

عولمة المحاسبة، مجالاتها وأهم مظاهرها وأبعادها.

د. أحمد بحيدة¹، د. محمد فودوا²

¹ جامعة الجزائر 3، كلية العلوم الاقتصادية والعلوم التجارية وعلوم التسيير، الجزائر

البريد الإلكتروني: bahaidaahmed@yahoo.fr

² جامعة أدرار، كلية العلوم الاقتصادية والعلوم التجارية وعلوم التسيير

البريد الإلكتروني: foudou1982@gmail.com

تاريخ النشر: 2020/02/24

تاريخ القبول: 2019/12/08

تاريخ الاستلام: 2019/11/24

Abstract :

Résumé

Depuis son apparition, la mondialisation cherche à faire du monde un seul univers avec une orientation unique, au sein d'une même civilisation, ainsi que la libéralisation du commerce, l'unification des marchés, la liberté de circulation de et vers les différents pays. Dans ce cadre, et dans l'optique d'atteindre ces objectifs, parmi d'autres, nous notons que la mondialisation a touché de nombreux domaines, dont la comptabilité.

La comptabilité est devenue un élément très important dans les économies nationale et internationale en tant que langage de la vie économique, car elle permet de présenter les résultats de manière compréhensible sur l'activité de l'entreprise. Ces informations sont utiles pour aider les différentes parties à prendre des décisions économiques et à choisir les alternatives et les projets d'investissement disponibles, ce qui a laissé que la comptabilité soit un centre d'intérêt du phénomène de la mondialisation.

Nous discuterons dans cette intervention les conséquences les plus importantes de la mondialisation sur la comptabilité, et leurs impacts sur l'avenir des pratiques comptables.

Mots-clés: comptabilité, mondialisation, normes comptables.

المخلص:

تسعى العولمة منذ بداية ظهورها لجعل العالم عالماً واحداً، موجهاً توجيهاً واحداً، في إطار حضارة واحدة، وكذا تحرير الأعمال التجارية وتوحيد الأسواق، وحرية الدخول والخروج من وإلى مختلف الدول. ومن هذا المنطلق، وفي سياق بلوغ تلك الأهداف وغيرها، نلاحظ أن العولمة أثرت في العديد من الميادين والمجالات، لعل من بينها مثلاً المجال المحاسبي.

لقد أضحت المحاسبة تكتسي أهمية بالغة ضمن الاقتصاديات الوطنية والدولية، كونها تعتبر لغة الحياة الاقتصادية، تسمح بتقديم حصائل بأرقام مفهومة حول نشاط المؤسسة، هذه المعلومات مفيدة لمساعدة مختلف الأطراف، لاتخاذ القرارات الاقتصادية، والمفاضلة بين البدائل المتاحة، وهو ما جعلها في الأخير محل اهتمام ظاهرة العولمة.

ستتطرق هاته المداخلة إلى الحديث عن أهم انعكاسات العولمة على المحاسبة، وكيف أثرت تلك الانعكاسات في رسم مستقبل الممارسة المحاسبية.

الكلمات المفتاح: المحاسبة، العولمة، معايير المحاسبة.

مقدمة:

تعتبر العولمة أساس وركيزة كل المتغيرات التي يعرفها عالمنا اليوم، فجل المتغيرات التي نراها من حين لآخر، ما هي إلا أداة من بين الأدوات التي تم تسخيرها خدمة لتجسيد مفهوم ومبادئ العولمة، فهذه العولمة متعددة الأبعاد، خفية الأهداف، محدودية الأطراف المستفيدة منها، تؤثر وبشكل كبير في كل مكونات عالم اليوم، فلم تستثني أي مجال، إلا أثرت فيه، سواء بالإيجاب أو بالسلب، بما يحقق أهداف الدول والمؤسسات مهندسة مصطلح العولمة.

ففي ظل العولمة فإن أمام الأنظمة المحاسبية الوطنية إمان تظل كما هي دون تغيير، وبالتالي لا تمكن الشركات الملزمة بتطبيقها من مواكبة المتغيرات الدولية في ظل العولمة، وبالتالي الاستفادة من الفرص التي يمكن أن تنتجها الاتفاقيات الخارجية، بالنظر لكون المستخدم الخارجي يطلب بيانات معدة بمعايير يفهمها. أو إلغاء هذه الأنظمة واستبدالها بمعايير جديدة، كالمعايير الدولية. أو تنقيح تلك الأنظمة بما يمكنه من إدخال متطلبات المعايير الدولية التي لم تشمل الأنظمة الوطنية على متطلباتها شريطة ملاءمتها للبيئة المحلية. وعلى اعتبار أن المحاسبة اليوم أصبحت هي لغة الأعمال، الوحيدة القادرة على بلورة وتلخيص مختلف العمليات والبيانات التي تقوم بها مختلف المؤسسات باختلاف أحجامها وجنسياتها، وتقديم تلك الملخصات ضمن ما يعرف بالقوائم المالية، لمختلف الأعوان الاقتصاديين، زادت أهميتها ومكانتها على المستويين المحلي والدولي، وهو جعلها محل اهتمام أو احد أهم المحاور التي خصص لها حيزا مهم ضمن تدخلات ومجالات العولمة.

ومن هذا المنطلق تسعى هاته المداخلة إلى الإجابة على السؤال الرئيسي الآتي:

ما هي أهم انعكاسات العولمة على المحاسبة، وكيف ساهمت تلك الانعكاسات في عولمة الممارسة

المحاسبية؟**الأسئلة الفرعية:**

- ما مفهوم عولمة المحاسبة ؟
- ما هي مظاهر ومقومات عولمة المحاسبة ؟
- ما هي مجالات وأبعاد تلك العولمة؟
- ما هي أهم التحديات التي تواجهها عولمة المحاسبة؟

فرضيات الدراسة:

- وتنطلق هاته الورقة البحثية من الإجابة المسبقة المتضمنة في الفرضيات الآتية:
- ستؤدي انعكاسات العولمة إلى عولمة المحاسبة معتمدة في ذلك على معايير المحاسبة الدولية.
- عولمة المحاسبة تشمل بالأساس توحيد معايير ومبادئ القياس والإفصاح المحاسبي.

- تعتبر عملية توحيد أشكال أنماط الإفصاح المحاسبي أهم مظهر من مظهر عولمة المحاسبة. المنهج المعتمد والوسائل المستعملة: اعتمدت الدراسة على المنهج الوصفي، وفي اعتبارنا يعتبر الأنسب للإجابة على الإشكالية المطروحة وبلوغ أهداف الدراسة، ومن بين الوسائل المستعملة نجد: الكتب، والأطروحات، والمقالات، والمجلات في اختصاص الدراسة، بالإضافة إلى الشبكة العنكبوتية.

أهداف وأهمية الدراسة:

تهدف الدراسة إلى إبراز أهم انعكاسات العولمة على المحاسبة، وكيف أثرت تلك الانعكاسات في رسم مستقبل مهنة المحاسبة، وتبرز أهمية الموضوع من الأهمية التي باتت تكتسبها المحاسبة ضمن محيطها الاقتصادي، وكذا من خلال الأهمية التي باتت تكتسبها معايير المحاسبة الدولية التي أضحت لها اليد الكبيرة في عولمة المحاسبة.

1: مفاهيم حول العولمة:

العولمة في اللغة مأخوذة من التعولم والعالم، وتعني تعميم الشيء وتوسيع دائرته، ويرمز مصطلح العولمة إلى الاعتماد المتبادل، إلى التحديث، وان هذا المصطلح بات من أكثر المصطلحات شيوعاً بعد إنهاء الإتحاد السوفياتي والأنظمة الشيوعية، وجاء بمعنى النظام العالمي الجديد¹.

العولمة ترجمة لكلمة "Mondialisation" الفرنسية، بمعنى جعل الشيء على مستوى عالمي، والكلمة الفرنسية إنما هي ترجمة "Globalisation" الإنجليزية التي ظهرت أولاً في الولايات المتحدة الأمريكية، بمعنى تعميم الشيء وتوسيع دائرته ليشمل الكل، فهي إذا مصطلح يعني جعل العالم عالماً واحداً، موجهاً توجيهاً واحداً، في إطار حضارة واحدة، ولذلك تسمى الكونية أو الكوكبية².

العولمة تعني تحرير للتجارة وتوحيد لأسواق الدول، بحيث يصبح العالم كله سوقاً واحدة ضمن منظومة من الاتفاقيات الدولية، التي تؤكد على الشفافية والمنافسة الحرة في إطار دولي، ومن أهم هذه الاتفاقيات الدولية اتفاقية "GATT" (General Agreement on Tariffs and Trade)³.

والعولمة الاقتصادية تعني أن الأسواق التجارية، والمالية أصبحت موحدة، وخارجة عن نطاق كل دول العالم،⁴

2: انعكاسات العولمة على المحاسبة.

ففي ظل العولمة فإن أمام الأنظمة المحاسبية الموحدة أحد الخيارات الثلاث¹:

¹ أحمد حسن صالح قادر، ظاهرة العولمة الاقتصادية وتأثيراتها على أسواق المال العالمية، الطبعة الأولى، عالم الكتاب الحديث للنشر والتوزيع، الأردن، 2013، ص 05.

² أحمد حسن صالح قادر، مرجع سابق، ص 07.

³ محمد الدين خمش، العولمة وتأثيرها في المجتمع العربي، مجدلاوي للنشر والتوزيع، عمان، 2003/2002، ص 11.

⁴ ياسين الطيب، محمد حداد، العولمة وموقع الاقتصاديات النامية منها، مقال منشور في مجلة علوم الاقتصاد والتسيير والتجارة، مجلة دولية متخصصة تصدر عن كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، جامعة الجزائر، العدد 10، 2004، ص 174، نقلاً عن:

- أن تظل كما هي دون تغيير، وبالتالي لا تمكن الشركات الملزمة بتطبيقها من مواكبة المتغيرات الدولية في ظل العولمة، وبالتالي الاستفادة من الفرص التي يمكن أن تنتجها الاتفاقيات الخارجية، بالنظر لكون المستخدم الخارجي يطلب بيانات معدة بمعايير يفهمها.

- إلغاء هذه الأنظمة واستبدالها بمعايير جديدة، كالمعايير الدولية، وفي هذا إهدار للجهود التي بذلت من أجل إعدادها، والتكاليف التي أنفقت في سبيل ذلك، والبحث عن صيغة توحيد جديدة للبيانات المالية للمنشآت التي تطبق الأنظمة.

- تنقيح تلك الأنظمة بما يمكنه من إدخال متطلبات المعايير الدولية التي لم تشتمل الأنظمة على متطلباتها شريطة ملاءمتها للبيئة المحلية، ولعل هذا هو الصواب، كونه سيحقق الحفاظ على الخبرات المتجمعة من تطبيق هذه الأنظمة، وكذلك مساندة التطورات الجارية في الأنشطة الاقتصادية وإمكانية فهم البيانات المالية للشركات التي تطبق تلك الأنظمة.

2.2: الانعكاسات الإيجابية:

يمكن تلخيصها في النقاط الآتية:

- العمل على إزالة كل العوائق التي تعترض تدفق تجارة الخدمات بين الدول، والتي تشمل أعمال المحاسبة، وبالتالي المساهمة في زيادة حجم التجارة الدولية؛
- اكتساب المحاسبة طابع العالمية، وهو ما سينعكس بالإيجاب عليها من خلال زيادة الاهتمام بها، والعمل على تطويرها ومنحها مكانة ضمن الاقتصادي العالمي؛
- العمل على تخفيض تكاليف خدمات المحاسبة، من خلال التوظيف المتنامي لتكنولوجيا المعلومات، أثناء أداء أعمال المحاسبة؛
- المساهمة في تسهيل تنقل الخبرات والتقنيات الحديثة ذات الصلة بمجال المحاسبة بين الدول، وعلى الخصوص الدول النامية؛
- تمكين المستثمرين وكل من له فائدة من خدمات المهنيين، من الحصول على المعلومات المطلوبة بجودة عالية، وفي أقصر وقت ممكن وبتكاليف أقل؛
- الضغط على الحكومات من أجل تسريع وتيرة عصرنة المهنة، وكذا العمل على تطوير الأنظمة، والتشريعات، وتسهيل الإجراءات المطبقة حالياً لتلبية لمتطلبات العولمة؛
- تساهم العولمة في تقريب الممارسات فيما بين الدول من خلال تبني معايير دولية تلقى قبولاً دولياً؛
- الاتجاه المتزايد في انتشار تطبيق معايير المحاسبة الدولية على المستوى الدولي؛
- تأييد ودعم المنظمات الدولية التي تعد من أهم أركان نظام المحاسبة، كالمنظمة العالمية للتجارة²؛

1 خالد راغب الخطيب، التدقيق على الاستثمار في الشركات متعددة الجنسيات في ضوء معايير التدقيق الدولية، الطبعة الأولى، دار البداية ناشرون وموزعون، عمان الأردن 2009، ص 205.

² عائشة حواية الله عبد الله، العولمة وتأثيراتها على المعايير المحاسبية الدولية وانعكاس ذلك على تطبيقات المحاسبة، مداخلة في المؤتمر العلمي المهني الرابع، المنظم من قبل جمعية مدقي الحسابات القانونيين الأردنيين، تحت شعار المحاسبة وتحديات العولمة، عمان، الأردن 24-25 أيلول 2002، ص 18.

- زيادة فعالية تحقيق أهداف مجلس المعايير الدولية في ظل مفهوم العولمة، ويرجع ذلك لسهولة الاتصال وانتقال الأفكار، بحيث تتسع عضوية المشاركين في مجلس المعايير بما يؤدي إلى تطوير وسائل الإقناع، والالتزام بالمعايير الدولية، لكي تسير التطورات الاقتصادية والمتطلبات الجديدة¹؛
- قيام بعض الدول بتغيير معاييرها لتقليل الفروق بين المعايير الدولية والمعايير المحلية، والاعتماد على المعايير الدولية وجعلها كأساس عند وضع المعايير المحلية؛
- أضحى في الوقت الحاضر، أي في زمن العولمة للمنظمات والهيئات الدولية للمحاسبة علاقات قوية مع معظم هيئات أسواق الأوراق المالية والبورصات في معظم دول العالم المتقدمة.

3.2: الانعكاسات السلبية:

- يمكن تلخيص أهم الانعكاسات السلبية للعولمة على المحاسبة في النقاط الآتية:
- الأهداف الخفية للعولمة هي تعزيز هيمنة الولايات المتحدة الأمريكية، والإتحاد الأوروبي، أو بالأحرى الدول المتقدمة، من خلال الشركات الكبرى للمحاسبة، وكذا هيمنتها على المنظمات الدولية ذات الصلة بالمحاسبة وبالمعايير الدولية؛
 - ستساهم العولمة من خلال تأثيراتها على المحاسبة في تعاضم الإنكشافية، وتسرب بعض المعلومات ذات الصلة بالمؤسسات الوطنية مثلا، أو الاقتصادية الوطنية عموما، والتي كانت سبق حكرا على الحكومات وأعوانها؛
 - عدم استقلالية نظم المحاسبة، ففي كثير من الدول خاصة الدول النامية لا توجد بها نظم محاسبية مستقلة تلاءم بيئتها وظروفها، بل نجدها تعتمد على نظم محاسبية مستوردة من الدول المتقدمة، ربما لا تتلاءم مع اقتصادها وإمكانياتها؛
 - تبعية المناهج المعتمدة في تعليم المحاسبة في معظم البلدان النامية، حيث تعتمد هاته الأخيرة على برامج ومناهج مستوردة، فهي بذلك لا تبذل أي مجهود في سبيل البحث عن مناهج ذاتية تلاءم إمكانياتها وقدرتها، وتعمل من حين لآخر على تطويرها وتحسينها؛
 - التبعية أيضا في مجال إعادة تنظيم مهنة المحاسبة وإصدار المعايير؛
 - توفير المناخ المناسب لانتشار وتزايد الشركات المتعددة الجنسيات، فهذه الأخيرة هي المستفيد الأول من نظام العولمة؛
 - في ظل مفهوم العولمة تعمل الدول خاصة الدول النامية في السيطرة على تنظيم المهنة، فهي تفرض نفوذها على التنظيمات المهنية وتحد من قدرتها على التطور والتفاعل مع مجريات الأحداث، وفي بعض الحالات

¹ نفس المرجع، ص 18.

نجدها تسمح لبعض التنظيمات بالقيام بفرض احتكارها وسيطرتها على تنظيم المهنة، دون السماح لأي جهة أخرى بالعمل على تنظيم مهنة المحاسبة وتطويرها¹.

إضافة إلى ما سبق يمكن أن يظهر كذلك مدى تأثر المحاسبة من العولمة من خلال الاهتمامات المحاسبية الجديدة التي نتجت عن ظاهرة العولمة، والتي من بينها²:

- المعاملات بالعملة الأجنبية؛
- توحيد القوائم المالية للشركات التابعة و الشقيقة الأجنبية؛
- متطلبات الإفصاح و المقارنة.

صحيح أن المستفيد الأكبر من الآثار الايجابية لموجة العولمة الاقتصادية الراهنة هي البلدان الرأسمالية المتقدمة، وبدرجة أقل البلدان الصاعدة، وذلك بدرجات متفاوتة. أما باقي البلدان النامية وخاصة البلدان الأقل نموا فهي مهمشة إلى أبعد الحدود، إن فكرة كون البلدان الناشئة مستفيدة من العولمة هي فكرة صحيحة إلى حد كبير، ينبغي أن ندرك كذلك بأن بعض المكاسب التي تحققت هذه المجموعة من البلدان هي موضوع اهتمام كبير من قبل القوى الرأسمالية الكبرى في العالم، مثل الاقتصاديات الصينية والهندية وغيرها، وهذه ليست بالصدفة بل هي عبارة عن ثوابت السياسة الأمريكية، وربما ليست ثوابت خاصة فقط بالولايات المتحدة الأمريكية بل القوى الغربية الأخرى³. تشير هنا إلى أن هذا الأمر يعتبر تحديا كذلك أمام البلدان الناشئة أو الأقل نموا، ومن ثم تحديات أمام المهنيين داخل هاته البلدان، فنجد أن الدول المتقدمة ستسعى إلى الوقوف أمام تقدم البلدان سواء الناشئة أو الأقل نمو، وجعلها دوما في أدنى مرتبة وشأنا، وبالتالي محاولة الحد من استفادتها من إيجابيات العولمة، لأن الهدف الخفي من وراء هذه الأخيرة هو بسط النفوذ والتبعية والسيطرة على العالم.

3: مؤسسات العولمة وتأثيراتها في مجال المحاسبة.

برزت العديد من المؤسسات ذات الطبيعة الدولية والتي أسهمت بشكل فاعل في فرض اتجاهات العولمة، وتوسيع أبعادها، ومن أبرز هذه المؤسسات نجد: صندوق النقد الدولي، والبنك الدولي، ومنظمة التجارة العالمية، التي تمثل حقيقة مؤسسات العولمة في مجال النقد والمال والتجارة، التي تتم عولمتها في إطار العولمة الاقتصادية بشكل واسع نتيجة أهميتها بحكم ارتباطها الوثيق بباقي جوانب عمل الاقتصاد وتعاملها معه في أداء نشاطاته الاقتصادية⁴.

تسعى المنظمة المذكورة لتنظيم التجارة والمالية والنقدية للدول الأعضاء، ومن هنا كان للمنظمة انعكاسات مباشرة على المحاسبة والسياسات المحاسبية بالدول الأعضاء، وكننتاج لهذه المنظمة والمفاوضات التي سبقتها

¹ نفس المرجع السابق، ص 20.

² طويلب مجذ، عولمة المعايير الدولية للمحاسبة واستراتيجيات توفيق المعايير الوطنية، أطروحة دكتوراه علوم في علوم التسيير، جامعة الجزائر 03، كلية العلوم الاقتصادية والعلوم التجارية، وعلوم التسيير، 2015/2016، ص 45. نقلا عن أمين السيد أحمد لطفي، المحاسبة الدولية والشركات المتعددة الجنسيات، الدار الجامعية، الإسكندرية، مصر، 2004.

³ مسعود مجيطة، العولمة الاقتصادية وانعكاساتها على البلدان النامية، مقال منشور بمجلة علوم الاقتصاد والتسيير والتجارة، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، جامعة بن يوسف بن خده، الجزائر، العدد 18-2008، ص 30-31.

⁴ فليح حسن خلف، العولمة الاقتصادية، الطبعة الأولى، عالم الكتاب الحديث، الأردن، 2010، ص 247.

توسعت العلاقات التجارية الدولية وتشابكت الأنظمة المحاسبية على المستوى العالمي نتيجة لإزالة الحواجز الجمركية والجغرافية أمام حركة السلع والخدمات بين الدول وزيادة تدفق رؤوس الأموال¹.

تتجلى لنا صلة صندوق النقد الدولي بالمحاسبة، من خلال أنه عمل على وضع المعايير الطوعية في مجالات تخصصه وذلك بالتعاون مع منظمات دولية أخرى في بعض الحالات، مثل بنك التسويات الدولية والبنك الدولي، فهو بهذه الصفة يكمل عمل جهود بنك التسويات الدولية والبنك الدولي وغيرها من الهيئات المعنية بوضع المعايير الدولية في مجالات المحاسبة ومراجعة الحسابات، والإفلاس، والتنظيم والإدارة في قطاع الشركات. وفي إطار دور الصندوق في تقوية النظام المالي والنقدي الدولي يعمل خبراء الصندوق من الحكومات الوطنية والمؤسسات الدولية على وضع مجموعة أساسية من المعايير المحاسبية الدولية، وضمان تدفق البيانات المالية إلى الأسواق بحرية أكبر وفي الوقت المناسب.

فعلى إثر الأزمة المالية العالمية 1998، طرحت العديد من المنظمات الدولية بما في ذلك البنك الدولي وصندوق النقد الدولي مبادرة لتقوية البناء المالي العالمي، للسعي وراء حل طويل الأجل لنقص الشفافية في المعلومات المالية، وكان هذا الجهد مدعوما بدعم صريح لعمل مجلس معايير المحاسبة الدولية، ومن بين النتائج كان التعجيل نحو إحداث تقارب دولي في معايير المحاسبة وخاصة معايير التقارير المالية الدولية التي تصدر عن مجلس معايير المحاسبة الدولية، ومعايير المحاسبة المالية التي صدرت عن مجلس معايير المحاسبة المالية الأمريكي، وليس من المستغرب أن هذه الجهود المكثفة نحو التقارب نتج عنها العديد من التعديلات في معايير المحاسبة بواسطة من المجلسين المذكورين².

ويمارس البنك العالمي ضغوطات على الدول، من خلال قيامه بحملة عالمية لتطبيق المعايير المحاسبية الدولية، كما خصص مبالغ هامة كإعانات للدول التي تلتزم بعملية توافق محاسبي دولي، وقد استفادت الجزائر من إعانة هذا الصندوق لاعتماد نظامها المحاسبي المالي المطابق للمعايير المحاسبية الدولية³.

4. مفهوم عولمة المحاسبة.

لم تكن المحاسبة في مختلف الأقطار بمعزل عن التطورات الحاصلة، كالعولمة مثلا، ففي هذا الخصوص، اتجهت نحو إعداد معايير محاسبية دولية ضمن ما أصبح يطلق عليه عولمة المحاسبة، وتزايدت الشركات التي تتبع تلك المعايير في إعداد بياناتها المالية في مختلف الدول، بما فيها الدول النامية، كما تزايد عدد المحاسبين الذين يعتمدون تلك المعايير في إعداد البيانات المالية. يمكن اشتقاق مفهومها أو تعريفا لعولمة المحاسبة من خلال التعاريف والمضامين التي عُوِّفت بها العولمة، على اعتبار أن عولمتها ما هي إلا جزء لا يتجزأ من العولمة بالمفهوم العام.

وعليه، يمكن تعريف عولمة المحاسبة على أنها توحيد الممارسة المحاسبية وإكسابها طابع العالمية.

¹ محمد المبروك أبو زيد، المحاسبة الدولية وانعكاساتها على الدول العربية، الطبعة الأولى، ايتراك للنشر والتوزيع، مصر الجديدة، مرجع سابق، 2005، ص 35.

² هيني قان جريوننج، ترجمة: طارق حماد، معايير التقارير المالية الدولية - دليل التطبيق -، دار الدولية للاستشارات الثقافية، مصر، 2006، ص ج.

³ طويلب محمد، مرجع سابق، ص 185.

أو هي التوجه غير المحدود إلى اعتماد وتطبيق المعايير الدولية للمحاسبة من طرف جميع المهنيين في شتى ربوع العالم، وتوحيد أنماط التأهيل المحاسبي والتكوين ومنح التراخيص.

ويمكن تعريفها على أنها التوحيد المطلق للمعايير المحاسبية الدولية وتوسيع نطاقها في جميع القطاعات الاقتصادية، حتى يتم القضاء على الاختلافات القائمة في إعداد القوائم المالية بين الدول في الممارسات والتطبيقات المحلية للمحاسبة، والعمل على عولمة المعلومات المالية لمخرجات المحاسبة. فهي بذلك تعمل بشكل أساسي لصالح أو تلبي متطلبات الشركات متعددة الجنسيات.

وهناك من يرى بأن مفهوم عولمة المحاسبة يتكون من مفهومين فرعيين هما: التوافق المحاسبي والتوحيد المحاسبي، ولكن عند التطرق إلى موضوع عولمة المحاسبة في الأدبيات المحاسبية فإنه يتم توظيف مفهوم ثالث من باب تحصيل حاصل وهو التنوع المحاسبي، وفي ظل هذه المفاهيم الثلاثة فإن هنالك ثلاثة مراحل يجب أن تمر بها المحاسبة على نطاق العالم تشمل¹:

- مرحلة التنوع المحاسبي: وتتميز هذه المرحلة بوجود تنوع هائل في الطرق والإجراءات المحاسبية بين مختلف دول العالم، وهو ما يميز الحال القائم؛

- مرحلة التوافق: وهي مرحلة يفترض أن يتم فيها تقليل الاختلافات في الطرق والإجراءات المحاسبية بين مختلف دول العالم؛

- مرحلة التوحيد المحاسبي: وهي المرحلة التي يتم فيها إلغاء جميع الاختلافات أو حصر تلك الاختلافات ضمن الحد الأدنى لأغراض المرونة المقيدة كأن يسمح بالاختيار بين طريقتين أو جزأين محاسبين فقط.

ففي اعتقادنا يعتبر التوجه نحو عولمة المحاسبة ضرورة حتمية ضمن مسار العولمة عموماً، أو هي عملية استدرار للحلقة المقفودة أو المتأخرة ضمن المجالات الأساسية التي تبني عليها العولمة، فشهدنا عولمة النظام النقدي الذي أخذ تسمية النظام النقدي الدولي، الذي توطئه مؤسسة صندوق النقد الدولي، ثم إلى عولمة النظام المالي من خلال النظام المالي الدولي الذي توطئه مؤسسة البنك العالمي، فعولمة النظام التجاري من خلال ما يسمى النظام التجاري العالمي الذي توطئه مؤسسة المنظمة العالمية للتجارة، فمن هذا المنطلق كان لابد لمسار العولمة أن يكمل مساره من خلال تبني نظام محاسبي يلبي ويواكب حاجيات الأنظمة المذكورة. وعلى ضوء ذلك تم ميلاد ما يطلق عليه النظام المحاسبي الدولي الذي توطئه مؤسسة الاتحاد الدولي للمحاسبة. وبالتالي يمكن اعتبار عولمة المحاسبة هي التوجه نحو نظام محاسبي عالمي موحد إلى أبعد الحدود، يتم اعتماده لدى اغلب الدول.

5. أهم ميادين أو مجالات عولمة المحاسبة.

تتمثل أهم المجالات أو الميادين التي يمكن أن تشملها سميات عولمة المحاسبة من الوهلة الأولى ما يلي:

¹رياض العبد الله، المحاسبة سلاح إيديولوجي نفاذ - عولمة المحاسبة: تجريدية لفرض معتقدات الدولة الواحدة على العالم، المنظمة العربية للتنمية الإدارية، بحوث ودراسات، القاهرة مصر، 2007، ص ص 18-19.

1.5. توحيد القوائم المالية.

تعتبر القوائم المالية من الوسائل الأساسية للاتصال بالأطراف المهمة بأنشطة الوحدة، والتي من خلالها ستتمكن تلك الأطراف من التعرف على العناصر الرئيسية المؤثرة على المركز المالي للمنشأة وما حققته من نتائج، فالمعايير الدولية للمحاسبة تبين الإطار العام لتقديم القوائم المالية وما يتطلبه محتوى كل وثيقة¹. تهدف هاته القوائم المالية إلى توفير معلومات عن المركز المالي والأداء والتغيرات في المركز النقدي، وهذه المعلومات ينبغي إن تكون مفيدة إلى عدد عريض من المستخدمين من أجل أغراض اتخاذ القرارات الاقتصادية.

فعولمة هاته القوائم تشمل إطار إعداد وعرض القوائم المالية، وشكلها، بالاعتماد طبعاً على المعايير المحاسبية الدولية المتعلقة بهذا الجانب، على غرار المعيار المحاسبي الدولي رقم 01 (IAS 01) بعنوان عرض القوائم المالية، والذي يهدف إلى وصف أسس عرض القوائم المالية ذات الغرض العام وذلك بهدف ضمان القابلية للمقارنة بين القوائم المالية للمنشآت الأخرى. والمعيار (IFRS 01) بعنوان تطبيق معايير التقارير المالية الدولية للمرة الأولى، الذي يهدف إلى ضمان أن توفر القوائم المالية الدولية المعدة وفقاً لتلك المعايير، نقطة بداية مناسبة لتوفير الشفافية، والقابلية للمقارنة، للمستخدمين عبر كل الفترات المعروضة.

وتتكون المجموعة المتكاملة من القوائم المالية والتي هي موضوع العولمة من الآتي²:

- الميزانية؛

- قائمة الدخل؛

- قائمة التغيرات في حقوق الملكية؛

- قائمة التدفقات النقدية؛

- السياسات المحاسبية والإيضاحات المتممة للقوائم المالية.

يمكن أيضاً أن يتحقق التوحيد المحاسبي العالمي من خلال إعداد قوائم مالية موحدة، هذه القوائم ينبغي أن تكون معدة حسب المعايير المحاسبية الدولية، وتأخذ بعين الاعتبار التأثيرات الجبائية، وبالتالي يجب على الشركات التحكم في هذه المعايير المحاسبية الدولية الحالية، مع اعتمادها مبدأ الحيطة والحذر للمشاكل المستقبلية على المستوى الدولي، وهذا من خلال مرجعية عالمية تضمن الشفافية والإفصاح وقابلية مقارنة القوائم المالية³.

2.5. توحيد أنماط التأهيل والتعليم المحاسبي.

¹ شخحي بلال، متطلبات الإفصاح المحاسبي في ظل تطبيق معايير المحاسبة الدولية وأثره على تطوير المحتوى الإعلامي للقوائم المالية، مقال منشور بمجلة دراسات اقتصادية، دورية فصلية محكمة تصدر عن مركز البصيرة للبحوث والاستشارات والخدمات التعليمية، العدد 20، دار الخلدونية للنشر والتوزيع، جويلية 2012، ص 39.

² هيني قان جريونج، ترجمة: طارق حماد، معايير التقارير المالية الدولية دليل التطبيق، الدار الدولية للاستشارات الثقافية ش.م.م، مصر، 2006، ص 26.

³ شعيب شونف، أهمية التوحيد المحاسبي العالمي بالنسبة للشركات الدولية، الجزء الثاني، مقال منشور بمجلة جديد الاقتصاد، تصدر عن الجمعية الوطنية للاقتصاديين الجزائريين، العدد رقم 01، جوان 2007، ص 90.

توحيد تلك الأنماط من خلال ما يلي¹:

في هذا الخصوص سعت المنظمة العالمية للتجارة والتي تعتبر إحدى أهم مؤسسات العولمة بمشاركة من الاتحاد الدولي للمحاسبين IFAC، ومنظمة الأمم المتحدة للتجارة والتنمية UNCTAD، لتصميم نظام عالمي موحد في مجال المحاسبة، استنادا إلى متطلبات المؤهل المحاسبي العالمي المعترف به من قبل دول العالم، وقد تم وضع إرشادات للاعتراف المتبادل وشروط ترخيص مزاولة المهنتين أعتمد من قبل المنظمة في عام 1997. وفي عام 1996 أصدر الاتحاد الدولي للمحاسبين دليل التعليم الدولي رقم 09 الخاص بالتعليم السابق للتأهيل المهني، ويشمل المعارف العامة، والمعرفة التنظيمية و الأعمال، وتقنية المعلومات، والمعرفة المحاسبية، و في نفس العام أصدر الاتحاد دليل التعليم الدولي رقم 11 الخاص بالتحديات التي تواجه المحاسبة في تقنية (تكنولوجيا) المعلومات.

كما انه وفي عام 1999 اعتمدت منظمة الأمم المتحدة للتجارة والتنمية دليل التعليم الدولي رقم 09، 11 الصادر من الاتحاد الدولي للمحاسبين، وذلك لإعداد دليل استرشادي للمؤهلات المطلوبة لممارسة مهنة المحاسبة في الدول الأعضاء وتعديل أنظمتها بما يتوافق مع هذه المؤهلات.

3.5. توحيد الأطر الفكرية والإجراءات العملية للمحاسبة.

يحمل الاقتصاد العالمي الأحادي القطب في طياته العولمة المالية لاقتصاديات دول العالم، من خلال تصدير الأنظمة المحاسبية الدولية المتعارف عليها في الدول المتقدمة - الأنظمة الأم - إلى دول أخرى ذات بيئة محلية تختلف على النظام المحاسبي الأم، أي العمل على التوحيد المطلق للمعايير المحاسبية الدولية وتطبيقها على مستوى الاقتصاد الجزئي و الكلي حتى يتمكن المستثمر من الاطلاع عن بعد على جودة مخرجات النظام المحاسبي للمعلومات المالية التي أصبحت تعمل كسلعة لها منفعة وتكلفة، فالمعايير المحاسبية الدولية تعمل على ربط الاقتصاد الوطني بالسوق العالمية، من خلال عولمة القوائم المالية للمتعاملين الاقتصاديين الخارجيين في اتخاذ قرارات الاستثمار، وتوجيهها وفق العائد الاقتصادي الذي يخدم مصلحة الدول المتقدمة على حساب اقتصاديات الدول النامية التي ما زالت היאكلها الاقتصادية لم تتكيف مع المتغيرات الاقتصادية العالمية². فالعولمة من هذا الجانب - الأطر الفكرية والإجراءات العملية - فهي لا تخرج عن كونها عملية توحيد إلى حد بعيد جدا لمعايير وإجراءات المحاسبة والمراجعة، وجعل نطاق تطبيقها يشمل اغلب الدول، وبالتالي الحد التدريجي لكل الاختلافات والتباينات الموجودة بين جميع الدول على مستوى أنظمتها المحاسبية، وهذا ما نلمسه من خلال الإصدارات التي نذكر من ضمنها*:

¹ عادل عبد العزيز بودي، أنظمة مزاولة مهنة المحاسبة والمراجعة لدول الخليج في ظل العولمة، مداخلة ضمن المؤتمر العلمي المهني الرابع، المنظم من قبل جمعية مدققي الحسابات القانونيين الأردنيين، تحت شعار المحاسبة وتحديات العولمة، عمان، الاردن 24-25 ايلول 2002، ص 07.

² محمد جراح، التوحيد في النظرية المحاسبية وأثاره على الاقتصاد الجزائري، مقال منشور بمجلة علوم الاقتصاد والتسيير والتجارة، مجلة علمية دولية محكمة متخصصة، تصدرها كلية العلوم الاقتصادية والعلوم التجارية وعلوم التسيير، جامعة الجزائر 3، العدد رقم 26-2012، صص 10-11، 13.

* تجدر الإشارة إلى انه تم التطرق إلى المفاهيم المتعلقة بهذه المعايير ضمن الفصل الأول وعليه للتعرف على ذلك راجع الفصل المذكور.

- المعايير الدولية للمحاسبة IAS والتي صدرت عن لجنة المحاسبة الدولية "IASB"؛
 - معايير الدولية للتقارير المالية IFRS والتي تصدر عن مجلس معايير المحاسبة الدولية "IASB"؛
 - معايير المراجعة الدولية ISA الصادرة عن الاتحاد الدولي للمحاسبة "IFAC"؛
 - معايير المحاسبة الصادر عن مجلس معايير المحاسبة المالية الأمريكي "FASB"؛
 - المعايير العامة للمراجعة GAAP؛
 - بالإضافة على التفسيرات والبيانات المتصلة بها.
- فالمعايير الدولية لإعداد التقارير المالية مثلا، لم تعد رهنا بتطبيقها في الدول المتقدمة فقط، بل أصبحت الحاجة ملحة في جميع الدول التي تسعى إلى إدراك ركب الحضارة والمدنية والانخراط في البيئة العالمية والولوج إلى الأسواق المالية الدولية. وبالرغم من وجود معايير محاسبية محلية في الدول المتقدمة إلا أنها حريصة على تطبيق المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية، بسبب مطالب الجهات خارج نطاق الحدود السياسية على وجوب تطبيق هذه المعايير، مما دعا دولاً عريقة في مهنة المحاسبة إلى الانصياع لهذه المعايير مثل الدول الأوروبية التي بدأت تتوجه بجدية إلى تطبيق المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية، ويتجلى ذلك من خلال إلزامها للشركات المدرجة ضرورة إعداد قوائمها المالية وفقاً لهاته المعايير اعتباراً من 2005/01/01، ويزداد الاتساق يوماً بعد يوم على تطبيق المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية، وذلك لتحقيق الاتساق الدولي في الممارسات المحاسبية¹.

4.5. حرية الدخول والخروج لمزاولة مهنة المحاسبة.

يعتبر السماح للمكاتب المهنية الأجنبية بمزاولة الخدمات المهنية ذات الصلة بمجال المحاسبة على مستوى جميع دول العالم، أحد أهم مساعي اتفاقية تحرير التجارة في الخدمات، واحد أهم مجالات عولمة المحاسبة أيضاً، ويعتمد ذلك على تبني أو إقامة نظام عالمي موحد للمؤهلات المحاسبية، هذا النظام الذي يعتبر أحد أولويات منظمة التجارة العالمية والاتحاد الدولي للمحاسبة ومنظمة الأمم المتحدة للتجارة والتنمية، بالإضافة إلى الاعتراف المتبادل بالمؤهلات والشروط المطلوبة للحصول على التراخيص التي تمكنهم من مزولة مهنتهم في شتى ربوع العالم، أي أن الالتزام بنظام عالمي مقبول دولياً للتأهيل ومنح التراخيص من شأنه المساهمة في حرية تبادل الخدمات المهنية في مجال المحاسبة فيما بين الدول بكل حرية.

6. مظاهر ودلائل التوجه نحو عولمة المحاسبة.

يتطلب الحديث عن التوجه نحو عولمة المحاسبة كاستشراف لها توفر مجموعة من المظاهر والدلالات التي تدعم أو تزكي هذا التوجه، هذا ما سنحاول تبيانها ضمن هذا العنصر.

1.6. ظهور مفهوم المحاسبة الدولية وشركات المحاسبة الدولية².

¹ خالد جمال الجعارات، مرجع سابق، ص 25.

² محمد المبروك ابوزيد، المحاسبة الدولية وانعكاساتها على الدول العربية، الطبعة الأولى، ابتراك للتوزيع والنشر والتوزيع، مصر الجديدة، 2005، ص 14-32.

كمفهوم تاريخي، المحاسبة الدولية عملية انتشار وانتقال الأفكار المحاسبية من دولة إلى أخرى، في حين يشمل البعد العالمي للمحاسبة على محاولات التوافق والتوحيد المحاسبي للحصول على مستويات متشابهة من الإفصاح والقياس من دولة لأخرى.

كما تعرف المحاسبة الدولية بأنها: مجموعة من المعايير المحاسبية الموحدة والمقبولة دولياً، لتحكم الممارسات العملية للمهنة، أو هي عبارة عن محاسبة العمليات الدولية ومقارنة المبادئ المحاسبية لدول مختلفة، وإيجاد توافق في المعايير المحاسبية المتباينة على نطاق عالمي.

تهدف المحاسبة الدولية إلى توحيد وتنسيق المبادئ والمعايير والأسس والقواعد والطرق المحاسبية المختلفة على مستوى العالم عن طريق المنظمات المهنية والهيئات الدولية، وكذا توفير البيانات والمعلومات المحاسبية الموضوعية والملائمة، والتي تحتاجها الأسواق المالية الدولية ونشاط الشركات الدولية، إضافة إلى إيجاد إطار نظري وعملي ونوع من الاتساق والتوافق في الممارسات المحاسبية على مستوى دولي¹.

وتشير المحاسبة الدولية إلى المحاسبة عن المعاملات الدولية والشركات المتعددة الجنسيات والمقارنات بين المبادئ المحاسبية في البلدان المختلفة، والتوافق بين المعايير المحاسبية الخاصة بإدارة العمليات العالمية والرقابة عليها².

أما فيما يخص شركات المحاسبة الدولية: فإن النمو الكبير والسريع للعمليات الدولية التي تقوم بها الشركات الدولية لعب دوراً كبيراً في ظهور المحاسبة الدولية وأهميتها، حيث أصبح لدى المحاسبين المهنيين اهتمام متزايد بالمشاكل المترتبة عن هذه العمليات ومن ثم البحث عن حلول منطقية ومقبولة، كما أن متطلبات العصر الحالي وخاصة العولمة عملت كقوة خارجية في معظم المجالات الاقتصادية، وساهمت في تشكيل طبيعة أعمال المحاسبين المهنيين، ولهذا فإن هذه القوة أثرت بشكل مباشر على الخدمات التي يقدمونها إلى زبائنهم مثل خدمات المراجعة، والضرائب، وخدمات مالية ومعلوماتية، حيث أصبح من الضروري على موظفي الشركات المحاسبية أن يتمتعوا بإدراك ومعرفة واسعة وبفهم عالمي للمواضيع الاقتصادية والمالية على مستوى عالمي.

ويمكن أن يرتبط مفهوم المحاسبة الدولية بعولمة المهنتين من خلال كون أن الاهتمام الحالي بظاهرة العولمة أدى بالعديد من كليات المحاسبة إلى إعادة النظر في مناهجها، حيث أصبحت العديد من المواضيع الدولية والتي منها المحاسبة الدولية جزءاً أساسياً بمناهجها، ومن المواضيع التي يجب أن يلم بها الطالب قبل تخرجه، ضف إلى ذلك لقد أصبح من متطلبات أو اهتمامات المحاسبة المهنية عند النظر في طلبات التعيين أو التوظيف، وجود مهارات ومعرفة دولية فيما يتعلق بمواضيع المحاسبة الدولية³.

2.6. التوظيف المتنامي لبعض المصطلحات.

¹ سعود جايد العامري، مرجع سابق، 2010، ص 21.

² أمين السيد احمد لطفى، المحاسبة الدولية والشركات المتعددة الجنسية، الدار الجامعية، الإسكندرية مصر، 2004، دون صفحة.

³ محمد المبروك ابوزيد، مرجع سابق، ص 30.

من بين مظاهر عولمة المحاسبة، ظهور بعض المصطلحات التي كثر استخدامها في ميدان المحاسبة، والتي توحي من الوهلة الأولى إلى عالمية أو عولمة الشيء المتصل بها، ونشير إلى أهمها فيما يأتي¹:

- **التوحيد المحاسبي**: يشير التوحيد إلى الحالة التي يكون فيها كل شيء متسق ومتجانس، أو غير متباين. أي الحالة التي تحتوي التماثل الذي يعني أن تكون المبادئ والممارسات المحاسبية واحدة. وحسب جمعية المحاسبة الأمريكية التوحيد هو الثبات في التبويب والمصطلحات وكذلك الثبات في القياس.

تقتضي العولمة تغييرات جذرية في الميدان المحاسبي، حتى يكون هذا الأخير في مستوى التطورات الاقتصادية، هذه التغييرات في النظام المحاسبي ينبغي أن تكون أكثر تقنية وموضوعية، وحتى يكون النظام المحاسبي فعالا يجب ان يأخذ بعين الاعتبار جملة من العناصر، فعند إجراء تعديل هذه العناصر ينبغي أن تكون متكاملة ومتجانسة في إطار المعايير المحاسبية الدولية، وبالتالي ارتباط المحاسبة بالتوجه الاقتصادي الجديد. من هنا جاءت الضرورة إلى إيجاد توافق دولي من أجل استعمال لغة محاسبية موحدة، لتسهيل قراءة القوائم المالية، ولما لا، الوصول إلى توحيد محاسبي عالمي واسع النطاق².

ونظرا للمجهودات المبذولة على المستوى العالمي من أجل التوحيد المحاسبي، ومن خلال الممارسة المحاسبية في الشركات المتعددة الجنسيات يمكن أن نتصور الأهداف المرجوة من عملية التوحيد المحاسبي العالمي من خلال المعايير المحاسبية الدولية كما يلي³:

- تبسيط قراءة القوائم المالية بلغة محاسبية موحدة؛
- فرض رقابة على الشركات التابعة والفروع للشركة الأم؛
- تقليل أو تقليص التكاليف الناتجة عن عملية ترجمة أو تحويل القوائم المالية من النظام المحاسبي للبلد الذي تعمل فيه الشركات التابعة والفروع، إلى النظام المحاسبي للشركة الأم؛
- توحيد الطرائق المحاسبية المعتمدة في عملية التقييم الخاصة بالمخزونات، إعادة تقييم عناصر الميزانية، تحديد طرائق حساب الإهلاكات، وتوحيد الإجراءات المحاسبية بهدف الوصول إلى قوائم مالية موحدة.

- **المعايرة المحاسبية**: المعيار هو نموذج معترف به من السلطة للقياس، وبالتالي فإن المحاولات في المحاسبة للمعايرة هي محاولات لوضع توحيد في الطرق المحاسبية، والنموذج المستخدم للقياس سيكون النموذج أو النسخة المصرح بها من قبل السلطة.

ويشار إلى المعيار في المحاسبة إلى انه بمثابة المرشد الأساسي لقياس العمليات والأحداث والظروف التي تؤثر على المركز المالي للشركة ونتائج أعمالها مع إيصال المعلومات للمستثمرين¹.

¹ محمد المبروك ابوزيد، مرجع سابق، ص ص 268-270.

² شعيب شنوف، أهمية التوحيد المحاسبي العالمي بالنسبة للشركات الدولية، الجزء الأول، مقال منشور بمجلة جديد الاقتصاد، تصدر عن الجمعية الوطنية للاقتصاديين الجزائريين، العدد رقم 00، ديسمبر 2006، ص 59.

³ نفس المرجع، ص 65.

- **التوافق المحاسبي:** التوافق هو تقليل الاختلافات بين المعايير والممارسات المحاسبية بين الدول المختلفة، فهو يعني التقريب بين وجهات النظر المختلفة كما يعني توصيل المعلومات في شكل مناسب يمكن فهمه وتفسيره دولياً.

كما عرف التوافق على انه عملية رفع درجة التجانس في التطبيقات المحاسبية من خلال وضع حدود لدرجة تباين تلك التطبيقات.

فالتوافق أكثر واقعية من التوحيد التام للمعايير، حيث أن لكل دولة قواعدها وثقافتها، ولها أهدافها على المستوى القومي في حماية أو رقابة مواردها القومية، هذا الشعور بالقومية يؤدي إلى ظهور القواعد والمقاييس الخاصة لكل دولة، فالتوافق يعني الاعتراف بالاختلافات النظرية الفطرية القومية، ومحاولة تسويتها مع أهداف البلاد الأخرى كخطوة أولى. أما الخطوة الثانية فتكون بتصحيح أو حذف بعض هذه القيود لتحقيق درجة مقبولة من التوافق.

وما تجدر الإشارة إليه، انه بالإضافة إلى ما تناولناه في خضم هذا العنصر، هناك بعض العناصر التي تم التطرق إليها فيما سبق يمكن اعتبارها من بين مظاهر ومؤشرات التوجه نحو عولمة المهنيين. أي أن ظهورها وتبنيها يعتبر مؤشر ودليل على عولمة الأمر المتصل بها، من ضمنها¹: المعايير الدولية للمحاسبة والمعايير الدولية للإبلاغ المالي، المعايير الدولية للمراجعة.

ففي هذا المجال -المعايير الدولية- يلاحظ أن هناك ازدياد في التنسيق المشترك بين الجهات التي تعنى بوضع معايير محاسبة دولية، و مجلس معايير المحاسبة الدولية الأمريكي، حول الإطار المفاهيمي المشترك للإبلاغ المالي، تم انجاز ما يتعلق بالهدف من الإطار والفرضيات الأساسية والصفات النوعية.. الخ. حتى على مستوى المجتمع الدولي، فالدول بين مطبقة للمعايير بالكامل وبين مجيزة لتطبيقها وأخرى تمنع تطبيقها، على أن الدول التي تمنع تطبيق المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية تتناقص سنويا بالتدريج حيث بلغت نسبة الدول المطبقة لغاية 2015/07/01 ما يقارب 59%².

7. تقييم التوجه نحو عولمة المهنيين.

تناولنا فيما سبق أهم الانعكاسات السلبية والايجابية للعولمة على المحاسبة، حيث أشرنا إلى انه من بين ايجابيات العولمة على المهنيين هو إكساب هاتين الأخيرتين طابع العالمية و التوجه بهما نحو العولمة. وعليه سنحاول فيما يأتي إجراء تقييم لعولمة المحاسبة، وذلك بالتطرق إلى أهم ايجابيات وسلبيات عولمة المحاسبة وأبعاد هذا التعولم، محاولين التطرق أيضا إلى أهم التحديات والعوائق التي قد تقف أهم هذا التوجه.

1.7. سلبيات التوجه نحو عولمة المحاسبة.

¹ بكطاس فتيحة، دوافع توحيد المعايير المحاسبية الدولية في ظل العولمة، حالة الجزائر، أطروحة دكتوراه في علوم التسيير، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير والعلوم التجارية، جامعة الجزائر 03، 2011/2010، ص 80، نقلا عن أمين احمد لطفي، المحاسبة الدولية والشركات متعددة الجنسيات، الدر الجامعية الإسكندرية، مصر، 2004، ص 371.

² لقد تم التطرق إلى التعاريف والمفاهيم المتعلقة بهذه العناصر فيما سبق، وعليه، للمزيد من الشروحات راجع الفصل الأول من هذه الأطروحة.

² خالد جمال الجعرات، مرجع سابق، ص 38.

دعا نائب الرئيس الأمريكي آل جور، إلى وضع صيغة عالمية لمعايير المحاسبة المتعارف عليها في الولايات المتحدة الأمريكية، وقد فسرها بعض المراقبين بأنها دعوة لاعتماد المعايير الأمريكية كلغة وحيدة من أجل إعداد التقارير المالية في العالم، وبأنها دعوة سياسي وليس دعوة محاسب، وهو مؤشر على أن عولمة المحاسبة مسألة سياسية بالدرجة الأساس، اخذين بعين الاعتبار أن الهدف الجوهرى للعولمة هو التأثير على نمط تفكير الإنسان ولن يتحقق ذلك إلا من خلال زرع معتقدات في عقل الإنسان لتحل محل تلك التي يعتقها، وما كان للعولمة الحالية أن توسع من مجالات تأثيرها لكي تشمل المحاسبة و ما كان لنائب الرئيس الأمريكي أن يدعو إلى عولمة المعايير المحاسبية الأمريكية إلا للإمكانيات المتوفرة في المحاسبة في التأثير على نمط تفكير الإنسان¹.

من هذا المنطلق فالمحاسبة (حسب رياض العبد الله، مرجع سابق) هي سلاح إيديولوجي لأنها ظاهرة إنسانية، فهي وليدة نتاج المعتقدات السائدة في مجتمع (بلد) ما، إذا المحاسبة يجب أن تكون وليدة أو انعكاسا لتوليفة معينة من المعتقدات السياسية، الاقتصادية والاجتماعية، القانونية، والتنظيمية، الدينية وغيرها، وعلى اعتبار أن من بين أهم المنظمات التي تسعى إلى عولمة المحاسبة نجد المجلس الدولي لمعايير المحاسبة IASB، من خلال سواء معايير الدولية للإبلاغ المالية IFRS أو المعايير الدولية للمحاسبة، هاته المعايير التي ما يميزها أنها خليط من المبادئ المحاسبية IAS والمقبولة عموما GAAP والمعايير المحاسبية التي يصدرها مجلس معايير المحاسبة المالية FASB في الولايات المتحدة الأمريكية، وبالتالي فان معايير IASB أو عولمة المحاسبة هي وليدة المعتقدات الأمريكية، و FASB تحاول أن تولد الانطباع بأن معاييرها هي مجرد استجابة لمشكلات عالمية تتعلق بتحسين مستوى القرارات الاستثمارية لاسيما الدولية منها². أي أن الولايات المتحدة ومن خلال عولمة المهنتين تسعى في حقيقة الأمر إلى إرساء أو نشر معتقداتها وأفكارها ضمن سلة من المعايير والمبادئ، وهذا كله في نظرنا يدخل ضمن مساعيها للسيطرة على جميع شؤون العالم ضمن ما يعرف بالعولمة أو إن صح التعبير الأمركة.

ويوجد من يرى العولمة وبطبيعة الحال من وراءها عولمة المحاسبة على اعتبار هي جزء لا يتجزأ من المفهوم الأشمل للعولمة بشكل عام، لها مفهوم غامض -قديم، حديث- ولد من رحم النظام الليبرالي أو ما يسمى النظام الدولي الجديد الذي ترعاه الولايات المتحدة الأمريكية، والذي يسعى إلى السيطرة على العالم.

2.7. إيجابيات التوجه نحو عولمة المحاسبة.

رغم السلبيات التي يمكن أن تتجر من وراء التوجه نحو عولمة المحاسبة، إلا انه لا يمكن أن ينكر الإنسان أن هناك العديد من الايجابيات التي يمكن أن تتجر أيضا عن هذا التعولم، وعلى العموم يمكن القول أن جل

¹ رياض العبد الله، مرجع سابق، ص 03-04.

² رياض العبد الله، مرجع سابق، ص 05، 04، 09.

- الإيجابيات التي توفرها العولمة بشكل عام، يمكن إسقاطها أو اعتبارها أيضا من بين إيجابيات التوجه نحو عولمتهم، لكن يمكن أن نشير فيما يأتي إلى بعض الإيجابيات، في النقاط الآتية:
- سيسهم التوجه نحو عولمة المحاسبة في نمو الوعي المحاسبي واكتساب المجتمع الدولي بمختلف فئاته معرفة و ثقافة محاسبية ومالية، تشمل مثلا أهداف ومهام المحاسبة؛
 - سيتمكن هذا التوجه في نظرنا من إيلاء المهنتين مكانة وأهمية أكبر في المحافل الدولية، واكتساب الريادة العالمية في مجال اختصاصها؛
 - سهول تنقل المعارف والمعلومات ذات الصلة بميدان المحاسبة، من معايير، ومبادئ، وأفكار، و آراء وأساليب الممارسة، فيما بين دول العالم، من خلال حرية تنقل (الدخول والخروج) التي تتيحها العولمة ومؤسساتها؛
 - سهوله تنقل المعارف ستتيح الفرصة للدول سيما المتخلفة، قصد تطوير وتحسين ظروف وشؤون المحاسبة بها، من خلال مواكبة برامج التعليم والتأهيل بها، للمتطلبات والمواصفات العالمية، المعتمدة في سائر الدول المتقدمة؛
 - سيسمح هذا التوجه بوفرة الخدمات المحاسبية، بتكاليف اقل، ونوعية عالية، نتيجة العرض الوفير من هذه الخدمات، من داخل وخارج الوطن؛
 - سيساعد التوجه نحو عولمة المحاسبة على خلق تقارب كبير إن لم نقل توحيد للممارسات المحاسبية فيما بين دول العالم، هذا التقارب سيؤدي إلى التقارب في مستوى وكفاءة العمل المحاسبي.
 - يمكن أن تظهر إيجابيات التوجه من خلال منافع تحقيق التوافق المحاسبي، الهادف إلى زيادة اتساق وانسجام الممارسات المحاسبية، والحد أو إزالة الاختلافات بها، وذلك عن طريق تطوير أو وضع معايير موحدة، ومن بين تلك المنافع ما يلي¹:
 - يجعل التوافق المحاسبي القوائم المالية المعدة في البلدان المختلفة أكثر قابلية للمقارنة وتقييم الأداء؛
 - تُسهل المعايير الموحدة على الشركات متعددة الجنسيات توحيد عمليات فروعها المختلفة، بالشكل الذي يساعد على إعداد قوائم مالية موحدة، وتجنب مشكلة افتقار التوافق؛
 - يساعد التوافق المحاسبي من خلال وضع معايير موحدة، الدول النامية بالارتقاء في ممارستها المحاسبية ومعاييرها التي لم تصل إلى مستوى مقبول من التطبيق، فضلا عن تمكينها -الدول النامية- من الاطلاع على المعايير والطرق والإجراءات المحاسبية التي تعمل في ظلها الشركات متعددة الجنسيات.

8. التحديات والصعوبات التي تواجه عولمة المحاسبة.

¹ مؤيد الفضل، عبد الناصر نور، وآخرون، المشاكل المحاسبية المعاصرة، الطبعة الأولى، دارالمسيرة للنشر والتوزيع والطباعة، عمان الأردن، 2002، ص 302.

يواجه الاتجاه نحو عولمة المحاسبة مجموعة من التحديات والصعوبات، مرتبطة أو ذات صلة بالعديد من الظروف والمعتقدات والخصوصيات، وبالتالي وجب التصدي لها حتى يتسنى لهذا التوجه السير بكل سهولة في المسار المرغوب فيه.

1.8. التحدي السياسي

من المتعارف عليه بأن السياسة تمثل مجموعة من المعارف الخاصة بفن حكم المجتمعات، وأن السياسة والاقتصاد يكملان بعضهما البعض، ولا يوجد قرار سياسي إلا ورائه مصلحة اقتصادية، وبالمقابل لا يوجد قرار اقتصادي إلا ورائه مصلحة سياسية، لأن السياسة تسيطر على جميع النشاطات الاجتماعية والاقتصادية، وبالمقابل نجد أن هناك علاقة وطيدة بين المحاسبة والاقتصاد، حيث تقوم المحاسبة بتسجيل النشاطات الاقتصادية والتعبير عن العلاقات بين المنظمات الاقتصادية، ولكي تقوم هذه المنظمات بإدارة مواردها بصورة جيدة لا بد لها من بيانات محاسبية سليمة ونظم رقابية محاسبية. ويمثل تأثير السياسة والاقتصاد على المعرفة المحاسبية وإصدار المعايير المحاسبية في أن هذه المعايير تمثل بيانات كتابية تصدرها هيئات مهنية وتتعلق بالنواحي الفنية المحاسبية، وتظهر الناحية السياسية هنا في من يضعون المعايير وتوجهاتهم وأهدافهم ومصالحهم، والأطراف التي يمثلونها، والسلطة المستخدمة لفرض هذه المعايير.

وقد اعتبرت المحاسبة منذ القدم موضوعاً أساسياً غير سياسياً، مثل العلوم الأخرى الرياضيات وعلم النفس وغيرها من العلوم، إلا أن هذه النظرة للمحاسبة تغيرت في العصر الحديث، حيث إذا تعمقنا في عملية وضع المعايير المحاسبية يمكننا تحديد البعد السياسي أو تسييس المعرفة المحاسبية.

وللأرقام المحاسبية تأثيراً قوياً على السلوك الاقتصادي، وطبقاً لذلك تؤثر القواعد المحاسبية بالسلوك البشري، وبالتالي إن عملية وضع المعايير المحاسبية تعتبر عملية سياسية بالدرجة الأولى.

حيث جاءت المعايير المحاسبية الدولية استجابة للتوسع الكبير في نشاطات الشركات متعددة الجنسيات بداية السبعينيات، ولإنجاز أعمالها وتسهيلاتها وتسريعها ولتقليل التكاليف فيها إلى أدنى حد ممكن.

وكما هو معلوم أن دول العالم متباينة في الثقافة واللغة والدين والنظم السياسية والنظم الاقتصادية، إذن هناك اختلافات واسعة وهناك بعض التشابه، وفي بداية عمل لجنة معايير المحاسبة الدولية سعت كمرحلة أولى إلى إزالة الاختلافات غير الضرورية، وتعميق التشابه والتطابق من خلال طرح أكثر من بديل للمعالجة في المعايير المحاسبية، إلا أنها بدأت فيما بعد ومن خلال عملية تعديل المعايير وإعادة صيغتها إلى تقليص البدائل، وهذا يعكس البعد السياسي لتوجهات المتحكمين في عمل IASC بالعمل على جر دول العالم الأخرى إلى ما تهدف إليه.

نشير هنا أيضاً إلى حرب الزعامة الموجودة بين الاتحاد الأوروبي والولايات الأمريكية، هذا الأمر الذي قد يعيق كل ما من شأنه تقدم المهنيين، فالإتهامات التي قدمت من قبل الأمريكيين لاسيما فيما يخص المعايير

المحاسبية الدولية ومسؤوليتها عن الأزمة المالية الأخيرة، قد يكون مرده إلى هذا المشكل، مشكل الزعامة ومن يقوم بإسداء التعليمات الدولية، الاتحاد الأوروبي أو الولايات المتحدة الأمريكية... الخ.

2.8. تحقيق التوافق الدولي.

لا شك أن النظام المحاسبي في أية دولة يتأثر بعاملين أساسيين هما: الأول تبعية الممارسة المحاسبية في الدولة إلى مدرسة محاسبية معينة، أما العامل الثاني فيتمثل ببعض المؤثرات البيئية التي تؤثر بشكل أو بآخر في ميدان التطبيق، سواء كانت هذه المؤثرات داخلية أم خارجية، وإن النتيجة المنطقية لتأثر النظام المحاسبي بهذين العاملين هي تباين الأنظمة المحاسبية بين الدول، فإذا كانت القوائم المالية الموحدة للشركات متعددة الجنسية ما هي إلا عملية تجميع لقوائم تفصيلية خاصة بفروع أجنبية فإنه قد يعد كل من هذه الفروع قوائمها المالية في ظل نظام محاسبي معين خاص بالدولة التي يقع فيها الفرع، ونظرا لاختلاف وتباين طرق القياس المتبعة في الدول ولو باحتمال ضعيف فإن مصداقية المعلومات المحاسبية المجمعدة وفائدتها في ترشيد قرارات مستخدميها ستتأثر هي الأخرى، وتظهر تبعا لذلك مشكلة عدم إمكانية الاستفادة من المعلومات المحاسبية في عملية صنع القرار¹، كل هذه الآثار ستتعرض بالسلب على احد ركائز العولمة المتمثل في الشركات المتعددة الجنسيات.

3.8. التفاوت في مستويات التأهيل والتعليم وبرامجه.

نشير هنا إلى أن التفاوت في مستويات التعليم والتأهيل، اللازمة لممارسة المهنتين، أوحى على مستوى المقاييس والبرامج المعتمدة، لاسيما بين الدول المتقدمة والدول النامية، وربما حتى فيما بين الدول المتقدمة، يعتبر تحد قد يحد أو يعيق مسارع عولمة المهنتين، وقصد الحد من هذا المشكل نجد أن بعض المنظمات الدولية، كالمنظمة العالمية للتجارة تلزم الدول الأعضاء بتطبيق معايير ثابتة للاعتراف بالمؤهلات المهنية، و تشمل ثلاثة جوانب هي المؤهل العلمي واختبار الكفاءة المهنية والخبرة المهنية. وفي هذا الخصوص سعت المنظمة بمشاركة من الاتحاد الدولي للمحاسبين IFAC ومنظمة الأمم المتحدة للتجارة والتنمية UNCTAD لتصميم نظام عالمي موحد في مجال المحاسبة الذي لن يتأتى إلا من خلال تحديد متطلبات المؤهل المحاسبي العالمي المعترف به من قبل دول العالم.

بالإضافة إلى ما سبق يمكن أن نضيف أن بين الأمور التي قد تعيق أو تؤجل عملية عولمة المحاسبة ما يلي²:

¹ مؤيد الفضل، عبد الناصر نور، وآخرون، مرجع سابق، ص 301.

² وريا برهان احمد، مرجع سابق، ص 283.

- يحسب على النموذج الدولي للتوافق المحاسبي ميلا واضحا إلى النموذج الأمريكي، وفي هذا الخصوص يلاحظ على المعايير الدولية والتعديلات التي تجرى عليها الميل الواضح نحو المعايير المحاسبية الصادرة عن مجلس معايير المحاسبة الدولية FASB، وعليه أورث النموذج الدولي الإشكاليات الفكرية الكامنة في النموذج الأمريكي؛

- إن الشعور والتعصب القومي والسيادة واللغة أمور قد تكون عائقا أمام التوافق الدولي للمحاسبة؛
- تعتبر عملية عولمة المحاسبة عملية معقدة حيث يرى البعض أن التكلفة المتوقعة منها تفوق المنفعة من ورائها.

لقد تحولت متطلبات العصر وخاصة ظاهرة العولمة إلى قوة خارجية مؤثرة في معظم المجالات الاقتصادية وساهمت في تشكيل وتنوع طبيعة أعمال المحاسبين المهنيين، ولهذا فإن هذه القوة أثرت وبشكل مباشر على الخدمات التي يقدمها هؤلاء إلى زبائنهم، مثل خدمات المراجعة، الضرائب، خدمات مالية ومعلوماتية أخرى، حيث أصبح من الضروري على موظفي الشركات المحاسبية أن يتمتعوا بإدراك ومعرفة واسعة وبفهم عالمي للمواضيع الاقتصادية والمالية، مع مراعاة الاختلافات الثقافية واللغوية عند قيامهم بأعمالهم حتى يتمتعوا بالثقة الدولية¹.

خاتمة.

حاولنا من خلال هاته المداخلة التي كان عنوانها **عولمة المحاسبة : مجالاتها وأهم مظاهرها وأبعادها**. التطرق إلى تأثيرات العولمة على الممارسة المحاسبية، وذلك من خلال التطرق إلى تقديم مفهوم العولمة وتأثيراتها على المحاسبة، وكذا مفهوم عولمة المحاسبة وأهم مظاهرها ومجالات هذا التعلم، مشيرين أيضا إلى أهم التحديات التي ستواجه مسعى عولمة المحاسبة.

بعد التفصيل في مكونات وعناصر هذه البحث خلصنا إلى ما يلي:

- كانت للعولمة تأثيرات جلية على المحاسبة، وهذا نظير الأهمية التي باتت تكتسبها المحاسبة ضمن جميع المجالات، سيما المحيط الاقتصادي على الخصوص؛
- عملت تلك الانعكاسات إلى توجه المحاسبة نحو التعلم (عولمة المحاسبة)، الذي يسعى -التعلم- إلى بلوغ التوحيد إلى ابعده الحدود في أسس القياس والإفصاح المحاسبي؛
- أن المغزى من التوجه نحو عولمة المحاسبة هو تسهيل مهمة ونشاط لاسيما الشركات الدولية على الخصوص؛
- يواجه عملية عولمة المحاسبة مجموعة من التحديات التي قد تعيق مسارها، لعل أهم التحدي السياسي، وتحقيقي التوافق الدولي على معايير ومبادئ وحيدة؛

¹ سعود جايد العامري، مرجع سابق، ص 17،

- عولمة المحاسبة التي تعني أيضا الحرية في الممارسة المحاسبية فيما بين الدول، أي حرية الدخول والخروج تعتبر تحدي أمام الأنظمة المحاسبية والمهنيين في الدول الأقل تقدما؛
- يعتبر التوحيد في أشكال وأنماط الإفصاح المحاسبي ضمن القوائم المالية أهم مظهر من مظاهر التوجه نحو عولمة المحاسبة وهذا احد أهم مساعيها؛
- عولمة المحاسبة بقدر مالها من الانعكاسات السلبية، لها أيضا انعكاسات ايجابية تساهم في الدفع بحركة تقدم الاقتصاديات الدولية والوطنية؛
- التوجه نحو عولمة المحاسبة نرى بأنه مسعى لا مفر منه، رغم انه سيولد منافسة غير متكافئة بين الدول المتقدمة والمتخلفة، لكن بالاعتماد على تحسين التكوين والتعليم في المجالات ذات الصلة بالمحاسبة، والاستفادة من التجارب والخبرات الأجنبية يمكن ذلك أن يساهم في الحد من الفجوة الناجمة عن تلك المنافسة غير المتكافئة.

المراجع.

الكتب.

- احمد حسن صالح قادر، ظاهرة العولمة الاقتصادية وتأثيراتها على أسواق المال العالمية، الطبعة الأولى، عالم الكتاب الحديث للنشر والتوزيع، الأردن، 2013.
- مجد الدين خمش، العولمة وتأثيرها في المجتمع العربي، مجدلوي للنشر والتوزيع، عمان، 2003/2002.
- خالد راغب الخطيب، التدقيق على الاستثمار في الشركات متعددة الجنسيات في ضوء معايير التدقيق الدولية، الطبعة الأولى، دار البداية ناشرون وموزعون، عمان الأردن 2009.
- فليح حسن خلف،
- العولمة الاقتصادية، الطبعة الأولى، عالم الكتاب الحديث، الأردن، 2010 .
- محمد المبروك أبو زيد، المحاسبة الدولية وانعكاساتها على الدول العربية، الطبعة الأولى، ايتراك للنشر والتوزيع، مصر الجديدة، 2005.
- هيني قان جريوننج،
- ترجمة: طارق حماد، معايير التقارير المالية الدولية - دليل التطبيق -، دار الدولية للاستثمارات الثقافية، مصر، 2006.
- أمين السيد
- احمد لطفي، المحاسبة الدولية والشركات المتعددة الجنسية، الدار الجامعية، الإسكندرية مصر، 2004.

- مؤيد الفضل، عبد الناصر نور، وآخرون، **المشاكل المحاسبية المعاصرة، الطبعة الأولى، دار المسيرة للنشر والتوزيع والطباعة، عمان الأردن، 2002.**

الأطروحات:

- طويلب محمد، **عولمة المعايير الدولية للمحاسبة واستراتيجيات توفيق المعايير الوطنية، أطروحة دكتوراه علوم في علوم التسيير، جامعة الجزائر 03، كلية العلوم الاقتصادية والعلوم التجارية، وعلوم التسيير، 2016/2015.**
- بكطاش فتيحة، **دوافع توحيد المعايير المحاسبية الدولية في ظل العولمة، حالة الجزائر، أطروحة دكتوراه في علوم التسيير، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير والعلوم التجارية، جامعة الجزائر 03، 2011/2010.**
- سايح فايز، **أهمية تبني معايير المراجعة الدولية في ظل الإصلاح المحاسبي، دراسة حالة الجزائر، أطروحة دكتوراه في علوم التسيير، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة البليدة 2، 2015/2014.**

المقالات والمدخلات:

- ياسين الطيب، محمد حداد، **العولمة وموقع الاقتصاديات النامية منها، مقال منشور في مجلة علوم الاقتصاد و التسيير والتجارة، مجلة دولية متخصصة تصدر عن كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، جامعة الجزائر، العدد 10، 2004.**

- عائشة حواية الله عبد الله، **العولمة وتأثيراتها على المعايير المحاسبية الدولية وانعكاس ذلك على تطبيقات المحاسبة، مداخلة في المؤتمر العلمي المهني الربع، المنظم من قبل جمعية مدققي الحسابات القانونيين الأردنيين، تحت شعار المحاسبة وتحديات العولمة، عمان، الأردن 24-25 أيلول 2002.**

- مسعود مجيطة، **العولمة الاقتصادية وانعكاساتها على البلدان النامية، مقال منشور بمجلة علوم الاقتصاد والتسيير والتجارة، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، جامعة بن يوسف بن خده، الجزائر، العدد 18-2008.**

رياض العبد الله،

المحاسبة سلاح إيديولوجي نفاذ - عولمة المحاسبة: تجريدية لفرض معتقدات الدولة الواحدة على العالم، المنظمة العربية للتنمية الإدارية، بحوث ودراسات، القاهرة مصر، 2007.

شيخي بلال،

متطلبات الإفصاح المحاسبي في ظل تطبيق معايير المحاسبة الدولية وأثره على تطوير المحتوى الإعلامي للقوائم المالية، مقال منشور بمجلة دراسات اقتصادية، دورية فصيلة محكمة تصدر عن مركز البصيرة للبحوث والاستشارات والخدمات التعليمية، العدد 20، دار الخلدونية للنشر والتوزيع، جويلية 2012.

شعيب شنوف،

أهمية التوحيد المحاسبي العالمي بالنسبة للشركات الدولية، الجزء الثاني، مقال منشور بمجلة جديد الاقتصاد، تصدر عن الجمعية الوطنية للاقتصاديين الجزائريين، العدد رقم 01، جوان 2007.

عادل عبد

العزير بودي، أنظمة مزاولة مهنة المحاسبية والمراجعة لدول الخليج في ظل العولمة، مداخلة ضمن المؤتمر العلمي المهني الرابع، المنظم من قبل جمعية مدققي الحسابات القانونيين الأردنيين، تحت شعار المحاسبة وتحديات العولمة، عمان، الأردن 24-25 أيلول 2002.

محمد رجراج،

التوحيد في النظرية المحاسبية وأثره على الاقتصاد الجزائري، مقال منشور بمجلة علوم الاقتصاد والتسيير والتجارة، مجلة علمية دولية محكمة متخصصة، تصدرها كلية العلوم الاقتصادية والعلوم التجارية وعلوم التسيير، جامعة الجزائر 3، العدد رقم 26 - 2012.