الجمهوريـــــة الجزائريـــــة الديمقراطيـــــة الشعبيـــــة
وزارة التعليم العالي والبحث العلمي
جـــامعة سطيف 1
كليـة العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير
قسم العلوم التجـارية
تخصص: مـالية، محـاسبة وتدقيق

أطروحة

مقدمة ضمن متطلبات الحصول على شهادة دكتوراه الطور الثالث في العلوم التجـارية

الموضوع:

تأثير اتجاهات وظيفة الإعلام المحاسبي وفقاً لمعايير المحاسبة الدولية على قواعد وأساليب القياس المحاسبي للبيانات المالية

– دراسة مقارنة بين SCF و IFRS–

إعداد الطالب:
خـــالد جفـــال

إشراف:
الأستاذ الدكتور: تيجاني بالرقي

أعضاء لجنـة المنـاقشة:

د. روابحي عبد النـــاصر	أستاذ محاضر أ	جـــامعة سطيف 1	رئيســـــا
أ د. بالـرقي تيجـــاني	أستـــــــاذ	جـــامعة سطيف 1	مشرفا ومقررا
أ د. هـــوام جـــمـعـة	أستـــــــاذ	جـــامعة عنـــابة	مناقشـــــا
أ د. عقـــاري مـصطفـى	أستـــــــاذ	جـــامعة بـــاتنة	مناقشـــــا
د. درغـــوم محـــفـوظ	أستاذ محاضر أ	المدرسة العليا للتجـارة	مناقشـــــا
د. العـــايب عبد الرحمان	أستاذ محاضر أ	جـــامعة سطيف 1	مناقشـــــا

السنة الجامعية: 2016/2015

بسم الله الرحمن الرحيم

الإهـــداء

إلى من تقف الكلمات عاجزة عن شكرهما ..... والدي العزيزين

إلى الكواكب التي عشت بينها ..... إخوتي

إلى من تربطني بهم صلة الرحم ..... أقاربي

إلى كل من جمعتني بهم الأقدار خلال مراحل الدراسة ..... أصدقائي

إلى الذين كادوا أن يكونوا رسلا ..... أساتذتي الأفاضل

إلى وطني الجزائر ..... وإلى كل أرض مسلمة .

خـالد

الشكر والتقدير

رب أوزعني أن أشكر نعمتك التي أنعمت علي وعلى والدي وأن أعمل صالحا ترضاه وأدخلني برحمتك في عبادك الصالحين .

من باب العرفان بالفضل أتقدم بجزيل الشكر والامتنان للأستاذ الدكتور تيجاني بالرقي لتفضله بالإشراف على هذه الأطروحة، ولما بذله معي من جهد وإرشاد طوال فترة إعدادها حتى بدت كما هي عليه.

ومن باب رد الفضل لأهل الفضل، فكم يسعدني أن أقدم شكري وعرفاني لكل الذين ساعدوني من قريب أو بعيد في إعداد هذا العمل من مختلف ولايات الجزائر وخارجها .

كما أتقدم بأسمى عبارات الشكر والعرفان للأساتذة الأفاضل أعضاء لجنة المناقشة الموقرة جزاكم الله عني كل خير.

خالد

فهرس المحتويات

المقدمة العامة	أ-غ
تمهيد	ب
1. الإشكالية	ج
2. الفرضيات	هـ
3. أهمية الدراسة	هـ
4. أهداف الدراسة	و
5. أسباب اختيار الموضوع	و
6. متغيرات الدراسة	ز
7. مفاهيم الدراسة	ح
8. منهج الدراسة	ي
9. الدراسات السابقة	ك
10. هيكل الدراسة	ض
الفصل الأول: تفاعل الإفصاح والقياس في مختلف مراحل التطور المحاسبي	57-1
تمهيد	2
I. مرحلة البدايات الأولى للممارسة المحاسبية في الحضارة الإسلامية	3
1. إسهامات المسلمين في الفكر المحاسبي	3
2. الفكر الاقتصادي المؤثر خلال الحضارة الإسلامية	4
1.2. أفكار أبي يوسف (731م- 798م)	5
2.2. أفكار الماوردي (975م- 1058م)	5
3.2. أفكار ابن تيمية (1263م – 1328م)	6
4.2. أفكار ابن خلدون (1332م- 1406م)	6
3. المداخل المستعملة والنظريات الاقتصادية المؤثرة	7
4. هيكليّة تفاعل الإفصاح والقياس المحاسبيّين	9
II. مرحلة الاعتقاد بالحكمة التقليدية للمحاسبة	14
1. أهم الإسهامات في الفكر المحاسبي خلال مرحلة الاعتقاد بالحكمة التقليدية للمحاسبة	14
2. الفكر الاقتصادي المؤثر خلال مرحلة الاعتقاد بالحكمة التقليدية	16

للمحاسبة
1.2. أفكار توماس الإكويني (1225م – 1274م) 17
2.2. أفكار توماس مان (1571م – 1641م) 18
3.2. أفكار ويليام بيتي (1623م – 1687م) 18
4.2. أفكار فرانسوا كيناي (1694م – 1774م) 19
3. المداخل المستعملة والنظريات الاقتصادية المؤثرة 20
4. هيكليّة تفاعل الإفصاح والقياس المحاسبيّين 21
III. مرحلة النظريات المحاسبية التركيبية والتفسيرية 25
1. أهم الإسهامات في الفكر المحاسبي خلال مرحلة النظريات المحاسبية التركيبية والتفسيرية 25
1.1. نظريات الحسابات (Theories of accounts) 25
2.1. نظرية الملكية (The proprietary theory) 26
3.1. نظرية الكيان (The entity theory) 27
4.1. نظريات محاسبية أخرى (Other accounting theories) 27
1.4.1. نظرية دورة القيمة (Value cycle theory) 27
2.4.1. تطورات في الميزانية والتقييم والاهتلاك وحساب التكاليف 28
3.4.1. محاولات بناء نظرية عامة للمحاسبة 28
2. الفكر الاقتصادي المؤثر خلال مرحلة النظريات المحاسبية التركيبية والتفسيرية 30
1.2. أفكار آدم سميث (1723م – 1790م) 30
2.2. أفكار دفيد ريكاردو (1772م – 1823م) 31
3.2. أفكار كارل منجر (1840م – 1921م) 31
4.2. أفكار وليام ستانلي جيفونز (1835م – 1882م) 32
3. المداخل المستعملة والنظريات الاقتصادية المؤثرة 33
4. هيكليّة تفاعل الإفصاح والقياس المحاسبيّين 35
IV. مرحلة النظريات المحاسبية السلوكية 40
1. توجهات بحوث المحاسبة في مرحلة النظريات المحاسبية السلوكية 40
1.1. بحوث المحاسبة القائمة على اتخاذ القرارات 41

2.1. بحوث المحاسبة القائمة على السوق	42
3.1. بحوث المحاسبة القائمة على الوكالة	43
4.1. بحوث المحاسبة القائمة على التوسع في الإفصاح	44
2. الفكر الاقتصادي المؤثر خلال مرحلة النظريات المحاسبية السلوكية	45
1.2. أفكار ألفريد مارشال (1842م – 1924م)	46
2.2. أفكار جون مينارد كينز (1883م – 1946م)	47
3.2. أفكار ميلتون فريدمان (1912م – 2006م)	48
4.2. أفكار الاقتصاد المؤسساتي	48
5.2. أفكار الاقتصاد الدولي	49
6.2. أفكار الاقتصاد المالي	50
3. المداخل المستعملة والنظريات الاقتصادية المؤثرة	51
4. هيكليّة تفاعل الإفصاح والقياس المحاسبيّين	52
خلاصة الفصل	57
الفصل الثاني: بناء معايير المحاسبة الدولية ووظيفة الإعلام المحاسبي	123-58
تمهيد	59
I. الخلفية الفكرية الأيديولوجية وقوى الضغط في بناء معايير المحاسبة الدولية	61
1. الخلفية الفكرية الأيديولوجية لبناء معايير المحاسبة الدولية	61
1.1. خصائص نموذج معايير المحاسبة الدولية	62
1.1.1. التوجه نحو المستثمر (سوق المال)	62
2.1.1. التوجه نحو التركيز على الأداء المالي	64
3.1.1. التوجه نحو القيمة العادلة	64
4.1.1. التوجه نحو المبادئ	65
5.1.1. التوجه نحو الشفافية	66
6.1.1. التوجه نحو العالمية في احتكار إصدار معايير المحاسبة	67
2.1. إصدار معايير المحاسبة الدولية للمنشآت الصغيرة والمتوسطة تخفيضاً للتعقيد	68
3.1. الالتزام من حيث التعليم والأخلاق المهنية والتدقيق والتأكيد	70
1.3.1. الالتزام من حيث معايير التعليم الدولية	70

2.3.1. الالتزام من حيث قواعد السلوك الأخلاقي للمحاسبين المهنيين 71

3.3.1. الالتزام من حيث التدقيق والتأكيد الدوليين 71

4.1. تقارب معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام مع معايير المحاسبة الدولية 73

5.1. تقارب معايير المحاسبة الدولية مع مبادئ المحاسبة الأمريكية المقبولة عموما 74

2. قوى الضغط المؤثرة في بناء معايير المحاسبة الدولية 76

1.2. هيئات أسواق المال 77

1.1.2. هيئات أسواق المال في الولايات المتحدة الأمريكية 77

2.1.2. هيئات أسواق المال في الاتحاد الأوروبي 79

2.2. هيئات اقتصادية دولية 80

3.2. هيئات محاسبية 82

1.3.2. هيئات محاسبية في الولايات المتحدة الأمريكية 83

2.3.2. هيئات محاسبية في الاتحاد الأوروبي 83

4.2. شركات محاسبة وتدقيق دولية 84

II. التوجه الإعلامي المحاسبي الدولي 85

1. الاحتياجات الإعلامية للمجتمع المالي الدولي 86

1.1. كمية المعلومات المحاسبية 86

1.1.1. كمية المعلومات المفصح عنها 89

2.1.1. كمية المعلومات المكتسبة 90

2.1. جودة المعلومات المحاسبية 94

3.1. القدرة التنبؤية والتوقعية للمعلومة المحاسبية 99

2. الوظيفة الإعلامية التوجيهية للمحاسبة 100

1.2. مفهوم وبنية وظيفة الإعلام المحاسبي 100

2.2. توجهات وظيفة الإعلام المحاسبي 104

1.2.2. الإعلام الملائم والمُمثل بصدق 105

2.2.2. الإعلام الاجتماعي 105

3.2.2. الإعلام الموحد 109

4.2.2. الإعلام المالي التحليلي للأداء	111
5.2.2. الإعلام المرحلي	112
6.2.2. الإعلام المقارن زمنيا ومكانيا	113
7.2.2. الإعلام التنبؤي والتوقعي	114
8.2.2. الإعلام التعديلي للأسعار (تضخمي)	115
9.2.2. الإعلام القطاعي	116
III. الفجوة الإعلامية المحاسبية	117
1. جذور الفجوة الإعلامية عبر مراحل تطور هيكلية تفاعل الإفصاح والقياس	117
2. الفجوة الإعلامية المحاسبية في الدول المتقدمة اقتصاديا وماليا	119
3. الفجوة الإعلامية المحاسبية في الدول النامية اقتصاديا وماليا	120
4. الحلول المقترحة لتقليص الفجوة أو التخلص منها	122
خلاصة الفصل	123
الفصل الثالث: تأثير الإعلام المحاسبي على قواعد القياس	172-124
تمهيد	125
I. التأثير على مفاهيم القياس المحاسبي	127
1. مفهوم المحاسبة الخالية من الفاقد	127
2. مفهوم القيمة العادلة	130
3. مفهوم المنافع الاقتصادية	132
4. مفهوم السيطرة و– دمج الأعمال والترتيبات المشتركة –	133
5. مفهوم الإفصاح عن المخاطر المالية	134
6. مفهوم اعتبارات انخفاض القيمة	135
II. التأثير على مبادئ القياس المحاسبي	137
1. محيط المبادئ (المبادئ الضمنية)	138
1.1. الملاءمة	139
1.1.1. القيمة التنبؤية والتوقعية	139
2.1.1. القيمة التأكيدية	142
2.1. التمثيل الصادق	144
1.2.1. الاكتمال	145
2.2.1. الحياد	145

3.2.1. الخلو من الأخطاء 146
4.2.1. الجوهر فوق الشكل 147
3.1. قابلية التحقق 148
4.1. قابلية الفهم والمقارنة 149
5.1. احتمال تحقق المنافع الاقتصادية 150
2. مبادئ أساسية 151
1.2. الثبات 151
2.2. التكلفة التاريخية 152
3.2. المقابلة 155
4.2. تحقق الإيراد 156
5.2. الإفصاح الكامل 157
3. مبادئ خاصة 157
1.3. القيمة العادلة 158
2.3. إعادة التقييم 159
3.3. التقاص 160
4.3. التحول إلى عملة العرض 162
5.3. الرسملة 163
6.3. محاسبة التوحيد 164
7.3. التقرير المالي المرحلي 165
8.3. محاسبة التحوط 166
III. التأثير على محدّدات القياس المحاسبي 167
1. المعلومات غير المالية 167
2. التكلفة والمنفعة والتوقيت المناسب 168
3. الأهمية النسبية 169
4. الحيطة 170
5. الحكم الشخصي 170
6. البيئة الاقتصادية والمالية 171
خلاصة الفصل 172

الفصل الرابع: تأثير الإعلام المحاسبي على أساليب القياس	213-173
تمهيد	174
I. الجانب التشغيلي للبيانات	176
1. تعظيم المحتوى الإعلامي	177
1.1. مرحلة التحقق (Validation)	178
2.1. مرحلة التسجيل (Recording)	180
3.1. مرحلة التصنيف (Classifying)	180
4.1. مرحلتي التلخيص والتجميع (Summarizing and Aggregation)	181
5.1. مرحلة التفسير (Interpreting)	182
2. الجانب البشري	183
1.2. السلوك البشري (Human Behavior)	183
2.2. التشغيل الذهني للمعلومات (Human Information Processing)	184
3. استعمال طرق ونماذج رياضية وإحصائية	185
4. استعمال تكنولوجيا الإعلام الآلي والبرمجيات	187
5. الدقة والتوقيت والتكلفة	188
6. المرونة والنسبية	189
II. جانب تقديرات القياس	189
1. تعظيم المحتوى الإعلامي	190
2. الجانب البشري	191
3. استعمال طرق ونماذج رياضية وإحصائية	193
4. استعمال تكنولوجيا الإعلام الآلي والبرمجيات	195
5. الدقة والتوقيت والتكلفة	197
6. المرونة والنسبية	198
III. جانب تنبؤات وتوقعات القياس	198
1. تعظيم المحتوى الإعلامي	200
2. الجانب البشري	201
3. استعمال طرق ونماذج رياضية وإحصائية	205
4. استعمال تكنولوجيا الإعلام الآلي والبرمجيات	209
5. الدقة والتوقيت والتكلفة	210
6. المرونة والنسبية	211

خلاصة الفصل	213
الفصل الخامس: الدراسة التطبيقية المقارنة بين SCF و IFRS	**270-214**
تمهيد	215
I. المنهجية الإحصائية للدراسة التطبيقية	216
1. المنهج	216
2. عينة الدراسة	216
3. أسلوب الدراسة	217
4. ثبات وصدق أداة الدراسة	220
1.4. ثبات الاستبانة (Reliability)	220
1.1.4. معامل التجزئة النصفية (Split-half Coefficient)	220
2.1.4. معامل ألفا كرونباخ (Alpha Cronbach)	221
2.4. صدق الاستبانة (Validity)	222
1.2.4. صدق المحتوى (Content Validity)	222
2.2.4. صدق الاتساق الداخلي (Internal Validity)	222
3.2.4. الصدق البنائي (Structure Validity)	225
II. عرض وتحليل النتائج	225
1. وصف خصائص العينة	225
2. اختبار الفرضيات	228
1.2. اختبار الفرضية الأولى	229
1.1.2. تحديد الفرضية الصفرية H_0 والفرضية البديلة H_1	229
2.1.2. إحصائية اختبار الإشارة	229
3.1.2. اتخاذ القرار بالنسبة للفرضية الأولى	234
2.2. اختبار الفرضية الثانية	235
1.2.2. تحديد الفرضية الصفرية H_0 والفرضية البديلة H_1	235
2.2.2. إحصائية اختبار الإشارة	236
3.2.2. اتخاذ القرار بالنسبة للفرضية الثانية	246
3.2. اختبار الفرضية الثالثة	246
1.3.2. تحديد الفرضية الصفرية H_0 والفرضية البديلة H_1	246
2.3.2. إحصائية اختبار الإشارة	246
3.3.2. اتخاذ القرار بالنسبة للفرضية الثالثة	248

3. الاستنتاجات ومناقشتها	249
III. مقترح النظام العام للمحاسبة المالية (SGCF)	252
1. تطوير المتطلبات الإعلامية للمجتمع المالي الجزائري	253
1.1. توجه الإعلام المحاسبي في الجزائر	254
2.1. النمط المؤسساتي السائد في الجزائر	255
3.1. السلوك المالي لمستخدمي المعلومة المحاسبية في الجزائر	256
2. التصور العام حول النظام العام للمحاسبة المالية (SGCF)	257
1.2. مرجعية النظام العام للمحاسبة المالية	259
2.2. مجال تطبيق النظام العام للمحاسبة المالية	261
3.2. هيكل النظام العام للمحاسبة المالية	261
3. قواعد المحاسبة المالية (RCF)	262
1.3. القاعدة العامة للمحاسبة المالية (RGCF)	262
2.3. بقية قواعد المحاسبة المالية	267
4. مدونة الحسابات العامة للمنشآت (NGE)	269
خلاصة الفصل	270
الخاتمة	282-271
1. مناقشة مدى تحقق الأهداف على ضوء نتائج الدراسة	273
2. مناقشة نتائج الدراسات السابقة على ضوء نتائج الدراسة	275
3. حدود نتائج الدراسة	281
4. آفاق الدراسة	282
الملاحق	298-283
المراجع	322-299
فهرس الجداول والأشكال	328-323

المقدمة العامة

تمهيد

إن دراسة الارتقاء في كلٍ من الفكر والممارسات المحاسبية تبّين استجابتهما للتغيرات الدولية في المجال الاقتصادي والقانوني والاجتماعي والسياسي، حيث تقوم المحاسبة على تقديم معلومات حول السلوك الاقتصادي للمنشأة في بيئتها إلى جهات متعددة، هذه الجهات اختلفت استخداماتها للقوائم المالية باختلاف احتياجاتها ومصالحها وتطلعاتها اتجاه المنشأة؛ فكان من نتائج ضغوطاتها المتزايدة للسعي نحو توفير الجودة في المعلومات المحاسبية، وتطوير المحاسبة باتجاه تحقيق التوافق بما يخدم ظروف عولمة الاقتصاد وأسواق المال، سعي عدّة منظمات لوضع معايير محاسبة دولية وتهيئة الظروف المناسبة لتطبيقها.

فبازدياد درجة العولمة على مستوى الاقتصاديات المحلية، تزايدت الحاجة لإيجاد نقطة تلاقي بين الأسس المحاسبية المعمول بها في إعداد التقارير المالية على المستوى المحلي وبين معايير المحاسبة الدولية؛ الأمر الذي دفع العديد من الدول إلى توفيق محاسبتها مع التوجهات الدولية، فأصبح من الأهمية بمكان تطوير القوائم المالية باعتبارها رسالة إعلامية، وزيادة التركيز على البعد الإعلامي للمحاسبة الذي يرتبط بمفهوم الإفصاح المبني على الاتصال، أي عرض وتوصيل المعلومات بغرض التعريف الواضح بأداء المنشأة إلى كافة الأطراف المهتمة، وبما يُحقق الاتصال بينها وبين البيئة الداخلية والخارجية التي تعمل فيها، وبشكل يجعل التقارير المالية غير مضللة ومفهومة لدى مستخدميها، باعتبارها أهم أدوات الإعلام المحاسبي لاتخاذ القرارات الاستثمارية الصائبة.

واقع الحال في عصر العولمة المالية أن المستثمرين يرغبون في سرعة تشغيل البيانات والإعلان عنها بكميات متزايدة، فتزايدت وبشكلٍ واضح الدعوات المطالبة بتوسيع الإفصاح والتنويع في مجالاته، مما يعني توسيع نطاق المعلومات المحاسبية، لإعطاء فهم أفضل للصورة المالية للمنشأة؛ فشمل هذا التوسع توسعاً في شريحة مستخدمي المعلومات المحاسبية وفي الأغراض التي تستخدم فيها، وفي طبيعة ونوع المعلومة الواجب الإفصاح عنها وفي أساليب وأدوات الإفصاح. إن توسع مجال الإعلام المالي استدعى من الوظيفة الإعلامية للمحاسبة ترجمة مختلف مجالات الأداء التي تقوم بها المنشأة، مما استوجب على القياس المحاسبي محاولة مجاراتها وقياس كل مجالات هذا الأداء، وذلك لضمان جودة المحتوى الإعلامي للتقارير المالية وملاءمة مضمونها وأسلوب عرضها ومستوى الإفصاح فيها لاتخاذ القرارات؛ فمستجدات بيئة الأعمال ومتطلباتها المالية فرضت تغيراتها على المحاسبة في كل مستويات بنائها.

1. الإشكالية

ذكر مجلس المبادئ المحاسبية (APB) في التقرير الرابع في الفقرة 209 بأن المبادئ المحاسبية المتعارف عليها تتغير استجابة للتغيرات في الأوضاع الاقتصادية والاجتماعية والتطورات العلمية والتكنولوجية، وحسب Bierman[1]، فإن المبادئ والمفاهيم التي تحكم حاليا القياس المحاسبي ليست بالتأكيد حقائق غير قابلة للنقاش؛ هذا ما أثبته واقع التأصيل الفكري للمحاسبة، فالمفاهيم والفروض والمبادئ التي تبنى عليها النظرية المحاسبية تتغير استجابة للتطورات الاقتصادية الحديثة، ويعمل حاليا القائمون على مهنة المحاسبة سواء الأكاديميين منهم أو المهنيين على تكثيف الجهود لمواكبة هذه التغيرات، الأمر الذي سيؤدي وبلا شك إلى عدم ثبات التأصيل الفكري للمحاسبة وسينعكس على عدم ثبات الأسس التي تقوم عليها وظيفتي الإعلام والقياس المحاسبيتين. إن جهود توحيد الممارسات المحاسبية الدولية، أو بالأحرى توحيد الوظيفة الإعلامية للمحاسبة وما تواجهه من مشاكل في اختلاف توجهات النظم المحاسبية، وعدم تجانس طرق وأساليب القياس والإفصاح، وتلبيتها لأغراض معينة، ما هو إلا تلبيةٌ لحاجات مرتبطة ببيئة محددة وباحتياجات إعلام مالي لمجتمع مالي محدد؛ نتج عن هذا توجه القياس المحاسبي لخدمة معطيات هذه البيئات، فاختلفت وتعددت بذلك قواعده وأساليبه؛ فرغم الجهود المبذولة لإيجاد معايير محاسبة دولية لتوفيق الممارسة المحاسبية، إلا أن هذه المعايير أبقت الاستجابة في تطبيق ممارسات معينة، مرتبطة بحاجة بيئة دولية ومجتمع مالي دولي، مما سيعيق تحقيق المرجو من التوفيق الدولي للممارسات المحاسبية في ظل احتياجات مختلفة للمجتمعات المالية.

إن التعدد والاختلاف في أساليب القياس المحاسبي لم يقتصر على الأنظمة المحاسبية المختلفة، بل نجده كمشكل حتى في الأنظمة الخاضعة لتأثير بيئة مالية واحدة، حتى أن هذا التعدّد أصبح حقيقة سَلَّم بها المفكرون في مجال المحاسبة، وانتقلوا إلى إيجاد أسس للاختيار السليم بين هذه البدائل ورسم حدودٍ للحكم الشخصي للمحاسب؛ فما يُطلب الإعلام عنه من حقائق اقتصادية يختلف باختلاف الحاجات، وباختلاف أسس البناء الفكري للمحاسبة، فتعدد النظريات المحاسبية واختلاف تأثيرها على ما يجب الإعلام عنه ناتج عن تعدد مداخل التنظير ومناهجه. كما نجد أن التعارض بين ملاءمة المعلومة المحاسبية المرتبطة أساسا بالإعلام المحاسبي، ودرجة الموثوقية المرتبطة أساسا بالقياس المحاسبي، راجع إلى أن طرق القياس المحاسبي ورغم إعطائها لخيارات متعددة إلا أنها لا تزال ترتكز أساسا على التكلفة التاريخية؛ فالقياس يتطور لخدمة ضرورة الإعلام الملائم، لكن واقع التثبت من المعلومات المحاسبية يفرض جوهريتَه في جل القياسات.

[1] Bierman Harold J.R., ***Measurement and Accounting***, the accounting review, pp. 501-508, 1963.

كذلك التثبت لم يعد مقتصرا على المعلومات المالية فحسب، فنتيجة لاهتمام المجتمع الدولي بالآثار البيئية والاجتماعية وجوانب الاستدامة لمنشآت الأعمال وضرورة الإعلام عنها، أخذ القياس المحاسبي باعتبارات جديدة في ظل التوسع في الإعلام المحاسبي، حيث أصبح لزاما دمج محاسبة المشروع مع الظروف البيئية والاجتماعية، ممّا فرض ضرورة التوسع في الطرق والأساليب الفنية للقياس مواكبةً لمتطلبات الوظيفة الإعلامية للمحاسبة.

إن هذه المشاكل هي بالتأكيد ناتجة عن عدم تناغم القياس المحاسبي مع وظيفة الإعلام، أو بالأحرى عدم تناغم ما يجب إيصاله من معلومات مع الكيفية التي يجب قياسها بها؟ فالحاجة إلى إعلام ملائم تتطلب أن تواكب قواعد وأساليب القياس أسس الملاءمة، من خلال إعطاء القياسات المحاسبية بعدا إعلاميا عميقا يستند إلى اعتبارات سليمة تمليها عليه متطلبات الإعلام المحاسبي، وعلى ضوء هذا فإن دراستنا لا تُعنى بمشاكل القياس المتأتية عن تغيرات مستويات الأسعار والإفصاح عنها، ومشاكل قياس الأحداث الاقتصادية غير الكمية، أو الدخول في تفاصيل أي مشكل قياس مُحَدَّد؛ إنما تأتي لتُحدد تأثير اتجاهات الوظيفة الإعلامية للمحاسبة وفقاً لمعايير المحاسبة الدولية على نظام القياس المحاسبي، من حيث تركيزها على التأثير الواقع على قواعد وأساليب القياس المحاسبي، وإلى مدى مواكبة النظام المحاسبي المالي (SCF) في الجزائر – الناتج عن التقارب مع هذه المعايير – لمتطلبات الإعلام المحاسبي الدولي؛ وبناءً على هذا الأساس فإن التساؤل الجوهري لدراستنا هو:

فيم تتمثل التأثيرات الناتجة عن اعتبار اتجاهات وظيفة الإعلام المحاسبي كمقدمات أساسية لقواعد وأساليب القياس في ظل معايير المحاسبة الدولية؟ وإلى أيّ مدى يمكن للنظام المحاسبي المالي مواكبة متطلبات الإعلام المحاسبي الدولي؟

بناءً على التساؤل الرئيسي، نطرح التساؤلات البحثية التالية:

- كيف أثر البناء الفكري لمعايير المحاسبة الدولية على اتجاهات وظيفة الإعلام المحاسبي؟ ولماذا التحول نحو اعتبارها كمقدمات للقياس المحاسبي؟
- ما حقيقة عدم ملاءمة مخرجات القياس المحاسبي في البيئات المحلية لما تمليه اتجاهات وظيفة الإعلام المحاسبي وفقاً لمعايير المحاسبة الدولية؟
- ما هي الاعتبارات الجديدة التي جاءت بها متطلبات الإعلام المحاسبي على قواعد وأساليب القياس؟
- كيف يمكن للنظام المحاسبي المالي في الجزائر مواكبة متطلبات الإعلام المحاسبي الدولي؟

2. الفرضيات

إن محاولتنا للإجابة على التساؤل الخاص بإشكالية بحثنا يجعلنا نضع الفرضيات التالية:

- **الفرضية الأولى:** المتطلبات الإعلامية للمجتمع المالي الجزائري لا تتماشى مع متطلبات الإعلام المحاسبي الدولي؛
- **الفرضية الثانية:** بيئة النظام المحاسبي المالي لا تواكب التطبيق السليم لقواعد وأساليب القياس المتعلقة بالإعلام المحاسبي الدولي؛
- **الفرضية الثالثة:** تساعد المؤسساتية المحفزة وديناميكية التوحيد المحاسبي على تعميق البعد الإعلامي للقياس المحاسبي وفقا للنظام المحاسبي المالي.

3. أهمية الدراسة

تتجسد أهمية الموضوع في أهمية المشكل محل الدراسة، وفي تزامنه مع توفيق العديد من الدول ومن بينها الجزائر لمحاسبتها نحو معايير المحاسبة الدولية، فمن الضروري تشخيص العلاقة القائمة بين اتجاهات وظيفة الإعلام والقياس وفقاً لمعايير المحاسبة الدولية، خاصة عندما يتضح الاختلال القائمة بين ما يجب الإعلام عنه وبين إمكانية قياس ما يجب الإعلام عنه؛ فدراسة جوانب الموضوع ستجيبنا على عديد الأسئلة المنبثقة عن الصعوبات التي تواجهها الكثير من الدول في تبني معايير المحاسبة الدولية كمرجعية دولية في بيئاتها المحلية؛ لهذا يمكن أن ندرج أهمية الدراسة في النقاط التالية:

- أهمية مسايرة الاتجاهات الحديثة في الإعلام المحاسبي والعوامل الاقتصادية والاجتماعية والسياسية المؤثرة فيه؛
- أهمية تشخص الاعتبارات الجديدة التي تمليها وظيفة الإعلام المحاسبي على قواعد وأساليب القياس؛
- أهمية الإحاطة بالمدخل السلوكي كأحد أهم وأحدث المداخل تطوراً في تحديد احتياجات مستخدمي المعلومات المحاسبية؛
- أهمية إثراء مجال الحكم الشخصي للمحاسب كأحد ركائز مهنة المحاسبة وتأثير احتياجات مستخدمي المعلومات عليه؛
- أهمية الحلول المقترحة لتقليص مشكل الدراسة في بيئة الجزائر، وتحسين عملية توفيق المحاسبة نحو المعايير الدولية على أُسس سليمة.

4. أهداف الدراسة

تتسع أهداف دراستنا لموضوع تأثير الوظيفة الإعلامية للمحاسبة على قواعد وأساليب القياس المحاسبي، لتشمل أهم المشاكل التي يعاني منها القياس والتي نرجعها في دراستنا هذه إلى عدم تناغم وظيفتي القياس والإعلام المحاسبيتين؛ ومن أهم هذه الأهداف:

- تشخيص العلاقة بين وظيفتي الإعلام والقياس، الأمر الذي يساعد على تحسين أداء كلٍ منهما ويقوي الأساس الذي تُقدم به المحاسبة معلومات مفيدة لمتخذي القرارات الاقتصادية؛
- محاولة تبيان تأثير البناء الفكري للمحاسبة على الوظيفة الإعلامية ونظام القياس، خاصة من حيث ما يجب أن يكون وما هو قائم في أرض الواقع، لمعرفة حدود مجارات القياس لمجالات الأداء التي تمارسها المنشأة، والتي تسعى إلى عكسها في شكل إعلام محاسبي؛
- تبيان التأثيرات الواقعة على قواعد وأساليب القياس المواكبة لواقع الإعلام المحاسبي، مما يفتح المجال لتطويرها والتحكم بأسس إعدادها حاليا، واستشراف تغيراتها المستقبلية؛
- الاستفادة من إيجابيات العلاقة بين وظيفتي الإعلام والقياس، وتسخيرها في تعميق البعد الإعلامي للقياس المحاسبي وجعله يستجيب لبيئة الأعمال الاقتصادية دون مشاكل واختلالات؛
- تفادي سلبيات العلاقة بين وظيفتي الإعلام والقياس، لتفادي بعض المشاكل المحاسبية التي تؤدي إلى صعوبات تطبيق قواعد وأساليب قياس معينة، كما هو الحال مع بعض معايير المحاسبة الدولية والأنظمة المحاسبية العاملة بها في وقتنا الحاضر، ومحاولة إعطاء حلول منطقية لمشاكل تطبيق هذه المبادئ في بيئات محلية مختلفة؛
- الخروج بآلية لاستفادة النظام المحاسبي المالي (SCF) تمكن من تعميق البعد الإعلامي للقياس المحاسبي في البيئة الجزائرية، وذلك من خلال إجراء مقارنة متعددة الأبعاد بين SCF و IFRS.

5. أسباب اختيار الموضوع

من الأسباب الرئيسية لاختيار الموضوع، حداثته ومواكبته للتغيرات الدولية من حيث التوجهات الجديدة في الإعلام والتوحيد المحاسبي وما صاحبهما من صعوبات في التطبيق، بالإضافة إلى أن مشكل البحث يمس متغيرين أساسيين تبنى عليهما المحاسبة، والباحث يريد إثارة الفكر في موضوع حساس يمس لب تخصصه، لما له من خلفيات وإطلاع على مشكل الموضوع وحيثياته من خلال تلقيه لدراسات في النظرية المحاسبية ومداخل بنائها ومعايير المحاسبة الدولية والمعلومة المحاسبية.

6. متغيرات الدراسة

تنقسم متغيرات الدراسة إلى متغيرات مستقلة وأخرى تابعة على النحو الآتي:

1.6.المتغيرات المستقلة

– الوظيفة الإعلامية التوجيهية للمحاسبة: سيتم تحليل هذا المتغير كمتغير **مستقل رئيسي** مُؤثر في المتغير التابع ومتَأثر بالمتغيرات **المستقلة الثانوية** التالية:

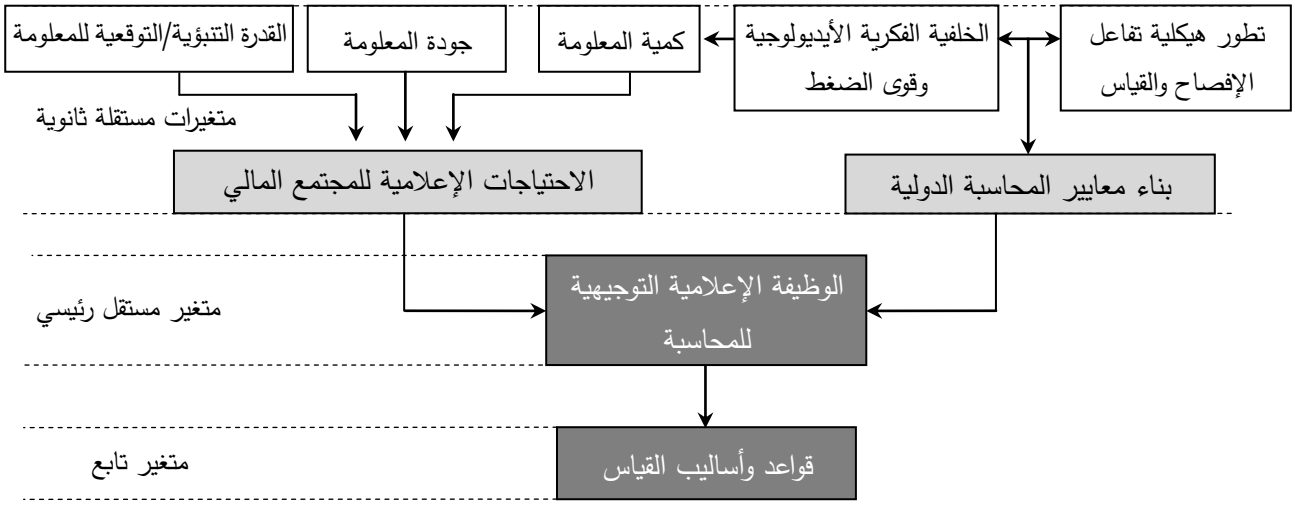
- بناء معايير المحاسبة الدولية: سيتم تحليل تأثير هذا المتغير من حيث تطور هيكلية تفاعل الإفصاح والقياس، والخلفية الفكرية الأيديولوجية وقوى الضغط في بناء معايير المحاسبة الدولية؛
- الاحتياجات الإعلامية للمجتمع المالي: سيتم تحليل هذا المتغير من حيث كمية المعلومة، وجودة المعلومة وقدرتها على تقديم تنبؤات وتوقعات صائبة للمستقبل.

2.6. المتغير التابع

– قواعد وأساليب القياس: سيتم تحليل هذا المتغير كمتَأثر يَخضع للتأثيرات المباشرة للمتغير المستقل الرئيسي وللتَأثيرات غير المباشرة للمتغيرات المستقلة الثانوية.

يوضح لنا الشكل رقم (01) هيكل لمتغيرات الدراسة المستقلة الثانوية والمتغيرين المستقل الرئيسي والتابع.

شكل رقم (01): متغيرات الدراسة



المصدر: من إعداد الباحث.

7. مفاهيم الدراسة

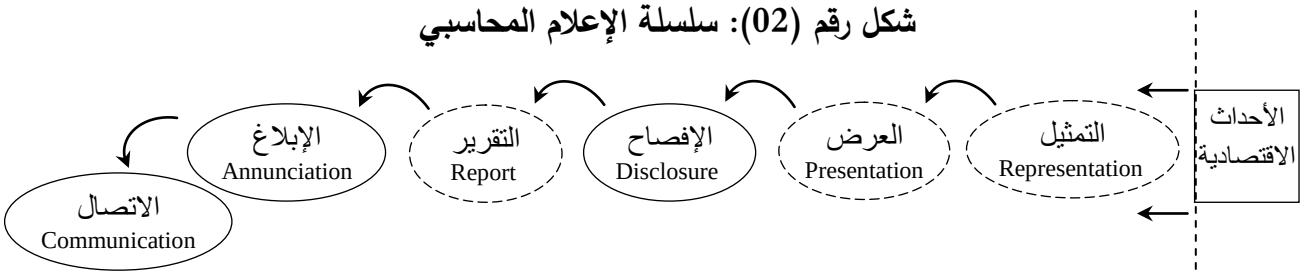
تؤخذ المفاهيم التالية في الدراسة حسب التعريفات المحددة لها، وبناءً على المكونات التي ستضبط من خلالها، وهذا لتحقيق أهداف الدراسة.

1.7. وظيفة الإعلام المحاسبي

في تحديدنا لمعنى المفاهيم الأساسية التي تقوم عليها دراستنا، فإننا هنا نقوم بطرحها بإيجاز لوضع المعالم الأساسية التي يسهل من خلالها البدء في التعاطي مع الموضوع، وسيكون لهذه المفاهيم شرح معمق في فصول البحث كلٌ بما يناسب الطرح العام؛ حيث يدل هنا مفهوم الوظيفة إلى تلك الإجراءات والعمليات والنشاطات المستوعبة (المجتمعة) بطريقة مخصص في شكل مكانة ممنوحة من طرف مجتمع ما وفقا لمجال محدد من المعرفة والممارسة بغية تحقيق مهمة أو دور محدد لنظام أكبر؛ ويشير مفهوم الإعلام المحاسبي إلى إظهار الأحداث الاقتصادية والتعبير عنها والإدلاء بكل حقائقها المقترنة بها وتصويرها والإخبار عنها (إفصاح)، مع إيصال كل هذا بشكل تام وكاف (إبلاغ)، وتحري بلوغ الطرف المقصود مستوى العلم والمعرفة من خلال تفاعل ثنائي متبادل للمعلومات المحاسبية (اتصال)؛ وبهذا يشير مفهوم وظيفة الإعلام المحاسبي إلى ***الإجراءات المتخصصة في الإفصاح والإبلاغ والاتصال المحاسبي والتي تستمد مكانتها من احتياجات المجتمع المالي وتقوم على تحقيق دور النظام الإعلامي المحاسبي.***

من جهة أخرى، لابد أن نشير إلى مصطلحات كثُر استعمالها في معايير المحاسبة الدولية، وهي التمثيل والعرض والتقرير؛ حيث سنتطرق إليها في دراستنا على أنها أجزاء من سلسلة الإعلام المحاسبي، وذلك كما سنبينه في الفصل الثالث في الجزء الخاص بمفهوم وبنية وظيفة الإعلام المحاسبي، والذي ندرج الشكل الخاص – شكل رقم (02)– به كتوضيح أولي؛ ومشيرين إلى أن استعمال كل مصطلح من هذه المصطلحات في دراستنا يكون كدلالة على مرحلة من مراحل سلسلة الإعلام المحاسبي.

شكل رقم (02): سلسلة الإعلام المحاسبي



المصدر: من إعداد الباحث.

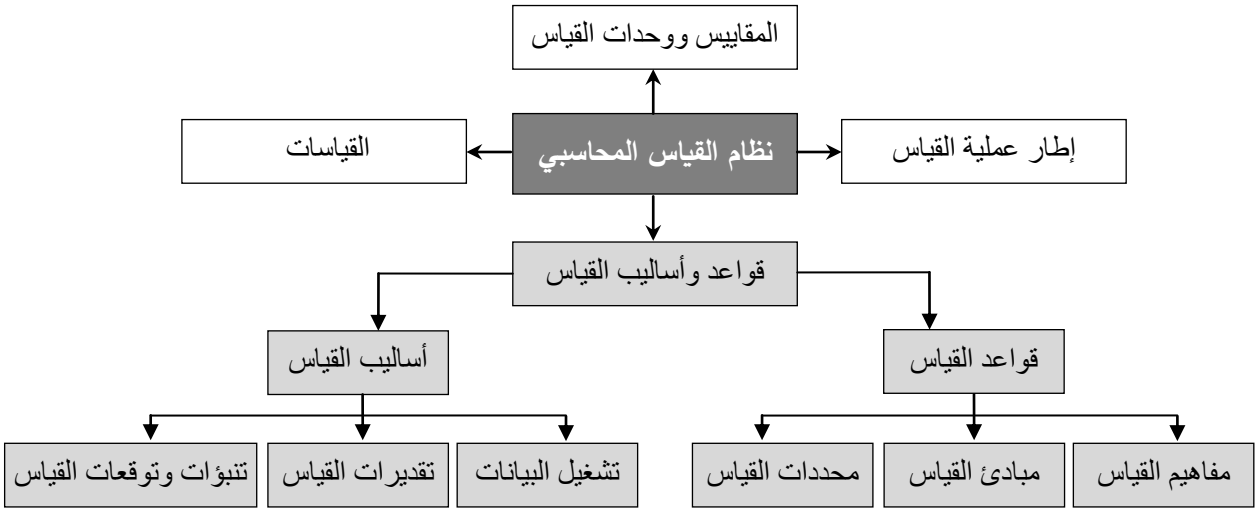
الأمر الثاني الجدير بالذكر هنا هو استعمال مصطلح إفصاح في معايير المحاسبة الدولية، وهذا مرده أن الإفصاح هو المصطلح الذي عبرت من خلاله معايير المحاسبة الدولية على إظهار الأحداث

الاقتصادية والتعبير عنها والإدلاء بكل حقائقها المقترنة بها وتصويرها والإخبار عنها؛ أما بالنسبة لنا، فسنستخدم مصطلح الإفصاح بشكل عام في معايير المحاسبة الدولية حتى لا يكون هناك لبس حول مضمون فقراتها؛ وحتى إذا استعملنا أيا من مكونات سلسلة الإعلام المحاسبي المبينة في الشكل رقم (02)، فإننا نؤكد على أن المعنى المقصود هو الإعلام المحاسبي أو الوظيفة الكلية للإعلام المحاسبي.

2.7. قواعد وأساليب القياس المحاسبي

يتكون نظام القياس المحاسبي كما بينته دراسة *الحيالي* من أربعة مكونات أساسية هي إطار عملية القياس المحاسبية، وأساليب وقواعد القياس، والمقاييس ووحدات القياس، وأخيرا القياسات المحاسبية[1]، حيث سنأخذ بهذه المكونات الأساسية كنقطة انطلاق نختار منها قواعد وأساليب القياس المحاسبي كمجال لتحديد تأثير وظيفة الإعلام المحاسبي عليها؛ حيث فصلنا باقي مكونات القواعد والأساليب كما يوضحه الشكل رقم (03)، بناءً على وقوع التأثير على المفاهيم والمبادئ والمحددات في جانب قواعد القياس، وعلى تشغيل البيانات وتقديرات القياس والتنبؤات والتوقعات المحاسبية في جانب أساليب القياس المحاسبي[2].

شكل رقم (03): قواعد وأساليب القياس المحاسبي



المصدر: من إعداد الباحث استنادا إلى:

- الشيرازي عباس مهدي، ***نظرية المحاسبة***، دار السلاسل، الكويت، ط1، 1990، ص ص: 68؛ 73.
- الحيالي وليد ناجي، ***نظرية المحاسبة***، منشورات الأكاديمية العربية المفتوحة بالدنمارك، 2007، ص ص: 124- 129.

[1] الحيالي وليد ناجي، ***نظرية المحاسبة***، منشورات الأكاديمية العربية المفتوحة بالدنمارك، 2007، ص: 123.

[2] راجع : - الشيرازي عباس مهدي، ***نظرية المحاسبة***، دار السلاسل، الكويت، ط1، 1990، ص ص: 68؛ 73.

- الحيالي وليد ناجي، ***مرجع سابق***، ص ص: 124- 129.

3.7. النظريات والمداخل

إن استعمالنا لمفهوم النظريات في بحثنا وخلال مراحل التطور المختلفة للمحاسبة، سيكون بدرجات متفاوتة من التعقيد؛ فستبدأ بسيطة ومتسقة مع واقعها الفكري والعملي وأقرب إلى القواعد العرفية أو الاصطلاحات أو التقاليد (باستثناء نظرية القرآن والسنة التي هي صالحة لكل مكان وزمان، وبعيدة عن كل نقص يمكن أن يمس النظريات الموضوعة من طرف البشر)، وتتطور إلى أن تأخذ المفهوم الذي يعبر عنها في وقتنا الحاضر والذي يعطيها قربا أكبر نحو الأسس العلمية، لتصبح بيان منظم للأفكار الأساسية والمبادئ والقوانين العامة التي تترابط مع بعضها البعض في إطار منطقي متماسك، فهي إطار عام متسق (Frame of Reference) للعناصر الفكرية الخاصة بالظواهر موضوع الدراسة؛ حيث تهدف النظرية بصفة عامة إلى التقييم والتفسير المنطقي للظواهر موضوع البحث والدراسة، والتنبؤ بسلوك هذه الظواهر في ظل ظروف محددة، وتوجيه السلوك بما يكفل تحقيق قيم وأهداف محددة[1]. كذلك الأمر بالنسبة للمداخل فستكون على درجات متفاوتة من التعقيد، ومتماشية مع تطور الفكر الإنساني وتطور النظريات والمعرفة في مجال المحاسبة والعلوم المؤثرة في تطورها– علم الاقتصادي على وجه التحديد لا الحصر–؛ فهذه المداخل تعد بالدرجة الأولى وسائل أو اتجاهات تفكير[2]، أو أفكار مبدئية يتم من خلالها الانطلاق في عملية البحث لتطوير المعرفة.

4.7. معايير المحاسبة الدولية

سيستعمل الباحث مفهوم معايير المحاسبة الدولية كمفهوم عام يضم معايير IASs و IFRSs (بإضافة حرف 's')، وسيرمز لهما بالرمز المتداول في أغلب المراجع العلمية وهو IFRS.

8. منهج الدراسة

قصد الإلمام بكل جوانب الموضوع، والإجابة على إشكالية البحث المطروحة سنعتمد على توظيف مجموعة من مناهج البحث العلمي، كلٌ بما تقتضيه الحاجة العلمية.

1.8. من حيث أسلوب التفكير

سيعالج الباحث دراسته معالجةً علميةً من خلال فهمها وتفسيرها والتعرف على مكانها من الإطار الكلي للعلاقات المنظمة التي تنتمي إليها، وصياغة التعميمات التي تفسرها، مزاوجاً بذلك بين المنهج الاستنباطي والمنهج الاستقرائي كالآتي:

---

[1] الشيرازي عباس مهدي، ***مرجع سابق***، ص: 39.

[2] زرواتي رشيد، ***مناهج وأدوات البحث العلمي في العلوم الاجتماعية***، دار الهدى، عين مليلة، الجزائر، ط1، 2007، ص ص: 59؛ 60.

- **المنهج الاستنباطي:** وفيه يربط الباحث بين المقدمات والنتائج، وبين الأشياء وعللها على أساس المنطق والتأمل الذهني، فهو يبدأ بالكليات ليصل منها إلى الجزئيات؛
- **المنهج الاستقرائي:** حيث يبدأ الباحث بالجزئيات ليصل منها إلى قوانين عامة، وهو يعتمد على التحقق بالملاحظة المنظمة والتحكم في متغيرات الدراسة المختلفة.

2.8. من حيث الأسلوب الإجرائي

سيوظف الباحث المناهج التالية:

- **المنهج المكتبي،** في البحث وتغطية الجوانب النظرية للموضوع من خلال جمع مختلف المراجع التي تعرضت له، من كتب ورسائل جامعية وبحوث ومقالات؛
- **كما أنه سيتم الاعتماد على المنهج الوصفي،** من خلال جمع وتصنيف وترتيب وعرض وتحليل وتفسير وتعليل وتركيب للمعطيات النظرية والبيانات الميدانية بغية الوصول إلى نتائج علمية يمكن تعميمها على الحالات المماثلة لها؛
- **سيوظف أيضاً المنهج التاريخي** من خلال استقصاء جوانب الموضوع في الماضي للوصول إلى معلومات مناسبة عن التسلسل الزمني لتطوره، بالموازاة مع تطور البناء الفكري للمحاسبة؛
- **إضافة إلى المنهج المقارن** الذي سيطبق للمقارنة بين معطيات معايير المحاسبة الدولية، وما يقابلها في النظام المحاسبي المالي بالجزائر، بغية تحديد آليات استفادة هذا الأخير.

9. الدراسات السابقة

سيتم توظيف دراسات تتوافق مع بحثنا في توجهها العام، أو في معالجتها لبعض جوانب مشكلته، مع إرفاق هذه الدراسات بالتحليل والنقد في بعض الأحيان لمحاولة إيجاد التموقع العلمي لبحثنا بينها.

1.9. الدراسات العربية

دراسة **(وليد ناجي الحيالي، 2007)** بعنوان : **نظرية المحاسبة؛**

أ- ملخص الدراسة :

الدراسة عبارة عن كتاب من منشورات الأكاديمية العربية المفتوحة في الدنمارك، وتتطرق هذه الدراسة في فصلها السادس إلى المقومات الإعلامية للقياس المحاسبي من خلال المحتوى الإعلامي للتقارير المالية، وآثار الوظيفة الإعلامية للمحاسبة على نظام القياس المحاسبي، وذلك بدراسة هذا التأثير على إطار عملية القياس وعلى أساليب وقواعد القياس، والمقاييس ووحدات القياس وعلى

القياسات المحاسبية. حيث كانت من أهم النتائج التي توصلت إليها على صعيد التأثير الموجود على إطار عملية القياس، توجه المعلومات لترتبط أكثر بالمستقبل وبالتدفقات النقدية مما دعى إلى اتساع إطار القياس وفقا للأفق الزمني ومن ناحية المدخلات لتشمل الخواص غير المالية وبيانات خارج السجلات المحاسبية؛ ومن جانب أساليب وقواعد القياس، استعمال اعتبارين جديدين هما المرونة والنسبية، حيث تَعني النسبية أن المفاهيم والمبادئ والأعراف قد وُجدت في ظروف تاريخية معينة كي تخدم أغراض معينة، لذلك فالتطورات التاريخية للمحاسبة، وتطور أغراضها يفرضان حدوث تطور مماثل في مضمون تلك المفاهيم والمبادئ والأعراف؛ والمرونة باعتبارها خاصية هامة من خواص المحاسبة تجعلها تُطور أسالياً وإجراءات بما يتفق ومصالح الأطراف الخارجية عن المشروع؛ ومن جانب المقاييس فإن الدراسة تشير إلى زيادة استعمال المقياس النسبي على حساب المقاييس الأخرى كالمقياس الإسمي والبيني والترتيبي، وذلك بزيادة أهمية الدور الإعلامي للمحاسبة، وأخيرا وفي جانب القياسات، نجد أنها أصبحت مُجبرة على توفير قياسات حول التكلفة التفاضلية للقرار وتكلفة الفرصة البديلة للاستثمار ومعدل العائد المتوقع للاستثمار.

ب- توظيف الدراسة :

الدراسة تُعد اللّبنة الأولى لموضوع دراستنا من حيث تناولها بشكل شامل لتأثر وظيفة الإعلام المحاسبي على كل مكونات نظام القياس المحاسبي، وبيّنت أن أهم اعتبارين تم استحداثهما على أساليب وقواعد القياس المحاسبية هما النسبية والمرونة، وهذا ما سنحاول التأكد منه؛ حيث تختلف دراستنا عن هذه الدراسة في تركيزها على جانب قواعد وأساليب القياس المحاسبي ودراسة التأثير الحاصل عليها من طرف توجهات الوظيفة الإعلامية للمحاسبة وفقا لمعايير المحاسبة الدولية، الأمر الذي سيجعل من دراستنا تدقق أكثر في الوظيفة الإعلامية للمحاسبة ومكوناتها وتوجهاتها الدولية، وتتعمق أكثر في تشخيص نواحي التأثير المرتقب.

دراسة **(بكر إبراهيم محمود، 2008)** بعنوان: **الإفصاح الإعلامي وأثره على وظيفة القياس المحاسبي في العراق؛**

أ- ملخص الدراسة :

الدراسة قُدمت في مجلة الإدارة والاقتصاد بجامعة المستنصرة بالعراق، تناولت مشكلة الحاجة المتزايدة إلى توسيع نطاق وظيفة القياس المحاسبي بحيث تتسق مع متطلبات الإفصاح الإعلامي

وبما يخدم احتياجات المستخدمين للمعلومات المحاسبية؛ حيث هدفت الدراسة إلى عرض وتحليل مفهوم وأهمية الإفصاح الإعلامي كأحد أنواع الإفصاح الحديثة، ومدى تأثيره على وظيفة القياس المحاسبي بالشكل الذي يؤدي إلى إظهار قوائم مالية تعبر بشكل واضح عن أنشطة وعمليات الشركات، بحيث توفر معلومات ملائمة تعين فئات مختلفة من المستخدمين في وضع التنبؤات وصنع القرارات؛ وكانت فرضية الدراسة أن الإفصاح الإعلامي له أثر كبير على وظيفة القياس المحاسبي؛ وللإجابة عليها، وجه الباحث استمارة استبيان لأساتذة جامعيين ومحاسبين قانونيين؛ وكانت نتائج الدراسة أنه وبظهور الإفصاح الإعلامي ظهر عجز وظيفة القياس المحاسبي في الوفاء بالتزامات المحاسبة كنظام للمعلومات؛ وأصبح الإفصاح الإعلامي وسيلة ضغط على وظيفة القياس؛ كما أصبح هناك أوجه قصور في النظام المحاسبي العراقي كعدم وضوح المفهوم الحقيقي للإفصاح الإعلامي وعدم وجود قواعد صريحة وواضحة لمتطلباته، إضافة إلى قلة وعي وإدراك الكثيرين لأهمية الإفصاح الإعلامي في الاقتصاد اليوم مع افتقار المهنة إلى الكوادر وعدم توفر الأجواء المناسبة لتطبيقه؛ في الأخير تقدم الباحث بجملة من الآليات لتطوير وظيفة القياس المحاسبي في العراق تماشيا مع الإفصاح الإعلامي تمثلت في التعليم والتدريب بما يتناسب والمستجدات، وإصدار قاعدة محاسبية عراقية تتناول الإفصاح الإعلامي من كافة جوانبه.

ب- توظيف الدراسة :

الدراسة تناولت موضوع الإفصاح الإعلامي كونه اتجاه حديث للإفصاح نتيجة زيادة التركيز على فائدة المعلومة المحاسبية في اتخاذ القرارات، وهذا ما يتفق مع دراستنا للبعد الإعلامي للمحاسبة الذي يرتبط بمفهوم الإفصاح المبني على الاتصال، أي عرض وتوصيل المعلومات بغرض التعريف الواضح بأداء المنشأة إلى كافة الأطراف المهتمة، وبما يحقق الاتصال بينها وبين البيئة الداخلية والخارجية التي تعمل فيها؛ لكن تختلف دراستنا عنها في أنها تحاول التعمق في دراسة التأثير على قواعد وأساليب القياس، وأسباب عدم تناغم وظيفتي الإعلام والقياس المحاسبيتين في مختلف البيئات المحاسبية في إطار جهود التوحيد المحاسبي الدولي.

دراسة **(غازي عبد العزيز سليمان ألبياتي، 2007)** بعنوان: **الإفصاح المحاسبي في ضوء المعايير المحاسبية الدولية؛**

أ- ملخص الدراسة:

الدراسة قُدمت في مجلة جامعة كركوك للدراسات الإنسانية، وتناولت مشكلة أن أغلب الشركات العاملة في القُطر لا تُعرف حدود الإفصاح بشكل واضح، كما لا تُعرف ما هي متطلبات الإفصاح التي أوجبتها المعايير المحاسبية الدولية، حيث أن مجلس المعايير المحاسبية والرقابية العراقية لم يُصدر من القواعد ما يناظر ما أصدرته الهيئات الدولية؛ حيث تهدف الدراسة إلى كشف مفهوم الإفصاح وأنواعه في معايير المحاسبة الدولية. افترضت الدراسة أن إفصاح الشركات عن المعلومات المحاسبية ضروري لتقويم أنشطتها، ومن ثم يمكن لمستخدمي هذه المعلومات اتخاذ قرارات رشيدة؛ وأشارت نتائج الدراسة أن من الاتجاهات المعاصرة في الإفصاح ضرورة قيام المنشأة بالإفصاح عن الفرضيات الأساسية التي اعتمدت في التنبؤ، لكي يستطيع المستثمرين تقييم معقولية التنبؤات، كما تعالت المطالبات بضرورة احتواء القوائم المالية على المحاسبة عن الموارد البشرية وعلى معلومات توضح مدى أداء المنشآت لمسؤوليتها الاجتماعية؛ إضافة إلى أن الإفصاح يجب أن يراعي الاختلاف في الخبرات والدراية بين مستخدمي هذه المعلومات ورغبة الإدارة في الإفصاح عن بعض المعلومات وعدم الإفصاح عن بعضها الآخر، وأن كل هذا يكون من خلال الاعتماد على المعايير المحاسبية الدولية الصادرة بهذا الخصوص، وإصدار معايير محلية مماثلة تأخذ في الاعتبار الظروف والمتطلبات والأحداث المحلية.

ب- توظيف الدراسة:

تتفق هذه الدراسة مع موضوعنا من حيث تناولها لموضوع الإفصاح وأنواعه في ضوء معايير المحاسبة الدولية وأهم ما جاء به لمستخدمي المعلومات المالية، وكذلك من حيث مطالبتها بإصدار معايير محلية تأخذ في الاعتبار الظروف والمتطلبات والأحداث المحلية، أي أنها تؤيد عدم ملاءمة بعض ما جاءت به المعايير المحاسبية الدولية لبيئة العراق المحلية؛ أما دراستنا فتختلف من حيث تناولها لظاهرة تأثير الإعلام المحاسبي على القياس المحاسبي وفقا لمعايير المحاسبة الدولية، وأن هذا التأثير هو سبب عدم مقدرة الكثير من الأنظمة المحاسبية على تطبيق متطلبات الإعلام المحاسبي الدولي.

دراسة **(عزو خليف عزيز، 2006)** بعنوان: **المحتوى الإعلامي للقوائم المالية في ضوء معايير المحاسبة الدولية، دراسة مقارنة مع النظام المحاسبي الموحد،**

أ- ملخص الدراسة:

الدراسة عبارة عن رسالة ماجستير قدمت في كلية الاقتصاد بجامعة حلب بسورية، وتناولت مشكلة مدى تمتع المعلومات المحاسبية المستخرجة من النظام المحاسبي الموحد بخصائص جودة المعلومات؛ حيث هدفت الدراسة إلى تقييم المحتوى الإعلامي للقوائم المالية المعدة في ضوء معايير المحاسبة الدولية، وذلك من خلال مدى ملاءمتها لحاجات مستخدمي المعلومات، وانعكاس هذه الملاءمة على قيمة تلك المعلومات؛ حيث افترضت الدراسة أساسا أن الالتزام بمعايير المحاسبة الدولية يساهم في زيادة قيمة المعلومات المقدمة في القوائم المالية، وأن إمكانية تطبيق معايير المحاسبة الدولية في سورية موجودة بالاستناد إلى آليات مختلفة؛ اعتمدت الدراسة على استبيان موجه إلى مكاتب الاستشارة المالية، ومفتشي الحسابات، ومحاسبي المنشآت؛ خلص الباحث إلى أن نواحي القصور التي تعاني منها القوائم المالية وفق النظام المحاسبي الموحد، تعود لهدف النظام ذاته الذي ركز بشكل أساسي على خدمة عملية إعداد الحسابات الاقتصادية، وتنفيذ الخطط الاقتصادية، دون التركيز على المعلومات المحاسبية التي تثير اهتمام فئات مختلفة من مستخدمي المعلومات؛ كما أثرت عملية الالتزام بمعايير المحاسبة الدولية بشكل إيجابي على المضمون الإعلامي للمعلومات المحاسبية التي تتضمنها القوائم المالية، كما أشارت نتائج الدراسة إلى إمكانية تطبيق معايير المحاسبة الدولية في سورية.

ب- توظيف الدراسة:

الدراسة تركز على المحتوى الإعلامي للقوائم المالية في ضوء معايير المحاسبة الدولية، وهذا ما يتفق مع دراستنا، كذلك الدراسة السابقة ركزت على ملاءمة المعلومات لاحتياجات مستخدميها وانعكاسه على قيمة المعلومات المحاسبية، كما تطرقت إلى التأثير الحاصل على نظام القياس المحاسبي وهذا كذلك ما يتفق مع دراستنا لمتطلبات المجتمع المالي، لكن الاختلاف يكمن في أن هذه الدراسة لم تتطرق إلى إبراز أثر المتطلبات المحلية لمستخدمي المعلومة المحاسبية على المحتوي الإعلامي، بل اكتفت بإيجاد أوجه القصور في النظام المحاسبي الموحد المتمثلة في أهدافه، إضافة إلى أن دراستنا الحالية تدرس ظواهر عدم التناغم بين وظيفتي الإعلام والقياس المحاسبيتين وفقا لمتطلبات التوحيد الدولية.

دراسة **(أحمد حلمي جمعة، 1991)** بعنوان: **المدخل السلوكي كأداة لتحسين الحكم الشخصي للمحاسب عند إعداد القوائم المالية؛**

أ- ملخص الدراسة:

الدراسة عبارة عن رسالة ماجستير قُدمت في كلية التجارة بجامعة قناة السويس بمصر، وتناولت مشكلة تأثير المفاهيم السلوكية التي أُثبتت صحتها في مجال علم النفس التجاري على الحكم الشخصي للمحاسب وانعكاس ذلك على السياسة المحاسبية؛ حيث هدفت الدراسة إلى اقتراح مدخل سلوكي لتحسين الحكم الشخصي للمحاسب عند إعداد القوائم المالية؛ وقامت الدراسة على افتراض أساسي هو أن متطلبات الاتصال المحاسبي تُعد المقدمة الأساسية لوظيفة القياس في المحاسبة؛ وخلص الباحث إلى أن إدراك المحاسب لنفعية المعلومات والتعرف على أفكار مستخدمي وقراء القوائم المالية وحاجاتهم، يؤدي إلى رضائهم عن المعلومات الواردة بالقوائم المالية، ومن ثم زيادة انتمائهم واطمئنانهم وثقتهم في الحكم الشخصي للمحاسب عند إعداد القوائم المالية.

ب- توظيف الدراسة:

تدعم هذه الدراسة التوجه الذي يقول أن متطلبات الإعلام المحاسبي أصبحت تشكل مقدمات لوظيفة القياس المحاسبي، وأن الحاجات الإنسانية التي يحكمها السلوك، تؤثر على الحكم الشخصي للمحاسب وبالتالي على محتوى القوائم المالية؛ كما سنستند على عديد المفاهيم السلوكية التي دارت حولها الدراسة، والتي أُثبتت صحتها في مجال علم النفس التجاري، وذلك رغم كون الجدل حول هذه المفاهيم لا يزال قائما في مسألة تحديد الأسس الفعلية القائمة عليها، وأن نظرياتها لا تزال تتخللها الكثير من العيوب وذلك لتجاهل مؤسسيها لعوامل دينية واجتماعية وإنسانية هي غاية في الأهمية.

دراسة **(صالح عبد الرحمن المحمود، 2004)** بعنوان: **انعكاسات التطورات الاقتصادية الحديثة على الإطار العلمي لنظرية المحاسبة بالتركيز على معايير المحاسبة الدولية،**

أ- ملخص الدراسة:

الدراسة قُدمت في مجلة جامعة الملك عبد العزيز في السعودية، وتناولت مشكلة الملامح الرئيسية للتطورات الاقتصادية الحديثة كالاتفاقية العامة للتعريفات والتجارة (GAAT) والتي تحولت إلى اتفاقية المنظمة العالمية للتجارة (WTO) وأهم انعكاساتها وآثارها على الإطار العلمي لنظرية المحاسبة، من حيث تأثر العديد من المفاهيم والفروض والمبادئ المحاسبية؛ هدفت الدراسة إلى

تناول الملامح الرئيسية للتطورات الاقتصادية الحديثة، وإلى أهم المعايير المحاسبية التي تمخضت عنها التطورات الاقتصادية الحديثة وأثرها على الإطار العلمي لنظرية المحاسبة؛ حيث افترض الباحث في دراسته أن التطورات الاقتصادية الحديثة أدت إلى العديد من الانعكاسات على الإطار العلمي لنظرية المحاسبة في ضوء معايير المحاسبة الدولية؛ وخلص الباحث إلى أن المحاسبة كعلم اجتماعي تتأثر بالمتغيرات الاقتصادية والاجتماعية السائدة، ومن ثم فإنه من الضروري أن يواكب تلك المتغيرات تجاوبا وتفاعلا من علم المحاسبة يتناسب مع شكل وحجم وأهمية وسرعة تلك المتغيرات سواءً على المستوى الأكاديمي أو التطبيقي، وهذا يتطلب إعادة تقييم الموقف المهني والأكاديمي ليتوافق من المتطلبات الحالية والمتوقعة في ظل البيئة الاقتصادية الجديدة؛ كما أشار الباحث إلى تأثر مبدأ القياس الفعلي، حيث يجب أخذ التوقعات والتنبؤات في الاعتبار عند القياس، أما مبدأ التكلفة التاريخية فيجب إعادة النظر فيه خاصة في ظل الاتجاهات التضخمية العالمية لتحقيق موضوعية القياس، أما مبدأ الإفصاح فيجب أن يأخذ منحى آخر يتعدى حاجات مستخدمي القوائم المالية المحلية إلى مستخدمين لهم متطلبات تختلف في نوعيتها وحجمها ودرجة تفصيلها ودقتها.

ب- توظيف الدراسة:

الدراسة تناولت الموضوع من حيث تأثير التطورات الاقتصادية الحديثة على الإطار العلمي للمحاسبة من جانب المفاهيم والفروض والمبادئ، فهي بهذا تدل على استجابة البناء العلمي للمحاسبة لمتغيرات البيئة الاقتصادية، الأمر الذي سنتناوله نحن في دراستنا بطريقة مغايرة نحدد فيها مدى استجابة الوظيفة الإعلامية للمحاسبة لمعايير المحاسبة الدولية وللاحتياجات الإعلامية للمجتمع المالي، وعكس هذه الاستجابة ليتم تعديل وتطوير البناء الفكري للمحاسبة على أساسها، هذا الأخير وبدوره سيؤثر على نظام القياس من حيث قواعده أساليبه بناءً على ما تمليه الوظيفة الإعلامية للمحاسبة.

دراسة **(تيجاني بالرقي، 2005)** بعنوان: **موقف المنهج المعياري والإيجابي من تعدد بدائل القياس المحاسبي؛**

أ- ملخص الدراسة:

الدراسة قُدمت في مجلة العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير لجامعة سطيف بالجزائر، وتناولت مشكلة الاختيار المحاسبي وتعدد البدائل، وموقف المنهجين المعياري والإيجابي منها؛ حيث هدفت

الدراسة إلى الإجابة عن التساؤل حول مدى إمكانية المحافظة على المضمون العلمي للمعرفة المحاسبية باعتبارها علم اجتماعي وتطبيقي قابل للتأصيل النظري في ظل ارتباط البحث المحاسبي بالمدخل الإيجابي؛ حيث قسم الباحث دراسته إلى ثلاثة أجزاء، الجزء الأول حول طبيعة الاختيار المحاسبي والسياسات المحاسبية، والجزء الثاني حول المنهج المعياري والاختيار المحاسبي، أما الجزء الثالث فخصص للمنهج الإيجابي والاختيار المحاسبي؛ حيث خلص الباحث في نهاية بحثه إلى أن عدم قابلية فروض المنهج المعياري للاختبار قد ترجع إلى الطبيعة المثالية لهذا الاتجاه وبُعده عن الواقعية، مما جعل المفاهيم المعيارية صعبة التطبيق في الواقع العملي؛ ومن جهته الاتجاه الإيجابي يحاول تفسير الظواهر المحاسبية والتنبؤ بها لذلك فهو يركز على دراسة الواقع ويرتبط به من خلال التركيز على جوانب التطبيق العملي، وختم الباحث بضرورة التكامل بين المنهجين لتحقيق أهم أهداف النظرية وهي التفسير والتنبؤ بكفاءة عالية.

ب- توظيف الدراسة:

الدراسة حددت موقف المنهجين المعياري والإيجابي من تعدد بدائل القياس المحاسبي، فهي بهذا تدعيم للأساس الذي سننطلق منه لدراسة تأثير مداخل التنظير المحاسبي على البناء الفكري للمحاسبة ومن ثم تأثيره على القياس عن طريق وظيفة الإعلام المحاسبي، كما أنها تشير إلى واحدة من أهم المشاكل التي بنيت عليها دراستنا ألا وهي تعدد بدائل القياس المحاسبي التي أشارت إليها الدراسة السابقة على أنها محصلة لعدّة عوامل اقتصادية واجتماعية وسياسية وتكنولوجية واكبت التطور المهني، كما أشارت الدراسة إلى أن السبب الأهم وراء ذلك هو المبادئ المحاسبية المتعارف عليها، وأن حل مشكل تعدد البدائل لم يعد على درجة من الأهمية، كون المشكلة الأهم هي إيجاد أساس سليم للاختيار بين هذه البدائل؛ حيث وفي دراستنا لموضوعنا سنحاول إيجاد تفسير لتعدد البدائل المحاسبية وأسس الاختيار بين هذه البدائل من خلال التفاعل القائم بين الإعلام والقياس المحاسبي.

دراسة **(عصام محمد البحيصي، 2006)** بعنوان: **قياس التنوع في النظم المحاسبية الدولية؛**

أ- ملخص الدراسة:

الدراسة قُدمت في مجلة الجامعة الإسلامية بغزة في فلسطين، وتناولت مراجعة شاملة للأدبيات المتعلقة بتصنيف النظم المحاسبية على مستوى دولي عبر عرض تطور عملية تصنيف

هذه النظم عبر الزمن وإيضاح خصائص وعيوب كل نوع من أنواع التصنيفات، حيث أشار الباحث أن العنصر الأساسي في جميع الدراسات التي شملتها دراسته بالتحليل هو كونها تحاول إعطاء إجابة على الحاجات المعلوماتية المتعلقة بالنظم المحاسبية المختلفة؛ وكان هدف الدراسة هو محاولة لوضع قاعدة ربما ينطلق منها مستقبلا تصنيف جديد؛ قسم الباحث الدراسة إلى ثلاث مجموعات رئيسية، دراسات حول تقسيم النظم المحاسبية إلى مجموعات، دراسات حول التوحيد المحاسبي، دراسات حول قياس درجة التوحيد المحاسبي بشكل كمي؛ وكانت أهم نتائج الدراسة تكمن في وجود وجهات نظر متنوعة وكثيرة تتعلق بالاختلافات المحاسبية الدولية؛ وأن التعقيد المتزايد في التحليل يجعل الموضوع أكثر تعقيدا مع مرور الوقت؛ وأن التحليل يتجه نحو القياس في بيئات محددة.

ب- توظيف الدراسة:

إن الدراسة السابقة وبتحليلها للعديد من الدراسات، ساعدت على تحديد أسباب الاختلافات بين النظم المحاسبية الأمر الذي ربما يساعد في وضع واقتراح مجموعة من الحلول تسمح بالحصول على معلومات قابلة للمقارنة على المستوى الدولي؛ وفي دراستنا لموضوعنا سنحاول الأخذ بأسس الاختلاف بين الأنظمة المحاسبية في بيئاتها المتعددة والمتمايزة، كون الاختلاف في النظم المحاسبية هو بالأخص اختلاف في طرق القياس وأساليبه وفي طبيعة الإعلام المالي المطلوب في كل نظام، ومدى استجابة الإعلام المحاسبي لمتطلبات المجتمعات المالية المختلفة.

دراسة **(سمير الريشاني، 2011)** بعنوان: **مفهوم قياس القيمة العادلة في بيئة الأعمال السورية؛**

أ- ملخص الدراسة:

الدراسة قُدمت في مجلة جامعة دمشق للعلوم الاقتصادية والقانونية، وتناولت مشكلة دراسة المفاهيم التي يعتمد عليها قياس القيمة العادلة للأصول والالتزامات في بيئة الأعمال السورية، ومدى إتاحة هذه البيئة للظروف الملائمة لقياس القيمة العادلة بموضوعية؛ حيث هدفت الدراسة أساسا إلى تقييم ظروف بيئة الأعمال السورية اتجاه تطبيق أسس قياس القيمة العادلة؛ وكان افتراض الدراسة الأساسي هو أن بيئة الأعمال السورية لا توفر الظروف الموضوعية لقياس القيمة العادلة؛ وخلص الباحث إلى نتيجة أساسية هي أن بيئة الأعمال السورية لا توفر كامل الظروف الموضوعية لقياس القيمة العادلة.

ب- توظيف الدراسة:

الدراسة السابقة تُبين أن التعارض بين ما يجب الإفصاح عنه وكيف يجب قياسه قائم في أرض الواقع، لأن بيئات الإفصاح المختلفة تعرقل عمليات التوحيد وتَبَني مفاهيم القياس التي جاءت بها المعايير الدولية؛ فهي بهذا تدعم مشكلة بحثنا حول تأثير متطلبات الوظيفة الإعلامية الخاضعة أساسا إلى احتياجات المجتمع المالي، وانعكاسها على قواعد وأساليب القياس المحاسبي.

2.9. الدراسات الأجنبية

دراسة **(Enrico Gonnella, 2010)** بعنوان:

The Problem of Financial Accounting Measurement in Italian Accounting Thought Between the 19th and the 20th Century From "Exchange Value" to "Historical Cost"

أ- ملخص الدراسة:

قُدمت الدراسة في مؤتمر حول تاريخ المحاسبة وإدارة الأعمال، من تنظيم مركز البحوث الأوروبية في العلوم المالية والإدارية، في جامعة باريس بفرنسا، حيث كان الموضوع الرئيسي للدراسة نظرية القياس المحاسبي، والانتقال من التنظير على أساس قاعدة قيمة التبادل إلى التنظير على أساس مبدأ التكلفة التاريخية؛ حيث كان الهدف الرئيسي فهم الاتجاهات المحتملة التي تقف وراء تطور نظرية القياس المحاسبي؛ وتم التركيز في الدراسة على العلماء الذين يمكن وصفهم أنهم قادرين على تطوير افتراضات أكثر ابتكارا وتميزا، وتركت بصمتها على تاريخ المحاسبة في الفترة التي يتم تحليلها، حيث تم تحديد ثلاث خطوات منطقية في تطور النظريات التي وضعت حول هذا الموضوع، بداية بالقيمة التبادلية، كمبدأ سائد في التقييم وهذا حسب طرح كل من Francesco Villa & Giovanni Ross ، ومن ثم الانتقال إلى مرحة الانفتاح على طريقة التكلفة التاريخية وإعلان المبدأ النهائي للقيمة (The Finalistic Principle of Value) وهذا حسب طرح Fabio Besta، حيث تراجعت فكرة سيادة القيمة التبادلية؛ وأخيرا مرحلة الإنشاء النهائي للتكلفة التاريخية كمبدأ عام ووحيد للقياسات في المحاسبة المالية، وهذا حسب طرح Gino Zappa. من نتائج الدراسة أن مواقف العلماء الإيطاليين في مطلع القرن العشرين، بدأت تميل لتصبح أكثر أهمية، حيث بدأ الفكر على وجه الخصوص يتحدث عن الموضوع الحاسم لنظرية القياس المحاسبي، وهو التنظير على أساس الأهداف الإعلامية، حيث أصبح العرض الإعلامي للمعلومة هو الذي يحدد اختيار أسلوب القياس

المحاسبي؛ وهذا بعد أن كانت المحاسبة تابعة في نظرية القيمة إلى علم الاقتصاد، وتابعة إلى طرق تقييم العقارات في نظرية التقييم.

ب- توظيف الدراسة:

تتفق هذه الدراسة مع موضوعنا، من حيث أنها بينت أن التطور من القياس المحاسبي على أساس القيمة التبادلية، إلى مبدأ التكلفة التاريخية، ناتج عن تطور في الوظيفة الإعلامية للمحاسبة، والأغراض الإعلامية التي تستعمل فيها المعلومة المحاسبية؛ ففي تحليلها لدراسات العلماء الإيطاليين، وضحت هذه الدراسة أنهم في الفترة الأولى دعموا الطبيعة العلمية للمحاسبة من خلال تقاربها مع مبادئ الاقتصاد، حيث كان ذلك مقبولاً ومناسبا في تلك الفترة مقارنة مع الاحتياجات التفسيرية للمحاسبة؛ فكذلك الأمر في الوقت الراهن وبظهور احتياجات تفسيرية جديدة ومتعددة للمحاسبة، فلا بد أن يكون هناك تأثير على قواعد وأساليب القياس المحاسبي، وهذا ما سنقوم بدراسته في إطار جهود توحيد الوظيفة الإعلامية للمحاسبة.

دراسة (**Larissa von Alberti-Alhtaybat et al., 2012**) بعنوان:

Mapping Corporate Disclosure Theories

أ- ملخص الدراسة:

الدراسة قُدمت في مجلة المحاسبة والتقارير المالية (JFRA) التي يشرف عليها معهد بحوث المحاسبة بكلية المحاسبة، جامعة التكنولوجيا ''مارا'' بماليزيا؛ تهدف الدراسة إلى وضع خريطة لتوجهات نظريات إفصاح الشركات، كخطوة نحو سد الفجوة في الخلفية النظرية للبحث في هذا المجال، وكذلك تبسيط العلاقة المعقدة بين المفاهيم المختلفة والمتنوعة لظاهرة إفصاح الشركات، الأمر الذي سيساعد الباحثين على فهم الترابط بينها ويساعد على تفسير السبب في أن بعض النتائج التجريبية التي قد تتعارض مع التوقعات في هذه النظريات، إضافة إلى أنها تساعد على تدريس النظرية المحاسبية؛ حيث اعتمدت الدراسة على المنهجين الاستنباطي في تحديد الفجوة في الدراسات الأدبية السابقة في مجال إفصاح الشركات، واعتمدت على المنهج الاستقرائي في ملاحظة الظاهرة والتصنيف وبناء العلاقات لوضع خارطة نظرية متكاملة لنظريات إفصاح الشركات؛ ناقشت الدراسة النظريات التي تعترف بالميزات الفعلية للأسواق المالية – فشل السوق، عدم تناسق المعلومات وسوء الاختيار – لتقديم تفسير لوجود لوائح لتقارير الشركات والحوافز الإدارية التي تتحكم في تحديد

مستوى الحد الأقصى من المعلومات المفصح عنها في ظل هذه الظروف، حيث تدمج الدراسة هذه النظريات في خريطة تشرح مستويات إفصاح الشركات الإلزامي والطوعي، المالي والسردي، حيث بيّنت أن مزيج من الخلفيات النظرية – نظرية التدوين، نظرية Dey، نظرية الإلزامية والطوعية في الإفصاح– تُقترح في هذا الإطار كنظريات لتفسير عمليات التغير في الإفصاح الإلزامي والطوعي للشركات في الممارسة العملية. من نتائج الدراسة أن الخريطة التي تم وضعها تساعد في أن تكون نقطة بداية لوضع إطار إفصاح معياري وتحديد المستوى الأمثل من الإفصاح، وذلك بالاستمرار من ''ما هو (What-is)'' إلى تحديد ''ما يجب أن يكون (What-Should-Be)'' ، كما تبيّنت الدراسة أن هناك إطارا نظرياً فيما يتعلق بإفصاح الشركات، يفترض هذا الإطار البدء من المستوى الأمثل لإفصاح الشركات، بموجب الحالة المثالية لكفاءة السوق، ومن ثم الانتقال إلى الإفصاح في ظل الظروف الفعلية.

ب- توظيف الدراسة:

تتفق هذه الدراسة مع موضوعنا، من حيث تناولها لموضوع نظريات الإفصاح واختلاف توجهاتها وتعقد مفاهيمها، وأن المسيطر عليها هو متطلبات الإعلام المحاسبي للمجتمع المالي، خاصة عندما بينت الدراسة السابقة الكيفية التي تؤثر بها العوامل الداخلية والخارجية على تغير بيئة تقارير الشركات داخل البلد الواحد مع مرور الوقت، وتسبب الاختلافات في إعداد التقارير فيما بين البلدان، وإلى وجود فروق في مستوى الامتثال لمتطلبات الإفصاح الإلزامي والطوعي بين الشركات. وما يمكننا الاختلاف فيه مع الدراسة هو أخذنا للجوانب السلوكية والقانونية والتشريعية في تحليلنا لتأثير اتجاهات الإعلام المحاسبي، فضلا عن الجوانب الاقتصادية التي أفردتها الدراسة السابقة بالتحليل، إضافة إلى ربطنا لمتغير القياس المحاسبي بالإعلام المحاسبي في ظل معايير المحاسبة الدولية.

دراسة **(George Emmanuel Iatridis, 2012)** بعنوان:

Voluntary IFRS Disclosures: Evidence From The Transition From UK GAAP to IFRSs

أ- ملخص الدراسة:

الدراسة قُدمت في مجلة المراجعة الإدارية (MAJ)، حيث هدفت إلى معرفة الكيفية التي يمكن أن يؤثر بها الإفصاح الطوعي وفقا لمعايير المحاسبة الدولية (IFRS) على الشركات البريطانية المدرجة، في مرحلة ما قبل التطبيق الفعلي للمعايير الدولية، كما تسعى الدراسة إلى

التعرف على دوافع الشركات نحو توفير إفصاح طوعي وفقا لمعايير المحاسبة الدولية في حالة حاجتها إلى التمويل، إضافة إلى اختبار ما إذا كان هذا الإفصاح سيقدم دلائل للقيمة أكثر ملاءمة؛ وتستخدم الدراسة لاختبار علاقاتها الافتراضية كل من الانحدارات اللوجستية والخطية، كما أن تصنيف الشركات حسب الإفصاح الطوعي وغير الطوعي، يعتمد على عدم الإلزامية لتوفير معلومات ذات أهمية نسبية وفقا لمعايير المحاسبة الدولية قبل اعتمادها الكلي في سنة 2005 م؛ حيث تم تصنيف الشركات على أساس مؤشر للإفصاح مشابه للمؤشر الموضوع من طرف مركز البحوث والتحليل المالي الدولي. من نتائج الدراسة وفيما يتعلق بالانتقال إلى معايير المحاسبة الدولية، فإن الشركات التي قدمت إفصاحا طوعيا شهدت تغيرا إيجابيا في حقوق الملكية والأرباح؛ أما الشركات التي لم تقدم إفصاحات طوعية فشهدت تغيرا إيجابيا كبيرا في الرافعة، مع انخفاض في السيولة؛ كما بيّنت الدراسة أن الشركات المتطوعة في الإفصاح، أظهرت حقوق ملكية أكبر واحتياج في التمويل بالدين، وتميل إلى أن تكون مُدققة من قبل مدققين كبار ومدرجة في عدة بورصات.

ب- توظيف الدراسة:

تتفق الدراسة مع موضوعنا، في أنها تحاول أن تبين الدوافع وراء الإفصاح الطوعي وفقا لمعايير المحاسبة الدولية، من ناحية الاحتياجات المالية للشركات المدرجة في البورصة، وأن هذه الاحتياجات تتغير وتتنوع، ما يعطي تفسيرا لمستويات تطبيق الإفصاح الطوعي في الشركات؛ أما ما تتميز به دراستنا فهو الأخذ بالجانب المالي للشركات، إضافة إلى محيط أعمالها القانوني والتشريعي، لبلورة تفسير منطقي لصعوبات تطبيق متطلبات الإفصاح وفقا لما جاءت به معايير المحاسبة الدولية.

دراسة **(Michael C. Schouten & Mathias M. Siems, 2010)** بعنوان:

The Evolution of Ownership Disclosure Rules Across Countries

أ- ملخص الدراسة :

الدراسة قُدمت في مجلة دراسات قانون الشركات (JCLS) الصادرة عن جامعة كامبريدج ببريطانيا؛ وتهدف إلى تتبع التطور في الإفصاح عن الملكية عبر الدول، وذلك في إطار تشريع عدد من المنظمين لمقترحات ترمي إلى توسيع نطاق الالتزام بالإفصاح عن ملكية أغلب حصص الأسهم في الشركات المدرجة في البورصة، حيث استخدمت الدراسة بيانات موحدة لمقارنة 25 دولة

لمدة 11 سنة (1995-2005)، هذه البيانات مجمعة من طرف مركز الدراسات في الإدارة التابع لجامعة كامبريدج؛ وكان مجال تحليل الدراسة مؤشر حماية المساهمين، الذي يتتبع تطور القواعد القانونية مع مرور الوقت، كما يشمل المؤشر عديد من التغيرات التي تتولى حماية المساهمين تجاه مجلس الإدارة. من نتائج الدراسة أن درجة التطور الاقتصادي، هي العامل ذو الصلة بالاختلاف بين البلدان، كما أشارت النتائج أيضا إلى وجود علاقة إيجابية بين الإفصاح عن الملكية والمتغيرات التي تحمي صغار المساهمين، وكذلك وجود علاقة إيجابية بين صرامة قواعد البلدان في الإفصاح عن الملكية والملكية الموزعة، وفي مقارنة النتائج بين الدول المتقدمة والدول النامية لوحظ تناقض في تطور قواعد الإفصاح عن الملكية، حيث كان في ارتفاع مستمر في الأولى، في مقابل انخفاضه في الدول النامية، ما دل على صرامة القواعد في الدول المتطورة؛ وفي مقارنة النتائج بين الدول التابعة إلى الاتحاد الأوروبي وغيرها في عينة الدراسة، لوحظ وجود تقارب في قواعد الإفصاح عن الملكية في دول الاتحاد الأوروبي وارتفاعها أيضا مقارنة بباقي الدول، وفي مقارنة بين أصول القانون لهذه الدول، تبيّن أن الدول التي لها أصل قانوني ضمني (Common Law) أكثر صرامة في قواعد الإفصاح عن الملكية من البلدان التي لها أصل قانوني مدني (Civil Law).

ب- توظيف الدراسة:

تتفق هذه الدراسة مع موضوعنا، في أنها تدرس تطور نوع من الإفصاح المحاسبي، وأسباب تطوره في مجموعة من الدول، كذلك في تصنيفها لنتائجها على أساس دول متقدمة ونامية، تعطي دلائل جيدة أن الإفصاح على معلومات محاسبية يختلف باختلاف الظروف الاقتصادية والقانونية للبلد، وأن تطبيق القواعد نفسها للإفصاح سيختلف من بلد لآخر؛ أما الاختلاف فيكمن في أننا لن ندرس نوع معين من الإفصاح، إضافة إلى أننا سندرس علاقة تأثير الإفصاح على نظام القياس المحاسبي في إطار متطلبات التوحيد الدولية للممارسة المحاسبية.

دراسة **(Mohsen Souissi & Hichem Khlif, 2012)** بعنوان:

Meta-Analytic Review of Disclosure Level and Cost of Equity Capital

أ- ملخص الدراسة:

الدراسة قُدمت في المجلة الدولية للمحاسبة وإدارة المعلومات (IJAIM)، وهدفت إلى تحليل نتائج 22 دراسة تجريبية اختبرت العلاقة بين الإفصاح الطوعي وتكلفة الأموال الخاصة، حيث اختبر

الباحثين ما إذا كانت الاختلافات في النتائج يمكن أن تعزى إلى بيئة الإفصاح، إضافة إلى قياس درجة الإفصاح كوسيط يستخدم لقياس تكلفة الأموال الخاصة؛ كما استخدمت الدراسة تقنيات إحصائية لتحليل العلاقة بين المتغير التابع (تكلفة الأموال الخاصة)، والمتغير المستقل (الإفصاح)، حيث يتم قياس التأثير بين كل زوج في الدراسات التجريبية باستعمال معامل الارتباط ''R'' ، حسب نموذج تم تطويره من طرف .Hunter et al[1]. من نتائج الدراسة أنه يجب النظر بشكل صريح إلى الجوانب القانونية والمؤسساتية (بيئة الإفصاح المرتفع في مقابل بيئة الإفصاح المنخفض) عندما نريد تحليل العلاقة بين مستوى الإفصاح وتكلفة الأموال الخاصة، إضافة إلى أنه ومنذ بداية تحليلات الكُتاب المؤكِدة للعلاقة السلبية بين الإفصاح وتكلفة الأموال الخاصة في البلدان التي تتميز ببيئة إفصاح منخفضة، اتضح أن المديرين يشجعون جعل الكشف الطوعي أكثر من أجل الحد من عدم اليقين بين المستثمرين وزيادة تسويق الأوراق المالية الخاصة بهم، وأن المستثمرين في بيئات منخفضة الإفصاح، ينظرون بعناية في سياسات إفصاح الشركات عند اتخاذ القرارات حول تخصيص مواردهم، مشيرة إلى أن محتويات التقارير المالية تبقى أهم أداة تستخدم من قبل المستثمرين لتقييم شفافية الشركة، الأمر الذي يعزز السلطات التنظيمية لتحسين معايير المحاسبة وممارسات الإفصاح في هذا السياق من أجل توفير معلومات عالية الجودة في البورصات، إضافة إلى أن الدراسة تدعم الدراسات المحاسبية من خلال توفير أدلة بأن الاختلاف في مستويات حماية المستثمرين يمكن تجاهلها عند اختبار الارتباط السلبي بين الإفصاح وتكلفة الأموال الخاصة.

ب- توظيف الدراسة:

تتفق الدراسة مع موضوعنا، من حيث تحليلها للعوامل المتحكمة في الإفصاح، وإلى دراسة جوانب تأثيره على تكلفة الأموال الخاصة، وإلى الجوانب التي تدفع السلطات التنظيمية إلى تحسين معايير المحاسبة، فضلا عن إشارتها إلى أن معايير المحاسبة الدولية (IFRS) تشكل خطوة لتحسين الإفصاح، وتزويد المستثمرين بتقارير مالية أكثر ملاءمة؛ إضافة إلى أن دراسة التأثير الواقع على تكلفة الأموال الخاصة الذي قد يُعزى إلى عوامل غير ملموسة بالدرجة الأولى، يمكن أن يستعمل في دراستنا كمبرر لمتطلبات الإعلام المحاسبي الدولية؛ أما الاختلاف بين ما سنقوم به وما جاء في هذه

[1] See: Hunter J.E. et al., ***Cumulating Research Findings across Studies***, Studying Organizations: Innovations in Methodology, Vol. 4, Sage, Beverly Hill, CA.,1982.

الدراسة، فيكمن في أننا سنبين تأثير الإفصاح على القياس المحاسبي، ممثلة في قواعده وأساليبه، واختبار المقدرة على مجاراة متطلبات الإعلام المحاسبي الدولية.

10. هيكل الدراسة

ستتضمن الدراسة في جزئيها النظري والتطبيقي خمسة فصول كما يلي:

الفصل الأول: تفاعل الإفصاح والقياس في مختلف مراحل التطور المحاسبي؛

الفصل الثاني: بناء معايير المحاسبة الدولية ووظيفة الإعلام المحاسبي؛

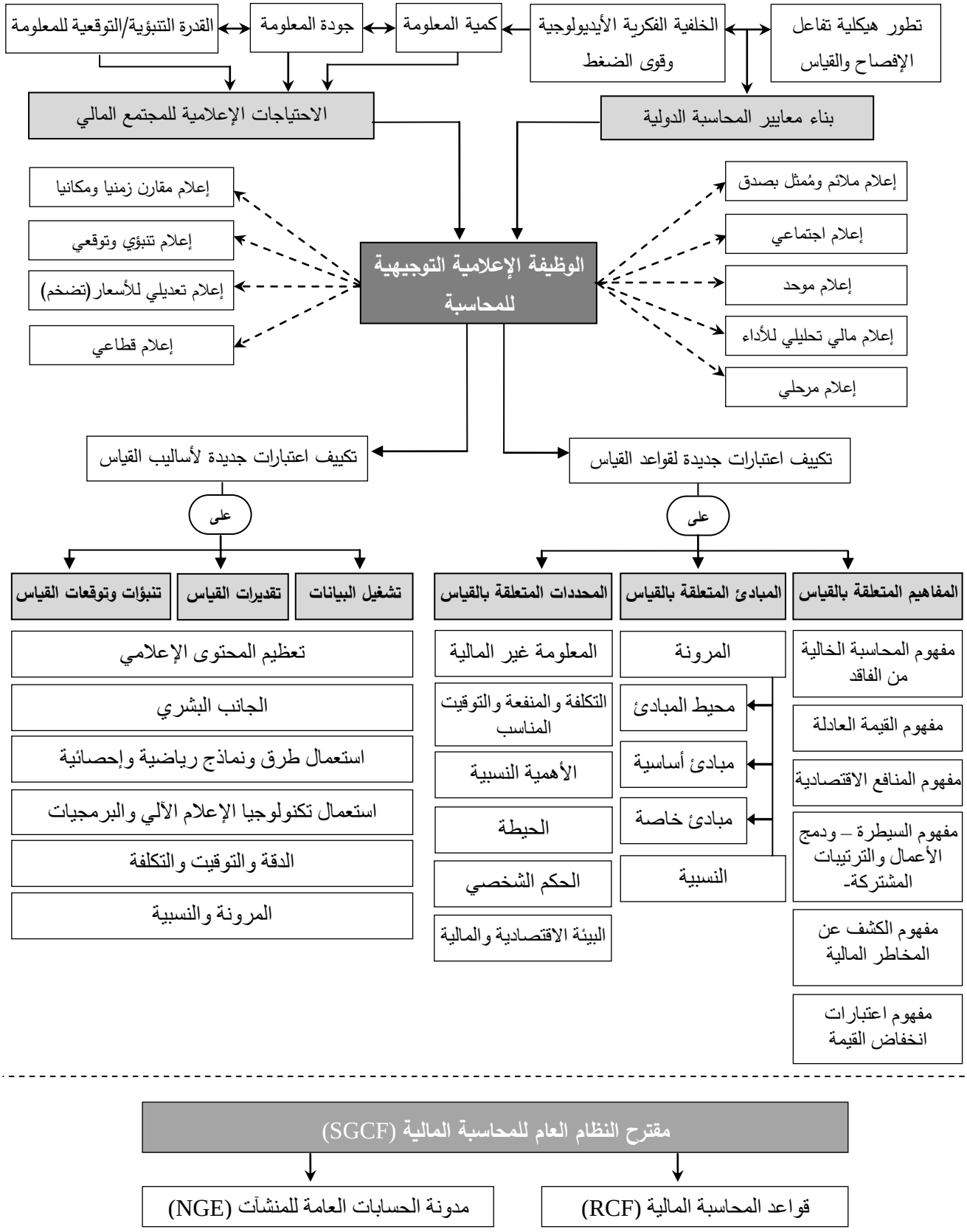
الفصل الثالث: تأثير الإعلام المحاسبي على قواعد القياس؛

الفصل الرابع: تأثير الإعلام المحاسبي على أساليب القياس؛

الفصل الخامس: الدراسة التطبيقية المقارنة بين SCF وIFRS.

ويوضح لنا الشكل رقم (04)، الهيكل العام الذي ستكون عليه الدراسة، وهو الهيكل الذي يبين الفصول الأربعة للجانب النظري، والفصل التطبيقي الذي تم فيه اقتراح النظام العام للمحاسبة المالية (SGCF) كآلية متكاملة يمكن من خلالها تعميق البعد الإعلامي للقياس المحاسبي ومواكبة متطلبات الإعلام المحاسبي الدولي.

شكل رقم (04): تأثير اتجاهات وظيفة الإعلام المحاسبي على قواعد وأساليب القياس



المصدر: من إعداد الباحث.

الفصل الأول

تفاعل الإفصاح والقياس في مختلف مراحل التطور المحاسبي

تمهيد

يُعد البحث في مجال التفاعل الحاصل بين الإفصاح والقياس المحاسبيّين، الأساس الذي يوضح طبيعة الترابط بين تطور المحاسبة بشقيه النظري والتطبيقي؛ حيث دأبت الدراسات المحاسبية على توضيح آلية هذا التفاعل عبر مراحل تطور المحاسبة منذ سنة 1494 م، وكانت النظرة السائدة حول هذا التفاعل أن الإفصاح تابع للقياس في عملية بناء وتطوير الممارسة والفكر المحاسبيّين؛ وانطلاقا من فكرة كل من Watts وZimmerman التي تشير أن المحاسبة تتشكل من قبل الاقتصاد والسياسة[1]، فإننا سنأخذ في تحليلنا لهيكلية تفاعل الإفصاح والقياس المحاسبيّين بالأصول المعرفية الاقتصادية السائدة على مر مراحل تطور الفكر والممارسة المحاسبية؛ معتبرين أن المعرفة الاقتصادية بدورها تتأثر بكل من الجانب السياسي والاجتماعي وغيرها من الجوانب المشكلة للبيئة المعرفية بكافة أبعادها؛ الأمر الذي يُمكنّنا من طرح هيكلية تفاعل الإفصاح والقياس المحاسبيّين في إطار مُتكامل من التأثيرات المباشرة من خلال المعرفة الاقتصادية، وغير المباشرة من خلال بقيت الجوانب المؤثرة في المحاسبة بواسطة المعرفة الاقتصادية؛ فكل إشارة إلى المؤثرات المتحكمة في هيكلية تفاعل الإفصاح والقياس أو تطور المحاسبة ستقتصر على المعرفة الاقتصادية ويقصد بها ضمنيا بقيت المؤثرات غير المباشرة.

---

[1] See:

- Watts Ross L., ***Corporate financial statements: a product of the market and political processes***, Australian Journal of Management, Vol. 2, No. 1, pp.53–75, 1977.
- Watts Ross & Jerold Zimmerman, ***Positive Accounting Theory,*** Englewood Cliffs, NJ: Prentice-Hall, 1986.

I. مرحلة البدايات الأولى للممارسة المحاسبية في الحضارة الإسلامية

إن التطورات التي تشهدها المحاسبة اليوم، من إحياءٍ للبحث في مجال المحاسبة الإسلامية، واعتراف الهيئات المحاسبية الدولية، الأكاديمية منها والمهنية بوجود مجال بحث اسمه المحاسبة الإسلامية؛ بيّن أن حقبة الحضارة الإسلامية كان لها إسهامات كبيرة في بناء وتطوير الفكر والممارسة المحاسبيّين قبل سنة 1494م؛ هذا ما يدفعنا إلى البدء بتحليل آلية التفاعل الحاصل بين الإفصاح والقياس المحاسبيّين في الحضارة الإسلامية خلال الفترة الممتدة من 622م إلى غاية 1418م.

1. إسهامات المسلمين في الفكر المحاسبي

تمثل مرحلة الحضارة الإسلامية البدايات الأولى للممارسة المحاسبية في الحضارة الإسلامية كعلم عند المسلمين من 622م إلى 1418م، وهي مرحلة يُغفِلها أغلب مؤصلوا الفكر المحاسبي عند تطرقهم لتاريخ تطور الممارسة والنظرية المحاسبيتين؛ فحسب ما أورده *قنطقجي* (Kantakji) في أطروحته حول فقه المحاسبة الإسلامية[1]، فإن البدايات الأولى لتأريخ المحاسبة في الحضارة الإسلامية ترجع إلى بزوغ الدعوة الإسلامية وأمر الرسول ﷺ بإحصاء الناس والعد، وأن أول مرجع علمي محاسبي متكامل في العالم قد وُضع على يد *النويري* (Al-Nuwayri) (1278 م– 1332 م) في كتابه ''كتاب الإنشاء'' [*] الذي تناول في جزئه الثامن كِتابة الأموال بالتفصيل، كما بيّن فيه، مصادر المعرفة المحاسبية والقواعد العرفية والقوانين الاصطلاحية، والتقسيم الوظيفي للمحاسبة آنذاك، مع ثبوتيات اليومية ودفاتر الأستاذ وميزان المراجعة وتقابُل الحسابات وقاعدة توازن الميزانية والفصل بين الدورات المحاسبية، إضافة إلى توضيح مهام المحاسب ومحاسبة المسؤولية ونظام الرقابة الداخلية؛ فهو بذلك يسبق الراهب الإيطالي *لوكا بشيليو* (Luca Pacioli) بـ 212 سنة في بيانه للقيد المزدوج؛ ويُعد *النويري* أول من أطلق على مهنة المحاسبة تعبير صناعة الحساب كمرادف لكتابة الأموال[2]. ويوضح الجدول الموالي إسهامات أخرى لكبار أوائل الكتاب والمفكرين المسلمين[**] في الفكر المحاسبي قبل وبعد *النويري*.

---

[1] قنطقجي سامر مظهر، ***فقه المحاسبة الإسلامية***، رسالة دكتوراة منشورة، مؤسسة الرسالة، دمشق، سورية، 2004، ص ص: 40 –42.

[*] النويري شهاب الدين أحمد بن عبد الوهاب، ***نهاية الأرب في فنون الأدب***، ج 8، مطبوعات وزارة الثقافة، مصر، دت.

[2] قنطقجي سامر مظهر، مرجع سابق، ص: 36.

[**] إن تركيزنا عند التطرق للأفكار الاقتصادية سيكون على الأفكار الإنسانية، التي هي من عمل المفكرين المسلمين والتي تقع ضمن التفسير الإنساني للكتاب والسنة، لهذا تجاوزنا فترة النبوة التي كان فيها النبي محمد ﷺ يستمد توجيهاته من الوحي، للمزيد حول التفرقة بين الفكرين، أنظر رضوان أحمد فلاحي، ***استعراض الكتابات المعاصرة حول تاريخ الفكر الاقتصادي في الإسلام***، المركز العالي لأبحاث الاقتصاد الإسلامي، جامعة الملك عبد العزيز، جدة (بالإنجليزية).

جدول رقم (1-1): إسهامات كبار أوائل المفكرين المسلمين في الفكر المحاسبي

المفكر	إسهاماته في الفكر المحاسبي
أبي يوسف 798م	من أهم إسهاماته في كتابه ''الخراج'' ، تخصيص الإيرادات والتكاليف والرقابة على حركة أموال.
القرشي 819م	في كتابه ''الخراج'' ساهم في اعتماد التكلفة كمعيار لقياس خراج الأرض والاعتراف بالإيراد عند الإنتاج، مع وضعه لمعادلة صافي الدخل (صافي الدخل = المحصول – النفقة – الديون).
ابن قدامة 940م	أسهم في كتابه ''الخراج'' في وضع تعابير محاسبية متطورة مثل إعداد الحسابات الختامية، ومبدأ مقابلة الإيرادات بالنفقات، ومبدأ التوازن وتخصيص النفقات، مع السبق في إطلاق مصطلح الأصول والنفقات، ومحاسبة الأصول الثابتة.
الماوردي 1058م	بيّن الماوردي قبل غيره أن المحاسبة صناعة تقوم على أمور مشتركة بين الفكر والعمل، وأن الفكر فيها أغلب والعمل تابع.
ابن رجب الحنبلي 1393م	بيّن في كتابه ''الخراج''، أن الاهتلاك هو معيار التفرقة بين الأصول الثابتة والمتداولة، كما قام بالتقسيم الوظيفي للإيرادات، ووضع مبدأ الموضوعية والإثبات (الإيصالات)، كما بيّن أسس العدالة في فرض الخراج، وراعى تغيرات الأسعار حسب الدورة الزمنية.
القلقشندي 1418م	في كتابه ''صبح الأعشى''، بيّن خصائص المحاسبة على أنها: الإثبات والتسجيل، والعدالة والموضوعية والرقابة على حركة الأموال وحقوق الأطراف، وتحديد النتائج وقابلية التفسير والإثبات.

المصدر: من إعداد الباحث استنادا إلى:

قنطقجي سامر مظهر، ***فقه المحاسبة الإسلامية***، رسالة دكتوراه منشورة، مؤسسة الرسالة، دمشق، سورية، 2004، ص ص: 37-45.

ما يمكن ملاحظته من خلال إسهامات المفكرين المسلمين في مجال المحاسبة أن أغلبهم كتب في المحاسبة في صياغ تناوله لمال الخراج، والخراج هو ما يؤخذ على أرض الصلح من مال؛ فالهدف هو الحفاظ على المال لذوي الحقوق؛ كما أن أغلب أفكارهم كانت تتمحور حول المبادئ المحاسبية المعروفة لدينا اليوم (الموضوعية، المقابلة، التوازن،...)، وكانت النظرية السائدة آنذاك هي القرآن الكريم والسنة النبوية المشرفة، إضافة إلى نظريات أخرى ومداخل سنأتي على ذكرها فيما سيلي من عناصر.

2. الفكر الاقتصادي المؤثر خلال الحضارة الإسلامية

إن الحضارة الإسلامية التي كانت في ذروة التقدم والازدهار، في جل مجالات الحياة، من تجارة وصناعة وزراعة وإدارة سياسية وعسكرية، ما كان ليكون لها هذا لولا امتلاكها لرصيد علمي وافرٍ في عدّة مجالات، وبالأخص المجال الاقتصادي، الذي لم يكن حينذاك، مستواه التحليلي معقداً ولا مركباً، بل كان متناسبا مع منهج الحياة السائد ومتطورا معه. إن بحثنا في واقع الفكر الاقتصادي للحضارة الإسلامية، يمكننا من استقصاء الظروف البيئية التي تُبرز هيكليّة تفاعل الإفصاح والقياس المحاسبيّين والمداخل والنظريات

المؤثرة فيه، وذلك من خلال دراسة أفكار نُخبة من المفكرين الإسلاميين الذين نرى في أفكارهم تأثيرا على التطبيقات المحاسبية بين القرنين الثامن والخامس عشر للميلاد.

1.2. أفكار أبي يوسف (731م– 798م)

برع أبو يوسف فيما يعرف عندنا اليوم بإدارة المالية العامة للدولة، ونظرته إلى مسؤوليات الدولة وتوجهه إلى مفهوم دولة الرفاهة؛ فأهم ما جاء به كان نظام جديد في دفع الخراج، يقوم على جباية الخراج وفق نظام المقاسمة عوضاً عن نظام المساحة، وأن يُعوّض الدفع من الطعام إلى الدفع النقدي؛ حيث رأى في ذلك تشجيعاً للنشاط الزراعي وكثرة الإنتاج، وحفظاً لحق الدولة من التقلبات وعدم التظالم؛ كما عدّل نسبة الخراج، لتتناسب مع الأوضاع المُعاشة آنذاك، وحدّد مبادئ الجباية وتوظيفات الأموال، بقوله أنها يجب أن تكون – نسب الجباية – وفق طاقة الدافعين، إضافة إلى كون الحكومة هي التي تحدّد هذه النسبة، وأن تُجبى الضرائب بالرفق واللّين وأن يكون الكيل مضبوطاً بالمكيال لا تقديراً[1]؛ وفي حديثه عن سعر الطعام، أو ما يعرف لدينا اليوم بالقوة الشرائية، قال أن السعر لا يتوقف على العرض وحده، بل تدخل فيه أيضاً بعض العوامل الأخرى، لكن لم يتمكن من الإحاطة بها[2]؛ كما صاغ أبو يوسف توزيع تكاليف المشاريع التنموية على أساس المنتفعين من تلك المشاريع والنظر إلى المقدرة الناتجة من ذلك الانتفاع[3].

2.2. أفكار الماوردي (975م– 1058م)

أبدع الماوردي في مجال الاقتصاد، وكانت أهم مؤلفاته فيه، كتاب "الأحكام السلطانية والولايات الدينية"؛ فمن أفكاره الرائدة ما تعلق بملكية الأرض وعائدها "الخراج"، حيث بيّن عوامل الريع الفرقي الذي ينشأ جراء الفرق في الخصوبة والموقع وانعكاس هذا الأخير على الثمن، كما أشار إلى فكرة نقل العبء الضريبي، فيقول أن القُرب والبُعد عن الأسواق يُؤثر في أثمان المحاصيل، جراء التباين في كلف النقل، وأن هذا العامل يُؤثر في حالة كون الخراج نقداً ولا يؤثر في حالة كون الخراج عيناً[4]؛ وفي حديثه عن الازدواج الضريبي، بيّن أن الخراج على مالك الأرض في حالة إجارتها، وهذا منعاً لدفع الخراج من طرف المستأجر مرتين (للمالك وللدولة)[5]؛ وفيما يخص التوزيع فيرى أن التركيز على حد الكفاية هو أساس عدالة التوزيع، وأنّه – حد الكفاية– يتحدّد من خلال الموقع الاجتماعي ومستوى الأسعار وتباين الأمكنة، وأنّه يتميز بالمرونة والتغير بحسب الظروف الاقتصادية[6]؛ كما بيّن أن الإنفاق تابع للإيراد زمنياً وكمياً؛ وأن المرونة هي

---

[1] صديقي محمد نجاة الله، ***الفكر الاقتصادي لأبي يوسف***، ترجمة رضوان أحمد فلاحي، مجلة أبحاث الاقتصاد الإسلامي، المجلد 2، العدد 2، ص ص: 77 – 99، 1985، ص ص: 89 – 91.

[2] المرجع السابق، ص: 93.

[3] الوادي حازم، ***النظام الاقتصادي في الإسلام***، دار الكتاب الثقافي، أربد، الأردن، 2009، ص: 78.

[4] الكبيسي صبحي فندي، ***الفكر الاقتصادي للماوردي من خلال الأحكام السلطانية***، مجلة دراسات اقتصادية، جامعة حضر موت، المجلد 2، العدد 2، ص ص: 87 – 119، 2002، ص: 103.

[5] المرجع السابق، ص: 105.

[6] الماوردي أبي الحسن علي بن محمد بن حبيب، ***الأحكام السلطانية والولايات الدينية***، مكتبة دار ابن قتيبة، الكويت، 1989، ط1، ص: 269.

الأساس في إعداد الميزانية[1]؛ وأمر بتنظيم السوق، لاسيما بالمكاييل والموازين –المقاييس–، وأكد على ضرورة كونها مطبوعة بطابع من الدولة يعرفه العامة[2].

3.2. أفكار ابن تيمية (1263م – 1328م)

يشير شيخ الإسلام محمد بن تيمية أن البحث في النشاط الاقتصادي من منظور عقائدي مهم جداً، فمن أفكاره في السعر والتسعير والسوق، أنّه يَنسب سبب ارتفاع الأسعار إلى قوتي العرض والطلب من جهة، وإلى ظلم بعض الناس – بالاحتكار وتواطؤ البائعين– من جهة أخرى، وهو يُخالف التسعير في الحالة الأولى، ويُوجبه في الحالة الثانية، ويُطبق هذا أيضاً على الأعمال والخدمات؛ وأن السعر الذي تحدّده السلطة عند لجوئها إلى التسعير، هو ثمن المثل[3]، وهو السعر الذي يستعمله الناس، ويجري في مثل تلك السلعة، وهو يتغير بتغير المكان والزمان[4]. وفي حديثه عن النقود قال أنّها تملك وظيفتان رئيستان: مقياس للقيمة، ووسيط للتبادل، كما نصح أن يُضرب للناس نقودا وفقاً للقيمة العادلة في معاملاتهم من غير ظلم لهم، وهذا لما كان يرى من علاقة بين كمية النقود ومستوى الأسعار، كما ولابن تيمية السبق في الفكرة التي تقول أن النقد الرديء يقضي على النقد الجيد[*]، حيث خالف التغيير المتكرر في النقود لأنه يُفسد ما عند الناس من أموال بنقص أسعارها، ويظلمهم فيه بصرفها بأغلى سعرها[5].

4.2. أفكار ابن خلدون (1332م– 1406م)

ناقش ابن خلدون المسائل الاقتصادية مناقشة منطقية مُستفيضة، مُحللا بذلك الأسباب بغرض الوصول إلى نتائج محدّدة[6]؛ فمن أفكاره الرائدة في المجال الاقتصادي، تأكيده على أهمية تقسيم العمل والتخصص فيه، حيث قسّم العمل إلى عمل مُنتِج وعمل غير مُنتِج، كما بيّن وُجهة نظره في مساهمة العمل في القيمة من جانبي الكم والكيف، مُشيرا إلى أن العمل أساس القيمة التبادلية، مع عدم تفريقه بين نوعي القيمة الاستعمالية والتبادلية؛ حيث عُد ابن خلدون رائدا، مقارنة بمن سبقوه من علماء المسلمين ومن لحقوا به من علماء الغرب، في المعالجة الاقتصادية الواضحة والجلية في تقسيم العمل، قبل آدم سميث ودافيد ريكاردو وكارل ماركس[7]. ومن أفكار ابن خلدون حول تدخل الدولة في النشاط الاقتصادي، فكرة أن للدولة دافعين

---

[1] الكبيسي صبحي فندي، مرجع سابق، ص ص: 109؛ 110.

[2] الماوردي أبي الحسن علي بن محمد بن حبيب، مرجع سابق، ص ص: 332؛ 333.

[3] المبارك محمد، ***آراء ابن تيمية في الدولة ومدى تدخلها في المجال الاقتصادي***، دار الفكر، 1970، ص ص: 106 – 112.

[4] الإصلاحي عبد العظيم، ***مبادئ الاقتصاد الإسلامي***، نصوص اقتصادية مختارة من كلام شيخ الإسلام ابن تيمية، مكتبة دار المنهاج، الرياض، السعودية، 2008، ط1، ص: 79.

[*] عرف هذا القانون بقانون جريشام، نسبة إلى توماس جريشام.

[5] الإصلاحي عبد العظيم، مرجع سابق ، ص ص: 122 – 134.

[6] يسري أحمد عبد الرحمن، ***إسهامات عبد الرحمن ابن خلدون في الفكر الاقتصادي: عرض وتحليل وتقويم***، دراسات اقتصادية إسلامية، المجلد 13، العدد 2، ص ص: 7 – 63، 2006، ص: 12.

[7] خضير صلاح الدين حسين، ***ابن خلدون وآراؤه الاقتصادية في المعاش (العمل)***، مجلة الدراسات التاريخية والحضارية، المجلد 1، العدد 1، ص ص: 43 – 70، 2009، ص ص: 52؛ 59.

أساسيين للتدخل في الشأن الاقتصادي، هما إقامة العدل وتنظيم إيراداتها، كما بيّن أن توسع الدولة في زيادة إيراداتها والتدخل سوف ينعكس على الإنتاج والأرباح، حيث يجب على الدولة تفعيل الطلب الكلي الذي يُنشط الإنتاج ويُحفزه؛ فابن خلدون يدعوا هنا إلى أن لا يكون للدولة دورا حياديا، إضافة إلى عدم احتكارها للإنتاج والإضرار بآلية السوق[1].

يتضح من سردنا لأفكار نُخبة المفكرين الاقتصاديين المسلمين، وجودُ معالجةٍ وتحليلٍ مستفيضين متناسبين مع الظروف المُعاشة، وربطا مُحكما بين المتغيرات المؤثرة والمتأثرة جراء النشاط الاقتصادي وتقلباته عبر الزمان والمكان؛ كما نجد أن حِقبة الحضارة الإسلامية قد أفردت مفاهيم اقتصادية لم يعرفها الغرب إلا في القرنين الثامن عشر والتاسع عشر للميلاد، إضافة إلى دراسة العلاقات بين مختلف المتغيرات الاقتصادية؛ فلقد مهدت هذه الظروف الفكرية الاقتصادية لعملٍ وفكرٍ محاسبيّين متكاملين، فالحفاظ على المال العام، وضبط الأسعار وإعداد الموازنات؛ إضافة إلى تسيير أموال الزكاة والميراث وكتابة الدين، كلها كانت دوافع لتطوير الممارسة والفكر المحاسبيّين.

3. المداخل المستعملة والنظريات الاقتصادية المؤثرة

عند طرحنا للفكر الاقتصادي المؤثر في هذه المرحلة، يتضح لنا أن هناك العديد من النظريات الاقتصادية، حتى وإن كانت بسيطة ومتناسقة مع ظروف المرحلة ومعطياتها؛ إلا أنّها أثرت في توجيه وتطوير الممارسة والفكر المحاسبيّين؛ وقبل الحديث عن النظريات، لابد من الإشارة إلى المداخل التي استُعمِلَت في بناء هذه النظريات والأفكار العلمية لدى المفكرين المسلمين، وإلى أثر هذه المداخل على توجيه الفكر ومنهج البحث؛ فالمدخل الأساسي الذي اعتمده جل المفكرين المسلمين في كل ميادين البحث العلمية، لا ينفك عن ما سنسميه مدخل وحدوية المنهج أو ''المدخل الوحدوي''، في تطبيق أحكام القرآن الكريم والسنة النبوية المشرفة، الأمر الذي يطبع البحث الاقتصادي والمحاسبي بالطابع العقائدي، ويصبغه بالصبغة الربانية الكونية الأزلية، التي تُقر مبادئ وقواعد تصلح لكل زمان ومكان، وتمتاز بالمرونة والانسجام بين العقل والتجريب؛ إن هذا المدخل يُعد استثناء في طرحنا لما سيليه من المداخل المتفاعلة مع النظريات، ومُؤثرا كما يوضح الشكل رقم (1-1)، في المدخلين المعياري والسلوكي الأخلاقي، خلافا للمدخلين الرياضي والاستقرائي التاريخي، اللذان يُعدان مدخلين مستقلين؛ وثاني المداخل المؤثرة في المعرفة والفكر المحاسبيّين عند المسلمين، هو المدخل الرياضي، فقد برع المسلمون قبل غيرهم في الحساب والجبر، فحسب *جون ماكليش* (John McLeish)، في قوله عن الخوارزمي (680م – 750م): "كانت رسالة الخوارزمي في الحساب أول كتاب في العالم يوضح عمليات الأعداد العشرية"[2]، واتضحت أيضا براعة استخدام المدخل الرياضي عند

---

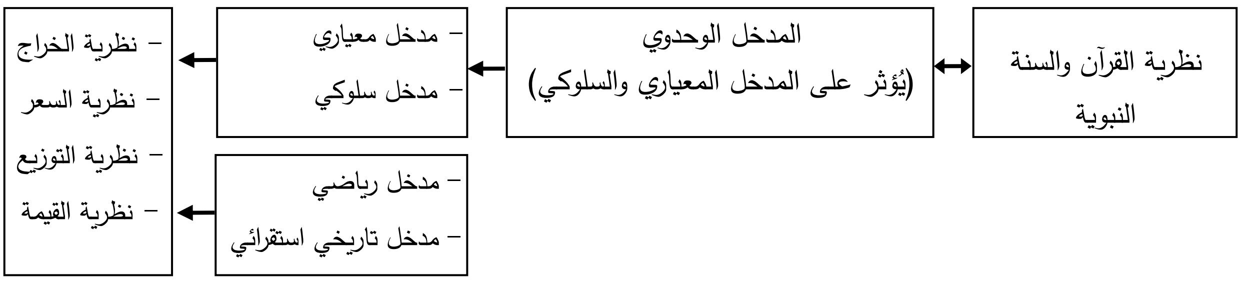
[1] منصور أحمد إبراهيم، ***نظرية الدولة والفعالية الاقتصادية: أطروحة ابن خلدون أنموذجا – دراسة مقارنة–*** ، مجلة تنمية الرافدين، المجلد 31، العدد 93، ص ص: 94 – 99، 2009،.

[2] ماكليش جون، ***العدد من الحضارات القديمة حتى عصر الكمبيوتر***، ترجمة خضر الأحمد وموفق دعبول سلسلة عالم المعرفة، العدد 251، دت، ص: 162.

المسلمين في كتابات الكندي والرازي[1] وغيرهم من العلماء المسلمين؛ ونجد أيضا المدخل المعياري الذي يُحدّد المفاهيم المحاسبية المُنبثقة من الثوابت الشرعية، والتي لا تتغير بتغير الزمان والمكان؛ ورابع أهم المداخل السائدة والمؤثرة في الفكر المحاسبي، هو المدخل السلوكي الأخلاقي الإسلامي، الذي هو بدوره خلاصة لأحكامٍ ربانيةٍ وتعاليم سُنية، تُحدّد الواجب والحرام والمكروه والمباح، وتُبيّن أُسس التعامل الإنساني السوي الذي لا يُفرق بين خُلق مهني وآخر بشري، فالشخصية والقيم والتوجهات والتعلم والإدراك والمشاركة والاتصال والدافعية والتبعية واتخاذ القرار، كلها مُحَكّمة بالشمولية والمسؤولية والتوازن والواقعية التي تُحقق العدالة والرفاهة في المجتمع؛ وآخر المداخل المستعملة هو المدخل التاريخي الاستقرائي، حيث يهدف هذا المدخل إلى البحث عن الممارسة العملية والنظرية للفكر المحاسبي في التاريخ الإسلامي[2].

من جهتها، أثرت أهم النظريات التي سادت هذه المرحلة في بناء الفكر المحاسبي، فنجد أبا يوسف في طرحه لكيفية معالجة الخراج، وإعطائه لأسس جديدة في حسابه، يُعد صاحب أول نظرية للخراج، هذه النظرية التي فتحت للفكر المحاسبي مجال عمل أكثر دقة وأقدر على تحقيق عدم التظالم وحفظ الحقوق؛ والنظرية الثانية التي أثرت أيضا على مجال الفكر المحاسبي، هي نظرية الماوردي للتوزيع، والتي حدّدت أسُساً جديدة للقياس المحاسبي (حد الكفاية)، ومكّنت الإفصاح من ضمان الرقابة؛ كما لم تكن إسهامات ابن تيمية بعيدة عن الريادة في التنظير للسعر، فتُعد نظريته في السعر، بالغة الأهمية في التأثير على عملية القياس المحاسبي، وضبطه وزيادة موثوقيته؛ ورابع النظريات التي اتضحت من معالجتنا لأفكار نخبة من المفكرين المسلمين، هي نظرية القيمة لابن خلدون، التي عالج فيها القيمة التبادلية وضبط مكانة العمل كماً وكيفاً، ما يزيد من دقة القياس ويحفظ حقوق العمال عند الإفصاح. يوضح الشكل رقم (1-1)، التفاعل بين أهم النظريات المؤثرة والمداخل المستعملة في مرحلة الحضارة الإسلامية.

شكل رقم (1–1): تفاعل أهم المداخل والنظريات الاقتصادية



المصدر: من إعداد الباحث.

---

[1] راجع: – هاشم صالح مهدي، ***المنهج التجريبي والمنهج الرياضي في فلسفة الكندي***، مجلة التراث العلمي العربي، العدد 1، ص ص: 1 – 5، 2010.

- العاني سلسل محمد، ***طرق البحث العلمي في مؤلفات الرازي***، مجلة التراث العلمي العربي، العدد 1، ص ص: 1– 10، 2010.

[2] قنطقجي سامر مظهر، مرجع سابق، ص: 75.

فنجد ديناميكية في التأثير الحاصل من قبل المداخل على النظريات، تتخطى الفكر الاقتصادي لتصل إلى الفكر المحاسبي، فيكون التأثير من قبل المدخل المعياري والسلوكي والمدخل الرياضي والاستقرائي التاريخي، على مختلف النظريات الاقتصادية، مشابها لتأثيرها على توجيه الممارسة والفكر المحاسبي في هذه المرحلة؛ حيث سنجد وضوحا أكثر لهذه الفكرة عند التطرق إلى تأثير هذه المداخل والنظريات على الحاجات إلى المحاسبة، وذلك في حلقة التفاعل الحاصلة بين متطلبات الإفصاح المحاسبي وأهداف المحاسبة والقياس المحاسبي.

4. هيكليّة تفاعل الإفصاح والقياس المحاسبيّين

إن متطلبات *ليتلتون* (Littleton) لنشأة وتطور المحاسبة*، كانت موجودة في الحضارة الإسلامية[1]، فهذه الأخيرة بكامل مكوناتها ومقوماتها ما كان لها أن تكون وتستمر لولا وُجود نظام مالي ومحاسبي محكمٍ وسليمٍ، وتدعيم هذا النظام بفكر سليم مُتكيف مع مستجدات البيئة وتغيراتها الاقتصادية والاجتماعية والسياسية نتيجة الاتساع الكبير للدولة الإسلامية؛ فعند تحليلنا لواقع الفكر الاقتصادي المؤثر والسائد، وما نجم عنه من نظريات ومداخل ساعدت على بناء فكر محاسبي سليم، اتضح لنا أن لكل مدخل إسهامات، وأن لكل نظرية تأثير في تطوير جانبي القياس والإفصاح المحاسبيّين. فالمدخل الوحدوي استوجب على المحاسبة التطبع بالطابع الديني، ومُحددا إثر ذلك كيفيات جديدة للقياس، أعطتها طابعا أكثر دقة وصرامة من أجل الحفاظ على الأموال، فنجد – على سبيل المثال لا الحصر – الحث على التوثيق والإثبات والإشهاد والعدالة والحياد في آية الدين من سورة البقرة (آية 282)، والحث على القسط في الميزان وعدم الغش وبخس الناس في حقوقهم في سورة الرحمن (آية 7)، وسورة المطففين (آيات 1–3)؛ ناهيك عن المدخل الرياضي، الذي أصبح أكثر فاعلية في الحضارة الإسلامية، مُستوجبا على المحاسبة تكييف إفصاحها عن أنظمة مالية فريدة لم يسبق لها مثيل، كنظام الزكاة ونظام المواريث؛ إضافة إلى ضبط قيمة أدوات المثمنات رياضيا بعضها ببعض (كالذراع والجريب والقفيز والعشير والقصبة والوسق والصاع)، وضبط أدوات الأثمان، فثبت وزن الدرهم الفضي بـ 7/10 الدينار الذهبي وكان وزن الدرهم الشرعي 2.97 غرام[2]؛ الأمر الذي استوجب ضبط القياس المحاسبي كميا وقيميا وأعطاه موثوقية وملاءمة أكبر عند التعامل. أما المدخل الاستقرائي التاريخي فقد ساهم حسب ما أورده *النويري* من خلال استعماله له، في وصف مُمارسات عصره، على أنّها ما استقر في زمانه، وأقر باختلاف المصطلحات والسياسات المحاسبية طبقا لاختلاف الطرق الفنية في مختلف بلدان

* هذه المتطلبات هي: فن الكتابة، الحساب، الملكية الخاصة، النقود (بين الاقتصاد)، الائتمان (أي المعاملات غير المكتملة)، والتجارة ورأس المال. للمزيد أنظر:

Littleton, A. C., ***Accounting Evolution to 1900***, New York: American Institute Publishing Company, New York: Russell & Russell, 1966, p. 12.

[1] محمد شكر، ***الفكر المحاسبي بين غايات المحاسبة الحديثة ومتطلبات الشريعة الإسلامية***، مجلة تكريت للعلوم الإدارية والاقتصادية، جامعة تكريت، المجلد 3، العدد 8، ص ص: 130 – 150، 2007، ص: 138.

[2] قنطقجي سامر مظهر، مرجع سابق ، ص ص: 23 – 26.

المسلمين، وأقر أن السياسات المحاسبية التي تسود المجتمع الإسلامي تُغيرها الاجتهادات[1]، فهو يستوجب بهذا خضوع المحاسبة إلى الاجتهاد البشري وحاجات الزمان والمكان. نجد أيضا المدخل المعياري الذي يُحدّد المفاهيم المحاسبية المنبثقة من الثوابت الشرعية، والتي لا تتغير بتغير الزمان والمكان، ومنها، مطارح ومصاريف الزكاة، الكتابة والتسجيل، التعامل الحلال، التسجيل بالقيمة الحقيقية العادلة، الإفصاح والصدق والدقة والحياد، والاعتراف بالربح عند الإنتاج[2]، فهو يستوجب خضوع الإفصاح والقياس المحاسبيّين إلى مفاهيم ومتطلبات وإجراءات معيارية مصدرها الأساسي هو المدخل الوحدوي. وفيما يخص المدخل السلوكي الأخلاقي، فإن للمسلمين السبق في الفكر والتطبيق بالنسبة للمحاسبة على المسؤولية الاجتماعية، لما فيها من سماحة للأخلاق ونبذٍ للمصلحة الشخصية والعمل بروح المصلحة العامة لكل أفراد المجتمع، فالمدخل السلوكي الأخلاقي استوجب من المحاسبة أن تُقدم إفصاحا شاملا ومسؤولا ومُتوازنا وواقعيا، حتى تتحقق العدالة والرفاهة في المجتمع.

من جهتها النظريات المؤثرة استوجبت على المحاسبة عدّة حاجات؛ فنظرية القرآن والسنة حدّدت أُسس عمل المدخل الوحدوي، والذي بدوره طبعها بالحاجات المُمتثلة لمقاصد الله في استخلاف الإنسان في ماله سبحانه ﷻ، والتي تتفاعل مع متطلبات إفصاح يطلبها الشرع كالعدالة والمساواة والقسط؛ كما استوجبت نظرية الخراج على المحاسبة حاجات مستجدة، كتحقيق مفهوم دولة الرفاهة وتطبيق نظام المقاسمة والدفع النقدي للخراج، وحفظ حق الدولة مع حساب الجباية وفقاً لمبادئ جديدة (طاقة الدافعين)؛ وبالنسبة لنظرية التوزيع، فقد استوجبت على المحاسبة حل مشاكل الازدواج الضريبي، ونقل العبء الضريبي وتحقيق أسس عدالة التوزيع (من خلال حد الكفاية)، وتنظيم السوق والحفاظ على قيود الملكية، مع عدم الانحراف عن الأجر العادل ومراعاة القيم. من جهتها نظرية السعر، استوجبت من المحاسبة التسعير (في حالة تظالم الناس) والتعامل بثمن المثل والحفاظ على أموال النّاس؛ كما استوجبت نظرية القيمة، محاسبة كل وظائف العمل وأقسامه، ومحاسبة قيمة العمل من جانبي الكم والكيف.

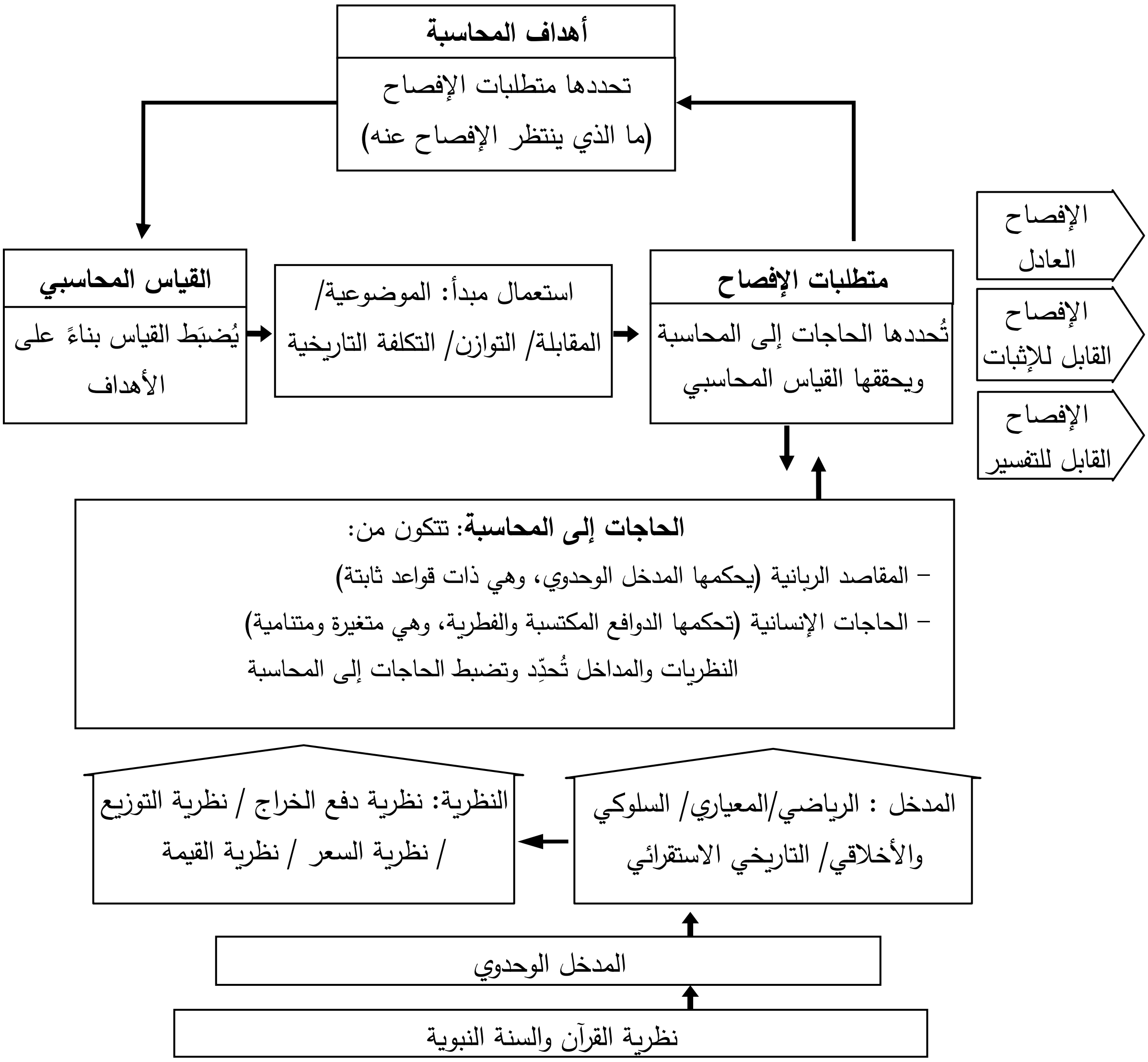
إن هذه النظريات والمداخل بما استوجبته من حاجات على المحاسبة، تُعد الدافع الأساسي لتحديد هيكليّة التفاعل بين الإفصاح والقياس، فمن خلال طرحنا لإطار التفاعل الحاصل بين مختلف المداخل والنظريات وتأثيرها في توجيه الفكر المحاسبي بشكل عام؛ يُمكننا من خلال الشكل رقم (1-2)، توضيح آلية التفاعل الحاصلة بين الإفصاح المحاسبي – متطلباته – وأهداف المحاسبة والقياس المحاسبي، وهذا في إطار التفاعل مع الحاجات إلى المحاسبة التي تمليها المقاصد الربانية والحاجات الإنسانية، والتي تُؤثر فيها النظريات والمداخل السائدة في هذه المرحلة.

---

[1] قنطقجي سامر مظهر، مرجع سابق ، ص: 75. نقلا عن: النويري شهاب الدين أحمد، ***نهاية الأرب في فنون الأدب***، ج8، وزارة الثقافة المصرية، مصر، دت، ص ص: 208؛ 230؛ 233؛ 244؛ 246؛ 255.

[2] قنطقجي سامر مظهر، مرجع سابق ، ص: 73.

شكل رقم (1–2): المداخل والنظريات المؤثرة في هيكليّة تفاعل الإفصاح والقياس المحاسبيّين في مرحلة الحضارة الإسلامية



المصدر: من إعداد الباحث.

حيث تُعد مرحلة تحديد الحاجات نقطة الانطلاق في هذا التفاعل، وهذه الحاجات تُحدَّد بدورها بناءً على مرجعيتين أساسيتين، هما المقاصد الربانية والحاجات الإنسانية؛ حيث أن المقاصد الربانية هي تلك المقاصد التي تُحَدَّد وتُحَكَّم من خلال المدخل الوحدوي ونظرية القرآن والسنة، وتكون مُحققِة لهدف استخلاف الإنسان في مال الله ﷻ، وعمارة الأرض والفلاح في الدنيا والآخرة؛ وهذه المقاصد هي التي كانت تُمِد المحاسبة في الحضارة الإسلامية بمبادئ وثوابت وقواعد، وتجعل أيضا الحاجات الإنسانية خاضعة لها في تصورها العام، ومستقلة في إبداعها واجتهادها لمتطلبات إفصاحية تُحَدِّد أهدافاً محاسبيةً مُطوِّرة لنظام القياس المحاسبي. قد يتبادر إلى الذهن عند التفكر في آلية التفاعل بين العناصر الأربعة سابقة الذكر، أن البداية قد تكون من خلال تحديد الأهداف، أو أن النهاية قد تكون بنتيجة القياس– أي الإفصاح –، إذ يمكن أن يكون

هناك جدل حول ترتيب العناصر، وأي منها مُؤثر وأيها مُتأثر؛ فإذا قلنا أولاً أن لكل هدف نتيجة، فلا بد أن لا ننسى، أن لكل هدف بواعث ومحفزات، وأن الأهداف لا تنشأ من العدم، بل مرتكزها الأساسي هو الحاجات؛ وإذا قالنا ثانيا، أن مستخدم المعلومة (باعث الحاجات) يكون في علاقة تفاعل مع نتيجة القياس، ومن خلالها تتم عملية تقييم لمدى تطابق الإفصاحات مع ما تم تحديده مسبقا من متطلبات لعملية الإفصاح، ويتم إثر عدم التطابق إما إعادة ضبط أو تعديل لوظيفة القياس – بما في ذلك من أساليب وقواعد للقياس– في حالة عدم تغير الحاجات، وإما إعادة ضبط أو تعديل للأهداف في حالة تغير الحاجات – ويكون هذا عادة على المدى الطويل، ونتيجة لتغيرات في محدّدات الحاجات الإنسانية –؛ ولا يكون مستخدم المعلومة في علاقة تفاعل مع الأهداف مباشرة، ولا حتى مع القياس نفسه؛ ثالثا، يمكن القول أن الحاجات تستدعي الحصول على متطلبات لإشباعها، وليس أهدافاً، أضف أن الأهداف المحدَّدة، تمس آلة القياس – وظيفة القياس – في مبادئها وإجراءاتها لتحقق هذه الأهداف؛ نتيجة لهذا، فإن الترتيب المنطقي والتفاعلي والمستمر بين العناصر يكون كما يوضحه الشكل رقم (1-2).

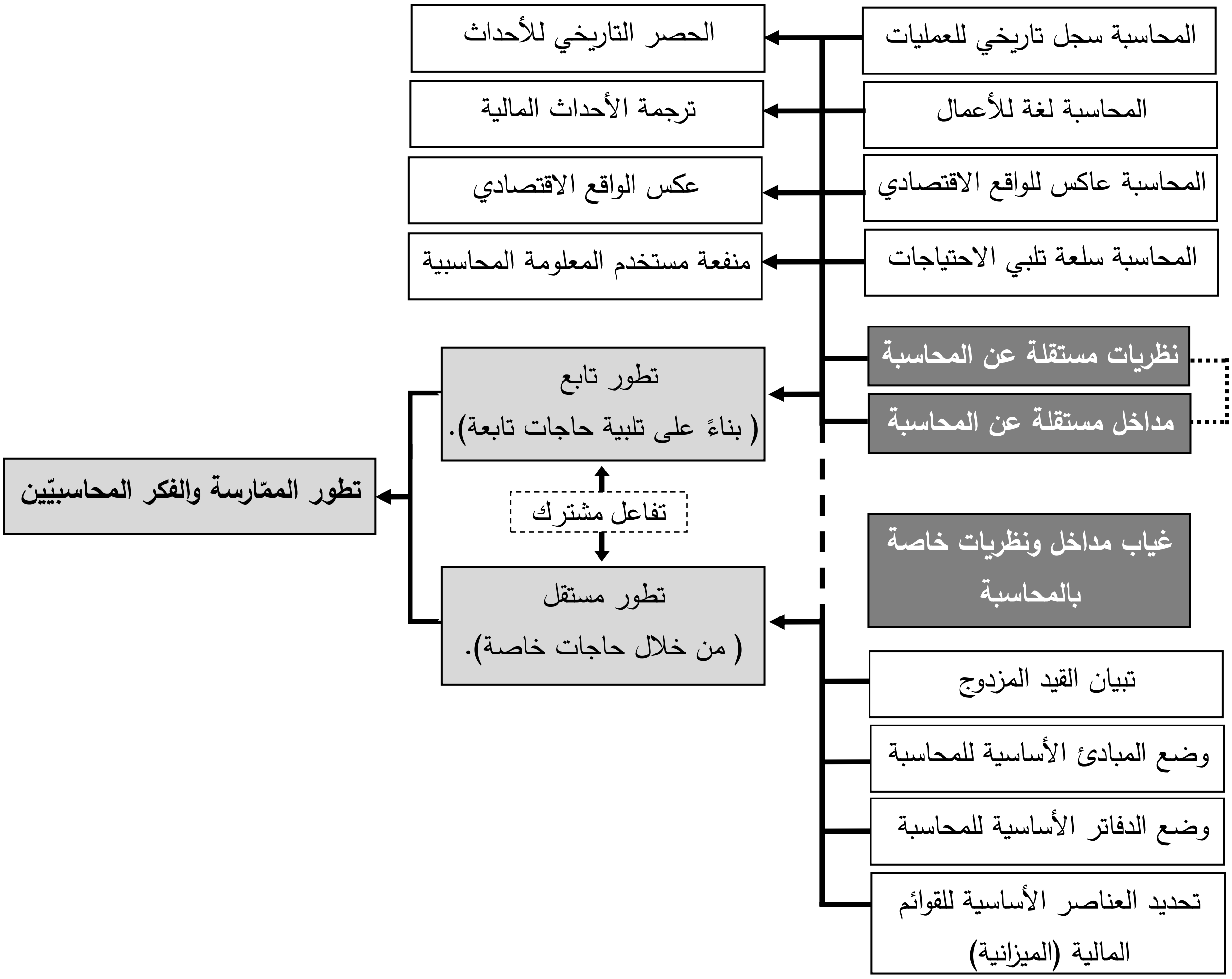
من خلال طرحنا لفكرة تبعية القياس المحاسبي للإفصاح، ودخولنا في تصنيف المحاسبة في الحضارة الإسلامية على أنها وسيلة لتلبية الحاجات بالدرجة الأولى، فإنّنا نقف على نقطة أساسية في الجدل الحاصل حول طبيعة المحاسبة ودورها؛ هل هي وسيلة تتطور تبعاً لتلبية الحاجات، أم أنّها علم يتطور بذاته؛ فحسب *بالقاوي* (Belkaoui)[1]، تنقسم الآراء في هذا النقاش إلى خمسة تصنيفات؛ المحاسبة كسجل تاريخي أو كلغة للأعمال أو كعاكس للواقع الاقتصادي أو كسلعة تلبي احتياجات المستخدمين أو كنظام متكامل للمعلومات (مع استثنائنا لهذا الرأي الأخير كون المحاسبة في هذه المرحلة لم ترتقِ بعد لتكون نظام متكامل للمعلومات). ويبيّن الشكل رقم (1-3)، تصور مقترح لكيفية تطور المحاسبة في الحضارة الإسلامية بين تلبيتها للحاجات وتطورها كعلم مستقل.

يُظهر لنا الشكل أن لأساسَيّ التطور نقاط تفاعل مُشتركة تُؤدي في مُجملها إلى تطوير الممّارسة والفكر المحاسبيّين، فمثلا في الحالة الأولى، التي يكون التطور فيها بناءً على تلبية الحاجات، ويكون التأثير من المداخل والنظريات المستقلة في بنائها عن بناء الفكر المحاسبي، نجد أن كون المحاسبة لغة للأعمال تلبي حاجات ترجمة الأحداث المالية، يبرز كعامل تطور مستقل نتيجة انفراد المحاسبة بقانون القيد المزدوج في الكتابة والتقييد، إضافة إلى اعتمادها في الكتابة على افتراضات ومبادئ ومحدّدات خاصة بها، كما نجد أن المحاسبة كسجل تاريخي تقوم على حصر الأحداث التاريخية، أدى في الوقت ذاته إلى ضبط المحاسبة لمجموعة دفاتر خاصة بها كعلم قائم بذاته؛ وأيضا، كان لحاجات عكس الحقيقة الاقتصادية دافع لتحديد العناصر الأساسية للقوائم المالية في هذه المرحلة؛ فيوضح هذا قوة التفاعل المشترك بين جانبي تطور المحاسبة.

---

[1] Belkaoui A. R., ***Accounting Theory***, Fort Worth: The Dryden Press, 3rd edition, 1993.

شكل رقم (1-3): المحاسبة بين التطور لتلبية الحاجات والتطور المستقل في مرحلة الحضارة الإسلامية



المصدر: من إعداد الباحث.

كما يمكن أيضا أن يكون التفاعل من جهة التطور المستقل كحالة ثانية لتطور المحاسبة، مع الإشارة أنه لا توجد مداخل ولا نظريات خاصة بالمحاسبة في هذا الجانب من التطور؛ فمثلا، تبيان القيد المزدوج ضبط معادلة صافي الدخل، الأمر الذي ساعد على عكس الواقع الاقتصادية بشكل أفضل وبالتالي ساهم في تطور مهمة المحاسبة كعاكس للواقع الاقتصادي، ومن ناحية أخرى ساعد القيد المزدوج أيضا على ترجمة الأحداث الاقتصادية إلى مدين ودائن، الأمر الذي ساهم في تطور مهمة المحاسبة كلغة للأعمال؛ ومن جهتها، عملية ضبط العناصر الأساسية للقوائم المالية (كانت مقتصرة إلى حد كبير على الميزانية)، نجد أن التصنيف إلى أصول ثابتة ومتداولة وخصوم وإيرادات ونفقات وتكاليف، ساعد إلى حد كبير في الرقابة على الأموال ومنه تطوير مهمة المحاسبة في عكس الواقع الاقتصادي ومهمتها كسلعة تلبي الاحتياجات لمستخدمها؛ إذاً يمكن القول أن الحاجات في الحالة الأولى هي حاجات تابعة تخدم الأنشطة الاقتصادية والاجتماعية والسياسية السائدة في تلك المرحلة؛ بينما يُمكن أن نُصنف الحاجات في الحالة الثانية على أنّها حاجات خاصة بتطور المحاسبة كعلم مستقل بذاته.

II. مرحلة الاعتقاد بالحكمة التقليدية للمحاسبة

يُشير *الشيرازي* في التطور المحاسبي إلى أن الاستمرار والتغير هما السمتان الأساسيتان للتطور المهني والأكاديمي للمحاسبة؛ حيث تُنشئ الاستمرارية ما يعرف ''بالحكمة التقليدية'' (Conventional Wisdom) أو ''الحكمة المتعارف عليها'' وهي ترجع إلى بدء نشأة المحاسبة المالية[1]؛ ومن جهتنا، يمكن أن نسمي هذه المرحلة مرحلة البداية من جديد، وذلك لما شهده تاريخ الفكر المحاسبي من انقطاع في تسلسل بنائه؛ إذ أن كل إنجازات الحضارة الإسلامية في مجال الفكر المحاسبي وُضِعت جانباً، وبدأت أوروبا من جديد في صياغة وتكوين أولى الأفكار المحاسبية آنذاك؛ ونحن نقول هذا آخذين بفرض أن التاريخ لم يُحرّف، وأن الأوروبيين لم يأخذوا إنجازات المسلمين ويُطوروا أفكارهم استنادا عليها. إن هذه المرحلة تمتد اقتصاديا من العصور الوسطى التي أغرقت أوروبا في ظلام الجهل والركود الفكري مقارنة مع ما كانت عليه الحضارة الإسلامية في الحقبة الزمنية نفسها، مرورا بأفكار التجاريين (المركنتيليين) والطبيعيين (الفزيوقراطيين)؛ أي من القرن الخامس إلى غاية نهايات القرن الثامن عشر. هذه الحقبة واكبتها تطورات في الممارسة المحاسبية لمسك الدفاتر خاصة لدى التجار الإيطاليين، وتتوجت بمساهمة الراهب الإيطالي *لوكا باشيليو* سنة 1494م بنشر أول كتاب* تُعرض فيه الممّارسة المحاسبية السائدة في البندقية بإيطاليا، وانتهت مع البدايات الأولى لتطوير النظريات المحاسبية التركيبية والتفسيرية.

1. أهم الإسهامات في الفكر المحاسبي خلال مرحلة الاعتقاد بالحكمة التقليدية للمحاسبة

يوضح الجدول رقم (1-2) أهم الإسهامات الفكرية المحاسبية التي كانت سائدة خلال هذه الحقبة، والتي مهدت لمساهمة *باشيليو* وإلى أهم الأفكار التي لحقت وتطورت على أساس هذه المساهمة.

جدول رقم (1–2): أهم الإسهامات في الفكر المحاسبي خلال مرحلة الاعتقاد بالحكمة التقليدية للمحاسبة

	أهم الإسهامات في الفكر المحاسبي
أفكار العصور الوسطى	– ساد بريطانيا خلال القرن الثاني عشر نظام وزير الخزانة الإنجليزي (The English Exchequer System)، القائم على محاسبة الأعباء والإيرادات (charge/discharge)، والذي يتضمن السجلات المكتوبة والمساءلة الشخصية والحسابات المجمعة دوريا، إضافة إلى التعامل بالحسابات وتدقيقها الكامل خلال السنة؛ حيث يتكون التصور الفكري لهذا النظام من ثلاثة عناصر: أولا، الفكرة التي تتمحور حول عملية المساءلة – المحاسبة – والمكونة من وحدة المساءلة (المقاطعة) وموضوع المساءلة (دخل الملك)، والشخص المُساءل (العمدة)، ومستلمو المساءلة (موظفو الملك)؛ ثانيا، تفعيل فكرة المساءلة، وذلك من خلال التدقيق الذي يتم بواسطة أشخاص مهرة (الأسرة الملكية والكَتَبة المهرة وقُضاة العائلة الملكية)؛ ثالثا، التقنية – الوسيلة – المستعملة والمتمثلة في التجميع الإنشائي والنظام الرقمي المُكونَين من النقدية (العملة الفضية والخزينة) والتوثيق (من خلال

[1] الشيرازي عباس مهدي، مرجع سابق، ص: 13.

* الكتاب بعنوان: مراجعة عامة في الحساب والهندسة والنسبة والتناسب، (Summa De Arithmetica, Geometria, Proprtioni Et Proportionalita)

	الأوامر الملكية والمخطوطات المحاسبية والإحصاءات) إضافة إلى جهاز الحساب (المِعداد Abacus)؛ حيث أثّر هذا النظام على كل من المحاسبة في صقلية وفرنسا والنورمندي (بفرنسا) والفلامندي (ببلجيكا). – كانت في إيطاليا طريقة بديلة عن نظام وزير الخزانة الإنجليزي نظرا لتقدم الأساليب التجارية الإيطالية عن بقية أوروبا، لاسيما نظامها المصرفي والائتماني وكذلك تقنياتها المحاسبية وطرق عرض المعلومات المحاسبية، ممّا أدى إلى تطوير طرق مسك الدفاتر إلى طريقة تسمى بالقيد المزدوج (Double-entry Bookkeeping)؛ حيث تُعد دفاتر *جيوفاني فارولفي* (Giovanni Farol 1299-1300) أقدم الأمثلة عن السجلات بالقيد المزدوج في إيطاليا؛ كما يُعد كتاب *بنديتو كترولي* (Benedetto Cotrugli) الذي كتبه سنة 1458م ويحمل عنوان التجارة والتاجر المثالي (of Trading and the Perfect Trader)، أول كتاب يصف القيد المزدوج بإيجاز، لكن الكتاب لم ينشر إلا بعد قرن.
أفكار باشيليو (1445م – 1517م)	– في كتابه الشهير المنشور سنة 1494م، تناول *باشيليو* في فصول تحت عنوان التقديرات والكتابات (of Reckonings and Writings) العناصر الثلاثة لنجاح التاجر وهي: أولا، النقدية الكافية أو الائتمان؛ ثانيا، ماسك جيد للدفاتر؛ ثالثا، نظام محاسبي يسمح له بعرض أمواله في أي وقت؛ ويقول أنه قبل بداية الأعمال التجارية، ينبغي إعداد قائمة تسرد كل الأعمال والأصول الشخصية والديون، ويجب أن تتم عملية الجرد هذه في يوم واحد، وينبغي كذلك تقيم الممتلكات بالقيمة السوقية الحالية، وأن ترتب على أساس تداولها وقيمتها مع النقدية والأشياء الثمينة الأخرى التي ترتب وفقا لأكثرها سهولة في الخسارة. كما تضمنت العمليات التي يسير بها القيد المزدوج في الدفاتر المحاسبية (يومية ودفتر الأستاذ وميزان المراجعة) والتي تتشابه إلى حد كبير على ما هي عليه في المحاسبة المعاصرة، مع الأخذ بمبدأ التوازن والوحدة النقدية نفسها في التسجيل كأهم مبدأين.
أفكار الرأسمالية المبكرة (التجارية والطبيعية)	– أدى التطوير في استعمال القيد المزدوج إلى ظهور مفهوم رصيد الحساب (Ballance Account) الذي استعمل كوسيلة لإعداد المركز المالي وحساب الربحية والتغير في المركز المالي، إضافة إلى ظهور حساب البضاعة (كمسميات) الذي مكّن من الحفاظ على حسابات دقيقة للمعاملات التي تحدث يوميا؛ إضافة إلى بداية الجدل حول القياس بالتكلفة التي كانوا يرون فيها أكثر معقولية، أم القيمة التي من خلالها يُعرَف مقدار الربح أو الخسارة المرتقبة من ارتفاع وانخفاض الأسعار؛ مع ظهور فكرة إفراد حسابات البضائع (Marchandise Accounts) بسجلات منفصلة لكل فئة كبيرة من السلع، واستعمال أرصدتها لقياس الأداء واتخاذ القرارات.

المصدر: من إعداد الباحث استنادا إلى:

- John Jones Michael, ***Origins of medieval exchequer accounting***, Accounting, Business & Financial History, Vol. 19, Iss. 3, pp. 259-285, 2009.
- John R. Alexander**,** ***History of Accounting***, Association of Chartered Accountants in the United States (ACAUS), 2002, pp. 9; 10,: http://www.acaus.org/content.aspx?page_id=22&club_id=825456&module_id=39138, 12/12/3012.
- Thick Anne, ***Accounting in the late medieval town: the account books of the stewards of Southampton in the fifteenth century***, Accounting, Business & Financial History, Vol. 9, Iss. 3, pp. 265-290, 1999.

- Cossu Claude, ***The Beginnings of Accounting and Accounting Thought***, European Accounting Review, Vol. 12, Iss. 2, pp. 379-386, 2003.
- Edwards John Richard et al., ***Merchants' accounts, performance assessment and decision making in mercantilist Britain,*** Accounting, Organizations and Society, Vol. 34, pp. 551–570, 2009.

يتضح من خلال سرد أهم الإسهامات في الفكر المحاسبي لمرحلة الاعتقاد بالحكمة التقليدية للمحاسبة، أنها جاءت متطورة تدريجيا ومتركزة بشكل أساسي حول القيد المزدوج، حيث انتقلت من مفهوم التسجيل الحسابي البسيط للأعمال بغية الإثبات، إلى مفهوم المساءلة في المرحلة الإقطاعية بغية تحديد دخل الملك (ثروته) على أساس نظام وزير الخزانة الإنجليزي الذي يظهر من طريقته التركيز على السيطرة المالية لا الربح؛ ومتطورة في إيطاليا بشكل أكثر تقدما بابتكار التسجيل وفقا للقيد المزدوج، وبنشر أول كتاب يصف كيفية التعامل بالقيد المزدوج، انتشر استعمال هذا الأخير في بقية أوروبا ناقلا بذلك المحاسبة من وسيلة لعرض الملكية إلى وسيلة لحساب عائد رأس المال. كما يتضح لنا أيضا ظهور ملامح الفروض والمبادئ المعروفة في المحاسبة المعاصرة؛ فنجد فرض الدورية في تعامل نظام وزير الخزانة بالحسابات وتدقيقها الكامل خلال السنة، وفرض الوحدة النقدية والتوازن في وصف *باشيليو* للقيد المزدوج، إضافة إلى فرض الشخصية المعنوية الذي بدأت ملامحه الأولى مع انتشار الشركات التجارية والحرية الشخصية في بدايات الرأسمالية؛ كما نجد مبدأ المقابلة في محاسبة الأعباء والإيرادات وبدايات مبدأ الأهمية النسبية في تخصيص سجلات منفصلة لكل فئة كبيرة من السلع، ومبدأ الحيطة والحذر في الحرص على القيمة التي من خلالها يُعرف مقدار الربح أو الخسارة المرتقبة من ارتفاع وانخفاض الأسعار، ومبدأ التكلفة التاريخية في عملية القياس بالتكلفة التي كانوا يرون فيها أكثر معقولية، إضافة إلى مبدأ الموضوعية الذي يتجلى في أفكار هذه المرحلة من خلال الحرص على تمثيل الواقع الاقتصادي وتسجيله.

إن التطور الذي شهدته المحاسبة خلال هذه المرحلة كان الدافع الأساسي له هو التطور في البيئة الاقتصادية وبدايات النضج الفكري الاقتصادي الذي شغل هذه المرحلة؛ حيث سنتطرق في العنصر الموالي إلى أهم الأفكار الاقتصادية المؤثرة وما أنتجته من نظريات ومداخل أثرت على هيكلية تفاعل الإفصاح والقياس المحاسبيين في هذه المرحلة.

2. الفكر الاقتصادي المؤثر خلال مرحلة الاعتقاد بالحكمة التقليدية للمحاسبة

سيطرت الكنيسة على الفكر الاقتصادي في العصور الوسطى، بل وحتى على الحياة الفكرية والروحية للمجتمع الأوروبي ككل، وساد الإقطاع والظلم، وكانت أفكار رجال الكنيسة أمثال *البرتوس ماجنوس* (Magnus) و*توماس الأكويني* (Thomas Aquinas)، بعيدة عن الأبعاد المادية ومُستمَدة أساسا من الإنجيل وأفكار *أرسطو* (Aristotle) وكتابات الآباء المسيحيين الأوائل[1]. فلم يكن هنالك إنتاج فكري متقدم على ما سبقه من أفكار الإغريق، بل وُجد أن الكثير من الأفكار المهمة التي جاء بها الإغريق قد تم الرجوع عنها في

[1] أبو عيده محمد عمر ومحمد شعبان عبد الحميد، ***تاريخ الفكر الاقتصادي***، الشركة العربية المتحدة للتسويق والتوريدات، القاهرة، مصر، 2009، ص ص: 22؛ 23.

مرحلة العصور الوسطى لأوروبا[1]. أما من حيث مكونات الفكر الاقتصادي، فتشير الحقبة من القرن الخامس إلى القرن الخامس عشر، أن الاقتصاد في أوروبا تضمن الجوانب السياسية والاجتماعية والأخلاقية والدينية، أما الأفكار فكانت تعطى بمعناها الحرفي ولم تكن تقتصر على الكتاب والأكاديميين؛ فمن الجوانب الرئيسية للفكر الاقتصادي في العصور الوسطى المقارنة بين المتطلبات الاقتصادية للفرد والمجتمع، والقيم الأخلاقية التي تتعلق بالغنى والفقر، ودور الملوك فيما يتعلق بالأوزان، والتدابير، وخصوصا العملة، وكذلك الأمور المتعلقة بالفضائل كطبيعة المال؛ العدالة في الأسعار والأجور، والربا[2]؛ وخلال الحقبة الممتدة من القرن الخامس عشر إلى القرن الثامن عشر سيطرت على الفكر الاقتصادي أفكار التجاريين والطبيعيين. إن بحثنا في واقع الفكر الاقتصادي خلال هذه المرحلة، وتأثيره على هيكلية تفاعل الإفصاح والقياس المحاسبيّين والمداخل والنظريات المؤثرة في ذلك، يحملنا لدراسة الأفكار المتعلقة بالنواحي الاقتصادية بما فيها من خطوات لحل المشاكل الاقتصادية والاستفادة من الموارد تحقيقا للثروة؛ وذلك من خلال سرد أهم الأفكار لنخبة من المفكرين الاقتصاديين نرى في أفكارهم تأثيرا على تطور الفكر والممارسة المحاسبيين.

1.2. أفكار توماس الإكويني (1225م – 1274م)

توماس الإكويني الطبيب والكاهن والعالم، ومن أكثر فلاسفة الدين شهرة، حتى أنه وصف بأنه أعظم مفكر في القرن الثالث عشر[3]، فضمن كتاباته اللاهوتية الفلسفية الأخلاقية ركز على السعر والربا كونهما بالنسبة إليه أساس التمسك بالعدالة وفقا للقانون الطبيعي، ويقول أن العدالة هي أساس جميع التبادلات[4]؛ كما نالت مواضيع أخرى مثل تقسيم العمل، وحقوق الملكية، أثر العمل في القيمة والتجارة اهتمامه خاصة في كتابه مراجعة عامة في اللاهوتية (Summa Theologica)[5]؛ حيث يرى *الإكويني* في السعر العادل أنه السعر الذي لا يضع عبئا على طرفي عمليتي البيع والشراء التي يبادل فيها كل طرف غيره بما يريده من منفعة، ولأنه لم يعط فكرة السعر العادل معنا ثابتا، فقد أخذه على أنه سعر السوق، وأخذه تارة أخرى على أنه السعر الذي يغطي بما فيه الكفاية تكاليف الإنتاج مع إمكانية تضمين تكاليف أخرى في الحالة التي يرى فيها البائع أنها تجنبه الخسائر؛ ويقول في تقسيم العمل أنه ضرورة تستدعيها التأثيرات الطبيعية وأنه التنظيم المنطقي للمجتمع بسبب العناية الإلهية؛ وهو من مؤيدي الملكية الفردية ويرى فيها أيضا طبيعة بشرية لابد منها، ويبرر هذا بالمزايا التي تقدمها الملكية الخاصة، من التسيير الجيد وحسن الاستخدام والانتفاع في حال كانت الملكية لسلعة ما تحت تصرف فرد واحد[6]؛ أما التجارة التي كانت مستتكرة من قبل الكنيسة في العصور

---

[1] المعموري عبد علي كاظم، ***تاريخ الفكر الاقتصادي***، دار الحامد، عمان، الأردن، ط1، 2012، ص: 125.

[2] Murray Alexander, ***Medieval Economic Thought***, English Historical Review, Vol.118, pp. 1038 - 1040, 2003, p. 1039.

[3] Cunha Felix, ***Thomas Aquinas: Incunabula medica VII***, The American Journal of Surgery, Vol. 65, Iss. 1, pp. 141-152, 1944, p. 141.

[4] Hagan Michael J., ***St. Thomas Aquinas: Economics of the Just Society***, Grove City College, Austrian Student Scholars Conference, 2012, pp. 3; 5.

[5] McGee Robert W., ***Thomas Aquinas: A Pioneer in the Field of Law & Economics***, Western State University Law Review, Vol. 18, No. 1, pp. 471- 483, 1990, Available at SSRN: http://ssrn.com/abstract=713924, p.1.

[6] Hagan Michael J., Op. Cit., pp. 16 – 21.

الوسطى، فقد لقيت في فكر *الإكويني* قبولا من حيث توفيقه بين العقيدة اللاهوتية والأحوال الاقتصادية المُعاشة واشترط فيها التبادل بالسعر العادل، كما أقر بمشروعية التجارة الخارجية إذا كانت تحقق منفعة للدول[1]؛ وبالنسبة لأثر العمل في القيمة فهو يرى أن تحديد القيمة يكون بمقدار العمل الداخل في إنتاجها[2].

2.2. أفكار توماس مان (1571م – 1641م)

ينتمي *مان* (Thomas Mann) إلى الفكر التجاري الذي ساد أوروبا من القرن الخامس عشر إلى غاية القرن الثامن عشر، ففي كتابيه الشهيرين ''بحث في الإتجار بين إنجلترا والهند الشرقية (Discourse of Trade, from England into the East Indies) '' سنة 1621م، والذي وصف فيه طبيعة العلاقة التجارية بين إنجلترا والهند الشرقية، وكتاب ''ثروة إنجلترا عن طريق تجارتها الخارجية (England's Treasure by Forraign trade) '' الذي كتبه سنة 1630م وتم نشره سنة 1664م، متضمنا أهم أفكار المدرسة التجارية حول الثروة والتجارة الخارجية، فهو يُعطي التاجر مكانة مرموقة جدا في المجتمع، ويتخذ من التجارة الخارجية طريقا لصنع بلد ثري[3]، كما كانت له آراء رائدة فيما يخص الميزان التجاري ورأس المال والأسعار، فيقول أن مصدر الثروة يكون بتحقيق الفائض في الميزان التجاري الذي يتحقق من خلال فائض قيمة الصادرات من السلع عن الواردات منها، مع التركيز على الصادرات الصناعية، وضرورة استعمال السفن الإنجليزية للاستفادة من أجور الشحن، وفيما يخص أفكاره عن السعر فهو يدعوا إلى سياسات تسعيرية بحسب منفعتها للميزان التجاري، فيتم رفع الأسعار التي تكون إنجلترا محتكرة لها، ويتم اعتماد أسعار تنافسية بالنسبة للسلع التي تخضع إلى المنافسة في السوق، كما له السبق في الفكر الاقتصادي التجاري من حيث التفريق بين النقود ورأس المال (Stock)، على أن رأس المال هو الجزء الفائض من النقود[4]، كما يُشير إلى أن اكتناز الذهب والفضة وعدم إدخالهما في عمليات التجارة الخارجية يؤدي إلى ارتفاع الأسعار ويضر بالاقتصاد الإنجليزي[5].

3.2. أفكار ويليام بيتي (1623م – 1687م)

اشتهر *بيتي* (William Petty) بمنهجه الكمي في معالجة المسائل الاقتصادية والربط بين الأفكار الاجتماعية والسياسية، حيث بين في كتابه ''الحساب السياسي (The Political Arithmetic) '' أفكاره الرائدة في التحليل الاقتصادي الحديث الذي يُعالج بالتحليل الكمي الأراضي والمعادن والأسرة، والهيئة السياسية، فضلا عن الخصائص الكمية للسكان والمجموعات السكانية الفرعية؛ وهو من أوائل الذين كتبوا حول السياسات التجارية في القرن السابع والدور الاقتصادي للمستعمرات[6]، إذ يُعد *بيتي* أحد الآباء الأوائل

---

[1] المعموري عبد علي كاظم، مرجع سابق، ص ص: 141؛ 142.

[2] McGee Robert W., Op. Cit., p. 14

[3] Roll Eric, ***A History Of Economic Thought***, Prentice Hall, Englewood Cliffs NJ, 3rd edition, 1956, pp. 76; 77.

[4] Karkensson Lewis, ***The day of the merchant: a comment on economic thought in a national order***, Managerial Finance, Vol. 25 Iss: 3/4, pp. 5 - 18, 1999.

[5] مدحت القريشي، ***تطور الفكر الاقتصادي***، دار وائل، عمان، الأردن، ط1، 2008، ص: 91.

[6] McCormick Ted, ***Alchemy in the political arithmetic of Sir William Petty (1623–1687)***, Studies in History and Philosophy of Science, Vol. 37, pp. 290–307, 2006, pp. 291; 298; 305.

المؤسسين للاقتصاد السياسي الحديث[1]، فمن أفكاره حول القيمة قوله بأن العمل هو الأساس الأول لها وأن العمل والأرض هما الأهم في العملية الإنتاجية، مع حصره للأنشطة المنتجة في الصناعة والتجارة والزراعة، وعدّ الأنشطة الخدمية غير منتجة[2]، كما يُعتبر *بيتي* منشئ مفهوم الفائض الاقتصادي أو الاجتماعي، والذي ربطه بمفهوم الدورة الزراعية في الاقتصاد التقليدي، وأخذ مفهوم الفائض في القيمة كوسيلة لتوضيح جدوى النظام الاقتصادي[3]؛ وفيما يخص النقود فقد فرّق بينها وبين رأس المال، وأكد على ضرورتها بجانب التجارة الخارجية في تحقيق التنمية الصناعية للبلد، إضافة إلى استخدامه لمفهوم سرعة تداول النقود، والذي بيّنه من خلال إقراره أن كمية معينة من النقود أمر ضروري لتسهيل عملية التبادل السلعي، وأن حجم هذه الكمية يتحدد من خلال المشترين وسرعة تداول النقود[4].

4.2. أفكار فرانسوا كيناي (1694م – 1774م)

يعتبر *كيناي* (François Quesnay) رائد الفكر الطبيعي الذي ساد أوروبا من أواخر القرن السابع عشر وخلال القرن الثامن عشر، حيث تمكن من خلال ''الجدول الاقتصادي (Tableau Économique) '' الذي صاغه بصورة مُشابهة للدورة الدموية بناء على خبرته كطبيب، والذي يفترض فيه أن آلية التوازن الاقتصادي تأخذ شكل تدفق دائري بحيث في نهاية كل فترة يعود الاقتصاد والأعوان الاقتصاديون إلى نقطة الانطلاق مرة ثانية وهكذا، ويقول أن التوازن يتحقق بتقسيم النفقات بين الإنتاج الزراعي والصناعي مناصفة، كما قسم مصادر الدخل إلى أربعة هي: أجور العمال وتعويضات أصحاب المشاريع الزراعية والفائدة على رأس المال والريع على الأرض (مضمنا معه الضرائب)، وبين كيفية وأساس تقسيم هذا الدخل في فرنسا بحسب عدة اعتبارات (عدد السكان، القطاع زراعي – حيواني، غابات، الحقول – أم غير زراعي،...)[5]؛ كذلك يُعَدّ هذا الجدول بداية التحليل الاقتصادي الممنهج الذي تضمن تحليل المدخلات والمخرجات كأداة للسياسة الاقتصادية[6]؛ وفي رأيه حول النقود، يُشير *كيناي* إلى أن قيمتها السوقية (La Valeur Vénale) هي أساس كل تقييم وكل حساب في الاقتصاد السياسي وأساس كل علاقات الثروة بين الأمم، ويُحدّد دورها كوسيط في عملية التبادل وأنها ليست إلا أداة للتجارة؛ وفي فلسفته حول سعر الفائدة، فهو يقترح نظاما مزدوجا لتحديده، فأولا يجب أن تكون كل معاملات التجار خالية تماما من الفائدة، وثانيا بالنسبة للفائدة مع

---

[1] McCormick Ted, ***William Petty and the Ambitions of Political Arithmetic***, Journal of Historical Geography, Vol. 38, pp. 344-357, 2012, p. 344.

[2] Erba A., ***William Petty's model and the analysis of socio-economic phenomena***, International Review of Sociology: Revue Internationale de Sociologie, Vol. 8, No.1, pp. 5-37, 1998, p.20.

[3] Aspromourgos Tony, ***The invention of the concept of social surplus: Petty in the Hartlib Circle***, The European Journal of the History of Economic Thought, Vol. 12, Iss.1, pp. 1-24, 2005, p.16.

[4] المعموري عبد علي كاظم، مرجع سابق، ص ص: 277؛ 278.

[5] Branko Milanovic, ***Level of Income and Income Distribution in Mid-18th Century France, According to Francois Quesnay***, World Bank Policy Research Working Paper No. 10545, 26 December, 2010, pp. 1; 2; 18, at SSRN: http://ssrn.com/abstract=1731370 or http://dx.doi.org/10.2139/ssrn.1731370, 23/07/2013.

[6] Kurz Heinz D., ***Who is going to Kiss Sleeping Beauty? On the 'Classical' Analytical Origins and Perspectives of Input–Output Analysis***, Review of Political Economy, Vol. 23, No.1, pp. 25-47, 2011, pp. 25; 29.

الأفراد غير التجار، فإن سعرها يكون مماثلا لمعدل الريع على الأرض؛ حيث يظهر من فلسفته هذه رغبته في تشجيع القطاع الزراعي وزيادة الناتج الصافي للأرض لتحقيق الثروة[1].

بناءً على تطرقنا لأهم الأفكار الاقتصادية لنخبة من المفكرين الأوروبيين ما بين القرنين الخامس والثامن عشر للميلاد، يتضح لنا أن هنالك تنوعا ومن ثم تناميا في الفكر الاقتصادي من جهة، وتصادما ومن ثم إلغاء للأفكار الاقتصادية التي لا تواكب متطلبات البيئة الاقتصادية المتطورة خلال هذه الحقبة من جهة أخرى؛ حيث أفرزت هذه المرحلة مجموعة من المداخل والنظريات كانت لها الأهمية البالغة في التأثير على التطور الفكري للمحاسبة في هذه المرحلة.

3. المداخل المستعملة والنظريات الاقتصادية المؤثرة

من خلال الأفكار الاقتصادية تتجلى لنا مجموعة المداخل التي استعملت في تطوير نظريات هي في بساطة تركيبها وتحليلها منسجمة مع واقعها ومستواه التطوري؛ فنجد أن التأثير الديني للمسيحية وسيطرة الكنيسة على جميع نواحي الحياة بما فيها الاقتصاد في العصور الوسطى قد أفرز مدخلا لاهوتيا يتم من خلاله التنظير أخلاقيا وفقا لتعاليم العدالة وحماية حقوق الرّق، فكانت نظرية السعر العادل *للإكويني* من أهم النظريات القائمة على المدخل اللاهوتي، والتي بيّنت علو الطابع الأخلاقي على الأساس العلمي. لكن لم يدم التأثير الديني طويلا بسبب تعارض تعاليمه (التي نرى فيها تحريفا لما أنزله الله ﷻ على عيسى عليه السلام) مع الأوضاع السائدة في نهاية العصور الوسطى؛ فقد عُدّ زوال الإقطاعية وسيطرة الكنيسة (كأكبر إقطاعي) وانتشار فكرة الملكية الخاصة كدافع للربح وتحقيق الثروة، من أهم العوامل التي أدت إلى ظهور مدخل فائض الميزان التجاري لتحقيق هذه الأفكار والمتطلبات الاقتصادية التي سادت مرحلة ما بعد العصور الوسطى؛ فمن خلاله تم تطوير التجارة وبالأخص التجارة الخارجية، وسطوت الفكر التجاري مُشكِلةً أولى مراحل الرأسمالية[2] (الرأسمالية المبكرة، أو الرأسمالية التجارية)، حيث لعبت الشركات التجارية في الخارج دورا مهما في هذا التحول، وتشكلت حينها نظرية التجارة الخارجية *لمان*، والتي أُريد بها تحقيق المصلحة الوطنية والقومية الأوربية. إن أوجه النقص في مدخل فائض الميزان التجاري قد أدت إلى خطأ في مفهوم الفائض التجاري والجدوى من استمراريته[*]، الأمر الذي بيّن غياب التحليل العميق والانشغال بالعلاقات السطحية وشكك في آلية تحقيق الثروة واستدعى ضرورة إدخال المنهج التجريبي؛ فظهر مدخل التحليل الكمي الذي قلّص من خدمة الاقتصاد لأغراض سياسة الدولة واهتم بالإحصاءات والأدلة العددية، ومهّد لقيام نظرية القيمة *لبيتي* التي أعطت تحليلا جديدا للقيمة في ظل مفهوم الفائض الاقتصادي. لكن التشكيك في حقيقة الثروة (الذهب والفضة) في الفكر التجاري الوضعي جاء على يد الطبيعيين، مشددين بذلك على ضرورة

---

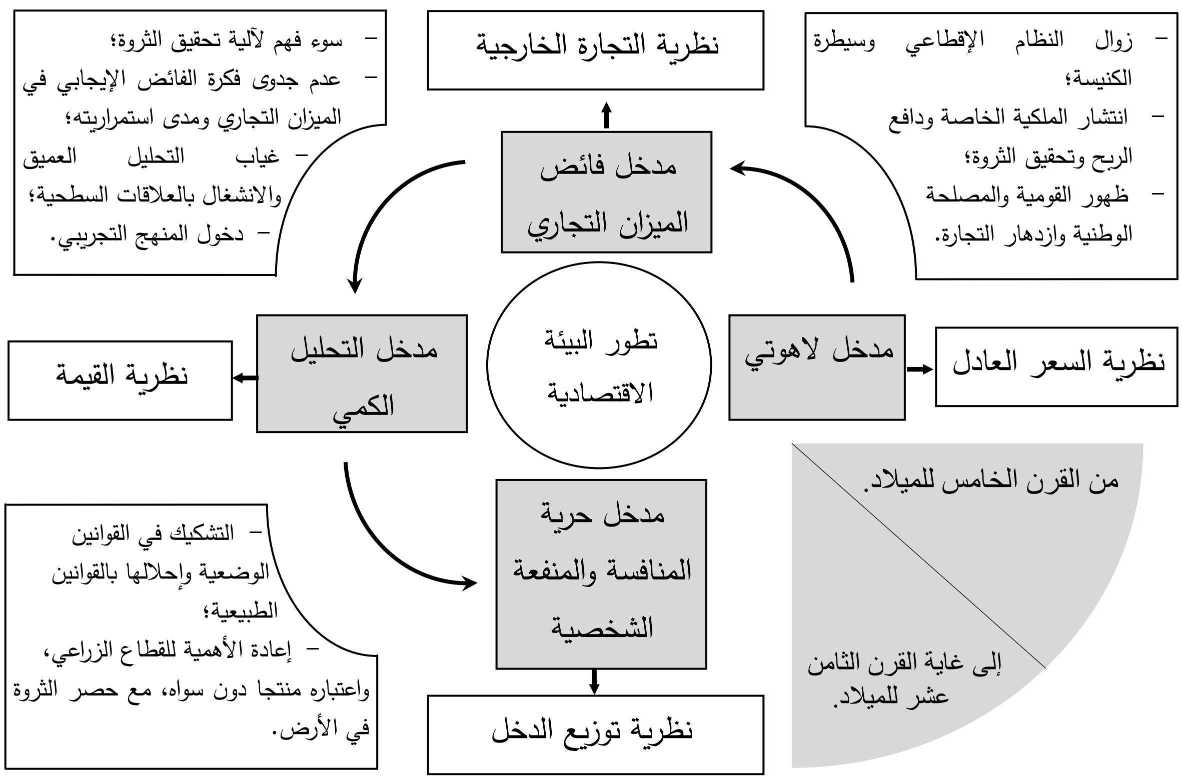
[1] Faccarello Gilbert & Steiner Philippe, ***'Philosophie économique' and money in France, 1750–1776: the stakes of a transformation***, The European Journal of the History of Economic Thought, Vol. 19, No.3, pp. 325-353, 2012, pp. 340; 341.

[2] Edwards John Richard et al., ***Merchants' accounts, performance assessment and decision making in mercantilist Britain,*** Accounting, Organizations and Society, Vol. 34, pp. 551–570, 2009, p. 559.

[*] وجود فائض إيجابي في الميزان التجاري يؤدي إلى زيادة التداول النقدي (بزيادة ورود الذهب)، مما يؤدي إلى ارتفاع الأسعار في الداخل ويزداد الاستيراد وبالتالي عجز الميزان التجاري؛ أنظر: مدحت القريشي، مرجع سابق، ص ص: 89؛ 90.

الرجوع إلى قوانين الطبيعة التي وضعها الإله (حسب معتقدهم بها)، والتي يرون أن المنفعة الشخصية وحرية المنافسة أهم دعائمها، فظهر مدخل المنفعة الشخصية وحرية المنافسة كأهم مدخل يسود مرحلة الفكر الطبيعي، وكانت من أهم نتائجه نظرية *كيناي* لتوزيع الدخل المتأتي من الناتج الصافي (ناتج الأرض)؛ هذه النظرية التي بُنيّت على أساس إعادة الاهتمام بالقطاع الزراعي واعتباره مُنتِجا دون سواه من الأنشطة، مع حصر مفهوم الثروة في الأرض. إن أهم المداخل والنظريات الاقتصادية التي شغلت هذه المرحلة والآلية التي تطورت بها – كما يوضحه الشكل رقم (1-4)–، تُعد الأساس الخصب الذي مهّد لتفاعل الإفصاح والقياس المحاسبيين في مسيرة تطور المحاسبة من ناحية الممارسة والفكر تمهيدا لدخول مرحلة التنظير المحاسبي.

شكل رقم (1–4): تفاعل أهم المداخل والنظريات الاقتصادية في مرحلة الاعتقاد بالحكمة التقليدية للمحاسبة



المصدر: من إعداد الباحث.

4. هيكليّة تفاعل الإفصاح والقياس المحاسبيّين

من خلال سردنا لأهم المداخل والنظريات الاقتصادية وأسباب تطورها خلال هذه المرحلة، وربط هذا التطور في البنية الفكرية التحليلية بما كانت عليه أوضاع الفكر المحاسبي؛ يتضح أن لها تأثيرا في صياغة هيكلية تفاعل الإفصاح والقياس المحاسبيّين، وأن هذا التأثير خِلافاً لمرحلة البدايات الأولى للممارسة المحاسبية في الحضارة الإسلامية (المبني على الوحدوية)، كان مبنياً على التعددية (تعدد المداخل الأساسية المؤثرة) في أساس التطوير والتحديث. إن أهم المداخل المستعملة في تطوير الأفكار الاقتصادية تُعد القاعدة التي ينطلق منها تشكيل التصور الخاص بهيكلية تفاعل الإفصاح والقياس المحاسبيين، فحسب ما يوضحه الشكل رقم (1-5)، يمكننا القول أن المدخل اللاهوتي ونظرية السعر العادل التي اشتُقت منه، قد استوجبا على

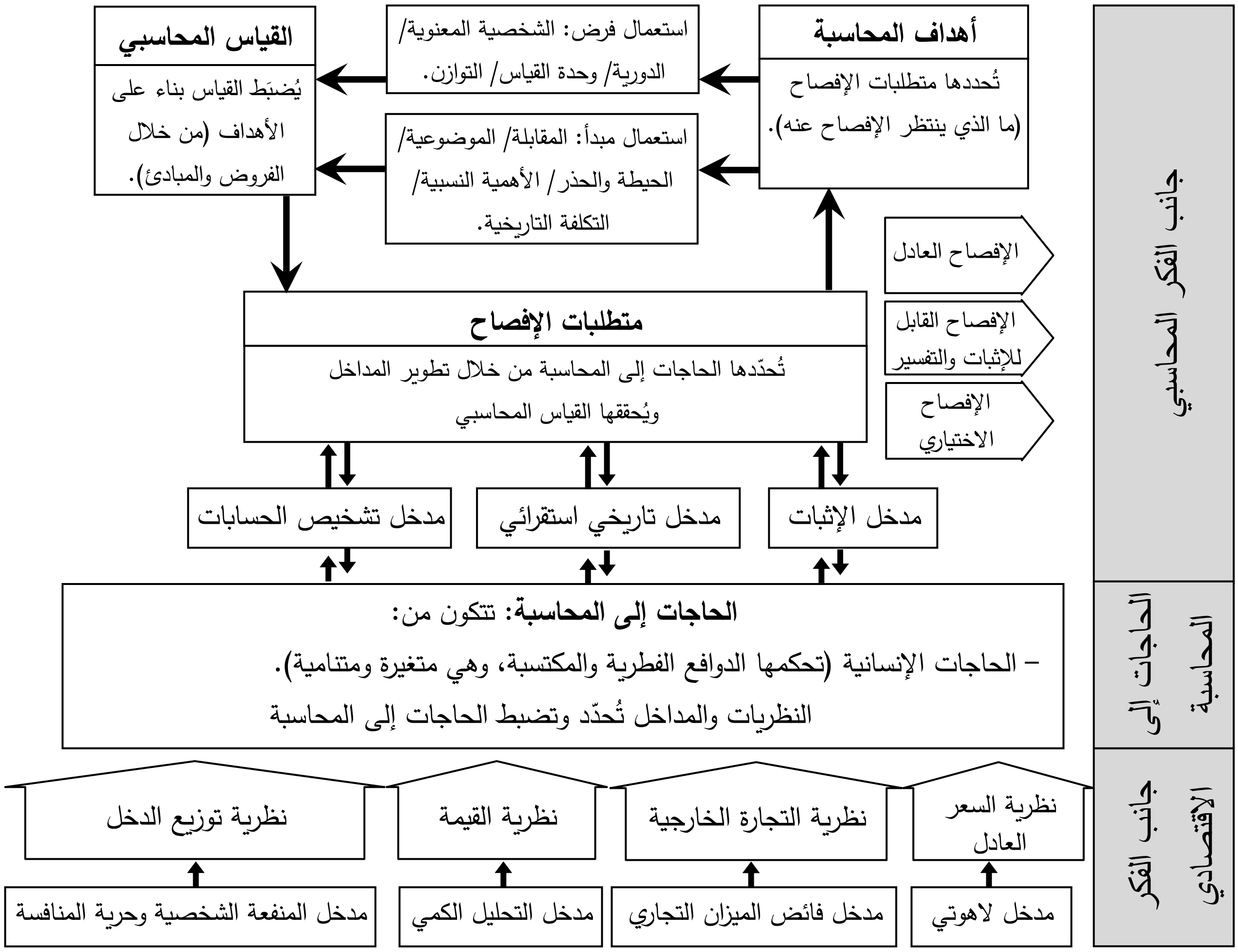
المحاسبة الخضوع إلى قوانين تحقيق العدالة وحماية حقوق الرّق من جهة، وكذلك حماية مصالح الإقطاعيين من جهة ثانية؛ فالحاجة إلى المحاسبة من جهة العدالة هي لحساب السعر العادل وعدم الحياد عنه، ومن جهة حماية المصالح الإقطاعية كان عليها أن تكون وسيلة إثبات ومساءلة في يد الكنيسة والملوك المسيطرين؛ حيث استدعى هذا المدخل ظهور مدخل الإثبات كمدخل خاص ومستقل في تطوير المحاسبة استجابة لحاجات المساءلة. ثاني المداخل المؤثرة هو مدخل فائض الميزان التجاري ونظريته الخاصة بالتجارة الخارجية، فقد استوجبا على المحاسبة ضرورة حساب الربح وتحديد حركة التجارة والرقابة عليها، مع تحديد المركز المالي والمساعدة في اتخاذ القرارات بُغية تحقيق الثروة؛ فاستدعت الحاجات الاقتصادية ضرورة تطوير مدخل مستقل آخر يُسمى مدخل تشخيص الحسابات (Personalistic of Accounts)، إضافة إلى استعمال مدخل الإثبات الذي يقترن بأساسي الإثبات والمساءلة، والمدخل التاريخي الاستقرائي الذي يَظهر جليا من خلال استفادة نظام وزير الخزانة من طريقة الأعباء والإيرادات (Charge/ Dicharge) السابقة له، مع تأثيره في الأنظمة المحاسبية في كل من صقلية وفرنسا والنورمندي (بفرنسا) والفلامندي (ببلجيكا)[1]، ناهيك عن التأثير الذي أحدثه القيد المزدوج في تطوير الأنظمة المحاسبية في أوروبا وبقية العالم. ثالث المداخل المؤثرة هو مدخل التحليل الكمي الذي ظهرت على أساسه نظرية القيمة، والتي استدعت من المحاسبة الضبط الدقيق للقياس بُغية تحسين عملية اتخاذ القرارات على أساس علمي مُستند إلى الأدلة الحسية، فكان تحسين مدخل تشخيص الحسابات أيضا من نواتج هذه الحاجات ومتطورا معها بتطوير آلية عمل رصيد الحساب (Ballance Account) وزيادة إدماج المحاسبة في عملية المراقبة والتسيير. رابع المداخل المؤثرة هو مدخل المنفعة الشخصية وحرية المنافسة الذي استوجب على المحاسبة ضرورة مُسايرة الفكر التحرري وخدمة المنفعة الشخصية في كل نواحي النشاط الاقتصادي، فمن خلال نظرية توزيع الدخل ازداد الاهتمام بعائد رأس المال وكيفية توزيعه، وازدادت الحاجة أيضا إلى المحاسبة في تقييم الآداء واتخاذ القرارات، ممّا دعم أيضا تطور مدخل تشخيص الحسابات بشكل أكبر لتلبية هذه الحاجات.

إن هيكلية التفاعل بين الإفصاح والقياس في هذه المرحلة تبدأ بالمداخل المستعملة في التطرق للقضايا الاقتصادية والتنظير لها، حيث تُشكل القاعدة الأساسية التي تستند عليها النظريات الناشئة عنها، وتُعد المداخل المستعملة والنظريات الاقتصادية الباعث الأول والضابط للحاجات إلى المحاسبة في هذه المرحلة.

---

[1] John Jones Michael, ***Origins of medieval exchequer accounting***, Accounting, Business & Financial History, Vol. 19, Iss. 3, pp. 259-285, 2009.

شكل رقم (1–5): المداخل والنظريات المؤثرة في هيكليّة تفاعل الإفصاح والقياس المحاسبيّين في مرحلة الاعتقاد بالحكمة التقليدية للمحاسبة



المصدر: من إعداد الباحث.

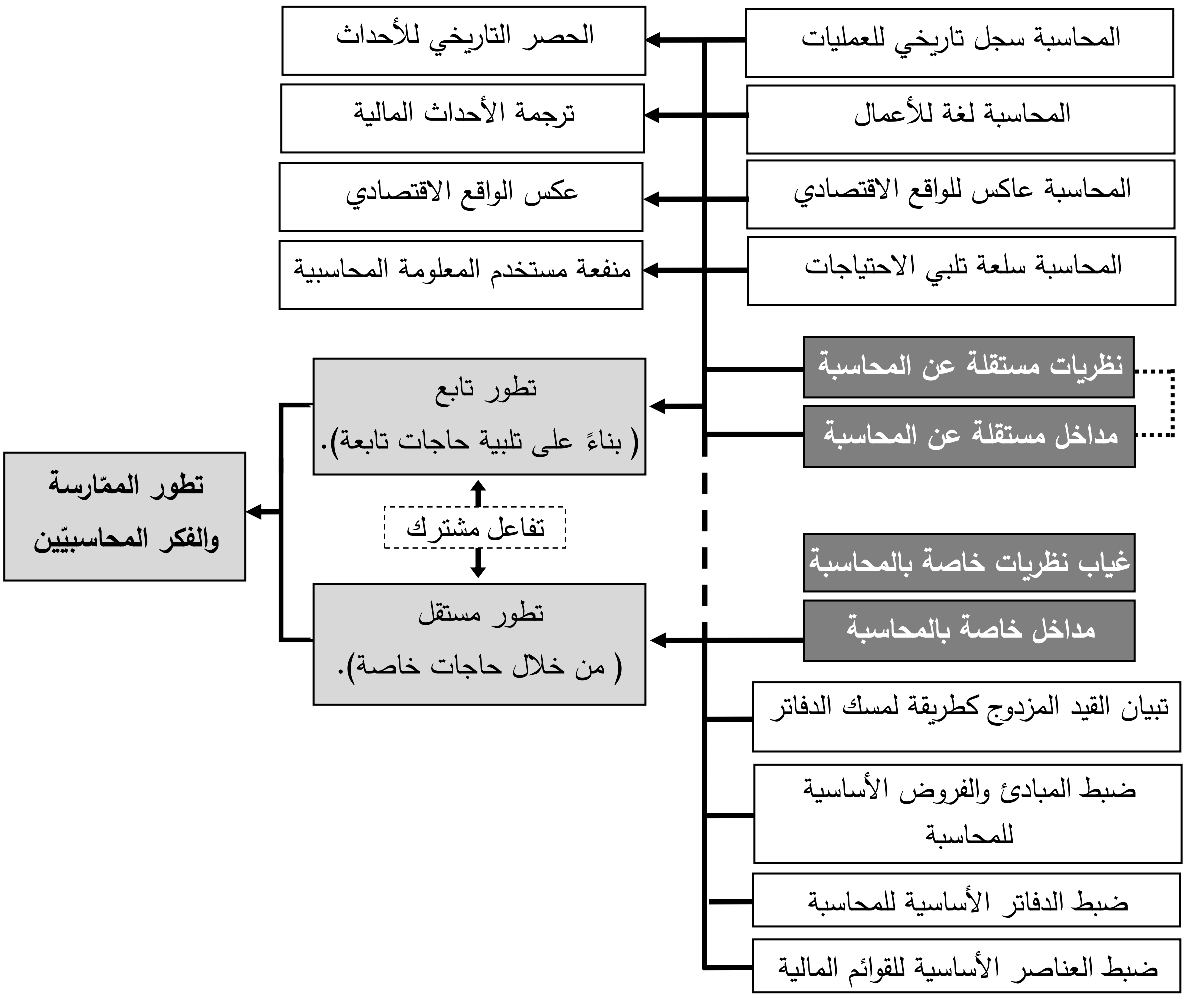
حيث تتكون الحاجات إلى المحاسبة من الحاجات الإنسانية* التي تخضع إضافة إلى الأفكار الاقتصادية المترجمة في شكل نظريات (دوافع مكتسبة)، إلى الدوافع الفطرية الخاصة بالإنسان السوى، وهي– الحاجات الإنسانية – متغيرة ومتنامية ومُشكِلة ومُطوِرة للمداخل الخاصة والمستقلة التي ومن خلالها يتم تحديد متطلبات الإفصاح الواجب إنتاجها والإفصاح عنها؛ فتكون البداية في حلقة التفاعل (بعد تجاوز جدل ترتيب العناصر كما هو موضح في مرحلة الممّارسة المحاسبية في الحضارة الإسلامية) بين الإفصاح والقياس المحاسبيين في مرحلة الإعتقاد بالحكمة التقليدية للمحاسبة، هي تحديد المتطلبات من الإفصاح وترجمتها إلى أهداف محاسبية تُضبَط وتُحدَّد من خلالها فروض ومبادئ القياس (المحاسبة)، هذا الأخير يقوم بتحقيق أهداف المحاسبة ويُنتج مُتطلبات الإفصاح المطلوبة والسائدة طبقاً للحاجات إلى المحاسبة، مع

* مع إمكانية إضافة المقاصد الربانية في الديانة المسيحية، وذلك في فترة العصور الوسطى بشكل خاص وفي بقية المراحل بشكل متفاوت التأثير، ولكن لم يتم إدراجها هنا لأننا نرى طغيان الحاجات الإنسانية عليها، ولأن ما بقي منها أغلبه مُحرف.

الإشارة أنه خلال هذه المرحلة كانت الحاجات إلى المحاسبة تراكميةً في بنائها، ممّا استدعى التطوير التراكمي أيضا في المعرفة المحاسبية من خلال المداخل الخاصة والمستقلة كما هو مُبيّن مع مدخل تشخيص الحسابات؛ فتكون بهذا هيكلية تفاعل الإفصاح والقياس المحاسبيّين كما يوضحه الشكل رقم (1-5).

وعند وقوفنا مرة ثانية على نقطة الجدل الحاصل حول طبيعة المحاسبة ودورها؛ هل هي وسيلة تتطور تبعا لتلبية الحاجات، أم أنها علم يتطور بذاته؛ فإن الشكل رقم (1-6) يبيّن تصور مُقترح لهذه المرحلة حول كيفية تطور المحاسبة في مرحلة الاعتقاد بالحكمة التقليدية للمحاسبة بين تلبيتها للحاجات وتطورها كعلم مستقل.

شكل رقم (1–6): المحاسبة بين تلبية الحاجات والتطور المستقل في مرحلة الاعتقاد بالحكمة التقليدية للمحاسبة



المصدر: من إعداد الباحث.

حسب تصورنا لطريقتي تطور المحاسبة، فإن التطور التابع يكون مصدره المداخل والنظريات المتأتية من الفكر الاقتصادي؛ أما التطور المستقل للمحاسبة كعلم قائم بذاته، فيكون في هذه المرحلة من خلال المداخل الخاصة بالفكر المحاسبي والتي واكبت ممارسة المهنة؛ حيث يظهر أن لأساسَيّ التطور نقاط تفاعل مشتركة كما هو الحال في المرحلة السابقة؛ ولكن الاختلاف الوحيد يكون في تميز هذه المرحلة بالمداخل

الخاصة بتطور المحاسبة، وتأثير هذه المداخل في التطور المستقل بشكل خاص، وهذا تدعيم لتطور المحاسبة بناءً على تطور الحاجات الخاصة بشكل أكبر، وفي الوقت ذاته لا يُقلل من شأن التطور في جانب الحاجات التابعة خلال هذه المرحلة.

III. مرحلة النظريات المحاسبية التركيبية والتفسيرية

تمثل مرحلة النظريات التركيبية (Syntactical Theories) والتفسيرية (Semantical theories) مرحلة البدايات الأولى للتنظير المحاسبي، وبدايات البناء الفكري المنظم والامتداد المنطقي لسلسلة التطورات في الممارسة والفكر المحاسبيين خلال مرحلة الاعتقاد بالحكمة التقليدية للمحاسبة. فحسب تقسيم *هندريكسن*[1] (Hendriksen) تبوب مستويات النظريات على أساس التنبؤ إلى ثلاثة مستويات، أولها النظريات التركيبية وثانيها النظريات التفسيرية وأخيرا النظريات السلوكية (Behavioral theories)، بحيث سنربط تحليلنا لبدايات ظهور النظريات التركيبية والنظريات التفسيرية بالتطورات الفكرية الاقتصادية الممتدة من نهايات القرن الثامن عشر إلى غاية منتصف القرن العشرين؛ آخذين في ذلك بتعريف *هندريكسن* لهذين المستويين للنظريات، فهو يُعرّف النظريات التركيبية على أنها النظريات المرتبطة بهيكل المحاسبة وهي نظريات تحاول شرح الممارسة المحاسبية التقليدية؛ ويقول عن النظريات التفسيرية أنها النظريات التي أتت لإيجاد التوافق بين المقاييس المحاسبية والمفاهيم الاقتصادية للظواهر الاقتصادية أو المالية السائدة في عالم الواقع[2].

1. أهم الإسهامات في الفكر المحاسبي خلال مرحلة النظريات المحاسبية التركيبية والتفسيرية

سنحاول على خلاف ما جاء به *هندريكسن* في سرده لدراسات كل من Paton و Littleton و Sanders و Hatfield و Moore و Grady و Goldberg، كأمثلة حول النظريات التركيبية[3]، أن نُعمِّق البحث في الأصول الأولى للنظريات المحاسبية التركيبية بالأخص في الأدبيات المحاسبية الإيطالية والألمانية والفرنسية والإنجليزية التي يقع عليها تعريف *هندريكسن*، والتي ساهمت حسبما نراه في تشكيل هيكلية تفاعل الإفصاح والقياس المحاسبيّين في هذه المرحلة. إن بدايتنا ستكون من خلال سرد أهم الأفكار المحاسبية التي تخللت هذه المرحلة وواكبت الفكر الاقتصادي للمدرسة الكلاسيكية والمدرسة الحدية.

1.1. نظريات الحسابات (Theories of accounts)

عرفت هذه الفترة إسهامات كبار أوائل المنظرين من أمثال الفرنسي Edmond Degranges (1801-1795)، الذي عُد أول من حصر الحسابات في خمس مجموعات (النقدية، السلع، الذمم المدينة، الذمم الدائنة، الربح والخسارة)، كما عُد أول من اخترع النظام الأمريكي لمسك الدفاتر (الذي يجمع في شكل واحد

---

[1] هندريكسن إلدون، ***النظرية المحاسبية***، ترجمة كمال خليفة أبو زيد، دار المطبوعات الجامعية، الإسكندرية، ط4، 2008، ص ص: 3؛ 4.

[2] المرجع السابق، ص ص: 4؛ 6.

[3] المرجع السابق، ص: 4.

بين اليومية ودفتر الأستاذ، والذي بقي مستعملا حتى في القرن العشرين)؛ إن هذه النظريات لم تتعد مرحلة الوصف الخاص بالحسابات (وليس المحاسبة بالمفهوم الحديث)، وكان الهدف منها هو الفهم الصحيح لعلم مسك الدفاتر من خلال بنود مجموعة من الحسابات[1].

ويُعد أيضا الإيطالي Fabio Besta (1845-1922) من أهم الذين ساهموا بأعمالهم في تحويل الحسابات من التشخيص (Personalistic) إلى المادية (Materialistic)، وأول من ربط المحاسبة بالنظرية الاقتصادية[2]، فنتيجة للمضاعفات التفسيرية أصبح مفهوم تشخيص الحسابات غير لائق (خاصة في الحسابات الإسمية) وكان لابد من التحول إلى نظرية مادية الحسابات(Materialistic Theories of Accounts)، أي التخلي عن ربط الحسابات بالأشخاص؛ وكان الجدل أيضا بهذا الشأن عند الأمريكيين أمثال Foster (1837) و Sprague (1898) و Hardcastle (1897,1892) و Kittredge (1896)[3]؛ كما واكب هذا التطور ظهور قائمة الحسابات (جدول الحسابات) (Charts of Accounts) في العديد من دول أوروبا.

2.1. نظرية الملكية (The proprietary theory)

بالتوازي مع نظريات الحسابات، كانت نظرية الملكية، التي فَسَّرت على أنها محاولات لتحديد إطار مفاهيمي استنادا إلى المنطق (Logic) لحل عملية الترشيد (Rationalization) المستعملة في تشخيص الحسابات؛ حيث كان التركيز الرئيسي لنظرية الملكية مرتكزا على حساب رأس المال والحفاظ عليه، وفي وقت لاحق على الميزانية التي أصبحت مع مرور الوقت الأكثر أهمية؛ حيث تحول حساب رأس المال من حساب مُتبقي (Residual) إلى ملازمة حساب المالك، أي التحول من مجرد الاهتمام بالمعاملات (مع التركيز على تغير القيم) إلى تحقق الربح للمالك كامتداد للمفهوم الاقتصادي للدخل.

كما كان التقدم الأهم لنظرية الملكية عن طريق الرموز الرياضية وأعمال رواد الأخلاق في المحاسبة والأعمال الاقتصادية في أوائل القرن العشرين؛ حيث قدم في إطار نظرية الملكية الباحث السويسري C. Sganzini (1908) ما أسماه نظرية واقعية للحسابات (Realistic Theory of Accounts)[4]، والتي طورت فيما بعد على أساس ديناميكية المحاسبة (Dynamic Accounting) من طرف كل من الألمانيين Eugen Schmalenbach (1873–1955) وErnst Walb (1880–1946) وWilhelm Rieger (1878–1971)؛ لتتوج بنظرية المحاسبة الديناميكية (Dynamic Accounting Theory) على يد Schmalenbach[5]. إضافة إلى أعمال عالم المنطق والرياضيات الإنجليزي August De Morgan (1806–1871) الذي قاد نظرية تشخيص الحسابات إلى نهايتها المنطقية، حيث يشير Jackson أن مساهمة De Morgan هي أساس صياغة نظرية

---

[1] Mattessich Richard, ***Accounting research and researchers of the nineteenth century and the beginning of the twentieth century: an international survey of authors, ideas and publications***, Accounting, Business & Financial History, Vol. 13, Iss. 2, pp. 125-170, 2003, p.127.

[2] Sargiacomo Massimo et al., ***Fabio Besta: accounting thinker and accounting history pioneer***, Accounting History Review, Vol. 22, Iss. 3, pp. 249-267, 2012.

[3] Mattessich Richard, Op. Cit., p.132.

[4] Ibid., p. 134.

[5] Kpper Hans-Ulrich & Mattessich Richard, ***Twentieth century accounting research in the German language area***, Accounting, Business & Financial History, Vol. 15, Iss. 3, pp. 345-410, 2005, p.354.

الملكية، وذلك في ملحقه الشهير بعنوان مسك الدفاتر كملحق للعمل الرياضي (Bookkeeping Appendix To A Mathematical Work)، المتضمن في كتابه العناصر الحسابية (Elements of Arithmetic) لسنة 1846م[1].

3.1. نظرية الكيان (The entity theory)

ظهرت هذه النظرية في الفصل المفاهيمي أو القانوني للشركة عن ملاكها، فضلا عن التمييز الواضح بين رأس المال والدخل السنوي والتأكيد على هذا الأخير؛ وكذلك الفصل بين رأس المال الخاص والديون يُصبح وفقا لهذه النظرية غير واجب ويتم قبول البندين تحت مصطلح حقوق الملكية (Equity)؛ من رواد هذه النظرية في القرن العشرين نجد الألمانيين Heinrich Nicklisch (1876–1946) و Manfred Berliner (1853-1931)، والإيطالي Lodovico G. Crippa، والفرنسي J.G. Courcelles-Seneuil (1813–1892)، والإنجليزي P. Child (1891)، والأمريكيين E.G. Folsom (1873) و William A. Paton (1889-1991)؛ هذا الأخير، الذي اعتبر أن الفائدة على الديون هي توزيعات للدخل في إطار هذه النظرية؛ ولكن العمل الأهم في هذه النظرية كان من قبل الألماني H. Töndury (1883–1937) الذي بيّن أن المحاسبة تركز على المراقبة، مقسما إياها إلى ستة أجزاء: الضرائب، المخزون، وضع الميزانيات والتخطيط، مسك الدفاتر، عرض البيانات، والرقابة الإدارية[2].

استمر الجدل حول نظرية الملكية ونظرية الكيان حتى منتصف القرن العشرين، وهذا كما أشار له Zeff في كتابه توجه المسلمات (Orientation Postulate) لسنة 1987م، حيث بيّن أن احتياجات الشركات الحديثة (من خلال المساهمين، والمسؤولية المحدودة، ونقل المصالح، وكذلك الفصل بين الملكية والإدارة ...)، تتم أفضل من خلال نظرية الكيان[3].

4.1. نظريات محاسبية أخرى (Other accounting theories)

نجد من أهم النظريات الأخرى التي ميزة هذه المرحلة:

1.4.1. نظرية دورة القيمة (Value cycle theory)

هذه النظرية هي امتداد لتحليل العمليات (Transaction Analysis) التي تدرس التحول المستمر للقيم داخل الشركة على النحو الذي تبينه مختلف الحسابات، جاء تطور هذه النظرية بعد سنة 1920م مع النظريات القانونية للمحاسبة (Juridical Bilanztheorien) والتي اعتبرت تحديد الدخل الغرض الرئيسي، ومن ثم التحول إلى النظريات غير القانونية للمحاسبة التي اهتمت بشكل خاص بتقييم الأصول والملكية، وصولا

---

[1] Jackson, J.G.C., ***The History and methods of exposition of double-entry book-keeping in England***, in Littleton A.C. & Yamey Basil S. (eds), ***Studies in the History of Accounting***, Homewood, Illinois: Richard D. Irwin, Inc., USA, pp. 295–302, 1956.

[2] Mattessich Richard, Op. Cit., p.135.

[3] Zeff Stephen A., ***A Critical Examination of the Orientation Postulate in Accounting with Particular Attention to its Historical Development***, New York: Arno Press, 1978.

إلى المحاسبة الديناميكية التي أكدت مرة أخرى على بيان الدخل والتقرير عنه[1]. كان من رواد هذه النظرية في الولايات المتحدة الأمريكية William M. Cole (1866–1960) في عديد من مؤلفاته حول قائمة المصادر والاستخدامات (where-got, where-gone) التي هي نوع من قائمة تدفق الأموال، وهي تستخدم مفهوم الحفاظ على رأس المال المادي، حيث أُخذ بمفهوم التكلفة أو القيمة السوقية أيهما أقل[2]. نجد أيضا في أوساط الأكاديميين الأمريكي Henry R. Hatfield (1866–1945) الذي نشر أول مناقشة مُكثفة وواسعة النطاق لنظرية المحاسبة والممارسة المحاسبية في الولايات المتحدة وقدم بحثه المعروف حول الدفاع التاريخي عن مسك الدفاتر (An historical defence of bookkeeping) سنة 1924م، مع قبوله لنموذج التكلفة التاريخية باعتبارها الممارسة الأفضل[3]؛ نجد أيضا الاقتصادي الأمريكي Irving Fisher (1867–1947) الذي روّج للميزانية العمومية ونموذج الأرباح والخسائر، ليصبحا أداة مناسبة لتحليل مفهوم الاقتصاديين للدخل والثروة سنة 1906م.

2.4.1. تطورات في الميزانية والتقييم والاهتلاك وحساب التكاليف

من أهم المساهمات في جانب الميزانية نجد أعمال Josef Schrott الذي طور على أساس تقنيات الميزانية في الأسلوب الألماني Cameralistic (قيد واحد في مسك الدفاتر الحكومية)، ما يُعرف بمقارنة النتائج المحاسبية مع ما تم تحقيقه في الماضي؛ بالموازاة مع هذه، تجلت مشاكل الاهتلاك والتقييم أكثر مع انتشار خطوط السكك الحديدية؛ وتجلت مشاكل التكاليف والتسعير مع إدخال معايير العمل المنهجي واستغلال دراسات الوقت والاحتكاك مع نظريات الإدارة العلمية؛ فكانت مساهمة الألماني Schmalenbach في الفصل بين التكاليف الثابتة والمتغيرة، و D. Ballewski الذي قدم وصفا شاملا لنظام التسعير تحت مصطلح سلوك التكلفة في كل مستويات الإنتاج[4]، إضافة إلى مساهمة G.W. Von Leibniz (1646–1716) في استخدام القيم الحالية (Present Values) على أساس أنها خصم لصافي الإيرادات أو التدفقات النقدية في المستقبل؛ كما ساهم الأمريكي G.P. Norton (1858–1939) في تطوير نظام التكاليف وأسعار التحويل ومراكز الربح[5].

3.4.1. محاولات بناء نظرية عامة للمحاسبة

تُعد مساهمة John B. Canning المتمثلة في كتابه ''اقتصاديات المحاسبة (The Economics of Accounting)'' سنة 1929م، من المساهمات القيمة لنظرية المحاسبة، والتي اشتق فيها من كتابات كل من Cole و hatfield و McKinsey و Paton و Stevenson و Spague ، وناقش مشاكل ومفاهيم القياس

[1] Mattessich Richard, Op. Cit., p.136.

[2] See:
- Cole William M., ***Accounts, their Construction and Interpretation***, Boston, Houghton, Mifflin Company, 2nd edition, 1915.
- Cole William M., ***Accounting and Auditing***, New York: Cree Publishing Company, 1910.

[3] Moonitz Maurice, ***History of Accounting at Berkeley,*** Professional Accounting Program, School of Business Administration, University of California, Berkeley, 1986. p.8.

[4] Kpper Hans-Ulrich & Mattessich Richard, Op. Cit., p.361.

[5] Mattessich Richard, Op. Cit., p.142.

وصافي الدخل؛ إضافة إلى مساهمة Henry Sweeney في دراسة بعنوان ''المحاسبة المستقرة (Stablized Accounting)'' في منتصف الثلاثينات من القرن العشرين، والتي انتقد فيها القبول العام للقياس النقدي كمعبر عن القوة الشرائية المستقرة عبر الزمن؛ كما قام كل من Sanders و Hatfield و Moore في دراسة سنة 1938م بتحديد ''قائمة بالمبادئ المحاسبية (A Statement of Accounting Principles)'' حيث تم اشتقاقهم للمبادئ المحاسبية بناءً على دراسة التقارير المالية السائدة آنذاك؛ وفي سنة 1939م، كانت مساهمة Gilman في كتابه ''المفاهيم المحاسبية للربح (Accounting Concepts of Profit) '' أول مناقشة شاملة للنظرية المحاسبية في إطار التركيز على قائمة الدخل؛ كما شهدت سنة 1940م الدراسة الأهم لتطوير مدخل التكلفة للنظرية المحاسبية في دراسة Paton وLittleton ''مقدمة معايير محاسبة الشركات (An Introduction Corporate Accounting Standards)''، كان المقصود منها عرض النظرية المحاسبية ككيان من المعتقدات المنسقة والمتجانسة والمترابطة منطقيا[1].

من خلال طرحنا لمختلف الإسهامات الفكرية المحاسبية خلال هذه المرحلة، يتضح لنا التطور الكبير في الجانب الفكري والتنظيري مقارنة مع ما كان عليه الفكر المحاسبي في مرحلة الاعتقاد بالحكمة التقليدية للمحاسبة ومرحلة الحضارة الإسلامية؛ إضافة إلى بُروز دول مثل ألمانيا وفرنسا والولايات المتحدة الأمريكية، كمحاور رئيسية في البحث والتطوير المحاسبي؛ إضافة إلى بروز المنظمات المهنية ومبادراتها الرائدة في مجال تنظيم الممارسات والبحث عن حلول للمشاكل التي تواجهها؛ حيث أصبحت المنظمات المهنية في منتصف الثلاثينات من القرن العشرين مهتمة بصياغة نظرية للمحاسبة، وذلك كما بينته الدراسات التي أعدها الباحثون حول النظرية المحاسبية تحت إشراف هذه الهيئات، والتي كان من أبرزها إصدار جمعية المحاسبة الأمريكية سنة 1936م، لقائمة بعنوان ''قائمة مبدئية بالمبادئ المحاسبية المؤثرة على التقارير السنوية للشركات''، كما كانت دراسة Sanders و Hatfield وMoore سنة 1938م، تحت إشراف معهد المحاسبين القانونيين الأمريكي، وفي سنة 1940م كانت دراسة Paton وLittleton أيضا تحت إشراف جمعية المحاسبة الأمريكية [2]؛ كما أن هذه الفترة شهدت تقدما ملحوظا في ضبط الفروض والمبادئ بطريقة تراكمية وُظِّفت فيها مكتسبات المرحلة السابقة مع الإنجازات المحققة، الأمر الذي أحكم تنظيم مستوى المعرفة المحاسبية وهيكلية تفاعل الإفصاح والقياس المحاسبيين.

كسابقتها من التطورات في الفكر المحاسبي، كان أيضا الدافع الأساسي لتطورات هذه المرحلة هو التطور في البيئة الاقتصادية وما شهده مجال الاقتصاد من تقدم ملحوظ في مجال التنظير الذي خطى خطوات كبيرة في اتجاه التنظير العلمي؛ حيث سنتطرق في العنصر الموالي إلى أهم الأفكار الاقتصادية المؤثرة وما أنتجته من نظريات ومداخل أثرت على هيكليّة تفاعل الإفصاح والقياس المحاسبيين في هذه المرحلة.

---

[1] هندريكسن إلدون، مرجع سابق، ص ص: 84 – 88.

[2] شرويدر ريتشارد وآخرون، ***نظرية المحاسبة***، ترجمة خالد على أحمد كاجيجي وإبراهيم ولد محمد فال، دار المريخ، الرياض، السعودية، 2010، ص: 65.

2. الفكر الاقتصادي المؤثر خلال مرحلة النظريات المحاسبية التركيبية والتفسيرية

بعد التطورات الفكرية الاقتصادية التي شهدتها أوروبا خلال فترة سيادة الفكر التجاري والطبيعي، وتحول الاقتصاد من الإقطاعية إلى التجارية، لم تتوقف عجلة التطورات في الفكر والبيئة الاقتصاديّين في أوروبا، وصولا إلى الاقتصاد الصناعي والفكر الاقتصادي الكلاسيكي (Classic School) مع نهايات القرن الثامن عشر وإلى غاية نهايات القرن التاسع عشر ومن ثم الفكر الاقتصادي الحدي (Marginal School) إلى غاية منتصف القرن العشرين وصولا إلى الفكر الاقتصادي الكلاسيكي الجديد (New-Classic School). فبعد الشراكة بين قادة العلم والصناعة مثل شراكة Mathew Boulton و James Watt سنة 1775م، أُعطيت البداية لسلسلة من التحالفات الجديدة[1]، والتي أدت إلى نقل الاقتصاد من مجرد أفكار مشوشة وغير متماسكة إلى مصاف العلوم القائمة بذاتها، فقد أصبح الاقتصاد متناسقا في أفكاره ومنظما في قواعده وقوانينه وأسسه التحليلية والتركيبية؛ ممّا أدى إلى الوصول به إلى درجة متقدمة من تحليل السلوك الاقتصادي وكيفية اتخاذه للقرارات على ضوء التحليل الحدي. بناءً على هذا، سنورد فيما يلي أهم الأفكار الاقتصادية لنخبة من المفكرين الذي ساهموا في وضع أهم المداخل والنظريات الاقتصادية التي نراها مؤثرة على هيكليّة تفاعل الإفصاح والقياس المحاسبيّين.

1.2. أفكار آدم سميث (1723م – 1790م)

هو أستاذ المنطق والفلسفة الأخلاقية وأول اقتصادي أكاديمي[2]، فمن خلال أول كتبه ''نظرية المشاعر الأخلاقية (The Theory of Moral Sentiments) '' سنة 1759م، وكتابه ''طبيعة وأسباب ثروة الأمم (Nature and Causes of the Wealth of Nations) '' سنة 1776م، قدم سميث دمجا بين الفكرين الأخلاقي والاقتصادي في نظرياته[3]، حيث يرى أن العمل أساس الثروة ويقول عن تقسيمه أنه مفتاح القوة الإنتاجية والقوة الكامنة الأساسية للحث على النمو الاقتصادي، فهو يزيد العرض بزيادة الإنتاج، وفي الوقت نفسه الذي يكون هناك تراكم لرأس المال، مما يؤدي إلى زيادة الأجور وعدد السكان وبالتالي زيادة الطلب على السلع[4]، كما يحدد نوعين من تقسيمات العمل: الأول هو تقسيم العمليات المختلفة لإنتاج مُنتَج معين، أما النوع الثاني فهو التقسيم المتخصص للإنتاج بين الشركات التي تعمل في القطاع نفسه[5]؛ وفي رأيه عن القيمة، يقول سميث أن قيمة المنتج قد تكون في كثير من الأحيان ليست أكثر من تعويض معقول للوقت والعمل الذي يجب أن ينفق للحصول عليه[6]، فهو يَعد العمل كمحدِّد أساسي للقيمة ويفرق بين القيمة التبادلية

[1] Roll Eric, Op.Cit., p. 138.
[2] Ibid., p. 142 .
[3] Barzilai Fonna Forman, ***Adam Smith as globalization theorist***, Critical Review: A Journal of Politics and Society, Vol.14, Iss. 4, pp. 391-419, 2000, p.391.
[4] Kim Kwangsu, ***Adam Smith's theory of economic history and economic development***, The European Journal of the History of Economic Thought, Vol.16, Iss.1, pp. 41-64, 2009, p.51.
[5] Negishi Takashi, ***Adam Smith's division of labor and structural changes***, Structural Change and Economic Dynamics, Vol. 11, pp. 5–11, 2000, p. 6.
[6] Whittaker Julie, ***The evolution of environmentally responsible investment: An Adam Smith perspective***, Ecological Economics, Vol. 71, pp. 33–41, 2011, p. 35.

والقيمة الاستعمالية، ويضيف أن سعر أي سلعة في أي مجتمع يحدد نفسه من خلال واحد أو كل من الأجور والأرباح والريع؛ ويحدد هذه العناصر الثلاثة على أنها مكونات الدخل الوطني الذي يتكون من القيم المضافة وليس مجموع الأسعار للناتج الإجمالي[1]؛ ويضيف في مسألة تحديد الأجور قائلا أنها تتحدد بقوى العرض والطلب على اليد العاملة؛ كما قام بعرض الأداء الاقتصادي من خلال مفهوم اليد الخفية، ودافع عن حرية التجارة الخارجية واعتبرها من عوامل التخصص الدولي في الإنتاج[2].

2.2. أفكار دفيد ريكاردو (1772م – 1823م)

بدأ *ريكاردو* في السنوات من 1809م إلى 1815م التأليف في الموضوعات النقدية والمالية، مستفيدا في ذلك من خبرته كرجل أعمال، ومستعملا الأسلوب الاستنباطي كأسلوب أساسي للبحث[3]، ففي حديثه عن القيمة يبرز *ريكاردو* مفهوم الأسعار النسبية للسلع آخذا فقط بالقيمة التبادلية (النسبية) ويقول أن الأسعار النسبية للسلع تتناسب تقريبا والكميات النسبية للعمالة التي بُذِلت لإنتاجها[4]؛ كذلك بنى *ريكاردو* تحليله حول مساهمة التجارة الخارجية في تحقيق التنمية على أساس التكاليف أو النفقات النسبية، ويقول أن لكل بلد ميزة نسبية لإنتاج سلعة ما أو خدمة وعلى هذا الأساس يتم التبادل[5]؛ وفيما يخص مساهمته في مجال توزيع الدخل الكلي، فقد ربطه أيضا بنظريته للقيمة، مُشيرا في نهاية تحليله أن الريع عائد الأرض والأجور عائد العمال والأرباح والفوائد هي عائد الرأسماليين[6]؛ ويُضيف *ركاردو* في كتابه ''مبادئ الاقتصاد السياسي والضرائب (The Principles of Political Economy and Taxation) '' سنة 1817م، متحدثا عن الضرائب في إطار نظريته للقيمة أيضا، أنه غير مهتم بمسألة من يتحمل عبء الضريبة، لأن جل اهتمامه كان حول أثر حدوث الضريبة وعلى التغييرات في نظام الضرائب (The Shifting and Incidence of a Tax)؛ كما ميز بين فرض الضرائب على السلع الكمالية والضرورية وبين أثرها على كل نوع ونتيجته على النمو الاقتصادي مُشيرا أن فرضها على السلع الضرورية يؤدي إلى خفض الأرباح ومعدل النمو[7].

3.2. أفكار كارل منجر (1840م – 1921م)

مُؤسس المدرسة النمساوية للاقتصاد، ومن زعماء الفكر الاقتصادي الحدي الذي أبدى منهجية موسعة في استعمال الرياضيات والإحصاء في تكميم السلوك الفردي، إضافة إلى إعطاء العناية أكثر لمسألة واقعية النظريات الاقتصادية، وبالتحديد إعطاء العناية للافتراضات الأساسية التي يجب أن تكون مسايرة

---

[1] Sinha Ajit, ***In defence of Adam Smith's theory of value***, The European Journal of the History of Economic Thought, Vol. 17, Iss.1, pp. 29-48, 2010, pp. 30; 31.

[2] Coulomb Fanny, ***Adam smith: A defence economist***, Defence and Peace Economics, Vol. 9, Iss. 3, pp. 299-316, 1998, p. 304.

[3] Heertje Arnold, ***Handbook of the History of Economic Thought: Insights on the Founders of Modern Economics***, Springer-Verlag New York Inc, 2012, p.175.

[4] Tsoulfidis Lefteris, ***Competing Schools of Economic Thought,*** Springer-Verlag Berlin Heidelberg, 2010, pp. 58; 59.

[5] Langdana Farrokh K. & Murphy Peter T., ***International Trade and Global Macropolicy***, Springer Science+Business Media New York, 2014, pp. 7-18.

[6] Tsoulfidis Lefteris, Op. Cit., pp. 62; 63.

[7] Grossack Irvin M., ***David Ricardo: His Times, Life and Work***, Business Horizons, pp. 75-87, 1977, p. 86.

للواقع[1]؛ حيث تجلت في كتابه ''مبادئ الاقتصاد (Principles of Economics) '' سنة 1871م، قوانين السببية التي من خلالها يقوم الإنسان مُنفردا أو في جماعة بتلبية احتياجاته، والاتجاه لدراسة السلوك الاقتصادي للوحدة الصغيرة، أي التحول إلى الاقتصاد الجزئي والأخذ بمبادئ نظام المنافسة الكاملة، وظهور مفهوم الحدية في منفعة السلعة (The Marginal Utilities of The Commodity)، التي تقوم على أساس أن الحاجات الإنسانية المختلفة قابلة للإشباع وأن قيمة السلعة تُحدّد بناء على منفعتها الحدية[2]؛ ويُسقِط حجة الكلاسيكيين في أن العمل وحده مُحدّد للقيمة[3]؛ إضافة إلى إيمانه بمفهوم الذاتية (Subjectivism) والرجل الاقتصادي (Economic Men) الذي يسعى لتعظيم منفعته[4]، ويشير منجر إلى أن ملازمة عدم التأكد للنشاط الاقتصادي يعد السمة المميزة للحضارة الحديثة. ونجده أيضا في تطرقه للنقود، يأخذ بالذاتية كمدخل لصياغة تحليلاته، ففي كتابه ''النقود (Geld) '' سنة 1909م، يعالج طبيعة النقود بناء على نظرية النشوء والارتقاء كوسيط للتبادل طبقا لآلية نظام السوق، ويؤكد على دور الدولة في تطوير الأنظمة النقدية ويعارض افتراض أن النقود من نواتج القوانين الحكومية[5].

4.2. أفكار وليام ستانلي جيفونز (1835م – 1882م)

اشتهر *جيفونز* على أنه اقتصادي وإحصائي ومنطقي وفيلسوف في العلم، وهو من رواد المدرسة الحدية ومن رواد الموقف الفردي (Individualism) في تحليل الظواهر الاقتصادية، والتي وحسب وجهة نظره تعزى إلى قوة الدافع الفردي[6]؛ كما اشتهر بالتحليل الرياضي واستعمال المنطق الاستنباطي، مع الحرص على تحري الدقة في بناء الافتراضات الأولية الأساسية[7]؛ ففي كتابه ''نظرية الاقتصاد السياسي (The Theory of Political Economy) '' سنة 1871م، ركز على مطالب المستهلك، مُعتبرا أن الأهم هو معرفة الكيفية التي يستهلك بها الفرد الثروة على أكمل وجه؛ مُثيرا بهذا في تحليله للمنفعة الحدية مسألة تخصيص الموارد من ناحية استهلاك الفرد لها، وناقش القيمة بالمفهوم الحدي، مشيرا أنها ناتجة فقط عن المنفعة، ما أنجر عنه مفهوم تعظيم المنفعة في الاقتصاد الجزئي[8]؛ أي أن الاقتصاد السياسي في رأي *جيفونز* يتمحور تحليله على مفهومي المتعة (Pleasure) والألم (Pain) وأن الإنسان يسعى إلى تعظيم السعادة من خلال شراء المتعة،

---

[1] Bostaph Samuel, ***The Methodological Debate Between Carl Menger and the German Historicists,*** Atlantic Economic Journal, Vol. 6, Iss. 3, pp 3-16, 1978, p. 3.

[2] Moss Laurence S., ***Carl Menger's Theory of Exchange,*** Atlantic Economic Journal, Vol. 6, Iss. 3, pp. 17-30, 1978, pp. 17; 19.

[3] Sanders Kenneth K., ***A Note On Jean-Baptiste Say and Carl Menger Regarding Value***, The Review of Austrian Economics, Vol.7, No. 1 , pp. 141-143, 1994.

[4] Lachmann Ludwig, ***Carl Menger and the Incomplete Revolution of Subjectivism***, Atlantic Economic Journal, Vol. 6, Iss. 3, pp. 57-59, 1978.

[5] Semenova Alla, ***Carl Menger's theory of money's origins: Responding to revisionism***, The European Journal of the History of Economic Thought, iFirst article, pp. 1–35, 2012, pp. 4; 9; 13.

[6] Mosselmans Bert, ***William stanley jevons and the extent of meaning in logic and economics***, History and Philosophy of Logic, Vol. 19, Iss. 2, pp. 83-99, 1998, pp. 85; 94.

[7] Abeles Francine F., ***Nineteenth Century British Logic on Hypotheticals, Conditionals, and Implication,*** History and Philosophy of Logic, pp. 1-14, 2013, pp. 6; 7.

[8] Gram Harvey Nelson & Walsh Vivian Charles, ***Menger and Jevons in the Setting of Post-von Neumann-Sraffa Economics***, Atlantic Economic Journal, Vol. 6, Iss. 3, pp. 46-56, 1978, pp. 49-52.

وذلك بأقل تكلفة من الألم[1]؛ وبناء على هذا المنحى في التحليل، يقترح *جيفونز* قانوني تنوع (Law of Variety) وتتابع الحاجات الإنسانية (Law of Succession of Wants)، مشيرا إلى أن هذه الحاجات متنوعة ومصنفة تنازليا حسب المنفعة المطلوبة لإشباعها[2].

بناء على تطرقنا لأهم الأفكار الاقتصادية لنخبة من المفكرين الأوروبيين ما بين نهايات القرن الثامن عشر إلى غاية منتصف القرن العشرين، يتضح لنا التطور الكبير الذي شهدته البيئة الاقتصادية وما واكبها من تطورات في علم الاقتصاد بمداخله ونظرياته، متجها شيئا فشيئا إلى التأصيل العلمي لنظرياته، الأمر الذي كان له بالغ الأثر على التطور في الفكر المحاسبي واتجاهه نحو مرحلة التنظير.

3. المداخل المستعملة والنظريات الاقتصادية المؤثرة

برزت سمات علم الاقتصاد التقليدي لدى الكلاسيكيين في قوانينهم التي يحكمها النظام الحتمي، والتي يمكنها صياغة تكهنات عن سير الأحداث الاقتصادية في المستقبل، وتمثلت أهم المداخل التي استعملها الكلاسيك والتي تشابهت في عديد من الأحيان بمداخل مرحلة الاعتقاد بالحكمة التقليدية للمحاسبة، إلا أنّنا نجدها أكثر تطورا وتعددا وتنوعا على خلاف سابقتها، وذلك تماشيا مع متطلبات الحياة الاقتصادية آنذاك؛ فنجد *آدم سميث* يجمع بين أربعة مداخل أساسية في تحليله للقضايا الاقتصادية ومحاولته لصياغة نظرياته؛ فمدخله الأخلاقي الذي تزامن مع زيادة انتشار الاحتكار والمنافسة اللاأخلاقية بين كبار الصناعيين، كان لابد منه لتحليل أسباب ثروة الأمم، والأخذ بعين الاعتبار طبيعة الكون وطبيعة البشر والحرية الطبيعية وصولا إلى اليد الخفية التي تسيِّر وتوازِن النظام الاقتصادي؛ الأمر الذي قاده *ريكاردو* من بعده إلى اعتماد مدخل التوازن التام والطبيعي الذي يحدث تلقائيا وحتميا ويُؤدي إلى المنافسة التامة والتشغيل الكامل؛ والأمر الذي طبع طريقة بحث *سميث* وأغلب رواد الفكر الاقتصادي الكلاسيكي بالمدخل الاستقرائي محاولين بذلك الاستدلال بالجزئيات المُعاشَة في الحياة الاقتصادية من خلال جوهرها ومعناها لمحاولة صياغة نظريات كلية تصلح كقوانين للنظام الاقتصادي؛ إلا أنّنا نجد تغييرا في طريقة البحث لدى ريكاردو الذي انفرد باعتماد المدخل الاستنباطي، ومحاولته صياغة نظريات كلية معتمدا على ما يُعرف بالحدس العلمي، أي استخلاص نتيجة من المعطيات المتوفرة وافتراض علاقة جديدة تصلح لتكون بمفهوم تلك الحقبة نظرية تحكم النظام الاقتصادي.

إن هذه المداخل هي الأهم والأبرز والتي تشكل مع النظريات الناتجة عنها التأثير الأهم – حسبما نراه – على مرحلة النظريات المحاسبية التركيبية والتفسيرية؛ فمن أهم النظريات التي تزامن ظهورها /أو تطويرها من طرف رواد الفكر الكلاسيكي، نجد نظرية تقسم العمل التي عمل عليها كل من *سميث وريكاردو*، حيث عدها *سميث* نقطة البداية في تحقيق الإنتاجية العالية ومن بين أهم متطلبات تحقيق نظريته للنمو

---

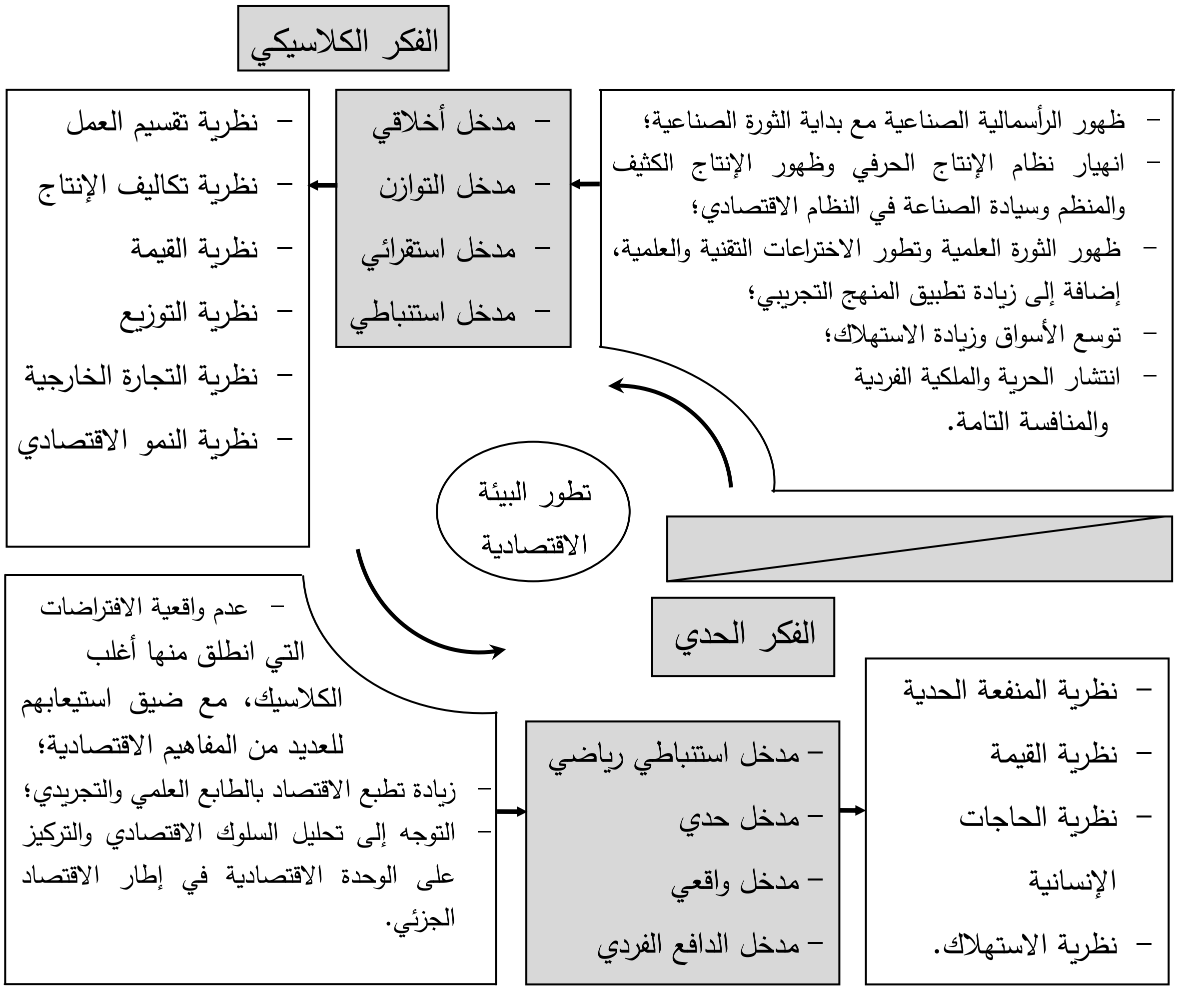
1 Gouverneur Virginie, ***Mill versus Jevons on traditional sexual division of labour: Is gender equality efficient?***, The European Journal of the History of Economic Thought, iFirst article, pp. 1–35, 2012, p. 2.

2 SCARLETT, ***History Of Economic Theory And Thought: Jevons - The Mathematical School***, http://www.economictheories.org/2009/10/jevons-mathematical-school.html.

الاقتصادي، إضافة إلى نظرية تكاليف الإنتاج التي اعتبر العمل فيها العنصر الأساسي، والتي أعطاها سميث الطابع المطلق الذي يحكم نظريته للتجارة الخارجية؛ وهذا على خلاف نظرة *ريكاردو* الذي بنى نظريته للتجارة الخارجية على أساس التكاليف النسبية بين الدول؛ كما حظيت القيمة بنظريات اختلفت بناء على رؤى المفكرين، وانقسمت إلى قيمة تبادلية واستعمالية وظل العمل هو المحدد الأساسي لها؛ واستعملت أيضا في صياغة نظرية توزيع الدخل على عناصر الإنتاج لدى *ريكاردو*.

مع تطور البيئة الاقتصادية، تجلى عدم واقعية الافتراضات التي انطلق منها أغلب الكلاسيك، وضيق استيعابهم للعديد من المفاهيم الاقتصادية، وبروز التحليل الاقتصادي الحدّي الذي أدى إلى زيادة تطبع الاقتصاد بالطابع العلمي والتجريدي، والتوجه إلى تحليل السلوك الاقتصادي والتركيز على الوحدة الاقتصادية في إطار الاقتصاد الجزئي، خلافا للتحليل الكلي الذي ساد أفكار الكلاسيكيين؛ فكان المدخل الاستنباطي الرياضي أساس التحليل والبناء الفكري ووسيلة تكميم السلوك الفردي، إضافة إلى إضفائه لطابع الواقعية أكثر على النظريات الاقتصادية؛ وقد كان نِتاج ذلك الوصول إلى التحليل باستعمال المدخل الواقعي والمدخل الحدّي، مع دعمهما بالموقف الفردي الذي أفرز مدخل الدافع الفردي؛ فمثلت هذه المداخل مجتمعة لب التوجه الفكري للمدرسة الحدّية، والتي على أساسها صِيغَت أهم نظرياتهم، فقد كانت نظرية المنفعة الحدّية محور التنظير لتلك المرحلة، وأساس تطوير أفكار التحليل الاقتصادي والتأثير على بقية النظريات؛ فجاءت نظرية القيمة مبنية على المنفعة الحدّية لتُطَور النظرة إلى القيمة، كما برزت نظرية الحاجات الإنسانية كنتيجة للمدخل الحدي ومدخل الدافع الفردي، إضافة إلى التركيز على سيكولوجية المستهلك وتطوير نظرية الاستهلاك. إن أهم المداخل والنظريات الاقتصادية التي شغلت هذه المرحلة ومن خلال الآلية التي تطورت بها – كما يوضحه الشكل رقم (1-7)–، تعد الأساس الخصب الذي أعطى لتفاعل الإفصاح والقياس المحاسبيين دفعة نوعية، وخاصية مميزة لمرحلة بدايات التنظير المحاسبي التركيبي والتفسيري.

شكل رقم (1–7): تفاعل أهم المداخل والنظريات الاقتصادية



المصدر: من إعداد الباحث.

4. هيكليّة تفاعل الإفصاح والقياس المحاسبيّين

من خلال تطرقنا لأهم المداخل والنظريات الاقتصادية وأسباب تطورها خلال هذه المرحلة، وربط هذا التطور في البنية الفكرية التحليلية بما كانت عليه أوضاع الفكر المحاسبي؛ يتضح لنا أنه قد كان لها إسهاما في تطوير البنية النظرية لهيكلية تفاعل الإفصاح والقياس المحاسبيين، وأن هذا التأثير كان مبنيا على زيادة التعددية (تعدّد المداخل الأساسية المؤثرة) في جانبي مستوى المعرفة الاقتصادية ومستوى المعرفة المحاسبي؛ كما يتضح لنا أيضا في هذه المرحلة ظهور النظريات المحاسبية التركيبية والتفسيرية، مع تدعيم الإطار النظري لهيكليّة تفاعل الإفصاح والقياس المحاسبيين بالمفاهيم المحاسبية، وتطوير وتحديث مختلف الفروض والمبادئ في إطار تطور الحاجات المحاسبية إلى المعرفة الاقتصادية، إلى حاجات تنظيرية. يوضح الشكل رقم (1-8) هيكليّة هذا التفاعل، ويُبيّن أن مستوى المعرفة الاقتصادية والمُكوَّن من المداخل والنظريات الاقتصادية الأساسية، قد استوجب على المحاسبة في هذه المرحلة التوجه أكثر إلى التطبع بالعلمية وتحديد مستويات للمعرفة المحاسبية؛ حيث كان من نتائج تعدد وتنوع وتطور المداخل والنظريات الاقتصادية، تنامي في المداخل المستقلة والخاصة بتطوير النظريات المحاسبية، فاستعمل مدخل المسلمات (Postulation

(Approach) المعتمد على محاولات لتحديد إطار مفاهيمي استنادا إلى المنطق، مستعملا الافتراضات الأساسية المتعلقة بالبيئة الاقتصادية (بالإضافة إلى البيئة السياسية والاجتماعية) التي تعمل فيها المحاسبة، والتي لا يشترط فيها أن تكون واقعية كافتراض مجتمع المنافسة الكاملة؛ فقد تضمنت كثير من المسلمات التي نشرها Moonitz و Chambers و Mattessich، آراء بالنسبة إلى أهداف المحاسبة والقياس في المحاسبة، وهي تعتبر بالنسبة لهم مجالات خاصة تتطلب البحث[1]. كذلك نجد استعمال المدخلين الاستقرائي والاستنباطي كمدخلين أساسيين في بناء النظريات المحاسبية، والأمر المميز في هذه المرحلة هو التوسع في استخدام المدخل الاستنباطي كأسلوب تنظيري يبدأ في كثير من الأحيان من الافتراضات الأساسية ليتبعها باشتقاق الاستنتاجات المنطقية بشأن مواضيع المحاسبة قيد الدراسة؛ كما تم استعمال المدخل الاستقرائي للتنظير مُبتدأً في أغلب الأحيان من الملاحظات والقياسات حول المعلومة المحاسبية للمنشأة متوصلا إلى بناء تعميمات ومبادئ للمحاسبة[2]؛ إضافة إلى استعمال المدخل الإجرائي (Operationalism Approach) الذي يكون القياس حسبه دالاً على المفهوم، حيث يؤكد Bedford على أن قرّاء القوائم المالية يجب أن يفهموا العمليات التي يقوم بها المحاسبون لإنتاج رقم الدخل لإدراك معناه[3]؛ كما توسع استعمال المدخل الاقتصادي لتحقيق التوافق بين المقاييس المحاسبية والمفاهيم الاقتصادية، إضافة إلى استعارة المفكرين المحاسبيّين للبنية المعرفية التي أُستعملت في تطوير البناء الفكري الاقتصادي لتلك الفترة بهدف تطوير المعرفة المحاسبية والتوجه نحو مرحلة التنظير المحاسبي؛ واشتُقّ أيضا المدخل الأخلاقي لتلبية الحاجة المحاسبية للتنظير، فوُظِفَت مفاهيم العدالة والمساواة والصدق والحق والحياد وعدم التحيز في كتابات Scott[4] عند صياغته للنظرية المحاسبية؛ كما غلب على محاولات التنظير المحاسبي انتهاج مجموعة من المعارف (والتي من أهمها المعرفة الاقتصادية) التي تناقش معايير ما يجب أن يكون[5]، محاولة تحديد إطار نظري لمبادئ كلية، يُفترَض أنها قابلة للتطبيق في كل مكان وزمان إذا ما توفرت ظروف معينة وأهداف واستخدامات محددة، وقد أُطلق على هذا المدخل تسمية المدخل المعياري، وذلك لاعتماده على فرضيات مسبقة ويُحاول في مضمونه تحقيق التناسق المنطقي بينها[6]؛ آخر المداخل التي سنوردها هو المدخل السلطوي، والذي أُتُبِع بشكل رئيسي من طرف المنظمات المهنية وذلك بهدف تنظيم الممارسات المحاسبية.

---

[1] هندريكسن إلدون، مرجع سابق، ص: 107.

[2] بالقاوي أحمد رياحي، ***نظرية محاسبية***، ج1، ترجمة رياض العبد الله، دار اليازوري للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، 2009، ص ص: 148-150.

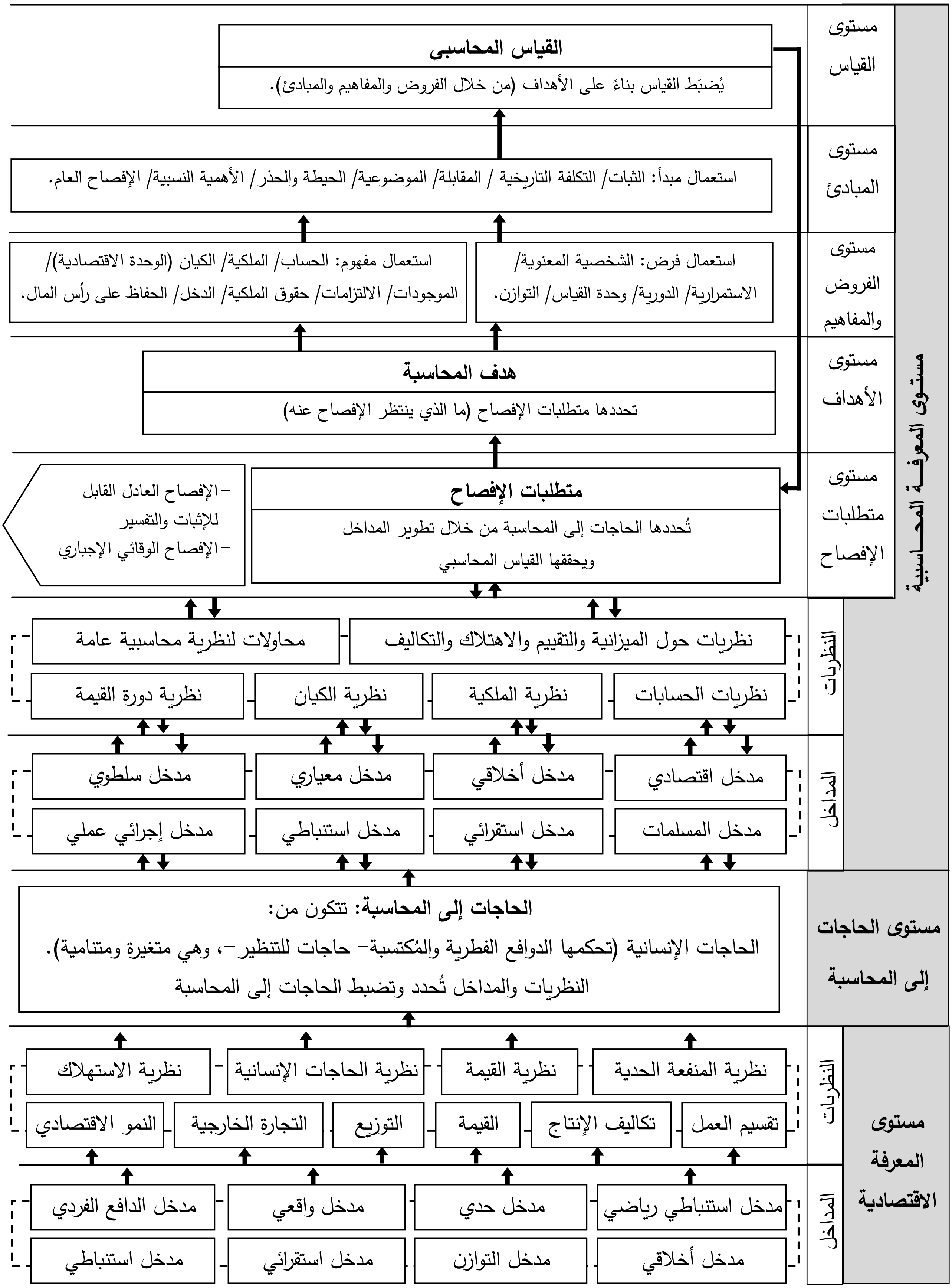
[3] Norton Bedford, ***The Income Concept Complex: Expansion or Decline, in Asset Valuation***, ed. Robert Sterling (Lawrence, Kans.: Scholars Book), 1971, p. 142.

[4] Scott Dr., ***The Basis for Accounting Principles***, The Accounting Review, Vol. 16, No. 4, pp. 341-349, 1941.

[5] Tinker Anthony M., Merino Barbara D. & Neimark Marilyn Dale, ***The Normative Origins Of Positive Theories: Ideology And Accounting Thought***, Accounting, Organizations and Society, Vol. 7, No. 2, pp. 167-200, 1982, p.169.

[6] Sterling Robert R., ***A Statement of Basic Accounting Theory: A Review Article***, Journal of Accounting Research Vol. 5, No. 1, pp. 95-112, 1967.

شكل رقم (1–8): المداخل والنظريات المؤثرة في هيكليّة تفاعل الإفصاح والقياس المحاسبيَّين في مرحلة النظريات التركيبية والتفسيرية



المصدر: من إعداد الباحث.

إن هذه المداخل التي استوجبتها الحاجة التنظيرية لمهنة المحاسبة، قد واكبت التقدم الملحوظ في مجال المعرفة الاقتصادية من خلال إفرازها لمجموعة من النظريات التي أسست لتحول المحاسبة نحو التأصيل العلمي، كما دعت إلى الأخذ بفروض ومفاهيم ومبادئ جديدة تلبي احتياجات البناء النظري. فنجد نظريات الحسابات وما حددته من مفاهيم حول الحساب، قد رسخت الفهم الصحيح للحسابات وتقسيماتها؛ كما كان لنظرية الملكية الدور الهام في تحديد مفهوم رأس المال والحفاظ عليه كنتيجة للواقع التنظيري الاقتصادي الذي أخذ في افتراضاته الأولية مسألة تراكم رأس المال في النظام الاقتصادي؛ وجاءت نظرية الكيان لتبرز فرض الاستمرارية الذي أعطى أساسا جديدا للتقييم والاهتلاك وأسّس لمبدأ الثبات ومبدأ الإفصاح العام، هذا الأخير خضع للإطار القانوني الإجباري خلافا لما كان عليه الإفصاح في المراحل السابقة؛ إضافة إلى التأكيد على فرض الشخصية المعنوية والفصل بين الملكية والإدارة في بناء النظرية المحاسبية، كذلك ضبطت نظرية الكيان مفهوم الدخل والوحدة الاقتصادية والفصل بين رأس المال الخاص والديون وقبولهما تحت بند حقوق الملكية؛ لتأتي بعد ذلك سلسلة من النظريات التي تعالج قضايا دورة القيمة والميزانية والتقييم والاهتلاك وحساب التكاليف، كاستجابة لمتطلبات مرحلة الرأسمالية الصناعية، من بداية الإنتاج الضخم والأعداد المتزايدة لشركات المساهمة، التي زادت في الحاجة للتحكم في التكلفة؛ وما إلى ذلك، من زيادة الطلب على التشريعات التجارية الجديدة والأعمال التجارية والتعليم العالي في مرحلة نمو الرأسمالية المالية[1].

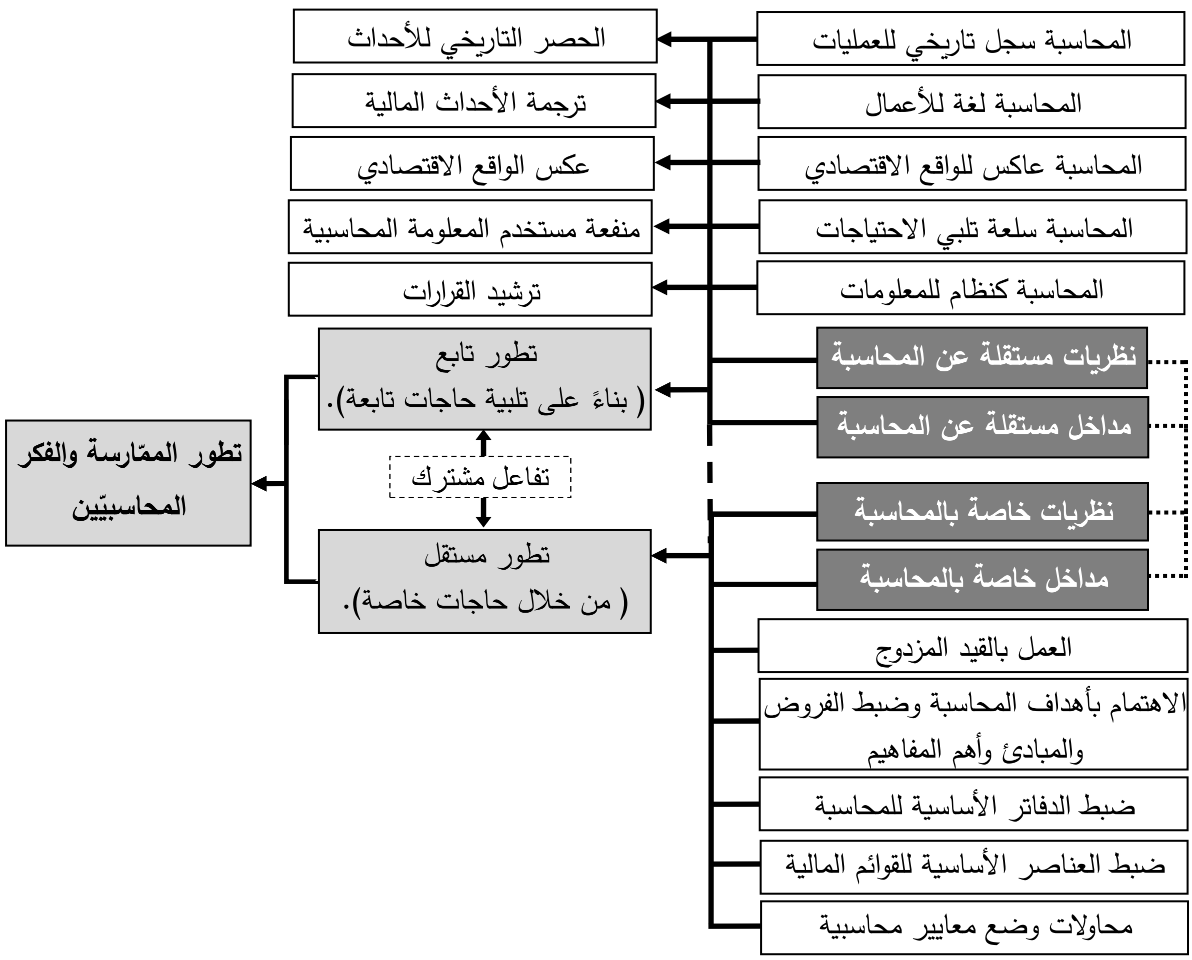
نظير هذا التطور الكبير في المجال الفكري للمحاسبة، وتحوله إلى أساس مُنظم من المداخل والنظريات، التي وإن كانت لم ترتقِ إلى الشمولية في تغطيتها لجوانب الفكر المحاسبي كلية، إلا أنها أسست لتنظيم محكم لهيكليّة تفاعل الإفصاح والقياس المحاسبيّين. ومن ناحية الإطار العام لهيكلية هذا التفاعل، فإنه يَماثل نظيريه في المرحلتين السابقتين، ويُعطَى انطلاقته من خلال المستوى المعرفي الاقتصادي الذي فاق في أسبقية تطويره لجانبه التنظيري مستوى المعرفة المحاسبية؛ حيث يبقى المستوى المعرفي الباعث الأول والضابط للحاجات إلى المحاسبة؛ هذه الحاجات التي تطورت لتُضيف إلى الدوافع المكتسبة حاجات لتنظيم المعرفة المكتسبة حول المحاسبة في المرحلة السابقة، بحيث يمكن تطبيق هذه المعرفة في ظروف متعددة وكثيرة نسبيا، وذلك في نظام من الفروض والمبادئ المقبولة، وقواعد الاجراءات اللازمة للتحليل والتنبؤ وشرح وتفسير طبيعة الظواهر الاقتصادية؛ هذا إضافة إلى بقاء الدوافع الفطرية الخاصة بالإنسان السويّ، مع زيادة درجة تغيّرها وتناميها، وتحول شريحة المهتمين بالمعلومات المحاسبية إلى ما يعرف بالمجتمع المالي؛ الأمر الذي فتح المجال على نطاق واسع لتَشَكُّل وتَطور المداخل والنظريات المستقلة والخاصة بالمعرفة المحاسبية، والتي من خلالها يتم رسم متطلبات الإفصاح الواجب إنتاجها والإفصاح عنها؛ فالبداية دوما من الحاجات ومنها إلى متطلبات الإفصاح، لكن الأمر الجدير بالذكر في هذه المرحلة، هو إفراد الأهداف المحاسبية في جل المحاولات الخاصة ببناء النظرية بالأولوية، فتوضع في أعلى مستوى هرم هيكل بناء النظرية المحاسبية،

[1] Mattessich Richard, Op. Cit., p.147.

متبوعة بالمفاهيم والفروض، ومن بعدهما المبادئ والإجراءات العملية التي تتضمن على وجه الخصوص وظيفة القياس؛ الأمر الذي قد يبدوا مخالفا لهيكلية تفاعل الإفصاح والقياس التي قمنا بوضعها في هذه المرحلة وسابقاتها؛ لكن إذا أخذنا بتعريف *هندريكسن* الذي اعتبر فيه أن مصطلح الإفصاح نسبي، ولكنه يركز على ضرورة كونه هدفا للقوائم المالية، وذلك بعد تحديد من تُقدّم لهم المعلومات المالية وتعيين الغرض الذي تُقدّم من أجله[1]؛ نجد وكأننا نقول، يجب على القياس تلبية متطلبات الإفصاح التي هي جوهر توجيه الأهداف، وهذا بعد تحديد احتياجات المجتمع المالي؛ ونكون قد صِغنا هيكلية التفاعل بين الإفصاح والقياس كما يوضحه الشكل رقم (1-8)، وأكدّنا وجهة نظرنا في أن القياس كان ولا يزال في مختلف مراحل التفاعل الحاصل بينه وبين الإفصاح، تابعا لما تمليه متطلبات الإفصاح، وإن شئنا التدقيق أكثر، فهو تابع بالدرجة الأولى للاحتياجات المتغيرة والمتنامية للمجتمع المالي.

بالرجوع مرة أخرى إلى مسألة تطور المحاسبة؛ يبيّن لنا الشكل رقم (1-9) تصور مقترح لكيفية تطور المحاسبة في مرحلة النظريات التركيبية والتفسيرية بين تلبيتها للحاجات وتطورها كعلم مستقل.

شكل رقم (1–9): المحاسبة بين تلبية الحاجات والتطور المستقل في مرحلة النظريات التركيبية والتفسيرية



المصدر: من إعداد الباحث.

[1] هندريكسن إلدون، مرجع سابق، ص: 797.

يظهر أن لأساسَيّ التطور نقاط تفاعل مشتركة أيضا في هذه المرحلة وبالتحليل نفسه كما هو الحال مع المرحلتين السابقتين؛ ولكن الاختلاف يكمن في تميز هذه المرحلة ببداية إدراج تصنيف المحاسبة كنظام للمعلومات لترشيد القرارات، وبداية التنظير الخاص بالمحاسبة، وتأثير هذا التنظير في التطور المستقل بشكل أساسي، وهذا تدعيم لتطور المحاسبة بناءً على تطور الحاجات الخاصة بها بشكل أكبر.

IV. مرحلة النظريات المحاسبية السلوكية

تمثل مرحلة النظريات السلوكية (Behavioral theories) آخر المراحل في التقسيم الذي اخترناه لدراسة هيكلية تفاعل الإفصاح والقياس المحاسبيّين؛ حيث تُعد هذه النظريات من نتائج التطورات الحديثة في مجال التنظير المحاسبي والاتجاه نحو دراسة عملية الاتصال، وفي مجال اتخاذ القرارات؛ حيث أصبح التركيز أكثر على ملاءمة المعلومات وعلى سلوك الأفراد والجماعات المختلفة تجاه هذه المعلومات، من خلال قياس وتقييم الآثار الاقتصادية والنفسية والاجتماعية للإجراءات المحاسبية ووسائل التقرير[1]، فتحولت بذلك البحوث المحاسبية إلى المجال السلوكي بداية من ستينيات القرن الماضي، مع الوصول بوظيفة المحاسبة في هذه المرحلة إلى درجة متقدمة في الاتصال بعلوم أخرى خلافا لعلم الاقتصاد، كالإدارة وعلم النفس والاجتماع والرياضيات؛ وتحولها إلى نظام للمعلومات، فضلا عن تعدد وتمايز فروعها البحثية وتوجهها أكثر نحو الأصالة العلمية. فكانت من أهم نواتج نهايات هذه المرحلة تتويج الممارسة والفكر المحاسبيين بإطار مفاهيمي (Conceptual Framework) يضع المفاهيم التي تبنى عليها عملية بناء وعرض البيانات المالية للمستخدمين الخارجيين، إضافة إلى مجموعة من المعايير التي أخذت في بنائها الطابع الدولي (IFRS)، واستعملت بهدف تضييق شقة الخلاف بين المحاسبين في التطبيق العملي. بحيث سنربط تحليلنا لبدايات ظهور النظريات السلوكية بالتطورات الفكرية الاقتصادية المُمتدة من منتصف القرن العشرين إلى غاية وقتنا الحاضر؛ مع الإشارة إلى أن هذه المرحلة لم تشهد زوال النظريات التركيبية والتفسيرية ولا حتى التحول الكلي نحو النظريات السلوكية؛ فالواقع أن التطور كان في المستويات الثلاثة للنظرية المحاسبية لكن بدرجات متفاوتة، حيث كانت هذه المرحلة مهدا للتركيز على النظريات السلوكية في عملية التنظير المحاسبي. وفيما يلي أهم الإسهامات الفكرية التي واكبت هذه المرحلة وصولا إلى معايير المحاسبة الدولية (IFRS).

1. توجهات بحوث المحاسبة في مرحلة النظريات المحاسبية السلوكية

بدأ النقاش حول تأثير العلوم السلوكية على تطوير نظرية المحاسبة منذ سنة 1950م، واستمر تزايد الاهتمام بهذا المجال من البحوث إلى أن أعلنت جمعية المحاسبة الأمريكية (AAA) والرابطة الوطنية للمحاسبين (NAA) تشكيل لجان في أوائل سنة 1970م للبحث عن سبل لإدماج نتائج العلوم السلوكية في التعليم المحاسبي، ليأتي سنة 1971م إقرار بشأن تأثير العلوم السلوكية على المحاسبة ينص على أن "المحاسبة هي عملية سلوكية" وأن "الغرض الرئيسي من التقارير المحاسبية هو التأثير على التصرف: أي

[1] المرجع السابق، ص: 10.

سلوك"[1]؛ في خضم هذا التسارع في تبني منهج البحوث السلوكية، تعدّدت التعريفات التي تُوضح توجه وهدف ومنهج بحوث المحاسبة السلوكية؛ حيث نجد Bruns وDeCoster قد عرّفا المحاسبة السلوكية سنة 1969م على أنّها "مجال البحث الذي يدرس أثر عملية القياس والإبلاغ عن الأشخاص والمنظمات"[2]، وعرّف Waller سنة 2002م بحوث المحاسبة السلوكية على أنها "البحوث المحاسبية التي تقوم باختبار فرضيات بشأن الآثار المترتبة على مسلمات واقعية عن عقلانية الإنسان لاتخاذ القرارات الاقتصادية خلال إعدادات المحاسبة[3]. وفي استعراضهما الشامل لثلاثة عقود من البحوث المحاسبية السلوكية، شدّد Birnberg وShields سنة 1989م على حقيقة أن البحوث المحاسبية السلوكية هي مدرسة في أبحاث المحاسبة، تتميز بفرضياتها ومنهجها، ويجب التفريق بينها وبين غيرها من المدارس في أبحاث المحاسبة[4]. وفيما يلي نقدم طرحاً لأهم توجهات البحوث السلوكية.

1.1. بحوث المحاسبة القائمة على اتخاذ القرارات

نظير تقاطع بحوث المحاسبة مع العلوم المعرفية التي يُمكن وصفها بأنّها حقل يحتوي على عناصر من علم النفس المعرفي، وعلم الحاسوب، والفلسفة، والتعليم، والذكاء الاصطناعي، حيث كانت النماذج الحسابية المعرفية (Cognitive Computational Models)، المستندة إلى أسلوب المحاكاة الحاسوبية التي وضعها Newell وSimon[5] سنة 1972م، تُوفر إطارا أكثر تحديدا لتطوير واختبار النظريات الخاصة باتخاذ القرارات المحاسبية؛ فهذه البحوث كانت تسعى إلى الوصول لنظريات اتخاذ القرار المحاسبي، وكانت بدايتها من خلال التحقيق في كيفية استخدام المعلومات المحاسبية في اتخاذ القرارات الائتمانية من قبل موظفي البنوك، وقد أجريت أولى هذه الدراسات من قبل Stephens في دراسة بعنوان ''استعمال المعلومات المالية في قرارات الإقراض المصرفي (Uses of Financial Information in Bank Lending Decisions) '' سنة 1980م، قال فيها أنه يتطلع في سلوك قرار هؤلاء الموظفين عند منح الائتمان، وكان قادرا في النهاية على تحديد إجراءات القرار وتحديد تسلسل التحليل، والأهم، توليد فرضيات للتحقيق في هذا الأمر في المستقبل[6]. إن هذه البحوث كانت فيها محاولة لوصف سلوك مستخدم المعلومات، الأمر الذي جعل استعمال مدخل العلوم المعرفية يُتيح إمكانية أكبر في استكشاف كيفية أداء المهام المعقدة للبشر ومعرفة المزيد عن عملية اتخاذ القرارات، وتطوير نظريات محاسبة اتخاذ القرار تكون مفيدة للوصف والتنبؤ وتحسين القرارات التي يتخذها المحاسبون ومدققو الحسابات ومستخدمو المعلومات المحاسبية؛ كما اهتمت هذه البحوث بمهام

---

[1] Cao Le Thi & Buchanan Philip G., ***The Integration Of Behavioral Accounting In Graduate Accounting Curricula***, Journal of Accounrrng Education, Vol. 3, No. 2, pp. 115-121, 1985.

[2] Jais Sebastian-Dominik, ***The Successful Use of Information in Multinational Companies***, Deutscher Universitäts-Verlag | GWV Fachverlage GmbH, Wiesbaden, Germany, 2007, p. 7.

[3] Zwick Rami & Rapoport Amnon, ***Experimental Business Research***, Springer US, Vol. 3, 2005, p. 35.

[4] Jais Sebastian-Dominik, Op. Cit., p. 7.

[5] Peters James M., ***Decision Making, Cognitive Science and Accounting: An Overview of the Intersection***, Accounting Organizations and Society, Vol. 18, No. 5, pp. 383-405, 1993.

[6] Dillard Jesse F., ***Cognitive Science And Decision Making Research In Accounting***, Accounting Organizations and Society, Vol. 9, No 3/4, pp. 343-354, 1984.

المحاسبة، من خلال تحليل المهام الذي يعتمد أساساً على أساليب البحث الميداني والتحليلات، ويُوفر فهما لمهام القرار المحاسبي (Accounting Decision Tasks)، الأمر الذي يُعد ضروريا للتمييز بين نظريات القرار المحاسبي ونظريات القرار العام؛ إضافة إلى التوسع في استعمال مجال التشغيل الذهني للمعلومات (Human Information Processing) في مجال بحوث نظريات القرار المحاسبي.

2.1. بحوث المحاسبة القائمة على السوق

شملت أهم البحوث التي تضمنتها النظريات السلوكية والمبنية على أساس السوق، أربعة توجهات رئيسية؛ أولى هذه التوجهات نجدها في دراسة Ball & Brown[1] سنة 1968م، ودراسة كل من Foster et al.[2] سنة 1984م، واللّتان تُعبران عن دراسات للحدث تقوم بقياس أثر نشر بيانات الدخل المحاسبي على أسعار الأوراق المالية أو حجم التعامل، مُستعملة في ذلك فرضيات كفاءة السوق (Efficient Market Hypothesis) ونموذج تسعير الأصول الرأسمالية (Capital Asset Pricing Model)؛ بحيث تُستعمل هذه البحوث من الناحية السلوكية في تحديد معلومات حول تغير مُعتقدات المستثمرين، الأمر الذي يُفيد في وضع المعايير واتخاذ القرارات الاقتصادية وبناء توقعات المحللين؛ وفي سلسلة من الدراسات الأخرى التي اتخذت من السوق أساسا لها، نجد دراسات تحاول تقصي دور المعلومات المحاسبية في تقدير درجة المخاطر النظامية (ß)، كدراسة Mandelker & Rhee[3] سنة 1984م، ودراسة Elgers & Marry[4] سنة 1982م. كما جاءت دراسة كل من Ohlson[5] سنة 1991م، ودراسة Strong[6] سنة 1990م، لتتناولا أثر الإفصاح عن أرقام الدخل على متوسط عوائد الأسهم، كتكملة لسلسلة البحوث المحاسبية على أساس السوق. مؤخرا، ونتيجة للتوسع في استعمال الأبحاث السلوكية حصل تحول من فرضيات كفاءة السوق نحو فرضيات السوق السلوكية (Behavioral Market)[7]، الأمر الذي أجبر الدراسات المحاسبية على إدخال التحيزات النفسية للبشر التي يتم دراستها في أدب المالية السلوكية (Behavioral Finance)، مشكّلة بذلك سلسلة جديدة من الأبحاث المحاسبية القائمة على السوق، ونورد كمثال عنها دراسة Lee[8] سنة 2001م، والتي يرى فيها أن معرفة أسعار السوق هي عملية مُعقدة، تستحق المزيد من الاهتمام، مُوضحا ضرورة انتهاج البحوث المحاسبية لمفهوم الإشارة التي

---

[1] Ball Ray & Brown Philip, ***An Empirical Evaluation of Accounting Income Numbers***, Journal of Accounting Research, Vol. 6, No. 2, pp. 159-178, 1968.

[2] Foster George et al., ***Earnings Releases, Anomalies, and the Behavior of Security Returns,*** The Accounting Review, Vol. 59, No. 4, pp. 574-603, 1984.

[3] Mandelker Gershon N. & Rhee S. Ghon, ***The Impact of the Degrees of Operating and Financial Leverage on Systematic Risk of Common Stock***, The Journal of Financial and Quantitative Analysis, Vol. 19, No. 1 pp. 45-57, 1984.

[4] Elgers Pieter T. & Murray Dennis, ***The Impact of the Choice of Market Index on the Empirical Evaluation of Accounting Risk Measures***, The Accounting Review, Vol. 57, No. 2, pp. 358-375, 1982.

[5] Ohlson James A., ***The theory of value and earnings, and an introduction to the Ball-Brown analysis,*** Contemporary Accounting Research, Vol. 8, Iss. 1, pp.1-19, 1991.

[6] Strong Norman***, The Relation between Returns and Earnings: Evidence for the UK,*** Accounting and Business Research, Vol. 24, Iss. 93, pp. 69-77, 1993.

[7] Smith Donald J., ***Moving from an Efficient to a Behavioral Market Hypothesis,*** The Journal Of Behavioral Finance, Vol. 9, pp. 51–52, 2008.

[8] Lee Charles M.C., ***Market efficiency and accounting research: a discussion of 'capital market research in accounting' by S.P. Kothari***, Journal of Accounting and Economics, Vol. 31, pp. 233–253, 2001.

تُقدمها المعلومة والتي تُولد تحركات الأسعار، آخذة في ذلك بنماذج السلوك العقلاني ودورها في عملية المراجحة، وبمتغيرات تحليل المالية السلوكية.

3.1. بحوث المحاسبة القائمة على الوكالة

تهتم هذه الدراسات بسلوك الإدارة تجاه السياسات المحاسبية البديلة، حيث تعتمد على نظرية الوكالة (Agency Theory) بشكل كبير، هذه الأخيرة التي ظهرت كتفسير للظواهر المحاسبية والتنظيمية (الطلب على التقارير المحاسبية، التغيرات في أساليب المحاسبة المختارة، جُهود الضغط من قبل الهيئات التنظيمية، ورُدود فعل سوق الأوراق المالية للتغير في محاسبة التفويض) وكان الاستعمال الأكبر لها في مجال بحوث المحاسبة الإدارية خاصة خلال فترة السبعينيات والثمانينيات من القرن الماضي؛ ومكنت حسب Watts و Zimmerman سنة 1986م[1]، من الفصل بين أدبيات الوكالة وأدبيات حقوق الملكية في المحاسبة؛ بحيث أن أدب الوكالة يستخدم عموماً النماذج الرياضية لنظرية الألعاب لمعالجة مجموعة محدودة من مشاكل الوكالة، في حين يستخدم أدب حقوق الملكية نماذج أبسط لمعالجة مجموعة واسعة من مشاكل الوكالة؛ ويشيران أيضا إلى أن أصحاب النظريات الإيجابية يقومون بعرض التقارير المالية على أساس نظرية الوكالة، كجزء من عملية تعاقد الشركة؛ حيث أن الغرض الرئيسي من المحاسبة من منظور نظرية الوكالة هو تسهيل التعاقد وبالتالي تقليل تكاليف الوكالة، ويجب على واضعي المعايير بناءً على هذه النظرية النظر في الآثار المترتبة على المعايير المحاسبية المقترحة بشأن العقود القائمة (Existing Contracts)، وليس التباين العرضي في إجراءات المحاسبة التي تُعَدّ كمؤشر على محاولات الإدارة للتلاعب بأرقام المحاسبة من أجل تضليل المستثمرين. وقد اعتُبرت نظرية التعاقدات (Contracting Theory) أهم التفسيرات المعاصرة لطبيعة الوحدة المحاسبية، فهذه الأخيرة ليست شخصا طبيعيا وليست شخصية معنوية مستقلة، كما أنّها ليست مُجرد اعتماد من الأموال، وإنّما هي ائتلاف من أصحاب الحقوق (Proprety Rights) مُؤسَّسة على عقود رسمية وغير رسمية[2]؛ ويُشير Demski سنة 1972م[3] إلى أن المشاكل الأولى في نموذج محاسبة نظرية الوكالة تتطلب قياس الأداء المحاسبي وتكون وظيفة تحفيز تقوم على أساس قياس الأداء المحاسبي؛ الأمر الذي يُساعد على استخلاص فرضيات حول الممارسات المحاسبية واستخدام المعلومات المحاسبية، ويمكن أيضا استخدام هذا النهج في البحث للتنبؤ بالتسلسل الزمني للتغييرات في النظم المحاسبية. ومن البحوث الحديثة في هذا المجال، دراسة Will Seal[4] سنة 2006م، التي تُبيّن العلاقة بين نظرية الوكالة وحوكمة الشركات في إطار النظرية المؤسساتية؛ حيث تم التحول إلى النظرية المؤسساتية للوكالة (The Institutional Theory of Agency)، وتحليل السلوك الإداري على نطاق واسع من خلال الممارسات المؤسساتية.

[1] Hunt Herbert G. & Hogler Raymond L., ***Agency Theory as Ideology: A Comparative Analysis Based on Critical Legal Theory and Radical Accounting***, Accounting Organizations and Society, Vol. 15, No. 5, pp. 437-454, 1990.

[2] الشيرازي عباس مهدي، مرجع سابق، ص: 398.

[3] Magee Robert P., ***Discussion of ''Contracting theory and accounting''***, Journal of Accounting and Economics, Vol. 32, pp. 89–96, 2001.

[4] Seal Will, ***Management accounting and corporate governance: An institutional interpretation of the agency problem***, Management Accounting Research, Vol. 17, pp. 389-408, 2006.

4.1. بحوث المحاسبة القائمة على التوسع في الإفصاح

تعد هذه البحوث امتدادا للبحوث القائمة على السوق (كفاءة السوق)، من حيث رغبة مستخدمي المعلومات المحاسبية في تحسين عملية اتخاذ القرارات؛ وامتدادا لبحوث الوكالة من حيث أهداف الرقابة على تصرفات الإدارة؛ فزادت أهمية هذه البحوث مع زيادة أهمية الملاءمة كإحدى الخصائص النوعية الأساسية للمعلومة المحاسبية؛ وكان مدخل الأحداث (Event Approach) أكثر المداخل المؤثرة في هذه البحوث، بحيث شكل مجال التحول من الاهتمام بمستخدمي التقارير المالية صوب تحديد الأحداث الاقتصادية والمالية التي يجب الإفصاح عنها؛ ومن أمثلة هذه الدراسات، دراسة Karmon & Lubwama[1] سنة 1997م، التي تُربط فيها أنشطة تمهيد الدخل مع الحوافز الإدارية، ويُكشف هذا التمهيد من خلال مراقبة السلوك الإداري، مُستخدمين النظرية الإيجابية للمحاسبة لشرح لماذا ينخرط المديرون في عملية تمهيد الدخل؛ إضافة إلى التوسع في الإفصاح عن المعلومات غير المالية التي تشمل المحاسبة عن المسؤولية الاجتماعية بما فيها من إفصاح عن تفاعل المنظمات مع المجتمع والإفصاح عن الموارد الطبيعية والبيئة وعن الموارد البشرية، كدراسة Bassett[2] سنة 1972م، التي تناولت قياس دوران العمال ومحاسبة الموارد البشرية. إن هذه البحوث تناولت أيضا القيود المفروضة على عملية التوسع في الإفصاح، من حيث التكاليف المرتبطة بعملية الإفصاح وكذلك التأثير السلبي للتوسع في الإفصاح على الموقف التنافسي للمنشأة[3].

ما يمكن التعليق عليه فيما يخص توجه البحوث المحاسبية في هذه المرحلة، هو تحولها إلى بحوث سلوكية إيجابية، تحاول استقراء واقع بيئة المحاسب وتأثير العوامل التكوينية النفسية والاجتماعية للإنسان فيها عند إعداد القوائم المالية في مجالي الإفصاح والقياس؛ وذلك خلافاً لما كانت عليه بحوث المحاسبة السلوكية المعيارية التي تميزت بالوصفية المعملية المستندة إلى فرضيات منطقية أو نظرية تلقى قبولاً عاماً؛ الأمر الذي أشار إليه Breitkreuz[4] سنة 2009م، عندما أعطى مقارنة بين البحوث المحاسبية السلوكية والبحوث التمويلية السلوكية، فالأولى ترتكز على مجموعة من النظريات مثل نظرية الوكالة ونظرية الألعاب واقتصاديات المعلومة، وهذه هي البحوث الوصفية المعملية، أما النوع الثاني من البحوث فترفض حسب Breitkreuz العقلانية غير المحدودة من مستخدمي المعلومات المحاسبية، وتتميز باعتمادها على التحليل النفسي والاجتماعي في أساليبها البحثية.

كما مكنت هذه المرحلة من التطور في الفكر المحاسبي من استعمال مداخل جديدة، كان أبرزها المدخل العلمي الذي دمج بين المدخل الاستقرائي والاستنباطي، وذلك كأهم نواتج البحوث المحاسبية القائمة

---

1 Karmon David J. & Lubwama Christopher W.K., ***An Events-Study Approach to Detecting Income-Smoothing Activities: Some Evidence from Multinational Corporations***, Journal of International Accounting, Auditing & Taxation, Vol. 6, Iss.1, pp. 75-95, 1997.

2 Bassett Glenn A., ***Employee Turnover Measurement and Human Resources Accounting***, Human Resource Management, fall, pp. 21-30, 1972.

3 Espahbodi Reza & Hendrickson Harvey, ***A Cost-Benefit Analysis of Accounting for Inflation***, Journal of Accounting and Public Policy, Vol. 5, pp. 31-55, 1986.

4 Breitkreuz Robert, ***Behavioral Accounting Vs. Behavioral Finance: A Comparison of the Related Research Disciplines,*** GRIN Verlag, 2009**.**

على أساس السوق؛ إضافة إلى استعمال مدخل العلوم المعرفية والمدخل المؤسساتي والمدخل السلوكي ومدخل الحدث والمدخل الإيجابي؛ الأمر الذي رسخ أكثر للتأصيل العلمي للمحاسبة وأعطى هذه المرحلة ميزة التقدم المتسارع؛ توجت على إثره الممارسة والفكر المحاسبيّين بوضع معايير محاسبية الغرض منها الوصول إلى حالة أكثر تطابقاً في مبادئ المحاسبة، والمقارنة الموثوق بها حتى تُعطى القدرة على إعداد تقارير أفضل واتخاذ قرارات استثمارية أفضل؛ ففي سنة 1970م كانت جهود وضع مجلس أو لجان لوضع المعايير، نشطة في عدد من البلدان مثل الولايات المتحدة الأمريكية والمملكة المتحدة وكندا وأستراليا واليابان والهند؛ ولإعطاء هوية لأعمال اللّجان على مستوى هذه البلدان، كان لابد من إيجاد هيئة على المستوى الدولي، الأمر الذي دعى إلى إنشاء لجنة معايير المحاسبة الدولية (IASC) في سنة 1973م، التي عُنيت بإصدار معايير المحاسبة الدولية (IASs)، مع وضع فكرة الإطار التصوري الذي يُوفر مجموعة من المبادئ المتسقة لتوجيه وتنظيم الإبلاغ عن المعلومات المالية كجزء من عملية اتخاذ القرار، وفي سنة 2001م، تم إجراء تغييرات أساسية على أوجه القصور في عمل IASC لتعزيز استقلال، وشرعية، وجودة عملية وضع المعايير المحاسبية الدولية، وعُوض بمجلس معايير المحاسبة الدولية (IASB)، الأمر الذي تم على إثره امتداد سلسلة جديدة من معايير المحاسبة الدولية عُرفت بمعايير التقارير المالية الدولية (IFRSs)[1].

سنرجئ في هذا الجزء التعمق في هيكلية البناء الفكري لمعايير المحاسبة الدولية (IFRS)، الأمر الذي سنتطرق له بشيء من التفصيل في الفصل الثاني؛ وسنكتفي بإظهار أهم الأحداث الفكرية الاقتصادية التي واكبت هذه المرحلة والتي كان من نتائجها الوصول إلى هذه المعايير ومختلف البحوث المحاسبية التي تم التطرق إليها. وفيما يلي نورد توجه الخلفية الاقتصادية المؤثرة في مرحلة النظريات السلوكية.

2. الفكر الاقتصادي المؤثر خلال مرحلة النظريات المحاسبية السلوكية

شهدت المعرفة الاقتصادية المؤثرة في هذه المرحلة خمس محطات فكرية أساسية تبدأ من ظهور الفكر الاقتصادي الكلاسيكي الجديد (The New Classical)، ومرورا بالفكر الكينزي (Keynesian) والفكر النقدي لمدرسة شيكاغو (Monetarism and the Chicago School)، والاقتصاد المؤسساتي (Institutional Economics) والاقتصاد الدولي (International Economics)، وصولا إلى الاقتصاد المالي (Financial Economics) والتفكير في مرحلة ما بعد الركود العظيم (Post-Great Recession thinking) في وقتنا الحالي؛ فرغم أن هذه المرحلة امتدت إلى حوالي ستين سنة، إلا أنها شهدت تطورات سريعة وكبيرة في مستوى المعرفة الاقتصادية.

[1] Nandakumar A. et al., ***Understanding Fundamentals IFRS,*** Wiley, Hoboken, New Jersey, 2010, pp. 2-6.

1.2. أفكار ألفريد مارشال (1842م – 1924م)

مارشال هو أشهر أعلام الفكر الاقتصادي الكلاسيكي الجديد، وهو مُؤسس المدرسة المارشالية (Marshallian School) – أو ما يعرف بمدرسة كامبريدج – للفكر الاقتصادي، والذي كان له تأثير بالغ الأهمية على هذه المدرسة منذ تعيينه سنة 1884م كأستاذ الاقتصاد السياسي بجامعة كامبريدج[1]، بدأ الدراسات الاقتصادية له بعد دراسة الرياضيات ودراسة الميتافيزيقا والمشاكل الأخلاقية في سنة 1867م، ومنها بدأ بترجمة العديد من النظريات *لريكاردو* و*ميل* إلى اللّغة البيانية، آخذا بمبادئ المدرسة الحدية ومنطلقا منها[2]؛ حيث أولى *مارشال* أهمية بالغة للفعل الفردي والاجتماعي الذي يقع تحت قيد ندرة الموارد، في سعيه للحصول على المتطلبات المادية للرفاهة؛ كما يُشير في فكرته للتعامل مع الفعل الفردي، خلافاً لما جاءت به فكرة الحديين حول الرجل الاقتصادي، أنه في تحليله يقصد الرجل كما هو (بلحمه ودمه) بسلوكه ومحفزاته ودوافعه، محاولا بذلك جعل تحليله الاقتصادي مُنصباً حول السلوك الاقتصادي، وبالتحديد السلوك الاقتصادي للمستهلك، الذي يُوحي في اختياراته، إلى بنية من الحاجات المصمّمة من الناحية الفسيولوجية والاجتماعية، الأمر الذي يُعطي تغيرات في الحالات الذهنية للفرد، ويُصعِّب عملية القياس والتنبؤ بالسلوك البشري، إلا أنه يُشير في افتراضه لتحليل السلوك الاقتصادي إلى أساس العقلانية والرشادة التي تحكم كل من سلوك المُنَظِم والمستهلك[3]. كما شملت المساهمات البارزة *لمرشال*، دراسة أثر التغير في الزمن الذي عَدّه سمةً أساسية للوعي الإنساني، مُخضعا بذلك تحليله إلى المَدَيّين القصير والطويل[4]، مُتجها إلى مدخل التحليل الديناميكي والمرونة، اللّذين ومن خلالهما يقول أن التوازن الاقتصادي ليس من ظروف الحياة الحقيقية، وأن حالة المنافسة الحرة تَسير لتتحول إلى حالة احتكار[5]؛ وفي حديثه عن القيمة والتوازن في السوق، يُشير إلى أن تفاعل قوى العرض والطلب كفيلة بتحقيق التوازن وسعر السوق، مُؤكدا على أن الطلب يعتمد على المنفعة، مُفرقا بين المنفعة الكلية والمنفعة الحدية، واضعا بذلك قانون المنفعة الحدية المتناقصة ومنها إلى قانون الطلب (العلاقة العكسية بين الطلب والسعر)، وصولا إلى فائض الاستهلاك وقانون مرونة الطلب. كما سعى لشرح أصول المشاكل المعاصرة للصناعة والتجارة من خلال كتابه المنشور سنة 1919م بعنوان ''الصناعة والتجارة (Industry and Trade)''، الذي يتناول فيه دراسة تقنية الصناعة وتنظيم الأعمال التجارية؛ وتأثيراتها على الأوضاع لمختلف الطبقات والأمم، مُعتبرا أن التنظيم الصناعي رابع عوامل الإنتاج وأن للمنظم دور أساسي في العملية الإنتاجية، ومتحولا بذلك نحو أسلوب التوزيع الوظيفي لعناصر الدخل

[1] Braud Alain, ***The Impact of Alfred Marshall's Ideas. The Global Diffusion of His Work***, The European Journal of the History of Economic Thought, Vol.19, Iss.2, pp. 315-320, 2012, p.316.

[2] Roll Eric, Op. Cit., p. 390.

[3] Endres A.M. , ***Marshall's analysis of economising behaviour with particular reference to the consumer***, European Economic Review, Vol. 35, pp. 333-341, 1991.

[4] Frantz Roger, ***Two Minds: Intuition and Analysis in the History of Economic Thought,*** Springer US, 2005, pp. 59-75.

[5] Beach Earl, ***Handbook of the History of Economic Thought***, Springer New York, 2012, pp. 501-503.

على أساس المساهمة الحدية في العملية الإنتاجية[1]، الأمر الذي عُد مؤسسا لتحليل الإدارة العلمية في بريطانيا[2].

2.2. أفكار جون مينارد كينز (1883م – 1946م)

كينز تلميذ الأستاذ *مارشال*، ومؤسس الاقتصاد الكلي الحديثة الذي يستند إلى الأسس الجزئية لوصف السلوك الاقتصادي البشري[3]، انتقل إلى تحليل المتغيرات الكلية كالدخل الوطني والناتج الوطني والمستوى العام للأسعار والطلب الكلي، وعلاقاتها مع الاستهلاك والادخار والاستثمار والبطالة، وغيرها من مختلف العلاقات؛ حيث وجه *كينز* سلسلة من الانتقادات في نظريته العامة حول الأفكار الاقتصادية التي سادت الفكر الكلاسيكي بكل مراحله؛ حيث جمع بشكل كامل ومتناسق بين مجموعة من النظريات المنفصلة، والتي شملت تحديد سعر الفائدة في أسواق المال، وتأثير الفائدة – جنبا إلى جنب مع توقعات المدى البعيد – على الاستثمارات، وتأثير الاستثمارات على مستويات الإنتاج والعمالة؛ مستندا في تحليله لهذه النظريات على السلوك البشري الجماعي في عالم عدم التأكد وسيطرة التوقعات، مُشيرا وبشكل أساسي إلى ضرورة التمييز بين الأعوان الاقتصاديين من حيث نوع ودرجة عدم التأكد التي تمس قراراتهم التي توحي يتناقض المصالح[4]؛ حيث بنى كينز مُجمل أفكاره على الاستهلاك، واضعا قانون الاستهلاك النفسي ودوافعه، ومعتبرا إياه سبب الأزمة، فنقص الاستهلاك يؤدي إلى عدم التوازن (لأخذه بفرض أن الطلب هو الذي يخلق العرض)، وتشكل فجوة في الميل إلى الاستهلاك (Propensity To Consume)، ما يتطلب خلق طلب إضافي، لأن فكرة التوازن التلقائي مرفوضة عند *كينز*، ولابد أن يكون هذا الطلب الإضافي مُوجهً من قبل القطاع العام للحفاظ على الطلب الكلي الفعّال[5]. في حديثه عن الاستثمار، يقرِن *كينز* الإقدام عليه بالمقارنة بين الكفاية الحدية لرأس المال (Marginal Efficiency of Investment) (معدل العائد المتوقع) وسعر الفائدة (على السندات فقط)، مشيرا إلى أن هذا الأخير يرتبط بالعوامل النفسية وكمية النقود في السوق، رافضا لفكرة الانقسام بين المتغيرات النقدية والحقيقية، ومعتبرا نفوذ المال واسع الانتشار والتأثير في الاقتصاد الحقيقي[6]؛ من جهة أخرى تتجلى نظرة *كينز* الدولية، رغم انحصار تحليله في نظريته العامة على الاقتصاد المغلق، فهو يؤيد قاعدة الذهب العالمية وتوازن ميزان المدفوعات لتحقيق الاستقرار الداخلي[7].

[1] Groenewegen Peter, ***Marshall's treatment of technological change in Industry and Trade*** , The European Journal of the History of Economic Thought, Vol.17, Iss.5, pp. 1253-1269, 2010.

[2] Caldari Katia, ***Alfred Marshall's critical analysis of scientific management***, The European Journal of the History of Economic Thought, Vol. 14, Iss. 1, pp. 55-78, 2007, pp. 62-68.

[3] Seim David L., ***Keynes John Maynard,*** in Rieber Robert W. (ed), ***Encyclopedia of the History of Psychological Theories***, Springer, Vol. 1, pp. 592; 593, 2012.

[4] Roncaglia Alessandro, ***Keynes and probability: An assessment,*** The European Journal of the History of Economic Thought, Vol.16, Iss.3, pp. 489-510, 2009.

[5] Larson Sven R., ***Uncertainty and Consumption in Keynes's Theory of Effective Demand***, Review of Political Economy, Vol. 14, Iss. 2, pp. 241-258, 2002.

[6] Smith Ron & Zoega Gylfi, ***Keynes, investment, unemployment and expectations***, International Review of Applied Economics, Vol.23, Iss.4, pp. 427-444, 2009.

[7] Dimand Robert W., ***Keynes on Global Economic Integration***, Atlantic Economic Journal, Vol. 34, pp. 175-182, 2006.

3.2. أفكار ميلتون فريدمان (1912م – 2006م)

هو من أبرز أعلام مدرسة شيكاغو المعروفة بالمدرسة النقدية التي آمنت بالفكر النقدي الكلاسيكي القائل أن زيادة عرض النقد يؤدي إلى زيادة الأسعار؛ فكانت من أهم الإسهامات التي قدمها *فريدمان* في مجال النظريات الاقتصادية، هي في مجملها تتعلق بـ: نظرية السعر، النظرية النقدية، الاقتصاد الكلي التطبيقي، أسعار الصرف العائمة، فرضية الدخل الدائم. بدأ *فريدمان* أعماله في نظرية السعر منذ سنة 1935م، ومنها بدأ العمل على الطلب على النقود في مقاله ''النظرية الكمية للنقود: إعادة تأكيد (The Quantity Theory of Money: A Restatement) '' سنة 1956م والتي عُدّت البداية الحقيقية للمذهب النقدي، إضافة إلى مقال بعنوان ''الطلب على النقود: بعض النتائج النظرية والتجريبية (The Demand for Money: Some Theoretical and Empirical Results) '' سنة 1959م، والذي كان واحدا من الدراسات التجريبية الأولى في الطلب على النقود[1]؛ اتضحت من خلالها نظرة وفلسفة مدرسة شيكاغو للاقتصاد باتباع *فريدمان* منهج الاقتصاد الإيجابي، وقوله أن علم الاقتصاد يجب أن يكون موضوعياً وبعيداً عن الأحكام المعيارية[2]، ويُضيف قائلا في كتابه ''مقالات في الاقتصاد الإيجابي (Essays in Positive Economics) '' سنة 1953م: " إن الهدف النهائي من العلم الإيجابي هو تطوير ''نظرية'' أو ''فرضية'' تُعطي تنبؤات صالحة وذات مغزى حول ظواهر لم تُلحظ حتى الآن"[3]. كما يتصور *فريدمان* أن تدخل الدولة أمر غير مرغوب فيه، وأنه لابد من ترك الاقتصاد يتجدد من خلال آلية السوق.

4.2. أفكار الاقتصاد المؤسساتي

يُعد الاقتصاد المؤسساتي مجالاً تطويرياً للاقتصاد السياسي، يُركز على فهم دور العملية التطورية للاقتصاد ودور المؤسسات في تشكيل السلوك الاقتصادي؛ وهو يقوم بشكل أساسي على نظرية التحليل المؤسساتي (Institutional Analysis Theory) التي تُعنى مباشرة بالمؤسسات؛ هذه الأخيرة التي تُعّد ابتكارا إنسانيا يُقيّد هيكل التفاعل السياسي والاقتصادي والاجتماعي، وهي مؤلفة من القيود غير الرسمية (العقوبات والمحظورات والعادات والتقاليد، والقواعد السلوكية)، والقواعد الرسمية (الدساتير والقوانين، وحقوق الملكية)؛ فعلى مر التاريخ وُضِعت المؤسسات من قبل البشر لخلق النظام والحد من عدم اليقين في التبادل، وهي جنبا إلى جنب مع المعايير المقيدة للاقتصاد، تُحدّد مجموعة الاختيار وبالتالي تُحدّد تكاليف المعاملات والإنتاج، ومنها إلى الربحية والجدوى من الانخراط في النشاط الاقتصادي[4]. فالتحليل المؤسساتي يتعلق بالتفاعل بين المؤسسات والبيئات وهياكل الحكم، ويستعين في تحليله هذا بنظرية الألعاب (Game Theory) ونظرية تكلفة

---

[1] Lothian James R., ***Milton Friedman's monetary economics and the quantity-theory tradition***, Journal of International Money and Finance, Vol. 28, pp. 1086–1096, 2009.

[2] Jelinek Ronald, ***Happy Birthday, Milton Friedman: A buyer-seller salute,*** Business Horizons, Vol.55, pp. 427-429, 2012.

[3] Rowley Charles K. & Bradley Anne E., ***Readings in Public Choice and Constitutional Political Economy***, in Rowley Charles K. & Schneider Friedrich G. (eds), ***Readings in Public Choice and Constitutional Political Economy*** Springer US, pp. 143-166, 2008.

[4] North Douglass C., ***Institutions***, Journal of Economic Perspectives, Vol. 5, No.1, pp. 97-112, 1991.

المعاملات (Transaction Cost Theory)[1]، أو ما يُشار إليه بفهم التفاعل البشري وقياس تكاليفه في سوق رأس المال وسوق المنتجات والأنظمة السياسية، مع الرفض القاطع لافتراض العقلانية المطلقة ومعرفة كل البدائل والتصرف على أساس حسابات منطقية بحتة كما جاءت به نظرية الاختيار العقلاني[2]؛ فالمعتقدات التي يعتقدها الناس هي التي تُحدّد نوع الحوافز التي يرون أنّها تصلح لهم، وهذا تحت مفهوم المقاصد البشرية (Human Intentions)[3]. حيث تُهيمن على التحليل المؤسساتي نظرية الوكالة والتحليل الاقتصادي للقانون ونظرية الاختيار العام[4]؛ إضافة إلى دمج النظرية الاجتماعية[5].

5.2. أفكار الاقتصاد الدولي

عُرفت هذه الفترة بفترة الرجوع مجدداً إلى التجارة، ونظرية التجارة الدولية، وما صاحبها من تكامل وترابط وعولمة للأسواق، وظهور التكتلات الاقتصادية الإقليمية والدولية سعيا لتوطيد فكرة الاقتصاد الدولي؛ فمنذ البدايات الأولى لنظرية التجارة الدولية القائمة على أساس الميزة النسبية (Theory of Comparative Advantage) التي وضعها *ريكاردو* –كما بيّنا في الفكر الكلاسيكي– مرورا بالتعديلات التي طرأت عليها في الفكر النيوكلاسيكي من طرف Heckscher و Ohlin سنة 1933م، بعد سقوط نظرية العمل للقيمة، فأصبحت تأخذ بكل عوامل الإنتاج مُتحولةً إلى نظرية نسبة عوامل الإنتاج في تحديد التجارة الدولية (Theory of Factor Proportions as a Determinant of Trade)[6]؛ لكن الأمور تغيّرت مع زوال فرض المنافسة التامة والتوجه إلى اقتصاد المنافسة غير التامة والاحتكار وظهور اقتصاديات الحجم – كما بيّنه *مارشال* –، إذ أن الشركات ذات الحجم الكبير وبالأخص الشركات متعددة الجنسيات أصبحت تُشكل خطراً على الصناعات الناشئة، وأصبح من الضروري رعاية وحماية هذه الصناعات حتى تنمو، فظهرت نظرية الحماية (Protection Theory)، واستعمال الرسوم الجمركية وسلسلة من السياسات التي تتدخل من خلالها الدولة بما يُعرف باستراتيجية السياسة الخارجية (Strategic Trade Policy)[7]، هذه السياسات التي كانت تفترض أن أي أرباح تجنيها الشركات تدخل في تيار الدخل للبلد الذي توجد فيه، ولهذا فإن السياسة التجارية تجعل من البلدان تعمل عمل الوكلاء لدعم شركاتهم التي تتنافس مع شركات من دول أجنبية في السوق الدولية[8]. إن هذه السلسلة من التطورات وصلت إلى غاية التنظيم الصناعي كمدخل استراتيجي (The Industrial-

---

[1] Menard Claude, ***Methodological issues in new institutional economics***, Journal of Economic Methodology, Vol.8, Iss.1, pp.85-92, 2001.
[2] Hodgson Geoffrey M., ***The Approach of Institutional Economics***, Journal of Economic Literature, Vol. 36, pp. 166–192, 1998.
[3] Ménard Claude & Shirley Mary M., ***Handbook of New Institutional Economics***, Springer-Verlag Berlin Heidelberg, 2008, p. 2.
[4] Furubotn Eirik G. & Richter Rudolf, ***Institutions and Economic Theory***: ***The Contribution of the New Institutional Economics***, 2nd edition, 2005, p.4.
[5] Tool Marc R., ***Institutional Economics: Theory, Method, Policy***, Kluwer Academic Publishers, United States of America, pp.59-106, 1993, p.60.
[6] Dunn Robert M. et al., ***International Economics***, Routledge Taylor & Francis Group, 5th edition, 2005, pp. 55-60.
[7] Ibid**.**, pp. 122-130; 171.
[8] Markusena James R. & Venablesb Anthony J., ***Multinational firms and the new trade theory***, Journal of International Economics, Vol. 46, pp. 183–203, 1998, p. 184.

(Organization Approach)، يدرس هيكل وحدود العلاقة بين الشركة والسوق من خلال الطرق التي تمسك بها الشركة صناعة ما، فقد يكون التنظيم الصناعي في منافسة تامة أو في احتكار أو منافسة احتكارية أو احتكار قلة[1].

6.2. أفكار الاقتصاد المالي

الاقتصاد المالي، أو ما عُرف مؤخرا بالاقتصاد الافتراضي؛ وهو ذلك الاقتصاد الذي استوحِيَت نماذجه كنتيجة لنوع من الفكر الأكاديمي المستوحى من الفلسفة الوضعية، والتي تستند إلى مقال *ميلتون فريدمان* الشهير حول ''منهج الاقتصاد الإيجابي'' سنة 1953م، وإلى التعديلات الحاصلة عليه في وقت لاحق من قبل Robert Lucas و Eugene Fama وغيرهم من الباحثين؛ حيث بُنيَت نماذج الاقتصاد المالي على فرضيات كفاءة السوق (EMH)، وفي وقت لاحق، على نموذج تسعير الأصول الرأسمالية (CAPM)؛ إضافة إلى التوجه المعياري، من خلال فكرة وجود السوق القاهرة* (Omnipotent Market) (بحكم الأمر الواقع؛ فكرة سياسة عدم التدخل؛ أو النزعة الفردية المتطرفة) التي عُدّت حجر الزاوية في كل نظريات الاقتصاد المالي، وفكرة قيمة تعظيم حقوق المساهمين في أعلى التسلسل الهرمي لأهداف الوكيل أو المدير[2]؛ إن هذه الفترة تميزت بحرية انتقال رؤوس الأموال وانتشار الأسواق المالية وسهولة التعامل فيها، مع تعدّد أبعاد القرارات المالية المُتخذة سواء من قبل المستثمرين أو من خلال المنشآت طالبة التمويل أو من الوسطاء؛ إضافة إلى تطور النظم المالية بما تحتويه من مكونات، خاصة الأدوات المالية (المنتجات المالية) وما صاحبها من ابتكارات تحت مفهوم الهندسة المالية (Financial Engineering)، كنتيجة للتطور الكبير الذي حدث في مجال التحليل الكمي الرياضي ومجال تكنولوجيا الحاسب الآلي والبرمجيات، وإلى التعقد الذي أصبح يشوب الاقتصاد وزيادة مستوى المخاطر، إضافة إلى تطور القيود القانونية والتنظيمية التي تفرضها الدول على المؤسسات والأسواق المالية؛ الأمر الذي أوجد منتجات مالية لم يعهد الاقتصاد لها مثيل، وأوجد طرق تحليل ونظريات مبتكرة، كطريقة التحليل الفني والأساسي ونموذج تسعير الأصول الرأسمالية، واستِعمال نظرية الألعاب ونظرية الإشارة ونظرية القرار واقتصاد المعلومات، وغيرها من النظريات التي عُدّ السلوك المالي محورها. إن هذه الفترة هيمنت عليها هيئات البورصات (أسواق الأوراق المالية)، التي من أبرزها على الإطلاق لجنة الأوراق المالية والبورصات (Securities and Exchange Commission) في الولايات المتحدة الأمريكية، التي ومن مهامها الأساسية حماية المستثمرين، والحفاظ على أسواق عادلة ومُنظمة، وفعّالة، وتسهيل تكوين رأس المال[3].

---

[1] Thompson Henry, ***International Economics: Global Markets and International Competition,*** World Scientific, London, pp. 223-248, 2001.

* هذه الفكرة مستندة أساسا إلى اليد الخفية للنظام السامي، للمزيد حول هذا المفهوم أنظر:

- Etzioni Amitai, ***The Moral Dimension: Toward a New Economics***, Free Press, New York, 1988.

[2] Frankfurter George M. & McGounb Elton G.**,** ***Ideology and the theory of financial economics***, Journal of Economic Behavior & Organization, Vol. 39, pp. 159–177, 1999, p.160.

[3] U.S. Securities and Exchange Commission, ***The Investor's Advocate: How the SEC Protects Investors, Maintains Market Integrity, and Facilitates Capital Formation,*** www.sec.gov/about/whatwedo.shtml#create, 12/07/2013.

هُزت هذه الفترة مع بوادر الأزمة المالية التي أحدثت انهيار أسعار الأسهم وظهور مشكلتي الائتمان والرهن العقاري، مع الانخفاض الحاد في أسعار النفط، والكثير من المواد الخام الطبيعية والصناعية. إن هذه الأزمة أعادة الشكوك حول كفاءة النظام الرأسمالي وميكانزمات عمله، وحول تأثير العولمة المالية وفتح الأسواق على كفاءة مخرجات هذه الأسواق؛ وتطلبت ضرورة التفكير في مرحلة ما بعد الركود الكبير، من حيث آلية المعاملات المالية وطرق التقييم ومستوى المخاطر والملاءة المالية لمختلف المؤسسات العاملة في القطاع المالي.

يمكننا الآن وبعد تحليل الفكر الاقتصادي المؤثر، استخراج المداخل المستعملة والنظريات المؤثرة في مرحلة النظريات المحاسبية السلوكية.

3. المداخل المستعملة والنظريات الاقتصادية المؤثرة

إن المنحى السلوكي هو السمة الرئيسية في مختلف المداخل والنظريات السائدة في الفترة الاقتصادية المؤثرة على النظريات المحاسبية السلوكية؛ فنجد أن التوجه السلوكي الفردي *(مارشال)* والجماعي *(كينز)* والمؤسساتي، جعل عملية البناء المعرفي للاقتصاد خاضعة إلى مقاصد السلوك النفسية والفسيولوجية والبيئية؛ فمساهمة *مارشال* من خلال استعماله لمدخل السلوك الاقتصادي للفرد ومدخل التحليل الزمني تضع أسس نظرية النمو العضوي التي تُعنَى بالتطور المشترك للاقتصاد والعقل البشري[1]؛ وعلى النهج نفسه، يتخذ *كينز* من السلوك الاقتصادي الجماعي محور مداخله للتنظير، ويُشتق منه مدخل التوقعات وعدم التأكد والمدخل العضواني، ليصيغ نظرية الفجوة التضخمية ونظرية الدورة الاقتصادية كأهم محورين في سلسلة أفكاره الكلية (القومية) في التنظير. ومع التقدم في الأبحاث الاقتصادية الأكاديمية وتتالي المشاكل الميدانية وإثبات ونفي العديد من الأفكار الاقتصادية التي عُدَّت مرحلية وأوجِدت لحل مشاكل ظرفية؛ ظهرت أسس الاقتصاد الإيجابي على يد *فريدمان* مستعملا فكرة الاقتصاد الحر اللاتدخلي في صياغة النظرية الحديثة لكمية النقود ونظرية السعر، اللّتين عُدّتا جوهر النظرية النقدية لمدرسة شيكاغو الاقتصادية. ومع تنازل الاقتصاد المؤسساتي عن افتراض العقلانية والرشادة التي تحكم السلوك الاقتصادي لكل الجهات الفاعلة، وتوجهه إلى التحليل المؤسساتي لدراسة سلوك المؤسسة كنواة لهذا التفاعل في الاقتصاد الحديث، مركزا على نظرية تكلفة المعاملات ونظرية الخيار العام التي استمدت من المجال السياسي، والتي تبيّن أن توجه السلوك العام يتجه في نهاية مطمحه الأساسي إلى تحقيق الرغبات الذاتية للأطراف المؤثرة فيه[2]؛ بالإضافة إلى الدمج بين مختلف النظريات الاجتماعية التي تمد بصلة إلى السلوك المؤسساتي وتساعد على فهمه والتنبؤ به.

من جهة أخرى، وجراء الانفتاح الدولي للاقتصاديات والتحول نحو التحليل الدولي للقضايا والمشاكل الاقتصادية، اتسع مجال المؤسساتية ولاسيما في مجال التجارة الدولية والعلاقات بين القوى الفاعلة وظهرت

[1] Yamamoto Kenichi & Egashira Susumu, ***Marshall's organic growth theory***, The European Journal of the History of Economic Thought, Vol.19, Iss.2, pp. 227-248, 2012, p .227.

[2] Buchanan James M. & Tollison Robert D., ***The theory of Public Choice-II***, The University of Michigan Press, 2009, pp. 11-13.

التكتلات الاقتصادية ومناطق التجارة الحرة والاتحادات الجمركية التي تسعى بشكل أو بآخر إلى توسيع مجال عولمة الاقتصاد وتحقيق مصالح محددة؛ فكانت من أهمها منظمة التجارة الدولية (WTO) وصندوق النقد الدولي (IMF) والبنك الدولي (WB) ومنظمة التعاون والتنمية الاقتصادية (OECD) ورابطة التجارة الحرة الأوروبية (EU EFTA)، اتفاقية التجارة الحرة لشمال أمريكا (NAFTA) وغيرها؛ فحكمت فترة الاقتصاد الدولي نظرية التجارة الخارجية الحديثة ومحاولات حماية الاقتصاديات من موجة الاتساع الكاسح لاقتصاديات الحجم من خلال نظرية الحماية واستراتيجية السياسة الخارجية، وصولا إلى التنظيم الصناعي كمدخل استراتيجي لتحديد سلوك الشركة مع السوق.

إن التحول إلى الاقتصاد المالي كان النتيجة الحتمية لاتساع الاقتصاد الدولي، وزيادة الحاجة إلى رؤوس الأموال بشكل كبير، فما كان إلا أن نمت الأسواق المالية والهيئات الحاكمة لها وأصبحت المهيمنة على اقتصادنا في الوقت الراهن؛ وأصبح مدخل السلوك المالي المسيطر على مجمل السلوكات الاقتصادية التي يبديها المتعاملون الاقتصاديون، وهذا بالموازاة مع مدخل تعظيم حقوق المساهمين وزيادة ثقتهم في التعاملات المالية، باستعمال جملة من النظريات المساعدة، كنظرية الإشارة والألعاب والقرار وغيرها؛ الأمر الذي يُراد من خلال زيادة درجة اليقين في التعامل داخل الأسواق المالية.

بعد تحليلنا للمداخل والنظريات السائدة في مرحلة النظريات المحاسبة السلوكية يُمكننا صياغة هيكليّة تفاعل الإفصاح والقياس المحاسبيّين.

4. هيكليّة تفاعل الإفصاح والقياس المحاسبيّين

إن المداخل والنظريات التي سادت خلال هذه المرحلة، استوجبت على المحاسبة حاجات أكثر تطورا وتعقيدا، مع اتجاهها إلى مرحلة البحوث السلوكية كمحاولة لبناء نظرية محاسبية عامة؛ فنجد أن لنظريات *مارشال* الاقتصادية تأثيرا على توجه المحاسبة، فتحولت من السلوك الاقتصادي البحت إلى التأثيرات الفسيولوجية والنفسية على هذا السلوك، إضافة إلى بُروز قصورها في التنبؤ الدقيق به والتحكم فيه؛ كما أن التحليل الديناميكي المرن عبر التطور الزمني استوجب على المحاسبة التحلي بالمرونة وإدخال عنصر الزمن في مجال عمليات القياس المحاسبي؛ إضافة إلى إعطاء جانب التنظيم أهمية بالغة، والتوجه إلى الجانب الوظيفي في التحليل المحاسبي للأحداث الاقتصادية مع بوادر انتشار الإدارة العلمية. من جهتها، تطلبت إسهامات *كينز* في المجال الاقتصادي على المحاسبة ضرورة الاستجابة لحاجات عالم عدم التأكد وسيطرة التوقعات وفكرة تناقض المصالح، إضافة إلى تحليل العوامل الاقتصادية في إطار كلي (وطني)، ولا سيما محاسبة الدخل الوطني، التي شهدّت تطورا ملحوظا مع تطور مفهوم الدخل وسبل قياسه والضرائب المفروضة عليه. كما جاءت المداخل والنظريات التي ساهم بها *فريدمان*، مُبيّنة الحاجات الإضافية إلى آلية قياس أدق خاصة بعد ارتفاع معدل التضخم والتشكيك في فرض الوحدة النقدية، وتضاعف الجهود فيما يُعرَف بمحاسبة التضخم لتحديد طرق قياس محاسبي تزيد من ملاءمة القياسات والمعلومات الناتجة عنها للمستخدمين.

لقد كان التوجه الحاسم في مجال المحاسبة حسب رأينا في مرحلة التحليل المؤسساتي، التي ظل تأثيرها حتى في مرحلتي الاقتصاد الدولي والمالي، وكان هذا التأثير له بالغ الأثر على المعايير المحاسبية الدولية، فحسب التحليل المؤسساتي، بيّنت الدراسات الحديثة حول المحاسبة الدولية في دراستها للعلاقة بين مؤسسات البلدان ونتائج التقارير المالية (مثل إعداد تقارير الجودة)، وكذلك الآثار السوقية لهذه النتائج (مثل تكلفة رأس المال، والسيولة في السوق وكفاءة الاستثمار)؛ تدعيم فكرة أن المؤسسات تُؤثر على الإبلاغ الفعلي للشركات وممارسات الإفصاح بغض النظر عن معايير المحاسبة، كما بيّنت هذه الدراسات أنّه حتى عندما تخضع الشركات لنفس المعايير المحاسبية وممارسات الإبلاغ فإنه يُوجد اختلاف كبير بين الشركات والبلدان، مُشيرة إلى أهمية حوافز الإبلاغ المؤسساتي في عرض وطلب المعلومات المالية[1]؛ كما يُشير الاقتصاد المؤسساتي في تحليله إلى أن المعايير المحاسبية الدولية يُمكنها إعطاء ميزة تنافسية حاسمة للأطراف الواضعة لها، فضلا عن سعي الشركات للتأثير على واضعي المعايير لوضع معايير ربّما يرونها تفرض مزيدا من التكاليف على منافسيهم، فيما يُعرف برفع تكاليف الامتثال (Raising Compliance Costs) وخاصة في جانب المعايير البيئية[2].

من ناحية تأثير التحليل المؤسساتي على التجارة الدولية، فإن الأمر يتعلق بشكل أساسي بتكاليف المعاملات والكيفية التي تُخفض بها المحاسبة هذه التكاليف، فالمحاسبة هي الآلية المؤسساتية الوحيدة التي يُمكنها فعل هذا من خلال إشرافها على تنفيذ العقود وتحصيل الديون وتسهيل المعاملات الأكثر تعقيدا في الاقتصاد. ويتضح دور المحاسبة في الاقتصاد المالي من خلال التغيرات التي جاءت بها معايير المحاسبة الدولية في مجال التقييم وبالأخص تقييم الأصول المالية، فمع ظهور الحاجة إلى معلومات تُقدم عرضاً وفياً وفي الوقت المناسب عن الشركات المالية كشرط لكفاءة تخصيص رأس المال، وتحسين درجة التنبؤ بالدخل المستقبلي، مع التشديد على أن المحاسبة على أساس التكلفة التاريخية هي تشويه للواقع الاقتصادي؛ كان لابد من التوجه نحو محاسبة القيمة العادلة، بحثاً عن قيم محاسبية أكثر قُربا من الواقع وقُربا من التأكد وتخفيضا للمخاطر.

يمكننا الآن صياغة الهيكلية التي يتم من خلالها تفاعل الإفصاح والقياس المحاسبيين على النحو الذي يدمج بشكل أساسي التوجه السلوكي وفكرة التأثير المؤسساتي وهذا كما يوضحه الشكل رقم (1-10). فمن ناحية التوجه السلوكي الفردي والجماعي غير المؤسساتي، يشير *هندريكسن* إلى أمر مهم في عملية وضع أهداف المحاسبة في هذا المستوى من النظريات المحاسبية، ألا وهو الصعوبة في وضع الأهداف جراء إمكانية الاختلاف التام في المسلمات والمبادئ والإجراءات المطبقة، فالأهداف غير محدّدة بوضوح كافٍ يسمح باتفاق على اختيار ملائم للعناصر التي تتضمنها التقارير المالية وكيفية قياسها[3]؛ الأمر الذي نُبرّره

---

[1] Wysocki Peter, ***New institutional accounting and IFRS***, Accounting and Business Research, Vol.41, Iss.3, pp. 309-328, 2011, pp. 315; 316.

[2] Meeks Geoff & Swann G.M. Peter, ***Accounting standards and the economics of standards***, Accounting and Business Research, Vol.39, Iss.3, pp.191-210, 2009, pp. 195; 196.

[3] هندريكسن إلدون، مرجع سابق، ص: 118.

نحن في صياغ تحليلنا، بوجود كم كبير من التوجهات السلوكية نحو الحاجات إلى المحاسبة، وارتباط هذه التوجهات أكثر فأكثر بالتنوع والتنامي استجابة لفعالية السلوك البشري ومقاصده مع البيئة الاقتصادية؛ ومن جهة أخرى، يُؤثر على السلوك المالي والاقتصادي ما سنسميه مستوى المؤسساتية بشقيه المالي والاقتصادي، وهذا من خلال المؤسسات الفاعلية في وضع القوانين الرسمية والأعراف غير الرسمية، سواءً تعلق الأمر بالحكومات أو بالهيئات الاقتصادية والمالية أو الشركات متعددة الجنسيات التي لها مصالح في التأثير على أهداف المحاسبة.

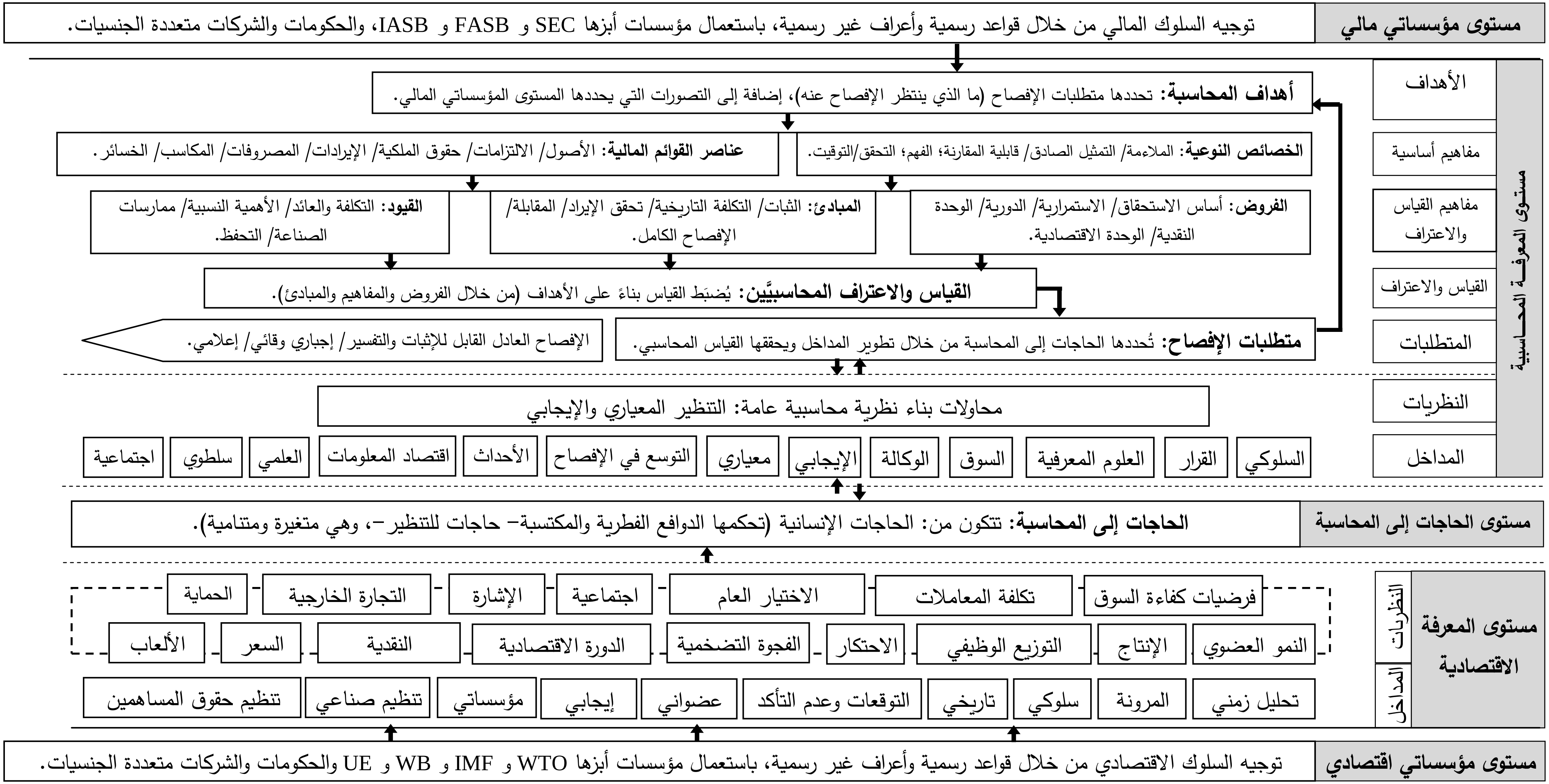
إن الاختلاف الأساسي في هذه المرحلة سيكون في الجهة المؤثرة على وضع الأهداف المحاسبية، فقد أصبح هنالك ضغط مُزدوج، من جهة المستوى المؤسساتي المالي بشكل مباشر ومن جهة المستوى المؤسساتي الاقتصادي بشكل غير مباشر عن طريق تأثيره على الحاجات إلى المحاسبة، ومن ثم على متطلبات الإفصاح؛ وهذا التأثير المزدوج حسب رأينا، هو الذي وسع شقة الخلاف بين ما يجب الإفصاح عنه وما يمكن قياسه للإفصاح عنه، ويتضح هذا جليا في ظهور متطلبات إفصاحية لم يستطع القياس مجاراتها، كمحاسبة التضخم والمحاسبة الاجتماعية ومحاسبة الموارد البشرية ومحاسبة القيمة العادلة وغيرها، إضافة إلى توجه الإفصاح من المستوى الإجباري الوقائي إلى المستوى الإعلامي والتثقيفي الذي يسعى لتوفير المعلومات الملائمة للمستخدمين من حيث الفرص والمخاطر والتهديدات مهما كان نوعها، الأمر الذي شكل وسيلة ضغط على القياس المحاسبي.

الاختلاف الثاني في هذه المرحلة، يكمن في ظهور الإطار التصوري لإعداد وعرض البيانات المالية (الإطار التصوري لإعداد التقارير المالية سنة 2010م)، والذي برزت فيه بشكل أساس الخصائص النوعية للمعلومة المحاسبية (الملاءمة والموثوقية – تمثيل صادق– وقابلية المقارنة؛ الفهم)، إضافة إلى عناصر القوائم المالية (الأصول والالتزامات وحقوق الملكية والإيرادات والمصروفات والمكاسب والخسائر) كمفاهيم أساسية، ومفاهيم القياس والاعتراف (من فروض ومبادئ وقيود)[1]، كما يوضحه الشكل رقم (1-10). أما الهيكلية في جوهرها فتحتفظ بتبعية القياس للإفصاح (الإعلام)، مع الأخذ في الحسبان وجود فجوة فيما بينهما، الأمر الذي سيكون بداية لتحليلنا في الجزء الموالي من هذه الدراسة.

---

[1] كيسو دونالد وويجانت جيري، ***المحاسبة المتوسطة***، ج 1، تعريب أحمد حامد حجاج، دار المريخ، السعودية، ط2، 2009، ص ص: 65–91.

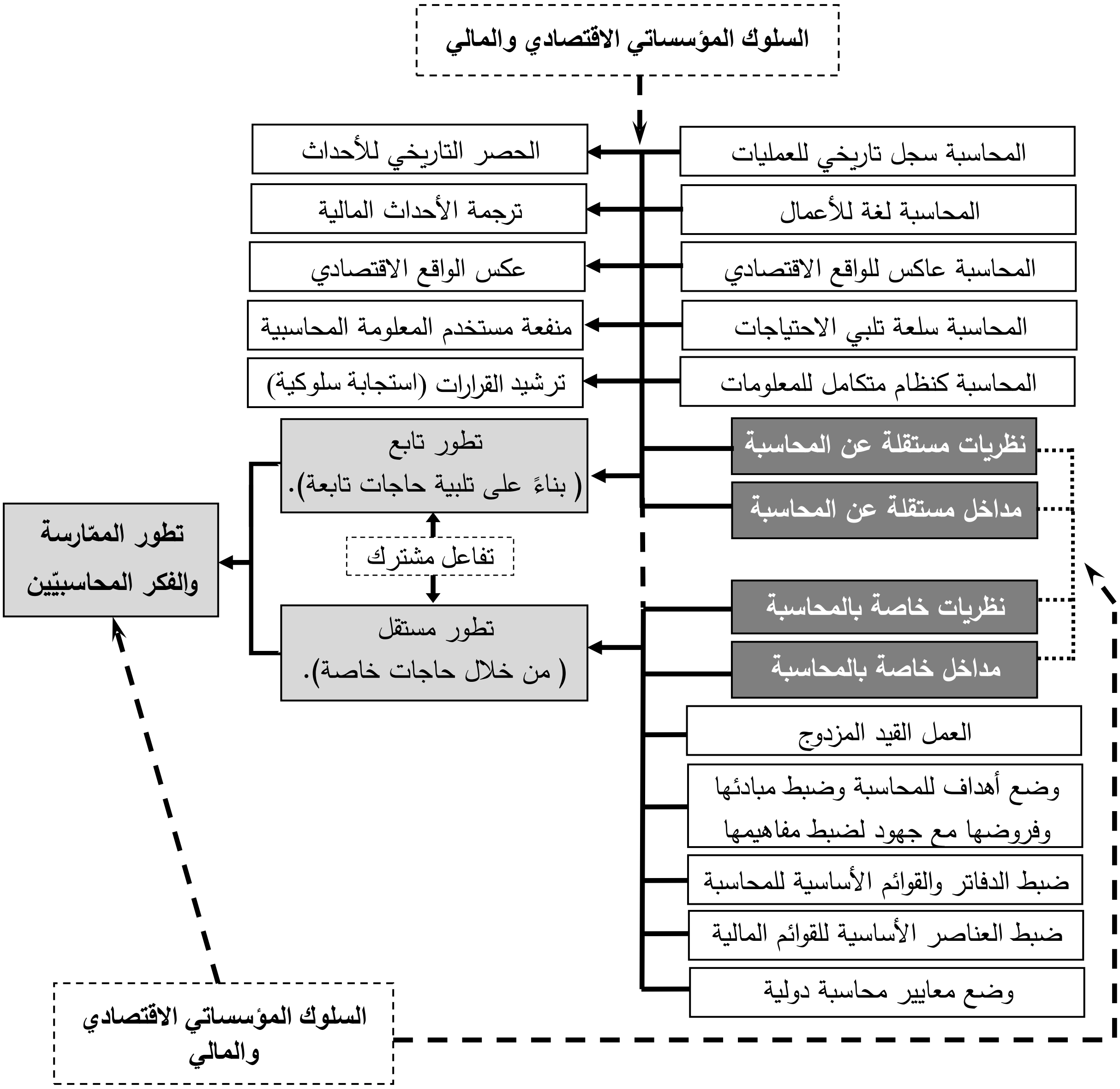
شكل رقم (1−10): هيكلية تفاعل الإفصاح والقياس المحاسبيين في مرحلة النظريات المحاسبية السلوكية



المصدر: من إعداد الباحث.

بالرجوع مرة أخرى إلى مسألة تطور المحاسبة؛ يُبيّن لنا الشكل رقم (1-11) تصور مقترح لكيفية تطور المحاسبة في مرحلة النظريات السلوكية بين تلبيتها للحاجات وتطورها كعلم مستقل. يبقي لأساسَيّ التطور نقاط تفاعل مشتركة أيضا في هذه المرحلة وبالتحليل نفسه كما هو الحال مع المراحل السابقة؛ ولكن الاختلاف يكمن في تميز هذه المرحلة إضافة إلى التنظير السلوكي الخاصة بالمحاسبة، وتأثير هذه التنظير في التطور المستقل بشكل خاص؛ بروز السلوك المؤسساتي الاقتصادي والمالي كمؤثر على كل نواحي تطور المحاسبة، سواء من خلال التأثير على الحاجات التابعة والحاجات الخاصة بتطور المحاسبة، بحيث يتجلى هذا من خلال التحليل السابق والخاص بهيكلية تفاعل الإفصاح والقياس المحاسبيّين في مرحلة النظريات المحاسبية السلوكية، ومدى تحكم السلوك المؤسساتي في أهداف المحاسبة بطريقة مباشرة وبطريقة غير مباشرة بوساطة الإفصاح.

شكل رقم (1–11): المحاسبة بين تلبية الحاجات والتطور المستقل في مرحلة النظريات السلوكية



المصدر: من إعداد الباحث.

خلاصة الفصل:

من خلال التطرق إلى هيكلية تفاعل الإفصاح والقياس المحاسبيِّين في مُختلف مراحل التطور المحاسبي، بداية بمراحل ما قبل التنظير المحاسبي مُمثلة في مرحلة الحضارة الإسلامية ومرحلة الاعتقاد بالحكمة التقليدية للمحاسبة، ومن ثم مرحلتي التنظير المحاسبي مُمثلة في مرحلة النظريات التركيبية والتفسيرية ومرحلة النظريات السلوكية؛ آخذين في تحليلنا لهيكلية هذا التفاعل بالأصول المعرفية الاقتصادية السائدة والظروف الاجتماعية والسياسية المختلفة والأهداف المرجوة من المحاسبة على مر مراحل تطورها الفكري والمهني؛ فإن أهم النتائج التي نخلص إليها هي أن:

- القياس كان تابعا للإفصاح المحاسبي بغرض تحقيق الأهداف في كل مراحل التطور المحاسبي؛
- واقع الفكر الاقتصادي والاجتماعي السائد وما يحمله من مداخل ونظريات، يُحدِّد ويضبِّط الحاجات إلى المحاسبة؛
- بناء على الحاجات إلى المحاسبة، يتم تحديد متطلبات الإفصاح المحاسبي؛
- أهداف المحاسبة تُضبط بناءً على متطلبات الإفصاح التي تستدعيها الحاجات إلى المحاسبة؛
- القياس يُكيَّف حسب أهدف المحاسبة؛
- تطور المحاسبة في مُختلف المراحل كان على أساس تلبية حاجات تابعة تخدم الأنشطة الاقتصادية والاجتماعية والسياسية السائدة، وعلى أساس حاجات خاصة بتطور المحاسبة كعلم مستقل بذاته.

حيث تبيّن لنا هذه النتائج أن اعتبار الإفصاح المحاسبي كمقدمات للقياس كان منذ البدايات الأولى لتطور الممارسة المحاسبية، واستمر على مر مراحل تطورها، ولم يكن فقط وليد مرحلة النظريات السلوكية في المحاسبة؛ وفي الوقت ذاته كان تطور المحاسبة مبنيا منذ البدايات الأولى على شقين أساسيين هما التطور التابع والتطور المستقل، الأمر الذي سنبيّن مدى أهمية تجانسه في الفصل الثاني، لأن أي تباعد بين شقي هذا التطور سيسبب عدم تناغم بين ما يجب قياسه (للإفصاح عنه) مع الكيفية التي يتم بها القياس، وهو ما سنتطرق إليه تحت مفهوم فجوة الإعلام المحاسبي.

الفصل الثاني

بناء معايير المحاسبة الدولية ووظيفة الإعلام المحاسبي

تمهيد

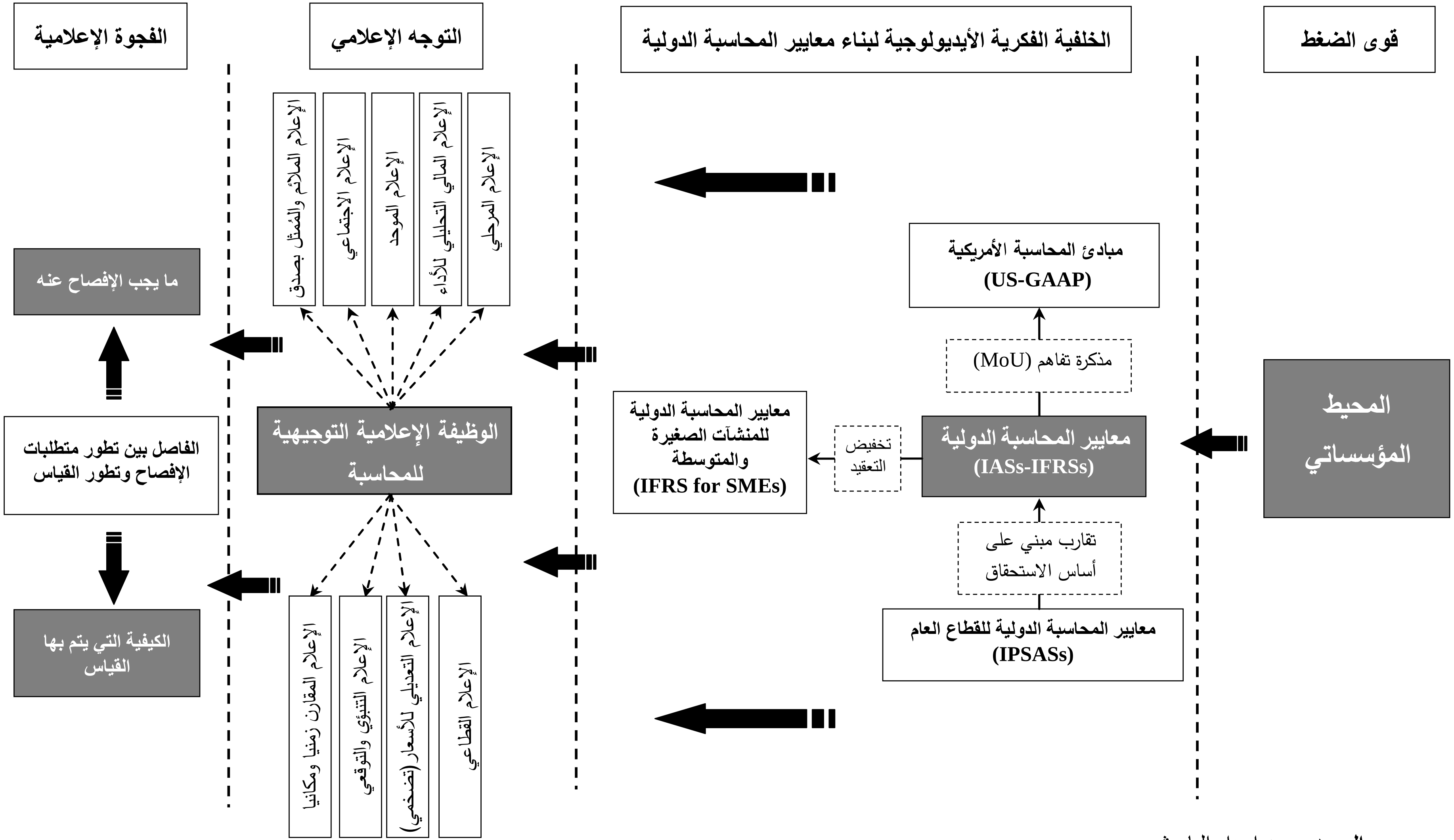
بناءً على النتائج المتوصل إليها في الفصل السابق، وبالتأكيد على عدم وجود نظرية شاملة للمحاسبة، وأنه وخلال مراحل التطور المحاسبي كانت هناك مجموعة كبيرة من المداخل والنظريات المتفاعلة والمتكاملة والمتعارضة، التي ساهمت مجتمعة في الوصول بالمعرفة المحاسبية إلى ما هي عليه اليوم. فالمعايير التي تحتكم إليها الممارسة المحاسبية في عصرنا الحالي ليست فقط نتيجة للبحوث العلمية، بل إن للممارسة المحاسبية السائدة الأثر الأكثر أهمية في تطويرها؛ فدور البحوث المحاسبية السائدة يتوقف عند تقديم المعلومات التي تفيد عملية وضع المعايير وليس خلق معايير محاسبة في حد ذاتها؛ الأمر الذي يطرح مسألة ضرورة التركيز على النظريات المحاسبية التطبيقية التي يمكن أن تُسهم أكثر في وضع معايير محاسبية[1]. كما أن الجهات الرسمية التي تقوم على وضع المعايير، يؤثر فيها – كما بيّنا – الإطار المؤسساتي والذي يخلق في كثير من الأحيان بعض التحيزات وبعض التناقضات التي تمس أساسا البنية الجوهرية التي وُجِدَت من أجلها معايير المحاسبة الدولية؛ فهذه الأخيرة وُضعَت بهدف تحسين نوعية المحاسبة خاصة من حيث إدارة الأرباح والاعتراف بالخسائر في الوقت المناسب[2] الأمر الذي يشكل لب اتخاذ القرارات الاقتصادية الصائبة، فضلا عن السعي لإيجاد توافق دولي في الممارسة المحاسبية تماشيا مع متطلبات الاقتصاد الدولي والمالي.

وسنتطرق في هذا الفصل إلى بناء معايير المحاسبة الدولية ووظيفة الإعلام المحاسبي، موضحين – كما هو مبيّن في الشكل رقم (2-1)– قوى الضغط المؤثرة في تكوين الخلفية الفكرية الأيديولوجية لبناء معايير المحاسبة الدولية وإلى مختلف توجهاتها الإعلامية وما يمكن أن تُحدثه من فجوات إعلامية في الاقتصاديات المتقدمة والنامية.

[1] Coetsee D., ***The role of accounting theory in the development of accounting principles,*** Meditari Accountancy Research, Vol. 18, Iss. 1, pp. 1-16, 2010.

[2] Chen Huifa et al., ***The Role of International Financial Reporting Standards in Accounting Quality: Evidence from the European Union***, Journal of International Financial Management & Accounting, Vol. 21, Iss. 3, pp. 220–278, 2010, pp. 229; 230.

شكل رقم (2-1): بناء معايير المحاسبة الدولية ووظيفة الإعلام المحاسبي



المصدر: من إعداد الباحث.

I. الخلفية الفكرية الأيديولوجية وقوى الضغط في بناء معايير المحاسبة الدولية

سنوضح في هذا الجزء البناء الفكري الذي تقوم عليه معايير المحاسبة الدولية، الأمر الذي سيساعد على فهم توجهها الإعلامي وسيبيّن لنا حجم الفجوة الإعلامية التي تعاني منها المحاسبة سواء في التقرير باتباع المعايير الدولية أو بين مختلف دول العالم عند اتباع المعايير نفسها، إضافة إلى أهم أسباب هذه الفجوة؛ حسب رأينا، سيتضح البناء الفكري لمعايير المحاسبة الدولية، أولا وقبل كل شيء من خلال الخلفية الأيديولوجية التي بُنيّت عليها، والتي بدورها تتكون من خلال تأثيرات قوى الضغط الأساسية – بالتحديد – على الأطراف الفاعلة في وضع المعايير، مُمثَّلة في الهيئات الرسمية للأعمال الاقتصادية والمالية والشركات متعددة الجنسيات والهيئات الرسمية الحكومية والأطراف المُمولة.

1. الخلفية الفكرية الأيديولوجية لبناء معايير المحاسبة الدولية

يُوجد هناك هيكل عام من أنماط الأفكار والمعتقدات والنظم المعرفية والدينية والسياسية السائدة والمكيفة اجتماعيا والتي تُعبّر عن مواقف الأفراد والجماعات، ويلتزم ويتقيد بها رجال الاقتصاد والسياسة والمفكرون الاقتصاديون والسياسيون إلى درجة كبيرة، بحيث تؤثر على كلامهم وسلوكهم الاقتصادي والسياسي وتُحدّد إطار علاقاتهم بما يُعرف بتأثير الأيديولوجية[1]؛ ومن أهم المفاهيم التي تقوم عليها الأيديولوجية هي الانعكاس، الانقلاب، الإدراج، والتحويل، الحذف، الاستبدال، الوقتية والتعميم أو العالمية[2]، بحيث يكون لها سلطة وقدرة على توجيه السلوك والإدراك لدى المتعاملين الاقتصاديين، ويمكنها طبع النشاط الاقتصادي والمالي والمحاسبي بسمات معينة، تحقيقاً لأهدافها؛ وكخلفية أيديولوجية أساسية لبناء معايير المحاسبة الدولية، يُوضح لنا الشكل رقم (2-2)، أهم خمسة أُسس لأيديولوجية بناء معايير المحاسبة الدولية، حيث يتجلى هذا البناء ليس فقط في أساليب أو مرجعية إعداد وصياغة هذه المعايير، وإنما يشمل أيضا كل ما له علاقة ببناء قاعدة موسعة لترسيخ العمل بها وجعلها المعايير المهنية الوحيدة الواجب اتباعها عبر العالم في إعداد التقارير المالية. إن رؤيتنا لأيديولوجية بناء معايير المحاسبة الدولية، تستند بشكل كبير إلى ما توصلنا إليه في الفصل السابق، من تبعية القياس لمتطلبات الإفصاح، ووجود ضغط مؤسساتي يصنع توجه هذه المعايير في مرحلة النظريات السلوكية؛ فنبدأ بهذا السلسلة المكونة للخلفية الفكرية الأيديولوجية لبناء معايير المحاسبة الدولية من خلال خصائصها المميزة، ومن ثم إلى محاولة تخفيض التعقيد حفاظا على إمكانية توسيع مجال تطبيقها في كل فئات المنشآت، ويليها سلسلة الالتزامات التعليمية والمهنية والتدقيقية، والتقاربات الحاصلة من معايير المحاسبة الدولية وإليها، وتكون أهم هذه التقاربات من طرف معايير المحاسبة

---

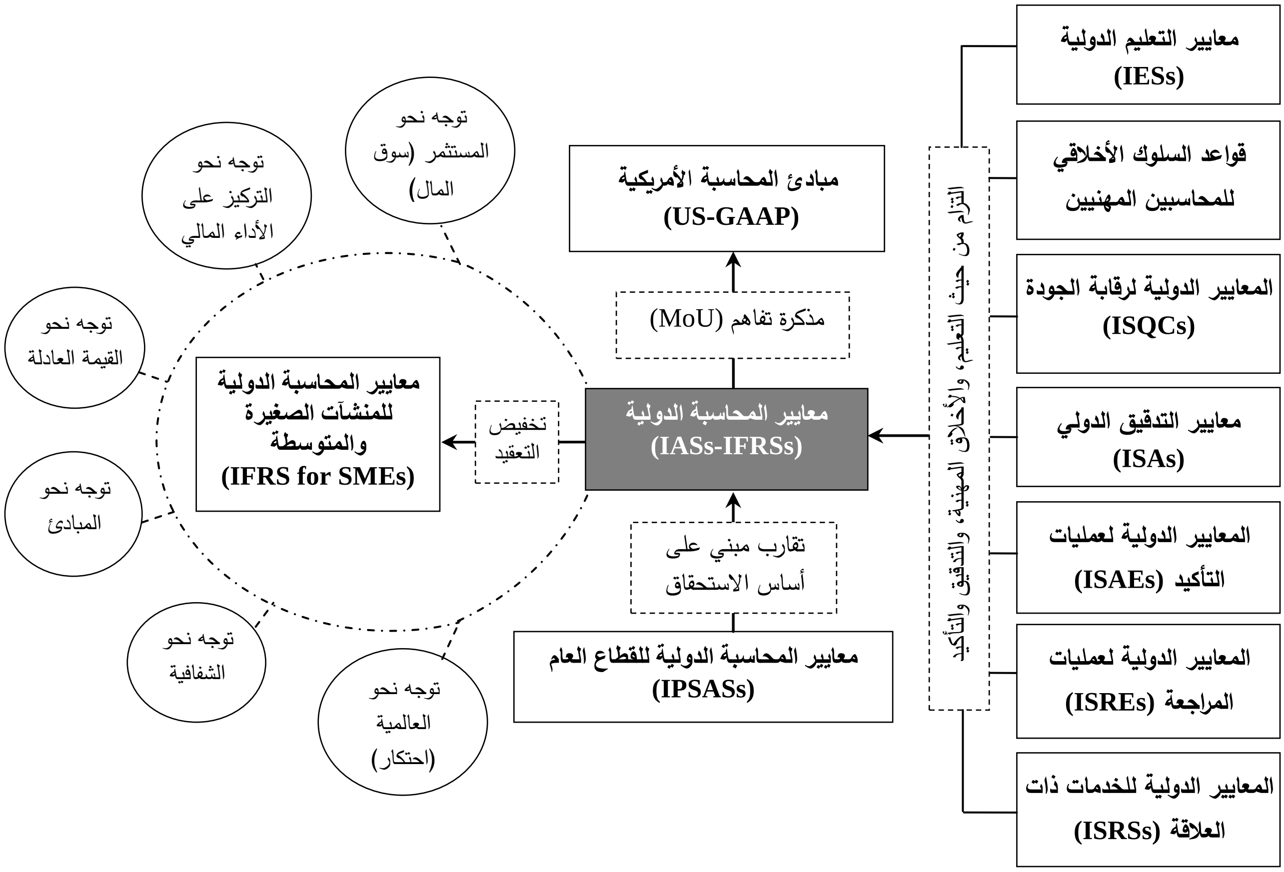
[1] See:

- Rachik Hassan, ***How religion turns into ideology***, The Journal of North African Studies, Vol.14, No.3-4, pp. 347-358, 2009.
- Tamdgidi M.H. (Behrooz), ***Ideology and Utopia in Mannheim: Towards the Sociology of Self-Knowledge***, Journal of the Sociology of Self-Knowledge, Vol. 1, No. 1, pp. 120-139, 2002.

[2] Rasmus Jack, ***Applications of Ideology in Economic Policy***, Critique: Journal of Socialist Theory, Vol. 37, Iss. 4, pp. 651-664, 2009.

الدولية للقطاع العام (IPSAS)، وتقارب معايير المحاسبة الدولية (IFRS) مع مبادئ المحاسبة الأمريكية المقبولة عموما (US-GAAP).

شكل رقم (2-2): الخلفية الفكرية الأيديولوجية لبناء معايير المحاسبة الدولية



المصدر: من إعداد الباحث.

1.1. خصائص نموذج معايير المحاسبة الدولية

أخذت عملية بناء معايير المحاسبة الدولية بعدة خصائص ميزت التوجه العام لعملية وضع المعايير على المستوى الدولي، وجعلت توجه المعايير نحو خدمة المستثمر والتقرير عن الأداء المالي للمنشآت، والأخذ بمفهوم القيمة العادلة والشفافية وفلسفة المبادئ الأكثر تحريرا للحكم الشخصي، وكل هذا سعيا منها للوصول إلى العالمية واحتكار إصدار معايير المحاسبة المنظمة والضابطة للإعلام والقياس المحاسبيّين.

1.1.1. التوجه نحو المستثمر (سوق المال)

أولى وأهم الخصائص التي تتميز بها عملية بناء معايير المحاسبة الدولية هي التوجه نحو المستثمر، أو ما يُعرف بالتوجه نحو أسواق المال، ويُقصد هنا المستثمر في أسواق المال العالمية، أي إمكانية وحرية وقدرة وسهولة تعامل المستثمرين في كل أسواق المال العالمية من خلال لغة محاسبية مشتركة متمثلة في معايير المحاسبة الدولية. إن الإطار التصوري لإعداد التقارير المالية لسنة 2010م يُشير في أغلب فقراته إلى أن المستثمرين الحاليين والمستقبليين هم مستعملي المعلومات المالية، بالإضافة إلى المقرضين والدائنين

الآخرين[1]؛ وذلك خلافا لما كانت عليه نسخة الإطار التصوري قبل سنة 2010م، حيث كانت الإشارة إلى فئات مستخدمي المعلومات المالية مُفصلة وتتضمن كل فئة واحتياجاتها ابتداء من المستثمرين الحاليين والمستقبليين إلى الموظفين والمقرضين والموردين (والدائنين الآخرين) والعملاء والدولة والجمهور؛ فالإطار التصوري في صيغته الحالية يحاول تركيز نظرته حول مصادر التمويل، وبالأخص حول المستثمرين وأسواق المال. وفي الموضوع ذاته تشير شركة الخدمات المحاسبية الدولية PricewaterhouseCoopers في تقرير لها حول عملية وضع معايير مشتركة بين مجلسي الـ IASB و FASB، أنّها تكون في بعض الأحيان عملية صعبة وتستغرق وقتا طويلا، ولكنها كانت عملية ناجحة إلى حد كبير، من حيث تحسين التقارير المالية، وتحقيق قدر أكبر من الاتساق عبر الحدود، وتقديم فوائد كبيرة للمستثمرين في جميع أنحاء العالم[2]. وتضيف شركة الخدمات المحاسبية KPMG مُشيرة إلى أن البيئة المالية تُبيّن وبشكل واضح جدا أن الأسواق أصبحت بلا حدود وسوف تخدم مصالح المستثمرين مع إطار إعداد التقارير المالية الدولية التي وضعتها هيئة مستقلة لوضع المعايير والتي تستخدم الإجراءات القانونية الصارمة والشفافة؛ ويُضيف Tim Flynn رئيس الشركة، قائلا: " إنّنا لا نزال نعتقد أن IFRS لديها القدرة على أن تصبح لغة مشتركة مهمة جدا للمستثمرين في جميع أنحاء العالم"[3].

إن توجه معايير المحاسبة الدولية نحو خدمة المستثمر تتخلله بعض المحدّدات التي تُساعد على تحقيق المنافع المرجوة من اعتماد معايير المحاسبة الدولية، حيث تشير دراسة Renders & Gaeremynck سنة 2007م، إلى أن حماية المستثمر من خلال بيئة مؤسساتية قوية (قوانين وتنظيمات رسمية وغير رسمية) له أثر إيجابي على تكلفة اعتماد المعايير الدولية والمنافع المتأتية منها، وعلى جودة المحاسبة والشفافية[4]؛ وتأتي دراسة Jeanjean سنة 2012م، مؤكدة على أن هناك تكامل بين معايير المحاسبة والعوامل المؤسساتية في تشكيل نوعية الأرباح، ومُحدّدة لحماية المستثمر على أنّها واحدة من الميزات المؤسساتية الداعمة لهذا[5]؛ وفي السياق نفسه، تأتي دراسة Houqe et al. سنة 2012م، مُعممة لنتائج الدراستين السابقتين، ومُسلطة الضوء على أهمية حماية المستثمر للحصول على جودة التقارير المالية وحاجة المنظمين لتصميم الآليات التي تَحُد من ممارسات إدارة الأرباح، حيث تُشير إلى أن تحسين نوعية الأرباح عند الاعتماد الإلزامي لمعايير المحاسبة يتحقق بشكل ملحوظ في البلدان التي تمتلك نظام حماية المستثمر أقوى من غيرها[6].

---

[1] The IFRS Foundation, ***The Conceptual Framework for Financial Reporting***, http://eifrs.ifrs.org/eifrs/bnstandards/en/2013/conceptualframework.pdf, 12/08/2013.

[2] Beth Paul, ***IFRS news***, PricewaterhouseCoopers, 08 Oct 2013, p. 3, https://inform.pwc.com/inform2/content?action=resource&id=0000000956613872.pdf, 12/12/2013.

[3] KPMG International, ***IFRS: a common language for investors worldwide***, http://www.kpmg.com/global/en/issuesandinsights/articlespublications/ifrs-a-common-language/pages/default.aspx, 12/12/2013.

[4] Renders Annelies & Gaeremynck Ann, ***The Impact of Legal and Voluntary Investor Protection on the Early Adoption of International Financial Reporting Standards (IFRS),*** De Economist, Vol. 155, No. 1, pp. 49-72, 2007.

[5] Jeanjean Thomas, ***The Effect of IFRS Adoption, Investor Protection and Earnings Quality: Some Reflections***, The International Journal of Accounting, Vol. 47, pp. 356–362, 2012.

[6] Houqe Muhammad Nurul et al., ***The Effect of IFRS Adoption and Investor Protection on Earnings Quality Around the World***, The International Journal of Accounting, Vol. 47, pp. 333-355, 2012.

إن التوجه المتزايد من معايير المحاسبة الدولية نحو خدمة المستثمر والتمويل من خلال الأسواق المالية قد يجعل حسب رأينا مجال اعتماد معايير المحاسبة الدولية في صيغها الأصلية عند الإصدار حكرا على الشركات المدرجة في البورصة، ويُمهد معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام، خاصة بعد تقاربها الحثيث من معايير المحاسبة الدولية وتبني أساس الاستحقاق، لأن تكون المعايير المعتمدة في كل المنشآت العمومية والخاصة غير المدرجة في البورصة وذلك تحت نظام محاسبي موحد.

2.1.1. التوجه نحو التركيز على الأداء المالي

ثاني أهم الخصائص في عملية بناء معايير المحاسبة الدولية هو التوجه نحو التركيز على الأداء المالي، حيث يُقصد بذلك التركيز على كل ما من شأنه تحسين وتفعيل وظيفة القياس والإعلام المحاسبيتين في جانب الأداء المالي؛ فقد أشار الإطار التصوري للتقارير المالية في أكثر من موضع إلى الأداء المالي للمنشأة وأهميته في صنع القرارات، وكان التحديد الصريح لهذا التوجه في الفقرة رقم 09 من معيار المحاسبة الدولي IAS 01[1]، مشيرا إلى أن البيانات المالية هي تمثيل منظم للمركز المالي والأداء المالي للمنشأة؛ وتضيف الفقرة 85 من المعيار ذاته الإجراءات الواجب اتباعها لتدعيم العرض الذي يزيد من فهم الأداء المالي، مبيّنة أنه على المنشأة أن تعرض بنود إضافية، والعناوين والمجاميع الفرعية في البيان (البيانات) الذي يعرض الربح أو الخسارة وبنود الدخل الشامل الأخرى عندما يكون هذا العرض ذو صلة بفهم الأداء المالي للمنشأة؛ وتشير الفقرة 86 من ذات المعيار إلى أهمية الأداء المالي، مُبَيّنَة أن الكشف عن مكونات الأداء المالي سيساعد المستخدمين في فهم الأداء المالي الذي تم تحقيقه وفي وضع التوقعات حول الأداء المالي في المستقبل؛ كما يجب أن تقوم المنشأة بتضمين بنود إضافية في بيان (بيانات) الربح أو الخسارة وبنود الدخل الشامل الأخرى وتعديل الأوصاف المستخدمة وترتيب البنود عندما يكون ذلك ضروريا لشرح عناصر الأداء المالي.

وحتى في مسألة التقارب الحاصل بين مجلسي IASB و FASB، فإن العمل يسري على تطوير معايير جديدة من المرجح أن تؤثر على الطريقة التي يتم بها التقرير عن الأداء المالي في المستقبل[2]. فالتوجه نحو عرض الأداء المالي هو خاصية جوهرية في أيديولوجية بناء معايير المحاسبة الدولية وتحديثاتها التي ستتم في المستقبل، وأي تقارب يتم بينها وبين مبادئ المحاسبة الأمريكية المقبولة عموما.

3.1.1. التوجه نحو القيمة العادلة

بيّن تطبيق معايير المحاسبة الدولية (IFRS)، وخصوصا في الاتحاد الأوروبي، وجود تصريحات متكررة بأنها "معايير على أساس القيمة العادلة" وأن مجلس معايير المحاسبة الدولية (IASB) يتحرك لا

---

[1] The IFRS Foundation, ***IAS 01: Presentation of Financial Statements,*** § 09, http://eifrs.ifrs.org/eifrs/bnstandards/en/2013/ias1.pdf, le 13/08/2013.

[2] Casson Peter, ***Performance Reporting under IFRS***, Qfinance, pp.1-4, http://www.qfinance.com/contentFiles/QF02/g1xtn5q6/12/0/performance-reporting-under-ifrs.pdf, 12/12/2013.

محالة نحو محاسبة القيمة العادلة بشكل كامل[1]، الأمر الذي شكل عقبة أمام الاعتماد الكلي لبعض المعايير المحاسبية خاصة من قبل الاتحاد الأوروبي؛ وفيما يخص هذا التوجه من قبل معايير المحاسبة الدولية فسوف نتطرق إليه بإسهاب في الفصل الموالي من حيث الإحاطة بالقيمة العادلة كمفهوم على أنّها مدخل التقييم في نموذج معايير المحاسبة الدولية، وكذلك كأول المبادئ في مستوى المبادئ الخاصة مُعمقين بذلك الطرح الذي يُرسخ لنا توجه معايير المحاسبة الدولية نحو القيمة العادلة.

4.1.1. التوجه نحو المبادئ

على خلاف مبادئ المحاسبة الأمريكية المقبولة عموما والتي تقوم على أساس القواعد (Rules-based standards)، نجد أن توجه معايير المحاسبة الدولية مبني على أساس المبادئ (Principle-based standards)؛ وهذا الأخير يوفر أساس مفاهيمي للمحاسبين لمتابعة عمليات العرض والإفصاح والقياس بدلا من لائحة من القواعد التفصيلية المعقدة؛ وفي الوقت ذاته، أكدت المعايير القائمة على المبادئ الحصول على مزيد من الحكم الشخصي لتحقيق الأهداف المسطرة لها[2]. ويرى مجلس معايير المحاسبة المالية (FASB) أن النهج القائم على المبادئ في معايير المحاسبة أمر ضروري لتحسين نوعية وشفافية المحاسبة المالية في الولايات المتحدة وتقديم التقارير؛ وهو النهج ذاته المُتبع من قبل مجلس معايير المحاسبة الدولية (IASB) في تطوير معايير المحاسبة الدولية (IFRS)[3]. وأشار Robert Herz رئيس FASB سنة 2002م، أنه وفي النهج القائم على المبادئ، تبدأ المعايير بطرح الأهداف الرئيسية لإعداد التقارير الجيدة في مجال الموضوع، وبعد ذلك تُقدم إرشادات تشرح الهدف مع ربطها ببعض الأمثلة الشائعة؛ ومع ذلك لا يمكن تجنب القواعد أحيانا، وليس القصد هو محاولة لتقديم التوجيه أو قواعد محددة لكل حالة ممكنة؛ بدلا من ذلك، إذا كنت في شك، يتم توجيه القارئ إلى المبادئ[4].

في الواقع، ورغم الاعتراف بميزات الأساس القائم على المبادئ، إلا أن هناك الكثير من الجدل والانتقادات حول اعتماد IFRS في الولايات المتحدة الأمريكية، ويدور الجدل أساسا حول عدم وجود الخصوصية البيئية المرتبطة بالمعايير القائمة على المبادئ في ظل التعقيد الكبير جدا في بيئة الأعمال الأمريكية؛ وبحجة أن تخفيض التوجيه وزيادة الحكم الشخصي سيؤدي على الأرجح إلى تنوع كبير في التفسيرات والمعالجات والممارسات[5]. وكانت دراسة Sunder سنة 2009م قد أشارت من قبل إلى نقطة مهمة هنا، فتيسير عملية المقارنة بين البيانات المالية هو عنصر هام في توافق المحاسبة الدولية، ومن المفترض

[1] Cairns David, ***The Use of Fair Value in IFRS***, Accounting in Europe, Vol. 3, Iss. 1, pp. 5-22, 2006, p. 5.
[2] Benston George J. et al., ***Principles- versus rules-based accounting standards: the FASB's standard setting strategy***, Abacus, Vol. 42, Iss. 2, pp. 165–188, 2006.
[3] MacDonald Linda A., ***Principles-Based Approach To Standard Setting***, From FASB newsletter The FASB Report, November 27, 2002, http://www.fasb.org/project/principles-based_approach.shtml, 12/12/2013.
[4] Shortridge Rebecca T. & Mark Myring, ***Defining Principles-Based Accounting Standards,*** The Publication of The New York State Society of CPAs: The CPA Journal, http://www.nysscpa.org/cpajournal/2004/804/essentials/p34.htm, 13/12/2013.
[5] Collins Denton L. et al., ***Financial Reporting Outcomes under Rules-Based and Principles-Based Accounting Standards,*** Accounting Horizons, Vol. 26, No. 4, pp. 681–705, 2012, p. 684.

أن وضع معايير محاسبة دولية عالية الجودة على أساس المبادئ بدلا من القواعد، سيساعد على توليد تقارير مالية أكثر فائدة لكونها أكثر قابلية للمقارنة عبر الشركات والصناعات والبلدان؛ لكن هذا الهدف يستحق بعض النقاش؛ فالمبادئ الموضوعة موجزة وتدعو إلى إدخال الحكم الشخصي بشكل واسع في تطبيقها، وهذا الأخير الذي يجب أن يختلف بالضرورة بين الأفراد والحالات، ممّا يؤدى إلى زيادة التقلبات في التطبيقات مقارنة مع أساس القواعد[1].

من خلال الطرح الموجز لأهم ميزات أساس المبادئ مقارنة مع أساس القواعد وإلى أهم النقائص التي يمكن أن تتخلل عمليات تطبيقه؛ نجد أنّه لا غنى عن التوجه نحو أساس المبادئ في بناء معايير المحاسبة الدولية رغم الاختلافات الممكن حصولها عند توسيع مجال الحكم الشخصي، وذلك لأن صياغة معايير محاسبية دولية تحمل قواعد تفصيلية لكل القضايا والأحداث والإجراءات الاستثنائية في المحاسبة الدولية أمر معقد جدا وسيجعل من المعايير الدولية صعبة الفهم، وسيفتح المجال للتلاعبات بالقواعد؛ فالأهداف المسطرة في الأساس المبني على المبادئ أحسن في ضمان تقارير مالية ملائمة وممثلة بصدق للأداء المالي للمنشأة، خاصة مع جهود التفسير التي تقوم بها لجنة تفسيرات معايير التقارير المالية الدولية (The IFRS Interpretations Committee)؛ وكذلك لابد من تحسين الحكم الشخصي من خلال الأخلاق المهنية والتعليم الجيد المستمد أساسا من الأهداف الواجب تحقيقها من معايير المحاسبة الدولية.

5.1.1. التوجه نحو الشفافية

يشير المعيار IFRS 7 أن مستخدمي التقارير المالية بحاجة إلى معلومات حول تعرض المنشأة للمخاطر وكيفية إدارة هذه المخاطر، بحيث أن هذه المعلومات تعطي مزيدا من الشفافية حول تلك المخاطر وتساعد على اتخاذ أحكام أكثر استنارة حولها والعوائد المترتبة عنها[2]؛ فالأزمة المالية العالمية التي بدأت في سنة 2007م سلّطت الضوء على انعدام الشفافية حول المخاطر التي يتعرض لها المستثمرون[3]؛ كما سلطت الضوء على انعدام الشفافية بشأن المخاطر التي تتعرض لها المنشأة المعدة للتقارير عن مشاركتها مع منشآت منظمة، بما في ذلك تلك التي كانت ترعاها[4]. ويشير مجلس معايير المحاسبة الدولية أن من بين أهدافه الرئيسية إعداد معايير ذات جودة عالية وشفافة، وتقدم معلومات قابلة للمقارنة في القوائم المالية والتقارير المالية الأخرى لمساعدة المستثمرين وغيرهم من مستخدمي المعلومات المالية على اتخاذ القرارات الاقتصادية[5].

---

[1] Sunder Shyam, ***IFRS and the Accounting Consensus***, Accounting Horizons, Vol. 23, No. 1, pp. 101-111, 2009, p. 104.

[2] The IFRS Foundation, ***IFRS 7: Financial Instruments: Disclosures***, IN2, http://eifrs.ifrs.org/eifrs/bnstandards/en/2013/ifrs7.pdf, 15/08/2013.

[3] The IFRS Foundation, ***IFRS 10: Consolidated Financial Statements***, § IN5, http://eifrs.ifrs.org/eifrs/bnstandards/en/2013/ifrs10.pdf , 15/08/2013.

[4] The IFRS Foundation, ***IFRS 12: Disclosure of Interests in Other Entities***, § IN5, http://eifrs.ifrs.org/eifrs/bnstandards/en/2013/ifrs12.pdf , 15/08/2013.

[5] The IFRS Foundation, International Financial Reporting Standards (IFRS), financial stability board (FSB): Compendium of Standards, 2002, http://www.financialstabilityboard.org/cos/cos_021001a.htm, 13/12/2013.

إن هذه الإشارات تبيّن أن التوجه واضح نحو الشفافية في إعداد معايير المحاسبة الدولية، الأمر الذي يُعزّز الثقة ويدعم عملية اتخاذ القرارات الاقتصادية من قبل مستخدمي المعلومة المالية، وكذلك يدعم الاستقرار المالي؛ حتى وإن كان هنالك بعض التشكيك فيما يخص الشفافية في الإفصاح عن الخسائر المتوقعة وما لذلك من أثر سلبي على الاستقرار المالي؛ حيث يُشير في هذا الصّدد رئيس البنك الهولندي Klaas Knot، في مؤتمر ''المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية''، في جوان 2013م، أنه ينبغي تصميم المعايير المحاسبية لتعكس الخسائر المتوقعة، وينبغي تصميم الأموال الخاصة لاستيعاب الخسائر غير المتوقعة؛ كما أن التقارير المالية والاستقرار المالي يكملان بعضهما البعض؛ ويضيف قائلا: "أعتقد أن الجمع بين المتطلبات الشفافة لرأس المال ومفاهيم المحاسبة على أساس الخسائر المتوقعة، من شأنه أن يُعزّز الثقة في المؤسسات المالية، وبالتالي تحسين الاستقرار المالي"[1]. الأمر الذي يشكل مطلبا واضحا على دعم استمرار التوجه نحو الشفافية في معايير المحاسبة الدولية.

6.1.1. التوجه نحو العالمية في احتكار إصدار معايير المحاسبة

إن التوجه نحو العالمية من التوجهات المرتبطة أساسا بتوجه معايير المحاسبة الدولية نحو المستثمر وأسواق المال، فتمكين المستثمر من دخول أسواق المال العالمية لا يمكن أن يتحقق إلا من خلال إيجاد هيئة محاسبية مختصة في إصدار المعايير الدولية تحوز على قبول منظمات وهيئات وحكومات فاعلة في الاقتصاد العالمي، وتُدعم بتشجيع هذه الأخيرة على التطبيق من طرف كل دول العالم؛ وهذا ما تحقق لمجلس معايير المحاسبة الدولية؛ حيث دُعمت رؤية معايير المحاسبة العالمية علنا من قبل العديد من المنظمات الدولية، بما في ذلك مجموعة العشرين (G20)، البنك الدولي (WB)، صندوق النقد الدولي (IFM)، ولجنة بازل، المنظمة الدولية لهيئات الأوراق المالية (IOSCO)، والاتحاد الدولي للمحاسبين (IFAC)[2]. إن معايير المحاسبة الدولية ورغم أن التوجه في إصدارها وبنائها والتشجيع على اعتمادها أصبح عالميا ومدعوما من منظمات وهيئات وحكومات عالمية، إلا أن رقابة تنفيذها لا تزال محلية؛ حيث تشير دراسة Ball سنة 2006م، أن السبب الأساسي للتشكيك في توحيد عملية تنفيذ الممارسات، هو أن حوافز المعدين (المديرين) والمنفذين (المراجعين والمحاكم والجهات التنظيمية، والمجالس، وكتلة المساهمين والسياسيين والمحللين ووكالات التصنيف والصحافة) لا تزال في المقام الأول محلية[3]. إن هذا الخلّل بين إلزامية التطبيق الدولي وعدم إلزامية المراقبة الدولية للتطبيق قد تنجم عنه مشاكل عدة؛ فكثير من الدراسات تطرقت وبإسهاب لآثار الاعتماد الإلزامي لمعايير المحاسبة الدولية؛ ومنها دراسة Bhattacharjee & Zahirul سنة 2009م والتي تتناول آفاق اعتماد معايير المحاسبة الدولية وتأثيرها على بيئة التقارير المالية ببنغلاديش بالنظر إلى العوامل المؤسساتية والاقتصادية الأساسية، وخلصت إلى أن ضمان بيئة عالية الجودة للتقارير المالية للشركات يعتمد على آليات

---

[1] Knot Klaas, ***Financial stability through transparent reporting,*** BIS central bankers' speeches, pp. 1-4, 2013, http://www.bis.org/review/r130822a.pdf, 15/12/2013.

[2] The IFRS Foundation and the IASB, ***IFRS application around the world: Jurisdiction Profiles***, http://www.ifrs.org/Use-around-the-world/Pages/Jurisdiction-profiles.aspx, 01/01/2014.

[3] Ball Ray, ***International Financial Reporting Standards (IFRS): pros and cons for investors***, Accounting and Business Research, Vol. 36, Iss. 1, pp. 5-27, 2006.

تنفيذ فعالة، وأن مجرد اعتماد معايير المحاسبة والمراجعة الدولية ليست كافية[1]؛ وتضيف دراسة Nyor سنة 2012م، في معالجتها لمخاوف تعمق أزمة المصداقية التي تعاني منها البيانات المالية للشركات النيجيرية في ضوء المرونة التي تسمح بها معايير IFRS، مُنوهةً بأن نيجيريا يجب عليها اعتماد معايير المحاسبة الدولية ولكن فقط لحسابات مجمعات الشركات المدرجة في البورصة، ويكون ذلك اختياريا لحسابات مجمعات الشركات غير المدرجة[2].

وتأتي دراسة Nobes سنة 2013م مشيرة إلى حقائق التوجه نحو العالمية في تبني ودعم معايير المحاسبة الدولية؛ حيث يحذر بأنه: أولا، العديد من الأسواق الرأسمالية الكبرى لا تتطلب أو لا تسمح بأي إصدار من معايير IFRS للإبلاغ عن أي تنظيم؛ ثانيا، يقتصر شرط أو إذن لاستخدام معايير IFRS في معظم الدول لأنواع معينة من المبلغين (مثل الشركات المدرجة) أو أنواع التقارير (مثل البيانات الموحدة) أو كليهما؛ ثالثا، معظم حالات التبني لا تتطلب التطبيق المباشر لمعايير المحاسبة الدولية الصادرة عن مجلس معايير المحاسبة الدولية؛ ورابعا، في العديد من البلدان والشركات ومدققي الحسابات لا تتم الإشارة إلى الامتثال لمعايير IFRS حتى عندما يتم تحقيقه[3].

إن التوجه نحو العالمية حتى وإن كان كإطار عام قد تحقق لمجلس معايير المحاسبة الدولية، لكن هدف إزالة الاختلافات في الممارسات المحاسبية بين كل دول العالم أمر يبقى قيد الانتظار حتى مع احتكار مجلس معايير المحاسبة الدولية إصدار معايير الممارسة المهنية عبر العالم.

2.1. إصدار معايير المحاسبة الدولية للمنشآت الصغيرة والمتوسطة تخفيضا للتعقيد

يمثل إصدار معايير المحاسبة الدولية للمنشآت الصغيرة والمتوسطة (IFRS for SMEs) ثاني أسس الخلفية الفكرية الأيديولوجية لبناء معايير المحاسبة الدولية، حيث يُشير مجلس معايير المحاسبة الدولية أن معايير المحاسبة الدولية للمنشآت الصغيرة والمتوسطة مقارنة مع معايير المحاسبة الدولية الكاملة والعديد من مبادئ المحاسبة الوطنية المقبولة عموما (GAAPs)، هي أقل تعقيدا من عدّة جوانب؛ فأولا، يتم حذف المواضيع غير ذات الصلة بالمنشآت الصغيرة والمتوسطة، ومن أمثلتها أرباح السهم الواحد، وتقديم التقارير المالية المرحلية، وتقارير القطاعات؛ ثانيا، كون معايير IFRS تسمح بخيارات مُتعدّدة للسياسات المحاسبية، ومعايير المحاسبة الدولية للمنشآت الصغيرة والمتوسطة تسمح فقط بالخيار الأسهل؛ ثالثا، يتم تبسيط العديد من المبادئ للاعتراف وقياس الأصول والالتزامات والإيرادات والمصروفات؛ رابعا، هناك حاجة أقل بكثير للإفصاحات (تخفيض نحو 90 في المائة)؛ خامسا، تمت كتابة المعيار بلغة واضحة وسهلة الترجمة؛

[1] Bhattacharjee Sumon & Zahirul Islam Muhammad, ***Problems of Adoption and Application of International Financial Reporting Standards (IFRS) in Bangladesh***, International Journal of Business and Management, Vol. 4, No. 12, pp. 165-175, 2009.

[2] Nyor Terzungwe, ***Challenges of Converging to IFRS in Nigeria***, International Journal of Business & Information Technology, Vol. 2, No. 2, pp. 26-31, 2012.

[3] Nobes Christopher, ***The continued survival of international differences under IFRS***, Accounting and Business Research, Vol. 43, Iss. 2, pp. 83-111, 2013.

وسادسا، ولمزيد من تخفيف العبء عن المنشآت الصغيرة والمتوسطة، فإن تنقيحات IFRS for SMEs ستكون مرة واحدة كل ثلاث سنوات[1].

إن السعي لتخفيف التعقيد الممكن في الصيغة الكاملة لمعايير IFRS وتجنب خروج شريحة كبيرة من المنشآت الصغيرة والمتوسطة عن تطبيق معايير المحاسبة الدولية إلى المبادئ المحاسبية المحلية المقبولة عموما، استدعى إيجاد آلية لتوحيد الممارسة المحاسبية على الصعيد المحلي للدول، وكان مشروع IFRS for SMEs الحل الأمثل لذلك إذا تم تطبيقه بكيفية جيدة وحسب الغرض الذي وضعت من أجله؛ لكننا نرى في الجانب الخامس والذي ينص على أن كتابة المعيار كانت بلغة واضحة وسهلة الترجمة؛ أمر لابد وأن يُعمم حتى على الصيغة الكاملة لمعايير المحاسبة الدولية، حتى لا يُظن أن التعقيد الوارد في الصياغة وصعوبات الترجمة أمر مقصود من واضعي المعايير؛ وكذلك التعديل المحدّد بثلاث سنوات، يرى فيه الباحث مبالغة في استمالة المنشآت الصغيرة والمتوسطة لتطبيق نسخة معايير المحاسبة الدولية بأي طريقة كانت، فالتحديث إذا كان ضروري وذو تأثير جوهري يجب تضمينه في أقرب الآجال.

وعلى الرغم من أن الهدف من IFRS for SMEs هو تسهيل اعتماد المعايير الدولية ولو جزئيا من قبل شريحة مهمة من المنشآت، إلا أن تطبعها بالطابع الدولي – نظير كونها مستوحاة من معايير IFRS الكاملة– يقدم دائما تحديا للمنشآت الصغيرة والمتوسطة من خلال الثقافة المحاسبية للبيئة التي تعمل فيها هذه المنشآت، الأمر الذي يُعيق تطبيقها على نطاق واسع كما كان مرغوبا؛ وهذا هو الأمر الذي بيّنته دراسة Masca سنة 2012م، والتي أثبتت وجود تأثير للثقافة المحاسبية، وذلك باستخدام دراسة عن IFRS for SMEs، أجرتها لجنة الاتحاد الأوروبي في الدول الأعضاء[2].

إن العقبات والتحديات التي يمكن أن تواجه المنشآت الصغيرة والمتوسطة جراء اعتماد نسخة مُبسطة ومُزالة التعقيد من المعايير IFRS، دفع إلى التفكير في إمكانية إصدار نسخة خاصة من IFRS for SMEs وبصرف النظر على النسخة الكاملة من معايير IFRS؛ الأمر الذي دعمته فئة كبيرة من المهنيين في دراسة أجراها Uyar & Güngörmü سنة 2013م[3]؛ ويرى الباحث من هذا الجانب أن التحكم الجيد في معايير IFRS for SMEs من قبل المحاسبين المعنيين قد يُكلف المنشآت أموال ووقت إضافيين، خاصة وأن التحكم في النسخة الكاملة من المعايير لا يزال غير جيد في العديد من دول العالم حتى الآن، فما بالك بتوجه جديد في إصدار معايير محاسبة دولية للمنشآت الصغيرة والمتوسطة مستقلة عن النسخة الكاملة الحالية للمعايير الدولية؛ والأمر الذي سيشتت التركيز أيضا من جانب التعليم والتدريب، فمن المستحسن تركيز التعلم والتدريب على نسخة كاملة وموحدة، ممّا يُمَكِّن أيضا من حرية تنقل المحاسبين في العمل بين المنشآت بكل أحجامها دونما حاجة إلى إعادة التكوين.

---

[1] The IFRS Foundation and the IASB, ***About the IFRS for SMEs***, http://www.ifrs.org/IFRS-for-SMEs/Pages/IFRS-for-SMEs.aspx#, 12/12/2013.

[2] Masca Ema, ***Influence of Cultural Factors in Adoption of the IFRS for SMEs***, Procedia Economics and Finance, Vol. 3, pp. 567-575, 2012.

[3] Uyar Ali & Güngörmüs Ali Haydar, ***Perceptions and knowledge of accounting professionals on IFRS for SMEs: Evidence from Turkey***, Research in Accounting Regulation, Vol. 25, pp.77-87, 2013.

3.1. الالتزام من حيث التعليم والأخلاق المهنية والتدقيق والتأكيد

من أهم ركائز التوجه نحو العالمية في تطبيق معايير المحاسبة الدولية، والذي يشكل في الوقت ذاته أساسا من أسس الخلفية الفكرية الأيديولوجية في بناء معايير المحاسبة الدولية، إيجاد قاعدة عالمية متينة للالتزام من حيث التعليم والأخلاق المهنية والتدقيق والتأكيد؛ فباعتباره المنظمة العالمية لمهنة المحاسبة، فإن الاتحاد الدولي للمحاسبين (IFAC) مُلتزم بحماية المصلحة العامة من خلال دعم التنمية في جميع قطاعات مهنة المحاسبة في جميع أنحاء العالم؛ فمن خلال المجالس التابعة له تمكن IFAC من إيجاد قاعدة توافق عالمية من خلال الالتزام والتقارب نحو معايير المحاسبة الدولية.

1.3.1. الالتزام من حيث معايير التعليم الدولية

إن أول وأهم اِلتزام بمعايير المحاسبة الدولية حسب رأينا كان من طرف مجلس معايير تعليم المحاسبة الدولية (The International Accounting Education Standards Board: IAESB) من خلال إصداره لمعايير التعليم الدولية (International Education Standard: IESs)؛ بحيث تتمحور مهمة IAESB على خدمة المصلحة العامة عن طريق تعزيز مهنة المحاسبة في جميع أنحاء العالم من خلال تطوير وتحسين التعليم، فتعزيز التعليم يخدم المصلحة العامة عن طريق المساهمة في رفع قدرة مهنة المحاسبة على تلبية احتياجات صُناع القرار، ووضع وتنفيذ معايير IESs من شأنه زيادة كفاءة مهنة المحاسبة العالمية، والمساهمة في زيادة ثقة الجمهور[1]. حيث أصدر IAESB ثمانية معايير تعليم دولية مرقمة من الواحد إلى الثمانية بالتسلسل، الهدف منها وضع معايير عالمية للتعليم والتأهيل المسبق والتطوير المهني المستمر للمحاسبين المهنيين؛ فهدف التعليم المحاسبي المهني هو إعداد المحاسبين المهنيين المختصين والقادرين على تقديم مساهمات إيجابية في حياتهم المهنية والمجتمع الذي يعملون فيه[2]؛ حيث تُعد هذه المعايير إلزامية الإدراج في المتطلبات التعليمية من طرف الهيئات الأعضاء في IFAC[3].

كما يقوم المجلس بإصدار منشورين آخرين، أولهما، بيانات ممارسة التعليم الدولية (International Education Practice Statements: IEPSs)، والتي تساعد على تنفيذ الممارسات الجيدة والمقبولة عموما في التعلم والتنمية للمحاسبين المهنيين؛ كما أنها تفسر وتوضح وتتوسع في المسائل المتصلة بمعايير التعليم الدولية؛ ومن جهة ثانية، ينشر المجلس أوراق معلومات التعليم الدولية (International Education Information Papers: IEIPs)، التي قد تعطي تقييم نقدي لقضايا وممارسات التعلم والتنمية الناشئة؛ الأمر الذي يُعزّز النظر في هذه القضايا، و يشجع التعليق وردود الفعل[4].

---

[1] The International Accounting Education Standards Board (IAESB), ***Handbook of International Education Pronouncements***, International Federation of Accountants (IFAC), 2010, p.10, https://www.ifac.org/sites/default/files/publications/files/handbook-of-international-e-2.pdf, 03/01/2014.

[2] Saville Henry, ***International Education Standards for Professional Accountants (IESs)***, Accounting Education: An International Journal, Vol. 16, Iss. 1, pp. 107-113, 2007.

[3] The International Accounting Education Standards Board (IAESB), Op. Cit**.**, p. 18.

[4] Ibid., pp.18; 19.

وبالموازاة مع ما يُتطلب من معايير المحاسبة الدولية من حدٍ للتكاليف وزيادة الكفاءة من خلال توحيد نظم المعلومات والقضاء على الإسراف في التسويات الدولية وكفاءة مراجعة الحسابات والتآزر في التعليم والتدريب المهنيين؛ فالعولمة المحاسبية لها تأثير مهم على التعليم المحاسبي ومعلمي المحاسبة؛ ليس فقط لأنها تؤثر على المناهج الدراسية، بل لأنها أيضا تضع مطالب على كل من المعلمين والطلاب، فمن القضايا المهمة التي تواجه مهنة المحاسبة الدولية اليوم هي مهمة تدريس المعايير القائمة على المبادئ للطلاب والصعوبات التي قد تواجه ذلك؛ ومن الواضح أيضا أن العديد من المنظمات العالمية، بما في ذلك IASB وIAESB، وجمعية المحاسبين القانونيين المعتمدين (IFAC-ACCA)، والرابطة الدولية لتعليم المحاسبة والبحث (IAAER)، تعمل كلها من خلال وضع المعايير والبحوث والتعليم لمعالجة فرص وتحديات العولمة[1]. الأمر الذي يستدعي من الدول تكثيف الجهود للارتقاء بمستوى التعليم المحاسبي للمستوى العالمي، وتحقيق الالتزام الفعلي والبَناء بمعايير المحاسبة الدولية.

2.3.1. الالتزام من حيث قواعد السلوك الأخلاقي للمحاسبين المهنيين

ثاني أهم الالتزامات بمعايير المحاسبة الدولية، كانت من حيث قواعد السلوك الأخلاقي للمحاسبين المهنيين (Code of Ethics for Professional Accountants: the Code)، والصادرة عن مجلس معايير السلوك الأخلاقي الدولي للمحاسبين (The International Ethics Standards Board for Accountants: IESBA)؛ حيث يهدف هذا المجلس إلى خدمة المصلحة العامة من خلال وضع معايير سلوك أخلاقي عالية الجودة للمحاسبين المهنيين، ويمتد هدفه على المدى الطويل إلى تقارب معايير قواعد السلوك الأخلاقي للمحاسبين المهنيين، بما في ذلك معايير استقلال المراجع، مع تلك الصادرة من قبل المنظمين وواضعي المعايير الوطنية؛ بحيث أن هذا التقارب لمجموعة واحدة من المعايير يمكن أن يُعزّز جودة واتساق الخدمات التي يقدمها المحاسبون المهنيون في جميع أنحاء العالم، ويمكنه تحسين كفاءة أسواق رأس المال العالمية[2].

إن سلسلة قواعد السلوك الأخلاقي الدولية للمحاسبين المهنيين من شأنها ومن دون شك أن تُعزّز التصور الفكري لمعايير المحاسبة الدولية، من شفافية وملاءمة وغيرها من المفاهيم التي تساعد على تقديم تقارير مالية دولية ذات محتوى إعلامي قادر على صناعة وتوجيه القرارات الاقتصادية؛ ويكون هذا التأثير ذو أهمية بالغة على الحكم الشخصي للمحاسب، خاصة مع تبني معايير محاسبة دولية مبنيّة على أساس المبادئ.

3.3.1. الالتزام من حيث التدقيق والتأكيد الدوليين

لقد مهّد الالتزامين السابقين للالتزام الثالث الذي نورده في طرحنا للخلفية الفكرية الأيديولوجية لبناء معايير المحاسبة الدولية؛ فإصدارات المعايير الخاصة بالتدقيق والتأكيد والمتمثلة أساسا في المعايير الدولية

[1] Belverd E. Needles Jr, ***Accounting Education: The Impact of Globalization***, Accounting Education: An International Journal, Vol. 19, Iss. 6, pp. 601-605, 2010.

[2] International Ethics Standards Board for Accountants (IESBA), ***Handbook of the Code of Ethics for Professional Accountants***, International Federation of Accountants (IFAC), 2013, p. 1, https://www.ifac.org/sites/default/files/publications/files/2013-IESBA-Handbook.pdf, 05/01/2014.

لرقابة الجودة (International Standards on Quality Control: ISQCs) ومعايير التدقيق الدولية (International Standards on Auditing: ISAs) والمعايير الدولية لعمليات التأكيد (International Standards on Assurance Engagements: ISAEs)، والمعايير الدولية لعمليات المراجعة (International Standards on Review Engagements: ISREs)، والمعايير الدولية للخدمات ذات العلاقة (International Standards on Related Services: ISRSs)، كلها معايير تشكل التزاما من جانب التدقيق والتأكيد نحو معايير المحاسبة الدولية؛ وهي صادرة عن مجلس معايير التدقيق والتأكيد الدولية (International Auditing and Assurance Standards Board: IAASB)، التابع للاتحاد الدولي للمحاسبين (IFAC)؛ حيث ينص المحتوى الخاص بالجزء الأول من كُتيب المعايير على أنه يحتوي على إشارات لمعايير المحاسبة الدولية (IASs) ومعايير التقارير المالية الدولية (IFRSs) ما لم يُذكر خلاف ذلك، ويُضيف بأن هذه الإشارات إلى معايير المحاسبة الدولية تكون في آخر تحديثاتها بتاريخ إعداد التقرير المالي[1].

وبحلول نوفمبر 2011 أعلن مجلس معايير المحاسبة الدولية (IASB) والاتحاد الدولي للمحاسبين (IFAC) اتفاقا حول مذكرة تفاهم (Memorandum of Understanding) لتعزيز التعاون بينهما في تطوير المعايير المحاسبية للقطاع العام والخاص؛ وتُقر مذكرة التفاهم أيضا على بدء علاقة العمل بين مجلس معايير المحاسبة الدولية ومجلس معايير التدقيق والتأكيد الدولية (IAASB)، وكجزء من هذه العلاقة، تسعى IAASB لتقديم المشورة لمجلس معايير المحاسبة الدولية حول المسائل المحيطة بقابلية التحقق وإمكانية المراجعة المتعلقة بمعايير المحاسبة المقترحة[2]. إن مجلس IAASB ومن خلال العمل الدولي المشترك مع الأطراف الفاعلة في مجال مهنة المحاسبة، كالاتحاد الدولي للمحاسبين، ومجلس معايير المحاسبة الدولية، يوفر الخبرات فيما يتعلق بتطبيق معايير IFRS ومعايير ISA، ومُتطلبات ضمان الجودة سعيا منه إلى ضمان ومراقبة الجودة والمعايير والخدمات ذات الصلة لتحسين الاتساق في الممارسة من قبل المحاسبين المهنيين في جميع أنحاء العالم، ممّا يُعزّز ثقة الجمهور في مهنة التدقيق العالمية وخدمة المصلحة العامة[3].

إن تعاون مجلس معايير التدقيق والتأكيد الدولية بالالتزام بتدقيق التقارير المالية المُعتَمدة لمعايير المحاسبة الدولية، من خلال معايير تدقيق وجودة وتأكيد دولية يُشكل قاعدة دولية ترسخ على وجه الخصوص توجه معايير المحاسبة الدولية نحو عرض الأداء المالي والشفافية والعالمية، الأمر الذي يشكل دعامة أساسية في الخلفية الفكرية الأيديولوجية لبناء معايير المحاسبة الدولية.

---

[1] International Auditing and Assurance Standards Board (IAASB): ***Handbook of International Quality Control, Auditing, Review, Other Assurance, and Related Services Pronouncements,*** International Federation of Accountants (IFAC), Vol. 1, 2013, pp. 1-5, https://www.ifac.org/sites/default/files/publications/files/IAASB%20HANDBOOK_Vol%201_0.pdf, 12/01/2014.

[2] International Financial Reporting Standard Fondation, ***MoU between IASB and IFAC***, http://www.ifrs.org/Use-around-the-world/Pages/IASB-IFAC-MOU.aspx, 05/01/2014.

[3] Deloitte, ***International Auditing and Assurance Standards Board (IAASB)***, IASPlus, http://www.iasplus.com/en/resources/global-organisations/iaasb, 15/01/2014.

4.1. تقارب معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام مع معايير المحاسبة الدولية

كما أشرنا أعلاه، فمذكرة التفاهم المتفق عليها في نوفمبر 2011 بين مجلس معايير المحاسبة الدولية والاتحاد الدولي للمحاسبين، تنص على تعزيز التعاون بين المجلسين في تطوير المعايير المحاسبية للقطاع العام والخاص*، حيث تأتي هذه المذكرة بعد سلسلة من التعاون المشترك بين المجلسين قبل هذا التاريخ، حيث يتم إعداد العديد من معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام (IPSASs) في المقام الأول من معايير المحاسبة الدولية (IFRS)، لتأتي مذكرة التفاهم بين المجلسين لتجسد القناعة المشتركة في أن الشفافية التي توفرها معايير المحاسبة الدولية ذات الجودة العالية، يُساهم بشكل كبير في الأداء الفعّال لأسواق رأس المال والنمو الاقتصادي السليم، ويُمثل الاتفاق التزاما آخر لتعزيز التعاون بين المجلسين، وذلك بهدف ضمان مزيد من الاتساق في أنشطة وضع المعايير الخاصة بهما[1]. ويقوم على تنفيذ عملية التقارب من جهة الاتحاد الدولي للمحاسبين، مجلس معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام (IPSASB)؛ حيث تعتمد استراتيجية هذا الأخير لتطوير مجموعة من المعايير المحاسبية للقطاع العام (IPSASs) على استخدام معايير المحاسبة الدولية (IFRS) لتوفير الوقت والموارد، فنجده يُجري تغييرات طفيفة على معايير المحاسبة الدولية لإعداد معظم معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام، مع وضع عدد محدود من المبادئ التي هي محدّدة وخاصة بالقطاع العام (مثل الضرائب أو أصول التراث)؛ ومع ذلك، فإن النسخة النهائية للإطار التصوري للقطاع العام لم تُعتمد رسميا حتى نهاية سنة 2013م[2]؛ ويُؤخذ عوضا عنه بالإطار التصوري لإعداد التقارير المالية[3].

إن التقارب بين معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام ومعايير المحاسبة الدولية مبني أساسا على استحداث أساس الاستحقاق في محاسبة القطاع العام، الأمر الذي أشار إليه الكتيب الخاص بإصدارات معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام، فالمعايير تتعامل مع التقارير المالية وفقا لمبدأ المحاسبة النقدية والمحاسبة على أساس الاستحقاق، وتستند IPSASs في جانب أساس الاستحقاق على معايير المحاسبة الدولية، حيث متطلبات تلك المعايير تنطبق على القطاع العام[4]؛ لكن التحول إلى أساس الاستحقاق كان حوله جدل كبير بين المؤيدين والمعارضين له، ولكلٍ حجته، فهذه دراسة Tudor & Mutiu سنة 1990م، تُشيد بمزايا أساس الاستحقاق والتقارير المالية المبنية عليه (التقارير الخاصة بالقطاع الخاص) كنموذج جديد يتم التركيز فيه على الكفاءة، مُشيرة إلى أن تطبيقه في القطاع العام يُمكننا من تعظيم الآثار المترتبة على عملية

* يقصد بالقطاع العام الحكومات الوطنية والحكومات الإقليمية والحكومات المحلية والمنشآت الحكومية ذات العلاقة، أما القطاع الخاص فيقصد به المنشآت الاقتصادية الهادفة للربح والتابعة للدولة أو الخواص.

[1] International Financial Reporting Standard Fondation, ***MoU between IASB and IFAC,*** Op. Cit.

[2] Lombrano Alessandro & Zanin Luca, ***IPSAS and local government consolidated financial statements—proposal for a territorial consolidation method***, Public Money & Management, Vol. 33, Iss. 6, pp. 429-436, 2013.

[3] The International Public Sector Accounting Standards Board (IPSASB), ***Handbook of International Public Sector Accounting Pronouncements,*** International Federation of Accountants (IFAC), Vol. 1, 2013, §14, p. 21, http://www.ifac.org/sites/default/files/publications/files/Volume%201_0.pdf, 14/01/2014.

[4] Ibid., p.1.

المنافسة والكفاءة في الإدارة العامة بحيث ينبغي أن يتحقق هذا مع الحد الأدنى من التكاليف بالنسبة للمجتمع[1].

إن المرور إلى النظام الجديد ليس غرضا في حد ذاته بل هو تغيير للعقلية فيما يتعلق بعملية الميزانية، عن طريق المرور من الحالة الجامدة للدخل والمصروفات المدفوعة إلى الحالة التي يكون فيها التركيز على الإنجازات والتوقعات على أمل أن هذا الأخير سوف يؤدي إلى زيادة كفاءة الإدارة العامة.

5.1. تقارب معايير المحاسبة الدولية مع مبادئ المحاسبة الأمريكية المقبولة عموما

أقدم مجلسي IASB وFASB سنة 2006م على الاتفاق بشأن مذكرة تفاهم (Memorandum of Understanding)، حُدِّد فيها مخطط مشروع التقارب قصير المدى وطويل المدى الذي يرمي إلى تحسين المعايير الدولية (IFRS) والمبادئ الأمريكية (US-GAAP)[2]؛ ومن الموضوعات التي تطرق إليها مشروع التقارب على المدى القصير، تعديلات حول الأصول غير المالية وخيار القيمة العادلة وتكلفة الاقتراض[3]؛ أما في ما يخص مشروع التقارب على المدى الطويل، فمن موضوعاته تعديلات توحيد القوائم المالية، القياس بالقيمة العادلة والأدوات المالية[4]. ترجع بدايات التقارب بين المجلسين إلى أكتوبر 2002، حين قام مجلسي IASB وFASB بإمضاء اتفاقية '' NORWALK '' التي تقضي بإزالة الاختلافات بين US-GAAP وIFRS وتشجيع تنسيق الأنشطة بينهما[5]؛ ومن أسباب التقارب أيضا، تعيين كل من James J.Leisenring النائب السابق لرئيس مجلس FASB حتى جوان 2000، و Anthony Cope عضو في مجلس FASB لفترة طويلة؛ اللذان تم تعيينهما بصفة دائمة في مجلس IASB في جوان 2001، إضافة إلى المؤتمرات السنوية التي يقيمانها معاً، والعمل اليومي للموظفين بالتعاون مع بعض[6]. من جهتها لجنة عمليات البورصة (SEC) في نوفمبر 2006 اعتمدت تعليمة بقبول الحسابات الخارجية وفقا للمعايير IFRS، ومن جهتها أيضا، اللجنة الأوروبية لتنظيم أسواق المال (Committee Of European Securities Regulators) ، أعلنت في ديسمبر 2006 التكافؤ بين US-GAAP وIFRS[7]؛ الأمر الذي شكل قبولا وتأييدا دوليا لتقارب المرجعيتين.

---

[1] Tiron Tudor Adriana & Mutiu Alexandra, ***Cash Versus Accrual Accounting in Public Sector***, Studia Universitatis Babes Bolyai Oeconomica, 1990, at SSRN: http://ssrn.com/abstract=906813.

[2] Hoogervorst Hans & Seidman Leslie F.**,** ***IASB-FASB Update Report to the FSB Plenary on Accounting Convergence***, 5 April 2012, p. 1, www.ifrs.org, 10/11/2012.

[3] Financial Accounting Standard Board, ***Progress report on IASB-FASB convergence work***, 21 April 2011, pp.1-12, www.fasb.org. 10/11/2012.

[4] International Financial Reporting Standard, ***Progress Report on Commitment to Convergence of Accounting Standards and a Single Set of High Quality Global Accounting Standards***, 29 November 2010, pp. 1-18, www.ifrs.org, 10/11/2012.

[5] International Financial Reporting Standard Fondation, ***IFRSs as the Global Standards: Setting a Strategy for the Foundation's Second Decade***, Report of the IFRS Foundation Trustees' Strategy Review 2011, February 2012, p.8. http://www.ifrs.org/The-organisation/Governance-and-accountability/Strategy-Review/Documents/TrusteesStrategyReviewFeb2012.pdf, 10/11/2012.

[6] Sacho ZY. & Oberholster JGI., ***Factors Impacting On The Future Of The IASB***, Meditari Accounting Research, Vol.16, Iss:1, pp. 117-137, 2008, p. 126.

[7] Fédération Bancaire Française (FBF), ***Rapport d'activité 2007***, p.12. http://www.fbf.fr/fr/files/875JXT/Rapport_activite_FBF_2007_FR.pdf, 15/03/2014.

في الواقع أن الترحيب الدولي بالتقارب بين المعايير الأمريكية والمعايير الدولية للمحاسبة، كان لابد أن يُختم باعتماد الولايات المتحدة الأمريكية للمعايير الدولية، لهذا لا يمكن أن نتصور أكبر اقتصاد في العالم يعتمد معايير IFRS دون التأثير عميقا على مستقبل إصدارها، فنظرا لطبيعة بيئة الأعمال الأمريكية الأكثر تعقيدا، وتفصيلا ونزاعاً، فإنه من المتوقع أن تصبح معايير IFRS بهذا الشكل لتشبه النموذج الأمريكي[1]. حسب Réné Ricol[2] الرئيس السابق لمحافظي الحسابات بفرنسا، فإن المنشآت المدرجة في السوق المالي الأمريكية تخطت الأزمة بسهولة أكثر من تلك المدرجة في أوروبا، وذلك راجع إلى الإعداد الواضح والدقيق للمبادئ المحاسبية الأمريكية المقبولة عموما مقارنة بمعايير المحاسبة الدولية، وقد أكد بشكل خاص على ضرورة التقارب مع القواعد الأمريكية؛ في أفريل 2009 طالبت مجموعة العشرين (G20) بالإنشاء الطارئ لمجموعة معايير محاسبية ذات جودة عالية؛ في هذا السياق، وفي سبتمبر 2009 طالبت المنظمات الدولية والأمريكية مجلسي IASB وFASB بتسريع العمل المشترك لإيجاد مجموعة مُوحدة من المعايير المحاسبية الدولية قبل جوان 2011[3]؛ حيث أصبح نفوذ الولايات المتحدة على عملية وضع المعايير واضحا في تقارب العديد من معايير IASB مع معاييرها مثلا:''IFRS5 و SFAS14''،''IFRS8 و SFAS131''، بالإضافة إلى أن شكل المعايير IFRS أصبح يُشبه شكل الـ SFAS في الآونة الأخيرة، في أن لكلاهما جزء الاستنتاجات وجزء طريقة التنفيذ[4]. يرى Socho & Oberholster أن مجلس IASB قد أصبح له هيكل تنظيمي مقبول ومعاييره ذات جودة عالية بما فيه الكفاية للحصول على التأييد السياسي اللازم والقبول الدولي، مع هذا فإنه لا يزال مؤسسة ضعيفة مستقبلا، لتأثُره ببعض العوامل الخارجية التي ومن بينها النفوذ الأمريكي على وضع معايير المحاسبة الدولية[5].

إن تقارب IFRS مع US-GAAP أمر طموح إذا كان ضمن مشروع تقارب معايير المحاسبة في جميع أنحاء العالم، وأن الهدف منه المفاضلة بين أحسن الممارسات المحاسبية لتعميق أساس المقارنة وزيادة شفافية المعلومة المحاسبية المعروضة في القوائم المالية، وعكسها للحقيقة الاقتصادية، خدمة لتطلعات المستثمرين وأصحاب المصالح في اتخاذ القرارات الاقتصادية الصائبة؛ لكن إذا كان التقارب ناتج عن الهيمنة والنفوذ من الولايات المتحدة الأمريكية، فإن هذا سيكون على حساب مُعدي ومستخدمي المعلومة المحاسبية في كل الدول المطبق لمعايير المحاسبة الدولية، خاصة إذا كانت المعايير التي تسعى معايير IFRS للتقارب معها، تحتاج هي أيضا إلى تحسين.

[1] Sacho ZY. & Oberholster JGI., Op. Cit., p. 129.
[2] Geoffrey Lallement & Laurent de Castelbajac, ***Réforme Des Normes IFRS 7 Et IAS 39,*** p.11, www.otc.conseil.fr, 02/12/2012.
[3] Fédération Bancaire Française, Rapport d'activité, 2009, p.9. www.fbf.com. le 3/10/2012.
[4] Sacho ZY. & Oberholster JGI., Op. Cit., p. 126.
[5] Ibid., p. 127.

2. قوى الضغط المؤثرة في بناء معايير المحاسبة الدولية

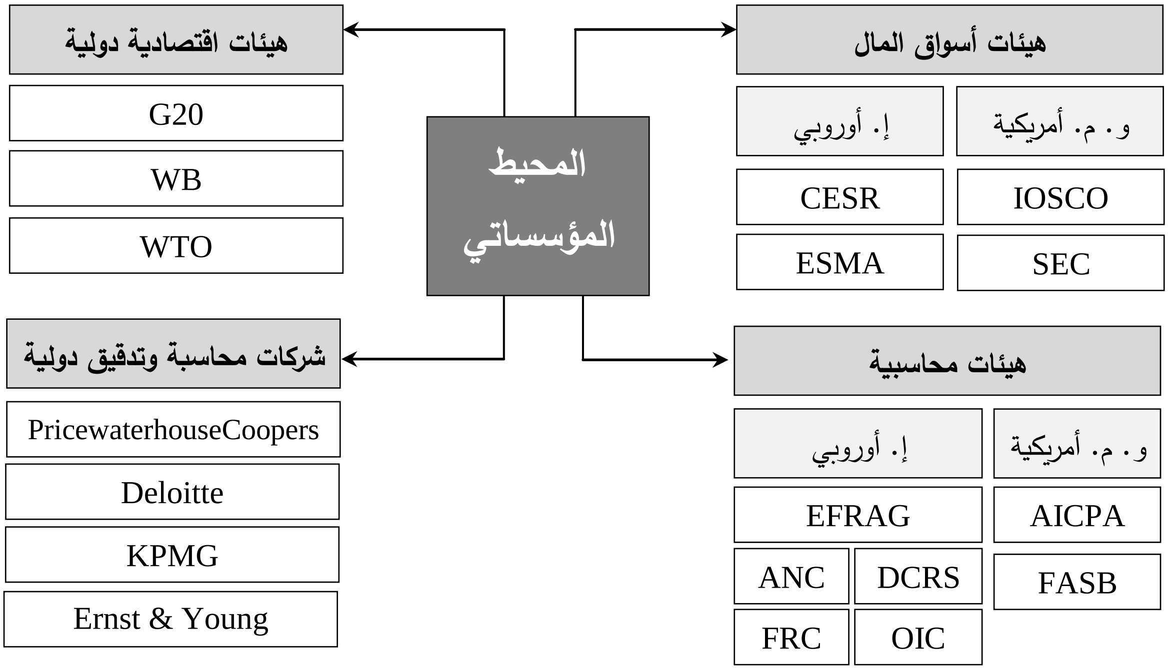
عند الحديث عن الأطراف الفاعلة في التأثير على الخلفية الفكرية الأيديولوجية لبناء معايير المحاسبة الدولية يتبادر لنا التساؤل حول مستقبل معايير المحاسبة، وهل أن مستقبلها مرهون بقوى تسيطر عليها وتوجه إصداراتها؟ وهل أن هذه القوى يمكن أن تُغلب مصالحها الخاصة على المصلحة العامة والمتكافئة لكل مستخدمي معايير المحاسبة الدولية؟ فلقد أشارت دراسة Sacho & Oberholste سنة 2008م، أن معايير المحاسبة الدولية وبالتحديد مجلس معايير المحاسبة الدولية عرضة للضغط من طرف أربع جهات أساسية، هي سياسات المؤسسات ذات النفوذ، السلطات المحاسبية في الولايات المتحدة الأمريكية ومتخذي القرار، الفضائح المحاسبية المحتملة، والاختلافات الثقافية[1]؛ وفي تصورنا وكما يبيّنه الشكل رقم (2-3)، فإن قوى الضغط المؤثرة في بناء معايير المحاسبة الدولية تنقسم إلى أربع مجموعات أساسية هي الهيئات المحاسبية، هيئات أسواق المال، هيئات اقتصادية دولية، وشركات محاسبة وتدقيق دولية؛ ويكون تأثيرها بشكل أساسي مرتكزا على التأييد من قبل هيئات لها تأثير مالي أو اقتصادي دولي أو إقليمي تُجبر من خلاله كل من يتعامل معها أو تحت وصايتها بطريقة مباشرة أو غير مباشرة على تبني إصدارات المعايير أو التقارب معها، أو من خلال الدعم المالي الذي يسمح لمقدميه بالتدخل في شؤون مختلفة؛ كما يمكننا القول أن هذا التأثير من خلال التأييد أو التمويل أو كلاهما معا يمكن حصر مجاله في قطبي الولايات المتحدة الأمريكية والإتحاد الأوروبي، الأمر الذي لا ينفي تأثير بقيت الدول ولكن هو حسب رأينا لا يقارن بأثير هذين القطبين.

قبل البدء في التطرق إلى مختلف قوي الضغط المؤثرة، نستعرض رأي *بالقاوي* عندما حلّل نظريات التوجيه (Theories of Regulation) في وضع المعايير المحاسبية، مُشيرا إلى أن هناك صنفين من التوجيه، أولا نظريات المصلحة العامة للتوجيه، والتي يتم فيها التوجيه أساسا استجابة لطلب من الجمهور؛ وثانيا نظريات مصلحة المجموعة أو نظريات الأسر للتوجيه، والتي يتم فيها التوجيه استجابة لمتطلبات مصالح المجموعات الخاصة، مُحدِّدا هذه المجموعات في النخبة السياسية والقوي الاقتصادية؛ ومناقشا لفكرة هل ينبغي علينا توجيه المعايير؟ حيث بيّن أن الأمر مُتعلق بجدل قائم وأن لكل خيار مزايا وعيوب ومحدّدات ويمكن تقييم هذه الخيارات على أنها أساليب لتحسين وضع المعايير[2]؛ فبالرغم من أن مناقشة *بالقاوي* للموضوع كانت بالنسبة للمعايير الأمريكية، إلا أنّه يمكننا إسقاط رأيه على معايير المحاسبة الدولية، ونقول هل أن تدخل قوى الضغط المؤثرة في وضع المعايير له دائما أثر سلبي، أم أن الأمر لا يخلو من المحاسن التي تساعد على الرفع من جودة معايير المحاسبة الدولية وتحقيق أهدافها؟ هذا ما سنناقشه في الجزء الموالي.

[1] Sacho ZY. & Oberholster JGI., Op. Cit., pp. 117-137.

[2] بالقاوي أحمد رياحي، مرجع سابق، ص ص: 187-204.

شكل رقم (2−3): المحيط المؤسساتي المشكل لقوى الضغط على خلفية بناء معايير المحاسبة الدولية



المصدر: من إعداد الباحث.

1.2. هيئات أسواق المال

عولمة أسواق رأس المال دعت إلى الحاجة لمعلومات مالية قابلة للمقارنة وموثق بها لدعم المعاملات والعمليات المتنوعة في الأسواق، حيث اتُخذت مبادرات تنظيمية على المستويات الوطنية والثنائية والإقليمية والدولية للتعامل مع المشاكل الناجمة عن التنوع في التقارير المحاسبية المزودة لهذه المعلومات في أسواق رأس المال الدولية؛ وكانت ردت فعل الهيئات الدولية لأسواق المال متباينة تجاه معايير المحاسبية الدولية (IFRS) كمرجعية دولية هدفها تحقيق توافق دولي في إعداد التقارير المالية؛ وكان لهذه الهيئات تأثير بالغ الأهمية على توجه وإصدار وتعديل العديد من المعايير الدولية، لما لها من تأثير ونفوذ دولي وإقليمي؛ إن هذا النفوذ كان أيضا ممتدا إلى فرض متطلبات المحاسبة على كل المتعاملين فيها، الأمر الذي دفع لجنة معايير المحاسبة الدولية (IASC)، ومن ثم مجلس معايير المحاسبة الدولية (IASB) إلى توسيع مجال التعاون معها في جميع أنحاء العالم، وذلك لدعم توافق مختلف أنظمة المحاسبة الوطنية مع معايير المحاسبة الدولية.

1.1.2. هيئات أسواق المال في الولايات المتحدة الأمريكية

نبدأ تحليلنا لهيئات أسواق المال المؤثرة في الولايات المتحدة الأمريكية بالمنظمة الدولية لهيئات أسواق المال (International Organization of Securities Commissions: IOSCO)، والتي يعود تاريخ إنشائها إلى سنة 1983م، فهي الهيئة الدولية التي تجمع منظمي أسواق المال في العالم، وهي الهيئة المعترف بها كواضع معيار عالمي لقطاع الأسواق المالية، حيث تعمل الهيئة على تطوير وتنفيذ وتعزيز الالتزام بالمعايير

المعترف بها دوليا لتنظيم الأسواق المالية، وتعمل بشكل مُكثف مع G20 ومجلس الاستقرار المالي (FSB) على جدول أعمال الإصلاح التنظيمي العالمي؛ حيث تضم IOSCO في عضويتها أكثر من 95٪ من هيئات أسواق المال في العالم[1]. وفي إشارة منها أكدت IOSCO أنه إذا كانت معايير المحاسبة الدولية الصادرة عن IASC ذات جودة كافية، فإنها سوف تحث الدول الأعضاء فيها للسماح بإدراج البيانات المالية بما يتفق مع المعايير الدولية للمحاسبة في القوائم المالية كبديل لاستخدام المعايير المحاسبية الوطنية؛ وفي سنة 1994م أبلغت IOSCO لجنة IASC أنها رفضت أربعة معايير وأنها لن تصادق على أي معيار، حتى تلك المقبولة لديها، إذا لم يتم تنقيح جميع المعايير مما أحبط سلطة IASC[2]، لتعلن في اجتماعها السنوي في باريس سنة 1995م، على اتفاقها مع IASC على برنامج عمل مشترك بين المنظمتين، وفي معرض تعليقه على الاتفاقية، قال Bryan Carsberg الأمين العام لـ IASC، "نحن الآن على وشك تحقيق نوع جديد من المكانة التي تأتي من وجود تأييد IOSCO"؛ لتأتي IOSCO في سنة 1996م، وتوسع رفضها إلى عشرة معايير من أصل اثنان وثلاثين معيارا[3]؛ وبحلول مارس سنة 1998، أوصت IOSCO أعضائها (السلطات التنظيمية الرئيسية للبورصة في جميع أنحاء العالم) على ضرورة أن توضع حسابات الشركات الأجنبية المدرجة فيها وفقا لمعايير المحاسبة الدولية[4].

كان تأييد IOSCO خطوة هامة بالنسبة لـ IASC، ولكن مجرد أن توصي IOSCO بالمعايير الدولية لأعضائها، فهذا لا يعني أنها تتطلب أن يتم اعتمادها، فلجنة الأوراق المالية والبورصات في الولايات المتحدة (US Securities and Exchange Commission: US SEC) هي عضو بارز في IOSCO ومن ضمن متطلباتها أن استخدام معايير المحاسبة الدولية في أسواق الولايات المتحدة ينبغي أن يرافقه إعادة توافق مع US GAAP وهو ما شكل العقبة الرئيسية أمام تقدم IASB[5]؛ ليتضح أكثر توجه SEC في بيان صحفي بتاريخ 11 أفريل 1996، عندما وضعت ثلاثة شروط صارمة لقبولها معايير IASC للشركات الأجنبية المدرجة في البورصات الأمريكية، وكان أول هذه الشروط في أنّه يجب أن تشمل المعايير مجموعة أساسية من التصريحات المحاسبية التي تشكل أساساً شامل للمحاسبة المقبولة عموما؛ وثانيا، يجب أن تكون المعايير ذات جودة عالية، ويجب أن تؤدي إلى المقارنة والشفافية والإفصاح الكامل؛ وثالثا، المعايير يجب أن تكون دقيقة من حيث التفسير والتطبيق[6]؛ لتأتي في سنة 1999م، وتتخذ دورا رائدا في تصميم إصلاح IASC فيما يتعلق بالتنظيم والإدارة والتمويل، مما أدى إلى تشكيل IASB[7]. إن وقوف SEC كعقبة أمام معايير المحاسبة

---

[1] OICV-IOSCO, ***The International Organization of Securities Commissions: General Information***, http://www.iosco.org/about/, 12/03/2014.

[2] Sacho ZY. & Oberholster JGI., Op. Cit., p. 121.

[3] Judith A. Hora et al., ***International Accounting Standards in Capital Markets***, Journal of International Accounting Auditing & Taxation, Vol. 6, Iss. 2, pp. 171-190, 1997, pp. 180-182.

[4] Flower John, ***The future shape of harmonization: the EU versus the IASC versus the SEC***, European Accounting Review, Vol. 6, Iss. 2, pp. 281-303, 1997, p. 282.

[5] Whittington Geoffrey, ***The adoption of International Accounting Standards in the European Union***, European Accounting Review, Vol. 14, Iss. 1, pp. 127-153, 2005, p.132.

[6] Flower John, Op. Cit., p. 300.

[7] IFRS Foundation, ***IFRS Foundation staff analysis of the SEC Final Staff Report—Work Plan for the consideration of incorporating IFRS into the financial reporting system for US issuers***, Report to the Trustees

الدولية لم يدم فقد صوتت SEC في جلستها العامة في واشنطن يوم 15 نوفمبر 2007، بالسماح للشركات الأجنبية أن تقدم بياناتها المالية بالصيغة المعتمدة من قبل IASB دون الحاجة لتشمل إعادة توافق مع US GAAP؛ وتصدر SEC حكمها النهائي في 21 ديسمبر 2007[1]، وفي نوفمبر 2008 تُصدر SEC مقترح '' خارطة الطريق (Roadmap) '' والتي كان يُتوقع أن تخضع لتقييم مختلف المراحل والاعتبارات، بحيث تُمكن اللجنة من أن يكون لها موقف في سنة 2011م لتقرر ما إذا كان سيتم استخدام معايير IFRS في الولايات المتحدة بداية سنة 2014م، أو يحتمل أن يسمح باستخدامها بشكل جزئي ابتداءً من سنة 2009م.

إن المخاوف التي كانت تُحيط بموقف SEC تجاه معايير المحاسبة الدولية كانت مبنيّة كما بيّنته دراسة Alon سنة 2012م، على خمسة أسباب رئيسية، أولها المخاوف حول النهج القائم على أساس المبادئ؛ وثانيا، عدم وجود تمويل دائم لمجلس معايير المحاسبة الدولية؛ ثالثا، تكاليف التحول التي سوف تتحملها؛ رابعا، الانزعاج من فكرة أن هيئة غير تابعة للولايات المتحدة ستُحدّد المعايير المحاسبية للشركات الأمريكية؛ خامسا وأخيرا، التخوف من أن بعض الدول على اختلافها قد اعتمدت معايير المحاسبة الدولية كواجهة فقط أو كتمويه، بدل أن تمثل رغبة حقيقية لتحسين إبلاغها المالي[2].

إن التعاون المشترك بين IASB وكل من IOSCO و SEC لا يزال قائما إلى غاية اليوم من خلال برامج عمل وآليات هي في مُجملها لتحقيق التقارب بين المرجعية المحاسبية الأمريكية ومعايير المحاسبة الدولية؛ وما يمكننا التعقيب عليه فيما قدمناه لأهم محطات تأثير الهيئتين على معايير المحاسبة الدولية، هو الطابع المزدوج للضغط على واضعي المعايير الدولية وعلى مستخدميها في أنحاء العالم؛ فمجلس IASB ومن قبله IASC تنازل عن بعض سلطاته بالخضوع لهذه الهيئات وتركها تُحدّد له مسار إعداده للمعايير وإجباره على إصدار وإلغاء وتعديل المعايير بالطريقة التي يرونها مناسبة؛ ومن جهة أخرى أكسبت هذه الهيئات مجلس IASB ومن قبله IASC سلطة واعتراف دولي ساعد على تطبيقها في أغلب دول العالم.

2.1.2. هيئات أسواق المال في الاتحاد الأوروبي

من جهته الاتحاد الأوروبي ومن خلال هيئات الأسواق المالية التابع له شكل ضغطا على مصدري معايير المحاسبة الدولية وعلى توجه هذه المعايير، حيث كان الهدف الأساسي لهذه الهيئات هو وضع وتنفيذ نهج مشترك لاعتماد معايير المحاسبة الدولية في أوروبا؛ حيث كانت من بين أهم الهيئات المؤثرة لجنة منظمي الأوراق المالية الأوروبية (Committee of European Securities Regulators: CESR) التي أنشئت في جوان 2001م وتتكون من الهيئات التنظيمية الأوروبية، وتقوم على نصح المفوضية الأوروبية بشأن

---

of the IFRS Foundation, 22 October 2012, p.4, http://www.ifrs.org/Use-around-the-world/Global-convergence/Convergence-with-US-GAAP/Documents/Analysis-of-SEC-Final-Staff-Report.pdf, 15/03/2014.

[1] Deloitte, ***US Securities and Exchange Commission (SEC)***, IASPlus, http://www.iasplus.com/en/resources/regional/sec, 15/03/2014.

[2] Alon Anna, ***The IFRS Question: To Adopt or Not?,*** in Dorothy Feldmann & Timothy J. Rupert (eds), ***Advances in Accounting Education: Teaching and Curriculum Innovations***, Advances in Accounting Education, Vol. 13, pp. 405 - 423, 2012, p. 408.

تشريعات الأوراق المالية كدور استشاري[1]؛ هذه الهيئة التي تنشر مقتطفات للقرارات المتعلقة بمعايير IFRS من قبل الهيئات الإشرافية الوطنية في الإتحاد الأوروبي؛ هذه الأخيرة التي تقوم على مراقبة ومراجعة البيانات المالية والنظر في توافقها مع معايير المحاسبة الدولية ومتطلبات إعداد التقارير الأخرى المعمول بها، بما في ذلك القوانين الوطنية؛ حيث تُحدّد هذه المقتطفات أفضل ما هو مسموح به وما هو ممنوع من طرف معايير IFRS وتفسيراتها؛ بالإضافة إلى ذلك، ترفق CESR المنشور بالتبرير المنطقي وراء هذه القرارات والمساهمة في التطبيق المتسق لمعايير المحاسبة الدولية في الإتحاد الأوروبي[2]؛ حيث لم تعمل CESR في عزلة عن هيئات أسواق المال العالمية، بل كان لها تعاون مشترك خاصة مع SEC من خلال البروتوكول المنشور في 26 سبتمبر 2007، وذلك لتسهيل تنفيذ برنامج العمل المشترك الذي حُدّد في أوت 2006[3].

ومن جهتها هيئة الأوراق المالية والأسواق الأوروبية (European Securities and Markets Authority: ESMA) المُنشأة في 1 جانفي 2011 كبديل لـ CESR، وبهدف حماية المصلحة العامة من خلال المساهمة في الاستقرار والكفاءة على المدى القصير والمتوسط والطويل للنظام المالي للاقتصاد الأوروبي ومواطنيه وشركاته؛ حيث تشكل هذه الهيئة جزء من النظام الأوروبي للمشرفين الماليين[4]؛ ومن بين أهم مهامها رصد عملية تنفيذ معايير المحاسبة الدولية في أوروبا، وتأثير الديون السيادية وزيادة الفائدة في السوق على الممارسات المحاسبية للشركات المدرجة في أوروبا، والمؤسسات المالية على وجه الخصوص[5].

إن الضغط الذي شكلته هذه الهيئات على مصدري معايير المحاسبة الدولية، لم يكن بنفس وتيرة الضغط المطبق من قبل الهيئات الأمريكية، وربما يرجع ذلك إلى التأييد الدولي والنفوذ الذي اكتسبه مجلس معايير المحاسبة الدولية قبل تبني الإتحاد الأوروبي للمعايير الدولية سنة 2005م، ولم يبقى أمام هيئات الإتحاد سوى محاولة تحري الحد الأقصى من الدراسة والنقاش والاستشارات حول هذه المعايير حتى يتم تطبيقها بشكل متسق وبالطريقة التي لا تؤثر على الاستقرار المالي.

2.2. هيئات اقتصادية دولية

شكلت الهيئات الاقتصادية الدولية مصدر ضغط كبير على معايير المحاسبة الدولية، وكان هذا التأثير شبيها إلى حد كبير بتأثير هيئات الأسواق المالية، من حيث الازدواجية في التأثير على مصدري المعايير وعلى الأنظمة المحاسبية التي أُجبرت في كثير من الأحيان على تبني معايير المحاسبة الدولية؛ فكانت من أبرز الهيئات الاقتصادية مجموعة العشرين (G20) التي تشكل المنتدى الرئيسي للتعاون

---

[1] FocusIFRS, ***ESMA (ex CESR),*** http://www.focusifrs.com/menu_gauche/liens/regulateurs_boursiers/esma_ex_cesr2, 15/02/2014.

[2] FocusIFRS, ***Base de données du CESR sur les IFRS,*** http://www.focusifrs.com/menu_gauche/actualites_phare/esma_cesr_amf/base_de_donnees_du_cesr_sur_les_ifrs, 15/03/2014.

[3] The Committee of European Securities Regulators, ***CESR-SEC protocol to facilitate implementation of the CESR-SEC work plan,*** http://www.focusifrs.com/content/download/1889/9374/version/1/file/Cesr.pdf, 17/03/2014.

[4] FocusIFRS, ***ESMA (ex CESR),*** Op. Cit.

[5] Deloitte, ***ESMA publishes IFRS enforcement report***, http://www.iasplus.com/en/news/2012/june/esma-published-ifrs-enforcement-report, 15/03/2014.

الاقتصادي الدولي واتخاذ القرار لأعضائها، وتضم في عضويتها 19 دولة بالإضافة إلى الإتحاد الأوروبي، ويجتمع زعماء G20 سنويا، بالإضافة إلى ذلك، يجتمع بانتظام خلال العام وزراء المالية ومحافظي البنوك المركزية لمناقشة سبل تعزيز الاقتصاد العالمي وإصلاح المؤسسات المالية الدولية وتحسين النظام المالي ومناقشة الإصلاحات الاقتصادية الرئيسية التي يحتاجها كل بلد عضو[1]؛ وفي سنة 2009م نشرت G20 تقرير''إعلان بشأن تعزيز النظام المالي'' لتقييم التقدم بشأن كل من الإجراءات 47 الواردة في ''خطة عمل واشنطن'' التي تشكل جزء من التزامهم لإصلاح القطاع المالي، يضمن التقرير المرحلي مجموعة من الإصلاحات التي يتعين الالتزام بها من قبل المنظمين ووكالات التصنيف الائتماني وواضعي المعايير؛ ودعت G20 واضعي المعايير للعمل مع الآخرين لتحسين معايير التقييم وتوفير وتحقيق مجموعة واحدة من معايير المحاسبة الدولية عالية الجودة؛ وفي القمم اللاحقة في Pittsburgh (2009) و Toronto (2010) و Seoul (2010) و Cannes (2011) أكد زعماء G20 دعمهم لمجموعة واحدة من معايير المحاسبة الدولية وإتمام التقارب بين المعايير الدولية والمعايير الأمريكية للمحاسبة[2].

أن الضغط الكبير الذي شكلته G20 كقوة اقتصادية دعى IASB إلى الأخذ فورا بتوصياتها التي انعكست بشكل أساسي على تعديلات المعيار IFRS 7، وإصدار ثلاثة معايير جديدة هي IFRS 10 و IFRS 11 و IFRS 12؛ والانتهاء من متطلبات إصلاح قياس القيمة العادلة مما أدى إلى إصدار المعيار الجديد IFRS 13؛ إضافة إلى الانتهاء من المرحلة الأولى من إصلاح محاسبة الأدوات المالية بإصدار IFRS 9 وإدخال متطلبات إفصاح إضافية للأصول المالية والالتزامات المالية الخاضعة لترتيبات التعويض واستكمال مراحل معالجة انخفاض القيمة ومحاسبة التحوط؛ كما أنهى المجلس غالبية المشاريع التي وصفتها له مذكرة التفاهم مع مجلس معايير المحاسبة المالية (FASB)؛ وفي الأخير تم تعزيز أنشطة التوعية إلى حد كبير وإشراك أصحاب المصلحة مع الإشارة بوجه خاص إلى احتياجات الاقتصاديات الناشئة[3].

ثاني الهيئات التي نراها أكثر تأثيرا على الصعيد الاقتصادي، هو البنك الدولي (World Bank: WB) الذي يؤدي من خلال مركز البنك الدولي لإصلاح التقارير المالية (Centre for Financial Reporting Reform: CFRR) دورا إرشاديا وإصلاحيا، وذلك ضمن المشروع الموسع للبنك الدولي الذي تم إطلاقه رسميا في ديسمبر 2009 لرفع القدرات المؤسساتية والتنظيمية لإعداد التقارير المالية لقطاع الشركات والتدقيق على المستوى الوطني[4]؛ فمن خلال العمل المشترك مع الهيئات المحاسبية الدولية كالاتحاد الدولي للمحاسبين (IFAC)، يقوم البنك الدولي من خلال CFRR بتغيير مشهد إعداد التقارير المالية للمنشآت الصغيرة والمتوسطة في أكثر من عشرين دولة من أوروبا وآسيا الوسطى، ومناقشة كيف يمكن أن تساعد في تقديم

[1] G20, ***About G20***, https://www.g20.org/about_G20, 17/03/2014.

[2] IFRS Foundation and IASB***, Response to G20 Recommendations***, November 2011, http://www.cemla.org/actividades/2012/2012-05-Contabilidad-G20.pdf, 18/03/2014.

[3] Idem.

[4] The World Bank, ***CFRR: The use of International Financial Reporting Standards (IFRS) for Prudential and Regulatory Purposes***, http://web.worldbank.org/WBSITE/EXTERNAL/COUNTRIES/ECAEXT/EXTCENFINREPREF/0,,contentMDK:22693084~menuPK:7356126~pagePK:64168445~piPK:64168309~theSitePK:4152118,00.html, 20/03/2014.

قيمة الشركات الصغيرة والمتوسطة في سياق التغييرات الهيكلية والتشريعية[1]؛ إضافة إلى ذلك فإنه ومن خلال العديد من البرامج يسعى إلى تحسين الشفافية والفعالية في إطار تقارير الشركات وخلق بيئة سياسية شفافة وإطار مؤسساتي فعال للإبلاغ المالي وفقا لمعايير المحاسبة الدولية.

ثالث أهم الهيئات الاقتصادية المؤثرة حسب رأينا، هي منظمة التجارة الدولية (World Trade Organization: WTO) التي تشارك في محاولات لتنسيق أو توحيد المحاسبة عبر العالم، فهي من خلال متطلبات العضوية التي تفرضها تُحتم على الدول المتقدمة بطلب العضوية الالتزام بأن تكون أنظمتها المحاسبية قادرة على عكس قدر أكبر من الشفافية لفهم السياسات والممارسات التجارية للبلدان، وتحسين التبادل التجاري وتحرير أسواق المال[2]، وحتى إذا لم تتضمن اتفاقيات الانضمام إلى منظمة التجارة الدولية بشكل صريح تعديل النظام المحاسبي بما يتماشى مع المرجعية المحاسبية الدولية IFRS، فإن ما يصاحب عملية الانضمام من منافسة دولية سيساعد بالتأكيد على تحسين كفاءة السوق المالية ونوعية التقارير المالية[3]، وهذا لا يخرج – إذا نظرنا إلى التأثيرات الدولية المرافقة– عن تبني معايير المحاسبة الدولية.

وفي إشارة إلى الآثار التي قد تنجر على الضغط الذي قد تشكله الهيئات الاقتصادية على بناء المعايير، فإنّنا نرى أن التأثير الذي لعبته G20 كان أكثر ما يكون على مُعدي المعايير وتوجههم، أما التأثير الذي شكله كل من WB و WTO فكان على صعيد توسيع مجال الاعتماد عبر دول العالم لما للهيئتين من نفوذ كبير الأمر الذي أثر على البلدان النامية بشكل خاص، ففي سعيها لزيادة القدرة على المنافسة والتطلع للتخفيف من انتشار الفقر والأمراض والتخلف، فقد اعتمدت بعض البلدان ببساطة IFRS على سبيل الوفاء بالتزامات عضوية هذه الهيئات العالمية أو بتكليف من WB وصندوق النقد الدولي (IMF) من دون تقييم آثارها الاقتصادية على بيئاتها؛ الأمر الذي أشارت إليه دراسة Herbert & Tsegba سنة 2013م على أنه يمكن أن يكون سبب في اختلاف العواقب الاقتصادية المترتبة على اعتماد معايير المحاسبة الدولية بين الدول[4].

3.2. هيئات محاسبية

تشكل الهيئات المحاسبية قوي الضغط التقنية على إصدار وتطبيق معايير المحاسبة الدولية، وهي كنظيراتها من قوى الضغط الأخرى، تسعى إلى توحيد الممارسة المحاسبية لكن بما يلائم توجه وثقافة وفي

---

[1] The World Bank, ***CFRR: Professional Accountancy Organizations (PAOs) Regional Forum***, http://web.worldbank.org/WBSITE/EXTERNAL/COUNTRIES/ECAEXT/EXTCENFINREPREF/0,,contentMDK:22688001~menuPK:7386086~pagePK:64168445~piPK:64168309~theSitePK:4152118,00.html, 20/03/2014.

[2] World Trade Organization, ***Understanding the WTO: The Agreements***, http://www.wto.org/english/thewto_e/whatis_e/tif_e/agrm1_e.htm, 20/03/2014.

[3] Simon S.M. Ho, ***The Impact of WTO Entrance On Accounting Reform in China***, pp. 29-32, http://www2.accaglobal.com/pdfs/int_newsletters/hongkong/26236, 21/03/2014.

[4] Herbert Wilson E. & Tsegba Ioraver N., ***Economic Consequences of International Financial Reporting Standards (IFRS) Adoption: Evidence from a Developing Country***, European Journal of Business and Management, Vol.5, No.28, pp. 80-100, 2013, p. 80.

كثير من الأحيان مصالح الجهات التي تتبعها؛ الأمر الذي عاد على عملية التوحيد الدولي وعلى مصدري المعايير بنقاط إيجابية وأخرى سلبية.

1.3.2. هيئات محاسبية في الولايات المتحدة الأمريكية

شكّل المعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين (AICPA) منذ تأسيسه سنة 1887م، الهيئة المطورة لمعايير مراجعة حسابات الشركات الخاصة والخدمات الأخرى بالنسبة للمحاسبين القانونيين، كما وفّر مواد التوجيه التربوي لأعضائها، وراقب وفرض الامتثال للمعايير الفنية والأخلاقية في المهنة؛ في سنة 1973م، أيدت SEC إشراك AICPA في إنشاء IASC[1]، حيث أعرب AICPA عن رأيه حول IASC سنة 2000م بقوله: "على الرغم من أن معيار IAS بمفرده يمكن أن تكون له جودة عالية، فإنّنا لا نعتقد أن هيئة IASC ذات جودة عالية بما فيه الكفاية لاستخدامها دون مقاربة مع US-GAAP في الوقت الحالي"[2]؛ إن AICPA كان أداة من أدوات تحقيق أهداف SEC، حيث يؤكد Barry Melancon الرئيس والرئيس التنفيذي لـ AICPA استمرار دعم AICPA للخطوات المدروسة والملموسة المتخذة من قبل لجنة الأوراق المالية والبورصات للتحضير للانتقال الممكن لمعايير المحاسبة الدولية، وتحسبا لذلك الموعد الذي يمكن أن يكون فيه التحول طواعية أو الزاميا، فإن AICPA يفهم أنه سيكون في حاجة إلى تحقيق عدد من المسؤوليات لجعل استخدام IFRS من قبل الشركات العامة ناجحا، حيث تشمل الجهود الجارية، أولا، الاستمرار في تثقيف أعضاء AICPA حول IFRS؛ ثانيا، العمل مع مُعلمي المحاسبة ومُؤلفي الكتب المدرسية والمؤسسات التعليمية لإعداد المهنيين في المستقبل لاستخدام IFRS؛ ثالثا، التأكيد على أن يُسمع صوت المحاسبين القانونيين الأمريكيين دوليا[3].

ثاني الهيئات المحاسبية في الولايات المتحدة هو مجلس معايير المحاسبة المالية (FASB)، هذا الأخير الذي أُنشئ سنة 1973م، وكان FASB المنظمة المعنية بوضع معايير المحاسبة المالية في القطاع الخاص والتي تحكم إعداد التقارير المالية من قبل المنشآت غير الحكومية؛ حيث يتم الاعتراف بهذه المعايير رسميا من قبل SEC و AICPA[4]؛ إن هذا الاعتراف يُبيّن الهيمنة التي تُطبقها الهيئتين على FASB فهو من جهة التأثير على توجه معايير المحاسبة الدولية أداة أخرى من أدوات هيئة SEC، والذي يُطبق عليه مشروع التقارب الحاصل بين المرجعيتين كما بيّنا في مسألة التقارب الحاصل بين مجلس IASB وFASB.

2.3.2. هيئات محاسبية في الاتحاد الأوروبي

تمثل المجموعة الاستشارية الأوروبية للتقارير المالية (European Financial Reporting Advisory Group: EFRAG) التي تم تأسيسها سنة 2001م المنظمة الأوروبية التقنية الخاصة، التي لها هدفين

---

[1] IFRS Foundation, ***IFRS Foundation staff analysis of the SEC Final Staff Report—Work Plan for the consideration of incorporating IFRS into the financial reporting system for US issuers***, Op. Cit., p.4.
[2] Sacho ZY. & Oberholster JGI., Op. Cit., p. 121.
[3] AICPA, ***International Financial Reporting Standards (IFRS): An AICPA Backgrounder***, 2011, pp. 7; 9, http://www.ifrs.com/updates/aicpa/Backgrounder_pdf.html, 23/03/2014.
[4] FASB, ***FACTS ABOUT FASB***, http://www.fasb.org/facts/, 21/03/2014.

أساسيين، أولهما، المساهمة العملية في أعمال IASB؛ ثانيا، إعطاء آراء تقنية، لأنه عند تبني معايير المحاسبة الدولية يجب أن يتم إعداد تقييم تقني لهذه المعايير والتفسيرات قبل تبنيها من الإتحاد الأوروبي؛ فالتأثير على النقاش الدولي بشأن المسائل المحاسبية من منظور أوروبي هو الهدف الرئيسي لـ EFRAG[1]. في 23 مارس 2006، تم التوقيع على اتفاق بشأن علاقة العمل بين EFRAG والمفوضية الأوروبية، حيث يُغطي هذا الاتفاق جميع المسائل المتعلقة بتطبيق IFRS في أوروبا؛ ومن خلال هذا الاتفاق يمكن لـ EFRAG المشاركة بفاعلية في عملية تكوين IASB؛ ويمكنها أيضا من خلال التعاون الوثيق مع المفوضية الأوروبية المشاركة في مناقشات أولية بشأن أي مسألة تتعلق بتطوير المعايير المحاسبية، وبناءً على طلب من المفوضية الأوروبية يمكن لـ EFRAG حضور مجموعات عمل IASB بالاشتراك مع واضعي المعايير الوطنية الأوروبية[2].

ومن جهتها شكلت الهيئات المحاسبية التابعة لفرنسا مُمثلة في سلطة معايير المحاسبة (Autorité des normes comptables: ANC)، وألمانيا مُمثلة في لجنة معايير المحاسبة الألمانية (The Accounting Standards Committee of Germany)، وإيطاليا مُمثلة في مجلس المحاسبة الإيطالي (Organismo Italiano di Contabilità: :OIC) ، وبريطانيا مُمثلة في مجلس التقارير المالية (Financial Reporting Council :FRC)، شكلت بالتعاون مع EFRAG قوة ضغط وتأثير على مجلس معايير المحاسبة الدولية وإصداراته من المعايير وذلك بما يحمي مصالح كل دولة على حدى ويجعل من تطبيق المعايير الدولية في الإتحاد الأوروبي مكسبا للاقتصاد والمالية الأوروبية.

4.2. شركات محاسبة وتدقيق دولية

بعد حادثة Enron وسقوط شركة المحاسبة والتدقيق العالمية Arthur Andersen، أصبحت كل من PricewaterhouseCoopers، Deloitte Touche Tohmatsu ، KPMG، Ernst &Young كبرى شركات المحاسبة والتدقيق الدولية، وبما يعرف بالأربعة الكبار (BIG 4)؛ حيث كانت هذه الشركات المحاسبية تُساهم في وضع المعايير وخاصة في البلدان الأنجلوسكسونية، والأمر ذاته مع مجلس معايير المحاسبة الدولية، فقد شارك فيه عدد كبير من أعضائها للعمل المشترك لوضع المعايير الدولية، إضافة إلى مساهمة هذه الشركات إلى حد كبير في تمويل IASB؛ الأمر الذي أثار الشكوك بشأن قضية استقلال IASB، وتأثير BIG 4 على معايير المحاسبة الدولية، مما أدى إلى التمييز بين عملية وضع المعايير من طرف IASB، وعملية التمويل التي تخص مؤسسة IFRS (IFRS Foundation)[3]؛ كما يشير Tokar في دراسته سنة 2005م، أن BIG 4 قد يعتبرون أنفسهم حُكاما على تطبيق معايير المحاسبة الدولية في جميع أنحاء العالم، الأمر الذي قد يدفعها

---

[1] EFRAG, ***EFRAG Facts***, http://www.efrag.org/Front/c1-262/EFRAG-Facts.aspx, 20/03/2014.

[2] FocusIFRS, ***Procédure d'adoption au sein de l'UE***, www.focusifrs.com/menu_gauche/normes_et_interpretations/que_sont_les_ias_ifrs/procedure_d_adoption_au_sein_de_l_ue, 21/03/2014.

[3] Albu Cătălin Nicolae & Albu Nadia, ***The Power and The Glory of Big 4: A Research Note on Independence and Competence in The Context of IFRS Implementation,*** Accounting and Management Information Systems, Vol. 10, No. 1, pp. 43–54, 2011, pp. 46; 47.

أحيانا إلى التدخل في تطبيقها من خلال عملائها[1]؛ ولكن رغم هذا التأثير المحتمل إلى أن هذه الشركات قد وسعت الشبكات والبنية التحتية لدعم إيصال التدقيق على أساس معايير المحاسبة الدولية والخدمات الاستشارية حول العالم، حيث تُعتبر هذه الشركات آليات تحقيق جودة تنفيذ ورقابة التطبيق السليم لمعايير المحاسبة الدولية عبر العالم، الأمر الذي يجب أن يتم تدعيمه والتركيز عليه كجانب إيجابي في تأثير هذه الشركات؛ مع ضرورة تجاوز الآثار السلبية من خلال تحري استقلالية انتماء وتوجه هذه الشركات وفي عملية دعمها وإشرافها على تطبيق معايير المحاسبة الدولية في جميع أنحاء العالم.

II. التوجه الإعلامي المحاسبي الدولي

بعد التطرق إلى الخلفية الفكرية الأيديولوجية وقوى الضغط في بناء معايير المحاسبة الدولية؛ نأتي الآن إلى طرح التوجه الإعلامي المحاسبي الدولي والذي يُعد كنتيجة حتمية لسلسلة التطورات في الفكر والممارسة المحاسبية مع الاحتياجات إلى المحاسبة من طرف فئات متعددة من مستخدمي المعلومات (من سنطلق عليهم مصطلح المجتمع المالي)؛ فمن خلال الطرح الذي قدمناه حول هيكلية تفاعل الإفصاح والقياس عبر مختلف مراحل تطور المحاسبة، بيّنا أن الإفصاح تطور من إفصاح إثباتي وتفسيري إلى إفصاح وقائي إجباري، وصولا إلى الإفصاح الإعلامي؛ فما معنى الإفصاح الإعلامي؟ يُعبر الإفصاح بمعنى الكلمة اللّغو عن إظهار الشيء، والتَّعْبِير عَنْهُ والإدلاء بكلّ الحقائق المقترنة به؛ أما الإعلام فيعني بالمعنى اللّغو للكلمة، التصويرُ والإِخْبَارُ عن الشيء مع تحري بلوغ الطرف المقصود مستوى العِلْم وَالمَعْرِفَة[2]؛ فالمقصود إذا وباختصار من الإفصاح الإعلامي هو الوصول من خلال المعلومات المحاسبية المُقدمة إلى فهم وإدراك وعلم ومعرفة حول الأحداث الاقتصادية التي تؤثر أو تتأثر بالمنشأة محل الاهتمام، الأمر الذي يُساعد على اتخاذ القرارات الاقتصادية الصائبة؛ حيث سيعمق الباحث التطرق لمفهوم الإعلام المحاسبي والوظيفة الإعلامية المحاسبية في الأجزاء اللاحقة.

وبالرجوع أيضا إلى الدوافع الأولى لبناء وتطوير متطلبات الإفصاح – كما بيّناه في الفصل السابق – والذي أصبح اليوم إفصاحا إعلاميا، نجد أن الحاجات إلى المحاسبة أصبحت حاجات إعلامية بالدرجة الأولى في مرحلة النظريات السلوكية التي جاءت خلالها معايير المحاسبة الدولية؛ وأصبحت المجتمعات المالية المتباينة تُطالب باحتياجات إعلامية محاسبية دولية موحدة من خلال بناء فكري وأيديولوجي محاسبي مُوحد عُرف بالمعايير المحاسبية الدولية؛ فما هي هذه الاحتياجات الإعلامية للمجتمع المالي الدولي؟ وما هي تأثيراتها على توجه وظيفة الإعلام المحاسبي الدولي؟

إن تطرقنا إلى الاحتياجات الإعلامية للمجتمع المالي الدولي هي الوسيلة الأقدر على صياغة البنية الحقيقية لوظيفة الإعلام المحاسبي التي ستحقق هذه الاحتياجات، فمن خلال العناصر المتحكمة في هذه

---

[1] Tokar Mary, ***Convergence and the Implementation of a Single Set of Global Standards: The Real-Life Challenge***, Northwestern Journal of International Law & Business, Vol. 25, Iss. 3, pp. 687-710, 2005, p. 692.

[2] قاموس ومعجم المعاني، ***معنى إفصاح وإعلام***، متوفر على الموقع : http://www.almaany.com ، 2014/01/10.

الاحتياجات من كمية وجودة وقدرة المعلومات التنبؤية والتوقعية تبرز هيكلية وظيفة الإعلام بمختلف مكوناتها، ويساعدنا هذا أيضا في تحديد مختلف توجهاتها التي سادت على المستوى الدولي؛ وهذا الطرح يُعد امتداداً للأفكار التي ناقشناها في الفصل الأول حول انطلاق البناء المحاسبي التفاعلي بين الإفصاح والقياس من الحاجات إلى المحاسبة، والتي نوردها في الجزء الموالي تحت عنوان الحاجات الإعلامية.

1. الاحتياجات الإعلامية للمجتمع المالي الدولي

هل يمكن توحيد الممارسة المحاسبية دون توحيد الحاجات إلى المحاسبة؟ في رأينا لا يمكن ذلك، لأن الأمر سيُبرز فجوات إعلامية مختلفة باختلاف مستوى الحاجات إلى المحاسبة، وهذا هو الجانب الذي سنعالجه في الجزء الخاص بالفجوة الإعلامية. إن توحيد الممارسة المحاسبية التي ينادي بها مجلس معايير المحاسبة الدولية وكل قوى الضغط المساندة له، لا يمكن أن تتحقق بالكيفية المطلوبة إلا من خلال تقارب كبير في الاحتياجات إلى المحاسبة أو الاحتياجات الإعلامية للمحاسبة، وهذا لا يمكن إلا من خلال إحداث تقارب اقتصادي ومالي دوليين. إن الاحتياجات الإعلامية للمجتمع المالي الدولي التي سنوردها في هذا الجزء – وحتى نكون موضوعيين في التحليل – هي إلى حد كبير احتياجات مجتمع المستثمرين الدوليين، فهؤلاء هم – وكما بيّنا في توجه معايير المحاسبة الدولية نحو المستثمر – الذين يشكلون المجتمع المالي النموذجي بالنسبة للاحتياجات المالية التي بُنية عليها معايير المحاسبة الدولية؛ وفيما يلي الطرح الخاص بأهم العناصر المكونة للاحتياجات الإعلامية للمجتمع المالي الدولي والتي نُحدّدها في كمية المعلومات المطلوبة والمكتسبة وجودة المعلومة المحاسبية وقدرتها التنبؤية والتوقعية.

1.1. كمية المعلومات المحاسبية

إن كمية المعلومات المضافة إلى المستخدمين هي تلك المعلومات التي تقوم بتغيير رصيد المعرفة لديهم عند اتخاذ القرارات[1]، فمسألة قياس كمية المعلومات المضافة هي من الأمور التي تناولتها نظرية المعلومات، والتي تُعبر في كثير من الأحيان عن المحتوى الإعلامي المقترن بالرسالة الموجهة إلى المستخدم؛ فقد استخدم Shannon المقياس الأنتروبي (Entropy) لقياس كمية المعلومات المكتسبة حول حدث ما[2]، وتَبيّن أن كمية المعلومات المكتسبة تكون دالة متناقصة بتزايد نسبة الاحتمال المُسبق حول الحدث، وبعبارة أخرى، إذا كان الاحتمال حول حدث ما هو 0 % وجاءتنا رسالة إعلامية تخبرنا أن أمرا ما سيحدث، فإن كمية المعلومات المكتسبة لدينا ستكون أكبر من نظيرتها في الحالة التي يكون فيها احتمالنا المسبق حول الحدث مقدر بـ 20 %، وهكذا تتناقص كمية المعلومات المكتسبة إلى أن يبلغ الاحتمال المسبق 100%، وعندها لا يكون للرسالة الإعلامية أي تأثير على قرارتنا؛ فالعلاقة بين كمية المعلومات المكتسبة لدى

[1] مبارك صلاح الدين عبد المنعم، ***اقتصاديات نظم المعلومات المحاسبية والإدارية***، دار الجامعة الجديدة للنشر، الاسكندرية، مصر، 2000، ص: 24.

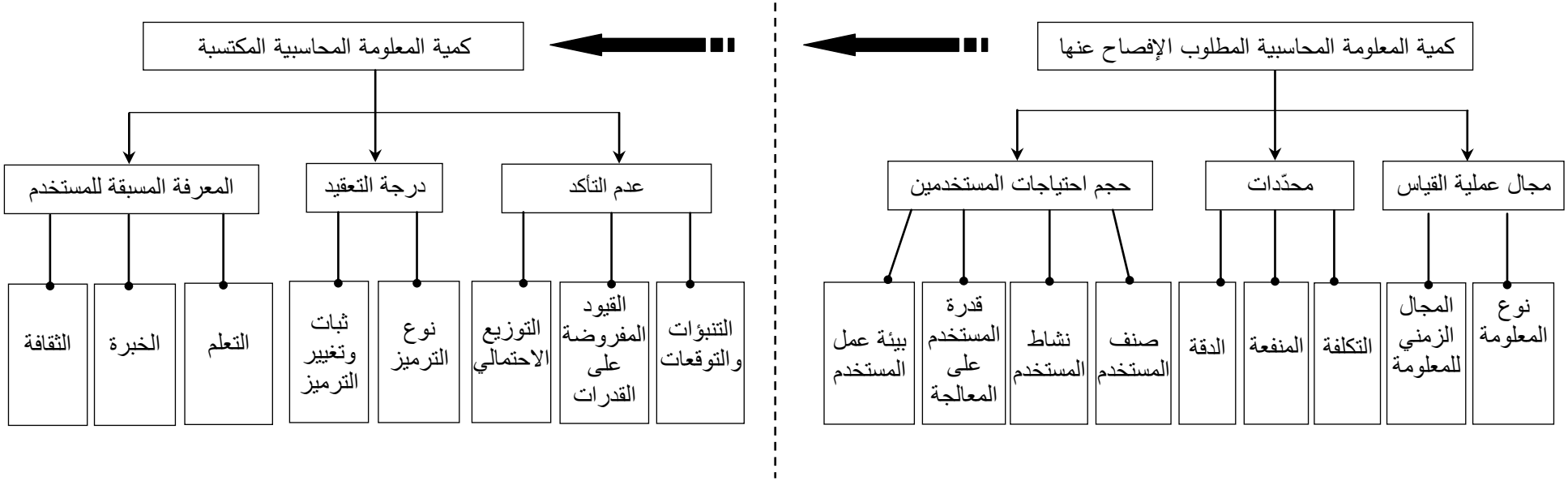
[2] Shannon Claude E., ***A mathematical theory of communication***, The Bell System Technical Journal, Vol. 27, No. 3, pp. 379-423, 1948, pp. 392-396.

المستخدمين وبين عدم التأكد المحيط باتخاذ القرارات هي علاقة طردية (كلما زاد عدم التأكد زادت كمية المعلومات المكتسبة). إن الطرح الخاص بالمعلومات المكتسبة وإذا أُسقط على المعلومات المحاسبية يكون له التحليل نفسه، لكن هل كمية المعلومات المحاسبية المكتسبة تساوي دائما كمية المعلومات المحاسبية المطلوبة من قبل المستخدمين؟ حيث نرجع إلى ما جاءت به دراسة كل من Prakash & Rappaport سنة 1977م والتي بيّنت الفرق بين مفهومين إعلاميّين بالغي الأهمية وهما استخدام المعلومة (Information Use) وحث المعلومة (Information Inductance)، حيث أشارت الدراسة أن المفهوم الأول هو عملية معقدة تنطوي على التخطيط وصنع القرار والسيطرة، وتعتمد على مرشحات إدراك المستلم، والهياكل المعرفية، ونظام المعتقد، والقدرات على معالجة المعلومات، ومن جهة ثانية ذهبت على نطاق واسع لتصنيف آثار ردود فعل مرسل المعلومات بما يُعرف بحث المعلومة، وهو الأمر الناشئ عن التقييم الخارجي للأداء، تنظيم ومراقبة العمليات، التفاعل مع قرارات الوحدات السلوكية الأخرى، والتغييرات في مجموعة من الخيارات المفتوحة لمرسل المعلومات[1].

إن هذا الفرق بين المفهومين الإعلاميين يجعلنا نُعمق التفكير في الفرق الجوهري بين معنيي كمية المعلومة، فليس كل ما يُطلب من معلومات يكون مؤثرا على اتخاذ القرارات، ومن جهة ثانية ليس كل ما يُكتسب من معلومات يكون قد طُلب من قبل المستخدمين؛ فالمعلومات المطلوب الإفصاح عنها والمقدمة في التقارير المالية تتعرض إلى متغير عدم التأكد ودرجة التعقيد والمعرفة المسبقة للمستخدم، الأمر الذي يجعل كمية المعلومات المضافة إلى المستخدمين تتناقص أو تتزايد بحسب علاقتها مع المتغيرات الثلاثة سابقة الذكر، فتكون المعلومات المفصح عنها (المطلوبة) أكبر من أو تساوي المعلومات المكتسبة؛ ومن جانب آخر، قد تكون هنالك فئة من مستخدمي المعلومات ليست لها دراية بجزء معين من المعلومات المفصح عنها وبما يعرف بعدم تماثل المعلومات (مثل المعلومات المحاسبية الإضافية التي تحصل عليها فئة على حساب أخرى)، فهذه المعلومات وإذا دخلت في مجال اتخاذ قرارات فئات أخرى من المستخدمين، تكون عندئذ المعلومات المكتسبة بالنسبة لهذه الفئات أكبر من المعلومات المفصح عنها، وهذا طبعا إذا تحقق لهم التأثير الإيجابي من متغير عدم التأكد والتعقيد والمعرفة المسبقة على كمية المعلومات المكتسبة؛ ويلخص لنا الشكل رقم (2-4) العوامل المتحكمة في كمية المعلومات، ومن جهته الشكل رقم (2-5) يوضح لنا مُلخصا بيانيا في نهاية هذا الطرح لعلاقة كمية المعلومات بالعوامل المتحكمة فيها، وهو مُقسم إلى شقين، شق خاص بالمعلومات المفصح عنها وآخر خاص بالمعلومات المكتسبة.

[1] Prakash Prem & Rappaport Alfred , ***Information Inductance and its Significance for Accounting***, Accounting, Organizations and Society, Vol. 2, No. 1, pp. 29-38, 1977, p. 30.

شكل رقم (2-4): العوامل المتحكمة في كمية المعلومات المحاسبية



المصدر: من إعداد الباحث

1.1.1. كمية المعلومات المفصح عنها

تقترن كمية المعلومات الواجب الإفصاح عنها في تصورنا بثلاثة متغيرات أساسية هي مجال عملية القياس والمحدّدات وحجم احتياجات مستخدمي المعلومات المحاسبية؛ حيث يتكون كل متغير من عناصر داخلية تؤدي إلى تحديد الحجم الأنسب من المعلومات المحاسبية الواجب توفيرها لسد الاحتياجات الإعلامية لمجتمع مالي ما، وذلك كما بيّنه الشكل رقم (2-4)؛ وفي حديثنا عن الاحتياجات الإعلامية للمجتمع المالي الدولي، فإنّنا نقول عن مجال القياس المحاسبي الذي يُعتبر أول المتغيرات المتحكمة في كمية المعلومات المحاسبية، أنه يُعبر عن الإطار أو الحقل الذي تتم فيه عملية القياس المحاسبي، والذي يشمل قياس المعلومات المالية وغير المالية، فالأمر الذي اعتادت عليه أغلب النظم المحاسبية هو قياس البيانات المالية، فعند انفتاح مجال القياس على البيانات غير المالية زاد حجم المعلومات المطلوبة والمفصح عنها، ومن ناحية ثانية يُعد توسع المجال الزمني للقياس الدافع الثاني لزيادة كمية المعلومات المفصح عنها، فقد أصبح من الضروري إعطاء معلومات حول الأحداث المستقبلية جنبا إلى جنب مع الأحداث التاريخية، ويوضح لنا المنحنى –أ– في الشكل رقم (2-5) هذه العلاقة الطردية.

ومن جهتها تُعد المحدّدات بثلاثية مكوناتها من تكلفة ومنفعة ودقة من أهم المتغيرات التي تؤثر على كمية المعلومات المطلوب والممكن الإفصاح عنها، فالمفاضلة بين هذه الثلاثية تخضع إلى حكم القائمين على إعداد التقارير المالية في ضوء معطيات البيئة، وسنتطرق لهذه الثلاثية (بإضافة متغير التوقيت المناسب كمرادف للدقة في كثير من الأحيان) في الفصل الثالث والرابع؛ حيث سنكتفي في هذا الجزء بالتذكير بما تمت الإشارة إليه في الفصل الأول عند التطرق إلى البحوث المحاسبية المبنيّة على التوسع في الإفصاح، وبالتحديد تناول هذه البحوث للقيود المفروضة على عملية التوسع في الإفصاح، من حيث التكاليف المرتبطة بعملية الإفصاح وكذلك التأثير السلبي للتوسع في الإفصاح على الموقف التنافسي للمنشأة؛ فباختصار يمكن القول أن التكلفة والمنفعة والدقة (التوقيت المناسب) تُحدّد كمية المعلومات المطلوب الإفصاح عنها بناءً على اعتبارات عدّة؛ وما يُمكننا إضافته هنا بشيء من الشرح هو المنحنى –ب– في الشكل رقم (2-5)، وهو هنا يُبيّن تقاطع منحنى التكلفة والمنفعة مع العديد من منحنيات الدقة، وهو الأمر الذي نقول عنه أن التكلفة والمنفعة في أغلب الأحيان تكونان متلازمتان فكلما زادت التكلفة زادت المنفعة، وحتى إذا كانت هنالك حالات يختل فيها هذا التلازم إلا أنّنا ولتبسيط التحليل نأخذ فقط بحالات التلازم، وإضافة إلى تلازم مُحددي التكلفة والمنفعة فإن علاقتهما بكمية المعلومات المفصح عنها هي علاقة طردية؛ وهذا على خلاف العلاقة العكسية للدقة مع كمية المعلومات المفصح عنها، وبدمج العلاقتين مع بعضهما البعض نحصل على نقاط تقاطع منحنيات التكلفة والمنفعة وما يلازمها من دقة، وتتحدّد بذلك كمية المعلومات المفصح عنها والمقابلة لكل مستوى إجمالي من المحدّدات الثلاثة.

نأتي الآن إلى متغير حجم احتياجات المستخدمين كثالث متغير يمكن أن يتحكم في كمية المعلومات المفصح عنها، فصنف المستخدم، سواء كان مستثمرا أو مقرضا أو موردا أو عميلا أو الدولة أو غيرها من الأصناف المذكورة في الإطار التصوري قبل سنة 2010م، يمكن أن يؤثر على كمية المعلومات المفصح

عنها، فمثلا يمكن أن تفقد التقارير المالية العديد من المعلومات التي يطلبها المستثمرون إذا كان مستخدمها الأساسي هي الدولة أو المقرضين؛ ثاني العناصر المكونة لاحتياجات مستخدمي المعلومات هي نشاط المستخدم (المرتبط أساسا بنشاط المنشأة مُعدة التقارير)، فكون نشاطه موجها للمنشآت الكبرى أو المنشآت الموحدة أو المنشآت المدرجة في البورصة، كلها تؤدي إلى اختلاف في كمية المعلومات المطلوب الإفصاح عنها، وهي بشكل عام تزيد بزيادة حجم النشاط ودرجة تعقده؛ وثالث العناصر المكونة هي قدرة المستخدم على المعالجة أو كما سنبيّنه في الفصل الرابع تحت عنوان التشغيل الذهني للمعلومات الذي يساعد على إدراك المستخدم لكمية المعلومات المطلوبة حتى يتخذ قراراته الاقتصادية؛ وآخر المكونات لعنصر حجم احتياجات المستخدمين هي بيئة عمل المستخدم والتي بدورها تزيد أو تخفض من الاحتياجات المطلوبة، فانطباعها بعدم التأكد أو عدم الاستقرار أو تطلبها لمعلومات غير مالية أو معلومات لأحداث مستقبلية كلها من الأمور التي تؤثر من كمية المعلومات المحاسبية المفصح عنها زيادة ونقصانا؛ وتجب الإشارة هنا إلى أمر مهم، وهو ما توصلنا إليه في الفصل السابق والمتعلق أساسا بثبات كمية المعلومات المفصح عنها رغم تزايد احتياجات المستخدمين كما يبيّنه المنحنى – ج – في الشكل رقم (2-5)، وهو الأمر الذي سنتطرق إليه تحت عنوان الفجوة الإعلامية الناتجة عن عدم القدرة على مواكبة الاحتياجات إلى المحاسبة.

2.1.1. كمية المعلومات المكتسبة

وفيما يخص الشق الثاني لكمية المعلومات وهو تحول المعلومات المفصح عنها إلى معلومات مكتسبة، فكما وضحه الشكل رقم (2-4)، يمكننا الآن شرح العلاقة بين كمية المعلومات المكتسبة والمتغيرات الثلاثة المتحكمة فيها؛ فمن ناحية التأثر بعدم التأكد الذي تشير إليه دراسة Dosi & Egidi سنة 1991م على أنه موجود في سلوك الإنسان وينبع من عدم اكتمال المعرفة اللازمة للتنبؤ بالأحداث المستقبلية، أو عدم إمكانية القيام بعمل ما ومراقبة نتائجه، كما يَفصل الباحثان بين نوعين من عدم التأكد هما عدم التأكد الموضوعي (Substantive Uncertainty) والذي يأتي من "عدم وجود جميع المعلومات التي من شأنها أن تكون ضرورية لاتخاذ القرارات مع نتائج معينة"، وعدم التأكد الإجرائي (Procedural Uncertainty) الذي يأتي من "القيود المفروضة على القدرات الحسابية والمعرفية للوكلاء مما يعيق متابعتهم لأهدافهم بشكل لا لبس فيه، وبالنظر إلى المعلومات المتاحة "[1]؛ فيمكننا إذا التحكم في عدم التأكد من خلال التنبؤات والتوقعات التي يمكن إجراؤها من قبل مستخدم المعلومات، فكلما كانت تنبؤاته أو توقعاته جيدة زاد كمال معلوماته تجاه الحدث وقل لديه عدم التأكد الموضوعي، ويتحقق هذا بشكل تام عندما لا يكون لدى مستخدم المعلومة فهم ناقص يكون هو السبب الرئيسي لهذا النوع من عدم التأكد؛ ومن ناحية أخرى يمكننا القول أن المعرفة والتحكم في القيود المفروضة على القدرات، والتي تنسب بشكل كبير إلى البيئة التي تتم فيها عملية اكتساب المعلومات من شأنه أن يُقلّل عدم التأكد الإجرائي، فالبيئة غير الثابتة يمكن أن تحد أو تُفشل القدرات الحسابية (Computational). وفي تعريف آخر لعدم التأكد تشير دراسة Dequech سنة 2006م، إلى تصنيف

[1] Dosi G. & Egidi M., ***Substantive and procedural uncertainty, An exploration of economic behaviours in changing environments***, Journal of Evolutionary Economics, Vol.1, pp.145-168, 1991, p. 145.

مُغاير لعدم التأكد بناءً على قوته وضعفه، فالفارق حسب ما جاءت به الدراسة هو وجود التوزيع الاحتمالي من عدمه، حيث يكون عدم التأكد قويا (Strong Uncertainty) في حالة غياب كلي أو جزئي لتوزيع احتمالي ملائم، ويكون عدم التأكد ضعيفا (Weak Uncertainty) إذا كان ينطوي على وجود توزيع احتمالي حول المعلومات التي قد تكون ناقصة[1]؛ ومن المعروف أن التوزيع الاحتمالي هو قائمة من النتائج التي يمكن حدوثها لحدث ما مع الاحتمالات المرتبطة به، فكلما كانت لدينا احتمالات ملائمة حول حدث ما كان عدم التأكد بالنسبة إليه أقل. ومن خلال هذا الطرح يتضح لنا أن العوامل المساعدة على تخفيض عدم التأكد تُعد في الوقت نفسه عوامل تخفيض لكمية المعلومات المحاسبية المكتسبة، وذلك بسبب العلاقة الطردية بينهما كما يوضحه المنحنى – د – في الشكل رقم (2-5)؛ الأمر الذي يُبيّن من جهة أخرى حجم المنافسة المعلوماتية بين المحاسبة كنظام للمعلومات وغيرها من نظم المعلومات المساعدة على اتخاذ القرارات.

نأتي الآن إلى المتغير الثاني المتحكم في كمية المعلومات المحاسبية المكتسبة والذي حدّدناه في درجة التعقيد التي تتميز بها المعلومة أو الرسالة الإعلامية، حيث تكون درجة التعقيد على علاقة عكسية مع كمية المعلومات المكتسبة، فكلما كان التعقيد أكبر كانت كمية المعلومات المكتسبة أقل – كما يوضحه المنحنى – هـ – في الشكل رقم (2-5) – وذلك بناءً على عنصرين أساسيين يتحكمان في درجة التعقيد ويُؤثران على قدرة مستخدم المعلومة عند محاولته الاستفادة من أكبر قدر ممكن من المعلومات المضافة؛ فهذين العنصرين هما نوع الترميز ودرجة ثبات وتغيير الترميز المستعمل؛ بحيث يصف Shannon & Weaver مُصدر المعلومات كالجهاز الذي ينتج أنواع مختلفة من الرسائل، ليتم تشفيرها بإشارات، وتُنتقل الإشارات عبر قناة[2]؛ فكذلك الترميز المستعمل لنقل المعلومات المحاسبية؛ ويضيف Farina يجب أن يكون استقبال الإشارة واضحا ومتميزا بما فيه الكفاية لإنتاج القرارات السلوكية أو الفسيولوجية المطلوبة[3]؛ فمن خلال النتائج التي قدمها الباحثون يمكننا القول أن مسألة الترميز أو الإشارة أمر ضروري في نقل المعلومات، ويختلف باختلاف مُصدر المعلومة ومُستقبِلها، فالمحاسبة تعطي من جهتها نوعا مميزا من المعلومات وباستعمال ترميز خاص من المفروض أن يكون واضحا ومتميزا بما فيه الكفاية لإنتاج القرارات الاقتصادية، وهنا يمكننا الرجوع إلى الطرح الذي قدمناه في الفصل السابق حول هيكلية تفاعل الإفصاح والقياس المحاسبيين، والقول أن نوع الترميز المستعمل من طرف المحاسبة في شقي تطورها المستقل والتابع يُشكل نوعين متكاملين من الترميز، نوع خاص بالمحاسبة كعلم مستقل لا يمكن فهمه إلا من قبل المتخصصين كالأرقام الدالة على نوع الحسابات والبنود في الأنظمة العاملة بمدونة الحسابات والمصطلحات المحاسبية التقنية وطرق العرض والإفصاح الخاصة، وإلى جانب هذا نجد نوعاً آخر من الترميز يمكن أن نسميه الترميز التابع وهو الترميز الذي يؤخذ من الجانب الاقتصادي (وضمنيا من بقيت الجوانب المؤثرة فيه)، وهذا

[1] Dequech David, ***The new institutional economics and the theory of behavior under uncertainty***, Journal of Economic Behavior & Organization, Vol. 59, pp. 109-131, 2006, pp. 112; 113.

[2] Shannon Claude E. & Weaver Warren, ***The mathematical theory of communication***, Urbana: University of Illinois Press, 1998, p. 36.

[3] Farina Almo, ***Soundscape Ecology: Principles, Patterns, Methods and Applications***, Springer Science+Business Media Dordrecht, 2014, p.65.

النوع من الترميز يكون مفهوما من قبل المتخصصين في المجال الاقتصادي بشكل عام، ويشمل المصطلحات الاقتصادية بشكل عام وطرق العرض والإفصاح المستعملة في العلوم الاقتصادية كاستعمال الأرقام والوحدات النقدية في التقارير الاقتصادية. إن مستوى التعقيد المرتبط بهذين النوعين من الترميز يتزايد ويتناقص بناءً على المعرفة المسبقة لمستخدم المعلومة، هل هو مُلم بالجانب المتخصص للمحاسبة؟ أم أنّه مُجرد مستخدم ذو معرفة اقتصادية عامة، فكلما كانت الرسالة الإعلامية المحاسبية مُعتمِدة بشكل كبير على الترميز الخاص – وهذا هو السائد في أغلب الإفصاحات المحاسبية – فإن درجة التعقيد تزداد بالنسبة للمستخدم ذو المعرفة الاقتصادية العامة، خلافا لما يكون عليه الأمر بالنسبة للمستخدم ذو المعرفة المحاسبية المتخصصة؛ حيث يدفعنا هذا للتساؤل، لماذا لا تركز المحاسبة على إصدار ترميز تابع مادام سيكون أكثر قابلية للفهم؟ ويجيب في هذا الصدّد Libaert في كتابه ''خطة الاتصالات(Le Plan de Communication)'' سنة 2008م، والذي أشار إلى خصائص الرسالة التي تُرسل من قبل المنشأة، والتي يُحدّد من بينها ثلاث خصائص أساسية هي التميز (Distinction)، وقابلية الفهم (Understanding)، والوضوح (Visibility)؛ بحيث يشير إلى أن التميز يتطلب معرفة جيدة للاتصالات التنافسية التي يمكن أن تتم في الهامش، ويشير في خاصية قابلية الفهم، أنه يفترض من الرسالة أن تكون على درجة من البساطة والتجريد النسبي، لأن أي رسالة معقدة سوف يصعب فهمها أو يتم تأويلها؛ مع ضرورة ألا تطغى بساطة الرسالة على تميزها وهدفها للمتلقي؛ ويشير في خاصية الوضوح إلى مستويين هما المستوى الوصفي الذي يتضمن موضوع الاتصال وأدواته بحيث تكون كل علامة أو رمز أو إشارة قابلة للتحليل والفهم من قبل المتلقي، وفيما يخص المستوى الثاني، فهو مستوى المعرفة الداخلية، فكفاءة نقل الرسالة إلى الخارج تتعلق بكفاءة فهمها من أصحاب المصالح في الداخل[1]؛ فالتميز وقابلية الفهم والوضوح الذي يجب أن يحيط بالرسالة الإعلامية المحاسبية يفرض عليها الاتجاه أكثر نحو الترميز الخاص، مع إعطاء بعض الاستثناءات والتسهيلات التي تجعل من الرسالة الإعلامية أكثر قابلية للفهم والوضوح على حساب التميز إذا كان التعقيد سيعيق ذلك، وهذا ما تمت مناقشته في خصائص نموذج معايير المحاسبة الدولية عند إصدار معايير المحاسبة الدولية للمنشآت الصغيرة والمتوسطة تخفيضا للتعقيد.

يمكننا أيضا الإشارة إلى أن نوع الترميز يتأثر بالقناة التي سينقل من خلالها، فحسب ما سنبيّنه في الفصل الرابع عندما نتطرق إلى أساليب القياس المحاسبي ومناقشة استعمال تكنولوجيا الإعلام الآلي والبرمجيات في عملية تشغيل البيانات وتقديرات وتنبؤات وتوقعات القياس المحاسبي، فإن طريقة عرض الرسالة الإعلامية المحاسبية أصبحت في شكل تفاعلي إلكتروني الأمر الذي جعل لغة تقارير الأعمال الموسعة (eXtensible Business Reporting Language: XBRL) تنافس وبشدة بقية طرق العرض، مما شكل قناة جديدة تتطلب ترميزا إلكترونيا تفاعليا خاصا بها، وتتطلب أيضا مستخدما مُلما بتقنيات المعلوماتية وقادرا على استيعاب الكم الكبير من الترميز المحاسبي المتخصص، وهذا بدوره يفتح مجالات أخرى من

---

[1] Libaert Thierry, ***Le Plan de communication***, Dunod, 3[éme] édition, Paris, 2008, pp. 137-139.

التعقيد المرتبط بالترميز والتي تتجاوز المعرفة المحاسبية المتخصصة والعامة، إلى المعرفة المرتبطة بتكنولوجيا الإعلام الآلي والبرمجيات.

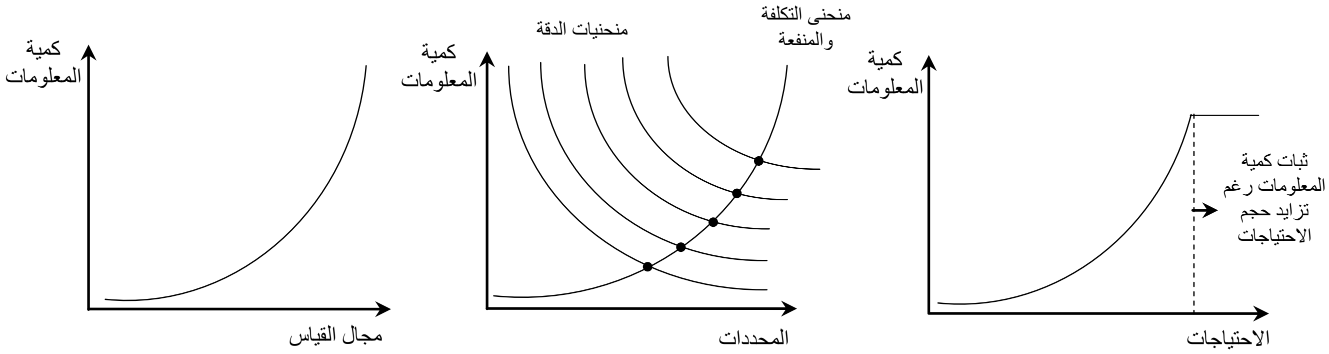
ومن جهته يُعد ثبات وتغيير الترميز العنصر الثاني المتحكم في درجة التعقيد؛ فبيئة إنتاج المعلومات المحاسبية تمتاز في العصر الراهن بالتغير والديناميكية التي لم تشهد الممارسة أو الفكر المحاسبيين لها مثيلا من قبل، ففي ظل عولمة المرجعية المحاسبة تحت معايير محاسبة دولية موحدة، أصبحت عملية تغيير وتطوير المعالجات المحاسبية أمرا حتميا كاستجابة للتغيرات وديناميكية البيئة وذلك أمر لا مفر منه بالنسبة للمنشآت التي ترغب في النمو وتحقيق رسالتها ورؤيتها وأهدافها، فضرورة التكيف مع البيئة من أجل تعزيز القدرة على المنافسة والبقاء، تفرض التغير في الممارسة والفكر المحاسبيّين ومنه التغيير في نوعية الترميز المستعمل في الرسالة الإعلامية المحاسبية؛ إلا أن التغيير قد يُحدث لدى متلقي المعلومة أوضاعا جديدة يمكن أن يتخذ اتجاهها موقفا بأنها يمكن أن تشكل مشاكل جديدة أو تحديات أو غموض أو عدم تأكد أو تهديدا للوضع الراهن، وكل هذا يمكن أن ينقص من كمية المعلومات المكتسبة؛ ومن جهته يُعد الثبات في اتباع نمط أو نوع أو أسلوب معين في الترميز من الأمور التي تجعل كمية المعلومات المحاسبية المكتسبة محدودة في بيئة سريعة التغير، فمثلا يُعد اتباع أسلوب ترميز الرسائل الإعلامية المحاسبية التي كانت ترسلها المنشآت الجزائرية وفقا للمخطط المحاسبي الوطني (PCN) محدودا من حيث تمكينه للمستخدمين من اكتساب كمية معلومات أكبر حول الأحداث الاقتصادية المتنوعة والمتنامية، فلا طريقة العرض ولا مضمونها ولا مصطلحاتها الثابتة منذ حوالي 35 سنة قادرة على زيادة كمية المعلومات المكتسبة؛ ومن جهة أخرى، ومنذ سنة 2010م تاريخ تبني نظام ترميز جديد للرسائل الإعلامية المحاسبية من قبل المنشآت الجزائرية، نجد أن مشاكل الغموض وتحديات عدم التأكد وتهديد الوضع الراهن المتعود عليه من قبل مُعدي ومستخدمي المعلومات المحاسبية، قد ساهمت – حسب رأي الباحث – بشكل كبير في تقليص كمية المعلومات المحاسبية المكتسبة، وهذه من الأمور التي سنعمل على تحري أسبابها من خلال الدراسة الميدانية؛ حيث يمكننا الإشارة إلى أنه يجب ترسيخ فكرة أن التغيير لا ينبغي أبدا أن يكون من أجل التغيير، وأنه لابد من أن تكون هنالك دوافع منطقية وسببية تدفعنا إلى تغيير الترميز المستعمل لإيصال معلومة ما، لأن ذلك سيعزز الثقة لدى مُستقبِل المعلومة ويجعله يحاول التكيف مع الترميز الجديد بشكل آمن.

نأتي الآن إلى آخر متغير يتحكم في كمية المعلومات المكتسبة وهو المعرفة المسبقة للمستخدم، فهذه المعرفة المسبقة لها شقين أساسيين هما المعرفة المساعدة على فهم موضوع المعلومة (أو مضمون المعلومة) والمعرفة المتعلقة بموضوع المعلومة، وبناءً على هذين الشقين تتحدد كمية المعلومات المحاسبية المكتسبة، فهي في علاقة طردية مع المعرفة المساعدة على فهم موضوع المعلومة، وفي علاقة عكسية مع المعرفة المتعلقة بموضوع المعلومة كما يوضحه المنحنى – و – في الشكل رقم (2-5)؛ وبدورها توجد عناصر مختلف تتحكم في المعرفة المسبقة للمستخدم وهي بشكل أساسي تتركز حول التعليم والخبرة والثقافة، وهي العناصر التي تتفاعل بشكل كبير في عملية التشغيل الذهني للمعلومات من قبل المستخدم الأمر الذي

سنتطرق إليه بشيء من التفصيل في الفصل الرابع، حيث يمكننا القول بإيجاز أن هذه العناصر ترفع من مستوى المعرفة المسبقة – بشقيها– للمستخدم؛ مع ضرورة الإشارة إلى أن كمية المعلومات المكتسبة لدى المستخدم تكون كمتوسط لكمية المعلومات المكتسبة في شقي المعرفة المسبقة.

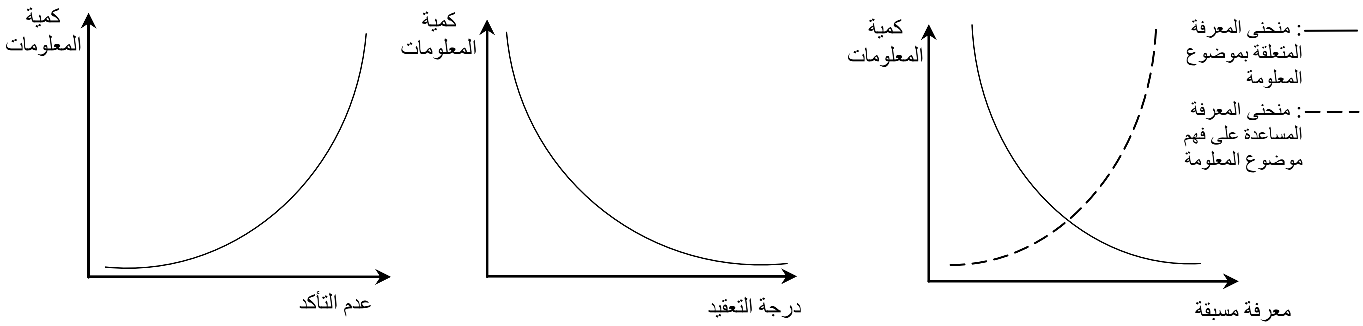
وفيما يلي الشكل رقم (2-5)، الملخص لعلاقة كمية المعلومات المفصح عنها والمكتسبة بالعوامل المتحكمة فيهما.

شكل رقم (2–5): علاقة كمية المعلومات بالعوامل المتحكمة فيها



– أ –   – ب –   – ج –

– كمية المعلومات المفصح عنها –



– د –   – هـ –   – و –

– كمية المعلومات المكتسبة –

المصدر: من إعداد الباحث

.2.1 جودة المعلومات المحاسبية

تعني كلمة ’’جودة ‘‘ في أشهر التعاريف السائدة إلى غاية اليوم أنها "الملاءمة للاستخدام -Fitness) (for-use " وذلك حسبما حدّده Juran & Godfrey سنة 1999م، حيث يشير الكاتبان إلى أن الجودة هي تلك الميزات (Features) في المنتجات التي تُلبي احتياجات العملاء، وبالتالي توفير رضا العملاء، وهي في

الوقت ذاته التحرر من القصور (Freedom From Deficiencies)[1]، فالجودة حسب Juran هي الميزات التي تلبي الاحتياجات مع الخلو من أوجه القصور، بحيث يمكن في الواقع أن تقاس الجودة من خلال معدل الاستخدام ورضا المستخدمين وتأثيرها على المنظمات؛ ويمكننا إسقاط هذا التعريف على جودة المعلومة المحاسبية (Accounting Information Quality)، والقول أنها تعني ملاءمة استخدام المعلومة المحاسبية أو تلك الميزات التي تتمتع بها المعلومة المحاسبية حتى تلبي احتياجات مستخدميها مع جانب كبير من الخلو من القصور؛ وفي تعريف آخر للجودة نجد محددين أكثر تطورا حيث استبدل Bisgaard في دراسته سنة 2008م الميزات والخلو من القصور بـ ''جودة التصميم (Design Quality) '' و ''جودة التسليم (Delivery Quality)'' وهما المفهومين الأكثر قدرة على التطبيق مقارنة مع سابقيهما حسب رأي الكاتب[2]؛ ويمكننا الاستعانة بهذا التعريف أيضا وإسقاطه على مفهوم جودة المعلومة المحاسبية ونقول أن جودتها متعلقة بجودة بنائها وإنتاجها وتصميمها وبجودة إيصالها إلى مستخدميها.

وبالبحث في الدراسات التي تتطرق إلى جودة المعلومة نجد من أهمها ما قدمه Shannon & Weaver اللذان بيّنا أن الاتصال يُعاني من مشاكل على ثلاثة مستويات، أول هذه المستويات هو ما يُعبر عن الكيفية التي يمكن أن ترسل بها رموز الاتصال بدقة وهو ما يمثل المشكل التقني؛ والمستوى الثاني، هو ما يُعبر عن الكيفية التي تُنقل بها الرموز المرسلة المعنى المطلوب وهو ما يمثل المشكل الدلالي؛ والمستوى الثالث، هو ما يُعبر عن مدى فعالية المعنى المستلم في التأثير على السلوك بالكيفية المطلوبة وهو ما يمثل مشكل الفعالية[3]؛ حيث يُبيّن الكاتبان نموذجا للمستويات الثلاثة التي تتشكل منها جودة المعلومات، وكل محاولة لتحقيق هذه الجودة لابد وأن تتم على هذه المستويات. ومن النماذج التي تتطرق أيضا إلى جودة المعلومات نجد نموذج McLean & DeLone الذي قاما بوضعه سنة 1992م، ليشمل جودة النظام (System Quality) وجودة المعلومة (Information Quality) كعاملين أساسيين في نجاح نظام المعلومات، جنبا إلى جنب مع استعمال المعلومة (Information Use) ورضى المستخدمين (User Satisfaction) والتأثير الفردي (Individual Impact) والتأثير التنظيمي (Organizational Impact) [4]؛ ليتم تعديل النموذج سنة 2003م ليشمل جودة النظام وجودة المعلومة وجودة الخدمة (Service Quality) كثلاثية لنجاح نظام المعلومات، مع تدعيم مفهوم الاستعمال بالاستعمال المقصود (Intention to Use) لكامل نظام المعلومات وتغيير مختلف التأثيرات بالفوائد الصافية (Net Benefits) الناتجة من نظام المعلومات[5]، حيث كان تركيز الدراسة على زيادة جودة الخدمة كبعد مهم مبني على الدعم والاستجابة لحاجات المستخدمين خاصة في عصر اقتصاد

---

[1] Juran Joseph M. & Godfrey A. Blanton, ***Juran's Quality Handbook***, McGraw-Hill, 5th edition, 1999, pp. 2.1; 4.21; 4.22.

[2] Bisgaard Soren, ***Quality Management and Juran's Legacy,*** Quality Engineering, Vol. 20, Iss. 4, pp. 390-401, 2008, p.393.

[3] Shannon Claude E. & Weaver Warren, Op. Cit., pp. 4; 5.

[4] DeLone William H. & McLean Ephraim R., ***Information Systems Success :The Quest for the Dependent Variable***, Information Systems Research, Vol. 3, Iss. 1, pp. 60-95, 1992.

[5] DeLone W.H. & McLean E.R., ***The DeLone and McLean Model of Information Systems Success: A Ten-Year Update***, Journal of Management Information Systems, Vol. 19, Iss. 4, pp. 9-30, 2003.

المعرفة؛ وحول نموذج McLean & DeLone قام كل من Urbach & Müller بإجراء دراسة سنة 2012م تطرقا فيها إلى جملة من الأبحاث حول نماذج نجاح نظام المعلومات[1]، حيث يوضح الجدول رقم (2-1)، ملخصا لما حدّدته جملة من هذه الأبحاث حول أبعاد نجاح نظام المعلومات والتي تطرقت إلى جودة النظام وجودة المعلومة وجودة الخدمة، على وجه التحديد.

جدول رقم (2–1): ملخص لأبعاد نجاح نظام المعلومات

جودة النظام	جودة المعلومة	جودة الخدمة	الاستعمال	رضى المستخدمين	الفوائد الصافية	
					تأثير فردي	تأثير تنظيمي
– وصول – ملاءمة – التخصيص – دقة البيانات – تداول البيانات – سهولة التعلم – سهولة الاستخدام – كفاءة – مرونة – تكامل – تفاعل – تنقل – موثوقية – زمن الاستجابة – تطور	– دقة – كفاية – توفر – كمال – موجزة – اتساق – الشكل – التحديد – الملاءمة – الموثوقية – المجال – التوقيت – الفهم – تميز – سهولة الاستخدام – فائدة	– تأكيد – تعاطف – مرونة – جودة العلاقات الشخصية – الجودة النوعية (خاصة بالخدمة) – التدريب – الموثوقية – الاستجابة – ملموسة/ واضحة	– الاستخدام الفعلي – الاستخدام اليومي – تواتر استخدام – قصد (إعادة) استخدام – طبيعة الاستخدام – أنماط التصفح – عدد زيارات الموقع – عدد المعاملات	– كفاية – فعالية – كفاءة – متعة – الرضى على المعلومات – الرضى العام – رضى على النظام	– الوعي/ التذكر – فعالية القرار – إنتاجية الفرد – فعالية وظيفة – الأداء الوظيفي – تبسيط العمل – التعلم – الإنتاجية – أداء المهمة – الفائدة – الابتكار في المهمة	–تغيير العملية التجارية –ميزة تنافسية –خفض التكاليف –تعزيز التواصل والتعاون –تعزيز التنسيق –تعزيز العمليات الداخلية –تعزيز السمعة –تحسن النتائج / المخرجات –تحسين عملية صنع القرار –زيادة القدرة –الإنتاجية الكلية –النجاح الشامل –تحسين الجودة –رضا العملاء –الرقابة الإدارية

المصدر: بتصرف من الباحث،

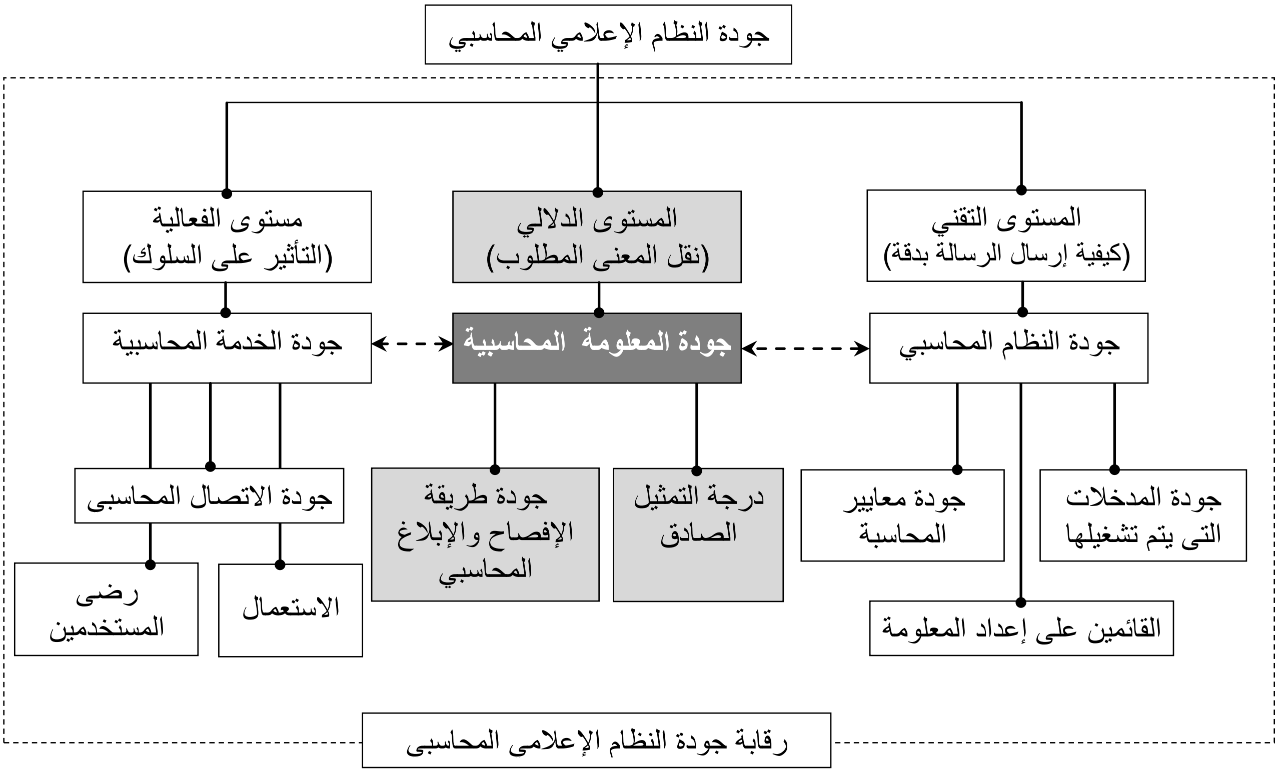
Urbach Nils & Müller Benjamin, ***The Updated DeLone and McLean Model of Information Systems Success***, in Y.K. Dwivedi et al. (eds), ***Information Systems Theory: Explaining and Predicting Our Digital Society***, Vol. 1, Integrated Series in Information Systems, Vol. 28, pp. 1-18, 2012.

من خلال الطرح الخاص بالجودة ونماذجها ومساهمتها في تحقيق نجاح نظام المعلومات، فإنه يتشكل لدينا تصور – كما يوضحه الشكل رقم (2-6) – ذو ثلاثة أبعاد لجودة المعلومة في سلسلة الجودة المؤثرة في نظام المعلومات، هذا الأخير الذي سنأخذه على أنه النظام الإعلامي لما لمفهوم المعلومات والإعلام من مدلولات مختلفة سنقوم على شرحها في الجزء الخاص بوظيفة الإعلام المحاسبي.

[1] Urbach Nils & Müller Benjamin, ***The Updated DeLone and McLean Model of Information Systems Success***, in Dwivedi Yogesh K. et al. (eds), ***Information Systems Theory: Explaining and Predicting Our Digital Society***, Vol. 1, Integrated Series in Information Systems, Vol. 28, pp. 1-18, 2012.

إن العوامل المتحكمة في جودة المعلومات المحاسبية، تبدأ من الكيفية التي يتم بها إرسال الرسالة، والتي وإن فشلت تتسبب في مشكل تقني، وهي مرتبطة بجودة النظام التي حسب رأينا تتكون أولا، من جودة المدخلات التي يجب أن تكون – حسب معطيات الجدول رقم (2-1) – سهلة الوصول، ملائمة، متخصصة، دقيقة، سهلة التداول؛ وثانيا، جودة المعايير المحاسبية التي يجب أن تكون سهلة التعلم، سهلة الاستخدام، كفؤة، مرنة، متكاملة، متفاعل، موثوقة، سريعة الاستجابة، متطور؛ وثالثا، القائمين على إعداد المعلومة المحاسبية الذين يجب أن تتوفر فيهم الكفاءة، التخصص، المرونة، التفاعل، الدقة، الموثوقية، سرعة الاستجابة، التطوير.

شكل رقم (2–6): العوامل المتحكمة في جودة المعلومات المحاسبية



المصدر: من إعداد الباحث استنادا إلى تصنيفات كل من:

McLean & DeLone (1992؛ 2003) و Shannon & Weaver (1998) و Juran (1999) و Bisgaard (2008).

وبعد إرسال الرسالة بالدقة المطلوبة لابد من التأكد من انتقال المعنى المطلوب لأن فشل ذلك يتسبب في مشكل دلالي، الأمر الذي يُعد لب مضمون الرسالة الإعلامية وهو في رأينا متعلق أساسا بجودة المعلومة المحاسبية التي تتكون من درجة تمثيلها الصادق وجودة طريقة الإفصاح والإبلاغ المحاسبي، هذين الأخيرين الذين يعدا من خطوات الإعلام المحاسبي (حسبما سنوضحه في جزء الوظيفة الإعلامية)؛ فدرجة التمثيل الصادق تتحدد من خلال الدقة، الاكتمال، الموثوقية؛ أما جودة الإفصاح والإبلاغ المحاسبي فيجب أن تتصف بالكفاية، والتوفر، الإيجاز، الاتساق، الشكل المناسب، الملاءمة، المجال، التوقيت، الفهم، التميز، سهولة الاستخدام، والفائدة. وإذا تحقق نقل المعنى المطلوب، بقي على تحقيق نجاح النظام الإعلامي

المحاسبي ضمان التأثير على السلوك، وهذا ما يمثل جانب جودة الخدمة التي تكون من خلال التوكيد، التعاطف، المرونة، جودة العلاقات الشخصية، الجودة النوعية للخدمة، التدريب، الموثوقية، الاستجابة، والوضوح؛ حيث تتحقق جودة الخدمة أساسا من خلال جودة الاتصال الذي يكون من خلال التفاعل الجيد بين المرسلين والمستخدمين بما يُحقق أقصى حدود الاستعمال والرضى المعظمين للفوائد الصافية للنظام الإعلامي المحاسبي.

وبالرجوع إلى الأدبيات المحاسبية نجد أن أول من اقترح تعريفا لجودة المعلومة المحاسبية كان الإطار التصوري لمجلس معايير المحاسبة المالية (FASB)، بحيث تمحور هذا التعريف على أربع خصائص أساسية كما جاءت في بيان مفاهيم المحاسبة المالية رقم 2 (SFAC n°2)، وهي الملاءمة والموثوقية والوضوح وقابلية المقارنة[1]؛ حيث كان أول إصدار لهذا الإطار سنة 1980م، لتقوم لجنة معايير المحاسبة الدولية (IASC) سنة 1989م بإصدار تعريفها لجودة المعلومة المحاسبية في الإطار التصوري الخاص بإعداد وعرض البيانات المالية، مُحددا إياها في قابلية الفهم والملاءمة والموثوقية وقابلية المقارنة؛ وظلت التعاريف الخاصة بهذه الخصائص النوعية هي المحددة لتعريف جودة المعلومة المحاسبية إلى غاية سنة 2010م، حين تم توفيق التعريف بين مجلس IASB وIFRS وأصبحت الخصائص النوعية موحدة كما سنبيّنه في الفصل الثالث. والأمر الجدير بالذكر هنا هو أن تركيز الهيئات المصدرة للمعايير كان متجها بشكل أساسي نحو جودة المعايير المصدرة ومدى قدرتها على ضمان الخصائص النوعية للمعلومات المحاسبية؛ لكن التساؤل المطروح، هل أصبحت جودة المعلومة المحاسبية تعتمد فقط على جودة المعايير؟ هذه الأخيرة التي تمثل في دراستنا جزء من المستوى التقني المُعبِر عنه بجودة النظام المحاسبي؛ فهل أخطأنا التصنيف؟ إن الدراسة الميدانية التي أجراها Chen et al. سنة 2010م حول دور معايير المحاسبة الدولية في جودة المحاسبة وبأخذ أدلة من الاتحاد الأوروبي، أشارت النتائج إلى أن الإجابة عن التساؤل حول مدى أهمية معايير المحاسبة يكون فقط عندما تكون العوامل المؤسساتية – التي ترتبط على وجه الخصوص بالحوافز الإدارية وبيئة الأعمال– ثابت، وذلك للتأثيرات الكبيرة التي تحدثها هذه العوامل على جودة المحاسبة، مُقرةً أن معايير المحاسبة تلعب دورا في تحسين نوعية المحاسبة لكن بعد الحوافز الإدارية[2].

إن تطرقنا إلى السلسلة التي تشكل جودة المعلومة المحاسبة يُعبر عن تصورنا المتكامل للجودة الذي لا تنفرد به فقط المعلومة بحد ذاتها، ولكن يتكامل معها فيه كل من جودة النظام المحاسبي وجودة الخدمة المحاسبية المقدمة؛ هذا ولابد أن نشير إلى أمر مهم وهو العامل السلوكي البشري، فنحن وإن حدّدنا الجانب البشري فقط في المستوى التقني لإرسال الرسالة الإعلامية، فهذا لا يعني أن باقي المستويات خالية من تأثيره السلبي أو الإيجابي فيمكن أن يكون له تأثير على كل مراحل جودة المعلومة كما بيّنته دراسة Iatridis سنة

[1] Michaïlesco Céline, ***Qualite de L'information Comptable***, Encyclopédie de Comptabilité, Contrôle de gestion et Audit, pp. 1023 – 1033, 2009, p. 1023.
[2] Chen Huifa et al., Op. Cit.

2011م[1]. أما وفيما يخص الكيفية التي تُؤثر بها جودة المعلومة المحاسبية على الحاجات إلى المحاسبة، فالأمر متعلق بتوحيد الحاجات إلى جودة المعلومة، فالجودة المتباينة تؤدي وبلا شك إلى تباين في المعلومات ومن ثم تباين في اتخاذ القرارات مما يدفع المستثمرين الخارجيين للمطالبة بعلاوة أكبر للتعويض عن عدم التأكد، وهذا يعوق تطوير أسواق رأس المال بسبب ارتفاع تكاليف التمويل كما بيّنته نتائج دراسة Lin et al. سنة 2011م[2]، ما ينقص الثقة في جودة النظام الإعلامي المحاسبي ككل ويُضعف جدوى وهدف عملية التوحيد المحاسبي الدولي؛ وتكون الاستفادة من جودة المعلومة المحاسبية ليس فقط بتحديد متطلباتها والعمل على تحقيقها، بل لابد من وجود تدابير رقابة لتأمينها، وذلك حسبما بيّنته دراسات كل من Juran سنة 1999م[3]، Corning سنة 2007م[4]، De Koning سنة 2013م[5].

إن الاهتمام بجودة المعلومات المحاسبية دعى إلى استحداث طريقة جديدة لقياس جودة المعلومات المحاسبية مرتبطة بأتعاب عملية التدقيق الخارجي؛ حيث تبيّن أن هنالك علاقة إيجابية بين أتعاب التدقيق غير المبررة وعملية صنع الاستدلالات حول جودة المحاسبة، فهذه الأتعاب تساعد حسب رأي Hribar et al. في دراستهم سنة 2014م، على التقاط معلومات جديدة حول جودة المحاسبة، فضلا على أنها تُظهر ارتباطاً قليلاً مع احتمال حذف متغير من متغيرات إجراءات التدقيق[6].

وبعد تحقيق جودة المعلومات المحاسبية كمكون من مكونات الاحتياجات الإعلامية للمجتمع المالي الدولي، نأتي إلى المكون الثالث وهو القدرة التنبؤية والتوقعية للمعلومة المحاسبية، وذلك كاحتياج مُلح من قبل مستخدمي المعلومات المحاسبية وكذلك كنتيجة لمحصلة كمية وجودة المعلومة المحاسبية كما سيتم توضيحه.

3.1. القدرة التنبؤية والتوقعية* للمعلومة المحاسبية

في تحليلنا لجانب جودة المعلومة المحاسبية بيّنا أن الفوائد الصافية لنجاح النظام الإعلامي المحاسبي تقترن بشكل كبير – وإن لم يكن كليةً – بالتأثير الفردي أو التأثير التنظيمي – كما توضحه معطيات الجدول رقم (2-1) – الناتجين من استخدام مخرجات النظام الإعلامي؛ وكلما كان الاستعمال فعلي، دوري، مقصود، موسع؛ وكان رضى المستخدمين أكبر من خلال الكفاية، الفعالية، الكفاءة، المتعة، الرضى على المعلومات، الرضى العام، والرضى على النظام، كلما أقترن ذلك بتعظيم الفوائد الصافية؛ لكن ما علاقة

---

[1] Iatridis George Emmanuel, ***Accounting disclosures, accounting quality and conditional and unconditional conservatism***, International Review of Financial Analysis, Vol. 20, pp. 88–102, 2011.

[2] Lin Yu-Chen et al., ***Accounting disclosure quality, capital market intensity and national productivity,*** Annals of Operations Research, pp. 1-16, 2011.

[3] Juran Joseph M. & Godfrey A. Blanton, Op. Cit.

[4] Corning Peter A., ***Control Information Theory: The 'Missing Link' in the Science of Cybernetics***, Systems Research and Behavioral Science, Vol. 24, Iss. 3, pp. 297-311, 2007.

[5] De Koning Willem Frederik, ***The Quality of Accounting Information***, pp. 1-17, 2013, at SSRN: http://ssrn.com/abstract=2324779 or http://dx.doi.org/10.2139/ssrn.2324779.

[6] Hribar Paul et al., ***A new measure of accounting quality,*** Review of Accounting Studies, Vol. 19, Iss. 1, pp. 506-538, 2014.

* قبل البدء في تحليل القدرة التنبؤية والتوقعية للمعلومة المحاسبية، لابد من الإشارة إلى أن اقتران مصطلح التنبؤ بالتوقع في هذا الجزء وما سيليه هو أمر مقصود من الباحث لما للمصطلحين من اختلافات في الاستعمال كما سنبيّنه في الفصل الرابع.

الفوائد الصافية بالقدرة التنبؤية والتوقعية للمعلومة المحاسبية؟ والجواب يكون سهلا إذا قلنا أن القدرة التنبؤية هي من مكونات ملاءمة المعلومة والتي تعني قدرة المعلومة المحاسبية على إحداث فرق في القرارات المتخذة من قبل المستخدمين[1]، وأن هذه القدرة على إحداث الفارق تظهر بشكل أساسي في الجانب الفردي من خلال الوعي، فعالية القرار، إنتاجية الفرد، فعالية وظيفة، الأداء الوظيفي، تبسيط العمل، التعلم، الإنتاجية، أداء المهمة، الفائدة، والابتكار في المهمة؛ وتظهر في الجانب التنظيمي من خلال تغيير العملية التجارية، الميزة التنافسية، خفض التكاليف، تعزيز التواصل والتعاون، تعزيز التنسيق، تعزيز العمليات الداخلية، تعزيز السمعة، تحسن النتائج / المخرجات، تحسين عملية صنع القرار، زيادة القدرة، الإنتاجية الكلية، النجاح الشامل، تحسين الجودة، رضا العملاء، والرقابة الإدارية. فالقيمة التنبؤية إذا من العوامل المساعدة على الاستعمال ورضى المستخدمين بما يعظم الفوائد الصافية للنظام الإعلامي المحاسبي؛ فما هي عوامل تحسين القيمة التنبؤية وما هي العناصر الواجب التنبؤ بها وما هي العوامل التي تحد أو تعيق من القدرة التنبؤية؟ كل هذا سنتطرق إليه في الفصل الثالث تحت عنوان محيط المبادئ أو المبادئ الضمنية.

2. الوظيفة الإعلامية التوجيهية للمحاسبة

بعد التطرق لكل من كمية المعلومات وجودتها وقيمتها التنبؤية والتوقعية، نأتي إلى العنصر المحوري وهو الوظيفة الإعلامية للمحاسبة؛ ولكن قبل الخوض في تحليل المفهوم وأبعاده وتوجهاته، لابد لنا من الإحاطة بمعناه ومكوناته؛ فما الفرق بين الإفصاح والإعلام؟ وما الفرق بين الإعلام المحاسبي والمعلومة المحاسبية؟ ولماذا الوظيفة الإعلامية وما هي مكوناتها؟ وما علاقتها بالنظام الإعلامي المحاسبي؟ إن الإجابة على كل هذه الأسئلة تُجلي لدينا الفهم الحقيقي لمعنى الوظيفة الإعلامية المحاسبية وتجعلنا نُحدّد توجهاتها بشكل سليم.

1.2. مفهوم وبنية وظيفة الإعلام المحاسبي

إن المدخل الإعلامي (Informational Approach) يُمثل حسب دراسة Andreichuk سنة 2009م، منهج العلوم المعرفية، حيث تشير وجهة النظر الإعلامية إلى مفهوم الإدراك وقدرة الإنسان على أن يكتسب ويعالج المعلومات من البيئة مما يُنتج لديه تطورا فكريا[2]؛ وعلى الوتيرة نفسها يشير Zhozhuashvili في دراسته سنة 2011م إلى التحول المشهود في مصطلح المعلوماتية (The Informatics) إلى ما أصبح يعرف بالتكنولوجيا الإعلامية (Informational Technologies)، وإلى مدى اكتساب هذه الأخيرة لوظائف نوعية جديدة تماما ساهمة في كمال نظم الاستغلال والرفع من مستوى معرفة وجودة المنشأة، ففي المراحل الأخيرة يتم استخدام التكنولوجيا الإعلامية في الإدارة الاستراتيجية والتكتيكية بما فيها النظام الإعلامي المحاسبي

[1] The IFRS Foundation, ***The Conceptual Framework for Financial Reporting***, Op. Cit., § 6.
[2] Andreichuk Nadiya, ***Informational Approach as Cognitive Science Methodology***, 10th International Conference - The Experience of Designing and Application of CAD Systems in Microelectronics, Date 24-28 Feb. 2009, pp. 522; 523.

وذلك على أربعة مستويات رئيسية هي المستوى التشغيلي والمعرفي والتقني والاستراتيجي، بما يضمن خفض التكاليف والسرعة والدقة والاتصال والمعرفة[1].

إن هاتين الدراستين توضحان لنا أن لمصطلح الإعلام معني أكبر مما يقدمه مصطلح المعلومة، والشيء الجوهري في هذا الفرق هو الاتصال لتحقيق المعرفة وتطويرها بشكل مستمر؛ وإذا أردنا التعمق في شرح المصطلح اللغوي لكلمة إعلام، وذلك حتى نحيط جيدا بهذا الفرق، لا نجد أبلغ من كلام الله عز وجل في القرآن الكريم؛ حيث يستدل معجم لسان العرب في شرح كلمة آذان في قوله ﷻ: ﴿وأَذانٌ من الله ورسولِهِ إلى الناسِ﴾؛ أَي إعْلامٌ؛ والأَذانُ والأَذِينُ والتَّأْذِينُ: النّداءُ إلى الصلاة، وهو الإعْلام بها وبوقتها؛ قال ابن الأَثير: وقد ورد في الحديث ذكر الأَذان، وهو الإعلام بالشيء؛ يقال منه: آذَنَ يُؤْذِن إيذاناً، وأَذَّنَ يُؤذِّن تأْذِيناً، والمشدّدُ مخصوصٌ في الاستعمال بإعلام وقت الصلاة؛ قال الأَزهري: وقال الله ﷻ: ﴿وأَوْحَيْنا إلى أُمِّ موسى أَن أَرْضِعِيه﴾؛ قال: الوَحْيُ ههنا إلقاءُ اللهِ في قلبِها، قال: وما بعد هذا يدل، والله أَعلم، على أَنه وَحْيٌ من الله على جهة الإعلامِ للضَّمانِ لها: إنَّا رادُّوه إليك وجاعلوه من المرسلين؛ وقيل: إنَّ معنى الوَحْي ههنا الإلهام، قال: وجائز أَن يُلْقِيَ الله في قلبها أَنه مردود إليها وأَنه يكون مرسلاً، ولكن الإعلام أَبين في معنى الوحي ههنا؛ قال أَبو إسحاق: وأَصل الوحي في اللغة كلها إعلام في خَفاء[2]. فماذا نفهم من كل هذه المعاني اللغوية؟ لا شك أن الاتصال هو جوهرها، فما أذن المؤذن إلى ليعلمنا بوقت الصلاة، وليس هذا وحسب بل ينتظر منا الاستجابة؛ وما أوحى الله وحيا إلا ليكون هنالك رد فعل واستجابة، وهذا هو الاتصال (Communication)؛ حيث تشير دراسة Pleshkevich سنة 2010م إلى أن الاتصال هو تبادل المعلومات بين الأفراد عن طريق نُظم السيميائية المشتركة (لبني البشر وهذا يتضمن الخطاب الشفوي، والإيماءات، والكتابة، وغيرها)، وتتعمق الدراسة في تحديد شكلين أساسيين للاتصال بحسب المعلومات المتبادلة وهما الاتصال من خلال معلومات دلالية (Semantic (Conceptual) Information) وهو ما يعرف بالاتصال المفاهيمي الذي يتم من خلال رسالة، والاتصال من خلال المعلومات الهيكلية (Syntactic (Structural) Information) وهو ما يُعرف بالاتصال الهيكلي من خلال تشكيل أو إعادة تشكيل الرسالة لتصبح في شكل نموذج[3]؛ بحيث يتضح أن تبادل المعلومات الدلالية أو الهيكلية يؤدي إلى نشوء معلومات جديدة على خلاف المعلومات المستلمة من قبل المستقبل الذي يلعب في الوقت ذاته دور المُرسِل من خلال علاقة ثنائية متبادلة، وهذا يمكن أن يكون من الاختلافات الجوهرية بين المعلومة والاتصال، فالمعلومات الجديدة تتجاوز كونها ردود فعل (Feedback) لتأكيد أو نفي تلقي رسالة، وطلب التوضيح؛ وهدف الاتصال لا يتحقق إلا من خلال التفاعل المتبادل؛ وهذا هو الفرق بين الإعلام المحاسبي والمعلومة المحاسبية، فالإعلام المحاسبي مبني على

---

[1] Zhozhuashvili N.N., ***The Role of Informational Technologies in Modern Business and Financial Sector***, 5th International Conference on Application of Information and Communication Technologies (AICT), 12-14 Oct. 2011, pp. 1-3.

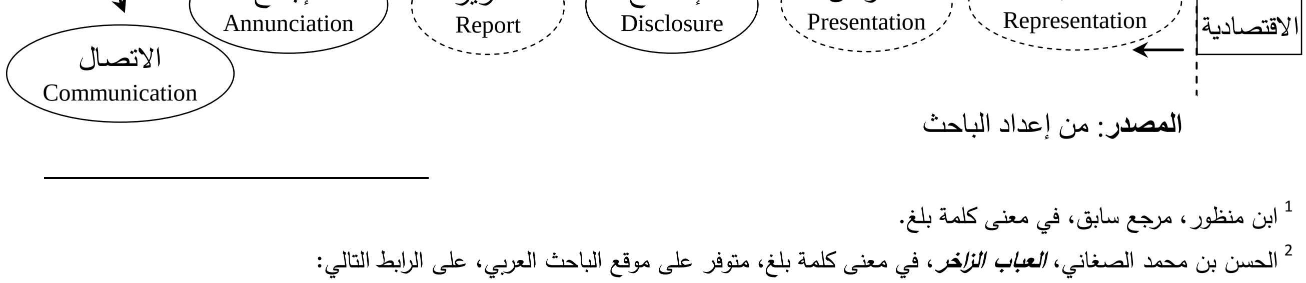
[2] ابن منظور، ***لسان العرب***، في معنى كلمة أذن، ووحي، متوفر على موقع الباحث العربي، على الرابط التالي: www.baheth.info/all.jsp?term=إعلام#s ، 2014/01/12.

[3] Pleshkevich E. A., ***Information and Communication Activity, its Essence, Structure, and Types***, Automatic Documentation and Mathematical Linguistics, Vol. 44, No. 5, pp. 246–248, 2010.

الاتصال، أي التفاعل الثنائي (ثنائي المرسل وثنائي المستقبل وثنائي الترميز وفك الترميز وثنائي التفسير) المتبادل بين المنشأة ومستخدمي المعلومات؛ لكن ألا يتبادر لنا سؤال منطقي، لماذا لا نستبدل كلمة إعلام بكلمة اتصال ونقول الاتصال المحاسبي، مادام المعنى ذاته؛ وفي هذا ندقق أكثر في المعنى مضيفين مصطلحين آخرين متعلقين بالإعلام المحاسبي، وهما الإفصاح والإبلاغ، فأما الإفصاح فقد تناولنا بإيجاز فرقه مع الإعلام وقلنا أن كلاهما يعني إظهار الشيء، والتَّعْبِير عَنْهُ والإدلاء بكلّ الحقائق المقترنة به وتصويره والإِخْبَارُ عنه، وأن الإعلام أشمل لاقترانه بتحري بلوغ الطرف المقصود مستوى العِلْمِ وَالمَعْرِفَة؛ فجاز لنا استعمال كلمة إعلام بدلا من إفصاح؛ وأما الإبلاغُ فيعني لُغةً الإيصالُ، وكذلك التبْلِيغُ، والاسم منه البَلاغُ[1]؛ وفي قوله تعالى: ﴿هذا بَلاَغٌ للناس﴾: أي هذا القرآن ذو بَلاغٍ للناس: أي ذو بيان كاف[2]، أي أن الإبلاغ هو الايصال وبشكل تام وكاف؛ وهنا يمكننا القول أن المعنى التام للإعلام المحاسبي يتشكل من خلال ثلاثية الإفصاح والإبلاغ والاتصال؛ فالإعلام المحاسبي هو التَّعْبِير عن الأحداث الاقتصادية والإدلاء بكلّ حقائقها المقترنة بها وتصويرها وإظهارها والإِخْبَارُ عنها (إفصاح)، مع إيصال كل هذا بشكل تام وكاف (إبلاغ)، وتحري بلوغ الطرف المقصود مستوى العلم والمعرفة من خلال تفاعل ثنائي متبادل للمعلومات المحاسبية (اتصال).

لكن ماذا عن استعمالنا لمصطلح التمثيل والعرض والتقرير، أليست في معنى الإعلام؟ أو في معنى الإفصاح؟ إذا نظرنا إلى المعنى اللّغوي لكل كلمة وجدنا أن التمثيل هو من المِثالُ: المقدارُ وهو من الشِّبْه، والمثل: ما جُعل مِثالاً أَي مقداراً لغيره يُحْذَى عليه؛ ويقال مَثَّلت له كذا تَمْثيلاً إِذا صوَّرت له مثالة بكتابة وغيرها؛ أما العرض في اللغة يقال: وعَرَضَ له أَمْرُ كذا أَي ظهر، وعَرَضْتُ عليه أَمر كذا وعَرَضْتُ له الشيء أَي أَظهرته له وأَبْرَزْتُه إليه[3]؛ وفي معنى تقرير يقال: تقريرُ الإنسان بالشيء: حمله على الإقرارِ به، وتقريرُ الشيء: جعله في قَرارِهِ[4]. فالتمثيل إذا هو التشبيه والتعبير وتصوير الشيء بكل حقائقه؛ والعرض هو الإظهار؛ وأما التقرير فهو الاقتناع والتأكد من الشيء؛ وهنا نصيغ السلسلة المكونة للإعلام المحاسبي كما يوضحه الشكل رقم (2-7).

شكل رقم (2–7): سلسلة الإعلام المحاسبي



المصدر: من إعداد الباحث

---

[1] ابن منظور، مرجع سابق، في معنى كلمة بلغ.

[2] الحسن بن محمد الصغاني، ***العباب الزاخر***، في معنى كلمة بلغ، متوفر على موقع الباحث العربي، على الرابط التالي: www.baheth.info/all.jsp?term=إعلام#s، 2014/01/12.

[3] ابن منظور، مرجع سابق، في معنى كلمة مثل وكلمة عرض.

[4] الجوهري اسماعيل بن حماد، ***الصحاح في اللغة***، في معنى كلمة قرر، متوفر على موقع الباحث العربي، على الرابط التالي: http://www.baheth.net/all.jsp?term=%D8%AA%D9%82%D8%B1%D9%8A%D8%B1، 2014/01/12.

يوضح الشكل أن التمثيل والعرض من مكونات الإفصاح وأن التقرير هو أشبه بمرحلة المُصادقة التي يمر منها الإفصاح نحو الإبلاغ ومن ثم الاتصال.

نقترب الآن إلى توضيح الصورة المتكاملة لوظيفة الإعلام المحاسبي بكل ما يحمله المفهوم من كلمات، حيث نأتي إلى شرح كلمة وظيفة كونها أيضا من محددات دقة المعنى المقصود في الدراسة؛ فما معنى كلمة وظيفة؟ ونبدأ من المعنى اللغوي في اللغة العربية الذي يقول: إذا ذبحت ذبيحة فاسْتَوْظِفْ قطعَ الحُلقوم والمَرِيء والوَدَجَيْن أَي اسْتَوْعِب ذلك كله[1]؛ ووظف كلمة تدلُّ على تقدير شيء؛ ويقال: وظَّفْتُ له، إذا قدّرتَ له كلَّ حينٍ شيئاً مِن رزقٍ أو طعام[2]؛ فمعنى وظيفة لغة يدل إذا على التخصيص أو التقدير والاستيعاب، وفي معنى الكلمة بالإنجليزية Function نجدها تدل على: النشاط الذي من طبيعة – أو الغرض من – شخص أو شيء، كأن نقول الجسور تؤدي وظيفة توفير إمكانية الوصول عبر المياه، أو نقول وظائف الجسم[3]، وتعني أيضا نوع من العمل أو النشاط الخاص بشخص، شيء، أو مؤسسة؛ والغرض الذي من أجله تم تصميم شيء أو إيجاده؛ وهي أيضا الدور[4]؛ ويشير المعنى الاصطلاحي إلى الإجراء أو العملية التي يتم تنفيذها بشكل روتيني لتنفيذ جزء من مهمة المؤسسة؛ وهي أيضا إجراء يقوم به الجهاز أو الإدارة أو الشخص الذي يُنْتَج نتيجة لذلك؛ بحيث تكون الوظيفة على مستوى معين من الثبات في حين أن الغرض (الذي يشير إلى النية أو الهدف) يتغير عموما[5]، فمثلا المطرقة وظيفتها الطرق، لكن ماذا تطرق ولماذا هو أمر متغير؛ وفي هذا التخصيص فصل بين معنى الوظيفة والغرض. وفي تعريف اصطلاحي حديث يشير Schyfter في دراسة سنة 2014م، أنه بدلا من أن تُصور الوظيفة كخاصية من الصفات أو الهياكل، ينبغي أن تُفهم كمكانة تمنحها المجتمعات التي تعمل وفقا لمجالات مُحدّدة من المعرفة والممارسة، ويضيف، أن الوظائف هي تلك القدرات المتكونة من النظم الفرعية، والتي تساهم بطريقة لا غنى عنها في عمل نظام أكبر وفقا لحسابات تحليلية معينة[6].

فالوظيفة حسب كل ما أوردناه من معاني وأفكار هي تلك الإجراءات والعمليات والنشاطات المستوعبة (المجتمعة) بطريقة مخصص في شكل مكانة ممنوحة من طرف مجتمع ما وفقا لمجال محدّد من المعرفة والممارسة بغية تحقيق مهمة أو دور محدّد لنظام أكبر؛ حيث يُعنى هذا التعريف بالوظيفة من منظور علم الاجتماع، ويجيبنا في الوقت ذاته عن التساؤل حول الفرق بين الوظيفة الإعلامية والنظام الإعلامي، فباختصار يمكننا القول أن الوظيفة الإعلامية هي تلك القدرات التي تساهم في عمل النظام الإعلامي؛

---

[1] ابن منظور، مرجع سابق، في معنى كلمة وظف.

[2] أحمد بن فارس بن زكريا أبو الحسين، ***مقاييس اللغة***، في معنى كلمة وظف، متوفر على موقع الباحث العربي، على الرابط التالي: www.baheth.info/all.jsp?term=إعلام#s ، 2014/01/12.

[3] Oxford Dictionaries, ***Definition of function in English***, http://www.oxforddictionaries.com/definition/english/function?q=function, 10/02/2014.

[4] Dictionary.com**,** ***function***, http://dictionary.reference.com/browse/function?s=t, 10/02/2014.

[5] BusinessDictionary, ***function/business function ,*** http://www.businessdictionary.com/, 10/02/2014.

[6] Schyfter Pablo, ***Function by Agreement***, Social Epistemology: A Journal of Knowledge, Culture and Policy, Vol.29, Iss. 2, pp.185-206, 2015, pp. 186; 189.

وتتشكل لدينا الآن فكرة متكاملة حول وظيفة الإعلام المحاسبي، وهي الفكرة التي تدمج بين التعريف الاصطلاحي واللغوي لكلمتي الوظيفة والإعلام، ونقول أن وظيفة الإعلام المحاسبي هي:

الإجراءات المتخصصة في الإفصاح والإبلاغ والاتصال المحاسبي والتي تستمد مكانتها من احتياجات المجتمع المالي وتقوم على تحقيق دور النظام الإعلامي المحاسبي.

بحيث يتكون النظام الإعلامي المحاسبي من وظيفة الإعلام المحاسبي ووظيفة القياس المحاسبي كمكونين رئيسيين يغطيان الدور الكلي للنظام الإعلامي، والهدف الأساسي للمحاسبة كنظام هو الإعلام عن الوضع المالي داخليا وخارجيا، فالإعلام هو جوهر هذا النظام؛ في الوقت الذي تقوم فيه وظيفة القياس المحاسبي بإجراءات القياس بالتكامل مع وظيفة الإعلام، الأمر الذي تطرقنا له في الطرح الخاص بالفصل الأول؛ وسنعمق التطرق إليه في التحليل الخاص بتأثير الوظيفة الإعلامية على قواعد وأساليب القياس المحاسبي.

وفيما يلي مختلف التوجهات الإعلامية التي نراها متضمنة في بناء معايير المحاسبة الدولية، وهي وإن لم تكن كل الاتجاهات، فهي أغلب الاتجاهات حسب تحليلنا للموضوع. حيث تعتبر هذه الاتجاهات كنتيجة لسلسلة الطرح الذي قدمناه حول أيديولوجية بناء معايير المحاسبة الدولية.

2.2. توجهات وظيفة الإعلام المحاسبي

لتحقيق احتياجات المجتمع المالي الدولي فإن وظيفة الإعلام المحاسبي ومن خلال معايير المحاسبة الدولية ترسم توجهات إعلامية متنوعة ومتكاملة، هذه التوجهات التي نوضحها في الشكل رقم (2-8)، تتوافق مع طرحنا لأيديولوجية بناء معايير المحاسبة الدولية بمختلف مكوناتها، فيمكن القول أن هذه التوجهات هي حوصلة ونتيجة لهذه الأيديولوجية؛ حيث يكون الهدف من هذه التوجهات التأثير على السلوك الفردي أو التنظيمي، أي أن هدفها توجيهي بالدرجة الأولى، ولهذا فإن إضافتنا لكلمة "توجيهية" تدل على المعنى الضمني لهذه الوظيفة.

شكل رقم (2–8): توجهات وظيفة الإعلام المحاسبي

المصدر: من إعداد الباحث استنادا إلى معايير المحاسبة الدولية (IFRS) في آخر إصداراتها حتى 2014/03/31.

1.2.2. الإعلام الملائم والمُمثل بصدق

الملاءمة والتمثيل الصادق من كونهما خاصيتين لجودة المعلومات المحاسبية، إلى كونهما توجه إعلامي بعد أن أصبحتا من ضروريات الإفصاح والإبلاغ والاتصال المحاسبي؛ فلا أحد يُنكر اليوم أن التوجه السائد هو توجه نحو الملاءمة والتمثيل الصادق في عملية الإعلام المحاسبي، وأن المسعى الأساسي لأغلب المعايير المحاسبية الدولية هو الوصول إلى هذا التوجه الإعلامي الذي يخدم بشكل مباشر عملية اتخاذ القرارات الاقتصادية؛ وفي تطرقنا نحن إلى التوجهات الإعلامية سنلاحظ أنها في مجملها تتقاطع مع هذا التوجه، وأنها تخدمه بشكل صارخ، وهذا بالتأكيد بما يتناسب مع التناقضات التي يمكن أن تحصل بين الملاءمة والتمثيل الصادق، فهذا التوجه الإعلامي يسعى إلى الموازنة قدر الإمكان بين هذين الجانبين، فكما سنبيّن في الفصل الثالث، وعند تطرقنا إلى الملاءمة والتمثيل الصادق، أن هنالك جهود من واضعي المعايير لتدعيم فكرة التمثيل الصادق الذي يخدم الملاءمة؛ ومن جهة التطرق إلى هذا التوجه الإعلامي فإنّنا سنكتفي بالإشارة إلى أننا سنحلّل بما يكفي الملاءمة والتمثيل الصادق في الفصل الثالث كمحيط للمبادئ وسنبيّن أهم الإشارات الواردة في الإطار التصوري، بما يرسم أُسس ومكونات هذا التوجه الإعلامي بشكل مفصل.

2.2.2. الإعلام الاجتماعي

الإعلام الاجتماعي، هو المفهوم الذي تعدّدت المسميات الدالة عليه في الأدبيات المحاسبية، فمن أشهرها ما حدّده Elkington سنة 1997م، فيما عُرف بالتقارير الثلاثية (Triple-Bottom-Line) أي ثلاثية الناس، الكوكب، الربح[1]؛ وغيرها من التعاريف كالمحاسبة/ المساءلة الاجتماعية والبيئية (Social and Environmental Accounting/Accountability) حسب Gray وOwen وMaunders 1987م؛ والمحاسبة المسؤولة اجتماعيا (Socially Responsible Accounting) حسب Mathews سنة 1993م؛ والمسؤولية الاجتماعية للشركات (Corporate Social Responsibility) حسب كل من Gray وAdams وOwen سنة 1996م؛ والتنمية المستدامة (Sustainable Development) حسب Bebbington 1997م؛ والمحاسبة الموسعة/ الكبرى (Mega-accounting) حسب Mathews سنة 1997م[2]؛ ولكن رغم كل هذه المسميات، إلا أن أغلبها يدل على المسؤولية الاجتماعية للشركات (Corporate Social Responsibility: CSR)؛ فالإعلام الاجتماعي إذا هو الإعلام عن المسؤولية الاجتماعية للشركات، ولكن لماذا يتجه الإعلام المحاسبي وفقا لمعايير المحاسبة الدولية إلى الإعلام الاجتماعي؟ لقد أصبح الأثر البيئي والاجتماعي لمختلف برامج وسبل التنمية الاقتصادية مصدر قلق ونقاش كبير لما انجر عنه من تأثيرات سلبية على حياة البشر ومحيطهم، مما دفع العديد من الشركات في جميع أنحاء العالم إلى تقديم إفصاحات اجتماعية وبيئية على وجه التحديد في تقاريرها السنوية لما للتلوث من أثر سلبي على التنمية بشكل متكامل، الأمر الذي كان لابد وأن تشمله عملية

---

[1] Elkington John, ***Cannibals with Forks: Triple Bottom Line of 21st Century Business***, Capstone Publishing, Oxford, hardback, 1997.

[2] Setyorini Christina Tri & Ishak Zuaini, ***Corporate Social and Environmental Disclosure: A Positive Accounting Theory View Point***, International Journal of Business and Social Science, Vol. 3, No. 9, pp. 152-164, 2012, p.153.

التوحيد المحاسبي الدولية من خلال المعايير الدولية حتى لا يكون هنالك اختلافات جوهرية تؤدي لصعوبات في إمكانية المقارنة؛ ورغم هذا تشير دراسة Goyal سنة 2013م، أنه ورغم الأهمية البالغة للإفصاح البيئي، إلا أنّه لا يوجد هناك معيار محاسبة دولي يتناول حصرا هذه القضايا البيئية في التقارير السنوية للشركات، ولكن هناك العديد من الملاحظات المباشرة وغير المباشرة حول موضوع المحاسبة البيئية في معايير محاسبية مختلفة [1]؛ وذلك كما يبيّنه الجدول رقم (2-2).

جدول رقم (2–2): الملاحظات المباشرة وغير المباشر حول المحاسبة البيئية في معايير المحاسبة الدولية

المعيار	الملاحظات المباشرة وغير المباشرة
IAS 01	IAS 01 يُحدّد المتطلبات الشاملة لعرض البيانات المالية، والمبادئ التوجيهية لهيكلها والحد الأدنى من المتطلبات عن محتواها؛ فهو يشير إلى أن جميع المخاطر المالية يجب أن يتم الكشف عنها، والمخاطر البيئية ليست استثناء، ويتم التعامل معها بنفس الطريقة؛ ووفق IAS 01 يتم أيضا تشجيع المنشآت على تقديم المعلومات المالية وغير المالية الأخرى ذات الصلة بالإضافة إلى البيانات المالية، ويمكن أن تكون هذه المعلومات في شكل تقارير أو بيانات بيئية مضافة.
IAS 10	يحتوي على متطلبات عندما ينبغي تعديل الأحداث بعد نهاية الفترة المشمولة بالتقرير، وهذه الأحداث قد تحمل أثر بيئي، وينبغي أن توصف مع الأسباب التي تولدت منها قبل نهاية العام، فقد تصبح المنشأة على علم بحادث تلوث بعد فترة وجيزة من نهاية سنة تقاريرها المالية، على سبيل المثال تسرب المواد الكيميائية، التي لم يتم كشفها لبعض الوقت (قبل تاريخ إعداد الميزانية).
IAS 16	يوفر بعض التوجيهات بشأن معاملة النفقات البيئية المتعلقة بالممتلكات والآلات والمعدات، حيث تشير الفقرة 11 من المعيار إلى النفقات المتعلقة ببند من بنود الممتلكات والآلات والمعدات التي سيتم رسملتها فقط عندما يكون من المحتمل أن تزيد المنافع الاقتصادية المستقبلية، فإذا اشترت الشركة أصول معينة لتلبية أحكام القانون للسلامة البيئية أو الحد من الانبعاثات إلخ، فهذه الأصول لا تقدم مباشرة منفعة اقتصادية إضافية، إنما منافعها تكون من خلال أصول أخرى مرتبطة بها، وفي غياب هذه الأصول فإنه لن يكون من الممكن للشركة مواصلة العمليات في المستقبل.
IAS 36	يتطرق المعيار إلى انخفاض قيمة الأصول، وانخفاض القيمة هو الحدث الذي يسبب انخفاضا في قيمة الأصول الثابتة، وهذا قد يكون عائدا لتغير التشريعات البيئية؛ فيجب عندئذ أن تسجل انخفاضات هذه الأصول على الفور لتعكس التأثيرات البيئية.
IAS 37	في الحالة التي تخلق فيها أنشطة الشركة تلوثا بيئيا، فإن ذلك قد لا يُشكل التزاما قانونيا من ناحية إزالة مثل هذا التلوث، ولكن يمكن أن يكون هناك التزام على الشركة بناءً على تصرفها بطريقة مسؤولة بيئيا؛ IAS 37 ينص على أن هذه الالتزامات تنشأ من الأحداث الماضية؛ لذلك فالمخصصات تكون فقط للخسائر البيئية التي قد تمت بالفعل، ولا يؤخذ بالمخصصات المراد إنشاؤها للمبلغ التي تنوي الشركة وضعه لوقف الأضرار البيئية في المستقبل.
IAS 38	بموجب معاهدة كيوتو (Kyoto) في الاتحاد الأوروبي، تم تخصيص البدلات (Allocated Allowances) للمنشآت التي ينبعث منها الكربون من خلال عملية تخصيص معقدة، حيث يتعين على الشركات الحفاظ على انبعاثاتها الإجمالية وفقا لهذه المخصصات الأولية؛ وأي شركة ينبعث منها أكثر من البدل المخصص لها يجب عليها إما شراء كمية إضافية*، أو يجب دفع غرامة؛ أما الشركات التي ينبعث منها أقل من البدل المخصص لها قد تبيع مخصصاتها الزائدة، وهذا يوفر للشركات حافزا مالياً مباشر للحد من مستويات الانبعاث.
IAS 41	يتطرق المعيار IAS 41 إلى نشاطات حساسة للغاية بالنسبة للبيئة؛ فهو يصف المعالجة والعرض والإفصاح عن النشاط

[1] Goyal Neeraj, ***Integrating Corporate Environmental Reporting & IFRS/IAS: Need of the hour***, International Journal of Management and Social Sciences Research (IJMSSR), Vol. 2, No. 3, pp. 50-55, 2013, p. 52.

* للمزيد أنظر مخطط الاتحاد الأوروبي لتجارة الانبعاثات (European Union Emission Trading Scheme :EU ETS) على الرابط التالي:
http://www.carbontrust.com/resources/reports/advice/eu-ets-the-european-emissions-trading-scheme

	الزراعي، والذي تم تعريفه في الفقرة 5 بأنها "إدارة المشروع للتحول البيولوجي للحيوانات الحية أو النباتات (الأصول البيولوجية) المعدة للبيع إلى محصول زراعي أو إلى أصول بيولوجية إضافية"، ويبيّن المعيار أساس القياس والحالات الخاصة به.
IFRS 3	يقدم توجيهات بشأن الالتزامات المحتملة بما في ذلك الالتزامات البيئية ذات الصلة والموجودة في وقت اندماج الأعمال؛ كما يشير المعيار أن الأصول والالتزامات المقتناة في دمج الأعمال ينبغي تقييمها بالقيمة العادلة، والتي قد تكون مرتبطة بالأثر البيئي لمثل هذه العناصر؛ حيث تكون القيمة العادلة للمخصصات المطلوبة لأي عملية معالجة فيما يتعلق بالمسائل البيئية المرتبطة بالملكية المكتسبة، يتطلب تحديد المسائل البيئية وتقدير تكاليف المعالجة.
IFRS 6	استكشاف وتقييم الموارد المعدنية هو صناعة حساسة للغاية بالنسبة للبيئة لما لها من ارتباط مع الأنشطة الاستخراجية؛ الفقرة 11 من IFRS 6 تنص على أنه " وفقا لـ IAS 37، على المنشأة الاعتراف بأية التزامات عن الإزالة والاستعادة التي يتم تحملها أثناء فترة معينة نتيجة القيام باستكشاف وتقييم الموارد المعدنية؛ ويبيّن المعيار أساس القياس والحالات الخاصة به.
IFRS 8	يتطلب المعيار أن تقدم المنشأة معلومات مالية وصفية حول قطاعاتها التشغيلية؛ IFRS 8 أيضا يتطلب الإفصاح عن المنتجات والخدمات والمناطق الجغرافية التي يتم بها النشاط؛ كما يتطلب أن تقدم تقريرا عن قطاع التشغيل الذي يكسب 10٪ أو أكثر من الإيراد الموحد؛ هذه أحكام لها آثار على المنشآت التي لها قطاعات تشغيل ذات الصلة مع الخدمات البيئية والحماية البيئة مثل إعادة التصنيع والتكنولوجيا الخضراء والطاقة النظيفة.

المصدر: بتصرف من الباحث:

Neeraj Goyal, ***Integrating Corporate Environmental Reporting & IFRS/IAS: Need of the hour***, International Journal of Management and Social Sciences Research (IJMSSR), Vol. 2, No. 3, pp. 50-55, 2013.

من خلال ما أُدرج في الجدول أعلاه من ملاحظات مباشرة وغير مباشرة، يمكننا القول أن الجانب البيئي موجود وبشكل يوحي بالاهتمام من طرف الجهات المصدرة للمعايير، إلا أنه ليس بالكيفية التي تحقق أساس المقارنة السليم بين المطبقين؛ فالملاحظات غير المباشرة على وجه الخصوص قد تفتح مجال الاجتهاد في الإعلام عن الجانب البيئي، ويمكنها أيضا أن تبقيه أمر استثنائيا أو مكملا يتم إدراجه في عزلة عن باقي الأحداث المالية المشار إليها بصراحة وبتخصيص مُحكم في معايير المحاسبة الدولية؛ حيث تشير في هذا الصدد شركة الخدمات المحاسبية PricewaterhouseCoopers أن التقارير المالية الاستراتيجية ينبغي أن تكون شاملة، وتغطي جميع الجوانب التي هي ضرورية لفهم الشركة، مشيرة بالتحديد إلى ربط تقارير المسؤولية الاجتماعية باستراتيجية الشركة، بدلا من الإبلاغ عنها في عزلة[1]؛ وهذه إشارة إلى ضرورة التوجه إلى التقارير المتكاملة للمنشآت سواء كانت مالية أم غير مالية.

إن عدم وجود معيار محاسبة دولي يتطرق بشكل متخصص لموضوع المحاسبة البيئية أو الاجتماعية، لم يمنع من ظهور معايير معترف بها دوليا للإبلاغ عن المسؤولية الاجتماعية للشركات، فحسب دراسة Tschopp & Nastanski سنة 2013م، توجد أربعة معايير معترف بها لإبلاغ المسؤولية الاجتماعية للشركات، أولها مبادرة الإبلاغ العالمية (The Global Reporting Initiative’s: GRI's G3) وفكرتها أن تلك التقارير عن الأداء الاقتصادي والبيئي والاجتماعي من قبل جميع المنظمات تصبح على نحو روتيني وقابلة للمقارنة كما هو الأمر مع التقارير المالية؛ وثانيا معايير المساءلة (AccountAbility’s

[1] PricewaterhouseCoopers (PWC), ***Practical guide to IFRS, Streamlining the annual report***, pp. 1-13, 2011, p.2, https://www.pwc.com/en_GX/gx/corporate-reporting/corporate-reporting-guidelines/assets/streamlining-the-annual-report.pdf , 12/02/2014.

(AA1000-Principles Standard وهي معايير قائمة على المبادئ تهدف إلى توفير أساس لتحسين أداء الاستدامة للمنظمات؛ وثالثا، الميثاق العالمي للأمم المتحدة التواصل حول التقدم UN Global Compact's) (COP وهو لتشجيع الشركات في جميع أنحاء العالم على اعتماد سياسات مستدامة ومسؤولة اجتماعيا، وتقديم تقارير بشأنها؛ رابع وآخر المعايير التي أوردتها الدراسة هو معيار المسؤولية الاجتماعية ISO 26000 الصادر عن المنظمة العالمية للمواصفات القياسية، حيث يضيف هذا المعيار قيمة لجميع أنواع العمليات التجارية، مما يجعل تطوير وتصنيع وتوريد منتجات وخدمات أكثر كفاءة وأكثر أمانا ونظافة؛ كما وتشير الدراسة إلى أن عملية توافق معايير إبلاغ المسؤولية الاجتماعية للشركات هو أكثر تعقيدا، فهناك العديد من المعايير والقوانين والمبادئ التوجيهية التي يمكن للشركات اتباعها لأغراض التقارير الخارجية، كما يوجد عدد أكبر من أصحاب المصالح المعنيين بها[1].

يجب اعتبار مثل هذه المعايير والهيئات المصدرة لها كمكملات لمعايير المحاسبة الدولية نظرا للارتباط الوثيق بينها، خاصة مع تزايد الضغط حول هذا النوع من الإبلاغ الاجتماعي وعدم وجود بنية موحدة ومتسقة من معايير الإبلاغ عن المسؤولية الاجتماعية، فالبديل سيكون من خلال معايير المحاسبة الدولية التي يجب أن تتضمن أكثر فأكثر ملاحظات مباشرة وغير مباشرة حول موضوع الإبلاغ الاجتماعي؛ فقد بينت دراسة Reverte سنة 2009م أن نظرية الشرعية (The Legitimacy Theory)، بما تحمله من متغيرات متعلقة بالرؤية العامة أو الاجتماعية، هي النظرية الأكثر ملاءمة لشرح ممارسات الإفصاح عن المسؤولية الاجتماعية لشركات المساهمة الإسبانية[2]، وكانت النتائج متقاربة إلى حد كبير في دراسة Muttakin & Khan سنة 2014م حول شركات بنغلادشية من حيث المطالبة بتبني الإصلاحات التنظيمية اللازمة لتحسين ممارسات المسؤولية الاجتماعية للشركات وتعزيز الشرعية التنظيمية Organisational) (Legitimacy[3]؛ حيث يبدو لنا أن الجانب التشريعي ذو أهمية بالغة في مسألة الإبلاغ عن المسؤولية الاجتماعية. كما يستند استخدام تقارير المسؤولية الاجتماعية للشركات باعتبارها آلية قائمة على السوق لمعالجة القضايا الاجتماعية والبيئية على الفكرة القائلة بأن الأداء الإيجابي أو السلبي سوف يكافأ أو يُعاقب من قبل الجهات المعنية ممّا أدى إلى تحسين الأداء العام، والشركات التي يتم تقييمها على أنّها مسؤولة اجتماعيا أكثر جذب للمستثمرين والمقرضين والعملاء، والشركات التي لا يُنظر إليها على أنّها مسؤولة اجتماعيا لديها الحوافز لتحسين أدائها؛ فنشير مثلا إلى أن المفوضية الأوروبية اعتمدت في 16 أفريل 2013م اقتراحا لتوجيه تعزيز الشفافية في بعض الشركات الكبيرة بشأن المسائل الاجتماعية والبيئية، وبالتالي إلى المساهمة بفعالية في النمو الاقتصادي طويل الأجل والعمالة، وسوف تكون الشركات المعنية محتاجة إلى الكشف عن معلومات بشأن السياسات والمخاطر والنتائج فيما يتعلق بالمسائل البيئية، والجوانب الاجتماعية

[1] Tschopp Daniel, ***Michael Nastanski, The Harmonization and Convergence of Corporate Social Responsibility Reporting Standards***, Journal of Business Ethics, Vol.125, Iss.1, pp.147-162, 2014, pp. 153; 157.

[2] Reverte Carmelo, ***Determinants of Corporate Social Responsibility Disclosure Ratings by Spanish Listed Firms***, Journal of Business Ethics, Vol. 88, pp. 351–366, 2009.

[3] Muttakin Mohammad Badrul & Khan Arifur, ***Determinants of corporate social disclosure: Empirical evidence from Bangladesh***, Advances in Accounting, incorporating Advances in International Accounting, 2014.

والجوانب المتصلة بالموظفين، واحترام حقوق الإنسان، وقضايا مكافحة الفساد والرشوة، والتنوع في مجالس الإدارة [1].

3.2.2. الإعلام الموحد

الإعلام الموحد، أو الإعلام عن الحسابات الموحدة هو ذلك الإعلام الذي يستجيب لمتطلبات بيئة الأعمال التي تسير أكثر فأكثر نحو التكامل والتحالف والتعقيد؛ فهو يُقدم إفصاحا وإبلاغا واتصالا مُجمعا حول الذمم والوضعية المالية والنتائج والنشاطات والنمو، بحيث تكون كل هذه العناصر خاصة بمجموعة من المنشآت والتي بدورها تكون تحت سيطرة الشركة الأم؛ فموضوع الإعلام الموحد إذا ما قارناه بالإعلام المنفصل لكل منشأة على حدى، نجده مرتبطا بشكل كبير – إن لم يكن تاما– بموضوع السيطرة (Control)، هذه السيطرة التي سنشرح معناها ومسبباتها بين المنشآت في الفصل الثالث تحت مفهوم السيطرة و– دمج الأعمال والترتيبات المشتركة–، هذا ويرجع تاريخ الإعلام الموحد إلى بدايات مراحل الحاجة إليه فهو يرجع إلى حوالي قرن من الزمن، حيث يبيّن لنا الجدول رقم (2-3)، أهم المراحل التي مر بها في مجموعة من الدول، وذلك إلى غاية الوصول إلى الإعلام الموحد في معايير المحاسبة الدولية؛ حيث يتضح لنا أن سلسلة التطورات في مجموعة من دول العالم الرائدة في المجال المحاسبي كانت القاعدة التي ارتكز عليها واضعو معايير المحاسبة الدولية، وأن التعدّد والتوسع في تعديل وإصدار معايير محاسبة دولية تطرق إلى الإعلام الموحد سواء بشكل مباشر من خلال آليات إفصاح وإبلاغ واتصال، أو من خلال آليات غير مباشرة تحدّد كيفية القياس الخاصة بعناصر الإعلام الموحد؛ إنّما يدل على الحاجة الملحة التي تفرضها بيئة الأعمال، ويدل أيضا على المزايا التي أصبح يقدمها هذا التوجه الإعلامي سواء للمنشآت المُعدة للتقارير المالية أو بالنسبة لمستخدمي المعلومات المحاسبية؛ فقد بيّن العديد من الباحثين أمثال Whittred سنة 1986م و Bircher سنة 1988م في دراسات أجريت حول محاولة شرح العوامل العامة التي تشجع نمو ممارسات الدمج والأسباب التي كانت تدفع الشركات للإفصاح عن بيانات موحدة عندما لم تكن مطلوبة منها بشكل إلزامي، حيث كانت أهم هذه الأسباب هي رد الفعل الطبيعي على التطور المتزايد والمبتكر لسوق رأس المال المقترض من قبل الشركات[2]؛ ومن جهتها بيّنت دراسة Müller سنة 2014م حول تأثير الاعتماد الإلزامي لمعايير IFRS اعتبارا من سنة 2005م، على جودة المعلومات المحاسبية التي توفرها التقارير المالية الموحدة للشركات المدرجة خلال الفترة من 2003م إلى 2008م وذلك في كبرى أسواق الأسهم في أوروبا (بورصات لندن وباريس وفرانكفورت)، حيث أظهرت النتائج أن اعتماد معايير المحاسبة الدولية في أوروبا يؤدي إلى الامتثال بشكل أفضل مع مبدأ حوكمة الشركات الصادر عن منظمة التعاون الاقتصادي والتنمية (OECD)، والخاص بالإفصاح ذو الجودة العالية والشفافية[3].

---

[1] European Commission, ***Non-Financial Reporting***, http://ec.europa.eu/internal_market/accounting/non-financial_reporting/, 20/11/2013.

[2] Mora Araceli & Rees William, ***The early adoption of consolidated accounting in Spain***, European Accounting Review, Vol. 7, Iss. 4, pp. 675-696, 1998, p. 680.

[3] Müller Victor-Octavian, ***The impact of IFRS adoption on the quality of consolidated financial reporting***, Procedia - Social and Behavioral Sciences, Vol. 109, pp. 976 – 982, 2014.

جدول رقم (2–3): التطور التاريخي للإعلام الموحد

الولايات المتحدة الأمريكية	بريطانيا	ألمانيا	فرنسا	الاتحاد الأوروبي	معايير المحاسبة الدولية
– 1892: أول نشر للقوائم المالية الموحدة من قبل شركة National Lead. – 1905: المؤتمر الدولي حول البيانات المالية الموحدة. – 1910: البيانات المالية الموحدة تدرج في التقارير السنوية. – 1934: وجوب ضم البيانات المالية الموحدة إلى التقارير السنوية. – 1959: معيار ARB 51 (نشرات البحوث المحاسبية) حول البيانات المالية الموحدة. – 1971: معيار بشأن حقوق الملكية APB 18 (مجلس المبادئ المحاسبية).	– 1922: نشر البيانات المالية الموحدة. – 1944: المعايير الأولى حول القوائم المالية الموحدة SSAP 14 (نشرة معايير الممارسة المحاسبية). – 1948: الزامية التوحيد من خلال قانون الشركات.	– 1965: الزامية التوحيد بالنسبة لشركات الأموال. – 1969: الزامية التوحيد بالنسبة للشركات ذات المسؤولية المحدودة.	– 1966: نشر البيانات المالية الموحدة. – 1968: المعيار الأول توصية مجلس المحاسبة الوطني. – 1978: مشروع تقرير مجلس المحاسبة الوطني حول البيانات المالية الموحدة. – 1985: نشر قانون الحسابات الموحدة؛ الالتزام بنشر البيانات المالية الموحدة للمجموعات غير المدرجة في البورصة. – 1998: رأي 17 ديسمبر 1998 رقم 98.10 على البيانات المالية الموحدة. – 1999: اللائحة 99.02 في 29 أفريل 1999.	– 1983: اعتماد التعليمة الأوروبية السابعة حول القوائم المالية الموحدة.	– IAS 01: عرض البيانات المالية، فقرة 04. – IAS 07: بيان التدفقات النقدية، فقرة 37 – 42. – IAS 08: السياسات المحاسبية، التغيرات في التقديرات المحاسبية والأخطاء. – IAS 12: الضرائب على الدخل، فقرة 11، 38، 73، 87. – IAS 14: التقارير القطاعية (معيار سابق). – IAS 21: آثار التغيرات في أسعار صرف العملات الأجنبية. – IAS 24: الإفصاح عن الأطراف ذات العلاقة. – IAS 28: المحاسبة عن الاستثمارات في المنشآت الزميلة. – IFRS 3: اندماج الأعمال. – IFRS 10: القوائم المالية الموحدة. – IFRS 11: الترتيبات المشتركة. – IFRS 12: الإفصاح عن المصالح في المنشآت الأخرى.

المصدر: من إعداد الباحث استنادا إلى :

- Hergli Mohamed Neji, ***Maîtriser la consolidation des comptes***, sans éditeur, 2007, pp. 1-2, http://fr.calameo.com/read/000011501ee07deea3ecc, 15/03/2014.
- معايير المحاسبة الدولية (IFRS) المبيّنة في الجدول وفي أحدث إصداراتها إلى غاية 2014/03/31.

إن الإعلام الموحد هو تلك الحزمة الإعلامية التي تضم كل متطلبات الإعلام الخاص بكل منشأة على حدى، فهو الإعلام الجامع بين مختلف التوجهات الإعلامية المحاسبية المذكورة في دراستنا (إعلام ملائم وممثل بصدق؛ إعلام تحليلي للأداء؛ إعلام تنبؤي وتوقعي وغيرها من التوجهات)، بحيث يخضع لخصائصها ومميزاتها ويضفي عليها خصائصه ومميزاته القانونية والاقتصادية؛ ويتكون حسب تصورنا عن الإعلام الموحد مبدأ خاص يُعرف بمحاسبة التوحيد وذلك كما سنبيّنه في الفصل الثالث.

4.2.2. الإعلام المالي التحليلي للأداء

الإعلام المالي التحليلي للأداء، هو التوجه الإعلامي المنطقي للتركيز على الأداء المالي كخاصية من أهم خصائص نموذج معايير المحاسبة الدولية؛ حيث يُدرج في هذا العنصر الخاص بتوجهات الإعلام المحاسبي بالطرح نفسه، ومعقبين بإضافة مسألة ''التحليل'' ، فمن خلال التحليل يتضح مستوى الفعالية في التأثير على السلوك وتتضح أيضا جودة الاتصال الذي يتحرى بلوغ الطرف المقصود مستوى العلم والمعرفة؛ وفي جوهر التحليل المالي نجد أن النسب المالية هي الطريقة الأساسية المعبرة عنه؛ فكيف أثرت معايير المحاسبة الدولية على التحليل المالي؟ تشير في هذا الصدد دراسة .Blanchette et al المُجرات على البيئة المحاسبية الكندية سنة 2011م، أن معايير IFRS تعتمد بشكل كبير على محاسبة القيمة العادلة التي تؤثر على الأصول والالتزامات وحقوق المساهمين في بنود قائمة المركز المالي، فضلا عن الأرباح أو الدخل الشامل؛ مما يؤدي إلى تقلبات في النسب المالية بشكل عام، الأمر الذي لم تُحدّد الدراسة سببه بدقة، فاتحة بذلك المجال إلى احتمال أن يكون السماح لمزيد من حرية التصرف والحكم الشخصي من قبل الإدارة سبب من أسبابه[1]؛ الأمر الذي بيّنت دراسة .Terzi et al المُجرات على البيئة التركية سنة 2014م عكسه، فقد أظهرت نتائج الدراسة أن اعتماد معايير المحاسبة الدولية كان له تأثير ذو دلالة إحصائية على حسابات حقوق الملكية؛ ومن هنا، حدّدت أن التحول إلى IFRS وفّر الفرصة لصيانة رأس المال وحمايته ضد مخاطر الفشل[2].

إن مسألة تأثير معايير المحاسبة الدولية على التحليل المالي من خلال النسب المالية، من المسائل الجدلية المرتبطة حسب رأينا بجودة النظام الإعلامي المحاسبي بكل مكوناته الموضحة في الشكل رقم (2-6)؛ حيث يكون التوجه نحو الإعلام المالي التحليلي للأداء أكثر فأكثر قدرة على تحقيق هدف القدرة على صناعة القرارات الاقتصادية الصائبة، كلما كان أقدر على التكامل مع بقيت توجهات الإعلام المحاسبي المبيّنة في الدراسة.

[1] Blanchette Michel et al., ***The Effects of IFRS on Financial Ratios: Early Evidence in Canada***, Certified General Accountants Association of Canada, pp. 1-57, 2011.

[2] Terzi Serkan et al., ***Impact of Adopting International Financial Reporting Standards: Empirical Evidence from Turkey***, International Business Research, Vol. 6, No. 4, pp. 55-66, 2013.

5.2.2. الإعلام المرحلي

الإعلام المرحلي هو التوجه الإعلامي المحاسبي المؤدي حسب تصورنا إلى نشوء مبدأ التقرير المالي المرحلي كمبدأ خاص، وذلك كما سنوضحه في الفصل الثالث في جزء مبادئ القياس؛ وهو الإعلام الذي يتكامل بشكل كبير مع الإعلام الملائم والممثل بصدق والإعلام المالي التحليلي للأداء والإعلام التنبؤي والتوقعي؛ حيث ومنذ سنة 1999م تاريخ اعتماد إصدار نسخة المعيار IAS 34 الصادرة سنة 1998م، أصبح على المنشآت تقديم تقارير مالية مرحلية لفترات تتراوح بين ثلاثة أو أربعة أو ستة أشهر حسب الحاجة وحسب المتطلبات، فقد كان لحاجات الشفافية والملاءمة العامل الأهم في وجود مثل هذا النوع من الإعلام المحاسبي؛ وكان بالمقابل لعوامل متعلقة بحوكمة الشركات مثل حجم مجلس الإدارة، ونسبة المديرين غير التنفيذيين، وجود لجان التدقيق، الدور الإزدواجي والمساهمين المؤسسيين، أثر على الإفصاحات التي تقدمها المنشأة كما بيّنته العديد من الدراسة التي من بينها دراسة كل من Forker سنة 1992م، Ho & Wong سنة 2001م، Haniffa & Cooke سنة 2002م، Eng & Mak سنة 2003م؛ الأمر الذي تعمقت فيه دراسة Mangena & Pike سنة 2005م مبيّنة أن لحجم لجنة التدقيق وخبرتها المالية ووجود مساهمين ضمنها تأثير على التقارير المالية المرحلية[1]. وعلى التوجه ذاته كانت التعليمة الأوروبية حول الشفافية (Transparency Directive) المعتمدة سنة 2004م والمنظمة للتقارير السنوية والمرحلية في جميع أنحاء الاتحاد الأوروبي، وذلك بعيدا عن الالتزام بمتطلبات المعيار IAS 34 وإنّما كاستجابة لحاجات الشركات الأوروبية وأسواق المال[2]؛ ومن قبلها كانت الولايات المتحدة الأمريكية الرائدة في مجال التقارير المالية المرحلية؛ حيث وفي وقت مبكر من سنة 1910م، دعت بورصة نيويورك للأوراق المالية إلى إعداد بيانات مرحلية، لتعترف لجنة الأوراق المالية والبورصات (SEC) في سنة 1946م، بحاجة المستثمرين الخارجيين إلى المزيد من التقارير في الوقت المناسب، وذلك باشتراطها على الشركات المدرجة إصدار تقارير المبيعات الفصلية، والأمر الذي أكدت على ضرورته منظمة التعاون الاقتصادي والتنمية في أوائل سنة 1990م، حيث بيّن تقريرها حول مسح لمتطلبات تقديم التقارير المرحلية في جميع أنحاء العالم أنّها تكون إما عن طريق فرض قوانين الأوراق المالية و / أو أسواق الأوراق المالية[3].

إن الإعلام المحاسبي المرحلي ورغم كونه توجها ومطلبا راسخا في الأدبيات المحاسبية حتى قبل تَبنِيه في معايير المحاسبة الدولية والتطرق إليه من خلال معيار خاص، إلا أن تطبيقه يخضع إلى الحساسية تجاه البيئة المؤسساتية الداخلية والخارجية للمنشأة، وإلى مُحدّدي التكلفة والمنفعة، وإلى الإلزام المفروض من

---

[1] Mangena Musa & Pike Richard, ***The effect of audit committee shareholding, financial expertise and size on interim financial disclosures***, Accounting and Business Research, Vol. 35, Iss. 4, pp. 327-349, 2005.

[2] Link Benedikt, ***The Struggle for a Common Interim Reporting Frequency Regime in Europe***, Accounting in Europe, Vol. 9, Iss. 2, pp. 191-226, 2012.

[3] Mensah Y. & Werner R., ***The capital market implications of the frequency of interim financial reporting: an international analysis***, Review of Quantitative Finance and Accounting, Vol. 31, Iss. 1, pp.71–104, 2008, pp. 75; 76.

خلال الهيئات المنظمة للمحاسبة، وإلى عملية التدقيق التي تعطي للمعلومات الواردة في التقارير المالية المصداقية اللازمة حتى لا تؤدي إلى تقلبات في الأسواق المالية.

6.2.2. الإعلام المقارن زمنيا ومكانيا

لا نبالغ إذا قلنا أن الحاجة إلى مقارنة التقارير المالية على المستوى الدولي هو الدافع الأهم لتوفيق الممارسة المحاسبة من خلال معايير المحاسبة الدولية، فمن خلال إمكانية المقارنة بين التقارير المالية للمنشآت بين بعضها البعض، والمقارنة الداخلية للمنشأة ذاتها على مر الدورات المحاسبية يمكن تقليص التكاليف الإدارية لإعداد التقارير المالية، ويمكن أيضا ترسيخ الإدراك السليم لمضمون التقارير المالية واتخاذ القرارات؛ بحيث تشير دراسة Barth سنة 2013م، إلى ثلاثة محاور أساسية حول هذا التوجه، لماذا المقارنة؟ والأهم كيف تتم ومتى تتحقق؟ مجيبة أن المقارنة أمر حاسم لتمكين المستثمرين والمقرضين والدائنين الآخرين من اتخاذ قرارات تخصيص رأس المال بشكل أكثر استنارة؛ أما كيف تتم فهو أمر مُعقد للغاية ويتسع النقاش فيه إلى التساؤل حول نوع القياسات التي يجب أن نستعملها لمختلف الأصول والالتزامات ولماذا؟ وبخصوص تحققها، فهو أمر متعلق بشكل كبير بالاعتماد والتنفيذ المتسق لمعايير المحاسبة الدولية[1]؛ وإذا أردنا التأكد من نجاح معايير المحاسبة الدولية في تحقيق هذا التوجه في أرض الواقع عند اعتمادها في مختلف الدول، فإن دراسة .Callao et al سنة 2007م، بيّنت أن تبني معايير المحاسبة الدولية لم يُحسن من قابلية المقارنة للشركات الإسبانية، مُرجعة السبب في ذلك إلى العوامل الثقافية والقانونية المتأصلة في التقاليد المحاسبية، والتي لديها بعض التأثير على اختيار أُسس التقييم والاعتراف من بين الخيارات المقدمة في معايير IFRS[2]؛ وعلى النقيض من هذه النتائج، تشير دراسة .DeFond et al سنة 2011م إلى أن الاعتماد الإلزامي لمعايير IFRS في الاتحاد الأوروبي أدى إلى تحسن قابلية المقارنة ممّا انعكس على زيادة الاستثمار عبر الحدود بين الشركات، مُرجعة السبب في ذلك إلى البيئة المؤسساتية التي تشكل حوافز لإبلاغ الشركات، وعلى مدى زيادة عدد الشركات المماثلة المستخدمة للمعايير المحاسبية نفسها[3].

من خلال هذه الآراء حول قدرة المعايير الدولية على الرفع من قابلية المقارنة، يمكننا القول أن التطبيق السليم والكلي والمتسق للمعايير الدولية، وذلك بمساعدة قاعدة مؤسساتية محفزة هو الضمان لتحقيق قابلية المقارنة كتوجه إعلامي دولي؛ وأن أي خلّل يمس هذه العناصر يمكنه أن يُعمق الاختلاف في الممارسة المحاسبية بين الدول المطبقة لمعايير المحاسبة الدولية، ويمكن أن يتجاوز ذلك إلى الاختلاف الداخلي بين المنشآت العاملة في بيئة محاسبية نفسها نَظِير اتساع الحكم الشخصي وعدم وجود أساس موحد للاختيار بين البدائل المتاحة؛ وفي مثل هذه الحالات فإن الإعلام المقارن زمنيا ومكانيا يمكن أن يتحول إلى فجوة إعلامية.

---

[1] Barth Mary E., ***Global Comparability in Financial Reporting: What, Why, How, and When?***, China Journal of Accounting Studies, Vol. 1, Iss. 1, pp. 2-12, 2013.

[2] Callao Susana et al., ***Adoption of IFRS in Spain: Effect on the comparability and relevance of financial reporting,*** Journal of International Accounting, Auditing and Taxation, Vol. 16, pp. 148–178, 2007.

[3] DeFonda Mark et al., ***The impact of mandatory IFRS adoption on foreign mutual fund ownership: The role of comparability***, Journal of Accounting and Economics, Vol. 51, pp. 240–258, 2011.

7.2.2. الإعلام التنبؤي والتوقعي

القدرة التنبؤية والتوقعية هي – كما بيّنا سابقا– احتياج من احتياجات المجتمع المالي الدولي، وهي في الوقت ذاته توجه إعلامي أساسي راسخ في بناء الفكر المحاسبي منذ بداية التنظير، وهذا ما أشرنا إليه في تصنيف النظريات المحاسبية بناءً على قدرتها التنبؤية؛ وهو أيضا مكون أساسي لأهم مبدأ ضمني حسب طرحنا لتأثير الوظيفة الإعلامية على مبادئ القياس المحاسبي؛ وهو من التوجهات الإعلامية لمعايير المحاسبة الدولية التي تغذي بشكل مباشر تنبؤات وتوقعات القياس المحاسبي من حيث تعظيم المحتوى الإعلامي والسلوك البشري المؤثر واستعمال الطرق والنماذج الرياضية والإحصائية واستعمال تكنولوجيا الإعلام الآلي والبرمجيات والدقة والتوقيت والتكلفة والمرونة والنسبية؛ وهذا بالتكامل مع بقية التوجهات الإعلامية.

إن تحليلنا لمعايير المحاسبة الدولية من حيث إثبات العناصر المكونة للقيمة التنبؤية والتوقعية فيها – كما هو في الفصل الثالث –، بيّن أن هذا التوجه يحمل إشارات وتوجيهات مباشرة وغير مباشرة حول العوامل المحسنة للقيمة التنبؤية والتوقعية والعوامل الواجب التنبؤ والتوقع بها وأهم المعيقات لذلك، الأمر الذي يرسخ فكرتنا حول هذا التوجه الإعلامي؛ ولكن ما يهمنا هنا هو التساؤل حول جدوى هذا التوجه في معايير المحاسبة الدولية، أو بمعنى آخر، هل حَسَّن تطبيق معايير المحاسبة الدولية دقة تنبؤات وتوقعات مستخدمي المعلومات المحاسبية، ونخص بالذكر هنا المحلّلين؟ وما هو الدور الذي قد تلعبه التغيرات في جودة الإفصاحات في هذه العملية؟ أولا لابد من الإشارة إلى أهم مصطلح يمكن أن يتماشى مع الإعلام التنبؤي والتوقعي وهو ما تتطرق إليه الأدبيات المحاسبية على أنه الإفصاح التطلعي (Forward-Looking Disclosure)؛ حيث ركزت العديد من الدراسات حول الإفصاح التطلعي إلى التنبؤ بالأرباح المستقبلية، وأشارت أخرى إلى فوائده الاقتصادية والمالية والاجتماعية؛ ومن جهتها حدّدت دراسة Alkhatib سنة 2014م العوامل التي تؤثر على هذا النوع من الإفصاح في الشركات الأردنية، مُحدّدة متغير الربحية كأهم هذه العوامل، حيث بيّنت أن الشركات الأكثر ربحية تميل أكثر إلى تقديم إفصاحات تطلعية؛ ويليه متغير التدقيق الخارجي من قبل شركات تدقيق دولية، حيث أُثبت أن هذا النوع من التدقيق يرفع من الإفصاح التطلعي[1].

مهما تكن التسميات التي تستعمل في الدلالة على هذا التوجه وأهميته ومحدّداته، فإنّنا وإذْ نطرحه تحت مصطلح الإعلام التنبؤي والتوقعي لنا مبرراتنا التي فصلنا في ذكرها في العديد من المواضع في هذه الدراسة؛ ونعود الآن للإجابة على التساؤلين السابقين، وذلك بالاستدلال بما توصلت إليه دراسة Glaum et al. سنة 2013م، أن إدخال معايير المحاسبة الدولية في ألمانيا قد حسنت بشكل كبير في دقة توقعات المحللين، كما تظهر أن زيادة جودة إفصاحات الشركات قد ساهمت في هذا التحسن[2]؛ الأمر الذي يدفعنا للقول أن الإعلام التنبؤي والتوقعي هو توجه إعلامي يقدم تنبؤات وتوقعات حول الأداء المستقبلي للمنشأة،

[1] Alkhatib Khalid, ***The Determinants of Forward-Looking Information Disclosure***, Procedia - Social and Behavioral Sciences, Vol. 109, pp. 858 – 864, 2014.

[2] Glaum Martin et al., ***Introduction of International Accounting Standards, Disclosure Quality and Accuracy of Analysts' Earnings Forecasts***, European Accounting Review, Vol. 22, Iss. 1, pp. 79-116, 2013.

ويقدم أيضا قدرة تنبؤية وتوقعية أكبر للمعلومات المحاسبية الواردة في التقارير المالية لمساعدة مستخدمي المعلومات وخاصة المحلّلين الماليين على إعطاء تنبؤات وتوقعات دقيقة حول الأداء المالي المستقبلي للمنشأة.

8.2.2. الإعلام التعديلي للأسعار (تضخمي)

إن التوجه الإعلامي التعديلي للأسعار أو التوجه الإعلامي التضخمي، هو التوجه الذي يخدم حقيقة اقتصادية تعيشها الكثير من الاقتصاديات، فالتضخم الذي يُرهق الاقتصاد وينقص من القوة الشرائية أصبح الإعلام عن حيثياته ونسبته من متطلبات الإعلام الملائم والممثل بصدق، وكذلك الإعلام المالي التحليلي للأداء؛ فبعيدا عن الإعلام عن تأثير مستوى التضخم على الأرقام المالية نكون وبلا شك أمام إعلام هو من جهة غير قابل للمقارنة بين مختلف الاقتصاديات – مقارنة مكانية – وغير قابل للمقارنة عبر مختلف الفترات الزمنية – مقارنة زمنية –، الأمر الذي ينتج عنه من جهة أخرى إعلام مضلّل لا يعكس حقيقة الأوضاع الاقتصادية للمنشأة مكانيا وزمنيا. ولتحقيق متطلبات هذا الإعلام المحاسبي جاء المعيار المحاسبي الدولي IAS 29، الصادر سنة 1989م والمعدل سنتي 1994م و2008م، ليتضمن متطلبات الإعلام التعديلي للأسعار في الاقتصاديات ذات التضخم المرتفع؛ حيث يتطلب هذا المعيار من المنشآت التي تُعِد بياناتها المالية بعملة اقتصاد مرتفع التضخم، سواء كانت مُعدّة على أساس التكلفة التاريخية أو التكلفة الجارية؛ بأن تقوم بإعادة عرض بياناتها المالية باستعمال مؤشر عام للأسعار يعكس التغيرات في القوة الشرائية العامة وذلك كما جاء في الفقرتين 8 و37.

إن نطاق الإعلام التعديلي للأسعار يشمل إعداد التقارير المالية في الاقتصاديات مرتفعة التضخم؛ وتحديد معنى الاقتصاد مرتفع التضخم كما بيّنه المعيار IAS 29، يتوقف على الاجتهاد وعلى بعض المؤشرات المرتبطة بخصائص الظروف الاقتصادية للبلد؛ فهل يوجد إعلام تعديلي للأسعار خارج هذا النوع من الاقتصاديات؟ خاصة وأن التضخم ظاهرة اقتصادية ملازمة لأغلب الاقتصاديات؛ حيث نجد الجواب على هذا لسؤال في الأهمية النسبية أو الملاءمة بتصور من المنشأة، وهي التي سنتطرق إليها في دراستنا على أنّها مُحدّد من محددات القياس المحاسبي؛ فإذا رأت المنشأة أن التضخم يصل إلى معدل يمكن أن يجعل من مقارنة المبالغ المالية للعمليات والأحداث الأخرى التي حدثت في أوقات مختلفة، وإن كان في الفترة المحاسبية نفسها، أمرا مضللا، فلابد للمنشأة أن تُعيد عرض بياناتها المالية باستعمال مؤشر عام للأسعار؛ ويتبادر تساؤل ثاني خاص بهذا النوع من الإعلام، فماذا إذا كان التغير في الأسعار غير عام وإنما تغير في المستوى الخاص أو النسبي للأسعار؟ يجيب *الشيرازي* على هذا التساؤل مشيرا إلى أن الاعتراف بالتغيرات في المستوى الخاص بالأسعار يكون عن طريق استخدام أحد نماذج القيمة الجارية (Current Value) كأساس لإعداد قوائم مالية مُكملة لتلك التي يتم إعدادها وفقا لنموذج التكلفة التاريخية؛ أما فيما يخص الاعتراف بالتغيرات في المستوى النسبي للأسعار، فإنّه يتم من خلال تعديل أرقام القيم الجارية

بأثر التغير في القوة الشرائية للنقود، أو ما يعرف في المحاسبة بالقيم الجارية بوحدات قياس ذات قوة شرائية موحدة (Current value restated for general price level changes)[1].

9.2.2. الإعلام القطاعي

الإعلام القطاعي، هو ذلك التوجه الإعلامي الذي تطرق إليه المعيار المحاسبي الدولي IAS 14 ''الإبلاغ عن المعلومات المالية من قبل القطاع''، الصادر سنة 1981م، والمعتمد سنة 1983م، ليتم تعديل تسمية المعيار سنة 1997م ليصبح تحت اسم ''تقارير القطاعات''، ويُعتمد في هذه النسخة سنة 1998م، ليحل محله معيار التقارير المالية الدولية IFRS 8 ''القطاعات التشغيلية ''، سنة 2006م، ويدخل حيز التنفيذ سنة 2009م، وتستمر التعديلات على هذا الأخير إلى غاية 31 ديسمبر 2013[2]؛ أن هذا المعيار المحاسبي الدولي الذي يتضمن لب التوجه الإعلامي القطاعي هو نسخة مطابقة للمعيار الأمريكي SFAS 131 باستثناء اختلافات طفيفة وتغييرات لازمة للمصطلحات لتتماشى مع المعايير الدولية الأخرى[3]. حيث يتمحور هذا التوجه الإعلامي على فكرة أساسية مفادها أن المنشأة يتعين عليها أن تفصح عن المعلومات لتمكن مستخدمي بياناتها المالية من تقييم طبيعة النشاطات التجارية التي تشارك فيها وآثارها المالية، والبيئات الاقتصادية التي تعمل فيها، وذلك كما أشار المعيار IFRS 8 في الفقرة 1[4]، حيث يُحدّد ذات المعيار في الفقرة 5، القطاع التشغيلي على أنّه أحد عناصر المنشأة التي تأخذ صفة من الصفات التالية، أولا، تشارك في نشاطاتها التجارية ويمكن أن تجني منها إيرادات وتتحمل مصاريف؛ ثانيا يتم مراجعة نتائجها التشغيلية بشكل منتظم من قبل صانع القرار التشغيلي الرئيسي للمنشأة لاتخاذ القرارات حول الموارد التي سيتم تخصيصها للقطاع وتقييم أدائه؛ ثالثا، تتوفر معلومات مالية منفصلة بشأنها.

تقدم المنشأة بموجب هذا التوجه الإعلامي على وجه الخصوص إفصاحات على نطاق المنشأة وذلك كما بَيّنته الفقرات 32 و 33 و 34 من المعيار IFRS 8، معلومات حول المنتجات والخدمات، ومعلومات حول المناطق الجغرافية، ومعلومات حول كبار العملاء؛ حيث يتكامل هذا التوجه الإعلامي مع غيره من التوجهات وخاصة التوجه نحو الإعلام الملائم والممثل بصدق والإعلام المالي التحليلي للأداء.

نأتي الآن بعد تحديد مختلف توجهات الإعلام المحاسبي الدولي إلى التطرق إلى الفجوة الإعلامية المحاسبية، والتي تسببت فيها بشكل كبير أيديولوجية بناء معايير المحاسبة الدولية وقوى الضغط، وهذا في ظل هيكلية التطور المحاسبي التي بيّناها في الفصل الأول.

---

[1] الشيرازي عباس مهدي، مرجع سابق، ص ص: 492؛ 493.

[2] Deloitte, ***IAS 14 — Segment Reporting (Superseded)***, IASPlus, http://www.iasplus.com/en/standards/ias/ias14, 12/03/2014.

[3] Crawford L. et al.***, Control over accounting standards within the European Union: The political controversy surrounding the adoption of IFRS 8***, Critical Perspectives on Accounting, pp. 1-15, 2013.

[4] The IFRS Foundation, ***IFRS 8: Operating Segments, http://eifrs.ifrs.org/eifrs/bnstandards/en/2013/ifrs8.pdf***, 12/02/2014.

III. الفجوة الإعلامية المحاسبية

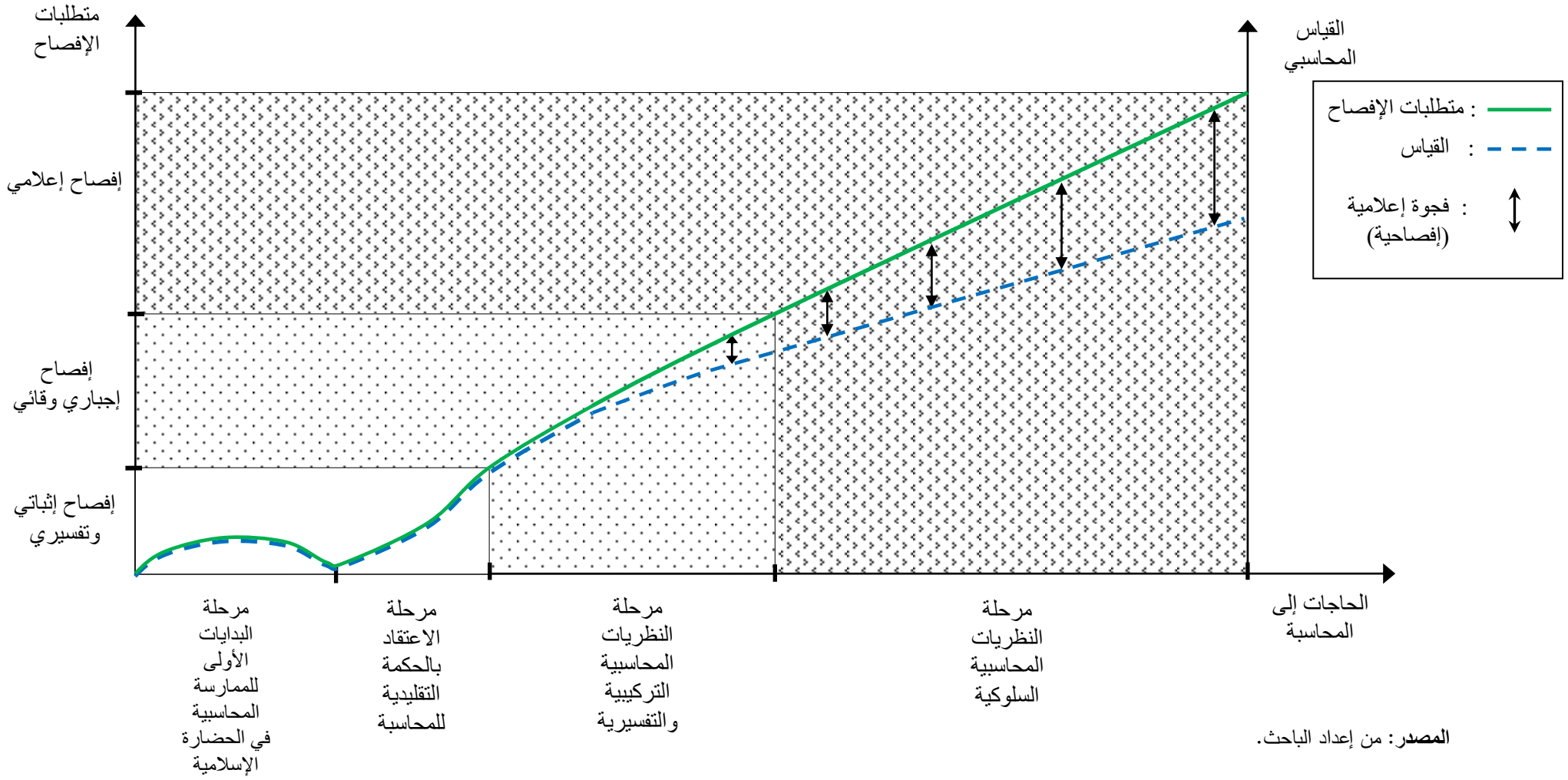
قد يبدو من السهل الآن لكل من يقرأ متطلبات الوظيفة الإعلامية التوجيهية الإجابة على الأسئلة التالية، هل بيئتك المحاسبية تتطلب كل هذه التوجهات؟ وإن كانت تتطلبها، فهل هي قادرة على تلبية هذه التوجهات الإعلامية؟ وإذا كان الجواب بلا، فبيئتك تعاني من فجوة إعلامية محاسبية؛ فما سبب ذلك؟ هل النقص متأتي من عدم قدرة نظام القياس على إنتاج هذه التوجهات الإعلامية؟ أم أن الخلّل متأتي من تطبيق نظام قياس أكثر تطورا من الاحتياجات الإعلامية المطلوبة؟

لنجيب على كل هذه الأسئلة يجب علينا أن نُعرّف المشكلة في إطارها العام ومن ثم الدخول في تفاصيلها وأسبابها؛ فنحن أمام خلّل وتباعد وإن شئنا قلنا عدم مواكبة تطور في هيكلية تفاعل الإفصاح والقياس المحاسبيين، الأمر الذي سبب عدم تناغم بين القياس والإعلام، أو بالأحرى عدم تناغم بين ما يجب إيصاله من معلومات مع الكيفية التي يجب قياسها بها؛ فالفجوة الإعلامية تكون عندما يكون هناك فاصل بين تطور متطلبات الإعلام وتطور القياس؛ والأمر الجدير بالذكر هنا، هو أن هذه الفجوة الإعلامية – التي كانت فجوة إفصاحية – امتدت جذورها إلى البدايات الأولى لعملية التنظير المحاسبي.

1. جذور الفجوة الإعلامية عبر مراحل تطور هيكلية تفاعل الإفصاح والقياس

بالعودة إلى مراحل تطور الإفصاح والقياس المحاسبيين، لنرى التسلسل الزمني لهذا المشكل كما يلخصه لنا الشكل رقم (2-9)؛ فحسب تصورنا، فإن هذا الخلل في تبعية القياس للإفصاح بدأ في مرحلة النظريات التركيبية والتفسيرية، وبالتحديد عند محاولة إيجاد التوافق بين المقاييس المحاسبية والمفاهيم الاقتصادية للظواهر الاقتصادية أو المالية السائدة في عالم الواقع؛ ففي هذه المرحلة بالتحديد واكبت المحاسبة الفكر الاقتصادي للمدرسة الكلاسيكية والمدرسة الحدية من نهايات القرن الثامن عشر إلى غاية منتصف القرن العشرين؛ وظهر فيها نقل الاقتصاد من مُجرد أفكار مُشوشة وغير مُتماسكة إلى مصاف العلوم القائمة بذاتها، فقد أصبح الاقتصاد متناسقا في أفكاره ومنظما في قواعده وقوانينه وأسسه التحليلية والتركيبية؛ ومن ثم وُصولِهِ إلى درجة متقدمة من تحليل السلوك الاقتصادي وكيفية اتخاذه للقرارات على ضوء التحليل الحدي؛ الأمر الذي وضع علامة استفهام أمام قدرة المحاسبة على قياس المتطلبات الإعلامية لهذه المرحلة؛ وانطلقت الفجوة الإفصاحية للتوسع تدريجيا مع أسبقية المعرفة الاقتصادية على المعرفة المحاسبية، لتصبح في مرحلة النظريات السلوكية فجوة إعلامية كبيرة – مقارنة مع ما كانت عليه في المرحلة السابقة – يدخل في التأثير عليها الضغط المؤسساتي الاقتصادي والمالي.

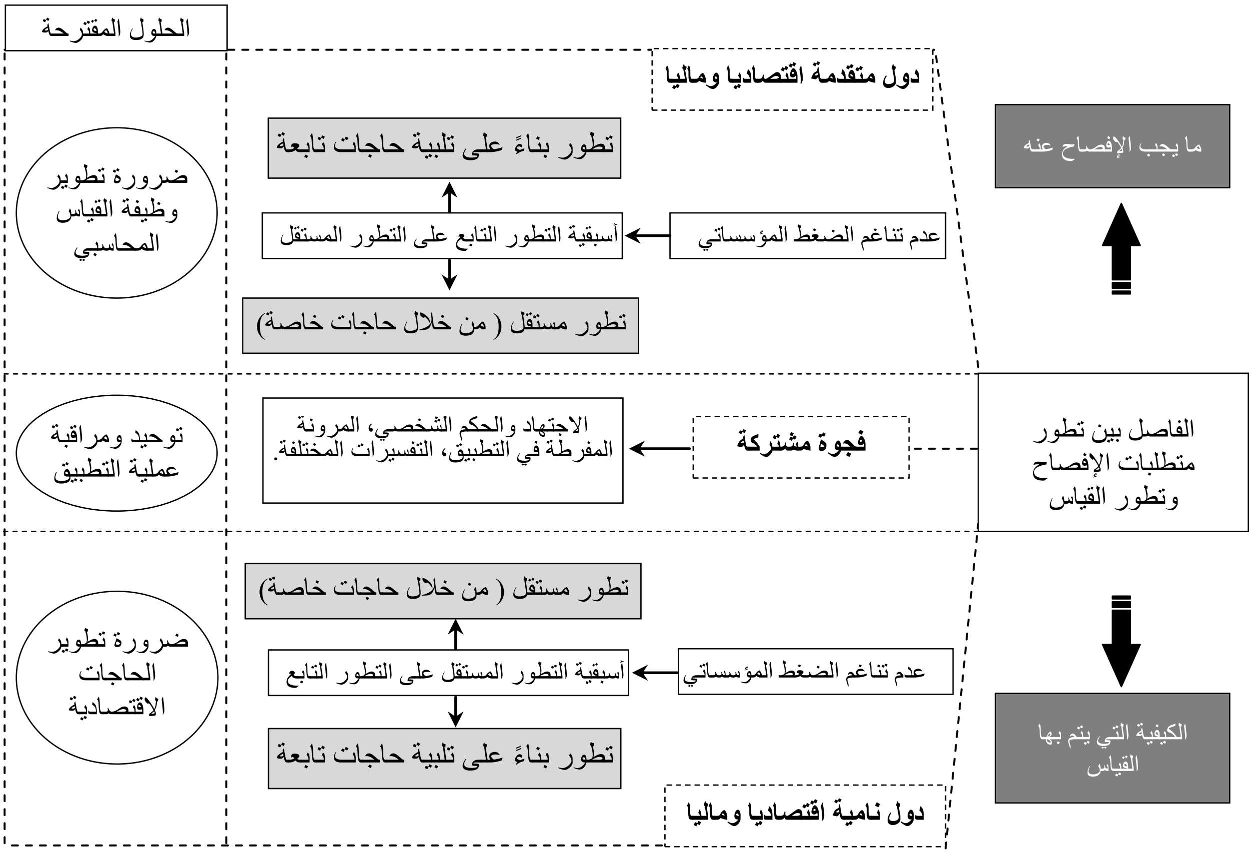
شكل رقم (2-9): مخطط علاقة تطور الإفصاح والقياس، والفجوة الإعلامية



المصدر: من إعداد الباحث.

بالتعمق الآن في الكيفية التي تحدث بها الفجوة الإعلامية في وقتنا الحاضر، وفي أسبابها وأنواعها، نورد الشكل رقم (2-10)، الذي يُلخص حيثيات الفجوة الإعلامية المحاسبية وأسبابها، ونعود إلى السؤال السابق: هل النقص متأتي من عدم قدرة نظام القياس على إنتاج هذه التوجهات الإعلامية؟ أم أن الخلل متأتي من تطبيق نظام قياس أكثر تطورا من الاحتياجات الإعلامية المطلوبة؟ الأمر الذي يدل على أن للفجوة نوعين، وذلك حسب الاحتياجات الاقتصادية والمالية وتطورها؛ فالنوع الأول، فجوة إعلامية محاسبية في الدول المتقدمة اقتصاديا وماليا؛ والنوع الثاني، فجوة إعلامية محاسبية في الدول النامية اقتصاديا وماليا.

شكل رقم (2–10): الفجوة الإعلامية المحاسبية وأسبابها



المصدر: من إعداد الباحث.

2. الفجوة الإعلامية المحاسبية في الدول المتقدمة اقتصاديا وماليا

الدول المتقدمة اقتصاديا وماليا تمتلك وبلا شك احتياجات محاسبية عالية تستدعى متطلبات إعلامية متطورة جدا؛ فطبيعة هياكلها الاقتصادية والمالية وآليات عملها تجعل من المحاسبة مُجبرة على توفير معلومات وبتوجهات متعددة خدمة لهذه البيئة؛ الأمر الذي يتوازى مع المستوى المعرفي الاقتصادي السائدة والذي يجعل من المتطلبات الإعلامية شيء سريع التطور والتحديث المستمرين، الأمر الذي أشرنا إليه بالضغط المؤسساتي الاقتصادي المحدِّد لأهداف المحاسبة بطريقة غير مباشرة. في الوقت ذاته الذي يكون فيه الضغط المؤسساتي الاقتصادي قد أثر على متطلبات الإعلام المحاسبي؛ يكون للضغط المؤسساتي

المالي الجانب الثاني من الضغط، والتأثير المباشر على أهداف المحاسبة – وذلك كما بيّنا في الفصل السابق في جزء تطور المحاسبة –، فيحدث عندها عدم تناغم بين تطور المحاسبة تلبية لحاجات تابعة وتطورها المستقل تلبية لحاجاتها الخاصة، لتبرز أسبقية التطور لتلبية الحاجات التابعة نظير أسبقية الضغط المؤسساتي الاقتصادية وتطور البيئة والمعرفة الاقتصادية بشكل كبير، فالمحاسبة تسعى جاهدة لتطوير أساليب قياس تلبي متطلبات الإعلام السائدة.

إذن فالفجوة الإعلامية المحاسبية في الدول المتقدمة اقتصاديا وماليا، سببها أسبقية التطور التابع – خدمة للاحتياجات الاقتصادية– على التطور المستقل الذي يُركز أساسا على تطوير أساليب القياس؛ ويحدث هذا على الرغم من أن مستوى المعرفة المحاسبية متطور أيضا وبشكل كبير، فهذه الدول لها السبق في تطوير الممارسة والفكر المحاسبي في وقتنا الحاضر.

وكمثال نوضح به أكثر هذا الطرح، فلنفترض أن شركة هواتف نقالة أصدرت هاتفا ذكيا مُتعدد الاستعمالات، ويحمل تقنيات تكنولوجية عالية جدا، إلا أن البيئة المتطورة تستدعي من هذه التكنولوجيا أن تتطور أكثر فهي تملك احتياجات أكثر تطورا؛ فتحديد المواقع من خلال الهاتف والتسوق من خلال الهاتف وكون الهاتف مراقبا للنشاط البدني الحركي وحتى مدير لأعمال صاحبه؛ هي أمور كانت بالأمس القريب متطلبات أجبرت هذه الشركات على تطوير قدراتها الذاتية وإنتاج مثل هذه التكنولوجيا؛ واليوم بالتأكيد توجد متطلبات أكثر وأكبر، تعلمها هذه الشركات وهي تسعى إلى سد فجوتها، لأن هواتف اليوم بإصداراتها الحالية لا تلبي كل متطلبات بيئة الدول المتقدمة اقتصاديا وماليا. وسنعود لهذا المثال في شرح الفجوة الإعلامية المحاسبية في الدول النامية اقتصاديا وماليا، بعد أن نناقش أسبابها.

تجدر الإشارة هنا إلى أن الفجوة الإعلامية في الدول المتقدمة يمكن أن تكون لها أيضا أسباب متعلقة بكيفية تطبيق معايير المحاسبة الدولية، فالحكم الشخصي والاجتهاد واختلافات التفسير وغيرها من الأمور التي تُنقص من إمكانية المقارنة، أو تؤدي إلى التطبيق غير المتماثل أو المرونة الكبيرة في التطبيق لمجموعة موحدة من المعايير، يمكنها أن تشكل أيضا فجوة إعلامية؛ وهذا ما أشار إليه Nobes في دراسته سنة 2013م[1]؛ والأمر الذي يكون مشتركا في غالب الأحيان بين الدول المتقدمة والنامية.

3. الفجوة الإعلامية في الدول النامية اقتصادية وماليا

تُعاني الدول النامية اقتصاديا وماليا من عدم مواكبة احتياجاتها الاقتصادية والمالية للمستوى الدولي، لا من حيث الهياكل الاقتصادية والمالية ولا من حيث الآليات التي تعمل بها، الأمر الذي يستدعي ومن دون شك تأخر في مستوى المعرفة الاقتصادية لهذه الدول. فنوع الفجوة الإعلامية المحاسبية في هذه البيئة، وعلى عكس النوع الخاص بالدول المتقدمة، سببها نقص في متطلبات الإعلام المحاسبي المتأتية أساسا من نقص في الاحتياجات الاقتصادية؛ الأمر الذي يعني أسبقية تطور المحاسبة من الجانب المستقل مقارنة بتطورها

[1] Nobes Christopher, ***The continued survival of international differences under IFRS***, Accounting and Business Research, Vol.43, Iss.2, pp. 83-111, 2013.

من الجانب التابع. لكن السؤال الذي يتبادر لنا الآن، هل هذه الدول تقوم على تطوير المحاسبة في جانبها المستقل؟ بمعنى آخر، هل مستوى المعرفة المحاسبية في هذه الدول قادر على العمل بكفاءة لتجاوز مستوى التطور في الحاجات الاقتصادية؟

بالتأكيد ليس الأمر بهذه الصورة، فهذه الدول ليست قادرة حتى على التطبيق الجيد للمعرفة المحاسبية المستوردة من الدول المتقدمة؛ وهنا يكمن الخلّل، فهذه الدول عند استيرادها للمعرفة المحاسبية المتطورة مقارنة مع بيئتها الاقتصادية والمالية، تصبح بمفهوم تحليلنا، تمتلك تطورا محاسبيا مستقلا – مستوردا – سابقا لتطور المحاسبة من جانب تلبية الحاجات الاقتصادية – المتدنية –؛ والسبب في هذا هو الجانب المؤسساتي المالي لهذه الدول والذي يُضغط عليه من الجانب المؤسساتي المالي العالمي الذي تتحكم فيه الدول المتقدمة؛ لتصبح عندئذ بعض طرق القياس المحاسبية غير قابلة التطبيق، لأن البيئة لا تسمح بذلك؛ فأساس قياس القيمة العادلة أو قياس المعلومات الاجتماعي أو القياس التنبؤي طويل المدى، كلها ليس لها قاعدة بيئية تُمكن من إعطاء قياسات دقيقة مقارنة لما هو عليه الأمر في الدول المتقدمة؛ وهذه بالتحديد مسببات الفجوة الإعلامية في الدول النامية.

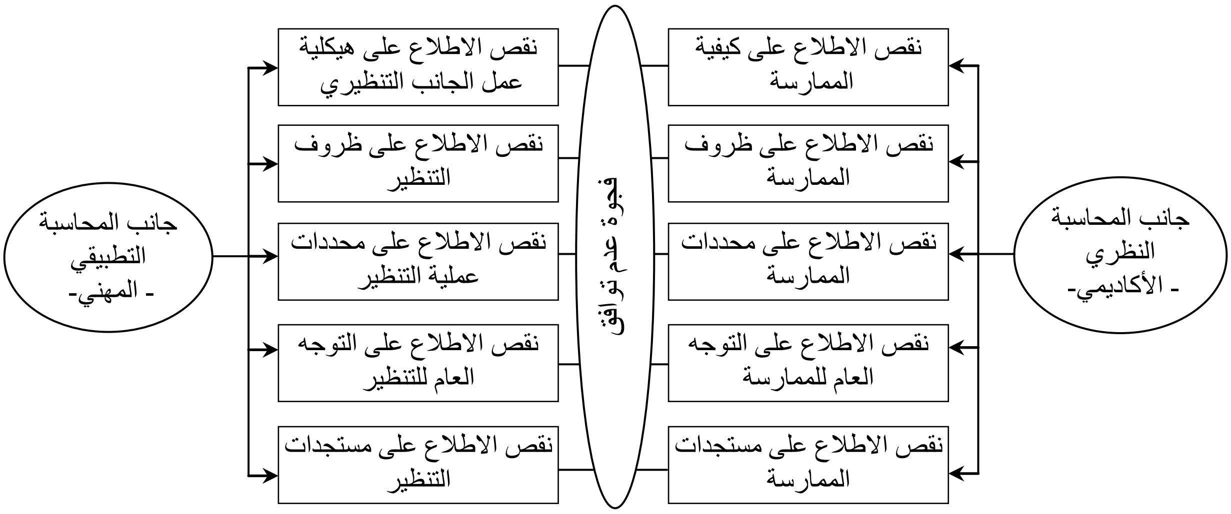
وبالرجوع إلى المثال الخاص بالهواتف الذكية، وبإسقاطه على بيئة الدول النامية، نجد أن العديد من ساكني الدول النامية يشترون هواتف من هذا النوع، لكن الاحتياجات التكنولوجية التي يتطلبها هؤلاء لا تستدعي حتى نصف الإمكانيات المجهز بها هذا النوع من الهواتف، فأبسط شيء أن شبكات الجيل الثالث لم تدخل إلى الجزائر إلى منذ مدة قليلة، بالمقابل نجد أن الهواتف المزودة بتكنولوجيا قابلة على تطبيق هذه الخدمة متوفرة وتُسوق في البيئة الجزائرية منذ سنوات دونما أي استعمال يذكر.

وهذا هو الحال بالنسبة للمعرفة المحاسبية عالية التطور، فنحن بحاجة إليها ولا شك في ذلك، لكن متطلباتنا الاقتصادية والمالية غير مُهيأة لاستعمالها بالكيفية التي تحقق لنا إنتاج معلومات مالية قادرة على اتخاذ القرارات الاقتصادية الصائبة في ظل اقتصاديات عالمية.

من الجدير بالذكر هنا، أن الفجوة الإعلامية في الدول النامية قد تأخذ أبعاد متطورة أخرى، كعدم محاكاة المعرفة النظرية للواقع العملي، حيث يشير Belkaoui أن العديد من أهم المشاكل المحاسبية في الدول النامية تنجم عن أسباب مهمة متجذرة في التعليم المحاسبي[1]. وهذا الأمر وإن كان موجودا أيضا في الدول المتقدمة، إلا أنّه يكون أكثر سوء وأكثر إعاقة لعملية تطوير الفكر والممارسة المحاسبيين في الدول النامية؛ فقد يكون الأكاديميون من مدرسين ومدربين مثلا في عزلة تامة عن الجانب التطبيقي، وقد يحصل العكس أيضا، بأن يكون المهنيون من محاسبين ومحافظي حسابات وخبراء محاسبين وغيرهم من ممارسي المهنة المحاسبية، في عزلة تامة عن المستجدات النظرية والتطور الفكري للمحاسبة، إلا إذا تعلق الأمر بإلزام قانوني؛ فهنا ستكون الفجوة الإعلامية أسوء، وستتعلق بعدم توافق جانب الممارسة والجانب النظري؛ كما يوضح الشكل رقم (2-11).

[1] Belkaoui Ahmed R., ***The New Environment in International Accounting Issues and Practices***, Quorum Books, New York, USA, 1988, p.202.

شكل رقم (2–11): فجوة عدم توافق جانبي المحاسبة النظري والتطبيقي



المصدر: من إعداد الباحث.

4. الحلول المقترحة لتقليص الفجوة أو التخلص منها

مشكلة الفجوة الإعلامية المحاسبية، وإن اختلفت مسبباتها بين الدول المتقدمة والنامية، إلا أن مسألة التقليص أو التخلص منها نهائيا أمر يعتمد على تكاثف الجهود بين كل هذه الدول، خاصة فيما يخص مساعدة الدول المتقدمة للدول النامية؛ فالفجوة الإعلامية للدول المتقدمة يمكن تسميتها '' فجوة تلبية متطلبات الإفصاح '' لما لها من خصوصية أسبقية تطور المحاسبة في جانب تلبية احتياجات تابعة، ويمكن التقليص منها برفع الجهود المبذولة في تطوير وظيفة القياس المحاسبي بكل مكوناتها حتى يرتقي تطور المحاسبة المستقل إلى مصاف تطورها التابع؛ أما الفجوة الإعلامية في الدول النامية فيمكن تسميتها '' فجوة تطوير الحاجات الإعلامية ''، ويُمكن التقليص أو التخلص منها من خلال الرفع من الاحتياجات الاقتصادية الأمر الذي يرفع الحاجات إلى الإعلام المحاسبي ويُمكن من تطبيق نظام القياس الدولي؛ الأمر الثاني الذي من المفروض على هذا الدول أن تقوم به هو رفع مستوى المعرفة المحاسبية لديها بما يمكنها من المساهمة ولو بشكل تدريجي في تطوير المحاسبة في جانبها المستقل، لما لذلك من تأثير على تهيئها ومحاكاتها لواقع متطلباتها الإعلامية؛ إضافة إلى تكثيف الجهود فيما يخص سد فجوة عدم التوافق بين الجانبين النظري والتطبيقي، والذي نرجعه في رأينا إلى نقص المعرفة المحاسبية النظرية أو التطبيقية؛ وآخر ما نُشير إليه هو توحيد ومراقبة عملية تطبيق معايير المحاسبة الدولية، فهو وإن كان أمر مشترك بين الاقتصاديات المتقدمة والنامية، إلا أن أثره يكون أوسع في فجوة تطوير الحاجات الإعلامية، وسنتعمق في تحليل هذه المقترحات في الجانب التطبيقي بما تؤكده النتائج الميدانية للبيئة الجزائرية كنموذج للاقتصاد النامي؛ وفي الأخير لا يجب النظر إلى الفجوات الإعلامية دائما على أنها شيء سيئ، فقد تكون الفجوات الإعلامية مُحفزا دائما على توافق تطور المحاسبة بجانبيها التابع والمستقل.

خلاصة الفصل:

بعد تطرقنا إلى الخلفية الفكرية الأيديولوجية لبناء معايير المحاسبة الدولية بمختلف خصائصها وتقارباتها والمحيط المؤسساتي المشكل لقوى الضغط المؤثرة فيها؛ ومن ثم إلى الاحتياجات الإعلامية للمجتمع المالي الدولي وإلى تحديد مفهوم وبُنية وظيفة الإعلام المحاسبي وأهم توجهاتها السائدة على الصعيد الدولي، وصولا إلى الفجوة الإعلامية المحاسبية وتشخيص أهم أسبابها ومعالمها في الدول المتقدمة والدول النامية، واقتراحنا لأهم الحلول المُمكنة لتقليصها أو التخلص منها. كانت أهم النتائج التي توصلنا إليها:

- يوجود ضغط مؤسساتي يصنع توجه معايير المحاسبة الدولية وهو ذاته الضغط الموضح في مرحلة النظريات المحاسبية السلوكية؛
- من أهم خصائص نموذج المعايير، التوجه نحو خدمة المستثمر والتقرير عن الأداء المالي للمنشآت، والأخذ بمفهوم القيمة العادلة والشفافية وفلسفة المبادئ الأكثر تحريرا للحكم الشخصي، وكل هذا سعيا منها للوصول إلى العالمية واحتكار إصدار معايير المحاسبة المنظمة والضابطة للإعلام والقياس المحاسبيين؛
- هناك تقارب من وإلى معايير المحاسبة الدولية، الهدف منه على وجه التحديد خدمة خصائص نموذج المعايير؛
- لا يمكن توحيد الممارسة المحاسبية دون توحيد الاحتياجات إلى المحاسبة (كمية المعلومة، جودة المعلومة والقدرة التنبؤية والتوقعية للمعلومة)؛
- تحديد معالم وظيفة الإعلام المحاسبي (سلسلة الإعلام المحاسبي) المتكونة على التوالي من التمثيل، العرض، الإفصاح، التقرير، الإبلاغ والاتصال، وتحديد مختلف توجهات وظيفة الإعلام المحاسبي؛
- تحديد معالم الفجوة الإعلامية والتي تنشأ أساسا عندما يكون هناك فاصل بين تطور متطلبات الإعلام وتطور القياس، مع تحديد سببها في الاقتصاديات النامية في أسبقية التطور المستقل على التطور التابع للمحاسبة، وفي الاقتصاديات المتقدمة في أسبقية التطور التابع على التطور المستقل للمحاسبة.

إن ما توصلنا إليه من نتائج في هذا الفصل يدعم التسلسل – الذي يراه الباحث منطقيا – في الطرح الخاص بهيكلية تفاعل الإفصاح والقياس المحاسبيين وتطور المحاسبة في شقيه التابع والمستقل، ويعطي تصورا نظريا لأسباب عدم القدرة على التطبيق السليم لمعايير المحاسبة الدولية في الكثير من البيئات المحلية، ويمكن أيضا من رسم تصور حول عدم القدرة على الاستجابة لعديد متطلبات الإعلام المحاسبي في الاقتصاديات المتقدمة؛ ومن جانب آخر تسمح لنا هذه النتائج بالبدء في تفصيل التأثيرات التي أحدثتها توجهات وظيفة الإعلام المحاسبي على قواعد وأساليب القياس.

الفَصْلُ الثَّالِثُ

تأثير الإعلام المحاسبي على قواعد القياس

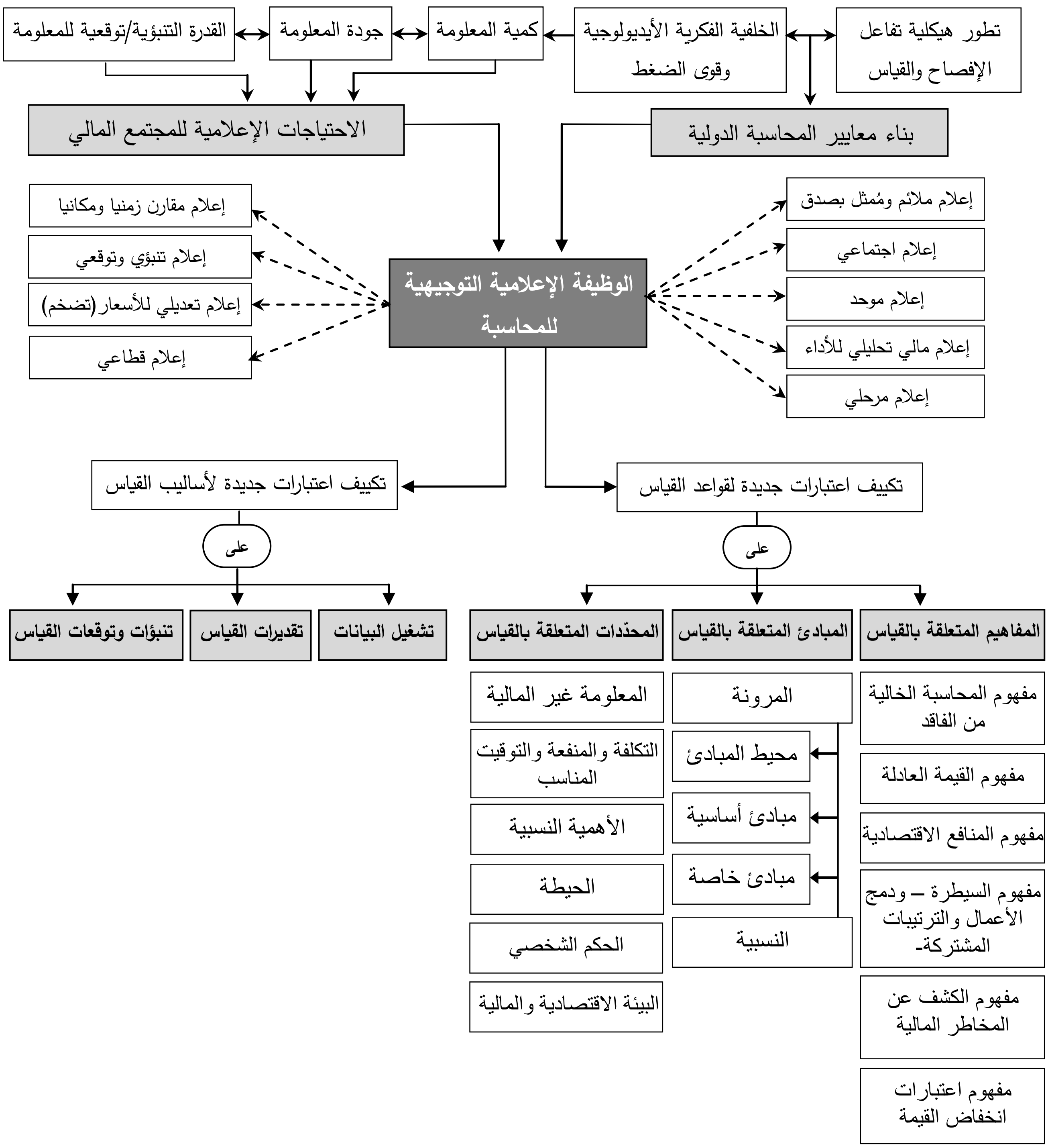
تمهيد

ذكر مجلس المبادئ المحاسبية (APB) في التقرير الرابع في الفقرة 209 بأن المبادئ المحاسبية المتعارف عليها تتغير استجابة للتغيرات في الأوضاع الاقتصادية والاجتماعية والتطورات العلمية والتكنولوجية، وحسب Bierman (1963) [1]، فإن المبادئ والمفاهيم التي تحكم حاليا القياس المحاسبي ليست بالتأكيد حقائق غير قابلة للنقاش؛ هذا ما أثبته واقع التأصيل الفكري للمحاسبة، فالمفاهيم والفروض والمبادئ التي تُبنى عليها النظرية المحاسبية تتغير استجابة للتطورات الاقتصادية الحديثة، ويعمل حاليا القائمون على مهنة المحاسبة سواء الأكاديميين منهم أو المهنيين على تكثيف الجهود لمواكبة هذه التغيرات، الأمر الذي سيؤدي وبلا شك إلى عدم ثبات التأصيل الفكري للمحاسبة وسينعكس على عدم ثبات الأسس التي تقوم عليها وظيفتي الإعلام والقياس المحاسبيتين.

فبعد تطرقنا إلى هيكلية تفاعل الإعلام المحاسبي مع القياس، وإلى الخلفية الفكرية الأيديولوجية وقوى الضغط في بناء معايير المحاسبة الدولية، وإلى اتجاهات وظيفة الإعلام المحاسبي فيها؛ نصل إلى مرحلة دراسة تأثير هذه الأخيرة على قواعد وأساليب القياس المحاسبي، ففي هذا الفصل سنُحلل الاعتبارات التي كيفتها وظيفة الإعلام على مستويات قواعد القياس، وذلك كما يوضحه الشكل رقم (3-1)؛ حيث يُوضح لنا الشكل وجود ثلاثة مستويات أساسية لتأثير الوظيفة الإعلامية على قواعد القياس المحاسبي؛ أولها، مستوى المفاهيم الذي توسع من خلال استحداث مفاهيم جديدة كمفهوم المحاسبة الخالية من الفاقد ومفهوم القيمة العادلة، وغيرها من المفاهيم؛ أما ثاني المستويات فهو مستوى المبادئ، هذا المستوى الذي بدوره قسمناه إلى ثلاثة مستويات فرعية بناءً على تصورنا وطرحنا لتأثير الوظيفة الإعلامية عليه؛ وثالث المستويات التي أدرجناها في هذا التحليل، هو مستوى المحدّدات المُقيدة للمعلومات المحاسبية المُمكن الإعلام عنها؛ والذي بيّنا أهم ما جاء فيه من استحداثات حسب تصورنا وطرحنا لهذا الجانب.

[1] Bierman Harold J.R, Op. Cit.

شكل رقم (3–1): تأثير وظيفة الإعلام المحاسبي على قواعد القياس



المصدر: من إعداد الباحث.

I. التأثير على مفاهيم القياس المحاسبي

انتقل القياس المحاسبي خلال مراحل تطوره من العقلانية المعيارية في النظرية التقليدية للقياس المحاسبي إلى التجريبية الإيجابية في المبادئ الحديثة للقياس المحاسبي، وهذا يعني أن الأحكام حول واقع محاسبي ما يجب أن تكون معتمدة من قبل الأدلة التجريبية؛ الأمر الذي قد يضع حدودا حول معنى الواقع كخصائص متسقة ومظاهر مترابطة، فلم يعد يُحدّد فقط من خلال التصورات والتعاريف، ولكن أيضاً من خلال الأدلة التجريبية، لهذا فإنه ينبغي أن نأخذ في الاعتبار حقيقة أن القياس يستند حالياً على النظرية الكلاسيكية للقياس؛ وبالتالي، ينبغي حالياً التركيز على إيجاد الهوية التجريبية لبديهيات القيمة[1].

تعني الهوية التجريبية أن المفاهيم التي أوردها واضعو معايير المحاسبة الدولية، والتي كانت نِتاج تأثير الوظيفة الإعلامية المحاسبية ومتطلباتها، جاءت لتكون أدوات مفيدة من أجل حل العديد من القضايا في وضع المعايير، فهي تُركز على الظواهر الاقتصادية التي توجد في العالم الحقيقي (الموارد والالتزامات)، والتي هي ذات الصلة بمستخدمي البيانات المالية، والتي هي أيضا مفهومة بالنسبة إليهم. ففي هذا الجزء نُورد أهم هذه المفاهيم التي نرى أن لها بالغ الأثر على توجيه قواعد القياس المحاسبي وفقاً لمعايير المحاسبة الدولية.

1. مفهوم المحاسبة الخالية من الفاقد

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[2]؛ حيث يُعد مفهوم المحاسبة الخالية من الفاقد (Lean Accounting)، أو المحاسبة اللّينة أو النقية، من المفاهيم المُشتقة من طرق الإنتاج الخالية من الفاقد (Lean Manufacturing) والفكر المرتكز على فلسفة الخلو من الفاقد (Lean Thinking)، ومتطلبات الجودة الشاملة[3]؛ فمن 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

---

[1] Scrimnger-Christian Charmaine & Musvoto S. Wedzerai, ***The Accounting Concept of Measurement And The Thin Line Between Representational Measurement Theory And The Classical Theory of Measurement***, International Business & Economics Research Journal, Vol. 10, No. 5, pp. 59-68, 2011.

[2] 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.

[3] Baggaley Bruce, ***Creating A New Framework For Performance Measurement of Lean Systems***, in Stenzel Joe (ed), Op. Cit. (pp. 69-92), pp. 69-78.

الشامل للإنتاج الخالي من الفاقد، والتي يَعُدّها بعض الكُتاب في الأدب المحاسبي على أنّها تنحصر على وجه الخصوص في ست نقاط[1]: القياسات الخاطئة، التكاليف الخاطئة، عدم اتخاذ القرارات المثلى، صعوبة في قابلية فهم المعلومات، تعقد النظام، عدم التركيز على قيمة العملاء.

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، 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"[2]، 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 المُنشأة 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[3]. 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[4]؛ 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

---

[1] 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.

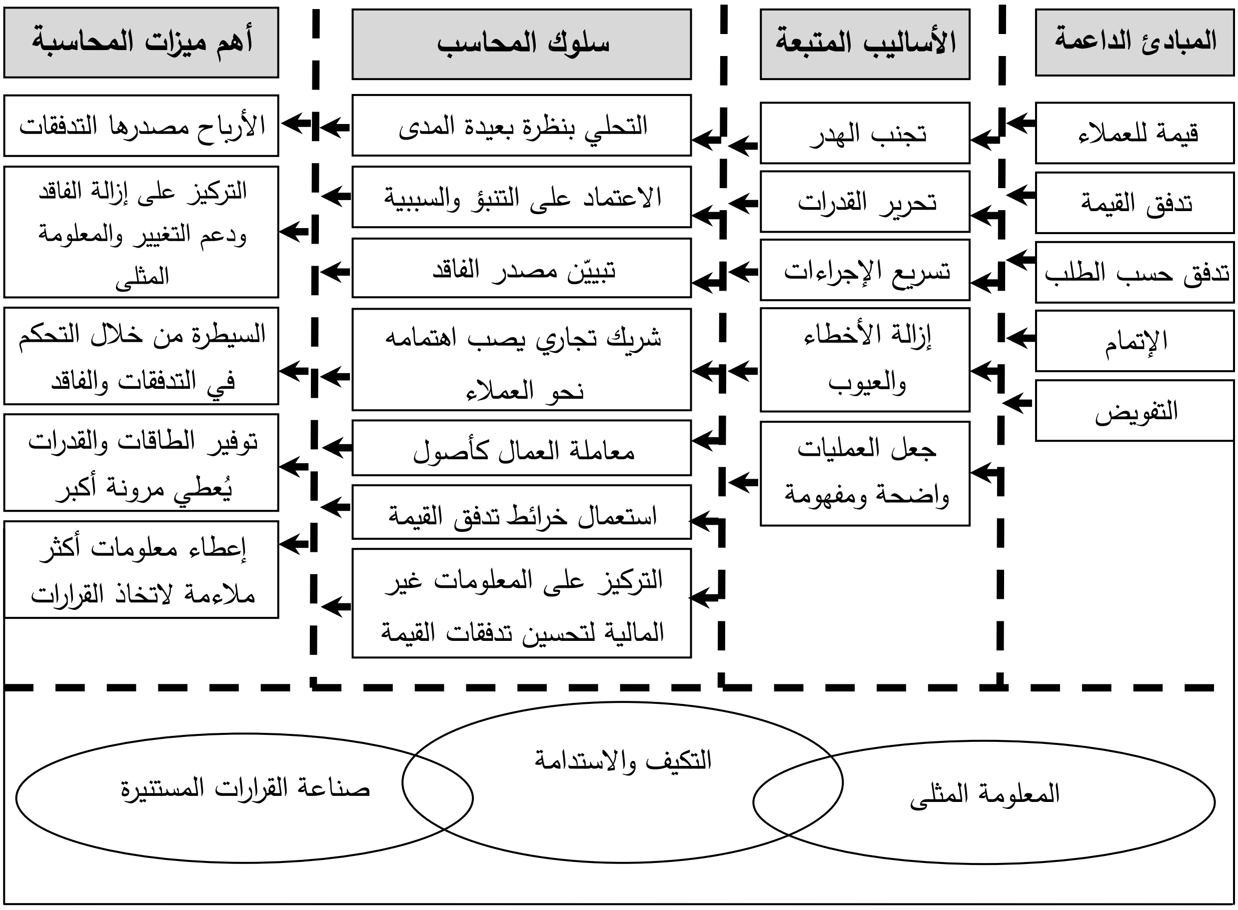
[2] Kennedy Frances A. & Widener Sally K., ***A control framework: Insights from evidence on lean accounting***, Management Accounting Research, Vol. 19, pp. 301–323, 2008, p. 302.

[3] Baggaley Bruce, Op. Cit., pp. 80-82.

[4] Kennedy Frances & Brewer Peter, ***Motivating Employee Performance in Lean Environments: Respect, Empower, Support,*** in Stenzel Joe (ed), Op. Cit. (pp.93-118), p. 114.

وإنتاج المعلومة المُثلى، 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[1]، وكل هذا بُغية صناعة قرارات أفضل، أو ما سنعبر عنه بعد تشكيل هيكلية المحاسبة الخالية من الفاقد، حسب الشكل رقم (3-2)، بسلسلة تفاعل المعلومة المثلى مع التكيف والاستدامة لصناعة القرارات المستنيرة، التي تبني هيكلية مفهوم المحاسبة الخالية من الفاقد.

شكل رقم (3−2): هيكلية المحاسبة الخالية من الفاقد



المصدر: من إعداد الباحث استنادا إلى الأفكار الأساسية الواردة في:

- 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.
- Baggaley Bruce, ***Creating A New Framework For Performance Measurement of Lean Systems***, in Stenzel Joe (ed), Op. Cit. (pp. 69-92), pp. 69-78.
- Kennedy Frances & Brewer Peter, ***Motivating Employee Performance in Lean Environments: Respect, Empower, Support,*** in Stenzel Joe (ed), Op. Cit. (pp.93-118), p. 114.
- 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.
- 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.

[1] Lean Business France, ***Lean Accounting: Des processus fi nanciers renforçant l 'amélioration continue,*** p.2, http://www.leanbusiness.fr/lean_management/strategie_et_direction/lean_accounting_A4.pdf, 15/09/2013.

2. مفهوم القيمة العادلة

مفهوم القيمة العادلة (Fair Value) هو مدخل التقييم في نموذج معايير المحاسبة الدولية ومن أهم خصائصها، وهو المفهوم الأكثر جدلاً على الإطلاق بين كل المفاهيم التي هيمنة على المحاسبة الدولية؛ فقد أسال هذا المفهوم الكثير من الحبر في بحوث المفكرين والخبراء والمحللين وكل من له علاقة بمجال الاقتصاد والأعمال، خاصة في أعقاب الأزمة المالية العالمية؛ فمنذ إدراجه في معايير المحاسبة الدولية، يتم السعي نحو اعتباره الأساس الأول لتقييم الأصول والالتزامات، مع تضمين جميع التغيرات الناتجة في القيمة العادلة كمكاسب وخسائر في قائمة الدخل؛ الأمر الذي أثار شكوك وتساؤلات حول جودة المعلومة المحاسبية، وبالتحديد تلك المعلومات المقترنة بالأدوات المالية، في ضوء اعتماد هذا المفهوم على أساس التقدير بشكل كبير وكونه بالدرجة الأولى قيمة افتراضية. إن أول إدراج لمفهوم القيمة العادلة في معايير المحاسبة الدولية، كان في معيار IAS 16 ''الممتلكات والتجهيزات والمعدات'' المُعدّ سنة 1982م، حيث عُرّفت على أنّها "المبلغ الذي يمكن أن تتم مبادلة أصل به بين أطراف مُطلعة وراغبة في التعامل على أساس تبادل تجاري بحت"؛ واعتمد هذا التعريف في كل من المعايير: IAS 17 و IAS 18 و IAS 20 و IAS 22 و IAS 25 في إصداراتها لسنة 1982م[1]؛ كما عرّف مجلس معايير المحاسبة المالية (FASB) القيمة العادلة في معيار المحاسبة المالية الأمريكي رقم 157 (FAS 157) لسنة 2006م، على أنّها "السعر الذي يُمكن الحصول عليه من بيع الأصل أو دفعه لتحويل التزام بموجب عملية مُنظمة بين متشاركين في السوق في تاريخ القياس"، وهو التعريف الذي استنسخه مجلس معايير المحاسبة الدولية سنة 2009م وأعتمده كمبدأ أساسي في التعريف الوارد في المعيار IFRS 13 سنة 2011م[2]، هذا الأخير الذي يُعد المعيار النموذجي لكل المعايير المطلوب منها أو المسموح لها بمحاسبة القيمة العادلة؛ فهو– وكما يلخصه الشكل رقم (3-3)– يُحدّد العناصر الأساسية لتقدير محاسبة القيمة العادلة في موضوع المحاسبة والمعاملة والسوق وسعره والمشاركين فيه؛ كما يُحدّد المعيار مداخل التقييم في ثلاثة مداخل هي السوق والتكلفة والنتيجة؛ كما يتدرج تحت هذا المفهوم افتراضين أساسيين حول المدخلات المستعملة في عملية التقدير، افتراض المدخلات القابلة للملاحظة، والتي بدورها تُعطي قيمة عادلة من المستويين الأول والثاني، وافتراض المدخلات غير القابلة للملاحظة، والتي تُعطي قيمة عادلة من المستوى الثالث.

يجمع مفهوم القيمة العادلة في مجال القياس بين ثلاثة مفاهيم أساسية، هي التقديرات المحاسبية وتقديرات محاسبة القيمة العادلة وقياس القيمة العادلة؛ حيث تتقاطع التقديرات المحاسبية مع قياس القيمة العادلة في مجال تقديرات محاسبة القيمة العادلة؛ لكن لا يشترط كل هذا التعقيد دائما، فمفهوم قياس القيمة العادلة يُكمن أن يكوم بسيطًا بوجود أسواق نشطة، فالسعر المعروض في المستوى الأول من التسلسل

[1] Cairns David, Op. Cit., pp. 7; 8.
[2] Power Michael, ***Fair value accounting, financial economics and the transformation of reliability***, Accounting and Business Research, Vol.40, Iss.3, pp. 197-210, 2010, p. 199.

الهرمي للقيمة العادلة يُمكن أن يُستخدم وبتعديلات بسيطة، لا تتعدى مُجرد الحاجة إلى تقديرات عادية أو أنّها ليست بحاجة إلى أي تقديرات على الإطلاق[1].

شكل رقم (3–3): قياس القيمة العادلة وفقا للمعيار IFRS 13

	الموضوعات	المعاملة	السوق	المشاركين في السوق	السعر
العناصر الأساسية للتقدير	الأصول والالتزامات أو أدوات حقوق الملكية؛ حيث أن الأصول أو الالتزامات إما قد تكون رصيدا قائما بذاته أو مجموعة من الأصول، أو مجموعة من الالتزامات، أو مجموعة من الأصول والالتزامات؛ وذلك يعتمد على وحدتها من الحساب والتي يتم توفيرها في معايير التقارير المالية الدولية ذات الصلة.	تقدير محاسبة القيمة العادلة يفترض أن الأصول والالتزامات يتم تبادلها من خلال معاملة منتظمة بين المشاركين في السوق لبيع الأصول أو نقل التزام في تاريخ القياس تحت الظروف الحالية للسوق.	تقدير محاسبة القيمة العادلة يفترض أن المعاملة لبيع الأصول أو نقل التزام يحدث في السوق الرئيسي، أو في السوق الأكثر ملاءمة في حالة غياب السوق الرئيسي.	هم المشترين والبائعين لأصول أو التزامات في السوق الرئيسية (أو الأكثر ملاءمة)، وهم مستقلون عن بعضهم البعض، وعلى دراية وقدرة واستعداد للدخول في معاملات حول الأصول والالتزامات.	السعر في تقدير محاسبة القيمة العادلة هو الذي يمكن الحصول عليه من بيع أصل أو دفعه لتحول التزام في معاملة منتظمة في سوق رئيسية (أو أكثر ملاءمة) في تاريخ القياس وتحت ظروف السوق الحالية، بغض النظر عن ما إذا كان هذا السعر يمكن ملاحظته مباشرة أو تقديره باستخدام تقنية تقييم أخرى.

	مدخل السوق	مدخل التكلفة	مدخل النتيجة
تقنيات التقييم (مداخل التقييم)	تقنية التقييم التي تستخدم الأسعار وغيرها من المعلومات ذات الصلة التي تم إنشاؤها بواسطة معاملات السوق التي تنطوي على أصول مطابقة أو مماثلة، أو التزامات أو مجموعة من الأصول والالتزامات.	تقنية التقييم التي تعكس المبلغ الذي سيلزم حاليا ليحل محل القدرة على تقديم الخدمات للأصل (غالبا ما يشار إلى تكلفة الاستبدال الحالية).	تقنية التقييم التي تحول المبالغ المستقبلية (مثل التدفقات النقدية أو الإيرادات والمصروفات) إلى مبلغ حالي واحد (محين). حيث يتم تحديد قياس القيمة العادلة على أساس القيمة المشار إليها بواسطة توقعات السوق الحالية حول تلك المبالغ في المستقبل.

	مدخلات قابلة للملاحظة	مدخلات غير قابلة للملاحظة
الافتراضات الأساسية	المدخلات التي يتم تطويرها باستخدام بيانات السوق، مثل المعلومات المتاحة علنا عن الأحداث أو المعاملات الفعلية، والتي تعكس الافتراضات التي يستخدمها المشاركون في السوق عند تسعير الأصول أو الالتزامات.	المدخلات التي يتم تطويرها عندما لا تكون هناك بيانات قابلة للملاحظة في السوق، ويتم تطويرها باستخدام أفضل المعلومات المتاحة حول الافتراضات التي يستخدمها المشاركون في السوق عند تسعير الأصول أو الالتزامات.

	المستوى 1	المستوى 2	المستوى 3
التسلسل الهرمي لتقدير القيمة العادلة	الأسعار المعلنة (غير معدلة) في الأسواق النشطة للأصول أو الالتزامات المماثلة، والتي يمكن للمنشأة الوصول إليها في تاريخ القياس.	مدخلات بخلاف الأسعار المعلنة المدرجة ضمن المستوى 1، والتي يتم رصدها للأصول أو الالتزامات، إما مباشرة أو بشكل غير مباشر.	مدخلات غير قابلة للملاحظة للأصول والالتزامات

المصدر: من إعداد الباحث استنادا إلى:

– IFRS foundation, ***IFRS 13: Fair Value Measurement***, http://eifrs.ifrs.org/eifrs/bnstandards/en/2013/ifrs13.pdf, 12/08/2013.

– Yun Yu, ***Fair Value Accounting Estimate:Theoretical Analysis***, in Qi Ershi et al. (eds), ***The 19th International Conference on Industrial Engineering and Engineering Management***, Springer Berlin Heidelberg, pp. 103-112, 2013, p.105.

[1] Yun Yu, ***Fair Value Accounting Estimate: Theoretical Analysis***, in Qi Ershi et al. (eds), ***The 19th International Conference on Industrial Engineering and Engineering Management***, Springer Berlin Heidelberg, pp. 103-112, 2013, pp.106 ; 107.

إن هذا المفهوم يتفاعل مع كل من اعتبار التمثيل الصادق واعتباري المرونة والنسبية التي أوجدتها وظيفة الإعلام المحاسبي على مبادئ القياس؛ ومن جهة أخرى يتفاعل مع الاعتبارات المفروضة على محدّدات القياس، وخاصة اعتبار الحكم الشخصي المُرتبط هنا بسلوك السوق وسلوك الشركاء الفاعلين في السوق، إضافة إلى المحدّد الذي يُعتبر بالنسبة للدول ذات الاقتصاديات غير المالية (لا توجد بها أسواق مالية نشطة) العنصر الأهم، وهو البيئة الاقتصادية والمالية التي يتم فيها قياس القيمة العادلة.

3. مفهوم المنافع الاقتصادية

يتعلق مفهوم المنافع الاقتصادية (Economic Benefits) بمجريات عملية القياس المحاسبي في الحاضر، كما يأخذ البُعد المستقبلي الموسوم بعدم التأكد والاحتمالية والبيئة الاقتصادية والمؤشرات الدلالية؛ وتُعرّف المنافع الاقتصادية على أنّها المنافع القابلة للقياس الكمي بالمال، مثل الإيرادات وصافي التدفقات النقدية وصافي الدخل[1]، ويستعمل الإطار التصوري للتقارير المالية مفهوم المنافع الاقتصادية ليُوضح لُب اعتبار الجوهر فوق الشكل، وجوهر الأحداث والعمليات والتحويلات التي تقوم بها المنشأة في بيئتها الاقتصادية، فنجده يَدخل بشكل أساسي في تعريف الأصول والالتزامات والشهرة والضريبة المؤجلة وقياس الأداء والاعتراف بالدخل والمصروفات وحساب تكلفة الاهتلاك ومنافع الموظفين ومفهوم السيطرة وغيرها من الأحداث التي تقوم المحاسبة بقياسها والإفصاح عنها؛ فيشير الإطار التصوري على سبيل المثال، إلى أن الأصول هي "المنافع الاقتصادية المستقبلية المتجسدة في الأصل في إمكانيته في المساهمة، بشكل مباشر أو غير مباشر في تحقيق تدفقات من النقدية وما يُعادلها إلى المشروع، ويُمكن أن تكون تلك الإمكانية إنتاجية أي أنها جزء من النشاطات التشغيلية للمشروع، كما يُمكن أن تأخذ شكل القابلية للتحول إلى نقدية أو ما يُعادلها أو القدرة على تخفيض التدفقات النقدية للخارج، مثلما تؤدي عملية تصنيع بديلة إلى تخفيض تكاليف الإنتاج"[2]؛ يتضح لنا من هذا التعريف البدائل التي تُعبّر عن المنافع الاقتصادية، إضافة إلى السمة الأهم وهي الإمكانية أو الاحتمال أو القدرة الكامنة للمنافع الاقتصادية التي يُعرف بها الأصل. إن مفهوم المنافع الاقتصادية ولتعلقه في أغلب تعريفات معايير المحاسبة الدولية –خاصة في تعريف الأصول والالتزامات– بعنصر عدم التأكد (مستقبلي)، وحساب التدفقات الداخلة والخارجة من المنشأة الاقتصادية؛ أثر بشكل ملحوظ على تقنيات التقدير كما سنبيّن في الفصل الموالي؛ لكن الأمر الأهم بالنسبة لهذا المفهوم، هو أن واضعي المعايير حاولوا إلى غاية الفاتح من جانفي لسنة 2014م استقبال الآراء حول مشروع تعديل الإطار التصوري[3]، والذي يشمل استبدال مفهوم المنافع الاقتصادية بمفهوم الموارد الاقتصادية (Economic Resource)، خاصة في تعريف الأصول والالتزامات، وهذا لتفادي مسألة التوقع والتحول لبناء التعريف على

[1] USLEGAL, ***Economic Benefit Law & Legal Definition***, http://definitions.uslegal.com/e/economic-benefit/ , 12/08/2013.

[2] The IFRS Foundation, ***The Conceptual Framework for Financial Reporting***, Op. Cit., § 4.8.

[3] The IFRS Foundation, ***A Review of the Conceptual Framework for Financial Reporting***, Discussion Paper DP/2013/1, July 2013, p. 7, http://www.ifrs.org/Current-Projects/IASB-Projects/Conceptual-Framework/Discussion-Paper-July-2013/Documents/Discussion-Paper-Conceptual-Framework-July-2013.pdf, 19/09/2013.

أساس القدرة الفعلية على إنتاج منافع اقتصادية، آخذين في ذلك بتعريف الموارد الاقتصادية على أنها حق، أو غيره من مصادر القيمة التي هي قادرة على إنتاج منافع اقتصادية.

4. مفهوم السيطرة و– دمج الأعمال والترتيبات المشتركة –

ثالث المفاهيم الأكثر أهمية في سلسلة معايير المحاسبة الدولية، هو مفهوم السيطرة (Control)، المفهوم الذي اقترن بالمنافع الاقتصادية في كثير من التعريفات لإثبات الطرف المستفيد فعلا من هذه المنافع؛ فهو المفهوم القانوني الاقتصادي الذي يُعرفه المعيار IAS 27 في إصداره لسنة 2008م، على أنّه ″قوة التحكم في السياسات المالية والتشغيلية لمنشأة لغرض الحصول على منافع من أنشطتها"[1]، ليتم حذف التعريف من هذا المعيار نهائيا في تعديله لسنة 2011م، وإلحاق التعريف بالمعيار IFRS 10 آخذا مفهوم السيطرة على أنها " تلك الحالات التي يكون فيها المستثمر معرضاً لـ أو له حقوق في إيرادات متنوعة نتيجة مشاركته مع مستثمر آخر ولديه القدرة على التأثير على تلك الإيرادات من خلال سلطته على المنشأة المستثمر فيها ″[2]، حيث يتحول التعريف من التركيز على حقوق التصويت إلى التركيز على السلطة والإيرادات، مضيفاً إلى ذلك التركيز على عنصر القدرة الحالية على التوجيه (The Present Ability To Direct)؛ حيث تتكون السلطة التي يملكها المستثمر من الحقوق القائمة (Existing Rights) والموضوعية (Substantive) للتأثير على غالبية الأنشطة ذات الصلة (The Relevant Activities)، هذه العناصر إذا اقترنت بالعوائد المتغيرة (Variable Returns) حسب أداء المستثمر والقدرة على التأثير على العوائد (Ability To Affect Returns)، نحصل على المفهوم الكامل للسيطرة حسب تعريف المعيار الدولي IFRS 10.

يستوجب مفهوم السيطرة التطرق إلى مفهوم دمج الأعمال، كون هذا الأخير وحسب المعيار IFRS 10 لا يتم إلا بالاعتماد على أساس وحيد وهو مفهوم السيطرة؛ فكل مُنشأة تقوم بإعداد البيانات المالية وتكون تحت سيطرتها منشأة واحدة أو أكثر، ينبغي أن تُقدم البيانات المالية الموحدة؛ فيتضح مفهوم فرعي للسيطرة في حالة وجود دمج للأعمال، هو السيطرة المشتركة التي تعني وفقا للمعيار IFRS 11 " تقاسم مُتفق عليه تعاقديا للسيطرة على الترتيب، والتي وُجدت فقط عندما تكون القرارات بشأن الأنشطة ذات الصلة تتطلب موافقة بالإجماع من الأطراف المُتقاسمة للسيطرة "[3].

أشارت دراسة استقصائية أجرتها شركة Ernst & Young سنة 2010م، إلى أن 29٪ من أفراد العينة ذكروا بأنهم كانوا عُرضة للدخول في شراكة أو ترتيب مشترك، وأن من أهم الأسباب وراء الدخول في ترتيبات مشتركة هي: الإسراع في تطوير التكنولوجيات الجديدة، دخول أسواق أو صناعات جديدة، حماية سلسلة التوريد والقدرة على الإنتاج، توزيع المخاطر وغيرها من الأسباب[4]. فمفهوم الترتيبات المشتركة يُعد من

---

[1] The IFRS Foundation, ***International Financial Reporting Standards***, IAS 27, § 4, IASCF Publications Department, United Kingdom, 2008, p.1422.

[2] The IFRS Foundation, ***IFRS 10: Consolidated Financial Statements***, Op. Cit., § 6.

[3] The IFRS Foundation, ***IFRS 11: Joint Arrangements***, § 7, http://eifrs.ifrs.org/eifrs/bnstandards/en/2013/ifrs11.pdf, 13/05/2013.

[4] Ernst & Young, ***Challenges in adopting and applying IFRS 11***, p. 1, http://www.ey.com/Publication/vwLUAssets/Applying_IFRS_11/$FILE/Applying_IFRS_11.pdf, 14/08/2013.

المفاهيم القائمة على الاستجابة لطبيعة بيئة الأعمال الدولية التي تسير أكثر فأكثر نحو التكامل والتعقيد؛ وبدوره مجلس معايير المحاسبة الدولية وضعت المعيار IFRS 11 لتحديد مبادئ لإعداد التقارير المالية من قبل المنشآت التي لها مصلحة في الترتيبات التي يتم التحكم فيها بصورة مشتركة –أي الترتيبات المشتركة–؛ حيث يُعرّف المعيار الترتيب المشترك على أنه" الترتيب الذي يكون فيه لطرفين أو أكثر سيطرة مشتركة" [1]؛ ويكون بهذا الصدد الترتيب المشترك إما عملية مشتركة (Joint Operation) أو مشروع مشترك (Joint Venture)؛ ويكون الشرطين المُلزمين للدخول في نطاق معالجة المعيار IFRS 11، هما السيطرة المشتركة لكل الأطراف والموافقة بالإجماع من كل الأطراف التي تتحكم مُجتمعةً في الترتيب على اتخاذ القرارات بشأن الأنشطة ذات الصلة.

5. مفهوم الإفصاح عن المخاطر المالية

كاستجابة لتأثيرات آخر مراحل التطورات الاقتصادية المُتمثلة في الاقتصاد المالي أو الاقتصاد الافتراضي التي تمت مناقشتها في الفصل الأول؛ تزايد استعمال الأدوات المالية، وتزايدت معه المخاطر المصاحبة لها، فقد تتعرض جميع المنشآت لشكل من أشكال المخاطر، كأن تتعرض مناجم الذهب إلى مخاطر سعر الذهب، شركات الطيران إلى مخاطر سعر وقود الطائرات، والمقترضون لمخاطر أسعار الفائدة، والمستوردون والمصدرون إلى مخاطر سعر الصرف، فالمخاطر المالية اليوم لا تُحدّد فقط ربحية الشركات ولكنها باتت تُقرّر أيضاً ما إذا كانت المنشأة ستَبقى موجودةً أم لا. إن هذا الأمر استوجب من معايير المحاسبة الدولية ضرورة إيجاد آلية للإفصاح عن المخاطر وتوفير معلومات تُساعد على توجيه قرارات المستثمرين؛ فيشير بذلك المعيار IFRS 7 أنّه "على المنشأة الإفصاح عن المعلومات التي تُتِيح لمستخدمي بياناتها المالية تقييم طبيعة ومدى المخاطر الناجمة عن الأدوات المالية والتي تتعرض لها المنشأة في فترة إعداد التقارير المالية"[2]؛ غير أن هذه المخاطر المالية تتحدّد بناءً على نوع التمويل الذي تُقرّر المنشأة الاعتماد عليه، حيث تُشير المخاطر المالية إلى الانحرافات المحتملة في الدخل قبل الفوائد والضرائب المرتبطة بدفعات الفائدة الثابتة على الدين ومدفوعات الإيجار[3]. إن هذه المخاطر ترتبط حسب ما جاء به المعيار IFRS 7 بثلاثة تصنيفات أساسية، هي مخاطر السيولة ومخاطر الائتمان ومخاطر السوق، كما تشمل عملية الإفصاح عن هذه المخاطر، الإفصاحات النوعية والإفصاحات الكمية[4].

أن هذا المفهوم يُؤكد لنا التوجه نحو حماية مصالح المستثمرين، والتوجه نحو تدعيم سبل التمويل القائمة على الأدوات المالية بشكل آمن؛ كما يتأثر هذا المفهوم بمفهوم القيمة العادلة وتطبيقاتها في قياس الأدوات المالية؛ فضلا على أن تطبيقه السليم في الإجراءات المحاسبية يُعطي لمستخدمي القوائم المالية –المستثمرين على وجه الخصوص– الثقة في عمليات الاستثمار والقدرة على اتخاذ قرارات اقتصادية أكثر قربا

[1] The IFRS Foundation, ***IFRS 11: Joint Arrangements***, Op. Cit., § 4-6.
[2] The IFRS Foundation, ***IFRS 7: Financial Instruments: Disclosures***, Op. Cit., § 31.
[3] Cheng-Few Lee & Alice C. Lee, ***Encyclopedia of Finance***, Springer US, 2006, p.121.
[4] The IFRS Foundation, ***IFRS 7: Financial Instruments: Disclosures***, Op. Cit., § 33-41.

من الحقيقة؛ إلا أن الصفات التي تُميّز الأدوات المالية والمحيط الذي تتم فيه عمليات تبادلها والتأثيرات الجانبية المؤثرة عليها، تجعل من مفهوم الإفصاح عن المخاطر المالية مفهوما نسبيا إلى حد كبير، وبالخصوص إذا أخذنا بعين الاعتبار أن العامل السلوكي المالي وتقلباته صعبة التنبؤ يلعب دورا بالغ الأهمية في العناصر المؤثرة على هذا النوع من الإفصاحات.

6. مفهوم اعتبارات انخفاض القيمة

يُعد مفهوم اعتبارات انخفاض القيمة (Impairment Considerations) من المفاهيم التي جاء بها الفكر المحاسبي كاستجابة لترسيخ التوجه نحو الشفافية وإنتاج معلومة محاسبية أكثر قربا من الحقيقة ومن القدرة على اتخاذ القرارات الصائبة؛ حيث يختلف مفهوم انخفاض القيمة عن مفهوم الاهتلاك في كونه يُمثل تخفيضا للقيمة الدفترية استنادا إلى تطبيق محدّد التحفظ المحاسبي؛ على خلاف الاهتلاك الذي يُمثل تخصيصاً لتكلفة الأصل على مدى عمره الإنتاجي، تطبيقاً لمبدأ المقابلة. كما يتطلب تطبيق هذا المفهوم وجود مؤشرات يعتمد عليها القائم على عملية التقييم لتحديد مستوى إمكانية انخفاض القيمة، وهذه المؤشرات ترتبط بشكل أساسي بالبيئة الداخلية والخارجية للمنشأة؛ حيث تُشير دراسة Wagenhofer & Göx[1] أن عدم وجود بيئة اقتصادية مواتية لتقييم انخفاض القيمة، يرفع من درجة التحفظ؛ كما يُشيران أيضاً إلى أن زيادة احتمال وجود إدارة للأرباح من طرف المنشأة تزيد أيضا من درجة التحفظ، وأن السبيل إلى أمثلية استعمال التحفظ مع مفهوم انخفاض القيمة لابد وأن يكون في ظل وجود بيئة داخلية وخارجية قادرة على توفير المؤشرات المطلوبة وبشكل أمثل.

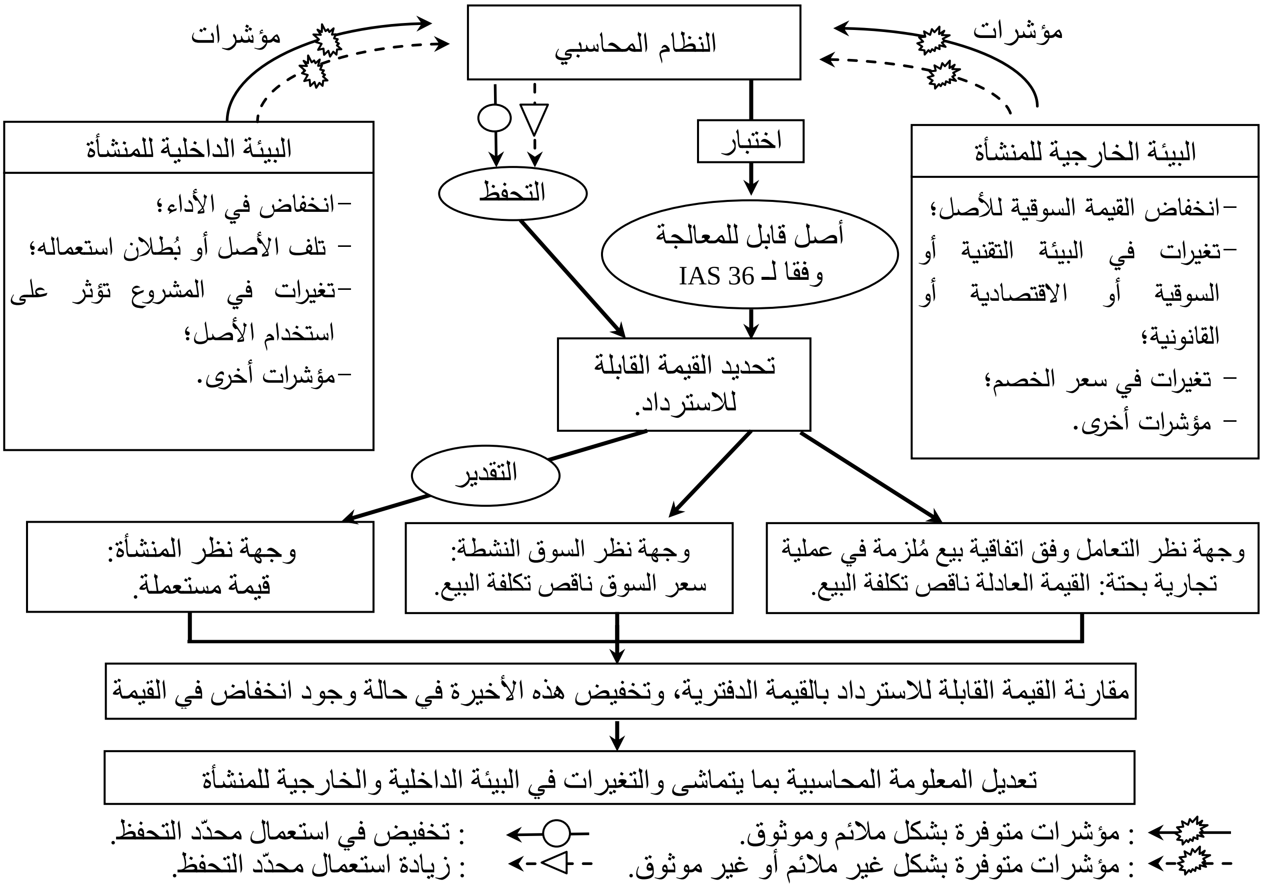
بهدف وصف الإجراءات التي تطبقها المنشأة لتضمن أن أصولها تدرج في ما لا يزيد عن القيمة المُمكن استردادها، يجب تطبيق مضمون المعيار IAS 36 الذي يُحدّد هذه الإجراءات بما في ذلك من مجال تطبيق ومؤشرات لانخفاض القيمة والإفصاحات المطلوبة؛ حيث يشير المعيار إلى أن المؤشرات الداخلية والخارجية إذا توفرت وكانت مبنيةً على أُسس منطقية حول إمكانية انخفاض قيمة الأصل القابل للمعالجة وفقا للمعيار IAS 36، فإنه يجب القيام بعملية اختبار تتضمن المقارنة بين القيمة الدفترية والقيمة القابلة للاسترداد للأصل المُحدَّد؛ حيث تشمل مرحلة تقييم القيمة القابلة للاسترداد ثلاث وجهات نظر مختلفة تكون بالتسلسل عوضاً عن بعضها البعض، فيبدأ التقييم باستعمال القيمة العادلة التي تكون في حالة وجود اتفاقية بيع مُلزمة في عملية تجارية بحتة، حيث ينقص من القيمة العادلة تكلفة البيع للحصول على قيمة الاسترداد؛ وفي حالة تعذر تحقق الشرط الأول، مع إتمام المتاجرة بالأصل في سوق نشطة، فإن البديل للقيمة العادلة هي القيمة السوقية؛ وفي حالة تعذر الحصول على هذا الشرط أيضا (كشرطين أساسيين في تحديد القيمة العادلة وبدائلها)، يتم اللُّجوء إلى القيمة المستعملة (Value in Use) لتكون بديلاً عن القيمة العادلة ناقص تكلفة البيع، بحيث تُحدَّد القيمة المُستعملة بناءً على تقدير التدفقات النقدية المستقبلية للأصل، والتي لابد وأن

[1] Göx Robert F. & Wagenhofer Alfred, ***Optimal impairment rules***, Journal of Accounting and Economics, Vol.48, pp. 2–16, 2009.

تستند إلى افتراضات معقولة، وأن تُدخل في حسابها مُعدل خصم يأخذ بالتغيرات في وحدة النقد والأخطار التي شَكّلت مُؤشرات لانخفاض قيمة الأصل محل المعالجة.

يُوضح لنا الشكل رقم (3-4)، هيكلية مفهوم اعتبارات انخفاض القيمة، مع توضيح لمستوى التحفظ المطلوب بناءً على نوع المؤشرات الدالة على إمكانية انخفاض قيمة الأصل القابل للمعالجة وفقاً للمعيار IAS 36؛ بحيث يُشير الباحث إلى أن تعاطيه مع هذا المفهوم لم يكن بالإحاطة الكاملة لكل جزئياته وتفاصيله وحالاته الاستثنائية، وإنّما تم التعامل مع المفهوم في الحدود التي تخدم موضوع الفصل والأجزاء اللاحقة له.

شكل رقم (3–4): هيكلية مفهوم اعتبارات انخفاض القيمة



المصدر: من إعداد الباحث استنادا إلى:

IFRS Foundation, ***IAS 36: Impairment of Assets***, http://eifrs.ifrs.org/eifrs/bnstandards/en/2013/ias36.pdf, 15/08/2013.

من خلال تطرقنا لأهم المفاهيم التي جاءت بها معايير المحاسبة الدولية، والتي أثّرت في قواعد القياس المحاسبي، فإنّنا نلاحظ أن الأثر السلوكي واضح في أغلب هذه المفاهيم؛ وهذا لطبيعة المنحى السلوكي الذي هيمن على الدراسات والبحوث المحاسبية كما بيّنا في الفصل الأول؛ فنجد في المحاسبة الخالية من الفاقد أن اللّيونة والنقاء من الصفات الإنسانية بالدرجة الأولى، وقد استدعت التطورات استعمال

هذه السلوكات في المجال السلوكي المؤسساتي كفلسفة للتمكن من الاستجابة السريعة لظروف الحال، وترسيخ الأمثلية في التكيف والاستدامة وصنع القرارات المستنيرة والمُلِمَة بمتغيرات المحيط؛ كما نجد الخلفية السلوكية في مفهوم القيمة العادلة من حيث توجهين أساسيين، أولا من حيث صفة العدالة التي تُعدّ صفة إنسانية سلوكية بالدرجة الأولى، فلا يعدل القياس إلا بعدالة القائم على القياس، وثانيا من حيث التقدير الذي يخضع أيضا للقيم والإدراك والتبعية والقلق والدافعية التي تمس صميم التوجه السلوكي للقائم بعملية التقدير، وتؤثر على سلوك السوق والشركاء الفاعلين فيه؛ نجد أيضا في مفهوم المنافع الاقتصادية المستقبلية بُروز الاحتمالية واستدعاء المؤشرات الدلالية لاستكمال بناءه المنطقي والعقلاني، وهذه العوامل تخضع وبلا شك إلى السلوكات الفردية والمؤسساتية الاقتصادية والمالية والذاتية؛ وإذا مَررنا أيضا إلى مفهوم السيطرة واندماج الأعمال والترتيبات المشتركة، نجدها سلوكية في التعاون والتكامل والتكتل والمشاركة، مع تطبعها بالنزعة التحكمية المترجمة في السيطرة بكل أنواعها؛ أما ما يخص مفهوم الإفصاح عن المخاطر المالية، فهو مفهوم سلوكي داعم للشعور بالأمن والاطمئنان اللذان يُساعدان السوق والشركاء الفاعلين فيه على تعديل سلوكاتهم بما يُحفز الاستثمار، ويُزيل الشكوك التي قد توجه السلوك إلى المنحى المشوه للحقيقة الاقتصادية؛ كما أن هذا النوع من الإفصاح عن المخاطر قد يُستعمل من طرف السلوك المالي المؤسساتي، بقصد توجيه سلوك السوق والأطراف الفاعلة فيه نحو التعامل أو توسيع التعامل ببعض الأدوات المالية التي يراها هذا السلوك المؤسساتي مُناسبة لخدمة مصالح القائم عليها؛ وأخيرا يُمكننا القول أن مفهوم اعتبارات انخفاض القيمة، ما هو إلا استجابة سلوكية تمليها أيضا متطلبات المحاسبة الخالية من الفاقد من حيث الاستجابة السلوكية الفردية والمؤسساتية لعكس التغيرات المحيطة والمؤثرة على المنشأة.

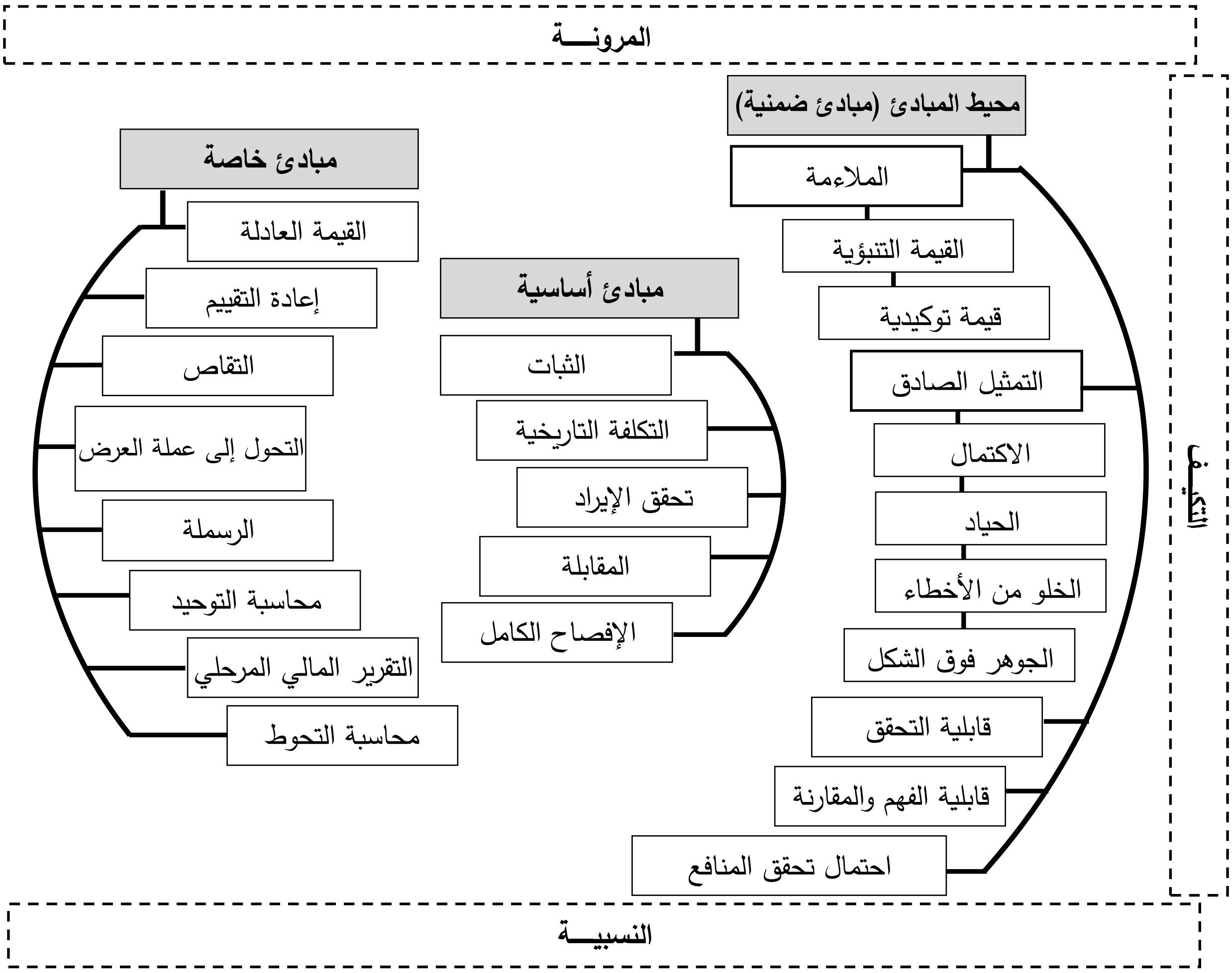
إن خلاصة هذا الطرح تدفعنا إلى التأكيد على العامل السلوكي المؤسساتي، سواء السلوك المؤسساتي الخاص بالهيئات الواضعة أو المُؤثرة في وضع المعايير، أو السلوك المؤسساتية المؤثرة في المُحيط الاقتصادي أو المالي أو السياسي أو القانوني أو الاجتماعي؛ على أنّها تُشكل نُظُم تَحفيز، يُمكنها توجيه السلوك المؤسساتي الأدنى منها، أو السلوك الفردي، إلى ما يُحقق أهداف المحاسبة السامية لعكس الحقيقة الاقتصادية والمساعدة على اتخاذ القرارات الصائبة؛ كما أنّها ولعدم اِتسامها بالكمال ولإمكانية تطبعها بسلوكات تَحيزية أو لا أخلاقية، فهي قد تُشكل قيود وعراقيل أمام التطبيق السليم لأهداف المحاسبية السامية.

II. التأثير على مبادئ القياس المحاسبي

يُعد التأثير على مبادئ القياس المستوى الثاني من سلسلة التأثيرات التي أوجدتها توجهات وظيفة الإعلام المحاسبي على قواعد القياس؛ فبعد التأثير المباشر على مفاهيم القياس المُبيّنة سابقاً، ينعكس التأثير بطريقة غير مباشرة وبالدرجة الأولى على المبادئ؛ فيتجلى هذا التأثير – كما وضحه الشكل رقم (3-1)، وكما يُفصّله الشكل رقم (3-5)– حسب تَصورنا للموضوع، في تشكل ثلاثة مستويات أساسية للمبادئ، أولها مستوى ''محيط المبادئ'' أو ما يُمكن تسميته بالمبادئ الضمنية التي كثيراً ما تكون مرافقة وضابطة لبقية

المبادئ في المستويين الآخرين؛ وثاني المستويات هو مستوى ''المبادئ الأساسية'' أو ما يُمكن تسميتها أيضا بالمبادئ العامة؛ وثالث المستويات هو مستوى ''المبادئ الخاصة'' والتي تُعنى باستخدامها المنشآت ذات الأغراض الخاصة، وكذلك الحالات التي يَرى فيها الفكر المحاسبي في فلسفة المعايير ضرورة استعمال هذه المبادئ في ظروف أو أحداث أو عمليات كونها الأنسب لإنتاج معلومة محاسبية أكثر قدرة على عكس الحقيقة الاقتصادية واتخاذ القرارات. ويتميز التأثير الواقع على مبادئ القياس المحاسبي بميزتين أساسيتين هما المرونة والنسبية، حيث يُفترض من هاتين الميزتين أن تُمكّنا المبادئ من التكيف والتفاعل وقابلية التطبيق في بيئات أعمال مُختلفة.

شكل رقم (3–5): تأثير وظيفة الإعلام على مبادئ القياس المحاسبي



المصدر: من إعداد الباحث.

1. محيط المبادئ (المبادئ الضمنية)

يُقدم الباحث محيط المبادئ أو المبادئ الضمنية مُقتبسة إلى حد كبير من الخصائص النوعية للمعلومة المحاسبية، وبالتحديد خاصيتي الملاءمة والتمثيل الصادق؛ مع اصطلاح تسميتها بالمبادئ الضمنية كونها تُضَمّنُ في أي مبدأ أساسي أو خاص، وبشكل تلقائي من طرف القائم على عملية المحاسبة؛ ومن جهة ثانية فهي تُشكل المُحيط الذي يجب أن تُنتج فيه المعلومة المحاسبية بإتباع المبادئ الأساسية والخاصة،

بحيث يرى الباحث طرحها في شكل محيط للمبادئ أو مبادئ ضمنية أكثر ملاءمة من ناحية الاعتبارات الجديدة التي أوجبتها الوظيفة الإعلامية على مبادئ القياس المحاسبي، ولسببين أساسيين؛ أولهما أن القائم على عملية المحاسبة وفي سعيه لإكْسَاب المعلومة المحاسبية للخصائص النوعية المطلوبة، يقوم باتباع مجموعة من الأساسيات المتعارف عليها والمقبولة في التطبيق العملي، وهذا بشكل مُتكرر يُشبه البنية التحتية التي لابد منها كُلما استدعت الحاجة لإنتاج معلومة محاسبية، وهذا ما يُعطي هذه الأساسيات ميزة التضمين؛ ثاني الأسباب هو أن عدم إيجاد هذه الأساسيات لا يعطي مصداقية ولا ملاءمة للمعلومة المنتجة بالاعتماد على باقي المبادئ الأساسية والخاصة، ممّا يُوحي أنّها تُشكل المحيط المناسب الذي تعمل فيه بقية المبادئ بشكل يسمح بإنتاج معلومة محاسبية قادرة على أن تستعمل في التأثير على القرارات الاقتصادية، الأمر الذي استدعى منا تسمية هذه الأساسيات من جهة أخرى بمحيط المبادئ. وفي ما يلي طرح لهذا المستوى من المبادئ.

1.1. الملاءمة

بقيت الملاءمة (Relevance) من أهم الركائز التي يجب أن تتوفر في المعلومة المحاسبية المُفصح عنها، وذلك رغم التعديل الذي مس الإطار التصوري سنة 2010م؛ وهي تُطرح في بحثنا هذا على أنها مبدأ ضمني جامع لمجموعة من المبادئ الضمنية الفرعية المُشكِلة لمحيط عمل بقية المبادئ؛ فالملاءمة وحسب ما جاء به الإطار التصوري في الفقرة QC6، هي " قدرة المعلومة المحاسبية على إحداث فرق في القرارات المتخذة من قبل المستخدمين"، كما يشير الإطار إلى أن المعلومة المحاسبية يمكن أن تكون قادرة على إحداث فرق في القرارات حتى ولو كان بعض المستخدمين يرون عدم الاستفادة منها، أو أنهم على اطلاع بمصادر أخرى للمعلومات تغنيهم عنها. إن الإطار التصوري يضع الملاءمة وخلافا لما كان تعريفه لها في إصداره قبل سنة 2010م، في تعريف أكثر تركيزا على القدرة على إحداث الفارق في القرارات، هذه القدرة التي تكون غالبا موسومة بالمرونة والنسبية خاصة مع التطور الكبير في مصادر إنتاج والحصول على المعلومة خارج القوائم المالية التي تقدمها المحاسبة، وأيضا خارج التعريف الجامد الذي لا يدع مجالا للتكيّف مع ظروف الحال وتغير وجهات نظر مستخدمي المعلومة المحاسبية حول مقدرتها على التأثير في قراراتهم الاقتصادية. يُشير أيضا الإطار التصوري إلى المكونات الأساسية للملاءمة، والتي لم تتغير إلى حد كبير، فهي لا تزال محصورة في القيمة التنبؤية (Predictive Value) والقيمة التوكيدية (Confirmatory Value)؛ حيث يكوّن هذين العنصرين كما سنطرحه فيما يلي، المبدأين الضمنيين المشكلين لمحيط المبادئ الأساسية والخاصة من جانب الملاءمة.

1.1.1. القيمة التنبؤية والتوقعية

إن القيمة التنبؤية (Predictive Value) كمبدأ ضمني تعني وكما أشار الإطار التصوري في الفقرة QC8 أن المعلومة المنتجة من طرف المحاسب يجب أن يُراعى فيها إمكانية استعمالها كمدخلات في

العمليات التي يقوم بها مستخدموها للتنبؤ بالنتائج المستقبلية؛ ويُشير المعيار IAS 01 إلى أن تعزيز قابلية المقارنة بين الفترات يساعد المستخدمين على اتخاذ القرارات الاقتصادية، لا سيما من خلال السماح بتقييم الاتجاهات في المعلومات المالية لأغراض التنبؤ[1]. إن الباحث يُفضل استعمال مصطلح القيمة التنبؤية والتوقعية (Predictive and Forecasted Value) وذلك لما للمصطلح من معني أدق وأكثر قدرة على الإحاطة بجوانب التنبؤ والتوقع على اختلاف استعمالاتهما في المحاسبة[*]؛ ويرى ومن خلال تحليل توجه معايير المحاسبة الدولية أن هنالك عوامل تُحسن القيمة التنبؤية والتوقعية، سواءً بالتعبير عليها صراحة، أو بالإشارة إليها ضمنيا؛ حيث يوضح الشكل رقم (3-6)، هذه العوامل مع تضمين أهم العناصر الواجب التنبؤ بها والتوقع لها، وأهم العوامل التي يُمكن أن تُعيق أو تحُد من المقدرة التنبؤية والتوقعية للمعلومة المحاسبية؛ وقبل التطرق لهذه العناصر، لابد من الإشارة إلى أن أهم العناصر الواجب التنبؤ بها أو التوقع لها حسب معايير المحاسبة الدولية هي التدفقات النقدية وأسعار الأسهم وجانب التوقيت والمخاطر التي يمكن أن تحدث، إضافة إلى التنبؤ أو التوقع بأفعال وردود أفعال الإدارة والأحداث المحتملة، والرواتب والعمر الإنتاجي وطرق الدفع، والسلوك بكل مكوناته وأنواعه (سلوك سوق، سلوك المُمولين، سلوك المستثمرين، سلوك القائمين على إعداد القوائم المالية،...) والأطراف المؤثرة فيه.

إن العوامل التي يُمكن أن تُحسن القيمة التنبؤية والتوقعية في جانبها البشري، نجد الخبرة والكفاءة المتجلية في خبرة وكفاءة القائمين على إعداد القوائم المالية وتدقيقها إلى أن تتخذ الصورة القابلة للعرض على جمهور المستخدمين، حيث يُعد هذا الجانب العامل الأهم والأبرز كونه يُؤثر في جل العوامل المتبقية؛ ونجد أيضا من الجانب التقني للمحاسبة، الإجراءات والسياسات المُتبعة، والتي تشمل قابلية المقارنة كمبدأ ضمني سنتناوله في العناصر الآتية، والإفصاح عن المخاطر كما تم التطرق إليه في جزء المفاهيم الجديدة للقياس المحاسبي، نُظيف إليها كل المخاطر التي يمكن أن تؤدي إلى عدم التأكد حول التدفقات النقدية في المستقبل، حيث يُعد الإفصاح عن المخاطر متفاوت الأهمية والنوع حسب فئة مستخدمي المعلومة المحاسبية، ويتعلق الإفصاح عن المخاطر، بالمخاطر مُحتملة الحدوث والمخاطر الملازمة للاستثمارات ونقل وتقاسم وتجنب المخاطر بكل أنواعها والتوقيت المحتمل لها؛ كما أن التصنيف الجزئي للبيانات يُعطي إمكانية أقل لفقدان المعلومات نتيجة التجميع[2]، الأمر الذي يكون محكوما أيضا بشكل نسبي بالأهمية النسبية للبنود وقدرة مستخدمي المعلومات المحاسبية على تحليل البيانات. العامل الموالي في سلسلة العوامل المساعدة على تحسين القيمة التنبؤية والتوقعية هو الإفصاح عن عناصر الأداء المالي (Components of Financial Performance) والذي يساعد حسب المعيار IAS 01, § 86 في فهم الأداء المالي المحقق وفي إجراء إسقاطات للمستقبل المالي؛ حيث نجد أن معرفة طبيعة المصروفات من العوامل المساعدة على معرفة مكونات الأداء المالي وتساعد أيضا في تحسين هذه القدرة.

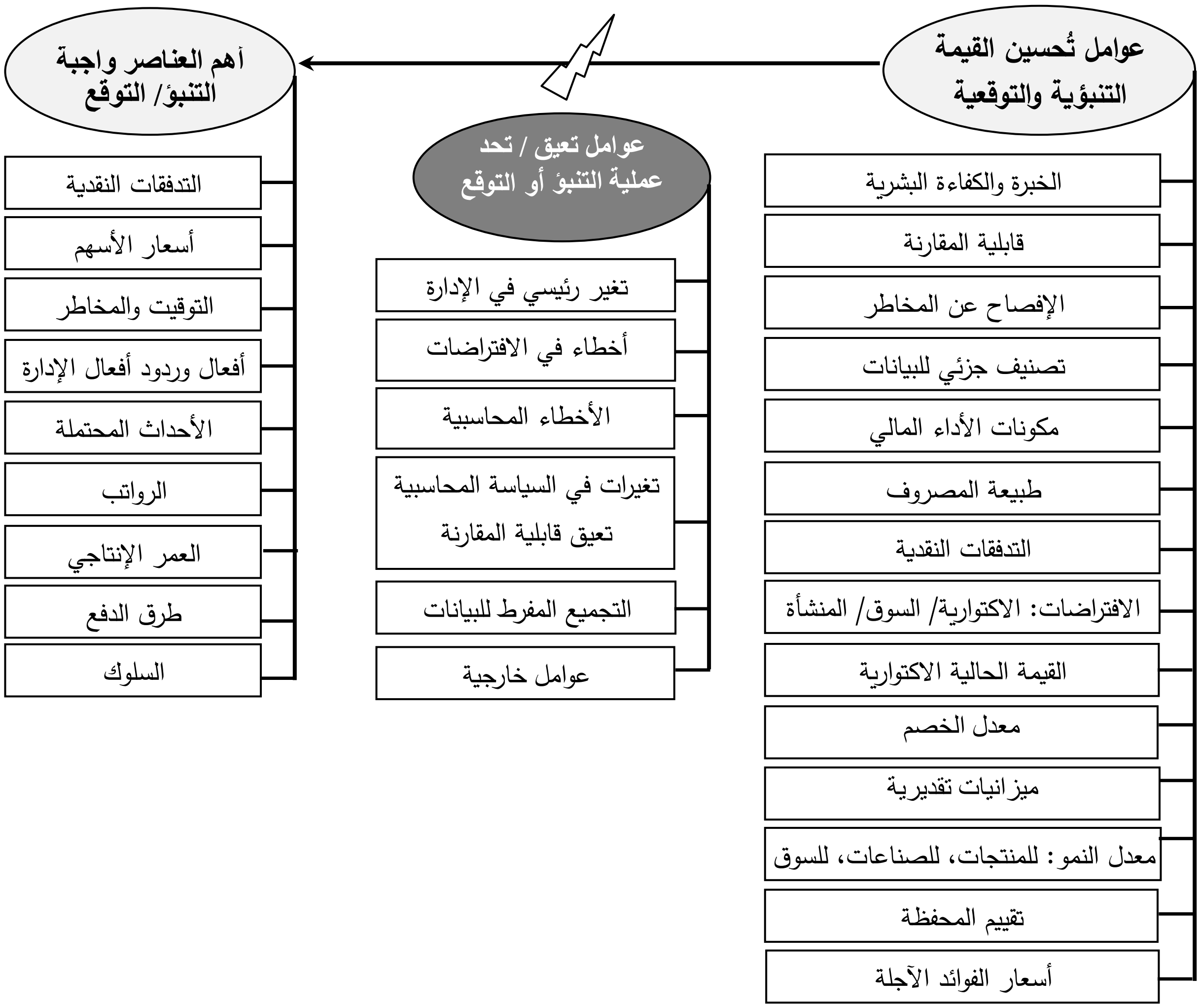
---

[1] The IFRS Foundation, ***IAS 01: Presentation of Financial Statements,*** Op. Cit., § 43.

[*] يتم توضيح وتفصيل الاختلافات بين المصطلحين في الفصل الرابع، في الجزء الخاص بتنبؤات وتوقعات القياس المحاسبي.

[2] Lev Baruch, ***The Aggregation Problem in Financial Statements: An Informational Approach***, Journal of Accounting Research, Vol. 6, No. 2, pp. 247-261, 1968.

شكل رقم (3–6): القيمة التنبؤية والتوقعية كمحيط للمبادئ، العناصر واجبة التنبؤ/ التوقع، المحسنات والعوائق



المصدر: من إعداد الباحث استنادا إلى معايير المحاسبة الدولية، في أحدث إصداراتها إلى غاية 2014/03/31.

إضافة إلى هذه العوامل، نجد أن التدفقات النقدية المحققة بكل أنواعها إضافة إلى الميزانيات التقديرية المبنية على أُسس محاسبية وعلمية سليمة، ومعدلات الخصم والفائدة والنمو كلها تُساعد على تحسين القدرة التنبؤية والتوقعية، جنبا إلى جنب مع الافتراضات الاكتوارية التي تُعبّر حسب المعيار IAS 19, § 76 عن أفضل تقديرات المنشأة للمتغيرات التي ستحدِّد التكلفة النهائية لتقييم منافع ما بعد التوظيف[1]، وافتراضات السوق والمنشأة في حد ذاتها حول عمليات النشاط ومحيطه المالي والاقتصادي والسياسي والاجتماعي، بحيث يجب أن تتسق وتنسجم كل هذه الافتراضات مع بعضها البعض لتُعطي أكبر قدرة على تحديد القيم الحالية الاكتوارية، إضافة إلى تقييم المحفظة المالية الذي يُعطي قدرة أكبر على التنبؤ أو التوقع مقارنة مع الاعتماد على تقييم الأدوات المالية منفردة، لما في ذلك من تنوع واقتسام للمخاطر.

[1] The IFRS Foundation, ***IAS 19: Employee Benefits***, § 76, http://eifrs.ifrs.org/eifrs/bnstandards/en/2013/ias19.pdf, 12/08/2013.

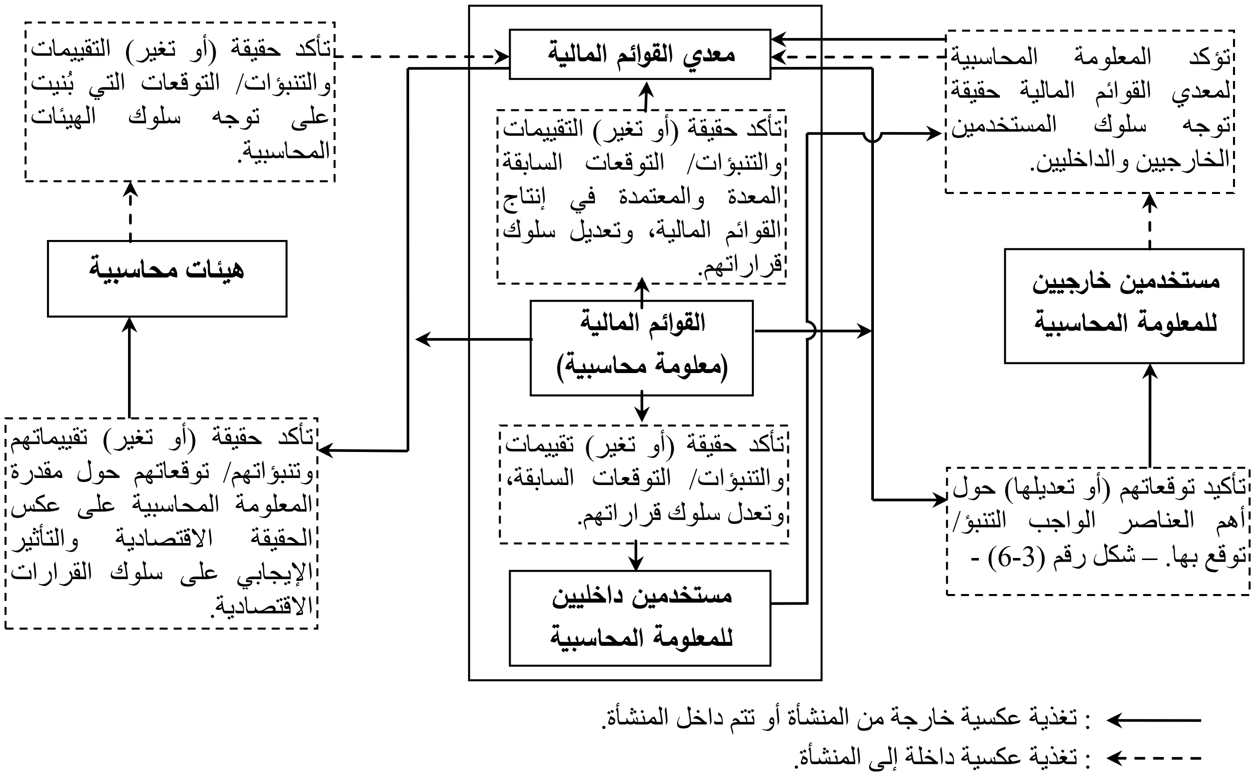
في سياق طرحنا للعوامل المحسنة لمبدأ القدرة التنبؤية والتوقعية، تتضح لنا العوائق أو المحدّدات لهذه القدرة، والتي من أهمها التغيرات الرئيسية في الإدارة والتي يُمكن أن تتغير معها التوجهات التنبؤية أو التوقعية من جهة، وتتغير معها الخبرات والكفاءات من جهة ثانية، الأمر الذي يمكن أن يَحُد من القدرة التنبؤية أو التوقعية؛ إضافة إلى الأخطاء التي يُمكن أن تمس الافتراضات، والأخطاء في سير العمليات والإجراءات المحاسبية وما ينجم عنها من تقديرات مُضلّلة وبيانات محاسبية تؤدي في غالب الأحيان إلى تنبؤات أو توقعات فاشلة؛ مع ضرورة الإشارة إلى أن تغيرات السياسة المحاسبية غير المبررة وغير المدروسة، والمؤدية إلى صعوبة في قابلية المقارنة يُمكنها أن تُعيق أيضا عملية التنبؤ أو التوقع؛ ناهيك عن جملة من العوامل الخارجية (مثل معدلات الفائدة، التضخم، النمو، الوضع السياسي، الشأن الاجتماعي، القوانين،...) والتي تُعطي مدخلات مضلّلة للقائم على عملية التنبؤ أو التوقع داخل المنشأة.

2.1.1. القيمة التأكيدية

تعني القيمة التأكيدية (Confirmatory Value) كمبدأ ضمني ومحيط للمبادئ وذلك كما أشار إليه الإطار التصوري في الفقرة QC9، أن المعلومة المحاسبية تُوفر تغذية عكسية حول (تأكيد أو تغير) التقييمات السابقة؛ حيث يتجلى من التعريف الدور التأكيدي والتحسيني والتصحيحي لهذا المبدأ الضمني الذي يُعطي محيط مناسب لعمل بقية المبادئ الأساسية والخاصة. إن التغذية العكسية الواجب أن تقدمها المعلومة المحاسبية المعدّة وفقا لهذا المبدأ الضمني، تُعد استجابة للديناميكية الواجب أن تتحلى بها الممارسة المحاسبية للتكيف مع المحيط سريع التغير؛ وهي أيضا من سمات البحوث المحاسبية التي ميزت مرحلة النظريات السلوكية؛ فحسب دراسات Tuomela (2005م) و Otley (1999م) وLuckett & Eggleton (1991م) و Otley et al. (1995م) و Otley & Berry (1980م)، فإن مناقشة التغذية العكسية في محاسبة التسيير له قاعدته في نظم التفكير وبشكل أكثر تحديدا في نظرية التحكم الآلي المعرفي (Mechanistic Cybernetic Control Theory)[1]؛ وكذلك الأمر حسب رأينا، فالمحاسبة المالية أيضا ولتداعيات الوظيفة الإعلامية أصبح من الواجب عليها التعمق في مناقشة التغذية العكسية من هذا المنظور، لأن القيمة التأكيدية لابد وأن تُشكل محيط لنظم التفكير ودراسة السلوك واتخاذ القرارات المعدة على مستوى المحاسبة المالية لتحسين سلوك صنع القرارات الاقتصادية؛ ويوضح الشكل رقم (3-7)، رؤيتنا للكيفية التي يجب أن تكون بها القيمة التأكيدية – من خلال التغذية العكسية– مساعدة على تحسين سلوك صنع القرارات، سواء من طرف مستخدمي المعلومات المحاسبية أو من طرف القائمين على إعداد القوائم المالية والهيئات المحاسبية القائمة على تنظيم المهنة.

[1] Pitkänen Hanna & Lukka Kari, ***Three Dimensions of Formal and Informal Feedback in Management Accounting***, Management Accounting Research, Vol. 22, pp. 125-137, 2011, p.125.

شكل رقم (3-7): القيمة التأكيدية كمحيط للمبادئ، التفاعل بين مختلف المتعاملين بها



المصدر: من إعداد الباحث.

يتضح من خلال الشكل أن القيمة التأكيدية للمعلومة المحاسبية تشكل تغذية عكسية لكل المتعاملين بها، وأن معدي القوائم المالية هم الأكثر استقبالا للتغذية العكسية الناتجة عن المعلومات التي يقومون على إعدادها؛ كما أن تأكيد حقيقة أو تغير توقعاتهم وتنبؤاتهم – خارج التغذية الآتية من المعلومة المحاسبية في حد ذاتها بالنسبة لهم –، هي تأكيدات حول السلوك وحقيقة توجهه؛ فبالنسبة للقيمة التأكيدية المنعكسة من طرف المستخدمين الخارجيين، فالأمر يتعلق بالسلوك الخاص ببناء تنبؤاتهم وتقييماتهم، وحاجاتهم لنوع وكمية المعلومات ومستوى الإفصاح المطلوب وتأثير التغيرات في السياسة المحاسبية على هذا السلوك؛ أما المستخدمين الداخليين، فالأمر يتعلق بصناع القرار وبالموظفين الذين يبنون أيضا تقييمات وتنبؤات تُوجِّه سلوكهم، سواء من ناحية اتخاذ القرارات أو استقرار الأوضاع العامة للمنشأة. وفي الحديث عن التغذية العكسية الآتية من المعلومة المحاسبية في حد ذاتها بالنسبة لمعديها، فالأمر يتعلق بتأكد حقيقة (أو تغير) التقييمات والتنبؤات السابقة المُعدة والمعتمدة في إنتاج القوائم المالية، وتعديل سلوك قراراتهم فيما يخص تعديل مدخلات عمليات التقييم والتنبؤ والحكم والسياسات المحاسبية المتبعة إذا اِقتضى الأمر ذلك. من جهتها الهيئات المحاسبية تقيم القدرة التأكيدية للمعلومات المحاسبية من خلال مدى إمكانيتها على تأكيد حقيقة أو تغير تقييماتهم وتنبؤاتهم حول مقدرة المعلومة المحاسبية على عكس الحقيقة الاقتصادية والتأثير الإيجابي على سلوك القرارات الاقتصادية؛ ومُقدِمةً في الوقت ذاته تغذيةً عكسيةً لمعدي القوائم المالية حول تأكد حقيقة

أو تغير التقييمات والتنبؤات التي بُنيت على توجه سلوك الهيئات المحاسبية، ومدى ضرورة إجراء التعديلات اللازمة على سلوك مُعدي القوائم المالية في الحالات التي تستدعي ذلك.

2.1. التمثيل الصادق

يُعد التمثيل الصادق (Faithful Representation) من المبادئ الضمنية المستحدثة في التعديل الذي شمل الإطار التصوري سنة 2010م، وهو البديل الذي حل محل الموثوقية (Reliability) في المعلومات المحاسبية بعد أن كان من مكوناتها الأساسية قبل التعديل؛ فحسب ما جاء في الإطار في الفقرة QC12 يجب على المعلومات المحاسبية أن تُمثِل بصدق الأحداث التي من المفروض أن تمثلها، وحتى يكون التمثيل صادقا بشكل تام، يجب أن تتوفر فيه ثلاث خصائص هي الاكتمال (Complete) والحياد (Neutral) والخلو من الأخطاء (Free From Error) ؛ وهي الإشارة نفسها التي أقرها الإطار التصوري لمجلس معايير المحاسبة المالية (FASB) في تعديله أيضا سنة 2010[1]. إن الإطار التصوري لمجلس معايير المحاسبة الدولية يُقِر أن التمام في التمثيل الصادق أمر نادر الحدوث، وأن المجلس يهدف من خلال الخصائص المكونة للتمثيل الصادق إلى تعظيمها لأقصى حد مُمكن لتحسين جودة المعلومة المحاسبية. إن الأمر الملفت للانتباه هو البحث عن الأسباب وراء استبدال ''الموثوقية'' بـ ''التمثيل الصادق''، وما إذا كان التمثيل الصادق أقدر على تدعيم المحتوى الإعلامي للمعلومة المحاسبية بالشكل الذي يعكس إلى حدّ كبير حقيقة الأوضاع الاقتصادية؛ ويُشير في هذا الصدد مشروع مراجعة وتعديل الإطار التصوري، أن مصطلح ''الموثوقية'' لم يعد يظهر في الإطار التصوري الحالي، على الرغم من أن الكثير من محتوى هذا المصطلح تغطيه الخصائص الأساسية ''للتمثيل الصادق'' وتعزز طابع قابلية التحقق (Verifiability)[2]، هذا الأخير الذي تُشير مراجعة الإطار أن فقدانه لا يجعل بالضرورة المعلومات عديمة الفائدة، ولكن من المحتمل أن يجعل مستخدمي البيانات المالية أكثر حذرا لأن هناك خطر أكبر بأن المعلومات لا تُمثِّل بصدق الأحداث التي من المفروض أن تمثلها؛ وتُعتبر قابلية التحقق بهذا الصدّد تعزيزا لبقية عناصر محيط المبادئ، ومن المرغوب فيها جدا ولكن ليست مطلوبة بالضرورة؛ فحسب وجهة نظرنا للموضوع، يُعد استبدال الموثوقية بالتمثيل الصادق من الجهود الرامية إلى تقليص شقة الخلاف ضمنيا بين المصطلحين، مع إعطاء أولوية أكبر للملاءمة ومحاولة تدعيم فكرة التمثيل الصادق الذي يخدم الملاءمة؛ حيث يُعد هذا المبدأ الضمني كاستجابة لثلاثية المرونة والنسبية والتكيف التي تتحلى بها المبادئ المحاسبية في استجابتها لتأثيرات الوظيفة الإعلامية.

[1] Financial Accounting Standards Board (FASB), ***Statement of Financial Accounting Concepts No. 8: Conceptual Framework for Financial Reporting***, Norwalk, CT: FASB, 2010, BC3.19, http://www.fasb.org/cs/BlobServer?blobcol=urldata&blobtable=MungoBlobs&blobkey=id&blobwhere=1175822892635&blobheader=application/pdf, 17/08/2013.

[2] The IFRS Foundation, ***A Review of the Conceptual Framework for Financial Reporting***, Op. Cit., p. 70.

1.2.1. الاكتمال

يُعد الاكتمال (Complete) مبدأ ضمنيا فرعيا للتمثيل الصادق، حيث تُشير الفقرة QC13 من الإطار التصوري أن العرض الكامل يتضمن جميع المعلومات اللازمة للمستخدم لفهم الظاهرة التي عُرضت، بما في ذلك جميع الأوصاف والتوضيحات اللازمة، كما تُشير إلى أن بعض البنود يستلزم العرض الكامل لها التعليل على الحقائق الهامة حول نوعية وطبيعة العناصر والعوامل والظروف التي قد تؤثر على نوعيتها وطبيعتها، والعملية المستخدمة لتحديد العرض الرقمي؛ حيث يتضح من خلال هذا أن كل معلومة تساعد على تحسين التمثيل الصادق يجب إدراجها، مع الأخذ بعين الاعتبار مسألة القيود المفروضة على التوسع في الإفصاح؛ وفي هذا الصدّد يُستخدم مصطلح ''اكتمال المعلومات (Information Completeness) '' في تصور Nass ليعبر عن اتساع (Breadth) وعُمق (Depth) المعلومات حول أداء وحدة العمل[1]؛ وفي تصورنا، يُقدم الاتساع في عرض تشكيلة من المعلومات المرتبطة بحدث معين، إمكانية لتقليل الانحراف في الفهم لمجموعة المستخدمين، أما العمق فمن شأنه زيادة القدرة على الكشف عن الخبايا الكامنة في المعلومات، مما يساعد على تحسين الفهم واستيعاب المضمون الإعلامي للمعلومات المحاسبية.

يمكن أن يَظهر الاكتمال في عرض المعلومات بشكل جلي في الملاحظات، التي تضم ملخص للسياسات المحاسبية الهامة والمعلومات التفسيرية الأخرى؛ فهي تضم كل المعلومات المُكملة والتفسيرية والتوضيحية للمعلومات الواردة في بقية القوائم المالية، كما يغلب على هذه المعلومات طابع المرونة، حيث يتم تحديد الحد الأدنى من متطلباتها ويترك التوسع فيها حسب وجهة نظر القائمين على إعداد القوائم المالية والاحتياجات المطلوبة من المستخدمين؛ ومن جهة ثانية تتجلي المرونة في أن هذه المعلومات تتخذ الطابع السردي الوصفي والرقمي حسب ما تستدعيه الحاجة لإعداد معلومة محاسبية تتسم بالاكتمال خدمة للعرض الصادق.

2.2.1. الحياد

الحياد (Neutral) كمحيط للمبادئ وكمبدأ ضمني مُلازم لإعداد القوائم المالية وإنتاج معلومة محاسبية تحقق التمثيل الصادق كما أشار إليه الإطار التصوري ساري المفعول في الفقرة QC14، هو العرض الخالي من التحيز في اختيار أو عرض المعلومات المالية؛ وهو أيضا عدم التحريف أو الترجيح أو التأكيد أو أزالت التأكيد، أو أي نوع من التلاعب لزيادة احتمال أن يتم تلقي المعلومات المالية بطريقة إيجابية أو سلبية من طرف المستخدمين؛ بحيث لا يجب أن يُفهم من خلال هذا التعريف أن المعلومة المالية المتسمة بالحياد، هي معلومة ليس لها غرض مُحدّد أو تأثير على السلوك. إن الإطار التصوري ساري المفعول منذ تعديل سنة 2010م، اِستغنى عن الحيطة في مقابل إعطاء أولوية أكبر للحياد والخلو من التحيز، وهذا لما تحمله الحيطة من تحيزات في ظروف مُعينة تُؤثر على التمثيل الصادق للمعلومة المالية؛ رغم هذا فإن الحياد كمبدأ ضمني

[1] Nass C., ***Knowledge or Skills: Which Do Administrators Learn From Experience?***, Organizational Science, Vol. 5, Iss. 1, pp. 38–50, 1994.

يجب أن يُؤخذ في الحسبان عند إنتاج المعلومات المحاسبية، إلا أن تطبيقه في الممارسة العملية يَشوبه كثير من التعقيد وصعوبة التحقق، فبعيدا عن قيد الحيطة، لا يُمكن أن تخلو جل العمليات والإجراءات المحاسبية النظرية منها والعملية من الرغبة في التأثير على السلوك؛ وبالرجوع إلى النتائج المتوصل إليها بعد تحليل هيكلية تفاعل الإفصاح والقياس في مختلف مراحل تطور الفكر والممارسة المحاسبيين، يُمكنّنا أن نربط الحياد كمبدأ ضمني ومحيط للمبادئ بالحاجات إلى المحاسبة وبالقوى السلوكية المؤسساتية الاقتصادية والمالية، فنجد أن الفكر المحاسبي في محاولة تحقيق الحياد وتجنب الوقوع في التحيز، يقع في تحيزات أكبر في أعلى مستويات المعرفة المحاسبية؛ فاعتماد حاجات المستثمر وإعطائها أولوية على باقي حاجات مستخدمي المعلومة المالية يُعد تحيزاً وتقليلا من مقدرة المعلومة على تحقيق عرض صادق بالنسبة لبقية المستخدمين، كما أن متطلبات إعادة عرض معلومات قابلة للمقارنة لفترات سابقة قد يَشوبه كثير من التحير لعدم تطابق الظروف؛ أضف إلى ذلك أن التوجه الحالي المحكوم بالسلوك المؤسساتي، يُحاول توجيه سلوك مُعدي ومُستخدمي، وحتى سلوك الهيئات القائمة على مهنة المحاسبة وحكومات الدول، نحو تعظيم مفهوم سوق رأس المال بكل أركانها؛ الأمر الذي يُعدّ حسب وجهة نظرنا أكبر تحيز في المعرفة المحاسبية خاصة بالنسبة للنظم المحاسبية في الدول التي لن تستطيع الامتثال بالكيفية التي تضمن التطبيق السليم لمبدأ الحياد وعدم التحيز كما جاء به الإطار ساري المفعول، بل إن الأمر قد يؤدي إلى تحيزات مفتعلة لمحاولة مجاراة متطلبات الإطار التصوري؛ حيث سنقف على الشرح العملي لهذه الفكرة في الجانب التطبيقي.

3.2.1. الخلو من الأخطاء

مبدأ الخلو من الأخطار (Free From Error) لا يعني الدقة التامة في كل جوانب إعداد المعلومة المالية، فهو كسابقيه من المبادئ مُتَّسِمٌ بالنسبية والمرونة في التطبيق؛ حيث يُورد الإطار التصوري هذا في الفقرة QC15 مُشيرا إلى أن الخلو من الخطأ يعني عدم وجود أخطاء أو سهو في وصف الظاهرة، وتكون العملية المستخدمة مُختارة ومُطبقة دون أخطاء في إنتاج المعلومة المعروضة؛ حيث يتضح من خلال التعريف أن جانب الإجراءات المتبعة هو الذي يجب أن يكون خاليا من الأخطاء، وأن التقديرات مثلا ليس مطلوب منها أن تكون دقيقة إلى حد خال من الأخطاء، بل المطلوب هو سلامة الإجراءات المتبعة في عملية التقدير من الأخطاء؛ وإذا تحدثنا في هذا الصدد عن الأخطاء، فأي نوع من الأخطاء نقصد؟ إن الأخطاء الواجب أن تخلو منها المعلومة المالية هي تلك الأخطاء التي تُؤثر مُنفردة أو في شكل جماعي على تحقق التمثيل الصادق. وفي إشارة من المعيار IAS 08 الذي يهدف إلى أن يصف معايير لاختيار وتغيير السياسات المحاسبية، جنبا إلى جنب مع المعالجة المحاسبية والإفصاح عن التغيرات في السياسات المحاسبية، والتغيرات في التقديرات المحاسبية وتصحيح الأخطاء[1]؛ فإن الأخطاء وحسب الفقرة 41، يُمكن أن تنشأ فيما يتعلق بالاعتراف، والقياس، والعرض أو الإفصاح عن عناصر القوائم المالية وعند وقوعها يتم

[1] The IFRS Foundation, ***IAS 08: Accounting Policies, Changes in Accounting Estimates and Errors***, § 1, http://eifrs.ifrs.org/eifrs/bnstandards/en/2013/ias8.pdf, 15/08/2013.

تصحيحها عند اكتشافها وقبل التصريح بإصدار القوائم المالية، أما الأخطاء المكتشفة في الفترات اللاحقة فيتم تصحيحها وعرضها في القوائم المالية المقارنة للفترة اللاحقة لها.

4.2.1. الجوهر فوق الشكل

يعد مبدأ الجوهر فوق الشكل (Substance Over Form)، والذي يعني الجوهر الاقتصادي فوق الشكل القانوني، من أهم الاستحداثات التي جاءت بها فلسفة معايير المحاسبة الدولية كمبادئ ضمنية ناتجة عن التوجه المتزايد نحو محاولة عكس الحقيقة الاقتصادية؛ فبعد الممارسات المحاسبية المضلّلة والفضائح المالية التي مُنيت بها شركات كبرى مثل Enron و WorldCom و Xerox و Computer Associates وغيرها، أصبحت ضرورة عكس جوهر المعاملات والحسابات بالغة الأهمية على حساب التنازل عن الشكل القانوني؛ الأمر الذي ثار معه جدل حول المحاسبة القائمة على القواعد التفصيلية والتوجيهية، والمحاسبة القائمة على المبادئ، وأي الأساسين أحسن لتجنب الممارسات المحاسبية المضلّلة؛ حيث أشار مجلس معايير المحاسبة المالية (FASB) في إطاره التصوري لسنة 2010م، وفي ظل الخصائص النوعية للمعلومة المحاسبية إلى مبدأ الجوهر فوق الشكل على أنه: لا يعتبر مكون منفصل للتمثيل الصادق (Faithful Representation) لأنه سيكون زائداً عن الحاجة؛ بحيث يعني التمثيل الصادق أن المعلومات المالية تمثل جوهر ظاهرة اقتصادية بدلا من مجرد تمثل الشكل القانوني لها، وأن التمثل بالشكل القانوني الذي يختلف عن الجوهر الاقتصادي للظاهرة الاقتصادية الأساسية لا يمكن أن يؤدي إلى التمثيل الصادق[1]؛ من إشارة معايير المحاسبة المالية يتضح أن هذا المبدأ ضُمّن في خاصية التمثيل الصادق للمعلومات المالية. وعلى النقيض من معالجة مبادئ المحاسبة الأمريكية المقبولة عموما (US-GAAP) لمبدأ الجوهر فوق الشكل، فإن معايير المحاسبة الدولية وفي إطارها التصوري لسنة 2010م، بيّنت وبشكل محدد وواضح نسبيا هذا المبدأ، فأشارت أنّه " في تقييم ما إذا كان البند يستوفي تعريف الأصل، أو الالتزام أو حقوق الملكية، يحتاج إلى إيلاء اهتمام للجوهر والواقع الاقتصادي وليس مجرد الشكل القانوني"[2]. كما تشير أيضا في المعيار الدولي IAS 17 أنه " إذا كان عقد الإيجار هو عقد إيجار تمويلي أو عقد إيجار تشغيلي يعتمد على جوهر العملية بدلا من شكل العقد"، وتُشير في فقرة أخرى من المعيار أن "المعاملات وغيرها من الأحداث تَتم وتُعرض وفقا لمضمونها وحقيقتها المالية وليس فقط من خلال الشكل القانوني"[3]، كما تجدر الإشارة إلى أن التطرق لهذا المبدأ كان أيضا في المعيار IAS 24, § 10 والمعيار IAS 32, §15;18 والمعيار IAS 33, § 21؛ الأمر الذي يدل على الأهمية البالغة التي أولتها المعايير الدولية لهذا المبدأ في عملية القياس المحاسبي على الرغم من التعديل الذي مس الإطار التصوري ساري المفعول والذي أزاحه صراحة من مكونات الموثوقية وألحقه ضمنيا بالتمثيل الصادق.

---

[1] Financial Accounting Standards Board (FASB), ***Statement of Financial Accounting Concepts No. 8: Conceptual Framework for Financial Reporting***, Op. Cit., BC3.26,

[2] The IFRS Foundation, ***The Conceptual Framework for Financial Reporting***, Op. Cit., § 4.6 .

[3] The IFRS Foundation, ***IAS 17: Leases***, § 10; 21, http://eifrs.ifrs.org/eifrs/bnstandards/en/2013/ias17.pdf, 18/08/2013.

إن مبدأ الجوهر فوق الشكل يُعطي مُحيطا آمنا لعمل بقية المبادئ، لأن العمليات والأحداث لا يتم محاسبتها والاعتراف بها والإفصاح عنها إلا إذا أُخذ في الحسبان أولوية جوهرها الاقتصادي؛ بحيث أن الاعتراف بالنواتج والتكاليف يكون من خلال الحقيقة الاقتصادية للعقد والتسجيل المحاسبي للنواتج يكون حسب التحليل الاقتصادي للعمليات؛ الأمر الذي يستدعي باستمرار ضرورة أكبر لتحليل مُعمّق للعقود وتغيّير نظام المعلومات المحاسبي للاستجابة على أكمل وجه. كما تجدر الإشارة إلى أن الأُسس التي بُنيت عليها معايير المحاسبة الدولية (IFRS) اشتُقت أصلا من أساس القانون الضمني (Common Low)، لأجل هذا فإن القواعد القانونية تنطلق من فلسفة التشريع (Jurisprudence)؛ الأمر الذي يمكن أن تكون فيه اختلافات في حالة النظم المحاسبية التي تعتمد على القانون المكتوب (Codified Roman Low)[1]؛ فهذين النظامين القانونيين قد يُحدثان تفسيرات مختلفة لمبدأ الجوهر فوق الشكل.

3.1. قابلية التحقق

نجد قابلية التحقق (Verifiability) كمبدأ ضمني تُعرّف في الإطار التصوري في الفقرة QC26 على أنّها تساعد المستخدمين في تأكيد التمثيل الصادق للأحداث الاقتصادية التي من المفروض أن تمثلها، فتعني قابلية التحقق أن مختلف المراقبين المُطلعين والمستقلين يمكن أن يصلوا إلى توافق في الآراء، وإن لم يكن بالضرورة اتفاقا كاملا، كما يشير الإطار إلى أن المعلومات الكمية لا يلزم أن تكون مقدرة نقطيا (تقدير نقطي Single Point Estimate) حتى تكون قابلة للتحقق، وهنا يمكنّنا القول أن التقدير بمجال (Interval Estimate) يمكن أيضا أن يجعل المعلومة قابلة للتحقق مع وجود مجموعة من المبالغ الممكنة والاحتمالات ذات صلة. كما تشير الفقرة QC27 إلى الطريقتين اللّتين يتم بهما التحقق، وهما التحقق بالملاحظة مباشرة أو بالطريقة غير المباشرة من خلال المدخلات إلى النموذج أو الصيغة أو أي تقنية أخرى مستعملة، وإعادة حساب المخرجات باستخدام المنهجية نفسها.

حسب Ijiri و Jaedicke يمكن قياس قابلية التحقق من خلال النظر في تشتت قياسات مستقلة حول ظاهرة معينة[2]، ومن خلال هذا التعريف يُمكن النظر إلى قابلية التحقق على أنّها مسألة موضوعية في أصلها الأول، وأن الموضوعية هي وبالدرجة الأولى سلوك إنساني تتحكم فيه القيم والمبادئ الإنسانية المهنية؛ حيث أشار Rorty في دراسة سنة 1980م إلى أن الموضوعية تكون بشكل وسطي بين الذاتية والموضوعية التامة، وتؤخذ بهذا الصدّد على أنّها ''اتفاق (Agreement) '' بدلا من كونها ''نسخ متطابق (Mirroring) ''[3]؛ الأمر الذي يُعزّز كون قابلية التحقق من وجهة النظر الموضوعية، أمراً نسبياً ومرناً، يخضع إلى الحكم

---

[1] Nobes Christopher, ***Causes and Examples of International Differences***, Chapter 2, p.28, http://ebooks.narotama.ac.id/files/Comparative%20International%20Accounting%20(10th%20Edition)/Chapter%202%20%20Causes%20And%20Examples%20Of%20International%20Differences.pdf, 18/08/2013.

[2] Ijiri Yuji & Jaedicke Robert K., ***Reliability and Objectivity of Accounting Measurement,*** The Accounting Review, Vol. 41, No. 3, pp. 474-483, 1966.

[3] McKernan John Francis, ***Objectivity in Accounting***, Accounting, Organizations and Society, Vol. 32, pp. 155-180, 2007, p.158.

الشخصي وإلى توجه السلوك بمختلف مقاصده، ويَبقى على القائمين على مهنة المحاسبة توجيه هذا السلوك بالشكل الذي يخدم مقدرة المعلومة المالية على عكس الحقيقة الاقتصادية.

4.1. قابلية الفهم والمقارنة

قابلية الفهم والمقارنة (Understandability and Comparability) هو المبدأ الضمني المُركب الذي وباجتماع مكونيه يُحقق لمستخدم القوائم المالية القدرة على إدراك (Perception) المعلومة المحاسبية؛ بحيث يُعرّف الإدراك خلافا للفهم، على أنّه العملية التي من خلالها يتم الكشف عن المعلومات باستخدام الحواس، وتحويلها إلى تجربة ذات مغزى في الدماغ، وهو في الوقت ذاته بحث ديناميكي لإيجاد أنماط (نماذج) مفيدة على عكس التسجيل السلبي للمعلومات، كما أن الإدراك هو تفسير للأحداث ينطوي على تحرير للمعطيات الحسية وتجميع للمعلومات على المستويين الواعي واللاواعي[1]؛ أما الفهم الذي اعتُمد في الإطار التصوري، فيعرف على أنّه بناء للمعنى، يعتمد على وضع الاستدلالات لربط الأفكار، بحيث يعتمد هذا الربط على المعلومات المكتسبة من قبل وعلى المعرفة المُسبقة، ويُعدّ الفهم ناجحا عند قدرته على الاسترجاع والتحديث والتحكم والقدرة على التطبيق لحل المشاكل[2]. من خلال التعريفين يتضح أن الإدراك أعلى درجة من الفهم؛ فالإدراك كشف وليس استقبال للمعلومات، ويَعني هذا مقدرة المستخدم على استخراج المعلومة التي يراها تُناسب حاجاته وليس استقبال لمختلف المعلومات التي قد تشوش تركيزه وقد تضلّل توجهه في بعض الأحيان؛ كما أن تحويل هذه المعلومات إلى تجربة ذات مغزى تدل على اكتساب الخبرة بالتجريب، والتحول إلى معرفة السبب والطريقة التي جاءت بها المعلومة، مع اكتساب المقدرة على وضع التأكيدات التي يراها مستخدم المعلومة تُلائم اتخاذ القرار الذي هو بحاجة إليه. أما الفهم فلا يتعدى حسب التعريف، التحكم في بناء المعاني والربط بينها وتخزينها إلى غاية الحاجة إليها، ولا يتعدى الوصف الوارد في التعريف لمقدرة الفهم ''الناجح'' على ''التطبيق'' لحل المشاكل، إلا كونه ارتقاء ناجح إلى مرحلة ما بعد الفهم؛ حيث يُمكننا في هذا الصدّد الاستعانة بتصنيف Bloom في نسخته المعدلة (2001م)[3]، الذي يضع الفهم بعد التذكر (Remembering) في ثاني مستويات تصنيف أهداف عملية المعرفة البشرية، يليه التطبيق (Applying) والتحليل (Analyzing) والتقويم (Evaluating) والإبداع (Creating)؛ الأمر الذي يدعم وجهة نظرنا بأن النجاح في الفهم يُمكن من الارتقاء إلى التطبيق. وفي السياق نفسه، إذا قمنا بإسقاط الأفعال الواردة في كل تعريف على ما قدمه تصنيف Bloom السابق، سنجد أن الإدراك يتعدى الفهم إلى التطبيق والتحليل؛ حيث يكون فارق القدرة على المقارنة بين المعنيين بالغ الأهمية والتأثير، فالمقارنة تندرج تحت مستوى التحليل الذي

[1] Jackling Beverley, ***Perceptions of the learning context and learning outcomes***, in Seel Norbert M. (ed), ***Encyclopedia of the Sciences of Learning***, Springer US, pp. 2576-2579, 2012, p.2576.

[2] Sparks Jesse R., ***Language/Discourse Comprehension and Understanding,*** in Seel Norbert M. (ed), Op. Cit., pp. 1713-1717, 2012, p. 1713.

[3] Niekerk Johan Van & Solms Rossouw von, ***Using Bloom's Taxonomy for Information Security Education***, in Ronald C. et al. (eds), ***Information Assurance and Security Education and Training***, Springer Berlin Heidelberg, pp. 280-287, 2013.

يتضمن تلقائيا مستوى التطبيق، الأمر الذي يحقق درجة الارتقاء الثانية بالنسبة للفهم، وهذا يدعم أيضا ما قمنا به من جمع بين قابلية الفهم وقابلية المقارنة في محاولة للارتقاء إلى مستوى الإدراك.

بالعودة الآن إلى ما جاء به الإطار التصوري بشكل منفصل بين المصطلحين، نجد الفقرة QC30 تعبر عن قابلية الفهم على أنها تصنيف وتوصيف وتقديم المعلومات بوضوح ودقة يجعل منها مفهومة؛ ويشير أيضا إلى أن بعض الأحداث قد تكون مُعقدة بطبيعتها ويصعب فهمها، وأن التقارير المالية يمكن أن تكون غير مكتملة، الأمر الذي يُحتمل أن يكون مُضلّلا للمستخدمين؛ كما تُشير الفقرات QC20-25 إلى أن قرارات المستخدمين تنطوي على الاختيار بين البدائل، وأن المعلومات في تقارير المنشأة تكون أكثر فائدة إذا كان بالإمكان مقارنتها مع معلومات مُماثلة عن المنشآت الأخرى، ومع معلومات مماثلة حول نفس الجهة لفترة أخرى أو تاريخ آخر، بحيث أن المقارنة هي السمة النوعية التي تُمكن المستخدمين من تحديد وفهم أوجه التشابه والاختلاف بين البنود، مع الإشارة إلى أن قابلية المقارنة لا تعني التوحيد التام للمعلومات حول البنود، بل يجب أن تعكس التمثيل الصادق والملاءمة بالدرجة الأولى، مع التنويه أن هذين المبدأين الضمنيين يكفلان إلى حد كبير عملية عكس الأحداث الاقتصادية على حقيقتها بين مختلف المنشآت وبالنسبة للمنشأة على مختلف المراحل الزمنية؛ إلا أن تعدد البدائل يقلِّل في بعض الأحيان في قابلية المقارنة.

أن الإحاطة والشرح الذي حاول الإطار التصوري ترسيخه حول الكيفية التي يجب أن تُقدم بها المعلومة المالية لتكون قابلة للفهم والمقارنة؛ تكون أكثر قابلية للتطبيق وبشكل أكثر سلامة وفاعلية من خلال الجمع الذي وضحناه بين المصطلحين تحت مبدأ واحد يرتقي بالمستخدم إلى درجة إدراك مُحتوى ومضمون التقارير المالية.

5.1. احتمال تحقق المنافع الاقتصادية

أشرنا سابقا أن مفهوم المنافع الاقتصادية هو من المفاهيم الجديدة التي اِستحدثتها الوظيفة الإعلامية على المفاهيم المتعلقة بالقياس المحاسبي؛ وأن التوجه المُحتمل سيكون في تغيّير هذا المفهوم إلى اعتماد مفهوم الموارد الاقتصادية، في محاولة إلى التخلص قدر الإمكان من مسألة عدم التأكد التي تحيط بمفهوم المنافع الاقتصادية. إن المبدأ الضمني الأخير الذي نورده في سلسلة محيط المبادئ يُشتق من المفهوم المتعلق به، حيث يُعد احتمال تحقق المنافع الشرط الأساسي للاعتراف والقياس ومن ثم الإفصاح، فهو يُستخدم كما بيّنه الإطار التصوري في الفقرة 4.40§ للإشارة إلى درجة من عدم التأكد في أن المنافع الاقتصادية المستقبلية المرتبطة بالبند سوف تتدفق إلى أو من المنشأة، بحيث يُعد هذا المفهوم تماشيا مع عدم التأكد الذي تتسم به البيئة التي تعمل فيها المنشأة؛ ويتم تقييم درجة عدم التأكد الملازمة لتدفق المنافع الاقتصادية المستقبلية استنادا إلى الأدلة المتوفرة عند إعداد القوائم المالية؛ ويكون لأساس الاستحقاق في هذا الجانب بالغ الأهمية. إن تَعلُق الإطار ساري المفعول بشرط ''التوقع'' فيما يخص التعريف الخاص بالأصول والالتزامات وشرط ''الاحتمال'' فيما يخص مسألة الاعتراف بهما، يفتح الباب للتساؤل حول مدى

مقدرة الشرطين على مُعالجة عدم التأكيد، وعلى العلاقة التي يُمكن أن تربط الشرطين، وما إذا كان الشرطان يضعان في صيغتهما الحالية عتبةً دنيا للمنافع الاقتصادية المتوقعة والمحتملة؟ وما إذا كان يُقصد من التعريف الوارد في الفقرة 4.40§ أن عدم التأكد يخص التدفقات في حَدِّ ذاتها أم أنه يتعلق بعدم التأكد الذي يخص مقدرة المنشأة التي سوف تتلقى أو تنقل تلك التدفقات. يُشير في هذا الصدّد مشروع مراجعة وتعديل الإطار التصوري إلى وجود نوعين من عدم التأكد يجب التعامل معهما، هما عدم تأكد الوجود (Existence Uncertainty) وعدم تأكد النتيجة (Outcome Uncertainty)؛ حيث يعني عدم تأكد الوجود عدم تأكد النشأة من وجود أصول أو اِلتزامات، وهذا النوع من عدم التأكد يكون في بعض الحالات النادرة، ومن أوضح الأمثلة مسألة المنازعات القضائية وعدم التأكد إذا كانت المنشأة ستدفع تعويضات أو غرامة؛ أما عدم تأكد النتيجة فيشير إلى الحالات التي تكون فيها الأصول أو الالتزامات موجودة، ولكن النتيجة الخاصة بها غير مؤكدة، وينشأ عدم تأكد النتيجة بطريقة أكثر شيوعا من عدم تأكد الوجود[1]؛ حيث يؤكد مشروع تعديل الإطار التصوري إلى ضرورة إدخال عتبة لتحديد هذين النوعين من عدم التأكد في التعريف الخاص بالأصول والالتزامات، ومعايير الاعتراف بهما.

2. مبادئ أساسية

ثاني المستويات لمبادئ القياس حسب التأثير الحاصل عليها من قبل وظيفة الإعلام المحاسبي، هو مستوى المبادئ الأساسية، حيث يقوم الباحث بعرضها كما اتفقت عليه أغلب الأدبيات المحاسبية، مع العلم أن التغيرات التي حصلت عليها ليست بالتغيرات الجوهرية من حيث المضمون، ولكن من حيث طريقة وأسلوب التطبيق اللّذين أصبحا أكثر مرونة ونسبية لتحقيق التكيّف مع متغيرات البيئة الاقتصادية التي تعمل فيها المحاسبة وتسعى إلى محاولة عكس حقيقتها. إن المبادئ الأساسية هي جوهر المحاسبة بعد سلسلة من مراحل التطوير على مستويي المعرفة المحاسبية النظري والتطبيقي؛ وهي حسب ما سنورده في خمسة مبادئ لا يُعدّ تحديدا مطلقا للمبادئ الأساسية التي تقوم عليها المحاسبة، ولكن هي حسب رؤية الباحث أهم خمسة مبادئ بعد التقسيم الذي شمل ثلاثة مستويات للمبادئ.

1.2. الثبات

أول المبادئ الأساسية والذي يحرص عليه الفكر المحاسبي بشكل كبير هو الثبات أو الاتساق في اِتباع النسق (Consistency)، أي الاستمرار والاستقرار والانتظام في اِتباع التنظيم المُختار للسياسة المحاسبية؛ بحيث يشير الإطار التصوري إلى هذا المبدأ في سياق شرحه لقابلية المقارنة في الفقرة QC22، مُبيّنا أن" الثبات يُشير إلى استخدام نفس الأساليب لنفس البنود، إما من فترة لأخرى داخل تقارير المنشأة أو في فترة واحدة بين المنشآت؛ فالمقارنة هي الهدف، والثبات يُساعد على تحقيق هذا الهدف". وفي هذا الصدّد لا يُعبر الثبات عن الجمود في المبادئ المحاسبية المُطبقة، بالقدر الذي يُعبّر عن الثبات في اِتباع الأسس

[1] The IFRS Foundation, ***A Review of the Conceptual Framework for Financial Reporting***, Op. Cit., § 2.20; 2.32.

نفسها – إلى الحد المُمكن – في بناء الافتراضات والاحتمالات والإجراءات عند التقدير، مع اِتباع السياسات المحاسبية نفسها بمختلف مكوناتها من فترة لأخرى، إضافة إلى هذا، فإن الثبات قد يكون في الاتساق والتكامل بين المعايير في حد ذاتها وتطبيقها بشكل كامل ما يعطي المعلومات المحاسبية طابع الاكتمال. كما يُمكن أن يكون لتضييّق مجال الحكم الشخصي في مختلف الإجراءات المحاسبية دعم لمبدأ الثبات، وهذا لما يمكن أن يصيب الحكم الشخصي من تغيرات لدوافع سلوكية ليس لها أي تبرير لعكس الحقيقة الاقتصادية للمنشأة. إن السلوك البشري في علاقته مع مبدأ الثبات الواجب توفيره في الإجراءات المحاسبية، يتخذ مواقف متباينة، وصعبة التحديد والتنبؤ؛ فتشير في هذا الصدد نظريات الاتساق المعرفي (Cognitive Consistency) كنظرية التنافر المعرفي (Theory of Cognitive Dissonance) لـ Festinger (1957)، ونظرية التوازن (Balance Theory) لـ Heider (1958)، ونظرية الاتساق التقييمية المعرفية (Evaluative-cognitive Consistency Theory) لـ Rosenberg (1960)؛ إلى عدم التناسق بين الموقف والسلوك الواحد، على أنّه نقطة محورية في تحليلاتها[1]؛ الأمر الذي يُعطي الثبات طابع النسبية في التطبيق من عدّة نواحي، فمن حيث كون الثبات التام يمكن أن يُوحي إلى المستخدم أن السياسة التي تُعد بها المعلومة المحاسبية لا تتماشى مع التطور الذي يراه في حاجاته للإعلام المحاسبي، ومن جانب أخر، يمكن أن يُوحي التغيّير إلى سوء في اِختيار القائمين على إعداد القوائم المالية للسياسة السابقة، الأمر الذي يبعث الشك في السياسة الحالية، فمن طَبع الإنسان مقاومة التغيير، ويمتد الأمر حتى إلى المعايير وتغيرها، فهذه التعديلات والتغييرات والإلغاءات التي تمس كل أو أجزاء من المعايير، قد توحي إلى المستعمل والقائم على إعداد القوائم المالية بعدم الثبات الباعث للشك والتخوف من الامتثال التام لكل ما تصدره الهيئات القائمة على مهنة المحاسبة.

إن الباحث في تصوره لمبدأ الثبات، يرى أنّه أخذ نصيبا وافرا من النسبية، خاصة من حيث الجانب الكلي للثبات والاتساق في تطبيق معايير المحاسبة الدولية؛ فبعد الفضائح المالية والإخفاقات في منع تدليس الحقيقة الاقتصادية للمشاريع، إلى التغيرات والتعديلات المستمرة على الإطار التصوري والمعايير والتوجه أكبر إلى التقارب مع المرجعية الأمريكية (US-GAAP)، سيجعل من الثبات بالإضافة إلى كونه مبدأ يُطبق بنسبية أكبر، مفتوحا على سلسلة من الإجراءات الاستثنائية لجعله أكثر مرونة لمواجهة الاحتياجات السلوكية من جهة الواضعين للمعايير والمعدين للقوائم والمستخدمين للمعلومة.

2.2. التكلفة التاريخية

يُشير الإطار التصوري في الفقرة 4.55§ إلى الأُسس المستعملة في قياس عناصر القوائم المالية، والتي يُحدّدها بأربعة أُسس هي التكلفة التاريخية (Historical Cost) والتكلفة الجارية (Current Cost) والتكلفة القابلة للتحقق (Realisable (Settlement) Value) والتكلفة الحالية (Present Value)، ويُعقب على هذه الأُسس في الفقرة 4.56§ بالقول أن الأساس الأكثر اِستعمالا لدى المنشآت عند إعدادها للقوائم المالية هو

---

[1] Matz David C. & Hinsz Verlin B., ***Accounting for Consistency and Change in Responses to Influence Attempts: An Examination of Preference for Consistency***, Current Psychology: Developmental, Learning, Personality, Social. Vol. 22, No. 1, pp. 23-36, 2003, p. 24.

أساس التكلفة التاريخية، مع إمكانية الجمع بين هذا الأساس وأسس قياس أخرى. وبالرجوع إلى أساس التكلفة التاريخية الذي تُعرفه الفقرة 4.55§ على أنّه " تسجيل الأصول بالمبلغ النقدي الذي دُفع أو ما يُعادله أو بالقيمة العادلة للمقابل الذي أُعطي للحصول عليها في تاريخ اقتنائها؛ وتسجل الالتزامات بمبلغ المتحصلات المُستلمة مقابل الدين أو في بعض الظروف (مثل ضرائب الدخل) بمبلغ النقد أو ما يعادل النقد المتوقع أن يدفع لسداد الالتزام ضمن السياق العادي للنشاط". يتضح من خلال التعريف والإشارة إلى أسس التقييم البديلة أو المُكملة أن فلسفة المعايير رغم وعيها بالنقائص التي تحيط بأساس التكلفة التاريخية، إلا أنّها تُبقي عليه كركيزة أساسية في عملية القياس عند الاعتراف المبدئي بكثير من الأصول والالتزامات، باستثناء بعض الأدوات المالية والموجودات البيولوجية والإنتاج الزراعي؛ حيث يُشير مشروع مراجعة وتعديل الإطار التصوري في الفقرة 6.82§ إلى أهم الانتقادات الموجهة إلى هذا الأساس على أنّها تشمل:

- تقدير خسائر انخفاض القيمة والمبالغ المستردة يميل إلى التخلف عن التغيرات في القدرات؛ فإذا كانت التدفقات النقدية للأصل تتجاوز بكثير قيمته الدفترية، فالقدرة يُمكن أن تنخفض بشكل مادي قبل أن تكون القيمة الدفترية غير قابلة للاسترداد ويتم الاعتراف بخسارة انخفاض القيمة؛
- طرق الاهتلاك البديلة المتاحة، بعضها أكثر قدرة على تتبع الانخفاضات في القدرة على توليد تدفقات نقدية بشكل أوثق من غيرها؛
- يُعد الاعتراف بخسائر انخفاض القيمة، وعدم الاعتراف بالمكاسب التي تنشأ عند زيادة قدرة الأصول على توليد التدفقات النقدية، أمر لا يخضع للحياد؛
- القياسات على أساس التكلفة تتجاهل حقيقة أن المنشأة قد تقرر بيع أحد الأصول التي ارتفعت في القيمة.

رغم هذه الانتقادات، يشمل القياس عند الاعتراف المبدئي للأصول في كل من المعايير IAS 2، IAS 16، IAS 38، IAS 40، تطبيق أساس التكلفة، أما القياس بعد الاعتراف فيكون غالبا بتطبيق نموذج إعادة التقييم (Revaluation Model) الذي يغلب عليه استعمال القيمة العادلة إذا كان من المُمكن قياسها بشكل موثوق، أو نموذج التكلفة (Cost Model)، وهذا حسب اختيار المنشأة تبعا لسياستها المحاسبية، وهذا كما يوضح الجدول رقم (3-1).

جدول رقم (3–1): أساس التكلفة لقياس الأصول عند الاعتراف وبعده

المعيار	القياس عند الاعتراف المبدئي	القياس بعد الاعتراف المبدئي	ملاحظة
IAS 02: المخزونات	يتم قياس المخزون بالتكلفة (1§).	التكلفة أو صافي القيمة القابلة للتحقق أيهما أقل (9§).	يجب تقدير القيمة القابلة للتحقق بموثوقية.
IAS 16: الممتلكات والمصانع والمعدات	يجب قياس بند من بنود الممتلكات والآلات والمعدات التي تتأهل	**نموذج التكلفة:** التكلفة مطروحا منها أي استهلاك متراكم وأي خسائر انخفاض القيمة المتراكمة	توجد حاجة إلى قياس القيمة العادلة بموثوقية (31§).

	للاعتراف كأصل بالتكلفة (§15).	(§30). **نموذج إعادة التقييم:** القيمة العادلة في تاريخ إعادة التقييم مطروحا منها الاستهلاك المتراكم والخسائر اللاحقة المتراكمة لانخفاض القيمة (§31).	
IAS 38: الأصول غير الملموسة	يجب قياس الأصل غير الملموس مبدئيا بالتكلفة (§24).	**نموذج التكلفة:** التكلفة ناقصا أي إطفاء متراكم وأي خسائر انخفاض القيمة المتراكمة (§74). **نموذج إعادة التقييم:** باستعمال القيمة العادلة في سوق نشطة (§75).	ومن غير المألوف وجود سوق نشط للأصول غير الملموسة (§78).
IAS 40: عقارات استثمارية	يجب قياس العقارات الاستثمارية مبدئيا على أساس تكلفتها، مع إدراج تكاليف المعاملات في القياس الأولي (§20).	**نموذج التكلفة:** التكلفة مطروحا منها أي استهلاك متراكم وأي خسائر انخفاض القيمة المتراكمة (§56). **نموذج إعادة التقييم:** القيمة العادلة في تاريخ إعادة التقييم مطروحا منها الاستهلاك المتراكم والخسائر اللاحقة المتراكمة لانخفاض القيمة (§33).	توجد افتراضات قوية بأن لا يكون بمقدور المنشأة تحديد القيمة العادلة بموثوقية على أسس مستمرة (§53).

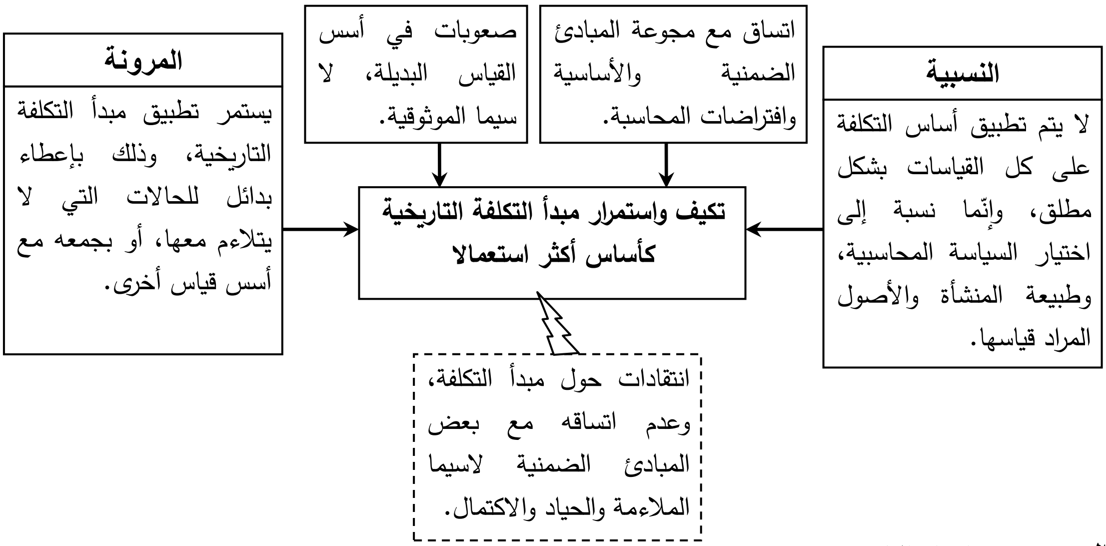
المصدر: من إعداد الباحث استنادا إلى المعايير المذكورة في الجدول، وفي أحدث إصداراتها إلى غاية 2014/03/31.

من خلال الجدول يتضح أن أغلب الأصول باستثناء الأصول الواردة في المعايير IAS 11، IAS 12، IAS 41، IAS 19، IFRS 9، IFRS 4، IFRS 5، تقيم بشكل أساسي عند الاعتراف المبدئي على أساس التكلفة التاريخية، وأن مُحاولات الخروج على التكلفة لا تتعدى كونها جهود لعكس الحقيقة الاقتصادية بشكل ملائم ولكن يبقى مشكل الموثوقية أهم عائق أمام هذه الجهود.

إن اِتباع أساس التكلفة التاريخية يتميز بالاتساق مع غالبية مجوعة المبادئ الضمنية والافتراضات الأساسية للمحاسبة؛ فنجده في اتساق مع الملاءمة ومبدأيها الفرعيّين من قيمة تنبؤية وتوقعية وقيمة تأكيدية في تاريخ القياس عند الاعتراف المبدئي، فالتكلفة في هذا التاريخ هي المبلغ النقدي الذي دُفع أو ما يُعادله أو بالقيمة العادلة للمقابل الذي أُعطي للحصول عليها في تاريخ اقتنائها؛ بالإضافة إلى اتساق هذا المبدأ الأساسي بشكل كبير مع التمثيل الصادق كمبدأ ضمني بأغلب مكوناته، باستثناء التعارض الذي قد يظهر

مع الحياد، كون أساس التكلفة لا يُعد مُدّعما له خاصة بعد إزالة قيد الحيطة، إضافة إلى أن التكلفة التاريخية لا تُعبر أبداً عن الحياد عند الاعتراف بخسائر انخفاض القيمة، وعدم الاعتراف بالمكاسب التي تنشأ عند زيادة قدرة الأصول على توليد التدفقات النقدية؛ وكذلك التعارض المُمكن الحدوث مع مبدأ الاكتمال عندما لا تُعطي التكلفة التاريخية كل المعلومة الضرورية لاتخاذ القرارات الصائبة؛ ويمتد الاتساق إلى قابلية التحقق وقابلية الفهم والمقارنة واحتمال تحقق المنافع الاقتصادية، أكثر من غيره من أسس القياس لكونه أقل تعقيدا ويُبنى على حكم شخصي وتقديرات أقل؛ إضافة إلى اتساقه من افتراض الاستمرارية ووحدة النقد وأغلب المبادئ الأساسية في مستواه، وهذا كما يوضحه الشكل رقم (3-8).

شكل رقم (3–8): تكيف واستمرارية مبدأ التكلفة التاريخية



المصدر: من إعداد الباحث.

في رأي الباحث، وكما يلخصه الشكل رقم (3-8)، فإن أساس التكلفة التاريخية سيضل الأساس الأكثر تفضيلا للقياس عند الاعتراف المبدئي لجملة مهمة من الأصول (لم يتم إعطاء أمثلة عن الالتزامات كونها تمثل أصول للطرف الأخر من العملية الاقتصادية)، وهذا إلى غاية توصل الفكر المحاسبي إلى حلول فيما يخص الموثوقية المتعلقة ببدائل القياس الأخرى لاسيما القياس بالقيمة العادلة؛ وما يقوم به واضعو المعايير، لا يتعدى محاولات لزيادة مرونة استعمال هذا المبدأ من خلال إعطاء أُسس بديلة له كاختيارات يُمكن للمنشأة اعتمادها لكن عدم تَحلّيها بالموثوقية المطلوبة يجعل التكلفة التاريخية مستمرة في التطبيق؛ والجانب المكمل لكيفية التطبيق المستحدثة، هو النسبية، حيث لا يتم تطبيق أساس التكلفة على كل القياسات بشكل مُطلق، وإنّما نسبة إلى اختيار السياسة المحاسبية، وطبيعة المنشأة والأصول المراد قياسها؛ لكن الصعوبات والنقائص في الأسس البديلة تجعل المنشأة مُجبرة في بعض الحالات على العودة إلى أساس التكلفة التاريخية.

3.2. المقابلة

يشير النموذج المحاسبي المعاصر إلى أن تحديد الدخل على أساس المقابلة بين الإيرادات والمصروفات يُساعد على تكوين التوقعات وربطها بالماضي[1]، حيث يتجه اهتمام مستخدمي التقارير ليس فقط

[1] الشيرازي عباس مهدي، مرجع سابق، ص: 280.

إلى مقدار الدخل المتحقق بل يتعداه إلى مصادره ومكوناته ممّا يُعطي قدرة أكبر على التحليل؛ وهذا جوهر توجه الإعلام التنبؤي والتوقعي والتحليلي للأداء. إن مناقشتنا لثالث المبادئ الأساسية في سياق تحليلنا للتغيرات التي أوجدتها الوظيفة الإعلامية على مبادئ القياس المحاسبي، ستركز بشكل أساسي في جزئية مهمة وهي أساس الاستحقاق الخاص بالتطبيق العملي لهذا المبدأ، فهناك محاولة لتعميم استعمال أساس الاستحقاق في محاسبة القطاع الخاص والعام من قبل المنمطين الدوليين، فكما أشرنا في الفصل الثاني، فإن التقارب بين معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام ومعايير المحاسبة الدولية مبني أساسا على استحداث أساس الاستحقاق في محاسبة القطاع العام، الأمر الذي أشار إليه الكتيب الخاص بإصدارات معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام، فالمعايير تتعامل مع التقارير المالية وفقا لمبدأ المحاسبة النقدية والمحاسبة على أساس الاستحقاق، وتستند IPSASs في جانب أساس الاستحقاق على معايير المحاسبة الدولية؛ حيث يرجى من تطبيق أساس الاستحقاق في القطاع العام تعظيم الآثار المترتبة على عملية المنافسة والكفاءة في الإدارة العامة بحيث ينبغي أن يتحقق هذا مع الحد الأدنى من التكاليف بالنسبة للمجتمع؛ ويتسع نطاق الإثبات المحاسبي بإتباع هذا الأساس ليشمل كافة المعاملات الآجلة، وعمليات التبادل العيني والعمليات النقدية والتغيرات في أسعار الأصول والالتزامات والنشاط الداخلي وما ينتجه من قيم مضافة لأصول المنشأة وأي تيارات غير نقدية أخرى[1].

إن هذا الاعتبار الجديد الذي أوجدته البنية الأيديولوجية لمعايير المحاسبة الدولية، والذي عكسته التوجهات الإعلامية المحاسبية الدولية، يجعل من تطبيق أساس الاستحقاق مرنا بين المحاسبة الخاصة والعامة، وسَيسمه بالنسبية بعد زوال الحِكر في تطبيقه على المحاسبة الخاصة، كما سيقلص الفارق بين محاسبة القطاعين، وسيجعل من المُمكن توحيد أسس المحاسبة نهائيا بين القطاعين، فالمقابلة كمبدأ محاسبي ومن خلال أساس الاستحقاق سيكون لها التأثير الكبير على جعل جهود التوحيد المحاسبي الدولي تتكاثف لتوحيد المحاسبة بالمفهوم المُوسع.

4.2. تحقق الإيراد

يشير المعيار IAS 18 أن "الإيراد هو التدفقات الداخلة الإجمالية من المنافع الاقتصادية خلال الفترة، والناشئة ضمن الأنشطة العادية للمشروع عندما ينجم عنها زيادات في حقوق الملكية عدا تلك الزيادات المتعلقة بمساهمات أصحاب حقوق الملكية"؛ حيث تُعد المسألة الأساسية في المحاسبة عن الإيراد تحديد متى يتم الاعتراف به، حيث يُعترف بالإيراد عندما يكون من المحتمل أن منافع اقتصادية مستقبلية سوف تتدفق للمشروع وأن بالإمكان قياس هذه المنافع بصورة موثوقة؛ ويجب قياس الإيراد بالقيمة العادلة للمقابل المستلم أو القابل للاستلام[2]؛ إن هذه الإشارات التي بينها المعيار، تجعل من مبدأ تحقق الإيراد مُحتكم إلى مفهوم مهم وسبق التطرق إليه في تحليلنا لمفاهيم القياس وهو مفهوم المنافع الاقتصادية، وفي الوقت ذاته يَحتكم إلى

[1] المرجع السابق، ص: 282.

[2] The IFRS Foundation, ***IAS 18: Revenue***, http://eifrs.ifrs.org/eifrs/bnstandards/en/2013/ias18.pdf, 12/08/2013.

مفهوم القيمة العادلة، والتمثيل الصادق كمحيط للمبادئ؛ فما نراه نحن من استحداث على هذا المبدأ الأساسي يُمكن أن يقتصر على هذه العناصر التي بيّنا في مناقشتنا لها كيف تكيفت مع التوجه الإعلامي الدولي؛ ولن ندخل في التدقيق في جزئيات تحقق الإيراد التي نرى أنّها قد حُدِّدت وتم التطرق إليها في عديد البحوث المحاسبي بشكل مُستفيض.

5.2. الإفصاح الكامل

مبدأ الإفصاح الكامل (Full Disclosure) يُعد كحوصلة لكل مستويات المبادئ المحاسبية، وكهدف من المفروض أن يسعى إلى تحقيقه القائمون على إعداد القوائم المالية، فالإفصاح الكامل حسب ما جاءت به دراستنا، يشمل كل جوانب الإفصاح التي جاءت بها الوظيفة الإعلامية التوجيهية – كما هو مُبيّن في الفصل الثاني–، وبما يجمع بين الحد الأقصى من الاحتياجات الكمية والنوعية لمستخدمي المعلومة المحاسبية؛ إضافة إلى كون هذا الإفصاح حسب رأينا، يجب أن يُغطي إلى – الحد الممكن – المقاصد السلوكية البشرية والمؤسساتية التي ترمي إلى زيادة كفاءة الإفصاح في القوائم المالية لعكس الحقيقة الاقتصادية، وتُبيّن البحوث المحاسبية القائمة على التوسع في الإفصاح هذا التوجه السلوكي – كما أشرنا في الفصل الأول –، وتأثير مدخل الأحداث بالتحول نحو الاهتمام بتحديد الأحداث الاقتصادية الواجب الإفصاح عنها. إن الإفصاح الكامل بغض النظر عن كونه يعني أن يكون الإفصاح وقائي وإجباري وإعلامي تثقيفي؛ فهو إفصاح يشمل كل الذي سبق من عناصر ويزيد عليها في كونه وظيفة إعلامية قائمة على توجيه السلوك الاقتصادي؛ فالأصح في تصورنا، أن يستبدل مبدأ ''الإفصاح الكامل'' بمبدأ ''الوظيفة الإعلامية الكاملة (Full Informational Function) ''؛ بحيث يُوحي هذا الأخير إلى التكامل والترابط والتمام – النسبي – والشمولية في عملية الإفصاح، فلا يمكن لكلمة إفصاح لوحدها وهي جزء من سلسلة الإعلام، أن تؤدي وتشمل كل هذه المعاني، أما الوظيفة الإعلامية فهي باتساع معناها يمكن أن تغطي كل هذه المعاني، وتزيد على ذلك باتجاهها السلوكي المتصف بالمرونة في مواجهة الاحتياجات المتنامية والمتباينة لتحقق إفصاحا قادرا على صنع القرارات الاقتصادية الصائبة.

3. مبادئ خاصة

يشمل المستوى الثالث من المبادئ مجموعة من المبادئ الخاصة، والتي تُعد حسب تسميتها خاصة بالحالات التي يرى فيها الفكر المحاسبي في فلسفة المعايير ضرورة استعمال هذه المبادئ في ظروف أو أحداث أو عمليات، كونها الأنسب في إنتاج معلومة محاسبية أكثر قدرة على عكس الحقيقة الاقتصادية واتخاذ القرارات، بحيث اعتمد الباحث في استخراج هذه المبادئ الخاصة من معايير المحاسبة الدولية على أهميتها من جهة، وعلى تكرار استعمالها بالنسبة لحالات مُتعددة في الممارسة المحاسبية المستعمِلة للمعايير الدولية، كما أن هذه المعايير تُعد منسجمة مع الإطار التصوري الحالي ومع مجموعة معايير المحاسبة سارية المفعول بالتوافق مع تاريخ إجراء البحث.

1.3. القيمة العادلة

أول المبادئ في مستوى المبادئ الخاصة هو مبدأ القيمة العادلة، وهو المبدأ الأكثر اهتماما وجدلا – كما أشرنا في طرحنا لتوجه معايير المحاسبة الدولية نحو القيمة العادلة، ولمفهوم القيمة العادلة – في فلسفة معايير المحاسبة الدولية؛ حيث أن وضعنا للقيمة العادلة في مستوى المبادئ الخاصة، لا يعني أبدا أن مبدأ المحاسبة على القيمة العادلة لا يمكن أن يمثل مبدأ أساسيا لتصنيف آخر لمستويات المبادئ، لكن في تصنيفنا الحالي لا يمكن إدراج مبدأين رئيسيين للقياس في المستوى نفسه، فقد يُعد هذا تناقضا في التفاعل بين مستويات المبادئ، فكان من الضروري علينا المفاضلة بين التكلفة التاريخية والقيمة العادلة، وكانت حجتنا في تفضيل التكلفة التاريخية مبنية على عدّة معطيات، فأول هذه المعطيات، هو التصريح التام من مجلس معايير المحاسبة الدولية في إطاره التصوري في الفقرة 4.56 § بأن الأساس الأكثر استعمالا لدى المنشآت عند إعدادها للقوائم المالية هو أساس التكلفة التاريخية، فرغم التصريحات سابقة الذكر بأن مجلس معايير المحاسبة الدولية يتحرك نحو تعميم القيمة العادلة وكان هذا في سنة 2006م، إلا أن التصريح الرسمي الصادر والمُعتمد إلى حد اليوم عن المجلس يؤيد أساس التكلفة.

ومن جهة ثانية فإن الباحث يرى أن المحاسبة على أساس القيمة العادلة لم ترتق بعد لتكون مبدأ أساسيا، وهذا بناءً على ثلاثة اعتبارات أساسية، أولها أن البيئة الاقتصادية لا تدعم كون القيمة العادلة مبدأ أساسي، لأن كونها كذلك، يفتح على المعرفة المحاسبية تناقضات كبيرة في البيئات التي لا يمكنها تطبيق القيمة العادلة كلية أو بالحد الأدنى الذي يُحقق الأهداف المرجوة منها، فكيف يمكن لدولة الجزائر مثلا أن تخضع إلى القياس على أساس القيمة العادلة كمبدأ أساسي وهي لا تملك البيئة المناسب لتطبيقه؛ ثاني هذه الاعتبارات، هو الميكانيزمات المعقدة والمفتوحة على العديد من البدائل والأحكام الشخصية في تقدير القيمة العادلة – كما يمكن أن يوضحه الشكل رقم (3-2) الخاص بقياس القيمة العادلة وفقا للمعيار IFRS 13 – فهذه التعقيدات والتعدّد في البدائل (من تعدد للمداخل والافتراضات والمستويات) والأحكام الشخصية (اجتهادات تخضع بشكل كبير إلى الخبرة وإلى السلوك ودوافعه) تجعل الملاءمة المرجوة من المعلومة المحاسبية مرهونة بالفهم السليم لهذه الميكانيزمات ومن ثم التطبيق السليم لها، الأمر الذي لا يمكن أن يخلو أيضا من غياب أحد أو جل المبادئ الضمنية المكونة لمحيط المبادئ وخاصة التمثيل الصادق؛ ثالث الاعتبارات، هو الخلفية والسمعة السيئة التي أورثتها معايير القيمة العادلة (IAS 32, IAS 39) السابقة للأزمة المالية والضجة الإعلامية الكبير والانتقادات والإصرار على عدم الامتثال الكلي لهذه المعايير الذي كان من كبرى الهيئات خاصة في الاتحاد الأوروبي، هذا الأخير الذي صرحت لجنة التنظيم المحاسبي (ARC) بتبني جزئي للمعيار IAS 39 بناءً على اقتراح المفوضية الأوروبية، وهذا الاعتماد الجزئي كان لإعطاء مجلس معايير المحاسبة الدولية (IASB) المزيد من الوقت لتحسين النقطتين اللّتين تراهما البنوك غير مناسبتين لها، وهما التحوط الكلي (إدخال ودائع عملاء البنك ضمن نطاق تطبيق تحوط أسعار الفائدة) وخيار القيمة

العادلة (ذلك كون التقييم على أساسها يؤدي إلى تقلبات في حسابات البنك) [1]؛ فبناءً على التصريح من مجلس معايير المحاسبة الدولي ووجهة نظرنا، يُعد قياس القيمة العادلة مبدأ خاص الاستعمال.

بالرجوع إلى معايير المحاسبة الدولية نجد أن العديد منها يستند على مفهوم قياس القيمة العادلة؛ ولكن مُعظم هذه المعايير استخدام أسلوب قياس القيمة العادلة فقط في قائمة المركز المالي؛ ووفقا لما جاء في الجدول رقم (3-1) الخاص بأساس التكلفة لقياس الأصول عند الاعتراف وبعده، نجد التوجه الاختياري في حالات إعادة التقييم – القياس بعد الاعتراف – إلى القياس بالقيمة العادلة وهذا بناءً على السياسة المحاسبية المتبعة، بحيث يكون لخيار القياس بالقيمة العادلة دائما ملاحظات مُشكك في إتمامه بالشكل المطلوب؛ ويشير المعيار المحاسبي IFRS 13 في الفقرة 27 § إلى استعمال القيمة العادلة في الأصول غير المالية، على أن قياس القيمة العادلة للأصول غير المالية تأخذ في الاعتبار قدرة المشاركين في السوق على توليد منافع اقتصادية باستخدام الأصول في أعلى وأفضل استخدام لها، أو عن طريق بيعها إلى مشارك آخر في السوق من شأنه استخدام الأصول في أعلى وأفضل استخدام لها.

2.3. إعادة التقييم

مبدأ إعادة التقييم (Revaluation) كمبدأ خاص يُعبر عن التقنية التي من خلالها يُمكن وصف القيمة الحقيقية بدقة، وهو أيضا المبدأ الأكثر تفاعلا مع مفهوم اعتبارات انخفاض القيمة والشفافية في عكس الحقيقة الاقتصادية. إن إعادة التقييم حسب فلسفة معايير المحاسبة الدولية تتم في مرحلة القياس بعد الاعتراف المبدئي، وتتم بشكل أساسي من خلال قياس القيمة العادلة، هذه الأخيرة التي تعتبر في حالة ترابط تام مع مبدأ إعادة التقييم في جُل عمليات التقييم التي تقوم بها المنشأة؛ ويَكمُن الفرق بين نموذج التكلفة ونموذج إعادة التقييم في أن نموذج إعادة التقييم يسمح بتعديل القيمة من جانب الانخفاض والزيادة على حد سواء في قيمة الأصول، في حين أن نموذج التكلفة يسمح فقط بتعديل القيمة في جانب خسارة انخفاض القيمة؛ حيث يُعتبر اختيارنا لمبدأ إعادة التقييم كمبدأ في مستوى المبادئ الخاصة مَبنيا – وبشكل كبير – على الطرح الذي قدمناه في تصنيفنا لمبدأ القيمة العادلة، فترابطهما يجعل منهما في المستوى نفسه.

من الجدير بالذكر بالنسبة لهذا المبدأ، خاصة كونه من المبادئ المساعدة على عكس التغيرات التي يمكن أن تطرأ على أصول المنشأة؛ في أن معلومات إعادة التقييم يُمكن أن تُعطي دلائل على أداء المنشأة، وما هي الدوافع التي يُمكن أن تدفع المنشأة إلى إعادة التقييم؛ حيث تُشير في هذا الصدّد دراسة Lopes & Walker سنة 2012م، أن إعادة التقييم التصاعدي (الزيادة في القيمة) للأصول الثابتة ترتبط سلبا مع الأداء في المستقبل، وأسعار الأسهم والعوائد، كما تُشير الدراسة أيضا أن هذه العلاقة تكون أكثر سلبية بالنسبة للمنشأة ذات النسب العالية للديون إلى الأموال الخاصة الأمر الدال على وجود ارتفاع في درجة الرفع المالي، فهذه المنشآت عند رفع قيمة أصولها تشهد انخفاضا كبيرا في الأداء في المستقبل؛ كما أن إعادة التقييم ترتبط بشكل إيجابي مع تدابير المديونية والسيولة ممّا يُوحي بأن الدوافع الانتهازية (Opportunistic) أو التعاقدية

---

[1] Fédération Bancaire Française, ***La Norme IAS 39 A Eté Partiellement Adoptée***, http://www.fbf.fr/web/Internet2010/Content.nsf/DocumentsByIDWeb/87HKV3/, 23/11/2012.

تلعب دورا هاما في اختيار هذه المعالجة المحاسبية[1]. من جهتها تشير دراسة Missonier-Piera سنة 2007م، والتي تبحث في الدوافع الاقتصادية لإعادة تقييم الأصول الثابتة للشركات السويسرية المدرجة، وتُقدم رؤى دولية حول دوافع إعادة التقييم، وما إذا كان هنالك تأثير لأصحاب المصالح الدوليين (العملاء والموردين، والمستثمرين الأجانب) على اختيار ما إذا كان يجب إعادة تقييم الأصول؛ حيث أشارت النتائج إلى أن الشركات التي تستخدم إعادة تقييم تصاعدي للأصول، تكون أكثر استدانة ولديها فرص استثمارية أقل من الشركات التي تستخدم التكاليف التاريخية فقط؛ إضافة إلى اِستعمال رفع القيمة كوسيلة للإشارة إلى القدرة الاقتراضية الإضافية للشركة وزيادة تصنيفها الائتماني، وكذلك للحد من احتمال خرق الاتفاقيات[2]؛ والدراسة الثالثة التي نوردها حول الدوافع الكامنة وراء إعادة التقييم، هي دراسة Choi et al. سنة 2013م، والتي تفحص دوافع وخصائص الشركات الكورية التي تعيد تقييم الممتلكات والتجهيزات والمعدات واختيار هذه الشركات للأصول لإعادة تقييمها؛ حيث بيّنت النتائج أن الشركات الكورية هي أكثر عرضة لإعادة التقييم المذكورة، وذلك لتحسين وضعيتها المالية أو تخفيض تكاليف التعاقد الخاصة بالديون بدلاً من تقليل التكاليف السياسية أو الإشارة إلى آفاق أحسن للأداء في المستقبل؛ إضافة إلى أن هذه الشركات تفضل الأراضي لإعادة التقييم على الأصول الأخرى القابلة للاهتلاك؛ وعندما تختار الشركات الأصول القابلة للاهتلاك لإعادة التقييم، فإن معظمها تقوم بإعادة تقييم الأراضي وفي الوقت نفسه، الأمر الذي يُشير إلى أن هذه الشركات من المرجح أن تُحدد الأصول المُهتلكة لإعادة التقييم فقط بعد أن تقوم بتحديد الأراضي[3].

يتضح لنا من خلال النقاش حول مبدأ إعادة التقييم وما إذا كانت المعلومة الناتجة عنه تعكس تحسن الأداء المستقبلي؛ إضافة إلى الدوافع التي تجعل القائمين على إعداد التقارير المالية تَتَّبِع هذا المبدأ – خاصة من حيث رفع القيمة– وإلى اختيار الأصول لإعادة التقييم؛ أن تطبيقه يخضع إلى مرونة كبير حسب السياسة المحاسبية المتبعة والسلوك المراد توجيهه من خلالها، كما أن هذا المبدأ يعكس أيضا التوجه السلوكي للقائمين على إعداد التقارير المالية؛ كما أن هذا المبدأ لا يخلو كغيره من المبادئ الخاصة من النسبية في التطبيق، وذلك لنسبية القياس بمبدأ القيمة العادلة، ولنسبية المؤشرات التي تُحدّد ضرورة إعادة التقييم.

3.3. التقاص

يُعد التقاص (Offsetting) (أو المقاصة) مبدأ استثنائيا خاصا لا يتم العمل به إلا اذا أشارت معايير المحاسبة الدولية على ذلك وهذا كما بيّنه المعيار المحاسبي IAS 01, § 32؛ بحيث يعني التقاص تعويض البنود المتباينة مثل الأصول والالتزامات، الدخل والمصروفات، الإيصالات النقدية والمدفوعات النقدية،

[1] Lopes Alexsandro Broedel & Walker Martin, ***Asset revaluations, future firm performance and firm-level corporate governance arrangements: New evidence from Brazil***, The British Accounting Review, Vol. 44, pp. 53–67, 2012.

[2] Missonier-Piera Franck, ***Motives for fixed-asset revaluation: An empirical analysis with Swiss data***, The International Journal of Accounting, Vol. 42, pp. 186–205, 2007.

[3] Choi Tae Hee et al., ***Asset revaluations: motives and choice of items to revalue,*** Asia-Pacific Journal of Accounting & Economics, Vol. 20, No. 2, pp.144–171, 2013.

والمساهمات في رأس المال وتوزيعات الأسهم؛ ويتم التعويض بإخفاء تفاصيل بعض العمليات والأحداث المحاسبية، الأمر الذي يمس بشكل مباشر مبدأ الإفصاح الكامل أو ما اصطلحنا عليه مبدأ الوظيفة الإعلامية الكاملة، ويؤثر على محيط المبادئ من جانب قابلية الفهم والمقارنة والتمثيل الصادق والملاءمة بمختلف مكوناتها؛ حيث يُطرح السؤال، لماذا يُقدِم مجلس معايير المحاسبة الدولية على إدراج هذا المبدأ الخاص إذا كانت نتائجه كذلك؟ والجواب في أن استعمال هذا المبدأ يكون – حسب ما أورده مشروع مراجعة وتعديل الإطار التصوري في الفقرة 7.30 – عندما يقدم تمثيل أكثر مصداقية لحالة معينة أو معاملة أو أي حدث آخر، كما يمكن أن يتم الاستعمال عندما تكون هنالك ضرورة بناءً على اعتبار التكاليف والمنافع. تشير معايير المحاسبة الدولية إلى المقاصة في المعيار IAS 12, § 71 [1]، مبيّنة أنه يجب على المنشأة مقاصة الأصول الضريبية الجارية والالتزامات الضريبة الجارية إذا كان لديها حق قانوني ملزم[*] لمقاصة المبالغ المعترف بها، والنية إما للتسوية على أساس صافي، أو تحقيق الأصول وتسوية المطلوبات في الوقت نفسه؛ كما ينص المعيار IAS 19, § 131، أنه على المنشأة أن تقوم بتقاص أحد الأصول الخاص بخطة مقابل التزام خاص بخطة أخرى عندما يكون لديها حق قانوني ملزم لاستخدام الفائض في خطة لتسوية الالتزامات المنصوص عليها في خطة أخرى، وتعتزم إما لتسوية الالتزامات على أساس الصافي، أو تحقيق فائض في خطة وتسوية الالتزام في إطار خطة أخرى في الوقت نفسه.

ويشمل أيضا التقاص الأصول المالية كما ورد على وجه الخصوص في المعايير IAS 32 و IAS 39 و IFRS 7؛ ففي ديسمبر سنة 2011م أصدر مجلس معايير المحاسبة الدولية (IASB) بالاشتراك مع مجلس معايير المحاسبة المالية (FASB)، متطلبات الإفصاح عن آثار تقاص الأصول المالية والالتزامات المالية والترتيبات ذات الصلة على المركز المالي للمنشأة؛ بحيث سوف يتطلب الإفصاح الجديد من المنشآت الكشف عن المبالغ الإجمالية الخاضعة لحقوق المقاصة، والمبالغ المعوضة وفقا للمعايير المحاسبية المتبعة، وتَعرض صافي الائتمان ذات الصلة. هذه المعلومات سوف تساعد المستثمرين على فهم إلى أي مدى تُطبِق المنشأة المقاصة في قائمة المركز المالي، وآثار حقوق المقاصة على حقوق والِتزامات المنشأة[2].

من خلال الإشارة إلى المقاصة كمبدأ خاص، وإلى بعض الحالات التي تُلزم المعايير استعماله، تجده يخرج عن طابع النفي المطلق الذي كان يميز المبادئ المحاسبية بحيث تمنع المقاصة نهائيا بين البنود، إضافة إلى استعماله في المعايير الدولية بنحو نسبي، وذلك بما يخدم بالدرجة الأولى محيط المبادئ وقدرة مستخدمي المعلومات المالية على اتخاذ القرارات الصائبة، وبعيدا عن إمكانية التضليل.

---

[1] The IFRS Foundation, ***IAS 12: Income Taxes***, http://eifrs.ifrs.org/eifrs/bnstandards/en/2013/ias12.pdf, 12/08/2013.

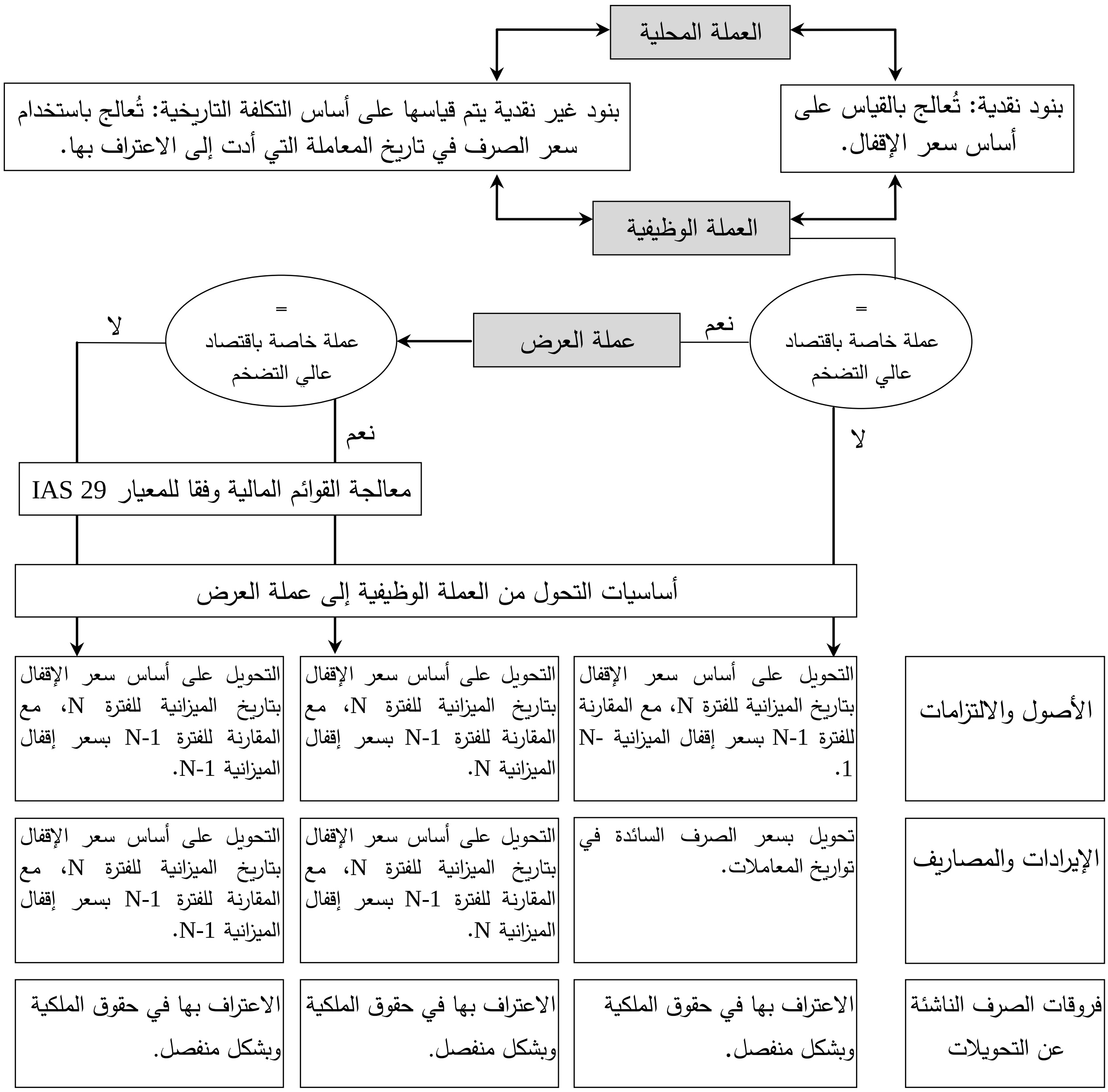
[*] حق قانوني للمدين، بموجب عقد أو ما شابه ذلك، لتسوية كل أو جزء من المبلغ المستحق للدائن عن طريق إجراء مقابلة مبلغ يستحق له في ذمة الدائن.

[2] The IFRS Foundation, ***Disclosures—Offsetting Financial Assets and Financial Liabilities: (Amendments to IFRS 7)***, p. 3, http://www.ifrs.org/Current-Projects/IASB-Projects/Financial-Instruments-A-Replacement-of-IAS-39-Financial-Instruments-Recognitio/ALO/Documents/DisclosuresOffsettingFAssetsandFLiabilties_AmdmentstoIFRS7_WEBSITE.pdf, 15/08/2013.

4.3. التحول إلى عملة العرض

التحول إلى عملة العرض (Translation to the Presentation Currency) هو المبدأ الخاص الوارد أساسا في المعيار IAS 21، والمُحدّد لمعالجة عملة عرض القوائم المالية؛ بحيث يمكن أن تعرض المنشأة قوائمها المالية بأية عملة (أو عملات)، وإذا كانت عملة العرض تختلف عن العملة الوظيفية للمنشأة، فإنها تُترجم نتائجها ومركزها المالي إلى عملة العرض[1]. من خلال التعريف لابد من التفرقة بين عملة العرض والعملة الوظيفية والعملة المحلية أو عملة البلد، وكيفية التحول بينها، وذلك كما يوضحه الشكل رقم (3-9).

شكل رقم (3–9): مخطط التحول إلى عملة العرض



المصدر: بتصرف من الباحث:

Barbe-Dandon Odile & Didelot Laurent, ***Maitriser Les IFRS***, Groupe Revue Fiduciare, 3ème Edition, Paris, France, 2007. p.345.

---

[1] The IFRS Foundation, ***IAS 21: The Effects of Changes in Foreign Exchange Rates***, § 38, http://eifrs.ifrs.org/eifrs/bnstandards/en/2013/ias21.pdf, 15/08/2013.

بحيث تُشير العملة المحلية إلى العملة في المكان الذي تقوم فيه المنشأة بمسك محاسبتها، وتُؤخذ العملة الوظيفية على أنّها عملة البيئة الاقتصادية الرئيسية أين تمارس المنشأة نشاطها، أما عملة العرض فهي العملة المستخدمة لعرض القوائم المالية[1]. وبهذا الصدّد تقوم المنشأة بالتحول من العملة المحلية إلى العملة الوظيفية ومنها إلى عملة العرض وهذا في الحالات التي لا تتساوي فيها تعاريف العملات؛ ويتم ذلك حسب المعيار IAS 21 كما يوضحه المخطط في الشكل رقم (3-9).

5.3. الرسملة

يتعلق مبدأ الرسملة (Capitalization) بشكل مباشر بنوع النفقات التي تتحملها المنشأة، وهي كما يُبيّنه الجدول رقم (3-2)، مُقسمة إلى نفقات رأسمالية ونفقات إيرادية أو ما يعرف بالمصروفات، ونفقات إيرادية مؤجلة، ولكلٍ منها خصائصها المميزة لها؛ حيث يشير المعيار IAS 23 إلى أن الرسملة تعني الاعتراف بالتكلفة كجزء من تكلفة أصل معين[2]؛ بحيث يمس تطبيق هذا المبدأ بشكل أساسي – لا على سبيل الحصر – الإيجارات التمويلية (IAS 17)، تكاليف الاقتراض (IAS 23)، رسملة فروق تبادل (صرف) العملة (IAS 21).

جدول رقم (3-2): النفقات الرأسمالية والإيرادية

النفقات الرأسمالية	النفقات الإيرادية (المصروفات)	النفقات الإيرادية المؤجلة
– متعلق بالاستثمار في أصول ثابتة؛ – تشمل نفقات الاقتناء، زيادة المنافع المستقبلية؛ – تشمل نفقات: • التحسين، كزيادة حياة الأصل أو إنتاجيته؛ • الإضافات، زيادة أو توسع في الأصول الحالية؛ • الإحلال، كاستبدال الأصول، أجزاء الأصول الأساسية.	– خدماتها فورية وخاصة بفترة مالية واحدة؛ – خاصة غالبا بأنشطة دورية ومتكررة؛ – في غالب الأحيان علاقتها مباشرة مع وظائف المشروع وسببية مع الإيراد؛ – من أمثلتها، الفائدة على الأموال المقترضة؛ نفقات النقل والتخزين.	– خدماتها قصيرة الأجل وخاصة بأكثر من دورة؛ – كبيرة الحجم مقارنة مع سابقتها.

المصدر: من إعداد الباحث استنادا إلى:
- هندريكسن إلدون، مرجع سابق، ص ص: 590 – 594.
- القاضي حسين وحمدان مأمون، ***نظرية المحاسبة***، دار الثقافة للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، ط1، 2007، ص ص: 167 – 175.

إن هذا المبدأ وبالتحديد في المعيار IAS 23، يتضح أن تطبيقه في فلسفة معايير المحاسبة الدولية يتسم بالمرنة والنسبية بشكل كبير؛ وأن الآراء التي يستند عليها واضعو المعايير إنّما هي استنتاجات مبنية

---

[1] Barbe-Dandon Odile & Didelot Laurent, ***Maitriser Les IFRS***, Groupe Revue Fiduciare, 3 ème Edition, Paris, France, 2007. p.343.

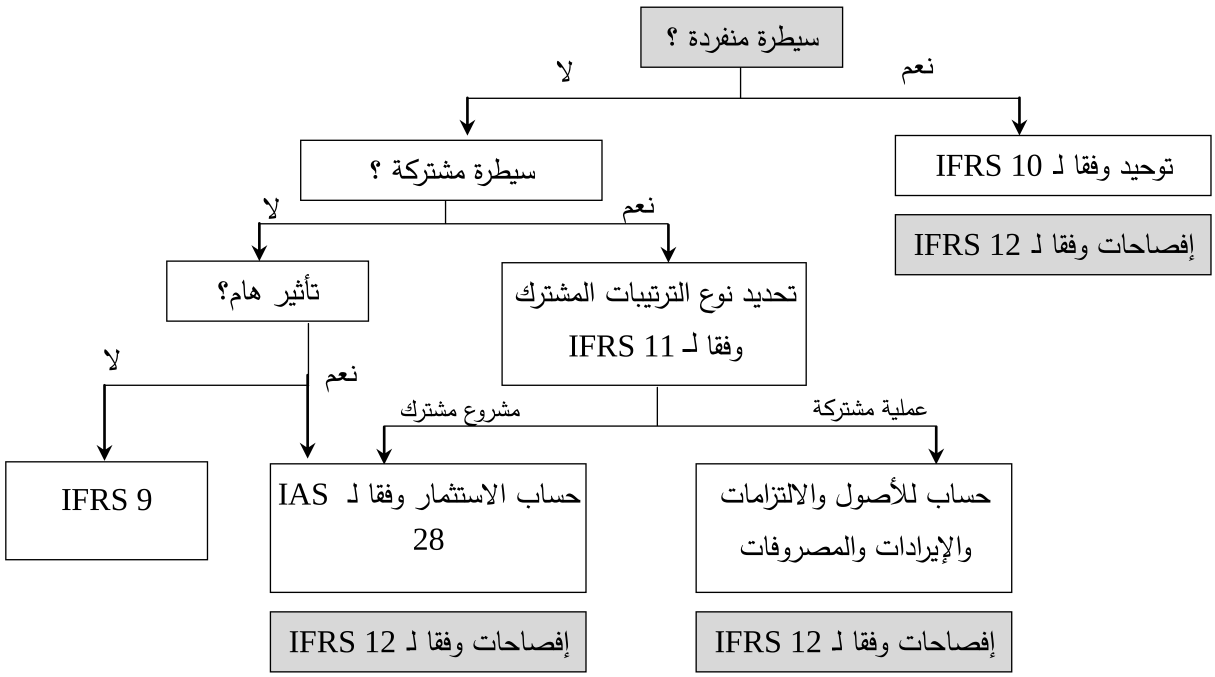
[2] The IFRS Foundation, ***IAS 23: Borrowing Costs***, §8; 9, http://eifrs.ifrs.org/eifrs/bnstandards/en/2013/ias23.pdf, 17/08/2013.

على حجج قد تصلح لفترة معينة من الزمن وقد تصبح غير قابلة للتطبيق في فترات لاحقة، وأهم مثال على ذلك التحول الذي شمل تعديل المعيار IAS 23 سنة 2007م، فقد قام مجلس معايير المحاسبة الدولية عند إصداره للمعيار المُتضمن تعديلات المجلس إلى غاية سنة 1993م، بوضع معالجة تكاليف الاقتراض كمصروف كمعالجة مفضلة، وطرح رسملة تكاليف الاقتراض كمعالجة بديلة؛ وفي سنة 2007م وبعد تعديل إصدار المعيار، قرّر مجلس معايير المحاسبة الدولية إلغاء خيار الاعتراف المباشر بتكاليف الاقتراض كمصروف وقدم رسملة تكاليف الاقتراض كمبدأ جوهري؛ فيمكن من خلال هذه المرونة والنسبية في التطبيق أن تسفر التعديلات اللاحقة للمعايير على اعتبارات أخرى بحسب التوجه الإعلامي المطلوب من المجتمع المالي.

6.3. محاسبة التوحيد

مبدأ محاسبة التوحيد (Consolidations Accounting) هو المبدأ المتصل مباشرة بمفهوم السيطرة ودمج الأعمال والترتيبات المشتركة، والمرتبط من جانب المبادئ الضمنية بمبدأ الجوهر الاقتصادي فوق الشكل القانوني؛ فنظير اتساع مجال السيطرة في الأعمال التي تقوم بها المنشآت في بيئة مُستمرة التغير؛ يعتبر مبدأ محاسبة التوحيد المبدأ الأنسب لعكس الحقيقة الاقتصادية والكشف عن الأُطر القانونية والتمويلية الناتجة عن أنشطة هذه المنشآت الموحدة، وهو المبدأ الأنسب لإعداد القوائم المالية عند مراعاة توفير محيط مُناسب لجميع مبادئ القياس المحاسبي. وتُعطي في هذا الصدّد معايير المحاسبة الدولية أهمية للحالات التي يجب أن يتم فيها الإفصاح عن هذا النوع من المحاسبة، وتفرد لها معايير خاصة متفاعلة – كما يوضحه الشكل رقم (3-10)– كالمعيار IAS 28 ''المحاسبة عن الاستثمارات في المنشآت الزميلة''، والمعيار IFRS 3

شكل رقم (3–10): تفاعل المعايير الخاصة بالتوحيد المحاسبي



Source: International accounting standards board (IASB), ***Interaction between IFRS 10, 11, 12, and IAS 28***, http://www.ifrs.org/Current-Projects/IASB-Projects/Consolidation/Consol-disclosure/Documents/InteractionbetweenIFRS101112.pdf, 25/09/2013.

''اندماج الأعمال''، والمعيار IFRS 10 ''البيانات المالية الموحدة''، والمعيار IFRS 11 ''الترتيبات المشتركة''، والمعيار IFRS 12 ''الإفصاح عن المصالح في المنشآت الأخرى''. حيث نلاحظ التفاعل بين المعايير الخاصة بالتوحيد المحاسبي، والإجراءات المتبعة في كل حالة من حالات السيطرة المُمكنة؛ كما يتضح لنا من خلال الشكل أن نسبية مبدأ محاسبة التوحيد ومرونته للتكيف مع متغيرات البيئة العامل فيها، متعلق بمرونة ونسبية مفهوم السيطرة ومحدّداته الاقتصادية والقانونية.

7.3. التقرير المالي المرحلي

يُعد التقرير المالي المرحلي (Interim Financial Report) من المبادئ الخاصة والموجه أساسا بمحدِّد الوقت المناسب والاستجابة لمبدأ الملاءمة من حيث القدرة التنبؤية والتوقعية والتأكيدية للمعلومة المحاسبية؛ وهو يُمثل عرضاً مُختصرا للقوائم المالية على مراحل تكون أقل من سنة مالية كاملة ويتم اختيارها من طرف المُنشأة حسب ما تراه يُناسب إنتاج معلومة محاسبية قادرة على مساعدة المستخدمين في اتخاذ القرارات الاقتصادية الصائبة؛ ويُحدّد المعيار IAS 34 الحد الأدنى من الإفصاحات الواجب أن تشملها التقارير المالية خلال المراحل التي تكون على الأقل بنهاية النصف الأول من السنة المالية[1]. وتشمل التقارير المالية التي تُعدها المنشأة خلال الفترة المرحلية –كما يُبينه المعيار IAS 34 في الفقرة 8 و26 – على بيان موجز للمركز المالي، بيان موجز للدخل الشامل، بيان موجز للتغيرات في حقوق الملكية، بيان موجز للتدفقات النقدية، ملاحظات توضيحية مختارة؛ بحيث يجب على المنشأة أن تُطبق نفس السياسات المحاسبية في التقارير المالية المرحلية كما يتم تطبيقها في التقارير المالية السنوية، باستثناء التغيرات في السياسات المحاسبية التي تتم بعد تاريخ القوائم المالية السنوية الأخيرة. فمن خلال تطبيق مبدأ التقرير المرحلي يمكن الحصول على أحدث البيانات بدلا من الاعتماد فقط على بيانات السنوات السابقة في عمليات التنبؤ أو التوقع، كما أن هذه التقارير تُوفر معلومات هامة للدائنين وغيرهم من أصحاب المصلحة اللّذِين يحتاجون إلى تقييم قدرة المنشأة على توليد التدفق النقدي الكافي والحفاظ على السيولة.

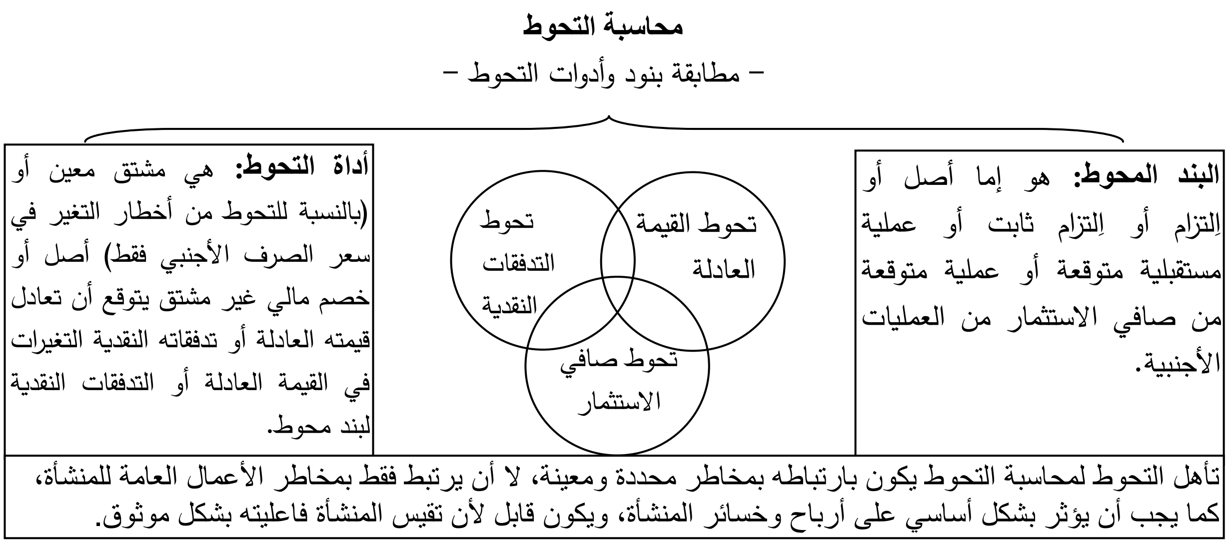
لا يخلو هذا المبدأ من المرونة والنسبية في التطبيق لتحقيق القدرة على التكيف في بيئة الأعمال، فيُعد اِعتبار التكلفة والتوقيت المُناسب المحدّد لكمية المعلومات التي تقوم المنشأة بالإفصاح عنها والتي تكون كتحديث للأحداث والعمليات والظروف وتتجنب التكرار، وهذا بمراعاة الحد الأدنى من الإفصاح الواجب؛ كما أن التطبيق يكون بعيدا عن الإجبار والمنع لأي منشأة كانت، ولا يمنع تشجيع إعداد مجموعة متكاملة من التقارير المالية خلال التقرير المرحلي، إضافة إلى الأخذ بالمادية لتطبيق هذا المبدأ الخاص والتنبه إلى أن التقديرات والحكم الشخصي لهما جانب واسع عند إعداد التقارير المرحلية.

[1] The IFRS Foundation, ***IAS 34: Interim Financial Reporting, §1,*** http://eifrs.ifrs.org/eifrs/bnstandards/en/2013/ias34.pdf, 25/08/2013.

8.3. محاسبة التحوط

المبدأ الأخير الذي نورده في سلسلة المبادئ الخاصة هو مبدأ محاسبة التحوط (Hedge Accounting)، وهو المبدأ الذي يتفاعل بشكل مباشر مع مفهوم الكشف عن المخاطر المالية من حيث كونه من ركائز إدارتها؛ ويشمل هذا المبدأ ثلاثة مُصطلحات أساسية هي طبيعة التحوط وأداة التحوط وبند التحوط؛ لكن قبل التطرق إلى هذه المصطلحات، لابد من التفرقة بين التحوط ومحاسبة التحوط، فحسب ما قدمه موظفي قسم التعليم في مؤسسة المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية، يُعبر التحوط عن إدارة المخاطر عن طريق استخدام أداة مالية واحدة ''أداة التحوط'' لغرض مُحدّد لمعادلة التغيرات في القيمة العادلة أو التدفقات النقدية لأصل أو اِلتزام معترف به أو اِلتزام ثابت أو تدفقات نقدية مستقبلية ''البند المحوط''؛ أما محاسبة التحوط فهي وببساطة مُطابقة التغير في القيمة العادلة لأداة التحوط والبند المحوط في نفس بيان الدخل[1]، أو بمعنى أقل وضوحا هي كما عرفها المعيار IAS 39 بأنها تعترف بآثار التعويض (أو المقاصة) على الربح أو الخسارة للتغير في القيمة العادلة لأداة التحوط والبند المتحوط[2]. وبابتعادنا عن الشرح المُعمّق والتدقيق في حيثيان مبدأ محاسبة التحوط (لتعقد أسلوبه وحالاته بما لا يسعه هذا العنصر)، فإنّنا سنكتفي كما أشرنا سابقاً، بتوضيح أهم ملامحه كمبدأ خاص مُستحدث ضمن الاعتبارات التي أوجبتها الوظيفة الإعلامية على مبادئ القياس المحاسبي، وهذا كما يوضحه الشكل رقم (3-11).

شكل رقم (3–11): محاسبة التحوط



المصدر: من إعداد الباحث استنادا إلى المعيار IAS 39 و IFRS 9، في إصداريهما إلى غاية 2014/03/31.

---

[1] مجلس معايير المحاسبة الدولية، ***المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية للمنشآت الصغيرة ومتوسطة الحجم، القسم 12: إصدارات الأدوات المالية الأخرى، 2010***، http://www.ifrs.org/IFRS-for-SMEs/Documents/21_Financial_Instruments_version2010_8.ppt ، 2013/10/25.

[2] The IFRS Foundation, ***IAS 39: Financial Instruments: Recognition and Measurement***, § 85, http://eifrs.ifrs.org/eifrs/bnstandards/en/2013/ias39.pdf, 15/08/2013.

تَبرُز المرونة والنسبية في تطبيق هذا المبدأ في جانب كبير في نسبية ومرونة تعديلات المعيار IAS 39، فقد تم تعديل هذا المعيار عديد المرات بهدف الحد من التعقيد والتوجه أكثر نحو عكس إدارة المنشأة للمخاطر من خلال نهج أكثر موضوعية لمحاسبة التحوط وملاءمته مع عمليات إدارة المخاطر؛ حيث تم التعديل في سنة 2004م، لتمكين محاسبة تحوط القيمة العادلة التي تستخدم لمحفظة التحوط من مخاطر أسعار الفائدة، وفي سنة 2008م، تقديم توجيهات تطبيقية لتوضيح كيفية تطبيق المبادئ الأساسية لمحاسبة التحوط؛ وفي سنة 2010م تم تعديل المعيار بخصوص محاسبة التحوط؛ حيث أن متطلباتها اعتُبرت من قبل مُعدي ومستخدمي القوائم المالية معقدة ولا تعكس إدارة المنشأة للمخاطر، كذلك لا تعكس إلى أي مدى تعتبر هذه العملية ناجحة في تحقيق أهداف إدارة المخاطر، حيث تم حذف العديد من المتطلبات التي تؤدي إلى نتائج تعسفية؛ فقد اشتمل المشروع مراجعة شاملة لمتطلبات محاسبة التحوط، وإلى وضع نهج أكثر موضوعية لمحاسبة التحوط وملاءمتها مع عمليات إدارة المخاطر.

فمن خلال هذه التعديلات المتكررة تتجلى ميزة السعي إلى التكيف في مبدأ محاسبة التحوط لتحسين إدارة المخاطر التي قد تواجهها المُنشأة في سعيها إلى الاستمرارية في أداء النشاط، وكسب ثقة مستخدمي المعلومات المحاسبية من حيث أن المنشأة تكشف عن المخاطر المالية المحتملة وتسعى إلى التحوط لها بكل فعالية.

III. التأثير على محددات القياس المحاسبي

عند سعي معدي القوائم المالية لتطبيق المفاهيم والمبادئ المتعلقة بقواعد القياس المحاسبي، فإن الأمر لا يكون بالسهولة المطلقة وبالتمام المطلوب، فهنالك بعض التعارض الذي ينشأ عند محاولة التطبيق الشامل لكل المبادئ بما يتناسب والمفاهيم المُعتمدة؛ كما يمكن أن يكون هناك قيود لا تسمح بتطبيق بعض المفاهيم أو بعض المبادئ؛ حيث سنتطرق في هذا الجزء إلى أهم المحدّدات التي نرى فيها تقييدا لإنتاج معلومة محاسبية بالمفهوم المطلق لتعظيم المحتوى الإعلامي الملائم لاتخاذ القرارات.

1. المعلومات غير المالية

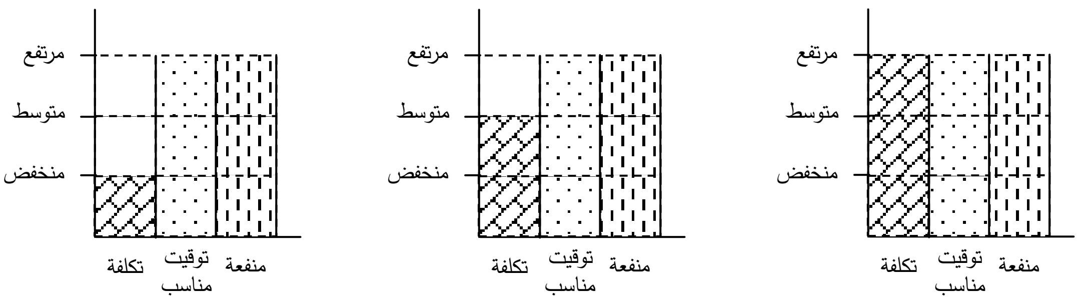
يُعد القياس والإفصاح عن البيانات غير المالية في وقتنا الحالي من المحدّدات التي يُمكن أن تُعيق التطبيق الجيد والتام للمبادئ المحاسبية على اختلاف مستوياتها، ومن ثم تُشكل قيداً على المعلومات التي يمكن أن تقدمها التقارير المالية؛ فنتيجة لاهتمام المجتمع الدولي بالآثار البيئية والاجتماعية وجوانب الاستدامة لمنشآت الأعمال وضرورة الإعلام عنها، أخذ القياس المحاسبي باعتبارات جديدة في ظل التوسع في الإعلام المحاسبي، حيث أصبح لزاما دمج محاسبة المشروع مع الظروف البيئية والاجتماعية، مما فرض ضرورة التوسع في القواعد والأساليب الفنية للقياس مواكبةً لمتطلبات الوظيفة الإعلامية للمحاسبة، بحيث وصل هذا التوسع إلى عدم تناغم القياس المحاسبي مع وظيفة الإعلام، أو بالأحرى عدم تناغم ما يجب

إيصاله من معلومات مع الكيفية التي يجب قياسها بها؛ الأمر الذي يُعد حسب رأينا، معيقا لعكس الحقيقة الاقتصادية على الوجه المطلوب ومُنقصاً من ملاءمة المعلومات الواردة في التقارير المالية لاتخاذ القرارات.

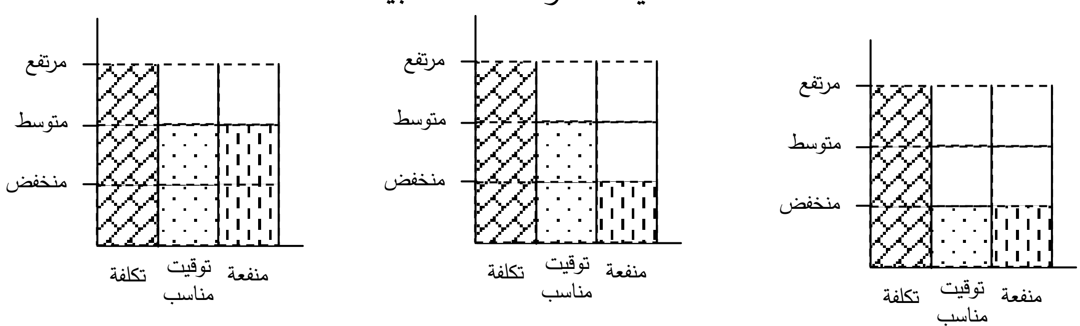
2. التكلفة والمنفعة والتوقيت المناسب

تُعد التكلفة والمنفعة والتوقيت المناسب، الثلاثية التي تشكل أيضا أهم المحدّدات التي تُقيد المعلومات التي يمكن أن تقدمها التقارير المالية؛ فبناءً على الشكل رقم (3-12)، تتضح لنا الحالات التي تكون فيها هذه الثلاثية مُقيدة للمعلومات المحاسبية، فبافتراض أن التوقيت المناسب يكون في أغلب الحالات مساعدا على زيادة قيمة المنفعة التي تقدمها المعلومة المحاسبية، نجد من جانب آخر أن زيادة التكاليف المتكبدة لإنتاج المعلومات المحاسبية سيكون من المفروض مؤديا إلى جاهزيتها للاستعمال في التوقيت المناسب؛ إلا أن هذين الافتراضين قد لا يصدقا، وتظهر في التطبيق العملي علاقات مختلفة تماما، فيشير الشكل المذكور سابقا إلى أن العلاقات الموضحة في السطر العلوي منه، تشكل علاقات لا تقيد القياس والإفصاح عن المعلومات المحاسبية، وهذا كونها – أي العلاقات– تكون فعالة في استخدام قدر متدني من التكاليف لإنتاج معلومة في التوقيت المناسب وذات منفعة كبيرة؛ أما السطر الثاني من الشكل رقم (3-12)، فيشير إلى العلاقات المقيدة للقياس والإفصاح عن المعلومات المحاسبية، وهذا نظير التكلفة المفرطة التي تقابل بالقدر نفسه من التوقيت المناسب والمنفعة للمعلومة؛ ففي هذه الحالات قد يستغني القائمون على هذا النوع من المعلومات، الأمر الذي يَحُد من التوسع في الإفصاح، بالرغم من أن المنفعة الضئيلة لتلك المعلومات يُمكن لمنافسي المنشأة إنتاجها بتكلفة توازيها أو حتى أقل منها، الأمر الذي قد يزيد من دقة واستنارة اتخاذ القرارات الاقتصادية.

شكل رقم (3–12): التكلفة والتوقيت المناسب والمنفعة كمحدّدات للمعلومة المحاسبية



– علاقة لا تُقيد المعلومات المحاسبية –



– علاقة تُقيد المعلومات المحاسبية –

المصدر: من إعداد الباحث.

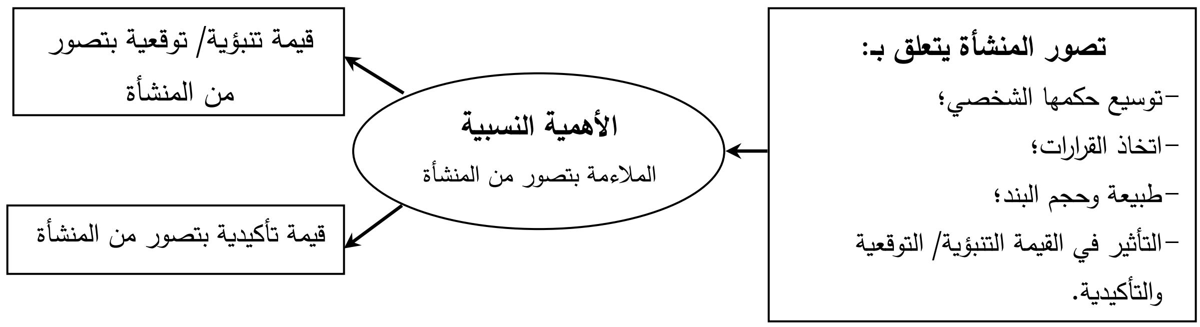
من جهة أخرى، وكون إنتاج المعلومات المالية المساعدة على اتخاذ القرارات، لا يقتصر على التقارير المالية التي تنتجها المنشآت، فإن مستخدمي المعلومة المالية قد يلجأون إلى مصادر أخرى قد لا تعكس حقيقة الوضع المالية للمنشأة، وقد تكون في بعض الأحيان ليست في صالح المنشأة؛ لهذا فإن المنشآت قد تُضحي وتتكبد تكاليف زائدة عن المنفعة المتوقعة للمعلومة الممكن التقرير عنها لسد هذه الفجوة الإعلامية، وبما يعكس حقيقة وضعها المالي.

3. الأهمية النسبية

عند تحليلنا للمبادئ المتعلقة بالقياس المحاسبي أشرنا إلى أن النسبية هي أهم الاستحداثات التي جاءت بها الوظيفة الإعلامية على هذه المبادئ، وأن النسبية في تحليلنا تعني عدم وجود حكم مُطلق ومُلزم لكل الحالات، وإنما يتم الاختيار تبعا للحاجة والظروف المُهيأة، وأشرنا أيضا إلى أن النسبية هي من أُسس التكيف إذا ما اقترنت مع المرونة في التطبيق. نأتي الآن إلى الأهمية النسبية كمحدّد للمعلومات الممكن تضمينها في التقارير المالية، فيشير الإطار التصوري في الفقرة QC11 إلى أن المعلومة تكون ذات أهمية نسبية (Materiality) إذا كان حذفها أو تحريفها يمكن أن يؤثر على القرارات التي يتخذها المستخدمين بناءً على المعلومات المالية لتقارير منشأة مُعينة، فالأهمية النسبية هي جانب مُحدِّد للملاءمة بتصور من المنشأة، واستنادا إلى طبيعة أو حجم (أو كليهما) البنود التي تتعلق بها المعلومات في سياق التقرير المالي للمنشأة؛ بالتالي، لا يمكن للمجلس تحديد العتبة الكمية الموحدة للأهمية النسبية أو أن يُحدِّد مُسبقاً ما يمكن أن يكون ذا أهمية نسبية في حالة معينة.

ما يلفت الانتباه من خلال هذه الإشارة في الإطار التصوري للأهمية النسبية، أنّها تُعبر عن الملاءمة من وجهة نظر المنشأة، وهذا الأمر يضع أيضا القيمة التنبؤية والتوقعية والقيمة التأكيدية محل تصور المنشأة؛ فالأمر يدخل إلى حيز الحكم الشخصي من خلال التقدير والاجتهاد ووجهة النظر التي تأخذ بعين الاعتبار وضعية المنشأة وما يلائمها؛ ويلخص لنا الشكل رقم (3-13)، مُحدِّد الأهمية النسبية من حيث كونه يُعبر عن الملاءمة بتصور من المنشأة.

شكل رقم (3–13): الأهمية النسبية، الملاءمة بتصور من المنشأة



المصدر: من إعداد الباحث.

4. الحيطة

كانت الحيطة (Prudence) في الإطار التصوري لما قبل تعديل سنة 2010م، من مكونات الموثوقية، ولكنها بعد التعديل لم يَرِد ذكرها في الإطار التصوري ضمن مكونات التمثيل الصادق، بحيث يشير في هذا الصدّد مشروع مراجعة تعديل الإطار التصوري في الفقرة 9.18 إلى وجود سببين لهذا؛ أولا، لأن الحيطة تتعارض مع الحياد في إعداد التقارير المالية، والحيطة هي نوع من التشويه المتعمد للمعلومات الواردة في هذه التقارير؛ وثانيا، لأن تطبيق شروط الحيطة في فترة ما على الأصول والالتزامات، يؤدي إلى المبالغة في الأداء المالي لفترة لاحقة، الأمر الذي لا يعكس الحقيقة الاقتصادية للمنشأة لكل فترة على حدى.

لكن رغم عدم تضمين الحيطة في تعديل الإطار التصوري لما بعد تعديل سنة 2010م، إلا أن هناك العديد من الاعتراضات على إزالتها، وهذا حسب النقاش الدائر ضمن مشروع مراجعة وتعديل الإطار التصوري في الفقرة 9.19؛ بحيث كانت الحجج تقول أن تعمد عكس تقديرات متحفظة في التقارير المالية قد يكون من المرغوب فيه لمواجهة تأثير تفاؤل تقديرات الإدارة، إضافة إلى أن هذا الإجراء (حذف الحيطة) يُمكن أن يؤدي إلى عدم الاعتراف بالأصول والمكاسب التي يعتبر وجودها غير مؤكدا، إضافة إلى إمكانية عدم الاعتراف ببعض الالتزامات والخسائر المحتملة؛ وتوجد حجة ثالثة تقول أن مثل هذه الإزالة قد تزيد من استخدام مقاييس القيمة الحالية (بما في ذلك القيمة العادلة)، والتي يرى البعض أنّها ذات طبيعة غير قابلة للتحقق وعرضت للخطأ.

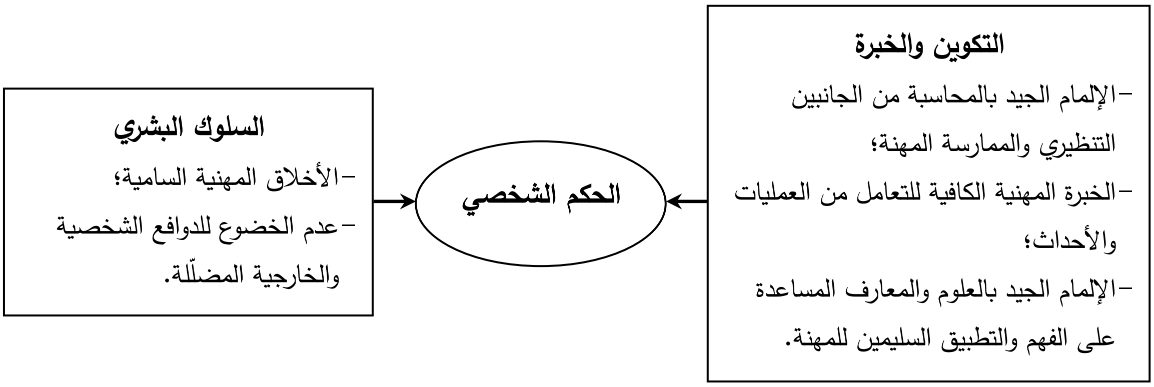
يبدوا من خلال التوجه الأخير لمجلس معايير المحاسبة الدولية، أن الحيطة لم تعد تشكل مُحدّدا كبيرا على المعلومات الممكن التقرير عنها، ولكن الأمر لا يُؤخذ بهذه البساطة، فعقول المحاسبين لا تزال مبرمجة على استعمال الحيطة بشكل تلقائي، بحيث سيظهر هذا جليا من خلال مجالات تطبيق الحكم الشخصي وتقديراته؛ كما أن الحيطة تُعد من الخصائص المُميزة لبعض الأنظمة الاقتصادية والمالية، الأمر الذي سيعكسها على المجال المحاسبي دون شك.

5. الحكم الشخصي

الحكم الشخصي هو الحلقة التي لا غنى للممارسة المحاسبية عنها في سلسلة إجراءات القياس والإفصاح المحاسبيّين، وهو من الجوانب المنيرة والمظلمة في الوقت ذاته بالنسبة لمهنة المحاسبة؛ بحيث يتصل الحكم الشخصي كمحدّد بالسلوك البشري في مقاصده ودوافعه من جهة، وبخبرة وتكوين الفرد القائم على إعداد التقارير المالية من جهة ثانية؛ فأي خلّل في جانب من هذين الجانبين يُمكن أن يُشكل مُحدّد صعبا ومُقيداً للمعلومات المحاسبية المُمكن التقرير عنها من طرف المنشأة؛ ويُبيّن لنا الشكل رقم (3-14)، أن التحكم في الحكم الشخصي يُمكن أن يكون من خلال آليتي ''التكوين والخبرة'' و''السلوك البشري''؛ بحيث يُصبح الحكم الشخصي من خلال العناصر المكونة لكل آلية، قادرا على تدعيم القياس والإفصاح عن المعلومات المحاسبية المساعدة بشكل فعّال على اتخاذ القرارات الاقتصادية؛ كما أن أي خلّل في هاتين الآليتين، يجعل من الحكم الشخصي جانبا مُظلما في مجال المحاسبة، وأبسط مثال على هذا، هو ظهور

المحاسبة الإبداعية (Creative Accounting) كاستجابة لتسخير التكوين والخبرة الجيدين لصالح السلوك البشري غير السوي والمنافي لأخلاق المهنة؛ فهنا يتجلى الحكم الشخصي كقيد على المعلومة المحاسبية بطريقة لا أخلاقية؛ وكمثال آخر حول تجلي الحكم الشخصي كمقيد للمعلومة المحاسبية، نجد الحدود التي يمكن أن يستخدم فيها القائم على إعداد التقارير المالية لتقديره الشخصي بناءً على معطيات البيئة، فمهما كان التكوين والخبرة يبقى هنالك مجال للخطأ؛ ويعتبر هنا الحكم الشخصي مُحدّدا مطابقا لأخلاق المهنة وهو أمر مقبول ويجري تقليصه لأدنى الحدود والتكيف معه.

شكل رقم (3–14): الحكم الشخصي، كيف نتجنب كونه محدّدا للمعلومة المحاسبية؟



المصدر: من إعداد الباحث.

6. البيئة الاقتصادية والمالية

كما تشكل البيئة الاقتصادية والمالية محفزا على إنتاج المعلومات المحاسبية، فإنّها من جانب آخر قد تشكل قيدا على هذه العملية؛ حيث يتجلى هذا القيد في جانب من جوانبه الأساسية في البيئات الاقتصادية والمالية غير المهيأة لتطبيق المفاهيم والمبادئ المحاسبية سابقة الذكر، فضعف التشريعات الاقتصادية والمالية المنظمة وغياب المؤسسات الاقتصادية والمالية الداعمة، يُقيد وبلا شك القياس والإفصاح عن المعلومات المحاسبية، فغياب الأسواق المالية وغياب التشريع المحكم والمحدِّد لعمليات الاستثمار والتجارة والقوانين المساعدة على رفع قيمة العملة، وتكيّيف القوانين الجبائية، كلها من الجوانب السيئة في البيئة الاقتصادية والمالية والتي تشكل مُحدّداً للتطبيق السليم لمهنة المحاسبة؛ كما أن للبيئة الاقتصادية والمالية جانب مقيد من جهة أخرى كما أشرنا سابقا، وهو جانب المؤسساتية الاقتصادية والمالية التي قد تُملي على المهنة المحاسبية توجهات تخدم مقاصد القوي المؤثرة، وتحيِّد الممارسة المحاسبية عن هدف عكس الحقيقة الاقتصادية لمستخدمي المعلومة المحاسبية بشكل شفاف وعادل ليساعد على استنارة القرارات الاقتصادية.

خلاصة الفصل:

بعد تحديد اتجاهات وظيفة الإعلام المحاسبي الدولي، وتحليل الاعتبارات التي كيفتها على مستوى المفاهيم والمبادئ والمُحدّدات المرتبطة بقواعد القياس، نجد أن أهم النتائج التي توصلنا إليها:

- استحداث مفاهيم جديدة كمفهوم المحاسبة الخالية من الفاقد ومفهوم القيمة العادلة، وغيرها من المفاهيم التي أُستوحيت من واقع البيئة الواجب الإعلام عنها؛
- دخول مفاهيم إلى حيز المراجعة كمفهوم المنافع الاقتصادية لما من حوله من جدل خاصة مسألة عدم التأكد؛
- وضوح الأثر السلوكي في أغلب المفاهيم؛ وهذا لطبيعة المنحى السلوكي الذي هيمن على الدراسات والبحوث المحاسبية في مرحلة النظريات السلوكية؛
- النسبية والمرونة هما الميزتين الرئيسيتين لتمكين المبادئ المحاسبية من التكيف مع البيئة وظروف الحال المتجدّدة والمتنامية باستمرار ؛
- تطبيق مبادئ القياس المحاسبي وفقا لمستوى محيط المبادئ، والمبادئ الأساسية والمبادئ الخاصة، يُمكن أن يكون أكثر نجاعة في إنتاج معلومة محاسبية مساعدة على اتخاذ القرارات؛
- بروز المعلومة غير المالية والحكم الشخصي والبيئة الاقتصادية والمالية كمحدّدات ذات تأثير بالغ الأهمية على قياس المعلومة المحاسبية.

من خلال النتائج التي توصلنا إليها، تتكون لدينا مؤشرات حول أهم الاعتبارات التي استوجبتها وظيفة الإعلام المحاسبي الدولي على قواعد القياس؛ بحيث يُمكنّنا استعمالها في إجراء الدراسة التطبيقية المقارنة بين SCF و IFRS لمعرفة مدى التطبيق السليم لقواعد القياس المحاسبي بمستوياته.

الفَصْلُ الرَّابِعُ

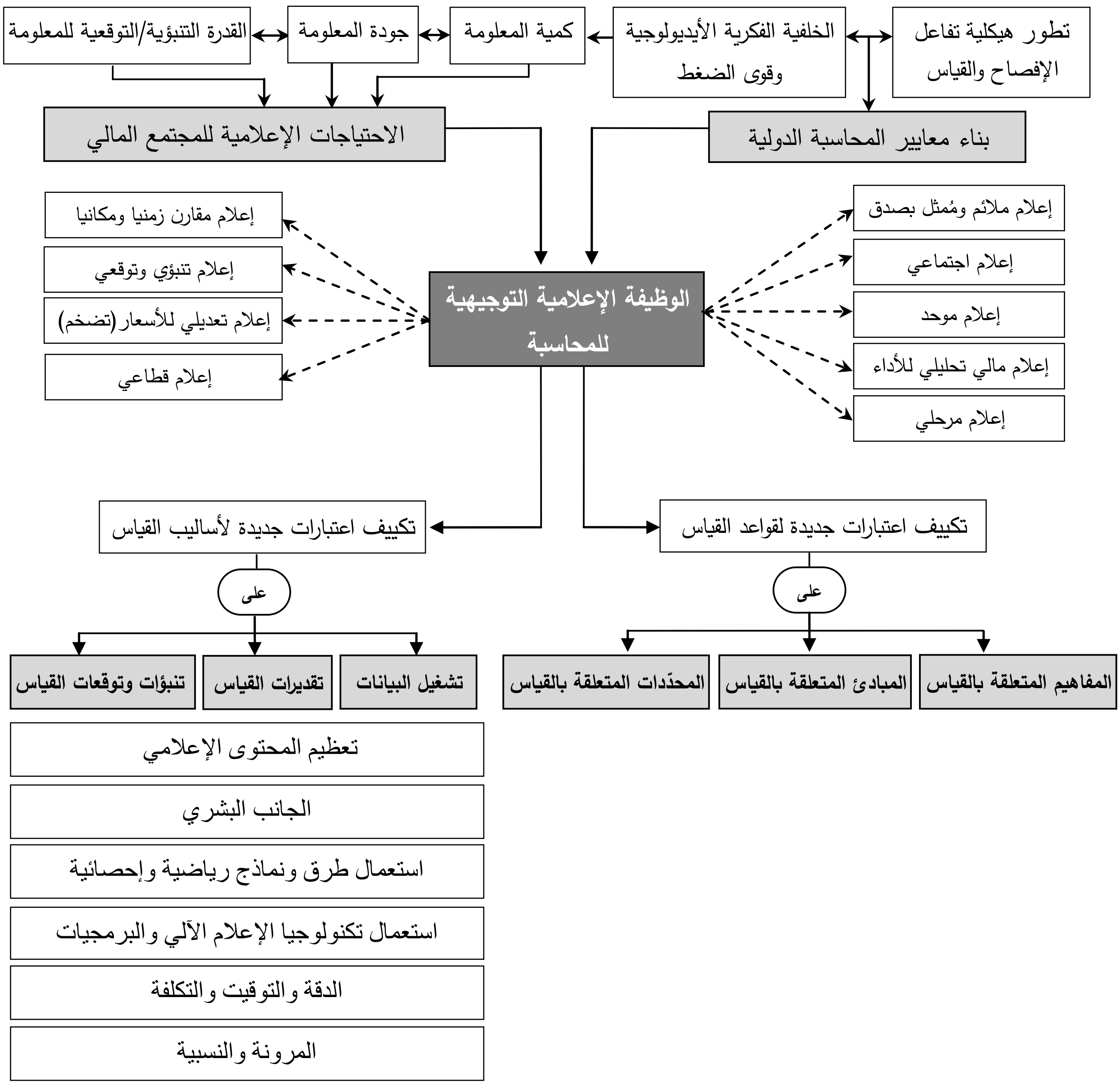
تأثير الإعلام المحاسبي على أساليب القياس

تمهيد

إن التعدد والاختلاف في أساليب القياس المحاسبي لم يقتصر على الأنظمة المحاسبية المختلفة، بل نجده كمشكل حتى في الأنظمة الخاضعة لتأثير بيئة مالية واحدة، حتى أن هذا التعدد أصبح حقيقة سَلَّم بها المفكرون في مجال المحاسبة، وانتقلوا إلى إيجاد أسس للاختيار السليم بين هذه البدائل ورسم حدودٍ للحكم الشخصي للمحاسب؛ فما يُطلب الإعلام عنه من حقائق اقتصادية يختلف باختلاف الحاجات، وباختلاف أُسس البناء الفكري للمحاسبة، وتعدّد النظريات المحاسبية واختلاف تأثيرها على ما يجب الإعلام عنه ناتج عن تعدّد مداخل التنظير ومناهجه؛ وبعد تحليل جانب تأثير الوظيفة الإعلامية على قواعد القياس المحاسبي، والخروج بتصور متكامل حول طبيعة هذا التأثير وعناصره المكونة؛ وأن النسبية والمرونة قد ميزت هذا التأثير في كل مكوناته، إضافة إلى أن طبيعة التكيف المفروضة من طرف الإعلام المحاسبي على قواعد القياس تجعل من المفاهيم والمبادئ المناقشة في الفصل السابق، ليست بالتأكيد حقائق غير قابلة للنقاش في مرحلة لاحقة من تطور وتنامي الوظيفة الإعلامية للمحاسبة؛ ومن خلال هذا الفصل الذي سنبيّن فيه التأثير الواقع من الوظيفة الإعلامية على أساليب القياس المحاسبي؛ سنركز على التأثير الواقع على الطريقة التنفيذية لتطبيق قواعد القياس بمكوناته، فأساليب القياس هي الآلية التي نصل بها إلى تطبيق المفاهيم والمبادئ في ظل المحددات.

إن تطرقنا إلى التأثير الواقع على أساليب القياس المحاسبي سيشمل ثلاثة جوانب أساسية، هي الجانب التشغيلي للبيانات وجانب تقديرات القياس وجانب تنبؤات وتوقعات القياس، وهذا كما يوضحه الشكل رقم (4-1)؛ بحيث سنحلّل في كل جانب التأثير الواقع من حيث تعظيم المحتوى الإعلامي، السلوك البشري، المرونة والنسبية، استعمال طرق ونماذج رياضية وإحصائية، استعمال تكنولوجيا الإعلام الآلي والبرمجيات، وأخيرا الدقة والتوقيت والتكلفة.

شكل رقم (4-1): تأثير وظيفة الإعلام المحاسبي على أساليب القياس



المصدر: من إعداد الباحث.

I. الجانب التشغيلي للبيانات

تُعد المحاسبة نظاما متكاملا للمعلومات، ويُعد الجانب التشغيلي للبيانات المحاسبية حلقة الوصل بين مدخلات النظام ومخرجاته المُحدّدة في التقارير المالية المفصح عنها؛ بحيث دأبت الأدبيات المحاسبية على التعاطي مع الجانب التشغيلي للبيانات على أنّه محّدد في مسك الدفاتر باستعمال تقنية القيد المزدوج؛ إلا أن الدراسات الحديثة بيّنت أن الجانب التشغيلي للبيانات المحاسبية قد اِتسع ليشمل نظم تخطيط موارد المؤسسات، وليس فقط دعم كافة الأنشطة المتعلقة بالصفقة، ولكن أيضا توفير الأدوات الشاملة التي تفيد في تحليل البيانات واتخاذ القرارات[1]. فحسب التعريف القائل بأن نظام المعلومات المحاسبية هو " أنظمة من الأشخاص، وسجلات البيانات والأنشطة التي تقوم بمعالجة البيانات والمعلومات في المؤسسة، وأنّها تشمل عمليات المنظمة اليدوية والآلية التي تهدف إلى دعم المديرين؛ وبشكل عام، يجب على نظام المعلومات المحاسبية دعم تطوير وتنفيذ الاستراتيجيات على المستويات الإدارية المختلفة"[2]؛ تتضح بشكل أفضل النظرة الموسعة لنظام المعلومات المحاسبية، في كونه ليس موجها فقط لإنتاج التقارير المالية باستعمال مسك الدفاتر بطريقة القيد المزدوج، وإنّما اتساعه ليشكل طابع إعلامي تفسيري توجيهي مساعد على اتخاذ القرارات، من خلال آليات مستحدثه للتعامل مع البيانات وتشغيلها؛ وهذا هو لب الطرح الذي سنورده في هذا الجزء.

من خلال هذه الإشارات إلى نظام المعلومات المحاسبية، والذي يعد الجانب التشغيلي اللّب المحرك وجوهر التحويل القائم بين المدخلات والمخرجات؛ وباستحضار التعاريف السائدة حول المحاسبة المالية والتي في أغلبها تعرف المحاسبة على أنّها عملية تسجيل وتصنيف وتلخيص وتجميع وتفسير العمليات والأحداث المالية، نجد أن جوهر الجانب التشغيلي للبيانات المحاسبية هو هذه المراحل؛ فالتسجيل (Recording) والتصنيف (Classifying) والتلخيص (Summarizing) والتجميع (Aggregation) والتفسير (Interpreting)، هي المراحل التي تمر بها مدخلات نظام المعلومات المحاسبية لتتحول إلى مخرجات إعلامية قابلة لاتخاذ القرارات الاقتصادية الصائبة؛ ولكن إذا أردنا التعمق أكثر في هذه المراحل المكونة للجانب التشغيلي للبيانات، نجد أن هناك مرحلة قبل عملية التسجيل وهي التحقق (Validation) من الصحة والملاءمة، بحيث يشير *بالقاوي* في هذا الصدّد إلى أن الخطوة الأولى في المحاسبة هي أن نُحدّد ونختار الأشياء أو النشاطات أو الأحداث بسماتها أو خصائصها التي يُعتقد بأنّها مُلائمة للمستخدمين قبل أن تُجرى عملية القياس[3]؛ فالتحقق من أن البيانات التي ستَجري عليها عملية التشغيل ملائمة للمستخدمين، هي أولى المراحل في الجانب التشغيلي للبيانات المحاسبية.

---

[1] Inghirami Iacopo Ennio, ***Defining Accounting Information Systems Boundaries***, in Mancini Daniela et al. (eds), ***Accounting Information Systems for Decision Making,*** Lecture Notes in Information Systems and Organisation, Springer-Verlag Berlin Heidelberg, Vol. 3, pp 185-201, 2013, p.185.

[2] Ibid., p. 186.

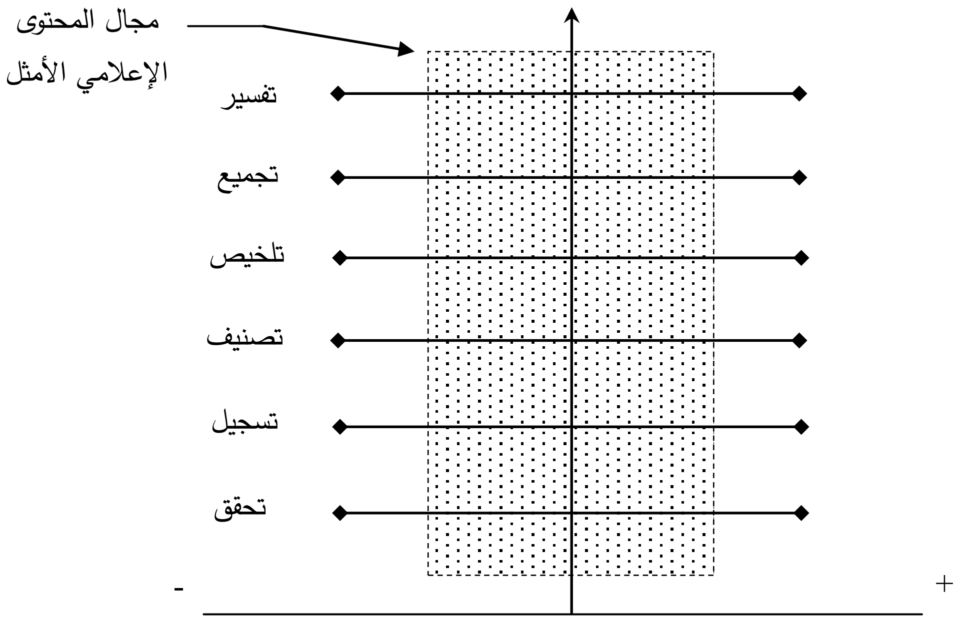
[3] بالقاوي أحمد رياحي، مرجع سابق، ص: 90.

من الأمور الهامة التي سنعالجها في هذا الجزء هي جودة تشغيل البيانات المحاسبية (Data Processing Quality)، والتي تعد في تصورنا الأساس التي تبنى عليه تأثيرات الوظيفة الإعلامية للقياس المحاسبي، وأساس تعميق البعد الإعلامي للقياس المحاسبي من جانب الأساليب المستخدمة؛ فهذه الجودة في تشغيل البيانات تكون مُحدّدة من خلال خصائص أو أبعاد وتعتمد أساسا على تصورات مستخدمي المعلومات المحاسبية؛ بحيث نأتي الآن إلى طرحنا لأهم الاستحداثات على تشغيل البيانات المحاسبية، والتي سنبدأها بتعظيم المحتوى الإعلامي للتقارير المالية.

1. تعظيم المحتوى الإعلامي

ما هو المحتوى الإعلامي الأمثل للتقارير المالية؟ هو سؤال ليست لديه إجابة مُحدّدة في كل الظروف، وتختلف النظرة إليه باختلاف نشاط المُعِدّين واهتمامات المستخدمين للتقارير المالية؛ فالمحتوى الإعلامي الذي تقدمه التقارير المالية للمستخدمين هو ذلك المضمون من المعلومات المالية الملائمة الذي يساعد على اتخاذ القرارات الاقتصادية الصائبة في الظروف التي تتواجد فيها المنشأة محل المحاسبة؛ ويُعد تعظيم المحتوى الإعلامي، بمثابة الحد الأقصى من المعلومات الملائمة المُضمنة في التقارير المالية والموجهة لتلبية الحد الأقصى من احتياجات أغلب أو جل الفئات المستخدمة للتقارير المالية. إن التعامل مع المحتوى الإعلامي بهذا التعريف تعتريه العديد من النقائص والتناقضات في أرض الواقع، خاصة إذا علمنا أن احتياجات مستخدمي المعلومات المالية هي في أغلب الأحيان مختلفة من فئة إلى أخرى، وأن التركيز على تعظيم المحتوى الإعلامي لا يمكن أن يتسم بالتعظيم إلى الحد الأقصى في ظل التنوع والاختلاف، أو حتى التعارض بين الاحتياجات المطلوبة من التقارير المالية؛ لهذا فإن طرحنا لهذا المفهوم سيكون – كما يوضحه الشكل رقم (4-2)– من خلال معرفة حدود الحساسية التي يمكن أن تشكلها المراحل المكونة لعملية

شكل رقم (4–2): حساسية المحتوي الإعلامي لمراحل تشغيل البيانات المحاسبية



المصدر: من إعداد الباحث.

تشغيل البيانات، ومعرفة الحدود التي يمكن أن يوافق فيها القائمون على عملية التشغيل لإصدار محتوى معلوماتي أمثل لاتخاذ القرارات الاقتصادية الصائبة لأقصى حدٍ ممكن من المستخدمين، مشكلين بذلك المجال الأمثل للمحتوى الإعلامي.

1.1. مرحلة التحقق (Validation)

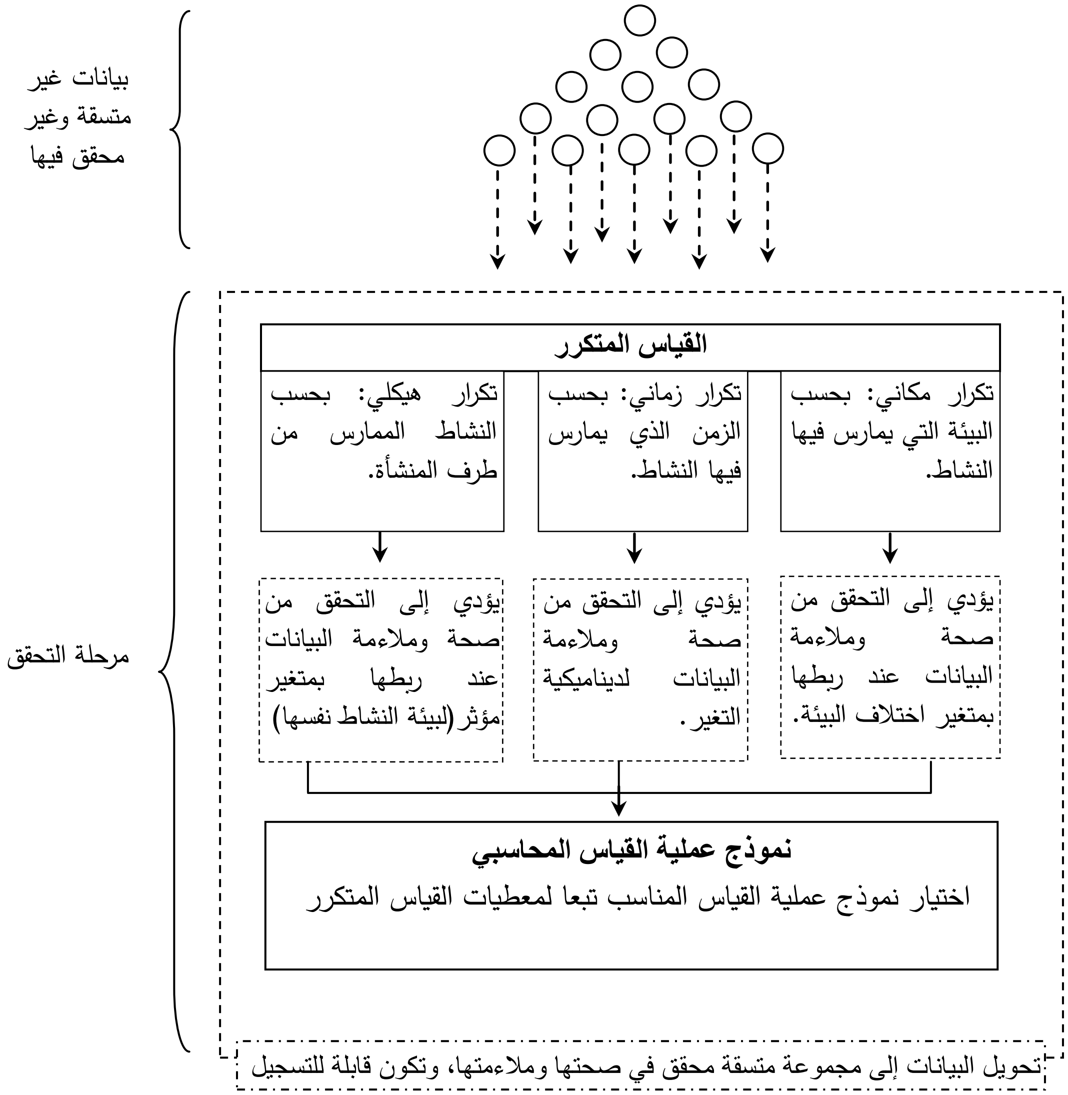
نبدأ التحليل مع مرحلة التحقق، والتي كما بيّنا سابقا، هي التحقق من صحة وملاءمة البيانات المتأتية من مدخلات نظام المعلومات المحاسبية، بحيث تُعبر هذه الملاءمة عن الملاءمة القبلية السابقة للملاءمة كمبدأ ضمني، كما أشرنا في تحليلنا للتأثير الواقع من الوظيفة الإعلامية على مبادئ القياس المحاسبي، وهي تحمل الخلفية القبلية لمضمون القيمة التنبؤية والتوقعية والقيمة التأكيدية، من خلال ضمان أن اختيار البيانات ينتظر منه أن يكون خاليا من الفاقد وصحيحا ومفيدا؛ فالتحقق من البيانات يُعرف بأنّه مهمة هامة جدا، وأنّه يحوّل جميع البيانات المتاحة في مجموعة متسقة لتحديد حالة العملية؛ ويستند التحقق من البيانات على مفهوم القياس المتكرر، ونموذج العملية، فمفهوم القياس المتكرر لا يقتصر فقط على الحالات التي يتم فيها قياس نفس المتغير في وقت واحد من قبل جهات قياس مختلفة، إنما هو مفهوم عام يشمل التكرار المكاني والهيكلي والزماني؛ وبشكل عام، هو نموذج من العملية الشاملة المستخدمة للسماح بتصحيح القياسات بواسطة التحقق[1]. من خلال التعريف، ورغم اشتقاقه من العلوم التطبيقية الدقيقة، إلا أنّه مفيد جدا في طرحنا من عدة جوانب – كما يوضحه الشكل رقم (4-3)–، أولها، أن القياس المُتكرر، والذي يُمكن أن يعني كمفهوم في مجال أساليب القياس المحاسبي، استيعاب القائمين على إعداد التقارير لقواعد القياس الممكن تطبيقها بحسب الاحتياجات والظروف، مع تحري مراجعة القياسات الناتجة عن قياس محاسبي سابق (أو ما يُعرف بالقياس ما بعد الاعتراف المبدئي)؛ بحيث أن هذا القياس المتكرر يمكن تطبيقه وبكل أبعاده في المجال المحاسبي، فالبعد المكاني يكون بحسب البيئة التي يُمارَس فيها النشاط؛ والبُعد الزماني يكون بحسب الزمن الذي يُمارَس فيه النشاط؛ أما البُعد الهيكلي فيكون بحسب النشاط المُمارَس والمؤثرات الخارجية فيه في بيئة ثابتة، إضافة إلى أن الحالات التي يمكن أن تواجهها المنشأة ولا يكون فيها قياس متكرر غير واردة، خاصة إذا عرفنا أن من شروط القياس أن تكون الظاهرة متسقة مع نظرية القياس المحاسبي من حيث الموضوعية وقابلية الاختبار وقابلية التكرار[2]؛ وبالنسبة للجانب الثاني، فهو جانب تحديد نموذج عملية القياس المحاسبي، والذي يكون من خلال المعطيات المتأتية من القياس المتكرر؛ وبعد هاتين الخطوتين، تصبح البيانات جاهزة في مجموعة متسقة قابلة للتسجيل.

---

[1] Christophe Ullrich, ***Application de la validation de données dynamiques au suivi de performance d'un procédé***, thèse de doctorat (non publié) en science de l'ingénieur, Université de Liège - Belgique -, Faculté des sciences appliquées, 2010, pp. 7; 8, http://bictel.ulg.ac.be/ETD-db/collection/available/ULgetd-10122010-093145/unrestricted/These_CHU.pdf, 15/10/2013.

[2] M'Pherson Philip K. & Pike Stephen, ***Accounting, empirical measurement and intellectual capital***, Journal of Intellectual Capital, Vol. 2, No. 3, pp. 246-260, 2001, p.246.

شكل رقم (4−3): مرحلة التحقق من صحة وملاءمة البيانات



المصدر: من إعداد الباحث استنادا إلى:

Christophe Ullrich, ***Application de la validation de données dynamiques au suivi de performance d 'un procédé***, thèse de doctorat (non publié) en science de l'ingénieur, Université de Liège - Belgique -, Faculté des sciences appliquées, 2010, pp. 7; 8, http://bictel.ulg.ac.be/ETD-db/collection/available/ULgetd-10122010-093145/unrestricted/These_CHU.pdf, 15/10/2013.

إن حساسية المحتوى الإعلامي اتجاه التحقق من الصحة والملاءمة، يكون من خلال الإفراط أو التفريط في التحقق، فكليهما ينقص المحتوى الإعلامي للتقارير المالية؛ ووجهة نظرنا في هذا الأمر مبنية على أن زيادة الحرص في اختيار البيانات الملائمة قد تؤدي إلى التوجيه اللاإرادي لمجموعة البيانات نحو نموذج قياس ومن ثم إفصاح يخدم مصلحة معينة ويشوبه لبس وتضليل للمستخدمين، ولا يُعبر عن الحقيقة الاقتصادية للمنشأة. ومن ناحية ثانية، يُمكن للتفريط في التحقق أن يؤدي إلى مجموعة بيانات متعلقة بعملية أو حدث غير صحيح وغير ملائم للمستخدمين، الأمر الذي ينجر عنه نُقص في المحتوى الإعلامي للتقارير المالية عند إنتاجها؛ فالأمر يكون بحسب رأينا، مبني على الوسطية ما دام الأمر غير محسومٍ بالنسبة لدرجة

التحقق المطلوبة عند بداية عملية تشغيل البيانات المحاسبية، ويكون لوجهة نظر القائمين على مرحلة التحقق الفصل في الدرجة المُثلى الواجب تطبيقها لتعظيم المحتوى الإعلامي.

2.1. مرحلة التسجيل (Recording)

المرحلة الثانية التي تؤثر على حساسية المحتوى الإعلامي، هي مرحلة التسجيل، أو يمكن القول أن هذه المرحلة هي في فلسفة معايير المحاسبة الدولية تُعبر عن الاعتراف (Recognition)؛ فلا يكون هنالك في الفكر المحاسبي اعتراف من غير تسجيل، ولا تسجيل من دون اعتراف؛ فحسب ما أشار إليه الإطار التصوري ساري المفعول منذ سنة 2010م، في الفقرة 4.37، فإن "الاعتراف هو عملية الإدراج (Incorporating) في قائمة المركز المالي أو قائمة الدخل للبند ... وهذا يستلزم وصف (Depiction) البند بكلمات وبمبلغ نقدي وإدخال (Inclusion) هذا المبلغ في مجاميع قائمة المركز المالي أو قائمة الدخل"؛ كما يشير تعريف آخر إلى أن الاعتراف في المحاسبة هو إدراج أو تسجيل الآثار النقدية للصفقات التجارية في دفاتر الحسابات أو القوائم المالية[1]؛ فيتضح من خلال التعريفين أن الاعتراف هو التسجيل في تعريفه الإجرائي، والذي يشمل الإدراج والوصف والإدخال في دفاتر المحاسبة.

إن حساسية المحتوى الإعلامي لمرحلة التسجيل تكون من خلال عدم التأكد الذي قد تتسم به المنافع الاقتصادية المحتمل أن يجلبها البند للمنشأة، فعدم القدرة على ضبط درجة عدم التأكد بشيء من الدقة، قد يجعل القائمين على إعداد التقارير المالية يتوسعون في تسجيل البنود أو يتحفظون على تسجيل بعض البنود، الأمر الذي قد يؤدي في الحالتين إلى التخفيض من مستوى المحتوى الإعلامي للتقارير؛ الجانب الثاني في حساسية المحتوى الإعلامي اتجاه التسجيل هو تطبيق الأهمية النسبية، والتي كما أطلقنا عليها في الفصل السابق مُصطلح الملاءمة بتصور المنشأة، فهذا التصور للملاءمة قد لا يصدق، وقد ينجم عنه توسع أو تقليص في عدد البنود المسجلة، الأمر الذي في شقيه يمكن أن يقلّل من المحتوى الإعلامي للتقارير المالية.

3.1. مرحلة التصنيف (Classifying)

المرحلة الثالثة من مراحل تشغيل البيانات والتي تؤثر في المحتوى الإعلامي للتقارير المالية، هي مرحلة التصنيف، والتصنيف في فلسفة المعايير الدولية هو كما أشار إليه الإطار التصوري في الفقرة 4.2، بأن القوائم المالية هي تصوير الآثار المالية للمعاملات والأحداث الأخرى من خلال تجميعها في تصنيفات رئيسية وفقا لخصائصها الاقتصادية؛ فنجد أن التصنيفات الرئيسية لقائمة المركز المالية هي الأصول والالتزامات وحقوق الملكية، والتصنيفات الرئيسية لقائمة الدخل هي الإيرادات والمصروفات؛ كما تعتمد عملية العرض على استعمال تصنيفات فرعية لهذه التصنيفات الرئيسية، تكون بحسب الطبيعة أو الوظيفة، والغاية منها عرض المعلومات بالطريقة الأكثر فائدة للمستخدمين لأغراض اتخاذ القرارات الاقتصادية.

---

[1] Business dictionary, ***Recognition***, http://www.businessdictionary.com/definition/recognition.html, 15/11/2013 .

ويتأثر المحتوى الإعلامي للتقارير المالية بمرحلة التصنيف من حيث درجة تعقيدها وبساطتها، فإذا كان التصنيف بسيطا جدا، أي الاكتفاء بالتصنيفات الرئيسية إلى حدٍ كبير دون الدخول في التفاصيل الدقيقة لتصنيف البنود، قد يجعل المحتوى الإعلامي للتقارير المالية مفتقرا إلى الدقة في التحديد، الأمر الذي يمكن أن يوقع مستخدمي المعلومات المحاسبية في نقص الفهم والإدراك الكافيين لاتخاذ القرارات؛ ومن جهة معاكسة، فإن التفصيل المتناهي للتصنيفات قد يوقع المستخدم فيما يُعرف بالتشويش على المعلومة المراد إيصالها، نظرا لتشعب وكثرة التفصيل، الأمر الذي يمكن أن يؤدي أيضا بالقائمين على إعداد التقارير المالية، إلى الخطأ في التصنيف نظير التعقيد الكبير والتخصيص الدقيق للتصنيفات؛ كما قد يأخذ مفهوم إعادة التصنيف حيزا كبيرا من التأثير على حساسية المحتوى الإعلامي للتقارير المالية، فهو وارد ومتكرر الحدوث ويمكن أن يكون في شق تقليص التعقيد في التصنيف أو الرفع منه، فتحريك المبلغ النقدي من حساب إلى آخر، قد يكون لسبب زمني، كتغير تصنيف الديون من طويلة إلى قصيرة الأجل، كما يمكن أن يكون لسبب وظيفي، كالتوقف عن استغلال مبني وتحويله للبيع فيُحرّك مبلغه من التصنيف في الممتلكات والمنشآت والمعدات إلى التصنيف في الاستثمارات. إن التحول من جانب لآخر في التصنيف سواء لزيادة التعقيد أو لتخفيضه، قد تكون له دوافع سياسية، وهذا ما أشار إليه Brüggemann في دراسة سنة 2011م شملت الآثار الاقتصادية لإعادة تصنيف القيمة العادلة وفقا للمعايير IFRS؛ حيث بيّنت الدراسة أن التعديلات على المعيار IAS 39 والمعيار IFRS 7 جعلت البنوك تقدم التقارير بموجب المعايير IFRS، مع خيار إعادة تصنيف الأصول المالية التي تم قياسها سابقا بالقيمة العادلة في الفئات التي تتطلب القياس بالتكلفة المطفأة، ويكون هذا الإجراء بأثر رجعي، وهذا يعني التخلي عن فعالية محاسبة القيمة العادلة لهذه الأصول؛ لكن النتائج أشارت إلى أن خيار إعادة التصنيف وفقا للمعايير IFRS، يزيد من الفوائد على المدى القصير، ويرفع من التكاليف على المدى الطويل؛ الأمر الذي عُد بمثابة وسيلة سياسية لتقديم الإغاثة قصيرة الأجل للبنوك الأكثر اضطرابا[1].

يمكننا القول الآن أن حساسية المحتوى الإعلامي تكون في التعقيد أو في التبسيط المفرط للتصنيفات المتبعة، وتكون أيضا في إعادة التصنيف الذي يمس أحد هذين الجانبين؛ ويكون بهذا المحتوى الإعلامي الأمثل في منطقة الوسط – كما يوضحه الشكل رقم (4-2)– التي يلتزم فيها مُعدوا القوائم المالية بالقدر الكافي من التصنيفات التي لا تشوش على فهم وإدراك المستخدمين، ولا تنقص منه ولا تُضلّله.

4.1. مرحلتي التلخيص والتجميع (Summarizing and Aggregation)

المرحلتان التاليتان للتصنيف، هما المرحلتان الأكثر تفصيلا في تشغيل البيانات المحاسبية، فبعد تحديد البنود يأتي الدور على البيانات الواجب إدراجها في هذه البنود؛ إذ يجد القائمون على إعداد التقارير المالية أنفسهم أمام ضرورة الحد من البيانات التفصيلية إلى نقاط رئيسية، الأمر الذي يُعد تلخيصا للبيانات؛ ومن ثم الجمع بين أجزائها المتعدّدة في مجاميع لها ميزات موحدة، الأمر الذي يُعد تجميعا.

[1] Brüggemann Ulf, ***Essays on the economic consequences of mandatory IFRS reporting around the world***, Gabler Verlag | Springer Fachmedien Wiesbaden GmbH, Germany, 2011, pp. 83-131.

إن لهاتين المرحلتين التأثير نفسه على حساسية التقارير المالية، فالإفراط في التلخيص أو التجميع قد يُفقد البيانات شيئا من مضمونها الإعلامي، وكذلك التفريط في التلخيص والتجميع قد يجعل البيانات المحاسبية كثيرة ومتعددة ومتشعبة، ممّا يؤدي كما أشرنا سابقا إلى التشويش على المستخدمين؛ كما يُوجد أمر بالغ الأهمية يجب الانتباه إليه، وهو أن الحساسية بالنسبة للتجميع تكون أكبر منها بالنسبة للتلخيص، ويرجع هذا أساسا لأن التلخيص يكون باستبعاد التفصيل وترك المهم والرئيسي، أما التجميع فهو دمج ما تبقى من البيانات الأمر الذي قد ينجم عنه فقدان كبير للمحتوى الإعلامي للتقارير. وتشير في هذا الصدد عدة دراسات، منها دراسة .Harvey et al [1] سنة 1979م، ودراسة Kaufmann & Weber [2] سنة 2013م اللّتين أكدتا أن التجميع المفرط يؤثر على اتخاذ القرارات الاقتصادية، خاصة من حيث المخاطر والمعلومة المقدمة حولها، والتحسب لها في الأسواق المالية؛ ومن خلال هذا الطرح يبدو أن المحتوى الإعلامي الأمثل كغيره في المراحل السابقة يوجد في المنطقة الوسطي كما يبيّن الشكل رقم (4-2).

5.1. مرحلة التفسير (Interpreting)

آخر المراحل في عملية تشغيل البيانات المحاسبية هي مرحلة التفسير (Interpreting)، والتي تعبر عن أولى الإشارات الإعلامية من وجهة نظر القائمين على تشغيل البيانات المحاسبية، من حيث المحتوى الإعلامي المُضمّن؛ وتأتي مرحلة التفسير مضمنة في داخلها عملية التحليل (Analyzing)، فيقوم المعدون بإعطاء شروحات وتوضيحات حول المراحل السابقة التي مرّت بها عملية تشغيل البيانات المحاسبية من التحقق إلى غاية التجميع.

ويتأثر المحتوى الإعلامي للتقارير المالية بهذه المرحلة أيضا من خلال المبالغة أو التخفيض في مستوى التفسير المطلوب، فقد تؤدي التفسيرات المُعمقة حول الطرق والأساليب التي أُعِدَّت بها التقارير المالية إلى تحريف انتباه المستخدم عن استخراج المعلومات الملائمة لاتخاذ القرارات، وكذلك الأمر بالنسبة للمبالغة في تفسير الوضعية المالية الناتجة عما بيّنته التقارير، فالمستخدِم قد يُضَلَّل من خلال هذه التفسيرات ويوجه قراره نحو ما قدمه له المعدون؛ ومن ناحية مُغايرة، قد يُقلّل التخفيض الكبير في التفسيرات المرفقة بالتقارير المالية من المحتوى الإعلامي، وذلك لما تقدمه هذه التفسيرات من مساعدات على فهم وإدراك للمعلومات المفصح عنها، خاصة بالنسبة لفئات المستخدمين ذوي القدرات غير الجيدة في تفسير التقارير المالية؛ فالمحتوى الإعلامي الأمثل هو وسطي وكنظرائه بالنسبة لمختلف المراحل السابقة.

ما يُمكننا أن نستنتجه من خلال الطرح الخاص بالأثر المترتب من طرف الوظيفة الإعلامية للمحاسبة على الجانب التشغيلي للبيانات من ناحية المحتوى الإعلامي، أن هذا الأخير يُساهم في تحسين

[1] Harvey David W. et al., ***Accounting Aggregation: User Preferences and Decision Making***, Accounting, Organizations and Society, Vol. 4, No. 3, pp. 187-210, 1979.

[2] Kaufmann Christine & Weber Martin, ***Sometimes less is more – The influence of information aggregation on investment decisions***, Journal of Economic Behavior & Organization, Vol. 95, pp. 20– 33, 2013.

جودة تشغيل البيانات المحاسبية، وذلك بمراعاة حساسيته اتجاه مراحل تشغيل البيانات، وبتحري الوسطية الملائمة لتحديد مجال المحتوى الإعلامي الأمثل.

2. الجانب البشري

يبدو لنا جليا الآن من خلال تحليلنا للجانب البشري السلوكي في مختلف الأجزاء السابقة، أنّه من المنطقي أن يُضمّن في تحليلنا لتأثير الوظيفة الإعلامية على تشغيل البيانات المحاسبية، فهذا الجانب لا يخلو من كونه مرتبطا بالمعرفة البشرية والسلوك البشري والقدرات البشرية على تشغيل البيانات والمعلومات؛ بحيث سنتناول في هذا الجزء تأثير الجانب البشري على عملية تشغيل البيانات المحاسبية من حيث السلوك البشري والقدرة البشرية على تشغيل المعلومات بما يُعرف بالتشغيل الذهني للمعلومات، وسنرجئ المعرفة البشرية إلى الطرح الخاص باستعمال تكنولوجيا الإعلام الآلي والبرمجيات لما لها من دور مهم في هذا الجانب على وجه التحديد.

1.2. السلوك البشري (Human Behavior)

يحوز السلوك البشري على جانبين في التأثير على تشغيل البيانات المحاسبية، وذلك لكونه يطبع تصرفات ومقاصد المُعدين والمستخدمين في الوقت ذاته، ومن خلال الطرح الخاص بالمحتوى الإعلامي للتقارير المالية، رأينا أن حساسيته اتجاه مراحل عملية تشغيل البيانات المحاسبية ليس لها قواعد دقيقة ومُحدّدة بشكل تام؛ والسبب في ذلك يرجع شِقٌ كبير منه إلى الديناميكية المميزة للسلوك البشري، فضلا عن تعدّد وتشعب دوافعه ومقاصده وأسبابه؛ الأمر الذي يجعل تَأْثير السلوك البشري وتَأَثُره بتشغيل البيانات المحاسبية كنتيجة لأثر الوظيفة الإعلامية مفتوحا على عديد الاحتمالات.

وفي إشارة إلى تأثير السلوك البشري على تشغيل البيانات المحاسبية، يُمكن أن يكون للشخصية والقيم والاتجاهات والتعلم والإدراك والمشاركة والاتصال والدافعية والتبعية والقلق واتخاذ القرار، وهي كلها مفاهيم سلوكية، بالغ الأثر على الحكم الشخصي للمحاسب؛ هذا الأخير الذي يُعد المجال الأوسع لبُروز تأثير السلوك البشري على تشغيل البيانات؛ بحيث يشير *أحمد جمعة* إلى أن الإدراك السليم من جانب المحاسب يُعد من الأمور الهامة، فهو جوهر الحكم الشخصي، وأن اختيار المحاسب لطرق القياس هي عملية إدراك للحقائق والمؤثرات، كما أن إدراكه كذلك لنفعية المعلومات والتعرف على أفكار مستخدمي وقراء القوائم المالية وحاجاتهم، يؤدي إلى رضائهم عن المعلومات الواردة بالقوائم المالية، ومن ثم زيادة انتمائهم واطمئنانهم وثقتهم في الحكم الشخصي للمحاسب عند إعداد التقارير المالية[1].

وعند الأخذ بالحكم الشخصي كأهم مجال بروز تأثير السلوك البشري على تشغيل البيانات، يُمكنّنا القول أن مُعدي التقارير المالية يُمكنهم التأثير على توجه سلوك مستخدمي المعلومات المحاسبية، وذلك من خلال إعطاء دوافع لسلوكهم بحسب ما يراه المعدون مناسبا؛ ويتجلى هذا الأمر بشكل واضح في الأسواق

---

[1] جمعة أحمد حلمي، ***المدخل السلوكي في المحاسبة المالية***، دار صفاء للطباعة والنشر والتوزيع، عمان، الأردن، 2009، ص: 169.

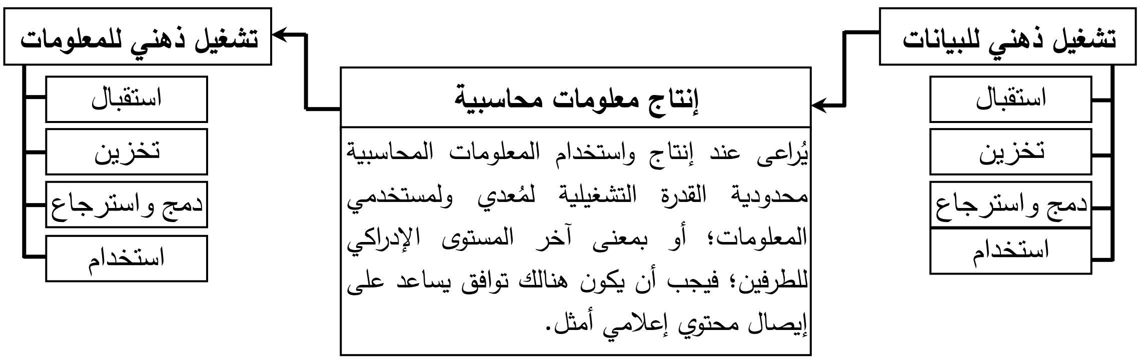
المالية، فيمكن أن يوجه سلوك المستثمر إلى الإقدام أكثر على تحمل المخاطر، إذا قدم المعدون تقارير مالية لا تحمل تفصيلا كبيرا حول المخاطر المحيطة باستثمار ما[1].

2.2. التشغيل الذهني للمعلومات (Human Information Processing)

تتعلق نظرية التشغيل الذهني للمعلومات بالكيفية التي يقوم من خلالها الأفراد باستقبال، وتخزين، ودمج واسترجاع، واستخدام المعلومات[2]؛ في هذا الصدّد نجد علم النفس المعرفي(Cognitive Psychology) الذي يتميز بالبناء النظري والأعمال التجريبية ذات الصلة التي تهدف إلى التحقيق في الآليات الأساسية الكامنة وراء الإدراك البشري (Human Cognition)[3]؛ فالإدراك هو الجوهر المرجو من وراء التشغيل الذهني، سواء كان ذلك للبيانات أو للمعلومات، الأمر الذي يجعلنا نقول أن إدراك القائمين على إعداد التقارير المالية وتشغيل البيانات المحاسبية، لابد وأن يمر أيضا بالمراحل نفسها للتشغيل الذهني للمعلومات؛ فالاستقبال والتخزين والدمج والاسترجاع والاستخدام، كلها مراحل تمر بها البيانات في عقل الفرد المُشغِل للبيانات؛ الأمر الذي يعني أن كلا مرحلتي الإنتاج والاستعمال التي تمر بها المعلومات المحاسبية تسبقها عملية تشغيل ذهني؛ هذا الأخير الذي يخضع إلى المحدودية، خاصة إذا تعلق الأمر بالمهام التشغيلية المتعددة للبيانات والمعلومات، وهذا ما أشارت إليه دراسة كل من Shwartz[4] سنة 1976م، ودراسة Klingberg[5] سنة 2000م.

يشير الشكل رقم (4-4)، إلى التفاعل الحاصل بين مُعدي التقارير المالية ومستخدميها فيما يخص التشغيل الذهني للبيانات والمعلومات المحاسبية، وإلى الشرط الواجب أخذه بعين الاعتبار عند إنتاج المعلومات المحاسبية، وهو الشرط الواجب للتوافق بين إدراك الجانبين لتحقيق إعلام محاسبي بمحتوى إعلامي أمثل.

شكل رقم (4–4): التشغيل الذهني للبيانات والمعلومات المحاسبية



المصدر: من إعداد الباحث.

---

[1] Kaufmann Christine & Weber Martin, Op. Cit., p. 30.

[2] Edutechwiki, ***Human information processing***, http://edutechwiki.unige.ch/en/Human_information_processing, 16/11/2013.

[3] Taylor James C. & Evans Glen, ***The Architecture of Human Information Processing:Empirical Evidence,*** Instructional Science, Vol. 13, pp. 347-359, 1985, p. 347.

[4] Shwartz Steven P., ***Capacity limitations in human information processing***, Memorv & Cognition, Vol. 4, Iss. 6, pp.763-768, 1976.

[5] Klingberg Torkel, ***Limitations in information processing in the human brain: neuroimaging of dual task performance and working memory tasks,*** Progress in Brain Research, Vol. 126, pp. 95-102, 2000.

3. استعمال طرق ونماذج رياضية وإحصائية

لا يكاد يخلو علم من العلوم من تطبيق الطرق والنماذج الرياضية والإحصائية، فكيف هو تأثُّر المحاسبة في عملية تشغيلها للبيانات وهي من أكثر العلوم علاقة بالحساب والعد؟ إذ لا أحد اليوم يمكن أن يشكك في دقة ومصداقية علم الرياضيات، فكيف استفادت أساليب القياس المحاسبي من هذه الدقة والسمعة الطيبة للرياضيات في تعميق بعدها الإعلامي؟ إن الطرح الذي قدمناه سابقا فيما يخص هيكلية تفاعل الإفصاح والقياس المحاسبيين في مختلف المراحل قبل وبعد التنظير المحاسبي، قد بيّن أن المدخل الرياضي من أوائل المداخل المؤسِسة لقيام المحاسبة في جانبي الممارسة والتنظير؛ بحيث يشير *القاضي* إلى أنّنا قد لا نوفق في دراسة منهج المحاسبة بهدي من المنهج الرياضي إلا إذا فصَلنا بين التحليل والتركيب[1].

إن التحليل والتركيب كمفهومين من المنطق الرياضي يتسع استعمالهما في أساليب تشغيل البيانات المحاسبية، فالتحليل الذي يُقصد هنا هو تحليل المدخلات، بما يشمل على وجه الخصوص مراحل سابقة الذكر لتشغيل البيانات المحاسبية، هي التحقق والتسجيل والتصنيف، أما التركيب فهو قيام المعدين بتركيب البيانات لتجهيزها لمجموعة المستخدمين، وتشمل عملية التركيب على وجه الخصوص مرحلة التلخيص والتجميع؛ إلا أن التداخل بين عمليتي التحليل والتركيب في مختلف مراحل تشغيل البيانات وارد ومستعمل، فالتحقق يمكن أن يشمل تركيبا بنيويا للبيانات ليُرى مدى ملاءمتها، كما يشمل ويوضح لنا الشكل رقم (4-5)، الشرح الخاص للتحليل والتركيب بمفهوم رياضي لمراحل تشغيل البيانات المحاسبية.

شكل رقم (4–5): التحليل والتركيب الرياضي في عملية تشغيل البيانات المحاسبية

تحليل		تركيب
القيام بقياسات متكررة	تحقق	تحديد النموذج الخاص بالقياس
وصف البند	تسجيل	إدخال البند في السجلات المحاسبية
تحديد خصائص التصنيف	تصنيف	وضع البند في تصنيفات
تحليل الأهمية النسبية	تلخيص	تركيب الأهمية النسبية
تحديد الميزات الموحدة للبنود المجمعة	تجميع	تجميع البنود
تحليل وشرح وتوضيح	تفسير	تركيب معلومات محاسبية

المصدر: من إعداد الباحث.

يتضح لنا من خلال الشكل رقم (4-5)، أن التحليل والتركيب في عملية تشغيل البيانات المحاسبية هي عملية مشتركة في كثير من مراحل تشغيل البيانات، الأمر الذي يعيدنا إلى إشارة *القاضي* لمسألة ضرورة

[1] القاضي حسين، ***منهج المحاسبة***، مجلة جامعة دمشق، المجلد 16، العدد الثاني؛ ص ص: 7–22، 2000، ص: 18.

الفصل بين التحليل والتركيب لنوفق في دراسة منهج المحاسبة بهدي من المنهج الرياضي؛ فمسألة الفصل لا تعني حسب رأينا فصل التطبيق بقدر ما هي فصل المفهوم، فيكفي أن نفهم معنى التحليل الرياضي لنطبقه على مرحلة من مراحل تشغيل البيانات ويكون التطبيق سليما ويمهد بشكل سليم لتطبيق التركيب أو العكس؛ وهذه وجهة نظرنا على جانب تشغيل البيانات ويمكن أن يكون للتحليل والتركيب الرياضيين التأثير نفسه على جانب تقديرات القياس والتنبؤات والتوقعات المحاسبية.

إن الجانب الإحصائي المُطبق في عملية تشغيل البيانات المحاسبية، يتمثل أساسا في تشابه الخطوات المطبقة، فعلم الإحصاء لا ينفك عن تجميع البيانات والتحقق من صحتها وتسجيلها وتصنيفها، ليقوم بتلخيصها في جداول ورسومات توضح علاقاتها وتوجهاتها، ليصل إلى التحليل والتفسير لهذه العلاقات؛ فهذه المراحل هي ذاتها المراحل المستعملة في تشغيل البيانات المحاسبية، إضافة إلى ذلك فإن مصادر جمع البيانات في الإحصاء وأساليب المحاسبة تكاد تكون نفسها، فالمصادر الثانوية موجودة في مجال المحاسبة، ومثالها البيانات التاريخية للتكلفة، وبيانات أسعار الفائدة والصرف ومعدلات الرسوم والضرائب وغيرها؛ وكذلك الحال مع مصادر البيانات الميدانية أو الأولية، فنجد أسعار الأصول والالتزامات عند الاعتراف الأولي هي بيانات من صنع المنشأة؛ ومن الأمور المشتقة أيضا من أساليب الإحصاء نجد المقاييس المستعملة في عملية القياس، أو كما يُعرف في علم الإحصاء بالقيم المعبرة عن بيانات العينة، فالمقياس الإسمي والترتيبي والنسبي كلها موجودة ومستعملة في أساليب تشغيل البيانات المحاسبية. إن أخذ المحاسبة من علم الإحصاء يتعدى خطوات وطرق جمع البيانات إلى تطبيق القوانين والأساليب، فبالنسبة للقوانين، فإن قوانين الوسط والوسيط هي أكثرها تطبيقا، إضافة إلى قوانين الانحراف والتشتت التي سنأتي على ذكرها في الجزء الخاص بجانب التقديرات المحاسبية؛ كذلك أساليب التقدير والتنبؤ والتوقع التي هي جوهر التقدير والتنبؤ والتوقع المحاسبي.

ما يمكن استنتاجه من علاقة أساليب تشغيل البيانات المحاسبية بالإحصاء، أن الكم المتزايد من البيانات الداخلة إلى نظام المعلومات المحاسبية يستوجب التطبيق الدائم والمتكيف مع أساليب الإحصاء، وذلك في جمع البيانات أو تشغيلها لتصبح معلومات قابلة للاستعمال في اتخاذ القرارات؛ الأمر الذي سيُعمق البعد الإعلامي للقياس المحاسبي، ويُعمق معه ثقة المستخدمين في أساليب القياس المستندة بشكل كبير ودائم التحديث مع أساليب علم دقيق وواسع التعامل والثقة في الوسط العلمي. لكن تعميق البعد الإعلامي من خلال إِستعمال أساليب الإحصاء بشكل واسع، قد تواجهه بعض العقبات التكوينية للجانب البشري القائم على عملية إنتاج المعلومات المحاسبية، فكما سنرى في جزئي التقديرات والتنبؤات والتوقعات المحاسبية، فإن الأمر يُصبح فيه شيء من التعقيد في التطبيق السليم للأساليب الإحصائية، التي بدورها تحتاج إلى تكوين جيد ورسكلة دائمة للمعارف والخبرات المكتسبة من قبل المحاسب حتى يكون تطبيق أساليب الإحصاء فعلا مُعمّقا للبعد الإعلامي للقياس المحاسبي.

4. استعمال تكنولوجيا الإعلام الآلي والبرمجيات

إن عصر اقتصاد المعرفة يتطلب توسيع نطاق الأصول، ولكن أيضا لابد من السعي لضمان موثوقية المعلومات[1]؛ إن هذه الأصول هي بطبيعة الحال أصول معرفية ينطبق عليها تعريف الأصول وفقا للإطار التصوري، وهي من استحداثات الاقتصاد المعرفي؛ الأمر الذي يستدعي من أساليب تشغيل البيانات التكيف أكثر مع المعلومات غير المالية وطرق قياسها. في ظل المستجدات التي غيرت ركائز القوة في الاقتصاديات العالمية، وفي مقدمتها تحول الاقتصاد خلال العقود القليلة الماضية من اقتصادٍ قائمٍ على الموارد الطبيعية إلى اقتصادٍ قائم على الأصول الفكرية، حقّقت فيه المعرفة الهائلة التي يمتلكها الإنسان اقتصاداً جديداً يسمى اقتصاد المعرفة؛ فكغيرها من العلوم، قامت المحاسبة بتكييف أُطر نظريتها بالتكامل مع هذا الاقتصاد الجديد، وذلك من خلال التكيف مع أسلوب حياة الأفراد ووسائل الاتصال، والمستوى المعرفي المطلوب الإعلام عنه، وكيفية تنظيم عملية الإعلام المالي وطريقة إدارتها، والمستوى التكنولوجي المطلوب تطبيقه لتحقيق كل هذا.

فأكبر آثار تكنولوجيا المعلومات على المحاسبة هو قدرة الشركات على تطوير النظم الآلية واستخدامها لتتبع وتسجيل المعاملات المالية؛ فقد حسّنت البرمجيات العمليات التقليدية وعمليات الإنتاج؛ وشهدت المحاسبة تطورات هائلة وذلك بفضل نمو تكنولوجيا المعلومات، وقامت برامج المحاسبة بأتمتة الدفاتر الورقية التقليدية ودفاتر المحاسبة[2]. فمن السمات المستحدثة لتشغيل البيانات المحاسبية، مسألة استعمال البرمجيات المساعدة على الرفع من كفاءة الأداء التشغيلي للبيانات، بحيث كان المشروع الأكثر أهمية وجوهرية في السنوات الخمسة عشر الماضية نظام تخطيط موارد المؤسسات (Enterprise Resource Planning: ERP) الذي يتمثل في مجموعة مُتكاملة من البرامج التي تقدم الدعم للأنشطة التنظيمية الأساسية مثل التصنيع والخدمات اللّوجستية والمالية والمحاسبة والمبيعات والتسويق، والموارد البشرية؛ بحيث يُساعد نظام تخطيط موارد المؤسسات الأجزاء المختلفة للمنظمة على تبادل البيانات والمعرفة، وخفض التكاليف، وتحسين إدارة العمليات التجارية[3]؛ ومن أمثلة هذه البرمجيات نجد SAP, Oracle, BaaN, PeopleSoft , JD Edwards , Sage، وغيرها؛ حيث تمتاز هذه البرمجيات بتقاسم قاعدة بيانات واحدة ومساعدة المنشأة في الاستجابة إلى المعلومات في الوقت الحقيقي.

أثبت الدراسات أن هناك علاقة إيجابية بين تنفيذ تخطيط موارد المؤسسات والكفاءة التشغيلية للبيانات، بحيث تستفيد أساليب تشغيل البيانات من خمس مزايا أساسية هي: فوائد تكنولوجيا المعلومات والمزايا التشغيلية للمحاسبة من جانب الوقت، والفوائد التنظيمية للمحاسبة، فوائد المحاسبة الإدارية والفوائد

[1] Pang Li-qun, ***Financial Accounting System Based on Knowledge Economy***, in Xilong Qu & Yuhang Yang (eds), ***Information and Business Intelligence***, Springer-Verlag Berlin Heidelberg, pp. 282-288, 2012, p.284.

[2] Ghasemi Maziyar & Shafeiepour Vahid, ***Mohammad Aslani, Elham Barvayeh, The impact of Information Technology (IT) on modern accounting systems***, Procedia - Social and Behavioral Sciences, Vol. 28, pp. 112 – 116, 2011, p.113.

[3] Otieno Jim Odhiambo, ***Enterprise Resource Planning (ERP) Systems Implementation Challenges: A Kenyan Case Study,*** in Witold Abramowicz & Dieter Fensel (eds), ***Business Information Systems***, Springer Berlin Heidelberg, pp. 399-409, 2008, p. 399.

التشغيلية للمحاسبة من جانب التكلفة[1]؛ فهذه النظم تقوم بتغيير بيئة المحاسبة المالية بشكل كبير، كون العمليات المستخدمة لتسجيل واستيعاب وتوزيع هذه المعلومات، تتغير جذريا، فالمفهوم الذي يسود عملية تشغيل البيانات المحاسبية هو التسليم في الوقت المناسب، وبأدنى هامش للخطأ والتكرار، ويُصبح واقع التقارير المستمرة أكثر احتمالا، أي الانتقال إلى بيئة الإعلام المستمر[2].

إن مسألة الانتقال إلى بيئة الإعلام المحاسبي المستمر جعل من التقرير بالأشكال التفاعلية الإلكترونية أمرا ضروريا وأكثر عمليا، فكانت لغة تقارير الأعمال الموسعة (eXtensible Business Reporting Language: XBRL) المشروع الأهم في هذا الجانب؛ وبالرغم من أنّه لا يزال يَجري البحث في الفوائد والاستخدامات المحتملة لـ XBRL وتطويرها، إلا أن ثراء البيانات التفاعلية الآن يسمح لمستخدم البيانات بالبحث بشكل أعمق في كل حساب، كما يُحتمل وصوله إلى مستوى المعاملة؛ إضافة إلى أن توحيد البيانات يسمح للشركات بتقديم البيانات المالية إلى جهات مُتعدّدة، ومرة واحدة دون تكرار العملية لكل جهة[3].

من خلال طرحنا الخاص بتأثر الجانب التشغيلي للبيانات المحاسبية باستعمال تكنولوجيا الإعلام الآلي والبرمجيات، وهذا كاستجابة لتأثير الوظيفة الإعلامية على أساليب القياس المحاسبي؛ رأينا أن التكنولوجيا المستعملة والبرمجيات هي استجابة لاقتصاد المعرفة، والرغبة في تعميق البعد الإعلامي للقياس المحاسبي، من خلال تحسين وتطوير أساليب تشغيل البيانات المحاسبية وتكييفها مع تكنولوجيا المعلومات المحيطة؛ إلا أن لهذه التكنولوجيا عيوبا مرافقة للفوائد والميزات المرجوة منها، ويُعد الجانب الأمني للمعلومات أكبر هذه العيوب أو المعوقات للتوسع في تطبيق تكنولوجيا المعلومات في تشغيل البيانات المحاسبية.

5. الدقة والتوقيت والتكلفة

من خلال الأجزاء السابقة، أصبح جليا أن الدقة والتوقيت المناسب أو الحقيقي والتكلفة المنخفضة، هي من الميزات التي أصبحت عملية تشغيل البيانات المحاسبية تتمتع بها؛ فمن جانب الدقة، تعمل الطرق والنماذج الرياضية والإحصائية على توفير الدقة المطلوبة لأساليب تشغيل البيانات، وهذا في تفاعل مستمر مع الجانب البشري وقدراته في مجال التشغيل الذهني والمعرفة والسلوك، فهذه العناصر إذا كانت ذات مستوى عالٍ، كفيلة مع التطبيق السليم لتضمن الدقة المطلوبة لتشغيل البيانات المحاسبية؛ كما أن الجانب التكنولوجي يمكن أن يساعد على تجاوز الأخطاء البشرية المُمكن حدوثها، ويعوض جانبا من الإجراءات الذهنية بالمعالجة الإلكترونية للبيانات، الأمر الذي سيزيد وبالتأكيد في تحسين دقة وتوقيت وتكلفة تشغيل البيانات المحاسبية.

---

[1] Kanellou Alexandra & Spathis Charalambos, ***Accounting benefits and satisfaction in an ERP environment***, International Journal of Accounting Information Systems, Vol.14, pp. 209-234, 2013.

[2] Sutton Steve G., ***Enterprise systems and the re-shaping of accounting systems: A call for research***, International Journal of Accounting Information Systems, Vol. 7, pp. 1-6, 2006, p.3.

[3] Gomaa Mohamed I. et al., ***Introducing XBRL through a financial statement analysis project,*** Journal of Accounting Education, Vol. 29, Iss. 2–3, pp. 153-173, 2011, p.154.

6. المرونة والنسبية

المرونة والنسبية كخاصيتين تَميّز بهما الجانب التشغيلي للبيانات المحاسبية، هما نتاج لتفاعل كل الخاصيات سابقة الذكر، وهما الانعكاس المنطقي للمرونة والنسبية الموجودة في قواعد القياس المحاسبي؛ ففي حديثنا عن المرونة والنسبية اتجاه الأساليب المطبقة في تشغيل البيانات المحاسبية، فإن النتائج تؤكد حقيقة السهولة والسرعة التي يتم بها جمع ومعالجة البيانات بمساعدة نظام تخطيط موارد المؤسسات؛ وبالتالي، يبدو أن نظام تخطيط موارد المؤسسات يُوفر للمنشأة، وبشكل أكثر تحديدا لقسم المحاسبة، درجة أكبر من المرونة[1]؛ إضافة إلى أن المحتوى الإعلامي كما بيّنا يتسم بالنسبية التامة والمرونة في الاستجابة لتطبيق مراحل تشغيل البيانات المحاسبية؛ كما أن السلوك البشري بطبيعة تصرفاته ومقاصده مطبوع بالمرونة والنسبية، فهو يُغير مقصده وتصرفه بناءً على مُعطيات الحال، وبالنسبة للتشغيل الذهني للبيانات والمعلومات، فهو أيضا من الأمور المتعاطى معها بنسبية من حيث الحدود التي يصل إليها المستوى الذهني للتشغيل وكذلك نسبية هذا المستوى من فرد لآخر؛ فهذه المعطيات كلها تُرسخ نسبية ومرونة الإطار العام لعملية تشغيل البيانات المحاسبية كاستجابة لتأثير توجه الوظيفة الإعلامية للمحاسبة.

II. جانب تقديرات القياس

يشير الاتحاد الدولي للمحاسبين (IFAC) إلى أن التقدير المحاسبي (Accounting Estimate)، هو التقدير التقريبي لمبلغ نقدي في غياب وسائل دقيقة للقياس؛ ويُستخدم هذا المصطلح للتعبير عن مبلغ تم قياسه بالقيمة العادلة حيث توجد شكوك في التقدير، وللتعبير أيضا عن مبالغ أخرى تقتضي التقدير[2].

ويشير أيضا الاتحاد إلى أن هدف القياس لبعض التقديرات المحاسبية هو التنبؤ بنتيجة معاملة أو حدث أو حالة واحدة أو أكثر تؤدي إلى الحاجة إلى إعداد التقدير المحاسبي؛ وهذا خلافا للتقديرات المحاسبية الأخرى، بما في ذلك العديد من التقديرات المحاسبية بالقيمة العادلة، فإن هدف القياس مختلف، ويتم التعبير عنه فيما يتعلق بقيمة معاملة حالية وبند في البيان المالي بالاستناد إلى الظروف السائدة في تاريخ القياس، مثل سعر السوق المقدر لنوع معين من الأصول أو الالتزامات[3].

من خلال التعريفين، يتضح لنا جليا أن التقدير في المحاسبة له صورتين أساسيتين، فالأول مرتبط بالتنبؤ أو التوقع، والثاني مرتبط بالقياس في الحالة الحالية حسب الظروف السائدة التي تؤدي إلى غياب وسائل دقيقة للقياس؛ بحيث تشمل أهم التقديرات الحالية حسب المعيار IAS 8 § 32، الديون المعدومة؛ تقادم

---

[1] Kanellou Alexandra & Spathis Charalambos, Op. Cit., p. 228.

[2] الاتحاد الدولي للمحاسبين (IFAC)، ***إصدارات المعايير الدولية لرقابة الجودة والتدقيق والمراجعة وعمليات التأكيد الأخرى والخدمات ذات العلاقة***، ج 1، ترجمة جمعية المجمع العربي للمحاسبين القانونيين، الأردن، 2010، ص: 11.

[3] المرجع السابق، ص: 460.

الجرد؛ القيمة العادلة للأصول المالية والالتزامات المالية؛ الأعمار الإنتاجية أو النمط المتوقع لاستهلاك المنافع الاقتصادية المستقبلية المتجسدة في الأصول القابلة للاهتلاك؛ والِتزامات الضمان[1].

إن استعمال التقديرات المحاسبية اتسع مع التحرك نحو التوسع في استعمال القيمة العادلة، وكذلك رغبة مستخدمي المعلومات المالية في استشراف المستقبل والتنبؤ أو التوقع بالوضع المالي للمنشأة محل الاهتمام، وذلك في محيط من الملاءمة والتمثيل الصادق؛ الأمر الذي جعل جملة من الاستحداثات تطرأ على أساليب القياس المحاسبي، كان أهمها ضرورة توسع استعمال الأساليب الرياضية والإحصائية وتكنولوجيا الإعلام الآلي والبرمجيات، وذلك للتكيف من المتطلبات التي تمليها الوظيفة الإعلامية للمحاسبة.

سنحاول في هذا الجزء تحليل تأثُر التقديرات المحاسبية كجانب من جوانب أساليب القياس المحاسبي، بتوجهات وظيفة الإعلام المحاسبي؛ وهذا الجانب كسابقه، تَبْرُز التأثيرات عليه من خلال محاولة تعظيم المحتوى الإعلامي، تأثير الجانب البشري، استعمال طرق ونماذج رياضية وإحصائية، استعمال تكنولوجيا الإعلام الآلي والبرمجيات، الدقة والتوقيت والتكلفة، وأخيرا المرونة والنسبية.

1. تعظيم المحتوى الإعلامي

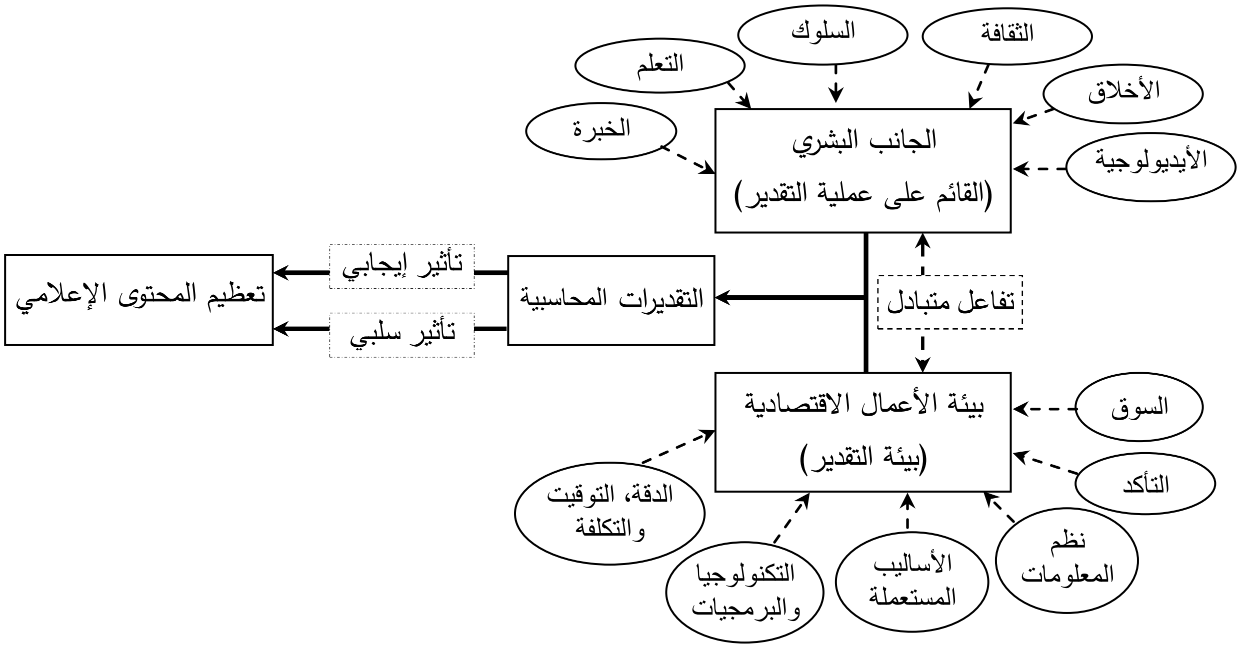
إن استعمال التقديرات المحاسبية بمعنييّها الحالي والتنبؤي/ التوقعي، يكون مسعاه بالدرجة الأولى تقديم معلومات مالية عن الوضعية الحالية أو المستقبلية، وتتميز بالقدر الكافي من الملاءمة والتمثيل الصادق لاتخاذ القرارات الاقتصادية؛ أو بمعنى آخر تعظيم المحتوى الإعلامي للتقارير المالية باستعمال التقديرات. إن تعظيم المحتوى الإعلامي من خلال التقديرات يتضمن العديد من المتغيرات المؤثرة؛ وباستثناء الدخول في تفاصيل الجانب البشري لهذه المتغيرات، والذي سيعالج في الجزء اللاحق، يُمكنّنا الإشارة فقط إلى أن كفاءة تأثير الجانب البشري على الحكم الشخصي تزيد في المحتوى الإعلامي للتقارير المالية، ويكون العكس بالعكس؛ أما الجانب الآخر للمتغيرات هو بيئة الأعمال الاقتصادية، وما تشكله هذه البيئة من أداة محفزة ومساعدة على تحقيق تقديرات محاسبية عالية الكفاءة، غير أنها قد تشكل في بعض الأحيان بيئة غير مساعدة ومثبطة لتحسين التقديرات للمحتوي الإعلامي للتقارير المالية؛ وتُشير في هذا الصدّد دراسة Lev et al. لسنة 2010م، أن مساهمة التقديرات في إعطاء فائدة وقيمة للمعلومات المحاسبية تكون محكومة بعاملين أساسيين هما: الصعوبات الموضوعية (Objective Difficulties) والتلاعب (Manipulation)[2]؛ فالسوق والتأكد وكفاءة نظم المعلومات والأساليب الرياضية والإحصائية المستعملة والتكنولوجيا والبرمجيات الداعمة، والمحدّدات المفروضة على المعلومات المحاسبية الواجب الإفصاح عنها، من دقة وتوقيت وتكلفة، كل هذه المتغيرات تؤثر في بيئة التقدير المحاسبي، وتتفاعل مع الجانب البشري، وتُؤثر على التقديرات المحاسبية المقدمة؛ الأمر الذي يجعل المحتوى الإعلامي يستجيب لتأثيرات هذه المتغيرات بالسلب والإيجاب، وذلك كما يُوضحه الشكل رقم (4-6).

[1] The IFRS Foundation, ***IAS 08: Accounting Policies, Changes in Accounting Estimates and Errors***, Op. Cit.

[2] Lev Baruch et al., ***The usefulness of accounting estimates for predicting cash flows and earnings,*** Review of Accounting Studies, Vol. 15, Iss. 4, pp 779-807, 2010, pp. 780; 781.

سنتناول في الأجزاء اللاحقة جانبي التأثير على التقديرات المحاسبية مُمثلين في الجانب البشري وجانب بيئة الأعمال الاقتصادية بمكوناتهما؛ ويكون التأثير على المحتوى الإعلامي في كل جزئية من جزئيات التأثير المعالجة، فكلما كان التأثير إيجابي في إعطاء تقديرات أكثر عقلانية وقدرة على عكس الحقيقة الاقتصادية للأحداث أو العمليات محل التقدير، كان التوجه أكثر نحو تعظيم المحتوى الإعلامي.

شكل رقم (4–6): تعظيم المحتوى الإعلامي من خلال التقديرات المحاسبية



المصدر: من إعداد الباحث.

2. الجانب البشري

يظهر جانب التأثير البشري على التقديرات المحاسبية من خلال التأثيرات السلوكية على الحكم الشخصي للقائم على عملية التقدير؛ فحتى في بيئة من المعايير المحاسبية الموحدة قد تُؤدي التأثيرات السلوكية إلى أحكام شخصية مُختلفة على أحداث اقتصادية متشابهة؛ وهذا تماشيا مع النتائج التي تَقَدم بها Sharp & Salter في دراسة سنة 1997م، والتي تؤكد أن الخصائص الثقافية الوطنية قد تتفاعل مع المقترحات السلوكية[1]. إن هذا التأثير يصبح له إمكانية أكثر على التوسع، عندما تسمح معايير المحاسبة الدولية بمجال تقدير كبير في التطبيق؛ ويكون لعامل التركيب السلوكي الثقافي تأثيرا كبيرا، وذلك كما أشارت دراسة Schultz & Lopez سنة 2001م، أن ثقافة الحساسية تجاه عدم التأكد تؤثر على التقديرات المحاسبية بين الدول[2]. ويتسع تأثير الحكم الشخصي على تقديرات القياس المحاسبي باتساع العوامل المؤثرة فيه؛

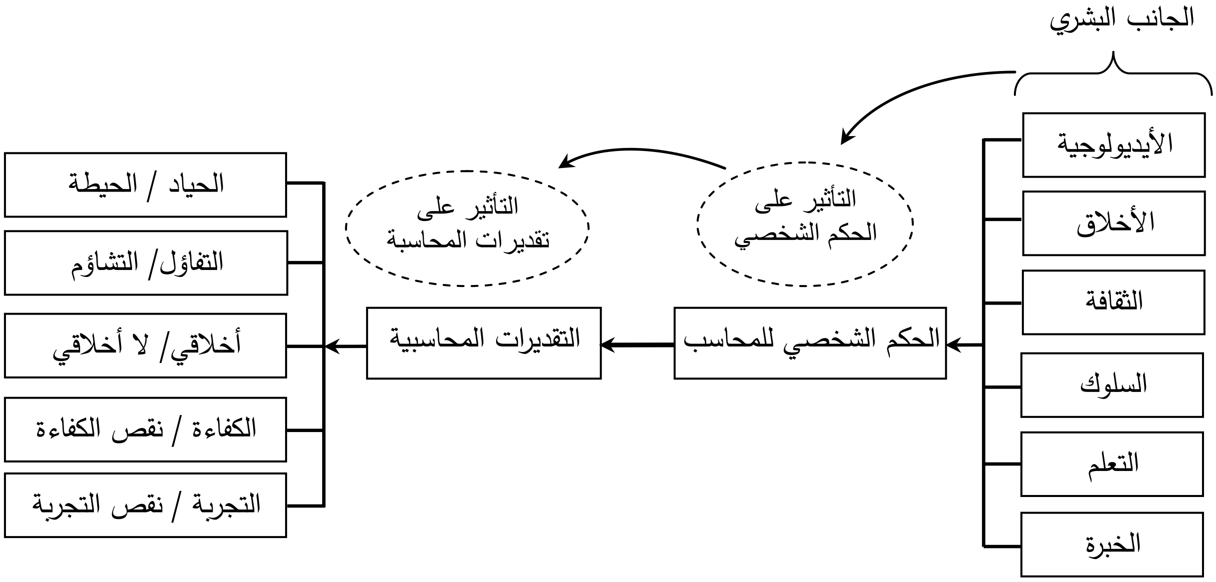
[1] Sharp David J. & Salter Stephen B., ***Project escalation and sunk costs: a test of the international generalizability of agency and prospect theories,*** Journal of International Business, Vol. 28, No. 1, pp.101–121, 1997.

[2] Schultz Joseph J. Jr. & Lopez Thomas J., ***The impact of national influence on accounting estimates: Implications for international accounting standard-setters,*** The International Journal of Accounting, Vol. 36, pp. 271–290, 2001.

فالأيديولوجية والأخلاق والسلوك والتعلم والخبرة كلها مؤثرات في الحكم الشخصي، وهي مؤثرة بشكل غير مباشرة في التقديرات التي يتخذها المحاسب؛ فقد بيّنت دراسة Marques & Azevedo- Pereira سنة 2009م، والتي عالجت الأيديولوجية الأخلاقية* والأحكام الأخلاقية التي يتخذها المحاسبون؛ والتي جاء في نتائجها إشارة إلى أن المحاسبين القانونيين ومع اكتسابهم للخبرة يصبحون أقل استعدادا لإتباع القواعد الأخلاقية التي تمليها المنظمات؛ إضافة إلى إشارة الدراسة في نتائجها لعامل الجنس في الأحكام الأخلاقية، وبيّنت أن المحاسبين القانونيين الرجال أكثر صرامة من المحاسبين القانونيين النساء عند إعطاء أحكام أخلاقية، وخلصت الدراسة بتوصيات للشركات الراغبة في التعاقد مع محاسبين قانونيين، أن توجه اهتمامها نحو المحاسبين الرجال وبالأخص فئة الشباب منهم[1].

يوضح لنا الشكل رقم (4-7)، التصور الذي يشمل تأثير الحكم الشخصي على التقديرات المحاسبية؛ بحيث يصبح لجانب التقدير المحاسبي أوجه مختلفة باختلاف مكونات الجانب البشري، فيتسم التقدير بالحيطة في مقابل الحياد، وبالتفاؤل في مقابل التشاؤم، وبالتقدير الأخلاقي في مقابل اللاأخلاقية في التقدير، وبالكفاءة حينا ونقص أو عدم الكفاءة حينا آخر، وبالتجربة أو نقصها حسب خبرة القائم على عملية التقدير. ويمكننا أن نستخلص من هذا الطرح أن على الراغبين في تدعيم التقديرات المحاسبية، التركيز على العناصر سابقة الذكر في الجانب البشري وبالأخص الجانب الأيديولوجي الأخلاقي؛ بحيث يُمكننا تعليم غير المتعلم، وإكساب الخبرة لمفتقدها، لكنّنا لا نستطيع تغيير أخلاق البشر إذا انحرفت عن الإطار المهني السوي واِنطبع بها السلوك.

شكل رقم (4–7): تأثير الحكم الشخصي على التقديرات المحاسبية



المصدر: من إعداد الباحث.

* الأيديولوجية الأخلاقية للفرد هي عامل قادر على شرح الاختلافات في الأحكام الأخلاقية.

[1] Marques Pedro Augusto & Azevedo-Pereira Jose´, ***Ethical Ideology and Ethical Judgments in the Portuguese Accounting Profession***, Journal of Business Ethics, Vol. 86, pp. 227-242, 2009.

3. استعمال طرق ونماذج رياضية وإحصائية

إن استعمال الطرق والنماذج الرياضية والإحصائية يؤثر في جانب بيئة التقدير من حيث كونه يقلص مجال الحكم الشخصي للمحاسب من جهة، ويساعده على إعطاء تقديرات أكثر دقة من جهة ثانية؛ فبالنسبة للجانب الأول، قدمت دراسة Shuo Su سنة 2013م، نهجا إحصائيا لتحليل الممارسات المحاسبية التي تؤثر على تقلب الأرباح، الأمر الذي يوفر طريقة أكثر موضوعية للاختيار بين مختلف الطرق المحاسبية، وذلك بدلا من الاعتماد فقط على التجربة الذاتية والشخصية، والحكم النوعي[1]. ويتضح من خلال الدراسة أن التحول من الحكم الشخصي النوعي إلى الحكم الشخصي الكمي، أمر يزيد من الموضوعية على حساب الذاتية، ويساعد على الرفع من إمكانية إعطاء تقديرات أكثر قدرة على عكس الحقيقة الاقتصادية.

إن مجال استعمال النماذج والمعادلات الرياضية في التقديرات المحاسبية الحالية يتسع بشكل ملحوظ عند محاولة قياس الأصول غير الملموسة؛ فمن الأمثلة عن النماذج الرياضية المستعملة في تقييم الشهرة (Goodwill)، وهذا باعتبارها –حسب رأينا– أهم بند في الأصول غير الملموسة، نجد اقتراح Herz et al. نماذج تقييم للشهرة تلخصت في نموذج خصم الأرباح (DDM)، نموذج التدفقات النقدية المخصومة (DCF)، ونموذج الدخل المتبقي (RIM)[2]؛ بحيث توضح صيغ الحساب الخاصة بهذه النماذج أنها مبنية على تحليل وتركيب رياضي مُعمّق ومُعقد من طرف اختصاصيين في مجال الرياضيات. وبالنظر إلى الأصول غير الملموسة بشكل عام نجد عمليات تقديرها تتوسع في استعمال تقنيات الاقتصاد القياسي والرياضيات المالية المعمقة؛ فنجد دراسة Dubin سنة 2007م، تُبيّن طريقة استعمال النموذج اللوغاريتمي المتداخل للحصة السوقية (Nested Logit Market Share Model) في تقييم الأصول غير الملموسة وبالتحديد العلامات التجارية (Brands)، بحيث تُعالج جملة من البيانات الخاصة بما في ذلك المعلومات التاريخية للمبيعات وحصة السوق وهوامش المبيعات[3].

إن الأمر يأخذ منحى أكثر ضرورة للتقدير المحاسبي باستعمال الطرق والنماذج الرياضية والإحصائية عند تطبيق مفهوم محاسبة الموارد البشرية؛ هذا الأخير الذي انتشرت وتوسعت البحوث المحاسبية التي تحاول إرساء أسسه في محيط اقتصاد المعرفة الذي يشكل فيه رأس المال البشري محور الاهتمام والميزة التنافسية وتحقيق الثروة[4]؛ فأشهر النماذج المقترحة لحساب تكلفة وتقييم رأس المال البشري، والمتمثلة في نماذج التكلفة ونماذج القيمة والنماذج التي تؤكد على عنصر النقدية، تستعمل الصيغ الرياضية والاحتمالات بشكل مُكثف؛ فنجد في نموذج Lev & Schwartz سنة 1971م، اللذان يُحدّدان قيمة رأس المال البشري

---

[1] Shuo Su Steve Yu, ***Volatility of accounting earnings***, Accounting and Business Research, Vol. 43, Iss. 5, pp. 558-578, 2013.

[2] Herz Robert H. et al., ***Equity Valuation Models and Measuring Goodwill Impairment,*** Accounting Horizons, Vol. 15 No. 2, pp. 161-170, 2001.

[3] Dubin Jeffrey A., ***Valuing intangible assets with a nested logit market share model,*** Journal of Econometrics, Vol. 139, pp. 285–302, 2007.

[4] Maazouz Mokhtar, ***Return To Investment In Human Capital And Policy Of Labour Market: Empirical Analysis Of Developing Countries,*** Procedia Economics and Finance, Vol. 5, pp. 524-531, 2013.

باستعمال بيانات الدخل واحتمالات الموت ومعدل خصم وسن التقاعد في نموذج عرف باسميهما[1]؛ ومن جهته أيضا يمتاز نموذج Flamholtz سنة 1987م، بدمج بيانات كل من قيمة الخدمة المقدمة، واحتمال الحصول على قيمة هذه الخدمة، مع معدل الخصم والوقت وحالات ترك العمل، ليشكل معادلة احتمالية بالدرجة الأولى لقيمة رأس المال البشري[2]؛ ولم يخلو كذلك كل من نموذج Hermanson سنة 1964م، ونموذج Morse سنة 1973م، ونموذج Ogan سنة 1976م[3]، من التعمق في الجمع بين مُختلف البيانات التي بُنيّت عليها نماذجهم من خلال الطرق والنماذج الرياضية والإحصائية المعمقة.

لا يتوقف الأمر عند الأصول غير الملموسة في ضرورة التقدير بالاستعمال الموسع للطرق والنماذج الرياضية والإحصائية، فتقديرات القيمة العادلة لأدوات حقوق الملكية (خيارات، أسهم، سندات) تتطلب أيضا ذلك؛ وبالأخص بعد الثورة التي أحدثتها النظرية السلوكية في مجال دراسات سلوك السوق – كما بيّنا في الفصل الأول–، فالمتغيرات الواجب معالجتها أصبحت أكبر من أن تُعالج بالطرق البسيطة؛ وتشير دراسة He سنة 2013م، التي تتناول أحدث التطورات في تسعير الأصول بالتفاعل مع المعتقدات غير المتجانسة والسلوك التكيفي للأسواق المالية، وتُناقش إلى أي مدى يُمكن مُعالجة التعقيد، وشذوذ السوق؛ وتورد الدراسة نماذج لتقدير الأصول كنموذج المتعامل غير المتجانس للأصول ذات الخطر الوحيد (Heterogeneous Agent Model of Single Risky Asset and its Estimation)، ونموذج تسعير الأصول الرأسمالية وأحسن الأوقات المتفاوتة تحت شروط المعتقدات غير المتجانسة (CAPM and Time-Varying Betas Under Heterogeneous Beliefs)[4]، كنموذجين بالغي التعقيد من حيث الجمع بين العديد من المتغيرات باستعمال الطرق الرياضية والإحصائية.

كما يتضح لنا أيضا وبصورة جلية استعمال الأساليب والنماذج الرياضية في تقدير العمر الإنتاجي للأصول المستعملة من قبل المنشأة، فالدقة المرغوب فيها عند قياس الأصول ترتبط وبشكل أساسي بتقدير عمره الإنتاجي أو ما تبقى من عمره الإنتاجي عند إعادة التقييم؛ بحيث تُشير في هذا الصدّد دراسة Si et al. سنة 2011م، إلى النماذج المستعملة في تقدير العمر الإنتاجي المتبقي (Remaining Useful Life) والتي تستعمل بشكل خاص دالة الكثافة الاحتمالية (The Probability Density Function) في مُعالجة البيانات المُتعدّدة والخاصة بدلائل حالة الأصل وعمره الإنتاجي، فالمعالجة البسيطة تتعذر هنا ويكون الحل في النماذج الرياضية والإحصائية، كما تُشير الدراسة إلى العديد من النماذج المستعملة في الجمع المباشر للبيانات والتي تشمل نماذج الانحدار، وعمليات وينر (Wiener Processes) التي تلعب دورا حيويا في حساب التفاضل والتكامل العشوائي، وعمليات غاما (Gamma Processes) والنماذج المستندة إلى ماركوف

[1] Andrade Pedro & Sotomayor Ana Maria, ***Measurement models of human capital accounting: a case study***, Global Advanced Research Journal of Economics, Accounting and finance, Vol. 2, Iss. 4, pp. 86-92, 2013.

[2] Flamholtz Eric G., ***Valuation of Human Assets in A Securities Brokerage Firm : An Empirical Study***, Accounting Organizations and Society, Vol. 12, No. 4, pp. 309-318,1987.

[3] Andrade Pedro & Sotomayor Ana Maria, Op. Cit.

[4] He Xue-Zhong, ***Recent Developments in Asset Pricing with Heterogeneous Beliefs and Adaptive Behaviour of Financial Markets***, in Gian Italo Bischi et al. (eds), ***Global Analysis of Dynamic Models in Economics and Finance***, Springer Berlin Heidelberg, pp. 3-34, 2013.

(Markovian-based Models)، إضافة إلى نماذج إحصائية مُتعدّدة لجمع البيانات غير المباشرة مثل النماذج العشوائية القائمة على الترشيح (Stochastic Filtering-based Models)، نماذج المخاطر القائمة على التغير (Covariate-based Hazard Models)، نموذج ماركوف الخفي (Hidden Markov Model) وشبه نموذج ماركوف الخفي (Hidden Semi-Markov Models)[1].

إن استعمال هذه النماذج الإحصائية يُساعد القائمين على عملية تقدير العمر المتبقي للأصل – دون تحديد نوعه– على إعطاء تقديرات تكتسب طبيعة علمية مُستندة إلى قوانين رياضية وإحصائية بالغة الدقة، ويبقى المشكل في عدم القدرة على إعطاء قياسات دقيقة راجع في هذه الحالات إلى تغير البيانات المُعالجة من خلال هذه النماذج أو إلى عدم صدق وموثوقية البيانات في حد ذاتها؛ فمثل هذه الأساليب والنماذج تَحُد من اتساع الحكم الشخصي التقديري والنوعي لصالح الحكم الشخصي التقديري الكمي الموسوم بدقة هذه النماذج والأساليب.

ومن الطرق الإحصائية المستعملة أيضا في عمليات التقدير المحاسبي، نجد التقدير بنقطة (Point Estimate) والتقدير بمجال (Interval Estimate) وباستعمال مجالات الثقة (Confidence Intervals) وهامش الخطأ (Margin of Error)، وكذلك طرق التقدير المعلمية (Parametric Estimation) واللامعلمية (Non Parametric Estimation)[2]؛ بحيث أن الحديث عن استعمال الطرق والأساليب الرياضية والإحصائية في التقديرات المحاسبية يشكل مجالا واسعا جدا لمن يريد التعمق في دراسة تأثير الوظيفة الإعلامية على أساليب القياس المحاسبي من هذا الجانب، ولا يمكن الإحاطة بكل جوانبه في هذه الدراسة الشاملة، لهذا قمنا في طرحنا باختصار الإشارات إلى المواضع الرئيسية لاستعمال مثل هذه النماذج دون التطرق إليها بالتفصيل ولا لصيغها، الأمر الذي يمكن أن يرجع إليه المهتمون حسب المراجع المبيّنة لكل نموذج.

4. استعمال تكنولوجيا الإعلام الآلي والبرمجيات

يُشير الطرح الخاص بالطرق والأساليب الرياضية في التقديرات المحاسبية إلى أن قدرة الإنسان المحدودة على تشغيل الكم الهائل من البيانات والمتغيرات في النماذج تستدعي تدخل تكنولوجيا الإعلام الآلي والبرمجيات؛ وهذا التدخل لا يكون فقط في معالجة البيانات بالسرعة والدقة المطلوبين، بل وحتى في بناء وتطوير مثل هذه النماذج واكتشاف العلاقات بين المتغيرات. ويندرج ضمن أهم هذه البرمجيات برنامج GAUSS Mathematical and Statistical System الذي يؤدي مهام النمذجة والتطوير الخاصين بالمالية والاقتصاد القياسي باستخدام لغة البرمجة المصفوفية (Matrix Programming Language)، بحيث تم استخدام GAUSS لما يقارب من 20 سنة من قبل المتخصصين في جميع المجالات التي تتطلب المعالجة الرياضية والإحصائية على نطاق واسع من قبل العلماء والمهندسين والإحصائيين، والقائمين على القياسات

---

[1] Si Xiao-Sheng et al., ***Remaining useful life estimation – A review on the statistical data driven approaches,*** European Journal of Operational Research, Vol. 213, pp. 1–14, 2011.

[2] Lejeune Michel, ***Statistique: La théorie et ses applications***, Springer-Verlag France, 2ème édition, Paris, 2010, pp. 91-198.

الحيوية (Biometricians)، والاقتصاديين القياسيين (Econometricians)، والمحلّلين الماليين. إن هذا البرنامج مكون من أكثر من 450 وظيفة مُدمجة، بما في ذلك المكتبات EISPACK ،LINPACK و BLAS، وأدوات لإدارة البيانات المتقدمة ودعم الأعداد المركبة؛ ورغم هذا يبقى برنامج GAUSS يُبسَط إلى حد كبير لتحقيق مهام المطورين؛ فمن خلال وحدات (Modules) متخصصة في تطبيق الإحصاءات والاقتصاد القياسي والمالية، يُمكن الوصول إلى تقنيات عالية المستوى من وضع خبراء متخصصين في المجال، الأمر الذي يُساعد على تصميم النماذج الخاصة بكل مستعمل[1].

ثاني أهم البرامج، هو برنامج EViews الذي يستعمل في عمليات التقدير (Estimation) والتوقع (Forecasting) والتحليل الإحصائي (Statistical Analysis) والرسومات (Graphics) وإدارة البيانات (Data Management) والمحاكاة (Simulation)؛ بحيث يقدم هذا البرنامج للباحثين والشركات والحكومات قدرات عالية على تحقيق هذه العمليات[2]؛ ثالث أهم هذه البرمجيات حسب رأينا، هو برنامج STATA الإحصائي، والذي يُعد أكثر البرامج الإحصائية شمولا في السوق، بحيث يدمج في بيئة واحدة مجموعة شاملة من الوظائف الإحصائية والرسومات البيانية، وإدارة البيانات، ولغة البرمجة؛ بحيث تستطيع هذه الوحدات مجتمعة إعطاء تقديرات جيدة للمستخدمين[3]؛ إضافة إلى هذه البرامج المتخصصة في الإحصاء والنمذجة وإعطاء التقديرات، نجد مجموعة كبير أخرى أهمها برنامج Stata، Le Sphinx iQ، Systat، StatXact / LogXact، StatEl، JMP، Stat/Transfer، nQuery Advisor[4]. ومن جملة البرمجيات المستعملة في عمليات التقدير المحاسبي والمتخصصة في المحاسبة فقط نجد أيضا برنامج XERO[5] وبرنامج KashFlow[6].

إن هذه البرمجيات المستعملة في إعداد النماذج التقديرية تستعمل بشكل واسع مع التطورات الحاصلة في متطلبات الإعلام المحاسبي، وذلك استجابة للدقة والتوقيت وكذلك لمواكبة التطورات الحاصلة في محيط الأعمال الدولي المنفتح أكثر على المعلوماتية وميزاتها التقديرية؛ كما أن أغلب هذه البرمجيات تشترك في كونها تقوم بدورٍ تنبؤي / توقعي أيضا على مستوى أساليب القياس المحاسبي، ونجدها أيضا – باستثناء المتخصصة منها في مجال المحاسبة– مستعملة في كل فروع الاقتصاد وإدارة الأعمال لما للتقدير من أهمية بالغة؛ بحيث تجدر الإشارة هنا أنه لا يجب أن يستعمل المحاسبون العاديون مثل هذه البرمجيات، بل يمكن الاستعانة بخبراء في المجال إذا اقتضى الأمر لتزويد المحاسب بالمعلومات المطلوبة حتى يقوم بوضع تقديرات القياس المحاسبي، كما أن تطوير النماذج المعتمدة في بعض التقديرات تكون حكرا على المحاسبين الأكاديميين الباحثين الذين يحاولون إيجاد صِيغ موحدة لإعطاء تقديرات أقرب إلى الواقع الاقتصادي قدر الإمكان.

---

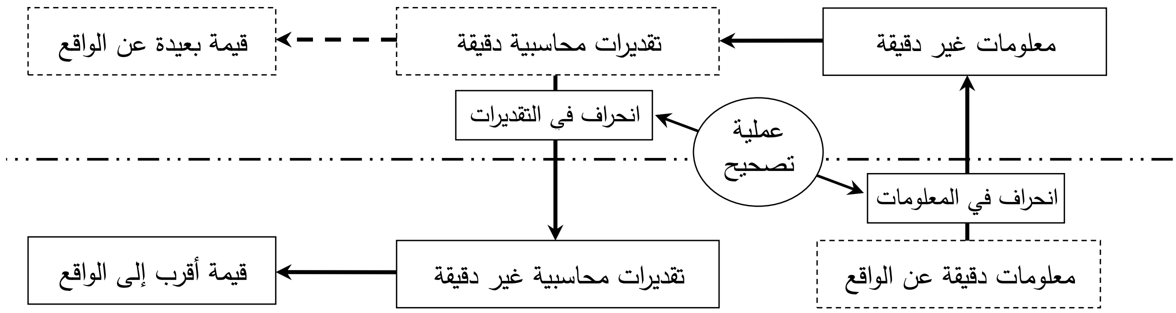
[1] APTECH, ***The GAUSS™ Mathematical and Statistical System***, GAUSSE System, http://www.aptech.com/products/gauss-mathematical-and-statistical-system/, 15/11/2013.
[2] EViews.com, ***EViews 8***, http://www.eviews.com/home.html, 15/11/2013.
[3] STATA Data Analysis and Statistical Software, ***STATA 13,*** http://www.stata.com/stata13/, 15/11/2013.
[4] RITME, ***Logiciel Statistiques / Économétrie,*** http://www.ritme.com/fr/, 15/11/2013.
[5] Xero Beautiful accounting software, ***Xero Accounting software for small business***. http://www.xero.com/ , 15/11/2013.
[6] KashFlow accounting software, ***KashFlow,*** http://www.kashflow.com/, 15/11/2013.

5. الدقة والتوقيت والتكلفة

تؤدي الاعتبارات الجديدة التي تمليها وظيفة الإعلام المحاسبي على أساليب القياس من حيث التأثير على التقديرات المحاسبية إلى حدوث تفاعل فيما بين مختلف الاعتبارات المستحدثة، وهذا يرجع في الأساس إلى البنية المتكاملة في عملية التأثير من جهة، وإلى تكامل الاستحداثات الناتجة من جهة ثانية؛ فنجد أن السلوك البشري في التقدير واستعمال الطرق والأساليب الرياضية والإحصائية بالاستعانة بتكنولوجيا الإعلام الآلي والبرمجيات، سيحقق وبلا شك الدقة في التقدير والتوقيت المناسب لإنتاج معلومة محاسبية بتكلفة مثلى، الأمر الذي يؤدي في مجمله إلى تعظيم المحتوي الإعلامي. فالدقة والتوقيت والتكلفة هي المحصلة الناتجة عن جملة الاعتبارات المستحدثة وهي الحلقة المؤدية إلى تطوير المحتوي الإعلامي وتعظيمه؛ إلا أن الحديث عن الدقة في مجال التقدير المحاسبي تعتريه بعض الاحترازات، خاصة إذا تذكرنا أن التقدير يكون أساسا في الحالات التي يتعذر فيها القياس الدقيق، فمعطيات بيئة القياس تكون غير موثوقة أو غير متوفرة نهائيا؛ وهذا يجعلنا نتساءل عن تأثير عدم الدقة في التقدير على القياس المحاسبي وعلى القيمة، فهل يمكن أن يكون لعدم الدقة في التقدير أثر إيجابي على القياس وبالتالي تعزيز القيمة المحاسبية؟ وفي هذا الصدد نشير إلى دراسة .Kanodia et al سنة 2005م، والتي بيّنت أن عدم الدقة في القياس المحاسبي يمكن أن يؤدي إلى تعزيز القيمة – أي جعلها أقرب إلى الواقع – ، معتمدين في ذلك على فكرة تباين المعلومات المتعلقة بالتقدير المحاسبي، فكلما كانت البيانات التي يُبنى عليها التقدير متباينة مع الواقع، وكان التقدير في بُنيته غير دقيق، يمكن أن يؤدي ذلك إلى تعزيز القيمة[1].

يوضح لنا الشكل رقم (4-8)، العلاقة المتبادلة بين دقة التقديرات ومسألة تعزيز القيمة، بحيث أن الانحرافات المُمكن حدوثها في المعلومات التي يَبني عليها القائمون عملية تقدير قراراتهم، إذا اقترنت بانحرافات في التقديرات، سوف تؤدي في أغلب الحالات إلى تعزيز القيمة وقربها من الواقع، وذلك لما في العملية من تصحيح للانحراف الحاصل في المعلومات.

شكل رقم (4–8): العلاقة بين دقة التقديرات وتعزيز القيمة



المصدر: من إعداد الباحث استنادا إلى نتائج دراسة:

- Kanodia Chandra et al., ***Imprecision in Accounting Measurement: Can It Be Value Enhancing?*** Journal of Accounting Research, Vol. 43, No. 3, pp. 487-519, 2005.

[1] Kanodia Chandra et al., ***Imprecision in Accounting Measurement: Can It Be Value Enhancing?*** Journal of Accounting Research, Vol. 43, No. 3, pp. 487-519, 2005.

أما عملية بناء تقديرات دقيقة على أساس معلومات متباينة سوف يؤدي إلى قيمة بعيدة عن الواقع؛ بحيث نُشير هنا أن الانحرافات المُمكن حدوثها في المعلومات قد تكون نتيجة عدم التأكد أو نقص المعلومات، أو غيرها من العوامل المؤدية إلى بناء قاعدة غير دقيقة للتقديرات؛ أما الانحرافات المُمكن حدوثها في التقديرات المحاسبية، فيمكن أن تكون كنتيجة لتأثير الجانب البشري أو جانب بيئة التقدير، كما بيناه في الشكلين رقم (4-6؛ 4-7).

إن طرحنا لجانب الدقة في التقدير المحاسبي مع إمكانية وجود جانب إيجابي لعدم دقة التقديرات، لا يجب أن يكون كقاعدة تُطبق في أساليب القياس المحاسبي، بل إن الطرح يجب أن يؤخذ بطريقة إيجابية، يحاول من خلالها القائمون على عملية التقديرات المحاسبية ترك هامش مدروس لإمكانية احتواء المعلومات عن الواقع لأي انحرافات يجهلونها.

6. المرونة والنسبية

تعتبر المرونة والنسبية من الاستحداثات الملازمة أيضا للتقديرات المحاسبية خاصة في بيئة ديناميكية وسريعة التغير، فنجد أن التقديرات في انعكاسها على المحتوى الإعلامي يكون لها أثر نسبي قد يكون إيجابيا، كما قد يكون سلبيا، وذلك بحسب تأثير الجانب البشري وجانب بيئة التقدير على عملية التقدير المحاسبي؛ كما أن الطرح السابق لدقة التقدير يُمثل خير دليل على أن اِنعدام الدقة ووجودها لا يُشكلان نتائج حتمية منطقية غير قابلة للنقاش؛ فعدم الدقة في مدخلات عملية التقدير قد تكون مفيدة في حالات معينة، الأمر الذي يُعطي الاستحداثات التي أوجبتها الوظيفة الإعلامية على تقديرات القياس المحاسبي طابعا أكثر نسبية. ولا يخلو الأمر من المرونة أيضا، فالطرق والنماذج الرياضية والإحصائية المستعملة والتكنولوجيا والبرمجيات تشكل مرونة بالنسبة للتعامل مع تطورات الأوضاع وتعقد البيئة وكثرة المتغيرات المُعالجَة، إضافة إلى أن المرونة تظهر في كون التقدير المحاسبي في عديد جوانبه يخضع للحكم الشخصي الذي يتميز بمرونة في التعامل مع معطيات التقدير ومتطلبات الوضع الذي يتطلب التقدير.

III. جانب تنبؤات وتوقعات القياس

بعد معالجتنا للجانب الأول من التقديرات والخاص بالقياس في الوقت الحاضر؛ نأتي الآن إلى الجانب الثاني وهو التنبؤ (Prediction) والتوقع (Forecast) المتعلق بالمستقبل؛ وقبل البدء في طرح أهم الاستحداثات والاعتبارات التي أوجبتها الوظيفة الإعلامية على أساليب القياس من هذا الجانب، لابد من الإشارة إلى أن المصطلحين شديدي القرب من بعضهما، وكثيرا ما يقع حتى المختصون في العلم، في الخلط بينهما؛ فالتنبؤ هي كلمة من أصل لاتيني، وهي خليط من الكلمة ''Prae'' التي تعني من قبل (before) وكلمة ''dicere'' التي تعني ليقول (to say) وبالتالي، التنبؤ يعني ''يقول شيئا مسبقا''؛ أما التوقع فهو أيضا كلمة من أصل لاتيني، وهي خليط من الكلمة ''fore'' التي تعني لأمامي/ قبلي (front) وكلمة ''cast'' التي تعني لرمي/ يلقي (throw)؛ وبالتالي فإن التوقع يعني ''رمي شيء مقدما''؛ بحيث يكون

الفرق الجوهري بين المعنيّين، في أن التنبؤ يكون بيان ثنائي لنتيجة واحدة، بمعنى احتمال حدوث الشيء من عدمه، مثل التنبؤ بحدوث زلزال من عدمه؛ أما التوقع فهو ذكر مجموعة من النتائج المحتملة للمستقبل من حيث احتمال وقوع حدث ما، مثل احتمال حدوث زلزال في مكان معين ضمن مجموعة معينة من المواصفات[1].

فالتنبؤ والتوقع يمكن أن يكونا مفهوما متكاملا للنظرة المستقبلية الاستشرافية، بحيث يُحدِّد التنبؤ حدوث الشيء من عدمه، ويُحدِّد التوقع الاحتمالات الفرعية الخاصة بحدوثه؛ لكن في اللّغة الإنجليزية نجد خلافا للمصطلحين عدّة مصطلحات مثل Expect، Prospect، Anticipate وكلها في معنى التوقع؛ كما تشير بعض القواميس إلى أن التوقع من مكونات ومفردات التنبؤ على قولها بأن التنبؤ هو: تكهُّن أو استشراف أو توقُّع النتائج أو أحداث المستقبل قبل وقوعها عن طريق التخمين، أو دراسة الماضي، أو التحليل العلميّ والإحصائيّ لوقائع معروفة ''تنبؤات جوية، مالية، تنبؤات الطقس''[2]. لكن إذا رجعنا إلى القواميس العربية الأصيلة نجد أن لسان العرب يشير إلى معنى التنبؤ على أنه: النَّبَأُ: الخبر، والجمع أَنْبَاءٌ، وإِنَّ لفلان نَبَأً أَي خبراً؛ وقوله ﷻ: ﴿عَمَّ يَتساءَلُون عن النَّبَإِ العظيم﴾؛ قيل عن القرآن، وقيل عن البَعْث، وقيل عن أَمْرِ النبي ﷺ؛ ويُشير لسان العرب لمعنى التوقع بأن التَّوَقُّعُ: تَنَظُّرُ الأَمْرِ، يقال: تَوَقَّعْتُ مَجِيئَه وتَنَظَّرْتُه، وتَوَقَّعَ الشيءَ واسْتَوْقَعَه: تَنَظَّرَه وتَخَوَّفَه، والتوْقِيعُ: تَظَنِّي الشيءِ وتَوهُّمُه، يقال: وَقِّعْ أَي أَلْقِ ظَنَّكَ على شيء، والتوْقِيعُ بالظنّ والكلام والرَّمْيِ يَعْتَمِدُه ليَقَعَ عليه وَهْمُه؛ ويشير قاموس مقاييس اللغة أيضا أن قول توقَّعْتُ الشَّيءَ: انتظرتُه متى يقع[3].

يمكننا الفصل الآن والقول أن اِستعمال مصطلح التنبؤ يكون لأحداث يُراد الإخبار عنها قبل حدوثها في المستقبل، فهو سبقٌ للزمان، وذلك بالاعتماد على ما هو كائن في الحاضر؛ أما التوقع فهو انتظار وقوع شيء سيقع فعلا في الواقع وذلك قبل أوانه، فهو سبقٌ للحدث. لكن الآن يتبادر إلينا سؤال مهم بالنسبة للمحاسبة، هل يهمها سبق الزمان أم سبق الحدث؟ والجواب يكون بأن المحاسبة تحتاج إلى السبقين معا، فإذا كان الحدث (أو العملية) مؤكدُ الحدوث، احتاجت المحاسبة إلى سبق الحدث فيه، وإعطاء أوجه احتمالات حدوثه في الواقع كمبلغه وحجمه ووقته؛ أما إذا كان الحدث غير مؤكدِ الحدوث، احتاجت المحاسبة إلى سبق الزمان فيه، وإعطاء حكم عن حدوثه من عدمه؛ ولتبسيط المسألة أكثر، يمكنّنا استعمال مصطلح التنبؤ إذا أردنا الحكم على حدوث الشيء أو عدم حدوثه، كأن نقول التنبؤ بالأرباح إذا أردنا معرفة وجود أرباح في المستقبل أم عدم وجودها؛ واستعمال مصطلح التوقع إذا أردنا الحكم على كيفية وصفات حدوث الشيء، كأن نقول توقع أرباح منخفضة أو مرتفعة أو متناقصة أو متزايدة؛ ولا يُمكننا القول مثلا التنبؤ بأسعار الأسهم،

---

[1] Bhandari Rajendra Kumar, ***Disaster Education and Management***: A Joyride for Students, Teachers and Disaster Managers, Springer India, 2014, pp. 229; 230.

[2] معجم اللغة العربية المعاصر، ***تنبؤ***، http://www.arabdict.com/%D8%B9%D8%B1%D8%A8%D9%8A-%D8%B9%D8%B1%D8%A8%D9%8A/%D8%AA%D9%86%D8%A8%D8%A4، 2013/12/16.

[3] ابن منظور، مرجع سابق، معنى كلمة تنبأ/ توقع.

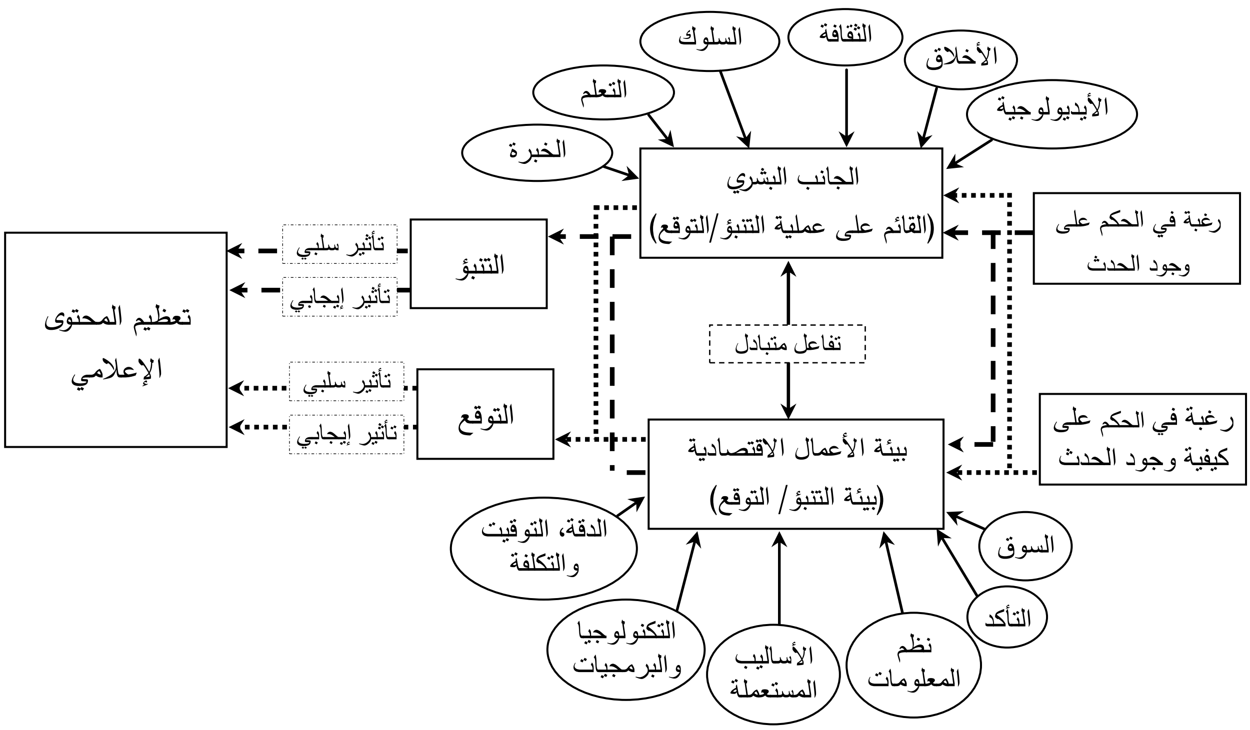
فالتسعير أمر مفروغ منه وحدثٌ لازم الوقوع، لكن الكيفية التي يقع بها هي ما يجب النظر فيه، فالأصح أن نقول توقع أسعار الأسهم.

نأتي الآن إلى دراسة الاعتبارات الجديدة التي أوجدتها الوظيفة الإعلامية للمحاسبة على جانب تنبؤات وتوقعات القياس المحاسبي، وذلك من خلال العناصر نفسها التي تطرقنا إليها في جانب تشغيل البيانات وجانب تقديرات القياس.

1. تعظيم المحتوى الإعلامي

تتشابه مسألة انعكاس التأثير على تعظيم المحتوى الإعلامي من خلال التنبؤات والتوقعات مع ما تمت الإشارة إليه بالنسبة إلى التقديرات المحاسبية، ويكون الاختلاف في التأثير الزمني فقط، فالتنبؤات والتوقعات متعلقة بالمستقبل وأحداثه ومتغيراته؛ مما يدفعنا للتساؤل حول الكيفية التي يمكن أن يؤثر بها عامل الزمن في تعظيم المحتوى الإعلامي خلافا لما أشرنا إليه في الطرح الخاص بالتقديرات؟ يوضح لنا الشكل رقم (4-9)، أن الرغبة في الحكم على وجود الحدث (أو العملية) من عدمه – يعني التنبؤ–، أو الحكم على كيفية وجود الحدث – يعني التوقع–، هو الباعث الأساسي لعملية اختيار الجانب البشري للتعامل مع الوضع من خلال التنبؤ أو التوقع، وكذلك الأخذ بالمعطيات المناسبة للبيئة التي يتم فيها التنبؤ أو التوقع؛ وينعكس كل من التنبؤ والتوقع على المحتوى الإعلامي بالإيجاب والسلب، فهل يُمكنّنا القول أنه كلما طالت المدة بين تاريخ إعداد التنبؤات أو التوقعات، زاد ذلك من التأثير السلبي على المحتوى الإعلامي للتقارير المالية؟ أم أن الأمر له علاقة بتفاعلات متكاملة بين الجانب البشري وجانب بيئة التنبؤ أو التوقع وليس لعامل الزمن تأثير جوهري؟

شكل رقم (4–9): تعظيم المحتوى الإعلامي من خلال التنبؤات والتوقعات المحاسبية



المصدر: من إعداد الباحث.

إن الباحث يرى أن عامل الزمن مهم جدا في التأثير على المحتوى الإعلامي، وهو يؤيد فكرة أنه كلما طال الفاصل الزمني بين تاريخ إعداد التنبؤات أو التوقعات، كلما نقصت دقة المحتوى الإعلامي حول الأحداث محل التقدير المستقبلي؛ فالأمر إذا مُتعلق بالدقة وليس بالمحتوى كمضمون، حيث يمكن أن تتميز التقارير المالية التي تتضمن معلومات تنبؤية وتوقعية بعيدة المدى بمحتوى إعلامي أفضل من التي تتضمن مثل هذه التقديرات المستقبلية قريبة المدى؛ ولكن السؤال المهم هنا، هل يفضل مستخدمو المعلومات المالية دقة أكبر لتنبؤات وتوقعات قريبة المدى؟ أم أن التفضيل يكون بالنسبة لتنبؤات وتوقعات بعيدة المدى حتى ولو كانت درجة دقتها أقل. الأمر الذي يُعيدنا إلى الجدل والنقاش حول التعارض بين الملاءمة والموثوقية – أو التمثيل الصادق كما تضمنته التعديلات الأخيرة للإطار التصوري –، لكن النظرة إلى هذا النقاش تتغير عند الحديث عن السلوك اتجاه التنبؤات والتوقعات، وخاصة في الأسواق المالية، فليست كل القرارات والتفضيلات عقلانية بالدرجة المُمكن تخيلها؛ وإذا أضفنا لهذا الأصناف الثلاثة للمستثمرين، المحافظ (Risk-averse) والمعتدل (Risk-neutral) والمخاطر (Risk-seeking)؛ قد تتغير فعلا نظرتنا للمفاضلة بين الدقة والتوقيت.

سنحاول في العناصر اللاحقة الإجابة على التساؤلات المطروحة، من حيث الأثر المترتب من الاستحداثات التي أتت بها الوظيفة الإعلامية للمحاسبة، على تعظيم المحتوى الإعلامي، وهذا في سياق طرحنا لها.

2. الجانب البشري

بيّنا في جانب التقديرات المحاسبية الحالية أثر الجانب البشري، وذلك من خلال الحكم الشخصي والعوامل المؤثرة فيه، من أيديولوجية وأخلاق وثقافة وسلوك وتعلم وخبرة؛ ونضيف لها في مسألة التقديرات المستقبلية من تنبؤات وتوقعات، عنصر التأثير المزدوج من جانب القائم على عملية التنبؤ أو التوقع، ومستخدم المعلومة – المستثمر غالبا –؛ ويوضح لنا الشكل رقم (4-10)، العناصر المكونة لتأثير الجانب البشري على عملية التنبؤ والتوقع، بحيث يَبرُز جليا أن العنصر الأساسي الذي يَجب الاهتمام به في تحليلنا اللاحق هو سلوك المستثمر اتجاه المستقبل، لأن هذا السلوك هو الذي يُحدِّد نوع ومدى – المجال الزمني – التنبؤات والتوقعات المطلوب إجراؤها من طرف – المحاسب – القائم على عملية التنبؤ أو التوقع.

شكل رقم (4–10): العناصر المكونة لتأثير الجانب البشري على عملية التنبؤ أو التوقع

الجانب البشري	التأثيرات على عملية التنبؤ أو التوقع
=	=
القائم علي عملية التنبؤ/ التوقع	جانب تأثير الحكم الشخصي على التقديرات (كما بيّناه في الشكل رقم (4-7))
+	+
مستخدم المعلومات (في الغالب المستثمر)	جانب تأثير مستخدم المعلومات والمتعلق أساسا بمتغير الزمن (سلوك المستثمر اتجاه المستقبل)

المصدر: من إعداد الباحث.

وفي الحديث عن سلوك المستثمر، نجد أن أدبيات كثيرة في مجال المالية السلوكية (Behavioral Finance)، تُشير إلى متغيرات عدّة تحكم سلوك المستثمرين، لكن القاسم المشترك في تصنيف هذه المتغيرات هو أنّها إما وراثية أو مكتسبة من البيئة، فنجد أن العديد من الدراسات تناقش علاقات الوراثة بتفضيلات المخاطرة، كدراسة .Cesarini et al سنة 2009م، التي استعانت بعلم وراثة السلوك (Behavior Genetics)، لتبيّن أن الاختلافات الوراثية لها ما يقارب من عشرين في المئة من الاختلافات الفردية اتجاه التعامل مع المخاطر[1]، ودراسة .Zyphur et al سنة 2009م، التي جاءت في السياق نفسه حول تفضيلات المخاطرة، مبيّنة أن أكثر من نصف التباين في هذه التفضيلات يُمكن تفسيرها من خلال العوامل الوراثية، وما تبقى من التباين تُفسره التأثيرات البيئية غير المشتركة بين التوائم الإخوة – محل الدراسة –[2]؛ وتُدعم دراسة Barnea et al. سنة 2010م، توجه الدراستين السابقتين، مُشيرة أن العامل الوراثي يُفسر حوالي الثلث من التباين في المشاركة في سوق الأسهم وتوزيع الأصول، وأن للبيئة الأسرية تأثيرا على سلوك الأفراد الشباب، ولكن هذا التأثير ليس طويل المدى ويختفي عند اكتساب الفرد للتجربة[3].

إن ما يُهمنا من سلوك المستثمر سواء الوراثي أو المكتسب هو جانب التعامل مع معطيات المستقبل، لأن التنبؤات والتوقعات في جوهرها تعني إعطاء معلومات حول أمر لم يأتِ بعد؛ ونجد من الأمور المتعلقة بالسلوك الوراثي أو المكتسب أمورا عدّة متعلقة بالمستقبل وما يمكن أن يأتي معه، بحيث يُعد الخوف من المستقبل أهمها؛ فكيف يؤثر الخوف من متغيرات المستقبل على التنبؤات والتوقعات؟

ويرى الباحث أن الخوف من المستقبل يقترن بمسألة الإقدام والإحجام عن المخاطر، الأمر الذي يقسم أنواع المستثمرين على هذا الأساس إلى الثلاثة أنواع سابقة الذكر (محافظ، معتدل، ومخاطر)، فالمستثمر المحافظ أكثر خوفا من متغيرات المستقبل، أما المعتدل فهو متوازن، والمُخاطر لا يولي متغيرات المستقبل قدرا ملحوظا من الخوف (عدم الخوف)؛ وانعكاس هذا التفاوت في الخوف من متغيرات المستقبل يكون من حيث تفضيلات كل نوع من المستثمرين بين الدقة في المعلومات المحاسبية المقدمة، أو المدى الزمني المفروض أن تغطيه التنبؤات أو التوقعات الخاصة بهذه المعلومات. ويوضح لنا الشكل رقم (4-11)، هيكلية تأثير هذه التفضيلات على المحاسب كجانب بشري يقوم بالتقديرات في جانبها المستقبلي والحالي (كما تم توضيحه في الشكل رقم (4-10))، وذلك في البيئة المتناسقة التي فيها أنواع مُحدَّد من المستثمرين، خاصة في الأسواق المالية الناشئة أين يقتصر التداول على مستثمرين يملكون سلوك مالي شبه متماثل، وفي البيئة غير المتناسقة أين يكون التداول بين مستثمرين من أنواع مختلفة، خاصة في الأسواق المالية المتطورة؛ ويبيّن الشكل التأثير الكلي لتفاعل الجانب البشري للمحاسب مع الجانب البشري للمستثمرين على التنبؤات والتوقعات.

[1] Cesarini David et al., ***Genetic Variation in Preferences for Giving and Risk Taking,*** The Quarterly Journal of Economics, pp. 809 – 842, 2009.

[2] Zyphur Michael J. et al.,***The Genetics of Economic Risk Preferences***, Journal of Behavioral Decision Making, Vol. 22, pp. 367–377, 2009.

[3] Barnea Amir et al., ***Nature or nurture: What determines investor behavior?,*** Journal of Financial Economics, Vol. 98, pp. 583–604, 2010.

شكل رقم (4-11): تأثير خوف المستثمر من متغيرات المستقبل على إعداد التنبؤات والتوقعات

نوع المستثمر	درجة الخوف	التفضيلات	استجابة المحاسب للمتطلبات	الجانب البشري للمحاسب	تأثير الجانب البشري الكلي	
مستثمر محافظ	خوف شديد من متغيرات المستقبل	تفضيل دقة المعلومة على مداها الزمني	جعل المحاسب يعطي تنبؤات وتوقعات قريبة المدى وبدقة عالية	تفاعل مع الجانب البشري الخاص بالمحاسب (الحكم الشخصي) من ناحية التقديرات بشكل عام (الحالية والمستقبلية)	أثر جوهري لكفاءة وحياد وأخلاق المحاسب؛ على حساب تأثير التفاؤل والتجربة في التنبؤ والتوقع	التأثير في البيئة المتجانسة
مستثمر معتدل	حالة معتدلة اتجاه متغيرات المستقبل	الموازنة بين دقة المعلومة ومداها الزمني	جعل المحاسب يوازن في تنبؤاته وتوقعاته بين المدى الدقة		أثر متوازن لكفاءة وحياد وأخلاق وتفاؤل وتجربة المحاسب في التنبؤ والتوقع	
مستثمر مخاطر	عدم الخوف من متغيرات المستقبل	تفضيل المدى الزمني للمعلومة على دقتها	جعل المحاسب يُعطي تنبؤات وتوقعات بعيدة المدى و بأقل دقة		أثر جوهري لتفاؤل وتجربة المحاسب؛ على حساب الكفاءة والحياد والأخلاق في التنبؤ والتوقع	
المستثمرين بمختلف أنواعهم	مختلف درجات الخوف من المستقبل	تنوع التفضيلات وتداخلها	المفاضلة بين مدى ودقة التنبؤ أو التوقع بناءً على تصور المحاسب للملاءمة المطلوبة (الأهمية نسبية)	بروز ملحوظ للحكم الشخصي للمحاسب في مجال تصور الملاءمة المطلوبة (الأهمية النسبية)	تعقد أكثر نتيجة التأثير المزدوج للحكم الشخصي: الحكم على الملاءمة المطلوبة والحكم على التقديرات المستقبلية (تنبؤات وتوقعات)	التأثير في البيئة غير المتجانسة

المصدر: من إعداد الباحث.

بناءً على المقدمات التي وضعناها، يكون هنالك أثر جوهري لكفاءة وحياد وأخلاق المحاسب، على حساب تأثير التفاؤل والتجربة في التنبؤ والتوقع في حالة خوف المستثمر الشديد من متغيرات المستقبل، وهذا راجع على وجه التحديد إلى متطلبات الدقة على حساب مدى المعلومة الزمني، مما يُوجب تركيز المحاسب على المدى القصير الذي لا يستدعي قدر كبير من التجربة – الاستشرافية على وجه التحديد – ولا تؤثر فيه أيضا بالشكل الملحوظ مسألة التفاؤل والتشاؤم، لأن تفاؤل المحاسب أو تشاؤمه يكون ذو أهمية بالغة عندما يقترن بالمدى الطويل الذي يكثر حوله – عادة – الغموض وعدم التأكد والأفكار السلبية، ويزداد تردد المحاسب في إعطاء الأحكام الشخصية ويؤثر بذلك على موضوعية القياس بدرجة كبيرة؛ بحيث تشير دراسة Iwanaga et al. سنة 2004م، أن المتفائلين يستعملون استراتيجيات مواجهة (Coping Strategies) فعالة تمكنهم من التكيف مع الأحداث وبكفاءة أكثر على عكس المتشائمين؛ إضافة إلى امتلاكهم – أي المتفائلين – قدرة أكبر على مواجهة الضغوطات التي تنتجها الأحداث المستجدة والتعامل بمرونة أكبر وبنجاح مع المعلومات السلبية[1]؛ فكل هذه المتغيرات تكون أكثر تأثيرا على المدى الطويل.

وفي المقابل، يكون هنالك أثر متوازن لكفاءة وحياد وأخلاق وتفاؤل وتجربة المحاسب في التنبؤ والتوقع في حالة توازن المستثمر اتجاه الخوف من المستقبل، وأخيرا بروز أثر جوهري لتفاؤل وتجربة المحاسب، على حساب الكفاءة والحياد والأخلاق في التنبؤ والتوقع عندما يكون المستثمر مخاطراً ولا يخاف من متغيرات المستقبل؛ بحيث يكون لجانب توسع مجال تأثير التفاؤل والتشاؤم للأسباب سابقة الذكر، والتي بدورها يُمكن أن تُؤثر على خبرة المحاسب المكتسبة من خلال التجربة، فقد ثبت وجود علاقة إيجابية بين التفاؤل من جهة والثقة بالنفس والقدرات التي يكتسبها الفرد من جهة أخرى، وذلك كما بيّنته دراسة Greenwald سنة 1980م ودراسة Campbell[2] سنة 1986م على التوالي[3]؛ كما بيّنت دراسة Norem & Cantor لسنة 1986م، أن المتشائمين يملكون استفادة منخفضة من توقعاتهم الذاتية لتحفيز الأداء[4]؛ وأضافت دراسة Showers & Ruben سنة 1990م، بأن الأفراد الأكثر تشاؤما هم في كثير من الأحيان يقومون باجترار فشلهم ممّا يتسبب في ضعف الأداء الخاص بهم[5]؛ وكل هذه السلوكات تأثر على خبرة المحاسب وحُسن استعماله لها.

بالحديث الآن عن التأثير في البيئة غير المتجانسة، نجد أن التفاعل يكون بين كل أنواع المستثمرين وبكل درجات خوفهم من متغيرات المستقبل، الأمر الذي يستدعى البروز الملحوظ للحكم الشخصي للمحاسب

---

[1] Iwanaga Makoto et al., ***Coping availability and stress reduction for optimistic and pessimistic individuals,*** Personality and Individual Differences, Vol. 36, pp. 11–22, 2004.

[2] Greenwald Anthony G., ***The totalitarian ego: Fabrication and revision of personal history***, American Psychologist, Vol. 35, Iss. 7, pp. 603-618, 1980.

[3] Campbell Jennifer D., ***Similarity and uniqueness: The effects of attribute type, relevance, and individual differences in self-esteem and depression***, Journal of Personality and Social Psychology, Vol. 50, Iss. 2 pp. 281-294, 1986.

[4] Norem Julie K. & Cantor Nancy, ***Defensive pessimism: Harnessing anxiety as motivation***, Journal of Personality and Social Psychology, Vol. 51, Iss. 6, pp. 1208-1217, 1986.

[5] Showers Carolin & Ruben Cherie, ***Distinguishing defensive pessimism from depression: Negative expectations and positive coping mechanisms***, Cognitive Therapy and Research, Vol. 14, Iss. 4, pp. 385-399, 1990.

في مجال تصور الملاءمة المطلوبة، أو كما يُعرف بالأهمية النسبية وذلك للمفاضلة بين مدى ودقة التنبؤ أو التوقع بناءً على تصور المحاسب للملاءمة المطلوبة (الأهمية نسبية)؛ ممّا يُؤدي إلى تعقد أكثر لتأثير الجانب البشري نتيجة التأثير المزدوج للحكم الشخصي للمحاسب، فمن جهة يتم الحكم على الملاءمة المطلوبة، ومن جهة ثانية يتم الحكم على التقديرات المستقبلية المتمثلة في التنبؤات والتوقعات.

إن البيئة المتجانسة وغير المتجانسة تُفعّل أكثر تأثير تفاؤل وتشاؤم المحاسب – أو القائم على عملية التنبؤ أو التوقع بشكل عام –؛ بحيث لا يقتصر مثل هذا السلوك على الاستعداد النفسي فقط؛ ذلك لإشارة الدراسات الفلسفية أن التفاؤل يرتبط بفكرة أن العالم جيد في الأساس، وأن لديه غرض ومعنى، بالتالي يمكن للمرء أن يتوقع بشكل معقول الوفاء؛ بل هو أيضا أكثر انتشارا – أي التفاؤل– كلما كان هناك شعور بأن البشر يمكنهم التحكم في محيطهم ومصيرهم؛ ويرتبط التشاؤم بفكرة أن الناس أشرار جوهريا، وأن الحياة خالية من المعنى، بالتالي يؤدي ذلك إلى زيادة المعاناة والإحباط، كما أن الظروف التاريخية التي تشير إلى عدم قدرتنا على بلوغ الأهداف، تسهم عموما في التوقعات المتشائمة[1]. ولهذا الجانب الفلسفي للتشاؤم والتفاؤل بالغ الأثر على المحاسب – أو القائم على عملية التنبؤ أو التوقع– خاصة إذا اقترن التحليل بالمؤسساتية وسلوكها المحفز أو المثبط للأداء، فكثيرا ما نجد محاسبين غير قادرين على التحكم في محيطهم، ويمتلكون أفكار سلبية حول القوانين الرسمية وغير الرسمية، وتشير الظروف التاريخية لهم بأنهم لم يبلغوا أهداف إعداد وتقديم معلومات مالية تُساعد على ترشيد واتخاذ القرارات الاقتصادية الصائبة، وكل هذا يصبح معقدا أكثر فأكثر لتأثير الجانب البشري على عملية التنبؤات والتوقعات المحاسبية.

3. استعمال طرق ونماذج رياضية وإحصائية

يُعد التقدير المستقبلي أكثر توسعا في استعمال الطرق والنماذج الرياضية والإحصائية، وذلك لما للمجال الزمني من متغيرات وغموض يستدعي ذلك؛ ويُمكن أن يستند هذا التقدير المستقبلي إضافة إلى المعالجة الرياضية للبيانات التاريخية، إلى ما يعرف بالتقديرات الحكمية – النوعية –، أو مزيج من الاثنين معا؛ وتُغطي التنبؤات والتوقعات فترات زمنية طويلة، ومتوسطة، وقصيرة المدى؛ ويشوبها في كل أنواعها هامش من الخطأ مهما بلغت دقتها، ويترتب على القائم بعملية التنبؤ أو التوقع أن يُحدّد هذا الهامش بالدقة المطلوبة[2]؛ حتى لا تُصبح عملية التقدير المستقبلي عبارة عن إجراء عشوائي يأخذ من الخطأ الملازم له ذريعة في تبرير سوء التقدير.

إن استعمال طرق التوقع (أو التنبؤ) النوعي لتوقع الأحداث المستقبلية، تشوبه بعض التحفظات كون هذه الأخيرة يُحتَمل أن تكون ذاتية إلى حد ما – غير موضوعية –؛ غير أن هذا النوع من التوقع يكون الأفضل استعمالا في الحالات التي تكون فيها الأحداث جديدة، أو في الحالات التي تكون فيها البيانات

[1] New World Encyclopedia: Organizing Knowledge for Happiness, prosperity, and world peace, ***Optimism and Pessimism,*** www.newworldencyclopedia.org/entry/Optimism_and_Pessimism, 19/11/2013.

[2] Toomey John W., ***Inventory Management: Principles, Concepts and Techniques,*** Materials Management Logistics Series, Springer US, Vol. 12, 2000, pp. 29-43.

التاريخية ضئيلة أو معدومة، أو بالنسبة للأحداث التي نتوقع تغييرات داخل أنماط بياناتها، ومثال ذلك التوقعات حول مُنْتَج جديد أو مُنْتَج في مجالات جديدة، أو تأثير التغيرات في السياسات، أو تأثير التكنولوجيا الجديدة، وعادة ما يتم استخدامها للتوقعات متوسطة وطويلة المدى[1]، ومن أهم طرق التوقع النوعية نجد النُظم الخبيرة (Expert Systems) المُعتمدة على التوقعات الحكمية (Judgemental Forecast) كأسلوب دلفي (Delphi Method) الذي وضعه أعضاء مؤسسة RAND Corporation سنة 1960م؛ إضافة إلى أسلوب توفيق المنحنيات الذاتي (Subjective Curve Fitting) وأسلوب المقارنة التقنية (Technological Comparison) [2].

ومن جهتها الأساليب الكمية التي تعتمد على البيانات التاريخية في نماذجها الرياضية والإحصائية، توجد لها عدّة صيغ، أهمها وأكثرها استعمالا، نموذج المتوسط (The Mean Model) الذي يعتمد على مبدأ كون النتيجة الأكثر احتمالا للحدث سوف تكون قريبة من متوسط أثر الأحداث المُماثلة، إضافة إلى نموذج فرضيات كفاءة السوق (Efficient Market Hypothesis Model) لتوقع أسعار الأسهم في المستقبل في سياق مجموعة معلومات معينة، وطريقة النقاط الأقرب (Nearest Neighbours: NN) وهي وسيلة بسيطة للغاية لتقدير أثر الأحداث في المستقبل من خلال النظر في الماضي لأثر أحداث مماثلة أو مشابهة، وتتضمن هذه الطريقة خمسة أساليب حسب النقاط الأقرب التي يتم تحديدها على التوالي NN، 3NN، 5NN، 7NN، 9NN[3]، كما نجد نماذج الاقتصاد القياسي (Econometric Models) التي تعتمد على وجه الخصوص على معادلة الانحدار (Regression Equation) أو معادلات لإنشاء علاقة سببية بين المتغيرات، ونموذج الآثار العشوائية (Random Effects Model)[4]؛ وبالنسبة لآخر التطورات في مجال استعمال الأساليب الكمية نجد الشبكات العصبونية الاصطناعية (Artificial Neural Networks) التي أظهرت خلال العقد الماضي قدرا كبيرا من الكفاءة في جانب الطرق غير الخطية الكامنة داخل السلاسل الزمنية الاقتصادية (Economic Time Series)، من خلال تَمكنها من ضبط نتائج التنبؤ وجعلها أكثر دقة[5]؛ وتُعرف الشبكات العصبونية الاصطناعية على أنّها أدوات حسابية جديدة نسبيا، وَجدت استخداما واسعا في حل العديد من المشاكل المعقدة في العالم الحقيقي؛ بحيث تُعد من أهم ميزاتها، الخصائص الاستثنائية لمعالجة المعلومات المتعلقة أساسا بالطرق غير الخطية، والإمكانية العالية لتطابق النتائج، والمرونة في التعامل مع الأخطاء والتشويش، والقدرة على التعلم والتعميم[6].

---

1 Goetschalckx Marc, S***upply Chain Engineering: International Series in Operations Research & Management Science***, Springer US, Vol. 161, 2011, pp. 61-74.

2 Ulrike Leopold-Wildburger et al., ***Forecasting***, in Floudas Christodoulos A. & Pardalos Panos M. (eds), ***Encyclopedia of Optimization***, Springer US, pp. 1068-1074, 2009.

3 Bozos Konstantinos & Nikolopoulos Konstantinos, ***Forecasting the value effect of seasoned equity offering announcements***, European Journal of Operational Research, Vol. 214, pp. 418-427, 2011.

4 Cranage David A. & Andrew William P., ***A comparison of time series and econometric models for forecasting restaurant sales,*** International Journal of Hospitality Management, Vol. 11, Iss. 2, pp. 129-142, 1992.

5 Wong W.K. et al., ***Adaptive neural network model for time-series forecasting***, European Journal of Operational Research, Vol. 207, pp. 807-816, 2010.

6 Basheer I.A. & Hajmeer M., ***Artificial neural networks: fundamentals, computing, design, and application***, Journal of Microbiological Methods, Vol. 43, pp. 3–31, 2000.

إن استعمال المحاسبة لهذه الطرق والنماذج في أساليب قياسها، لإجراء تنبؤات وتوقعات أكثر دقة، يتسع بشكل واضح خاصة عندما يتعلق الأمر بالتدفقات النقدية المستقبلية وأسعار الأسهم والتنبؤ بالإفلاس؛ فقد وضحت دراستي كل من Lorek & Willinger سنة 2008م و 2010م، وكذلك دراسة Chen & Chen سنة 2012م، خصائص استعمال السلاسل الزمنية في إعداد توقعات التدفقات النقدية[1]؛ كما تُعد دراسة Baum سنة 1999م، نموذجا لاستعمال طرق الاقتصاد القياسي وبالتحديد ونموذج الآثار العشوائية في توقع التدفقات النقدية[2]؛ ومن جهتها العديد من الدراسات التي تناولت استعمال الشبكات العصبونية الاصطناعية في تحسين التنبؤ بالإفلاس المالي، كدراسات كل من Booker et al. سنة 1998م، و Charalambous et al. سنة 2000م، و Anandarajan et al. سنة 2004م[3]؛ وكذلك الأسهم، يتم توقع أسعارها في الأغلب بناءً على نموذج فرضيات كفاءة السوق، وتكثر الدراسات والأمثلة التي تتناول هذا الموضوع كما بيّنا في الفصل الأول في جانب البحوث المحاسبية القائمة على السوق؛ وكأمثلة لذلك نورد دراسات كل من Timmermann & Granger سنة 2004م، و Lee et al. سنة 2010م، و Farmer et al. سنة 2013م، و Shonkwiler سنة 2013م، هذه الدراسات في مُجملها تُعالج موضوع استعمال نموذج كفاءة الأسواق في توقع أسعار الأسهم[4].

كما تُستعمل الأساليب الاكتوارية التي نصت عليها معايير المحاسبة الدولية في التقدير المستقبلي للمنافع والتكاليف؛ وهذه الأساليب عند تطبيقها في المحاسبة تتبع المبدأ الأساسي لأية عملية اكتوارية، بحيث

[1] See:
- Lorek Kenneth S. & Willinger G. Lee, ***Time-series properties and predictive ability of quarterly cash flows***, Advances in Accounting, incorporating Advances in International Accounting, Vol. 24, pp. 65–71, 2008.
- Lorek Kenneth S. & Willinger G. Lee, ***Time series versus cross-sectionally derived predictions of future cash flows***, Advances in Accounting, incorporating Advances in International Accounting, Vol. 26, pp. 29-36, 2010.
- Chen Huafeng (Jason) & Chen Shaojun (Jenny), ***Investment-cash flow sensitivity cannot be a good measure of financial constraints: Evidence from the time series***, Journal of Financial Economics, Vol.103, pp. 393–410, 2012.

[2] Baum Christopher F., ***Q, Cash Flow and Investment: An Econometric Critique***, Review of Quantitative Finance and Accounting, Vol. 12, pp. 35–47, 1999.

[3] See:
- Booker Queen et al., ***Predicting Corporate Financial Distress Using Quantitative and Qualitative Data: A Comparison of Standard and Collapsible Neural Networks,*** in Refenes Apostolos-Paul N. et al. (eds), ***Decision Technologies for Computational Finance***: ***Proceedings of the fifth International Conference Computational Finance***, Advances in Computational Management Science, Springer US, Vol. 2, pp. 355-363, 1998.
- Charalambous chris et al., ***Comparative Analysis of Artificial Neural Network Models: Application in Bankruptcy Prediction***, Annals of Operations Research, Vol. 99, pp. 403–425, 2000.
- Anandarajan Murugan et al., ***Bankruptcy Prediction Using Neural Networks***, in Anandarajan Murugan et al. (eds), ***Business Intelligence Techniques: A Perspective from Accounting and Finance,*** Springer Berlin Heidelberg, pp. 117-132, 2004.

[4] See:
- Timmermann Allan & Granger Clive W.J., ***Efficient market hypothesis and forecasting,*** International Journal of Forecasting, Vol. 20, pp. 15– 27, 2004.
- Lee Chien-Chiang et al., ***Stock prices and the efficient market hypothesis: Evidence from a panel stationary test with structural breaks***, Japan and the World Economy, Vol. 22, pp. 49–58, 2010.
- Farmer J. Doyne et al., ***How efficiency shapes market impact,*** Quantitative Finance, Vol. 13, Iss. 11, pp. 1743-1758, 2013.
- Shonkwiler Ronald W., ***Finance with Monte Carlo***, Springer Undergraduate Texts in Mathematics and Technology, Springer New York, Vol. 19, 2013, pp. 1-31.

يشير المعيار IAS 19 § 57 أنه باستخدام التقنية الاكتوارية وطريقة ائتمان الوحدة المقدرة، يجري تقدير موثوق به للتكلفة النهائية للمنفعة للمنشأة والتي قد حصل عليها الموظفون في مقابل خدماتهم في الفترات الحالية والسابقة، وهذا يتطلب أن تقوم المنشأة بتحديد مقدار المنفعة التي تعود للفترات الحالية والسابقة وإجراء تقديرات بشأن المتغيرات الديمغرافية والمتغيرات المالية التي من شأنها أن تؤثر على تكلفة المنفعة[1]؛ ومن بين الدراسات التي تُبيّن كيفية إجراء التوقعات الخاصة بالمتغيرات المالية نجد دراسة Frees et al. سنة 1997م التي بُنيّت على أربعة افتراضات اقتصادية رئيسية هي معدل التضخم، عوائد الاستثمار، ومعدل الأجور، وارتفاع معدل البطالة، وذلك للتنبؤ بحجم الضمان الاجتماعي[2]؛ ونجد أيضا دراسة Bartlett سنة 1999م، والتي تأخذ النهج نفسه في التنبؤ بحجم الضمان الاجتماعي من خلال استعمال التقنية الاكتوارية وذلك بالدمج بين العوامل الاقتصادية والديمغرافية المشاركة في التوقعات[3]؛ وبالإضافة إلى دراسة Day سنة 2004م، والتي تبحث في مفاهيم كل من الاقتصاد المالي والعلوم الاكتوارية كما ينطبق على خطط المنافع المُحدَّدة باستخدام إطار التدفقات النقدية المخصومة كنقطة مرجعية؛ مستنتجة أن العديد من الوسائط القياسية في الفكر الاكتواري لا يمكن الدفاع عنها في الواقع عندما فُحصت مع أدوات وتقنيات الاقتصاد المالي، ممّا يستدعي – حسب نتائج الدراسة– ضرورة إعادة النظر في التدريب والممارسات الاكتوارية[4]. ومن جهتها المتغيرات الديمغرافية تكثر الدراسات المُبَيِّنة لطرق توقعها لتستعمل في تقدير منافع الموظفين، وذلك بإتباع أساليب مستحدثة في التقنية الاكتوارية، فقد أشارت دراسة De Jong و Tickle سنة 2006م، إلى استعمال طريقة Carter-Lee المستحدثة سنة 1992م، وذلك لتحقق نتائج أكثر قوة، ولها بُعد نظر أكثر تفصيلا فيما يخص الديناميكيات الكامنة وراء الوفيات[5]؛ كما توضح ذلك أيضا دراسة Gaille سنة 2012م، عند جمعها بين الجانب الأكاديمي والممّارسة العملية، بالتطبيق على صناديق التقاعد؛ مُستعملة طريقة Carter-Lee ودالة Pollard-Heligman[6].

من خلال الطرح الخاص بالطرق والنماذج الرياضية والإحصائية المستعملة في التنبؤات والتوقعات، نصل إلى تصور حول تأثير الوظيفة الإعلامية على أساليب القياس المحاسبي من هذا الجانب، فهذه الطرق والنماذج تُعد بتعقيدها وتنوعها وتطورها الدائم انعكاسا لتوجهات متطلبات الإعلام المحاسبي الأكثر تنوعا وتطورا مع الوقت، الأمر الذي أصبح عسيرا على المحاسب مواكبته وتطبيقه على أتم وجه حتى يقدم

[1] The IFRS Foundation, ***IAS 19: Employee Benefits***, § 57, Op. Cit.

[2] Frees Edward W. et al., ***Forecasting Social Security Actuarial Assumptions***, North American Actuarial Journal, Vol. 1, Iss. 4, pp. 49-70, 1997.

[3] Bartlett Dwight K., ***Measures of Actuarial Status for Social Security***, North American Actuarial Journal, Vol. 3, Iss. 4, pp. 10-18, 1999.

[4] Day Tony, ***Financial Economics and Actuarial Practice***, North American Actuarial Journal, Vol. 8, Iss. 3, pp. 90-102, 2004.

[5] De Jong Piet & Tickle Leonie, ***Extending Lee–Carter Mortality Forecasting***, Mathematical Population Studies: An International Journal of Mathematical Demography, Vol. 13, Iss.1, pp. 1-18, 2006.

[6] Gaille Séverine, ***Forecasting mortality: when academia meets practice***, European Actuarial Journal, Vol. 2, Iss. 1, pp. 49-76, 2012.

معلومات محاسبية تساعد فعلا على اتخاذ القرارات الصائبة، فأصبحت الاستعانة بالخبراء والمتخصصين أمرا ضروريا لتطبيق هذه الطرق والنماذج باستعمال تكنولوجيا الإعلام الآلي والبرمجيات المتخصصة.

4. استعمال تكنولوجيا الإعلام الآلي والبرمجيات

إن الطرح الخاص بالتكنولوجيا والبرمجيات المطبقة في إعداد التنبؤات والتوقعات المحاسبية، شبيه إلى حد كبير بما أدرجناه في التقديرات الحالية للقياس، فالأمر متعلق فقط بعامل الزمن، وأغلب البرمجيات المستعملة في التقدير تكون مزدوجة المهام، وتؤدي التقديرات على المدى الزمني البعيد كما تؤديها في الوقت الحالي؛ فإضافة إلى البرمجيات التي أوردناها في التقديرات الحالية، نضيف بعض البرمجيات الشائع استعمالها في التوقعات والتنبؤات على وجه الخصوص، ومنها برنامج SAS للتوقع والاقتصاد القياسي، بحيث يُمكن البرنامج مستخدميه من تحليل وتوقع العمليات التي تحدث على مر الزمن، ويُمكنهم أيضا من تحديد الاتجاهات وتوقع التقلبات حتى يتمكنوا من التخطيط على نحو أكثر فعالية في المستقبل، ويحتوى البرنامج على عدّة إصدارات منها SAS Forecast Server الذي يُولد كميات كبيرة من التوقعات عالية الجودة بسرعة وتلقائيا، ويسمح للمنظمات بالتخطيط بكيفية أكثر فعالية في المستقبل، وإصدار SAS Forecasting for Desktop للتوقع التلقائي للمنشآت الصغيرة ومتوسطة الحجم، وإصدار SAS/ETS: Econometrics and Time Series Software الذي يدمج السلاسل الزمنية وأساليب الاقتصاد القياسي للنمذجة والتوقع ومحاكاة العمليات التجارية[1].

من أهم البرامج المتخصصة في التقديرات المستقبلية نجد أيضا برنامج Sage 50 Forecasting الذي يوفر توقعات مالية مفصلة ودقيقة ممّا يُتيح إمكانية التجريب مع تجنب المخاطر، ومحاكات سيناريوهات العمل المحتملة، مع ميزات التطبيق والاستعمال من خلال عشرة مستخدمين وقابلية أكبر على التوافق مع مختلف أنظمة التشغيل السائدة[2]؛ وبرنامج GMDH Shell الموضوع من قبل مجموعة أبحاث Geos Research Group، بحيث يمّكن المستخدمين من جميع الفئات استعمال توقعات السلاسل الزمنية وخلق المصنفات ونماذج الانحدار بسهولة وبدقة؛ ويُمكنهم أيضا من خلال الشبكات العصبونية الاصطناعية، إعداد نماذج تنبؤية بسهولة ودقة متناهية، خلافا لغيره من البرمجيات القائمة على الشبكات العصبونية[3]؛ نجد أيضا برنامج 4CastPro المستعمل في إجراء توقعات المبيعات والإنفاق الرأسمالي وانخفاض القيمة وتوقع تكاليف الموظفين، وكل هذا يتم من خلال إدارة سهلة وموحدة للحسابات، وقدرة أكبر على محاكاة الواقع وهذا حسب رأي معهد المحاسبين القانونيين في إنجلترا وويلز (ICAEW)[4]؛ وبرنامج Forecast Pro الذي يُمْكنه إنشاء توقعات دقيقة بسرعة وسهولة باستخدام طرق التوقعات الإحصائية التي أثبتت جدواها، كما أن الأبحاث

---

1 SAS Institute, ***SAS®***, http://www.sas.com/technologies/analytics/forecasting/, 15/12/2013.
2 Sage software of business, ***Sage 50 Forecasting***, http://www.sage.co.uk/sage-50-forecasting, 15/12/2013.
3 Geos Research Group, ***GMDH Shell***, http://www.gmdhshell.com/, 15/12/2013.
4 4Cast Solutions, ***4CastPro***, www.4castsolutions.co.uk, 15/12/2013.

أظهرت أنه لا يوجد أسلوب واحد يعمل بشكل أفضل لجميع البيانات، ولهذا السبب يوفر Forecast Pro مجموعة كاملة من مداخل التوقع لتلبية جميع أنواع احتياجات منشآت الأعمال[1].

وتكثر البرمجيات المخصصة للتنبؤات والتوقعات إلى ما لا يتسع الطرح لذكرها كلها، ولكن الهدف من إعطاء أمثلة عنها هو تبيّين أهم خصائصها والتي لاحظنا أن مجملها يصب اهتمامه على سهولة الاستخدام وتطوير النماذج ومعالجة البيانات في أقصر وقت ممكن، مع مراعاتها لحجم واهتمام المنشآت التي ستستخدم هذه البرمجيات ونُظم التشغيل المستعملة فيها؛ وعلاوة على هذا، فإن الشركات المتخصصة في صناعة هذه البرمجيات تولي اهتماما بالغا لمسألة تكوين مستخدمين أكفاء لبرامجها، الأمر الذي يمكنهم من الوصول إلى أكفأ درجات الاستخدام التي تُبْرز كل ميزات وإمكانيات البرنامج محل التطبيق؛ كما أن استعمال البرمجيات سهلة التطبيق، يُجنب المحاسب ضرورة الاستعانة بخبراء متخصصين في مجال التقديرات المستقبلية إلى حدّ كبير، لتقتصر مسألة استعانته بهم في الاستشارات الدقيقة والبالغة الأهمية؛ الأمر الذي يُعطيه قدرة أكبر على التحكم في نوعية المعلومة ومصداقيتها، ويُجنبه في الوقت نفسه مسؤولية تحمل نتائج أخطاء الآخرين.

5. الدقة والتوقيت والتكلفة

تشير نتائج دراسة .Minton et al سنة 2002م، أن نماذج التوقع التي تشمل التقلب (Volatility) كمتغير تفسيري لديها قدر أكبر من الدقة وتحيز أقل من توقعات النماذج التي تستبعد التقلبات[2]؛ فالدقة التي تُنتظر من التنبؤات أو التوقعات المحاسبية تكون بحسب قدرة هذه الأخيرة على إعطاء صورة أوضح ما يكون عن المستقبل، الأمر الذي يتطلب من التقديرات المستقبلية ضرورة توقع الخطأ المحتمل فيها، وبالموضوعية التامة، لأن هذه التقلبات المحتملة لن تنقص من قيمة التقدير المستقبلي، بل ستجعل منه أكثر موثوقية؛ كما أن الطرح الذي قدمناه في جانب التقديرات الحالية وإمكانية كون عدم دقتها جانب إيجابي في تعزيز القيمة، فالأمر يمكن أن يكون له الأثر نفسه مع التنبؤات والتوقعات المحاسبية التي يمكن أن يكون لعدم دقتها جانب إيجابي على القيمة التنبؤية أو التوقعية للقياس المحاسبي؛ لكن وفيما لا يدع مجالا للشك، فإن التنبؤات والتوقعات المحاسبية اليوم لها جانب لا يستهان به من الدقة، وجانب لا يقل أهمية من السرعة والسهولة، ولكن هذا كله مع تكلفة موازية في بعض الأحيان من حيث استعمال تكنولوجيا الإعلام الآلي والبرمجيات.

إن الطرح الذي قدمناه في جانب المحتوى الإعلامي للتقارير المالية وتأثرها بتنبؤات وتوقعات القياس كاعتبارات مستحدثة من قبل الوظيفة الإعلامية للمحاسبة على أساليب القياس؛ وبالتحديد مسألة نظرتنا للمفاضلة بين الدقة والتوقيت من قبل مستخدمي المعلومات المحاسبية – وبالتحديد من قبل المستثمرين – تجعل من الدقة والتوقيت مفهومين ديناميكيّين في مسألة إنتاج المعلومات المساعدة على اتخاذ القرارات الاقتصادية، والمهم في عملية المفاضلة بينهما تعظيم القيمة التنبؤية والتوقعية للمعلومة المحاسبية، مع تحديد

[1] Business Forecast Systems, ***ForecastPro*** , http://www.forecastpro.com/products/overview/method.htm, 15/12/2013.

[2] Minton Bernadette A. et al., ***The Role of Volatility in Forecasting,*** Review of Accounting Studies, Vol. 7, pp. 195–215, 2002.

الحد الأمثل من التكلفة؛ هذه الأخيرة التي تكون عالية نوعا ما في مراحل إعداد النماذج والبرمجيات القائمة على عملية التنبؤ أو التوقع وخاصة عند استعمال الشبكات العصبونية الاصطناعية، الأمر الذي قد يكلف أيضا وقتا طويلا في البحث والتطوير، وهذا ما أشارت إليه دراسة Attarzadeh & Hock سنة 2011م، فشركات البرمجيات الكبرى أكثر اهتماما في الحصول على تقدير دقيق لمقاييس البرمجيات مثل زمن المشروع، والتكلفة، والجودة، والخطر المحتمل في المراحل الأولى من عملية تطوير البرمجيات، كما أن القدرة على تقدير وقت وتكاليف المشروع بدقة من طرف مديري المشاريع هي واحدة من المهام الأساسية في أنشطة تطوير البرمجيات، وتقوم الدراسة باقتراح نموذج جديد للقيام بتقدير تكلفة كل هذه العناصر في عمليات تطوير البرمجيات تحت تسمية بناء نموذج التكلفة (Constructive Cost Model: COCOMO)؛ الأمر الذي يُحسن دقة الوقت وتقدير التكاليف والجهد المقدر بما يمكن أن يكون قريبا جدا من الجهد الفعلي[1].

6. المرونة والنسبية

أشارت دراسة Kaka سنة 1996م، إلى المرونة في توقع التدفقات النقدية، مبيّنة أن توقعها خاصة في مرحلة المناقصة يجب أن يكون بسيط وسريع؛ منوهة إلى أن كثير من النماذج التقليدية للتوقع تفشل في تفسير تقلبات واسعة في التدفقات النقدية، بحيث يُعد نقص المتغيرات التي تُضَمَّن في نماذجها أحد أهم الأسباب؛ وتقترح بذلك ضرورة دمج المزيد من المتغيرات التي تُؤثر في عملية التوقع من أجل تحسين دقتها وتدعيم مرونتها[2]. وتشير دراسة Kaka & Lewis سنة 2003م، إلى تطوير نموذج توقع ديناميكي للتدفق النقدي على مستوى الشركة (DYCAFF)، يتميز بثلاثة معالم رئيسية، أولا، وضع آلية أكثر دقة وتعقيدا لحساب التدفق النقدي، وثانيا، تطوير نظام معلومات من شأنه أن يُساعد المقاول على إدخال البيانات اللازمة لهذه الآلية، وثالثا، وضع نموذج على مستوى الشركة التي تقوم على المشاريع الفردية، سواء المعروفة أو غير المعروفة للمقاول في وقت وضع التوقعات[3].

ومن جانب آخر للمرونة بين مُختلف الأساليب المستعملة في التنبؤات والتوقعات المحاسبية، نجد ضرورة التكامل في استعمالها، الأمر الذي أشارت إليه دراسة Day سنة 2004م، عندما بيّنت أن على الاقتصاد المالي التكامل بعناية مع الفكر الاكتواري، بدلا من إلحاق النظرية الاكتوارية الحالية بأساليب الاقتصاد المالي، أو إدراجها كبديل عنها[4].

إن مرونة التنبؤات والتوقعات في بيئة سريعة التغير والتقلب، تكون إذا من خلال الإحاطة بأكبر قدر مُمكن من المتغيرات المتعلقة بالظاهرة، ومن جهة ثانية، بتكامل الأساليب فيما بينها لتغطية العيوب التي من

---

[1] Attarzadeh Iman & Hock Ow Siew, ***Software Development Cost and Time Forecasting Using a High Performance Artificial Neural Network Model***, in Ran Chen (ed) ***, Intelligent Computing and Information Science***, Communications in Computer and Information Science, International Conference, ICICIS 2011, Chongqing, China, January 8-9, 2011. Proceedings, Part I, Springer Berlin Heidelberg, Vol. 134, pp. 18-26, 2011.

[2] Kaka Ammar P., ***Towards more flexible and accurate cash flow forecasting***, Construction Management and Economics, Vol. 14, Iss. 1, pp. 35-44, 1996.

[3] Kaka Ammar & Lewis John, ***Development of a company-level dynamic cash flow forecasting model (DYCAFF),*** Construction Management and Economics, Vol. 21, Iss.7, pp. 693-705, 2003.

[4] Day Tony, Op. Cit.

الممكن أن تكون في جانب منها؛ الأمر الذي يمكنها من التكيّف مع مستجدات البيئة عند إعداد التقديرات المستقبلية؛ وإضافة إلى هذا، فإن المرونة في تطبيق الطرق والنماذج الرياضية والإحصائية يمكن أن تكون أيضا من خلال البرمجيات المتطورة والسهلة الاستعمال، والتي يُمكن أن تعطي المستخدم ذو الكفاءة المحدودة قدر أكبر على الانتفاع بمزاياها، فضلا عن المرونة الموجودة في تأثير الجانب البشري وسلوكه وحكمه الشخصي.

أما النسبية، فتتجلى بالنسبة للتنبؤات والتوقعات – فضلا عن النسبية المبيّنة في التقديرات الحالية – من خلال البعد الزمني، فالتقدير المستقبلي أكثر نسبية من التقدير الحالي، ويكون للمتغيرات المستجدة أثر بالغ الأهمية على نتائج التنبؤ أو التوقع، كما أن هامش الخطأ يُعد من أهم الأمور المُقدرة في المستقبل، وبه يكون للتقدير مصداقية وقدرة أكثر على اتخاذ القرارات.

يُمكننا الآن الإجابة عن السؤال المطروح في جزء تعظيم المحتوى الإعلامي، والمُصاغ حول إمكانية القول أنّه كلّما طالت المدة بين تاريخ إعداد التنبؤات أو التوقعات، زاد ذلك من التأثير السلبي على المحتوى الإعلامي للتقارير المالية؟ أم أن الأمر له علاقة بتفاعلات متكاملة بين الجانب البشري وجانب بيئة التنبؤ أو التوقع وليس لعامل الزمن تأثير جوهري؟ ونجيب قائلين، أن عامل الزمن له تأثير على دقة ومحتوى الإعلام المحاسبي، فكلما زادت الدقة نقص المحتوى الإعلامي للمدى البعيد وتم التركيز على المدى القصير؛ والعكس بالعكس، كلما زاد المحتوى الإعلامي للمدى البعيد نقصت دقة التنبؤ أو التوقع، وذلك للأسباب التي بيّناها في الجانب البشري والتفاعل الحاصل بين المحاسب والمستثمر – كأهم مستخدم معلومات يُهمه المستقبل –؛ لكن لا يجب أن نأخذ هذه العلاقة بتسليم تام، فالطرق والنماذج الرياضية والإحصائية والبرمجيات المستعملة، لها بالغ الأثر في محاولة تحقيق التكافؤ بين مضمون المحتوى الإعلامي ودقته؛ ولهذا فإن الأمر له علاقة بتفاعلات متكاملة بين الجانب البشري وجانب بيئة التنبؤ أو التوقع، مع إعطاء عامل الزمن أهمية جوهرية حتى يكون للتقارير المالية محتوى إعلامي قادر على ترشيد وتوجيه القرارات الاقتصادية لكل مستخدمي المعلومات المحاسبية؛ ومع التنويه أن الاختلاف في رغبة الحكم على وجود الحدث – يعني التنبؤ– أو الرغبة في الحكم على كيفية وجود الحدث – يعني التوقع–، لم يرد ذِكر تأثيره في كل المراجع التي اعتمدناها في تحليل جانب تنبؤات وتوقعات القياس المحاسبي، الأمر الذي يمكن أن نعطي فيه رأينا بناءً على طرحنا السابق؛ فنرى أن لجانب التوقع أثر أكثر أهمية على تعظيم المحتوى الإعلامي للتقارير المالية، كون توقع الأحداث يكون فيه كثير من الاحتمالات والمتغيرات المتداخلة والمتقاربة جدا، ما يؤدي إلى تعقد أكثر لبيئة التوقع وارتباك القائم على عملية التوقع وتشويشه أحيانا؛ أما جانب التنبؤ، فنرى أن تأثيره أقل أهمية، وذلك لكوننا نحكم على وجود الحدث من عدمه، الأمر الذي لا تكون فيه احتمالات كثيرة – احتمالين فقط، حدوثه من عدمه – ولا متغيرات متداخلة ومتقاربة، وتكون البيئة أقل تعقيدا ما يسمح للقائم على عملية التنبؤ بإعطاء تقديرات دقيقة لحد كبير.

خلاصة الفصل:

بعد تحليل الاعتبارات التي كيفتها اتجاهات وظيفة الإعلام المحاسبي على أساليب القياس من حيث تعظيم المحتوى الإعلامي، السلوك البشري، استعمال طرق ونماذج رياضية وإحصائية، استعمال تكنولوجيا الإعلام الآلي والبرمجيات، الدقة والتوقيت والتكلفة وأخيرا المرونة والنسبية؛ فإن أهم النتائج التي توصلنا إليها:

- التأثير الواقع على أساليب القياس، لا ينفك عن كونه محتكما إلى المرونة والنسبية المحققة للتكيف مع الظروف المحيطة ومستجداتها، ولا ينفك أيضا عن تلبية متطلبات تطبيق المفاهيم الجديدة بمكوناتها؛
- المفاهيم السلوكية لها أثر بالغ الأهمية في مختلف الاعتبارات التي أثرت من خلالها وظيفة الإعلام المحاسبي على أساليب القياس؛
- للحكم الشخصي أثر إيجابي على تشغيل البيانات وتقديرات القياس وتنبؤات وتوقعات القياس، من حيث تعظيمه للمحتوى الإعلامي في الحالة التي يكون فيها مُدعما بشكل جيد باستعمال الأساليب الرياضية والإحصائية، وتكنولوجيا الإعلام الآلي والبرمجيات، والمرونة والنسبية والموازنة بين الدقة والتكلفة والتوقيت، مع الأخذ بالمتغيرات التي تؤثر في بيئة تطبيق أساليب القياس.

من خلال النتائج التي توصلنا إليها، تتكون لدينا مؤشرات حول أهم الاعتبارات التي استوجبتها وظيفة الإعلام المحاسبي الدولي على أساليب القياس؛ بحيث يُمكنّنا استعمالها في إجراء الدراسة التطبيقية المقارنة بين SCF و IFRS لمعرفة مدى التطبيق السليم لأساليب القياس المحاسبي بمستوياته.

الفصل الخامس

الدراسة التطبيقية المقارنة بين SCF و IFRS

تمهيد

بناءً على النتائج النظرية المتوصل إليها في الفصول السابقة، نأتي الآن إلى محاولة المقارنة بين تأثير اتجاهات وظيفة الإعلام المحاسبي وفقا لمعايير المحاسبة الدولية على قواعد وأساليب القياس المحاسبي للبيانات المالية ونظيرتها في النظام المحاسبي المالي الجزائري، هذا الأخير الذي يُعد استجابة لتطبيق متطلبات إعلام دولية في بيئة محاسبية نامية، ومن المفروض أن يُشكل هذا التطبيق –حسبما أشرنا إليه وناقشناه في الفصول النظرية– فجوة إعلامية؛ فنحن سنجيب في هذا الفصل وبالدراسة الميدانية على جملة من الأسئلة التي تبادرت إلينا في الفصل الثاني والخاصة بتحديد الفجوة الإعلامية؛ فهل بيئة النظام المحاسبي المالي تتطلب كل التوجهات الإعلامية الدولية؟ وإن كانت تتطلبها، فهل هي قادرة على تلبيتها؟ وإذا كان الجواب بلا، فهذه البيئة تعاني من فجوة إعلامية محاسبية سببها نقص في متطلبات الإعلام المحاسبي المتأتية أساسا من نقص في الاحتياجات الاقتصادية.

إن الفرضيات التي ستمكّننا من إثبات صحة هذه المعطيات النظرية تم بناؤها من خلال مؤشرات عدّة تم التطرق إليها في الجانب النظري بالتفصيل، لنكون بذلك قادرين على الإجابة على الشق التطبيقي للإشكالية التي يتطرق إليها موضوع دراستنا والمتمحور حول مدى إمكانية مواكبة النظام المحاسبي المالي لمتطلبات الإعلام المحاسبي الدولي؛ حيث ستمكن المواكبة السليمة والجيدة لهذه المتطلبات الإعلامية من تعميق البعد الإعلامي للقياس المحاسبي، الأمر الذي سيكون له دون شك أثر إيجابي على إستخدام المعلومة المحاسبية في البيئة الجزائرية لصنع القرارات الاقتصادية المستنيرة.

I. المنهجية الإحصائية للدراسة التطبيقية

تتكون المنهجية الإحصائية المُعتمدة في دراستنا من المنهج وعينة الدراسة وأسلوب الدراسة وإثبات صدق وثبات أداة الدراسة المتمثلة في الاستبانة، وذلك بُغية وضع الأسس الإحصائية العلمية التي تُمكّننا من جمع البيانات وتحليلها واختبار فرضيات الدراسة.

1. المنهج

يستعمل الباحث المنهج الوصفي والمنهج المقارن في دراسته التطبيقية المقارنة بين SCF و IFRS لتحديد آلية استفادة النظام المحاسبي المالي من تأثير اتجاهات وظيفة الإعلام المحاسبي على قواعد وأساليب القياس المحاسبي للبيانات المالية، وذلك كون الباحث يسعى إلى وصف بيئة النظام المحاسبي المالي، كوضعية – أو واقع سائد – اقتصادية واجتماعية وسياسية وقانونية؛ وهذا الوصف يكون من خلال التحليل والتعليل والتفسير بصيغة علمية كما وكيفا، من خلال جمع البيانات الميدانية وتصنيفها وترتيبها وعرضها وتحليلها وتفسيرها من خلال البرامج المُتخصصة والطرق الرياضية والإحصائية المناسبة، وذلك بُغية الوصول إلى نتائج علمية حول موضوع الدراسة.

كما أن الباحث يُحاول من خلال المنهج الوصفي تحديد وضبط أبعاد الوضعية محل الوصف، ومقارنتها بالوضعية الدولية – بيئة المحاسبة الدولية – من خلال توظيف رؤى أفراد عينة الدراسة اللّذين لهم علاقة ببيئة النظام المحاسبي المالي؛ وهذا ما يتطلب تطبيق المنهج الوصفي والمنهج المقارن دون غيرهما من مناهج البحث العلمي[1].

2. عينة الدراسة

يضع الباحث خطة لسير عملية المعاينة ليضمن من خلالها صحة تعميم النتائج المتوصل إليها، وذلك باختيار العينة من خلال أساليب علمية تضمن التمثيل الجيد للمجتمع الإحصائي محل الدراسة؛ هذا الأخير الذي يُحدّده الباحث في كل الأفراد المتخصصين في مجال المحاسبة من أكاديميين ومهنيين، وبمختلف مستوياتهم العلمية؛ بحيث يعني الباحث بالأفراد المتخصصين أولئك الأكاديميين الذين لهم دراسات في مجال المحاسبة بكل فروعها في مستوى الدكتوراه، أو الماجستير أو الماستر، وأولئك الذين لهم خبرات ميدانية ومهنية في مجال تطبيق النظام المحاسبي المالي، سواء كانوا محاسبين موظفين في منشآت – مع اشتراط كونهم قائمين على عملية إعداد القوائم المالية وفقا لـ SCF –، أو محاسبين قانونيين أو محافظي حسابات أو خبراء محاسبيين، وبالإضافة إلى كل من يُمارس مهام المحاسب العمومي بصفة رئيسية أو ثانوية (مثل المحاسب العمومي، المقتصد، المتصرف الإداري الرئيسي، أمين خزينة مركزي، أمين خزينة رئيسي، أمين خزينة الولاية، أمين خزينة البلدية، العون المحاسب للخزينة، قابض الرهون، قابض أملاك

[1] زرواتي رشيد، مرجع سابق، ص ص: 86–97.

الدولة، قابض الضرائب، محاسب البريد والمواصلات)؛ الأمر الذي يجعلنا نختار أسلوب المعاينة غير العشوائية (غير الاحتمالية) الذي يتم فيه اختيار – وليس سحب – أفراد العينة بناءً على الخصائص المذكورة التي يجب أن تتوفر في المستجوبين، ومن أساليب المعاينة غير العشوائية يختار الباحث الدمج بين العينة العمدية (القصدية) وعينة كرة الثلج (عينة السلسلة أو العينة الدورية) لاختيار أفراد عينة الدراسة لما للطريقتين من قُدرة على تحقيق أهداف بحثه؛ فالعينة القصدية يتم تطبيقها من خلال اختيار أفراد يعرفهم الباحث أو تم توجيهه إليهم ليكونوا من عينة المستجوبين، ويطلب منهم الباحث في الوقت ذاته توجيهه إلى من يعرفونهم ويرون فيهم الخصائص المطلوبة في العينة، وهكذا إلى أن يُغطي الباحث حجم العينة المطلوبة لبحثه.

وفيما يخص عدد أفراد العينة، فيختار الباحث أسلوب العينة المستقلة والذي يكون أنسب في حالتنا التي لا يُعلم فيها حجم مجتمع الدراسة، حيث نعتمد على العلاقة رقم (01) في وضع سيناريوهات مختلفة لعملية تحديد العينة بناءً على محددي التكلفة والوقت الممكنين لإجراء الدراسة الميدانية.

$$n = \frac{t\alpha^2}{4{d_0}^2} \;.........(01)$$

تُبيّن لنا الأربعة سيناريوهات التي يوضحها الجدول رقم (5-1)، حجم العينة بناءً على تغيرات خطأ المعاينة d_0 ودرجة المخاطرة α .

جدول رقم (5–1): سيناريوهات تحديد حجم العينة

السيناريوهات	خطأ المعاينة d_0	درجة المخاطرة α	حجم العينة n
السيناريو الأول	0.01	0.05	9604
السيناريو الثاني	0.05	0.05	384.6
السيناريو الثالث	**0.05**	**0.1**	**270.56**
السيناريو الرابع	0.1	0.05	96.04

المصدر: من إعداد الباحث.

من خلال معطيات الجدول، يختار الباحث السيناريو الثالث لحساب حجم العينة، والذي يُحدّدها بـ 271 مفردة (بعد التقريب) عند خطأ معاينة d_0 يساوي 5% ودرجة مخاطرة α تساوي 10%؛ وذلك لأن السيناريو الأول والثاني لا يتناسبان مع إمكانيات الباحث؛ أما السيناريو الرابع فهو دون إمكانيات الباحث، ولكن خطأ معاينته كبير نوعا ما ولا يُعطي نتائج بالدقة المطلوبة.

3. أسلوب الدراسة

يعتمد الباحث في تقدير وضعية بيئة النظام المحاسبي المالي على الاستدلال الإحصائي، وذلك من خلال استعمال أسلوب المعاينة كأسلوب إحصائي للدراسة؛ وسيتم جمع البيانات الميدانية من عينة البحث

باستعمال أداة الاستبانة؛ حيث تم إعداد هذه الأخيرة وتبويبها بناءً على فرضيات البحث* إلى ثلاثة محاور بالإضافة إلى الجزء الأولي المتعلق بمتغيرات المراقبة؛ فكان المحور الأول حول المتطلبات الإعلامية للمجتمع المالي الجزائري وخُصص له سؤالين رئيسيين، السؤال الأول بخيارات مُتعدِّدة، والسؤال الثاني يتكون من واحد وعشرين فقرة فرعية مُبوبة في ثلاثة مجالات ومَبنيّة على أساس ''مقياس ليكرت''، وذلك لمحاولة الإجابة على فرضية البحث الأولى القائلة أن: *" المتطلبات الإعلامية للمجتمع المالي الجزائري لا تتماشى مع متطلبات الإعلام المحاسبي الدولي"*، وكانت المجالات الثلاثة شاملة لأهم المتغيرات المطروحة في الفصول الثلاثة الأولى كالآتي:

- المجال 1: التوجه الحالي للإفصاح المحاسبي في الجزائر، وله عشرة أسئلة؛
- المجال 2: النمط المؤسساتي السائد في الجزائر، وله ستة أسئلة؛
- المجال 3: السلوك المالي لمستخدمي المعلومات المحاسبية في الجزائري وعند مقارنته مع نظيره في المستوى الدولي، وله خمسة أسئلة.

أما المحور الثاني فيتناول بيئة تطبيق قواعد وأساليب القياس المحاسبي في SCF، ويتكون من ستة وثلاثين فقرة مُبوبة في خمسة مجالات ومَبنيّة على أساس ''مقياس ليكرت''، وذلك لمحاولة الإجابة على فرضية البحث الثانية والقائلة أن: *" بيئة النظام المحاسبي المالي لا تواكب التطبيق السليم لقواعد وأساليب القياس المتعلقة بالإعلام المحاسبي الدولي"*، وكانت المجالات الخمسة شاملة لتَأثُّر قواعد وأساليب القياس بوظيفة الإعلام المحاسبي كما تم التطرق له في الفصلين الثالث والرابع كالآتي:

- المجال 1: مفاهيم القياس المحاسبي في بيئة المحاسبة الجزائرية وعند مقارنتها مع نظيرتها على المستوى الدولي، وله سبعة أسئلة؛
- المجال 2: مبادئ القياس المحاسبي في بيئة المحاسبة الجزائرية وعند مقارنتها مع نظيرتها على المستوى الدولي، وله ستة أسئلة؛
- المجال 3: محدّدات القياس المحاسبي في بيئة المحاسبة الجزائرية وعند مقارنتها مع نظيرتها على المستوى الدولي، وله ثمانية أسئلة؛
- المجال 4: تشغيل البيانات المحاسبية في بيئة المحاسبة الجزائرية ومقارنتها مع نظيرتها على المستوى الدولي، وله سبعة أسئلة؛
- المجال 5: تقديرات القياس المحاسبي في بيئة المحاسبة الجزائرية وعند مقارنتها مع نظيرتها على المستوى الدولي، وله ثمانية أسئلة.

المحور الثالث تحت عنوان استفادة النظام المحاسبي المالي (SCF) من معايير المحاسبة الدولية (IFRS)، والذي تُطرح فيه ثلاثة أسئلة، بحيث يكون السؤال الأول متكونا من عشر فقرات فرعية مُبوبة في

* أنظر إلى الاستبانة في الملاحق.

مجال واحد ومَبنيّة على أساس ''مقياس ليكرت''، والسؤالين الآخرين مفتوحين، وذلك لمحاولة الإجابة على فرضية البحث الثالثة والقائلة: *" تساعد المؤسساتية المحفزة وديناميكية التوحيد المحاسبي على تعميق البعد الإعلامي للقياس المحاسبي وفقا للنظام المحاسبي المالي (SCF)"*، بحيث تم من خلال المجال توضيح مدى استفادة النظام المحاسبي المالي من قدرة معايير المحاسبة الدولية على تعميق البعد الإعلامي للقياس المحاسبي.

وقد استعمل الباحث مقياس ليكرت الخماسي مُدعما بخانة تحت عنوان ''دون رأي'' ليصبح العدد الكلي للخيارات المتاحة للمستجوب ستة خيارات كما يوضحه الجدول رقم (5-2)، وذلك لتفادي إجبار المستجوب على إعطاء رأي دونما إلمام بموضوعات الفقرات، فيؤثر ذلك على تحليل البيانات، ومن جهة ثانية، فإن خانة ''دون رأي'' ستمكن الباحث، من الحصول على معلومات تخدم موضوع البحث؛ إلا أنّنا نشير إلى أمر مهم فيما يخص هذا الخيار المضاف، فهو لا يؤخذ في حساب وسيط آراء المستجوبين ويُرَمز في برنامج SPSS على أنه قيمة مفقودة تحت رقم (0)، ويبقى تعاملنا مع مقياس ليكرت على أنه مقياس خماسي؛ وفيما يخص الترميز المستعمل لخيارات المقياس، فهو كما يوضحه الجدول رقم (5-2)، ويتغير هذا الترميز تنازليا وتصاعديا حسب سلبية وإيجابية المعلومات المُراد قياسها من موضوعات الفقرات.

جدول رقم (5–2): مقياس ليكرت، تقسيمه وترميزه

الخيارات / الحالة	موافق بشدة	موافق	نوعاً ما	غير موافق	غير موافق بشدة	دون رأي
إيجابية	**5**	**4**	**3**	**2**	**1**	**0**
سلبية	**1**	**2**	**3**	**4**	**5**	**0**

المصدر: من إعداد الباحث استنادا إلى رأي المحكمين.

بعد ضبط محاور الاستبانة وفقا لفرضيات الدراسة، قمنا باختبارها لنرى مدى ملاءمتها للإجابة على فرضيات البحث، وكذلك مدى قدرتها على جمع البيانات الميدانية من عينة البحث، الأمر الذي أدى بنا إلى زيادة أو تعديل أو حذف أو إعادة صياغة بعض الأسئلة؛ وعند التأكد من قدرة الاستبانة على جمع البيانات واختبار الفرضيات، قمنا بتوزيعها من خلال ثلاث طرق مُختلفة وبما يسهل على المستجوبين القدرة على الإجابة بالطريقة التي تناسبهم وتراعي ظروفهم، وبما يُجنب الباحث عناء التنقل لتوزيع الاستبانة، فتم إعداد ثلاثة نماذج للاستبانة، الأول ورقي، موجه خاصة إلى أفراد العينة الذين – يرى الباحث أنهم– قد يجدون صعوبة في استعمال الوسائل الإلكترونية، كارتكاب الأخطاء أثناء الإجابة، أو أولئك الذين تمنعهم انشغالاتهم الوظيفية من المكوث أمام أجهزة الحاسوب للإجابة على النسخة الإلكترونية للاستبانة، ونخص منهم مراجعي الحسابات والخبراء المحاسبين – وخاصة كبار السن –، أو أولئك الذين لا نستطيع الحصول على بريدهم الإلكتروني لإرسال النسخة الإلكترونية إليهم؛ وكذلك قد يستحسن الباحث إعطاء نُسخة ورقية للاستبانة وذلك لتفادي العيوب الممكن وجودها في النسخة الإلكترونية، وخاصة النسخة الإلكترونية عبر الإنترنيت. ثاني

نماذج الاستبانة هو إلكتروني تم إعداده من خلال برنامج Office Word ومن خلال تطبيق Developer، وهو موجه إلى أفراد العينة الذين لا يستطيع الباحث الوصول إليهم ويملك في الوقت نفسه بريدهم الإلكتروني، أو الأفراد الذين تُمرّر لهم الاستبانة بين بعضهم البعض حسب الطريقة التي بيّنها الباحث في كيفيه اختيار عينة الدراسة. أما النموذج الثالث للاستبانة فهو أيضا إلكتروني وتم إعداده من خلال موقع Google وباستعمال تطبيق Google Drive[*]، وهو الأسرع والأقدر على الوصول إلى أكبر عدد من أفراد العينة ويُمَكنهم من الإجابة وإرجاع الاستبانة بسهولة وسرعة؛ بحيث تم ربط إجابات النسخة الموضوعة عبر الإنترنيت ببرنامج Office Excel. كما أن الباحث أخذ في الاعتبار إمكانية مواجهة أفراد من العينة تعودوا على استعمال المصطلحات المحاسبية باللّغة الفرنسية، لذلك قمنا بإعداد نسخة مطابقة لنماذج الاستبيانات الثلاث باللّغة الفرنسية، ويتم الاختيار بين اللّغتين حسب رغبة الفرد المستجوب.

4. ثبات وصدق أداة الدراسة

بُغية التأكد من جودة أداة الدراسة – الاستبانة – ، وقدرتها على قياس ما صُمّمت لقياسه، فإن التأكد من خاصيتي الثبات والصدق يُعد جد ضروريا لتمكين الباحث من الوثوق في النتائج ودقتها؛ حيث يبدأ الباحث بالتأكد من ثبات الاستبانة قبل صدقها اعتمادا على ما أشار إليه John & Soto في دراستهما سنة 2007م، بأن الثبات شرط أساسي لصدق الاستبانة[1]، وأنه لا حديث عن الصدق في غياب الثبات؛ حيث يختار الباحث للتأكد من ثبات وصدق الاستبانة مجموعة من الطرق التي أجمعت أغلب الدراسات الميدانية المستعملة لأداة الاستبانة على اتباعها.

1.4. ثبات الاستبانة (Reliability)

يقصد بثبات الاستبانة أن تعطي هذه الاستبانة نفس النتيجة لو تم إعادة توزيعها أكثر من مرة تحت نفس الظروف والشروط، أو بعبارة أخرى فإن ثبات الاستبانة يعني الاستقرار في نتائجها وعدم تغييرها بشكل كبير فيما لو تم إعادة توزيعها على أفراد العينة عدّة مرات خلال فترات زمنية معينة؛ حيث سنتحقق من ثبات الاستبانة من خلال طريقتين هما معامل التجزئة النصفية (Split-half Coefficient) ومعامل ألفا كرونباخ (Alpha Cronbach).

1.1.4. معامل التجزئة النصفية (Split-half Coefficient)

في الطريقة الأولى يتم تجزئة فقرات الاستبانة إلى جزأين، الجزء الأول يمثل الأسئلة الفردية والجزء الثاني يمثل الأسئلة الزوجية ثم يُحسب معامل الارتباط ''r'' بين درجات الأسئلة الفردية ودرجات الأسئلة الزوجية ثم يتم تصحيح معامل الارتباط بمعادلة سبيرمان براون كالتالي:

---

[*] الاستبانة الإلكترونية باللغة العربية والفرنسية على التوالي موجودة على الرابطين التالين:
- https://docs.google.com/forms/d/1hKMrae1BstJ5aeYnx5Zvyv6j1387dq-lFgwa3HAIu0Y/viewform
- https://docs.google.com/forms/d/1M6twbZX0XbSeAoCz7tFFHmurxRnHsY252xgy-r72iFg/viewform

[1] John Oliver P. & Soto Christopher J., ***The importance of being valid: reliability and the process of construct validation***, in Robins R.W. et al. (eds), ***Handbook of Research Methods in Personality Psychology***, Guilford Press, New York, pp. 461–494, 2007.

$$\text{Reliability Coefficient} = \frac{2r}{1+r} \ldots\ldots.(02)$$

حيث "r" هو معامل الارتباط بين الأسئلة الفردية والأسئلة الزوجية؛ ويوضح الجدول الموالي النتائج بالنسبة للاستبانة ككل وبالنسبة لكل مجال من مجالاتها بحيث تم حساب الارتباط بين الأسئلة الفردية والزوجية، ومن ثم تصحيحه بتطبيق العلاقة السابقة لنحصل على معامل الثبات.

جدول رقم (5–3): معامل الثبات بطريقة التجزئة النصفية بين كل مجال والدرجة الكلية للاستبانة

المجالات		عدد الفقرات	معامل الارتباط	معامل الثبات
الاستبانة ككل		67	*0,913	*0,955
المحور 1	المجال (01)	10	*0,670	*0,802
	المجال (02)	06	*0,692	*0,818
	المجال (03)	05	*0,757	*0,862
المحور 2	المجال (01)	07	*0,633	*0,775
	المجال (02)	06	*0,643	*0,783
	المجال (03)	08	*0,620	*0,765
	المجال (04)	07	*0,697	*0,821
	المجال (05)	08	*0,700	*0,824
المحور3	المجال (01)	10	*0,884	*0,938

* sig. = 0,000 ، عند مستوى معنوية α = 0,05.

المصدر: تحليل بيانات الاستبانة باستعمال برنامج SPSS.

من خلال الجدول رقم (5-3)، يتضح أن معامل الارتباط بلغ 0.955 بالنسبة للاستبانة ككل وهي قيمة مرتفعة ودالة إحصائيا عند مستوي معنوية α = 0,05؛ كما أن معامل الثبات في كل مجالات الاستبانة مرتفع ومحصور بين 0.7 و 0.9 وهذا ما يؤكد ثبات الاستبانة وصلاحيتها للاستخدام.

2.1.4. معامل ألفا كرونباخ (Alpha Cronbach)

الطريقة الثانية هي استعمال معامل ألفا كرونباخ، حيث يُبيّن الجدول رقم (5-4)، القيم الخاصة بهذا المعامل.

جدول رقم (5–4): معامل الارتباط بين كل مجال والدرجة الكلية للاستبانة

المجالات		عدد الفقرات	معامل ألفا كرونباخ
الاستبانة ككل		67	0,922
المحور 1	المجال (01)	10	0,721
	المجال (02)	06	0,710
	المجال (03)	05	0,652
	المحور ككل		0,771

المحور 2	المجال (01)	07	0,745
	المجال (02)	06	0,717
	المجال (03)	08	0,646
	المجال (04)	07	0,808
	المجال (05)	08	0,833
	المحور ككل		0,918
المحور 3	المجال (01)	10	0,859

المصدر: تحليل بيانات الاستبانة باستعمال برنامج SPSS.

يتضح من خلال نتائج حساب معامل ألفا كرونباخ أنه مرتفع في الاستبانة ككل بدرجة 0.922، وفي المحاور والمجالات الاستبانة بدرجة تتراوح بين 0.7 و0.8 في أغلبها، وهذا يفوق الحد الأدنى 0.6 للاعتماد على معامل ألفا كرونباخ في إثبات ثبات الاستبانة؛ ومنه يُمكنّنا القول أن للاستبانة درجة عالية من الثبات.

وبعد التأكد من ثبات استبانة الدراسة من خلال طريقتي التجزئة النصفية ومعامل ألفا كرونباخ، يُمكنّنا الحكم عليها بالثبات وأنّها جاهزة لاختبار مدى صدقها.

2.4. صدق الاستبانة (Validity)

يُقصد بصدق الاستبانة مدى قدرتها على تحقيق الغرض الأساسي الذي صُمّمت من أجله وهو قياس مختلف التوجهات والآراء والمواقف حول موضوع دراستنا، ومدى صدق وفائدة ودلالة القرار الذي سيتخذ بناءً على نتائج هذا المقياس؛ حيث استعملنا في التأكد من صدق أداة قياسنا على صدق المحتوى وصدق المقياس.

1.2.4. صدق المحتوى (Content Validity)

يُقصد بصدق المحتوى مدى تمثيل المقياس لنواحي الجانب المُقَاس، حيث يمكن القول أن صدق المحتوى هو محاولة لتحديد قدرة المقياس ومفرداته على تمثيل سلوك أو مهارة أو مجال دراسي معين تمثيلا جيدا[1]؛ وللتأكد من صدق المحتوى عُرضت الاستبانة على مجموعة من المحكمين المختصين في مجال المحاسبة والمنهجية والتقنيات الكمية واللّغة كما هو مفصل في الجدول رقم (01) في الملاحق، وذلك بُغية الإحاطة بكل جوانب البناء السليم لمحتوى الاستبانة، وقد استجاب الباحث إلى التعديلات والاقتراحات المقدمة من المحكمين لتخرج الاستبانة في صورتها النهائية كما هو موضح في الملاحق.

2.2.4. صدق الاتساق الداخلي (Internal Validity)

يُقصد بصدق الاتساق الداخلي مدى اتساق كل فقرة من فقرات الاستبانة مع المجال الذي تنتمي إليه هذه الفقرة، وقد قام الباحث بحساب الاتساق الداخلي للاستبانة وذلك من خلال حساب معاملات الارتباط بين

[1] الغامدي سعيد حسن آل عبد الفتاح، ***مدى اختلاف الخصائص السيكومترية لأداة القياس في ضوء تغاير عدد بدائل الاستجابة والمرحلة الدراسية: دراسة حالة مقياس ليكرت***، رسالة ماجستير غير منشورة، جامعة أم القرى، كلية التربية، قسم علم النفس، 2003، ص: 28.

كل فقرة من فقرات مجالات الاستبانة والدرجة الكلية للمجال نفسه في كل محور؛ وذلك كما تُبيّنه الجداول الموالية.

جدول رقم (5-5): معامل الارتباط بين كل فقرة من فقرات المحور الأول والدرجة الكلية للمجال التابعة له

المحور الأول: المتطلبات الإعلامية للمجتمع المالي الجزائري					
المجال 1	معامل الارتباط	**المجال 2**	معامل الارتباط	**المجال 3**	معامل الارتباط
الفقرة (01)	0,322*	الفقرة (11)	0,494*	الفقرة (17)	0,469*
الفقرة (02)	0,424*	الفقرة (12)	0,499*	الفقرة (18)	0,532*
الفقرة (03)	0,497*	الفقرة (13)	0,543*	الفقرة (19)	0,487*
الفقرة (04)	0,423*	الفقرة (14)	0,624*	الفقرة (20)	0,524*
الفقرة (05)	0,585*	الفقرة (15)	0,547*	الفقرة (21)	0,525*
الفقرة (06)	0,613*	الفقرة (16)	0,557*		
الفقرة (07)	0,579*				
الفقرة (08)	0,505*				
الفقرة (09)	0,543*				
الفقرة (10)	0,525*				

* sig. = 0,000 ، عند مستوى معنوية α = 0,05.

المصدر: تحليل بيانات الاستبانة باستعمال برنامج SPSS.

يُبيّن تحليل الاتساق الداخلي للمحور الأول من خلال استعمال معامل الارتباط أن جميع معاملات الارتباط في جميع فقرات المجال دالة إحصائياً عند مستوي معنوية α = 0,05، وهذا يعني أن كل فقرة من فقرات هذا المحور متسقة بشكل جيد نسبيا مع المجال الذي تنتمي إليه، حيث يتراوح معامل الارتباط في أغلبها بين 0.4 و 0.6 وهذا المجال مقبول لإعطاء حكم إيجابي على درجة الاتساق الداخلي لهذا المحور من الاستبانة، ويُعد بذلك المحور الأول من الاستبانة صادقا من ناحية الاتساق الداخلي.

جدول رقم (5-6): معامل الارتباط بين كل فقرة من فقرات المحور الثاني والدرجة الكلية للمجال التابعة له

المحور الثاني: بيئة تطبيق قواعد وأساليب القياس المحاسبي في الـ SCF									
المجال 1	معامل	**المجال 2**	معامل	**المجال 3**	معامل	**المجال 4**	معامل	**المجال 5**	معامل
الفقرة	الارتباط	الفقرة	الارتباط	الفقرة	الارتباط	الفقرة	الارتباط	الفقرة	الارتباط
(01)	0,397*	(08)	0,572*	(14)	0,443*	(22)	0,680*	(29)	0,593*
(02)	0,419*	(09)	0,452*	(15)	0,344*	(23)	0,588*	(30)	0,630*
(03)	0,461*	(10)	0,448*	(16)	0,461*	(24)	0,643*	(31)	0,598*
(04)	0,644*	(11)	0,418*	(17)	0,447*	(25)	0,537*	(32)	0,646*
(05)	0,556*	(12)	0,553*	(18)	0,404*	(26)	0,514*	(33)	0,591*
(06)	0,659*	(13)	0,492*	(19)	0,342*	(27)	0,611*	(34)	0,662*
(07)	0,585*			(20)	0,431*	(28)	0,660*	(35)	0,681*
				(21)	0,403*			(36)	0,630*

* sig. = 0,000 ، عند مستوى معنوية α = 0,05.

المصدر: تحليل بيانات الاستبانة باستعمال برنامج SPSS.

يُبيّن تحليل الاتساق الداخلي للمحور الثاني من خلال استعمال معامل الارتباط أن جميع معاملات الارتباط في جميع فقرات المجال دالة إحصائياً عند مستوي معنوية α = 0,05، وهذا يعني أن كل فقرة من فقرات هذا المحور متسقة بشكل جيد نسبيا مع المجال الذي تنتمي إليه، حيث يتراوح معامل الارتباط في أغلبها بين 0.4 و 0.6 وهذا المجال مقبول لإعطاء حكم إيجابي على درجة الاتساق الداخلي لهذا المحور من الاستبانة، ويُعد بذلك المحور الثاني من الاستبانة صادقا من ناحية الاتساق الداخلي.

جدول رقم (5-7): معامل الارتباط بين كل فقرة من فقرات المحور الثالث والدرجة الكلية للمجال التابعة له

المحور الثالث: استفادة النظام المحاسبي المالي (SCF) من معايير المحاسبة الدولية (IFRS)	
المجال 1	معامل ارتباط
الفقرة (01)	*0,386
الفقرة (02)	*0,465
الفقرة (03)	*0,504
الفقرة (04)	*0,580
الفقرة (05)	*0,618
الفقرة (06)	*0,567
الفقرة (07)	*0,614
الفقرة (08)	*0,634
الفقرة (09)	*0,615
الفقرة (10)	*0,614

* sig. = 0,000 ، عند مستوى معنوية α = 0,05.

المصدر: تحليل بيانات الاستبانة باستعمال برنامج SPSS.

يُبيّن تحليل الاتساق الداخلي للمحور الثالث من خلال استعمال معامل الارتباط أن جميع معاملات الارتباط في جميع فقرات المجال دالة إحصائياً عند مستوي معنوية α = 0,05، وهذا يعني أن كل فقرة من فقرات هذا المحور متسقة بشكل جيد نسبيا مع المجال الذي تنتمي إليه، حيث يتراوح معامل الارتباط في أغلبها بين 0.4 و 0.6 وهذا المجال مقبول لإعطاء حكم إيجابي على درجة الاتساق الداخلي لهذا المحور من الاستبانة، ويُعد بذلك المحور الثالث من الاستبانة صادقا من ناحية الاتساق الداخلي.

وبما أن المحاور الثلاثة للاستبانة متسقة داخليا، فيمكننا القول أن الاستبانة ككل صادقة من حيث الاتساق الداخلي.

3.2.4. الصدق البنائي (Structure Validity)

يُعتبر الصدق البنائي أحد مقاييس صدق الأداة الذي يقيس مدى تحقق الأهداف التي تريد الأداة الوصول إليها، ويُبيّن مدي ارتباط كل مجال من مجالات الاستبانة بالدرجة الكلية لفقرات الاستبانة؛ حيث يوضح الجدول رقم (5-8)، ارتباط كل مجال من مجالات الاستبانة بالمحور الخاص به وبالدرجة الكلية لفقرات الاستبانة ككل.

جدول رقم (5–8): معامل الارتباط بين كل مجال والدرجة الكلية للاستبانة

المجالات		عدد الفقرات	معامل الارتباط
المحور 1	المجال (01)	10	0,313*
	المجال (02)	06	0,468*
	المجال (03)	05	0,478*
المحور 2	المجال (01)	07	0,619*
	المجال (02)	06	0,564*
	المجال (03)	08	0,470*
	المجال (04)	07	0,543*
	المجال (05)	08	0,592*
المحور 3	المجال (01)	10	0,413*

* sig. = 0,000 ، عند مستوى معنوية $\alpha = 0,05$.

المصدر: تحليل بيانات الاستبانة باستعمال برنامج SPSS.

يُبيّن تحليل الاتساق الداخلي لمجالات الاستبانة من خلال استعمال معامل الارتباط أن جميع معاملات الارتباط في جميع مجالات الاستبانة دالة إحصائياً عند مستوي معنوية $\alpha = 0,05$، حيث يتراوح معامل الارتباط في أغلبها بين 0.4 و 0.6 وهذا المجال مقبول لإعطاء حكم إيجابي على الصدق البنائي لمجالات الاستبانة، وتعتبر بذلك جميع مجالات الاستبانة صادقة لما وضعت لقياسه.

II. عرض وتحليل النتائج

ستشمل عملية عرض وتحليل النتائج عرض خصائص العينة واختبار الفرضيات والاستنتاجات ومناقشتها؛ الأمر الذي يُمهد لوضع مُقترح لآلية استفادة النظام المحاسبي المالي من معايير المحاسبة الدولية.

1. وصف خصائص العينة

كما أشرنا في عينة الدراسة فإن مجتمع الدراسة يتكون من الأساتذة المتخصصين في المحاسبة، المحاسبين، المحاسبين المعتمدين، محافظي الحسابات، الخبراء المحاسبين، كل من يمارس مهام المحاسب العمومي؛ وقد تم توزيع 271 استبانة حسب حجم العينة المُحدّدة، وكانت الإحصائيات الخاصة بالاستبانة كما يوضحه الجدول رقم (5-9).

جدول رقم (5–9): الإحصائيات الخاصة بالاستبانة

الولاية / البيان	سطيف	أم البواقي	الجزائر	باتنة	ورقلة	المسيلة	قسنطينة	مستغانم	ولايات متفرقة*	الإجمالي
عدد الاستبانات الموزعة	80 / %29.52	35 / %12.92	35 / %12.92	30 / %11.07	20 / %7.38	15 / %5.54	20 / %7.38	10 / %3.69	26 / %9.59	271 / 100
عدد الاستبانات المستردة	67 / %24.72	27 / %9.96	30 / %11.07	20 / %7.38	12 / %4.43	12 / %4.43	17 / %6.27	08 / %2.95	23 / %8.49	216 / %79.70
عدد الاستبانات الملغاة	07 / %2.58	00 / %0.00	00 / %0.00	01 / %0.37	02 / %0.74	02 / %0.74	00 / %0.00	00 / %0.00	00 / %0.00	12 / %4.43
عدد الاستبانات الجاهزة للتحليل	60 / %22.14	27 / %9.96	30 / %11.07	19 / %7.01	10 / %3.69	10 / %3.69	17 / %6.27	08 / %2.95	23 / %8.49	204 / %75.28

* هذه الولايات تم إرسال الاستبانات فيها إلى أشخاص معينين، ولم يطلب منهم توزيعها على أشخاص آخرين، أو تم الحصول على إجاباتهم عبر الصيغ الإلكترونية (وبالأخص صيغة الاستبانة في Google drive)، وهي ولاية: تيارت، تلمسان، تيزي وزو، برج بوعرريج، الطارف، بشار وبسكرة.

ملاحظة: يمكن أن تتشابه معطيات الجدول مع معطيات أطروحة الدكتوراه الموسومة بعنوان " محاسبة الموارد البشرية من منظور القياس والإفصاح وتطبيقها في المؤسسات الجزائرية: – دراسة نظرية وتطبيقية –"، والمُعدة في جامعة سطيف 1، وذلك لإتباع طريقة التوزيع المشترك للاستبانات لتغطية أكبر عدد ممكن من الولايات.

المصدر: تحليل بيانات الاستبانة باستعمال برنامج SPSS.

من خلال الجدول يتضح أن نسبة الاستبانات الجاهزة للتحليل بلغت 75.28%، وهي نسبة جيدة يمكن الاعتماد عليها في عملية اختبار الفرضيات؛ كما يُشير الجدول كذلك إلى أن نسبة استرداد الاستبانات وصلت إلى حوالي 79.70% وهي نسبة جيدة جدا إذا ما أخذنا في الحسبان مجال التوزيع الموسع؛ ويوضح الجدول أيضا أن نسبة الاستبانات الملغاة قُدّر إجماليا بحوالي 4.43% من إجمالي الاستبانات الموزعة، وهي نسبة بسيطة كان أغلبها ناتج عن عدم استكمال بيانات الاستبانة أو عدم الجدية في الإجابة؛ وفي تفصيل مجال التوزيع، يوضح الجدول أن عينة الدراسة قد شملت العديد من الولايات، بمجموع قدره ثمان ولايات رئيسية (16.67% من إجمالي الولايات) وسبع ولايات فرعية (14.58% من إجمالي الولايات)، الأمر الذي سيمكنّنا من تعميم النتائج على البيئة الجزائرية بنسبة تصل إلى حوالي 31.25% من الولايات الجزائرية بمختلف جهاتها باستجابات متفاوتة، وهي نسبة جيدة أيضا لاقترابها من ثلث ولايات الجزائر البالغ عددها 48 ولاية.

وبتحليلنا للجزء الخاص بالمعلومات العامة لكل مفردة من العينة تحصلنا على المعطيات التالية والخاصة بالمجال والقطاع كما يوضحه الجدول رقم (5-10)، والمستوى الوظيفي والمؤهل العلمي كما يوضحه الجدول رقم (5-11)، والعمر والخبرة كما يوضحه الجدول رقم (5-12).

جدول رقم (5–10): وصف العينة من حيث المجال والقطاع

المجال	عدد المفردات	القطاع	عدد المفردات
أكاديمي	50 %24.5	عام	125 %61.3
مهني	137 %67.2	خاص	63 %30.9
مختلط	17 %8.3	مختلط	16 %7.8

المصدر: : تحليل بيانات الاستبانة باستعمال برنامج SPSS.

يبين الجدول رقم (5-10)، وصف عينة الدراسة من حيث المجال والقطاع، فنلاحظ أن 67.2% من حجم العينة من المهنيين، وهذا يفوق نصف العينة والسبب فيه أن الباحث وسع نطاق التوزيع على هذه الفئة لما لها من أهمية في موضوع الدراسة، فهؤلاء المهنيّين هم بالدرجة الأولى من يتعاملون بالنظام المحاسبي المالي ويعرفون كيف هي انعكاساته وبيئته ومدى جدوى تطبيقه؛ كما نجد أن ما نسبته 24.5% من أفراد العينة هم أكاديميون وبالتحديد الذين يمارسون مهنة تدريس تخصص المحاسبة في الجامعات الجزائرية، والذين هم على اطلاع بمستجدات معايير المحاسبة الدولية والنظام المحاسبي المالي؛ والفئة الثالثة من مجال العمل هم أولئك الذي يمارسون نشاط أكاديمي ومهني في الوقت ذاته، حيث يُقصد بهم في دراستنا الأساتذة المختصين في المحاسبة والذين يمارسون نشاط مهني آخر كما سيحدده الجدول الموالي؛ وكانت نسبة هذه الفئة 8.3%.

من جانب قطاع العمل نلاحظ أن نسبة أفراد العينة الذين ينتمون إلى القطاع العام هي 61.3%، حيث يمثل القطاع العام في بناء وتحليل الاستبانة كل المنشآت الاقتصادية والمنشآت الحكومية التابعة للدولة والتي يُمارس فيها أفراد العينة نشاط أكاديمي أو مهني؛ كما نلاحظ أن ما نسبته 30.9% من أفراد العينة ينتمون إلى القطاع الخاص؛ وما نسبته 7.8% ينتمون إلى القطاع المختلط، هذا الأخير الذي يخص مختلطي المجال وكذلك الذين يمارسون نشاطهم بشكل مزدوج في القطاعين العام والخاص.

جدول رقم (5–11): وصف العينة من حيث المستوى الوظيفي والمؤهل العلمي

المستوى الوظيفي	عدد المفردات	المؤهل العلمي	عدد المفردات
أستاذ مختص في المحاسبة	61 %29.9	شهادة مهنية	19 %9.30
محاسب	104 %51.00	ليسانس	89 %43.60
محاسب معتمد	05 %2.50	ماستر	31 %15.20
محافظ حسابات	14 %6.90	ماجستير	54 %26.50
خبير محاسب	07 %3.40	دكتوراه	11 %5.40

آخر	13 %6.40	آخر	00 %00.00

المصدر: : تحليل بيانات الاستبانة باستعمال برنامج SPSS.

يوضح الجدول رقم (5-11)، توزيع أفراد العينة حسب المستوى الوظيفي والمؤهل العلمي؛ حيث نلاحظ أن ما نسبته 51% من المحاسبين، و 29.9% الأساتذة المتخصصين في المحاسبة، وتليهما نسبة محافظي الحسابات وكل من يُمارس مهام المحاسب العمومي بصفة رئيسية أو ثانوية والخبراء المحاسبين والمحاسبين المعتمدين؛ فنجد بذلك أن نسب توزيع أفراد عينة الدراسة بناءً على المستوى الوظيفي تتناول أهم الشرائح الوظيفية وبنسب مناسبة لأهميتها بالنسبة لموضوع الدراسة.

ومن جهته، يُحدّد المؤهل العلمي نسب أفراد العينة التي يهيمن عليها مؤهل شهادة الليسانس بنسبة 43.6%، وهذا يعد كنتيجة منطقية لنسبة المهنيين المرتفعة والتي يحوز أغلب ممارسيها على هذا المؤهل؛ تليها نسبة الماجستير بـ 26.5% وهي النتيجة المكافئة لنسبة الأكاديميين الذي يحوز أغلبهم على هذا المؤهل؛ وتبقي بقية المؤهلات العلمية مثل الماستر والشهادات المهنية بمختلف أنواعها ومؤهل الدكتوراه من النسب المنخفضة.

جدول رقم (5–12): وصف العينة من حيث العمر والخبرة

العمر	عدد المفردات	الخبرة	عدد المفردات
من 20 إلى 34 سنة	125 %61.30	من 1 إلى 5 سنة	94 %46.10
من 35 إلى 49 سنة	57 %27.90	من 6 إلى 10 سنة	46 %22.50
من 50 سنة فما أكثر	22 %10.80	أكثر من 10 سنوات	64 %31.40

المصدر: تحليل بيانات الاستبانة باستعمال برنامج SPSS.

يوضح الجدول رقم (5-12)، توزيع أفراد العينة من حيث العمر والخبرة؛ فنلاحظ أن أغلب فئات العينة مِمّن تتراوح أعمارهم بين 20 إلى 34 سنة، بنسبة 61.30%، تليها نسبة الفئة التي تتراوح أعمارهم بين 35 إلى 49 سنة بـ 27.90%، وآخرها نسبة الفئة الأكبر من 50 سنة بـ 10.80%؛ أما فيما يخص التصنيف على أساس الخبرة، فنجد أن الفئة التي تتراوح خبرتهم بين 1 إلى 5 سنوات تمثل 46.10%، من أفراد العينة، تليها فئة الذين تتراوح خبرتهم بين 6 إلى 10 سنوات بنسبة 22.50%، وأخيرا فئة الأكبر من 10 سنوات بنسبة 31.40%.

2. اختبار الفرضيات

سنقوم في اختبار فرضيات الدراسة باستخدام بيانات العينة للوصول إلى قرار علمي سليم بخصوصها، وقبل ذلك لابد من البدء بمعرفة نوع الاختبارات التي سنجريها، هل هي اختبارات الفروض المعلمية أم اختبارات الفروض اللامعلمية؛ وكما أشرنا سابقا بأن مقياس ليكرت من المقاييس الرتبية التي تُعْطَى للفرد المستجوب في صورة عبارات أو بنود ويطلب منه إبداء موافقته أو عدم موافقته بدرجات متفاوتة تعكس شدة موقفه، الأمر الذي يُنتِج بيانات كيفية تُستعمل لتحليلها الاختبارات اللامعلمية؛ كما يوضحه

الشكل رقم (02) في الملاحق. ومن خلال الشكل نختار اختبار الإشارة (Sign Test) لمعرفة توجه آراء العينة المستجوبة بناءً على الإشارات الإيجابية والسلبية بالنسبة لمتوسط درجة الإجابات μ الذي يحسب في دراستنا من خلال العلاقة التالية:

$$\mu = \frac{1+2+3+4+5}{5} = 3$$

حيث سنقوم باختبار الفرضيات الثلاث بإتباع مراحل أساسية هي تحديد الفرضية الصفرية H_0 والفرضية البديلة H_1، ومن ثم تحديد مستوى المعنوية α ، وحساب إحصائية الاختبار تحت صحة فرض العدم – الفرضية الصفرية – $H_0: \mu_0 = \mu$، وأخيرا اتخاذ القرار فيما يخص فرض العدم.

1.2. اختبار الفرضية الأولى

تنص الفرضية الأولى على أن "المتطلبات الإعلامية للمجتمع المالي الجزائري لا تتماشى مع متطلبات الإعلام المحاسبي الدولي".

1.1.2. تحديد الفرضية الصفرية H_0 والفرضية البديلة H_1

يُحدّد الباحث الفرضية الصفرية إحصائيا حسب خصائص اختبار الإشارة، بأنها تدل على أنّه لا توجد هنالك فروق ذات دلالة إحصائية بين متوسط إجابات العينة ومتوسط الدراسة؛ وتكون الفرضية البديلة على عكس هذا التوجه كالآتي:

H_0: لا توجد فروق ذات دلالة إحصائية بين متوسطة إجابات العينة حول المتطلبات الإعلامية للمجتمع المالي الجزائري وتماشيها مع متطلبات الإعلام المحاسبي الدولي.

H_1: توجد فروق ذات دلالة إحصائية بين متوسطة إجابات العينة حول المتطلبات الإعلامية للمجتمع المالي الجزائري وتماشيها مع متطلبات الإعلام المحاسبي الدولي.

وفي الحالة التي تُقبل فيها الفرضية البديلة H_1، يُمكننا الاعتماد على الإشارات حول المتوسط لنفي أو إثبات الفرضية الأولى.

2.1.2. إحصائية اختبار الإشارة

بعد تحديدنا لمستوى المعنوية $\alpha = 0.05$ ، يوضح لنا الجدول رقم (5-13)، نتائج اختبار الإشارة للمحور الأول من الاستبانة ومجالاته الثلاثة.

جدول رقم (5–13): نتيجة اختبار الإشارة للمحور الأول ومجالاته

المحور الأول	عدد الإشارات الموجبة[a]	عدد الإشارات السالبة[b]	عدد الأصفار[c]	المتوسط	الأهمية النسبية	قيمة Sig.	القرار الخاص بالمجال H_0	القرار الخاص بالمجال H_1
المتطلبات الإعلامية للمجتمع المالي الجزائري	187 / %91.67	17 / %8.33	00 / %0.00	3.51	%58.44	0.000	مرفوضة	مقبولة
التوجه الحالي للإفصاح المحاسبي في الجزائر.	75 / %37.76	129 / %63.24	00 / %0.00	2.90	%48.28	0.000	مرفوضة	مقبولة
النمط المؤسساتي السائد في الجزائر.	187 / %91.67	17 / %8.33	00 / %0.00	4.01	%66.83	0.000	مرفوضة	مقبولة
السلوك المالي لمستخدمي المعلومات المحاسبية في الجزائر.	196 / %96.08	08 / %3.92	00 / %0.00	4.12	%68.64	0.000	مرفوضة	مقبولة

(a): تشير الإشارات الموجبة إلى عدد الذين يؤيدون فرضية الدراسة، وهي الإشارات الأكبر تماما من μ (μ=3).

(b): تشير الإشارات السالبة إلى عدد الذين يعارضون، أو هم مترددون (نوعا ما) حول فرضية الدراسة، وهي الإشارات الأقل من أو تساوي μ (μ=3).

(c): يشير عدد الأصفار إلى عدم تحديد خيار من خيارات سلم ليكرت الخماسي، وتحدد في دراستنا بـ (دون رأي).

المصدر: تحليل بيانات الاستبانة باستعمال برنامج SPSS.

يتضح من خلال الجدول رقم (5-13)، أن الفرضية الصفرية مرفوضة في المحور الأول وكل مجالاته، ممّا يدل على أن هنالك فروق ذات دلالة إحصائية بين متوسطة إجابات العينة حول المحور الأول، وأن هذه الدلالة الإحصائية متوفرة في كل مجالات المحور الأول؛ إذ يُمكنّنا الآن الانتقال إلى عملية الحكم على إثبات أو نفي فرضية الدراسة الأولى، وذلك بشكل إجمالي من خلال معطيات إشارات المحور الأول ومجالاته، فيتبيّن لنا أن المحور الأول ذو أهمية نسبية* مقدرة بحوالي 58.44% عند متوسط مقدر بـ 3.50 ، وهي جيدة نسبيا ونعتمد على أهميتها في القول أن ما إجماله 91.67% من إجابات العينة كانت ذات إشارات موجبة وبالتالي فهي مؤيدة للفرضية الأولى بشكل عام، مقابل 8.33% من الإجابات المعارضة والمترددة حول الفرضية الأولى؛ وإذا انتقلنا إلى نوع من التفصيل في الحكم على الفرضية الأولى، وذلك بتحليل نتائج المجالات، نجد أن أعلى المجالات أهمية نسبية بـ 68.64% هو المجال الثالث، يليه المجال الثاني والأول على التوالي؛ حيث يُبيّن الاختبار أن ما إجماله 96.08% و 91.67% من إجابات المجال الثالث والثاني على التوالي مؤيدة للفرضية الأولى؛ في مقابل 63.24% من المعارضين في إجابات المجال الأول ذو الأهمية النسبية المتدنية نوعا ما.

وللتفصيل أكثر في القرار المتخذ حول الفرضية، سنقوم بتحليل نتائج كل مجال، بحيث نبيّن توجه الإجابات في كل فقرة على حدى لما لذلك من تدقيق في الحكم النهائي حول إثبات أو نفي الفرضية الأولى؛ وفيما يلي الجداول الخاصة بالمجالات وتحليلها.

* تحسب الأهمية النسبية بناءً على الاقتراب أو الابتعاد عن متوسط الدراسة (μ=3)، وكلما كانت هذه الأهمية بعيدة عن 50 % بالزيادة أو النقصان – في الحالة التي تكون فيها H_0 مرفوضة – فإنها تكون أكثر أهمية لاتخاذ القرار.

جدول رقم (5–14): نتيجة اختبار الإشارة لفقرات المجال الأول من المحور الأول

فقرات المجال الأول	عدد الإشارات الموجبة[a]	عدد الإشارات السالبة[b]	عدد الأصفار[c]	المتوسط	الأهمية النسبية	قيمة Sig.	القرار الخاص بالفقرة H_0	القرار الخاص بالفقرة H_1
(1) الإفصاح لتحديد الضريبة.	00 %0.00	204 %100	00 %0.00	1.50	%25	0.000	مرفوضة	مقبولة
(2) الإفصاح الاجتماعي (التأثير على البيئة، الموارد البشرية).	168 %82.35	26 %12.75	10 %4.90	3.94	%65.67	0.000	مرفوضة	مقبولة
(3) الإفصاح حول المنشآت الموحدة.	34 %16.67	166 %81.37	04 %1.96	2.65	%44.17	0.000	مرفوضة	مقبولة
(4) الإفصاح المرحلي (فترات أقل من سنة).	70 %34.31	128 %62.75	06 %2.94	3.17	%52.83	0.000	مرفوضة	مقبولة
(5) الإفصاح التنبؤي (معلومات مستقبلية).	100 %49.02	96 %47.06	08 %3.92	3.38	%56.33	0.830	مقبولة	مرفوضة
(6) الإفصاح المقارن زمنيا ومكانيا.	44 %21.57	157 %76.96	03 %1.47	2.73	%45.50	0.000	مرفوضة	مقبولة
(7) الإفصاح التعديلي للأسعار (تضخمي).	142 %69.61	52 %25.49	10 %4.90	3.69	%61.50	0.000	مرفوضة	مقبولة
(8) الإفصاح القطاعي (قطاع عمل المنشأة).	65 %31.86	132 %64.71	07 %3.43	3.08	%51.33	0.000	مرفوضة	مقبولة
(9) الإفصاح المالي التحليلي للأداء.	43 %21.08	161 %78.92	00 %0.00	2.58	%43.00	0.000	مرفوضة	مقبولة
(10) الإفصاح الموثوق والشفاف.	65 %31.86	139 %68.14	00 %0.00	3.06	%51.00	0.000	مرفوضة	مقبولة

(a): تشير الإشارات الموجبة إلى عدد الذين يؤيدون فرضية الدراسة، وهي الإشارات الأكبر تماما من μ (μ=3).

(b): تشير الإشارات السالبة إلى عدد الذين يعارضون، أو هم مترددون (نوعا ما) حول فرضية الدراسة، وهي الإشارات الأقل من أو تساوي μ (μ=3).

(c): يشير عدد الأصفار إلى عدم تحديد خيار من خيارات سلم ليكرت الخماسي، وتحدد في دراستنا بـ (دون رأي).

المصدر: تحليل بيانات الاستبانة باستعمال برنامج SPSS.

يوضح الجدول رقم (5-14)، أن هناك فقرة واحدة غير دالة إحصائيا وهي الفقرة الخاصة بالتوجه نحو الإفصاح التنبؤي حيث سندقق هذه الفقرة من خلال تجزئة عينة الدراسة حسب مجال العمل كما يوضحه الجدول رقم (5-15)؛ أما باقي الفقرات فيمكن الاعتماد عليها في التحليل التفصيلي لإشارات الإجابات وذلك لدلالتها الإحصائية، فنجد أن أعلى الفقرات أهمية نسبية هي الفقرة الخاصة بالإفصاح الاجتماعي بنسبة 65.67% تليها فقرة الإفصاح التعديلي للأسعار بنسبة 61.50% وقد كانت أكثر تأثيرا على إشارة المجال الكلية، حيث كانت درجة الإجابات المؤيدة للمؤشر القائل أن توجه الإفصاح المحاسبي لا يتماشى مع توجه الإفصاح في معايير المحاسبة الدولية، تقارب 82.35% و 69.61% على التوالي؛ وفي مقابل ذلك نجد أن عدد الفقرات التي تجاوزت فيها نسبة المعارضين والمترددين نسبة المؤيدين كان سبع فقرات، وكانت فقرة الإفصاح المالي التحليلي للأداء مقدرة بـ 78.92% والإفصاح حول المنشآت الموحدة مقدرة بـ 81.37% والإفصاح المقارن زمنيا ومكانيا مقدرة بـ 76.96%؛ وما يلفت الانتباه في التحليل هو المؤشر الثاني القائل أن الإفصاح موجه لخدمة المصالح الضريبية، حيث كانت إجابات كل أفراد العينة مؤيدة له بنسبة 100%، الأمر

الذي نعتبره منافيا للتوجه الإعلامي الدولي؛ لكن ورغم هذه المعارضة والتردد إلا أن المجال ككل كان مؤيدا لتوجه الفرضية.

جدول رقم (5-15): نتيجة تفصيل اختبار الإشارة للفقرة غير الدالة في المجال الأول من المحور الأول

الفقرات غير الدالة في المجال الأول		عدد الإشارات الموجبة[a]	عدد الإشارات السالبة[b]	عدد الأصفار[c]	المتوسط	قيمة Sig.	القرار الخاص بالفقرة H_0	H_1
(5) الإفصاح التنبؤي (معلومات مستقبلية).	أكاديمي	%52.00	%34.00	%14.0	3.47	0.222	مقبولة	مرفوضة
	مهني	%4891	%50.36	%0.73	3.34	0.932	مقبولة	مرفوضة
	مختلط	%41.18	%58.82	%0.00	3.47	0.629	مقبولة	مرفوضة

(a): تشير الإشارات الموجبة إلى عدد الذين يؤيدون فرضية الدراسة، وهي الإشارات الأكبر تماما من μ (μ=3).

(b): تشير الإشارات السالبة إلى عدد الذين يعارضون، أو هم مترددون (نوعا ما) حول فرضية الدراسة، وهي الإشارات الأقل من أو تساوي μ (μ=3).

(c): يشير عدد الأصفار إلى عدم تحديد خيار من خيارات سلم ليكرت الخماسي، وتحدد في دراستنا بـ (دون رأي).

المصدر: تحليل بيانات الاستبانة باستعمال برنامج SPSS.

بعد تدقيق إشارات الفقرة الخاصة بالإفصاح التنبؤي حسب فئات مجال العمل، يتضح لنا أن كل الفئات لا تقدم إجابات دالة حول موضوع هذه الفقرة، الأمر الذي يجعلنا لا نعتمد عليها أيضا في اختبار مؤشرات الفرضية الأولى.

ويمكنّنا الحكم إجماليا بأن الإفصاح المحاسبي في الجزائر مُتجه بشكل كبير نحو الإفصاح لتحديد الضريبة، الأمر الذي يتنافى مع التوجه الدولي، ويتنافى معه أيضا من حيث التوجه نحو الإفصاح الاجتماعي والإفصاح التعديلي للأسعار؛ إلا أنّنا نجد أن الإفصاح المحاسبي في الجزائر يتماشى مع الإفصاح الدولي من حيث الإفصاح المالي التحليلي للأداء والإفصاح حول المنشآت الموحدة والإفصاح المقارن.

جدول رقم (5-16): نتيجة اختبار الإشارة لفقرات المجال الثاني من المحور الأول

فقرات المجال الثاني	عدد الإشارات الموجبة[a]	عدد الإشارات السالبة[b]	عدد الأصفار[c]	المتوسط	الأهمية النسبية	قيمة Sig.	القرار الخاص بالفقرة H_0	H_1
(11) القواعد والقوانين التي تضعها الحكومة الجزائرية لا تضمن كفاءة تنفيذ المعاملات الاقتصادية والمالية الدولية.	171 %83.82	31 %15.20	02 %0.98	4.09	%68.17	0.000	مرفوضة	مقبولة
(12) سلوك المتعاملين الاقتصاديين الجزائريين لا يضمن كفاءة تنفيذ المعاملات الاقتصادية والمالية الدولية.	182 %89.22	21 %10.29	01 %0.49	4.23	%70.50	0.000	مرفوضة	مقبولة
(13) الخلفية المحاسبية للمخطط المحاسبي الوطني (PCN) سائدة في سلوك مُمارسي مهنة المحاسبة إلى غاية اليوم.	158 %77.45	43 %21.08	03 %1.47	4.08	%68.00	0.000	مرفوضة	مقبولة
(14) الخلفية المحاسبية للمخطط المحاسبي	135	64	05	3.75	%62.50	0.000	مرفوضة	مقبولة

الوطني (PCN) سائدة في سلوك الهيئة المحاسبية المشرعة في الجزائر إلى غاية اليوم.	%66.18	%31.37	%2.45					
(15) الاستمرار في الإفصاح المحاسبي من خلال الـ SCF لمدة 4 سنوات دون تحديث، يُعبر عن جمود عملية التوحيد المحاسبي.	174 %85.29	41 %20.10	02 %0.98	4.00	%66.67	0.000	مرفوضة	مقبولة
(16) القرارات السياسية تهيمن على مسيرة التوحيد المحاسبي في الجزائر رغم ضعف الجاهزية الاقتصادية والمالية والعلمية للمؤسسات الوطنية.	44 %21.57	28 %13.73	02 %0.98	4.20	%70.00	0.000	مرفوضة	مقبولة

(a): تشير الإشارات الموجبة إلى عدد الذين يؤيدون فرضية الدراسة، وهي الإشارات الأكبر تماما من μ (μ=3).

(b): تشير الإشارات السالبة إلى عدد الذين يعارضون، أو هم مترددون (نوعا ما) حول فرضية الدراسة، وهي الإشارات الأقل من أو تساوي μ (μ=3).

(c): يشير عدد الأصفار إلى عدم تحديد خيار من خيارات سلم ليكرت الخماسي، وتحدد في دراستنا بـ (دون رأي).

المصدر: تحليل بيانات الاستبانة باستعمال برنامج SPSS.

يوضح الجدول رقم (5-16)، أن كل فقرات المجال الثاني دالة إحصائيا ويمكن الاعتماد عليها في تحليل إشارات إجابات العينة، وأن كل الفقرات بأغلبية مؤيدة لتوجه الفرضية، حيث نجد أن فقرة سلوك المتعاملين الاقتصاديين الجزائريين هي الأعلى أهمية نسبية بـ 70.50%، تليها فقرة القرارات السياسية بـ 70% وفقرة القواعد والقوانين التي تضعها الحكومة الجزائرية بـ 68.17% ، والملاحظ في هذا المجال أن كل الفقرات ذات أهمية نسبية عالية فاقت كلها 60%؛ ومن جهة الإجابات المؤيدة لكون النمط المؤسساتي في الجزائر غير مُحفز، نجدها تتراوح بين 89.22% و 85.29% و83.82% في الفقرات الأعلى أهمية نسبية على التوالي، وهي في بقية الفقرات تفوق تقريبا 70%.

يمكننا الحكم بأن المؤشرات الثلاثة المُعتمد عليها في الاستدلال على النمط المؤسساتي في الجزائر قد بَيّنت أنه غير مُحفز وبمستوى أهمية كبيرة من حيث سلوك المتعاملين الاقتصاديين وهيمنة القرارات السياسية على مسيرة التوحيد المحاسبي، والقوانين والقواعد الرسمية الموضوعة وكذلك تَرَسخ الخلفية المحاسبية للمخطط الوطني (PCN) في سلوك ممارسي المهنة وجمود عملية التوحيد؛ حيث كانت أقل الفقرات أهمية تلك التي أشارت إلى أن خلفية PCN لا تزال سائدة في سلوك الهيئة المحاسبية المُشرعة، وذلك رغم أن 78.92% أقروا بذلك.

جدول رقم (5–17): نتيجة اختبار الإشارة لفقرات المجال الثالث من المحور الأول

فقرات المجال الثالث	عدد الإشارات الموجبة[a]	عدد الإشارات السالبة[b]	عدد الأصفار[c]	المتوسط	الأهمية النسبية	قيمة Sig.	القرار الخاص بالفقرة	
							H_0	H_1
(17) الفرد الجزائري يتجه بعيدا عن الاستثمار في المشاريع اقتصادية.	175 %85.78	28 %13.73	01 %0.49	4.10	%68.33	0.000	مرفوضة	مقبولة
(18) المنشآت الجزائرية تتجه بعيدا عن رفع	182	19	03	4.35	%72.50	0.000	مرفوضة	مقبولة

رأسمالها عن طريق البورصة.	%89.22	%9.31	%1.47					
(19) الدولة هي أهم مستخدم للمعلومة المحاسبية.	181 %88.73	23 %11.27	00 %0.00	4.23	%70.50	0.000	مرفوضة	مقبولة
(20) يوجد عدم اهتمام من أغلب فئات مستخدمي المعلومات بنوعية المعلومة المالية المفصح عنها.	167 %81.86	34 %16.67	03 %1.47	4.01	%66.83	0.000	مرفوضة	مقبولة
(21) يوجد نقص في المهارات والمعرفة المالية اللازمة لتحديد وتلبية احتياجات مختلف فئات مستخدمي المعلومة المحاسبية.	161 %78.92	41 %20.10	02 %0.98	4.08	%68.00	0.000	مرفوضة	مقبولة

(a): تشير الإشارات الموجبة إلى عدد الذين يؤيدون فرضية الدراسة، وهي الإشارات الأكبر تماما من μ (μ=3).

(b): تشير الإشارات السالبة إلى عدد الذين يعارضون، أو هم مترددون (نوعا ما) حول فرضية الدراسة، وهي الإشارات الأقل من أو تساوي μ (μ=3).

(c): يشير عدد الأصفار إلى عدم تحديد خيار من خيارات سلم ليكرت الخماسي، وتحدد في دراستنا بـ (دون رأي).

المصدر: تحليل بيانات الاستبانة باستعمال برنامج SPSS.

يتضح من خلال الجدول رقم (5-17)، أن كل فقرات المجال الثالث دالة إحصائيا ويمكن الاعتماد عليها في تفصيل التحليل الخاص بالفرضية الأولى؛ وكما بيّن التحليل الكلي في الجدول رقم (5-13) أن مجال السلوك المالي لمستخدمي المعلومات المحاسبية ذو أهمية نسبية كبيرة، حيث نجد أن كل فقرات هذا الأخير مؤيدة لتوجه الفرضية، وتصل أهميتها النسبية إلى 72.50% بالنسبة لفقرة توجه المنشآت الجزائرية نحو البورصة، تليها الفقرة الخاص بكون الدولة أهم مستخدم للمعلومة المحاسبية بـ 70.5%، وكون الفرد الجزائري يتجه بعيدا عن الاستثمار بـ 68.33%؛ حيث كانت الإجابات المؤيدة لأن السلوك المالي لمستخدمي المعلومات المحاسبية في الجزائر لا يتماشى مع التوجه الدولي، مرتفعة جدا وتراوحت بين 89.22% و 88.73% و 85.78% على التوالي بالنسبة للفقرات الأكبر أهمية.

يُمكننا الحكم على أن السلوك المالي لمستخدمي المعلومات المحاسبية في الجزائر لا يتماشى مع التوجه الدولي من حيث السلوك الاستثماري والتمويلي، ومن حيث استخدام المعلومات وأهميتها والمهارات والمعرفة المالية.

3.1.2. اتخاذ القرار بالنسبة للفرضية الأولى

بعد إجراء اختبار الإشارة على المحور الأول المتعلق بالفرضية الأولى، وإثبات صحتها بشكل إجمالي بنسبة إجابات مؤيدة وصلت إلى 91.67% وعند أهمية نسبية وصلت إلى 58.44%؛ فإن التحليل التفصيلي للمجالات الخاصة بالمحور بَيّنت أن أغلب الفقرات كانت مؤيدة للفرضية وبنسب استجابة فاقت 80% وعند أهمية نسبية فاقت 60%؛ مع بعض التحفظات فيما يخص المجال الخاص بتوجه الإعلام المحاسبي، والتي تُبيّن وجود عدّة فقرات تتماشى مع توجه الإعلام الدولي؛ وفي هذا الصدّد يضيف الباحث تساؤلا حول أي الفئات أكثر استعمالا للمعلومة المحاسبية في الجزائر؟ الأمر الذي سيجعلنا نتعمق أكثر في القرار الواجب اتخاذه اتجاه الفرضية الأولى، حيث يوضح لنا الجدول رقم (5-18)، آراء عينة الدراسة حول هذا السؤال.

جدول رقم (5–18): الفئات الأكثر استعمالا للمعلومة المحاسبية في الجزائر

البيان	المستثمرون المحليون	المستثمرون الأجانب	الموظفون	المقرضون	الموردون	العملاء	الدولة	الجمهور	إدارة المنشأة
المنوال	4	7	8	3	5	7** / 6	1* / 2	9	1
عدد الإجابات	74 %36.3	39 %19.1	91 %44.6	86 %42.2	74 %36.3	62 %30.4	81 %39.2	184 %90.2	98 %48

* المنوال هو 1 لكن ولتكرّره في فئة إدارة المنشأة غَلَّبنا نسبة الإجابات وكانت ثاني أكثر القيم تكرارا في فئة الدولة هي 2.

** المنوال هو 7 لكن ولتكرّره في فئة المستثمرون الأجانب غَلَّبنا نسبة الإجابات وكانت ثاني أكثر القيم تكرارا في فئة العملاء هي 6.

المصدر: تحليل بيانات الاستبانة من خلال برنامج SPSS.

نلاحظ من خلال الجدول رقم (5-18)، أن أكثر الفئات استخداما للمعلومة المحاسبية في الجزائر هي إدارة المنشأة بأغلبية قُدرت بـ 48%، ممّا يعني أن استعمال المعلومة المحاسبية داخلي بالدرجة الأولى؛ وتأتي في المرتبة الثانية الدولة بنسبة 39.2%، وهذا يؤيد التوجه نحو خدمة المصالح الضريبية؛ وتأتي ثالثا فئة المقرضين بنسبة إجابات قُدّرت بـ 42.2%، الأمر الذي يُعبّر عن مصدر التمويل الأساسي المتبع من طرف أغلب المنشآت الجزائرية؛ ويتبع ترتيب باقي الفئات وصولا إلى أكثر فئتين ملفتتين للانتباه، وهما فئة المستثمرون الأجانب التي جاءت في المرتبة السابعة بنسبة 19.1%، ممّا يعكس واقع عدم الانفتاح على الشراكات الأجنبية والأسواق العالمية؛ وفئة الجمهور التي أتت أخيرا بنسبة كبيرة بلغت 90.2%، الأمر الذي يؤكد عدم اهتمام أفراد المجتمع بالمعلومات المحاسبية للمنشآت، سواء للاطلاع الإعلامي أو للاهتمام بإمكانية الاستثمار فيها؛ وكملاحظة عامة حول أهم الفئات المستعملة للمعلومات المحاسبية في الجزائر، يُشير الباحث أنّها لا تتماشى مع ترتيب أهم الفئات المستخدمة للمعلومات في البيئة الدولة وذلك كما بيناه في توجه معايير المحاسبة الدولية لخدمة المستثمر بالدرجة الأولى والأسواق المالية العالمية.

وكقرار نهائي حول إثبات أو نفي الفرضية الأولى، يُقرّر الباحث الأخذ بصحة الفرضية التي تنص على أن "المتطلبات الإعلامية للمجتمع المالي الجزائري لا تتماشى مع متطلبات الإعلام المحاسبي الدولي"، وذلك مع تحفظ حول توجه الإعلام المحاسبي في الجزائر الذي يواكب بعض التوجهات الإعلامية الدولية وخاصة الإعلام المالي التحليلي للأداء.

2.2. اختبار الفرضية الثانية

تنص الفرضية الثانية على أن " بيئة النظام المحاسبي المالي لا تواكب التطبيق السليم لقواعد وأساليب القياس المتعلقة بالإعلام المحاسبي الدولي".

1.2.2. تحديد الفرضية الصفرية H_0 والفرضية البديلة H_1

يُحدّد الباحث الفرضية الصفرية إحصائيا حسب خصائص اختبار الإشارة، بأنها تدل على أنه لا توجد هنالك فروق ذات دلالة إحصائية بين متوسط إجابات العينة ومتوسط الدراسة؛ وتكون الفرضية البديلة على عكس هذا التوجه كالآتي:

H_0: لا توجد فروق ذات دلالة إحصائية بين متوسطة إجابات العينة حول بيئة النظام المحاسبي المالي ومواكبتها للتطبيق السليم لقواعد وأساليب القياس المتعلقة بالإعلام المحاسبي الدولي.

H_1: توجد فروق ذات دلالة إحصائية بين متوسطة إجابات العينة حول بيئة النظام المحاسبي المالي ومواكبتها للتطبيق السليم لقواعد وأساليب القياس المتعلقة بالإعلام المحاسبي الدولي.

وفي الحالة التي تقبل الفرضية البديلة H_1، يُمكنّنا الاعتماد على الإشارات الموجبة والسالبة حول المتوسط لنفي أو إثبات الفرضية الثانية.

2.2.2. إحصائية اختبار الإشارة

بعد تحديدنا لمستوى المعنوية α = 0.05 ، يوضح لنا الجدول رقم (5-19)، نتائج اختبار الإشارة للمحور الثاني من الاستبانة ومجالاته الخمسة.

يتضح من خلال هذا الجدول أن الفرضية الصفرية مقبولة في المجال الثاني والرابع، الأمر الذي يدفعنا إلى القول أن هذين المجالين غير دالين إحصائيا ولن نعتمد عليهما في إثبات أو نفي صحة الفرضية الثانية؛ ونُركز اهتمامنا على المحور ككل وباقي المجالات التي قُبِلت فيها الفرضية البديلة كونها دالة بالنسبة لاختبار الإشارة.

جدول رقم (5−19): نتيجة اختبار الإشارة للمحور الثاني ومجالاته

المحور الثاني ومجالاته	عدد الإشارات الموجبة[a]	عدد الإشارات السالبة[b]	عدد الأصفار[c]	المتوسط	الأهمية النسبية	قيمة Sig.	القرار الخاص بالمجال H_0	القرار الخاص بالمجال H_1
بيئة تطبيق قواعد وأساليب القياس المحاسبي في الـ SCF.	145 / %71.08	59 / %28.92	00 / %0.00	3,29	%54.88	0.000	مرفوضة	مقبولة
مفاهيم القياس المحاسبي في بيئة المحاسبة الجزائرية.	152 / %74.51	52 / %25.49	00 / %0.00	3,33	%55.54	0.000	مرفوضة	مقبولة
مبادئ القياس المحاسبي في بيئة المحاسبة الجزائرية.	103 / %50.49	101 / %49.51	00 / %0.00	3,07	%51.24	0.944	مقبولة	مرفوضة
محددات القياس المحاسبي في بيئة المحاسبة الجزائرية.	154 / %75.49	50 / %24.51	00 / %0.00	3,46	%57.83	0.000	مرفوضة	مقبولة
تشغيل البيانات المحاسبية في بيئة المحاسبة الجزائرية.	114 / %55.88	90 / %44.12	00 / %0.00	3,16	%52.74	0.107	مقبولة	مرفوضة
تقديرات القياس المحاسبي في بيئة المحاسبة الجزائرية.	135 / %66.18	69 / %33.82	00 / %0.00	3,36	%56.04	0.000	مرفوضة	مقبولة

(a): تشير الإشارات الموجبة إلى عدد الذين يؤيدون فرضية الدراسة، وهي الإشارات الأكبر تماما من μ (μ=3).

(b): تشير الإشارات السالبة إلى عدد الذين يعارضون، أو هم مترددون (نوعا ما) حول فرضية الدراسة، وهي الإشارات الأقل من أو تساوي μ (μ=3).

(c): يشير عدد الأصفار إلى عدم تحديد خيار من خيارات سلم ليكرت الخماسي، وتحدد في دراستنا بـ (دون رأي).

المصدر: تحليل بيانات الاستبانة باستعمال برنامج SPSS.

نجد أن المحور الثاني إجماليا ذو أهمية نسبية قُدرت بـ 54.88%، كما قدرت فيه نسبة الإجابات المؤيدة لفرضية الدراسة بـ 71.08% وهي نسبة جيدة، تكفي إذا ما اقترنت مع الأهمية النسبية للحكم المبدئي على الفرضية الثانية أنّها صحيحة بتحفظ؛ وبالنظر إلى المجالات الدالة نلاحظ أن نسبة الإجابات المؤيدة فيها فاقت نسبة الإجابات المُعارضة والمُتردّدة حول مؤشرات فرضية الدراسة، كما نلاحظ أن المجال الخاص بمحدّدات القياس المحاسبي هو أكبر المجالات أهمية بنسبة 57.83%، يليه المجال الخاص بتقديرات القياس بنسبة 56.04% وأخيرا المجال الخاص بمفاهيم القياس المحاسبي بنسبة 55.54%، حيث كانت إجمالي الإجابات المؤيدة لمؤشرات صحة الفرضية في هذه المجالات الثلاثة مُقدرة بـ 75.49% و 66.18% و 74.51% على التوالي.

وللتفصيل أكثر في القرار المُتخذ حول الفرضية، سنقوم بتحليل نتائج كل مجال، بحيث نُبيّن توجه الإجابات في كل فقرة على حدى لما لذلك من تدقيق في الحكم النهائي حول إثبات أو نفي الفرضية الثانية؛ وفيما يلي الجداول الخاصة بالمجالات وتحليلها.

جدول رقم (5–20): نتيجة اختبار الإشارة لفقرات المجال الأول من المحور الثاني

فقرات المجال الأول	عدد الإشارات الموجبة[a]	عدد الإشارات السالبة[b]	عدد الأصفار[c]	المتوسط	الأهمية النسبية	قيمة Sig.	القرار الخاص بالفقرة H_0	القرار الخاص بالفقرة H_1
(1) مُمارس مهنة المحاسبة يعتبر نفسه شريكا تجاريا للمنشأة العامل بها (أو معها).	115 %56.37	77 %37.75	12 %5.88	3.42	%56.94	0.007	مرفوضة	مقبولة
(2) مُمارس مهنة المحاسبة في الجزائر قادر على صناعة القرارات المستنيرة من خلال إعطاء المعلومة المثلى.	47 %23.04	155 %75.98	02 %0.98	2.70	%45.05	0.000	مرفوضة	مقبولة
(3) مُمارس مهنة المحاسبة في الجزائر مُلم بالقيمة العادلة كمفهوم نظري.	82 %40.20	118 %57.84	04 %1.96	3.14	%52.33	0.013	مرفوضة	مقبولة
(4) مفهوم المنافع الاقتصادية المستقبلية مُطبق فِعلا بشكل سليم.	140 %68.63	57 %27.94	07 %3.43	3.71	%61.84	0.000	مرفوضة	مقبولة
(5) مفهوم السيطرة ودمج الأعمال والترتيبات المشتركة مُطبق فِعلا بشكل سليم.	128 %62.75	61 %29.90	15 %7.35	3.73	%62.17	0.000	مرفوضة	مقبولة
(6) مفهوم اعتبارات انخفاض القيمة مُطبق فِعلا بشكل سليم.	132 %64.71	63 %30.88	09 %4.41	3.71	%61.79	0.000	مرفوضة	مقبولة
(7) مفهوم الكشف عن المخاطر المالية مُطبق فِعلا بشكل سليم.	153 %75.00	44 %21.57	07 %3.43	3.90	%65.06	0.000	مرفوضة	مقبولة

(a): تشير الإشارات الموجبة إلى عدد الذين يؤيدون فرضية الدراسة، وهي الإشارات الأكبر تماما من μ (μ=3).

(b): تشير الإشارات السالبة إلى عدد الذين يعارضون، أو هم مترددون (نوعا ما) حول فرضية الدراسة، وهي الإشارات الأقل من أو تساوي μ (μ=3).

(c) : يشير عدد الأصفار إلى عدم تحديد خيار من خيارات سلم ليكرت الخماسي، وتحدد في دراستنا بـ (دون رأي).

المصدر: تحليل بيانات الاستبانة باستعمال برنامج SPSS.

بالنظر إلى النتائج التي يوضحها الجدول رقم (5-20)، نلاحظ أن كل الفقرات دالة إحصائيا ويُمكن الاعتماد عليها في تفصيل تحليل صحة الفرضية؛ كما نلاحظ أيضا أن هنالك خمس فقرات تجاوزت فيها نسبة المؤيدين نسبة المعارضين والمترددين في مقابل فقرتين كان فيهما العكس، حيث كانت فقرة مفهوم الكشف عن المخاطر المالية أعلى الفقرات أهمية نسبية بـ 65.06%، تليها فقرة مفهوم السيطرة ودمج الأعمال والترتيبات المشتركة بـ 62.17% وفقرة مفهوم المنافع الاقتصادية بـ 61.84%، وقد كانت الإجابات المؤيدة في هذه الفقرات 75% و 62.75% و 68.63% على التوالي، وفي المقابل نجد الفقرة الخاصة بقُدرة المحاسب الجزائري على صناعة القرارات كانت أهميتها النسبية مُقدرة بـ 45.05%، وفقرة إلمام المحاسب الجزائري بالقيمة العادلة كمفهوم بأهمية نسبية بلغت 52.33%، وكانت نسبة الإشارات السالبة فيهما 75.98% و 57.84% على التوالي.

وبالتالي يُمكننا القول أن أغلب مفاهيم القياس المحاسبي المستحدثة في معايير المحاسبة الدولية غير مطبقة بشكل سليم في البيئة الجزائرية، باستثناء مفهوم المحاسبة الخالية من الفاقد الذي ترى عينة الدراسة أهم مؤشراته المتمثل في قُدرة المحاسب على صنع القرارات المستنيرة مُتوفر في البيئة الجزائرية، بالإضافة إلى مفهوم القيمة العادلة الذي يتحكم فيه المحاسب الجزائري، حيث كان هذا المفهوم الأخير ذو أهمية نسبية متدنية نوعا ما ونسبة الإشارات السالبة فيه لا تتعدى الإشارات الموجبة بفارق كبير، فيجب أخذ الحكم عليه بتحفظ.

جدول رقم (5−21): نتيجة اختبار الإشارة لفقرات المجال الثاني من المحور الثاني

فقرات المجال الثاني	عدد الإشارات الموجبة[a]	عدد الإشارات السالبة[b]	عدد الأصفار[c]	المتوسط	الأهمية النسبية	قيمة Sig.	القرار الخاص بالفقرة H_0	القرار الخاص بالفقرة H_1
(8) المبادئ المحاسبية مُطبقة فِعلا بشكل سليم في المنشآت.	106 / %51.96	95 / %46.57	03 / %1.47	3.31	%55.22	0.481	مقبولة	مرفوضة
(9) تَدريس المبادئ المحاسبية في الجامعات يتماشى فِعلا مع توجه معايير المحاسبة الدولية.	74 / %36.27	128 / %62.75	02 / %0.98	2.92	%48.68	0.000	مرفوضة	مقبولة
(10) أساس التكلفة التاريخية مُطبق فِعلا بمرونة مع أُسس قياس بديلة.	90 / %44.12	95 / %46.57	19 / %9.31	3.35	%55.86	0.769	مقبولة	مرفوضة
(11) تطبيق أساس القياس بالقيمة العادلة أمر ضروري في البيئة الجزائرية.	38 / %18.63	149 / %73.04	17 / %8.33	2.52	%42.07	0.000	مرفوضة	مقبولة
(12) يتم تطبيق إعادة التقييم المحاسبي بشكل سليم في البيئة الجزائرية.	125 / %61.27	67 / %32.84	12 / %5.88	3.66	%61.02	0.000	مرفوضة	مقبولة
(13) الخصائص النوعية للمعلومة المحاسبية مُطبقة فِعلا بشكل سليم.	114 / %55.88	85 / %41.67	05 / %2.45	3.58	%59.63	0.047	مرفوضة	مقبولة

(a): تشير الإشارات الموجبة إلى عدد الذين يؤيدون فرضية الدراسة، وهي الإشارات الأكبر تماما من μ (μ=3).

(b): تشير الإشارات السالبة إلى عدد الذين يعارضون، أو هم مترددون (نوعا ما) حول فرضية الدراسة، وهي الإشارات الأقل من أو تساوي μ (μ=3).

(c): يشير عدد الأصفار إلى عدم تحديد خيار من خيارات سلم ليكرت الخماسي، وتحدد في دراستنا بـ (دون رأي).

المصدر: تحليل بيانات الاستبانة باستعمال برنامج SPSS.

يُوضح لنا الجدول رقم (5-21)، الفقرات الخاصة بمبادئ القياس المحاسبي، والذي نلاحظ من خلاله أن هنالك فقرتين غير دالتين إحصائيا، وهي الفقرة الخاصة بتطبيق المبادئ المحاسبية في المنشآت والفقرة الخاصة بتطبيق أساس التكلفة التاريخية بمرونة؛ وإجماليا يحوز هذا المجال على فقرتين كان فيهما عدد الإشارات الموجبة أقل من نظيرتها السالبة، حيث بلغت نسبة هذه الأخيرة في كلتا الفقرتين 73.04% و 62.75% وكانت أهميتهما النسبية 42.07% و 48.68% على التوالي وهما الفقرة الخاصة بضرورة تطبيق أساس القيمة العادلة وفقرة تدريس المبادئ المحاسبية؛ أما الفقرتين الباقيتين والخاصتين بتطبيق إعادة التقييم المحاسبي وتطبيق الخصائص النوعية فكانت أهميتهما النسبية 61.02% و 59.63% على التوالي وهي نسبة جيدة إذا ما قُورنت مع نسبة الفقرتين المعاكستين لتوجه مؤشرات الفرضية، كما كانت نسبة الإشارات الموجبة فيهما 61.27% و 55.88%؛ وما يُمكنّنا التساؤل حوله هنا هو لماذا كان المجال غير دال إجمالا في تحليل المحور؟ حيث يتضح لنا من خلال الجدول السابق أن قيمة .Sig (Sig. = 0.047) لفقرة الخصائص النوعية قارب بشكل كبير مستوى المعنوية (α= 0.05) الأمر الذي إذا جُمع مع الفقرتين غير الدالتين صراحة سيرجح عدم دلالة المجال ككل.

وعليه يمكننا القول أن مجال تطبيق المبادئ المحاسبية في البيئة الجزائرية غير دال إحصائيا للحكم على مؤشر من مؤشرات الفرضية الثانية؛ لكن رغم هذا نجد أن تدريس المبادئ المحاسبة في الجامعات الجزائرية يتماشى مع توجه معايير المحاسبة الدولية وذلك بأغلبية آراء عينة الدراسة، والأمر نفسه مع ضرورة تطبيق أساس القيمة العادلة في البيئة الجزائرية؛ لكن يوجد هنالك قصور في تطبيق إعادة التقييم المحاسبي والخصائص النوعية للمعلومة المحاسبية. وإذا أردنا التعمق أكثر في الحكم على مجال تطبيق المبادئ المحاسبية، فيجب فصل آراء العينة حسب مجال (Domaine) العمل وذلك لكونه أهم مؤشر مراقبة يُمكن أن يُفيدنا في تحديد التوجه السليم للحكم على هذا المجال، وفيما يلي الجدول رقم (5-22) المُبيّن لاختبار الإشارة مع تجزئة العينة حسب مجال العمل بالنسبة للفقرات غير الدالة (فقرة 08، 10) والفقرة المشكوك فيها (فقرة 13).

جدول رقم (5-22): نتيجة تفصيل اختبار الإشارة للفقرات غير الدالة في المجال الثاني من المحور الثاني

الفقرات غير الدالة في المجال الثاني		عدد الإشارات الموجبة[a]	عدد الإشارات السالبة[b]	عدد الأصفار[c]	المتوسط	قيمة Sig.	القرار الخاص بالفقرة H_0	القرار الخاص بالفقرة H_1
(8) المبادئ المحاسبية مُطبقة فِعلا بشكل سليم في المنشآت.	أكاديمي	%46.00	%50.00	%4.00	3.25	0.885	مقبولة	مرفوضة
	مهني	%51.82	%47.45	%0.73	3.15	0.668	مقبولة	مرفوضة
	مختلط	%70.59	%29.41	%0.00	3.61	0.143	مقبولة	مرفوضة
(10) أساس التكلفة التاريخية مُطبق فِعلا بمرونة مع أُسس قياس بديلة.	أكاديمي	%38.00	%42.00	%20.0	3.31	0.875	مقبولة	مرفوضة
	مهني	%40.88	%52.55	%6.57	3.34	0.185	مقبولة	مرفوضة
	مختلط	%88.24	%11.76	%0.00	3.53	0.02	مرفوضة	مقبولة

(13) الخصائص النوعية للمعلومة المحاسبية مُطبقة فِعلا بشكل سليم.	أكاديمي	%56.00	%42.00	%2.00	3.53	0.392	مقبولة	مرفوضة
	مهني	%54.74	%42.34	%2.92	3.88	0.165	مقبولة	مرفوضة
	مختلط	%64.71	%35.29	%0.00	3.88	0.332	مقبولة	مرفوضة

(a): تشير الإشارات الموجبة إلى عدد الذين يؤيدون فرضية الدراسة، وهي الإشارات الأكبر تماما من μ (μ=3).

(b): تشير الإشارات السالبة إلى عدد الذين يعارضون، أو هم مترددون (نوعا ما) حول فرضية الدراسة، وهي الإشارات الأقل من أو تساوي μ (μ=3).

(c): يشير عدد الأصفار إلى عدم تحديد خيار من خيارات سلم ليكرت الخماسي، وتحدد في دراستنا بـ (دون رأي).

المصدر: تحليل بيانات الاستبانة باستعمال برنامج SPSS.

نلاحظ من خلال معطيات الجدول رقم (5-22)، أن كل الفئات الخاصة بمجال العمل، من أكاديميين ومهنيين ومُختلطي المجال، لم تعط إجابات دالة إحصائيا بالنسبة للفقرة رقم 8 و13، هذه الأخير التي تأكدنا من أنّها غير دالة على مستوى كل مجال عمل على حدى؛ كما نلاحظ أن فئة المجال المختلط لديها إجابات دالة إحصائيا بالنسبة للفقرة رقم 10، فأغلبيتهم وبنسبة 88.24% يرون أن أساس التكلفة التاريخية غير مُطبق بشكل سليم في البيئة الجزائرية.

جدول رقم (5–23): نتيجة اختبار الإشارة لفقرات المجال الثالث من المحور الثاني

فقرات المجال الثالث	عدد الإشارات الموجبة[a]	عدد الإشارات السالبة[b]	عدد الأصفار[c]	المتوسط	الأهمية النسبية	قيمة Sig.	القرار الخاص بالفقرة H_0	القرار الخاص بالفقرة H_1
(14) من معيقات ملاءمة الإفصاح المحاسبي عدم القدرة على قياس المعلومات غير المالية في البيئة الجزائرية.	171 %83.82	32 %15.69	01 %0.49	4.07	%67.90	0.000	مرفوضة	مقبولة
(15) يُعد نقص الموازنة المُثلى بين التكلفة والمنفعة والتوقيت المناسب من أهم محددات القياس المحاسبي في البيئة الجزائرية.	137 %67.16	58 %28.43	09 %4.41	3.80	%63.33	0.000	مرفوضة	مقبولة
(16) تُعد الأهمية النسبية من أهم محددات القياس المحاسبي في البيئة الجزائرية.	110 %53.92	80 %39.22	14 %6.86	3.56	%95.39	0.035	مرفوضة	مقبولة
(17) تُطبق الحيطة بشكل واسع في بيئة المحاسبة الجزائرية.	122 %58.80	74 %36.27	08 %3.92	3.56	%59.35	0.001	مرفوضة	مقبولة
(18) تَطبيق مبدأ الحيطة في بيئة المحاسبة الجزائرية يُعد تشويها متعمدا للمعلومات الواردة في التقارير المالية.	81 %39.71	98 %48.04	25 %12.25	3.27	%54.47	0.232	مقبولة	مرفوضة
(19) أحد محددات القياس المحاسبي يتمثل في الحكم الشخصي لمُمارس مهنة المحاسبة الذين ينقصه التكوين والخبرة الجيدين.	118 %57.84	85 %41.67	01 %0.49	3.48	%58.05	0.024	مرفوضة	مقبولة
(20) أحد محدّدات القياس المحاسبي يتمثل في الحكم الشخصي لمُمارس مهنة المحاسبة الذي تنقصه الأخلاق المهنية	75 %36.76	122 %59.80	07 %3.43	3.09	%51.52	0.001	مرفوضة	مقبولة

السامية.								
(21) تُشكل البيئة الاقتصادية والمالية الجزائرية قيدا على إنتاج المعلومات المحاسبية الملائمة.	168 %82.35	33 %16.18	03 %1.47	4.05	%67.50	0.000	مرفوضة	مقبولة

(a): تشير الإشارات الموجبة إلى عدد الذين يؤيدون فرضية الدراسة، وهي الإشارات الأكبر تماما من μ (μ=3).

(b): تشير الإشارات السالبة إلى عدد الذين يعارضون، أو هم مترددون (نوعا ما) حول فرضية الدراسة، وهي الإشارات الأقل من أو تساوي μ (μ=3).

(c): يشير عدد الأصفار إلى عدم تحديد خيار من خيارات سلم ليكرت الخماسي، وتحدد في دراستنا بـ (دون رأي).

المصدر: تحليل بيانات الاستبانة باستعمال برنامج SPSS.

يوضح الجدول رقم (5-23)، نتائج فقرات ثاني المجالات الدالة والمؤيدة لتوجه مؤشرات الفرضية الثانية في المحور الثاني، فمن ضمن ست فقرات مؤيدة لتوجه مؤشرات الفرضية، كانت الفقرة الخاصة بعدم القدرة على قياس البيانات غير المالية كأحد معيقات ملاءمة الإفصاح المحاسبي، من أكبر الفقرات أهمية نسبية، تليها فقرة البيئة الاقتصادية والمالية، وفقرة نقص الموازنة المثلى بين التكلفة والمنفعة والتوقيت، بنسب قدرها 67.90% و 67.50% و 63.33% على التوالي، وبنسبة إشارات موجبة تقدر بـ 83.82% و82.35% و67.16% على التوالي؛ ونجد أن الفقرة ذات أغلبية الإشارات السالبة هي الفقرة الخاصة بالحكم الشخصي لممارسي مهنة المحاسبة ومدى افتقاره للأخلاق المهنية السامية، حيث كانت النسبة 59.80%. والملفت للانتباه في هذا المجال هو أن عينة الدراسة تُغلِّب الرأي المؤيد بأن مبدأ الحيطة يُطبق بشكل موسع في بيئة المحاسبة الجزائرية بنسبة 58.80%، ورغم هذا فإنّنا نلاحظ أن الفقرة الخاصة بتطبيق مبدأ الحيطة في الجزائر ومدى اعتباره كتشويه متعمد للمعلومات المالية، غير دالة إحصائيا، الأمر الذي يشكل عدم إجماع نسبي حول ما أقر به مجلس معايير المحاسبة الدولية بشأن مبدأ الحيطة، فكيف كان توجه آراء العينة حسب فئات مجال العمل حول هذه الفقرة؟ هذا ما يُبيّنه الجدول رقم (5-24).

جدول رقم (5–24): نتيجة تفصيل اختبار الإشارة للفقرة غير الدالة في المجال الثالث من المحور الثاني

الفقرات غير الدالة في المجال الثاني		عدد الإشارات الموجبة[a]	عدد الإشارات السالبة[b]	عدد الأصفار[c]	المتوسط	قيمة Sig.	القرار الخاص بالفقرة H_0	القرار الخاص بالفقرة H_1
(18) تَطبيق الحيطة في بيئة المحاسبة الجزائرية يُعد تشويها متعمدا للمعلومات الواردة في التقارير المالية.	أكاديمي	%52.00	%26.00	%22.0	3.62	0.053	مقبولة	مرفوضة
	مهني	%35.04	%55.47	%9.49	3.16	0.015	مرفوضة	مقبولة
	مختلط	%41.18	%52.94	%5.88	3.25	0.804	مقبولة	مرفوضة

(a): تشير الإشارات الموجبة إلى عدد الذين يؤيدون فرضية الدراسة، وهي الإشارات الأكبر تماما من μ (μ=3).

(b): تشير الإشارات السالبة إلى عدد الذين يعارضون، أو هم مترددون (نوعا ما) حول فرضية الدراسة، وهي الإشارات الأقل من أو تساوي μ (μ=3).

(c): يشير عدد الأصفار إلى عدم تحديد خيار من خيارات سلم ليكرت الخماسي، وتحدد في دراستنا بـ (دون رأي).

المصدر: تحليل بيانات الاستبانة باستعمال برنامج SPSS.

يتضح لنا من خلال الجدول رقم (5-24)، أن فئتي الأكاديميين وذوي مجال العمل المختلط لا يُعطيان إجابات ذات دلالة إحصائية حول الفقرة رقم 18، وأن المهنيين يُعطون بنسبة 55.47% إجابات ذات إشارة

سلبية حول هذه الفقرة، فهم يرون أن تطبيق الحيطة لا يُعد تشويها متعمدا للمعلومات الواردة في التقارير المالية.

وعليه يمكننا القول أن محدّدات القياس المحاسبي على المستوى الدولي، قريبة بشكل عام وإلى حد كبير من محدّدات القياس المحاسبي في بيئة المحاسبة الجزائرية.

جدول رقم (5–25): نتيجة اختبار الإشارة لفقرات المجال الرابع من المحور الثاني

فقرات المجال الرابع	عدد الإشارات الموجبة[a]	عدد الإشارات السالبة[b]	عدد الأصفار[c]	المتوسط	الأهمية النسبية	قيمة Sig.	القرار الخاص بالفقرة	
							H_0	H_1
(22) الحكم الشخصي له أثر إيجابي على تشغيل البيانات المحاسبية في البيئة الجزائرية.	111 / %54.41	92 / %45.10	01 / %0.49	3.37	%56.16	0.206	مقبولة	مرفوضة
(23) يستعمل مُمارس مهنة المحاسبة طرقا ونماذجا رياضية وإحصائية بشكل جيد في تشغيل البيانات المحاسبية.	101 / %49.51	101 / %49.51	02 / %0.98	3.28	%54.62	1.000	مقبولة	مرفوضة
(24) تُدرس الجامعات الجزائرية طرقا ونماذجا رياضية وإحصائية بشكل جيد لتشغيل البيانات المحاسبية.	85 / %41.67	117 / %57.35	02 / %0.98	3.22	%53.71	0.029	مرفوضة	مقبولة
(25) يستعمل مُمارس مهنة المحاسبة تكنولوجيا الإعلام الآلي والبرمجيات بشكل جيد في عملية تشغيل البيانات المحاسبية.	70 / %34.31	134 / %65.69	00 / %0.00	2.76	%46.08	0.000	مرفوضة	مقبولة
(26) تُدرس الجامعات الجزائرية تكنولوجيا الإعلام الآلي والبرمجيات بشكل جيد لتشغيل البيانات المحاسبية.	116 / %56.86	84 / %41.18	04 / %1.96	3.59	%59.75	0.028	مرفوضة	مقبولة
(27) يستعمل مُمارس مهنة المحاسبة المرونة والنسبية بشكل جيد لتكييف عملية تشغيل البيانات المحاسبية.	81 / %39.71	111 / %54.41	12 / %5.88	3.16	%52.69	0.036	مرفوضة	مقبولة
(28) يُوازن مُمارس مهنة المحاسبة بين الدقة والتوقيت والتكلفة بشكل جيد في عملية تشغيل البيانات المحاسبية.	88 / %43.14	107 / %52.45	09 / %4.41	3.25	%54.19	0.197	مقبولة	مرفوضة

(a): تشير الإشارات الموجبة إلى عدد الذين يؤيدون فرضية الدراسة، وهي الإشارات الأكبر تماما من μ (μ=3).

(b): تشير الإشارات السالبة إلى عدد الذين يعارضون، أو هم مترددون (نوعا ما) حول فرضية الدراسة، وهي الإشارات الأقل من أو تساوي μ (μ=3).

(c): يشير عدد الأصفار إلى عدم تحديد خيار من خيارات سلم ليكرت الخماسي، وتحدد في دراستنا بـ (دون رأي).

المصدر: تحليل بيانات الاستبانة باستعمال برنامج SPSS.

نلاحظ من خلال الجدول رقم (5-25)، أن هنالك ثلاث فقرات غير دالة إحصائيا، وهي الفقرات الخاصة بالحكم الشخصي واستعمال الطرق والنماذج الرياضية والإحصائية والموازنة بين الدقة والتوقيت

والتكلفة، في عملية تشغيل البيانات المحاسبية، وهذه الفقرات سيتم التدقيق فيها كسابقاتها من خلال فصل العينة حسب مجال العمل كما يوضحه الجدول رقم (5-26)؛ وفيما يخص بقيّة الفقرات الدالة، نجد أن فقرة واحدة فقط تؤيد مؤشر الفرضية، وهي الفقرة الخاصة بتدريس الجامعات لتكنولوجيا الإعلام الآلي والبرمجيات، فإشاراتها الموجبة بلغت نسبة 56.86%؛ أما بقيّة الفقرات فهي ذات أغلبية إشارات سالبة، وكانت أكبرها أهمية نسبية الفقرة الخاصة باستعمال ممارس المهنة لتكنولوجيا الإعلام الآلي والبرمجيات بنسبة 65.69%، تليها فقرة تدريس الجامعات للطرق والنماذج رياضية والإحصائية بنسبة 57.35%، وأخيرا الفقرة الخاصة باستعمال ممارس المهنة للمرونة والنسبية بنسبة 54.41%.

جدول رقم (5–26): نتيجة تفصيل اختبار الإشارة للفقرات غير الدالة في المجال الرابع من المحور الثاني

الفقرات غير الدالة في المجال الثاني		عدد الإشارات الموجبة[a]	عدد الإشارات السالبة[b]	عدد الأصفار[c]	المتوسط	قيمة Sig.	القرار الخاص بالفقرة H_0	القرار الخاص بالفقرة H_1
(22) الحكم الشخصي له أثر إيجابي على تشغيل البيانات المحاسبية في البيئة الجزائرية.	أكاديمي	%62.00	%36.00	%2.00	3.39	0.085	مقبولة	مرفوضة
	مهني	%51.82	%48.18	%0.00	3.38	0.733	مقبولة	مرفوضة
	مختلط	%52.94	%47.06	%0.00	3.24	1.000	مقبولة	مرفوضة
(23) يستعمل مُمارس مهنة المحاسبة طرقا ونماذجا رياضية وإحصائية بشكل جيد في تشغيل البيانات المحاسبية.	أكاديمي	%50.00	%46.00	%4.00	3.44	0.885	مقبولة	مرفوضة
	مهني	%47.45	%52.55	%0.00	3.17	0.608	مقبولة	مرفوضة
	مختلط	%64.41	%35.29	%0.00	3.71	0.332	مقبولة	مرفوضة
(28) يُوازن مُمارس مهنة المحاسبة بين الدقة والتوقيت والتكلفة بشكل جيد في عملية تشغيل البيانات المحاسبية.	أكاديمي	%40.00	%48.00	%12.0	3.41	0.652	مقبولة	مرفوضة
	مهني	%43.07	%54.74	%2.19	3.18	0.195	مقبولة	مرفوضة
	مختلط	%52.94	%47.06	%0.00	3.41	1.000	مقبولة	مرفوضة

(a): تشير الإشارات الموجبة إلى عدد الذين يؤيدون فرضية الدراسة، وهي الإشارات الأكبر تماما من μ (μ=3).

(b): تشير الإشارات السالبة إلى عدد الذين يعارضون، أو هم مترددون (نوعا ما) حول فرضية الدراسة، وهي الإشارات الأقل من أو تساوي μ (μ=3).

(c): يشير عدد الأصفار إلى عدم تحديد خيار من خيارات سلم ليكرت الخماسي، وتحدد في دراستنا بـ (دون رأي).

المصدر: تحليل بيانات الاستبانة باستعمال برنامج SPSS.

من خلال ما وضحه الجدول رقم (5-26)، فإن تحليل اختبار الإشارة حسب مجالات عمل العينة يبيّن أن كل الفئات لا تقدم إجابات دالة إحصائيا حول الفقرات الثلاث المدقق فيها؛ الأمر الذي يجعلنا نضبط حكمنا حول تشغيل البيانات المحاسبية في البيئة الجزائرية بالقول أنّه ورغم كونه غير دال إحصائيا للحكم على مؤشر من مؤشرات الفرضية الثانية بشكل إجمالي؛ إلا أنّنا وجدنا أن أغلب فقراته تدل على أن هناك تدريس جيد للطرق والنماذج الإحصائية في الجامعات الجزائرية، وهناك استعمال جيد لتكنولوجيا الإعلام الآلي والبرمجيات، والمرونة والنسبية لتكييف عملية تشغيل البيانات المحاسبية؛ وكل هذا في مقابل ضعف في تدريس الجامعات الجزائرية لتكنولوجيا الإعلام الآلي والبرمجيات بشكل جيد لتشغيل البيانات المحاسبية.

جدول رقم (5–27): نتيجة اختبار الإشارة لفقرات المجال الخامس من المحور الثاني

فقرات المجال الخامس	عدد الإشارات الموجبة[a]	عدد الإشارات السالبة[b]	عدد الأصفار[c]	المتوسط	الأهمية النسبية	قيمة Sig.	القرار الخاص بالفقرة H_0	H_1
(29) الحكم الشخصي له أثر إيجابي على تقديرات القياس المحاسبي في البيئة الجزائرية.	104 %50.98	96 %47.06	04 %1.96	3.37	%56.17	0.621	مقبولة	مرفوضة
(30) يستعمل مُمارس مهنة المحاسبة طرقا ونماذجا رياضية وإحصائية بشكل جيد في تقديرات القياس المحاسبي.	111 %54.41	92 %45.10	01 %0.49	3.43	%57.22	0.206	مقبولة	مرفوضة
(31) تُدرس الجامعات الجزائرية طرقا ونماذجا رياضية وإحصائية بشكل جيد لوضع تقديرات القياس المحاسبي.	89 %43.63	112 %54.90	03 %1.47	3.30	%54.98	0.121	مقبولة	مرفوضة
(32) يستعمل مُمارس مهنة المحاسبة تكنولوجيا الإعلام الآلي والبرمجيات بشكل جيد في عملية تقديرات القياس المحاسبي.	97 %47.55	106 %51.96	01 %0.49	3.19	%53.12	0.575	مقبولة	مرفوضة
(33) تُدرس الجامعات الجزائرية تكنولوجيا الإعلام الآلي والبرمجيات بشكل جيد لوضع تقديرات القياس المحاسبي.	123 %60.29	77 %37.75	04 %1.96	3.61	%60.08	0.001	مرفوضة	مقبولة
(34) يَستعمل مُمارس مهنة المحاسبة المرونة والنسبية بشكل جيد لتكييف عملية تقديرات القياس المحاسبي.	99 %48.53	99 %48.53	06 %2.94	3.34	%55.72	1.000	مقبولة	مرفوضة
(35) يوازن مُمارس مهنة المحاسبة بين الدقة والتوقيت والتكلفة بشكل جيد في عملية تقديرات القياس المحاسبي.	97 %47.55	99 %48.53	08 %3.92	3.35	%55.87	0.943	مقبولة	مرفوضة
(36) يتحكم مُمارس مهنة المحاسبة بشكل جيد في إعطاء تقديرات مستقبلية بعيدة المدى للقياس المحاسبي.	145 %71.08	56 %27.45	03 %1.47	3.80	%63.27	0.000	مرفوضة	مقبولة

(a): تشير الإشارات الموجبة إلى عدد الذين يؤيدون فرضية الدراسة، وهي الإشارات الأكبر تماما من μ (μ=3).

(b): تشير الإشارات السالبة إلى عدد الذين يعارضون، أو هم مترددون (نوعا ما) حول فرضية الدراسة، وهي الإشارات الأقل من أو تساوي μ (μ=3).

(c): يشير عدد الأصفار إلى عدم تحديد خيار من خيارات سلم ليكرت الخماسي، وتحدد في دراستنا بـ (دون رأي).

المصدر: تحليل بيانات الاستبانة باستعمال برنامج SPSS.

نلاحظ من خلال الجدول رقم (5-27)، أن هناك ست فقرات غير دالة إحصائيا، وهو عدد كبير لعدم دلالة الأجوبة المقدمة حول مُحتوى هذه الفقرات، ولكن رغم ذلك نجد أن المجال بشكل إجمالي دال إحصائيا ويدعم توجه مؤشر من مؤشرات الفرضية الثانية؛ الأمر الذي يدفعنا إلى تدقيق كل هذه الفقرات غير الدالة كسابقتها من خلال تجزئة عينة الدراسة حسب مجال العمل كما يوضحه الجدول رقم (5-28).

جدول رقم (5-28): نتيجة تفصيل اختبار الإشارة للفقرات غير الدالة في المجال الخامس من المحور الثاني

الفقرات غير الدالة في المجال الثاني		عدد الإشارات الموجبة[a]	عدد الإشارات السالبة[b]	عدد الأصفار[c]	المتوسط	قيمة Sig.	القرار الخاص بالفقرة H_0	القرار الخاص بالفقرة H_1
(29) الحكم الشخصي له أثر إيجابي على تقديرات القياس المحاسبي في البيئة الجزائرية.	أكاديمي	%52.00	%44.00	%4.00	3.21	0.665	مقبولة	مرفوضة
	مهني	%50.36	%48.18	%1.46	3.41	0.863	مقبولة	مرفوضة
	مختلط	%52.94	%47.06	%0.00	3.47	1.000	مقبولة	مرفوضة
(30) يستعمل مُمارس مهنة المحاسبة طرقا ونماذجا رياضية وإحصائية بشكل جيد في تقديرات القياس المحاسبي.	أكاديمي	%50.00	%50.00	%0.00	3.44	1.000	مقبولة	مرفوضة
	مهني	%52.55	%46.72	%0.73	3.36	0.549	مقبولة	مرفوضة
	مختلط	%82.35	%17.65	%0.00	4.00	0.013	مرفوضة	مقبولة
(31) تُدرس الجامعات الجزائرية طرقا ونماذجا رياضية وإحصائية بشكل جيد لوضع تقديرات القياس المحاسبي.	أكاديمي	%44.00	%56.00	%0.00	3.26	0.480	مقبولة	مرفوضة
	مهني	%43.07	%55.47	%1.46	3.26	0.168	مقبولة	مرفوضة
	مختلط	%47.06	%47.06	%5.88	3.75	1.000	مقبولة	مرفوضة
(32) يستعمل مُمارس مهنة المحاسبة تكنولوجيا الإعلام الآلي والبرمجيات بشكل جيد في عملية تقديرات القياس المحاسبي.	أكاديمي	%44.00	%54.00	%2.00	3.22	0.568	مقبولة	مرفوضة
	مهني	%47.45	%52.55	%0.00	3.15	0.608	مقبولة	مرفوضة
	مختلط	%58.82	%41.18	%0.00	3.41	0.629	مقبولة	مرفوضة
(34) يَستعمل مُمارس مهنة المحاسبة المرونة والنسبية بشكل جيد لتكييف عملية تقديرات القياس المحاسبي.	أكاديمي	%38.00	%50.00	%12.0	3.34	0.451	مقبولة	مرفوضة
	مهني	%51.82	%48.18	%0.00	3.34	0.733	مقبولة	مرفوضة
	مختلط	%52.94	%47.06	%0.00	3.41	1.000	مقبولة	مرفوضة
(35) يوازن مُمارس مهنة المحاسبة بين الدقة والتوقيت والتكلفة بشكل جيد في عملية تقديرات القياس المحاسبي.	أكاديمي	%38.00	%52.00	%10.0	3.27	0.371	مقبولة	مرفوضة
	مهني	%48.91	%48.91	%2.19	3.34	1.000	مقبولة	مرفوضة
	مختلط	%64.71	%35.29	%0.00	3.65	0.332	مقبولة	مرفوضة

(a): تشير الإشارات الموجبة إلى عدد الذين يؤيدون فرضية الدراسة، وهي الإشارات الأكبر تماما من μ (μ=3).

(b): تشير الإشارات السالبة إلى عدد الذين يعارضون، أو هم مترددون (نوعا ما) حول فرضية الدراسة، وهي الإشارات الأقل من أو تساوي μ (μ=3).

(c): يشير عدد الأصفار إلى عدم تحديد خيار من خيارات سلم ليكرت الخماسي، وتحدد في دراستنا بـ (دون رأي).

المصدر: تحليل بيانات الاستبانة باستعمال برنامج SPSS.

من خلال معطيات الجدول رقم (5-28)، نجد أن كل الفقرات غير دالة إحصائيا بالنسبة لكل فئات العينة ما عدى الفقرة 30، حيث نلاحظ أنه بالنسبة لفئة أصحاب المجال المختلط كانت هذه الفقرة الخاصة باستعمال ممارسي المهنة لطرق ونماذج رياضية وإحصائية بشكل جيد في تقديرات القياس المحاسبي، دالة إحصائيا وبأغلبية إشارات موجبة قُدرت بـ 82.35%؛ ومن جهتها كانت الفقرتين الدالتين والخاصتين بتحكم ممارس مهنة المحاسبة في إعطاء تقديرات مستقبلية بعيدة المدى للقياس المحاسبي، وتدريس الجامعات لتكنولوجيا الإعلام الآلي والبرمجيات لوضع تقديرات القياس المحاسبي، بأغلبية إشارات موجبة قُدرة بـ 71.08% و60.29% على التوالي حسب الأهمية النسبية.

وعليه يُمكننا الحكم على هذه الفقرة بأنّها ذات دلالة إحصائية لمؤشر من مؤشرات الفرضية الثانية من حيث عدم تحكم ممارس مهنة المحاسبة في الجزائر بشكل جيد في إعطاء تقديرات مستقبلية بعيدة المدى

للقياس المحاسبي وعدم تدريس الجامعات الجزائرية لتكنولوجيا الإعلام الآلي والبرمجيات لوضع تقديرات القياس المحاسبي؛ في مقابل استعمال ممارسي المهنة لطرق ونماذج رياضية وإحصائية بشكل جيد في تقديرات القياس المحاسبي؛ فهذا المجال يؤيد فرضية بحثنا ولكن بشكل جزئي.

3.2.2. اتخاذ القرار بالنسبة للفرضية الثانية

بعد إجراء اختبار الإشارة على المحور الثاني المتعلق بالفرضية الثانية، وإثبات صحتها بشكل إجمالي بنسبة إجابات مؤيدة وصلت إلى 71.08% وعند أهمية نسبية وصلت إلى 54.88%؛ فإن التحليل التفصيلي للمجالات الخاصة بالمحور بيّنت أن أغلب المجالات كانت مؤيدة للفرضية (ثلاثة من أصل خمسة) وبنسب استجابة تراوحت بين 60% و70% وعند أهمية نسبية فاقت 55%؛ مع بعض التحفظات فيما يخص المجالات غير الدالة والتي تبيّن أن مجال المبادئ لم يُعط أفراد العينة حوله رأي دال يكفي للحكم على صحة أو نفي الفرضية، وكذلك الأمر مع مجال تشغيل البيانات المحاسبية؛ وكقرار نهائي حول إثبات أو نفي الفرضية الثانية، يُقرّر الباحث الأخذ بصحة الفرضية التي تنص على أن " بيئة النظام المحاسبي المالي لا تواكب التطبيق السليم لقواعد وأساليب القياس المتعلقة بالإعلام المحاسبي الدولي"، وذلك بتحفظ حول التفصيل الخاص بتحليل فقرات المجالات غير الدالة والفقرات المعارضة لتوجه بعض مؤشرات الفرضية.

3.2. اختبار الفرضية الثالثة

تنص الفرضية الثالثة بأن " تساعد المؤسساتية المحفزة وديناميكية التوحيد المحاسبي على تعميق البعد الإعلامي للقياس المحاسبي وفقا للنظام المحاسبي المالي".

1.3.2. تحديد الفرضية الصفرية H_0 والفرضية البديلة H_1

يحدد الباحث الفرضية الصفرية إحصائيا حسب خصائص اختبار الإشارة، بأنّها تدل على أنه لا توجد هنالك فروق ذات دلالة إحصائية بين متوسط إجابات العينة ومتوسط الدراسة؛ وتكون الفرضية البديلة على عكس هذا التوجه كالآتي:

H_0: لا توجد فروق ذات دلالة إحصائية بين متوسطة إجابات العينة حول مدى مساعدة المؤسساتية المحفزة وديناميكية التوحيد المحاسبي على تعميق البعد الإعلامي للقياس المحاسبي وفقا للنظام المحاسبي المالي.

H_1: توجد فروق ذات دلالة إحصائية بين متوسطة إجابات العينة حول مدى مساعدة المؤسساتية المحفزة وديناميكية التوحيد المحاسبي على تعميق البعد الإعلامي للقياس المحاسبي وفقا للنظام المحاسبي المالي.

2.3.2. إحصائية اختبار الإشارة

بعد تحديدنا لمستوى المعنوية α = 0.05 ، يوضح لنا الجدول رقم (5-29)، نتائج اختبار الإشارة للمحور الثالث للاستبانة.

جدول رقم (5–29): نتيجة اختبار الإشارة للمحور الثالث وفقراته (مجال واحد)

المحور الثالث وفقراته	عدد الإشارات الموجبة[a]	عدد الإشارات السالبة[b]	عدد الأصفار[c]	المتوسط	الأهمية النسبية	قيمة Sig.	القرار الخاص بالفقرة	
							H_0	H_1
استفادة النظام المحاسبي المالي (SCF) من معايير المحاسبة الدولية (IFRS)	200 / %98.00	04 / %2.00	00 / %0.00	4.30	%71.75	0.000	مرفوضة	مقبولة
(1) تبني سياسة توحيد محاسبي مرنة ومتماشية مع التحديث المستمر لمعايير المحاسبة الدولية.	185 / %90.69	18 / %8.82	01 / %0.49	4.36	%72.66	0.000	مرفوضة	مقبولة
(2) مراعاة بيئة الأعمال الجزائرية أمر ضروري في عملية الاستفادة من معايير المحاسبة الدولية.	188 / %92.16	13 / %6.37	03 / %1.47	4.36	%72.72	0.000	مرفوضة	مقبولة
(3) تدعيم النظام المحاسبي المالي بقوانين محاسبية مالية تُصدر وتُحدث باستمرار تماشيا ومعايير المحاسبية الدولية.	188 / %92.16	16 / %7.84	00 / %0.00	4.36	%72.63	0.000	مرفوضة	مقبولة
(4) الاستعانة القوية والفعالة بالكفاءات والخبرات الأكاديمية المتخصصة في مجال النظرية المحاسبية في عملية التوحيد المحاسبي.	191 / %93.63	09 / %4.41	04 / %1.96	4.49	%74.75	0.000	مرفوضة	مقبولة
(5) تطوير برامج التكوين المحاسبي الأكاديمية والمهنية للارتقاء للمستوى الدولي.	199 / %97.55	04 / %1.96	01 / %0.49	4.58	%76.35	0.000	مرفوضة	مقبولة
(6) تكوين هيئة وطنية مستقلة مسؤولة عن تطوير مهنة المحاسبة والتقارب الدولي.	166 / %81.37	34 / %16.67	04 / %1.96	4.26	%71.08	0.000	مرفوضة	مقبولة
(7) توسيع وتفعيل دور السوق المالية لتنشيط البيئة المحاسبية في الجزائر.	174 / %85.29	30 / %14.71	00 / %0.00	4.28	%71.32	0.000	مرفوضة	مقبولة
(8) سَن القوانين الرسمية المحفزة على إتمام المعاملات الاقتصادية والمالية بكفاءة عالية.	175 / %85.78	27 / %13.24	02 / %0.98	4.26	%70.96	0.000	مرفوضة	مقبولة
(9) زيادة الاهتمام بجانب السلوك البشري في مجال المحاسبة.	173 / %84.80	29 / %14.22	02 / %0.98	4.24	%70.71	0.000	مرفوضة	مقبولة
(10) نشر الثقافة المالية والوعي المالي في أوساط البيئة الجزائرية.	176 / %86.27	25 / %12.25	03 / %1.47	4.28	%71.39	0.000	مرفوضة	مقبولة

(a): تشير الإشارات الموجبة إلى عدد الذين يؤيدون فرضية الدراسة، وهي الإشارات الأكبر تماما من μ (μ=3).

(b): تشير الإشارات السالبة إلى عدد الذين يعارضون، أو هم مترددون (نوعا ما) حول فرضية الدراسة، وهي الإشارات الأقل من أو تساوي μ (μ=3).

(c): يشير عدد الأصفار إلى عدم تحديد خيار من خيارات سلم ليكرت الخماسي، وتحدد في دراستنا بـ (دون رأي).

المصدر: تحليل بيانات الاستبانة باستعمال برنامج SPSS.

من خلال الجدول رقم (5-29)، نلاحظ أن المحور الثالث دال إحصائيا وبأغلبية إشارات موجبة، الأمر الذي يجعلنا نحكم على الفرضية الثالثة بأنّها صحيحة بشكل إجمالي؛ وبالتعمق أكثر يتضح لنا أيضا أن كل فقرات المحور الثالث دالة إحصائيا، وهي في الوقت ذاته مُدعِمة لتوجه مؤشرات الفرضية الثالثة، حيث كانت فقرة تطوير برامج التكوين المحاسبي الأكاديمية والمهنية للارتقاء للمستوى الدولي أكبر الفقرات

أهمية نسبية بـ 76.35%، تليها فقرة الاستعانة القوية والفعالة بالكفاءات والخبرات الأكاديمية والمهنية للارتقاء للمستوى الدولي، حيث كانت النسبة 74.75%، تليهما الفقرة الخاصة بمراعاة البيئة الجزائرية أمر ضروري في عملية الاستفادة من معايير المحاسبة الدولية، بنسبة 72.72%؛ وقد كانت نسبة الإشارات الموجبة في هذه الفقرات تفوق 90%، وفي بقية الفقرات تتراوح بين 80% و 90%.

وبالتالي يُمكننا القول أن عينة الدراسة قد أبدت إجماعا على تأييد المؤشرات الخاصة بالفرضية الثالثة، فهي ترى أن المؤسساتية المحفزة وديناميكية التوحيد يمكنها أن تساعد على تعميق البعد الإعلامي للقياس المحاسبي وفقا للنظام المحاسبي المالي.

3.3.2. اتخاذ القرار بالنسبة للفرضية الثالثة

بعد إجراء اختبار الإشارة على المحور الثالث المتعلق بالفرضية الثالثة، وإثبات صحتها بشكل إجمالي بنسبة إجابات مؤيدة وصلت إلى 98% وعند أهمية نسبية وصلت إلى 71.75%؛ فإن التحليل التفصيلي للمجالات الخاصة بالمحور بيّن أن كل الفقرات كانت مؤيدة للفرضية وبنسب استجابة تراوحت بين 80% و90% وعند أهمية نسبية فاقت 70%، مع عدم وجود أي تحفظات؛ وكقرار نهائي حول إثبات أو نفي الفرضية الثالثة، يُقرّر الباحث الأخذ بصحة الفرضية التي تنص بأن " تساعد المؤسساتية المحفزة وديناميكية التوحيد المحاسبي على تعميق البعد الإعلامي للقياس المحاسبي وفقا للنظام المحاسبي المالي ".

بعد اختبار فرضيات الدراسة الثلاث وإثبات صحتها، نأتي الآن إلى محاولة التدقيق في وجود علاقة بين توجه هذه الفرضيات ومختلف التحفظات الخاصة بالمؤشرات غير المتحقق فيها، مع متغيرات المراقبة التي اختارها الباحث في دراسته؛ حيث لن يُفصّل الباحث في نوع العلاقة، وإنّما سيكتفي بتوضيح ذلك لما له من إحاطة شاملة ببنيّة الدراسة ونواحي التأثير الموجودة بين متغيراتها؛ وسيستعمل الباحث اختبار كاي مربع (khi-deux) لهذا الغرض، وذلك كما بيّنه الجدول رقم (5-30).

جدول رقم (5−30): وجود علاقات بين متغيرات المراقبة وفرضيات الدراسة

البيان	الفرضية الأولى				الفرضية الثانية				الفرضية الثالثة			
	Sig.	توجد علاقة	قيمة V de Cramer	الشدة	Sig.	توجد علاقة	قيمة V de Cramer	الشدة	Sig.	توجد علاقة	قيمة V de Cramer	الشدة
المجال	0.017	نعم	0.494	متوسطة	0.032	نعم	0.602	قوية	0.167	لا	-	-
القطاع	0.02	نعم	0.509	متوسطة	0.156	لا	-	-	0.328	لا	-	-
المستوى الوظيفي	0.014	نعم	0.457	متوسطة	0.04	نعم	0.597	قوية	0.182	لا	-	-
المؤهل العلمي	0.000	نعم	0.494	متوسطة	0.000	نعم	0.675	قوية	0.000	نعم	0.399	ضعيفة
العمر	0.091	لا	-	-	0.04	نعم	0.599	قوية	0.785	لا	-	-
الخبرة	0.022	نعم	0.479	متوسطة	0.366	لا	-	-	0.071	لا	-	-
حسب .Sig عند مستوى معنوية α = 0.05.												

المصدر: تحليل بيانات الاستبانة باستعمال برنامج SPSS.

يوضح لنا الجدول رقم (5-30) وجود علاقة بين الفرضية الأولى وكل من المجال والمستوى الوظيفي والمؤهل العلمي والخبرة وكل هذه العلاقات كانت متوسطة؛ كما توجد علاقة بين الفرضية الثانية والمجال والمستوى الوظيفي والمؤهل العلمي والعمر، وكانت كلها قوية نوعا ما؛ بيّنما توجد علاقة بين الفرضية الثالثة والمؤهل العلمي فقط وكانت ضعيفة؛ وما يلفت الانتباه أن هذا الأخير له علاقة مع كل الفرضيات.

3. الاستنتاجات ومناقشتها

بعد تشخيص الدراسة التطبيقية لمقارنة بين SCF و IFRS من حيث تأثير اتجاهات وظيفة الإعلام المحاسبي على قواعد وأساليب القياس المحاسبي للبيانات المالية، للخروج بحلول يمكن أن تحسن في عملية توفيق المحاسبة الجزائرية نحو المعايير الدولية على أُسس سليمة؛ ومن خلال اختبار فرضيات البحث الثلاث التي تَبَيّن لنا بشكل إجمالي أنّها مُثبتة، وأن بعض التحفظات كانت محيطة بصحة أو نفي بعض مؤشرات هذه الفرضيات؛ الأمر الذي دفعنا للحكم على بعضها بالتحقق وفقا لمؤشرات معينة؛ حيث يوضح لنا الجدول رقم (5-31)، ملخص لتحقق الفرضيات نسبيا أو كليا بناءً على تحقق مؤشراتها.

جدول رقم (5−31): ملخص تحقق الفرضيات نسبيا أو كليا

الفرضية		المؤشرات	التحقق الكلي / النسبي، عدم تحقق للمؤشر	تحقق كلي / نسبي للفرضية
المتطلبات الإعلامية للمجتمع المالي الجزائري لا تتماشى مع متطلبات الإعلام المحاسبي الدولي.		عدم تماشي مع توجه الإعلام المحاسبي وفقا لمعايير المحاسبة الدولية	تحقق نسبي	تحقق نسبي
		توجهات الإعلام المحاسبي لخدمة المصالح الضريبية	تحقق كلي	
		عدم كفاءة القواعد والقوانين غير الرسمية	تحقق كلي	
		عدم كفاءة القواعد والقوانين الرسمية	تحقق كلي	
		الجمود / الديناميكية	تحقق كلي	
بيئة النظام المحاسبي المالي لا تواكب التطبيق السليم لقواعد وأساليب القياس المتعلقة بالإعلام المحاسبي الدولي.	المفاهيم	التطبيق غير السليم لمفهوم المحاسبة الخالية من الفاقد	تحقق نسبي	تحقق نسبي
		عدم الإلمام بمفهوم القيمة العادلة	عدم تحقق	
		التطبيق غير السليم لمفهوم المنافع الاقتصادية المستقبلية	تحقق كلي	
		التطبيق غير السليم لمفهوم السيطرة ودمج الأعمال والترتيبات المشتركة	تحقق كلي	
		التطبيق غير السليم لمفهوم اعتبارات انخفاض القيمة	تحقق كلي	
		التطبيق غير السليم لمفهوم الكشف عن المخاطر المالية	تحقق كلي	

	المبادئ	تدريس المبادئ لا يتماشى مع المعايير الدولية	عدم تحقق	
		التطبيق غير المرن لأساس التكلفة التاريخية	تحقق كلي (فئة مختلطي المجال)	
		عدم ضرورة تطبيق القيمة العادلة	عدم تحقق	
		التطبيق غير السليم لإعادة التقييم	تحقق كلي	
		التطبيق غير السليم للخصائص النوعية	تحقق كلي (مقارب جدا لعدم الدلالة)	
	المحددات	المعلومة غير المالية	تحقق كلي	
		التكلفة /المنفعة / التوقيت	تحقق كلي	
		الأهمية النسبية	تحقق كلي	
		الحيطة	تحقق نسبي	
		الحكم الشخصي	تحقق نسبي	
		البيئة الاقتصادية والمالية	تحقق كلي	
	أساليب القياس المحاسبي	التأثير السلبي للسلوك البشري	---*	
		استعمال غير سليم للنماذج الرياضية والإحصائية	عدم تحقق نسبي	
		استعمال غير سليم لتكنولوجيا الإعلام الآلي والبرمجيات	تحقق نسبي	
		المرونة والنسبية	عدم تحقق نسبي	
		الدقة / التوقيت / التكلفة	---*	
تساعد المؤسساتية المحفزة وديناميكية التوحيد المحاسبي على تعميق البعد الإعلامي للقياس المحاسبي وفقا للنظام المحاسبي المالي.	المؤسساتية المحفزة	السلوك البشري	تحقق كلي	تحقق كلي
		استقلالية السلطات	تحقق كلي	
		تفعيل السوق المالي	تحقق كلي	
		القوانين الرسمية	تحقق كلي	
	ديناميكية التوحيد	المرونة والتحديث والتطوير	تحقق كلي	
		التكيف مع البيئة	تحقق كلي	
		الاستعانة بالكفاءات	تحقق كلي	
* لم تعط حوله آراء تسمح بتحديد مدى تحقق المؤشر (عدم الدلالة الإحصائية).				

المصدر: من إعداد الباحث استنادا إلى اختبار الفرضيات.

نستنتج أن اتجاهات الإعلام المحاسبي الدولي المُطبق في البيئة الجزائرية كان لها انعكاسات سلبية على قواعد وأساليب القياس المحاسبي للبيانات المالية؛ وهذا ما يتماشى مع الطرح الخاص بالفجوة الإعلامية في الدول النامية الذي بيّنا من خلاله أن تبني اتجاهات إعلامية دولية دونّما تطوير للمتطلبات الإعلامية – التي تمليها البيئة الاقتصادية بالدرجة الأولى– سيجعل هذه الدول تُطبق نظم قياس أكثر تطورا وتعقدا من واقع بيئتها، الأمر الذي ينجم عنه – كما لاحظنا في البيئة الجزائرية– انعكاسات سلبية على تطبيق قواعد

وأساليب القياس المحاسبي. فقد بيّنت بيئة تطبيق النظام المحاسبي المالي الذي يُعد كاستجابة لتوجهات الإعلام المحاسبي الدولي، أن المتطلبات المالية للمجتمع المالي الجزائري لا تتماشى مع ما جاءت به بيئة معايير المحاسبة الدولية؛ لا من حيث احترام الإعلام المالي وفقا لهذه التوجهات؛ ولا من حيث أهم الفئات المستخدمة للمعلومات المفصح عنها؛ ولا من حيث المؤسساتية المحفزة بشقيها الرسمي وغير الرسمي، والتي بيّنا دورها الفعّال في مواكبة التطورات المحاسبية على المستوى الدولي وتقليص تكاليف إجراء المعاملات وجعلها أكثر كفاءة؛ ولا من حيث السلوك المالي لمستخدمي المعلومات المحاسبية في البيئة الجزائرية الذين يَغلب عليهم نقص المهارات والمعرفة المالية اللازمة لتحديد وتلبية احتياجاتهم المالية، الأمر الذي يُعيدنا إلى ما تطرقنا إليه في جانب السلوك البشري في تشغيل البيانات المحاسبية وإعداد التقديرات والتنبؤات والتوقعات المحاسبية، فهي وبدرجة كبيرة غائبة.

نستنتج كذلك أن المعرفة المحاسبية عالية التطور والمتمثلة في أساليب وقواعد القياس المحاسبي، نحن حقيقة بحاجة إليها ولا شك في ذلك بدليل إجماع أكثر من 70% من أفراد العينة على ضرورة تطبيق أساس القياس بالقيمة العادلة في الجزائر، لكن متطلباتنا الاقتصادية والمالية غير مُهيأة لاستعمالها بالكيفية التي تحقق لنا إنتاج معلومات مالية قادرة على اتخاذ القرارات الاقتصادية الصائبة في ظل اقتصاديات عالمية؛ هذا ما يُبرّر عدم التطبيق السليم لجملة من المفاهيم والمبادئ المحاسبية وعدم أخذ بعض العوامل كمحدّدات يُمكنها أن تؤثر في القياسات المحاسبية المُعدّة، وكمثال على هذا عدم التطبيق السليم لمفهوم المحاسبة الخالية من الفاقد ومفهوم المنافع الاقتصادية وغيرها من المفاهيم التي تُعد أُسس مهمة لقواعد القياس؛ كما أنه لا يتم التطبيق السليم لمبدأ إعادة التقييم والخصائص النوعية للمعلومة المحاسبية؛ ومن جهة المحدّدات، فهي متماثلة إلى حدٍ كبير لكن يبقى مستوى التحكم فيها أمر غير متاح لكل ممارسي المهنة، وذلك بدليل عدم فصل أفراد العينة في مسألة اعتبار تطبيق الحيطة تشويها متعمدا للمعلومات الواردة في التقارير المالية، وهذا خلافا لما أقره التوجه الدولي لمعايير المحاسبة الدولية حول هذا المُحدّد.

نستنتج أيضا أن أساليب القياس المطبقة في بيئة النظام المحاسبي المالي، هي في اختلافها عن التوجه السليم للتطبيق كما حدّدناه في بيئة معايير المحاسبة الدولية؛ تفتقر إلى قاعدة التدريس الجيد لتكنولوجيا الإعلام الآلي والبرمجيات في عملية تشغيل البيانات وإعداد التقديرات والتنبؤات والتوقعات المحاسبية؛ ولا يُعطي أفراد العينة رأيا فاصلا من حيث أثر الحكم الشخصي عليها، وعلى استعمال الطرق والنماذج الرياضية والإحصائية، والموازنة بين الدقة والتوقيت والتكلفة الأمر الذي يُمكن أن يكون بسبب عدم محاكاة المعرفة النظرية للواقع العملي، وذلك كجانب متطور من الفجوة الإعلامية بالنسبة للدول النامية؛ وإضافة إلى ذلك نجد أن التقديرات المحاسبية على المدى البعيد والمتمثلة أساسا في تنبؤات وتوقعات القياس المحاسبي غير مُتحكم فيها وغير مُطبقة بشكل سليم، وهذا كاستجابة منطقية لعدم التحكم في التقديرات الحالية للقياس.

إن الأمر المهم أيضا في تشخيص الفجوة الإعلامية في بيئة تطبيق النظام المحاسبي المالي، هو إمكانية وجود آثار للفجوة الإعلامية المشتركة، فالحكم الشخصي والاجتهاد واختلافات التفسير وغيرها من الأمور التي تنقص من إمكانية المقارنة، أو تؤدي إلى التطبيق غير المتماثل أو المرونة الكبيرة في التطبيق لمجموعة موحدة من المعايير، يمكنها أن تشكل أيضا هذا النوع من الفجوات في الجزائر، ويمكننا أيضا أن نفسر مسألة عدم اتخاذ رأي مُحدّد أو التضارب الصارخ في آراء أفراد عينة الدراسة إلى هذا النوع من الفجوات.

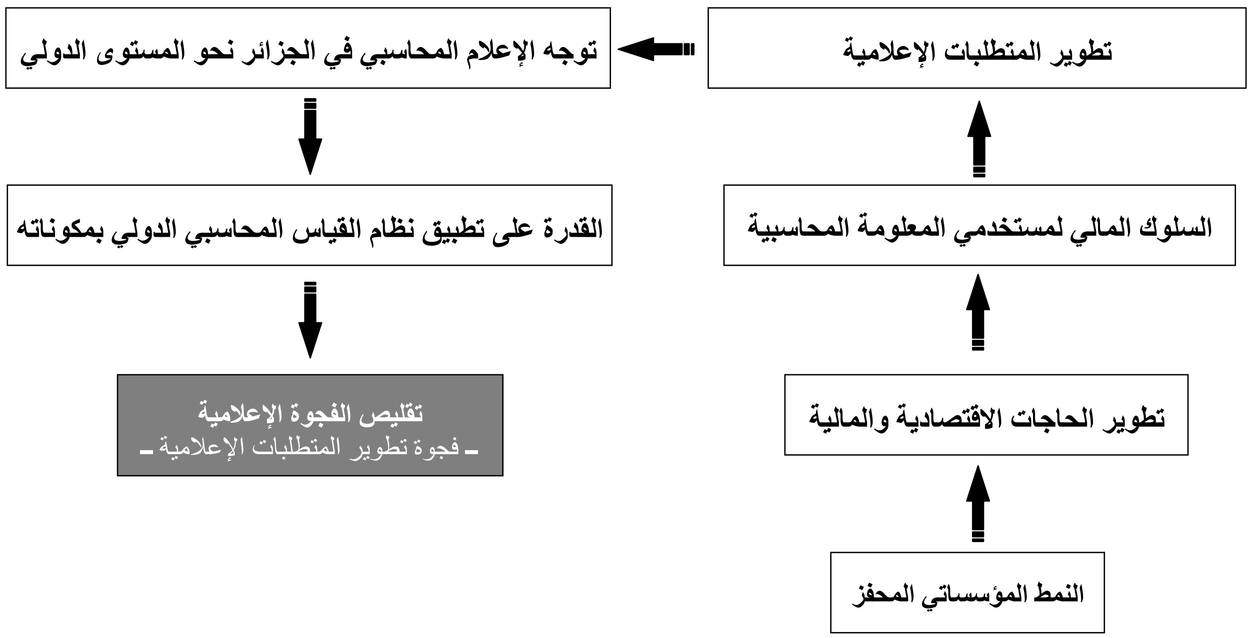
نستنتج كذلك أن من أهم الآليات التي ستمكن النظام المحاسبي المالي من الاستفادة من معايير المحاسبة الدولية هي تطوير برامج التكوين المحاسبي الأكاديمية والمهنية للارتقاء للمستوى الدولي، وهذا لما تراه عينة الدراسة من ضرورة تكوين الموارد البشرية في هذا المجال، فالمورد البشري المؤهل هو المفتاح الأساسي لسلسلة المؤسساتية المحفزة وديناميكية التوحيد المحاسبي؛ وتليه بعد ذلك مسألة الاستعانة بالكفاءات والخبرات الأكاديمية المتخصصة في مجال النظرية المحاسبية، لما لذلك من قاعدة علمية تمكن من تفادي العديد من مشاكل تبني مرجعية محاسبية لا تخدم البيئة الاقتصادية أو لها آثار سلبية لا يمكن للمهنيين استشرافها لمحدودية قدراتهم في مجال التنظير المحاسبي ومشاكله؛ لنأتي ثالثا إلى مراعاة البيئة الجزائرية، ومنه إلى سياسة توحيد مرنة وتدعيم النظام المحاسبي المالي بقوانين محاسبية مالية تُصدر وتُحدَّث باستمرار تماشيا ومعايير المحاسبة الدولية، الأمر الذي سيشكل بالنسبة لنا قاعدة الانطلاق في صياغة مقترح لاستفادة النظام المحاسبي المالي من معايير المحاسبة الدولية.

III. مقترح النظام العام للمحاسبة المالية (SGCF)

إن الآلية التي سيستفيد منها النظام المحاسبي المالي من معايير المحاسبة الدولية تعتمد على المؤشرات التي حملتها الفرضية الثالثة، والتي تأكدنا من خلالها أن المؤسساتية المحفزة وديناميكية التوحيد المحاسبي ستساعد على تعميق البعد الإعلامي للقياس المحاسبي؛ فحسب نتائج الدراسة الميدانية التي دعمت تبني سياسة توحيد محاسبي مرنة ومتماشية مع التحديث المستمر لمعايير المحاسبة الدولية، إضافة إلى تدعيم النظام المحاسبي المالي بقوانين محاسبية مالية تُصدر وتُحدَّث باستمرار تماشيا ومعايير المحاسبة الدولية، وكل هذا بمراعاة بيئة الأعمال الجزائرية؛ فإن الباحث يضع مقترح النظام العام للمحاسبة المالية (Le Système Générale de la Comptabilité Financière: SGCF)، الذي يشمل في شقيه قواعد المحاسبة المالية (Les Règles Comptables Financières: RCF)، ومدونة الحسابات العامة للمنشآت (La Nomenclature Générale des Entités: NGE)؛ وجنبا إلى جنب مع مُقترح النظام العام للمحاسبة المالية، لابد من تهيئة البيئة التي سيعمل فيها هذا النظام، وذلك أساسا من خلال إرساء أسس المؤسساتية المحفزة لتطوير المتطلبات الإعلامية للمجتمع المالي الجزائري وذلك حسب ما يوضحه الشكل رقم (5-1).

فمن خلال النمط المؤسساتي المحفز يتم تطوير الحاجات الاقتصادية والمالية وتحسين السلوك المالي لمستخدمي المعلومات المحاسبية، الأمر سيكون له انعكاس إيجابي على تطوير المتطلبات الإعلامية، وسيدفع ذلك إلى توجيه الإعلام المحاسبي إلى المستوى الدولي، ممّا سيخفض فجوة تطوير المتطلبات الإعلامية من خلال القدرة على تطبيق نظام القياس المحاسبي الدولي بكل مكوناته.

شكل رقم (5–1): تطوير الحاجات الاقتصادية والمالية وتقليص فجوة تطوير المتطلبات الإعلامية



المصدر: من إعداد الباحث.

1. تطوير المتطلبات الإعلامية للمجتمع المالي الجزائري

بناءً على نتائج الدراسة الميدانية التي أثبتت أن المتطلبات الإعلامية للمجتمع المالي الجزائري لا تتماشى مع متطلبات الإعلام المحاسبي الدولي، وذلك من خلال التوجه العام للإفصاح المحاسبي ومن خلال النمط المؤسساتي السائد والسلوك المالي لمستخدمي المعلومة المحاسبية؛ فإن مسألة تطوير المتطلبات الإعلامية للمجتمع المالي الجزائري تتعلق أساساً بالتقليص أو التخلص من الفجوة الإعلامية التي تعاني منها الدول النامية، والتي تتسبب فيها أسبقية تطور المحاسبة المستقل على تطورها التابع؛ وأشرنا في الحلول المقترحة إلى ضرورة تطوير الحاجات الاقتصادية والمالية لمواجهة ''فجوة تطوير المتطلبات الإعلامية'' من خلال الحاجات الاقتصادية والمالية. إن هذا التطوير سيكون من خلال توجه الإعلام المحاسبي الجزائري الذي يجب أن يواكب توجه الإعلام المحاسبي الدولي، والنمط المؤسساتي الذي يجب أن يكون مُحفزا على تطوير الحاجات الاقتصادية والمالية، وأخيرا، لابد من تطوير السلوك المالي لمختلف مستخدمي المعلومة المحاسبية في الجزائر.

1.1. توجه الإعلام المحاسبي في الجزائر

من خلال تحليلنا لتوجه الإعلام المحاسبي في الجزائر بالمقارنة مع توجهه الدولي؛ لاحظنا غياب التوجه نحو الإعلام الاجتماعي والإعلام التعديلي للأسعار؛ وفي مقابل هذا نجده يتجه نحو خدمة المصالح الضريبية بشكل كبير جدا؛ ومن بين الحلول التي سنقترحها لتوجيه الإعلام المحاسبي في الجزائر نحو التوجه الدولي، سنحاول الاستعانة باقتراحات عينة الدراسة حول السؤال المفتوح بخصوص اقتراح آلية لاستفادة النظام المحاسبي المالي من معايير المحاسبة الدولية، وسنبدأ بتشخيص توجه الإعلام لخدمة التوجه الضريبي، فنجد أن أغلب الاقتراحات المقدمة تبيّن أن أفراد العينة يرون أن الحديث عن آلية لاستفادة النظام المحاسبي المالي دون تعديلات عميقة على مستوى النظام الضريبي الجزائري، يبقى مجرد وَهْم، فالمحاسبة لا تزال إلى غاية اليوم تُعاني من التبعية إلى الجانب الجبائي؛ ويركز آخرون على إعادة النظر في القوانين الضريبية وفصل تشريعها عن التشريع المحاسبي حتى يتسنى لنا أن نتماشى مع المرجعية المحاسبية الدولية؛ ويذهب آخرون أبعد من ذلك، معتبرين تخفيض نسبة الضريبة وتوحيدها (بحجة وجود ضرائب ورسوم كثيرة ومتعددة)، سيكون من الأمور التي تشجع الإفصاح المحاسبي.

إن العلاقة المتينة التي تربط بين الجباية والمحاسبة في الجزائر هي التي دفعت عينة الدراسة وبنسبة 39.2% لاختيار الدولة كثاني أهم فئة مستخدمة للمعلومة المحاسبية بعد إدارة المنشأة، وهذا أيضا من الأمور التي تؤثر على السلوك المالي لمستخدمي المعلومات المحاسبية كما سنبينه لاحقا؛ ولا تدع للدولة من يُنافسها في استعمال المعلومة المحاسبية؛ فحسب رأينا، لا تكفي التعديلات المطلوبة على التشريع الجبائي، ومحاولات فصله وإبعاد تأثيره على المجال المحاسبي؛ ولكن الحل يكون أكثر فائدة إذا ما اقترن هذا الفصل مع إيجاد فئة منافسة وذات تأثير فعّال وملموس على استعمال المعلومة المحاسبية في الجزائر، وهذه الفئة وبمحاكاة إيديولوجية بناء معايير المحاسبة الدولية، هي فئة المستثمرين، وبالنسبة لنا لابد من التركيز على فئة المستثمرين الأجانب، فهم الأقدر على منافسة فئة الدولة؛ ومن هذا الجانب نجد فعلا أن هذه الفئة بعيدة جدا وتأتي في المراتب الأخيرة بين الفئات المستخدمة للمعلومات المحاسبية، فقد احتلت المرتبة السابعة بنسبة 19.1% والمرتبة الثامنة بنسبة 18.1%، الأمر الذي يوضح بُعدها التام عن البيئة الجزائرية؛ ولتفعيل دور هذه الفئة وجعل التوجه نحوها من خصائص نظام المحاسبة المالية، لابد من إجراء تعديلات وتحسينات على المستوى المؤسساتي والسلوك المالي في الجزائر.

فيما يخص التوجهين الآخرين، فإن مسألة اتباعهما ترتبط من جهة بالجانب المؤسساتي والسلوك المالي الذين سنفصل فيهما، وهي من جهة ثانية، مرتبطة – كما بيّناه في الفصل الثاني – باعتماد معايير المحاسبة الدولية، ونقصد هنا الاعتماد الكلي والمُحدث باستمرار، ووفقا لتفسير متوافق وتطبيق مراقب، يسمح بالاستفادة الحقيقية من هذا التوجه الإعلامي، كما يجب التحفيز على تبني المعايير الأربعة المعترف بها للإبلاغ عن المسؤولية الاجتماعية للشركات، وهي مبادرة الإبلاغ العالمية (The Global Reporting Initiative's: GRI's G3)؛ ومعايير المساءلة (AccountAbility's AA1000-Principles Standard)؛

والميثاق العالمي للأمم المتحدة التواصل حول التقدم (UN Global Compact's COP)؛ وآخر المعايير التي نوصي بضرورة تبنيها هو معيار المسؤولية الاجتماعية ISO 26000 الصادر عن المنظمة العالمية للمواصفات القياسية؛ حيث يكون اعتماد هذه المعايير متكاملا مع ما تنص عليه معايير المحاسبة الدولية إلى غاية إصدار معيار خاص بالإعلام عن المسؤولية الاجتماعية. أما ما يخص التوجه نحو الإعلام التعديلي للأسعار، فإذا رأت المنشآت الجزائرية أن التضخم يصل إلى معدل يُمكن أن يجعل من مقارنة المبالغ المالية للعمليات والأحداث الأخرى التي حدثت في أوقات مختلفة، وإن كان في الفترة المحاسبية نفسها، أمرا مُضلّلا، فلابد للمنشأة أن تعيد عرض بياناتها المالية باستعمال مؤشر عام للأسعار؛ ويكون الاعتراف بالتغيرات في المستوى الخاص للأسعار عن طريق استخدام أحد نماذج القيمة الجارية (Current Value) كأساس لإعداد قوائم مالية مكملة لتلك التي يتم إعدادها وفقا لنموذج التكلفة التاريخية؛ أما فيما يخص الاعتراف بالتغيرات في المستوى النسبي للأسعار، فإنّه يتم من خلال تعديل أرقام القيم الجارية بأثر التغير في القوة الشرائية للنقود، أو ما يُعرف في المحاسبة بالقيم الجارية بوحدات قياس ذات قوة شرائية موحدة.

تجدر الإشارة هنا أنه وحتى إذا أثبتت الدراسة الميدانية أن توجهات إعلامية كثيرة متماشية مع التوجه الدولي، فذلك لا يعني استثناءها من التطوير، فالإعلام الموحد والتنبؤي والمقارن والقطاعي والمرحلي والموثوق والشفاف، لابد من أن تطور باستمرار لأنها في مجملها تشكل بنية متكاملة تخدم التوجه نحو الإعلام المالي التحليلي للأداء، وتشكل فيما بينها علاقات متبادلة يخدم من خلالها كل من هذه التوجهات توجهات أخرى.

2.1. النمط المؤسساتي السائد في الجزائر

بيّنت الدراسة التطبيقية أن النمط المؤسساتي السائد في الجزائر غير مُحفز، وأن القواعد والقوانين (الجانب الرسمي) وسلوك المتعاملين الاقتصاديين (الجانب غير الرسمي) لا يضمنان كفاءة تنفيذ المعاملات الاقتصادية والمالية الدولية، كما بيّنت النتائج أيضا أن الجمود يُؤثر بشكل كبير من حيث ترسخ الخلفية المحاسبية للمخطط المحاسبي الوطني (PCN) في سلوك مُمارسي المهنة وحتى الهيئات المحاسبية المشرعة، الأمر الذي جعل من النظام المحاسبي المالي مُجرد مدونة حسابات تختلف عن نظيرتها في PCN، ودعى أيضا إلى الاستمرار في الإعلام المحاسبي من خلال SCF لمدة أربع سنوات دونما تحديث يذكر مقارنة مع ما يتم تحديثه على الساحة المحاسبية الدولية؛ الشيء الذي لا يمكن تبرير أسبابه إلا بالقول أن القرارات السياسية تهيمن على مسيرة التوحيد المحاسبي رغم ضعف الجاهزية الاقتصادية والمالية والعلمية (التكوين والتدريب) للمؤسسات الوطنية.

إن مسألة جعل المحيط المؤسساتي في الجزائر محفزا تتوقف حسب ما أوردناه في المحور الثالث للاستبانة على سن القوانين المحفزة على إتمام المعاملات الاقتصادية والمالية بكفاءة عالية، حيث تشدّد آراء أفراد العينة على ضرورة التطبيق الجيد أيضا والصارم لهذه القوانين وإيجاد رقابة دائمة تقف في وجه أي محاولة سوء تطبيق؛ كما تستدعي الحاجة إلى المؤسساتية المحفزة زيادة الاهتمام بالسلوك البشري وتأثيره

المحتمل على مجال المحاسبة خاصة من حيث العوامل المؤثرة والمتحكمة فيه، إضافة إلى توسيع وتفعيل دور السوق المالية لتنشيط البيئة المحاسبية في الجزائر، حيث يُعد هذا المطلب من أهم المطالب التي نادت بها عينة الدراسة في مقترحاتها حيث كانت مسألة الانفتاح على الأسواق المالية الدولية مُهمة جدا في معادلة الاستفادة من معايير المحاسبة الدولية وبشكل ملفت للانتباه؛ كما أن الاستقلالية في تمويل وإدارة وتوجيه عملية التوحيد المحاسبي في الجزائر مهمة، ومهمة جدا إذا ما قورنت بالوضع الحالي للمجلس الوطني للمحاسبة والهيئة المختصة في عملية التوحيد، فالجمود والدور الشبه غائب جعل المطالبة بهيئة أو جمعية مستقلة من حيث التمويل وحرية اتخاذ القرار دون أي تحيزات، أو خدمة لمصالح معينة بعيدة عن جوهر السعي لإيجاد نظام محاسبي قادر على توفير إعلام محاسبي متماشي مع التوجهات الدولية وقادر على عكس حقيقة الاقتصاد الجزائري واتخاذ القرارات الاقتصادية الصائبة، وهذا لا يتحقق إلا من خلال أخذ البيئة الجزائرية وخصائصها المحلية في الحسبان عند إعداد النظام العام للمحاسبة المالية، وهذا كذلك من الأمور التي دفعتنا إلى اقتراح تطبيق هذا النظام على المنشآت غير المدرجة في البورصة؛ ويمكن أن يتحقق هذا بإملاء وإيصال خصائص البيئة إلى الهيئات الدولية المؤثرة والمكونة للمحيط المؤسساتي لمعايير المحاسبة الدولية، حيث نقترح توسيع الجزائر لمجال انضمامها الفعّال والبَناء لمثل هذه الهيئات والاستفادة من خبراتها وبرامجها.

لا تتوقف اقتراحات جعل المحيط المؤسساتي الجزائري محفزا على القوانين الرسمية وغير الرسمية، بل تتعداه إلى الديناميكية ونبذ الجمود الذي يؤدي إلى تشكل فجوة إعلامية مُجدّدا أو توسعها بعد فترة من محاولة التقليص الجادة لها، فالاستمرارية في التحسين أمر جد مُهم وجوهري في بناء هذا التصور؛ ومن شروط الاستمرارية في التحفيز، تبني سياسة توحيد محاسبي مرنة ومتماشية مع التحديث المستمر لمعايير المحاسبة الدولية، وتدعيمها بقوانين مرنة تُعدّل باستمرار تماشيا ومتطلبات البيئة الدولية؛ كما تجدر الإشارة إلى أن الوصول إلى السلوك المالي المحفز أيضا من النتائج المنطقية للمؤسساتية المحفزة.

3.1. السلوك المالي لمستخدمي المعلومة المحاسبية في الجزائر

لا ينفك السلوك المالي عن السلوك المؤسساتي، فهو في غالب الأحيان المُكوِّن للقوانين غير الرسمية التي تحكم مختلف التعاملات الاقتصادية والمالية، وهو المؤثر الأهم في بعض الأحيان على التطبيق السليم لقواعد وأساليب القياس المحاسبي كما بيّناه من خلال الحكم الشخصي للمحاسب، وهو أيضا بقدر مماثل من التأثير بالنسبة لمختلف الفئات المستخدمة للمعلومة المحاسبية؛ وتبقى مسألة الرفع من قدرات السلوك المالي لهؤلاء المستخدمين متعلقة في تصورنا من جهة بجانب كمية المعلومات الواجب الإعلام عنها؛ هذه الأخيرة وكما بيناه في الفصل الثاني، تخضع لحجم احتياجات المستخدم، والتي تتكون بدورها من فئة المستخدم ونشاطه وقدرته على معالجة البيانات المالية، وبيئة المستخدم التي وبتميزها بعدم التأكد أو عدم الاستقرار أو تطلبها لمعلومات غير مالية أو معلومات لأحداث مستقبلية كلها من الأمور التي تؤثر على كمية المعلومات

المحاسبية المفصح عنها زيادة ونقصانا؛ والجانب الثاني هو كمية المعلومات المكتسبة والتي تُحَكم من جهتها إلى التعلم والخبرة والثقافة التي يتميز بها مستخدم المعلومة.

إن الرفع من كفاءة السلوك المالي وتوجيهه نحو السلوك المالي الدولي، يجب أن تحوز فيه فئة المستثمرين مراتب متقدمة ضمن الفئات المستخدمة للمعلومة المحاسبية في الجزائر، وهذا كما بيّنا في الجانب المؤسساتي المرتبط بتفعيل دور البورصة والانفتاح على الأسواق المالية العالمية؛ كما تتطلب كفاءة السلوك المالي في التأثير الإيجابي على متطلبات الإعلام المحاسبي نشر الثقافة المالية والوعي المالي، اللذان يُحفزان على الاهتمام بجودة المعلومة المحاسبية المفصح عنها؛ وهذا في إطار مقترحاتنا يكون من خلال تبني برامج التعليم المحاسبي الصادرة عن الاتحاد الدولي للمحاسبين وبالتحديد مجلس معايير تعليم المحاسبة الدولية (IAESB)، ونشر الثقافة المحاسبية لدى المستثمرين حول الفوائد من تطبيق SGCF (جودة المعلومة، التحكم في الأداء المالي، جذب الاستثمار...)، التركيز على الالتزام بقواعد السلوك الأخلاقي للمحاسبين المهنيين، والتكوين المتواصل الخاص بالمعايير الدولية لكل من له علاقة بإعداد أو قراءة التقارير المالية، وهذا في منشآت القطاع الخاص والعام؛ كما نظيف نقطة مهمة جدا وهي خاصة بشكل أساسي بالمحلّلين الماليين والمحاسبين بشكل خاص وهي توسيع التكوين حول أساليب التقييم القائمة على القيمة العادلة لما لذلك من أهمية بالغة في تطبيق المحاسبة على أساس القيمة العادلة.

إن الخلاصة في هذا الطرح تدفعنا إلى التأكيد على العامل السلوكي المؤسساتي، سواءً السلوكية المؤسساتية الخاصة بالهيئات الواضعة أو المؤثرة في وضع المعايير، أو السلوكية المؤسساتية المؤثرة في المحيط الاقتصادي أو المالي أو السياسي أو القانوني أو الاجتماعي؛ على أنّها تُشكل نظم تحفيز يمكنها توجيه السلوك المؤسساتي الأدنى منها أو السلوك الفردي، إلى ما يُحقّق الأهداف المحاسبية السامية لعكس الحقيقة الاقتصادية والمساعدة على اتخاذ القرارات الصائبة؛ كما أنّها ولعدم اتسامها بالكمال ولإمكانية تطبعها بسلوكات تحيزية أو لا أخلاقية، فهي قد تشكل قيودا وعراقيلا أمام التطبيق السليم للأهداف المحاسبية السامية.

2. التصور العام حول النظام العام للمحاسبة المالية (SGCF)

أصبح من المعروف أن النظام المحاسبي بتطبيقاته وعناصره يتأثر بالبيئة المحيطة به، الشيء الذي جعل من عملية تصنيف النظم المحاسبية أمراً خاضعا لأسباب متعدّدة وقائما على عدّة اعتبارات؛ فنجد عدة تصنيفات محلية وإقليمية ودولية، ولكل صنف خصائص وأهداف ومتطلبات تتلاءم مع البيئة التي يعمل فيها؛ حيث قام العديد من الباحثين بدراسات حول التنوع في النظم المحاسبية، ومنهم من قام بتصنيف هذه النظم في مجموعات ومنهم من قام بالتركيز على نقاط الاختلاف بينها؛ حيث وفي سنة 1967م أجرى Mueller [1] دراسة اقترح فيها وضع تصنيف للدول الأوروبية على أساس الاختلاف في البيئة السياسية والاجتماعية والاقتصادية والقانونية، مقترحا أربعة محاور أساسية هي المحاسبة من منظور الاقتصاد الكلي، المحاسبة من

[1] Mueller G. G., ***International Accounting***, The International Journal of Accounting, New York, pp. 91-103, 1967.

منظور الاقتصاد الجزئي، المحاسبة كنظام مستقل والمحاسبة الموحدة أو المتناسقة؛ حيث تمت الإشارة إلى ألمانيا في مجموعة المحاسبة كنظام مستقل مع الولايات المتحدة الأمريكية والمملكة المتحدة، كون هذه المجموعة تتطور فيها المحاسبة بتطور التطبيقات المحاسبية؛ وتم تصنيف فرنسا في مجموعة المحاسبة الموحدة أو المتناسقة، أي أن الدولة تستخدم المحاسبة من أجل التحكم في الاقتصاد عبر إجراءات موحدة. في تصنيف آخر قام به Seidler [1] سنة 1967م، اعتمد فيه على الماضي الاستعماري للدول، ووضع فرنسا على رأس مجموعة تضم إليها ألمانيا، إضافة إلى ترؤس كل من الولايات المتحدة والمملكة المتحدة لمجموعتين أخرتين؛ وفي تقسيم قام به Nair & Frank [2] اعتمدا فيه على معايير القياس والتقييم، وُضعت فرنسا وألمانيا في نموذج القارة الأوروبية.

إن أحدث التصنيفات التي لقيت قبولا عاماً، هو التصنيف الذي أجراه Nobes & Parker[3] سنة 1981م، حيث تم فيه تقسيم النظم المحاسبية إلى صنفين أساسيين، الصنف الأول ذو توجه كلي، يتصف بأنه ذو صبغة قانونية وتُوجه فيه المعلومة لخدمة الدائنين والدولة، حيث نجد فرنسا في صنفه الفرعي الأول وهو النظام القاري الأوروبي المُحكم إلى القاعدة الضريبية، ونجد ألمانيا في الصنف نفسه لكن مُحكمة إلى القاعدة القانونية، مع انفراد السويد بالصنف الفرعي الثاني وهو الاقتصادي الحكومي؛ وفي دراسة أخرى قام بهاGerno & Bindon [4] سنة 1992م، بيّنا التأثير الثقافي على التصنيف المحاسبي حسب معايير القياس والعرض، وحسب سلطة تنظيم المحاسبة ودرجة التطبيق، وكانت ألمانيا في مجموعة (سري – محافظ ؛ مهني – رسمي) على التوالي حسب التصنيفين، أما فرنسا فكانت في مجموعة (محافظ – سري جدا ؛ رسمي – مهني) على التوالي.

يتضح لنا من اختلاف التصنيفات وتعدّد الأسس التي تقوم عليها، أن المحاسبة في الجزائر كانت ولازالت تابعة إلى التصنيف الذي تنتمي إليه فرنسا؛ فالتوجه الكلي ذو الصبغة القانونية لخدمة الدائنين والدولة، والنظام القاري المُحكم إلى القاعدة الضريبية، كلها من واقع المحاسب الجزائرية، وأثبتت نتائج الدراسة التطبيقية المقارنة أنّها لا تزال سائدة إلى حدٍ كبير في بيئة النظام المحاسبي المالي؛ وما دامت الجزائر تتبع النموذج الفرنسي في توجه نظامها المحاسبي، فمن المفروض أن تكون نتائج الدراسة الميدانية معاكسة لما لاحظناه من عدم مواكب التطبيق السليم لقواعد وأساليب القياس المحاسبي على المستوى الدولي؛ وهنا نجد السبب في ذلك لا يتعلق بوضع نظام محاسبي مالي يتماشى مع ما وضعته فرنسا بناءً على تجربة مع المعايير الدولية ترجع إلى سنة 2002م، وتحت غطاء اقتصادي وسياسي من الاتحاد الأوروبي و بالاعتماد على استراتيجية مُحكمة كان الهدف منها استفادة الاقتصاد الفرنسي من معايير المحاسبة الدولية قدر

[1] Seidler L. J., ***International Accounting – The Ultimate Theory Course***, Accounting Review, Vol. 42, No. 4, pp. 775-781, 1967.

[2] Nair R. D. & Frank, W. G., ***The Impact of Disclosure and Measurement Practices on International Accounting Classifications***, The Accounting Review, Vol. 55, No. 3, pp. 426-450, 1980.

[3] Nobes C. W., ***An empirical analysis of international accounting principles: A comment***. Journal of Accounting Research, Vol. 19, No. 1, pp. 268-270, 1981.

[4] Gernon, H. & Bindom, K, ***Bounded diversity: Accounting measurement and disclosures of the European community 1992***, 15th Annual congress of the European accounting Association, Madrid, 1992.

الإمكان؛ وإنّما يكون السبب الحقيقي في عدم تهيؤ البيئة الاقتصادية والمالية في الجزائر، والإسراع في اعتماد المرجعية الدولية دونما تخطيط جيد على المدى القصير والمتوسط وطويل الأجل.

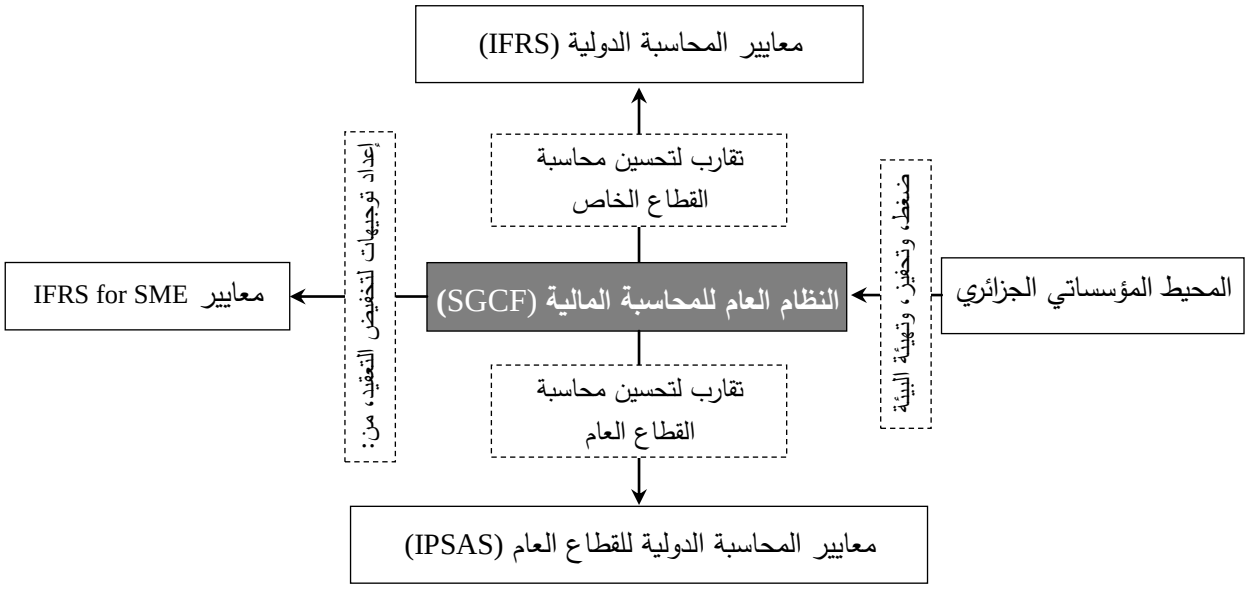
إن من بين أهم المقترحات التي قدمناها حول تحديد الآلية التي سيستفيد منها النظام المحاسبي المالي من معايير المحاسبة الدولية، هي تدعيم هذا النظام بقوانين محاسبية مالية تُصدر وتُحدث باستمرار تماشيا مع معايير المحاسبة الدولية، وهذا ما سيلازم تبني سياسة توحيد محاسبي مرنة ومتماشية مع هذه المعايير؛ وبذلك سيعتمد التصور العام حول النظام العام للمحاسبة المالية على فكرتين أساسيتين هما توحيد الإعلام المحاسبي على المستوى الوطني، ومواكبة الإصدارات والتحديثات في معايير المحاسبة الدولية وإطارها التصوري؛ فمسألة توحيد الإعلام المحاسبي الوطني تتعلق بالإعلام المحاسبي الصادر عن منشآت القطاع الخاص ومنشآت القطاع العام، فكما بيّنا في الفصل الثاني، فإن معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام تتجه نحو التقارب الكلي باعتمادها على أساس الاستحقاق المحاسبي الذي يُشكل جوهر البناء المحاسبي في محاسبة القطاع الخاص، وبالإضافة إلى ذلك وعند رجوعنا لأهم الاقتراحات المقدمة من طرف عينة الدراسة، نجد اقتراح تعميم استعمال SCF في كل القطاعات العمومية والخاصة ومراقبة عملية التطبيق، إضافة إلى ذلك اقتراح وضع نظام محاسبي موحد لكل القطاعات العمومية والخاصة في الجزائر حتى تتسنى قراءة البيانات المحاسبية لكل الفئات المهتمة بالطريقة نفسها؛ الأمر الذي يوحي إلى أن توحيد طريقة المحاسبة في القطاع العام والخاص أمر مقبول ويمكن أن يُشكل مطلبا متزايد الاهتمام في المستقبل القريب.

1.2. مرجعية النظام العام للمحاسبة المالية

نستوحي مرجعية النظام العام للمحاسبة المالية من الخلفية الأيديولوجية لمعايير المحاسبة الدولية والتي بيّناها في الفصل الثاني كما يوضحه الشكل رقم (5-2)؛ حيث سيشكل المحيط المؤسساتي الجزائري قوى الضغط والتحفيز وتهيئة البيئة للتطبيق السليم للنظام العام للمحاسبة المالية؛ وستشكل معايير المحاسبة الدولية (IFRS)، مجال التقارب الموسع كونها الركيزة الأساسية في مجال المحاسبة المالية على المستوى الدولي، بحيث يجب أن يكون التقارب دوريا ومتماشيا مع كل التحديثات التي يصدرها مجلس معايير المحاسبة الدولية، حيث سيكون لطبيعة القواعد المحاسبية القدرة على التماشي والتكيف مع هذه التعديلات أحسن إذا كانت الهيئة التي ستشرف عليها مستقلة ومتفرغة كليا لعملية التوحيد المحاسبي وتطوير النظام العام للمحاسبة المالية؛ ثالث المرجعيات هي المعايير الدولية للقطاع العام (IPSAS)، والتي بدورها وكما بينا سابقا، تتماشي للتقارب مع المعايير الدولية، حيث يتم إعداد العديد من معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام في المقام الأول من معايير المحاسبة الدولية، لكن تأثيرها في النظام المقترح يكون من خلال تمكينها لمنشآت القطاع العام من القدرة على تطبيق هذا النظام، وفي الوقت ذاته تحسين محاسبة القطاع العام التي تشهد في الجزائر بُعدا كبيرا عن مستجدات المحاسبة الدولية في هذا المجال، وسيساهم بشكل كبير في الأداء الفعّال لسوق رأس المال – إذا تم تنشيطها وتفعيل دورها – والنمو الاقتصادي السليم، فكما أشرنا في الجانب النظري، فإن المرور إلى النظام الجديد ليس غرضا في حد ذاته بل هو تغيير للعقلية فيما يتعلق بعملية

الميزانية، عن طريق المرور من حالة جامدة من الدخل والمصروفات المدفوعة، إلى الحالة التي يكون فيها التركيز على الإنجازات والتوقعات على أمل أن هذا الأخير سوف يؤدي إلى نظام زيادة كفاءة الإدارة العامة.

شكل رقم (5-2): مرجعية النظام العام للمحاسبة المالية



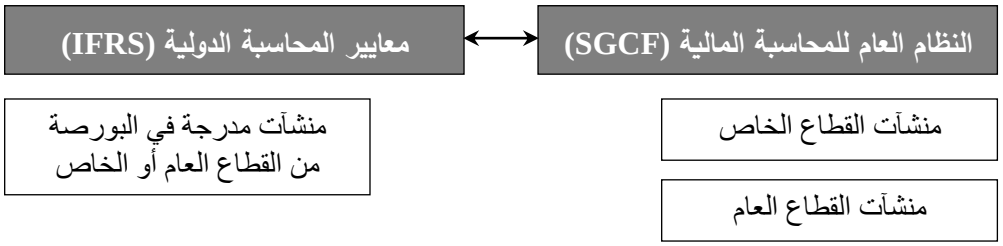
المصدر: من إعداد الباحث.

المرجعية المُكملة التي تُمكن المنشآت الصغيرة والمتوسطة من تطبيق النظام العام للمحاسبة المالية هي معايير IFRS for SME؛ حيث تخفض هذه المرجعية من التعقيد المحتمل أن يواجهه هذا النوع من المنشآت، والموجود أساسا في معايير المحاسبة الدولية، فكما بيّنا في الفصل الثاني، فإن هذه المرجعية أقل تعقيدا من عدة جوانب؛ فأولا، يتم حذف المواضيع غير ذات الصلة بالمنشآت الصغيرة والمتوسطة، ومن أمثلتها أرباح السهم الواحد، وتقديم التقارير المالية المرحلية، وتقارير القطاعات؛ ثانيا، كون معايير IFRSs تسمح بخيارات متعددة للسياسات المحاسبية، ومعايير المحاسبة الدولية للمنشآت الصغيرة والمتوسطة تسمح فقط بالخيار الأسهل؛ ثالثا، يتم تبسيط العديد من المبادئ للاعتراف وقياس الأصول والالتزامات والإيرادات والمصروفات؛ رابعا، هناك حاجة أقل بكثير للإفصاحات (تخفيض نحو 90 في المائة)؛ خامسا، تمت كتابة المعايير بلغة واضحة وسهلة الترجمة؛ وسادسا، ولمزيد من تخفيف العبء عن المنشآت الصغيرة والمتوسطة، فإن تنقيحات IFRS for SMEs ستكون مرة واحدة كل ثلاث سنوات؛ إن اعتماد المنشآت الصغيرة والمتوسطة لهذا النظام ولو بشكل مبسط سيدعم أسس قابلية المقارنة وفقا لنظام محاسبي موحد على كامل الوطن وبالنسبة لكل من يمسك المحاسبة مهما كان نوعها خاصة ونحن نعرف أن المنشآت الصغيرة والمتوسطة تشكل شريحة واسعة جدا في الاقتصاد الجزائري ولها دور مهم في عملية التنمية، كما سيجنب التقارب مع المرجعية IFRS for SMEs هذه الشريحة من المنشآت سوء التسيير والعشوائية في اعتماد نظام محاسبي غير مُهيأ بالكيفية المطلوبة للاستجابة لأسس الإعلام المحاسبي المبني على التحليل المالي للأداء.

2.2. مجال تطبيق النظام العام للمحاسبة المالية

يمكن أن يُطبق النظام العام للمحاسبة المالية – كما يوضحه الشكل رقم (5-3) – بشكل متماثل بالنسبة لمنشآت القطاع العام ومنشآت القطاع الخاص غير المدرجة في البورصة، وذلك بعيدا عن الالتزام التام بكل ما جاءت به معايير المحاسبة الدولية، والتي رأينا في الجانب النظري أنّها موجهة لخدمة المستثمر بالدرجة الأولى، وأن معاييرها تتناول مواضيع تُدقِق بشكل كبير في التعامل مع أسواق رؤوس الأموال وحماية المستثمرين؛ في الوقت الذي ستكون فيه شريحة واسعة من المنشآت التي ستعتمد النظام العام للمحاسبة المالية غير مدرجة في البورصة، وخاصة تلك التابعة للقطاع العام والمنشآت الصغيرة والمتوسطة؛ أما المنشآت التي تدرج في البورصة يُمكنها اعتماد معايير المحاسبة الدولية بشكل كلي حتى يتسنى لها الاستفادة أكثر من التوجه الدولي الغالب على هذه المعايير للرفع من أدائها والحفاظ على مصالح المتعاملين معها في هذه الأسواق.

شكل رقم (5–3): مجال تطبيق النظام العام للمحاسبة المالية

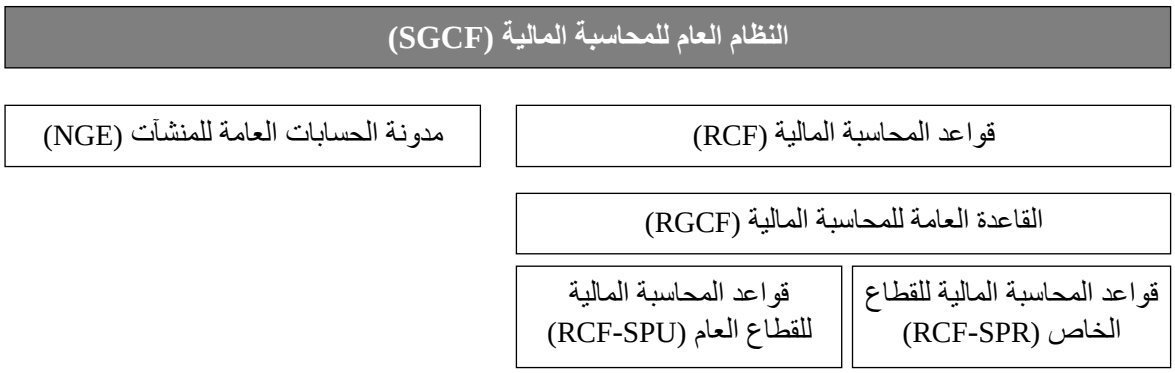


المصدر: من إعداد الباحث.

3.2. هيكل النظام العام للمحاسبة المالية

يوضح لنا الشكل رقم (5-4)، هيكل النظام العام للمحاسبة المالية، والذي يضم قواعد المحاسبة المالية، وهذه الأخيرة تضم بشكل أساسي القاعدة العامة للمحاسبة المالية (RGCF) ومجموعة من قواعد المحاسبة المالية للقطاع الخاص (Les Règles Comptables Financières pour le Secteur PRivé: RCF-SPR) وقواعد المحاسبة المالية للقطاع العام (Les Règles Comptables Financières pour le Secteur PUblic: RCF-SPU) ، هاتين المجموعتين من القواعد يرى الباحث أن مسألة الفصل بينهما ضرورية كمرحلة انتقالية متوسطة إلى بعيدة المدى، وهذا تماشيا مع التقارب الحاصل بين IFRS و IPSAS؛ حيث يمكن الجمع بين القواعد عندما تُصبح الفوارق بين المرجعيتين بسيطة جدا يُمكن تجاوزها؛ وفي حالة عدم حدوث هذا في المستقبل، فإن إفراد كل قطاع بقواعده الخاصة يجنب مستعملي وواضعي هذه القواعد الوقوع في التعقيد أو التشويش على الإدراك وحسن التطبيق. وفي مقابل الفصل بين قواعد المحاسبة المالية، فإن مدونة الحسابات يستحسن أن تكون موحدة والأمر كذلك بالنسبة لطريقة تمثيل وعرض التقارير المالية، وهذا لتقريب أُسس المقارنة والقراءة المحاسبية الموحدة أكثر ما يكون بين القطاعين.

شكل رقم (5-4): هيكل النظام العام للمحاسبة المالية



المصدر: من إعداد الباحث.

3. قواعد المحاسبة المالية (RCF)

تتميز استراتيجية التوحيد من خلال القواعد المنفصلة على بعضها البعض في التسمية والترقيم التسلسلي حسب الإصدار وتاريخ التعديل، كونها تزاوج بين التوجه المبني على المبادئ والتوجه المبني على القواعد التفصيلية؛ حيث سنولي أهمية كبيرة في هذا المقترح للقاعدة العامة للمحاسبة المالية (RGCF)، وسنترك باقي القواعد للتفصيل أكثر في دراسات أخرى يمكن أن تتعمق في هذا الجانب، لأن المسألة الأساسية في وجهة نظرنا هي الفكرة التي سيتم بها تطبيق هذا المقترح والتوجه العام له، والذي يصبح أكثر وضوحا بتحديد إطاره التصوري المتمثل في القاعدة العامة.

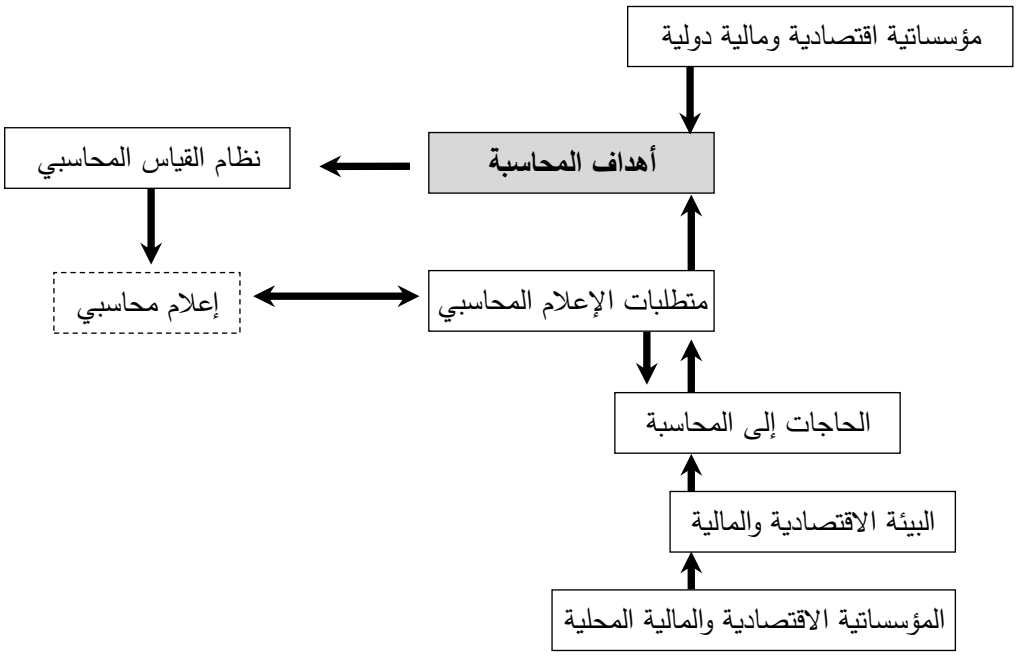
1.3. القاعدة العامة للمحاسبة المالية (RGCF)

القاعدة العامة للمحاسبة المالية وهي بمثابة الإطار التصوري في النظام المحاسبي المالي، حيث ستشكل هذه القاعدة مرجع نظري للممارسة المحاسبية، يُساعد على حل المشاكل المحاسبية المعروفة والمستجدة على الساحة، حتى لا يقوم المحاسبون والمدققون باعتماد حلول مختلفة ينتج عنها الإضرار بصورة المعلومة المالية، حيث يوحي اسم الإطار التصوري بأن النظام المحاسبي المالي يستعمل هذا الإطار كمرجع لعملية التحديث وأي استحداث لم يرد في محتوى النظام؛ الأمر الذي لا يمد إلى معنى التسمية بأي صلة، خاصة وأن الإطار التصوري للنظام المحاسبي المالي مستوحى بالكامل من معايير المحاسبة الدولية؛ فالأحسن أن تصاغ التصورات المحاسبية المتضمنة في معايير المحاسبة الدولية مع ما يمكن تكييفه مع البيئة الجزائرية تحت تسمية القاعدة العامة للمحاسبة المالية، والتي تكون أكثر انسجاما مع تسمية بقية قواعد المحاسبة المالية، ومن جهة أخرى، فإن تسمية الإطار التصوري توقع على مسامع ممارسي مهنة المحاسبة بعض الريب، على خلاف تسمية القاعدة العامة للمحاسبة المالية التي تدل تسميتها على معناها بكل وضوح وبساطة.

قبل الحديث عن الأسس التي لابد أن تقوم عليها القاعدة العامة للمحاسبة المالية، فلابد وأن تتضمن أهداف المحاسبة؛ وهذا في تصورنا أمر جوهري يجب ألا يتساهل فيه القائمون على إعداد هذا المقترح أو

غيره من المقترحات التي يمكن أن يُطوّر النظام المحاسبي على ضوئها؛ فالأخذ بأهداف المحاسبة المالية الدولية وإسقاطها التام دونما تعقيب ولا تعديل ولا ملاحظة ولا استثناء يُعد عين بداية الخلّل وعدم التناغم بين الإعلام والقياس المحاسبيّين؛ فنحن نرى من هذا الجانب أن الاحتكام إلى هيكلية تفاعل الإعلام والقياس أمر ضروري في هذا الجانب، ولابد وأن تكون مسألة تحديد أهداف المحاسبة في البيئة الجزائرية محتكمة إلى التسلسل الهيكلي الموضح في الشكل رقم (5-5).

شكل رقم (5–5): تحديد أهداف المحاسبة في البيئة الجزائرية



المصدر: من إعداد الباحث.

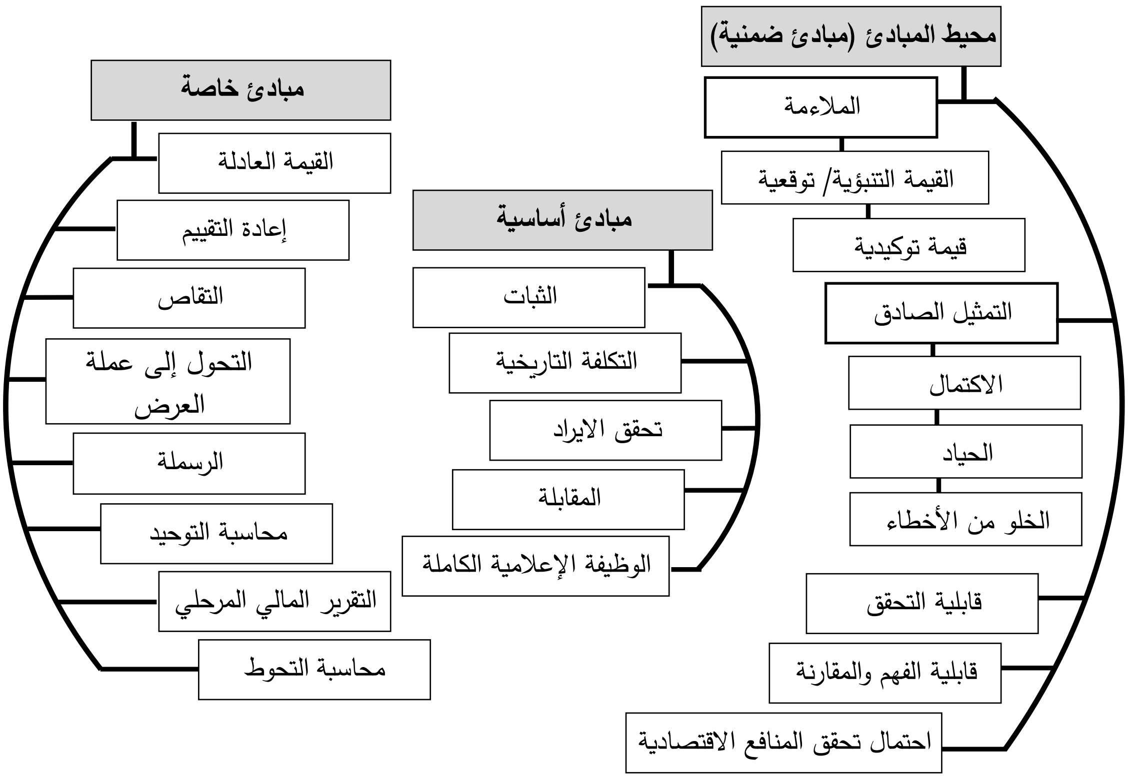
إن الشكل مبنى على ما توصلنا إليه في الدراسة النظرية عند تحديدنا لتفاعل الإعلام والقياس المحاسبيين، وخاصة في المرحلة الأخيرة للنظريات المحاسبية السلوكية؛ فيجب علينا الأخذ بعين الاعتبار الضغط المُطبق من قبل المؤسساتية المحلية بشكل إيجابي وسلبي على البيئة الاقتصادية والمالية المحلية، ومن ثم تحديد الحاجات الحقيقية إلى المحاسبة في ضوء هذه البيئة، ومنها إلى تحديد متطلبات الإعلام المحاسبي التي تكون البنية الأساسية لتحديد أهداف المحاسبة التي تملي على نظام القياس آلية عمله؛ لكن وفي ضوء التأثير المطبق على الأهداف من قبل المؤسساتية الاقتصادية والمالية الدولية، نجد أنه ومن الضروري جدا محاولة سد فجوة الإعلام المحاسبي في الدول النامية من خلال الرفع من متطلبات الإعلام المحاسبي كما بينا سابقا، وهذا سيمكن من تقارب التأثير بين المؤسساتية المحلية والدولية ويجعل من تحديد أهداف المحاسبة أمر موحد.

ونبدأ الآن بعد وضع معالم تحديد أهداف المحاسبة في صياغة أهم الأسس التي ستقوم عليها هذه القاعدة العامة من المفاهيم المحاسبية التي يُشدّد على ضرورة كونها الركيزة الأساسية، وخاضعة في الوقت ذاته لأهم الاعتبارات التي بيّناها في الجانب النظري؛ فيجب أن تتضمن مفهوم المحاسبة الخالية من الفاقد

بكامل أسسه التي توازن بين المعلومة المثلى، والتكيف والاستدامة، وصناعة القرارات المستنيرة؛ إضافة التضمين السليم لمفهوم القيمة العادلة واستبدال مفهوم المنافع الاقتصادية بمفهوم الموارد الاقتصادية (Economic Resource)، خاصة في تعريف الأصول والالتزامات، وهذا لتفادي مسألة التوقع والتحول لبناء التعريف على أساس القدرة الفعلية على إنتاج منافع اقتصادية، آخذين في ذلك بتعريف الموارد الاقتصادية على أنّها حق، أو غيره من مصادر القيمة التي هي قادرة على إنتاج منافع اقتصادية؛ ومن المفاهيم الضروري تضمينها نجد مفهوم السيطرة ودمج الأعمال والترتيبات المشتركة، الذي لا غنى عنه لتحقيق التوجه نحو الإعلام الموحد؛ كما يُضمن مفهوم الإفصاح عن المخاطر المالية ومفهوم اعتبارات انخفاض القيمة. إن الباحث يرى أنه لا داعي إلى أن يكون كل مفهوم مُحدّد على حدى، ولكن يكفي أخذ متغيرات كل مفهوم في الحسبان عند إعداد أي توجيه أو تعليمة أو تعريف أو قاعدة قياس أو إعلام في القاعدة العامة للمحاسبة المالية.

ثاني الأمور المهمة في التصور الخاص بالقاعد العامة للمحاسبة المالية هي المبادئ، ونقصد المبادئ بمستوياتها الثلاثة التي بيّناها، والتي نضم فيها الخصائص النوعية إلى مجموعة المبادئ تحت تسمية محيط المبادئ، حيث يُبيّن الشكل رقم (5-6)، تصورنا لمستويات المبادئ التي يتضمنها النظام العام؛ ويتم تطبيق هذه المستويات بالكيفية التي تم التطرق بها إليها في الجانب النظري.

شكل رقم (5–6): مستويات المبادئ في القاعدة العامة للمحاسبة المالية

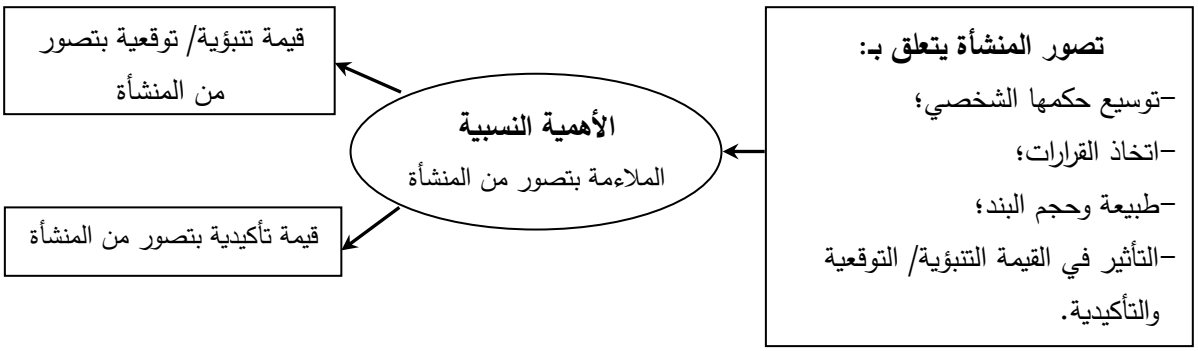


المصدر: من إعداد الباحث.

فحسب الشكل لا نترك لممارس المهنة مجالا إلى أن يتلاعب بما كان يراه كخصائص نوعية للمعلومة المحاسبية، ففي رأينا إذا لم يكن هناك رأي دال من طرف عينة دراستنا حول تطبيق المبادئ المحاسبية بشكل جيد من عدمه، فإن ذلك يستدعي بالضرورة تغييب للخصائص النوعية التي لا تتحقق إلا بالتطبيق السليم لمبادئ القياس؛ فالتحول إذا إلى اعتبار الخصائص النوعية كمحيط للمبادئ لا يمكن الاستغناء عنه ويعمل مستويي المبادئ الآخرين لتضمينه تلقائيا فيهما؛ والجانب الإيجابي الثاني لتضمين هذه المستويات من المبادئ في القاعدة العامة للمحاسبة المالية هو تمكين المنشآت الصغيرة والمتوسطة من اختيار اعتماد مستوى المبادئ الأساسية فقط مع محيط المبادئ بشكل تلقائي لا مجال للاختيار فيه، كون مستوى المبادئ الخاصة لا يناسبها بشكل كامل أو يمكنها تطبيق البعض من مبادئه في معاملات وحالات خاصة، وهذا سيزيد من وضوح تطبيق المبادئ وعدم جعلها مبهمة ومختلطة ولا يمكن حتى لممارسي المهنة الحكم على صحة تطبيقها من عدمه.

ثالث أهم الأسس التي لابد أن تقوم عليها القاعدة العامة للمحاسبة المالية، هي مُحدّدات القياس، والتي نقترح أن تكون مكونة من أبرز المحدّدات المحاسبية التي تطرقنا إليها في الجانب النظري، بداية من الموازنة المثلى بين التكلفة والمنفعة والتوقيت المناسب، والأهمية النسبية التي لابد من توسيع التطرق إليها على أنّها الملاءمة بتصور المنشأة كما يوضحه الشكل رقم (5-7).

شكل رقم (5–7): الأهمية النسبية في القاعدة العامة للمحاسبة المالية



المصدر: من إعداد الباحث.

إن هذا التصور حول الأهمية النسبية سيمكن الممارسين من التعامل مع مسألة الأهمية النسبية بشكل من التوجيه المستند إلى الملاءمة المطلوب تحقيقها في المعلومة المحاسبية؛ كما نشير إلى مُحدّد الحيطة الذي لابد من تضييق نطاق تطبيقه، والإشارة الصريحة إلى أن التوسع فيه يعد تشويها متعمدا للبيانات المالية؛ أما بقية المحدّدات فيتم تقليص تأثيرها من خلال التوجيه والتعليمات التي تضمن داخل قواعد المحاسبة المالية، كمحدّد الحكم الشخصي والبيئة المالية والاقتصادية ومحدّد قياس المعلومات غير المالية.

لابد أن نأخذ أيضا بعين الاعتبار الاختلافات الموجودة بين IFRS و IPSAS عند محاولة تقارب SGCF إليهما، وخاصة عندما يتعلق الأمر بوضع الأسس المفاهيمية في القاعدة العامة للمحاسبة المالية

والقواعد المحاسبية المالية للقطاع الخاص وكذلك العام؛ حيث توجد بين IFRS و IPSAS عشرة اختلافات أساسية كما يوضحه الجدول رقم (5-32).

جدول رقم (5–32): الاختلافات الموجودة بين IFRS وIPSAS

البيان	التعليق
إمكانية الخدمة كجزء من التعاريف ومعايير الاعتراف	يتم الحصول على العديد من الأصول والالتزامات للمنشآت في القطاع العام أو تكبدها نتيجة لعقود تقديمها لخدمات، على سبيل المثال، الأصول التراثية، المحافظة على المتنزهات العامة؛ حيث تُدخل IPSAS مفهوم إمكانية الخدمة في تعريف الأصول والالتزامات والإيرادات والمصروفات؛ وتعد أيضا إمكانية الخدمة معيار للاعتراف التكميلي لحساب العناصر التي لا تؤدي إلى تدفق داخل أو خارج للمنافع الاقتصادية، حيث يساهم البند إما في أو ينتقص من قدرة المنشأة على تقديم خدماتها.
المعاملات التبادلية مقابل المعاملات غير التبادلية	المعاملات غير التبادلية هي تلك المعاملات التي إما تتلقى فيها المنشأة قيمة من منشأة آخر دون إعطاءها مباشرة لقيمة ومتساوية تقريبا في الصرف، أو تعطي قيمة لمنشأة أخرى دون أن تتلقى مباشرة قيمة متساوية تقريبا في الصرف. في القطاع العام المعاملات غير التبادلية هي السائدة؛ وتوفر IPSAS مبادئ لتوجيه القياس والاعتراف بالمعاملات غير التبادلية، في حين يبدي IFRS الصمت عموما بشأن هذه المسألة.
الاعتراف بالإيرادات من المنح الحكومية	IPSAS تركز على ما إذا كان هناك استحقاق للإيرادات من المنح الحكومية (على الرغم من أنه قد يكون هناك قيود على كيفية إنفاق الأموال)، أو التزام لتلبية شروط معينة، والتي يتم تسجيلها كالتزامات. التمييز بين القيود والشروط أمر حاسم في تحديد ما إذا كان هناك اعتراف أو عدم الاعتراف بالإيرادات من المعاملات غير التبادلية؛ ونتيجة لذلك، يتم عموما الإفراج عن المنح الحكومية بالكامل في الدخل بموجب IPSAS على خلاف IFRS.
ضريبة الدخل	تفترض IPSAS أن المنشآت التي تعمل في القطاع العام عموما معفاة من الضرائب على الدخل، وبالتالي لا تطبق المحاسبة المتعلقة بضرائب الدخل؛ وفي الحال التي تكون فيها تقارير المنشأة المستخدمة لـ IPSAS خاضعة للضرائب، ينبغي الإشارة إلىIFRS (IAS 12 ضرائب الدخل) للاسترشاد بها.
التوحيد والمصالح في الشركات الزميلة والمشاريع المشتركة	عند الأخذ بـ IFRS 10 ''القوائم المالية الموحدة''، IFRS 11 ''الترتيبات المشتركة'' و IFRS 12 ''إفصاحات المصالح في الجهات الأخرى''، نجد أن هناك اختلافات كبيرة بين IFRS و IPSAS؛ فلا يزال IPSAS يستند على IAS 27 ''البيانات المالية الموحدة والمنفصلة''، ومعيار IAS 28 ''استثمارات في شركات زميلة'' ومعيار IAS 31 ''الفوائد في المشاريع المشتركة''. والفرق الرئيسي الذي يطرح نفسه مع إدخال IFRS 10، IFRS 11 وIFRS 12 هي الطريقة التي يتم بها تحديد السيطرة لغرض الدمج. وحتى تقوم IPSASB بوضع اللمسات الأخيرة على مشروعها للنظر في هذه التطورات الجديدة في IFRS، فإنا هذا يمكن أن يصبح مصدرا رئيسيا للفروق بين الإطارين.
الأدوات المالية التصنيف والقياس	مع التطوير المستمر لـ IFRS 9 ''الأدوات المالية''، فإن تصنيف وقياس الأدوات المالية وفقا لـ IFRS تغير مقارنة مع ما كان عليه في IAS 39. قبل IFRS 9، كان الاعتراف وقياس الأدوات المالية متماثلا بموجب IFRS وIPSAS؛ وحتى تقوم IPSASB بوضع اللمسات الأخيرة على مشروعها للنظر في هذه التطورات الجديدة في IFRS، فإن هذا يمكن أن يصبح مصدرا رئيسيا للفروق بين الإطارين.

الإبلاغ الفعلي والمقدر	مع زيادة التركيز على الإشراف وتقديم الخدمات وإدارة الميزانية في القطاع العام، تقتضي المعايير المحاسبية الدولية مقارنة بين الأداء المالي الفعلي للمنشأة مع الميزانية المعتمدة لتلك المنشأة، حيث الميزانية متاحة للجمهور؛ وليس هناك شرط ما يعادلها في IFRS.
انخفاض قيمة الأصول غير المولدة للنقد	في ضوء الأصول المعترف بها تقوم فقط على إمكانية خدماتها (في مقابل المنافع الاقتصادية)، IPSAS تستجيب على وجه التحديد لاعتبارات الانخفاض في قيمة الأصول غير مولدة للنقد. IFRS يفترض أن جميع الأصول ستكون مولدة للنقد؛ في حين تفترض IPSAS أن غالبية أصول منشأة القطاع العام من المرجح أن تكون غير مولدة للنقدية. IPSAS 21 ''انخفاض قيمة الأصول غير المولدة للنقد'' يوفر توجيهات محددة بشأن كيفية تحديد القيمة المستخدمة لمثل هذه الأصول.
غياب المفاهيم المحددة للقطاع الخاص	يوفر IFRS مبادئ لظواهر اقتصادية معينة لا علاقة لها بعمليات منشأة تابعة للقطاع العام، مثل المحاسبة عن المدفوعات القائمة على الأسهم والإفصاحات عن ربحية السهم. تستثني IPSAS هذه التوجيهات، وتوجه المنشآت التي تعد تقاريرها عن هذه الظواهر عند الحاجة إلى الرجوع لـ IFRS.
تزايد الاختلافات بين الإطار التصوري لـ IPSASB و IASB	IPSASB في عملية وضع إطار تصوري خاص بها، واقتراح المفاهيم التي قد تكون أكثر مناسبة في سياق القطاع العام؛ قد يجعلنا نرى مزيدا من الخلافات في وجهات النظر ومجالات التركيز من قبل IPSASB و IASB في المستقبل.

المصدر: بتصرف من الباحث،

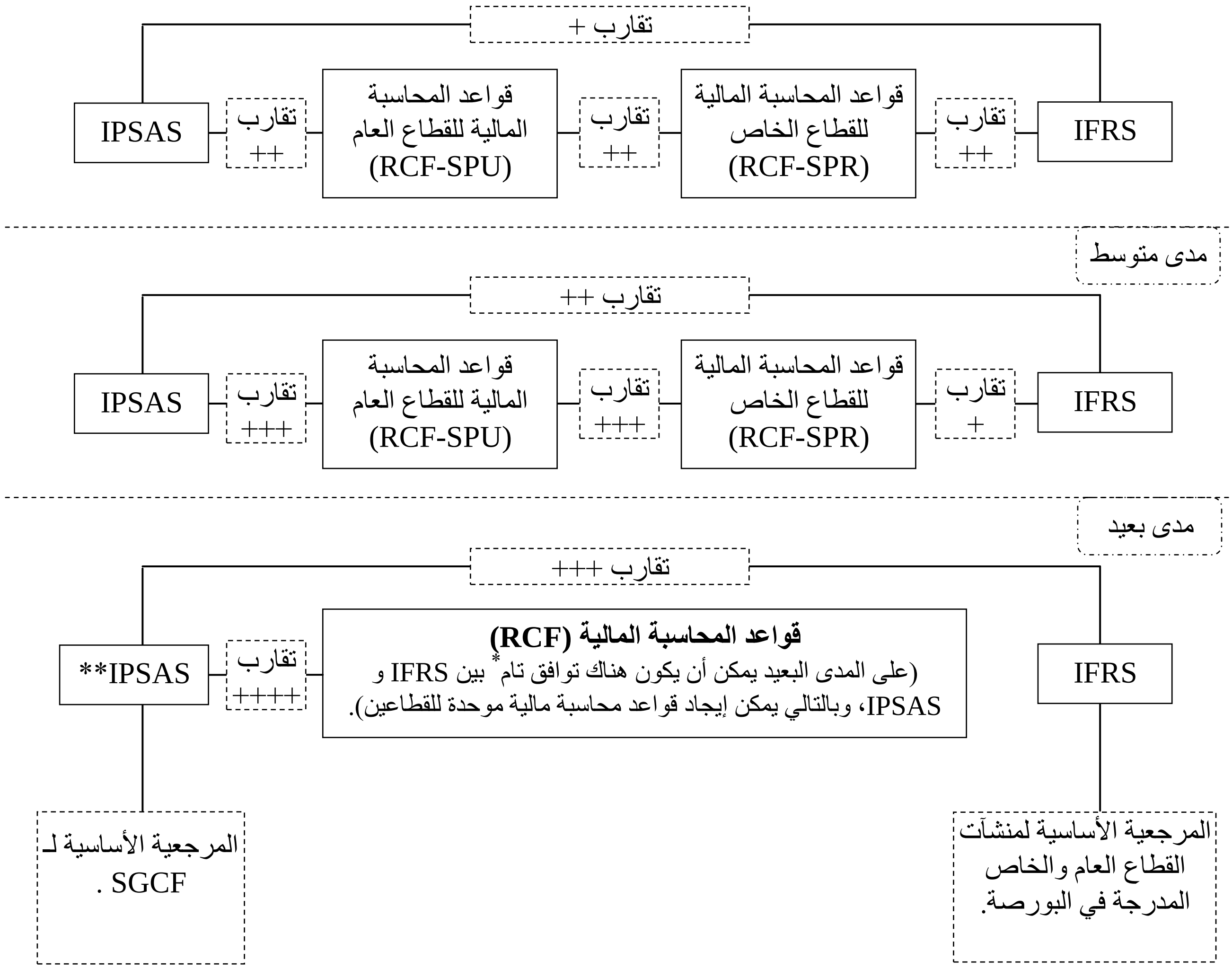
ERNST & YOUNG, ***A snapshot of GAAP differences between IPSAS and IFRS***, pp. 2; 3, 2013, http://www.ey.com/Publication/vwLUAssets/IPSAS_vs_IFRS/$File/IPSAS%20vs%20IFRS.pdf, 12/04/2014.

2.3. بقية قواعد المحاسبة المالية

إن الاختلافات الموجودة حاليا بين IFRS و IPSAS ليست بالاختلافات الجوهرية التي تمنع التوحيد المحاسبي بين القطاع الخاص والعام في المستقبل؛ ولكن الباحث يرى أنّها يمكن أن تثير خلّل إذا تم اعتماد المرجعيتين في إعداد قواعد محاسبة مالية موحدة للقطاع العام والخاص في الوقت الراهن؛ ويقترح أن تكون استراتيجية إعداد قواعد المحاسبة المالية منفصلة بين القطاعين وفي الوقت ذاته متقاربة فيما بينها وبين الرجعيتين الدوليتين IFRS و IPSAS، وذلك للوصول إلى توحيد تام بين القطاعين وبين ما تتضمنه المرجعية الدولية كهدف بعيد المدى يستجيب لتطورات الاقتصاد وتحولاته في المستقبل؛ حيث يبُيّن لنا الشكل رقم (5-8)، هيكلية التصور الذي يكون فيه التقارب بين IFRS و IPSAS حجر الأساس لإيجاد تقارب بين قواعد المحاسبة المالية؛ فعلى المدى المتوسط سيزداد تقارب المرجعيتين، ومن جهته التقارب بين القواعد سيزداد وسيزداد القارب أكثر جهة IPSAS على حساب التقارب جهة IFRS؛ إلى أن يصل الحال إلى توافق تام بين IFRS و IPSAS على المدى البعيد، ويعني التوافق التام إيجاد نقاط مشتركة في أسس معالجة كل الأحداث الاقتصادية للقطاع الخاص والعام، باستثناء تلك المتعلقة بالإدراج في البورصة، عندها تصبح قواعد المحاسبة المالية موحدة للقطاعين ويُستغنى عن التقارب جهة IFRS؛ لتصبح المرجعية الأساسية لمنشآت القطاع الخاص والعام المدرجة في البورصة، عند هذه المرحلة يتوقع الباحث أن تتغير تسمية IPSAS كون تسميتها لن تصبح دالة على نطاق تطبيقها، وستكون المرجعية الأساسية لمقترحنا SGCF.

يشير الباحث في جانب تطوير قواعد المحاسبة المالية في الجزائر إلى ضرورة توحيد الرؤى بين ممارسي المهنة في القطاع الخاص والعام، مع الإشراك القوي للمختصين في مجال التنظير المحاسبي، وتكثيف الدراسات والبحوث حول جدوى التقارب الحاصل بين IFRS و IPSAS على بيئة المحاسبة الجزائرية وبالأخص القطاع العام الذي يُعاني بُعدا كبيرا عن المستجدات المحاسبية الدولية؛ كما تجب الاستفادة من تجارب الدول، وإذا اقتضى الأمر إشراك الكفاءات الدولية من باحثين وممارسين لرسم التوجه الصحيح للتقريب بين محاسبة القطاع العام والخاص الذي يُعد تقريبا لملاءمة المعلومات المحاسبية لكل مستخدميها؛ ويترك الباحث مسألة تحديد قواعد المحاسبة المالية لكل قطاع مفتوحة في هذه الدراسة، على أمل أن تكون هنالك محاولات جادة لتحديدها بالكيفية التي تخدم متطلبات الإعلام المحاسبي في البيئة الجزائرية.

شكل رقم (5–8): قواعد المحاسبة المالية في SGCF



+ : ترمز إلى شدة التقارب، وتكون أشد كلما تكرر الرمز.
* : يعني التوافق التام إيجاد نقاط مشتركة في أسس معالجة كل الأحداث الاقتصادية للقطاع الخاص والعام، باستثناء تلك المتعلقة بالإدراج في البورصة.
** : من المرجح في هذه الحالة تغيير تسمية IPSAS لأنها لن تصبح دالة على نطاق تطبيقها.

المصدر: من إعداد الباحث.

4. مدونة الحسابات العامة للمنشآت (NGE)

الهدف الأساسي لمدونة الحسابات العامة للمنشآت هو تمكين منشآت القطاع الخاص والعام من إجراء معاملات اقتصادية وتسجيلها بالحسابات ذاتها حتى يكون هناك مجال أكبر لإدراك ومقارنة التقارير المالية، وفي الوقت الذي يمكن أن تؤجل فيه عملية الدمج بين قواعد المحاسبة المالية للقطاع الخاص والعام، يمكن أن تُعجل عملية الدمج بين مدونة حسابات القطاع الخاص والقطاع العام، فتوضع الحسابات المتشابهة تحت ترقيم رئيسي متماثل ويترك التفصيل لأي اختلاف للمستويات الفرعية؛ حيث نحصل من خلال هذا على إمكانية أكبر لإجراء مقارنات متوافقة على أساس حسابات التقييد، فحتى وإن كانت القوانين التي تُعد بها البنود المفصح عنها في التقارير المالية غير متماثلة، فإن توحيد الحسابات سيجعل من قراءتها متاحة وبسهولة أكبر بالنسبة لكل مستخدمي المعلومات المحاسبية، كما يجب أن تقترن عملية توحيد مدونة الحسابات بتوحيد أسس العرض وشكل التقارير المالية حتى تعكس صورة موحدة يمكن قراءتها واستخدامها من طرف كل مستخدمي المعلومات المحاسبية للقطاعين الخاص والعام.

يقترح الباحث إذا تعذر توحيد مدونة الحسابات لظروف ما، أو لعدم جدوى ذلك على المدى القريب والمتوسط، أن تُعتمد الاستراتيجية ذاتها المعتمدة مع قواعد المحاسبة المالية، وتكون بذلك مسألة توحيد مدونة الحسابات تابعة لتقارب قواعد المحاسبة المالية للقطاع الخاص والعام، على أن يكون التوحيد تاما عند مرحلة إيجاد قواعد المحاسبة المالية المتماثلة في القطاعين؛ ويكتفي الباحث هنا أيضا بالإشارة إلى الأسس المبدئية لهذا الاقتراح تاركا مسألة التدقيق والتفصيل في الحسابات المتماثلة لبحوث أخرى تتطرق إلى الموضوع بشكل دقيق في هذه الجزئية، كون بحثنا الحالي يركز على اقتراح الآلية وهيكلها وإطارها العام.

خلاصة الفصل:

بعد إجراء الدراسة التطبيقية المقارنة بين SCF وIFRS واختبار الفرضيات بناءً على مؤشرات الدراسة النظرية، فإن أهم النتائج التي توصلنا إليها:

- اتجاهات الإعلام المحاسبي الدولي المُطبق في البيئة الجزائرية كان لها انعكاسات سلبية على قواعد وأساليب القياس المحاسبي للبيانات المالية؛ وهذا ما يتماشى مع الطرح الخاص بالفجوة الإعلامية في الدول النامية؛
- المعرفة المحاسبية عالية التطور والمتمثلة في أساليب وقواعد القياس المحاسبي، نحن حقيقة بحاجة إليها، لكن متطلباتنا الاقتصادية والمالية غير مهيأة لاستعمالها بالكيفية التي تحقق لنا إنتاج معلومات مالية قادرة على اتخاذ القرارات الاقتصادية الصائبة في ظل اقتصاديات عالمية؛
- أساليب القياس المطبقة في بيئة النظام المحاسبي المالي، هي في اختلافها عن التوجه السليم للتطبيق كما حددناه في البيئة الدولية لمعايير المحاسبة الدولية؛ تفتقر إلى قاعدة التدريس الجيد لتكنولوجيا الإعلام الآلي والبرمجيات في عملية تشغيل البيانات وإعداد التقديرات والتنبؤات والتوقعات المحاسبية؛
- الحكم الشخصي والاجتهاد واختلافات التفسير وغيرها من الأمور التي تنقص من إمكانية المقارنة، أو تؤدي إلى التطبيق غير المتماثل أو المرونة الكبيرة في التطبيق لمجموعة موحدة من المعايير، يمكنها أن تزيد في حجم الفجوة الإعلامية المشتركة في الجزائر؛
- تطوير المتطلبات الإعلامية للمجتمع المالي الجزائري، مع تطبيق مقترح النظام العام للمحاسبة المالية (SGCF) كبديل لـ SCF، يمكنه تعميق البعد الإعلامي للقياس المحاسبي في الجزائر، وجعله يواكب المتطلبات الدولية بعيدا عن الفجوة الإعلامية.

الخاتمة

تمهيد

بعد تحليل تأثير اتجاهات وظيفة الإعلام المحاسبي وفقا للمعايير المحاسبية الدولية على قواعد وأساليب القياس المحاسبي للبيانات المالية، للإجابة على تساؤل إشكالية الدراسة المتمحور حول التأثيرات الناتجة عن اعتبار اتجاهات الإعلام المحاسبي كمقدمات أساسية لقواعد وأساليب القياس في ظل معايير المحاسبة الدولية، ومدى إمكانية مواكبة النظام المحاسبي المالي لمتطلبات الإعلام المحاسبي الدولي؛ تم التطرق إلى مختلف الأسس النظرية لهذا التأثير وانعكاساته في البيئة الدولية، ومن ثم استعمال هذه الأسس في إجراء مقارنة متعددة الأبعاد بين SCF وIFRS، شملت المحيط المؤسساتي والتوجهات والمتطلبات الإعلامية والسلوك المالي لمستخدمي المعلومات، مع مقارنة الفجوة الإعلامية وتحديد معالمها، ومقارنة تطبيق الاعتبارات الجديدة على قواعد وأساليب القياس المحاسبي؛ وفي الأخير الخروج بمقترح آلية متكاملة لاستفادة النظام المحاسبي المالي وجعله قادرا على مواكبة متطلبات الإعلام المحاسبي الدولية، وذلك من خلال التحول إلى تطبيق النظام العام للمحاسبة المالية (SGCF)، مع تهيئة وتطوير المتطلبات الإعلامية للمجتمع المالي الجزائري؛ فإنّنا نصل في نهاية الدراسة إلى مرحلة مناقشة النتائج التي توصلنا إليها مع الأهداف المسطرة، وإبراز مدى تحققها وتحقق معالم أهمية دراستنا، مع التوسع في المناقشة لتشمل الدراسات السابقة ونتائجها مقارنتها بنتائج دراستنا، وتحديد حدودها وآفاق تطويرها.

1. مناقشة مدى تحقق الأهداف على ضوء نتائج الدراسة

بعد إحاطتنا بجوانب الدراسة النظرية بفصولها الأربعة والدراسة التطبيقية في الفصل الخامس فإنّنا نكون قد حققنا الأهداف المسطرة في بداية الدراسة وذلك كما سنوضحه من خلال مناقشتها على ضوء النتائج المتوصل إليها.

الهدف الخاص بتشخيص العلاقة بين وظيفتي الإعلام والقياس، ممّا سيساعدنا على تحسين أداء كلٍ منهما ويقوي الأساس الذي تُقدم به المحاسبة معلومات مفيدة لمتخذي القرارات الاقتصادية؛ تم تحقيقه من خلال التعرف على هيكلية التفاعل بين الإفصاح والقياس المحاسبيين وتأثير المعرفة الاقتصادية السائدة على هذا التفاعل، فقد تبيّن لنا أن واقع الفكر الاقتصادي والاجتماعي السائد وما يحمله من مداخل ونظريات، يُحدِّد ويضبِّط الحاجات إلى المحاسبة؛ وبناءً على هذه الحاجات، يتم تحديد متطلبات الإفصاح المحاسبي؛ ومن جهتها، أهداف المحاسبة تضبط بناءً على متطلبات الإفصاح التي تستدعيها الحاجات إلى المحاسبة؛ وتحدِّد الأهداف قواعد وأساليب ونطاق القياس الواجب إجراءه؛ ومن جهة تطور المحاسبة، وجدنا أن تطورها كان على أساس تلبية حاجات تابعة تخدم الأنشطة الاقتصادية والاجتماعية والسياسية السائدة، وعلى أساس حاجات خاصة بتطور المحاسبة كعلم مستقل بذاته، وأي فاصل بين تطور متطلبات الإفصاح وتطور متطلبات القياس، قد يؤدي إلى فجوة إعلامية بين ما هو مطلوب الإفصاح عنه وكيفية القياس.

الهدف الخاص بتبيان تأثير البناء الفكري للمحاسبة على الوظيفة الإعلامية ونظام القياس، خاصة من حيث ما يجب أن يكون وما هو قائم في أرض الواقع، لمعرفة حدود مجارات القياس لمجالات الأداء التي تمارسها المنشأة، والتي تسعى إلى عكسها في شكل إعلام محاسبي؛ تم تحقيقه من خلال إحاطتنا بوجود ضغط مؤسساتي يصنع توجه معايير المحاسبة الدولية وهو ذاته الضغط الموضح في مرحلة النظريات السلوكية؛ وتوسعنا في تشخيص أهم خصائص نموذج المعايير، والتي تتركز حول التوجه نحو خدمة المستثمر والتقرير عن الأداء المالي للمنشآت، والأخذ بمفهوم القيمة العادلة والشفافية وفلسفة المبادئ الأكثر تحريرا للحكم الشخصي، وكل هذا سعيا منها للوصول إلى العالمية واحتكار إصدار معايير المحاسبة المنظمة والضابطة لعمليات الإعلام والقياس المحاسبية؛ كما بيّنا أن هناك تقارب من وإلى معايير المحاسبة الدولية، الهدف منه على وجه التحديد خدمة خصائص نموذج المعايير؛ كما توصلنا إلى أنه لا يمكن توحيد الممارسة المحاسبية دون توحيد الاحتياجات إلى المحاسبة (كمية المعلومة، جودة المعلومة، القدرة التنبؤية والتوقعية للمعلومة)؛ وحدّدنا معالم وظيفة الإعلام المحاسبي (سلسلة الإعلام المحاسبي) ومختلف توجهاتها؛ ومعالم الفجوة الإعلامية في الاقتصاديات النامية والاقتصاديات المتقدمة، ومختلف الحلول المقترحة نظريا لتقليص فجوة الإعلام المحاسبي بمختلف أنواعها.

الهدف الخاص بتبيان التأثيرات الواقعة على قواعد وأساليب القياس المواكبة لواقع الإعلام المحاسبي الدولي، مّما يفتح المجال لتطويرها والتحكم بأسس إعدادها حاليا، واستشراف تغيراتها؛ تم تحقيقه من خلال توضيح مدى استحداث مفاهيم جديدة كمفهوم المحاسبة الخالية من الفاقد ومفهوم القيمة العادلة، وغيرها من

المفاهيم التي استوحيت من واقع البيئة الواجب الإعلام عنها؛ كما تمت الإحاطة بالنسبية والمرونة كميزتين رئيسيتين لتمكين المبادئ المحاسبية من التكيف مع البيئة وظروف الحال المتجددة والمتنامية باستمرار؛ وبروز المعلومة غير المالية والحكم الشخصي والبيئة الاقتصادية والمالية كمحدّدات جديدة في جانب القياس المحاسبي؛ ومن جهتها الاعتبارات الجديدة على أساليب القياس المحاسبي لا تنفك عن كونها مُحتكمة إلى المرونة والنسبية المحققتان للتكيف مع الظروف المحيطة ومستجداتها، ولا تنفك أيضا عن تلبية متطلبات تطبيق مفاهيم القياس الجديدة بمكوناتها؛ مع تعلق مجالات التأثير أساسا بتعظيم المحتوى الإعلامي، السلوك البشري، استعمال طرق ونماذج رياضية وإحصائية، استعمال تكنولوجيا الإعلام الآلي والبرمجيات، الدقة والتوقيت والتكلفة، والمرونة والنسبية.

الهدف الخاص بالاستفادة من إيجابيات العلاقة بين وظيفتي الإعلام والقياس، وتسخيرها في تعميق البعد الإعلامي للقياس المحاسبي وجعله يستجيب لبيئة الأعمال الاقتصادية دون مشاكل واختلالات؛ والهدف الخاص بتفادي سلبيات العلاقة بين وظيفتي الإعلام والقياس، لتفادي بعض المشاكل المحاسبية التي تؤدي إلى صعوبات تطبيق قواعد وأساليب قياس معينة، كما هو الحال مع بعض معايير المحاسبة الدولية والأنظمة المحاسبية العاملة بها في وقتنا الحاضر، ومحاولة إعطاء حلول منطقية لمشاكل تطبيق هذه المبادئ في بيئات محلية مختلفة؛ تم تحقيقهما من خلال تشخيص علاقة التأثير والإحاطة بمتغيراتها، وتوجيهها بما يخدم تحسين جودة المعلومات المحاسبية، مع تحديد معالم وأسباب الفجوة الإعلامية في الاقتصاديات المتقدمة والنامية، وإيجاد حل لتقليص فجوة الإعلام المحاسبي في البيئة الجزائرية كنموذج للبيئة الاقتصادية النامية.

الهدف الخاص بالخروج بآلية لاستفادة النظام المحاسبي المالي (SCF) تُمكن من تعميق البعد الإعلامي للقياس المحاسبي في الجزائر، وذلك من خلال إجراء مقارنة متعددة الأبعاد بين SCF و IFRS؛ تم تحقيقه من خلال مقترح النظام العام للمحاسبة المالية (SGCF) الذي تم تحديد مرجعيته ومجال تطبيقه وهيكله العام الذي يتكون من قواعد المحاسبة المالية (RCF) ومدونة الحسابات العامة للمنشآت (NGE)؛ هذا المقترح الذي يتطلب تطبيقه تطوير المتطلبات الإعلامية للمجتمع المالي الجزائري من خلال المؤسساتية المحفزة على تطوير الحاجات الاقتصادية والمالية، ومن ثم الرفع من كفاءة السلوك المالي لمستخدمي المعلومات المحاسبية الذي بدوره يساعد على تطوير المتطلبات الإعلامية وصولا إلى تقليص الفجوة الإعلامية في الجزائر.

إن مناقشتنا لأهداف الدراسة في ضوء نتائجها تبين مدى تحققها، وتؤكد أهمية جوانب الموضوع التي أجابتنا على عديد الأسئلة المنبثقة عن الصعوبات التي تواجهها الكثير من الدول في تبني معايير المحاسبة الدولية كمرجعية دولية في بيئاتها المحلية، من حيث أهمية مسايرة الاتجاهات الحديثة في الإعلام المحاسبي والعوامل الاقتصادية والاجتماعية والسياسية المؤثرة فيه؛ وأهمية تشخص الاعتبارات الجديدة التي تمليها وظيفة الإعلام المحاسبي على قواعد وأساليب القياس؛ وأهمية الإحاطة بالمدخل السلوكي كأحد أهم وأحدث

المداخل تطوراً في تحديد احتياجات مستخدمي المعلومات المحاسبية؛ وأهمية إثراء مجال الحكم الشخصي للمحاسب كأحد ركائز مهنة المحاسبة وتأثير احتياجات مستخدمي المعلومات عليه؛ وأخيرا أهمية الحلول المقترحة لتقليص مشكل الدراسة في بيئة الجزائر، وتحسين عملية توفيق المحاسبة نحو المعايير الدولية على أُسس سليمة.

2. مناقشة نتائج الدراسات السابقة على ضوء نتائج الدراسة

نأتي الآن إلى مناقشة نتائج الدراسات السابقة مع ما توصلت إليه دراستنا من نتائج، وذلك لتحديد التموقع الفعلي لدراستنا وما قدمته من إضافات في حل مشكل الدراسة بشكل كلي أو جزئي مقارنة مع الدراسات السابقة.

دراسة **(وليد ناجي الحيالي، 2007)** بعنوان : **نظرية المحاسبة؛**

تتفق النتائج الخاصة بالآثار المترتبة على قواعد وأساليب القياس المحاسبي في هذه الدراسة السابقة مع نتائجنا من حيث اعتباري المرونة والنسبية بشكل عام، لكن نتائجنا تأتي أكثر تفصيلا ودقة في تحديد معالم المرونة والنسبية بشكل تفصيلي على مختلف مكونات قواعد وأساليب القياس المحاسبي وفقا لمعايير المحاسبة الدولية؛ كما أن نتائجنا تتسع لتحديد مكونات الوظيفة الإعلامية واتجاهاتها، وقبل هذا كله الفصل في مسألة تبعية القياس للإعلام الأمر التي لم تتطرق له الدراسة السابقة.

دراسة **(بكر إبراهيم محمود، 2008)** بعنوان : **الإفصاح الإعلامي وأثره على وظيفة القياس المحاسبي في العراق؛**

تتفق نتائج هذه الدراسة السابقة مع دراستنا في أنه وبظهور الإفصاح الإعلامي ظهر عجز وظيفة القياس المحاسبي على الوفاء بالتزامات المحاسبة كنظام للمعلومات؛ وأصبح الإفصاح الإعلامي وسيلة ضغط على وظيفة القياس؛ ولكن نتائج دراستنا كانت أكثر عمقا ودقة في تحديد سبب المشكل وأبعاده، مُمثلة في هيكلية تفاعل الإفصاح والقياس المحاسبيين عبر مختلف مراحل تطور المحاسبة، وتحديد سلسلة الإعلام المحاسبي وتشخيص الفجوة الإعلامية وأسبابها، والاعتبارات الجديدة على قواعد وأساليب القياس المحاسبي؛ كما تتفق نتائج هذه الدراسة مع دراستنا من حيث وجود أوجه قصور في النظام المحاسبي العراقي والجزائري في تطبيق توجهات الإعلام المحاسبي الدولي، وأهم العقبات المؤدية إلى ذلك؛ وتتفق أيضا في مقترح التعليم والتدريب بما يتناسب والمستجدات، وإصدار قاعدة محاسبية عراقية تتناول الإفصاح الإعلامي من كافة جوانبه لتطوير وظيفة القياس المحاسبي في العراق تماشيا مع الإفصاح الإعلامي، فهي تصب في ما تطرقنا إليه من تطوير المتطلبات الإعلامية للمجتمع المالي الجزائري التي كانت أكثر شمولا وإحاطة بالبيئة الجزائرية؛ إلا أنّنا نختلف في مقترحنا الذي يدعوا إلى ديناميكية التوحيد والتقارب مُتعدد الجوانب بين المحاسبة في القطاع الخاص والعام محليا ودوليا.

دراسة **(غازي عبد العزيز سليمان ألبياتي، 2007)** بعنوان :**الإفصاح المحاسبي في ضوء المعايير المحاسبية الدولية؛**

تتفق نتائج هذه الدراسة السابقة مع دراستنا في توسع اتجاهات الإعلام المحاسبي الدولي لتشمل ضرورة قيام المنشأة بالإفصاح عن الفرضيات الأساسية التي اعتمدت في التنبؤ، وتوضح مدى أداء المنشآت لمسؤوليتها الاجتماعية لكي يستطيع المستثمرون تقييم معقولية التنبؤات، وتتعداها نتائجنا إلى التعمق في مختلف الاتجاهات وخلفياتها وفائدتها وتأثيراتها؛ وتتفق معها أيضا في ضرورة مراعاة الإفصاح للاختلاف في الخبرات والدراية بين مستخدمي المعلومات ورغبة الإدارة في الإفصاح عن بعض المعلومات وعدم الإفصاح عن بعضها الآخر، وتتجاوز هذه النتيجة بالتحليل المُعمّق لاحتياجات المجتمع المالي الدولي من كمية وجودة وقدرة تنبؤية وتوقعية للمعلومة المحاسبية؛ وتتفق من جهة أخرى مع نتائجها في إصدار معايير محلية، تمثلت في دراستنا بقواعد المحاسبة المالية، لتأخذ في الاعتبار الظروف والمتطلبات والأحداث المحلية.

دراسة **(عزو خليف عزيز، 2006)** بعنوان: **المحتوى الإعلامي للقوائم المالية في ضوء معايير المحاسبة الدولية، دراسة مقارنة مع النظام المحاسبي الموحد؛**

تتفق نتائج هذه الدراسة السابقة مع نتائجنا من حيث إشارتها إلى أن نواحي القصور التي تعاني منها القوائم المالية وفق النظام المحاسبي الموحد، تعود لهدف النظام ذاته الذي ركز بشكل أساسي على خدمة عملية إعداد الحسابات الاقتصادية، وتنفيذ الخطط الاقتصادية، دون التركيز على المعلومات المحاسبية التي تثير اهتمام فئات مختلفة من مستخدمي المعلومات؛ وهذا ما بيّناه بشكل دقيق في مسألة تحديد أهداف المحاسبة بناءً على ما تمليه متطلبات الإعلام المحاسبي المحكومة بالاحتياجات إلى المحاسبة، فالخلّل الذي أشارت إليه الدراسة السابقة يرجع حسب نتائج دراستنا إلى عدم بناء الأهداف بالهيكلية التي بيّناها، واعتبارها بداية سلسلة التفاعل بين الإفصاح والقياس المحاسبيين، كما تأتي نتائج دراستنا أكثر شمولا وإحاطة بنواحي القصور في المحاسبة الجزائرية وفقا لـ SCF ولم تقتصر على أهداف المحاسبة؛ ومن ناحية أخرى تتفق هذه الدراسة مع دراستنا بشكل جزئي عندما أشارت إلى تأثير عملية الالتزام بمعايير المحاسبة الدولية بشكل إيجابي على المضمون الإعلامي للمعلومات المحاسبية التي تتضمنها القوائم المالية، وذلك عندما بيّنا التقارب الجزئي بين مختلف توجهات الإعلام المحاسبي في الجزائر وفقا لـ SCF مع توجهات الإعلام المحاسبي الدولي وفقا لـ IFRS؛ أما ما يخص إمكانية تطبيق معايير المحاسبة الدولية في سورية، فدراستنا تربط هذا في الجزائر بالمؤسساتية المحفزة وديناميكية التوحيد حتى تكون إمكانية التطبيق ذات جدوى وليس تطبيق شكلي فقط.

دراسة (**أحمد حلمي جمعة، 1991**) بعنوان: **المدخل السلوكي كأداة لتحسين الحكم الشخصي للمحاسب عند إعداد القوائم المالية؛**

تتفق نتائج هذه الدراسة مع نتائجنا من حيث تبنيها لفكرة تبعية القياس للإفصاح المحاسبي وذلك في مرحلة المدخل السلوكي، إلا أن نتائجنا تُعمّم هذه الفكرة على كل مراحل تطور المحاسبة بداية من الحضارة الإسلامية وصولا إلى نظريات المحاسبة السلوكية، وتتعمق دراستنا في تحديد هيكلية هذه الفكرة ونتائجها؛ كما تتفق نتائج دراستنا مع نتائج هذه الدراسة السابقة من حيث كون إدراك المحاسب لنفعية المعلومات والتعرف على أفكار مستخدمي وقراء القوائم المالية وحاجاتهم، يؤدي إلى رضائهم عن المعلومات الواردة بالقوائم المالية، ومن ثم زيادة انتمائهم واطمئنانهم وثقتهم في الحكم الشخصي للمحاسب عند إعداد القوائم المالية؛ وذلك كما بيناه في جانب السلوك البشري لدراسة تأثير اتجاهات الإعلام المحاسبي على أساليب القياس.

دراسة (**صالح عبد الرحمن المحمود، 2004**) بعنوان: **انعكاسات التطورات الاقتصادية الحديثة على الإطار العلمي لنظرية المحاسبة بالتركيز على معايير المحاسبة الدولية؛**

نتفق مع هذه الدراسة السابقة من حيث كون المحاسبة كعلم اجتماعي تتأثر بالمتغيرات الاقتصادية والاجتماعية السائدة، ومن ثم فإنّه من الضروري أن يواكب تلك المتغيرات تجاوب وتفاعل من علم المحاسبة يتناسب مع شكل وحجم وأهمية وسرعة تلك المتغيرات سواءً على المستوى الأكاديمي أو التطبيقي، وهذا يتطلب إعادة تقييم الموقف المهني والأكاديمي ليتوافق من المتطلبات الحالية والمتوقعة في ظل البيئة الاقتصادية الجديدة؛ حيث فصلنا هذه النتيجة في تحديدنا لآليتي تطور المحاسبة التابعة والمستقلة وما يمكن أن ينجر عن تباعد أحد شقي هذا التطور عن الآخر بشكل جوهري ممّا يتسبب في نشوء الفجوة الإعلامية، كما اقترحنا حلول يمكنها أن تقلص أو تزيل هذه الفجوة بكل أنواعها؛ أما باقي ما توصلت إليه الدراسة من نتائج كالإشارة إلى تأثر مبدأ القياس الفعلي، حيث يجب أخذ التوقعات والتنبؤات في الاعتبار عند القياس، وإعادة النظر في مبدأ التكلفة التاريخية خاصة في ظل الاتجاهات التضخمية العالمية لتحقيق موضوعية القياس، مع ضرورة أن يأخذ مبدأ الإفصاح منحى آخر يتعدى حاجات مستخدمي القوائم المالية المحلية إلى مستخدمين لهم متطلبات تختلف في نوعيتها وحجمها ودرجة تفصيلها ودقتها؛ فقد فصّلنا هذه النتائج وأسبابها عند تطرقنا إلى الاعتبارات الجديدة على قواعد وأساليب القياس المحاسبي، وتطرقنا قبل ذلك إلى الوظيفة الإعلامية وسلسلة الإعلام المحاسبي والاحتياجات الإعلامية للمجتمع المالي الدولي وفقا لمعايير المحاسبة الدولية، فنتائجنا بهذه الطريقة أدق وأكثر تفصيلا وتخصصا مقارنة بنتائج هذه الدراسة السابقة.

دراسة **(تيجاني بالرقي، 2005)** بعنوان: **موقف المنهج المعياري والإيجابي من تعدد بدائل القياس المحاسبي؛**

تتفق نتائجنا مع نتائج هذه الدراسة السابقة من حيث إشارتها إلى تعدّد بدائل القياس المحاسبي على أنّها محصلة لعدّة عوامل اقتصادية واجتماعية وسياسية وتكنولوجية واكبت التطور المهني، وأن السبب الأهم وراء ذلك هو المبادئ المحاسبية المتعارف عليها، فقد أكدنا في دراستنا هذه النتائج عند إحاطتنا بهيكلية تفاعل الإفصاح والقياس في مختلف مراحل التطور المحاسبي، وبيّنا أن الحاجات إلى المحاسبة باختلافها تحدِّد متطلبات الإفصاح ومن ثم أهداف المحاسبة التي على أساسها تُبنى المبادئ المحاسبية؛ وفي نتيجة الدراسة التي بيّنت أن عدم قابلية فروض المنهج المعياري للاختبار قد ترجع إلى الطبيعة المثالية لهذا الاتجاه وبُعده عن الواقعية، يمكننا إرجاعها حسب نتائجنا إلى تطور المحاسبة المستقل مما جعل المفاهيم المعيارية صعبة التطبيق في الواقع العملي والذي يكون نتيجة لقصور التطور التابع بناءً على تلبية الحاجات الاقتصادية؛ كما نتفق مع الدراسة في ضرورة التكامل بين المنهجين لتحقيق أهم أهداف النظرية وهي التفسير والتنبؤ بكفاءة عالية؛ لأننا بيّنا أن التكامل والتوافق في تطور المحاسبة المستقل والتابع وما يحمل كل جانب من هذين الجانبين من مداخل ونظريات، أمر ضروري لتناغم الإعلام والقياس المحاسبيين وبالتالي إنتاج معلومة محاسبية ملائمة ذات جودة عالية وقادرة على ترشيد اتخاذ القرارات الاقتصادية لمستخدميها.

دراسة **(عصام محمد البحيصي، 2006)** بعنوان: **قياس التنوع في النظم المحاسبية الدولية؛**

تتفق نتائجنا مع نتائج هذه الدراسة من حيث وجود وجهات نظر متنوعة وكثيرة تتعلق بالاختلافات المحاسبية الدولية، حيث أرجعنا هذا إلى اختلاف المتطلبات الإعلامية لمختلف المجتمعات المالية، الأمر الذي يُولِّد اختلافات في الحاجات إلى المحاسبة تؤدي في النهاية إلى اختلافات في النظم المحاسبية؛ ونتفق معها أيضا في مسألة توجه التحليل نحو القياس في بيئات محدّدة، فقد أشرنا إلى أن توحيد الممارسة المحاسبية وفقا لمعايير المحاسبة الدولية لن يتحقق بالكيفية المرجوة إلا من خلال توحيد المتطلبات الإعلامية لمختلف المجتمعات المالية، وإلا فإن تكييف هذه المعايير عند تبنيها من طرف مختلف الأنظمة المحاسبية مع بيئاتها المحلية أمر ضروري لتحقيق الاستفادة.

دراسة **(سمير الريشاني، 2011)** بعنوان: **مفهوم قياس القيمة العادلة في بيئة الأعمال السورية؛**

وصلت الدراسة السابقة إلى نتيجة أساسية هي أن بيئة الأعمال السورية لا توفر كامل الظروف الموضوعية لقياس القيمة العادلة، الأمر الذي يتفق مع نتائجنا حول الفجوة الإعلامية في الدول النامية وتشكلها أساسا من ضعف المتطلبات الإعلامية التي تساعد على تطبيق قواعد وأساليب قياس متطورة، ففي تقييم ظروف بيئة الأعمال السورية اتجاه تطبيق أسس قياس القيمة العادلة تُبيّن عدم القدرة على التطبيق السليم للمفاهيم التي يعتمد عليها قياس القيمة العادلة للأصول والالتزامات في بيئة الأعمال السورية، وهي ذات النتائج التي توصلنا إليها مع مفهوم المحاسبة الخالية من الفاقد ومفهوم المنافع الاقتصادية المستقبلية

واعتبارات انخفاض القيمة والكشف عن المخاطر المالية، وبالرغم من أنّنا لم نتعمق في مفهوم القيمة العادلة وأسس تطبيقه، إلا أن نتائجنا تبيّن إلمام نسبي من طرف ممارسي المهنة المحاسبية في الجزائر بالقيمة العادلة كمفهوم نظري وأن تطبيق هذا المفهوم كأساس للقياس أمر ضروري في البيئة الجزائرية، وتبقى مسألة التطبيق السليم له مرتبطة بالمتطلبات الإعلامية والحاجات إلى المحاسبة التي تمليها البيئة الاقتصادية والمالية ومدى تهيئها في الجزائر.

دراسة **(Enrico Gonnella, 2010)** بعنوان:

The Problem of Financial Accounting Measurement in Italian Accounting Thought Between the 19th and the 20th Century from "Exchange Value" to "Historical Cost"

تتفق هذه الدراسة السابقة مع نتائج دراستنا من حيث توصلها إلى أن مواقف العلماء الإيطاليين في مطلع القرن العشرين اتجهت إلى التنظير على أساس الأهداف الإعلامية، حيث أصبح العرض الإعلامي للمعلومة هو الذي يُحدّد اختيار أسلوب القياس المحاسبي؛ وهذا بعد أن كانت المحاسبة تابعة في نظرية القيمة إلى علم الاقتصاد، وتابعة إلى طرق تقييم العقارات في نظرية التقييم؛ وهذا جوهر النتائج التي توصلنا إليها فيما يخص تبعية القياس للإعلام المحاسبي وتحكم هذا الأخير في نظام القياس بكل مكوناته، لكن نتائجنا تبيّن أن هذه التبعية امتدت منذ البدايات الأولى لتطور الممارسة المحاسبية في الحضارة الإسلامية وصولا إلى مرحلة التنظير المحاسبي والنظريات السلوكية، فالمحاسبة وعند تطورها تحتكم إلى شقين أساسيين هما التطور خدمة لاحتياجات تابعة (تطور تابع) للمعرفة الاقتصادية – على وجه التحديد – والتطور خدمة لاحتياجاتها الخاصة (تطور مستقل) يميزها كعلم قائم بذاته، فنتائجنا أدق وأشمل وأقدر على تشخيص مشكل تبعية القياس للإعلام المحاسبي أو كما أشارت له الدراسة السابقة بالأهداف الإعلامية.

دراسة **(Larissa von Alberti-Alhtaybat et al., 2012)** بعنوان:

Mapping Corporate Disclosure Theories

تتفق هذه الدراسة السابقة مع نتائج دراستنا في أن الخريطة التي تم وضعها لشرح مستويات إفصاح الشركات الإلزامي والطوعي، المالي والسردي تساعد في أن تكون نقطة بداية لوضع إطار إفصاح معياري وتحديد المستوى الأمثل من الإفصاح، وذلك بالاستمرار من ''ما هو (What-is) '' إلى تحديد ''ما يجب أن يكون (What-Should-Be) ''، حيث تبيّن نتائجنا أن خريطة الإفصاح هذه يمكنها أن تكون مفيدة بالنسبة للشركات فقط إذا كان الاستمرار من ''ما هو'' إلى ''ما يجب أن يكون'' مبنيا على الاستجابة للمتطلبات الإعلامية، مشيرين هنا إلى إمكانية حدوث فجوة إعلامية سببها قصور نظام القياس على مواكبة متطلبات الإعلام المحاسبي، وهو ذات الأمر الذي أشارت إليه الدراسة السابقة بوجود إطارٍ نظريٍ فيما يتعلق بإفصاح الشركات، يفترض هذا الإطار البدء من المستوى الأمثل لإفصاح الشركات، بموجب الحالة المثالية لكفاءة السوق، ومن ثم الانتقال إلى الإفصاح في ظل الظروف الفعلية، فهذا الانتقال يكون استجابة للمتطلبات الفعلية للإعلام المحاسبي في حالة حدوث الفجوة.

دراسة (**George Emmanuel Iatridis, 2012**) بعنوان:

Voluntary IFRS Disclosures: Evidence From The Transition From UK GAAP to IFRSs

تتماشي نتائج هذه الدراسة السابقة مع نتائجنا التي بيّنت استجابة المتطلبات الإعلامية للاحتياجات الاقتصادية والمالية، فكل نوع من الشركات قدّم إفصاحا متماشيا مع احتياجات بيئته الاقتصادية والمالية، وكان لذلك انعكاس إيجابي بحسب نوع الاحتياجات، وهذا ما يعمق مناقشة النتائج المتوصل إليها على المستوى الجزئي، فلا تقترن الحاجات إلى المحاسبة فقط بالضغط المؤسساتي الكلي، بل تتعداه إلى الضغط المؤسساتي الجزئي الذي يجب ألا يتعارض مع الضغط الكلي، بل يجب أن يتحرك في مجاله لخدمة الاحتياجات الداخلية للمنشأة التي ترسم استراتيجية الإعلام المحاسبي.

دراسة (**Michael C. Schouten & Mathias M. Siems, 2010**) بعنوان:

The Evolution of Ownership Disclosure Rules Across Countries

تتفق نتائج هذه الدراسة مع دراستنا في إشارتها إلى ما بيّناه من ضغط مؤسساتي يختلف باختلاف نمطه والبيئة الاقتصادية والمالية، ومدى تأثير ذلك على متطلبات الإفصاح والحاجات إليه، فالمؤسساتية المحفزة من قوانين رسمية لها تأثير إيجابي على جانب الإفصاح كما بيّنته نتائج الدراسة السابقة في وجود علاقة إيجابية بين الإفصاح عن الملكية والمتغيرات التي تحمي صغار المساهمين، وكذلك وجود علاقة إيجابية بين صرامة قواعد البلدان في الإفصاح عن الملكية والملكية الموزعة؛ كما بيّن إجراء الدراسة لمقارنة بين مختلف أنماط المؤسساتية تناقضا في تطور قواعد الإفصاح عن الملكية بين الدول المتقدمة والنامية، وبين تلك التي تنتمي إلى الاتحاد الأوروبي وغيرها من عينة دراستها، وكذلك بين تلك التي تختلف أصولها القانونية.

دراسة (**Mohsen Souissi & Hichem Khlif, 2012**) بعنوان:

Meta-Analytic Review of Disclosure Level and Cost of Equity Capital

تتفق نتائج هذه الدراسة السابقة مع نتائج دراستنا في أنه يجب النظر بشكل صريح إلى الجوانب المؤسساتية، الأمر الذي حدّدته الدراسة السابقة في تحليل العلاقة بين مستوى الإفصاح وتكلفة الأموال الخاصة، وهذا أيضا يُعد من جزئيات المؤسساتية التي تتحرك فيها إدارة المنشأة حسب حاجاتها الاقتصادية والمالية؛ وفي إشارتها إلى أن محتويات التقارير المالية تبقى أهم أداة تستخدم من قبل المستثمرين لتقييم شفافية الشركة، الأمر الذي يُعزّز السلطات التنظيمية لتحسين معايير المحاسبة وممارسات الإفصاح في هذا السياق من أجل توفير معلومات عالية الجودة في البورصات، فهذا جوهر تبعية القياس للإعلام المحاسبي كما بيّنا، فالمستثمرون يقومون بمراقبة ومقارنة مدى تحقق متطلباتهم وإجراء عمليات اتصال بينهم وبين القائمين على عمليات الإفصاح، وحتى أولئك الذين يقومون على تطوير معايير المحاسبة الدولية، حتى تُعدل

الأهداف الإعلامية ومن ثم قواعد وأساليب القياس المحاسبي على ضوئها بما يخدم توفير معلومات عالية الجودة في البورصات.

بعد مناقشتنا لنتائج الدراسات السابقة على ضوء النتائج التي توصلنا إليها، نلاحظ أن الكثير منها تتوافق مع التوجه العام لنتائجنا، وأن الفروق الأساسية كانت في مدى تفسير الظواهر المستنتجة؛ حيث تتميز دراستنا بقدرتها التفسيرية لإلمامها بهيكلية تفاعل الإفصاح والقياس المحاسبيين وتحديدها لشقي تطور المحاسبة التابع والمستقل، وما يمكن أن يحدث من فجوات إعلامية جراء الخلّل في توافق تطور المحاسبة المستقل والتابع في الدول المتقدمة والنامية؛ كما تحدّد دراستنا بشكل دقيق الاحتياجات الإعلامية للمجتمع المالي الدولي، الأمر الذي يُمكن من المقارن وملاحظة أوجه الاختلاف التي تكون في بيئات محاسبية مختلفة؛ وأخيرا تقدم دراستنا تحليلا للاعتبارات التي تمليها توجهات الإعلام المحاسبي وفقا للمعايير المحاسبية الدولية على قواعد وأساليب القياس المحاسبي للبيانات المالية، ممّا يمكن من تشخيص النتائج بدقة أكبر مقارنة بالدراسات السابقة التي تتناول نظام القياس بشكل كلي.

3. حدود نتائج الدراسة

إن النتائج التي توصلنا إليها وبالرغم من دقتها وقدرتها التفسيرية مقارنة بالدراسات السابقة، فهي محدودة من حيث نطاق قواعد وأساليب القياس المحاسبي داخل نظام القياس الكلي، وكذلك لاقتصارها على جانب البيانات المالية، فهي لا تتطرق إلى قواعد وأساليب قياس البيانات غير المالية كمحاسبة الموارد البشرية مثلا؛ وهي في الوقت ذاته محدودة من حيث تطرقها لمسألة التأثير المُطبق على قواعد وأساليب القياس المحاسبي بشكل كلي، فيمكن أن تكون هنالك بعض الاختلافات أو تدقيق أكثر في النتائج المتوصل إليها إذا تم الأخذ بجزئيات التأثير والتأثر، كأن ندرس مثلا تأثير توجه الإعلام التنبؤي على مبدأ من مبادئ القياس أو جزئية من أساليب القياس، فالتدقيق والتعمق يمكن أن يؤدي إلى توضيح أكبر للنتائج.

ومن ناحية الدراسة المقارنة التي كانت بين SCF و IFRS، وخروجنا بمقترح النظام العام للمحاسبة المالية، فإن النتائج الخاصة بالدراسة التطبيقية يمكنها أن تتبع أيضا التدقيق الممكن في الجانب النظري كما أشرنا؛ وإضافة إلى هذا فإن خروجنا بفكرة المقترح وتحديدنا لتصوره العام وهيكلية بنائه ومجال تطبيقه، يبقى في إطار النتائج التي توصلنا إليها، ويحتاج إلى مزيد من التدقيق في جزئيات منه، كالتفصيل في قواعد المحاسبة المالية للقطاع الخاص والعام، والتفصيل في مدونة الحسابات العامة للمنشآت، وكل هذا بإجراء دراسات تتناول هذه الجزئيات وتدقق فيها؛ فما قدمناه يُعد تحليلا عاما وشاملا لمشكل عدم تناغم الإعلام والقياس المحاسبيين في مختلف البيئات المحاسبية، ومدى انعكاس الإعلام المحاسبي على أهم مكونين لنظام القياس المحاسبي، والمقترح المقدم لاستفادة SCF من IFRS هو إطار عام قابل للدراسة الجزئية والمناقشة والتحليل والضبط.

وفيما يخص الحدود الزمانية للدراسة، فتجدر الإشارة إلى تاريخ 30 مارس 2014 هو أخر تاريخ تأخذ فيه الدراسة بكل ما يتعلق بتعديلات أو إصدارات أو قوانين أو اتفاقيات أو تأثيرات مؤسساتية مؤثرة في معايير المحاسبة الدولية (IFRS) ومعايير المحاسبة الدولية للقطاع العام (IPSAS)، وما يتعلق بهما من هيئات ومجالس؛ وكذلك الأمر بالنسبة للدراسة التطبيقية المقارنة، فإن التاريخ المحدّد هو آخر تاريخ لكل تعديلات أو قوانين تصدر حول النظام المحاسبي المالي، وآخر تاريخ تم فيه جمع البيانات الميدانية.

4. آفاق الدراسة

بناءً على نتائج الدراسة وحدودها، يرى الباحث أن الدراسة يمكن أن تأخذ منحى أكثر تدقيقا لجزئيات الموضوع، سواءً من حيث الفصل بين تأثير كل توجه إعلامي على حدى، أو الفصل بين مكونات قواعد القياس، أو الفصل بين مكونات أساليب القياس، فهذا من شأنه – كما بيّنا في حدود النتائج – أن يُفصّل أكثر في نتائج هذه الدراسة ويجعلها أكثر دقة؛ كما أن التطرق إلى فصول الدراسة كمواضيع مستقل يمكن أن تكون له أهمية كبير على توجه الدراسات المحاسبية خاصة في الجزائر، فالتطرق إلى هيكلية تفاعل الإفصاح والقياس كموضوع منفرد بإشكالية متميزة يرى فيه الباحث أهمية بالغة على البحوث النوعية في مجال المحاسبة، خاصة مع إثبات العديد من الدراسات ومن بينها دراستنا الحالية تبعية القياس للإفصاح؛ وينطبق الأمر كذلك على دراسة وظيفة الإعلام المحاسبي بمكوناتها وأسسها كموضوع مستقل يقارن بمفهومه الكلي بين نظام الإعلام المحاسبي ونظام المعلومات المحاسبية، كتوجه حديث يتجاوز فيه مفهوم الإعلام المحاسبي مفهوم المعلومة المحاسبية، مع دراسة تأثيرات ذلك.

ومن المجالات التي يرى فيها الباحث أُفقا للدراسة الحالية، الجانب السلوكي في المحاسبة فيمكن أن تكون له نتائج إيجابية خاصة على نطاق أساليب القياس المحاسبي وتعظيم المحتوى الإعلامي للتقارير المالية، الأمر الذي يمكن أن يجعل من الحكم الشخصي لممارس المهنة أكثر استنارة ورشدا، وأكثر كفاءة في تشغيل البيانات المحاسبية، وأكثر قدرة على إعطاء تقديرات وتنبؤات وتوقعات محاسبية دقيقة على المدى القريب و المتوسط والبعيد.

كما يرى الباحث في آفاق الدراسة التطبيقية التوجه إلى التفكير الجدي في مسألة الخروج من التبعية لمخطط الحسابات، الذي وحتى باستحداث النظام المحاسبي المالي (SCF) ظل الجمود هو المسيطر على عملية التوحيد؛ مع التفكير الجدي أيضا في الأخذ بمقترح قواعد للمحاسبة المالية وتطوير دراسات ميدانية تستقصي سبل تحديد مضمون كل منها وسبل التطبيق السليم لها، ممّا يجعلها تستجيب للتطورات المتنوعة والمتنامية في مجال معايير المحاسبة الدولية؛ كما يؤكد الباحث على جدوى التوسع في بحث سبل توحيد محاسبة القطاع الخاص والعام، فالبيئة الدولية بمرجعياتها المحاسبية تُنبئ بإمكانية توحيد هذا الجانب من المحاسبة والتوجه نحو أساس الاستحقاق من طرف (IPSAS) خير دليل على ذلك.

الملاحق

استبـــانة

السلام عليكم ورحمة الله وبركاته

هذه الاستبانة موجهة إلى:
الأساتذة المختصين في المحاسبة؛ المحاسبين؛ المحاسبين المعتمدين؛ محافظي الحسابات؛ الخبراء المحاسبين؛ لكل من يمارس مهام المحاسب العمومي.

السادة _____ المحترمين،

في إطار إعداد بحث جامعي لمرحلة الدكتوراه، يتطلع الباحث إلى تعاونكم في تحقيق أهداف البحث العلمي، والمساهمة برأيكم الكريم؛ حيث يقوم الباحث في هذا المجال بإجراء دراسة ميدانية **حول آليات استفادة النظام المحاسبي المالي من معايير المحاسبة الدولية.**

ولذا يأمل الباحث تفضلكم باستكمال بيانات هذه الاستبانة، مع العلم بأن إجاباتكم ستكون لأغراض البحث العلمي فقط.

إذا كنتم ترغبون في الحصول على نسخة من نتائج البحث

يرجى إرفاق البريد الإلكتروني الخاص بكم

البريد الإلكتروني: .....

إذا كنتم ترغبون في النسخة الإلكترونية يرجى الاتصال بالبريد التالي: **aufincomp@yahoo.fr**

وفقكم الله لكل خير، والسلام عليكم ورحمة الله.

طالب الدكتوراه: خالد جفّال

قسم العلوم التجارية، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير

جامعة سطيف 1

المعلومات العامة

- **من فضلك قم بتحديد معلوماتك العامة، وذلك بوضع (X) في خانة الإجابة المناسبة.**

1. **المجال:ـ** أكاديمي ☐؛ مهني ☐؛ مختلط ☐ ؛
2. **القطاع :** ـ عام ☐؛ خاص ☐ ؛مختلط ☐ ؛
3. **المستوى الوظيفي:ـ** أستاذ مختص في المحاسبة ☐؛ محاسب ☐ ؛ محاسب معتمد ☐؛ محافظ حسابات ☐ ؛ خبير محاسب ☐؛ آخر ☐ وضح .....
4. **المؤهل العلمي:ـ** شهادة مهنية ☐؛ ليسانس ☐؛ ماستر ☐؛ ماجستير ☐؛ دكتوراه ☐؛ آخر ☐ وضح .....
5. **العمر:** ـ |__|__| عاما؛ **العمر بالفئات:** من 20 إلى 34 ☐؛ من 35 إلى 49 ☐؛ أكبر من 50 ☐.
6. **الخبرة (الأكاديمية/المهنية):** |__|__| عاما؛ **الخبرة بالفئات:** من 1 إلى 5 ☐؛ من 6 إلى 10 ☐؛ أكبر من 10 ☐.
7. **الولاية (المقر الأكاديمي/ المهني):** .....، رقمها |__|__| .

المحور الأول: المتطلبات الإعلامية للمجتمع المالي الجزائري

1. **حسب رأيك، أي الفئات أكثر استعمالا للمعلومة المحاسبية في الجزائر(رتب الإجابات من الأكثر إلى الأقل استعمالاً من 01 إلى09).**

● المستثمرون المحليون ☐؛ ● المستثمرون الأجانب ☐؛ ● الموظفون ☐؛ ● المقرضون ☐؛ ● الموردون ☐؛

● العملاء ☐؛ ● الدولة ☐؛ ● الجمهور ☐؛ ● إدارة المنشأة ☐.

2. **ضع (X) في خانة الإجابة المناسبة.**

التوجه الحالي للإفصاح المحاسبي في الجزائر نحو:	موافق بشدة	موافق	نوعاً ما	غير موافق	غير موافق بشدة	دون رأي
(1) الإفصاح لتحديد الضريبة.	☐	☐	☐	☐	☐	☐
(2) الإفصاح الاجتماعي (التأثير على البيئة، الموارد البشرية).	☐	☐	☐	☐	☐	☐
(3) الإفصاح حول المنشآت الموحدة.	☐	☐	☐	☐	☐	☐
(4) الإفصاح المرحلي (فترات أقل من سنة).	☐	☐	☐	☐	☐	☐
(5) الإفصاح التنبؤي (معلومات مستقبلية).	☐	☐	☐	☐	☐	☐
(6) الإفصاح المقارن زمنيا ومكانيا.	☐	☐	☐	☐	☐	☐
(7) الإفصاح التعديلي للأسعار (تضخمي).	☐	☐	☐	☐	☐	☐
(8) الإفصاح القطاعي (قطاع عمل المنشأة).	☐	☐	☐	☐	☐	☐
(9) الإفصاح المالي التحليلي للأداء.	☐	☐	☐	☐	☐	☐
(10) الإفصاح الموثوق والشفاف.	☐	☐	☐	☐	☐	☐
النمط المؤسساتي السائد في الجزائر يشير بأن:	**موافق بشدة**	**موافق**	**نوعا ما**	**غير موافق**	**غير موافق بشدة**	**دون رأي**
(11) القواعد والقوانين التي تضعها الحكومة الجزائرية لا تضمن كفاءة تنفيذ المعاملات الاقتصادية والمالية الدولية.	☐	☐	☐	☐	☐	☐
(12) سلوك المتعاملين الاقتصاديين الجزائريين لا تضمن كفاءة تنفيذ المعاملات	☐	☐	☐	☐	☐	☐

الاقتصادية والمالية الدولية.						
(13) الخلفية المحاسبية للمخطط المحاسبي الوطني (PCN) سائدة في سلوك مُمارسي مهنة المحاسبة إلى غاية اليوم.	☐	☐	☐	☐	☐	☐
(14) الخلفية المحاسبية للمخطط المحاسبي الوطني (PCN) سائدة في سلوك الهيئة المحاسبية المشرعة في الجزائر إلى غاية اليوم.	☐	☐	☐	☐	☐	☐
(15) الاستمرار في الإفصاح المحاسبي من خلال الـ SCF لمدة 4 سنوات دون تحديث، يُعبر عن جمود عملية التوحيد المحاسبي.	☐	☐	☐	☐	☐	☐
(16) القرارات السياسية تهيمن على مسيرة التوحيد المحاسبي في الجزائر رغم ضعف الجاهزية الاقتصادية والمالية والعلمية للمؤسسات الوطنية.	☐	☐	☐	☐	☐	☐
السلوك المالي لمستخدمي المعلومات المحاسبية في الجزائر وعند مقارنته مع نظيره على المستوى الدولي، يشير بأن:	**موافق بشدة**	**موافق**	**نوعا ما**	**غير موافق**	**غير موافق بشدة**	**دون رأي**
(17) الفرد الجزائري يتجه بعيدا عن الاستثمار في المشاريع الاقتصادية.	☐	☐	☐	☐	☐	☐
(18) المنشآت الجزائرية تتجه بعيدا عن رفع رأسمالها عن طريق البورصة.	☐	☐	☐	☐	☐	☐
(19) الدولة هي أهم مستخدم للمعلومة المحاسبية.	☐	☐	☐	☐	☐	☐
(20) يوجد عدم اهتمام من أغلب فئات مستخدمي المعلومات بنوعية المعلومة المالية المفصح عنها.	☐	☐	☐	☐	☐	☐
(21) يوجد نقص في المهارات والمعرفة المالية اللازمة لتحديد وتلبية احتياجات مختلف فئات مستخدمي المعلومة المحاسبية.	☐	☐	☐	☐	☐	☐

المحور الثاني: بيئة تطبيق قواعد وأساليب القياس المحاسبي في الـ SCF

1. ضع (X) في خانة الإجابة المناسبة.

مفاهيم القياس المحاسبي في بيئة المحاسبة الجزائرية وعند مقارنتها مع نظيرتها على المستوى الدولي، تشير أن:	**موافق بشدة**	**موافق**	**نوعا ما**	**غير موافق**	**غير موافق بشدة**	**دون رأي**
(1) مُمارس مهنة المحاسبة يعتبر نفسه شريكا تجاريا للمنشأة العامل بها (أو معها).	☐	☐	☐	☐	☐	☐
(2) مُمارس مهنة المحاسبة في الجزائر قادر على صناعة القرارات المستنيرة من خلال إعطاء المعلومة المثلى.	☐	☐	☐	☐	☐	☐
(3) مُمارس مهنة المحاسبة في الجزائر مُلم بالقيمة العادلة كمفهوم نظري.	☐	☐	☐	☐	☐	☐
(4) مفهوم المنافع الاقتصادية المستقبلية مُطبق فِعلا بشكل سليم.	☐	☐	☐	☐	☐	☐
(5) مفهوم السيطرة ودمج الأعمال والترتيبات المشتركة مُطبق فِعلا بشكل سليم.	☐	☐	☐	☐	☐	☐
(6) مفهوم اعتبارات انخفاض القيمة مُطبق فِعلا بشكل سليم.	☐	☐	☐	☐	☐	☐
(7) مفهوم الكشف عن المخاطر المالية مُطبق فِعلا بشكل سليم.	☐	☐	☐	☐	☐	☐

مبادئ القياس المحاسبي في بيئة المحاسبة الجزائرية وعند مقارنتها مع نظيرتها على المستوى الدولي، تشير أن:	موافق بشدة	موافق	نوعا ما	غير موافق	غير موافق بشدة	دون رأي
(8) المبادئ المحاسبية مُطبقة فِعلا بشكل سليم في المنشآت.	☐	☐	☐	☐	☐	☐
(9) تَدريس المبادئ المحاسبية في الجامعات يتماشى فِعلا مع توجه معايير المحاسبة الدولية.	☐	☐	☐	☐	☐	☐
(10) أساس التكلفة التاريخية مُطبق فِعلا بمرونة مع أُسس قياس بديلة.	☐	☐	☐	☐	☐	☐
(11) تطبيق أساس القياس بالقيمة العادلة أمر ضروري في البيئة الجزائرية.	☐	☐	☐	☐	☐	☐
(12) يتم تطبيق إعادة التقييم المحاسبي بشكل سليم في البيئة الجزائرية.	☐	☐	☐	☐	☐	☐
(13) الخصائص النوعية للمعلومة المحاسبية مُطبقة فِعلا بشكل سليم.	☐	☐	☐	☐	☐	☐
محددات القياس المحاسبي في بيئة المحاسبة الجزائرية وعند مقارنتها مع نظيرتها على المستوى الدولي، تشير أن:	**موافق بشدة**	**موافق**	**نوعا ما**	**غير موافق**	**غير موافق بشدة**	**دون رأي**
(14) من معيقات ملاءمة الإفصاح المحاسبي عدم القدرة على قياس المعلومات غير المالية في البيئة الجزائرية.	☐	☐	☐	☐	☐	☐
(15) يُعد نقص الموازنة المُثلى بين التكلفة والمنفعة والتوقيت المناسب من أهم محدّدات القياس المحاسبي في البيئة الجزائرية.	☐	☐	☐	☐	☐	☐
(16) تُعد الأهمية النسبية من أهم محددات القياس المحاسبي في البيئة الجزائرية.	☐	☐	☐	☐	☐	☐
(17) يُطبق مبدأ الحيطة بشكل واسع في بيئة المحاسبة الجزائرية.	☐	☐	☐	☐	☐	☐
(18) تَطبيق مبدأ الحيطة في بيئة المحاسبة الجزائرية يُعد تشويها متعمدا للمعلومات الواردة في التقارير المالية.	☐	☐	☐	☐	☐	☐
(19) أحد محدّدات القياس المحاسبي يتمثل في الحكم الشخصي لمُمارس مهنة المحاسبة الذين ينقصه التكوين والخبرة الجيدين.	☐	☐	☐	☐	☐	☐
(20) أحد محدّدات القياس المحاسبي يتمثل في الحكم الشخصي لمُمارس مهنة المحاسبة الذي تنقصه الأخلاق المهنية السامية.	☐	☐	☐	☐	☐	☐
(21) تُشكل البيئة الاقتصادية والمالية الجزائرية قيدا على إنتاج المعلومات المحاسبية الملائمة.	☐	☐	☐	☐	☐	☐
تشغيل البيانات المحاسبية في بيئة المحاسبة الجزائرية وعند مقارنته مع نظيره على المستوى الدولي، يشير أن:	**موافق بشدة**	**موافق**	**نوعا ما**	**غير موافق**	**غير موافق بشدة**	**دون رأي**
(22) الحكم الشخصي له أثر إيجابي على تشغيل البيانات المحاسبية في البيئة الجزائرية.	☐	☐	☐	☐	☐	☐
(23) يستعمل مُمارس مهنة المحاسبة طرقا ونماذجا رياضية وإحصائية بشكل جيد في تشغيل البيانات المحاسبية.	☐	☐	☐	☐	☐	☐

(24) تُدرس الجامعات الجزائرية طرقا ونماذجا رياضية وإحصائية بشكل جيد لتشغيل البيانات المحاسبية.	☐	☐	☐	☐	☐	☐
(25) يستعمل مُمارس مهنة المحاسبة تكنولوجيا الإعلام الآلي والبرمجيات بشكل جيد في عملية تشغيل البيانات المحاسبية.	☐	☐	☐	☐	☐	☐
(26) تُدرس الجامعات الجزائرية تكنولوجيا الإعلام الآلي والبرمجيات بشكل جيد لتشغيل البيانات المحاسبية.	☐	☐	☐	☐	☐	☐
(27) يستعمل مُمارس مهنة المحاسبة المرونة والنسبية بشكل جيد لتكييف عملية تشغيل البيانات المحاسبية.	☐	☐	☐	☐	☐	☐
(28) يُوازن مُمارس مهنة المحاسبة بين الدقة والتوقيت والتكلفة بشكل جيد في عملية تشغيل البيانات المحاسبية.	☐	☐	☐	☐	☐	☐
تقديرات القياس المحاسبي في بيئة المحاسبة الجزائرية وعند مقارنتها مع نظيرتها على المستوى الدولي، تشير أن:	**موافق بشدة**	**موافق**	**نوعا ما**	**غير موافق**	**غير موافق بشدة**	**دون رأي**
(29) الحكم الشخصي له أثر إيجابي على تقديرات القياس المحاسبي في البيئة الجزائرية.	☐	☐	☐	☐	☐	☐
(30) يستعمل مُمارس مهنة المحاسبة طرقا ونماذجا رياضية وإحصائية بشكل جيد في تقديرات القياس المحاسبي.	☐	☐	☐	☐	☐	☐
(31) تُدرس الجامعات الجزائرية طرقا ونماذجا رياضية وإحصائية بشكل جيد لوضع تقديرات القياس المحاسبي.	☐	☐	☐	☐	☐	☐
(32) يستعمل مُمارس مهنة المحاسبة تكنولوجيا الإعلام الآلي والبرمجيات بشكل جيد في عملية تقديرات القياس المحاسبي.	☐	☐	☐	☐	☐	☐
(33) تُدرس الجامعات الجزائرية تكنولوجيا الإعلام الآلي والبرمجيات بشكل جيد لوضع تقديرات القياس المحاسبي.	☐	☐	☐	☐	☐	☐
(34) يَستعمل مُمارس مهنة المحاسبة المرونة والنسبية بشكل جيد لتكييف عملية تقديرات القياس المحاسبي.	☐	☐	☐	☐	☐	☐
(35) يوازن مُمارس مهنة المحاسبة بين الدقة والتوقيت والتكلفة بشكل جيد في عملية تقديرات القياس المحاسبي.	☐	☐	☐	☐	☐	☐
(36) يتحكم مُمارس مهنة المحاسبة بشكل جيد في إعطاء تقديرات مستقبلية بعيدة المدى للقياس المحاسبي.	☐	☐	☐	☐	☐	☐

المحور الثالث: استفادة النظام المحاسبي المالي (SCF) من معايير المحاسبة الدولية (IFRS)

1. ضع (X) في خانة الإجابة المناسبة.

لاستفادة النظام المحاسبي المالي (SCF) من معايير المحاسبة الدولية (IFRS)، لابد من:	موافق بشدة	موافق	نوعا ما	غير موافق	غير موافق بشدة	دون رأي
(1) تبني سياسة توحيد محاسبي مرنة ومتماشية مع التحديث المستمر لمعايير المحاسبة الدولية.	☐	☐	☐	☐	☐	☐
(2) مراعاة بيئة الأعمال الجزائرية أمر ضروري في عملية الاستفادة من معايير المحاسبة الدولية.	☐	☐	☐	☐	☐	☐
(3) تدعيم النظام المحاسبي المالي بقوانين محاسبية مالية تُصدر وتُحدث باستمرار تماشيا ومعايير المحاسبة الدولية.	☐	☐	☐	☐	☐	☐
(4) الاستعانة القوية والفعالة بالكفاءات والخبرات الأكاديمية المتخصصة في مجال النظرية المحاسبية في عملية التوحيد المحاسبي.	☐	☐	☐	☐	☐	☐
(5) تطوير برامج التكوين المحاسبي الأكاديمية والمهنية للارتقاء للمستوى الدولي.	☐	☐	☐	☐	☐	☐
(6) تكوين هيئة وطنية مستقلة مسؤولة عن تطوير مهنة المحاسبة والتقارب الدولي.	☐	☐	☐	☐	☐	☐
(7) توسيع وتفعيل دور السوق المالية لتنشيط البيئة المحاسبية في الجزائر.	☐	☐	☐	☐	☐	☐
(8) سَن القوانين الرسمية المحفزة على إتمام المعاملات الاقتصادية والمالية بكفاءة عالية.	☐	☐	☐	☐	☐	☐
(9) زيادة الاهتمام بجانب السلوك البشري في مجال المحاسبة.	☐	☐	☐	☐	☐	☐
(10) نشر الثقافة المالية والوعي المالي في أوساط البيئة الجزائرية.	☐	☐	☐	☐	☐	☐

2. اقترح طريقة أخرى لاستفادة الـ SCF من معايير المحاسبة الدولية (IFRS):.....
.....
.....
.....
.....

3. ملاحظات: .....
.....
.....
.....
.....

شكراً على تعـــــــــاونكم

Questionnaire

Ce questionnaire s'adresse aux:
Enseignants spécialistes en comptabilité, Comptables, Commissaires aux comptes, Experts comptables et tous ceux qui exercent la fonction de comptable public.

Messieurs,

Dans le cadre de la préparation d'une thèse de doctorat, sur « les mécanismes de développement du système comptable financier (SCF) simulé avec les normes comptables internationales (IFRS) », nous vous demandons de bien vouloir répondre à ce questionnaire sachant que les informations collectées dans le cadre de cette enquête resteront **confidentielles** et feront l'objet d'un traitement **global** et **anonyme**.

Si vous souhaitez obtenir une copie des résultats de l'enquête nous donner :

Votre adresse E-mail : .....

Si vous êtes intéressé par la version électronique de ce questionnaire, nous contacter à l'adresse suivante: **aufincomp@yahoo.fr**

Le doctorant : KHALID DJEFFAL
Département des sciences commerciales, Faculté des sciences, économiques, commerciales et sciences de la gestion
Université de Sétif 1

Informations générales

- Mettre (**X**) à la réponse appropriée

1. **Domaine:** Académique ☐, Professionnel ☐, Mixte ☐.
2. **Secteur:** Public ☐, Privé ☐, Mixte ☐.
3. **Profession/ Fonction:** Enseignant en comptabilité ☐, Comptable ☐, Comptable agréé ☐, Commissaire aux comptes ☐, Expert comptable ☐ , Autres ☐ déterminer .....
4. **Qualification scientifique:** Diplôme Professionnel ☐, Licence ☐, Master ☐, Magister ☐, Doctorat ☐, Autres ☐ déterminer.....
5. **Âge** |__|__| **ans; âge en tranches**: de 20 à 34 ☐, de 35 à 49 ☐, plus de 50 ☐.
6. **Expérience (académique/ professionnelle) :** |__|__| **ans; expérience en tranches**: de 1 à 5 ☐, de 6 à 10 ☐, plus de 10 ☐.
7. **Wilaya (siège universitaire / professionnel):**……..., **Code de la Wilaya** |__|__|.

Axe I : Les besoins d'information de la communauté financière algérienne

1. À votre avis, qui sont les utilisateurs de l'information comptable en Algérie (Ordre de réponse :du plus utilisateur au moins utilisateur, de 01 à 09):
   - Les investisseurs locaux ☐, ● Les investisseurs étrangers ☐, ● Les employés ☐, ●Les prêteurs ☐,
   - Les fournisseurs et autres créanciers commerciaux ☐, ●Les clients ☐, ●Le Gouvernement et organismes gouvernementaux ☐, ● Le public ☐, ● L'administration de l'entité ☐ .
2. Mettre (**X**) à la réponse appropriée :

L'information à fournir dans les institutions algériennes sert:	**Tout à Fait D'accord**	**D'accord**	**Neutre**	**Pas D'accord**	**Absolument Pas D'accord**	**Sans opinion**
(1) A déterminer l'impôt.	☐	☐	☐	☐	☐	☐
(2) l'aspect social (Responsabilité sociale, impact sur l'environnement, les ressources humaines).	☐	☐	☐	☐	☐	☐
(3) la consolidation.	☐	☐	☐	☐	☐	☐
(4) à donner des informations intermédiaires (Les périodes de moins d'un an).	☐	☐	☐	☐	☐	☐
(5) à donner des informations prédictives.	☐	☐	☐	☐	☐	☐
(6) à donner des informations comparatives.	☐	☐	☐	☐	☐	☐
(7) à donner des Informations sur l'inflation (ajustement des prix).	☐	☐	☐	☐	☐	☐
(8) à donner des informations sectorielles (Le secteur d'activité de l'entité).	☐	☐	☐	☐	☐	☐
(9) à donner des informations pour l'Analyse de la performance.	☐	☐	☐	☐	☐	☐
(10) à donner des informations fiables et transparentes.	☐	☐	☐	☐	☐	☐

Le modèle institutionnel en vigueur en Algérie indique que:	Tout à Fait D'accord	D'accord	Neutre	Pas D'accord	Absolument Pas D'accord	Sans opinion
(11) Les règles et les lois algériennes ne permettent pas la mise en œuvre efficace des transactions économiques et financières internationales.	☐	☐	☐	☐	☐	☐
(12) Le comportement des agents économiques algériens n'aide pas à l'exécution efficace des transactions économiques et financières internationales.	☐	☐	☐	☐	☐	☐
(13) Malgré l'application du SCF, le comportement du comptable algérien reste à ce jour rattaché à l'ancien PCN.	☐	☐	☐	☐	☐	☐
(14) Malgré l'application du SCF, le comportement de l'autorité comptable reste à ce jour rattaché à l'ancien PCN.	☐	☐	☐	☐	☐	☐
(15) la continuité à fournir l'information comptable pendant 4 ans sans modification selon le SCF, montre la rigidité du processus de normalisation comptable.	☐	☐	☐	☐	☐	☐
(16) Les décisions politiques dominent le processus de normalisation comptable en Algérie malgré la faiblesse de l'état de préparation économique, financière et scientifique.	☐	☐	☐	☐	☐	☐
Le comportement des utilisateurs de l'information comptable en Algérie, en comparaison de ceux au niveau international, montre que:	**Tout à Fait D'accord**	**D'accord**	**Neutre**	**Pas D'accord**	**Absolument Pas D'accord**	**Sans Opinion**
(17) L'algérien n'investit pas ses épargnes dans des projets économiques.	☐	☐	☐	☐	☐	☐
(18) Les entités algériennes n'ont pas recours à la bourse pour leurs besoins en capitaux.	☐	☐	☐	☐	☐	☐
(19) L'état est l'utilisateur le plus important de l'information comptable.	☐	☐	☐	☐	☐	☐
(20) Il y a un manque d'intérêt de la plupart des d'utilisateurs de l'information comptable sur la qualité de l'information à fournir.	☐	☐	☐	☐	☐	☐
(21) Il y a un manque de compétences et de connaissances financières nécessaires pour identifier et répondre aux besoins des différents d'utilisateurs de l'information comptable.	☐	☐	☐	☐	☐	☐

Axe II: L'environnement d'application des règles et des méthodes de mesure comptable dans le système comptable financier

1. Mettre (**X**) à la réponse appropriée.

Les concepts de mesure comptable dans l'environnement de la comptabilité algérienne en comparaison de ceux au niveau international, montre que:	Tout à Fait D'accord	D'accord	Neutre	Pas D'accord	Absolument Pas D'accord	Sans Opinion
(1) Le comptable en Algérie se considère comme un partenaire d'affaires de son entité.	☐	☐	☐	☐	☐	☐
(2) Le comptable en Algérie est capable de prendre les bonnes décisions en donnant les bonnes informations.	☐	☐	☐	☐	☐	☐
(3) Le comptable en Algérie comprend la notion de juste valeur.	☐	☐	☐	☐	☐	☐

(4) Le concept des avantages économiques futurs est correctement appliqué.	☐	☐	☐	☐	☐	☐
(5) Le concept de contrôle et d'intégration des projets et des partenariats est correctement appliqué.	☐	☐	☐	☐	☐	☐
(6) Le concept de dépréciation de la valeur est correctement appliqué .	☐	☐	☐	☐	☐	☐
(7) Le concept de l'information à fournir sur risques financiers est correctement appliqué.	☐	☐	☐	☐	☐	☐
Les principes de mesure comptable dans l'environnement de la comptabilité algérienne en comparaison de ceux au niveau international, montre que :	**Tout à Fait D'accord**	**D'accord**	**Neutre**	**Pas D'accord**	**Absolument Pas D'accord**	**Sans Opinion**
(8) Les principes comptables sont correctement appliqués dans les entités.	☐	☐	☐	☐	☐	☐
(9) Les principes comptables sont correctement enseignés à l'université.	☐	☐	☐	☐	☐	☐
(10) Il y a une flexibilité dans l'application de la convention du coût historique avec les fondations d'une mesure alternative.	☐	☐	☐	☐	☐	☐
(11) Il y a un besoin pour l'application de la juste valeur comme une base d'évaluation dans l'environnement algérien.	☐	☐	☐	☐	☐	☐
(12) La réévaluation est appliquée correctement dans l'environnement de la comptabilité algérienne.	☐	☐	☐	☐	☐	☐
(13) Les Caractéristiques qualitatives de l'information comptable sont correctement appliquées.	☐	☐	☐	☐	☐	☐
Les contraintes de la mesure comptable dans l'environnement de la comptabilité algérienne en comparaison de ceux niveau international, montre que:	**Tout à Fait D'accord**	**D'accord**	**Neutre**	**Pas D'accord**	**Absolument Pas D'accord**	**Sans Opinion**
(14) L'incapacité de mesure de l'information non financière dans l'environnement algérien, est l'une des contraintes sur la pertinence de l'information comptable à fournir.	☐	☐	☐	☐	☐	☐
(15) Le manque d'équilibre optimale entre la précision, le temps et le coût est la plus importante contrainte de la mesure comptable dans l'environnement algérien.	☐	☐	☐	☐	☐	☐
(16) L'importance relative est l'une des principales contraintes de mesure comptable dans l'environnement algérien.	☐	☐	☐	☐	☐	☐
(17) La notion de prudence largement impliquée dans l'environnement de la comptabilité algérienne.	☐	☐	☐	☐	☐	☐
(18) L'application de la prudence dans l'environnement comptable algérien est une déformation délibérée de l'information contenue dans les rapports financiers.	☐	☐	☐	☐	☐	☐
(19) L'une des contraintes de la mesure comptable, est le jugement personnel du comptable algérien qui a un manque d'information et d'expérience.	☐	☐	☐	☐	☐	☐
(20) L'une des contraintes de la mesure comptable, est le jugement personnel du comptable algérien qui a un manque d'éthique professionnelle suprême.	☐	☐	☐	☐	☐	☐
(21) l'environnement économique et financier algérien Constitue une contrainte sur la pertinence de l'information comptable.	☐	☐	☐	☐	☐	☐

Le traitement des données comptables dans l'environnement de la comptabilité algérienne en comparaison de ceux au niveau international, montre que:	**Tout à Fait D'accord**	**D'accord**	**Neutre**	**Pas D'accord**	**Absolument Pas D'accord**	**Sans Opinion**
(22) Le jugement personnel a un impact positif sur le traitement des données comptables dans l'environnement algérien;	☐	☐	☐	☐	☐	☐
(23) le comptable algérien utilise correctement les méthodes et les modèles mathématiques et statistiques dans le traitement des données comptables.	☐	☐	☐	☐	☐	☐
(24) les universités algériennes enseignent correctement les méthodes et les modèles mathématiques et statistiques pour le traitement des données comptables.	☐	☐	☐	☐	☐	☐
(25) le comptable algérien utilise correctement l'informatique et les logiciels spécialisés pour le traitement des données comptables.	☐	☐	☐	☐	☐	☐
(26) Les universités algériennes enseignent correctement l'informatique et les logiciels spécialisés pour le traitement des données comptables.	☐	☐	☐	☐	☐	☐
(27) Le Comptable Algérien utilise correctement la flexibilité et la matérialité pour le traitement des données comptables.	☐	☐	☐	☐	☐	☐
(28) le Comptable algérien arrive à bien équilibrer entre la précision, le temps et le coût, dans le traitement des données comptables.	☐	☐	☐	☐	☐	☐
Les estimations de la mesure comptable dans l'environnement de la comptabilité algérienne et par rapport à leurs homologues au niveau international, indique que:	**Tout à Fait D'accord**	**D'accord**	**Neutre**	**Pas D'accord**	**Absolument Pas D'accord**	**Sans Opinion**
(29) Le jugement personnel a un impact positif sur les estimations de la mesure comptable dans l'environnement algérien.	☐	☐	☐	☐	☐	☐
(30) le comptable algérien utilise correctement les méthodes et les modèles mathématiques et statistiques dans les estimations de la mesure comptable.	☐	☐	☐	☐	☐	☐
(31) les universités algériennes enseignent correctement les méthodes et les modèles mathématiques et statistiques pour les estimations de la mesure comptable.	☐	☐	☐	☐	☐	☐
(32) le comptable algérien utilise correctement l'informatique et les logiciels spécialisés pour les estimations de la mesure comptable.	☐	☐	☐	☐	☐	☐
(33) Les universités algériennes enseignent correctement l'informatique et les logiciels spécialisés pour les estimations de la mesure comptable.	☐	☐	☐	☐	☐	☐
(34) Le comptable Algérien utilise correctement la flexibilité et la matérialité pour les estimations de la mesure comptable.	☐	☐	☐	☐	☐	☐
(35) le Comptable algérien arrive à bien équilibrer entre la précision, le temps et le coût pour les estimations de la mesure comptable.	☐	☐	☐	☐	☐	☐
(36) le comptable algérien maîtrise correctement les estimations comptables à long terme.	☐	☐	☐	☐	☐	☐

Axe III: L'amélioration du système comptable financier (SCF) par les normes comptables internationales (IFRS).

1. Mettre (X) à la réponse appropriée.

Afin que le système comptable financier bénéficie des normes comptables internationales, il est nécessaire de:	**Tout à Fait D'accord**	**D'accord**	**Neutre**	**Pas D'accord**	**Absolument Pas D'accord**	**Sans Opinion**
(1) Adopter une politique de normalisation comptable flexible et en ligne avec la modernisation en cours des normes comptables internationales.	☐	☐	☐	☐	☐	☐
(2) Tenir compte que l'environnement de l'entité algérienne est essentiel dans le processus de profiter des normes comptables internationales.	☐	☐	☐	☐	☐	☐
(3) Renforcer le système comptable financier par des règles comptables financières et continuellement suivre les changements dans les normes comptables internationales.	☐	☐	☐	☐	☐	☐
(4) Impliquer fortement et efficacement les compétences et les expériences académiques dans le domaine spécialisé de la théorie de la comptabilité dans le processus de la normalisation comptable.	☐	☐	☐	☐	☐	☐
(5) Développer des programmes de formation comptable, académiques et professionnels pour atteindre le niveau international.	☐	☐	☐	☐	☐	☐
(6) Former un organisme national indépendant chargé du processus de normalisation comptable.	☐	☐	☐	☐	☐	☐
(7) Activer le rôle des marchés financiers pour améliorer l'environnement comptable en Algérie.	☐	☐	☐	☐	☐	☐
(8) Faire voter des lois incitatives à effectuer des transactions économiques et financières de manière efficace.	☐	☐	☐	☐	☐	☐
(9) Attirer plus d'attention sur le comportement humain dans le domaine de la comptabilité.	☐	☐	☐	☐	☐	☐
(10) Diffuser la culture et la sensibilisation financière parmi les citoyens algériens.	☐	☐	☐	☐	☐	☐

2. Comment peut-on améliorer le SCF en se référant aux normes comptables internationales (IFRS):

.....

.....

.....

.....

3. Remarques: .....

.....

.....

.....

.....

.....

Merci pour votre collaboration

شكل رقم (01): بناء الاستبانة

الإشكالية: فيم تتمثل التأثيرات الناتجة عن اعتبار اتجاهات وظيفة الإعلام المحاسبي كمقدمات أساسية لقواعد وأساليب القياس في ظل معايير المحاسبة الدولية ؟ وإلى أيّ مدى يمكن للنظام المحاسبي المالي مواكبة متطلبات الإعلام المحاسبي الدولي؟

الفرضيات:

- الفرضية 1: المتطلبات الإعلامية للمجتمع المالي الجزائري لا تتماشى مع متطلبات الإعلام المحاسبي الدولي.
- الفرضية 2: بيئة النظام المحاسبي المالي لا تواكب التطبيق السليم لقواعد وأساليب القياس المتعلقة بالإعلام المحاسبي الدولي.
- الفرضية 3: تساعد المؤسساتية المحفزة وديناميكية التوحيد المحاسبي على تعميق البعد الإعلامي للقياس المحاسبي وفقا للنظام المحاسبي المالي.

المجالات:

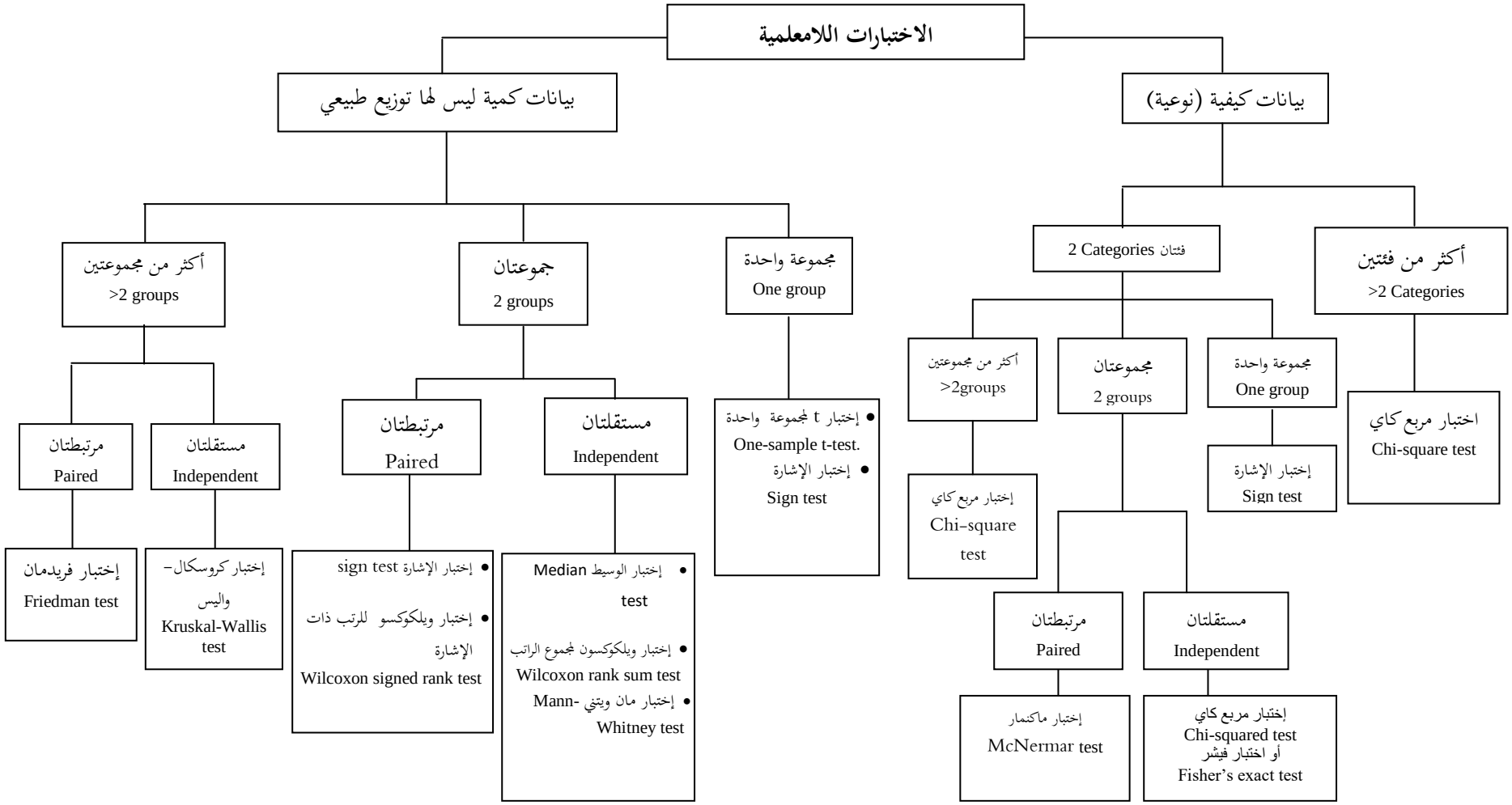
- المجال1: التوجه الحالي للإفصاح المحاسبي في الجزائر.
- المجال2: النمط المؤسساتي السائد في الجزائر.
- المجال3: السلوك المالي لمستخدمي المعلومات المحاسبية في الجزائري.
- المجال1: مفاهيم القياس المحاسبي في بيئة المحاسبة الجزائرية.
- المجال2: مبادئ القياس المحاسبي في بيئة المحاسبة الجزائرية.
- المجال3: محددات القياس المحاسبي في بيئة المحاسبة الجزائرية.
- المجال4: تشغيل البيانات المحاسبية في بيئة المحاسبة الجزائرية.
- المجال5: تقديرات القياس المحاسبي في بيئة المحاسبة الجزائرية.
- المجال1: استفادة النظام المحاسبي المالي (SCF) من معايير المحاسبة الدولية (IFRS).

المؤشرات الدالة على الفرضية:

- توجهات الإعلام المحاسبي وفقا لمعايير المحاسبة الدولية
- توجهات الإعلام المحاسبي لخدمة المصالح الضريبية
- الجمود / الديناميكية
- كفاءة القواعد والقوانين الرسمية
- كفاءة القواعد والقوانين غير الرسمية
- السلوك الاستثماري/ التمويلي
- استخدام المعلومة وأهميتها
- المهارات والمعرفة المالية
- المحاسبة الخالية من الفقاقيع
- القيمة العادلة
- المنافع الاقتصادية المستقبلية
- الكشف عن المخاطر المالية
- اعتبارات انخفاض القيمة
- السيطرة ودمج الأعمال والترتيبات المشتركة
- المبادئ بشكل عام، التطبيق والتدريس
- التكلفة التاريخية/ القيمة العادلة
- إعادة التقييم
- الخصائص النوعية
- الحيطة
- الحكم الشخصي
- البيئة الاقتصادية والمالية
- المعلومة غير المالية
- التكلفة /المنفعة / التوقيت
- الأهمية النسبية
- الدقة / التوقيت / التكلفة
- المرونة والنسبية
- تكنولوجيا الإعلام الآلي والبرمجيات
- النماذج الرياضية والإحصائية
- السلوك البشري
- المرونة والتحديث والتطوير
- التكيف مع البيئة
- الاستعانة بالكفاءات
- ديناميكية التوحيد المحاسبي
- استقلالية السلطات
- تفعيل السوق المالي
- القوانين الرسمية
- السلوك البشري
- المؤسساتية المحفزة

المصدر: من إعداد الباحث.

شكل رقم (02): الاختبارات اللامعلمية المناسبة للبيانات الكيفية والكمية (بدون توزيع طبيعي)



المصدر: هشام أبو عودة، ***تقييم التحليل الإحصائي للمنشورات الدوائية***، بحث مقدم في جامعة الملك سعود، السعودية، دت.

جدول رقم (01): الأساتذة المحكمين للاستبانة

الرتبة العلمية، الاسم واللقب	الجامعة	التخصص،	مجال التحكيم
أ.د/ تيجاني بالرقي	جامعة سطيف 1	محاسبة،	تم التحكيم الكلي للاستبانة من ناحية ملاءمة المجالات والفقرات للإجابة على الفرضيات.
أ.د/ زياد هاشم السقا	جامعة الموصل العراق	محاسبة،	تم التحكيم الكلي للاستبانة من ناحية ملاءمة المجالات والفقرات للإجابة على الفرضيات.
أ.د/ ساعد بن فرحات	جامعة سطيف 1	منهجية وتقنيات كمية،	تم التحكيم الكلي للاستبانة من الناحية المنهجية والتقنية لجعلها أكثر قدرة على جمع البيانات.
أ.د/ رشيد زرواتي	جامعة برج بوعريريج	منهجية البحث العلمي،	تم التحكيم الكلي للاستبانة من الناحية المنهجية والتقنية لجعلها أكثر قدرة على جمع البيانات.
د/ عمر شريقي	جامعة سطيف 1	محاسبة وتدقيق،	تم التحكيم الكلي للاستبانة من ناحية ملاءمة المجالات والفقرات للإجابة على الفرضيات.
أ/ إسماعيل ولد عمر	جامعة سطيف 1	محاسبة،	تم التحكيم الكلي للاستبانة من ناحية ضبط النسخة الفرنسية من حيث المصطلحات المحاسبية التقنية.
أ/ كمال محلي	جامعة سطيف 1	معالجة بيانات،	تم التحكيم الكلي للاستبانة من ناحية سلامة بنائها المنهجي والترميز المساعدين على معالجة البيانات.
أ/ سبوعي حياة	أستاذة تعليم ثانوي	لغة فرنسية،	المراجعة اللغوية للترجمة الفرنسية.

المراجع

المراجع باللغة العربية

I. الكتب

أبو عيده محمد عمر ومحمد شعبان عبد الحميد، *تاريخ الفكر الاقتصادي*، الشركة العربية المتحدة للتسويق والتوريدات، القاهرة، مصر، 2009.

الاتحاد الدولي للمحاسبين (IFAC)، *إصدارات المعايير الدولية لرقابة الجودة والتدقيق والمراجعة وعمليات التأكيد الأخرى والخدمات ذات العلاقة*، ج 1، ترجمة جمعية المجمع العربي للمحاسبين القانونيين، الأردن، 2010.

الإصلاحي عبد العظيم، *مبادئ الاقتصاد الإسلامي*، نصوص اقتصادية مختارة من كلام شيخ الإسلام ابن تيمية، مكتبة دار المنهاج، الرياض، السعودية، ط1، 2008.

الحيالي وليد ناجي، *نظرية المحاسبة*، منشورات الأكاديمية العربية المفتوحة بالدنمارك، 2007.

الشيرازي عباس مهدي، *نظرية المحاسبة*، دار السلاسل للنشر والتوزيع، الكويت، ط1، 1990.

القاضي حسين وحمدان مأمون، *نظرية المحاسبة*، دار الثقافة للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، ط1، 2007.

القريشي مدحت، *تطور الفكر الاقتصادي*، دار وائل، عمان، الأردن، ط1، 2008.

الماوردي أبي الحسن علي بن محمد بن حبيب، *الأحكام السلطانية والولايات الدينية*، مكتبة دار ابن قتيبة، الكويت، ط1، 1989.

المبارك محمد، *آراء ابن تيمية في الدولة ومدى تدخلها في المجال الاقتصادي*، دار الفكر، ط3، 1970.

المعموري عبد علي كاظم، *تاريخ الفكر الاقتصادي*، دار الحامد، عمان، الأردن، ط1، 2012.

الوادي حازم، *النظام الاقتصادي في الإسلام*، دار الكتاب الثقافي، أربد، الأردن، 2009.

بالقاوي أحمد رياحي، *نظرية محاسبية*، ج1، ترجمة رياض العبد الله، دار اليازوري للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، 2009.

جمعة أحمد حلمي، *المدخل السلوكي في المحاسبة المالية*، دار صفاء للطباعة والنشر والتوزيع، عمان، الأردن، ط1، 2009.

زرواتي رشيد، *مناهج وأدوات البحث العلمي في العلوم الاجتماعية*، دار الهدى، عين مليلة، الجزائر، ط1، 2007.

شرويدر ريتشارد وكلارك مارتل وكاثي جاك، *نظرية المحاسبة*، ترجمة خالد على أحمد كاجيجي وإبراهيم ولد محمد فال، دار المريخ، الرياض، السعودية، 2010.

كيسو دونالد وويجانت جيري، *المحاسبة المتوسطة*، ج1، تعريب أحمد حامد حجاج، دار المريخ، السعودية، ط2، 2009.

ماكليش جون، *العدد من الحضارات القديمة حتى عصر الكمبيوتر*، ترجمة خضر الأحمد وموفق دعبول سلسلة عالم المعرفة، العدد 251، دت.

مبارك صلاح الدين عبد المنعم، *اقتصاديات نظم المعلومات المحاسبية والإدارية*، دار الجامعة الجديدة للنشر، الإسكندرية، مصر، 2000.

هندريكسن إلدون، *النظرية المحاسبية*، ترجمة كمال خليفة أبو زيد، دار المطبوعات الجامعية، الإسكندرية، ط4، 2008.

II. الدوريات

البحيصي عصام محمد، *قياس التنوع في النظم المحاسبية الدولية*، مجلة الجامعة الإسلامية –غزة– فلسطين (سلسلة الدراسات الإنسانية) المجلد 14، العدد 1، ص ص: 179– 212، 2006.

الريشاني سمير، *مفهوم قياس القيمة العادلة في بيئة الأعمال السورية*، مجلة جامعة دمشق للعلوم الاقتصادية والقانونية، المجلد 27، العدد 2، ص ص: 29 – 58، 2011.

العاني سلسل محمد، *طرق البحث العلمي في مؤلفات الرازي*، مجلة التراث العلمي العربي، العدد 1، ص ص: 1 – 10، 2010.

القاضي حسين، *منهج المحاسبة*، مجلة جامعة دمشق، المجلد 16، العدد 2؛ ص ص: 7–22، 2000.

الكبيسي صبحي فندي، *الفكر الاقتصادي للماوردي من خلال الأحكام السلطانية*، مجلة دراسات اقتصادية، جامعة حضر موت، المجلد 2، العدد 2، ص ص: 87 – 119، 2002.

المحمود صالح عبد الرحمن، *انعكاسات التطورات الاقتصادية الحديثة على الإطار العلمي لنظرية المحاسبة بالتركيز على معايير المحاسبة الدولية*، مجلة جامعة الملك عبد العزيز: الاقتصاد والإدارة، المجلد 18، العدد 2، ص ص: 189 – 229، 2004.

بالرقي تيجاني، *موقف المنهج المعياري والإيجابي من تعدد بدائل القياس المحاسبي*، مجلة العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير لجامعة سطيف، الجزائر، العدد 5، ص ص: 78 – 110، 2005.

بكر إبراهيم محمود، *الإفصاح الإعلامي وأثره على وظيفة القياس في العراق*، مجلة الإدارة والاقتصاد، المجلد 7، العدد 71، ص ص: 1 – 25، 2008.

خضير صلاح الدين حسين، *ابن خلدون وآراؤه الاقتصادية في المعاش (العمل)*، مجلة الدراسات التاريخية والحضارية، المجلد 1، العدد 1، ص ص: 43– 70، 2009.

صديقي محمد نجاة الله، *الفكر الاقتصادي لأبي يوسف*، ترجمة رضوان أحمد فلاحي، مجلة أبحاث الاقتصاد الإسلامي، المجلد 2، العدد 2، ص ص: 77 – 99، 1985.

غازي عبد العزيز سليمان ألبياتي، *الإفصاح المحاسبي في ضوء المعايير المحاسبية الدولية*، مجلة جامعة كركوك للدراسات الإنسانية، العراق، المجلد 2، العدد 2، ص ص: 148–167، 2007.

محمد شكر، *الفكر المحاسبي بين غايات المحاسبة الحديثة ومتطلبات الشريعة الإسلامية*، مجلة تكريت للعلوم الإدارية والاقتصادية، جامعة تكريت، المجلد 3، العدد 8، ص ص: 130–150، 2007.

منصور أحمد إبراهيم، *نظرية الدولة والفعالية الاقتصادية: أطروحة ابن خلدون أنموذجا – دراسة مقارنة–*، مجلة تنمية الرافدين، المجلد 31، العدد 93، ص ص: 94 – 99، 2009.

هاشم صالح مهدي، *المنهج التجريبي والمنهج الرياضي في فلسفة الكندي*، مجلة التراث العلمي العربي، العدد 1، ص ص: 1 – 5، 2010.

يسري أحمد عبد الرحمن، *إسهامات عبد الرحمن ابن خلدون في الفكر الاقتصادي: عرض وتحليل وتقويم*،

دراسات اقتصادية إسلامية، المجلد 13، العدد 2، ص ص: 7-63، 2006.

III. الرسائل العلمية

الغامدي سعيد حسن آل عبد الفتاح، *مدى اختلاف الخصائص السيكومترية لأداة القياس في ضوء تغاير عدد بدائل الاستجابة والمرحلة الدراسية: دراسة حالة مقياس ليكرت*، رسالة ماجستير غير منشورة، جامعة أم القرى، كلية التربية، قسم علم النفس، 2003.

جمعة أحمد حلمي، *المدخل السلوكي كأداة لتحسين الحكم الشخصي للمحاسب عند إعداد القوائم المالية بالتطبيق على شركة بورسعيد للملابس الجاهزة*، رسالة ماجستير غير منشورة، كلية التجارة، جامعة قناة السويس، بورسعيد، مصر، 1991.

عزو خليف عزيز، *المحتوى الإعلامي للقوائم المالية في ضوء معايير المحاسبة الدولية، دراسة مقارنة مع النظام المحاسبي الموحد*، رسالة ماجستير غير منشورة، قسم المحاسبة، كلية الاقتصاد، جامعة حلب، 2006.

قنطقجي سامر مظهر، *فقه المحاسبة الإسلامية*، رسالة دكتوراه منشورة، مؤسسة الرسالة، دمشق، سورية، 2004.

المراجع باللغة الأجنبية

I. Books

Alon Anna, *The IFRS Question: To Adopt or Not?*, in Dorothy Feldmann & Timothy J. Rupert (eds), *Advances in Accounting Education: Teaching and Curriculum Innovations*, Advances in Accounting Education, Vol. 13, pp. 405 - 423, 2012.

Anandarajan Murugan, Lee Picheng & Anandarajan Asokan, *Bankruptcy Prediction Using Neural Networks*, in Anandarajan Murugan, Anandarajan Asokan & Srinivasan Cadambi A. (eds), *Business Intelligence Techniques: A Perspective from Accounting and Finance*, Springer Berlin Heidelberg, pp. 117-132, 2004.

Attarzadeh Iman & Ow Siew Hock, *Software Development Cost and Time Forecasting Using a High Performance Artificial Neural Network Model*, in Ran Chen (ed), *Intelligent Computing and Information Science*, Communications in Computer and Information Science, International Conference, ICICIS 2011, Chongqing, China, January 8-9, 2011. Proceedings, Part I, Springer Berlin Heidelberg, Vol. 134, pp. 18-26, 2011.

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.

Barbe-Dandon Odile & Didelot Laurent, *Maitriser Les IFRS*, Groupe Revue Fiduciare, 3 ème Edition, Paris, France, 2007.

Beach Earl, *Handbook of the History of Economic Thought*, Springer New York, 2012.

Belkaoui Ahmed. R., *Accounting Theory*, Fort Worth: The Dryden Press, 3rd edition, 1993.

Belkaoui Ahmed. R., *The New Environment in International Accounting Issues and Practices*, Quorum Books, New York, USA, 1988.

Bhandari Rajendra Kumar, *Disaster Education and Management: A Joyride for Students*, Teachers and Disaster Managers, Springer India, 2014.

Booker Queen, Johnson John D. & Dorsey Robert E., *Predicting Corporate Financial Distress Using Quantitative and Qualitative Data: A Comparison of Standard and Collapsible Neural Networks*, in Refenes Apostolos-Paul N., Burgess Andrew N. & Moody John E. (eds), *Decision Technologies for Computational Finance: Proceedings of the fifth International Conference Computational Finance*, Advances in Computational Management Science, Springer US, Vol. 2, pp. 355-363, 1998.

Breitkreuz Robert, *Behavioral Accounting Vs. Behavioral Finance: A Comparison of the Related Research Disciplines*, GRIN Verlag, 2009.

Brüggemann Ulf, *Essays on the economic consequences of mandatory IFRS reporting around the world*, Gabler Verlag | Springer Fachmedien Wiesbaden GmbH, Germany, 2011.

Buchanan James M. & Tollison Robert D., *The theory of Public Choice-II*, The University of Michigan Press, 2009.

Cheng-Few Lee, Alice C. Lee, *Encyclopedia of Finance*, Springer US, 2006.

Cole William M., *Accounting and Auditing*, New York: Cree Publishing Company, 1910.

Cole William M., *Accounts, their Construction and Interpretation*, Boston, Houghton, Mifflin Company, 2nd edition, 1915.

Dunn Robert M., Mutti Jr. & John H., *International Economics*, Routledge Taylor & Francis Group, 5th edition, 2005.

Elkington John, *Cannibals with Forks: Triple Bottom Line of 21st Century Business*, Capstone Publishing, Oxford, hardback, 1997.

Etzioni Amitai, *The Moral Dimension: Toward a New Economics*, Free Press, New York, 1988.

Farina Almo, *Soundscape Ecology: Principles, Patterns, Methods and Applications*, Springer Science+Business Media Dordrecht, 2014.

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.

Frantz Roger, *Two Minds: Intuition and Analysis in the History of Economic Thought*, Springer US, 2005.

Furubotn Eirik G. & Richter Rudolf, *Institutions and Economic Theory: The Contribution of the New Institutional Economics*, University of Michigan Press, 2nd edition, 2005.

Goetschalckx Marc, *Supply Chain Engineering: International Series in Operations Research & Management Science*, Springer US, Vol. 161, 2011.

Hagan Michael J., St. *Thomas Aquinas: Economics of the Just Society*, Grove City College, Austrian Student Scholars Conference, 2012.

He Xue-Zhong, *Recent Developments in Asset Pricing with Heterogeneous Beliefs and Adaptive Behaviour of Financial Markets*, in Gian Italo Bischi, Carl Chiarella & Iryna Sushko (eds), *Global Analysis of Dynamic Models in Economics and Finance*, Springer Berlin Heidelberg, pp. 3-34, 2013.

Heertje Arnold, *Handbook of the History of Economic Thought: Insights on the Founders of Modern Economics*, Springer-Verlag New York Inc, 2012.

Hergli Mohamed Neji, *Maîtriser la consolidation des comptes*, sans éditeur, 2007, pp. 1-2, http://fr.calameo.com/read/000011501ee07deea3ecc, 15/03/2014.

Hunter J.E., Schmidt F.L. & Jackson G.B., *Cumulating Research Findings across Studies*, Studying Organizations: Innovations in Methodology, Vol. 4, Sage, Beverly Hill, CA., 1982.

Inghirami Iacopo Ennio, *Defining Accounting Information Systems Boundaries*, in Mancini Daniela, Vaassen Eddy H. J. & Damer Renata Paola (eds), *Accounting Information Systems for Decision Making***,** Lecture Notes in Information Systems and Organisation, Springer-Verlag Berlin Heidelberg, Vol. 3, pp 185-201, 2013.

International accounting standards board (IASB), *International Financial Reporting Standards: IAS 27*, § 4, IASCF Publications Department, United Kingdom, 2008.

Jackling Beverley, Perceptions of the learning context and learning outcomes, in Seel Norbert M. (ed), Encyclopedia of the Sciences of Learning, Springer US, pp. 2576-2579, 2012.

Jackson, J.G.C., *The History and methods of exposition of double-entry book-keeping in England*, in Littleton A.C. & Yamey Basil S. (eds), *Studies in the History of Accounting*, Homewood, Illinois: Richard D. Irwin, Inc., USA, pp. 295–302, 1956.

Jais Sebastian-Dominik, *The Successful Use of Information in Multinational Companies*, Deutscher Universitäts-Verlag | GWV Fachverlage GmbH, Wiesbaden, Germany, 2007.

Jelinek Ronald, *Happy Birthday, Milton Friedman: A buyer-seller salute*, Business Horizons, Vol.55, 2012.

John Oliver P. & Soto Christopher J., *The importance of being valid: reliability and the process of construct validation*, in Robins, R.W., Fraley, R.C. & Krueger, R.F. (eds), *Handbook of Research Methods in Personality Psychology*, Guilford Press, New York, pp. 461–494, 2007.

Juran Joseph M. & Godfrey A. Blanton, *Juran's Quality Handbook*, McGraw-Hill, 5th Edition, 1999.

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.

Langdana Farrokh K. & Murphy Peter T., *International Trade and Global Macropolicy*, Springer Science+Business Media New York, 2014.

Lejeune Michel, *Statistique: La théorie et ses applications*, Springer-Verlag France, 2ème édition, Paris, 2010.

Libaert Thierry, *Le Plan de communication*, Dunod, 3 ème édition, Paris, 2008.

Littleton A. C., *Accounting Evolution to 1900*, New York: American Institute Publishing Company, New York: Russell & Russell, 1966.

Ménard Claude & Shirley Mary M., *Handbook of New Institutional Economics*, Springer-Verlag Berlin Heidelberg, 2008.

Moonitz Maurice, *History of Accounting at Berkeley*, Professional Accounting Program, School of Business Administration, University of California, Berkeley, 1986.

Muttakin Mohammad Badrul & Khan Arifur, *Determinants of corporate social disclosure: Empirical evidence from Bangladesh*, Advances in Accounting, incorporating Advances in International Accounting, 2014.

Nandakumar A., Ghosh T.P., Kalpesh J. Mehta & Yass A. Alkafaji, *Understanding Fundamentals IFRS*, Wiley, Hoboken, New Jersey, 2010.

Niekerk Johan Van & Solms Rossouw von, *Using Bloom's Taxonomy for Information Security Education*, in Ronald C., Dodge Jr. & Lynn Futcher (eds), *Information Assurance and Security Education and Training*, Springer Berlin Heidelberg, pp. 280-287, 2013

Nobes Christopher, *Causes And Examples of International Differences*, Chapter 2, p.28, http://ebooks.narotama.ac.id/files/Comparative%20International%20Accounting%20(10th%20Edition)/Chapter%202%20%20Causes%20And%20Examples%20Of%20International%20Differences.pdf, 18/08/2013.

Norton Bedford, *The Income Concept Complex: Expansion or Decline*, in Asset Valuation, ed. Robert Sterling (Lawrence, Kans.: Scholars Book), 1971.

Otieno Jim Odhiambo, *Enterprise Resource Planning (ERP) Systems Implementation Challenges: A Kenyan Case Study*, in Witold Abramowicz & Dieter Fensel (eds), *Business Information Systems*, Springer Berlin Heidelberg, pp. 399-409, 2008.

Pang Li-qun, *Financial Accounting System Based on Knowledge Economy*, in Xilong Qu & Yuhang Yang (eds), *Information and Business Intelligence*, Springer-Verlag Berlin Heidelberg, pp. 282-288, 2012.

Roll Eric, *A History Of Economic Thought*, Prentice Hall, Englewood Cliffs NJ, 3rd edition, 1956.

Rowley Charles K. & Bradley Anne E., *Milton Friedman (1912–2006)*, in Rowley Charles K., Schneider Friedrich G. (eds), *Readings in Public Choice and Constitutional Political Economy*, Springer US, pp. 143-166, 2008.

Seim David L., *Keynes John Maynard*, in Rieber, Robert W. (ed), *Encyclopedia of the History of Psychological Theories*, Springer, Vol. 1, pp. 592; 593, 2012.

Shannon Claude E. & Weaver Warren, *The mathematical theory of communication*, Urbana: University of Illinois Press, 1998.

Shonkwiler Ronald W., *Finance with Monte Carlo*, Springer Undergraduate Texts in Mathematics and Technology, Springer New York, Vol. 19, 2013.

Sparks Jesse R., *Language/Discourse Comprehension and Understanding*, in Seel Norbert M. (ed), *Encyclopedia of the Sciences of Learning*, Springer US, pp. 1713-1717, 2012.

Tool Marc R., *Institutional Economics: Theory, Method, Policy*, Kluwer Academic Publishers, United States of America, 1993.

Toomey John W., *Inventory Management: Principles, Concepts and Techniques*, Materials Management Logistics Series, Springer US, Vol. 12, 2000.

Tsoulfidis Lefteris, *Competing Schools of Economic Thought*, Springer-Verlag Berlin Heidelberg, 2010.

Ulrike Leopold-Wildburger, Otwin Becker & Martin Kuehrer, *Forecasting*, in Floudas Christodoulos A. & Pardalos Panos M. (eds), Encyclopedia of Optimization, Springer US, pp. 1068-1074, 2009.

Urbach Nils & Müller Benjamin, *The Updated DeLone and McLean Model of Information Systems Success*, in Dwivedi Yogesh K., Wade Michael R. & Schneberger Scott L. (eds), *Information Systems Theory: Explaining and Predicting Our Digital Society*, Vol. 1, Integrated Series in Information Systems, Vol. 28, pp. 1-18, 2012.

Watts Ross & Jerold Zimmerman, *Positive Accounting Theory*, Englewood Cliffs, NJ: Prentice-Hall, 1986.

Yun Yu, *Fair Value Accounting Estimate: Theoretical Analysis*, in Qi Ershi, Shen Jiang & Dou Runliang (eds), *The 19th International Conference on Industrial Engineering and Engineering Management*, Springer Berlin Heidelberg, pp. 103-112, 2013.

Zeff Stephen A., *A Critical Examination of the Orientation Postulate in Accounting with Particular Attention to its Historical Development*, New York: Arno Press, 1978.

Zwick Rami & Rapoport Amnon, Experimental Business Research, Springer US, Vol. 3, 2005.

II. Periodicals

Abeles Francine F., *Nineteenth Century British Logic on Hypotheticals, Conditionals, and Implication*, History and Philosophy of Logic, pp. 1-14, 2013.

Alberti-Alhtaybat Larissa von, Hutaibat Khaled & Al-Htaybat Khaldoon, *Mapping corporate disclosure theories*, Journal of Financial Reporting and Accounting, Vol.10, Iss.1, pp. 73-94, 2012.

Albu Cătălin Nicolae & Albu Nadia, *The Power and The Glory of Big 4: A Research Note on Independence and Competence in The Context of IFRS Implementation*, Accounting and Management Information Systems, Vol. 10, No. 1, pp. 43–54, 2011.

Alkhatib Khalid, *The Determinants of Forward-Looking Information Disclosure*, Procedia - Social and Behavioral Sciences, Vol. 109, pp. 858 – 864, 2014.

Andrade Pedro & Sotomayor Ana Maria, *Measurement models of human capital accounting: a case study*, Global Advanced Research Journal of Economics, Accounting and finance, Vol. 2, Iss. 4, pp. 86-92, 2013.

Aspromourgos Tony, *The invention of the concept of social surplus: Petty in the Hartlib Circle*, The European Journal of the History of Economic Thought, Vol. 12, Iss.1, pp. 1-24, 2005.

Ball Ray & Brown Philip, *An Empirical Evaluation of Accounting Income Numbers*, Journal of Accounting Research, Vol. 6, No. 2, pp. 159-178, 1968.

Ball Ray, *International Financial Reporting Standards (IFRS): pros and cons for investors*, Accounting and Business Research, Vol. 36, Iss. 1, pp. 5-27, 2006.

Barnea Amir, Cronqvist Henrik & Siegel Stephan, *Nature or nurture: What determines investor behavior?* Journal of Financial Economics, Vol. 98, pp. 583–604, 2010.

Barth Mary E., *Global Comparability in Financial Reporting: What, Why, How, and When?* China Journal of Accounting Studies, Vol. 1, Iss. 1, pp. 2-12, 2013.

Bartlett Dwight K., *Measures of Actuarial Status for Social Security*, North American Actuarial Journal, Vol. 3, Iss. 4, pp. 10-18, 1999.

Barzilai Fonna Forman, *Adam Smith as globalization theorist*, Critical Review: A Journal of Politics and Society, Vol.14, Iss. 4, pp. 391-419, 2000.

Basheer I.A. & Hajmeer M., *Artificial neural networks: fundamentals, computing, design, and application*, Journal of Microbiological Methods, Vol. 43, pp. 3–31, 2000.

Bassett Glenn A., *Employee Turnover Measurement and Human Resources Accounting*, Human Resource Management, fall, pp. 21-30, 1972.

Baum Christopher F., Q, *Cash Flow and Investment: An Econometric Critique*, Review of Quantitative Finance and Accounting, Vol. 12, pp. 35–47, 1999.

Belverd E. Needles Jr, *Accounting Education: The Impact of Globalization*, Accounting Education: An International Journal, Vol. 19, Iss. 6, pp. 601-605, 2010.

Benston George J., Bromwich Michael & Wagenhofer Alfred, *Principles- versus rules-based accounting standards: the FASB's standard setting strategy*, Abacus, Vol. 42, Iss. 2, pp. 165–188, 2006.

Bhattacharjee Sumon & Islam Muhammad Zahirul, *Problems of Adoption and Application of International Financial Reporting Standards (IFRS) in Bangladesh*, International Journal of Business and Management, Vol. 4, No. 12, pp. 165-175, 2009.

Bierman Harold J.R, *Measurement and Accounting*, the accounting review, pp. 501-508, 1963.

Bisgaard Soren, *Quality Management and Juran's Legacy*, Quality Engineering, Vol. 20, Iss. 4, pp. 390-401, 2008.

Blanchette Michel, Racicot François-Éric & Girard Jean-Yves, *The Effects of IFRS on Financial Ratios: Early Evidence in Canada*, Certified General Accountants Association of Canada, pp. 1-57, 2011.

Bostaph Samuel, *The Methodological Debate Between Carl Menger and the German Historicists*, Atlantic Economic Journal, Vol. 6, Iss. 3, pp 3-16, 1978.

Bozos Konstantinos & Nikolopoulos Konstantinos, *Forecasting the value effect of seasoned equity offering announcements*, European Journal of Operational Research, Vol. 214, pp. 418-427, 2011.

Braud Alain, *The Impact of Alfred Marshall's Ideas. The Global Diffusion of His Work*, The European Journal of the History of Economic Thought, Vol.19, Iss.2, pp. 315-320, 2012.

Cairns David, *The Use of Fair Value in IFRS*, Accounting in Europe, Vol.3, Iss.1, pp. 5-22, 2006.

Caldari Katia, *Alfred Marshall's critical analysis of scientific management*, The European Journal of the History of Economic Thought, Vol.14, Iss.1, pp. 55-78, 2007.

Callao Susana, Jarne José I. & Lainez José A., *Adoption of IFRS in Spain: Effect on the comparability and relevance of financial reporting*, Journal of International Accounting, Auditing and Taxation, Vol. 16, pp. 148–178, 2007.

Campbell Jennifer D., *Similarity and uniqueness: The effects of attribute type, relevance, and individual differences in self-esteem and depression*, Journal of Personality and Social Psychology, Vol. 50, Iss. 2, pp. 281-294, 1986.

Cao Le Thi & Buchanan Philip G., *The Integration of Behavioral Accounting in Graduate Accounting Curricula*, Journal of Accounrrng Education, Vol. 3, Iss. 2, pp. 115-121, 1985.

Cesarini David, Dawes Christopher T., Johannesson Magnus, Lichtenstein Paul & Wallace Bjorn, *Genetic Variation in Preferences for Giving and Risk Taking*, The Quarterly Journal of Economics, pp. 809 – 842, 2009.

Charalambous chris, Charitou andreas & Kaourou froso, *Comparative Analysis of Artificial Neural Network Models: Application in Bankruptcy Prediction*, Annals of Operations Research, Vol. 99, pp. 403–425, 2000.

Chen Huafeng (Jason) & Chen Shaojun (Jenny), *Investment-cash flow sensitivity cannot be a good measure of financial constraints: Evidence from the time series*, Journal of Financial Economics, Vol.103, pp. 393–410, 2012.

Chen Huifa, Tang Qingliang, Jiang Yihong & Lin Zhijun, *The Role of International Financial Reporting Standards in Accounting Quality: Evidence from the European Union*, Journal of International Financial Management & Accounting, Vol. 21, Iss. 3, pp. 220–278, 2010.

Choi Tae Hee, Pae Jinhan, Park Sunghwa & Song Younghyo, *Asset revaluations: motives and choice of items to revalue*, Asia-Pacific Journal of Accounting & Economics, Vol. 20, Iss.. 2, pp.144–171, 2013.

Coetsee D., *The role of accounting theory in the development of accounting principles*, Meditari Accountancy Research, Vol. 18 Iss: 1, pp. 1-16, 2010.

Collins Denton L., William R. Pasewark, & Mark E. Riley, *Financial Reporting Outcomes under Rules-Based and Principles-Based Accounting Standards*, Accounting Horizons, Vol. 26, Iss. 4, pp. 681–705, 2012.

Corning Peter A., *Control Information Theory: The 'Missing Link' in the Science of Cybernetics*, Systems Research and Behavioral Science, Vol. 24, Iss. 3, pp. 297-311, 2007.

Cossu Claude, *The Beginnings of Accounting and Accounting Thought*, European Accounting Review, Vol. 12, Iss. 2, pp. 379-386, 2003.

Coulomb Fanny, *Adam smith: A defence economist*, Defence and Peace Economics, Vol. 9, Iss. 3, pp. 299-316, 1998.

Cranage David A. & Andrew William P., *A comparison of time series and econometric models for forecasting restaurant sales*, International Journal of Hospitality Management, Vol. 11, Iss. 2, pp. 129-142, 1992.

Crawford L., Ferguson J., Helliar C.V. & Power D.M., *Control over accounting standards within the European Union: The political controversy surrounding the adoption of IFRS 8*, Critical Perspectives on Accounting, pp. 1-15, 2013.

Cunha Felix, *Thomas Aquinas: Incunabula medica VII*, The American Journal of Surgery, Vol. 65, Iss. 1, pp. 141-152, 1944.

Day Tony, *Financial Economics and Actuarial Practice*, North American Actuarial Journal, Vol. 8, Iss. 3, pp. 90-102, 2004.

De Jong Piet & Tickle Leonie, *Extending Lee–Carter Mortality Forecasting*, Mathematical Population Studies: An International Journal of Mathematical Demography, Vol. 13, Iss.1, pp. 1-18, 2006.

DeFonda Mark, Hu Xuesong, Hung Mingyi & Li Siqi, *The impact of mandatory IFRS adoption on foreign mutual fund ownership: The role of comparability*, Journal of Accounting and Economics, Vol. 51, pp. 240–258, 2011.

DeKoning Willem Frederik, *The Quality of Accounting Information*, pp. 1-17, 2013, at SSRN: http://ssrn.com/abstract=2324779 or http://dx.doi.org/10.2139/ssrn.2324779.

DeLone W.H. & McLean E.R., *The DeLone and McLean Model of Information Systems Success: A Ten-Year Update*, Journal of Management Information Systems, Vol. 19, Iss. 4, pp. 9-30, 2003.

DeLone William H. & McLean Ephraim R., *Information Systems Success: The Quest for the Dependent Variable*, Information Systems Research, Vol. 3, Iss. 1, pp. 60-95, 1992.

Dequech David, *The new institutional economics and the theory of behavior under uncertainty*, Journal of Economic Behavior & Organization, Vol. 59, pp. 109-131, 2006.

Dillard Jesse F., *Cognitive Science And Decision Making Research In Accounting*, Accounting Organizations and Society, Vol. 9, Iss. 3/4, pp. 343-354, 1984.

Dimand Robert W., *Keynes on Global Economic Integration*, Atlantic Economic Journal, Vol.34, pp. 175-182, 2006.

Dosi G. & Egidi M., *Substantive and procedural uncertainty, An exploration of economic behaviours in changing environments*, Journal of Evolutionary Economics, Vol.1, pp.145-168, 1991.

Dubin Jeffrey A., *Valuing intangible assets with a nested logit market share model*, Journal of Econometrics, Vol. 139, pp. 285–302, 2007.

Edwards John Richard, Dean Graeme & Clarke Frank, *Merchants' accounts, performance assessment and decision making in mercantilist Britain*, Accounting, Organizations and Society, Vol. 34, pp. 551–570, 2009.

Elgers Pieter T. & Murray Dennis, *The Impact of the Choice of Market Index on the Empirical Evaluation of Accounting Risk Measures*, The Accounting Review, Vol. 57, No. 2, pp. 358-375, 1982.

Endres A.M. , *Marshall's analysis of economising behaviour with particular reference to the consumer*, European Economic Review, Vol. 35, pp. 333-341, 1991.

Erba A., *William Petty's model and the analysis of socio-economic phenomena*, International Review of Sociology: Revue Internationale de Sociologie, Vol. 8, Iss.1, pp. 5-37, 1998.

Espahbodi Reza & Hendrickson Harvey, *A Cost-Benefit Analysis of Accounting for Inflation*, Journal of Accounting and Public Policy, Vol. 5, pp. 31-55, 1986.

Faccarello Gilbert & Steiner Philippe, *'Philosophie économique' and money in France, 1750–1776: the stakes of a transformation*, The European Journal of the History of Economic Thought, Vol. 9, No.3, pp. 325-353, 2012.

Farmer J. Doyne, Gerig Austin, Lillo Fabrizio & Waelbroeck Henri, *How efficiency shapes market impact*, Quantitative Finance, Vol. 13, Iss. 11, pp. 1743-1758, 2013.

Flamholtz Eric G., *Valuation of Human Assets in A Securities Brokerage Firm: An Empirical Study*, Accounting Organizations and Society, Vol. 12, Iss. 4, pp. 309-318, 1987.

Flower John, *The future shape of harmonization: the EU versus the IASC versus the SEC*, European Accounting Review, Vol. 6, Iss. 2, pp. 281-303, 1997.

Foster George, Olsen Chris & Shevlin Terry, *Earnings Releases, Anomalies, and the Behavior of Security Returns*, The Accounting Review, Vol. 59, No. 4, pp. 574-603, 1984.

Frankfurter George M. & McGounb Elton G., *Ideology and the theory of financial economics*, Journal of Economic Behavior & Organization, Vol. 39, pp. 159–177, 1999.

Frees Edward W., Kung Yueh-Chuan, Rosenberg Marjorie A., Young Virginia R. & Lai Siu-Wai, *Forecasting Social Security Actuarial Assumptions*, North American Actuarial Journal, Vol. 1, Iss. 4, pp. 49-70, 1997.

Gaille Séverine, *Forecasting mortality: when academia meets practice*, European Actuarial Journal, Vol. 2, Iss. 1, pp. 49-76, 2012.

Ghasemi Maziyar & Shafeiepour Vahid, *Mohammad Aslani, Elham Barvayeh, The impact of Information Technology (IT) on modern accounting systems*, Procedia - Social and Behavioral Sciences, Vol. 28, pp. 112 – 116, 2011.

Glaum Martin, Baetge Jörg, Grothe Alexander, & Oberdörster Tatjana, *Introduction of International Accounting Standards, Disclosure Quality and Accuracy of Analysts' Earnings Forecasts*, European Accounting Review, Vol. 22, Iss. 1, pp. 79-116, 2013.

Gomaa Mohamed I., Markelevich Ariel & Shaw Lewis, *Introducing XBRL through a financial statement analysis project*, Journal of Accounting Education, Vol. 29, Iss. 2–3, pp. 153-173, 2011.

Gouverneur Virginie, *Mill versus Jevons on traditional sexual division of labour: Is gender equality efficient?* The European Journal of the History of Economic Thought, iFirst article, pp. 1–35, 2012.

Göx Robert F. & Wagenhofer Alfred, *Optimal impairment rules*, Journal of Accounting and Economics, Vol.48, pp. 2–16, 2009.

Goyal Neeraj, *Integrating Corporate Environmental Reporting & IFRS/IAS: Need of the hour*, International Journal of Management and Social Sciences Research (IJMSSR), Vol. 2, No. 3, pp. 50-55, 2013.

Gram Harvey Nelson & Walsh Vivian Charles, *Menger and Jevons in the Setting of Post-von Neumann-Sraffa Economics*, Atlantic Economic Journal, Vol. 6, Iss. 3, pp 46-56, 1978.

Greenwald Anthony G., *The totalitarian ego: Fabrication and revision of personal history*, American Psychologist, Vol. 35, Iss. 7, pp. 603-618, 1980.

Groenewegen Peter, *Marshall's treatment of technological change in Industry and Trade* , The European Journal of the History of Economic Thought, Vol.17, Iss.5, pp. 1253-1269, 2010.

Grossack Irvin M., *David Ricardo: His Times, Life and Work*, Business Horizons, pp. 75-87, 1977.

Harvey David W., Rhode John Grant & Merchant Kenneth A., *Accounting Aggregation: User Preferences and Decision Making*, Accounting, Organizations and Society. Vol. 4, No. 3, pp. 187-210, 1979.

Herbert Wilson E. & Tsegba Ioraver N., *Economic Consequences of International Financial Reporting Standards (IFRS) Adoption: Evidence from a Developing Country*, European Journal of Business and Management, Vol.5, No.28, pp. 80-100, 2013.

Herz Robert H., Iannaconi Teresa E., Maines Laureen A., Palepu Krishna, Ryan Stephen G. (Chair), Schipper Katherine, Schrand Catherine M., Skinner Douglas J. & Vincent Linda, *Equity Valuation Models and Measuring Goodwill Impairment*, Accounting Horizons, Vol. 15, No. 2, pp. 161-170, 2001.

Hodgson Geoffrey M., *The Approach of Institutional Economics*, Journal of Economic Literature, Vol. 36, pp. 166–192, 1998.

Houqe Muhammad Nurul, Zijl Tony van, Dunstan Keitha & A.K.M. Waresul Karim, *The Effect of IFRS Adoption and Investor Protection on Earnings Quality Around the World*, The International Journal of Accounting, Vol. 47, pp. 333-355, 2012.

Hribar Paul, Kravet Todd & Wilson Ryan, *A new measure of accounting quality*, Review of Accounting Studies, Vol. 19, Iss. 1, pp 506-538, 2014.

Hunt Herbert G. & Hogler Raymond L., *Agency Theory as Ideology: A Comparative Analysis Based on Critical Legal Theory and Radical Accounting*, Accounting Organizations and Society, Vol. 15. No. 5, pp. 437-454, 1990.

Iatridis George Emmanuel, *Accounting disclosures, accounting quality and conditional and unconditional conservatism*, International Review of Financial Analysis, Vol. 20, pp. 88–102, 2011.

Iatridis George Emmanuel, *Voluntary IFRS disclosures: evidence from the transition from UK GAAP to IFRSs*, Managerial Auditing Journal, Vol. 27 Iss: 6, pp. 573 – 597, 2012.

Ijiri Yuji & Jaedicke Robert K., *Reliability and Objectivity of Accounting Measurement*, The Accounting Review, Vol. 41, No. 3, pp. 474-483, 1966.

Iwanaga Makoto, Yokoyama Hiroshi & Seiwa Hidetoshi, *Coping availability and stress reduction for optimistic and pessimistic individuals*, Personality and Individual Differences, Vol. 36, pp. 11–22, 2004.

Jeanjean Thomas, *The Effect of IFRS Adoption, Investor Protection and Earnings Quality: Some Reflections*, The International Journal of Accounting, Vol. 47, pp. 356–362, 2012.

John Jones Michael, *Origins of medieval exchequer accounting*, Accounting, Business & Financial History, Vol. 19, Iss. 3, pp. 259-285, 2009.

Judith A. Hora, Rasoul H. Tondkar & Ajay Adhikari, *International Accounting Standards in Capital Markets*, Journal of International Accounting Auditing & Taxation, Vol. 6, Iss. 2, pp. 171-190, 1997.

Kaka Ammar & Lewis John, *Development of a company-level dynamic cash flow forecasting model (DYCAFF)*, Construction Management and Economics, Vol. 21, Iss.7, pp. 693-705, 1996.

Kaka Ammar P., *Towards more flexible and accurate cash flow forecasting*, Construction Management and Economics, Vol. 14, Iss. 1, pp. 35-44, 1996.

Kanellou Alexandra & Spathis Charalambos, *Accounting benefits and satisfaction in an ERP environment*, International Journal of Accounting Information Systems, Vol.14, pp. 209-234, 2013.

Kanodia Chandra, Rajdeep Singh & Andrew E. Spero, *Imprecision in Accounting Measurement: Can It Be Value Enhancing?* Journal of Accounting Research, Vol. 43 No. 3, pp. 487-519, 2005.

Karkensson Lewis, *The day of the merchant: a comment on economic thought in a national order*, Managerial Finance, Vol. 25, Iss: 3/4, pp. 5 - 18, 1999.

Karmon David J. & Lubwama Christopher W.K., *An Events-Study Approach to Detecting Income-Smoothing Activities: Some Evidence from Multinational Corporations*, Journal of International Accounting, Auditing & Taxation, Vol. 6, Iss.1, pp. 75-95, 1997.

Kaufmann Christine & Weber Martin, *Sometimes less is more – The influence of information aggregation on investment decisions*, Journal of Economic Behavior & Organization, Vol. 95, pp. 20– 33, 2013.

Kennedy Frances A. & Widener Sally K., *A control framework: Insights from evidence on lean accounting*, Management Accounting Research, Vol. 19, pp. 301–323, 2008.

Kim Kwangsu, *Adam Smith's theory of economic history and economic development*, The European Journal of the History of Economic Thought, Vol.16, Iss.1, pp. 41-64, 2009.

Klingberg Torkel, *Limitations in information processing in the human brain: neuroimaging of dual task performance and working memory tasks*, Progress in Brain Research, Vol. 126, pp. 95-102, 2000.

Kpper Hans-Ulrich & Mattessich Richard, *Twentieth century accounting research in the German language area, Accounting*, Business & Financial History, Vol. 15, Iss. 3, pp. 345-410, 2005.

Kurz Heinz D., *Who is going to Kiss Sleeping Beauty? On the 'Classical' Analytical Origins and Perspectives of Input–Output Analysis*, Review of Political Economy, vol. 23, No.1, pp. 25-47, 2011.

Lachmann Ludwig, *Carl Menger and the Incomplete Revolution of Subjectivism*, Atlantic Economic Journal, Vol. 6, Iss. 3, pp. 57-59, 1978.

Larson Sven R., *Uncertainty and Consumption in Keynes's Theory of Effective Demand*, Review of Political Economy, Vol.14, Iss.2, pp. 241-258, 2002.

Lee Charles M.C., *Market efficiency and accounting research: a discussion of 'capital market research in accounting' by S.P. Kothari*, Journal of Accounting and Economics, Vol. 31, pp. 233–253, 2001.

Lee Chien-Chiang, Lee Jun-De & Lee Chi-Chuan, *Stock prices and the efficient market hypothesis: Evidence from a panel stationary test with structural breaks*, Japan and the World Economy, Vol. 22, pp. 49–58, 2010.

Lev Baruch, Li Siyi & Sougiannis Theodore, *The usefulness of accounting estimates for predicting cash flows and earnings*, Review of Accounting Studies, Vol. 15, Iss. 4, pp 779-807, 2010.

Lev Baruch, *The Aggregation Problem in Financial Statements: An Informational Approach*, Journal of Accounting Research, Vol. 6, No. 2, pp. 247-261, 1968.

Lin Yu-Chen, Chang Hsihui, Chen Jengfang & Wu Guan-Syun, *Accounting disclosure quality, capital market intensity and national productivity*, Annals of Operations Research, pp. 1-16, 2011.

Link Benedikt, *The Struggle for a Common Interim Reporting Frequency Regime in Europe*, Accounting in Europe, Vol. 9, Iss. 2, pp. 191-226, 2012.

Lombrano Alessandro & Zanin Luca, *IPSAS and local government consolidated financial statements—proposal for a territorial consolidation method*, Public Money & Management, Vol. 33, Iss. 6, pp. 429-436, 2013.

Lopes Alexsandro Broedel & Walker Martin, *Asset revaluations, future firm performance and firm-level corporate governance arrangements: New evidence from Brazil*, The British Accounting Review, Vol. 44, pp. 53–67, 2012.

Lorek Kenneth S. & Willinger G. Lee, *Time series versus cross-sectionally derived predictions of future cash flows*, Advances in Accounting, incorporating Advances in International Accounting, Vol. 26, pp. 29-36, 2010.

Lorek Kenneth S. & Willinger G. Lee, *Time-series properties and predictive ability of quarterly cash flows*, Advances in Accounting, incorporating Advances in International Accounting, Vol. 24, pp. 65–71, 2008.

Lothian James R., *Milton Friedman's monetary economics and the quantity-theory tradition*, Journal of International Money and Finance, Vol. 28, pp. 1086–1096, 2009.

M'Pherson Philip K. & Pike Stephen, *Accounting, empirical measurement and intellectual capital*, Journal of Intellectual Capital, Vol. 2, No. 3, pp. 246-260, 2001.

Maazouz Mokhtar, *Return To Investment in Human Capital and Policy of Labour Market: Empirical Analysis of Developing Countries*, Procedia Economics and Finance, Vol. 5, pp. 524-531, 2013.

Magee Robert P., *Discussion of ''Contracting theory and accounting''*, Journal of Accounting and Economics, Vol. 32, pp. 89–96, 2001.

Mandelker Gershon N. & Rhee S. Ghon, *The Impact of the Degrees of Operating and Financial Leverage on Systematic Risk of Common Stock*, The Journal of Financial and Quantitative Analysis, Vol. 19, No. 1 pp. 45-57, 1984.

Mangena Musa & Pike Richard, *The effect of audit committee shareholding, financial expertise and size on interim financial disclosures*, Accounting and Business Research, Vol. 35, Iss. 4, pp. 327-349, 2005.

Markusena James R. & Venablesb Anthony J., *Multinational firms and the new trade theory*, Journal of International Economics, Vol. 46, pp. 183–203, 1998.

Marques Pedro Augusto & Azevedo-Pereira Jose´, *Ethical Ideology and Ethical Judgments in the Portuguese Accounting Profession*, Journal of Business Ethics, Vol. 86, pp. 227-242, 2009.

Masca Ema, *Influence of Cultural Factors in Adoption of the IFRS for SMEs*, Procedia Economics and Finance, Vol. 3, pp. 567-575, 2012.

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.

Mattessich Richard, *Accounting research and researchers of the nineteenth century and the beginning of the twentieth century: an international survey of authors, ideas and publications*, Accounting, Business & Financial History, Vol. 13, Iss. 2, pp. 125-170, 2003.

Matz David C. & Hinsz Verlin B., *Accounting for Consistency and Change in Responses to Influence Attempts: An Examination of Preference for Consistency*, Current Psychology: Developmental, Learning, Personality, Social. Vol. 22, No. 1, pp. 23-36, 2003.

McCormick Ted, *Alchemy in the political arithmetic of Sir William Petty (1623–1687*), Studies in History and Philosophy of Science, Vol. 37, pp. 290–307, 2006.

McCormick Ted, *William Petty and the Ambitions of Political Arithmetic*, Journal of Historical Geography, Vol. 38, pp. 344-357, 2012.

McGee Robert W., *Thomas Aquinas: A Pioneer in the Field of Law & Economics*, Western State University Law Review, Vol. 18, No. 1, pp. 471- 483, 1990. Available at SSRN: http://ssrn.com/abstract=713924.

McKernan John Francis, *Objectivity in accounting*, Accounting, Organizations and Society, Vol. 32, pp. 155-180, 2007.

Meeks Geoff & Swann G.M. Peter, *Accounting standards and the economics of standards*, Accounting and Business Research, Vol.39, Iss.3, pp.191-210, 2009.

Menard Claude, *Methodological issues in new institutional economics*, Journal of Economic Methodology, Vol. 8, Iss. 1, pp.85-92, 2001.

Mensah Y & Werner R, *The capital market implications of the frequency of interim financial reporting: an international analysis*, Review of Quantitative Finance and Accounting, Vol. 31, Iss. 1, pp.71–104, 2008.

Michaïlesco Céline, *Qualite de L'information Comptable*, Encyclopédie de Comptabilité, Contrôle de gestion et Audit, pp. 1023 – 1033, 2009.

Minton Bernadette A., Schrand Catherine M. & Walther Beverly R., *The Role of Volatility in Forecasting*, Review of Accounting Studies, Vol. 7, pp. 195–215, 2002.

Missonier-Piera Franck, *Motives for fixed-asset revaluation: An empirical analysis with Swiss data*, The International Journal of Accounting, Vol. 42, pp. 186–205, 2007.

Mora Araceli & Rees William, *The early adoption of consolidated accounting in Spain*, European Accounting Review, Vol. 7, Iss. 4, pp. 675-696, 1998.

Moss Laurence S., *Carl Menger's Theory of Exchange*, Atlantic Economic Journal, Vol. 6, Iss. 3, pp. 17-30, 1978.

Mosselmans Bert, *William stanley jevons and the extent of meaning in logic and economics*, History and Philosophy of Logic, Vol. 19, Iss. 2, pp. 83-99, 1998.

Müller Victor-Octavian, *The impact of IFRS adoption on the quality of consolidated financial reporting*, Procedia - Social and Behavioral Sciences, Vol. 109, pp. 976 – 982, 2014.

Mueller G. G., *International Accounting*, The International Journal of Accounting, New York, pp. 91-103, 1967.

Murray Alexander, *Medieval Economic Thought*, English Historical Review, Vol. 118, pp. 1038 - 1040, 2003.

Nair R. D. & Frank, W. G., *The Impact of Disclosure and Measurement Practices on International Accounting Classifications*, The Accounting Review, Vol. 55, No. 3, pp. 426-450, 1980.

Nass C., *Knowledge or skills: which do administrators learn from experience?*, Organizational Science, Vol. 5, Iss. 1, pp. 38–50, 1994.

Negishi Takashi, *Adam Smith's division of labor and structural changes*, Structural Change and Economic Dynamics, Vol. 11, pp. 5–11, 2000.

Nobes Christopher, *The continued survival of international differences under IFRS*, Accounting and Business Research, Vol. 43, Iss. 2, pp. 83-111, 2013.

Nobes C. W., *An empirical analysis of international accounting principles: A comment*, Journal of Accounting Research, Vol. 19, No. 1, pp. 268-270, 1981.

Norem Julie K. & Cantor Nancy, *Defensive pessimism: Harnessing anxiety as motivation*, Journal of Personality and Social Psychology, Vol. 51, Iss. 6, pp. 1208-1217, 1986.

North Douglass C., *Institutions*, Journal of Economic Perspectives, Vol.5, No.1, pp. 97-112, 1991.

Nyor Terzungwe, *Challenges of Converging to IFRS in Nigeria*, International Journal of Business & Information Technology, Vol. 2, No. 2, pp. 26-31, 2012.

Ohlson James A., *The theory of value and earnings, and an introduction to the Ball-Brown analysis*, Contemporary Accounting Research, Vol. 8 Iss. 1, pp.1-19, 1991.

Peters James M., *Decision Making, Cognitive Science and Accounting: An Overview of the Intersection*, Accounting Organizations and Society, Vol. 18, No. 5, pp. 383-405, 1993.

Pitkänen Hanna & Lukka Kari, T*hree dimensions of formal and informal feedback in management accounting*, Management Accounting Research, Vol. 22, pp. 125-137, 2011.

Pleshkevich E. A., *Information and Communication Activity, its Essence, Structure, and Types*, Automatic Documentation and Mathematical Linguistics, Vol. 44, No. 5, pp. 246–248, 2010.

Power Michael, *Fair value accounting, financial economics and the transformation of reliability*, Accounting and Business Research, Vol. 40, Iss. 3, pp. 197-210, 2010.

Prakash Prem & Rappaport Alfred, *Information Inductance and its Significance for Accounting*, Accounting, Organizations and Society, Vol. 2, No. 1, pp. 29-38, 1977.

Rachik Hassan, *How religion turns into ideology*, The Journal of North African Studies, Vol.14, No. 3-4, pp. 347-358, 2009.

Rasmus Jack, *Applications of Ideology in Economic Policy*, Critique: Journal of Socialist Theory, Vol. 37, Iss. 4, pp. 651-664, 2009.

Renders Annelies, *Gaeremynck Ann, The Impact of Legal and Voluntary Investor Protection on the Early Adoption of International Financial Reporting Standards (IFRS)*, De Economist, Vol. 155, No. 1, pp. 49-72, 2007.

Reverte Carmelo, *Determinants of Corporate Social Responsibility Disclosure Ratings by Spanish Listed Firms*, Journal of Business Ethics, Vol. 88, pp. 351–366, 2009.

Roncaglia Alessandro, *Keynes and probability: An assessment*, The European Journal of the History of Economic Thought, Vol.16, Iss.3, pp. 489-510, 2009.

Sacho ZY. & Oberholster JGI., *Factors Impacting On The Future Of The IASB*, Meditari Accounting Research, Vol. 16, Iss. 1, pp. 117-137, 2008.

Sanders Kenneth K., *A Note On Jean-Baptiste Say and Carl Menger Regarding Value*, The Review of Austrian Economics, Vol. 7, No. 1 , pp. 141- 143, 1994.

Sargiacomo Massimo, Servalli Stefania & Andrei Paolo, *Fabio Besta: accounting thinker and accounting history pioneer*, Accounting History Review, Vol. 22, Iss. 3, pp. 249-267, 2012.

Saville Henry, *International Education Standards for Professional Accountants (IESs)*, Accounting Education: An International Journal, Vol. 16, Iss. 1, pp. 107-113, 2007.

Schouten Michael C. & Siems Mathias M., *The Evolution of Ownership Disclosure Rules Across Countries*, Journal of Corporate Law Studies, Vol. 10, pp. 451-483, 2010.

Schultz Joseph J. Jr. & Lopez Thomas J., *The impact of national influence on accounting estimates: Implications for international accounting standard-setters*, The International Journal of Accounting, Vol. 36, pp. 271–290, 2001.

Schyfter Pablo, *Function by Agreement*, Social Epistemology: A Journal of Knowledge, Culture and Policy, Vol.29, Iss. 2, pp.185-206, 2015.

Scott Dr., *The Basis for Accounting Principles*, The Accounting Review, Vol. 16, No. 4, pp. 341-349, 1941.

Scrimnger-Christian Charmaine & Musvoto S. Wedzerai, *The Accounting Concept of Measurement and The Thin Line Between Representational Measurement Theory And The Classical Theory of Measurement*, International Business & Economics Research Journal, Vol. 10, No. 5, pp. 59-68, 2011.

Seal Will, *Management accounting and corporate governance: An institutional interpretation of the agency problem*, Management Accounting Research, Vol. 17, pp. 389-408, 2006.

Seidler L. J., *International Accounting – The Ultimate Theory Course*, Accounting Review, Vol. 42, No. 4, pp. 775-781, 1967.

Semenova Alla, *Carl Menger's theory of money's origins: Responding to revisionism*, The European Journal of the History of Economic Thought, iFirst article, pp. 1–35, 2012.

Setyorini Christina Tri & Ishak Zuaini, *Corporate Social and Environmental Disclosure: A Positive Accounting Theory View Point*, International Journal of Business and Social Science, Vol. 3, No. 9, pp. 152-164, 2012.

Shannon Claude E., *A mathematical theory of communication*, The Bell System Technical Journal, Vol. 27, No. 3, pp. 379-423, 1948.

Sharp David J. & Salter Stephen B., *Project escalation and sunk costs: a test of the international generalizability of agency and prospect theories*, Journal of International Business, Vol. 28, No. 1, pp.101–121, 1997.

Showers Carolin & Ruben Cherie, *Distinguishing defensive pessimism from depression: Negative expectations and positive coping mechanisms*, Cognitive Therapy and Research, Vol. 14, Iss. 4, pp. 385-399, 1990.

Shuo Su Steve Yu, *Volatility of accounting earnings*, Accounting and Business Research, Vol. 43, Iss. 5, pp. 558-578, 2013.

Shwartz Steven P., *Capacity limitations in human information processing*, Memorv & Cognition, Vol. 4, Iss. 6, pp.763-768, 1976.

Si Xiao-Sheng, Wangb Wenbin, Hua Chang-Hua & Zhou Dong-Hua, *Remaining useful life estimation – A review on the statistical data driven approaches*, European Journal of Operational Research, Vol. 213, pp. 1–14, 2011.

Sinha Ajit, *In defence of Adam Smith's theory of value*, The European Journal of the History of Economic Thought, Vol. 17, Iss.1, pp. 29-48, 2010.

Smith Donald J., *Moving from an Efficient to a Behavioral Market Hypothesis*, The Journal of Behavioral Finance, Vol. 9, pp. 51–52, 2008.

Smith Ron & Zoega Gylfi, *Keynes, investment, unemployment and expectations*, International Review of Applied Economics, Vol.23, Iss.4, pp. 427-444, 2009.

Souissi Mohsen & Hichem Khlif, *Meta-analytic review of disclosure level and cost of equity capital*, International Journal of Accounting and Information Management, Vol.20, Iss.1, pp. 49 - 62, 2012.

Sterling Robert R., *A Statement of Basic Accounting Theory: A Review Article*, Journal of Accounting Research Vol. 5, No. 1, pp. 95-112, 1967.

Strong Norman, *The Relation between Returns and Earnings: Evidence for the UK*, Accounting and Business Research, Vol. 24, Iss. 93, pp. 69-77, 1993.

Sunder Shyam, *IFRS and the Accounting Consensus*, Accounting Horizons, Vol. 23, No. 1, pp. 101-111, 2009.

Sutton Steve G., *Enterprise systems and the re-shaping of accounting systems: A call for research*, International Journal of Accounting Information Systems, Vol. 7, pp. 1-6, 2006.

Tamdgidi M.H. (Behrooz), *Ideology and Utopia in Mannheim: Towards the Sociology of Self-Knowledge*, Journal of the Sociology of Self-Knowledge, Vol. 1, No. 1, pp. 120-139, 2002.

Taylor James C. & Evans Glen, *The Architecture of Human Information Processing: Empirical Evidence*, Instructional Science, Vol. 13, pp. 347-359, 1985.

Terzi Serkan, Oktem Recep & Sen Ilker Kiymetli, *Impact of Adopting International Financial Reporting Standards: Empirical Evidence from Turkey*, International Business Research, Vol. 6, No. 4, pp. 55-66, 2013.

Thick Anne, *Accounting in the late medieval town: the account books of the stewards of Southampton in the fifteenth century*, Accounting, Business & Financial History, Vol. 9, Iss. 3, pp. 265-290, 1999.

Thompson Henry, *International Economics: Global Markets and International Competition*, World Scientific, London, pp. 223-248, 2001.

Timmermann Allan & Granger Clive W.J., *Efficient market hypothesis and forecasting*, International Journal of Forecasting, Vol. 20, pp. 15– 27, 2004.

Tinker Anthony M., Merino Barbara D. & Neimark Marilyn Dale, *The Normative Origins Of Positive Theories: Ideology And Accounting Thought*, Accounting, Organizations and Society, Vol. 7, No. 2, pp. 167-200, 1982.

Tiron Tudor Adriana & Mutiu Alexandra, *Cash Versus Accrual Accounting in Public Sector*, Studia Universitatis Babes Bolyai Oeconomica, 1990, at SSRN: http://ssrn.com/abstract=906813.

Tokar Mary, *Convergence and the Implementation of a Single Set of Global Standards: The Real-Life Challenge*, Northwestern Journal of International Law & Business, Vol. 25, Iss. 3, pp. 687-710, 2005.

Tschopp Daniel & Michael Nastanski, *The Harmonization and Convergence of Corporate Social Responsibility Reporting Standards*, Journal of Business Ethics, Vol.125, Iss.1, pp.147-162, 2014.

Uyar Ali, Güngörmüs Ali Haydar, *Perceptions and knowledge of accounting professionals on IFRS for SMEs: Evidence from Turkey*, Research in Accounting Regulation, Vol. 25, pp.77-87, 2013.

Watts Ross L., *Corporate financial statements: a product of the market and political processes*, Australian Journal of Management, Vol. 2, No. 1, pp.53–75, 1977.

Whittaker Julie, *The evolution of environmentally responsible investment: An Adam Smith perspective*, Ecological Economics, Vol. 71, pp. 33–41, 2011.

Whittington Geoffrey, *The adoption of International Accounting Standards in the European Union*, European Accounting Review, Vol. 14, Iss. 1, pp. 127-153, 2005.

Wong W.K., Xia Min & Chu W.C., *Adaptive neural network model for time-series forecasting*, European Journal of Operational Research, Vol. 207, pp. 807-816, 2010.

Wysocki Peter, *New institutional accounting and IFRS*, Accounting and Business Research, Vol. 41, Iss. 3, pp. 309-328, 2011.

Yamamoto Kenichi & Egashira Susumu, *Marshall's organic growth theory*, The European Journal of the History of Economic Thought, Vol.19, Iss.2, pp. 227-248, 2012.

Zyphur Michael J., Narayanan Jayanth, Arvey Richard D. & Alexander Gordon J., *The Genetics of Economic Risk Preferences*, Journal of Behavioral Decision Making, Vol. 22, pp. 367–377, 2009.

III. Thesis and Conferences

Ullrich Christophe, *Application de la validation de données dynamiques au suivi de performance d'un procédé*, thèse de doctorat (non publié) en science de l'ingénieur, Université de Liège - Belgique -, Faculté des sciences appliquées, 2010, http://bictel.ulg.ac.be/ETD-db/collection/available/ULgetd-10122010-093145/unrestricted/These_CHU.pdf, 15/10/2013.

Andreichuk Nadiya, *Informational Approach as Cognitive Science Methodology*, 10th International Conference - The Experience of Designing and Application of CAD Systems in Microelectronics, Date 24-28 Feb. 2009.

Gernon, H. & Bindom, K, *Bounded diversity: Accounting measurement and disclosures of the European community 1992*, 15th Annual congress of the European accounting Association, Madrid, 1992.

Gonnella Enrico, *The Problem of Financial Accounting Measurement in Italian Accounting Thought between the 19th and the 20th Century From "Exchange Value" to "Historical Cost"*, Paper presented at the 15èmes Journées d'Histoire de la Comptabilité et du Management CREFIGE, Université Paris-Dauphine, 24-26 Mars 2010.

Zhozhuashvili N.N., *The Role of Informational Technologies in Modern Business and Financial Sector*, 5th International Conference on Application of Information and Communication Technologies (AICT), 12-14 Oct. 2011.

مواقع الأنترنيت باللغة العربية.

ابن منظور، لسان العرب، في معنى كلمة أذن، ووحي، متوفر على موقع الباحث العربي، على الرابط التالي: www.baheth.info/all.jsp?term=إعلام#s ، 2014/01/12.

أبو الحسين أحمد بن فارس بن زكريا، مقاييس اللغة، في معنى كلمة وظف، متوفر على موقع الباحث العربي، على الرابط التالي: www.baheth.info/all.jsp?term=إعلام#s ، 2014/01/12.

الحسن بن محمد الصغاني، العباب الزاخر، في معنى كلمة بلغ، متوفر على موقع الباحث العربي، على الرابط التالي: www.baheth.info/all.jsp?term=إعلام#s ، 2014/01/12.

بن حماد الجوهري اسماعيل، الصحاح في اللغة، في معنى كلمة قرر، متوفر على موقع الباحث العربي، على الرابط التالي:

http://www.baheth.net/all.jsp?term=%D8%AA%D9%82%D8%B1%D9%8A%D8%B1 .2014/01/12

قاموس ومعجم المعاني، معنى إفصاح وإعلام، متوفر على الموقع: http://www.almaany.com/ ، 2014/01/10.

مجلس معايير المحاسبة الدولية، المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية للمنشآت الصغيرة ومتوسطة الحجم، القسم 12: إصدارات الأدوات المالية الأخرى، 2010،

http://www.ifrs.org/IFRS-for-SMEs/Documents/21_Financial_Instruments_version2010_8.ppt, .2013/10/25

مخطط الاتحاد الأوروبي لتجارة الانبعاثات (Emission Trading Scheme :EU ETS Union European) على الرابط التالي:

http://www.carbontrust.com/resources/reports/advice/eu-ets-the-european-emissions-trading-scheme, 12/04/2014.

معجم اللغة العربية المعاصر، تنبؤ، على الموقع الإلكتروني التالي:

http://www.arabdict.com/%D8%B9%D8%B1%D8%A8%D9%8A-%D8%B9%D8%B1%D8%A8%D9%8A/%D8%AA%D9%86%D8%A8%D8%A4, 2013/12/16.

مواقع الأنترنيت باللغة الأجنبية.

4Cast Solutions4 ,*CastPro*, www.4castsolutions.co.uk, 15/12/2013.

AICPA, International Financial Reporting Standards (IFRS): *An AICPA Backgrounder*, 2011, http://www.ifrs.com/updates/aicpa/Backgrounder_pdf.html, 23/03/2014.

APTECH, *The GAUSS™ Mathematical and Statistical System*, GAUSSE System, http://www.aptech.com/products/gauss-mathematical-and-statistical-system/, 15/11/2013.

Beth Paul, *IFRS news*, PricewaterhouseCoopers, 08 Oct 2013, https://inform.pwc.com/inform2/content?action=resource&id=0000000956613872.pdf, 12/12/2013.

Branko Milanovic, *Level of Income and Income Distribution in Mid-18th Century France, According to Francois Quesnay*, World Bank Policy Research Working Paper No. 10545, 26 December, 2010, at SSRN: http://ssrn.com/abstract=1731370 or http://dx.doi.org/10.2139/ssrn.1731370, 23/07/2013.

Business dictionary, *Recognition*, http://www.businessdictionary.com/definition/recognition.html, 15/11/2013.

Business Forecast Systems, *ForecastPro*, http://www.forecastpro.com/products/overview/method.htm, 15/12/2013.

Casson Peter, *Performance Reporting under IFRS*, Qfinance, http://www.qfinance.com/contentFiles/QF02/g1xtn5q6/12/0/performance-reporting-under-ifrs.pdf, 12/12/2013.

CESR-SEC work plan, http://www.focusifrs.com/content/download/1889/9374/version/1/file/Cesr.pdf, 17/03/2014.

Deloitte, *ESMA publishes IFRS enforcement report*, http://www.iasplus.com/en/news/2012/june/esma-published-ifrs-enforcement-report, 15/03/2014.

Deloitte, *IAS 14 — Segment Reporting (Superseded)*, IASPlus, http://www.iasplus.com/en/standards/ias/ias14, 12/03/2014.

Deloitte, *International Auditing and Assurance Standards Board (IAASB)*, IASPlus, http://www.iasplus.com/en/resources/global-organisations/iaasb, 15/01/2014.

Deloitte, *US Securities and Exchange Commission (SEC)*, IASPlus, http://www.iasplus.com/en/resources/regional/sec, 15/03/2014.

Dictionary.com, *Function*, http://dictionary.reference.com/browse/function?s=t, 10/02/2014.

Edutechwiki, *Human information processing*, http://edutechwiki.unige.ch/en/Human_information_processing, 16/11/2013.

EFRAG, *EFRAG Facts*, http://www.efrag.org/Front/c1-262/EFRAG-Facts.aspx, 20/03/2014.

Ernst & Young, *Challenges in adopting and applying IFRS 11*, http://www.ey.com/Publication/vwLUAssets/Applying_IFRS_11/$FILE/Applying_IFRS_11.pdf, 14/08/2013

European Commission, *Non-Financial Reporting*, http://ec.europa.eu/internal_market/accounting/non-financial_reporting/, 20/11/2013.

EViews.com, *EViews 8*, http://www.eviews.com/home.html, 15/11/2013.

FASB, *FACTS ABOUT FASB*, http://www.fasb.org/facts/, 21/03/2014.

Fédération Bancaire Française (FBF), *Rapport d'activité 2007*, http://www.fbf.fr/fr/files/875JXT/Rapport_activite_FBF_2007_FR.pdf, 15/03/2014.

Fédération Bancaire Française (FBF), *La Norme IAS 39 A Eté Partiellement Adoptée*, http://www.fbf.fr/web/Internet2010/Content.nsf/DocumentsByIDWeb/87HKV3/, 23/11/2012.

Fédération Bancaire Française (FBF), *Rapport d'activité.2009*, www.fbf.com. visité le 3/10/2012.

Financial Accounting Standard Board, *Progress report on IASB-FASB convergence work*, 21 April 2011, www.fasb.org. 10/11/2012.

Financial Accounting Standards Board (FASB), *Statement of Financial Accounting Concepts No. 8: Conceptual Framework for Financial Reporting*, Norwalk, CT: FASB, 2010, http://www.fasb.org/cs/BlobServer?blobcol=urldata&blobtable=MungoBlobs&blobkey=id&blobwhere=1175822892635&blobheader=application/pdf, le 17/08/2013.

FocusIFRS, *Base de données du CESR sur les IFRS*, http://www.focusifrs.com/menu_gauche/actualites_phare/esma_cesr_amf/base_de_donnees_du_cesr_sur_les_ifrs, 15/03/2014.

FocusIFRS, *ESMA (ex CESR)*, http://www.focusifrs.com/menu_gauche/liens/regulateurs_boursiers/esma_ex_cesr2, 15/02/2014.

FocusIFRS, *Procédure d'adoption au sein de l'UE*, www.focusifrs.com/menu_gauche/normes_et_interpretations/que_sont_les_ias_ifrs/procedure_d_adoption_au_sein_de_l_ue, 21/03/2014.

G20, *About G20*, https://www.g20.org/about_G20, 17/03/2014.

Geoffrey Lallement & Laurent de Castelbajac, *Réforme Des Normes IFRS 7 Et IAS 39, p.11*, www.otc.conseil.fr, 02/12/2012.

Geos Research Group, *GMDH Shel*l, http://www.gmdhshell.com/, 15/12/2013.

Hoogervorst Hans & Seidman Leslie F., IASB-FASB Update Report to the FSB Plenary on Accounting Convergence, 5 April 2012, www.ifrs.org, 10/11/2012.

IFRS Foundation and IASB, *Response to G20 Recommendations*, November 2011, http://www.cemla.org/actividades/2012/2012-05-Contabilidad-G20.pdf, 18/03/2014.

IFRS Foundation, *IFRS Foundation staff analysis of the SEC Final Staff Report—Work Plan for the consideration of incorporating IFRS into the financial reporting system for US issuers*, Report to the Trustees of the IFRS Foundation, 22 October 2012, http://www.ifrs.org/Use-around-the-world/Global-convergence/Convergence-with-US-GAAP/Documents/Analysis-of-SEC-Final-Staff-Report.pdf, 15/03/2014.

IFRS Foundation, *Disclosures—Offsetting Financial Assets and Financial Liabilities: (Amendments to IFRS 7)*, http://www.ifrs.org/Current-Projects/IASB-Projects/Financial-Instruments-A-Replacement-of-IAS-39-Financial-Instruments-Recognitio/ALO/Documents/DisclosuresOffsettingFAssetsandFLiabilties_AmdmentstoIFRS7_WEBSITE.pdf, 15/08/2013.

IFRS Foundation, *A Review of the Conceptual Framework for Financial Reporting*, Discussion Paper DP/2013/1, July 2013, http://www.ifrs.org/Current-Projects/IASB-Projects/Conceptual-Framework/Discussion-Paper-July-2013/Documents/Discussion-Paper-Conceptual-Framework-July-2013.pdf, 19/09/2013.

IFRS Foundation, *IAS 01: Presentation of Financial Statements*, http://eifrs.ifrs.org/eifrs/bnstandards/en/2013/ias1.pdf, 13/08/2013.

IFRS Foundation, *IAS 08: Accounting Policies, Changes in Accounting Estimates and Errors*, http://eifrs.ifrs.org/eifrs/bnstandards/en/2013/ias8.pdf, 12/08/2013.

IFRS Foundation, *IAS 12: Income Taxes*, http://eifrs.ifrs.org/eifrs/bnstandards/en/2013/ias12.pdf, 12/08/2013.

IFRS Foundation, *IAS 17: Leases*, http://eifrs.ifrs.org/eifrs/bnstandards/en/2013/ias17.pdf, le 18/08/2013.

IFRS Foundation, *IAS 18: Revenue*, http://eifrs.ifrs.org/eifrs/bnstandards/en/2013/ias18.pdf, 12/08/2013.

IFRS Foundation, *IAS 19: Employee Benefits*, http://eifrs.ifrs.org/eifrs/bnstandards/en/2013/ias19.pdf, 12/08/2013.

IFRS Foundation, *IAS 21: The Effects of Changes in Foreign Exchange Rates*, http://eifrs.ifrs.org/eifrs/bnstandards/en/2013/ias21.pdf, 15/08/2013.

IFRS Foundation, *IAS 23: Borrowing Costs*, http://eifrs.ifrs.org/eifrs/bnstandards/en/2013/ias23.pdf, 17/08/2013.

IFRS Foundation, *IAS 34: Interim Financial Reporting*, http://eifrs.ifrs.org/eifrs/bnstandards/en/2013/ias34.pdf, 25/08/2013.

IFRS Foundation, *IAS 39: Financial Instruments: Recognition and Measurement*, http://eifrs.ifrs.org/eifrs/bnstandards/en/2013/ias39.pdf, 15/08/2013.

IFRS Foundation, *IFRS 10: Consolidated Financial Statements*, http://eifrs.ifrs.org/eifrs/bnstandards/en/2013/ifrs10.pdf, 15/08/2013.

IFRS Foundation, *IFRS 11: Joint Arrangements*, http://eifrs.ifrs.org/eifrs/bnstandards/en/2013/ifrs11.pdf, 13/05/2013.

IFRS Foundation, *IFRS 12: Disclosure of Interests in Other Entities*, http://eifrs.ifrs.org/eifrs/bnstandards/en/2013/ifrs12.pdf, 15/08/2013.

IFRS Foundation, *IFRS 7: Financial Instruments: Disclosures*, http://eifrs.ifrs.org/eifrs/bnstandards/en/2013/ifrs7.pdf, 15/08/2013.

IFRS Foundation, *IFRS 8: Operating Segments*, http://eifrs.ifrs.org/eifrs/bnstandards/en/2013/ifrs8.pdf, 12/02/2014.

IFRS Foundation, *International Financial Reporting Standards (IFRS)*, financial stability board (FSB): Compendium of Standards, 2002, http://www.financialstabilityboard.org/cos/cos_021001a.htm, 13/12/2013.

IFRS Foundation, *The Conceptual Framework for Financial Reporting*, http://eifrs.ifrs.org/eifrs/bnstandards/en/2013/conceptualframework.pdf, 12/08/2013.

International Auditing and Assurance Standards Board (IAASB): *Handbook of International Quality Control, Auditing, Review, Other Assurance, and Related Services Pronouncements*, International Federation of Accountants (IFAC), Vol. 1, 2013, https://www.ifac.org/sites/default/files/publications/files/IAASB%20HANDBOOK_Vol%201_0.pdf, 12/01/2014.

International Ethics Standards Board for Accountants (IESBA), *Handbook of the Code of Ethics for Professional Accountants*, International Federation of Accountants (IFAC), 2013, https://www.ifac.org/sites/default/files/publications/files/2013-IESBA-Handbook.pdf, 05/01/2014.

IFRS Foundation, *IFRSs as the Global Standards: Setting a Strategy for the Foundation's Second Decade*, Report of the IFRS Foundation Trustees' Strategy Review 2011, February 2012, p.8. http://www.ifrs.org/The-organisation/Governance-and-accountability/Strategy-Review/Documents/TrusteesStrategyReviewFeb2012.pdf, 10/11/2012.

IFRS Foundation, *MoU between IASB and IFAC*, http://www.ifrs.org/Use-around-the-world/Pages/IASB-IFAC-MOU.aspx, 05/01/2014.

IFRS Foundation, *Progress Report on Commitment to Convergence of Accounting Standards and a Single Set of High Quality Global Accounting Standards*, 29 November 2010, www.ifrs.org. 10/11/2012.

John R. Alexander, History of Accounting, Association of Chartered Accountants in the United States (ACAUS), 2002, pp. 9; 10, http://www.acaus.org/content.aspx?page_id=22&club_id=825456&module_id=39138. 12/12/2013.

KashFlow accounting software, *KashFlow*, http://www.kashflow.com/, 15/11/2013.

Knot Klaas, *Financial stability through transparent reporting*, BIS central bankers' speeches, pp. 1-4, 2013, http://www.bis.org/review/r130822a.pdf, 15/12/2013.

KPMG International, *IFRS: a common language for investors worldwide*, http://www.kpmg.com/global/en/issuesandinsights/articlespublications/ifrs-a-common-language/pages/default.aspx, 12/12/2013.

Lean Business France, *Lean Accounting: Des processus fi nanciers renforçant l'amélioration continue*, http://www.leanbusiness.fr/lean_management/strategie_et_direction/lean_accounting_A4.pdf, 15/09/2013.

MacDonald Linda A., *Principles-Based Approach To Standard Setting, From FASB newsletter* The FASB Report, November 27, 2002, http://www.fasb.org/project/principles-based_approach.shtml, 12/12/2013.

New World Encyclopedia: *Organizing Knowledge for Happiness, prosperity, and world peace, Optimism and Pessimism*, www.newworldencyclopedia.org/entry/Optimism_and_Pessimism, 19/11/2013.

OICV-IOSCO, *The International Organization of Securities Commissions: General Information*, http://www.iosco.org/about/, 12/03/2014.

Oxford Dictionaries, *Definition of function in English*, http://www.oxforddictionaries.com/definition/english/function?q=function, 10/02/2014.

PricewaterhouseCoopers (PWC), *Practical guide to IFRS*, Streamlining the annual report, 2011, p.2, https://www.pwc.com/en_GX/gx/corporate-reporting/corporate-reporting-guidelines/assets/streamlining-the-annual-report.pdf, 12/02/2014.

RITME, *logiciel Statistiques / Économétrie*, http://www.ritme.com/fr/, 15/11/2013.

Sage software of business, *Sage 50 Forecasting*, http://www.sage.co.uk/sage-50-forecasting, 15/12/2013.

SAS Institute, *SAS®*, http://www.sas.com/technologies/analytics/forecasting/, 15/12/2013.

SCARLETT, *History Of Economic Theory And Thought: Jevons - The Mathematical School*, http://www.economictheories.org/2009/10/jevons-mathematical-school.html.

Shortridge Rebecca T. & Mark Myring, *Defining Principles-Based Accounting Standards*, The Publication of The New York State Society of CPAs: The CPA Journal, http://www.nysscpa.org/cpajournal/2004/804/essentials/p34.htm, 13/12/2013.

Simon S.M. Ho, *The Impact of WTO Entrance on Accounting Reform in China*, pp. 29-32, http://www2.accaglobal.com/pdfs/int_newsletters/hongkong/26236, 21/03/2014.

STATA Data Analysis and Statistical Software, *STATA 13*, http://www.stata.com/stata13/, 15/11/2013.

The Committee of European Securities Regulators, *CESR-SEC protocol to facilitate implementation of the CESR-SEC work plan*, http://www.focusifrs.com/content/download/1889/9374/version/1/file/Cesr.pdf, 17/03/2014.

The IFRS Foundation and the IASB, *About the IFRS for SMEs*, http://www.ifrs.org/IFRS-for-SMEs/Pages/IFRS-for-SMEs.aspx#, 12/12/2013.

The IFRS Foundation and the IASB, *IFRS application around the world: Jurisdiction Profiles*, http://www.ifrs.org/Use-around-the-world/Pages/Jurisdiction-profiles.aspx, 01/01/2014.

The International Accounting Education Standards Board (IAESB), *Handbook of International Education Pronouncements*, International Federation of Accountants (IFAC), 2010, https://www.ifac.org/sites/default/files/publications/files/handbook-of-international-e-2.pdf, 03/01/2014.

The International Public Sector Accounting Standards Board (IPSASB), *Handbook of International Public Sector Accounting Pronouncements*, International Federation of Accountants (IFAC), Vol. 1, 2013, §14, http://www.ifac.org/sites/default/files/publications/files/Volume%201_0.pdf, 14/01/2014.

The World Bank, *CFRR: Professional Accountancy Organizations (PAOs) Regional Forum*, http://web.worldbank.org/WBSITE/EXTERNAL/COUNTRIES/ECAEXT/EXTCENFINREPREF/0,,contentMDK:22688001~menuPK:7386086~pagePK:64168445~piPK:64168309~theSitePK:4152118,00.html, 20/03/2014.

The World Bank, *CFRR: The use of International Financial Reporting Standards (IFRS) for Prudential and Regulatory Purposes*, http://web.worldbank.org/WBSITE/EXTERNAL/COUNTRIES/ECAEXT/EXTCENFINREPREF/0,,contentMDK:22693084~menuPK:7356126~pagePK:64168445~piPK:64168309~theSitePK:4152118,00.html, 20/03/2014.

U.S. Securities and Exchange Commission, *The Investor's Advocate: How the SEC Protects Investors, Maintains Market Integrity, and Facilitates Capital Formation*, www.sec.gov/about/whatwedo.shtml#create, 12/07/2013.

USLEGAL, *Economic Benefit Law & Legal Definition*, http://definitions.uslegal.com/e/economic-benefit/, 12/08/2013.

World Trade Organisation, *Understanding the WTO: The Agreements*, http://www.wto.org/english/thewto_e/whatis_e/tif_e/agrm1_e.htm, 20/03/2014.

Xero Beautiful accounting software, *Xero Accounting software for small business*. http://www.xero.com/, 15/11/2013.

فهرس الجداول والأشكال

1. فهرس الجداول

العنوان ــــــــــــــــــــــــــــــ الصفحة

جدول رقم (1−1): إسهامات كبار أوائل المفكرين المسلمين في الفكر المحاسبي................ 4

جدول رقم (1−2): أهم الإسهامات في الفكر المحاسبي خلال مرحلة الاعتقاد بالحكمة التقليدية للمحاسبة.... 14

جدول رقم (2−1): ملخص لأبعاد نجاح نظام المعلومات.. 96

جدول رقم (2−2): الملاحظات المباشرة وغير المباشر حول المحاسبة البيئية في معايير المحاسبة الدولية... 106

جدول رقم (2−3): التطور التاريخي للإعلام الموحد.. 110

جدول رقم (3−1): أساس التكلفة لقياس الأصول عند الاعتراف وبعده 153

جدول رقم (3−2): النفقات الرأسمالية والإيرادية.. 163

جدول رقم (5−1): سيناريوهات تحديد حجم العينة... 217

جدول رقم (5−2): مقياس ليكرت، تقسيمه وترميزه... 219

جدول رقم (5−3): معامل الثبات بطريقة التجزئة النصفية بين كل مجال والدرجة الكلية للاستبانة............ 221

جدول رقم (5−4): معامل الارتباط بين كل مجال والدرجة الكلية للاستبانة........................... 221

جدول رقم (5−5): معامل الارتباط بين كل فقرة من فقرات المحور الأول والدرجة الكلية للمجال التابعة له.. 223

جدول رقم (5−6): معامل الارتباط بين كل فقرة من فقرات المحور الثاني والدرجة الكلية للمجال التابعة له.. 223

جدول رقم (5−7): معامل الارتباط بين كل فقرة من فقرات المحور الثالث والدرجة الكلية للمجال التابعة له.. 224

جدول رقم (5−8): معامل الارتباط بين كل مجال والدرجة الكلية للاستبانة........................... 225

جدول رقم (5−9): الإحصائيات الخاصة بالاستبانة.. 226

جدول رقم (5−10): وصف العينة من حيث المجال والقطاع..................................... 227

جدول رقم (5−11): وصف العينة من حيث المستوى الوظيفي والمؤهل العلمي.......................... 227

جدول رقم (5−12): وصف العينة من حيث العمر والخبرة....................................... 228

جدول رقم (5−13): نتيجة اختبار الإشارة للمحور الأول ومجالاته.................................. 230

جدول رقم (5−14): نتيجة اختبار الإشارة لفقرات المجال الأول من المحور الأول......................... 231

جدول رقم (5−15): نتيجة تفصيل اختبار الإشارة للفقرة غير الدالة في المجال الأول من المحور الأول..... 232

جدول رقم (5−16): نتيجة اختبار الإشارة لفقرات المجال الثاني من المحور الأول....................... 232

جدول رقم (5−17): نتيجة اختبار الإشارة لفقرات المجال الثالث من المحور الأول....................... 233

جدول رقم (5-18): الفئات الأكثر استعمالا للمعلومة المحاسبية في الجزائر..... 235
جدول رقم (5-19): نتيجة اختبار الإشارة للمحور الثاني ومجالاته..... 236
جدول رقم (5-20): نتيجة اختبار الإشارة لفقرات المجال الأول من المحور الثاني..... 237
جدول رقم (5-21): نتيجة اختبار الإشارة لفقرات المجال الثاني من المحور الثاني..... 238
جدول رقم (5-22): نتيجة تفصيل اختبار الإشارة للفقرات غير الدالة في المجال الثاني من المحور الثاني 239
جدول رقم (5-23): نتيجة اختبار الإشارة لفقرات المجال الثالث من المحور الثاني..... 240
جدول رقم (5-24): نتيجة تفصيل اختبار الإشارة للفقرة غير الدالة في المجال الثالث من المحور الثاني 241
جدول رقم (5-25): نتيجة اختبار الإشارة لفقرات المجال الرابع من المحور الثاني..... 242
جدول رقم (5-26): نتيجة تفصيل اختبار الإشارة للفقرات غير الدالة في المجال الرابع من المحور الثاني 243
جدول رقم (5-27): نتيجة اختبار الإشارة لفقرات المجال الخامس من المحور الثاني..... 244
جدول رقم (5-28): نتيجة تفصيل اختبار الإشارة للفقرات غير الدالة في المجال الخامس من المحور الثاني 245
جدول رقم (5-29): نتيجة اختبار الإشارة للمحور الثالث وفقراته (مجال واحد) 247
جدول رقم (5-30): وجود علاقات بين متغيرات المراقبة وفرضيات الدراسة..... 248
جدول رقم (5-31): ملخص تحقق الفرضيات نسبيا أو كليا..... 249
جدول رقم (5-32): الاختلافات الموجودة بين IFRS وIPSAS..... 266
جدول رقم (01): الأساتذة المحكمين للاستبانة..... 298

2. فهرس الأشكال

العنوان الصفحة

شكل رقم (01): متغيرات الدراسة.. ز

شكل رقم (02): سلسلة الإعلام المحاسبي... ح

شكل رقم (03): قواعد وأساليب القياس المحاسبي... ط

شكل رقم (04): تأثير اتجاهات وظيفة الإعلام المحاسبي على قواعد وأساليب القياس.............. غ

شكل رقم (1-1): تفاعل أهم المداخل والنظريات الاقتصادية.. 8

شكل رقم (1-2): المداخل والنظريات المؤثرة في هيكليّة تفاعل الإفصاح والقياس المحاسبيّين في مرحلة الحضارة الإسلامية.. 11

شكل رقم (1-3): المحاسبة بين التطور لتلبية الحاجات والتطور المستقل في مرحلة الحضارة الإسلامية... 13

شكل رقم (1-4): تفاعل أهم المداخل والنظريات الاقتصادية في مرحلة الاعتقاد بالحكمة التقليدية للمحاسبة.. 21

شكل رقم (1-5): المداخل والنظريات المؤثرة في هيكليّة تفاعل الإفصاح والقياس المحاسبيّين في مرحلة الاعتقاد بالحكمة التقليدية للمحاسبة... 23

شكل رقم (1-6): المحاسبة بين تلبية الحاجات والتطور المستقل في مرحلة الاعتقاد بالحكمة التقليدية للمحاسبة.. 24

شكل رقم (1-7): تفاعل أهم المداخل والنظريات الاقتصادية.. 35

شكل رقم (1-8): المداخل والنظريات المؤثرة في هيكليّة تفاعل الإفصاح والقياس المحاسبيَّين في مرحلة النظريات التركيبية والتفسيرية.. 37

شكل رقم (1-9): المحاسبة بين تلبية الحاجات والتطور المستقل في مرحلة النظريات التركيبية والتفسيرية. 39

شكل رقم (1-10): هيكلية تفاعل الإفصاح والقياس المحاسبيين في مرحلة النظريات المحاسبية السلوكية. 55

شكل رقم (1-11): المحاسبة بين تلبية الحاجات والتطور المستقل في مرحلة النظريات السلوكية............ 56

شكل رقم (2-1): بناء معايير المحاسبة الدولية ووظيفة الإعلام المحاسبي............................ 60

شكل رقم (2-2):الخلفية الفكرية الأيديولوجية لبناء معايير المحاسبة الدولية......................... 62

شكل رقم (2-3): المحيط المؤسساتي المشكل لقوى الضغط على خلفية بناء معايير المحاسبة الدولية...... 77

شكل رقم (2-4): العوامل المتحكمة في كمية المعلومات المحاسبية.................................... 88

شكل رقم (2-5): علاقة كمية المعلومات بالعوامل المتحكمة فيها..................................... 94

شكل رقم (2-6): العوامل المتحكمة في جودة المعلومات المحاسبية..... 97
شكل رقم (2-7): سلسلة الإعلام المحاسبي..... 102
شكل رقم (2-8): توجهات وظيفة الإعلام المحاسبي..... 104
شكل رقم (2-9): مخطط علاقة تطور الإفصاح والقياس، والفجوة الإعلامية..... 118
شكل رقم (2-10): الفجوة الإعلامية المحاسبية وأسبابها..... 119
شكل رقم (2-11): فجوة عدم توافق جانبي المحاسبة النظري والتطبيقي..... 122
شكل رقم (3-1): تأثير وظيفة الإعلام المحاسبي على قواعد القياس..... 126
شكل رقم (3-2): هيكلية المحاسبة الخالية من الفاقد..... 129
شكل رقم (3-3): قياس القيمة العادلة وفقا للمعيار IFRS13 131
شكل رقم (3-4): هيكلية مفهوم اعتبارات انخفاض القيمة..... 136
شكل رقم (3-5): تأثير وظيفة الإعلام على مبادئ القياس المحاسبي..... 138
شكل رقم (3-6): القيمة التنبؤية والتوقعية كمحيط للمبادئ، العناصر واجبة التنبؤ/ التوقع، المحسنات والعوائق..... 141
شكل رقم (3-7): القيمة التأكيدية كمحيط للمبادئ، التفاعل بين مختلف المتعاملين بها..... 143
شكل رقم (3-8): تكيف واستمرارية مبدأ التكلفة التاريخية..... 155
شكل رقم (3-9): مخطط التحول إلى عملة العرض..... 162
شكل رقم (3-10): تفاعل المعايير الخاصة بالتوحيد المحاسبي..... 164
شكل رقم (3-11): محاسبة التحوط..... 166
شكل رقم (3-12): التكلفة والتوقيت المناسب والمنفعة كمحدّدات للمعلومة المحاسبية..... 168
شكل رقم (3-13): الأهمية النسبية، الملاءمة بتصور من المنشأة..... 169
شكل رقم (3-14): الحكم الشخصي، كيف نتجنب كونه محدّدا للمعلومة المحاسبية؟..... 171
شكل رقم (4-1): تأثير وظيفة الإعلام المحاسبي على أساليب القياس..... 175
شكل رقم (4-2): حساسية المحتوي الإعلامي لمراحل تشغيل البيانات المحاسبية..... 177
شكل رقم (4-3): مرحلة التحقق من صحة وملاءمة البيانات..... 179
شكل رقم (4-4): التشغيل الذهني للبيانات والمعلومات المحاسبية..... 184
شكل رقم (4-5): التحليل والتركيب الرياضي في عملية تشغيل البيانات المحاسبية..... 185
شكل رقم (4-6): تعظيم المحتوى الإعلامي من خلال التقديرات المحاسبية..... 191
شكل رقم (4-7): تأثير الحكم الشخصي على التقديرات المحاسبية..... 192

شكل رقم (4-8): العلاقة بين دقة التقديرات وتعزيز القيمة..... 197
شكل رقم (4-9): تعظيم المحتوى الإعلامي من خلال التنبؤات والتوقعات المحاسبية..... 200
شكل رقم (4-10): العناصر المكونة لتأثير الجانب البشري على عملية التنبؤ أو التوقع..... 201
شكل رقم (4-11): تأثير خوف المستثمر من متغيرات المستقبل على إعداد التنبؤات والتوقعات..... 203
شكل رقم (5-1): تطوير الحاجات الاقتصادية والمالية وتقليص فجوة تطوير المتطلبات الإعلامية..... 253
شكل رقم (5-2): مرجعية النظام العام للمحاسبة المالية..... 260
شكل رقم (5-3): مجال تطبيق النظام العام للمحاسبة المالية..... 261
شكل رقم (5-4): هيكل النظام العام للمحاسبة المالية..... 262
شكل رقم (5-5): تحديد أهداف المحاسبة في البيئة الجزائرية..... 263
شكل رقم (5-6): مستويات المبادئ في القاعدة العامة للمحاسبة المالية..... 264
شكل رقم (5-7): الأهمية النسبية في القاعدة العامة للمحاسبة المالية..... 265
شكل رقم (5-8): قواعد المحاسبة المالية في SGCF 268
شكل رقم (01): بناء الاستبانة 296
شكل رقم (02): الاختبارات اللامعلمية المناسبة للبيانات الكيفية والكمية (بدون توزيع طبيعي)..... 297

تم بحمد الله

تأثير اتجاهات وظيفة الإعلام المحاسبي وفقا لمعايير المحاسبة الدولية على قواعد وأساليب القياس المحاسبي للبيانات المالية: دراسة مقارنة بين SCF و IFRS

ملخص الأطروحة:

تهدف هذه الأطروحة إلى معالجة إشكالية التأثيرات الناتجة عن اعتبار اتجاهات وظيفة الإعلام المحاسبي كمقدمات أساسية لقواعد وأساليب القياس في ظل معايير المحاسبة الدولية (IFRS)، ومدى إمكانية مواكبة النظام المحاسبي المالي (SCF) لمتطلبات الإعلام المحاسبي الدولي؛ حيث تطرقنا من خلالها إلى تحليل هيكلية تفاعل الإفصاح والقياس المحاسبيّين في مختلف مراحل التطور المحاسبي، ومن ثم إلى إيديولوجية بناء معايير المحاسبة الدولية ووظيفة الإعلام المحاسبي، وصولا إلى تحديد الاعتبارات الجديدة التي أملتها هذه الأخيرة على قواعد وأساليب القياس، وتحديد الأسس النظرية التي تمكننا من إجراء الدراسة التطبيقية المقارنة بين SCF و IFRS لاقتراح آلية متكاملة لاستفادة SCF وجعله قادرا على مواكبة متطلبات الإعلام المحاسبي الدولية. وكانت أهم النتائج التي توصلنا إليها تبعية القياس للإفصاح في مختلف مراحل التطور المحاسبي، مع تحديد أسباب فجوة الإعلام المحاسبي بمختلف أبعادها، وتبيّين التأثيرات التي أوجدتها اتجاهات الإعلام المحاسبي الدولي على مفاهيم ومبادئ ومحدّدات القياس من جانب القواعد، وعلى تشغيل البيانات والتقديرات وتنبؤات وتوقعات القياس من جانب الأساليب؛ لنحدّد في الأخير آلية لتطوير المتطلبات الإعلامية للمجتمع المالي الجزائري وتقديم مقترح النظام العام للمحاسبة المالية (SGCF) كبديل لـ SCF، لتعميق البعد الإعلامي للقياس المحاسبي في الجزائر، وجعله يواكب المتطلبات الدولية بعيدا عن الفجوة الإعلامية.

الكلمات المفتاحية: وظيفة الإعلام المحاسبي، اتجاهات الإعلام المحاسبي، قواعد القياس، أساليب القياس، معايير المحاسبة الدولية (IFRS)، النظام المحاسبي المالي (SCF)، متطلبات الإعلام المحاسبي، فجوة الإعلام المحاسبي، مقترح النظام العام للمحاسبة المالية (SGCF).

The Effects of Accounting Informational Function's Trends under the International Accounting Standards (IFRS) on the Rules and Methods of Accounting Measurement for Financial Data: A Comparative Study Between SCF and IFRS

Abstract:

The aim of this thesis is to study the problematic of the effects resulting from the considering of accounting informational function's trends under the international accounting standards (IFRS) as a basic introduction for the rules and methods of measurement, and the possibility that financial accounting system (SCF) keeps up with the requirements of International Accounting informational, where we discussed through it the structure of the interaction between accounting disclosure and measurement in the various phases of accounting evolution, and then the ideological construction of the International Accounting Standards and the accounting informational function, down to identifying new considerations dictated by the latter on the rules and methods of measurement, and determine the theoretical foundations that enable us to conduct the comparative practical study between SCF and IFRS to propose a comprehensive mechanism to improve the SCF, and make it able to cope with the requirements of international accounting informational. The most important of our results were: The dependence of measurement on disclosure in the various phases of accounting evolution, and identifying the causes of the accounting informational gap with its various dimensions, and indicating the effects created by the trends of the international accounting informational on concepts, principles and constraints of measurement (on the part of rules); and on the operation of the data, estimates, forecasts and expectations of measurement (on the part of methods), to determine in the end the mechanism for developing the information requirements of the Algerian financial community, and submit a proposal for the General system of financial accounting (SGCF) as an alternative of SCF, for deepening informational dimension of the accounting measurement in Algeria, and bring it line up with international requirements away from the informational gap.

Keywords: Accounting informational function, Accounting informational trends, Measurement rules, Measurement methods, International Accounting Standards (IFRS), Financial Accounting System (SCF), Accounting informational requirements, Accounting informational gap, Proposal of General System of Financial Accounting (SGCF).