



وزارة التعليم العالي والبحث العلمي  
جامعة الشهيد حمه لخضر بالوادي  
كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير

مطبوعة موجهة لطلبة السنة أولى ماستر محاسبة وتدقيق

محاضرات في مقياس  
نظام المعلومات المحاسبي

من إعداد:  
د. علي العبسي

الموسم الجامعي: 2023-2024

## الفهرس

|    |                                                                                  |
|----|----------------------------------------------------------------------------------|
| 01 | ..... مقدمة                                                                      |
| 03 | ..... 1. الإطار الفكري العام لنظرية المحاسبة                                     |
| 03 | ..... 1.1- نشأة المحاسبة وتطور الفكر المحاسبي                                    |
| 04 | ..... 1.1.1. المحاسبة من المنظور التاريخي                                        |
| 08 | ..... 2.1.1. ظهور الاتحادات والهيئات المهنية للمحاسبة                            |
| 12 | ..... 3.1.1. التوجه نحو التوافق المحاسبي على المستوى الدولي                      |
| 19 | ..... 2.1. المحاسبة كنظام للمعلومات                                              |
| 19 | ..... 1.2.1. مفهوم المحاسبة وفروعها                                              |
| 23 | ..... 2.2.1. ماهية نظم المعلومات المحاسبية                                       |
| 29 | ..... 3.2.1. مستخدموا المعلومات المحاسبية                                        |
| 31 | ..... 4.2.1. الخصائص النوعية للمعلومات المحاسبية                                 |
| 35 | ..... 3.1. الهيكل العام لنظرية المحاسبة                                          |
| 36 | ..... 1.3.1. أهداف التقارير المالية                                              |
| 37 | ..... 2.3.1. المفاهيم الخاصة بطبيعة الوحدة المحاسبية                             |
| 40 | ..... 3.3.1. الفروض المحاسبية                                                    |
| 42 | ..... 4.3.1. المبادئ المحاسبية                                                   |
| 45 | ..... 5.3.1. الجانب التطبيقي في نظرية المحاسبة                                   |
| 49 | ..... 1.2. التضخم النقدي وتأثيره على القوائم المالية                             |
| 49 | ..... 2.2. القوائم المالية                                                       |
| 49 | ..... 1.2.2. مفهوم القوائم المالية ومسؤولية إعدادها                              |
| 50 | ..... 2.2.2. الاعتبارات العامة لعرض القوائم المالية                              |
| 52 | ..... 3.2.2. مكونات القوائم المالية                                              |
| 60 | ..... 4.2.2. الاعتراف بعناصر القوائم المالية وحدودها                             |
| 62 | ..... 3.2. أثر التضخم على القوائم المالية المعدة على أساس مبدأ التكلفة التاريخية |
| 67 | ..... 3. القياس المحاسبي                                                         |
| 67 | ..... 1.3. القياس المحاسبي ومفاهيم الدخل والمحافظة على رأس المال                 |

|     |                                                                             |
|-----|-----------------------------------------------------------------------------|
| 68  | .....1.1.3 مفهوم القياس المحاسبي ومصادر تحيزه.                              |
| 70  | .....2.1.3 معايير القياس المحاسبي.                                          |
| 72  | .....3.1.3 أسس القياس المحاسبي.                                             |
| 76  | .....4.1.3 مفاهيم الدخل والمحافظة على رأس المال.                            |
| 81  | .....2.3 طرق تعديل القوائم المالية.                                         |
| 82  | .....1.2.3 طبيعة التغيرات السعرية والتمييز بين البنود النقدية وغير النقدية. |
| 87  | .....2.2.3 طريقة التكلفة التاريخية المعدلة بوحدة النقد الثابتة.             |
| 92  | .....3.2.3 طريقة القيم الجارية.                                             |
| 103 | .....4.2.3 طريقة القيم الجارية مع وحدة النقد الثابتة.                       |
| 105 | .....3.3 تقييم بدائل القياس المحاسبي.                                       |
| 105 | .....1.3.3 تقييم نموذج التكلفة التاريخية.                                   |
| 109 | .....2.3.3 تقييم طريقة التكلفة التاريخية المعدلة بوحدة النقد الثابتة.       |
| 115 | .....3.3.3 تقييم نموذج القيمة العادلة.                                      |
| 119 | .....4.3.3 تقييم طريقة القيم الجارية مع وحدة النقد الثابتة.                 |
| 125 | .....قائمة المراجع                                                          |

تتعرض أهداف وبعض إجراءات المحاسبة للتطوير المستمر بما يتلاءم مع تطور الظروف الاقتصادية والاجتماعية السائدة، ومع التطورات الاقتصادية الهائلة في القرن العشرين، والارتفاع المفرط في معدلات التضخم خاصة بعد الحرب العالمية الثانية والانتشار الواسع للشركات متعددة الجنسيات، فقد صاحب كل ذلك زيادة الأهمية النسبية للبيانات المالية كمصدر للمعلومات، التي تخدم المهتمين من رجال الأعمال والمؤسسات المالية في اتخاذ القرارات الإستثمارية والتمويلية، وهذا يتطلب من البيانات المالية المنشورة أن تتسم بقدر معقول من المصادقية ليكون بالإمكان الوثوق بها والإعتماد عليها في عمليات التخطيط والرقابة واتخاذ القرارات، وأن تكون قابلة للمقارنة ويمكن إستخدامها لتقييم أداء المؤسسات والوقوف على مراكزها المالية.

ومن أهم الظروف الاقتصادية التي أثارت ومازالت تثير الكثير من الجدل العلمي منذ بداية الستينات من القرن الماضي، هي الظروف الناجمة عن آثار ظاهرة التضخم النقدي، حيث أصبحت الأرقام التي تنتجها الأنظمة المحاسبية التقليدية القائمة على مبدأ التكلفة التاريخية لا تعبر عن الوضع الاقتصادي الحقيقي للمؤسسة، الأمر الذي جعل الكثير من الهيئات العلمية والمهنية للمحاسبة في مختلف دول العالم تتجه إلى القيام بمحاولات عملية لعلاج آثار التضخم على البيانات والمعلومات المحاسبية، كما تسبب ظاهرة التضخم النقدي في إثارة جدل علمي واسع النطاق في الفكر المحاسبي حول مدى توافق المعرفة المحاسبية مع الظروف الاقتصادية الناجمة من التضخم، والمتمثلة في الارتفاع المستمر للأسعار وما يقابله من انخفاض دائم في القوة الشرائية للنقود.

و من أهم المشاكل التي تواجه المحاسبة على مر السنوات الماضية مشكلتي القياس والتقييم، بالرغم من التطوير والتحديث المستمرين في وضع المعالجات المحاسبية وتعديلها، لمواكبة التطورات الاقتصادية والتكنولوجية والمعلوماتية لتحقيق أهداف مستخدمي القوائم المالية.

ونظرا للنقص الذي يعاني منه نموذج التكلفة التاريخية في ظل حالات التضخم، لجأت مختلف الهيئات المهنية بما فيها لجنة معايير المحاسبة الدولية، إلى البحث عن الإجراءات والطرق المحاسبية اللازمة لاستبعاد أثر التضخم على القوائم المالية، وذلك بإدماج التصحيحات والتعديلات اللازمة في النظام المحاسبي التقليدي، وتكمن هذه الإجراءات المحاسبية في إعادة التقييم المستمر لعناصر القوائم المالية بشكل يضمن إظهار أثر التضخم وتقلبات الأسعار بصفة عامة، وتتم عملية إعادة التقييم وفق طرق مختلفة للقياس المحاسبي تعتبر وليدة مداخل القياس المحاسبي، حيث تختلف خصوصياتها وطبيعتها وأهدافها من طريقة لأخرى.

### المحور الأول: الإطار الفكري لنظرية المحاسبة

إن التطور السريع الذي طرأ على النظم الاقتصادية والاجتماعية بعد انتهاء الحرب العالمية الثانية، وما نتج عن هذه الأخيرة من مشاكل محاسبية، أعطى للمحاسبة دوراً قيادياً في توجيه النشاط الاقتصادي، وحث الكثير من المعنيين في المجال العلمي على تطوير المعرفة المحاسبية، مما جعل من المحاسبة تلعب دوراً مهماً في تقديم المعلومات اللازمة لترشيد القرارات الاقتصادية، وصاحب ذلك محاولة مختلف الاتحادات والهيئات المهنية على وضع المعايير للمحاسبة، لضبط الممارسات المحاسبية، وحماية المهنة من مختلف الضغوط التي تتعرض لها من مختلف الجهات ذات المصالح المتعارضة.

كما أن تشعب المجال التجاري وظهور المؤسسات الاقتصادية الكبرى، أدى إلى كثرة مستخدمي المعلومات المحاسبية، مما يتطلب من المحاسب تقديم معلومات تلبي احتياجات فئات متعددة من مستخدميها من داخل المؤسسة وخارجها، وهذا ما أدى إلى تعرض المبادئ المحاسبية المتعارف عليها باستمرار لإعادة الدراسة والفحص والتحليل الانتقادي، حتى تستجيب لكافة التغيرات في الظروف الاقتصادية والاجتماعية والمعرفية والتقنية المستجدة، ومتطلبات مستخدمي المعلومات المحاسبية لإشباع رغباتهم واحتياجاتهم، ونتيجة ذلك كان لابد من إعادة النظر في الأهداف المرجوة من المحاسبة، وطبيعتها ومختلف النظريات المفسرة لها، والفروض المبنية عليها لتكوين الإطار النظري للمحاسبة.

وبالتالي سوف نركز في هذا الفصل على أهم المراحل التي مرت بها المحاسبة، والمفهوم الذي وصلت إليه، وطبيعة وهيكلية النظرية المحاسبية.

**1.1. نشأة المحاسبة وتطور الفكر المحاسبي:** عند دراسة مراحل التطور في العلوم الاجتماعية بصفة عامة، وخاصة في علم المحاسبة يتضح من جهة مدى ارتباط وتأثر هذا العلم بالوسط الاجتماعي السائد في فترة ما، ومن جهة أخرى بنسبة المعرفة التي تتغير وتتطور بتطور المجتمع، ومع اتساع حجم المعاملات التجارية وتوسع النشاط الاقتصادي، والتطورات التقنية السريعة، والتغيرات الهيكلية في بيئة المال، كان على المحاسبة مواكبة هذه التغيرات باعتبارها أحد العلوم الاجتماعية التي تؤثر وتتأثر بالبيئة المحيطة بها، ولتقييم مستوى المعرفة الذي وصلت إليه نظرية المحاسبة، سنتعرض في هذا البحث إلى الخلفية التاريخية لنشوء المحاسبة، والتطرق إلى أهم المجمعات المهنية والعلمية للمحاسبين التي أثرت ومازالت تؤثر بعمق على الفكر المحاسبي، والتي تعمل على إرساء التوافق المحاسبي على المستوى الدولي.

**1.1.1. المحاسبة من المنظور التاريخي:** إن مراجعة تاريخ الفكر المحاسبي تجعل من الملائم تقسيم تطور الفكر المحاسبي إلى المراحل التالية:

- المحاسبة في العصور القديمة والوسطى.
- المحاسبة في عصر التجارة.

- المحاسبة في أعقاب الثورة الصناعية.

**1.1.1.1. المحاسبة في العصور القديمة والوسطى:** يرجع البعض تاريخ المحاسبة الأول إلى عهد الأشوريين حوالي 3500 ق.م من خلال مسك سجلات محاسبية عينية كأعداد الماشية أو أحجام الحبوب أو المعادن الثمينة، ويربط البعض الممارسة المحاسبية المنتظمة بنظام العد السداسي والخط المسماري الذي استخدم في سورية حوالي 2900 ق.م، وينعقد الإجماع بين مؤرخي العصور القديمة على أن السجلات المحاسبية الكمية الخاصة بفراعنة مصر، كانت قادرة على إحصاء كميات الغلال والحبوب المستحقة، ومراحل تحصيلها، والرصيد المتبقي في المخازن لمواجهة أزمة الغذاء وسنين الجفاف، وقد كانت إدارة مخازن المعابد وبيوتات ثروة الفراعنة تخزن الحبوب للمواطنين، مما دفع المحاسبين إلى تطوير محاسبة تفصيلية ونظام شامل لتسجيل العلاقات مع الغير في هذا النظام الذي أصبح أكثر سهولة باختراع ورق البردي. ويكفي هنا التذكير بقصة سيدنا يوسف عليه السلام كما وردت في القرآن الكريم، فقد احتفظ بالغلال مدة سبع سنين متتالية.

كما أن شريعة حمورابي التي كانت سائدة عام 1750 ق.م تشكل الأساس التشريعي لكافة جوانب الحياة خلال مرحلة الحضارة البابلية، إذ كانت قد تضمنت بعض المواد ومنها المادتين (104، 105) اللتان تعالجان تنظيم المعاملات المالية والتبادل التجاري، وفي ظل الحضارة الإغريقية والرومانية التي سادت منذ 1000 ق.م تطورت المحاسبة تطوراً كبيراً، وتوج هذا التطور بظهور النقود كوسيلة للتبادل بدلاً من المقايضة، وكوسيلة للقياس المحاسبي، وفي مرحلة متقدمة من الحضارة الرومانية انصب الاهتمام على التشريع القانوني والتنظيم الإداري والاهتمام بحسابات الضريبة، وتوسع في استخدام النقود، فكل ذلك رافق تطور استخدام المستندات والدفاتر والإجراءات المحاسبية، وإعداد موازين المراجعة الدورية.

أما في العصر الوسيط في أوروبا، حيث ساد نظام إقطاعي يمثل بنيانا اقتصاديا زراعيا يحقق الاكتفاء الذاتي، اقتصر الإثبات المحاسبي على سجلات من رقائق جلود الحيوانات، تمسك لدى كبار ملاك الأراضي من رجال الكنيسة والإقطاعيين لمراقبة استلام وتسليم محاصيل الفلاحين لسيدهم الإقطاعي، وقرب نهاية العصر الوسيط انتشرت بين كبار الحرفيين طريقة إثبات أهم الأحداث الشخصية والاقتصادية في سجل واحد وفق التسلسل الزمني دون وجود أي نظام واضح للتسجيل.

**2.1.1.1. المحاسبة في عصر التجارة:** مع بروز عصر التجارة ظهرت فئات التجار بإمكانات كبيرة، مما أتاح وجود الأرضية الملائمة لظهور نظام المحاسبة المزدوج وتطويره، ومما مهد لظهور هذا النظام هو انتشار استخدام نظام الأرقام العشري الهندي، حيث عرف لأول مرة في أوروبا من خلال كتاب للرياضيات للكاتب الروسي ليوناردو فيبوناتسي بيسانو 1202م. وتوضح الدراسات المحاسبية التاريخية أن بدايات مسك الدفاتر وفق القيد المزدوج قد ظهرت في فلورنسا في إيطاليا قرب نهاية القرن الثالث عشر، أما نظام الإثبات المحاسبي المتكامل وفق القيد المزدوج فقد وجد في السجلات التجارية في مدينة

جنوه الايطالية عام 1340م، كما أن انتشار أعمال الصيرفة وازدهار التجارة ساعد بشكل كبير في ظهور هذا النظام، وكان أول كتاب في أدبيات المحاسبة يتضمن عرضاً كاملاً لمسك الدفاتر وفق القيد المزدوج، هو كتاب الراهب لوكا باسيولي (Luca Pacioli) الذي نشر في فينيسية الايطالية عام 1494م، واعتمد باسيولي في كتابه المصطلح الذي مازال يستعمل إلى يومنا هذا وهو المصطلح (منه- إليه)، وقدم شرح للنظام المزدوج بأنه: "جميع القيود ينبغي أن تثبت بالطريقة المزدوجة، وهذا يعني إذا جعلت شخصاً ما دائماً يجب عليك أن تجعل شخصاً آخر مديناً"، كما أن انتشار وتوسع النشاط التجاري بين مختلف دول البحر الأبيض المتوسط، وظهور حركة الاكتشافات كالكشف أمريكا، وتدفق المعادن الثمينة إلى أوروبا، أدى إلى ظهور الرأسمالية التجارية التي استلزمت تطوير المحاسبة أكثر، وبالتالي ظهر حساب رأس المال بشكل واضح في القرن السادس عشر، والمطالبة بإعداد الميزانية العامة للمشروع، وقد ظهرت قائمة الأرباح والخسائر وقائمة الأرصدة إلى الوجود حوالي سنة 1600م، وكان الدافع الأساسي آنذاك وراء إعداد قوائم مالية منفصلة هو الحصول على معلومات بخصوص رأس المال، وهكذا فإن المشرع الفرنسي الرائد في قوانين التجارة الأوروبية، قد طلب في قانون تنظيم التجارة عام 1673م حتى من التاجر الصغير مسك سجلات محاسبية نظامية، وفي انكلترا صدر كتاب بسيط باسم "النظام الانكليزي لمسك الدفاتر"، ففي هذه المرحلة أصبحت المحاسبة كأداة لخدمة أصحاب المشروع الفردي، غرضها الأساسي يقوم على رقابة وحراسة الديون والأموال المعهود بها إلى الغير، وكذلك رقابة المخزون لمنع السرقات، وفي نهاية القرن الثامن عشر تطورت الحياة الاقتصادية وتمت المشروعات الفردية، ظهرت شركات الأشخاص، التجارية والصناعية، وكان هذا الاتجاه الجديد عاملاً أساسياً في تطوير علم المحاسبة للأسباب التالية :

- قياس أعمال نتائج المؤسسات بدقة ووضوح

- بيان حقوق الشركاء ونصيب كل منهم في ربح الشركة.

**3.1.1.1. المحاسبة في أعقاب الثورة الصناعية:** تمثل الثورة الصناعية نقطة انعطاف في تاريخ التطور الاقتصادي، وقد كان لها بالغ الأثر في الفكر المحاسبي، إذ لم تعد المشاريع الصغيرة قادرة على مسايرة التطور الذي اقتضته الثورة الصناعية، فالحاجة إلى الأموال الكثيرة للحصول على الآلات الحديثة الباهظة الثمن اقتضت اللجوء إلى شركات المساهمة، وظهور هذه الأخيرة لأول مرة في انكلترا في مطلع القرن التاسع عشر أدى إلى انفصال الملكية عن الإدارة، وزيادة الطلب على المعلومات المحاسبية من طرف المساهمين، مما استدعى إلى ضرورة إعداد التقارير دورياً، ومن أهم نتائج الثورة الصناعية على الفكر المحاسبي ما يلي:

**1.3.1.1.1. بدأ الاهتمام بمحاسبة التكاليف:** من نتائج الثورة الصناعية حيازة أصول رأسمالية طويلة الأجل، وزيادة الفترة الإنتاجية لمنتجات السلع الرأسمالية، والاهتمام بتحديد تكاليف المنتجات عن طريق

تخصيص تكاليف المؤسسة إلى دورات محاسبية مختلفة، واحتساب تكاليف الاهتلاك الخاصة بالأصول الثابتة على الدورات المحاسبية المختلفة، وعلى المنتجات المختلفة.

**2.3.1.1.1 نظرية الوكالة:** تمارس الإدارة عملها كوكيل عن المساهمين وتقوم بإدارة المؤسسة لمصلحتهم، وتعمل بالقرارات التي تصدرها الجمعية العامة للمساهمين، وهي ترغب في إظهار مدى نجاحها في المهمة الموكلة إليها، وقد كان هذا النجاح يقاس بمدى قدرة الإدارة على تعظيم الأرباح المعلن عنها في قوائمها المالية، ولذلك كانت تحرص على التمسك بمبدأ التكلفة التاريخية حتى ولو اختلفت الأسعار عند إعداد القوائم المالية، لكي تبقى الأرباح النقدية بعيدة على تأثير تغيرات الأسعار، ومع ظهور مفهوم المقابلة بين النفقات والإيرادات أدى إلى بروز قائمة الدخل كأساس لتقييم أداء إدارة المؤسسة من جهة، وأداء المؤسسة من جهة أخرى.

**3.3.1.1.1 نشوء الإفصاح:** كان لتعدد الأطراف المستفيدة من المشروع وبخاصة كثرة عدد المساهمين، دور كبير في نشوء الإفصاح الذي تجلى في البداية في الإعلان عن ميزانية المؤسسة التي تلخص مركزها المالي في فترة معينة، ليتم وفقها بناء القرارات المتعلقة بالمؤسسة، ولكن نظرا لعدم تمكن جميع المساهمين أو غيرهم من الأطراف المهتمة بالمؤسسة من الاطلاع مباشرة على دفاترها وسجلاتها المحاسبية، للتأكد من مدى تمثيل ميزانيتها أو أي قائمة مالية أخرى منشورة لحقيقة ظروفها الاقتصادية، عهدت التشريعات التجارية جميعها إلى مراجعي الحسابات بمراجعة حسابات المؤسسة، والتأكد من مدى صحة القوائم المالية المنشورة على الجمهور، دفاعا عن المصلحة العامة.

**4.3.1.1.1 أثار أزمة 1929:** كان لحدوث الأزمة الاقتصادية وتوالي حوادث الإفلاس، وتعرض مركز المحاسب ومراقب الحسابات للخطر، اتحاد المنظمات المهنية المحاسبية الصغيرة مع بعضها البعض، لتشكل منظمات قوية تفرض وجودها على الدولة والمجتمع المالي، وتلعب دورا طليعيا في توجيه العمل المحاسبي، ورفع الوعي المحاسبي للمجتمع المالي، ومحاولة توحيد الممارسة الجارية، ووضع الضوابط للسلوك المهني.

**2.1.1 ظهور الاتحادات والهيئات المهنية للمحاسبة:** أدى التطور الاقتصادي والاجتماعي الذي رافق الثورة الصناعية إلى ازدياد مهام ومسؤوليات المحاسب، فتطورت وظائف المحاسبة من خدمة أصحاب المؤسسة إلى خدمة وحماية أصحاب المصالح في المؤسسة (المساهمين، الدائنين، الجهات الحكومية...) وظهرت حاجة ملحة إلى إنشاء اتحادات وجمعيات مهنية تسعى إلى:

- حماية ودعم المحاسبين، وبخاصة اتجاه الضغوط المادية التي يمكن أن يمارسها مجلس الإدارة لشركات المساهمة التي يعمل بها المحاسب.

- تنمية رصيد المعرفة والثقافة المحاسبية عن طريق عقد الاجتماعات والندوات، وإصدار التعليمات والتوصيات المهنية لمواجهة المشاكل التي تقابل المحاسب في الحياة العملية، وتساعد على تكوين شخصية مستقلة عن أصحاب المشروع، وذلك بالاعتماد على توصيات الجمعيات المهنية.
- محاولة وضع مبادئ ومعايير مقبولة قبولاً عاماً.

ومن أهم هذه الاتحادات والهيئات المهنية ما يلي:

### 1.2.1.1. معهد المحاسبين القانونيين في انكلترا وويلز (ICAEW): أسس هذا المعهد عام 1880

في لندن، وترجع أهميته في انتشار دائرة هيئته وتوصياته، وبالإضافة إلى المملكة المتحدة فقد اخضع لهذا المعهد جميع المحاسبين في البلدان التي كانت خاضعة للتاج البريطاني، ويصدر هذا المعهد منذ عام 1938 وحتى الآن دورية شهرية باسم مهنة المحاسبة، وفي عام 1969 انبثقت عن هذا المعهد لجنة معايير المحاسبة، وكان هدفها هو تضيق مجالات الخلاف والتنوع في الممارسات المحاسبية، وفي عام 1975 أصدرت بياناً، وضحت فيه بأن المعلومة المحاسبية ليست موجهة فقط نحو الأسواق المالية بل لكل من أراد الاطلاع عليها، من بينهم المستثمرين، الدائنين، الأجراء، المحللين الماليين، الموردين، الزبائن، الجهات الحكومية والجمهور، ويوصي هذا البيان بالإفصاح في التقارير المالية إضافة على القوائم المالية التقليدية، بقائمة القيمة المضافة، الميزانية الاجتماعية، بيان للعلاقات المالية للمؤسسة مع الدولة وتقارير تقديرية، وفي سنة 1990 حلت لجنة المعايير المحاسبية لتحل محلها هيئة المعايير المحاسبية (ASB) Accounting Standard Board التي أعطت أهمية بالغة للمساهمين في رأس مال المؤسسة، لاعتبار أن القوائم المالية التي تلبي احتياجات المساهمين من المعلومات كافية لتلبية احتياجات المستخدمين الآخرين للمعلومات المحاسبية.

### 1.2.2.1. المعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين (AICPA): تأسس هذا المعهد عام 1887 كمنظمة

للمحاسبين المجازين في مهنة المحاسبة والتدقيق في الولايات المتحدة الأمريكية، تصدر عنه منذ عام 1905 مجلة مهنة المحاسبة التي توصل من خلالها إلى كافة الأعضاء المشكلات المحاسبية والحلول، وخول هذا المعهد إلى كل من اللجنة التنفيذية لمعايير المحاسبة ولجنة التدقيق، بإصدار بيانات تمثل موقفه إن لم تتعارض مع تعليمات مجلس معايير المحاسبة المالية Financial Accounting Standard Board (FASB)، ولقد أظهر المعهد منذ تأسيسه اهتماماً خاصاً رائداً في مبادئ المحاسبة، فبعد انتهاء الأزمة الاقتصادية الكبرى في الثلاثينات من القرن الماضي، وتقشي أساليب محاسبية تضلل مستخدمي البيانات الناتجة عنها، اعتمد المعهد في عام 1934 مصطلح مبادئ محاسبية مقبولة Accepted Accounting Principles (AAP)، ومن أهم هذه المبادئ ما يلي:

- قاعدة تحقق الإيراد بالبيع بعد إظهار الأرباح غير المحققة.
- قاعدة عدم جواز إضافة الأرباح الرأسمالية إلى أرباح العمليات التشغيلية للمشروع.

- مبدأ الثبات والتجانس في تطبيق الطرق المحاسبية.

في عام 1936 اعتمد المعهد مصطلح المبادئ المحاسبية المقبولة عموماً Generally Accepted Accounting Principles (GAAP)، بهدف توحيد الممارسة العملية للمحاسبة وجعلها تتلاءم مع الظروف الاقتصادية والاجتماعية المتغيرة، وفي عام 1938 كون المعهد لجنة الإجراءات المحاسبية (CAP) Committee on accounting procedure التي تهدف إلى تضييق مجالات الاختلاف في التقارير والقوائم المالية، واكتفت هذه اللجنة بمناقشة المشكلات المثارة الجارية، وإصدار توصيات تمثل ردود فعل سريعة لمشاكل التطبيق العملي، وصدرت هذه التوصيات باسم منشورات بحوث المحاسبة، وفي سنة 1959 حلت محل لجنة الإجراءات المحاسبية هيئة المبادئ المحاسبية (APB) Accounting Principles Board، ولتحل محل هذه الأخيرة سنة 1973 هيئة معايير المحاسبة المالية FASB.

**3.2.1.1 الجمعية الأمريكية للمحاسبة (AAA):** الجمعية الأمريكية للمحاسبة هي منظمة علمية أكاديمية للمحاسبة، تضم كبار أساتذة الجامعات الأمريكية في مجال المحاسبة، ولها دورية ربع سنوية باسم مجلة المحاسبة تصدر منذ عام 1926، وهي منبر علمي متخصص لتبادل الأفكار ونتائج البحث العلمي، تبلورت جهود هذه الجمعية في إصدار الدراسات التالية :

- قائمة بالمبادئ المحاسبية التي تحكم القوائم المالية للمؤسسات.
- مدخل إلى معايير محاسبة الشركات عام 1940، أعيد طبعه 15 مرة، وألف في نفس العام استجابة لنداء اللجنة التنفيذية للجمعية بهدف استكمال بحث المبادئ المحاسبية.
- بحث في وظيفة المحاسبة.
- بيان حول نظرية المحاسبة ومدى قبول هذه النظرية.

**4.2.1.1 هيئة معايير المحاسبة المالية (FASB):** هذه الهيئة هي مؤسسة مسؤولة عن إنشاء وتطوير معايير المحاسبة في الولايات المتحدة الأمريكية بالتعاون مع لجنة تداول الأوراق المالية Securities and exchange commission (SEC)، وحلت هذه الهيئة عام 1973 محل هيئة المبادئ المحاسبية APB، ووضعت عند نشأتها الإطار المفاهيمي للمحاسبة وإعتبرته نظام منسق للأهداف والمبادئ الأساسية لإعداد المعايير المحاسبية، وتحديد طبيعة ودور ومحددات المحاسبة المالية، والقوائم المالية، ولقد أصدرت هذه الهيئة من 1978 إلى 1985 دراسات تمثل قاعدة هامة لتطوير نظرية المحاسبة، يطلق عليها قوائم مفاهيم المحاسبة المالية Statement Of Financial Accounting Concepts (SFAC) ، وتتمثل هذه الدراسات فيما يلي:

- بيان رقم 1، 1975: أهداف الإفصاح عن المعلومات المحاسبية من طرف المؤسسات الصناعية والتجارية.

- بيان رقم 2، 1980: الخصائص النوعية للمعلومات المحاسبية.
- بيان رقم 3، 1980: إعطاء تعاريف لعناصر القوائم المالية.
- بيان رقم 4، 1980: أهداف الإفصاح عن المعلومات المحاسبية لغير المؤسسات الصناعية والتجارية.
- بيان رقم 5، 1984: مبادئ الاعتراف والقياس للبيانات المالية.
- بيان رقم 6، 1985: يعوض البيان رقم 3، حيث يأخذ بعين الاعتبار عناصر القوائم المالية لجميع المؤسسات الصناعية والتجارية ولغير المؤسسات الصناعية والتجارية.

**5.2.1.1. المجموعة الاقتصادية الأوروبية (EEC):** تعرف أيضا بالسوق الأوروبية المشتركة، وهو تنظيم يتمتع بسلطة حكومية، ولكن نطاقه محدود بالدول الأعضاء التابعة للمجموعة، ففي عام 1997 بلغ عدد الدول الأعضاء 15 دولة، وتقوم المجموعة بإصدار تعليمات Directives توجه إلى الدول الأعضاء، وتعتبر هذه التعليمات ملزمة التطبيق، وهي متعلقة بالتقارير المحاسبية وتهدف إلى تحقيق مزيد من التنسيق والتوحيد في الممارسات المحاسبية بين دول المجموعة الأوروبية، وتدعى المجموعة الاقتصادية الأوروبية حاليا بالاتحاد الأوروبي، ويبلغ عدد أعضائه حاليا 27 دولة.

إضافة إلى الاتحاد الأوروبي الذي يعمل على تحقيق التوافق المحاسبي على المستوى الأوروبي، نجد مجلس معايير المحاسبة الدولية (IASB) International Accounting Standard Board والاتحاد الدولي المحاسبي (IFAC) International Federation of Accountants اللذان يعملان على تحقيق التوافق المحاسبي على المستوى العالمي.

**3.1.1. التوجه نحو التوافق المحاسبي على المستوى الدولي:** إن النمو الكبير والملحوظ في التجارة الدولية والانتشار الواسع والسريع للشركات متعددة الجنسيات، وشركات المحاسبة الدولية، وحركة رؤوس الأموال في مختلف البورصات العالمية وما ترتب على ذلك من توسيع لقاعدة المستخدمين للمعلومات المحاسبية وتنوع جنسياتهم، أظهرت أهمية وجود قوائم مالية تحتوي على معلومات قادرة على تخطي حدود الدول، وتكون مقروءة ومفهومة لهؤلاء المستخدمين، ولتحقيق ذلك كان لابد من وجود أكبر قدر ممكن من الاتساق بين أسس إعداد القوائم المالية، ومن هنا جاءت فكرة التوافق الدولي للمحاسبة بهدف زيادة الانسجام بين المعايير والممارسات المحاسبية الوطنية، لتسهيل عملية تحليل ومقارنة للقوائم المالية المعدة من طرف المؤسسات المتواجدة بمختلف الدول.

وتجدر بنا الإشارة هنا إلى التمييز بين التوافق المحاسبي والتوحيد المحاسبي، فهذا الأخير يعني التطبيق لمعايير متماثلة وتوحيد الممارسات المحاسبية ضمن حدود جغرافية معينة، بينما التوافق المحاسبي يسمح بالاختلاف في الممارسات المحاسبية، ويهدف فقط إلى إعداد التوازن بين هذه الممارسات.

وقد أسفرت الجهود المبذولة من طرف مختلف المنظمات واللجان الدولية المهمة بالتوافق الدولي للمحاسبة، وزيادة مستوى الإفصاح المحاسبي، عن تشكيل عدة منظمات استهدفت وضع المعايير الدولية وتهيئة المناخ اللازم لتطبيقها، ومن ابرز هذه المنظمات لجنة معايير المحاسبة الدولية International Accounting Standard Committee (IASC) والاتحاد الدولي المحاسبي International Federation of Accountants (IFAC).

**1.3.1.1. لجنة معايير المحاسبة الدولية IASC:** لجنة معايير المحاسبة الدولية هي هيئة مستقلة تم تأسيسها 29 جوان 1973 في لندن بموافقة الهيئات المحاسبية للدول التالية: ألمانيا، استراليا، كندا، الولايات المتحدة الأمريكية، فرنسا، اليابان، المكسيك، هولندا، المملكة المتحدة وإيرلندا، وفي سنة 2000 أصبحت لجنة IASC تتضمن 120 هيئة محاسبية موزعة على حوالي 90 دولة، (10) ص 30 وتتمثل أهداف هذه اللجنة وفق الدستور الخاص بها الذي تم نشره سنة 1998 فيما يلي:

- إعداد ونشر المعايير المحاسبية ذات الغرض العام، الواجب التقيد بها عند عرض القوائم المالية، وتشجيع قبولها والتقيد بها على مستوى العالم.

- العمل بشكل عام على تطوير وتوفيق القواعد والإجراءات المتعلقة بعرض القوائم المالية.

وكانت أهم المراحل التي مرت بها هذه اللجنة منذ تأسيسها عام 1973 كالتالي:

- 1974-1986: مرحلة إحصاء المبادئ المحاسبية، وعلى إثرها حاول أعضاء اللجنة إعداد معايير محاسبية دولية، وفي سنة 1977 حققوا ذلك، بحيث تم إعداد كل معيار باحترام جميع المبادئ المحاسبية للدول الأعضاء.

- 1987-1994: إنصبت أهداف اللجنة في هذه المرحلة حول تقليص مجال العمل للمعايير الصادرة، حتى تكون القوائم المالية للبلدان الأعضاء قابلة للمقارنة.

- 1995-1999: كان هدف اللجنة في هذه المرحلة إعداد إطار كامل للمعايير، وتميزت هذه المرحلة بظهور مفهوم القيمة العادلة.

- في ماي 2000: أخذت المنظمة الدولية للأوراق المالية Organisation Internationale des Commissions de Valeurs (OICV) قرارا حاسما بالعمل على تطوير معايير المحاسبة الدولية، وطلبت من الدول الأعضاء في اللجنة بالسماح للمؤسسات المدرجة في البورصة بتطبيق معايير المحاسبة الدولية.

وفي جوان 2000 أعلن الاتحاد الأوروبي عن تبنيه تطبيق معايير المحاسبة الدولية ابتداء من سنة 2005 على كل المؤسسات المدرجة في البورصة، وفي جوان 2007 سمحت لجنة الاستثمارات والبورصة SEC بالولايات المتحدة الأمريكية للمؤسسات الأجنبية بنشر قوائمها المالية حسب معايير التقارير المالية الدولية.

**2.3.1.1. إعادة هيكلة لجنة معايير المحاسبة الدولية IASC:** في 1 أبريل 2001 حولت لجنة معايير المحاسبة الدولية IASC مسؤولية وضع المعايير الدولية إلى مجلس معايير المحاسبة الدولية IASB، وأعيد هيكلة لجنة معايير المحاسبة الدولية كما يلي:

**1.2.3.1.1. مؤسسة لجنة معايير المحاسبة الدولية (IASCF):** تتكون هذه اللجنة من 22 أميناً، ومكلفة بتعيين أعضاء المجالس واللجان التابعة لها، والبحث عن مصادر التمويل، ومراجعة القضايا الاستراتيجية العامة المؤثرة على المعايير المحاسبية.

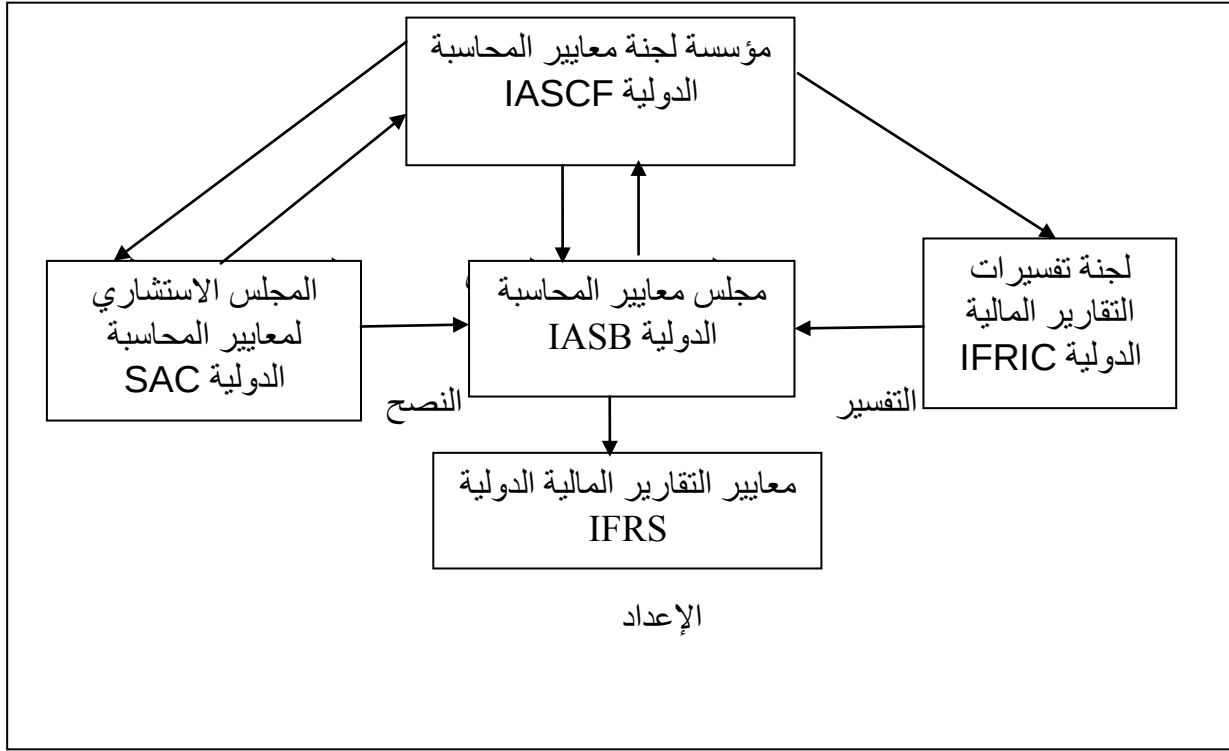
**2.2.3.1.1. مجلس معايير المحاسبة الدولية BIAS:** يتكون هذا المجلس من 16 عضواً، 12 عشر منهم بتفرغ تام، وسبعة أعضاء من المتفرغين لديهم مسؤوليات ارتباط رسمية مع واضعي المعايير الوطنية بهدف تشجيع التقارب بين المعايير المحاسبية الوطنية ومعايير المحاسبة الدولية، ويعمل هذا المجلس على إصدار معايير محاسبية تحت اسم "معايير التقارير المالية الدولية international (IFRS) financial reporting standards" (تم إصدار 8 معايير IFRS من طرف IASB) بدلاً من معايير المحاسبة الدولية International Accounting Standards (IAS) التي كانت تصدر من طرف لجنة معايير المحاسبة الدولية IASC (تم إصدار 41 معيار من طرف IASC، وقد الغي منها 12 معيار)

**3.2.3.1.1. المجلس الاستشاري لمعايير المحاسبة الدولية (SAC):** يتكون هذا المجلس على أكثر من 40 عضواً، حيث يشكل ملتقى للمنظمات والأفراد المهتمين بالتقرير المالي الدولي للمشاركة في عملية وضع المعايير، كما يتم تعيين الأعضاء لمدة ثلاث سنوات قابلة للتجديد، ويتمتعون بخلفيات وظيفية وجغرافية متنوعة، ويجتمع عادة ثلاث مرات في السنة في اجتماعات مفتوحة للجمهور، ويعطي النصح لمجلس معايير المحاسبة الدولية IASB حول أولويات عمله، ويطلع على انعكاسات المعايير المقترحة على كل من معدي ومستخدمي القوائم المالية، كما أن مجلس IASB يستشير هذا المجلس الاستشاري قبل البدء في أي مشروع أساسي لإعداد أو تعديل أي معيار محاسبي.

**4.2.3.1.1. لجنة تفسيرات التقارير المالية الدولية (IFRIC):** تتكون هذه اللجنة من 14 عضواً، يعينهم أمناء مجلس معايير المحاسبة الدولية لمدة ثلاث سنوات قابلة للتجديد، ويحق لأعضاء هذه اللجنة الحديث عن المسائل الفنية من دون تصويت، كما تعمل هذه اللجنة على تفسير معايير التقارير المالية الدولية IFRS بهدف التطبيق الجيد لها.

والشكل التالي يوضح هيكلية مجلس معايير المحاسبة الدولية IASB:

الشكل رقم 1: هيكلية مجلس معايير المحاسبة الدولية



**3.3.1.1 مفهوم معايير المحاسبة الدولية وإجراءات إعدادها:** كلمة معيار هي ترجمة لكلمة standard الانكليزية، وهي تعني وضع نموذج ، يقاس على ضوءه وزن شيء أو طوله أو درجة جودته، ويقصد به في المحاسبة المرشد الأساسي لقياس العمليات والأحداث والظروف التي تؤثر على المركز المالي للمؤسسة ونتائج أعمالها، وإيصال المعلومات إلى المستخدمين، وكذا توجيه وترشيد الممارسات العملية في المحاسبة والتدقيق، وهو بيان كتابي تصدره هيئة تنظيمية رسمية محاسبية أو مهنية.

ويقصد بالمعيار المحاسبي الدولي بأنه نص مرجعي للمحاسبة، ومجال تطبيقه يتعدى حدود الدولة، وتعتبر المعايير المحاسبية الدولية تنظيم للعمل المالي والمحاسبي من أجل التوفيق بين مصالح المستخدمين من المعلومات المالية والمحاسبية، حيث يتم تطبيق هذه المعايير في كافة القطاعات ، وأعدت هذه المعايير بعد أبحاث ودراسات قام بها نخبة من خبراء المحاسبة والمراجعة على المستوى العالمي. وتتم عملية إصدار المعيار المحاسبي الدولي على عدة إجراءات تضم أربع مراحل أساسية على النحو التالي:

- بعد اختيار موضوع معين، يقوم مجلس معايير المحاسبة الدولية IASB بتعيين خبراء تقنيين مكلفين بإعداد ودراسة مشروع مسودة المعيار .

- بعد حصول مجلس IASB على آراء الخبراء التقنيين حول مشروع مسودة المعيار، يقوم المجلس بنشر بيان مسودة المعيار للمناقشة والتعليق عليه من طرف مختلف الهيئات والجمعيات المحاسبية، الحكومات وهيئات الأسواق المالية... الخ.

- بعد حصول مجلس IASB على مختلف الآراء والملاحظات وإجراء التعديلات اللازمة على مشروع المعيار، يطرح هذا الأخير للتصويت، وحتى يكون مقبول يجب أن يوافق عليه على الأقل ثمانية أعضاء.

- بعد الموافقة على قبول المعيار يقوم مجلس IASB بنشر المعيار مع ملحق يحتوي على معلومات إضافية حول ظروف إصدار المعيار، ويقدم كذلك شروحات على كيفية تطبيقه.

**4.3.1.1. الاتحاد الدولي للمحاسبين (IFAC):** الاتحاد الدولي للمحاسبين عبارة عن منظمة عالمية لمهنة المحاسبة تأسس عام 1977، ويضم في عضويته 155 عضواً في 118 دولة، يهدف إلى تعزيز مهنة المحاسبة في العالم والمساهمة في تطوير اقتصاد دولي قوي من خلال إنشاء معايير مهنية عالية المستوى، والتشجيع على اعتمادها، وقد قامت لجان الاتحاد بوضع المعايير التالية:

- المعايير الدولية للمراجعة وخدمات التأكيد.
  - معايير دولية لرقابة الجودة.
  - قواعد دولية لأخلاقيات المهنة.
  - معايير التأهيل الدولية.
  - معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام.
- وقد أعطيت صلاحيات إصدار مسودات معايير المراجعة والخدمات التابعة للجنة ممارسة المراجعة الدولية IAPC، بالنيابة عن مجلس الاتحاد IFAC.

**1-3-5- فوائد التوافق الدولي للمحاسبة:** من الطبيعي أن تكون هناك دوافع موضوعية للأطراف التي تسعى إلى وجود توافق دولي للمحاسبة، إن هذه الدوافع لا بد وأنها تنبع من الفوائد والمنافع التي يتوقع أن تعود على تلك الأطراف من وراء عملية التوافق، ومن أهم فوائد التوافق الدولي للمحاسبة ما يلي:

- إمكانية إجراء المقارنات بين المعلومات المالية الدولية، حيث إجراء المقارنات يسهل عملية تقييم أداء المؤسسات، ومن ثم تقييم البدائل الاستثمارية مما يسمح بحرية تدفق الاستثمارات الدولية.
- يوفر التوافق المحاسبي الدولي للشركات خاصة الدولية منها الوقت والمال الذي يبذل حالياً في توحيد قوائمها المالية، التي تعد كل منها حسب الممارسات والمبادئ المحاسبية السائدة في كل دولة.
- العديد من الدول خاصة النامية منها، لا توجد بها منظمات مهنية للمحاسبة، وتفتقر إلى معايير محاسبية، وبالتالي فإن تبنيها للمعايير الدولية للمحاسبة سوف يوفر لها الوقت والمال لإنشاء نظم محاسبية.

- إن التوافق المحاسبي الدولي سيسهل لشركات المحاسبة الدولية القيام بأعمالها وبأقل كلفة، وهو ما ينعكس كذلك على الشركات الدولية محل المراجعة، حيث يتوقع أن تكاليف مراجعتها ستتخفض كذلك.
- إن التوافق المحاسبي الدولي يجعل من القوائم المالية قابلة للقراءة والمقارنة مما يزيد من كفاءة أسواق الأوراق المالية، ويسهل على الشركات عملية الحصول على التمويل من خارج حدود الدولة، سواء في صورة رأس مال أو قروض.

**1-2- المحاسبة كنظام للمعلومات:** تحتاج المؤسسات الاقتصادية إلى موارد مالية وبشرية لتسيير أنشطتها، ونظرا لمحدودية هذه الموارد يتطلب الأمر أن يتم تخصيصها على استخداماتها البديلة بطريقة فعالة، تحقق العائد الأفضل على الأموال المستثمرة، وحتى يكون بالإمكان تخصيص هذه الموارد على أساس رشيد، يجد متخذ قرار التخصيص نفسه بحاجة إلى معلومات مالية وغير مالية حول الموارد الاقتصادية المتاحة، ومجالات النشاط التي تنافس على توظيف هذه الموارد، ومعلومات عن النتائج المتوقعة تحقيقها.

وبالتالي فالمعلومة ضرورية لكل من يهمله الأمر لتقييم أداء المؤسسة، عليه فإن النظام المحاسبي هو بمثابة الأداة التي يمكن لمستخدمي المعلومات المحاسبية الاعتماد عليها في توفير تلك المعلومات، إذن يجب على النظام المحاسبي تقديم معلومات دقيقة وواضحة وكاملة كي يتمكن مستخدميها من الوثوق فيها.

**1.2.1 مفهوم المحاسبة وفروعها:** يطلق معظم الباحثين على المحاسبة مصطلح لغة الأعمال، لأنها تختص بتجميع البيانات الاقتصادية عن المؤسسة، بقصد توفير تقارير مالية تقدم للمستفيدين من خدماتها، من داخل المؤسسة وخارجها، لمساعدتهم على اتخاذ القرارات.

**1.1.2.1 تعريف المحاسبة:** نظرا للطبيعة الخدمية لنشاط مهنة المحاسبة، ومن ثم تطور وظائفها بتطور الظروف الاقتصادية، فكل ذلك قد انعكس على تعريفات المحاسبة، لذا فخلال العهد الذي تركز فيه دور المحاسبة بفن مسك وتنظيم السجلات المحاسبية خلال النصف الأول من القرن العشرين، أصدرت الجمعية الأمريكية للمحاسبة AAA عام 1940 أول تعريف للمحاسبة ونصه ما يلي: "المحاسبة نظام يختص بتحليل وتسجيل وتبويب، ثم تلخيص العمليات المالية التي تحدث في المؤسسة، وذلك بقصد تحديد نتيجة أعمال هذه المؤسسة عن فترة مالية معينة (سنة ميلادية عادة)، وتحديد مركزها المالي في نهاية هذه الفترة".

كما ركز المعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين AICPA في أحدث نشراته في البيان رقم (4)، الصادر عن هيئة المبادئ المحاسبية APB في عام 1970 على معيار المنفعة، فعرفت المحاسبة كما يلي: "المحاسبة نشاط خدمي، وظيفتها تقديم معلومات كمية ذات طبيعة مالية بالدرجة الأولى، عن المؤسسات، بهدف أن تكون هذه المعلومات نافعة في اتخاذ القرارات، وفي الاختيارات العقلانية بين طرق النشاط البديلة"، ولقد أيدت هيئة معايير المحاسبة المالية FASB هذا الاتجاه النفعي، أو اتجاه فائدة

المعلومات في اتخاذ القرارات وذلك في بيانها رقم (1) سنة 1975 وكذلك في بيانها رقم (4) لعام 1980 حول أهداف التقارير المالية في المؤسسات الصناعية والتجارية، حيث اعتبرت المحاسبة كنظام معلومات يجمع معلومات اقتصادية عن المؤسسة، ويوصلها إلى الفئات المهتمة بتلك المؤسسة لمساعدتها في اتخاذ القرار.

وفيما يخص التعريف الصادر عن لجنة معايير المحاسبة الدولية IASC، إذ أشارت إلى أن المحاسبة هي علم اصطلاحي غرضه قياس الوضع المالي ونتائج العمليات للنشاط الاقتصادي. كما تم تعريف المحاسبة ضمن المخطط المحاسبي العام الفرنسي لسنة 1999، بأن المحاسبة عبارة عن نظام لتنظيم المعلومة المالية، الذي يسمح بإدخال، ترتيب وتسجيل البيانات الأولية، وعرض القوائم المالية التي تعكس الصورة الحقيقية للثروة، ونتيجة الوحدة، وحالتها المالية في تاريخ إقفال الدورة المحاسبية.

نلاحظ انه منذ السبعينات من القرن الماضي، أصبحت التعاريف المحاسبية تتناسب مع تطور الدور الوظيفي لها كنظام للمعلومات، ويؤكد هذا الاتجاه في تعريف المحاسبة ما قدمه (kieso, 2006) في كتابه (ingintermediate account) عندما عرفها بأنها: "نظام يختص بتحديد وقياس وإيصال المعلومات المالية الخاصة بالمؤسسات الاقتصادية، للفئات ذات المصلحة ممن تستخدم هذه المعلومات في اتخاذ قراراتها المالية".

بناء على التعاريف المحاسبية السابقة الذكر، نستنتج أن الهدف الرئيسي للمحاسبة هو صياغة المعلومات المحاسبية في قوائم مالية، وإيصالها لمستخدميها لمساعدتهم على اتخاذ القرارات. وبالتالي فالمحاسبة تؤدي دورها كنظام للمعلومات في عملية مستمرة ومتكاملة، يمكن أن تتحدد معالمها الرئيسية في ثلاث خطوات متتالية هي:

- حصر العمليات المالية المتعلقة بنشاط المؤسسة، وتمثيلها في صورة بيانات أساسية (خام)، تسجل في الدفاتر المحاسبية.

- تشغيل أو معالجة البيانات الأساسية وفق مجموعة من الفروض والمبادئ المحاسبية المتعارف عليها، لتتحول هذه البيانات بعد معالجتها في النظام المحاسبي إلى معلومات مالية تخدم أغراض مستخدمي هذه المعلومات.

- إيصال المعلومات التي تتم معالجتها إلى الأطراف ذات المصلحة، وذلك بواسطة مجموعة من التقارير المالية.

**2.1.2.1. فروع المحاسبة:** باعتبار المحاسبة وظيفة خدمية، فمن الطبيعي أن تتطور في الاتجاه الذي يزيد من فعالية الخدمات التي توفرها للبيئة الاجتماعية والاقتصادية والسياسية، واستجابة للاحتياجات المستجدة لها بمرور الزمن نشأت فروع متخصصة ومن أهمها:

**1.2.1.2.1. المحاسبة المالية:** تعتبر المحاسبة المالية أم المحاسبات وأقدمها، حيث اشتقت منها وتفرعت جميع الفروع المحاسبية الأخرى، وتتألف المحاسبة المالية من مجموعة من المبادئ والقواعد والأسس المحاسبية التي تحكم وترشد عمليات تسجيل وتبويب وتلخيص العمليات المالية، وإعداد الحسابات الختامية والتقارير المالية، وهذه الأخيرة تساعد الإدارة والمستثمرين والبنوك وبورصة الأوراق المالية وغيرها في الحكم على أداء المؤسسة، وبالتالي اتخاذ القرارات المناسبة.

**2.2.1.2.1. محاسبة التكاليف:** نشأ هذا الفرع استجابة لمتطلبات الثورة الصناعية، وذلك لسد قصور نظم المحاسبة المالية عن الوفاء بالاحتياجات المستجدة للمؤسسات الصناعية، وتختص محاسبة التكاليف بحصر

وتحليل وتصنيف عناصر التكلفة التي تحدث في المؤسسة بهدف:

- قياس تكلفة المنتج.
- الرقابة على عناصر التكلفة بقصد ترشيد الإنفاق.
- وضع المعايير الملائمة لعناصر التكلفة، باعتبارها مقاييس أو مؤشرات تستخدمها الإدارة في مجالات التخطيط وتقييم الأداء.
- توفير المعلومات الملائمة للإدارة في مجال اتخاذ القرارات.

**3.2.1.2.1. المحاسبة العمومية:** هذا الحقل من المحاسبة يستند إلى أسس خاصة تختلف عن محاسبة المؤسسات الاقتصادية والتجارية، حيث تختص في قيد وتهيئة الدفاتر والسجلات المحاسبية للدوائر والهيئات والمنظمات الحكومية الرسمية، التي في الغالب لا تهدف إلى تحقيق الربح، وترتبط بصلة وثيقة بالنظام والسياسات المالية للدولة، في تحصيل الإيرادات ذات السيادة للدولة، وسبل تخصيصها وأسس إنفاقها ومتابعتها في الدوائر اللامركزية، وللمحاسبة العمومية عبئ كبير في تخطيط ورقابة أموال الدولة، والمسؤولية في الحفاظ على الأموال ذات النفع العام.

**4.2.1.2.1. المحاسبة الوطنية:** يختص هذا الحقل من المحاسبة في إعداد وتهيئة الحسابات المالية للمؤسسات، ومختلف قطاعات الاقتصاد الوطني، التي تقوم على أساس قياس الدخل الوطني والنتائج الوطني، والاستثمار في البلاد، وكذلك بيان مدى مساهمة القطاعات الاقتصادية المختلفة في تحقيق الدخل الوطني، إذ يعتمد هذا الحقل بالأساس على المحاسبة المالية ومحاسبة التكاليف، لإعداد البيانات المالية الضرورية، وبالشكل الذي يساعد في رسم سياسات الدولة، مثل بيانات القيمة المضافة.

### المحور الثاني: نظام المعلومات المحاسبية للمؤسسة

نظام المعلومات المحاسبي، ينظر للمحاسبة كنظام للمعلومات، أنها مجموعة من النظم الفرعية والطرق والإجراءات التي تحكمها مبادئ وقواعد سليمة تتبع لأجل تشغيل البيانات عن العمليات المالية التي تحدث في المؤسسة، بغرض إنتاج معلومات مالية.

#### 1. مدخل لنظم المعلومات

حتى يمكن فهم نظام المعلومات نبدأ أولاً بتعريف كل من المعلومات والبيانات والنظام.

1. مفهوم النظام: تعددت التعاريف الخاصة بالنظام من حيث الألفاظ ولكنها تتفق من حيث المعنى، ونتطرق فيما يلي إلى أهم هذه التعاريف:

" النظام عبارة عن مجموعة من المكونات أو العناصر التي تتعلق ببعضها البعض وتتجه نحو تحقيق هدف أو أهداف مشتركة".

ويعرف مصطلح النظام بصفة عامة على أنه مجموعة مترابطة ومتجانسة من الموارد والعناصر (الأفراد، التجهيزات الآلات، الأموال السجلات،...) التي تتفاعل مع بعضها البعض داخل إطار معين (حدود النظام) وتعمل كوحدة واحدة نحو تحقيق هدف أو مجموعة من الأهداف العامة في ظل الظروف أو القيود البيئية المحيطة.

ويرى آخر أن " النظام هو مجموعة من العناصر أو الأفراد التي تتكامل مع بعضها البعض وتحكمها علاقات وآليات عمل معينة وفي نطاق محدد بقصد تحقيق هدف معين".

ومن خلال هذه التعاريف يمكن أن نخرج بالنتائج التالية:

- أن النظام يتكون من مجموعة من الأجزاء أو العناصر والعلاقات القائمة فيما بينها؛
- وجود مجموعة من العلاقات بين مختلف هذه العناصر؛
- أنها تعمل معا لتحقيق هدف مشترك.

#### 1.1. التفرقة بين البيانات والمعلومات والمعرفة:

1.1.1. البيانات: " تمثل البيانات مجموعة من الحقائق والأفكار والملاحظات أو القياسات، وتكون في صورة أعداد أو رموز خاصة، وهي تصف فكرة أو موضوعاً أو حدثاً أو هدفاً أو أي حقائق أخرى" كأسماء الأشخاص وعناوينهم، أو أسعار سلع... الخ.

كما تعرف البيانات كذلك على أنها " تمثل الحقائق والأرقام والكلمات والإشارات التي تعبر عن فكرة، والتي يمكن ترجمتها ومعالجتها من قبل الإنسان أو الأجهزة الإلكترونية لتتحول إلى نتائج يمكن الاستفادة منها، ومن بينها نجد أرقام المبيعات السنوية أو الشهرية... الخ.

2.1.1. المعلومات: "هي بيانات تمت معالجتها بوسائل ماهرة (محنكة) لتصبح في شكل أكثر نفعا لمستخدمها حالياً ومستقبلاً وذلك بعد أن تم إزالة الغموض عنها".

المعلومات هي البيانات التي معالجتها بطريقة محددة كما في الفرز والتحليل والتبويب والتلخيص وإجراء العمليات المختلفة لتعطي معنى كاملاً يمكن من استخدامها ومن خلال التعاريف المذكورة يتضح أن البيانات عبارة عن المادة الخام التي يتم ترتيبها وتصنيفها وتنظيمها للحصول على شكل أكثر استخداماً وفائدة وتسمى في هذه الحالة بالمعلومات، والجدول الموالي يوضح الفرق بينهما.

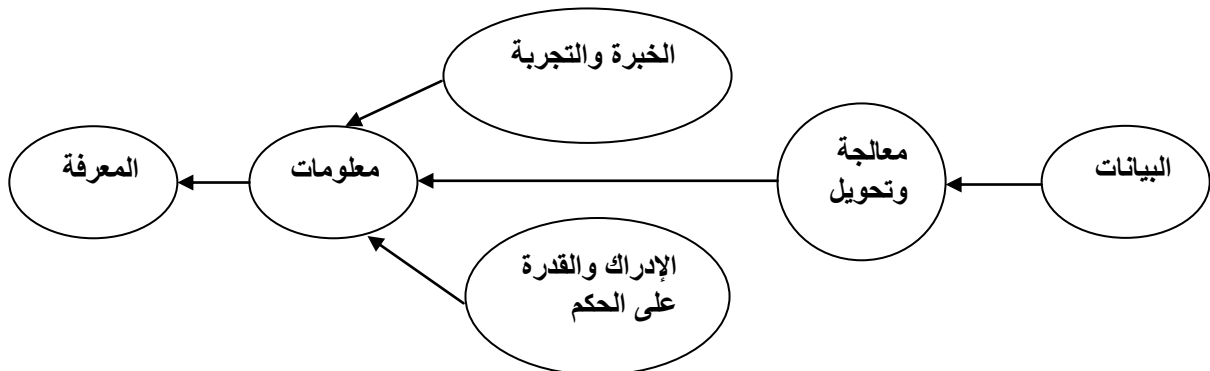
**الجدول رقم (01): الفرق بين البيانات والمعلومات**

| البيانات                             | المعلومات                            |
|--------------------------------------|--------------------------------------|
| 1- تمثل أرقاماً أو أعداداً غير مفسرة | 1- تمثل أرقاماً أو أعداداً مفسرة     |
| 2- تمثل مدخلات النظام                | 2- تمثل مخرجات النظام                |
| 3- لا يمكن اتخاذ قرار بناء عليها     | 3- يمكن أن يتخذ قرار بناء عليها      |
| 4- أرقام غير تامة المعالجة           | 4- أرقام تامة المعالجة بواسطة النظام |

**3.1.1. المعرفة:** "هي المستوى الأعلى من مفهوم المعلومات من حيث التعقيد فهي حصيللة الامتزاج الخفي بين المعلومات والخبرة والمدرجات الحسية والقدرة على الحكم فنحن نتلقى المعلومات ونمزجها بما تدركه حواسنا ونقارنها بما تخزنه عقولنا من واقع الخبرة السابقة ثم نطبق على هذا المزيج ما بحوزتنا من أساليب الحكم على الأشياء وصولاً إلى النتائج والقرارات أو استخلاصنا لمفاهيم جديدة". وتعرف المعرفة كذلك على أنها "حصيللة أو رصيد خبرة ومعلومات وتجارب ودراسات فرد أو مجموعة من الأفراد أو مجتمع معين في وقت محدد".

ومن خلال هذه التعاريف يتضح الفرق بين البيانات والمعلومات والمعرفة، فإذا كانت المعلومات هي ناتج تصنيع البيانات فإن المعرفة هي ناتج تصنيع المعلومات فالمعرفة هي حصيللة ما يمتلكه الفرد أو المؤسسة أو مجتمع من المعلومات وعلم وثقافة في مجال معين وفي وقت معين، وتعبير آخر فإن المعرفة هي حصيللة لامتزاج ثلاث عناصر هي المعلومات والخبرة والحكمة البشرية.

**الشكل رقم (01): الفرق بين البيانات والمعلومات والمعرفة**



**2.1. مفهوم نظام المعلومات:** بعد التطرق إلى مفهوم كل من النظام والبيانات والمعلومات والمعرفة، يمكن الآن تعريف نظام المعلومات حيث يعرف بأنه " ذلك النظام الذي يتضمن مجموعة متجانسة ومتربطة من الأعمال والعناصر تقوم بتشغيل وإدارة ورقابة البيانات بغرض إنتاج وتوصيل معلومات مفيدة لمستخدمي القرارات من خلال قنوات وخطوط الاتصال".

أما (Dourneau) " يعتبر نظام المعلومات على أنه تلك الذاكرة الضخمة التي تسعى إلى خدمة صانعي القرار، ومختلف مستعملي المعلومات، بحيث تكون قادرة على إحاطتهم بالوضع الحالية للمؤسسة، وكذلك الأحداث التاريخية التي تهمهم، والتي قامت بتسجيلها".

ويعرف نظام المعلومات بأنه " ذلك النظام المكون من معدات وبرامج وأفراد ومعطيات وعمليات والتي توظف في جمع ومعالجة وتخزين المعلومات".

من خلال هذه التعاريف يمكن تقديم تعريف شامل لنظام المعلومات وهو أن نظام المعلومات عبارة عن مجموعة متكاملة من المكونات والإجراءات، تهدف إلى إنتاج معلومات قيمة تقدم إلى المستخدمين الذين هم بحاجة إليها، لتساعدهم في اتخاذ القرارات السليمة، وعمليات أخرى للتسيير.

ويمكن تلخيص الأهداف الأساسية لنظام المعلومات داخل المؤسسة في النقاط الثلاثة التالية :

- تقديم معلومات لأغراض اتخاذ القرارات؛
  - تقديم المعلومات التي تساعد في إجراء العمليات اليومية؛
  - تقديم المعلومات اللازمة عن مدى تحقيق الإدارة لمسؤولياتها.
- وما يمكن ملاحظته هنا، أن المعلومات الناتجة عن نظام المعلومات في المؤسسة تستخدم في أغراض مختلفة، وموجهة إلى أطراف داخلية وخارجية للمؤسسة.

## 2. مكونات ووظائف نظام المعلومات:

**1.2. مكونات نظم المعلومات:** يتكون نظام المعلومات من أربعة عناصر أساسية تتمثل فيما يلي:

**1.1.2. المدخلات:** يعتمد كل نظام على نظام مدخلات معينة، وينصب عليها نشاط النظام وعملياته. وتنحصر هذه المدخلات في نوعين رئيسيين في جميع الأنظمة هما المادة فقط، أو البيانات فقط أو الاثنين معاً، ومصادر هذه المدخلات مختلفة ومتنوعة من البيئة المحيطة بالنظام. وقد تكون مخرجات لنفس النظام، عند استخدامها كمدخلات جديدة من خلال عملية التغذية العكسية.

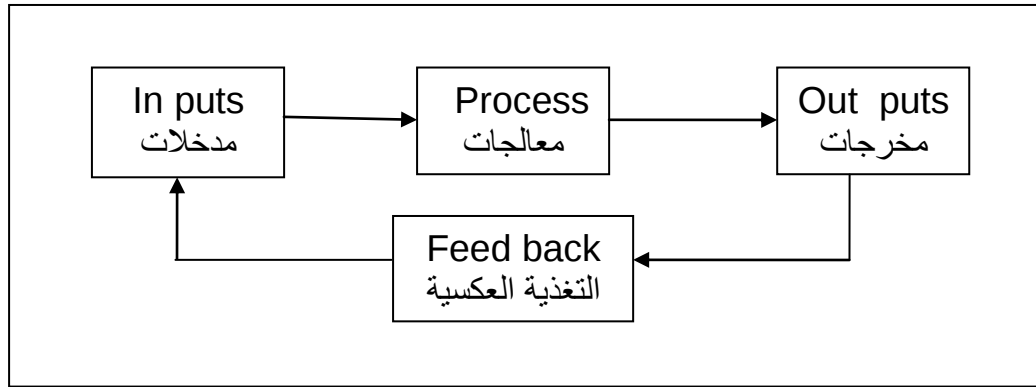
**2.1.2. عمليات المعالجة:** ويقصد بها النشاط الذي يمارس من قبل النظام على المدخلات، باعتماد المستلزمات الضرورية من قوى بشرية ومادية وإجراءات معينة من أجل تحويل هذه إلى المخرجات المطلوبة، وهي كذلك عملية تحويل البيانات لحل مشكلة أو مقابلة احتياج خاص لأجل توفير المعلومات، وقد يتضمن مفهومها كل الحسابات أو أحدها المقارنة، التلخيص، التصفية أو التحويل .

**3.1.2. المخرجات:** تتحول المدخلات بفعل عمليات المعالجة إلى مخرجات التي تطرح في البيئة المحيطة أو تستخدم كمدخلات جديدة للنظام نفسه، وبصفة عامة المخرجات تمثل النتائج التي يعمل النظام للوصول إليها.

**4.1.2. التغذية العكسية:** وهو عنصر لا بد من توفره، لتحقيق الانتظام في فعاليات النظام والرقابة عليها، ويتولى هذا العنصر مهمة المقارنة بين مخرجات النظام الفعلية وبين المخرجات المخططة والمحددة مسبقاً. وبهذا تهدف التغذية العكسية إلى توفير أداة إرشادية لأنشطة النظام وتعمل على تقويم نتائج عمله وتصحيح الأهداف إذا تضمنت بعض الانحرافات.

ومن خلال توضيح العناصر التي تكون النظام والعلاقة بينها، يمكن تقديم الشكل الموالي:

الشكل رقم (02): العلاقة بين العناصر الأربعة للنظام



من خلال الشكل أعلاه، تكون العلاقة بين العناصر الأربعة للنظام عن طريق إدخال بيانات للنظام والتي تمثل المدخلات، ثم تتم عملية المعالجة لهذه المدخلات من أجل الوصول إلى نتائج تتمثل في مخرجات النظام وقد تستخدم هذه المخرجات كمدخلات جديدة للنظام وذلك عن طريق عملية التغذية العكسية.

**2.2. وظائف نظام المعلومات:** هناك خمسة وظائف أساسية يؤديها أي نظام للمعلومات وهي:

**1.2.2. تجميع البيانات:** وذلك عن طريق استخلاص البيانات من مختلف المصادر وتبويبها في مجموعات.

**2.2.2. تشغيل البيانات:** وذلك عن طريق معالجتها حسابياً ومحاسبياً ورياضياً وإحصائياً.

**3.2.2. إدارة البيانات:** ويتم ذلك من خلال ثلاثة مهام:

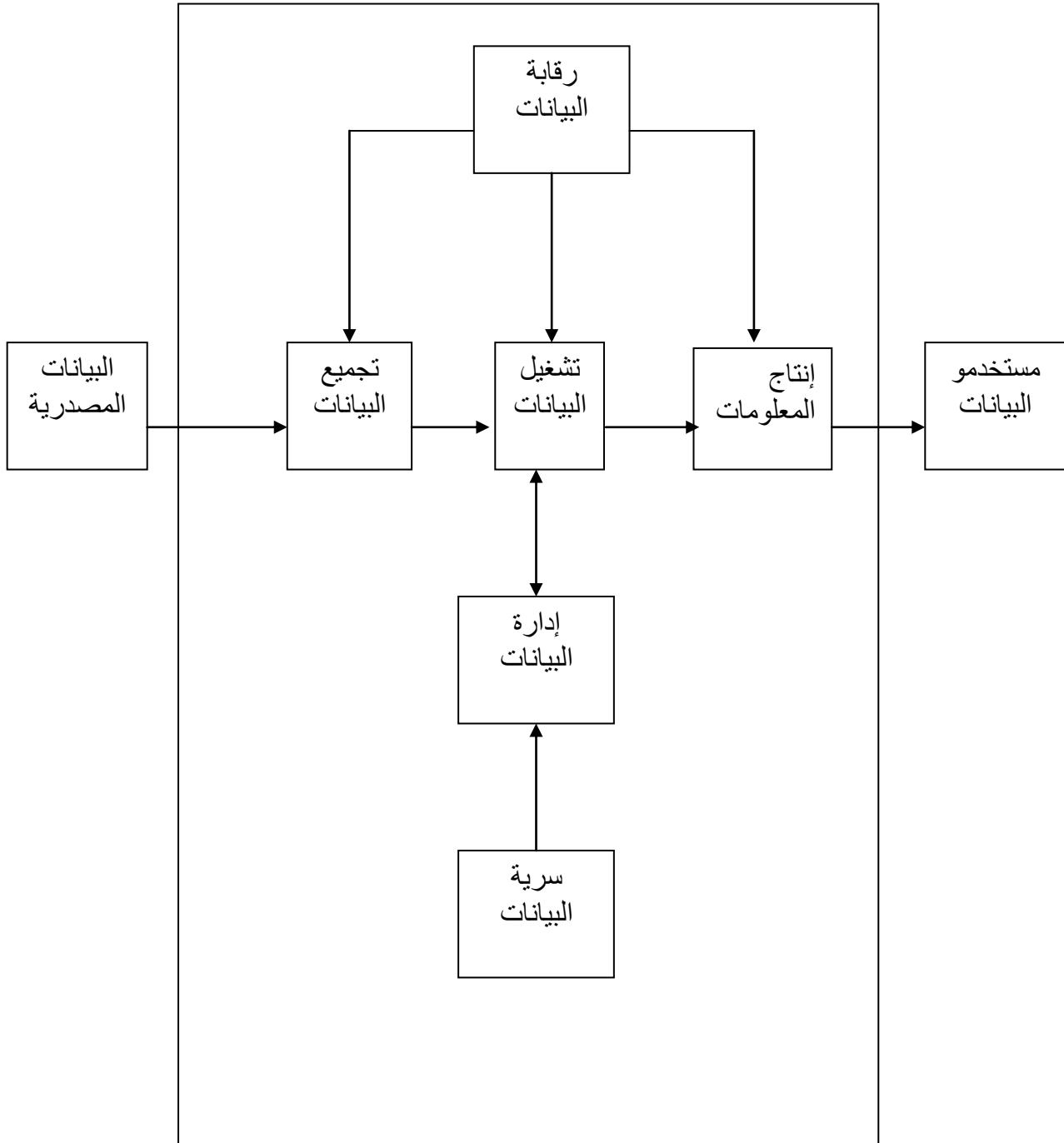
- تخزين البيانات في ملفات أو قواعد بيانات؛
- تحديث البيانات المخزنة؛
- استرجاع البيانات عن طريق الدخول إلى البيانات المخزنة والأخذ منها.

**4.2.2. رقابة البيانات وسريتها:** التأكد من صحة ودقة البيانات المخزنة و التصريح بوجود أفعال معدنية على أماكن المستندات وتسوية الأرصدة والتحقق والفحص.

**5.2.2. إنتاج المعلومات:** وضع المعلومات بين أيدي مستخدميها.  
ويمكن توضيح هذه الوظائف من خلال الشكل التالي:

**رقم الشكل: 03: عنوان الشكل: وظائف نظام المعلومات**

نظام المعلومات.



يكتسي نظام المعلومات المحاسبي أهميته من دور المعلومات المالية التي ينتجها النظام، والتي تسمح بالكشف عن الواقع المالي والاقتصادي للمؤسسة، ويستفيد منها العديد من الأطراف. وفي هذا المطلب تقديم لبعض تعاريف نظام المعلومات المحاسبي ومكوناته(عناصره).

**1. مفهوم نظام المعلومات المحاسبي:** تقوم المحاسبة بأداء وظائفها عن طريق جملة عمليات تتضمن حصر، تجميع، وتشغيل البيانات ذات الطابع الاقتصادي والمعبر عنها بشكل كمي ونقدي وتحليل هذه البيانات. تهدف هذه العمليات إلى تحديد وتعيين الكم المقابل من الأحداث الاقتصادية والعمليات التي ترتبط بالنشاط الاقتصادي للمؤسسة، من خلال عمليات القياس والتبويب والتلخيص، يتم التخفيض من الكم الضخم للبيانات، إلى عدد صغير نسبيا من القيم ذات أهمية مرتفعة، وإيصال المعلومات التي تخص المؤسسة إلى مجموعة كبيرة من المستفيدين الداخليين والخارجيين.

من العمليات التي يقوم بها نظام المعلومات المحاسبي، يمكن تصنيفه ضمن النظم التشغيلية، فهو يلعب دورا رئيسا في إدارة وتنظيم تدفق المعلومات داخل المؤسسة أو بين المؤسسة وبيئتها المحيطة. يعتبر نظام المعلومات المحاسبي أحد الأنظمة الفرعية للمعلومات في المؤسسة، ويهتم فقط بالأحداث الاقتصادية التي يكمن التعبير عنها بشكل كمي ونقدي.

ويعرف نظام المعلومات المحاسبي بأنه " ذلك الجزء الأساسي والهام من نظام المعلومات الإداري في الوحدة الاقتصادية ثم يقوم بتشغيل هذه البيانات وتحويلها إلى معلومات مالية مفيدة لمستخدمي هذه المعلومات خارج وداخل المؤسسة الاقتصادية" .

ويعرف كذلك أنه " ذلك الجزء الأساسي من نظام المعلومات الإداري في المؤسسة، في مجال الأعمال الذي يقوم بحصر وتجميع البيانات المالية من مصادر داخل وخارج المؤسسة، ثم يقوم بتشغيل هذه البيانات وتحويلها إلى معلومات مالية مفيدة لمستخدمي هذه المعلومات خارج وداخل المؤسسة" .

وهناك تعريف شامل وهو أن " نظام المعلومات المحاسبي هو النظام الذي يتعلق بالبيانات الاقتصادية الناتجة من الأحداث الخارجية من الأحداث الخارجية أو العمليات الداخلية، ومعظم هذه البيانات يعبر عنها في صورة مالية (مثل قيمة المبيعات للمستهلكين)، رغم أن البيانات قد تكون غير مالية (مثل عدد ساعات العمل)، وتترجم بعد ذلك إلى بيانات مالية. وفي جانب المخرجات، فإن نظام المعلومات المحاسبي ينتج عنه مستندات وتقارير وقوائم وبعض المعلومات الأخرى المعبر عنها في صورة مالية. وهذه المعلومات المالية تمثل عملية تسجيل (كم من الأرباح تحققت؟) ومعلومات رقابية ( ما هو مقدار المدفوعات مقارنة بالميزانية؟)، ومعلومات لاتخاذ القرارات (التكاليف والمنافع الخاصة بمنتج جديدة)".

ونستخلص من التعاريف السابقة أن نظام المعلومات المحاسبي هو عبارة عن الإجراءات التي تجمع، تسجل، تبويب البيانات المالية وتعالجها من أجل الحصول على معلومات مالية تساعد في اتخاذ القرارات الرشيدة، وكذا استعمالها في عمليات أخرى (كما أشير إليه سابقاً).

**2. عناصر نظام المعلومات المحاسبي:** مقارنة بعناصر نظم المعلومات في المؤسسة، يتكون نظام المعلومات المحاسبي من ثلاثة أجزاء رئيسية:

**1.2. المدخلات:** تتمثل مدخلات نظام المعلومات المحاسبي في البيانات (وهي الأرقام الخام) التي تعبر عن عمليات المبادلة المالية التي تحدث في المؤسسة، وتدخل هذه البيانات إلى النظام محمولة على وسائط تسمى المستندات.

**2.2. وسائل المعالجة:** تتم معالجة مدخلات (بيانات) هذا النظام بواسطة إجراءات محكمة بقواعد ومبادئ علمية معينة، وتضم هذه الإجراءات، التسجيل والتبويب أو التصنيف، التلخيص وتحليل النتائج، ثم التقرير عنها (الدورة المحاسبية). ويتم القيام بهذه الإجراءات في دفاتر وسجلات محاسبية.

**3.2. مخرجات النظام:** وتتمثل مخرجاته في المعلومات الناتجة عن البيانات التي تم تشغيلها بالإجراءات السابقة. وتخرج المعلومات من النظام محمولة على وسائط تسمى التقارير. وتشمل هذه المعلومات ما يلي:

- معلومات عن نتيجة نشاط المؤسسة (من ربح أو خسارة) خلال فترة مالية معينة، ويحمل هذه المعلومات وثيقة ممثلة في قائمة الدخل أو حساب الأرباح والخسائر؛
- معلومات عن المركز المالي للمؤسسة في نهاية تلك الفترة، ويحمل هذه المعلومات وثيقة تعرف بقائمة المركز المالي أو الميزانية؛
- معلومات عن التغيرات التي تحدث في حقوق المساهمين خلال الفترة المالية، ويحمل هذه المعلومات وثيقة تسمى قائمة التغيرات في حقوق المساهمين،
- معلومات عن التغيرات التي تحدث في المركز المالي النقدي خلال فترة مالية معينة، ويحمل هذه المعلومات وثيقة تعرف بقائمة التدفقات النقدية.

وجود نظام معلومات محاسبي في كل مؤسسة، ضروري، سواء كان نظاماً محاسبياً يدوياً بسيطاً أو نظاماً محاسبياً شاملاً ومعقداً يعتمد على استخدام القدرات الهائلة للحاسبات الإلكترونية، وتجدر الإشارة إلى أن هناك نوعين من المعلومات المالية، النوع الأول إجباري وتنتمى المعلومات المالية الإلزامية في المعلومات المطلوبة بقوة القانون، إذ تلزم المؤسسات بمسك الدفاتر والسجلات والمستندات وإنتاج القوائم المالية، وكذلك المعلومات المالية عن الأجور والمرتبات والعملاء والموردون. أما النوع الثاني من المعلومات المالية فهي اختيارية، ومثال ذلك أنظمة الموازنات ومحاسبة المسؤولية، والتقارير الخاصة للإدارة الداخلية.

**3. مقومات نظام المعلومات المحاسبي:** يتكون النظام المحاسبي على مجموعة من العناصر والمقومات التالية:

**1.3 نظرية القيد المحاسبي:** يوجد في هذا المجال نظريتان، الأولى نظرية القيد المفرد، التي استخدمت في حقبة تاريخية سابقة قبل القرن الرابع عشر، أما الآن فقد زالت وحلت محلها نظرية القيد المزدوج القائمة على القياس المالي المتوازن لأطراف العملية المالية التي تحدث في المؤسسة.

**2.3 المجموعة المستندية:** تعتبر المستندات القاعدة الأساسية للبيانات المحاسبية، حيث تعكس طبيعة الأحداث والعمليات المالية، ويعتبر المستند وثيقة إثبات، ومصدر أساسي للقيد في النظام المحاسبي.

**3.3 الدفاتر المحاسبية:** تتمثل في دفتر اليومية ودفتر الأستاذ، التي تضم القيود المحاسبية، والتي يحدد عملها ونوعها حسب الطريقة المحاسبية التي تتبعها المؤسسة، حيث هناك عدد من الطرق المحاسبية التي تنسب كل منها إلى البلاد التي ابتكرتها وطورتها واستعملتها، فهناك الطريقة الإيطالية، الألمانية، الانكليزية، الفرنسية والأمريكية، وفي الجدول التالي أهم الفروقات بين هذه الطرق الخمسة:

**الجدول رقم 2: المقارنة بين طرق مسك الدفاتر المحاسبية**

| الطرق      | الدفاتر المحاسبية المستخدمة                                                                    | مراحل الترحيل                                                                                                                                                                                                                      |
|------------|------------------------------------------------------------------------------------------------|------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|
| الأمريكية  | دفتر واحد (يومية وأستاذ)                                                                       | تسجيل العمليات في دفتر اليومية العامة، وفي نفس الوقت ترحل تلك القيود إلى دفتر الأستاذ، أي يكون دفتر اليومية والأستاذ معا.                                                                                                          |
| الإيطالية  | دفتر اليومية العامة ودفتر الأستاذ العام                                                        | يتم ترحيل القيود المحاسبية من دفتر اليومية إلى دفتر الأستاذ العام.                                                                                                                                                                 |
| الألمانية  | دفترين لليومية، أحدهما خاص بالعمليات النقدية والآخر خاص بالعمليات الآجلة، ودفتر الأستاذ العام. | يتم ترحيل القيود المحاسبية من كلا دفترين اليومية إلى دفتر الأستاذ العام.                                                                                                                                                           |
| الانكليزية | دفاتر اليوميات المساعدة، دفاتر أستاذ مساعدة ودفتر أستاذ عام.                                   | يتم ترحيل القيود من دفاتر اليوميات المساعدة إلى دفاتر الأستاذ المساعدة، ومن ثم إلى دفتر الأستاذ العام للوصول إلى ميزان المراجعة.                                                                                                   |
| الفرنسية   | دفاتر اليوميات المساعدة، دفتر اليومية العامة، دفاتر الأستاذ المساعدة ودفتر الأستاذ العام.      | تتم عملية ترحيل القيود لمحاسبية من اليوميات المساعدة إلى دفاتر الأستاذ المساعدة، ومن ثم إلى دفتر اليومية العامة أين يتم إجراء قيود إجمالية شهريا، ثم يتم ترحيل هذه القيود إلى دفتر الأستاذ العام للوصول إلى ميزان المراجعة الشهري. |

وهناك مجموعة من الدفاتر الإحصائية البيانية المتممة للدفاتر المحاسبية، والتي تستعمل خارج نظرية القيد المزدوج، وذلك لغايات إحصائية، لأغراض المشروع والتي يراها ضرورية.

**4.3. مجموعة القواعد الإجرائية وقواعد الضبط والرقابة الداخلية:** تحدد القواعد الإجرائية كيفية أداء العمل المحاسبي، وتعتبر دليلاً مرشداً للعاملين في المحاسبة، وتتبع بقواعد الضبط والرقابة الداخلية لضمان دقة الأعمال المحاسبية، والمحافظة على أصول المؤسسة.

**5.3. مجموعة وسائل وأدوات تطبيق النظام المحاسبي:** وهي الأدوات والآلات اللازمة لتنفيذ العمل المحاسبي، مثل أجهزة الحواسيب الإلكترونية وبرامج التشغيل.

**6.3. مجموعة البيانات والتقارير الدورية:** وهي التي يجري تنظيمها من واقع السجلات المحاسبية بطريقة معينة، تتضمن معلومات مالية تقدم إلى جهات إدارية ولغايات اتخاذ القرارات الرشيدة.

### 4. خصائص نظم المعلومات

يمكن إجمال خصائص نظم المعلومات في العناصر التالية:

1- شبكة اتصال؛

2- وسيلة تحويل البيانات وتخزينها؛

3- إدخال البيانات وإخراج المخرجات؛

4- مستخدمو المعلومات؛

5- الأهداف؛

6- الموارد؛

### 1- شبكة اتصال:

يشبه نظام المعلومات حالة شبكة الاتصال في أنه يزود بمسارات معومات إلى الكثير من النقاط وهو يساعد المعلومات على التدفق في كل مكان بالمشروع وربما إلى أماكن خارج المشروع.

### 2- مراحل تحويل وتوظيف البيانات:

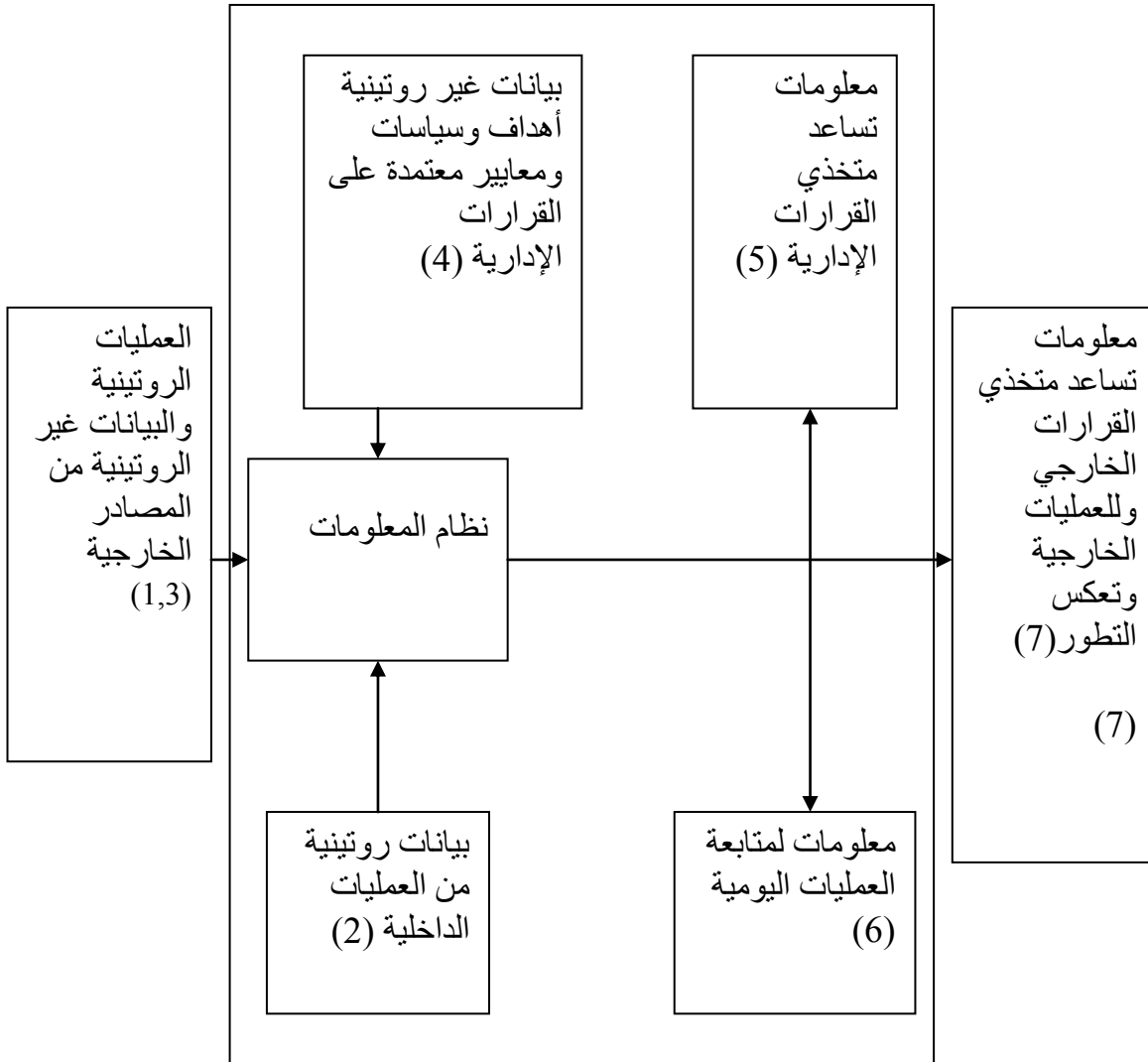
تقوم نظم المعلومات بتحويل المدخلات إلى مخرجات. وهنا توجد 3 مراحل أساسية في هذا التحويل هي مرحلة الإدخال، مرحلة التشغيل، ومرحلة الإخراج. وترتبط بهذه المراحل عدة وظائف هي تجميع البيانات وتشغيل البيانات وإنتاج المعلومات كما يتم تنفيذ وظائف أخرى هي رقابة البيانات وإدارة البيانات.

### 3- إدخال البيانات وإخراج المخرجات:

يتم إدخال البيانات خلال مرحلة الإدخال بينما يتم الحصول على المعلومات خلال مرحلة المخرجات. وعلى ذلك فإن البيانات هي الخامات التي تتحول إلى منتجات معلوماتية أو بضاعة تامة وتبدأ البيانات بأكثر من شكل كما تنتج المعلومات لمختلف الأهداف والمستخدمين ويوضح الشكل (1-1) هذه الأشكال من البيانات والمعلومات.

شكل (1-1) إدخال البيانات وخروج المعلومات من نظام المعلومات

المشروع



المصدر: ثناء علي القباني، مرجع سابق، 2002-2003، ص13.

4- مستخدمو المعلومات:

يتم إنتاج المعلومات من نظام المعلومات بالمشروع وذلك ليستخدمه أي من المستخدم الداخلي أو الخارجي، ويشمل المستخدم الداخلي المديرين والموظفين بالمشروع، أما المستخدم الخارجي فيشمل كافة الجهات المهتمة خارج المشروع مثل الدائنين والموردين والعملاء وحملة الأسهم والوكالات الحكومية واتحادات العمال.

### 5- أهداف نظام المعلومات المحاسبي<sup>1</sup>

يعتبر نظام المعلومات المحاسبي شبكة اتصال في المؤسسة، من حيث إنتاج المعلومات وتقديمها إلى المستخدمين والمنفذين في المؤسسة من أجل مساعدتهم في أداء مهامهم، وعلى ذلك فإن نظام المعلومات المحاسبي يجب أن يتم تصميمه بشكل يسمح بإنتاج البيانات التي تساعد على الآتي::

- ربط الأهداف في المؤسسة سواء كانت هذه الأهداف أساسية أو فرعية بوسائل وأدوات تحقيقها وتتمثل هذه الوسائل والأدوات في التقارير المالية الدورية والموازنات التخطيطية والتقارير المرتبطة بالقرارات الخاصة.

- عرض وتحليل نتائج نشاطات المؤسسة بحيث يتمكن القائمون على إدارة المؤسسة من تقييم أداء الأنشطة المختلفة لها. وحتى تتحقق فاعلية نظام المعلومات المحاسبي لإنتاج هذه التقارير فإنه يجب أن يرتبط بالأهداف المالية:

#### 5-1- إنتاج التقارير اللازمة لخدمة أهداف المؤسسة

تعتبر التقارير بمختلف أنواعها النتائج النهائية لنظام المعلومات المحاسبي، فمن الضروري التعرف على التقارير المطلوبة من النظام ونوعيتها وتفصيلاتها من حيث البيانات الواردة بها، ومدى كفاية هذه التفصيلات للوفاء باحتياجات الإدارة لتحقيق أهداف المؤسسة.

#### 5-2- الدقة في إعداد التقارير

إن كفاءة نظام المعلومات المحاسبي ترتبط بجودة التقارير التي ينتجها أي مدى دقة البيانات الواردة بها وتتحقق هذه الدقة من خلال توافر عدة عناصر من بينها التوازن المحاسبي، التحقق من صحة القيد والترحيل وتلخيص العمليات المختلفة، بحيث تكون التقارير المالية ممثلاً صادقاً لحقيقة المركز المالي للمؤسسة.

#### 5-3- تقديم التقارير في الوقت المناسب

إن السرعة في إنجاز وتقديم البيانات في الوقت المناسب يعتبر أمراً هاماً بالنسبة للقائمين على إدارة المؤسسة، فتوافر بيانات على الهيكل المالي للمؤسسة في وقتها المناسب يحمي إدارة المؤسسة من اتخاذ قرارات تمويلية غير مناسبة، لذلك فإن مهام مصمم النظام المحاسبي التحقق من قدرة النظام الموضوع على إخراج بيانات وتقارير دورية (أسبوعية أو شهرية) عن نتيجة نشاط المؤسسة ومركزها المالي مقارنة بالبيانات المخططة لنفس الفترة.

#### 5-4- تحقيق اشتراطات الرقابة الداخلية

<sup>1</sup> السيد عبد المقصود دبيان، محمد الفيومي، تصميم نظام المعلومات المحاسبي، مؤسسة شباب الجامعة، الإسكندرية،

يهدف نظام المعلومات المحاسبي بصفة عامة إلى إنتاج بيانات دقيقة وواضحة وكذلك حماية أموال المؤسسة والرقابة عليها، لذلك فإن توافر أساليب الرقابة الداخلية وشروطها يعتبر هدفا هاما من أهداف نظام المعلومات المحاسبي، وتحقق وسائل الرقابة الداخلية لا يقتصر على تصميم النتائج والمستندات المحاسبية فحسب بل يمتد ليشمل كافة سبل العمل بالمشروع كونها ترتبط بكفاءة العمال وتقسيم العمل داخل المؤسسة، ومدى مراجعة كل عمل منجز، بالإضافة إلى دقة تسجيل البيانات المحاسبية، لذلك توفر وسائل الرقابة الداخلية يعتبر من مسؤولية إدارة المؤسسة أكثر من اعتبارها من مهام مصمم النظام المحاسبي، وعليه فإن دور مصمم النظام المحاسبي هو التأكد من ضرورة تحقيق الرقابة الداخلية وتوافر سبلها، وتوجيه نظر الإدارة إلى نواحي القصور والضعف في نظام الرقابة الداخلية، وتقديم الحلول المناسبة. وبالتالي تحقيق وتوفير المناخ المناسب لتشغيل النظام المحاسبي، فهدف النظام المحاسبي هو حماية أموال المؤسسة والعمل على زيادتها وليس الهدف منه فقط توفير سجلات وتقارير دقيقة، فهذه التقارير هي وسيلة فقط للهدف الرئيسي ألا وهو حماية أصول المؤسسة ورفع كفاءة أدائها.

### 5-5- تحقيق التوازن بين تكلفة النظام وتكلفة إنتاج بياناته مع الأهداف المطلوبة

يعتبر تحقيق التوازن بين التكاليف المترتبة على تنفيذ النظام المحاسبي والأهداف المرجوة منه أمرا هاما يجب على مصمم النظام أن يولييه عنايته الخاصة وهذا يعني أن دراسة وقياس التكاليف المترتبة على تطبيق النظام ومقارنتها بالأهداف المتوقعة منه وقدرة المؤسسة على استيعابها يعتبر من العوامل التي قد يترتب عليها إعادة النظر في إدخال النظام الجديد.

### 6- المبادئ الرئيسية في نظام المعلومات المحاسبي

يرتبط تصميم النظام المحاسبي في أي مؤسسة بمجموعة من المبادئ العامة تتمثل في:<sup>1</sup>

#### 6-1- مبدأ تكامل وترابط عمليات المؤسسة وأقسامها

من أول المبادئ التي يجب أن يرتبط بها تصميم النظام المحاسبي هو تكامل وترابط عمليات المؤسسة وأقسامها، وعلى مصمم النظام المحاسبي أن يتحقق من ترابط وتكامل النظام المحاسبي المصمم مع الهيكل التنظيمي بحيث يتحقق له هدف تصميم القوائم والتقارير المختلفة التي تناسب الاحتياجات الداخلية لكل قسم من أقسام المؤسسة والتي تتناسب أيضا مع احتياجات الأقسام الأخرى التي ترتبط في نفس الوقت بهذه القوائم والتقارير وضمان تدفقها في الوقت المناسب وبالتكلفة الملائمة. وفي حالة إجراء تعديل لبعض القصور في جزء من النظام المحاسبي القائم في أحد أقسام المؤسسة فيجب على مصمم النظام عدم الاكتفاء بالنظرة الضيقة للمشاكل التي أوكل له حلها، بل من اللازم والضروري أن ينظر لهذه

<sup>1</sup> السيد عبد المقصود دبيان، تصميم النظام المحاسبي في المنشآت المالية، مؤسسة شباب الجامعة للنشر، الإسكندرية،

المشاكل نظرة شاملة تحتوي النظام القائم بأكمله، من أجل التعرف على الآثار المترتبة على الحلول الجزئية المقترحة بالنسبة للأقسام الأخرى التي لم تشملها التعديلات.

### 6-2- مبدأ كتابة المستندات والبيانات مرة واحدة

وهو المبدأ الأساسي الذي يجب أن يلتزم به مصمم النظام المحاسبي لتحقيق تكامل عمليات المؤسسة والحصول على بيانات محاسبية تتوفر فيها الدقة والسرعة بأقل التكاليف، فمن ناحية الدقة نجد أن كتابة البيان مرة واحدة يستبعد إلى حد كبير فرض حدوث أخطاء، ذلك أن تسجيل العمليات المالية في سجلات متعددة من خلال مستند أصلي أو صور منسوخة سوف يقلل من الخطأ في التسجيل، والعكس لو تمت كتابة المستند عدة مرات، حيث تزيد فرص الخطأ في كل مرة يعد فيها المستند.

أما من ناحية السرعة في إعداد البيانات، فإن هذا المبدأ يحققها أيضاً حيث أن كتابة البيان مرة واحدة يؤدي إلى توفير الوقت والجهد وبالتالي الحصول على التقارير في أسرع وقت مما لو تمت كتابة المستند عدة مرات، بالإضافة إلى أن كتابة المستند مرة واحدة يمنع حدوث لبس بين مختلف الجهات التي تحتاج إلى البيانات الواردة به.

وبخصوص أثر مبدأ كتابة البيانات مرة واحدة في خفض تكاليف تشغيل النظام، فإن ذلك يظهر في عدم تكرار عملية الكتابة عدة مرات، بحيث توكل مهمة كتابة المستند وصوره لموظف واحد، والعكس في حالة كتابة المستند أكثر من مرة فإن ذلك يحتاج إلى وقت وإلى أكثر من موظف واحد وبالتالي ففي حالة كتابة البيانات مرة واحدة يمكن توجيه الموظفين لأعمال أخرى كان من الممكن أن تحتاج لأعباء ومصاريف مالية إضافية لو لم يكن الوقت متوفراً.

### 6-3- دور الآلات في تحقيق مبدأ كتابة البيانات

وجود الآلات المكتبية يحقق للمؤسسة القدرة على إنجاز مهمة الحصول على المعلومات بنفس التسلسل المنطقي الذي يتم من خلال المستندات، من حيث قدرة الآلات على إنجاز جانب كبير من عمل الأفراد المرتبط بالمستندات، بالإضافة إلى قدرتها على تخزين المعلومات بكميات كبيرة وبصورة منظمة أكثر من العمل اليدوي، وبالتالي التقليل من الجهد البشري في إعداد البيانات وتقليل لاحتمالات الخطأ الناتج عن الضعف البشري فوجود هذه التجهيزات الآلية المكتبية يدعم أهداف النظام المحاسبي إلى حد كبير من حيث الدقة في إعداد البيانات والسرعة في إنجازها وتحقيق سبل الرقابة الداخلية بأقل تكاليف ممكنة.

### 6-4- الارتباط بمظاهر أساسية للرقابة الداخلية

إن تحقيق الأهداف الرئيسية للنظام المحاسبي يتطلب توافر بعض خصائص وشروط الرقابة الداخلية وتتمثل هذه الخصائص فيما يلي:<sup>1</sup>

- ضرورة وجود خطة تنظيمية سليمة، تحقق الفصل بين الوظائف والمسؤوليات داخل المؤسسة.

<sup>1</sup> السيد عبد المقصود دبيان، محمد الفيومي، مرجع سابق، 1993، ص: 28.

- ضرورة توفر نظام ثابت لتحديد السلطات والمسؤوليات وكيفية إتمام تسجيل العمليات، وذلك لتحقيق الرقابة المحاسبية على أصول والتزامات المؤسسة وإيراداتها ومصروفاتها.
- توفر قواعد ثابتة لأداء المهام والوظائف المختلفة داخل وحدات المؤسسة التنظيمية.
- وجود هيئة من العمال والموظفين على درجة من الكفاية تمكنهم من أداء المهام والمسؤوليات الملقاة على عاتقهم.

### 6-4-1- وجود خطة تنظيمية سليمة تحقق الفصل بين الوظائف والمسؤوليات

بخصوص وجود خطة تنظيمية سليمة تحقق الفصل بين الوظائف والمسؤوليات داخل المؤسسة، يعتبر الركن الأساسي لتحقيق الرقابة الداخلية الفعالة، ومن أبسط مبادئ تحقيق هذه الرقابة فصل عمليات التسجيل في الدفاتر عن باقي عمليات المؤسسة وعن عمليات التحصيل والصرف، لأنه لو حدث العكس فإن تغطية أي عجز في هذه الأصول سوف يكون أمراً سهلاً سواء كان هذا العجز ناتجاً عن أمور طبيعية أو غير طبيعية بالإضافة إلى كون أن تقسيم العمل يساعد على دعم هدف الدقة في إعداد البيانات، فتداول البيانات والمستندات بين أقسام المؤسسة والعاملين بها نتيجة تقسيم العمل يجعل هذه البيانات عرضة للمراجعة من الأشخاص المتداولين لها.

وتجدر الإشارة هنا أن ارتباط النظام المحاسبي ونظام الرقابة الداخلية بمبدأ تقسيم العمل، لا يعني وجود وإقامة حواجز بين أقسام المؤسسة، فالهدف من النظام في هذه النقطة حماية أموال المؤسسة وإنتاج بيانات دقيقة بالإضافة إلى كون تكامل عمليات المؤسسة وأقسامها يحول دون خلق وبناء مثل هذه الحواجز.

### 6-4-2- توفر نظم ثابتة لتحديد السلطات والمسؤوليات وكيفية إتمام وتسجيل العمليات

وبخصوص هذه الخاصية فإن مهمة التحقق من وجود أسس ثابتة لتحديد المسؤولية تقع على عاتق مصمم النظام المحاسبي وهذا عن طريق وضع الإجراءات الواجب استعمالها في هذا الصدد في شكل بيانات وتعليمات كتابية تمثل دليل عمل كل قسم من الأقسام والذي يفيد في حصر وتحديد مهام أقسام المؤسسة المختلفة كما يوضح طبيعة العلاقة بين هذه الأقسام بعضها ببعض، بالإضافة إلى كونه يساعد مصمم النظام في التعرف على هيكل تدفق البيانات والمعلومات بين أقسام المؤسسة.

### 6-4-3- وجود هيئة من الموظفين على درجة من الكفاءة

وهذا الشرط له أثر كبير في تحقيق نجاح النظام، فهذا الأخير ليس مجرد تعليمات مكتوبة ومستندات وسجلات فقط بل العنصر البشري له دوره في إنجاح النظام ويتم تحقيق ذلك من خلال نقطتين هامتين هما:

- إحداث الاقتناع الكامل من هيئة الموظفين بالنظام وفاعليته وأهدافه، فإنجاز الأعمال دون اقتناع سوف يفتح ويترك مجال كبير لعدم الاهتمام بالنقاط التفصيلية التي قد تؤدي إلى انهيار النظام.

- رفع كفاءة الموظفين على تشغيل النظام من خلال البرامج التدريبية والتي تؤدي إلى تفسير نقاط الجدل في النظام ووضع التفسيرات المحددة والواضحة لها. وهذا يؤدي إلى السرعة في إنجاز مهام النظام وإنتاج البيانات بالدقة والسرعة المطلوبتين وبأقل التكاليف.

### 7- الأهداف:

أي نظام معلومات بأي مشروع له 3 أهداف أساسية هي:

(أ) التزويد بالمعلومات المساندة للعمل اليومي الروتيني.

(ب) التزويد بالمعلومات المساندة لعملية اتخاذ القرار.

(ج) التزويد بالمعلومات.

وتتم عمليات خدمات كل من المستخدمين الداخليين والمستخدمين الخارجيين من خلال معلومات مساندة القرار ومساندة العمليات. ويتم إنتاج معظم العمليات اللازمة للهدفين الثاني والثالث من خلال تشغيل العمليات وحسب ما هو موضح بالشكل (1-1) يوجد ترابط بين التدفق الخارج للمعلومات الناتجة لخدمة هذه الأهداف مع بيانات العمليات وأشكال التدفقات الداخلة للبيانات الأخرى.

ورغم أن تدفقات معلومات محددة تختلف من مشروع لآخر، فإن هذه الأهداف الثلاثة تظل ثابتة لكل

مشروع.

### 8- الموارد

يحتاج نظام المعلومات إلى موارد لإتمام وظائفه. ويمكن تبويب هذه الموارد على أنها بيانات، مهمات

،أفراد، وأموال.

وعموما يتم شرح نظم المعلومات حسب مواردها. فنظام المعلومات الذي يعمل باستخدام الموارد البشرية هو نظام معلومات يدوي ونظام المعلومات الذي يركز على استخدام المعدات يعرف على أنه نظام معلومات إلكتروني.

### 9. مهمة تصميم النظام المحاسبي

ترتبط مهمة تصميم النظام المحاسبي باعتبارات عديدة منها حجم المؤسسة وطبيعتها وشكلها القانوني ففي المؤسسات ذات الحجم الصغير يقوم المحاسب بإنشاء وبناء النظام المحاسبي نظرا لبساطة نوعية المعلومات التي يحتاجها وسهولة عملياته أما بخصوص المؤسسات كبيرة الحجم وذات النشاط المتعدد فإن بناء النظام المحاسبي يحتاج إلى دراسات كبيرة لا يستطيع شخص واحد القيام بها، وعليه فإن هذه المهمة تتولاها مجموعة من المتخصصين داخل المؤسسة أو خارجها، ويمكن أن تتم من خلال المصادر الداخلية للمؤسسة ممثلة في قدرات أفراد إدارة الحسابات أو قسم متخصص لدراسة النظام المحاسبي وتعديله، أو عن طريق مصادر خارجية ممثلة في مكاتب المحاسبة والمراجعة أو المكاتب الاستشارية التي تقوم بهذه المهام.

وقد أدى التطور الحديث في إنتاج البيانات آليا إلى ظهور مكاتب متخصصة في دراسة وتعديل النظم المحاسبية، بالإضافة إلى أن الشركات التي تنتج هذه التجهيزات الآلية المتعلقة بإنتاج البيانات غالبا تقدم للمؤسسة مجموعة من الأنظمة النمطية أو تكلف متخصصين لديها بأن يشاركوا في تصميم الأنظمة المحاسبية لعملائها.

### 10. إجراءات بناء نظام المعلومات المحاسبي

يمكن تقسيم هذه الإجراءات إلى ما يلي:

- دراسة طبيعة المؤسسة وهيكلها الوظيفي واحتياجاتها من البيانات.
- دراسة النظام المحاسبي القائم وتحديد مدى قدرته على الوفاء بحاجة المشروع من بيانات ونقاط الضعف والقوة فيه.
- عرض نتائج الدراسة السابقة على إدارة المشروع واتخاذ القرار المناسب بشأنها.
- التخطيط لمعالجة النظام القائم أو بناء النظام الجديد.
- تصميم إجراءات النظام الجديد وكتابة التقرير الخاص به.
- تخطيط إجراءات تنفيذ النظام الجديد.

#### 1.10. دراسة طبيعة المؤسسة

ويتحقق هذا من خلال تجميع بيانات عن ملكية المؤسسة وشكلها القانوني وطبيعة نشاطها (صناعي، تجاري) ونوعية المنتجات التي تنتجها أو التي تشتريها وتبيعها والهيكل التنظيمي للمؤسسة مع توضيح إدارتها الرئيسية وما يتبعها من أقسام ومهام هذه الأقسام والعلاقات القائمة بينها. وتفيد كل هذه المعلومات في وضع تصور عام عن المؤسسة والتي تساعد في تخيل نوعية البيانات التي يمكن تداولها واستعمالها بين أقسام المؤسسة وإدارتها. ويقوم مصمم النظام بإعداد خريطة تنظيمية للمؤسسة أو يستخدم الخريطة التي حصل عليها ليضيف إليها تصوره الخاص فيها يختص بالبيانات والتقارير وتسلسل العمليات المالية بين أقسام المؤسسة وإدارتها.

#### 2.10. دراسة النظام المحاسبي القائم

بعد أن يتعرف مصمم النظام على جوانب العمل في المؤسسة ومحل الدراسة وبناء التصور العام لما يجب أن يكون عليه العمل داخل الأقسام والإدارة تبدأ مهمته الأساسية في دراسة النظام المحاسبي القائم بغية التعرف على درجة كفاية ما به من تفصيلات للوفاء باحتياجات المؤسسة من البيانات ونقاط الضعف والقوة في النظام وذلك من خلال المراجعة للإجراءات المطبقة من أجل التعرف على أهداف النظام وتفصيله من خلال دراسة التقارير والقوائم المالية الخاصة بالمؤسسة لمعرفة محتوياتها ومدى كفاية ما بها من بيانات للوفاء باحتياجات المؤسسة وكذلك التعرف على جميع حسابات المؤسسة الرئيسية والفرعية لمعرفة مدى تكرار القيد والترحيل. والجهود التي تبذل في ذلك وهذا للحكم على مدى كفاءة عمليات

التسجيل في الفاتر والتفاصيل الواردة بها ومدى وفائها باحتياجات الإدارة من البيانات، وكل هذه المعلومات تساعد مصمم النظام بإعداد وصف خاص به لإجراءات العمل في النظام المحاسبي القائم.

### 3.10. التخطيط لمعالجة النظام القائم أو بناء النظام الجديد

لا يستطيع مصمم النظام تحديد شكل التغيير الممكن بمفرده بل عليه التعرف على احتياجات إدارات المؤسسة ثم بلورتها في عدة اقتراحات بديلة. وعرض هذه الاقتراحات على إدارة المؤسسة للتعرف على الاقتراح المقبول منها والذي يجب أن يبدأ بتنفيذه.

### 4.10. تصميم نماذج وإجراءات النظام الجديد

يعد مصمم النظام تقرير يحتوي على مقدمة توضح طبيعة نشاط المؤسسة وهيكلها التنظيمي واحتياجاتها من البيانات ووصف موجز للنظام القائم موضحا نقاط القصور والضعف التي اهتم النظام الجديد بمعالجتها، ويتضمن التقرير وصف تفصيلي للنظام الجديد مع توضيح الأشكال والنماذج التي استقر رأيها عليها بشأن المستندات وسجلات اليومية وحسابات الأستاذ والتقارير التي يمكن إنتاجها من خلال النظام ومصادر بياناتها وخطوط الاتصال التي يتم من خلالها توجيه هذه التقارير.

### 5.10. إجراءات تنفيذ النظام الجديد

وتعتبر هذه المرحلة من أدق المراحل التي تواجه مصمم النظام وذلك كونه الوحيد الذي يفهم تفاصيل هذا النظام خطوط سير العمل به وتتم إجراءات التنفيذ في خطوتين.

- **الإعداد لتنفيذ النظام:** وتبدأ هذه المرحلة بعقد دورات تدريبية للعاملين بالمؤسسة حول النظام الجديد وتفصيلاته وكيفية إعداد المستندات والدورة التي تمر بها حتى إتمام عملية التسجيل في الدفاتر وكيفية إعداد التقارير وخطوط الاتصال التي تتدفق خلالها والهدف منها، وإرسال بعض الموظفين ذوي الدراية بعمليات المؤسسة في دورات تدريبية يتم إعدادها بمعرفة الشركة التي تقوم بتوريد هذه التجهيزات كما تتم الاستعانة بمصممي البرامج في الجهة التي ستقوم بتوريد التجهيزات الجديدة يف بناء البرامج الأولية لتشغيل النظام المحاسبي الجديد وتدريب العاملين في المؤسسة على كيفية تشغيل هذه البرامج.

- **إنشاء النظام الجديد وتنفيذه:** وفي هذه المرحلة يتم الانتقال إلى النظام الجديد حيث يتم طبع نماذج المستندات والتقارير والسجلات ويتم هذا الانتقال من خلال تشغيله أولا لفترة محدودة بجانب تشغيل النظام القديم ومراجعة النظام الجديد حتى تستقر الأمور ويكتمل تفهم العاملين لتفاصيل هذا النظام وفي بعض الأحيان يتم الانتقال للنظام الجديد انتقالا تدريجيا حيث يتم تطبيقه على مراحل بإحلال إجراءاته محل الإجراءات القائمة في كل قسم على حدى. إلا أن هذا الإجراء يؤدي إلى زيادة الوقت وطول الفترة لإنشاء النظام الجديد وهذا يؤدي إلى زيادة تكلفة تطبيقه وعلى مصمم النظام اختيار الأسلوب المناسب الذي يتماشى مع طبيعة العمل بالمؤسسة ودرجة تفهم العاملين لتفاصيل النظام وقدرتهم على تنفيذ إجراءاته.

وبانتهاء فترة النظام الجديد تنتهي مهمة مصمم النظام وعليه أن يقدم تقريراً نهائياً بذلك يوضح فيه الإجراءات المتبعة والنتائج المتوصل إليها وكذلك التوصيات بخصوص أية تعديلات قد ترى الإدارة إضافتها للنظام الجديد مستقبلاً لزيادة فعاليته في إنتاج البيانات.

### المحور الثالث: القوائم والتقارير المالية في نظام المعلومات المحاسبي

تعتبر القوائم المالية بمثابة المحصلة النهائية للنظام المحاسبي، فهي مخرجات النظام التي يفترض فيها توفير المعلومات الملائمة التي تفي باحتياجات متخذي القرارات، ويعتبر معيار المنفعة من أهم المعايير التي تحكم العلاقة بين شكل ومضمون القوائم المالية واحتياجات متخذي القرارات، ولأن هذه الاحتياجات في تطور دائم ومستمر مستجيبة في ذلك للتطور والتغير في بيئة الأعمال، فالمعرفة المحاسبية لا تألو جهداً في ملاحظة التطور في هذه الاحتياجات ويتبلور ذلك في التطور الدائم سواء لشكل أو مضمون تلك القوائم تحقيقاً للمنفعة المستهدفة منها.

وسيتم التطرق في هذا المحور لمفهومها ومكوناتها.

**1. تعريف القوائم المالية:** إن إعداد القوائم المالية وتقديمها للمستخدمين من قبل العديد من المؤسسات الموجودة حول العالم قد أسهم بقدر كبير في نشر الثقافة المحاسبية لدى هؤلاء، لكن رغم أن القوائم المالية قد تبدو متشابهة من بلد لآخر إلا أن هناك فروقاً بينهما تسببت فيها ظروف اجتماعية واقتصادية وقانونية تحكمها البيئة المحيطة بالنظام المحاسبي، إن هذه الظروف المختلفة قد أدت إلى استخدام تعاريف مختلفة للقوائم المالية مما نتج عن هذا الاختلاف استخدام معايير مختلفة في الاعتراف بعناصر القوائم المالية وفي إعطاء أسس مختلفة للقياس.

فالقوائم المالية هي "الوسائل التي بموجبها تنقل إلى الإدارة والأطراف المعنية صورة مختصرة عن الأرباح والمركز المالي للوحدة الاقتصادية"، وتشمل القوائم المالية عادة "قائمة المركز المالي (الميزانية)، قائمة الدخل (جدول النتائج)، قائمة التدفقات النقدية (جدول تدفقات الخزينة)، قائمة الأرباح المحتجزة (قائمة التغير في الأموال الخاصة)".

كما عرفت القوائم المالية أيضاً بأنها تعتبر وسيلة اتصال مرتبة وموضوعية بصورة رسمية تعكس الوضع المالي للمؤسسة، ولكي يوضع أي عنصر ضمن القوائم المالية ويمكن قياسه بصورة كافية مثل الأصول والخصوم والمصاريف والإيرادات، يجب أن تكون قيدت في الدفاتر من خلال مبدأ القيد المزدوج، كما يجب أن تتمتع بالخصائص الأساسية التي تجعل المعلومات المحاسبية مفيدة.

وانطلاقاً مما سبق، نجد أن القوائم المالية هي عبارة عن مجموعة من البيانات المسجلة وفق مبادئ متعارف عليها محاسبياً، حيث يتم استعمال وسائل وأدوات لتجميع وتبويب المعلومات والبيانات المحاسبية وفق أشكال معينة تتضمن جميع المعلومات المتعلقة بنشاط المؤسسة ونتائج أعمالها ومركزها المالي خلال فترة زمنية معينة.

ويمكن القول أن القوائم المالية هي المنتج النهائي للنظام المحاسبي، حيث هي الوسيلة الرئيسية التي من خلالها توصل المعلومات إلى الأطراف المعنية وتزودهم بمعلومات ضرورية ملائمة لأغراض التقرير المالي وتساعدهم في اتخاذ وترشيد القرارات الاقتصادية.

وتعتبر القوائم المالية من أفضل مصادر المعلومات من حيث قدرتها على الوفاء باحتياجات الفئات المختلفة وذلك للأسباب التالية:

- تعتبر من أكبر مصادر المعلومات مصداقية، نظرا لخضوع تلك القوائم للمراجعة والتدقيق من قبل مراجع خارجي مستقل؛
- تعرض معلومات تتوافق مع احتياجات طالبي المعلومات وترتبط بشكل مباشر مع التغيرات المعنية بالدراسة؛
- تعد من أكثر مصادر المعلومات ملاءمة لاتخاذ القرارات من حيث إصدارها، لأنه يتم إصدارها كل ربع سنة أو نصف سنة أو كل سنة.

**2. تعريف التقارير المالية:** في بداية ظهور المحاسبة كان ينظر إلى القوائم المالية بأنها تعبر تعبيراً كافياً عن الأحداث والعمليات المالية التي حدثت خلال الفترة المحاسبية، حيث تعبر بوضوح عن واقع المؤسسة دونما حاجة إلى أية معلومات إضافية، ولكن مع مرور الزمن والتطور الاقتصادي وتعدد العمليات الاقتصادية، اتضح أن المعلومات الرقمية التي تعرضها القوائم المالية والمبنية على البيانات المدونة في السجلات المحاسبية يشوبها الكثير من القصور، كما أن هناك العديد من البدائل التي يمكن إتباعها في قياس نفس الأحداث والعمليات المالية، الأمر الذي لا يمكن قارئ القوائم المالية من فهمها دون فهم الافتراضات التي بنيت عليها والطرق التي اتبعت في قياس الأحداث والعمليات المالية. لذلك بدأ الاهتمام بالإفصاح عن بعض المعلومات الوصفية غير الرقمية المرتبطة بالمعلومات المالية التي تعرضها القوائم المالية وذلك في شكل هوامش وإيضاحات وملاحظات للقوائم المالية.

لذا نجد أن "القوائم المالية تمثل الجزء المحوري للتقارير المالية، حيث تعتبر الوسائل الأساسية لتوصيل المعلومات المحاسبية للأطراف الخارجية، وعلى الرغم من أن القوائم المالية قد تحتوي على معلومات من مصادر خارج السجلات المحاسبية إلا أن النظم المحاسبية مصممة بشكل عام على أساس عناصر القوائم المالية، ويتم الإمداد بالمعلومات من خلال القوائم المالية الأساسية، كما تشمل التقارير المالية الوسائل الأخرى لتوصيل المعلومات ذات العلاقة المباشرة أو غير المباشرة والتي يتم استخراجها من النظام المحاسبي، وقد تشمل التقارير المالية معلومات مالية ومعلومات غير مالية، ونشرات أو تقارير مجلس الإدارة والتنبؤات المالية والأخبار ذات الصلة بالمؤسسة ووصف للخطط والتوقعات وكذلك التأثير البيئي أو الاجتماعي لأعمال المؤسسة".

مما سبق، نستنتج أن مفهوم التقارير المالية أشمل وأوسع من مفهوم القوائم المالية، بحيث يشمل أية معلومة ذات علاقة مباشرة أو غير مباشرة بالمعلومات التي يخرجها النظام المحاسبي.

**3. الاعتبارات العامة لعرض القوائم المالية:** يورد المعيار المحاسبي الدولي (IAS1) "عرض القوائم المالية" سبعة اعتبارات لعرض القوائم المالية وتشمل ما يلي:

**1.3. العرض العادل والامتثال لمعايير المحاسبة والإبلاغ المالي الدولية:** يتطلب العرض العادل للقوائم المالية عرض أثر الأحداث والعمليات التي مرت بها المؤسسة بشكل صادق، وبما يتماشى مع ما تم تحديده وتعريفه للأصول والخصوم والإيرادات والمصاريف بموجب الإطار العام لإعداد القوائم المالية من قبل معايير المحاسبة والإبلاغ المالي الدولية.

**2.3. فرضية استمرارية المؤسسة:** إن إعداد القوائم المالية يتم بموجب فرض استمرارية المؤسسة، وعند وجود تأكيدات أو مخاوف كبيرة لدى إدارة المؤسسة تفيد بعدم قدرة المؤسسة على الاستمرار، يتوجب الإفصاح عن ذلك وعن الأسباب التي أدت إلى هذه الحالة، والإفصاح عن الأساس الذي يتم بموجبه إعداد القوائم المالية.

**3.3. أساس الاستحقاق المحاسبي:** يتطلب إعداد القوائم المالية على أساس الاستحقاق باستثناء قائمة التدفقات النقدية التي يتم إعدادها على الأساس النقدي، ويتطلب أساس الاستحقاق الاعتراف بالمصروفات التي تخص الفترة المالية سواء تم دفعها أم لم يتم، وكذلك الاعتراف بالإيرادات المكتسبة والمكاسب الأخرى سواء تم قبضها أم لم يتم، أي بغض النظر عن واقعة الدفع أو القبض النقدي.

**4.3. الاتساق في العرض:** يتوجب على المؤسسة الاتساق في عرض وتصنيف بنود القوائم المالية خلال الفترات المالية المتتالية، ولا يمكن الخروج عن هذا الاتساق إلا في حالة حدوث تغيير احد معايير المحاسبة الدولية أو عند حدوث تغيير الظروف الخاصة بالمؤسسة.

**5.3. الأهمية النسبية والتجميع:** يتوجب عرض البنود غير المتشابهة والتي تمثل بنود لها أهمية مادية في بنود منفصلة، أما في حالة كون قيمة البند لا تمثل أهمية نسبية عالية فيجوز دمج البنود ذات الطبيعة أو الوظيفة المتشابهة في بند واحد، ويمكن تفصيل عرض البنود المختلفة إما في صلب القوائم المالية أو في الملاحظات المرفقة للقوائم المالية.

**6.3. عدم المقاصة:** تعني المقاصة إظهار أو عرض بند معين بالرصيد الصافي بعد طرح الجانب الدائن من الجانب المدين أو العكس، والمقاصة قد تؤدي إلى غموض المعلومات المقدمة لمستخدميها، لذلك فقد منع المعيار المحاسبي الدولي (IAS1) إجراء المقاصة بين أي من الأصول والالتزامات والمصاريف والإيرادات، ما لم يسمح أو يطلب ذلك احد معايير المحاسبة الدولية.

**7.3. المعلومات المقارنة:** يتطلب المعيار المحاسبي الدولي (IAS1) عرض البيانات المالية في القوائم المالية للفترة المالية الحالية والفترة السابقة ما لم يتطلب معيار محاسبي معين خلاف ذلك، كما يوجب

المعيار إدراج المعلومات المقارنة في الإيضاحات والملاحظات الوصفية عندما تكون ملائمة لفهم محتويات القوائم المالية للفترة الحالية.

**4. مكونات القوائم المالية:** تتمثل القوائم المالية في خمسة قوائم أساسية هي: قائمة المركز المالي، قائمة الدخل، قائمة التدفقات النقدية، قائمة التغيرات في حقوق الملكية والإيضاحات المرافقة للقوائم المالية (الملاحق).

### 1.4. قائمة المركز المالي (الميزانية):

**مفهوم قائمة المركز المالي:** ينطلق التعريف المعياري لقائمة المركز المالي من الهدف الذي يجب أن تحققه هذه القائمة، "وهنا يمكن أن يكون الهدف تصوير المركز الاقتصادي أو تصوير المركز المالي للمؤسسة، ومن الواضح أن المركز الاقتصادي هو أعم وأشمل من المركز المالي"، وتختلف تعريفات الميزانية في الأدبيات المحاسبية باختلاف الزاوية التي ينظر إلى الميزانية من خلالها.

ويمكن تعريف الميزانية بأنها "كشف بالأرصدة التي لا تزال مفتوحة في تاريخ معين بعد إغلاق الحسابات الوهمية في حساب ملخص الدخل"، كما تعتبر هذه القائمة "بمثابة تقرير يوضح المعلومات الخاصة بقيمة استثمارات المؤسسة في الأصول ومصادر هذه الاستثمارات المتمثلة في الدائنين وحقوق المؤسسة أو الملكية، وهذه المعلومات التي يقدمها المركز المالي تستخدم بواسطة أطراف في أغراض متباينة منها تقييم العائد على الاستثمارات وتحليل العلاقة بين البنود المختلفة، وكذلك تحديد السيولة وقدرة المؤسسة على سداد الالتزامات قصيرة الأجل وما إلى ذلك"، ووفقا للمعيار المحاسبي الدولي رقم (IAS1): "تعد الميزانية المكون الرئيسي في القوائم المالية وهي عبارة عن بيان بالمركز المالي الذي يوضح الأصول والخصوم وحقوق الملكية في نقطة زمنية محددة".

ومن التعاريف السابقة نستخلص النقاط التالية:

- قائمة المركز المالي عبارة عن بيان أو جدول يحتوي على أصول وخصوم المؤسسة، يتم إعداده في نهاية فترة معينة لتبين المركز المالي للمؤسسة؛
- تظهر قائمة المركز المالي الأرصدة المدينة والدائنة الناتجة عن عمليات الجرد بتاريخ إقفال الحسابات؛
- تظهر قائمة المركز المالي في جانب الخصوم مصادر أموال المؤسسة (أموال خاصة، ديون طويلة الأجل وقروض قصيرة الأجل)، في حين نجد في جانب الأصول أوجه استخدام هذه الأموال من (مباني، أدوات، مخزونات، نقدية وغيرها).

واستنادا إلى ما سبق فإن الميزانية هي كشف أو قائمة تظهر أصول وخصوم المؤسسة ومكوناتها ومقدارها في تاريخ معين، ويطلق عليها "الميزانية" لأنها تتخذ إحدى أشكالها صورة كشف أو جدول له جانبين متساويين ومن ثم متوازنين من ناحية، ويطلق عليها أيضا "قائمة المركز المالي" لأن الهدف الرئيسي من إعدادها هو إظهار حقيقة المركز المالي للمؤسسة وقدرتها على الاستثمار في نشاطها والوفاء

بالتزاماتها، وتعتبر الميزانية أو قائمة المركز المالي من أهم التقارير أو القوائم المالية التي تنتجها المؤسسة.

**2.4. قائمة الدخل:** لقد عرفت هذه القائمة بعدة تسميات قد تختلف من شخص إلى آخر حسب وجهة النظر أو الزاوية التي يرى منها هذه القائمة، فهي "قائمة تعرض نتائج أعمال المؤسسة من ربح أو خسارة عن فترة مالية محددة"، ويشار إلى قائمة الدخل أحياناً "بقائمة الربح، حيث تهدف إلى قياس مدى نجاح المؤسسة خلال فترة زمنية معينة في استغلال الموارد المتاحة في تحقيق الأرباح، وعادة ما يهتم المستخدمون بهذه القائمة للحكم على ربحية المؤسسة المشروع وتحديد قيمة الاستثمارات والديون"، وتعرف قائمة الدخل بجدول النتائج والذي هو "بيان ملخص للأعباء والمنتجات (الإيرادات) المنجزة من الكيان (المؤسسة) خلال السنة المالية، ولا يأخذ في الحسبان تاريخ التحصيل أو تاريخ السحب، ويبرز بالتمييز النتيجة الصافية للسنة المالية الربح (الكسب) أو الخسارة".

وبصفة عامة قائمة الدخل هي قائمة أو جدول يجمع مختلف عناصر التكاليف والإيرادات التي تساهم في تحقيق نتيجة نشاط المؤسسة (التجاري والإنتاجي) في دورة معينة دون تحديد تواريخ تسجيلها، وهي بمثابة أداة مفيدة في مراقبة التسيير الداخلي للمؤسسة.

ومنه تعرض قائمة الدخل نتائج أعمال المؤسسة من ربح أو خسارة عن فترة مالية محددة، حيث نتيجة المؤسسة تسمح بتحديد مردودية النشاط، وبالتالي تقييم أداء إدارة المؤسسة من الأطراف المهمة، ومتابعة الإدارة نفسها للنتائج المحققة للتأكد من مدى ملائمة القرارات المتخذة مع الأهداف المسطرة من طرف الملاك.

**3.4. قائمة التدفقات النقدية:** لقد خصصت لجنة معايير المحاسبة الدولية المعيار (IAS(7) "قائمة التدفقات النقدية" وهي قائمة تتضمن التدفقات النقدية من النشاطات التشغيلية والاستثمارية والتمويلية التي تمت خلال فترة مالية معينة في المؤسسة، ويمكن وصفها بأنها قائمة تبين المركز النقدي للمؤسسة في تاريخ معين وتكتسب أهميتها استناداً إلى الأساس الذي يتم إعدادها بناءً على الأساس النقدي كون قائمة المركز المالي يتم إعدادها بناءً عليه وهو الأساس النقدي كون قائمة المركز المالي يتم إعدادها استناداً إلى أساس الاستحقاق.

**4.4. قائمة التغيرات في حقوق الملكية:** أوجب المعيار (IAS(1) "عرض القوائم المالية" المؤسسات بإعداد قائمة التغيرات في حقوق الملكية كقائمة مستقلة ومنفصلة عن القوائم الأخرى، وهي قائمة تتضمن:

- كل التغيرات في حقوق الملكية؛
- التغيرات في حقوق الملكية التي لا تظهر بسبب عمليات مع أصحاب حقوق الملكية كممارسات تتم من قبلهم باعتبارهم مالكيين.

**5.4. الإيضاحات المرفقة للقوائم المالية (الملاحق):** وتتضمن معلومات إضافية لما تم عرضه في القوائم المالية، وتشمل ملخصا للسياسات المحاسبية وملاحظات تفسيرية أخرى تتعلق ببند القوائم المالية، إضافة للإيضاحات عن الالتزامات والأصول الطارئة وأي بند أخرى تتعلق بحقيقة المركز المالي ونتيجة الأعمال، وهناك تقارير أخرى تتعلق بمصادر أموال المؤسسة، وكذلك موارد المؤسسة التي لا يتم الاعتراف بها في الميزانية استنادا إلى معايير التقارير المالية الدولية IFRS، وبالنسبة للتقارير التي تعرض خارج نطاق القوائم المالية- وتشمل التقارير المالية التي تعد لأغراض لاستخدامات الداخلية للإدارة، التقارير البيئية، وقوائم القيمة المضافة- فتعتبر خارج نطاق معايير التقارير الدولية IFRS.

**5. العناصر الأساسية للقوائم المالية:** توضح القوائم المالية الآثار المالية للمعاملات والأحداث الأخرى عن طريق تجميعها في تصنيفات عامة وفقا لخصائصها الاقتصادية وقد اصطلح على تسمية هذه التصنيفات بعناصر القوائم المالية، وهي كما يلي:

**1.5. الأصول:** هي موارد تسيطر عليها المؤسسة كنتيجة لأحداث ماضية ومن المتوقع أن تتدفق منها منافع اقتصادية مستقبلية للمؤسسة أي هي المنافع المستقبلية التي يحصل عليها أو يتم السيطرة عليها بواسطة مؤسسة ما كنتيجة للأحداث أو العمليات الماضية.

**2.5. الالتزامات:** هي تعهدات حالية للمؤسسة نشأت عن أحداث ماضية ومن المتوقع أن تؤدي تسويتها إلى تدفق خارج من الوحدة لموارد تنطوي على منافع مستقبلية لكي تفي بحقوق الطرف الآخر.

**3.5. حقوق الملكية :** هي القيمة المتبقية من أصول المؤسسة بعد خصم كل التزاماتها.

**4.5. الاستثمارات بواسطة الملاك:** الزيادة في صافي الأصول والنتيجة من تحويل أشياء ذات قيمة من أطراف أخرى للحصول على زيادة حقوق الملكية والأصول هي الأكثر شيوعا والتي تقدم من الملاك كاستثمارات ومع ذلك يمكن تحويل التزامات على المؤسسة إلى حقوق ملكية.

**5.5. التوزيعات على الملاك:** النقص في صافي الأصول لمؤسسة والنتائج من تحويل الأصول، تقديم خدمات أو إنشاء التزام على الشركة للملاك، والتوزيعات للملاك تؤدي إلى تخفيض حقوق الملكية في المؤسسة.

**6.5. الدخل الشامل:** التغير في الملكية (صافي الأصول) للمؤسسة خلال فترة معينة من العمليات أو الأحداث الأخرى، وتتضمن كافة التغيرات في الملكية خلال الفترة ما عدا تلك الناتجة من الاستثمارات بواسطة الملاك والتوزيعات على الملاك.

**7.5. الإيرادات:** تتمثل في تدفقات داخلية أو زيادة في الأصول للمؤسسة أو سداد للالتزامات على المؤسسة أو خليط منهما خلال فترة زمنية وذلك نتيجة بيع أو إنتاج السلع. تقديم الخدمة أو أي أنشطة أخرى تمثل العمليات الرئيسية للمؤسسة.

**8.5. المصروفات:** تدفقات خارجة أو استخدام للأصول أو حدوث التزام خلال فترة زمنية معينة نتيجة بيع أو إنتاج السلع أو تقديم الخدمة أو القيام بأنشطة أخرى تمثل العمليات الرئيسية للمؤسسة.

**9.5. المكاسب:** الزيادة في حقوق الملكية (صافي الأصول) من عمليات استثنائية للمؤسسة ومن كافة العمليات والأحداث الأخرى التي تؤثر على المؤسسة خلال فترة زمنية معينة ما عدا الزيادة الناتجة من الإيرادات أو الاستثمارات بواسطة الملاك.

**10.5. الخسائر:** النقص في حقوق الملكية (صافي الأصول) من العمليات الاستثنائية للمؤسسة ومن كافة العمليات والأحداث والظروف التي تؤثر على المؤسسة خلال فترة زمنية معينة ما عدا النقص الناتج من المصروفات أو التوزيعات للملاك.

### ثانياً: أهمية وأهداف القوائم والتقارير المالية

إن الهدف من القوائم المالية ذات الغرض العام هو توفير بيانات مالية عن المركز المالي للمؤسسة وعن نتيجة أعمالها والتدفق النقدي لديها، وبحيث تكون البيانات التي تحتويها القوائم المالية مفيدة في اتخاذ القرارات الاقتصادية لشريحة عريضة من مستخدمي القوائم المالية.

فمن الناحية التاريخية لقد مرّ الاهتمام بتحديد أهداف التقارير المالية بثلاث مراحل هي:

**المرحلة الأولى (1900-1933):** اهتمت هذه المرحلة بأهداف الإدارة، حيث كانت وجهة نظر الإدارة هي المسيطرة على تحديد أهداف المحاسبة وتقاريرها المالية، وكان الإفصاح السائد يتمثل في تنفيذ المتطلبات القانونية للوفاء بالتزاماتها تجاه الملاك.

**المرحلة الثانية (1933-1973):** وركزت هذه المرحلة اهتماماتها بوجهة نظر الاتحادات المحاسبية والمهنية، كالمعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين (AICPA) والمجمعات العلمية كالجمعية الأمريكية للمحاسبة (AAA)، وتحت سلطة ضغط لجنة تبادل الأوراق المالية (SEC)، وهذا لغرض حماية المحاسب تجاه ضغوط الإدارة وحماية مدقق الحسابات الخارجي من المساءلة التي يتعرض لها، وبالتالي تأثر أهداف التقارير المالية بوجهة نظر المحاسب والمدقق.

**المرحلة الثالثة (بعد 1973):** وفيها تطور الأمر إلى الأخذ بوجهة نظر مستخدمي التقارير المالية، حيث نصت التوجيهات إلى مراعاة مصلحة المستخدمين الخارجيين، وهو ما يطلق عليه بالمدخل النفعي أو مدخل فائدة المعلومات في اتخاذ القرارات.

وفي هذا المجال قامت الجهات المهنية والمحاسبية بالعديد من الدراسات المتعلقة بتحديد أهداف التقارير المالية، ولعل أهمها قيام لجنة (Trueblood) المكلفة من طرف (AICPA) بإصدار تقرير شامل مكون من اثني عشر هدفاً تكون في مجموعها هيكلًا متسقاً له عدة مستويات متدرجة من العموميات إلى الخصوصيات، كما قامت هيئة (FASB) بإصدار مذكرة من ثلاثة أجزاء بعنوان "الإطار النظري للمحاسبة المالية والتقارير المالي عن عناصر القوائم المالية وقياسها".

وفيما يلي سنتطرق إلى أهم الأهداف التي تم ذكرها ضمن هذه الدراسات

### 1. الأهداف المحاسبية كما جاءت في تقرير لجنة Trueblood: كَوْن المعهد الأمريكي للمحاسبين

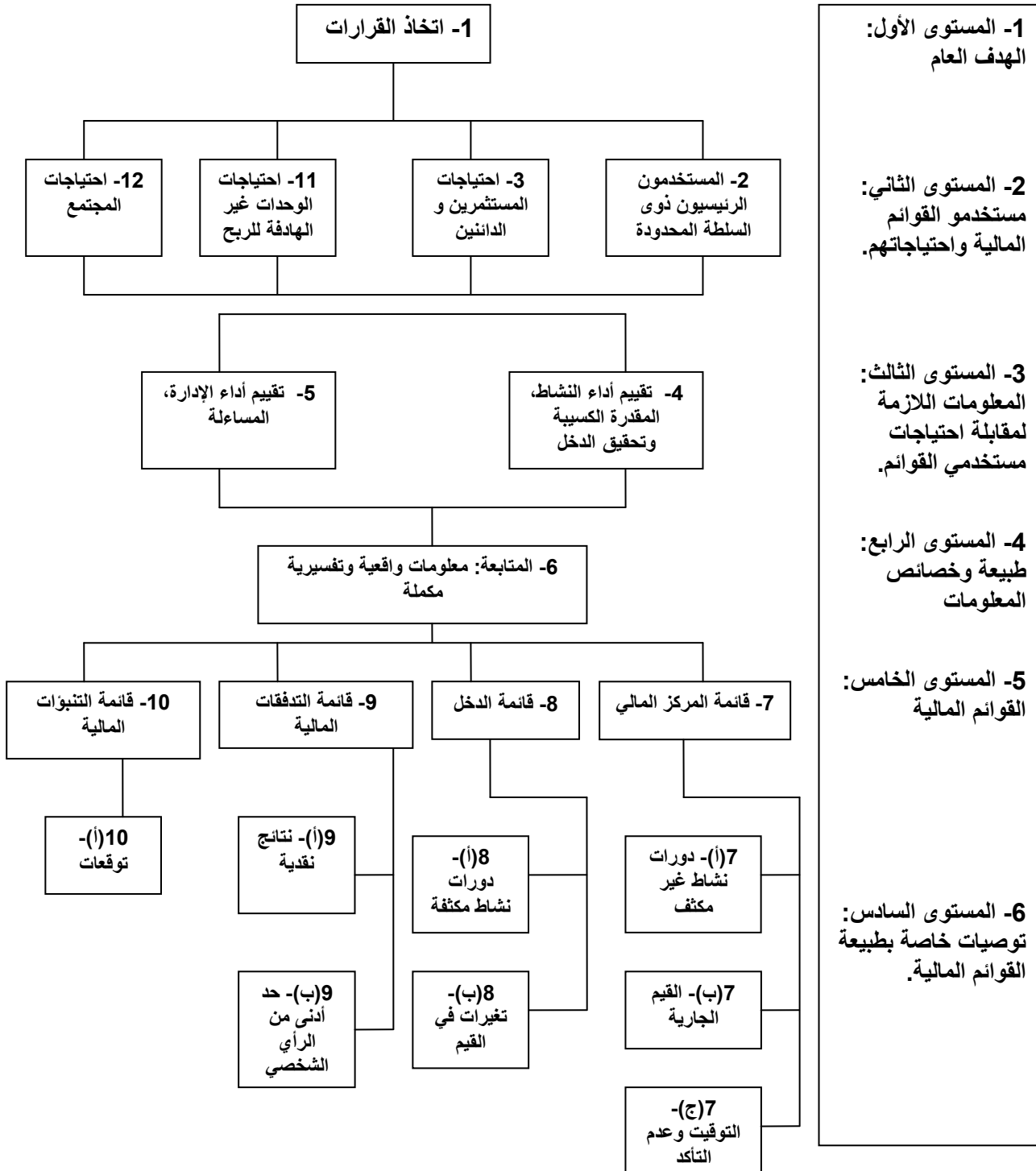
القانونيين (AICPA) سنة 1971 لجنة عرفت باسم (Trueblood) نسبة إلى رئيسها "روبرت تروبلاد"

(The Trueblood Report)، كان هدفها دراسة القوائم المالية وقد كلفت هذه اللجنة بما يلي:

- تحديد الفئات التي تحتاج إلى القوائم المالية؛
  - تحديد المعلومات التي يحتاجونها والتي يمكن أن تزودهم بها المحاسبة؛
  - تحديد إطار العمل المطلوب لتزويدهم بالمعلومات التي يحتاجونها.
- وقد أصدرت هذه اللجنة دراسة نهائية تحت عنوان (أهداف القوائم المالية) سنة 1973 وقد سمي تقرير هذه اللجنة بتقرير Trueblood، وجاءت هذه الدراسة شاملة لموضوع الأهداف وما يتعلق بها حيث تضمن اثني عشر هدفا للقوائم المالية وهي:
- تزويد مستخدمو القوائم المالية بالمعلومات المفيدة لاتخاذ القرارات الاقتصادية؛
  - خدمة المستخدمين الذين تتوافر لديهم سلطة محدودة أو إمكانية محدودة أو مصدر محدود للحصول على المعلومات والذين يعتمدون على القوائم المالية كمصدر معلوماتي رئيسي لتقييم النشاط الاقتصادي للمؤسسة؛
  - تقديم معلومات مفيدة للمستثمرين والدائنين من أجل التنبؤ والمقارنة وتقييم التدفقات النقدية من حيث المبلغ والتوقيت ونسبة عدم التأكد؛
  - تزويد المستخدمين بالمعلومات للتنبؤ والمقارنة وتقييم المقدرة الكسبية للمؤسسة؛
  - تقديم معلومات مفيدة للحكم على قدرة الإدارة في استخدام الموارد المتاحة لتحقيق هدفها الأساسي؛
  - تقديم معلومات واقعية وتفسيرية عن العمليات والأحداث الأخرى المفيدة في التنبؤ والمقارنة وتقييم المقدرة الكسبية للمؤسسة، ويجب الإفصاح عن الفروض الأساسية المعتمدة في ذلك؛
  - تقديم قائمة عن المركز المالي (الميزانية) تفيد في التنبؤ والمقارنة وتقييم المقدرة الكسبية للمؤسسة، حيث تقدم معلومات تخص العمليات والأحداث التي قامت بها المؤسسة، وعرض أصول وخصوم هذه المؤسسة؛
  - تقديم قائمة عن الدخل تفيد في التنبؤ والمقارنة وتقييم المقدرة الكسبية للمؤسسة، ويجب التقرير عن صافي النتيجة لدورات الكسب التامة وأنشطة المؤسسة عن العمليات القابلة للتحقق غير التامة والتي هي قيد الإتمام؛
  - تقديم قائمة عن الأنشطة المالية (قائمة التدفقات النقدية) تفيد في التنبؤ والمقارنة وتقييم المقدرة الكسبية للمؤسسة، ويجب أن تقرر هذه القائمة بشكل رئيسي عن العمليات الفعلية والمتوقعة ذات الآثار النقدية الهامة، ويجب أن تقرر عن المعطيات التي تتطلب حداً أدنى من الرأي والتفسير من قبل معد هذه القائمة؛
  - التزويد بالمعلومات المفيدة في عملية التنبؤ، خاصة المعلومات التي تزيد من قابلية الاعتماد والوثوق بالتنبؤات المالية للمستخدمين؛

- إلزام المنظمات الحكومية والمنظمات غير الهادفة لتحقيق الربح بتقديم المعلومات المفيدة في تقييم فعالية إدارة الموارد لتحقيق أهداف المنظمة، ويجب أن تعمم مقاييس الإنجاز على الأهداف المحددة؛
- التقرير عن أنشطة المؤسسة التي تؤثر على المجتمع والتي يمكن أن تحدد أو توصف أو تقاس أو التي تلعب دوراً مهماً في وسطها الاجتماعي.

**الشكل رقم (01): الترتيب الهرمي لأهداف القوائم المالية وفق تقرير "تروبلود"**



**2. الأهداف المحاسبية كما جاءت في تقرير مجلس FASB:** لقد أصدر مجلس معايير المحاسبة الأمريكي (FASB) تقرير أو بيان رقم (1) عام 1978 حول أهداف التقارير المالية في الوحدات الهادفة للربح، والذي اعتمد بصورة كبيرة على تقرير Trueblood، وقد صنفت هذه الأهداف إلى أهداف رئيسية وأخرى فرعية:

### **1.2. الأهداف الرئيسية: وتتمثل فيما يلي:**

- توفير المعلومات التي تفيد في ترشيد القرارات الاستثمارية والائتمانية للمستثمرين الحاليين والمرتقبين وكذلك الدائنين؛
- توفير المعلومات التي تفيد في تقدير التدفقات النقدية المستقبلية للمؤسسة، بحيث تسمح بالمفاضلة بين التدفقات النقدية الحالية والتدفقات النقدية المستقبلية، مع تحديد توقيت تلك التدفقات المتوقعة ودرجة عدم التأكد المحيطة بها؛
- توفير المعلومات المتعلقة بالموارد الاقتصادية للمؤسسة والتزاماتها والتغيرات التي طرأت عليها، مما تفيد مستخدمي هذه المعلومات في تحديد نقاط القوة ونقاط الضعف في المؤسسة وكذلك تقدير إمكانياتها المالية واحتمالات مواجهة الفشل المالي.
- على ضوء ما سبق، فإن الأهداف الرئيسية حاولت الإجابة عن التساؤلات المتعلقة بمستخدمي القوائم المالية وطبيعة القرارات التي يتخذونها، وأهم المعلومات التي تخدم الاحتياجات المشتركة لمجموعة من الفئات وليست لخدمة احتياجات فئة دون الأخرى.

### **2.2. الأهداف الفرعية: وتتمثل فيما يلي:**

- توفير المعلومات التي تفيد في تقييم أداء المؤسسة وتحديد أرباحها، ويتم ذلك وفق أساس الاستحقاق الذي يربط بين المجهودات والإنجازات ويسمح بتنبؤات سليمة؛
  - توفير المعلومات التي تفيد في تحديد درجة السيولة وتدفق الأموال، أي تحديد مصادر الحصول على الأموال وأوجه إنفاقها؛
  - توفير المعلومات التي تفيد في التقرير عن مسؤولية الإدارة وتقييم كفاءة أدائها باستخدام معلومات الربحية ومكوناتها؛
  - توفير معلومات تتعلق بملاحظات وتفسيرات الإدارة، من أجل زيادة منفعة هذه المعلومات.
- نستنتج أن الأهداف الفرعية يمكنها توفير بيانات صالحة للاستخدام في القرارات المتعلقة بالمجالات التالية: التغير في المركز المالي، الموارد الاقتصادية، التدفقات النقدية، النتيجة وعناصرها، الحكم على أداء الإدارة، اتخاذ القرارات ذات المنفعة للمساهمين و مساعدة المستخدمين في فهم المعلومات المالية. مما سبق، يمكن إبراز أهمية القوائم المالية والغرض من إعدادها في ثلاثة عناصر أساسية:

- أداة اتصال: حيث تعمل القوائم المالية على توصيل رسالة مفهومة وواضحة لمستعملي المعلومات المحاسبية عن نشاط المؤسسة والنتائج المترتبة عنه، أي وسيلة اتصال بين المؤسسة والمستثمرين فيها من جهة، ووسيلة لربط العلاقات بين المؤسسة والموردين والزبائن والبنوك من جهة أخرى؛
- وسيلة لتقييم الأداء: حيث تساعد القوائم المالية في تقييم أداء الإدارة والحكم على كفاءتها، والحكم على المركز المالي للمؤسسة، ومدى التقدم في تحقيق أهدافها، وكيفية استخدام مواردها؛
- وسيلة في اتخاذ القرارات: حيث تساعد الإدارة في اتخاذ القرارات المتعلقة بكيفية صرف الموارد في المستقبل، كما تساعد الأطراف ذات العلاقة المباشرة أو غير المباشرة في اتخاذ العلاقات المختلفة. في البيئة المحيطة، فان العوامل التي أثرت على هذا التطور هي:
  - عوامل داخلية و هي عوامل ثقافية و تغيرات اجتماعية في كل دولة من الدول أدت إلى حدوث تزايد في الطلب على المعلومات.
  - عوامل خارجية و هي مرتبطة بالتبادل التجاري مع الدول الأخرى، مثل انتشار ظاهرة الشركات المتعددة الجنسيات.

## المحور الرابع: جودة المعلومات المالية

تحتل المحاسبة في الوقت الحالي أهمية كبيرة في حياة المؤسسات الاقتصادية وتزداد أهميتها خاصة في ظل المتطلبات الجديدة لاقتصاد السوق، وتعد أهم نظم المعلومات في المؤسسة، لما توفره من معلومات عن الواقع الاقتصادي والمالي لهذه الأخيرة، ويتمثل الناتج الأساسي لنظام المعلومات المحاسبي في القوائم والتقارير المالية التي تعد ذات أهمية كبيرة بالنسبة للعديد من الأطراف الداخلية والخارجية التي لها مصالح خاصة داخل المؤسسة، ولما كانت هذه المعلومات المالية مهمة لا بد أن تتوفر فيها الخصائص النوعية للمعلومات المالية لتحقيق جودتها، وأن هذه الصفات (النوعية أو الجودة) سوف لن تتحقق إلا إذا قام بمراجعتها أو فحصها شخص حيادي ومستقل عن المؤسسة، والمتمثل في المراجع الخارجي، الذي يبدى رأيه حول هذه المعلومات، فتكون بذلك المعلومات موثوقة وملائمة لمتخذي القرار سواء الداخليين أو الخارجيين، وبالتالي تكون ذات جودة.

**أولاً: جودة المعلومات المالية وقيودها:** يتم التطرق في هذا المحور إلى جودة المعلومات المالية، وبالتالي الخصائص النوعية التي يجب أن تتوفر في هذه المعلومات لإمكانية الاعتماد عليها.

**1. الخصائص النوعية للمعلومات المالية:** عند الحديث عن جودة المعلومات المالية فانه من الضروري تحديد المواصفات التي يجب توافرها في هذه المعلومات من أجل تحقيق الهدف المطلوب منها. ومن خلال الجدول رقم (01) نعرض أهم الخصائص النوعية للمعلومات المالية كما وردت في منشورات المنظمات المهنية الرئيسية في العالم.

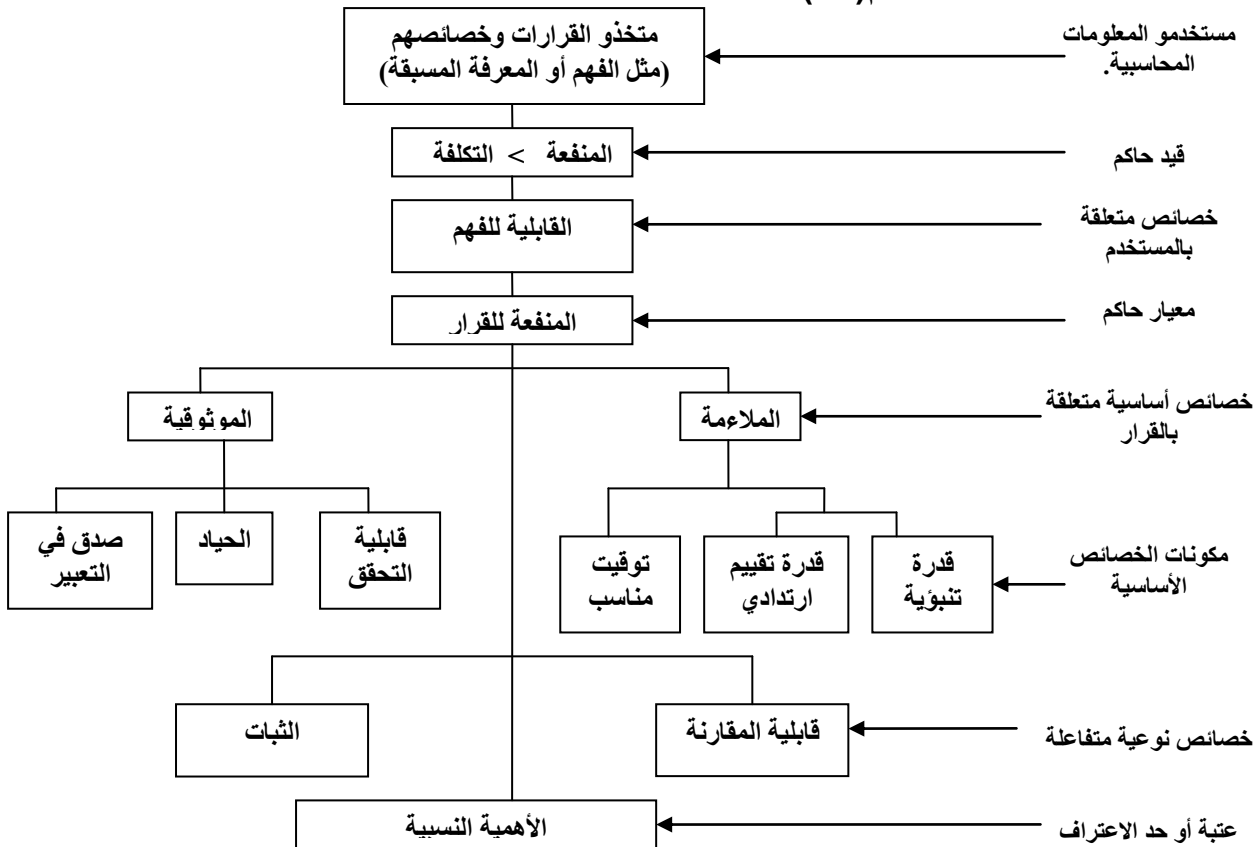
**جدول رقم(01): الخصائص النوعية للمعلومات المالية حسب المنظمات الدولية**

| IASC<br>1989 | FASB<br>SFAC<br>'No2<br>1980 | ICAW<br>Corporate<br>Report | AICPA             |                 | A.A.A<br>1966 | الصفة                   |
|--------------|------------------------------|-----------------------------|-------------------|-----------------|---------------|-------------------------|
|              |                              |                             | Trueblood<br>1973 | APB No4<br>1970 |               |                         |
| x            | x                            | x                           | x                 | x               | x             | الملاءمة                |
| x            | x                            |                             |                   | x               | x             | القابلية للتحقق         |
|              |                              | x                           | x                 | x               |               | الوضوح                  |
| x            | x                            |                             | x                 | x               | x             | عدم التحيز              |
| x            | x                            | x                           |                   |                 |               | الموضوعية               |
| x            | x                            | x                           |                   | x               |               | التوقيت المناسب         |
| x            | x                            |                             | x                 |                 |               | الثبات                  |
| x            |                              | x                           |                   | x               |               | الاكتمال                |
|              |                              |                             | x                 |                 |               | المعقولة                |
| x            | x                            | x                           | x                 | x               |               | القابلية للمقارنة       |
| x            |                              |                             | x                 |                 |               | الأهمية النسبية         |
| x            |                              | x                           | x                 |                 |               | الجوهر فوق الشكل        |
|              | x                            |                             |                   |                 |               | القيمة التنبؤية         |
|              | x                            |                             |                   |                 |               | القيمة المرتجعة         |
| x            | x                            | x                           |                   |                 | x             | أمانة العرض (الموثوقية) |

تحدد مفاهيم جودة المعلومات الخصائص التي تنسم بها المعلومات المالية المفيدة أو القواعد الأساسية الواجب استخدامها لتقييم نوعية المعلومات المالية، ويؤدي تحديد هذه الخصائص إلى مساعدة المسؤولين عند وضع المعايير المحاسبية، وعند إعداد القوائم المالية في تقييم المعلومات المالية التي تنتج من تطبيق طرق محاسبية بديلة، وفي التمييز بين ما يعتبر إيضاحاً ضرورياً وما لا يعتبر كذلك، ويجب تقييم فائدة المعلومات المالية على أساس أهداف القوائم المالية التي يركز فيها الاهتمام على مساعدة المستفيدين الخارجيين الرئيسيين في اتخاذ القرارات، ويجب أن يوجه المحاسبون اهتمامهم إلى هؤلاء المستفيدين وإعداد القوائم المالية التي تساعد في اتخاذ قراراتهم، ويمكن القول أن الهدف الرئيسي في تحديد مجموعة الخصائص النوعية هو استخدامها كأساس لتقييم جودة المعلومات المالية.

لقد بذلت محاولات كثيرة لتحديد الخصائص التي يلزم توافرها في المعلومات المالية إلا أنه يمكن القول أن هذه الدراسات هي الدراسة التي قام بها مجلس معايير المحاسبة المالية الأمريكي، والتي وردت في البيان رقم 2 لسنة 1980 بعنوان الخصائص النوعية للمعلومات المالية، وهي الدراسة الأكثر شمولية وأهمية على مجموعة الدراسات السابقة، ونوضح في الشكل أدناه الخصائص النوعية للمعلومات المالية، كما قدمها (FASB).

الشكل رقم (01): الخصائص النوعية للمعلومات المالية



من خلال الشكل يمكن إظهار أربعة نقاط أساسية تتمثل فيما يلي:

- خصائص تتعلق بمتخذي القرارات، أي مستخدمي المعلومات المالية.
- خصائص ذاتية للمعلومات المالية، وتضم خاصيتين أساسيتين، وهما خاصية ملائمة المعلومات، وخاصية موثوقية المعلومات ومصادقيتها.
- خاصية الملائمة تقسم إلى ثلاث خصائص ثانوية : القيمة التنبؤية للمعلومات، القدرة على التقييم الارتدادي ، التوقيت المناسب للمعلومات.
- أما خاصية الموثوقية فتقسم كذلك إلى ثلاثة خصائص ثانوية: قابلية التحقق، الحياد (عدم التحيز في القياس و الإفصاح)، الصدق في التعبير.
- من تداخل الخاصيتين الأساسيتين للملائمة الموثوقية، ينتج أن المعلومات المالية يجب أن تتصف بقابليتها للمقارنة وما يتطلبها ذلك من الثبات في تطبيق الطرائق والأساليب المحاسبية من دورة مالية إلى أخرى.

- هناك قيدين رئيسيان على استخدام الخصائص السابقة هما:

- قيد حاكم وهو أن تكون المنفعة المتوقعة من المعلومات أكبر من تكلفتها.
- الأهمية النسبية تمثل نقطة الفصل في الاعتراف.

إن معيار المنفعة يأتي في قمة هرم الخصائص النوعية للمعلومات المالية باعتباره معيار حاكم (قاعدة عامة)، وأن تحقيق المنفعة للقرار يتطلب توافر خاصيتين أساسيتين، خاصية الملائمة وخاصية المصادقية أو الثقة في المعلومات، فإذا فقدت المعلومات المالية هاتين الخاصيتين فلن تكون مفيدة بالنسبة للمستفيدين منها، وفيما يلي بيان هذه الخصائص:

### 1.1. الخصائص الأساسية

**1.1.1. الملائمة ومكوناتها:** يقصد بالملائمة وجود علاقة وثيقة بين المعلومات المستمدة من المحاسبة المالية والأغراض التي تعد من أجلها، ولكي تكون هذه المعلومات مفيدة يجب أن تكون ملائمة لحاجات متخذي القرارات، بمعنى يلزم أن تكون مؤثرة في القرارات الاقتصادية للمستخدمين بمساعدتهم في تقييم الأحداث الماضية والحاضرة والمستقبلية أو تأكيد أو تصحيح تقييماتهم الماضية.

ومن ثم يمكن تعريف محدد لمفهوم المعلومات الملائمة على الوجه الآتي :

**" الملائمة هي قدرة المعلومات على إحداث تغيير في اتجاه قرار مستخدم معين".**

وبالتطبيق على القوائم المالية والتقارير المالية فإن ملائمة المعلومات تساعد المستخدمين على تكوين توقعات عن النتائج التي سوف تترتب من الأحداث الماضية أو الحاضرة أو المستقبلية.

أما إذا كان لدى مستخدمي التقارير المالية توقعات قائمة بالفعل وقت حصولهم على المعلومات، فإن ملائمة هذه المعلومات في هذه الحالة تتحدد بمدى قدرتها على تعزيز التوقعات الحالية أو إحداث تغيير في هذه التوقعات، فإذا ما عززت المعلومات المالية التوقعات الحالية، فإن ذلك معناه زيادة احتمال أن تكون

النتائج المتوقعة كما سبق التنبؤ بها (زيادة درجة التأكد)، أما إذا أحدثت المعلومات المالية تغيير في هذه التوقعات فإن ذلك معناه أنها غيرت التوزيع الاحتمالي للإحداث، وفي كلتا الحالتين تعتبر المعلومات المالية معلومات ملائمة، لأنها أدت إلى تغيير درجة التأكد بالنسبة للقرار محل الدراسة، وعليه فإنه ليس من الضروري أن يترتب على المعلومات الملائمة تغيير ذات القرار، وإنما يكفي أن تؤدي إلى تغيير اتجاه هذا القرار.

وحتى تكون المعلومات ملائمة يلزم توافر خصائص فرعية تمثل مكونات الملائمة وهي:

- **التوقيت المناسب:** يقصد بالتوقيت الملائم، تقديم المعلومات في حينها بمعنى أنه يجب إتاحة معلومات المحاسبة المالية لمن يستخدمونها عندما يحتاجون إليها، وذلك لأن هذه المعلومات تفقد منفعتها أو قدرتها على التأثير في عملية اتخاذ القرارات إذا لم تكن متاحة عندما تدعو الحاجة إلى استخدامها، أو إذا تراخى تقديمها فترة طويلة بعد وقوع الأحداث التي تتعلق بها، فمن المعلوم أن عملية اتخاذ القرار محددة دائماً بفترة زمنية معينة، ويختلف التوقيت المناسب مع اختلاف طبيعة القرار.

وجدير بالملاحظة أن المعلومات لا تستمد منفعتها من مجرد إتاحتها في الوقت الملائم، فهناك عوامل أخرى إلى جانب ذلك، إلا أن التباطؤ في إتاحة هذه المعلومات يؤدي إلى تقليل منفعتها أو ضياع تلك المنفعة، وللتوقيت الملائم جانبان :

- دورية القوائم المالية، بمعنى طول أو قصر الفترة الزمنية التي يلزم إعداد التقارير عنها، فقد تكون هذه الفترة طويلة نسبياً، وبالتالي يمكن إتاحة المعلومات التي تتضمنها القوائم المالية في مواعيد دورية متباعدة، أو تكون هذه الفترة قصيرة نسبياً، وبالتالي يمكن إتاحة هذه المعلومات في مواعيد دورية متقاربة.

- المدة التي تنقضي بين نهاية الفترة الزمنية التي تعد عنها القوائم المالية وبين تاريخ إصدار تلك التقارير وإتاحتها للتداول، إذ أنه كلما كان ذلك الفارق الزمني طويلاً كلما قلت منفعة المعلومات المالية التي تشملها تلك القوائم.

- **القدرة التنبؤية للمعلومات:** إن مفهوم القيمة التنبؤية للمعلومات قد تم اشتقاقه من نماذج الاستثمارات، وقد عرفه (FASB) في بيانه رقم 2 كما يلي: "هي خاصية المعلومات في مساعدة المستخدمين على زيادة احتمال تصحيح تنبؤات نتائج أحداث ماضية أو أحداث حاضرة".

لابد للمعلومات المالية أن تتميز بقدرتها على التنبؤ بالمستقبل وزيادة الثقة فيها، وذلك لتجنب حدوث خسائر محتملة ولزيادة الدقة في المخصصات الواجب تكوينها للمستقبل لمواجهة احتمالات نقصان الأصول أو زيادة الخصوم أو كليهما معاً، وكذلك الاهتمام بقدرة المعلومات التنبؤية، طبقاً لاختلاف أساليب وأدوات القياس المحاسبي، وإتباع سياسات محاسبية مختلفة تساهم في خلق القدرة التنبؤية لتلك المعلومات المالية بشكل أفضل، ومثال ذلك استعمال طريقة الأسعار الجارية لقياس الأصول الثابتة بدلاً من طريقة التكلفة التاريخية.

عموماً إن الأخذ بمفهوم قابلية التنبؤ أو ما يسمى بالمدخل التنبؤي في تكوين نظرية المحاسبة، يمثل طاقة هامة تدفع إلى تطوير تقارير مالية ملائمة.

- **القدرة على التقييم الارتدادي للتنبؤات السابقة:** للمعلومات المالية دور في تثبيت وتصحيح توقعات سابقة، أي أنها تساعد المستخدمين للمعلومات في تقييم مدى صحة توقعاتهم السابقة، وعليه تقييم نتائج القرارات التي بنيت على هذه التوقعات.

في غالب الأحيان تتخذ القرارات الجديدة بناءً عن نتائج قرارات سابقة والتي تكون مدخلات أساسية للقرارات الجديدة، فالمحاسبة بصورتها المثالية تقدم خدمات معلوماتية للمستثمرين الذين يحسنون بصورة مستمرة استراتيجياتهم الاستثمارية.

- **الترابط بين التنبؤ والتقييم الارتدادي:** الخاصيتان الثانويتان السابقتان، قدرة المعلومات التنبؤية وقيمة التغذية العكسية في نفس الوقت يمنحان المعلومات دور مزدوج، فبدون معرفة نتائج القرارات السابقة يصعب التكهّن بالمستقبل، ومن أمثلة المعلومات التي تلعب دوراً مزدوجاً في نفس الوقت التقارير المرحلية المؤقتة والتقارير القطاعية، فلقد أثبتت الدراسات الميدانية أن مثل تلك التقارير تتمتع بفاعلية في مجال تخفيض درجة عدم التأكد لدى متخذي القرارات.

**2.1.1. الموثوقية ومكوناتها:** الموثوقية حسب البيان رقم 2 الصادر عن (FASB) هي "خاصية المعلومات في التأكيد بأن المعلومات خالية من الأخطاء والتحيز بدرجة معقولة وأنها تمثل بصدق ما تزعم تمثيله".

ولتحقيق خاصية الوثوق بالمعلومات لابد من توافر الخصائص الفرعية التالية:

- **الصدق في التعبير:** يقصد بخاصية الصدق في التعبير تمثيل المعلومات المالية للواقع العملي الذي يعكس الأحداث الاقتصادية والمعاملات المالية التي تمارسها الوحدة المحاسبية، ويجب على مراجع الحسابات الخارجي الالتزام بهذه الخاصية عند تقديمه لتقريره النهائي.

والعبرة من هذه الخاصية تمثيل التقارير المالية بصدق مضمونها أي جوهرها وليس مجرد تمثيل شكلها فقط (**تغلب الجوهر على الشكل**)، بمعنى هل تمثل الأرقام الواردة في التقارير المالية بصدق ما حدث فعلاً، وبما أن المحاسبة من العلوم الاجتماعية فلا يمكن أن يقصد بالصدق في التعبير أن تكون المعلومات المالية مؤكدة أو حتى دقيقة بصورة مطلقة، فهناك عناصر كثيرة يتوجب تقديرها عند إعداد القوائم المالية.

و تتطلب خاصية الصدق في التعبير التحرر من نوعين من أنواع التحيز، وهما:

- **تحيز في عملية القياس** كما هو الحال عند تطبيق منهج التكلفة التاريخية كأساس لقياس الأحداث الاقتصادية، فهذا القياس التاريخي يظهر تحيزاً لصالح الإدارة تجاه المساهمين والمستثمرين.

- تحيز من قبل القائم بعملية القياس: قد يكون تحيز القائم بالقياس إما مقصودا كما هو في حالة عدم الأمانة، أو غير مقصود كما هو في حالة نقص المعرفة والخبرة.

إن التحرر من التحيز بنوعيه السابقين يتطلب أن تكون المعلومات على أكبر قدر من الاكتمال، أي يلزم التأكد من أنه لم يسقط من الاعتبار أي من الظواهر الهامة عند إعداد التقارير المالية، مع ملاحظة أن الاكتمال المطلق- خصوصا في العلوم الاجتماعية- هو أمر غير ممكن.

- **القابلية للتحقق:** القابلية للتحقق تعني وجود درجة عالية من الاتفاق بين القائمين بالقياس المحاسبي الذين يستخدمون نفس أساليب القياس بأنهم يتوصلون إلى نفس النتائج، فإذا توصلت أطراف خارجية (مدقق خارجي) إلى نفس النتائج فهذا يعني أن المعلومات الواردة في التقارير المالية قابلة للتحقق، و بالتالي يمكن الاعتماد عليها وثبيتها وإقامة الدليل على صحتها.

إن خاصية قابلية التحقق هي الخاصية البديلة لخاصية الموضوعية، التي يجب أن تتوافر في أي قياس علمي، أي أن هذا الأخير يجب أن يكون خاليا من التحيز الشخصي، ولكن تجنباً لتحيز المحاسب في القياس لا يضمن أن طريقة القياس هي طريقة سليمة وصادقة عن الأحداث المالية والاقتصادية التي مارسها المؤسسة.

وخلاصة القول، أن خاصية الثقة بالمعلومات وإمكانية الاعتماد عليها تعني أن أساليب القياس والإفصاح التي تم اختيارها لاستخراج النتائج وعرضها تعتبر أساليب مناسبة للظروف التي تحيط بها، وأن تطبيق هذه الأساليب قد تم بكيفية تسمح لأشخاص آخرين - مستقلين عن قاموا بتطبيقها في المرة الأولى - بإعادة استخدامها للثبوت من تلك النتائج، كما تعني هذه الخاصية أن المعلومات التي تم تقديمها تعتبر تصويرا دقيقا لجوهر الأحداث التي تنطوي عليها، دون أن يعترها تحريف أو تشوبها أخطاء ذات أهمية، ويضاف إلى ذلك أن هناك جانبا آخر لهذه الخاصية يتمثل في حيده المعلومات أو خلوها من التحيز.

- **الحياد:** حيادية المعلومات - أو حيدها - اصطلاح موجب يصف عدم التحيز، وتتداخل هذه الصفة تداخلا واضحا مع أمانة المعلومات لأن المعلومات المتحيزة - بحكم طبيعتها - معلومات لا يمكن الثقة بها أو الاعتماد عليها، وتوجه معلومات المحاسبة المالية التي تتصف بالحيده للوفاء بالاحتياجات المشتركة لمن يستخدمون هذه المعلومات خارج المؤسسة، وتتسم معلومات المحاسبة المالية بأنها معلومات نزيهة خالية من التحيز صوب أية نتائج محددة مسبقا، وتضع خاصية حيده المعلومات واجبا على عاتق المسؤولين عن وضع معايير المحاسبة المالية، كما تضع واجبا على عاتق المسؤولين عن إعداد القوائم المالية ، وذلك فيما يتعلق باتخاذ قرارات منصفة بشأن الاختيار من بين الأساليب البديلة للقياس والإفصاح بحيث يكفل ذلك الاختيار تحقيق هدفين أساسيين هما:

- تقديم المعلومات ذات العلاقة الوثيقة بالأهداف التي تعد من أجلها؛

- تحقيق أمانة تلك المعلومات.

إن مصطلح الحياد قريب جدا من مصطلح الخلو من التحيز، ولكنه ليس متطابقا معه، فالحياد يعني أن القائم بالقياس ليس متحيزا لنتيجة يحددها مسبقا، والمعلومات المالية الخالية من التحيز تحقق خاصية الحياد في المعلومات، وتعتبر معلومات موثوق بها ويمكن الاعتماد عليها لاتخاذ القرارات.

**3.1.1. ملاحظات حول ترابط مفهومي الملاءمة و الموثوقية:** لا بد من الإشارة إلى قضية مهمة بالنسبة للتناقض الذي يمكن أن يصاحب المعلومات المالية التي تدعو للالتزام بكل من خاصيتي الملاءمة و الموثوقية، إذ أن الاهتمام بدرجة عالية من الملاءمة سوف يكون على حساب قابلية للتحقق و الحياد أي على موثوقية المعلومات، والعكس صحيح، لذلك يجب على المحاسب أن يحقق موازنة و تجانس بين الخاصيتين بدرجة معقولة من التأكد، للوصول إلى أعلى درجات الكفاءة والجودة في المعلومات بصيغتها النهائية وتتسم بالمنفعة في اتخاذ القرارات.

**2.1. الخصائص الفرعية للمعلومات المالية:** لقد تناولنا الخاصيتين النوعيتين الأساسيتين ومكوناتهما، فتنبقى بعض الخصائص النوعية الفرعية المتنوعة الأخرى وهي:

**1.2.1. القابلية للمقارنة:** ويقصد بها تقديم معلومات المالية تسمح بإجراء المقارنات بين المؤسسات المتماثلة في نفس الصناعة، فذلك يزيد من فائدة المعلومات لأنه يسمح بتقديم مركز ووضع المؤسسة المعنية فيما بين المؤسسات المماثلة، مثلا: هل مستويات الأرباح والتكاليف التي تحققها المؤسسة فوق أو تحت مستوى الأداء في الصناعة ككل؟ إن هذا التقييم يسمح بدراسة أسباب التفوق أو التذني ويساعد المستخدمين في التنبؤ وتقييم أداء المؤسسة وإدارتها، وتتطلب قابلية المقارنة السليمة استخدام طرائق محاسبية متماثلة من جانب المؤسسات في معالجة نفس العمليات أو الأحداث، كما ترتفع قابلية المقارنة، وبالتالي فائدة المعلومات عند عقد المقارنات لعدة فترات محاسبية.

ومنه خاصية القابلية للمقارنة تعتبر مؤشرا مهما في التحليل المالي والرقابة قصد تقييم أداء الوحدات الاقتصادية وذلك بمقارنة نتائج دورة مالية معينة لمؤسستين أو أكثر مع بعضهم البعض وهذا ما يدعى بالمقارنة في حالة السكون، أو مقارنة نتائج نفس المؤسسة لعدد من الدورات المالية وهو ما يدعى بالمقارنة الحركية.

**2.2.1. الثبات:** يقصد بالثبات إتباع نفس الطرق المحاسبية في تسجيل وتثبيت الأحداث الاقتصادية والتقارير عنها بطريقة موحدة من دورة مالية إلى أخرى، فالثبات في إتباع النسق الواحد يتضمن:

- تطبيق نفس الإجراءات المحاسبية على الأحداث والمعاملات المالية في مؤسسة واحدة عبر الزمن من دورة إلى أخرى؛

- تطبيق نفس المفاهيم وطرائق القياس والإجراءات بالنسبة لكل عنصر أو بند من عناصر وبنود القوائم المالية.

إن تطبيق خاصية الثبات تجعل القوائم المالية أكثر قابلية للمقارنة، وأكثر فائدة ومنفعة للمستخدمين ومساعدتهم على ترشيد قراراتهم الاقتصادية، فالتزام المحاسب بخاصية الثبات في تطبيق الطرق المحاسبية ليس مطلقا إذا يجوز أحيانا أن يغير طريقة تسعير المواد الصادرة من المخازن أو طريقة حساب إهلاك الأصول الثابتة، وغيرها من الطرق ولكن بشرط توفر ما يلي:

- وجود ضرورة مقنعة للتغيير؛
- أن يتم الإفصاح التام عن آثار التغيير في القوائم المالية؛
- أن يستمر في تطبيق الطرق الجديدة.

### ثانيا: محددات التقارير المالية ومستخدمو المعلومات المالية

عند توفير المعلومات المالية ذات الخصائص النوعية التي تجعلها مفيدة فإن هناك محددات أساسية يلزم أخذها بعين الاعتبار هي:

**1. علاقة التكلفة / المنفعة:** قيد المنفعة أكبر من التكلفة هو قاعدة عامة يجب أن لا تنتج وتوزع المعلومات المالية ما لم تكن منفعتها تزيد عن تكلفتها، لأن المعلومات المالية هي خدمة اقتصادية لها سعر أي تخضع دراستها للجدوى الاقتصادية بمعنى أنها تخضع لتحليل التكاليف والمنافع، فالمعلومات المالية ليست سلعة مجانية بلا تكلفة، ويمكن تقديمها بلا حدود، فالوحدات المحاسبية تتحمل بصورة مباشرة تكاليف إنتاج وتوزيع التقارير المالية غير أن منافع استخدام هذه التقارير المالية تعود معظمها إلى المستخدمين الخارجين، ومن ناحية أخرى تعمل الوحدات المحاسبية على نقل جزء من الأعباء التي تتحملها إلى عاتق مستخدمي التقارير المالية وذلك بنسب تتأرجح حسب ظروف الحال، و بالنسبة للوحدات المحاسبية منتجة وموزعة المعلومات المالية، تشمل التكاليف عناصر متعددة منها: تكاليف تجميع وتشغيل واستخراج المعلومات، تكاليف التدقيق لاكتساب المعلومات المقدمة ثقة ومصادقية، تكاليف غير مباشرة بالإفصاح عن الوضع التنافسي للمؤسسة تجاه منافسين آخرين، و بالنسبة لمستخدمي المعلومات فإن أهم عناصر التكاليف هي العبء الذي يمكن أن يزيحه معدو القوائم المالية ويحملونه على المستخدمين كتكلفة استشارات خبراء التحليل المالي والاستشارات...الخ.

أما بالنسبة للمنافع فإنها تتحقق بالنسبة لمعدي المعلومات في صورة مزيد من الرقابة الإدارية والقدرة على التمويل والاقتراض وإخلاء مسؤولية الإدارة باعتبارها وكيلة تجاه موكلها المساهمين، كذلك بالنسبة للمستخدمين الخارجين تكون المنافع في صورة تخصيص أكثر كفاءة للموارد والاستشارات وتحقيق التنمية الاقتصادية كجزء من السياسة الاقتصادية الحكومية وفرض ضرائب تتناسب والسياسة المالية والاقتصادية للدولة، ولقد اعتادت الوحدات المحاسبية والمحاسبون الممارسون بصورة تقليدية على الموازنة بين تلك التكاليف والمنافع وذلك بتطبيق هذا القيد تحت دعوى "المنفعة" والعملية، ولكن في الآونة الأخيرة بدأت

منظمات وضع المعايير المحاسبية والجهات الحكومية اللجوء لتحليل (التكلفة / المنفعة) قبل إصدار متطلباتهم من المعلومات بصفة نهائية، ولتبرير المطالبة بأسلوب قياس أو إفصاح معين يجب أن تزيد المنافع التي ينتظر الحصول عليها منه عن التكاليف المرتبطة به. ويظهر هذا التوجه لدى (FASB) في تقرير إصدار معاييرها مثلا عند إصدار المعيار 106 لعام 1990 باسم " محاسبة أرباب الأعمال عن منافع ما بعد التقاعد بخلاف معاشات التقاعد " حيث خصص (FASB) جزءا يبرر متطلباته وقواعده الجديدة في هذا المعيار على أساس العلاقة بين التكلفة والمنفعة، ولقد قدم هذا الجزء استجابة للانتقادات التي تلقاها (FASB) من أرباب الأعمال.

**2. الأهمية النسبية:** يصف مجلس معايير المحاسبة المالية الأمريكي (FASB) الأهمية النسبية بأنها صفة حاكمة لجميع الخصائص النوعية بمعنى وضع عتبة للاعتراف بقيس وتقسيم المعلومات المالية إلى هامة نسبيا وغير هامة نسبيا.

ويشير هذا المصطلح إلى الأهمية النسبية لعنصر أو حدث معين، ويتوقف حجم أي عنصر ومدى أهميته النسبية في تأثيره على متخذي القرارات، حيث إن إدراجه أو حذفه من القوائم المالية سوف يكون له أثر في الإفصاح المحاسبي، وبصفة عامة يتوقف الحجم النسبي لأي بند وأهميته على مقدار الأثر الذي يتركه في القوائم المالية، فإذا كان مقدار هذا البند معنويا مقارنة بالإيرادات والمصاريف والأصول والخصوم الأخرى أو صافي دخل المؤسسة، فإنه يجب إتباع المعايير المحاسبية والتقرير عنه، أما إذا كان مقداره ضئيلا بدرجة تجعله غير هام مقارنة بالبند الأخرى، فليس هناك من ضرورة إدراجه، فالمحاسب يهتم أساسا بالمعلومات ذات المغزى ولا يهتم كثيرا بتلك العناصر التي يكون تأثيرها أقل على القوائم المالية، وثمة حقيقة ترتبط بهذا المبدأ وهي " أن الظروف المحيطة بالحدث والرأي الشخصي يلعبان دورا هاما في تحديد إطار الأهمية النسبية وتتجلى في تطبيق الأهمية النسبية المعرفة العلمية والخبرة العلمية في نفس الوقت".

هذا ويجب أن نعلم بأن أهمية عنصر معين مسألة نسبية كذلك، فما هو مهم بالنسبة لمؤسسة ما قد لا يكون مهما بالنسبة لمؤسسة أخرى، فأهمية عنصر معين لا تعتمد فقط على مقداره ولكن تعتمد أيضا على طبيعته، ومن النواحي التي يتضح فيها ضرورة استخدام مبدأ الأهمية النسبية:

- المعلومات الكمية والمتعلقة ببند صافي الربح وتقييم الأصول؛
- درجة تجميع أو تفصيل المعلومة الكمية الواردة في القوائم المالية؛
- المعلومات الكمية التي لا يمكن تقديرها بدقة بحيث تدخل في التقارير المالية؛
- العلاقات الخاصة بين المؤسسة والأفراد الذين يؤثرون بالتبعية على كافة المؤسسات الأخرى؛
- الخصائص الكمية التي يجب الإفصاح عنها بعبارات أو بجمال وصفية؛
- الخطط الملائمة وتوقعات الإدارة لنجاحها.

لكن يصعب واقعا تحديد الأهمية النسبية لأي بند في مجال المحاسبة بدقة و قطعية، لأنه يلزم قرارات صعبة في كل فترة ولا يمكن للمحاسب الوصول إلى إجابات منطقية وقطعية إلا بممارسة الحكم الشخصي الجيد وكذلك الخبرة المهنية، لذا فإن أهمية بند محاسبي تتوقف على التقدير الشخصي للمحاسب بعد دراسته لكل حالة على حدة، وعن مظاهر تطبيق هذا المبدأ في الممارسات المحاسبية نجد:

- اعتبار بعض النفقات الرأسمالية بطبيعتها من قبيل النفقات الإيرادية عند تحميلها على حسابات النتيجة دون حساب الأصل المختار نظرا لصغر حجم النفقة الرأسمالية؛

- الأخذ بهذا المبدأ عند تبويب عناصر القوائم المالية، واختلاف مجموعاتها من مؤسسة لأخرى حسب طبيعة النشاط؛

- تطبيق هذا المبدأ عند تبويب عناصر المصاريف حسب الوظائف الأساسية للوحدة الاقتصادية.

وفي ضوء ما جاء في السابق، يعتبر البند ذا أهمية نسبية إذا أدى حذفه أو عدم الإفصاح عنه أو عرضه بصورة غير صحيحة إلى تشويه المعلومات التي تشملها القوائم المالية مما يؤدي إلى التأثير على تقييم المستفيدين الخارجيين الرئيسيين للنتائج التي تترتب على الاحتفاظ بعلاقاتهم الحالية مع المؤسسة أو تكوين علاقات جديدة مع تلك الوحدة. وعليه يزودنا مفهوم الأهمية النسبية بنقطة قطع أو عتبة وليس خاصية أساسية للمعلومات لكي تكون مفيدة.

لذا يرى البعض أن هناك ارتباطا وثيقا بين الملاءمة والأهمية النسبية، ذلك أن المعلومات التي لا ترتبط ارتباطا وثيقا بأهداف التقارير المالية لا تعتبر مهمة، وبالتالي ليس هناك ما يدعو للإفصاح عنها. ولكي يتسنى تحديد الأهمية النسبية لبند معين يجب أن تؤخذ طبيعة ذلك البند وقيمه في الاعتبار، ومن المعتاد أن يتم تقييم هذين العاملين معا، غير أن أحدهما قد يكون هو العامل الحاسم في ظروف معينة، وتتمثل الخصائص النوعية التي تنتم بها طبيعة البند فيما يلي:

- الأهمية الأساسية للعملية، أو الحدث، أو الظروف التي تعكس البند - سواء كانت غير عادية أو غير متوقعة، أو غير ملائمة، أو مخالفة للنظام الأساسي للمؤسسة؛

- الأهمية الأساسية للبند كمؤشر للمسار الذي يحتمل أن تسلكه الأحداث المقبلة سواء كان ذلك في صورة أنشطة جديدة، أو إدخال تغييرات جوهرية على الأنشطة القائمة، أو تعديل أساليب تأدية الأعمال التي تزاولها المؤسسة.

**3. التحفظ (الحيلة والحذر):** يواجه معدي المعلومات المالية حالات عدم التأكد التي تحيط بالعديد من المواقف، منها إمكانية تحصيل الديون المشكوك فيها والعمر الإنتاجي المتوقع للتجهيزات والمعدات وعدد حالات المطالبات المتوقع حدوثها عن الكفالات والضمانات، ويتم الأخذ بالحسبان حالات عدم التأكد هذه عن طريق الإفصاح عن طبيعتها ومداهها، وبتطبيق أساس التحفظ عند إعداد المعلومات المالية، والتحفظ هو مراعاة لمحنة معقولة من الحذر عن ممارسة السلطات التقديرية اللازمة للتوصل إلى التقديرات في

ظل ظروف عدم التأكد بحيث لا يكون هناك مبالغة في تقدير قيم الموجودات و الدخل والمصروفات بأقل مما يجب، ومع ذلك يجب مراعاة أن لا يؤدي تطبيق أساس التحفظ على سبيل المثال إلى خلق احتياطات سرية أو مخصصات بأكثر مما يجب أو التخفيض المتعمد للموجودات والدخل أو التضخيم المتعمد للمطلوبات والمصروفات حيث سيؤدي ذلك إلى عدم حيادية المعلومات المالية ومن ثم فقدانها لخاصية الوثوق بها وإمكانية الاعتماد عليها.

**4. ممارسات الصناعة:** أما بخصوص محدد ممارسات الصناعة فيجب الاعتراف بأن الاعتبارات العملية والطبيعية تتطلب الخروج أحيانا عن الإطار الفكري للمحاسبة لبعض الصناعات ومنشآت الأعمال. فإن البنوك عادة ما تقرر عن استثماراتها في أوراق مالية معينة على أساس قيمتها السوقية، وذلك لأن هذه الأوراق يتم تداولها بسرعة، كما يعتقد الكثيرون بأن سعر المكافئ النقدي يوفر معلومات أكثر إفادة، كما يستعمل سعر السوق أحيانا في التقرير عن المحاصيل الزراعية لأن من الصعب تحديد أرقام دقيقة لتكلفة كل محصول على حدى.

ولكن مع ضرورة مراعاة تلك الظروف الخاصة بالصناعة فإن ممارساتها يجب أن تخضع لتقييم الإطار الفكري بهدف استبعاد التناقضات الواقعة في السياسات والإجراءات واختيار البديل الأفضل والأكثر منفعة، لذلك فليس من المقبول أساسا الاعتراف بممارسات الصناعة كمحدد للإطار الفكري، بل إن الإطار قد وضع لتقييم وتحسين تلك الممارسات السائدة.

### المحور الخامس: القياس المحاسبي

لقد تعرض منهج التكلفة التاريخية في الآونة الأخيرة إلى عدة انتقادات، كونه لا يحقق الهدف الأساسي للقوائم المالية (ترشيد القرارات الاقتصادية)، ومع زيادة الاهتمام في مهنة المحاسبة بالمحافظة على رأس المال، أصبح مجال النقاش في المحاسبة موجه نحو البحث عن بدائل القياس المحاسبي الملائمة في ظل التغيرات المستمرة للأسعار، مما أدى إلى ظهور ما يسمى بمحاسبة التضخم.

ويقصد بمحاسبة التضخم مجموعة الأدوات والإجراءات المحاسبية المتخذة لمعالجة واستبعاد اثر التضخم على البيانات المحاسبية، وتهدف إلى تقييم القوائم المالية حتى تتلاءم أكثر مع الظروف التضخمية، بفضل وضع نظام محاسبي للتضخم بديلا للنظام التقليدي، يعتمد على مبادئ وأسس تضمن إدماج التصحيحات اللازمة في النظام المحاسبي التقليدي لمواجهة الظروف التضخمية، وذلك من خلال إضافة معطيات جديدة لتكملة المعطيات المحاسبية الرسمية، بشكل يزيد من فعالية البيانات المحاسبية، وتكمن هذه الإجراءات المحاسبية في إعادة التقييم المستمر للقوائم المالية، عن طريق إدخال التعديلات اللازمة على قيم عناصر القوائم المالية، بشكل يضمن إظهار اثر التضخم وتقلبات الأسعار بصفة عامة على هذه القيم، وتتم عملية إعادة التقييم للقوائم المالية وفق طرق مختلفة للقياس المحاسبي، تعتبر وليدة مداخل القياس المحاسبي الحديث، حيث تختلف خصوصياتها وطبيعتها وأهدافها من طريقة إلى أخرى.

**1.3. القياس المحاسبي ومفاهيم الدخل والمحافظة على رأس المال:** من المفاهيم الأساسية لنظام المحاسبة المالية قياس نتائج الأعمال والمركز المالي والتدفقات النقدية للمؤسسة، ومن المفاهيم التي أصبح يتم التركيز عليها في مهنة المحاسبة هي مفاهيم المحافظة على رأس المال، بما يقتضي عدم المساس به والمحافظة عليه من التآكل، وترتبط مفاهيم المحافظة على رأس المال ارتباطا وثيقا بتحديد نتيجة الأعمال للمؤسسة وكيفية قياسها، وبالتالي فمفاهيم رأس المال والدخل تعد مفاهيم أساسية للبحث في بدائل التقييم وتحديد الدخل الناجم عن اعتماد بديل معين إذ أن كل بديل يؤدي إلى قوائم مالية مختلفة.

**1.1.3. مفهوم القياس المحاسبي ومصادر تحيزه:** تعتبر المحاسبة أداة خدمية فهي تعالج الأحداث والعمليات المالية للمؤسسة، وتقدم دوريا قوائم مالية أساسية لمستخدميها، وهذه القوائم تعتبر نتاج القياس المحاسبي، كما أن عملية القياس المحاسبي محكومة بفروض ومبادئ ومحددات، والكثير منها يعاني من عيوب مما زاد من تفاقم ظاهرة تحيز القياس المحاسبي.

**1.1.1.3. مفهوم القياس المحاسبي:** تعني عملية القياس بشكل عام حسب التعريف العلمي الذي وضعه Campell في كتابه Fondation of science في عام 1957 بان "القياس يتمثل بشكل عام في قرن الأعداد بالأشياء للتعبير عن خواصها، وذلك بناء على قواعد طبيعية يتم اكتشافها إما بطريقة مباشرة أو بطريقة غير مباشرة"، وفيما يتعلق بعملية القياس المحاسبي فقد قدمت الجمعيات والاتحادات المهنية عدة تعريفات ومن أهمها ما يلي:

- تعريف جمعية المحاسبة الأمريكية AAA عام 1966: يتمثل القياس المحاسبي في قرن الأعداد بأحداث المؤسسة الماضية والجارية والمستقبلية، وذلك بناء على ملاحظات ماضية أو جارية وبموجب قواعد محددة.
- تعريف مجلس معايير المحاسبة المالية FASB: القياس المحاسبي هو عبارة عن تخصيص أرقام للأشياء أو الأحداث وفقاً لقواعد محددة، كما أنه عملية مقارنة تهدف إلى الحصول على معلومات دقيقة للتمييز بين بديل وآخر في حالة اتخاذ القرار.
- تعريف لجنة معايير المحاسبة الدولية IASC: القياس المحاسبي هو عملية تحديد القيم المالية التي يجب أن تسجل بها عناصر البيانات المالية وتظهر في الميزانية وقائمة الدخل، ويتضمن ذلك اختيار الأساس المناسب للقياس.
- كما قدم Hendriksen شرحاً وافياً لمفهوم القياس المحاسبي، حيث عرفه بأنه تحويل للعمليات والأحداث المتعلقة بمؤسسة ما إلى قيم عديدة، وصياغة هذه القيم بطريقة تجعل هذه العمليات أو الأحداث مناسبة حين يتم جمعها (مثل مجموع قيم الأصول)، أو عدم تجميعها إذا كانت مطلوبة في بعض المواقف المحددة (أي الانتقال من التجميع إلى التفصيل).
- كما يمكن تعريف عملية القياس النقدي للأحداث المحاسبية بأنها من حيث الجوهر هي عملية تقييم، أي عملية تحديد ووضع القيمة، والتقييم يدخل في القياس المحاسبي عبر قناتين أساسيتين هما:
  - أن وحدة القياس المحاسبي هي نفسها غير ثابتة عبر الزمن.
  - استخدام النقد كأداة للقياس يتضمن بالضرورة اختيار أساس تقييمي معين من بين مجموعة أسس التقييم المختلفة.
- وبناء على التعاريف السابقة نستنتج أن عملية القياس المحاسبي تقوم على ثلاثة ركائز أساسية هي:
  - الشخص الذي ينفذ عملية القياس المحاسبي وهو المحاسب.
  - النظام المحاسبي للقياس بصفته أداة القياس.
  - الأحداث الاقتصادية التي تخضع للقياس متمثلة في العمليات المالية.
  - المعلومات المحاسبية كقياسات تمثل نتائج عملية القياس أو مخرجاتها.
- 2.1.1.3. مصادر تحيز القياس المحاسبي:** بناء على الركائز الأساسية للقياس المحاسبي السابقة الذكر، فإن مصادر التحيز في القياس المحاسبي قد تنتج إما من قواعد القياس أو الشخص القائم بعملية القياس أو الاثنين معاً، وتنعكس آثاره على نتائج القياس، وفيما يلي المصادر الثلاثة لتحيز القياس المحاسبي:
- 1.2.1.1.3. تحيز قواعد القياس المحاسبي:** يطلق هذا المصطلح على تحيز القياس الذي ترتبط أسبابه بنظام القياس المحاسبي، بما يتضمنه من مفاهيم ومبادئ وفروض وأعراف محاسبية تحكم عملية القياس المحاسبي، مثل مبدأ التكلفة التاريخية ومبدأ الاعتراف بالإيراد وفرض ثبات وحدة النقد، ويكون دور

المحاسب في نشوء هذا التحيز حياديا، ومن أوضح مظاهر هذا التحيز هو تحيز القياس المحاسبي الذي تحتويه القوائم المالية في فترات التضخم طبقا لمبدأ التكلفة التاريخية، وذلك عندما لا يراعي تعديل القوائم المالية لاستبعاد آثار هذا التضخم.

**2.2.1.1.3. تحيز القائم بعملية القياس:** في هذه الحالة ترتبط أسباب تحيز القياس المحاسبي بالقائم بعملية القياس وليس بالنظام المحاسبي، وهذا على افتراض أن نظام القياس المحاسبي يتمتع بدرجة كاملة من الموضوعية، ولكن المحاسب يستعمله بطريقة خاطئة في عملية القياس، مثل اختلاف مجموعة من المحاسبين في تحديد قسط الاهتلاك لأحد الأصول الثابتة بالرغم من اعتمادهم جميعا على طريقة القسط الثابت، وذلك بسبب اختلاف أفراد المجموعة في تقدير العمر الإنتاجي للأصل، ففي هذه الحالة سبب التحيز في القياس المحاسبي يعود إلى سوء استخدام قاعدة القياس من طرف المحاسب وليس إلى قاعدة القياس.

**3.2.1.1.3. التحيز المشترك:** التحيز المشترك هو تحيز القياس الذي يساهم في نشوئه القائم بعملية القياس وقواعد القياس المستخدمة معا، ويحدث هذا التحيز عندما يقوم محاسب لا يتصف بالموضوعية الكاملة باستخدام قاعدة قياس لا تتصف هي الأخرى بالموضوعية الكاملة، وفي هذه الحالة تتضاعف آثار تحيز القياس المحاسبي على المعلومات المحاسبية، مثل تحيز القياس المحاسب المرافق لاستخدام سياسة أو قيد الحيلة والحذر، حيث استخدام هذه السياسة من قبل محاسبين مختلفين في درجة تحفظهم يؤدي إلى اختلاف في قيم تحيز القياس الذي يؤثر على المعلومات المحاسبية.

**2.1.3. معايير القياس المحاسبي:** لقد حاولت مختلف الاتحادات والجمعيات المهنية بوضع معايير للقياس المحاسبي، لتحقيق أهداف القوائم المالية بما يتلاءم مع خصائصها النوعية، ومن أهم هذه المعايير تلك التي قدمتها جمعية المحاسبة الأمريكية AAA لسنة 1966 ، وتتمثل هذه المعايير فيما يلي:

**1.2.1.3. الصلاحية للغرض المستهدف منها:** يقتضي هذا المعيار أن تكون البيانات والمعلومات المحاسبية مرتبطة ارتباطا وثيقا من حيث قدرتها الإيضاحية ودرجة تأثيرها على الهدف الذي يتم إعدادها من أجله، ولما كانت المعلومات المحاسبية الناتجة من المحاسبة المالية تخدم أهدافا متعددة لمجموعات مختلفة من المستفيدين تتباين احتياجات كل منهم من المعلومات تباينا شديدا، فإن الأمر يقتضي - تطبيقا لهذا المعيار - افتراض أهداف معينة ومحددة يرغب في تحقيقها من يستفيدون عادة من هذه المعلومات، وهذا ما يحدث فعلا في المحاسبة المالية حيث يفترض أن قياس الربح وإظهار حقيقة المركز المالي هما الهدفان الأساسيان من القياس المحاسبي.

**2.2.1.3. القابلية للتحقق منها:** يعني التحقق في مجال المحاسبة المالية استناد المعلومات إلى مصدر موثوق فيه، يتمثل عادة في مجموعة من المستندات والإجراءات المدونة، التي يمكن الرجوع إليها للتحقق من صحة هذه المعلومات ومطابقتها للمصدر، غير أن هذا المعيار يوسع من نطاق التحقق ليعني أن تتوافر في المعلومات المحاسبية ما يلزم من خصائص التي تجعل منها أساسا سليما لاتخاذ القرارات، بحيث يمكن

اتخاذ نفس القرار استنادا إلى نفس المعلومات رغم إمكانية اختلاف الأشخاص القائمين باتخاذها، ويعني ذلك وجود دلالة\* محددة ومعينة ولها استقلالها الذاتي بالنسبة لمستخدمي المعلومات المحاسبية، أي بصرف النظر عن شخصية الفاحص أو المستفيد من هذه المعلومات.

**3.2.1.3. الالتزام بالموضوعية:** تعني الموضوعية في التطبيق والممارسة المحاسبية الابتعاد عن الحكم الشخصي بقدر الإمكان، والاستناد على مصادر حقيقية للبيانات والمعلومات المحاسبية، والموضوعية بهذا المفهوم هي توأم التحقق ووجهه الآخر، ويطلق عليها في كثير من الأحيان قاعدة وجود الدليل الموضوعي، ويعني مدلول الموضوعية من وجهة نظر الجمعية أن لا تكون المعلومات المحاسبية منحازة لصالح مجموعة من المستفيدين على حساب المجموعات الأخرى، الأمر الذي يتعين أن تكون هذه المعلومات واقعية، ويمكن التأكد من توافر شروط الموضوعية في المحاسبة من خلال ما يلي:

- عن طريق قيام عدد من المحاسبين بإعادة القياس المحاسبي الذي قدمه احد المحاسبين، فان وصلوا إلى النتائج نفسها فهذا يدل على حياد المحاسب وعدم تدخله في النتائج.
  - اختبار مدى تمثيل المعلومات المحاسبية للحقائق الاقتصادية.
- وهناك من يطلق على هذه الموضوعية بالموضوعية العلمية، التي تتطلب إلى جانب حياد المحاسب وعدم تدخله بالنتائج، أن تكون النتائج التي يقدمها القياس المحاسبي تمثل حقائق اقتصادية يمكن الدفاع عنها.

**4.2.1.3. القابلية للقياس الكمي:** جرت العادة على استخدام الأساس النقدي كمعيار القياس الوحيد الذي يتم إتباعه في إعداد التقارير والقوائم المالية، وكان ذلك نتيجة حتمية لعدم إمكانية استخدام مقاييس كمية أخرى لقياس التغيرات المحاسبية، وتلخيص وعرض البيانات المتعلقة بها والمعلومات الناتجة عنها، وذلك بسبب اختلاف طبيعة العناصر المكونة لهذه التغيرات وعدم تماثلها. ولما كان الالتزام بالقياس النقدي يؤدي في كثير من الأحيان إلى استبعاد بيانات ومعلومات مفيدة ويمكن قياسها بمقاييس كمية أخرى، وتكون في العادة بيانات ومعلومات لازمة لإيضاح وعلاج التشوهات الناتجة عن الاعتماد على المقياس النقدي دون غيره، فان هذا المعيار قد امتد بحدود البيانات والمعلومات المحاسبية، إلى التعامل في كل البيانات التي يمكن قياسها كمياً، وإنتاج كل المعلومات التي يمكن قياسها كمياً، بصرف النظر عن إمكانية قياسها نقدياً. ورغم ذلك مازالت المحاسبة المالية تعتمد بصفة مطلقة على المقياس النقدي دون غيره من المقاييس الكمية.

**3.1.3. أسس القياس المحاسبي:** تعد القوائم المالية الأساسية ذات فائدة بقدر ما تكون قيمها المعطاة لمختلف بنودها تتصف بالموثوقية والملاءمة، وتمثل الواقع بصدق، وبالتالي فان أسس القياس المحاسبي لها علاقة وطيدة بمفهوم القيمة المراد تحقيقه.

\* الدلالة يمكن أن تكون إجراء محاسبي لتصحيح الوضع بما يتلاءم مع تحقيق الخصائص النوعية للمعلومات المحاسبية.

**1.3.1.3. دور مفهوم القيمة في القياس المحاسبي:** يعتمد العرض المحاسبي للمؤسسة على مجموعة من المبادئ المحاسبية المتعارف عليها، والتي تشكل نموذج محاسبي يستمد فعاليته من الجمع، التقييم، التلخيص والمتابعة عبر الوقت للمعلومات المتعلقة بالمعاملات التي تؤثر على ثروة المؤسسة، والذي يسمح بتحديد النتيجة وحقوق الملكية وفقا لاحتياجات مستخدمي القوائم المالية، ويرتكز هذا النموذج على مفهوم القيمة *conception de la valeur*، وفي العلوم الاقتصادية مفهوم القيمة يمكن إرجاعه إما إلى التكلفة أو قيمة المبادلة أو المنفعة.

وقد عرف الاقتصادي Smith القيمة كالتالي "الكلمة القيمة مفهوميين، في بعض الأحيان تعني منفعة الأصل، وفي بعض الأحيان تعني القيمة الاستبدالية للأصل"، أما الاقتصادي Marx فقد أيد الاتجاه القائل بأن المنفعة هي أساس تحديد القيمة.

وبناء على المفاهيم الاقتصادية للقيمة يمكن التمييز بين ثلاثة نماذج أساسية للقياس المحاسبي وهي:

- النموذج القائم على قيمة الدخول (*curent entry values*)، والذي يتمثل إما في ثمن الاقتناء أو التكلفة الاستبدالية.
  - النموذج القائم على قيمة الخروج (*curent exit values*)، أي الثمن الذي يمكن الحصول عليه عند التخلص من الأصل.
  - نموذج القيمة قيد الاستعمال (*value-in-use*)، القائم على القيمة الإضافية للمؤسسة التي يمكن أن تساهم بها أصولها.
- وبما أن القياس المحاسبي يركز على عملية تحديد ووضع القيمة، فإن عملية تقييم بنود القوائم المالية تتم بالاختيار على مستويين:

- مستوى وحدة القياس النقدي لقياس خاصية القيمة، حيث توجد هناك وحدتان للقياس:
- وحدة القياس النقدي الاسمية التي تقوم على افتراض ثبات القوة الشرائية لوحدة النقد، وهو افتراض مقبول في نموذج التكلفة التاريخية.
- وحدة قياس القوة الشرائية العامة، حيث تعتمد الأرقام القياسية لتحديد تغيرات المستوى العام لأسعار السلع والخدمات، وهو افتراض تعتمد محاسبة التضخم.
- مستوى أسس قياس قيمة بنود القوائم المالية، حيث هناك أربع أسس لقياس القيمة وهي:
- أساس التكلفة التاريخية.
- أساس سعر الدخول الجاري، أي خاصية تكلفة الاستبدال.
- أساس سعر الخروج الجاري، أي خاصية صافي القيمة البيعية.
- أساس القيمة الحالية.

**2.3.1.3. أسس القياس المحاسبي المعتمدة من طرف لجنة معايير المحاسبة الدولية IASC:** يتضمن الإطار المفاهيمي لإعداد وعرض القوائم المالية للجنة معايير المحاسبة الدولية أسس قياس مختلفة، بدرجات مختلفة وبتوليفات مختلفة في القوائم المالية، كما هو موضح في الجدول التالي:

**جدول رقم 3: أسس قياس الأصول والالتزامات حسب لجنة IASC**

| أسس القياس            | الأصول                                                                                                                         | الالتزامات                                                                                                                                                                       |
|-----------------------|--------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|----------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|
| التكلفة التاريخية     | تسجل الأصول بقيمة النقدية أو ما يعادلها المدفوعة، أو بالقيمة العادلة لما دفع مقابلها في تاريخ اقتنائها.                        | تسجل الالتزامات بقيمة المتحصلات المستلمة في مقابل التعهد، أو في بعض الظروف (مثل ضرائب الدخل) بمبلغ النقدية أو ما يعادلها المتوقع سدادها للوفاء بالالتزام في دورة النشاط العادية. |
| التكلفة الجارية       | تسجل الأصول بقيمة النقدية أو ما يعادلها التي كان سيتم دفعها إذا تم اقتناء أصل مشابه أو معادل حالياً.                           | تسجل الالتزامات بالقيمة غير المخصصة للنقدية أو ما يعادلها التي تكون مطلوبة لتسوية التعهد حالياً.                                                                                 |
| القيمة القابلة للتحقق | تسجل الأصول بقيمة النقدية أو ما يعادلها التي يمكن حالياً الحصول عليها عن طريق بيع الأصل في ظل التخلص منه بشكل منظم.            | تسجل الالتزامات بقيمة تسويتها، بمعنى القيم غير المخصصة للنقدية أو ما يعادلها المتوقع دفعها للوفاء بالالتزامات في دورة النشاط العادية.                                            |
| القيمة الحالية        | تسجل الأصول بالقيمة الحالية المخصصة لصافي التدفقات النقدية المستقبلية الداخلة المتوقع أن تتولد من الأصل في دورة النشاط العادية | تسجل الالتزامات بالقيمة الحالية المخصصة لصافي التدفقات النقدية المستقبلية الخارجة المتوقع أن تكون مطلوبة لتسوية الالتزامات في دورة النشاط العادية.                               |

وأورد في الإطار المفاهيمي لإعداد وعرض القوائم المالية للجنة IASC أن أساس التكلفة التاريخية هو الأكثر شيوعاً في الاستخدام من جانب المؤسسات لغرض إعداد البيانات المالية، وعادة ما يتم دمج هذا الأساس مع أسس القياس الأخرى، فمثلاً يظهر المخزون عادة بالتكلفة أو صافي القيمة البيعية أيهما أقل، كما يمكن إظهار الاستثمارات في الأوراق المالية بالقيمة السوقية، وتقيم الالتزامات المرتبطة بخطط تقاعد المستخدمين بقيمتها الحالية، يضاف إلى ذلك أن بعض المؤسسات تقوم باستخدام التكلفة الجارية استجابة لعدم قدرة نموذج التكلفة التاريخية على التعامل مع آثار تغير أسعار الأصول غير المالية.

نلاحظ من أسس القياس السابقة أنها لم تتضمن القيمة العادلة بالرغم من التوسع في استخدامها في معايير التقارير المالية الدولية، وذلك لأن مفهوم القيمة العادلة قد يعني أحد أسس القياس السابقة، وهي

قيمة اجتهدية يتم تحديدها وفقا لما يعتقد أنه يمثل بعدالة قياسا لقيمة بند معين، وورد أكثر من تعريف للقيمة العادلة في معايير التقارير المالية الدولية، ولكن التعريف الغالب هو "القيمة العادلة هي القيمة التي يمكن مبادلة الأصل أو سداد الالتزام بها بين أطراف راغبة وذوي معرفة بموجب عملية تبادلية حقيقية".

**4.1.3. مفاهيم الدخل والمحافظة على رأس المال:** ينصب اهتمام الملاك أصحاب رأس مال المؤسسة، أولا على المحافظة على قيمة رأسمالهم كحد أدنى، ثانياً المحافظة على دخلهم الناتج عن رأسمالهم وزيادة هذا الدخل إن أمكن، مما يتطلب من القوائم المالية أن تتضمن قيما واقعية كافية لتحديد رأس المال والدخل حاليا والتنبؤ بتغيرها مستقبلا، وبالتالي فإن التقرير المالي يستند إلى ثلاثة مفاهيم ذات تأثير متبادل وهي القيمة، الدخل ورأس المال.

**1.4.1.3. مفاهيم الدخل:** تختص قائمة الدخل بقياس نتائج الأعمال المحققة من ربح أو خسارة عن فترة مالية معينة، ويواجه المحاسبون مشكلة على جانب كبير من الأهمية في هذا المجال، فهم يختلفون عن الاقتصاديين في المنهج الذي يسلكونه لقياس الدخل وتوقيت وأسلوب قياسه، كما يختلف الفريقان حول تحديد مفهوم الدخل الذي يختلف بالمفهوم الاقتصادي عنه بالمفهوم المحاسبي.

**1.1.4.1.3. المفهوم المحاسبي للدخل:** يعرف الدخل المحاسبي بأنه الفرق بين الإيرادات المحققة الناتجة عن العمليات التي حدثت خلال الفترة، والتكاليف التاريخية المرتبطة بها والمستنفذة خلال نفس الفترة، وذلك بالاعتماد على مبدأ مقابلة الإيرادات بالمصروفات، وفيما يلي بعض خصائص الدخل المحاسبي:

- يقاس الدخل المحاسبي بناء على عمليات تبادل فعلية وفق مدخل العمليات.
- يتلاءم الدخل المحاسبي مع فرض الدورية ويشير إلى أداء المؤسسة عن فترة زمنية معينة.
- يقوم الدخل المحاسبي على مبدأ تحقق الإيراد والاعتراف به عند نقطة البيع الناتجة عن عملية تبادلية مع أطراف خارجية، مع بعض الاستثناءات مثل ما هو الحال في عقود الإنشاء.
- يتلاءم الدخل المحاسبي مع سياسة الحيطة والحذر، عندما لا يعترف بالإيراد إلا عند تحققه بحدوث عملية تبادلية فعلية، ويعترف بالمصروف عند حدوثه.
- يتم قياس المصروفات المستنفذة وفقا لتكلفتها التاريخية، وتضل الأصول مثبتة بتكلفتها التاريخية إلا أن يتم تحقق الإيراد بالبيع فيثبت بقيمته الجارية.

ولكن الربح المستخرج وفق المفهوم المحاسبي للدخل قد يكون غير حقيقي (مضخم) لان الأرقام الواردة في الحسابات الختامية تمثل خليطا غير متجانس من القيم، خاصة في فترات التضخم حيث تكون الإيرادات والمصروفات مقيمة بوحدات نقدية ذات قوة شرائية مختلفة.

**2.1.4.1.3. المفهوم الاقتصادي للدخل:** كان الاقتصادي "ادم سميث" أول من عالج مفهوم الدخل، وعرفه بأنه المبلغ الذي يمكن للفرد أن يصرفه خلال فترة معينة، وذلك دون المساس برأس المال. وعرف

أيضا الاقتصادي "هيكس" الدخل بأنه المبلغ الذي يمكن اتفاده خلال فترة زمنية معينة، بحيث يبقى رأس المال في نهاية الفترة بعد الإنفاق كما كان عليه في بداية الفترة قبل الإنفاق.

وعلى ذلك يمكن قياس الدخل الدوري للمؤسسة عن طريق المقارنة بين صافي الأصول في بداية الفترة المالية ونهايتها بعد استبعاد أي تغييرات في حقوق الملكية الناتجة عن مساهمات ومسحوبات أصحاب رأس المال، وصافي الأصول عبارة عن الفرق بين قيمة الأصول والالتزامات في لحظة معينة، وبالتالي فالمفهوم الاقتصادي للدخل يتماشى مع مفهوم المحافظة على رأس المال، وللمحافظة على رأس المال لابد من الأخذ بعين الاعتبار لتغيرات الأسعار على أصول المؤسسة.

ولقد تبنت لجنة معايير المحاسبة الدولية IASC المفهوم الاقتصادي للدخل، حيث عرفت الدخل في إطارها المفاهيمي بأنه الزيادة في حقوق الملكية بعد استبعاد أي مساهمات ومسحوبات لملاك المؤسسة، كما أشارت أيضا عند تعرضها لمفاهيم رأس المال، بأنه لا يتم اكتساب الربح إلا بعد المحافظة على رأس المال، وتبنيها لنموذج القيمة العادلة في قياس عناصر قوائمها المالية يدل على تأييدها للاتجاه الذي يطالب بالمحافظة على رأس المال المادي، كما عرف مجلس معايير المحاسبة المالية FASB الدخل الشامل في بيان مفاهيم المحاسبة المالية SFAS رقم (3) بأنه التغير الحاصل في حقوق الملكية (صافي الأصول) للمؤسسة خلال الفترة المالية.

فنلاحظ أن كل من لجنة IASC ومجلس FASB عرفا الدخل من خلال قائمة المركز المالي تحت مفهوم الدخل الشامل Comprehensive income، وذلك بالربط بين رأس المال المستثمر في المؤسسة والمتمثل في قيمة أصولها مع الدخل المراد احتسابه، وبالتالي فإن مصداقية الرقم الناتج من احتساب الدخل يستتبط من مصداقية قيمة الأصول التي تمتلكها المؤسسة، والدخل الشامل يسمح بمعرفة كل مصادر توليد القيمة، وكذلك يفرض على المديرين المحافظة على كل العوامل التي تساهم في قيمة المؤسسة والعمل على حسن تسييرها.

ونلاحظ أن أنصار المفهوم الاقتصادي للدخل يتبنون وجهة نظر الميزانية في تعريف الدخل، الذين يرون أن الدخل عبارة عن الزيادة في صافي الأصول خلال الفترة المالية بعد استبعاد مساهمات ومسحوبات أصحاب رأس المال، أما أنصار المفهوم المحاسبي للدخل فيتبنون وجهة نظر قائمة الدخل في تعريف الدخل، الذين يرون أن الدخل هو نتيجة أنشطة المؤسسة خلال الفترة المالية (الفرق بين إيرادات ومصروفات المؤسسة خلال الفترة).

**2.4.1.3 مفاهيم المحافظة على رأس المال:** يعد مصطلح رأس المال من المفاهيم الأساسية في الاقتصاد والمحاسبة، فبالنسبة للاقتصاديين يشير رأس المال إلى مجموعة الأصول المستخدمة في إنتاج السلع والخدمات سواء على مستوى الاقتصاد الوطني أو على مستوى المؤسسة، ويظهر الاستثمار

الرأسمالي على شكل زيادة في مجموعة هذه الأصول المستخدمة في الإنتاج، أما في المحاسبة فان رأسمال الملاك أو المساهمين يزداد بمقدار الزيادة في الدخل الدوري غير المستهلك.

وتتمثل الثروة المكونة من طرف المؤسسة في نظر المستثمرين في قدرتها على زيادة رأس المال على ما كانت عليه في بداية الفترة أو المساهم به سابقا، وعلى هذا أشارت لجنة معايير المحاسبة الدولية في إطارها المفاهيمي لإعداد وعرض القوائم المالية إلى عتبة توليد الثروة، وهي المحافظة على رأس المال الأولي، أي كل ما زاد عن رأس المال الأولي يعتبر ربح، علما انه هناك مفهومين لرأس المال وهما:

- المفهوم المالي لرأس المال، مثل الأموال المستثمرة أو القوة الشرائية المستثمرة، وفي ظل هذا المفهوم يصبح رأس المال مرادفا لصافي الأصول أو حقوق الملكية في المؤسسة.
- المفهوم المادي لرأس المال، مثل القدرة التشغيلية، وفي ظل هذا المفهوم يمثل رأس المال القدرة الإنتاجية للمؤسسة، والتي تؤسس مثلا على عدد الوحدات المنتجة يوميا.

وبناء على المفهومين السابقين لرأس المال يمكن التمييز بين مفهومين للمحافظة على رأس المال، وهما:

- المحافظة على رأس المال المالي: في ظل هذا المفهوم يتم اكتساب الربح فقط إذا كانت القيمة المالية (أو النقدية) لصافي الأصول في نهاية الفترة تزيد عن القيمة المالية (أو النقدية) لصافي الأصول في بداية الفترة، وذلك بعد استبعاد أي توزيعات للملاك أو مساهماتهم خلال الفترة، ويمكن قياس المحافظة على رأس المال إما بوحدة نقدية اسمية أو بوحدة ذات قوة شرائية ثابتة.
- المحافظة على رأس المال المادي: في ظل هذا المفهوم يتم اكتساب الربح إذا كانت قدرة الإنتاج المادية (أو القدرة الإنتاجية) للمؤسسة في نهاية الفترة تفوق القدرة الإنتاجية المادية في بداية الفترة، وذلك بعد استبعاد أي توزيعات للملاك أو مساهمات منهم خلال الفترة.

ويمكن توضيح الفرق بين المحافظة على رأس المال المالي و المحافظة على رأس المال المادي في الجدول التالي:

**الجدول رقم (4): مقارنة بين المفهوم المالي لرأس المال والمفهوم المادي لرأس المال**

| من حيث       | المفهوم المالي لرأس المال                                                                                                                                        | المفهوم المادي لرأس المال                                                                                                           |
|--------------|------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|-------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|
| اكتساب الربح | يكتسب الربح إذا كان المبلغ المالي أو النقدي لصافي الأصول في نهاية الفترة يزيد عن مبلغ صافي الأصول في بداية الفترة بعد استبعاد أي توزيعات للملاك أو مساهمات منهم. | يكتسب الربح إذا كانت الطاقة الإنتاجية المادية أو القدرة التشغيلية للمؤسسة في نهاية الفترة تزيد عن طاقتها الإنتاجية المادية في بداية |

|                                                                                                                                                                            |                                                                                                                                                                                                                                                                                                                        |                                               |
|----------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|-----------------------------------------------|
| الفترة بعد استبعاد أي توزيعات للملاك أو مساهمات منهم.                                                                                                                      |                                                                                                                                                                                                                                                                                                                        |                                               |
| استخدام القيم الجارية .                                                                                                                                                    | <p>- في حالة المحافظة على القيمة النقدية لرأس المال تستعمل التكلفة التاريخية.</p> <p>- في حالة المحافظة على القوة الشرائية العامة لرأس المال تستعمل التكلفة التاريخية المعدلة بوحدة النقد الثابتة.</p>                                                                                                                 | أساس القياس                                   |
| التغيرات في الأسعار المؤثرة على أصول والتزامات المؤسسة تعتبر تغيرات في قياس الطاقة الإنتاجية، وتعالج كتعديلات للحفاظ على رأس المال، وتعتبر جزءا من حقوق الملكية وليس ربحا. | <p>- عند المحافظة على القيمة النقدية لرأس المال، تعتبر الزيادة في أسعار الأصول مكاسب حيازة (أرباح)، إلا أنه قد لا يتم الاعتراف بها إلا لحين التخلص من الأصل.</p> <p>- عند المحافظة على القوة الشرائية العامة لرأس المال، تعالج الزيادة في أسعار الأصول كتعديل للمحافظة على رأس المال، وتعتبر جزءا من حقوق الملكية.</p> | اثر التغير في الأسعار على الأصول والالتزامات. |
| يمثل الطاقة الإنتاجية (مثل الوحدات المنتجة يوميا).                                                                                                                         | يمثل صافي الأصول (حقوق الملكية)                                                                                                                                                                                                                                                                                        | رأس المال                                     |

وهناك من الكتاب من يفصل بين مفهومي المحافظة على رأس المال النقدي والمحافظة على رأس المال المالي، حيث مفهوم المحافظة على رأس المال النقدي ينطلق من فرض ثبات قيمة وحدة القياس النقدي عبر الزمن، فيتخذ مبدأ التكلفة التاريخية كأساس لقياس بنود القوائم المالية، ويتخذ بمفهوم الدخل المحاسبي لتحديد الربح، بينما مفهوم والمحافظة على رأس المال المالي (يدعى أيضا بمفهوم المحافظة على القوة الشرائية لرأس المال) يقر بتغيرات الأسعار وأثرها على تغير قيمة وحدة القياس النقدي أو قوتها الشرائية، وبالتالي يتم باستمرار تعديل البيانات التاريخية المقيمة وفق وحدات نقدية مختلفة من حيث قوتها الشرائية إلى تكلفة تاريخية مقيمة بوحدات نقدية ذات قوة شرائية متماثلة، وذلك للمحافظة على القوة الشرائية لرأس المال.

يظهر مما سبق أن مفهوم رأس المال هو الذي يوجه المحاسب لاختيار طريقة تقييم الأصول والخصوم، واختيار طريقة التقييم يؤثر على تغيرات حقوق الملكية بين أول الفترة المالية وآخرها بعد استبعاد مسحوبات ومساهمات الملاك خلال الفترة، وهذا التغير في حقوق الملكية يتمثل في دخل الفترة.

**2.3. طرق تعديل القوائم المالية:** كما أوضحنا في الفصل الثاني، فإن نموذج التكلفة التاريخية يتجاهل الاعتراف والفصل والإفصاح عن تغيرات مستويات الأسعار، مما دفع بمختلف الجمعيات والاتحادات المهنية بالبحث عن تطوير هذا النموذج، وتم التوصل إلى نماذج محاسبية بديلة للمقياس المحاسبي التقليدي القائم على مبدأ التكلفة التاريخية، منها ما هي جزئية ومنها ما هي شاملة في معالجتها لآثار التضخم النقدي، ومن أهم هذه النماذج أو الطرق المحاسبية تلك التي يوصي بها المعيار المحاسبي الدولي IAS(15) "المعلومات التي تعكس آثار تغيرات الأسعار" والذي ألغي في أكتوبر 2003 وبقي يستعمل بصفة اختيارية، إضافة إلى الطريقة المتضمنة بالمعيار IAS(29) "التقرير المالي في الاقتصاديات ذات التضخم المرتفع" القائمة على نموذج القيم الجارية مع ثبات وحدة النقد، وللتعرف على هذه الطرق سوف نتعرض أولاً إلى طبيعة التغيرات السعرية وأسس الفصل بين البنود النقدية وغير النقدية.

**1.2.3. طبيعة التغيرات السعرية والتمييز بين البنود النقدية وغير النقدية:** ترتبط طرق معالجة القوائم المالية من آثار التضخم بطبيعة التغيرات السعرية، مما يستلزم التفرقة بين التغيرات السعرية العامة والتغيرات السعرية الخاصة، وما لكل منهما من أثر على القوائم المالية، ومن أهم ركائز تطبيق هذه الطرق أيضاً هو التمييز بين بنود الميزانية النقدية وغير النقدية.

**1.1.2.3. طبيعة التغيرات السعرية:** يعبر مفهوم المستوى العام للأسعار عن متوسط أسعار السلع والخدمات في دولة ما خلال فترة معينة، والتغير في المستوى العام للأسعار سواء بالزيادة أو النقص قد لا يكون بنسبة واحدة لجميع السلع والخدمات، بل أحياناً تنخفض أسعار سلع أو خدمات معينة في حين ترتفع أسعار سلع وخدمات أخرى في نفس الفترة، ولكن مقدار التغير الأكبر هو الذي يحدد الاتجاه العام للتغير في المستوى العام للأسعار، ومن هنا يمكن التمييز بين نوعين من التغيرات السعرية وهما:

**1.1.1.2.3. التغيرات السعرية العامة:** تعبر التغيرات السعرية العامة عن التغير في المستوى العام للأسعار نتيجة التغير في القوة الشرائية للنقود، ويمكن أن يرجع سبب التغيرات السعرية العامة لعدة أسباب، مثل اختلال التوازن بين كمية النقود المتاحة وكمية السلع والخدمات المعروضة مقابل هذه النقود.

**2.1.1.2.3. التغيرات السعرية الخاصة:** تعبر التغيرات السعرية الخاصة عن التغير النسبي في القيمة التبادلية لسلعة أو خدمة معينة مقابل مجموعة من السلع والخدمات الأخرى خلال فترة معينة، ويمكن أن تحدث التغيرات السعرية الخاصة لبعض السلع والخدمات خلال فترة معينة نتيجة متغيرات مختلفة مرتبطة بسلعة أو خدمة معينة دون السلع والخدمات الأخرى، ومن هذه المتغيرات تغير أذواق المستهلكين اتجاه منتج معين أو استخدام طرق متقدمة في إنتاجه.

وفي الواقع العملي يصعب التمييز بين التغيرات السعرية العامة والتغيرات السعرية الخاصة، نظراً لتداخلهما، وإمكانية حدوث كل من التغيرين في نفس الفترة، كما يمكن أن تكون هذه التغيرات في اتجاهين متعاكسين، والجدول التالي يوضح الفرق بينهما.

الجدول رقم 5: الفرق بين التغير العام للأسعار والتغير في الأسعار الخاصة

| التغير في الأسعار الخاصة                                                                                                                                                                     | التغير العام للأسعار                                                                                                                          | طبيعة التغير              |
|----------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|-----------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|---------------------------|
| تغير في سعر سلعة معينة نتيجة تغير أذواق المستهلكين أو التحسينات الفنية في السلع.                                                                                                             | تغير في القوة الشرائية للنقود معبرا عنها بالعلاقة بين النقود ومجموعة مختارة (معبرة) من السلع والخدمات.                                        | طبيعة التغير              |
| تؤثر جوهريا على الأصول غير النقدية، ومن أهمها المخزون السلعي والآلات والمعدات.                                                                                                               | تؤثر جوهريا على الأصول والالتزامات النقدية مثل النقدية والمدينين والدائنين.                                                                   | التأثير الجوهري           |
| ينتج عنها أرباح (خسائر) حيازة للأصول. - أرباح (خسائر) حيازة محققة ناتجة عن ارتفاع أسعار أصول تم بيعها خلال الفترة. - أرباح (خسائر) حيازة غير محققة ناتجة عن ارتفاع أسعار الأصول غير المباعة. | ينتج عنها مكاسب (خسائر) في القوة الشرائية وفقا لمركز صافي الأصول النقدية. - أصول نقدية: خسائر قوة شرائية. - التزامات نقدية: مكاسب قوة شرائية. | الأثر على القوائم المالية |
| - الرقم القياسي الخاص بسعر سلعة معينة. - التكلفة الاستبدالية. - صافي القيمة البيعية. - القيمة الحالية للمنافع الاقتصادية.                                                                    | الرقم القياسي للمستوى العام للأسعار (عادة ما يعبر عنه في صورة نسبة مئوية للأسعار في تاريخ معين نسبة الى سنة الأساس)                           | وسيلة التعبير             |

يبدو من هذا الجدول أن التغيرات السعرية العامة تؤثر أساسا على المركز النقدي للمؤسسة، وينتج منه مكاسب أو خسائر في القوة الشرائية، أما التغيرات السعرية الخاصة فترتبط بعناصر الأصول غير النقدية، وينتج عنها مكاسب أو خسائر الحيازة، وعلى هذا يمكن تعريف مكاسب أو خسائر القوة الشرائية ومكاسب أو خسائر الحيازة كالتالي:

- مكاسب أو خسائر القوة الشرائية، هي المكاسب أو الخسائر الناتجة عن احتفاظ المؤسسة بأصول نقدية ثابتة أو التزامات نقدية ثابتة خلال فترة تغير القوة الشرائية لوحدة القياس.
- مكاسب أو خسائر الحيازة، هي المكاسب أو الخسائر الناتجة عن احتفاظ المؤسسة بأصول غير نقدية خلال فترة التغيرات السعرية الخاصة.

**2.1.2.3. التمييز بين بنود الميزانية النقدية وغير النقدية:** تنبع أهمية التمييز بين البنود النقدية وغير النقدية من أن كل منهما يواجه مخاطر مختلفة، فاحتفاظ بالأصول النقدية يتم تعرضها لخطر تغيرات القوة الشرائية لوحدة النقد، فإذا ما ارتفعت الأسعار لأي سبب من الأسباب فإن القوة الشرائية لوحدة القياس النقدي تميل للهبوط، وتتحكم نفس الكمية من النقود في موارد أقل، أو أننا نحتاج إلى مبالغ نقدية أكبر

للحصول على نفس السلعة، أما الأصول غير النقدية فإنها عرضة لنفس التأثيرات، ولكن في الاتجاه المعاكس، فإذا توقعنا ارتفاع الأسعار فانه يفضل الاحتفاظ بالسلع أو الأصول غير النقدية، كما أن الشراء مقابل التزامات نقدية مستقبلية أو نقدا أفضل من الاحتفاظ بالأصول النقدية، وهذه التأثيرات تسري بشكل عام في ظروف التضخم النقدي على المؤسسات الاقتصادية وعلى الأشخاص على حد سواء، كما أن الأصول غير النقدية عرضة أيضا لخطر التغيرات في أذواق المستهلكين والتكنولوجيا والطلب، وعلى هذا فان قرار الاحتفاظ أو الشراء أو البيع يعتمد على موازنة توقعات التغيرات السعرية والمخاطر الناجمة عنها.

ويمكن التمييز بين بنود الميزانية النقدية وغير النقدية كما يلي:

**1.2.1.2.3. الأصول والخصوم النقدية:** تعرف الأصول والخصوم النقدية بأنها البنود التي لا تتغير قيمتها الاسمية من فترة زمنية لأخرى، كما عرفت لجنة معايير المحاسبة الدولية IASC البنود النقدية بأنها النقدية السائلة وعناصر الأصول والخصوم قيد التحصيل أو الدفع بمبالغ نقدية ثابتة أو محددة، والجدول التالي يوضح الأصول والخصوم التي يمكن تصنيفها كبنود نقدية :

**الجدول رقم (6): الأصول والخصوم النقدية**

| الأصول النقدية                                             | الخصوم النقدية                        |
|------------------------------------------------------------|---------------------------------------|
| - الصندوق بالعملة المحلية                                  | - موردون وأوراق دفع بالعملة المحلية.  |
| - البنك، الودائع تحت الطلب والودائع لأجل بالعملة المحلية.  | - تسبيقات من الزبائن بالعملة المحلية. |
| - الزبائن وأوراق القبض بالعملة المحلية.                    | - توزيعات أرباح واجبة الدفع.          |
| - مؤونات الديون المشكوك فيها وأوراق القبض بالعملة المحلية. | - ضمانات مقبوضة بالعملة المحلية.      |
| - تسبيقات إلى الموردين بالعملة المحلية.                    | - ديون طويلة الأجل بالعملة المحلية.   |
| - أوراق مالية -سندات بالعملة المحلية-                      | - علاوة إصدار السندات.                |
| - مخزون سلعي مباع بأسعار محددة ضمن عقد بيع سابق            | - ضرائب مؤجلة.                        |
| - قروض ممنوحة بالعملة المحلية.                             |                                       |
| - ضمانات مدفوعة بالعملة المحلية.                           |                                       |

**2.2.1.2.3. الأصول والخصوم غير النقدية:** تعرف الأصول والخصوم غير النقدية بأنها البنود التي

تتغير قيمتها الاسمية من فترة زمنية لأخرى، ويمكن تصنيف الأصول غير النقدية إلى نوعين كما يلي:

- مخزون النقدية المباشرة، مثل النقدية السائلة بالعملة الأجنبية، المدينين بالعملة الأجنبية والأوراق المالية القصيرة والطويلة الأجل سواء كانت على شكل أسهم أو سندات.

- المخزون السلعي والخدمات المستقبلية للمؤسسة، مثل مخزون البضاعة والآلات والمعدات.
- وللإشارة فإن حقوق الملكية تعتبر من الخصوم غير النقدية، والجدول التالي يوضح الأصول والخصوم التي يمكن تصنيفها كبنود غير نقدية :

**الجدول رقم (7): الأصول والخصوم غير النقدية**

| الأصول غير النقدية                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                     | الخصوم غير النقدية                                                                                                                                                                                                                                                                         |
|------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|--------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|
| <p><u>مخزون النقدية المباشرة</u></p> <ul style="list-style-type: none"> <li>- الصندوق بالعملة الأجنبية.</li> <li>- البنك، الودائع تحت الطلب والودائع لأجل بالعملة الأجنبية.</li> <li>- الزبائن وأوراق القبض بالعملة الأجنبية.</li> <li>- مؤونات الديون المشكوك فيها وأوراق القبض بالعملة الأجنبية.</li> <li>- تسبيقات إلى الموردين بالعملة الأجنبية.</li> <li>- أوراق مالية -سندات بالعملة الأجنبية-</li> <li>- أوراق مالية -أسهم-</li> </ul> <p><u>أصول مخزون سلعي وخدمات مستقبلية:</u></p> <ul style="list-style-type: none"> <li>- مخزون سلعي غير متعلق بعقد بيع مسبق.</li> <li>- مصاريف مدفوعة مسبقا.</li> <li>- أصول ثابتة ملموسة (ممتلكات، تجهيزات...).</li> <li>- الاهتلاك المتراكم للأصول الثابتة الملموسة.</li> <li>- الأصول الثابتة غير الملموسة.</li> </ul> | <ul style="list-style-type: none"> <li>- موردون وأوراق دفع بالعملة المحلية.</li> <li>- تسبيقات من الزبائن بالعملة المحلية.</li> <li>- إيرادات مستلمو مسبقا.</li> <li>- ديون طويلة الأجل بالعملة الأجنبية.</li> <li>- مؤونات.</li> <li>- رأس المال -أسهم-</li> <li>- الاحتياطات.</li> </ul> |

**2.2.3. طريقة التكلفة التاريخية المعدلة بوحدة النقد الثابتة:** تهدف هذه الطريقة إلى تصحيح نقائص مدخل التكلفة التاريخية في حالة تغير المستوى العام للأسعار، وذلك بأخذها بعين الاعتبار لتغيرات القوة الشرائية للنقود عند تقييم أصول وخصوم المؤسسة، ويطلق البعض على هذه الطريقة بمدخل القوة الشرائية العامة، وقائم هذا المدخل على تسجيل الأصول والالتزامات والإيرادات والمصروفات بوحدة قياس بنفس القوة الشرائية، وعلى هذا فإن وحدة القياس يجب أن تكون موحدة مع الاحتفاظ بنفس أساس القياس المستخدم في القوائم المالية مثل التكلفة التاريخية، حيث يتم إعداد القوائم المالية في نهاية الفترة المحاسبية على أساس التكلفة التاريخية ثم يتم تعديلها بالرقم القياسي العام للأسعار، ويكون مقدار الربح

للمؤسسة هو المبلغ الذي يمكن توزيعه على المساهمين أو الملاك بعد المحافظة على القوة الشرائية لرأس المال المستثمر.

ويتطلب مدخل القوة الشرائية العامة التمييز بين البنود النقدية وغير النقدية في قائمة المركز المالي، لتحديد حجم مكاسب أو خسائر القوة الشرائية الناتجة عن الاحتفاظ بالعناصر النقدية خلال فترة التضخم، وتعتبر الأرقام القياسية للأسعار إحدى الأدوات الرئيسية في استخدام هذا المدخل، وعادة يتم استخدام الرقم القياسي لأسعار المستهلك في تعديل بنود القوائم المالية.

**1.2.2.3. أسس تعديل القوائم المالية:** تتمثل أسس وشروط تطبيق مدخل التكلفة التاريخية المعدلة بوحدة النقد الثابتة فيما يلي:

- تحويل البيانات التاريخية المعدلة وفق المبادئ المحاسبية المتعارف عليها إلى بيانات تاريخية مقاسه بوحدة نقدية ذات قوة شرائية عامة، ولإجراء هذا التحويل أو التعديل نحتاج إلى معلومات عن الأرقام القياسية التي تغطي الفترة المعنية من تاريخ نشأة البند المطلوب تعديله حتى تاريخ إعداد القوائم المالية الحالية، ويتم التعديل وفق الصيغة التالية:

الرقم القياسي في تاريخ إعداد القوائم المالية

قيمة البند المعدلة = القيمة التاريخية الأساسية X

الرقم القياسي في تاريخ نشأة البند

من الناحية العملية إذا لم يتوفر الرقم القياسي للأسعار في تاريخ الحصول على البند المطلوب تعديله، يعتمد الرقم القياسي لربع السنة التي نشأ خلالها البند، وإذا لم تتوفر الأرقام الربع السنوية يعتمد الوسط الحسابي للرقم القياسي بين أول وآخر العام.

- يجب التمييز بين نوعين من التعديل ، حيث هناك التعديل غير الدوري والتعديل الدوري أو المستمر، ويقوم أسلوب التعديل غير الدوري على فكرة إعادة تعديل القوائم المالية بتواريخ غير منتظمة، عادة عندما تزداد الفجوة بين القوة الشرائية التاريخية والقوة الشرائية الحالية، ويمكن قبول هذا الأسلوب إذا كانت المعدلات السنوية للتضخم النقدي طفيفة إلى حد يمكن الاكتفاء بحساب اثر التضخم مرة واحدة كل عدة سنوات.

وفي أسلوب التعديل المستمر يعاد تعديل القوائم المالية المعدلة وفق القوة الشرائية العامة في نهاية كل دورة مالية، وتتم عملية إعادة التعديل وفق الصيغة التالية:

الرقم القياسي الحالي

قيمة البند المعدل = قيمة البند المعدل سابقا X

الرقم القياسي السابق في سنة المقارنة

وتسمى عملية إعادة التعديل هذه بالإزاحة إلى الأمام، وهي عملية مستمرة لإعادة التعديل من سنة لأخرى، وحسب الرأي السائد في المنظمات المهنية للمحاسبة تعتبر البيانات المعدلة والمعاد تعديلها باستمرار معلومات إضافية مقارنة تقدم إلى جانب القوائم المالية التاريخية التي مازالت مهيمنة في الحياة العملية.

- يجب أن تكون عملية التعديل وإعادة التعديل شاملة، تغطي كافة بنود القوائم المالية، لان التعديل الجزئي قد يكون مضللاً، لذلك لا يجوز تقديمه.

**2.2.2.3. خطوات تعديل القوائم المالية باستخدام وحدة النقد الثابتة:** يمكن حصر خطوات تعديل القوائم المالية باستخدام وحدة النقد الثابتة فيما يلي:

**1.2.2.2.3. قائمة المركز المالي:** باختصار، تشمل خطوات إعادة إعداد قائمة المركز المالي باستخدام وحدة النقد الثابتة على المراحل التالية:

- تحديد العناصر النقدية وغير النقدية لكل من الأصول والخصوم.
- إظهار العناصر النقدية بقيمتها الاسمية، لأنها بطبيعتها تعتبر وحدات نقدية جارية.
- تعديل العناصر غير النقدية بالقوة الشرائية منذ تاريخ اقتنائها.
- تحسب الأرباح المحتجزة كمتعم حسابي لكافة المبالغ الأخرى المعاد عرضها في قائمة المركز المالي.
- عند تعديل قائمة المركز المالي للسنوات السابقة من أجل مقارنتها مع المركز المالي للسنة الحالية، يتم تعديل جميع البنود (النقدية وغير النقدية)، وإظهارها بمستويات الأسعار للسنة الحالية.

**2.2.2.2.3. قائمة الدخل:** يتم تعديل بنود قائمة الدخل من القيم التي تم تسجيلها بها عند حدوثها إلى قيمها حسب مستويات الأسعار في نهاية الفترة الحالية، وتشمل خطوات تعديل قائمة الدخل فيما يلي:

- تعديل عناصر الإيرادات والمصروفات باستخدام الأرقام القياسية للأسعار حسب تواريخ حدوثها، وبالنسبة للعناصر التي يفترض أن تكون تمت على طول الفترة المالية مثل المبيعات والمشتريات فيستخدم عند تعديلها متوسط الأرقام القياسية للأسعار.
- حساب الاهتلاك على أساس قيم الأصول المعنية بالتكلفة التاريخية المعدلة.
- حساب تكلفة البضاعة المباعة حسب العلاقة التالية:

تكلفة البضاعة المباعة = مخزون أول المدة المعدل + المشتريات المعدلة - مخزون آخر المدة المعدل.  
وعند تعديل مخزون آخر المدة نأخذ بعين الاعتبار الطريقة المستخدمة في تقييم المخزون، مثلاً عند استعمال طريقة الوارد أولاً صادر أولاً نجد أن مخزون آخر المدة يمثل آخر المشتريات، وبالتالي نعتمد

على الأرقام القياسية لوقت الحصول على المشتريات الأخيرة عند تعديله، وفي حالة استعمال طريقة المتوسط المرجح يعدل مخزون آخر المدة باستعمال متوسط الرقم القياسي العام.

- حساب مكاسب وخسائر القوة الشرائية نتيجة الاحتفاظ بالعناصر النقدية.

### 3.2.2.3. حساب ومعالجة مكاسب وخسائر القوة الشرائية

تحدد مكاسب وخسائر القوة الشرائية بالنسبة للمؤسسة على أساس صافي مركزها النقدي في تاريخ معين، ويحدد صافي المركز النقدي للمؤسسة بالفرق بين أصولها النقدية والتزاماتها النقدية، ففي حالة التغير في الأسعار قد تحقق المؤسسة مكاسب أو تتحمل خسائر على أصولها النقدية و التزاماتها النقدية حسب طبيعة صافي المركز النقدي إن كان موجب أو سالب وفق الجدول التالي:

| طبيعة صافي المركز النقدي  | حالة ارتفاع الأسعار | حالة انخفاض الأسعار |
|---------------------------|---------------------|---------------------|
| صافي المركز النقدي الموجب | خسائر               | مكاسب               |
| صافي المركز النقدي السالب | مكاسب               | خسائر               |

وعلى ضوء هذه المعلومات يتم تحديد مكاسب أو خسائر القوة الشرائية باستخدام وحدة النقد السائدة في نهاية العام كما يلي:

- يعدل صافي المركز النقدي في بداية العام باستخدام وحدة النقد في نهاية العام، ويتم ذلك بضرب صافي المركز النقدي لبداية العام في نسبة الرقم القياسي لأسعار نهاية العام إلى الرقم القياسي لأسعار بداية العام.
- تعدل العمليات المنطوية على العناصر النقدية التي حدثت خلال العام باستخدام وحدة النقد في نهاية العام، وتضاف أو تطرح البيانات المعدلة من صافي المركز النقدي المعدل لبداية العام (عموما تزيد العناصر النقدية بالمبيعات وتنخفض بالمشتريات ومصرفات العمليات) فنحصل على صافي المركز النقدي لنهاية العام.
- يقارن صافي المركز النقدي الفعلي (الاسمي) في نهاية العام مع النتيجة التي توصلنا إليها في الخطوة السابقة، فإذا كان صافي المركز النقدي الفعلي اقل من صافي المركز النقدي المحسوب في الخطوة السابقة، تكون المؤسسة قد تحملت خسائر في القوة الشرائية، أما إذا كان العكس تكون المؤسسة قد حققت مكاسب في القوة الشرائية.

وبما أن مكاسب وخسائر القوة الشرائية تنجم عن التغيرات في المستوى العام للأسعار دون أن ترتبط بأية أحداث إنتاجية أخرى، فيجب الاعتراف بها كجزء من صافي دخل الدورة التي تغير خلالها المستوى العام للأسعار، ويجب التقرير عن هذه المكاسب والخسائر في بند مستقل في قائمة الدخل نظرا لطبيعتها الخاصة، وهذا الاتجاه في معالجة مكاسب وخسائر القوة الشرائية مؤيد من معظم الهيئات المهنية بما فيها مجلس معايير المحاسبة الدولية.

**3.2.3. طريقة القيم الجارية:** يطلق البعض على مدخل القيم الجارية مفهوم المحافظة على الطاقة الإنتاجية للمؤسسة (المحافظة على رأس المال المادي)، حيث أن الدخل المحقق وفق هذا المدخل عبارة عن قيمة المبالغ التي يمكن توزيعها خلال السنة مع احتفاظ المؤسسة على نفس طاقتها التشغيلية المتاحة لها في بداية السنة، وهذا ما يتطلب إعادة إظهار أصول والتزامات المؤسسة بقيمتها الجارية بدلا من التاريخية، وتهتم المحاسبة على أساس القيم الجارية بتغيرات أسعار بعض السلع والخدمات وليس بتغيرات القوة الشرائية العامة للعملة، وعلى هذا تظهر القوائم المالية آثار التغير في الأسعار الخاصة لعناصر معينة.

**1.3.2.3. أسس محاسبة القيم الجارية:** تتمثل أهم أسس تطبيق طريقة القيم الجارية لتعديل القوائم المالية فيما يلي:

- يمكن النظر إلى طريقة القيم الجارية على أنها تعديل للبيانات التاريخية وفق الأسعار الخاصة لأصول المؤسسة وليس وفق المستوى العام للأسعار، ويثبت هذا التعديل في السجلات حيث تعتمد القيم الجديدة (الجارية) في الحسابات الختامية، وهذا يعني أن محاسبة القيم الجارية تمثل بديلا للمقياس المحاسبي التاريخي.

- في محاسبة القيم الجارية ليس الأمر مجرد إعادة التعبير عن الأرقام المحاسبية التاريخية باستخدام وحدات قياس موحدة القيمة، إنما هي خروج عن أهم قواعد ومبادئ مدخل التكلفة التاريخية، خاصة الخروج عن مبدأ تحقق الإيراد بالبيع، حيث يتم الاعتراف بالتغيرات في الأسعار الخاصة لأصول المؤسسة، وبالتالي إتباع محاسبة القيم الجارية يؤدي إلى تجنب أخطاء التوقيت الناتجة من تأجيل الاعتراف بالتغيرات في قيم الأصول إلى حين التخلص منها.

- في محاسبة القيم الجارية يقتصر التعديل على الأصول غير النقدية، وتبقى الأصول النقدية دون تعديل لأنها تظهر دائما بأسعارها الخاصة، لذلك لا تظهر في محاسبة القيم الجارية مكاسب وخسائر القوة الشرائية للبنود النقدية.

- إتباع محاسبة القيم الجارية يؤدي إلى الاعتراف بمكاسب وخسائر حيازة الأصول غير النقدية، وذلك بمجرد حدوث تغير في أسعارها الخاصة ارتفاعا أو انخفاضاً، وتعد هذه النتيجة إحدى مزايا تطبيق محاسبة القيم الجارية، إذ أن مكاسب وخسائر حيازة البنود غير النقدية تعد مؤشرا هاما لتقييم الأداء الإداري، خاصة في مجال المضاربة على أسعار الأصول.

وهناك نوعين من مكاسب وخسائر الحيازة للأصول غير النقدية وهما:

- مكاسب أو خسائر الحيازة المحققة: تمثل الفرق بين القيمة الجارية والقيمة التاريخية للأصول المباعة أو المستنفذة.

- مكاسب أو خسائر الحيازة غير المحققة: تعكس الزيادة أو النقص على القيم الجارية للأصول التي لم تباع أو تستنفذ خلال الفترة المالية.

ويعتبر مؤيدي المحافظة على رأس المال النقدي مكاسب وخسائر الحيازة للأصول غير النقدية أنها من ضمن دخل الدورة، ولكن بالنظر إلى مفهوم المحافظة على رأس المال الذي تهدف طريقة القيم الجارية إلى المحافظة عليه (المحافظة على رأس المال المادي)، يجب أن تصنف مكاسب وخسائر الحيازة ضمن حقوق الملكية.

**2.3.2.3 مفاهيم القيم الجارية:** يتطلب مفهوم المحافظة على الطاقة الإنتاجية لرأس المال استخدام القيم الجارية في تقييم أصول وخصوم المؤسسة وتحديد الدخل، وهناك عدة طرق لحساب القيم الجارية وأهمها ما يلي:

**1.2.3.2.3 طريقة القيم الحالية:** تقوم هذه الطريقة على حساب القيمة الاقتصادية للأصل، وذلك بخصم التدفقات النقدية المتوقع أن يحققها الأصل خلال عمره الإنتاجي باستعمال معدل خصم ملائم.

وكما لاحظنا يشترط لتطبيق هذه الطريقة توافر أربع متغيرات وهي:

- التدفقات النقدية المتوقعة من استخدام الأصل.

- توقيت تلك التدفقات النقدية.

- العمر الإنتاجي الباقي للأصل.

- معدل الخصم الملائم.

إذا ما تم تحديد هذه المتغيرات بموضوعية ودقة يمكن إيجاد القيمة الحالية وفق الصيغة التالية:

$$\frac{FT_T}{(1+r)^t} = \sum_{t=0}^n P_t$$

حيث:  $P_t$  القيمة الحالية في الزمن  $t$

$FT_t$ : التدفقات النقدية في الفترة  $t$

$r$ : معدل الخصم المناسب

$n$ : العمر الإنتاجي الباقي للأصل

وتعتبر القيمة الحالية الأفضل لقياس القيمة الاقتصادية للأصل، إلا أن استخدامها محدود نظراً لتداخل التدفقات النقدية لمجموعة من عناصر الأصول والخصوم، وصعوبة اختيار معدل الخصم.

**2.2.3.2.3 طريقة صافي القيمة البيعية:** صافي القيمة البيعية (سعر الخروج الجاري) لأصل ما هو

المبلغ الذي يمكن الحصول عليه حالياً إذا

تم بيع الأصل مطروحا منه المصاريف اللازمة لإتمام عملية البيع، ويتم وفق هذه الطريقة إعادة تقييم سائر الأصول بقيمتها البيعية الصافية، وفي حالة عدم إمكانية تقدير هذه القيمة بشكل مباشر من خلال أسعار السوق يتم الاعتماد عادة على احد هذين البديلين:

- استخدام أرقام قياسية خاصة للأسعار، محتسبة إما من طرف هيئات خارجية مستقلة أو من طرف المؤسسة.
- استخدام الخبرة المهنية في التقدير.

### 3.2.3.2.3 طريقة تكلفة الاستبدال: تعني تكلفة الاستبدال (سعر الدخول الجاري) المبلغ الواجب دفعه

من اجل الحصول على أصل مماثل للأصل الموجود، ورغم وضوح هذا التعريف لتكلفة الاستبدال إلا أنها أثارت الجدل بين المحاسبين حول عبارة الأصول المماثلة، حيث ظهرت عدة معاني لها، وهي:

- تكلفة استبدال الأصول المستخدمة: يقصد بها المبلغ المطلوب من اجل الحصول على أصل مماثل من سوق الأصول المستعملة، والتي لها نفس العمر الإنتاجي.
- تكلفة إعادة إنتاج الأصول المماثلة: يقصد بها المبلغ المطلوب من اجل الحصول على أصل مماثل للأصل الموجود.
- تكلفة الأصول الجديدة: تكلفة استبدال القدرة الإنتاجية للأصل، حيث تعكس أثر التغير التكنولوجي.

ولقد تبنى مجلس معايير المحاسبة الدولية IASB هذه الطرق الثلاثة للقيم الجارية، لتقييم أصول المؤسسة تحت مفهوم القيمة العادلة *Concept de la juste valeur*، حيث تتم عملية تقييم كل أصل بالطريقة التي تظهر ملائمة له عند إعداد الحسابات الختامية.

### 3.3.2.3 نموذج القيمة العادلة كبديل للقيم الجارية: استخدم مجلس معايير المحاسبة الدولية IASB

مفهوم القيمة العادلة في تقييم أصول وخصوم المؤسسة، تلبية لاحتياجات المستثمرين الحاليين والمحتملين للمؤسسة لمساعدتهم في اتخاذ القرارات، والقيمة العادلة قائمة على مبدأ "الجوهر فوق الشكل *Substance over form*" أي يجب تسجيل المعاملات وعرضها في القوائم المالية حسب جوهرها وحقيقتها الاقتصادية وليس حسب شكلها القانوني فقط، وتعتبر القيمة العادلة أساس تسجيل المعاملات كبديل للتكلفة التاريخية، وبصفة عامة تكلفة الأصل تمثل قيمته عند اقتنائه، والقيمة العادلة تمثل قيمة الأصل عند إقفال الحسابات بالرجوع إلى سعر السوق أو القيمة الحالية للتدفقات النقدية المستقبلية للأصل، فحسب نموذج القيمة العادلة يجب على المؤسسات إعادة تقييم استثماراتها في كل عام، وعلى هذا اعتمد مجلس IASB في تحديد نموذج القيمة العادلة بالتنسيق بين طرق المدرسة الحديثة التي تبحث على كيفية تقييم ثروة المؤسسة بقيمتها السوقية، باعتبار القيمة السوقية هي التي تهتم المستثمرين، وطرق المدرسة التقليدية القائمة على مبدأ التكلفة التاريخية، وبالتالي فقد وردت عدة مفاهيم للقيمة العادلة في معايير

المحاسبة الدولية، ويعتبر كل معيار دليلاً لكيفية احتسابها وفيما يلي أهم استخدامات نموذج القيمة العادلة في تقييم أصول وخصوم المؤسسة:

**1.3.3.2.3. الأصول غير المتداولة المادية:** عند استعمال نموذج القيمة العادلة لإعادة تقييم الممتلكات والمصانع والمعدات\*، وبناءً على المعيار (15) IAS "الممتلكات والمصانع والمعدات" يسجل البند بالقيمة العادلة مطروحاً منها الاهتلاك المتراكم اللاحق، ويقصد بالقيمة العادلة ضمن هذا المعيار القيمة السوقية للبند بتاريخ إعادة التقييم، والتي تكون مبنية على أدلة معتمدة على السوق وتتحدد من خلال مقيم مهني محترف، وفي حالة عدم القدرة على تحديد القيمة السوقية العادلة بسبب ندرة بيع تلك الأصول مثلاً، يتم عندها تقدير القيمة العادلة من خلال القيمة الاستبدالية بعد الاهتلاك، وإذا نجم عن عملية إعادة التقييم ارتفاع في قيمة الأصل، فإن مبلغ الزيادة يظهر ضمن حقوق الملكية تحت بند فائض إعادة التقييم Plus-value de réévaluation ولا يجوز تحويله إلى بيان الدخل، أما إذا نتج عن عملية إعادة التقييم انخفاض في القيمة فإن مبلغ الانخفاض يعترف به كمصروف.

وفي حالة ما إذا كان الأصل غير المتداول محتفظ به للبيع فيقيم حسب المعيار (5) IFRS "الأصول غير المتداولة المحتفظ بها للبيع والعمليات المتوقعة" حيث يسجل بالقيمة الدفترية أو صافي القيمة البيعية العادلة (القيمة العادلة مطروحاً منها تكاليف البيع) أيهما أقل، وإذا كانت صافي القيمة العادلة أقل من القيمة الدفترية يتم الاعتراف بانخفاض القيمة كمصروف، أي في هذا الصنف من الأصول لا يتم الاعتراف بزيادة القيمة.

وعند استعمال نموذج القيمة العادلة لإعادة تقييم الاستثمارات العقارية\*\*، وحسب المعيار (40) IAS "الاستثمارات العقارية" يسجل البند بالقيمة العادلة التي يجب أن تعكس وضع السوق الحقيقي في تاريخ إعداد الميزانية، ويعتبر أفضل دليل على القيمة العادلة الأسعار الجارية في سوق نشط لعقار مماثل، وفي حالة غياب المعلومات السابقة تحدد المؤسسة القيمة العادلة للعقار عن طريق:

- الأسعار الجارية للعقارات ذات الطبيعة المختلفة أو الخاضعة لظروف مختلفة.
- الأسعار الجارية للعقارات في أسواق أقل نشاطاً، مع تعديلات تعكس التغيرات في الظروف الاقتصادية.

- القيمة الحالية عن طريق خصم التدفقات النقدية المستقبلية للعقار.
- ويتم الاعتراف بالمكاسب أو الخسائر الناتجة من تغيرات القيمة العادلة في قائمة الدخل.
- وقد حدد مجلس IASB السوق النشط بأنه السوق الذي يتميز بالخصائص التالية:

\* - أصول ملموسة محتفظ بها لاستخدامها في تصنيع أو توريد البضائع والخدمات.

\*\* - تتمثل الاستثمارات العقارية في الأراضي والمباني المحتفظ بها لتحقيق إيراد من عملية تأجيرها أو من الأرباح الرأسمالية الناتجة عن ارتفاع قيمتها.

- أن تتم المتاجرة فيه بالبند المماثلة.
- توفر المشتريين والبائعين الجاهزين والراغبين للشراء والبيع.
- توفر الأسعار للجميع (الشفافية).

وفيما يخص الأصول البيولوجية وحسب المعيار IAS(41) "الزراعة" يتم قياسها عند الاعتراف المبدئي أو في تواريخ الإبلاغ المالي اللاحقة بالقيمة العادلة مطروحا منها التكاليف المقدرة عند نقطة البيع، وتحدد القيمة العادلة من السعر السوقي في سوق نشط للأصل البيولوجي، وفي حالة عدم وجود سوق نشط يجب على المؤسسة استخدام إحدى الأساليب التالية:

- سعر أحدث صفقة تمت في السوق، شريطة استقرار الظروف الاقتصادية بين تاريخ تلك الصفقة وتاريخ إعداد الميزانية.
- الأسعار السوقية لأصول مشابهة مع إجراء تعديل يخص الاختلاف في الأصل.
- الأسعار السائدة لوحدة الأصل البيولوجي أو المنتجات البيولوجية، مثل سعر الرأس الواحد للماشية أو سعر الكغ من القمح.

وإذا لم تتوفر الأسعار السوقية الموثوقة تستخدم القيمة الحالية للتدفقات النقدية المتوقعة من الأصل.

ويتم الاعتراف بالمكاسب أو الخسائر الناتجة من تغيرات القيمة العادلة في قائمة الدخل.

### 3.3.2.3. الأصول غير الملموسة: بالنسبة للأصول غير الملموسة، وحسب المعيار IAS(38)

"الأصول غير الملموسة" تسجل عند إعادة تقييمها، بالقيمة العادلة مطروحا منها الإطفاء المتراكم وخسائر انخفاض القيمة العادلة اللاحقة، وتحدد القيمة العادلة بالاستناد إلى سوق نشط، وفي حالة عدم وجود سوق نشط يتم تسجيل الأصل بالتكلفة مطروحا منه أي إطفاء متراكم وخسائر انخفاض القيمة، ويتم الاعتراف بالزيادة في قيمة الأصول ضمن حقوق الملكية تحت حساب فائض إعادة التقييم.

### 3.3.2.3. انخفاض قيمة الأصول: في نهاية كل سنة مالية يجب على المؤسسة النظر فيما إذا كان

هناك أي مؤشر يدل على انخفاض قيمة أي من أصولها (الملموسة وغير الملموسة)، وفي حالة وجود ذلك، وحسب المعيار IAS(36) "الانخفاض في قيمة الأصول" يجب على المؤسسة القيام بما يلي:

- حساب القيمة القابلة للاسترداد Valeur recouvrable للأصل ومقارنتها مع القيمة الدفترية لتحديد قيمة التدني إن وجدت.
- القيمة القابلة للاسترداد هي القيمة العادلة للأصل مطروحا منها تكاليف البيع أو قيمة المنفعة (القيمة قيد الاستعمال) أيهما أعلى.

- القيمة العادلة مطروحا منها تكاليف البيع la juste valeur diminuée des frais de

vente هي سعر بيع الأصل في سوق نشط مطروحا منها النفقات المتوقعة تحملها في سبيل إتمام

عملية البيع، وان لم يكن هناك سوق نشط يتم تقدير صافي متحصلات بيع الأصل بناءا على أفضل المعلومات المتوفرة لدى المؤسسة.

- قيمة المنفعة *Valeur d'utilité* هي القيمة الحالية للتدفقات النقدية الداخلة والخارجة المتوقعة من الأصل خلال عمره الإنتاجي، مضافا إليها القيمة الحالية للقيمة المتبقية للأصل في نهاية عمره الإنتاجي.

- إذا كانت القيمة القابلة للاسترداد اقل من القيمة الدفترية للأصل، يتم الاعتراف بمقدار الانخفاض كخسارة تدني قيمة الأصول ضمن قائمة الدخل.

**3.3.2.3. 4. الأدوات المالية:** حسب المعيار IAS(39) "الأدوات المالية: الاعتراف والقياس"، بعد الاعتراف الأولي بالأصول والالتزامات المالية، يتم بتاريخ إعداد القوائم المالية إعادة قياس تلك الأصول بما فيها المشتقات المالية بالقيمة العادلة أو بالتكلفة وفق نوعها كما هو موضح في الجدول التالي:

**الجدول رقم 8: القياس الأولي واللاحق للأصول والالتزامات المالية**

| القياس اللاحق                                                                                | القياس الأولي                                                                                         | التعريف                                                                                                                                                                                                                            | الصنف                                                 |
|----------------------------------------------------------------------------------------------|-------------------------------------------------------------------------------------------------------|------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|-------------------------------------------------------|
| تقاس بالقيمة العادلة ويتم الاعتراف بتغيرات القيمة العادلة ضمن قائمة الدخل (الأرباح والخسائر) | تسجل بثمن الشراء فقط، بينما مصاريف الشراء مثل عمولة الوسيط المالي والضرائب يعترف بها كمصاريف ايرادية. | تقسم هذه الفئة إلى فرعين هما:<br>- المحددة: وهي التي تختار المؤسسة عند الاعتراف بها تصنيفها ضمن هذه الفئة.<br>- المقتناة للمتاجرة: وهي المقتناة لأغراض البيع في الأجل القصير وكذلك المشتقات المالية (باستثناء المحددة كأدوات تحوط) | أصول مالية بالقيمة العادلة من خلال الأرباح أو الخسائر |
| تقاس بالقيمة العادلة ويتم الاعتراف بتغيرات القيمة العادلة ضمن حقوق الملكية.                  | تسجل بقيمة الشراء أو الإصدار مضافا إليها تكاليف العملية.                                              | هي الأصول المالية غير المشتقة والتي تم تحديدها عند الاعتراف المبدئي لها كم المتاحة للبيع.                                                                                                                                          | الأصول المالية المتاحة للبيع                          |
| تقاس بالتكلفة المطفأة وتخضع لاختبار التدني، وان انخفضت قيمتها يعترف بها كمصروف.              | تسجل بقيمة الشراء أو الإصدار مضافا إليها تكاليف                                                       | هي الأصول المالية غير المشتقة ذات دفعات محددة أو قابلة للتحديد ولها موعد استحقاق ثابت، وللمؤسسة نية وقدرة على الاحتفاظ بها حتى تاريخ                                                                                               | استثمارات محتفظ بها حتى تاريخ الاستحقاق               |

|                                                               |                                                                                                                                                                                                                                                                                   |                                             |                                                                                              |
|---------------------------------------------------------------|-----------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|---------------------------------------------|----------------------------------------------------------------------------------------------|
|                                                               | الاستحقاق، وغير مصنفة كأصول بالقيمة العادلة من خلال الأرباح والخسائر أو كأصول متاحة للبيع.                                                                                                                                                                                        | العملية.                                    |                                                                                              |
| القروض والذمم المدينة                                         | هي الأصول المالية غير المشتقة وقيمة تسديدها محددة بشكل مسبق وبمقدار ثابت، والتي تنشئها أو تحصل عليها المؤسسة، وهي غير مدرجة في سوق نشط، وغير مصنفة كأصول بالقيمة العادلة من خلال الأرباح والخسائر أو كأصول متاحة للبيع.                                                           | تسجل بقيمة أو الإصدار إليها تكاليف العملية. | تقاس بالتكلفة المطفأة وتخضع لاختبار التدني، وان انخفضت قيمتها يعترف بها كمصروف.              |
| الالتزامات المالية بالقيمة العادلة من خلال الأرباح أو الخسائر | تقسم هذه الفئة إلى فرعين هما:<br>- المحددة: وهي التي تختار المؤسسة عند الاعتراف بها تصنيفها ضمن هذه الفئة.<br>- المحتفظ بها للمتاجرة: وهي الالتزامات التي تم الحصول عليها أو التي نشأت بهدف توليد دخل عن التقلبات قصيرة الأجل في الأسعار من الالتزامات الناجمة من العقود المشتقة. | تسجل بثمن الشراء فقط.                       | تقاس بالقيمة العادلة ويتم الاعتراف بتغيرات القيمة العادلة ضمن قائمة الدخل (الأرباح والخسائر) |
| الالتزامات المالية الأخرى                                     | مثل حسابات الذمم الدائنة وأوراق الدفع والأوراق المحررة مقابل الديون المستحقة على المؤسسة.                                                                                                                                                                                         | تسجل بقيمة أو الإصدار إليها تكاليف العملية. | تقاس بالتكلفة المطفأة وتخضع لاختبار التدني، وان انخفضت قيمتها يعترف بها كمصروف.              |

تعني القيمة العادلة ضمن هذا المعيار بأنها القيمة التي يمكن مبادلة الأصل أو سداد الالتزام بها بين أطراف راغبة وذوي معرفة بموجب عملية تبادل حقيقية، أما التكلفة المطفأة فهي تكلفة الاقتناء معدلة بإطفاء خصم أو علاوة الإصدار.

ويتم الحصول على القيمة العادلة من المصادر التالية:

- الأسعار المنشورة في سوق نشط هي أفضل دليل على القيمة العادلة، وتعتبر القيمة العادلة أنها مأخوذة من سوق نشط إذا كانت الأسعار المعلنة متاحة بسهولة، وبشكل منتظم من خلال سوق الأوراق المالية أو تاجر أو وسيط أو جهة منظمة، وتعتبر كذلك القيمة العادلة المبلغ الذي يتحدد فعلا من خلال عمليات تبادل بشكل منتظم وعلى أسس تجارية.
- إذا كانت الأداة المالية غير متداولة في السوق المالي عند إعداد القوائم المالية، يتم اعتبار السعر الذي تم في آخر عملية قبل تاريخ إعداد القوائم المالية هي القيمة العادلة إذا لم يحصل أي تغيير مهم في الظروف الاقتصادية منذ تاريخ آخر عملية حتى تاريخ القوائم المالية، ويمكن تعديل القيمة العادلة بالتغيرات في الظروف الاقتصادية إن أمكن ذلك.
- أما الأصول والالتزامات التي ليس لها قيمة عادلة في سوق نشط، يتم تحديد القيمة العادلة لها من خلال إحدى وسائل التقييم، مثل نموذج تسعير الخيارات ونموذج خصم التدفقات النقدية مع الأخذ بعين الاعتبار كافة العوامل المؤثرة على تحديد القيمة العادلة.
- أما الاستثمارات في أدوات حقوق الملكية، مثل الأسهم غير المسعرة في سوق مالي نشط والتي لا يمكن قياس قيمتها بموثوقية، وكذلك المشتقات المالية التي يتم تسويتها من خلال تبادل أدوات حقوق ملكية غير مدرجة في سوق نشط، يجب قياسها بالتكلفة.

**3.3.2.3. 5. المخزون:** يتطلب المعيار IAS(2) "المخزون" تقييم المخزون بالتكلفة أو القيمة القابلة للتحقق أيهما أقل، والقيمة القابلة للتحقق *Valeur réalisable net* هي سعر البيع المقدر في السياق الطبيعي أو الاعتيادي مطروحا منه التكاليف المقدرة لإتمام تصنيع السلعة والتكاليف الضرورية المتوقعة لإتمام عملية البيع، وفي حالة ما إذا كانت القيمة القابلة للتحقق أقل من التكلفة يعترف بالفرق كمصروف، ويتم تحميله للفترة التي حدث فيها الانخفاض.

وفيما يخص المخزون الخاص بالمنتجات الزراعية، فحسب المعيار IAS(41) "الزراعة" يقيم بالقيمة العادلة (القيمة السوقية) مطروحا منها التكاليف المقدرة عند نقطة البيع.

**4.2.3. طريقة القيم الجارية مع وحدة النقد الثابتة:** على الرغم من أن أساس طريقة القيم الجارية أو القيمة العادلة وأساس التكلفة التاريخية المعدلة بوحدة النقد الثابتة، قد تم مناقشتها كطريقتين منفصلتين لمعالجة آثار التضخم، إلا أن العديد من النظريات ترى أن الطريقتين مكملتان لبعضهما البعض، ويجب أن يوحدا في طريقة واحدة، فطريقة القيم الجارية تهدف لمعالجة التغيرات السعرية للبنود غير النقدية من قائمة المركز المالي، وطريقة التكلفة التاريخية المعدلة بوحدة النقد الثابتة تهدف لمعالجة التغيرات السعرية لباقي بنود القوائم المالية، وعلى هذا فقد طلبت لجنة معايير المحاسبة الدولية IASC في المعيار IAS(29) "التقرير المالي في الاقتصاديات ذات التضخم المرتفع" من المؤسسات التي تنشط في ظل

اقتصاد يعاني من ارتفاع معدل التضخم، بتعديل قوائمها المالية وفق طريقة القيم الجارية مع وحدة النقد الثابتة.

وحسب المعيار المحاسبي الدولي (IAS(29 تتمثل أسس تعديل القوائم المالية فيما يلي:

- تصنيف بنود القوائم المالية بهدف إعادة عرضها على أساس المؤشر العام للأسعار إلى ثلاث فئات وهي:

- البنود النقدية لا يتم تعديلها بالرقم القياسي العام للأسعار، إلا الالتزامات في حالة ما إذا كانت مشروطة بالتغير حسب تغيرات المستوى العام للأسعار.

- البنود غير النقدية المعاد تقييمها بالقيمة الجارية، مثل المخزون المقيم بصافي القيمة البيعية، الاستثمارات المالية المقيمة بالسعر السوقي و الأصول غير المتداولة المسجلة بالمبلغ القابل للاسترداد، لا يتم تعديلها بالرقم القياسي العام للأسعار.

- البنود غير النقدية وغير المقيمة بالقيمة الجارية، مثل المخزون المقيم بالتكلفة والأصول غير المتداولة المقيمة بالتكلفة أو المعاد تقييمها بالقيمة العادلة في فترات مالية سابقة، يتم تعديلها باستخدام الرقم القياسي العام للأسعار، فبالنسبة للبنود الظاهرة بتكلفتها التاريخية تعدل بضرب التكلفة التاريخية للبند في نسبة الرقم القياسي للأسعار الحالية إلى الرقم القياسي للأسعار لتاريخ نشأة البند، أما البنود المعاد تقييمها في فترات سابقة تعدل بضرب القيمة المعاد بها تقييم البند في نسبة الرقم القياسي للأسعار الحالية إلى الرقم القياسي للأسعار لتاريخ إعادة التقييم.

- إعادة عرض مكونات حقوق الملكية باستثناء الأرباح المحتجزة وفائض إعادة التقييم باستخدام الرقم القياسي العام للأسعار من تواريخ المساهمة بها أو نشوئها، وأي فائض إعادة تقييم خاص بسنوات سابقة يتم إلغاؤه، ويعاد اشتقاق الأرباح المحتجزة كمتعم حسابي لكافة المبالغ الأخرى المعاد عرضها في قائمة المركز المالي.

- إعادة عرض كافة مبالغ قائمة الدخل باستخدام الرقم القياسي العام للأسعار من تواريخ إثباتها لأول مرة.

- حساب أرباح أو خسائر القوة الشرائية للبنود النقدية، وإدراجها ضمن قائمة الدخل.

**3.3. تقييم بدائل القياس المحاسبي:** لقد حضي منهج التكلفة التاريخية لفترة طويلة كأساس للقياس المحاسبي، ولكن اعتماد هذا المنهج على فرض ثبات وحدة النقد أدى إلى نقص منفعة المعلومات المحاسبية في حالة تغير المستوى العام للأسعار، وليس التقلبات في مستويات الأسعار وما يترتب عليها بالظاهرة الاقتصادية الجديدة، بل هي قائمة منذ قيام اقتصاديات التبادل على الأساس النقدي، ولكن الجديد في الأمر هو بداية اهتمام المحاسب بالمشكلة، وخاصة في النصف الثاني من القرن العشرين، وزيادة الجدل النظري حولها وظهور العديد من الدراسات العملية لتحديد مدى أهميتها، واقتراح البدائل للتغلب عليها، ومن العوامل التي أدت إلى هذا الاهتمام ما يلي:

- الزيادة المضطردة في مستويات الأسعار خاصة بعد الحرب العالمية الثانية.
- التوجهات الاقتصادية الجديدة القائمة على التخطيط الاقتصادي بدرجات مختلفة، وما يترتب على ذلك من زيادة الأهمية بدقة البيانات المحاسبية.
- تعدد بدائل الاستثمار وتنوعها مما أدى إلى عدم إمكانية اتخاذ القرارات بسهولة دون الاعتماد على بيانات محاسبية دقيقة.
- اتجاه مهنة المحاسبة إلى محاولة إرساء وفلسفة الأسس المحاسبية والمبادئ النظرية للمحاسبية، باعتبارها أحد فروع العلوم الإنسانية وما يقتضيه هذا الأمر من ضرورة الربط بينها وبين احتياجات المجتمع.

وعلى هذا فبدائل القياس المحاسبي تؤدي إلى قوائم مالية مختلفة من حيث منفعتها، ويختلف كل بديل عن الآخر من حيث تحقيقه لمعايير القياس المحاسبي والخصائص النوعية للمعلومات المحاسبية.

**1.3.3. تقييم نموذج التكلفة التاريخية:** يهدف نموذج التكلفة التاريخية إلى قياس سيولة أصول المؤسسة، من أجل معرفة مدى قدرة هذه الأصول على مواجهة التزامات المؤسسة، ولا تهدف المحاسبة ضمن نموذج التكلفة التاريخية إلا لترجمة رأس المال النقدي للمؤسسة ولا تهتم أبداً برأس المال الاقتصادي، حيث يعتبر رأس المال النقدي الضمان الوحيد للدائنين الماليين للمؤسسة، وعلى هذا فإن القوائم المالية تقرأ في منظور الوقت بالرجوع إلى تكاليف المؤسسة وقت وقوعها ولا تؤخذ تغيرات الأسعار بعد المعاملات، وبالتالي لا تتضمن القوائم المالية إلا المعاملات أو الأحداث الاقتصادية المحققة مع الغير، ويعتبر Ijiri المدافع الأول عن نموذج التكلفة التاريخية، وملاءمتها لعملية القياس المحاسبي، فقد ذكر في كتابه theory of accounting measurement لسنة 1975 بأنه جدير بالملاحظة أن محاسبة التكلفة التاريخية كانت المنهج الرئيسي للمحاسبة خلال العديد من القرون، وذكر ثلاثة أسباب لإظهار مدى ملاءمة نتائج القياس المحاسبي القائم على التكلفة التاريخية لغرض اتخاذ القرارات وهي:

- تؤثر التكلفة التاريخية على تقييم واختيار أسس القرار، حيث يحتاج المدراء إلى معلومات عن نوعية القرارات التي تم اتخاذها في الماضي، والتكلفة التاريخية تتعلق بشكل مباشر بالقرارات الماضية، كما أن عملية اتخاذ القرارات يجب أن تحتوي على تنبؤ بالمستقبل، والأسعار الماضية تخدم هذا المجال، أي أن المستقبل امتداد للماضي.
- تقدم التكلفة التاريخية مدخل لفكرة الاقتناع، فبعض متخذي القرارات لا يبحثون عن المثالية بقدر ما يسعون نحو الاقتناع، فالسؤال الذي يهمهم هو كم المبلغ الذي تم اكتسابه وليس كم سيكسبون أكثر، والتكلفة التاريخية تعتبر مدخلا مهما لمثل هذه الحالات (أي الاقتناع من خلال الحدث التاريخي الذي وقع فعلا).

- إن استخدام التكلفة التاريخية أمر مفروض على متخذ القرار من قبل البيئة، فالواقع يشير إلى إن التكلفة التاريخية تستعمل في بيئات مختلفة وفي مجالات مختلفة مثل الدخل الخاضع للضريبة.

وبين Ijiri أن تأييده للتكلفة التاريخية يكمن في أنها تقدم برهانا واضحا عن مدى فاعلية الإدارة في قيامها بتنفيذ المسؤوليات الموكلة إليها، وإن تسجيل الأحداث الماضية، وما تم بها من صفقات في الكيان المحاسبي هو أمر لا بد منه من أجل مساءلة الإدارة عن مسؤولياتها.

نلاحظ أن Ijiri ينظر إلى التكلفة التاريخية من منظور الإدارة، فهو يؤيدها لأنها تقدم أدلة الإثبات عن قرارات وتصرفات الإدارة، أما مسألة مدى ملائمة المعلومات المبنية على التكلفة التاريخية لاتخاذ القرارات المستقبلية فإن Ijiri لم يعطيها حقها، ولم يهتم بملاءمة هذه المعلومات في اتخاذ القرارات لدى المستثمرين.

فحسب منهج التكلفة التاريخية، تعتبر معاملات المؤسسة مع عملائها الخارجين المصدر الوحيد الملائم لتقييم أداء المؤسسة من طرف مستخدمي المعلومات المحاسبية، الذين يهتمون بمعرفة مدى نمو المؤسسة، وحسب kieso et al يعزى استخدام التكلفة التاريخية في تقييم الأصول وتفضيلها على أساليب التقييم الأخرى إلى الأساليب التالية:

- أن التكلفة تعكس القيمة العادلة في تاريخ الاقتناء.
  - تعبر التكلفة التاريخية عن حدوث عمليات فعلية وليست افتراضية وبالتالي فهي أكثر موثوقية.
  - أن المكاسب والخسائر لا يعترف بها إلا عند بيع الأصل، ولا تثبت بناء على التوقع والتقدير.
- نلاحظ أن موضوعية وموثوقية التكلفة التاريخية وقابلية التحقق منها من أهم مبررات تأييدها، إلا أن هذا الدليل الموضوعي المتمثل في المستندات سرعان ما يصبح مخالف للحقيقة بمرور الزمن، لان التكلفة والقيمة مترادفتان فقط في لحظة التبادل وبعد ذلك تصبح المساواة بين القيمة والتكلفة مجرد مصادفة، والأرباح المعلن عنها تبدوا وهمية في كثير من الأحيان، وبالتالي فإن الموضوعية التي يقدمها أساس التكلفة التاريخية لا تصلح لتقديم معلومات محاسبية تمثل حقائق اقتصادية في تاريخ الإفصاح عن القوائم المالية، والدخل المحاسبي الناتج عن التكلفة التاريخية لا يعكس الزيادة أو النقص في الثروة، إذا فهو ليس دخل حقيقي يصلح لبناء نماذج القرارات، وعلى هذا فإن الموضوعية المزعومة من طرف مؤيدي التكلفة التاريخية ليست بالموضوعية العلمية التي تتطلب تمثيل المعلومات المحاسبية لحقائق الحياة الاقتصادية، ومن ثم فالتكلفة التاريخية تؤثر سلبا على كل من خاصية الملاءمة وخاصية الموثوقية للمعلومات المحاسبية.

وكما رأينا سابقا في معايير القياس المحاسبي أن البيانات والمعلومات المحاسبية يجب أن تكون لديها قدرة إيضاحية، وقدرة التأثير على الهدف الذي يتم إعدادها من أجله، وعلمنا أن المعلومات المحاسبية تهدف إلى ترشيد قرارات المستثمرين الحاليين والمرتقبين، فإن التكلفة التاريخية لا تلبي هذا المعيار

خاصة في فترات التضخم، وأما قابلية التحقق من البيانات المحاسبية تتمثل في مدى قابلية التحقق من تمثيلها للواقع الاقتصادي، فإن لم تكن المعلومات المحاسبية منحازة لطرف ما فبإمكان الإدارة تبرير الإجراءات المحاسبية التي اتخذتها في خروجها عن أساس التقييم بالتكلفة التاريخية، بحجة تمثيلها للواقع الاقتصادي.

وقد اظهر Chambers عام 1965 العجز الذي يعترى التكلفة التاريخية، من خلال عدم صلاحيتها لأن تكون أساسا مناسباً للمقياس المحاسبي، لعجزها عن تقديم معلومات ملائمة لاتخاذ القرارات، كما انه بين أن التسجيل المحاسبي من خلالها يحول دون تحقيق العديد من الوظائف التي قام عليها علم المحاسبة، وإن المستفيدين من القوائم المالية المعتمدة على التكلفة التاريخية سوف يتم تضليلهم من خلالها. كما قامت لجنة خاصة تابعة للمعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين AICPA بعملية صبر الآراء لدى مستخدمي القوائم المالية حول استعمال مبدأ التكلفة التاريخية في إعداد القوائم المالية، فكانت النتيجة أن معظم مستخدمي القوائم المالية اعترفوا بأن التكلفة التاريخية مرجعية واضحة وثابتة تسمح بتحديد الاتجاهات التاريخية العامة للمؤسسة، إلا أنهم منشغلون ومهتمون أكثر بالتغيرات المحتملة للنتيجة بناء على القيم الجارية، ودرجة الذاتية المتعلقة بتلك النتائج.

كما وجه مستخدموا القوائم المالية العديد من الانتقادات لأساس التكلفة التاريخية، ويمكن إيجازها فيما يلي:

- عدم مصداقية المعلومات التي تتضمنها قائمة المركز المالي، نظرا لاستخدامها خليطا من العناصر المقاسة بوحدة نقد ذات قوة شرائية مختلفة داخل القائمة الواحدة.
- عدم مصداقية الأرباح التي تظهر في قائمة الدخل، حيث أنها نتاج لمقابلة الإيرادات المقاسة بوحدة نقد ذات قوة شرائية حالية بالمصروفات المقاسة بخليط من الوحدات النقدية ذات القوة الشرائية المختلفة.
- عدم ملائمة المعلومات المحاسبية المحسوبة على أساس التكلفة التاريخية لمتخذي القرارات، نتيجة لعدم واقعيتها وعدم بيانها الموقف المالي الحقيقي، والمقياس غير السليم للأرباح. والعيب في التكلفة التاريخية أنها لا تستمر في التعبير عن قيمة الخدمات المتوقعة أو سعر السوق الجاري إذا تغيرت الظروف الاقتصادية، وتؤثر تغيرات السعر على ملائمة المعلومات المحاسبية، كما قال Landsman et Maydew عام 1999 بأن ملائمة المعلومات المحاسبية تتحدد بجودة العلاقة بين الأرقام المحاسبية وقيمة المؤسسة، أي بقدر ما تعكس الأرقام المحاسبية القيم الجارية تزداد ملائمة المعلومات المحاسبية.

بالرغم من سهولة تطبيق نموذج التكلفة التاريخية، إلا أن كثرة العيوب والانتقادات الموجهة له أوجدت محاولات دائمة من المفكرين في الأدب المحاسبي في سعيهم للتغلب على هذه السلبيات، وكان التوجه العام لهذا الفكر يقود إلى تطبيق أسس قياس محاسبية أخرى تعكس القيمة الاقتصادية للمؤسسة.

**2.3.3. تقييم طريقة التكلفة التاريخية المعدلة بوحدة النقد الثابتة:** تعتمد طريقة التكلفة التاريخية المعدلة بوحدة النقد الثابتة على تعديل بنود القوائم المالية إلى وحدات نقدية ذات قوة شرائية متماثلة، أي تعتمد هذه الطريقة على الخصائص التالية:

- استبعاد فرض وحدة القياس النقدي الاسمية، واستخدام وحدة القوة الشرائية العامة للنقود كأساس للقياس.

- تطبيق مبدأ التحقق كأساس لمقابلة الإيرادات بالمصروفات عند تحديد الدخل المحاسبي.

تهدف النتيجة حسب محاسبة وحدة النقد الثابتة إلى قياس العائد على لاستثمارات المالية للمساهمين، وبالتالي فمفهوم المحافظة على القدرة الشرائية لرأس المال هو مؤشر قياس أداء المؤسسة.

**1.2.3.3. إيجابيات طريقة التكلفة التاريخية المعدلة بوحدة النقد الثابتة:** من أبرز مؤيدي تطبيق محاسبة المستوى العام للأسعار Hendriksen الذي يعتبر بأن التغير في الأسعار هو تغير في بيئة الاقتصاد، وهذا يستدعي أخذ هذه التغيرات بعين الاعتبار إذا أردنا المحافظة على القيمة الشرائية للنقود التي قام أصحاب الملكية بالتضحية بها من خلال استثمارها في المؤسسة، ويتم ذلك من خلال تمكين هؤلاء المستثمرين من شراء نفس السلع والخدمات التي كانت لهم القدرة في الحصول عليها قبل وضع أموالهم في المؤسسة، وعلى ذلك يرى Hendriksen عام 1963 أن المحافظة على القدرة الشرائية للاستثمار يمكن أن تظهر من خلال ثلاثة أبعاد على الأقل:

- المحافظة على رأس المال من خلال قدرة المؤسسة على إعادة الاستثمار بنفس كمية السلع الاستثمارية للمؤسسة نفسها.

- أن المؤسسة يجب أن تستثمر بنفس السلع الرأسمالية الموجودة في محيط البيئة الصناعية التي تعيش داخلها المؤسسة، وهو ما يجب أن تحافظ عليه المؤسسة إذا أرادت المحافظة على رأس مالها.

- تمكين المستثمرين من المحافظة على شراء كمية ونوعية محددة من السلع والخدمات التي تخصهم كمستهلكين بشكل ثابت ومستقر.

وتطبيق أي من الطرق السابقة يستلزم استخدام مؤشرات أسعار للمحافظة على رأس المال، ولكن أشار Hendriksen إلى أن الطريقة الثانية والطريقة الثالثة ليستا ملائمة للمحافظة على رأس المال، كون الطريقة الثانية تتطلب مؤشر أسعار خاص بصناعة المؤسسة، والطريقة الثالثة تتطلب مؤشر أسعار

خاص بكل سلعة استثمارية مرغوب في المحافظة على قدرتها الشرائية، وبالتالي فالطريقة الأولى هي الأنسب والتي تعتمد على مؤشر الأرقام القياسية العامة للأسعار.

ويرى مؤيدوا محاسبة وحدة النقد الثابتة أنها تحقق الخصائص النوعية للمعلومات المحاسبية من خلال المزايا التالية:

- سهولة تطبيق هذه الطريقة وعدم تعقدها، حيث يتم استخدام وحدة قياس نقدية ذات قوة شرائية عامة.

- تقوم هذه الطريقة على أساس موضوعي واحد لمعالجة كل البيانات الواردة بالقوائم المالية، وتعديل الآثار التي تحدثها تغيرات القوة الشرائية لوحدة النقد، وذلك باستخدام الأرقام القياسية العامة للأسعار التي تصدرها الجهات الحكومية، وبالتالي فهذه الطريق تبتعد عن التخمين والحدس.

- تعديل القوائم المالية بوحدة النقد الثابتة تجعل منها قابلة للمقارنة مع القوائم المالية للمؤسسات الأخرى، ومع القوائم المالية لنفس المؤسسة الخاصة بالفترات السابقة.

- تقيس بشكل مناسب الأرباح والخسائر الناتجة عن الاحتفاظ بالنقدية.

- حساب الاهتلاكات والتعديلات الأخرى وفق طريقة وحدة النقد الثابتة يمكن المؤسسة من حل مشكلة استبدال الأصول وتآكل رأس المال.

- تتميز هذه الطريقة بالشمول حيث تصلح لكل النشاطات التجارية والصناعية.

كما يرى أيضا مؤيدي محاسبة وحدة النقد الثابتة أن إفصاح هذه الطريقة عن آثار التضخم، سواء على نتيجة العمليات أو المركز المالي، يجعل القوائم المالية ملائمة لاتخاذ القرارات ، وإفصاح هذه الطريقة أيضا عن مكاسب وخسائر القوة الشرائية للعناصر النقدية يساعد الإدارة على تقييم سياساتها النقدية، كما أن المعلومات المعدلة يمكن الاعتماد عليها، فهي قابلة للتحقق، لان الأرقام القياسية المستخدمة في التعديل يتم إعدادها بواسطة أجهزة حكومية متخصصة ومحيدة.

وإفصاح هذه الطريقة عن تأثير التضخم على الأرباح يعطي عائد استثمار أكثر واقعية، كما أن مستخدم القوائم المالية المعدلة لا يحتاج لدراسة وفحص آثار التضخم على المؤسسة المعنية.

### 2.2.3.3. سلبيات طريقة التكلفة التاريخية المعدلة بوحدة النقد الثابتة: تعرضت محاسبة وحدة النقد

الثابتة إلى العديد من الانتقادات التي قيدت من استخدامها في المؤسسات، سواء من مؤيدي طرق القياس المحاسبي الأخرى، سواء من إدارة المؤسسة ومستخدمي المعلومات المحاسبية، حيث يشير Paton في انتقاده لمحاسبة وحدة النقد الثابتة في ضوء رده على الرأي القائل بوجود رغبة لدى بعض الأفراد أو الحكومة في وجود مؤشر سعري عام يؤدي إلى الحفاظ على قيمة النقد بشكل مستقر ويمنع وجود تقلبات في قيمة النقد، بأن هذا الأمر يؤدي إلى تضخيم التشويوهات والأضرار في المعلومات المقدمة بشكل أكبر

من الأضرار التي يحدثها التضخم، فالنظام السعري الجيد هو الذي يمنح الأفراد حرية التسعير من خلال التحرك بحرية استجابة لتأثيرات العرض والطلب، ويضيف Paton قائلا انه ليس من المنطقي أن نفرض على المشتري (أو المستهلك) مؤشر موحد للأسعار، وهناك سلوكيات مختلفة له في السوق اتجاه المنتجات والأسعار، حيث أن رغباته أو أهوائه تختلف باختلاف منظومة السلع المتوفرة والقيم السوقية المتعلقة بميوله.

كما انتقد مؤيدي القيمة الجارية محاسبة وحدة النقد الثابتة من حيث أن المؤسسات لا تتأثر بالتضخم العام، بل تتأثر بزيادة تكاليف تشغيل معينة ومصروفات المصنع، وعادة ما يكون تسجيل مكاسب القوة الشرائية لحيازة الديون خلال فترات التضخم مضللاً، فقد تظهر المؤسسات ذات مستوى الرفعة المالية العالي مكاسب نقدية في حين أنها على شفا الإفلاس.

فالانتقادات الموجهة إلى محاسبة وحدة النقد الثابتة من الصعب إحصاؤها والتي تشير إلى القصور الواضح وعدم الجدوى من استخدامها في القياس المحاسبي، ويمكن حصر هذه الانتقادات فيما يلي:

- قد يسبب إعداد القوائم المالية على أساس وحدة النقد الثابتة خلط وارتباك لدى مستخدمي تلك القوائم، كما قد يساء فهم المعلومات التي تتضمنها في كثير من الأحيان، كما قد يترتب على استخدام هذه الطريقة زيادة التكاليف الإضافية اللازمة لإعداد القوائم المالية الإضافية (المعدلة) عن منافع وعوائد الحصول على معلومات ملائمة وكافية.

- قد تكون مكاسب القوة الشرائية من العناصر النقدية مضللة، حيث جزء من المكاسب والخسائر للمستوى العام للأسعار الناتج عن الاحتفاظ بالبنود النقدية غير محقق ولا يمكن اعتباره مصدر للأموال يمكن استخدامه في شراء أصول وتوزيعات أرباح.

ورغم هذا الانتقاد الموجه إلى مكاسب وخسائر القوة الشرائية للبنود النقدية، إلا أنها تبقى مؤشر هام وملائم يساعد الإدارة في توجيه سياساتها النقدية حتى تستفيد من التغيرات في الأسعار، وذلك بتجنب زيادة صافي الأصول النقدية في فترات التضخم، والسعي عكس ذلك في حالات الانكماش.

- تحتوي محاسبة وحدة النقد الثابتة على أخطاء التوقيت كما هو الحال في نموذج التكلفة التاريخية نتيجة ما يلي:

- دمج دخل النشاط التشغيلي مع مكاسب الحيازة المحققة، والتي اكتسبت في الدورة السابقة ولكنها تحققت في الدورة الحالية، وهذا ما يؤدي إلى تداخل نتائج الدورات.

- استبعاد مكاسب الحيازة غير المحققة التي اكتسبت في الدورة الحالية ولم تتحقق بعد، وتأجيل الاعتراف بها لحين تحققها في الفترات القادمة.

وهذا الانتقاد ينقص من ملائمة هذه الطريقة لاتخاذ القرارات خاصة بما يتعلق بالأصول غير النقدية، نتيجة استبعادها لمكاسب الحيازة غير المحققة.

- اعتماد محاسبة وحدة النقد الثابتة على مؤشر المستوى العام للأسعار يجعل منها غير موضوعية عكس ما يدعي بها مؤيديها، لأن أسعار الأصول لا ترتفع بالمستوى نفسه في لحظة معينة من الزمن، كما أن بعض السلع قد تنخفض أسعارها لظروف خاصة بها، وبالتالي تطبيق الرقم القياسي العام للأسعار على القوائم المالية التاريخية يؤدي إلى خلط في البيانات وعدم دقتها، وقد تكون أسوأ حالا من القوائم التاريخية، فتعديل القوائم المالية بالرقم القياسي العام للأسعار قد يؤدي إلى إظهار قيمة الأصول بقيم بعيدة عن قيمتها الحقيقية في حالة تعارض التغيرات السعرية العامة والتغيرات السعرية الخاصة لبعض الأصول، وهذا ما يدل مرة أخرى على عدم توفر الموضوعية في هذه الطريقة.

وهناك العديد من الدراسات الميدانية التي حاولت معرفة ما مدى ملائمة المعلومات المقدمة في ظل تطبيق محاسبة وحدة النقد الثابتة، إلا أن نتائج هذه الدراسات قد خلص معظمها إلى أن المعلومات التي يتم تقديمها لا يتم الموافقة عليها، أو أن هذه المعلومات تتسم بالضعف، وهذا ما أشارت إليه دراسة Morris لسنة 1975 ودراسة Baran et al لسنة 1980 اللتان تؤكدان أنه على الرغم من الدعم الكبير لمحاسبة وحدة النقد الثابتة الذي يدفع باتجاه استخدامها، إلا أن براهين محدودة فقط تشير إلى فائدة البيانات المعدلة لمستخدمي القوائم المالية.

وفي الختام نلاحظ أن محاسبة وحدة النقد الثابتة قد تم اقتراحها من قبل بعض المنظمات المهنية للمحاسبة كمقياس ملائم ليستخدم في تعديل القوائم المالية للمؤسسات في فترات التضخم، وقد استطاعت هذه الطريقة أن تحقق بعض الميزات، وكانت مقبولة من قبل الكثير من المحاسبين، ولكن في الوقت نفسه كانت عرضة للنقد من قبل بعضهم، كما أنها كانت عرضة للقبول تارة وللرفض تارة أخرى من قبل الهيئات المهنية للمحاسبة أيضاً، حيث أن الحكومة البريطانية عمدت إلى تشكيل لجنة خاصة بمحاسبة التضخم عرفت باسم لجنة Sandiland إلا أنها سرعان ما أصدرت تقريرها عام 1975 رفضت بموجبه محاسبة وحدة النقد الثابتة، وأقرت محاسبة القيمة الجارية، وبشكل مشابه حدث في الولايات المتحدة الأمريكية، ونفس الشيء بالنسبة لمجلس معايير المحاسبة الدولية IASB حيث تم سحب المعيار IAS(15) "المعلومات التي تعكس آثار تغير الأسعار" وتم التوجه بشكل أكثر نحو منهج القيمة العادلة.

**3.3.3. تقييم نموذج القيمة العادلة:** أصدرت الجمعيات المهنية في منتصف السبعينات من القرن العشرين في العديد من الدول، تقارير وإصدارات تقترح إحلال بعض نماذج محاسبية سعر السوق بدلا من محاسبة التكلفة التاريخية، خاصة بعد ارتفاع حدة التضخم، كما أشارت العديد من الدراسات إلى توجه واضعي المعايير المحاسبية في معظم الدول بالإضافة إلى لجنة معايير المحاسبة الدولية أكثر من أي وقت مضى إلى ضرورة قيام المؤسسات بإظهار أصولها والتزاماتها المالية بالقيمة السوقية، وفي مطلع التسعينات من القرن الماضي ظهر مفهوم القيمة العادلة بدلا من القيمة السوقية، وكان مجلس معايير المحاسبة المالية FASB في أمريكا أول من استخدم مفهوم القيمة العادلة، حيث اصدر سنة 1991

المعيار SFAS(107) الذي طلب فيه باستخدام القيمة العادلة كأساس لتقييم الأدوات المالية ضمن ملحق القوائم المالية، أما لجنة معايير المحاسبة الدولية IASC كان أول استخدام لها لمفهوم القيمة العادلة سنة 1995 ضمن المعيار IAS(32) المتعلق بعرض الأدوات المالية، وفي سنة 1998 توسعت لجنة IASC في استخدام مفهوم القيمة العادلة على معظم الأصول والخصوم، وأصبح مفهوم القيمة العادلة يستخدم في مختلف المجالات كمبدأ تقييم أولي، مع متابعة تغيرات القيمة العادلة لأصول وخصوم المؤسسة من فترة لأخرى، وكان لظهور مفهوم القيمة العادلة عدة اعتبارات، ومن أهمها ما يلي:

- التوجهات الجديدة للإطار الفاهيمي للمحاسبة، خاصة تلك المتضمنة للإطار المفاهيمي لمجلس FASB لسنة 1984، وتلك الخاصة بالإطار المفاهيمي للجنة IASC لسنة 1989، حيث حصر دور المحاسبة في مساعدة مستخدمي القوائم المالية (على رأسهم المستثمرين الحاليين والمحتملين) على اتخاذ القرارات، واعتبار أن هذا الهدف يتحقق بتوافر الخصائص النوعية للمعلومات المحاسبية، خاصة خاصيتي الملاءمة والموثوقية، مما يتطلب من المعلومات المحاسبية أن تكون دقيقة وواقعية.
- الاستعمال المتزايد للأدوات المالية المعقدة مثل المشتقات المالية، وزيادة نشاط الأسواق المالية، وما يرافق ذلك من زيادة المخاطر تطلب من المعلومات المحاسبية أن تكون أكثر ملاءمة، علماً أن نموذج التكلفة التاريخية قد فشل في توفير خاصية الملاءمة للمعلومات المحاسبية، ومع زيادة وضوح وكفاءة الأسواق المالية أصبحت أسعار معظم الأصول متاحة.
- قيام هيئة الأوراق المالية SEC في الولايات المتحدة الأمريكية بالضغط على واضعي المعايير المحاسبية باستخدام القيم السوقية عند المحاسبة عن الاستثمارات في الأوراق المالية، خاصة لدى المؤسسات المالية، كون محاسبة التكلفة التاريخية تنتج معلومات غير ملائمة لتقييم المحافظ الاستثمارية، كما أنها تعطي للمديرين مجالاً للتلاعب بأرقام القوائم المالية، خاصة فيما يتعلق بالمبالغة في تكوين المؤنات لمواجهة حالة عدم التأكد.

**1.3.3.3. إيجابيات القيمة العادلة:** لقد أثبتت العديد من الدراسات أن محاسبة القيمة العادلة تزود مستخدمي القوائم المالية بمعلومات مفيدة أكثر مما تقدمه التكلفة التاريخية، ففي دراسة "نيلسون" حول محاسبة القيمة العادلة، بين أن العديد من الدراسات السابقة أكدت أهمية الإفصاحات عن القيمة العادلة في تزويد مستخدمي المعلومات المحاسبية بمعلومات أكثر فائدة، وأشار هنا إلى مجموعة من الدراسات مثل (Beaver 1989) و (Wahlen 1994) و (Barth 1994)، كما بين أن الدراسات القليلة التي فشلت في إثبات إضافة أي معلومة مفيدة لإفصاحات القيمة العادلة قد أرجعت ذلك إلى وجود أخطاء في القياس من جهة، والتدخل أو التلاعب الإداري بعدم إظهار هذه القيم على حقيقتها من جهة أخرى، وعلى هذا كان

استخدام منهج القيمة العادلة كبديل أفضل لتفادي القصور الذي يعاني منه منهج التكلفة التاريخية على أمل لن تتسم مخرجات البيانات المالية بكثير من المزايا التي تدرج بعضها فيما يلي:

- تعدد مصادر المعلومات وطرق القياس المالي، وتطور الأسواق المالية وتقنيات التقييم وتكنولوجيا المعلومات، فكل هذا يسمح أو يزيد من قدرة المحاسب على تقدير القيم العادلة لمختلف عناصر الأصول والخصوم بموثوقية.

- يهدف القياس المحاسبي بالقيمة العادلة إلى عكس القيم السوقية لأصول وخصوم المؤسسة وقت إعداد القوائم المالية بمعزل عن وجهة نظر إدارة المؤسسة، وهذا ما يفسر توفر خاصية الموثوقية في المعلومات المحاسبية من خلال حيادية القياس المحاسبي، حيث يعتمد المحاسب في عملية التقييم على طرف ثالث وهو السوق، بعيد عن الأحكام والتقديرية الشخصية من جهة، وبعيد عن تأثيرات أصحاب المصالح (إدارة المؤسسة، المستثمرين...) من جهة أخرى.

- تعتبر عملية التقييم بالقيمة العادلة موضوعية وملائمة لاتخاذ القرارات، حيث تعمل على إظهار القيمة الاقتصادية الحقيقية للمؤسسة، وتسعى القيمة العادلة دائما إلى تزويد مستخدمي المعلومات المحاسبية بأكثر المعلومات حداثة، لتكون اقرب ما تكون للتنبؤ بالقرارات المستقبلية، وذلك من خلال التعبير عن المركز المالي بأقرب زمن إلى المستقبل وهو الحاضر.

- تعتمد عملية القياس المحاسبي بالقيمة العادلة على مفهوم المحافظة على رأس المال المادي، وتفصح على مكاسب الحيازة غير المحققة، كما يوفر هذا المنهج قياسا أدق للربح الاقتصادي والقيمة الاقتصادية للمؤسسة، كما أن القيمة العادلة تعبر عن المفهوم الشامل للدخل، وما لهذه المؤشرات من إيجابيات في تقييم الأداء، حيث يسمح التقييم بالقيمة العادلة بمعرفة مدى كفاءة إدارة المؤسسة في تسيير أصولها، ويسمح كذلك لإدارة المؤسسة بتدارك تآكل رأس مال المؤسسة، وبالتالي فمنهج القيمة العادلة يحقق فرض الاستمرارية أكثر من التكلفة التاريخية الذي يقود الالتزام بها إلى هدم هذا الفرض من خلال تآكل رأس المال الاقتصادي للمؤسسة الذي ينهي حياة المؤسسة.

- تعرض القيمة العادلة نظرة دقيقة على حالة الأسواق المالية، وهذا يساعد المستثمرين والمسيرين على اتخاذ القرارات، كما تساهم القيمة العادلة في تحسين أخلاقيات الأسواق المالية، حيث ملائمة القوائم المالية المعدة على أساس القيمة العادلة لاتخاذ القرارات تعمل على بعث الثقة بين المستثمرين، مما يزيد من كفاءة الأسواق المالية.

لقد برر مؤيدوا تطبيق القيمة العادلة من وجهة نظرهم بأن هذه القيمة هي أكثر ملائمة من أساس التكلفة التاريخية لقياس الأصول والالتزامات والأرباح للأسباب التالية:

- مقدرتها على قياس الحقائق الاقتصادية السائدة في البيئة المالية التي تعمل بها المؤسسة.

- مقدرتها على توفير المعلومات الكافية عن المخاطرة والعائد من الاستثمار.
- أن القيمة العادلة يتم التوصل إليها في كثير من الأحيان بدرجة كبيرة من الموضوعية والموثوقية.
- أن الكثير من الاستثمارات تمثل أوعية للثروة يمكن تحقيقها فوراً، وبالتالي فهي بديل للاحتفاظ بالأموال في صورة نقدية، وهذا يتطلب تقييم هذه الاستثمارات بالقيمة العادلة والتي هنا عادة القيمة السوقية.

**2.3.3.3. سلبيات القيمة العادلة:** ينتقد مؤيدوا نموذج التكلفة التاريخية المعدلة بوحدة النقد الثابتة نموذج القيم الجارية، بأن هذا الأخير يهدم مقاييس التكلفة التاريخية، ويقولون أن القيم الجارية هي قيم افتراضية تقديرية، وبالتالي فهي حكمية ومن الصعب تطبيقها عملياً، كما أن إهمال التغيرات في القوة الشرائية العامة للنقد يصعب المقارنة، وكذلك يفشل في تحديد مكاسب وخسائر القوة الشرائية لحيازة البنود النقدية مثل الديون.

فبالرغم من اعتبار نموذج القيمة العادلة متكامل والبديل الأفضل لمعالجة أوجه قصور مبدأ التكلفة التاريخية، إلا أنه هو الآخر يعاني من أوجه قصور تتطلب التعديل والمعالجة أيضاً، ويمكن إدراج أهم نقائص هذا النموذج فيما يلي:

- الانتقاد الكبير الموجه للقيمة العادلة يتمثل في تقييم الأصول التي لا تتوافر لها سوق نشطة، حيث عند غياب سوق نشطة يتم تقييمها بالرجوع إلى نماذج تقييم داخلية مثل التكلفة الاستبدالية أو القيمة الحالية، وهذا قد يؤدي إلى نقص موضوعية وحيادية القياس المحاسبي، وبالتالي عدم تحقيق خاصية موثوقية المعلومات المحاسبية، واختلاف أسس تقييم نفس الأصل من سنة لأخرى ومن مؤسسة لأخرى، سيؤثر سلبيًا على قابلية المعلومات المحاسبية للمقارنة.
  - يؤدي تعدد بدائل القياس المحاسبي بالقيمة العادلة إلى فتح مجال أكبر للتلاعب في نتائج الأعمال، وتغطية بعض الثغرات وفقاً لرغبات ومصالح الإدارة، كما أن الاعتراف بالمكاسب والخسائر غير المحققة كبنود في قائمة الدخل أو قائمة المركز المالي دون عمليات تبادل فعلية بين المؤسسة وأطراف خارجية قد يفتح باباً آخر للتلاعب في الإيرادات.
  - يتطلب إعداد وعرض القوائم المالية وفق منهج القيمة العادلة فترة أطول من الوقت، قد يترتب عليها تأخير وصول المعلومات إلى مستخدمي القوائم المالية في الوقت المناسب.
  - يتطلب الوقوف على الظروف المحيطة بالقيمة العادلة بذل مجهود أكبر وتكبد مصروفات إضافية، مما قد يؤدي إلى زيادة تكلفة إعداد القوائم المالية على منفعتها.
- ورغم هذه الانتقادات الموجهة إلى منهج القيمة العادلة إلا أنها تبقى ملائمة لتحقيق الهدف الذي ظهرت من أجله، وهو تصويرها للواقع الاقتصادي للمؤسسة بقدر الإمكان.

**4.3.3. تقييم طريقة القيم الجارية مع وحدة النقد الثابتة:** عند التمعن في مدخل وحدة النقد الثابتة ومدخل القيم الجارية، نجد انه لا يوجد تعارض بينهما ولا يعتبر احدهما بديلا للآخر، فكل منهما يعالج مشكلة تختلف عن الأخرى، وكلاهما يهدف إلى المحافظة على رأس المال، ويقتضي ذلك عدم الاعتراف بالأرباح أو المكاسب إلا بعد ضمان عدم تدهور قيمة رأس المال، لان الاعتراف بأرباح أو مكاسب غير حقيقية وتوزيعها على الملاك يعني ضمنا توزيعا لجزء من رأس المال، ويختلف كلا المدخلين في أسلوب المحافظة على رأس المال، فالمحاسبة وفق وحدة النقد الثابتة تهدف إلى المحافظة على القوة الشرائية لرأس المال، أما المحاسبة وفق القيم الجارية تهدف إلى المحافظة على رأس المال المادي أو الاقتصادي، بمعنى إحلال الأصول المباعة أو المستنفذة بأصول مماثلة أو أفضل منها كما وكيفا، ونتيجة لذلك ساد الاتجاه نحو الجمع بين المدخلين، باعتبار أن مدخل وحدة النقد الثابتة يأخذ في الاعتبار اثر التغير في المستوى العام للأسعار ومدخل القيم الجارية يعكس اثر التغيرات في الأسعار الخاصة.

كانت هذه الطريقة في أول الأمر قائمة على التكلفة الاستبدالية مع وحدة النقد الثابتة، واستخدمت لأول مرة في كتاب « Edwards and Bill » عام 1961، ومن ثم انتشرت في أدبيات المحاسبة وفي التطبيق العملي، وتجمع بين مزايا طريقة التكلفة الاستبدالية وطريقة التكلفة التاريخية المعدلة بوحدة النقد الثابتة، وفي نفس الوقت تتفادى نقائصهما، حيث طريقة التكلفة الاستبدالية تؤدي إلى تقييم الأصول غير النقدية بطريقة فعالة ودقيقة، ولكن يعاب عليها إهمال الأصول والخصوم النقدية عند التعديل، أما التكلفة التاريخية المعدلة بوحدة النقد الثابتة فإنها تأخذ بعين الاعتبار الأصول والخصوم النقدية عند إعادة التقييم، وتظهر مكاسب وخسائر القوة الشرائية على هذه الأصول والخصوم، ولكن يعاب عليها عدم دقة وكفاءة إعادة تقييم الأصول غير النقدية، وعلى هذا ظهرت الطريقة المختلطة حيث تحقق ميزتين أساسيتين وهما:

- تظهر تحسنا مهما يتحقق في سجلات المحاسبة من حيث الفصل ما بين نتيجة عمليات التشغيل ومكاسب الحيازة، بعكس طريق التكلفة التاريخية.

- يمكن التمييز بين تحقق الربح واستلامه، وإلا فان الأرباح المحققة بالكامل خلال فترة حيازة الأصل سوف توزع مرة واحدة، وهذه الصعوبة تنعكس على التطبيق العملي من ناحيتين:
- انه حتى في حالة حدوث أحداث متماثلة بشكل مطلق في فترتين مختلفتين، فان البيانات المحاسبية ستعطي بشكل طبيعي رقما مختلفا للربح المحقق في كلتا الفترتين، وذلك لان بيانات كل من الفترتين هي متأثرة ببيانات الفترة السابقة.

- إذا كانت أرباح الحيازة يقر عنها فقط عند الاستحقاق بالبيع، فليس هناك طريقة لتحديد في أي فترة كانت نشاطات الحيازة ناجحة فيها.

وعند تتبع توجهات الجهات المهنية حول محاسبة التضخم، نجد أن مجلس معايير المحاسبة المالية FASB في الولايات المتحدة الأمريكية قد اصدر في عام 1979 المعيار SFAS(33) "التقرير المالي

وتغيرات الأسعار" القائم على طريقة القيم الجارية مع وحدة النقد الثابتة، إلا أنه منذ سنة 1984 بعد أن انخفضت معدلات التضخم إلى أقل من 4% أدى بمعظم المحاسبين للمطالبة بسحب النصوص المتعلقة بمحاسبة التضخم، وفي سنة 1986 تم إصدار المعيار SFAS(89) لتصبح بمقتضاه النصوص الخاصة بمحاسبة التضخم تطبق بصفة اختيارية.

أما لجنة معايير المحاسبة الدولية IASC فقد أصدرت في سنة 1981 المعيار IAS(15) "المعلومات التي تعكس أثر تغيرات الأسعار" الذي يوصي بتطبيق طريقة التكلفة التاريخية المعدلة بوحدة النقد الثابتة أو طريقة القيم الجارية أو الطريقة المختلطة التي تجمع بين الطريقتين السابقتين، وذلك بإجراء التعديلات ضمن قوائم مالية إضافية، وفي سنة 1990 تم إصدار المعيار IAS(29) "التقرير المالي في الاقتصاديات ذات التضخم المرتفع" إلى جانب المعيار السابق، والذي يطلب من المؤسسات التي تعد تقاريرها المالية في بيئة اقتصادية عالية التضخم بتطبيق طريقة القيم الجارية مع وحدة النقد الثابتة على قوائمها المالية الأساسية، وفي سنة 2003 تم سحب المعيار IAS(15) ليقى يستعمل بطريقة اختيارية لمن أراد التوسع في الإفصاح المحاسبي، لأنه لا يعني القوائم المالية الأساسية.

نلاحظ أن الجهات المهنية في أول الأمر أصدرت معايير محاسبية تتضمن تطبيق محاسبة التضخم لما كانت معدلات التضخم مرتفعة في السبعينات وبداية الثمانينات من القرن الماضي، ولكن لما عادت معدلات التضخم إلى الانخفاض تم سحب تلك المعايير الخاصة بمحاسبة التضخم، ولعل ذلك يعود إلى كثرة الانتقادات الموجهة إلى محاسبة وحدة النقد الثابتة، واكتفت بمعالجة البنود غير النقدية للمركز المالي من آثار التضخم باستخدام منهج القيمة العادلة، لأن استخدام منهج القيم الجارية مع وحدة النقد الثابتة في الاقتصاديات منخفضة التضخم قد يظل مستخدم القوائم المالية، كما يمكن أن تكون تكلفة إعداد القوائم المالية ضمن هذا المدخل أكثر من منفعتها، وبالتالي ترك مجلس معايير المحاسبة الدولية IASB للمؤسسات التي تنشط في اقتصاديات منخفضة التضخم حرية تطبيق محاسبة التضخم ضمن القوائم المالية الإضافية، أما بالنسبة للمؤسسات التي تنشط في اقتصاديات مرتفعة التضخم فإن مجلس IASB يلزمها بتطبيق محاسبة التضخم في قوائمها المالية الأساسية، وذلك بتعديل جميع بنود قوائمها المالية بمؤشر المستوى العام للأسعار ما عدا عناصر قائمة المركز المالي المقيمة حسب منهج القيمة العادلة فلا يتم تعديلها، وهذا حتى تكون القوائم المالية أكثر واقعية، كما أن البنود النقدية خاصة الديون تكون ذات تأثير كبير بتغير القوة الشرائية لوحدة النقد، مما يستلزم الإفصاح عن مكاسب أو خسائر القوة الشرائية للبنود النقدية، وعلى هذا فإن قرار مجلس IASB بسحب المعيار IAS(15) والإبقاء فقط على المعيار IAS(29) كان بهدف تحقيق التوازن بين الخصائص النوعية للمعلومات المحاسبية من جهة، ومن جهة أخرى عدم الإخلال بقيد عدم تجاوز تكلفة إنتاج المعلومات المحاسبية لمنفعتها.

### المحور السادس: ماهية الجماعات المحلية

تقوم الدولة على مبادئ التنظيم الديمقراطي والعدالة الاجتماعية وتنظيمها يستوجب تقسيمها إلى جماعات إقليمية وهي الولاية والبلدية. فالولاية هي جماعة عمومية إقليمية تعد وحدة إدارية من وحدات الدولة وفي نفس الوقت شخصا من أشخاص القانون الإداري تتمتع بالشخصية المعنوية ، الذمة المالية المستقلة .

إن تقسيم الدولة إلى جماعات إقليمية يهدف إلى تحديد إقليمي للولايات والبلديات طبقا لمبادئ اللامركزية ولا تمرکز كل ولاية وكل بلدية ، تم ملائمة القاعدة الإقليمية مع أهداف تنمية البلدية وترقية المجتمع.

يتكون التقسيم الإقليمي الجديد للبلاد من ثمان وأربعين (48) ولاية تحدد عن طريق تنظيم الحدود الإقليمية ومقار البلديات والولايات المنصوص عليها في القانون رقم 84 - 09 المؤرخ في 2 جمادى الأولى 1404 الموافق 4 فبراير سنة 1984 المادة 21.

تكون تعديلات الحدود الإقليمية للولايات والمتمثلة في فصل جزء من تراب ولاية ما لضمه إلى ولاية أخرى من اختصاص القانون وتتم هذه التعديلات بعد استشارة المجالس الشعبية الولائية المعنية ، وفي حالة تعديل الحدود الإقليمية فان صفوف الولايات المعنية والتزاماتها تعدل تبعا لذلك حسب كيفيات تحدد عن طريق التنظيم

#### هيئات الولاية :

للولاية هيئات هما :

- المجلس الشعبي الولائي
- الوالي

### المبحث الأول : الولاية وهيئاتها

#### المطلب الأول :الوالي والسلطات المخولة له

يعتبر الوالي ممثلا للدولة ومندوب الحكومة في مستوى الولاية بتنفيذ قرارات الحكومة زيادة على التعليمات التي يتلقاها من كل الوزير من الوزراء.

ينشط الوالي وينسق ويراقب كل مصالح الدولة المكلفة بمختلف قطاعات النشاط في الولاية باستثناء :

1. العمل التربوي والتنظيم في ميدان التربية والتكوين
2. وعاء الضرائب وتحصيلها
3. الرقابة المالية للنفقات العمومية وتصفياتها
4. إدارة الجمارك
5. مفتشية العمل
6. مفتشية الوظيفة العمومي
7. المصالح التي يتجاوز نشاطها بالنظر إلى طبيعتها أو خصوصيتها إقليمية الولاية

يسهر الوالي في ممارسة مهامه وفي حدود اختصاصاته على حماية حقوق المواطنين وحرياتهم حسب الأشكال والشروط المنصوص عليها في القانون ، وعلى تنفيذ القوانين والتنظيمات ، إذ تقع تحت مسؤولياته المحافظة على النظام والأمن والسلامة والسكنية العامة. لذلك توضع تحت تصرفه مصالح الأمن التطبيقي القرارات المتخذة في إطار المهام ليتولى تنسيق أعمال مصالح الأمن.

يجب الإشارة انه يجوز للوالي عندما تقتضي الظروف الاستثنائية ذلك أن يطلب تدخل تشكيلات الشرطة والدرك الوطني الممركزة في إقليم الولاية عن طريق التسخير.

إذ يعتبر الوالي مسؤولا حسب الشروط التي تحددها القوانين والتنظيمات من إعداد تدابير الدفاع والحماية التي لا تكتسي طابعا عسكريا وتنفيذها ويعمل الوالي على السهر على إعداد و إتمام وتنفيذ مخططات تنظيم عمل الإسعاف في الولاية وضبطها باستمرار ويمكنه في إطار هذه المخططات أن يسخر الأشخاص والممتلكات طبقا للتشريع المعمول به.

و أخيرا يجب التأكيد على انه يجب على الوالي أن يقيم في عاصمة الولاية.

### الفرع الأول : سلطات الوالي بصفته هيئة تنفيذية للمجلس الشعبي الولائي

ينفذ الوالي القرارات التي تصدر عن مداولات المجلس الشعبي الولائي ( قانون رقم 09 - 90 مؤرخ في 12 رمضان عام 1410 الموافق 7 أبريل سنة 1990 - المادة 83 ).

يقدم الوالي عند كل دورة عادية للمجلس الشعبي الولائي تقريراً حول حالة تنفيذ المداولات وكذا متابعة الآراء والمقترحات التي أبداهها المجلس .

يطلع الوالي المجلس الشعبي الولائي سنوياً على نشاط مصالح الدولة في الولاية كما يطلع بانتظام رئيس المجلس الشعبي الولائي في خلال القرارات الفاصلة بين الدورات على حالة تنفيذ المداولات ومدى الاستجابة لآراء المجلس ورغباته بالإضافة إلى كل المعلومات اللازمة لأشغاله.

يمثل الوالي الولاية في جميع أعمال الحياة المدنية والإدارية حسب الأشكال والشروط المنصوص عليها في القوانين والتنظيمات المعمول بها إذ يؤدي الوالي كل أعمال إدارة الأملاك والحقوق التي تتكون منها ممتلكات الولاية ، باسم الولاية ، وتحت مراقبة المجلس الشعبي الولائي ، كما يمثل الوالي الولاية أمام القضاء سواء كان مدعياً أو مدعى عليه ما عدا الحالات التي يكون فيها طرفاً النزاع الدولة والجماعات المحلية.

يسهر الوالي في هذا الجانب على إشهار مداولات المجلس الشعبي الولائي وأشغاله وعلى إقامة وحسن سير مصالح الولاية ومؤسساتها العمومية ويتولى تنشيط أعمالها ومراقبتها طبقاً للتشريع والتنظيم المعمول به.

ويقدم الوالي بياناً سنوياً عن نشاطات الولاية للمجلس الشعبي الولائي يتبع بمناقشة ، ويمكن أن تنتج عنه لائحة ترفع إلى السلطة الوصية .

### الفرع الثاني : قرارات الوالي

يتخذ الوالي القرارات بتنفيذ مداولات المجلس الشعبي الولاية و ممارسة السلطات المحددة في الفصلي الأول و الثاني من هذا الباب.

تتميز القرارات المتضمنة التنظيمات الدائمة و تبلغ للمعنيين دون المساس بأجال الطعون المنصوص عليها في القوانين المعمول بها ؛ و تدرج في مدونة القرارات الإدارية الخاصة بالولاية.

و يمكن للوالي أن يفوض توقيعه لكل موظف حسب الشروط و الأشكال المنصوص عليها في القوانين و التنظيمات [قانون رقم 09-90 مؤرخ في 12 رمضان عام 1410 الموافق 7 أبريل 1990 المادة 105].

## المطلب الثاني : المجلس الشعبي الولائي

### الفرع الأول : انتخاب المجلس الشعبي الولائي

#### 1- مدة الولاية :

ينتخب المجلس الشعبي البلدي و المجلس الشعبي الولائي لمدة خمس (5) سنوات بطريقة الاقتراع النسبي على القائمة، حيث تجري الانتخابات في ظرف الثلاثة (3) أشهر السابقة لانقضاء المدة النيابية الجارية.

غير أن هذه العهدة النيابية الجارية تمتد تلقائيا في حالة تطبيق التدابير المنصوص عليها في المواد 90-96 من الدستور.

#### 2- طريقة الاقتراع :

توزع المقاعد المطلوبة تشغلها بين القوائم بالتناسب حسب عدد أصوات التي تحصلت عليها كل قائمة مع تطبيق قاعدة الباقي الأقوى.

لا تؤخذ في الحسبان، عند توزيع المقاعد، القوائم التي تحصل على نسبة سبعة في المائة (7%) على الأقل م الأصوات المعبر عنها (من المادة 76).

أما المعامل الانتخابي الذي يؤخذ في الحسبان هو الناتج عن قسمة عدد الأصوات المعبر عنها في كل دائرة انتخابية على عدد المقاعد المطلوب شغلها ضمن نفس الدائرة الانتخابية ، ويمكن عند اقتضاء الضرورة أن تنقص من عدد الأصوات المعبر عنها التي تؤخذ في الحسبان ضمن كل دائرة انتخابية ، تنقص الأصوات التي تحصلت عليها القوائم المنصوص عليها في المادة 76 ( الفقرة 2 ) من هذا القانون.

يتم توزيع المقاعد على كل قائمة في إطار المادتين 76، 84 من هذا القانون، حسب الكيفيات الآتية :

1. يحدد المعامل الانتخابي في كل دائرة انتخابية وفق الشروط المبينة في المادة 77 من هذا القانون.
2. تحصل كل قائمة على عدد المقاعد بقدر عدد المرات التي تحصلت فيها على المعامل الانتخابي.
3. بعد توزيع المقاعد على القوائم التي حصلت على المعامل الانتخابي حسب الشروط المحددة في الفقرة السابقة وترتب الأصوات الباقية التي حصلت عليها القوائم الفائزة بمقاعد والأصوات التي

حصلت عليها القوائم غير الفائزة بمقاعد حسب أهمية عدد الأصوات التي حصل عليها كل منها وتوزع باقي المقاعد حسب هذا الترتيب .

وفي حالة تساوي الأصوات التي حصلت عليها قائمتان أو أكثر يمنح المقعد الأخير للمترشح الأصغر سناً (المادة 87)

يجب أن يتم توزيع المقاعد على مترشيحي القائمة حسب ترتيب المترشحين المذكورين فيها ، حيث ترتب قوائم المترشحين لانتخابات المجالس الشعبية البلدية والولائية.

### 3 - الترشيحات:

تتضمن قائمة المترشحين للمجالس الشعبية البلدية والولائية عدداً يساوي عدد المقاعد المطلوب شغلها وعدداً من المستخلفين لا يقل عن نصف عدد هذه المقاعد ، ويعتبر إيداع القائمة التي تتوفر فيها الشروط المطلوبة قانوناً لدى الولاية تصريحاً بالترشيح حيث يقدم هذا التصريح الجماعي أحد المترشحين المذكورين في القائمة.

يتضمن التصريح الموقع من طرف كل مترشح ما يلي :

- الاسم واللقب والكنية إن وجدت ، تاريخ الميلاد ومكانه ، المهنة والعنوان الشخصي والمؤهلات العلمية لكل مترشح أصلي ومستخلف ، وترتيب كل واحد في القائمة
- عنوان القائمة
- الدائرة الانتخابية المعنية بالمنافسة
- يلحق بالقائمة لبرنامج الذي سيتم شرحه طوال الحملة الانتخابية.

وفضلاً عن الشروط الأخرى التي يقتضيها القانون ، يجب أن تكون القائمة المشار إليها في المادة 81 من هذا القانون مقبولة صراحة من طرف حزب أو عدة أحزاب سياسية ، وفي حالة ما إذا لم تكن قائمة المترشح تحت رعاية حزب أو عدة أحزاب سياسية ينبغي أن تدعم بتوقيع خمسة في المائة ( 5 % ) على الأقل من ناخبي الدائرة الانتخابية المعنية ، على ألا يقل العدد عن 150 ناخباً وألا يزيد عن ألف ناخب.

ولا يمكن لأي ناخب أن يوقع على أكثر من قائمة وألا تعرض للعقوبات المحدد في هذا القانون ، تحتوي للاستثمارات التي تقدمها الإدارة لجمع التوقيعات على الاسم واللقب والعنوان ورقم بطاقة التعريف

الوطنية أو أي وثيقة رسمية تثبت هوية الموقع ، حيث ترفع الاستثمارات المستوفاة الشروط المطلوبة قانونا من اجل اعتمادها إلى رئيس اللجنة الإدارية الانتخابية المختصة إقليميا ( المادة 82).

ويجب تقديم التصريحات بالترشيح 50 يوم قبل تاريخ الاقتراع ولا يجوز بعدها القيام بأية إضافة أو إلغاء إن تغيير للترتيب ماعدا في حالة الوفاة أو حصول مانع قانوني وفي هذه الحالة يمنح اجل آخر لتقديم ترشيح جديد على ألا يتجاوز الشهر السابق للاقتراع، وإذا تعلق الأمر بالترشيح ضمن قائمة حرة فان اكتتاب التوقيعات المحددة يبقى صالحا.

لا يمكن لأي شخص أن يكون مرشحا أساسيا أو إضافيا في أكثر من قائمة أو في أكثر من دائرة انتخابية.

#### 4 - حل المجلس الشعبي الولائي وتعويضه بمندوبية ولائية تنفيذية

عندما يعطل العمل الشرعي للسلطات العمومية أو يعرقل بتصرفات عاتقة أو معارضة تعلنها مجالس محلية أو هيئات تنفيذية بلدية ، تتخذ الحكومة عند الاقتضاء التدابير التي من شأنها تعليق نشاطها أو حلها ، وفي هذه الحالة تقوم السلطات الوصية بتعيين مندوبيات تنفيذية على مستوى الجماعات الإقليمية المعنية إلى أن تجدد هذه الأخيرة عن طريق الانتداب ( المادة 8 ) ، ويعين أعضاء المندوبيات الولائية من بين الموظفين والأعوان العموميين وكل شخص ذي خبرة وكفاءة لتولي تسيير الشؤون العمومية المحلية.

#### الفرع الثاني : سير المجلس الشعبي الولائي

##### 1 - دور المجلس :

يمكن للمجلس الشعبي الولائي أن يعقد دورة استثنائية بطلب من رئيسه أو ثلث أعضائه أو بطلب من الوالي ، حيث يرسل الرئيس الاستدعاءات لاجتماعات المجلس ويشعر الوالي بذلك حيث تدون في سجل المداولات الخاص بالولاية وترسل مرفقة بجدول أعمال كتابيا إلى محل إقامة أعضاء المجلس الشعبي الولائي قبل 10 أيام كاملة من تاريخ الاجتماع ، ويمكن تقليص هذا لأجل إلى 5 أيام في حالة عقد دورة استثنائية وكذا تخفيض هذا الأجل في حالة الاستعجال دون أن يقل عن يوم كامل . ويتخذ رئيس المجلس الشعبي الولائي في هذه الحالة التدابير اللازمة لتسليم الاستدعاءات ، وفور استدعاء أعضاء المجلس الشعبي الولائي يعلق جدول أعمال الاجتماع بمدخل قاعة المداولات وفي أماكن الإشهار المخصصة لإعلام الجمهور.

يحضر الوالي اجتماعات المجلس الشعبي الولائي ويتناول الكلمة على طلبه أو بطلب من أعضاء المجلس ، ويتولى كتابة الجلسة موظف يختاره رئيس المجلس الشعبي الولائي من بين الموظفين الملحقيين بديوانه.

### 2 - مداولات المجلس :

تتخذ مداولات المجلس الشعبي الولائي بحكم القانون فور قيام الوالي بنشرها وتبليغها إلى المعنيين في اجل لا يتعدى 15 يوم إلا في حالة وجود أحكام مخالفة منصوص عليها في التشريع المعمول به. لا تتخذ مداولات المجلس الشعبي الولائي التي تتناول المواضيع التالية إلا بعد المصادقة عليها وهي :

- الميزانيات والحسابات
- أحداث مصالح ومؤسسات عمومية ولائية

وتبطل بحكم القانون :

- المداولات التي تخرق القانون أو التنظيم
- مداولات المجلس الشعبي الولائي التي تخص مسألة خارجة عن صلاحياته.

ويعلن عن البطلان بقرار مسبب من وزير الداخلية.

تكون قابلة للإلغاء المداولات التي يشارك فيها أعضاء من المجلس الشعبي الولائي المعينون بقضية موضوع المداولة ، أما باسمهم الشخصي أو كوكلاء.

يعلن عن الإلغاء بموجب قرار مسبب صادر عن وزير الداخلية ويمكن للوالي أن يطلبه خلال خمسة عشر ( 15 ) يوما الموالية لاختتام دورة المجلس الشعبي الولائي التي تمت المداولة خلالها ، ويمكن كل ناخب أو دافع ضريبة أن يطلب خلال اجل خمسة عشر يوم (15) من إشهار المداولة ، ويقدم هذا الطلب بموجب رسالة مسجلة مع إشعار بالاستلام إلى وزير الداخلية الذي يفصل فيه خلال مدة شهر ، وإذا لم يصدر رد من وزير الداخلية بعد انقضاء هذا الأجل تصبح هذه المداولة نافذة ، وفي كل الحالات يؤجل تنفيذ كل مداولة تكون موضوع إجراء طلب الإلغاء.

### 3 - اختصاصات المجلس :

يعالج المجلس الشعبي الولائي جميع الشؤون التابعة لاختصاصاته عن طريق المداولة ، ويتناول بشأن المهام والاختصاصات التي تحددها له القوانين والتنظيمات ، وعموما حول كل قضية تهم الولاية ترفع إليه باقتراح يقدمه ثلث أعضاء المجلس أو رئيسه أو الوالي.

يقدم المجلس الشعبي لولائي الآراء التي تقتضيها القوانين والتنظيمات ، كما يمكنه زيادة على ذلك أن يقدم الاقتراحات والملاحظات الخاصة بشؤون الولاية والتي يرسلها الوالي للوزير المختص مرفقة برأيه وهذا في

اجل أقصاه ( 30 ) يوم ويمكن للمجلس الشعبي الولائي أن يخطر وزير الداخلية عن طريق رئيسه بكل قضية تتعلق بسير المصالح اللامركزية التابعة للدولة .

ويمكن للمجلس الشعبي الولائي أن يحدث في أي وقت لجنة تحقيق حول القضايا المرتبطة بتسيير الولاية وتنميتها ، والتي يتم انتخابها من بين أعضاء المجلس ، وتقدم اللجنة نتيجة التحقيق للمجلس الشعبي الولائي ، ويخطر رئيس المجلس الشعبي الولائي ، والوالي ووزير الداخلية بذلك. تلزم كل السلطات المحلية بمساعدة اللجنة لتحقيق غرضها المطلوب.

### الفرع الثالث : رئيس المجلس الشعبي الولائي

#### • انتخاب رئيس المجلس الشعبي الولائي

ينتخب المجلس الشعبي الولائي رئيسا من بين أعضائه للفترة الانتخابية ، ويجري انتخاب الرئيس بالاقتراع السري وبالأغلبية المطلقة ، وإذا لم يحصل أي مترشح على الأغلبية المطلقة في الدورة الأولى من الاقتراع تجرى دورة ثانية ويتم الانتخاب بالأغلبية النسبية ، وفي حالة تساوي الأصوات يلعن عن انتخاب اكبر المترشحين سنا .

تحدث بطاقة لرئيس المجلس الشعبي للولاية حيث تثبت صفته وتسلم من طرف الوالي لكل رئيس مجلس شعبي للولاية شهرا بعد انتخابه وهو أقصى اجل .  
يجب على الوالي أن يضع تحت تصرف رئيس المجلس الشعبي الولائي الوثائق والمعلومات والإمكانات لتأدية مهام المجلس الشعبي الولائي.

يقدم الرئيس استقالته أمام المجلس الشعبي الولائي ويخطر الوالي بذلك ، حيث يتم استخلافه خلال شهر طبقا لأحكام المادة 25 من القانون رقم 09 - 90 المؤرخ في 12 رمضان عام 1410 الموافق لـ 7 افريل 1990.

#### • ديوان رئيس المجلس الشعبي الولائي

يعين الوالي أعضاء الديوان بناء على اقتراح من رئيس المجلس الشعبي الولائي وبطلب من المعنيين ، من بين موظفي الولاية التابعين لأسلاك المتصرفين والمهندسين أو لأسلاك تعادلها على الأقل.

#### • نواب رئيس المجلس

يحدد عدد نواب رئيس المجلس الشعبي الولائي الذين يمكنهم مساعدته بصفة دائمة كآتي :

- نائبان بالنسبة للمجالس الشعبية الولائية التي يكون عدد المنتخبين فيها من 35 إلى 42 عضوا
- 03 نواب بالنسبة للمجالس الشعبية الولائية التي يكون عدد المنتخبين فيها من 43 إلى 51 عضوا
- 04 نواب بالنسبة للمجالس الشعبية الولائية التي يكون عدد المنتخبين فيها 55 عضوا

ويصبح النواب دائمين بناء على طلب من رئيس المجلس الشعبي الولائي بموجب قرار من وزير الداخلية.

### • أعضاء المجلس الشعبي الولائي

#### 1 - تعيين الأعضاء واستقالتهم :

للولاية مجلس منتخب يسمى المجلس الشعبي الولائي ، ويعد كل عضو في هذا المجلس يجد نفسه تحت طائلة عدم قابلية انتخاب أو في حالة تنافي ، منصوبا عليها قانونا ، مستقيلا فورا بموجب مداولة من المجلس الشعبي الولائي ويقوم رئيس هذا المجلس على الفور بإعلام الوالي بذلك ، وفي حالة تقصيره ، وبعد اعداره من الوالي ، يعلن وزير الداخلية بحكم القانون عن هذه الاستقالة بقرار .

توجه إلى رئيس المجلس الشعبي الولائي كل استقالة يقدمها عضو برسالة مضمونة مع إشعار بالوصول ، وتصبح الاستقالة نهائية ابتداء من تاريخ استلامها من قبل رئيس المجلس الشعبي الولائي وإلا فبعد شهر واحد من تاريخ الإرسال ، حيث يعلم الرئيس ، المجلس الشعبي الولائي في اقرب فرصة كما يعلم الوالي بذلك على الفور .

#### 2 - التعويضات المدفوعة لأعضاء المجلس :

تعتبر التعويضات نفقات إجبارية تتكفل بها ميزانيات الولايات والبلديات ، عندما لا تتحمل ميزانية البلدية أو الولاية النفقات الناجمة عن ديمومة نواب رئيس المجلس الشعبي البلدي أو المجلس الشعبي الولائي ، يتعين على الجماعة المعنية أن تطلب إعانة من السلطات العليا لتغطية هذه النفقات ، وترسل المداولة الخاصة بطلب هذه الإعانة ، مرفقة برأي الوالي إلى وزير الداخلية لاتخاذ القرار ، وفي حالة الموافقة ، تحصل البلدية أو الولاية المعنية على إعانة تخصص لموازنة ميزانيتها .

#### 3- التصريح بالتملكات :

يكون التصريح بالتملكات شخصا ويوقعه محرره ويشهد فيه بشرفه على صحة المعلومات المبينة فيه وسلامتها ، حيث يحتوي هذا التصريح على جرد العقارات والمنقولات التي يحوزها المكتب وأولاده القصر ولو على الشيوع في الجزائر أو في الخارج .

ويحرر التصريح بالتملكات طبقا لنموذج يحدده عن طريق التنظيم دون الإخلال بالأحكام التشريعية والتنظيمية المتعلقة بنظام الملكية ، وبغض النظر عن ذلك فتنشر تصريحات رؤساء المجالس الشعبية البلدية و الولائية ، وأعضائها عن طريق التعليق بمقر الجماعات المحلية المعنية .

### المبحث الثاني : إدارة الولاية

#### عموميات

للولاية إدارة توضع تحت الإدارة السلمية للوالي وتكلف بتنفيذ مداولات المجلس الشعبي الولائي وقرارات الحكومة حيث يتولى الوالي التنسيق العام للإدارة ، وتكيف إدارة الولاية حسب حجم كل ولاية ومميزاتها وخصوصياتها .

تشتمل الإدارة العامة في الولاية الموضوعة تحت سلطة الوالي على ما يأتي :

- الكتابة العامة
- المفتشية العامة
- الديوان
- رئيس الدائرة

يرفع العلم الوطني بصفة دائمة على مقرات البنايات التي تأوي مصالح الهيئات ذات السيادة والإدارات العمومية المتمتعة بصلاحيات السلطة العامة.

### المطلب الاول : مجلس الولاية

يؤسس في الولاية مجلس ولاية يجمع تحت سلطة الوالي مسؤولي المصالح الخارجية للدولة المكلفين بمختلف قطاعات النشاط في مستوى الولاية كيفما كانت تسميتها ويكلف مجلس الولاية تحت سلطة الوالي المؤتمن على سلطة الدولة ومندوب الحكومة بتنفيذ قرارات الحكومة والمجلس الشعبي الولائي ، ويدرس مجلس الولاية ، في إطار القوانين والتنظيمات المعمول بها كل مسألة يطرحها عليه الوالي أو أحد أعضاء المجلس .

ويمكن مجلس الولاية أن يقترح وينفذ كل إجراء من شأنه أن يسهل تجسيد الأهداف التي تتشدها الدولة ويزيد في نتائج تنظيم المصالح المعنية وعملها بالاتصال مع الوزير المختص ، ويعتبر مديرو مصالح الدولة والمسؤولون عنها المكلفون بمختلف قطاعات النشاط في الولاية كيفما كانت تسميتها أعضاء في مجلس الولاية ، ويمكن للوالي أن يستدعي للمشاركة في اجتماعات مجلس الولاية أي شخص يرى استشارة مفيدة ، حيث ينشط الوالي تحت سلطة الوزراء المختصين عمل مصالح الدولة الموجودة في الولاية ويراقب نشاطها.

يجتمع مجلس الولاية في دورة عادية مرة واحدة في الأسبوع برئاسة الوالي ، وإذا وقع له مانع يخلفه الكاتب العام ، ويمكن للمجلس أن يعقد اجتماعات غير عادية باستدعاء من الوالي عندما تتطلب الوضعية ذلك ويجب على أعضاء مجلس الولاية أن يطلعوا الوالي بانتظام عن تطور الشؤون التي يتكفلون بها ويبلغونه جميع المعلومات والتقارير والدراسات أو الإحصائيات اللازمة لأداء مهام مجلس الولاية.

يرسل الوالي إلى كل وزير تقريراً شهرياً عن تطور الوضعية العامة للقطاع التابع لسلطة هذا الوزير حيث يعلمه بانتظام أعضاء مجلس الولاية بالتعليمات العامة الصادرة عن الحكومة التي لها علاقة بأنشطتهم ، بالإضافة إلى هذا فإنه ترسل إلى الوالي على سبيل الإعلام المناشير والتعليمات والتوجيهات والمراسلات الأخرى الصادرة عن الإدارات والهيئات المركزية والجماعات المحلية والمؤسسات العمومية ويتولى متابعتها ، ويمكن للوالي أن يتخذ أي إجراء تحفظي يراه مفيداً ومن شأنه أن يحافظ على النظام والأمن العموميين وذلك في إطار النظام المعمول به وفي جميع الميادين.

### - الهيئات المركزية بالولاية

تشتمل الإدارة العامة في الولاية تحت سلطة الوالي بصرف النظر عن المصالح والأجهزة القائمة بمقتضى القطاعات المختلفة على ما يلي :

- مصالح الأمانة العامة
- الديوان
- المفتشية العامة
- مصالح التنظيم والشؤون العامة والإدارة المحلية التي يحدد هذا المرسوم قواعد تنظيمها وعملها.

### المطلب الثاني : رئيس الدائرة

يساعد رئيس الدائرة الوالي في وظيفته ممثلاً للدولة ، وبهذه الصفة ينشط عمل بلدية ما أو يتسق وينشط عمل بلديتين أو عدة بلديات وفي هذا الإطار يتولى تحت سلطة الوالي خصوصا ما يلي :

- يسهر على تطبيق القوانين والتنظيمات وعلى حسن سير المصالح الإدارية والتقنية التي يتكفل بها.
- يسهل تنفيذ قرارات الحكومة والمجلس الشعبي الولائي في البلديات المعنية .
- يعلم الوالي بالوضع العام في البلديات التي ينسق أعمالها ويسهر على حسن سير العمليات الانتخابية.
- يسلم طبقا للتنظيم المعمول به ، السندات والرخص التي تتعلق بتنقل الأشخاص وتدخل في اختصاصه.
- ويمكن لرئيس الدائرة أن يتلقى من الوالي تفويضا من اجل القيام بأعمال أخرى أو بالمهام التي يراها مفيدة ، بالإضافة إلى ذلك فيمكن للوالي أن يكلف رئيس الدائرة بقرار يستخلف رئيس دائرة أو رؤساء دوائر تغيبوا أو وقع لهم مانع مؤقتا.
- يساعد رؤساء الدوائر ، الوالي في تنفيذ القوانين والتنظيمات المعمول بها وقرارات الحكومة وقرارات المجلس الشعبي الولائي وكذلك قرارات مجلس الولاية حيث ينشط رئيس الدائرة في هذا الإطار وينسق ويراقب أعمال البلديات الملحقة به ، ويتولى في إطار القوانين والتنظيمات المعمول تحت سلطة الوالي بتفويض منه على الخصوص ما يلي :
- ينشط وينسق عمليات تحضير المخططات البلدية للتنمية وتنفيذها.
- يصادق على مداورات المجالس الشعبية البلدية حسب الشروط التي يحددها القانون.
- يطلع رئيس الدائرة الوالي عن الحالة العامة في البلديات التي ينشطها ويعلمه دوريا بكل المسائل التي تتصل بمهمته.

### الفرع الأول : مصالح التقنين والشؤون العامة والإدارة المحلية

تتمثل مهمة مصالح التقنين والشؤون العامة ، والإدارة المحلية في تنفيذ كل التدابير التي تضمن تطبيق التنظيم العام واحترامه كما تقوم بكل عمل من شأنه أن يقدم دعماً إسنادياً يمكن المصالح المشتركة في الولاية من السير سيرا منتظماً ، بالإضافة إلى أنها تنتظم على صعيد كل ولاية في مديريتين هما :  
أ - مديرية التقنين والشؤون العامة وتتكون من مصلحتين إلى أربع مصالح وتضم كل مصلحة ثلاثة مكاتب على الأكثر.

ب - مديرية الإدارة المحلية كذلك ستكون من مصلحتين إلى أربع مصالح وتضم كل مصلحة ثلاثة مكاتب على الأكثر.

ويحدد التنظيم الداخلي للمديريات في شكل مصالح ومكاتب حسب حجم نشاطات كل ولاية بقرار وزاري مشترك بين الوزير المكلف بالجماعات المحلية والسلطات المكلفة بالوظيفة العمومية.

تكلف مصالح التقنين والشؤون العامة على الخصوص بما يلي :

- تسهر على تبليغ القرارات الإدارية الولائية.
  - تطبيق التنظيم المتعلق بتنقل الأشخاص
  - تدرس منازعات الدولة والولاية وتتابعها.
  - تسهر على قيام البلديات بنشر القرارات التي يجب إشهارها.
  - تتخذ إجراءات التسخير ونزع الملكية أو الوضع تحت حماية الدولة وتتابع ذلك.
- أما بالنسبة لمصالح مديرية الإدارة المحلية فتكلف بما يلي :
- تدرس وتطور كل عمليات تحسين مستوى المستخدمين وتكوينهم.
  - تجمع كل الوثائق الضرورية لسير مصالح البلديات سيرا منتظماً وتحللها وتوزعها.
  - تدرس وتقتراح وتضع كفاءات تسيير المستخدمين المعنيين لدى المصالح المشتركة في الولاية.
  - تجمع كل الوثائق الضرورية لسير مصالح البلديات سيرا منتظماً وتحللها وتوزعها.

تشمل مديرية التنظيم والإدارة المحلية في كل ولاية على خمس مديريات فرعية :

- المديرية الفرعية للتنظيم العام
- المديرية الفرعية للشؤون العامة والمنازعات
- المديرية الفرعية للشؤون الإدارية والمالية المحلية
- المديرية الفرعية للتجهيزات والاستشارات المحلية
- المديرية الفرعية للمؤسسات المحلية

### الفرع الثاني : المرافق العامة للولاية

يمكن للولاية قصد تلبية الاحتياجات الجماعية لمواطنيها إنشاء مصالح عمومية ولائية لاسيما في الميادين التالية :

- الطرقات والشبكات المختلفة
  - مساعدة الأشخاص المسنين والمعوقين ورعايتهم
  - النقل العمومي داخل الولاية
  - حفظ الصحة ومراقبة النوعية
- وتنشأ المصالح العمومية للولاية بمداولة من المجلس الشعبي الولائي.
- \* منح امتياز المصالح العامة للولاية :

إذا تعذر استغلال المصالح العمومية الولائية في شكل استغلال مباشر أو مؤسسات يمكن المجلس الشعبي الولائي أن يرخص باستغلالها عن طريق الامتياز ، ويصادق على العقود المبرمة في هذا الصدد بموجب قرار من الوالي ، وينبغي أن تكون مطابقة لدفتر الشروط النموذجي المصادق عليه وفقا للقواعد والإجراءات المعمول بها .

#### \* الاستغلال المباشر :

يمكن للولاية أن تستغل مصالحها العمومية في شكل " الاستغلال المباشر " ويحدد المجلس الشعبي الولائي المصالح التي يقرر استغلالها في هذا الشكل ويمكن له كذلك أن يقرر ميزانية مستقلة لبعض المصالح المستغلة وعليه ضمان توازنها المالي .

### المبحث الثالث: البلدية وهيئاتها

البلدية هي الجماعة الإقليمية الأساسية وتتمتع بالشخصية المعنوية، والاستقلال المالي، وتحدث بموجب قانون، للبلدية إقليم و اسم و مركز إذ على البلدية تجسيد حدود إقليمها ميدانيا بتقنية كل الإجراءات التقنية و المادية المرتبطة بذلك و يتم تعديل الحدود الإقليمية للبلديات الرامية إلى فصل جزء من بلدية ما وضمه إلى بلدية أخرى، بموجب مرسوم يتخذ بناء على تقرير وزير الداخلية وبعد استطلاع رأي الوالي وأخذ رأي المجالس الشعبية البلدية المعنية.

عندما يفصل جزء أو عدة أجزاء من تراب بلدية أو عدة بلديات تأخذ كل بلدية حقوقها وتتحمل ما عليها من التزامات.

### هيئات البلدية:

للبلدية هيئات هما:

- المجلس الشعبي البلدي
- رئيس المجلس الشعبي البلدي

### المطلب الأول : المجلس الشعبي البلدي

أ- عمل المجلس:

يجتمع المجلس الشعبي البلدي في دورة عادية في كل ثلاث أشهر يمكن أن يجتمع المجلس الشعبي البلدي في دورة غير عادية كل اقتضت ذلك شؤون البلدية يطلب من رئيسه أو من ثلث أعضائه أو من الوالي.

تكون جلسات المجلس الشعبي البلدي علانية ويمكن أن يقرر المداولة في جلسة مغلقة في الحالتين التاليتين:

- فحص حالات المنتخبين الانضباطية.

فحص المسائل المرتبطة بالأمن والمحافظة على النظام العمومي

يتولى كتابة الجلسة موظف من البلدية بطلب من رئيس المجلس الشعبي البلدي، يعلق محضر المداولة في المكان المخصص لإعلام المواطنين في مقر المجلس الشعبي البلدي، خلال الأيام الثمانية التي تلي انعقاد الجلسة.

### ب- اللجان:

للمجلس الشعبي البلدي أن يكون من بين أعضائه لجان دائمة أو مؤقتة قصد دراسة القضايا التي تهم البلدية في المجالات التالية :

- الاقتصاد و المالية.

- التهيئة العمرانية و التعمير.

- الشؤون الاجتماعية و الثقافية.

يرأس اللجنة نظامها الداخلي وتصادق عليه.

### ج- وضعية المنتخب البلدي القانونية وتجديد المجلس الشعبي البلدي:

يستفيد المنتخبون من تسديد المصاريف التي قد يدفعونها أثناء ممارسة عضويتهم ويمكنهم أن

يستفيدوا من مصاريف التمثيل .

تحدد كفايات تطبيق هذه المادة عن طريق التنظيم.

### د- نظام المداولات:

تتخذ مداولات المجلس البلدي بالأغلبية المطلقة للأعضاء الممارسين الحاضرين وفي حالة تساوي عدد الأصوات يرجح صوت الرئيس، تسجل المداولات حسب ترتيبها الزمني في سجل يرقمه ويؤشره رئيس المحكمة ويوقع علما أثر الجلسة جميع المنتخبين البلديين الحاضرين. تنفذ المداولات بعد خمسة عشرة (15) يوم من إيداعها لدى الولاية.

لا تنفذ المداولات التي تتناول المواضيع التالية:

- الميزانيات والحسابات.
- أحداث مصالح ومؤسسات عمومية بلدية.
- إلا بعد أن يصادق عليها الوالي.

### المطلب الثاني : رئيس المجلس الشعبي البلدي

#### 1/ تعيين رئيس المجلس الشعبي البلدي ووضعه القانوني:

تتشكل الهيئة التنفيذية من رئيس المجلس الشعبي البلدي. يتم التنصيب في مدة لا تتعدى ثمانية (8) أيام بعد الإعلان على نتائج الاقتراع

يعين الرئيس للمدة الانتخابية للمجلس الشعبي البلدي عملا بأحكام المادة (47)<sup>1</sup> يختار الرئيس ويعرض على المجلس الشعبي البلدي المصادقة على اختيار نائب أو عدة نواب لا يتجاوز عددهم ما يأتي:

- (02) اثنان بالنسبة للمجالس الشعبية البلدية المتكونة من 7 إلى 9 منتخبين
  - (03) ثلاثة بالنسبة للمجالس الشعبية البلدية المتكونة من 11 إلى 13 منتخبا.
  - (04) بالنسبة للمجالس الشعبية البلدية المتكونة من 23 منتخبا.
  - (06) بالنسبة للمجالس الشعبية البلدية المتكونة من 33 منتخبا.
- يتفرغ رئيس المجلس الشعبي البلدي لمهامه الانتخابية و يتقاضى رئيس المجلس الشعبي البلدي ونوابه، والمندوبون الخاصون تعويضا مقابل ممارسة مهامهم.

#### 2/ اختصاصات رئيس المجلس الشعبي البلدي:

##### أ- في مجال تمثيل البلدية:

يمثل رئيس المجلس الشعبي البلدي البلدية في:

- كل التظاهرات الرسمية والاحتفالات وكل أعمال الحياة المدنية والإدارية ويقوم هذا الأخير باسم البلدية وتحت مراقبة المجلس بجميع الأعمال الخاصة بالمحافظة على الأموال والحقوق التي تتكون منها ثروة البلدية وإدارتها والتي نذكر منها على سبيل العد لا الحصر:
- تسير إيرادات البلدية والإذن بالإنفاق ومتابعة تطور مالية البلدية.

<sup>1</sup> المادة 47 من قانون 90-08 مؤرخ في 12 رمضان عام 1410 هـ الموافق ل 07 أبريل سنة 1990 يتعلق بالبلدية.

- إبرام عقود اقتناء الأملاك وعقود بيعها وقبول الهبات والوصايا والصفقات أو الإيجارات.
- إبرام المناقصات أو المزايدات الخاصة بأشغال البلدية ومراقبة حسن تنفيذها.
- المحافظة على الحقوق العقارية والمنقولة التي تملكها البلدية بما في ذلك حق الشفعة.

يعد رئيس المجلس الشعبي البلدي ميزانية البلدية ويتولى تنفيذها<sup>1</sup> يسهر رئيس المجلس الشعبي البلدي على وضع المصالح والمؤسسات البلدية وعلى حسن سيرها. عندما تتعارض مصالح المجلس الشعبي البلدي مع مصالح البلدية يعين المجلس الشعبي البلدي أحد أعضائه لتمثيل البلدية، سواء أمام القضاء أو في إبرام عقود.

### 2 ب- فيما يخص تمثيل الدولة:

يمثل رئيس المجلس الشعبي البلدي الدولة على مستوى البلدية ويحمل صفة ضابط الحالة المدنية وصفة ضابط الشرطة القضائية.

يجب على رئيس المجلس الشعبي البلدي أن يتخذ في إطار القوانين والتنظيمات المعمول بها جميع الاحتياطات الضرورية، وجميع التدابير الوقائية لضمان سلامة الأشخاص والأموال في الأماكن العمومية. يعتمد رئيس المجلس الشعبي البلدي لممارسة صلاحياته الخاصة بالأمن على هيئة الشرطة البلدية، ويمكن للرئيس طلب التدخل لقوات الشرطة أو الدرك الوطني المختصة إقليمياً عند الحاجة.

### 2 ج- قرارات رئيس المجلس الشعبي البلدي:

يصدر الرئيس في إطار صلاحياته قرارات منها يستهدف ما يأتي:

- الأمر باتخاذ إجراءات محلية خاصة بالأشياء التي يخصها القانون لمراقبته وسلطته.
- إعادة نشر القوانين والتنظيمات الخاصة بالأمن وتذكير المواطنين باحترامها وكذا إذا اقتضت ضرورة تطبيق مداولة المجلس الشعبي البلدي.

إذا تعلق تنفيذ القرار بالنظام العام يطلب الوالي من المجلس الشعبي البلدي تعليق تنفيذه مؤقتاً. لا يتم تنقيح القرارات المتضمنة التنظيمات العامة إلا بعد شهر من تاريخ إرسالها، لكن يمكن لرئيس المجلس الشعبي البلدي

في حالة الاستعجال أن ينفذ قرارات البلدية حين بإذن من الوالي

## المحور السابع: المالية المحلية

<sup>1</sup> المادة 63 من قانون البلدية.

بعد صدور دستور 1989 الذي كرس التوجه الليبرالي وسياسة اقتصاد السوق جاء القانون البلدي 90-08 ليكرس هذا الاتجاه وبالتالي تم إرجاع الجماعات المحلية إلى مهامها التقليدية والمتمثلة في خدمة المرفق العام.

ومن المعروف أن خدمة المرفق العام تتطلب وسائل مالية معتبرة ، مما لا يخفى على الجميع أن الجماعات المحلية تعاني مشاكل مالية حادة.

إن التكريس الفعلي للصلاحيات الجديدة بالنظر إلى كل هيكل إداري يبقى رهن توفر الموارد المالية الكافية ولعل أهم مشكل يعترض الإدارة المحلية بصفة عامة هو مدى وجود إيرادات بالحجم الذي يمكن الجماعات المحلية من أن تتكفل بالشكل اللازم بكل صلاحياتها المخولة لها بمقتضى القوانين.

وعلى هذا الأساس لابد من الإشارة إلى وجود هياكل إدارية محلية ترجع إلى تخلي السلطة المركزية عن العديد من الاختصاصات من منطلق أن الهياكل المحلية هي مؤهلة أكثر من غيرها لإدارة الشؤون المحلية بحكم معرفتها للواقع المعاش وقربها من مصدر القرار.

ولقد اختارت الجزائر في استراتيجيتها التنموية سياسة اللامركزية الإدارية وهذا ما يتضح في جميع الوثائق والنصوص فالميثاق الوطني ألقى على عاتق البلديات والولايات مسؤولية الفصل في القضايا المتعلقة بها وعلى السلطة المركزية مسؤولية البث في المشاكل ذات الأهمية الوطنية.

كما انه ينبغي للامركزية الإدارية أن تخول للبلديات والولايات كامل الصلاحيات للنظر في المشاكل ذات المصلحة المحلية أو الجهوية التي بإمكانها حلها ، ويجب أن تشكل هذه الصلاحيات الميادين الاقتصادية والاجتماعية والثقافية.

استناد لقانون البلدية فان الصلاحيات والوظائف المسندة للبلدية هي :

1. التهيئة والتنمية المحلية فالبلدية هي التي تتولى إعداد مخططها لتنموي القصير والمتوسط والطويل المدى ، وتصادق عليه وتسهر على تنفيذه ، كما تشارك البلدية في الإجراءات المتعلقة بعمليات التهيئة العمرانية وتبادر بكل عمل أو إجراء من شأنه تطوير الأنشطة الاقتصادية التي تتماشى مع طاقتها ومخططها التنموي ، كما تبادر البلدي بكل إجراء من شأنه التكفل بالفئات الاجتماعية المحرومة ومساعدتها لاسيما في مجال الصحة والسكن والشغل.

2. التعمير والهياكل الأساسية والتجهيز

فالبلدية مطالبة بان تتزود بكل وسائل التعمير ، وكما هي مطالبة باحترام تخصيصات الأراضي وقواعد استعمالها كما تسهر على المواكبة الدائمة لمطابقة عمليات البناء للشروط المحددة في القوانين والتنظيمات المعمول بها.

كما تعمل على :

- المحافظة على المواقع الطبيعية ، والآثار نظرا لقيمتها التاريخية والجمالية
- حماية الطابع الجمالي والمعماري
- كما تقوم بإعداد الأعمال المتعلقة بأشغال تهيئة الهياكل القاعدية والأجهزة الخاصة بالشيخات التابعة لها.

### 3. التعليم الأساسي وما قبل المدرسي :

تختص البلدية بإنجاز مؤسسات التعليم الأساسي وصيانتها ، وتشجيع النقل المدرسي

### 4. أجهزة الاجتماعية والجماعية :

- تتكفل البلدية بإنجاز مراكز صحية وقاعات العلاج وصيانتها
- تقدم البلدية في حدود إمكانياتها المالية صيانة الهياكل والأجهزة المكلفة بالشببية والثقافة.
- تعمل على تشجيع وتوسيع القدرات السياحية
- تشارك البلدية في صيانة المساجد والمقابر الموجودة في ترابها.

### 5. السكن : تختص البلدية في مجال السكن بتنظيم التشاور وخلق شروط الترقية العقارية

العمومية والخاصة وتنشيطها.

### 6. حفظ الصحة والنظافة والمحيط : تتكفل البلدية بحفظ الصحة والمحافظة على النظافة

العمومية ولاسيما :

- توزيع المياه الصالحة للشرب
- صرف ومعالجة المياه القذرة والنفايات الصلبة الحضرية
- نظافة الأغذية والأماكن والمؤسسات التي تستقبل الجمهور
- مكافحة التلوث وحماية البيئة ، وتعمل على إنشاء المساحات الخضراء وصيانتها.

بعد عرض لأهم صلاحيات ومهام البلدية وحتى تتمكن هذه الأخيرة من ممارسة هذه المهام بمختلف أنواعها لابد من تقديرات مالية تتمثل بصفة أساسية في بالميزانية هذه الوثيقة التي عن طريقها يتم تحقيق هذه المهام على أرض الواقع

وانطلاقا من شمولية وأهمية دور الجماعة المحلية فانه من المنطقي أن ينعكس على المستوى المالي بضرورة رصد الموارد اللازمة والتي ليس من السهل دائما توفيرها بما فيه الكفاية.

والسؤال الذي يمكن طرحه في هذا السياق هو :

هل أن الوضعية الحالية من الناحية المالية تعكس أو بالأحرى تمكن من تكريس الخيار اللامركزي حتى تلعب الجماعات المحلية دورها التنموي ؟

وهل لهاته الجماعة الموارد الكافية لتحقيق هذه الخيارات ؟

أو بالأحرى هل أن هذه الجماعة المحلية لا تعاني من العجز المالي عند تحقيقها لهذه الخيارات ؟ وكيف يتسنى لها معالجة هذا العجز ؟

ومن أجل الإجابة على هذا التساؤل فضلنا الطريقة التحليلية لبلدية معينة التي تقودنا بلا شك للإلمام بالموضوع من كل جوانبه ولهذا يتضمن هذا الفصل على.

### المبحث الأول : ميزانية البلدية

في التنظيم الإداري الجزائري تتمتع الجماعات المحلية بالشخصية المعنوية والاستقلال المالي ، وعلى السلطات المحلية أعداد وتنفيذ ميزانيتها السنوية التي تختلف تماما عن ميزانية الدولة إلا أن هذه الجماعات المحلية يجب أن تأخذ بعين الاعتبار عند إعداد ميزانيتها كل التوجيهات الحكومية لإدراج بعض النفقات الضرورية التي تراها تتماشى والخطّة التنموية الشاملة للبلاد.

وفي إطار الاختصاصات المخولة لبلدية تقوم هذه الأخيرة بتسيير مصالحها الضرورية وتلبية حاجات سكانها ، وانطلاقا من تشعب العمليات المالية التي تنتج عن تسيير هذه المصالح ، فإنه لا يمكن الاعتماد على تسجيل الإيرادات والنفقات في سجل أدى وبصفة مبسطة وفي هذا الشأن تقرر وضع وثيقة رسمية تسمح بتحديد عمليات تحصيل الأموال من مختلف المصادر و إنفاقها حسب برنامج دقيق ومفصل وفي مد زمنية محددة وهذه الوثيقة تسمى الميزانية.

#### تعريف الميزانية :

الميزانية هي وثيقة محاسبية تقديرية للإيرادات والنفقات العمومية يتم إعدادها لدورة معينة مصادق عليها من طرف السلطة التشريعية.

" ميزانية البلدية هي جدول التقديرات الخاصة بإيراداتها ونفقاتها السنوية وتشكل كذلك أمر بالإذن والإدارة تمكن من حسن سير المصالح العمومية " <sup>1</sup>

#### 1 - الميزانية نظرة توقعية مستقبلية:

تعتبر الميزانية سجلا يتضمن توقعات السلطة التنفيذية - ستنتفقه أو ما ستحصله من مبالغ خلال مدة زمنية محددة تقدر عادة سنة واحدة وتعكس الميزانية بما تحتوي من نفقات وإيرادات والمبالغ المرصودة لكل منهما، برنامج عمل الحكومة في الفترة المستقبلية على الصعيد السياسي، الاقتصادي والاجتماع.

#### 2- الميزانية تتطلب الأفراد أو الترخيص من السلطة المختصة :

تختص السلطة التشريعية باعتماد الميزانية أي بالموافقة على توقعات الحكومة لنفقات والإيرادات عن سنة مقبلة فلا تستطيع الحكومة أن تقوم بتنفيذ الميزانية إلا إذا تم ترخيصها من قبل السلطة التشريعية وفي حدود هذه الرخصة، وقد مر حق السلطة التشريعية وفي حدود هذه الرخصة، وقد مر حق السلطة التشريعية في إقرار و الترخيص للميزانية بمسيرة طويلة حتى أصبح من المبادئ الدستورية الأساسية في الأنظمة السياسية المعاصرة، ويعتبر هذا الحق من أقوى الحقوق التي تتمتع بها السلطة التشريعية، إذ بواسطته

<sup>1</sup> انظر المادة 111 من القانون 90-08 المؤرخ في 17/04/1990 منضمين قانون البلدية.

تستطيع هذه الأخيرة مراقبة أعمال الحكومة في جميع المجالات بل وتستطيع السلطة التشريعية في الدول الديمقراطية إسقاط الحكومة عن طريق نقص الموافقة على الميزانية المقدمة منها مما يؤدي في نهاية المطاف إلى إجبار هذه الأخيرة على الاستقالة، أو إلى حل السلطة التشريعية ذاتها .

يتم إعداد الميزانية بمراحل وإجراءات معنية تلتزم السلطة التنفيذية نفسها بها، ولكنها عند اتخاذ هذه الخطوات تراعي مجموعة من المبادئ والقواعد التي يقرها على المالية العامة التقليدي وهي بصدد إعداد هذه الميزانية وعليه سوف نتطرق للمبادئ العامة التي تمكن تحضير الميزانية ثم إلى إجراءات تحضير وإعدادها.

### المبادئ العامة التي تحكم تحضير الميزانية:

يتعين على السلطة التنفيذية وهي بصدد تحضير الميزانية أن تضع في اعتبارها عدد من المبادئ العامة التي تحكم الميزانية والتي صارت من البديهيات في علم المالية العامة وتتمثل هذه المبادئ في :  
**مبدأ السنوية :**

يقصد بـسنوية الميزانية أن تقديرات وتنفيذ لإيرادات والنفقات الواردة في الميزانية تقدر في فترة قدرها سنة من أول جانفي وينتهي في 31 ديسمبر من نفس السنة. ولا يمكن أن تكون أقل من سنة أو أكثر فإذا كانت تقديرات الدولة لنفقاتها لأكثر من سنة فإن هذه الأخيرة تكون أقل من سنة فإن هذه الأخيرة تكون بعيدة من الواقع الاقتصادي .

### مبدأ الشمولية والموازنة:

ونعني بمبدأ الشمولية أنه يجب أن يشمل تقديرات الميزانية العامة على أخذ النفقات والإيرادات العامة بمعنى أنها تشمل المبلغ الصافي بغرض تسهيل عملية المراقبة من طرف الهيئات المعنية، ولا بد أن تكون الإيرادات والنفقات متوازنة، ويعتبر هذا المبدأ أساسياً بالنسبة لسير ميزانية الجماعات المحلية. إن فكرة توازن الميزانية العامة للدولة قائمة على منطق المفكرين الكلاسيك بأنه "عند احتلال توازن الميزانية تضطر الدولة للاقتراض، حيث أن القروض العامة تأتي لزيادة نفقات السنوات القادمة مادام أنه يجب اهتلاكها ودفع الفوائد عنها مما قد يؤدي إلى تضخيم العجز الميزاني".

ولمواجهة وضعية مثل هذه تضطر للاقتراض من جديد مما يجعلها رهينة ظاهرة المديونية والتي تجعل بتعويض الأسس المالية للدولة وعجزها عن تأدية وظائفها في المجتمع<sup>1</sup>

دائماً وفي سياق التفكير الكلاسيكي لما تعجز الدولة عن الاقتراض ستلجأ لأسلوب آخر يتمثل في البنك المركزي والإصدار النقدي.

### مبدأ تسلسل النفقات :

<sup>1</sup> Jean CATHELINEAU-"Finances Publiques Politique Budgétaire et Droit Financiere" L,G,D,J, Paris,1976,page11.

من أجل تسير مصالح البلدية بصفة جيدة وتقديم الخدمات للأفراد، لابد على الجماعات المحلية أن تأخذ بعين الاعتبار مبدأ التسلسل في تسير النفقات، فتقوم بإنفاق الأموال اللازمة لذلك والمتمثلة في النفقات الإجبارية وهي نفقة ملزمة وغير قابلة للتخصيص تنص عليها القوانين لسير المصالح العمومية .

**مبدأ عدم تخصص الإيرادات وعدم تصرف الجماعات المحلية في المداخل التي لا يخصصها القانون:**

ويعني هذا المبدأ أنه لا يجب أن نخصص إيراد ذو طبعة معينة لتغطية نفقة معينة وإنما لكل الإيرادات المحصل عليها مخصصة للنفقات باستثناء الإيرادات المقيدة بتخصيصات معينة (مكفوفين، عجز بناءات مدرسية.....الخ) فلا يمكن لرئيس البلدية مثلاً تخصيص هذه الإيرادات لنفقات أخرى، كما لا يجوز لرئيس المجلس الشعبي البلدي تخصيص نفقات لا تعود بالفائدة على البلدية، وبالتالي فهو ملزم بالإتفاق إلا في حدود ما ينص عليه القانون.

وهكذا لا بد أن يكون الشغل الشاغل رؤساء المجالس الشعبية البلدية في البحث عن حلول تؤدي إلى إحداث التوازن بين الإيرادات والنفقات، وبالتالي التمكن من تغطية نفقات السير ونفقات التجهيز ولاسيما مع محاولة التقليل من إرتفاع النفقات المحلية.

### **أنواع الميزانيات :**

في الحقيقة هناك ميزانية واحدة ، ونظرا لكون هذه الميزانية تتكون من ميزانية أولية وميزانية إضافية يجب علينا تعريف كل واحدة منها.

### **المطلب الأول : الميزانية الأولية**

تعتبر الوثيقة الأساسية لكل النفقات والإيرادات السنوية المحققة، فكل سنة مالية تؤدي إلى إعداد تقديرات مالية تسجل فيكشف إجمالي يسمى الميزانية الأولية. فالبنسبة لميزانية البلدية يجب التصويب على الميزانية الأولية من قبل المجلس الشعبي البلدي في خلال دورة أكتوبر، وقد عرفت المادة 150 من قانون البلدية المؤرخ في 07أفريل 1990 على أنه توضح الميزانية الأولية قبل بدأ السنة لمالية، ويتم تعديل النفقات والغيرادلت خلال السنة المالية تبعا لنتائج السنة السابقة عن طريق ميزانية إضافية.

كما أن التصويت على الميزانية الأولية يكون قبل 31 أكتوبر من السنة تسبق سنة تطبيقها، وتنص المادة 142 من قانون الولاية 90-09 المؤرخ في 07 أفريل 1990 على أنه تعد الميزانية الأولية قبل بدء السنة السابقة بواسطة ميزانية إضافية وتأخذ الاعتمادات المصوت عليها بصفة منفردة في حالة الضرورة، وبصفة استثنائية اسم الاعتمادات المفتوحة مسبقا قبل التصويت على الميزانية الإضافية وإسم "الترخيصات الخاصة" بعد التصويت على الميزانية رئيس المجلس الشعبي البلدي بمساعدة الأمين العام للبلدية واللجنة المالية، وبعد وضعها في صيغتها النهائية التحضيرية تعرض علنالمجلس الشعبي البلدي للمناقشة والتصويت، ولكي يصوت المجلس الشعبي البلدي على الميزانية يجب أن تكون متوازنة.

"توضع الميزانية الأولية قبل بدء السنة المالية ، يتم تعديل كل الإيرادات والنفقات خلال السنة المالية تبعاً لنتائج السنة السابقة عن طريق ميزانية إضافية"<sup>1</sup>

كذلك يمكن أن تطرأ أحيانا بعد المصادقة عليها عدة أوامر تعديلية منها.

- فتح اعتمادات مالية وتأتي بعد المصادقة على الميزانية الأولية أي بين الميزانية الأولية والميزانية الإضافية ويتم تسويتها في الميزانية الإضافية.
- فتح اعتمادات مالية أو رخص خاصة والتي تأتي بعد المصادقة على الميزانية الإضافية ويتم تسويتها في الحساب الإداري.

### الميزانية الأولية :

حاليا يستعمل نموذجين للميزانية الاولى.

1. النموذج ( الشكل ) الجديد وهو مستعمل في البلديات بمقرات الولايات والبلديات بمقرات الدوائر
2. النموذج ( الشكل القديم ) وهو مستعمل في باقي البلديات.

### 1 ) وصف إطار الميزانية بشكلها القديم :

تتكون الميزانية الأولية بشكلها القديم من ( 10 ) عشر صفحات وهي كما يلي :

الصفحة الأولى مخصصة لـ :

1 - المعلومات الإحصائية

2 - الجدول العام للموازنة

### أ - المعلومات الإحصائية تتضمن :

تعريف الولاية - تعريف البلدية - وقباضة الضرائب الخاصة بالبلدية

عدد أعضاء المجلس الشعبي البلدي

ومعلومات أخرى إحصائية تتعلق بعدد السكان البلدية طبقاً لتعداد سنة معينة - عدد تلاميذ التعليم الابتدائي<sup>2</sup>

### ب - الجدول العام للموازنة :

الموازنة العامة تتضمن جدول يحتوي على النتيجة العامة لقسمي التشغيل والتجهيز من نفقات وما يقابلها من إيرادات ، والمجموع المتساوي في الإيرادات والنفقات ، والمحدد من قبل المجلس الشعبي البلدي لسنة معينة هذا الجدول يمضي من قبل أعضاء المجلس ويصادق عليه من طرف السلطة الوصية حتى يصبح ملزم التطبيق - هو على الشكل التالي :

<sup>1</sup> المادة 150 من نفس القانون السابق

<sup>2</sup> التعليمية س 1 المتعلقة بالعمليات المالية للبلديات ، وزارة المالية ص 03.

الميزانية الأولية  
السنة المالية .....  
بلدية : ..... ولاية .....  
قبضة بلدية.....  
عدد أعضاء المجلس الشعبي البلدي .....  
السيد ..... رئيسا

| معلومات إحصائية                                                                                                                                                                                            | نقل فيما بين المواد                                                                                                                                                                                                                                                               | المواد | تبيان |
|------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|-----------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|--------|-------|
| <p><u>السكان :</u></p> <p>تعداد.....</p> <p>عدد سكان البلدية</p> <p>السكان الخاضعون للضرائب</p> <p><u>التعليم :</u></p> <p>عدد الأطفال في سن التعليم</p> <p>عدد أطفال التعليم الابتدائي من الطور الأول</p> | <p>طبقا لقانون البلدي يجوز لرئيس المجلس وفي نطاق صلاحياته وبدون ترخيص خاص أن يجري نقلا فيما بين مواد الباب الواحد ما عدا :</p> <p>كل المواد المزودة بأموال خاصة</p> <p>2. كل مواد القسم الفرعي للتجهيز العمومي والاستثمار الاقتصادي</p> <p>3. مواد قسم التسيير المذكورة جانبا</p> |        |       |

### قائمة المراجع

1. حسين القاصي، حمدان مأمون، نظرية المحاسبة، دار الثقافة، عمان (2006).
2. كمال عبد العزيز النقيب ، المدخل المعاصر إلى علم المحاسبة المالية، دار وائل للنشر، عمان (2004).
3. عبد الستار الكبيسي، الشامل في مبادئ المحاسبة، دار وائل للنشر، عمان (2008).
4. رضوان حلوه حنان، تطور الفكر المحاسبي، مكتبة الثقافة للنشر والتوزيع، عمان(1998).
5. ريتشارد شرويدر، وآخرون، نظرية المحاسبة، ترجمة خالد علي احمد كاجيجي، وآخرون، دار المريخ، الرياض (2006).

6. احمد مخادمة ، مجدي زريقات ، أصول المحاسبة المالية، دار الشروق للنشر والتوزيع، عمان (2002).
7. يوسف محمود جربوع ، نظرية المحاسبة، مؤسسة الوراق للنشر، عمان (2001).
8. حسين القاصي ، حمدان مأمون ، المحاسبة الدولية ومعاييرها، دار الثقافة للنشر والتوزيع، عمان (2008).
9. محمد المبروك أبو زيد ، المحاسبة الدولية وانعكاساتها على الدول العربية، مطابع الدار الهندسية، القاهرة (2005).
10. محمد مطر ، مبادئ المحاسبة المالية، دار وائل للنشر والتوزيع، عمان، ط4، (2007).
11. خليل الدليمي ، وآخرون، مبادئ المحاسبة المالية، الجزء الأول، دار الثقافة للنشر والتوزيع، عمان (2005).
12. هادي رضا الصفار ، مبادئ المحاسبة المالية، الجزء الأول، دار الثقافة للنشر والتوزيع، عمان (2006).
13. احمد حسين علي حسين، نظم المعلومات المحاسبية، الدار الجامعية، الإسكندرية (2004).
14. عبد الرزاق محمد قاسم ، تحليل وتصميم نظم المعلومات المحاسبية، دار الثقافة للنشر والتوزيع، عمان (2004).
15. مؤيد راضي خنفر، غسان فلاح المطارنة، تحليل القوائم المالية، دار المسيرة للنشر والتوزيع والطباعة، عمان (2006).
16. كمال الدين مصطفى الدهراوي ، مدخل معاصر في نظم المعلومات المحاسبية، الدار الجامعية، الاسكندرية (2003).
17. محمد أبو نصار ، جمعة حميدات ، معايير المحاسبة والإبلاغ المالي الدولية، دار وائل للنشر، عمان (2008).
18. رضوان حلوه حنان، النموذج المحاسبي المعاصر من المبادئ إلى المعايير، دار وائل للنشر، عمان (2003).
19. محمد مطر ، موسى السويطي ، التأصيل النظري للممارسات المحاسبية، دار وائل للنشر والتوزيع، عمان ط2، (2008).
20. محمد احمد نور ، مبادئ المحاسبة المالية: المبادئ والمفاهيم والإجراءات المحاسبية، الدار الجامعية، الإسكندرية (2003).
21. حيدر محمد علي بن عطا، مقدمة في نظرية المحاسبة والمراجعة، دار الحامد للنشر والتوزيع، عمان (2007).

22. نعيم دهمش، وآخرون، مبادئ المحاسبة، الجزء الأول، دار وائل للنشر والتوزيع، عمان ط3، (2008).
23. كمال الدين الدهراوي، تحليل القوائم المالية لأغراض الاستثمار، المكتب الجامعي الحديث، الإسكندرية (2006).
24. محمود السيد الناغي ، دراسات في نظرية المحاسبة والمعايير المحاسبية، المكتبة العصرية للنشر والتوزيع، المنصورة (2002).
25. حسين مصطفى هلالى، -المعايير المحاسبية الدولية- ادوار المحاسبين ومراقبي الحسابات في قرارات الادارة وتنمية الموارد، المنظمة العربية للتنمية الادارية، القاهرة (2006).
26. احمد رمضان نعمة الله، وآخرون، مبادئ الاقتصاد الكلي، الدار الجامعية، الإسكندرية (2004).
27. مجدي عبد الفتاح سليمان، علاج التضخم والركود الاقتصادي في الاسلام، دار غريب للطباعة والنشر، القاهرة (2002).
28. السيد محمد احمد السريتي، علي عبد الوهاب نجا، مبادئ الاقتصاد الكلي، الدار الجامعية، الإسكندرية (2008).
29. السعيد فرحات جمعة، الأداء المالي لمنظمات الأعمال، دار المريخ، الرياض (2000).
30. عناية غازي حسين، التضخم المالي، مؤسسة شباب الجامعة، الإسكندرية (1985).
31. الروبي نبيل، نظرية التضخم، مؤسسة الثقافة الجامعية، الإسكندرية، الطبعة الثانية (1984).
32. خالد جمال الجعارات، معايير التقارير المالية الدولية 2007، إثراء للنشر والتوزيع، عمان (2008).
33. Jean-françois Casta, politique comptable des entreprises, Encyclopédie de comptabilité contrôle de gestion et audit, economica, paris (2000).
34. Bernard Colasse, cadres comptables conceptuels, Encyclopédie de comptabilité contrôle de gestion et audit, economica, Paris (2000).
35. Bernard Colasse , Harmonisation comptable internationale, Encyclopédie de comptabilité contrôle de gestion et audit, economica, paris (2000).
36. Monique Lacroix et autres, comptabilité financière approfondie, Magnard Vuibert, paris, 3<sup>em</sup> édition (2008).
37. Louis Klee, Normes comptables internationales, Encyclopédie de comptabilité contrôle de gestion et audit, economica, Paris (2000).
38. Jean-yves Eglem, et Autres, Comptabilité financière de l'entreprise, Gualino editeur, Paris (2003)

39. Béatrice et Francis Grandguillot, Comptabilité générale, Gualino éditeur, Paris, 7<sup>em</sup> édition (2003).
40. Claude Grenier, Système d'information et comptabilité, Encyclopédie de comptabilité contrôle de gestion et audit, economica (2000).
41. Brigitte Doriath et autre, comptabilite et gestion des organisations, Dunod, Paris, 5<sup>em</sup> edition (2003)
42. Céline Michalesco, Qualité de l'information comptable, Encyclopédie de comptabilité contrôle de gestion et audit, economica, Paris 2000.