المرجعية الفلسفية العلمية النظرية للمحاسبة المالية المتكاملة – الأسس والمرتكزات

The theoretical scientific philosophical reference for integrated financial accounting - foundations and pillars

أ.د/عجيلة محمد[1] ، د/سعيداني محمد السعيد [2]،

[1] جامعة غارداية (الجزائر)، adjila_78@yahoo.fr

[2] جامعة الاغواط (الجزائر)، **saidanimouha@gmail.com**

(00213) النقال: 0668064530، adjila_78@yahoo.fr

saidanimouha@gmail.com 0670324404 النقال

ملخص:

من المعروف أن للمحاسبة المالية دور رئيسي في خدمة الأطراف الخارجية، أي مستخدمي القوائم المالية من خارج المؤسسة، هذا الأمر أدى إللى ضرورة تنظيم عملية الإفصاح عن السياسات المحاسبية على المستوى الوطني والدولي، وذلك عن طريق إصدار المعايير المحاسبية الملائمة والضرورية للتطبيق العملي (الميداني) من ناحية المكان والزمان، وتتضمن المعايير المحاسبية أساسا السياسات والإجراءات المحاسبية وهي مجال التطبيق العملي في المحاسبة، ولذلك لابد عند إصدار المعايير المحاسبية من بذل العناية الواجبة لأهميتها في ترشيد القرارات الاقتصادية لمستخدمي القوائم المالية، حيث تعتبر المعايير المحاسبية حلقة الوصل بين النظرية والتطبيق، كما أن **المحاسبة المالية *Financial Accounting***: يعد هذا الفرع العامل المشترك في كل مشروع، حيث يحتاج إلى تسجيل العمليات التجارية وتصنيفها إلى حسابات، وتلخيصها على شكل قائمة أو كشف، ومن ثم استخراج نتائجه من ربح أو خسارة وإظهار مركزه المالي

كلمات مفتاحية: محاسبة، محاسبة مالية، فروض مبادئ محاسبية، اتخاذ القرار، معلومات محاسبية

Abstract :

It is known that financial accounting plays a major role in serving external parties, that is, users of financial statements from outside the institution. This has led to the necessity of organizing the process of disclosing accounting policies at the national and international levels, by issuing appropriate and necessary accounting standards for practical (field) application of In terms of space and time, the accounting standards mainly include the accounting policies and procedures, which is the field of practical application in accounting. Therefore, when issuing the accounting standards, due diligence is necessary for its importance in rationalizing economic decisions for users of financial statements, as the accounting standards are the link between theory and practice, and accounting is Financial Accounting: This branch is the common factor in every project, as it needs to record commercial operations, classify them into accounts, summarize them in the form of a list or statement, and then extract its results from a profit or loss and show its financial position

Keywords: Accounting, Financial Accounting, Accounting Principles Assignments, Decision Making, Accounting Information.

University of Souk Ahras - Université Mohamed Chérif Messaadia de Souk-Ahras
https://www.univ-soukahras.dz/en/publication/article/2999

المقدمة:

باعتبار المحاسبة علما اجتماعيا وانسانيا نما وتطورا عبر التاريخ معتمدا على فروع المعرفة الأخرى فأخذ منها أكثر مما أعطاها، لكن أكثر العلوم الاجتماعية قربا من المحاسبة هو بلا شك علم الاقتصاد إذ أخذت منه كثيرا من مفاهيمها الأساسية وطوعتها لاستخداماتها لكن علاقاتها في عصرنا الحاضر امتدت لتتواصل ليس مع فروع أخرى من العلوم الاجتماعية، وتطورت أغراض المحاسبة عبر الزمن وفقا للظروف الاقتصادية والاجتماعية السائدة وفي اتجاه يتفق مع الدور الوظيفي للمحاسبة.

كما أن معرفة الخلفية التاريخية لنشؤ وتطور بعض المبادئ المحاسبي ضرورية لفهم وتقييم مستوى المعرفة الحالي الذي وصلت إليه نظرية المحاسبة وتقدير العلاقة بين النظرية والتطبيق ودراسة تطورات واتجاهات الفكر المحاسبي المعاصر، والتي تتطور عبر الزمن والمكان من وجهتين الاطار العلمي والمهني للمحاسبة

أولا: ماهية للمحاسبة المالية – المفاهيم والتعاريف

إن مجال المحاسبة هو تسجيل ما يترتب عن التعامل بالنقود أو الثروة النقدية، فالمحاسبة تهتم بدراسة النشاط الذي تقوم به المؤسسة وقياس ما يترتب عنه، وعرض نتائجه وتحليلها وفقا للفروض و المفاهيم و المبادئ المحاسبية ، وهذا ما سيتم التعرض له فيما يلي.

إن النظرية المحاسبية و ما تتضمنه من مفاهيم و فروض منطقية و مبادئ علمية كانت و لا زالت مجال جدل علمي بين الباحثين و المهتمين لمهنة المحاسبة، إلا أن الإتفاق يبدو عاما بينهم في أن المحاسبة هي أهم فروع المعارف الإنسانية الهادفة إلى الوفاء بإحتياجات الإنسان إلى معلومات مفيدة عن التصرفات الإقتصادية المنجزة والمستهدفة الواضحة.

لقد وردت تعاريف ومفاهيم[1] عديدة لتوضيح مفهوم المحاسبة المالية، من الكتاب و الباحثين في مجال المحاسبة وكذلك من الجمعيات و المعاهد المتخصصة في المحاسبة، و من ضمن تلك التعاريف والمفاهيم:

تعريف الدكتور خيرت ضيف الذي جاء فيه: « المحاسبة المالية هي تجميع و تبويب و تلخيص و تفسير العمليات المالية الخاصة بعمليات المشروع».

أما الدكتور عبد الفتاح الصحن الذي تبنى المنظور المعاصر للوظائف المحاسبية و المتمثلة في:

1- وظيفة القياس المحاسبي.
2- وظيفة الإتصال و الإعلام المحاسبي و صياغة التقرير.
3- وظيفة التحقق من صحة القياس المحاسبي.

فقد كان تعريفه للمحاسبة بأنها: « عملية التسجيل للأحداث و تحليلها و تفسيرها لصياغة الوظائف الرئيسية للمحاسبة المتمثلة بالقياس و التحقيق و التقرير، إذ أن المحاسبة تهتم بالقياس و التقرير بينما المراجعة (التدقيق) تهتم بالتحقيق».

أما الدكتور أحمد نور فقد أعتمد النص الحرفي للتعريف الصادر عن جمعية المحاسبة الأمريكية (AAA) عام 1966 الذي أشار إلى أن المحاسبة «هي عملية تحديد و قياس و توصيل معلومات إقتصادية يمكن إستخدامها في عملية التقييم وإتخاذ القرارات بواسطة من يستخدمون هذه المعلومات».

و في عام 1966 قد أصدرت لجنة المصطلحات التابعة للمعهد الأمريكي للمحاسبين (AIA) و الذي أصبح أسمه فيما بعد المعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين (AICPA)، التعريف التالي لتحديد مفهوم المحاسبة[2]:

University of Souk Ahras - Université Mohamed Chérif Messaadia de Souk-Ahras
https://www.univ-soukahras.dz/en/publication/article/2999

« Accounting is the process of identifying, measuring, and communicating economic information to permit informed judgements and decisions by users of the information. »

أي أن « المحاسبة هي عبارة عن عمليات تحديد و قياس و توصيل المعلومات الإقتصادية للإستفادة منها في إتخاذ قرارات أفضل باستخدام تلك المعلومات».

إن ظهور هذا التعريف يشكل نقلة نوعية مفاهمية في تقديم تعريف علمي للمحاسبة باعتبارها نظاما للمعلومات كجزء من نظرية المعرفة التي تحكم آلية إدخال و تشغيل البيانات للحصول على مخرجات على شكل معلومات إنسجاما مع الإطار الفكري و الديناميكي للنظرية العامة للمعلومات، كل ذلك أضفى على المحاسبة بعدا جديدا هو كونها علم تحكمه نظرية المعرفة المعلوماتية.

كما صدر في عام 1970 تعريفا آخرا للمحاسبة من قبل مجلس العموم المحاسبية (APB) التابع للمعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين، جاء فيه[3]:

« Accounting is a service activity. Its function is to provide quantitative information, primarily financial in nature, about economic entities that is intended useful in making economic decisions. »

أي أن:« المحاسبة هي عبارة عن نشاط خدمي، تكون وظيفتها تزويد المعلومات الكمية و التي تكون طبيعتها مالية أساسا و ذلك لوحدة إقتصادية معينة، و التي يستوجب أن تكون مفيدة في إتخاذ القرارات الإقتصادية».

إن التعريف الأخير أحتفظ برؤيته للمحاسبة على أساس أنها نظام للمعلومات المحاسبية التي تفيد في إتخاذ القرارات، لكنه أضفى عليها بعدا جديدا على أساس أن المحاسبة تشكل نشاطا خدميا بالإنسجام مع ثورة المعلومات و الذي أتاح و بعمق لنظم المعلومات المحاسبية، القدرة على إنتاج المعلومات، بإعتبار الإقتصاد العالمي يتحول تدريجيا من الإقتصاد السلعي إلى الإقتصاد الخدمي لسيادة المعلومات و كونها المحور المركزي الذي لولاه لما تم إتخاذ قرارات رشيدة، إذ أن كفاءة أي قرار يعتمد على حجم و نوع المعلومات المتاحة و كذلك تكلفتها و قيمتها إضافة إلى دقة و موضوعية المعلومات و زمنية الحصول عليها.

أما في سنة 2001 فقد عرف Needles المحاسبة كالتالي: «المحاسبة ليست نهاية في حد ذاتها، إنما هي نظام للمعلومات المالية عن المؤسسة للأطراف ذات المصلحة حتى تستفيد من تلك المعلومات في اتخاذ قرارات رشيدة».[4]

ونجد أيضا، الميزانيات العامة، وبيانات الدخل، والتقارير المالية، تُعتبر مؤشر على أداء الشركات خلال فترة زمنية معينة، حيثُ تسجل العمليات التجارية في هذه الفترة، وتُلَخص، ثم يتم الإبلاغ عنها، وهذا ما يُسمى بالمحاسبة المالية. حيث إن المعلومات المنظّمة للشركات تُوفَر باستخدام عدد من المبادئ المحاسبية مثل مبادئ المحاسبة المقبولة عموماً المستخدمة في الولايات المتحدة الأمريكية. وتُقدِم المحاسبة المالية المعلومات للأطراف خارج المنظمة، أو المؤسسة، وهذا ما يُميزها عن المحاسبة الإدارية والتي تُساعد الإداريين داخل المنظمة[5]

وأخيرا نسترشد بالتعريف الذي أورده الدكتور كمال النقيب إذ أشار إلى أن: «المحاسبة هي عبارة عن علم تحكمه مفاهيم و فروض و مبادئ و أهداف و وظائف و معايير يتم الإسترشاد بها في تحقيق الإبداع الفني لتطبيق مراحل الدورة المحاسبية عن طريق تحليل

University of Souk Ahras - Université Mohamed Chérif Messaadia de Souk-Ahras
https://www.univ-soukahras.dz/en/publication/article/2999

المعاملات و قياس الأحداث الإقتصادية و الإجتماعية، و يتم ذلك تجسيدا لممارسة مراحل النظام المحاسبي من إدخال البيانات و تشغيلها و استخلاص نتائجها على شكل معلومات محاسبية تصاغ في قوائم مالية تقدم إلى مستخدمي تلك المعلومات لأجل التخطيط و الرقابة و تقويم الأداء و إتخاذ القرارات ».[6]

ثانيا:أنواع المحاسبة المالية[7]:

بيانات المركز المالي، وبيان الربح والخسارة، والتدفقات المالية، والتغيرات في حقوق المساهمين، هي مُلخصات مالية في فترة زمنية معينة، ويُساعد في إنتاجها نوعين من المحاسبة المالية، وهما:

1-**المحاسبة النقدية** استلام النقد هو شرط تسجيل المعاملات المالية، حيث تُسجل كل إضافة أو خصم يقوم بها الدائن حسب كل مُعاملة، أما الأحداث الاقتصادية التي ليس لها أي مُدخلات نقدية فهي غير مهمة. وتقوم بهذا النوع من المحاسبة خدمة الإيردات الداخلية في الوكالات الحكومية.

2-محاسبة الاستحقاق جميع أنشطة تشغيل الشركة تُسجل إذ يشمل المحاسبة النقدية وغيرها من المعاملات التي لا يوجد فيها تدفقات نقدية، حيثُ تتراكم وتُصبح هذه الأحداث ملزمة قانونياً بالرغم من عدم وجود مدفوعات نقدية، وهو ما يُعرف بالتراكم بالإنجليزية accruing : ، وتستخدمها الشركات المتداولة علناً، حيث تحظى هذه الطريقة باهتمام أكبر في السوق، وتنقسم حسابات الشركة إلى قسمين، هما:

أ-**الحسابات الدائنة:** تتراكم الأموال التي تدين بها الشركة للبائعين، حتى يتم تسويتها، وهذه هي حسابات مستحقة الدفع

.ب-**الحسابات المدينة:** تشمل أموال العملاء المدينين للشركة، وهي تُعرف بمُستحقات العملاء

ثالثا: أهداف المحاسبة المالية

من خلال استعمال معلومات المحاسبة المالية يمكن تحقيق الأهداف التالية:[8]

- تنظيم علاقة المؤسسة مع كافة الأطراف الداخلية و الخارجية بالمحافظة على حقوقها و تحديد إلتزاماتها بدقة على أساس موضوعي.
- قياس نتيجة النشاط الإقتصادي من ربح أو خسارة، و تحديد المركز المالي للمؤسسة.
- تحقيق رقابة و ضبط داخلي على استخدام الموارد الإقتصادية المستخدمة داخل المؤسسة.
- رفع كفاءة الإدارة في القيام بوظائفها: التخطيط، التوجيه، الرقابة و تقييم الأداء و ذلك بما للمعلومات المحاسبية من دور في اتخاذ القرارات.
- خدمة الهيئات الحكومية في تحديد الأوعية الضريبية و تقدير المبالغ الضريبية المستحقة على المؤسسة، كما تساعدها في جمع البيانات لإعداد الخطط على مستوى الدولة.
- مساعدة المستثمرين الحاليين و المحتملين، المؤسسات المالية و المقرضين بصفة عامة و كذا الموردين في تقدير مدى المخاطرة في التعامل مع مؤسسة معينة و اتخاذ القرارات المناسبة.

كما و يمكن تقسيم أهداف المحاسبة المالية إلى أهداف ترتبط بالجانب التطبيقي و أهداف ترتبط بالجانب النظري: [9]

أ: الأهداف المرتبطة بالجانب التطبيقي و تتمثل في:

University of Souk Ahras - Université Mohamed Chérif Messaadia de Souk-Ahras
https://www.univ-soukahras.dz/en/publication/article/2999

1- توفير سجل كامل لجميع العمليات المالية للمؤسسة سواء تعلقت بالمصروفات و الإيرادات أو بالمدينين و الدائنين...إلخ.

2- تحديد نتيجة أعمال المؤسسة من ربح أو خسارة خلال فترة مالية معينة.

3- تحديد المركز المالي للمؤسسة في نهاية الفترة المالية.

ب: الأهداف المرتبطة بالجانب النظري: و تتمثل في:

1- إعداد التقارير الدورية اللازمة للمستويات الإدارية المختلفة التي تساعد في اتخاذ القرارات الرشيدة.

2- تقديم البيانات و المعلومات التي تخدم أغراض المستخدمين الخارجيين مثل الموردين و المقرضين.

3- توفير البيانات و المعلومات التي تخدم الجهات الحكومية في الأغراض الضريبية .

4- تقديم المعلومات المتعلقة بالموارد الإقتصادية للمشروع وبالإلتزامات المترتبة عليه نتيجة حصوله على تلك الموارد.

رابعا: أهمية المحاسبة المالية:

تبرز أهمية المحاسبة المالية بشكل أساسي من خلال ضبط أعمال المنظمة ماليًا وتسجيل كل شاردة وواردة فيها، بالإضافة إلى وجود العديد من الأطراف المستفيدة من البيانات التي يتم عرضها في القوائم المالية التي يُعِدُّها المحاسب المالي، حيث إن المحاسبة المالية تمثل حجر الأساس التي يقوم عليه إعداد القوائم المالية ليُستفاد منها من قبل هذه الأطراف على النحو الآتي[10]:

1- **المستثمرون:** من خلال المعلومات الواردة في القوائم المالية تعمل الجهات الاستثمارية على تقييم الوضع العام للمنظمة من أجل زيادة الاستثمار أو التحفظ وانتظار الوقت المناسب لذلك.

2-**الدائنون:** يستفيد الدائنون من البيانات التي يتم عرضها في القوائم المالية من أجل تحديد درجة المخاطر المالية الناتجة عن عمليات الإقراض، حيث يتم الاستدلال على قدرة المنظمة على الوفاء بالتزاماتها نتيجة وجود السيولة النقدية التي تمكنها من ذلك.

3- **الموردون:** يرغب الموردون في تحديد قدرة المنظمة على زيادة أو خفض الطلب على السلع التي يتم توريدها إلى المنظمة ذات العلاقة، بالإضافة إلى تحديد الحجم التقريبي للطلب في المستقبل من أجل تأمين هذه الكميات من وحدات التوريد.

4- **الزبائن:** يرغب الزبائن في معرفة الوضع العام للمنظمة لأن ذلك ينعكس على عمليات الشراء، حيث لا يرغب الزبائن في القيام بعمليات شراء من منظمة لا تحظى بسلامة الوضعية المالية، بالإضافة إلى تحديد استمرار وجود المنظمة في السوق لتكوين علاقات طويلة الأمد معها أو التحوُّل إلى شركات منافسة تتمتع بالأمان المالي والديمومة في السوق.

5-**النقابات:** تستفيد النقابات من البيانات الواردة في القوائم المالية من أجل تقدير معدل أجور الموظفين الذي يتبعون لهذه النقابات وتحسين أوضاعهم لقاءَ ما يبذلون من مجهودات داخل المنظمة.

خامسا:بعض المفاهيم المهمة في مبادئ المحاسبة المالية[11] :

1-الأصولAsset :

تسمى بالموجودات أو الممتلكات و هي الأشياء التي يمتلكها المشروع ولها القدرة علىتزويده بالمنافع في الحاضر والمستقبل وتنقسم إلى-:

University of Souk Ahras - Université Mohamed Chérif Messaadia de Souk-Ahras
https://www.univ-soukahras.dz/en/publication/article/2999

أ–الأصول الثابتة–: Fixed Assets :

هي الأشياء التي تمتلك بقصد المساعدة في الإنتاج لا بغرض إعادة البيع وغالباً ما تعيش الأصول الثابتة في المنشأة لأكثر من سنة مالية ومن أمثلتها الأراضي والسيارات و المباني والآلات و الأثاث وغيرها

ب–الأصول المتداولةCurrent Assets :

وهي تشير إلى النقد أو أي أصول أخرى يمكن تحويلها إلى نقد في فترة زمنية قصيرة أو هي ممتلكات المنشأة التي تتغير قيمتها خلال السنة المالية, ومن أمثلتها النقدية والبضاعة و المدينون و أوراق القبض وغيرها

ج–الأصول المعنوية "غير الملموسةIntangible Assets :"

وهي الأصول غير المحسوسة أي ليس لها وجود مادي ملموس؛ ولها قيمة مالية تظهر في الدفاتر المحاسبية ومن أمثلتها شهرة المحل و براءة الاختراع والعلامات التجارية وغيرها

2–الخصومLiabilities :

تسمي بالالتزامات أو المطلوبات وهي تمثل الالتزامات المالية التي يجب على المنشأة الوفاء بها خلال السنة المالية أو في فترات لاحقة, وتشمل الالتزامات تجاه أصحاب المنشأة مثل رأس المال والأرباح و الالتزامات تجاه غير أصحاب المنشأة مثل الدائنين وأوراق الدفع و القروض وغيرها

3–رأس المالCapital:

هو قيمة الموارد التي يستثمرها صاحب العمل التجاري وهو مقدار ما تبقى من الأصول بعد استبعاد الخصوم ويسمى رأس المال أيضاً بـ صافي الأصول أو صافي حقوق أصحاب المشروع

رأس المال= الأصول – الخصوم.

سادسا: فروض و مبادئ المحاسبة المالية:

1–فروض المحاسبة المالية

أ: تعريف الفروض المحاسبية

تعرف الفروض المحاسبية على أنها مجموعة من المسلمات مستخلصة من البيئة الإقتصادية، الإجتماعية و السياسية المحيطة بالمؤسسة و هي الأساس الذي تشتق منه المبادئ المحاسبية و يساعد على تفسيرها و تطويرها.[12]

و تعرف على أنها عبارة عن طرح افتراضات منطقية تتخيل حلولا معينة لقضايا محددة يجري عليها إختيار الفروض للتحقق من صحة تلك التخيلات الإفتراضية من خلال استخدام أساليب منها: التجربة، الملاحظة و الإستبيان، و في حالة التأكد من صحتها تعمم للتطبيق و يسترشد بها في صياغة المبادئ العلمية. [13]

ب: الفروض المحاسبية

University of Souk Ahras - Université Mohamed Chérif Messaadia de Souk-Ahras
https://www.univ-soukahras.dz/en/publication/article/2999

سواء نظرنا للمحاسبة كعلم أو كفن فإن هناك بعض الفروض الرئيسية التي تؤثر على المبادئ العلمية أو العملية للمحاسبة، و الفرض يعبر عن فكرة منطقية متفق عليها بين المحاسبين، و لاشك أن أي تغير في هذه الفروض يستدعي تغييرا في المبادئ المحاسبية، و تتلخص أهم الفروض المحاسبية في الآتي: [14]

1. فرض الشخصية المعنوية للوحدة المحاسبية.
2. فرض إستمرار الوحدة المحاسبية.
3. فرض القياس النقدي.
4. فرض الإيجابية أو موضوعية القياس.

أ. فرض الشخصية المعنوية

الوحدة المحاسبية- حسب هذا الفرض- لها وجودها المستقل عن وجود الأفراد الطبيعيين المكونين لها، أي لها شخصية معنوية مستقلة عن شخصية أصحاب المشروع، و قد اعترف القانون للشركة بذمة مالية مستقلة عن الذمة المالية للشركاء أو المساهمين، و للشركة الحق في التقاضي بإسمها، و للغير الحق في مقاضاة الشركة عن تصرفات الشركاء، و لقد أدى هذا الفرض إلى آثار بعيدة المدى على المبادئ و المشاكل المحاسبية، فقد استلزم هذا الفرض ضرورة فصل العمليات المالية المتعلقة بأصحاب المشروع عن تلك المتعلقة بالمنظمة نفسها، و الإقتصار على تسجيل العمليات المالية المتعلقة بالمنظمة فقط في المجموعة الدفترية، كما أن من القواعد الهامة المترتبة على وجود الشخصية المعنوية للوحدة المحاسبية هي عدم ذكر أسم صاحب المشروع في الدفاتر إطلاقا، و يجب أن يحل محله أسم حساب يدل عليه في حالة العمليات المتبادلة بين الوحدة و أصحاب المشروع.

ب. فرض إستمرار الوحدة المحاسبية

حياة المشروع مستمرة أو لا نهائية، و هذا ما يطلق علية فرض الإستمرار، و يتفق هذا الفرض مع التوقع الطبيعي لأصحاب المشروع و الإدارة، و احتمال التصفية يعتبر حالة استثنائية، و لا شك أن ظهور شركات المساهمة قد عضد صحة هذا الفرض المنطقي لما تتصف به هذه الشركات من خصائص أهمها المسؤولية المحدودة للمساهمين، فحياة الشركة لا تتوقف على حياة المساهمين، إذ يستطيع المساهم بيع أو رهن أو التنازل عن حصته في رأس المال دون أن يؤثر ذلك على استمرارية الشركة.

ج. فرض القياس النقدي

تهتم المحاسبة فقط بالعمليات التي يمكن أن تقاس بالنقود، و هناك شبه أتفاق بين المحاسبين على افتراض ثبات قيمة العملة عند تحديد نتيجة أعمال المشروع و مركزه المالي في خلال حياته المستمرة، و لقد تعرض هذا الفرض لكثير من الإنتقاد و الجدل و خاصة من الإقتصاديين نتيجة التغير في قيمة النقود المترتبة على التقلبات في الأسعار، و مع ذلك فلازال المحاسبون يؤمنون بفرض القياس النقدي و ثبات قيمة العملة لصعوبة وجود طريقة عملية لأخذ تقلبات الأسعار في الحسبان.

د. فرض إيجابية أو موضوعية القياس

يقصد بالإيجابية أو الموضوعية في القياس عدم التحيز في القياس أو خضوعه لتقديرات شخصية بحتة، و الإيجابية أو الموضوعية ذات أهمية كبرى حيث أن المحاسبة تقوم أصلا على ضرورة وجود الأدلة الواضحة المحددة بالنسبة للعملية المراد قياسها و تسجيلها

University of Souk Ahras - Université Mohamed Chérif Messaadia de Souk-Ahras
https://www.univ-soukahras.dz/en/publication/article/2999

في الدفاتر، و صحة البيانات المحاسبية يجب أن تخضع لمبدأ التحقق عن طريق المستندات المختلفة أو قد تخضع لتقديرات الخبراء الفنيين.

2– مبادئ المحاسبة المالية

أولا: تعريف المبادئ المحاسبية[15]

يقصد بالمبادئ المحاسبية تلك القوانين و القواعد العامة التي لاقت قبولا عاما في الإطار النظري و استعدادا مهنيا في التطبيق العملي بإعتبارها مرشدا و دليلا للعمل يلجأ إليها المحاسبون في مواجهة المشاكل المحاسبية و تقديم الحلول لها و إتباع الإجراءات و السياسات المحاسبية التي تمثل التطبيق المهم للفكر المحاسبي.

ثانيا: تبويب المبادئ المحاسبة

يمكن التمييز بين المبادئ المحاسبية على النحو التالي:

أ. المبادئ المتعلقة بالملاحظة [16]

1. مبدأ الدورة المحاسبية

إن فرض الإستمرارية في نشاطات المؤسسة لفترة طويلة غير محددة، هو مبرر لتحديد مدة زمنية معينة يمكن على ضوئها معرفة نواتج و أعباء المؤسسة و نتيجة نشاطها في هذه الفترة، ليسمح لها في الأخير من تحديد مواطن الأعباء والنواتج بالدقة اللازمة و معرفة مدى جدوى هذا النشاط.

و جرى العرف المحاسبي على أن تقوم الوحدة المحاسبية في نهاية كل سنة بجرد مفصل لكل عناصر ذمتها و إحصاء شامل و كامل لكل الأعباء و النواتج و ذلك من أجل إعداد و تقديم القوائم المالية الشاملة و الملحة لمن يهمه الأمر، و في أغلب المؤسسات تتوافق السنة الإجتماعية مع السنة المدنية، بمعنى أنها تبدأ من أول جانفي وتنتهي في الواحد و الثلاثين ديسمبر.

2. مبدأ إستقلالية الدورات

بما أن المبدأ السابق و المتعلق بالدورة المحاسبية، نص على ضرورة تحديد الفترة المحاسبية تبعا للسنة المدنية، فإنه ينبغي التعرف في ظل مبدأ إستقلالية الدورات على النواتج و الأعباء و نتيجة نشاط كل دورة محاسبية، و على الوضعيات المختلفة لأجزاء و عناصر الميزانية، بما في ذلك عناصر المخزونات و الحقوق و التحصيلات المتعلقة بها و كل التسديدات المرتبطة بالديون سواء كانت جبائية أو شبه جبائية أو ديون ناتجة عن عمليات الشراء المختلفة، و من هذا المنطلق فأن كل دورة محاسبية تستفيد من نواتجها و تتحمل أعبائها. إن هذه المعالجة تضفي على المعلومات المحاسبية الملاءمة، المصداقية و التعبير الصادق عن الوضعية الحقيقية للمؤسسة، إذ أن الملاك و الدائنون و حتى المدراء و غيرهم ممن يهمهم أمر الوحدة المحاسبية يرغبون في معرفة نشاطها المستمر على فترات متقاربة، حتى يستطيعون إتخاذ الموقف الملائم منها و في الوقت المناسب.

3. مبدأ الصدق (الصورة الصادقة)

يسعى نظام المعلومات المحاسبية إلى توليد معلومات تلقى القبول لدى الأطراف المستعملة للمعلومات و قراء القوائم المالية الناتجة عن النظام المولد لها، إذ يفترض أن يعمل هذا النظام وفق المبادئ المحاسبية المتعارف عليها، و على رأسها مبدأ الصورة الصادقة ، و ما تجدر الإشارة إليه أن الصورة الصادقة تعتبر هدفا يرجى بلوغه من نظام المعلومات المحاسبية بإعتبار مخرجاته تعكس الوضعية

University of Souk Ahras - Université Mohamed Chérif Messaadia de Souk-Ahras
https://www.univ-soukahras.dz/en/publication/article/2999

الحقيقية للمؤسسة، و يتخذ على أساسها قرارات تعكس الرغبة في الإستثمار من طرف المساهمين الجدد أو المحتملين أو قرارات داخلية تتخذ من طرف الإدارة المسيرة.

ب. المبادئ المتعلقة بالقياس[17]

1. مبدأ وحدة القياس

إن قياس الأحداث الإقتصادية في المؤسسات يكون حتما وفق مبدأ ثبات وحدة القياس، و تبعا لهذا المعيار نص، مثلا: المشرع الجزائري على استعمال الدينار كوحدة قياس لكل التعاملات الإقتصادية، و ركز على ضرورة التسجيل المحاسبي بالنسبة للتدفقات بالعملة الوطنية ألا وهي الدينار الجزائري "دج".

2. مبدأ التكلفة التاريخية

يلتزم القياس المحاسبي لعناصر الأصول و الخصوم و الإيرادات و المصروفات تقليديا بقاعدة التكلفة التاريخية، و هذا يعني أنه بصرف النظر عما يطرأ من تقلبات في القيمة الإقتصادية لأصول المشروع أو إلتزاماته، أو في القيمة الإقتصادية لعناصر المصروفات أو الإيرادات، فإنها تظهر في السجلات و القوائم و التقارير المحاسبية دوما بتكلفتها الأصلية تاريخيا، و رغم تعرض هذه القاعدة إلى النقد الشديد حيث تمثل حجر عثرة في سبيل توفير الدلالة الإقتصادية للمعلومات المحاسبية، إلا أنها مازالت تحظى بالقبول العام في التطبيق المحاسبي في مجال المحاسبة المالية.

و تختلف هذه القاعدة من حيث المضمون عن إفتراض ثبات القوة الشرائية للنقود التي تمثل وحدة القياس الأساسية في المحاسبة المالية، و لا يعني تعديل البيانات المحاسبية للتقلبات في القوة الشرائية للنقود بإسقاط إفتراض ثباتها خروجا على قاعدة التكلفة التاريخية، و إنما يعني قياس التكلفة التاريخية بوحدة قياس موحدة، أما الخروج على قاعدة التكلفة التاريخية فيقتضي قياس القيم الإقتصادية حتى لو كانت القوة الشرائية للنقود ثابتة.

3. مبدأ الحيطة و الحذر أو التحفظ

يعتبر هذا المبدأ من بين أهم المبادئ التي تعطي ضمانا و أمانا للمعلومات المحاسبية الناتجة عن نظام المعلومات المحاسبية كونه يقضي بعدم الأخذ في الحسبان أية إيرادات متوقعة سوف تحدث في المستقبل، مع الإحتياط و الأخذ في الحسبان للخسائر التي سوف تحدث في المستقبل انطلاقا من الإعداد و إمكانية مواجهتها.

و رغم بعض الإنتقادات التي تعرض إليها مبدأ الحيطة و الحذر، إلا أنه لقي قبولا واسعا في الممارسة العملية من قبل المحاسبين، و من قبل قراء القوائم المالية الختامية و مستعملي المعلومات الناتجة عن نظام المعلومات المحاسبية، و ذلك استنادا إلى أن المبالغة تؤدي إلى زيادة الخطر أو المخاطر، بينما يؤدي التحفظ إلى السلامة منها و تجنبها في المعالجة المحاسبة.

4. مبدأ عدم التعويض أو عدم المقاصة

إن العمليات المختلفة التي تقوم بها المؤسسة تجعل هذه الأخيرة في علاقة دائمة مع مورديها و زبائنها، إن هذه العلاقة التشابكية من شأنها أن تخلق أرصدة دائنة و مدينة تجاه الموردين أو الزبائن، لذلك جاء هذا المبدأ و منع المقاصة بين الديون و الحقوق التي هي تجاه شخص واحد، و فرض توضيح قيمة الدين و قيمة الحق في القوائم المالية الختامية على حد سواء على أساس أن كل عملية لها إثبات و براهين مادية.

University of Souk Ahras - Université Mohamed Chérif Messaadia de Souk-Ahras
https://www.univ-soukahras.dz/en/publication/article/2999

ج. مبادئ أخرى[18]

1. مبدأ ثبات الطرق المحاسبية

إن فرض استمرار المؤسسة في نشاطها بمختلف أوجهه من شأنه أن يعكس ضرورة الإستمرار في تطبيق الطرق المحاسبية المتبناة من طرف نظام المعلومات المحاسبية، بغية إجراء مقارنات على مستوى النتائج المحققة من سنة إلى أخرى أو على مستوى العناصر التي تكون القوائم المالية الختامية للمؤسسة، إذ يفترض أن رصيد أي عنصر في نهاية السنة المالية هو رصيد في بداية السنة المالية الجديدة، كما يجب الإستمرار و الإبقاء على نفس الطرق التي عولج بها آنفا.

2. مبدأ صراحة البراهين

يسعى نظام المعلومات المحاسبية، من خلال مخرجاته، إلى تلبية إحتياجات الأطراف المستعملة، بمعلومات ذات مصداقية و معبرة عن الوضعية الحقيقية للمؤسسة، لذلك يجب على المحاسب أن يقوم بمعالجة و تسجيل الأحداث الإقتصادية في إطار النموذج المحاسبي الذي يملي مبدأه على أن يتم التسجيل المحاسبي على أساس برهان صريح يحتوي على كل المعطيات اللازمة للتسجيل: من مبلغ، تاريخ، تحديد طبيعة الحدث و إلى غير ذلك من المعطيات الضرورية، بصرف النظر عن مصدر البرهان سواء كان داخليا أو خارجيا.

3. مبدأ الأهمية النسبية

إن تنوع العمليات التي ينبغي معالجتها و تسجيلها يوميا، تتفاوت في درجة أهميتها عند المحاسب إنطلاقا من صغر و كبر المبالغ التي تقيم بها العملية، لذلك جاء هذا المبدأ و نص على ضرورة الأخذ و بجدية لكل المبالغ، بل يجب الإهتمام بالبنود المختلفة التي تتكون منها القوائم المالية صغيرة كانت أم كبيرة حتى لا تخل زيادة أو نقصان مبلغ معين بالقوائم المالية الختامية و بقاعدة التوازن الأساسية بين عناصر المركز المالي و قائمة الربح، لذلك فإنه من باب أولى الإهتمام بكل بند في معالجة العمليات المتعلقة بالمؤسسة.

4. مبدأ الإفصاح

يعتبر الإفصاح في الوقت الراهن من المبادئ المحاسبية التي يمكن أن تسهم بفعالية في إثراء قيمة المعلومات المحاسبية التي تظهرها القوائم و التقارير المالية في ظل المبادئ المحاسبية القائمة، إن هذا المبدأ يقضي على أن تظهر التقارير و القوائم المالية لكل البيانات التي عولجت قي شكل معلومات محاسبية تستفيد منها الأطراف المستعملة للقوائم المالية في اتخاذ قرارات تتعلق بالوحدة المحاسبية.

5. مبدأ مقابلة الإيرادات بالنفقات

تسعى المؤسسة ذات الطابع الإقتصادي إلى تحقيق الربح من نشاطها المستمر، بغية المحافظة على نفسها في السوق و العمل على إمكانية تحقيق النمو في نشاطها، إذ أن النفقات التي تقوم بها المؤسسة يراد من ورائها تحقيق عائد يكمن في الإيرادات، و يقاس بلوغ أهدافها بقياس تجميعات الإيرادات بتجميعات النفقات، و يفترض هذا المبدأ أن يتم توجيه أعمال المؤسسة لصالح تحقيق أهدافها المسطرة مسبقا.

6. مبدأ القيد المزدوج

University of Souk Ahras - Université Mohamed Chérif Messaadia de Souk-Ahras
https://www.univ-soukahras.dz/en/publication/article/2999

إن الأرضية الأولى لهذا المبدأ طرحها الإيطالي " لوقا باشيلو" لأول مرة في أواخر القرن الخامس عشر الميلادي و ربط طريقة القيد المزدوج بالإمساك الجيد للدفاتر المحاسبية، ثم بدأ تركيز اهتمام المفكرين على تبرير منطق القيد المزدوج عن طريق إضفاء صفة الشخصية المعنوية المستقلة لكل حساب من الحسابات المشكلة للقيد المزدوج، و عن طريق التركيز على القواعد و الإجراءات التفصيلية التي تهتم بتفاصيل تطبيق القيد المزدوج.

و يمكن تلخيص المبادئ المحاسبية المذكورة أعلاه في الجدول التالي:

جدول رقم (01): المبادئ المحاسبية

المبادئ المتعلقة بحقل الملاحظة	المبادئ المتعلقة بالقياس	مبادئ أخرى
– مبدأ الدورة المحاسبية – مبدأ الوحدة المحاسبية – مبدأ الصدق (الصورة الصادقة)	– مبدأ وحدة القياس – مبدأ التكلفة التاريخية – مبدأ الحيطة و الحذر – مبدأ عدم التعويض	– مبدأ ثبات الطرق المحاسبية – مبدأ صراحة البراهين – مبدأ الأهمية النسبية – مبدأ الإفصاح – مبدأ مقابلة الإيرادات بالنفقات – مبدأ القيد المزدوج

المصدر: صديقي مسعود و محمد التهامي طواهر، **مرجع سبق ذكره**، ص 69 (بتصرف).

سابعا: : التحولات الحديثة في المحاسبة المالية[19]

تطورت المحاسبة تاريخيا استجابة للإحتياجات، و حدثت التغيرات تدريجيا في الأساليب و المفاهيم المحاسبية، و لكن الحاجة للممارسة المحاسبية الجديدة كانت ضرورية لملاحقة العلاقات و الأنماط الإقتصادية المتغيرة للمحاسبة، ومع ذلك استمر استخدام الكثير من الأساليب و المفاهيم فترة طويلة بعد أن تغيرت الظروف التي كانت تفرضها.

إن الفترة التي تلت أواخر القرن التاسع عشر عرفت توسعا متزايدا في شركات المساهمة التي اقتضت طبيعة تكوينها انفصال الإدارة عن المساهمين الملاك، مما أدى إلى الإعتراف بالشخصية المعنوية للشركة و انتقال الأهمية من وجهة نظر أصحاب المشروع إلى وجهة نظر الإدارة، و أصبح ينظر إلى الأصول على أنها ملكا للوحدة المحاسبية، و الديون عبئا عليها لا على غيرها، وكان الربح من وجهة النظر هذه يعود للوحدة (الشركة) ويعتبر عنصرا من ممتلكاتها ولا تصبح الأرباح ملكا للمساهمين إلا بعد أن تقرر الوحدة توزيعها، و في خضم هذا التحول في مفهوم الوحدة المحاسبية أصبحت هذه الأخيرة مصدر الإهتمام وأصبح هدف المحاسبة يقتصر على تلبية احتياجات الإدارة ثم احتياجات باقي الفئات الأخرى التي ترتبط مصالحها بمصير الوحدة.

و مع مرور الزمن تضاعفت الأنشطة و العمليات الإقتصادية مع ازدياد حجم وكبر المنشآت، و أصبح معها احتمال ارتكاب الأخطاء أثناء القيام بعملية المعالجة المحاسبية كبيرا، و أصبح الأمر يزداد تعقيدا كلما تنوعت طبيعة الأنشطة وازدادت وتيرة تغيرها، وأضحت مطالب واحتياجات من لهم صلة بالوحدة للمعلومات تتزايد كذلك، كل هذه القضايا استدعت من المحاسبين و الهيئات

University of Souk Ahras - Université Mohamed Chérif Messaadia de Souk-Ahras
https://www.univ-soukahras.dz/en/publication/article/2999

المنظمة للمحاسبة أن تسهر على مواكبة هذا التطور البيئي عن طريق إصدار القواعد والمعايير التي تضمن تلبية مصالح الوحدات التي تعمل على مستوى الجزئي للإقتصاد و التي تكون في مجموعها مع متعاملين آخرين على مستوى الإقتصاد الكلي.

وكذلك كان لإنتشار شركات المساهمة تأثيرا واضحا على المحاسبة مهنيا ، وقد كان طبيعيا أن يقوم المحاسب بمقابلة إحتياجات الأطراف الخارجية من المعلومات اللازمة لتوجيه استثماراتهم، ليس هذا فقط بل أصبح من الضروري مراجعة القوائم المالية التي تنشرها الشركات المساهمة من قبل المراجع الخارجي وذلك لتقدير مدى الإعتماد على ما تقدمه الإدارة من معلومات في هذه القوائم، ومن هنا كانت نشأة مهنة المحاسبة و ما يتطلبه ذلك من تحديد لأصول المراجعة وأخلاقيات المهنة.

أن التغير في هدف المحاسبة يعتبر أول التحولات في الإتجاه الرئيسي للفكر المحاسبي خلال تلك الفترة، فقد كان هدف المحاسبة قاصرا على عرض المعلومات للإدارة و الدائنين، ثم اتجه إلى تقديم المعلومات المالية للمستثمرين والمساهمين وكان ذلك نتيجة ضغط القطاعات المالية والهيئات المشرفة على مبادلات الأسهم ولم يكن نتيجة ضغط المحاسبين.

وإذا كانت هذه هي مميزات التطور المحاسبي في الماضي فإن وقع التغيير خلال نهاية القرن الماضي كان أسرع من المعدل المألوف، فقد حدثت تطورات جذرية في المناخ الإقتصادي والإجتماعي الذي تعمل فيه المحاسبة، فلو تتبعنا مثلا نشأة كثير من الأفكار والأساليب المحاسبية المتداولة في الوقت الحالي لوجدنا أنها إفرازات الطبيعة الديناميكية للمحاسبة، وتجسيد قدرتها على مواكبة التطور المستمر في العوامل البيئية المحيطة اقتصادية كانت أو اجتماعية وسياسية، هذا لا يمنع أيضا من التوقع مستقبلا بأن يكون العمل المحاسبي على درجة كبيرة من الإختلاف على ما هو عليه الآن، الأمر الذي يفرض على المحاسبين والأكاديميين ضرورة إجراء عملية إعادة تقييم دورية لجميع المواقف الأكاديمية والممارسات التطبيقية خصوصا في هذه الفترة التي تتميز بتعاقب ظهور الأزمة المالية.

إن أخذ التطور على أنه التغيير نحو الأفضل هو بؤرة الإهتمام من طرف كل من مهنة المحاسبة والهيئات الحكومية وغير الحكومية المشرفة على ضبط وتنظيم السياسة المحاسبية قديما وحديثا، ويظل هذا الإعتقاد يؤخذ في عين الإعتبار سواء بشكل مباشر أو غير مباشر عند عرض واقتراح مشروع قرار يتعلق بإصدار أو وضع قانون أو معيار محاسبي جديد أو تعديله، لكن تبقى الصعوبة تكمن في معرفة الأساس الذي يمكن على ضوئه معرفة ما إذا كان التشريع الجديد أحسن من التشريع القديم بدل من أن يكون مغايرا أو مختلفا.

مما سبق، تشير الدلائل إلى أن الموقف المحاسبي لم ولن يكون جامدا في ما يخص الإهتمام بتطوير فنون التطبيق العملي، ولم يستمر النظر إلى المحاسبة على أنها مجرد أداة داخلية للرقابة على الممتلكات وإخلاء المسئولية في مواجهة أصحاب الأموال، لكن قد أظهر النمو السريع في شركات المساهمة الحاجة إلى نوع آخر من المعلومات المحاسبية، وبدأ الضغط على المحاسبين يتزايد من طرف أفراد و جماعات خارج وداخل مهنة المحاسبة بهدف التغيير خاصة خلال الأزمة الإقتصادية التي عرفتها فترة الثلاثينات.

و لقد كان لهذه الخاصية – انفصال الملكية عن الإدارة– أثر كبير على المحاسبة، فقد ظهرت أهمية الدور المحاسبي في مجال تقييم الإدارة وما يتطلبه ذلك من ضرورة مقابلة المجهودات بالمنجزات، ولعل من أهم النتائج التي ترتبت على ذلك أن برزت الأهمية القصوى لقائمة الدخل واستخدام مبدأ مقابلة الإيرادات بالمصروفات كأساس لتقييم كفاءة الإدارة في استثمار الأموال المملوكة

University of Souk Ahras - Université Mohamed Chérif Messaadia de Souk-Ahras
https://www.univ-soukahras.dz/en/publication/article/2999

إليها، ونتيجة لذلك أصبحت الميزانية في درجة أقل من حيث الأهمية، وتحدد دورها في مجرد كشف بالأرصدة المتبقية بعد عمل قائمة الدخل، وطبقا لهذا الإتجاه الجديد أصبحت الميزانية حلقة وصل بين قائمة الدخل للفترات المتعاقبة.

خاتمة

على اعتبار ان علم المحاسبة على أنه ذلك العلم الذي يهتم بالعملية والاجراءات السليمة وفق منهجية واضحة المعالم التي يتم فيها دراسة وتحليل المعلومات التي تخص الأحداث الاقتصادية في المؤسسات، ليتم بعد ذلك استخدام هذه المعلومات بأسلوب منظم من قبل إدارة هذه المؤسسات وخصوصا للإدارة ومصلحة المحاسبة والمالية، حيث تفيد هذه المعلومات في عملية تقييم الأداء وتحديد أسس التطوير المستقبلي والإجراءات التي يمكن اتخاذها لإحداث هذا التطوير على الأقسام ذات العلاقة، كما يفيد علم المحاسبة في تحديد قيم الضريبة المستحقة على المؤسسة، وهناك العديد من الفروع لعلم المحاسبة ومن اساسها وأبرزها المحاسبة المالية، ونصل إلى ان المحاسبة المالية هي محاسبة الام التي لايمكن ان تسير باقي المحاسبات الاخرى بدونها

الهوامش والمراجع:

[1] كمال عبد العزيز النقيب، **المحاسبة المالية، مدخل نظري و منهج تطبيقي**، الجزء الأول ، بدون دار نشر، الطبعة الأولى، الأردن، 1999، ص ص 10-16.

[2] نفس المرجع

[3] نفس المرجع

[4] بن ربيع حنيفة، **الواضح في المحاسبة المالية و فق المعايير الدوليةIAS/IFRS**، الجزء الأول، دار هومة، الجزائر، 2010، ص 5.

[5] علا عبيات، **المحاسبة المالية**2019 والتصفح2020 / https://mawdoo3.com

[6] كمال عبد العزيز النقيب، **مرجع سبق ذكره**، ص ص 15- 16.

[7] علا عبيات، **مرجع سبق ذكره**

8 بن ربيع حنيفة، **مرجع سبق ذكره**، ص ص 9- 10.

[9] سهام عبد الكريم، و إيمان صحراوي، **دراسة تفصيلية لنظام المحاسبة المالية المطبقة على المؤسسات الصغيرة في الجزائر (محاسبة الخزينة)**، ملتقى دولي حول الإطار المفاهيمي للنظام المحاسبي المالي الجديد و آليات تطبيقه في ظل المعايير المحاسبية الدولية IAS/IFRS، كلية العلوم الإقتصادية و علوم التسيير و العلوم التجارية، جامعة البليدة، 2009، ص ص 2-3.

[10] محمد السالم ، **تعريف المحاسبة المالية في سطور2019** التصفح2020 https://sotor.com

[11] طيبة لينك، **مبادئ المحاسبة المالية**،2020https://www.tebalink.com/blog/financial-accounting-principles /

[12] بن ربيع حنيفة، **مرجع سبق ذكره**، ص 28.

[13] كمال عبد العزيز النقيب، **مرجع سبق ذكره**، ص 31.

[14] حلمي محمود نمر، **مدخل في المحاسبة المالية**، دار النهضة العربية، القاهرة، مصر، 1982، ص ص 24-26.

[15] كمال عبد العزيز النقيب، **مرجع سبق ذكره**، ص 36.

[16] صديقي مسعود و محمد التهامي، **المراجعة وتدقيق الحسابات**، مطبعة مزور، الوادي، الجزائر، الطبعة الأولى، 2010، ص ص 50- 65.

[17] نفس المرجع

[18] نفس المرجع

University of Souk Ahras - Université Mohamed Chérif Messaadia de Souk-Ahras
https://www.univ-soukahras.dz/en/publication/article/2999

[19] عقاري مصطفى، **هل أخفقت المحاسبة في تلبية احتياجات مستخدميها؟** الملتقى الدولي الأول حول النظام المحاسبي المالي الجديد في ظل معايير المحاسبة الدولية تجارب تطبيقات و آفاق، معهد العلوم الإقتصادية وعلوم التسيير و العلوم التجارية، المركز الجامعي الوادي، ا2010، ص ص 3-5.

University of Souk Ahras - Université Mohamed Chérif Messaadia de Souk-Ahras
https://www.univ-soukahras.dz/en/publication/article/2999