حالة مؤسسة الكوابل –بسكرة؛ حمدي فلة، جامعة بسكرة، 2016-2017	دراسة حالة	إسنقرائي	مدخل إتخاذ القرار
05	تأثير تطبيق النظام المحاسبي المالي (SCF) على إعداد وعرض عناصر القوائم المالية في المؤسسة؛ دراسة حالة – عينة من المؤسسات– محمد فيصل مايده، جامعة بسكرة 2016-2017	إستبيان	إستقرائي	مدخل إتخاذ القرار
06	دور نظام المعلومات المحاسبية في تحسين التدقيق الداخلي بالمؤسسة الاقتصادية دارسة حالة: ديوان الترقية والتسيير العقاري لولاية بسكرة، علون محمد لمين، جامعة بسكرة، 2015-2016	دراسة حالة	إستقرائي	مدخل نظم المعلومات
07	محاولة تقييم إفصاح القوائم المالية في ظل تطبيق النظام المحاسبي المالي –دارسة عينة من المؤسسات– سعيدي عبد الحليم؛ جامعة بسكرة؛2014 – 2015	إستبيان	إستقرائي	مدخل إتخاذ القرار
09	محاولة لتقييم شرعية الإصلاح المحاسبي على ضوء الإنتقادات الموجهة لشرعية المعايير الدولية للتقارير المالية: دراسة حالة الجزائر، مهاوة امال، جامعة ورقلة، 2015 /2016	تحليل وثائقي ومقابلات	إستقرائي وإستنباط	مدخل إقتصادي وإجتماعي
10	واقع تطوير مهنة المحاسبة في ظل عملية الإصلاح المحاسبي في الجزائر " دارسة تحليلية تقييمية خلال الفترة 2010 – 2015 "فيروز خويلدات، جامعة ورقلة، 2014 / 2015	إستبيان	إستقراء	غ واضح

11	الدراسة المحاسبية و حدود الإفصاح في البيانات المالية للبنوك و المؤسسات المالية المماثلة في ظل IAS/IFRS (حالة الجزائر) محمد طيفور أمينة، جامعة الشلف،2016-2017.	إستبيان	المنهج الاستنباطي	مدخل إتخاذ القرار
12	"المخطط المحاسبي البنكي بين المرجعية النظرية و تحديات التطبيق، جامعة سطيف الجزائر،سنة – 2014 "،بن فرج زوينة، جامعة سطيف،2013-2014	دراسة حالة	إستقرائي	مدخل نظم المعلومات
13	دور محاسبة شركات التأمين في إتخاذ القرارات وفق معايير الإبلاغ المالي الدولية دراسة حالة: الشركات الجزائرية للتأمين، طبايبية سليمة، جامعة سطيف، 2013-2014.	دراسة حالة	إستقرائي	مدخل إتخاذ القرار

المصدر: من إعداد الباحثين

من خلال الجدول رقم (05) والذي يخص البحوث التي اهتمت بالمحاسبة نلاحظ ما يلي :

- أغلب البحوث إنتهجت المنهج الإستقرائي وهذا نظراً لطبيعة مجال البحث ومشاكل البحث التي أشرنا لها سابقاً، المرتبطة بالحصول على المعلومات والبيانات المرتبطة بتلك البحوث؛
- تركيز الدراسات على مدخل إتخاذ القرار والذي يهتم بتحديد الاحتياجات المرتبطة بعملية اتخاذ القرار؛ حيث تغيب المداخل الاخرى كمدخل الاجتماعي أو السلوكي والتي تمثل تطور ملحوظ في الدراسات المحاسبية المعاصرة؛
- إعتماد الدراسات في الجانب التطبيقي بشكل أساسي على دراسة الحالة والتي أغلبها كانت دراسة حالة اقتصرت على مؤسسة واحدة؛
- تنوعات المواضيع والمجالات التي اهتمت بها الدراسة :

1. إهتمت بعض الدراسات بجانب الاصلاح المحاسبي وهو أمر منطقي نظراً لدخول الجزائر في اصلاحات التنظيم المحاسبي والذي يعتبر مجال خصب لإبحاث من اجل تغيطة جميع الجوانب والتأثيرات الممكنة سواء الاقتصادية، الاجتماعية ، الثقافية ، القانونية وحتى السياسية.
2. تعتبر معايير التقارير المالية أحد المجالات التي ثار حولها النقاش في ظل الاصلاحات والذي بدوره انعكس على توجهات بعض الرسائل البحثية والتي تناولت هذا الجانب؛
3. المعلومة المحاسبية وخصائصها، حيث ركزت البحوث على إعداد المعلومات المحاسبية والعوامل المؤثرة في ذلك، كما اهتمت بأثر هذه المعلومات على مستخديمها؛
4. المحاسبة القطاعية : فبعد تبني النظام المحاسبي المحاسبي المالي ظهرت تسأولات حول موقع المحاسبة القطاعية من هذا الاصلاح والذي أفرز إهتمام بعض الدراسات بهذا الجانب؛
5. المفاهيم المحاسبية : أدى تبني نظام المحاسبة المالي إلى ظهور العديد من المفاهيم التي أثارت نقاش مهني واكاديمي حولها على غرار الافصاح والقياس المحاسبي، والقيمة العادلة والذي دفع بالباحثين إلى الخوض في هذه المفاهيم.

خاتمة:

تتشعب العوامل المؤثر في المحاسبة كما أن تأثيراتها تتعدد وعلى هذا الاساس يوجد عدة جوانب تم دراساته والاهتمام بها من طرف الباحثين والذي دفع بهم إلى الاعتماد على عدة منهاج بحثية ومداخل بهدف تغطية الظواهر التي أفرزتها تفاعل الممارسات والنظم المحاسبية مع محيطها فظهرت المداخل التقليدية والتي تبنتها المنظمات المهنية، كما ظهر المدخل العلمي والذي إعتماد على مناهج البحث العلمي في دراسات الظواهر المرتبطة بالمحاسبة، من جهة اخرى تعددة المداخل من حيث الهدف منها فهتم بعضها بالعوامل الاجتماعية المؤثرة والمتأثرة بالمحاسبة، ونفس الشي فيما يخص العوامل الاقتصادية أو السلوكية، بالاضافة إلى تأثير المخرجات المحاسبية على عملية إتخاذ القرار.

في ظل هذا تنوع الأساليب والمداخل البحثية المحاسبية اهتمت هذه الورقة بدراسة التوجهات البحثية في مجال المحاسبة على مستوى رسائل الدكتوراه والتي تنوع فيها مواضيعها واهتماماتها بإشكاليات مختلفة، في حين أنها ركزت بشكل أساسي على مدخل إتخاذ القرار، من جهة أخرى اقتصرت الدراسات في جانبها التطبيق على عينات صغيرة نوعاً ما وهذا يرجع لظروف المرتبطة بتوفير البيانات والمعلومات وهذا راجع أساسا إلى عدم وجود مصدر أو بنوك معلومات، بالإضافة إلى ضعف التعاون بين المؤسسة والجامعة وبين الجامعة والمنظمات المهنية في المحاسبة والذي كان من المفترض أن يكون حجر الاساس لتحديد التواجهات البحثية للرسائل الدكتوراه في مجال المحاسبة والذي سيجعل من هذه البحوث أكثر فعالية وذات قيمة مضافة في تحسين الممارسات المحاسبية وتقديم الحلول للمشاكل ورفع الغموض الذي تواجهه المؤسسة في هذا الجانب.

قائمة المراجع :

المراجع العربية :

1. تيجاني بالرقي ، دراسة أثر التضخم على النظرية التقليدية للمحاسبة مع نموذج مقترح لاستبعاد أثر التضخم على القوائم المالية ،أطروحة دكتوراه ، غ منشورة ،جامعة فرحات عباس، سطيف ،2006 .
2. حسين القاضي ، منهج المحاسبة ، مجلة جامعة دمشق ، المجلد 16 ، العدد 2 ، 2000 .
3. حسين القاضي، مأمون حمدان، نظرية المحاسبة، دار الثقافة، عمان، 2007.
4. حيدر محمد على بني عطا، مقدمة في نظرية المحاسبة و المراجعة ، ط1،دار الحامد ، الأردن ، 2007،
5. الدون.س.هندريكسن، النظرية المحاسبية ترجمة كمال خليفة أبوزيد، ، ط4، دار الكتب القومية، الإسكندرية، 2008.
6. رضوان حلوة حنان، تطور الفكر المحاسبي مدخل نظرية المحاسبة، دار الثقافة، 2009 .
7. رضوان حلوه حنان ، النموذج المحاسبي المعاصر من المبادئ إلى المعايير ، دار وائل ، ط1 ،عمان ، 2003 .

8. عباس مهدي الشيرازي، نظرية المحاسبة، ذات السلاسل، الكويت،1990 .
9. فؤاد محمد اليثى، نظرية المحاسبة المدخل المعاصر ، ط 2 ، دار النهضة، مصر ،2003 ، ص 94
10. القانون رقم 10 – 01 المؤرخ في 29 جوان 2010 والمتعلق بمهن الخبير المحاسب، محافظ الحسابات والمحاسب المعتمد ، المادة 64.
11. وليد ناجي الحيالي ، نظرية المحاسبة ، الأكاديمية العربية المفتوحة في الدنمارك ، 2007
12. محمود السيد الناغي، الاتجاهات لمعاصرة في نظرية المحاسبة، المكتبة العربية، المنصورة، مصر، 2007 .

المراجع الأجنبية :

1. D. Coesee, The Role of accounting Theory in the development of accounting principles, Meditari Accounting Research, Vol 18, N°1, 2010.
2. Olov Olson,Research about financial crisis in the academic accounting literature the last 4 decades,Working paper ,October 2011 , http://www.gu.se/digitalAssets/1348/1348912_oo.-acc-fincr.pdf
3. Parker, L. D., et la. The relationship between academic accounting research and professional practice. Accounting, Auditing and Accountability Journal, 24(1), (2011), pp. 5-14.
4. Suwaldiman, Critique To The Logic And The Normative Senses Of Positive Accounting Theory, KA JIAN BISNIS DAN MANAJEMEN, SINERGI, Vol. 6 No. 1, 2003.
5. Watts & Zimmerma, To Words a Positive theory of the determination of accounting standards, The Accounting Review, VOL,N 1°,January, 1978.

1 رضوان حلوه حنان ، **النموذج المحاسبي المعاصر من المبادئ إلى المعايير** ، دار وائل ، ط1 ،عمان ، 2003 ، ص 30

2 تيجاني بالرقي ، **دراسة أثر التضخم على النظرية التقليدية للمحاسبة مع نموذج مقترح لاستبعاد أثر التضخم على القوائم المالية** ،أطروحة دكتوراه ، غ منشورة ،جامعة فرحات عباس، سطيف ،2006 ، ص23

3 حيدر محمد على بني عطا، **مقدمة في نظرية المحاسبة و المراجعة** ، ط1،دار الحامد ، الأردن ، 2007،ص249

4 محمود السيد الناغي، **الاتجاهات المعاصرة في نظرية المحاسبة**، المكتبة العربية، المنصورة، مصر، 2007، ص ص(25-26)

5 حسين القاضي ، **منهج المحاسبة** ، مجلة جامعة دمشق ، المجلد 16 ، العدد 2 ، 2000 ، ص8

6 حيدر محمد على بني عطا، **مقدمة في نظرية المحاسبة والمراجعة**، ط 1، دار الحامد، عمان،2007، ص 249

7 وليد ناجي الحيالي ، **نظرية المحاسبة** ، الأكاديمية العربية المفتوحة في الدنمارك ، 2007 ، ص 48

8 رضوان حلوة حنان، **تطور الفكر المحاسبي مدخل نظرية المحاسبة**، دار الثقافة، 2009 ،ص168

9 تيجاني بالرقي ، مرجع سابق ، ص 32

10 حيدر محمد علي بن عطا ، مرجع سابق ،ص256

11 عبد الحي مرعي ، محمد سمير الصبان ، مرجع سابق ، ص161

12 فؤاد محمد اليثى، **نظرية المحاسبة المدخل المعاصر** ، ط 2 ، دار النهضة، مصر ،2003 ، ص 94

13 الدون.س.هندريكسن، **النظرية المحاسبية** ترجمة كمال خليفة أبوزيد، ، ط4، دار الكتب القومية، الإسكندرية، 2008، ص 18.

[14] Suwaldiman, Critique To The Logic And The Normative Senses Of Positive Accounting Theory, **KA JIAN BISNIS DAN MANAJEMEN**, SINERGI, Vol. 6 No. 1, 2003, P 48.

[15] رضوان حلوه حنان، **النموذج المحاسبي المعاصر**، مرجع سابق، ص 97.

[16] عباس مهدي الشيرازي، نظرية المحاسبة، ذات السلاسل، الكويت،1990 ، ص 58.

[17] رضوان حلوه حنان، **النموذج المحاسبي المعاصر**، دار وائل، عمان، ط1 ، 2006، ص 107.

[18] D. Coesee, The Role of accounting Theory in the development of accounting principles, **Meditari Accounting Research**, Vol 18, N°1, 2010. P 5.

[19] حسين القاضي، مأمون حمدان، **نظرية المحاسبة**، دار الثقافة، عمان، 2007، ص 97.

[20] Watts & Zimmerma, To Words a Positive theory of the determination of accounting standards, **The Accounting Review**, VOL,N°1 ,January, 1978,P112

21 لمزيد من التفاصيل يمكن الرجوع إلى المقال التالي Olov Olson,Research about financial crisis in the academic accounting literature the last 4 decades,**Working paper** ,October 2011 , http://www.gu.se/digitalAssets/1348/1348912_oo.-acc-fincr.pdf

[22] Parker, L. D., et la. The relationship between academic accounting research and professional practice. **Accounting, Auditing and Accountability Journal**, 24(1), (2011), pp. 5-14, p (7)

[23] القانون رقم 10 – 01 المؤرخ في 29 جوان 2010 والمتعلق بمهن الخبير المحاسب، محافظ الحسابات والمحاسب المعتمد ، المادة 64

دور المراجعة الخارجية كآلية خارجية لحوكمة الشركات في الحد من التأثير السلبي لممارسات المحاسبة الإبداعية

د/ تقرارت يزيد — جامعة: أم البواقي — yazidtagraret400504@gmail.com
د / عارجي خالد — جامعة: البليدة 2 — k.ardji@univ-blida2.dz
د / بصري ريمة — جامعة: البليدة 2 — Besseriadam20@gmail.com

الملخص:

نهدف من خلال هذه الورقة البحثية إلى توضيح الدور الذي تعلبه مهنة المراجعة الخارجية كآلية من الآليات الخارجية لحوكمة الشركات في الحد من الممارسات السلبية للمحاسبة الإبداعية، إذ أن المراجعة الخارجية تعتبر أداة تعبر عن مصداقية القوائم المالية عن طريق رأي فني محايد، فوجود المراجع الخارجي بالمؤسسة يساعد على الوثوق بالتقارير المالية للمؤسسة واستخدامها من طرف الجهات ذوي العلاقة في اتخاذ القرارات الاستثمارية وغيرها من القرارات الأخرى، كما يمكن الاعتماد على التقارير المالية في رسم السياسات المالية والتشغيلية والإدارية، إلا أن غياب الوعي الأخلاقي للمحاسبين الماليين قد يؤدي بتضليل القوائم المالية وذلك باستخدام مختلف الأساليب السلبية في الممارسات المحاسبية، حيث تعتمد هذه الأساليب المحاسبية السلبية أما لأغراض التهرب الضريبي وتخفيض الوعاء الضريبي وإما لأغراض تضخيم نتيجة الأعمال لخداع الجهات المقرضة والمساهمين للحصول على مصادر التمويل، أو ما يعرف بالمحاسبة الإبداعية التي تهدف إلى تضليل الجهات التي لها علاقة بالمؤسسة، ومن هنا بدأ الاهتمام والمطالبة بحوكمة الشركة وذلك بتفعيل آلياتها الداخلية والخارجية للتقليل من الآثار السلبية للمحاسبة الإبداعية، ومن بين التوصيات التي خرجنا بها في هذه الورقة البحثية تتمثل في ضرورة اتخاذ إجراءات ردعية تجاه ممارسي المحاسبة الإبداعية في حال اكتشافها وذلك تفاديا لتفشي هذه الظاهرة في مختلف الشركات وحماية لحقوق الملاك وأصحاب المصالح إصدار تشريعات ولوائح تنظيمية لتنظيم عمل المراجعين ليتمكنوا من تنفيذ عملية المراجعة باستقلالية ومهنة عالية بعيدا عن تأثيرات وضغوطات إدارة المؤسسة.

الكلمات المفتاحية: الممارسات السلبية للمحاسبة الإبداعية، المحاسبة الإبداعية، التقارير المالية، المراجعة الخارجية، حوكمة الشركات.

Résumé:

Dans cet article, nous visons à clarifier le rôle de la profession d'audit externe en tant que mécanisme de gouvernance d'entreprise externe dans la réduction des pratiques négatives de la comptabilité créative. L'audit externe est un outil qui exprime la crédibilité des états financiers grâce à un avis technique neutre. Pour faire confiance aux rapports financiers de l'institution et à son utilisation par les parties concernées pour prendre des décisions d'investissement et d'autres décisions, Les rapports financiers peuvent également être utilisés pour déterminer les politiques financières, opérationnelles et administratives. Cependant, le manque de connaissance éthique des comptables financiers peut induire en erreur les états financiers en utilisant diverses méthodes négatives dans les pratiques comptables. Ces méthodes comptables négatives sont adoptées soit à des fins d'évasion fiscale, soit à des fins fiscales Le résultat du travail est de tromper les prêteurs et les actionnaires pour obtenir des sources de financement, ou ce qu'on appelle la connaissance créative, qui vise à induire en colère les personnes impliquées dans l'établissement, Par conséquent, l'attention et la demande de la gouvernance de l'entreprise ont commencé par activer ses

mécanismes internes et externes pour réduire les effets négatifs de la comptabilité créative. Parmi les recommandations que nous avons publiées dans ce document, il est nécessaire de prendre des mesures dissuasives envers les comptables créatifs s'ils sont découverts afin d'éviter la propagation de ce phénomène dans différentes entreprises Et protéger les droits des propriétaires et des parties prenantes d'émettre des lois et règlements pour réglementer le travail des auditeurs afin qu'ils puissent effectuer le processus d'audit indépendamment et professionnellement loin des effets et des pressions de la direction de l'établissement.

Mots clés:. Pratiques négatives de comptabilité créative, comptabilité créative, rapports financiers, audit externe, gouvernance d'entreprise.

المقدمة:

تعد المحاسبة نظاما يتوجب عليه عكس حقائق أنشطة المؤسسة الاقتصادية كما يجب على المحاسب من خلال القوائم المالية أن يقدم صورة للمؤسسة يمكن من خلالها قراءة ما حدث خلال الفترة الماضية والتنبؤ بما يحدث مستقبلا.ويرافق عملية تطور الإجراءات المحاسبية إجراءات خفية للتلاعب في البيانات المحاسبية تحت غطاء القواعد المحاسبية والقانونية ومستغلة بذلك تنوع البدائل المحاسبية التي يمكن الاعتماد عليها في إعداد القوائم المالية وهذا ما سمح بظهور ما يعرف بالمحاسبة الإبداعية وذلك بقصد تجميل الصورة التي تعكس الأرقام الموجودة في تلك القوائم على نتيجة أعمال المؤسسة ومركزها المالي.

وعند الاعتماد على أساليب هذه المحاسبة فقد تؤثر سلبا على شفافية وجودة المعلومات المحاسبية في القوائم المالية الأمر الذي يؤدي إلى انخفاض ثقة مستخدمي هذه القوائم مما اظهر الحاجة إلى الكشف عن تلك الأساليب للحد منها ومن بينها نجد المراجعة الخارجية التي تعتبر آلية خارجية لحوكمة الشركات.، ومن هذا المطلق تتضح معالم إشكالية الورقة البحثية على النحو التالي:

الإشكالية الرئيسية للدراسة:

- ✓ **فيما يتمثل دور المراجعة الخارجية كآلية من آليات حوكمة الشركات في الحد من التأثير السلبي على ممارسات المحاسبة الإبداعية على القوائم المالية؟**

الأسئلة الفرعية للدراسة:

من خلال الإشكالية الرئيسة السابقة، ومحاولة منا للإلمام بجوانب الموضوع قمنا بصياغة الأسئلة الفرعية التالية:

1- ما الأسباب والدوافع التي أدت باستخدام الحيل المحاسبية لتحريف الحقائق المالية، وما هي الأساليب التي يستخدمها المحاسب لتحقيق الأهداف الخفية؟

2- إلى ماذا يعود الاهتمام بموضوع حوكمة الشركات، وأخذها حيزا من حيث الاهتمام من طرف المنظمات الدولية والدول والبنوك والمؤسسات المالية الأخرى؟

3- ما المقصود بالمراجعة الخارجية، وما مساهمتها في كشف الغش والاحتيال والتزوير، وما هي مسؤوليات المراجع الخارجي تجاه هذه الأعمال السلبية؟

فرضيات الدراسة:

للإجابة على إشكالية البحث والأسئلة الفرعية قام الباحثان بصياغة مجموعة من الفرضيات على النحو التالي:

❶ الفرضية الرئيسية للدراسة:

- **تعد المراجعة الخارجية آلية خارجية من آليات حوكمة الشركات، تهدف إلى الحد من الآثار السلبية للممارسات المحاسبية اللاخلاقية المؤثرة على جودة القوائم المالية.**

❷ الفرضيات الفرعية للدراسة:

- هناك أسباب متعددة تجعل المحاسب المالي يلجأ إلى الأساليب التحريفية والإبداعية للحقائق والأحداث الاقتصادية بهدف تحقيق أهداف، وبطرق وهمية.
- يعود الاهتمام بحوكمة الشركات للفساد المالي والإداري الممارس من قبل المراجعين ومجلس الإدارة، وتنامي الفضائح المالية.
- المراجعة الخارجية مجموعة من الإجراءات بواسطتها تتحقق جهة محايدة من مدى احترام القواعد والمبادئ المحاسبية المتعارف عليها لقمع عمليات الغش والتزوير واختبار فعالية نظام الرقابة الداخلية.

أهدف الدراسة:

تتمثل أهداف الورقة البحثية في النقاط التالية الذكر:

- ✓ التعرف على طبيعة ممارسات المحاسبة الإبداعية؛
- ✓ التعرف على أساليب المحاسبة الإبداعية المستخدمة في القوائم المالية؛
- ✓ تحديد إجراءات المراجعة التي تخفض وتحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية.

أهمية الدراسة:

تكتسي هذه الدراسة أهميتها من خلال ما يلي:

- ✓ معرفة الأساليب الفعلية التي تجعل المحاسب يستخدم أساليب إبداعية لتحقيق أهداف الشركة عن طريق تحريف الحقائق؛
- ✓ الاطلاع على الآثار السلبية للمحاسبة الإبداعية التي تؤثر على الخصائص النوعية للقوائم المالية؛
- ✓ تبيان الدور الفعال للمراجع الخارجي باعتباره شخص محايد يصهر على تقديم تقارير توضح مدى سلامة النظام المحاسبي في الشركة موضوع المراجعة، ودور مخرجات المراجعة في دعم الخصائص النوعية للقوائم المالية

منهج الدراسة:

للإجابة على مختلف التساؤلات المطروحة والإحاطة بجوانب الموضوع اعتمد الباحثين على المنهج الوصفي التحليلي في الجانب النظري من أجل الإجابة بقدر الإمكان على الإشكال الرئيسي والتساؤلات الفرعية حيث اعتمد

الباحثين فعلى تغطية الخلفية النظرية التي يرتكز عليها البحث، ويتم ذلك من خلال التطرق إلى مختلف الأدبيات النظرية والدارسات السابقة للبحث المتمثلة في المقالات العلمية والرسائل العلمية والكتب

تقسيمات الدراسة:

قمنا بتقسيم موضوع بحثنا إلى ثلاث محاور على النحو التالي:

- **المحور الأول: المحاسبة الإبداعية دوافعها وأساليبها؛**
- **المحور الثاني: الإطار المفاهيمي لحوكمة الشركات ؛**
- **المحور الثالث: إجراءات المراجعة الخارجية في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية.**

المحور الأول: الإطار النظري للمحاسبة الإبداعية

من خلال هذا المحور سنتطرق إلى مفهوم المحاسبة الإبداعية وخصائصها، بعد ذلك نتعرف على مجالات الإبداع المحاسبي وخطواته ، وفي الأخير نتطرق إلى العوامل التي ساعدت على ظهور المحاسبة الإبداعية وأساليبها.

أولا: مفهوم وخصائص المحاسبة الإبداعية

وفيما يلي سنتطرق إلى مفهوم المحاسبة الإبداعية وخصائصها.

1- مفهوم المحاسبة الإبداعية

لقد تعددت التعاريف المقدمة للمحاسبة الإبداعية نوجزها فيما يلي:

تعرف المحاسبة الإبداعية بأنها " عبارة عن تحويل أرقام المحاسبة المالية عما هي عليه فعلاً إلى ما يرغب فيه المعدُّون من خلال استغلال أو الاستفادة من القوانين الموجودة و/أو تجاهل بعضها و/أو جميعها"[1].

في حين يعرفها العديد على أنها "إتباع بعض التحايلات المحاسبية لجعل المؤسسة تبدو بشكل وصورة أفضل من الواقع، سواء كان ذلك من حيث قوة مركزها المالي أو حجم أرباحها الصافية أو وضعها التنافسي والمالي والتشغيلي"[2].

ويتمثل الإبداع المحاسبي في تقديم المعلومات المحاسبية في شكل معلومات ذات جودة عالية، يمكن للمستفيدين من حسن استخدامها ويجعل المستفيدين يبحثون دائما عنها ويرغبون في الحصول عليها مما يضفي عل زيادة قيمة هذه المعلومات[3].

كما عرفت المحاسبة الإبداعية بأنها مجموعة من الأساليب والإجراءات التي يعتمدها المحاسب لتحقيق مصلحة أصحاب المصلحة بالشركة وللمحاسبة الإبداعية مظهر قانوني يصادق عليه مدقق الحسابات الخارجي وينتج عن الاستفادة من الثغرات والقوانين والبدائل المتاحة في معايير المحاسبة المعتمدة ومظهر غير قانوني ينتج عن تواطؤ مدقق الحسابات الخارجي ويتضمن تلاعب وتحريف في الأرقام المحاسبية[4].

من خلال التعاريف السابقة يمكننا القول أن مفهوم المحاسبة الإبداعية يمكن النظر إليه من زاويتين[5]:

- ✓ **الأولى إيجابية** :وتتمثل في إيجاد حلول وإجراءات محاسبية غير مألوفة تساعد على اتخاذ- القرارات، كما يمكنها أن توفر معلومات محاسبية ذات جودة عالية مفيدة ومجدية لمستعمليها، وتعمل على التجديد والتطوير في الطرق والإجراءات المحاسبية؛
- ✓ **الثانية سلبية** :وتتمثل في إتباع الحيل وأساليب التغليط والتلاعب بالأرقام من أجل إظهار وضعية معينة تخدم مصالح أطراف معينة أو إخفاء حقائق معينة.

2- خصائص المحاسبة الإبداعية

تتمتع المحاسبة الإبداعية بجملة من الخصائص يمكن إيجازها في النقاط التالية[6] :

- العقلية المحاسبية والمالية المتسائلة والخلاقة؛
- قدرة المحاسب على التحليل والتجميع؛
- قدرة المحاسب على التخيل والحدس؛
- أن يتمتع المحاسب بالشجاعة والثقة بالنفس؛
- اعتماد المحاسب على التعليمات المبنية على الحقائق العلمية وليس التعليمات المستمدة من المراكز الإدارية؛
- النقد الذاتي، فالمحاسب المبدع هو الذي يستطيع تطوير ذاته من حيث النقد والتهذيب والتقويم للأفكار والمعلومات ووسائل التحليل التي يستخدمها.

ثانيا: مجالات وخطوات الإبداع المحاسبي

وفيما يلي سنتطرق إلى مجالات الإبداع المحاسبي وخطواته .

1- مجالات الإبداع المحاسبي

يأخذ الإبداع بشكل عام مجالات عدة، فقد يكون إبداعا إداريا، جذريا، مخططا، جوهريا، تنظيميا، فرديا، جماعيا، داخليا أو خارجيا، غير أن مجالات الإبداع المحاسبي يمكن ذكرها على سبيل المثال في المجالات الآتية[7]:

- ✓ نظام المعلومات المحاسبي؛
- ✓ المفاهيم، التعاريف، الفروض، الأسس والقواعد والمعايير المختلفة للمحاسبة؛
- ✓ القياس المحاسبي (التقييم) ؛
- ✓ أساليب التسجيل أو التقييد وعرض البيانات المحاسبية والقوائم المالية؛
- ✓ طرق توزيع أو تحميل المصاريف المختلفة؛
- ✓ أساليب إعداد وعرض التقارير؛
- ✓ أساليب التحليل المالي؛
- ✓ تطوير البرامج الآلية المحاسبية.

2- خطوات الإبداع المحاسبي

تمر عملية الإبداع المحاسبي والمالي عبر مراحل أو خطوات نوجزها فيما يلي[8]:

- استشعار المشكلات المالية والمحاسبية والنقائص والتغيرات في المعرفة والعناصر المفتقدة وعدم التناسق؛
- تحديد الصعوبات وإبراز طبيعتها؛
- البحث عن الحلول المالية والمحاسبية وإجراء التخمينات أو الافتراضات عن النقائص والعيوب؛
- اختبار الفرضيات وإعادة اختبارها.

ثالثا: العوامل التي ساعدت على ظهور المحاسبة الإبداعية وأساليبها

وفيما يلي سنتطرق إلى العوامل التي ساعدت على ظهور المحاسبة الإبداعية وأساليبها .

1- العوامل التي ساعدت على ظهور المحاسبة الإبداعية

هناك عوامل ساعدت في ظهور المحاسبة الإبداعية، وهي كما يلي[9]:

- **حرية الاختيار للمبادئ المحاسبية** :يؤثر الاختيار بين البدائل المحاسبية الخاصة بالقياس وتقدير النتائج في نوعية المعلومات المحاسبية والاقتصادية التي تحصل عليها الأطراف المختلفة المهتمة بالقوائم المالية؛ ومن ث م التأثير في عملية اتخاذ القرار، كما تسمح القواعد والسياسات المحاسبية للشركة أحيانا أن تختار من بين مختلف الطرق المحاسبية التي تستخدمها في إعداد قوائمها المالية؛ حيث تسمح العديد من المعايير المحاسبية بالاختيار من بين البدائل المحاسبية المختلفة، وهذا يترتب عليه اختيار الشركة الطرق المحاسبية التي تتلاءم مع أهدافها ورغباتها والتي تحقق أفضل صورة لأداء الشركة .مثال ذلك أنه في الكثير من البلدان يسمح للشركات أن تختار ما بين سياسة إطفاء نفقات البحث والتطوير حال حدوثها أو رسملتها أو إطفائها على مدى فترة حياة الشركة؛
- **حرية التقديرات المحاسبية** :يتضمن إعداد بعض العمليات المحاسبية درجة كبيرة من التقدير- والحكم الشخصي والتوقع، وهذا يتيح للإدارة التلاعب في هذه التقديرات بغرض الوصول إلى الأهداف المحددة مسبق ا، ففي بعض الحالات مثل :تقدير العمر الإنتاجي للأصول بغرض احتساب الإهتلاكات عادة ما تتم هذه التقديرات داخل الشركة؛ وهذا يتيح الفرصة للمحاسب المبدع من التلاعب بشكل غير معلن ومن الصعب اكتشافه، ويتم ذلك عن طريق صياغة التقرير أو التحيز في إعداد تلك التقديرات بشكل متفائل أو متحفظ حسب احتياجات الإدارة ورغبتها في التأثير على بنود القوائم المالية من حيث التضخيم أو التقليل من قيمتها؛
- **توقيت تنفيذ العمليات الحقيقية** :يمكن أن يؤدي التحكم في توقيت تنفيذ وحدوث بعض- العمليات الحقيقية إلى تحقيق الانطباع المرغوب فيه عن الحسابات والقوائم المالية للشركة، فإذا ترك للإدارة الحرية في تنفيذ بعض العمليات في الوقت الذي تراه مناسب ا ، فقد تؤجل تنفيذ هذه العمليات أو تعجل من تنفيذها وذلك لتحقيق أهداف ومكاسب معينة.

2- أساليب المحاسبة الإبداعية:

تتمثل أساليب المحاسبة الإبداعية في:

2-1- أساليب المحاسبة الإبداعية في قائمة المركز المالي:

ترتبط أهمية الميزانية بما توفره من معلومات حول طبيعة وحجم الموارد المتاحة لدى الشركة والتزاماتها تجاه المقرضين والمالكين، كما تساعد في التنبؤ بمبالغ وتوقيت التدفقات النقدية المستقبلية، إن المنافع التي تحققها قائمة المركز المالي يجب أن تقيم في ضوء مجموعة من المحددات، يأتي في مقدمتها أن أغلب الأصول و الالتزامات تقيّم بالكلف التاريخية، كما أنها لا تظهر العديد من العناصر التي لها قيمة مالية مؤثرة كالمعرفة ومهارات العاملين. وفيما يلي عرض لفرص التلاعب بالقيم المحاسبية باستخدام أساليب المحاسبة الإبداعية في قائمة المركز المالي[10]:

- **الأصول غير الملموسة** : حيث يتم المبالغة في تقييم بنود الأصول غير الملموسة مثل العلامات التجارية، إضافة إلى الاعتراف المحاسبي بالأصول غير الملموسة، بما يخالف الأصول والقواعد المنصوص عليها ضمن معايير المحاسبة الدولية، مثل الاعتراف بالشهرة غير المشتراة، إضافة إلى إجراء تغييرات غير مبررة في طرق الإطفاء المتبعة في تخفيض هذه الأصول؛
- **الأصول الثابتة** :حيث لا يتم الالتزام بمبدأ التكلفة التاريخية في تحديد القيمة المدرجة لها في الميزانية،كذلك يتم التلاعب في نسب الامتلاك المتعارف عليها للأصول عن طريق تخفيضها عن تلك النسب المستخدمة في السوق؛
- **الاستثمارات المتداولة** : حيث يتم التلاعب في أسعار السوق التي تستخدم في تقييم محفظة الأوراق المالية، إضافة إلى إجراء تخفيضات غير مبررة في مخصصات انخفاض الأسعار؛
- **النقدية** :ويتم في هذا البند عدم الإفصاح عن البنود النقدية المقيدة، والتلاعب في أسعار الصرف المستخدمة في ترجمة البنود النقدية المتوفرة من العملات الأجنبية؛
- **الذمم المدينة** : ويتم التلاعب فيها من خلال عدم الكشف عن الديون المتعثرة، بهدف تخفيض قيمة مخصص الديون المشكوك فيها، و إجراء أخطاء متعمدة في تصنيف حسابات الذمم المدينة، من تصنيف الذمم طويلة الأجل على أنها أصول متداولة بهدف تحسين سيولة الشركة؛
- **الاستثمارات طويلة الأجل** :تغيير الطرق المحاسبية المتبعة في المحاسبة عن الاستثمارات طويلة الأجل، من طريقة التكلفة إلى طريقة حقوق الملكية؛
- **الموجودات الطارئة** :حيث يتم إثبات الموجودات المحتملة قبل التأكد من تحققها، مثل إثبات الإيرادات المتوقع تحصيلها من دعوى قضائية على أحد العملاء قبل إصدار الحكم فيها؛
- **المطلوبات المتداولة** :مثل عدم إدراج الأقساط المستحقة خلال العام الجاري من القروض طويلة الأجل ضمن المطلوبات المتداولة، بهدف تحسين نسب السيولة؛

- **المطلوبات طويلة الأجل** :مثل الحصول على قروض طويلة الأجل قبل إعلان الميزانية، بهدف استخدامها في تسديد القروض قصيرة الأجل، لتحسين نسب السيولة؛
- **المخزون** :في هذا البند تتركز عمليات التلاعب وممارسة أساليب المحاسبة الإبداعية في تضمين كشوفات الجرد بنود بضاعة راكدة ومتقادمة إضافة إلى عمليات التلاعب في أسعار تقييمها، وتغيير غير مبرر في طريقة تسعير المخزون ؛
- **حقوق المساهمين** :مثل إضافة مكاسب محققة من سنوات سابقة إلى صافي ربح العام الجاري، بدلاً من معالجته ضمن الأرباح المحتجزة كما يجب، باعتباره بنداً من بنود سنوات سابقة.

2-2- أساليب المحاسبة الإبداعية المستخدمة في قائمة الدخل:

يمكن استعراض أهم الأساليب و الطرق المستخدمة للتلاعب في إطار المحاسبة الإبداعية في قائمة الدخل بالأساليب الأتية[11]:

❖ **أساليب المحاسبة الإبداعية فيما يخص المصاريف:**

➢ **نقل المصاريف الجارية إلى فترات محاسبية سابقة أو لاحقة** : إن هذا النوع من التلاعب ذو علاقة بحسابات الموجودات حيث من المعروف أن المصاريف المترتبة على تنفيذ الأعمال قد تؤدي إلى تحقيق منافع قصيرة الأجل مثل الإيجارات و الرواتب و الإعلانات التي تحسم مباشرة من الإيرادات ، و قد تؤدي إلى منافع بعيدة الأجل مثل المباني و الآلات التي تعد موجوداً يحسم اندثارها على مدى طويل الأجل، في الوقت الذي تكون الفائدة منها قد تحققت فعلياً ، و في بعض الأحيان فإن بعض بنود هذه الموجودات تصبح عديمة المنفعة ، و بالتالي يتم تسجيله كمصاريف تخصم مباشرة من الدخل؛

➢ **الإخفاق في تسجيل أو تخفيضٍ غير ملائم المطلوبات** : تقوم إدارة بعض الوحدات الاقتصادية في بعض الأحيان لغايات خاصة بها مثل ارتباط الالتزامات بشؤون قضائية ، أو الالتزامات بالشراء بالإفصاح المتحفظ عن التغيرات التي تحدث في حسابات الالتزامات.

➢ **نقل المصروفات المترتبة على الوحدة الاقتصادية مستقبلاً إلى المدة المالية الحالية لظروف خاصة:** تستخدم هذه الأساليب في الأوقات الصعبة التي تواجهها المؤسسات، لأن تراجع الأعمال و غيرها من النكسات يدفع المديرين إلى عمل إجراءات في السجلات المحاسبية لمواجهة ذلك على أمل أن المستقبل سيكون أفضل، و بهدف التخفيف من الأعباء عن الوقت الراهن على حساب مستقبل جيد متوقع.

❖ **أساليب المحاسبة الإبداعية فيما يخص الإيرادات:**

➢ **تسجيل الإيراد بشكل سريع فيما إذا كانت عملية البيع لا تزال موضع شك** : حسب الإجراءات المتبعة فإن تسجيل الدخل يتم بعد اكتمال عملية تبادل المنفعة ، و في هذه الطريقة يتم الاعتراف محاسبياً ودفترياً بالدخل المترتب على عملية البيع قبل أن تكتمل العملية ذاتها على أرض الواقع و قبل اكتمال عملية تبادل المنفعة؛

- **تسجيل إيراد مزيف** : تتمثل هذه الطريقة في تسجيل إيرادات وهمية أو مزيفة ؛
- **زيادة الإيرادات من خلال عائد لمرة واحدة** : تتمثل هذه الطريقة في قيام إدارة مؤسسة ما بزيادة إيراداتها لمرة واحدة ، و هي تعتبر من أساليب التلاعب الشائعة ، إذ تعطي هذه الممارسات صورة إيجابية عن إدارة الوحدة الاقتصادية من خلال زيادة إيراداتها و أرباحها في الوقت الذي يكون فيه أداؤها سيئاً و عادةً ما يتم التعامل مع هذا النوع من العائدات ، بالإشارة إلى أنه ناجم عن عمليات غير جوهرية و غير تشغيلية ؛
- **نقل الإيرادات الجارية إلى مدة مالية لاحقة** : تهدف هذه الطريقة إلى تخفيض الأرباح الجارية (الحالية) ونقلها إلى مدة مالية لاحقة تكون الحاجة إليها أكثر إلحاحية ، و عادةً ما تُستخدم هذه الطريقة عندما تكون أوضاع المؤسسة في السنة الجارية ممتازة ، فتقوم بترحيل هذه الأرباح إلى فترات مستقبلية يمكن أن تكون عصيبة ، من المعروف محاسبياً أن الإيرادات يجب أن تسجل خلال المدة المالية التي تحققت واكتسبت فيها، إذا تمت الخدمات المقدمة مقابل هذه الإيرادات في المدة المالية نفسها.

2-3- أساليب المحاسبة الإبداعية في قائمة التدفقات النقدية:

تعرض قائمة التدفقات النقدية جميع التدفقات النقدية الداخلة والخارجة، من حيث مصادرها واستخداماتها خلال فترة زمنية معينة، ويهدف إعداد هذه القائمة إلى مساعدة المستثمرين والدائنين والدارسين وغيرهم في تحليل النقدية من خلال توفير معلومات ملائمة عن مصادر التدفقات والمدفوعات النقدية خلال فترة زمنية معينة. وفيما يلي أهم الأساليب المحاسبية الإبداعية المستخدمة في التلاعب بالقيم المحاسبية في قائمة التدفقات النقدية[12]:

- يقوم المحاسب بتصنيف النفقات التشغيلية، باعتبارها نفقات استثمارية أو نفقات تمويلية والعكس، وهذه الإجراءات والممارسات لا تؤثر ولا تغير في القيم النهائية؛
- تستطيع المنشأة كذلك دفع تكاليف التطوير الرأسمالي وتسجلها باعتبارها تدفقات نقدية استثمارية خارجة ونبعدها عن التدفقات النقدية الخارجة التشغيلية، وبالتالي فإن هذه الممارسات تزيد من التدفقات النقدية الداخلة؛
- تتوافر كذلك إمكانية التلاعب بالتدفقات النقدية التشغيلية بهدف التهرب جزئياً من دفع الضرائب، فمن خلال عمل تعديلات في التدفقات النقدية التشغيلية، مثل تخفيض مكاسب بيع الاستثمارات وبعض حقوق الملكية وكذلك الحال بالنسبة للعمليات غير المكتملة، حيث إنها تؤثر في التدفقات النقدية التشغيلية، من خلال إزالة تأثير الضريبة عن هذه العمليات من التدفقات النقدية التشغيلية، إذ أن أي نقد يتم تسلّمه نتيجة العمليات غير المكتملة أو نتيجة للتخلص منها، يتم اعتباره ناجماً عن نشاطات استثمارية، لذلك وأثناء حساب التدفقات النقدية التشغيلية، يتم إزالة تأثير مكاسب أو خسائر العمليات التشغيلية غير المكتملة أو التخلص منها من الدخل الصافي؛

- التلاعب بالدخل من العمليات المستمرة، وذلك لإزالة البنود غير المتكررة، وكذلك من خلال عدم تصنيف الأسهم المملوكة للمؤسسة باعتبارها أسهماً تجارية، حيث يمكن تصنيفها كاستثمارات جارية أو غير جارية اعتماداً على فترة الاحتفاظ فيها.

2-4- أساليب المحاسبة الإبداعية في قائمة التغيرات في حقوق الملكية:

تعتبر قائمة تغيرات حقوق الملكية، حلقة الربط بين قائمة الدخل وبين قائمة المركز المالي، وهي تتحدد من خلال رصد ومتابعة التغيرات التي تحدث في بنود حقوق الملكية من بداية الفترة المالية وحتى نهايتها، ويتم الاعتماد في عرضها على أساس الاستحقاق[13].

إن جميع عناصر بنود هذه القائمة معرضة لاستخدام ممارسات المحاسبة الإبداعية من خلال إجراء تغيرات وهمية في زيادة رأس المال المدفوع أو تخفيضه، وكذلك رأس المال المكتسب و رأس المال المحتسب، والتي تمارس لغايات إعادة تقدير حجم الأخطاء السابقة أو خسائر السنوات السابقة وأرصدة العملات الأجنبية[14] .

المحور الثاني: الإطار المفاهيمي لحوكمة الشركات

من خلال هذا المحور سنتطرق إلى مفهوم حوكمة الشركات ثم نتعرف على بعد ذلك نتناول أهمية هذه الحوكمة وعلاقاتها بالأخلاق.

أولا: مفهوم حوكمة الشركات

فهناك عدة تعاريف لحوكمة الشركات نذكر منها ما يلي :

عرفت لجنة (**Cadbury**) البريطانية حوكمة الشركات على أنها "نظام تكاملي للرقابة، يشمل النواحي المالية والمحاسبية ونواحي أخرى (قانونية، سياسية، اقتصادية...الخ)، ويتم من خلاله إدارة الشركة، والرقابة عليها"[15].

كما تعرف أيضا على أنها " مجموعة من الإجراءات والضوابط والهياكل التي تستخدم لإدارة وتوجيه أعمال شؤون الشركة، من أجل ضمان دعم وتعزيز الأداء والشفافية والنزاهة والمساءلة المحاسبية بالشركة، وتعظيم فائدة المساهمين على المدى الطويل، مع مراعاة مصالح الأطراف الأخرى المختلفة أي الجهات الأخرى ذات المصلحة"[16].

وتعرف أيضا بأنها " نظام تكامل خاضع للرقابة، يتضمن مجموعة من الإجراءات المحاسبية والمالية والإدارية، والذي يرمي إلى اتساع نظام المساءلة المحاسبية وتحقيق المساواة عند تحديد حقوق أصحاب المصالح في المؤسسة الاقتصادية، وتحسين أداءها وتعظيم القيمة السوقية لأسهمها، وتحقيق الإفصاح والشفافية عن المعلومات المحاسبية ذات الجودة العالية التي تنفع وتكسب ثقة أصحاب المصلحة"[17].

ويرى الباحثين من التعاريف السابقة أن حوكمة الشركات هو النظام الذي يتم من خلاله توجيه أنشطة الشركات الاقتصادية ومراقبتها على أعلى المستويات من أجل تحقيق أهداف الشركة والوفاء بالمعايير اللازمة للمسؤولية والنزاهة والشفافية، وهي مجموعة من الإجراءات الرقابية والمحاسبية المتبعة لضمان حقوق الملاك والأطراف ذات العلاقة بالشركة مع تعظيم ثروة المساهمين من خلال تعظيم عائد السهم، والمساءلة المحاسبية على أعمال القائمين بإدارة أموال الملاك.

ثانيا: أهداف حوكمة الشركات

تحقق حوكمة الشركات مجموعة من الأهداف نذكر منها:

- تجسيد المنافسة في المدة الطويل وهذا يساهم في إنشاء حوافز للرقي واستخدام تقنيات تكنولوجية متطورة لرفع من جودة المنتجات والخدمات المقدمة والاقتصاد في التكاليف الإنتاجية والخدمية وتفعيل تسويق وترويج المنتجات والخدمات التي تتعامل فيها الشركة حتى تتمكن من مواجهة المنافسة للمنتجات والخدمات للمؤسسات المنافسة سواء كانت محلية أو أجنبية"؛
- تأمين توفر هياكل إدارية عالية يمكن معها محاسبة إدارة الشركة أمام الملاك مع تأمين توفر المراجعة المستقلة على المديرين والمحاسبين وصولاً إلى مخرجات المحاسبة على أساس معايير ومبادئ محاسبية ذات جودة عالية[18]؛
- توفير مناصب العمل والتقليل من البطالة: والقصد من توفير مناصب الشغل إمكانية الشركات توظيف عمال في كل المستويات (العليا والدنيا) وتلبية حاجيات سوق العمل، وتساهم حوكمة الشركات في توفير مناصب العمل حيث يتجلى ذلك من خلال هدف الشركات المتمثل في الاستمرار في النشاط والبقاء والنمو والتوسع في النشاط أي السعي إلى تفادي الوقوع في الإفلاس والتصفية والفشل المالي الذي يؤدي بالشركات إلى التوقف والعجز على تسديد الالتزامات المالية في تواريخ الاستحقاق مما ينتج عنه تسريح العمال وظهور مشكلة البطالة التي تهدد كيان الاقتصاد الوطني لما لها من آثار اقتصادية واجتماعية وسياسية...إلخ[19]؛
- تشجيع جذب الاستثمار ودعم القدرة التنافسية: للحوكمة دور كبير في دعم وتعزيز القدرة التنافسية للاقتصاد حيث تعمل على جذب الاستثمارات الأجنبية والمحلية ودعم الأداء الاقتصادي والاجتماعي والقدرة التنافسية على المدى الطويل من خلال عدة طرق وأساليب أهمها:
  - ✓ التأكيد على الشفافية في معاملات الشركة، وفي إجراءات المحاسبة والمراجعة المالية، حيث أن الحكومة تقف في مواجهة أحد طرفي علاقة الفساد الذي يؤدي إلى استنزاف موارد الشركة وتآكل قدرتها التنافسية وبالتالي انصراف المستثمرين عنها؛
  - ✓ إجراءات حوكمة الشركات تؤدي إلى تحسين إدارة الشركة، مما يساعد على جذب الاستثمارات بشروط جيدة وعلى تحسين كفاءة أداء الشركة؛
  - ✓ تبني معايير الشفافية في التعامل مع المستثمرين (الحاليين أو المتوقعين) ومع المقرضين (الدائنين) من الممكن أن يساهم بدرجة كبيرة في تجنب وقوع الأزمات المالية والاقتصادية في البنوك والمؤسسات المالية؛
  - ✓ إن تطبيق حوكمة الشركات يقوي ثقة الجمهور في عملية الخوصصة ويساعد على ضمان تحقيق الدولة لأفضل عوائد اقتصادية على استثماراتها، وهذا بدوره يرفع ويدعم القدرة التنافسية للدولة[20]؛
  - ✓ تحسن الإدارة داخل الشركة والمساعدة على تطوير الإستراتيجية وزيادة كفاءة الأداء؛
  - ✓ الإشراف على المسؤولية الاجتماعية داخل الشركة في ضوء قواعد الحوكمة الرشيدة[21].

ثالثا: أهمية حوكمة الشركات وعلاقاتها بالأخلاق

تعد حوكمة الشركات من أهم العمليات الضرورية واللازمة لحسن عمل الشركات، وتأكيد نزاهة الإدارة فيها، وكذلك للوفاء بالالتزامات والتعهدات ولضمان تحقيق الشركة لأهدافها، وبشكل قانوني واقتصادي سليم، خاصة ما يتصل بتفعيل دور الجمعيات العمومية لحملة الأسهم للاضطلاع بمسؤولياتهم، وممارسة دورهم في الرقابة والإشراف على أداء الشركات، وبما يؤدي إلى الحفاظ على مصالح جميع الأطراف.

فحوكمة الشركة أساس جيد للاستقامة، والصحة الأخلاقية وتتجلى أهمية حوكمة الشركات فيما يلي:

- محاربة الفساد المالي والإداري الداخلي في الشركات الاقتصادية بكل أصنافها، وعدم السماح بوجوده أو باستمراره بل القضاء عليه وعدم السماح بعودته مرة أخرى؛
- تحقيق وضمان النزاهة والحياد والاستقامة لكافة الموظفين في الشركات بدءا من مجلس الإدارة والمديرين التنفيذيين إلى أدنى وظيفة للعاملين في الشركات الاقتصادية؛
- تحقيق السلامة والصحة وعدم وجود أي أخطاء عملية متعمدة، أو انحراف معتمد أو غير معتمد، ومنع استمرار هذا الخطأ أو القصور، بل جعل كل شيء في إتمامه العام صالحا؛
- القضاء على مختلف الانحرافات وعدم السماح باستمرارها، خاصة تلك التي يشكل وجودها تهديدا للمصالح، أو أن باستمرارها يصعب تحقيق نتائج الأعمال مرضية، وتحتاج إلى تدخل إصلاحي في الوقت المناسب؛
- تقليل الأخطاء إلى أدنى قدر ممكن، بل استخدام النظام الحمائي الوقائي الذي يمنع حدوث هذه الأخطاء وبالتالي يجنب الشركات تكاليف وأعباء هذا الحدوث؛
- تحقيق الاستفادة القصوى والفعلية من نظم المحاسبة والرقابة الداخلية، خاصة فيما يتصل بعمليات الضبط الداخلي، وتحقيق فعالية الإنفاق، وربط الإنفاق بالإنجاز، خاصة وأن العاملين في مجال المحاسبة الداخلية أكثر معرفة وبيئة فيما يحدث داخل الشركة؛
- تحقيق أعلى قدر للفعالية من مراجعي الحسابات الخارجيين، خاصة وأنهم على درجة عالية من الاستقلالية وعدم تعرضهم لأي ضغوط من جانب مجلس الإدارة للشركة، أو من جانب المديرين التنفيذيين العاملين فيها[22]؛
- دعم المسؤولية الاجتماعية للشركات: يساهم ويدعم تطبيق مبادئ حوكمة الشركات على القيام بالدور الاجتماعي تجاه المجتمع المدني بدرجة أكثر فعالية؛
- تعزيز الإجراءات الرقابية وإجراءات التدقيق على الشركات حيث تحت مبادئ حوكمة الشركات فإن الشركات والهيئات الرقابية على زيادة الإجراءات الرقابية والتنظيمية وتحديثها باستمرار في الشركات؛
- التأكد على التقيد بالقوانين والأنظمة (المحاسبية والمالية والإدارية) التي تحكم داخل الشركات وضمان التعامل العادل لأصحاب المصالح في حالة تعرض الشركة لحالات الإفلاس[23]؛
- كما تبرز الحوكمة من خلال الفوائد التي تحققها وبالتناسب مع مستوياتها المختلفة إذ أن التطبيق الجيد والفعال للمتطلبات المحاسبية والمالية لحوكمة الشركات يساهم في بناء وتحسين السمعة الأفضل عن الشركة كون الشركة ستحترم حقوق مساهميها بما فيها صغار المساهمين ودائنيها والمتعاملين معها وتضمن الشفافية والمساءلة، ونتيجة

لذلك ستتمتع الشركة بثقة عالية من الجمهور بخدماتها أو منتجاتها مما سينعكس على زيادة رقم الأعمال ونتائج الأعمال الصافية في نهاية المطاف والشركات التي تبدأ بإقرار وتفعيل نظام حوكمة الشركات ستحصل على فوائد هائلة كتوافر التخفيض في تكلفة الأموال، والمساهمة في الرفع من قيم الموجودات للشركة والقدرة على جذب الزبائن وشركاء العمل المميزين وأصحاب الكفاءات، وتعمل أيضا على التنمية المستدامة على المدى البعيد، وعند وصول نظام حوكمة الشركات إلى وضع متطور في الشركة تبدأ حوكمة الشركات في منح الشركات والنظم الاقتصادية فرصة الاستفادة من جميع الفوائد الكامنة في التطورات الحديثة والوصول إلى أسواق مالية تتميز بالكفاءة، وبالمقابل فإن أي فشل في التكيف مع قواعد حوكمة الشركات يؤدي إلى تقييد إمكانية الوصول إلى أسواق بورصة الأوراق المالية ذات كفاءة، ومع شمول وتفعيل نظام حوكمة الشركات على كافة الجوانب المتعلقة بالشركة تصل الحوكمة إلى مستوى الحوكمة القيادية والتي بدورها تعمل على تحفيز الأداء وتحسين الكفاءة التشغيلية على كافة الجوانب من خلال تحسين نظام حوكمة الشركات والذي يؤدي إلى تحسن في نظام المساءلة، وتقليل المخاطر والانتفاع المشروع من الشركة، وتحسين عمليات الإدارة والإشراف على الأداة التنفيذية[24]؛

- يقدم نظام حوكمة الشركات مجموعة من الإرشادات التي تظهر كيفية عمل الشركة مع مختلف الأطراف ذوي المصلحة من أجل حماية مستخدمي القوائم المالية من تلاعبات الإدارة، وقد ساهمت العولمة والتحرير المالي على الاعتماد أكثر على قواعد حوكمة الشركات على اعتبار أنها تقوم على تحديد العلاقة بين المستثمرين ومجلس الإدارة والمدراء وحملة الأسهم عن طريق ترشيد اتخاذ القرارات[25].

ويرى الباحثين أن حوكمة الشركات هي أداة تستخدم داخل إدارة الشركة تساهم في تحقيق جملة من أهداف المؤسسة المتمثلة في دعم المركز التنافسي وتحسين أدائها مع المحافظة على حقوق المساهمين والتسيير الأمثل لأموالهم وعدم السماح لاستخدامها لأغراض خاصة ومصالح أعضاء مجلس إدارة الشركة أو جهات أخرى ما لم تستخدم في صالح الملاك، بوجود نظام حوكمة جيد يؤدي إلى تجنب المخاطر الاقتصادية والقانونية التي تهدد كيان الشركة وتؤثر على نشاطها الذي أنشئت من أجله، كما تساهم حوكمة الشركات في الحصول على الهيكل المالي المناسب للشركة والذي يؤدي بتعظيم ثروة المساهمين من خلال تخفيض تكلفة التمويل إلى أدنى مستوى مطلوب مما يجعل نتائج الأعمال جيدة، ويتضح ذلك في تخفيض تكاليف الشركة والحصول على مصادر تمويل أقل تكلفة أي زيادة الطلب على أسهم الشركات وتوفير فرصة الاندماج في بورصات الأسهم مما يدعم رأس مال الشركة وتحسين صورتها تجاه مستخدمو البيانات المحاسبية والمالية وتوفير الخصائص النوعية للمعلومات المالية المقدمة لذوي المصلحة في الشركة.

المحور الثالث: إجراءات المراجعة الخارجية للحد الحد من أثار المحاسبة الإبداعية

من خلال هذا المحور سنتطرق إلى إجراءات المراجعة الخارجية للحد من آثار المحاسبة الإبداعية على قائمة المركز المالي وكذلك على قائمة الدخل كما سنتعرف على الإجراءات العامة.

أولا: الإجراءات المراجعة الخارجية للحد من آثار المحاسبة الإبداعية على قائمة المركز المالي

تهدف الإدارة من أساليب المحاسبة الإبداعية التي تمارسها على عناصر قائمة المركز المالي إلى تحسين المركز المالي للشركة وذلك من خلال تضخيم قيم الأصول أو تخفيض قيم المطلوبات أو كليهما معًا وذلك بغرض تحسين عرض النسب المشتقة منها مثل نسب السيولة أو الربحية وغيرها، والجدول الآتي يتضمن عرضًا لأهم أهداف إجراءات المحاسبة الإبداعية المتعلقة بقائمة المركز المالي والإجراءات المضادة التي يتوجب على المدقق الخارجي تطبيقها:

الجدول رقم (01): أهداف إجراءات المحاسبة الإبداعية المتعلقة بقائمة المركز المالي والإجراءات المضادة التي يتوجب على المدقق الخارجي تطبيقها

الأصول الثابتة	
الهدف من ممارسة أساليب المحاسبة الإبداعية	**إجراءات المراجعة المضادة**
تحسين أرباح الشركة بتضمينه فائض إعادة التقييم أو بتخفيض مصروف الاهتلاك	– التحقق من الالتزام بمبدأ التكلفة التاريخية و التحقق من صحة عملية التقييم وبأنها تمت بواسطة مختصين واستبعاد الفائض من قائمة الدخل وإدراجه ضمن حقوق المساهمين؛ – التحقق من نسب الاهتلاك و تعديل مصروف الاهتلاك؛ – مراجعه رأي الإدارة حول تغيير طرق الاهتلاك والتحقق من أثاره المتراكمة على البيانات المحاسبية؛ – التحقق من صحة و مبررات إعادة تصنيف الأصول وأثر ذلك على متضمنات قائمتي الدخل و المركز المالي؛ – التحقق من المستندات و العقود الخاصة بالأصول المرهونة والمؤجرة و دراسة أثرها على النسب المالية ذات العلاقة.
الأصول غير الملموسة	
زيادة قيمة موجودات الشركة لتحسين نسب الملاءة المالية بالإضافة إلى تحسين رقم الربح عن طريق تخفيض مصروف الإطفاء.	– التحقق من صحة الأسس المتبعة في التقييم و تعديل القيمة وفق الأسس الصحيحة؛ – التحقق من الاعتراف بالأصول غير الملموسة غير المشتراة وإجراء التعديلات اللازمة لأثر ذلك على المركز المالي؛ – إعادة النظر في قيمة تلك الأصول في قائمة المركز المالي ومصروف الإطفاء بقائمة الدخل؛ – التحقق من مبررات الإدارة بشان إطفاء الأصول غير الملموسة ودراسة آثاره في القوائم المالية.
الاستثمارات طويلة الأجل	

التأثير في حساب الاستثمارات في دفاتر الشركة القابضة ونتيجة أعمالها بإظهار نصيبها في الأرباح فقط دون الخسائر	– التحقق من التغيير في طريقة المحاسبة عن الاستثمارات طويلة الأجل عن طريق تقرير مدقق الحسابات و الآثار المترتبة في قائمتي الدخل و المركز المالي؛ – إعادة تعديل رقم الربح بنصيب الشركة الأم بخسائر الشركات التابعة و الزميلة؛ – استبعاد تلك العمليات و إظهار آثارها على القوائم المالية.
المخزون السلعي	
زيادة قيمة المخزون السلعي لزيادة قيمة الأصول المتداولة والتأثير في نسب السيولة	– فحص كشوفات الجرد و التحقق من الوجود الفعلي للأصناف في المخزون؛ – التحقق من صحة أسعار المخزون قياسا بالأسعار الجارية؛ – مراجعة رأي الإدارة حول مبررات تغيير طريقة تسعير المخزون و أثر ذلك على القوائم المالية.
الذمم المدينة	
المحافظة على قيمة الذمم المدينة أو زيادتها بغرض التحسين على نسب السيولة	– طلب كشف بالذمم المدينة و التحقق من نسبة المخصص إلى إجمالي الذمم المدينة.استبعاد الذمم المدينة للشركات التابعة والزميلة والإفصاح عنها في بند مستقل؛ – التحقق من صحة التصنيف و استبعاد الذمم المدينة طويلة الأجل من المتداولة.
الاستثمارات المتداولة	
زيادة أو المحافظة على قيمة الأصول المتداولة لتحسين نسب السيولة .	– التحقق من صحة الأسعار المستخدمة؛ – التحقق من مبررات إعادة التصنيف حسب القواعد المنصوص عليها في معايير المحاسبة الدولية.
النقدية	
تحسين نسب السيولة	– استبعاد النقدية المقيدة عند احتساب نسب السيولة؛ – التحقق من أسعار الصرف و تصحيح الخطأ إن وجد.
حقوق الملكية	
تحسين نتيجة أعمال الشركة بتضمينها بشكل خاطئ أرباح محققة من سنوات سابقة.	– تعديل ربح العام الجاري و النسب المرتبطة به ونسبة توزيعات الأرباح
الموجودات و الالتزامات الطارئة أو المشروطة	

التأثير على النسب المالية من خلال زيادة الموجودات و تخفيض المطلوبات.	– دراسة اثر إثبات موجودات محتملة قبل تحققها على النسب المالية ذات العلاقة و تعديلها بالشكل المناسب؛ – دراسة اثر عدم الإفصاح عن الالتزامات الطارئة أو المشروطة على النسب المالية المرتبطة بذلك وخصوصا نسب الرفع المالي و تعديلها بشكل مناسب.
المطلوبات طويلة الأجل	
تحسين نسب السيولة وأرباح الشركة بتضمينها مكاسب إطفاء السندات قبل استحقاقها.	– التحقق من الحصول على قرض طويل الأجل قبل انتهاء السنة لسداد قرض قصير الأجل وعمل التعديلات اللازمة من نسب الرفع المالي؛ – في حالة استدعاء سندات قبل موعد استحقاقها وإضافة المكاسب المتحققة إلى صافي الربح دون الإفصاح عنها ضمن البنود غير العادية يجب تخفيض صافي الربح ومعالجة اثر ذلك على النسب المالية.
المطلوبات المتداولة	
تخفيض قيمة المطلوبات المتداولة لتحسين نسب السيولة	– التحقق من إثبات أقساط القروض طويلة الأجل ضمن المطلوبات المتداولة وإعادة احتساب نسب السيولة؛ – التحقق من مبررات التغيير غير المألوف في الفروض المعتمدة وتأثير ذلك على رصيد مكافأة نهاية الخدمة؛ – تحديد أثر تأجيل الدفعات المقدمة المدفوعة من قبل العميل في شركات المقاولات على نسب الرفع المالي وتعديلها حسب الأصول.

المصدر: ليندا حسن نمر الحلبي، **دور مدقق الحسابات الخارجي في الحد من أثار المحاسبة الإبداعية على موثوقية البيانات المالية الصادرة عن الشركات المساهمة العامة الأردنية**، رسالة ماجستير في المحاسبة، جامعة الشرق الأوسط للدراسات العليا، 2009، ص ص66-71(بتصرف).

ثانيا: الإجراءات المراجعة الخارجية للحد من آثار المحاسبة الإبداعية في قائمة الدخل

تهدف الإدارة من أساليب المحاسبة الإبداعية التي تمارسها على عناصر قائمة الدخل إلى تحسين الربح بإظهار أرباح صورية وذلك من خلال تضخيم المبيعات أو تخفيض المصروفات أو كليهما معًا وذلك من أجل تحسين النسب المالية التي تدخل أرقام المبيعات وكلفتها وصافي الدخل في احتسابها كنسب الربحية وكفاءة النشاط، والجدول الآتي يتضمن عرضًا لأهم أهداف إجراءات المحاسبة الإبداعية المتعلقة بقائمة الدخل من تنفيذها والإجراءات المضادة التي يتوجب على المدقق الخارجي تطبيقها :

الجدول رقم (02): أهداف إجراءات المحاسبة الإبداعية المتعلقة بقائمة الدخل من تنفيذها والإجراءات المضادة التي يتوجب على المدقق الخارجي تطبيقها

رقم المبيعات	
الهدف من ممارسة أساليب المحاسبة الإبداعية	**إجراءات المراجعة المضادة**
تحسين رقم المبيعات في قائمة الدخل عن طريق زيادته بمبيعات صورية، ومن المؤشرات على هذه الإجراءات الزيادة غير الاعتيادية في حجم المبيعات عن السنوات السابقة.	– التحقق من فواتير البيع وخصوصا للصفقات المنفذة مع الأطراف ذات العلاقة بالشركة كالشركات التابعة و الزميلة؛ – التحقق من شروط الائتمان بما فيها شروط السداد و الخصم وكفاية مخصصات الديون المشكوك فيها؛ – التحقق من مستندات شحن الإرساليات و مطابقتها مع مستندات تسدي أثمان البضاعة الواردة من الوكلاء.
تكلفة البضاعة المباعة	
تخفيض تكلفة البضاعة المباعة في قائمة الدخل لزيادة الأرباح	– التحقق من أن صفقات البيع حقيقية و ليست صورية؛ – الرجوع إلى مبررات الإدارة لتغيير طريقة تقييم المخزون و أثره على البيانات المالية؛ – التحقق من تكوين مخصص لهبوط الأسعار. ؛ – المراجعة المستندية لفواتير الشراء.
مصروفات التشغيل	
تخفيض مصروفات التشغيل لزيادة الأرباح التشغيلية ومن ثم زيادة صافي الأرباح.	– التحقق من مدى توفر شروط الرسملة في ذلك المصروف؛ – الرجوع إلى رأي الإدارة لمعرفة أسباب التغيير غير المبرر في طرق اهتلاك الأصول الثابتة وإطفاء الأصول غير الملموسة وبيان أثاره على القوائم المالية؛ – التحقق من معدلات الاهتلاك أو الإطفاء وإعادة احتساب مصروف الاهتلاك وفقا للمعدلات المتعارف عليها.
نتيجة الأعمال للأنشطة غير المستمرة	
المحافظة على مستوى الأرباح الحالية أو زيادتها	– تقدير أثر إغلاق الخط الإنتاجي على نتيجة الأعمال وأخذه بعين الاعتبار.
البنود الاستثنائية والبنود غير العادية	
تحسين ربحية الشركة من عملياتها التشغيلية من خلال أنشطة غير	– استبعاد أرباح تلك البنود من الربح التشغيلي؛ – في حالة دمج نصيب الشركة الأم في أرباح شركاتها التابعة أو الزميلة

تشغيلية.	دون الإفصاح عن ذلك على المدقق إعادة احتساب نتيجة الأعمال بعد استبعاد تلك الأرباح والإفصاح عنها ببند مستقل.

المصدر: عمورة جمال، بن عمر أمينة، **أساليب المحاسبة الإبداعية في القوائم المالية و دور المدقق الخارجي في الحد منها**، الملتقى العلمي الوطني حول موضوع: الجباية و المحاسبة بين التقارب و الاختلاف، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة البليدة02، يومي17-18 أفريل 2017، ص ص 15-16.

ثالثا: إجراءات عامة

تتلخص الإجراءات العامة في النقاط التالية[26]:

- ✓ إن إثبات العمليات الوهمية (غير الحقيقية :)يستطيع المراجع معالجتها من خلال تطبيق مفهوم البحث عن جوهر العملية وليس ظاهرها أي إثبات المنفعة الاقتصادية من كل عملية وليس تحديد شكلها القانوني هو الذي يحدد جوهرها المحاسبي؛
- ✓ إن عملية التنبؤ أو استخدام الحكم الشخصي تكون نسبة الخطأ عالية جدا وعليه يمكن ضبط حالة سوء استخدام الحكم بطريقتين:
  - **الطريقة القانونية** :أي عمل اللجان المحاسبية الدولية من وضع قواعد تحد من استخدام الرأي الشخصي؛
  - **الالتزام بحالة المطابقة والثبات** :أي يعني أن الشركة التي تستخدم طريقة قياس معينة نتيجة للظروف التي تحيطها عليها الالتزام هذه الطريقة للسنوات اللاحقة مادامت الظروف لم تتغير.ويلعب المراجع دورا مهما في هذا الجانب إذ يقع على عاتقه عملية تحديد مدى الاستفادة من السياسة المحاسبية المتبعة في الشركة وعليه أن يتأكد أن عملية التقدير والتخمين مبني على أسس موضوعية وقانونية وليست عملية عشوائية.

أما ما يخص التلاعبات بأسعار صرف العملات الأجنبية فإن على المراجع التأكد من تاريخ عملية صرف العملات والتأكد من سعر صرف العملات الأجنبية والتأكد من سعر السوق للأوراق الأجنبية في تلك الفترة من خلال مراجعة النشرات الاقتصادية الدورية الصادرة عن الأسواق المالية .

- ✓ إن الإرادات العرضية هي الإيرادات التي تحدث بسبب ظروف طارئة أي إيرادات غير متكررة لا تخص طبيعة أعمال الشركة وتظهر في قائمة الأرباح والخسائر بمعزل عن الإرادات الجارية التي تخص طبيعة عمل الشركة فعلى المراجع أن يحتسب الربح التشغيلي بعد استبعاد الإيرادات العرضية وإظهار الربح التشغيلي بقيمته الحقيقية؛
- ✓ العمل على التقليل من الاختيار ين الطرق المحاسبية عن طريق التقليل من الطرق المحاسبية المسموح استخدامها في التطبيقات العملية أو من خلال تحديد الظروف التي تستخدم فيها كل طريقة.بمعنى يقع على عاتق المراجع الخارجي التأكد من المطابقة في استخدام المحاسبة فالشركة التي تستخدم طريقة معينة لتصل نتيجة أعمالها إلى مستوى ترغب فيه عليها أن تواصل استخدام هذه الطريقة في السنوات القادمة حتى وإن كانت درجة الاستفادة من هذه الطريقة المحاسبية لا تحقق الهدف المرغوب فيه، وان على المراجع الوقوف على عملية التغيير من طريقة

محاسبية إلى أخرى كالتغيير في طريقة **lifo** الى **fifo** مثلا في تقييم المخزون وتوضيح مدى تاثير هذا التغيير على القوائم المالية ؛

- ✓ إن التلاعب في توقيت العمليات المحاسبية بما يتلاءم مع مصالح الإدارة أمر في غاية الأهمية إلا أنه يمكن السيطرة على هذه العملية من خلال إجراء عمليات إعادة التقييم للبنود المحاسبية واحتساب الربح أو الخسارة الناتجة عن الفرق في تقييم هذه البنود في كل سنة حالة حدوثها فمثلا مجلس المعايير البريطانية يوصي بضرورة استخدام إعادة التقييمات بدلا من استخدام التكلفة التاريخية في إثبات المعاملات المحاسبية ، ويجب الإشارة هنا إلى عملية إعادة التقييم للبنود المحاسبية تجرى في حالات معينة خصوصا في حالات التغير العام في مستوى الأسعار السوقية أو عندما يراود المراجع نوعا من الشك في تصنيف بعض الاستثمارات المالية مثلا.

الخاتمة:

وفيما يلي نقوم بعرض أهم النتائج والتوصيات التي توصلنا إليها من خلال هذه الورقة البحثية:

1- نتائج الدراسة:

تتمثل نتائج الدراسة فيما يلي:

- تعتبر المحاسبة الإبداعية شكلا من أشكال التلاعب المحاسبي الذي تمارس من خلال تحويل القيم المحاسبية الحقيقية إلى القيم المرغوبة لتحقيق مصالح الشركة وذلك باستغلال الثغرات والبدائل المتاحة في المعايير المحاسبية المعمول بها ودون المساس بأي من القواعد والمبادئ المحاسبية ؛
- ظهرت العديد من الاتجاهات والأساليب الحديثة للكشف والحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية ومن أبرزها حوكمة الشركات؛
- تعتبر كفاءة المراجعين في اكتشاف ممارسات المحاسبة الإبداعية هي الوسيلة الأهم والأقوى لمكافحة ممارسات المحاسبة الإبداعية؛
- إن السبب الرئيسي وراء تمكن المحاسبين من تطبيق ممارسات المحاسبة الإبداعية هو تعدد البدائل المحاسبية المتروكة ؛
- تعتمد الممارسات المضللة للقوائم المالية على ذكاء المحاسبين ويتجسد هذا من خلال قرتهم على إخفاء تلاعباتهم بالتقارير المالية ؛
- ممارسات المحاسبة الإبداعية تؤثر على مصداقية القوائم المالية وتظهرها بصورة غير حقيقية لتحقيق مصلحة الإدارة مما يضلل المستفيدين من القوائم المالية ؛
- للمراجع دور مهم ومحوري في التحقق والكشف عن ممارسات ونتائج المحاسبة الإبداعية ولديه الكثير من الوسائل التي تمكنه من ذلك .

2- اقتراحات الدراسة:

تتمثل اقتراحات الدراسة فيما يلي:

- ✓ ضرورة أن يولي المراجعين الخارجين عند تنفيذ عملية المراجعة جميع عناصر ومكونات القوائم المالية الاهتمام الكافي للتعرف على كافة ممارسات وأساليب المحاسبة الإبداعية المحتمل تطبيقها؛
- ✓ ضرورة اتخاذ إجراءات ردعية تجاه ممارسي المحاسبة الإبداعية في حال اكتشافها وذلك تفاديا لتفشي هذه الظاهرة في مختلف الشركات وحماية لحقوق الملاك وأصحاب المصالح؛
- ✓ توعية المحاسبين بضرورة الالتزام بأخلاقيات مهنة المحاسبة والابتعاد عن الممارسات السلبية للمحاسبة الإبداعية؛
- ✓ ضرورة تثقيف المراجعين بكافة الأساليب والممارسات المحاسبية التي يستخدمها المحاسب الإبداع ولعل ذلك لن يتحقق إلا من خلال التدريب واللقاءات العلمية والبرامج التدريبية؛
- ✓ إلزام مراجعين الخارجين بالزيارات المتكررة والفحص الدوري المفاجئ للمؤسسة تحت التدقيق لتوضيح أخطاء الإدارة والوقوف على المشاكل التي يواجهونها ووسائل مصالحها؛
- ✓ إصدار تشريعات ولوائح تنظيمية لتنظيم عمل المراجعين ليتمكنوا من تنفيذ عملية المراجعة باستقلالية ومهنة عالية بعيدا عن تأثيرات وضغوطات إدارة المؤسسة.

قائمة المراجع باللغة العربية:

1- فداوي فريد أمينة، **دور ركائز حوكمة الشركات في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية دراسة عينة من الشركات المساهمة الفرنسية المسجلة بمؤشر SBF250** ،المجلةالجامعة، العدد 16 ، المجلد 1 فيفري 2014، ص251.

2- بن حواس كريمة، الوافي شهرزاد، **واقع ممارسة المحاسبة الإبداعية في المؤسسة الاقتصادية –من وجهة نظر المدقق الخارجي**، الملتقى العلمي الوطني الأول حول الجباية و المحاسبة بين التقارب و الاختلاف 18-19 أفريل 2017، جامعة البليدة 2، ص 04.

3- عمورة جمال، شريفي أحمد، **دور وأهمية الإبداع المحاسبي والمالي في عملية الإفصاح عن المعلومات المحاسبية والمالية**، الملتقى الدولي حول الإبداع والتغيير التنظيمي في المنظمات الحديثة دراسة وتحليل تجارب وطنية ودولية، كلية العلوم الاقتصادية والعلوم التجارية وعلوم التسيير، جامعة البليدة، يومي 18 و19 ماي 2011، ص 08.

4- لعروسي أسيا، قاسمي السعيد، **قياس ممارسات المحاسبة الإبداعية في البيئة الجزائرية باستخدام المستحقات الاختيارية –دراسة حالة بعض المؤسسات المدرجة ببورصة الجزائر–** ،مجلة الدراسات المالية والمحاسبية والإدارية، العدد 06، جامعة أم البواقي، ديسمبر 2016، ص239.

5- بالرقي تيجاني، **المحاسبة الإبداعية المفاهيم والأساليب المبتكرة لتجميل صورة الدخل**، مجلة العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، العدد 12،جامعة سطيف، 2012،ص 34.

6- تقرارت يزيد، عبود زرقين ، **الإبداع المحاسبي من منظور معايير الإبلاغ المالي مع الإشارة إلى الفضائح المالية للشركات العالمية الكبرى**، مجلة المحاسب العربي، العدد40، 2017، الأردن، ص08.

7- جعارة عمر أسامة، **اثر كفاءة المدقق الخارجي في اكتشاف ممارسات المحاسبة الإبداعية وفقا لمعايير العمل الميداني الدولية على مصداقية المعلومات المحاسبية**، مجلة العلوم الاقتصادية والتسيير والعلوم التجارية، العدد 11، جامعة محمد بوضياف ، المسيلة، 2014، ص25.

8- عمورة جمال، شريفي أحمد، **مرجع سابق**، ص 10.

9- بالرقي تيجاني، **مرجع سابق**، ص 34.

10- حسين فليح مفلح القطيش، فارس جميل حسين الصوفي، **أساليب استخدام المحاسبة الإبداعية في قائمتي الدخل والمركز المالي في الشركات الصناعية المساهمة العامة المدرجة في بورصة عمان**، مجلة كلية بغداد للعلوم الاقتصادية ، العدد27،العراق، 2011، ص ص 367- 368.

11- عمورة جمال، بن عمر أمينة، **أساليب المحاسبة الإبداعية في القوائم المالية و دور المدقق الخارجي في الحد منها**، الملتقى العلمي الوطني حول موضوع: الجباية و المحاسبة بين التقارب و الاختلاف، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة البليدة02، يومي17-18 أفريل 2017، ص ص 08-09.

12- بالرقي تيجاني، بولعراس صلاح الدين، **اثر الممارسة السلبية للمحاسبة الابداعية على التغير في المجال المعرفي شركة انرون حالة عملية**، مجلة العلوم الاقتصادية والتسيير والعلوم التجارية، العدد 10،جامعة محمد بوضياف المسيلة، 2013 ، ص 116.

13- عماد سليم الأغا، دور **حوكمة الشركات في الحد من التأثير السلبي للمحاسبة الإبداعية على موثوقية البيانات المالية –دراسة تطبيقية على البنوك الفلسطينية–**، رسالة ماجستير ، جامعة الأزهر، غزة، فلسطين، 2011، ص ص 89-90.

14- جبار بوكثير ، مصطفى عوادي، **أساليب المحاسبة الإبداعية في التلاعب بالقوائم المالية من منظور معايير المحاسبة الدولية**، مجلة الدراسات المالية والمحاسبية والإدارية، العدد 01، جامعة أم البواقي، 2014، ص 74.

15- Cadbury Committee, **Financial of the Committee on the Aspects of Corporate Governance**, Financial Reporting, London Stock Exchange, London, 1992, p15.

16- عادل عبد الرحمن أحمد، **دراسة تحليلية وتطبيقية لمفهوم الحوكمة المحاسبية وإمكانية تطبيقها في الشركات المساهمة في البيئة المصرية**، مجلة الدراسات والبحوث التجارية، العدد الأول، كلية التجارة، جامعة بنها، 2003، ص 400.

17- محمد أحمد إبراهيم خليل، **دور حوكمة الشركات في تحقيق جودة المعلومات المحاسبية وانعكاسها على سوق الأوراق المالية – دراسة تطبيقية–**، مجلة الدراسات والبحوث التجارية، العدد الخامس، كلية التجارة، جامعة بنها، 2005، ص ص 723- 724.

18- رأفت حسين مطر، **محاضرة غير منشورة بعنوان** آليات تدعيم دور المراجعة الخارجية في حوكمة الشركات ، كلية التجارة، قسم المحاسبة، الجامعة الإسلامية غزة، فلسطين، ص 02. متاحة على الموقع الإلكتروني:

http://site.iugaza.edu.ps/rmotair/files/2010/02/Article.pdf (تاريخ الإطلاع: 2017/08/25)

19– بن خيرة سامي، بوخلوة باديس، **المؤسسات الصغيرة والمتوسطة ودورها في دعم التشغيل في الجزائر**، ورقة بحثية مقدمة ضمن فعليات الملتقى الوطني حول واقع وآفاق النظام المحاسبي المالي في المؤسسات الصغيرة والمتوسطة في في الجزائر يومي 05- 06 ماي 2013، كلية العلوم الاقتصادية، التجارية وعلوم التسيير، جامعة الوادي، ص 07. بتصرف.

20– خليل أبو سليم، **قياس أثر الالتزام بتطبيق حوكمة الشركات على جذب الاستثمارات الأجنبية (أدلة ميدانية من البيئة الأردنية)**، مجلة جامعة جازان ، فرع العلوم الإنسانية، العدد 01، المجلد 03، المملكة العربية السعودية، ص ص 172- 173.

21– مولاي لخضر عبد الرزاق، عجيلة محمد، **الحوكمة كمدخل للرقابة والمساءلة في البنوك الجزائرية**، ورقة بحثية مقدمة ضمن فعاليات المؤتمر العلمي الثاني حول إصلاح النظام المصرفي الجزائري في ظل التطورات التطورات العالمية الراهنة، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة ورقلة، يومي 11- 12 مارس 2008، ص 03

22– محسن أحمد الخضيري، ، **حوكمة الشركات كيف يتم تفعيل أدوات الرقابة الضميرية والإشراف الذاتي على الشركات وتحقيق عوامل الصحة والسلامة المهنية والوظيفية وعناصر الشفافية والإفصاح في عصر العولمة الاحتياجية**، الطبعة الأولى، مجموعة النيل العربية، القاهرة، 2005، ص ص 57- 59.

23– محمد مشرف حماد السويداوي، **الحاكمية المؤسسية وأثرها على مستوى الإفصاح في المعلومات المحاسبية (دراسة ميدانية على الشركات الخدمية المدرجة في بورصة عمان)**، رسالة ماجستير غير منشورة، تخصص محاسبة، كلية الدراسات العليا، جامعة الزرقاء، مدينة الزرقاء، الأردن، 2015/2014، ص 15.

24– عمر عيسى فلاح المناصير، **أثر تطبيق قواعد حوكمة الشركات على أداء شركات الخدمات المساهمة العامة الأردنية**، رسالة ماجستير غير منشورة تخصص المحاسبة والتمويل، عمادة البحث العلمي والدراسات العليا، الجامعة الهاشمية، مدينة الزرقاء، الأردن، 2013، ص ص 24-26.

25– شدري معمر سعاد، **التقارير المالية للمراجع وأثرها على اتخاذ القرارات في ظل الأزمات المالية العالمية – حالة تقرير المراجع حول سونلغاز–**، أطروحة دكتوراه غير منشورة، كلية العلوم الاقتصادية، التجارية وعلوم التسيير، قسم علوم التسيير، جامعة بومرداس، 2015/2014، ص 167.

26– عياد السعدي، **مدى ادراك مراجع الحسابات لأساليب التلاعب في النتائج والمراكز المالية ودوره في منع حدوث الغش المحاسبي (حالة شركة انرون)** ، مجلة إدارة الأعمال والدراسات السابقة ،العدد 02 ،جامعة زيان عاشور، الجلفة، 2016 ، ص ص243-244.

التوجه نحو صياغة النظرية المحاسبية – بين الحاجة والمنفعة.

د.جبار بوكثير
جامعة العربي بن مهيدي أم البواقي– الجزائر
djebarbouketir@yahoo.fr

أ. فاطمة الزهراء قوفي
جامعة العربي بن مهيدي أم البواقي – الجزائر
fatmazohragouffi@gmail.com

ملخص باللغة العربية:

نظرا للأهمية البالغة للمحاسبة في الحياة الاقتصادية والاجتماعية، وانطلاقا من الانتقادات التي وجهت إلى البناء الفكري المحاسبي التقليدي، هدفت هذه الدراسة إلى تحديد حاجة المنشآت الاقتصادية إلى نظرية المحاسبة، وبصفة خاصة بيان أوجه القصور في البناء الفكري الحالي وأهمية التأصيل العلمي في مجال المحاسبة، وذلك من خلال إعادة ترتيب وتنسيق مكونات النموذج المحاسبي الحالي في إطار منطقي متكامل ومتناسق، هذا الإطار هو النظرية.

الكلمات المفتاحية: المحاسبة، النظرية، التأصيل العلمي، نظرية المحاسبة.

Abstract:

Due to the importance of accounting in economic and social life, and based on the criticisms directed at the traditional intellectual accounting construction, this study aimed to determine the need of economic institutions to the theory of accounting, in particular the shortcomings of the current intellectual construction and the importance of scientific rooting in accounting, by rearranging and coordinating the components of the current accounting model in an integrated and coherent logical framework, this framework is the theory.

Key words: Accounting, the theory, Scientific rooting, Accounting Theory.

مقدمة:

نشأت المحاسبة وتطورت بتأثير الحاجة إلى المعلومات لدى مستخدمي المعلومات المحاسبية ذوي المصالح المادية مع المشروع، وقد أثرت في الحاجة إلى المعلومات مجموعة من العوامل، في مقدمتها التطور الاقتصادي والاجتماعي للمجتمع البشري، والتطور العلمي والتقني الذي حقق إلى حد الآن، وترك آثارا مهمة في شتى المجالات، خاصة منها؛ الحاجة إلى المعلومات، كما ترك آثارا مباشرة في نظم المعلومات المحاسبية. ويدل التطور التاريخي للمحاسبة أنها كانت تهتم في كل الأزمنة والعصور الماضية، ولا تزال، باحتياجات المستخدمين إلى المعلومات، وبات هدفها في كل زمان ومكان تلبية تلك الاحتياجات، في كل الظروف والمتغيرات

وإذا كان جوهر المحاسبة يكمن في توفير كافة البيانات والمعلومات المحاسبية الضرورية عن نشاط الوحدة الاقتصادية وذلك بهدف مساعدة متخذي القرار على اتخاذ قراراتهم الاقتصادية، وبما أن أهمية المعلومات المحاسبية تتعاظم وتتزايد باستمرار، وأنه كلما تنوعت هذه المعلومات واتسعت، وكلما كانت أكثر مصداقية وواقعية وموضوعية كانت فائدتها أفضل، فمن هنا كان لابد من تكامل المعارف المحاسبية استنادا إلى أسس علمية منهجية، عبر محاولات وضع نظرية للمحاسبة. فالمحاسبة كغيرها من مجالات المعرفة تحتاج إلى استكمال تطوير معارفها بشكل علمي هادف، وتنظيمها وإعادة هيكلتها وتأصيلها علميا وتوحيدها في إطار ما يسمى بنظرية المحاسبية.

إشكالية الدراسة.

مما سبق، تأتي إشكالية الدراسة حول مسألة أهمية صياغة نظرية علمية للمحاسبة، وهو ما يمكن إبرازه من خلال التساؤل الرئيسي التالي:

ما هي مبررات ومنافع التوجه نحو صياغة نظرية علمية للمحاسبة؟

ويمكن تقسيم هذا التساؤل إلى مجموعة من الأسئلة الفرعية التي مفادها:

- ما هي محددات الإطار النظري للمحاسبة؟
- ما هي أهم أوجه القصور في الفكر المحاسبي التقليدي؟
- ما المقصود بالنظرية في إطار العمل المحاسبي؟
- ما المنافع الناجمة عن استخدام النظرية المحاسبية؟

أهداف الدراسة:

تهدف دراسة النظرية المحاسبية إلى تعميق الفهم حول الأساس الفكري الذي تقوم عليه النظرية، لذلك فإن هذه الدراسة تسعى إلى تحقيق ما يلي:

- بيان التطور التاريخي للمحاسبة والعوامل التي أثرت في هذا التطور.
- بيان أهم أوجه القصور في الإطار الفكري المحاسبي التقليدي.
- بيان العناصر الأساسية المكونة للنظرية المحاسبية وأهمية ربط هذه الأخيرة بالواقع العملي.
- بيان الدور الذي تلعبه النظرية في مجال المحاسبة.

أولا: الإطار النظري للمحاسبة.

يعد تحديد مفهوم المحاسبة نقطة البدء لحل مسألة تطوير المعارف المحاسبية في إطار معرفي علمي، تتناسق فيه المعارف التي يحتويها، وتتكامل مع بعضها على أسس علمية منطقية تضفي عليها سمة الموضوعية والديمومة والثبات.

1- نشأة وتطور المحاسبة.

لقد ظهرت المحاسبة قبل ظهور النقود، فالبرغم من أن هذه الأخيرة قد ساعدت على تطور المحاسبة بنقلها من التسجيل الكمي للأحداث الاقتصادية إلى التسجيل القيمي لها، فإن المحاسبة لم تظهر مع اختراع النقود بل ظهرت مع اختراع الكتابة حوالي 3200 ق م.[1]

وقد أدى إلى تطور المحاسبة عدة عوامل أهمها ما يلي:[2]

- الحاجة إلى إثبات الأحداث والعلاقات الاقتصادية مع الغير.
- الحاجة إلى المعلومات من أجل الرقابة على الفعالية الاقتصادية والممتلكات وعلى الأفراد وكذلك بهدف اتخاذ القرارات على مختلف المستويات.

وبالعودة إلى التاريخ وجد أنه تم استخدام طرق مختلفة لمسك الدفاتر منذ سنة 3200 ق م بداية بالسمرائيين الذين استخدموا أقراص الطين التي نقشوا عليها البيانات وجففوها تحت أشعة الشمس، ثم الرمانيين استخدموا الأخشاب المغطاة بالشمع، ثم المصريين القدماء والهنود الحمر ورق البردي للتسجيل وأستبدل الورق بالقماش والجلد في العصر الإسلامي، وفي القرن الثاني عشر في عهد هنري الأول أستخدم الورق الملتف على شكل أسطوانات. أما في القرن 13 و14 أستخدم النقش على الألواح الخشبية وتقسيمها نصفين يحتفظ كل من البائع والمشتري بنصف لإثبات الدين. ومع ظهور النقود واختفاء التعامل بنظام المقايضة، كان لابد للتاجر من طريقة علمية لمسك الدفاتر. ومن هنا وضع (Loca Pacioti) عالم الرياضيات الإيطالي الأسس الأولية للمحاسبة كنظرية ووجد نظرية القيد المزدوج سنة 1494 ولم يتم استعمالها بشكل واسع إلا عام 1869م، وأقترح ثلاث دفاتر (1) التسويدة (2) اليومية (3) الأستاذ، ولازالت تستخدم إلى الآن. ولكن مع تطور التبادل التجاري وظهور الإختراعات والنمو الصناعي كان لابد للمحاسبة أن تكون علم له نظريات وفروض ومبادئ ومفاهيم علمية واستخراج وتحليل النتائج المالية.[3]

من دراسة التطور التاريخي للمحاسبة يمكن تحديد بعض الحقائق المتعلقة بنشأة المحاسبة وتطورها وهي كالتالي:[4]

- المحاسبة وليدة ظروف اقتصادية واجتماعية وقانونية، ولقد تطورت مع تطور الحاجة إلى البيانات المحاسبية لخدمة طوائف متعددة.
- المحاسبة وسيلة وليست هدفا، حيث تطورت هذه الوسيلة في مراحل متعددة. فمن وسيلة لخدمة الإدارة إلى وسيلة لخدمة المجتمع.

[1] رضوان حلوة حنان، **النموذج المحاسبي المعاصر من المبادئ إلى المعايير: دراسة معمقة في نظرية المحاسبة**، دار وائل للنشر والتوزيع،عمان، الأردن، ط1، 2003، ص 17.

[2] حسين القاضي ومأمون حمدان، **نظرية المحاسبة**، الدار العلمية الدولية ودار الثقافة للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، 2001، ص 15.

[3] إبراهيم جابر السيد، **المحاسبة الدولية وعلاقتها بالتجارة الإلكترونية**، دار غيداء للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، ط1، 2014، ص 27.

[4] سلمان عبد الله معلا، **التمويل والمؤسسات التمويلية: مفهوم وأهداف وسياسات**، دار أمجد للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، 2015، ص 156.

- وأن كل مرحلة من تلك المراحل ليست بديلا وكل منها لا تحل محل الأخرى التي تسبقها ولكنها مراحل مكملة لبعضها البعض وتؤدي إلى زيادة مسؤولية المحاسب فعليه أن يقدم البيانات اللازمة في الوقت والقالب المناسب لكل طائفة من الطوائف التي تحتاج إليها.
- أن تطور المحاسبة مع تطور الظروف الإقتصادية والإجتماعية أدى إلى ظهور فروع متعددة، فمن المحاسبة الإدارية بفروعها المختلفة إلى المحاسبة الإجتماعية، وكل من هذه الفروع يخدم فئة من الفئات التي تحتاج إلى البيانات المحاسبية الإدارية.

2- مفهوم المحاسبة.

لقد تفاوتت الآراء حول مفهوم المحاسبة، حيث تم النظر إليها - في مراحل متتالية- على أنها فن كما هو واضح من خلال التعريف التالي للمحاسبة للمعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين المعتمدين (AICPA)[5] في سنة 1941 " المحاسبة هي فن تسجيل، تصنيف وتلخيص بشكل معين المعاملات والأحداث الإقتصادية التي لها قيمة نقدية وصبغة مالية، وتفسير نتائجها"[6]. حيث يلاحظ أن هذا التعريف يشير إلى المحاسبة كفن أو حرفة وليس حقلا من حقول المعرفة.

وبعد ذلك تم النظر إليها من طرف جمعية المحاسبة الأمريكية (AAA)[7] على أنها "عملية تحديد وقياس وتوصيل المعلومات الاقتصادية للسماح باتخاذ أحكام وقرارات رشيدة من طرف مستعملي المعلومات". ثم مجلس مبادئ المحاسبة (APB)[8] للمعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين المعتمدين (AICPA) الذي نظر إلى المحاسبة على أنها نشاط خدمي (service activity) وعرفها كالتالي " المحاسبة هي نشاط خدمي، مهمتها توفير المعلومات الكمية، والتي هي أساسا ذات طبيعة مالية حول الكيانات الاقتصادية التي من المفترض أن تكون مفيدة في اتخاذ القرارات الاقتصادية، واتخاذ الخيارات المعقولة من بين بدائل مسارات (سير) العمل. والمحاسبة تشمل عدة فروع، مثل المحاسبة المالية، المحاسبة الإدارية والمحاسبة الحكومية"[9].

وهناك عدة تعريفات أخرى للمحاسبة تعكس جهود الباحثين في تحديد مفهوم دقيق لها ومن ضمنها أن المحاسبة هي " مجموعة المعارف المتخصصة التي تستخدم في عمليات توليد المعلومات المحاسبية بهدف إشباع حاجات المستخدمين إلى المعلومات "[10]. وفي تعريف آخر هي " نظام للمعلومات، يختص بتوليد المعلومات ذات الطابع الاقتصادي أو المعلومات المرتبطة بالأحداث التي تنطوي على الاختيار من بين الاستخدامات البديلة للموارد الاقتصادية المحدودة"[11].

إن هذا التفاوت في المفاهيم للمحاسبة ناجم عن رؤى مرحلية، خاصة وضيقة، وليس من منظور معرفي منطقي وشامل. فالمحاسبة ليست مجرد آليات عمل يقوم بها المحاسب لإثبات العمليات الاقتصادية واستخراج المعلومات والمتمثلة في تسجيل، تبويب وتصنيف البيانات، وإعداد المعلومات وعرضها، حيث تعتبر وفق هذا المفهوم مجرد ممارسة ميدانية دون

[5] the american institute of certifeid public accountants.

[6] علي عبد الله شاهين، **النظرية المحاسبية: إطار فكري- تحليلي- تطبيقي**، مكتبة آفاق للطباعة والنشر والتوزيع، غزة، فلسطين، ط1، 2011.

[7] the american accounting association.

[8] the accounting principles board.

[9] L S Porwal, **Accounting theory**, Tata Mc Graw-Hill Publishing Company Limited, New Delhi, India, 3E, p 4.

[10] عبد الله محمد حامد، **نظم المعلومات المحاسبية في إتخاذ القرارات الإدارية**، دار أمجد للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، ط1، 2015، ص 53.

[11] إبراهيم جابر السيد، مرجع سبق ذكره، 2014، ص 28.

النظر إلى الإطار الفكري وأهميته. كما أنها ليست مجرد نشاط خدمي تمارسه فئة ممتهنة، من ذوي التخصص والكفاءات، وأنها تحتاج إلى جملة من الضوابط المعرفية والفكرية والمهنية والقانونية، يلتزم بها المحاسب عند إجراء عمليات القياس والإفصاح، حيث ربط هذا المفهوم بعض مكونات الإطار المعرفي بالممارسة العملية لخدمة هذه الأخيرة، بمعنى أن هذا الإطار يتم تصميمه لخدمة عمليات القياس، لكنه ليس من الضروري أن يبحث في الضوابط والعلاقات الداخلية للمفاهيم والمصطلحات، وفي مدى منطقية هذه العلاقات وديمومتها. والملاحظ أن هذا المفهوم للمحاسبة، ربط محتويات الإطار الفكري، كتوابع متغيرة، بالممارسة العملية لكونها المتغير المستقل. وبذلك يكون قد أهمل إمكانية أن يؤثر الإطار الفكري في التطبيق العملي، ليكون هو نفسه متغيرا مستقلا والممارسة العملية متغيرا تابعا.[12]

ويقصد بالإفصاح (Disclosure) " هو إعلام متخذي القرارات الإقتصادية بالبيانات والمعلومات المحاسبية لإتخاذ قراراتهم، سواء على مستوى الوحدة أو على المستوى القومي". ويرى البعض أنه " إتباع سياسة الوضوح الكامل وإظهار جميع الحقائق المالية الهامة التي تعتمد عليها الأطراف المهتمة بالمشروع".[13]

كما أن المحاسبة ليست مجرد نظاما للمعلومات، أي تلك المنظومة متكاملة من العناصر المادية والمعنوية التي تتفاعل مع بعضها البعض لخدمة عملية القياس المحاسبي وتقديم المعلومات. فالمحاسبة هي مراحل عمل وقواعد ناظمة لعمليات الإثبات المحاسبي واستخراج المعلومات. وهي حسب هذا المفهوم ليست سوى نظاما يسعى إلى إعداد المعلومات وتقديمها إلى المستخدمين، استنادا إلى المفاهيم والأعراف والمبادئ المحاسبية السائدة. غير أن هذا المفهوم لا يخلو من الانتقاد، فهو أولا، لا يعطي أهمية للجانب الفكري، ولضرورة تطوير هذا الجانب استنادا إلى أسس علمية منطقية. في حين أن الجانب الفكري يتكامل مع التطبيق العملي، لخدمة الممارسة العملية التي تحدد محتويات ومنظومات الإطار الفكري. وهو ثانيا، عد المحاسبة مجرد "نظام" له مكونات مادية ومعنوية. وهذا ليس صحيحا، فالمحاسبة ليست فقط ممارسة عملية تخدم المستخدمين. إنها مجموعة معارف لا أكثر تستخدم من قبل نظم المعلومات المحاسبية في الممارسة العملية.[14]

كما أن هناك تفاوت بين التعاريف السابقة للمحاسبة من كونها فن أو علم، والواقع هو أن الاختبار لأي نظرية، والوقوف على مدى صحتها وملاءمتها للواقع، هو وضعها موضع التطبيق العملي. ومن هنا جاءت النظرة التي اتفق عليها معظم كتاب المحاسبة على أن المحاسبة هي فن وعلم في آن واحد. فالمحاسبة بصفتها فن يتعلق بالأسلوب الذي يتم بمقتضاه معالجة العمليات المالية في الدفاتر، وذلك بتسجيلها وتبويبها وتصنيفها إلى استخراج نتائجها النهائية في آخر الفترة المالية. وهي أيضا علم بما تمثله من مجموعة المبادئ والمفاهيم والقواعد التي تبحث في الحقائق المالية الاقتصادية، التي يتضمنها النشاط الإنساني بأنواعه.[15]

ومن خلال كل ما سبق يمكن إستنتاج التعريف التالي للمحاسبة:

[12] رائد محمود عبد ربه، **مبادئ المحاسبة المالية ج1**، الجنادرية للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، 2015، ص: 19- 21.

[13] عادل رزق، **إدارة الأزمات المالية العالمية: منظومة الإصلاح الإداري بين النظرية والتطبيق**، مجموعة النيل العربية للنشر والتوزيع، القاهرة، مصر، 2010، ص 78.

[14] عبد الله محمد حامد، مرجع سبق ذكره، ص ص: 44، 45.

[15] وليد محمد الشباني، **مبادئ المحاسبة والتقرير المالي**، مكتبة العبيكان للنشر، الرياض، السعودية، 2014، ص 10.

" المحاسبة هي مجموعة المبادئ والأسس والنظريات والمفاهيم المحاسبية التي تحكم تسجيل العمليات المالية بطريقة منظمة وتبويبها وتلخيصها في شكل قوائم مالية بهدف تحديد نتيجة أعمال المنشأة من ربح أو خسارة عن فترة زمنية معينة وتحديد المركز المالي في هذه الفترة وحتى يستفيد جميع الأطراف في اتخاذ القرارات الاقتصادية المختلفة".

3- فروع المحاسبة.

لقد أفرزت التطورات البيئية في المجالات الاقتصادية والقانونية والاجتماعية والسياسية تطور مفهوم المحاسبة كما أدت إلى ظهور فروع محاسبية مختلفة أهمها: [16]

- **المحاسبة المالية:** هي الأساس لعلم المحاسبة، وتهتم بتسجيل وتبويب المعاملات المالية للوحدة الاقتصادية وإعداد الحسابات والقوائم المالية الختامية في نهاية كل فترة محاسبية وفقا للقواعد المحاسبية المتعارف عليها والمقبولة قبولا عاما؛
- **المحاسبة الإدارية:** تهتم بالبيانات اللازمة لتخطيط موارد واستخدامات الوحدة الإقتصادية والتعرف على البدائل المتاحة واختيار أفضلها، ثم مقارنة النتائج الفعلية بالمخططة وتحديد الانحرافات والوقوف على أسبابها وتنميتها إن كانت في صالح الوحدة الاقتصادية ومحاولة تجنبها إن كانت في غير صالحها.
- **المحاسبة القانونية (التدقيق والمراجعة):** وتبدأ من حيث تنتهي المحاسبة المالية. وتعتمد على مجموعة من المعايير أو المبادئ التي تساعد المدقق على التأكد من سالمة البيانات المسجلة في الدفاتر والسجلات، ومن أن القوائم المالية المعدة تعبر بعدالة عن الوضع المالي ونتائج أعمال المشروع. ويتم ذلك من طرف مكاتب أو أشخاص حاصلين على شهادات من معاهد مهنية متخصصة يصدرون آرائهم في شكل تقرير يساعد الإدارة في الرقابة على عملياتها المالية.
- **المحاسبة القومية:** تهتم بتوفير المعلومات لاتخاذ القرارات الاقتصادية على المستوى القطاعي أو الإقليمي أو القومي وليس على مستوى المشروع، فهي تستعين إلى جانب الأساليب المحاسبية المألوفة بالأساليب الإحصائية والرياضية والاقتصادية والاجتماعية.
- **المحاسبة الضريبية:** تهتم بتحديد الدخل الخاضع للضريبة وفق الأنظمة والقوانين الخاصة بكل دولة من أجل قياس مقدار الضريبة المستحقة على الأشخاص الطبيعيين والمعنويين. وتشكل الضريبة موردا أساسيا من موارد خزينة الدولة.
- **المحاسبة الدولية:** يهتم هذا الفرع بمشكلات معينة ذات عالقة بالتجارة الدولية وبالشركات متعددة الجنسيات. ويتعين على المحاسبين المتخصصين في هذا الفرع الإلمام التام بمدى تأثير العادات والقوانين والنظم الضريبية للدول المختلفة على عمليات التجارة الدولية وعلى معايير المحاسبة والمراجعة الدولية.

[16] بالاعتماد على: إبراهيم جابر السيد، مرجع سبق ذكره، 2014، ص 13، جيلالي ياسمينة، **المحاسبة عن تكاليف البحث والتطوير وفق النظام المحاسبي في الجزائر والمعايير الدولية المحاسبية– مدخل مقارن: دراسة حالة مركز البحث والتطوير صيدال**، مذكرة مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة الماجستير، كلية العلوم الإقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة سطيف، 2009/ 2010، ص ص: 10، 11، رائد محمد عبد ربه، **مبادئ المحاسبة المالية: ج2**، الجنادرية للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، 2015، ص- ص: 88- 159، إبراهيم جابر السيد، **محاسبة التلوث البيئي**، دار غيداء للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، 2013، ص ص: 162، 163.

- **محاسبة التكاليف:** تعتبر أحد الأنظمة في المنشآت الصناعية والتي تهدف إلى حساب تكلفة الوحدة المنتجة وذلك للمساعدة في تحديد سعر البيع، الرقابة على عناصر التكاليف، توفير بيانات تساعد الإدارة في التخطيط واتخاذ القرارات.
- **المحاسبة الحكومية:** تقوم على مجموعة من المبادئ والأسس العلمية الخاصة بتسجيل وتبويب وتلخيص العمليات المالية المتعلقة بالنشاط الحكومية بهدف فرض الرقابة المالية والقانونية على إيرادات الدولة ومصروفاتها والمساعدة في اتخاذ القرار.
- **المحاسبة الاجتماعية:** عملية قياس وتوصيل المعلومات ذات الصلة بآثار ونشاطات المنشأة على رفاهية العاملين والمجتمع المحلي والبيئة، فهي تهدف إلى تحديد وقياس صافي المساهمة الاجتماعية للمنشأة عن طريق مقارنة التكاليف والمنافع الاجتماعية، تقييم الأداء الاجتماعي للمنشأة وذلك من خلال ما إذا كانت إستراتيجية وأهداف المنشأة تتماشى مع الأولويات الاجتماعية من وجهة نظر المشروع في تحقيق مستوى مرضي من الأرباح، الإفصاح عن الأنشطة التي تقوم بها المنشأة والتي لها آثار اجتماعية (أثر قرارات المنشأة على صحة العاملين) وإيصال كل المخرجات لكافة الأطراف المستفيدة الداخلية والخارجية.

4- أهمية المحاسبة:

الكثير من يسأل عن أهمية المحاسبة وعن كيفية الاستفادة منها في مجال الأعمال، يمكن القول أن المحاسبة مفيدة في جميع مجالات الأعمال، وفيما يأتي بعض استخدامات المحاسبة:[17]

- **مجال التسويق:** كثير من الشركات تضع إستراتيجيات تسويقية لضمان تسويق منتجاتها، لكن عملية تسويق المنتجات ليس لها أي قيمة إلا إذا كانت تلك المنتجات تحقق أرباحا، لذلك تقوم معظم الشركات ببناء إستراتيجيات التسويق بعد تحديد التكلفة والعائد من وراء أي نشاط يقومون به. ومن هنا يجب الاعتماد على المحاسبة، لأنها توفر معلومات عن تكاليف تلك المنتجات وعوائدها.
- **مجال الإدارة:** الإدارة العليا والمتوسطة للشركات الكبيرة تحتاج إلى المحاسبة في اتخاذ القرارات الإستراتيجية واليومية، مثلا تحتاج إلى المحاسبة في تحديد مصادر التدفقات النقدية الداخلة للشركة ويتم إنفاق تلك التدفقات لكي يتمكنوا من اتخاذ قرارات اقتصادية سليمة، وذلك باستخدام أدوات محاسبية مثل الموازنات النقدية.
- **مجال الاستثمار والتمويل:** المحاسبة تؤهل المحاسب لأن يصبح محللا ماليا لأحد البنوك العملاقة أو مستشارا ماليا لإحدى شركات الاستثمارات العالمية أو مديرا ماليا في إحدى الشركات الكبرى، فالمحاسب لديه القدرة على فهم وتحليل القوائم المالية ما يجعل من السهولة العمل في هذه المجالات.

فالمحاسبة في أي مشروع مهما كان شكله مشروعا فرديا أو شركة أشخاص أو شركة مساهمة عامة أو مؤسسة عامة تقدم خدمة لفئات متعددة منها: [18]

[17] وليد محمد الشباني، مرجع سبق ذكره، ص ص: 07، 08.

[18] إبراهيم جابر السيد، مرجع سبق ذكره، 2014، ص 30.

- **إدارة المنشأة:** المستويات الإدارية المختلفة داخل المنشأة التي أعدت التقارير المالية لاحتياج إدارة المنشأة للمعلومات المحاسبية لمساعدتها في اتخاذ القرارات الاقتصادية الرشيدة مثل مدى حاجة المنشأة للسيولة النقدية، بالإضافة إلى حاجة إدارة المنشأة للتأكد من تحقيق أهدافها طويلة الأجل في تحقيق الربح ويكون ذلك من خلال تقارير تفصيلية داخلية إضافة إلى التقارير المالية والقوائم المعدة.
- **أصحاب المنشأة (الملاك):** للتعرف على مدى نجاح أعمالهم وقياس مدى كفاءة الإدارة في استخدام وحماية أموالهم، بالإضافة إلى اتخاذ القرارات المتعلقة بزيادة أو تخفيض استثماراتهم أو بقائها على ما هي عليه.
- العاملون: للاطمئنان على استمرار وظائفهم.

إضافة إلى أطراف أخرى، منها:[19]

- **الدائنون وحملة السندات:** الذين يهتمون بالوضع المالي للمشروع لمعرفة مقدرته على السداد، ومن هنا فإن البنوك قبل منح تسهيلاتها الائتمانية لعملائها تطلب منهم معلومات كاملة عن المشروع كالميزانية في آخر السنة وذلك لدراستها. ويعطي الدائنون أهمية خاصة لسيولة المنشأة واتجاهات الأرباح وأثرها على السيولة.
- **إدارة ضريبة الدخل (الحكومة):** تهتم ضريبة الدخل بتحديد أرباح المشروع بدقة حتى تستطيع أن تحسب الضريبة المستحقة ولكن هذا لا يتم إلا إذا كانت المنشأة تمسك دفاتر منتظمة وحسابات أصولية وبعد تدقيق حسابات المنشأة من قبل مدقق للحسابات.
- **المحللون الماليون:** يقوم المحلل المالي بتحليل المعلومات الإدارية وذلك لتقديم النصح والإرشاد للجمعيات التي تطلبها مثل المستثمرون.

وعموما يمكن الإشارة إلى أهمية المحاسبة من خلال المزايا والأهداف التي تسعى إلى تحقيقها وذلك من خلال الآتي:[20]

- ضمان صدق المحاسب بشكل عام ومدقق الحسابات على وجه الخصوص.
- الاهتمام بالوضع الاقتصادي للآخرين في شكل الإشراف والمساءلة.
- توفير وتوصيل المعلومات الاقتصادية لاتخاذ القرارات.
- تحديد نتيجة أعمال المنشأة من ربح أو خسارة عن فترة زمنية معينة.
- تحديد المركز المالي في هذه الفترة.
- الاحتفاظ بسجلات كاملة ومنظمة ودائمة للتصرفات المالية التي تقوم بها المنشأة حتى يمكن الرجوع إليها عند الحاجة.

ولتحقيق الأهداف السابقة هناك أربعة وظائف أساسية للمحاسبة، وهي كالتالي:[21]

---

[19] سلمان عبد الله معلا، مرجع سبق ذكره، ص 157.

[20] بالاعتماد على:

Ahmed Riahi-Belkaoui, **Accounting Theory**, Thomson learning ,*London*, United Kingdom, 5E, 2004, p 41.

إبراهيم جابر السيد، مرجع سبق ذكره، 2014، ص 29.

[21] إبراهيم جابر السيد، مرجع سبق ذكره، 2014، ص ص: 29.

- **التحديد:** تحديد الأحداث الاقتصادية (العمليات المالية) التي ينبغي الاهتمام بها ومعالجتها وتجهيزها (هل هي عملية مالية أو غير مالية) فالمحاسبة تهتم فقط بالعمليات المالية لأنها لغة المال مثل بيع السلع، تقديم الخدمات، الشراء، دفع الأجور، أما العمليات غير المالية مثل قرار تعيين موظف فالمحاسبة لا تهتم بها.
- **القياس:** بعد تحديد العمليات المالية يجب أن تكون قابلة للقياس بوحدة النقد (تحديد قيمتها بالعملة المعنية) لها قيمة مالية.
- **التسجيل:** بعد قياس العمليات المالية يتم إثباتها في الدفاتر المحاسبية بإتباع الطرق العملية السليمة وذلك بشكل توثيق تاريخي مستمر.
- **التوصيل:** لكي يتم الاستفادة من العمليات المالية التي تم تحديدها وقياسها وتسجيلها ينبغي توصيل نتائجها إلى المستفيدين عن طريق إعداد التقارير المالية التي من أهمها القوائم المالية، ثم يقوم المحاسب بتحليل وتفسير هذه القوائم للمستفيدين ليسترشدوا بها في اتخاذ القرارات.

ثانيا: أوجه القصور في الإطار الفكري المحاسبي التقليدي.

يتخلل الفكر المحاسبي التقليدي، العديد من النقاط السوداء، هذه النقاط جاءت في شكل انتقادات وجهت من طرف المتخصصين في المحاسبة والممارسين للعمل المحاسبي.

ومن أهم الانتقادات التي وجهت للفكر المحاسبي التقليدي مايلي:[22]

- اختلاف المسميات المعطاة لمكونات الإطار الفكري المحاسبي من الفروض والمبادئ والمفاهيم التي تحكم عمليات القياس والتسجيل والتلخيص والتوصيل، ومنها فرض، مبدأ، مفهوم، قاعدة، سياسة، معيار، طريقة ... فمثلا القيد المزدوج يطلق عليه مبدأ أو نظرية أو طريقة.
- الاختلاف حول تحديد المقصود من بعض المفاهيم، فمثلا هناك من يعرف مفهوم الاستمرارية على أن الوحدة المحاسبية سوف تبقى في مزاولة نشاطها إلى ما لا نهاية، ويعرفه آخرون على أن حياة المنشأة أطول من حياة أي أصل تمتلكه.
- الاختلاف حول الفترة التي تعد عنها التقارير الدولية، وكذلك مواعيد التقارير المرحلية، فهناك من يرى ان الدورية تتطلب الاعتراف بالمقدمات والمستحقات، في حين نجد هناك منشآت تعد تقاريرها على الأساس النقدي أو على مزيج من أساس الاستحقاق والأساس النقدي.
- وجود العديد من المفاهيم غير محددة المعنى وقد لا تعدو كونها في وضعها الحالي مجرد بديهيات ومن أمثلتها: الأهمية النسبية، الثبات، الإفصاح، تغليب الجوهر على الشكل.
- وجود تعارض بين سياسة الحيطة والحذر وبين استخدام التكلفة كأساس لتقويم الأصول الثابتة، فطبقا لمبدأ الاستمرارية تظهر الأصول الثابتة على أساس التكلفة والتي قد تزيد عن قيمتها البيعية خاصة بالنسبة للأصول المتخصصة، وهو يتعارض مع مبدأ الحيطة والحذر.

[22] علي عبد الله شاهين، مرجع سبق ذكره، ص- ص: 17- 19.

- عدم الاتساق المنطقي بين فرض ثبات القوة الشرائية للنقود وبين فائدة المعلومات المحاسبية مما يؤدي إلى فقدان الثقة في جدوى وفاعلية القوائم المالية.
- عدم توافر معالجات موحدة للكثير من الأحداث المحاسبية المتشابهة، فمثلا تعدد المجالات للمخزون السلعي كسياسة الوارد أولا صار أولا، الوارد أخير صادر أولا، المتوسط المرجع.
- في مجال الإيرادات هل يتبع أساس الإنتاج، أساس البيع، أساس التحصيل.
- في مجال الربح هل يتبع أساس الربح الشامل، أساس ربح النشاط الجاري، الربح بعد خصم الضرائب، والربح بعد خصم الفوائد.
- في مجال الإهتلاكات هناك طرق متعددة كطريقة القسط الثابت والقسط المتناقص، مجموع أرقام السنين، طريقة النفاذ ... إلخ.
- هناك مجالات متعددة أمام المحاسبة فيما بتعلق بمستوى التجميع أو التفصيل للمعلومات التي يتم الإفصاح عنها في التقارير المالية.
- هناك اختلاف طرق التبويب والعرض وتحديد المعلومات التي يجب التقرير عنها في صلب القوائم المالية.
- عدم وجود إجابات قاطعة بالنسبة للكثير من المشكلات التي تواجه المحاسب، مثلا لا نجد في الإطار الفكري الحالي إجابات محددة حول بعض التساؤلات: مشكلة التغيير في الأسعار، قياس العمليات غير الملموسة (الأصول المعنوية)، قياس التكلفة الاجتماعية والعائد الاجتماعي.

أما الإطار المحاسبي الحالي، فقد سجلت عليه نقاط أخرى من أهمها ما يلي:[23]

- أن الإطار الفكري يعتمد في معظمه على مجموعة من القواعد الاصطلاحية والأعراف والتقاليد والأعراف التي لا تستند إلى تأصيل علمي.
- أن الإطار الفكري الحالي يفتقر إلى الاتساق المنطقي وذلك نظرا للتعارض القائم بين كثير من العناصر.
- أن الإطار الفكري الحالي يفتقر إلى الاكتمال الأمر الذي يترك كثيرا من المشاكل المحاسبية دون حل منطقي وبصفة خاصة مشكلة الاختيار بين البدائل المحاسبية المتاحة.

ومما لا شك فيه أن ذلك يمثل خطورة بالغة على مهنة المحاسبة والمحاسبين، إذ أن غياب النظرية على هذا النحو سوف يؤدي بالضرورة إلى التدخل من خارج المهنة لتنظيمها وتقنينها وذلك حماية للمجتمع المالي والاقتصاد القومي في مجموعه.

ومحصلة كل ما سبق أنه هناك حاجة ماسة إلى نظرية للمحاسبة تأخذ في الاعتبار أوجه القصور والانتقادات سالفة الذكر. والمحاسبة كعلم لابد أن تشتمل على مجموعة من الأهداف والمفاهيم، والفروض والمبادئ والمعايير المهنية التي تشكل في مجموعها النظرية العلمية للمحاسبة.

ثالثا: مفهوم وعناصر نظرية المحاسبة.

بعد أن تبين فيما سبق، أن المحاسبة تولدت منذ زمن بعيد لتغطية التعاملات البشرية، وأن الفكر المحاسبي تتخلله العديد من النقائص التي تحول دون بلوغ المراد من المحاسبة، وأن بناء النظرية المحاسبية أصبحت ضرورة حتمية تمليها حاجة

[23] مهدي عباس الشيرازي، **نظرية المحاسبة**، دار السلاسل للطباعة والنشر والتوزيع، الفروانية، الكويت، ط1، 1990، ص 38.

المجتمع البشري إليها لبلوغ الاستغلال الأمثل للموارد المتاحة وهو ما يتجسد في الحصول على قدر عال من المنافع، سيأتي فيما يلي تبيان مفهوم النظرية بصفة عامة وفي المحاسبة بصفة خاصة مع شرح مختصر لمكوناتها الأساسية.

في تعريف بسيط للنظرية (Theory) على أنها " بيان منظم للقواعد أو المبادئ التي تؤكد أو تحكم مجموعة من الظواهر "[24]، وهي " مجموعة من المبادئ المنطقية المتماسكة والمنسجمة التي توفر في مجموعها إطارا مفاهيميا لتقييم الممارسات المهنية القائمة بحيث تساهم في فهم تلك الممارسات من جانب المهنيين أنفسهم وذلك بالإضافة إلى من يستفيد من خدماتهم كالمستثمرين والمقرضين والإدارة وغيرهم، كما أنها توفر الآلية والإرشادات التي تمكن من تطوير أية ممارسات أو إجراءات محاسبية جديدة "[25]. وهي أيضا "مجموعة من المفاهيم (Concepts) والتعاريف (Definitions)، والمقترحات (Propositions) التي تمكن في مجموعها من تكوين رؤية منتظمة تؤدي إلى تحديد العلاقات القائمة فيما بين المتغيرات التي تحكم ظاهرة معينة، وذلك قصد تفسيرها وتوفير القدرة على التنبؤ بها"[26].

وتعرف نظرية المحاسبة (Accounting Theory) على أنها " الافتراضات الأساسية، والتعاريف، والمبادئ، والمفاهيم – وكيفية استخلاصها – التي تؤكد على وضع القواعد المحاسبية من قبل هيئة تشريعية "[27]، وعرفت أيضا على أنها " مجموعة متماسكة من المبادئ النظرية والمفاهيمية والعملية التي تشكل إطارا مرجعيا عاما للتحقيق في (للإستفسار عن) طبيعة المحاسبة"[28].

وفي مجال المحاسبة يجب الربط بين النظرية والتطبيق. فالنظرية في المحاسبة تقدم لنا شرحا وتقييما للواقع العملي وهي بهذا تمدنا بالأساس العملي لدراسة الطرق المحاسبية الحالية والمقترحة، وبما يحقق في النهاية التوجيه والترشيد وليس مجرد التبرير والشرح للممارسات العملية. ومن هنا نجد أن النظرية في المحاسبة يجب أن يكون فيها محتوى تطبيقي، أي أنه لا يكفي في المحاسبة أن تكون النظرية متسقة منطقيا وإنما يجب أيضا أن تكون قابلة للتطبيق العملي.[29]

ويوضح الشكل التالي عناصر النظرية في المحاسبة وعلاقة هذه العناصر مع بعضها البعض ومع التطبيق العملي:

[24] Jayaprakash Reddy, **Advanced Accounting: Theory & Practice**, AP H Pulishing Corporation,New Delhi, India, 2004, p 1.

[25] علي عبد الله شاهين، مرجع سبق ذكره، ص 21.

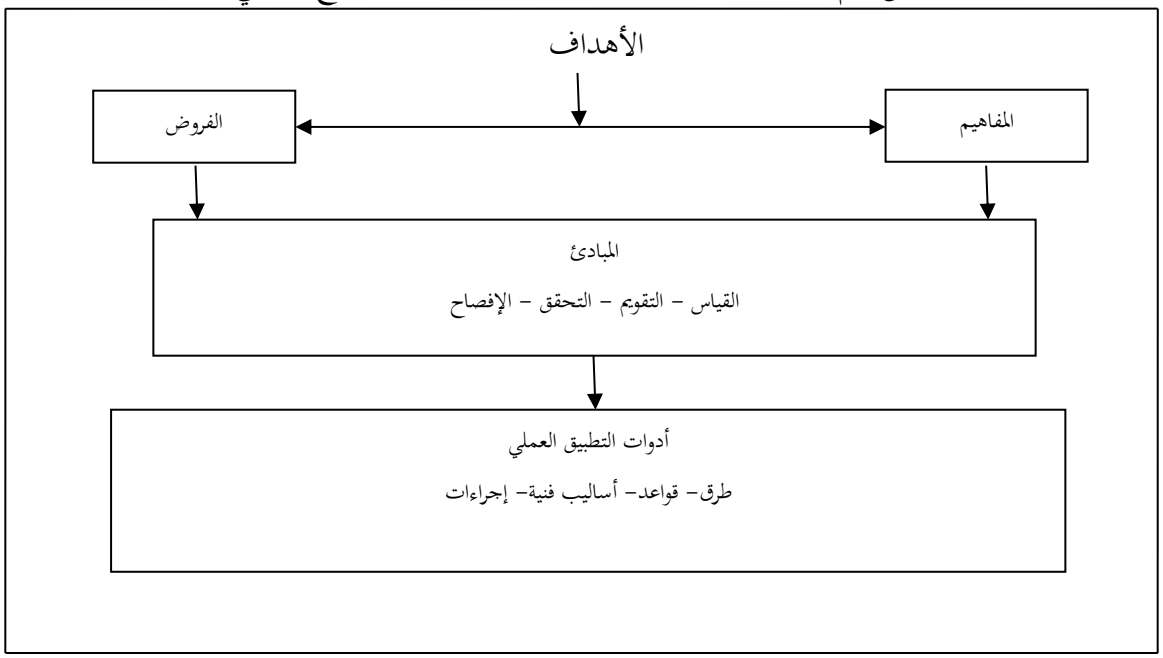
[26] Stewart Jones, **The Routledge Companion to Financial Accounting Theory**, Routledge Taylor and Francis, London, United Kingdem, 1E, p2.

[27] Wolk,James L and others, **Accounting Theory: Conceptual Issues in a Political and Economic Environment**, Sage Publications, USA, 8E, 2013, p 3.

[28] L S Porwal, Op cit, p 6.

[29] مهدي عباس الشيرازي، مرجع سبق ذكره، ص 39.

الشكل رقم (01): عناصر النظرية المحاسبية وعلاقتها بالواقع العملي



المصدر: مهدي عباس الشيرازي، **نظرية المحاسبة**، دار السلاسل للطباعة والنشر والتوزيع، الفروانية، الكويت، ط1، 1990.

من خلال الشكل رقم 01 يتضح أن، عناصر النظرية المحاسبية تتمثل فيما يلي:

أ– الأهداف (Objects):

وهي النقطة الابتدائية المنطقية في بناء أي نظرية، وفي المحاسبة فإن تحديد الأهداف يستلزم دراسة سلوكية وميدانية للتساؤلات التالية: ما هي الطوائف المستخدمة للقوائم المالية؟ ما هي احتياجات كل طائفة؟ ما هو أثر الطرق والمبادئ المحاسبية البديلة على سلوك ومصالح مستخدمي القوائم المالية؟ ما هي مجالات التعارض بين احتياجات الأطراف المختلفة المستخدمة للقوائم المالية؟[30]

ب– المفاهيم (Concepts):

عبارة عن مجموعة متجانسة من الأفكار الأساسية التي تحدد لنا ماهية العناصر أو الظواهر موضوع الدراسة، فهي تمثل بناء وإدراكا ذهنيا لجوهر العناصر التي تحدد ماهية الفروض والمبادئ.

والمفاهيم تختلف عن التعاريف (Definition) في أن الأخيرة هو ما جرى عليه الإستخدام لمصطلح معين بين المهتمين في نفس المجال، مثل تعريف مصطلح مدين، دائن، الحساب، أما المفاهيم كلغة علمية فهي أكثر شمولا وإتساعا وهي تتميز بخاصيتين: أن تكون عملية (Practical) أي قابلة للقياس، أن تكون إجرائية (Operational) بمعنى أن يشتمل المفهوم على مضمون يوضح إجراءات تحديده. وفي المحاسبة يوجد عدد وفير من المفاهيم مثل: مفاهيم خاصة بالوحدة المحاسبية (أصحاب المشروع، الشخصية، المعنوية المستقلة)، مفاهيم خاصة بالقوائم المالية (قائمة الدخل، قائمة المركز المالي، قائمة التدفق النقدي).[31]

[30] علي عبد الله شاهين، مرجع سبق ذكره، ص ص: 24، 25.
[31] علي عبد الله شاهين، مرجع سبق ذكره، ص ص: 24، 25.

إن الأهداف والمفاهيم تشكل الإطار المفاهيمي (Conceptuel framework) للنظرية والتي تبنى عليها العناصر الأخرى كالفروض والمبادئ، حيث يتم تعريف كليهما على النحو التالي:

ج- الفروض (Postulats):

هي عبارة عن مقدمات علمية تتميز بالعمومية وتتمثل في مجموعة من الحقائق التي تعد من نتائج البحث في ميادين المعرفة الأخرى. وتمثل الفروض اللبنات الأساسية المقبولة أساسا بطبيعتها في علم المحاسبة وهي فروض تتعلق بوجود الوحدة المحاسبية والعمليات المالية التبادلية التي تجريها مع الغير، وقد تكون هذه الفروض على نوعين؛ فروض وصفية، والتي تنطلق من الواقع الفعلي القائم عليه الحال، ومثال على ذلك معظم السلع والخدمات المنتجة يتم توزيعها عن طريق التبادل ولا تستهلك ذاتيا بمعرفة المنتجين، وفروض قياسية، وهي تنطلق مما يجب أن يكون عليه الواقع، فهي تتعلق بما يجب أن يكون عليه البناء الفكري مثل فرض الاستمرارية في المحاسبة وقد أثبت فائدته في إثراء الفكر المحاسبي بشكل ملحوظ.[32]

فيما يلي أهم الفروض المحاسبية التي تناولتها الأدبيات المحاسبية:[33]

- **فرض الوحدة المحاسبية المستقلة:** تعتبر الوحدة الاقتصادية وحدة محاسبية مستقلة عن صاحبها، ويترتب على هذا الفرض تسجيل كافة المعاملات المالية وإعداد القوائم المالية من وجهة نظر هذه الوحدة المحاسبية، ومن ثم لا تدخل المعاملات الخاصة بأصحاب الملكية ضمن معاملات الوحدة المحاسبية، فعند قيام صاحب المنشأة بسحب مبالغ نقدية لمصروفاته الشخصية فإنها تثبت على حساب/ السحوبات وليست على مصروفات المنشأة.
- **فرض الاستمرارية:** يقوم هذا الفرض على أساس أن الوحدة الاقتصادية تولد لتستمر، ولا توجد أي نية لتصفيتها في المستقبل القريب، ويترتب على هذا الفرض تبويب الأصول والالتزامات بقائمة المركز المالي إلى قصيرة الأجل (أي متداولة) وطويلة الأجل (أي ثابتة)، وكذلك استخدام التكلفة التاريخية في تقييم أصول الوحدة الاقتصادية.
- **فرض الفترة الزمنية:** نظرا لحاجة إدارة المنشأة وأصحاب الملكية إلى معرفة مدى تقدم الوحدة الاقتصادية والوقوف على مركزها المالي من ناحية، وضرورة سداد الزكاة (والضرائب إن وجدت) المستحقة عليها من ناحية أخرى، فلا بد من تقسيم حياة المنشأة إلى فترات متساوية تعرف كل منها بالفترة المحاسبية، والفترة المحاسبية قد تكون شهرا أو ربع سنة أو سنة، ولقد جرت العادة أن يكون طول الفترة المحاسبية سنة.
- **فرض وحدة النقد:** يقوم هذا الفرض على أساس أن المحاسبة تقيس وتعرض نتائج أنشطة الوحدة الاقتصادية في صورة نقود كالريال مثلا، على اعتبار أن وحدة النقد هي أكثر الوسائل إيضاحا وفعالية في توصيل المعلومات المالية عن الوحدة الاقتصادية، وعلى الرغم من تغير القوة الشرائية للنقود نتيجة لحالات التضخم وارتفاع الأسعار فإن المحاسبة تفترض ثبات وحدة النقد، أي ثبات الوحدة الشرائية لوحدة النقد رغم تغير الأسعار.

د- المبادئ (Principes):

[32] علي عبد الله شاهين، مرجع سبق ذكره، ص ص: 24، 25.

[33] إبراهيم جابر السيد، مرجع سبق ذكره، ص ص: 17، 18.

هي قانون عام يتم التوصل إليها عن طريق ربط الأهداف مع المفاهيم مع الفروض، وبالتالي فإن المبادئ هي جوهر النظرية وتمثل قمة البناء الفكري لها. وفي مجال المحاسبة ونظرا لأهمية الجانب التطبيقي، فإن المبدأ يجب أن يتضمن التعليمات اللازمة والضرورية لترشيد الممارسات العملية، مما يستلزم أن يتسم بالاتساق المنطقي مع الأهداف والمفاهيم والفروض من ناحية، وأن تثبت صحته وصدقه في التطبيق العملي.[34]

وتشير الأدبيات المحاسبية إلى عدد من المبادئ المتعارف عليها والتي تشكل مرشدا للمحاسبين في التطبيق العملي ولعل أهم هذه المبادئ ما يلي:

- **مبدأ التكلفة:** يقوم على أساس أن التكلفة هي الأساس المناسب والموضوعي لإثبات كافة العناصر التي تظهر بالقوائم المالية، ويستند ذلك إلى أن القيمة السوقية للصفقة المالية وقت تنفيذها تقدم الدليل الموضوعي على وقوعها وعلى قيمتها بدون تخمين أو تفاوت في الرأي، وعلى الرغم من تقلبات القيمة السوقية إلا أن التكلفة التاريخية تظل كما هي.
- **مبدأ تحقق الإيراد:** ويعنى توقيت إثبات أو الاعتراف بالإيراد، أي تحديد النقطة الزمنية التي يتم عندها الاعتراف بالإيرادات في سجلات المنشأة، ووفقا لهذا المبدأ يتم تحديد نقطة الاعتراف بالإيراد عند إتمام عملية المبادلة أي عند نقطة البيع، ونظرا لأنه عند هذه النقطة يمكن تحديد أسعار البيع بطريقة موضوعية وتكون الأسعار قابلة للتحقق، ومع هذا فإن هناك بعض الاستثناءات لاستخدام نقطة البيع كنقطة للاعتراف بالإيراد مثل نقطة الإنتاج (في حالة المنتجات الزراعية واستخراج البترول والمعادن)، وعند استلام النقدية (في حالة البيع بالتقسيط)، وعلى أساس نسبة الإنجاز والإتمام (في حالة المقاولات).
- **مبدأ مقابلة المصروفات بالإيرادات:** ويقضي بأنه في نهاية كل فترة محاسبية (عادة سنة) يجب مقابلة إيرادات الفترة بالتكاليف (المصروفات) اللازمة لتحقيق هذه الإيرادات، وذلك للوصل إلى صافي نتيجة النشاط عن الفترة.
- **مبدأ الإفصاح الكامل:** يقضي هذا المبدأ بضرورة أن تفصح القوائم المالية عن كافة المعلومات المتعلقة بالنشاط الاقتصادي للوحدة الاقتصادية والملائمة لاتخاذ القرارات، كما يؤكد على إمكانية مقارنة المعلومات المحاسبية المتعلقة بالوحدة الاقتصادية مع فترات أخرى أو مثيلتها من الوحدات الاقتصادية الأخرى، ويتطلب ذلك الثبات في إتباع نفس السياسات والقواعد والطرق المحاسبية من فترة لأخرى.

وبالنسبة لآخر عنصر من عناصر النظرية المحاسبية وهو الخاص بأدوات التطبيق العملي. ويشمل هذا الجانب الأنظمة والقواعد والطرق والأساليب الفنية التي بها يمكن وضع المبادئ العلمية موضع التنفيذ. وهنا يجب أن يتوافر أكبر قدر ممكن من المرونة في الممارسة والتنوع في الأدوات وحتى يكون هناك مجال كاف للاختيار بما يتفق مع الظروف المحيطة وبما يحقق التطبيق الواعي والمناسب للمبادئ العلمية. وجدير بالذكر أنه ليس هناك تخوف من هذه المرونة في التطبيق وهذا الاجتهاد الشخصي في اختيار الأدوات الملائمة طالما أن ذلك يتم في ظل وجود مجموعة من المبادئ العلمية الحاكمة. وفي المحاسبة

[34] علي عبد الله شاهين، مرجع سبق ذكره، ص 24.

يعتبر هذا الجانب – جانب التطبيق العملي- من الأهمية بمكان ذلك لأنه من وجهة نظر المحاسب لا تعتبر النظرية مجرد ترف علمي وإنما هي وسيلة للوصول إلى ممارسات علمية سليمة.[35]

رابعا: فعالية استخدام النظرية في مجال المحاسبة.

إن النظرية لابد لها أن تتضمن خصائص معينة، وأن توافر هذه الخصائص في مجال المحاسبة يجعل منها أداة نافعة في مجال التطبيق العملي، كما أن ذلك يتطلب من جهة أخرى تجنب مجموعة من المشاكل التي من شأنها أن تعيق بناء نظرية للمحاسبة.

1- مشكلات بناء نظرية المحاسبة

من أجل بناء النظرية وجعلها أداة فعالة في مجال المحاسبة لابد من تجنب المشكلات التالية:[36]

- مشكلة عدم تحديد المفهوم العلمي للمحاسبة. فكل يعرفها حسب رؤيته الخاصة لها، وفهمها لدورها. وهذا يعني غلبة الطابع الذاتي لمفهوم المحاسبة على مفهومها العلمي. ولعل أكبر دليل على ذلك الخلط الكبير بين مفهوم المحاسبة ومفهوم نظام المعلومات المحاسبي.
- مشكلة تحديد المدخل المناسب لبناء النظرية. المدخل يتمثل في الفكرة الأولية التي تبنيها قبل بدء عملية البحث عن الحقائق، والتي تضبط العمل في كافة مراحله وتوجهه خدمة لها. فالمدخل بذلك يطبع النتائج بطابعه. يعبر المدخل عن تصورات أولية ورؤى خاصة بالباحث حول دور النظرية ووظائفها ومكوناتها إلخ. والمداخل التي تم تبنيها حتى الآن تتسم بالبساطة وأحادية الرؤية بدلا من شموليتها.
- مشكلة تحديد المنهجية العلمية المناسبة لبناء نظرية المحاسبة. المنهج العلمي يستوجب تطبيق المنطق كظاهرة مشتركة لكل معرفة علمية. وهو يتناول مسألة كيف يمكن الوصول إلى الحقائق التي تشكل محتويات النظرية، أو كيف يمكن كشفها. أنه يمثل الخطوات والمراحل والأعمال الواجب إنجازها للوصول إلى تلك الحقائق؟ إن النتائج المرجوة من عملية بناء النظرية تختلف باختلاف تلك الخطوات والمراحل أي باختلاف المنهج المستخدم. فإذا رسمت تلك الخطوات والمراحل في تسلسلها والأدوات المستخدمة فيها بشكل غير منطقي، أي حسب رغبات الباحث والفلسفة التي يتبناها مسبقا لكشف الحقائق، فإن النتائج التي هي مكونات النظرية لن تكون علمية.

2- دور النظرية في مجال المحاسبة

إن توفر الخصائص الجيدة للنظرية في مجال المحاسبة سوف يجعل منها أداة نافعة في مجال التطبيق العملي، وتتمثل هذه الخصائص بصفة عامة فيما يلي:[37]

- الاتساق والترابط المنطقي لعناصر النظرية: الأهداف، المفاهيم، الفروض، والمبادئ
- التقييم والتفسير المنطقي للظواهر موضوع البحث والدراسة.
- التنبؤ بسلوك هذه الظواهر في ظل ظروف محددة.

[35] مهدي عباس الشيرازي، مرجع سبق ذكره، ص 47.
[36] رائد محمد عبد ربه، مرجع سبق ذكره، ج1، ص ص: 17، 18.
[37] مهدي عباس الشيرازي، مرجع سبق ذكره، ص 47.

- توجيه السلوك بما يكفل تحقيق قيم وأهداف محددة.

ويعتبر وجود النظرية المحاسبية ضروريا للأسباب التالية:[38]

- المحاسبة كعلم في حاجة ماسة إلى وجود إطار لضبط الأداء المالي والمحاسبي للممارسات المهنية.
- يؤدي وجود النظرية المحاسبية بما تتضمنه من مقومات هيكلية تعتمد عليها إلى تكريس الكيان المادي والمعنوي لمهنة المحاسبة ويضعها في مصاف العلوم الاجتماعية المتقدمة.
- تعتبر مرجعا أكاديميا ومهنيا يمكن اللجوء إليه لحسم أي خلاف بين الأكاديميين والمهنيين فضلا عن دورها في ضبط وتحديد الطرق والسياسات التي يمكن استخدامها في التطبيق العملي.

وهناك من يرى أن النظرية تلعب دورا هاما في مجال المحاسبة وبصفة خاصة فيما يتعلق بالآتي:[39]

- ترشيد الممارسات العملية وذلك عن طريق استبعاد التطبيقات المحاسبية غير الملائمة.
- تضييق شقة الخلاف بين الممارسين عن طريق توفير أساس علمي للاختيار بين البدائل المحاسبية المتاحة.
- توجيه الممارسات المحاسبية صوب ما يجب أن تكون عليه في مواجهة الظروف والأحداث المستجدة.

وهنا لابد من التأكيد من جديد على أنه في المحاسبة ونظرا لأهمية الجانب التطبيقي لابد من الربط بين النظرية والتطبيق. أي أنه لا يكفي في المحاسبة أن تكون النظرية متسقة منطقيا وإنما يجب أيضا أن تكون قابلة للتطبيق العملي.

خاتمة.

تعتبر المحاسبة علم اجتماعي بطبيعته يهتم بقياس الموارد الاقتصادية والالتزامات المترتبة على المنشأة، كما أنها تقيس المتغيرات التي تطرأ على أصولها والتزاماتها والإبلاغ عن نتائج أعمالها على شكل تقارير مالية بهدف توصيل المعلومات التي تتضمنها إلى مستخدمي تلك التقارير، وبالتالي فهي تؤثر وتتأثر بالمجتمع الذي تتعامل مع عملياته الاقتصادية والمالية، وبذلك فلابد من وجود مجموعة من الضوابط والمبادئ والقواعد والمفاهيم التي تحكم هذه الأداة والتي تشكل في مجموعها النظرية المحاسبية.

وانطلاقا مما جاء في هذه الدراسة تم التوصل إلى النتائج التالية:

- هناك حاجة ماسة إلى نظرية للمحاسبة تأخذ في الاعتبار أوجه القصور والانتقادات الموجهة للإطار الفكري المحاسبي التقليدي.
- المحاسبة كعلم لابد أن تشتمل على مجموعة من الأهداف والمفاهيم، والفروض والمبادئ والمعايير المهنية التي تشكل في مجموعها النظرية العلمية للمحاسبة.
- تتمثل العناصر الأساسية للنظرية في كل من الأهداف والمفاهيم المبادئ والفروض، إضافة إلى أدوات التطبيق العملي التي بها يمكن وضع المبادئ العلمية موضع التنفيذ.

[38] علي عبد الله شاهين، مرجع سبق ذكره، ص 22.

[39] مهدي عباس الشيرازي، مرجع سبق ذكره، ص 48.

- في المحاسبة يحتل جانب التطبيق العملي أهمية بالغة لأنه من وجهة نظر المحاسب لا تعتبر النظرية مجرد ترف علمي وإنما هي وسيلة للوصول إلى ممارسات علمية سليمة. ولا يكفي في المحاسبة أن تكون النظرية متسقة منطقيا وإنما يجب أيضا أن تكون قابلة للتطبيق العملي، وبالتالي لابد من الربط بين النظرية والتطبيق.
- إن توفر الخصائص الجيدة للنظرية في مجال المحاسبة سوف يجعل منها أداة نافعة في مجال التطبيق العملي، ومن هذه الخصائص الاتساق والترابط المنطقي لعناصر النظرية، التقييم والتفسير المنطقي للظواهر موضوع البحث والدراسة، التنبؤ بسلوك هذه الظواهر في ظل ظروف محددة، إضافة إلى توجيه السلوك بما يكفل تحقيق قيم وأهداف محددة.
- تعتبر نظرية المحاسبة مرجعا أكاديميا ومهنيا يمكن اللجوء إليه لحسم أي خلاف بين الأكاديميين والمهنيين فضلا عن دورها في ضبط وتوحيد الطرق والسياسات التي يمكن استخدامها في التطبيق العملي.

قائمة المراجع:

المراجع العربية:

- إبراهيم جابر السيد، **المحاسبة الدولية وعلاقتها بالتجارة الإلكترونية**، دار غيداء للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، ط1، 2014.
- إبراهيم جابر السيد، **محاسبة التلوث البيئي**، دار غيداء للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، 2013.
- جيلالي ياسمينة، **المحاسبة عن تكاليف البحث والتطوير وفق النظام المحاسبي في الجزائر والمعايير الدولية المحاسبية– مدخل مقارن: دراسة حالة مركز البحث والتطوير صيدال**، مذكرة مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة الماجستير، كلية العلوم الإقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة سطيف، 2009/ 2010.
- حسين القاضي ومأمون حمدان، **نظرية المحاسبة**، الدار العلمية الدولية ودار الثقافة للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، 2001.
- رائد محمد عبد ربه، **مبادئ المحاسبة المالية: ج2**، الجنادرية للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، 2015.
- رائد محمود عبد ربه، **مبادئ المحاسبة المالية ج1**، الجنادرية للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، 2015.
- رضوان حلوة حنان، **النموذج المحاسبي المعاصر من المبادئ إلى المعايير: دراسة معمقة في نظرية المحاسبة**، دار وائل للنشر والتوزيع،عمان، الأردن، الطبعة 1، 2003.
- سلمان عبد الله معلا، **التمويل والمؤسسات التمويلية: مفهوم وأهداف وسياسات**، دار أمجد للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، 2015.
- عادل رزق، **إدارة الأزمات المالية العالمية: منظومة الإصلاح الإداري بين النظرية والتطبيق**، مجموعة النيل العربية للنشر والتوزيع، القاهرة، مصر، 2010.
- عبد الله محمد حامد، **نظم المعلومات المحاسبية في إتخاذ القرارات الإدارية**، دار أمجد للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، ط1، 2015.

- علي عبد الله شاهين، **النظرية المحاسبية: إطار فكري– تحليلي– تطبيقي**، مكتبة آفاق للطباعة والنشر والتوزيع، غزة، فلسطين، ط1، 2011.
- مهدي عباس الشيرازي، **نظرية المحاسبة**، دار السلاسل للطباعة والنشر والتوزيع، الفروانية، الكويت، ط1، 1990.
- وليد محمد الشباني، **مبادئ المحاسبة والتقرير المالي**، مكتبة العبيكان للنشر، الرياض، السعودية، 2014.

المراجع الأجنبية:

-Ahmed Riahi-Belkaoui, **Accounting Theory**, Thomson learning ,*London*, United Kingdom, 5E, 2004.
-Jayaprakash Reddy, **Advanced Accounting: Theory & Practice**, AP H Pulishing Corporation,New Delhi, India, 2004.
-Stewart Jones, **The Routledge Companion to Financial Accounting Theory**, Routledge Taylor and Francis, London, United Kingdem, 1E, 2015.
-Wolk,James L and others, **Accounting Theory: Conceptual Issues in a Political and Economic Environment**, Sage Publications, USA, 8E, 2013.

التأصيل النظري للمحاسبة في ضل المدخل الأخلاقي

أ.د/خوني رابح
جامعة محمد خيضر – بسكرة
Email :khouni28302@yahoo.fr

أ/ محصول نعمان
جامعة: جامعة: محمد الصديق بن يحي–جيجل
Email : mehassouel_naamane@yagoo.fr

ملخص :

يركز المدخل الأخلاقي على البحث في الإجابة عن التساؤل بشأن ما يتوجب على المحاسب عمله على الوجه الأفضل، أما المنظمات المهنية ومن خلال المنهج الذي يتم به ربط الأخلاق بالمحاسبة تركز في إصداراتها على ثلاثة جوانب أساسية، يخص الأول المبادئ أو القواعد الأساسية للسلوك المهني والتي تشمل أساسا: النزاهة، الموضوعية، الكفاءة المهنية والعناية اللازمة، السرية، السلوك المهني، أم الثاني فيخص الصعوبات التي تواجه المحاسب في الإلتزام بالمبادئ أو القواعد الأساسية للسلوك المهني، و أخيرا التركيز على سبل تدعيم الإلتزام بأخلاقيات المهنة وصولا إلى تحديد العقوبات التأديبية اللازمة في حالة الإخلال بهذه الأخلاقيات.

الكلمات المفتاحية: التأصيل النظري، نظرية المحاسبة، المدخل الأخلاقي، الأخلاق، أخلاقيات مهنة المحاسبة.

Abstract

The ethical approach focuses on research in answering the question of what the accountant should do best. Professional organizations and the approach in which ethics are linked to accounting focus on three basic aspects of the first principles or rules of professional conduct, Integrity, objectivity, professional competence and care, confidentiality, professional conduct, or secondly, the difficulties experienced by an accountant in adhering to the principles or basic rules of professional conduct, and finally focusing on ways to strengthen the commitment to the ethics of the profession, Disciplinary necessary in the case of breach of these ethics.

Keywords: theoretical theory, accounting theory, ethical approach, ethics, accounting ethi ethics.

مقدمة:

تعد معرفة الخلفية التاريخية لنشوء وتطور بعض المبادئ المحاسبية ضرورية لفهم وتقييم مستوى المعرفة الحالي الذي وصلت إليه نظرية المحاسبة، وتقدير العلاقة بين النظرية والتطبيق.

إن دراسة التطور التاريخي للمحاسبة وفق العناصر السابقة يوضح سيطرة كاملة للتطبيق العملي على الفكر المحاسبي حتى بداية القرن العشرين، إذ أن الحياة العملية ومتطلباتها وبيئتها قد فرضت التطور المحاسبي ووحدت اتجاهاته، حيث تبدو المحاسبة بأنها تطورت كاستجابة لاحتياجات بيئتها، والمتتبع للأدب المحاسبي يلاحظ أن المحاسبة وتطوراتها كانت تأتي من التطبيقات والممارسات العلمية للمحاسبة؛ ولكن يؤخذ على المدخل السابق خلوه تماما من الخلفية النظرية (لذلك يمكن تسميته مرحلة ما قبل النظرية أو المدخل العملي)،

الإشكالية المطروحة:

كيف يمكن تكوين نظرية للمحاسبة في ضل المدخل الأخلاقي وما علاقة ذلك بأخلاقيات مهنة المحاسبة؟.

وللإجابة عن الإشكالية حاولنا تقسيم هذه الدراسة إلى العناصر التالية:

- الطبيعة العلمية للمحاسبة.
- التأصيل النظري للمحاسبة.
- حاجة المحاسبة إلى الأخلاق.
- تكوين نظرية للمحاسبة في ضل المدخل الأخلاقي.
- المجهودات الدولية المتعلقة بأخلاقيات مهنة المحاسبة.
- أخلاقيات مهنة المحاسبة في الجزائر.

أولا– الطبيعة العلمية للمحاسبة

إن دراسة التطور التاريخي للمحاسبة وفق العناصر السابقة يوضح سيطرة كاملة للتطبيق العملي على الفكر المحاسبي حتى بداية القرن العشرين، إذ أن الحياة العملية ومتطلباتها وبيئتها قد فرضت التطور المحاسبي ووحدت اتجاهاته، حيث تبدو المحاسبة بأنها تطورت كاستجابة لاحتياجات بيئتها، والمتتبع للأدب المحاسبي يلاحظ أن المحاسبة وتطوراتها كانت تأتي من التطبيقات والممارسات العلمية للمحاسبة؛ ولكن يؤخذ على المدخل السابق خلوه تماما من الخلفية النظرية (لذلك يمكن تسميته مرحلة ما قبل النظرية أو المدخل العملي)، ويظهر نواحي القصور التالية:[1]

- يعتمد على مجموعة قواعد وأعراف وتقاليد ناجمة عن التطبيق العملي، ولا يستند بالتالي إلى تأهيل علمي أو دراسة فلسفية وتحليل منطقي.
- يفتقر إلى الاتساق المنطقي، مما أدى إلى تناقض أو تعارض بين كثير من العناصر والبدائل.

[1]- المرجع السابق، ص94.

– يفتقر إلى الاكتمال، فهو يترك كثيرا من المشاكل المحاسبية القائمة دون حل منطقي وبصفة خاصة مشكلة الاختيار بين البدائل المحاسبية المتاحة، إذ تتعدد البدائل للمشكلة الواحدة، ويترك الاختيار بينها دون مفاضلة وموضوعية علمية.

وعليه فالمحاسبة قامت في بادئ الأمر على أساس من التطبيقات العملية وبتعدد مشكلات التطبيق، ظهرت الحاجة التدريجية إلى التعرف على أسس نظرية تحكم التطبيق، وتساعد على الاختيار والمفاضلة بين النظم والطرق البديلة التي تصلح لأن تكون أساسا يمكن الاعتماد عليه.[2]

وهناك من يرجع السبب في تأخر ظهور المحاسبة كعلم إلى عوامل بيئية حيث لم تنشط حركة التجارة والتداول بين وداخل الدول بشكل ملموس وفي صورة نقدية إلا في العصر الوسيط، هذا فضلا على أن الكتاب في مجال المحاسبة كانوا من مزاوليها كمهنة، وكانت كتابتهم تتجه إلى عرض خبرتهم العملية فقط.[3]

ويرى البعض الآخر أن المحاسبة في وضعها القائم قد نشأت من مصدرين مستقلين، هما المصدر العملي والمصدر النظري، ولكن التطور العملي قد سبق التطور النظري بمئات السنين.[4]

لدى يواجه الباحث في مجال تحديد الطبيعة العلمية للمحاسبة ثلاث آراء، المحاسبة فن، المحاسبة علم، المحاسبة علم وفن؛ ويميل الباحث إلى الرأي الثالث معتبرا المحاسبة علم له مجاله وأهدافه وفروضه ومبادئه، والتي تكون وفق شروط ومناهج البحث العلمي، وهو حديث نسبيا إدا ما قورن بالعلوم الاجتماعية أو العلوم الطبيعية الأخرى ،يترك المجال مفتوح أمام الباحثين لتطوير النظرية ورفع مستواها المعرفي.

ثانيا– التأصيل النظري للمحاسبة

إن فهم المحاسبة الحديثة، يستوجب الإلمام بالجانب العلمي والنظري للمحاسبة، لدى نحاول من خلال هدا العنصر الوقوف على الجوانب الخاصة بنظرية المحاسبة ، مناهج البحث في المحاسبة والفروض والمبادئ المحاسبية في ضل نظرية المحاسبة.

1– نظرية المحاسبة

طالما سلمنا بأن المحاسبة علم، فإن كل علم يجب أن يستند إلى نظرية تحدد أهدافه ومجالاته وأساليبه وتعمل على تطويرها، ومنه يستوجب توضيح المقصود بنظرية المحاسبة والحاجة إلى وجود نظرية المحاسبة.

إن نزعة العلم نحو النضج تتجلى في وضع نظريته[5]، التي توحي بوصول ذلك العلم إلى مرحلة البحث الأكاديمي وتنسيق قضاياه في نظام منطقي[6].

ويمكن تعريف أية نظرية بالتعريف التالي:

" النظرية هي مجموعة من المفاهيم والتعاريف والقضايا المرتبطة التي تبرز نظرة منتظمة للظواهر عن طريق تحديد العلاقات بين المتغيرات بهدف شرح الظواهر والتنبؤ بها".[7]

[2]- د..سامي محمد الوقاد، نظرية المحاسبة، الطبعة الأولى، دار الميسرة للنشر والتوزيع، عمان، 2011، ص52.
[3]- د.محمود السيد الناغي، الإتجاهات المعاصرة في نظرية المحاسبة،ط1،المكتبة العصرية للنشر والتوزيع، المنصورة ،2006، ص12.
[4]- د. محمد المبروك أبوزيد،المحاسبة الدولية و إنعكاساتها على الدول العربية،ط1،إتراك للنشر والتوزيع، القاهرة،2005، ص48.
[5]- Person, karl, the grammer of science, Meridon Book, 1960, pp (36,37).
[6]- Cohen, Moris and Nagel, Ernest : An introduction to logic and scientific method, Harcourt, london, 1963, p129.
[7]- Kerling F.N :Foundations of Behavioral Research, New York, Holt, Rinchart and Winston, 1964, p11.

أما في مجال المحاسبة فهناك تعريفات مختلفة للنظرية المحاسبية هي وإن اختلفت في التفاصيل إلا أنها تتفق في المضمون، نذكر منها:

- "مجموعة المبادئ المترابطة منطقيا، والتي تشكل إطارا مفاهيميا لتقييم الممارسات المحاسبية المهنية القائمة، ويساهم في تقديم فهم أفضل لهذه الممارسات لكل من أهل المهنة والمستثمرين والمديرين وطلاب العلم، كما يوفر الأدلة والإشارات التي تمكن من تطوير ممارسات وإجراءات محاسبية جديدة".[8]
- "مجموعة المبادئ العلمية المتناسقة، والمشتقة من مجموعة الفروض المتسقة مع طبيعة العمليات التي تقوم بها المنظمات المعاصرة لتحقيق أهدافها معبرا عنها من خلال مجموعة مفاهيم خاصة".[9]
- "مجموعة من المفاهيم والتعاريف والمصادرات التي في مجموعها تمكن من تكوين رؤية منتظمة، تؤدي إلى تحليل العلاقات القائمة فيما بين المتغيرات التي تحكم ظاهرة معينة، كل ذلك بقصد تفسير هذه الظاهرة وتوفير القدرة على التنبؤ بها".[10]

كما يجب تحديد العناصر الأساسية التي لابد من توافرها في نظرية المحاسبة والتي تتمثل في القدرة على تمثيل الظواهر أو الأحداث الاقتصادية صور، رموز أو أعداد، وشمولها لمجموعة من القواعد التي تمكن من تجميع تلك الرموز، وأخيرا القدرة على ربط تلك الظواهر بالواقع العملي في الحياة الاقتصادية.

2- مناهج البحث في المحاسبة

كما هو الحال في بقية العلوم الأخرى فإن تشكيل نظرية محاسبية يتطلب تحديد المنهج أو المناهج العلمية المعتمدة والتي تمثل أداة الوصول إلى المعرفة العلمية، وقد أدى تباين الآراء والمداخل وتباين تقييم الممارسات والبحوث المحاسبية إلى تطبيق منهجين أساسيين: المنهج الوصفي والمنهج المعياري.[11]

و تجدر الإشارة إلى أن هناك العديد من التقسيمات لمناهج البحث في نظرية المحاسبة، والتي تختلف من مرجع إلى مرجع، ما أدى إلى ظهور العديد من هذه المناهج، مع وجود بعض التداخل بين هذه التقسيمات، فنجد من يقسمها بين: منهج الأغراض لبناء نظرية المحاسبة، ومنهج المشاكل المحاسبية لبناء نظرية المحاسبة، المداخل التقليدية والمداخل الحديثة، المنهج العملي(مداخل غير نظرية)، مناهج النظرية شاملة(المدخل العلمي) المنهج الاستنباطي، المنهج الاستقرائي.

وضمن هدا البحث نحاول التركيز على مناهج النظرية شاملة، فخلافا للمنهج العملي فهناك من يطلق على مناهج النظرية الشاملة مصطلح المنهج العلمي والذي يجمع بين كل من المنهج الإستقرائي والمنهج الإستنباطي.

أ-المنهج الاستقرائي

يركز المنهج الاستقرائي في تكوين النظرية البدء بدراسة وتحليل وفحص الحالات الجزئية والظواهر المشاهدة، ثم وضع الفروض التي تحل المشكلة وتفسر الظاهرة، ثم اختبار هذه الفروض تجريبيا، فإن ثبتت صحة فرض ما أصبح هذا الفرض مبدأ أو قانونا علميا، وإلا فقد

[8]- Hendriksen,E.S.H.and breda,M F,Accounting theory , Irwin,1992,p22.

[9]- د.محمود السيد الناغي، الإتجاهات المعاصرة في نظرية المحاسبة ،ط1،المكتبة العصرية لنشر والتوزيع،المنصورة،2006،ص18.

[10]- Belkaoui A.R, Accounting theory, 5th ed, Thomson, 2005, p108.

[11]- د. رضوان حلوة حنان، تطور الفكر المحاسبي- مدخل نظرية المحاسبة،ط1،دار الثقافة للنشر والتوزيع،عمان،2009، ص ص (156، 157).

الفرض قيمته العلمية، ويتطلب هذا الفرض الوضع الأخير إدخال بعض التعديلات على الفروض أو رفضها بالكامل والبحث عن فروض جديدة مفسرة وإجراء التجارب من جديد للوصول إلى فروض صحيحة تفسر الحقائق الملموسة.[12]

حيث يشكل المنهج الاستقرائي أداة المدرسة التجريبية في الإثبات، هذا المنهج الذي يحققه الانتقال المنطقي من الخاص إلى العام على عكس المنهج الاستنباطي الذي ينتقل من العام إلى الخاص.[13]

وأساس هذا المنهج هو تشخيص الممارسات الجارية في محاولة لترشيدها وتطويرها، وليس بهدف المحافظة عليها ولعل من أهم منظري هذا المنهج كل من: Paton and Ijiri, Litelton, Gilman, Beirman وقد ركز هؤلاء جهودهم على استخلاص الأسس والركائز النظرية للمحاسبة، من خلال حصر جميع ما يساهم في ترشيد وتحسين الممارسات المهنية.[14]

ب–المنهج الاستنباطي

يقصد بالمنهج الاستنباطي الاعتماد على التسلسل المنطقي من الفروض أو البديهيات المسلم بها، إلى استنتاجات معينة تؤدي إلى تكوين نظريات خاصة محددة المعالم تفسر أوضاعا خاصة[15]، حيث يقوم هذا المنهج على العقل والتفكير والاستنباط المنطقي والقياس، ويتم فيه الانتقال من العام إلى الخاص.

وفي مجال بناء نظرية المحاسبة يتم التدرج من العام إلى الخاص أيضا فيتم البدء بالفروض والمصادرات أو البديهيات والمسلمات المحاسبية، ليتم بعد ذلك واعتمادا على التحليل المنطقي وسلامة أسلوب القياس، الوصول منها إلى المبادئ المحاسبية التي يمكن الاسترشاد بها لتطوير الطرق والأساليب والاجراءات المحاسبية المطبقة في الممارسات المهنية.

ويوضح الشكل رقم (1) المنهج الاستنباطي المتبع في تكوين نظرية المحاسبة:

الشكل رقم (1): المنهج الاستنباطي المتبع في تكوين نظرية المحاسبة

المصدر: د. رضوان حلوة حنان، مرجع سبق ذكره، ص 168.

ومن خلال الشكل أعلاه يتضح في النظرية المحاسبية المكونة وفق مدخل الاستنباط أن الإجراءات المحاسبية مرتبطة بالمبادئ، وهذه بدورها مرتبطة بالمصادرات التي ترتبط بالأهداف أي أن هيكل نظرية المحاسبة عبارة عن تتابع أو تسلسل من الأهداف إلى المصادرات أو الفروض إلى المبادئ وأخيرا إلى الإجراءات، وأن كل ذلك في نهاية الأمر يعتمد على مضمون أهداف المحاسبة وأهداف التقارير المالية، وأنه إذا كانت الأهداف صادقة فيجب أن تكون الإجراءات صادقة أيضا بافتراض صحة أسلوب الاستنباط وعلى ذلك يصبح اختيار النظرية أمرا ضروريا.

ويمكن تقييم أعمال عدد من الباحثين في المحاسبة بأنها اعتمدت بشكل رئيسي المدخل الاستنباطي واعتبار مؤلفيها تبعا لذلك مؤلفين استنباطيين، ومن هذه الأعمال الدراسات المقدمة من " مونتسوسبرو " Moonittz and Sproux، " إدواردز وبل "

[12]- د. رضوان حلوة حنان، تطور الفكر المحاسبي- مدخل نظرية المحاسبة، مرجع سبق ذكره ، ص 165.
[13]- أ. د.حسين القاضي ود.مأمون حمدان، نظرية المحاسبة ط1،دار الثقافة للنشر والتوزيع،عمان،2006، ص ص (78، 79).
[14]- أ د.محمد مطر ود.موسى السويطي،التأصيل النظري للممارسات المهنية المحاسبية،ط3،دار وائل للنشر،عمان،2012، ص ص(80، 81).
[15]- د. محمود السيد الناغي، مرجع سبق ذكره ، ص 23.

Edwards and Bell و" شامبرز " Chambers و" بياني " Beanni عام 1966 وعام 1977 الصادرين عن الجمعية الأمريكية للمحاسبة (AAA) و" باتون " Paton و" ألكساندر " Alexander.

وفي ظل المنهج العلمي يتم البحث عن المعرفة باستخدام كل من المنطق الاستنباطي والمنطق الاستقرائي مع التركيز عادة على الاستقرائي، وأن الاهتمام بالجانب الاستقرائي يتطلب الاعتماد بقدر الإمكان على البحث التجريبي، ويعتقد البعض أن البحث العلمي عملية مستمرة تتكون من ثلاثة عناصر أساسية هي: الاستنباط، الاستقراء، التجريب.[16]

وهو ما نتج عنه العديد من المداخل المعتمدة في تكوين نظرية للمحاسبة: مدخل الإفادة لمتخذي القرارات،المدخل التنبؤي، مدخل اقتصاديات المعلومات، مدخل المعلومات ،مدخل الأحداث، المدخل الاقتصادي، المدخل الاجتماعي، المدخل الأخلاقي ،المدخل الإيجابي.

3- الفروض والمبادئ المحاسبية في ظل نظرية المحاسبة

استخدم المحاسبون اصطلاحات متعددة في محاولاتهم لوضع النظرية المحاسبية، ومن بين هذه الاصطلاحات: مبادئ، معايير، مفاهيم، قواعد، وقد اختلطت هذه المصطلحات ببعضها البعض بحيث أصبح من الصعب التمييز بينها، حتى أصبح كل منها يستخدم بديلا للآخر، بل لقد استخدم البعض اصطلاح (فروض) باعتباره مماثلا لكل واحد من تلك المصطلحات.[17]

ويرجع عدم الاتفاق حول تحديد معاني هذه المصطلحات وتحديد مفهوم المبدأ إلى الاختلاف بين مواقف الباحثين المحاسبين من نظرية ومنهج البحث في المحاسبة، فالمتبنيين للنظرية الاستنباطية، يرون أن المبادئ هي المصدر الأول الذي تشتق من نتائج معينة، والعكس من ذلك فإن معتدي النظرية الاستقرائية، يرون أن المبادئ هي نهاية البحث العلمي، ويعتبرون أن المبدأ فرض ثبت صحته إن أمكن التحقق منه بالتجربة.[18]

و كأساس للتمييز بين الفروض والمبادئ المحاسبية، يمكن اعتبار الفروض المحاسبية في مجموعة من المسلمات المقبولة قبولا عاما، وهي تضع الأساس للعملية المحاسبية، وتتميز بامتثالها للأغراض المحاسبة بصفتها مستخلصة من البيئة المحيطة بمنشآت الأعمال بجوانبها المختلفة الاقتصادية والاجتماعية والسياسية والقانونية[19]، وهي تمثل أساسيات اشتقاق المبادئ المحاسبية، كونها بديهيات ومسلمات لا تحتاج إلى برهان لإثبات صحتها، كما أنه يتعذر على أي أن يقيم الدليل على عدم وجودها.

3-1- الفروض المحاسبية

يمكن تعريف الفرض في مجال المحاسبة بأنه :" استنتاج يعبر عن فكرة موضوعية متعارف عليها بين المهتمين بالمحاسبة، ويعتبر الأساس الذي يستمد منه أو تبنى عليه المبادئ العلمية"[20] .

وهناك اختلاف بين الباحثين في تحديد الفروض المحاسبية، غير أنه يمكن تحديد أربعة فروض محاسبية أساسية متعارف عليها في المحاسبة وهي: فرض الشخصية المعنوية، فرض الاستمرارية، فرض ثبات وحدة النقد (فرض وحدة القياس)،فرض الفترة الزمنية (الدورية) (فرض الدورة المحاسبية)،قرض التوازن المحاسبي.

3-2- المبادئ المحاسبية

هناك من يؤكد أن المبادئ المحاسبية هي هدف نهاية البحث العلمي وليست بدايته ففي، المرحلة الأولى من البحث العلمي يحدد منظومة أهداف مستخدمي البيانات المحاسبية بشكل عام وأهداف التقارير المحاسبية بشكل خاص، وتوضع هذه الأهداف في منظومة

[16]- د. رضوان حلوة حنان، مرجع سبق ذكره، ص 170.
[17]- د. سامي محمود الوفاء، نظرية المحاسبة،ط1،دار المسيرة للنشر والتوزيع،عمان،2011، ص ص (73-74).
[18]- أ.د. حسين القاضي و د. مأمون حمدان، مرجع سبق ذكره، ص 473.
[19]- Belkaoui,A ,Op,cit, ,P210.
[20]- د. محمود السيد الناغي، مرجع سبق ذكره، ص160.

متناسقة، ثم يلي هذه المرحلة مرحلة وضع القروض التي تمثل طريقا مؤقتا لتحقيق الأهداف السابقة، ويجب اختبار هذه القروض وفحص مدى صلاحيتها وملاءمتها للظروف المتغيرة باستمرار، وأخيرا تعتمد القروض في تحديد المبادئ المحاسبية التي تمثل المرشد أو الدليل لتحديد الإجراءات وحل المشكلات المحاسبية بما ينسجم مع منظومة الأهداف المعتمدة أساسا.[21]

وعليه قامت مهنة المحاسبة بتطوير قواعد وأحكام تم اشتقاقها من أغراض ومفاهيم المحاسبة تحكم تطوير الطرق المحاسبية وتنظم إجراءات إثبات وقياس الأحداث المالية لمنشآت الأعمال المختلفة والتقرير عنها، وأصبحت مقبولة قبولا عاما أسمتها مبادئ محاسبية.[22]

ويمكن تعريف المبدأ في مجال المحاسبة بأنه "اقتراح مؤكد قابل التطبيق في مجال معين، وحائز على القبول بين أعضاء المهنة، ومشتق بين الملاحظة أو الخبرة، ويعتبر مرشدا في مجال الإختيار بين البدائل التي تحقق الفرض المستهدف من النشاط"،[23] ويعرف المعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين (AICPA) المبدأ بأنه "قانون عام أو قاعدة عامة تستخدم كمرشد للعمل، وهو أرض صلبة أو أساس للسلوك أو التطبيق العملي".[24] فيعتبر المبدأ الأساس العلمي التي تستند إليه المحاسبة في إثبات العمليات المالية في الوحدات الاقتصادية.[25]

وتنبع أهمية المبدأ المحاسبي من قبوله العام من قبل الأكاديميين وأهل المهنة من المحاسبين، وهي ليست مجموعة من القوانين الجامدة، وإنما تطبيقات ومفاهيم وأعراف من صنع البشر تخضع للتقييم والتعديل كلما استدعت الظروف ذلك، عندما يكون بالإمكان التوصل إلى ما هو أفضل منها.[26]

ومن خلال دراستنا للمبادئ المحاسبية تلاحظ الاختلاف بين الباحثين في عدد هذه المبادئ، ولكن بالرغم من ذلك هناك المبادئ التي تحظى بإجماع جمهور المحاسبين وأهل المهنة وهي المبادئ التالية: مبدأ التكلفة التاريخية، مبدأ الإعتراف (تحقق) بالإيراد، مبدأ مقابلة الإيرادات بالمصروفات، مبدأ الموضوعية، مبدأ الإفصاح التام، مبدأ الثبات في إتباع النسق، مبدأ التماثل والقابلية للمقارنة، مبدأ الحيطة والحذر، مبدأ الأهمية النسبية، مبدأ القياس الكمي، مبدأ(قيد) المنفعة.

ثالثا– حاجة المحاسبة إلى الأخلاق

يعد موضوع الأخلاق من البحوث الهامة التي استقطبت العديد من المفكرين والفلاسفة على السواء، وإن قيمته بهذا المعنى لا تكمن في محتوى القيم التي يتضمنها فحسب، بل في كونه يساير ويوجه السلوك الفكري والعملي للإنسان في كل مرحلة من مراحل التاريخ البشري ، ويتحدد دور الأخلاق في حرصها على تنظيم الحياة البشرية على تنوعها وترسي القواعد العامة للسلوك والمعاملات.

1– مفهوم الأخلاق

الأخلاق لغة هي جمع خلق وهو الدين، الطبع، العادة والسجية(الطبيعة) وهو صورة الإنسان الباطنية[27]، و الأخلاق اصطلاحا لم تحدد في تعريف محدد وإنما تناولتها العديد من التعاريف نذكر منها تعريفها بأنها" هيئة راسخة في النفس(الذات)تصدر عنها الأفعال الإرادية الاختيارية من حسنة وسيئة، جميلة وقبيحة"[28]،كما عرفت بأنها " قانون لمجموعة من المبادئ الأخلاقية والقيم التي تعطي سلوك الأفراد أو المجتمعات والتي تتعلق بما هو صحيح أو خاطئ"[29].

[21]- د. رضوان حلوة حنان، تطور الفكر المحاسبي، مدخل نظرية المحاسبة، مرجع سبق ذكره، ص 421.

[22]- Belkaoui,A.R,op,cit,p211.

[23]- Eric l. Kahler, A Dictionary, for accountants , 4 «edition , prince (2), H Hall, Inc, 1970, p 100.

[24] - Report N, Anthony, Management Accounting Richard D. Irwin, (1), 1970, p27.

[25]- د. هادي رضا الصفار، مبادئ المحاسبة المالية –الأسس العلمية والعملية في القياس المحاسبي، الجزء الأول،ط2،دار الثقافة،عمان،2011، ص 33.

[26]- أ.د. محمد مطر و د. موسى السويطي، مرجع سبق ذكره، ص 54.

[27]-علي بن هادية وآخرون ،القاموس الجديد للطلاب، معجم عربي مدرسي ألفائي، الجزائر،1992،ص319.

[28]- أبو بكر الجزائري، منهاج المسلم، الطبعة الثامنة، مؤسسة جبال،بيروت،1396ه،ص134.

[29]-Gibson .w et popek ,the ethics of counseling, a national survey of certified counselors, journal of counseling et development N° 71,America,1993,p330.

وهناك من ينضر إلى الأخلاق على أنها علم وهو "العلم الذي يدرس ما ينبغي أن يكون عليه السلوك الإنساني فيضع بذلك قوانين الأفعال الإنسانية ومثلها أو المبادئ العليا. ولذا فإن مهمته هي "وضع الشروط التي يجب توافرها في الإرادة الإنسانية وفي الأفعال الإنسانية لكي تصبح موضوعا لأحكامنا الأخلاقية عليها"[30].

ويرى علماء الاجتماع أن الأخلاق تمثل وسائل ضبط اجتماعي في المجتمعات وأنها مرتبطة بوجود الجماعة وبعلاقة الفرد بغيره من الأفراد داخل المجتمع، حيث حدد علماء الاجتماع معالم الأخلاق فيما يلي:[31]

-الأخلاق تمثل ما تضعه الجماعة وتلتزم به من قواعد وسلوك الأفراد.

- الأخلاق مرتبطة بالفرد الذي يعيش في جماعة.

-الأخلاق تنسق أفعال أفراد الجماعة كوسيلة ضبط اجتماعي تعمل على تنظيم عمل الجماعة بشكل يحقق للجماعة.

2-أخلاقيات مهنة المحاسبة

تعد دراسة الأخلاق في مهنة المحاسبة دراسة فرعية لدراسة الأخلاقيات بصفة عامة، "فالأخلاقيات هي مجموعة من القيم والمعايير التي يعتمد عليها أفراد المجتمع في التمييز بين ماهو جيد وما هو سيء وما بين ماهو صواب وما هو خطأ، فهي إذا تتركز في مفهوم الصواب والخطأ في السلوك"[32]، أما الأخلاق المهنية فهي المبادئ التي تعتبر أساسا لسلوك أفراد المهنة المستحب، والتي يتعهد أفراد المهنة بالتزامها، وللمهنة آداب سلوك أو آداب لياقة، وهي الأصول العامة للآداب والسلوك الاجتماعي في المهنة التي حددتها اللوائح والقوانين المنظمة لمزاولة هذه المهنة بحيث أن عدم مراعاتها يعرض صاحبها للنبذ من الأعضاء الآخرين، وتهتم أخلاقيات المهنة كعلم بالواجبات المعنوية الخاصة بمهنة محددة وجزاءاتها التأديبية بتبيان القواعد السلوكية والأخلاقية لأعضاء مهنة ما سواء فيما بين الممارسين أنفسهم او اتجاه الغير[33].

ومما لا شك فيه أن لمهنة المحاسبة كغيرها من المهن لها قواعد وسلوك وآداب تختص بها وتميزها عن غيرها، فأخلاقيات مهنة المحاسبة تشير إلى مجموعة المبادئ والمعايير التي تسيطر على السلوكيات المحاسبية، والمتعلقة بما هو صحيح أو خطأ، وهي تمثل خطوطا توجه سلوكيات المحاسبين في أداء أعمالهم المهنية، وأن أهميتها تزداد بالتناسب مع آثار ونتائج العمل، وكلما كان نشاط المحاسب أكثر تأثيرا ازدادت اهمية أخلاقيات ذلك المحاسب.

وهناك ثلاث مصادر لأخلاقيات مهنة المحاسبة هي[34]:

- **القوانين والتشريعات:** وهي التي تتمثل بالمعايير القانونية الموثقة والمكتوبة، إذ تحدد سلوكيات الأفراد والمنظمات والقيم الأخلاقية التي يتحلى بها هؤلاء بتطبيق هذه القوانين والتشريعات.

- **العمليات التربوية و الإجتماعية والمعتقدات الدينية:** وهي التي تستند على القيم المتبادلة والمفاهيم المشتركة والسائدة بين الأفراد والجماعات.

- **الإعتقادات الشخصية للفرد:** وهي مجموعة من الإعتقادات الراسخة التي من خلالها تتحدد المعايير المرتبطة بسلوك الفرد وحريته الشخصية في التصرف وفقا لتلك الإعتقادات.

[30]- د. قلامين صباح، محاضرات في فلسفة الأخلاق، مركز جيل البحث العلمي، جامعة خميس مليانة، عين الدفلى، الجزائر،ماي2015،ص10.
[31]- أ.د.تحسين أحمد الطراونة ،الأخلاق والقيادة، جامعة نايف العربية للعلوم الأمنية،الرياض،2001، ص ص(29،28).
[32]- نجم عبود نجم، أخلاقيات الإدارة في عالم متغير، المنظمة العربية للتنمية الإدارية، الطبعة الأولى، القاهرة،2000،ص19.
[33]-صبايحي نوال، الأبعاد الأخلاقية لمهنة المحاسبة وتطبيقات التلاعب المحاسبي، مجلة الحقوق والعلوم الإنسانية، العدد الإقتصادي، المجلدالثاني،العدد22، ماي2015،ص11.
[34]-Dafft richard.L.Management,South-Western & College publishing co,Canada,2003,p49.

3- مدى حاجة المحاسبة إلى الأخلاق

يمكن أن نشير إلى أهم العوامل التي تبرز مدى حاجة المحاسبة إلى الأخلاق في الآتي[35]:

أ – تمارس المحاسبة من خلال مجموعة من الإجراءات يقوم بها المحاسبون، وبالتالي فهي أفعال تعبر عن سلوك وقد سبق القول بأهمية الأخلاق لترشيد السلوك الإنساني بشكل عام الأمر الذى يؤكد ضرورة الأخلاق لترشيد السلوك المحاسبي.

ب – إن مهنة المحاسبة تخدم طرفاً ثالثاً خلاف العميل الذى يتعاقد معه المحاسب سواء كانت الشركة التي يعمل بها أو المساهمين الذين يراجع لهم حسابات الشركة، لأن هناك أطرافاً عديدين يستخدمون المعلومات المحاسبية في اتخاذ قراراتهم دون أن يكونوا متعاقدين مع المحاسب، وبذلك فالمحاسبين يعتبرون في حكم الشاهد أو القاضي الذى يحدد الحقوق والالتزامات ويخبر بمعلومات بما يلزم معه ضرورة أن يتميز سلوكهم في أداء عملهم، وكذا المعلومات التي يقدمونها بالصدق والعدالة والأمانة سواء بوضع المعايير المحاسبية التي تؤدى إلى ذلك، أو بالتكوين الذاتي للمحاسبين، أو قواعد السلوك المهني.

جـ- إن المحاسبة تعمل في مجال المعاملات المالية، وكل إنسان يحب ماله ويريد تعظيم منفعته منه كما أن المحاسب في ممارسته لعمله المحاسبي خاصة مراجع الحسابات يبغي مصلحة مالية ممثلة في مكافأته أو أتعابه، وتوجد اختيارات عديدة يسلكها كل منهم لتحقيق هذه المنفعة منها ما يمكن أن يوصف بأنه أخلاقي إذا روعي فيه العمل على التوازن بين المصالح، ومنها ما هو غير أخلاقي إذا روعي فيه تحقيق نفع أزيد مما يستحقه، وحيث أن الجميع يعتمد على المعلومات المحاسبية في التعرف على حقوقه والتزاماته لذا يجب أن يكون المحاسب الذى يحدد ذلك أميناً وعادلاً، كما أنه في أدائه لمهمته يجب أن لا يسلك سلوكاً غير أخلاقي في الحصول على الزبائن أو الاضرار بزملاء المهنة.

د – إذا كانت المحاسبة تقوم على وجود مبادئ أو قواعد تصاغ بعد ذلك في صورة معايير محاسبية يعتمد عليها في إعداد البيانات، ومن أجل أن تكون هذه البيانات مفيدة فلابد أن يتوافر فيها قيم الصدق والعدالة والأمانة الأمر الذى يتطلب عند إعداد معايير المحاسبة والمراجعة مراعاة القيم الأخلاقية وهو ما يوفره المدخل الأخلاقي لنظرية المحاسبة.

هـ- إذا كانت المعايير المحاسبية معدة على أساس أخلاقي، فإنه تبقى منطقة حرة في سلوك المحاسب لا يمكن لهذه المعايير مهما كانت دقتها وتفصيلاتها أن تطولها ويبقى الأمر مرهوناً بأخلاقيات المحاسب، ومثال ذلك المحاسب الذى يعلم أن هناك رشاوى دفعتها الشركة، ومع ذلك يسجلها في الدفاتر على أنها عمولات أو اكراميات وكذلك المبيعات الصورية التي تتم في أخر العام من أجل زيادة الربح ثم تسجل في بداية العام التالي مردودات مبيعات، وغير ذلك من الأمثلة الواقعية كثير ولا سبيل إلى تلافيها إلا بالتزام المحاسب الذاتي بالأخلاق الحميدة.

و – الحد من التدخلات الخارجية في العمل المحاسبي: إن وجود قواعد أخلاقية ملزمة للمحاسبين في أداء أعمالهم سواء كانت متضمنة في معايير المحاسبة والمراجعة أو في قواعد السلوك المهني من شأنها أن تحد من تدخل بعض الجهات والأفراد في العمل المحاسبي بما يخدم مصالحهم مثل تدخل إدارة الشركة لدى المحاسب أو المراجع لإثبات عمليات غير حقيقية لتظهر أنهم أكفاء على خلاف الحقيقة، أو طلب إخفاء معلومات تظهر إنحرافهم، وبدون وجود قواعد أخلاقية يلتزم بها المحاسب فإنه سوف يستجيب لطلباتهم مما يضر بمصالح أطراف أخرى ويؤدى بالتالي إلى فقد الثقة في المحاسبين والمعلومات المحاسبية.

ز – التطورات المتلاحقة التي يشهدها العالم الآن تؤكد على ضرورة الاهتمام بالجانب الأخلاقي للمحاسبة مثال ذلك ما يلى:

[35]-أ.د.عبد الحليم عمر،ا لأخلاق الإسلامية والمحاسبة، ندوة في القيم الاخلاقية الإسلامية والإقتصاد، مركز صالح عبد الله كامل للإقتصاد الإسلامي، جامعة الأزهر،القاهرة،15-16أفريل2000، ص ص(7-10)

– حالة العولمة التي يعيشها العالم الآن وما تحمله معها من التوجه نحو نظام رأسمالية السوق الحرة وزيادة واتساع نطاق المعاملات حجماً وعلى مستوى العالم، أدى إلى اتساع نطاق الاعتماد على المعلومات المحاسبية لاتخاذ القرارات وما يتطلبه ذلك من ضرورة كون هذه المعلومات صادقة وموضوعية.

– إنتقال الثقافات وما تحمله في طياتها من قيم أخلاقية لا تناسب البيئة يتطلب ضرورة وجود ميثاق أخلاقي يستلهم مفرداته من الثقافة المحلية.

– ظهور وانتشار قيم أخلاقية سيئة تجمع في مصطلح الفساد الاقتصادي، والتي من متطلبات مواجهة هذا الفساد ما يعرف بالشفافية أي تقديم معلومات كاملة وأمنية وصادقة عن التصرفات الاقتصادية، والمحاسبية تمثل المصدر الرئيسي لهذه المعلومات.

– في ظل العولمة تقل سلطة الدولة والمنظمات المهنية والمحلية على الزام المحاسبين بالقواعد السلوكية الأخلاقية المهنية، ويكون المعول عليه هنا الأخلاق الذاتية للمحاسب.

ح – إن المحاسبة تعمل في إطار النظام الاقتصادي لأنها مجال عملها هو الأحداث الاقتصادية بتسجيلها وتوفير المعلومات عنها لاتخاذ القرارات ومع أن الموقف المبدئي للنظم الاقتصادية المعاصرة أن الأخلاق والدين لا يمتان للاقتصاد بصلة وأنه من الأفضل تسوية الأمور الاقتصادية بالرجوع إلى السلوك الاقتصادى.

إلا أنه يلاحظ أمرين في هذا المجال هما:

الأمر الأول: أن الاقتصاديين – خاصة الرأسمالية – تراجعوا عن هذا الموقف المبدئى لهم نظراً لما أدى إليه موقف الفصل بين الاقتصاد والأخلاق من نتائج سيئة ((الثمار الحامضة)) إلى الدرجة الذى قال فيه أحدهم: ((إن إبعاد علم الاقتصاد عن علم الأخلاق قد أفقر علم الاقتصاد)) ولذا ظهرت بوادر نتائج مضيئة في غيوم سماء الغرب تتمثل في ظهور مدارس اقتصادية جديدة تأخذ بالجانب الأخلاقى في الاقتصاد مثل مدرسة (اقتصاد المنح وعلم الإقتصاد الإنساني، وعلم الاقتصاد الإجتماعى).

– **الأمر الثاني**: أنه يواكب ذلك واستشعاراً بأهمية الأخلاق للمحاسبة جهود دولية وإقليمية ومحلية لربط الأخلاق بالمحاسبة سوف نأت على ذكرها تفصيلاً في العنصر اللاحق، وهكذا يتضح مدى حاجة المحاسبة إلى الأخلاق.

رابعا–تكوين نظرية للمحاسبة في ضل المدخل الأخلاقي

وفق ما تم التوصل إليه في العنصر الخاص بمناهج البحث في المحاسبة توصلنا إلى أنه وفي ظل المنهج العلمي يتم البحث عن المعرفة باستخدام كل من المنطق الاستنباطي والمنطق الاستقرائي مع التركيز عادة على الاستقرائي، وأن الاهتمام بالجانب الاستقرائي يتطلب الاعتماد بقدر الإمكان على البحث التجريبي، ويعتقد البعض أن البحث العلمي عملية مستمرة تتكون من ثلاثة عناصر أساسية هي: الاستنباط، الاستقراء، التجريب، وهو ما نتج عنه العديد من المداخل المعتمدة في تكوين نظرية للمحاسبة: مدخل الإفادة لمتخذي القرارات،المدخل التنبؤي، مدخل اقتصاديات المعلومات، مدخل المعلومات ،مدخل الأحداث، المدخل الإقتصادي، المدخل الاجتماعي، المدخل الأخلاقي ،المدخل الإيجابي، وضمن هذا البحث سوف يتم التفصيل في كيفية تكوين نظرية للمحاسبة في ضل المدخل الأخلاقي.

ويعد المدخل الأخلاقي المدخل الأعرق في بناء النظريات في العلوم الاجتماعية جميعها نظرا لارتباط الأخلاق بالمعرفة منذ القدم، فكان سقراط يدمج الأخلاق والمعرفة مفترضا أن ثمة مبادئ أخلاقية تحكم أي سلوك إنساني وإن البحث عن هذه المبادئ الأخلاقية هو البحث عن الفضيلة التي تمثل المعرفة الثابتة التي لا تتغير باختلاف الزمان والمكان.

كما يتمحور هذا المدخل حول البحث عن الإجابة حول التساؤل بشأن ما يتوجب على المحاسب عمله على الوجه الأفضل،[36] فطبيعة الوظيفة الاجتماعية للمحاسب تملي عليه التحلي بأخلاق حميدة لأن يكون محل ثقة الإدارة والمساهمين وإن عدم تحليه بالنزاهة والصدق والاستقلال يجعل المجتمع المالي ينظر بشك إلى البيانات المالية والقوائم والتقارير التي يقوم بإعدادها.[37]

وإذا كانت نظريات العلوم الاجتماعية ذات المنهج الاستنباطي متأثرة إلى حد بعيد بالقيم والمبادئ الأخلاقية العامة التي يتم تطويرها في مجال معرفي معين عن طريق الحدس،[38] حيث حاول سكوت منذ 1941 بناء نظرية محاسبية تعتمد في هذا المدخل مفاهيما أخلاقية مثل: الاستقامة، العدل، الإنصاف، إعطاء الحق والحقيقة.[39]

وقد حاول سكوت منذ 1941 بناء نظرية محاسبية تعتمد في هذا المدخل مفاهيما أخلاقية مثل: الاستقامة، العدل، الإنصاف، إعطاء الحق والحقيقة، والبعض الآخر اعتبر مفهوم الاستقامة والعدل فقط، والبعض الآخر جعل مفهوم الاستقامة فقط معيارا أساسيا تتمحور حوله بقية المعايير وتقوم وفقه الإجراءات والبيانات المحاسبية، كما يعد كثير من المحاسبين المفاهيم السابقة مترادفات ذات معنى واحد.[40]

وهناك من يرى أن مفهوم التمثيل العادل أو مفهوم عدم التحيز والحياد أو مفهوم البيانات المالية الحقيقية أو المركز المالي الحقيقي هي من أفضل الأمثلة على المصطلحات التي يتم تداولها في هذا المجال، وينبغي لتحقيق سمة العدالة في القوائم المالية بناء على هذا المدخل أن تتسم تلك القوائم بالموثوقية وتخلو من أي آثار للتحيز، مما يتطلب من معديها التحلي بالمصداقية والاستقامة،[41] وسبق أن وضع Patilla سمة العدالة على رأس القائمة في تقييم المعايير التي تحكم إعداد هذه القوائم.[42]

وقد تزايدت أهمية المدخل الأخلاقي في عصرنا الحاضر خصوصا في اعتماد المجتمع المالي على تقرير المحاسب القانوني الذي عليه يتم بيان مدى اتفاق القوائم المالية التي يشهد بصحتها مع GAAP أو المعايير المحاسبية الدولية، وإذا لم تكن متفقة مع GAAP أو المعايير المحاسبية الدولية أوجبت معايير المراجعة الدولية أو GAAS على المراجع أن يتحفظ في تقريره وله أن يرفض القوائم المالية إذا كان خروج المحاسب عن المعايير الدولية أو GAAP ماديا أو مهم نسبيا، بحيث أن إطلاع متخذ القرار العادي على هذا التحفظ أو الرفض قد يؤدي إلى تغيير قراره،[43] كما يستخدم المدقق مصطلح " تعبر بعدالة " Present Fairly في تقرير التدقيق باعتبار أن ذلك يعد معيارا يعبر عن قناعة المدقق بمصداقية المعلومات المحاسبية التي تحويها تلك القوائم.[44]

ومهما يكن أمر الخلاف حول عدد المفاهيم ومعناها وأيها أساسي وأيها فرعي، فمن المؤكد أن مفهوم الاستقامة فقد أصبح واحدا من الأهداف الرئيسية في المحاسبة، لقد حددت لجنة اجراءات المراجعة التابعة للمعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين مقاييس هذا المفهوم عند تطبيقه على البيانات المحاسبية كالتالي:[45]

– الانسجام مع المبادئ المحاسبية المقبولة عموما.

---

[36]- أ. د. محمد مطر ود. موسى السويطي، مرجع سبق ذكره، ص 84.
[37]- أ.د. حسين القاضي ود. مأمون حمدان، مرجع سبق ذكره، ص 84.
[38]- المرجع السابق،، ص 84
[39]- Scott, D R, the basic for accounting principles, in the accounting review, Dec 1941, p p (341- 349)
[40]- د. رضوان حلوة حنان، تطور الفكر المحاسبي، مدخل نظرية المحاسبة ص175.
[41]- أ.د. محمد مطر ود. موسى السويطي، مرجع سبق ذكره، ص 84.
[42]- Patilla, Jalmes W, the foundation of financial accounting, lousiana state, university press, 1965, p 11.
[43]- أ.د. حسين القاضي ود. مأمون حمدان، مرجع سبق ذكره، ص ص (84، 85).
[44]- أ. د. محمد مطر ود. موسى السويطي، مرجع سبق ذكره، ص 85.
[45]- AICPA committe on auditing procedures, statement on auditing procedure n: 33 auditing and procedures AICPA, N. Y. 1963, p p(69- 74).

- الإفصاح.

- الثبات في اتباع النسق.
- قابلية المقارنة.

وحتى نعد مفهوم الاستقامة السابق من الأهداف المرغوب فيها لتكوين نظرية محاسبية يجب استبعاد النقص الواضح في تعريفه وتحديد معناه بطريق المنطق أو التجريب واختيار تعريف اجرائي له ولمؤشراته التي تعبر عنه،[46] وحتى التزام المحاسب أو المراجع بقواعد أخلاقية صارمة وعدم تحيزه أثناء إعداد القوائم والتقارير المحاسبية، وإن كان يشكل مقدمة ضرورية لبناء نظرية المحاسبة إلا أنه لا يشكل النظرية ذاتها.[47]

خامسا–المجهودات الدولية المتعلقة بأخلاقيات مهنة المحاسبة

اهتم المحاسبون سواء في الدراسة الفكرية أو الممارسة المهنية بالعمل على ربط الأخلاق بمهنة المحاسبة سواء باعتبار المدخل الأخلاقي أحد مداخل بناء النظرية المحاسبية – وهو ما تم تناوله في العنصر السابق–،أو في تبني المنظمات المهنية المحاسبية في كل بلد وعلى المستوى الدولي إصدار مجموعات من المواثيق الأخلاقية لمهنة المحاسبة، أو قواعد للسلوك المهني سواء عند إعداد البيانات المحاسبية أو عند مراجعتها من أجل الإلتزام بها أثناء التطبيقات العملية.

و فيما يلي سنحاول عرض الجهود المتعلقة بأخلاقيات مهنة المحاسبة، أي المنهج الذي يتم به ربط الأخلاق بالمحاسبة.

1– جهود المجمع الأمريكي للمحاسبين القانونيين (AICPA): في أكتوبر 1983 شكل المجمع لجنة خاصة لمعايير السلوك المهني وإدخال ما تراه من تطوير على المعايير الصادرة عام 1964 وعرفت اللجنة باسم رئيسها Anderson وأصدرت تقريرها عام 1986 متضمنا الدستور الأخلاقي للمهنة الذي يحتوى على ما يلي[48]:

1–1 معايير السلوك المهني: وهي تمثل القيم الأخلاقية العامة المطلوبة لمهنة المحاسبة مع ربطها بالتزامات ومسئوليات الأعضاء نحو عملائهم وزملائهم والجمهور عامة، وهذه المعايير هي:

أ–الأمانة والنزاهة: بصفتها قيما أخلاقية أساسية يتميز بها العضو، ويستمد الجمهور ثقته من اتصاف العضو بها، وترتبط الأمانة والنزاهة بالتجرد من الانحياز للمصلحة الشخصية وأن يكون العضو محل ثقة العميل ويحفظ أسراره.

ب– الموضوعية والاستقلال: ويعني بها التحرر من أية مؤثرات غير مهنية في أداء المحاسب لعمله ومراعاة توازن المصالح ولا يحيد عن الحق وأن يكون صادقا.

ج– العناية الواجبة: وترتبط بتحسين العمل وإتقانه وما يتطلبه من الإستمرار في تنمية كفاءته المهنية وأداء العمل على الوجه الأكمل، أي ترتبط بقيمة "إتقان العمل وكيفية تجويده".

د– مدى وطبيعة الخدمات التي يقدمها: ويرتبط ذلك بقيمة كفاءة العمل والموازنة بين المصالح خاصة للطرف الثالث أو الجمهور.

1–2– قواعد السلوك: وهى تمثل الارشادات التفصيلية التي يجب أن يسير عليها المحاسب في عمله حتى يكون ملتزما بالمعايير الأخلاقية العامة، ومن أهمها ما يلي:

[46]- د رضوان حلوة حنان، تطور الفكر المحاسبي، مدخل نظرية المحاسبة، ص 176.
[47]- أ. د. حسين القاضي ود. مأمون حمدان، ص 85.
[48]- أ. د. محمد عبد الحليم عمر، مرجع سبق ذكره، ص ص(17-19).

أ- عدم تشويه أو تحريف الحقائق أو التلاعب بها وعدم التأثر بالآخرين أو البعد عن الحق عند إصدار قراراته، وترتبط هذه القاعدة بمعيار الأمانة والنزاهة والموضوعية.

ب- بذل العناية الواجبة عن طريق التخطيط والإشراف والحصول على البيانات الكافية والملائمة، وترتبط هذه القاعدة بمعيار العناية الواجبة.

ج- أن يتأكد من اتباع المبادئ المحاسبية الموضوعة في صورة معايير معتمدة في التطبيق المحاسبي.

د-حفظ أسرار العملاء وعدم إفشائها، ويرتبط ذلك بمعيار النزاهة والأمانة.

هـ- أن لا يسلك في تحديد أتعابه أساليب تؤثر على استقلاله، مثل الأتعاب المشروطة أو المحتملة.

و- مراعاة كرامة المهنة، فيحظر على العضو القيام بأي عمل يسئ لسمعة المهنة.

ز- مراعاة زملاء المهنة، فلا ينافسهم من خلال الإعلانات أو دفع سمسرة أو عمولة للحصول على العملاء، وأن لا يشارك أو يستخدم أشخاصاً من غير أعضاء مجمع المحاسبين.

1-3- سبل تحقيق وتدعيم الالتزام بالدستور الأخلاقي، وهى:

أ- **الالتزام الذاتي**: من قبل أعضاء المجمع القائم على الفهم والادراك والضمير المهني.

ب- الالتزام الخارجي: من خلال أعضاء المجمع والزملاء في المهنة و الرأي العام الذي يتابع مدى التزام العضو بالقواعد والمعايير المقررة ورصد حالات الخروج عليها.

ج-**العقوبات**: ممثلة في الاجراءات التأديبية التي يوقعها المجمع على العضو في حالة مخالفته للمعايير والقواعد.

2- جهود مجمع المحاسبين القانونيين بانجلترا وويلز: (ICAEW) وهو أقدم منظمة مهنية للمحاسبة على مستوى العالم حيث أنشئ عام 1880 ومن أحدث إصداراته في مجال ربط الأخلاق بالمحاسبة "دليل الأخلاقيات المهنية" عام 1992 والذي يشتمل على ما يلي[49]:

2-1- المبادئ أو المعايير العامة، وهي ما يلي:

أ- النزاهة، والتي تتضمن الأمانة والعدالة والمصداقية والاستقامة الشخصية.

ب- الموضوعية، والتي تتطلب عدم تأثر المحاسب بأي مؤثرات خارجية تجعله يحيد عن الحق.

جـ- الكفاءة المهنية، وتتطلب عدم قبول أي عمل لا تكون لديه الكفاءة المناسبة لمباشرته.

د- بذل العناية الواجبة بمهارة، وبمراعاة المعايير الفنية والمهنية.

هـ- الكياسة واللياقة في التعامل مع الآخرين.

[49]- المرجع السابق، ص ص(19،20).

2-2- القواعد الإرشادية: وسماها "الدليل" التقارير الإيضاحية وهي ثلاثة عشر تقريراً تتضمن قواعد السلوك التي تحقق، أو الواجب اتباعها تحقيقاً لأخلاقيات المهنة وهي:

(النزاهة والموضوعية والاستقلال) (التصرف عند قيام العضو بأعمال التصفية والافلاس)(النصائح التي يقدمها المحاسب) (الاجراءات الوقائية لتعارض المصالح بين المحاسب وعملائه) (السرية وحفظ أسرار العميل) (ما يجب على المراجع عند استبداله بزميل آخر له في مراجعة احدى الشركات) (الاستشارات وما يجب عليه عند أدائها) (ما يجب على العضو عن قيامه بأعمال الوكالة والوساطة) (الارتباط مع غير الأعضاء في المجمع في مجال الخدمات المهنية كالمتخصصين في الكمبيوتر أو الطب أو الهندسة) (طرق تقدير الأتعاب والحالات التي يمتنع فيها تحديد الاتعاب مثل الأتعاب المشروطة) (مراعاة كرامة المهنة خاصة في مجال كيفية الحصول على عملاء جدد)(مراعاة كرامة المهنة عند اختيار اسم المكتب والمطبوعات والمهنة)(المسئوليات الأخلاقية للأعضاء الذين يمارسون المحاسبة بصفتهم موظفين في المنشآت)

2-3: سبل تحقيق وتدعيم الالتزام بدليل أخلاقيات المهنة، وهي:

أ- تطبيق المعايير العامة على جميع الأعضاء، أما التقارير الإيضاحية فيراعى ما يرتبط منها بكل فئة من المزاولين للمهنة في مكاتبهم الخاصة، أو المحاسبين الموظفين، أو المراجعين الداخليين.

ب- الإلتزام الذاتي الأدبي للأعضاء تجاه هذه القواعد.

جـ- العقوبات التي تقرر في حالة الخروج عن معايير الأخلاق المهنية بواسطة لجان ثلاث هي: لجنة التحقيق، واللجنة التأديبية، ثم لجنة الاستئناف.

3- جهود الاتحاد الدولي للمحاسبين (IFAC)

الإتحاد الدولي للمحاسبين هو منظمة عالمية لمهنة المحاسبة تم تأسيسه في عام 1977،وتتلخص مهمته في خدمة الصالح العام والإستمرار في تعزيز مهنة المحاسبة في مختلف أنحاء العالم والمساهمة في تطوير اقتصاديات دولية قوية عن طريق ترسيخ وتشجيع الإلتزام بالمعايير المهنية عالية الجودة وتعزيز التقارب الدولي بين هذه المعايير والتعبير عن قضايا المصلحة العامة حيث تكون الخبرة المهنية أكثر ملائمة[50].وفي السعي وراء تحقيق هذ المهمة ، شكل مجلس الإتحاد الدولي للمحاسبين القانونيين مجلس معايير السلوك الأخلاقي الدولية للمحاسبين لوضع وإصدار بناء على سلطته، معايير عالية المستوى فيما يخص السلوك الأخلاقي ومعايير أخلاقية عالية الجودة وإصدارات أخرى للمحاسبين لإستخدامها في مختلف أنحاء العالم، وتحدد قواعد السلوك الأخلاقي هذه المتطلبات الأخلاقية للمحاسبين المهنيين[51].

ويحدد الإتحاد الدولي قواعد السلوك الأخلاقي فيما يلي[52]:

أ- المبادئ الأساسية: ينبغي على المحاسب المهني أن يلتزم بالمبادئ الأساسية التالية:

- **النزاهة:** أن يكون أمينا وصادقا في جميع العلاقات المهنية والتجارية، حيث يفرض مبدأ النزاهة التزاما على كافة المحاسبين المهنيين بأن يتصفوا بالإستقامة والأمانة في كافة علاقاتهم المهنية والتجارية، وتعني النزاهة ضمنا التعامل العادل والصادق.

- الموضوعية: أن لا يسمح بالتحيز أو تضارب المصالح أو التأثير المفرط للآخرين لتجاوز الأحكام المهنية والتجارية، أي أن مبدأ الموضوعية يفرض إلتزاما على جميع المحاسبين المهنيين بأن لا يتهاونوا في حكمهم المهني أو التجاري بسبب التحيز أو تضارب المصالح أو التأثير غير المفرط للآخرين.

[50]- International Ethics standards board of accountants(IESBA), code de Déontologie Des Professionnels Comptables ,new york :the International Federation of Accountants(IFAC),2009,p02.
[51]- Op,cit,p7.
[52]- Op,cit,(10-13).

كما يمكن أن يتعرض المحاسب المهني لحالات قد تضعف موضوعيته. ومن غير الممكن تحديد وصف جميع تلك الحالات، وينبغي على المحاسب المهني عدم تقديم الخدمة المهنية إدا كانت العلاقة أو الظرف متحيزا أو تأثر بشكل مفرط على الحكم المهني للمحاسب فيما يتعلق بتلك الخدمة.

– **الكفاءة المهنية والعناية اللازمة:** أن يحافظ على المعرفة والمهارات المهنية بالمستوى المطلوب لضمان أن يستلم العميل أو صاحب العمل خدمات مهنية كفؤة مبنية على التطورات الحالية في الممارسات والتشريعات والأساليب وأن يؤدي مهامه بكل اجتهاد وعناية وفقا للمعايير الفنية والمهنية المعمول بها.

ويمكن تقسيم الكفاءة المهنية إلى مرحلتين منفصلتين: الحصول على الكفاءة المهنية و المحافظة على الكفاءة المهنية.

– **السرية:** أن يحترم سرية المعلومات التي يحصل عليها نتيجة العلاقات المهنية والتجارية وينبغ أن لا يفصح عن أي من هذه المعلومات لأطراف ثالثة دون تفويض صحيح ومحدد، إلا إذا كان هناك حق أو واجب قانوني أو مهني بالإفصاح عنها، كما يجب ألا تستخدم المعلومات للمنفعة الشخصية للمحاسب المهني أو الأطراف الثالثة.

– **السلوك المهني:** أن يلتزم بالقوانين والأنظمة ذات الصلة، ويتجنب أي عمل يسيئ إلى سمعة المهنة، حيث يفرض مبدأ السلوك المهني إلتزاما على المحاسبين المهنيين التقيد بالقوانين والأنظمة ذات الصلة وتجنب أي عمل يعرف المحاسب أو ينبغي أن يعرف أنه قد يسيئ إلى سمعة المهنة.

وينبغي على المحاسبين المهنيين عند تسويق وترويج أنفسهم وأعمالهم أن لا يسيؤون إلى سمعة المهنة، بل يكونوا أمناء وصادقين، وينبغي أن لا يقوموا بما يلي:

– إبدار ادعاءات مبالغ فيها فيها حول الخدمات التي يمكن تقديمها،أ المؤهلات التي يمتلكونها، أو الخبرات التي اكتسبوها، أو

– إبداء إشارات مسيئة أو مقارنات غير مؤكدة مع أعمال الآخرين.

ب– تهديدات الإلتزام بالمبادئ الأساسية: يمكن أن يؤثر التهديد على الإلتزام بأكثر من واحد من المبادئ الأساسية، وتندرج التهديدات ضمن واحدة أو أكثر من الفئات التالية:

– **تهديد المصلحة الشخصية:** تهديد أن تؤثر المصالح المالية أو المصالح الأخرى بشكل غير ملائم على تقدير للمحاسب المهني أو سلوكه.

– **تهديد المراجعة الذاتية:** تهديد أن لا يقوم المحاسب المهني بشكل ملائم بتقييم نتائج حكم سابق أو خدمة منجزة من قبل المحاسب المهني أو من قبل شخص آخر ضمن شركة المحاسب أو المنظمة صاحبة العمل، ويعتمد عليها المحاسب عند تكوين رأيه كجزء من توفير الخدمة الحالية.

– **تهديد التأييد:** تهديد أن يقوم المحاسب المهني بالترويج لموقف العميل أو صاحب العمل إلى درجة أنه يمكن تفويض موضوعية المحاسب المهني.

– **تهديد التآلف:** تهديد أن يصبح المحاسب المهني أكثر تعاطفا تجاه مصالح العميل أو صاحب العمل أو متقبلا لعملهم بسبب علاقة وثيقة أو طويلة معهم، و

– **تهديد المضايقة:** تهديد أن يمنع المحاسب المهني من العمل بموضوعية بسب ضغوطات فعلية أو متوقعة، بما فيه ممارسة التأثير المفرط على المحاسب المهني.

ج– الإجراءات الوقائية: تعتبر الإجراءت الوقائية تصرفات أو إجراءات يمكن أن تزيل أو تقلص من التهديدات إلى مستوى مقبول، تقع الإجراءات الوقائية ضمن فئتين واسعتين:

– الإجراءات الوقائية التي تنشئ نتيجة المهنة أو التشريعات أو الأنظمة: تتضمن الإجراءات الوقائية التي تنشأ نتيجة المهنة أو التشريعات أو الأنظمة: متطلبات التعليم والتدريب والخبرة لدخول المهنة، متطلبات التطوير المهني المستمر، أنظمة حوكمة الشركات، المعايير المهنية،

إجراءات المراقبة والتأديب المهنية أو التنظيمية ، المراجعة الخارجية من قبل طرف ثالث مخول قانونا للتقارير أو القوائم أو البلاغات أو المعلومات التي يعدها المحاسب المهني.

– الإجراءات الوقائية في بيئة العمل: تشمل الإجراءات الوقائية في بيئة العمل ما يبحثه العنصران الخاصان بتهديدات الالتزام بالمبادئ الأساسية والإجراءات الوقائية.

وضمن قواعد السلوك الأخلاقي للمحاسبين المهنيين قد يطلب من المحاسب المهني حل النزاع في تطبيق المبادئ الأساسية.

سادسا– أخلاقيات مهنة المحاسبة في الجزائر

باشرت الجزائر سنة 2001 في إصلاح المخطط المحاسبي الوطني، الذي نجم عنه "النظام المحاسبي المالي"، ويتمثل هذا الإصلاح في تطبيق الجزائر للمعايير الدولية لإعداد التقارير المالية، حيث دخل هذا النظام المحاسبي المالي حيز التنفيذ في سنة 2010 بموجب القانون رقم 07-11 المؤرخ في 25 نوفمبر2007، كما تضمنت الإصلاحات مهنة المحاسبة من خلال النصوص التشريعية المتعلقة بالتنظيم والممارسة المهنية للمحاسبة من بينها القانون 10-01 الصادر بتاريخ 29 جوان 2010 المتعلق بمهن الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد، وكذلك القرارات والمراسيم التنفيذية الصادرة بعد هذا القانون.

وفي مجال أخلاقيات مهنة المحاسبة في الجزائر وقبل إصلاحات القانون10-01، تم إصدار قانون أخلاقيات المهنة سنة 1996 في شكل مرسوم تنفيذي يحدد القواعد الأخلاقية المهنية المطبقة على الخبراء المحاسبين ومحافظي الحسابات والمحاسبين المعتمدين[53].

أما بعد صدور القانون 10-01 فقد عرف تنظيم المهنة في الجزائر ثلاثة هيآت وهي: المصف الوطني للخبراء المحاسبين، الغرفة الوطني لمحافظي الحسابات و المنظمة الوطنية للمحاسبين المعتمدين، وهو ما يتطلب أن تكون لكل هيئة من الهيآت الثلاثة مدونة أخلاقيات المهنة الخاصة بها، وإلى حد كتابة هذا البحث صدرت مدونة أخلاقيات المهنة الخاصة بالمصف الوطني للخبراء المحاسبين في حين لم تصدر مدونة أخلاقيات المهنة لكل من الغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات والمنظمة الوطنية للمحاسبين المعتمدين.

ومما سبق يمكن تناول مسار أخلاقيات مهنة المحاسبة في الجزائر في جزئيين أساسين، الجزء الأول خاص بأخلاقيات المهنة قبل الإصلاحات والجزء الثاني خاص بأخلاقيات المهنة في ضل الإصلاحات.

1–أخلاقيات مهنة المحاسبة في الجزائر قبل الإصلاح المحاسبي

تضم هذه الفترة ما تضمنه المرسوم التنفيذي 96-136 الذي يتضمن قانون اخلاقيات مهنة الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد، حيث يحتوي هذا القانون محورين رئيسين وها: واجبات المحاسب وحقوقه في ممارسة مهامه.

1–1– واجبات المحاسب: يترتب على المحاسب عند تسجيله في جدول الهيئة المنظمة للمهنة عدة واجبات مهنية يجب عليه احترامها والتي تشمل:

1–1–1– واجبات المحاسب في علاقته مع عميله: يفرض قانون أخلاقيات المهنة على المحاسب عدة التزامات في علاقاته مع عملائه وموكليه، يمكن توضيحها فيما يلي[54]:

– يجب على المحاسب أن يتحلى بدرجة عالية من الرصانة في أداء مهامه ، أن يحرص في حياته الخاصة والمهنية على تجنب كل تصرف من شأنه المساس بكرامة المهنة وشرفها.

– يجب أن تستند علاقات المحاسب بعمليه أو موكليه إلى الأمانة و الإستقلال وإلى واجب القيام بمهامه بشرف وضمير مهني.

– يجب على المحاسب أداء مهامه بعناية طبقا للمقاييس المهنية، مع مراعاة مبدأ الحياد والإخلاص والشرعية المطلوبة وكذا القواعد الاخلاقية المهنية.

[53]- مرسوم تنفيذي رقم 96-136 مؤرخ في 15 أفريل 1996، يتضمن قانون أخلاقيات مهنة الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد، الجرية الرسمية للجمهورية الجزائرية، العدد 24، الصادرة بتاريخ 17أفريل 1996.

[54]- المواد(2-13)،المرجع السابق.

– يجب على المحاسب عند ممارسته مهامه، أن يقوم بما يأتي: ينفذ الخدمات المطلوبة بعناية ،يحترم الآجال المتفق عليها، إعلام العميل ، ويتابع في مجال رقابة الحسابات كل التحريات الضرورية التي من شأنها أن تكون لديه رأيا معللا ومؤسسا، يحرص على احترام عميله للتشريعات المعمول بها مع أخذ الإحتياطات اللازمة لتجنب الوقوع في وضعية تواطؤ قد تشوه حياده واستقلاله وتحمله لمسؤولية.

– يجب على المحاسب الإلتزام بالسر المهني في أداء مهامه، ماعدا الحالات الخاصة التي لا يتقيد فيها المحاسب بالسر المهني والمنصوص عليها في القوانين والتنظيمات المعمول بها.

– المحاسب ملزم ومسؤول على دراسة الحلول الأكثر ملاءمة واقتراحها حسب طبيعة المهمة المسندة إليه في ضل احترام الشرعية.

وعلى المحاسب أن يحدد مع عميله واجبات كل منهم عن طريق إتفاقية أو رسالة تكليف بمهمة، دون مخالفة التنظيم المعمول به والمقاييس المهنية والنظام الداخلي.

1-1-2- واجبات المحاسب في علاقته مع الهيئة المنظمة للمهنة: يجب على المحاسب إعلام الهيئة المنظمة للمهنة في أجل شهر واحد، برسالة موصى عليها مع وصل الإستلام، بأي حدث هام طرأ على حياته المهنية، ولا سيما ما يأتي[55]:

– المتابعات الإدارية أو القضائية.

– النزاعات الخطيرة مع زملائه أو زبائنه أو موكليه.

– التعليق الإداري لنشاطاته، مع تقديم دليل على قفل ملفاته أو الترتيبات المتخذة بالإتفاق مع عميله أو موكليه عند الإقتضاء.

– توقف نشاطاته نهائيا.

– تغيير محل ممارسة المهنة.

1-1-3- واجبات المحاسب في علاقته مع زملائه: يفرض قانون أخلاقيات المهنة على المحاسب عدة التزامات في علاقته بزملائه وموكليه يمكن توضيحها فيما يلي[56]:

– يجب على المحاسب الذي يطب من عميل أو موكل أن يحل محل زميل له، ألا يقبل المهمة التي اقترحت عليه إلا بشرط:

– أن يتأكد من أن هذا الطلب لا تبرره رغبة في التملص من التطبيق الصحيح للقانون أو التنظيم المعمول به.

– أن يعلم زميله برسالة موصى عليها مع وصل استلام بالطلب الذي اقترح عليه وتوجه نسخة من الرسالة إلى مجلس الهية المنظمة للمهنة.

ويجب زيادة على ذلك أن يمتنع عن توجيه أي نقد لزميله السابق ويتأكد من أن هذا الزميل قد تقاضى مقابل للأتعاب التي يستحقها، أو يستطلع رأي مجلس الهيئة المنظمة للمهنة في حالة حدوث نزاع.

– يجب أن يعبر تصرف المحاسبين فيما بينهم عن روح الزمالة والتضامن، بمساعدة بعضهم البعض وأن يتأدبوا فيما بينهم، كما يجب عليهم أن يمتنعوا عن أي كلام يقصد الإيذاء، وبصفة عامة عن أي عمل من شأنه ان يسيئ إلى الزميل أو المهنة.

– يجب على المحاسبين إذا ظهر خلاف مهني بينهم أن يحاولوا حله فيما بينهم بالتراضي و/أو يعرضه على رئيس مجلس الهيئة المنظمة للمهنة أو إخطار غرفة المصالحة والإنضباط والتحكيم، كما يعتبر خطأ كل تشهير غير مؤسس من شأنه أن يلحق ضررا بأحد الزملاء.

1-1-4- واجبات المحاسب المتعلقة بتأطير المتدربين: يفرض قانون أخلاقيات المهنة على المحاسبين الأعضاء في الهيئة المنظمة للمهنة أن يتكفلوا بالمحاسبين المتدربين التي تعينهم الهيئة المنظمة للمهنة ويضمنوا لهم التأطير والتكوين المهنيين ويدفعوا لهم تعويضا يتصل بالمهام والأعمال المسندة لهم. ويجب على أستاذ التدريب أن يمنح المتدربين كل التسهيلات من أجل ما يأتي[57]:

– متابعة الدروس التحضيرية للإمتحانات التي تقضي إلى هذه المهنة.

– المشاركة في حصص الأعمال التطبيقية والأنشطة التكوينية المخصصة لهذا التحضير والإمتحانات والإجتماعات المعدة لمراقبة التدريب.

---

[55]- المادة(14)، المرجع السابق.
[56]- المواد(18-21)، المرجع السابق.
[57]- المادتين(23،24)، المرجع السابق.

– التقدم إلى اختبارات الإمتحانات.

– التمتع بإجازة خاصة غير مدفوعة الأجر تحدد بناء على اتفاق مشترك مع المتدربين وتسمح بالتوفيق بين التحضير للإمتحانات والضغوط المهنية في المكتب.

ولا يجوز لعضو الهيئة المنظمة للمهنة أن يقبل أثناء السنة التي تلي تسجيله في قائمة الهيئة المنظمة للمهنة، مهمة يقترحها عليه عميل أو موكل أحد أساتذة تدريبه القدامى إلا بعد موافقة مكتوبة من الأستاذ.

1-2- حقوق المحاسب في ممارسة مهامه: يترتب للمحاسب عند تسجيله في جدول الهيئة المنظمة للمهنة عدة حقوق من خلال قانون أخلاقيات المهنة، تسمح له بالممارسة الجيدة لمهامه والقيام بواجباته المهنية، والتي تشمل:

1-2-1- الحق في التعاون: يحق للمحاسب العضو في الهيئة المنظمة للمهنة أن يطلب من عميله أو موكله أن يتعاون معه التعاون اللازم قصد القيام بمهمته، ويمكنه أن يطلب على الخصوص ما يأتي[58]:

– أن تقدم له كل الوثائق اللازمة لتكوين ملف دائم.

– أن يشارك موظفو المؤسسة المكلفون بمسك المحاسبة ورقابتها مشاركة فعالة.

– أن تجمع كل الوثائق اللازمة وترتب وتوضع تحت تصرفه.

– أن تنفذ المهام المسندة إلى المؤسسة في الوقت المناسب من أجل تسهيل مهمته.

– أن يطلع على كل الوقائع التي من شأنها تغيير الكيفيات والواجبات التعاقدية المحددة في الإتفاقية أو رسالة التكليف بمهمة تغييرا جوهريا.

وعلى المحاسب الذي قد يعاين تجاهل واجبات التعاون أو قصور يعرقلان أداء مهمته، أن يبلغ ذلك مسيري المؤسسة كتابيا ويطلب منهم تدارك ذلك.

1-2-2- الحق في الحصول على مقابل الأتعاب: حدد قانون اخلاقيات المهنة حق المحاسب في الحصول على مقابل أتعابه، وذلك فيما يلي[59]:

– يتقاضى المحاسب مقابل الأتعاب بمناسبة أداء مهمته، كما لا يمكن أن يدفع مقابل الأتعاب هذا في شكل منافع عينية أو مسترجعات أو عمولات أو مساهمات، سواء بصفة مباشرة أو غير مباشرة.

– يحدد الخبراء المحاسبون والمحاسبون المعتمدون و وعميلهم، بناء على اتفاق مشترك بينهم، مقابل الأتعاب وكيفيات دفعه.

– في حالة حدوث نزاع حول مبلغ مقابل الأتعاب المستحقة لأعضاء الهيئة المنظمة للمهنة أو كيفيات دفعه، يجوز أن يطلب أطراف النزاع، بناء على اتفاق مشترك بينهم، تحكيم مجلس الهيئة المنظمة للمهنة، وفي حالة عدم حصول مصالحة ودية بينهم، يمكنهم رفع دعوى لدى الهيئات القضائية.

– يمكن للخبراء المحاسبين والمحاسبين المعتمدين أن يعهدوا، تحت مسؤوليتهم الشخصية، بالأعمال والمهام المستندة إليهم إلى أشخاص مسجلين في قائمة الهيئة المنظمة للمهنة.

– يجوز للخبراء المحاسبين والمحاسبين المعتمدين، في حالة عدم تقاضيهم مقابل أتعابهم المستحقة شرعا، أن يمارسوا حق حجز الوثائق والدفاتر التي أعدوها بأنفسهم بمناسبة قيامهم بمهامهم، وذلك دون المساس بحق الإطلاع المنصوص عليه في القانون لمصالح الإدارة الجبائية.

وللحيلولة دون إلحاق هذا الحجز ضررا كبيرا بمصالح الآخرين، يمكن إيداع هذه الوثائق والدفاتر في كتابة ضبط المحكمة التي يتبعها مقر إقامة العميل كي يطلع عليها المعنيون الآخرون.

بالإضافة إلى المحورين السابقين الذي تضمنهم قانون أخلاقيات المهنة الخاصين بواجبات المحاسب وحقوقه، فإن هذا القانون تضمن أحكام مختلفة ، تعزز استقلالية المحاسب في أداء مهامه، ويمكن تلخيصها فيما يلي[60]:

---

[58]- المادتين(26،27)،المرجع السابق.
[59]- المواد(28-34)، المرجع السابق.
[60]- المادتين(36-37)، المرجع السابق.

– يجب على المحاسب أن يحترم الأحكام المتعلقة بحالات التنافي المهنية المنصوص عليها في القوانين المعمول بها.

– لا يجوز للمحاسب أن يقوم بعمليات إشهار بأي شكل كان ، بهدف السعي لتشجيع جلب العملاء بغير حق.

ويعتبر ما جاء في قانون أخلاقيات المهنة ملزم لجميع المحاسبين الأعضاء في الهيئة المنظمة للمهنة، حيث ينجر عن كل مخالفة أو تقصير تطبيق العقوبات التأديبية المنصوص عليها في النظام الداخلي للهيئة المنظمة للمهنة، حسب خطورة المخالفة أو التقصير، دون المساس بمتابعات القانون العام المحتملة.

2–أخلاقيات مهنة المحاسبة في الجزائر في ضل الإصلاح المحاسبي

في ضل الإصلاح المحاسبي عرف تنظيم مهنة المحاسبة في الجزائر تعويض مجلس النقابة الوطنية للخبراء المحاسبين و ومحافظي الحسابات والمحاسبين المعتمدين بثلاثة هيئات، وهي المصف الوطني للخبراء المحاسبين، الغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات، والمنظمة الوطنية للمحاسبين المعتمدين، حيث يتطلب أن تكون لكل هيئة من الهيئات الثلاثة مدونة أخلاقيات المهنة الخاصة بها، وإلى حد كتابة هذا البحث لم يصدر منها إلا المدونة الخاصة بالمصف الوطني للخبراء المحاسبين، تحت إسم " مدونة أخلاقيات الخبير المحاسب".

2–1– مدونة أخلاقيات الخبير المحاسب

تهدف هذه المدونة إلى تحديد قواعد السلوك المهني المطبقة على أعضاء المصف الوطني للخبراء المحاسبين[61]، كما حددت المدونة في مادتها الثانية قواعد السلوك الأخلاقي التي يجب عن المحاسب الإلتزام بها في أداء مهامه، وتشمل[62]:

– النزاهة.

– الموضوعية.

– الكفاءة المهنية و العناية اللازمة.

– السرية.

– السلوك المهني.

وتجدر الإشارة أن القواعد السابقة الذكر هي نفس القواعد التي حددها مجلس معايير السلوك الأخلاقي الدولية للمحاسبين التابع للإتحاد الدولي للمحاسبين، كما حدد المجلس شروط تحقق هذه القواعد وهو لم تتضمنه مدونة أخلاقيات الخبير المحاسب الصادرة عن المصف الوطني للخبراء المحاسبين في الجزائر.

أما مضمون هذه المدونة فضم قسمين أساسين، القسم الأول تناول واجبات المهني أما القسم الثاني تناول حقوق المهني في ممارسة مهامه، بالإضافة إلى بعض الاحكام المختلفة، غير أن هذا المضمون وبالرغم من صياغته في إطار الإصلاح المحاسبي إلا أنه لم يخرج نهائيا عن ماجاء في المرسوم التنفيذي 96–136 الذي يتضمن قانون أخلاقيات مهنة الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد، الصادر قبل فترة الإصلاح المحاسبي.

2–2– سبل تدعيم الإلتزام بأخلاقيات المهنة

يشترط التزام المحاسبين بأخلاقيات المهنة أثناء ممارسة مهامهم، وحسب المادة63 من القانون 10–01 يتحمل الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد المسؤولية التأديبية أمام اللجنة التأديبية للمجلس الوطني للمحاسبة(لجنة الإنضباط والتحكيم)، عن كل مخالفة أو تقصير تقني أو أخلاقي في القواعد المهنية عند ممارسة وضائفهم. و يشكل خطأ مهني كل تقصير في احترام قواعد الواجبات المهنية والأخلاقية، وكل إهمال صادر عن الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد خلال ممارسة وضيفتهم وكذا العقوبات التي تقابلها[63].

[61]-MINISTERE DES FINANCES ,Conseil national de la comptabilité, Code de déontologie de la profession d'expert-comptable,p1.

[62]- Ibid,p1.

[63]- المادة(20)،مرسوم تنفيذي رقم 13-10 مؤرخ في 13 جانفي سنة 2013، يحدد درجة الأخطاء التأديبية المرتكبة من طرف الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد خلال ممارسة وظيفتهم وكذا العقوبات التي تقابلها.

و في هذ المجال تتولى لجنة الإنضباط والتحكيم المهام الآتية[64]:

– إعداد طرق العمل فيما يخص مجال الإنضباط والتحكيم والمصالحة.

– دراسة الملفات المتعلقة بالحالات التأديبية لكل مخالفة أو إخلال بالقواعد المهنية أو التقنية أو الأخلاقية المرتكبة من المهنيين خلال تأدية مهامهم.

– تحضير مشاريع الآراء حول الأحكام في ميدان التحكيم والإنضباط.

– ضمان دور أساسي في مجال الإستشارة والوقاية والمصالحة والتحكيم خلال المنازعات بين المهنيين والزبائن.

– ضمان الوقاية والمصالحة بين المهنيين.

وتتمثل العقوبات التأديبية التي يمكن اتخادها وفق ترتيبها التصاعدي حسب خطورتها في[65]:الإنذار، التوبيخ، التوقيف المؤقت لمدة أقصاه(6) أشهر،الشطب من الجدول.

خاتمة:

نتج عن اختلاف مناهج البحث في المحاسبة ظهور العديد من المداخل المعتمدة في تكوين نظرية للمحاسبة، وأهمها: مدخل الإفادة لمتخذي القرارات،المدخل التنبؤي، مدخل اقتصاديات المعلومات، مدخل المعلومات ،مدخل الأحداث، المدخل الإقتصادي، المدخل الاجتماعي، المدخل الأخلاقي ،المدخل الإيجابي، و بما أن المحاسبة تقوم على وجود مبادئ أو قواعد تصاغ بعد ذلك في صورة معايير محاسبية يعتمد عليها في إعداد المعلومات المحاسبية، ومن أجل أن تكون هذه المعلومات مفيدة فلابد أن يتوافر فيها قيم الصدق والعدالة والأمانة الأمر الذى يتطلب عند إعداد معايير المحاسبة مراعاة القيم الأخلاقية وهو ما يوفره المدخل الأخلاقى لنظرية المحاسبة.

كما يتمحور هذا المدخل حول البحث عن الإجابة حول التساؤل بشأن ما يتوجب على المحاسب عمله على الوجه الأفضل، فطبيعة الوظيفة الاجتماعية للمحاسب تملي عليه التحلي بأخلاق حميدة لأن يكون محل ثقة الإدارة والمساهمين وإن عدم تحليه بالنزاهة والصدق والاستقلال يجعل المجتمع المالي ينظر بشك إلى البيانات المالية والقوائم والتقارير التي يقوم بإعدادها.

وفي تكوين نظرية للمحاسبة في ضل المدخل الأخلاقي فقد اختلف الباحثين حول تحديد مفهوم الأخلاق، وهناك من يعتمد في هذا المدخل مفاهيما أخلاقية مثل: الاستقامة، العدل، الإنصاف، إعطاء الحق والحقيقة.، والبعض الآخر اعتبر مفهوم الاستقامة والعدل فقط، والبعض الآخر جعل مفهوم الاستقامة فقط معيارا أساسيا تتمحور حوله بقية المعايير وتقوم وفقه الإجراءات والبيانات المحاسبية، كما يعد كثير من المحاسبين المفاهيم السابقة مترادفات ذات معنى واحد.

وهناك من يرى أن مفهوم التمثيل العادل أو مفهوم عدم التحيز والحياد أو مفهوم البيانات المالية الحقيقية أو المركز المالي الحقيقي هي من أفضل الأمثلة على المصطلحات التي يتم تداولها في هذا المجال، وينبغي لتحقيق سمة العدالة في القوائم المالية بناء على هذا المدخل أن تتسم تلك القوائم بالموثوقية وتخلو من أي آثار للتحيز، مما يتطلب من معديها التحلي بالمصداقية والاستقامة،

وفي ضل ربط الأخلاق بمهنة المحاسبة باعتبار المدخل الأخلاقي أحد مداخل بناء النظرية المحاسبية، لجأت المنظمات المهنية المحاسبية في كل بلد وعلى المستوى الدولي إصدار مجموعات من المواثيق الأخلاقية لمهنة المحاسبة أو قواعد للسلوك المهني تحكم الممارسات المهنية، أي المنهج الذي يتم به ربط الأخلاق بالمحاسبة.

وكان مضمون أغلب هذه المواثيق سواء على المستوى الدولي أو المستوى المحلي يرتكز على ثلاثة جوانب أساسية:

[64]- المادة(21)، القانون10-01، مؤرخ في 29 جوان 2010، يتعلق بمهم الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد.
[65]- المادة(63)،المرجع السابق.

– الجانب الأول: يخص المبادئ او القواعد الأساسية للسلوك المهني والتي تشمل أساسا: النزاهة، الموضوعية، الكفاءة المهنية والعناية اللازمة، السرية، السلوك المهني.

– الجانب الثاني: يخص الصعوبات التي تواجه المحاسب في الإلتزام بالمبادئ أو القواعد الأساسية للسلوك المهني.

– الجانب الثالث: يركز على سبل تدعيم الإلتزام بأخلاقيات المهنة وصولا إلى تحديد العقوبات التأديبية اللازمة في حالة الإخلال بهذه الأخلاقيات.

قائمة المراجع :

المراجع العربية :

– د. رضوان حلوة حنان، تطور الفكر المحاسبي–مدخل نظرية المحاسبة، ط1، دار الثقافة للنشر والتوزيع، عمان، 2009.

2– د..سامي محمد الوقاد، نظرية المحاسبة، الطبعة الأولى، دار الميسرة للنشر والتوزيع، عمان، 2011.

3– د.محمود السيد الناغي، الإتجاهات المعاصرة في نظرية المحاسبة،ط1،المكتبة العصرية للنشر والتوزيع، المنصورة ،2006.

4– د. محمد المبروك أبوزيد، المحاسبة الدولية و انعكاساتها على الدول العربية،ط1،إتراك للنشر والتوزيع، القاهرة،2005.

5– أ. د.حسين القاضي ود.مأمون حمدان، نظرية المحاسبة ط1،دار الثقافة للنشر والتوزيع،عمان،2006.

6– أ.د.محمد مطر ود.موسى السويطي، التأصيل النظري للممارسات المهنية المحاسبية،ط3،دار وائل للنشر،عمان،2012.

7– د. سامي محمود الوفاء، نظرية المحاسبة،ط1،دار المسيرة للنشر والتوزيع،عمان،2011.

8–د. هادي رضا الصفار، مبادئ المحاسبة المالية –الأسس العلمية والعملية في القياس المحاسبي، الجزء الأول،ط2،دار الثقافة،عمان،2011.

9– علي بن هادية وآخرون ،القاموس الجديد للطلاب، معجم عربي مدرسي ألفائي، الجزائر،1992.

10– أبو بكر الجزائري، منهاج المسلم، الطبعة الثامنة، مؤسسة جبال،بيروت،1396هـ.

11– أ.د.تحسين أحمد الطراونة ،الأخلاق والقيادة، جامعة نايف العربية للعلوم الأمنية،الرياض،2001.

12– نجم عبود نجم، أخلاقيات الإدارة في عالم متغير، المنظمة العربية للتنمية الإدارية، الطبعة الأولى، القاهرة،2000.

– المقالات:

13–د. قلامين صباح، محاضرات في فلسفة الأخلاق، مركز جيل البحث العلمي، جامعة خميس مليانة، عين الدفلى، الجزائر،ماي2015.

14–صبايحي نوال، الأبعاد الأخلاقية لمهنة المحاسبة وتطبيقات التلاعب المحاسبي، مجلة الحقوق والعلوم الإنسانية، العدد الإقتصادي، المجلدالثاني،العدد22، ماي2015.

15–أ.د.عبد الحليم عمر، الأخلاق الإسلامية والمحاسبة، ندوة في القيم الاخلاقية الإسلامية و الإقتصاد، مركز صالح عبد الله كامل للإقتصاد الإسلامي، جامعة الأزهر،القاهرة،15–16أفريل2000

– القوانين– المراسيم

16– القانون10–01، مؤرخ في 29 جوان 2010، يتعلق بمهم الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد.

17–مرسوم تنفيذي رقم 96–136 مؤرخ في 15 أفريل 1996، يتضمن قانون أخلاقيات مهنة الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد، الجرية الرسمية للجمهورية الجزائرية، العدد 24، الصادرة بتاريخ 17أفريل .1996

18- مرسوم تنفيذي رقم 13-10 مؤرخ في 13 جانفي سنة 2013، يحدد درجة الأخطاء التأديبية المرتكبة من طرف الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد خلال ممارسة وظيفتهم وكذا العقوبات التي تقابلها.

المراجع الأجنبية :

Livres:

19- Person, karl, the grammer of science, Meridon Book, 1960

20- Cohen, Moris and Nagel, Ernest : An introduction to logic and scientific method, Harcourt, london, 1963.

21- Kerling F.N :Foundations of Behavioral Research, New York, Holt, Rinchart and Winston, 1964.

22- Hendriksen,E.S.H.and breda,M F, Accounting theory , Irwin,1992.

23-Belkaoui A.R, Accounting theory, 5th ed, Thomson, 2005

24- Eric l. Kahler, A Dictionary, for accountants , 4 «edition , prince (2), H Hall, Inc, 1970.

25-Report N, Anthony, Management Accounting Richard D. Irwin, (1), 1970.

26 -Dafft richard.L. Management, South-Western & College publishing co,Canada,2003.

27- Patilla, Jalmes W, the foundation of financial accounting, lousiana state, university press, 1965.

Revues:

28 - Gibson .w et popek ,the ethics of counseling, a national survey of certified counselors, journal of counseling et development N° 71,America,1993

29-Scott, D R, the basic for accounting principles, in the accounting review, Dec 1941.

AICPA committee on auditing procedures, statement on auditing procedure n: 33 auditing and procedures AICPA, N. Y. 1963.

30- International Ethics standards board of accountants(IESBA), code de Déontologie Des Professionnels Comptables ,new york :the International Federation of Accountants(IFAC),2009.

اتجاهات حديثة أخرى في علم المحاسبة

محاسبة رأس المال الفكري

د/شبيرة محي الدين
جامعة: العربي بن مهيدي – أم البواقي–
Email : aemykou@yahoo.fr

أ/ دريس منى
جامعة: العربي بن مهيدي – أم البواقي–
Email: moua.dris@gmail.com

ملخص:

إن التحدي الكبير أمام مؤسسات اليوم يتمثل في توفير كفاءات ومهارات تمنحها التميز التنافسي ولهذا أصبح ينظر لرأس المال الفكري على أنه الثروة الحقيقية للمؤسسة، حيث أصبح يمثل محور اهتمام العديد من المؤسسات، إلا أن الأخيرة تواجه العديد من الصعوبات في قياس رأس المال الفكري، كون أغلب المقاييس التي تعتمد في الوقت الحاضر لقياس رأس المال الفكري لا تزال محل جدل العديد من المحاسبين ولا يوجد اتفاق عام عليها، خاصة وأن أغلب مكونات رأس المال الفكري من الصعوبة تجسيدها في صورة كمية ، وبالتالي تعتمد عملية القياس على اجتهاد المحاسبين.

الكلمات المفتاحية : رأس المال الفكري، الإفصاح والتقرير، معايير المحاسبة الدولية.

Résumer :

Le grand défi auquel sont confrontées les institutions d'aujourd'hui consiste en la disponibilité de compétences et de performances qui les distinguent par rapport à la concurrence.

On commence à percevoir le capital intellectuel comme étant la réelle richesse de l'institution de sorte qu'il est devenu le centre d'intérêt d'un grand nombre d'institutions.

Mais ces dernières sont confrontées à de maintes difficultés, s'agissant de mesurer ce capital. Et ce du fait que la plupart des critères sur lesquels se basent les institutions pour mesurer ce capital actuellement sont sujets à controverse entre de nombreux comptables.

Il n'ya pas de consensus quant a cette problématique car la plupart des composants du capital intellectuel ne peuvent être concrétisés de façon quantitative par conséquent le processus de mesure dépend du bon jugement des comptables.

Mots clés : le capital intellectuel, la déclaration et le rapport, les normes de comptabilité internationales

مقدمة:

في ظل الاقتصاد التنافسي وعصر المعلوماتية أصبح الاهتمام المعرفي هو العنصر الحاكم أصبح رأس المال الفكري هو رأس المال الحقيقي للمؤسسات باعتباره الركن الذي يلعب الدور الأساس في عملية خلق الابتكار والتجديد من خلال تحويل المعرفة إلى قيمة، كما أن رأس المال الفكري يزداد من خلال زيادة مهارات ومعلومات العاملين في المؤسسة وبالتالي زيادة الإتقان التكنولوجي، مما يقود إلى خفض الزمن اللازم لتأدية النشاط أو زيادة كمية الإنتاج.

إن سر نجاح المؤسسات وبقاؤها في ظل التنافس يكمن في اكتساب المؤسسات موارد بشرية مفكرة وقادرة على الابتكار في ظل التحديات التي تواجهها هذه المؤسسات، ونتيجة لذلك أصبحت مؤسسات اليوم تبحث عن معنى ومضمون رأس المال الفكري، والطرق الأفضل لاستثماره، خاصة لطابعه المعنوي غير الملموس، وعدم التأكد من عوائده المستقبلية نظرا لصعوبة التنبؤ بعمره الإنتاجي وصعوبة قياسه وتقييمه.

والسؤال الذي بدأ يطرح نفسه هو كيفية التعامل محاسبيا مع هذه المفاهيم الجديدة وذلك من حيث قياسها والإفصاح عنها فأصبحت من التحديات المهمة التي تواجه المحاسبين في الوقت الحالي.

تنبع أهمية البحث من أن رأس المال الفكري يعلب دورا أساسيا في بقاء واستمرار المؤسسات وتقرير موقعها التنافسي في بيئة الأعمال، لكن نجد أن هذه المؤسسات تجد صعوبة في تحديد الطرق المحاسبية لقياسه وعرضه في القوائم المالية، كما أن عملية قياس رأس المال الفكري والإفصاح عنه يمثل تحديا رئيسيا للمحاسبين.

ويهدف هذا البحث إلى عرض الطرق المعتمدة محاسبيا لقياس رأس المال الفكري وعرض الصعوبات التي يواجهها المحاسبون في قياسه.

ومنه سنحاول من خلال هذه الورقة البحثية الإجابة على التساؤل السابق من خلال استعراض العناصر التالية:

أولا: مفهوم رأس المال الفكري.

ثانيا خصائص رأس المال الفكري.

ثالثا: أهمية رأس المال الفكري.

رابعا: مكونات رأس المال الفكري.

خامسا: أهمية قياس رأس المال الفكري.

سادسا صعوبات قياس رأس المال الفكري.

سابعا: طرق قياس وتقييم رأس المال الفكري.

ثامنا: الإفصاح والتقرير عن رأس المال الفكري.

تاسعا: تكاليف عملية الإفصاح والتقرير.

أولا: مفهوم رأس المال الفكري

لقد اختلف الباحثون في تحديد الفترة الزمنية التي ظهر فيها مصطلح رأس المال الفكري فمنهم من أشار إلى أنه استخدم لأول مرة من قبل كينيث جالبرث (Kenneth Galbraith) عام 1969م، ويشير بعضهم الآخر أن أول من أطلق مفهوم رأس المال الفكري هو: رالف ستاير (Ralph Stayer) مدير شركة (Jonhson Ville) عام 1990م.[1]

وعرف رأس المال الفكري على أنه:

التعريف الأول: "مجموع كل ما يعرفه كل الأفراد في المؤسسة ويحقق ميزة تنافسية في السوق"[2]

التعريف الثاني: عرفه Spinder على أنه: "امتلاك المؤسسة نخبة متميزة من العاملين على كافة المستويات وهذه النخبة لها القدرة على التعامل مع النظام الإنتاجي بطرق متميزة".[3]

التعريف الثالث: عرفته منطقة الأوسيد (OECD) على انه: " القيمة الاقتصادية لفئتين من الأصول الغير ملموسة هي: رأس المال التنظيمي (الهيكلي) ورأس المال البشري"[4]

مما سبق يمكن القول أن رأس المال الفكري هو مجموع ما يمتلكه الأفراد من مهارات ومعارف وخبرات قادرين على تطبيقها وتجسيدها في شكل مخرجات (منتجات ذات جودة+خدمات متميزة) تجلب قيمة للمؤسسة وتميزها في السوق.

ثانيا: خصائص رأس المال الفكري

هناك العديد من الخصائص نوجزها في النقاط التالية:[5]

- رأس مال غير ملموس؛
- من الصعوبة قياسه بدقة؛
- سريع الزوال والفقدان؛
- يتزايد بالاستعمال؛
- يمكن الاستفادة منه في مراحل وعمليات مختلفة في نفس الوقت؛
- يتجسد في أشخاص لديهم الاستعداد لحمله؛
- له تأثير كبير على المؤسسة.

ثالثا: أهمية رأس المال الفكري

تتمثل أهمية رأس المال الفكري في العناصر الآتية:

– **المنزلة الرفيعة:** لقد فضل الخالق جلت قدرته بني البشر على سائر المخلوقات الأخرى ومنحهم نعمة العقل والتي من خلالها التفكير، تعد المؤشر الأقوى والمؤثر الأكثر موضوعية لتقرير تقدم المجتمعات والمنظمات؛

– **تأسيس المؤسسة الذكية:** إن بناء مثل هذه المؤسسات يستلزم توافر العقول المتميزة بذكائها وقدرتها على استثمار باقي الموارد، كون تلك العقول لها قابلية التكيف مع الظروف المتغيرة؛

– **استثمارات ناجحة وعوائد عالية:** بحلول ما يسمى بمجتمع المعرفة تغيرت لغة الإدارة من تركيزها على القابلية البشرية إلى القابلية الذهنية، إذن أن الاستثمار في رأس المال الفكري يعد عملية ناجحة لأنها تحقق عوائد عالية تصل لحد الخيال في بعض الأحيان؛

– **مورد استراتيجي وسلاح تنافسي:** في ظل الاقتصاد المعرفي أصبح رأس المال الفكري موردا استراتيجيا، يشكل قوة فاعلة لهذا الاقتصاد والمصدر الرئيسي للثروة والازدهار، لأنه يكون ثمينا ويضيف قيمة للمؤسسة، كذلك يتسم بالندرة ولا يمكن تقليده بسهولة ومضاهاته ولا يمكن إحلال بديل عنه، لذا فلا مستقبل لمؤسسة لا تعرف ولم تقم بإدارة رأسمالها الفكري بشكل متقن وجدي؛ [6]

– يساهم في تحسين العلاقات مع العملاء والموردين من خلال تقديم خدمات ومنتجات متميزة يساعدها هذا على التفوق والإبداع المؤسسي على مختلف الأصعدة.[7]

رابعا: مكونات رأس المال الفكري

هناك تقسيمات عديدة تناولت مكونات رأس المال الفكري، حيث يرى ديسبرس وتشاننفل (Despres and channvel) أنه يتكون من العناصر التالية:

– **رأس المال البشري:** ويشير إلى الموارد البشرية وما تمتلكه من معرفة تتمثل في أمور مثل النظم والقواعد والإجراءات التنظيمية التي تستخدمها المؤسسة ويمكن تحويلها إلى قيمة مضافة؛

– **رأس المال الهيكلي:** ويشير إلى البنية التحتية للمؤسسة؛

– **الموجودات العملية:** تشير إلى رأس المال الهيكلي للمؤسسة الذي يستخدم لخلق القيمة من خلال عملياتها التجارية؛

– **الموجودات الفكرية:** تشير للأصول الفكرية للمؤسسة التي تحتاج إلى حماية قانونية؛

ويرى ادفنصن Edvinsson المدير السابق لشركة Skandia للخدمات المالية أن رأس المال الفكري يتكون من:

- **رأس المال البشري:** ويرتبط بالموارد البشرية ، حيث يشمل المعرفة التي يمكن تحويلها إلى قيمة؛

- **رأس المال الهيكلي:** يشمل البنية التحتية للمؤسسة، وتشمل آلياته المادية مثل: المباني، الحاسبات الالكترونية، والبنية غير الملموسة مثل تاريخ المؤسسة وثقافتها وإدارتها، كما تشمل رأس المال العميل وكل ما يتركه العامل بالمكتب عند عودته إلى المنزل.

ويرى بروكنج Brooking أن رأس المال الفكري يتكون من:

- **أصول السوق:** وتشمل جميع الجوانب غير الملموسة المرتبطة بالسوق مثل الماركات، العملاء، منافذ التوزيع...الخ؛

- **الأصول البشرية:** وهي الخبرات المتراكمة وقدرات الابتكار وحل المشاكل وقدرة الأفراد على الأداء في مواقف معينة مثل فرق العمل، أو العمل تحت ضغط؛

- أصول الملكية الفكرية: وتشمل الأسرار والعلاقات التجارية وبراءات الاختراع وحقوق التعليم والمعرفة؛

- أصول البنية التحتية: وتتضمن جميع العناصر التي تحدد طريقة عمل المؤسسة مثل: ثقافة المؤسسة، وطرق تقييم الخطر، أساليب إدارة قوة البيع والهيكل المالي وقواعد بيانات العملاء، ونظم الاتصال.[8]

وفي الأخير يمكن استنتاج أن هناك اتفاق على اعتبار رأس المال البشري جزء من رأس المال الفكري وليس هو رأس المال الفكري، حيث نجد أن بعض الكتاب يعتبرون رأس المال البشري مرادفا لرأس المال الفكري.

خامسا: أهمية قياس رأس المال الفكري

تتمثل أهمية قياس رأس المال الفكري في حقيقة مفادها ظهور علامات التراجع على نموذج العصر الصناعي واستبداله ببطء بنموذج آخر يطلق عليه عصر المعرفة والاهتمام بالأصول عير الملموسة بدلا من الأصول المادية، ويمكن ذكر هذه الأهمية فيما يلي:[9]

- يوفر أساسا صريحا لتقييم المؤسسات من خلال التركيز على الموجودات الفكرية وتطوير معايير لحساب قيمة المبادرات المعرفية لإقناع الإدارة والمساهمين بمبررات الاهتمام بها والاتفاق عليها؛

- يوفر فهما أفضل للأصول غير المادية ولأهميتها في إيجاد القيمة المضافة للمؤسسة والثروة؛

- يساعد في تحديد العائد المتوقع من الاستثمار في عناصر رأس المال الفكري وبمعنى آخر تبرير الاستثمار في أنشطة إدارة المعرفة، وذلك بالتركيز على المنفعة والفائدة منها؛

– يساعد على تحقيق رقابة فعالة غلى الأصول غير الملموسة لغرض إعداد التقارير المالية.

كما يمكن بلورة هذه الأهمية في نقطتين كالآتي:[10]

– إمداد متخذي القرار بالمعلومات على نوعية رأس المال الفكري وذلك للرفع من كفاءته؛

– قياس رأس المال الفكري من حيث التكلفة والقيمة، أي التحديد الدقيق لتكلفة العنصر البشري وقيمة خدماته بالنسبة للمؤسسة بطريقة موضوعية وسليمة.

سادسا: صعوبات قياس رأس المال الفكري

بالرغم من الأهمية سابقة الذكر لقايس رأس المال الفكري إلا أن هناك العديد من الصعوبات التي تواجه المؤسسات في تقييم رأس مالها الفكري وقياسها وأهمها ما يلي:

– رأس المال الفكري يرتبط بموجودات غير ملموسة تتمثل بشكل أساسي بالمعرفة التي هي موجود فكري أثيري وليس مادي، لذا يصعب قياسه؛

– بعض الموجودات غير الملموسة يصعب قياسها مثل: الإيداع في العملية الأساسية في توليد المعرفة، وهو عملية يصعب التكهن بها وبنتائجها ويمكن أن يظهر بعدة طرق؛[11]

– إن رأس المال الفكري الذي يعتبر ذا قيمة لمؤسسة ما، قد لا يكون كذلك بالنسبة لمؤسسة أخرى ذات طبيعة مختلفة عنها مما يؤدي إلى الحاجة إلى تطوير نظم قياس مختلفة؛[12]

– قد تواجه المؤسسة مجموعة من القيود التي تحد من عملية القياس أهمها: هيكل السوق، والمنافسة وكذا المركز النسبي للمؤسسة في السوق، البيئة التكنولوجية والسياسية والقانونية؛

– صعوبة تقدير وقت الاعتراف بالعمليات والأحداث التي تدرج تحت رأس المال الفكري؛

– الافتقار إلى وجود مقاييس كمية يمكن استخدامها لقياس رأس المال الفكري بدقة وموضوعية، فيتم الاعتماد على المقاييس المالية، والمقاييس المالية التاريخية هي مؤشرات تنظر إلى الوراء، لذلك تعتبر مرشدا غير مرضي للأداء في المستقبل؛

– صعوبة ربط تكلفة الاستحواذ على رأس المال الفكري بمكوناته المختلفة بالتدفقات الداخلة والمتولدة من الإيرادات المستقبلية مقارنة بالأصول المالية؛

– أسباب تاريخية، فالقواعد المحاسبية رغم تنقيحها باستمرار على أسس منتظمة، فقد جرى تصميمها لقياس الأصول الملموسة التي كانت تمثل مصدر الثروة خلال العصور الصناعية الماضية؛

– بعض الأصول غير الملموس يصعب قياسها أساسا، حتى في ظل وجود مؤشرات للقياس، وأبرز الأمثلة على هذا النوع من الأصول هو الإبداع.[13]

من هنا يلاحظ مدى الصعوبات التي يواجهها المحاسبون في قياس رأس المال الفكري، الأمر الذي جعل من الموضوع واحد من أهم التحديات التي تواجه المحاسبين في ظل زيادة أهميته.

سابعا: طرق قياس وتقييم رأس المال الفكري

تعددت الطرق والأساليب والنماذج الخاصة بقياس وتقييم رأس المال الفكري، وسيتم عرض أهمها فيما يلي:

1– بطاقة القياس المتوازن للأداء: يعرف هذا النموذج أيضا بنموذج كابلان ونوتون (Kaplen and Norton) عام (1992، 1996، 2000) نسبة لمطوريه ويحاول النموذج ربط عملية تقييم رأس المال الفكري بإستراتيجية المؤسسة ورسالتها وذلك من خلال ترجمة الإستراتيجية والرسالة إلى مجموعة شاملة من مؤشرات الأداء تعكس أهداف الشركة الإستراتيجية ويعمل على تعقب تلك الأهداف باستخدام هذه المؤشرات، ويهدف هذا النموذج لتحقيق التوازن بين المقاييس الداخلية والخارجية وتكوين القيمة، وباختصار نموذج بطاقة التوازن تقيس أداء الشركة من خلال أربعة مؤشرات تعطي أربعة وجهات نظر هي:

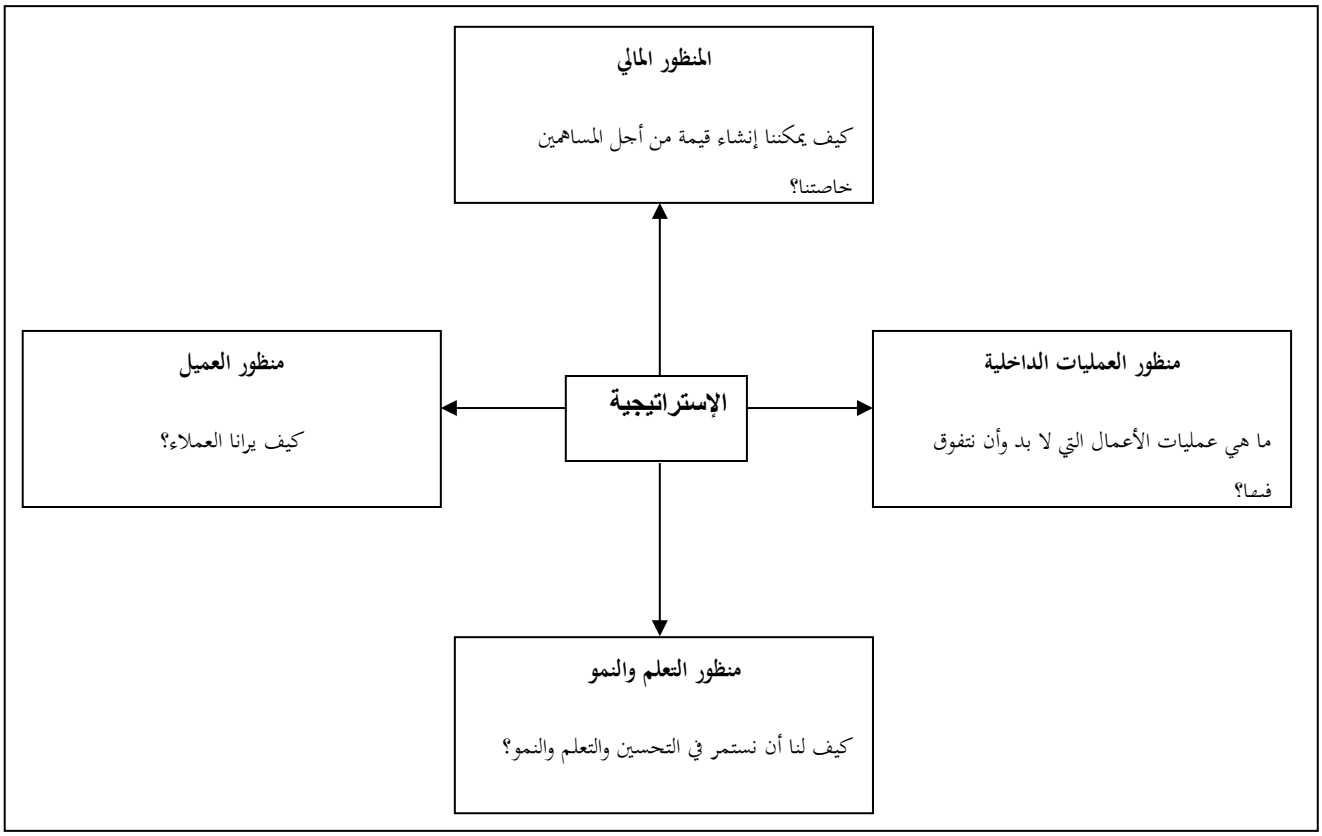
– **متطور التعليم والنمو:** يركز على الاستخدام الكفء والفعال للموظفين وتحسين معنوياتهم وزيادة تطوير مهاراتهم والاهتمام بالموارد البشرية وبنيتها التحتية.

– **المنظور المالي:** يتمثل الهدف الأساسي لكل مؤسسة في إظهار الأرباح، حيث تسمح الأرباح للمؤسسة بتوفير العائد على الاستثمار للمستثمرين وسداد ديون الدائنين وتعويض الإدارة والموظفين بشكل لائق.

– **منظور الزبون:** من خلال التركيز على العميل وتحقيق احتياجاتهم كونه يعد من الأمور البالغة الأهمية على المدى الطويل عن القياسات المالية للأداء كونه يساهم في زيادة جودة المنتجات والخدمات وخفض وقت التسليم والارتفاع بمستوى إرضاء العميل.

والمحافظة على مستوى الأداء المرتفع فيما تقوم به من عمليات. [14]

ويمكن توضيح النموذج أكثر من خلال الشكل الموالي:



الشكل رقم (01): بطاقة الأداء المتوازنة (BSC)

المصدر: نضال محمود الرمحي، **المحاسبة الإدارية**، ط1، دار الفكر، عمان، 2013، ص: 310.

يوضح هذا الشكل نموذج (BSC) الذي يبرز قياس أداء المؤسسة بالاعتماد على المؤشرات الأربعة السابقة الذكر والتي من خلالها تتحدد رؤية إستراتيجية الشركة القائمة على المعرفة.

2- نموذج القيمة الاقتصادية المضافة (EVA) (Economie Value Added)

يعد هذا النموذج الذي قدمه ستيوارت (Thomas Stewart) عام 1997، من النماذج التي لا تقيس القيمة الحقيقية لرأس المال الفكري على نحو مباشر، وإنما يؤكد على ضرورة أخذه بعين الاعتبار إذا كان سيؤدي إلى زيادة القيمة الاقتصادية المضافة للمؤسسة وهو في الأساس أداة تحليلية وقياسية لفهم الاتجاه المالي الرئيسي للمؤسسة وتقييمه، ويحسب من خلال المعادلة التالية:

القيمة الاقتصادية المضافة = صافي المبيعات – نفقات التشغيل (العمليات) – الضرائب– الرسوم (التكاليف) الرأسمالية.

وهذه المعادلة تشير صراحة إلى الأصول غير الملموسة وعليه فإن هذا النموذج يشير إلى التغيرات الحاصلة في القيمة الاقتصادية المضافة للمؤسسة، وتقدم مؤشرا فيما إذا كان رأس المال الفكري للمؤسسة منتجا أم لا؟ وبمعنى آخر فإنه يشير على نحو غير مباشر إلى معدل إنتاجية رأس المال الفكري في المؤسسة.[15]

3- مستكشف سكانديا (Skandia Navigator)

تم وضع هذا النموذج من قبل مؤسسة Skandia Insurance company بهدف قياس رأس المال الفكري سنة 1994، ويعتبر من أفضل النماذج التي أعدت في هذا المجال نظرا للمهارات والخبرات المتراكمة التي تمتلكها تلك المؤسسة بخصوص عملية تحديد رأس المال الفكري، فقد طورت مؤسسة سكانديا ما يزيد عن (164) مقياس ليتضمنها تقرير رأس المال الفكري في المستكشف الخاص بها، ويعكس هذا النموذج خمسة أبعاد ويتوفر لكل منها مجموعة من المؤشرات القابلة للقياس، ويمكن ذكر ذلك فيما يلي:

البعد الأول: التركيز المالي: ويستخدم المؤشرات المالية للتعبير عن التركيز المالي.

البعد الثاني: التركيز على العميل: ويهتم بتقدير رأس مال العملاء بالنسبة للمؤسسة ويستخدم في ذلك كل المؤشرات المالية وغير المالية.

البعد الثالث: التركيز على العمليات: وبالنسبة للمؤشرات المستخدمة، فإنها تؤكد على الاستخدام الفعال للتكنولوجيا ومراقبة جودة العمليات ونظم إدارة الجودة بالإضافة إلى بعض المؤشرات المالية.

البعد الرابع: التركيز على التجديد والتطوير: يحاول هذا البعد قياس القدرات الإبداعية للمؤسسة عن طريق قياس فعالية استثماراتها في التدريب والانفاق على البحوث والتطوير.

البعد الخامس: التركيز على الموارد البشرية: والتي تحرك النموذج بأكمله والتي تعكس رأس المال البشري للمؤسسة وكيفية تطوير هذه الموارد.

كما قامت المؤسسة بتطوير ما يزيد على مائة مؤشر ليتضمنها تقرير رأس المال الفكري في المستكشف الخاص بها، وفي ما يلي بعض هذه المؤشرات، وذلك على سبيل المثال لا الحصر.

- **أصل رأس مالي**: تعتمد على مؤشرات التكاليف.
- **أصل بشري**: تتمثل بعض المؤشرات المتعلقة بالأصول البشرية في تكاليف الإحلال والتوفير، تكاليف التدريب وتنمية العاملين، وكذلك تنمية هياكل فرق العمل عبر الوظائف، والرقابة الداخلية بالإضافة إلى الأخلاقيات.
- **العملاء**: تكوين وتنمية علاقات خارجية، والولاء للعلامة التجارية، وكذلك توقعات خدمة العملاء، بالإضافة إلى الحصة السوقية هي المؤشرات التي وضعتها مؤسسة سكانديا فيما يتعلق بالعملاء.

- **العملية:** تتمثل المؤشرات الخاصة بالعملية في كل من البنية التحتية لتكنولوجيا المعلومات والاتصالات، وكفاءة إدارة المواد، وكذا الإجراءات الإدارية.
- **الابتكار:** تتمثل مؤشراته في تكاليف التجديد والتطوير والتغيير في تطوير المنتج ودورة التسليم، وكذلك تطبيق معايير الجودة في الصناعة.

وجدير بالذكر أن هناك مشكلة ذات بعدين تتعلق بهذا المستكشف، فالبعد الأول يتمثل في اشتمال هذا المستكشف على مؤشرات كمية وصفية، حيث لا يوجد أساس موحد للقياس، أما البعد الثانية فهو أنه يتم التعبير عنها في نقطة زمنية واحدة في ممارسة مماثلة لمدخل الميزانية العمومية للمؤسسة بدون أن توفر معلومات عن الموقف عبر الزمن.

4- نموذج شركة سيليمي رقابة الأصول غير الملموسة Celemi'S Intangible Assets Monitor

لقد قامت الشركة برقابة ثلاث فئات من الأصول غير الملموسة، والتي تتمثل في كل من العملاء، وكذا الشركات العاملة في نفس المجال، وقد ارتأت إدارة الشركة أن كل فئة من الفئات السابقة تعتمد على بعضها البعض عن طريق ثلاثة متغيرات رئيسية هي النمو والتجديد، والكفاءة والاستقرار والثبات، وقد وفرت تلك الشركة مجموعة من المؤشرات تساعد في قياس الفئات الثلاثة التي اقتصر عليها النموذج، وتتمثل فيما يلي:

- فئة العملاء يعبر عن النمو والتجديد بالنمو في الإيرادات؛
- وتقاس الكفاءة بالإيرادات لكل عميل؛
- يقاس الاستقرار والثابت برضا العملاء وعدد الطلبيات المتكررة.

5- المؤشرات المالية/ غير المالية للأصول الفكرية

يمكن تقسيم مؤشرات الأصول الفكرية إلى ثلاثة أنواع طبقا للمكونات الأساسية للأصول الفكرية من خلال الجدول الآتي:

الجدول رقم (01): المؤشرات المالية وغير المالية لرأس المال الفكري

أولا: مؤشرات الأصول البشرية	1- القيمة المضافة لكل عامل ويتم قياسها بـ: (صافي الربح+ الأجور)/ عدد العاملين 2- القيمة المضافة لكل جنيه أجر وتقاس بـ: (صافي الربح + الأجور)/ قيمة الأجور. 3- رضا العاملين ويتم قياسه من خلال قائمة استقصاء يتم تصميمها لجمع المعلومات عن مدى الرضا عن العمل وبيئة العمل، وكذا سياسة المؤسسة. 4- دافعية العاملين ويتم قياسها من خلال قائمة استقصاء. 5- الأقدمية ويتم حساب متوسط عدد سنوات التوظيف التي تم قضاؤها في المؤسسة. 6- كفاءة القيادة وذلك بحساب عدد العاملين المؤهلين. 7- تكاليف التدريب وذلك بحساب التكلفة السنوية للبرامج التدريبية التي حصل عليها العاملون داخليا وخارجيا.
ثانيا: مؤشرات الأصول التنظيمية	1- عدد براءات الاختراع 2- تكلفة شراء أو خدمة الأجزاء المادية الملموسة والبرمجيات لتكنولوجيا المعلومات. 3- عدد أجهزة الحاسب الآلي التي ترتبط بقاعدة البيانات. 4- صافي الدخل لكل جنيه نفقات بحوث وتطوير. 5- تكلفة تكنولوجيا المعلومات لكل جنيه مبيعات. 6- صافي الدخل لكل جنيه من تكلفة تكنولوجيا المعلومات. 7- عدد المشروعات الابتكارية لتقديم منتج جديد أو تطوير منتج قائم. 8- متوسط الوقت اللازم لتصميم منتج جديد أو تطوير منتج قائم.

ثالثا: مؤشرات الأصول الخاصة بالعلاقات	1- النصيب السوقي يقاس بمقدار النمو في حجم المبيعات. 2- رضا العملاء. 3- متوسط المبيعات لكل عميل. 4- عدد العملاء لكل عامل أو موظف 5- تكاليف خدمات ما بعد البيع لكل عميل 6- صافي الدخل الناتج من كل عميل 7- طول الفترة الزمنية بين استلام أمر البيع وتسليم السلعة إلى العميل. 8- طول الفترة الزمنية بين إرسال أمر الشراء واستلام السلعة من المورد.

المصدر: رشا الغول، **المحاسبة عن رأس المال الفكري**، ط1، مكتبة الوفاء، الإسكندرية، 2014، ص ص: 143-145.

6- طريقة قيمة الأصول غير الملموسة المحسوبة Calculated intangible Value

تستخدم عند حساب القيمة السوقية العادلة للأصول غير الملموسة للمؤسسة، وذلك من خلال إتباع الخطوات الآتية:

- يتم حساب متوسط العائد قبل الضرائب لمدة ثلاث سنوات؛

- حساب متوسط الأصول الملموسة لمدة ثلاث سنوات؛

- من خلال قسمة متوسط العائد على متوسط الأصول الملموسة، ينتج معدل العائد على الأصول؛

- يتم طرح الناتج من الخطوة السابقة من العوائد قبل الضرائب والمحسوبة في الخطوة الأولى، وذلك للحصول على الزيادة في العائد الذي تحقق للمؤسسة مقارنة بالمؤسسات الأخرى؛

- ثم ضرب متوسط معدل ضرائب الدخل لمدة ثلاث سنوات في الزيادة في العائد، ثم طرح الناتج من الزيادة في العائد للحصول على الرقم بعد الضريبة، وهذه الزيادة يمكن أن تنسب إلى الأصول غير الملموسة؛

- يتم حساب صافي القيمة الحالية للزيادة عن طريق قسمة الزيادة في العائد على تكلفة رأس المال، والناتج هو قيمة الأصول غير الملموسة والتي لا تظهر بالميزانية.

ويمكن التنويه إلى أن هذه الطريقة تصلح للمقارنة بين المؤسسات، وتستخدم تكلفة رأس المال في الصناعة كبديل لمعدل الخصم في حساب صافي القيمة الحالية NPV، كما أنها تستخدم معدلة تكلفة رأس المال لحساب صافي القيمة الحالية للأصول غير الملموسة، وبالتالي فهي تتأثر بمعدلات الفائدة والمتغيرات المرتبطة بها، وهي أيضا تقيس القيمة الإجمالية لرأس المال الفكري وليس لمفرداته.

7- طريقة Strassman: اعتمدت هذه الطريقة على ما يلي:

- معدلات الفائدة المعدلة باحتمالات الخطر؛
- تكلفة رأس المال؛
- قيمة الاستثمارات المعرفية والمالية.

ووفقا لهذه الطريقة يمكن إيضاح رأس المال الفكري في الميزانية بإضافة رأس مال المعرفة "Knowledge capital" في جانب الأصول وقيمة مقابلة لها في جانب حقوق الملكية.

وقد استخرج Strassman مؤشرا للأداء يتمثل في كفاءة تحويل الأعباء الإضافية إلى أصل وتتأسس على المعادلة الآتية:

$$\text{فاءة تحو الأعباء إلى أصول} = \frac{\text{قيمة رأس مال المعرفة}}{\text{المصروفات العامة والبيعية والإدارية+ القيمة المتبقية من تكاليف البحوث والتطوير}}$$

8- نظرية القيمة المضافة للمعرفة

تسمح هذه النظرية للمدراء والمستثمرين أن يحللوا أداء الأصول المعرفية ورأس المال الفكري في العمليات الجوهرية بلغة العوائد التي تولدها، كما أن نتائج تحليل القيمة المضافة للمعرفة تتمثل في النسب التي تقارن بين بيانات السعر والتكلفة المشتقة من التدفقات النقدية للعمليات الجارية بالاعتماد على المعرفة في المؤسسة والشكل الموالي يوضح ذلك.

الشكل رقم (02): نظرية القيمة المضافة للمعرفة

المصدر: رشا الغول، **المحاسبة عن رأس المال الفكري**، ط1، مكتبة الوفاء، الإسكندرية، 2014، ص: 159.

9- معادلة Lev

وفقا لما يراه Lev فإنه يمكن قياس رأس المال الفكري أو المعرفي من خلال توقعات الأرباح المستقبلية، ومن ثم رسملة العائد على رأس المال الفكري، من خلال الخطوات الآتية:

- تحديد العائد على الأصول المادية والأصول المالية طويلة الأجل بغض النظر عن المخاطر؛

- تحديد قيمة العائد على رأس المال الفكري، ويتمثل في الفرق بين العائد الكلي للمؤسسة والعائد على الأصول المادية والأصول المالية طويلة الأجل، وهذا العائد يمثل مدى مساهمة رأس المال الفكري في أداء المؤسسة، ويمكن استخدام بعض المؤشرات التي تستند على العائد على رأس المال الفكري لتقييم مدى مساهمة رأس المال الفكري في العائد المحقق، منها نسبة العائد على رأس المال الفكري أو المعرفي إلى صافي الدخل الناتج من التشغيل؛

- يتم استخدام معدل خصم مناسب بعد الضريبة؛

- يتم رسملة العائد على رأس المال الفكري للحصول على رأس المال الفكري عن طريق قسمة قيمة العائد على رأس المال الفكري على معدل الخصم الذي تم تحديده؛

وتجدر الإشارة إلى أن حساب قيمة رأس المال الفكري وفقا لمعادلة Lev يشوبه عدم الدقة، وذلك للأسباب الآتية:

- الاعتماد في تحديد معدل العائد على الأصول المادية والأصول المالية طويلة الأجل قد لا يكون موضوعيا بدرجة عالية؛

– تحديد معدل خصم مناسب لتطبيقه على رأس المال الفكري قد لا يكون موضوعيا نظرا لاعتماده أساسا على تقديرات؛

– عدم وجود معدل عائد مقبول لرأس المال الفكري يمكن استخدامه على نطاق واسع لصناعة معينة.[16]

مما سبق يتضح أنه بالرغم من كثرة المحاولات الموضوعية التي قدمت نماذج متعددة لقياس رأس المال الفكري وتقييمه، إلا أنه لا يزال هناك عدم اتفاق بين المختصين حول طرق تقييم الأصول المعرفية ورأس المال الفكري

ثامنا:الإفصاح والتقرير عن رأس المال الفكري

يعد الإفصاح الكامل عن أحد المبادئ المحاسبية الأساسية، ويعني أن القوائم المالية لابد أن تشمل كافة المعلومات الضرورية لمستخدمي القوائم، وذلك في نهاية كل فترة محاسبية، فالقوائم المالية بما فيها قائمة رأس المال الفكري يجب أن تشمل كل المعلومات التي تضمن عند نشرها إحاطة أصحاب المصلحة بأحوال المؤسسة بطريقة صادقة ويمكن التقرير والإفصاح عن مختلف المعلومات المتعلقة برأس المال الفكري في: [17]

1– تقرير مجلس الإدارة الموجه إلى الجمعية العمومية للمساهمين: يتضمن بيانات عن الانفاق على رأس المال الفكري خلال الفترة المالية الحالية، معلومات عن الكفاءات الأكثر تأثيرا على نشاط المؤسسة إضافة إلى معلومات حول دوران العمل.

2– الطرق التقليدية: وذلك سواء في قوائم مالية مدمجة، أو منفصلة عن القوائم المالية التقليدية، ويمكن تمييز الأشكال الآتية:

– عرض المعلومات الخاصة بالاستثمارات في الأصول غير الملموسة ضمن قائمة الاستثمارات المعنوية، حيث يدرج فيها الانفاق على الاستثمارات المعنوية بشكل منفصل ضمن قائمة الدخل، ويمكن أن تعرض قائمة الدخل هذه النفقات بشكل مقارن مع السنوات الماضية، إضافة إلى تفصيل حول طبيعة هذه النفقات والظروف التي نشأت فيها وغيرها من المعلومات التي تهم مستخدمي القوائم المالية؛

– عرض القوائم المتعلقة بالاستثمار في رأس المال الفكري على شكل قوائم مالية مبدئية غير خاضعة لمراجعة المراجع الخارجي للمؤسسة، وتعد هذه الأخيرة استنادا إلى مبادئ المحاسبة الخاصة بمحاسبة رأس المال البشري؛

– إدماج الاستثمارات المالية في رأس المال الفكري ضمن القوائم المالية التقليدية المنشورة التي يراجعها المراجع الخارجي للمؤسسة وفق المبادئ المحاسبية المعمول بها، ويتم وفق هذه الطريقة برسملة الاستثمارات في رأس المال الفكري، وتحديد العمر الإنتاجي المتوقع لها، واستنفاذها على مدى هذا العمر.

وفي الأخير يمكن القول أن كل شكل من أشكال الإفصاح عن رأس المال الفكري يختلف من مؤسسة إلى أخرى حسب نظام المحاسبة الخاص بالاستثمارات المعنوية الذي تطبقه المؤسسة، إضافة إلى أن المؤسسة إذا قامت بذكر كافة المعلومات المحاسبية في القوائم وبالشفافية التامة وقتها فقط يمكن القول أن المؤسسة قد قامت بالإفصاح عن رأس مالها الفكري.

تاسعا: تكاليف عملية الإفصاح والتقرير

تتحمل المؤسسة العديد من التكاليف يمكن ذكرها كالآتي:[18]

1– **تكاليف القياس**: تتمثل في:

– رأسمال سلعي:تكلفة قياس مكونات رأس المال الفكري القابلة للتداول، وتتوقف هذه التكلفة عن طريقة القياس (مدخل التكلفة ويعتمد على تقدير تكلفة الإحلال، ومدخل السوق يعتمد على تقدير القيمة السوقية لتلك المكونات _ومدخل الدخل: ويعتمد على تقدير القيمة الحالية لصافي التدفقات النقدية الناتجة عن تشغيل الأصول) وما قد تتطلبه من معلومات للقياس، ومدى توفرها؛

– رأسمال بشري: تكلفة القائمين بعملية القياس وما قد تتطلبه من جهود خاصة في حالة عدم وجود تكلفة إحلال بعض العناصر مثل: العلامة التجارية أو عدم وجود سوق كفء لتحديد أسعار السوق، واستخدام الأساليب اللازمة للبعد عن التحيز عند تقدير معدل الخصم المستخدم في تقدير التدفقات النقدية الناتجة عن تشغيل الأصول؛

– رأسمال تنظيمي: تكلفة القيام بعملية قياس مكونات رأس المال المعرفي، وتتوقف هذه التكلفة على مدخل القياس المستخدم، وما قد تتطلبه من معلومات، ومدى توفر هذه المعلومات؛

– رأسمال ابتكاري: تكلفة القيام بالدراسات واستخدام التقنيات في عمليات القياس؛

– رأسمال العلاقات: تكلفة قياس المعلومات _المرتبطة برأس المال الفكري _المتبادلة مع الأطراف ذوي المصالح من خارج المؤسسة .

2– تكاليف ضمان دقة القياس

– رأسمال سلعي: تكلفة التأكد من دقة قياس مكونات رأس المال الفكري القابلة للتداول؛

– رأسمال بشري: تكلفة القائمين بقياس الخطأ في التقديرات وتصحيحها؛

– رأسمال تنظيمي: تكلفة التأكد من تقدير قيم مكونات رأس المال الفكري بشكل موضوعي خاصة تلك التي ليس لها تكلفة إحلال أو غير قابلة للتداول، وتكلفة استخدام الأساليب الإحصائية اللازمة لتحديد الأخطاء في التقدير، والتكلفة اللازمة لعملية تصحيح تلك الأخطاء؛

– رأسمال ابتكاري: تكلفة استخدام الأساليب العلمية والتقنيات الحديثة التي تساعد على الوصول إلى تقديرات موضوعية؛

– رأسمال العلاقات: تكلفة التحليلات اللازمة للتأكد من دقة المعلومات المتبادلة مع الأطراف ذوي المصالح من خارج المؤسسة.

3– تكاليف النشر

– رأسمال سلعي: تكلفة تقييم وتبويب مكونات رأس المال الفكري القابلة للتداول، وتكلفة إعدادها للنشر، وتكلفة تخطيط وتنظيم ورقابة المعرفة، وتكلفة تقويم والأداء المعرفي، وتكلفة تحقيق الجودة اللازم توافرها في المعرفة المعدة للنشر؛

– رأسمال بشري: تكلفة القائمين بعمليات تقويم وإدارة وتبويب وإعداد مكونات رأس المال الفكري للنشر؛

– رأسمال تنظيمي: تكلفة نظم الاتصال والتقنيات المستخدمة في توزيع المعرفة على فرق العمل وإعداد ونشر المعرفة؛

– رأسمال ابتكاري: تكاليف الدراسات اللازمة لتطوير أساليب ونظم إعداد وتوزيع ونشر المعرفة؛

– رأسمال العلاقات: تكاليف النشر الداخلي أو الخارجي للمعلومات المتبادلة مع الأطراف ذوي المصالح من خارج المؤسسة.

ومما سبق يمكن القول أن عملية جمع البيانات الخاصة برأس المال الفكري تتميز بالتكلفة العالية هذا إذا لم تكن تلك المعلومات التي يتم الحصول عليها ليس لها منافع تتناسب مع تلك التكاليف وبالتالي لا تستفيد منها المؤسسة.

خاتمة

إن رأس المال الفكري أصبح يمثل محور اهتمام العديد من المؤسسات لما له من دور أساسي في بقائها واستمرارها وتحديد موقعها التنافسي، والاستثمار في رأس المال الفكري يعد مشروعا اقتصاديا استثماريا تسعى المؤسسات من خلاله إلى تحقيق الوفورات في ظل تخفيض التكاليف وتحسين نوعية المنتج، لكن هذه الموجودات المعرفية لها قيمة حقيقية تكمن في صعوبة قياسها، حيث يشكل قياس رأس المال الفكري تحديا كبيرا أمام المؤسسات فبالرغم من اجتهاد المحاسبين في تطوير معايير محاسبية تحدد آليات العمل لقياس رأس المال الفكري، إلا أن هذه المقاييس لم يتم الاتفاق عليها إلى غاية الآن خاصة مع تعقيد عملية تمثيل مكونات رأس المال الفكري في شكل كمي إضافة إلى ارتفاع تكاليف جمع البيانات الخاصة بمكونات رأي المال الفكري مما يرجع الأمر إلى اجتهاد المحاسبين وحكمهم الشخصي في عملية قياس رأس المال الفكري.

قائمة المراجع :

[1] - عمر أحمد همشري، **إدارة المعرفة:الطريق إلى التميز والريادة**، ط1، دار صفاء للنشر و التوزيع، عمان، 2013، ص ص:240،241.

[2] – رواية حسن، **مدخل استراتيجي لتخطيط وتنمية الموارد البشرية**، الدار الجامعية، القاهرة، 2005، ص: 182

[3] – حسن عجلان حسن، **الإدارة المعرفية في منظمات الأعمال**، ط1، دار إثراء للنشر والتوزيع، عمان، 2008، ص:128

[4] – نجم عبود نجم، **إدارة اللاملموسات: إدارة ما لايقاس**، الطبعة العربية، دار اليازوري، عمان، 2010، ص:125.

[5] – محمد عواد أحمد الزيادات، **إتجاهات معاصرة في إدارة المعرفة**، ط1، دار الصفاء للنشر والتوزيع، عمان، 2008، ص:281.

[6] – سعد علي العتزي، أحمد علي صالح، **إدارة رأس المال الفكري في منظمات الأعمال**، الطبعة العربية، دار اليازوري، عمان، 2009، ص ص: 171- 176

[7] – أسامة عبد المنعم، عبد الوهاب المطارنة، **رأس المال الفكري وأثره على الإبداع والتفوق المؤسسي في الشركات الصناعية الأردنية**، مجلة الأبحاث الإقتصادية والإدارية، جامعة الزرقاء الخاصة، العدد السادس، عمان، ديسمبر 2009، ص: 99

[8] – الهلالي الشربيني الهلالي، **إدارة رأس المال الفكري وقياسه وتنميته كجزء من إدارة المعرفة في مؤسسات التعليم العالي**، مجلة بحوث التربية النوعية، جامعة المنصورة، العدد 22، يوليو 2011، ص ص: 24- 25

[9] – عمر أحمد همشري، **مرجع سبق ذكره** ، ص: 274

[10] – عامر بشير، **دور الإقتصاد المعرفي في تحقيق الميزة التنافسية للبنوك (حالة الجزائر)**، أطروحة دكتوراه علوم إقتصادية، كلية العلوم الإقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، تخصص مالية وبنوك، جامعة الجزائر 2012، ص: 122

[11] – عمر أحمد همشري، **مرجع سبق ذكره** ، ص: 273

[12] – سعد غالب ياسين، **إدارة المعرفة**، ط1، دار المناهج، عمان، 2007، ص: 217

[13] – عبد المطلب بيصار، **دور الإستثمار في رأس المال الفكري في تحقيق الأداء المتميز لمنظمات الأعمال:دراسة عينة من المؤسسات الإقتصادية بولاية المسيلة**، أطروحة دكتوراه علوم قسم علوم التسيير، كلية العلوم الأقتصادية والتجارية وعلوم التسيير ،جامعة محمد بوضياف المسيلة، الجزائر، 2017، ص: 64

[14] – نضال محمود الرمحي، **المحاسبة الإدارية**، ط1، دار الفكر، عمان، 2013، ص ص:309، 312

[15] – عمر أحمد همشري، **مرجع سبق ذكره**، ص:280

[16] – رشا الغول، **المحاسبة عن رأس المال الفكري: التنظير العلمي والتطبيق العملي**، ط1، مكتبة الوفاء القانونية، الاسكندرية، 2014، ص ص: 128- 159

[17] – فرحاتي لويزة، **دور رأس المال الفكري في تحقيق الميزة التنافسية للمؤسسات الإقتصادية، في ظل إقتصاد المعرفة، دراسة حالة شركة الاسمنت، عين التوتة–باتنة–**، أطروحة دكتوراه علوم، قسم علوم التسيير ، تخصص تنظيم الموارد البشرية، كلية العلوم الإقتصادية التجارية وعلوم التسيير، جامعة محمد خيضر، بسكرة، الجزائر، 2016، ص ص: 120- 121.

[18] – عبد الله بن صالح وسحنون بونعجة، **أساليب القياس والإفصاح المحاسبي عن رأس المال الفكري من منظور معايير المحاسبة الدولية**، أبحاث ملتقى وطني حول رأس المال الفكري في منظمات الأعمال العربية في ظل الإقتصاديات الحديثة، جامعة حسيبة بن بوعلي الشلف، ص ص: 13- 14.

الافصاح المحاسبي عن رأس المال الفكري

أ/ شرقـــي جمعة
جامعة: العربي بن مهيدي– أم البواقي
djemaa.chergui@gmail.com

أ/ سعدي مفيدة
جامعة: العربي بن مهيدي– أم البواقي
moufida_saadi@yahoo.com

ملخص باللغة العربية:

تهدف هذه الدراسة إلى التعرض لمحاسبة رأس المال الفكري التي تعكس الصورة الحقيقية للمؤسسة من خلال توفير المعلومات اللازمة للزبائن ومختلف أصحاب المصالح وذلك من خلال عرض مفهوم رأس المال الفكري، مكوناته ونماذج قياسه، الافصاح المحاسبي والآثار المترتبة عنه، محاسبة رأس المال الفكري في ظل معايير المحاسبة الدولية.

وتم التوصل إلى أنه وبالرغم من صعوبة الافصاح عن رأس المال الفكري في القوائم المالية إلا أنه يعتبر أمر في غاية الأهمية من أجل البقاء والاستمرارية.

Abstract:

L'objectif de cette étude est d'exposer la comptabilité du capital intellectuel qui reflète la véritable image de l'institution en fournissant les informations nécessaires aux clients et aux différentes parties prenantes, à travers la présentation du concept de capital intellectuel, ses composantes et modèles de mesure, la comptabilité et ses implications, la comptabilité du capital intellectuel selon les normes comptables International.

On a conclu que, bien qu'il soit difficile de divulguer le capital intellectuel dans les états financiers, il est considéré comme très important pour la survie et la continuité.

مقدمة:

يعد رأس المال الفكري أحد المتغيرات المعاصرة التي تسهم في تحقيق البقاء خاصة اذا تم العمل على تطويره فانه يحفز انتاج افكار جديدة أو تطوير أفكار قديمة وأيضاً يركز على الطاقات الابتكارية والابداعية الموجودة عند العاملين في المؤسسة وكيفية اكتشافها، استثمارها والمحافظة عليها باعتبار أن المؤسسات المعاصرة تنظر الى مواردها البشرية على أنها أغلى الموارد وأكثر الموجودات قيمة.

وقد تعددت طرق قياس وتقييم رأس المال الفكري إلا أنه لا يوجد اتفاق عام حتى الآن على دقة أي منهم، وذلك لاعتماد معظمهم على تقديرات تتأثر بعوامل وظروف خارجية وداخلية، فما زال هناك صعوبة في تحديد وقياس رأس المال الفكري.

كما يمكن القول أن تلك المحاولات تعبر عن حاجة حقيقية لقياس وتقييم رأس المال الفكري في العديد من المؤسسات التي تزيد من استثماراتها في مشروعات إدارة المعرفة وتطويرها. وأن هذه المحاولات يمكن اعتبارها خطوات عملية وموضوعية في سبيل تطوير منهجية عملية خاصة لقياس وتقييم رأس المال الفكري، ولكن هذه المحاولات تواجه اعتراضات عديدة بشأن امكانياتها للتصدي لمشكلة تحديد المعايير والمؤشرات المساعدة لقياس رأس المال الفكري.

ويعد الافصاح المحاسبي المرحلة الموالية لعملية القياس وذلك من أجل جعل القوائم المالية تعبر بشكل واضح وصريح عن الوضع الحقيقي للمؤسسة.

1- الإشكالية

على ضوء ما سبق ذكره؛ يمكن طرح إشكالية هذا البحث على النحو التالي:

كيف يتم الافصاح المحاسبي عن رأس المال الفكري؟

وتتفرع عن هذه الإشكالية الرئيسية مجموعة من التساؤلات الفرعية أبرزها:

- ما المقصود برأس المال الفكري؟ وما هي مكوناته؟
- ما هي أهم نماذج قياس رأس المال الفكري ؟
- ما هي آثار الافصاح المحاسبي عن رأس المال الفكري؟

2- فرضيات البحث

يمكن صياغة فرضيات البحث على النحو التالي:

- يقصد برأس المال الفكري القدرة العقلية والثروة الحقيقية للمؤسسات، ويتكون من رأس المال البشري، الهيكلي والزبوني.

– تتعدد نماذج قياس رأس المال الفكري ومنها أسلوب نماذج التكلفة، نموذج القيمة السوقية– الدفترية ونموذج القيمة الاقتصادية المضافة...الخ.

– للإفصاح المحاسبي آثار إيجابية فقط تعكس الوضع الحقيقي للمؤسسة.

3– أهداف البحث

يهدف هذا البحث في إلى تحقيق الأهداف التالية:

– التعرف على مفهوم رأس المال الفكري؛
– ابراز أهم مكونات رأس المال الفكري؛
– عرض مختلف نماذج قياس رأس المال الفكري؛
– التعرف على أهم النقاط المتعلقة بالإفصاح المحاسبي لرأس المال الفكري.

4– أهمية البحث

إن التطور والتحول الحاصل في بيئة الأعمال وخاصة مع اشتداد المنافسة أدى إلى ضرورة اهتمام المؤسسة بأصولها الغير ملموسة والافصاح عنها في القوائم المالية والمحاسبية.

5– خطة البحث

انطلاقا من إشكالية البحث فقد تم تقسيمه إلى المحاور التالية:

أولا: الاطار النظري لرأس المال الفكري

ثانيا: قياس رأس المال الفكري

ثالثا: محاسبة رأس المال الفكري

أولا: الاطار النظري لرأس المال الفكري

1– مفهوم رأس المال الفكري

وردت العديد من المفاهيم الخاصة برأس المال الفكري من قبل الأكاديميين والمختصين من بينها:

يعرفه **"توماس ستيوارت** T.Stewart" بأنه "المادة–المعرفة الفكرية، المعلومات، الملكية الفكرية والخبرة التي يمكن وضعها في الاستخدام لتنشئ الثروة"[1].

أما **"بروكينغ** Brooking" فيعرفه بأنه" الأصول غير الملموسة التي تؤدي إلى زيادة مقدرة الشركة على أداء مهامها، ويتمثل في مبلغ الفرق بين القيمة الدفترية لأصولها والتزاماتها وقيمتها السوقية العادلة"[2].

ويعرفه "**ايلريش** Ulrich" على أنه" مجموعة مهارات الشركة التي تتمتع بمعرفة واسعة تجعلها قادرة على جعل الشركة عالمية من خلال الاستجابة لمتطلبات الزبائن والفرص التي تتيحها التكنولوجيا"[3].

ويعرفه **"سبيندار** Spinder" بأنه "امتلاك الشركة لنخبة متميزة من العاملين على كافة المستويات، وهذه النخبة لها القدرة على التعامل المرن في ظل نظام انتاجي متطور، ولها القدرة على إعادة تركيب وتشكيل هذا النظام الانتاجي بطرق متميزة"[4].

من خلال التعاريف سابقة الذكر يمكن القول أن رأس المال الفكري يتمثل في الأصول غير الملموسة التي تحقق للشركة العديد من المزايا التنافسية.

2- مكونات رأس المال الفكري

2-1- تصنيف توماس ستيوارت Thomas stewart

وهو التصنيف الأكثر شيوعا واستخداما، حيث حدد ستيوارت ثلاثة مكونات لرأس المال الفكري وهي:

2-1-1- رأس المال الهيكلي

والذي يمثل المعرفة الصريحة للشركات، ويشمل الأنظمة، براءات الاختراع، قواعد البيانات، الاجراءات، الدروس المتعلمة، الثقافة التنظيمية وغيرها. ويمتاز رأس المال الهيكلي بأنه يمثل كل القيم التي تبقى في الشركة؛ حتى لو ترك الأفراد العمل[5].

2-1-2 رأس المال البشري

ويتمثل في المعرفة التي يمتلكها ويخلقها العاملون كالمهارات والخبرات، بالإضافة إلى الابتكارات، عمليات التحسين والتطوير. وتنبثق أهمية رأس المال البشري من القدرات التي يمتلكها العاملين في الابتكار والابداع في كل من المنتجات أو الخدمات التي تقدم لأول مرة أو تطوير ما هو موجود منها فعلا[6].

ويمثل رأس المال البشري مورد دخل للشركة ولكنه ليس ملكا لها، ويمكن تمييزه عن رأس المال الهيكلي من خلال أنه يتزايد بالاستخدام ويميل للتوليد الذاتي بخلاف رأس المال الهيكلي الذي تتقادم معرفته الصريحة المتمثلة في أنظمته، قواعده واجراءاته[7].

2-1-3- رأس المال الزبوني

يتمثل في القيمة المشتقة من الزبائن ذوي الولاء[8]؛ والذي تظهر قيمته من خلال استمرار العلاقة بين الشركة والزبائن، وتعتمد على المعرفة والمساهمة المتبادلة بين الطرفين[9].

2-2- تصنيف كارل إيرك سفيبي Karl-Eric Sveiby[10]

قسم هذا التصنيف أصول رأس المال الفكري إلى:

2-2-1- رأسمال الهيكل الخارجي

والذي يشمل التحالفات، العلاقات مع الزبائن، الشركاء، الموردين وغيرهم من الأطراف الخارجية التي تتعامل معها الشركة.

2-2-2- رأس المال البشري

يشمل القدرات، المعارف، المهارات، الخبرات وغيرها مما يمتلكه الأفراد.

2-2-3- رأسمال الهيكل الداخلي

يشمل الأنظمة، العمليات، القواعد، البيانات، الوثائق الداخلية وغيرها.

3- مزايا رأس المال الفكري

حثت العديد من الدراسات على أهمية الاستثمار في رأس المال الفكري، حيث شبهت احدى الدراسات "عدم الاستثمار به كالذهب غير المستخرج"، ولقد أكد الكثيرون على الفوائد التي يمكن أن تجنيها الشركات ومن ثم المجتمعات من خلال هذا النوع من الاستثمار، حيث أنه يقود إلى كثير من المنافع والمزايا أهمها[11]:

- تعزيز الأداء

يعزز الاستثمار في رأس المال الفكري من مستوى أداء الشركات؛

- زيادة الربحية

يعد زيادة الاستثمار في رأس المال الفكري مؤشر مهم لقياس ربحية الشركة، ويسهم بشكل فعال في تحقيق العوائد المالية العالية لها. حيث تشير احدى الدراسات الحديثة التي أجريت على مجموعة من شركات التأمين في الو.م.أ إلى أن أغلب الشركات التي حققت أرباح عالية في هذا النشاط تلك الشركات التي أنفقت الجزء الأكبر من ميزنياتها على الاستثمار في مجال تكنولوجيا المعلومات وخلق المهارات المعرفية بجوانبها المختلفة؛

- تشجيع الابداع والابتكار

يسهم الاستثمار في رأس المال الفكري على تشجيع الابداع والابتكار، حيث توصلت الدراسات إلى وجود علاقة طردية قوية بين الاستثمار في رأس المال الفكري وبين الابداع والابتكار من قبل الأفراد العاملين

في الشركات .إذ برهنت هذه الدراسات على أن الاستثمار في المعلومات يسهم في تحرير الأفراد العاملين من العمل الروتيني ويدفعهم باتجاه العمل الخلاق ويسهم في فتح مجالات جديدة للإبداع؛

– تعزيز الموقف التنافسي للشركة

حيث أن الاستثمار في مجال رأس المال الفكري يدعم الموقف التنافسي للشركة، فالشركات الناجحة تمتلك في الأغلب واحد أو أكثر من مقومات المنافسة التي تمكنها من الأداء بشكل أفضل من منافسيها، وقد تكون هذه المقومات أي شيء بدءا من تطوير منتج جديد إلى خدمة الزبون، والموارد المعرفية هي المدخلات المهمة في امتلاك هذه المقومات. عليه فإن الاستثمار الفكري في إطار مقومات المنافسة يمكن أن يتحول إلى قيد يعوق دخول المنافسين الجدد؛

– القدرة على إدارة قنوات التوزيع

يسهم الاستثمار في رأس المال الفكري على تعزيز القدرة على إدارة قنوات التوزيع، لأن الاستثمار في مجال تكنولوجيا المعلومات المتطورة، الخبرات والمهارات الفكرية المتميزة يمكن أن يضمن وقت تسليم أسرع إلى الزبائن، مشاكل أقل في التسليم وأفضلية في المعاملات، كما أن الخبرة المكتسبة من تعلم كيفية استخدام نظم إدارة قنوات التوزيع يمكن أن تكون قيدا مهما في دخول المنافسين الجدد إلى الصناعة، بخاصة عندما يكون نظام إدارة التوزيع واسعا وشاملا بشكل يتيح للشركة فرص الرقابة على مسارات الوصول إلى تجار التجزئة؛

– تعزيز عمليات الانتاج

الاستثمار في الموارد الفكرية يسهم في تعزيز عمليات الانتاج، فمثلا أصبحت نظم تكنولوجيا المعلومات المتقدمة والمهارات المتقدمة للعاملين ضرورة حتمية في إدارة عمليات الانتاج الكبيرة، فالأنظمة الأوتوماتيكية والمهارات المعرفية المتطورة للأفراد العاملين في الشركة تعد الأسلوب الأكثر كفاءة في تنظيم عمليات الانتاج كبيرة الحجم، فهذه الشركات يمكن أن تحصل على اقتصاديات الحجم في الترويج، الشراء، الانتاج والتوزيع بالشكل الذي يقلص التخصيصات الاضافية لكل وحدة منتجة من السلعة أو الخدمة، وهذه المنافع ذات الصلة بالتكاليف يمكن أن تكون مفيدة جدا كقيد في دخول المنافسين الجدد، إذ أكد "بورتر" أن الاستثمار في تلك المعلومات يسمح للشركة بالمرونة في مستويات جميع مخرجاتها بشكل يجعل من اقتصاديات الحجم عائقا مهما أمام دخول المنافسين الجدد. يضاف إلى ذلك تعزيز امكانية الانتاج وفقا لطلب الزبون، إذ تسهم نظم معلومات الانتاج المتقدمة من تيسير التعاون، التكييف، الشفافية وتحسين الانتاج وفقا لطلب الزبون، وهذه المرونة بدورها يمكن أن تزيد من هامش الربح فضلا عن تعزيز رضا الزبون.

– تحقيق الاستثمارات الناجحة والعوائد العالية

فبحلول ما يسمى بمجتمع المعرفة تغيرت لغة الادارة من تركيزها على القابليات البشرية إلى القابليات الذهنية، ففي عصر الحرفة العقلية يشكل الفكر رأسمالا ذو قيمة عالية وكنزا مدفونا يبحث عنه للاستفادة منه في تطوير الانتاج والانتاجية[12]؛

– مصدر توليد للثروة

يعد رأس المال الفكري مصدر توليد ثروة للشركة والأفراد[13]؛

– كسب ولاء الزبون

يسهم رأس المال الفكري في ابهار، جذب الزبائن وتعزيز ولائهم[14]؛

– تحسين صورة الشركة

من خلال نتائج احدى الدراسات تبين أن التركيز على رأس المال الفكري يقود إلى تحسين المعلومات المقدمة لحملة الأسهم، تدعيم الارشادات في إدارة الموارد البشرية، أيضا تدعيم وتقديم الارشادات في إدارة علاقات الزبون[15].

من خلال ما سبق يمكن استنتاج أنّ امتلاك رأس المال الفكري يؤدي إلى تحقيق العديد مان المزايا التي تنعكس **إيجابا على الشركة، والتي يكن إدراكها مع مرور الوقت.**

ثانيا: قياس رأس المال الفكري

1– أهمية قياس رأس المال الفكري وضرورته

تنبع أهمية قياس رأس المال الفكري من المنافع التي يجلبها للشركة، وأهمها[16]:

– يوفر أساسا صريحا لتقييم الشركات من خلال التركيز على الموجودات الفكرية، وتطوير معايير لحساب قيمة المبادرات المعرفية لإقناع الإدارة والمساهمين بمبررات الاهتمام بها والاتفاق عليها؛

– يوفر فهما أفضل للأصول غير المادية ولأهميتها في إيجاد القيمة المضافة للشركة؛

– يساعد في تحديد أهمية كل عنصر من عناصر رأس المال الفكري، مكوناته، دوره في إيجاد القيمة والثروة للشركة؛

– يساعد في تحديد العائد المتوقع من الاستثمار في عناصر رأس المال الفكري، بمعنى آخر؛ تبرير الاستثمار في أنشطة إدارة المعرفة، وذلك بالتركيز على المنفعة أو الفائدة منها؛

– يساعد في تحقيق رقابة فعالة على الأصول غير الملموسة لغرض إعداد التقارير المالية؛

– يساعد الادارة على تحقيق رقابة فعالة على أداء عناصر رأس المال الفكري وتقويمه؛–

– يساعد في تحديد القيمة السوقية للشركة؛

– يساعد في دعم المزايا التنافسية للشركة؛

– يساعد في تخفيض درجة عدم التأكد والتعقيد في التعاون والتشبيك بين الشركات؛

– ان رأس المال الفكري عبارة عن أصول غير ملموسة، لذا فإن قيمته يمكن أن تتغير بشكل كبير من حالة لأخرى ومن طرف لآخر، وأن المعرفة التي لها قيمة لشخص ما في سياق معين قد لا تكون لها قيمة محدودة لشخص آخر[17].

2- طرق ونماذج قياس رأس المال الفكري

لقد طرح العديد من الكتاب والباحثين مقاييس عدة لقياس الموجودات الفكرية ويمكن تقسيم هذه المقاييس إلى نوعين[18]:

2-1- أسلوب نماذج التكلفة

تعتبر نماذج التكلفة مقبولة على نطاق واسع في المحاسبة والإدارة، وأن استخدام نظام التكاليف المبني على أنشطة (ABC) لفهم مدى مساهمات المعرفة في انتاجية المؤسسة يحمل بعض الصعوبات، ومع ذلك يمكن استخدامه لهذا الغرض.

ويفترض أسلوب نماذج التكلفة أنه لفهم قيمة المعرفة لا بد من حساب تكلفتها أو قيمتها السوقية، وأن القيمة السوقية لمعرفة الفرد تمثل أحد المقاييس الخاصة بقيمة المعرفة لدى هذا الفرد. ولكن لا يمكن القول بأن سعر السوق يمكن ترجمته بصورة مباشرة إلى قيمة تقدمها المعرفة.

وقد أكد (Stewart, 1997) أنه لا يوجد أي معنى للارتباط بين تكلفة الحصول على المعرفة وقيمة المعرفة، حيث أن قيمة رأس المال الفكري لا ترتبط بتكلفة حيازته.

2-2- نموذج القيمة السوقية- الدفترية

تم تقديم هذا النموذج من قبل (Stewart)، يستند النموذج على الفرق بين القيمة السوقية لرأسمال المؤسسة وقيمتها الدفترية، وعليه فإن الافتراض المنطقي الرئيس للنموذج يشير إلى أن القيمة السوقية تمثل القيمة الحقيقية للمؤسسة، وضمن تلك القيمة قيمة الموجودات الملموسة ورأس المال الفكري، ويعتبر هذا النموذج طريقة مقبولة محاسبيا على العموم وسهلة التطبيق.

2-3- نموذج القيمة الاقتصادية المضافة

قدم هذا النموذج من قبل (Stewart, 1997) أيضا، وتحسب القيمة من خلال تسوية الربح الصريح المعلن للشركة بالنفقات المرتبطة بالموجودات غير الملموسة، إن التغيرات التي تحصل في (EVA) تعد مؤشرا عما إذا كان رأس المال الفكري للمؤسسة موردا منتجا في حياة المؤسسة أم لا. يمثل هذا النموذج مقياسا بديلا لرأس المال الفكري لأنه لا يوفر معلومات محددة عن مقدار مساهمة رأس المال الفكري في أداء المؤسسة.

2-4- نموذج كلفة محاسبة الموارد البشرية

اقترح هذا النموذج من قبل (Malhotra, 2003)، يحسب هذا المقياس الأثر الخفي على التكاليف المرتبطة بالموارد البشرية التي بدورها تخفض أرباح المؤسسة، يقاس رأس المال الفكري من خلال حساب مساهمات الموجودات البشرية في المؤسسة مقسوما على نفقات الرواتب المنتفع بها.

2-5- نموذج قيمة الموجودات غير الملموسة المحسوبة

اقترح هذا النموذج من قبل (Stewart, 1997)، يحسب هذا النموذج العائد الاضافي على الموجودات الثابتة، ثم يتم استخدام أرقام هذا العائد كأساس في تحديد نسبة العائد التي تعود إلى الموجودات غير الملموسة، وقد يستخدم هذا المقياس كمؤشر لعائد الاستثمار في موجودات المعرفة.

2-6- نموذج إيرادات رأس المال الفكري

قدم هذا النموذج من قبل (Lev, 1999) حيث تحسب إيرادات رأس المال الفكري من الايرادات الاعتيادية مقسوما على الايرادات المتوقعة للموجودات الدفترية.

2-7- نموذج معامل القيمة المضافة رأس المال الفكري

وهو النموذج الذي قدمه (Pulic, 1997) لتحديد أدوار رأس المال الفكري في خلق القيمة وكيفية استخدامها بكفاءة، وذلك من خلال استخدام مؤشر رأس المال المستخدم "رأس المال البشري" ورأس المال الهيكلي[19].

2-8- أنموذج رأس المال الفكري المباشر

تعد من أدق الطرق لقياس رأس المال الفكري، فهي تستند إلى قياس قيمة رأس المال الفكري بتشخيص المكونات المختلفة له، وحالما تُحدد هذه المكونات بدقة فيمكن تقييمها بشكل مباشر.

تركز هذه الطريقة في مكونات موجودات السوق مثل رضا الزبون وولائه، الموجودات المعنوية مثل براءات الاختراع، الموجودات التقنية مثل المعرفة، الموجودات البشرية مثل التعلم والتدريب، الموجودات الهيكلية مثل نظم المعلومات. وعندما تقاس هذه المكونات من خلال توجيه الأسئلة إلى الشركة المراد قياس رأسمالها الفكري يكون بالإمكان التعرف على تقييم واضح لموجوداتها الفكرية[20].

ثالثا: محاسبة رأس المال الفكري

1- الافصاح والتقرير عن رأس المال الفكري

تأسيسا على ما سبق عرضه من مداخل ونماذج لقياس رأس المال الفكري، فمن المنطقي أن يلي ذلك الافصاح عن نتائج هذا القياس، ويعد الافصاح الكامل أحد المبادئ المحاسبية الأساسية، ويعني أن القوائم المالية لا بد أن تشمل كافة المعلومات الضرورية لمستخدمي القوائم، وذلك كل نهاية فترة محاسبية، فالقوائم المالية يجب أن تشمل كل المعلومات التي تضمن عند نشرها إحاطة أصحاب المصلحة بظروف وأحوال المؤسسة بطريقة صادقة لا توقعه في أي تضليل، ولا بد أن تعرض قائمة رأس المال الفكري معلومات كافية تسمح لمستخدمي هذه القوائم باتخاذ قرارات اقتصادية رشيدة في ضوئها.

1-1- طرق الافصاح عن رأس المال الفكري

تتعدد طرق الافصاح والتقرير عن رأس المال الفكري، ومن أهم هذه الطرق[21]:

1-1-1- مدخل القوائم الاضافية

وفي ظل هذا المدخل يتم اعداد القوائم المالية التقليدية، كما يتم إعداد قوائم إضافية تتضمن معلومات غير مالية، مع الاشارة إلى عناصر رأس المال الفكري التي لم يتم رسملتها بسبب عدم التأكد من المنافع المستقبلية المرتبطة بهذه العناصر، وتساعد هذه القوائم متخذي القرارات في تقييم رأس المال الفكري بالمؤسسة، واتخاذ ما قد يترتب على هذا الترتيب من قرارات.

1-1-2- مدخل القيمة الحالية

وفي ظل هذا المدخل يتم التقييم باستخدام القيمة السوقية للمؤسسة ناقصا قيمتها الدفترية لتحديد رأس المال الفكري للمؤسسة.

1-1-3- مدخل مركب

وفي ظل هذا المدخل يتم تقييم رأس المال الفكري على أساس القيمة السوقية للمؤسسة ناقصا قيمتها الدفترية لتحديد رأس المال الفكري للمؤسسة، وفي نفس الوقت يتم تقييم رأس المال الفكري داخليا بواسطة المؤسسة وفقا للقوائم المالية التقليدية بحيث يتم التقرير فقط بالقوائم المالية عن القيم التي يمكن الاعتماد عليها، وما عدا ذلك يكون ضمن قوائم إضافية حيث أن أساس السوق يعد أفضل وسيلة لاحتواء التقلبات الكبيرة التي تتسم بها عناصر رأس المال الفكري، إلا أن هناك عدد من عناصر رأس المال الفكري لا يتم تداولها بالسوق.

1-2- أهم المنافع التي يمكن أن تتحقق من الافصاح والتقرير عن رأس المال الفكري

تتمثل في:

- محاولة التوصل إلى توحيد مصطلح واحج لعناصر ومكونات رأس المال الفكري؛

- المساعدة في توفير البيانات اللازمة لتخطيط مكونات رأس المال الفكري وفقا للقيم السائدة خاصة المكونات القابلة للتداول؛

- المساعدة في توفير البيانات اللازمة لتخطيط ورقابة الأصول غير الملموسة لأغراض التقارير الاجتماعية والبيئية؛

- زيادة درجة الشفافية في القوائم المالية مما يزيد من درجة الاعتماد عليها من طرف مستخدميها الحاليين والمرتقبين ومتخذي القرارات من داخل وخارج المؤسسة.

1-3- الآثار السلبية المترتبة على الافصاح والتقرير عن رأس المال الفكري

- الكشف عن بعض المعلومات التي قد تفيد المنافسين وتلحق الضرر بالمركز التنافسي للمؤسسة؛

- زيادة مسؤولية المؤسسة تجاه الغير فيما يتعلق بالقرارات التي تعتمد على قيم عناصر رأس المال الفكري التي يتم التقرير عنها خاصة وأن هذا التقييم يتم في ظروف تتسم بعدم التأكد؛

- ما قد تتحمله المؤسسة من تكلفة لازمة لتقييم عناصر رأس المال الفكري وإعداد ونشر القوائم المالية متضمنة تلك القيم؛

- زيادة مساحة الاجتهاد في تقويم المعلومات المرتبطة بالمؤسسة.

1-4- تكاليف عملية الافصاح والتقرير

تتحمل المؤسسة العديد من التكاليف لإتمام عملية الإفصاح والتقرير، ويمكن تناولها وفقا لمكونات رأس المال الفكري على النحو التالي[22]:

1-4-1- تكاليف القياس

- رأس مال سلعي: تكلفة قياس مكونات رأس المال الفكري القابلة للتداول، وتتوقف هذه التكلفة على طريقة القياس "مدخل التكلفة: ويعتمد على تقدير تكلفة الإحلال، مدخل السوق: ويعتمد على تقدير القيمة السوقية لتلك المكونات، ومدخل الدخل: ويعتمد على تقدير القيمة الحالية لصافي التدفقات النقدية الناتجة عن تشغيل الأصول"، وما قد تتطلبه من معلومات للقياس ومدى توافر هذه المعلومات.

- رأس مال بشري: تكلفة القائمين بعملية القياس وما قد تتطلبه من جهود خاصة في حالة عدم وجود تكلفة إحلال بعض العناصر مثل العلامة التجارية أو عدم وجود سوق كفء لتحديد أسعار السوق، واستخدام الأساليب اللازمة للبعد عن التحيز عند تقدير معدل الخصم المستخدم في تقدير التدفقات النقدية الناتجة عن تشغيل الأصول.

- رأس مال تنظيمي: تكلفة القيام بعملية قياس مكونات رأس المال الفكري، وتتوقف هذه التكلفة على مدخل القياس المستخدم وما قد تتطلبه من معلومات ومدى توافر هذه المعلومات.

- رأس مال ابتكاري: تكلفة القيام بالدراسات واستخدام التقنيات في عملية القياس.

- رأس مال العلاقات: تكلفة قياس المعلومات المرتبطة برأس المال الفكري المتبادلة مع الأطراف ذوي المصالح خارج المؤسسة.

1-4-2- تكاليف ضمان دقة القياس

– **رأس مال سلعي**: تكلفة التأكد من دقة قياس مكونات رأس المال الفكري القابلة للتداول.

– **رأس مال بشري**: تكلفة القائمين بقياس الخطأ في التقديرات وتصحيحها.

– **رأس مال تنظيمي**: تكلفة التأكد من تقدير قيم مكونات رأس المال الفكري بشكل موضوعي خاصة تلك التي ليس لها تكلفة إحلال أو غير قابلة للتداول، وتكلفة استخدام الأساليب الاحصائية اللازمة لتحديد الأخطاء في التقدير، والتكلفة اللازمة لعملية تصحيح تلك الأخطاء.

– **رأس مال ابتكاري**: تكلفة استخدام الأساليب العلمية والتقنيات الحديثة التي تساعد على الوصول إلى تقديرات موضوعية، أو أقرب ما يكون إلى ذلك، حيث يعتبر التقدير عملية قياس إلا أن مدى الخطأ فيه متسع.

– **رأس مال العلاقات**: تكلفة التحليلات اللازمة للتأكد من دقة المعلومات المتبادلة مع الأطراف ذوي المصالح من خارج المؤسسة.

1–4–3– تكاليف النشر

– **رأس مال سلعي**: تكلفة تقديم وتبويب مكونات رأس المال الفكري القابلة للتداول وتكلفة إعدادها للنشر، تكلفة تخطيط وتنظيم ورقابة المعرفة، تكلفة تقويم الأداء المعرفي وتكلفة تحقيق الجودة اللازم توافرها في المعرفة المعدة للنشر.

– **رأس مال بشري**: تكلفة القائمين بعمليات تقويم، إدارة، تبويب وإعداد مكونات رأس المال الفكري للنشر.

– **رأس مال تنظيمي**: تكلفة نظم الاتصال والتقنيات المستخدمة في توزيع المعرفة على فرق العمل، إعداد ونشر المعرفة.

– **رأس مال ابتكاري**: تكاليف الدراسات اللازمة لتطوير أساليب ونظم إعداد، توزيع ونشر المعرفة.

– **رأس مال العلاقات**: تكاليف النشر الداخلي أو الخارجي للمعلومات المتبادلة مع الأطراف ذوي المصالح من خارج المؤسسة.

2– محاسبة رأس المال الفكري في ضوء معايير المحاسبة الدولية

2–1–"هل يعد رأس المال الفكري أصلا أو مصروفا"[23]

عرفت لجنة معايير المحاسبة الدولية لعام 1999 الأصل بأنه "مورد تسيطر عليه المؤسسة نتيجة لأحداث سابقة ومن المتوقع أن ينجم عنه منافع مستقبلية للمؤسسة".

أما مجلس معايير المحاسبة المالية فقد عرف الأصل عام 1985 بأنه "منافع اقتصادية متوقع الحصول عليها في المستقبل، وقد اكتسبت المؤسسة حق الحصول على هذه المنافع أو السيطرة عليها نتيجة لأحداث ماضية"

بناء على ما سبق يمكن القول أن الحد الفاصل لاعتبار العنصر مصروف أو أصل هو:

- حق السيطرة؛

- الخدمات والمنافع المستقبلية.

فهل يحقق رأس المال الفكري كعنصر شروط اعتباره كأصل؟

عند النظر هل يحقق العنصر تعريف الأصل فإن الانتباه يجب أن يعطي إلى الجوهر الأساسي والحقيقة الاقتصادية، ليس فقط للشكل القانوني مثال ذلك عقود الايجار التمويلية، كما أن الوجود المادي ليس سببا جوهريا لوجود الأصل إذ أن هناك أصولا معنوية، وبناء عليه وعلى ما سبق من تمييز بين ملكية الأصل والسيطرة على الأصل بعنوان أهمية الموضوع يمكن القول أن رأس المال الفكري كعنصر يحقق شروط اعتباره كأصل.

أما من حيث حق السيطرة فهو حق قانوني إذ تتوافر الكفالة القانونية لهذا الحق بالنسبة لحقوق الاستثمار وذلك بمقتضى العقد بين المؤسسة والأفراد، بمعنى أن سيطرة المؤسسة على الأصل تكون في الغالب نتيجة لحقوق قانونية إلا أنه من الممكن أن يحقق أحد العناصر تعريف الأصل دون أن يكون هناك سيطرة قانونية عليه، على سبيل المثال الدراية والمعرفة الفنية التي يتم الحصول عليها من نشاط البحث والتطوير يمكن أن تحقق تعريف الأصل إذ تمكنت المؤسسة من السيطرة على المنافع المتوقع أن تتدفق منها.

أما فيما يخص الخدمات والمنافع المستقبلية فهناك ارتباط وثيق بين تكبد النفقة وتوليد الأصول ولكن الاثنين ليسا بالضرورة متطابقين فعليه عندما تتكبد المؤسسة بعض النفقات التي سيتحقق عنها منافع لفترات مستقبلية فإن هذا يمكن أن يشكل برهانا حاسما على أنه تم الحصول على عنصر يحقق تعريف الأصل.

إن صفة الخدمات المستقبلية تنطبق على رأس الفكري إذ تتمثل المنافع الاقتصادية الناتجة عن رأس المال الفكري في إمكانية المساهمة بشكل مباشر أو غير مباشر في تحقيق تدفقات نقدية على المؤسسة كما يمكن لتلك المنافع الاقتصادية أن تتدفق بعدة طرق على سبيل المثال كأن يستثمر الأصل البشري وحده أو مع أصول مادية لتقديم خدمات أو انتاج سلع.

وتختلف الأصول البشرية عن الأصول المادية المملوكة قانونيا في المؤسسة بأن الأخيرة لها قيمة سوقية ويمكن تحويلها أو استخدامها في سداد الديون، في حين أن الأصول البشرية تعمل بالمؤسسة حيث لا تمتلكها قانونا ولا يمكن استخدامها لسداد الديون.

إن توافر الخصائص السابقة تؤكد اعتبار الأصول البشرية أصولا بالمفهوم المحاسبي، وأنه يمكن قياسها ماديا وعليه يمكن أن تظهر أرصدة الموارد البشرية في القوائم المالية دون الخروج عن المبادئ المحاسبية التقليدية، ويعد ذلك إجراء منطقيا

يقتضيه القياس السليم للدخل الدوري، في هذه الحالة لا بد من استنفاذها على عدد من الفترات مع الأخذ بالحسبان أن الأصل المملوك له نفاية.

وهناك سببان لإدراج الموارد البشرية في المحاسبة أولهما أن العنصر البشري ما هو إلا مورد قيم بالنسبة للمؤسسة ما داموا يقدمون خدمات يمكن تحديدها ولا حاجة للمؤسسة لامتلاك شخصي ما حتى يصبح من مواردها، وثانيهما أنه تعتمد قيمة العنصر البشري كمورد على كيفية تشغيله ومن ثم فإن الأسلوب الإداري يسهم إلى حد كبير في التأثير في قيمة الموارد البشرية.

ولكن السؤال: هل تعد الموارد البشرية كأصل في كل مراحل اقتنائها أم أنها تعد في مراحل كأصول وفي مراحل أخرى كنفقات جارية؟

إن الحد الفاصل في تحديد هل كانت النفقة هي نفقة رأسمالية أو أنها نفقة جارية هو مقدار الخدمات المتوقعة من تلك النفقة مستقبلا، فالنفقة يجب أن تعالج كنفقة جارية أو رأسمالية في الفترة التي تتحقق فيها منافعها، فإذا كانت تلك النفقات تعود بالمنفعة لعدة سنوات فإنها يجب أن تعد كأصل من أصول المؤسسة، وعنده في هذه الحالة لا بد من رسملة ذلك الأصل بمعنى قياس النسبة من قيمة الأصل التي سوف تستهلك خلال الفترة المحاسبية، وهنا لا بد أن نميز بين الاهتلاك الذي هو نقص في الأصول المادية المملوكة كالعقارات والآلات وبين الاستنفاذ الذي هو النقص في الأصول غير الملموسة أو ما يسمى بالأصول المعنوية على الرغم من أن الشهرة مثلا قد تتزايد قيمتها بمرور الزمن على عكس باقي الأصول المادية الثابتة التي يطرأ تناقص تدريجي في قيمتها، ولكن يمثل الاستنفاذ مقابلة لما يستهلك من منافع الأصل بالعوائد التي تم الحصول عليها، ومنه فإن الاستنفاذ للأصول البشرية إنما هو استنفاذ قيمة الأصل خلال الفترة التقديرية المتوقعة لخدمات هذا الأصل مع الأخذ بالحسبان الحاجة إلى وضع معيار محاسبي معين يحدد فترة زيادة الخبرة للأصل البشري خلال سنوات الخدمة والفترة التي تبقى عندها الخبرة ثابتة ويمكن أن يكون استنفاذ الأصول البشرية مبنيا على أحد الاعتبارات التالية:

– مدة خدمة الأصل البشري تعادل فترة بقائه في الخدمة لدى المؤسسة؛

– مدة خدمة الأصل البشري تعادل فترة بقاء الأصل في وظيفة معينة في المؤسسة؛

– مدة خدمة الأصل البشري تعادل مدة استمرار معارفهم في التكنولوجيا المتطورة والجديدة فإذا كانت معارفهم غير قادرة على مجاراة التكنولوجية الجديدة فإن قيمتهم كأصل بشري تستنفذ بالكامل.

2-2- معيار المحاسبة الدولي الثامن والثلاثون [24]

معيار المحاسبة الدولي الثامن والثلاثون يبين أن المحاسبة والافصاح عن الموجودات غير الملموسة التي لم يتم تناولها بالتحديد في معايير المحاسبة الدولية الأخرى، وينطبق معيار المحاسبة الدولي الثامن والثلاثون بين أشياء أخرى على الانفاق

على أنشطة الاعلان والتدريب والبدء في عملية البحث والتطوير. فالموجود غير الملموس هو موجود قابل للتحديد وغير نقدي بدون مادة ملموسة يُحتفظ به لاستخدامه في إنتاج بضائع أو خدمات ولتأجيره للآخرين أو لأغراض إدارية. والموجود هو مورد:

– تسيطر عليه المؤسسة نتيجة لأحداث سابقة؛

– يتوقع أن تتدفق منه منافع اقتصادية مستقبلية للمؤسسة.

يتطلب معيار المحاسبة الدولي الثامن والثلاثون أن تقوم المؤسسة بالاعتراف بالموجود غير الملموس "بمقدار تكلفته" في الحالات التالية فقط:

– إذا كان من المحتمل أن تتدفق منه المنافع الاقتصادية المستقبلية للمؤسسة؛

– إذا كان من الممكن قياس تكلفة الموجود بشكل موثوق.

– ينطبق هذا المتطلب سواء تم امتلاك الموجود من الخارج أو تم توليده داخليا، ويشمل معيار المحاسبة الدولي الثامن والثلاثون مقاييس اعتراف إضافية للموجودات غير الملموسة المولدة داخليا.

– يحدد معيار المحاسبة الدولي الثامن والثلاثون أن ما يتم توليده داخليا من الشهرة، العلامات التجارية، البيانات الادارية، عناوين النشر، بيانات الزبائن والبنود المشابهة في مادتها يجب عدم الاعتراف بها كموجودات.

– إذا كان بند غير ملموس لا يلبي كلا من تعريف الموجود غير الملموس ومقاييس الاعتراف به فإن معيار المحاسبة الدولي الثامن والثلاثون يتطلب أن يتم الاعتراف بهذا البند على أنه مصروف عندما يتم تحمله، على أنه إذا تم امتلاك البند في عملية دمج مؤسسات هي عبارة عن امتلاك فإن هذا الانفاق "المشمول ضمن تكلفة الامتلاك" يجب أن يشكل جزءا من المبلغ الذي يؤدي إلى الشهرة "الشهرة السالبة" في تاريخ الامتلاك.

–يتطلب معيار المحاسبة الدولي الثامن والثلاثون الاعتراف بكل الانفاق على البحث على أنه مصروف عندما يتم تحمله، وفي ما يلي أمثلة على المصروفات الأخرى التي لا تتسبب في نشوء موجود غير ملموس يمكن الاعتراف به في البيانات المالية:

– الانفاق على بدء عملية أو عمل؛
– الانفاق على التدريب؛
– الانفاق على الاعلان و/أو الدعاية؛
– الانفاق على تغيير موقع أو إعادة تنظيم جزء من المؤسسة أو كلها.

يتم الاعتراف بالإنفاق على هذه البنود على أنه مصروف عندما يتم تحمله.

– يتطلب معيار المحاسبة الدولي الثامن والثلاثون وجوب الاعتراف بالإنفاق اللاحق على موجود غير ملموس بعد شرائه أو اتمامه على أنه مصروف عندما يتم تحمله إلا في الحالات التالية:

– إذا كان من المحتمل أن هذا الانفاق سيمكن الموجود من توليد منافع اقتصادية مستقبلية تزيد عن مستوى أدائه المقدر؛

– إذا أمكن قياس الانفاق وارجاعه للموجود بشكل موثوق.

إذا تم تلبية هذه الشروط يجب إضافة الانفاق اللاحق إلى تكلفة الموجود غير الملموس.

– إذا اعترفت المؤسسة المقدمة للتقارير مبدئيا بالإنفاق على بند غير ملموس على أنه مصروف في البيانات المالية السنوية السابقة أو التقارير المالية المرحلية فإن معيار المحاسبة الدولي الثامن والثلاثون يمنع المؤسسة من الاعتراف بهذا الانفاق كجزء من تكلفة الموجود غير الملموس في تاريخ لاحق.

– بعد الاعتراف المبدئي يتطلب معيار المحاسبة الدولي الثامن والثلاثون قياس الموجود غير الملموس بموجب إحدى المعاملتين التاليتين:

– المعاملة الأساسية : التكلفة مخصوما منها أي إطفاء متراكم وأية خسائر متراكمة في انخفاض القيمة؛

– المعاملة البديلة المسموح بها: المبلغ المعاد تقييمه مخصوما منه أي إطفاء متراكم لاحق وأية خسائر متراكمة لاحقة في انخفاض القيمة، ويجب أن يكون المبلغ المعاد تقييمه هو القيمة العادلة للموجود، على أنه يسمح بهذه المعاملة فقط إذا أمكن تحديد القيمة العادلة بالرجوع إلى السوق النشط للموجود غير الملموس، إضافة إلى ذلك عندما تختار المنشاة هذه المعاملة فان معيار المحاسبة الدولي الثامن والثلاثون يتطلب إجراء إعادة تقييم بشكل منتظم كاف بحيث لا يختلف المبلغ المسجل للموجود غير الملموس ماديا عن المبلغ الذي سيتم تحديده باستخدام القيمة العادلة في تاريخ الميزانية العمومية، كما يحدد معيار المحاسبة الدولي الثامن والثلاثون كيف يجب إعادة تقييم الموجودات غير الملوسة وما إذا كان يجب الاعتراف بالزيادة (الانخفاض) في إعادة التقييم في بيان الدخل أو مباشرة في حقوق الملكية.

– طلب معيار المحاسبة الدولي الثامن والثلاثون وجوب إطفاء موجود غير ملموس بشكل منتظم على أفضل تقدير لعمره النافع، وهناك افتراض قابل للدحض أن العمر النافع لموجود غير ملموس لن يزيد عن عشرين سنة عندما يتوفر الموجود للاستعمال، ولا يسمح معيار المحاسبة الدولي الثامن والثلاثون بأن تقوم المؤسسة بتحديد عمر إنتاجي غير محدود لموجود غير ملموس، ويجب أن يبدأ الإطفاء عندما يتوفر الموجود للاستعمال.

– في حالات نادرة قد تتوفر أدلة مقنعة على أن العمر النافع لموجود غير ملموس سيكون لفترة محددة تزيد عن عشرين سنة، وفي هذه الحالات يتطلب معيار المحاسبة الدولي أن تقوم المؤسسة بما يلي:

– إطفاء الموجود غير الملموس على أفضل تقدير لعمره الإنتاجي.

– تقدير المبلغ القابل للاسترداد للموجود غير الملموس على الأقل سنويا لتحديد ما إذا كانت هناك أية خسارة في انخفاض القيمة.

– الإفصاح عن أسباب دحض افتراض عدم زيادة العمر النافع لموجود غير ملموس عن عشرين سنة والعامل (العوامل) التي لعبت دورا هاما في تحديد العمر النافع للموجود غير الملموس.

– يتطلب معيار المحاسبة الدولي الثامن والثلاثون وجوب أن يظهر أسلوب الإطفاء المستخدم نمط استهلاك المؤسسة للمنافع الاقتصادية للموجود، و إذا لم يكن ممكنا تحديد ذلك النمط بشكل موثوق فانه يجب تبني أسلوب القسط الثابت، ويجب الاعتراف بمبلغ الإطفاء على انه مصروف إلا إذا سمح أو تطلب معيار محاسبي آخر أن يتم إدخاله ضمن المبلغ المسجل لموجود آخر.

– يتطلب معيار المحاسبة الدولي الثامن والثلاثون افتراض أن القيمة التخريدية لموجود غير ملموس هي صفر إلا في الحالات التالية:

– إذا التزم طرف آخر بشراء الموجود في نهاية عمره الإنتاجي،

– إذا كان هناك سوق نشط لذلك النوع من الموجودات، وكان من المحتمل وجود هذا السوق في نهاية العمر النافع للموجود.

– التقييم ما إذا كان الموجود غير الملموس قد تنخفض قيمته على المؤسسة، كما يتطلب معيار المحاسبة الدولي الثامن والثلاثون أن تقوم المؤسسة بتقييم المبلغ القابل للاسترداد لموجود غير ملموس ليس متوفرا بعد للاستعمال على الأقل سنويا.

– يصبح معيار المحاسبة الدولي الثامن والثلاثون نافذ المفعول للفترات التي تبدأ في الأول من تموز (يوليو) 1999 أو بعد ذلك التاريخ، ويشجع المعيار على تطبيقه بشكل أبكر.

– يحتوي معيار المحاسبة الدولي الثامن والثلاثون على أحكام انتقالية تتطلب التطبيق بأثر رجعي عند تطبيق هذا المعيار لأول مرة:

– عندما يكون ذلك ضروريا لاستبعاد بند لم يعد يحقق شروط الاعتراف به بموجب معيار المحاسبة الدولي الثامن والثلاثون؛

– إذا خالف القياس السابق لموجود غير ملموس المبادئ الواردة في معيار المحاسبة الدولي الثامن والثلاثون (مثال ذلك إذا لم يتم إطفاء موجود غير ملموس أو أعيد تقييمه ولكن بعدم الرجوع إلى سوق نش .(في الحالات الأخرى يكون التطبيق المستقبلي لمتطلبات الاعتراف والإطفاء إما انه مطلوب (مثال ذلك يمنع معيار المحاسبة الدولي الثامن والثلاثون الاعتراف بموجود غير ملموس مولد داخليا لم يكن قد تم الاعتراف به في السابق) أو مسموح به (مثال ذلك يشجع

معيار المحاسبة الدولي الثامن والثلاثون الاعتراف بالموجود غير الملموس الذي تم حيازته نتيجة دمج المنشآت الذي هو عبارة عن امتلاك والذي لم يكن قد تم الاعتراف به في السابق).

خاتمة:

إحتل موضوع المحاسبة عن رأس المال الفكري أهمية بالغة لدى كثير من المنظمات المهنية المحاسبية، حيث قامت لجنة معايير المحاسبة الدولية IASB بإصدار المعيار الدولي رقم 38 الخاص بالمحاسبة عن الأصول غير الملموسة.

وتبرز أهمية المنظور الاستراتيجي للمحاسبة عن رأس المال الفكري لما يحققه من أهداف عديدة من أهمها تمكين المؤسسة من استخدام أساليب المحاسبة عن رأس المال الفكري التي تحقق الأهداف الإستراتيجية لها، ودعم دور المحاسبة الإدارية في مجال قياس وإدارة الأداء الاستراتيجي للموارد المختلفة.

قائمة المراجع :

[1]– نجم عبود نجم، إدارة المعرفة: المفاهيم والاستراتيجيات والعمليات، الوراق للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، 2007، ص: 290 .

[2]– عصام الدين محمد، صلاح علي متولي، "مفهوم ونماذج القياس المحاسبي لرأس المال الفكري"، المؤتمر الدولي السنوي الخامس والعشرون حول إدارة المعرفة والاستراتيجيات والتحديات، جامعة المنصورة، المنصورة، مصر، 4– 6 ماي 2010 ، ص: 07 .

[3]– كمال زيتوني، كريم جايز،" أخلاقيات رأس المال الفكري كمدخل لتعزيز إدارة المعرفة في منظمات الأعمال العربية"، الملتقى الدولي الخامس حول رأس المال الفكري في منظمات الأعمال العربية في الاقتصاديات الحديثة، 13– 14 ديسمبر2011 ، جامعة حسيبة بن بوعلي، الشلف، الجزائر، ص:05 .

[4]– محمد راتول، أحمد مصنوعة،" الاستثمار في الرأس مال الفكري وأساليب قياس كفاءته"، الملتقى الدولي الخامس حول رأس المال الفكري في منظمات الأعمال العربية في الاقتصاديات الحديثة، 13– 14 ديسمبر2011 ، جامعة حسيبة بن بوعلي، الشلف، الجزائر، ص:03.

[5]– أحمد اسماعيل المعاني وآخرون، قضايا إدارية معاصرة، دار وائل، عمان، الأردن، 2011، ص: 230.

[6]– رشا الغول، قضايا محاسبية معاصرة: المحاسبة عن رأس المال الفكري: التنظير العلمي والتطبيق العملي، مكتبة الوفاء القانونية، الاسكندرية، مصر، 2014، ص: 9.

[7]– عبد الرزاق سلام، نذير بوسهوة، "دور رأس المال الفكري في تحقيق الميزة التنافسية للمؤسسات الصغيرة والمتوسطة"، ملتقى وطني حول استراتيجيات التنظيم ومرافقة المؤسسات الصغيرة والمتوسطة في الجزائر، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة قاصدي مرباح، ورقلة، الجزائر، 18– 19 أفريل، 2012، ص: 07.

[8]– ثريا عبد الرحيم الخزرجي، شيرين بدري البارودي، اقتصاد المعرفة: الأسس النظرية والتطبيق في المصارف التجارية، مؤسسة الوراق، عمان، الأردن، 2012، ص: 32.

[9]– سيد محمد جاد الرب، الاتجاهات الحديثة في إدارة الموارد البشرية، مطبعة العشري، الاسماعيلية، مصر، 2009، ص: 189.

[10]– ناصر محمد سعود جرادات وآخرون، إدارة المعرفة، اثراء للنشر والتوزيع، الأردن، 2011، ص: 227.

[11]– حسين عجلان حسن، استراتيجيات الادارة المعرفية في منظمات الأعمال، اثراء للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، 2008، ص– ص: 159– 161.

[12]– سعد علي العنزي، أحمد علي صالح، إدارة رأس المال الفكري في منظمات الأعمال، دار اليازوري، عمان، الأردن، 2009، ص: 174.

[13]– زكريا مطلك الدوري، أحمد علي صالح، إدارة التمكين واقتصاديات الثقة في منظمات أعمال الألفية الثالثة، دار اليازوري، عمان، الأردن، 2009، ص: 174.

[14]– رشا الغول، مرجع سابق، 2014، ص:

[15]- نفس المرجع السابق، ص:

[16]- عمر أحمد همشري، إدارة المعرفة: الطريق إلى التميز والريادة، دار صفاء للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، 2013، ص- ص: 273- 274.

[17]- نجم عبود نجم، إدارة اللاملموسات: إدارة ما لا يقاس، اليازوري، عمان، الأردن، 2010 ، ص: 220.

[18]- سعد عبد الكريم الساكني، رأس المال الفكري والتحديات التي تواجه المحاسبين في قياسه، https://www.iasj.net/iasj?func=fulltext&aId=52819، 2017/08/25، 14:59، ص- ص: 14- 16.

[19]- سعد علي العنزي، أحمد علي صالح، إدارة رأس المال الفكري في منظمات الأعمال، دار اليازوري، عمان، الأردن، 2009، ص: 280 .

[20]- سعد علي العنزي، مرجع سابق، 2013، ص: 216.

[21]- وهيبة بن داودية، آمنة امحمدي بوزينة، "متطلبات القياس والافصاح المحاسبي عن رأس المال الفكري وأثره على القوائم المالية لمنظمات الأعمال"، ملتقى دولي حول رأس المال الفكري في منظمات الأعمال العربية في الاقتصاديات الحديثة، جامعة حسيبة بن بوعلي، الشلف، الجزائر، 13-14 ديسمبر2011، ص: 11.

[22]- عبد الله بن صالح، سحنون بونعجة، "أساليب القياس والإفصاح المحاسبي عن رأس المال الفكري من منظور معايير المحاسبة الدولية"، ملتقى دولي حول رأس المال الفكري في منظمات الأعمال العربية في الاقتصاديات الحديثة، جامعة حسيبة بن بوعلي، الشلف، الجزائر، 13-14 ديسمبر2011، ص- ص: 13-14.

[23]- نفس المرجع السابق، ص- ص: 15- 17.

[24]- معيار المحاسبة الدولي الثامن والثلاثون، http://www.kantakji.com/media/174612/file1956.pdf، 31 أوت 2017، 22:37.

أثر تبني نظام الإدارة البيئية على إدارة التكاليف البيئية
دراسة حالة مؤسسة مناجم الفوسفات تبسة.

د. كواشي مراد
جامعة: العربي بن مهيدي– أم البواقي
kouachimourad@yahoo.fr

أ.كوثر رامي
جامعة: الشيخ العربي التبسي – تبسة
kaouther.rami@gmail.com

الملخص

تهدف هذه الدراسة بجانبيها النظري والميداني إلى التعرف على تأثير نظام الادارة البيئية على إدارة التكاليف البيئية في المؤسسة الاقتصادية إنطلاقا من الاهتمام الكبير الذي توليه المؤسسات المختلفة للاعتبارات البيئية ودمجها في استراتيجيات أعمالها وخططها وذلك من خلال الالتزام بمتطلبات نظام الادارة البيئية للتوصل إلى نظام محاسبي يتم من خلاله القياس والافصاح عن التكاليف والالتزامات البيئية التي تترتب على إلتزام المؤسسة بالمسؤولية البيئية. وبتطبيق هذه الدراسة على مؤسسة مناجم الفوسفات تبسة تم التوصل إلى مجموعة من النتائج من أهمها : أن نظام الادارة البيئية يساهم في تطوير نظام المحاسبة لتساهم في قياس الآثار البيئية لنشاطات ومنتجات المؤسسة والافصاح عنها في شكل معلومات بيئية موثوق بها، كما أن وجود نظام للمحاسبة البيئية يساعد على تزويد الادارة والجهات الرقابية بتقارير ومعلومات تبين حجم الأضرار والمساهمات البيئية للوحدة الاقتصادية. إضافة إلى أن مؤسسة مناجم الفوسفات تستفيد من تطبيق نظام الادارة البيئية إلا أنها لا تخضع لنظام محاسبي يمكن من خلاله تتبع وتحليل وقياس التكاليف البيئية وإنما تقتصر على المحاسبة التقليدية التي تتجاهل قياس التكاليف البيئية والافصاح عنها في القوائم المالية.

الكلمات المفتاحية: نظام الادارة البيئية، التكاليف البيئية، الافصاح المحاسبي، القياس المحاسبي، المحاسبة البيئية.

Résumé:

Cette étude a pour objectif le cotè théorique et pratique afin de connaitre l'inflience du régime de l'administration de l'environnement avec toutes les conséquences dans l'entreprise économique.

Partant de la grande perepretance qu'attachent les entrprises diversés pour des considération environnementale et son intégration dans le stratégie de ses travaux et ses planification et ce, à travers l'engagement des exigences de l'administrations de l'environnement afin d' arivet à un régime comptable, qui définir les grandes lignes des engagement de l'environnement qui consiste en l'engagement de l'entreprise quant à la réspansabilité de l'environnement, en pratiquant cette étude sur l'entreprise des phosphates tebessa en a abouti à plusieurs résultats voire : le systeme de l'administration de l'environnement contribue au développement du régime comptable lequel à son tour contribue aux repéres de l'environnement des activités et produits de l'entreprise et ainsi la dispatcher sous forme d'instration environnementale fiables, entre autre le règime aide à l'accelèration de l'administration et le controle avec des rapports et instruction sur les volumes des dégats ainsi sur les contributions de l'environnement de l'unité économique en plus l'entreprise des phosphates tebessa bénéficie de l'application de ce régime, elle n'obeit pas à un régime comptable susceptible d'assurer un suivi et le controle environnementale elle se réduité à une comptabilité traditionnelle qui ignore les normes du cout de l'environnement.

Mots-clés : Régime administratif de l'environnement, les couts de l'environnement, les normes comptables, les conséquence comptable, la comptabilité de l'environnement

مقدمة:

في ظل الاهتمام المتزايد والمستمر لاعتبارات ومتطلبات حماية البيئة أصبح من الضروري إحداث تغيير في نشاط المؤسسة والانتقال بها من مؤسسات مسببة للتلوث إلى مؤسسات مسؤولة بيئيا، فلجأت بذلك المؤسسات إلى الاهتمام بالاعتبارات البيئية ودمجها في إستراتيجيات أعمالها وخططها طويلة الأجل، من خلال تبي نظام للادارة البيئية الذي يعد بمثابة مرجع تسعى من خلاله المؤسسة إلى دمج الاهتمامات البيئية في كافة جوانب العمليات والانشطة وتحديد وتصنيف كافة المخاطر البيئية التي تنتج عن هذه الأنشطة. وقد ترتب عن ذلك نشأة عناصر جديدة من التكاليف تعرف بتكاليف الحفاظ على البيئة، وفي هذا الاطار برزت الحاجة إلى إيجاد أساليب لقياس وإدارة هذه التكاليف البيئية بصورة سليمة وموضوعية للوصول إلى نظام محاسبي يتم من خلاله القياس والافصاح المحاسبي وتوفير المعلومات المالية المتعلقة بالموارد البيئية وما يترتب على قيام المؤسسة نتيجة مزاولة نشاطها من أضرار على البيئة.

مشكلة الدراسة

أمام أهمية وضرورة تفهم المؤسسات وإعترافها بمسؤوليتها اتجاه البيئة كان من الضروري أن يكون هناك العديد من القضايا التي لابد من النظر إليها بعين الاعتبار ومن أهمها إدارة التكاليف والالتزامات البيئية التي تترتب على إلتزام المؤسسة بالمسؤولية البيئية. على ضوء ما سبق تتمحور إشكالية الدراسة من خلال التساؤل الرئيسي التالي :

ما مدى مساهمة نظام الادارة البيئية في التأثير على إدارة التكاليف البيئية في المؤسسة الاقتصادية؟

الاسئلة الفرعية

إلى جانب السؤال الجوهري السابق يمكن طرح التساؤلات الفرعية الآتية:

- كيف يؤثر تبني نظام الادارة البيئية على إدارة التكاليف البيئية؟
- ما مدى التزام مؤسسة مناجم الفوسفات تبسة بنظام الادارة البيئية؟
- ماهو واقع إدارة التكاليف البيئية في المؤسسة محل الدراسة؟

فرضيات الدراسة

لمعالجة إشكالية الدراسة وكإجابة مبدئية عن التساؤلات الفرعية سيتم صياغة الفرضيات الآتية:

- إن تطبيق المؤسسة لنظام الادارة البيئية يمكنها من تتبع وإدارة التكاليف البيئية وفهم مسبباتها ومصادرها،
- تتبنى مؤسسة مناجم الفوسفات تبسة نظام الادارة البيئية للاهتمام بالجوانب البيئية والحد من التلوث البيئي،

- تخضع المؤسسة محل الدراسة لنظام إدارة التكاليف البيئية يمكنها من تتبع وقياس التكاليف البيئية الناتجة عن نشاطاتها.

أهداف الدراسة

الغرض من هذه الدراسة التوصل إلى مجموعة من الأهداف يمكن توضيح أهمها فيمايلي :

- تقديم إطار نظري يوضح مفهوم نظام الادارة البيئية وأهم متطلباته، ومفهوم محاسبة التكاليف البيئية،
- توضيح المقومات الأساسية لنظام ادارة التكاليف البيئية،
- الوقوف على مدى إلتزام مؤسسة مناجم الفوسفات تبسة بمتطلبات نظام الادارة البيئية وتأثير ذلك على ادارة التكاليف البيئية.

تقسيمات الدراسة

ومن أجل معالجة الموضوع سيتم تقسيم البحث إلى أربعة محاور رئيسية وهي كالتالي :

- الاطار العام لنظام الادارة البيئية.
- الاطار العام لمحاسبة التكاليف البيئية.
- نظام إدارة التكاليف البيئية.
- واقع نظام ادارة التكاليف البيئية في مؤسسة مناجم الفوسفات تبسة.

1. الاطار العام لنظام الادارة البيئية

إنّ إنشاء منظومة للإدارة البيئية وفقا للمواصفة القياسية الدولية ISO14001 يعد الاختيار الأمثل والأنسب بالنسبة للمؤسسات، كونه يساهم في تحسين وضعها البيئي وتحسين صورتها أمام الأطراف ذات المصلحة، ومن هنا يتوجب تحديد مفهوم الإدارة البيئية وتوضيح أهمية تبني المؤسسة للإدارة البيئية، إضافة إلى تحديد مفهوم واضح لنظام الادارة البيئية والعوامل التي تدفع المؤسسة إلى تبني هذا النظام، والأهداف التي تسعى لتحقيقها من خلال تطبيقه.

1-1. مفهوم الإدارة البيئية

أصبحت حماية البيئة والمحافظة عليها تحظى بإدارة بيئية فاعلة مقرونة بقوانين وتشريعات بيئية، تساهم في الحفاظ على الموارد البيئية من خلال الاستغلال الأمثل والرشيد لها.

1-1-1. تعريف الادارة البيئية

يمكن توضيح أهم التعاريف المدرجة لمصطلح الإدارة البيئية فيما يلي:

- عرفت الإدارة البيئية على أنها: مجموعة من الأدوات الموجهة نحو العمل وإتخاذ إجراءات المساعدة في صياغة إستراتيجيات لحماية البيئة وتعزيزها وصيانتها ومن ثم تنفيذ الاستراتيجيات ومراقبتها.[1]
- كما عرفت على أنها: " جزء من النظام الإداري الشامل الذي يتضمن الهيكل التنظيمي ونشاطات التخطيط والمسؤوليات والممارسات والإجراءات والعمليات والموارد المتعلقة بتطوير السياسة البيئية وتطبيقها ومراجعتها والحفاظ عليها."[2]
- هي إدارة الموارد الطبيعية والبشرية من أجل تحقيق التنمية المستدامة المتواصلة للإنسان والمجتمع بما يضمن تحسين جودة حياته وحياة الأجيال المستقبلية.[3]

من خلال ما سبق يمكن القول أن الإدارة البيئية هي تلك الإدارة التي تسعى لتسيير كل المجالات الوظيفية والمستويات الإدارية، من خلال مجموعة من الإجراءات والممارسات والخطوات في المؤسسة بطريقة تتماشى ومتطلبات الحفاظ على البيئة وتحقق تحسين الأداء البيئي، وذلك دون المساس بأهداف الإدارة التقليدية.

1-1-2. أهداف الإدارة البيئية

تسعى المؤسسة لتبني مفهوم الإدارة البيئية لتحقيق مجموعة من الأهداف ويمكن توضيحها في النقاط التالية:[4]

1-1-2-1. تحسين الأداء البيئي: وذلك من خلال تقليل معدلات التلوث وترشيد إستخدام الطاقة والمياه وتدوير إستخدام المواد، كما أنّ التخطيط يساعد على التنبؤ بالمشكلات البيئية وإيجاد الحلول المناسبة لها وبالتالي تحسين الأداء البيئي.

1-1-2-2. تحقيق الميزة التنافسية: إن تخفيض تكلفة الطاقة والاستغناء عن بعض المواد الكيماوية يؤدي إلى الزيادة الفعلية في الأرباح، كما تساعد المؤسسة على الدخول في الأسواق العالمية.

1-1-2-3. المساهمة في تحسين الصورة الذهنية للمؤسسة: تهدف الإدارة البيئية إلى خلق إنطباع جيد عن المؤسسة أمام عملائها وموردیها والأطراف ذات المصلحة، من خلال ما يحتويه نظام الإدارة البيئية من مؤشرات تساعد على الحكم على مدى تقدم ومتابعة تنفيذ البرامج مقارنة بالأهداف الموضوعة.

1-1-2-4. المحافظة على الأفراد الحاليين والتشجيع على توظيف المزيد : يعتبر موضوع البيئة من المواضيع التي تستحوذ على إهتمام الأفراد العاملين، وبالتالي فان تبني المؤسسة للإدارة البيئية يؤدي إلى رفع الروح المعنوية وتحقيق الرضا الوظيفي والاعتزاز بالعمل.

1-2. نظام الإدارة البيئية في المؤسسة الاقتصادية

إتجهت المؤسسات إلى الاستعانة بنظام الإدارة البيئية وفقا للمواصفة القياسية ISO14001 الصادر عن منظمة الايزو والذي يمثل نقطة بدء لضمان تطبيق المواصفات والمتطلبات البيئية في مختلف وظائفها وإدماج الاعتبارات البيئية ضمن رؤيتها الإستراتيجية وأولوياتها التسييرية

1-2-1. تعريف نظام الإدارة البيئية

عرف نظام الإدارة البيئية ISO14001 بعدة تعريفات سيتم التطرق إلى أهمها فيما يلي:

- يعرف نظام الإدارة البيئية ISO14001 بأنه: أداة إدارية للمؤسسة والمجتمع الذي يسمح بالتنظيم من أجل المراقبة والحد من الآثار على البيئة، كما يضمن إلتزام المؤسسة بالتحسين المستمر. [5]
- كما عرف أيضا بأنه : جزء من نظم الإدارة الشاملة للمؤسسة تشمل أنشطة التخطيط والمسؤوليات والإجراءات العملية ومصادر التطبيق والمحافظة على الأداء البيئي الجيد. [6]
- ويعرف بأنه: مجموعة المواصفات الخاصة بكيفية عمل المؤسسات في القضاء على التلوث عن طريق وضع نظام رسمي وقاعدة بيانات من أجل متابعة الأداء البيئي. [7]

من خلال ما سبق يمكن الاستنتاج بأن نظام الادارة البيئية ISO14001 هي المواصفة التي توفر الإرشادات والاجراءات عن كيفية إدارة المظاهر البيئية لأنشطة المؤسسة، والتي من شأنها منع حدوث التلوث البيئي مع الأخذ بعين الاعتبار الاحتياجات الاقتصادية والاجتماعية.

1-2-2. أهداف نظام الادارة البيئية ISO 14001

تسعى المؤسسات من وراء تبني نظام الإدارة البيئية إلى تحقيق مجموعة من الأهداف منها: [8]

- خلق نظام رقابي يتصف بالشمولية بين جميع عمليات وأنشطة المؤسسة للتحقق من تنفيذ السياسات والأهداف المتعلقة بالأداء البيئي؛
- مساعدة المؤسسات في إدارة و تقويم الفعالية البيئية الخاصة بأنشطتها و منتجاتها و خدماتها؛
- تحسين الأداء البيئي و تحسين صورة المؤسسة؛

- تحسين الميزة التنافسية و الدخول السريع للأسواق العالمية؛
- التزام المؤسسات بالتطوير و التحسين المستمر و التقيد بالتشريعات الصادرة في هذا الشأن؛
- إيجاد لغة مشتركة لإدارة البيئة على المستوى العالمي؛
- تجنب المخاطر و تقليل المسؤولية القانونية.

1-2-3. متطلبات تطبيق نظام الإدارة البيئية ISO14001

يتطلب إنشاء نظام الإدارة البيئية الإيزو 14001 مجموعة من العناصر يمكن توضيحها في الآتي: [9]

1-2-3-1. المتطلبات العامة

يجب على المؤسسة أن تعرف وتوثق مجال نظام الإدارة البيئية الخاص بها والمدى والحدود للنشاطات والعمليات والخدمات ضمن هذا المجال من حيث الموقع والظروف.

1-2-3-2. السياسة البيئية

يتطلب نظام الإدارة البيئية توفر سياسة بيئية تؤكد الالتزام بالوقاية من التلوث والتقيد بالقوانين والتشريعات وتوفير إطار لوضع الأهداف البيئية ومراجعتها إضافة لتوثيق السياسة البيئية ونشرها. [10]

1-2-3-3. التخطيط

يتمثل التخطيط في تشخيص الجوانب والمؤثرات البيئية وإعداد الموازنات لمعالجتها، وتوثيق الغايات البيئية ومراجعتها باستمرار ووضع برامج الإدارة البيئية ضمن إطار زمني. [11]

ويشمل التخطيط العناصر الآتية: [12]

- **المظاهر البيئية** : يجب على المؤسسة أن تنشئ وتحافظ على الإجراءات التي توضح المظاهر البيئية لنشاطاتها ومنتجاتها وخدماتها التي تتوقع أن يكون لها تأثير عليها على البيئة.
- **المتطلبات القانونية** : يجب على المؤسسة أن تضع الإجراءات التي تتعهد بموجبها بتطبيق المتطلبات القانونية والتشريعية على المظاهر البيئية للأنشطة أو المنتجات أو الخدمات التي تقدمها.
- **الأغراض والأهداف** : يجب على المؤسسة أن تقرر الأهداف والأغراض البيئية وأن توثقها وتحافظ عليها مع الأخذ بعين الاعتبار بأن تتوافق هذه الأهداف والمظاهر مع الخطة البيئية.
- **برامج الإدارة البيئية** : تضع المؤسسة برامج لبلوغ الأغراض والأهداف عند كل وظيفة وعند كل مستوى في الهيكل التنظيمي وكذلك تحديد الوسائل والإطار الزمني المحققة للأهداف المقررة.

1-2-3-4. التنفيذ والتشغيل

تحتاج عمليات التنفيذ والتشغيل إلى وفرة كفاءات ومهارات فنية عالية من القوى البشرية العاملة والتي تتسم بالتدريب والأهلية المناسبة لتحقيق سبل ضبط الوثائق والعمليات والاستعداد للطوارئ.

ضمن عملية التنفيذ والتشغيل العناصر الآتية: [13]

- **الهيكل التنظيمي والمسؤولية** : يجب تحديد الأدوار والسلطات والمسؤوليات وتوثيقها وتبليغها لجميع المختصين لتسهيل الحصول على إدارة فعالة للبيئة.
- **التدريب والتوعية** : يجب على المؤسسة أن تضع الإجراءات التي تجعل الموظفين والمسؤولين على وعي كامل بالتأثيرات البيئية لنشاطاتها والمنافع البيئية الناتجة عن الأداء الشخصي.
- **الاتصالات** : تضع المؤسسة الإجراءات والأساليب وتحافظ عليها من أجل ما يلي:

– الاتصالات الداخلية بين المسؤوليات والوظائف المختلفة في المؤسسة؛

– الاهتمام بالاتصالات الخارجية التي لها علاقة بالمظاهر البيئية وكذلك توثيق قراراتها بهذا الخصوص.

- **توثيق نظام الإدارة البيئية** : على المؤسسة أن تضع البيانات والمعلومات والمحافظة عليها حتى تتمكن من وصف العناصر الأساسية لنظام الإدارة البيئية وتداخلاتها.
- **التحكم في الوثائق** : على المؤسسة أن تضع الإجراءات والخطوات اللازمة للتحكم في كل الوثائق المطلوبة في هذه المواصفة.
- **التحكم في العمليات** : على المؤسسة أن تعرف العمليات والأنشطة المتعلقة بالمظاهر البيئية وأن تخطط لهذه النشاطات وطرق المحافظة عليها للتأكد من أنه يتم تنفيذها وفق شروط محددة.
- **الاستعداد والاستجابة للطوارئ** : على المؤسسة أن تضع الإجراءات والأساليب اللازمة لبيان الحوادث والطوارئ المحتمل وقوعها، وطرق المواجهة والحد من وطأة التأثيرات المصاحبة لها.

1-2-3-5. المراجعة والتقويم

يجب على المؤسسة متابعة الأنشطة البيئية وقياسها وكذلك تحديد الإجراءات التصحيحية والوقائية والاحتفاظ بالسجلات البيئية الخاصة بالأداء البيئي.

وتتضمن المراجعة العناصر التالية:

- **الرقابة والقياس** : يجب على المؤسسة أن تضع الإجراءات والخطوات الموثقة وتحافظ عليها من أجل مراقبة وقياس مواصفات عملياتها ونشاطاتها على أساس منظم والتي لها تأثير على الجوانب البيئية.
- **عدم التطابق والعمل الوقائي والتصحيحي** : يجب على المؤسسة أن تعمل على تحديد المسؤولية والسلطة للتعامل مع أو فحص ظاهرة التطابق، والقيام بالعمل اللازم لتقليل التأثير الناشئ عن ذلك.
- **تدقيق نظام الإدارة البيئية** : تضع المؤسسة برامج وأساليب للمراجعة الدورية لمنظومة الإدارة البيئية التي يجري تطبيقها.

1-2-3-6. مراجعة الإدارة

أكدت المواصفة على ضرورة عمل مراجعة دورية للنظام من قبل الإدارة وضرورة توثيق عمليات المراجعة وتتضمن ما يلي:

- وسائل التأكد من ملائمة وفعالية نظام الإدارة البيئية المتبع والتأكد من صلاحيته المستمرة وكفاءته؛
- المعلومات الضرورية لإعطاء الإدارة المجال المطلوب لعملية التقييم والمراجعة؛
- الأهداف ومجالات التغير وكافة مكونات نظام الإدارة البيئية التي يمكن إدخال تحسينات عليها.

1-2-3-7. دليل إدارة البيئة

على المؤسسة أن تضع دليلا إرشاديا لإدارة البيئة من أجل ما يلي:

- توثيق الأدوار الرئيسية والمسؤوليات؛
- وصف تداخلات عناصر نظام الإدارة البيئية؛
- الإشارة إلى الوثائق التي لها علاقة بالنظام.

من خلال ما سبق يمكن القول بأن نظام الإدارة البيئية ISO 14001 هو عبارة عن مجموعة مواصفات تتمكن من خلالها المؤسسة من صياغة السياسة والأهداف البيئية مع الأخذ بعين الاعتبار المتطلبات القانونية والمعلومات المتعلقة بالجوانب البيئية مما يساهم في القضاء على التلوث وتحسين الأداء البيئي وتحقيق مزايا تنافسية.

2. الاطار العام لمحاسبة التكاليف البيئية

سيتم من خلال هذا المحور التطرق إلى إبراز مفهوم التكاليف البيئية وانواعها والتعريف بمحاسبة التكاليف البيئية وأهم أهدافها والمبادئ الاساسية لمحاسبة التكاليف البيئية.

2-1. مفهوم التكاليف البيئية

يرتبط مفهوم التكاليف البيئية بمفهوم التكاليف الاجتماعية باعتبار أن التكاليف البيئية تعد أحد المكونات الفرعية للتكاليف الاجتماعية.

2-1-1. تعريف التكاليف البيئية

- تعرف التكاليف البيئية بأنها : قيمة العوامل والجهود اللازم استنفاذها لاعادة البيئة إلى ما كانت عليه من قبل، بعد إلحاق أضرار مادية بشرية بها نتيجة قيام المؤسسات بمزاولة أنشطتها المختلفة.[14]
- كما تعرف من وجهة نظر المؤسسة بأنها : جميع التضحيات التي تتحملها المؤسسة لاجل منع الأضرار البيئية أو تجنبها في الوقت الحاضر أو في المستقبل نتيجة لمزاولتها لنشاطاتها المختلفة، ولأجل تصحيح الأخطاء والأضرار المترتبة على تصرفات وقرارات إتخذتها لها آثار سلبية على البيئة. [15]
- وتعرف أيضا بأنها : المقدار الذي تتحمله المؤسسة من نفقات في سبيل المحافظة على البيئة التي تنشط بها هذه المؤسسة. [16]

من خلال ما سبق يمكن القول أن التكاليف البيئية هي التكاليف التي تنشأ عند قيام المؤسسات بمزاولة نشاطها مما ينتج عنه مخلفات يمكن الاستفادة منها من خلال إعادة تدويرها أو التخلص منها بطريقة لا تضر بالبيئة، ولتحقيق ذلك الهدف تتحمل المؤسسة تكاليف يمكن تصنيفها على أنها تكاليف بيئية.

وتتمثل أهم دوافع تبني التكاليف البيئية في الآتي : [17]

- الطبيعة الكمية والمالية للكثير من المعلومات الخاصة بالأنشطة البيئية والمؤثرة على أصول المؤسسة ونفقاتها وإلتزاماتها،
- تغير وجهة النظر السائدة حول تكاليف المحافظة على البيئة من كونها نكاليف اجتماعية يتحملها المجتمع إلى تكاليف تتحملها المؤسسة،
- عدم اشتمال القوائم المالية على معلومات خاصة بالانشطة البيئية،
- الحاجة إلى المساهمة في إعداد تقرير تكاليف التلوث على المستوى القومي الذي يفيد في الحصول على المؤشرات التي تمكن من متابعة التلوث الناتج عن الأنشطة المختلفة وإجراء الدراسات اللازمة لازالته أو التقليل منه،
- إنتشار وتعدد هذا النوع من التكاليف خلال مختلف الأنشطة والأعمال التي تقوم بها المؤسسة وتجاهل المسؤولين لحجمها،
- ظهور إتجاهات تطالب باستخدام أساليب محفزة لحماية البيئة نظير تحمل المؤسسة لتكاليفها.

2-1-2. أنواع التكاليف البيئية

تتحمل المؤسسة تكاليف يمكن تصنيفها على أنها تكاليف بيئية يمكن تلخيصها في الشكل الآتي:

الشكل رقم (01): أنواع التكاليف البيئية

تبويب التكاليف وفقا للأنشطة الى :	تبويب التكاليف وفقا لارتباطها بالمنتجات الى :	تبويب التكاليف وفقا لمسببات حدوث التكلفة: 2.
1- تكاليف أنشطة المنع وتتضمن التكاليف الناتجة عن كافة الأنشطة التي تقوم بها المنشأة بغرض خفض أو إزالة الأسباب المؤدية لآثار بيئية سلبية في المستقبل وتنحصر هذه التكاليف في تكاليف إعادة تصميم العمليات الإنتاجية بحيث لا يتم استخدام مواد سامة أو ضارة بالبيئة وعلى أن لا ينتج عن العملية الإنتاجية أي مخلفات غازية أو صلبة ضارة بالبيئة. **2- تكاليف أنشطة الحصر والقياس** وتتضمن تكاليف الأنشطة التي تزاولها المنشأة بغرض قياس ومتابعة المصادر المحتملة للأضرار البيئية وتضم الأنشطة التالية: *أنشطة متابعة مستويات التلوث في المواد المستخدمة داخل المنشأة. أ*نشطة متابعة مستويات التلوث في المخلفات الناتجة عن التشغيل. *أنشطة متابعة عمليات المراجعة البيئية. *أنشطة متابعة العلاقة ما بين المنشأة والأجهزة البيئية المختلفة. 3- **تكاليف أنشطة الرقابة** وتتضمن تكاليف الأنشطة التي تزاولها المنشأة بغرض الرقابة والتحكم في كافة مصادر التلوث بالمنشأة وتضم: أنشطة استخدام مواد صديقة للبيئة أنشطة استخدام طرق إنتاجية صديقة للبيئة. أنشطة خفض مصادر التلوث. **4- تكاليف أنشطة الفشل البيئي** وتتضمن تكاليف الأنشطة التي تزاولها المنشأة بغرض إزالة الأضرار البيئية التي حدثت بالفعل نتيجة فشل المنشأة في منعها وحصرها ورقابتها في الماضي	1- **التكاليف العادية وتكاليف التشغيل** وهي التكاليف المرتبطة بشكل مباشر بالمنتجات وتشمل المواد الخام وتكاليف استخدام المباني والمعدات وتكاليف التشغيل والعمالة والمطاقة والتدريب وتحَمل هذه التكاليف بشكل تقليدي للمنتجات وباستخدام معدلات التحميل التي تعتمد على ساعات العمل المباشر. **2- التكاليف القانونية /. التشريعية** وهي تلك التكاليف الحكومية والخاصة بالامتثال للتشريعات الحكومية وتشمل نفقات الإعلام والتقارير والتصاريح والمراقبة والاختبارات والتدريب والفحص وتعتمد هذه التكاليف في تحميلها على أي بالاعتماد ABCمنهج تكاليف أساس النشاط على الأنشطة التي كانت سببا في إحداث تلك النفقات. **3- التكاليف المحتملة** وتشمل العقوبات والغرامات والتسويات المالية الناتجة عن الإجراءات التصحيحية والإصابات الشخصية والتدمير للممتلكات والحوادث البيئية, وغالبا ما يتم تقدير هذه التكاليف من المدراء المختصين بحيث تراعي المنشآت عدم المغالاة في تقديرها مبالغ منخفضة أو إهمال توقع حدوثها. **4- التكاليف الصريحة** وهي التي تتعلق بالامتثال للقوانين والتشريعات الحكومية وتبوب وفقا للنظام المحاسبي بالمنشآت على أنها تكاليف بيئية ومنها تكاليف " تركيب وصيانة معدات مراقبة التلوث وتكاليف معالجة التلوث الجوي والذي ينتج من دخان المصانع واستخدام مدخلات اقل تلوثا في العمليات الإنتاجية للحد من الانبعاثات الملوثة في الجو. **5- التكاليف الضمنية** وهي التي تتضمنها حسابات أخرى ولها تأثير على إجمالي التكاليف خاصة في الصناعات الكيماوية والورق والحديد والصلب .وتظهر في حسابات أخرى ضمن مصروفات صناعية غير مباشرة ومنها التكاليف البيئية الطارئة وقد تكون التكاليف الضمنية ايجابية أو سلبية .	**1- التكاليف الرأسمالية** وهي التكاليف المرتبطة باستخدام المواد الخام و مهمات التشغيل ويؤدي الترشيد في استخدام هذه الموارد إلى رفع الكفاءة في استخدام الموارد البيئية و المعلومات المتعلقة بهذه التكاليف من شأنها المساعدة في اتخاذ القرارات **2- التكاليف المستترة** هي التكاليف التي تضم عناصر أو مجموعات تختلف في بعدها الزمني فمنه ما يحدث قبل عمليات التشغيل ومنها ما يحدث بعد انتهاء العمليات التشغيلية أو الإنتاجية , مثل التكاليف البيئية السابقة على التشغيل و تكاليف تصميم منتجات غير مضرة بالبيئة وتكاليف المفاضلة بين البدائل المختلفة لرقابة التلوث. التكاليف البيئية الملزمة وهي التي تتطلبها اشتراطات قانونية مثل تكاليف إعداد التقارير البيئية وتكاليف ملاحظة ومراقبة التلوث وإزالة التلوث . 3- **التكاليف البيئية الاختيارية** وهي التي تزاولها المنشأة دون وجود ضوابط أو اشتراطات قانونية مثل تكاليف وضع خطط بيئية ودراسات الجدوى وتكاليف إعادة تدوير النفايات . 4-**تكاليف التخلص من الآثار السلبية** مثل تكاليف التخلص من مخلفات التشغيل فغالبا ما يترتب على عمليات التشغيل بعض الآثار السلبية على البيئة نتيجةالمخلفات الناتجة عن هذه العمليات ومن الضروري من الناحية القانونية والاجتماعية إزالة هذا الأثر السلبي.

المصدر : رانية عمر محمد الباز السيد، **أهمية المحاسبة عن التكاليف البيئية لتحسين جودة المعلومات المحاسبية**، مذكرة مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة الماجستير، تخصص محاسبة، غير منشورة، جامعة الملك عبد العزيز، جدة،2007، ص: 75.

2-2. مفهوم محاسبة التكاليف البيئية

تعتبر محاسبة التكاليف البيئية جزء لا يتجزأ من المحاسبة الاجتماعية تهتم بشكل أساسي بالقضايا البيئية يتمثل هدفها الأساسي في قياس التكاليف البيئية وترشيدها.

2-2-1. التعريف بمحاسبة التكاليف البيئية

- تعرف محاسبة التكاليف البيئية بأنها نظام للمعلومات يعمل على الحد من إستنزاف الموارد البيئية الناتجة عن نشاط المؤسسات وحمايتها وإيصال هذه المعلومات لمن يحتاجها. [18]
- كما تعرف بأنها : تحديد وقياس تكاليف الانشطة البيئية واستخدام تلك المعلومات في جميع قرارات الادارة البيئية، بهدف محاولة تخفيض الآثار البيئية السلبية للأنشطة والأنظمة. [19]
- تعرف أيضا بأنها : توليد، تحليل واستخدام المعلومات البيئية معبرا عنها ماليا من أجل تحسين الوضع البيئي والأداء الاقتصادي للمؤسسة، وبالتالي فهي أداة تعكس الآثار البيئية للمؤسسة على المحيط والمجتمع ضمن التقارير المالية التي تصدرها المؤسسة. [20]

من خلال ما سبق يمكن القول أن محاسبة التكاليف البيئية تعتبر أداة لتحديد وحصر كافة التكاليف المرتبطة بنشاطات المؤسسة المؤثرة على البيئة، مما تعطي صورة واضحة عن نشاطها فيؤدي ذلك إلى اتخاذ القرارات السليمة التي تأخذ في الاعتبار الأمور التي تتعلق بالبيئة مما يعكس كفاءة أداء المؤسسة.

2-2-2. أهمية محاسبة التكاليف البيئية

تتجلى أهمية محاسبة التكاليف البيئية في النقاط الآتية : [21]

- تلبية احتياجات مستخدمي التقارير المحاسبية بخصوص مساهمة المؤسسة في حماية البيئة، الأمر الذي ينعكس على مؤشرات تقويم أداء المؤسسة،
- المساعدة على تحديد عناصر تلوث البيئة لكل نشاط من أنشطة المؤسسة،
- تحديد أثر إستخدام الموارد على البيئة وذلك من حيث الآثار السلبية والأضرار التي تلحق بالبيئة نتيجة استخدام هذه الموارد في الانشطة الاقتصادية المختلفة،
- تقويم العائد الاقتصادي الناتج عن إستخدام هذه الموارد في تحقيق أهداف التنمية في المجالات المختلفة،
- إجراء المقارنة بين التكاليف البيئية والارباح المحققة من النشاط الرئيسي للمؤسسة،
- العمل المستمر على تنمية كفاءة المواد الخام وخفض الفاقد منها الى الحد الأدنى.

2-2-3. المبادئ العلمية لمحاسبة التكاليف البيئية

تتمثل المبادئ العلمية لمحاسبة التكاليف البيئية فيمايلي : [22]

2-2-3-1. مبدأ الأهمية النسبية : يعني الأخذ في الاعتبار الأبعاد والآثار كما حدثت بحجمها ونوعها مع الأخذ في الاعتبار ما قد يترتب على هذه الأبعاد والآثار البيئية من إلتزامات بيئية محتملة.

2-2-3-2. مبدأ تسجيل الأبعاد والآثار البيئية : يقصد به عملية إثبات الأبعاد والآثار كما حدثت بحجمها ونوعها مع الأخذ في الاعتبار ما قد يترتب على هذه الأبعاد والآثار البيئية من التزامات بيئية محتملة.

2-2-3-3. مبدأ حصر وتجميع التكاليف البيئية في شكل مستقل : ينبغي تصميم نظام محاسبة تكاليف بيئية يكفل حصر وتجميع التكاليف البيئية في حجم تكلفة مستقل عن سائر التكاليف الأخرى.

2-2-3-4. مبدأ التحميل : يقصد به تحميل كافة التكاليف التي تتعلق بنشاط معين على وحدات هذا النشاط حتى تستخرج التكلفة البيئية لكل وحدة من وحدات هذا النشاط.

2-2-3-5. مبدأ التبويب : يقصد به القيام بعملية تبويب أو تطبيق التكاليف البيئية سواء على أساس مكوناتها أو على أساس صعوبة أو سهولة قياسها أو على أساس ظهورها في الدفاتر...

2-2-3-6. مبدأ المعايرة : يقصد به إعداد المقاييس التي تتخذها أداة حكم على درجة كفاءة التكاليف البيئية التي حدثت فعلا ومدى مطابقتها لما كان ينبغي أن تكون عليها.

2-2-3-7. مبدأ محاسبة المسؤولية : يتطلب هذا النظام من نظام التكاليف البيئية إعداد تقارير التكاليف البيئية اللازمة وبالجودة المستهدفة للمحاسبة الادارية البيئية وكذلك الافصاح المحاسبي البيئي للأطراف الخارجية.

3. نظام إدارة التكاليف البيئية

إن تطبيق المؤسسة لنظام الادارة البيئية يمكنها من تتبع وإدارة التكاليف البيئية بشكل جيد من خلال فهم مسببات ومصادر التكاليف البيئية ومن ثم العمل على ترشيدها وما لذلك من أثر على ربحية ونمو المؤسسة.

3-1. خصائص نظام إدارة التكاليف البيئية

لنظام إدارة التكاليف البيئية مجموعة من المميزات نذكر منها مايلي : [23]

3-1-1. الخصائص الفنية : يقصد بها توفير قاعدة بيانات بيئية للاستفادة منها في اتخاذ قرارات سليمة تراعي الاعتبارات والمتطلبات البيئية.

3-1-2. الخصائص السلوكية : يقصد بها تشجيع المسؤولين في المؤسسة لتبني الموضوعات البيئية من جهة و من جهة أخرى تشجيع العاملين على المشاركة في الأنظمة البيئية وتنفيذها.

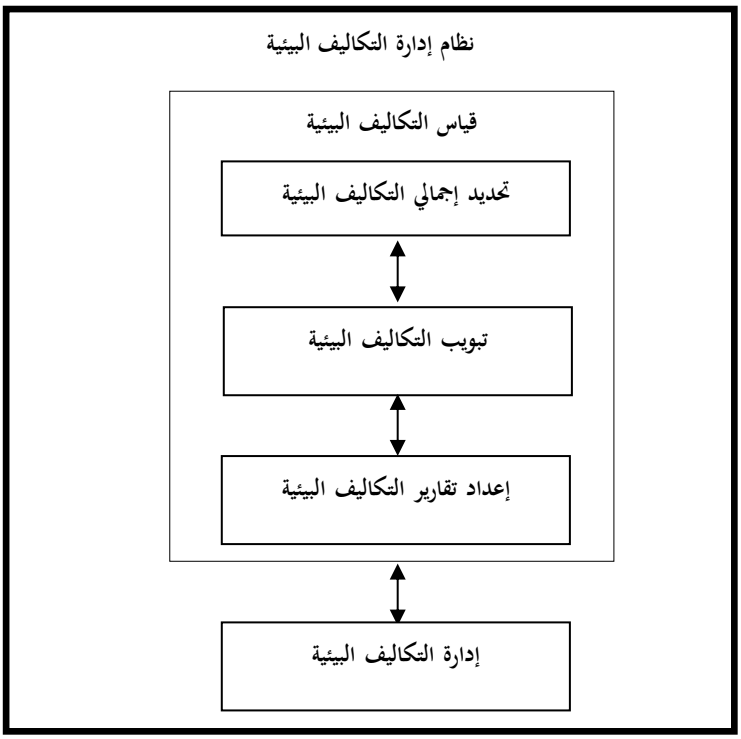
3-1-3. الخصائص الثقافية : إن تطبيق مفهوم إدارة التكاليف البيئية يعكس ثلاثة من أهم القيم الفكرية وتتمثل فيمايلي :

- المشاركة في تحقيق قيم المجتمع،
- تغيير الاطار الفكري الخاص بالتكاليف البيئية،
- وضع القضايا البيئية في الاطار الصحيح.

3-2. مقومات نظام إدارة التكاليف البيئية

يمكن توضيح مقومات نظام إدارة التكاليف البيئية من خلال الشكل الآتي :

الشكل رقم (02): مقومات نظام إدارة التكاليف البيئية



المصدر : حسين محمد عيسى، **نظم إدارة التكاليف البيئية إطار مقترح**، المجلة العربية للاقتصاد التجارة، كلية التجارة، جامعة عين شمس، العدد الثالث، 1999، ص 768.

يتضح من خلال الشكل السابق أن قياس التكاليف البيئية، إعداد تقارير التكاليف البيئية وإدارة التكاليف البيئية تمثل المقومات الأساسية لنظام إدارة التكاليف البيئية يمكن تضيحها كالآتي:

3-2-1. القياس المحاسبي للتكاليف البيئية : إن ظهور القوانين الخاصة بحماية البيئة خاصة مواصفات الايزو ISO 14000 المتعلقة بحماية البيئة والتي تتطلب أن تمارس المؤسسة أنشطة صديقة للبيئة في مختلف العمليات والنشاطات تبرز أهمية قياس التكاليف البيئية التي تتحملها المؤسسة نتيجة التزامها بهذه القوانين البيئي ويمكن توضيحها من خلال الآتي :[24]

- إن قياس التكاليف البيئية يساهم في تقديم المعلومات اللازمة لتخطيط أنشطة المؤسسة وفق أسس واقعية،
- القيام بالمقارنة للمفاضلة بين تكلفة التلوث وتكلفة منع التلوث من داخل المؤسسة، وكذلك المفاضلة بين البدائل المختلفة لتكلفة منع التلوث وذلك باقتناء الأجهزة والمعدات الخاصة بالتحكم في التلوث،
- عدم قياس النفقات المتعلقة بتلوث البيئة يتعارض مع الفروض والمبادئ المحاسبية المتعارف عليها،
- إجراء مقارنة بين التكاليف البيئية والأرباح المحققة من النشاط الرئيسي للمؤسسة،

3-2-2. إعداد تقارير عن التكاليف البيئية : يمتد نظام الادارة البيئية ليشمل ما هو أعمق من مجرد قياس التكلفة البيئية وتبويبها وإنما تتطلب دراسة التكاليف البيئية ضرورة إعداد نظم تقارير عن التكاليف البيئية، وفهم ودراسة وتحليل القرارات الادارية التي تنتج عنها التكاليف البيئية. [25]

وتتمثل أهمية اعداد التقارير التي تفصح عن التكاليف البيئية فيمايلي : [26]

- تلبية احتياجات مستخدمي التقارير والقوائم المالية من المعلومات المتعلقة بالالتزامات البيئية للمؤسسة، في ظل تعدد هؤلاء المستخدمين وتباين المعلومات والبيانات اللازمة لهم،
- دعم ثقة واحترام المجتمع والأفراد في المؤسسات ومن ثم زيادة الاقبال على منتجاتها والتوسع في إستثماراتها،

3-2-3. إدارة التكاليف البيئية : تهدف عمليات قياس التكاليف البيئية وإعداد التقارير الخاصة بها إلى تطبيق أساليب إدارة التكلفة البيئية فالملاحظ أنه من النادر أن يتم تحقيق التكلفة البيئية أو تسجيلها في القسم أو الادارة التي تسببت في هذه التكلفة. [27]

4. واقع نظام ادارة التكاليف البيئية في مؤسسة مناجم الفوسفات تبسة

تم اختيار مؤسسة مناجم الفوسفات نظرا لطبيعة نشاط المؤسسة والذي يعتمد على التنقيب وما يتبعه من عمليات حفر وتفجير واستخراج وتحويل فإن المحيط البيئي الذي تعمل فيه المؤسسة يتأثر سلبيا وبشكل مباشر بالمخلفات الناتجة عن نشاطها، وإدراكا من المؤسسة بأهمية الحفاظ على البيئة ومن أجل تجسيد رسالتها تجاه التنمية المستدامة فإنها لجأت الى الحصول على شهادة الايزو 14000.

4-1. نظام الادارة البيئية في مؤسسة مناجم الفوسفات

بات من الواضح أن نشاطات المؤسسة تتضمن آثارا بيئية وإجتماعية يتطلب منها أخذ الإجراءات اللازمة للحد منها وإلا ستشكل هذه الأخطار إختلالات بيئية يصعب التحكم فيها ولهذه الأسباب وتجسيدا للتنمية المستدامة لجأت إلى تطبيق متطلبات نظام الإدارة البيئية ISO14001 مع نهاية 2005 وبداية 2006 وبعد المراجعة النهائية من طرف مكتب التسجيل التابع للهيئة الفرنسية المانحة للشهادة تحصلت على شهادة المطابقة لمواصفات الايزو 14000 في ماي 2007. وقد قامت في سبيل ذلك باتباع جملة من الخطوات والمتطلبات وتتمثل في الآتي :

- يتمثل شعار المؤسسة في الآتي : "من الطبيعة نستخرج مواردنا ولها علينا حق الاحترام والمحافظة" وتلتزم المؤسسة من خلال هذه السياسة بالالتزام بالاجراءات والتشريعات القانونية الخاصة بحماية البيئة والمجتمع ومن هذه القوانين عدم تجاوز نسبة التلوث الجوي المحددة ب 50 مل غرام في المتر المكعب،
- تخصص المؤسسة فرعا متعلقا بالجودة والبيئة وفقا لمتطلبات الايزو وتكامله مع المنظومة الادارية للمؤسسة،
- تعمل المؤسسة على تحليل الجوانب والآثار البيئية الخاصة بمنتجاتها ونشاطاتها وذلك لمنع حدوث التلوث،
- تقوم المؤسسة بعمل وصفي لجميع الأخطار والمشاكل البيئية التي يمكن تتسبب فيها أنشطتها ومنتجاتها ومن ثم العمل على تخفيض هذه الآثار من خلال تخصيص مبالغ مالية لمعالجتها،
- تضع المؤسسة هيكل تنظيمي يتماشى ومعايير نظام الادارة البيئية ويضمن بأن كافة العاملين على علم بمسؤولياتهم تجاه البيئة،
- تعتمد المؤسسة إجراءات معززة بنظام وقاية وإستعداد للطوارئ لمنع أوتخفيض تأثير منتجاتها على البيئة،
- تعمل المؤسسة على وصف العناصر الاساسية لنظام الادارة البيئية في شكل بيانات ومعلومات والاحتفاظ بها وإظهارها كلما دعت الحاجة إلى ذلك.

4-2. ادارة التكاليف البيئية في المؤسسة

من خلال توجيه مجموعة من الأسئلة لمسؤولي قسم الجودة والبيئة وكذلك مسؤولي قسم المحاسبة والمالية بخصوص الافصاح عن التكاليف البيئية ومن خلال متابعة القوائم المالية المنشورة لمؤسسة مناجم الفوسفات تبين مايلي :

- لا يتم الافصاح عن التكاليف البيئية سواء في صلب القوائم المالية أو في الايضاحات المتممة أو التقارير المرفقة عن أي نوع من المعلومات أو البيانات المتعلقة بالأداء البيئي،
- تكتفي المؤسسة بالخضوع إلى القوانين والعقوبات الجبائية فيما يخص الآثار البيئية لمنتجاتها،

- لا تخضع المؤسسة لنظام محاسبي يمكن من خلاله تتبع وتحليل وقياس هذه التكاليف أي أن المؤسسة تقتصر على المحاسبة التقليدية التي تتجاهل قياس التكاليف البيئية والافصاح عنها في القوائم المالية،

من خلال ما سبق يمكن القول أن مؤسسة مناجم الفوسفات تولي اهتمام للجوانب البيئية من خلال إتخاذ إجراءات إدارية وتنظيمية وعملياتية تلتزم من خلالها بالحد من التلوث البيئي عن طريق تقليل الانبعاثات والمخلفات الناتجة عن نشاطاتها الانتاجية، إضافة إلى التحسين المستمر إلا أن الافصاح عن الجوانب والتكاليف والالتزامات البيئية في القوائم المالية والتقارير المالية لم يرق به إلى المستوى المطلوب.

الخاتمة

يؤدي نظام إدارة التكاليف البيئية إلى توسيع نطاق القياس ليشمل قياس التكاليف والالتزامات البيئية في إطار نظام الادارة البيئية في المؤسسة هذا الأخير الذي يعكس المسؤولية البيئية للمؤسسة ومدى إلتزامها بالقوانين والتشريعات البيئية وهذا الالتزام ينتج عنه تكاليف بيئية يتم قياسها والافصاح عنها من خلال نظام محاسبي بيئي تحكمه معايير محاسبية تتناسب والنواحي البيئية.

نتائج الدراسة

- يساهم نظام الادارة البيئية في تطوير نظام محاسبي يساهم في قياس الآثار البيئية لنشاطات ومنتجات المؤسسة والافصاح عنها في شكل معلومات بيئية موثوق بها.
- تتمثل التكاليف البيئية في كافة عناصر التكاليف الخاصة بتخفيض الفاقد في الخدمات والطاقة والموارد الاقتصادية المتاحة فضلا عن تكلفة إعادة تدوير المخلفات وتكلفة المنتجات الصديقة للبيئة.
- أن وجود نظام لادارة التكاليف البيئية يساعد على تزويد الادارة والجهات الرقابية بتقارير ومعلومات تبين حجم الأضرار والمساهمات البيئية للمؤسسة.
- تعتبر محاسبة التكاليف البيئية أحد أدوات الادارة البيئية التي تساعد في توفير المعلومات البيئية اللازمة لاتخاذ القرارات السليمة بيئيا.
- يمتد نظام الادارة البيئية ليشمل ما هو أعمق من مجرد قياس التكلفة البيئية وتبويبها وإنما تتطلب دراسة التكاليف البيئية ضرورة إعداد نظم تقارير عن التكاليف البيئية.
- أن عملية قياس التكاليف البيئية والافصاح عنها في التقارير والقوائم من أهم المقومات الرئيسية لنظام ادارة التكاليف البيئية.

- أن مؤسسة ماجم الفوسفات تبسة تولي إهتماما للقوانين والتشريعات البيئية من خلال تبني نظام للادارة البيئة سنة 2007.
- لا تخضع المؤسسة لنظام محاسبي يمكن من خلاله تتبع وتحليل وقياس هذه التكاليف أي أن المؤسسة تقتصر على المحاسبة التقليدية التي تتجاهل قياس التكاليف البيئية والافصاح عنها في القوائم المالية.
- أن الافصاح عن الجوانب والتكاليف والالتزامات البيئية في القوائم المالية والتقارير المالية لم يرق به إلى المستوى المطلوب.
- تكتفي المؤسسة محل الدراسة بالخضوع إلى القوانين والعقوبات الجبائية فيما يخص الآثار البيئية لمنتجاتها.

التوصيات:

من خلال ما سبق تم التوصل إلى جملة من الاقتراحات تتمثل في الآتي:

- الاهتمام بالافصاح عن المعلومات المحاسبية البيئية للتعبير عن مدى التزام المؤسسة بالتشريعات والقوانين البيئية.
- ضرورة تضمين البيانات والمعلومات المتعلقة بتأثير انشطة ومنتجات المؤسسة في القوائم المالية أو في القوائم الاضافية الملحقة للقوائم المالية.
- ضرورة الالتزام بالمعايير المحاسبية التي تلزم المؤسسة بعملية القياس والافصاح عن التكاليف البيئية في التقارير المالية.
- ضرورة الفصل بين الأنشطة الاقتصادية للمؤسسة والأنشطة البيئية والافصاح عنها حتى يؤدي ذلك إلى تحسين القرارات المتخذة من قبل الادارة.

قائمة المراجع

[1] - عبد الرحيم علام، **مقدمة في نظم الإدارة البيئية**، المنظمة العربية للتنمية الإدارية، مصر، 2005، ص: 3.

[2] – موسى عبد الناصر، رحمان أمال، "الإدارة البيئية وآليات تفعيلها في المؤسسة الصناعية"، **مجلة أبحاث اقتصادية وإدارية**، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة بسكرة، العدد الرابع،2008، ص: 68.

[3] – يوسف حجيم الطائي وآخرون ، **نظم إدارة الجودة في المنظمات الإنتاجية والخدمية**، دار اليازوري، عمان، 2009، ص:371.

[4] – محفوظ أحمد جودة، **إدارة الجودة الشاملة:مفاهيم وتطبيقات**، دار وائل للنشر، عمان، الطبعة الأولى، 2004، ص ص:318-319.

[5] – بن عمارة منصور، سلامة سارة، "الادارة البيئية كمدخل لتحقيق التنمية المستدامة في المؤسسة الاقتصادية الجزائرية الواقع والآفاق"، **الملتقى الدولي الثالث حول متطلبات تأهيل الاقتصاد الجزائري لتحقيق أهداف التنمية المستدامة**، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، جامعة تبسة، 6-7 نوفمبر2013 ، ص: 10.

[6]. Paolo Baracchini, **Guide à la mise en place du management environnemental en entreprise selon ISO 14001**, 3édition Presses Polytechniques et Universitaires Romandes, 2007, P: 11

[7] – سوزان عبد الغني البياتي، إيثار عبد الهادي آل فيجان، "تقويم مستوى تنفيذ متطلبات نظام الإدارة البيئية ISO 14001 2004"، **مجلة الإدارة والاقتصاد**، العدد 70، 2008، العراق، ص ص:116- 117.

[8] – يوسف حجيم الطائي وآخرون، **مرجع سابق**، 2009، ص:294.

[9] – فتحي أحمد يحي العالم ، **نظام إدارة الجودة الشاملة والمواصفات العالمية:دراسة علمية وتطبيقية**، دار اليازوري، الأردن، 2010، ص ص: 179-188.

[10] – خضير كاظم حمود، **إدارة الجودة وخدمة العملاء**، دار المسيرة، عمان، الطبعة الأولى، 2002، ص: 275.

[11] – محفوظ أحمد جودة، **مرجع سابق**، ص: 320.

[12] – خضير كاظم حمود، **مرجع سابق**، 2002، ص: 275.

[13] – محفوظ أحمد جودة ، **مرجع سابق**، 2004، ص:321.

[14] – محمد عباس بدوي، **المحاسبة عن التأثيرات البيئية والمسؤولية الاجتماعية للمشروع**، دار الجامعة الجديدة للنشر، الاسكندرية، 2000، ص 06.

[15] – عبد الرزاق قاسم الشحادة، القياس المحاسبي لتكاليف الأداء البيئي للشركة السورية وتأثيره على القدرة التنافسية، **مجلة جامعة دمشق للعلوم القانوية والادارية**، جامعة دمشق، المجلد 26، العدد الأول،2010، ص: 283.

[16] – فضيل فارس، حمزة ضويقي، المحاسبة البيئية كآلية لدعم وتحسين الأداء البيئي في ظل المسؤولية الاجتماعية للمؤسسة، **مداخلة مقدمة في الملتقى الدولي الثاني حل الأداء المتميز للمنظمات والحكومات**، جامعة ورقلة، 23/22 نوفمبر 2010، ص: 249.

[17] – فارس جميل حسين الصرفي وآخرون، أهمية التكاليف الافصاح البيئي في ترشيد القرارات الادارية في الشركات الصناعية المساهمة العامة المدرجة في بورصة عمان، **مجلة كلية بغداد للعلوم الاقتصادية**، جامعة الاسراء الخاصة، العدد التاسع والعشرون، عمان، 2012، ص ص: 220-221.

[18]- Bernard christophe, **comptabilité environnementale : les nouveaux enjeux pour l'anditeur comptable**, the certified accountant, issue 19, 2004, p 77.

[19] – الشعباني صالح إبراهيم، أثر استخدام معلومات التكاليف البيئية على الحسابات الاقتصادية (القومية) ودورها في تعزيز عملية التنمية المستدامة، **مجلة بحوث مستقبلية**، العدد الثالث والعشرون، ص: 65.

[20] – ماهر موسى درغام، المحاسبة الادارية البيئية : دليل من فلسطين، **مجلة جامعة الأزهر**، سلسلة العلوم الانسانية ، الجامعة الاسلامية غزة، المجلد 17، العدد 02، 2015، ص: 38.

[21] – منير جمعة القطاطي، **منافع الافصاح عن التكاليف البيئية**، مذكرة مقدمة للحصول على درجة الماجستير في المحاسبة والتمويل، كلية التجارة، الجامعة الاسلامية، غزة ، 2007، ص ص: 34-35.

[22] – مهاوات لعبيدي، **القياس المحاسبي للتكاليف البيئية والافصاح عنها في القوائم المالية لتحسين الأداء البيئي**، أطروحة مقدمة لنيل شهادة الدكتوراه في علوم التسيير، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة محمد خيضر، بسكرة ، غير منشورة، 2015/2014، ص ص: 58-60.

[23] – **نفس المرجع السابق**، ص ص: 53-54.

[24] – مطاوع السعيد السيد مطاوع، المحاسبة عن التكاليف البيئية، **مجلة كلية التجارة**، جامعة الازهر، 2009، ص ص: 128- 129.

[25] – مهاوات لعبيدي ، **مرجع سابق**، ص: 55.

[26] – نوال بن عمارة ، المحاسبة عن الأداء البيئي الآفاق والمعوقات، **مداخلة مقدمة في الملتقى الدولي الثاني حل الأداء المتميز للمنظمات والحكومات**، جامعة ورقلة، 23/22 نوفمبر 2010، ص: 275.

[27] – مهاوات لعبيدي ، **مرجع سابق**، ص: 55.

محاسبة المسؤولية الاجتماعية؛ إشكالية القياس والإفصاح والتطبيق في المؤسسة الاقتصادية

أ. سعيدي زهير
جامعة: العربي بن مهيدي –أم البواقي–
Email : s_zouhir_2000@yahoo.fr

الطالبة: قدور نبيلة
جامعة: أكلي محند أولحاج –البويرة–
Email : worldssmile30@yahoo.fr

ملخص: تهدف هذه الدراسة بشكل أساسي إلى التعرف على مدى تطبيق القياس والإفصاح عن المسؤولية الاجتماعية في واقع المؤسسات الاقتصادية، مع محاولة إبراز أهم المشاكل التي تواجهها عملية القياس عنها وكذا معوقات الإفصاح عنها، وقد توصلت الدراسة إلى جملة من النتائج أهمها أن المحاسبة عن المسؤولية الاجتماعية هي عبارة عن نظام محاسبي يختص في عملية قياس الصفقات أو العمليات التي تحدث فيما بين المؤسسة والبيئة الاجتماعية، ومن ثم الإفصاح عن الآثار التي قدمتها للمجتمع، وأن الهدف الرئيسي لهذا النظام يتمثل في القياس والإفصاح عن التكاليف والمنافع الاجتماعية. كما تم تقديم بعض الاقتراحات أهمها يجب أن يتم الإفصاح عن المسؤولية الاجتماعية في قوائم مالية تعرض الأداء الاجتماعي إلى جانب الأداء الاقتصادي (أي إتباع أسلوب الدمج) وذلك بالنسبة للتكاليف والمنافع التي يمكن قياسها كميا حتى تتم عملية المقابلة بين التكاليف والمنافع الاجتماعية النقدية، أما بالنسبة للبنود التي لا يمكن قياسها كميا فيمكن عرضها إما في القوائم الملحقة أو كملاحظات هامشية.

الكلمات المفتاحية: المسؤولية الاجتماعية، المحاسبة عن المسؤولية الاجتماعية، القياس، الإفصاح المحاسبي.

Résumé :
Cette étude vise principalement à déterminer l'étendue de l'application de la mesure et la divulgation de la responsabilité sociale dans la réalité des entreprises économiques, avec une tentative de mettre en évidence les problèmes les plus importants auxquels est confronté le processus de mesure sur elle, ainsi que les obstacles à la divulgation sur elle. L'étude a révélé un certain nombre de résultats, y compris: que la comptabilité de la responsabilité sociale est un système comptable qui se spécialise dans la mesure des opérations ou des processus qui se produisent entre l'entreprise et le processus de l'environnement social, puis révèlent les effets fournis par la communauté, et que l'objectif principal de ce système est la mesure et la divulgation des coûts et avantages sociaux.
A également été présenté quelques suggestions dont: il doit être divulguée la responsabilité sociale dans les états financiers présentés la performance sociale ainsi que les performances économiques (suivant la méthode de fusion) en ce qui concerne les coûts et les avantages qui peuvent être quantifiés jusqu'à ce que la rencontre entre les coûts sociaux et les avantages du processus monétaire, mais pour les articles qui ne peuvent être quantifiés peut être soit affiché dans les listes ci-jointes ou marginales comme les notes.
Mots-clés: responsabilité sociale, comptabilité pour la responsabilité sociale, la mesure, la divulgation comptable.

مقدمة:

من المعروف أن أية مؤسسة اقتصادية تنشأ تهدف إلى تعظيم الأرباح وتعظيم مواردها من أجل ضمان استمرارها، ولكن هذا أصبح غير كاف في وقتنا الحالي لأن المؤسسات الاقتصادية أصبحت تواجه تحديات كبيرة، فهي تمارس عملها في بيئة جد معقدة وسريعة التغير اقتصاديا وسياسيا واجتماعيا وتقنيا، بالإضافة إلى زيادة الوعي لدى أفراد المجتمع بحيث أصبح من غير المقبول لأي مؤسسة كانت الوقوف عند الأهداف الاقتصادية لها دون تحقيق أهدافها الاجتماعية، لأن انجاز الأعمال باستخدام الموارد الاقتصادية للمجتمع يحتم عليها ضرورة تحمل مسؤولياتها الاجتماعية وتقييم أداءها الاجتماعي بصورة مستقلة عن أداءها المالي، وعليه فتعظيم الأرباح لم يعد الهدف الوحيد للمؤسسات الاقتصادية بل تعدى ذلك إلى الالتزام بتنفيذ مسؤولياتها الاجتماعية تجاه المجتمع الذي تعمل فيه، مما أدى إلى ظهور ما يسمى بالمحاسبة عن المسؤولية الاجتماعية والتي تستخدم كأداة لتقييم الأداء الاجتماعي لتلك المؤسسات.

وعلى ضوء ما سبق وبالرغم من الاهتمام الواسع بالمحاسبة عن المسؤولية الاجتماعية إلا أنه لا يزال من الصعب تقييم تأثير مؤسسة من المؤسسات على المجتمع، ناهيك عن قياسه بوضع معايير لذلك، فمجموعات أصحاب المصلحة تصمم أدوات للتقييم وفقا للمعايير، والمنظمات المهنية تجري مراجعات اجتماعية، والحكومات تضع تشريعات تلزم بإعداد التقارير الاجتماعية، وهيئات التصنيف تصنف المؤسسات في مراتب، والمؤسسات نفسها تنشر عددا متزايدا من التقارير عن أدائها الاجتماعي، ورغم هذه الجهود الكثيرة، فأصحاب المصالح غير راضين عن التقارير، ويطالبون بالمزيد من المعلومات عن تأثير المؤسسات على المجتمع وكيفية توفيقها بين هذا التأثير واحتياجات المجتمع.

ومن هنا يمكن صياغة إشكالية بحثنا على النحو التالي:

ما مدى تطبيق القياس والإفصاح عن المسؤولية الاجتماعية، وما هي المشاكل التي تواجه القياس والإفصاح عنها؟

ويتفرع السؤال الرئيسي إلى الأسئلة الفرعية التالية:

- ما المقصود بالمحاسبة عن المسؤولية الاجتماعية؟
- هل يمكن قياس كل من تكاليف المسؤولية الاجتماعية والعوائد المترتبة عنها وما هي المشاكل التي تواجه العملية؟

فرضية الدراسة: تتمحور الفرضية الرئيسية للدراسة في ما يلي:

تتوافر لدى المؤسسات الاقتصادية مقومات تطبيق المحاسبة عن المسؤولية الاجتماعية، وما ينعكس على محدودية القياس والإفصاح عنها في القوائم المالية للمؤسسات الاقتصادية.

أهداف الدراسة: تهدف هذه الدراسة بشكل أساسي إلى:

- محاولة إعطاء مختلف التعاريف المقدمة للمسؤولية الاجتماعية، مع تبيان أنواعها وأهميتها؛
- إلقاء الضوء على المحاسبة عن المسؤولية الاجتماعية والوقوف عند أهم عناصرها؛
- التعرف على أساليب الإفصاح عن معلومات المسؤولية الاجتماعية في التقارير التي تعدها المؤسسات ومشاكلها؛

أهمية الدراسة: تنبع أهمية الموضوع من خلال ما تحضى به قضية المسؤولية الاجتماعية من اهتمام كبير من طرف المفكرين وواضعي السياسات الاقتصادية، على اعتبارها من التحديات الهامة لإدارة المؤسسات لأنها ترتبط بعلاقات ومتغيرات

متعددة سواء داخل المؤسسة أو خارجها. وأيضا تركيز الاهتمام في المجتمعات المتقدمة على المحاسبة عن المسؤولية الاجتماعية لاسيما في ظل اشتداد المنافسة في البيئة المعاصرة، وذلك لإدراك المؤسسات لأهمية تحقيق التوازن بين أهدافها الاقتصادية والاجتماعية الذي يمثل عاملا أساسيا في نموها وبقاءها على المدى الطويل.

منهج الدراسة: من أجل الإلمام والإحاطة بمختلف جوانب موضوع الدراسة وللإجابة على الإشكالية المطروحة تم الاعتماد على المنهج الوصفي التحليلي، وهذا ما فرضته طبيعة الموضوع محل الدراسة.

تنظيم الدراسة: للإجابة على الإشكالية المطروحة واختبار صحة الفرضيات تم تقسيم البحث إلى النقاط الموالية:

أولا: الإطار النظري للمسؤولية الاجتماعية للمؤسسة الاقتصادية؛

ثانيا: محاسبة المسؤولية الاجتماعية وطرق قياسها؛

ثالثا: كيفية الإفصاح عن محاسبة المسؤولية الاجتماعية؛

رابعا: مشاكل المحاسبة عن المسؤولية الاجتماعية ومعوقات الإفصاح عنها.

أولا: الإطار النظري للمسؤولية الاجتماعية للمؤسسة الاقتصادية:

هذا المحور سيعنى بالوقوف على مفهوم المسؤولية الاجتماعية، والتحديات التي أدت إلى بروزها، ومن ثم التعرف على أنواعها وأهميتها، وفي الأخير التعرف على مبادئها وأبعادها.

1. مفهوم المسؤولية الاجتماعية والتحديات التي أدت إلى بروزها

1.1 مفهوم المسؤولية الاجتماعية: وردت العديد من التعاريف للمسؤولية الاجتماعية من بينها:

- **التعريف الأول:** عرف البنك الدولي المسؤولية الاجتماعية على أنها: "التزام أصحاب النشاطات التجارية بالمساهمة في التنمية المستدامة، من خلال العمل مع موظفين وعائلاتهم، والمجتمع المحلي والمجتمع ككل، لتحسين مستوى معيشة الناس، بأسلوب يخدم التجارة، ويخدم التنمية في آن واحد".[1]
- **التعريف الثاني:** الاتحاد الأوروبي من جهته عرفها على أنها عبارة عن: "مفهوم تقوم المؤسسات بمقتضاه بتضمين اعتبارات اجتماعية وبيئية في أعمالهم، وفي تفاعلها مع أصحاب المصالح على نحو تطوعي".[2]
- **التعريف الثالث:** وعرفها أيضا مجلس الأعمال العالمي للتنمية المستدامة بأنها: "الالتزام المستمر من قبل مؤسسات الأعمال بالتصرف أخلاقيا والمساهمة في تحقيق التنمية الاقتصادية والعمل على تحسين نوعية الظروف المعيشية للقوى العاملة وعائلاتهم، إضافة إلى المجتمع المحلى والمجتمع ككل".[3]

وبناءا على ما سبق يمكن تعريف المسؤولية الاجتماعية بصورة شاملة بأنها عبارة عن التزام أخلاقي بين المؤسسة والمجتمع، تسعى من خلاله (المؤسسة) إلى تقوية الروابط بينها وبين المجتمع، بما من شأنه تعزيز مكانتها في أذهان الزبائن والمجتمع بشكل عام، والذي ينعكس بدوره على نجاحها وتحسين وتطوير أدائها في المستقبل.

2.1 التحديات التي أدت إلى بروز مفهوم المسؤولية الاجتماعية للمؤسسات: لقد أشارت العديد من الدراسات إلى أن بروز وتنامي مفهوم المسؤولية الاجتماعية جاء نتيجة العديد من التحديات كان من أهمها:[4]

- **العولمة:** وتعد من أهم القوى الدافعة لتبني المنظمات لمفهوم المسؤولية الاجتماعية، حيث أضحت العديد من الشركات متعددة الجنسية ترفع شعار المسؤولية الاجتماعية، وأصبحت تركز في حملاتها الترويجية على أنها تهتم بحقوق الإنسان، وأنها تلتزم بتوفير ظروف عمل آمنة للعاملين، وبأنها لا تسمح بتشغيل الأطفال، كما أنها تهتم بقضايا البيئة والحفاظ على الموارد الطبيعية.
- **تزايد الضغوط الحكومية والشعبية:** من خلال التشريعات التي تنادي بضرورة حماية المستهلك والعاملين والبيئة، الأمر الذي قد يكلف المنظمة أموالا طائلة إذا ما رغبت في الالتزام بتلك التشريعات، وبخلاف ذلك قد تتعرض للمقاطعة والخروج من السوق بشكل عام.
- **التطورات التكنولوجية المتسارعة** :والتي صاحبتها تحديات عديدة أمام منظمات الأعمال فرضت عليها ضرورة الالتزام بتطوير المنتجات، وتطوير مهارات العاملين، وضرورة الاهتمام بالتغيرات في أذواق المستهلكين وتنمية مهارات متخذي القرار، خاصة في ظل التحول من الاقتصاد الصناعي إلى اقتصاد قائم على المعلومات والمعرفة، وزيادة الاهتمام برأس المال البشري بدرجة أكبر من رأس المال المادي، وبالتالي نجد أنه مع تغير بيئة العمل العالمية، فإن متطلبات النجاح والمنافسة تغيرت أيضا،إذ أصبح لزاما على منظمات الأعمال أن تضاعف جهودها وأن تسعى نحو بناء علاقات إستراتيجية أكثر عمقا مع المستهلكين والعاملين وشركاء العمل ودعاة حماية البيئة والمجتمعات المحلية والمستثمرين، حتى تتمكن من المنافسة والبقاء في السوق.

2. أنواع وأهمية المسؤولية الاجتماعية

1.2 أنواع المسؤولية الاجتماعية: يمكن لإدارة المؤسسات أن تتبنى المسؤولية الاجتماعية لكي تعزز علاقاتها مع مختلف فئات المجتمع وما يتماشى مع القدرات المتاحة لها، وبشكل عام هناك نوعين من المسؤولية الاجتماعية يمكن للمؤسسات أن تمارسها وفقا لقدراتها وإمكانياتها المادية وهي:[5]

- **مسؤولية اجتماعية (ذات بعد داخلي):** وتتمثل في مسؤولية المؤسسة اتجاه العاملين والتي تتجسد أساسا في:

– إسهام المؤسسة في تطوير العاملين وتحسين حياتهم على جميع المستويات وذلك من خلال الأجور والرواتب المناسبة أو ساعات العمل، مشاركة العاملين في صناعة القرارات المهمة؛

– توفير السكن والنقل للعاملين وكذا أماكن العبادة؛

- **مسؤولية اجتماعية خارجية (ذات بعد خارجي):** وتتمثل في الدور الاجتماعي الذي تتبناه المؤسسة اتجاه مختلف أصحاب المصالح في المجتمع وهذا النوع من المسؤولية تمارسه المؤسسة استنادا إلى قدراتها ومحدودية هذه القدرات والإمكانيات، ويتجسد هذا النوع من المسؤولية بالأنشطة التالية:

– المساهمة في بناء المساجد وتقديم مساعدات مادية للأسر الفقيرة؛

– دعم المشروعات العلمية أو تنظيم برامج تدريبية في المعلوماتية مثلا؛

– دعم الجمعيات الخيرية (كجمعيات مرضى السرطان) وتنظيم برامج تدريبية في التثقيف البيئي.

2.2 أهمية المسؤولية الاجتماعية: هناك وجهات نظر متعارضة حول تبني الشركات لمزيد من الدور الاجتماعي، وعلى العموم هناك اتفاق عام بكون المسؤولية الاجتماعية بحدود معينة تمثل عملية مهمة ومفيدة للمؤسسات في علاقاتها مع

مجتمعاتها لمواجهة الانتقادات والضغوط: المفروضة عليها، ومن شأن الوفاء بالمسؤولية الاجتماعية تحقيق عدة مزايا بالنسبة للمجتمع والدولة والمؤسسة وأهمها ما يلي:(6)

- **بالنسبة للمؤسسة:** وتتمثل في

– تحسين صورة المؤسسة في المجتمع وخاصة لدى العملاء والعمال وخاصة إذا اعتبرنا أن المسؤولية تمثل مبادرات طوعية للمؤسسة اتجاه أطراف مباشرة أو غير مباشرة من وجود المؤسسة؛

– من شأن الالتزام بالمسؤولية الاجتماعية للمؤسسة تحسين مناخ العمل، كما تؤدي إلى بعث روح التعاون والترابط بين مختلف الأطراف؛

– تمثل المسؤولية الاجتماعية تجاوبا فعالا مع التغيرات الحاصلة في حاجات المجتمع، كما أن هناك فوائد أخرى تتمثل في المردود المادي والأداء المتطور من جراء تبني هذه المسؤولية.

- **بالنسبة للمجتمع:** وأهمها

– الاستقرار الاجتماعي نتيجة لتوفر نوع من العدالة وسيادة مبدأ تكافؤ الفرص وهو جوهر المسؤولية الاجتماعية للمؤسسة، وتحسين نوعية الخدمات المقدمة للمجتمع؛

– ازدياد الوعي بأهمية الاندماج التام بين المؤسسات ومختلف الفئات ذات المصالح؛

– الارتقاء بالتنمية انطلاقا من زيادة تثقيف والوعي الاجتماعي على مستوى الأفراد وهذا يساهم بالاستقرار السياسي والشعور بالعدالة الاجتماعية.

- **بالنسبة للدولة:**

– تخفيف الأعباء التي تتحملها الدولة في سبيل أداء مهامها وخدماتها الصحية والتعليمية والثقافية والاجتماعية الأخرى؛

– يؤدي الالتزام بالمسؤولية البيئية إلى تعظيم عوائد الدولة بسبب وعي المؤسسات بأهمية المساهمة العادلة والصحيحة في تحمل التكاليف الاجتماعية؛

– المساهمة في التطور التكنولوجي والقضاء على البطالة وغيرها من الآلات التي تجد الدولة الحديثة نفسها غير قادرة على القيام بأعبائها جميعا بعيدا عن تحمل المؤسسات الاقتصادية الخاصة دورها في هذا الإطار.

3. مبادئ وأبعاد المسؤولية الاجتماعية

1.3 مبادئ المسؤولية الاجتماعية: تقوم المسؤولية الاجتماعية لمنظمات الأعمال على تسع مبادئ أساسية يمكن تلخيصها في الآتي:(7)

- **الحماية وإعادة الإصلاح البيئي:** بفضل تقديم المنظمة لمنتجات وخدمات وممارسة العمليات والأنشطة اليومية التي تراعي البيئة، مع الترويج للتنمية المستدامة.
- **القيم والأخلاقيات:** حيث يقع على عاتق منظمات الأعمال تطوير وتطبيق المواصفات والممارسات الأخلاقية المتعلقة مع أصحاب المصلحة.
- **المساءلة والمحاسبة:** الكشف عن البيات وتقديم المعلومات الضرورية لطالبيها من أصحاب المصلحة في أي وقت يحتاجوا لاتخاذ القرارات.

- **الأداء المالي والنتائج**: تعويض المساهمين بالأرباح والعوائد، مع المحافظة على الأصول والممتلكات، وتعزيز النمو على المدى الطويل.
- **مواصفات موقع العمل**: اعتبار العاملين شركاء قيمين في العمل، من خلال احترام حقوقهم وتوفير بيئة عمل آمنة وصديقة وخالية من المضايقات.
- **المنتجات والخدمات ذات الجودة**: الاستجابة لحاجيات وحقوق الزبائن بتوفير منتجات وخدمات ذات قيمة وجودة عالية.
- **الارتباط المجتمعي**: تعميق العلاقات مع المجتمع، والتعاون والمشاركة لجعله المكان الأفضل للحياة وممارسات الأعمال.

2.3 أبعاد المسؤولية الاجتماعية للمؤسسات: سعى العديد من الكتاب والباحثين إلى محاولة تحديد أبعاد المسؤولية الاجتماعية من وجهات نظر مختلفة، ووضعوا لها مسميات متباينة، حيث أشار كل من (*Pride et Ferrell*) إلى أن أبعاد المسؤولية الاجتماعية تتمثل في:[8]

- **المسؤولية الإنسانية**: أي أن تكون المنظمة صالحة وتعمل على الإسهام في تنمية وتطوير المجتمع وتحسين نوعية الحياة.
- **المسؤولية الأخلاقية**: بمعنى أن تكون المنظمة مبنية على أسس أخلاقية، وأن تلتزم بالأعمال الصحيحة، وأن تمتنع عن إيذاء الآخرين.
- **المسؤولية القانونية** :أي التزام المنظمة بإطاعة القوانين، واكتساب ثقة الآخرين من خلال التزاماتها بتنفيذ الأعمال الشرعية وعدم القيام بالأعمال المخلة بالقانون.
- **المسؤولية الاقتصادية**: بأن تكون المنظمة نافعة ومجدية اقتصاديا، وأن تحاول جاهدة توفير الأمان للآخرين.

وشمولية محتوى المسؤولية الاجتماعية جعلت الباحث كارول (*Archie Carroll*) يشير إليها بأربعة أبعاد هي:

الشكل رقم (01): هرم كارول (*Carroll*) لأبعاد المسؤولية الاجتماعية

المصدر: بوبكر محمد الحسن، **"دور المسؤولية الاجتماعية في تحسين أداء المنظمة –دراسة حالة لمؤسسة نفطال وحدة باتنة–"** مذكرة الماستر، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة محمد خيضر، بسكرة، 2014، ص14.

فإن استناد أي بعد على بعد آخر يمثل حالة واقعية، واستنادا إلى ذلك تكون مسؤولية المؤسسة الاجتماعية الشاملة هي حاصل مجموع العناصر الأربعة، والتي أوردها *Carroll* بشكل معادلة التالية:

المسؤولية الاجتماعية الشاملة = المسؤولية الخيرية + المسؤولية الأخلاقية + المسؤولية القانونية + المسؤولية الاقتصادية

ثانيا: محاسبة المسؤولية الاجتماعية وطرق قياسها

في هذا المحور سيتم التطرق إلى كل من مفهوم وأهداف وعناصر ومجالات المحاسبة عن المسؤولية الاجتماعية، بالإضافة إلى طرق قياسها.

1. مفهوم وأهداف محاسبة المسؤولية الاجتماعية

1.1 مفهوم محاسبة المسؤولية الاجتماعية: وردت العديد من التعاريف لمحاسبة المسؤولية الاجتماعية من أهمها نذكر:

عرفت محاسبة المسؤولية الاجتماعية على أنها: "مجموعة الأنشطة التي تختص بقياس وتحليل الأداء الاجتماعي للمؤسسات، وتوصيل تلك المعلومات للفئات والطوائف المختصة وذلك بغرض مساعدتهم في اتخاذ القرارات وتقييم الأداء الاجتماعي لتلك المؤسسات".[9] كما عرفت على أنها: "فرع من فروع المحاسبة، يختص بتحليل وقياس العمليات المتعلقة بقيام المؤسسة بمواجهة مسؤولياتها الاجتماعية، سواء كانت هذه المسؤوليات تطوعية أو إلزامية وقياس تكلفة البرامج والأنشطة الاجتماعية التي تم القيام بها، بالإضافة إلى قياس المنافع الاقتصادية الناجمة عنها لصالح المؤسسة، وإظهار نتيجة القياس في التقارير المحاسبية التقليدية والمقترحة بصفة دورية، بما يساعد جهات عديدة– داخلية وخارجية – في اتخاذ القرارات المناسبة".[10]

وإجمالا لما سبق يمكن أن نعرف محاسبة المسؤولية الاجتماعية بأنها عبارة عن منهج محاسبي، له قواعده وأسسه وإجراءاته الخاصة بقياس وتوصيل المعلومات المترتبة على قيام الإدارة التنفيذية بمسؤولياتها الاجتماعية اتجاه مختلف الفئات المستفيدة داخل المجتمع من مساهمين وعملاء وموظفين ومجتمع وغيرهم، بشكل يمكن من تقييم الأداء الاجتماعي للمنظمة وبالتالي الأداء الكلي.

2.1 أهداف محاسبة المسؤولية الاجتماعية: يمكن القول بشكل عام أن أهداف محاسبة المسؤولية الاجتماعية تتمثل بالآتي:[12]

– تحديد وقياس صافي المساهمة الاجتماعية للمؤسسة التي لا تشتمل فقط على عناصر التكاليف والمنافع الخاصة والداخلية للمؤسسة، وإنما أيضا تتضمن عناصر التكاليف والمنافع الخارجية الاجتماعية والتي لها تأثير على فئات المجتمع، وينبع هذا الدور من قصور المحاسبة التقليدية في مجال قياس الأداء الاجتماعي للمؤسسات، ويرتبط هذا الهدف بوظيفة القياس المحاسبي؛

– تقييم الأداء الاجتماعي للمؤسسة وذلك من خلال تحديد ما إذا كانت إستراتيجية المؤسسة وأهدافها تتمشى مع الأولويات الاجتماعية من جهة، ومع طموح المؤسسة للأفراد بتحقيق نسبة معقولة من الأرباح من جهة أخرى، وتمثل

العلاقة بين أداء المؤسسات الاقتصادية والرفاهية الاجتماعية العنصر الجوهري لهذا الهدف من أهداف المحاسبة الاجتماعية ويرتبط هذا الهدف أيضا بوظيفة القياس المحاسبي؛

– الإفصاح عن الأنشطة التي تقوم بها المؤسسة والتي لها آثار اجتماعية كأثر قرارات المؤسسة على تعليم وصحة العاملين وعلى تلوث البيئة وعلى استهلاك الموارد، ويظهر هذا الهدف ضرورة توفير البيانات الملائمة عن الأداء الاجتماعي للمؤسسة ومدى مساهمتها في تحقيق الأهداف الاجتماعية، وأيضا إيصال هذه البيانات للأطراف المستفيدة الداخلية والخارجية على حد سواء، من أجل ترشيد القرارات الخاصة والعامة المتعلقة بتوجيه الأنشطة الاجتماعية وتحديد النطاق الأمثل لها سواء من وجهة نظر المستخدم أو من وجهة نظر المجتمع، ويرتبط هذا الهدف بوظيفة الاتصال المحاسبي.

2. عناصر ومجالات المحاسبة عن المسؤولية الاجتماعية

1.2 عناصر متعلقة بمحاسبة المسؤولية الاجتماعية: إن ظهور المحاسبة التقليدية كان سببا لظهور بعض المفاهيم المحاسبية والمصطلحات مثل الأصول والخصوم وأنواعها وتعريف الإهتلاك ورأس المال العامل وغيرها من المصطلحات، كذلك ظهور فرع المحاسبة عن المسؤولية الاجتماعية تطلب خلق مجموعة من المفاهيم المحاسبية المستحدثة، والتي تتلاءم وطبيعة هذا الفرع المحاسبي، وأهم هذه المفاهيم نجد:[13]

- **العملية الاجتماعية:** تقوم المحاسبة عن المسؤولية الاجتماعية أساسا على العملية الاجتماعية والتي تماثل ما يعرف بالعملية المالية أو الصفقة التجارية في المحاسبة المالية، ويقصد بالعملية الاجتماعية أنشطة المشاريع التي لها مضمون اجتماعي والتي لا تتم عن طريق قوى السوق المتعارف عليها، فالعملية الاجتماعية هي النشاط الذي تقوم المحاسبة عن المسؤولية الاجتماعية بقياسه وتحديد مدى ملائمة مخرجات ومدخلات العملية الإنتاجية مع الشروط الاجتماعية والبيئية والأخلاقية.
- **التكلفة الاجتماعية**[**]: يقصد بها التضحية أو الضرر الذي يقع عبئه على المجتمع أو على أحد عناصره، سواء كان اقتصاديا أو غير اقتصاديا، وسواء كان داخليا أو خارجيا، ولهذا فإن التكلفة الاجتماعية تتضمن التضحيات التي قدمها المجتمع للمشروع وسدد أو لم يسدد هذا الأخير مقابلها، وكذلك الأضرار التي سببها المشروع للمجتمع دون أن يسدد عنها الأول تعويض، ومن أمثلة التكلفة الاجتماعية الأجور المدفوعة للعاملين والخدمات والتسهيلات العامة المستخدمة، وأضرار البيئة.
- **المنفعة أو العائد الاجتماعي:** يقصد بها أي عائد للمجتمع أو لأحد عناصره، سواء كان اقتصاديا أو غير اقتصاديا، وسواء كان داخليا أو خارجيا، وتتضمن هذه المنافع كل ما قام بتوفيره المشروع للمجتمع وحصل أو لم يحصل على مقابل له أو حصل على مقابل له غير كاف، ومن أمثلتها السلع والخدمات التي وفرها المشروع والمدفوعات للفئات الاجتماعية كالمرتبات والأجور والمدفوعات لموردي السلع والخدمات والضرائب المسددة والتبرعات.
- **الدخل الاجتماعي:** يعبر عن صافي المساهمة الاجتماعية للمشروع ويتم حسابه من خلال المجموع الجبري لصافي الربح المحاسبي وكلا من إجمالي التكاليف والمنافع الاجتماعية.
- **الأطراف المستفيدة:** وهي عبارة عن مجموعة من الأفراد تربطهم علاقة اجتماعية متبادلة مع المشاريع الاقتصادية المحيطة، والتي يفترض أنها تستخدم مخرجات تلك المشاريع، وتتأثر بمخلفاتها.

- **حقوق المجتمع**: وتعني إجمالي مطالبات ورغبات وحقوق الأطراف المستفيدة من المشروع، ومن الملاحظ أن هذه المطالبات قد لا تكون ملزمة في ظل التشريع السائد، ويستخدم قياس حقوق المجتمع كأداة في مجال اتخاذ القرارات الاجتماعية وتقييم الأداء الاجتماعي للمشروعات.
- **صافي الدخل الاجتماعي**: يعبر عن صافي المساهمة الاجتماعية للمؤسسة، ويمثل المنافع الاجتماعية التي تعود على المجتمع خلال فترة ما مطروحا منها التكاليف الاجتماعية التي تتحملها المؤسسة لنفس الفترة، ويمكن التعبير عنها بإحدى المعادلتين:

الإسهام الاجتماعي= العائد الاجتماعي– التكلفة الاجتماعية **و:** **الدخل الاجتماعي= الربح المحاسبي – الإسهام الاجتماعي**

- **صافي الأصل الاجتماعي**: هي كل ما يحيط بالمشروع من موارد طبيعية تندرج ضمنا تحت صفة أنها أصبحت أصلا اجتماعيا للمشروع، وأن الاستنفاذ السلبي لها يعتبر إهتلاكا يخفض من قيمتها، حيث يختلف الإهتلاك للأصول الاجتماعية المحاسبي، فالأول لا يمكن معه إعادة الأصل الاجتماعي من خلال تكوين مجمع اهتلاك له وإنما الضرر الحاصل يكون نهائيا، وطبعا هذا ينطبق على غالبية الموارد الطبيعية، إلا في بعض الحالات التي يمكن التحكم بمخرجات المشروع أو مخلفاته.

2.2 مجالات محاسبة المسؤولية الاجتماعية: في ظل الاعتبارات التي ألزمت المؤسسات الاقتصادية المعاصرة بقبول القيام ببعض الأنشطة ذات المضمون الاجتماعي، ظهرت عدة محاولات تهدف إلى تحديد الأنشطة المرتبطة بالمسؤولية الاجتماعية للمؤسسات الاقتصادية التي ينبغي أن تدخل في دائرة اهتمام المحاسبة، وقد وجدت اتجاهات متباينة في تحديد هذه الأنشطة وتبويبها في مجموعات متجانسة، والاتجاه السائد لتحديد مجالات المسؤولية الاجتماعية للمؤسسات الاقتصادية هو تقسيمها إلى أربعة مجالات هي: (التفاعل مع المجتمع، والمساهمة في تنمية الموارد البشرية، والمساهمة بتنمية الموارد الطبيعية والبيئة، وتحسين نوعية المنتج أو الخدمة)، ويمكن تحديد مجموعات الأنشطة ذات المضمون الاجتماعي التي تقوم بها المؤسسة في الوقت الراهن على النحو الآتي:[14]

1.2.2 الأنشطة ذات العلاقة بالمجتمع: وتتمثل بالأنشطة التي تؤدي إلى تحقيق منافع لكافة أفراد المجتمع لغرض المساهمة بتنمية ورفاهية المجتمع كالأنشطة الخاصة برعاية المعوقين، وتدريب طلبة الجامعات، وتدعيم البرامج التي تحد من الأوبئة والأمراض.

2.2.2 الأنشطة ذات العلاقة بالعاملين: وتتضمن الأنشطة التي توجه تلبية لمتطلبات العاملين بالمنظمة وتحسين أحوالهم بصفة عامة، لذلك فإن هذا المجال يمثل مجالا داخليا، ومن أمثلة هذه الأنشطة توفير الرعاية الصحية للعاملين وتهيئة ظروف للعمل تتصف بالأمن والسلامة.

3.2.2 الأنشطة ذات العلاقة بالبيئة: وتشمل الأنشطة التي تؤدي إلى تخفيف أو منع التدهور البيئي والتي تهدف لحماية الموارد الطبيعية والبيئة المحيطة والمحافظة عليها، ويعتبر الاهتمام بهذا المجال أمرا حيويا ليس فقط لأثره على نوعية الحياة، بل لأثره على ما تتحمله الدول من نفقات للمحافظة على البيئة الطبيعية.

4.2.2 الأنشطة ذات العلاقة بحماية المستهلك: وتشتمل على بالأنشطة المرتبطة بالعلاقات مع العملاء من حيث تحقيق رضائهم على المنتج أو الخدمة والمحافظة على مصالحهم، ومنها على سبيل المثال تعرف المستهلكين بخصائص المنتج وطرق ومجالات استخدامه، ووضع بيانات على عبوة المنتج للتعريف بحدود ومخاطر الاستخدام وتاريخ عدم الصلاحية.

3. القياس المحاسبي للمسؤولية الاجتماعية

من خلال هذا العنصر سيتم التعرض إلى كل من مفهوم ومعايير وأساليب عملية القياس المحاسبي للمسؤولية الاجتماعية، بالإضافة إلى كيفية قياس كل من العوائد والتكاليف الاجتماعية.

1.3 مفهوم عملية القياس المحاسبي للمسؤولية الاجتماعية: عرفت جمعية المحاسبة الأمريكية القياس المحاسبي بأنه قرن الأعداد بأحداث المؤسسة الماضية والحالية والمستقبلية وذلك بناء على ملاحظات ماضية أو حالية واستنادا إلى قواعد محددة[15]، وعليه لما كان الغرض من المحاسبة عن المسؤولية الاجتماعية المساعدة في تقييم مدى تنفيذ المشروع لالتزاماته الاجتماعية، فإن الأمر تطلب إجراء القياس المحاسبي لهذه الصفقات.

2.3 معايير قياس الأداء الاجتماعي: يرى البعض أن المعايير المحاسبية العامة التي وضعتها جمعية المحاسبين الأمريكية عام 1963م ونشرت في عام 1966م، هي أنسب أسلوب وأهم المعايير الاجتماعية المقترحة نجد:[16]

- **معيار الصلاحية:** حيث لابد أن تكون البيانات والمعلومات المحاسبية المتعلقة بالنشاط الاجتماعي وثيقة الصلة والارتباط بالهدف من استخدامه وأن تعكس التقارير الاجتماعية الأثر الاجتماعي للأنشطة المطلوب قياس نتائجها لجميع أصحاب المصلحة والأطراف الاجتماعية المستفيدة بصورة حقيقية تبعث على الثقة وفي الوقت المناسب وبشكل يحقق الأهداف المرجوة من أعداد القوائم الاجتماعية الختامية.
- **معيار الخلو من التميز:** يتبلور مضمون هذا المعيار في ضرورة تحديد الحقائق والتقارير عنها بنزاهة وتجرد وبحيث لا تنطوي على أي تحيز بالتضمين أو استخدام طرق القياس التي يظهر بها التميز واضحا والاعتماد على طريقة موضوعية للقياس المحاسبي سواء للتكاليف أو للعوائد الاجتماعية.
- **معيار التكلفة الاجتماعية التاريخية:** يقابل هذا المعيار (مبدأ التكلفة التاريخية) المتعارف عليه في مجال القياس المحاسبي للنشاط الاقتصادي وبالرغم من تعرضه للنقد الشديد إلا أنه في ظل القياس المحاسبي للأداء الاجتماعي يتوقع أن تزداد أهمية هذا المعيار لما يتحقق عنه قدر ليس بالقليل من الموضوعية والقابلية للمقارنة.
- **معيار العائد الاجتماعي:** ويمكن أن يحل هذا المعيار في مجال المحاسبة الاجتماعية بدلا من (مبدأ تحقيق الإيراد) في مجال المحاسبة المالية، لأنه يتسع ليشمل العوائد الاجتماعية غير القابلة للقياس النقدي المباشر ولا يوجد لها سعر في السوق.
- **معيار مقابلة العوائد الاجتماعية بالتكاليف المسببة لها:** يقابل هذا المعيار (مبدأ مقابلة الإيرادات بالتكاليف) في حالة المحاسبة المالية، يعني مقابلة العوائد الاجتماعية لكل نشاط اجتماعي تحت كل مجال من مجالات المسؤولية الاجتماعية بالتكلفة التي أحدثت هذا العائد ويتسع ليشمل الأساليب المستحدثة في القياس الاجتماعي أو التكاليف الاجتماعية.

3.3 أساليب قياس المسؤولية الاجتماعية: توجد صعوبة في تحديد قيمة نقدية للأضرار التي تصيب المجتمع الناتجة عن ممارسة المؤسسات لنشاطاتها المختلفة، ومن الصعب والنادر أن تتطابق التكاليف الاجتماعية المنفقة من طرف المؤسسات ووجهة نظر الاقتصاد الكلي إلا أن أهم الأساليب المقترحة لقياس التكاليف الاجتماعية نجد:[17]

- **أسلوب تكاليف المنع:** ويسمى هذا الأسلوب بأسلوب منع حدوث الأضرار الاجتماعية، حيث أن التكلفة الاجتماعية هي قيمة الأضرار التي تقع على المجتمع نتيجة قيام المؤسسة بأنشطته الاقتصادية وقد يكون من الصعب تحديد قيمة هذه الأضرار لذلك يجب اللجوء إلى أسلوب بديل لتحديد رقم يقارب التكلفة الاجتماعية الصحيحة وهذا الأسلوب هو حساب تكلفة تجنب الأضرار الاجتماعية (تكاليف المنع).
- **أسلوب تكاليف التصحيح:** ويعتمد هذا الأسلوب على تكاليف إعادة الوضع إلى ما كان عليه (تكاليف التصحيح)، وتمثل تكاليف التصحيح تكاليف أخرى تقريبية بديلة للتكاليف الاجتماعية، والتي تشمل المبالغ التي تقوم المؤسسة بإنفاقها سواء لإعادة بعض موارد المجتمع لحالتها الأصلية تقريبا أو لإنشاء مورد جديد يحل محل المورد الاجتماعي الذي تأثر بالأنشطة الاقتصادية للمؤسسة.

4.3 قياس العوائد (منافع) الاجتماعية: قياس المنافع الاجتماعية يعد المشكلة الجوهرية التي تواجه الإفصاح عن المسؤولية الاجتماعية، حيث أن العديد من هذه المنافع يصعب قياسها نقدا، على سبيل المثال كيف يمكن تقدير المنافع التي يحصل عليها أهالي المدينة نتيجة إزالة التلوث الناتج عن تصريف مياه الصرف الصحي؟ [18]

5.3 قياس التكاليف الاجتماعية: تكمن المشكلة الأساسية التي تواجه المحاسبة إلى أن هناك اختلاف بين وجهة النظر المحاسبية ووجهة النظر الاقتصادية في قياس هذا النوع من التكاليف كالأتي:[19]

- **وجهة النظر المحاسبية:** تعتبر التكلفة الاجتماعية تمثل المبالغ التي تنفقها المؤسسة نتيجة اضطلاعها بمسؤولياتها الاجتماعية بصيغة اختيارية أو إلزامية والتي لا يطالبها نشاطها الاقتصادي بالإضافة إلى عدم حصولها على منفعة أو عائد اقتصادي مقابل هذه التكاليف، نجد أن هذا المفهوم يعتمد التكلفة الفعلية أساسا في القياس.
- **وجهة النظر الاقتصادية:** تعتبر التكلفة الاجتماعية هي قيمة ما يتحمله المجتمع من أضرار نتيجة لممارسة المؤسسة لنشاطها الاقتصادي فهي بذلك تعبر عن قيمة الموارد التي يعني بها المجتمع من اجل إنتاج السلع والخدمات ونجد أن هذا المفهوم يعتمد تكلفة الفرصة البديلة أساسا في القياس.

إن الأخذ بمفهوم التكلفة الفعلية أساسا في قياس التكاليف الاجتماعية من وجهة النظر المحاسبية لا يعبر عن التكاليف الاجتماعية المتمثلة بالأضرار والآثار السلبية التي تلحقها المؤسسة بالبيئة المحيطة بها وبالمجتمع بسبب تلوث البيئة الناتج عن ممارسة المؤسسة لنشاطها الاقتصادي فهي لا تمثل تكاليف اجتماعية وفقا لهذا المفهوم على اعتبار أن المؤسسة لم تدفع مقابلا لهذه الأضرار، وهنا نجد أن المفهوم يعاني من القصور في إيجاد أساس ملائم لقياس التكاليف الاجتماعية. وبالتالي يتضح أن لكل من وجهتي النظر المحاسبية والاقتصادية تكمل إحداهما الأخرى، وبالتالي لا يمكننا الأخذ بوجهة النظر المحاسبية دون وجهة النظر الاقتصادية والعكس صحيح بل يقضي الأمر الأخذ بوجهتي النظر معا لتلافي القصور في كل منهما.

ثالثا: كيفية الإفصاح عن محاسبة المسؤولية الاجتماعية: من خلال هذا المحور سيتم التعرض إلى مفهوم وأهمية الإفصاح المحاسبي عن المسؤولية الاجتماعية، وكذا مختلف أساليب وآليات الإفصاح عن المسؤولية الاجتماعية، بالإضافة إلى بعض النماذج المقترحة للإفصاح عنها في القوائم المالية.

1. مفهوم وأهمية الإفصاح المحاسبي عن المسؤولية الاجتماعية

1.1 مفهوم الإفصاح المحاسبي عن المسؤولية الاجتماعية: قبل التعرض إلى مفهوم الإفصاح المحاسبي عن المسؤولية الاجتماعية لابد من الإشارة أولا إلى مفهوم الإفصاح المحاسبي عموما، وهذا الأخير يعرف من قبل البعض بأنه: "عبارة عن عملية إظهار المعلومات المالية سواء كانت كمية أو وصفية في القوائم المالية غير مضللة وملائمة لمستخدمي القوائم المالية من الأطراف الخارجية والتي ليس لها سلطة الاطلاع على الدفاتر والسجلات للمؤسسة".[20] أما بالنسبة للافصاح عن المسؤولية الاجتماعية فيمكن تعريفه كما يلي:

- **التعريف الأول:** يعرف الإفصاح المحاسبي عن المسؤولية الاجتماعية على أنه: "عبارة عن عرض البيانات والمعلومات المتعلقة بالنشاط الاجتماعي بشكل يمكن من خلاله تقييم الأداء الاجتماعي لمنظمة الأعمال وتقويمه".[21] كما يعرف أيضا على أنه: "الطريقة التي بموجبها تستطيع المؤسسة إعلام المجتمع بأطرافه المختلفة عن نشاطاتها المختلفة ذات المضامين الاجتماعية وتعتبر القوائم المالية أو التقارير الملحقة بها أداة لتحقيق ذلك".[22]

من التعريفين السابقين يمكن الإشارة إلى أن الإفصاح المحاسبي عن المسؤولية الاجتماعية هو قيام المؤسسات بتقديم بيانات دورية إلى المجتمع، تبين من خلالها نتائج أدائها الاجتماعي ومدى كفاءاتها وفاعليتها في استغلال موارد المجتمع.

1.2أهمية الإفصاح المحاسبي عن المسؤولية الاجتماعية: لقد تزايد الاهتمام بالإفصاح عن بيانات الأداء الاجتماعي التي تتحملها المؤسسات، وذلك لأسباب أهمها:[23]

– أسباب تتعلق بتحسين المستوى الإعلامي للتقارير المالية،، فمثلا يساهم الإفصاح عن المسؤولية الاجتماعية في معالجة القصور بشأن قابلية القوائم المالية للمقارنة بين الشركات والمشاريع الاقتصادية، وتضمين القوائم المالية عن الأنشطة الاجتماعية يساهم بشكل أفضل في تقيم أداء المشروع اجتماعياً وتقويمه، لم يقتصر المستثمرون على الجانب الاقتصادي فقط لاتخاذ قرار الاستثمار، بل تعدى ذلك إلى الجوانب والمعايير الأخرى مثل الدينية والسياسية والاجتماعية، وهذا ما نتج عنه ظهور ما يعرف بالمستثمر الأخلاقي، ازدياد ضغط الرأي العام بالنسبة للمشكلات البيئية والاجتماعية التي قد تسببها المؤسسات، مما دفع الحكومات لإصدار القوانين وتحقيق نوع من الإشراف وفرض العقوبات والغرامات على المشروعات المخالفة الأمر الذي أدى إلى حث المشروعات على إعطاء قدر أكبر من الاهتمام ببيانات التكلفة الاجتماعية لتتجنب العقوبات والإجراءات القانونية، التحديد السليم للوعاء الخاضع للضريبة يتم بالمقابلة السليمة بين الإيرادات والتكاليف التي قد تكون غير موضوعية بسبب عدم أخذ التكلفة الاجتماعية بعين الاعتبار؛

– أسباب تتعلق بمسؤولية المحاسب ومهنة المحاسبة؛ منها أن البيانات المتعلقة بالأنشطة الاجتماعية هي ذات طبيعة كمية ومالية تؤثر على أصول المؤسسة ونفقاتها والتزاماتها وهي من طبيعة عمل المحاسب، حيث أن التغير في الفلسفة الاجتماعية التي تميل نحو وجهة النظر بضرورة تحمل المشروع لتكاليف المحافظة على البيئة يؤدي إلى معالجة بيانات الأنشطة الخاصة بالبيئة عن طريق وظيفة المحاسبة في المشروعات.

2. أساليب وآليات الإفصاح المحاسبي عن المسؤولية الاجتماعية

1.2 أساليب الإفصاح المحاسبي عن المسؤولية الاجتماعية: لقيت أساليب الإفصاح عن المعلومات المتعلقة لنشاط الاجتماعي للمؤسسة تشجيعات من طرف المؤسسات وجمعيات المحاسبين الذي يعترفون أن القوائم المالية الحالية غير كافة 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:(24)

- **الاتجاه الأول:** إعداد تقارير وصفية تتضمن شرح للمساهمات الاجتماعية للمؤسسة 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 المؤسسات الأخرى.
- **الاتجاه الثاني:** التقارير التي تفصح عن التكاليف الاجتماعية، ويتحدد الإفصاح في هذا النوع من التقارير للتكاليف الاجتماعية 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 الاجتماعية، فضلا عن سهولة إجراء مقارنة بينها وبين مؤسسات أخرى.
- **الاتجاه الثالث:** التقارير التي تفصح عن التكاليف والمنافع الاجتماعية، وتزود هذه التقارير قراءها بمؤشرات كمية عن التكاليف والمنافع التي نتجت عن تأثيرات المؤسسة اجتماعيا، وتعد مثل هذه التقارير أكثر شيوعا لتوافقها مع غالبية الأعراف والمبادئ المحاسبية، فهي تقابل التكاليف للإيرادات وبذلك فهي أفضل في تقييم الأداء الاجتماعي للمؤسسة.

- **أساليب أخرى للإفصاح الاجتماعي:** ونذكر منها على سبيل المثال لا الحصر ما يلي:

– إعداد كشف الأثر الاجتماعي الذي يقابل فيه المنافع الاجتماعية لتكاليف الاجتماعية للتوصل إلى صافي الفائض أو العجز الاجتماعي على مستوى المؤسسة؛

– إعداد حساب تسوية المبادلات والمعاملات الاجتماعية؛

– إعداد قائمة المركز المالي الاجتماعي للمؤسسة توضح الموجودات والمطلوبات الخاصة لنشاطين الاقتصادي والاجتماعي.

ومن هنا يتضح أن هناك الكثير من الصعوبات التي تواجه الإفصاح المحاسبي، حيث أنه لا يوجد أسلوب موحد لعرض معلومات المسؤولية الاجتماعية مع مراعاة معايير الإفصاح عن الأداء الاجتماعي.

2.2 آليات الإفصاح المحاسبي عن المسؤولية الاجتماعية: يمكن أن تنتقل المعلومات الاجتماعية إلى ذوي المصالح في المؤسسات عبر ثلاثة آليات وهي:(25)

1.2.2 الإفصاح الاختياري: إن عدم اشتراك المساهمين في إدارة المؤسسة يؤدي إلى مشكلتين مهمتين هما:

– **المشكلة الأولى:** عدم تماثل المعلومات، المستثمرون أقل معرفة مقارنة بالإدارة بشأن أنشطة وقيمة المؤسسة؛

– **المشكلة الثانية:** وجود المخاطر الأخلاقية، حيث تعمل الإدارة على الاستفادة من مزايا معرفتها بأنشطة المؤسسة والتوقعات المستقبلية لها.

ولهذا يجب أن يكون للإدارة الحوافز للإفصاح الاختياري عن المعلومات بخلاف ما تتطلبه معايير إعداد القوائم المالية، لمدى أهمية المعلومات الاجتماعية التي تفصح عنها المؤسسات اختياريا وأثرها على ربيتها وعلى توجيه قرارات أصحاب المصالح في المؤسسات.

2.2.2 الإفصاح الإلزامي: وهو الذي يفرض على المؤسسة وفقا للقوانين واللوائح التنظيمية والإدارية في أسواق المال، ووفقا للمعايير المحاسبية المقبولة قبولا عاما في المجامع المهنية المحاسبية.

3.2.2 المصادر الخارجية: وهي التي لا تتحكم بها إدارة المؤسسة مثل الصحافة المقروءة أو المسموعة أو المرئية، وهي ذات أثر كبير على أصحاب المصالح في المؤسسات، حيث من خلالها تنعكس صورة المؤسسة أمام المجتمع، فإذا كانت هذه الصورة إيجابية كان الأثر ايجابيا على المؤسسة، وإذا كانت سلبية انعكس ذلك سلبيا على المؤسسة.

3. النماذج المقترحة للإفصاح المحاسبي عن المسؤولية الاجتماعية في القوائم المالية: المطلع لأدبيات الفكر المحاسبي يلاحظ أن تبويب أغلب الهيئات والمنظمات والباحثين في مجال الإفصاح عن معلومات المسؤولية الاجتماعية كان قد قسم نماذج العرض لتلك المسؤولية إلى قسمين رئيسين هما:[26]

1.3 نماذج الممارسات العملية للمسؤولية الاجتماعية: هناك عدة نماذج لتقارير متعلقة بالافصاح عن بيانات المسؤولية الاجتماعية والأداء الاجتماعي أهمها:

- **نموذج *SMFC*** (***Scovill Manufacturing Company***): ويقوم هذا النموذج على تصنيف الأنشطة الاجتماعية للشركة إلى فئتين وصفتين؛ الأولى تختص بالأنشطة ذات التأثيرات الاجتماعية الإيجابية، في حين تختص الثانية بالأنشطة ذات التأثيرات الاجتماعية السلبية، إذ يتم عرض هاتين الفئتين في شكل ميزانية عامة تتضمن أربعة أجزاء رئيسية كل منها يغطي مجالا من مجالات المسؤولية الاجتماعية أهمها (مجال العمالة، مجال الرقابة، مجال خدمة المستهلكين، مجال المضمون الاجتماعي).
- **نموذج *EGFA***: يعرض هذا النموذج أداء الشركة ضمن أربعة مجالات يعدها أساسية وهي (الأمن الصناعي، تشغيل الأقليات، المساهمة الخيرية، المعاشات) وهذه المجالات تقارن البيانات والمعلومات المتعلقة بها والخاصة بالشركة ضمن التقرير السنوي لأدائها مع البيانات والمعلومات المثبتة في التقارير السابقة للشركة عن أدائها الاجتماعي ومسؤولياتها الاجتماعية.
- **نموذج *ABT***: يختلف هذا النموذج الخاص بالإفصاح عن معلومات الشركات لممارساتها العملية وأنشطتها تماما عن النموذجين السابقين، إذ أن النموذجين السابقين هدفهما هو توضيح الأداء الاجتماعي والبيئي والمسؤولية الاجتماعية في حين يعطي هذا النموذج معلومات تفيد في عملية اتخاذ قرارات تتعلق بتعظيم العائد المالي على الاستثمار الاجتماعي.

2.3 نماذج الفكر المحاسبي للمسؤولية الاجتماعية: المتتبع للدراسات المحاسبية والرقابية يلاحظ وجود اهتمام واسع من قبل المنظمات المهنية المعنية بشؤون المحاسبة والرقابة وكذلك من قبل العديد من الكتاب والباحثين في ذات المجالين، ويظهر

ذلك من خلال نماذج عديدة للإفصاح المحاسبي عن معلومات المسؤولية الاجتماعية والأداء الاجتماعي للوحدات وأهم تلك النماذج هي:

1.2.3 نماذج الإفصاح العامة: وهذه النماذج تفصح عن بيانات المسؤولية الاجتماعية بشكل مجتمع، إذ تتضمن بيانات ومعلومات مثبتة في قوائم وتقارير عن تلك المسؤولية فضلا عن بيانات ومعلومات مالية، صافي الربح منها مثلا:

- **نموذج (*AAA*)**: تم اقتراح هذا النموذج من طرف لجنة التأثيرات البيئية لسلوك المؤسسات المنبثقة عن جمعية المحاسبة الأمريكية، يوصي هذا النموذج بتضمين القوائم المالية المنشورة ملاحظات هامشية عن جهود المؤسسة في حل المشاكل البيئية[27]. وذلك للإفصاح عما يلي:[28]

– المشاكل الاجتماعية الرئيسية وكيفية الرقابة عليها؛

– خطط المؤسسة للحد من المشاكل الاجتماعية والبيئية ومدى التقدم الذي أحرزته المؤسسة في حلها؛

– من أجل تطوير الإفصاح عن الأداء الاجتماعي للمؤسسة ضرورة تشجيعها على الإفصاح عن مساهماتها في حل المشاكل المتعلقة بالأداء الاجتماعي.

- **نموذج *LINOWES***: وهي شكل شبيه بقائمة الدخل التقليدية يمثل قائمة تخص الأداء التشغيلي والاجتماعي للمشروع، وتوضح هذه القائمة نتيجة المقابلة الزمنية للعمليات ذات التأثيرات الموجبة والسالبة في مجالات ثلاثة لمحاسبة المسؤولية الاجتماعية، مجال الموارد البشرية، مجال الموارد الطبيعية ومجال المنتج أو الخدمة، كما يتم تقسيم عناصر هذه المجالات الثلاثة من حيث تأثيراتها كلا على حدى إلى تحسينات (*IMPROVEMENTS*) أو تأثيرات موجبة والى أضرار (*DETRIMENTS*) أو تأثيرات سالبة.[29]

- **نموذج الصعيدي**: في هذا النموذج المقترح تتم المقابلة بين الأعباء والمنافع الاجتماعية من وجهة نظر المجتمع، والذي يعد تطويرا لقائمة *Estes* حيث مجرد تبويب عناصر التكاليف والمنافع الاجتماعية بهدف توحيد مراحل القياس للأعباء والمنافع على المستوى القومي وتجميع أنشطة الوحدات.[30]

- **نموذج (*Estes*)**: يقوم هذا النموذج على فرضية أساسية والمتمثلة في أن التوزيع الأمثل للموارد يجب أن يركز على بيانات ومعلومات يتم إعدادها من وجهة نظر المجتمع، وهو ما تفتقده البيانات والمعلومات التي توفرها المحاسبة التقليدية، كما قدم هذا النموذج قائمة تدعى قائمة التأثيرات الاجتماعية.[31]

- **نموذج الفضل**: اقترح الفضل نموذجا للمؤسسات العراقية وهذا النموذج يتعلق بدمج الأنشطة الاقتصادية والاجتماعية في تقرير واحد سماه كشف العمليات الجارية الاقتصادية الاجتماعية، تم فيه تبويب الأنشطة الاجتماعية إلى أربعة مجالات خصص الأول والثاني لتحديد الفائض أو العجز، أما المجال الثالث والرابع فقد حددت فيهما الأضرار الخاصة بالتلوث وتكلفتها.

2.2.3 نماذج الإفصاح الخاصة: تستخدم هذه النماذج للإفصاح عن معلومات المسؤولية الاجتماعية، وذلك لأنها تفصح عن معلومات المسؤولية الاجتماعية ضمن قوائم وتقارير ملحقة مكملة للقوائم المالية المنشورة وهذه النماذج هي:

- **قائمة الربح المعدل بأعباء الوفاء بالمسؤولية الاجتماعية**: يتم الإفصاح في هذه القائمة عن الأمور الآتية:

– قيمة ما تتحمله المؤسسة من أعباء في مجال مسؤولياتها الاجتماعية؛

- التعرف على ما تتحمله المؤسسة من أعباء لا إرادية خارجية ترتبط بمسؤولياتها الاجتماعية الإجبارية؛
- مساهمات المؤسسة في تحقيق الأهداف القومية ومدى الالتزام بمسؤوليتها.

▪ **قائمة المركز المالي المعدل بتأثيرات المساهمات الاجتماعية والبيئية:** تطرقت هذه القائمة إلى توفير معلومات وبيانات عن الموارد المتاحة للاستخدام في مجالات الأداء الاجتماعي والبيئي وما يقبلها من حقوق للغير، كما أن هذه القائمة تعرض الأنشطة الاجتماعية للأصول بصورة منفصلة كل على حدى، إذ يتم تصنيف الأصول الاجتماعية تحقيقا لهدفها في القائمة وحسب انتمائها لمجال المسؤولية الاجتماعية، كما أكدت هذه القائمة على وجود علاقة طردية بين قيمة الأصول الاجتماعية لكل من مجالات المسؤولية الاجتماعية ومدى مساهمتها.

▪ **تقرير الأداء الاجتماعي متعدد الأبعاد:** يهدف هذا التقرير إلى توفير معلومات تعكس نتائج قياس التأثيرات الاجتماعية للمؤسسة، ويتميز هذا التقرير بالمميزات الآتية:

- معلومات تعكس نتائج قياس العمليات الاجتماعية التي قامت بها المؤسسة فعلا؛
- معلومات عن الأجهزة الحكومية ذات التأثير الاجتماعي؛
- معلومات تعكس عمليات المقارنة بين المستويات القياسية الاجتماعية والمستويات الفعلية للأداء الاجتماعي.

▪ **القائمة المالية لتأثيرات عدم الوفاء بالمسؤولية الاجتماعية:** تهدف هذه القائمة إلى توفير معلومات تعكس نتائج لقياس التصدي للعمليات الاجتماعية التي تؤدي إلى تبيان أ؟هم التأثيرات السلبية المسببة لجملة من الأضرار في حياة المجتمع كما تبين هذه القائمة أهم التأثيرات عن عدم الوفاء بالمسؤولية الاجتماعية التي ينبغي على المؤسسة أن تتحملها على وفق المجالات التي حددتها القائمة لتلك المسؤولية.

▪ **التقرير البيئي المستقل:** وفيه يتم إعداد تقرير بيئي مستقل عن القوائم المالية.[32]

رابعا: مشاكل القياس المحاسبي للمسؤولية الاجتماعية ومعوقات الإفصاح عنها

هذا المحور سيعنى بالوقوف على كل من مشاكل ومعوقات القياس والإفصاح المحاسبي عن المسؤولية الاجتماعية.

1. مشاكل القياس المحاسبي للمسؤولية الاجتماعية: إن التحدي الذي يواجهه مصممي التقارير الاجتماعية هو صعوبة فصل التكاليف الاجتماعية عن التكاليف الاقتصادية، فالتشابك بين الأنشطة الاجتماعية والأنشطة الاقتصادية نابع من طبيعة نشاط المؤسسة الذي يؤدي إلى مشاكل كيفية القياس لكل نشاط بشكل مستقل، وإذا كانت مشكلة التداخل بين التكاليف الاجتماعية والاقتصادية تمثل أهم مشكلة للمحاسبة عن المسؤولية الاجتماعية، فإن هناك مشاكل أخرى على مستوى القياس المحاسبي الاجتماعي من جهة ثانية، وسنذكر بعض مشاكل المحاسبة عن المسؤولية الاجتماعية في ما يلي:

1.1 مشكلة قياس التكاليف الاجتماعية: تعتبر المشكلة الأساسية التي تواجه المحاسبة إلى أن هناك اختلاف بين وجهة النظر المحاسبية والاقتصادية في قياس هذا النوع من التكلفة، فالاقتصاديون يعتبرون أن التكاليف الاجتماعية تتمثل في الأضرار التي يتحملها المجتمع نتيجة ممارسة المؤسسة لنشاطها الاقتصادي مثل: تلوث الهواء والماء والضوضاء...وغيرها، أما المحاسبين يعتبرون التكاليف الاجتماعية هي المبالغ التي تنفقها المؤسسة نتيجة تحملها لمسؤوليتها الاجتماعية بصفة اختيارية أو إلزامية والتي لا يتطلبها نشاطها الاقتصادي.

وبالتالي يتضح أن لكل من وجهتي النظر السابقتين تُكمل إحداهما الأخرى، وبالتالي لا يمكن الأخذ بوجهة النظر المحاسبية دون الاقتصادية والعكس صحيح، بل يقضي الأمر الأخذ بوجهتي النظر معا لتلافي القصور في كل منهما.[33]

2.1 مشكلة قياس العوائد الاجتماعية: تتعمق مشكلة قياس العوائد الاجتماعية وتأخذ أبعادا أكثر من مشكلة قياس التكاليف الاجتماعية، نظرا لكونها تتحقق لأطراف قد تكون من خارج التنظيم كالمستهلكين أو العملاء أو البيئة المحيطة، أو قد تكون من داخل التنظيم كالعاملين أو لكل الأطراف في آن واحد سواء داخل أو خارج التنظيم، فمثلا كيف يمكن تقدير قيمة نقدية للمنفعة التي يحصل عليها المجتمع من جراء قيام المؤسسة بتشجير المنطقة المحيطة بها، وتعود صعوبة القياس للأسباب التالية:

– معظم العوائد الاجتماعية تتحقق لأطراف خارج المؤسسة، فالأنشطة الاجتماعية ينشأ عنها منافع للمجتمع وليس للمؤسسة، والعديد منها يصعب قياسها نقدا فمثلا كيف يمكن قياس منفعة الحد من التلوث الذي تحدثه عمليات التشغيل الخاصة بالمؤسسة؛

– حتى ولو تحقق للمؤسسة قبول المجتمع للمؤسسة اجتماعيا فإن تقدير قيمة نقدية لهذا القبول صعب التحقق من ناحية، ولا يتفق مع سياسة الحيطة والحذر من ناحية أخرى، مثل تحقيق انطباع حسن عن المشروع لدى المجتمع، حيث يكون من الصعب تقدير قيمة نقدية لهذا الانطباع الحسن.

3.1 مشكلة خلق المعايير الاجتماعية الملائمة للقياس المحاسبي: تعرف عناصر تكاليف الأداء الاجتماعي لأية مؤسسة بأنها عناصر التكاليف الناشئة عن التزام المؤسسة بمسؤوليتها الاجتماعية، وقد يسهل على الباحث للوهلة الأولى تحديد عناصر تكاليف الأداء الاجتماعي ولكن المشكلة تكمن في كيفية قياسها وكيفية مقارنتها بالمنفعة الاجتماعية التي يمكن للمؤسسة اكتسابها نتيجة هذه التضحية، والتي تنبع من تعريف المسؤولية الاجتماعية للمؤسسة باعتبارها النشاط المسبب لعملية الاتفاق وبالتالي في حدوث عناصر التكاليف الاجتماعية، فهي في ذاتها مفهوم غير محدد وليس هناك إجماع على تعريفه، وهذا يعني عدم القدرة على تحديد مفردات أو عناصر التكاليف الاجتماعية المتولدة من تلك المسؤولية بشكل دقيق، وهذا ما ينعكس على حصر وقياس هذه العناصر من خلال التقرير بشكل مناسب تماما، وعليه فإن الحاجة تكون ماسة لإيجاد معايير اجتماعية ملائمة للقياس في المحاسبة عن المسؤولية الاجتماعية.[34]

2. معوقات الإفصاح المحاسبي عن المسؤولية الاجتماعية: هناك بعض العوامل التي من الممكن أن تؤثر على الإفصاح عن المسؤولية الاجتماعية، والتي يمكن تقسيمها إلى قسمين:

1.2 العوامل الداخلية: هذه العوامل يمكن السيطرة وعليها وتذليلها، نذكر بعض منها:[35]

– الثقافة السائدة داخل المؤسسة؛

– الكيفية التي يتم التعاطي بها مع المسؤولية والتكاليف الاجتماعية والبيئية؛

2.2 العوامل الخارجية: وهي العوامل الناتجة عن البيئة والظروف التي تعمل من خلالها المؤسسة، مثل:

– التشريعات والقوانين السارية وأجهزة الرقابة داخل المجتمع؛

– الدور الذي قد تلعبه الحكومة في تشجيع المحاسبة والإفصاح عن المعلومات ذات الدلالات الاجتماعية؛

خاتمة: من خلال كل ما تم التعرض إليه في هذا البحث تم استخلاص أن المسؤولية الاجتماعية والمحاسبة عنها تعتبر وسيلة هامة وضرورية و إستراتيجية فعالة من أجل قيادة المؤسسات نحو الفعالية والكفاءة وتحقيق السمعة الحسنة، أي مساعدتها على البقاء وتحقيق ميزة تنافسية في ظل المنافسة المتزايدة و تحديات العولمة، وتبعا لما تقدم في هذه الدراسة يمكن استخلاص عدد من النتائج في شأن أهم القضايا المثارة بالدراسة، وكذا تقديم بعض الاقتراحات العامة، وذلك كما يلي:

النتائج: من خلال استعراضنا لهذا البحث توصلنا إلى جملة النتائج التالية

- إن تبني مفهوم المسؤولية الاجتماعية من طرف المؤسسات يسمح لها بتحقيق جملة من المنافع المادية (زيادة الأرباح، تعظيم قيمة الأسهم، العوائد،...) والمعنوية (السمعة الحسنة، القبول، التأييد،...)؛
- عدم وجود مفهوم محدد للتكاليف والمنافع الاجتماعية فضلا عن وجود صعوبة في القياس النقدي لها والتي دفعت إلى اللجوء إلى القياس الوصفي الذي لا يتفق مع ما أتت به المبادئ المحاسبية؛
- لا يزال الفكر المحاسبي المعاصر لم يتوصل إلى طرق محاسبية تتميز بموضوعية في عملية القياس المحاسبي لمنافع الأنشطة الاجتماعية وذلك بسبب الصعوبات التي تتمثل في التعبير عن هذه المنافع بالقياس النقدي؛
- يعتبر الإفصاح عن المعلومات الاجتماعية للمؤسسة المتعلقة بالتكاليف والمنافع الاجتماعية أمر مهم لتوضيح البنود في الميزانية وقائمة الدخل أو لزيادة الإيضاحات المتعلقة بها؛
- يتم الإفصاح عن التكاليف والمنافع الاجتماعية في تقارير منفصلة عن القوائم المالية وملاحقها أو ضمن القوائم المالية التقليدية أو الإفصاح عنهما مع بعض في تقرير موحد؛
- يجب الإفصاح عن كافة البنود التي تعتبرها المؤسسة ضمن التكاليف الاجتماعية مع بيان حجم تلك التكاليف المحملة على قائمة الدخل والتي يجب رسملتها خلال الفترة؛
- الاهتمام بالإفصاح المحاسبي عن المسؤولية الاجتماعية من شأنه أن يساهم في تحسين نتائج وأداء المؤسسة الاقتصادية والكشف عن واقعها العملي من زاوية اجتماعية؛
- من الصعوبات التي تواجه الإفصاح المحاسبي عن معلومات المسؤولية الاجتماعية هو عدم وجود أسلوب موحد لعرض معلومات المسؤولية الاجتماعية، إذ أن هناك عدة دراسات أظهرت عدة نماذج للتقارير والقوائم الاجتماعية التي يمكن بوساطتها الإفصاح عن معلومات المسؤولية الاجتماعية منها إعداد قائمة الدخل الاجتماعي للمؤسسة، فضلا عن وجود أساليب أخرى للإفصاح الاجتماعي منها إعداد كشف الأثر الاجتماعي الذي يقابل فيه المنافع الاجتماعية بالتكاليف الاجتماعية وإعداد حساب تسوية المبادلات والمعاملات الاجتماعية وإعداد حساب الأرباح والخسائر المالي والاجتماعي، فضلا عن إعداد قائمة للمركز المالي الاجتماعي للمؤسسة توضح الموجودات والمطلوبات الخاصة بالنشاطين الاقتصادي والاجتماعي.

التوصيات والمقترحات: بناءا على ما سبق نتقدم بالاقتراحات الآتية

- ضرورة العمل على بناء ثقافة مجتمعية ومؤسسية لتعزيز المعرفة بالمسؤولية الاجتماعية وزيادة وعي العملاء بأهميتها من حيث مساهمتها في المحافظة على البيئة وتحقيق مصالح المجتمعات بفئاتهم المختلفة، ومحاربة ممارسات الأعمال التي تتعارض مع المبادئ القانونية والأخلاقية في الدولة؛

– ضرورة دعم المؤسسات التي تطبق مبادئ المسؤولية الاجتماعية، وتثبت كفاءة أدائها في هذا الاتجاه؛

– تفعيل دور الجهات الراعية للمسؤولية الاجتماعية –الحكومية منها والأهلية كوزارة الشؤون الاجتماعية ووزارة العمل ودائرة المواصفات والمقاييس وجمعية حماية البيئة وجمعية حماية المستهلك وغيرها لأن رعاية المجتمع ليست مسؤولية حكومية بل تشمل مختلف فعاليات المجتمع (العامة والخاصة) على حد سواء؛

– السعي لإجراء المزيد من البحوث حول سبل تعزيز مفهوم المسؤولية الاجتماعية والمحاسبة عنها باعتبارها وسيلة فعالة في مساعدة المؤسسات على البقاء وتحقيق ميزة تنافسية في ظل المنافسة المتزايدة و تحديات العولمة؛

– توفير المعلومات المحاسبية الضرورية المرتبطة بجانب المسؤولية الاجتماعية مبوبة وفق الأنشطة الاجتماعية التي تقدمها المؤسسات لمختلف الفئات والنفقات التي ضحت بها ضمن هذا الإطار، وفي هذا الاتجاه فإن على إدارة المؤسسة تشخيص الأنشطة الاجتماعية التي تنوي الإنفاق عليها وبشكل واضح لتمكين الأجهزة المحاسبية من الإفصاح عنها وعن الأهداف المتوخاة منها بشكل دقيق يسهل مراقبتها وقياسها والتقييم بموجبها؛

– ضرورة الإفصاح عن الأنشطة التي تقوم بها المؤسسات والتي لها آثار اجتماعية مثل التعليم، وصحة العاملين، وتلوث البيئة، واستهلاك الموارد، وهذا يتطلب ضرورة توفير البيانات الملائمة عن الأداء الاجتماعي ومدى مساهمتها في تحقيق الأهداف الاجتماعية، ثم إيصال هذه البيانات للأطراف المستفيدة الداخلية والخارجية من أجل ترشيد القرارات المتعلقة بتوجيه الأنشطة الاجتماعية وتحديد النطاق الأمثل لها سواء من وجهة نظر المستخدم أو من وجهة نظر المجتمع؛

– يجب أن يتم الإفصاح عن المسؤولية الاجتماعية في قوائم مالية تعرض الأداء الاجتماعي إلى جانب الأداء الاقتصادي (أي إتباع أسلوب الدمج) وذلك بالنسبة للتكاليف والمنافع التي يمكن قياسها كميا حتى تتم عملية المقابلة بين التكاليف والمنافع الاجتماعية النقدية، أما بالنسبة للبنود التي لا يمكن قياسها كميا فيمكن عرضها إما في القوائم الملحقة أو كملاحظات هامشية.

قائمة المراجع :

(**1**) ناهد أحمد محمد، **"أثر المسؤولية الاجتماعية للشركات على ولاء العملاء –دراسة على شركات المنتجات الغذائية السودانية–"**، مذكرة ماجستير، كلية الدراسات العليا، جامعة السودان للعلوم والتكنولوجيا، السودان، 2015، ص9.

(**2**) روضة جديدي، ألفة مزيو، **"المسؤولية الاجتماعية ودورها في تحسين الأداء المالي للمؤسسات الصغيرة والمتوسطة الجزائرية–دراسة حالة مؤسسة عطور وورود–"**، المؤتمر الثالث للعلوم المالية والمصرفية حول حاكمية الشركات والمسؤولية الاجتماعية: تجربة الأسواق الناشئة، جامعة اليرموك، الأردن، يومي 18/17 أفريل2013، ص181.

(**3**) نصر الدين بن مسعود، محمد كنوش، **"واقع أهمية وقيمة المسؤولية الاجتماعية في المؤسسة الاقتصادية مع دراسة استطلاعية على إحدى المؤسسات الوطنية"**، الملتقى الدولي الثالث حول منظمات الأعمال والمسؤولية الاجتماعية، جامعة بشار، الجزائر، يومي15/14 فيفري2012، ص3.

(**4**) بوبكر محمد الحسن، **"دور المسؤولية الاجتماعية في تحسين أداء المنظمة –دراسة حالة لمؤسسة نفطال وحدة باتنة–"** مذكرة ماستر، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة محمد خيضر، بسكرة، 2014، ص ص6-7.

(**5**) روضة جديدي، ألفة مزيو، **مرجع سبق ذكره**، ص183.

(**6**) عبد الرزاق مولاي لخضر، حسين شنيني، **"أثر تبني المسؤولية الاجتماعية على الأداء المالي للشركات"**، الملتقى الدولي الثاني حول الأداء المتميز للمنظمات والحكومات (الطبعة الثانية: نمو المؤسسات والاقتصاديات بين تحقيق الأداء المالي وتحديات الأداء البيئي)، جامعة قاصدي مرباح، ورقلة، يومي23/22 نوفمبر2011، ص ص231-232.

(**7**) أمينة قهواجي، حكيم بن حسان، **"المسؤولية الاجتماعية لمنظمات الأعمال ودورها في تحقيق التنمية المستدامة"**، المؤتمر الدولي الثالث عشر حول دور المسؤولية الاجتماعية للمؤسسات الصغيرة والمتوسطة في تدعيم إستراتيجية التنمية المستدامة –الواقع والرهنات–، جامعة حسيبة بن بوعلي، الشلف، يومي 15/14 نوفمبر2016، ص5.

(**8**) بوبكر محمد الحسن، **مرجع سبق ذكره** ، ص ص13-14.

(9) يوسف محمد جربوع، "**مدى تطبيق القياس والإفصاح في المحاسبة عن المسؤولية الاجتماعية بالقوائم المالية في الشركات بقطاع غزة –دراسة استكشافية لآراء المديرين الماليين ورؤساء أقسام المحاسبة في الشركات الصناعية المساهمة العامة في قطاع غزة/فلسطين–**"، مجلة الجامعة الإسلامية (سلسلة الدراسات الإنسانية)، المجلد15، العدد01، الجامعة الإسلامية، غزة، 2007، ص246.

(10) مدحت فوزي وادي، خالد محمد نصار، "**انعكاسات الالتزام بالإفصاح المحاسبي عن المسؤولية الاجتماعية على اتخاذ القرارات الاستثمارية –دراسة تطبيقية على المتعاملين مع بورصة فلسطين–**"، **المؤتمر العلمي الأول حول** المسؤولية الاجتماعية لمؤسسات القطاع الخاص وانعكاساتها على المجتمع الفلسطيني، المنعقد بجامعة فلسطين، فلسطين، 12مارس2016، ص6.

(11) حسين عبد الجليل آل غزوي، **المشاكل المحاسبية المعاصرة**"، بحث مقدم لمادة المشاكل المحاسبية المعاصرة، قسم المحاسبة، كلية الإدارة والاقتصاد، الأكاديمية العربية في الدنمارك، الدنمارك، 2010، ص12.

(12) يوسف محمد جربوع، **مرجع سبق ذكره**، ص ص146-147.

(13) محمد عباس بدوي، "**المحاسبة عن التأثيرات البيئية والمسؤولية الاجتماعية للمشروع**"، المكتب الجامعي الحديث، الإسكندرية، 2000، ص119.

(**) تنقسم التكاليف الاجتماعية إلى قسمين: **تكاليف اجتماعية مباشرة (من وجهة النظر المحاسبية)**: تتمثل في التضحيات الاقتصادية التي تتحملها المؤسسات نتيجة قيامها بتنفيذ بعض الأنشطة الاجتماعية فهي أعباء لا تعود بمنفعة أو عائد على المؤسسة مباشرة، **وتكاليف اجتماعية غير مباشرة (من وجهة النظر الاقتصادية)**: تتمثل في قيمة ما يتحمله المجتمع من أضرار أو تضحيات بالموارد نتيجة ممارسة المؤسسة لنشاطها الخاص، إذ يمثل تلوث الهواء والماء مثلا تكلفة اجتماعية يتحملها المجتمع برمته.

(14) هناء محمد هلال الحنيطي، إنعام محسن حسن، "**مدى تطبيق محاسبة المسؤولية الاجتماعية في البنوك الإسلامية العاملة في الأردن**"، بحث منشور، الأردن، دون سنة، ص ص7-8.

(15) رولا كاسر لايقة، "**القياس والإفصاح المحاسبي في القوائم المالية ودورهما في ترشيد قرارات الاستثمار**"، بحث معد لنيل درجة الماجستير، تخصص محاسبة مصرفية، قسم المحاسبة، كلية الاقتصاد، جامعة تشرين، سوريا، 2007، ص42.

(16) حسين عبد الجليل آل غزوي، **مرجع سبق ذكره**، ص ص14-15.

(17) حسين القاضي، مأمون حمدان، "**نظرية المحاسبة**"، ط1، الدار العلمية الدولية للنشر، 2001، ص ص136-137.

(18) خالد جمال الجعارات، "**معايير التقارير المالية الدولية 2007**"، ط1، دار إثراء للنشر والتوزيع، الأردن، 2008، ص267.

(19) عباس الشيرازي، **نظرية المحاسبة**"، ط1، ذات السلاسل، الكويت، 1990، ص101.

(20) يحي عبد اللاوي، "**أثر الإفصاح عن المسؤولية الاجتماعية على تحسين الأداء المالي للمؤسسة الاقتصادية –دراسة حالة مؤسسة بلاستي أنابيب (الوادي)–**"، مذكرة ماستر أكاديمي، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة الشهيد حمه لخضر، الوادي، 2015، ص15.

(21) مدحت فوزي وادي، خالد محمد نصار، **مرجع سبق ذكره**، ص6.

(22) يوسف بوخلخال، "**المسؤولية الاجتماعية للشركات في ظل المحاسبة الاجتماعية –الإفصاح المحاسبي)**"، الملتقى الدولي الثالث حول منظمات الأعمال والمسؤولية الاجتماعية، جامعة بشار، الجزائر، يومي15/14 فيفري2012، ص7.

(23) مدحت فوزي وادي، خالد محمد نصار، **مرجع سبق ذكره**، ص ص6-7.

(24) طه أحمد حسين اردیني، "**الإفصاح المحاسبي عن المسؤولية الاجتماعية في القوائم المالية –نموذج مقترح–**"، مجلة تنمية الرافدين، العدد83، جامعة الموصل، العراق، 2006، ص157.

(25) فهيم أبو العزم، "**معوقات الإفصاح البيئي في التقارير المالية –حالة جمهورية مصر–**"، مجلة الإدارة العامة، المجلد45، العدد01، معهد الإدارة العامة، الرياض، 2005، ص49.

(26) طه أحمد حسين اردیني، **مرجع سبق ذكره** ، ص ص163-164.

(27) حسين القاضي، مأمون حمدان، **مرجع سبق ذكره**، ص ص237-238

(28) طه أحمد حسين اردیني، **مرجع سبق ذكره** ، ص164.

(29) يوسف بوخلخال، **مرجع سبق ذكره**، ص ص8-9.

(30) طه أحمد حسين اردیني، **مرجع سبق ذكره** ، ص ص165-166.

(31) أمين السيد أحمد لطفي، "**المراجعة البيئية**"، دار النهضة العربية للنشر والتوزيع، مصر، 2005، ص99.

(32) طه أحمد حسين اردیني، **مرجع سبق ذكره** ، ص ص165-166.

(33) مؤيد محمد الفضل، "**المحاسبة الإدارية**"، دار المسيرة، عمان، 2007، ص503.

(34) عبد الناصر نور، "**محاسبة المسؤولية الاجتماعية**"، ندوة علمية، منعقدة بجامعة الإسراء، عمان، يوم 15جانفي2000، ص ص5-6.

(35) أحمد السيد، "**مدى أهمية المعلومات المحاسبية للمستثمرين –منهج مقترح لتطوير الإفصاح المحاسبي لتنشيط سوق المال المصري–**"، مجلة البحوث التجارية، المجلد15، العدد2، جامعة الزقازيق، مصر، 1993، ص113.

التدقيق الداخلي سبيل التطبيق الفعال لحوكمة الشركات

د/ بريكة السعيد
جامعة: العربي بن مهيدي –أم البواقي–
Email : saidbrika@yahoo.fr

شايب عينو سندس
جامعة: قاصدي مرباح –ورقلة
Email : soundouschaibainou@gmail.com

ملخص:

تهدف ورقتنا البحثية إلى إبراز دور التدقيق الداخلي في تفعيل حوكمة الشركات باعتباره آلية من آلياتها، وذلك لما يوفره من خدمات تأكيدية واستشارية تعزز قدرته في التقليل من الممارسات الاحتيالية الناتجة عن عدم تماثل المعلومات وعدم احترام المبادئ المحاسبية، وتحقيق مبدأ الإفصاح والشفافية سعيا للقضاء على الفساد الإداري والمالي ،كل هذا يصبوا في إطار الحوكمة الرشيدة، والتي بدورها تنعكس بالإيجاب على أداء الشركة. ولقد توصلنا من خلال دراستنا أن تحديث المعايير الدولية الخاصة بالتدقيق الداخلي متماشية مع التطورات الحاصلة في الساحة العالمية والتي ألزمت الشركات بضرورة ترشيد الإدارة، وتحقيق هذا الهدف يكون من خلال قيام المدقق الداخلي بإجراءات تقييم نظام الرقابة الداخلية، المساهمة في إدارة المخاطر وأخيرا التفاعل الجيد بين باقي الأطراف المشاركة في الحوكمة.

الكلمات المفتاحية: التدقيق الداخلي، حوكمة الشركات، نظام الرقابة الداخلي، إدارة المخاطر، لجان التدقيق، التدقيق الخارجي.

Abstract:

This research paper aims To highlight the role of internal audit in activating corporate governance, that's what it provides Of confirmation and advisory services reinforce its ability to minimize the Fraudulent Practices resulting from asymmetry of information And disrespect Accounting Principles, And to achieve the principle of disclosure and transparency in order to eliminate administrative and financial corruption, All this in the context of good governance Which in turn reflects positively on the company's performance. We concluded that the updating of international standards for internal audit in line with Developments in the world arena Which obliged companies to Rationalize management, and in order to achieve this goal The internal auditor should evaluate the internal control system, Contribution to risk management, And finally the good interaction between the other parties involved in governance.

Keywords : Internal Audit, Corporate Governance, Internal Control System, Risk Management, Audit Committees, External Audit

مقدمة:

ساهمت الأزمات والانهيارات التي لحقت بشركات عملاقة عالمية خاصة في الولايات المتحدة الأمريكية وعلى سبيل المثال شركتي أنرن وأندرسون في تبني مفهوم حوكمة الشركات، حيث أثبتت عدة دراسات وأبحاث أن السبب الرئيسي في الفضائح المتتالية هو ضعف الأداء الإشرافي للشركات نتيجة النقص في استقلالية الإدارة عن الملكية من جهة، وتدني وتضليل مستوى التدقيق الداخلي من جهة أخرى.

وانطلاقا من أهمية حوكمة الشركات في تفعيل أداء مجلس الإدارة، تعزيز الرقابة الداخلية، متابعة تنفيذ الإستراتيجيات، تحديد الأدوار والصلاحيات لكل من المساهمين، مجلس الإدارة، الإدارة العليا وأصحاب المصالح، علاوة على تأكيد أهمية الشفافية والإفصاح وكنتيجة للتغيرات البيئية جاءت الحاجة الملحة للتطبيق السليم للحوكمة، إذ يلعب التدقيق الداخلي دورا بارزا في تعزيزها باعتباره آلية من آلياتها الداخلية، ولقد أوصت التقارير العالمية في جميع دول العالم على ضرورة الاهتمام بالدور الذي يلعبه التدقيق الداخلي في الشركات، وترتب على ذلك تضمين شروط التقيد في العديد من البورصات العالمية ضرورة إنشاء قسم خاص بالتدقيق الداخلي في الشركات التي تريد قيد أسهمها في تلك البورصات.
ومن خلال هذا الطرح يمكننا طرح التساؤل الرئيسي التالي:

ما مدى مساهمة التدقيق الداخلي في التطبيق الفعال لحوكمة الشركات ؟

سنتناول في ورقتنا البحثية المحاور التالية:

أولا: الإطار النظري للتدقيق الداخلي؛

ثانيا: الإطار المفاهيمي لحوكمة الشركات؛

ثالثا: دور التدقيق الداخلي في تفعيل حوكمة الشركات.

أولا: الإطار النظري للتدقيق الداخلي

1-1 لمحة تاريخية:

ظهر التدقيق الداخلي منذ حوالي ثلاثين عاما، فهو يعتبر حديث بالمقارنة مع التدقيق الخارجي وقد لاق التدقيق الداخلي قبولا كبيرا في الدول المتقدمة، واقتصر التدقيق الداخلي في بادئ الأمر على التدقيق المحاسبي للتأكد من صحة تسجيل العمليات المالية واكتشاف الأخطاء إن وجدت، ولكن مع تطور المشروعات أصبح من الضروري تطوير التدقيق الداخلي وتوسيع نطاقه بحيث تستخدم كأداة لفحص وتقييم مدى فاعلية الأساليب الرقابية ومد الإدارة العليا بالمعلومات،وبهذا يصبح التدقيق الداخلي أداة تبادل معلومات واتصال بين المستويات الإدارية المختلفة والإدارة العليا، وانعكس التطور السابق على شكل برنامج التدقيق، فقد كان البرنامج في السنوات الأولى لظهور التدقيق يرتكز على تدقيق العمليات المحاسبية والمالية ولكن بعد توسيع نطاق التدقيق أصبح برنامج التدقيق يتضمن تقييم نواحي النشاط الأخرى.[1]

1-2 تعريف التدقيق الداخلي:

إن أول عملية تطوير للتدقيق الداخلي في عصرنا الحديث برزت مع أول منظمة مهنية معهد المدققين « للمدققين الداخليين في الولايات المتحدة الأمريكية أطلق عليها اسم Institute of Internal Auditors حيث بلغ عدد أعضاء المعهد في حينه 7000 الداخليين عضواً ليصل في عام 2001 إلى 70000 عضواً من (120) دولة.[2]

يشير التعريف القديم لمعهد المدققين الداخليين إلى أن التدقيق الداخلي " وظيفة تقويم مستقلة تنشأ داخل الشركة، بهدف مساعدة أفراد الشركة على تنفيذ مسؤولياتهم بفاعلية من خلال تزويدهم بالتحليلات والتقويمات والتوصيات والمشورة والمعلومات المختصة بفحص الأنشطة".[3]

بينما أصدر المعهد بعدها تعريف حديث للتدقيق الداخلي بأنه" نشاط مستقل وموضوعي، يقدم تأكيدات وخدمات استشارية بهدف إضافة قيمة للمؤسسة وتحسين عملياتها، ويساعد هذا النشاط في تحقيق أهداف المؤسسة من خلال إتباع أسلوب منهجي منظم لتقييم وتحسين فعالية عمليات إدارة المخاطر والرقابة والحوكمة وتقديم اقتراحات لتعزيز كفاءتها ".[4]

من هنا نجد أن نطاق عمل المدقق الداخلي شامل جدا، فهم يخدمون المؤسسة من خلال مساعدتها في تحقيق أهدافها، تحسين العمليات وإدارة المخاطر وإجراءات الضوابط الداخلية، وعمليات وإجراءات الحوكمة داخل المؤسسة وفق التعليمات والإجراءات المطبقة ، وتعتبر هذه المجموعة نفسها معنية بجميع الجوانب التنظيمية للمؤسسة سواء المالية أم غير المالية، لذلك نرى المدققين الداخليين يركزون على الأحداث المستقبلية كنتيجة منطقية للاستعراض والتقييم المستمر للضوابط والتعليمات والإجراءات المطبقة حاليا، وهم معنيين كذلك بموضوع محاولة منع أي عملية غش أو نصب أو احتيال بأي شكل من الأشكال داخل المؤسسة، وفي حالات معينة تتم عملية التدقيق الداخلي على المعاملات المالية المهمة جدا قبيل إتمامها وتنفيذها من قبل الأقسام المالية المعنية لغرض تلافي الوقوع في أي خطأ من المحتمل حدوثه. عادة ما يقوم المدقق الداخلي بعد التأكد من صحة الممارسات وفق التعليمات والأسس المعمول بها، من تأييد صحة الإجراءات التي تمت ويعطي الضوء الأخضر إلى القسم المسؤول بإتمام العملية وتنفيذها.[5]

1-3 أنواع التدقيق الداخلي: هناك عدة أنواع للتدقيق الداخلي نلخصها فيما يلي:

- **التدقيق المالي**: يتناول هذا النوع التحقق من وجود الأصول ووجود الحماية المناسبة لها لمنع الاختلاسات، الإهمال والحيلولة، كما يتناول فحص النظام المحاسبي وفعاليته، ها ويقوم المدقق الداخلي بكافة عمليات التدقيق والفحص باستقلال تام عن دائرة أو قسم المحاسبة بالمشروع.
- **التدقيق الإداري**: ويطلق علي بالتدقيق التنفيذي أو التدقيق التشغيلي وهنا يتجاوز دور المدقق الداخلي إلى جميع أقسام المؤسسة، لرؤية مدى التقيد بسياسات المشروع المرسومة وخططه وعليه هنا ممارسة الحذر كله عند تعرضه للنواحي الإدارية لأنها تبعد به عن مجاله الرئيسي فعليه مثلا عدم التعرض لنواحي تقنية تكون في الواقع أبعد من حدود معرفته.[6]
- **تدقيق نظم المعلومات**: هذه المراجعة تشمل ما إذا كانت نظم المعلومات توفر القدر الكافي لحماية أصول الشركة، والحفاظ على سلامة وأمن البيانات و النظم، والقدرة على ضبطها وتصحيحها في الوقت المناسب، وتشمل مراجعة نظام المعلومات ما يلي:

- فحص النظم القائمة أو الجديدة قبل التنفيذ وبعده، وذلك لضمان أمنها وأنها تلبي احتياجات المستخدمين؛
- فحص نوعية التكنولوجيا لضمان فعالية الرقابة الداخلية التي تم وضعها؛

- **تدقيق الالتزام**: تتضمن هذه المراجعة إجراء فحص لمختلف البرامج والسياسات والقوانين والأنظمة والعقود التي يجب الالتزام بها وإتباعها من أجل الحفاظ على المبادئ التوجيهية المقررة في الشركة، ويترتب على مراجعة الالتزام ما يلي:
  - جمع المعلومات عن القوانين والأنظمة وغيرها من متطلبات الالتزام؛
  - فهم حدود المراجعة في الكشف عن الأعمال غير القانونية وسوء المعاملة؛
  - تقييم المخاطر التي يمكن أن تحدث جراء الأعمال غير قانونية؛
  - على المراجع تصميم وأداء إجراءات لتقييم المخاطر التي من شأنها أن تكشف عن الأعمال الغير قانونية.
- **تدقيق الأداء**: نظام الرقابة الداخلية، وأن العمليات أو البرامج يجري تنفيذها وفقا للأهداف والخطط المسطرة في برنامج المراجعة.
- **تدقيق الإدارة**: الغرض من هذه المراجعة هو فحص وتقييم الأعمال والمسائل الإدارية، فالنتائج المتوقعة من هذه المراجعة هي إبداء الرأي في القضايا الإستراتيجية وإعطاء الحلول.[7]

1-4 المعايير الدولية للممارسة المهنية للتدقيق الداخلي: تطورت المعايير الدولية لمهنة التدقيق الداخلي مع تطور تعريف المدقق الداخلي، يمكن توضيحها في الجدول التالي:

الجدول رقم (01): المعايير الدولية للممارسة المهنية للتدقيق الداخلي تقليديا وحديثا

تقليديا (الصادرة سنة 1993)	أوجه المقارنة	حديثا (الصادرة سنة 2007)
الفحص-التقييم	**الخدمات**	**التأكيد الموضوعي- الخدمات الاستشارية**
الحماية، الدقة، الكفاءة، الالتزام	**الأنشطة**	**تعظيم قيمة المنظمة، دعم حوكمة المؤسسة**
منع واكتشاف وتصحيح الأخطاءوالتلاعب	**الأهداف**	**إدارة المخاطر المالية والتشغيلية**
اختبارات الالتزام	**الوسائل**	**الفحص التحليلي**
الإدارة العليا	**التبعية**	**لجنة التدقيق**
الإدارة العليا	**التوصيات**	**لجنة التدقيق ومجلس الإدارة**
التبعية الإدارية	**الحياد**	**الاستقلال**

المصدر: خلف عبد الله الوردات، دليل التدقيق الداخلي وفق المعايير الدولية الصادرة عن IIA، الطبعة الأولى، الوراق للنشر والتوزيع، عمان، 2013، ص: 228.

ثانيا: الإطار المفاهيمي لحوكمة الشركات

2-1 نظرة تاريخية: يمكن تلخيص مراحل تطور ووضوح أبعاد الحوكمة فيما يلي:

❖ في مرحلة الكساد(ما بعد عام1932) بدء الاعتراف بعمق الفجوة بين الإدارة والملاك وتعارض المصالح؛

- ❖ مرحلة ظهور نظرية الوكالة وضبط العلاقات (1976-1990) حيث ظهرت الكتابات بشأن تنظيم وضبط العلاقات بين الملاك والإدارة من خلال نظرية الوكالة وضرورة تحديد الواجبات والصلاحيات لكل من الإدارة وأصحاب الأموال؛
- ❖ تزايد الاهتمام بالحوكمة مع بداية التسعينات من القرن العشرين عندما اتجهت منظمة التجارة العالمية لوضع معايير تساعد الشركات من خلال الالتزام بها في تحقيق النمو والاستقرار وتدعيم قدراتها التنافسية للعمل عبر الحدود الدولية؛
- ❖ مرحلة بدء ظهور إصلاح الحوكمة (1996-2000) لتراكم الدراسات التي تشير إلى أسباب انهيار الشركات أو إخفاقها في تحقيق أهدافها أو سوء الممارسات الإدارية بها وإهدار أو سوء استخدام الإمكانيات والموارد، مما دفع منظمة التجارة العالمية للاهتمام بصياغة بعض المبادئ العامة للحوكمة؛
- ❖ أصدرت منظمة التعاون الاقتصادي والتنمية مجموعة من المبادئ العامة للحوكمة؛
- ❖ على ضوء المعايير السابق وضعها من المنظمات المختلفة، اتجهت مؤسسات واتحادات مهنية متعددة أغلبها محاسبية لوضع مجموعة من المعايير لتحقيق أهداف الحوكمة؛
- ❖ مرحلة التأكيد على حتمية الحوكمة (2001-2004) وضرورة توثيقها، حيث كان التركيز واضحاً على حالات الفشل والفساد القيمي والأخلاقي والفضائح في عديد من الممارسات المالية والاستثمارية في كثير من الشركات والمؤسسات؛
- ❖ مع تتابع ظاهرة الأزمات الاقتصادية وانهيار عديد من الشركات العملاقة اتجه البنك الدولي أيضاً إلى الاهتمام بالحوكمة، وقام بتعضيد بعض المؤسسات واللجان والهيئات والمعاهد لتبني موضوع الحوكمة وإصدار مجموعة من الضوابط والإرشادات لتطبيق الحوكمة وتفعيلها.[8]

2-2 تعريف حوكمة الشركات:

عرفتها منظمة التعاون الاقتصادي والتنمية **OECD** على أنها: " مجموعة من العلاقات بين إدارة الشركة، ومجلس إدارتها والمساهمين وأصحاب المصلحة الآخرين، كما توفر حوكمة الشركات أيضا الهيكل الذي يتم من خلاله وضع أهداف الشركة، ويتم تحديد وسائل تحقيق تلك الأهداف ومراقبة الأداء"[9].

هناك من عرفها على أنها: " مجموع قواعد اللعبة التي تستخدم لإدارة الشركة من الداخل، ولقيام مجلس الإدارة بالإشراف عليها لحماية المصالح والحقوق المالية للمساهمين، وبمعنى آخر، فإن الحوكمة تعني النظام، أي وجود نظم تحكم العلاقات بين الأطراف الأساسية التي تؤثر في الأداء، كما تشمل مقومات تقوية الشركة على المدى البعيد وتحديد المسؤول والمسؤولية".[10]

يشير **المفهوم المحاسبي** للحوكمة إلى توفير مقومات حماية أموال المستثمرين وحصولهم على العوائد المناسبة وضمان عدم استخدام أموالهم في مجالات أو استثمارات غير آمنة وعدم استغلالها من قبل الإدارة أو المديرين لتحقيق منافع خاصة، ويتم ذلك من خلال مجموعة الإجراءات والضوابط والمعايير المحاسبية. وتركز هذه النظرة على تحقيق الشفافية

وتوسيع نطاق الإفصاح عن البيانات المحاسبية والقوائم المالية ومزايا المديرين وتطبيق المعايير المحاسبية المتعارف عليها دوليا.[11]

من خلال التعاريف السابقة نستنتج أن حوكمة الشركات هي عبارة عن نظام يتكون من جملة الإجراءات، الآليات والمبادئ التي تحدد أدوار ومسؤوليات أصحاب المصالح في الشركة بدقة، وذلك من أجل تحقيق الأهداف المرجوة بما فيها الاستمرارية والبقاء للشركة وتدنية المخاطر إلى أقصى حد لها.

2-3 مبادئ حوكمة الشركات:[12]

أصدرت منظمة التعاون الاقتصادي والتنمية معايير للحوكمة في أيلول (سبتمبر 1999) وقامت بنشرها لتعزيز أهمية تلك المعايير ولضمان أن هناك حوكمة فاعلة في كل منظمة، وقد تضمنت المعايير مجموعة من الممارسات ومن أهمها:

1-إرساء أهداف إستراتيجية داخل المنظمة وتطبيق مبدأ" التطلع نحو التفوق"؛

2-الحد من الأنشطة والعلاقات التي تقلل كفاءة الحوكمة، ومنها تضارب المصالح والإقراض بشروط ميسرة ؛

3-وضع خطوط للمسؤولية والمساءلة داخل المنظمة؛

4-ضمان تأهيل أعضاء مجلس الإدارة، وأن يكون لديهم فهم واضح لدورهم في الحوكمة ولا يخضعون لأي تأثير من جهات خارجية، ويكون ذلك من خلال تقارير الأداء لتحديد نقاط القوة والضعف والفرص والمخاطر؛

5-قيام مجلس الإدارة بتشكيل لجان متخصصة مثل لجنة إدارة المخاطر، لجنة المراجعة....الخ؛

6-ضمان أن يكون هناك إشراف مناسب من قبل الإدارة العليا على الأداء، حيث إن الإدارة العليا هي عنصر رئيس في الحوكمة؛

7-الاستفادة المثلى من العمل الذي يقوم به **المدققين الداخليين** والخارجيين ؛

8-ضمان أن يكون هناك حوافز متسقة مع القيم الأخلاقية وأهداف وإستراتيجية وبيئة الشركة ؛

9-تعزيز الشفافية والإفصاح عن الهياكل الإدارية للشركة ؛

10-توفير بيئة مناسبة للحوكمة من خلال إصدار القوانين والتشريعات والإفصاح؛

11-التأكد من تطبيق للهياكل التنظيمية من خلال المراقبين.

2-4 أهمية حوكمة الشركات: تخدم الحوكمة أطراف معينة تعود عليها بالأهمية والفائدة، نوجزها فيما يلي:[13]

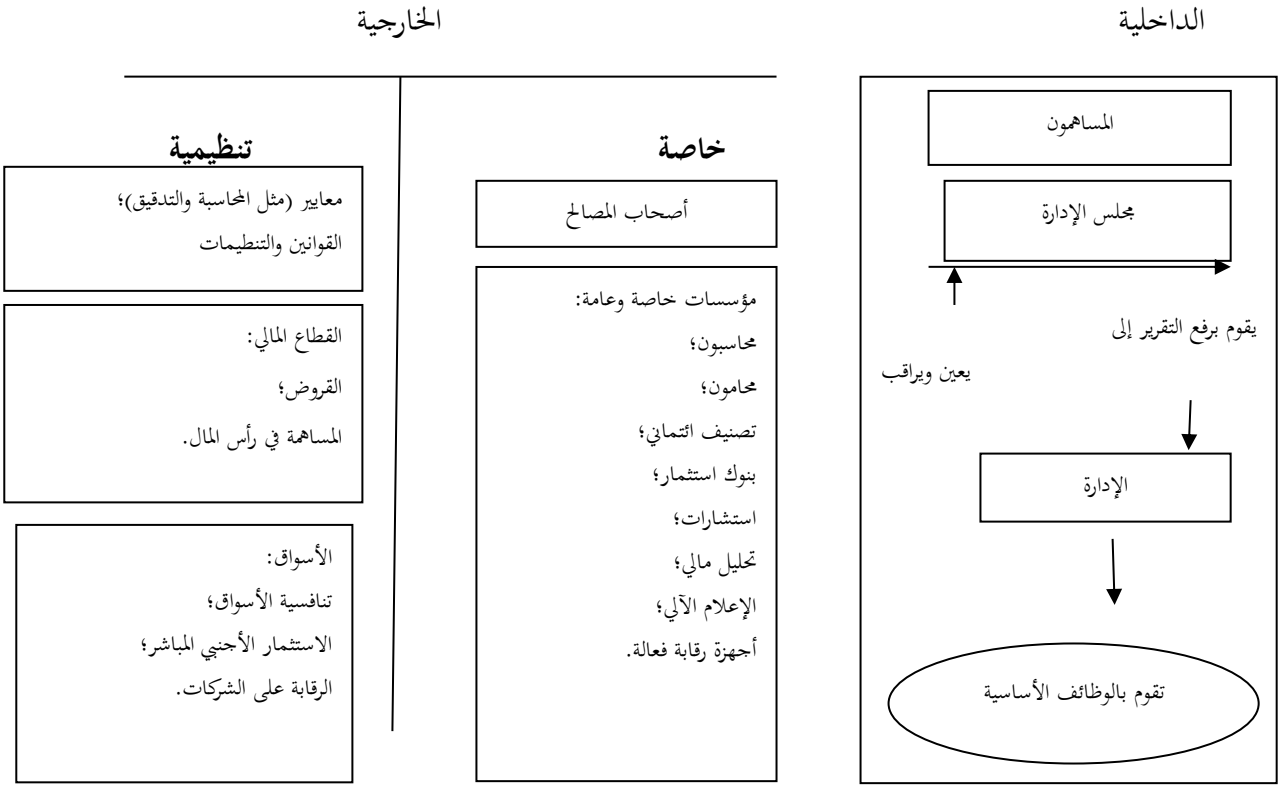
- **الاقتصاد:** تُسهم حوكمة الشركات في رفع مستوى كفاءة الاقتصاد لما لها من أهمية في المساعدة على استقرار الأسواق المالية ورفع مستوى الشفافية وجذب الاستثمارات من الخارج والداخل على حد سواء، بالإضافة إلى تقليص حجم المخاطر التي تواجه النظام الاقتصادي.
- **الشركات:** إن تطبيق مبادئ الحوكمة يساعد الشركات على خلق بيئة عمل سليمة تعين الشركة على تحقيق أداء أفضل مع توافر الإدارة الجيدة ولذا تكون القيمة الاقتصادية للشركة أكبر، بالإضافة إلى أن الحوكمة الرشيدة

تساعد الشركات على الوصول إلى أسواق المال والحصول على التمويل اللازم بتكلفة أقل مما يعينها على التوسع في نشاطها، وتقليل المخاطر، وبناء الثقة مع أصحاب المصالح.

- ❖ **المستثمرون وحملة الأسهم:** تهدف حوكمة الشركات إلى حماية الاستثمارات من التعرض للخسارة بسبب سوء استخدام السلطة في غير مصلحة المستثمرين وترمي أيضاً إلى تعظيم عوائد الاستثمار وحقوق المساهمين والقيمة الاستثمارية علاوة على الحد من حالات تضارب المصالح؛ إذ إن التزام الشركة تطبيق معايير الحوكمة يُفعّل دور المساهمين في المشاركة في اتخاذ القرارات الرئيسة المتعلقة بإدارة الشركة ومعرفة كل ما يرتبط باستثماراتهم.
- ❖ **أصحاب المصالح الآخرين:** تسعى الحوكمة إلى بناء علاقة وثيقة وقوية بين إدارة الشركة والعاملين بها وموردیها ودائنيها وغيرهم، فالحوكمة الرشيدة تعزز مستوى ثقة جميع المتعاملين للإسهام في رفع مستوى أداء الشركة وتحقيق أهدافها الإستراتيجية.

2-5 محددات حوكمة الشركات: يمكن تلخيص أهم محددات الحوكمة في الشركات من خلال الشكل التالي:

الشكل رقم (01): المحددات الداخلية والخارجية للحوكمة



المصدر:

- Iskander, M. and N. Chamlou. (2002). Corporate Governance: A Framework for Implementation. P: 122, Fig. 6.1. Published in: Globalization and Firm Competitiveness in the Middle East and North Africa Region, edited by: S. Fawzy. Washington: World Bank.

2-6 آليات حوكمة الشركات:

تعرف آليات حوكمة الشركات على أنها مجموعة من الممارسات التي تسهم وبصورة مباشرة أو غير مباشرة في التطبيق السليم لقواعد حوكمة البنوك التي تحدد طبيعة العلاقة بين الإدارة وأصحاب المصالح والتي تضمن للبنك إدارة سليمة ومستقرة وبقاءها في بيئة الأعمال.[14] وبشكل مختصر فهي تنقسم إلى آليات داخلية تتمثل في مجلس الإدارة، سياسة التعويضات والمكافآت وهيكل الملكية والتدقيق الداخلي. بالإضافة إلى آليات خارجية تتضمن عروض الاستحواذ، الأسواق المالية والإطار القانوني.[15]

ثالثا: دور التدقيق الداخلي في تفعيل حوكمة الشركات

3-1 أهمية التدقيق الداخلي في التطبيق الفعال لحوكمة الشركات: يعتبر التدقيق الداخلي الأسلوب الإداري الأنجع للحد من الفساد المالي والمحاسبي، الناتج عن عدم تطبيق المبادئ المحاسبية ونقص الإفصاح والشفافية وعدم إظهار البيانات والمعلومات التي تعبر عن الأوضاع المالية الحقيقية للشركات، خاصة بالنسبة لتلك التي تنشط في سوق الأوراق المالية.

كما أن العامل الثاني، المحدد لجودة المعلومة المحاسبية، يمثل الحوكمة أو حوكمة الشركات. وعليه يمكن القول بأن هناك ارتباطا وثيقا بين تطبيق حوكمة الشركات وتحقيق جودة المعلومات المحاسبية الناتجة عن فعالية ونجاعة التدقيق الداخلي خاصة. وقد أكدت هذا العديد من الدراسات، والتي تناولت العلاقة بين التطبيق السليم لحوكمة الشركات ودور التدقيق الداخلي في ذلك، ومن النتائج المستخلصة من بعض هذه الدراسات (Bushman & Smith 2001, Reed 2002, Maureen 2004) نذكر:

- ضرورة توفر الإجراءات القانونية اللازمة لحماية حقوق المساهمين، مع ضرورة الالتزام بالمعايير المحاسبية والمالية، خاصة فيما يتعلق بالمراجعة و التدقيق، لأنها تحقق الشفافية في إعداد القوائم المالية، وبالتالي توفير الموثوقية في المعلومات المحاسبية المنتجة والموزعة، وهذا سينعكس بالإيجاب على أداء الشركة وعلى حركة أسواق المال؛
- أهمية الدور الذي يلعبه التدقيق الداخلي ولجان التدقيق في أنجاح تطبيق الحوكمة وفي إعداد تقارير مالية تتضمن بيانات ومعلومات مالية تتميز بالدقة، التماثل والملائمة وذلك في الوقت المناسب، ما يكسبها ثقة مستخدميها الخارجين، خاصة المستثمرين؛
- أهمية الإفصاح المحاسبي و الشفافية في الالتزام بمبادئ حوكمة الشركات. فكلما كان هنا تحقق للإفصاح الأمثل، أي الإبلاغ عن المعلومات ذات الأهمية القصوى بالنسبة لمستخدميها، كان هناك أثر ايجابي مباشر على الأسواق المالية وبالتالي على أداء الشركات.[16]

3-2 دور المدقق الداخلي في ظل الحوكمة: تخدم وظيفة التدقيق الداخلي الأطراف المشاركة بشكل كامل في الحوكمة مثل مجلس الإدارة، لجنة التدقيق، المراجع الخارجي والإدارة العليا، كما أنها تضيف قيمة للخاضعين للحوكمة مثل الإدارة والوحدات التنظيمية الفردية مثل إدارة تكنولوجيا المعلومات وذلك بهدف ضمان حقوق أصحاب المصالح، ومن هنا نستنتج أن وظيفة التدقيق الداخلي تخدم طرفين مهمين هما: المسؤولين عن الحوكمة والمستفيدين منها.[17]

كما أقرت العديد من المناهج الجديدة لحوكمة الشركات مسؤولية مجلس الإدارة في ضمان فعالية إطار الرقابة الداخلية في المؤسسة، وقد شددت على الدور الرئيسي الذي يمكن أن يلعبه التدقيق الداخلي في دعم مجلس الإدارة من أجل ضمان الرقابة الكافية على الضوابط الداخلية، وهو بذلك جزء لا يتجزأ من إطار الحوكمة المؤسسية للمنشأة من خلال مساعدة مجلس الإدارة و/أو لجنة التدقيق في القيام بمسؤولياتهم في مجال الحوكمة من خلال:

- مراجعة ثقافة الرقابة في المؤسسة؛
- تقييم موضوعي لإطار المخاطر القائمة والرقابة الداخلية؛
- التحليل المنهجي للعمليات التجارية والضوابط المرتبطة بها؛
- استعراض وجود وقيمة الأصول؛
- مصدر للمعلومات عن حالات الاحتيال الرئيسية والمخالفات؛
- استعراضات مخصصة لمجالات الاهتمام الأخرى، بما في ذلك مستويات الخطر غير المقبولة؛
- استعراض إطار الامتثال وقضايا الامتثال المحددة؛
- استعراض الأداء التشغيلي والمالي؛
- توصيات لزيادة فعالية وكفاءة استخدام الموارد؛
- تقييم مدى تحقيق أهداف الشركة.[18]

ولقد أوضح المعيار 2110 المتعلق بضرورة قيام نشاط التدقيق الداخلي في تقييم مسار الحوكمة في المؤسسة وتقديم التوصيات المناسبة لتحسين أساليب الحوكمة في المنشأة من خلال:

- أخذ قرارات إستراتيجية وعملية؛
- الإشراف على عمليات إدارة المخاطر والرقابة؛
- تعزيز الأخلاقيات والقيم المناسبة في المنشأة؛
- ضمان فاعلية إدارة الأداء والمساءلة داخل المنشأة؛
- إبلاغ المعلومات حول المخاطر والرقابة إلى الجهات المناسبة داخل المنشاة؛
- تنسيق الأنشطة و تبادل المعلومات بين المجلس والمدققين الخارجيين ومقدمي خدمات التأكيد الآخرين والإدارة.

كما تضمن المعيار خدمات تأكيدية واستشارية وهي:

- **2110– أ1**: يجب على نشاط التدقيق الداخلي تقييم مستوى تصميم وتنفيذ وفعالية أهداف وبرامج وأنشطة المنشأة المتعلقة بالقيم الأخلاقية.
- **2110– أ2** يجب على نشاط التدقيق الداخلي تقييم ما إذا كانت حوكمة تكنولوجيا المعلومات في المنشأة تُدعّم وتساند استراتيجيات وأهداف المنشأة.[19]

3–3 الميثاق الأخلاقي للتدقيق الداخلي وعلاقته بالحوكمة: إن سبب الأزمات وانهيار بعض الشركات العالمية وأثرها في بيئة المحاسبة لم يكن بسبب القصور في معايير المحاسبة الدولية أو معايير التدقيق المعمول بها، ولكن المشكلة الرئيسية كانت في أخلاقيات المهنة ذاتها، حيث أن شركة أنرن لم تتقيد بآليات القياس والإفصاح الخاص بالشركات ذات

الأهداف المحددة، وتبعها تواطؤ مدقق الحسابات القانوني "آرثر أندرسون" بعدم الإبلاغ عن ذلك وإصداره للتقرير النظيف، ونتيجة لكون وظيفة التدقيق الداخلي تخدم جميع الأطراف المشاركة في حوكمة الشركات فوجود الميثاق الأخلاقي بشكله الحالي يزيد من كفاءة وفعالية وظيفة التدقيق الداخلي والتي تنعكس على التطبيق السليم للحوكمة.[20]

يحوي الميثاق الأخلاقي أربع مبادئ أساسية يجب أن يتحل بها المدقق الداخلي، وتتحقق من خلال تطبيق قواعد السلوك.

1- المبادئ:

- **النزاهة:** ترتكز على الثقة التي يوفرها المدققين الداخليين؛
- **الموضوعية:** الاستقلالية المطلقة وعد التحيز لأية طرف من الأطراف؛
- **السرية:** عدم الإفصاح عن المعلومات إلا في إطار ما ينص علية القانون؛
- **الكفاءة:** تنطوي على تحديث المعرفة والمهارات.

2- **قواعد السلوك:** من أجل تحقيق المبادئ الموضحة أعلاه يجب تحلي المدقق الداخلي بالسلوكيات التالية:

- انجاز الأعمال بأمانة وصدق؛
- احترام القوانين؛
- أن يكون المدقق الداخلي محايد؛
- عدم المشاركة في أي نشاط غير قانوني؛
- احترام الأخلاق؛
- عدم قبول أي شيء بإمكانه أن يضر حكمهم المهني؛
- الإفصاح عن كل الحقائق المهمة؛
- حماية المعلومات؛
- بقوم المدقق الداخلي بالأعمال التي يستطيع أن يقوم بها والتي تندرج في إطار مهنته؛
- عدم استخدام المعلومات لأي غرض شخصي؛
- تطوير المعرفة؛
- احترام المعايير الدولية لممارسة مهنة التدقيق الداخلي.[21]

3-4 مجالات التدقيق الداخلي في إطار حوكمة المؤسسات: هناك 3 مجالات أساسية والتي على أساسها يكون دور المدقق الداخلي في تطبيق حوكمة المؤسسات وهي:

3-4-1 دور المدقق الداخلي في تقييم نظام الرقابة الداخلية: إن تطبيق نظام رقابة قوي وفعال على أنظمة المؤسسة يساهم في تزويد مجلس الإدارة بأداة للرقابة على فعالية أنظمة الرقابة، والذي يتطلب نشر الوعي العام والمعرفة عن أهمية وقيمة أنظمة الرقابة، ورفع مستوى الكفاءة في العمل من خلال التخلص من الإجراءات الرقابية عديمة الفائدة، إضافة لذلك فان نظام الرقابة الداخلي يساعد الإدارة والمدققين في التعرف على النواحي ذات المخاطر المرتفعة ونقاط الضعف في أنظمة الرقابة الداخلية الذي يؤدي إلى منع الأخطاء وعمليات الاحتيال بالتالي فإن العلاقة بين التدقيق الداخلي

ونظام الرقابة الداخلي علاقة مباشرة، حيث يسعى كلاً منهما لتحقيق ما هو مطلوب لتحقيق الأهداف، وبالإضافة إلى ذلك فإن الرقابة الداخلية تتعلق بالمنشأة ككل، أو بأي من وحداتها التشغيلية أو بوظائف أعمالها، أما التدقيق الداخلي يهتم بفحص كفاءة وقوة نظام الرقابة الداخلي.[22]

تمر عملية تقييم نظام الرقابة الداخلية بعدة خطوات هي:

- **جمع الحقائق والمعلومات عن النظام:** يقصد بها تكوين نظرة شاملة وعامة عن نواحي الرقابة الداخلية داخل الوحدة وأنظمة الرقابة التي يتم تصميمها لنواحي النشاط المختلفة وما يجب أن تكون عليه عملية تشغيل هذا الأنظمة وهذا يستلزم جمع المعلومات عن الدورة المستندية والخرائط التنظيمية والتوصيف الوظيفي وخرائط التدفق داخل الوحدة ودليل الإجراءات.
- **فحص النظام:** وتعني هذه الخطوة اختبار التنفيذ الفعلي لنظام الرقابة الداخلية والتحقق من أن تشغيله يتم وفقا لما هو محدد مسبقا ويتم ذلك بإجراء مجموعة من الاختبارات مدى الالتزام وذلك بمراعاة التوقيت المناسب لهذه الاختبارات.
- **تقييم النظام:** تمثل هذه الخطوة آخر خطوات عملية دراسة وتقييم أنظمة الرقابة الداخلية فبعد القيام بجمع المعلومات الكافية عن النظام وفحص الالتزام به يصبح المدقق الداخلي في وضع يمكنه من الحكم على فاعلية وكفاءة النظام ودرجة الاعتماد عليه ومن ثم يتم اقتراح السبل الكفيلة لتقويم النظام وتلافي العثرات والثغرات وأوجه القصور والنقص فيه.[23]

3-4-2 **دور المدقق الداخلي في إدارة المخاطر:** يقوم التدقيق الداخلي بإضافة قيمة للمؤسسة والعمل على تحقيق أهدافها من خلال تقديم تأكيد معقول على أن مخاطر المؤسسة تدار بفاعلية وكذا من خلال التحسينات التي تقدمها في مجال إدارة المخاطر، فوظيفة التدقيق الداخلي قد اتسع نطاقه من دوره التقليدي وهو التدقيق المالي إلى التدقيق الإداري ثم إلى التركيز على إضافة قيمة للمؤسسة متمثلة في تدقيق إدارة المخاطر وتطبيق مدخل التدقيق على أساس المخاطر ، وهذا ما يؤدي إلى طمأنة المساهمين والأطراف الأخرى صاحبة المصلحة على أن المخاطر التي تواجه مصالحهم مفهومة من جانب ممثليهم وأن الإدارة تقو م بالتصدي لها بشكل منهجي منظم.[24]

يتضمن المعيار 2120 المتعلق بإدارة المخاطر على دور نشاط التدقيق الداخلي في تقييم فعالية ومساهمته في تحسين مسار إدارة المخاطر.

التفسير:

تحديد ما إذا كان مسار إدارة المخاطر فعال أم لا هي مسألة رأي أو حكم ناتج عن المدقق الداخلي الذي يبيّن:

- أن أهداف المؤسسة تساند رسالة المنشأة وتساهم في تحقيقها؛
- أن المخاطر المرتفعة يتمّ تحديدها وتقييمها؛
- أن كيفية التعامل مع المخاطر يتم انتقاؤها بشكل ملائم وبحيث يكون مستوى المخاطر في انسجام مع قابلية المنشأة للمخاطر؛

❖ أن المعلومات ذات الصلة يتم التقاطها وإبلاغها في الوقت المناسب بحيث يتسنى للموظفين والإدارة والمجلس الاضطلاع بالمسؤوليات المناط بعهدتهم.

ولإسناد هذا التقييم يمكن لنشاط التدقيق الداخلي أن يجمع معلومات بالرجوع إلى مختلف مهمات التدقيق المنجزة، وعندما يتم النظر إلى نتائج مختلف مهمات التدقيق بطريقة مُجمّعة فهذا يوفّر فهماً لمسارات إدارة المخاطر ومدى فعاليتها. وتتم متابعة مسارات إدارة المخاطر من خلال أنشطة الإدارة المستمرة أو التقييم المنفصل أو كليهما.

ويتضمن هذا المعيار:

✓ **2120 أ - 1 .**يجب على نشاط التدقيق الداخلي أن يقيّم مخاطر المنشأة المتعلقة بالحوكمة والعمليات وأنظمة المعلومات بالنظر إلى:

❖ تحقيق الأهداف الإستراتيجية للمنشأة؛

❖ وثوقية ومصداقية البيانات المالية والمعلومات التشغيلية؛

❖ فعالية وكفاية العمليات والبرامج؛

❖ حماية الأصول؛

❖ الامتثال للقوانين واللوائح والسياسات والإجراءات والعقود.

✓ **2120 أ - 2** يجب على نشاط التدقيق الداخلي تقييم احتمال حدوث عمليات احتيال وكيفية إدارة المنشأة لمخاطر الاحتيال.

✓ **2120 ت–1** أثناء المهمات الاستشارية يجب على المدققين الداخليين تحديد المخاطر في علاقة بأهداف هذه المهمات، كما يجب أن يكونوا على يقظة من وجود مخاطر أخرى مرتفعة.

✓ **2120 ت–2** يجب على المدققين الداخليين استعمال معرفتهم بالمخاطر المكتسبة من خلال انجازهم للمهمات الاستشارية وذلك عند تقييم مسار إدارة مخاطر المنشأة.

✓ **2120 ت–3** عندما يساعد المدققين الداخلين الإدارة في وضع أو تحسين مسار إدارة المخاطر فإنه يجب عليهم أن يمتنعوا عملياً عن الاضطلاع بأي مسؤولية في إدارة المخاطر.[25]

3–4–3 التفاعل الجيد للتدقيق الداخلي مع باقي أطراف الحوكمة:

3-4-3-1 **أهمية التكامل بين لجان التدقيق والتدقيق الداخلي:** إن إنشاء لجان التدقيق في الشركات أدى إلى العديد من المنافع لقسم التدقيق داخل الشركة و بخاصة للتدقيق الداخلي ، فلجنة التدقيق تقوم باختيار رئيس قسم التدقيق الداخلي وتوفير احتياجات هذا القسم والاجتماع المستمر مع القائمين بالتدقيق الداخلي لحل المشاكل التي قد تنشأ بين المدققين الداخليين ومجلس الإدارة أو الإدارة بكل مستوياتها ، وفي هذا الصدد أكدت بحوث علمية وجود علاقة تكاملية بين لجان التدقيق والتدقيق الداخلي، والتأكيد على أهمية لجان التدقيق في زيادة فاعلية التدقيق الداخلي من خلال زيادة فاعلية المدققين الداخليين وتدعيم استقلاليتهم، ومن ناحية أخرى فإن وجود لجان التدقيق سوف يمكن المدققين الداخليين من زيادة تفاعلهم مع المدقق الخارجي باعتبار إن أحد مسؤوليات لجنة التدقيق هو التنسيق وزيادة الاتصال بين المدقق الخارجي والمدققين الداخليين بالشكل الذي يساعد كلا الطرفين بالوفاء لالتزاماته ومسؤولياته وزيادة إمكانية

الاعتماد على المعلومات والتقارير المالية والتي ينتجها النظام المحاسبي في الشركة[26]، كما يعتبر التدقيق الداخلي من الدعائم الأساسية التي تساعد لجنة التدقيق على أداء مهامها وبالتالي تحقيق حوكمة أفضل للشركة، باعتباره موردا هاما لتعزيز ودعم لجنة التدقيق ومصدرا لها بمختلف المعلومات التي تحتاجها، وهذا فيما يخص تقديمه لخدمات التأكيد والاستشارة خاصة فيما يتعلق بنظام الرقابة الداخلية وإدارة المخاطر، كما أنه يعتبر حلقة وصل بين لجنة التدقيق والمستويات الأخرى من الإدارة،[27] وبالتالي فإن العلاقة التبادلية بين لجنة التدقيق والتدقيق الداخلي تسهم وبشكل كبير في تفعيل الحوكمة في المؤسسات.

3-4-3-2 أهمية التكامل بين التدقيق الداخلي والخارجي من أجل تحقيق أهداف الحوكمة.:

يعد التدقيق الخارجي آلية من الآليات الخارجية لحوكمة الشركات، كما أن العلاقة بين التدقيق الداخلي والتدقيق الخارجي تتمثل في أن المدقق الخارجي يعتمد في تحديد إجراءاته ووسائله على مدى ضعف أو قوة جودة التدقيق الداخلي، فكلما كان التدقيق الداخلي أكثر جودة، كلما انعكس ذلك على جودة التدقيق الخارجي.

فالتكامل بين التدقيق الداخلي والخارجي له انعكاس ايجابي على حوكمة المؤسسات، وهذا لما توفره من مزايا لأصحاب المصالح سواء داخل المؤسسة أو خارجها والتي يمكن إدراجها فيما يلي:

- **بالنسبة لأصحاب المصالح داخل المؤسسة:** وذلك من خلال:
  - ✓ توفير معلومات تفصيلية حقيقية للإدارة تساعد على اتخاذ القرارات الفعالة في الوقت والمكان المناسبين بالإضافة إلى بث الثقة في المعلومات الدالة على الأداء الإداري؛
  - ✓ تأكيد سلامة الأنظمة المعلوماتية المفحوصة وكذا متانة نظام الرقابة الداخلية المعتمد في المؤسسة؛
  - ✓ إعلام الإدارة عن مواطن الضعف من خلال الآراء حول أنظمة المعلومات، مسار المعالجة وإلى غير ذلك، مما يسمح لها بالقضاء على هذه المواطن؛
  - ✓ تكوين بنك للمعلومات عن طريق أوراق عمل المدقق، تقارير وملف التدقيق؛
  - ✓ خفض تكاليف التدقيق عن طريق التكامل بين النوعين وباستبعاد ازدواجية العمل.
- **بالنسبة لأصحاب المصالح خارج المؤسسة:** تعتبر الأطراف الخارجية عن المؤسسة (المستثمرون الحاليون أو المحتملون، البنوك، إدارة الضرائب، صناديق الاستثمار ، البورصة، الموردون، المجتمع المدني..الخ)، أهم مستعملي رأي المدقق الخارجي، فإدراك هؤلاء الأطراف بأهمية التكامل بين المراجعة الداخلية والخارجية يجعل مصداقية هذا الرأي يتوقف على درجة التكامل بين النوعين، ويمكن أن نحصى أهم الفوائد المترتبة عن التكامل للأطراف الخارجية عن المؤسسة في الآتي:
  - ✓ اطمئنان هؤلاء الأطراف عن الرأي المعبر عنه من قبل المدقق الخارجي؛
  - ✓ شمولية الرأي لكل العناصر الواردة في القوائم المالية الختامية باعتماد التكامل بين النوعين؛
  - ✓ اطمئنان أصحاب المؤسسة على أموالهم؛
  - ✓ الضخ المتوازي للمعلومات المفحوصة والتي تعبر عن الواقع الفعلي للعناصر المحتواة في القوائم المالية، مما يسمح للأطراف ذات العلاقة من اتخاذ القرارات المناسبة.[28]

3-4-3-3 أهمية التكامل بين مجلس الإدارة والإدارة العليا من أجل تفعيل الحوكمة: وباعتبار الإدارة واحدة من الأطراف الأساسية لحوكمة الشركات، وأن التدقيق الداخلي له تأثير فعال على جودة الحوكمة إذ ينبثق من تأثيره في باقي أطراف الحوكمة، فان قواعد التسجيل ببورصة نيويورك للأوراق المالية تتطلب وجود تفاعل بين وظيفة التدقيق الداخلي والإدارة، وذلك بمد الإدارة بنتائج تقدير المخاطر وتقييم النظام، وأيضاً فان معايير معهد المراجعين الداخليين تصف العلاقة بين وظيفة التدقيق الداخلي والإدارة كما ينبغي أن تكون عليه ، حيث يقترح أن وظيفة التدقيق الداخلي يجب أن تفصح دورياً للإدارة عن الأنشطة التي تنفذها، سلطاتها، مسئولياتها، وما تم انجازه من خطتها الموضوعة. كما يجب أن تفصح أيضاً عن المخاطر الجوهرية التي تتعرض لها المنشأة، إجراءات الرقابة الداخلية، قضايا أداء حوكمة الشركات، وغيرها من الأمور التي تطلبها وتحتاجها الإدارة. إذ أصبحت الإدارة أكثر من أي وقت مضى تعتمد على وظيفة التدقيق الداخلي في تحسين عملية حوكمة الشركات، وذلك لما للمدققين الداخليين من دور محوري في التحقق، الاستشارة، وإدارة المخاطر .وقد أشارت المعايير الدولية للممارسة المهنية للمراجعة الداخلية إلى أنه يمكن للمدققين الداخليين تقديم العون للإدارة ومجلس الإدارة في الوفاء بمسئولياتهم في حوكمة الشركات، وذلك على النحو التالي:

- ❖ مساعدة مجلس الإدارة في التقييم الذاتي للحوكمة؛
- ❖ تقديم أفكار أفضل لتنفيذ إجراءات الرقابة الداخلية وعملية إدارة المخاطر للجنة التدقيق؛
- ❖ البحث عن فرص أفضل لتحقيق الالتزام بغرض تخفيض التكلفة على المدى الطويل؛
- ❖ فحص قواعد وآداب السلوك الأخلاقي بالمنشأة للتحقق من مدى كفايتها لتحقيق الهدف منها ومن أنها قد بلغت للعاملين؛
- ❖ تنفيذ المراجعة السنوية بالعناية اللازمة وإعداد تقرير بالنتائج يرفع إلى لجنة التدقيق؛
- ❖ مراعاة الإفصاح والشفافية عند إعداد وتنفيذ خطة التدقيق السنوية.[29]

خاتمة:

عموما ومن خلال دراستنا تم الخروج بمجموعة من النتائج وبعض التوصيات التي تثبت أن للتدقيق الداخلي مكانة هامة في التطبيق السليم لحوكمة الشركات.

1- النتائج:

- ✓ يعتبر التدقيق الداخلي من الآليات الداخلية لحوكمة الشركات؛
- ✓ تطور نطاق عمل المدقق الداخلي انطلاقا من تطور مفهوم التدقيق الداخلي، فبينما كان المدقق الداخلي في السابق يقدم خدمات الفحص والتقييم تجاوز دوره لتقديم خدمات تأكيدية واستشارية، وصاحب هذا التغير تطورات في المعايير الدولية لممارسة مهنة التدقيق الداخلي لتشير بضرورة قيام المدقق الداخلي في تقييم مسار الحوكمة في المؤسسة وتقديم التوصيات المناسبة لتحسين أساليب الحوكمة في المنشأة؛

- ✓ للتدقيق الداخلي دور هام في تفعيل حوكمة الشركات وذلك من خلال دورها الهام في تقييم نظام الرقابة الداخلية وإدارة المخاطر؛
- ✓ يستند دور التدقيق الداخلي في التطبيق السليم للحوكمة في الشركات على التكامل بين الأطراف المساهمة فيها.

2- التوصيات:

- ✓ إلزام الشركات على تبني الآليات الأساسية للحوكمة بطريقة تكاملية فيما بينها؛
- ✓ تطوير وتحديث المعرفة باستمرار لدى المدققين الداخليين ومواكبتهم للبيئة الداخلية لكل دولة تعزيزا لمساهمتهم في تفعيل حوكمة الشركات؛
- ✓ ضرورة تشكيل لجان تدقيق وذلك للعديد من المنافع التي يقدمها لقسم التدقيق الداخلي داخل الشركة.

---

[1] رائد محمد عبدربه، **المراجعة الداخلية**، الطبعة الأولى، الجنادرية للنشر والتوزيع، عمان، 2010، ص:09.

[2] محمد خالد المهايني وحسن عبد الكريم سلوم، **التدقيق الداخلي لمعاملات الموازنة الفيدرالية للعراق**، مجلة الإدارة والاقتصاد، العدد 66، 2007، ص: 119.

[3] صبحي سلام، **الفساد الإداري والمالي كظاهرة وأساليب علاجها**، د.ط، دار أمجد للنشر والتوزيع، عمان، 2015، ص ص: 59-60.

[4] The institute of internal auditors. (2009). Definition of Internal Auditing. https://na.theiia.org

[5] ابراهيم جابر السيد، **الإفصاح المالي أثره وأهميته في نمو الأعمال التجارة العربية داخل البلاد الأجنبية**، الطبعة الأولى، دار غيداء للنشر والتوزيع، الأردن، 2014،ص: 255.

[6] ميرفت محمد أمين الإدريسي، **الرقابة الداخلية على أعمال البنوك**، الطبعة الأولى، دار النهضة العربية، القاهرة، 2010، ص ص: 65-66.

[7] مسعود صديقي ولخضر لوصيف، **المراجعة الداخلية كآلية لتطبيق الحوكمة في شركات المساهمة الجزائرية دراسة حالة مجمع صيدال**، مجلة العلوم الاقتصادية والتسيير والعلوم التجارية، العدد 06، 2011، ص:88.

[8] عدنان بن حيدر بن درويش، **حوكمة الشركات ودور مجلس الإدارة**، د ط، إتحاد المصارف العربية، بيروت، 2007، ص ص: 25-26.

[9] OECD. (2015). **G20/OECD Principles of Corporate Governance**. OECD Report to G20 Finance Ministers and Central Bank Governors. P 09.

[10] محمد حلمي الجيلاني، **الحوكمة في الشركات**، الطبعة الأولى، دار الإعصار العلمي للنشر والتوزيع، عمان، 2015، ص: 11.

[11] عدنان بن حيدر بن درويش، **مرجع سابق**، ص ص: 21-22.

[12] سالم محمد، **حوكمة المصارف وآليات تطبيقها**، مجلة كلية بغداد للعلوم الاقتصادية للجامعة، العدد الخاص بالمؤتمر العلمي الخامس، 2014، ص: 344.

[13] المملكة العربية السعودية، **هيئة سوق المال**، حوكمة الشركات، متوفر على الموقع:
https://cma.org.sa/Awareness/Publications/booklets/Booklet_13.pdf

[14] بشرى عبد الوهاب محمد حسن وحسين جليل محسن، **تأثير آليات حوكمة الشركات في ممارسات التحفظ المحاسبي – بحث تطبيقي في عينة من المصارف المدرجة في سوق العراق للأوراق المالية**–، مجلة العلوم الاقتصادية والإدارية، المجلد 22، العدد 93، ص: 488.

[15] Ledentu, F. (2008). **Système De Gouvernance D'entreprise Et Présence D'actionnaires De Contrôle** (Doctoral dissertation, Université de Fribourg).

[16] بديسي فهيمة، **التدقيق الداخلي و دوره في إنجاح مسار تطبيق الحوكمة**، الملتقى الوطني الثامن: مهنة التدقيق في الجزائر الواقع والآفاق في ضوء المستجدات العالمية المعاصرة، جامعة 20 أوت سكيكدة، يومي 11-12 أكتوبر 2010، ص: 11-12.

[17] Hermanson, D. R., & Rittenberg, L. E. (2003). **Internal Audit And Organizational Governance**. Research opportunities in internal auditing, 1, p : 58

[18] Florea, R., & Florea, R. (2013). **Internal Audit And Corporate Governance**. Economy Transdisciplinarity Cognition, 16(1),p 80

[19] IFACI. The Institut of internal auditors. (2016). **International Standards For The Professionals Practice Of Internal Auditing** (STANDARDS). p 12.

[20] خلف عبد الله الوردات، **دليل التدقيق الداخلي وفق المعايير الدولية الصادرة عن IIA**، الطبعة الأولى، الوراق للنشر والتوزيع، عمان، 2013، ص: 219.

[21] Renard, J. (2015). **Théorie Et Pratique De L'audit Interne**. Editions Eyrolles.p 92.

[22] ايهاب ديب مصطفى رضوان، **أثر التدقيق الداخلي على إدارة المخاطر في ضوء معايير التدقيق الدولية**، رسالة مقدمة لاستكمال متطلبات شهادة الماجستر، تخصص محاسبة وتمويل، الجامعة الاسلامية غزة، 2012، ص: 16.

[23] محمد علي محمد الجابري، **تقييم دور المدقق الداخلي في تحسين نظام الرقابة الداخلية لنظم المعلومات المحاسبية في شركات التأمين العاملة في اليمن**، رسالة مقدمة لاستكمال متطلبات شهادة الماجستر، تخصص محاسبة، الأكاديمية العربية للعلوم المالية والمصرفية، صنعاء، 2014، ص: 35.

[24] زغدار مخلوف، **مدى التوافق بين المعايير الدولية للمراجعة الداخلية وإجراءات المراجعة في البنوك الأردنية**، الملتقى الوطني الثامن: مهنة التدقيق في الجزائر الواقع والآفاق في ضوء المستجدات العالمية المعاصرة، جامعة 20 أوت سكيكدة، يومي 11-12 أكتوبر 2010، ص 14

[25] IFACI. The Institute of Internal Auditors. (2017). **Normes Internationales Pour La Pratique Professionnelles De L'Audit Interne** (Les Normes). p 20-21

[26] عادل حسن محمد الشيخ إسماعيل، **دور المراجعة الداخلية في رفع كفاءة الأداء المالي والمحاسبي لقطاع التأمين**، رسالة مقدمة لنيل شهادة الدكتوراه، تخصص محاسبة وتمويل، جامعة السودان للعلوم والتكنواوجيا، 2016، ص: 82.

[27] براهمة كنزة، **دور التدقيق الداخلي في تفعيل حوكمة الشركات**، مذكرة مقدمة لاستكمال متطلبات الماجستر في علوم التسيير، تخصص: إدارة مالية، جامعة قسنطينة02، 2013-2014، ص:108.

[28] حسن يرقي، عمر علي عبد الصمد، **واقع حوكمة المؤسسات في الجزائر وسبل تفعيلها**، الملتقى الدولي الأول حول الحوكمة المحاسبية للمؤسسة: واقع، رهانات وآفاق، جامعة العربي بن مهيدي أم البواقي، 07-08 ديسمبر، ص: 13-14.

[29] سمير كامل محمد عيسى، **العوامل المحددة لجودة وظيفة المراجعة الداخلية في تحسين جودة حوكمة المؤسسات**، مجلة كلية التجارة للبحوث العلمية بجامعة الإسكندرية، المجلد 45، العدد1، جانفي 2008، ص 31-32.

قائمة المراجع :

المراجع العربية :

1. رائد محمد عبدربه، **المراجعة الداخلية**، الطبعة الأولى، الجنادرية للنشر والتوزيع، عمان، 2010.
2. محمد خالد المهايني وحسن عبد الكريم سلوم، **التدقيق الداخلي لمعاملات الموازنة الفيدرالية للعراق**، مجلة الإدارة والاقتصاد، العدد 66، 2007.
3. صبحي سلام، **الفساد الإداري والمالي كظاهرة وأساليب علاجها**، د.ط، دار أمجد للنشر والتوزيع، عمان، 2015.
4. ابراهيم جابر السيد، **الإفصاح المالي أثره وأهميته في نمو الأعمال التجارة العربية داخل البلاد الأجنبية**، الطبعة الأولى، دار غيداء للنشر والتوزيع، الأردن، 2014.
5. ميرفت محمد أمين الإدريسي، **الرقابة الداخلية على أعمال البنوك**، الطبعة الأولى، دار النهضة العربية، القاهرة، 2010.
6. مسعود صديقي ولخضر لوصيف، **المراجعة الداخلية كآلية لتطبيق الحوكمة في شركات المساهمة الجزائرية دراسة حالة مجمع صيدال**، مجلة العلوم الاقتصادية والتسيير والعلوم التجارية، العدد 06، 2011.
7. عدنان بن حيدر بن درويش، **حوكمة الشركات ودور مجلس الإدارة**، د ط، إتحاد المصارف العربية، بيروت، 2007.
8. محمد حلمي الجيلاني، **الحوكمة في الشركات**، الطبعة الأولى، دار الإعصار العلمي للنشر والتوزيع، عمان، 2015.

9. سالم محمد، **حوكمة المصارف وآليات تطبيقها**، مجلة كلية بغداد للعلوم الاقتصادية للجامعة، العدد الخاص بالمؤتمر العلمي الخامس، 2014.

10. بشرى عبد الوهاب محمد حسن وحسين جليل محسن، **تأثير آليات حوكمة الشركات في ممارسات التحفظ المحاسبي – بحث تطبيقي في عينة من المصارف المدرجة في سوق العراق للأوراق المالية**–، مجلة العلوم الاقتصادية والإدارية، المجلد 22، العدد 93.

11. بديسي فهيمة، **التدقيق الداخلي و دوره في إنجاح مسار تطبيق الحوكمة**، الملتقى الوطني الثامن: مهنة التدقيق في الجزائر الواقع والآفاق في ضوء المستجدات العالمية المعاصرة، جامعة 20 أوت سكيكدة، يومي 11-12 أكتوبر 2010.

12. خلف عبد الله الوردات، **دليل التدقيق الداخلي وفق المعايير الدولية الصادرة عن IIA**، الطبعة الأولى، الوراق للنشر والتوزيع، عمان، 2013.

13. ايهاب ديب مصطفى رضوان، **أثر التدقيق الداخلي على إدارة المخاطر في ضوء معايير التدقيق الدولية**، رسالة مقدمة لاستكمال متطلبات شهادة الماجستر، تخصص محاسبة وتمويل، الجامعة الاسلامية غزة، 2012.

14. محمد علي محمد الجابري، **تقييم دور المدقق الداخلي في تحسين نظام الرقابة الداخلية لنظم المعلومات المحاسبية في شركات التأمين العاملة في اليمن**، رسالة مقدمة لاستكمال متطلبات شهادة الماجستر، تخصص محاسبة، الأكاديمية العربية للعلوم المالية والمصرفية، صنعاء، 2014.

15. زغدار مخلوف، **مدى التوافق بين المعايير الدولية للمراجعة الداخلية وإجراءات المراجعة في البنوك الأردنية**، الملتقى الوطني الثامن: مهنة التدقيق في الجزائر الواقع والآفاق في ضوء المستجدات العالمية المعاصرة، جامعة 20 أوت سكيكدة، يومي 11-12 أكتوبر 2010.

16. عادل حسن محمد الشيخ إسماعيل، **دور المراجعة الداخلية في رفع كفاءة الأداء المالي والمحاسبي لقطاع التأمين**، رسالة مقدمة لنيل شهادة الدكتوراه، تخصص محاسبة وتمويل، جامعة السودان للعلوم والتكنواوجيا، 2016.

17. براهمة كنزة، **دور التدقيق الداخلي في تفعيل حوكمة الشركات**، مذكرة مقدمة لاستكمال متطلبات الماجستر في علوم التسيير، تخصص: إدارة مالية، جامعة قسنطينة02، 2013-2014.

18. حسن يرقي، عمر علي عبد الصمد، **واقع حوكمة المؤسسات في الجزائر وسبل تفعيلها**، الملتقى الدولي الأول حول الحوكمة المحاسبية للمؤسسة: واقع، رهانات وآفاق، جامعة العربي بن مهيدي أم البواقي، 07-08 ديسمبر.

19. سمير كامل محمد عيسى، **العوامل المحددة لجودة وظيفة المراجعة الداخلية في تحسين جودة حوكمة المؤسسات**، مجلة كلية التجارة للبحوث العلمية بجامعة الإسكندرية، المجلد 45، العدد1، جانفي 2008.

المراجع الأجنبية :

1. OECD. (2015). **G20/OECD Principles of Corporate Governance**. OECD Report to G20 Finance Ministers and Central Bank Governors.
2. IFACI. The Institute of Internal Auditors. (2017). **Normes Internationales Pour La Pratique Professionnelles De L'Audit Interne** (Les Normes).
3. Ledentu, F. (2008). **Système De Gouvernance D'entreprise Et Présence D'actionnaires De Contrôle** (Doctoral dissertation, Université de Fribourg).
4. Hermanson, D. R., & Rittenberg, L. E. (2003). **Internal Audit And Organizational Governance**. Research opportunities in internal auditing, 1, p : 58
5. Florea, R., & Florea, R. (2013). **Internal Audit And Corporate Governance**. Economy Transdisciplinarity Cognition, 16(1),p 80
6. IFACI. The Institut of internal auditors. (2016). **International Standards For The Professionals Practice Of Internal Auditing** (STANDARDS).
7. Renard, J. (2015). **Théorie Et Pratique De L'audit Interne**. Editions Eyrolles

دور المدقق الداخلي في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية

أ.د أحمد توفيق بورحلي
- جامعة: العربي بن مهيدي – أم البواقي –
bourahli.toufik@yahoo.fr

أ. رباب زارع
جامعة: العربي بن مهيدي – أم البواقي
rababzaraa@gmail.com

الملخص

تقدم المؤسسة قوائم مالية تحتوي على معلومات تفيد المستخدمين في اتخاذ قراراتهم،حيث أن هذه المعلومات من شأنها أن تزيد من درجة الموثوقية كما يمكن أن تضعفها، حيث يلجأ في بعض الأحيان معدوا القوائم المالية إلى القيام ببعض السياسات والممارسات لتظهر المؤسسة بأحسن صورة، مما قد يؤثر على تقديرات وقرارات مستخدميها الأمر الذي يؤدي بهم إلى خسائر وإفلاس نتيجة التعامل مع هذه المؤسسة.

حيث أن لوظيفة التدقيق الداخلي دورا هاما في فحص هذه القوائم وإبداء الرأي حول صحتها ومصداقيتها، فالمدقق الداخلي باستقلاليته وكفاءته والتزامه بتطبيق معايير التدقيق المتعارف عليها سيؤدي إلى استمرار ونجاح المؤسسة في تحقيق أهدافها، وأهداف مختلف الأطراف المتأثرة بمستوى متانة المركز المالي للمؤسسة.

الكلمات المفتاحية: المحاسبة الإبداعية، التدقيق الداخلي، فحص القوائم المالية.

Abstract:

The organization provides financial statements containing information that informs users in making their decisions, As this information can increase the degree of reliability and can weaken it, where sometimes the authors of the financial statements to do some policies and practices to show the best image of the institution, Which may affect the estimates and decisions of its users, which leads them to losses and bankruptcy as a result of dealing with this institution.

The internal audit function plays an important role in examining financial statements and expressing opinions about their validity and credibility, the internal auditor's indespendence, efficiency and commitment to the implementation of the auditing standards will lead to the continuation and success of the institution in achieving the objectives and objectives of the various parties affected by the level of solidity of the financial position of the institution.

Key words :Creative Accounting, Internal Audit, Examining financial statements.

مقدمة:

لقد أبرزت الفضائح المالية ودعاوي الاحتيال التي حدثت في السنوات الماضية، والانهيارات المالية لدى كبريات الشركات ضعف الرقابة الداخلية، حيث حاولت المنظمات المهنية والدراسات الأكاديمية فهم الأسباب الحقيقية لهذه الانهيارات، وقد توصلت إلى أن العامل الأساسي والمسبب لانهيار هذه الشركات هو انتهاجها لممارسات محاسبية احتيالية يطلق عليها ممارسات المحاسبة الإبداعية، وهذه الممارسات في بعض الأحيان يتم اكتشافها وفي البعض الآخر لا يتم اكتشافها إلا عند انهيار الشركة، الأمر الذي أدى إلى الاهتمام المتزايد من قبل الشركات بوظيفة التدقيق الداخلي، وقد تمثل هذا الاهتمام في نواحي متعددة يأتي في مقدمتها تزايد الاهتمام بإنشاء إدارات مستقلة للتدقيق الداخلي مع العمل على دعمها بالكفاءة البشرية التي تمكنها من تحقيق الأهداف بالكيفية والفعالية المطلوبة، حيث أن فصل الإدارة عن الملكية وكبر حجم المشروعات وظهور الشركات متعددة الجنسيات والشركات الدولية والتي تمتاز بتعدد جنسية مالكيها وتعقد عملياتها زاد من المسؤوليات الإدارية المختلفة، فقد كان لزاما على الإدارة أن تضع أنظمة للرقابة الداخلية تكفل حسن سير العمل، والالتزام بسياسات وتعليمات الإدارة العليا.

وهذا ما يبرز أهمية مساهمة التدقيق الداخلي في الكشف عن هذه التلاعبات، ومن خلال ما سبق يمكن التوصل إلى تحديد إشكالية الدراسة كالتالي:

كيف يساهم المدقق الداخلي في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية؟

وتكمن أهمية هذه الدراسة في أنها تركز بشكل جوهري على مدى المساهمة والدور الذي يقوم به المدقق الداخلي في الحياة الاقتصادية في المجتمعات المختلفة تحقيقا لأهداف وغايات مستخدمي التقارير والقوائم المالية، وتمكينهم من اتخاذ القرارات الاقتصادية الرشيدة.

و منه سنحاول من خلال هذه الورقة البحثية الإجابة على التساؤل السابق من خلال استعراض العناصر التالية:

أولا: ماهية التدقيق الداخلي

ثانيا: ماهية المحاسبة الإبداعية

ثالثا: دور المدقق الداخلي في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية

أولا: ماهية التدقيق الداخلي

ظهرت الحاجة لوظيفة التدقيق الداخلي بهدف اكتشاف الأخطاء، الغش والتلاعبات، حيث اقتصر مفهوم التدقيق الداخلي في البداية على المراجعة المالية والمحاسبية الهادفة إلى تصيد الأخطاء، حيث ازدادت فعالية هذه الوظيفة نظرا للتطورات التي حدثت في مجال الأعمال بصفة عامة ومجالات المحاسبة والتدقيق بصفة خاصة لتشمل هذه الوظيفة جميع مجالات عمل الشركة.

1_ مفهوم التدقيق الداخلي

تعددت التعاريف التي تناولت التدقيق الداخلي ومن بينها:

_ عرف التدقيق الداخلي على أنه " وظيفة داخلية تابعة لإدارة المؤسسة تعبر عن نشاط داخلي مستقل هدفه إقامة رقابة إدارية ومحاسبية لتقييم مدى تماشي النظام مع متطلبات الإدارة أو العمل على حسن استخدام الموارد بما يحقق الكفاية الإنتاجية القصوى.[1]

_ حسب معهد المدققين الداخليين في أمريكا فالتدقيق الداخلي " نشاط مستقل موضوعي واستشاري مصمم لزيادة قيمة المنظمة وتحسين عملياتها، ويساعد هذا النشاط المنظمة على تحقيق أهدافها من خلال انتهاج مدخل موضوعي ومنظم لتقييم وتحسين فعالية إدارة المخاطر، الرقابة، وعمليات التحكم".[2]

_ وعرف أيضا على أنه " نشاط تقييمي مستقل داخل المؤسسة يهدف إلى فحص وتقييم وتحقيق النواحي المحاسبية والمالية وغيرها من النواحي التشغيلية، يقوم به جهاز داخلي مستقل عن إدارة المؤسسة لضمان واطمئنان الإدارة عن مدى كفاية الإجراءات، وتنفيذ السياسات الموضوعة وقياس الأداء وتقييم فاعلية إجراءات ووسائل الرقابة الداخلية وكفاية تصميمها لتحقيق أهدافها ".[3]

من التعاريف السابقة نستنتج أن التدقيق الداخلي عملية يقوم بها طرف داخلي من المؤسسة تعينه الإدارة لفحص جميع القوائم المالية والتحقق منها وإبداء رأيه حول مصداقية هذه القوائم، وتقديم اقتراحات وحلول لاتخاذ القرار المناسب.

2_ أهمية وأهداف التدقيق الداخلي

أ- الأهمية

تعود أهمية التدقيق الداخلي لكونه وسيلة تهدف إلى خدمة مستخدمي القوائم المالية، وتتمثل أهميته فيما يلي:[4]

- إدارة المؤسسة تعتمد اعتمادا كيا على البيانات المحاسبية في وضع الخطط ومراقبة وتقييم التنفيذ والأداء، لذلك تحرص على أن تكون هذه البيانات مدققة بطريقة سليمة تساعدها في اتخاذ قراراتها؛
- كما أن المستثمرين يعتمدون على القوائم المالية المدققة عند اتخاذ أي قرار في توجيه المدخرات والاستثمار بحيث تحقق لهم أكبر عائد ممكن مع اعتبار عنصر الحماية الممكنة؛
- أما البنوك التجارية والصناعية تعتمد على القوائم المالية المدققة عند فحصها للمراكز المالية للمؤسسات التي تتقدم بطلب قروض وتسهيلات ائتمانية والاعتماد على هذه القوائم في تقدير الدخل القومي، وفي التخطيط الاقتصادي؛
- أما الهيئات الحكومية وأجهزة الدولة المختلفة فتعتمد على القوائم المدققة في أغراض كثيرة منها التخطيط، الرقابة، فرض الضرائب، تحديد الأسعار، تقرير الإعانات لبعض الصناعات.

ب- الأهداف

يهدف التدقيق الداخلي إلى مساعدة الإدارة في تحمل مسؤولياتها وذلك من خلال:[5]

- **تحديد كفاءة وفعالية نظام الرقابة الداخلية في المؤسسة:** حيث تقوم الإدارة بالتخطيط، التنظيم، والإشراف بطريقة توفر ضمان معقول بأن الأهداف والغايات سوف يتم تحقيقها؛
- **قابلية المعلومات للاعتماد عليها:** يجب أن تكون المعلومات المالية والتشغيلية المقدمة للإدارة دقيقة، كاملة، مفيدة، وأن تكون قدمت في الوقت المناسب حتى يمكن للإدارة الاعتماد عليها في اتخاذ القرارات؛

- **حماية الأصول**: حيث أن المدقق الداخلي يؤكد على ضرورة بحث الخسائر الناتجة عن السرقة، الحريق، والتصرفات الغير قانونية في ممتلكات المؤسسة؛
- **الالتزام بالسياسات والإجراءات الموضوعية**: يتحقق المدقق الداخلي من أن منتسبي المؤسسة يقومون بما هو مطلوب منهم القيام به من إتباع السياسات والخطط، الإجراءات، والتعليمات، وفي حالة عدم الالتزام بذلك فعلى المدقق تحديد أسباب ذلك؛
- **اكتشاف ومنع الغش والاحتيال**: تقع مسؤولية منع الغش والاحتيال على إدارة المؤسسة، وعلى المدقق الداخلي فحص وتقييم كفاءة وفعالية الإجراءات المطبقة من قبل الإدارة للحيلولة دون وقوع الغش ويجب أن تكون للمدقق الداخلي المعرفة الكافية بطرق واحتمالات الغش، ليكون قادرا على تحديد أماكن حدوث الغش والاحتيال.

3_ مراحل سير عملية التدقيق الداخلي

تمر عملية التدقيق الداخلي بخمس مراحل هي :[6]

المرحلة الأولى. التكليف بالمهمة:هي عبارة عن قرار متضمن تكليف مدقق بمهمة معينة، وهذا التكليف يمكن أن يكون من طرف الإدارة العامة للمؤسسة، أو باقتراح من طرف مصلحة التدقيق الداخلي أو بطلب من مسؤولي الحالة أو الوظائف.

المرحلة الثانية. الاطلاع والتحضير: في هذه المرحلة يعتمد المدقق الداخلي على الاطلاع على مختلف نشاطات المؤسسة والهيكل التنظيمي، المنتجات الجديدة، رقم الأعمال، حيث أنها تساعده وتمكنه من القيام بمهمته على أحسن وجه.

المرحلة الثالثة. مرحلة الدراسات: تعتبر أهم مرحلة كونها تمر بعدة مراحل على التوالي:

- **المخطط التقريبي**: هو مخطط ينظم عمل المدقق إلى غاية انتهاء مرحلة الدراسة، وذلك بتوجيه المدقق لمعرفة حقيقة الوضع بطرح تساؤلات تمكنه من تحديد أهداف مرحلة الدراسة وتفادي الوقوع في الأخطاء؛
- **جدول نقاط القوة والضعف**: يهدف هذا الجدول إلى تحديد نقاط القوة والضعف الحقيقية أو المحتملة في وحدة التدقيق؛
- **التقرير التوجيهي**: الهدف منه وضع وتحديد محاور توجيه المهمة وحدودها؛
- **برنامج المراجعة**: ويتمثل في وثيقة داخلية موضوعة لتحديد وتخطيط ومراجعة أعمال المدققين؛
- **ميزانية التخطيط والمتابعة**: تهتم بتنظيم المهمة منذ نهاية مرحلة الدراسة إلى غاية وضع التقرير، وهذا من ناحية الوقت (التاريخ والمدة)، والمكان (مواقع التدخل).

المرحلة الرابعة. مرحلة العمل الميداني: تتطلب هذه المرحلة استعمال عدة وثائق منها:

- **ورقة الحافظة**: تحتوي هذه الوثيقة على وصف وتبرير طريقة العمل المتبعة؛
- **ورقة العمل**: وتعتبر هذه الوثيقة بالنسبة للمدقق مسودة مساعدة على تحليل المعلومات من بداية الدراسة وتبقى إثبات لنتائجه بعد دفع التقرير النهائي؛

- **ورقة تحليل المشاكل**: وهي عبارة عن وثيقة عمل تحتوي على عدة أجزاء يبين من خلالها المدقق كل سوء تسيير (المشاكل، الأسباب، الأحداث، النتائج، والتعليمات)،حيث تساعد هذه الوثيقة على تلخيص عمله والتحضير الأولي للتقرير، وتقديم البراهين، والتبريرات اللازمة لإقناع المعنيين.

المرحلة الخامسة. مرحلة الاستنتاج: تعتبر آخر مرحلة، حيث يقوم من خلالها المدقق بعرض النتائج النهائية التي توصل إليها وتحتوي على:

- **الهيكل التقريري**: قبل تقديم التقرير النهائي يسعى المدقق الداخلي إلى إعداد هيكل التقرير، وذلك بتنظيم أفكاره و مناقشتها؛
- **البيان النهائي للحالة**: عند نهاية العمل الميداني يقوم رئيس المهمة بعرض شفهي للمسؤولين الرئيسيين وذلك بتحليل أعماله نقطة تلو الأخرى؛
- **تقرير المدقق الداخلي**: هنا يقوم المدقق بتقديم التقرير النهائي للمهمة التي قام بها للمسؤولين، المعنيين، والإدارة العامة مع الإشارة للمشاكل والنقائص الموجودة في النظام، وهذا لتمكين الإدارة العامة من معالجة هذه المشاكل والنقائص.

ثانيا: ماهية المحاسبة الإبداعية

تهدف المحاسبة عموما لتقديم المساعدة لاتخاذ قرارات استشارية رشيدة لتحقيق الأهداف التي تسعى إليها المؤسسة، حتى ظهرت أساليب المحاسبة الإبداعية في الثمانينات الميلادية، وكان السبب وراء ظهورها الركود الاقتصادي الناتج في هذه الفترة والضغوطات التي واجهت الشركات لتحسين أرباحها لتظهر في الأسواق المالية بأحسن صورة.

1_ مفهوم المحاسبة الإبداعية

تعددت التعاريف التي تناولت المحاسبة الإبداعية ومن بينها:

_ المحاسبة الإبداعية هي " عملية تحويل القيم المحاسبية المالية غير الجيدة من صورتها الحقيقية إلى صورة أخرى مرغوبة لتعطي القيم الجديدة ميزة إيجابية للمؤسسة".[7]

_ المحاسبة الإبداعية هي " عملية التلاعب بالبيانات المالية باستخدام الخيار الانتقائي في تطبيق المبادئ المحاسبية والتضليل في الإبلاغ المالي وأية خطوات متخذة اتجاه إدارة المكاسب أو تلطيف صورة الدخل".[8]

_ المحاسبة الإبداعية هي " ممارسات لا أخلاقية في اختيار التقديرات والسياسات المحاسبية المتاحة التي تتيح فرصة التلاعب والغش مما ينتج عنها بيانات مالية غير صحيحة ومضللة".[9]

من خلال التعاريف السابقة يتضح أن المحاسبة الإبداعية هي ممارسات يقوم بها عدوا القوائم المالية وهذا لتضليل مستخدميها بغية الوصول للأهداف التي تسعى المؤسسة لتحقيقها، ولو على حساب فئات أخرى.

2_ دوافع استخدام المحاسبة الإبداعية

لعل أهم دوافع استخدام أساليب وممارسات المحاسبة الإبداعية تنحصر في النقاط التالية:[10]

- التأثير الإيجابي على سمعة المؤسسة في السوق؛

- التأثير على سعر السهم في الأسواق المالية؛
- زيادة الاقتراض من البنوك؛
- لغايات التلاعب الضريبي؛
- تحسين الأداء المالي للشركة بهدف تحقيق مصالح شخصية؛

3_ أساليب المحاسبة الإبداعية

فيما يلي أهم أساليب المحاسبة الإبداعية في القوائم المالية:

أ- أساليب المحاسبة الإبداعية المستخدمة في قائمة الدخل:

يمكن استعراض أهم الأساليب والطرق المستخدمة للتلاعب في قائمة الدخل في إطار المحاسبة الإبداعية بالأساليب الآتية:[11]

- تسجيل الإيراد بشكل سريع فيما عملية البيع لا تزال موضع شك، حسب الأصول المتبعة فإن تسجيل الدخل يتم بعد اكتمال عملية تبادل المنفعة، وفي هذه الطريقة يتم الاعتراف محاسبيا ودفتريا بالدخل المترتب على عملية البيع قبل أن تكتمل العملية ذاتها على أرض الواقع وقبل اكتمال عملية تبادل المنفعة؛
- تسجيل إيراد مزيف، تتمثل هذه الطريقة في تسجيل إيرادات وهمية أو مزيفة؛
- زيادة الإيرادات من خلال عائد لمرة واحدة؛
- نقل المصاريف الجارية إلى فترات محاسبية سابقة أو لاحقة؛
- الإخفاق في تسجيل أو تخفيض غير ملائم للالتزامات، حيث تقوم إدارة بعض الشركات لغايات خاصة بالشراء بالإفصاح المتحفظ عن التغيرات التي حدثت في حسابات الالتزامات؛
- نقل الإيرادات الجارية إلى فترة مالية لاحقة، عادة ما تستخدم هذه الطريقة عندما تكون أوضاع المؤسسة في السنة الجارية ممتازة، فتقوم بترحيل هذه الأرباح إلى فترات مستقبلية تعتقد إدارة المؤسسة أنه يمكن أن تكون عصيبة؛
- نقل المصروفات المترتبة على المؤسسة مستقبلا إلى الفترة المالية الحالية لظروف خاصة.

ب- أساليب المحاسبة الإبداعية في قائمة المركز المالي:

فيما يلي عرض لفرص التلاعب بالقيم المحاسبية باستخدام أساليب المحاسبة الإبداعية في قائمة المركز المالي:[12]

_ **الأصول غير الملموسة:** حيث يتم المبالغة في تقييم بنود الأصول غير الملموسة مثل العلامات التجارية، إضافة إلى الاعتراف المحاسبي بالأصول غير الملموسة بما يخالف الأصول والقواعد المنصوص عليها ضمن معايير المحاسبة الدولية مثل الاعتراف بالشهرة غير المشترات، إضافة إلى إجراء تغييرات غير مبررة في طرق الإطفاء المتبعة في تخفيض هذه الأصول؛

_ **الأصول الثابتة:** حيث لا يتم الالتزام بمبدأ التكلفة التاريخية في تحديد القيمة المدرجة لها في الميزانية كذلك يتم التلاعب في نسب الإهتلاك المتعارف عليها للأصول عن طريق تخفيضها عن تلك النسب المستخدمة في السوق؛

ـ **الاستثمارات المتداولة**: حيث يتم التلاعب في أسعار السوق التي تستخدم في تقييم محفظة الأوراق المالية، إضافة إلى إجراء تخفيضات غير مبررة في مخصصات انخفاض الأسعار؛

ـ **النقدية**: حيث يتم عدم الإفصاح عن البنود النقدية المقيدة، والتلاعب في أسعار الصرف المستخدمة في ترجمة البنود النقدية المتوفرة من العملات الأجنبية؛

ـ **الذمم المدينة**: ويتم التلاعب هنا من خلال عدم الكشف عن الديون المتعثرة، بهدف تخفيض قيمة مخصص الديون المشكوك فيها، وإجراء أخطاء متعمدة في تصنيف حسابات الذمم المدينة، من تصنيف الذمم طويلة الأجل على أنها أصول متداولة بهدف تحسين سيولة المؤسسة؛

ـ **الاستثمارات طويلة الأجل**: تغيير الطرق المحاسبية المتبعة في المحاسبة عن الاستثمارات طويلة الأجل، من طريقة التكلفة إلى طريقة حقوق الملكية كمثال؛

ـ **حقوق المساهمين**: مثل إضافة مكاسب محققة من سنوات سابقة إلى صافي الربح العام الجاري، بدلا من معالجته ضمن الأرباح المحتجزة كما يجب، باعتباره بندا من بنود سنوات سابقة.

ج_ أساليب المحاسبة الإبداعية في قائمة التدفقات النقدية:

تتمثل الأساليب المستخدمة للتلاعب في قائمة التدفقات النقدية في إطار المحاسبة الإبداعية في ما يلي:[13]

ـ يقوم المحاسب بتصنيف النفقات التشغيلية، باعتبارها نفقات استثمارية أو نفقات تمويلية والعكس، وهذه الإجراءات والممارسات لا تأثر ولا تغير في القيم النهائية؛

ـ تستطيع المؤسسة دفع تكاليف التطوير الرأسمالي وتسجلها باعتبارها تدفقات نقدية استثمارية خارجة وتبعدها عن التدفقات النقدية الخارجة التشغيلي، وبالتالي فإن هذه الممارسات تزيد من التدفقات النقدية الداخلة؛

ـ تتوفر كذلك إمكانية التلاعب بالتدفقات النقدية التشغيلية بهدف التهرب جزئيا من دفع الضرائب، فمن خلال عمل تعديلات في التدفقات النقدية التشغيلية مثل تخفيض مكاسب بيع الاستثمارات وبعض حقوق الملكية ؛

ـ التلاعب بالدخل من العمليات المستمرة، وذلك لإزالة البنود غير المتكررة، وكذلك من خلال عدم تصنيف الأسهم المملوكة للمؤسسة باعتبارها أسهما تجارية، حيث يمكن تصنيفها كاستثمارات جارية أو غير جارية اعتمادا على فترة الاحتفاظ فيها.

ثالثا: دور المدقق الداخلي في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية

إن المسؤولية الأساسية للمدقق تتمثل في أن يوضح في تقريره رأيه للأطراف المستخدمة للمعلومات المحاسبية عما إذا كانت القوائم المالية التي تتضمن مزاعم الإدارة قد عرضت بشكل صادق وعادل أم لا وكذلك دون وجود أي تجاوزات أو تحريفات وأنها لا تتضمن أي ممارسة من ممارسات المحاسبة الإبداعية.

1_ أخلاقيات مهنة التدقيق الداخلي

وضع معهد المدققين الداخليين أربعة مبادئ أخلاقية، وقد تضمن كل مبدأ مجموعة من القواعد السلوكية كما يلي:[14]

أ- **مبدأ النزاهة**. ويتضمن القواعد السلوكية التالية:

- ✓ يجب على المدققين الداخليين أداء عملهم بأمانة وحذر ومسؤولية؛
- ✓ يجب على المدققين الداخليين أن يحافظوا على القانون وبتوقعوا اكتشاف أية أفعال بواسطة القانون أو المهنة؛
- ✓ يجب على المدققين الداخليين أن لا يشتركوا في أنشطة غير قانونية أو غير معروفة أو معيبة لمهنة التدقيق الداخلي أو المؤسسة التي يعملون فيها؛
- ✓ يجب على المدققين الداخليين أن يحترموا ويساهموا في تحقيق الأهداف الشرعية و الأخلاقية للمؤسسة التي يعملون فيها.

ب- **مبدأ الموضوعية**. وتضمن القواعد السلوكية التالية:

- ✓ يجب على المدققين الداخليين أن لا يشاركوا في أية أنشطة أو علاقات ربما تضعف تقييم غير متحيز؛
- ✓ يجب على المدققين الداخليين ألا يقبلوا أي شيء ربما يضعف أو من المفترض أن يضعف حكمهم المهني؛
- ✓ يجب على المدققين الداخليين الإفصاح عن كل الحقائق المادية التي عرفوها أثناء قيامهم بواجباتهم والتي إن لم يفصحوا عنها ربما تؤدي إلى تشويه تقاريرهم عن الأنشطة التي يدققونها.

ت- **مبدأ السرية**. وتضمن القواعد السلوكية التالية:

- ✓ يجب على المدققين الداخليين أن يكونوا عقلاء بشأن استخدام وحماية المعلومات المكتسبة أثناء القيام بواجباتهم؛
- ✓ يجب على المدققين الداخليين أن لا يستخدموا المعلومات لأي مكسب شخصي أو بأي أسلوب لا يتفق مع القانون أو يضر بالأهداف الشرعية والأخلاقية للمؤسسة التي يعملون فيها.

ث- **مبدأ الكفاءة المهنية**. وتضمن القواعد السلوكية التالية:

- ✓ يجب على المدققين الداخليين أن يؤدوا فقط الخدمات بالمعرفة والمهارة الضرورية والخبرة؛
- ✓ يجب على المدققين الداخليين أن يؤدوا خدمات التدقيق الداخلي طبقا لمعايير الممارسة المهنية للتدقيق الداخلي؛
- ✓ يجب على المدققين الداخليين أن يحسنوا باستمرار كفاءتهم وفعالية وجودة خدماتهم.

2_ مسؤولية المدقق الداخلي في اكتشاف الغش

لم تحدد معايير التدقيق أي فروق بين مسؤوليات المدقق عند البحث عن الأخطاء والغش أو مسؤولياته عن البحث عما إذا كان التحريف ناشئا من تقارير مالية مضللة أم ناتجا عن اختلاس الأصول بالنسبة لكل من الأخطاء والغش يتعين على المدقق أن يحصل على تأكيد معقول بشأن ما إذا كانت القوائم المالية تخلو من التحريفات الجوهرية، وتعترف المعايير أيضا بأنه غالبا ما يكون من الصعوبة أن يتم اكتشاف الغش مقارنة بالأخطاء، إذ أن الإدارة أو العاملين فيها

الذين يرتكبون الغش يحاولون إخفاء ذلك الغش، إن الصعوبة في اكتشاف الغش لن يغير من مسؤولية المدقق عن تخطيط وأداء عملية التدقيق على وجه سليم، وإن أحد أهم أجزاء التخطيط لكل عملية تدقيق تتمثل في تقييم مخاطر حدوث الأخطاء والغش، وعند إجراء تقييم الغش لعل من المفيد الوضع في الاعتبار أن الغش يتضمن عادة خاصيتين هما:[15]

أ- **الضغط والحافز على ارتكاب الغش:** عندما يكون ذلك الضغط مرغوبا لأغراض الكسب المالي المباشر في حالة اختلاس الأصول أو كسب مالي غير مباشر في حالة التقرير المالي المضلل، قد يمثل الكسب في الحالة الثانية على سبيل المثال القيمة السوقية لأسهم الشركة التي تحتفظ فيها الإدارة.

ب – الفرص المدركة لارتكاب الغش: على الرغم من أن هناك حافزا لارتكاب الغش، إلا أنه من غير المحتمل أن يحدث الغش إلا إذا كان الشخص أو الأشخاص ذو الصلة يعتقدون بأنهم يمكنهم ارتكابه بدون أن يتم اكتشافه.

وهناك اختلاف رئيسي فيما بين التقرير المالي الاحتيالي واختلاس الأصول، إذ أن التقرير المالي الاحتيالي يضر المستخدمين عن طريق توفير معلومات غير صحيحة تتضمنها البيانات المالية التي يتخذون قراراتهم بناءا عليها، أما عندما يتم اختلاس الأصول فإن حملة الأسهم والدائنين والآخرين قد يصابون بأضرار بسبب أن الأصول لم تعد ملكيتها متاحة كحقوق وموجودات الشركة،وبالتالي فإن كلا النوعين من الغش من المحتمل أن يؤديا إلى الضرر بالمستخدمين، وعادة ما يتم إعداد التقرير المالي الغشي عن طريق الإدارة، وأحيانا بدون معرفة العاملين بالمؤسسة، حيث أن الإدارة في وضع يمكنها من اتخاذ قرارات مرتبطة بالمحاسبة وإعداد التقارير بدون علم العاملين فيها، وعادة وليس دائما ما يتم ارتكاب سرقة الأصول عن طريق العاملين وليس عن طريق الإدارة، وغالبا ما تكون قيمتها غير جوهرية، وإن أحد الأمور الهامة لاختلاس الأصول تتمثل في التمييز بين سرقة الأصول والتحريفات الناشئة من سرقة الأصول.

3_ الإجراءات التي يطبقها المدقق الداخلي للحد من أساليب المحاسبة الإبداعية

على الرغم من اهتمام المدقق باكتشاف الأخطاء والغش الذي يقع في الدفاتر والتقارير المالية، واهتمام المنظمات المهنية والباحثين في مجال المحاسبة والتدقيق بضرورة إلقاء مسؤولية اكتشاف الأخطاء والغش على المدقق، إلا أن هذه الأخطاء والغش في تزايد مستمر حتى الآن لعدة أسباب أهمها:[16]

- كبر حجم منشآت الأعمال واتساع نطاق أعمالها، والخدمات الخاضعة للتدقيق؛
- اختلاف المنظمات المهنية والباحثين في مجال المحاسبة والتدقيق حول تحديد ارتباط مسؤولية اكتشاف الأخطاء والغش بالدفاتر والتقارير المالية بالإدارة أم المدقق؛
- إن المعايير والتشريعات المهنية اقتصرت مسؤولية المدقق على الأخطاء والغش في حدود نطاق الفحص الذي قام فيه إذا بذل العناية المهنية اللازمة؛

فيما يلي الإجراءات التي ينفذها المدقق الداخلي للحد من استخدام الإدارة لأساليب المحاسبة الإبداعية لحماية حقوق الأطراف ذات المصالح في الشركة: [17]

أ- الإجراءات التي يطبقها المدقق للحد من الأساليب الممارسة على قائمة الدخل

تهدف الإدارة من أساليب المحاسبة الإبداعية التي تمارسها على عناصر قائمة الدخل (الإيرادات والمصروفات) إلى تحسين الربح بإظهار أرباح صورية (غير حقيقية) وذلك من خلال تضخيم المبيعات أو تخفيض المصروفات أو كليهما معا وذلك من أجل تحسين النسب المالية التي تدخل أرقام المبيعات وكلفتها وصافي الدخل في احتسابها كنسب الربحية وكفاءة النشاط، وسيتم عرض أهم إجراءات المحاسبة الإبداعية المتعلقة بقائمة الدخل والهدف من تنفيذها والإجراءات المضادة التي يتوجب على المدقق الداخلي تطبيقها.

✓ **رقم المبيعات**

_ إجراءات المحاسبة الإبداعية: إجراء صفقات بيع صورية قبل انتهاء الفترة المالية، ليتم إلغائها لاحقا في الفترة المالية التالية؛

_ الهدف: تهدف الإدارة بممارستها لأساليب المحاسبة الإبداعية لتحسين رقم المبيعات في قائمة الدخل عن طريق زيادته بمبيعات صورية، ومن المؤشرات على هذه الإجراءات الزيادة غير الاعتيادية في حجم المبيعات عن السنوات السابقة؛

_ إجراءات المدقق المضادة: التحقق من فواتير البيع وخصوصا للصفقات المنفذة مع الأطراف ذات العلاقة بالشركة.

✓ **تكلفة البضاعة المباعة**

_ إجراءات المحاسبة الإبداعية: قيام المؤسسة بتسييل مخزونها السلعي الذي سبق تقييمه بطريقة (LIFO)؛

_ الهدف: تهدف الإدارة إلى تخفيض تكلفة البضاعة المباعة في قائمة الدخل لزيادة الأرباح؛

_ إجراءات المدقق المضادة: التحقق من أن صفقات البيع حقيقية وليست صورية.

✓ **مصروفات التشغيل**

_ إجراءات المحاسبة الإبداعية: رسملة مصروفات إيرادية لا تنطبق عليها شروط الرسملة مثل: مصروفات الصيانة؛

_ الهدف: تهدف الإدارة إلى تخفيض مصروفات التشغيل لزيادة الأرباح التشغيلية ومن ثم زيادة صافي الأرباح؛

_ إجراءات المدقق المضادة:التحقق من مدى توفر شروط الرسملة في ذلك المصروف.

✓ **نتيجة الأعمال للأنشطة غير المستمرة**

_ إجراءات المحاسبة الإبداعية: عدم الإفصاح عن الأثر المترتب على قرار إغلاق خط إنتاج يؤثر بشكل جوهري في نتيجة أعمال المؤسسة؛

_ الهدف: تهدف الإدارة إلى المحافظة على مستوى الأرباح الحالية أو زيادتها؛

_ إجراءات المدقق المضادة: تقدير أثر إغلاق الخط الإنتاجي على نتيجة الأعمال وأخذه بعين الاعتبار.

✓ **البنود الاستثنائية والبنود غير العادية**

_ إجراءات المحاسبة الإبداعية: تضمين ربح التشغيل أرباح عن بنود استثنائية أو غير عادية دون الإفصاح عن طبيعة تلك البنود؛

_ الهدف: تهدف الإدارة إلى تحسين ربحية الشركة من عملياتها التشغيلية من خلال أنشطة غير تشغيلية؛

_ إجراءات المدقق المضادة: استبعاد أرباح تلك البنود من الربح التشغيلي.

ب- الإجراءات التي يطبقها المدقق للحد من الأساليب الممارسة على قائمة المركز المالي

تهدف الإدارة من أساليب المحاسبة الإبداعية التي تمارسها على عناصر قائمة المركز المالي إلى تحسين المركز المالي للشركة وذلك من خلال تضخيم قيم الأصول أو تخفيض قيم المطلوبات أو كليهما معا وذلك بغرض تحسين عرض النسب المشتقة منها مثل نسب السيولة أو الربحية وغيرها، وفيما يلي أهم إجراءات المحاسبة الإبداعية المتعلقة بقائمة المركز المالي والهدف من تنفيذها والإجراءات المضادة التي يتوجب على المدقق الداخلي تطبيقها:[18]

✓ **النقدية:**

_ إجراءات المحاسبة الإبداعية: عدم الإفصاح عن بنود النقدية المقيدة؛

_ الهدف: تهدف الإدارة إلى التحسين في نسب السيولة؛

_ إجراءات المدقق المضادة: استبعاد النقدية المقيدة عند احتساب السيولة.

✓ **الاستثمارات المتداولة:**

_ إجراءات المحاسبة الإبداعية: تقييم الاستثمارات المتداولة بأسعار السوق غير الصحيحة؛

_ الهدف: تهدف الإدارة إلى زيادة أو المحافظة على قيمة الأصول المتداولة لتحسين نسب السيولة؛

_ إجراءات المدقق المضادة: التحقق من صحة الأسعار المستخدمة.

✓ **الذمم المدينة:**

_ إجراءات المحاسبة الإبداعية: عدم الكشف عن الديون المتعثرة بقصد تخفيض قيمة المخصص وعدم الكشف عن الحسابات الراكدة؛

_ الهدف: تهدف الإدارة إلى المحافظة على قيمة الذمم المدينة أو زيادتها بغرض التحسين في نسب السيولة؛

_ إجراءات المدقق المضادة: طلب كشف الذمم المدينة والتحقق من نسبة المخصص إلى إجمالي الذمم المدينة.

✓ **المخزون السلعي:**

_ إجراءات المحاسبة الإبداعية: تضمين كشوفات الجرد بضاعة راكدة أو متقادمة أو تالفة؛

_ الهدف: تهدف الإدارة إلى زيادة قيمة المخزون السلعي لزيادة قيمة الأصول المتداولة والتأثير في نسب السيولة؛

_ إجراءات المدقق المضادة: فحص كشوفات الجرد والتحقق من الوجود الفعلي للأصناف في المخزن.

✓ **الاستثمارات طويلة الأجل:**

_ إجراءات المحاسبة الإبداعية: التغيير في طريقة المحاسبة عن الاستثمارات طويلة الأجل من طريقة التكلفة مثلا إلى طريقة حقوق الملكية؛

_ الهدف: تهدف الإدارة إلى التأثير في حساب الاستثمارات في دفاتر الشركة القابضة ونتيجة أعمالها بإظهار نصيبها في الأرباح فقط دون الخسائر؛

_ إجراءات المدقق المضادة: التحقق من ذلك التغيير عن طريق تقرير المدقق والآثار المترتبة في قائمتي الدخل والمركز المالي.

✓ **الأصول طويلة الأجل:**

_ إجراءات المحاسبة الإبداعية: تخفيض نسب الاستهلاك المتعارف عليها؛

_ الهدف: تهدف الإدارة إلى تحسين أرباح الشركة بتضمينه فائض إعادة التقييم أو بتخفيض مصروف الاستهلاك؛

_ إجراءات المدقق المضادة: التحقق من نسب الاستهلاك وتعديل مصروف الاستهلاك.

✓ **الأصول غير الملموسة:**

_ إجراءات المحاسبة الإبداعية: المبالغة في تقييم الأصول غير الملموسة بما يخالف الأسس الصحيحة؛

_ الهدف: تهدف الإدارة إلى زيادة قيمة موجودات الشركة لتحسين نسب الملاءة المالية بالإضافة إلى تحسين رقم الربح عن طريق تخفيض مصروف إطفاء هذه الأصول؛

_ إجراءات المدقق المضادة: التحقق من صحة الأسس المتبعة في التقييم وتعديل القيمة وفق الأسس الصحيحة.

✓ **المطلوبات المتداولة:**

_ إجراءات المحاسبة الإبداعية: عدم إدراج أقساط القروض طويلة الأجل المستحقة ضمن المطلوبات المتداولة؛

_ الهدف: تهدف الإدارة إلى تخفيض قيمة المطلوبات المتداولة لتحسين نسب السيولة؛

_ إجراءات المدقق المضادة: التحقق من إثبات تلك الأقساط ضمن المطلوبات المتداولة وإعادة احتساب نسب السيولة.

✓ **المطلوبات طويلة الأجل:**

_ إجراءات المحاسبة الإبداعية: الحصول على قرض طويل الأجل قبل انتهاء الفترة المالية واستخدامه في تسديد قرض قصير الأجل؛

_ الهدف: تهدف الإدارة إلى تحسين نسب السيولة وأرباح الشركة بتضمينها مكاسب إطفاء السندات قبل استحقاقها؛

_ إجراءات المدقق المضادة: التحقق من الحصول على قرض طويل الأجل قبل انتهاء السنة لسداد قرض قصير الأجل ذلك وعمل التعديلات اللازمة في نسب الرفع المالي.

✓ **حقوق الساهمين:**

_ إجراءات المحاسبة الإبداعية: إضافة مكاسب محققة من سنوات سابقة إلى صافي الربح العام الجاري بدلا من معالجته ضمن الأرباح المحتجزة؛

_ الهدف: تهدف الإدارة إلى تحسين نتيجة أعمال المؤسسة بتضمينها بشكل خاطئ أرباح محققة من سنوات سابقة واستبعاد الخسائر الناتجة عن تقلب أسعار الصرف المرتبطة بمعاملات تمت بعملات أجنبية؛

_ إجراءات المدقق المضادة: تعديل ربح العام الجاري والنسب المرتبطة فيه ونسبة توزيعات الأرباح.

✓ **الموجودات والالتزامات الطارئة أو المشروطة:**

_ إجراءات المحاسبة الإبداعية: إثبات موجودات محتملة قبل توفر شروط تحققها مثل إثبات إيراد متوقع تحصيله من دعوى قضائية قبل الحكم فيه؛

_ الهدف: تهدف الإدارة إلى التأثير على النسب المالية من خلال زيادة الموجودات وتخفيض المطلوبات؛

_ إجراءات المدقق المضادة: دراسة أثر إثبات موجودات محتملة قبل توفر شروط تحققها على النسب المالية ذات العلاقة وتعديلها بالشكل المناسب

خاتمة:

تعتبر المحاسبة الإبداعية عملية تلاعب بالأرقام المحاسبية من خلال انتهاز الفرص للتخلص من الالتزام بالقواعد المحاسبية وبدائل القياس وتطبيقات الإفصاح لنقل البيانات المالية عما يجب أن تكون عليه إلى ما يفضله معد هذه البيانات، حيث أن من يقوم بعمل تلاعبات أو ممارسات المحاسبة الإبداعية من المحاسبين من هو على مستوى عال من الحرفية والابتكار، لذا من الضروري أن يقابله من الطرف الآخر من المدققين سواء في مكاتب المراجعة أو مدققي دواوين المحاسبة من يكون على ذات المستوى إن لم يكن أعلى، وذلك من أجل كشف تلك الممارسات والحد منها حتى يستطيع أن يصل إلى توفير التأكيدات المعقولة بخلو تلك التقارير المالية من أي انحرافات أو تلاعبات أو غش.

التوصيات والمقترحات:

وقد تم التوصل من خلال هذه الورقة البحثية إلى جملة من التوصيات والمقترحات تتمثل في:

_ إن أهم أهداف المحاسبة الإبداعية هو تقديم انطباع مضلل عن البيانات المالية الواردة في القوائم المالية، وذلك لخدمة مختلف الأغراض والأهداف، وهناك العديد من الأساليب والممارسات التي تستخدم في سبيل تحقيق ذلك؛

_ تعتبر عملية مكافحة المحاسبة الإبداعية من الأمور الصعبة والمعقدة ولكنها ممكنة، ولهذا فإن على المهتمين في هذا المجال السعي باستمرار لكشف تلك الممارسات ومن ثم المحاولة للحد منها؛

قائمة المراجع :

1_ فروم محمد صالح، وآخرون، **دور التدقيق الداخلي في ضبط الأداء المالي والإداري للشركات**، الملتقى الوطني الثامن حول مهنة التدقيق في الجزائر بين الواقع والآفاق في ضوء المستجدات العالمية المعاصرة، كلية العلوم الاقتصادية والتسيير والعلوم التجارية، جامعة 20 أوت 1955 سكيكدة، يومي 11و12 أكتوبر 2010، ص .04

2_ أحمد حلمي جمعة، **الاتجاهات المعاصرة في التدقيق والتأكيد**، ط1، دار الصفاء، عمان، 2009، ص 29.

3_ محمد فضل مسعد، خالد راغب الخطيب، **دراسة متعمقة في تدقيق الحسابات**، ط1، دار كنوز المعرفة العلمية، الأردن، 2009، ص 218.

4_ خالد أمين عبد الله، **التدقيق والرقابة في البنوك**، ط1، دار وائل للنشر، عمان، 2012، ص ص 23- .24

5_ محمد فلاق، **التدقيق الداخلي وعلاقته بضبط الجودة في المؤسسات العمومية الاقتصادية الحاصلة على شهادة الإيزو 9001**، الملتقى الوطني الثامن حول مهنة التدقيق في الجزائر بين الواقع والآفاق في ضوء المستجدات العالمية المعاصرة، كلية العلوم الاقتصادية والتسيير والعلوم التجارية، جامعة 20 أوت سكيكدة، يومي 11 و 12 أكتوبر، 2010، ص 07.

6_ مقيمح صبري، بوعنان سفيان، **دور التدقيق الداخلي في تفعيل محاسبة المواد بالمؤسسة الاقتصادية**، الملتقى الوطني الثامن حول مهنة التدقيق في الجزائر بين الواقع والآفاق في ضوء المستجدات العالمية المعاصرة، كلية العلوم

الاقتصادية والتسيير والعلوم التجارية، جامعة 20 أوت 1955 سكيكدة، يومي 11 و 12 أكتوبر 2010، ص ص 21- 23.

7_ ميساء محمد سعد أبو تمام، **مدى إدراك المحاسبين والمدققين والمحللين الماليين ومستخدمي البيانات المالية لممارسات المحاسبة الإبداعية على التدفق النقدي**، مذكرة ماجستير، قسم المحاسبة والتمويل، جامعة الشرق الأوسط، 2013/2012، ص 20.

8_ بالرقي التيجاني، **المحاسبة الإبداعية: المفاهيم والأساليب المبتكرة لتجميل صورة الدخل**، مجلة العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، العدد 12، جامعة سطيف، 2012، ص 33.

9_ رشا حمادة، **دور لجان المراجعة في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية**، مجلة جامعة دمشق للعلوم الاقتصادية والقانونية، المجلد 26، العدد 02، جامعة دمشق، 2010، ص 96.

10_ ميسون بنت محمد بنت علي الفري، **دوافع وأساليب المحاسبة الإبداعية في شركات المساهمة في المملكة العربية السعودية**، مذكرة ماجستير، قسم المحاسبة، جامعة الملك عبد العزيز، 2010، ص 28.

11_ميساء محمد سعد أبو تمام، **مرجع سبق ذكره**، ص 45.

12_ بالرقي التيجاني، **مرجع سبق ذكره**، ص 66.

13_ ليندا حسن الحلبي، **دور مدقق الحسابات الخارجي في الحد من آثار المحاسبة الإبداعية على موثوقية البيانات المالية الصادرة عن شركات المساهمة العامة الأردنية**، مذكرة ماجستير، قسم المحاسبة، جامعة الشرق الأوسط للدراسات العليا، 2009، ص ص 46- 48.

14_ أحمد حلمي جمعة، **مرجع سبق ذكره**، ص ص 54- 55.

15_ ليندا حسن الحلبي، **مرجع سبق ذكره**، ص ص 54- 55.

16_ ليندا حسن الحلبي، **مرجع سبق ذكره**، ص ص 56- 57.

17_ محمد مطر، لندا حسن الحلبي، **دور مدقق الحسابات الخارجي في الحد من آثار المحاسبة الإبداعية على موثوقية البيانات المالية الصادرة عن شركات المساهمة العامة الأردنية**، رسالة ماجستير، قسم المحاسبة، جامعة الشرق الأوسط للدراسات العليا، 2009، ص ص 10- 11.

18_ **نفس المرجع السابق**، ص 18.

تفعيل دور التدقيق الإلكتروني كآلية لتحسين جودة عملية التدقيق في المؤسسة الاقتصادية

د/ زبير عياش
zoubeirayache@yahoo.fr

أ/ براهم نور الهناء
brahamnourelhana@gmail.com

أ/ سناء العايب
Laibsana89@gmail.com

جامعة العربي بن مهيدي – أم البواقي –

ملخص باللغة العربية:

يعتبر التدقيق المحاسبي الإلكتروني عملية هامة وضرورية بالنسبة للمؤسسات الاقتصادية، فهو يساعدها على تحقيق أهدافها نظرا لما تضفيه عملية التدقيق المحاسبي من مصداقية وتأكيد على صحة المعلومات المالية. كما يعد التدقيق الإلكتروني من أهم الأدوات التي تعتمد عليها المؤسسات الاقتصادية في اكتشاف الأخطاء والتلاعب والتأكيد على سلامة وصدق القوائم المالية.

لذلك هدفت هذه الدراسة إلى التعرف على أثر تطبيق التدقيق الإلكتروني على جودة التدقيق في المؤسسة الاقتصادية.

الكلمات المفتاحية: التدقيق، التدقيق الالكتروني، جودة التدقيق.

Abstract:

Accounting auditing is an important and necessary process for economic institutions. It helps them to achieve their objectives because accounting audits provide credibility and confirm the validity of financial information. The electronic auditing is one of the most important tools on which economic institutions depend on the discovery of errors and manipulation and to confirm the integrity and validity of the financial statements.

The aim of this study is to identify the impact of the application of electronic auditing on the quality of audit in the economic institution.

Key words : Audit, Electronic - Audit, Audit Quality.

مقدمة:

إن مهنة المحاسبة وتدقيق الحسابات تلعب دورا هاما في تحقيق الأهداف الاقتصادية، والاجتماعية، وحتى السياسية لأي مجتمع وذلك للدور البارز والمميز للمهنة في تنمية وتطوير الاقتصاديات المحلية عبر ما توفره من معلومات مناسبة تشكل الأساس الجوهري في عملية اتخاذ القرار المالي والاقتصادي من قبل الكثيرين من مستخدمي هذه المعلومات، الأمر الذي أدى إلى اهتمام بتكنولوجيا المعلومات واعتبارها المحور الحاسم والمهم فني بناء المؤسسات وخدمة الزبائن والمنافسة في سوق الأعمال، حيث تساعد تكنولوجيا المعلومات في اتخاذ القرارات وتحسين الإنتاجية لدى مؤسسات الأعمال، وكذلك في معالجة البيانات والظواهر الاقتصادية، وقد أثر استخدام تكنولوجيا المعلومات على الأنظمة المالية والمحاسبية بشكل كبير؛ من حيث تطوير عملية ضبط الرقابة الداخلية في مؤسسات الأعمال، الأمر الذي ترتب عليه إلزامية دخول تكنولوجيا المعلومات في أداء أعمال التدقيق وظهر ما يسمى بالتدقيق الإلكتروني.

ولذلك ظهر حديثا اهتمام واسع من قبل العديد من المؤسسات، باستخدام التدقيق الإلكتروني، لمعالجة بياناتها بشكل إلكتروني، وذلك من أجل تسيير أعمالها، وتصنيع منتجاتها، وتقديم خدماتها والمشاركة في تبادل المعرفة.

من خلال ما سبق يمكن طرح الإشكال التالي:

إلى أي مدى يمكن أن يساهم تطبيق التدقيق الإلكتروني في تحسين خدمة عملية التدقيق؟

تتجلى أهمية هذه الدراسة في:

- يعتبر موضوع الدراسة أحد المواضيع الحديثة وسنحاول الإحاطة بالموضوع من خلال التطرق لبعض الجوانب التي تخص أهمية التدقيق الالكتروني بالنسبة للمؤسسات.
- تنبع أهمية الدراسة من ازدياد الحاجة إلى تحسين أداء المدققين والارتقاء بعملية التدقيق المحاسبي إلى المستوى الذي تخدم فيه كافة الأطراف المستفيدة في ظل استخدام نظام التدقيق الالكتروني، وذلك من خلال اعتماد منهاج وأساليب حديثة تتلائم مع طبيعة النظم الالكترونية.

تهدف الدراسة إلى توضيح الدور الفعال الذي يلعبه التدقيق، ويمكن أبراز أهم الأهداف في الآتي:

- تسليط الضوء على مفهوم التدقيق الإلكتروني ومختلف مداخله؛
- توضيح مختلف العوامل التي تؤثر على جودة التدقيق من وجهة نظر المدققين؛
- تبيان أهمية استخدام أساليب التدقيق الإلكتروني، على جودة التدقيق.

تم تقسيم محاور الدراسة إلى:

أولا: مفاهيم عامة حول التدقيق المحاسبي

ثانيا: التدقيق الإلكتروني

ثالثا: جودة التدقيق

رابعا: تأثير التدقيق المحاسبي الإلكتروني على جودة عملية التدقيق

أولا: مفاهيم عامة حول التدقيق المحاسبي

تستمد مهنة التدقيق المحاسبي نشأتها من حاجة الإنسان إلى التحقق من صحة البيانات التي يعتمد إلى التحقق من صحة البيانات المحاسبية التي يعتمد عليها في اتخاذ قراراته والتأكد من مطابقة تلك البيانات للواقع .

1- مفهوم التدقيق المحاسبي: لقد تعددت الجوانب التي تم التطرق إليها في تعاريف التدقيق، وهذا باختلاف الهيئات والأطراف الصادرة عنها. ورغم الاختلاف الشكلي بين هذه المفاهيم ، إلا أنها تصب في نفس الهدف، ونذكر أهم هذه التعاريف فيما يلي:

يعرف التدقيق على أنه: " إجراءات منظمة لأجل الحصول على الأدلة المتعلقة بالإقرارات أو بالأرصدة الاقتصادية والأحداث، وتقييمها بصورة موضوعية ، لتحديد درجة العلاقة بين هذه الإقرارات و مقياس معين ، وإيصال النتائج إلى لمستفيدين[1] ."

ويعرف أيضا على أته" هو عملية منظمة ومنهجية لجمع وتقييم الأدلة والقرائن، بشكل موضوعي، التي تتعلق بنتائج الأنشطة والأحداث الاقتصادية، وذلك لتحديد مدى التوافق والتطابق بين هذه النتائج والمعايير المقررة وتبليغ الأطراف المقررة[2] ."

كما يعرف أيضا على أنه: "هو فحص القوائم المالية للمؤسسة، بتدقيق مدى مصداقيتها، صحتها، درجة الوفاء، هذا الفحص يجريه مهني مستقل يدعى المدقق.'[3]

تتمثل الأركان الأساسية لعملية التدقيق في:[4]

– **وجود معايير محددة سلفا:** وذلك حتى يتمكن المدقق من تقييم المعلومات في ضوئها، فتدقيق القوائم المالية لشركة ما يتم في ضوء معايير المحاسبة المتعارف عليها، وتدقيق الدخل الخاضع للضريبة يتم في ضوء قانون ضريبة الدخل.

– **جمع وتقييم الأدلة:** وهو جوهر عملية التدقيق، والأدلة هي:أي معلومات يستخدمها المدقق لتحديد درجة التوافق بين المعلومات والمعايير المحددة سلفًا.

– **التقرير:** وهي المرحلة الأخيرة حيث تهدف إلى إعلام القراء بمدى التوافق بين البيانات المالية والمعايير المقررة سلفًا.

– **الشخص الكفء المستقل** : يجب أن يكون المدقق مؤهلا لفهم المعايير، وكفء يعلم نوع وحجم الأدلة الواجب الحصول عليها، وكذلك يتمتع بالاستقلال الذهني والمادي.

2- أهمية التدقيق الحاسبي: تتمثل أهمية التدقيق المحاسبي في اعتباره وسيلة تخدم مجموعة من الجهات التي تعتمد على المعلومات المحاسبية للمؤسسة، وتتمثل هذه الجهات فيما يلي:[5]

– **إدارة المؤسسة:** تعتمد إدارة المؤسسة على المعلومات المحاسبية التي تستخدم في الرقابة والتخطيط للمستقبل لتحقيق أهداف المؤسسة، وليس هناك من ضمان لدفة وصحة المعلومات المحاسبية إلا عن طريق التدقيق المحاسبي؛

– **الدائنون والموردون:** فهم يعتمدون على تقرير المدقق للتأكد من سلامة القوائم المالية للمؤسسة، وبالتالي تحديد مدى قدرتها على الوفاء بالتزامها في الآجال المحددة؛

– **البنوك ومؤسسات الإقراض الأخرى:** تقوم معظم المؤسسات الاقتصادية بطلب الحصول على قروض البنوك ومؤسسات الإقراض الأخرى، وقبل أن توافق على منح تلك القروض، فإنها تقوم بفحص وتحليل المركز المالي لتلك المؤسسات، وذلك لضمان قدرة هذه الأخيرة على سداد القروض مع فوائدها في مواعيدها؛

– **الجهات الحكومية:** تعتمد بعض أجهزة الدولة على المعلومات المحاسبية التي تصدرها المؤسسات الاقتصادية في العديد من الأغراض، منها مراقبة النشاط الاقتصادي أو رسم السياسات الاقتصادية للدولة أو فرض الضرائب، ولا يمكن للدولة القيام بتلك الأعمال دون معلومات موثوق بها؛

– **المستثمرون: يهتم** المستثمرون بالتقارير المالية ويؤكدون على ضرورة دقة قائمة المركز المالي للمؤسسة، وذلك للحكم على معدلات الربحية واحتمالات تحققها في المستقبل، بهدف تقدير حدود الاشتراك أو المساهمة في رأس المال، وإمكان اتخاذ القرارات الاستثمارية السليمة في أسواق المال والاستثمار.

3– أهداف عملية التدقيق: يمكن تحديد أهداف التدقيق بمجموعتين أساسيتين، التقليدية، والحديثة أو المتطورة، وهي:

3–1– الأهداف التقليدية: تتمثل في:[6]

أ– أهداف رئيسية: وهي:

– التحقق من صحة ودقة وصدق البيانات المحاسبية المثبتة بالدفاتر، ومدى الاعتماد عليها.

– إبداء رأي فني محايد يستند على أدلة قوية عن مدى مطابقة القوائم المالية للمركز المالي.

ب– أهداف فرعية: تتمثل في:

– اكتشاف ما قد يوجد بالدفاتر والسجلات من أخطاء أو غش.

– تقليل فرص ارتكاب الأخطاء والغش ، بوضع ضوابط وإجراءات تحول دون ذلك.

– اعتماد الإدارة عليه في تقرير ورسم السياسات الإدارية واتخاذ القرارات حاضرا أو مستقبلا.

– طمأنة مستخدمي القوائم المالية وتمكينهم من اتخاذ القرارات المناسبة لاستثماراتهم.

– معاونة دائرة الضرائب في تحديد مبلغ الضريبة ؛

– تقدير التقارير المختلفة وملء الاستمارات للهيئات الحكومية لمساعدة المدقق.

3–2– الأهداف الحديثة أو المتطورة: يمكن حصرها في:

– مراقبة الخطط ومتابعة تنفيذها ومدى تحقيق الأهداف، وتحديد الانحرافات وأسبابها وطرق معالجتها.

– تقييم نتائج الأعمال وفقا للأهداف المرسومة؛

– تحقيق أقصى كفاية إنتاجية ممكنة، عن طريق منع الإسراف في جميع نواحي النشاط؛

– تحقيق أقصى قدر ممكن من الرفاهية لأفراد المجتمع.

4– مراحل عملية التدقيق: تشتمل عملية التدقيق على المراحل التالية:[7]

المرحلة الأولى: التخطيط والتوثيق لعملية التدقيق، وتحديد إستراتيجية التدقيق الشاملة

تعتبر مرحلة التخطيط من أساسيات عملية التدقيق ومتطلب أساسي من متطلبات معايير التدقيق الدولية، وكذلك تمكن المدقق من دراسة تكاليف وعوائد عملية التدقيق قبل قبول مهمة التدقيق، أما مرحلة تنفيذ اختبارات الرقابة والاختبارات الأساسية للعمليات فيتم في هذه المرحلة الحصول على أدلة تدعم أنواع الرقابة التي تساهم في تقدير المدقق لخطر الرقابة، بينما مرحلة تنفيذ الإجراءات التحليلية والاختبارات التفصيلية للأرصدة فتتوقف على طبيعة نتائج المرحلتين الأولى والثانية حسب الأدلة التي تم الوصول إليها وتقدير المخاطر، حيث يقوم المدقق أيضا في تلك المرحلة بتنفيذ الإجراءات التحليلية للتحقق من منطقية العمليات المالية والأرصدة .أما مرحلة استكمال عملية التدقيق يقوم المدقق بالتأكد من أن يكون منظما في عمله في جميع مراحل التدقيق والسير وفق برنامج التدقيق المخطط، ويحتفظ المدقق بملف دائم يسجل فيه ما يحصل عليه من معلومات.

وتبرز أهمية التخطيط لعملية التدقيق كما أوضحها معيار التدقيق رقم(300) كما يلي:

- مساعدة المدقق في تولية الاهتمام الكافي للجوانب المهمة لعملية التدقيق.
- مساعدة المدقق في تحديد المشاكل المحتملة وحلها في الوقت المناسب.
- مساعدة المدقق في تنظيم وإدارة عملية التدقيق بشكل مناسب ليتم اجراؤها بطريقة فاعلة.

المرحلة الثانية: تنفيذ اختبارات الرقابة والاختبارات الأساسية للعمليات

حيث يتم في هذه المرحلة تنفيذ اختبارات الرقابة والاختبارات الأساسية للعمليات للحصول على أدلة تدعم أنواع الرقابة التي تساهم في تقدير المدقق لخطر الرقابة، والحصول على أدلة لدعم صحة الأرصدة النقدية للعمليات لتقدير احتمال وجود تحريفات في القوائم المالية، حيث يقوم المدقق بتنفيذ تلك المرحلة قبل نهاية السنة بثلاث أشهر لتحديد الاختبارات التفصيلية، مع العلم أن معظم المدققين ينفذون اختبارات الرقابة والاختبارات الأساسية للعمليات بشكل متزامن (على نفس العمليات المالية)، وعندما لا يتم إ اعتبار أنواع الرقابة على أنها فعالة أو اكتشاف تحريفات في أنواع الرقابة يمكن توسيع الاختبارات الأساسية في هذه المرحلة أو في المرحلة الثالثة.

المرحلة الثالثة: مرحلة تنفيذ اجراءات التدقيق التحليلية والاختبارات التفصيلية للأرصدة:

تهدف تلك المرحلة بشكل أساسي للحصول على أدلة إضافية كافية لتحديد مدى عدالة الأرصدة الختامية والملاحظات الخاصة بالقوائم المالية، حيث يقوم المدقق بتدقيق العمليات والحسابات الرئيسية بشكل منفرد ومن ثم يتم إجراء اختبارات الأرصدة لاختبار مدى وجود أخطاء أو مخالفات نقدية في أرصدة القوائم المالية.

وتتمثل الإجراءات التحليلية في استخدام أدوات إحصائية ورياضية مثل تحليل النسب المالية، وتحليل الاتجاه بالإضافة إلى تحليل الانحدار وتحليل المؤشرات وفيما يلي تعريف لهذه الأدوات:

1- **تحليل النسب المالية:** يعتبر تحليل النسب المالية من أقدم أدوات التحليل المالي وأهمها، وتنصب النسب المالية على دارسة قيم العناصر الظاهرة في القوائم المالية والتقارير المحاسبية بهدف إضفاء دلالات ذات مغزى وأهمية على البيانات الواردة بهذه القوائم، ويمكن تعريف النسبة المالية بأنها دراسة العلاقة بين متغيرين أحدهما يمثل البسط والآخر يمثل المقام أي دراسة العلاقة بين عنصر أو عدة عناصر وعنصر آخر أو عدة عناصر أخرى.

2- **تحليل الاتجاه:** يعتبر تحليل الاتجاه من أكثر مداخل الإجراءات التحليلية شيوعا وهو عبارة عن تحليل التغيرات في رصيد بند أو عنصر معين خلال فترة محاسبية سابقة ويتركز التحليل بوجه عام على مقارنة بين أرصدة السنة السابقة بأرصدة السنة الحالية.

3- **تحليل الانحدار** :هو عبارة عن طريقة إحصائية يتم فيها التنبؤ بمتوسط متغير عشوائي أو عدة متغيرات عشوائية اعتمادا على قيم وقياسات متغيرات عشوائية أخرى، ويعتمد دائما على العلاقة السببية بمعنى أن يكون التغير في المتغير المستقل مسبب رئيسي للتغير في المتغير التابع.

4- **تحليل المؤشرات** :يمثل تحليل المؤشرات مقارنة العلاقات بين الحسابات التي تتضمنها القوائم المالية، ومقارنة أحد الحسابات ببيانات غير مالية أو مقارنة العلاقات بين الجهات التي تعمل في نفس الصناعة.

المرحلة الرابعة: استكمال عملية التدقيق وإصدار تقرير المدقق.

بعد الانتهاء من المراحل الثلاثة الأولى يكون من الضروري على المدقق في تلك المرحلة جمع أدلة إضافية عن القوائم المالية وتلخيص النتائج وإصدار تقرير المدقق وتنفيذ الأشكال الأخرى ذات العلاقة .

5- العلاقة بين المحاسبة والتدقيق المحاسبي: توجد علاقة وثيقة بين المحاسبة والتدقيق، فالمحاسبة تمثل إجراءات جمع، تصنيف وتسجيل البيانات المالية للحصول على المعلومات المحاسبية التي تساعد في اتخاذ القرارات من قبل الإدارة أو من قبل الأطراف الأخرى ذات المصلحة، فالمحاسبة عملية ذات طبيعة إنشائية، أما التدقيق المحاسبي فيتعلق بالإجراءات التي يقوم بها المدقق لأجل التوصل إلى إبداء الرأي فيما إذا كانت المعلومات المسجلة في الدفاتر تعكس بعدالة وصدق الأحداث الاقتصادية التي تمت في المؤسسة، وأن هذه المعلومات قد تم تحضيرها حسب المبادئ المحاسبية المتعارف عليها، فالتدقيق هو عمل انتقادي يبدأ من حيث انتهت عملية المحاسبة.[8]

ثانيا: التدقيق الإلكتروني

أصبحت السمة الغالبة على الكثير من المؤسسات الحديثة استخدامها للتكنولوجيا في تسيير أعمالها ومعالجة بياناتها، مما وضع المهنة أمام تحد كبير لتطوير أدواتها وأساليب لتستمر في تقديم خدماتها بجودة عالية، لذا ظهر ما يعرف بالتدقيق الإلكتروني.

1- التدقيق وتكنولوجيا المعلومات: أصبحت السمة الغالبة على الكثير من المنظمات الحديثة استخدامها للتكنولوجيا في تسيير أعمالها ومعالجة بياناتها .فهي تساعد في بناء المؤسسات الناجحة، وتساعدها في بناء علاقات متميزة مع عملائها، وبالتالي زيادة حصتها السوقية، كما أنها تساعد في عملية اتخاذ القرارات، وتحسين الإنتاجية، وتشجيع المنافسة العالمية هذه التطورات في دنيا تكنولوجيا المعلومات وضعت المهنة مهنة تدقيق الحسابات أمام تحدي كبير لتطوير أدواتها وأساليبها لتستمر في تقديم خدماتها بجودة عالية؛ لذا ظهر ما يعرف بالتدقيق الإلكتروني، أو تدقيق الأنظمة المحوسبة. هذه التكنولوجيا ستساعد المهنة في التغلب على بعض جوانب القصور البشري في حالة ممارسة الحكم المهني الملائم[9].

2- مفهوم التدقيق الإلكتروني: يمكن حصر أبرز التعريفات في:

يعرف التدقيق الإلكتروني على أنه: "عملية تطبيق أي نوع من الأنظمة باستخدام تكنولوجيا المعلومات لمساعدة المدقق في التخطيط والرقابة وتوثيق أعمال التدقيق."

كما يعرف أيضا على أنه: " عملية جمع وتقييم أدلة الإثبات بهدف تحديد ما إذا كان استخدام الحاسوب يساهم في تحقيق أهداف التدقيق سواء تعلقت بإبداء الرأي وتأكيد سلامة المعلومات الواردة في القوائم المالية، أو تعلقت بأهداف الإدارة من خلال تحقيق المؤسسة لأهدافها بفعالية، واستخدام مواردها بكفاءة."[10]

ويعرف أيضا على أنه: "عملية منظمة لتجميع الأدلة الالكترونية للتدقيق، كأساس معقول لإبداء رأي فني ومحايد بشأن مدى صدق التقارير والمعلومات المالية المعدة في ظل نظام معلومات محاسبي إلكتروني غير ورقي."[11]

إذ أن استخدام الحاسوب يغير معالجة وتخزين المعلومات المالية وقد يؤثر على النظام المحاسبي ونظام الرقابة المستعملان من قبل الشركات بإدخال التحسينات على هذه الأنظمة وإدخال بعض المخاطر التي ينبغي على المدقق التعامل معها. ولذا فإن نظام المعلومات بالحاسوب قد يؤثر على بعض الأمور التي يقوم بها المدقق سواء ما يتعلق منها بعملية التخطيط أو عملية تنفيذ اختبارات التدقيق المختلفة. .فعند القيام بعملية التخطيط لعملية التدقيق لابد أن يأخذ المدقق بعين الاعتبار ما يلي:[12]

- الحصول على فهم الأنظمة المحاسبية والرقابية لعمل خطة تدقيق فعالة، وذلك وفق متطلبات معايير التدقيق الدولية؛
- الحصول على فهم حول طبيعة وتعقيد الأنشطة في النظام المحوسب؛
- فهم المدقق يجب أن يشمل أهمية وتعقيد التشغيل بالحاسوب ولكل عملية محاسبية ذات أهمية مادية.

3- مداخل التدقيق الإلكتروني: هناك ثلاث طرق عند تدقيق الأنظمة الحاسوبية، التدقيق حول الحاسوب أو من خلال الحاسوب أو باستخدام الحاسوب وفيما يلي بيان هذه الطرق:

3-1- التدقيق حول الحاسوب: يقوم هذا المدخل على اهتمام المدقق بالمدخلات والمخرجات دون الاهتمام بما يجري داخل الحاسوب من عمليات تشغيل. يقوم المدقق من التحقق من المدخلات كما في النظام اليدوي وبالرجوع إلى المستندات الأصلية والتحقق من صحتها ودقتها ومدة توفر الشروط القانونية فيها، ومن ثم إدخالها إلى الحاسوب، ويقوم المدقق بعد ذلك من التحقق ومقارنتها مع المدخلات والتحقق من انسجام المخرجات مع المدخلات. بافتراض أن الأمور الرقابية العامة تساعد في ضبط المدخلات والمخرجات، وعند استخدام هذا المدخل لابد من توفر المستندات الخاصة بالمدخلات والمخرجات في الوقت المناسب وبالكمية الكافية والتفصيل الذي في بغرض التدقيق وأن يتم الاحتفاظ بها لفترة كافية من الزمن لغايات الرجوع إليها واستخدامها .ويمتاز هذا المدخل بالسهولة وقلة التكلفة وعدم الحاجة إلي الخبرات والمهارات المتخصصة في الأنظمة المحو سبة وعدم الاعتماد على بيانات افتراضية في عملية التدقيق .ولابد من الأخذ بعين الاعتبار أن هذا المدخل أصبح قليل الاستخدام في الوقت الحالي بسبب الأنظمة المعقدة التي هي بحاجة إلي خبرات في مجال الحاسوب وبحاجة إلي التحقق من صحة التشغيل، بالإضافة إلى أن هذا المدخل يعتبر مكلفا للعميل وأنه يضيع على المدقق فوائد استخدام الحاسوب في تنفيذ الاختبارات والذي يساعد في تحسين كفاءة وفاعلية عملية التدقيق.[13]

3-2- التدقيق من خلال الحاسوب: في هذا المدخل فإن إجراءات التدقيق تشمل التدقيق على عملية تشغيل البيانات داخل الحاسوب بالإضافة إلى تدقيق المدخلات والمخرجات، حيث يقوم المدقق بالتأكد من صحة إدخال وتشغيل البيانات لدى العميل، وصحة المخرجات[14].

3-3- التدقيق باستخدام الحاسوب: وفي هذا المدخل يستخدم المدقق بعض البرامج المساعدة، والتي بعضها يحتاج إلى مهارة وخبرة في مجال الحاسوب .هذه الطرق هي:

أ- **منهج المحاكاة المتوازية:** في هذه الطريقة يقوم المدقق بمعالجة عينات من بيانات الشركة الفعلية باستخدام برامج مشابهة لتلك التي يستخدمها العميل، ثم يقوم بمقارنة نتائجه مع نتائج العميل. لكن لا بد أن يتوخى الحذر في اختيار العينات التي تكون ممثلة لبيانات المؤسسة.

ب- **البيانات الاختيارية:** يهدف هذا المدخل إلى التأكد من أن التشغيل ببرامج العميل يتم بصورة سليمة؛ لذا يقوم بإعداد بيانات وهمية ومن ثم يقوم بإدخالها على نظام العميل ليتأكد من معالجتها بطريقة سليمة.

ت- **برامج التدقيق:** وهي برامج تهدف إلى مساعدة المدقق في عمله، وتنقسم إلى برامج التدقيق الخاصة: وهي تخدم في القيام ببعض مهام التدقيق بما يتوافق ونظام العميل، ويتم إعدادها بمساعدة خبراء في هذا المجال .أو برامج تدقيق عامة: وهي لا تخص تطبيق أو عميل بعينه، وإنما تعد بشكل عام لمساعدة المدقق وقد تستخدم في العديد من التطبيقات، ومع العديد من العملاء.

4- أهمية التدقيق المحاسبي الإلكتروني: لا يمكن للمدقق أداء مهمته في ظل نظام المعلومات المحاسبية الالكترونية دون استخدام الحاسوب وذلك للأسباب التالية:[15]

- التطور المستمر في مهام وإجراءات التدقيق نتيجة التشغيل الالكتروني للبيانات المحاسبية؛
- توفير الوقت اللازم لأداء عملية التدقيق لما يترتب عنها من آثار على المركز المالي للعديد من المؤسسات؛

وبما أن عملية التدقيق المحاسبي الالكتروني تتطلب بأن يكون المدقق معرفة ودراية بطبيعة النظام الالكتروني، فإنه من الأفضل مشاركة المدقق في تصميم جوانب الرقابة والتدقيق، حيث أن مشاركة المدقق في تصميم النظام سوف تكون أكثر ضرورية في حالة نظم التشغيل المتقدمة كما أنها تساهم في تحقيق مايلي:

- ضمان اكتشاف الأمور الشاذة وتقليل احتمال التحليل بالحاسوب نظرا لإمكانية وضع نظم رقابية محاسبية أفضل؛
- تمكن المدقق من استخدام أساليب أفضل لجمع الأدلة والقرائن وتزيد من احتمال اكتشاف الأخطاء والغش؛
- تزويد المدقق بنسخ لكل البرامج المتعلقة بالتطبيقات المحاسبية الهامة والتعديلات فيها؛
- تحسين جودة عملية التدقيق بشكل عام؛
- إمكانية استخدام أساليب حديثة في عملية التدقيق بسبب استخدام الحاسوب؛
- إمكانية أنجاز بعض عمليات التدقيق المعقدة بدرجة أكثر سهولة.

5- : إجراءات التدقيق المحاسبي الالكتروني: تتم عملية التدقيق المحاسبي الالكتروني وفق الإجراءات التالية:[16]

5-1- التخطيط لعملية التدقيق: تمثل الخطوة الأولى في عملية التدقيق المحاسبي الإلكتروني، وتتم بوضع أهداف عملية التدقيق، وذلك من خلال إعداد برنامج التدقيق الذي تحدد إجراءات التدقيق اللازمة لجمع أدلة الإثبات، ويساعد هذا البرنامج على إرشاد المساعد لأنه يبين كيفية تنفيذ الأهداف والإجراءات.

5-2- الاختبارات المبدئية: تمثل الخطوة الثانية في عملية التدقيق المحاسبي، والهدف من هذه الخطوة هو فهم تدفق العمليات خلال النظام المحاسبي وتحديد مدى استخدام التشغيل الالكتروني للبيانات في التطبيقات المحاسبية، وتتم عملية الاختبارات المبدئية كما يلي:

- جمع المعلومات عن قسم التشغيل الالكتروني للبيانات؛
- تحديد التطبيقات المحاسبية الهامة التي تم إجراؤها باستخدام الحاسوب، وهي التي يمكن أن تؤثر بصورة جوهرية على التقارير المالية التي يتولى المدقق اختبارها؛
- تحديد مدى استخدام التشغيل الالكتروني للبيانات في التطبيقات المحاسبية، وتحديد ما إذا كان الحاسوب يلعب دورا رئيسيا أو ثانويا في النظام المحاسبي، ويتحدد مدى الاستخدام بمقدار وقت الحاسوب المستنفذ في تنفيذ المهام، وأيضا من خلال عدد وأنواع العمليات التي يتم تشغيلها. هذه الاعتبارات تؤثر إلى حد كبير في مقدار الوقت الذي ينبغي أن يخصصه المدقق لتدقيق التطبيقات المحاسبية التي يتم تشغيلها الكترونيا.
- فحص وتقييم نظام الرقابة الداخلية للوقوف على أوجه القوة والضعف فيه.

5-3- اختبارات الالتزام: تفيد المعلومات التي حصل عليها المدقق من خلال الاختبارات المبدئية في تنفيذ المرحلة الثالثة من عملية التدقيق وهي اختبارات الالتزام، والتي يتم من خلالها التعرف على نقاط القوة ونقاط الضعف في نظام الرقابة الداخلية، ومن ثم تحديد إمكانية الاعتماد عليه، وترجع أهمية هذه الاختبارات إلى حقيقة هامة مؤداها أن هناك علاقة مباشرة بين إمكانية الاعتماد على نتائج البيانات المحاسبية، والقوائم المالية التي تظهر النتائج، لذا لابد للمدقق أن يتحقق من أن الإجراءات التي تتخلل عملية إعداد القوائم المالية إجراءات يمكن الاعتماد عليها، وهذا يعني أن المدقق لابد أن يقوم باختبارات الالتزام للتحقق من التطبيق العملي لإجراءات الرقابة الداخلية التي سبق له دراستها وتقييمها وقرر الاعتماد عليها في مرحلة الاختبارات المبدئية.

5-4- الاختبارات التفصيلية: بعد التحقق من إمكانية الاعتماد على نظام الرقابة الداخلية والثقة فيه، يكون المدقق في وضع يمكنه من البدء في المرحلة الرابعة من عملية التدقيق، وهي إجراء الاختبارات التفصيلية وفحص القوائم المالية؛

5-5- اختبارات التحقق من صحة الأرصدة: تهدف هذه الخطوة إلى الوصول إلى دليل كاف يساعد على الحكم النهائي عما إذا كانت هناك خسائر هامة أثناء عملية التشغيل الالكتروني للبيانات، ويعبر المدقق عن حكمه في شكل رأي عن مدى وجود أخطاء هامة في الحسابات، ومن أهم اختبارات التحقق الممكن استخدامها في مجال تشغيل البيانات الكترونيا ما يلي:

- اختبارات لتحديد أخطاء التشغيل؛

- اختبارات لتقييم نوعية البيانات؛
- اختبارات لتحديد عدم الاتساق في البيانات؛
- اختبارات لمقارنة البيانات مع الأصول الفعلية.

ثالثا: جودة التدقيق المحاسبي

يعتبر مصطلح جودة التدقيق متعدد الجوانب وذلك لأن جودة التدقيق تخص عدة أطراف تخص معدي ومستخدمي القوائم المالية وكذلك مكاتب التدقيق ذاتها، بالإضافة للمنظمات المهنية والأجهزة الحكومية والتي تسعى جميعها إلى أن تتم عملية التدقيق وفقا لمستوى عال من الجودة لحماية النشاط الاقتصادي وجميع الأطراف ذات الصلة.

1- ماهية جودة التدقيق: يمكن حصر أبرز التعاريف في:

تعرف جودة التدقيق على أنها: " مدى قدرة المدقق على اكتشاف الخطأ والغش والتلاعب أثناء تنفيذ عملية التدقيق."[17]

كما عرفت أيضا على أنها:" احتمالية شرط قيام المحاسب القانوني باكتشاف الأخطاء والثغرات في النظام المحاسبي للعميل والقيام بتسجيل ذلك في التقرير الذي يصدره".

إن جودة التدقيق تتحقق عندما تتوفر الشروط التالية:[18]

- المدقق بكل من معايير التدقيق المهنية المتعارف عليها، وآداب وقواعد السلوك المهني، ومعايير الرقابة على جودة التدقيق، بالإضافة إلى الإفصاح عن الأخطاء والمخالفات التي تم اكتشافها في القوائم المالية.
- أن يلبي التدقيق احتياجات ورغبات مستخدمي القوائم المالية

كما ينظر إلى جودة التدقيق من خلال البعد الزمني على أنها نوعين:[19]

أ- جودة قبلية: والتي تتم عند التعاقد مع الزبون وتعرف على إنها احتمال أن يكشف تقرير المدقق عن الأخطاء والمخلفات الجوهرية الموجودة في القوائم المالية؛

ب- جودة بعدية: وتتم بعد إصدار المدقق لتقريره والتي تعرف بينها احتمال خلو القوائم المالية من الأخطاء والمخلفات الجوهرية بخلاف التي تم التقرير عنها

2- أهمية جودة التدقيق: تكمن أهمية جودة التدقيق في كون المستخدمين الخارجيين للقوائم المالية يتوقعون من مخرجات عملية التدقيق؛ والمتمثلة في تقرير مدقق الحسابات، الجودة التامة لأنهم يعتمدون في اتخاذ قراراتهم، ورسم سياساتهم، على تلك القوائم، وبالتالي فإن جودة التدقيق مصلحة مشتركة لجميع الأطراف المستفيدة من عملية التدقيق.

وتنبع أهمية جودة التدقيق من خلال المجالات التالية[20]:

- **تأكيد الالتزام بالمعايير المهنية:** تعتبر معايير التدقيق بمثابة إرشادات لتحديد وتطبيق إجراءات التدقيق، وتحتوي هذه المعايير على سياسات تهدف إلى تحسين أداء المدققين وبالتالي جودة التدقيق، أي أن هناك علاقة متبادلة بين جودة

التدقيق والالتزام بالمعايير المهنية، حيث يؤدي الالتزام بالمعايير المهنية إلى أداء عملية التدقيق بجودة عالية، كما أن أداء عملية التدقيق المحاسبي بمستوى جودة ملائم يؤكد تمسك المدققين بالمعايير المهنية؛

- **المساهمة في تضيق فجوة التوقعات في التدقيق:** يقصد بفجوة التوقعات "الفرق بين ما يتوقعه مستخدمو القوائم المالية من المدقق، وبين ما يحصلون عليه بالفعل." ولتضييق هذه الفجوة يجب تحسين أداء مهنة التدقيق من خلال دعم استقلال المدقق وعدم ممارسة إدارة المؤسسة محل التدقيق لأي ضغوط عليه لزيادة الثقة في تقاريره، كما يجب تنظيم مهنة المحاسبة والتدقيق بوضع معايير السلوك المهني ومراقبة مدى التزام المدقق بها، بالإضافة إلى وضع برامج لمراقبة جودة الأداء المهني لزيادة المساءلة القانونية للمدققين.
- **تعزيز إمكانية اكتشاف المخالفات والأخطاء الموجودة في القوائم المالية:** نال هذا العنصر اهتماما كبيرا من المنظمات المهنية والعديد من الباحثين في فترة الثمانيات والتسعينات من القرن الماضي، خصوصا بعد فشل العديد من الشركات الكبرى، وذلك على اعتبار أن المدققين ذوي الجودة العالية يقومون باكتشاف الأخطاء والمخالفات الموجودة في القوائم المالية بشكل أفضل من المدققين منخفضي الجودة. وهذا ما أكدته لجنة "Treadway " التي أشارت إلى أن تحسين جودة التدقيق يزيد من اكتشاف الأخطاء، ويحد من تحريف في القوائم المالية، وبالتالي يزيد من الثقة في هذه القوائم.
- **تخفيض صراعات الوكالة:** من منظور نظرية الوكالة هناك تعارض في المصالح قائم بين الإدارة والأطراف ذات المصلحة ناتج عن عدم تماثل المعلومات وسيطرة الإدارة على المعلومات المالية للمؤسسة، وحسب معظم الباحثين ترتبط جودة التدقيق المحاسبي بمستوى منخفض من عدم تماثل المعلومات ومستوى منخفض من عدم التأكد، حيث أن وجود التدقيق ذو جودة عالية يؤدي إلى تخفيض حدة الصراعات من خلال زيادة الثقة في التقارير المالية، فالعلاقة بين جودة التدقيق المحاسبي وتكلفة الوكالة علاقة طردية.
- **المساهمة في تدعيم مفهوم حوكمة الشركات:** تعني الحوكمة مجموعة من المسؤوليات والممارسات التي يتبعها مجلس الإدارة والإدارة التنفيذية، بهدف تقديم توجه استراتيجي وضمان تحقيق الأهداف المسطرة، والتحقق من إدارة المخاطر بشكل ملائم واستغلال موارد المؤسسة على نحو مسؤول. وفي هذا الإطار يؤكد الباحثين أن التدقيق المحاسبي يعتبر من الآليات الفعالة المستخدمة لتجسيد مفهوم المؤسسات، حيث تهدف عملية التدقيق إلى ضمان أن القوائم المالية المنشورة تعرض بعدالة المركز المالي ونتائج أعمال المؤسسة خلال فترة معينة، والمساهمة في تخفيض حالة عدم تماثل المعلومات بين الأطراف ذات المصلحة.
- **زيادة الثقة في تقرير التدقيق ومصداقية القوائم المالية:** يعتبر الاهتمام بجودة التدقيق ذو أهمية كبيرة في تدعيم الثقة بتقارير التدقيق، وذلك للدور المهم الذي تلعبه هذه التقارير في إضفاء المصداقية على القوائم المالية التي تستخدم في اتخاذ القرارات من جانب العديد من الأطراف المهتمة بعملية التدقيق وقد أشارت إحدى الدراسات إلى أن تحسين جودة التدقيق تدعم الثقة في مصداقية القوائم المالية، وبالتالي زيادة ثقة المستخدمين للقوائم المالية عند اتخاذ القرارات.
- أداة تنافسية جيدة.[21]

3- إطار جودة التدقيق: الهدف من عملية تدقيق القوائم المالية هو تمكين المدقق من تكوين رأي حول القوائم المالية، والذي يبنى على أساس الحصول على أدلة تدقيق كافية وملائمة حول ما إذا كان البيانات المالية خالية من

تحريفات مادية، وأن يقدم تقريرا وفقا لنتائج مدقق الحسابات، حيث طور مجلس معايير التدقيق والتأكيد الدولية إطار الجودة التدقيق، وهذا الإطار ينص على أن جودة التدقيق من الممكن أن تتحقق من خلال مدققين يتصفون بما يلي[22]:

- أن يظهر القيم والأخلاق والمواقف المناسبة؛
- امتلاك الدراية والمهارة والخبرة الكافية، فضلا عن تخصيص الوقت الكافي لأداء عمل التدقيق؛
- تطبيق عملية التدقيق وإجراءات ضبط جودة التدقيق، بما يتوافق مع القوانين والتشريعات والمعايير المطبقة.
- تقديم تقارير ذات أهمية و فائدة وفي الوقت المناسب؛
- التفاعل بشكل مناسب مع أصحاب المصلحة ذوي العلاقة.

حيث تتأثر جودة عملية التدقيق الفردية بالمدخلات، والعمليات، والمخرجات، والتفاعلات:[23]

- **المدخلات** :حي يتم تجميع المدخلات في عوامل المدخلات التالية :القيم والأخلاق دور المدققين، والتي بدورها، تتأثر بالثقافة السائدة داخل شركة تدقيق الحسابات، وامتلاك الدراية والمهارة والخبرة الكافية؛ وتخصيص الوقت الكافي لأداء عمل التدقيق. بالإضافة على تأثرها – على الصعيد الوطني أو القانوني –بالتشريعات والقوانين والمعايير التي تضبط عملية التدقيق .

وكما أن هناك تأثرا المدخلات جودة تدقيق الحسابات بالطريقة التي سيتم تنفيذ عملية تدقيق بها، والتفاعل مع أصحاب المصلحة الرئيسيين والمخرجات؛ على سبيل المثال، القوانين واللوائح قد تتطلب تقارير محددة(المخرجات)، التي تؤثر على المهارات(المدخلات)المستخدمة.

- **العمليات** : حيث تضم عملية التدقيق من خلال معايير التدقيق الدولية، وإجراءات ضبط الجودة وإبداء الرأي والتشاور الداخلي في الشركات وتأثيرها على جودة التدقيق.
- **المخرجات** :وتشمل المخرجات التقارير والمعلومات التي يتم إعدادها بشكل رسمي، ويقدمها طرف إلى طرف آخر، وكذلك المخرجات التي تنشأ عن عملية التدقيق التي عادة ما تكون غير مرئية لأولئك خارج الشركة المدققة وهذه قد تشمل التحسينات على ممارسات إعداد التقارير المالية للمنشأة والرقابة الداخلية على التقارير المالية، التي قد تنجم عن نتائج المدقق.
- **التفاعلات الرئيسة في إعداد التقارير المالية** :في حين أن كل أصحاب المصلحة يؤدون أدوارا فردية مهمة في إعداد التقارير المالية، من أجل دعم إعداد التقارير المالية بجودة عالية، وبالطريقة التي تتفاعل من خلالها كل الجهات المعنية بموضوع التدقيق، والتي يمكن أن يكون لها تأثير خاص على جودة التدقيق.هذه التفاعلات التي تؤكد كندها الاتصالات الرسمية وغير الرسمية، تؤثر بدورها في السياق الذي يتمم تنفيذ التدقيق، ويسمح لعلاقة ديناميكية بين المدخلات والمخرجات.
- **العوامل السياقية** : ويتمثل هذا بوجود عدد من العوامل البيئية أو السياقية، مثل القوانين واللوائح وحوكمة الشركات، والتي لديها القدرة في التأثير على طبيعة ونوعية التقارير المالية، بصورة مباشرة أو غير مباشرة، وكذلك جودة التدقيق من حيث الاستجابة المناسبة من قبل المدققين لهذه العوامل، عند تحديد أفضل السبل للحصول على أدلة تدقيق كافية وملائمة.

4- العوامل المؤثرة في عملية جودة التدقيق

هناك عدة عوامل تأثر في جودة التدقيق وهي:[24]

4-1- الكفاءة والتأهيل العلمي للمدقق: التأهيل العلمي هو أن يكون لدى المدقق تحصيلا دراسيا "جامعيا"في المحاسبة والتدقيق، وكذلك الحصول على قدر كاف من جوانب المعرفة المرتبطة بالعلوم الأخرى التي تمكنه من إبداء الرأي وتقديم النصح فيما يعرض عليه خلال عملية التدقيق ، فمثلا على مدقق الحسابات أن يكون ملم بالجوانب السلوكي والإدارة وغيرها مثل الاقتصاد والإحصاء.

4-2- الخبرة المهنية للمدقق في مجال التدقيق: مما لاشك فيه فإن إجراءات التدقيق كافة تتطلب قدرا من الحكم الشخصي، ومن ثم فإنه بغض النظر عن قدر التعلم الرسمي الذي حصل عليه المدقق فإنه لن يكون كافيا وحده كأساس لإبداء رأيه، ولهذا فان هذا التعليم الرسمي والمنهجي يجب أن يدعمه خبرة كافية وذللك بالشكل الذي يمكن المدقق من إجراء ما يلزم من تقديرات وشخصية عند أداء مهمة التدقيق.

4-3- المحافظة على سرية المعلومات التي يطلع عليها المدقق: تنص القاعدة (306) من قواعد ميثاق السلوك المهني الصادر عن المعهد الأمريكي للمحاسبين المصرح لهم بخصوص معلومات العميل السرية بأنه" يجب على العضو العامل في الممارسة العامة أن لا يفصح عن أية معلومات سرية تخص العميل دون الحصول على موافقته." وخلال أداء عملية التدقيق يتوفر للمدقق قدرا هاما من المعلومات تحمل طبيعة السرية مصل رواتب العاملين وتسعير المنتجات وبيانات تكاليف المنتج ، فإذا قام المدقق بنشر هذه المعلومات إلى أشخاص خارج المنشأة أو إلى العاملين بها الذين ليس يجب عليهم الإطلاع عليها ستتوتر علاقته بالإدارة وستؤثر عليها، لذا يجب أن يتم تطبيق متطلبات السرية في الخدمات المؤداة كافة.

4-4- الموضوعية والحيادية عند الفحص والتقويم: يجب أن يبقى المدقق موضوعا مجردا من صراعات المصالح عند تنفيذ المسؤوليات المهنية، وينبغي أن يتمتع المدقق بالحياد في الواقع والظاهر عند تقديم خدمة التدقيق وخدمات إبداء رأي الأخرى؛

4-5- مقدار الجهد والوقت المبذول في عملية التدقيق: يتطلب من المدقق بذل العناية المهنية المعتادة في كافة جوانب التدقيق، ويعني ذلك إن المدقق مسؤول مهنيا عن أداء عمله على نحو جاد وحذر، ويشمل بذل العناية المهنية جوانب مثل: اكتمال أوراق العمل وكفاية أدلة المراجعة وموضوعية تقرير المدقق، كما يجب أن يتجنب المدقق كمهني الإهمال في عمله

وبما أن على المدقق التوصل إلى عناصر إثبات جديرة بالثقة عن طريق المعاينة والملاحظة والتحريات والمصادقات وغيرها، فإنه يمضي معظم وقته في الحصول على الأدلة والقرائن التي يستطيع أن يبين رأيه عليها والتي يجب أن تكون مرتبطة ارتباطا وثيقا بموضوع التدقيق، وإن الوسيلة الاستعمال في جمع تلك الأدلة.

4-6- مدى تطبيق المبادئ والمعايير والقوانين والتعليمات: إن المبادئ المحاسبية المتعارف عليها تمثل معيارا يقاس عليه أو يحكم على صدق وعدالة عرض البيانات المالية. والمعايير هي أنظمة وإجراءات موضوعة من قبل الدولة أو الجمعيات المهنية أو هيئة مخولة لقياس نوعية العمل المنجز من قبل المدقق، إن وجود هذه المعايير لأجل الحفاظ على

قياس موحد (معياري) لعمل المدقق المستقل والمحايد لأن هذا المقياس يوفر لمهنة التدقيق الثقة والكرامة، هذه المعايير تعتبر مستويات الحد الأدنى للقيام بها من قبل المدققون لأجل الإيفاء بالتزاماتهم؛

4-7- الكفاءة المهنية للمدققين: يتطلب قيام المدقق بأداء مهامه المكلف بها وجود حصيلة معرفية تمكنه من أداء تلك المهام وإن تنظيم المعرفة في ذاكرة المدقق تعد أحد العوامل المؤثرة في اتخاذ قراراته وممارسة أحكامه المهنية.

4-8- التدريب المستمر للمدققين: يتوقع أن يكون لدى المدققين درجة مرتفعة من الفهم لكل من أمور المحاسبة والتدقيق،: وتقع المسؤولية على المدققين في استيفاء متطلبات التدريب والكفاية.

ويجب على المدقق أن يكون على علم بأية تطورات جديدة في المحاسبة والتدقيق وأنشطة أعمال المنشأة، كما يجب عليهم تطبيق أي تعليمة ملزمة جديدة في مجال المحاسبة والتدقيق عند إصدارها. .وتعد الحاجة إلى التدريب المستمر متطلب أساسي لجودة عمل المدقق . وبصفة عامة يجب أن يبذل المدققون جهدا ملموسا نحو استمرار مسايرتهم لكافة التغيرات المستمرة في معايير المحاسبة والتدقيق أو بيئة الأعمال المتغيرة.

5- عناصر جودة في التدقيق: توصف عملية التدقيق على أنها عملية منظمة لجمع وتقييم الأدلة التي تتعلق بتأكيدات الإدارة، بوصفِها محورَ عمليةِ التدقيق .وثم تصنيف عناصر جودة الأدلة في التدقيق إلى ثلاثة أصناف؛ وهي كالأتي:

- **الملائمة:** يتعلق الدليل بهدف التدقيق الذي يقوم المدقق باختباره؛
- **المصداقية:** تعبر المصداقية عن مدى الاعتماد على الدليل، أو الدرجة التي يستحق فيها الدليل أن يوثق به. وهناك خمسة محددات للمصادقة تتمثل في[25]:
- استقلال مصدر الدليل؛
- فعالية الرقابة الداخلية لدى العميل إذا كان مصدر الدليل داخلي؛
- المعرفة المباشرة للمدقق: فمثلا؛ حضور المدقق للجرد الفعلي للمخزون، يعطي دليلا أكثر مصداقية مما لو قدمت الإدارة نتيجة هذا الجرد دون حضور المدقق؛
- درجة تأهيل الأفراد معدي الدليل؛
- **درجة الموضوعية في الدليل** : فمثلا الأدلة الخارجية أكثر موضوعية عادة من مثيلاتها الداخلية.
- **الكفاية:** تتعلق الكفاية بكمية الأدلة التي يتم قياسها من خلال حجم العينة، وهناك دائما عاملان يحددان حجم عينة المدقق هما:
- توقعات المدقق حول وجود تحريفات في بند ما؛
- فعالية الرقابة الداخلية لدى العميل.
- **التوقيت الجيد:** يشار إليه بالفترة التي يتم فيها جمع الأدلة، أو الفترة التي تغطيها عملية التدقيق ضمن الوقت المحدد، وتعد الفترة التي تتم فيها عملية التدقيق من أنسب الأوقات للحصول على الدليل .ولابد أن يتم أخذ كفاءة الدليل

بعين الاعتبار، بحيث تتم الموازنة بين كلفة الحصول على الدليل، ومدى توافر الاقتناع منه أو جدارته، والمفاضلة الدائمة بين أنواع الأدلة بحيث يتم اختيار أكفئها.

رابعا:تأثير التدقيق المحاسبي الإلكتروني على جودة عملية التدقيق

سيتم التطرق في هذا المحور إلى كل من العناصر التالية

1- معايير التدقيق المحاسبي الإلكتروني في ظل تكنولوجيا المعلومات: تزايدت فاعلية المؤسسات المهنية الدولية مع توسع بيئة تقنية المعلومات ومجالات استخدامها، وذلك للتقليل من فجوة أداء المدققين في ظل التقنيات الحديثة، من خلال إصدار المعايير التي تقلل من هذه الفجوة ومن هذه المعايير ما يلي:[26]

1-1- معيار التدقيق الدولي (ISA401) : يتمثل المعيار(**401** التدقيق في ظل بيئة نظم لمعلومات الإلكترونية) هو المعيار الرئيسي المرتبط بتكنولوجيا المعلومات.[27]

هدف المعيار : يهدف هذا المعيار إلى توفير الإجراءات التي يجب إتباعها عند تنفيذ عملية التدقيق على المؤسسة ذات التشغيل الإلكتروني لبياناتها المالية.

الكفاءات والمهارات المطلوبة من المدقق :يجب أن يكون المدقق على معرفة بالحاسبات وذلك للتخطيط والإدارة والإشراف والفحص، كما يجب أن يكون متمكن من استخدام الحاسب في تنفيذ بعض إجراءات التدقيق، وقد يستعين المدقق بالخبير من الخارج بحيث يكون له معرفة بالحاسبات.

1-2- معيار رقم (1001): بعنوان "بيئة أنظمة معلومات تستعمل الحاسوب الشخصي المستقل" الغرض منه تفسير المعيار الدولي رقم (400) والمتعلق بتقدير المخاطر والرقابة الداخلية. ويتضمن البيان وصفا لأنظمة الحاسوب الشخصي وتوضيحا للرقابة الداخلية في بيئة الحاسوب، فضلا عن تبيين تأثير الحاسوب في النظام المحاسبي والضوابط الرقابية ذات العلاقة.

1-3- البيان رقم (1002): بعنوان "بيئة أنظمة معلومات تستعمل الحاسوب- أنظمة الحاسوب المباشر-وهي تلك الأنظمة التي تمكن المستخدمين من الوصول إلى البيانات والبرامج مباشرة من خلال أجهزة طرية،ويتضمن البيان شرحا لأنظمة الحواسيب المباشرة وأنواعها وخواصها، فضلا عن ضوابط الرقابة في مثل هذه الأنظمة وتأثيرها في النظام المحاسبي والرقابة الداخلية وإجراءات التدقيق.

1-4- البيان رقم (1003): بعنوان "بيئة أنظمة معلومات تستعمل الحاسوب –أنظمة قاعدة البيانات- ويتضمن البيانات شرحا لأنظمة قاعدة البيانات وخواصها والرقابة الداخلية في بيئتها، كما يشير إلى تأثير قاعدة البيانات في النظام المحاسبي والضوابط الداخلية ذات العلاقة، وكذلك تأثيرها على إجراءات التدقيق.

2- أهمية تكنولوجيا المعلومات في تحسين جودة أداء عملية التدقيق

تحتاج عملية التدقيق إلى أساليب متطورة لزيادة الموثوقية في البيانات المالية فإن المدققين أصبحوا بحاجة إلى مواكبة التطورات التكنولوجية مما يتطلب مهارات مادية وفنية لكي يتم توظيفها في عملية التدقيق.

يمكن تلخيص أهمية تكنولوجيا المعلومات في تحسين جودة التدقيق بالاتي:[28]

- يساهم استخدام تكنولوجيا المعلومات في تطبيق إجراءات رقابة الجودة من حيث زيادة الثقة بمهنة تدقيق الحسابات في بيئة تكنولوجيا المعلومات.
- تحسين عملية توثيق أوراق العمل عن طريق إتباع سياسات توثيق معينة واستخدام وتطبيق تكنولوجيا المعلومات في توثيق عمل المكتب.
- إعطاء تأكيدات معقولة بأن الخدمات التي يؤديها المكتب تتماشى مع المتطلبات المهنية.
- تساعد على تحسين نظرة المجتمع لمهنة تدقيق الحسابات.
- تحسين العلاقات مع العملاء عبر إبداء المزيد من الدقة والانتباه أثناء العمل واستخدام تكنولوجيا المعلومات في الاتصال مع العملاء.
- توفر الأرضية الخصبة لجذب عملاء جدد، وزيادة حصتها السوقية في ظل ظروف المنافسة وفرض قيود الإعلان وتطور تكنولوجيا المعلومات.
- توفير الإرشادات بالإجراءات والسياسات التي تتبناها شركة التدقيق لتوفير القناعة المعقولة بصورة عامة، والالتزام بإتباع وتطبيق المعايير وخاصة المتعلقة في بيئة تكنولوجيا المعلومات، وبالتالي مساعدة مكاتب تدقيق الحسابات والمدققين على تجنب العقوبات المهنية والقانونية.
- تهتم تكنولوجيا المعلومات بمتغيرين هما: تقديم وإضافة قيمة للأنظمة المحاسبية والرقابية للمؤسسات المالية وإدارة المخاطر المتعلقة بتكنولوجيا المعلومات.
- نظام التبادل الإلكتروني للبيانات العديد من المزايا للمؤسسات المالية بحيث يتم تخفيض مخاطر الإفصاح الإلكتروني
- يساهم استخدام الحاسبات الآلية في تطوير نظام المعلومات المحاسبي للمؤسسات المالية..

3- أدوات الرقابة التي تحقق جودة التدقيق المحاسبي الالكتروني

تتمثل الرقابة على نظام المعلومات المحاسبي الالكتروني في الطرق والسياسات والإجراءات المتبعة للتأكد من توفر الحماية اللازمة لمكونات النظام وكذا المعلومات حتى يتم الوثوق بها.

3-1- الرقابة على نظام المعلومات المحاسبي: يشمل نظام الرقابة على نظام المعلومات المحاسبي نوعين أساسيان هما:

أ- **الرقابة العامة:** وهي الرقابة الإجمالية التي تؤسس هيكلا لمراقبة التصميم، الأمن واستكمال برامج الحاسوب من خلال المؤسسة، وتشتمل على: الرقابة على البرامج، الرقابة المادية، الرقابة على التشغيل ، الرقابة على أمن البيانات، الرقابة الإدارية.

ب- الرقابة على التطبيقات: يقصد بها إجراءات الرقابة المطبق على دورات التشغيل البيانات، بهدف التأكد من أن العمليات المختلفة قد تم التصريح بها، تنفيذها، تسجيلها، تشغيلها والتقرير عنها وفق السياسات الإدارية الموضوعة، وتشمل هذه الرقابة مايلي: الرقابة بالتصريح، الرقابة على المدخلات، الرقابة على التشغيل، الرقابة المخرجات.

3-2- أمن المعلومات: هي مجموعة من الإجراءات والتدابير الوقائية التي تستخدمها المؤسسة للمحافظة على المعلومات وسريتها سواء من الأخطار الداخلية أو الخارجي، والحفاظ عليها من السرقة والتلاعب والاختراق

والإتلاف غير مشروع سواء قبل أو خلال أو بعد إدخال المعلومات إلى الحاسوب، وذلك من خلال تدقيق المدخلات وحفظها في مكان آمن وتسمية الأشخاص المخول لهم التعامل مع هذه المعلومات.

4- مخاطر بيئة نظم البيانات المحاسبية المعالجة الكترونيا

يمكن إبراز أهم مخاطر بيئة نظم البيانات المحاسبية المعالجة إلكترونيا المحاسبية الالكترونية في النقاط التالية[29]:

4-1- مخاطر تتعلق باختفاء السجلات المادية: في ظل نظم معالجة البيانات باستخدام الحاسبات الالكترونية أصبحت البيانات المحاسبية غير مرئية وغير قابلة للقراءة، لان عمليات تسجيل وحفظ البيانات المحاسبية باستخدام النبضات الالكترونية في الذاكرة الرئيسية للحاسب، أو على أشرطة وأسطوانات ممغنطة خارج الحاسب، وبلغة رقمية لا يفهمها إلى الحاسب .كما يمكن تغيير أو إضافة أو حذف أي بيانات دون ترك أي أثر يدل على حدوث هذه العمليات .مما سهل ارتكاب حالات الغش وجعل من الصعب اكتشافها.

4-2- مخاطر تتعلق بسند التدقيق: ويقصد بسند التدقيق، مجموعة من مراجع التشغيل من بيانات وتوثيق منطقيا ولتي تمكن المدقق من تتبع العملية من مصدرها إلى نتائجها النهائية أو العكس. وتتمثل مخاطر سند التدقيق في:

- عدم توافر المستندات الأصلية، حيث يتم التخلص منها بعد الإدخال المبدئي للبيانات.
- عدم توافر إمكانية ملاحظة تتابع عملية التشغيل التي تتم داخل الحاسب الالكتروني.
- ملفات الحاسب وق واعد البيانات تكون غير مرئية، ولا تسمح بالتتبع الواضح للعمليات من خلال كافة أجزاء النظام.

4-3- مخاطر تتعلق بارتكاب الغش وسهولة التلاعب: يقصد بالغش أي تلاعب في برامج الحاسب، ملفات البيانات، التشغيل، المعدات، ويؤدي ذلك إلى إلحاق خسائر بالمؤسسات التي يقع الغش في مجال استخدامها للحاسبات. تزيد مخاطر ارتكاب الغش والتلاعب بسبب سهولة تنفيذها مع عدم ترك أثر لذلك ويمكن إيجاز بعض أهم هذه المخاطر في:

- إحداث تغيرات في البرامج المستخدمة دون وجود توثيق مستندي لهذه التغيرات.
- إحداث تعديلات في بيانات المدخلات – التلاعب – دون ترك أثر ملموس.

4-4- مخاطر تتعلق بفيروسات الحواسيب: يعد الفيروس برنامج يحتوي على أو أمر تمكن مصممها من تنفيذ العديد من الأعمال التخريبية، وتمثل هذه الأعمال مخاطر لكل من المدقق والشركة محل التدقيق، ومن هذه المخاطر:

- تدمير جزء أو كل البرنامج بحيث لا يمكن استرداد المعلومات التي يحتويها.
- يؤدي إلى تدمير الاسطوانات بما تحتويه من برامج وبيانات.

4-5- مخاطر متعلقة بالعاملين بنظم البيانات المحاسبية المعالجة إلكترونيا:

- نقص خبرة العاملين في مجال نظم البيانات المحاسبية المعالجة إلكترونيا.
- ضعف أساليب الرقابة الداخلية على العاملين، في حين أن معظم حالات التلاعب في الحواسيب تكون من داخل التنظيم.

4-6- تلاعب وغش الإدارة: إن تلاعب وغش الإدارة يعد من أهم المشكل التي ت واجه المدقق في تدقيق نظم البيانات المحاسبية المعالجة إلكترونيا وخاصة المتقدمة منها، وذلك عن طريق استخدام قدرات الحاسب في تعديل قواعد البيانات وتحريف المستندات لعمليات وهمية، ومما يزيد من أهمية هذه المشكلة ضخامة الخسائر الناتجة بسبب ضعف نظم الرقابة الداخلية، فبزيادة تعقد نظم التشغيل الالكتروني تزيد صعوبة الرقابة عليها، وبالتالي تزيد صعوبة مدققتها من قبل المدقق الخارجي.

4-7- مخاطر الانترنت أو مخاطر الأعمال الالكترونية أو مخاطر التجارة الالكترونية: إن شبكة الانترنت عبارة عن وسيلة يتم من خلالها الأعمال والتجارة الإلكترونية والتي تحيط بها العديد من المخاطر التي يجب على الإدارة والمدقق الانتباه لها لما قد يكون لها من تأثير على تقدير المدقق للمخاطر ويمكن تصنيفها كما يلي:

- مخاطر ناجمة عن تكنولوجيا معلومات عمليات الأعمال؛
- مخاطر ناجمة عن تطبيقات تكنولوجيا المعلومات؛
- مخاطر ناجمة عن البنية التحتية لتكنولوجيا المعلومات.

الخاتمة:

من خلال ما سبق يستنتج أن التدقيق الإلكتروني يلعب دورا مهما ومؤثرا في عملية التدقيق ، لكون الأساليب والإجراءات التقليدية لم تعد تناسب عملية التدقيق في ظل معالجة البيانات إلكترونيا وعصر المعلوماتية التي أصبحت فيها النظم المحاسبية الإلكترونية توفر المعلومات بكم كبير وبسرعة عالية، وبدرجة كبيرة من الدقة والكفاءة أكثر من ذي قبل.

وبالتالي فإن التدقيق الإلكتروني يعتبر من أهم الأدوات التي تعتمد عليها المؤسسات الاقتصادية في اكتشاف الأخطاء والتلاعب والتأكيد على سلامة وصدق القوائم المالية، ومدى امتثالها للمعايير المتعارف عليها والمعمول بها.

التوصيات والمقترحات:

بعد دراسة موضوع دور تفعيل دور التدقيق الإلكتروني كآلية لتحسين جودة عملية التدقيق في المؤسسة الاقتصادية من خلال الجانب النظري تم التوصل إلى جملة من التوصيات يمكن حصرها في:

1- ضرورة نشر ثقافة تكنولوجيا المعلومات بين المدققين للتقليل من التخوف السائد حول تنفيذ عملية التدقيق المحاسبي الكترونيا؛

2- ضرورة الاهتمام بتطوير مؤهلات وخبرات المدققين بما يتفق مع التطور التكنولوجي السريع والمتجدد، وبما يمكنهم من الإلمام بأساليب التدقيق الإلكتروني، من خلال إلحاقهم بالدورات التدريبية المتخصصة، من خلال الاستعانة بالخبراء في المجال؛

3- ضرورة مواكبة التطورات وملاحقة الأنظمة الحديثة وخاصة في مجالات تدقيق الحسابات وأنظمة الرقابة الداخلية، وتدريب القائمين والعاملين عليها من خلال رفع الكفاءة لديهم، وضرورة إشراك المدققين أو أخذ آرائهم بالاعتبار عند تطوير التقنيات الإلكترونية المستخدمة في عملية التدقيق باعتبار ذلك من المتطلبات الأساسية للرقابة على الجودة.

4- ضرورة استخدام مكاتب التدقيق لوسائل وأساليب تكنولوجيا المعلومات والنظم الإلكترونية الحديثة لما لها من أثر في زيادة كفاءة وفعالية عملية التدقيق من خلال تخفيض الوقت والجهد المبذول في عملية التدقيق.

5- أن يكون المدقق على علم بالبرامج التطبيقية المحاسبية المستخدمة، معرفة استخدامها وقائمة أسماء البرامج التي تستخدم ، والمعايير الواجب توفرها في هذه البرامج.

وفي هذا السياق من الممكن اقتراح إجراء دراسات تتعلق بالآتي:

1- أهمية استخدام تكنولوجيا المعلومات في تحقيق الفاعلية في التدقيق.

2- دور التدقيق الالكتروني في تفعيل الرقابة الداخلية.

3- أساليب تطوير التدقيق الإلكتروني.

قائمة المراجع :

المراجع العربية

[1]هادي التميمي ، **مدخل إلى التدقيق من الناحية النظرية والعملية**، الطبعة الثالثة ، دار وائل للنشر، الأردن ، 2006 ، ص: 20.

[2]إيمان لعماري، **دور التدقيق في ظل المعالجة الالكترونية للبيانات المحاسبية في تفعيل الرقابة الداخلية**، أطروحة مقدمة لنيل شهادة دكتوراه في محاسبية مالية وبنوك، جامعة حسيبة بن بوعلي الشلف، الجزائر، 2017، **ص: 12**.

[3]منصور احمد البديوي، شحاته السيد شحاته، الاتجاهات الحديثة في المراجعة- مع تطبيقات عملية على معايير المراجعة المصرية . والدولية -الدار الجامعية، الاسكندرية، 2003 ، ص12

[4] طلال حمدونه، علام حمدان، **"مدى استخدام تكنولوجيا المعلومات في عملية التدقيق) التدقيق الإلكتروني) في فلسطين،وأثر ذلك على الحصول على أدلة ذات جودة عالية تدعم الرأي الفني المحايد للمدقق حول مدى عدالة القوائم المالية**،" مجلة الجامعة الإسلامية) سلسلة الدراسات الإنسانية (المجلد السادس عشر، العدد الأول، جانفي2008 ، ص ص: 923-924.

[5]خالد الخطيب، خليل الرفاعي، **علم تدقيق الحسابات "النظري والعلمي**، دار المستقبل، الأردن، 2000، ص: 09.

[6]خالد راغب الخطيب ، خليل محمود الرفاعي ، **الأصول العلمية والعملية لتدقيق الحسابات** ، دار المستقبل ، الأردن ، 1998 ، ص:10

[7] محمد يحي يزقوت، **مدى فاعلية استخدام تكنولوجيا المعلومات في عملية التدقيق وأثره في تحسين جودة الخدمة التدقيق في قطاع غزة**، مذكرة مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة الماجيستر، الجامعة الإسلامية غزة، 2016، ص ص: 35،55.

[8]هادي التميمي ، **مرجع سابق، ص ص: 22-23**.

[9] طلال حمدونة، علام حمدان، **مدى استخدام تكنولوجيا المعلومات في عملية التدقيق (التدقيق الالكتروني) في فلسطين، وأثر ذلك على الحصول على أدلة ذات جودة عالية تدعم الرأي الفني المحايد للمدقق حول عدالة القوائم المالية**، مجلة الجامعة الإسلامية، المجلد 16، العدد 01، 2008،لا ص: 926.

[10]حكمت الراوي، **تطبيقات محاسبية على الحاسوب**، دار المستقبل، الأردن، 2009، ص: 200.

[11]عبد الوهاب نصر علي، شحاتة السيد شحاتة، **دراسات متقدمة في مراجعة الحسابات وتكنولوجيا المعلومات**، الدار الجامعية، مصر، 2003، ص: 15.

[12] نبيل إبراهيم سمور، **دور التدقيق الإلكتروني في تحسين جودة خدمة التدقيق" دراسة ميدانية على مكاتب تدقيق الحسابات في قطاع غزة**، مذكرة مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة الماجيستر، الجامعة الإسلامية غزة، 2014، " ص:26.

[13] نبيل إبراهيم سمور، **مرجع سابق** " ص:26.

[14] طلال حمدونه، علام حمدان، "**مرجع سابق**، ص ص: 927-928.

[15] لطيفة فرجاني، **المراجعة في ظل المعالجة الآلية للمعلومات**، من الموقع الالكتروني، مركز أبحاث فقه المعاملات الإسلامية، ص ص: www.kantakji..com.07-06

[16] سمير كامل محمد، ، **أساسيات المراجعة في ظل بيئة التشغيل الالكتروني للبيانات**، دار الجامعة الجديدة، مصر، ص ص: 138-140.

[17] نبيل إبراهيم سمور، **مرجع سابق**، ص :31.

[18] إسراء كاظم عبيد حسن اللهيبي ، صلاح نوري خلف، **نموذج مقترح لتفعيل دور الهيئات المنظمة لمهنة التدقيق في تحقيق جودة التدقيق** ، مقال منشور في مجلة دارسات محاسبية و مالية _ المجلد الثامن _ العدد _ 23 الفصل الثاني ، 2013، ص : 264.

[19] نوال حربي راضي، **تحليل العوامل المؤثرة في جودة التدقيق**، كلية الإدارة والاقتصاد، مقال منشور، جامعة القادسية، دون ذكر سنة النشر، ص:04.

[20] عبد السلام سليمان قاسم الأهدل، **العوامل المؤثرة غلى جودة المراجعة الخارجية في الجمهورية اليمنية –دراسة نظرية مبدئية**-، مذكرة مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة الماجستير، كلية التجارة جامعة أسيوط، مصر، 2008، ص ص: 06-08.

[21] نبيل إبراهيم سمور، **مرجع سابق**، ص :32.

[22] أحمد زهير محمد مرعي، **التدقيق الإلكتروني وأثره على جودة التدقيق لدى مكاتب وشركات التدقيق العاملة في الأردن**، مذكرة مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة الماجيستر، الجامعة الزرقاء، الأردن، 2014، ص ص: 27-28.

[23] أحمد زهير محمد مرعي، **مرجع سابق**، ص ص: 29-30.

[24] نوال حربي راضي، **مرجع سابق**، ص ص: 06، 09.

[25] أحمد زهير محمد مرعي ، **مرجع سابق**، ص ص:25-26.

[26] كريمة الجوهر وآخرون، **أثر استخدام التكنولوجيا في جودة عمل المدقق الخارجي "دراسة ميدانية في بعض مكاتب التدقيق الأردنية"**، مجلة الزرقاء للبحوث والدراسات الإنسانية، المجلد 10، العدد 02، الأردن، 2010، ص ص: 19-20.

[27] – محمد يحي يزقوت، **مرجع سابق، ص:85**.

[28] **المرجع نفسه**، ص ص: 90-91.

[29] **إيمان لعماري، دور التدقيق في ظل المعالجة الإلكترونية للبيانات المحاسبية في تفعيل الرقابة الداخلية**، مذكرة مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة الدكتوراه، جامعة حسيبة بن علي، الجزائر، ص ص : 48،51

أهمية تطبيق المحاسبة المالية الإسلامية في المصارف الإسلامية

–المعايير الصادرة عن هيئة المحاسبة والمراجعة للمؤسسات المالية الإسلامية نموذجا–

أ.د / الطيب لحيلح
جامعة: العربي بن مهيدي– أم البواقي–
tlhilah@yahoo.fr

أ/ حنان شريط
جامعة:العربي بن مهيدي–أم البواقي–
hananech24@yahoo.fr

ملخص باللغة العربية:

تحظى المصارف الإسلامية باهتمام كبير ومتزايد في العقود الأخيرة؛ ليس فقط على صعيد الدول الإسلامية بل امتد هذا الاهتمام إلى كثير من الدول غير الإسلامية التي أنشأت شبابيك في فروعها البنكية؛ تقدّم خدمات ومعاملات إسلامية. ويرجع فضل هذا النجاح بصورة رئيسية للدور المهم الذي تلعبه هذه المصارف من خلال قدرتها الكبيرة على تعبئة الموارد المالية وتوجيهها نحو المشاريع الاستثمارية الحقيقية، إضافة إلى تلبيتها رغبة المتعاملين الذين شعروا بحرج التعامل بالفائدة الربوية.

ومن هنا جاء اهتمام القائمين بهذه الصناعة بالعمل على توفير جميع عناصر النجاح لها والابتعاد عن مرتكزات العمل المصرفي التقليدي، وهو ما جعلهم يحرصون على إرساء قواعد وأسس لتنظيم عملها تكون متوافقة ومبادئ الشريعة الإسلامية، خاصة فيما يتعلق بالمعايير المحاسبية التي تعمل على تأصيل معاملات وتطبيقات المصارف الإسلامية. و في هذا الإطار تعد هيئة المحاسبة والمراجعة للمؤسسات المالية الإسلامية من أبرز الهيئات التي تقوم بإعداد معايير المحاسبة والمراجعة وتفسيرها بما يتفق وأحكام الشريعة الإسلامية وبما يتلاءم والبيئة التي تعمل فيها المصارف الإسلامية.

Abstract:

Islamic banks have large and growing attention in recent decades, not only in the Islamic states, but extended to many non-Islamic countries that had established windows in their branches offering Islamic services and transactions. And the favor of this success is due mainly to the important role played by these banks through their great ability to mobilize financial resources and direct them to real investment projects, in addition to meet customer desire who felt pressured to deal with interest.

Hence the industry operators interest work to provide all the elements of its success and move away from the foundations of traditional banking, which made them keen on establishing rules and foundations for the Organization of its work be compatible with Islamic principles, in particular with regard to accounting standards that work to root the transactions and applications of Islamic banks, and in this context, the Accounting and Auditing Organization for Islamic Financial Institutions is one of the most prominent bodies that prepare and interpret accounting and auditing standards in conformity with the provisions of the Islamic Sharia and in accordance with the environment in which Islamic banks operate.

مقدمة:

إن ميلاد فكرة المصارف الإسلامية لم يكن بمحض الصدفة وإنما نتيجة لمجهودات ودراسات عديدة من علماء ومختصين أيقنوا أن هذه المصارف هي البديل الشرعي للبنوك التقليدية التي تتخذ من معاملات الفائدة الربوية أساس نشاطها وتعاملاتها. وتبرز الطبيعة الخاصة للمصارف الإسلامية من خلال أساليبها التمويلية القائمة على عقود التمويل الإسلامية حيث استطاعت أن تحقق نجاحات من خلال قدرتها الكبيرة على جذب مدخرات الأفراد وتعبئة الموارد والأموال وتوجيهها نحو الاستثمارات الحقيقية.

ولكي تؤدي المصارف الإسلامية الوظائف الخاصة بها على أحسن وجه لابد من قواعد ومبادئ تحكم عملياتها وفق ما تفرضه الشريعة الإسلامية لتجنب الدخول في تعاملات مشبوهة، لذلك كان لابد عليها أن تصمم وتشغل نظم محاسبية خاصة بها في ضوء قواعد الفكر المحاسبي الإسلامي. ومن بين الهيئات الرائدة في إصدار معايير المحاسبة الإسلامية – التي تعتمدها المصارف الإسلامية بكثرة– نجد هيئة المحاسبة والمراجعة للمؤسسات المالية الإسلامية، التي تتخذ من المنامة ـ عاصمة البحرين ـ مقرا لها.

وتختص هذه الدراسة بتناول الأهمية والدور الذي تلعبه معايير المحاسبة الإسلامية في دعم وتفعيل عمل المصارف الإسلامية، مع التركيز على المعايير المحاسبية التي تصدرها هيئة المحاسبة والمراجعة للمؤسسات المالية الإسلامية.

ولدراسة هذا الموضوع تم طرح التساؤل الرئيسي التالي:

❖ **ما أهمية تطبيق معايير المحاسبة الإسلامية في المصارف الإسلامية؟**

وقد تم تقسيم الورقة البحثية إلى وفق الترتيب التالي:

أولا: ماهية المصارف الإسلامية.

ثانيا: المحاسبة في المصارف الإسلامية.

ثالثا: التعريف بهيئة المحاسبة والمراجعة للمؤسسات المالية الإسلامية.

رابعا: إسهامات معايير المحاسبة الإسلامية في دعم وتنظيم عمل المصارف الإسلامية.

أولا: ماهية المصارف الإسلامية .

1. نشأة المصارف الإسلامية.

بدأت أول محاولة لإنشاء مصرف إسلامي في مصر عام 1963م متمثلة في تجربة بنوك الادخار المحلية التي أسسها الدكتور أحمد النجار(رائد البنوك الإسلامية) واستمرت ثلاث سنوات، ثم تم دمجها مع البنك الأهلي المصري عام 1967م، وفي عام 1975م تم إنشاء البنك الإسلامي للتنمية في جدة السعودية كبنك دولي هدفه تنشيط حركة التنمية الاقتصادية

والاجتماعية وتشجيع التجارة البينية بين الدول الأعضاء في منظمة المؤتمر الإسلامي، وفي نفس العام تم إنشاء أول مصرف تجاري إسلامي بالمعنى الحديث وهو بنك دبي الإسلامي الذي يعتبره البعض البداية الحقيقية لميلاد المصارف الإسلامية، ثم توالى انتشار المصارف الإسلامية في كثير من دول العالم الإسلامي وحتى في دول أوروبا وأمريكا[1].

2. مفهوم المصارف الإسلامية.

هناك الكثير من التعريفات للمصارف الإسلامية نورد في ما يلي تعريفين على سبيل المثال هما:

عرّفها الدكتور عبد الرحمن يسري على أنها:" مؤسسات مصرفية تلتزم في جميع معاملاتها ونشاطها الاستثماري، وإدارتها لجميع أعمالها بالشريعة الغراء ومقاصدها، وكذلك بأهداف المجتمع الإسلامي داخليا وخارجيا"[2].

وتعرّف كذلك على أنها:" هي مؤسسات مالية مصرفية يتأسس عملها من أجل تحقيق الوساطة بين فئتين من خلال أدوات استثمارية وفق أسس وقواعد شرعية تلتزم على تطبيقها هيئة رقابية شرعية من أجل تحقيق الاستخلاف خدمة لأهداف المجتمع الإسلامي"[3]

انطلاقا من التعريفين السابقين يمكن استنتاج أهم الخصائص التي تميز المصارف الإسلامية عن نظيرتها التقليدية:

- يمثل المصرف الإسلامي مؤسسة مالية مصرفية لا تتعامل بالفوائد الربوية أخذًا وعطاءً؛ لأن الإسلام حرّم التعامل بالرّبا.
- تقوم تعاملات المصارف الإسلامية على مبدأ المشاركة في الربح والخسارة الذي أقرته الشريعة الإسلامية أي مبدأ "الغنم بالغرم".
- تقوم المصارف الإسلامية بدور الوساطة بين رأس المال والعمل، فهي تقوم بجمع الأموال واستثمارها في مشاريع حقيقية وفق أسس شرعية، وذلك بالاعتماد على صيغ الاستثمار الإسلامية المختلفة.
- تخضع المصارف الإسلامية بالإضافة للرقابة المالية إلى رقابة شرعية، من طرف لجان متخصصة وهيئات شرعية معتمدة؛ مهمتها التحقق من سير كافة معاملات وعمليات المصارف وفق أحكام الشريعة الإسلامية، وعدم مخالفتها لها، عكس المصارف التقليدية التي تخضع فقط للرقابة المالية.
- إضافة إلى تحقيق أهدافها الاقتصادية، تسعى المصارف الإسلامية أيضا لتحقيق جملة من الأهداف الاجتماعية، وبالتالي فهي تساهم في ربط التنمية الاقتصادية بالتنمية الاجتماعية.

3. أهداف المصارف الإسلامية.

تسعى المصارف الإسلامية إلى تحقيق جملة من الأهداف تتمثل أهمها في[4]:

- الأهداف التنموية: تساهم المصارف الإسلامية في تحقيق التنمية الاقتصادية والاجتماعية، حيث تتماشى معاملاتها المصرفية مع الضوابط الشرعية، وإيجاد البديل لكافة المعاملات لرفع الحرج عن المتعاملين معها، وذلك من النواحي التالية:

- ✓ إلغاء الفائدة وتخفيض تكاليف المشاريع؛ وهذا يؤدي إلى تشجيع الاستثمار خاصة بالنسبة لفئة الحرفيين؛ وبالتالي خلق فرص عمل جديدة، ومنه تتسع قاعدة العاملين مما يساهم في القضاء على البطالة فيزداد الدخل الوطني.
- ✓ تنمية الوعي الادخاري وتشجيع الاستثمار، وذلك بإيجاد فرص وصيغ عديدة للاستثمار تتناسب مع قدرة ومطالب الأفراد والمؤسسات المختلفة.
- ✓ العمل من أجل المحافظة على الأموال داخل الوطن، وبذلك يزداد الاعتماد على الموارد والإمكانيات الذاتية الأساسية التي توظف داخل البلدان الإسلامية.

- الأهداف الاستثمارية: تعمل المصارف الإسلامية على تشجيع عمليات الاستثمار؛ من خلال استقطاب رؤوس الأموال وتوظيفها في المجالات الاقتصادية، وفقا لصيغ التمويل الإسلامية، مما يسهم في تحقيق النمو والتقدم الاقتصادي. كما تعمل أيضا على توفير الخدمات والاستشارات الاقتصادية والمالية للحفاظ على الأموال وتنميتها.
- الأهداف الاجتماعية: تعمل المصارف الإسلامية على الموازنة بين تحقيق الربح الاقتصادي وبين تحقيق الربحية الاجتماعية؛ وذلك بالجمع بين الأهداف العامة لأي مشروع وتحقيق التكافل الاجتماعي من خلال:
  - ✓ التدقيق في مجالات التوظيف التي يقوم المصرف بتمويلها والتأكد من سلامتها وقدرتها على سداد التمويل؛
  - ✓ أن يحقق التوظيف مجالا لرفع مستوى العمالة، وفي الوقت نفسه يسمح عائده بتقديم خدمات اجتماعية لأفراد المجتمع.

ثانيا: المحاسبة في المصارف الإسلامية.

1. مفهوم المحاسبة في المصارف الإسلامية.

تعرّف المحاسبة في المصرف الإسلامي على أنها:" تطبيق لمفهوم وأسس المحاسبة في الإسلام في مجال الأنشطة المختلفة التي يقوم بها المصرف الإسلامي، بهدف تقديم معلومات وإرشادات وتوجيهات تساعد في إبداء الرأي"[5]، واتخاذ القرارات التي تساعد في تحقيق مقاصد المصارف الإسلامية؛ حيث أن مجال تطبيقها يشمل العمليات المالية وكذلك التحقق من، وتدقيق وتسجيل كافة العمليات بالشكل الذي يسمح للغير بالاطلاع على السجلات داخل المنشأة.

أما النظام المحاسبي فيعرّف على أنه:"إطار عام يتكون من مجموعة من العناصر المترابطة(وهي الدورات المستندية والدفاتر والسجلات ودليل الحسابات والقوائم والتقارير المالية)، والتي تعمل سويا طبقا لأسس محاسبة المصارف الإسلامية وباستخدام مجموعة من الأساليب والطرق وذلك لإخراج معلومات محاسبية لتساعد في تحقيق مقاصد مختلفة"، والنظام المحاسبي للمصارف الإسلامية يكون مستنبطا من قواعد الفكر المحاسبي، وعند قيام المسؤولين بتصميم نظام محاسبي يجب مراعاة ملاءمته لطبيعة أنشطة المصرف، وكذلك سهولته في عرض وتفسير المعلومات للمتعاملين وأن يمتاز بالاقتصاد في تشغيله[6].

وتتميز المحاسبة في المصارف الإسلامية بالخصائص التالية[7]:

- خضوع المصارف لوجهة نظر محاسبية إلى ضوابط الشريعة الإسلامية؛
- سيطرة نظام الحسابات والتسيير الإداري على نمط إدارة المؤسسة المصرفية الإسلامية؛
- التنوع وكثرة العدد للكتابات والقيود اليومية؛
- اعتماد المصارف الإسلامية على صيغ تمويل خاصة كالمرابحة والمزارعة...الخ؛
- العناصر النقدية قروض وحسابات الزبائن مرجحة أو مقربة من الميزانيات المصرفية؛
- أهمية العمليات خارج الميزانية التي تغطي ليس فقط عمليات الالتزامات العادية بل العمليات بالعملة الصعبة والأدوات المالية لأجر أيضا؛
- الأعمال المحاسبية والإدارية متمركزة خاصة في الإقفال والتوقيف الدوري للحسابات وتوريد الوثائق الشاملة للهيئات الوصية؛
- المصارف كباقي المؤسسات هي خاضعة بطبيعة الحال لقواعد الاقتصاد الجزئي ونظامها التسييري متشابك ومتداخل في النظام المحاسبي، مما ساعد على المساهمة في ترشيد القرارات.

وتختلف المحاسبة في المصارف الإسلامية عن نظيرتها في المصارف التقليدية في كون المحاسبة في المصارف الإسلامية تستمد أسسها من مبادئ الشريعة الإسلامية ومن القواعد الفقهية وليس من الفكر الوضعي، وعليه ينحصر مجال الاجتهاد للقائمين على هذا المجال في المصارف الإسلامية في الطرق والأساليب أي الإجراءات المحاسبية فقط، ومعلوم أن المحاسبة في المصارف الإسلامية تقوم على العمليات المشروعة فقط. كما يجب على المحاسب أن يتمتع بالصدق والأمانة؛ أي القيم الأخلاقية للحفاظ على المال و يجسد مدى التزام البنك بأحكام ومبادئ الشريعة الإسلامية.

2. أهداف المحاسبة في المصارف الإسلامية.

تهدف محاسبة المصارف الإسلامية إلى تحقيق جملة من المقاصد والأهداف أهمها[8]:

- المساهمة في المحافظة على الأموال، سواء أكانت أموال المساهمين أو أموال أصحاب الحسابات الاستثمارية؛ فالمحاسبون هم حفظة الأموال، ولتحقيق ذلك يجب الالتزام الكامل بأسس الفكر المحاسبي الإسلامي من ناحية، كما يجب أن تصمم النظم وتختار الأساليب والطرق المحاسبية التي تساعد في المحافظة على الأموال باعتبار ذلك من مقاصد الشريعة الإسلامية.
- المساعدة في تنمية الأموال عن طريق تشغيلها في مجالات جائزة شرعا، حيث يساعد النظام المحاسبي بتزويد إدارة المصرف الإسلامي بالمعلومات عن عوائد الاستثمارات وتقييمها طبقا لمعايير الاستثمار الإسلامي، وذلك لتجنب اكتناز الأموال أو حبسها عن التداول بدون ضرورة شرعية أو قانونية، ولقد حث الإسلام على استثمار المال وتنميته؛

- تساعد في تبيان الحقوق والالتزامات وذلك لمعرفة المديونية والدائنية في أي لحظة من الزمن، ويعتبر ذلك ضرورة شرعية نظرا لأهمية ذلك في حساب الزكاة وغير ذلك من الحقوق؛
- قياس نتيجة النشاط الإجمالي والأنشطة الفرعية خلال فترة زمنية معينة(شهر/ربع سنة/سنة) من ربح أو خسارة وذلك طبقا لأسس القياس في الفكر المحاسبي الإسلامي وذلك لتحديد العائد على أصحاب الحسابات الاستثمارية ولتحفيز العنصر البشري ماديا ومعنويا بالعدل.
- توزيع نتائج الأنشطة في المصرف الإسلامي بين أصحاب الحسابات الاستثمارية وبين المصرف ذاته، طبقا للعقود الإسلامية التي تحدد نصيب كل طرف باعتبار أن أنشطة المصرف الإسلامي يحكمها مجموعة من العقود المبرمة في ضوء أحكام ومبادئ الشريعة الإسلامية.
- تبيان المركز المالي للمصرف الإسلامي على فترات دورية قصيرة ليوضح أداء إدارة المصرف في تشغيل أموال المسلمين(استخدامات الأموال) وتحقيق التنمية والتطور للأفضل، وهذا حق شرعي لأصحاب هذه الأموال بصفة خاصة وللمسلمين بصفة عامة.
- حساب مقدار زكاة المال لكل من أصحاب الحسابات الاستثمارية وكذلك للمساهمين، وضبط أسس توزيعها طبقا لقواعد فقه الزكاة. وحسب ما هو وارد بالقانون النظامي للمصرف الإسلامي، ويتطلب ذلك أن يكون هناك تنظيما محاسبيا مستقلا لصندوق يخضع للتدقيق والرقابة الشرعية والمالية؛
- تزويد هيئة الرقابة الشرعية بالبيانات والمعلومات اللازمة للاطمئنان عن مدى التزام المصرف الإسلامي بأحكام ومبادئ الشريعة الإسلامية، وكذلك في وضع تصور لبعض المعاملات المستحدثة تمهيدا لدراسة التكييف الشرعي لها، ومن ثم يلزم أن يكون هناك تعاون كامل بين المحاسب في المصرف الإسلامي وأعضاء الرقابة الشرعية.
- تزويد أجهزة الرقابة الخارجية والمعنيين بأمر المصارف الإسلامية بالبيانات والمعلومات التي تساعدهم في أداء عملية الرقابة للقوانين والتعليمات والسياسات والنظم المعمول بها.

3. المبادئ المحاسبية للمصارف الإسلامية.

يتميز الفكر المحاسبي بمجموعة من الأسس الثابتة والمستقرة التي توجه عمل المحاسب سواء في مجال التسجيل أو تحليل المعلومات المحاسبية، وعليه فالمصرف الإسلامي يكون بين خيارين: أولهما البدء من المبادئ المحاسبية التقليدية والأخذ بما جاءت به الهيئات المحاسبية الدولية والمحلية وأخذ منها الأسس التي لا تخالف الشريعة الإسلامية وتناسب جميع أنشطتها والتي لا مانع شرعا من الاستفادة بها، أما الخيار الثاني وهو ضرورة البدء من الفكر الإسلامي واستنباط القواعد المحاسبية من مصادر الشريعة الإسلامية بغض النظر عن توافقها أو تعارضها مع المبادئ المحاسبية التقليدية.

وتتمثل أهم المبادئ المحاسبية في ما يلي[9]:

- مبدأ استقلال الذمة المالية: ويقصد به أن تكون للمشروع شخصية اعتبارية مستقلة عن شخصية أصحابه الطبيعيين. والمصرف الإسلامي له ذمة مالية مستقلة، ولأصحاب المصرف حقوق على هذه الأصول، ومن ثم يصبح للمصرف صلاحية الشخص الطبيعي لاكتساب الحقوق والالتزام بالواجبات.
- مبدأ الاستمرارية: ويعتبر هذا المبدأ نتيجة منطقية للمبدأ السابق الذي يفصل بين شخصية الشركاء الطبيعيين و شخصية المشروع؛ على افتراض أن المصارف سوف تستمر وأن التصفية حالة استثنائية، وعلى هذا الأساس يتم إعداد الحسابات الختامية.
- مبدأ السنوية: يقوم المصرف بتقسيم العمليات المحاسبية على فترات دورية تسمى بالفترة المحاسبية أو المالية، أي ضرورة توزيع نفقات وإيرادات المصرف خلال فترات محاسبية.
- التسجيل المقترن بالمستندات: يقصد به ضرورة تسجيل الأحداث المالية والاقتصادية في السجلات والدفاتر أولا بأول مؤرخة بالتاريخ الكامل، حيث يتم التسجيل باستخدام المستندات والتحلي بالموضوعية في العمليات المحاسبية.
- مقابلة النفقات بالإيرادات: يأخذ الفكر المحاسبي الإسلامي بهذا المبدأ عند قياس نتائج الأعمال. كما أخذ كذلك بأساس المقابلة بين صافي الذمة المالية بين فترتين متتاليتين، ومعرفة التغير الذي يمثل كذلك نتيجة النشاط. فالمصارف الإسلامية استخدمت هذا المبدأ بشكل مختلف من خلال استخدام صيغ الاستثمار بالمشاركة.
- التقويم على أساس القيمة الجارية: يهدف هذا المبدأ إلى بيان نتائج الأعمال والمركز الصافي للمشروع، وذلك للمحافظة على رأس المال الحقيقي للوحدة الاقتصادية من حيث قوة استبدال العروض التي اقتنيت به، وقدرته على الربح والتوسع. وهذا المبدأ يعطي صورة حقيقية للمصرف في فترة معينة بإعداد الحسابات الختامية وتحديد المركز المالي، إلا أن المصارف الإسلامية لم تطبق هذا المبدأ و بقيت محافظة على التقويم على أساس التكلفة التاريخية نظرا لسهولة حسابه وتطبيقه.
- مبدأ التوحيد والثبات: أي توحيد المفاهيم والقواعد المحاسبية بهدف التوصل إلى نتائج صحيحة وتسهيل إجراء المقارنات. أما الثبات يقصد به إتباع نفس القواعد والمفاهيم من فترة إلى أخرى لتحقيق نفس الأغراض المشار إليها؛ إلا أن المصارف الإسلامية لا تلتزم بعد بتطبيق هذا المبدأ رغم المجهودات التي تبذل من أجل توحيد المفاهيم والمصطلحات الضرورية والنماذج المحاسبية.
- مبدأ الحيطة والحذر: ويقصد به أخذ الخسائر المحتملة والأعباء المتوقعة في الحسبان عند إعداد الميزانية الختامية، والاعتراف بالإيراد ضد مخاطر الخسائر بشكل عام.
- مبدأ الإفصاح والتبيان: لابد من الإفصاح الكامل عن كل ما يحتويه المشروع من أصول والتزامات ونتائج أعمال، فعلى المحاسب أن يوضح البيانات المنشورة بالقدر المناسب كل حسب قدره وظروفه وبالطريقة التي تحمي مصالح متعامليه.

ثالثا: التعريف بهيئة المحاسبة والمراجعة للمؤسسات المالية الإسلامية.

1. نشأة الهيئة.

تم إنشاء هيئة المحاسبة والمراجعة للمؤسسات المالية الإسلامية، سابقا هيئة المحاسبة المالية للمصارف والمؤسسات المالية الإسلامية بموجب اتفاقية التأسيس الموقعة من عدد من المؤسسات بتاريخ 01 صفر 1410 هـ الموافق 26 فيفري 1990م في الجزائر. وقد تم تسجيل الهيئة في 11رمضان 1411هـ الموافق 27مارس1991 في دولة البحرين بصفتها هيئة عالمية ذات شخصية معنوية مستقلة لا تهدف إلى الربح، وتقوم على إعداد معايير المحاسبة والمراجعة والحوكمة ومبادئ وأخلاقيات العمل المصرفي وفق مبادئ الشريعة الإسلامية للمؤسسات المالية الإسلامية[10].

2. مهام الهيئة.

قامت الهيئة بإصدار عدد من الإصدارات المهنية التي تنظم العمل المصرفي الإسلامي، من أهمها[11]:

- إصدار مجموعة متكاملة من قواعد ومعايير المحاسبة والمراجعة للمؤسسات المالية الإسلامية وأهمها تجربة لـ 25 معيار محاسبي التي أصدرتها الهيئة.
- قواعد الحوكمة للمؤسسات المالية الإسلامية.
- مجموعة القواعد والمتطلبات الشرعية لأدوات التمويل والاستثمار الإسلامية.
- بيان عن الغرض من نسبة كفاية رأس المال للمصارف الإسلامية وكيفية حسابه، وقد كان لهذه الجهود الأثر الكبير في إخراج العديد من النظم والأساليب المحاسبية التي تستند إلى قواعد وأصول الصيرفة الإسلامية إلى حيز الواقع، بل وساعدت على ظهور عدد من صيغ التمويل والاستثمار ذات الصيغة والمضمون الإسلامي والتي لم يعدها الفكر المصرفي التقليدي من قبل.

ويحوي الهيكل التنظيمي للهيئة على مجلس لمعايير المحاسبة والمراجعة يتكون من قائمة من الأعضاء يعينهم مجلس الأمناء. ومن المهام التي تشملها اختصاصات مجلس المعايير الآتي[12]:

- إعداد واعتماد بيانات ومعايير وإرشادات المحاسبة والمراجعة للمؤسسات المالية الإسلامية وتفسيرها؛
- إعداد واعتماد معايير الأخلاقيات والتعليم المتعلقة بمجال نشاط المؤسسات المالية الإسلامية.
- إعادة النظر بغرض الإضافة أو الحذف أو التعديل في أي بيان من بيانات ومعايير وإرشادات المحاسبة والمراجعة.
- إعداد واعتماد الإجراءات التنفيذية لإعداد المعايير ولوائح وإجراءات عمل مجلس المعايير.

3. أهداف الهيئة.

تهدف هيئة المحاسبة والمراجعة للمؤسسات المالية الإسلامية في إطار أحكام الشريعة الإسلامية إلى ما يلي[13]:

- تطوير فكر المحاسبة والمراجعة والمجالات البنكية ذات العلاقة بأنشطة المؤسسات المالية الإسلامية.

- نشر فكر المحاسبة والمراجعة المتعلقة بأنشطة المؤسسات المالية الإسلامية وتطبيقاته عن طريق التدريب وعقد الندوات وإصدار النشرات الدورية وإعداد الأبحاث والتقارير وغير ذلك من الوسائل.
- إعداد وإصدار معايير المحاسبة والمراجعة للمؤسسات المالية الإسلامية وتفسيرها للتوفيق ما بين الممارسات المحاسبية التي تتبعها المؤسسات المالية الإسلامية في إعداد قوائمها المالية وكذلك التوفيق بين إجراءات المراجعة التي تتبع في مراجعة القوائم المالية التي تعدها المؤسسات المالية الإسلامية.
- مراجعة وتعديل معايير المحاسبة والمراجعة للمؤسسات المالية الإسلامية لتواكب التطور في أنشطة المؤسسات المالية الإسلامية والتطور في فكر وتطبيقات المحاسبة والمراجعة.
- إعداد وإصدار ومراجعة وتعديل البيانات والإرشادات الخاصة بأنشطة المؤسسات المالية الإسلامية فيما يتعلق بالممارسات البنكية والاستثمارية وأعمال التأمين.
- السعي لاستخدام وتطبيق معايير المحاسبة والمراجعة والبيانات والإرشادات المتعلقة بالممارسات البنكية والاستثمارية وأعمال التأمين، التي تصدرها الهيئة، من قبل كل من الجهات الرقابية ذات الصلة والمؤسسات المالية الإسلامية وغيرها ممن يباشر نشاطا ماليا إسلاميا ومكاتب المحاسبة والمراجعة.

رابعا: إسهامات معايير المحاسبة الإسلامية في دعم وتنظيم عمل المصارف الإسلامية.

1. معايير المحاسبة الإسلامية الصادرة عن هيئة المحاسبة والمراجعة الإسلامية حتى نهاية سنة 2014.

حتى نهاية سنة 2014، كانت الهيئة قد أصدرت المعايير المحاسبية التالية[14]:

- العرض والإفصاح العام في القوائم المالية للمصارف والمؤسسات المالية الإسلامية.
- المرابحة والمرابحة للآمر بالشراء.
- التمويل بالمضاربة.
- التمويل بالمشاركة.
- الإفصاح عن أسس توزيع الأرباح بين أصحاب حقوق الملكية وأصحاب حسابات الاستثمار.
- حقوق أصحاب حسابات الاستثمار وما في حكمها.
- السلم والسلم الموازي.
- الإجارة والإجارة المنتهية بالتمليك(المعدل).
- الزكاة.
- الاستصناع والاستصناع الموازي.
- المخصصات والاحتياطات.

- العرض والإفصاح العام في القوائم المالية لشركات التأمين الإسلامية.
- الإفصاح عن أسس تحديد وتوزيع الفائض في شركات التأمين الإسلامية.
- صناديق الاستثمار.
- المخصصات والاحتياطيات في شركات التأمين الإسلامية.
- المعاملات بالعملات الأجنبية والعمليات بالعملات الأجنبية.
- الاستثمارات.
- الخدمات المالية الإسلامية التي تقدمها المؤسسات المالية التقليدية.
- الاشتراكات في شركات التأمين الإسلامية.
- البيع الآجل.
- الإفصاح عن تحويل الموجودات.
- التقرير عن القطاعات.
- توحيد القوائم المالية.
- الاستثمارات في الشركات الزميلة.
- الاستثمار في الصكوك والحصص والأدوات المشابهة.

2. إسهامات تطبيق معايير المحاسبة الإسلامية في وضوح العمل المصرفي الإسلامي وتحقيق المصارف الإسلامية لأهدافها.

تساهم معايير المحاسبة الإسلامية المطبقة في المصارف الإسلامية بشكل كبير في وضوح وتحسين وضعية العمل المصرفي الإسلامي، ودعم وتنظيم عمل المصارف الإسلامية، ويمكن إبراز أثر هذه المعايير في ما يلي[15]:

- توحيد المرجعيات وتنميط التطبيقات: أسهمت المعايير المحاسبية للمصارف الإسلامية في إضافة صفتين رئيسيتين إلى الصيرفة الإسلامية هما:
  - توحيد المرجعية للعمل المصرفي الإسلامي على مستوى الممارسة والمراجعة والإشراف الرقابي؛
  - تنميط التطبيقات أو الممارسات إلى الحد الذي تبدو فيه متطابقة أو متقاربة، فقد جاء في النظام الأساسي لهيئة المحاسبة والمراجعة للمؤسسات المالية الإسلامية(في المادة الرابعة منه) في ما يتعلق بمعايير المحاسبة الإسلامية إن الهيئة تهدف من خلال إعداد وإصدار المعايير المحاسبية وتفسيرها للتوفيق ما بين الممارسات المحاسبية التي تتبعها المؤسسات المالية الإسلامية في إعداد قوائمها المالية، وكذلك التوفيق بين إجراءات المراجعة التي تتبع في مراجعة القوائم المالية التي تعدها المؤسسات المالية الإسلامية.

- السعي لاستخدام وتطبيق معايير المحاسبة والمراجعة والبيانات والإرشادات المتعلقة بالممارسات المصرفية والاستثمارية وأعمال التأمين التي تصدرها الهيئة، من قبل كل الجهات الرقابية ذات الصلة والمؤسسات المالية وغيرها ممن يباشر نشاطا ماليا إسلاميا.
- انكماش نشاط الفتوى والتشريع للهيئات الخاصة، حيث تستند معايير المحاسبة الإسلامية في طريق معالجتها لإثبات العمليات في الدفاتر إلى أسس شرعية، وعلى الرغم من وجود هيئات شرعية على مستوى المصارف الإسلامية تمثل مصدر الفتوى والتشريع إلا أن وجود مجلس شرعي تابع لهيئة المحاسبة والمراجعة كمصدر رئيس للفتوى والتشريع ساهم كثيرا في توحيد الفتاوى التي تعمل بها المؤسسات المالية الإسلامية، وذلك بفضل عدة عوامل أبرزها: شمول المعايير الشرعية وكفايتها لجميع التطبيقات المصرفية وكفاءتها في تغطية كافة الجوانب العملية للصيغة الواحدة.

خاتمة:

بعد دراسة هذا الموضوع توصلنا للنتائج التالية:

– أن المصارف الإسلامية هي تلك المصارف التي تلتزم في جميع معاملاتها بأحكام الشريعة الإسلامية. وعملها يقوم على مبدأ المشاركة في الربح والخسارة ؛ وفق قاعدة "الغنم بالغرم"، ويتجسد ذلك من خلال عقود التمويل الإسلامية المختلفة، وعلى عكس المصارف التقليدية التي تسعى فقط للربح فإن المصارف الإسلامية تعمل على تحقيق التنمية الاقتصادية دون إهمال الجانب الاجتماعي.

– تحكم المصارف الإسلامية مبادئ وقواعد وأسس خاصة بها تتماشى مع أحكام الشريعة الإسلامية ولا تتعارض معها، لذلك كان إلزاما عليها تطبيق معايير محاسبية إسلامية تستمد أسسها الأصولية من القرآن والسنة النبوية ومن قواعد الفقه الإسلامي وليس من الفكر الوضعي.

– أصدرت هيئة المحاسبة والمراجعة للمؤسسات المالية الإسلامية مجموعة من المعايير المحاسبية بهدف تنظيم المعلومات المحاسبية والمالية والإفصاح عنها من طرف المؤسسات ، هذه المعايير تتفق مع أحكام الشريعة الإسلامية وتتلاءم مع طبيعة المؤسسات المالية الإسلامية.

– تعمل معايير المحاسبة الإسلامية على تبيان المعالجات المحاسبية لكل عمليات المصرف الإسلامي مع توفير الثقة والمصداقية في التقارير المالية الصادرة من طرفه، كما تبين بوضوح مصادر واستخدامات الأموال والبنود التي صرفت فيها.

– تساعد معايير المحاسبة الإسلامية لجان المراقبة الداخلية والخارجية بالقيام بمهامها المنوطة بالمصرف الإسلامي؛ من تحليل وتدقيق القوائم المالية وغير ذلك. ومنه تجنيب المصرف مخاطر قد يواجهها.

بذلت هيئة المحاسبة والمراجعة جهود لا يستهان بها في سبيل توحيد الأنظمة المحاسبية للمصارف الإسلامية كم خلال المعايير الصادرة، لكن يبقى أهم عائق في سبيل ضمان فعالية هذه الجهود والإنجازات هو عدم إلزامية التطبيق لتلك المعايير من طرف المصارف الإسلامية.

قائمة المراجع :

[1] مصطفى ابراهيم محمد مصطفى،" **تقييم ظاهرة تحول البنوك التقليدية للمصرفية الإسلامية–دراسة تطبيقية عن تجربة بعض البنوك السعودية–**"، رسالة ماجستير في الاقتصاد الإسلامي،الجامعة الأمريكية المفتوحة، مكتب القاهرة، 2006،ص39.

[2] محمود عبد الكريم أحمد ارشيد،"**الشامل في معاملات وعمليات المصارف الإسلامية**"، ط2، دار النفائس، الأردن، 2007، ص14.

[3] محمد عدنان بن الضيف،" **العلاقات التكاملية بين المؤسسات المالية الإسلامية وأثارها التنموية**"، ط1، دار النفائس، الأردن، 2017،ص244.

[4] نوال بن عمارة،" **محاسبة البنوك الإسلامية(دراسة حالة بنك البركة الجزائري)**"، مداخلة مقدمة للملتقى الدولي الأول حول"المؤسسة الاقتصادية الجزائريةوتحديات المناخ الاقتصادي الجديد"، جامعة.....،يومي23/22 أفريل2003، ص47.

[5] صالح صالحي ونوال بن عمارة،" **الصيغ التمويلية ومعالجتها المحاسبية بمصارف المشاركة–دراسة تطبيقية بنك البركة الجزائرية–**"، مجلة الباحث، عدد02، 2003، ص53.

[6] المرجع نفسه، ص53.

[7] بوحفص محمد رواني وعلي قدور بن ساحة،" **سبل تطبيق المعايير المحاسبية الإسلامية في ظل مبادئ الحوكمة المصرفية**"،مجلة الواحات للبحوث والدراسات، العدد 12،2011،ص249.

[8] حسين قرينو وحكيم خلفاوي،"**دور المعايير المحاسبية والشرعية في توجيه وتنظيم عمل الصيرفة الإسلامية**"،مداخلة مقدمة للملتقى الدولي الثاني"الأزمة المالية الراهنة والبدائل المالية والمصرفية–النظام المصرفي الإسلامي نموذجا–"،المركز الجامعي خميس مليانة، يومي 5 و6 ماي2009، ص ص8،9.

[9] صالح صالحي ونوال بن عمارة، مرجع سابق، ص ص53،54.

[10] عبد الرحمن النجدي،" **المعايير الشرعية لهيئة المحاسبة والمراجعة للمؤسسات المالية الإسلامية**"،البحرين،2010، ص18.

[11] حكيم براضية،"**أهمية تطبيق معايير المحاسبة والمراجعة لتفعيل حوكمة المؤسسات المالية الإسلامية**"،أطروحة دكتوراه في علوم التسيير، جامعة حسيبة بن بوعلي الشلف،2016/2015،ص37.

[12] عبد الرحمن النجدي، مرجع سابق،ص23.

[13] علي الزعبي، "**نحو تطبيق معايير المحاسبة المالية الإسلامية في البنوك الإسلامية الأردنية: دراسة ميدانية**"، ورقة بحثية مقدمة للمؤتمر العلمي الثاني لكلية إدارة الأعمال في جامعة عجلون الوطنية، بعنوان الخدمات المصرفية الإسلامية بين النظرية والتطبيق، جامعة عجلون، الأردن، 2013، ص ص17،18.

[14] حكيم براضية، مرجع سابق، ص39.

[15] حسين قرينو وحكيم خلفاوي، مرجع سابق، ص18.

ممارسات المحاسبة الإبداعية وانعكاسها على الالتزام الضريبي

د. عقون شراف
المركز الجامعي ميلة
Aggoun.charaf@yahoo.fr

زرارة أمينة
جامعة معسكر
Aminagrh2014@yahoo.fr

أبركان محمد
جامعة البويرة
Aberkane-moh@hotmail.fr

ملخص:

تعتبر المحاسبة الإبداعية من المواضيع التي حظيت باهتمام بالغ من قبل الباحثين، خاصة في الوقت الراهن نظرا للتطور الهائل في ميدان تكنولوجيا المعلومات والاتصالات وانفتاح المؤسسات على الأسواق المالية، بالإضافة إلى بروز بعض المشاكل والصعوبات، مما دفع هذه الأخيرة إلى البحث عن حلول إبداعية لمواجهة هذه المشاكل.

وخلصت هذه الورقة البحثية إلى أن امتثال الشركات للضريبة يأتي من باب الإكراه لذلك تقوم بممارسات على القوائم المالية بهدف التخفيف من الإلتزام الضريبي، حيث يقوم ممارسي المحاسبة الإبداعية باستغلال مهاراتهم عن طريق الدراية بالثغرات في المعايير المحاسبية لممارسة الإبداع والتلاعب في القوائم المالية.

الكلمات المفتاحية: المحاسبة الإبداعية، تكنولوجيا المعلومات والاتصالات، الالتزام الضريبي، القوائم المالية.

Abstract:

Creative accounting is one of the topics that has been of great interest to researchers, especially at present due to the tremendous development in the field of information and communication technology and the opening of institutions to the financial markets, in addition to the emergence of some problems and difficulties, which led to the search for creative solutions to these problems.

This paper concluded that companies' compliance with taxation is a matter of coercion. Therefore, they practice financial statements to reduce tax liability. The creative accountants exploit their skills by knowing the gaps in the accounting standards to practice creativity and manipulation of the financial statements.

Keywords: Creative Accounting, ICT, Tax Compliance, Financial Statements**.**

مقدمة:

يرجع استخدام عمليات التلاعب بالبيانات المالية المحاسبية للشركات إلى بداية عهد الثورة الصناعية، إذ كانت تتم عمليات التلاعب أثناء إجراء حسابات التكاليف، والتي كانت تتطلب وجود موظفين متخصصين في ذلك، لاسيما في ظل ضعف استقلالية المحاسب والحرية المتاحة في استخدام مبادئ المحاسبة، لذلك انحصر سلوك المحاسب المهني في تلك الحقبة في الاستجابة لأهداف المديرين ورغباتهم، والذي كان لهم الحق آنذاك في تقييم الموجودات وتقديرهم لدخل الشركات، ولقد اصطلح مهنيا على تسمية الإجراءات الخلفية لهذا التلاعب في البيانات المحاسبية بالعديد من المسميات وذلك حسب ما جاء في أدبيات هذا المجال من علم المحاسبة، فمنها على سبيل المثال مصطلح إدارة الأرباح، الهندسة المالية، تلطيف الدخل، المحاسبة التجميلية، المحاسبة الإبداعية أو المحاسبة الخلاقة.

وأيا كانت هذه المسميات فجميعها يستغل الثغرات في السياسات المحاسبية من خلال تعدد بدائلها ونقاط ضعفها المختلفة في سبيل إظهار البيانات المالية بغير صورتها الحقيقية، وبشكل يخدم فئة معينة مستفيدة من هذه الإجراءات الصورية على حساب باقي الفئات ذات المصلحة بالشركة، وخصوصا في حال الإفصاح عن البيانات المالية، وقد استخدمنا في هذه الدراسة مصطلح المحاسبة الإبداعية كأحد المصطلحات الدالة على عمليات التلاعب في إعداد البيانات المالية والذي أصبح محل تركيز واهتمام من قبل المحاسبين والمراجعين بشكل كبير خلال السنوات الأخيرة خاصة إذا تعلق الأمر بموضوع التجنب أو التهرب الضريبي والذي تسعى إليه الشركات من خلال التلاعب والتأثير على مصداقية القوائم المالية عن طريق استغلال ثغرات في الأنظمة الضريبية وتغير السياسات والتقديرات المحاسبية التي جاءت بها معايير المحاسبة الدولية بهدف الحصول على وفر ضريبي.

ومن خلال ما سبق يمكن طرح الإشكالية التالية:

ما مدى تأثير ممارسات المحاسبة الإبداعية على التحصيل الضريبي ومصداقية القوائم المالية ؟

للإجابة على هذا السؤال الرئيسي قسمت هذه الورقة البحثية إلى عدة محاور، وهي:

المحور الأول: أثر استخدام المحاسبة الإبداعية في إعداد القوائم المالية.

المحور الثاني: آليات الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية.

المحور الثالث: العلاقة بين المحاسبة والضرائب.

المحور الأول: أثر استخدام المحاسبة الإبداعية في إعداد القوائم المالية

إن دوافع وأهداف استخدام الحاسبة الإبداعية كثيرة ولأغراض مختلفة لها أثر في ممارسة أساليبها في القوائم المالية وأساليب ممارسة الغد في التقارير المالية، وسنتطرق في هذا المحور إلى أساليب المحاسبة الإبداعية المستخدمة في القوائم المالية، والاتجاهات والوسائل الحديثة للكشف عنها.

أولا: أساليب المحاسبة الإبداعية المستخدمة في القوائم والتقارير المالية

تعطي المعايير المحاسبية المتعارف عليها ومعايير المحاسبة الدولية مجالا للاختيار بين بدائل محاسبية لكثير من البنود والعناصر التي تؤثر في القوائم المالية وتقع هذه المهمة على عاتق الإدارة حيث تختار طريقة محاسبية من شأنها أن توفر المعلومات المفيدة لمستخدميها على اعتبار أنها أكثر فائدة لمساعدتهم في اتخاذ القرارات الاقتصادية الرشيدة، إلا أن اختيار الإدارة للطرق والسياسات المحاسبية وأسلوب الإفصاح عنها يكون في كثير من الأحيان متأثرا بالأهداف الخاصة بالإدارة مما ينتج عنه أثار سلبية على نوعية وشفافية المعلومات المنشورة والمعلن عنها.

ومن هنا يمكن استعراض أساليب المحاسبة الإبداعية المستخدمة في القوائم المالية على النحو التالي:

1- أساليب المحاسبة الإبداعية المستخدمة في قائمة الدخل:

1-1- الاعتراف المبكر بالإيراد: بمعنى تسجيل الإيراد بشكل سريع فيما عملية البيع لا تزال موقع شك، فحسب الأصول المتبعة فإن تسجيل الدخل يتم بعد اكتمال عملية تبادل المنفعة، وفي هذه الطريقة يتم الاعتراف محاسبيا ودفتريا بالدخل المترتب على عملية البيع قبل أن تكتمل العملية ذاتها على أرض الواقع اكتمال عملية تبادل المنفعة، وتتمثل هذه الطريقة في تسجيل إيرادات وهمية أو مزيفة.

1- 2- زيادة الدخل من خلال عائد لمرة واحدة: وهو يشمل زيادة الأرباح من خلال بيع أصل أقل من الحقيقة وكذلك اعتبار عائد الاستثمار جزءا من الإيرادات إضافة إلى تسجيل عائد الاستثمار باعتباره دخلا تشغيليا.

1-3- نقل المصاريف الجارية إلى فترات محاسبية سابقة أو لاحقة: إن هذا النوع من التلاعب ذو علاقة بحسابات الموجودات، حيث من المعروف أن المصاريف المترتبة على تنفيذ الأعمال قد تؤدي إلى تحقيق منافع قصيرة الأجل مثل الإيجارات والرواتب ولإعلانات التي تخصم مباشرة من الإيرادات، وقد تؤدي إلى منافع بعيدة الأجل مثل المباني والآلات التي تعد أصولا يخصم إهلاكها على مدى طويل الأجل، في الوقت الذي تكون الفائدة منها قد تحققت فعليا، وفي بعض الأحيان فإن بعض بنود هذه الأصول تصبح عديمة المنفعة، وبالتالي يتم تسجيله كمصاريف تخصم مباشرة من الدخل.[1]

2- أساليب المحاسبة الإبداعية في قائمة المركز المالي:

ترتبط أهمية الميزانية بما توفر من معلومات حول طبيعة وحجم الموارد المتاحة لدى الشركة والتزاماتها تجاه المقرضين والمالكين، كما ساعد في التنبؤ بمبالغ وتوقيت التدفقات النقدية المستقبلية، ولذا فإن المنافع التي تحققها قائمة المركز المالي

يجب أن تقيم في ضوء مجموعة من المحددات يأتي في مقدمتها أن أغلب الأصول والالتزامات تقيم بالتكلفة التاريخية وفي ما يلي عرض لفرص التلاعب بالقيم المحاسبية باستخدام أساليب المحاسبية الإبداعية في قائمة المركز المالي:[2]

2-1- الأصول غير الملموسة: حيث يتم المبالغة في تقييم بنود الأصول غير الملموسة مثل العلامات التجارية إضافة إلى الاعتراف المحاسبي بالأصول غير الملموسة، بما يخالف الأصول والقواعد المنصوص عليها ضمن معايير المحاسبة الدولية مثل الاعتراف بالشهرة غير المشتراة، إضافة إلى إجراء تغييرات غير مبررة في طرق التقييم المتبعة في تخفيض هذه الأصول.

2-2- الأصول الثابتة : حيث لا يتم الالتزام بمبدأ التكلفة التاريخية في تحديد القيمة المدرجة لها في الميزانية كذلك يتم التلاعب في نسب الإهلاك المتعارف عليها للأصول عن طريق تخفيضها عن تلك النسب المستخدمة في السوق.

2-3-الاستثمارات المتداولة: حيث يتم التلاعب في أسعار السوق التي تستخدم في تقييم محفظة الأوراق المالية، إضافة إلى إجراء تخفيضات غير مبررة في مخصصات انخفاض الأسعار.

2-4-البنود النقدية: ويتم في هذا البند عدم الإفصاح عن البنود النقدية المقيدة، والتلاعب في أسعار الصرف المستخدمة في ترجمة البنود النقدية المتوفرة في العملات الأجنبية.

3- أساليب المحاسبة الإبداعية في قائمة التدفقات النقدية:

تعرض قائمة التدفقات النقدية جميع التدفقات النقدية الداخلة والخارجة من حيث مصادرها واستخداماتها خلال فترة زمنية معينة.

وفيما يلي – على سبيل المثال – عرض لفرص التلاعب بالقيم المحاسبية باستخدام أساليب المحاسبة الإبداعية في قائمة التدفقات النقدية:

3-1-يقوم المحاسب بتصنيف النفقات التشغيلية، باعتبارها نفقات استثمارية أو نفقات تمويلية والعكس، وهذه الإجراءات والممارسات لا تؤثر ولا تغير في القيم النهائية.

3-2-تتوفر كذلك إمكانية التلاعب بالتدفقات النقدية التشغيلية بهدف التهرب جزئيا من دفع الضرائب، فمن خلال عمل تعديلات في التدفقات النقدية التشغيلية، مثل تخفيض مكاسب بيع الاستثمارات وبعض حقوق الملكية وكذلك الحال بالنسبة للعمليات غير مكتملة، حيث أنها تؤثر في التدفقات النقدية التشغيلية، من خلال إزالة تأثير الضريبة عن هذه العمليات من التدفقات النقدية التشغيلية.

4- أساليب المحاسبة الإبداعية المستخدمة في قائمة التغيرات في حقوق الملكية:

تعتبر قائمة تغيرات حقوق الملكية، حلقة الربط بين قائمة الدخل وبين قائمة الميزانية، وهي تتحدد من خلال رصد ومتابعة التغيرات التي تحدث في بنود حقوق الملكية من بداية الفترة المالية وحتى نهايتها ويتم الاعتماد في عرضها على أساس الاستحقاق.[3]

إن جميع عناصر بنود هذه القائمة معرضة لاستخدام ممارسات المحاسبة الإبداعية، من خلال إجراء تغييرات وهمية في زيادة رأس المال المدفوع أو تخفيضه وكذلك رأس المال المكتسب ورأس المال المحتسب.[4]

5- أساليب ممارسة الغش في التقارير المالية:

يكون أداء لعبة الأرقام المالية عن طريق القيام بتعديلات بشكل نشيط للنتائج المالية الواردة بالتقارير المالية (قائمة الدخل وقائمة التدفقات النقدية) أو المركز المالي المعلن، وذلك إلى مبالغ معينة مرغوبة أو اتجاه معين مرغوب ويمكن للشركة أن تحقق هذه الغاية من خلال:

- اختيار سياسة محاسبية.
- تطبيق سياسة محاسبية.
- تقارير مالية مزورة بكاملها.

5-1- اختيار سياسة محاسبية وتطبيقها: إحدى طرق ممارسة لعبة الأرقام المالية تتم من خلال اختيار الشركة للسياسات المحاسبية التي تستخدمها في إعداد قوائمها المالية أو في الطريقة التي تطبق بها تلك السياسات المحاسبية، وهنا فإن الشركة تستخدم ببساطة المرونة المتاحة لها في اختيار الطرق والسياسات التي تطبقها.[5]

5-2- المرونة في التقارير المالية: يتاح للإدارة مرونة في اختيار وتطبيق المبادئ المحاسبية المتعارف عليها ويترك ذلك للإدارة مكانا كبيرا للتقدير في بعض المجالات، ونتيجة المرونة فإن الشركات في ظروف وأحداث مماثلة يمكن أن تقرر نتائج غير مماثلة و بالنظر على سبيل المثال في ثلاث مجلات شائكة في التقارير المالية الحديثة وهي:

– تحديد تكلفة المخزون. – الاعتراف بإيراد البرمجيات. – فترات استهلاك شهرة المحل.

ثانيا: الاتجاهات والطرق الحديثة لكشف ممارسات المحاسبة الإبداعية.

من المتفق عليه بشكل عام أن السلطة تتضمن المسؤولية وأن الظلم ليس سوى سوء استخدام للسلطة كما أشار "PLATO1992 وقد انتهج العديد من الفلاسفة الأخلاقيين أفكارا شبيهة فيما يخص العدالة طبقا لحقوق كل شخص أو كل مجموعة أو جماعة عبر التاريخ، وتبعا لهذا التصور وتصورات حديثة أخرى فلاشك في أن المعدين للبيانات المالية الذين يسيئون استخدام السلطة في مناصبهم يرتكبون نوعا من الظلم حيث وجد " Ficher and Rosenzweig" سنة 1995م أن طلبة المحاسبة وطلبة الدراسات العليا في إدارة العمال ينتقدون الصفقات المتعرضة للتلاعب وسوء استخدام المبادئ المحاسبية، كما اكتشف " Naser and Pendlebury" سنة 1992م عدم استحسان المراجعين والمحاسبين في بريطانيا لمثل هذه المواقف.[6]

ظهرت فكرة لجان المراجعة في الولايات المتحدة بعد الهزات المالية العنيفة الناتجة عن التلاعب في التقارير المالية والتي أسفرت عن قيام كل من بورصة نيويورك وهيئة رأس المال "سوق المال الأمريكية " مع التوصية بضرورة إنشاء لجنة بالشركات المسجلة بها، مكونة من عدد من الأعضاء غير التنفيذيين تكون مهمتها تعيين المراجع الخارجي وتحديد أتعابه، وذلك كمحاولة لزيادة استقلاليته عند إبداء الرأي في القوائم المالية التي تصدرها الشركات ولهذا الأمر فقد أوصى المعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين عام 1967م جميع الشركات سواء المسجلة في البورصة أو العامة بضرورة إنشاء لجنة للمراجعة، وفي عام 1978م ألزمت بورصة نيويورك جميع الشركات المسجلة لديها بضرورة تكوين لجان مراجعة.

ومن خلال هذه الاتجاهات يمكن أن تكون الوسيلة الأهم والأقوى للكشف عن ممارسات المحاسبة الإبداعية هي يقظة وكفاءة المراجعين والمراقبين ولجان المراجعة، ويتم هذا الأمر عن طريق اختيار مكاتب التدقيق ذات الكفاءة والمصداقية العالية، حيث أن المراجع الكفء والمتمكن يقوم على تصميم إجراءات المراجعة للحصول على تأكيد معقول عن التعريفات الناشئة عن المحاسبة الإبداعية التي يتم اكتشافها، والتي تعتبر جوهرية للقوائم المالية الواحدة.

المحور الثاني: آليات الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية

سنتطرق في هذا المحور إلى دور مجلس معايير المحاسبة الدولية، الدور الأخلاقي، بالإضافة إلى دور محافظ الحسابات (المراجع الخارجي) في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية.

أولا: دور مجلس معايير المحاسبة الدولية في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية

يتمثل دور مجلس إصدار معايير المحاسبة الدولية في إجراء تعديلات على معايير المحاسبة الدولية التي يصدرها وتغييرها لتصبح معايير التقارير المالية الدولية. وكان يهدف من وراء هذا التغيير إلى عدة نقاط أهمها:

1- التقارب مع معايير المحاسبة الأمريكية.
2- تلبية رغبة مجلس الوحدة الاقتصادية بالاتحاد الأوروبي بإصدار معايير محاسبية جديدة تساعدها على توحيد التطبيق المحاسبي بين دول الاتحاد الأوروبي على غرار توحيد العملة الأوروبية.
3- الأخذ بعين الاعتبار التطورات الكبيرة والتغيرات التي حدثت وخاصة قيام العديد من دول العالم بإصدار معايير محاسبية محلية تستند بشكل أساسي على معايير المحاسبة الدولية.
4- حدوث بعض التجاوزات والاستغلال السيئ من قبل بعض المحاسبين لتلك المعايير عبر استغلالهم لبعض نقاط الضعف الموجودة بالمعايير والتي كانت أحد نتائجها ظهور المحاسبة الإبداعية.[7]

ومن هذا المنطلق فقد رأى مجلس معايير المحاسبة الدولية إدراج بعض التعديلات والتغييرات وذلك تلافيا للاستغلال السيئ للمعايير القديمة، وكذلك للقضاء على أي ممارسات من ممارسات المحاسبة الإبداعية والتي ظهرت في ظل المعايير المحاسبية الدولية القديمة، ومن أهم تلك التعديلات:

- العمل على إلغاء غالبية البدائل (المعالجة القياسية) و (المعالجة البديلة) في معايير المحاسبة الجديدة، والاكتفاء بمعالجة محاسبية واحدة وذلك بهدف توحيد المعالجات وعدم فسح المجال للاختيار بين عدة بدائل، بحيث تستغل تلك البدائل في تجميل صورة الدخل و تضخيم الأرباح أو التغطية على بعض الملاحظات على نشاط الشركة.
- إضافة مرفقات لكل معيار محاسبي يوضح كيفية التطبيق العلمي ويعتبر هذا الأمر من وجهة نظر الباحثين من أهم التغييرات أو التعديلات التي طرأت على معايير المحاسبة الدولية الجديدة فقد اتضح أن هناك صعوبات متعددة في التطبيق العلمي للكثير من المتخصصين توضيح كيفية التطبيق السليم لغموض بعض الفقرات داخل المعيار والأمر الذي قد يستغله بعض ضعاف النفوس في القيام بعملية تلاعبات أو تعريفات لبعض بنود التقارير المالية بحجة عدم الوضوح أو الفهم السليم للمعيار.
- العمل على إلغاء التناقضات والتعارض الموجود بين بعض المعايير بالإضافة إلى إزالة أي غموض الذي يكتنف بعض تلك المعايير.
- إدخال التفسيرات الملحقة بالمعايير إلى داخل المعايير نفسها بدلا من فصلها في ملحق خاص بكل معيار.

ثانيا: الدور الأخلاقي وعلاقته بمفهوم المحاسبة الإبداعية

فيما يتعلق بالمنظور الأخلاقي للمحاسبة الإبداعية فقد نشأت العديد من الاعتبارات الأخلاقية على النحو التالي:

1- يتشارك النظام المحاسبي مع نظم القانون في عدة أوجه، حيث يمكن النظر إلى القيم والأفكار المنبثقة عن نظم القانون ونظم العدالة، لأن مثل هذه النظم هي منشآت اجتماعية يمكن النظر خلفها لإيجاد قيم أخلاقية أساسية مثل الصدق وقد ناقش (Lyons, 1984) القيم التي اتخذت كأمثلة في العمليات القانونية حيث يعرف احترام القانون كعنصر أخلاقي هام، فعلى سبيل المثال، يمكن أن تعمل الإجراءات الموضوعة بشكل جيد على تشجيع احترام القانون، وربما ينشأ بعض الجدل حول النظم التي إما بسبب أنها تم صياغتها بشكل سيئ أو لأن آليات تطبيقها غير مناسبة، ويناقشLyonsقاعدة القانون ولكن تظهر هذه النقطة بشكل أكثر قوة على النظام غير التشريعي من قبل هؤلاء الذين يتم استدعاؤهم لتطبيقها فمن المحتمل أن يترتب على ذلك فشلا نظاميا، وفي سياق التلاعب الكبير والصغير بالبيانات المالية والذي عهدناه وعرفناه أنه يثير المشاكل في النظام القائم للمحاسبة، لذا فإن النظام يفتقر للسلطة إذا كان معرضا للتلاعب عن طريق قوى اقتصادية أو سياسية لأي هدف من الأهداف.[8]

2- من المتفق عليه بشكل عام أن السلطة تتضمن المسؤولية وأن الظلم ليس سوى سوء استخدام للسلطة كما أشار (PLato ,1992) وقد انتهج العديد من الفلاسفة الأخلاقيين أفكارا شبيهة فيما يخص العدالة طبقا لخصوص كل شخص أو كل جماعة عبر التاريخ، وتبعا لهذا التصور للعدالة وتصورات أخرى حديثة مثل نظرية راؤول الشهيرة للعدالة والتي وضعها عام 1972، فلاشك في أن المعدين للبيانات المالية الذين يسيئون استخدام السلطة في مناصبهم يرتكبون نوعا من الظلم، وانتقالا من المفهوم العام للظلم وعدم الأمانة يمكننا أن نتطرق لمستوى جزئي أكثر حيث يقوم الأفراد باتخاذ قرارات بشأن العمل تكون قابلة للدفاع عنها بشكل أو بآخر، ومع ذلك فإن قرارات العمل غير معفاة من الاعتبارات الأخلاقية، كما أوضح (solomon, 1993) " حيث لا يمكننا أن نقبل مرة أخرى الفكرة الأخلاقية بأن " العمل ليس إلا عملا " ومما يساعد على فهم ذلك أن نأخذ في اعتبارنا فكرة تحمل المسؤولية الفردية عن الأعمال الخاطئة وفكرة الشخصية الجيدة عند دراسة المناقشات غير الأخلاقية إلى حد ما والتي توظف لتكون عذرا لسلوك التلاعب المحاسبي، حيث يمكن أن يكون هناك دفاعا عن سلوك المحاسبة الإبداعية يعتمد على نظرية الوكالة ونظريات المحاسبة الإيجابية، وقد ناقش (Revsine ,1991) افتراضات أو نظريات التمثيل المالي الخاطئ الانتقائي، وقد اعتبر أن المشكلة تتعلق بكل من المديرين وحاملي الأسهم ويشير إلى أن كل منهما يمكنه أن يستفيد من المعايير المحاسبية غير المصاغة بشكل محكم مما يسمح بحرية التصرف في تحديد زمن الدخل والأرباح، حيث يمكن أن يستفيد حاملو الأسهم من حقيقة أن المديرين قادرين على التلاعب بالأرباح "لتسوية" الدخل بما أن ذلك ربما يخفض من عدم استقرار الأرباح الواضح الذي تتعرض له الشركة الأمر الذي يؤدي إلى زيادة في قيمة أسهمهم، وحقيقة أن هذا الأمر يتضمن تلاعبا وخداعا متعمدا يتم تجاهلها، بحيث يصبح حاملو الأسهم من خلال وجهة النظر تلك مجرد قطعا للتلاعب على غير دراية ولكن تنص الافتراضات النظرية للوكالة على أن هذا السلوك حتمي بسبب وجود الصراع الملازم لعلاقات الوكالة.

وبالنظر من منظور أخلاقي يمكن اعتبار هذه التلاعبات مكروهة ومحرمة أخلاقيا، فهي ليست عادلة للمستخدمين حيث تتضمن ممارسة غير عادلة للسلطة وتعمل على إضعاف سلطة المنظمين، حين يتم خرق النظم والقوانين بدون عقوبة الأمر الذي يترتب على ذلك قلة احترام لها ولإجراءاتها وبشكل أساسي فإنه من الحكمة والمنطق التساؤل بشأن صلاحية الأنشطة المتورطة في إخفاء البيانات المالية السليمة لتقديم صورة لا يستطيع النشاط الاقتصادي الضمني تبريرها كاملة.[9]

ومن خلال ما سبق يمكن أن نقول أن المحاسبة الإبداعية يمكن اعتبارها مكروهة أخلاقيا، وذلك لما فيها من مخالفات أخلاقية ينتهجها المحاسبين في مهنتهم والتي لابد من التصدي لهذه السلوكات حتى يمكن الحصول على الشفافية والمصداقية الكافية.

ثالثا: دور محافظ الحسابات في التحقق والحد من التلاعب في القوائم المالية

تعرف المراجعة (Auditing) بشكل عام بأنها تلك العملية المنظمة التي تؤدي عن طريق مراجع مؤهل وحيادي (competent and independent) للتحقق من صحة معلومات ومزاعم قابلة للتحقق منها تتعلق بأنشطة وأحداث مالية ومطابقة نتائجها الاقتصادية مع معايير المحاسبة المقررة (Established accounting standards) عن طريق جمع وتقييم أدلة الإثبات المراجعة (إقرارات ومصادقات وملاحظات واستفسارات الفحص) التقرير عن نتائج تلك العملية للأطراف المستخدمة لتلك المعلومات لاستخدامها في اتخاذ قراراتها، وقد نشأت مهنة المحاسبة والمراجعة في ظل بيئة تمارس فيها الأنشطة الاقتصادية وتتسم بدرجة كبيرة من التعقيد، كما توفر خلالها إدارة المنشأة معلومات عن مواردها وما تتحمله من التزامات لمساعدة المستثمرين والموردين المقرضين وغيرهم في اتخاذ قراراتهم عن طريق إعداد قوائم مالية تتضمن مزاعم وإيضاحات اقتصادية، وحيث أن الإدارة التي تمثل معدي القوائم المالية (prep-arers or providers) الخاصة بمستخدمي المعلومات، ومن ثم يتعين أن يتم مراجعة وفحص تلك المعلومات، عن طريق محاسب مهني وحيادي لإبداء رأيه عن مدى مصداقيتها وإمكانية الاعتماد عليها ومن هنا يمكن القول بأن مهنة المراجعة قد نشأت استجابة أو تلبية للحاجة إلى للمراجعة الحيادية لتلك المعلومات، وحتى يتم تقديم تلك الخدمة يسعى المراجع على نحو موضوعي وحيادي إلى جمع أدلة الإثبات (Evidence) المتعلقة بالمزاعم موضوع الفحص، حيث قد تتمثل تلك الأدلة في البيانات المحاسبية الموجودة بالدفاتر واليوميات والحسابات والمستندات المؤيدة والمصادقات وما إلى ذلك، ثم يقارن كمراجع تلك المزاعم والمعلومات مع معايير مقررة (بما في ذلك المعايير المحاسبية أو أي أسس محاسبية متفق عليها) على أساس أن تلك المزاعم والمعلومات التي تتضمنها القوائم المالية قد عرضت بصدق وبعدالة ولا تتضمن أي ممارسة من ممارسات المحاسبة الإبداعية، الأمر الذي من شأنه يوفر تقرير المراجع أداة التوصيل مستخدمين تلك المعلومات بما يفيد مدى إمكانية مصداقيتها وإمكانية الاعتماد عليها.

وعلى الرغم من اهتمام المراجع باكتشاف الأخطاء والغش الذي يقع في الدفاتر والتقارير المالية سواء أكان يقوم بمراجعة اختبارية أم شاملة وكذلك اهتمام المنظمات المهنية والباحثين في المحاسبة والمراجعة بضرورة إلقاء مسؤولية اكتشاف الأخطاء والغش الجوهري على المراجع في مواجهة رغبات المجتمع المالي والقضاء، إلا أن هذه الأخطاء والغش في تزايد مستمر حتى الآن وهذا لعدة أسباب أهمها:

1- كبر حجم منشآت الأعمال و اتساع نطاق أعمالها، والخدمات الخاضعة للمراجعة.
2- اختلاف المنظمات المهنية والباحثين في مجال المحاسبة و المراجعة حول تحديد إرتباط مسؤولية اكتشاف الأخطاء والغش بالدفاتر والتقارير المالية بالإدارة أم المراجع.

3- إن المعايير والتشريعات المهنية اعتبرت مسؤولية المراجع عن الأخطاء والغش مقتصرة على حدود نطاق الفحص الذي قام فيه طالما بذل العناية المهنية اللازمة.[10]

المحور الثالث: العلاقة بين المحاسبة والضرائب

تعتبر العلاقة بين المحاسبة و الضريبة علاقة وطيدة حيث أن المحاسبة تعمل على تحديد الربح الحقيقي الذي بدوره سيخضع للضريبة وبالتالي فالمحاسبة وسيلة للتحقيق الجبائي:

أولا: المحاسبة كمصدر و أساس المعلومات الجبائية

من الأهداف الأساسية للمؤسسة هو ضمان النجاح، وهو متوقف على مجموع النشاطات العمليات التي تمارسها خلال السنة، فقد تحقق لها أرباح وبالتالي تضمن نموها، كما يمكن أن تحقق لها خسائر و يؤدي ذلك إلى توقيف نشاطها، و حساب نتيجة المؤسسة يتوقف على مجموع القواعد المحاسبية المعتمدة.[11]

فنتيجة المؤسسة لا تتوقف على الدورة الواحدة بل تعبر عن نشاط مستمر من بداية الاستثمار، و تتمكن المؤسسة من حساب نتيجة لنشاطها و بصفة دورية و ذلك بترتيب كل من النواتج و التكاليف خلال دورة محددة. بالاعتماد على القواعد المحاسبة المعتمدة، و تحدد النتيجة وفقا للمبادئ المحاسبية إما عن طريق الميزانية أو اعتمادا على جدول حسابات النتائج و هذه الأخيرة تسمح للمؤسسة و مصلحة الضرائب بالمعرفة الدقيقة للعناصر المكونة و تعريف العناصر الداخلة في تكوين النتيجة تعتبر أفضل طريقة فهي تمكننا من فصل عمليات الاستغلال العادية من العمليات الاستثنائية و خارجة الاستغلال.

و لحساب نتيجة المؤسسة يقسم النظام المحاسبي المالي SCF عملية تكوينها إلى خمس نتائج جزئية و هذه النتائج يتم حسابها بترتيب النواتج أو التكاليف تبعا لطبيعتها.

1- الهامش الإجمالي: تعتبر هذه النتيجة إحدى مميزات المؤسسات التجارية التي تقوم بشراء و بيع البضائع. و يتم تحديد الهامش الإجمالي عن طريق الفرق بين المبيعات و تكلفة المخزون المباع.

الهامش الإجمالي= مبيعات البضائع – تكلفة البضاعة المباعة

حيث أن المبيعات تضم البضائع أو المواد الأولية التي تباع دون إجراء أي عملية تحويل، إضافة إلى أن تكلفة البضاعة تساوي سعر شراء مضاف له مصاريف الشراء، و يعكس الهامش الإجمالي أداء المؤسسة في التسيير المالي للعمليات التجارية لذلك فانه يستعمل كأداة تقييم و معرفة السياسية و التجارية للمؤسسة.

2- القيمة المضافة: على عكس الهامش الإجمالي فان القيمة المضافة تأخذ في عين الاعتبار الحسابات الوسيطية للاستهلاكات طالما أنها تشكل الفرق بين الإنتاج الإجمالي و مجموع الاستهلاكات الوسيطية من سلع و خدمات.

الإنتاج الإجمالي= الإنتاج المباع + إنتاج المخزون+ الإنتاج المعبئ

القيمة المضافة= الإنتاج المباع – المواد المستهلكة – الخدمات المحصلة

و هو نفس الشيء الوارد في المخطط المحاسبي الوطني حيث عرف القيمة المضافة على أنها الفرق بين الإنتاج و الموارد و السلع المستعملة لانجاز هذا الإنتاج.

القيمة المضافة= (الإنتاج المباع + الإنتاج المؤسسة لاستخدام الذاتي + تقديم الخدمات + تحويل تكاليف) – (الموارد و لوازم مستهلكة + خدامات محصلة) + (الهامش الإجمالي)

مع الإشارة إلى أن الخدمات تتحدد بالسعر أما المواد الأولية فيتم تقييمها بحساب التكلفة كما يلي:

الاستهلاكات الوسيطية = مخزون أولي+ مشتريات + مخزون نهائي

و ذلك باستعمال الطرق المعروفة في SCF و كذلك في القانون الضريبي كطريقة التكلفة المتوسطة المرجحة، طريقة LIFO.

3- نتيجة الاستغلال: لا يمكن للقيمة المضافة أن تكون النتيجة النهائية للمؤسسة لأنها تمثل فقط مداخيل توزعها المؤسسة على الشركاء الذين شاركوا في عملية الإنتاج فمن بين هؤلاء الشركاء نذكر :

- اليد العاملة التي تمثل العمل في المؤسسة.
- الإدارة الجبائية التي تتحصل على مختلف الضرائب و الرسوم، أصحاب الأموال المستثمرة (بنوك و شركاء) الذين يتحصلون على الفوائد و العوائد للمؤسسة في حد ذاتها.[12]

فنتيجة الاستغلال هي القيمة المضافة المضاف إليها مجموع من النواتج الاستغلال مخصوم منها تكاليف الاستغلال كما هو موضح في المعادلة:

نتيجة الاستغلال= (القيمة المضافة+ نواتج الاستغلال) – (تكاليف الاستغلال)

4- نتيجة خارج الاستغلال: تفصل هذه النتيجة عن نتيجة الاستغلال الناتجة عن النشاط العادي لمؤسسة و تحسب النتيجة الناتجة عن النشاط الغير العادي أي خارج الاستغلال كما هو موضح في المعادلة التالية و ذلك بالفرق بين النواتج و المصاريف الخارجة عن الاستغلال.

نتيجة خارج الاستغلال= النواتج خارج الاستغلال- التكاليف خارج الاستغلال

5- نتيجة الدورة: يتم الحصول على هذه النتيجة عن طريق الفرق بين نتيجة الاستغلال من جهة و نتيجة خارج الاستغلال من جهة أخرى.

نتيجة الدورة= نتيجة الاستغلال – نتيجة خارج الاستغلال

تتكون هذه النتيجة من النواتج السابقة (الهامش الإجمالي، القيمة المضافة، نتيجة الاستغلال، نتيجة خارج الاستغلال). بالتالي تعود هذه النتيجة ملخص لنشاط المؤسسة خلال الدورة.

وما يمكن قوله في الأخير أن نتيجة المؤسسة النهائية تخضع إلى الضريبة على أرباح الشركات أو الضريبة على الدخل الإجمالي حسب طبيعة المؤسسة القانونية.

كما أن المؤسسة لا تستطيع التصرف في النتيجة الإجمالية إلا بعد خصم الضريبة للحصول على النتيجة الصافية.

ثانيا: المحاسبة كوسيلة للتحقيق الجبائي

تعتبر المحاسبة وسيلة للتسيير الداخلي للمؤسسة و مصدر للمعلومات للمتعاملين، و بما أن إدارة الضرائب من أهم المتعاملين مع المؤسسة فعلاقة الضريبة بالمحاسبة علاقة وثيقة، و هي تكمن في أنها الوسيلة التي تسمح في التحقيق و الرقابة الجبائية، و ذلك لان النظام الجبائي يعتمد على تصريحات الإيرادات المكلفين بالضريبة مما يفتح المجال للتهرب الضريبي، و من ثم فلإدارة الضرائب الحق في مراقبة التصريحات حتى تتأكد من مصداقيتها و سلامتها و بما أن تصريحات الإيرادات مستمدة من المحاسبة العامة فان رقابة الإدارة الضريبية تعتمد على هذه الأخيرة من خلال التحقيق المعمق في المحاسبة و اكتشاف ما إذا كان هناك تهرب ضريبي الذي يتم من خلال الأخطاء المحاسبية سواء بعدم تسجيل بعض العمليات أو التناقض في بعضها.[13]

و التحقيق في المحاسبة هو مجموعة العمليات التي تستهدف فحص المحاسبة و مراقبة التصريحات الجبائية المكتسبة من طرف المكلف بالضريبة و التأكد من مدى مطابقتها مع المعطيات المادية، و أثناء عملية التحقيق المحاسبي يتم اطلاع المكلف بالضريبة عن الأخطاء التي تم الوقوع فيها و قد يحدث أن يتم رفض الدفاتر المحاسبية و ذلك للأسباب التالية:

- مسك الدفاتر الحسابية غير مطابقة لقوانين السارية المفعول.

- المحاسبة لا تحتوي على أية قيمة مقنعة لانعدام الوثائق الجبائية (فواتير، وصولات).

- تضمن المحاسبة لأخطاء و إغفالات أو معلومات غير صحيحة خطيرة و متكررة.

و بالتالي فعلى المكلف بالضريبة مسك محاسبة صحيحة و ذلك لتفادي العقوبات الجبائية و لذلك فان المحاسبة تعتبر وسيلة للتحقيق الجبائي.[14]

ثالثا: الفرق بين الدخل المحاسبي و الدخل الضريبي

يحدد الدخل لأغراض المحاسبية المالية من خلال تطبيق مبادئ المحاسبية المقبولة قبولا عام، أما الدخل لأغراض ضريبية فانه يحدد من خلال تطبيق الأحكام و التشريعات التي نصت عليها القوانين الضريبة، لذلك فان الدخل المحاسبي يختلف عن الدخل الضريبي، فعلى سبيل المثال فان مصروف الديون المشكوك في تحصيلها و الذي يشكل كاحتياط لخسارة متوقعة في حالة عدم سداد العملاء لديونهم يقتطع كنفقة عند تحديد الدخل المحاسبي، و لكن لا يقبل كنفقة مقتطعة من الدخل عند تحديد الدخل الضريبي إلا إذا احتفظ المكلف بحسابات أصولية، من ذلك نستنتج أن هناك اختلاف بين الدخل المحاسبي و الدخل الضريبي.

1- طرق حساب الدخل المحاسبي:

يتم قياس الربح المحاسبي بإحدى الطريقتين التاليتين:

1-1- طريقة الميزانية:

يتم تحديد صافي الربح المحاسبي وفقا لهذه الطريقة بطرح صافي قيم أصول المنشأة في بداية السنة من صافي قيم الأصول في نهاية السنة، فإذا كانت صافي قيم الأصول في نهاية السنة اكبر كانت النتيجة ربحا، وإذا كانت صافي قيم الأصول في نهاية السنة أقل كانت النتيجة خسارة، و لكن هذه النتيجة بحاجة إلى تعديل إذا كان صاحب المنشأة يسحب مصروفاته الخاصة منها فيما يسمى محاسبيا بالمسحوبات الشخصية، كما أن صاحب المنشأة قد يضيف إلى أصوله أصلا جديدا فيما يسمى بزيادة رأس المال و عليه فان:

صافي الربح=(صافي قيم الأصول في نهاية السنة – صافي قيم الأصول في بداية السنة) + (المسحوبات الشخصية – الزيادة في رأس المال).

1-2- طريقة حسابات الاستثمار:

و ينتج الربح هنا من إتباع نظرية القيد المزدوج في تسجيل العمليات المالية، و يتم استخراج الربح المحاسبي الصافي في هذه الطريقة كما يلي:

- تصوير حساب المتاجرة لاستخراج مجمل الربح أو مجمل الخسارة.
- تصوير حساب الأرباح و الخسائر لاستخراج صافي الربح أو الخسارة بعد ترحيل نتيجة المتاجرة إليه.

و عند تحديد الربح المحاسبي فلابد من اعتماد مجموعة من المبادئ المتعارف عليها و هي:

- فرض الاستمرارية.
- مبدأ تحقق الإيراد.
- مبدأ الحيطة و الحذر.
- التقويم وفقا لمبدأ التكلفة التاريخية.
- مبدأ الثبات في استخدام طرق المحاسبية.

2- طرق حساب الدخل الضريبي(المفهوم القانوني للدخل):

إن تحديد الدخل الضريبي من وجهة النظر القانونية يرتبط بنظريتين أساسيتين و هما:

2-1- نظرية المصدر(المنبع):

و هي النظرية التقليدية و تقابل هذه النظرية نظرية حساب الاستثمار لدى علماء المحاسبة، و طبقا لهذه النظرية يشترط بعض الشروط في الدخل حتى يخضع للضريبة، مما يؤدي إلى تضييق نطاق دائرة إخضاعه، و يمكن تعريف الدخل وفقا لهذه النظرية بأنه:"كل ثروة جديدة نقدية أو قابلة للتقييم النقدي يحصل عليها المكلف بصفة دورية خلال فترة زمنية تمكنه من إشباع حاجاته باستهلاكها دون المساس بمصدرها و هو رأس المال".[15]

من هذا التعريف فان الدخل الضريبي يجب أن تتوفر فيه العناصر التالية:

- **وجود المنافع و الخدمات:** و هذا يعني وجود ثروة متمثلة بمنافع و خدمات نقدية أو قابلة للتقييم النقدي كالرواتب و الأجور، و قد تكون في صورة منافع و خدمات عينية و لكنها قابلة للتقييم النقدي كالسكن المكلف لمنزله، حيث تعبر قيمة الإيجار السنوي لهذا المنزل دخلا نقديا.
- **الدورية أو احتمال الدورية:** و هذا يعني أن يحصل المكلف على هذه المنافع و الخدمات بصورة تتجدد في فترات دورية أو على الأقل تكون قابلة للتجديد، كالأجرة تدفع إلى مالك العقار المؤجر في كل استحقاق أو راتب يتقاضاه الموظف كل شهر، و يجب أن يتحقق الدخل في فترات زمنية معينة حتى يخضع للضريبة سواء كانت هذه الفترة أسبوعا أم شهرا أم سنة، إلا أن المدة التي اتخذتها كل التشريعات الدول الحديثة لحساب الدخل الضريبي هي السنة الميلادية؛

- **ثبات المصدر**: و لما كان الدخل هو الثروة المتمثلة بمنافع و خدمات نقدية أو قابلة للتقييم النقدي تتجدد في فترات دورية أو تحتمل ذلك التجديد فلا بد أن يكون المصدر الذي ينبعث منه هذا الدخل مستمرا أو دائما، ينبغي انه لا ينتهي بمجرد تحققه أو أول مرة و هذا المصدر المستمر قد يكون ماديا كالعقار المؤجر ، و قد يكون معنويا كالعلامات التجارية أو الموهبة الفنية، و الثبات المقصود هنا هو الثبات النسبي و ليس الثبات المطلق؛

2-2- نظرية زيادة القيمة الايجابية (نظرية الإغراء):

و تقابل طريقة الميزانية لدى علماء المحاسبة، و طبقا لهذه النظرية لا يشترط في الدخل حتى يخضع للضريبة توافر الشروط التي تشترطها نظرية المصدر (المنبع) مما يؤدي إلى اتساع دائرة إخضاع الكثير من الدخول للضريبة.

و بموجب هذه النظرية يمكن تعريف الدخل بأنه: " الفرق في القيمة النقدية لقوة الشخص الاقتصادية بين تاريخين معينين فكل زيادة بين القيمة النقدية في بداية الفترة و نهايتها يعتبر دخلا بما في ذلك كافة الأرباح الرأسمالية التي حصل عليها الشخص خلال الفترة، و بناء على ذلك فان المنافع و الخدمات النقدية أو القابلة للتقييم النقدي التي حصل عليها المكلف خلال فترة محددة من الزمن تعتبر دخلا خاضعا للضريبة مهما كان مصدرها، سواء كان رأس مال أم عمل مختلطا، و سواء كانت هذه الخدمات و المنافع بصورة دورية أو منتظمة أم كانت بصورة عرضية، وفقا لهذه النظرية تعتبر الدخول الرأسمالية و الدخول العرضية المتأنية من القمار، المراهنات، اليانصيب، الوصية، الهبة، الوقف،...الخ من دخول الخاضعة للضريبة.[16]

الخاتمة:

يعد التلاعب في البيانات المالية على الرغم من عدم أخلاقياته فن من فنون التضليل، وقد يصعب أحيانا على جهة التدقيق سواء المحاسبين الداخليين أو الخارجيين أو حتى الجهات الرقابية التابعة للحكومة اكتشاف هذا التضليل، وخصوصا في ظل وجود محاسب متمرس وملم بهذا الفن اللاأخلاقي.

وفي هذا الصدد فإن مفهوم المحاسبة الإبداعية يمكن النظر إلية من زاويتان، الأول إيجابية وتتمثل في إيجاد حلول وإجراءات محاسبية غير مألوفة تساعد على اتخاذ القرارات أما الثانية فهي سلبية تتمثل في إتباع الحيل وأساليب التغليط والتلاعب بالأرقام من أجل إظهار وضعية معينة تخدم مصالح أطراف معينة أو إخفاء حقائق معينة.

هذه الحقائق قد تتأثر بشكل كبير خاصة إذا تعلق الأمر بتحصيل أحد أهم مكونات الميزانية العامة للدولة والمتمثل في الضريبة، والتي يبقى تحصيلها وتحديد وعائها خاضع لتلاعبات وممارسات محاسبية من قبل الشركات سعيا وراء تحقيق وفر ضريبي.

قائمة المراجع:

1- حسن فليح وفارس جميل، **أساليب استخدام المحاسبة الإبداعية**، مجلة كلية بغداد للعلوم الاقتصادية الجامعة، العدد 27، 2007، ص26؛

2- حسن فليح وفارس جميل، **مرجع سبق ذكره**، ص28؛

3- رمضاني خديجة، **دور حوكمة الشركات في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية**، مذكرة مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة الماستر في العلوم الاقتصادية، تخصص محاسبة وتدقيق،2013/2012، ص ص: 71-72؛

4- رمضاني خديجة، **مرجع سبق ذكره**، ص72؛

5- رمضاني خديجة، **مرجع سبق ذكره**، ص73؛

6- حسن فليح وفارس جميل، **مرجع سبق ذكره**، ص272؛

7- يحي محمد أبو طالب، **المحاسبة الدولية وفقا لأحداث إصدارات معايير المحاسبة المصرية المعدة وفقا للمعايير الدولية للتقارير المالية في إطار نظرية المحاسبة**، الدار الجامعية، الإسكندرية، 2006، ص205؛

8- حسن فليح وفارس جميل، **مرجع سبق ذكره**، ص273؛

9- جمال عمورة، **المنظور الأخلاقي للمحاسبة الإبداعية**، الملتقى الدولي، دور وأهمية الإبداع المحاسبي والمالي في عملية الإفصاح عن المعلومات المالية والمحاسبية، المنعقد بكلية العلوم الاقتصادية والتسيير، جامعة البليدة،18-19 ماي 2011؛

10- علي محمود الخشاوي ومحسن ناصر الدوسري، **المحاسبة الإبداعية ودور المدقق في التحقق من ممارساتها ونتائجها**، منتدى المحاسبين السعوديين مسابقة البحوث التاسعة على مستوى جميع قطاعات ديوان المحاسبة،ص 9؛

11- فريد حداد، **الإصلاح الجبائي و أثره على الاستثمار و المؤسسة الإنتاجية**، رسالة ماجستير غير منشورة، جامعة فرحات عباس سطيف، سنة2000، ص120 و 123؛

12- فريد حداد، **مرجع سبق ذكره**، ص125؛

13- **ميثاق المكلفين بالضريبة الخاضعين للرقابة الجبائية**، سنة 2013 ، ص 13؛

14- عدي عفانة، عادل القطاونه، أحمد الجدع ، **الجديد في المحاسبة الضريبية** ، دار وائل للنشر سنة 2004، ، ص ص 12-13؛

15- حميد بوزيدة، **النظام الضريبي الجزائري وتحديات الاصطلاح الاقتصادي الفترة 1992– 2004** ،أطروحة دكتورة ، جامعة الجزائر، 2006، ص21؛

16- خالد شحادة الخطيب ونادية فريد طافش، **الأصول العلمية و العملية في المحاسبة الضريبية**، دار الحامد، عمان، الأردن ،2008، ص25.

Université Oum El Bouaghi

FACULTE DES SCIENCES ECONOMIQUES, SCIENCES COMMERCIALES

ET SCIENCES DE GESTION

3ème Colloque international

Autour du thème:

Les nouvelles tendances de la comptabilité

Approches scientifiques et empiriques

24 & 25 Octobre 2017

première partie

ISBN: 978-9931-9395-4-2

9 789931 939542

Publications

Université Larbi Ben

M'hidi

Université Oum El Bouaghi

Faculté des Sciences Économiques, Sciences Commerciales et Sciences de Gestion

3ème Colloque international Autour du thème :

Les Nouvelles Tendances de la Comptabilité
Approches Scientifiques et Empiriques

24-25 Octobre 2017

Première Partie

ISBN: 978-9931-9395-4-2

Les Nouvelles Tendances de la Comptabilité -Approches Scientifiques et Empiriques
Faculté des Sciences Économiques, Sciences Commerciales et Sciences de Gestion
Première Partie: (688 pages)
ISBN: *978-9931-9395-4-2*
Dépôt légal du deuxième semestre 2017

Préparation et mise en forme des textes : Dr. Adel KHALDI

Les opinions émises n'engagent que la responsabilité de leurs auteurs

---

Publications de l'université d'oum el bouaghi
Droit d'auteur réservé
2017

3ème Colloque international Autour du thème :
Les Nouvelles Tendances de la Comptabilité
Approches Scientifiques et Empiriques

Comité de coordination

Président d'honneur du colloque

Pr. Farida HOBAR, Rectrice de l'Université

Coordinateur général du colloque

Dr. Said BRIKA , Doyen de la faculté

Président du colloque

Dr. Mourad KOUACHI

Président du Comité Scientifique

Pr. Noureddine ZAIBET

Président du Comité d'organisation

Dr. Adel KHALDI

Comité Scientifique

Pr A. Bouras, U. Constantine, Algérie
Pr S. Redjel, U. Oum El Bouaghi, Algérie
Pr K. Merdaoui, U. Oum El Bouaghi, Algérie
Pr F. Sebti, U. Oum El Bouaghi, Algérie
Pr A. Zerguine, U. Oum El Bouaghi, Algérie
Pr M. Djemam, U. Oum El Bouaghi, Algérie
Pr T. Lhileh, U. Oum El Bouaghi, Algérie
H.B.Ghessan,U. Umm al-Qura, Arabie saoudite
A.A.Al.Warthan, U. Shagra, Arabie saoudite
Pr S.S. Ramadhan, U. Bahrain, Bahrain
Pr Z. Al-Busaidi, IPA, Oman
Pr A. El-Attar, U. Oujda, Maroc
Pr A. Mohammed, U. Nantes, France
Pr D.Yahiaoui, KEDGE B. School, France
Pr H. Abu Al-Rejal, U. Utara, Malaisie
Pr A. Alshehadeh, U. Al-Zaytoonah, Jordanie
Pr Y. Alasadi, U. Basrah, Irak
Pr T. Al-Kassar, Applied Science U, Jordanie
Pr T. AlHaj, An-Najah U, Palestine
Pr K.H. Hamdan, U. Baghdad, Irak
Pr T. Sadraoui, U.Monastir, Tunisie
Pr F. Kourtel, U. Skikda, Algérie
Pr T. Daoudi, U. Beskra, Algérie
Pr N. Benhacine, U. Constantine, Algérie
Pr Y. Hamidi, U. Médéa , Algérie
Pr M. Saadaoui, U. Médéa , Algérie
Pr N. Boudah, U. Constantine, Algérie
Pr A. Benacer, U. Constantine, Algérie
Pr D. Houam, U. Annaba, Algérie
Pr T. Berregui, U. Sétif, Algérie
Pr S. Merazka U. Constantine, Algérie
Pr M. Aakari, U. Batna, Algérie
Pr A. Daden, U. Ouargla, Algérie
Pr S. Nacer, U. Ouargla, Algérie
Dr S. Brika, U. Oum El Bouaghi, Algérie
Dr M. Kouachi, U. Oum El Bouaghi, Algérie
Dr A. Medfouni, U. Oum El Bouaghi, Algérie
Dr A.T. Bourahli, U. Oum El Bouaghi, Algérie
Dr A. Djenina, U. Tébessa, Algérie
Dr L. Ramdani, U. Laghouat , Algérie
Dr D. Satouri, U. BBA , Algérie
Dr C. Guesmi, U. El Tarf , Algérie
Dr Z. Ayache, U. Oum El Bouaghi, Algérie
Dr A. Serarma, U. Oum El Bouaghi, Algérie
Dr D. Bouketir, U. Oum El Bouaghi, Algérie
Dr M. Chebira, U. Oum El Bouaghi, Algérie
Dr H. Athmani, U. Oum El Bouaghi, Algérie
Dr N. Aissaoui, U. Oum El Bouaghi, Algérie
Dr S. Talhi, U. Oum El Bouaghi, Algérie
Dr F. Khaldi, U. Oum El Bouaghi, Algérie
Dr F. Habach, U. Sétif, Algérie
Dr M. Arioua, U. Msila, Algérie
Dr C. Aggoun, CU. Mila, Algérie
Dr M. Ben ouai, U. Oum El Bouaghi, Algérie

Comité d'organisation

Dr K. Chergui	F. Choug	A. Chenikhar	A. Wali
Dr R. Aichouche	H. Laouadi	C. Merdaci	A. Boufarh
Dr S. Harkat	Z. Saidi	A. Zouda	H. Saidi Sief
Dr L. Ati	H. Boussenna	H. Boukeffa	W. Tangout

Introduction

Au nom d'Allah, l'infiniment Miséricordieux, le Très Miséricordieux

Louange à Allah, Seigneur des mondes et que le salut et la bénédiction soient sur celui qui a été envoyé comme miséricorde à toutes les créatures, notre Prophète Muhammad ﷺ, ainsi que sur sa famille et l'ensemble de ses compagnons,,,

Le monde vit depuis les deux dernières décennies du dernier siècle et les débuts du 21ème siècle un saut qualitatif dans le domaine technologique et économique, à côté du développement spectaculaire des techniques modernes et des systèmes d'information. Ceci a suscité le besoin de se procurer les informations les plus précises, les plus adaptées, les plus souples et dont les coûts sont les plus bas ; permettant ainsi une prise de décision parfaite ; surtout dans les domaines économiques et administratifs.

Ces changements qui ont touché le milieu des affaires ont eu un impact certain sur le domaine de la comptabilité. Par conséquent, le développement de cette discipline et le recours à des méthodes de plus en plus modernes constituent de vrais défis pour les praticiens et les théoriciens de la comptabilité.

L'apparition et le développement de la comptabilité sont venus comme une réponse aux conditions économiques, juridiques et sociales. C'est avec l'évolution de ces conditions que la comptabilité s'est développée et que de nouvelles branches de celle-ci ont vu le jour.

La comptabilité d'aujourd'hui est le résultat d'un développement historique, qui a traversé plusieurs époques qu'a connues l'humanité dans son ensemble. Cependant, pour que la comptabilité joue pleinement son rôle, elle doit répondre aux besoins de la société qui ne cessent de changer. Elle doit refléter les conditions financières, économiques, juridiques et politiques régnantes. Il faut rappeler qu'à ses débuts, la comptabilité n'était qu'un système d'enregistrement de certains flux et de recouvrement de l'impôt… Les développements économiques successifs dans plusieurs pays du monde, et l'augmentation des niveaux du commerce mondial, ainsi que le grand volume des investissements internationaux réalisés durant le dernier quart du 20ème siècle ont eu un impact réel sur le climat des affaires et sur l'organisation comptable internationale et ce, avec l'apparition des normes internationales d'élaboration des états financiers qui connaissaient des modifications périodiques. Ainsi, la comptabilité, aujourd'hui, essaye de trouver des solutions efficaces aux problèmes posés au niveau des pratiques comptables.

C'est à partir de là que découle la problématique du colloque et qui se pose dans les termes suivants :

- Quelles sont les nouvelles tendances de la comptabilité aujourd'hui ?

- Ces nouvelles tendances sont-elles venues pour combler les insuffisances de la comptabilité? Ou bien sont-elles venues pour répondre aux nouveaux besoins crées par l'évolution du climat des affaires ?

Coordinateur général du colloque
Dr. Said BRIKA
04/12/2017

Thématiques

Premier axe : Cadre théorique de la comptabilité.

- Cadre conceptuel de la théorie comptable.
- Fondements et bases constructives de la théorie comptable et leurs applications dans les pratiques professionnelles.
- Les critiques faites à la comptabilité traditionnelle.

Deuxième axe : Les thèmes modernes de comptabilité - la comptabilité créative-

- La comptabilité créative, la gestion des résultats et pratiques comptables frauduleuses.
- Normes comptables internationales et leur rôle dans la réduction des pratiques comptables frauduleuses.
- Gouvernement des Entreprises et son rôle dans la réduction des pratiques comptables frauduleuses.

Troisième axe : Comptabilité de la responsabilité sociale-environnementale.

- Cadre conceptuel de la comptabilité de la responsabilité sociale-environnementale.
- Évaluation et divulgation comptable de la responsabilité sociale-environnementale.
- Problèmes de la comptabilité sociale-environnementale.

Quatrième axe : la comptabilité islamique entre l'enracinement et l'application.

- L'enracinement théorique de la comptabilité islamique.
- Applications de la comptabilité islamique dans les banques et les organisations d'affaires.
- Normes comptables islamiques en rapport avec les normes comptables internationales.

Cinquième axe : Autres tendances modernes de la comptabilité.

- Comptabilité du capital intellectuel.
- The Lean Accounting.
- Autres tendances comptables : la comptabilité stratégique, la comptabilité électronique.

Sixième axe : Les expériences d'application des tendances modernes de comptabilité.

- L'expérience Algérienne dans l'application des tendances modernes de la comptabilité et la place qu'elles réservent au système comptable financier.
- Les expériences arabes en matière d'application des tendances modernes de comptabilité.
- Les expériences internationales en matière d'application des tendances modernes de comptabilité.

Les objectifs du Colloque

- Faire connaître les différentes étapes historiques qu'a connues la comptabilité ; ainsi que les critiques essentielles qui lui sont faites dans les conditions actuelles ;
- Faire connaître les changements enregistrés au niveau du climat des affaires internes et externes et leurs relations avec l'évolution de la comptabilité ;
- Présentation des principales tendances modernes de la comptabilité, et traitement de certains axes modernes de comptabilité ;
- Présentation de certaines expériences nationales, arabes, et mondiales dans le domaine d'application des nouvelles tendances de la comptabilité.

Sommaire

La gestion réelle des résultats et les clauses restrictives des contrats de dette obligataire : Cas des entreprises américaines **DR Amira Houaneb , PR Amel BEL**	**01**
Les normes internationales de calcul des coûts **Pr. Zaibet Noureddine, Yahia Cherif Mouna**	**21**
la nouvelle tendance comptable international en matière d'opérations de contrats de location chez les preneurs- Etude de cas pratique d'une société algérienne **Dr. Youcef MAMECHE, Abdelkader DJAKNOUNE, Dr. Brahim BOUTALEB**	**27**

La gestion réelle des résultats et les clauses restrictives des contrats de dette obligataire : Cas des entreprises américaines

Dr. Amira Houaneb
Université Ibn Khaldoun Tunis
houaneb.emira @gmail.com

Pr. Amel BELANES
ESSEC Tunis
Amel_bns@yahoo.fr

Résumé:
Cet article examine l'impact des clauses restrictives sur la gestion réelle. En utilisant des données collectées de la FISD et de Compustat, sur une période qui s'écoule de l'année 2000 à l'année 2015, les résultats suggèrent que les clauses restrictives des dettes obligataires ont un impact positif sur la gestion réelle des résultats. Ceci affirme que l'inclusion des clauses qui limitent la latitude managériale des dirigeants les amène à gérer les résultats à la hausse antérieurement.

ملخص:

تتناول هذه المقالة تأثير التعهدات على الإدارة الحقيقية. باستخدام البيانات التي تم جمعها من FISD و COMPUSTAT على مدى الفترة من 2000 إلى 2015، تشير النتائج إلى أن عهود السندات يكون لها تأثير إيجابي على الإدارة الفعلية للنتائج . وهذا يؤكد أن إدراج البنود التي تحد من خطوط الإدارة الإدارية المديرين يؤدي بهم لإدارة النتائج صعودا سابقا.

Introduction :

La présence des clauses restrictives dans un contrat de dette demande que le système comptable de l'entreprise soit conservateur. En d'autres termes, les dirigeants des entreprises doivent reconnaître leurs pertes anticipées d'avance au niveau du résultat. Ainsi, les dirigeants gèrent les résultats à la baisse, ce qui représente une action désirable pour l'alignement des intérêts des dirigeants/actionnaires et les détenteurs des obligations (Nikolaev, 2010 ; Watts, 2003 ; Holthausen et Watts, 2001). Par conséquent, les dirigeants ne sont pas opportunistes et ne gèrent pas les résultats à la hausse à travers la manipulation des accruals discrétionnaires. Cependant, l'hypothèse des clauses de dettes de la théorie comptable positive prédit que les entreprises en détresse financière et, qui sont proches de la violation des clauses, sont plus susceptibles de gérer les résultats à la hausse dans le but d'éviter la violation future des clauses (Watts et Zimmerman, 1990). Ainsi, les dirigeants des entreprises sont susceptibles d'avoir un comportement opportuniste tout, et ce, en gérant à la baisse leurs résultats à travers la manipulation des accruals discrétionnaires, dans le but de ne pas violer les clauses restrictives contenues dans le contrat de dette obligataire. De plus, la vague de la défaillance de gouvernance des entreprises durant les années 2000 et 2001 a suscité des inquiétudes quand à l'intégrité de l'information comptable fournie aux investisseurs et elle a entraîné une baisse de la confiance des investisseurs. Ces échecs ont été médiatisés et ils ont, finalement, abouti à la promulgation de la loi Sarbanes-Oxley (SOX) en 2002. Ainsi, après la promulgation de cette loi, les dirigeants des entreprises ont remplacé la gestion comptable des résultats à la hausse par la manipulation des résultats à la hausse à travers les activités réelles de l'entreprise. De ce fait, cette stratégie d'ajustement du résultat à travers la manipulation des activités d'exploitation est plus difficile à être détectée par les auditeurs. Par contre, la manipulation du résultat via les accruals discrétionnaires est devenue de plus en plus susceptible d'attirer le contrôle des auditeurs, surtout après les scandales d'Enron et WorldCom (Graham et al, 2005 ; Cohen, Dye et Lys, 2008 ; Cohen et Zarowin, 2010).

Etant donné ces différents arguments, l'objectif de cet article est d'étudier la relation qui pourrait exister entre les clauses restrictives de dette et la gestion réelle des résultats. L'étude se focalise sur le comportement du dirigeant face à l'ajout d'une clause au contrat de dette. Les contributions de cet article sont nombreuses. A notre connaissance, c'est le premier article qui étudie l'impact de la présence des clauses restrictives dans les contrats de dette obligataire sur le comportement opportuniste des dirigeants. De plus, l'étude prend en considération l'effet de la présence de chaque type de clause dans le contrat sur la gestion réelle des résultats. Egalement, l'article contribue dans l'enrichissement de la littérature relative à la gestion réelle des résultats.

Dans le but d'étudier cette relation, la répartition de cet article est comme suit : en premier lieu la revue de la littérature, en second lieu il y a une présentation de la méthodologie, en quatrième lieu les résultats pour finir avec la conclusion.

I. Revue de la littérature

Les créanciers utilisent le résultat et les autres informations comptables pour évaluer la solvabilité de l'entreprise, sa crédibilité et sa viabilité (Ederington, Yawitz et Roberts, 1987 ; Fischer et Verrecchia, 1997 ; Khurana et Raman, 2003 ; Ge et Kim, 2014 ; Crabter, John et Huishan, 2014). Cependant, les résultats empiriques suggèrent que les dirigeants ont tendance à gérer le résultat pour leur propre intérêt. En effet, la gestion du résultat se produit, lorsque les dirigeants utilisent leurs discrétion dans le reporting financier ou dans la structure des transactions financières pour modifier les rapports financiers, et ce, ou bien afin d'induire en erreur certains intervenants à propos de la performance économique de l'entreprise ou afin d'influencer les résultats contractuels, qui dépendent des chiffres de comptables divulgués (Healy et Wahlen, 1999). Ainsi, le résultat devient une mesure moins fiable de la performance des entreprises et les résultats, qui sont pertinents pour les décisions d'évaluation des investisseurs, peuvent être signalés de mauvaise qualité (Francis et *al.*, 2005).

Les détenteurs d'obligations ont tendance à se concentrer sur la capacité d'une entreprise à générer des flux de trésorerie futurs pour assurer le paiement des intérêts périodiques et le remboursement du principal de l'obligation. Par la suite, la qualité de l'information comptable affecte les estimations des flux de trésorerie futurs des obligataires. Bharath et *al.* (2008) constatent que les entreprises, ayant la plus faible qualité comptable, sont confrontées à des primes de risque significativement plus élevés des nouvelles émissions obligataires et leur contrat de dette contiendra, par la suite, encore plus de clauses restrictives.

En plus de la gestion comptable des résultats, les dirigeants peuvent gérer le résultat par des activités réelles de l'entreprise. La gestion réelle des résultats camoufle la performance économique non gérée de la période courante d'une entreprise. Dans la mesure où ces actions s'écartent des opérations commerciales optimales, la gestion réelle des résultats met en péril l'avantage concurrentiel d'une entreprise sur le long terme (Cohen et Zarowin, 2010 ; Seybert, 2010 ; Zang, 2011). Les chiffres, représentant les résultats manipulés, ne peuvent pas servir de mesure fiable de la performance de l'entreprise pour les détenteurs d'obligations, qui souhaitent évaluer la rentabilité future de l'entreprise. En ce sens, la gestion réelle de l'entreprise déforme la qualité des résultats et elle augmente l'asymétrie d'information, par rapport au rendement de l'entreprise, entre les dirigeants et les détenteurs d'obligations.

En outre, la gestion réelle des résultats pourrait avoir des conséquences négatives au niveau des flux de trésorerie futurs (Roychowdhury, 2006). En particulier, les résultats de l'enquête de Graham et *al.* (2005) montrent que les dirigeants sont prêts à détériorer les flux de trésorerie réels et faire de petits ou modérés sacrifices de la valeur économique pour atteindre les objectifs de résultat. De leur part, Kim et Sohn (2013) constatent que, après le contrôle des autres facteurs de risque, il existe une association négative et significative entre la gestion réelle des résultats et le niveau de flux de trésorerie futurs. Le modèle d'évaluation des obligations prévoit que la valeur de l'obligation est positivement associée à la valeur de marché totale de l'entreprise (Merton, 1974), qui est une fonction des flux de trésorerie futurs actualisés (Myers, 2003). Compte tenu de l'effet négatif de la gestion réelle des résultats sur le niveau de flux de trésorerie futurs, la manipulation des activités réelles de l'entreprise peut, par la suite, affecter négativement la valeur des obligations.

Des recherches récentes montrent que, contrairement aux détenteurs de dettes privées telles que les banques, les détenteurs d'obligations reposent essentiellement sur les prix des obligations pour se protéger contre l'opportunisme des dirigeants (Bharat et *al.*, 2008 ; Frankel et Litov, 2009). Ainsi, si les détenteurs d'obligations perçoivent la gestion réelle des résultats comme un comportement opportuniste, ils auront besoin d'une prime de risque plus élevée, pour la mauvaise qualité de la comptabilité et pour la prise de risque additionnelle du cash flow futur.

Néanmoins, il peut être difficile pour les investisseurs externes de distinguer les décisions d'exploitation sous-optimales de celles qui sont optimales. Graham et *al.* (2005) argumentent que les dirigeants considèrent la gestion réelle du résultat, comme étant une stratégie de gestion de résultat difficilement détectable. Conformément à cette vision, Cohen et *al.* (2008) constatent que, depuis l'adoption de la loi Sarbanes-Oxley, qui impose des normes de divulgation plus strictes, les entreprises ont tendance à changer leurs stratégies de gestion des résultats, et ce, de la manipulation du résultat comptable à la gestion réelle du résultat. En outre, Bhojraj et *al.* (2009) signalent que le marché financier surévalue les entreprises, qui ont atteint les prévisions des analystes, à travers la gestion réelle du résultat à court terme. Cohen et Zarowin (2010) et Mizik et Jacobson (2007) constatent que les marchés financiers surévaluent les entreprises se livrant à l'accroissement des résultats au moment de l'augmentation du capital social et que cette surévaluation est plus étroitement liée à la gestion réelle du résultat qu'à la manipulation des accruals. Leurs résultats indiquent que le marché boursier sous-évalue la gestion réelle du résultat au cours de l'année de la manipulation.

De même, si les détenteurs d'obligations voient à travers l'opportunisme des dirigeants dans les rapports financiers, au moment de l'émission des obligations, ils percevront la gestion réelle du résultat comme une activité non souhaitable et ils imposeront, ainsi, plus de clauses lors de la signature du contrat de dette, pour atténuer la gestion réelle des résultats. Cependant, les détenteurs d'obligations peuvent voir les réductions importantes et exceptionnelles des prix de ventes comme une stratégie de promotion des ventes efficace. En effet, ils peuvent juger la surproduction comme une activité normale, pour répondre à la demande de l'augmentation des ventes futures et comme un signal de croissance de l'entreprise. De plus, les créanciers peuvent considérer une réduction anormale des dépenses discrétionnaires comme une activité efficace de réduction des coûts, vu que la réduction des dépenses discrétionnaires a un effet positif sur le niveau de trésorerie d'une entreprise dans la période actuelle. Par conséquent, les entreprises ayant un niveau plus élevé de la gestion réelle du résultat peuvent présenter des niveaux plus élevés de production de flux de trésorerie (c'est-à-dire la conversion des résultats à la trésorerie) par rapport aux entreprises ayant un faible niveau de la gestion réelle du résultat et pour des niveaux de résultats similaires.

Bien que la gestion réelle du résultat soit généralement perçue comme un comportement opportuniste, Gunny (2010) constate que les entreprises, qui se livrent à la gestion réelle du résultat pour répondre juste aux résultats des benchmarks, ont relativement une meilleure performance subséquente par rapport aux entreprises, qui manquent les benchmarks. Par conséquent, si les détenteurs d'obligations perçoivent la gestion réelle du résultat comme une activité souhaitable, une relation entre la gestion réelle du résultat et les clauses restrictives des contrats de la dette obligataire est prévue être inverse.

Ceci amène à la concurrence suivante entre l'hypothèse alternative et l'hypothèse nulle de l'inexistence de relation entre les clauses restrictives du contrat de dette et la gestion réelle des résultats.

H : Les clauses restrictives affecte positivement le niveau de la gestion réelle du résultat (l'hypothèse d'opportunisme managérial).

II. Méthodologie

1. Composition de l'échantillon et des données

Les données relatives aux écarts de rendement, la cote des obligations ainsi que les données nécessaires pour la construction des indices de clauses de restrictions ont été collectées de la base de données Mergent Fixed Income Securities (FISD). La période d'étude s'étale de l'année 2000 jusqu'à l'année 2010. Pour limiter les effets de confusion, qui pourraient résulter de caractéristiques d'émission, les obligations convertibles à l'exception de l'option (appelable, placements bancaires, adossés à des actifs encaissables par anticipation, etc.) ont été exclues. Les emprunts obligataires ayant des écarts de rendements négatifs, ainsi que les données manquantes relatives à la construction des clauses ou au calcul de la maturité de l'emprunt ont été éliminés. De plus, afin de donner aux observations année/ entreprise une pondération égale, pour chaque entreprise un seul contrat de dette obligataire est pris en considération.

Pour cette étude, il y a eu également recours à la base de données COMPUSTAT. Les données de cette base sont relatives aux caractéristiques de l'entreprise. Les données manquantes ont été éliminées. les entreprises financières (codes SIC : 6000-6999) et les entreprises appartenant aux secteurs réglementées (codes SIC : 4400-5000) sont exclues de l'étude, puisqu'elles obéissent à des règles bien spécifiques en ce qui concerne la présentation des états financiers. Les ventes négatives ou égales à zéro et les observations sont éliminées, également, toutes les observations entreprise-année, dont le secteur d'activité (2-digit SIC) comporte moins de 10 observations dans une année donnée ont été éliminés. Pour mitiger l'influence des valeurs aberrantes les données ont été winsorisées à 2% au niveau des deux bouts de la base de données construite (winsorising).

2. Variables

2.1. Définition et mesures de la gestion réelle des résultats

Roychowdhury (2006) a développé des modèles empiriques pour estimer les niveaux normaux des activités réelles de l'entreprise, comme en témoignent les flux de trésorerie provenant de l'exploitation, les coûts de production et les dépenses discrétionnaires. L'auteur utilise les résidus de ces modèles comme procurations pour la gestion réelle des résultats. Conformément à plusieurs études récentes (Cohen et Zarowin, 2010 ; Cohen et *al.* 2008 ; Hong et Andersen, 2011 ; Zang, 2011), ces modèles sont utilisés dans cette étude pour élaborer des mesures de la gestion réelle du résultat.

Mesure du niveau anormal du cash flow

La manipulation des ventes reflète les tentatives des dirigeants à accroître les ventes pendant l'année, et ce, en offrant des réductions des prix en « temps limité » ou des conditions de crédit plus souples. Les ventes élevées sont susceptibles de disparaître une fois l'entreprise revient à l'ancien prix. En outre, offrir des conditions de crédit plus souples, comme une période de paiement plus longue, augmente l'exposition au risque d'une entreprise aux créances irrécouvrables. Ainsi, la manipulation des ventes conduit à un flux de trésorerie à court terme plus faible durant la période courante pour un niveau inférieur donné de ventes (Roychowdhury, 2006 ; Cohen et al, 2008 ; Cohen et Zarowin, 2010 ; Ge et Kim, 2014).

Le modèle (1), qui a été utilisé par Roychowdhury (2006), est utilisé pour estimer le niveau anormal des flux de trésorerie provenant de l'exploitation:

$$\frac{\mathbf{CFO_{i,t}}}{\mathbf{AT_{i,t-1}}} = \boldsymbol{\alpha_0}\frac{\mathbf{1}}{\mathbf{AT_{i,t-1}}} + \boldsymbol{\alpha_1}\frac{\mathbf{Sales_{i,t}}}{\mathbf{AT_{i,t-1}}} + \boldsymbol{\alpha_2}\frac{\mathbf{\Delta Sales_{i,t}}}{\mathbf{AT_{i,t-1}}} + \boldsymbol{\varepsilon_{1,it}} \qquad \textbf{(1)}$$

Avec : *CFO :* le flux de trésorerie provenant de l'exploitation ; *AT :* le total des actifs ; *Sales :* le montant des ventes ; Δ*Sales :* les variations des ventes de l'année t par rapport l'année t-1 ; $\boldsymbol{\varepsilon_1}$: le résidu de la régression du modèle (1) et qui représente le niveau anormal des cash flow désigné, par la suite, par **Ab_CFO**.

Mesure du niveau anormal des coûts de production

La surproduction se réfère à la production de plus de marchandises que nécessaire pour augmenter les résultats. Le coût des produits vendus apparaît comme le coût des marchandises vendues (CMV), dans le compte de résultat, et le coût des produits invendus comme stocks dans le bilan. Par la surproduction, les frais généraux s'étendent sur plusieurs unités de produits, ce qui conduit à un coût unitaire plus faible. Ce qui permet aux dirigeants de signaler une baisse des coûts de marchandises vendues respectifs aux niveaux de ventes et d'accroître, ainsi, les résultats déclarés, tout en laissant une part importante des coûts de production dans le compte de stocks dans le bilan. Ces résultats stimulés sont moins durables et le stock excessif peut s'avérer attardé de sorte qu'une perte peut se produire dans l'avenir.

Par la suite le modèle (2), qui est celui de Roychowdhury (2006) pour estimer le niveau anormal des coûts de production ou la surproduction est utilisé:

$$\frac{\mathbf{Prod_{i,t}}}{\mathbf{AT_{i,t-1}}} = \boldsymbol{\alpha_0}\frac{\mathbf{1}}{\mathbf{AT_{i,t-1}}} + \boldsymbol{\alpha_1}\frac{\mathbf{Sales_{i,t}}}{\mathbf{AT_{i,t-1}}} + \boldsymbol{\alpha_2}\frac{\mathbf{\Delta Sales_{i,t}}}{\mathbf{AT_{i,t-1}}} + \boldsymbol{\alpha_3}\frac{\mathbf{\Delta Sales_{i,t-1}}}{\mathbf{AT_{i,t-1}}} + \boldsymbol{\varepsilon_{2,it}} \qquad \textbf{(2)}$$

Avec : *Prod :* le coût de la production, qui est égale à la somme des coûts de marchandises vendus et les variations des stocks ; *Sales :* les niveaux des ventes ; Δ*Sales :* les variations des ventes ; ε_2 *:* le résidu de la régression du modèle (2.2) et qui représente, par la suite, le niveau anormal de la surproduction, noté par **Ab_PROD**.

Mesure du niveau anormal des dépenses discrétionnaires

Les dépenses discrétionnaires comprennent souvent les coûts relatifs à la publicité, à la formation des employés, à l'entretien et aux autres dépenses. Les entreprises paient généralement les dépenses discrétionnaires en espèces. La réduction de ces dépenses abaisse les sorties de trésorerie et elle a un effet positif sur les flux de trésorerie anormaux à court terme, au risque d'avoir de flux de trésorerie futurs inférieurs. En effet, la réduction anormale des dépenses de publicité peut entraîner une baisse des résultats des ventes futures et, donc, des flux de trésorerie futurs inférieurs. De plus, une réduction anormale des dépenses de formation des employés peut nuire à la compétitivité d'une entreprise à long terme.

Le niveau anormal des dépenses discrétionnaires est estimé en utilisant la modèle (3) :

$$\frac{\mathbf{DISC_{i,t}}}{\mathbf{AT_{i,t-1}}} = \boldsymbol{\alpha_0}\frac{\mathbf{1}}{\mathbf{AT_{i,t-1}}} + \boldsymbol{\alpha_1}\frac{\mathbf{Sales_{i,t-1}}}{\mathbf{AT_{i,t-1}}} + \boldsymbol{\varepsilon_{3,it}} \qquad \textbf{(3)}$$

Avec : *DISC :* les dépenses discrétionnaires, qui représentent la somme des dépenses de publicité, de recherche et de développement et des frais généraux et administratifs ; *AT :* le total des actifs ; *Sales :* les niveaux des ventes ; ε_3 : le résidu de la régression du modèle (3), qui représente le niveau anormal des dépenses discrétionnaires noté, par la suite, par **Ab_DISC** ;

Mesure du niveau de la gestion réelle du résultat

Cohen et Zarowin (2010) et Zang (2011) proposent, avant de faire la somme des trois résidus des activités, d'unifier les résidus en une même unité homogène. Pour ceci, la standardisation des Ab_CFO, Ab_Prod et Ab_DISC a été procédée.

$$\mathbf{REM_{i,t}} = -\mathbf{SR}(\mathbf{Ab_CFO_{i,t}}) + \mathbf{SR}(\mathbf{Ab_Prod_{i,t}}) - \mathbf{SR}(\mathbf{Ab_DISC_{i,t}}) \qquad \textbf{(4)}$$

2.2. Les variables de contrôle

Les variables contrôle utilisées dans le modèle sont la taille de l'entreprise, les opportunités de croissance, la rentabilité des actifs, le ratio d'endettement et le ratio de couverture des charges financières. Les définitions et les signes prévus de ces variables de contrôle sont résumés dans le tableau 1 :

Tableau 1

Variable	Définition	Estimation	Signe attendu	Revue de la littérature
Size	Taille de l'entreprise	logarithme népérien du total des actifs	+/-	Roychodhury (2006) Sengupta (1998)
MTB	Opportunités de croissance	$\frac{Capitalisation\ boursière}{Total\ des\ capitaux\ propres}$	-	Michaelas et *al.* (1999), Campello et *al.* (2011), Heyman, Deloof et Ooghe (2008), Skinner (1993)
LEV	Ratio d'endettement	$\frac{Dettes\ à\ long\ terme}{total\ des\ actifs}$	+/-	Boyd et Prescott (1986), Berlin et Loyes (1988), Chemmanur et Fulghieri (1994), Diamond (1984)
COVER	Ratio de couverture des intérêts	$\frac{Bénéfice\ avant\ intérêt\ et\ impôt}{charges\ d'intérêts}$	-	Bharath et Shumway (2008), Ge et Kim (2014)
ROA	Ratio de rentabilité des actifs	$\frac{Bénéfice\ avant\ intérêt\ et\ impôt}{Total\ des\ actifs}$	-	Anderson et *al.* (2004), Ge et Kim (2014

2.3. Les variables relatives à la dette obligataire

Ces variables sont les caractéristiques de la dette obligataire et, qui varient d'une obligation à une autre. Dans le cadre de cette étude, les variables suivantes sont prises en considération : le credit rating, les écarts de rendement des obligations, le montant de la dette, la maturité de la dette, l'appel d'option d'achat de la dette et les indices de clauses. Le tableau 2 résume les définitions, les estimations et les signes attendus des variables caractéristiques de la dette :

Tableau 2

Variable	Définition	Estimation	Signe attendu	Revue de la littérature
LnRating	Coût de la dette	Le logarithme népérien des ratings convertis numériquement en 1, 2, 3,…,27 pour les obligations notés respectivement AAA, AA+,…, BBB+,…,NR. Lorsque la notation S&P est NR, elle est remplacée par la notation de l'agence Moody, si elle est disponible ou par la notation de Fitch si la notation de Moody est indisponible.	+	Nikolaev (2010), Ge et Kim (2014)
Spread	Coût de la dette	Collectés de la base de données	+	Sengupta (1998), Shi

		FISD		(2003), Ge et Kim (2014)
Amount	Montant de la dette	le logarithme népérien du montant de l'emprunt obligataire	-	Ge et Kim (2014)
Maturity	Maturité de la dette	logarithme népérien de la durée de vie de l'emprunt obligataire, exprimée en nombre de mois	+	Diamond, 1993, Ge et Kim (2014)
Call	Option d'achat	variable binaire qui est égale à 1 si l'emprunt obligataire possède une option d'achat et elle est égale à 0 sinon	+	Bodie et Taggart (1978), Breley, Myers et Allen (2008),
Clauses	Clauses restrictives	Le nombre de clauses restrictives contenues dans le contrat de dette obligataire	+/-	Nikolaev (2010)

3. Modèle économétrique

Pour tester l'hypothèse de l'étude, le modèle suivant est mis en évidence:

$$\mathbf{REM_{i,t-1} = \beta_0 + \beta_1 Spread_{i,t} + \beta_2 Size_{i,t-1} + \beta_3 MTB_{i,t-1} + \beta_4 LEV_{i,t-1} + \beta_5 Cover_{i,t-1} + \beta_6 ROA_{i,t-1} + \beta_7 LnRating_{i,t} + \beta_8 Amount_{i,t} + \beta_9 Maturity_{i,t} + \beta_{10} Call_{i,t} + \beta_{11} clauses_{i,t} + \varepsilon_{i,t}}$$

Avec : *REM :* la mesure de la gestion réelle des résultats, qui est la somme des manipulations des activités de l'entreprises (ventes, production et dépenses discrétionnaires) ; *Spread :* l'écart de rendement de l'obligation ; *Size :* la taille de l'entreprise ; *MTB :* le ratio market to book de l'entreprise ; *LEV :* le levier financier ; *Cover :* le ratio de couverture des intérêts de l'entreprise ; *ROA :* la rentabilité des actifs ; *LnRating :* le rating de l'emprunt obligataire ; *Amount :* le montant de l'emprunt obligataire ; *Maturity :* la durée de la vie de l'emprunt en nombre de mois ; *Call :* la variable indicatrice de la présence d'une option d'achat de l'emprunt obligataire ; *Clauses :* les clauses restrictives contenues dans le contrat de l'emprunt obligataire.

Puisque la statistique de Fisher est de l'ordre de 69 et pour une probabilité supérieure à Fisher est de 0.0001, les résultats de ce test confirment la présence des effets individuels. Pour estimer le modèle d'étude, la méthode des doubles clusters de Thompson (2011) a été utilisée. Cette méthode prend en considération les deux effets individuel et temporel, puisqu'elle permet de corriger les biais des écarts types estimés. De plus, cette méthode ne nécessite par la spécification du processus générateur des erreurs, contrairement aux modèles à effets fixes et aléatoires.

III. Résultats

1. Analyse univariée

Le tableau 3 étale les statistiques descriptives de toutes les variables. Le panel A présente les statistiques descriptives relatives aux proxys de la gestion réelle du résultat. Effectivement, les valeurs moyennes de ces proxys ne sont pas importantes et elles tendent vers 0 à cause de la nature de leurs constructions, puisqu'ils sont les résidus des modèles présentés auparavant. Le panel B représente les statistiques descriptives relatives aux variables représentant les caractéristiques des dettes obligataires. La valeur moyenne des écarts de rendements des obligations est de 2.37% comparable à 2.26% pour Ge et Kim (2014), 1.46% pout Jiang (2008) et 1.36% pout Anderson et *al.* (2004). Le montant moyen des dettes obligataires octroyées par les entreprises de l'échantillon d'étude est de 450.5 Millions de dollars avec une maturité moyenne de 9 ans. La notation moyenne de ces dettes obligataires est de 7.944 avec un écart type de 3.39, ce qui permet de conclure que l'échantillon est varié contenant des dettes avec différents rating. La variable Call a une valeur

moyenne de 0.956 suggérant que 95.6% des dettes obligataires de l'échantillon ont une option d'achat. Le panel C exhibe les statistiques descriptives relatives aux variables spécifiques aux entreprises de l'échantillon. Ainsi, les entreprises de cette étude ont, en moyenne, un total d'actifs de 6.739 millions de dollars avec une dispersion de 1.2283 autour de la moyenne. La valeur moyenne du ratio market-to-book est de 4.179 et un écart type de 3.39, le ratio de couverture des intérêts moyen est de 12.591 avec un écart type assez important de 14.181 prouvant que l'échantillon est varié. Le levier moyen de l'échantillon d'étude montre que 22.28% du total des actifs des entreprises est financé par les dettes à long terme. L'échantillon est constitué d'entreprises rentables, vu que la rentabilité des actifs (ROA) moyenne est de 12.70% et que 25% des entreprises ont une rentabilité inférieure ou égale à 7.99% et 75% de ces entreprises ont un ratio de ROA inférieur ou égal à 17.37%. Le panel D représente les fréquences avec lesquelles les clauses apparaissent dans un contrat de dette obligataire. Les clauses, qui limitent les actions managériales des dirigeants, sont les plus fréquentes dans l'échantillon. En effet, les fréquences les plus élevées dans les différents types de clauses sont accordées aux indices de clauses limitant les investissements et le financement. Le panel E étale les statistiques descriptives des indices de clauses. Ainsi, l'indice de clauses moyen est de 7.533 avec un écart type élevé de 3.028, sachant que cet indice prend des valeurs allant de 1 à 14.

Tableau 3

Panel A : Statistiques descriptives des proxys de la gestion réelle des résultats

Variable	N	Moyenne	Std. dev	Q1	Médiane	Q3
Ab_CFO	750	0.0081	0.0569	-0.0299	0.0111	0.0452
Ab_PROD	750	-0.0099	0.1395	-0.1060	-0.0099	0.0726
Ab_DISC	750	0.1095	0.2078	-0.0135	0.1042	0.2235
REM	750	-6.29E-16	2.3949	-1.5893	0.0657	1.4950

Panel B : Statistiques des variables spécifiques aux dettes obligataires

Variable	N	Moyenne	Std. dev	Q1	Médiane	Q3
Spread	750	2.3705	1.7531	1.1000	2.0000	3.1900
Rating	750	7.9440	3.3904	6.0000	7.0000	10.0000
LnRating	750	1.9830	0.4264	1.7917	1.9459	2.3025
Call	750	0.9560	0.2052	1.0000	1.0000	1.0000
Maturity	750	9.1227	5.6781	5.0333	9.8722	10.0166
Lnmaturity	750	4.5722	0.4582	4.1009	4.7746	4.7891
Amount	750	450573.33	279020.68	250000.00	350000.00	500000.00
Lnamount	750	12.8510	0.5690	12.4292162	12.7656884	13.1223

Panel C : Statistiques descriptives des variables spécifiques à l'entreprise

Variable	N	Moyenne	Std. dev	Q1	Médiane	Q3
Size	750	8.8157	1.2283	7.8724	8.5788	9.8095
LEV	750	0.2228	0.1230	0.1376	0.2056	0.2920
MTB	750	4.1799	3.3907	2.0260	3.2151	5.1671
Cover	750	12.5910	14.1810	4.2144	7.3995	15.1888
ROA	750	0.1270	0.0600	0.0799	0.1199	0.1737

Panel D : Fréquences des clauses restrictives

		DIV		
Nombre de clauses	**Fréquence**	**Pourcentage**	**Fréquence cumulée**	**Pourcentage cumulé**
0	638	85.07	638	85.07
1	11	1.47	649	86.53
2	57	7.60	706	94.13
3	44	5.87	750	100.00
		INV		
0	26	3.47	26	3.47
2	80	10.67	106	14.13
3	44	5.87	150	20.00
4	422	56.27	572	76.27

5	178	23.73	750	100.00
		ACC		
0	506	67.47	506	67.47
1	22	2.93	528	70.40
2	200	26.67	728	97.07
4	22	2.93	750	100.00
		FIN		
0	70	9.33	70	9.33
1	567	75.60	637	84.93
2	113	15.07	750	100.00
		OTH		
0	88	11.73	88	11.73
1	345	46.00	433	57.73
2	205	27.33	638	85.07
3	44	5.87	682	90.93
4	44	5.87	726	96.80
5	24	3.20	750	100.00
		OVER		
1	26	3.47	26	3.47
3	33	4.40	59	7.87
4	11	1.47	70	9.33
5	55	7.33	125	16.67
6	174	23.20	299	39.87
7	152	20.27	451	60.13
8	110	14.67	561	74.80
9	44	5.87	605	80.67
10	44	5.87	649	86.53
12	23	3.07	672	89.60
13	10	1.33	682	90.93
14	68	9.07	750	100.00

Panel E : Statistiques descriptives relatives aux clauses restrictives

Variable	N	Moyenne	Std. Dev	Q1	Médiane	Q3
OVER	750	7.5333	3.0287	6.0000	7.0000	9.0000
DIV	750	0.3453	0.8565	0	0	0
FIN	750	1.0786	0.5424	1.0000	1.0000	1.0000
INV	750	3.8293	1.1107	4.0000	4.0000	4.0000
ACC	750	0.6826	1.0517	0	0	2.0000
OTH	750	1.5826	1.1614	1.0000	1.0000	2.0000

Le panel A du tableau 4 fournit les corrélations entre les variables selon le critère de Pearson et Spearman. La relation est positive et significative au seuil de 1% entre la mesure globale de la gestion réelle du résultat et les écarts de rendements des obligations, la variable de la gestion réelle du résultat prend de l'ampleur également avec les entreprises les plus endettées et qui sont les moins solvables. Par contre, la relation de cette variable avec les opportunités de croissance, la taille de l'entreprise et la rentabilité des entreprises est négative et significative.

De plus une analyse de corrélation entre les différent types de clauses a emmené à faire une analyse de la composante principale et a permis de conclure que l'indice des clauses limitant les investissements ont une bonne qualité de représentation sur l'axe 2 et les tous les autres types de clauses ont une bonne présentation sur l'axe 1.

Cependant, le panel B du même tableau affiche une valeur maximale du facteur d'inflation de la variance (VIF) de 3.744. Ainsi, il n'y a pas un problème de multicolinéarité, qui pourrait hasarder les tests subséquents et, par la suite, l'analyse multivairée peut être entamée.

Tableau 4

Panel A : Matrice de corrélation

	Ab_CFO	Ab_Prod	Ab_DISC	REM	Spread	LnRating	Call	Maturity	Amount	OVER	Size	LEV	MTB	Cover	ROA
Ab_CFO	**1.000**	-0.620	0.316	-0.776	-0.370	-0.462	-0.115	0.079	0.227	-0.191	0.228	-0.242	0.418	0.452	0.429
		<.0001	<.0001	<.0001	<.0001	<.0001	<.0001	0.029	<.0001	<.0001	<.0001	<.0001	<.0001	<.0001	<.0001
Ab_Prod	-0.610	**1.000**	-0.506	0.875	0.339	0.455	0.166	0.052	-0.273	0.093	-0.138	0.185	-0.421	-0.457	-0.449
	<.0001		<.0001	<.0001	<.0001	<.0001	<.0001	0.149	<.0001	<.0001	<.0001	<.0001	<.0001	<.0001	<.0001
Ab_DISC	0.251	-0.505	**1.000**	-0.740	-0.221	-0.457	-0.216	-0.065	0.464	-0.073	0.481	-0.26	0.394	0.490	0.494
	<.0001	<.0001		<.0001	<.0001	<.0001	<.0001	<.0001	<.0001	0.045	<.0001	<.0001	<.0001	<.0001	<.0001
REM	-0.777	0.883	-0.733	**1.000**	0.385	0.403	0.201	0.005	-0.386	0.125	-0.33	0.272	-0.416	-0.47	-0.47
	<.0001	<.0001	<.0001		<.0001	<.0001	<.0001	<.0001	<.0001	0.0006	<.0001	<.0001	<.0001	<.0001	<.0001
Spread	-0 .364	0.298	-0.155	0.341	**1.000**	0.480	0.307	0.176	-0.150	0.288	-0.17	0.124	-0.362	-0.31	-0.34
	<.0001	<.0001	<.0001	<.0001		<.0001	<.0001	<.0001	<.0001	<.0001	<.0001	0.0006	<.0001	<.0001	<.0001
LnRating	-0.426	0.404	-0.522	0.365	0.516	**1.000**	0.267	-0.0009	-0.12	0.359	-0.33	0.412	-0.23	-0.34	0.43
	<.0001	<.0001	<.0001	<.0001	<.0001		<.0001	0.99	<.0001	<.0001	<.0001	<.0001	<.0001	<.0001	<.0001
Call	-0.099	0.170	-0.187	0.190	0.213	0.227	**1.000**	0.266	-0.198	0.064	-0.30	0.086	-0.215	-0.19	0.12
	0.0063	<.0001	<.0001	<.0001	<.0001	<.0001		<.0001	<.0001	0.079	<.0001	0.017	<.0001	<.0001	0.0004
Maturity	0.131	0.008	0.016	-0.058	0.041	-0.018	0.228	**1.000**	-0.060	0.123	-0.02	0.095	-0.082	-0.10	-0.06
	0.0003	0.8062	0.645	0.110	0.2589	0.613	<.0001		0.09	0.0007	0.50	0.009	0.023	0.003	0.08
Amount	0.247	-0.250	0.434	-0.38	-0.209	-0.418	-0.18	-0.034	**1.000**	-0.008	0.493	-0.31	0.346	0.445	0.343
	<.0001	<.0001	<.0001	<.0001	<.0001	<.0001	<.0001	<.0001		0.81	<.0001	<.0001	<.0001	<.0001	<.0001
OVER	-0.226	0.159	-0.088	0.199	0.485	0.436	0.037	0.118	-0.098	**1.000**	-0.19	0.076	-0.06	-0.12	-0.09
	<.0001	<.0001	0.0156	<.0001	<.0001	<.0001	0.3012	0.0011	0.0068		<.0001	0.03	0.09	0.0007	0.01
Size	0.218	-0.106	0.434	-0.316	-0.195	-0.440	-0.352	0.0008	0.404	-0.175	**1.000**	-0.27	0.244	0.333	0.139
	<.0001	0.0035	<.0001	<.0001	<.0001	<.0001	<.0001	0.982	<.0001	<.0001		<.0001	<.0001	<.0001	0.0001
LEV	-0.218	0.156	-0.244	0.258	0.095	0.397	0.085	0.094	-0.347	0.112	-0.300	**1.000**	-0.214	-0.50	-0.31
	<.0001	<.0001	<.0001	<.0001	0.009	<.0001	0.018	0.009	<.0001	0.0021	<.0001		<.0001	<.0001	<.0001
MTB	0.327	-0.371	0.383	-0.451	-0.265	-0.411	-0.154	-0.007	0.283	-0.090	0.164	-0.076	**1.000**	0.493	0.423
	<.0001	<.0001	<.0001	<.0001	<.0001	<.0001	<.0001	0.843	<.0001	0.0128	<.0001	0.036		<.0001	<.0001
Cover	0.392	-0.395	0.333	-0.468	-0.242	-0.457	-0.087	-0.057	0.426	-0.159	0.224	-0.485	0.263	**1.000**	0.522
	<.0001	<.0001	<.0001	<.0001	<.0001	<.0001	0.017	0.114	<.0001	<.0001	<.0001	<.0001	<.0001		<.0001
ROA	0.408	-0.442	0.312	-0.569	-0.337	-0.409	-0.116	-0.049	0.359	-0.163	0.110	-0.272	0.453	0.408	**1.000**
	<.0001	<.0001	<.0001	<.0001	<.0001	<.0001	0.001	0.175	<.0001	<.0001	0.002	<.0001	<.0001	<.0001	

Les coefficients de corrélations qui sont au dessus de la diagonale représentent les coefficients de Spearman et ceux qui sont en dessous de la diagonale représentent coefficients de Pearson. Les valeurs en dessous des coefficients sont les p-values.

Panel B : VIF

Variables	Spread	LnRating	Call	Maturity	Amount	OVER	SIZE	LEV	MTB	Cover	ROA
VIF	**1.6900**	**3.7444**	**1.2953**	**1.1179**	**1.9693**	**1.5155**	**2.8787**	**1.6922**	**1.5582**	**2.0166**	**2.1788**

2. Analyse multivariée

Le tableau 5 reporte les résultats de la régression du modèle économétrique. En ce qui concerne la mesure construite de la gestion réelle des résultats, le coefficient de tous les indices de clauses restrictives est positif et significatif au seuil de 1% (Panel A et Panel B) (ce résultat est valide pour tous les indices de clauses, seulement l'indice de clauses limitant le financement FIN, qui présente un signe positif mais non significatif). Ainsi, malgré la présence des clauses, qui restreignent les activités de l'entreprise, les dirigeants s'engagent dans la manipulation des résultats à travers les activités réelles de l'entreprise, pour induire en erreur les créanciers, en leur donnant une image fausse de leur santé financière dans le but d'exproprier leurs richesses. Ceci suggère que les manipulations des flux de trésorerie sont générées par le comportement opportuniste de dirigeants. Ce qui est confirme à l'hypothèse de l'étude. En se concentrant sur l'effet des indices des clauses sur la stratégie de manipulation des ventes (Ab_CFO), comme moyen de gestion de résultat, le coefficient de l'indice global des clauses (OVER) est négatif et significatif au seuil de 1% (Panel A). En effet, lorsque le nombre des clauses restrictives dans un contrat de dette augmente, les dirigeants de l'entreprise manipulent les ventes à la hausse et cette manipulation à la hausse génère du cash flux réduit par rapport au cash flow normal, c'est-à-dire qu'ils les maintiennent à la baisse et ce comportement est expliqué par l'opportunisme managérial. L'hypothèse de cet article est confirmée. Tous les indices de clauses ont un impact négatif sur le niveau du cash flow anormal, ces impacts sont négatifs et significatifs uniquement pour l'indice des clauses général (OVER), l'indice des clauses limitant les investissements (INV) (Panel B), l'indice des clauses limitant le financement (FIN) (Panel B), l'indice des autres clauses (OTH) (Panel B),ainsi que les deux composantes principales des indices (PRIN1 et PRIN2) (Panel A). En ce qui concerne la manipulation de la production et, selon les résultats étalés dans les Panels A et C, la présence des clauses restrictives dans un contrat de dette favorise l'utilisation de cette stratégie de gestion de résultat. En effet, le coefficient de tous les indices des clauses est positif et significatif (OVER, DIV, ACC, OTH, PRIN1 et PRIN2). Les autres indices de clauses limitant les activités de financement et d'investissement (FIN et INV) ont des effets positifs mais non significatifs. Ainsi, tant que le nombre de clauses présent dans un contrat de dette est important, la gestion réelle de résultats prend de l'ampleur et ceci est valable même pour la stratégie de la surproduction. Ainsi, les dirigeants de l'entreprise sont opportunistes et gèrent d'avance les résultats à travers l'augmentation de la production, ce qui engendre une diminution des coûts unitaires de production, cette diminution assure l'augmentation du résultat pour induire en erreur leurs nouveaux créanciers. L'hypothèse de ce papier est confirmée également pour la stratégie de manipulation de la production (en augmentant les quantités produites et en diminuant ainsi les coûts unitaires de production). Ce résultat est aligné avec les résultats de Ge et Kim (2014), qui stipulent que les créanciers perçoivent la manipulation de la production et du cash flow opérationnel comme un comportement opportuniste. Pour l'impact des clauses restrictives des dettes obligataires sur la manipulation des dépenses discrétionnaires, les résultats sont arborés dans le panel A du tableau 5 pour l'indice des clauses global et les composantes principales des indices de clauses et dans le panel C du tableau 5. Les résultats ne présentent pas le même effet pour tous les indices de clauses. D'une part, pour l'indice global des clauses OVER, il a un impact négatif, mais non significatif, sur la gestion réelle du résultat à travers la diminution des dépenses discrétionnaires (Ab_DISC). De même pour l'indice de clauses limitant les paiements de dividendes (DIV), l'indice limitant le financement (FIN) et l'indice des clauses comptables (ACC), ils présentent un effet négatif et non significatif sur le

niveau anormal des dépenses discrétionnaires. Ce résultat corrobore à celui de Ge et Kim (2014). Par contre, l'indice des clauses d'investissement (INV) et la deuxième composante principale des clauses (PRIN2) ont un effet négatif et significatif, au seuil de 1%, sur la variable représentant cette stratégie de manipulation du résultat. En effet, la présence de clauses limitant les activités d'investissement dans le contrat de dette incitent les dirigeants à baisser les dépenses discrétionnaires et laissent le dirigeant agir en tirant profit de la richesse des créanciers. Ainsi, l'hypothèse de cette étude est confirmée en présence des clauses limitant les investissements (INV). D'autre part, l'indice des autres clauses figurant dans le contrat de dette (OTH) présente un effet positif et significatif au seuil de 1%. En effet, lorsque le nombre de ces clauses de dette est important, la baisse des dépenses discrétionnaires s'accentue. En effet, ces clauses sont liées aux changements contrôle, ce qui constitue une occasion pour les dirigeants de se comporter en tant qu'opportunistes en baissant le niveau des dépenses discrétionnaires et ils gèrent, ainsi, le résultat à la hausse. Pour ce type de clauses, l'hypothèse d'opportunisme managériale est confirmée également.

Concernant les variables spécifiques aux firmes (les variables de contrôle), le ratio market-to-book (MTB), le ratio d'endettement (LEV), le ratio de couverture des charges financières (Cover) ainsi que la rentabilité des actifs (ROA) et la taille de l'entreprise (Size) ont des effets négatifs et significatifs au seuil de 1% sur la gestion réelle des résultats (Panel A et Panel B). En effet, plus l'entreprise est parmi les grandes moins les dirigeants recourent à la gestion du résultat. En plus, la relation négative entre le levier financier et la gestion réelle du résultat est expliquée par le fait que les entreprises les plus endettées subissent une pression exercée par les créanciers pour serrer les revendications de leurs droits, ce qui permet à cette pression d'atténuer le comportement opportuniste des dirigeants (Ge et Kim, 2014 ; Cohen et al, 2008). Selon le Panel A, la relation entre la variable mesurant les opportunités de croissance (MTB) et la gestion réelle du résultat (REM) est négative et significative au seuil de 1%, pareil aussi pour la relation entre la rentabilité des actifs (ROA) et la mesure de la gestion réelle de résultat (REM). En effet, les entreprises ayant d'importantes opportunités de croissance manipulent moins leurs résultats via les activités réelles. Désormais, dans les entreprises disposant d'importantes opportunités d'investissement, les conflits d'agence augmentent et, par la suite, un contrôle efficace est mis en place pour limiter le pouvoir discrétionnaire des dirigeants (Campello et al, 2011 ; Skinner, 1993). Le coefficient du ratio de couverture des intérêts (Cover) est négatif et significatif pour les régressions qui prennent en considération tous les types d'indices de clauses (Panel A, Panel B et Panel C). En effet, ce ratio représente le nombre de fois que l'entreprise peut payer ses charges financières et il donne des signaux concernant la solvabilité de l'entreprise. Ainsi, les entreprises disposant d'un ratio de couverture élevé sont des entreprises en bonne santé financière, elles ont l'aptitude de payer leurs intérêts et leurs dirigeants ne recourront pas à la manipulation des résultats via les activités réelles puisqu'ils sont loin des problèmes d'agence avec leurs créanciers (Ge et Kim, 2014 ; Guariglia, 2008).

Concernant les variables relatives aux caractéristiques de la dette obligataire, leurs coefficients pour la mesure globale de la gestion réelle (REM) coïncident avec les attentes. Les entreprises les mieux notées (LnRating) ne manipulent pas les résultats via la gestion réelle. Selon les résultats du panel A et le panel C, l'explication de cette relation positive et significative est que ces entreprises présentent un risque de défaillance minimale et leurs crédits sont solvables (Ge et Kim, 2014). Par la suite, les dirigeants ne sont pas dans l'obligation d'induire leurs créanciers en erreur et, par conséquent, ils ne manipuleront pas les résultats via les activités réelles de l'entreprise. Cependant,

la relation entre la manipulation des résultats par les activités réelles de l'entreprise (REM) et la maturité de la dette (Maturity) est négative et significative et pour toutes les régressions, qui utilisent les différents types de clauses. L'explication de ce résultat est que la dette à court terme augmente le risque de liquidité de l'entreprise (et rend l'entreprise moins solvable), car les flux de trésorerie sont exigés plus tôt pour rembourser cette dette (Johnson, 2003) et, par la suite, les dirigeants sont menés à gérer le résultat pour induire les créanciers en erreur. Par contre, la relation entre la mesure de la gestion réelle et l'option d'achat est positive et significative au seuil de 1%. Cette variable d'option d'achat (Call), de même pour les écarts de rendements, qui représentent des coûts de dette, ont un effet positif et significatif sur la gestion réelle du résultat. En effet, lorsque les écarts de rendement sont importants les dirigeants manipulent les résultats d'avance pour « enjoliver » leurs situations financières et, par la suite, ils induisent les créanciers en erreur pour ne pas subir des coûts de dettes encore plus importants (Ge et Kim, 2014) et, par conséquent, un nombre plus important de clauses dans le contrat de dette.

Tableau 5

Panel A : Impact de l'indice global des clauses et les composantes principales sur la gestion réelle des résultats

	REM			Ab_CFO			Ab_PROD			Ab_DISC		
	OVER	**PRIN1**	**PRIN2**	**OVER**	**PRIN1**	**PRIN2**	**OVER**	**PRIN1**	**PRIN2**	**OVER**	**PRIN1**	**PRIN2**
Spread	0.071**	0.0975**	0.100***	-0.003***	-0.003***	-0.004***	0.0004	0.001	0.002	-0.002	-0.004	-0.002
	(2.02)	(2.44)	(3.10)	(-3.00)	(-3.25)	(-4.03)	(0.20)	(0.52)	(1.06)	(-1.00)	(-1.64)	(-1.28)
Size	-0.127	-0.143	-0.201**	0.009***	0.010***	0.011***	0.004	0.003	-0.0001	-0.0002	0.001	0.001
	(-1.54)	(-1.61)	(-2.26)	(4.23)	(4.11)	(4.87)	(0.86)	(0.71)	(-0.04)	(-0.05)	(0.26)	(0.34)
MTB	-0.149***	-0.145***	-0.154***	0.002**	0.002**	0.002**	-0.008***	-0.008***	-0.008***	0.008***	0.008***	0.008***
	(-6.13)	(-6.03)	(-6.26)	(2.37)	(2.25)	(2.47)	(-5.07)	(-4.94)	(-5.11)	(5.41)	(5.53)	(5.54)
LEV	-1.248**	-1.345**	-1.086*	-0.006	-0.002	-0.011	-0.075**	-0.083**	-0.068**	0.133***	0.129***	0.127***
	(-2.34)	(-2.50)	(-2.01)	(-0.31)	(-0.12)	(-0.53)	(-2.23)	(-2.41)	(-1.95)	(3.55)	(3.47)	(3.42)
Cover	-0.053***	-0.054***	-0.054***	0.001***	0.001***	0.001***	-0.002***	-0.002***	-0.002***	0.003***	0.003***	0.003***
	(-8.25)	(-8.44)	(-8.22)	(5.79)	(6.00)	(5.80)	(-7.02)	(-7.20)	(-7.08)	(7.40)	(7.46)	(7.42)
ROA	-10.58***	-10.73***	-10.77***	0.177***	0.181***	0.183***	-0.593***	-0.603***	-0.610***	0.588***	0.593***	0.586***
	(-5.38)	(-5.39)	(-5.52)	(3.52)	(3.55)	(3.68)	(-4.39)	(-4.41)	(-4.48)	(4.42)	(4.42)	(4.43)
LnRating	1.132**	1.359**	1.631***	-0.026**	-0.021*	-0.043***	0.081**	0.091**	0.110***	-0.025	-0.061	-0.029
	(2.10)	(2.20)	(3.70)	(-2.64)	(-1.87)	(-4.64)	(2.17)	(2.30)	(3.66)	(-0.63)	(-1.36)	(-0.86)
Amount	-0.278	-0.220	-0.260	-0.002	-0.003	-0.002	-0.017	-0.014	-0.016	0.029***	0.029***	0.030***
	(-1.60)	(-1.25)	(-1.53)	(-0.53)	(-0.99)	(-0.72)	(-1.51)	(-1.19)	(-1.38)	(3.19)	(3.09)	(3.30)
Maturity	-0.577**	-0.539**	-0.499**	0.021***	0.021***	0.019***	-0.026*	-0.025*	-0.021*	0.007	0.005	0.006
	(-2.55)	(-2.48)	(-2.28)	(4.49)	(4.43)	(4.10)	(-2.02)	(-1.99)	(-1.68)	(0.46)	(0.32)	(0.38)
Call	1.251***	1.249***	0.915***	-0.013*	-0.014*	-0.003	0.090***	0.093***	0.073***	-0.066***	-0.059***	-0.057***
	(4.43)	(4.18)	(3.31)	(-1.81)	(-1.88)	(-0.47)	(5.06)	(5.12)	(4.26)	(-4.30)	(-3.64)	(-3.79)
Clauses	**0.091*** **	**0.1012** **	**0.187*** **	**-0.002*** **	**-0.003*** **	**-0.005*** **	**0.005*** **	**0.007*** **	**0.008** **	-0.001	0.002	**-0.007** **
	(5.22)	**(2.36)**	**(3.40)**	**(-4.85)**	**(-2.94)**	**(-4.27)**	**(5.25)**	**(2.85)**	**(2.28)**	(-1.35)	(0.92)	**(-2.66)**
R^2 ajusté	0.4629	0.4589	0.4665	0.3819	0.3745	0.3851	0.3595	0.3562	0.3625	0.3441	0.3467	0.3458
Fisher	69.00***	66.50***	74.83***	41.38***	38.49***	35.85***	34.87***	39.36***	34.11***	83.62***	64.62***	83.14***
N	750	750	750	750	750	750	750	750	750	750	750	750

REM la gestion réelle des résultats, Ab_CFO niveau anormal du cash flow, Ab_PROD niveau anormal de la production, Ab_DISC niveau anormal des dépenses discrétionnaires, Size la taille de la firme, MTB le ratio market-to-book, LEV le ratio d'endettement, Cover le ratio de couverture des intérêts, ROA la rentabilité des actifs, Spread les écarts de rendements des obligations, LnRating logarithme du rating S&P ou le rating Moody ou le rating de Fitch, Amount montant de l'emprunt obligataire, Maturity nombre de mois qui sépare la date de l'émission de la dette et la date de remboursement, Call variable indicatrice qui est égale à 1 si la dette émise a une option d'achat et 0 sinon, Clauses le nombre des clauses incluses dans un contrat :OVER nombre de clauses contenues dans un contrat de dette. PRIN1 et PRIN2 les composantes principales des indices. Les valeurs entre parenthèses représentent le t de Student. *, ** et* indiquent la significativité statistique respectivement à 10%, 5% et 1%.**

Panel B : Impact des différents types de clauses sur la composite de la gestion réelle des résultats et le cash flow discrétionnaire

	REM					Ab_CFO				
	DIV	**INV**	**FIN**	**ACC**	**OTH**	**DIV**	**INV**	**FIN**	**ACC**	**OTH**
Constante	7.553***	8.732***	8.136***	8.359***	8.721***	-0.141***	-0.166***	-0.139***	-0.158***	-0.177***
	(4.58)	(5.07)	(5.05)	(4.96)	(5.30)	(-3.53)	(-4.08)	(-3.58)	(-3.85)	(-4.33)
Spread	0.082*	0.106***	0.113***	0.109***	0.091**	-0.004***	-0.004***	-0.004***	-0.004***	-0.003***
	(1.78)	(3.29)	(3.39)	(3.15)	(2.47)	(-3.23)	(-4.16)	(-4.05)	(-4.30)	(-3.05)
Size	-0.148	-0.1968**	-0.181**	-0.151*	-0.081	0.010***	0.011***	0.011***	0.010***	0.006***
	(-1.67)	(-2.19)	(-2.08)	(-1.73)	(-0.95)	(4.17)	(4.73)	(4.72)	(4.41)	(2.90)
MTB	-0.145***	-0.155***	-0.147***	-0.148***	-0.142***	0.002**	0.002**	0.002**	0.002**	0.002**
	(-5.96)	(-6.38)	(-5.99)	(-6.06)	(-5.99)	(2.23)	(2.43)	(2.30)	(2.32)	(2.12)
LEV	-1.297**	-0.990*	-1.275**	-1.246**	-1.333**	-0.006	-0.011	-0.002	-0.007	-0.002
	(-2.46)	(-1.81)	(-2.37)	(-2.26)	(-2.50)	(-0.28)	(-0.55)	(-0.12)	(-0.33)	(-0.12)
COVER	-0.055***	-0.053***	-0.055***	-0.053***	-0.054***	0.001***	0.001***	0.001***	0.001***	0.001***
	(-8.51)	(-8.20)	(-8.64)	(-8.16)	(-8.42)	(6.02)	(5.77)	(6.04)	(5.79)	(6.01)
ROA	-10.65***	-10.84***	-10.90***	-11.03***	-10.47***	0.180***	0.186***	0.184***	0.189***	0.167***
	(-5.31)	(-5.51)	(-5.39)	(-5.66)	(-5.24)	(3.51)	(3.71)	(3.62)	(3.79)	(3.28)
LnRating	1.305**	1.737***	1.629***	0.960	1.435**	-0.030***	-0.045***	-0.038***	-0.024**	-0.009
	(2.47)	(3.55)	(3.40)	(1.90)	(2.37)	(-2.86)	(-4.33)	(-3.98)	(-2.13)	(-0.88)
Amount	-0.192	-0.277	-0.207	-0.237	-0.320*	-0.004	-0.002	-0.005	-0.003	0.0008
	(-1.08)	(-1.66)	(-1.22)	(-1.35)	(-1.83)	(-1.16)	(-0.72)	(-1.33)	(-0.89)	(0.21)
Maturity	-0.516**	-0.500**	-0.497**	-0.565**	-0.571**	0.019***	0.019***	0.019***	0.021***	0.022***
	(-2.40)	(-2.25)	(-2.35)	(-2.36)	(-2.69)	(4.26)	(4.11)	(4.19)	(4.10)	(4.88)
Call	1.323***	0.930***	1.090***	1.285***	1.161***	-0.013	-0.005	-0.007	-0.012	-0.011
	(4.17)	(3.34)	(3.79)	(4.34)	(3.98)	(-1.47)	(-0.73)	(-1.10)	(-1.66)	(-1.53)
Clauses	**0.210****	**0.167*****	0.062	**0.144***	**0.203*****	-0.004	**-0.003*****	**-0.006*****	-0.003	**-0.009*****
	(2.34)	**(2.84)**	(0.65)	**(1.75)**	**(4.61)**	(-1.57)	**(-2.78)**	**(-2.84)**	(-1.40)	**(-5.56)**
R^2 ajusté	0.4595	0.4676	0.4615	0.4565	0.4618	0.3732	0.3829	0.3784	0.3710	0.3858
Fisher	67.03***	70.40***	56.75***	64.79***	64.62***	36.90***	34.93***	35.59***	33.29***	46.93***
N	750	750	750	750	750	750	750	750	750	750

REM la gestion réelle des résultats, Ab_CFO niveau anormal du cash flow, Size taille de la firme, MTB ratio market-to-book, LEV ratio d'endettement, Cover ratio de couverture des intérêts à la data t-1, ROA rentabilité des actifs à la date t-1, Spread écarts de rendements des obligations, LnRating logarithme du rating S&P ou le rating Moody ou le rating de Fitch, Amount montant de l'emprunt obligataire, Maturity nombre de mois qui sépare la date de l'émission de la dette et la date de remboursement, Call variable indicatrice qui est égale à 1 si la dette émise a une option d'achat et 0 sinon, Clauses nombre des clauses restrictives: DIV clauses qui limitent les dividendes payés aux actionnaires, INV clauses limitant les activités d'investissements, FIN clauses qui limitent les activités de financement , ACC clauses comptables et OTH les autres clauses comprises dans un contrat de dettes. Les valeurs entre parenthèses représentent le t de Student. *, ** et* indiquent la significativité statistique respectivement à 10%, 5% et 1%.**

Panel C : Impact des différents types de clauses sur la production anormale et les dépenses discrétionnaires

	Ab_PROD					Ab_DISC				
	DIV	**INV**	**FIN**	**ACC**	**OTH**	**DIV**	**INV**	**FIN**	**ACC**	**OTH**
Constante	0.276**	0.358***	0.319***	0.343***	0.369***	-0.498***	-0.532***	-0.548***	-0.510***	-0.492***
	(2.68)	(3.57)	(3.26)	(3.41)	(3.72)	(-5.06)	(-4.91)	(-5.12)	(-4.95)	(-4.82)
Spread	-0.0004	0.002	0.002	0.002	0.001	-0.002	-0.002	-0.003*	-0.002	-0.003*
	(-0.18)	(1.19)	(1.46)	(1.41)	(0.58)	(-0.97)	(-1.41)	(-1.70)	(-0.95)	(-1.78)
Size	0.003	0.0001	0.0003	0.002	0.007	0.0002	0.001	-0.001	-0.0003	0.003
	(0.67)	(0.03)	(0.07)	(0.49)	(1.54)	(0.06)	(0.42)	(-0.24)	(-0.09)	(0.70)
MTB	-0.008***	-0.008***	-0.008***	-0.008***	-0.007***	0.008***	0.0085***	0.008***	0.008***	0.008***
	(-5.01)	(-5.15)	(-4.93)	(-4.95)	(-4.86)	(5.51)	(5.80)	(5.54)	(5.38)	(5.61)
LEV	-0.081**	-0.065*	-0.079**	-0.075**	-0.081**	0.133***	0.1169***	0.122***	0.134***	0.130***
	(-2.39)	(-1.82)	(-2.29)	(-2.14)	(-2.37)	(3.60)	(3.22)	(3.36)	(3.58)	(3.48)
Cover	-0.002***	-0.002***	-0.002***	-0.002***	-0.002***	0.003***	0.003***	0.003***	0.003***	0.003***
	(-7.30)	(-7.14)	(-7.41)	(-6.82)	(-7.15)	(7.57)	(7.30)	(7.62)	(7.22)	(7.47)
ROA	-0.595***	-0.614***	-0.611***	-0.621***	-0.585***	0.590***	0.585***	0.602***	0.602***	0.606***
	(-4.37)	(-4.49)	(-4.38)	(-4.58)	(-4.31)	(4.42)	(4.40)	(4.41)	(4.55)	(4.49)
LnRating	0.086**	0.112***	0.096***	0.078**	0.098**	-0.036	-0.038	-0.056	-0.006	-0.096**
	(2.50)	(3.47)	(2.95)	(2.27)	(2.60)	(-0.96)	(-1.06)	(-1.53)	(-0.16)	(-2.18)
Amount	-0.011	-0.016	-0.012	-0.015	-0.021*	0.028***	0.032***	0.032***	0.029***	0.026**
	(-0.97)	(-1.43)	(-1.09)	(-1.27)	(-1.77)	(3.06)	(3.64)	(3.62)	(3.18)	(2.60)
Maturity	-0.023*	-0.021	-0.021*	-0.025**	-0.026**	0.006	0.006	0.006	0.008	0.003
	(-1.82)	(-1.67)	(-1.70)	(-1.90)	(-2.14)	(0.40)	(0.38)	(0.42)	(0.53)	(0.25)
Call	0.102***	0.075***	0.080***	0.091***	0.085***	-0.066***	-0.053***	-0.066***	-0.073***	-0.062***
	(5.31)	(4.35)	(4.33)	(4.97)	(4.69)	(-4.15)	(-3.47)	(-4.34)	(-4.45)	(-3.98)
Clauses	**0.018*** **	0.006	0.007	**0.008***	**0.013*** **	-0.002	**-0.010*** **	0.016	-0.006	**0.006***
	(3.01)	(1.64)	(1.41)	**(1.73)**	**(4.45)**	(-0.43)	**(-3.16)**	(1.67)	(-1.46)	**(2.01)**
R² ajusté	0.3581	0.3618	0.3557	0.3526	0.3595	0.3444	0.3498	0.3496	0.3444	0.3518
Fisher	41.67***	34.41***	31.14***	32.17***	33.51***	66.27***	77.01***	70.24***	55.05***	78.29***
N	750	750	750	750	750	750	750	750	750	750

Ab_PROD niveau anormal de la production, Ab_DISC niveau anormal des dépenses discrétionnaires, Size taille de la firme, MTB ratio market-to-book, LEV le ratio d'endettement, Cover ratio de couverture des intérêts, ROA rentabilité des actifs, Spread écarts de rendements des obligations, LnRating logarithme du rating S&P ou le rating Moody ou le rating de Fitch, Amount montant de l'emprunt obligataire, Maturity nombre de mois qui sépare la date de l'émission de la dette et la date de remboursement, Call variable indicatrice qui est égale à 1 si la dette émise a une option d'achat et 0 sinon, Clauses nombre clauses restrictives incluses dans un contrat, DIV clauses qui limitent les dividendes payés aux actionnaires, INV clauses limitant les activités d'investissements, FIN clauses qui limitent les activités de financement, ACC clauses comptables et OTH autres clauses comprises dans un contrat de dettes. Les valeurs entre parenthèses représentent le t de Student. *, ** et* indiquent la significativité statistique respectivement à 10%, 5% et 1%.**

Conclusion :

Le recours de l'entreprise à l'endettement remet en question le comportement opportuniste des dirigeants. En effet, les dirigeants/actionnaires de l'entreprise essayent d'exproprier la richesse des créanciers, via les stratégies de manipulation des résultats. Concernant les emprunts obligataires, les détenteurs de fonds ont un contrôle limité par rapport aux autres créanciers. En effet, contrairement aux banques, qui peuvent suivre la situation financière et le fonctionnement de l'entreprise, les créanciers des dettes obligataires ne peuvent pas avoir accès à toutes les informations, qui concernent l'entreprise. Pour ce fait, les contrats de dettes obligataires contiennent des clauses, qui limitent le pouvoir discrétionnaire des dirigeants afin d'aligner leurs intérêts avec ceux des actionnaires/dirigeants. L'objectif de ce chapitre est de détecter l'impact des différents types de clauses restrictives contenues dans un contrat de dette sur la gestion réelle des résultats, dans le but de cerner la nature du comportement des dirigeants vis-à-vis des créanciers obligataires. Les résultats de cette étude affirment que malgré la présence des clauses restrictives, les dirigeants manifestent leurs comportement opportunistes vis-à-vis les nouveaux créanciers obligataires et ils gèrent les résultats à la hausse à travers la manipulation des activités d'exploitation de l'entreprise. En effet, les dirigeants agissent, tout en étant opportuniste, en baissant le cash flow opérationnel, en atteignant un niveau de surproduction anormal et en réduisant leurs dépenses discrétionnaires afin d'augmenter le résultat. En d'autres termes, les dirigeants induisent en erreur leurs créanciers, pour pouvoir se financer et pour l'ajout d'une clause au contrat de dette, les dirigeants mettent, en priorité, leurs intérêts et ceux des actionnaires au détriment de ceux des créanciers (Roychowdhury, 2006 ; Cohen et Zarowin, 2010 ; Graham et al, 2005 ; Gunny, 2010 ; Ge et Kim, 2014).

Références:

Anderson, Ronald C, Mansi, Sattar A, & Reeb, David M. (2004). Board characteristics, accounting report integrity, and the cost of debt. *Journal of accounting and economics, 37*(3), 315-342.

Berlin, Mitchell, & Loeys, Jan. (1988). Bond covenants and delegated monitoring. *The Journal of Finance, 43*(2), 397-412.

Bharath, Sreedhar T, & Shumway, Tyler. (2008). Forecasting default with the Merton distance to default model. *The Review of Financial Studies, 21*(3), 1339-1369.

Bharath, Sreedhar T, Sunder, Jayanthi, & Sunder, Shyam V. (2008). Accounting quality and debt contracting. *The Accounting Review, 83*(1), 1-28.

Bhojraj, Sanjeev, Hribar, Paul, Picconi, Marc, & McInnis, John. (2009). Making sense of cents: An examination of firms that marginally miss or beat analyst forecasts. *The Journal of Finance, 64*(5), 2361-2388.

Bodie, Zvi, & Taggart, Robert A. (1978). Future investment opportunities and the value of the call provision on a bond. *The Journal of Finance, 33*(4), 1187-1200.

Boyd, John H, & Prescott, Edward C. (1986). Financial intermediary-coalitions. *Journal of Economic Theory, 38*(2), 211-232.

Brealey, Richard A, Myers, Stewart C, & Allen, Franklin. (2008). Brealey, Myers, and Allen on real options. *Journal of Applied Corporate Finance, 20*(4), 58-71.

Campello, Murillo, Lin, Chen, Ma, Yue, & Zou, Hong. (2011). The real and financial implications of corporate hedging. *The journal of finance, 66*(5), 1615-1647.

Chemmanur, Thomas J, & Fulghieri, Paolo. (1994). Reputation, renegotiation, and the choice between bank loans and publicly traded debt. *Review of Financial Studies, 7*(3), 475-506.

Cohen, Daniel A, Dey, Aiyesha, & Lys, Thomas Z. (2008). Real and accrual-based earnings management in the pre-and post-Sarbanes-Oxley periods. *The accounting review, 83*(3), 757-787.

Cohen, Daniel A, & Zarowin, Paul. (2010). Accrual-based and real earnings management activities around seasoned equity offerings. *Journal of accounting and Economics, 50*(1), 2-19.

Crabtree, Aaron, Maher, John J, & Wan, Huishan. (2014). New debt issues and earnings management. *Advances in Accounting, 30*(1), 116-127.

Diamond, Douglas W. (1984). Financial intermediation and delegated monitoring. *The review of economic studies, 51*(3), 393-414.

Ederington, Louis H, Yawitz, Jess B, & Roberts, Brian E. (1987). The informational content of bond ratings. *Journal of Financial Research, 10*(3), 211-226.

Fischer, Paul E, & Verrecchia, Robert E. (1997). The effect of limited liability on the market response to disclosure. *Contemporary Accounting Research, 14*(3), 515-541.

Francis, Jennifer, LaFond, Ryan, Olsson, Per, & Schipper, Katherine. (2005). The market pricing of accruals quality. *Journal of accounting and economics, 39*(2), 295-327.

Frankel, Richard, & Litov, Lubomir. (2009). Earnings persistence. *Journal of Accounting and Economics, 47*(1), 182-190.

Ge, Wenxia, & Kim, Jeong-Bon. (2014). Real earnings management and the cost of new corporate bonds. *Journal of Business Research, 67*(4), 641-647.

Graham, John R, Harvey, Campbell R, & Rajgopal, Shiva. (2005). The economic implications of corporate financial reporting. *Journal of accounting and economics, 40*(1), 3-73.

Guariglia, Alessandra. (2008). Internal financial constraints, external financial constraints, and investment choice: Evidence from a panel of UK firms. *Journal of Banking & Finance, 32*(9), 1795-1809.

Gunny, Katherine A. (2010). The relation between earnings management using real activities manipulation and future performance: Evidence from meeting earnings benchmarks. *Contemporary Accounting Research, 27*(3), 855-888.

Healy, Paul M, & Wahlen, James M. (1999). A review of the earnings management literature and its implications for standard setting. *Accounting horizons, 13*(4), 365-383.

Heyman, Dries, Deloof, Marc, & Ooghe, Hubert. (2008). The financial structure of private held Belgian firms. *Small Business Economics, 30*(3), 301-313.

Holthausen, Robert W, & Watts, Ross L. (2001). The relevance of the value-relevance literature for financial accounting standard setting. *Journal of accounting and economics, 31*(1), 3-75.

Hong, Yongtao, & Andersen, Margaret L. (2011). The relationship between corporate social responsibility and earnings management: An exploratory study. *Journal of Business Ethics, 104*(4), 461-471.

Jiang, John. (2008). Beating earnings benchmarks and the cost of debt. *The Accounting Review, 83*(2), 377-416.

Johnson, Shane A. (2003). Debt maturity and the effects of growth opportunities and liquidity risk on leverage. *The Review of Financial Studies, 16*(1), 209-236.

Khurana, Inder K, & Raman, KK. (2003). Are fundamentals priced in the bond market? *Contemporary Accounting Research, 20*(3), 465-494.

Kim, Jeong-Bon, & Sohn, Byungcherl Charlie. (2013). Real earnings management and cost of capital. *Journal of Accounting and Public Policy, 32*(6), 518-543.

Merton, Robert C. (1974). On the pricing of corporate debt: The risk structure of interest rates. *The Journal of finance, 29*(2), 449-470.

Michaelas, Nicos, Chittenden, Francis, & Poutziouris, Panikkos. (1999). Financial policy and capital structure choice in UK SMEs: Empirical evidence from company panel data. *Small business economics, 12*(2), 113-130.

Mizik, Natalie, & Jacobson, Robert. (2007). Earnings inflation through accruals and real activity manipulation: Its prevalence at the time of an SEO and the financial market consequences.

Myers, Stewart C. (2003). Financing of corporations. *Handbook of the Economics of Finance, 1*, 215-253.

Nikolaev, Valeri V. (2010). Debt covenants and accounting conservatism. *Journal of Accounting Research, 48*(1), 51-89.

Roychowdhury, Sugata. (2006). Earnings management through real activities manipulation. *Journal of accounting and economics, 42*(3), 335-370.

Sengupta, Partha. (1998). Corporate disclosure quality and the cost of debt. *Accounting review*, 459-474.

Seybert, Nicholas. (2010). R&D Capitalization and Reputation-Driven Real Earnings Management (Partially Retracted). *The Accounting Review*, *85*(2), 671-693.

Shi, Charles. (2003). On the trade-off between the future benefits and riskiness of R&D: A bondholders' perspective. *Journal of Accounting and Economics, 35*(2), 227-254.

Skinner, Douglas J. (1993). The investment opportunity set and accounting procedure choice: Preliminary evidence. *Journal of accounting and economics, 16*(4), 407-445.

Watts, Ross L. (2003a). Conservatism in accounting part I: Explanations and implications. *Accounting horizons, 17*(3), 207-221.

Watts, Ross L. (2003b). Conservatism in accounting part II: Evidence and research opportunities. *Accounting horizons, 17*(4), 287-301.

Watts, Ross L, & Zimmerman, Jerold L. (1990). Positive accounting theory: a ten year perspective. *Accounting review*, 131-156.

Zang, Amy Y. (2011). Evidence on the trade-off between real activities manipulation and accrual-based earnings management. *The Accounting Review*, *87*(2), 675-703.

Les normes internationales de calcul des coûts

Pr. Zaibet Noureddine
Université Larbi Ben M'hidi Oum El Bouaghi
Nourreddine_zaibet@yahoo.fr

Yahia Cherif Mouna
université bdelhamid Mehri –Mentouri
yahiacherifmouna@yahoo.fr

Résumé:
L'intitulé de la communication peut étonner. On a toujours pensé en Algérie que la tenue et l'organisation d'une comptabilité de calcul des coûts est facultative, ainsi elle n'obéie ni à des règles ni à des conventions. Avec cet état d'esprit, on se pose la question s'ils existent des normes internationales qui organisent et orientent les calculs des coûts en vue de la normalisation internationale ?

Notre travail consiste à creusé dans le cadre conceptuel et certaines nomes internationales pour répondre à la question et monter que cette normalisation se meule aux méthodes de calcul des coûts et édicte des méthodes et règles qui aboutissent à une information sincère et pertinente comme l'exigent les normes internationales.

ملخص:
عنوان المداخلة يمكن أن يدهش. يعتقد الكثير في الجزائر أن مسك و تنظيم محاسبة لتحديد التكاليف أمر اختياري و بالتالي غير خاضع لا لقواعد و لا لاتفاقيات محددة. بناء على هذا الاعتقاد، يطرح السؤال بتعجب: هل توجد معايير دولية تنظم و توجه حسابات التكاليف بهدف تحقيق التوحيد الدولي !؟

عملنا يهدف للتنقيب في الإطار المفاهيمي و بعض المعايير الدولية للجواب على السؤال و تبيان أن التوحيد الدولي يتدخل في طرق تحديد التكاليف و يملي طرقا و قواعد تفضي إلى معلومة موثوق بها و ملائمة كما تتطلبه المعايير الدولية.

I. Introduction :

1. Problématique de l'intervention

Le but de cette communication et de répondre à la question principale suivante: Es-que les normes comptables définissent des règles qui régissent les calculs des coûts?

2. Importance et objectif de la question

Cette question s'impose du fait que beaucoup d'éléments d'actifs doivent être intégrés à leurs coûts historiques au patrimoine de l'entreprise.

Ainsi, il devient nécessaire que les normes internationales interviennent et mettent des règles pour normaliser et unifier le travail de la comptabilité analytique au moins pour calculer les coûts.

Au sein de l'entreprise algérienne sont rares celles qui organisent une comptabilité analytique leur permettant de calculer les coûts au moins des éléments à inscrire au bilan. Cette intervention vise à sensibiliser les responsables afin de se conformer à cette exigence et de s'intéresser à la tenue d'une comptabilité des coûts comme l'indiquent les normes

3. Hypothèse de recherche

En réponse à la question posée, nous avançons l'hypothèse suivante:

Oui, les normes comptables internationales imposent des règles pour évaluer certains actifs au moment de leur intégration en comptabilité.

4. Méthodologie de recherche

Afin de traiter la question, nous utiliserons la méthode analytique et celle déductive.

Une étude analytique des normes comptables internationales va nous permettre de dégager celles parmi elles qui édictent les méthodes et règles qui conduisent aux calculs donnant une évaluation sincère à certains éléments du bilan; entres autres stocks et immobilisation.

5. Plan de travail

Dans une première étape, nous exposerons les règles d'évaluation imposées par les normes internationales afin d'aboutir à une évaluation normalisée. Nous les analyserons.

Dans une deuxième étape, nous allons déduire les méthodes de calculs qui mènent à une évaluation s'incère et normalisée de certains éléments du bilan.

II. règles d'évaluation des normes comptables internationales (Contenu et interprétation).

Le cadre conceptuel ainsi que les normes stipulent des règles de calcul des coûts. Celles-ci seront présentées et interprétées ci-après.

1. Le cadre conceptuel et les coûts : Le cadre conceptuel précise les possibles méthodes d'évaluations en comptabilité financière. Ces méthodes conduisent à déterminer les montants monétaires qui seront comptabilisés et mentionnés au bilan et au compte de résultat.

Plusieurs méthodes sont laissées possibles, et laissent le choix aux préparateurs des états financiers d'utiliser la méthode appropriée.

Les méthodes proposées par le cadre conceptuel nous les résumerons ci-après:

1.1. Les coûts historiques: toujours maintenu, bien la notion de juste valeur domine.

Au coût historique, les actifs sont comptabilisés pour les montants de trésorerie ou équivalents de trésorerie payés ou pour la juste valeur de la contrepartie donnée pour les acquérir au moment de leur acquisition.

Les passifs sont comptabilisés pour le montant des produits reçus en échange de l'obligation ou, dans certains circonstances (par exemple, les impôts sur

Les résultats), pour le montant de trésorerie ou équivalent de trésorerie que l'on s'attend à verser pou éteindre le passif dans le cours normal de l'activité.

1.2. Le coût actuel: correspond au montant de trésorerie ou équivalent de trésorerie qu'il faudrait payer pour un actif ou qu'il faudrait régler à la date du calcul financier pour un passif.

1.3. La valeur nette de réalisation: est le prix de vente estimé dans le cours normal de l'activité, diminué des coûts estimés pour l'achèvement et des coûts estimés nécessaires pour réaliser la vente.

1.4. La valeur actualisée: elle représente pour les actifs, les valeurs nettes futures de trésorerie, et pour les passifs la valeur actualisée des sorties de trésoreries nettes futures que l'on s'attend à devoir consentir pour éteindre les passifs, dans le cours normal de l'activité.

2. Normes et calcul de coûts :

La norme n°2 consacrée à la normalisation des stocks précise des règles pour valoriser les différents éléments de ce dernier. Ces règles conduisent à déterminer avec sincérité les coûts des stocks à porter au bilan. Ces méthodes sont:

2.1. Règles de calcul des coûts suivant la norme N°2 :

2.1.1. Le coût d'acquisition: il représente le prix d'achat des matières premières, fournitures ou marchandises auquel s'ajoutent les éventuels frais de transport et de manutention, les droits de douane et autres taxes non récupérables.

2.1.2. Coûts de transformation: il s'agit des coûts directement liés à la production, tels que la main d'œuvre directe, les frais généraux fixes et variables encourus pour transformer la matière première en produits finis tels que la main-d'œuvre indirecte, l'amortissement de l'outil de production, les frais de gestion et d'administration de l'usine.

Les frais fixes sont incorporés aux coûts à base de la capacité de production normale de l'entreprise. Les frais fixes non sont considérés comme charges de l'exercice.

2.1.3. Autres coûts : Peuvent être des coûts supportés pour amener les stocks à l'endroit et dans l'état où ils se trouvent; comme les frais relatifs à la conception de produits spécifiques pour certains clients. Les coûts d'emprunt peuvent être intégrés aux coûts des stocks.

2.2. Frais à ne jamais incorporés aux coûts des stocks : Ces frais ou coûts, ne sont pas consommés lors de la production ou ils sont le produit d'une consommation anormale. Ainsi sont écartés des coûts des stocks les frais ou coûts suivants:

2.2.1. Les frais de commercialisation : Ce sont les coûts hors production tels les frais nécessaires à la vente comme la publicité et les frais du personnel commercial.

2.2.2. Certains frais généraux : Ce sont les frais qui ne contribuent pas amené les stocks dans le lieu et l'état où ils se trouvent.

2.2.3. Les consommations anormales :Il s'agit de la consommation excessives de matières premières, et autres éléments de production. Ceux-ci sont comptabilisés parmi les charges de l'exercice.

2.2.5. Les coûts de stockage :Ils sont écartés du coût de production sauf si ils sont nécessaire pour entamer une autre étape de production.

2.3. Valorisation des sorties des stocks :

Les valeurs accordées aux sorties des stocks de matières premières conditionnent fortement la sincérité des coûts de la production. Les normes comptables édictent à ce propos les méthodes précises suivantes:

2.3.1. Premier entré premier sorti : Cette méthode impose à commencer par les coûts des anciens stocks en premier.

2.3.2. Coût moyen pondéré : En application de cette méthode les sorties de stocks sont valorisées aux moyen pondéré de stocks existants.

Les deux méthodes de la tenue de l'inventaire permanent des stocks les seules reconnues par les normes comptables internationales. La méthode du dernier entré premier sorti n'est plus autorisée par cette normalisation.

3. Evaluation à la clôture de l'exercice :

En plus de la règle du coût réel basée sur la méthode FIFI et celle du coût moyen pondéré, deux méthode sont autorisée à savoir:

3.1. les coûts standards : Pour des raisons pratiques les normes permettent d'utiliser les coûts standards s'ils aboutissent à des résultats proches des coûts réels. Ils se calcul à partie des niveaux normaux d'activité de consommation de matières premières, de main d'œuvre, d'efficience et de capacité. Les normes stipulent que les coûts standards doivent être révisés régulièrement.

3.2. Le prix de détail : C'est méthode pratiquée dans le commerce de détail en cas ou il sera impossible d'appliquer le coût réel. Pour chaque groupe de produit homogène, il est déterminé un taux moyen de marge brute.

La valeur du stock, pour chaque groupe est calculée par la différence entre le prix de l'article en question et la marge réalisée par sa vente.

III. Conclusion :

Après avoir exposé les règles et méthodes de valorisation suivant les normes internationales, il devient juste et certain de dire que ces dernières se meulent directement de ce qui se passe en comptabilité analytique et de calcul des coûts.

Nous signalons à ce propos que le plan comptable français consacre une grande partie à la comptabilité analytique. Il installe même une convention relative au sens de calcul des écarts

La quasi-totalité des entreprises algériennes ne tiennent pas une comptabilité analytique. A cet effet, en ce demande comment ils s'arrivent à déterminer les coûts sincères imposés par le SCF qui est inspiré de la normalisation internationale.

Le but fixé par la présente communication est de justifier une recommandation en vue d'ajouter à l'SCF une deuxième partie qui organise la tenue d'une comptabilité analytique comme le fait le PCG français.

Nous pensons que cette partie permettra d'unifier le langage et les méthodes de calcul des coûts et incitera aux bonnes pratiques de calcul de coûts.

Références :

1) BERTIN Elisabeth et autres, Manuel de comptabilité et audit, BERTI Editions, Alger, 2013.
2) BRUN Stéphane, Guide d'application des Normes IAS/IFRS, BERTI éditions, Alger, 2011.
3) COLMANT Bruno et autres, Comptabilité financière Normes IAS-IFRS, Pearson Education France, Paris, 2008.
4) DESSERTINE Philippe et PROVILLARD Patrick, Comptabilité intègre les normes IAS/IFRS, Pearson Education France, Paris, 2004.
5) DEVASSE Henri et autres, Manuel de comptabilité, BERTI Editions, Alger, 2010.
6) DEVASSE Henri et LANGLOIS Georges, Comptabilité analytique et gestion budgétaire, BERTI Editions, Alger, 2010.
7) DICK Wolfgang et MISSONIER-Piera Franck, Comptabilité financière en IFRS, Pearson Education France, Paris, 2006.
8) DUMALANEDE Eric, Comptabilité générale conforme au SCF et au normes IAS/IFRS, 2009.
9) FRIEDRICH Jean-jacques, Comptabilité générale et gestion des entreprises -Comptabilité financière-, HACHETTE Supérieur, Paris, 2007.
10) HAMMAM Moussa, Comptabilité générale selon le Système Comptable Financier et Les Normes IFRS, Le Savoir éditions et diffusion de Livres, Tizi-Ouzou, 2010.
11) LANGLOIS Georges et autres, Manuel de comptabilité approfondie (évaluation des éléments du patrimoine), BERTI Editions, Alger, 2013.
12) LE MANH Anne et MAILLET Catherine, Normes comptables internationales IAS/IFRS, FOUCHER, Paris, 2006
13) LE SYSTEME COMPTABLE FINANCIER, Journal Officiel de la République Algérienne Démocratique et Populaire, N19 du 25 mars 2009.
14) Les Normes Comptables Internationales IAS/IFRS, Pages Bleues, 2008.
15) MAESO Robert, Comptabilité générale approfondie, DUNOD, Pairs, 1999.
16) MINISTERE des finances, Manuel de comptabilité financière, ENAG Editions, Alger, 2014.
17) NIKITIN MARC et REGENT Marie-Odile, Introduction à la comptabilité, ARMAND COLIN, Paris, 2007.
18) OBERT Robert, Pratique des normes IFRS, DUNOD, Paris, 2008.
19) REBOUH Bernard, Comptabilité analytique et contrôle de gestion, ELLIPSES, 1997.
20) OBERT Robert et MAIRESSE Marie-Pierre, Comptabilité et audit, DUNOD, Paris, 2009.
21) SAHRAOUI Ali, Comptabilité Financière conforme au SCF et aux normes IAS/IFRS, BERTI Editions, Alger, 2011.
22) TAZDAIT Ali, MAITRISE DU SYSTEME COMPTABLE FINANCIER, EDITION ACG, Alger, 2009.

LA NOUVELLE TENDANCE COMPTABLE INTERNATIONAL EN MATIÈRE D'OPÉRATIONS DE CONTRATS DE LOCATION CHEZ LES PRENEURS
- ETUDE DE CAS PRATIQUE D'UNE SOCIÉTÉ ALGÉRIENNE -

Dr. Youcef MAMECHE
Université d'Alger 3 /NBU-KSA
youcef.mameche.dz @gmail.com

Abdelkader DJAKNOUNE
Université Mouloud Mamri Tizi-ouzou
djak_kader@yahoo.fr

Dr. Brahim BOUTALEB
Université de Boumerdes
boutalebbrahimdz@yahoo.fr

Résumé:

Nous nous sommes efforcés à travers ce papier, à répondre à la question s'articulant autour du nouveau modèle international de comptabilisation des contrats de location chez les preneurs et son impact sur les composants des états financiers des sociétés preneuses, notamment après le rapport de l'organisme comptable international estimant que presque 85% des contrats de location sont inscrits hors bilan, d'ou la nécessité d'adopter un nouveau modèle comptable permettant une meilleure lecture et comparabilité des états financiers. nous avons tenté d'avoir des éléments de réponse à notre problématique en adoptant l'approche descriptive et analytique en se basant sur un cas pratique d' un contrat de location d'une société étrangère de droit algérien activant dans le domaine de la promotion des produits pharmaceutiques. Les résultats de notre étude ont démontré que la nouvelle tendance comptable internationale préconise la comptabilisation de tous les contrats de location au bilan tout en supprimant la fameuse distinction et différenciation entre contrat de location simple et contrat de location-financement adoptée par l'IAS 17 en vigueur. En outre, notre étude a révélé que le résultat opérationnel de la société est largement impacté par la nouvelle tendance comptable internationale. En plus, le résulta net annuel suit, selon le nouveau modèle, une tendance croissante. Cela s'ajoute au fait de l'apparition de la dette locative au passif financier du bilan de la société preneuse.

Mots clés : IAS 17, IFRS 16, contrat de location, nouvelle tendance.

ملخص:

لقد سعينا من خلال هذه الورقة إلى الإجابة عن السؤال الذي يدور حول النموذج الدولي الجديد بخصوص محاسبة عقود الإيجار في دفاتر المستأجر و أثره على تركيبة القوائم المالية للشركة المستأجرة، خاصة بعد تقرير الهيئة الدولية للمحاسبة الذي قدر بأن حوالي 85% (أي 3.3 تريليون دولار) من عقود الايجار تسجل محاسبيا خارج الميزانية، الأمر الذي يحتم ضرورة تبني نموذج محاسبي جديد يسمح بتحسين قراءة و مقارنة القوائم المالية للشركات المستأجرة. وحاولنا إيجاد عناصر الإجابة للإشكالية، من خلال تبني المنهج الوصفي و التحليلي و الاعتماد على دراسة حالة تطبيقية على عقد إيجار لشركة أجنبية خاضعة للقانون التجاري الجزائري و تشتغل في قطاع ترقية المنتوجات الصيدلانية. وبينت نتائج الدراسة أن الاتجاه المحاسبي الدولي الحديث يفرض على الشركات المستأجرة محاسبة كل عقود الإيجار في الميزانية مع حذف مبدأ التمييز بين عقود الايجار البسيط و عقود الايجار التمويلي المطبق حاليا. علاوة على هذا، أظهرت دراسة الحالة تأثر النتيجة العملياتية عند تطبيق النموذج المحاسبي الحديث، بينما تتبع النتيجة الصافية اتجاها متزايدا عبر سنوات عقد الايجار، هذا بالاضافة إلى ظهور الالتزام الناتج عن عقود الايجار البسيط في ميزانية الشركات المستأجرة.

الكلمات المفتاحية: المعيار الدولي المحاسبي الدولي IAS 17 ، المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية IFRS 16 ، عقود الإيجار، الاتجاه الحديث

Introduction

L'IASB a publié en septembre 1982 la norme IAS 17 révisée en 2008 relative au traitement comptable des contrats de location. En l'heure actuelle, les preneurs ne peuvent traiter comptablement leurs contrats de locations qu'après leur classement en contrats de location-financement ou bien en contrats de location simple.

Les contrats de location-financement, qui correspond aux contrats qui transfèrent au preneur, la quasi-totalité des risques et avantages liés à la propriété de l'actif loué, ils sont comptabilisés au bilan et font l'objet d'actifs et de passifs financiers correspondants.

Quant aux contrats de location simple, qui présentent tous les contrats qui ne sont pas qualifiés de location-financement, sont inscrits hors bilan (engagements hors bilan) et leurs paiements sont comptabilisés en charges sur la durée de location sans aucune reconnaissance de la dette locative du preneur au niveau du bilan. en effet, le preneur se contente seulement de fournir en annexes les informations se rapportant aux paiements restant à effectuer et celles relatives aux caractéristiques du contrat de location, d'où l'obligation de procéder aux retraitements appropriés par les analystes lors de l'évaluation de la société à des fins de comparaisons dans le but de fournir des informations pertinentes pour la lecture des états financiers et pour la prise de décision .

L'IASB estime que cette différenciation entre contrat de location simple et contrat de location-financement, prévue par la norme IAS 17, est impropre dans la mesure où, selon l'estimation de l'IASB en 2014) presque 85% (c'est-à-dire 3.3 trillions de dollars)[1] des contrats de location sont inscrits hors bilan, d'ou la nécessité d'adopter un nouveau modèle comptable permettant une meilleure lecture et comparabilité des états financiers

Ainsi, la faible comparabilité des états financiers due à la comptabilisation de certains contrats de location (simple) hors bilan qui ne donnent lieu sous l'égide de la norme IAS 17 qu'à de simples informations en annexe, chose pouvant porter atteinte à la transparence comptable des états financiers a amené l'IASB à publier le 13 janvier 2016,une nouvelle norme IFRS 16, élaborée dans le cadre d'un projet conjoint entre l'IASB et le Financial Accounting Standards Board (FASB). Elle entrera en vigueur le 01 janvier 2019 pour remplacer l'ancienne norme IAS 17 en vigueur depuis 30 ans. Elle constitue, ainsi, une révolution innovante dans la sphère comptable des contrats de location simple dans le but d'améliorer la transparence comptable, faciliter la comparaison et l'évaluation des états financiers et unifier la méthodologie adoptée par les analystes dans leur évaluation des entreprises.

De ce fait, le présent papier, ayant pour thème *" la nouvelle tendance comptable internationale en matière d'opérations de contrats de location chez les preneurs "*, s'efforce d'apporter des réponses au **questionnement** fondamental suivant :

En quoi consiste le nouveau modèle de comptabilisation des contrats de location, préconisé par l'IASB, chez les preneurs et quel est son impact sur les composants des états financiers des sociétés preneuses ?

Afin de répondre à notre problématique, nous proposons ***l'hypothèse*** suivante laquelle le nouveau modèle préconisé par l'IASB consiste à unifier le traitement comptable relatif à tous les contrats de location chez les preneurs, d'où un impact sur les éléments des états financiers et leurs composants.

[1] Marian SĂCĂRIN.(2017). FRS 16 "Leases" – consequences on the financial statements and financial indicators. Revue Audit Financier. XV, Nr. 1(145)/2017,p:115.

L'objectif de ce papier est de mettre en exergue les principaux apports du nouveau modèle de comptabilisation des contrats de location adopté par l'l'organisme comptable international (IASB) et de mettre en relief l'impact de ce nouveau modèle sur les états financiers des sociétés tout en prenant le cas d'une société algérienne afin de montrer l'étendue de l'application de cette nouvelle approche sur les composants financiers des états financiers.

Les éléments de réponse du présent papier pourrait contribuer positivement et apporter une valeur ajoutée à la communauté comptable algérienne par rapport aux évolutions que connait l'environnement comptable international dans le but d'améliorer la transparence comptable locale et internationale.

L'importance de cette contribution résulte de l'importance de la qualité de l'information financière générée par les états financiers des sociétés et qui devrait faire l'objet de large publication aux différents utilisateurs afin de satisfaire leurs besoins informationnels et décisionnels.

Notre papier trouve son intérêt dans le fait qu'il contribue à mettre en évidence les nouvelles règles comptables en matière d'analyse des contrats de location chez les preneurs et analyser leurs effets sur l'image fidèle des états financiers.

I. Vers une nouvelle Démarche d'analyse des contrats de location

La nouvelle norme (IFRS16) propose une démarche se basant sur trois critères afin de distinguer un contrat de location (à inscrire au bilan) d'un contrat de service , à savoir :

a. Identification de l'Actif loué

Un actif est habituellement déterminé s'il est mentionné explicitement au contrat ou si l'exécution du contrat dépend implicitement de ce contrat[2], et si le fournisseur n'as pas le droit substantiel de remplacer l'actif par un autre[3].

Pour les portions d'actif, elles sont considérées comme étant un actif identifié si elles sont physiquement distinctes du reste de l'actif (exemple : un étage d'immeuble), ou lorsque elles ne sont pas physiquement distinctes, elles représentent substantiellement toue la capacité de l'actif (notion de capacité). [4]

b. La capacité d'obtention de la quasi-totalité des avantages économiques

Le client contrôle totalement la quasi-totalité des avantages économiques que génère l'utilisation de l'actif pendant la durée du contrat[5].

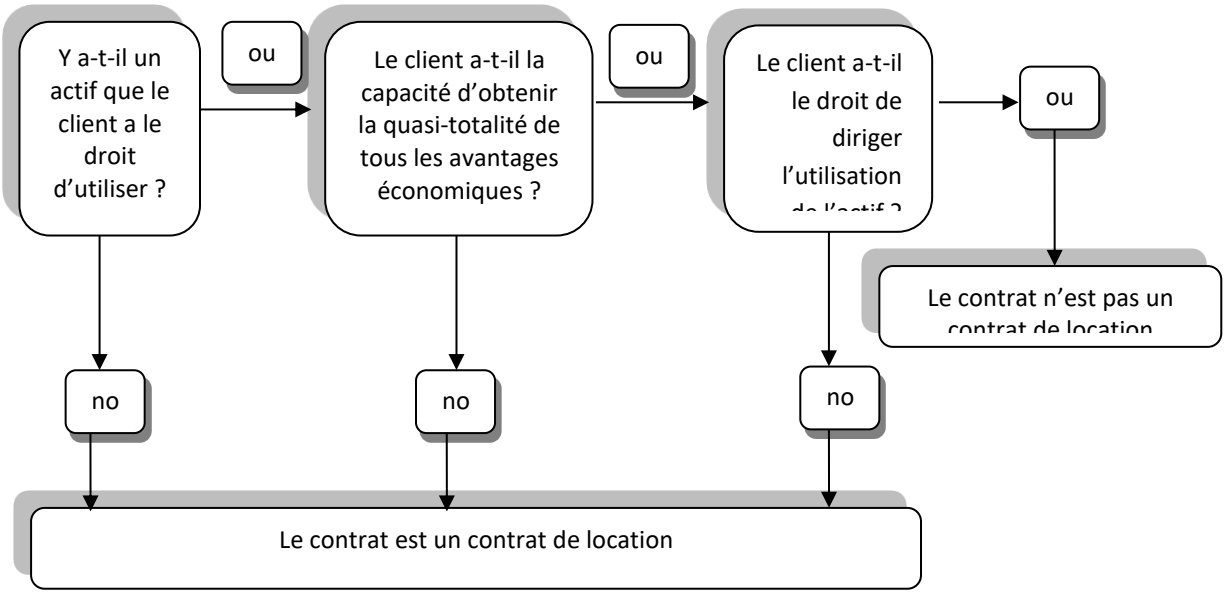
c. La capacité diriger l'utilisation de l'actif

Le client a la capacité de prendre des décisions pertinentes relatives à l'utilisation de l'actif et à la finalité de cette utilisation, et que ses instructions ne peuvent être modifiées par le fournisseur. [6]

Le schéma n°01 résume la nouvelle démarche d'analyse des contrats de location :

[2] Mazars .(2016). IFRS 16 What does the future hold for your lease contracts - June 2016.p :09.
[3] Raymond Chabot Grant Thornton .(2016). Révision Majeure dans la comptabilisation des contrats de location .Mars 2016.p :06.
[4] Mazars .(2016). Op-cit.p :11
[5] Ernest & Young .(2016). How will IFRS 16 impact Real Estate entities ? .May 2016.p :03.
[6] Mazars .(2016). Op-cit.p :11

Schéma n°01 : La Démarche d'analyse des contrats de location selon la norme IFRS 16



Source: BDO IFRADVISORY Limited, (2017).IFRS in practice : IFRS16 Leases,p:13

II. Les mesures comptables de simplification optionnelles des contrats de location

Le nouveau modèle, prévu par la norme IFRS 16, conformément auquel les locataires sont conduits obligatoirement à inscrire à leur bilan tous les contrats de location répondant aux critères cités ci-dessus, prévoit certaines exemptions qui sont optionnelles et qui portent sur : [7]

- Les contrats de courte durée, c'est-à-dire de douze mois au plus, options de renouvellement économiquement incitatives comprises ;
- Les contrats portant sur des actifs de faible valeur (de l'ordre de 5 000 USD en valeur à neuf, selon les bases de conclusions de la norme).

Si ces exemptions sont utilisées, la comptabilisation est analogue à la comptabilisation des contrats de location simple selon IAS 17. Les paiements locatifs sont comptabilisés à titre de charges sur une base linéaire sur la durée de la location ou selon une autre méthode systématique (si celle-ci est plus représentative de la façon dont le preneur tire avantage du bien loué). [8]

Ainsi, les entreprises devront procéder au recensement de leurs contrats de location à l'effet d'analyser les choix optionnels relatif à l'inscription de ces contrats au bilan en tant qu'actif immobilisé.

III. Présentation du Processus du nouveau modèle comptable chez le preneur

1. Comptabilisation initiale du droit d'utilisation et de l'obligation locative

Au début de la période de location, un preneur comptabilisera un droit d'utilisation de l'actif et un passif de location (obligation locative). La date de début de la période de location est définie par la norme comme la date à laquelle un bailleur met l'actif sous-jacent à la disposition d'un preneur.[9]

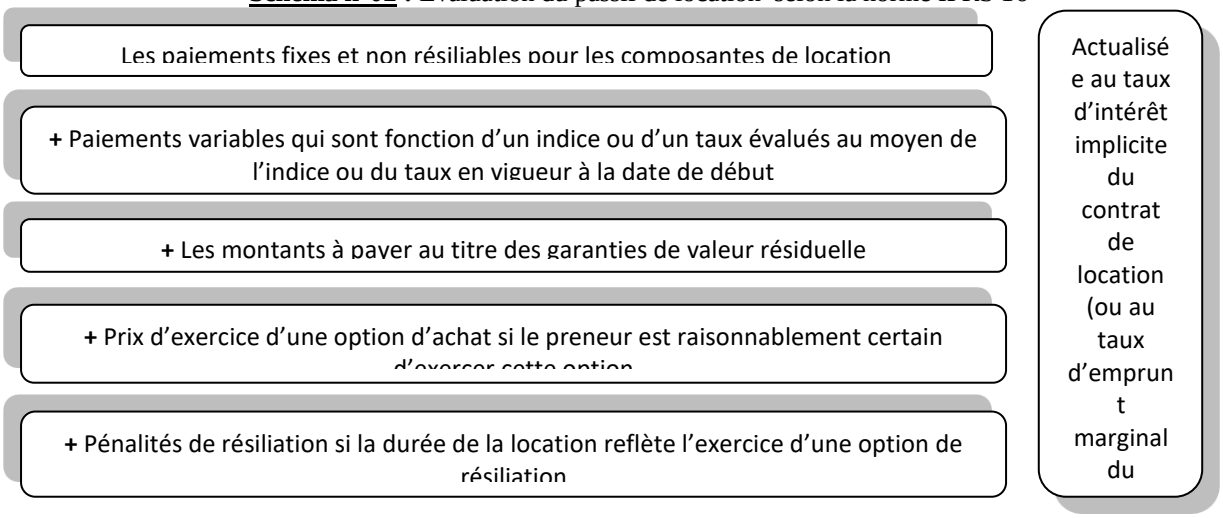
[7] Arnaud VERCHERE, .(2016). IFRS 16 La nouvelle norme sur les contrats de location va fortement modifier le bilan des locataires, Revue Française de Comptabilité , N°496 Mars 2016 , p :03.

[8] Mazars .(2016). Op-cit.p :09.

[9] Deloitte (2016). Une vision claire des IFRS : l'IASB publie IFRS 16 : Contrats de Location. Janvier 2016. P :06

Le passif de location correspond initialement à la valeur actuelle des paiements futurs (qui n'ont pas encore été versés.) au titre de la location pendant la durée attendue du contrat de location.

Schéma n°02 : Evaluation du passif de location selon la norme IFRS 16



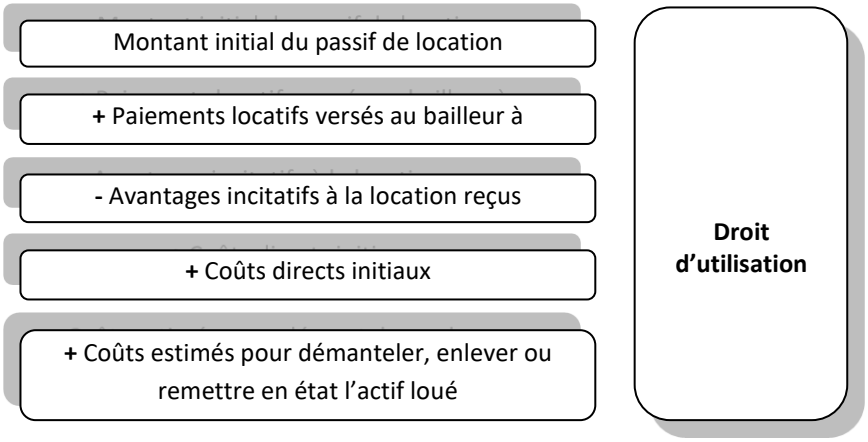
Source: Raymond Chabot Grant Thornton .(2016). Op-Cit.p :10.

S'agissant des paiements variables au titre de la location, l'IASB a volontairement décidé de n'intégrer dans l'évaluation que les paiements au titre de la location qui sont basés sur un indice ou les paiements qui dépendent par exemple d'un loyer de marché ou d'un taux d'intérêt de marché. Les autres paiements variables au titre de la location (p. ex. paiements sur la base du chiffre d'affaires) sont comptabilisés en résultat pendant la période au cours de laquelle la condition qui déclenche le paiement est remplie.[10]

Quant au droit d'utilisation, son évaluation initiale est basée sur le passif de location déterminé précédemment tout en procédant à des ajustements en matière de :[11]

- Tout paiement locatif prépayé;
- Tout avantage incitatif à la location reçu;
- Tout coût direct initial engagé;
- l'estimation des coûts que le preneur est obligé d'engager pour démanteler, enlever ou remettre en état l'actif ou le site sous-jacent.

Schéma n°03 : Evaluation du droit d'utilisation selon la norme IFRS 16



[10] Thomas Wicki (2016). Nouvelle norme : comptabilisation des contrats de location-Conséquences importantes pour les preneurs. Audit Committee news. KPMG. N°53.T2/2016.P: 19.
[11] Raymond Chabot Grant Thornton .(2016). Op-Cit.p :11.

Source: Raymond Chabot Grant Thornton .(2016). Op-Cit.p :11.

Ainsi, l'écriture comptable lors de la comptabilisation initiale est la suivante :

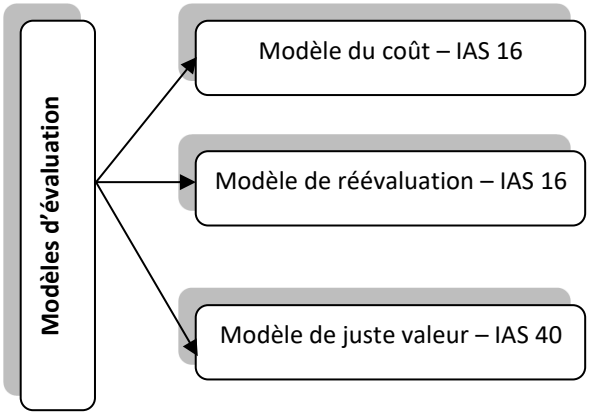
Date: …../../….	Débit	Crédit
Droit d'utilisation	xxx	
Obligation Locative		Xxx

2. Comptabilisation ultérieure du droit d'utilisation et de l'obligation locative

2.1. Comptabilisation ultérieure du droit d'utilisation

Après sa comptabilisation initiale, le droit d'utilisation est évalué selon le modèle du coût, ce qui implique la constatation d'amortissements et, éventuellement, de dépréciations. La norme autorise aussi la réévaluation de cet actif et prévoit le modèle de la juste valeur dans le cas de droits d'utilisation répondant à la définition des investissements immobiliers (IFRS 16.29 et 30). [12]

Schéma n°04 : Evaluation ultérieure du droit d'utilisation selon la norme IFRS 16



Source: BDO IFRADVISORY Limited, (2017).Op-cit .p :36.

2.2. Comptabilisation ultérieure de l'obligation locative

Quant à l'obligation locative (passif de location), elle est comptabilisée de façon comparable à la méthode du coût amorti au taux d'intérêt effectif (IFRS 16.36 et 37): [13]

- elle est augmentée à hauteur des charges d'intérêts déterminées par application du taux d'actualisation à la dette à l'ouverture de la période ; ce taux peut devoir être revu ;
- elle est diminuée du montant des paiements effectués.

Selon IFRS 16. §26, Le taux d'actualisation à utiliser est le taux implicite du contrat de location, ou, si celui-ci ne peut être facilement déterminé par le preneur, le taux marginal d'endettement du preneur.

[12] Benoît Lebrun.(2016). IFRS 16 sur les contrats de location Décryptage d'une norme novatrice. RF Comptable.N°440. Juillet-Aout2016. p:56. p:49

[13] Benoît Lebrun.(2016). Op-cit. p:50

Schéma n°05 : Evaluation ultérieure de l'obligation locative selon la norme IFRS 16

Source: BDO IFRADVISORY Limited, (2017).Op-cit .p :35.

En conséquence, L'écriture comptable relative au paiement des annuités (loyers), elle est comme suit :

Date: …../../….	Débit	Crédit
Charge d'intérêts	xxx	
Obligation Locative	xx	
Trésorerie		Xxxxx

Quant à l'écriture comptable au 31/12/N, elle peut être présentée comme suit :

Date: 31/12/N	Débit	Crédit
Dotation aux a	Xxx	
Amortissement.Droit d'utilisation		xxx

IV. Impacts de la nouvelle approche comptable sur la présentation des états financiers

a) Au niveau du bilan

Le droit d'utilisation du bien sera comptabilisé au bilan (actif) en contrepartie d'une dette de location au titre de l'obligation de paiement des loyers, évaluée au coût amorti. Ainsi, le droit d'utilisation fera l'objet, par la suite d'amortissement linéaire sur la durée du contrat.

De ce fait, les droits d'utilisation sont présentés séparément des autres actifs soit dans le bilan, dans les notes annexes. Quant aux dettes locatives, elles doivent être présentées distinctement des autres dettes soit dans le bilan, dans les notes annexes.

Si le preneur choisit de ne pas présenter les droits d'utilisation sur des lignes séparées du bilan, il doit : [14]

- inclure les droits d'utilisation sur la ligne d'immobilisations correspondant aux actifs sous-jacents loués, comme si le preneur était propriétaire de ces actifs ;
- mentionner dans quelles lignes du bilan ont été inclus les droits d'utilisation liés aux contrats de location

b) Au niveau du compte de résultat

La charge annuelle se rapportant au contrat de location correspond à :

- L'amortissement du droit d'utilisation inscrit à l'actif du bilan et ;
- La charge d'intérêt sur la dette locative inscrite au passif du bilan.

Ainsi, Le preneur doit présenter dans le compte de résultat la charge d'intérêts sur l'obligation locative distinctement de la dotation aux amortissements pour l'actif au titre du droit d'utilisation.

[14] Benoît Lebrun.(2016). IFRS 16 sur les contrats de location Décryptage d'une norme novatrice. RF Comptable.N°440. Juillet-Aout2016. p:56

c) Au niveau du tableau des flux de trésorerie

La quote-part du remboursement en principal de la dette de location figure parmi les activités de financement, alors que la partie relative aux intérêts suit le choix de présentation effectuée par l'entreprise pour les autres intérêts, à savoir une présentation en flux d'exploitation ou en flux de financement.[15]

d) Au niveau des notes annexes

Les préparateurs des états financiers doivent fournir un volume important des informations aussi bien quantitatives que qualitatives au titre des montants figurant aux états financiers. En effet, Le preneur doit fournir de nombreuses informations dans l'annexe. La particularité de la norme IFRS 16 est d'imposer que cet ensemble d'informations figurent dans une note dédiée de l'annexe ou une section spéciale des états financiers. [16]

Le preneur doit notamment présenter, sous forme de tableau, les informations suivantes :

- la dotation aux amortissements des actifs loués par catégorie de biens,
- la charge d'intérêts sur les obligations locatives,
- les loyers relatifs aux contrats de location ayant une faible valeur et à court terme,
- les paiements de loyers variables non pris en compte dans l'évaluation initiale de l'obligation locative,
- le total des sorties de trésorerie relatives aux contrats de location,
- la valeur comptable des actifs loués à la date de clôture, par catégorie de biens,
- les produits de sous-location.

En outre, Le preneur doit fournir une analyse des échéances des obligations locatives et la présenter séparément des analyses des échéances des autres passifs financiers, conformément aux dispositifs de la norme IFRS 7 Instruments financiers : informations à fournir.

V. Comparaison entre IAS 17 & IFRS 16 du point de vue du preneur

Le tableau ci-après synthétise les principaux éléments de comparaison entre l'ancienne norme IAS 17 et la nouvelle norme IFRS 16 en matière de définition, de classement, d'évaluation initiale et d'évaluation ultérieure :

Tableau n°01 : Comparaison entre IAS 17 & IFRS 16 du point de vue du preneur

Eléments de comparaison	IAS 17	IFRS 16
Définition du contrat de location	Un contrat de location est un accord par lequel le bailleur cède au preneur, pour une période déterminée, le droit d'utilisation d'un actif en échange d'un paiement ou d'une série de paiements. (IAS 17.4)	Un contrat de location est un contrat ou une partie d'un contrat global, qui confère au preneur le droit d'utiliser un actif pendant une période déterminée en échange d'une rémunération (IFRS 16.9)
Classement des contrats de location	Le contrat est classé soit comme contrat de location simple, soit comme contrat de location-financement, selon que la quasi-totalité des risques et des avantages inhérents à la propriété soient transférés ou	La norme ne fait aucune distinction entre les contrats de location-financement et les contrats de location simple du point de vue du preneur.

[15] Mazars .(2016). Op-cit.p :09

[16] http://rfcomptable.grouperf.com/article/0436/ms/rfcompms0436_2602737.html. consulté en date du 06.06.2017 à 11h26

	non. Un contrat de location-financement est un contrat de location ayant pour effet de transférer la quasi-totalité des risques et des avantages inhérents à la propriété d'un actif avec ou sans transfert de propriété en fin de contrat. Un contrat de location simple désigne tout contrat de location autre qu'un contrat de location-financement. Pour être requalifié en contrat de location-financement, le contrat de location doit répondre à une des conditions suivantes : - transfert de propriété à la fin du contrat ; - option d'achat à la fin du contrat à un prix (assez bas) qui donne la certitude raisonnable que l'option sera levée ; - la durée du contrat couvre la majeur partie de la durée d'utilité du bien mis en location ; - la valeur actualisée des sommes à débourser en loyers correspond au moins à à la quasi-totalité de la juste valeur de l'actif loué . - l'objet du contrat, par sa nature, ne peut être utilisé que par le preneur du contrat ;	Par ailleurs, la norme prévoit des exemptions optionnelles à l'effet d'inscrire ces contrats hors bilan : - Les contrats de courte durée, c'est-à-dire de douze mois au plus, options de renouvellement économiquement incitatives comprises ; - Les contrats portant sur des actifs de faible valeur (de l'ordre de 5 000 USD en valeur à neuf, selon les bases de conclusions de la norme).
Evaluation Initiale	Chez le preneur, A la date de commencement du contrat, le bien loué est comptabilisé à l'actif du bilan à sa juste valeur, ou à la valeur actualisée des paiements minimaux au titre de la location, si cette dernière est inférieure . quant à l'obligation de payer les loyers futurs, elle est comptabilisée pour le même montant au passif du bilan.	A la date de commencement du contrat, le droit d'utilisation est comptabilisé au bilan par le preneur en tant qu'actif selon le modèle de coût. Le coût de l'actif comprend : - le montant de l'obligation locative comptabilisé au passif, - les paiements de loyers déjà effectués, - les coûts directs initiaux engagés par le preneur, - les coûts de remise en état. A la date de début du contrat, la dette relative au contrat est évaluée sur la base de la valeur actualisée des paiements restant dus au bailleur.
Evaluation ultérieure	Au cours du contrat, les loyers sont comptabilisés chez le locataire en distinguant : - les intérêts financiers déterminés sur la base d'une formule traduisant un taux de rentabilité périodique constant de l'investissement net ; - le remboursement en principal. - L'actif loué fait l'objet d'un amortissement dans la comptabilité du locataire selon les règles générales concernant les	Après sa comptabilisation initiale, l'actif au titre du droit d'utilisation est évalué suivant le modèle du coût conformément aux dispositifs de la norme IAS 16 Immobilisations corporelles et de la norme IAS 36 Dépréciation d'actifs. La norme prévoit aussi le modèle de la juste valeur conformément à la norme IAS 40. Après la date de début du contrat, le preneur doit comptabiliser au bilan le remboursement de l'obligation locative

	immobilisations. - S'il n'existe pas une certitude raisonnable que le preneur devienne propriétaire de l'actif à la fin du contrat de location, l'actif doit être totalement amorti sur la plus courte de la durée du contrat de location et de sa durée d'utilité ».	par la réduction de sa valeur comptable. Il doit comptabiliser aussi au compte de résultat la charge d'intérêts par l'application au montant de l'obligation locative à l'ouverture de l'exercice du taux d'intérêt implicite retenu.

Source : *Elaboré par nos soins en se basant sur les normes IAS 17 & IFRS 16*

VI. Etude de Cas Pratique :

Afin de clarifier la méthodologie d'analyse et de traitement comptable des contrats de location selon la nouvelle norme IFRS 16 et son impact sur les états financiers, nous avons adopté l'approche descriptive et analytique.

Notre étude s'est basée sur l'étude d'un cas pratique se rapportant à un contrat de location d'une société étrangère de droit algérien activant dans le domaine de la promotion des produits pharmaceutiques.

Le contrat de location objet de notre cas pratique précise les caractéristiques suivantes :

- Nature du contrat : Contrat de location commerciale
- Durée du contrat : 03 ans : Du 01.09.2015 au 30.08.2018
- Loyer mensuel : 4 000 000 dzd
- Description du bien loué : Sous-sol, rez-de-chaussée et 04 étages
- Lieu de location : Hydra- Alger
- Affectation du bien loué : usage commercial en tant que siège social de la société.
- Date de signature du contrat : 15.08.2015
- Date de commencement du contrat : 01.09.2015
- Modalités de paiements :
  - Les mois septembre, Octobre et novembre 2015 sont payés à la date de signature du contrat
  - Les mois décembre (2015), Janvier et Février (2016) sont payés à la date de début du contrat
  - Pour le reste des loyers ils sont payés semestriellement d'avance

Tableau n°02 : Modalités de paiements du contrat de location

Mois	Période	Mnt	Échéance	
1	09/2015	4,000,000	à la signature du contrat	12,000,000
2	10/2015	4,000,000	à la signature du contrat	
3	11/2015	4,000,000	à la signature du contrat	
4	12/2015	4,000,000	à la date de commencement du contrat	12,000,000
5	01/2016	4,000,000	à la date de commencement du contrat	
6	02/2016	4,000,000	à la date de commencement du contrat	
7	03/2016	4,000,000	01/03/2016	24,000,000
8	04/2016	4,000,000	01/03/2016	
9	05/2016	4,000,000	01/03/2016	
10	06/2016	4,000,000	01/03/2016	
11	07/2016	4,000,000	01/03/2016	
12	08/2016	4,000,000	01/03/2016	
13	09/2016	4,000,000	01/09/2016	24,000,000
14	10/2016	4,000,000	01/09/2016	

15	11/2016	4,000,000	01/09/2016	
16	12/2016	4,000,000	01/09/2016	
17	01/2017	4,000,000	01/09/2016	
18	02/2017	4,000,000	01/09/2016	
19	03/2017	4,000,000	01/03/2017	
20	04/2017	4,000,000	01/03/2017	
21	05/2017	4,000,000	01/03/2017	24,000,000
22	06/2017	4,000,000	01/03/2017	
23	07/2017	4,000,000	01/03/2017	
24	08/2017	4,000,000	01/03/2017	
25	09/2017	4,000,000	01/09/2017	
26	10/2017	4,000,000	01/09/2017	
27	11/2017	4,000,000	01/09/2017	24,000,000
28	12/2017	4,000,000	01/09/2017	
29	01/2018	4,000,000	01/09/2017	
30	02/2018	4,000,000	01/09/2017	
31	03/2018	4,000,000	01/03/2018	
32	04/2018	4,000,000	01/03/2018	
33	05/2018	4,000,000	01/03/2018	24,000,000
34	06/2018	4,000,000	01/03/2018	
35	07/2018	4,000,000	01/03/2018	
36	08/2018	4,000,000	01/03/2018	
Total		144,000,000		

Source : *Elaboré par nos soins en se basant sur les données du contrat de location*

A la lumière des données ci-dessus, nous allons tenter de présenter le traitement comptable de ce contrat selon la norme IAS 17 et la norme IFRS 16 tout en cristallisant les principales différences et impacts sur les états financiers.

A. Le traitement comptable du contrat de location Selon IAS 17

i. qualification du contrat : le contrat est un contrat de location simple

ii. Ecritures Comptables : elles peuvent être présentées comme suit :

1) Constatation comptable du règlement à la date de signature du contrat

Date: 15/08/2015	Débit	Crédit
Charges Locatives constatées d'avance	12 000 000	
Banque (cpt°		12 000 000

2) Constatation comptable du règlement à la date de début du contrat

Date: 01/09/2015	Débit	Crédit
Charges Locatives constatées d'avance	12 000 000	
Banque (cpt°		12 000 000

3) Constatation de la charge de l'exercice 2015 (sept + oct + nov + dec/2015)

Date: 31/12/2015	Débit	Crédit
Charges Locatives	16 000 000	
Charges constatées d'avance		16 000 000

4) Constatation comptable du règlement du 01.03.2016

Date: 01/03/2016	Débit	Crédit

Charges Locatives constatées d'avance		24 000 000	
	Banque (cpt°		24 000 000

5) Constatation comptable du règlement du 01.09.2016

Date: 01/09/2016		Débit	Crédit
Charges Locatives constatées d'avance		24 000 000	
	Banque (cpt°		24 000 000

6) Constatation de la charge de l'exercice 2016

Date: 31/12/2016		Débit	Crédit
Charges Locatives		48 000 000	
Charges	constatées d'avance		48 000 000

7) Constatation comptable du règlement du 01.03.2017

Date: 01/03/2017		Débit	Crédit
Charges Locatives constatées d'avance		24 000 000	
	Banque (cpt°		24 000 000

8) Constatation comptable du règlement du 01.09.2017

Date: 01/09/2016		Débit	Crédit
Charges Locatives constatées d'avance		24 000 000	
	Banque (cpt°		24 000 000

9) Constatation de la charge de l'exercice 2017

Date: 31/12/2017		Débit	Crédit
Charges Locatives		48 000 000	
Charges	constatées d'avance		48 000 000

10) Constatation comptable du règlement du 01.03.2018

Date: 01/03/2018		Débit	Crédit
Charges Locatives constatées d'avance		24 000 000	
	Banque (cpt°		24 000 000

11) Constatation de la charge de l'exercice 2018

Date: 30/08/2018		Débit	Crédit
Charges Locatives		32 000 000	
Charges	constatées d'avance		32 000 000

iii. Situation des comptes comptables à la date de fin de contrat

Le tableau n°03 synthétise le solde des comptes comptables mouvemententés après avoir appliqué la norme IAS 17 durant la période 2015-2018 :

Tableau n°03 : Situation des comptes comptables à la date de fin de contrat

Années	Dates	Charges Constatées d'avance (Cpt°486)	Charges Locatives (Cpt°613)	Banque: 512
2015	15/08/2015	12,000,000		12,000,000
	01/09/2015	12,000,000		12,000,000
	31/12/2015	(16,000,000)	16,000,000	

2016	01/03/2016	24,000,000		24,000,000
	01/09/2016	24,000,000		24,000,000
	31/12/2016	(48,000,000)	48,000,000	
2017	01/03/2017	24,000,000		24,000,000
	01/09/2017	24,000,000		24,000,000
	31/12/2017	(48,000,000)	48,000,000	
2018	01/03/2018	24,000,000		24,000,000
	31/12/2018	(32,000,000)	32,000,000	
Soldes		-	144,000,000	144,000,000

Source : *Elaboré par nos soins en se basant sur les données du contrat de location*

B. Le traitement comptable du contrat de location Selon IFRS 16 (Nouveau Modèle)

i. qualification du contrat

Le contrat est un contrat de location car :

- le contrat précis des bureaux précis avec des caractéristiques bien déterminées (actif identifié) ;
- la société (le preneur) contrôle totalement la quasi-totalité des avantages économiques que génère l'utilisation de l'actif pendant la durée du contrat 03 ans).
- Le client a la capacité de prendre des décisions pertinentes relatives à l'utilisation de l'actif et à la finalité de cette utilisation, et que ses instructions ne peuvent être modifiées par le fournisseur.

ii. Détermination du taux implicite

Selon IFRS 16. §26, Le taux d'actualisation à utiliser est le taux implicite du contrat de location, ou, si celui-ci ne peut être facilement déterminé par le preneur, le taux marginal d'endettement du preneur. Dans notre cas pratique, le taux marginal d'endettement du preneur est de 10%.

iii. Détermination de la valeur actualisée des paiements restant à effectuer

Le taux marginal d'endettement du preneur de 10% est un taux annuel. Il faudra déterminer le taux équivalent semestriel qui est de : $(1+10\%)^{(6/12)}-1 = 4.88\%$.

Les paiements restant à effectuer à la date de commencement du contrat :

(4 000 000 x 36mois) – 12 000 000 – 12 000 000 = 120 000 000 dzd

Ainsi, la valeur actualisée des paiements restant à effectuer peut être déterminée comme suit :

Tableau n°04: détermination de la valeur actualisée des paiements restant à effectuer

Échéance	Semestre	Loyers restant à effectuer	Taux d'actualisation	Valeur Actualisée
15/8/15	0	Payé	0.00%	-
1/9/15	0	Payé	0.00%	-
1/3/16	1	24,000,000	4.88%	22,883,102
1/9/16	2	24,000,000	4.88%	21,818,182
1/3/17	3	24,000,000	4.88%	20,802,820
1/9/17	4	24,000,000	4.88%	19,834,711
1/3/18	5	24,000,000	4.88%	18,911,655
Totaux		120,000,000		104,250,469

Source : *Elaboré par nos soins en se basant sur les données du contrat de location*

iv. Le tableau d'amortissement financier

Le tableau d'amortissement financier relatif au contrat de location objet de notre étude de cas peut être présenté comme suit :

Tableau n°05: le tableau d'amortissement financier

Échéance	Semestre	Capital dû en début de période -1-	Intérêt (3) =(1)* i%	Échéance de Loyer 2	Amort.Finan (4)= (2)-(3)	Restant dû (1)-(4)
1/9/15	0	104,250,469	0		0	104,250,469
1/3/16	1	104,250,469	5,088,345	24,000,000	18,911,655	85,338,815
1/9/16	2	85,338,815	4,165,289	24,000,000	19,834,711	65,504,104
1/3/17	3	65,504,104	3,197,180	24,000,000	20,802,820	44,701,284
1/9/17	4	44,701,284	2,181,818	24,000,000	21,818,182	22,883,102
1/3/18	5	22,883,102	1,116,898	24,000,000	22,883,102	0
	Totaux		15,749,531	120,000,000	104,250,469	

Source : *Elaboré par nos soins en se basant sur les données du contrat de location*

v. Le tableau d'amortissement comptable

Le tableau d'amortissement comptable relatif au contrat de location objet de notre étude de cas peut être présenté comme suit :

Tableau n°06: le tableau d'amortissement comptable

Période	Base amort.	Durée	Dot.Amort	VCN
31/12/2015	128,250,469	4	14,250,052	114,000,417
31/12/2016	128,250,469	12	42,750,156	71,250,261
31/12/2017	128,250,469	12	42,750,156	28,500,104
30/08/2018	128,250,469	8	28,500,104	0
Totaux		36	128,250,469	

Source : *Elaboré par nos soins en se basant sur les données du contrat de location*

vi. Les écritures comptables

Les écritures comptables selon la norme IFRS 16 peuvent être passées comme suit :

1) Constatation comptable du règlement à la date de signature du contrat

Date: 15/08/2015	Débit	Crédit
Droit d'utilisation	12 000 000	
Banque (cpt°		12 000 000

2) Constatation comptable du règlement à la date de début du contrat

Date: 01/09/2015	Débit	Crédit
Droit d'utilisation	12 000 000	
Banque (cpt°		12 000 000

3) Comptabilisation Initiale à la date de début du contrat

Date: 01/09/2015	Débit	Crédit
Droit d'utilisation	104,250,469	
Dettes Locat		104,250,469

4) Comptabilisation de la dotation aux amortissements : Exercice 2015

Date: 31/12/2015	Débit	Crédit
Dotation aux amort	14,250,052	
Amort. Droit d'utilisation de l'		114,250,052

5) Constatation comptable du règlement du 01.03.2016

Date: 01/03/2016	Débit	Crédit
Dettes	18,911,655	
Charge	5,088,345	
Banque		24,000,000

6) Constatation comptable du règlement du 01.09.2016

Date: 01/09/2016	Débit	Crédit
Dettes	19,834,711	
Charge	2,776,860	
Charges d'intérêts constatées	1,388,430	
Banque		24,000,000

7) Comptabilisation de la dotation aux amortissements : Exercice 2016

Date: 31/12/2016	Débit	Crédit
Dotation aux amort	42,750,156	
Amort. Droit d'utilisation de l'		42,750,156

8) Constatation comptable du règlement du 01.03.2017

Date: 01/03/2017	Débit	Crédit
Dettes	20,802,820	
Charge	3,197,180	
Banque		24,000,000

9) Constatation comptable du règlement du 01.09.2017

Date: 01/09/2017	Débit	Crédit
Dettes	21,818,182	
Charge	1,454,545.45	
Charges d'intérêts constatées	727,272.73	
Banque		24,000,000

10) Comptabilisation de la dotation aux amortissements : Exercice 2017

Date: 31/12/2017	Débit	Crédit
Dotation aux amort	42,750,156	
Amort. Droit d'utilisation de l'		42,750,156

11) Comptabilisation du complément de la charge d'intérêts : Exercice 2017

Date: 31/12/2017	Débit	Crédit
Charges	1,388,430	
Charges d'intérêts constatées d'av		1,388,430

12) Constatation comptable du règlement du 01.03.2018

Date: 01/09/2018	Débit	Crédit
Dettes	22,883,102	
Charge	1,116,898	

Banque		24,000,000

13) Comptabilisation de la dotation aux amortissements : Exercice 2018

Date: 30/08/2018	Débit	Crédit
Dotation aux amort	28,500,104	
Amort. Droit d'utilisation de l'		28,500,104

14) Comptabilisation du complément de la charge d'intérêts : Exercice 2018

Date: 30/08/2018	Débit	Crédit
Charges	727,272.73	
Charges d'intérêts constatées d'av		727,272.73

vii. Situation des comptes comptables à la date de fin de contrat

Le tableau n°07 synthétise le solde des comptes comptables mouvemententés après avoir appliqué la norme IFRS 16 durant la période 2015-2018 :

Tableau n°07: Situation des comptes comptables à la date de fin de contrat

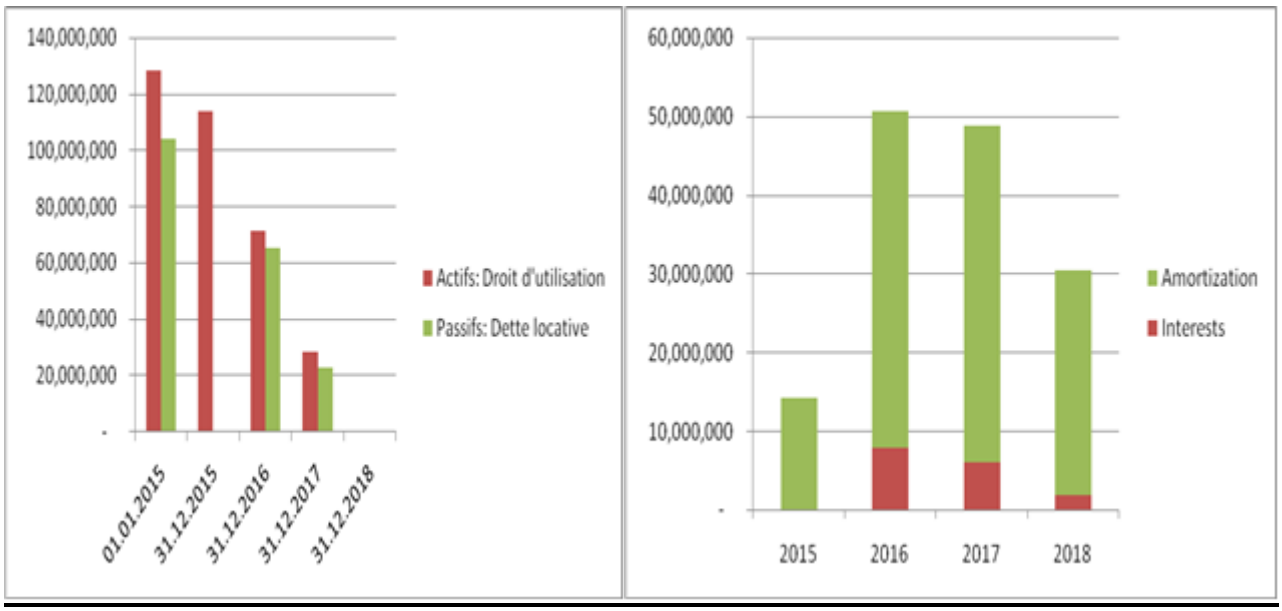
nnées	Dates	Droit d'utilisation	Amort. Doit d'utilisation	Banque	Dotations aux amortissements	charges d'intérêts	Dettes Locatives	Charges constatées d'avance
2015	15/08/2015	12,000,000		12,000,000				
	01/09/2015	116,250,469		12,000,000			104,250,469	
	31/12/2015		14,250,052		14,250,052			
2016	01/03/2016			24,000,000		5,088,345	-18,911,655	
	01/09/2016			24,000,000		2,776,860	-19,834,711	1,388,430
	31/12/2016		42,750,156		42,750,156			
2017	01/03/2017			24,000,000		3,197,180	-20,802,820	
	01/09/2017			24,000,000		1,454,545	-21,818,182	727,273
	31/12/2017		42,750,156		42,750,156	1388430		-1388430
2018	01/03/2018			24,000,000		1,116,898	-22,883,102	
	30/08/2018		28,500,104		28,500,104	727272.73		-727272.73
Soldes		128,250,469	128,250,469	144,000,000	128,250,468	15,749,531	-	-

Source : *Elaboré par nos soins en se basant sur les données du contrat de location*

C. Impact de la norme IFRS 16 sur le bilan et le compte de résultat

Le schéma n°06 clarifie l'impact de la norme IFRS 16 qui abouti à une naissance d'actifs et de passifs financiers au niveau du bilan, et à une charge composée des dotations aux amortissements et des intérêts au niveau du compte de résulté comme illustré ci-après :

Schéma n°06: Impact de la norme IFRS 16 sur l de la société



Source : *Elaboré par nos soins en se basant sur les données du contrat de location*

D. Impact de la norme IFRS 16 sur EBITDA[17] et le résultat net

En supposons que chiffre d'affaires durant les années 2015,2016,2017 et 2018 soient identiques et de l'ordre de 150 000 000 dzd pour chaque année, l'impact de l'application de la norme IFRS 16 sur la structure des charges et sur le résultat net sera présenté comme suit :

Tableau n°08: Impact de la norme IFRS 16 sur les charges et le résultat net de la société

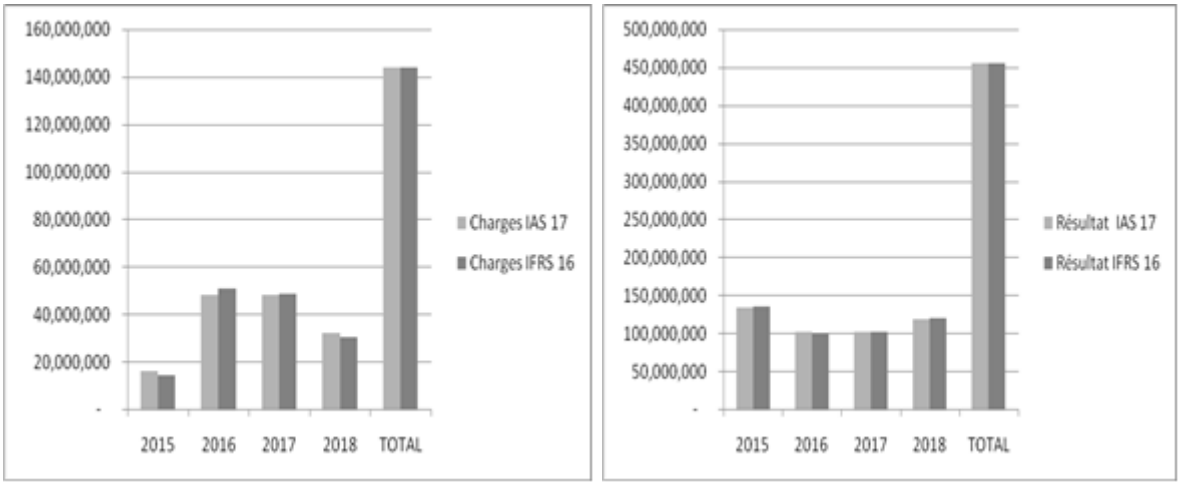
Années	CA	IAS 17				IFRS 16			
		Amortis.	intérêts	Operating Charges	Résultat net	Amortis.	intérêts	Operating Charges	Résultat net
2015	150,000,000	-	-	16,000,000	134,000,000	14,250,052	-	-	135,749,948
2016	150,000,000	-	-	48,000,000	102,000,000	42,750,156	7,865,205	-	99,384,639
2017	150,000,000	-	-	48,000,000	102,000,000	42,750,156	6,040,155	-	101,209,688
2018	150,000,000	-	-	32,000,000	118,000,000	28,500,104	1,844,171	-	119,655,725
Totaux	**600,000,000**	**-**	**-**	**144,000,000**	**456,000,000**	**128,250,469**	**15,749,531**	**-**	**456,000,000**

Source : *Elaboré par nos soins en se basant sur les données du contrat de location*

Le tableau n°08 montre que les deux normes aboutissent au même résultat global. Néanmoins, le résulta net annuel suit, selon la norme IFRS 16, une tendance croissante dans la mesure où la charge d'intérêt suit une tendance décroissante. Quant au résultat déterminé suivant la norme IAS 17, il est fixe et identique au cours des cinq années du fait de la stabilité de la charge locative.

Schéma n°07 : Comparaison Charges et résultat nets selon la norme IAS 17 & la norme IFRS 16

[17] Earning Befor Interest, Taxes, Deprciation and Amortization (résultat d'exploitation avant intérêts, impôts et amortissement du goodwill)..



Source : *Elaboré par nos soins en se basant sur les données du contrat de location*

En outre, la différence la plus significative entre les deux normes, IAS 17 & IFRS 16, demeure dans le montant de la rentabilité opérationnelle de la société. En effet, la charge locative fait partie, suivant la norme IAS 17, de la catégorie des charges opérationnelles qui constituent des éléments essentiels dans le calcul de l'EBITDA, alors que dans la norme IFRS 16, les charges locatives sont inscrites en tant que dotations aux amortissements et charges d'intérêts qui ne sont pas prises en considération dans la détermination de l'EBITDA.

Le tableau n°09 présente les résultats de calcul de l'EBITDA durant les années 2015-2018 selon la norme IAS 17 et la norme IFRS16.

Tableau n°09: Impact de la norme IFRS 16 sur l'EBITDA de la société

Années	**EBITDA -IAS 17**	**EBITDA-IFRS 16**
2015	134,000,000	150,000,000
2016	102,000,000	150,000,000
2017	102,000,000	150,000,000
2018	118,000,000	150,000,000
Totaux	**456,000,000**	**600,000,000**

Source : *Elaboré par nos soins en se basant sur les données du contrat de location*

Conclusion :

Nous nous sommes efforcés à travers ce papier, à répondre à la question s'articulant autour du nouveau modèle de comptabilisation des contrats de location, préconisé par l'IASB, chez les preneurs et son impact sur les composants des états financiers des sociétés preneuses.

Après avoir passé en revu les principaux travaux et études se rapportant à notre étude, ainsi que la présentation du nouveau modèle de comptabilisation des contrats de location et examiner les principales innovations apportées par l'IASB, à travers la mise en exergue de la démarche d'analyse comptable des contrats de location tout en clarifiant les règles et les principes comptables y afférentes , nous avons tenté d'appliquer cette nouvelle tendance comptable internationale à un cas pratique tiré de la vie économique d'une société étrangère de droit algérien afin de pouvoir

conclure l'impact réel de l'adoption de ce nouveau modèle sur les composants des états financiers des sociétés preneuses.

Ainsi, selon le nouveau modèle comptable, préconisé par l'IASB à travers la nouvelle norme IFRS 16, tous les contrats de location doivent être comptabilisés, chez les preneurs, au bilan et font l'objet d'actifs financiers (en tant que droit d'utilisation), qui seront amortis sur la durée du contrat, et de passifs financiers (en tant que dettes ou obligations locatives), qui intègrent une part capital et une part intérêts.

Notre étude de cas a démontré que le résultat opérationnel de la société (EBITDA) est largement impacté par la nouvelle norme IFRS 16 dans la mesure où les charges locatives sont inscrites en tant que dotations aux amortissements et charges d'intérêts qui ne sont pas prises en considération dans la détermination de l'EBITDA. En outre, le résulta net annuel suit, selon la norme IFRS 16, une tendance croissante dans la mesure où la charge d'intérêt suit une tendance décroissante. Cela s'ajoute au fait de l'apparition de la dette locative au passif financier du bilan de la société.

A ***la lumière des résultats de notre papier***, qui nous ont permis de contribuer à mettre en relief la nouvelle démarche comptable internationale pour les contrats de location, nous pouvons avancer les recommandations suivantes :

- Nécessité d'adaptation de notre Système Comptable Financier (Algérien) par rapport aux nouvelles évolutions comptable en matière de traitement comptable des contrats de location, à travers la mise en place des organes se chargeant de la veille comptable financière, voire de l'intelligence comptable ;

- Renforcer la formation des professionnels notamment au niveau des entreprises aussi bien privées que professionnelles qui constituent les principaux acteurs pouvant garantir une meilleure qualité de l'information financière,
- Nécessité de la coordination entre l'administration fiscale (textes fiscaux), le code de commerce et la Chambre Nationale des Commissaires aux comptes à l'effet de garantir la bonne application du nouveau modèle comptable internationale ;

Références :

1. Arnaud VERCHERE, .(2016). IFRS 16 La nouvelle norme sur les contrats de location va fortement modifier le bilan des locataires, Revue Française de Comptabilité , N°496 Mars 2016.
2. BDO IFRADVISORY Limited, (2017).IFRS in practice : IFRS16 Leases.
3. BDO Canada .(2016). Comparaison entre les NCECF et les IFRS : contrats de location. Numéro de Septembre 2016.
4. Benoît Lebrun.(2016). IFRS 16 sur les contrats de location Décryptage d'une norme novatrice. RF Comptable.N°440. Juillet-Aout2016.
5. Deloitte (2016). Une vision claire des IFRS : l'IASB publie IFRS 16 : Contrats de Location. Janvier 2016.
6. Deloitte.(2016). Leases : a guide to IFRS 16. June 2016.

7. Djelloul Boubir. (2014). Contrat de location simple, contrat de location-financement, contrat de cession-bail en SCF-IFRS. Les éditions du sahel.
8. Ernest & Young .(2016). How will IFRS 16 impact Real Estate entities ? .May 2016.
9. http://rfcomptable.grouperf.com/article/0436/ms/rfcompms0436_2602737.html.consulté en date du 06.06.2017 à 11h26
10.IASB. (2016). Basis for conclusions : IFRS 16 Leases. January 2016.
11.KPMG. (2016). IFRS 16- Contrats de location. Conférence APDC. 21 Janvier 2016.
12. Marian SĂCĂRIN.(2017). FRS 16 "Leases" – consequences on the financial statements and financial indicators. Revue Audit Financier. XV, Nr. 1(145)/2017,pp:114-122.
13. Mazars .(2016). IFRS 16 What does the future hold for your lease contracts - June 2016.
14.PWC. (2016). IFRS16 : The leases standard is changing, are you ready?. January 2016.
15. Raymond Chabot Grant Thornton .(2016). Révision Majeure dans la comptabilisation des contrats de location .Mars 2016.
Thomas Wicki (2016). Nouvelle norme : comptabilisation des contrats de location-Conséquences importantes pour les preneurs. Audit Committee news. KPMG. N°53.T2/2016.