وزارة التعليم العالي والبحث العلمي

جامعة العربي بن مهيدي – أم البواقي –

كلية العلوم الإقتصادية والتجارية وعلوم التسيير

قسم العلوم التجارية

الموضوع:

أثر تطبيق معايير المحاسبة الدولية على البيئة المحاسبية الجزائرية

أطروحة مقدمة لنيل شهادة دكتوراه علوم في العلوم التجارية

تخصص: محاسبة

المترشح:

مصطفى عوادي

إشراف:

أ. د. مصطفى عقاري

لجنة المناقشة

أ.د. أحمد بوراس	أستاذ التعليم العالي	رئيسا	جامعة أم البواقي
أ.د. مصطفى عقاري	أستاذ التعليم العالي	مشرفا وقررا	جامعة باتنة
أ.د. علي رحال	أستاذ التعليم العالي	عضوا	جامعة باتنة
أ.د. السعدي رجال	أستاذ التعليم العالي	عضوا	جامعة أم البواقي
أ.د. التجاني بالرقي	أستاذ التعليم العالي	عضوا	جامعة سطيف
د. محمود جمام	أستاذ محاضر أ	عضوا	جامعة أم البواقي

السنة الجامعية: 2013-2014

الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية
وزارة التعليم العالي والبحث العلمي
جامعة العربي بن مهيدي – أم البواقي –
كلية العلوم الإقتصادية والتجارية وعلوم التسيير
قسم العلوم التجارية

الموضوع:

أثر تطبيق معايير المحاسبة الدولية على البيئة المحاسبية الجزائرية

– بالتطبيق على حالة الجزائر –

أطروحة مقدمة لنيل شهادة دكتوراه علوم في العلوم التجارية

تخصص: محاسبة

المترشح:
مصطفى عوادي

إشراف:
أ. د. مصطفى عقاري

السنة الجامعية: 2013-2014

بسم الله الرحمان الرحيم

الإهداء

إلى من شاركني كل لحظات إنجاز هذه الأطروحة.

وإلى جميع الأصحاب والأصدقاء والزملاء وخاصة

الأستاذ: زين يونس

الأستاذ: سباع أحمد الصالح

الأستاذ: عزلة أنيس

وغيرهم.

شكر وتقدير

نتقدم بجزيل الشكر للأستاذ الفاضل

الدكتور مصطفى عقاري على مساعدتنا

في إنجاز هذا العمل.

الملخص

إنَّ التَحَوُّلات المستمرة التي تفرزها العولمة في المجال المالي والمحاسبي، تَفْرِضُ على الدول توفير بيئة محاسبية مناسبة تتلاءم مع المعطيات الدولية الجديدة، استجابة لذلك قامت الجزائر بجملة من الإصلاحات أَهمها، التَحَوُّل من استخدام المُخَطَّط المحاسبي الوطني الذي كان محدودا ولا يتماشى مع المُتَطَلَّبَات الدولية، نحو استخدام نظام مالي محاسبي مستمد من المعايير المحاسبية الدولية، يُراعي خصوصيات البيئة الجزائرية من جهة ويتماشى مع مُتَطَلَّبَات البيئة الدولية من جهة أخرى.

وقد هَدَفَت الدراسة إلى الوقوف على التجربة الجزائرية في إصلاح المنظومة المحاسبية وتكييف بيئتها المحاسبية مع مُتَطَلَّبَات التطبيق السليم للمرجعية المحاسبية الدولية، بهدف التقليل من درجة الاختلاف في الممارسات المحاسبية.

إنَّ من أهم جوانب إصلاح المنظومة المحاسبية في الجزائر، ما يَتَعَلَّق بالمؤسسات الإقتصادية خاصة من حيث كيفية إعداد وعرض القوائم المالية وتحسين جودة المعلومات المحاسبية وفق ما تنصّ عليه المعايير المحاسبية الدولية، مما يُؤَدِّي إلى زيادة موثوقيتها، ويشجع الإستثمارات الوطنية والأجنبية، وبالتالي تحقيق التنمية المنشودة للاقتصاد الوطني.

وقد خَلُصَت هذه الدراسة، إلى أنّه، من الجانب النظري قد بذلت الدولة الجزائرية جهودا متكاملة لإصلاح وتأهيل كل عناصر البيئة المالية والمحاسبية التي يمكن أن تتأثر بتطبيق معايير المحاسبة الدولية، خاصة منها المؤسسات الإقتصادية التي أصبح رهان التنمية والتطوير الإقتصادي والإجتماعي مرتبطا بِتَطَوُّرِهَا أكثر من أي فترة مضت.

أَمَّا من الجانب التطبيقي، فتُشير نتائج العمل الميداني إلى أنّه بالرغم من الإصلاحات التي أَجْرَتْهَا الجزائر على مختلف مُكَوِّنَات البيئة المحاسبية الجزائرية التي تتأثر بتطبيق المعايير المحاسبية الدولية، إلا أنّ هذه المُكَوِّنَات لا تزال دون المستوى المطلوب، ويرجع ذلك خاصّة إلى وجود العديد من المُعَوِّقَات والنقائص التي تَحُدُ من فَعَّالية هذه المُكَوِّنَات، خاصة منها البلوغ بالمؤسسات الإقتصادية الجزائرية لمستوى الإفصاح الشفافية التي تَتَمَيَّز به نظيراتها على المستوى الدولي.

الكلمات الدالة :

البيئة المحاسبية الجزائرية، النظام المحاسبي المالي، المعايير المحاسبية الدولية، الاختلافات المحاسبية، القوائم المالية.

Abstract

The world economy has seen many changes in the last recent decades as a result of the globalization which change also the international transactions , which also affects accounting practices, due to the lack of a conceptual framework uniform to treat most accounting problems to obtain reliable information , which brings the attention of many associations and international organizations for creating an international accounting standards works to unify the international accounting practices and reduce the degree of accounting difference , this field is called the **international accounting**.

Algeria, like other developing countries seeks to benefit of these changes on the international scene, and managed to do so by entering into a Euro-Mediterranean partnership, however, its ambition exceeds to join the World Trade Organization.

by confirming really this commitment and by believing on it, Algeria had done many reforms for the sake of adapting Algerian accounting environment including the international developments, among them are : the reform of the accounting system to improve the level of accounting disclosure and transparency by issuance of financial accounting system in 2007 from international accounting standards, which require the institutions and organizations to provide financial statements and financial reports containing useful information which contributes significantly to make rational decisions .

Despite the reforms undertaken by Algeria, but they were not at the required level because of the presence of obstacles in the Algerian environment prevent the correct application of international accounting standards.

Therefore we start to study the various aspects that affect and are affected by the application of international accounting standards in Algeria in order to reach solutions and suggestion that work for the successful implementation of financial accounting system in Algeria.

Keywords

The Algerian accounting environment, international accounting, financial accounting system, international accounting standards, the quality of financial statements, the unification of accounting practices, accounting differences, the disclosure and the transparency.

فهرس المحتويات

الإهداء I
شكر وتقدير.....II
الملخص.....III
الملخص باللغة الإنجليزية IV
فهرس المحتويات.....V
قائمة الجداول.....IX
قائمة الأشكال.....XI
قائمة الملاحق.....XI
الاختصارات والرموز.....XII
المقدمة العامة

الفصل الأول: الإطار النظري للفكر المحاسبي

المبحث الأول: البناء النظري للمحاسبة وتَطَوُّرَاتها.....03

- المطلب الأول: التَطَوُّر المحاسبي.....03
- المطلب الثاني: مفهوم المحاسبة، وظائفها، فروضها، مبادئها.....11
- المطلب الثالث: أنواع المحاسبة، أهدافها، أَهَمِيَّتُها 19

المبحث الثاني: الإطار المفاهيمي للمعايير المحاسبية الدولية.....26

- المطلب الأول: الإطار التاريخي والنظري للمعايير المحاسبية الدولية.....26
- المطلب الثاني: واقع تطبيق المعايير المحاسبة الدولية على المستوى الدولي 35

المبحث الثالث: الجهود المبذولة للتنسيق والتوحيد المحاسبي.....45

- المطلب الأول: المنظمات الدولية.....45
- المطلب الثاني: المنظمات الإقليمية.....54
- المطلب الثالث: المنظمات الإقليمية المختصة.....61

الفصل الثاني:القوائم المالية من منظور المعايير المحاسبية الدولية و النظام المحاسبي المالي

المبحث الأول: تَطَوُّر المحاسبة وتنظيمها في الجزائر.....72

- المطلب الأول: المحاسبة في الجزائر.....72
- المطلب الثاني: نقائص المُخَطَّط المحاسبي الوطني.....79
- المطلب الثالث: دراسة النظام المحاسبي المالي.....86

المبحث الثاني: القوائم المالية من منظور المعايير المحاسبية الدولية.....95

- المطلب الأول: ماهية القوائم المالية.....95
- المطلب الثاني: عرض القوائم المالية.....104

المبحث الثالث: القوائم المالية من منظور النظام المحاسبي المالي.....119

- المطلب الأول: عرض القوائم المالية.....119
- المطلب الثاني: مُكَوِّنَات القوائم المالية.....125
- المطلب الثالث : قواعد التقييم والتسجيل المحاسبي وفق النظام المحاسبي المالي.....133

الفصل الثالث: دراسة وتحليل البيئة المحاسبية في الجزائر

المبحث الأول: الإطار النظري لتوحيد البيئة المحاسبية.....146

- المطلب الأول: مفهوم التوحيد المحاسبي والبيئة المحاسبية.....146
- المطلب الثاني: دراسات حول التوحيد المحاسبي للبيئة المحاسبية الدولية.....153
- المطلب الثالث: العوامل المؤثرة على البيئة المحاسبية.....161

المبحث الثاني: أثر المعايير المحاسبية الدولية على جودة التقارير المالية.....169

- المطلب الأول: الإطار النظري لجودة التقارير المالية.....169
- المطلب الثاني: أثر حوكمة الشركات والإفصاح والشفافية على جودة التقارير المالية.....178
- المطلب الثالث: علاقة المعايير المحاسبية الدولية بجودة التقارير المالية.....185

المبحث الثالث: أثر تطبيق المحاسبة الدولية على المؤسسة الإقتصادية.....191

- المطلب الأول: أثر تطبيق المعايير المحاسبية الدولية على أنظمة المعلومات المحاسبية.....191
- المطلب الثاني: أثر تطبيق المعايير المحاسبية الدولية على وظيفة المحاسبة.....197
- المطلب الثالث: أثر معايير المحاسبة الدولية على وظائف أخرى في المؤسسة.....208

الفصل الرابع: دراسة ميدانية حول أثر تطبيق معايير المحاسبة الدولية على البيئة المحاسبية الجزائرية
-المبحث الأول: مُكَوِّنَات البيئة المحاسبية في الجزائر.....218
-المطلب الأول: البيئة الأكاديمية، العلمية، والمؤسساتية.....218
-المطلب الثاني: البيئة الجبائية والمالية والقانونية.....222
-المطلب الثالث: البيئة المهنية.....228
المبحث الثاني: إجراءات الدراسة الميدانية.....237
-المطلب الأول: منهجية العمل الميداني.....237
-المطلب الثاني: وصف الخصائص الديموغرافية لعَيِّنَة الدراسة.....255
المبحث الثالث: تحليل نتائج استبيان أثر تطبيق معايير المحاسبة الدولية على البيئة المحاسبية في الجزائر...259
-المطلب الأول: دراسة محاور الاستبيان 259
-المطلب الثاني: نتائج البحث التطبيقي 268

الخاتمة العامة 271
المراجع والمصادر 276
الملاحق 302

قائمة الجداول

الـــــــرقم	عنـــــــوان الجـــــــدول	الصفحة
01-03	الدراسات إهتمت بالبحث عن معرفة أسباب الإختلاف بين الأنظمة المحاسبية	153
02-03	أهم الدراسات التصنيفية حتى عام 1977	156
03-03	أهم الدراسات ضمن مجموعة التصنيفات الحديثة	158
04-03	أهم الدراسات التي تدور حول التوحيد المحاسبي	159
05-03	أثر تطبيق معايير المحاسبة الدولية على محاسبة المؤسسة	197
01-04	يوضح تعداد المؤسسات الصغيرة والمتوسطة في الجزائر	219
02-04	طُرُق توزيع إستمارة الاستبيان	240
03-04	توزيع العَيِّنَة على مجتمع الدراسة	240
04-04	اختبار صدق المحتوى لفقرات المحور الأول	241
05-04	اختبار صدق المحتوى لفقرات المحور الثاني	242
06-04	اختبار صدق المحتوى لفقرات المحور الثالث	243
07-04	اختبار صدق المحتوى لفقرات المحور الرابع	244
08-04	اختبار صدق المحتوى لفقرات المحور الخامس	245
09-04	اختبار صدق المحتوى لفقرات المحور السادس	246
10-04	نتائج اختبار صدق التكوين الفرضي لفقرات المحور الأول	248
11-04	نتائج اختبار صدق التكوين الفرضي لفقرات المحور الثاني	248
12-04	نتائج اختبار صدق التكوين الفرضي لفقرات المحور الثالث	249
13-04	نتائج اختبار صدق التكوين الفرضي لفقرات المحور الرابع	250
14-04	نتائج اختبار صدق التكوين الفرضي لفقرات المحور الخامس	251
15-04	نتائج اختبار صدق التكوين الفرضي لفقرات المحور السادس	251
16-04	اختبار ألفا كرونباخ لفقرات المحور الأول	252
17-04	اختبار ألفا كرونباخ لفقرات المحور الثاني	253
18-04	اختبار ألفا كرونباخ لفقرات المحور الثالث	254
19-04	اختبار ألفا كرونباخ لفقرات المحور الرابع	254

20-04	اختبار ألفا كرونباخ لفقرات المحور الخامس	254
21-04	اختبار ألفا كرونباخ لفقرات المحور السادس	255
22-04	توزيع عَيِّنَة الدراسة حسب متغير الجنس	255
23-04	توزيع عَيِّنَة الدراسة حسب متغير الفئة العمرية	256
24-04	توزيع عَيِّنَة الدراسة حسب متغير الوظيفة الحالية	256
25-04	توزيع عَيِّنَة الدراسة حسب متغير الخبرة المهنية	257
26-04	توزيع عَيِّنَة الدراسة حسب متغير المُؤَهِّلات العلمية	257
27-04	توزيع عَيِّنَة الدراسة حسب متغير الدورات التكوينية	258
28-04	نتائج مقياس ليكارت حول المحور الأول	260
29-04	نتائج مقياس ليكارت حول المحور الثاني	261
30-04	نتائج مقياس ليكارت حول المحور الثالث	262
31-04	نتائج مقياس ليكارت حول المحور الرابع	263
32-04	نتائج مقياس ليكارت حول المحور الخامس	265
33-04	نتائج مقياس ليكارت حول المحور السادس	267

قائمة الأشكال

الـــــــرقم	اسم الشـــــــكل	الصفحة
01-01	عناصر النظام وعلاقته بالبيئة المحيطة	10
02-01	إرتباط المبادئ والممارسات المحاسبية بالفروض المحاسبية	18
02-01	إجراءات إصدار المعايير المحاسبية من طرف مجلس معايير المحاسبة الدولية.	50
03-01	البنية الهيكلية لمجلس معايير المحاسبة الدولية.	52
01-02	مُكَوِّنات النظام المحاسبي المالي	89
01-03	علاقة مفاهيم التنسيق والمعايير والتوحيد	149
02-03	التأثيرات البيئية على المحاسبة	161
03-03	التأثيرات البيئية والعوامل الداخلية والخارجية على النظام المحاسبي	162
04-03	معالجة تكاليف المعاملات وفقا للمعيار المحاسبي الدولي رقم (39)	206

قائمة الملاحق

رقم الملحق	عنوان الملحق	الصفحة
01	إستمارة الاستبيان	303
02	مخرجات المعالجة الاحصائية بالبرنامج spss 19	308
03	نموذج الميزانية أصول حسب النظام المحاسبي المالي	314
04	نموذج الميزانية خصوم حسب النظام المحاسبي المالي	315
05	نموذج الميزانية أصول حسب النظام المحاسبي المالي	316
06	نموذج جدول تدفقات الخزينة حسب النظام المحاسبي المالي بالطريقة المباشرة	317
07	نموذج جدول تدفقات الخزينة حسب النظام المحاسبي المالي بالطريقة غير المباشرة	318

قائمة الاختصارات والرموز

الاختصار/ الرمز	الدلالة	الدلالة
AAA	الجمعية الأمريكية للمحاسبة	American Accounting Association
AAC	مجلس المحاسبة الإفريقي	African Accounting Council
AFA	جمعية أمم جنوب شرق آسيا لإتحاد المحاسبين	UEMOA
AICPA	المعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين	American Institute of Certified Public accountants
CE	المفوضية الأوروبية	Communauté européenne
EEC	المجموعة الإقتصادية الأوربية	European Economic Community.
FASB	مجلس معايير المحاسبة الأمريكي	Financial Accounting Standards Board
FAF	منظمة المحاسبة المالية	Fondation Accounting Financial
FEE	فدرالية الخبراء المحاسبيين الأوروبيين	Fédération des Experts-comptables Européens
IAAER	اللجنة العالمية لتعليم وبحوث المحاسبة	The International Association for Accounting Education and Research
IACPA	مؤهل محاسب دولي عربي قانوني معتمد	International Arab Certified Public Accountant
IAPC	لجنة ممارسة التدقيق الدولي	International Auditing Practices Committee
IAS	المعايير المحاسبية الدولية	International Accounting Standards
IASB	مجلس المعايير المحاسبية الدولية	International Accounting Standards Board
IASC	لجنة المعايير المحاسبية الدولية	International Accounting Standards Committee
ICCAP	اللجنة الدولية لتنسيق مهنة المحاسبة	Internal Capital Adequacy Assessment Process
IFAC	الاتحاد الدولي للمحاسبين	International fédération of accountants
IFRIC	التفسيرات التي تصدر عن لجنة تفسيرات المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية	International Financial Reporting Interprétations Committee
IFRS	مجلس المعايير المحاسبية الدولية	International Financial Reporting Standards

IOSCO	الهيئة العالمية المشرفة على الأسواق المالية	International Organization Of Securities Commissions
IPAQC	لجنة التأهيل المحاسبي المهني الدولي التابعة للأمم المتحدة	International Professional Accounting Qualification Committee
ISAR	خبراء المعايير المحاسبية والتقارير المالية الدولية	IGE Group on International Standards of Accounting and Reporting
OCAM	المنظمة المشتركة للدول الإفريقية وموريشيوس	Organisation commune africaine et mauricienne
OCDE	منظمة التعاون والتنمية الإقتصادية	Organisation de coopération et de développement économiques.
OICV	المنظمة الدولية لهيئات القيم المتداولة	L'Organisation internationale des commissions de valeurs (OICV)
PCG	المُخَطَّط المحاسبي الفرنسي العام	Le plan comptable général française
PCN	المُخَطَّط الوطني للمحاسبة	Le plan comptable national
SEC	لجنة الحماية والتبادل في هيئة تداول الأوراق المالية الأمريكية	Securities & Exchange Commission
SIC	التفسيرات التي صدرت عن لجنة تفسيرات المعايير المحاسبية الدولية	Standing Interpretation Committee
SWP	فريق عمل الإستراتيجية	Strategy Working Party
SYSCOA	النظام المحاسبي لدول غرب إفريقيا	Le Système Comptable Ouest-Africain
TVA	الرسم على القيمة المضافة	Taxe sur la valeur ajoutée
UEC	الاتحاد الأوروبي للمحاسبين	European Union of Accountants
UN	منظمة الأمم المتحدة	United Nations
US GAAP	المبادئ المحاسبية المقبولة عموما	General Accepted Accounting Principles
UNCTAD	ندوة الأمم المتحدة للتجارة والتنمية	United Nations Conference on Trade and Development

المقـــــدمة العـــامـــة

إنَّ الإنتشار الكبير للعولمة في شتى المجالات مع تنامي دور الشركات المتعددة الجنسيات وتأثيرها الكبير على المستوى الدولي، فَرَضَ على بلدان العالم السعي نحو الاندماج والانفتاح على الاقتصاد العالمي، بهدف جذب رؤوس الأموال الأجنبية للاستثمار وبالتالي تنمية إقتصادياتها الوطنية.

لهذا تسعى كثير من بلدان العالم إلى مواكبة هذا التَطَوُّر عن طريق تحقيق إنسجام البيئة الداخلية مع مختلف التَحَوُّلات العالمية في جميع الميادين، وتُعَدُ المحاسبة أحد المجالات التي لها دور كبير في تكييف البيئة الوطنية مع البيئة الدولية من خلال المعايير المحاسبية الدولية، نظرا لدورها الكبير في تقليل درجة الإختلاف بين الأنظمة المحاسبية لبلدان العالم.

والجزائر كغيرها من الدول التي تسعى إلى مواكبة هذه التغييرات الحاصلة على المستوى الدولي، ومواكبة العولمة التي تهدف إلى جعل العالم قرية واحدة، حيث انضَمَّت إلى الشراكة الأورومتوسطية مع الإتحاد الأوروبي، وتسعى للإنضمام إلى المنظمة العالمية للتجارة، وهو ما فَرَضَ عليها توفير بيئة مناسبة تتلاءم مع المعطيات الدولية الجديدة عن طريق إجراء جملة من الإصلاحات من بينها تغيير المُخَطَّط المحاسبي الوطني الذي أصبح محدودا ولا يتماشى مع المُتَطَلَّبَات الدولية، والإنتقال إلى نظام محاسبي مستمد من المعايير المحاسبية الدولية يُرَاعِي خصوصيات البيئة الجزائرية من جهة ويتماشى مع مُتَطَلَّبَات البيئة الدولية من جهة أخرى.

هذه المعايير نشأت في بيئة نشطة بحسب خصوصيات وحاجات البلدان المتقدمة، وهو ما جعل موضوع تكييف البيئة الوطنية مع مُتَطَلَّبَات التطبيق السليم للمعايير المحاسبية الدولية أمرا مُهِماً للغاية.

لهذا وُجِّهَت الكثير من الإنتقادات للحكومة الجزائرية بخصوص التَسَرُع في تطبيق هذا النظام المحاسبي بدون توفير البيئة المناسبة لتطبيقه، وعدم الإستفادة من تجارب الدول الأخرى في هذا الصدد، مثل فرنسا التي تَطَلَّبَ تطبيق المعايير المحاسبية الدولية لديها حوالي خمس سنوات من التحضير والإعداد رغم جاهزية البيئة المحاسبية لتطبيقه.

- إشكالية البحث

إنَّ الرهان الكبير الذي يواجهه النظام المحاسبي المالي المستمد من المعايير المحاسبية الدولية هو توفير البيئة المناسبة لتجسيده في الميدان ودَفْع كل أطراف البيئة المحاسبية في الجزائر إلى توحيد وتنسيق جهودهم والتَكَيُّف مع هذا الواقع الجديد من أجل إنجاحه فعليا، ومن هذا المنطلق يمكننا صياغة الإشكالية التالية:

ما هي الجوانب الفكرية التي مَيَّزَت التَطَوُّر الفكر المحاسبي؟ وما هو أثر تطبيق معايير المحاسبة الدولية على البيئة المحاسبية في الجزائر ؟

- **الأسئلة الفرعية**

يدفعنا التساؤل الرئيسي إلى طرح مجموعة من التساؤلات الفرعية هي:

- كيف تَطَوَّرَ الفكر المحاسبي تاريخيا ؟
- ما هي الجهود المبذولة في إطار توحيد العمل المحاسبي دوليا ؟
- ما هو أثر تطبيق المعايير المحاسبية الدولية على جودة التقارير المالية؟
- ما هو أثر تطبيق المعايير المحاسبية الدولية على المؤسسات الإقتصادية في الجزائر؟
- ما هو واقع تطبيق النظام المحاسبي المالي على البيئة المحاسبية في الجزائر؟

- **فرضيات الدراسة التطبيقية**

من أجل تحديد مجال البحث التطبيقي وبهدف الإجابة عن مختلف التساؤلات المطروحة، تم وضع مجموعة من الفرضيات كمايلي :

- تَسَاهِمُ المعايير المحاسبية الدولية في وضع شروط ومُتَطَلَّبَات المحاسبة؛
- تُؤَثِرُ المعايير المحاسبية الدولية بشكل واضح على جودة التقارير المالية؛
- تُؤَثِرُ المعايير المحاسبية الدولية على المؤسسات الإقتصادية في الجزائر؛
- البيئة الأكاديمية والعلمية ليست مُؤَهَّلَة بشكل كافٍ لضمان التطبيق السليم للمعايير المحاسبية الدولية؛
- تطبيق المعايير المحاسبية الدولية يُؤَثِرُ على البيئة الجبائية والمالية؛
- تطبيق المعايير المحاسبية الدولية يُؤَثِرُ على البيئة القانونية والمهنية.

- **دوافع البحث**

يمكن تلخيص الدوافع التي أَدَّت إلى إختيارنا لهذا الموضوع والبحث فيه فيما يلي :

- **الدوافع الموضوعية**

- شُرُوع الجزائر في تطبيق النظام المحاسبي المالي المستمد من المعايير المحاسبية الدولية إبتداءا من جانفي 2010؛
- أصبح لمحاسبة المؤسسات أهمية كبيرة في الإفصاح عن المعلومات المالية؛
- تَوَجُّه الدراسات المحاسبية المعاصرة في الجزائر نحو فهم المعايير المحاسبية الدولية والمنظومة المحاسبية الجزائرية؛
- كثرة الفضائح المالية العالمية المُتَعَلِّقَة بالشركات المتعددة الجنسيات، والتي أثارت الكثير من النقاش حول فَعَّالِيَة الأنظمة المحاسبية في ضمان مصداقية القوائم والتقارير المالية؛
- قِلَّة الدراسات التي تناولت بحث وتحليل موضوع جاهزية البيئة الجزائرية لتطبيق المعايير المحاسبية الدولية؛
- إفادة الباحثين والمهتمين في الأجهزة الحكومية والخواص، والمؤسسات العلمية والجامعات بنتائج الدراسة.

- الدوافع الذاتية

- الرغبة الشخصية في دراسة الموضوعات المحاسبية الجزائرية الحالية والمعايير المحاسبية الدولية، وكذا معرفة قُدُرَات الدولة الجزائرية في إعتماد هذه المعايير وتجسيدها على أرض الواقع؛
- الرغبة في توفير المادة العلمية للطلبة والباحثين حول موضوع المعايير المحاسبية الدولية وتسليط الضوء على المصطلحات والمفاهيم الجديدة عن البيئة المحاسبية في الجزائر.

- أهمية البحث

يَكتسي هذا الموضوع أَهَمِيَّة كبيرة خاصة بعد شروع الجزائر في تطبيق النظام المحاسبي المالي إبتداءاً من سنة 2010، الأمر الذي حَتَّم على المؤسسات الإقتصادية في الجزائر التَكَيُّف مع هذا الواقع الجديد، الذي يَتَضَمَّنُ دخول مصطلحات ومفاهيم جديدة عن البيئة المحاسبية الجزائرية وتَغيُّر أساليب إعداد القوائم والتقارير المالية، وما صاحبه من غموض ونقائص في بعض جوانبها، كَوْن البيئة المحاسبية في الجزائر في طَوْر التَكَيُّف مع المنظومة المحاسبية الدولية.

كما أَنَّ التَوَجُّه المتزايد على المستوى الدولي نحو توحيد وتوافق الأنظمة المحاسبية لبلدان العالم، يفرض على كل دولة السعي نحو الاندماج في الاقتصاد العالمي من خلال تَبَنِّي المعايير المحاسبية الدولية سواءاً بشكل صريح أو ضِمْني أو على الأقل تكييف أنظمتها المحاسبية لضمان فهم وقراءة مُوَحَّدَة للقوائم والتقارير المالية، وهذا ما تسعى إليه الدولة الجزائرية نظرا لجملة من الأهداف العامة نذكر منها :

- الاستجابة إلى مُتَطَلَّبَات وشروط الانضمام إلى المنظمات الدولية مثل منظمة التجارة العالمية؛
- إنَّ تطبيق المعايير المحاسبية الدولية في البيئة الجزائرية من خلال تَبَنِّي النظام المحاسبي المالي سيساهم في تعزيز و تهيئة المؤسسات الإقتصادية الجزائرية للتعامل مع المؤسسات الدولية بشكل إيجابي مما يُحَفِّزُ على جذب الاستثمارات الأجنبية، وبالتالي دفع عجلة التنمية الإقتصادية.

- أهداف البحث

انطلاقا من أهمية الدراسة فإِنَّهُ يمكننا حصر جملة من الأهداف التي نسعى لتحقيقها وهي:

§ التَمَكُّن من معرفة المفاهيم والنظريات المرتبطة بالمعايير المحاسبية الدولية والتي تُشَكِّل المنظومة المحاسبية الدولية، ومعرفة مُتَطَلَّبَات تطبيقها في البيئة الجزائرية، من أجل توفير المادة العلمية الخاصة بالمعايير المحاسبية الدولية لإفادة الباحثين والطلبة في مجالات المحاسبة والمالية في المستقبل؛

§ التَعَرُّف على الجهود المبذولة على المستوى الدولي والإقليمي من أجل تحقيق التوحيد والتنسيق الدولي، وإبراز ملامح هذا الإطار والظروف التي جاء فيها وأَهَمِيَّتُها؛

§ المساهمة في دراسة مدى قدرة الدولة الجزائرية على اعتماد المعايير المحاسبية الدولية والتَعَرُف على درجة التوافق بين البيئة الجزائرية والمعايير المحاسبية الدولية، والعمل على تقديم دراسة تطبيقية حول المعايير المحاسبية في البيئة المحاسبية الجزائرية؛

§ استقصاء آراء المهتمين في الجزائر حول جملة من القضايا المُتَعَلِّقَة بالمحاسبة خاصة حول الممارسات المحاسبية، والإصلاحات والتَعَرُف على آرائهم حول مستقبل تطبيق المعايير المحاسبية الدولية والآثار المُتَرِّبة عنها.

- المساهمة العلمية للبحث

تُعَدُ هذه الدراسة من بين أهم الدراسات التي رَكَّزَت على واقع البيئة المحاسبية في الجزائر بعد مرور ثلاث سنوات من تطبيق النظام المحاسبي المالي، حيث سَلَّطَت الضوء على مدى تَكَيُّف البيئة الجزائرية واستعدادها لتطبيق النظام المحاسبي المالي المستمد من المعايير المحاسبية الدولية، بالإضافة إلى إستعراض أهم عناصر ومُكَوِّنَات البيئة المحاسبية في الجزائر والإصلاحات التي أُجْرِيَت عليها، وتَتَمَيَّز هذه الدراسة عن الدراسات السابقة بتركيزها على الجزائر كدراسة حالة عن طريق إجراء دراسة إحصائية شَمِلَت الأساتذة الأكاديميين المُخْتَصْين في المحاسبة وممارسي مهنة المحاسبة.

- تحديد إطار البحث

تسعى هذه الدراسة إلى تسليط الضوء على أثر تطبيق المعايير المحاسبية الدولية على البيئة المحاسبية في الجزائر، بالتَطَرُّق إلى الإطار المكاني على المستوى الدولي أَوَلاً من خلال دراسة هذه المعايير والجهود المبذولة للتوحيد والتوافق الدولي، وثانياً على المستوى الوطني بدراسة النظام المحاسبي الجزائري قبل وبعد الإصلاحات المحاسبية، أَمَّا الإطار الزمني سنحاول دراسة البيئة المحاسبية الجزائرية إبتداءا من سنة 2007 إلى غاية يومنا هذا.

- منهجية البحث

من أجل دراسة إشكالية البحث والإجابة على الأسئلة المطروحة وإثبات أو نفي الفرضيات المعتمدة في الدراسة، إرتأينا إتباع المنهج الوصفي والتحليلي، بإعتباره الأنسب لمثل هذا النوع من الدراسات بشكل عام والأكثر ملاءمة لطبيعة موضوع بحثنا بشكل خاص.

كما إستخدمنا أسلوب المسح المكتبي لبناء الإطار النظري ومراجعة الدراسات والأبحاث السابقة لوضع قاعدة علمية للموضوع، كما إستخدمنا في هذه الدراسة برامج معلوماتية مختلفة، مثل البرنامج الإحصائي SPSS لتحليل البيانات.

أَمَّا في الجانب التطبيقي فقد إستخدمنا منهج دراسة حالة فيما يتعلق بدراسة أثر تطبيق المعايير المحاسبية الدولية على البيئة المحاسبية في الجزائر، المتمثل في إستخدامنا لأسلوب الإستبيان والمقابلة الشخصية للوصول لهدفنا، وهذا من أجل تدعيم الجزء النظري من البحث.

- خُطَّة البحث

تم تقسيم البحث إلى أربعة فصول كمايلي :

§ الفصل الأول: الإطار النظري للفكر المحاسبي والمعايير المحاسبية الدولية

قُسِّمَ هذا الفصل إلى ثلاثة مباحث، حيث خُصِّصَ المبحث الأول فيه إلى إستعراض مختلف مراحل تَطَوُّر الفكر المحاسبي منذ العصور القديمة إلى العصر الحديث، كما تَطَرَّقْنَا إلى مختلف المفاهيم النظرية المرتبطة بالمحاسبة ووظائفها وفروضها ومبادئها، بالإضافة إلى أنواع المحاسبة وأهدافها وأَهَمِيَّتها.

بينما تناولنا في المبحث الثاني الإطار المفاهيمي للمعايير المحاسبية الدولية، من خلال التطَرُّق إلى كيفية نشأة المعايير المحاسبية الدولية ومختلف التعاريف المرتبطة بها، وأَهَمِيَّتها و خصائص المعايير المحاسبية الدولية، كما تناولنا مداخل إصدارها على المستوى الدولي ومختلف الإنتقادات المُوَجَّهَة إليها وكيفيات صناعة هذه المعايير وتطبيقها في مختلف بلدان العالم.

في حين خُصِّصَ المبحث الثالث لدراسة مختلف الجهود المبذولة على المستويين الدولي والإقليمي من أجل تقليل درجة الاختلاف في الممارسات المحاسبية.

§ الفصل الثاني: القوائم المالية من منظور المعايير المحاسبية الدولية والنظام المحاسبي المالي

تم التركيز في هذا الفصل على موضوع القوائم المالية من منظور المعايير المحاسبية الدولية والنظام المحاسبي المالي، والذي تم تقسيمه إلى ثلاثة مباحث، ففي المبحث الأول تم التطَرُّق إلى تَطَوُّر المحاسبة منذ إستقلال الجزائر إلى يومنا هذا، من خلال إستعراض مبادئ المُخَطَّط المحاسبي الوطني وخصائصه، ومختلف النقائص الموجودة فيه، كما استعرضنا النظام المحاسبي المالي الذي جاء كبديل للمخطط المحاسبي الوطني.

أَمَّا في المبحث الثاني فقد درسنا فيه موضوع القوائم المالية حسب المعايير المحاسبية الدولية وعرضنا فيه العديد من تعاريف القوائم المالية، وأهدافها وخصائصها، وأساليب قياس عناصرها، بالإضافة إلى مختلف المفاهيم والمصطلحات المرتبطة بها.

كما تَطَرَّقْنَا في المبحث الثالث إلى موضوع القوائم المالية حسب ما نصَّ عليه النظام المحاسبي المالي، والذي إستعرضنا فيه مفهوم القوائم المالية وخصائصها والإطار التصوري الذي أَتَى به هذا النظام، بالإضافة إلى مختلف المفاهيم والمصطلحات التي إعتمدها النظام المحاسبي المالي، ومختلف قواعد التقييم والتسجيل المحاسبي.

§ الفصل الثالث: دراسة وتحليل البيئة المحاسبية

تم التركيز في هذا الفصل على مختلف المفاهيم المرتبطة بالبيئة المحاسبية، وتم تقسيم الفصل إلى ثلاثة مباحث، ففي المبحث الأول تَطَرَّقْنَا إلى الإطار المفاهيمي والنظري المُتَعَلِّق بتوحيد البيئة المحاسبية على المستوى الدولي، حيث شَرَحنا مفهوم البيئة بشكل عام، وتَطَرَّقْنَا إلى مفهوم البيئة المحاسبية ومختلف عناصرها والعوامل المؤثرة فيها، بالإضافة إلى مفاهيم توحيد وتنسيق البيئة المحاسبية الدولية، كما تناولنا أيضا الدراسات التي بحثت في أسباب اختلاف الأنظمة المحاسبية على مستوى دول العالم، ومختلف تصنيفاتها.

أَمَّا في المبحث الثاني درسنا فيه أثر تطبيق المعايير المحاسبية الدولية على جودة القوائم و التقارير المالية، من خلال التطَرُّق إلى الإطار النظري لجودة القوائم والتقارير المالية، وكيفيات قياس الجودة، وقيودها، وتَطَرَّقْنَا إلى مختلف معاييرها، بالإضافة إلى مختلف البدائل النظرية القريبة من هذا المفهوم.

كما إستعرضنا فيه مختلف المفاهيم الأخرى التي لها تأثير مباشر على جودة القوائم والتقارير المالية مثل مفهوم الحوكمة والإفصاح والشفافية والمراجعة، و أوضحنا علاقة هذه المفاهيم ببعضها البعض، كما تناولنا أثر المعايير المحاسبية الدولية على مفهوم جودة القوائم والتقارير المالية.

في حين تناولنا في المبحث الثالث أثر تطبيق المعايير المحاسبية الدولية على المؤسسة الإقتصادية من خلال تأثيرها على أنظمة المعلومات المحاسبية وعلاقتها بتكنولوجيا المعلومات، بالإضافة إلى دراسة أثرها على العديد من وظائف المؤسسة مثل المحاسبة، والتحليل المالي ومراقبة التسيير.

§ الفصل الرابع: دراسة ميدانية حول أثر تطبيق المعايير المحاسبية الدولية على البيئة المحاسبية في الجزائر

لقد حاولنا من خلال هذا الفصل تسليط الضوء على البيئة المحاسبية الجزائرية ومدى تَأَثُرِهَا بالمعايير المحاسبية الدولية، وهذا بغية تغطية الدراسة النظرية لهذا البحث، لذلك قَسَّمْنَا هذا الفصل إلى ثلاثة مباحث، فالمبحث الأول تم التطَرُّق فيه إلى دراسة عناصر البيئة المحاسبية في الجزائر مثل البيئة الأكاديمية والعلمية والبيئة المؤسساتية وغيرها، كما تم التركيز على واقع البيئة المهنية في الجزائر.

كما تناولنا في المبحث الثاني مختلف إجراءات الدراسة التطبيقية، بَدْءاً من مراحل إعداد الاستبيان وتحكيمه، وتحديد المجتمع الإحصائي وعَيِّنَة الدراسة، ومُروراً بالاختبارات الإحصائية لمختلف محاور الاستبيان، وإنتهاءاً بوصف الخصائص الديمغرافية لعَيِّنَة الدراسة.

أَمَّا المبحث الثالث فقد تم فيه تحليل نتائج الاستبيان واختبار فرضيات البحث.

- الدراسات السابقة

1.مداني بن بلغيث: " أَهَميَّة إصلاح النظام المحاسبي للمؤسسات في ظل أعمال التوحيد الدولية بالتطبيق على حالة الجزائر " أطروحة دكتوراه أنجزت سنة 2004 بجامعة الجزائر.

تهدف هذه الدراسة إلى إستعراض بعض نماذج التوحيد المحاسبي والاستراتيجيات التي تقوم عليها وتحديد ملامحها، وأبعادها، وإبراز ملامح الإطار الدولي للتوحيد والتوافق المحاسبيين وذلك بعرض الظروف التي جاء فيها هذا الإطار و أهميته وبنيته واهتماماته، وآثار اعتماده أو تجاهله على استراتيجية التوحيد على المستوى الوطني، ثم تناول مُتَطَلَّبَات الإصلاح المحاسبي الجزائري في ظل تَطَوُّر الأوضاع الإقتصادية والسبل الكفيلة بتفعيلها.

ومن خلال هذه الدراسة تم التَوَصُّل إلى ضرورة إصلاح النظام المحاسبي لضمان مسايرة الممارسة المحاسبية على المستوى الدولي، والتي لها أثر بالغ على واقع المؤسسة الإقتصادية في الجزائر والبيئة المحيطة بها، كما طالب بالإستفادة من تجارب الدول أخرى في مجال التوحيد المحاسبي، مع مراعاة خصوصية البيئة الجزائرية.

2- شعيب شنوف "الممارسات المحاسبية في الشركات المتعددة الجنسيات والتوحيد المحاسبي" أطروحة دكتوراه مقدمة بجامعة الجزائر سنة 2008، وتدور حول تلبية المحاسبة لِمُتَطَلَّبَات الشركات المتعددة الجنسيات ومدى أهمية التوافق المحاسبي الدولي.

وتهدف هذه الدراسة إلى عرض أهمية المحاسبة الدولية ودورها في تفعيل التوحيد والتنسيق المحاسبي، بالإضافة إلى عرض وتحليل المشاكل المحاسبية الدولية.

وتَوَصَّلَ الباحث إلى العديد من النتائج العامة نُلَخِصُها كمايلي:

- ضرورة الإستفادة من تجارب الشركات المتعددة الجنسيات في مجال ضبط الممارسات والتطبيقات المحاسبية وحل المشاكل المحاسبية الدولية، من خلال المعايير المحاسبية الدولية، وبالتالي ضمان جودة القوائم والتقارير المالية.
- أهمية المرجعية المحاسبية الدولية في تجاوز قصور الأنظمة المحاسبية.
- أهمية المعايير المحاسبية الدولية في حل المشاكل المحاسبية الدولية.
- التَضَخُم له إنعكاسات هامة على طبيعة القوائم المالية، لذلك وجب إعدادها بناءاً على معايير محاسبية دولية لِلْحَدِّ من هذه المشكلة.
- ضرورة الإهتمام بمهنة المحاسبة.

3- حَوَّاس صَلاَّح "التَوَجُّه الجديد نحو معايير الإبلاغ المالي الدولية" أطروحة دكتوراه مقدمة بجامعة الجزائر سنة 2008، وتناولت إشكالية الممارسات المحاسبية في مختلف الشركات الخاضعة لقواعد وإجراءات المحاسبة الدولية.

تهدف الدراسة إلى تحديد أبعاد مشكلة التَنَوُّع في الممارسات المحاسبية الدولية، ومن ثم تحليل وتقييم انعكاساتها على وضعية المعلومات المالية، كما تهدف الدراسة أيضا إلى تشخيص أهم المُعَوِّقَات التي تحول دون تحقيق التوافق والتنسيق المحاسبي الدولي.

وخَلُّصَ الباحث إلى ضرورة تركيز الجهود في الفترة المقبلة نحو القضايا الرئيسية التالية:

- تطوير الثقافة المحاسبية من أجل الفهم وقراءة القوائم المالية بشكل جَيِّد.

- العمل على توحيد جهود الدول العربية من المشاركة في إعداد معايير المحاسبة الدولية.

- وضع أسس وضوابط علمية تحكم مهنة المحاسبة والتدقيق بما يتوافق مع الأنظمة والقوانين المحلية.

4- بورويسة سعاد " أثر تطبيق معايير المحاسبة الدولية في المؤسسة الإقتصادية " مذكرة ماجستير مقدمة بجامعة قسنطينة سنة 2009، تناولت آثار الإلتزام بتطبيق معايير المحاسبة الدولية المتوقعة على المستوى الداخلي والخارجي للمؤسسة الإقتصادية.

وتهدف الدراسة إلى مايلي:

- إبراز تَطَوُّر الفكر المحاسبي.

-إستعراض ملامح المحيط المحاسبي الدولي وتقديم سياق ظهور الحاجة لإقامة توافق في التطبيقات المحاسبية، والجهود المبذولة لتحقيق التوافق المحاسبي الدولي.

- إبراز دور معايير المحاسبة الدولية في تحقيق أهداف المؤسسة من خلال الإفصاح عن القوائم المالية، وإستعراض دورها في تعظيم منفعة المعلومات المحاسبية وفي تطوير الإفصاح بهدف تشجيع الإستثمارات المالية الدولية.

- تَنَاوُل انعكاسات تطبيق المعايير الدولية الحاصلة على المستوى الداخلي للمؤسسة الإقتصادية، بداية بالتحضيرات السابقة للتطبيق، ثم الآثار اللاحقة ذات الأبعاد التنظيمية وتلك المُتَعَلِّقَة بالوظائف الأساسية داخل المؤسسة الإقتصادية.

وخَلُّصَت الدراسة إلى أَنَّ التحضيرات المتخذة لتطبيق النظام المحاسبي المالي في سنة 2009 غير كافية لضمان نجاحه، بسبب نقص الخبرة والتأهيل، كما أَكَّدَت على أنَّ النظام المحاسبي المالي سيعمل على رفع جودة المعلومة المحاسبية المنشورة في القوائم المالية.

- صعوبات البحث

ككل الأبحاث والدراسات واجهتنا العديد من الصعوبات والعراقيل، والمُتَعَلِّقة أساسا بما يلي:

- عدم تَوَفُر معلومات كافية حول واقع النظام المحاسبي المالي نظراً لحداثة التجربة الجزائرية في هذا المجال؛
- قِلَّة المراجع ذات الاهتمام الأكاديمي والتطبيقي في الجزائر، وخَاصَّة التي تناولت البيئة المحاسبية في الجزائر؛
- عدم وجود هيئات مهنية مُتَخَصِّصَة في المحاسبة؛
- قِلَّة الدورات التكوينية في مجال المعايير المحاسبية الدولية.

الفصل الأول: الإطار النظري للفكر المحاسبي

تمهيد

لقد تَطَوَّرَت المحاسبة كغيرها من مجالات المعرفة الأخرى تبَعاً لتَطَوُّر الحياة الإجتماعية والإقتصادية للمجتمعات، لذلك فهي تُعَدُ أحد الميادين التي تأثرت وأَثَّرَت على السلوك الفردي والإجتماعي، حيث بدأت المحاسبة كأداة لقياس الثروة وتحديد الحقوق والالتزامات، وأصبحت اليوم نظاما للمعلومات يؤثر على مجرى الأحداث الإقتصادية في أي مجتمع.

ونتيجة لهذا التَطَوُّر إغتنى الفكر المحاسبي بالكثير من الفروض والمبادئ والمفاهيم الجديدة حتى تستجيب لمُتَطَلَّبَات المجتمع المعاصر، وتَعَدَّدَت فروعها وأنواعها وتَعَمَّقَت وظائفها و إتسعت أهدافها لتشمل إضافة إلى القياس المحاسبي أهداف الرقابة والتخطيط وتحليل التكاليف لإتخاذ القرارات الإدارية والاستثمارية المختلفة، ولقد تَطَوَّرَت المعرفة المحاسبية وفق مراحل عديدة بدءاً من مرحلة التجربة والخطأ مروراً بمرحلة العادات الاتفاقية و إنتهاءاً بمرحلة التنظير العلمي.

وأصبحت المحاسبة اليوم تساهم في تلبية إحتياجات المجتمع المعاصر وتُؤَثِر بدرجة كبيرة في كل بلدان العالم، وتعمل على توحيد البيئة الدولية في شتى المجالات، من خلال المعايير المحاسبية الدولية، لذلك سنستعرض الإطار النظري للفكر المحاسبي أولا ثم نتَطَرَّق إلى المرجعية المحاسبية الدولية ثانيا والجهود المبذولة على المستوى الدولي والإقليمي من أجل تكريس التنسيق والتوحيد المحاسبي وفق ثلاثة مباحث كما يلي:

- المبحث الأول: البناء النظري للمحاسبة وتَطَوُّره؛
- المبحث الثاني: الإطار المفاهيمي للمعايير المحاسبية الدولية؛
- المبحث الثالث: الجهود المبذولة للتنسيق والتوحيد المحاسبي.

المبحث الأول: البناء النظري للمحاسبة وتَطَوُّرَاتها

نشأت المحاسبة وتَطَوَّرَت منذ آلاف السنين حتى أصبحت نظاما للمعلومات، لذلك إرتأينا إستعراض مختلف مراحل هذا التَطَوُّر المحاسبي، والمفاهيم النظرية المُتَعَلِّقَة بالمحاسبة.

المطلب الأول: التَطَوُّر المحاسبي

إنّ دراسة التَطَوُّر المحاسبي يكتسي أَهَمِيَّة كبيرة من أجل فهم الممارسات المحاسبية الحالية والمستقبلية، حيث إنَّ المتتبع للتَطَوُّر المحاسبي يجده يَتَمَيَّزُ بخاصيتين متلازمتين هما: الإستمرارية والتَغَيُّر. فالإستمرارية في المحاسبة تشير إلى تراكم الخبرات والمعارف والأعراف المحاسبية بمرور الزمن، بعد أن ثبتت منفعتها من الناحية العملية، حيث تحافظ هذه الخاصية على تراكم الخبرات، في مسار مُتَقَدِّم باستمرار ومُتَأَنٍ ومتحفظ في الوقت نفسه كَوْن المحاسبة علم اجتماعي يحافظ على الأعراف والتقاليد ويتوارثها بعد ثبات جدواها العملية ولا يقبل التغيير لمجرد الرغبة فيها، وهذه الميزة تُسَبِّب جمود في التطبيق والفكر المحاسبي.

أَمَّا الخاصية الثانية فهي خاصية التغيير والتي تشير إلى ديناميكية المحاسبة وقابليتها للتكَيُّف مع البيئة المحيطة، رغم أَنَّ هذا التَغَيُّر بطيء نسبيا، ولا يكون هذا التغيير إلا بعد ثبوت جدواه فعليا بشكل قاطع.[1]

إنَّ تَطَوُّر المحاسبة إبتداءاً من وظيفة الحساب في العصور القديمة، ثم وظيفة التحليل التي ظهرت الحاجة إليها في بداية العصور الوسطى نتيجة لتَوَسُّع وتَنَوُّع أشكال الأعمال التجارية والمالية، ثم وظيفة الاتصال من خلال طبيعة الإحتياجات من المعلومات التي كان يفترض أن تُوَفِرُها المحاسبة في ظل الظروف الإقتصادية التي أصبحت تَتَمَيَّز بكبر حجمها وتَعقُّد عملياتها وكثرة المتدخلين فيها، ولقد أجمع الباحثون على أَنَّ المحاسبة نمت وتَطَوَّرَت عبر مَرّ العصور من خلال أربعة مراحل سنتَطَرَّق إليها كالتالي:

1- تكوين وتطوير الجانب الفني للمحاسبة

وتُمَثِل هذه المرحلة بداية الفكر المحاسبي وتمتد منذ حوالي 4500 سنة قبل الميلاد إلى غاية نهاية القرن الخامس عشر بعد الميلاد،[2] كما تشير بعض الدراسات الأخرى أن المحاسبة ظهرت منذ حوالي(3500ق م) في عهد الآشوريين[3]، كما أَنَّ إختراع الكتابة المسمارية حوالي (2900 ق م) من قبل الكهنة السومريين قد تم لإدارة أموال المنشآت الإقتصادية التابعة للمعابد الدينية،[4] وكان الملوك يقومون بتسجيل ما يدفع للجنود

---

[1] - **رضوان حلوة حنان**، النموذج المحاسبي المعاصر من المبادئ إلى المعايير، الطبعة2، دار وائل، الأردن، 2006، ص: 13.

[2] - **عباس مهدي الشيرازي**، نظرية المحاسبة، الطبعة1، دار السلاسل، الكويت، 1990، ص: 16.

[3] - **محمد مطر عطية**، المحاسبة المالية/ الدورة المحاسبية ومشاكل الإعتراف والقياس والإفصاح، الطبعة الرابعة، دار وائل للنشر، عَمَّان، الأردن، 2007، ص: 18.

[4] - **رضوان حلوة حنان**، النموذج المحاسبي المعاصر من المبادئ إلى المعايير، مرجع سابق، ص: 19.

من أجور في صورة ماشية أو حبوب وغيرها، كما وُجِدَت آثار في شكل ألواح من الطين حوالي (2600 ق م) تشبه سجلات محاسبية، بالإضافة إلى شرائع حمورابي التي كانت سائدة في الحضارة البابلية حوالي (1750 ق م)، كانت تحوي بعض المواد القانونية ومنها المادتين (104، 105) والتي تعالجان تنظيم المعاملات المالية والتبادل التجاري.[1]

كما أَنَّ ممارسة العمليات المحاسبية ومسك السجلات خلال الحضارة الفرعونية حوالي (3000-1000 سنة ق م) لم تَقْتصر على عمليات التسجيل فقط بل تَعَدَّتْها لتشمل عمليات التحليل والمقارنة بين مختلف المقاطعات والمناطق، وَتَدُلُّ على اهتمام الفراعنة بالمحاسبة عموما، وبعملية المراجعة والرقابة خصوصا، حيث كان يطلب من الكاتب أن يقوم بتسجيل كل المعاملات والأحداث، وفي نهاية موسم الحصاد عليه تقديم تقرير مفصل، يُقرأ بصوت مرتفع في اجتماع عام على عموم الناس وبحضور الحاكم ومستشاريه للتأكد من صِحَّة العمل المحاسبي المثبت في الدفاتر والسجلات، وهذه تُمَثِل البدايات الحقيقية لعملية المراجعة.[2]

وحسب المعلومات التي تَوَصَّلَ إليها الباحثون في تاريخ المحاسبة فإنَّ أكثر الأنظمة المحاسبية القديمة تَطَوُّرا بعد النظام الذي خَلَّفُه المصريون القدماء، كان النظام لذي استخدمه اليونانيون (الإغريق) في أثينا، والذي يُعْتَبَرُ أول حساب للمدفوعات الحكومية للفترة الممتدة من عام (418-415) ق م.[3]

حيث أكتشفت سنة 1915 م مخطوطات تحوي معلومات عن المشروعات الإنشائية، والأنشطة الزراعية والعمليات التجارية في إحدى المقاطعات اليونانية خلال القرن الثالث قبل الميلاد، حيث تُعْتَبَرُ هذه المخطوطات دليلا على وجود نظام محاسبي مُتَطَوِّر عند اليونانيين، وقد احتوى هذا النظام على أحكام تَتَعَلَّق بالمحاسبة على أساس المسؤولية، وسجلات لجميع المعاملات، وحسابات شخصية بالأجور المدفوعة للعاملين، وسجلات حركة المخزونات وغيرها من السجلات، بالإضافة إلى وجود أدلة على أَنَّ هذه الحسابات تخضع للمراجعة والتدقيق.[4]

لقد كانت عملية الحساب وقياس الممتلكات عند الإغريق تشمل كل شيء حتى هياكل الآلهة، ويُعْتَبَرُ الإغريق أول من استخدم الحساب لقياس المدفوعات والمقبوضات، حيث أُكْتشفَت عمليات محاسبية في مصر مدونة على أوراق (حوالي القرن الثالث ق م)، يُعِدُّها مدير المقاطعة، والتي تَتَضَمَّن حسابات يومية عن النشاطات والمعاملات التي تمارسها مقاطعته، حيث أصبحت تلك الأوراق أساس المحاسبة في الحضارة اليونانية.

[1] - **وليد ناجي الحيالي**، نظرية المحاسبة، منشورات الأكاديمية العربية المفتوحة في الدنمارك، 2007، ص: 25.

[2] - المرجع السابق، ص: 34.

[3] - **Richard Brown**, A History of Accounting and Accountants, London, 2004, P: 18.

[4] - **ريتشارد شرويدر، مارتل كلارك، جاك كاثي**، نظرية المحاسبة، تعريب حامد كاجيجي، إبراهيم ولد محمد فال، دار المريخ للنشر، الرياض، السعودية، 2006، ص: 25.

كما كان للحضارة الرومانية دور كبير في التَطَوُّر المحاسبي خاصة من جانب التشريع القانوني من جهة، والتنظيم الإداري من جهة أخرى، لما لهما من تأثير كبير على الممارسات المحاسبية، حيث كانوا يحتفظون بمذكرات لإثبات المقبوضات والمصروفات، وكذلك سجل آخر شبيه بحساب الصندوق يصطلح عليه مخطوطة المصاريف المقبولة، حيث يتم ترحيل القيود المحاسبية إليه شهريا من السجل اليومي، وهذا يعني وجود دفترين محاسبيين مُستخدمين أثناء الحضارة الرومانية، تشبه لما هو موجود في العصر الحالي، مما يوحي بأَنَّ عملية التسجيل كانت ليست مجرد مسك سجلات بل أَدَقْ وأَشْمَلْ، ألا وهي عملية مسك الدفاتر المحاسبية، حتى وإن كانت الطريقة المتبعة في التسجيل هي نظام القيد المفرد.[1]

وتُشير بعض الدراسات التاريخية أَنَّ بعض المخطوطات المكتشفة في مصر إبان الحكم الروماني تعود إلى الفترة 191-192 بعد الميلاد تَتَضَمَّن شكلا ثنائيا يُشبه نظام القيد المزدوج حاليا، والذي يمثل حساب النقد الخاص بمدير إحدى المقاطعات الرومانية.[2]

كما ساعد على تَطَوُّر المحاسبة في الحضارتين اليونانية والرومانية، ظهور النقود كوسيلة للتبادل وللقياس المحاسبي (في القرن السادس ق م)، مما وَفَّرَ ركنا هاما من أركان نظام القيد المحاسبي، كما أن تَطَوُّر الرياضيات واستحداث أنظمة العد الرياضي المختلفة لعبت دورا مُهِماً في تطوير المحاسبة.[3]

وتُشير الدراسات التاريخية والاكتشافات الأثرية في أمريكا اللاتينية، على إهتمام مملكة الإنكا في جنوب القارة الأمريكية بعملية مسك السجلات قبل الميلاد، حيث تم العثور على كرات ملفوفة من الخيوط وفيها عقد مختلفة الأشكال، ومختلفة الألوان، فُسِّرَت على أَنَّهَا تَعْبير عن عملية القياس والحساب بهدف تسجيل الأحداث بشكل بدائي وبسيط.[4]

ولا يَخْفَى على أحد أَهَمِيَّة ودور الحضارة الإسلامية والعربية في تَطَوُّر الفكر المحاسبي خاصة أواخر الحكم الأموي وبدايات الحكم العباسي، حيث نستطيع القول بأَنَّ إبداعات العرب والمسلمين في مجال الحساب والجبر من جهة وفي مجال الخط واللغة والكتابة والطباعة من جهة أخرى، ساهمت بشكل فَعَّال في تَطَوُّر الفكر المحاسبي، ويرجع ذلك إلى ترجمة علوم ومعارف الحضارات القديمة خاصة الحضارة اليونانية والرومانية والهندية والفارسية، وتَلَتْها مرحلة الإبداع العلمي والتأليف والنشر باللغة العربية.[5]

وفي بداية القرن الرابع عشر حَدَثَ تَطوُّرَان مُهِمَان تَرَكَا آثاراً كبيرة على الوظيفة المحاسبية هما:

---

[1] - **كمال عبد العزيز النقيب**، مقدمة في نظرية المحاسبة، الطبعة الأولى، دار وائل للنشر، عَمَّان، الأردن، 2004، ص: 36-37.

[2] - **حسين القاضي، مأمون حمدان**، نظرية المحاسبة، ط1، دار الثقافة للنشر، عَمَّان، الأردن، 2007، ص: 12.

[3] - **وليد ناجي الحيالي**، نظرية المحاسبة، مرجع سابق، ص: 26.

[4] - **كمال عبد العزيز النقيب**، مرجع سابق، ص: 37.

[5] - **سامر مظهر قنطقجي**، فقه المحاسبة الإسلامية، أطروحة دكتوراه في المحاسبة، جامعة حلب، سوريا، 2003، ص: 16.

- تزايد العمليات الآجلة في التجارة إلى درجة عجز طريقة القيد المفرد عن استيعاب مُتَطَلَّباتها؛
- انتشار الفروع والوكالات البعيدة عن مراكزها الرئيسية، خصوصا بعد تَوَسُّع التجارة الأوروبية، مما جعل للعملية المالية أثرا مزدوجا لا يمكن التعبير عنه بواسطة طريقة القيد المفرد.

لذلك ظهرت طريقة القيد المزدوج كبديل لطريقة القيد المفرد، حيث تَطَوَّرَت هذه الطريقة في الأنظمة المحاسبية لبعض المشروعات الرائدة في القرون الوسطى التي تركت آثارا لأول سجلات نظمت وفقا لمفهوم الدائنية والمديونية والذي بني عليه فيما بعد مفهوم القيد المزدوج.[1]

لم تلاقي طريقة القيد المزدوج القبول في بادئ الأمر، لكن مع التَطَوُّر الإقتصادي الكبير في ايطاليا في القرن السادس عشر وبداية الثورة الصناعية في القرن الثامن عشر، وقيام منشآت صناعية وتجارية ومالية ضخمة أَدَّت إلى تعقد وتشابك المعاملات المالية، وأصبحت طريقة القيد المفرد غير فَعَّالة في تسجيل وتتبع العمليات المالية، وتم اللجوء إلى طريقة القيد المزدوج التي تُعْتَبَرُ انقلابا حاسما في عالم المحاسبة لما له من أَهَمِيَّة وآثار.[2]

وقد ظهرت أفكار نظام القيد المزدوج من قبل أحد الباحثين العرب المسلمين وهو عبد الله بن محمد المازندراني في كتابه الموسوم بعنوان " رسالة فلكية " و الذي نُشِرَ سنة 1363 م.[3]

ومن الأوائل الذين كتبوا عن طريقة القيد المزدوج الايطالي (Luca Pacioli) الذي كان عالما في الرياضيات، فقد خَصَّصَ في أطروحته سنة 1494م بجامعة ميلانو في الرياضيات فصلا كاملا عن فن تنظيم الدفاتر والسجلات المحاسبية، وشَرَحَ فيه بالتفصيل مفهوم القيد المزدوج.[4]

ولكن مَهْمَا اختلف الباحثون في تقييم المساهمات التي خَلَّفَها (Luca Pacioli) على المحاسبة، فهم متفقون على إسناد الفضل إليه في نوعين من المساهمات هما:[5]

- أَنَّه أول من وضع الركائز الأساسية لتنظيم المجموعة الدفترية المحاسبية ممثلة في ثلاث عناصر رئيسية حَدَّدَها في: المذكرة، اليومية ودفتر الأستاذ؛
- كما أَنَّه أول من دعا إلى قياس الربح الدفتري للمشروع في نهاية الفترة المالية عن طريق إعداد ما يسمى بحساب الأرباح والخسائر والذي اعتبره (Luca Pacioli) مُلَخَّصاً تقفل فيه جميع البنود التي لا تنقل آثارها للفترة المالية اللاحقة وهي بنود الإيرادات والمصروفات.

[1] - **وليد ناجي الحيالي**، نظرية المحاسبة، مرجع سابق، ص: 28.
[2] - **خليل الدليمي، عبد الرزاق الساكني، نواف فخر**، مبادئ المحاسبة المالية، الجزء 01، دار الثقافة للنشر، عَمَّان، الأردن، 2005، ص: 10.
[3] - **كمال عبد العزيز النقيب**، مرجع سابق، ص: 91.
[4] - **محمد مطر عطية**، مرجع سابق، ص: 19.
[5] - **وليد ناجي الحيالي**، نظرية المحاسبة، مرجع سابق، ص: 29.

و يمكن اعتبار طريقة القيد المزدوج ثاني فائدة رئيسية تُقَدِّمُها الرياضيات للمحاسبة، بعد أن قَدَّمَت لها الأنظمة العددية في مرحلة تاريخية سابقة، وأصبحت العلاقة بين المحاسبة والرياضيات خلال هذه المرحلة التاريخية أكثر تَوَثّقاً حين تَعَدَّى إطار التعاون بينهما حدود الأساليب ليدخل مجال المفاهيم، إذْ أَنَّ فكرة الدائنية والمديونية التي قام عليها مفهوم القيد المزدوج، ليست في واقع الأمر سوى تعبير محاسبي عن مفهوم التوازن أو التكافؤ الرياضي، وقد استخدمت المحاسبة فيما بعد هذا المفهوم في تطوير الكثير من طُرُقِهَا وأساليبها بدءاً بأسلوب ترصيد الحسابات، وكذا إعداد ميزان المراجعة، إلى معالجة الأخطاء المحاسبية وانتهاءاً بمعادلة الميزانية والتي يُشَارُ إليها أحيانا بمصطلح المعادلة الأساسية في المحاسبة.[1]

ومع ازدياد حجم المعاملات المالية وتشعبها تَوَلَّدَت الحاجة لدى أصحاب الأموال في تحديد مدى ربح المنشأة في تحقيق أغراضهم وبذلك اتضحت أَهَمِيَّة قائمة الأرباح والخسائر في تلبية هذا المطلب، مما أَدَّى في نهاية القرن التاسع عشر إلى ظهور الحسابات الإسمية والتخلي عن نظرية تشخيص الحسابات واستبدالها بنظرية العمليات التي أصبحت أساس تسجيل وتفسير الأحداث والعمليات المالية في المحاسبة.

وهكذا نجد أَنَّ طريقة القيد المزدوج كانت في تَطَوُّر دائم حتى أصبحت نظاما متكاملا هدفه ضبط دقة وانتظام التسجيل بالدفاتر، بهدف إعداد جدولين مترابطين هما قائمة الدخل وقائمة المركز المالي.

ويلاحظ أنه رغم أَهَمِيَّة قائمة الدخل (حساب الأرباح والخسائر) إلاَّ أَنَّ قائمة المركز المالي تحتل المرتبة الأولى لدى أصحاب رأس المال في الرقابة على الممتلكات.

وهكذا أصبحت مرحلة إمساك الدفاتر تعكس مرحلة الاهتمام بالجوانب الفنية للمحاسبة والجهود المبذولة في سبيل تطوير الأساليب الفنية اللازمة.[2]

2- تَطَوُّر الجانب المهني والأكاديمي للمحاسبة

لم يتوقف تَطَوُّر الفكر المحاسبي عند الجانب الفني فقط والنظر إلى المحاسبة على أَنَّهَا أداة للرقابة على الممتلكات، بل تَعَدَّاه في بداية القرن التاسع عشر إلى الجانب المهني والجانب الأكاديمي، ويعود ذلك لعدة عوامل هي كالتالي:[3]

2-1- ظهور الثورة الصناعية

من أهم ما تَرتَّب عن الثورة الصناعية زيادة حجم المشروعات بشكل كبير، والتي تَتَطَلَّب زيادة مصادر التمويل وتنويعها، ومن هنا ظهرت أَهَمِيَّة تطوير النظريات المحاسبية التي تأخذ في الاعتبار مصلحة الدائنين

[1] - **محمد مطر عطية**، مرجع سابق، ص: 20.

[2] - **عباس مهدي الشيرازي**، مرجع سابق، ص: 19.

[3] - نفس المرجع والصفحة.

وحماية ممتلكاتهم وتشجيعهم على الاستثمار، وصاحب ذلك تطوير النظريات والمفاهيم مثل المحافظة على رأس المال، رأس المال القانوني، محاسبة التكاليف ودراسة سلوكها من أجل زيادة ربحية المشاريع.[1]

2-2- ظهور شركات مساهمة

تُعْتَبَرُ الشركات المساهمة وسيلة فَعَّالة لتجميع واستقطاب رؤوس الأموال الضخمة، وذلك بما تُوَفِرُه من مخاطر محدودة للمستثمرين، وتَتَمَيَّز هذه الشركات بميزتين ذات تأثير بالغ على المحاسبة: الميزة الأولى وهي الإستمرارية في مزاولة النشاط، أَمَّا الميزة الثانية فهي انفصال المِلْكِيَة عن الإدارة، ولقد كان لهذه الميزة الأخيرة أثر كبير على المحاسبة فيما يخص مجال تقييم عمل الإدارة وما يَتَطَلَّبه ذلك من ضرورة مقابلة المجهودات المبذولة بالمنجزات المحَقَّقَة، واستخدام مبدأ مقابلة الإيرادات بالمصروفات كأساس لتقييم كفاءة الإدارة في استثمار الأموال الموكلة إليها، الأمر الذي أَدَّى إلى زيادة أَهَمِيَّة قائمة الدخل مقارنة بالميزانية والتي أصبح دورها يَتَمَثَل في تحديد الأرصدة المتبقية في نهاية الدورة بعد إعداد قائمة الدخل وبذلك أصبحت قائمة المركز المالي حلقة وصل بين قائمة الدخل للفترات المتعاقبة.

وأَدَّى انتشار هذا النوع من الشركات إلى حدوث تأثيرات كبيرة على المحاسبة مهنيا حيث وضعت أغلب الحكومات تشريعات وقوانين تَضْمَنُ حُدُوداً دُنْيَاً من المعلومات التي تستوجب على مُعِدِّي القوائم المالية الإفصاح بها للأطراف الخارجية خصوصا المساهمين والمقرضين، وأصبح من الضروري مراجعة القوائم المالية من قبل مُرَاجِع خارجي وذلك لقياس درجة الاعتماد على ما تفصحه الإدارة من معلـــومات في هذه القوائم، ومن هنا كانت نشأة مهنة المحاسبة والمراجعة وظهور الجمعيات المهنية.

2-3- فرض الضرائب على الأفراد والشركات

لقد تَرَتَّب على عملية فرض الضرائب فتح مجالات عمل جديدة للمحاسبين، واتسع نطاق الطلب على خدمـــات المحاسبين، نظراً لانتشار القوانين الجبائية، وأصبح المحاسب يعمل كخبير جبائي ومستشار مـــالي، ومن ناحية أخرى كان للضرائب تأثير على الفكر المحاسبي خصوصا حول كيفيات تحديد النتيجة المحاسبية والنتيجة الجبائية.

2-4- ظهور الشركات ذات النفع العام

إنَّ احتياج هذه الشركات إلى استثمارات كبيرة وأصول ثابتة ذات عمر إنتاجي أطول من أي صناعة أخرى، أَدَّى إلى زيادة أَهَمِيَّة تطوير طُرُق لحساب الإهتلاكات وتحديد تعريفة عادلة للخدمات التي تُقَدِّمُها هذه الشركات، كما بدأ استخدام أسلوب القوائم المالية المُوَحَّدَة نتيجة اتجاه هذه الشركات إلى الانـــدماج، الأمر الذي ترتب عنه ظهور مشاكل الشهرة وتصنيف حقوق الأقلية في القوائم المالية.

[1] - **عباس مهدي الشيرازي**، مرجع سابق، ص: 20.

لقد كان إشراف الحكومات وتنظيمها لخدمات هذه الشركات دافعاً نحو تطوير نظم محاسبية مُوَحَّدَة للتطبيق في جميع الشركات المماثلة لأغراض المقارنة والرقابة، كما أَدَّى هذا التدخل الحكومي إلى ظهور مصطلحات ومفاهيم جديدة مثل القيمة العادلة، مُعدَّل العائد العادي، تكلفة الاستبدال وغيرها من المفاهيم.[1]

ونتيجة لهذه العوامل الأربعة كان الاهتمام بأمور المحاسبة من جانبين متكاملين: مهنيا وأكاديميا.

فَمنْ حيث الجانب المهني وبسبب تَعَدُّد الأطراف المستخدمة للتقارير المالية وتَعارُض مصالحهم، أصبح من الضروري تأسيس مهنة المحاسبة على مجموعة من القيم والمبادئ المقبولة اجتماعيا، تُرْضي مصالح جميع الأطراف مثل الحياد، عدم التَحَيُّز، الصدق في التعبير، الموضوعية في القياس، عدالة القوائم المالية..الخ، وغير ذلك من أخلاقيات الممارسة المحاسبية، كل هذه القيم تُعْرَفْ حالياً بالمدخل الأخلاقي في بناء نظرية المحاسبة.

أَمَّا من الجانب الأكاديمي فقد إكتسب المحاسبون جملة من المفاهيم والأفكار والقضايا التي تحتاج إلى ترتيب وتنظيم من خلال إطار فكري مترابط عن طريق الاستعانة بحقول المعرفة الأخرى مثل الإقتصاد والتمويل من أجل وضع نموذج محاسبي مناسب ويخدم الوحدة المحاسبية.[2]

3- المحاسبة كنظام للمعلومات

وهي المرحلة الثالثة من مراحل التَطَوُّر المحاسبي، حيث أصبحت المحاسبة مصدر للمعلومات وتُساهم بشكل كبير في إتخاذ القرار، كما أَنَّ الاستعانة بالوسائل الآلية في المحاسبة وبصفة خاصة الكمبيوتر، أتاح المجال للمحاسب للاهتمام بمرحلة تحليل البيانات، وتم الإستعانة كذلك بأساليب التحليل الكمي مثل الإحصاء وبحوث العمليات بغية تطوير وتحليل المعلومات المحاسبية والتَعَرُف على إحتياجات نماذج إتخاذ القرارات من المعلومات، وبذلك أصبحت المحاسبة عِلْماً متعدد المعارف، وأَصْبح المحاسب عنصرا أساسيا في الإدارة العلمية وأضحت أدواته ومفاهيمه أمرا ضروريا في ترشيد القرارات، والفضل يعود إلى نظام المعلومات في المؤسسة.[3]

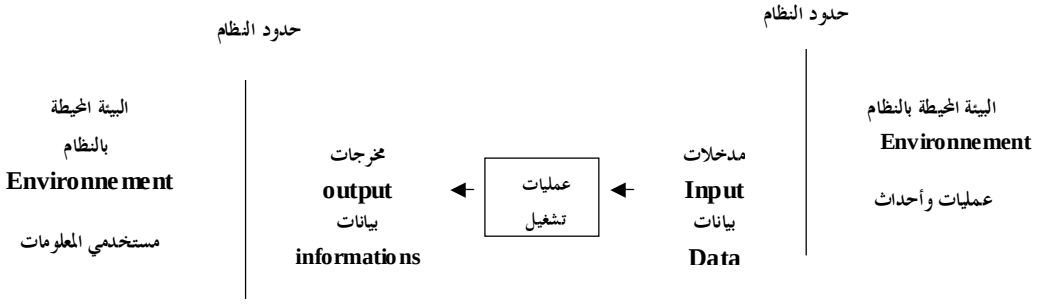
والنظام بصفـــة عامـــة هو مجموعة من العناصر التي تعمل مُجْتَمعَة ومُترابطة في سبيل تحقيق هدف مُعَيَّنْ، وعناصر النظام يمكن تحديدها في ما يلي: مدخلات – عمليات – مخرجات وهذه العناصر ترتبط مع الأهداف التي يراد تحقيقها من نظام المعلومات ويمكن توضيحها كما يلي:

[1] - **عباس مهدي الشيرازي**، مرجع سابق، ص:21.

[2] - المرجع السابق، ص: 23.

[3] - المرجع السابق، ص- ص: 23-25.

شكل رقم (1-01): عناصر النظام وعلاقته بالبيئة المحيطة



المصدر: عباس مهدي الشيرازي، نظرية المحاسبة، مرجع سابق، ص: 25.

يَتضِحُ من هذا الشكل أَنَّ النظام المحاسبي هو نظام مفتوح يتعامل مع البيئة المحيطة به، خاصة البيئة المحاسبية والتي تَتَمَيَّز بأَنَّهَا بالغة التعقيد وكثيرة التَغَيُّر والتداخل، فعند طرف المدخلات يتعامل النظام مع ظواهر اقتصادية واجتماعية مُتنوِّعَة ومتشابكة وعلى المحاسب أن يعتمد على أدوات تساعده في اختيار وتحديد تلك الظواهر التي تُعْتَبَرُ أحداث محاسبية، ومن ناحية أخرى نجد أن جانب المخرجات يمثل تَحَدِّيا كبيراً للنظام المحاسبي، بسبب تَنَوُّع وتَعَدُّد مُستخدِمي القوائم المالية وتَعَدُّد أهدافهم.[1]

4- المحاسبة عن المسؤولية الإجتماعية

تُعْتَبَرُ المحاسبة عن المسؤولية الإجتماعية من أحدث مراحل التَطَوُّر المحاسبي، ولقد كانت بسبب الازدياد الكبير في حجم وقدرات الوحدات المحاسبية، مثل شركات المساهمة، حيث أصبحت لها تأثيرات مالية واجتماعية كبيرة على مصالح أطراف عديدة لَعَلَّ من أهمها المُستثمِرين، الإدارة، الدائنين، المقرضين، الجهات الحكومية، العمال، العملاء، الموردين، المجتمع، ونظرا لتعارض مصالح هذه الأطراف تَحَتَّم على المحاسب الالتزام بوجهة النظر الإجتماعية، أي أَنَّ التقارير والقوائم المالية تُعَدُ وفق نظرة شمولية تستجيب لمُتَطَلَّبَات كل فئات المجتمع، لأَنَّ تغليب وجهة نظر فئة مُعَيَّنَة على حساب فئات أخرى يُؤَثِرُ على عدالة توزيع المنافع بين تلك الفئات، أي على المحاسب أن يُراعي النفع العام الذي يعود على المجتمع ككل.

لذلك يمكن القول أَنَّ المحاسبة عن المسؤولية الإجتماعية تَتَطَلَّب نموذجا محاسبيا مبنيا على أساس من القيم الإجتماعية السائدة في الزمان والمكان فهو أيضا اتجاه نفعي ولكن من وجهة نظر أشمل من تلك التي سادت المحاسبة باعتبارها نظاما للمعلومات المحاسبية للوحدة.[2]

[1] - **عباس مهدي الشيرازي**، مرجع سابق، ص: 26.

[2] - **عباس مهدي الشيرازي**، مرجع سابق، ص- ص :27-28.

المطلب الثاني: المحاسبة "مفهومها ووظائفها، فروضها، مبادئها"

تُعْتَبَرُ المحاسبة من العلوم الإجتماعية وأحد فروع المعرفة الإنسانية والتي تَطَوَّرَت عبر التاريخ مع تَطَوُّر العلوم الأخرى، ولاسيما علـــم الإدارة وعلم القانون وعلم الإقتصاد والرياضيات وغيرها من العلوم الأخرى، حيث تَطَوُّر مفهوم المحاسبة من حيث الشكل والمضمون، وسَنُورد بعض التعاريف الخاصة بالمحاسبة كما يلي:

1- مفهوم المحاسبة

تَطَوَّر مفهوم المحاسبة بتَطَوُّر الوظيفة التي أُنْشأَت من أجلها، بداية من نظام مسك للدفاتر إلى نظام للمعلومات، ولَعَلَّ من أبرز مظاهر التَطَوُّر نجدها في تَعدُّد وظائفها مثل: المحاسبة الإدارية والمحاسبة الحكومية والمحاسبة الإجتماعية والمحاسبة البيئية ومحاسبة الموارد البشرية وغيرها من المحاسبات.... الخ.

و يمكن إبراز تَطَوُّر التعاريف الخاصة بالمحاسبة كما يلي :

تعريف المعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين (AICPA) سنة 1941 للمحاسبة على أَنَّهَا:" فن تسجيل وتبويب وتلخيص العمليات والأحداث التي لها طبيعة مالية وتفسير النتائج التي تُسْفِر عنها هذه العمليات والأحداث".[1]

وقد عَرَّفَت الجمعية الأمريكية للمحاسبة (AAA) سنة 1953: على أَنَّهَا "نظام يختص بتحليل وتسجيل وتبويب ثم تلخيص المعلومات المالية التي تحدث في الوحدة الإقتصادية وذلك بقصد تحديد نتيجة أعمال هذه الوحدة عن فترة مُعَيَّنَة (سنة عادة) وتحديد مركزها المالي في نهاية هذه الفترة".[2]

من هذا التعريف نجد أَنَّهُ يُرَكِّز على الجانب الفني للمحاسبة والذي يتَمَثَل في تسجيل وتبويب العمليات والأحداث المالية وتفسيرها؛

وفي تعريف ثان لنفس الجمعية سنة 1966 المحاسبة:" هي عملية تحديد وقياس وتوصيل المعلومات الإقتصادية لمُستخدِميها بغرض تمكين مُستخدِمي هذه المعلومات من تكوين رأي مستنير لإتخاذ القرارات الصائبة"؛[3]

وفي تعريف آخر لنفس المعهد سنة 1970 "المحاسبة: هي عبارة عن نشاط خدمي وظيفته الأساسية توفير معلومات كمية عن الوحدات الإقتصادية وهي بصفة أساسية ذات طبيعة مالية تساعد على إتخاذ

[1] - المرجع السابق، ص: 03.

[2] - **محمد مطر عطية**، مرجع سابق، ص: 25.

[3] - **وليد ناجي الحيالي**، نظرية المحاسبة، مرجع سابق، ص: 18.

القرارات المُتَعَلِّقَة باستخدام أو بتخصيص الموارد في منشآت الأعمال الإقتصادية سواء الهادفة للربح أو غير الهادفة للربح أو في وحدات الأعمال الحكومة".[1]

في هـــذا التعريف نجـــد أن مفهوم المحاسبة قد تَطَوَّرَ ليشمل ميادين علمية أخرى مثل إتخاذ القـــرار، علم الإقتصاد وغيرها؛

- وفي تعريف آخر لنفس الجمعية سنة 1975 عُرِّفَت المحاسبة على أَنَّهَا:" عبارة عن توفير معلومات يمكن أن تكون ذات فائدة في إتخاذ القرارات الإقتصادية والتي إذا تم توفيرها على هذا النحو سوف تُحَقِّق مزيداً من الرفاهية الإجتماعية"؛[2]

أَمَّـــا المُخَطَّط الوطني للمحاسبـــة (PCN) فَيُعَرِّفُهَـــا بأَنَّهَا تقنيـــة كمية للتسيير مُوَجَّهَة للتنظيم، التحكم، والتنبؤ بنمو المؤسسات والتنمية الإقتصادية للوطن ويطغى على هذا التعريف دور المحاسبة على كونها أداة للتنبؤ بالتنمية الإقتصادية للوطن، بما يعكس مُتَطَلَّبَات نظام الإقتصاد المُخَطَّط.[3]

أَمَّا الآن فأصبح ينظر للمحاسبة على أَنَّهَا نشاط خدمي ونظام وصفي، ونظام للمعلومات، فالمحاسبة تشمل تلك الجوانب الثلاثة وهي على النحو التالي:

- المحاسبة كنشاط خدمي

تُوَفِر المحاسبة للأطراف المهتمة معلومات مالية كَمِّيَة تساعدهم على إتخاذ القرارات المُتَعَلِّقَة باستخدام أو بتخصيص الموارد في كيانات الأعمال الإقتصادية الهادفة للربح أو هيئات في الإقتصاد الوطني.

- المحاسبة كنظام وصفي

تُحَدِّد المحاسبة مجموعة كبيرة من الإجراءات والمعاملات التي تَخْتَص بتسجيل ووصف النشاط الإقتصادي، من خلال قياسها وتصنيفها وتلخيصا لها فإنَّهَا تُخَفِض من تلك البيانات عن طريق تجميعها في مجموعة من البنود الجوهرية المتداخلة فيما بينها، وتقوم بإعداد تقرير عنها على نحو صحيح بغرض وصف المركز المالي ونتائج أعمال النشاط الإقتصادي والتدفقات النقدية للكيان.

[1] - **أمين السيد أحمد لطفي**، نظرية المحاسبة من منظور التوافق الدولي، الدار الجامعية للنشر، الإسكندرية، مصر، 2006، ص: 04.

[2] - **مصطفى عقاري**، مساهمة علمية لتحسين المُخَطَّط المحاسبي الوطني، أطروحة دكتوراه، جامعة فرحات عباس، سطيف، 2004، ص: 09.

[3] - **Djelloul Saci**, Comptabilité de l'entreprise et système économique, l'expérience Algérienne, O.P.U, Alger, 1991, P: 47.

- المحاسبة كنظام معلومات

تقوم المحاسبة بتَجْميع وتوصيل المعلومات الإقتصادية الخاصة بمشروعات الأعمال وغيرها من الأحداث إلى مدى واسع وكبير من الأشخاص الذين ترتبط قراراتهم وتصرفاتهم بذلك النشاط.

وعليه فهناك ثلاثة خصائص للمحاسبة توضح طبيعتها هي :

- قياس وتوصيل المعلومات المالية؛
- ارتباطها بأنشطة اقتصادية خاصة بكيانات؛
- التوصيل للأشخاص المهتمة.

ويمكن القول بأَنَّ الدور الرئيسي للمحاسبة يَتَمَثَل في توفير نظام فَعَّال للقياس والتقرير، كما أَنَّهَا تُمَثِل نظام معلومات محاسبي لإتخاذ القرار، ولا شَكَّ أَنَّه خلال السنوات السابقة ازداد حجم الكيانات وتعقدت الأعمال بها إلى درجة كبيرة، مما جعل المسؤولية الملقاة على عاتق مهنة المحاسبة كبيرة على ما كانت عليه.[1]

2- وظائف المحاسبة

لقد شهدت وظائف المحاسبة تَطَوُّراً تزامن مع التَطَوُّر الإقتصادي والإجتماعي والقانوني والبيئي حيث يمكننا صياغتها فيما يلي:[2]

2-1- وظيفة تسجيلية

بمعنى أَنَّ المحاسبة تعمل على تسجيل كافة العمليات المالية وفق تسلسلها الزمني.

2-2- وظيفة تحليلية

وتعتمد هذه الأخيرة على تجميع المعلومات المالية وبلورتها في الدفاتر والجداول، لكي تتضح وضعية موارد المؤسسة وكذا مصروفاتها، والتي ستكون بمثابة قاعدة صحيحة تنطلق منها الوظيفة الرقابية.

2-3- وظيفة رقابية

تَتِمُ وظيفة الرقابة أساسا من خلال المقارنة بين مؤشرات الأداء الفعلي الحقيقي، والتقديري (المعياري) للوقوف عند الانحرافات وأسبابها.

2-4- وظيفة استشارية أو إخبارية

ينطلق عمل هذه الوظيفة من خلال مختلف تقارير الأداء التي تصل للإدارة، حيث تساهم هذه التقارير في كشف النتائج وتقييمها والاستفادة من نقاط القوة والضعف المستنتجة أثناء الرقابة.

[1] - **أمين السيد أحمد لطفي**، مرجع سابق، ص- ص: 4-6.

[2] - **خليل الدليمي وآخرون**، مرجع سابق، 2005، ص: 14.

3- فروض المحاسبة

إنَّ عملية المسك المحاسبي وإعداد القوائم المالية محكومة بمجموعة من الفروض والقواعد المتعارف عليها ومقبولة قبولا عاما، فالباحث في مجال المحاسبة عليه أن يكون مُلِماً بها حتى يستطيع إنجاز العمل المحاسبي بشكل جَيِّد، لذلك سوف نتناول في هذا الصدد أهم الفروض المتفق عليها كما يلي:

3-1- فرض استقلالية الشخصية الاعتبارية

يَقُوم هذا الفرض على أساس أَنَّ أي وحدة محاسبية عند إنشائها واكتسابها للصفة القانونية تكون مستقلة ومنفصلة عن أصحاب الوحدة، هذا يعني أَنَّ القوائم المالية التي يتم إعدادها تخص العمليات التي قامت بها الوحدة فقط وليست العمليات التي تخص مالكي هذه الوحدة.[1]

3-2- فرض الإستمرارية

يقوم هذا الفرض على أساس أَنَّ تكوين أي وحدة محاسبية هو بقصد الاستمرار في مزاولة نشاطها بدون نِيَّة توقيف النشاط، إلا أَنَّهُم يتوقعون أَنَّهَا سوف تستمر لفترة طويلة بما يكفي لتحقيق أهدافها وتعهداتها وهذا الفرض يقوم على أساس الفصل بين الوحدة المحاسبية والمالكين باعتبارهما شخصيتين مستقلتين ولكل منهما أهداف وخطط مستقلة عن بعضها يسعيان لتحقيقها، ويُعْتَبَرُ افتراض استمرارية المنشأة من الافتراضات الأساسية التي بُنِيَ عليها التطبيق المحاسبي الآن، كونه يُعْتَبَرُ أساسا لتبرير أُسُس وقواعد القياس والتقييم المحاسبي[2] وخاصة ما يَتَعَلَّق منها:

- بالأصول الثابتة(طويلة الأجل)، وقد كَرَّسَ هذا الافتراض عند ظهور الشركات المساهمة باعتبار أَنَّ حياة الشركة لا تَتَوَقَّف على المساهمين، والمساهم يستطيع التصرف بأسهمه متى شاء دون تأثير على مسيرة الشركة؛
- تقييم الأصول المتداولة بسعر التكلفة أو السوق (أَيُّهُما أقل)؛
- احتساب الأرباح المَحَقَّقَة خلال الفترة المحاسبية.

ومِمَّا ساعد على صِحَّة ومنطقية هذا الفرض ظهور الشركات المساهمة التي تعتمد في الأساس على المسؤولية المحدودة للمساهمين وهي بمقدار حصصهم في رأس المال، كذلك عدم تأثر حياة الشركة ببيع أو تنازل أحد المساهمين عن حصته في رأس المال أو وفاته.[3]

---

[1] - **وليد ناجي الحيالي**، المحاسبة المتوسطة، منشورات الأكاديمية العربية المفتوحة بالدنمارك، 2007، ص: 28.

[2] - **محمد سمير الصبان، إسماعيل إبراهيم جمعة، أحمد محمد كامل**، المحاسبة المتوسطة، الإطار الفكري والعملي للمحاسبة كنظام للمعلومات، الدار الجامعية للنشر، الإسكندرية، مصر، 2003، ص: 84.

[3] - **دونالد كيسو، جيري ويجانت**، المحاسبة المتوسطة، تعريب أحمد حامد حجاج، الطبعة 2، الجزء الأول، دار المريخ للنشر، الرياض، السعودية، 1999، ص: 26.

3-3- فرض استقلالية الدورات المالية

يقوم هذا الفرض على إعداد القوائم المالية لكل دورة على حدى، وتُسَجَّل فيها العمليات التي حدثت أثناء هذه الدورة فقط، إلا أَنَّهَا عادة تكون السنة المدنية، بحيث يتم تأسيس حسابات المؤسسة نظريا في أول كل سنة ثم يتم تصفيتها في نهاية السنة المالية، ثم تَأَسَّس من جديد في بداية السنة الموالية لتصفى من جديد في نهاية السنة الثانية، وهكذا دواليك، حيث يسمح لنا هذا الفرض بمعرفة نتيجة نشاط الوحدة من ربح أو خسارة في كل دورة على حدى.[1]

4-3- فرض القياس النقدي

إَنَّ الموارد الإقتصادية التي تمتلكها الوحدة المحاسبية تَتَكَوَّن من مجموعة موارد غير متجانسة (أراضي، مباني، منشآت، بضاعة...الخ)، وبسبب صعوبة قياس هذه الموارد أصبح من الضروري إيجاد وحدة قياس مُوَحَّدَة يتم بموجبها قياس وتسجيل العمليات المالية التي تحدث في الوحدة المحاسبية خلال فترة مُعَيَّنَة، لذلك تم استخدام النقود كوحدة للقياس باعتبارها وسيلة قياس متعارف عليها، إلا أَنَّ مشكلة وحدة القياس النقدي هي عدم ثبات القيمة النقدية وتَعَرُضِها للتغير بسبب التضخم، ولذلك تصبح البيانات المفصح عنها في القوائم المالية غير دقيقة في التعبير عن صِحَّة وحقيقة المركز المالي للوحدة المحاسبية.[2]

4- مبادئ المحاسبة

هي مجموعة من القواعد والأُسُس المتفق عليها والمقبولة في الوسط المهني، والتي تستعمل كمرشد علمي وعملي في الممارسة المهنية، وتستمد المبادئ صياغتها من الفروض المحاسبية باعتبارها الدليل الذي يسترشد به في صياغة المبادئ المحاسبية لتصبح إرثاً علمياً مشتركاً لكل المحاسبين، وهو ما يُفَسِّر استمرار المحاسبين في استخدام العديد من المبادئ والقواعد وهذا منذ ظهور نظرية القيد المزدوج إلى حد الآن، وفيما يلي مجموعة المبادئ المحاسبية المُطَبَّقَة في الواقع العملي.

1-4- مبدأ التكلفة التاريخية

يُعْتَبَرُ مبدأ التكلفة التاريخية من المبادئ الأساسية في المحاسبة لتسجيل عناصر الأصول والخصوم واستخداماتها ومصادر تمويلها وجميع المصروفات والإيرادات التي يتم التعبير عنها في القوائم المالية بتكلفتها الأصلية وفي تاريخ حيازتها من واقع المستندات المؤدية.

ويَرْتكز هذا المبدأ أيضا على أساس فرض الإستمرارية، على اعتبار أَنَّ المنشأة سوف تستمر في نشاطها لفترة غير محدودة ومن ثَمَّ ليس هناك أي مُبَرِّر لاستخدام القيم الجارية أو أي قيم أخـــرى عند تقييم الأصول،

[1] - **وليد ناجي الحيالي**، المحاسبة المتوسطة، مرجع سابق، ص: 29.

[2] - نفس المرجع والصفحة.

كما يستند على مبدأ الموضوعية لأَنَّ البيانات التاريخية تَتَمَيَّز بالموضوعية وقابليتها للتَحَقُّق، ويُعْتَبَرُ فرض وحدة القياس والذي يفترض ثبات القوة الشرائية لوحدة النقد مُحَدَّد رئيسي لتطبيق مبدأ التكلفة التاريخية وذلك على الرغم من أَنَّ تطبيق هذا المبدأ قد يُؤَدِّي إلى بيانات مُضَلِّلَة إذا تَغَيَّرَت قِيَمُهَا بشكل جوهري على مدار الزمن.

وتُعْتَبَرُ التكلفة التاريخية هي سعر السوق العادل في تاريخ الحيازة لأَنَّهَا نتجت عن عملية تبادل تَمَّت فعلا بين الوحدة الإقتصادية والأطراف الخارجية.[1]

4-2- مبدأ تحقيق الإيراد

إِنَّ مبدأ تحقيق الإيراد المستند على العرف المحاسبي يُعْتَبَرُ الإيراد مُحَقَّقَا بمجرد إتمام صفقة البيع سواء كانت وسيلة الدفع نقداً أو بالآجال أو مقابل أوراق تجارية، وعليه فإن إجمالي مبيعات المشروع خلال المدة المحاسبية تَتَمَثَل في كل ما تم بيعه باختلاف طريق التحصيل.

غير أَنَّه يوجد رأي آخر خاصة فيما يَتَعَلَّق بحالة البيع بالتقسيط يُعْتَبَرُ الإيراد مُحَقَّقَا بمجرد تحصيل القسط، بالإضافة إلى حالة أخرى وهي المقاولة من الباطن فَيَتَحَقَّق فيها الإيراد بمجرد إنهاء الإنجاز أو إتمام العملية الإنتاجية.[2]

4-3- مبدأ المقابلة (مقابلة الإيرادات بالمصروفات)

يُعْتَبَرُ هذا المبدأ من المبادئ الأساسية الهامة لأنه يرتبط ويُؤَثِر على صِحَّة القياس المحاسبي كما يَفْصُل بين نتائج السنوات المالية المتتالية.[3]

ومن المعلوم أَنَّ كل نفقة تصرف من أجل تحقيق هدف مُعَيَّنْ وعادة هو تحقيق قدر من الإيرادات، ولذلك فإنَّ الإيرادات المتحَقِّقَة ترتبط بعلاقة سببية مع تكلفة الحصول عليها.

4-4- مبدأ الثبات

يعني مبدأ الثبات تطبيق نفس المبادئ والقواعد والإجراءات المحاسبية بصورة ثابتة خلال الفترات المحاسبية المتتالية، مما يُشَكِّلُ أساساً سليماً للمقارنة بين النتائج خلال عدد من الفترات المحاسبية، كما أَنَّ تطبيق مبدأ الثبات يتم باستخدام نفس الأُسُس والقواعد في تقييم الأصول وتكوين المُخَصَّصات وحساب المستحقات والتسبيقات وإعداد الحسابات والقوائم المالية.[4]

---

[1] - **وصفي عبد الفتاح أبو المكارم**، المحاسبة المالية المتوسطة، القياس والتقييم والإفصاح المحاسبي، دار الجامعة الجديدة للنشر، الإسكندرية، مصر، 2000، ص: 41.

[2] - **دونالد كيسو، جيري ويجانت**، مرجع سابق، ص:81.

[3] - المرجع السابق، ص: 82.

[4] - **وليد ناجي الحيالي**، نظرية المحاسبة، مرجع سابق، ص: 86.

4-5- مبدأ الإفصاح والشمول

يُقْصَد بالإفصاح الوضوح في عرض البيانات والمعلومات المحاسبية عند إعداد الحسابات والقوائم والتقارير المحاسبية، وقد أصبح هذا المبدأ مُهِماً جداً بعد ظهور شركات الأموال و الأطراف المستفيدة من المعلومات المحاسبية باعتبار أَنَّ عَرْض البيانات وتبويبها وتفصيلها وتوضيحها يساعد تلك الأطراف مَهْمَا كانت درجة ثقافتها المحاسبية في إتخاذ القرارات.

وأمَّا الشُمُول فهو يعني ضرورة احتواء الحسابات والقوائم المالية على كافة المعلومات والبيانات المحاسبية المُتَعَلِّقَة بالفترة المحاسبية أو التي تَعْكِس الواقع الإقتصادي للمنشأة دون إخفاء أي منها وعليه فيُعَدُ هذا أمر ضروري لكي تكون الحسابات والقوائم مُعَبِّرَة عن الحقيقة، وتعكس بدقة نتيجة النشاط الإقتصادي والمركز المالي، وهذا سيساعد طبعا على إتخاذ القرارات.

4-6- مبدأ الحيطة والحذر

يُعْتَبَرُ هذا المبدأ حجر الزاوية في الجانب العملي، وهو يقتضي تحميل السنة المالية بكافة التكاليف الفعلية والمحتمل وقوعها، والأخذ فقط بالإيرادات الفعلية وعدم الإعتراف بالإيرادات المتوقعة، إلا عند تَحَقُّقِها فعليا، وتطبيقا لذلك يتم إتباع قاعدة التكلفة أو السوق للوصول إلى تقييم أقل للأصول المتداولة، وتشكيل مخصص الديون المشكوك فيها عند وجود احتمال عدم تحصيل بعض الديون بسبب الإفلاس.

كما يتم إثبات الإيرادات الفعلية مثل المبيعات والعمولات والفوائد وغير ذلك التي حصلت أو استحقت، أَمَّا الإيرادات المحتملة مثل ارتفاع أسعار المخزون السلعي أو الأوراق المتواجدة بحوزة المنشأة فإنه لا يعترف بها كونها لم تَتحَقَّق بشكل فعلي.[1]

4-7- مبدأ الموضوعية

نتيجة لتَطَوُّر المحاسبة فقد أصبح الهدف الأساسي لها هو تزويد الجهات المعنية بالبيانات والمعلومات المالية الصحيحة لاستخدامها في إتخاذ القرارات الرشيدة، لذلك يجب أن تكون هذه البيانات قائمة على أُسُس موضوعية وأدلة خالية من الأحكام والأهواء الشخصية، وبالتالي يجب أن تقاس المعلومات المالية بطريقة تَكْفُل الوصول إلى نفس النتائج في حالة ما إذا قام محاسب آخر بإعادة عملية القياس لها، وهذا لا ينفي وجود حالات أو أوضاع تستدعي من المحاسب استعمال أحكام وتقديرات شخصية في حالة عدم وجود أدلة ووسائل إثبات موضوعية.

[1] - **إصدارات المجمع العربي للمحاسبين القانونيين**، مرجع سابق، ص: 14.

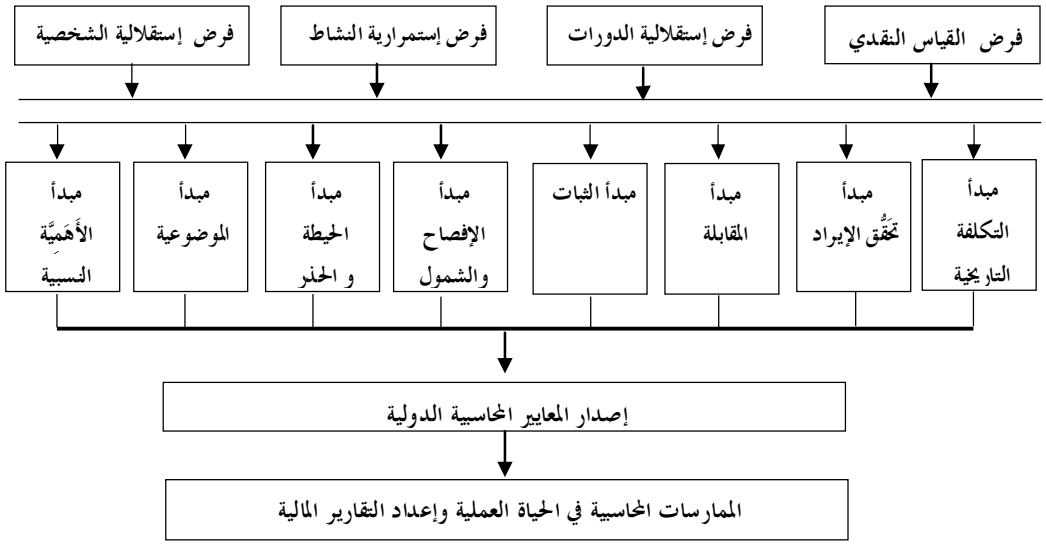
4-8- مبدأ الأَهَمِيَّة النسبية

يتم وِفْقا لهذا المبدأ إعطاء أَهَمِيَّة نسبية للمعلومات المالية عند إعداد القوائم المالية، ويُعْتَبَرُ البَنْد الأكثر أَهَمِيَّة نسبية كلما زاد تأثيره على القرارات الإدارية المتخذة وتقل أهميته النسبية كلما كان تأثيره ضعيفاً على عملية إتخاذ القرارات الإدارية، ويَشُوب عملية تحديد الأَهَمِيَّة النسبية الكثير من الصعوبات نظراً لاعتمادها على الممارسة المحاسبية والخبرة الطويلة.

وعموما تُعْتَبَرُ الأَهَمِيَّة النسبية أمر نسبي فما يُعْتَبَرُ مُهِماً في مشروع قد لا يكون بنفس الدرجة من الأَهَمِيَّة في مشروع آخر.

ومن هنا جاءت التفرقة بين المصاريف الرأسمالية والإيرادات حيث تُعْتَبَرُ المصاريف الرأسمالية أكثر أَهَمِيَّة من المصاريف الإيرادية.[1]

الشكل رقم (01-02) : إرتباط المبادئ والممارسات المحاسبية بالفروض المحاسبية



المصدر: رضوان حلوة حنان، أسامة الحارس، ميسون قولي، فوز الدين أبو جاموس، أُسُس المحاسبة المالية- قياس بنود قائمة المركز المالي، ط1، دار الحامد للنشر، عَمَّان، الأردن، 2004، ص: 41، بتصرف.

يُوضح هذا الشكل أَنَّ الفروض المحاسبية هي أساس إشتقاق المبادئ المحاسبية، كما أَنَّ بعض الفروض تُمَثِل حجر الزاوية في القياس المحاسبي عموما، مثل فرض إستقلالية الشخصية هو أساس المسائلة المحاسبية.

وعموما الفروض مستقلة عن بعضها البعض، في حين أَنَّ المبادئ مترابطة مع بعضها البعض واستناداً إلى تلك المبادئ المحاسبية يتم الإثبات المحاسبي وإعداد التقارير المالية دوريا.[2]

[2] - **حسام الدين مصطفى الخداش، عبد الناصر ابراهيم نور، وليد زكريا صيام،** أصول المحاسبة المالية، الجزء الأول، دار المسيرة للنشر والتوزيع، عَمَّان، الأردن، 1998، ص: 28.

المطلب الثالث: المحاسبة "أنواعها، أهدافها، أَهَمِيَّتُها"

نتيجة لزيادة حجم المعاملات التجارية خصوصا بعد الثورة الصناعية، تَطَوَّرَت المحاسبة وتَنَوَّعَت، كما ازدادت أهدافها وأَهَمِيَّتُها وهذا ما سنتَطَرَّق إليه من خلال هذا المطلب.

1- أنواع المحاسبة

على العموم يمكن التمييز بين نوعين رئيسين من المحاسبة سنحاول إيجازهما من خلال ما سيأتي:

1-1- محاسبة القطاع العام

تنقسم محاسبة القطاع العام إلى نوعين هما:

1-1-1- المحاسبة الوطنية

تُعْتَبَرُ المحاسبة الوطنية إطار فكري يهدف بالأساس إلى قياس وتصوير النشاط الإقتصادي التجميعي والناتج الوطني والدخل الوطني والإنفاق الوطني على الاستهلاك والاستثمار، خلال فترة زمنية باستعمال مفاهيم ومبادئ وإجراءات وأدوات اقتصادية ومحاسبية ورياضية وإحصائية، لتوفير الدلالة الإقتصادية بغرض استخدامها في توجيه الإقتصاد الوطني ورسم السياسات الإقتصادية الكلية، وعليه يمكن القول أَنَّ المحاسبة الوطنية تهتم بدراسة مجموع هيئات الدولة، حيث تُزَوِدُ هذه الهيئات بمعلومات مالية كافية تساعدها في الرقابة على صرف أموال الدولة وتخدم أغراض التخطيط بتسجيل عمليات تحصيل وصرف الموارد الحكومية، ويرى الكثير من الباحثين وعلماء الإقتصاد أَنَّ أحد أسباب تَخَلُّف الدول النامية مرتبط بضعف التحكم بالمحاسبة الوطنية وتَخَلُّف النظم المحاسبية الوطنية فيها مقارنة بتطبيقاتها في الدول المُتَقَدِّمة.[1]

1-1-2- المحاسبة العمومية

يُقصَد بها المبادئ والقواعد والأُسُس المحاسبية التي تساعد على التَعَرُف على نواحي النشاط الحكومي، وفرض الرقابة المالية والقانونية على الميزانية العامة وأساليب تنفيذها من متابعة للإيرادات والنفقات العامة، فهذه المحاسبة المُوَجَّهَة خصيصا لخدمة غرض أو أغراض المؤسسات غير الإقتصادية (المؤسسات ذات الطابع الإداري) والتي تعود وصايتها إلى الدولة أو هيئاتها القاعدية (البلدية – الولاية – الوزارة...) وبعبارة أخرى، المحاسبة العمومية عبارة عن مجموعة من القوانين والإجراءات التي تهتم بكيفية وضع الميزانية وصرفها، وكذلك تهتم بكيفية الرقابة على المال العام.[2]

---

[1] - **محمد عادل إلهامي، السيد أحمد السقا،** المحاسبة الحكومية والمحاسبة الإقتصادية القومية – مدخل معاصر-، المكتبة العصرية، مصر، 2008-2009، ص: 26.

[2] - **إسماعيل خليل إسماعيل، نائل حسن عدس،** الأسس العلمية والعملية في المحاسبة الحكومية، دار اليازوري العلمية للنشر والتوزيع، عَمَّان، الأردن، 2010، ص: 24.

2-1- محاسبة القطاع الخاص

تَضُمُ محاسبة القطاع الخاص عدة فروع تختلف باختلاف الهدف من المحاسبة وتختلف كذلك حسب طبيعة نشاط المؤسسة، وفيما يلي تلخيص لمختلف الفروع المحاسبية.

1-2-1- المحاسبة العامة أو المحاسبة المالية

تُعَدُ المحاسبة العامة أو المالية من أقدم أنواع المحاسبة، وهي نظام للقياس والاتصال تهتم بتسجيل وتبويب وتصنيف العمليات المالية ذات الطابع الكمي بدرجة أولى التي تتم في المؤسسة خلال فترة زمنية مُحَدَّدَة غالبا ما تكون سنة، وذلك بهدف التَوَصُّل في النهاية إلى نتيجة أعمال المؤسسة وما حَقَّقَته من ربح أو خسارة، [1] وتحديد الموارد المملوكة لتلك المؤسسة وما عليها من التزامات لنفس الفترة في شكل قوائم وتقارير مالية،[2] وتُعْتَبَرُ عملية مسك المحاسبة المالية إجبارية على جميع المؤسسات الإقتصادية القائمة وهذا بنص القانون المحاسبي الجزائري.

2-2-1- المحاسبة التحليلية أو محاسبة التكاليف

يهتم هذا النوع من المحاسبة بدراسة التكاليف وتحليلها وكذا حساب النتيجة الإجمالية المستخرجة من المحاسبة العامة مع تقييم قيم الممتلكات والخدمات بغية تحديد ثمن البيع ومراقبة أرباح المؤسسة.[3]

وتقوم محاسبة التكاليف بتجميع وتحليل وتبويب عناصر التكاليف وتخصيصها على المنتجات والأنشطة التي يتم إنتاجها، وأصبحت تشمل كذلك التكاليف المستقبلية أو التقديرية.[4]

كما تخدم محاسبة التكاليف إدارة المؤسسة بالدرجة الأولى وذلك من خلال تزويدها بالمعلومات الملائمة لأغراض التخطيط والرقابة وإتخاذ القرارات، وتُعْتَبَرُ ضرورية كأداة إدارية تستخدم في حل المشاكل المختلفة التي تتعرض لها إدارة المؤسسة يوما بعد يوم.[5]

3-2-1- المحاسبة التقديرية

وهي خُطَّة إعداد مُحَدَّدَة مقدماً على أُسُس علمية وفنية دقيقة عن الفترة الزمنية المستقبلية، تُعَبِّر عَمَّا يجب أن تكون عليه تكاليف وحدة نشاط، سواء كانت منتج أو عملية إنتاجية، وذلك ليس فقط بغرض تقويم

---

[1] - **حسام الدين مصطفى الخداش وآخرون**، مرجع سابق، ص: 22.

[2] - **أحمد محمد نور**، مبادئ المحاسبة المالية، المبادئ والمفاهيم والإجراءات المحاسبية، الدار الجامعية للنشر، الإسكندرية، مصر، ص: 27.

[3] - **إبراهيم الأعمش**، أُسُس المحاسبة العامة مطابق للمخطط المحاسبي الوطني 1975، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 1999، ص: 05.

[4] - **أحمد محمد نور**، مبادئ المحاسبة المالية، المبادئ والمفاهيم والإجراءات المحاسبية، مرجع سابق، ص: 28.

[5] - **رضوان محمد العناتي**، مبادئ المحاسبة وتطبيقاتها، الجزء الأول، الطبعة الثانية، دار صفاء للطباعة والنشر، عَمَّان، الأردن، 2001، ص: 19.

الأداء وحسب، بل تحقيقاً لأغراض تخطيطية ورقابية أيضا وفقا لمنهج علمي إجرائي،[1] وتُعَدُ المحاسبة التقديرية امتداد للمحاسبة التحليلية أي تعني اعتماد محاسبة تحليلية بقيم تقديرية للزمن القادم، حيث أَنَّهَا تعتمد على تقدير ما سوف يحدث في الفترات المستقبلية ثم تقارن التقديرات بما أنجز فعلا، وبعدها تستخرج الفروق.[2]

1-2-4- مراجعة وتدقيق الحسابات

تُعْتَبَرُ مراجعة الحسابات فرع مستقل من فروع المعرفة المحاسبية، وهي مجموعة من المبادئ والقواعد المهنية التي تحكم إجراءات فحص وتدقيق السجلات والدفاتر المحاسبية للتَحَقُّق من أَنَّ عملية مسك المحاسبة تَمَّت وفقا للمبادئ المحاسبية المتعارف عليها، وكذا التأكد من صِحَّة القوائم المالية الختامية بأَنَّهَا تُمَثِل الصورة العادلة والحقيقية للوضعية المالية للمؤسسة، ويجب أن تتم هذه العملية بواسطة شخص مستقل ومحايد سواء من داخل المؤسسة أو خارجها، وزاد الاهتمام بهذا الفرع من المحاسبة في العقد الأخير نظرا لإفلاس مجموعة من كبرى الشركات المساهمة في العالم نتيجة لتلاعبات محاسبية تَمَّت بالتنسيق بين شركات التدقيق والمراجعة وإدارة المؤسسات.[3]

وتنقسم المراجعة إلى نوعين هما:[4]

- المراجعة الداخلية: عمل المراجعة يقوم به موظفي المؤسسة.
- المراجعة الخارجية: عمل المراجعة يقوم به مراقب حسابات خارجي عن المؤسسة مَحَل المراقبة.

وتعمل مراجعة الحسابات على تعزيز الثقة والمصداقية في المعلومات المالية المنشورة في القوائم المالية، كما تُؤَدِّي إلى ترشيد إتخاذ القرار.

ونظرا لأَهَمِيَّة القيام بفحص القوائم المالية تسعى كل بلدان العالم إلى وضع قواعد ومعايير عملية وأخلاقية ووضع إطار تعليمي لممارسيها حتى يَتَمَكَّنُون من آداء مهامهم الرقابية على أحسن وجه.

1-2-5- المحاسبة البيئية

يُعَدُ مفهوم المحاسبة الإجتماعية أو البيئية مفهوما حديثا نسبياً في الفكر المحاسبي، ويُقصد بها توسيع مسؤولية المشروع وعدم اقتصارها على تحقيق مصالح ملاكها وحسب، بل أصبحت تمتد لتنطوي أيضا على المساهمة في تحقيق أهداف بيئية واجتماعية، وازداد الاهتمام بها مؤخراً خصوصاً مع تزايد ضغوط المنظمات الدولية لحماية البيئة وحقوق الإنسان، وتهتم بالجوانب الإجتماعية والبيئية للمؤسسات الإقتصادية،

[1] - **مكرم عبد المسيح باسيلي**، نظم التكاليف المعيارية في بيئة التصنيع الحديثة رؤية إستراتيجية، موسوعة محاسبة التكاليف، الجزء الثالث، المكتبة العصرية، مصر، 2007، ص: 06.

[2] - **إبراهيم الأعمش**، مرجع سابق، ص: 05.

[3] - **حاتم محمد الشيشيني**، أساسيات المراجعة: مدخل معاصر، المكتبة العصرية، مصر، 2007، ص: 15.

[4] - **محمد عباس حجازي**، المدخل الحديث في مبادئ المحاسبة، مكتبة عين شمس، القاهرة، مصر، 1986، ص : 31.

فعلى المؤسسات الإقتصادية العمل بالشكل الذي يحافظ على نظافة البيئة والمجتمع، ومن خلال هذه المحاسبة يتم تغريم أي مؤسسة تساهم في تلويث الجو والبيئة.[1]

1-2-6- المحاسبة الدولية

ظهرت المحاسبة الدولية في العالم بتأسيس لجنة المعايير المحاسبة الدولية سنة 1973، وتهدف المحاسبة الدولية إلى توحيد وتنسيق الأُسُس والقواعد والمعايير المحاسبية المُطَبَّقَة في الدول المختلفة والتي عن طريقها يمكن خدمة ومساعدة المستثمر المحلي والأجنبي بتوفير التقارير والقوائم المالية مفيدة وقابلة للمقارنة.[2]

وبوجه عام لايوجد تعريف متفق عليه للمحاسبة الدولية، حيث يرى البعض أَنَّ المحاسبة الدولية هي الإطار الدولي لمختلف الأساليب والإجراءات التي تهدف إلى قياس وعرض نتائج الأحداث والمعاملات التجارية الدولية، كما يمكن أن يشار إليها بأَنَّهَا مجموعة من المعايير المحاسبية المُوَحَّدَة والمقبولة عموما على المستوى الدولي بهدف ضبط الممارسة العملية لمهنة المحاسبة رغم وجود بعض الاختلافات المحاسبية بين الدول.[3]

وتواجه ممارسة المحاسبة الدولية العديد من المشاكل نذكر أهما :

- مشاكل صرف العملة وتَقَلُّبَات أسعارها.
- مشكلة تجميع وتوحيد القوائم المالية لشركة تنشط في عدة بلدان معاييرها المحاسبية مختلفة.
- مشكل التضخم وتغيرات القدرة الشرائية للوحدة النقدية.
- مشكل إختلاف القوانين الجبائية لدول العالم، الأمر الذي يُؤَدِّي إلى إختلاف القوانين المحاسبية كذلك.
- إختلاف وتباين طُرُق ومعايير المراجعة و التدقيق بين بلدان العالم.
- إختلاف مستوى الإفصاح المحاسبي بين دول العالم.
- إختلاف نظم التكاليف والمحاسبة الإدارية ودرجة تَقَدُّمِها بين بلدان العالم.
- إختلاف مفاهيم وأُسُس إعداد الإحتياطات والمُخَصَّصات المرتبطة بالمنشآت الدولية.
- إختلاف طُرُق تقييم أصول وخصوم المنشآت.
- إختلاف النظم المحاسبية لبلدان العالم.

[1] - **محمد عباس بدوي**، المحاسبة البيئية بين التطبيق والنظرية، المكتب الجامعي الحديث، الإسكندرية، مصر، 2007، ص: 15.

[2] - **حكمت الراوي**، المحاسبة الدولية، دار حنين للنشر والتوزيع، عَمَّان، الأردن، 1995، ص: 24.

[3] - **أمين السيد أحمد لطفي**، المحاسبة الدولية والشركات المتعددة الجنسيات، الدار الجامعية للنشر، الإسكندرية، مصر، 2004، ص- ص :09-10.

1-2-7- المحاسبة الخاصة أو القطاعية

وهي المحاسبة المُوَجَّهَة لقطاعات خاصة لها مُمَيِّزَات تختلف عن المؤسسات الصناعية والتجارية، وتختلف أحكامها وقواعدها حسب طبيعة القطاع كذلك، ونذكر منها المحاسبة الخدمية، محاسبة البنوك والتأمينات والفنادق...ومحاسبة البترول والمحاسبة الزراعية...إلخ.

1-2-8- محاسبة الضرائب

تهتم محاسبة الضرائب بتحديد عناصر الإيرادات والمصروفات التي تُشَكِّل الوعاء اللازم لاحتساب الربح الضريبي، بغية تحديد قيمة الضريبة المستحقة للخزينة العمومية، وذلك بموجب أحكام وتشريعات جبائية، هذه الأخيرة في بعض الحالات لا تتفق مع قواعد قياس الربح المحاسبي، وتُؤَدِّي إلى اختلاف الربح الضريبي عن الربح المحاسبي.[1]

1-2-9- المحاسبة الإدارية

المحاسبة الإدارية هي عملية تجميع ومعالجة البيانات المالية وغير المالية وفق أساليب وقواعد مُحَدَّدَة، من أجل الوصول إلى معلومات تخدم الإدارات المختلفة في المؤسسة لتحقيقها لأهدافها وتنفيذ وظائفها المختلفة، وعليه تهدف المحاسبة الإدارية إلى توفير معلومات مفيدة وملائمة لمتخذي القرار في المؤسسة قصد الوصول إلى الأهداف المرجوة والمُسَطَّرَة خلال الفترة الزمنية المُحَدَّدَة. وترتبط المحاسبة الإدارية بمحاسبة التكاليف ارتباطاً وثيقاً، فتُقَدِّم هذه الأخيرة البيانات التي تعالجها المحاسبة الإدارية للوصول إلى معلومات تستخدمها الإدارة في إتخاذ القرارات ورسم السياسات المستقبلية للمشروع، ووضع الخطط الملائمة ورقابتها بغية ترشيد القرارات المتخذة والوصول بها إلى الوضعية المثلى التي تُحَقِّق للمشروع النجاح والنمو.[2]

2- أهداف المحاسبة

تُعَدُّ المحاسبة وظيفة أساسية في المؤسسة، حيث إعْتَبَر (Fayol) الوظيفة المحاسبية واحدة من بين ستة وظائف التي تقوم عليها المؤسسة لإدارة أعمالها، وتَتَمَثَل أهداف المحاسبة في ما يلي :

- تنظيم علاقة الكيان مع كافة الأطراف الداخلية والخارجية، وذلك بالمحافظة على الحقوق وتحديد الالتزامات بدقة على أساس موضوعي؛
- قياس نتيجة النشاط الإقتصادي من ربح أو خسارة وبيان المركز المالي للوحدات الإقتصادية؛
- تحقيق رقابة وضبط داخلي على استخدام الموارد الإقتصادية المستخدمة داخل المشروع والعمل على ترشيد الاستهلاك وتخفيض الهدر وتضييع الوقت؛.

[1] - **أحمد محمد نور**، مبادئ المحاسبة المالية، المبادئ والمفاهيم والإجراءات المحاسبية، مرجع سابق، ص:27.

[2] - **محمد أبو نصار**، المحاسبة الإدارية، الطبعة الثالثة، مطبعة الجامعة الأردنية، الأردن، 2012، ص: 08.

- رفع كفاءة عمل الإدارة من خلال تقديم البيانات لها مما يساعدها على ممارسة وظائفها من تخطيط ورقابة وإتخاذ القرارات وتقييم الآداء بصورة رشيدة؛
- تقديم المعلومات إلى المُستخدِمين الخارجيين وتشمل بشكل أساسي القوائم المالية مثل قائمة المركز المالي، وقائمة الدخل، وقائمة التدفقات النقدية مما يساعدهم على إتخاذ القرارات المالية في مجال الاستثمار والتمويل والإقراض وفي مجال الخطط العامة على مستوى القطاع الإقتصادي أو الدولة بشكل عام؛
- المحافظة على ممتلكات الوحدات الإقتصادية العامة والخاصة والدولة مما يُحَقِّق فائدة لكافة المواطنين.

3-أَهَمِيَّة المحاسبة

تمتلك المحاسبة قدراً كبيراً من الأَهَمِيَّة كونها نظام للمعلومات، تُزَوِدُ متخذي القرارات بالمعلومات المالية الصحيحة والسليمة في الوقت المناسب لإتخاذ القرارات، ومن أهم هذه الفئات المستخدمة والمستفيدة من البيانات والمعلومات المحاسبية والتي يمكن تقسيمها إلى مجموعتين هما:[1]

3-1- المجموعة الأولى: أطراف داخل المؤسسة

وتشمل هذه المجموعة الأطراف الداخلية للمؤسسة وهم:[2]

3-1-1- المُلاَّك والمساهمون

تسمح المعلومات المحاسبية للمالكين والمساهمين بمعرفة مسار العمل والأداء في المؤسسة، وقياس نتيجة نشاطها، وقيمة الديون وغيرها من المعلومات التي تفيدهم في إتخاذ القرارات.

3-1-2- إدارة المؤسسة

تَهْتَم الإدارة بالتقارير المالية التي ينتجها النظام المحاسبي لمساعدتها في إتخاذ القرارات الإقتصادية المناسبة، مثل رسم السياسات القصيرة والطويلة الأجل والتخطيط للمستقبل، تحديد السيولة النقدية، الرقابة على ممتلكات المؤسسة وعلى جودة الأداء وتقييم الأداء وإتخاذ القرارات المختلفة.

3-1-3- العمال والموظفين

تسمح المعلومات المحاسبية للعمال والموظفين بتكوين تَصَوُر عن أداء المؤسسة، فنجاح المؤسسة وتحقيقها للأرباح مؤشر للمطالبة بتحسين الأجور.

[1] - **عبد الله محمد الفيصل**، المحاسبة: مبادئها وأُسُسها، الجزء الأول، الطبعة الثانية، دار الخريجي للنشر، الرياض، السعودية، 1993، ص: 03.

[2] - **خليل الدليمي وآخرون**، مرجع سابق، ص: 15.

2-3- المجموعة الثانية: أطراف خارج المؤسسة

تتعامل المؤسسة مع محيط ويشتمل على فئات تستخدم المعلومة المحاسبية وفيما يلي سنقدم هذه الفئات:[1]

1-2-3- الدائنون (المقرضون)

وهم الذين لديهم ديون تجاه المؤسسة مثل المُوَرِدين والمصارف والمؤسسات المالية التي تُقَدِّم القروض وغيرهم، حيث تقوم المحاسبة بتقديم المعلومات المحاسبية لهم لمعرفة الوضعية المالية للمؤسسة من أجل زيادة درجة الثقة تجاه المؤسسة والاطمئنان على أموالهم.

2-2-3- الأجهزة والهيئات الحكومية

هذه الأخيرة تحتاج إلى المعلومات المالية لمساعدتها في عملية التخطيط الإقتصادي وفي الرقابة على الأداء الإقتصادي، كما تحتاجها في عمليات فرض الضريبة والحقوق الأخرى.

3-2-3- المستثمرون

فالمستثمر يُفَكِّر كثيرا في اختيار المشروع الأنسب والمجدي نَفْعاً ليستثمر أمواله فيه ويُحَقِّق الأرباح، وقرار المستثمر في مشروع مُعَيَّنْ يتوقف على البيانات التي يُقَدِّمُهَا المحاسب حول الوضع المالي للمشروع.

4-2-3- المُحَلِّلون الماليون

تُعْتَبَرُ مخرجات النظام المحاسبي المادة الأولية التي يتعامل معها المُحَلِّل المالي من أجل تقديم التوجيهات والإرشادات اللازمة للمستثمِرين الحاليين والمرتقبين وإلى الفئات الدائنة المختلفة مما يتيح لهم إتخاذ القرارات.

5-2-3- الدارسون والباحثون

ويحتاجون إلى البيانات والمعلومات المحاسبية من أجل تشخيص وتحليل الأنشطة الإقتصادية المختلفة، ودراسة التَطَوُّر الإقتصادي ومُعدَّلات النمو أو الإنكماش وتقديم الإستنتاجات والتوصيات اللازمة.

[1] - **خليل الدليمي وآخرون**، مرجع سابق، ص: 16.

المبحث الثاني: الإطار المفاهيمي للمعايير المحاسبية الدولية

تُعْتَبَرُ المحاسبة فرع من فروع المعرفة، تَتَطَوَّر كغيرها من العلوم، لذلك فإن التَطَوُّر الذي شهدته المحاسبة أَدَّى بالمهتمين والباحثين في هذا المجال الحيوي إلى ابتكار طُرُق وأساليب محاسبية جديدة لكي تقابل إحتياجات الأنشطة الإقتصادية المُتَطَوِّرَة، وكذلك التَطَوُّر الكبير الذي شهده العالم في ميدان التجارة الدولية والتعاملات الإقتصادية الدولية كنتيجة حتمية للعولمة الإقتصادية، أَدَّى إلى تغير الحاجة إلى استخدام المعلومات المحاسبية المفصح عنه في القوائم المالية، وعدم اقتصارها على المالك أو المُكَلَّفِين بالإدارة بل تَعَدَّاه إلى المجتمع ككل وظهور ما يعرف بالمحاسبة الإجتماعية.

ومن المفيد الإشارة أن حاجة الأنشطة الإقتصادية الدولية لتمويل استثماراتها من عدة دول تختلف أنظمتها المحاسبية يُؤَدِّي إلى حدوث مشاكل محاسبية جديدة غير مألوفة سابقا، الأمر الذي أَدَّى إلى تزايد الاهتمام بمجال المحاسبة الدولية والتي تهدف إلى التقليل من الاختلافات المحاسبية بين الدول عن طريق أعمال التنسيق والتوحيد المحاسبي الدولي، الأمر الذي أَدَّى إلى نشوء معايير محاسبة دولية.

المطلب الأول: الإطار التاريخي والنظري للمعايير المحاسبية الدولية

على إثر التَطَوُّر الإجتماعي والإقتصادي الكبير الذي عرفته مختلف دول العالم، شهد كذلك عِلْمُ المحاسبة تَطَوُّراً كبيرا في شتـــى الميادين، حيث أصبح لكل دولة نظام محاسبي خاص منفرد بخصائصه ومُمَيِّزَاته، مما نجم عنه اختلاف في طُرُق القياس والتقدير والإفصاح المحاسبي، الأمر الذي أَدَّى إلى عدم القدرة على إجراء المقارنات بين الميزانيات المحاسبية المُعَدَّة من طرف كل نظام محاسبي، خصوصا مع تَطَوُّر دور الشركات المتعددة الجنسيات والانفتاح على العالم الخارجي، الأمر الذي أَدَّى إلى محاولة إيجاد نظام محاسبي موحد بين دول العالم، و أصبحت المعايير المحاسبية الدولية أكثر انتشاراً على المستوى الدولي، خصوصا عند تَبَنِّيها من قبل دول الإتحاد الأوروبي وأستراليا، كما استندت عليها بعض دول العالم في إعداد معاييرها الوطنية مثل الجزائر وتونس ودول شرق آسيا، بالإضافة إلى اعتمادها من قبل عدد كبير من الشركات المتعددة الجنسيات في إعداد قوائمها المالية والإفصاح عن المعلومات المالية التي تخصها.

إنَّ الحديث عن المعايير المحاسبية الدولية يقودنا بالدرجة الأولى إلى التَطَرُّق إلى التَطَوُّر التاريخي للمعايير المحاسبية وإستعراض أهم تعاريفها وهو كما يلي:

1- التَطَوُّر التاريخي للمعايير المحاسبية الدولية

أَدَّى نمو التجارة الدولية وظهور الشركات المتعددة الجنسيات، إلى ظهور مشكلة الاختلاف والتَنَوُّع في الممارسات المحاسبية، الأمر الذي جعل المجتمع الدولي يعمل على تنسيق وتوحيد هذه الممارسات المحاسبية على مستوى دول العالم، وتقليل درجة الاختلافات المحاسبية، وبدأ الاهتمام بوضع قوانين وقواعد مُوَحَّدَة

للمحاسبة مع بداية القرن الماضي وإيجاد لغة مشتركة مُوَحَّدَة تجمع كل دول العالم، فبدأت الهيئات المختصة في إصدار معايير محاسبية لتلبية إحتياجات المجتمع الدولي بإعداد قوائم مالية يَتَمَكَّن الجميع من فهمها واستخدامها في ترشيد قراراتهم.

وتعود فكرة إيجاد توافق في معايير المحاسبة الدولية بالمنشآت الدولية والشركات المتعددة الجنسيات قد نشأت رسميا في المؤتمر الدولي للمحاسبة الذي عُقِدَ سنة 1904 في مدينة سانت لويس بأمريكا برعاية اتحاد جمعيات المحاسبين القانونيين، وعُقِدَت منذ ذلك الحين العديد من المؤتمرات في هذا الصدد. والذي خُصِّصَ لمناقشة ومقارنة المبادئ والممارسات المحاسبية في الدول الكبرى في العالم، رغم أنَّ فكرة معايير المحاسبة الدولية قد نشأت قبل ذلك بكثير، فتلك الفكرة كأمر طبيعي وليدة الحاجة.[1]

وفي عام 1972 انعقد مؤتمر محاسبي دولي في سيدني بأستراليا حضره 4347 مندوبا من 59 دولة، حيث اتخذت فيه قرارات بإنشاء هيئات مخولة للتعامل مع المشاكل الناتجة عن الاختلافات المحاسبية بين البلدان المتعددة، وتم في سنة 1973 تأسيس كل من لجنة المعايير المحاسبية الدولية (IASC) والاتحاد الدولي للمحاسبين(IFAC).[2]

وقد كان تنظيم المؤتمرات بسبب الضغوط المتزايدة من مُستخدِمي القوائم المالية من مساهمين ومستثمِرين ونقابات واتحادات تجارية ومنظمات دولية وجمعيات حكومية وأجهزة حكومية أَدَّى إلى تشكيل عدة منظمات من أجل وضع المعايير الدولية وتهيئة المناخ اللازم لتطبيقها ومن أهم المنظمات: الاتحاد الدولي للمحاسبين (IFAC) ، لجنة معايير المحاسبة الدولية (IASC)، لجنة ممارسة التدقيق الدولي (IAPC).[3]

وبذلك أصبحت البداية الحقيقية لصناعة المعايير المحاسبية الدولية في شهر جوان سنة 1973، عندما تأَسَّسَت لجنة معايير المحاسبة الدولية بموجب اتفاق أُبْرِمَ بين هيئات المحاسبة الوطنية في عشرة دول تُعَدُ رائدة في المجال المحاسبي، وتَشَكَّل مجلس إدارة اللجنة من ممثلين من هيئات المحاسبة الوطنية، رغم أنَّ تاريخ تأسيس هذه اللجنة يرجع لنفس العام الذي تأَسَّسَ فيه مجلس معايير المحاسبة الأمريكي، إلا أَنَّ الغرض من تأسيسها لم يكن أبدا خلق كيان محاسبي منافس للهيئة الأمريكية، كما لم يكن في تَصَوُر المؤسسين أيضا في ذلك الوقت أن الكيان الدولي سوف يكون له ذلك الوزن والقبول العالمي الذي يحظى به الآن في تطوير

[1] - **أمين السيد أحمد لطفي**، المحاسبة الدولية والشركات المتعددة الجنسيات، مرجع سابق، 2004، ص- ص: 429-432.

[2] - **شعيب شنوف**، الممارسة المحاسبية في الشركات المتعددة الجنسيات والتوحيد المحاسبي العالمي، أطروحة دكتوراه في العلوم الإقتصادية، جامعة الجزائر،2007، ص: 138.

[3] - **لخضر علاوي**، معايير المحاسبة الدولية، الصفحات الزرقاء العالمية، الجزائر، 2012، ص: 24.

وصناعة معايير المحاسبة الدولية.[1] ولقد إكتسبت لجنة معايير المحاسبة الدولية اعترافاً واسعاً بأهليتها وإلتحق بها عدد كبير من الجمعيات المهنية في معظم دول العالم.

وفي سنة 2000 تم إعادة هيكلة لجنة المعايير (IASC) وتغيير تسميتها إلى مجلس معايير المحاسبة الدولية (IASB) و الذي اعتبر إبتداءا من أفريل 2001 المسؤول عن إصدار معايير المحاسبة الدولية بدلا عن لجنة المعايير وتَبَنَّى هذا المجلس جميع المعايير المحاسبية الصادرة عن اللجنة.[2]

كما قام هذا المجلس بتغيير مصطلح " معايير محاسبية دولية " (IAS) " إلى مصطلح " المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية (IFRS)"، وقام بإعادة تسمية " لجنة التفسيرات القائمة "(SIC) " وتبديلها إلى " لجنة تفسيرات المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية (IFRIC) "

2- مفهوم المعايير المحاسبية الدولية

لقد جاءت كلمة معيار ترجمة لكلمة "Standard" الانجليزية وهي تعني القاعدة المحاسبية ويستخدم جمهور المحاسبين مصطلح معيار محاسبي.[3]

ويُقْصَدُ بكلمة معيار في اللغة بأَنَّهَا نموذج يُوضَع ويُقَاس على ضوئه وزن شيء أو طوله أو درجة جودته، أَمَّا في المحاسبة فالمعيار المحاسبي هو بمثابة المرشد الأساسي لقياس العمليات والأحداث والظروف التي تُؤَثِرُ على المركز المالي للمؤسسة ونتائج أعمالها وإيصال المعلومات إلى المستفيدين منها.[4]

ويمكن اعتبار المعايير بمثابة إرشادات عامة تُؤَدِّي إلى ترشيد الممارسة العملية في المحاسبة والتدقيق، وبذلك تختلف المعايير عن الإجراءات، فالمعايير لها صفة الإرشاد العام أو التوجيه، بينما تَتَطَرَّق الإجراءات للصيغة التنفيذية لهذه المعايير على حالات تطبيقية مُعَيَّنَة.

كما تُعْرَف على أَنَّهَا وصف مهني رفيع المستوى للممارسات المهنية المقبولة قبولاً عاماً وتهدف إلى تقليل درجة الاختلاف في التعبير أو الممارسة في الظروف المتشابهة، وتعتمد كإطار عام لتقييم نوعية وكفاءة العمل الفني ولتحديد طبيعة وعمق المسؤولية المهنية ".[5]

فالمعيار المحاسبي هو بيان لتحقيق التوافق والتنسيق فيما بين السياسات والمعالجات المحاسبية لمختلف المعاملات والأحداث المالية للوحدة، وهذا يساعد على جعل القوائم المالية قابلة للمقارنة والفهم من قِبَل

[1] - **صناعة معايير المحاسبة الدولية التطور ودور المجالس والهيئات الوطنية والدولية**، نشرية صادرة عن هيئة المحاسبة والمراجعة لدول مجلس التعاون لدول الخليج العربية، 2005، ص: 12.

[2] - **لخضر علاوي**، مرجع سابق، ص: 26.

[3] - **حسنة بحار**، معايير المحاسبة الدولية، الصفحات الزرقاء العالمية، الجزائر، 2009، ص: 08.

[4] - **أمين السيد أحمد لطفي**، المحاسبة الدولية والشركات المتعددة الجنسيات، مرجع سابق، ص: 371.

[5] - المرجع السابق، ص: 373.

الأطراف ذات العلاقة، فالمعيار يوضع في ضوء الأعراف المحاسبية المتعارف عليها والظروف البيئية السائدة وأساسيات النظرية المحاسبية.[1]

ومن التعاريف السابقة نستخلص مايلي:

- المعايير المحاسبية هي مجموعة مبادئ وقواعد متعارف عليه وتحظى بالقبول العام لدى المحاسبين؛
- تُعْتَبَر مقياس للحكم والمقارنة ومقياس لتقييم الأداء؛
- أداة اتصال وتواصل بين المحاسبين؛
- أداة فَعَّالة في تحسين جودة القوائم المالية.

3- أَهَمِيَّة المعايير المحاسبية الدولية

تَكْمُن أَهَمِيَّة المعايير المحاسبية في الدور الذي تلعبه في تحقيق التوافق المحاسبي الدولي من أجل الوصول إلى قوائم مالية ذات جودة عالية تساعد في إتخاذ قرارات رشيدة ويمكن حصرها فيما يلي:

3-1- القابلية للمقارنة

يُقْصَد بها إمكانية مقارنة القوائم المالية لفترة مالية مُعَيَّنَة مع القوائم المالية لفترة أو فترات أخرى سابقة لنفس المؤسسة، أو مقارنة القوائم المالية للمؤسسة مع القوائم المالية لمؤسسة أخرى لنفس الفترة، إضافة إلى ذلك الإفصاح عن السياسات المحاسبية المستخدَمة وتغيراتها وأثر التَغَيُّر، بحيث يستفيد من جَرَّاء ذلك مستخدمو المعلومات المحاسبية من إجراء المقارنة لأغراض إتخاذ القرارات المُتَعَلِّقَة بقرارات الاستثمار والتمويل وتتبع أداء المنشأة ومركزها المالي من فترة لأخرى، وإجراء المقارنة بين المؤسسات المختلفة.

وتقتضي عملية المقارنة الثبات في استخدام السياسات المحاسبية من فترة لأخرى، كذلك يجب الثبات في أسلوب عرض القوائم من فترة لأخرى، وتصنيف البنود ولا يسمح للمؤسسة بتغيير السياسات المحاسبية إلا في ظروف مُحَدَّدَة تُحَقِّق خاصية الملاءمة والموثوقية أو كمطلب لتشريع محلي أو مطلب لمعيار دولي وكما هو وارد في معيار المحاسبة الدولي 08.[2]

وتَتَطَلَّب عملية المقارنة اختيار بديل من بين مجموعة من البدائل، والتي تكون مُعَدَّة وفق أُسُس مُوَحَّدَة، وهو ما تسعى إليه المعايير المحاسبية عن طريق توحيد أُسُس إعداد وعرض القوائم المالية.[3]

---

[1] - **حسن عبد الكريم سلوم، بتول محمد نوري**، دور المعايير المحاسبية الدولية في الحد من الأزمة المالية العالمية، مداخلة في المؤتمر العلمي الدولي السابع (تداعيات الأزمة الإقتصادية العالمية على منظمات الإعمال التحديات- الفرص – الآفاق)، بجامعة الزرقاء الخاصة، الأردن، يومي 10-11 نوفمبر 2009، ص: 13.

[2] - **محمد أبو نصار، جمعة حميدات**، معايير المحاسبة والإبلاغ المالية الدولية الجوانب النظرية والعلمية، الطبعة الثالثة، دار وائل للنشر، عَمَّان، الأردن، 2014، ص: 10.

[3] - **رياض جاسم العبد الله**، المعايير المحاسبية والبلدان النامية، مداخلة في المؤتمر العلمي العربي التاسع للمعايير المحاسبية وأدلة التدقيق، عَمَّان، الأردن، 1992، ص: 35.

3-2- تخفيض تكلفة معالجة المعلومات المحاسبية

إنَّ توحيد الأُسُس لإعداد القوائم المالية أمر ضروري لمتخذي القرارات، فإذا كانت هذه القوائم مُعَدَّة وفق أُسُس مختلفة، هذا من شأنه أن يُكَلِّفَ متخذ القرار كلفة إضافية لمعالجة هذه القوائم المالية وجَعْلِهَا تتلاءم مع أُسُسه، والتي من الممكن الاستغناء عنها إذا كانت الأُسُس مُوَحَّدَة عن طريق المعايير المحاسبية.[1]

3-3- القدرة على فهم المعلومات

مُعظم مستخدمي القوائم المالية لديهم قدرات معرفية محدودة في فهم المعلومات المحاسبية، فإذا تم إعداد هذه القوائم وفق أُسُس غير مُوَحَّدَة يكون من الصعب على مستخدميها إجراء المقارنات بين الوحدات أو بين الفترات المالية للوحدة نفسها، وهو ما يفترض تُوَفِر مستوى معقول من المعرفة لدى المُستخدِمين.

3-4- التناسق والتناغم

يعني ذلك قيام المؤسسة بتطبيق نفس المعايير والأُسُس المحاسبية بغض النظر عن جنسيتها، بدون النظر إلى الحدود الجغرافية والسياسية، وهذا يعني توحيد أُسُس وقواعد المعالجات المحاسبية، وبالتالي إظهار القوائم المالية للمؤسسة بصورة متماثلة ومُوَحَّدَة، وبعبارة أخرى تدويل الممارسات المحاسبية والتدقيقية.[2]

3-5- تشجيع الاستثمار الدولي

يُعْتَبَرُ وجود المعايير المحاسبية ضروري من أجل توحيد حسابات الفروع وجعل القرارات المتخذة في الشركات المتعددة الجنسيات أكثر مصداقية، مما يساعد على مقارنة التقارير المالية في الدول المختلفة، كما تعمل المعايير المحاسبية على إمكانية تسجيل المؤسسات في الأسواق المالية الخارجية دون الحاجة إلى إعداد قوائم مالية وفق أُسُس محاسبية متعددة وإنما يتم باستخدام أُسُس مُوَحَّدَة.[3]

وبسبب الرغبة في تحقيق الأهداف الإجتماعية، حيث إنَّ هدف المجتمع تحقيق التوزيع الأمثل لموارده على المشاريع الاستثمارية المتزاحمة على تلك الموارد، لذا يَتَعَيَّن حماية حقوق الأطراف المستفيدة من المعلومات المحاسبية كافة، وهذه الحماية يمكن أن تتم عن طريق الإفصاح العام عن فرص ونتائج الاستثمار للجميع الذي يساعد على تحقيق هذا الهدف هو وجود المعايير المحاسبية التي ستمنع استفادة البعض من المعلومات المحاسبية دون البعض الآخر، هذا من جانب ومن جانب آخر ستتجه الدولة للاستثمار في المجالات التي لا تحظى بإقبال كاف من جانب المُستثمِرين لخدمة الصالح العام للمجتمع.

---

[1]- **Grégory Heem**, lire les états financiers en IFRS, éditions d'organisation, Paris, 2004, P: 30.

[2]- **خالد جمال الجعارات**، معايير التقارير المالية الدولية 2007، الطبعة 01، دار إثراء للنشر والتوزيع، عَمَّان، الأردن، 2008، ص: 24.

[3]- **Aitken Michael** & **Wise Trevor D**, The Real Objectives of International Accounting Standards Committee, The International Journal of Accounting Education and Research, Fall, USA, 1984, P: 153.

3-6- مواكبة مُتَطَلَّبَات العولمة

نتيجة لازدياد تَطَوُّر وسائل الاتصال وعمليات التبادل بين الدول واتساع حجم التكتلات السياسية والإقتصادية، والاعتماد على الإقتصاديات ذات الحجم الكبير إضافة إلى انتشار الشركات متعددة الجنسيات، وانتشار المنظمات المهنية العالمية التي تُعْنى بتنسيق الأمور على مستوى دولي فيما يَتَعَلَّق بموضوع مُعَيَّنْ كمنظمة التجارة العالمية ومنظمة الجمارك العالمية ومنظمة الصِحَّة العالمية ومنظمات الأمم المتحدة، كل ذلك كان لابد أن يطال مهنة المحاسبة بإنشاء منظمة مهنية تهتم بشؤون المحاسبة على المستوى العالمي، للاستفادة قدر الإمكان من مزايا العولمة والابتعاد عن مخاطرها، الأمر الذي إنتبهت له بعض التكتلات السياسية والإقتصادية كدول الاتحاد الأوروبي التي أَلزَمَت مؤسساتها بوجوب تطبيق المعايير المحاسبية الدولية في جانفي 2005.[1]

3-7- المنافسة في الأسواق المالية الدولية

يعني ذلك منافسة المؤسسات من خلال إدراجها لأسهمها في الأسواق المالية الدولية بحيث يتم تداولها بسرعة كبيرة مستفيدة بذلك من وسائل الاتصال الحديثة، ولا يمكن للشركات تحقيق هذا الإدراج إلا إذا التزمت بشروط مُعَيَّنَة يجب التَقَيُّد بها للسماح لها بإدراجها في هذه الأسواق، وإلا ستبقى هذه المؤسسات غير الملتزمة تعيش في عزلة عن الأسواق المالية الدولية، وبالتالي تضييع فرص كثيرة كان يمكن اكتسابها من دخول هذه الأسواق، ولا يقتصر الأمر عند هذا الحد فقط، بل أصبح يُنْظَر الآن إلى تكاملية الأسواق المالية على المستوى العالمي، والتنسيق بينها حول شروط الإدراج، إضافة إلى ذلك زيادة المخاطر المُتَعَلِّقة بتداول الأسهم والاستثمار بها، واحتلالها جزء كبير من النشاط العالمي وزيادة الثقافة المُتَعَلِّقة بالأسهم والأدوات المالية، ولَعَلَّ الأزمات التي أصيبت بها الأسواق المالية الدولية كانت لأسباب أهمها المعلومات المحاسبية واختلاف أساليب إعدادها، الأمر الذي أَدَّى إلى تَطَوُّر مُتَطَلَّبَات الإفصاح وفقا لمعايير المحاسبة الدولية.[2]

3-8- تلبية المُتَطَلَّبَات المحلية والدولية

لا يُمْكن للمؤسسات أن تعتمد على نفسها دون غيرها، فقد تحتاج إلى مُمَوِّلين للتوسع في عملياتها وأنشطتها، ولا يمكن للمؤسسات ذات الطابع التمويلي أن تقوم بمنح قروض إلا في ضوء دراسة وافية للقوائم المالية لهذه المؤسسات التي تحتاج إلى تمويل، ولا يمكن أن تكون هذه الدراسة إلا في ضوء قوائم مالية قد أُعِدَّت وفقا لمعايير محاسبية دولية، وينص على ذلك صراحة في التقرير السنوي ورأي الجهة التي قامت بتدقيق حسابات المؤسسة المُعَدَّة لقوائمها المالية، حيث يجب على جهة التدقيق عند خروج المؤسسة من تطبيق المعايير المحاسبية الدولية في إعداد قوائمها المالية أن تنص على ذلك صراحة في المرفق بالتقرير السنوي، وهو ما يجعل المؤسسة لا تملك خيار إلا تطبيق هذه المعايير للحصول على تمويل خارجي، إضافة إلى ذلك مفاضلة المؤسسات التمويلية

[1] - **خالد جمال الجعارات**، مرجع سابق، ص: 24.

[2] - المرجع السابق، ص: 26.

قد تجاوزت جميع الحدود السياسية والجغرافية وذلك للبحث على تمويل ذو تكلفة منخفضة من جهة، ومن جهة أخرى فتطبيق المعايير المحاسبية الدولية يُمَكِّن من تخصيص رؤوس الأموال بفاعلية أكثر على المستوى العالمي بالنسبة للمستثمرين والممولين.

ويمكن ذكر أَهَمِيَّة أخرى للمعايير المحاسبية والتي تَكْمُن في النقاط التالية:[1]

أ- إَنَّ عدم وجود سوق كفء للمعلومات المحاسبية في الواقع العملي، يمكن اعتبار المؤسسة محتكِرة للمعلومات المحاسبية، وبالتالي فإنَّ عدم وجود معايير محاسبية سيجعل المؤسسة تتحكم في نوعية وكمية المعلومات وطريقة الإفصاح عنها وهذا من شأنه أَنْ يترتب عليه الآتي:

- اختلاف في الطُرُق والأُسُس المحاسبية التي تستخدمها المؤسسات لمعالجة العمليات والأحداث ذات الصفة المالية المتماثلة ومن ثم يكون من الصعب إجراء المقارنات؛
- قد يتم استخدام أساليب غير كافية لقياس وعرض الأحداث المالية المؤثرة على الشركة مما يؤثر بشكل سلبي على إتخاذ القرارات المُتَعَلِّقة بالتخطيط والرقابة وتقييم الأداء؛
- إنَّ منح الإدارة كامل الحرية للإفصاح عن الأساليب المحاسبية التي تختارها أو تُطَبِّقُها قد يُؤَدِّي إلى تعارض مصالح الفئات المختلفة وهذا من شأنه أَنْ يُقَلِّلَ الثقة بالقوائم المالية.

يمكن القول إن الهدف الأساسي من وجود المعايير المحاسبية الدولية هو تحقيق التوافق المحاسبي الدولي في سبيل الاستفادة من القوائم المالية المُعَدَّة بموجبها في إتخاذ قرارات اقتصادية رشيدة.

4-خصائص المعايير المحاسبية الدولية

تتوافر المعايير المحاسبية الدولية على جملة من الخصائص والتي يمكن تلخيصها فيمايلي:[2]

4-1- الاتساق المنطقي الداخلي والخارجي

يفترض أن تكون المعايير المحاسبية متسقة منطقياً من الناحية الداخلية والخارجية مع عناصر البناء الفكري من أهداف ومفاهيم وفروض ومبادئ.

4-2- خاصية الملاءمة

بِإعتبار أَنَّ المعايير تُعَدُ من أهم أدوات التطبيق العملي، لذا يجب مراعاة كافة الظروف البيئية المحيطة عند إعدادها، كما يجب مراعاة الاعتبارات الإقتصادية خاصة والسياسية والإجتماعية والثقافية، بحيث تكون ملائمة لواقع التطبيق العملي وهذا يَتَطَلَّب التوافق بين مُتَطَلَّبَات الفكر ومقتضيات التطبيق.

[1] - **حسن عبد الكريم سلوم، بتول محمد نوري**، مرجع سابق، ص: 14.

[2] - **عباس مهدي شيرازي**، مرجع سابق، ص: 109.

4-3- المرونة

نظراً لتغير الظروف البيئية من وقت لآخر ومن مكان لآخر وعدم إستقرارها، فالمعايير المحاسبية الدولية يجب أن تكون مرنة تتوافق والظروف المحيطة بها، لأنَّه من المتوقع أن لا يكون للمعايير المحاسبية صفة الثبات بحيث أنَّ عملية إعدادها تُعَدُ عملية مستمرة وقابلة للتجديد والإضافة.

4-4- الواقعية

يجب أن تكون المعايير المحاسبية الدولية نابعة من الواقع وتتلاءم مع البيئة المحيطة، وتكون متلائمة مع الأعراف المحاسبية السائدة في تلك الفترة وليست مُعَدَّة على اعتبارات وأعراف محاسبية لوقت مضى.

4-5- المفهومية

يجب أَنْ تكون المعايير المحاسبية مفهومة من قبل المُستخدِمين ويتم ذلك عن طريق أخذ رأي الجهات المستفيدة عند إعدادها.

4-6- الحيادية

يجب أن لا يتم التَحَيُّز اتجاه بلوغ هدف مُحَدَّد مقدماً لمصلحة طرف مُعَيَّنْ بل تكون مُوَجَّهَة لصالح كل الفئات المهتمة بها.

4-7- الانسجام مع أهداف المحاسبة المالية

بحيث يتم صياغتها في ضوء أهداف المحاسبة المالية حتى تَتَمَكَّنَ من توفير معلومات مفيدة لمتخذي القرارات " أي بمعنى قدرة المعايير على إحداث تغيير في اتجاه القرار".[1]

5- مداخل إصدار المعايير المحاسبية الدولية

تعمل معظم دول العالم على إصدار معايير للمحاسبة من أجل تنظيم الممارسة المحاسبية ووضع ضوابط وحلول للمشاكل المحاسبية لديها، وتختلف في طريقة إصدار المعايير المحاسبية، وتعتمد طريقة الإصدار على:

- شكل الطلب على المعلومات؛
- عملية تنظيم المحاسبة.

وعموما توجد أربعة مداخل لإصدار معايير المحاسبة على مستوى العالم وهي:

[1] - **حسن عبد الكريم سلوم، بتول محمد نوري**، مرجع سابق، ص: 15.

5-1- المدخل المهني

تتم عملية إصدار المعايير المحاسبية عن طريق المحاسبين المهنيين بشكل مستقل عن توجيهات وتدخل القوانين والحكومة،[1] يَتَمَيَّز هذا المدخل في إصدار القوانين بدرجة مرونة عالية والسرعة المناسبة في مواكبة التَطَوُّرَات والإحتياجات التي تحدث في عالم المال والأعمال كما ينتشر هذا النوع من المداخل في الولايات المتحدة الأمريكية والدول التي تتبع المنهج الإنجليزي الأمريكي.[2]

ويقصد بالمحاسبين المهنيين الذين يمارسون المهنة بشكل حر ومستقل عن الدولة، فالمعايير المحاسبية توضع بشكل مستقل من طرف الخبراء المحاسبين مع ترك مرونة كبيرة في الاختيارات وفي الطُرُق المحاسبية للأحداث المالية، وتهدف المحاسبة بدرجة أولى إلى تلبية إحتياجات المُستثمِرين والمقرِضين.

5-2- المدخل المختلط بين القطاع العام والخاص

يتم إصدار المعايير المحاسبية من طرف منظمة من القطاع الخاص تعمل كمنظمة عامة وتقوم الحكومة بدعمها وبالإلزام بتطبيق ما يصدر عنها من تعليمات.[3]

5-3- المدخل السياسي البحت

يعتمد هذا المدخل على التشريع في إصدار المعايير المحاسبية، فالتشريع في هذه الحالة يتأثر بالاعتبارات السياسية، والقانون عادة ما يُرَكِّز على العموميات، وليس على المفردات أو المُكَوِّنَات، كما أَنَّ هذا المدخل أقل استجابة للإحتياجات المتغيرة لأنه يتسم بالبطء في حين ينبغي أن تكون تلك المعايير المحاسبية مُواكِبَة للتَطَوُّرَات الحاصلة في عالم الإقتصاد، والتي من خلالها يَتَطَلَّب تغيير القوانين والتشريعات بشكل دائم ومستمر، تنتشر هذه الطريقة في الإصدار لدى دول أمريكا اللاتينية وأوروبا.[4]

5-4- المدخل المختلط

يقوم بإصدار معايير المحاسبة هيئات حكومية بالإضافة إلى هيئات مُتَخَصِّصَة تنتمي للقطاع الخاص، حيث تقوم الحكومة بتشكيل مجلس استشاري لمحاسبة الأعمال يَتَكَوَّن من أعضاء من الجامعات والصناعة والحكومة والمحاسبين القانونيين وينتشر هذا الأسلوب في اليابان.[5]

---

[1] - **محمد المبروك أبو زيد**، المحاسبة الدولية وانعكاساتها على الدول العربية، الطبعة الأولى، إيتراك للنشر والتوزيع، القاهرة،2005، ص: 66.

[2] - **نبيه بن عبد الرحمان الجبر، محمد علاء الدين عبد المنعم**، المحاسبة الدولية، الإطار الفكري والواقع العلمي، اصدارت الجمعية السعودية للمحاسبة، السعودية، 1998، ص: 29.

[3] - نفس المرجع والصفحة.

[4] - **أمين السيد أحمد لطفي**، المحاسبة الدولية والشركات المتعددة الجنسيات، مرجع سابق، ص: 374.

[5] - المرجع السابق، ص: 375.

المطلب الثاني : واقع تطبيق المعايير المحاسبة الدولية على المستوى الدولي

أصبحت المعايير المحاسبية الدولية مطلب أساسي وضروري من طرف العديد من المُستخدِمين، نظرا لدورها الكبير في إعداد وعرض القوائم المالية، حيث كان الهدف من إصدار المعايير هو التأكد من دقة وصِحَّة التسجيلات المحاسبية وتشخيص الأخطاء الموجودة بها، من أجل الوصول إلى قوائم مالية ذات جودة عالية، وأصبح الهدف في وقتنا الحالي تلبية إحتياجات المجتمع ككل عن طريق مراقبة الخطط الموضوعة ومتابعة تنفيذها وتقييم الأداء ورفع مستوى الكفاءة والفَعَّالية للمؤسسات.

1- أسباب الانتشار العالمي لمعايير المحاسبة الدولية

إِنَّ عملية إصدار المعايير المحاسبية الدولية وتَبَنِّيها ارتبطت بالعديد من الأسباب نذكر منها:

- السعي نحو تحقيق التجانس والتوافق المحاسبي بين دول العالم عن طريق تقليل الاختلافات المحاسبية و توحيد الطُرُق والأساليب والإجراءات المحاسبية و توحيد أُسُس القياس وقواعد العرض والإفصاح للقوائم المالية وإيجاد لغة محاسبية مشتركة تُسَهِّل انتقال رؤوس الأموال والسلع والخدمات عبر الحدود الدولية؛[1]

- ظهور مشاكل محاسبية دولية بسبب تضخم حجم التجارة الدولية والاستثمار الدولي، وبسبب تزايد انتشار الشركات المتعددة الجنسيات على المستوى الدولي؛[2]

- رفض العديد من الشركات المتعددة الجنسيات استخدام معايير محاسبية لم تساهم في صناعتها، وعدم قبولها للمعايير المحاسبية الأمريكية، لذلك فَضَّلَت هذه الشركات عدم دخول الأسواق المالية الأمريكية، وبالتالي عدم الخضوع للإجراءات القانونية ومُتَطَلَّبَات الإفصاح العامة لدخول الأسواق المالية الأمريكية؛[3] و تَحَوَّلَت إلى تطبيق المعايير المحاسبية الدولية بدلا من استخدام المعايير المحاسبية الوطنية.

- تَطَوُّر الأسواق واندماج الشركات خاصة الأوروبية أثر بشكل كبير على تنظيم المؤسسات، الأمر الذي يَتَطَلَّب منها نشر قوائم مالية للكشف عن وضعيتها المالية، مما أَدَّى إلى تَبَنِّي المعايير المحاسبية الدولية؛[4]

- انفتاح البورصات وأسواق المال عالمياً ومن أجل جذب الاستثمارات الخارجية، فقد نادى المجتمع الاستثماري الدولي على ضرورة تحسين المعايير الدولية القائمة وإصدار معايير جديدة تُنَمِّي أداء ومستوى التبادل في أسواق المال.

---

[1] - **محمد شريف توفيق، حسن علي محمد سويلم**، استراتيجيات توفيق المعايير الوطنية والعربية لتتوافق مع عولمة المعايير المحاسبية الدولية، الزقازيق، مصر، 2005، ص: 29.

[2] - **أمين السيد أحمد لطفي**، المراجعة الدولية وعولمة أسواق رأس المال، الدار الجامعية للنشر، الإسكندرية، مصر، 2005، ص:21.

[3] - **جين شيك فون**، أَهَمِّيَّة معايير المحاسبة الدولية في دفع النمو الإقليمي، تاريخ الإطلاع 2014/01/01، متاح على الرابط . http://www.cipe-arabia.org/files/html/art0605.htm

[4] - **محمد براق، عمر قمان**، مدى توافق النظام المحاسبي المالي مع المعايير المحاسبية الدولية بشأن المؤسسات الصغيرة والمتوسطة، مداخلة في الملتقى الوطني بعنوان واقع وآفاق النظام المحاسبي المالي في المؤسسات الصغيرة والمتوسطة في الجزائر، جامعة الوادي، يومي05-06 ماي 2013، ص: 06.

- في عام 2002 أصدر الاتحاد الأوروبي تشريعا يقتضي من الشركات المدرجة في أوروبا تطبيق المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية في بياناتها المالية المُوَحَّدَة، وأصبح التشريع نافذ المفعول في العام 2005 وينطبق على أكثر من 7000 شركة في 28 بلداً، ويعني هذا التشريع أن تَحُلَ في أوروبا المعايير الدولية محل معايير ومُتَطَلَّبَات المحاسبة الوطنية كأساس لإعداد وعرض البيانات المالية الجماعية للشركات المدرجة في أوروبا؛

- في أوروبا تَتَبَنَّى المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية 38 دولة في عام 2005، بما في ذلك روسيا و أوكرانيا والدول الاسكندينافية؛

- هناك تَوَجُّه عام لتَبَنِّي المعايير الدولية، ففي عام 2005 أصبحت هذه المعايير إلزامية في بلدان عديدة في جنوب شرق آسيا وآسيا الوسطى وأمريكا اللاتينية وجنوب أفريقيا والشرق الأوسط؛

- وجود أكثر من 70 دولة طلبت من شركاتها المدرجة في البورصات الوطنية تطبيق المعايير الدولية عند إعدادها وعرضها للبيانات المالية في العام 2005 ؛

- البلدان العربية التي تَبَنَّت المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية هي: مصر، البحرين، الأردن، الكويت، لبنان، عَمَّان، قطر، الإمارات العربية المتحدة. يضاف لذلك أَنَّ بلدانا عربية أخرى تَتَبَنَّى معايير محاسبية وطنية تعكس المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية مثل السعودية ودول المغرب العربي والعراق.[1]

كما يرى باحثون آخرون أَنَّ الانتشار الواسع للمعايير المحاسبية الدولية يعود إلى أسباب أخرى نذكر منها: كيفية صناعة المعايير المحاسبية الدولية حيث أَدَّت إلى نجاح المعايير المحاسبية الدولية وسوف نتَطَرَّق في هذا الصدد إلى صناعة المعايير على المستوى الدولي، التي مَرَّت بتجربة فريدة ومُتَمَيِّزة منذ سنة 1973 إلى يومِنا هذا، لذلك سنوردها من أجل فهم كيفيات صياغة هذه المعايير.[2]

- تجربة صناعة المعايير

لقد واجهت لجنة المعايير المحاسبية الدولية جملة من الصعوبات من حيث تحقيق اتفاق دولي حول قبول المعايير الصادرة، إلا أَنَّ الباحثين يرون أَنَّهَا قَدَّمَت أعمال جَيِّدة على مستوى صناعة المعايير الدولية وعلى مستوى تحقيق الانتشار العالمي لدى دول العالم، رغم هذه الإنجازات فإن طريقة صنع المعايير الدولية وكذلك طريقة قبولها على المستوى الدولي، تكشف عن وجود ضعف في لجنة المعايير الدولية، مما أَدَّى إلى عدم قبولها من كل الأطراف المهتمة بمعايير المحاسبة الدولية، حيث لم تكن المُشْكِلَة في عملية إصدار المعايير، بل في ضعف درجة القبول الدولي، بالإضافة إلى ضعف آليات تطوير وصياغة تلك المعايير، الأمر الذي أَدَّى إلى إدخال الكثير من التعديلات على المعايير الصادرة.

[1] - **مدونة محمد صالح القرا**، تاريخ الإطلاع 2014/01/01، متاح على الرابط: http://sqarra.wordpress.com/redwan

[2] - **مدثر طه أبو الخير**، مرجع سابق، ص: 06.

لذلك شرعت لجنة معايير المحاسبة الدولية في جملة من الإصلاحات والتعديلات لتَخَطِّي الصعوبات السابقة ومن بينها إعادة هيكلة اللجنة، حيث أوكلت إلى فريق عمل الإستراتيجية (SWP) في سنة 1998 والذي اختتم أعماله بتقرير عن إعادة الهيكلة والذي تَضَمَّنَ ما يلي:

- إعادة تشكيل لجنة المعايير المحاسبية الدولية وتدعيمه ببنية أساسية قوية تهيئ فرصة التعاون مع المجالس الوطنية للمحاسبة للإسراع بخطوات توفيق المعايير المحاسبية وزيادة جودتها، واقتراح إنشاء لجنة لصياغة المعايير والتفسيرات تقوم المجالس الوطنية بدور أساسي فيها، وكذا إنشاء مجلس استشاري لدعم لجنة الصياغة تفتح قنوات اتصال مع المجالس الوطنية للمحاسبة.
- عدم ملاءمة لجنة المعايير المحاسبية الدولية لمُتَطَلَّبَات المستقبل بسبب زيادة الأعضاء.
- العمل على تحقيق التوافق بين المعايير الوطنية ومعايير المحاسبة الدولية للوصول إلى مستوى عالي من الجودة في الممارسات المحاسبية.

ومن أجل ذلك قام فريق عمل الإستراتيجية (SWP) المقترح التالي لتشكيل الكيان الجديد المُكَلَّف بصناعة المعايير الدولية وتَضَمَّنَ الاقتراح ثلاث مُكَوِّنَات أساسية هي:

- الهيئات الدولية و مجالس المحاسبة الوطنية؛
- اللجان والمجالس وفرق العمل المُكَوِّنَة لتنظيم المجلس؛
- الروابط بين النقطتين السابقتين.

يقصد بالهيئات الدولية هي الإتحاد الدولي للهيئات المحاسبية(IFAC)، أَمَّا المجالس المحاسبية الوطنية هي مجالس معايير المحاسبة في الدول المختلفة مثل (FASB) في الولايات المتحدة، و (ASB) في المملكة المتحدة، أَمَّا اللجان والمجالس المقترحة فهي:

- **مجلس الأمناء:** يَتَكَوَّن من 19 عضوا، تُرَشِح (IFAC) خمسة أعضاء، وثلاثة أعضاء واحد من كل من: الشركات، المُستخدِمين، والأكاديميين، و 11 عُضواً الباقون يتم اختيارهم على نطاق واسع.
- **مجلس المعايير:** يَتَكَوَّن من 14 عضو، يُعَيِّنُهُم مجلس الأمناء من المجالس الوطنية بصفة أساسية بالإضافة إلى جهات أخرى يمكن ترشيح أعضاء منها كمكاتب المحاسبة، الشركات الكبرى و غيرها.
- **لجنة التفسيرات** تَتَكَوَّن من 12 عضوا يتم تسميتهم من قبل مجلس الأمناء.
- **فريق فني** يُقَرِّر لمجلس الأمناء ولمجلس المعايير، وفريق فني آخر يُقَرِّر لمجلس المعايير وللجنة التفسيرات.
- **المجلس الاستشاري للمعايير:** يَتَكَوَّن من أعضاء من المجالس الوطنية.

وتُقَدِّم هذه اللجان المشورة والاستشارات لمجلس المعايير.[1]

[1] - **صناعة معايير المحاسبة الدولية التطور ودور المجالس والهيئات الوطنية والدولية**، مرجع سابق، ص : 36-42.

- صياغة المعايير وإقرارها

يؤكد تقرير فريق العمل على ضرورة تطوير المعايير المحاسبية الدولية وإقرارها بطريقة تَضْمَنُ جودة عالية، وتحقيق شفافية المعلومات وقابليتها للمقارنة بصورة تُمَكِّنُ متخذي القرارات من إتخاذ قرارات سليمة. وفي هذا السياق يقترح التقرير الآلية الآتية لصناعة المعايير.

1- يجب أن يبدأ المجلس عمله في صياغة المعيار بأي أسلوب يُحَقِّق الفاعلية والكفاية، في هذا الأسلوب يمكن أن يبدأ المشروع بموجب دراسة استشارية لأي لجنة من لجانه المختصة أو يبدأ المشروع من بحث أو عمل مماثل أنجزه أحد المجالس الوطنية.

2- يُحَدِّدُ المجلس المشاريع التي تدرج رسميا على أجندته وتتم عملية صياغة المشروع بإتباع الخطوات الآتية:

أ- تشكيل لجنة خاصة لدراسة المشروع المقترح، ويتم تبادل الرأي والمشورة بين اللجنة والمجلس الاستشاري خلال مراحل الصياغة، وتُقَدِّم اللجنة الرأي للمجلس.

ب- يصدر المجلس رسميا مسودة مبدئية للمشروع للتعليق عليها.

ج- يصدر المجلس مسودة المعيار للتعليق.

د- تمارس المجالس الوطنية دوراً في التعليق على المسودات.

ه- يصدر المجلس المعيار بصورة نهائية.

3- قرار المعيار أو إصدار مسودة المعيار، أو إصدار التفسيرات النهائية يَتَطَلَّب موافقة 8 أعضاء من أعضاء المجلس المُكَوِّن من 14 عضوا، أَمَّا القرارات الأخرى بخلاف الثلاثة السابقة فإنَّهَا تَتَطَلَّب أغلبية عادية من عدد الأعضاء الحاضرين بشرط أن يكون الحضور 50 % على الأقل من أعضاء المجلس.[1]

- تكلفة إعداد وصياغة معايير المحاسبة

تَمُرُّ عملية إعداد وصياغة المعايير المحاسبية الدولية على مجموعة من المراحل والإجراءات وتساهم فيها العديد من الأطراف و الهيئات بشكل جماعي بهدف إصدار معايير عالية الجودة تُحَقِّق مصالح كل الأطراف المعنية وخصوصا المُستثمِرين، و تعود فائدته على المجتمع ككل.

ومن أجل ذلك لابد من تَوَفُر هيئات أو كيانات قوية معنية بتنظيم إصدار معايير المحاسبة مثل هيئات تداول الأوراق المالية والبنوك والمؤسسات المالية، وجود مجلس مستقل يعمل على إعداد وإصدار المعايير يساعده في هذه العملية مجالس ولجان استشارية وفنية، و وجود ممارسة مهنية قوية، وأخيرا وجود مجتمع محاسبي مهتم كالجامعات ومراكز البحث العلمي، إنَّ مساهمة كل هذه الأطراف في عملية صياغة وإعداد المعايير يجعل منها عملية طويلة ومُكَلِّفَة، وعامل التكلفة يجعل كثير من الدول خصوصا النامية والتي لا تستطيع إصدار معايير وطنية بالجودة المطلوبة، تلجأ إلى تَبَنِّي معايير المحاسبة الدولية حتى قبل دول الإتحاد الأوروبي.

[1] - **صناعة معايير المحاسبة الدولية التطور ودور المجالس والهيئات الوطنية والدولية**، مرجع سابق، ص : 36-42.

- تكلفة إعداد ومراجعة القوائم المالية

تواجه الشركات العالمية مشكلة في توحيد قوائمها المالية والتي تخص الشركات التابعة لها في دول مختلفة،والمُعَدَّة وفق معايير محاسبية مختلفة، وهو ما سَيُكَلِّفُها تكلفة عمليات توحيد المعايير والمصطلحات والمفاهيم، ومن ناحية أخرى تواجه مكاتب المراجعة مشكلة التدقيق في القوائم المالية للشركات التابعة في بلدان مختلفة ثم التدقيق في القوائم المالية المُجَمَّعَة ومراجعة عمليات التوحيد المحاسبي قبل إصدار تقاريرها عن القوائم المالية المُجَمَّعَة للشركات الأم، يَعْني أَنَّه على الأقل جزء كبير من العمل الذي تم القيام به في الشركة التابعة سوف يعاد إعداده في الشركة القابضة، هذه العملية تُعْتَبَرُ مُكَلِّفَة جداً بالنسبة للشركات العالمية، ومن أجل تفادي دفع هذه التكاليف تعمل الشركات الأم إلى تشجيع الشركات التابعة لإعداد قوائمها المالية وفق المعايير المحاسبة الدولية، ونفس الشيء لدى مكاتب المراجعة الكبرى عملت على دفع الشركات التابعة لها لتَبَنِّي المعايير المحاسبية الدولية لأَنَّهَا تُوَفِر أساس مشترك للقياس المحاسبي وبالتالي تُقَلِّل من تكاليف المراجعة والتدقيق.

- تكلفة رأس المال والاستثمارات الخارجية

تبحث معظم الشركات العالمية وبعض الشركات الوطنية عن مصادر تمويل مشروعاتها وخططها التوسعية، في أسواق المال العالمية، والتي لا يمكن الدخول إليها إلا بإعداد قوائم مالية ذات جودة عالية، وقابلة للمقارنة مع قوائم الشركات الأخرى من دول أخرى على هذا الأساس فإن إعداد الشركات للقوائم المالية طِبْقاً لمعايير المحاسبة الوطنية سوف يترتب عليه قيام متخذي القرارات بتعديل بيانات القوائم المالية طِبْقاً لمعايير المحاسبة التي يفهمونها أو يرغبونها، وهذه العملية تُعْتَبَرُ مُكَلِّفَة وتنعكس تكلفتها على تكلفة الحصول على رأس المال بالنسبة للشركات، ولأجل هذا ساعدت معايير المحاسبة الدولية على خلق لغة محاسبية مشتركة في أسواق المال، وأصبحت معايير المحاسبة الدولية أحد الشروط الأساسية للدخول إلى الأسواق العالمية والتي تُؤَدِّي إلى خفض تكلفة الحصول على رأس المال، حيث أَنَّ تكلفة رأس المال بالنسبة للشركات التي تلتزم بالمعايير المحاسبية الدولية تُعْتَبَرُ أقل بالنسبة للشركات التي لا تلتزم بها.

لهذه الأسباب، تَحَقَّق لمعايير المحاسبة الدولية الانتشار العالمي وأصبحت أهم نموذج لمعايير المحاسبة وأكثرها قبولاً في العالم، حتى أَنَّ دول عديدة لها تجربة تاريخية طويلة في إعداد معايير المحاسبة مثل انجلترا واستراليا وكندا تَحَوَّلَت إلى معايير المحاسبة الدولية. هذا الانتشار العالمي يفترض أَنَّ معايير المحاسبة الدولية هي الأجود، وينتج عن تطبيقها تقارير ماليه ذات جودة أعلى، هذا الافتراض كان الدافع وراء العديد من الدراسات لاختبار جودة التقارير المالية التي أُعِدَّت طِبْقاً لمعايير المحاسبة الدولية.[1]

[1] - **مدثر طه أبو الخير**، مرجع سابق، ص: 08.

2- مُعَوِّقَات تطبيق المعايير المحاسبية الدولية على المستوى الدولي

رغم انتشار المعايير المحاسبية الدولية على نطاق واسع، إلا أَنَّهَا مازالت تعترضها جملة من القيود والمُحَدِّدَات والتي تَحُول دون انتشارها بشكل كامل وسنستعرض هنا بعض المُعَوِّقَات وهي:

2-1- عدم إمكانية تطبيق المعايير المحاسبية الدولية بالكامل على المستوى الدولي

نظرا لاختلاف البيئات والثقافات المأخوذة بعين الاعتبار عند وضع المعايير المحاسبية الدولية، كما أَنَّ المعايير المحاسبية الدولية وُضِعَت في الغالب لتنظم الممارسات المحاسبية في الدول المُتَقَدِّمة عامة وفي أمريكا وبريطانيا خاصة، نظرا للتأثير الكبير لهاتين الدولتين على عملية صياغة المعايير، وبالتالي عدم إمكانية وضع معايير محاسبية دولية بمعزل عن المعايير المحاسبية الأمريكية والبريطانية.

2-2- الإبقاء على الكثير من البدائل و الخيارات المحاسبية

حيث تنص المعايير المحاسبية الدولية على وجود عدة بدائل وخيارات محاسبية لموضوع مُعَيَّنْ، ولا توجد قيود لتطبيق بديل مُعَيَّنْ مما يجعل جميع البدائل بنفس المستوى عند التطبيق، وتكون المُشْكِلَة في البدائل التي تربط بمعالجة البيانات المحاسبية والتي تُؤَدِّي إلى نتائج مختلفة مثل: أساليب تقييم المخزون وفقا للمعيار 02 وكذلك طُرُق الإهتلاك المنصوص عليها في المعيار المحاسبي 16.

2-3- تكيف البيئة المحاسبية الوطنية مع مُتَطَلَّبَات تطبيق بعض المعايير المحاسبية الدولية

تَتَطَلَّب بعض الدول إجراء تعديلات وتغيرات في القوانين والأنظمة والتشريعات والتعليمات التي لديها من أجل تطبيق المعايير المحاسبية الدولية، وقد تواجه عملية التَكَيُّف هذه اعتراض بسبب المس بالسيادة الوطنية، إضافة إلى ذلك يمكن أن تواجه في بعض الأحيان مشكلة عدم إمكانية استيعاب القوانين للتعديلات التي تتم على مستوى المعايير المحاسبية الدولية لاختلاف الإجراءات السائدة في بلدان العالم، مثل التغييرات التي تحل على مستوى المعيار ضرائب الدخل التي ينظر إليها في بعض الدول على أَنَّهَا مسألة محلية بحتة.[1]

2-4- ديمومة التَغَيُّر في المعايير المحاسبية الدولية

وذلك بسبب التفسيرات التي تصدر عن لجنة التفسيرات، والتغذية العكسية التي تظهر بعد تطبيق هذه المعايير، حيث أن المعايير المُعدَّلة غالبا ما تَتَضَمَّن التفسيرات المُتَعَلِّقة بها، بالإضافة إلى الظروف والمستجدَّات والصعوبات التي تَتَوَلَّد وتظهر عند تطبيق المعايير، وكذلك التَطَوُّر المستمر في البيئة الإقتصادية، وأخيرا فإن المعايير من صنع البشر ويعتريها ما يعتري البشر من قصور النظرة العلمية الثاقبة، وعدم الإحاطة بكل ما يَتَعَلَّق بمستقبل المعايير.

[1]- **خالد جمال الجعارات**، مرجع سابق، ص: 27-30.

2-5- اختلاف مستوى التعليم بين دول العالم

إنَّ اختلاف مستوى التعليم يَحُدُّ من عملية انتشار المعايير المحاسبية الدولية على المستوى الدولي، حيث لا تجد الدول المُتَقَدِّمة أيَّة صعوبة في فهم وتَبَنِّي هذه المعايير، بينما نجد أن الدول النامية التي تَتَمَيَّز بضعف المستوى التعليمي تواجه صعوبة كبيرة في فهم وتَبَنِّي هذه المعايير، بالإضافة إلى ذلك اعتبار اللغة حيث تبذل جهود كبيرة لترجمة المعايير المحاسبية الدولية التي تصدر باللغة الإنجليزية إلى اللغة الوطنية.

2-6- الضغوط السياسية

تُمَارَس على مجلس معايير المحاسبة الدولية ضغوطات سياسية في وضع وصياغة المعايير المحاسبية و تعديلها، فمهنة المحاسبة تتأثر بالتَطَوُّرَات والضغوطات السياسية، ويمكن أن نشير إلى أن المعايير المحاسبية الأمريكية تُطَبَّقَ في الدول التابعة لها، وهذا يدل على التأثير السياسي، ونفس الحال بالنسبة إلى المعايير المحاسبية البريطانية فهي تُطَبَّقَ في دول الكومنولث.

2-7- تَعدُّد التعاريف لذات المفهوم في المعايير المحاسبية الدولية

مثل وجود عدة تعاريف للقيمة العادلة وردت في المعايير رقم 32 و 36 و 39 والمعيار 40، وتَعدُّد التعاريف يضع المسؤولين عن وضع المعايير المحاسبية الدولية أمام مشكلة عدم ظهور المعايير المحاسبية الدولية بشكل واحد أمام المُستخدِمين.

2-8- تُشَكِّل المعايير المحاسبية الوطنية عبء ثقيل أمام الوحدات الإقتصادية

يفترض بالوحدات الإقتصادية أن تستجيب لكل الضغوطات المحلية والدولية، ومن الصعب عليها الالتزام بمعايير ومُتَطَلَّبَات دولية إضافية أكثر تعقيدا وتَتَطَلَّب تكلفة لتنفيذها، الأمر الذي يُؤَدِّي إلى وجود اختلاف وتعارض بين المُتَطَلَّبَات المحلية والمُتَطَلَّبَات الدولية وعدم إمكانية تحديد الأولويات أمام الكم الهائل من المعلومات والمُتَطَلَّبَات التي تَتَعَلَّق بتنفيذ المعايير المحاسبية الدولية.[1]

3- تطبيق المعايير المحاسبية الدولية على المستوى الدولي

يتضح من أَنَّ تطبيق المعايير يكون في الغالب إِمَّا بشكل اختياري أو كنتيجة لمعاهدة دولية أو سياسية أو عن طريق تشجيع المنظمات المهنية المحاسبية بتطبيقها، وباعتبارها تُمَثِل معايير إرشادية غير مُلزِمَة دوليًا، وبالتالي تكون الأولوية في التطبيق عند إعداد القوائم المالية في الدولة للمعايير الوطنية والنظم القانونية المحلية وذلك عندما تختلف عن معايير المحاسبية الدولية، حيث يراعى ما يلي:[2]

[1] - **خالد جمال الجعارات**، مرجع سابق، ص: 30.

[2] - **يوسف محمد جربوع، سالم عبد الله حلس**، المحاسبة الدولية - مع التطبيق العملي لمعايير المحاسبة الدولية-، الطبعة 01، مؤسسة الوراق للنشر والتوزيع، الأردن، 2002، ص: 24.

- المعايير الدولية الصادرة عن منظمات القطاع الخاص فهناك تسلسل هرمي للأولوية في تطبيق المعايير المحلية ثم الدولية؛

- قد تواجه الشركات المتعددة الجنسيات ضغوط المنافسة السوقية أو أَنَّ الأسواق المالية تتجه نحو استخدام المعايير الدولية، فإنَّهَا تقوم باستخدام المعايير الدولية وفي نفس الوقت تَقَبُّل وتستخدم المعايير المحلية وتفي بمُتَطَلَّبَاتها، فينتج عن استخدام هذا الإستخدام المزدوج تقارير مالية مزدوجة؛

- إذا كانت المعايير المُطَبَّقَة في الدولة الأم أفضل وتعطي مصداقية أفضل للقوائم المالية من تلك المعايير المُطَبَّقَة في القطر الذي تُؤَدِّي فيه الخدمة تُطَبَّق معايير الدولة الأم.

أَمَّا التطبيق للمعايير الحالية والتي تُعْتَبَرُ كأساس في الكثير من الدول لإعداد القوائم والتقارير المحاسبية، مستخدمة كمقياس دولي في العديد من الدول الصناعية المُهِمَّة والدول ذات الأسواق الواعدة والتي تقوم بتطوير معاييرها بما يتلاءم مع هذه المعايير، حتى تكون مقبولة من قبل العديد من الهيئات الرسمية والتي تسمح للشركات الأجنبية أو المحلية بإعداد قوائمها المالية وفقا لمعايير المحاسبية الدولية، وتكون معترف بها من قبل الهيئات الدولية.[1]

فقد أجاز الاتحاد الأوروبي في عام 1995 المعايير المحاسبية الدولية بقوله: "بدلا من تعديل التوجيهات القائمة، فمن المقترح تحسين الموقف المالي باشتراك الاتحاد الأوروبي في المجهودات التي تقوم بها لجنة معايير المحاسبية الدولية والمنظمة الدولية لهيئات الأوراق المالية (IOSCO)" في سبيل تحقيق تناسق وتوحيد دولي أكثر للمعايير المحاسبية الدولية.[2]

وقد أَخَذَت الكثير من الدول تتجه نحو تطبيق العمل بهذه المعايير، ففي سنة 2005 أصبحت إلزامية في دول كثيرة في جنوب شرق آسيا ووسط آسيا وأمريكا اللاتينية وجنوب إفريقيا والشرق الأوسط، كذلك فإن دولا مثل استراليا وهونج كونج ونيوزلندا والفلبين وسنغافورة قد أخذت بمعايير وطنية للمحاسبة تعكس وتتوافق مع هذه المعايير.[3]

[1] - **فريدريك تشوي، كارول ان فروست، جاري ميك**، المحاسبة الدولية، تعريب محمد عصام الدين زايد، أحمد حامد حجاج، دار المريخ للنشر، الرياض، السعودية، 2004 ، ص: 369.

[2] - **ياسر أحمد السيد الجرف**، أَهَمِيَّة تطوير معايير المحاسبة في المملكة العربية السعودية لتحقيق التوافق مع معايير المحاسبة الدولية، مهنة المحاسبة في المملكة العربية السعودية وتحديات القرن الحادي والعشرون، الندوة الثانية عشر لسبل تطوير المحاسبة في المملكة العربية السعودية، الرياض، 19/18 ماي 2010، ص: 18.

[3] - **طارق عبد العال حماد**، دليل تطبيق معايير المحاسبة الدولية والمعايير المتوافقة معها، معايير المحاسبة الدولية (حالات عملية محلولة)، الجزء الأول، الدار الجامعية للنشر، الإسكندرية، مصر، 2008، ص: 11.

وقد تم إبرام اتفاق في 2 أكتوبر 2002 بين مجلس المعايير المحاسبية الدولية ومجلس المحاسبة المالية الأمريكي على جعل المعايير الصادرة عن كل منهما متوافقة.[1]

كما أَنَّ هذه المعايير أُعِدَّت لكي تُطَبَّقَ على الهدف العام للتقارير المالية لكافة المؤسسات الهادفة للربح، وتَتَضَمَّن هذه الأخيرة المؤسسات التي تشارك في الأنشطة التجارية والصناعية والمالية والأنشطة الأخرى المشابهة سواءً تم تنظيمها في شكل شركة أو في شكل آخر.[2] وكان الهدف الأساسي من تصميم المعايير المحاسبية الدولية لكي يوضح الصورة الحقيقية للقوائم المالية على أنشطة القطاع الخاص، والقطاع العام أو الحكومي والمؤسسات التي تشارك في تلك الأنشطة قد تجد تلك المعايير ملائمة، وقد أصدرت لجنة القطاع العام في الاتحاد الدولي للمحاسبين إرشادًا يفيد أَنَّ المعايير المحاسبية الدولية قابلة للتطبيق على مؤسسات الأعمال الحكومية.

4- مصادر الدعم والتأييد لتطبيق معايير المحاسبة الدولية

في عام 2001 تم وضع مخطط عمل لإعادة تنظيم لجنة معايير المحاسبة الدولية(IASC) وقامت هيئة تداول الأوراق المالية الأمريكية (SEC) بإصدار منشور في يوليو 2004 لتشجيع الشركات الأجنبية المُقَيَّدَة في البورصة الأمريكية على تطبيق المعايير الدولية بدلا من تطبيق معاييرها الوطنية، وجاء المنشور بصورة مُكَمِّلَة للنموذج (F-20) ومنشور المفاهيم الصادر عام 2000 م، وأوضح المنشور الجديد صراحة أن المجلس الدولي الجديد الذي أصبح لديه السلطة لإصدار المعايير الدولية اعتباراً من الأول من أفريل عام 2001 م.

ويُمْكن القول أن هناك مَصْدَرَين لدعم وتأييد المعايير الدولية هما:[3]

المصدر الأول: يَتَمَثَل في جهود المنظمة الدولية للبورصات العالمية (IOSCO) في معايير المحاسبة الدولية وتَتَمَثَل تلك الجهود في مراجعة تلك المعايير وإقرارها والتوصية باستخدامها في كل عمليات القيد والتداول الخارجي للشركات.

المصدر الثاني: هو التشريع رقم (1606 لسنة 2002) الصادر عن البرلمان الأوروبي الذي يلزم الشركات العاملة أو المُقَيَّدَة في أي دولة من دول الاتحاد الأوروبي بأن تبدأ في استخدام معايير المحاسبة الدولية في إعداد القوائم المالية المُجَمَّعَة وذلك اعتبارا من 1 يناير 2005.

---

[1]- **Anne le Manh**, **Catherine Maillet Baudrier**, Normes Comptables Internationales IAS/IFRS, 5éme Editions, Editions FOUCHER, France, 2008, P: 86.

[2]- **إصدارات المجمع العربي للمحاسبين القانونين، المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية**، مرجع سابق، ص: 64.

[3]- **مدثر طه أبو الخير**، أثر معايير المحاسبة الدولية والعوامل النظامية علي جودة التقارير المالية دراسة ميدانية عن تطبيق الانخفاض في قيمة الأصول، بحث منشور في المجلة العلمية، العدد الثاني، كلية التجارة والتمويل جامعة طنطا، 2004، ص: 23.

5- الإنتقادات المُوَجَّهَة للمعايير المحاسبية الدولية

لقد تم توجيه الكثير من الانتقادات لعملية تدويل المعايير المحاسبية الدولية، حتى قبل تأسيس لجنة المعايير المحاسبية الدولية فقد قِيلَ عنها في عام 1971 بأَنَّهَا الحل السهل جداً لمسألة معقدة جداً، وعلى العموم توجد ثلاثة قيود أمام تدويل المعايير المحاسبية الدولية:[1]

- الاختلافات في الخلفيات والتقاليد المحلية؛
- الاختلافات في إحتياجات البيئات الإقتصادية المختلفة؛
- تَحَدِّي التوافق الدولي للسيادة الوطنية.

وهناك من يرى أن عملية وضع المعايير المحاسبية الدولية هي حيلة من قبل شركات المحاسبة المهنية الدولية الكبيرة لزيادة حجم إيراداتها، والحل يَتَمَثَل في شركات محاسبية متعددة الجنسيات لتطبيق المعايير المحاسبية الدولية التي تمتاز بالصعوبة والتعقيد بالنسبة للبيئات المحلية، كما أَنَّ المؤسسات المالية الدولية والأسواق العالمية مُصِرَّة على تطبيق المعايير المحاسبية الدولية ولا تستطيع تطبيقه إلا شركات المحاسبة الكبيرة فقط.

وهناك من يرى أن توحيد المعايير المحاسبية الدولية قد تُشَكِّل عبئاً ثقيلاً وسوف ينشأ عنه إفراط في إصدار المعايير وهذا التَوَجُّه مبني على افتراض أَنَّه يجب على الشركات أن تستجيب للضغوط المتزايدة وللظروف الإقتصادية والإجتماعية والسياسية المحلية وبنفس الوقت الالتزام بتطبيق المُتَطَلَّبَات الدولية المعقدة والمرتفعة للتكاليف.[2]

[1] - **نبيه بن عبد الرحمان الجبر، محمد علاء الدين عبد المنعم**، مرجع سابق، ص: 40.

[2] - **خالد جمال الجعارات**، مرجع سابق، ص: 30.

المبحث الثالث: الجهود المبذولة للتنسيق والتوحيد المحاسبي

أَسْفَرت كل المؤتمرات التي انعقدت نتيجة الضغوط المتزايدة من مُستخدِمي القوائم المالية من مساهمين ومستثمرين ودائنين ونقابات ومنظمات دولية وجمعيات وأجهزة حكومية، عن تشكيل عدة منظمات استهدفت وضع المعايير المحاسبية الدولية وتهيئة المناخ اللازم لتطبيق هذه المعايير، من أجل تحقيق عملية التوحيد المحاسبي الدولي، لذلك نجد أنَّ عددا من المنظمات واللجان الدولية مهتمة حاليا بالتوافق الدولي للمحاسبة وزيادة مستوى الإفصاح، بعضهم يعمل ويهتم بهذا الموضوع على مستوى عالمي وبعضهم على مستوى إقليمي وأهم هذه المنظمات:

المطلب الأول:المنظمات الدولية

تُوجد العديد من المنظمات الدولية التي تهتم و تتابع موضوع التنسيق والتوحيد المحاسبي على المستوى العالمي، رغم أَنَّهَا ليست منظمات محاسبية إلا أَنَّهَا لها دور كبير في توجيه الجهود الدولية نحو توحيد الممارسات المحاسبية ونجد منها مايلي:

1- منظمة الأمم المتحدة (UN-ISAR)

سَعَت الأمم المتحدة بشكل كبير إلى توحيد المعايير المحاسبية الدولية، فقد تَبَنَّت أعمال التوحيد المحاسبي الدولي بصفة رسمية، عندما اجتمع الأمين العام للأمم المتحدة مع مجموعة من الشخصيات البارزة سنة 1973م للخروج بتوصيات حول إنشاء نظام محاسبي عالمي موحد، وعليه قام المجلس الإقتصادي والإجتماعي التابع لهيئة الأمم المتحدة بتشكيل هيئة عمل مُكَوَّنَة من خبراء المعايير المحاسبية والتقارير المالية الدولية (ISAR)، والتي تم اعتمادها سنة 1982 كهيئة دائمة وكان ذلك عن طريق القرار رقم 1982/67م،[1] ويُعْتَبَرُ الفريق الحكومي الدولي الوحيد العامل في منظمة الأمم المتحدة الذي يُكَرِّسُ جهوده لتحقيق التناسق الدولي بين الممارسات الوطنية للمحاسبة والإبلاغ على مستوى الشركات.

وتم انتخاب الأردن ممثلة بديوان المحاسبة للمشاركة بأعمال الفريق منذ عام 1996، وجَرَى إعادة إنتخاب الأردن عام 1998 ولمدة ثلاث سنوات، كما تم تجديد عضوية الأردن في 2000/1/1 لمدة ثلاث سنوات أخرى قابلة للتجديد، وتجري الانتخابات أثناء انعقاد الدورة التنظيمية للمجلس الإقتصادي والإجتماعي للأمم المتحدة، وتقوم الأمانة العامة للأونكتاد (مجلس التجارة والتنمية) بتنظيم أعمال اجتماعات الفريق الذي يشتمل على المنظمات الحكومية وغير الحكومية وهيئات الأمم المتحدة والوكالات المُتَخَصِّصَة

[1]- **United Nations**, International Accounting Reporting Issues, United Nations Conference on Trade And Development, New York and Geneva, 2006, P: 6.

الأعضاء في الأونكتاد، ويجتمع الفريق مَرَّة واحدة في السنة لبحث المواضيع المُتَعَلِّقة بالمعايير الدولية للمحاسبة والإبلاغ والمواضيع المُتَعَلِّقة بمهنة التدقيق والمحاسبة.

كما تُعْتَبَرُ (ISAR) الهيئة الحكومية المشتركة التي تقوم بمعالجة المسائل الخاصة بمحاسبة المؤسسات والتقارير المالية، والتي ساهمت في طرح المشاكل والظروف المُتَعَلِّقة بمسار التوافق المحاسبي الدولي عن طريق سلسلة الندوات واللقاءات الخاصة بندوة الأمم المتحدة للتجارة والتنمية ونشر أعمالها في شكل مجلات حول المحاسبة الدولية وأسند إليها ما يلي:[1]

- إيجاد الظروف الملائمة وتقديم المساعدات التقنية وتَخَطِّي المشاكل والعوائق التي تقف أمام مسار التوافق المحاسبي الدولي وخصوصا تلك التي تعترض الدول النامية التي تتجه نحو اقتصاد السوق؛
- تنظيم ندوة سنوية حول المشاكل المحاسبية المعاصرة.

وفي نوفمبر 2004 اتفقت هيئة الأمم المتحدة بالتنسيق مع منظمات أخرى مثل لجنة المعايير المحاسبية الدولية والإتحاد الدولي للمحاسبين، على وضع بروتوكول مع الإتحاد الدولي للمحاسبين وتم الاتفاق على العمل معا من أجل التحسيس بدور المحاسبة في التَطَوُّر والنمو الإقتصادي ودعم المحاسبة في الدول النامية والسائرة في طريق النمو.[2]

2- المنظمة الدولية لبورصات الأوراق المالية (IOSCO/OICV)

هي منظمة دولية تأَسَّسَت عام 1983م، وهي تضم الهيئات العمومية المنظمة للأسواق المالية، لأكثر من 80 دولة، وتضم أكثر من 190 عضو موزعين بين الأعضاء العاديين، مُتَمَثِلين بالهيئات المنظمة لسوق القيم المتداولة وأعضاء منتسبين والمتمثلين في البورصات والمؤسسات المالية.

وهدفها الأساسي هو ضمان تبادل المعلومات والعمل على إيجاد معايير مشتركة تحمي المُستثمِرين عن طريق إيجاد شروط ومعايير مُوَحَّدَة تفرض على المؤسسات التي تُريد الدخول إلى البورصات العضوة في المنظمة، كذلك وضع معايير دولية تسمح بزيادة الفَعَّالية والشفافية في أسواق القيم المتداولة وحماية المُستثمِرين وتسهيل الشراكة بين الهيئات المنظمة للأسواق المالية لِلْحَدِّ من جرائم الأموال.[3]

[1]- **United Nations**, International Accounting Reporting Issues, Op.cit, 2006, P P: 6-7.

[2]- **أشرف عبد الحليم محمود كراجه**، مدى تقيد مدققي الحسابات الخارجيين بقواعد السلوك المهني في الأردن والوسائل التي تشجعهم على الالتزام به" دراسة ميدانية "، أطروحة دكتوراه، جامعة عَمَّان العربية للدراسات العليا، الأردن، 2004، ص: 31.

[3]- **موقع المنظمة الدولية لبورصات الأوراق المالية** (IOSCO/OICV)، تاريخ الإطلاع2014/01/01، متاح على الرابط http://www.iosco.org/about

وفي ظل التَطَوُّرَات الحاصلة التي تعرفها الأسواق المالية الدولية والاحتجاجات المُتَكَرِّرَة التي تفرضها هيئة مراقبة الأسواق المالية الأمريكية (SEC) على الشركات الأجنبية الراغبة في دخول الأسواق الأمريكية ورفضها العمل بمبدأ الإعتراف المتبادل، اتجهت (IOSCO) نحو لجنة معايير المحاسبة الدولية (IASC)[1]، في جويلية عام 1995 تَوَصَّلَت (IASC) و(IOSCO) إلى اتفاق للتنسيق معا من أجل إيجاد معايير محاسبية ذات نوعية عالية وفق خُطَّة عمل يتم بموجبها إشراك المنظمة الدولية لبورصات الأوراق المالية كعضو استشاري في عملية وضع المعايير، كما أنَّ الشركات التي تعمل في البلدان الأعضاء بتلك المنظمة والذين يَتَبَنُّونَ معايير المحاسبة الدولية يكونوا قادرين على قيد أوراقهم المالية في جميع الأسواق المالية في العالم، دون إلزام هذه شركات بإعادة معالجة قوائمها المالية أو تقديم معلومات إضافية.[2]

وفي2000/05/17 تم اعتماد ثلاثون معيار من المعايير التي أصدرتها لجنة المعايير المحاسبية الدولية باستثناء أربعة معايير(15،26،30،41) من طرف الهيئات المنظمة للأسواق المالية العضوة في المنظمة الدولية لهيئات القيم المتداولة، وبالتالي قبول قيام الشركات المتعددة الجنسيات المُسَعَّرَة في تلك الأسواق المالية بتطبيق المعايير المحاسبية الدولية.[3]

وفي 2008/04/06، تم نشر بيان من طرف (OICV) دعت فيه الشركات المدرجة إلى تحديد النظام المحاسبي المستخدم في إعداد الحسابات، فالشركات التي تعرض قوائم مالية وسيطية وسنوية والمُعَدَّة بناءاً على معايير وطنية، مختلفة عن المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية (IFRS) أو مُكَيَّفَة حسبها، مُلْزَمَة أن تُقَدِّم على الأقل المعلومات التالية:[4]

- إعلان صريح عن المرجع المحاسبي الذي تستند عليه المبادئ المحاسبية الخاصة بها؛
- إعلان صريح عن المبادئ المحاسبية المُطَبَّقَة من قبل الكيان عن كل العمليات المحاسبية الأساسية؛
- توضيح أصل المعايير المحاسبية التي تستند عليها المبادئ المحاسبية المتبعة؛
- إعلان فيما إذا كانت القوائم المالية قد تم إعدادها استنادا إلى المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية؛
- إعلان يوضح مواطن الاختلاف بين المعايير المحاسبية المستخدمة والمعايير الدولية لإعداد التقارير المالية (IFRS).

[1]- **Gelard Gilbert**, Une réforme de la normalisation comptable Française, in RF C N°274 , Paris, 1996, P: 84.

[2]- **أمين السيد أحمد لطفي**، المحاسبة الدولية والشركات المتعددة الجنسيات، مرجع سابق، ص: 405-407.

[3]- **موقع مجلس المعايير المحاسبية الدولية**، تاريخ الإطلاع 2014/01/01، متاح على الرابط www.iasb.org.uk

[4]- **موقع مختص بمتابعة معايير الإبلاغ المالي الدولية**، تاريخ الإطلاع 2014/01/01، متاح على الرابط www.focusifrs.com.

3- الاتحاد الدولي للمحاسبين (IFAC)

لقد سبق وجود الاتحاد الدولي للمحاسبين العديد من المنظمات الدولية التي لعبت دوراً أساسياً في وجود هذا الاتحاد وذلك بداية من عام 1904 م عندما انعقد أول مؤتمر دولي للمحاسبة بهدف عام وهو زيادة تبادل الأفكار والنقاشات بين المحاسبين في الدول المختلفة، ثم جاء المؤتمر الدولي العاشر والمنعقد سنة 1972 بـــ" سيدني" والذي نجم عنه مجموعة من القرارات المُهِمَّة، من بينها تشكيل اللجنة الدولية لتنسيق مهنة المحاسبة وهو ما يُعْرف بـــ (ICCAP) بهدف إجراء الدراسات الخاصة بأدبيات المهنة المحاسبية والتعليم والتدريب، وكذلك إنشاء منظمات محاسبية إقليمية.[1]

وفي عام 1977 تم إلغاء اللجنة الدولية لتنسيق مهنة المحاسبة ليحل محلها الاتحاد الدولي للمحاسبين، ويضم في عضويته إلى حد الآن، 167 عضوا في 127 دولة، يمثلون أكثر من مليونين ونصف محاسب.

وقد تأَسَّسَ الاتحاد من أجل دعم مهنة المحاسبة على مستوى العالم من أجل المصلحة العامة وذلك من خلال:[2]

- تطوير واعتماد وتطبيق معايير دولية عالية الجودة في مجال التدقيق والتأكيد، ومحاسبة القطاع العام والأخلاقيات وتطوير المحاسبين المهنيين على كل الأصعدة.
- تسهيل التعاون بين الهيئات الأعضاء؛
- التعاون مع المؤسسات الدولية الأخرى؛
- لعب دور المتحدث الدولي بالنيابة عن مهنة المحاسبة.

ويحتوي الاتحاد على أربعة لجان تقوم بتنفيذ عملها كالتالي: [3]

3-1- لجنة التعليم

وتضع معايير التعليم والتدريب التأهيلي اللازم لمزاولة التدقيق (المحاسبة القانونية)، بالإضافة إلى التعليم المهني لأعضاء المهنة على أن تخضع بيانات اللجنة لموافقة المجلس.

3-2- لجنة السلوك المهني

وتضع معايير آداب السلوك المهني.

---

[1]- **Gregory Heem**, Op.cit, P: 6.

[2]- **موقع الإتحاد الدولي للمحاسبين**، تاريخ الإطلاع 2014/01/01، متاح على الرابط
http://www.ifac.org/ar/about-ifac/organization-overview/history

[3]- **حسين القاضي، مأمون حمدان**، المحاسبة الدولية ومعاييرها، دار الثقافة للنشر، عَمَّان، الأردن، 2008، ص: 106.

3-3- لجنة المحاسبة المالية والإدارية

وتعمل على تطوير المحاسبة المالية والإدارية عن طريق زيادة كفاءة المحاسبين بصورة عامة، ولها أَنْ تصدر البيانات اللازمة مباشرة نيابة عن مجلس الاتحاد.

3-4- لجنـــة القطاع العام

وتضع المعايير والبرامج الهادفة لتحسين الإدارة المالية للقطاع العام وقدرته المحاسبية بما في ذلك:

- وضع معايير المحاسبة والمراجعة وتعزيز قبولها؛
- وضع البرامج لتشجيع البحث والتعليم؛
- تشجيع وتسهيل تبادل المعلومات بين المنظمات الأعضاء والجهات الأخرى المهتمة.

4- لجنـــة معـــايير المـــحاسبـــة الدولية (IASC)

نشأ مفهوم المعايير المحاسبية الدولية في 1904م في المؤتمر الدولي الأول في سانت لويس في ولاية ميسوري في الو.م.أ، وفي المؤتمر الدولي العاشر سنة 1973م، تبلورت هذه الفكرة بتشكيل لجنة معايير المحاسبة الدولية، التي تَكَوَّنَت من مختلف الهيئات المحاسبية المهنية في تسع دول.[1]

ويمكن تعريف لجنة معايير المحاسبة الدولية (IASC)، علـــى أَنَّهَا منظمـــة مستقلة تهدف إلى إعداد القوائم الماليـــة في جميع أنحـــاء العالم،[2] وتضم اللجنة حاليا 138 منظمة مهنية محاسبية عن أكثر من 112 دولة، يمثلون 2 مليون محاسب.[3]

تُعْتَبَرُ لجنة معايير المحاسبة الدولية هيئة مستقلة تأَسَّسَت في 29 جوان 1973 تَبَعاً لاتفاق بين الهيئات المحاسبية المهنية الرائدة في (أستراليا، كندا، فرنسا، ألمانيا، اليابان، المكسيك، هو لندا، المملكة المتحدة، ايرلندا، الولايات المتحدة الأمريكية) وقد إكتسبت لجنة معايير المحاسبة الدولية اعترافاً واسعاً بأهليتها والتحق بها عدد كبير من الهيئات المهنية في معظم دول العالم سواء من أوروبا أو آسيا أو غيرها، ويجب على كل عضو جديد في اللجنة أن يتعهد باستخدام أفضل المحاولات في التأكد من أن يتم تَبَنِّي وتطبيق المعايير المحاسبية الدولية بدولته، وتُعْتَبَرُ لجنة معايير المحاسبة الدولية الهيئة المستقلة الوحيدة التي عهدت إليها الهيئات المحاسبية المهنية الأعضاء بمسؤولية وصلاحية إصدار معايير محاسبية دولية.[4]

في سنة 2001 تم تغيير تسمية هذه اللجنة إلى مجلس معايير المحاسبة الدولية (IASB).

---

[1] - **محمد المبروك أبوزيد**، مرجع سابق، ص: 33.

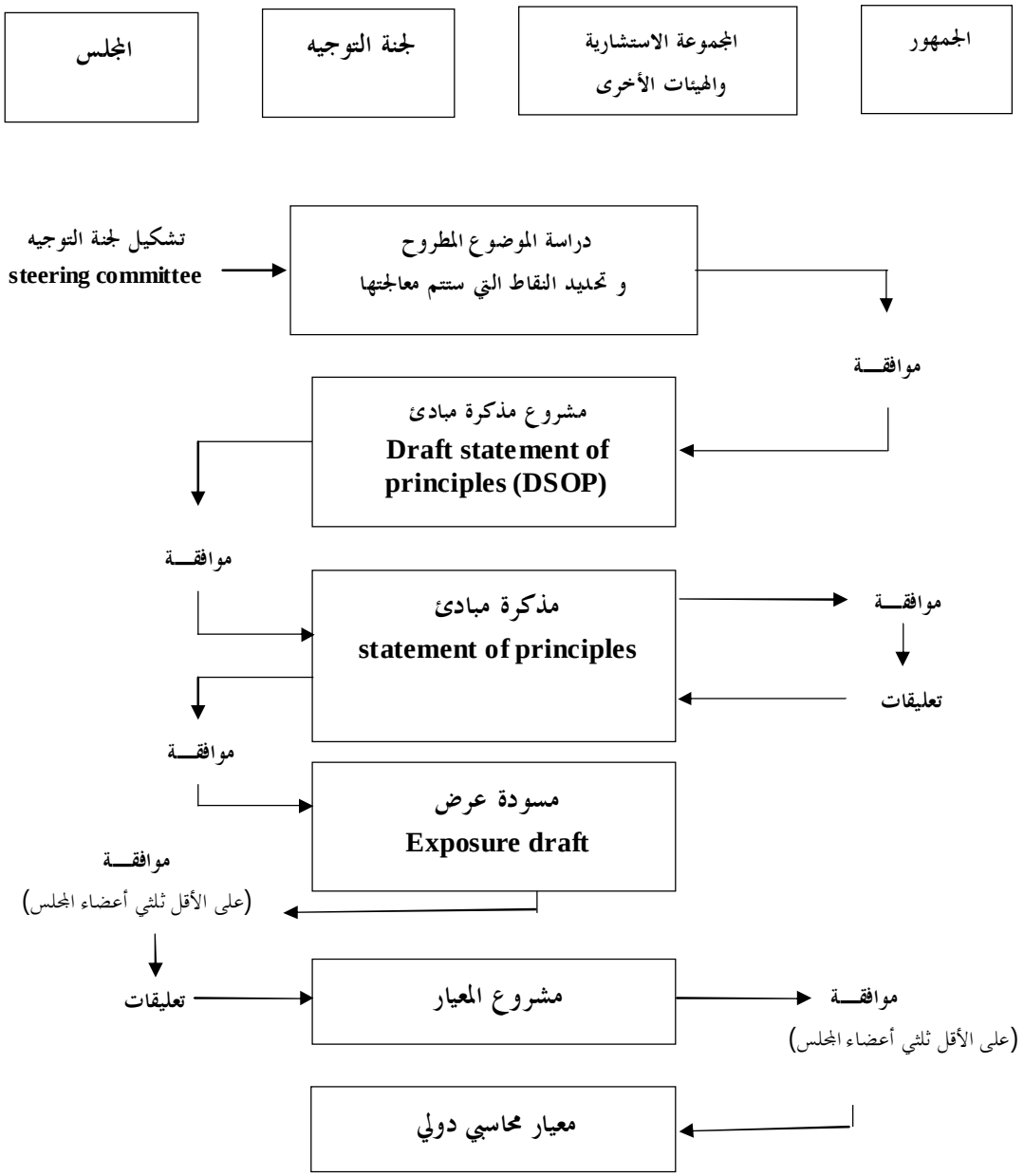
[2] - **محمد عصام الدين زايد**، المحاسبة الدولية، دار المريخ للنشر، الرياض، السعودية، 2005، ص: 358.

[3] - **مدونة محمد صالح القرا**، تاريخ الإطلاع 2014/01/01، متاح على الرابط: http://sqarra.wordpress.com/acct1

[4] - **طارق عبد العال حماد**، دليل المحاسب إلى تطبيق معايير التقارير المالية الدولية الحديثة، الدار الجامعية للنشر، الإسكندرية، مصر،2006، ص-ص: 21-22.

ويمكن تلخيص إجراءات إصدار معيار محاسبي من طرف لجنة معايير المحاسبة الدولية كمايلي:

شكل رقم :(1-02) إجراءات إصدار المعايير المحاسبية من طرف مجلس معايير المحاسبة الدولية



Source : Bernard RAFFOURNIER, Axel Haller, Peter Walton, Comptabilité internationale, librairie Vuibert, Paris, 1997, P : 36.

ومن بين الأهداف التي تريد اللجنة الوصول إليها كما هو مُحَدَّد في دستورها منها:[1]

- صياغة ونشر المعايير المحاسبية ذات المصلحة العامة الواجب التَقَيُّد بها لدى عرض القوائم الماليـــة وتعزيز قبولها والتَقَيُّد بها في جميع أنحاء العالم؛

- ضمان عدم تعارض المعايير المحاسبية الوطنية مع المعايير المحاسبية الدولية لأجل ضمان حلول عالية الجودة؛

- إقناع الحكومات والهيئات المختصة بوضع المعايير؛

- العمل بشكل عام على تحسين وتناغم المعايير والإجراءات المحاسبية والأنظمة المُتَعَلِّقة بعرض القوائم المالية؛

- العمل على أن تحتوي القوائم المالية والوظائف الأخرى معلومات ذات جودة عالية، شَفَّافَة وقابلة للمقارنة بالشكل الذي يساعد مختلف المتدخلين في الأسواق المالية في العالم، ومختلف المُستعمِلين الآخرين من إتخاذ قراراتهم الإقتصادية.

- وتتم إدارة هذه اللجنة من طرف مجلس يضم ممثلين عن الهيئات المحاسبة كما توجد مجموعة استشارية تضم ممثلين عن منظمات دولية لمُعِدِّي ومُستخدِمي البيانات المالية، والأسواق المالية، ومنظموا الأوراق المالية، كما تحتوي المجموعة على ممثلين للمراقبة من وكالات التطوير وهيئات وضع المعايير ومنظمات حكومية متداخلة.[2]

- وتَتَشَكَّل لجنة المعايير المحاسبية الدولية من 19 عضو يتم اختيارهم من قبل لجنة التعيين، ويشترط في تركيبة الأعضاء أن تكون ممثلة للأسواق المالية العالمية، والتَنَوُّع في الأصول الجغرافية والمهنية.[3]

ويتَمَثَل دورهم الأساسي في:

- جمع الأموال اللازمة لتسيير أنشطة اللجنة؛

-إعداد ونشر التقرير السنوي عن النشاط، مُتَضَمِّناً القوائم المالية للمراجعة وأولويات السنة القادمة؛

- تقييم إستراتيجية وفَعَّالية اللجنة سنويا.

- تهدف لجنة المعايير المحاسبية الدولية بشكل أساسي إلى رفع كفاءة وجودة الأداء المحاسبي على مستوى العالم في مجال المعايير المحاسبية، واستشارة المنظمات المحاسبية المختصة للوصول إلى معايير محاسبية تلقى قبولاً عاماً على المستوى الدولي.[4]

---

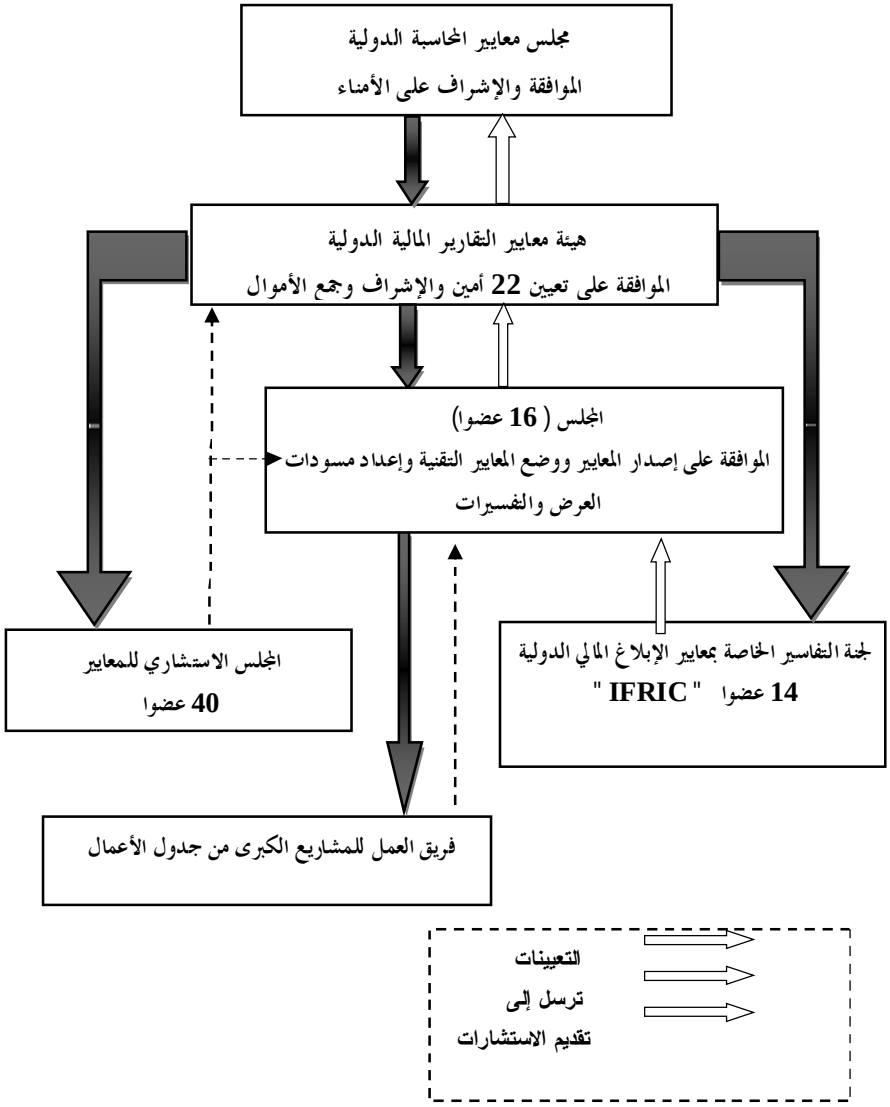
[1]- **Francis Lefebvre**, IASC – Normes comptable internationales, MEMENTO, Paris, 1995, P: 118.

[2]- **موقع مجلس المعايير المحاسبية الدولية**، تاريخ الإطلاع 2014/01/01، متاح على الرابط www.iasb.org

[3]- **مداني بن بلغيث**، أَهَمِّيَّة إصلاح النظام المحاسبي للمؤسسات في ظل أعمال التوحيد الدولية -حالة الجزائر-، أطروحة دكتوراه، جامعة الجزائر، 2004، ص: 129.

[4]- **يوسف محمد جربوع، سالم عبد الله حلس**، مرجع سابق، 2002، ص: 24.

شكل رقم :(01-03) البنية الهيكلية لمجلس معايير المحاسبة الدولية



المصدر: موقع مختص بمعايير الإبلاغ المالي الدولية الصادرة عن مجلس معايير المحاسبة الدولية(IASB)، تاريخ الإطلاع: 2014/01/01، متاح على الرابط
http://www.iasplus.com/en/resources/ifrsf

5- لجنـــة ممارســـة التدقيق الـــدولي (IAPC)

أُعْطِيَت هذه اللجنة صلاحيات لإصدار مسودات معايير المراجعة والخدمات التابعة، والسعي نحو القبول العام لتلك المعايير أو البيانات وتعزيزها على المستوى الدولي، ويتم تعيين أعضاء لجنة(IAPC) من قبل المنظمات العضوة يمثلون دولاً يختارها مجلس الاتحاد، وقد تضم اللجان الفرعية التي تُشَكِّلها لجنة ممارسة المراجعة الدولية ممثلين من غير الدول الممثلة في اللجنة وذلك للحصول على أكبر عدد ممكن من وجهات النظر المختلفة، ويَتَمَتَّع كل بلد ممثل في هذه اللجنة بصوت واحد فقط.[1]

ولقد ضَمَّت (IAPC) ابتداء من 1994 أعضاء من 13 دولة وهي: استراليا، البرازيل، كندا، مصر، فرنسا، والمكسيك، هولندا، اليابان، الهند، السويد، المملكة المتحدة، الولايات المتحدة الأمريكية.

وتبدأ إجراءات العمل في لجنة (IAPC) باختيار مواضيع من أجل الدراسة التفصيلية بعد أَنْ يتم تأسيس لجنة فرعية لهذا الغرض، حيث يتم تفويض المسؤولية الأولية لهده اللجنة الفرعية كي تُعِد وتُحَضِّر مسودات معايير وبيانات المراجعة وتدرس اللجنة الفرعية المعلومات الأساسية التي تكون على شكل بيانات وتوصيات أو دراسات أو معايير صادرة عن المنظمات الأعضاء أو الهيئات الإقليمية أو هيئات أخرى،[2] ثم تقوم لجنة ممارسة المراجعة الدولية بدراستها، فَإذا تم التوافق على هذه المسودة عن طريق موافقة ثلاثة أرباع الأعضاء الذين يمتلكون حق التصويت في اللجنة، تقوم اللجنة بعد ذلك بتوزيع المسودات بشكل مُوَسَّع بهدف الحصول على كافة الانتقادات والتعليقات من المنظمات الأعضاء ومن الوكالات الدولية التي يُحَدِّدُها الاتحاد، كما تترك لهم الوقت الكافي لإبداء آرائهم وتعليقاتهم، ومن ثم تُعَدِّل اللجنة مسودة العرض بالشكل المناسب بعد أن تتلقى تلك التعليقات وتقوم بدراستها والتصويت عليها حسب قواعد الأغلبية 4/3 المقررة وعند إصدار المعيار أو البيانات يُحَدِّدُ تاريخ سريانه وتكون لغة المعيار الانجليزية ويعطى وقت كافٍ لترجمته إلى اللغات الأخرى عن طريق المنظمات الأعضاء التي تذكر إسم المنظمة التي قامت بالترجمة.[3]

---

[1] - **موقع لجنة ممارسة التدقيق الدولي**، تاريخ الإطلاع 2014/01/01، متاح على الرابط http://iapc.org/

[2] - **طارق عبد العال حماد**، موسوعة معايير المراجعة، شرح معايير المراجعة الدولية والأمريكية والعربية، الجزء 03، تقارير المراجع ومراجعة المشتقات، الدار الجامعية للنشر، الإسكندرية، مصر، 2004، ص: 35.

[3] - **حسين القاضي، مأمون حمدان**، المحاسبة الدولية ومعاييرها، مرجع سابق، ص: 112.

المطلب الثاني: المنظمات الإقليمية

توجد العديد من المنظمات التي تَنْشُط على مستوى إقليمي والتي تَهْتَم وتُتَابع أعمال التنسيق و التوحيد المحاسبي على المستوى الدولي، رغم أَنَّهَا ليست منظمات محاسبية نذكر منها ما يلي:

1- الاتحاد الأوروبي (UE)

أَوْجَدَت إتفاقية روما الاتحاد الأوروبي عام1957م بهدف التنسيق بين النظم القانونية والإقتصادية للدول الأعضاء، وعلى العكس من لجنة معايير المحاسبة الدولية، والتي ليس لها سلطة لتنفيذ معاييرها، فإنَّ المفوضية الأوروبية (CE) - وهي الهيئة التنفيذية للاتحاد الأوروبي- لها كامل القوة المُلزِمَة للدول الأعضاء لتنفيذ توجيهاتها الخاصة بالمحاسبة،[1] لذلك فإنَّ القوانين المحاسبية للدول الأعضاء في الإتحاد الأوروبي تحكمها وتُؤَطِّرها:[2] التوجيهة الرابعة 1978 م والمُتَعَلِّقة بالحسابات الفردية "comptes individuels" والتوجيهة السابعة 1983م المُتَعَلِّقة بالحسابات المُجَمَّعَة.

ولقد باشرت المفوضية الأوربية برنامجها الرئيسي للتنسيق بين قوانين الشركات فوراً بعد تكوينها وتُغطِّي توجيهات الاتحاد الأوروبي كل جوانب قانون الشركات، والعديد منها له علاقة مباشرة بالمحاسبة ومن أهم أعمالها:[3]

1-1- التوجيه الرابع:(la quatrième directive, N° 78/660 CEE)

صدر في 25 جويلية 1978م، وتَضَمَّنَت 62 مادة، واسعة وتفصيلية لإطار القواعد المحاسبية في الاتحاد الأوروبي، ويجب على كل من الشركات العامة والخاصة أن تُطَبِّقُها.

كما توضح القواعد التي تحكم إعداد القوائم المالية الرئيسية، الميزانية المادتين(09،10)، حسابات النتائج المادتين (23،26) وتُسَمَّى هذه القوائم بموجب هذه التوجيهة بالحسابات السنوية.

كما تُوَضِّح كذلك قواعد وطُرُق التقييم (من المادة 31 حتى المادة 42)، والتي تُرَكِّز على مبدأ كلفة الحيازة أو سعر التكلفة، إلا أَنَّهَا تسمح بقواعد بديلة كالمحاسبة بالقيمة الجارية.[4]

[1] - **أمين السيد أحمد لطفي**، نظرية المحاسبة، مرجع سابق، ص: 415.

[2]- **Amar Kaddouri, Ahmed Mimeche**, Cours de comptabilité financière selon les normes IAS/IFRS et le SCF 2007, ENAG EDITION, Réghaia, Alger, 2009, P: 23.

[3] - **محمد عصام الدين زايد**، المحاسبة الدولية، مرجع سابق، ص: 374-380.

[4]- **Amar Kaddouri**, **Ahmed Mimeche**, Op-Cit, P: 23.

1-2- التوجيه السابع:(la septième directive, N° 83/349 CEE)

هو توجيه محاسبي مُهِم يتناول قضية القوائم المالية المُوَحَّدَة، وقد صدر في 13 جوان 1983 يحتوي على51 مادة، وتناولت طُرُق إعداد وعرض القوائم المالية المُجَمَّعَة،[1]والمعلومات المُكَمِّلَة الواجب إدراجها في الملحق، ولقد كَرَّسَ هذا التوجيه المجال أمام تباين الممارسة المحاسبية بين مختلف الدول الأوروبية في مجال التجميع نتيجة لاعتماد الخيارات.

فقد أثير الكثير من الجدل حول التوجيه السابع، وذلك لأَنَّ موضوع القوائم المالية الموحدة في الاتحاد الأوربي كانت وقت اعتماده لا يُعْتَبَرُ قاعدة يستند إليها، فقد أعطيت للدول الأعضاء حرية تصرف واسعة بالإضافة إلى خيارات كبيرة فيما يَتَعَلَّق بتطبيق التوجيه السابع ضمن قانون الشركات لكل منها، ويَتَطَلَّب تطبيقه أساسا على كل الشركات سواء كانت الشركة الأم أو الشركة التابعة تأخذ شكل شركة ذات المسؤولية المحدودة، وبغض النظر عن مكان تسجيل مكاتبها ويُحَدِّدُ مبدأ القوة القانونية لرقابة التزامات الاتحاد وتُعْتَبَرُ هذه الرقابة قائمة إذا كانت للشركة الأم واحدة أو أكثر من الظروف التالية:[2]

- أغلبية حقوق التصويت؛
- حق تعيين أغلبية أعضاء مجلس الإدارة؛
- السيطرة على غالبية حقوق التصويت عند اتفاق معظم حملة الأسهم.

لقد سمحت التوجيهتين الرابعة والسابعة بتحسين نوعية القوائم المالية الفردية والمُجَمَّعَة، في حين أَنَّ مقارنة الأداء بين المؤسسات يبقى صعبا نوعاً ما نظرا لاحتوائها على خيارات وتقييم نفس العملية بطُرُق مختلفة، ذلك ما شَكَّلَ مصدراً لاختلاف الممارسة المحاسبية.

وبالرغم من الاهتمام المُبَكِّر للإتحاد الأوروبي بمسألة التوافق المحاسبي بين الدول الأوروبية، والجهود المبذولة من أجل إرساء هذا التوافق، إلاَّ أنَّ هذا الأخير صادفته عدة عوائق نتجت عن طبيعة الخيارات التي اعتمدتها هذه التوجيهات حيث أَدَّت إلى مرونة كبيرة في الممارسة المحاسبية وبالتالي اختلافها، ولَعَلَّ ما زاد من حدتها، هو التباعد الكبير في آجال تَبَنِّي وفرض تطبيق التوجيهات من خلال التنظيم المعمول به في كل دولة.[3] كما كان لتنامي النشاط الدولي للشركات الأوروبية الأثر البالغ في الحد من آثار أعمال التوحيد والتوافق المحاسبيين في أوروبا، نظراً لأَنَّ اهتمام هذه الشركات أصبح يَتَعَدَّى الاعتبارات الأوروبية إلى اعتبارات عالمية، إضافة إلى تواجد ممثلي الدول الأوروبية في لجنة معايير المحاسبة الدولية (IASC)، التي أصبحت معاييرها مُلزِمَة لكل الشركات الأوروبية المدرجة في البورصة، وذلك إبتداءًا من سنة 2005.

---

[1]- **نبيه بن عبد الرحمن الجبر، علاء الدين عبد المنعم**، مرجع سابق، ص: 68.

[2]- Journal officiel N° L 193 du 18/07/1983, édition spéciale finnoise, chapitre 17, tome 1, P: 59.

[3]- **مداني بن بلغيث**، أَهَمِيَّة إصلاح النظام المحاسبي للمؤسسات في ظل أعمال التوحيد الدولية – حالة الجزائر -، مرجع سابق، ص: 122.

3-1- التوجيه الثامن (Huitième directive 84/253/CEE)

صدرت في الجريدة الرسمية للإتحاد الأوروبي في 12 ماي 1984، حيث تناول هذا التوجيه عدة أوجه خاصة بتأهيل المهنيين المُصَرَّح لهم قانوناً بالقيام بالمراجعة، والمراقبة القانونية لحسابات الشركات ويضع هذا التوجيه الحد الأدنى لِمُؤَهِّلات المراجعين، والشروط التي يجب أن تَتَوَفَرَ في الأشخاص حتى يمكنهم مزاولة مهنة مراجعة حسابات الشركات هذه الشروط تَتَمَثَل أساسا في الشروط الأخلاقية والعلمية والعملية بل وذهبت لأكثر من ذلك حتى أَنَّهَا ذكرت ما هي المحاور التي يَتَكَوَّن منها اختبار الدخول إلى هذه المهنة، ولم تَتَطَرَّق هذه التوجيهة إلى الإعتراف المتبادل بين دول الاتحاد الأوروبي، وكذلك موضوع حرية ممارسة المهنة، وأَنْ يثبت المهني أَنَّه على دراية كافية بالقوانين المحلية، ويجب أن يتم التدريب تحت إشراف مراجع معتمد، واستقلال المراجع أمر مطلوب حيث يتيح التوجيه الثـــــامن لـــدول الاتحاد الأوروبي على تحديد ظروف هذا الاستقلال، لذلك فما زالت مُتَطَلَّبَات الاستقلال المهني للمراجعين تختلف كثيرا فيما بين الدول الأعضاء في الاتحاد الأوربي.[1]

لقد حَظِيَ التوافق المحاسبي على المستوى الأوروبي بجهود واهتمام كبير إلا أَنَّ هناك الكثير من الصعوبات التي كانت عائق أمامه والتي حالت دون التطبيق الجَيِّد للتوجيهات السابقة، ولَعَلَّ الطريقة التي من خلالها يتم إنشاء توجيهية مُعَيَّنَة هي السبب في ذلك، فهذه الأخيرة يجب أن تحظى بقبول من طرف الدول الأعضاء لكي تصبح قابلة للتطبيق، ونظراً لوجود اختلاف في وجهات النظر وكذلك البيئات المحاسبية بين دول الاتحاد الأوروبي فإنه من الصعب التَوَصُّل إلى اتفاق يرضي الجميع ولو تم التَوَصُّل إلى اتفاق بين الدول الأعضاء فانه يَتَطَلَّب أولا وقتاً طويلاً من أجل تحقيق ذلك، وقد يَتَسَبَّب أيضا في طول مدة التطبيق من طرف كل دولة، وهذا من الممكن أن يجعل تلك التوجيهات لا تتماشى وسرعة التَطَوُّر الحاصل في البيئة الإقتصادية. كما أَنَّه في الكثير من الأحيان يجب أن تكون هناك مرونة في التوجيهة من أجل تحقيق الاتفاق بين الدول الأعضاء عن طريق وجود الخيارات وهذا ما لا يخدم مسار التوافق المحاسبي على المستوى الأوروبي، أَمَّا القضايا التي تكون فيها عدة وجهات نظر أو بالأحرى النقاط الحساسة سيتم تحاشيها وخاصة إذا كانت نقاط جوهرية يجب معالجتها.[2]

هذه التوجيهات يتم إصدارها تحت ظروف وانشغالات مُعَيَّنَة، وهو ما يجعلها تَتَضَمَّن نقاط متباينة فيما بينها مثلا نجد أن التوجيهة السابعة تسمح بتطبيق طُرُق تقييم فيما يخص الحسابات المُجَمَّعَة تختلف عن

[1] - Journal officiel N° L 126 du 12/05/1984, édition spéciale finnoise, chapitre 17, tome 1, P: 73.

[2] - **محمد عصام الدين زايد**، المحاسبة الدولية، مرجع سابق، ص: 374-380.

تلك المعروفة من قبل التوجيهة الرابعة مما يُؤَدِّي إلى وجود فروق بين الحسابات المُجَمَّعَة والحسابات الفردية للمؤسسات داخل بعض البلدان.[1]

كل تلك العقبات جعلت المؤسسات الكبيرة والمتعددة الجنسيات والتي يقع مقرها داخل دول الإتحاد الأوروبي في مشكلة كبيرة خاصة إذا أرادت الدخول في أسواق البلدان الأعضاء أو الأسواق الدولية كالأمريكية خاصة، وهو ما يجعلها تُعِدُ نوعين من القوائم الأولى تكون حسب قوانين البلد الأصلي والثاني يكون موافقا سواء للمعايير الدولية أو الأمريكية، وهو ما جعل الإتحاد الأوروبي يعيد النظر في إستراتيجيته في ما يخص التوافق المحاسبي على المستوى الإقليمي سنة 1995، حيث كان للإتحاد الأوروبي خياران الأول إنشاء منظمة جديدة تقوم بإصدار معايير محاسبية على مستوى دول الإتحاد والثاني تطبيق المعايير المحاسبية الدولية، فكان الخيار الثاني لسببين رئيسين الأول أن هذا الخيار يَتَطَلَّب وقتا كبيرا من أجل القيام به والثاني هو أن لجنة المعايير المحاسبية الدولية هي لجنة مستقلة وهذا ما يُحَقِّق الرغبة السياسية للإتحاد الأوروبي الذي لا يريد أن تكون الولايات المتحدة الأمريكية هي الجهة الموكول إليها التنميط المحاسبي على المستوى العالمي، في 19 جويلية 2000 قامت اللجنة الأوروبية بإصدار بيان عنوانه إستراتيجية الإتحاد الأوروبي في ما يخص المعلومات المالية والتي من خلالها يستوجب على المؤسسات التي يُتَدَاول أسهمها في البورصة تطبيق المعايير المحاسبية الدولية فيما يخص الحسابات المُجَمَّعَة في أجل أقصاه سنة 2005.[2]

وفي ديسمبر 2006 قامت لجنة الإتحاد الأوروبي بتمديد آخر أجل لتطبيق المعايير المحاسبية الدولية إلى عامين بالنسبة للمؤسسات التي لم تقم بذلك حتى سنة 2008 ولكن بشروط، كما قامت قبل ذلك في سبتمبر 2006 بإصدار توجيهة خاصة بالمراجعة القانونية للحسابات، هذه التوجيهة تحل محل التوجيهة الثامنة وتُعَدِّل التوجيهة الرابعة والسابعة وتهدف إلى ضبط معايير مراجعة الحسابات داخل الإتحاد الأوروبي.[3]

2- منظمة التعاون والتنمية الإقتصادية (OECD)

هي منظمة شبه حكومية تأَسَّسَت عام في 14 ديسمبر 1960م بباريس والتي بدأت نشاطها فعليا في 30 سبتمبر1961، وهي تضم حاليا تسعة وعشرون دولة في العالم وتشمل معظم دول أوروبا الغربية ودول الكومنولث، واليابان والولايات المتحدة الأمريكية، وتهدف إلى تحقيق التوافق الدولي في السياسات المُتَعَلِّقة

[1]- **Bernard Colasse**, cadres comptables conceptuels, encyclopédie de comptabilité, contrôle du gestion et audit, Economica, Paris, 2000, P: 95.

[2]- **Michel Capron**, les normes comptables internationales instruments du capitalisme financier, éditions la découverte, Paris, 2005, P:56.

[3]- **Deloitte Touche Tohmatsu**, guide de référence sur les IFRS 2007, date de consultation 01/01/2014, le lien http://www.iasplus.com/en/binary/dttpubs/2007pocketfrench.pdf, P:10.

بالإقتصاد والطاقة وتشجيع النمو الإقتصادي والتنمية في الدول الأعضاء، أي أَنَّهَا تساهم وتساعد الدول الأعضاء حول الأمور الإقتصادية العامة التي تشغلها مثل قضايا ميزان المدفوعات ومُعدَّلات الصرف.[1]

وفي عام 1976 قامت (OECD) بتأسيس لجنة الاستثمار الدولي والمشروعات المتعددة الجنسيات لتنظيم عملية نشر للمعلومات المالية والقطاعية، كما قامت لجنة الاستثمار الدولي والشركات المتعددة الجنسيات سنة1981 بتكوين فريق عمل للمعايير المحاسبية لدراسة المحاولات التي قامت بها هيئات التوافق المحاسبي الدولي، وتقوم هذه اللجنة باقتراح خطوط عمل رئيسية لتأسيس معايير تحكم أنشطة المؤسسات المتعددة الجنسيات مُتَضَمِّنَة خطوط عمل الإفصاح عن المعلومات أو المنافسة، والتمويل والضرائب والعمالة، والعلاقات الصناعية.[2]

وهذه الخطوط العريضة ليست إلزامية التطبيق، ولكن حكومات دول الأعضاء اتفقت على ضرورة أخذ هذه التوصيات في الاعتبار.

وفي عام 1985 عقدت المنظمة اجتماع حول توافق المعايير المحاسبية على صعيد دولي، حضرها ممثلون من الدول الأوروبية والأمم المتحدة والمنظمة الإفريقية للمحاسبة ومستخدمون مُتَنَوِّعُون حضروا الندوة ودعموا فكرة التوافق المحاسبي، وقد تم التأكيد في هذا الاجتماع على دور لجنة معايير المحاسبة الدولية كمُحَفِّز للتوافق الدولي للمحاسبة.

ولمنظمة التعاون والتنمية الإقتصادية لجنة للمعايير المحاسبية، تهتم بالمسائل الجديدة التي تكون عادة موضوع ندوات تنظمها (OECD) ويحضرها ممثلين عن الحكومات ومندوبين عن هيئة المعايير المحاسبية الدولية (IASC) وفدرالية الخبراء المحاسبيين الأوروبيين.(FEE) اهتمت المنظمة بموضوع الجباية الدولية، ومن أشهر أعمالها في هذا المجال نموذج الاتفاقية حول الإخضاع المضاعف، والذي يمثل في الواقع قاعدة للاتفاقيات الجبائية بين الدول.[3]

3- المنظمة المشتركة للدول الإفريقية وموريشيوس (OCAM)

تأَسَّسَت في فبراير 1965 في نواكشوط تحت اسم المنظمة المشتركة لأفريقيا ومدغشقر،[4] تضم هذه المنظمة سبعة عشر دولة إفريقية، بعد استقلالها من الاستعمار أرادت أن يكون لها نظام محاسبي خاص بها يُوَفِر

---

[1] - **موقع منظمة التعاون والتنمية الإقتصادية (OECD)**، تاريخ الإطلاع: 2014/01/01، متاح على الرابط http://www.oecd.org/fr/gouvernementdentreprise/ae/principesdegouvernementdentreprise/31652074.PDF, P:4.

[2] - **بحث منشور في موقع الجزيرة نت قسم الإقتصاد والأعمال**، تاريخ 2013/07/01، متاح على الرابط http://www.aljazeera.net/ebusiness/pages/603a0750-423e-47ba-81e0-2e5c84a9e95a,

[3] - **Haller A & Walton Peter**, Différences nationales et harmonisation comptable in Comptabilité Internationale, Vuibert Édition, Paris, 1997, P: 20.

[4] - http://www.larousse.fr/encyclopedie/divers/Organisation_commune_africaine_et_mauricienne/136278, consulté le 01/01/2014.

معلومات على مستوى الكلي وعلى مستوى المؤسسات ليكون بديلا للنظام المحاسبي الذي ورثته من الاستعمار وخاصة المُخَطَّط الفرنسي (PCG) لسنة 57/1947، وجاء هذا المُخَطَّط سنة 1970 استجابة لتلك المطالب بحيث يتم تطبيقه من طرف الدول السبعة عشر الأعضاء بعدما تم ضبطه على مستوى كل دولة وكان يهدف إلى:[1]

1- ضمان توافق وانسجام الأنظمة المحاسبية لمختلف الدول الأعضاء؛

2- استحداث أدوات عصرية تساعد المؤسسات على التسيير؛

3- إضفاء الانسجام بين المفاهيم في المحاسبة الوطنية؛

4- إعداد نظام معلومات يسمح باكتساب أداة فاعلة لسياسة التنمية الإقتصادية.

وقد تَمَيَّزَت أعمال المنظمة المشتركة للدول الإفريقية وموريشيوس بالخصائص التالية:[2]

5- خاصيته المعيارية المحدودة، فهو إطار عملي يقتضي أن يكمل بمخططات خاصة وطنية أو قطاعية؛

6- تَبَنِّي مفهوم القيمة المضافة في عملية حساب النتائج بحيث أصبح التَوَصُّل إليها عن طريق الأرصدة الوسيطة للتسيير؛

7- السعي نحو التوفيق بين المحاسبة المالية والمحاسبة الوطنية وهذا أهم ما مَيَّزَ هذا المُخَطَّط.

4- الإتحاد الإقتصادي والنقدي لغرب إفريقيا (UEMOA)

تم إنشاء الاتحاد الإقتصادي والنقدي لدول غرب إفريقيا بموجب معاهدة وُقِّعَت في داكار عاصمة السنغال في 10 جانفي 1994 من قبل رؤساء دول وحكومات سبع دول في غرب أفريقيا هم: البنين، النيجر، السنغال، الطوغو، مالي، بوركينافاسو، ساحل العاج، وجاءت المعاهدة حَيِّز النفاذ في 1 أوت 1994، وتم المصادقة عليها في نفس السنة من قبل الدول الأعضاء، وفي ماي 1997 أصبحت غينيا بيساو الدولة العضو الثامن للاتحاد.[3]

وفي إطار إنشاء نظام محاسبي موحد لهذه الدول سُمِّيَ بالنظام المحاسبي لدول غرب إفريقيا (SYSCOA) سنة 1996، وكان هذا النظام يميل في توجيهة إلى المعايير المحاسبية الدولية والتطبيقات المحاسبية الأنجلوسكسونية حيث ضم في صفحاته إطار مفاهيمي حول أهداف المعايير المحاسبية والتي تَتَمَثَل في الوصول

[1]- **Gaye Magaye**, comparaison du plan comptable Sénégalais avec le PCR, Revue française de comptabilité N° 148, Paris, p: 294.

[2]- **مداني بن بلغيث**، أَهَمِيَّة إصلاح النظام المحاسبي للمؤسسات في ظل أعمال التوحيد الدولية – حالة الجزائر -، مرجع سابق، ص: 123.

3- **موقع الإتحاد الإقتصادي والنقدي لغرب إفريقيا**، تاريخ الإطلاع 2014/01/01، متاح على الرابط
http://www.uemoa.int/Pages/UEMOA/L_UEMOA/Historique.aspx

إلى الإفصاح عن معلومات محاسبية تُلَبِّي اهتمامات جميع الأطراف المعنية، كما تَضْمَنُ المبادئ المحاسبية التي يأخذ بها.[1]

ويسعى الاتحاد إلى تحقيق الأهداف التالية :[2]

- تعزيز وتقوية القدرات التنافسية للأنشطة الإقتصادية والمالية للدول العضوة في ظل سوق مفتوحة وتنافسية وفي ظل بيئة قانونية متجانسة؛

- ضمان تقارب الأداء الإقتصادي والسياسات الإقتصادية للدول الأعضاء عن طريق وضع إجراءات مراقبة متعددة الأطراف بين الدول الأعضاء؛

- إنشاء سوق مشتركة تقوم على حرية تنقل الأشخاص والسلع والخدمات ورأس المال، والحق في إقامة العاملين لحسابهم الخاص، فضلا عن تسيير الرسوم الجمركية الخارجية المشتركة والسياسة التجارية؛

- إنشاء تنسيق السياسات القطاعية الوطنية لتنفيذ الأعمال المشتركة، بما في ذلك سياسات مشتركة في المجالات التالية: الموارد البشرية، واستخدام الأراضي والزراعة والطاقة والصناعة والتعدين والنقل والبنية التحتية والاتصالات السلكية واللاسلكية؛

- ملائمة وبالقدر اللازم لحسن سير العمل في السوق المشتركة، وقوانين الدول الأعضاء وخصوصا نظام الضرائب.

5- مجموعة الدول الأربعة زائد واحد (G4+1)

مجموعة الأربعة وواحد هي مجموعة مُكَوَّنَة من ممثلين عن هيئات التوحيد المحاسبي لكل من دول أستراليا وكندا ونيوزيلندا وانجلترا والولايات المتحدة وهيئة المعايير المحاسبية الدولية(IASC)كملاحظ، فهي لا تقوم بإعداد ونشر المعايير المحاسبية، إلا أن أَهَمِيَّتُها تَكْمُن في طبيعة عملها، المُتَمَثِل في دراسة المواضيع المرتبطة بالممارسات المحاسبية الدولية لأهم العمليات التي تتباين فيها الأنظمة المحاسبية للدول الأعضاء[3]، كما أَنَّهَا تحضر اجتماعات مجلس إدارة اللجنة الدولية لمعايير المحاسبة بصفة مراقب دون أن يكون لها صوت معدود (هذا الحضور يختلف عن حضور ممثلي هذه الدول كأعضاء في مجلس إدارة اللجنة)، ومع هذا فإنَّ المجموعة بعد أن تُنَسِّق فيما بينها فإنَّها تُبْدِي مقترحاتها وتعليقاتها على مشاريع المعايير المحاسبية المقترحة كما تُعِد

الدراسات والأبحاث التي تَدْعَمُ موقفها وتُدَعِّمُ اللجنة الدولية كما قَدَّمَت المجموعة مساهمات بَنَّاءة في عدة مواضيع محاسبية حيوية أهمها ما يلي:[4]

---

[1]- **Claude Pérochon**, normalisation comptable Francophone, encyclopédie de comptabilité, de contrôle de gestion et audit, Economica éd, Paris, 2000, P: 913.

[2]- http://www.uemoa.int/Pages/UEMOA/L_UEMOA/Historique.aspx, Op.Cit.

[3]- **مداني بن بلغيث**، أَهَمِيَّة إصلاح النظام المحاسبي للمؤسسات في ظل أعمال التوحيد الدولية – حالة الجزائر -، مرجع سابق، ص: 126.

[4]- http://www.cica.org, consulté le 01/07/2013.

- الربح الشامل كمقياس وحيد للأداء المالي 1998م؛
- المعالجة المحاسبية للاندماج وإعداد القوائم المالية الموحدة 1998م؛
- دراسة مدخل جديد للمحاسبة عن الإيجار الرأسمالي 1999م؛
- دراسة طريقة حق المِلْكِيَة 1999م؛
- الحوافز المدفوعة على أساس القيمة السوقية للأسهم 2000م؛
- معالجة الشهرة الناتجة عن الاندماج.

6-الهيئة المشرفة على سوق الأوراق المالية الأمريكية (SEC)

وهي هيئة حكومية أمريكية تتمتع بسلطة قانونية تُمَكِّنُهَا من صياغة وفرض المبادئ المحاسبية ومُتَطَلَّبَات الإفصاح التي يجب أن تلتزم بها شركات المساهمة، وتنشر هذه الهيئة رأيها في القضايا المحاسبية المختلفة في سلسلة من النشرات المحاسبية.[1]

المطلب الثالث:المنظمات الإقليمية المختصة

توجد بعض المنظمات التي تنشط على المستوى الإقليمي مهتمة بالمحاسبة والمعايير المحاسبية الدولية نذكر منها ما يلي:

1- المُجَمَّع الأمريكي للمحاسبين القانونيين (AICPA)

ينشط المُجَمَّع الأمريكي للمحاسبين القانونيين المعتمدين في العديد من المجالات التي لها علاقة بالمحاسبة والمراجعة، تأَسَّسَت سنة 1887 تحت إسمها الحالي، وتضم في عضويتها ما يقارب 394000 عضو في 128 بلداً،[2] وتُحَدِّد هذه الهيئة المعايير الأخلاقية للمهنة ومعايير المراجعة الأمريكية.

وتقع مكاتبه في مدينة نيويورك وواشنطن العاصمة ونورث كارولاينا وبوينغ، وويسفيل بولاية تكساس، كما يُعَدُ هذا المُجَمَّع تنظيم مهني يَتَكَوَّن من المحاسبين القانونيين CPA والعضوية مفتوحة أمام طلاب المحاسبة والمرشحين لامتحان الـــ CPA، ومن أهم أهدافه خدمة أعضائه في مجال مزاولة مهنة المحاسبة والمراجعة القانونية، فضلا عن المساهمة في الإشراف على صياغة المبادئ والمعايير المحاسبية التي تصدرها الأجهزة المختصة، ويقوم المُجَمَّع بإصدار مجلة شهرية هي مجلة المحاسبة « journal of accountancy »، كما

[1] - **وصفي عبد الفتاح أبو المكارم**، المحاسبة المالية المتوسطة، مرجع سابق، ص: 18.

[2] - **موقع المجمع الأمريكي للمحاسبين القانونيين**، تاريخ الإطلاع 2014/01/01، متاح على الرابط
http://www.aicpa.org/About/Pages/About.aspx

يصدر أيضا تقارير دورية حول معايير المراجعة، التي يجب أن يلتزم بها المحاسب القانوني في مزاولة مهنته، إضافة إلى إصدار نشرات عن البحوث المحاسبية المُتَعَلِّقة بالمبادئ المحاسبية.[1]

وقد أصدرت الجمعية تقريرها عام 1957 وقَدَّمَت عدة تعريفات في الفكر المحاسبي، وعلى سبيل المثال:

- الإيراد هو القيمة الإجمالية للإنتاج الذي يتم تصريفه خلال فترة؛
- الأصول هي إجمالي الخدمات المتوقع الاستفادة منها مستقبلاً؛
- وأَنَّ المصروفات والخسائر هي تكاليف تم استنفاذها خلال فترة؛
- حقوق المِلْكِيَة هي الحقوق المتبقية في أصول الوحدة المحاسبية؛
- الفروض الأساسية في المحاسبة هي فرض الوحدة المحاسبية، وفرض الإستمرارية، وفرض القياس النقدي، وفرض التَحَقُّق.

بدأ المُجَمَّع الأمريكي للمحاسبين القانونيين جهوده في إطار وضع نظرية للمحاسبة عام 1958 من خلال تنظيم جديد يَتَعَلَّق بالنشاط البحثي والآخر يَتَعَلَّق بتأسيس مجلس المبادئ المحاسبية بهدف تكثيف جهود البحث العلمي من ناحية وتوجيه الممارسات المهنية وتضييق شقة الخلاف في التطبيق العملي.[2]

وفي عام 1961م أصدرت أول دراسة بحثية حول الفروض المحاسبية كما يلي:

1- فروض تَتَعَلَّق بالبيئة المحاسبية وتشمل: التعبير الكمي، التبادل، الوحدات المحاسبة، الفترات المحاسبية، وحدة القياس.

2- فروض تَتَعَلَّق بالمجال المحاسبي وتشمل:القوائم المالية، أسعار السوق، الشخصية المعنوية، عدم التأكد (التقريب).

3- فروض واجبة وتشمل: الإستمرارية، الموضوعية، الثبات (التجانس)، وحدة القياس الثابتة، الإفصاح.

وفي عام 1964 قامت الجمعية بتعيين لجنة بهدف بناء وتطوير نظرية للمحاسبة، وأصدرت تقريرها عام 1966 بعنوان النظرية الأساسية للمحاسبة جاء فيه تحديداً لكل من:

- أهداف المحاسبة؛
- معايير للمعلومات المحاسبية؛
- إرشادات لعملية توصيل المعلومات.

وفي عام 1977 أصدرت الجمعية أيضاً تقريراً بعنوان نظرية المحاسبة تَعَرَّضَت فيه إلى مناهج مختلفة لبناء النظرية وهي:

---

[1]- http://searchcompliance.techtarget.com/definition/AICPA-American-Institute-of-Certified-Public-Accountants, consulté le 01/01/2014.

[2]- **عبد الباسط سويد**، الإطار المفاهيمي لنظرية المحاسبة، تاريخ الإطلاع 2014/01/01، متاح على الرابط، http://suwid.blogspot.com

- المنهج التقليدي الذي يُرَكِّز على مشاكل تحديد وقياس الدخل؛
- منهج إتخاذ القرارات وفيه يتم التركيز على إحتياجات مستخدمي التقارير المالية؛
- منهج اقتصاديات المعلومات ويهدف في البحث عن تحديد التكاليف والمنافع المرتبطة بإنتاج استخدام المعلومات المحاسبية.

هذا وقد أثارت هذه المحاولات عدة انتقادات أهمها :

- عدم الإتساق المنطقي حيث أَنَّ بعض الفروض تعتمد على بعضها البعض فمثلاً يلاحظ أن فروض المجموعة الثانية يمكن استخلاصها من فروض المجموعة الأولى؛
- عدم الترابط بين الفروض والمبادئ: حيث أَنَّ المبدأ الأول الخاص بِتَحَقُّق الإيرادات لا يمكن إرجاعه لأي من الفروض في الدراسة الأولى؛
- عدم اكتمال الفروض: حيث أَنَّ مجموعة الفروض المذكورة لا تستبعد احتمال التَوَصُّل إلى مبادئ مخالفة تماماً لمجموعة المبادئ التي تم التَوَصُّل إليها.

2- مجلس معايير المحاسبة المالية (FASB)

أُنْشِئَ هذا المجلس في الولايات المتحدة الأمريكية من طرف المُجَمَّع الأمريكي للمحاسبين القانونيين سنة 1973، ويَتَكَوَّن هذا المجلس من 7 أعضاء متفرغين ممثلين عن منظمة المحاسبة المالية (FAF)، ويُدَعَّم هذا المجلس بهيئة إستشارية وجهاز كبير يقوم بإجراء البحوث المحاسبية، وأهم إختصاصات هذا المجلس إصدار تقارير عن المعايير المحاسبية يُحَدَّدُ فيها المعايير المحاسبية الواجب إتباعها في أي مشكلة محاسبية قد تظهر في الممارسة العملية.[1]

قام هذا المجلس بإصدار المبادئ المحاسبية المقبولة عموما في الولايات المتحدة **(US GAAP)**، وتُعْتَبَرُ هذه المرجعية المحاسبية الأمريكية مماثلة للمرجعية المحاسبية الدولية، وتساهم بقدر كبير في تطوير المعايير المحاسبية على المستوى الدولي.

3- جمعية المحاسبة الأمريكية (AAA)

تَتَكَوَّن من أعضاء هيئة تدريس المحاسبة بالجامعات الأمريكية، وهي منظمة أكاديمية تهتم بالبحوث و الدراسات المحاسبية وتعمل على اقتراح حلول للمشكلات المحاسبية، وقد كان لبحوث ودراسات هذه الجمعية تأثير كبير على المعرفة المحاسبية سواء على المستوى النظري أو العملي، والجدير بالذكر أَنَّ هذه الجمعية تفتقد للسلطة وتمارس تأثيرها من خلال المكانة التي يَتَمَتَّع بها باحثوها والاقتناع بوجهة نظرهم.[2]

[1] - **وصفي عبد الفتاح أبو المكارم**، المحاسبة المالية المتوسطة، مرجع سابق، ص: 18.

[2] - المرجع السابق، ص: 19.

4- الاتحاد الأوروبي للمحاسبين (UEC)

نشأت هذه المنظمة في عام1951، ففي ذلك الوقت كانت تدور نقاشات حول إنشاء معهد دولي للمحاسبة تحت رعاية هيئة الأمم المتحدة، ولكن هذه النقاشات لم تُكَلَلْ بالنجاح، وفي المقابل أنشئت منظمة أوروبية تهتم بشؤون المحاسبين الأوروبيين وتُمَثِل45 معهد للمحاسبيين المهنيين والمُدَقِّقين من33 دولة أوروبية.[1]

وتم عقد أول مؤتمر في عام 1953 بعنوان التوحيد المحاسبي والتكامل الإقتصادي، وقد شَكَّلَ المؤتمر لجنة للتحقيق في إمكانية وضع دليل محاسبي أوروبي، حيث كان ينظر في ذلك الوقت إلى الدليل المحاسبي بأنَّه وسيلة لتوافق الممارسات المحاسبية، وفي عام 1966 بدأ الإتحاد بإصدار مجلة الإتحاد الأوروبي، وتُعْتَبَرُ الإصدارات أساسا للدول الأوروبية، وقد ساعدت على تقليص الاختلافات المحاسبية بين دول الأعضاء.

وعلى الرغم من أَنَّ المنظمة بقيت أكثر من ثلاثين سنة، إلا أَنَّ تأثيراتها تبدوا ضعيفة، كما أَنَّ المجلة توقفت سنة 1980 بسبب قِلَّة الدَعْم، وفي سنة 1986 تغير إسم هذا الإتحاد إلى فدرالية الخبراء المحاسبين الأوروبيين(FEE)[2]، وتهدف هذه المنظمة إلى ما يلي:

- تعزيز وتطوير مصالح مهنة المحاسبة في دول الاتحاد الأوروبي بأوسع معانيها والإعتراف بالمصلحة العامة في عمل هذه المهنة؛
- تنسيق وتعزيز وتحرير الممارسة وتنظيم المحاسبة والمراجعة القانونية والإبلاغ المالي في أوروبا في كل من القطاعين العام والخاص، مع الأخذ في الاعتبار التَطَوُّرَات الحاصلة على مستوى العالم؛
- تعزيز التعاون بين هيئات المحاسبة المهنية في أوروبا فيما يَتَعَلَّق بقضايا ذات اهتمام مشترك في كل من القطاعين العام والخاص؛
- تحديد التَطَوُّرَات التي قد يكون لها تأثير على ممارسة التدقيق والمحاسبة القانونية، وإعداد التقارير المالية؛
- تكون الممثل الوحيد والتنظيم الاستشاري لمهنة المحاسبة الأوروبية فيما يَتَعَلَّق مؤسسات الاتحاد الأوروبي؛
- تمثيل مهنة المحاسبة الأوروبية على المستوى الدولي.

5- المجموعة الاستشارية الأوروبية لإعداد التقارير المالية (EFRAG)

تم تأسيس المجموعة الاستشارية الأوروبية لإعداد التقارير المالية في جوان 2001 من قبل مجموعة واسعة من المنظمات التي تُمَثِل مهنة المحاسبة في أوروبا، مُعِدِّي القوائم، والمُستخدِمين، ومُعِدِّي المعايير الوطنية لتحقيق الأهداف التالية:[3]

---

[1] - **موقع فيدرالية الخبراء المحاسبين الأوروبيين**، تاريخ الإطلاع 2014/01/01، متاح على الرابط
http://www.fee.be/index.php?option=com_content&view=article&id=2&Itemid=104

[2] - **محمد المبروك أبو زيد**، المحاسبة الدولية، مرجع سابق، ص: 286.

[3]- http://www.iasplus.com/en/resources/regional/efrag, consulte le 01/01/2014.

- توفير الخبرة التقنية للمفوضية الأوروبية بشأن استخدام معايير المحاسبة الدولية داخل أوروبا بغية المشاركة في عملية وضع المعايير بالتنسيق مع مجلس معايير المحاسبة الدولية؛
- تنسيق وتطوير وجهات النظر بشأن معايير المحاسبة الدولية داخل الاتحاد الأوروبي.[1]

6- مجلس المحاسبة الإفريقي (AAC)

تأَسَّسَ مجلس المحاسبة الإفريقي في أعقاب المؤتمر الدولي حول الأنظمة المحاسبية في إفريقيا والمنعقد بالجزائر سنة 1979م، الوكالة المُتَخَصِّصَة التابعة لمنظمة الوحدة الأفريقية ويضم 27 بلدا إفريقيا، يقع مقره بكينشاسا عاصمة جمهورية الكونغو الديمقراطية.

يهدف إلى توفير المساعدة للمؤسسات في الدول الأعضاء بشأن توحيد الأنظمة المحاسبية، وكذلك تشجيع القيام بالبحوث الدراسات المُتَعَلِّقَة بالمحاسبة وفي الميادين الأخرى ذات العلاقة،[2] وقد تم تشكيل اللجنة التقنية الإفريقية للتوحيد المحاسبي، تهدف لإعداد مشروع نظام محاسبي إفريقي مرجعي (SCAR) لصالح الدول الإفريقية، تم نشره سنة 1985 م، وهي السنة التي اعتبرت فيها منظمة الوحدة الإفريقية بأَنَّ المجلس الإفريقي للمحاسبة هو الهيئة المُكَلَّفَة بالتوحيد المحاسبي على مستوى جميع أنحاء إفريقيا، إلاَّ أَنَّ عدم تمثيل المجلس الإفريقي للمحاسبة لمختلف الهيئات المحاسبية الإفريقية وكل التيارات الفكرية، حال دون نجاح هذا النظام في الدول الإفريقية، كما إِنَّ إحدى المشاكل التي تواجه جهود التوافق المحاسبي بالدول الإفريقية سببها الماضي الاستعماري الذي خَلَّفَ وراءه نموذجين رئيسيين للمحاسبة الموجودة بالقارة وهما النموذج الإنجليزي والنموذج الفرنسي.[3]

7- جمعية أمم جنوب شرق آسيا لإتحاد المحاسبين (AFA)

تأَسَّسَت جمعية أمم جنوب شرق آسيا لإتحاد المحاسبين في مارس 1977، وقد عُقِدَ أول مؤتمر لها في عام 1978، وهي بمثابة مظلة لجمعيات وطنية من الهيئات المحاسبية في البلدان الأعضاء في رابطة أمم جنوب شرق آسيا، وتَتَشَكَّل من هيئات المحاسبة الوطنية في اندونيسيا وماليزيا والفلبين وسنغافورة وتايلاند حاليا، تضم (AFA) في عضويتها جميع البلدان الـــ 10 الأعضاء في الآسيان، وتتألف من نوعين من العضوية الأعضاء لأولية من (AFA) هم المنظمات الوطنية من البلدان التي تُمَثِل المحاسبة المهنية في نطاق الولاية الإقليمية للأسيان، ويجب أَنْ تكون معترف بها من طرف هيئة المحاسبة الوطنية في هذا البلد التي أُنْشِئَت بموجب قانون

---

[1]-**Pages bleues international,** normes comptables international, fondements et principes, collectif EPBI, , Algérie, 2008, P :224.

[2]- موقع مجلس المحاسبة الإفريقي، تاريخ الإطلاع 2014/01/01، متاح على الرابط
http://www.dfa.gov.za/foreign/Multilateral/africa/aac.htm

[3]- **Samuels J.M** & **Piper A.G**, "International Accounting: A survey, Croom Helem, London & Sidney, 1985, P: 111.

أساسي أو لائحة مُحَدَّدَة، والمنظمات الوطنية المعترف بها هي الهيئات المعترف بها دوليا من المهنيين من أي دول الآسيان أو غيرها من البلدان التي تَدْعَمُ تَطَلُّعات الآسيان، حتى لو كانت خارج المجال الإقليمي لدول الآسيان.[1]

وفي عام 1979 م أصدر هذا الاتحاد أول معايير محاسبية، وفي عام 1980 م أصدر أول معايير للمراجعة، وتُعْتَبَرُ جهود اتحاد المحاسبين لدول جنوب شرق آسيا مُكَمِّلَة لتلك التي تقوم بها لجنة معايير المحاسبة الدولية والاتحاد الدولي للمحاسبين ومصدراً لوجهات نظر بلدان جنوب شرق آسيا في وضع المعايير الدولية من قبل هاتين المجموعتين، وتعمل (AFA) على تعديل المعايير الدولية للمحاسبة بما يتلاءم وإحتياجاتها الخاصة.[2]

وتسعى منظمة الآسيان لتحقيق الأهداف الإستراتيجية التالية والتي من شأنها أن تكون أساسا لخطتها التشغيلية:

- تعزيز القدرات المؤسسية؛
- دعم بناء إمكانيات المؤسسات في الدول الأعضاء؛
- مناصرة القضايا التي تشغل المحاسبين في منطقة الآسيان؛

وقد تم الانتهاء من بعض المشاريع المُحَدَّدَة في إطار الأهداف الإستراتيجية بينما لا يزال هناك مشاريع أخرى يجرى انجازها، فالمشاريع التي تم الانتهاء منها هي:

- مؤتمر بعنوان: أثر المعايير المحاسبية للشركات الصغيرة والمتوسطة في البلدان النامية والناشئة.

8- إتحاد محاسبي آسيا والمحيط الهادي (CAPA)

تأَسَّسَ هذا الإتحاد عام 1957 من ثمانية وعشرون دولة، ويضم حاليا في عضويتها 31 منظمة محاسبة وطنية في 21 دولة من منطقة المحيط الهادئ وآسيا، ويهدف إلى تطوير المحاسبة الإقليمية وجَعْلِهَا متوافقة ومتجانسة المعايير، وتعمل بالتنسيق مع لجنة المعايير المحاسبية الدولية والإتحاد الدولي للمحاسبين الدوليين بغرض إنشاء معايير محاسبية تحظى بالقبول العام وتراعي إحتياجات الدول النامية.[3]

9- المنتدى الدولي لتطوير المحاسبة(IFAD)

هو منتدى يضم العديد من الهيئات الدولية على غرار البنك الدولي، ندوة الأمم المتحدة للتجارة والتنمية الإقتصادية، الإتحاد الدولي للمحاسبين وممثلين عن المكاتب الدولية للمراجعة الكبرى، لجنة بازل.. وغيرها، مُهِمَّتُها الأساسية تحسين الاستقرار في الأسواق المالية من خلال تطبيق واعتماد المعايير المحاسبية الدولية.[4]

---

[1] - **موقع المحاسبين الماليزيين**، تاريخ الإطلاع 2014/01/01، متاح على الرابط http://www.mia.org.my/afa/about.htm

[2] - **محمد المبروك أبو زيد**، مرجع سابق، ص- ص: 286-287.

[3] - **موقع إتحاد محاسبي آسيا والمحيط الهادي**، تاريخ الإطلاع 2014/01/01، متاح على الرابط http://www.capa.com.my/

[4] - http://www.iasplus.com/en/resources/global-organisations/ifad, consulte le 01/01/2014.

10- الاتحاد العام للمحاسبين والمراجعين العرب(AFAA)

تَأَسَّسَ الاتحاد العام للمحاسبين والمراجعين العرب في بداية الستينات من نقابات المحاسبين والمراجعين العرب والمنظمات والمؤسسات التي تنشط في مجال المحاسبة والتدقيق في البلدان العربية.[1]

يهدف الإتحاد إلى القيام بكل ما من شأنه تحقيق التنسيق والتكامل لتنظيم وتطوير مهنة المحاسبة والمراجعة في الدول العربية و إعداد الدراسات والتوصيات المُتَعَلِّقة بذلك، وعلى الأخص القيام بما يلي: [2]

- إعداد أو إعتماد المعايير المهنية وتطويرها ومراجعتها، بما في ذلك معايير المحاسبة والمراجعة وقواعد سلوك وآداب المهنة.

- وضع القواعد اللازمة لإمتحان شهادة الزمالة وتنفيذه، بما في ذلك الجوانب المهنية والعلمية والعملية لمهنة المحاسبة والمراجعة.

- وضع برنامج التعليم المهني المستمر وتنفيذه والمساهمة في التطوير العلمي والعملي لتأهيل مزاولي المهنة بما يَمَكِّنُهُم من مواكبة التَطَوُّر المالي والإقتصادي العالمي مع مراعاة الظروف الخاصة لكل بلد.

- وضع الأساليب المناسبة للرقابة الميدانية لأداء المحاسبين والمراجعين، وتحديثه وتطويره وتقويم الأداء المهني.

- تقديم التوصيات لتطوير وتوحيد وسائل تنظيم المهنة، بما في ذلك اقتراح تعديل وتطوير وتوحيد وسائل الأنظمة والقوانين المنظمة لها وإجراءات ترخيص مزاولتها.

- العمل على إعداد وتشجيع وترجمة الأبحاث والدراسات، وإصدار الكتب والنشرات الدورية المُتَعَلِّقة بمهنة المحاسبة والمراجعة وما يتصل بها، و إثراء الفكر المحاسبي عملياً ومهنياً.

- التنسيق بين الهيئات والجمعيات وغيرها من الجهات المعنية بتطوير مهنة المحاسبة والمراجعة وتشجيع الاتصالات والعمل المشترك بين المحاسبين الممارسين والعمل على دعمها وتطويرها.

- المشاركة في الهيئات المهنية الدولية والإقليمية وفق الضوابط التي تعتمدها الجمعية العمومية.

- العمل على توحيد المصطلحات المُتَعَلِّقة بالمحاسبة والمراجعة.

- السعي إلى وضع نظام موحد لمنح شهادة محاسب قانوني عربي وفق المعايير الدولية ذات العلاقة.

---

[1] - **أشرف عبد الحليم محمود كراجه**، مرجع سابق، ص: 31.

[2] - **موقع الاتحاد العام للمحاسبين والمراجعين العرب**، تاريخ الإطلاع 2014/01/01، متاح على الرابط http://www.theafaa.org.eg

11- المُجَمَّع العربي للمحاسبين القانونيين (ASCA)

تأَسَّسَ المُجَمَّع العربي للمحاسبين القانونيين في العاصمة البريطانية لندن سنة 1983 في مقر الجمعية البريطانية للمحاسبين القانونيين من طرف كبار المختصين في المحاسبة في العالم العربي،[1] وتم تسجيله رسمياً في عَمَّان بتاريخ 24 فيفري 1984، وهيئة محاسبية غير ربحية تهدف إلى الارتقاء بعلم المحاسبة والإدارة والمواضيع الأخرى ذات العلاقة على نطاق الدول الأعضاء في جامعة الدول العربية، بالإضافة إلى ذلك المحافظة على الاستقلالية المهنية للمحاسبين وضمان الحماية لهم وتطبيق معايير الإشراف المهني عليهم كوسيلة للارتقاء بمهنتي المحاسبة والتدقيق، وتشجيع البحث العلمي والمهني من خلال تطوير وتسهيل نشر المعلومات العلمية والمهنية وتبادلها بين المحاسبين والمهنيين وذلك بعقد المؤتمرات والاجتماعات والندوات والدورات التدريبية واللقاءات العلمية.

وقد عمل المُجَمَّع جاهداً وبشكل مستمر على استيفاء كافة المُتَطَلَّبَات المهنية التي تؤهله للحصول على المكانة الدولية اللائقة، فقد أصبح عضواً فَعَّالاً في الهيئات والمنظمات الدولية كالإتحاد الدولي للمحاسبين (IFAC)، مجلس معايير المحاسبة الدولية(IASB)، ولجنة الخبراء الحكوميين التابعة للأمم المتحدة (ISAR)، واللجنة العالمية لتعليم وبحوث المحاسبة (IAAER)، ولجنة التأهيل المحاسبي المهني الدولي التابعة للأمم المتحدة (IPAQC).

ولقد شارك المُجَمَّع في إعداد المعايير المحاسبية الدولية (IAS) بتكليف من (IASB,IFAC)، والمعايير الدولية لإعداد التقارير المالية (IFRS) والمعايير الدولية لممارسة أعمال التدقيق الدولية (ISA)، وذلك بالتعاون مع عدة من المعاهد والجامعات العربية الكبرى ومن أبرزها الجامعة الأردنية، المدرسة العليا للتجارة بالجزائر، جامعة النجاح الوطنية بفلسطين،....الخ.[2]

كما صُنِّفَ المُجَمَّع من ضمن الهيئات المحاسبية المهنية الدولية السبع وذلك بموجب النشرة الصادرة عن(IAS Plus)، مِمَّا أَضْفَى بُعْداً إقليمياً ودولياً لمؤهل محاسب دولي عربي قانوني معتمد.[3]

[1] - **يوسف محمد جربوع**، مرجع سابق، ص: 40.

[2] - **موقع المجمع الدولي العربي للمحاسبين القانونيين**، تاريخ الإطلاع 2014/01/01، متاح على الرابط
http://www.ascasociety.org/page.aspx?page_key=asca&lang=ar

[3]- www.iasplus.com/links/links.htm, consulté le 01/01/2014.

خلاصة الفصل

تناولنا في هذا الفصل التمهيدي مختلف المفاهيم الأساسية المُتَعَلِّقة بالفكر والتوحيد المحاسبي، حيث إستعرضنا التَطَوُّر التاريخي للمحاسبة، ومختلف وظائف المحاسبة وفروضها ومبادئها، وأنواعها وأهدافها وأَهَمِيَّتها، كما تَطَرَّقْنَا إلى موضوع الاختلافات المحاسبية بين دول العالم، وسُبُل التقليل منها، واستعرضنا مختلف جهود المنظمات الدولية والإقليمية التي تسعى إلى توحيد البيئة المحاسبية الدولية، من خلال إصدار المعايير المحاسبية الدولية التي تهدف إلى وضع لغة مشتركة وموحدة للقوائم المالية، التي تُعِدُها مختلف المؤسسات في مختلف بلدان العالم، وتجعل من القوائم المالية المقدمة صورة حقيقية وصادقة عن الوضعية المالية ونتائج أعمال المؤسسة، من أجل حماية المجتمع ككل من الأزمات المالية وحماية الأطراف المتعاملة مع هذه المؤسسات (خاصة المُستثمِرين والدائنين).

لذلك شهدت الفترة الأخيرة اتساع نطاق تَبَنِّي وتطبيق المرجعية المحاسبية الدولية، مثل دول الاتحاد الأوروبي التي بدأت بتطبيق المعايير المحاسبية الدولية ابتداء من سنة 2005، وذلك ما شكل حافزاً ودافعاً للدول النامية من أجل اعتماد وتطبيق هذه المعايير، حيث اتجهت بعض الدول إلى توفيق معاييرها الوطنية مع المعايير الدولية بدرجات مختلفة حسب الظروف البيئية لكل دولة، ولم يتبقى سوى عدد قليل من الدول التي لم تَأْخُذ خطوات إيجابية في اتجاه التوفيق مع المرجعية المحاسبية الدولية.

وبعد إستعراضنا لمختلف جوانب هذا الفصل التمهيدي تَبَيَّنَ لنا ما يلي:

- تَطَوُّر الممارسة المحاسبية بالتزامن مع تَطَوُّر المجتمعات البشرية، منذ قديم الزمان إلى يومنا هذا؛ ومازالت في حالة تكوين وتَطَوُّر.
- الفكر المحاسبي هو حصيلة تجارب ودراسات لمفكرين وممارسي مهنة المحاسبة.
- التوسع الهائل لنطاق المحاسبة في الجانب العلمي وارتباطه بالعديد من العلوم الأخرى؛
- أصبحت للمحاسبة أَهَمِيَّة كبيرة، واتساع مجال تأثيرها إلى درجة تأثيرها في الأزمات الإقتصادية العالمية؛
- أصبح للمحاسبة بعد اجتماعي كبير، نظرا لدورها الكبير في استقرار وتطور المجتمعات البشرية؛
- أصبحت المحاسبة نظام للمعلومات تَتَمَيَّز عن باقي أنظمة المعلومات في المؤسسة، نظراً لارتباطها بالمرجعية المحاسبية الدولية ودورها الكبير في توحيد البيئة الدولية؛
- تُعْتَبَرُ المرجعية المحاسبية الدولية نتاج فكري وعملي تهدف إلى توحيد الممارسات المحاسبية على المستوى الدولي؛
- يسعى المجتمع الدولي إلى تقليل الاختلافات المحاسبية الدولية بهدف تشجيع الإستثمارات الدولية والتقليل من الأزمات المالية العالمية؛
- تُعْتَبَرُ المعايير المحاسبية الدولية أداة من أدوات العولمة.

الفصل الثاني: القوائم المالية من منظور المعايير المحاسبية الدولية والنظام المحاسبي المالي

تمهيد

تَسْعَى العديد من المنظمات الدولية مثل المنظمات المختصة بالمحاسبة والمنظمات المختصة بالمراجعة والتدقيق، ومنظمة الجودة العالمية، ومنظمة الشفافية الدولية، والإتحاد الأوروبي وغيرها من المنظمات والهيئات الأخرى إلى تحقيق التنسيق والتوحيد المحاسبي الدولي، من خلال تحسين جودة القوائم المالية، حيث يُعَدُّ هذا الموضوع القاسم المشترك لنشاط تلك المنظمات المذكورة، نظرا لدَوْرِه الكبير في تحقيق بيئة محاسبية واحدة، لذلك إرتأينا في هذا الفصل تسليط الضوء على هذا الموضوع للتعرف على مختلف عناصره وجوانبه، من منظور المعايير المحاسبية الدولية، وكذلك من منظور النظام المحاسبي المالي الجزائري، وفق المباحث التالية:

- المبحث الأول: المحاسبة في الجزائر.
- المبحث الثاني: القوائم المالية من منظور المعايير المحاسبية الدولية.
- المبحث الثالث: القوائم المالية من منظور النظام المحاسبي المالي.

المبحث الأول: المحاسبة في الجزائر

شَهِدَت المحاسبة في الجزائر عِدَّة محطَّات بارزة كان أَهَمُها إصْدار المُخَطَّط الوطني للمحاسبة سنة 1975 وإصدار النظام المحاسبي المالي سنة 2007، ومن خلال هذا المبحث سنحاول تسليط الضوء على أَبْرَز المحطَّات التي مَرَّت بها المحاسبة في الجزائر.

المطلب الأول: تَطَوُّر المحاسبة في الجزائر

بعد إستقلال الجزائر، بَقِيَت المؤسسات الإقتصادية الجزائرية تَسْتَعْمِل المُخَطَّط المحاسبي العام الصادر سنة 1957، الذي كان يَتَمَاشى مع إقتصاد ليبرالي ولا يُلَبِّي إحتياجات الإقتصاد الإشتراكي، وكان هذا المُخَطَّط لا يَسْمَح بتَوْفير معلومات لإستغلالها من طرف مُسيِّري الدولة الجزائرية الحديثة آنذاك، ولا يستجيب لتَطَلُّعَات التخطيط المركزي، ومن أجل وضع سياسة تسييرية داخل المؤسسات الوطنية إسْتَوَجب التفكير في مُخَطَط محاسبي يقوم على تلبية المُتَطَلَّبَات الوطنية.

1- لمحة تاريخية عن النظام المحاسبي في الجزائر

منذ أَن نالت الجزائر إستقلالها وإلى حَدِّ الآن شَهِدَت المحاسبة عِدَّة مَحطَّات تاريخية بارزة وفي هذا الإطار سَنُحاول إستعراض هذه المَحَطَّات كالآتي:

1-1- المرحلة الأولى من 1962 إلى 1975

بعد الإستقلال إضْطَرت الجزائر إلى تمديد العمل بالمُخَطَّط المحاسبي العام الفرنسي لسنة 1957، حيث أَصْدَر المُشَرِّع الجزائري آنذاك قانون رقم 62-157 المؤرخ في 31 ديسمبر1962، الذي رَخَّصَ إستمرار العمل بالقوانين الفرنسية عَدَا ما كان يتعارض مع السيادة الجزائرية.

وبعد تَبَنِّي الدولة الجزائرية للتَوَجُّه الإشتراكي، عَمِلَت على تغيير القوانين التي لا تَتَمَاشى مع هذا التَوَجُّه، لذلك بدأت أول محاولة لتغيير المُخَطَّط في سنة 1964، لكنها اقتصرت على إنشاء بعض الحسابات وتغيير أسماء البعض الآخر، وعليه فلا يُمْكِننا اعتبار هذه العملية (تغيير أسماء الحسابات) كمحاولة لتغيير المُخَطَّط بالمعنى الحقيقي للكلمة.[1]

[1]-**Mohamed Ouandalous**, Instruments Comptables et gestion des sociétés nationale, Mémoire d'étude supérieures, université d'Alger, ISE, 1977, P: 35.

وفي سنة 1969 م قامت وزارة المالية في خطوة أولى لإستبدال المُخَطَّط المحاسبي الفرنسي كمحاولة جدية، فَقَد شَكَّل وزير المالية آنذاك لجنة تعمل على تحضير وإعداد مُخَطَط محاسبي جديد يتلاءم مع التَوَجُّه الإشتراكي للجزائر في ظرف ستة أشهر، نَتَجَ عنها صُدُور الأمر رقم 69-107 المؤرخ في 31 ديسمبر 1969 والمُتَضَمِّن قانون المالية لسنة 1970.[1]

وكانت المحاولة الثانية سنة 1972، حيث قامت وزارة المالية بتكليف مُهِمَّة تغيير المُخَطَّط المحاسبي إلى المجلس الأعلى للمحاسبة من خلال المادة 38،[2] الذي تم إنشاؤه بموجب الأمر رقم71-82 المؤرخ في 29 ديسمبر1971 المُتَعَلِّق بتنظيم مهنة المحاسب والخبير المحاسب، بالإضافة إلى تكليفه بمُهِمَّة تنظيم ميدان المحاسبة، وقد أنشأت داخل هذا المجلس عدة لجان من بينها لجنة التقييس لتقوم بمُهِمَّة إعداد المُخَطَّط المحاسبي الجديد، وَجَرَت أشغال إعداد مشروع المُخَطَّط المحاسبي بالشركة الوطنية للمحاسبة (SNC) في بداية الأمر في شهر أفريل من سنة 1972، وتَمَّ تكوين فريق دائم من خبراء جزائريين مُدَعَّمين بِخُبَراء فرنسيين من المجلس الوطني للمحاسبة الفرنسي، وتَمَثَلَت مُهِمَتهم في مراقبة وتَتَبُّع تَطَوُّر الأشغال وإبداء الآراء، بالإضافة إلى الإستعانة بخبير تشيكوسلوفاكي من جامعة "براغ" الذي طَرَحَ التجربة التشيكوسلوفاكية في هذا الميدان، ثم قامت اللجنة بِجَرْد إحتياجات كل المُستعْمِلين من المعلومات المحاسبية حسب الفئات وأصنافهم كما يلي:[3]

- مُسَيِّري المؤسسات؛
- إدارة الضرائب؛
- الهيئات المالية؛
- الوزارات الوَصيَّة؛
- الإقتصاد الوطني من خلال المحاسبة الوطنية.

وبعد عِدَّة أشهر من العمل تَوصَّلَت اللجنة إلى وضع مشروع تمهيدي لأول مُخطَّط محاسبي جزائري، الذي تَمَّ عَرْضُه على لجنة التقييس بالمجلس الأعلى للمحاسبة في شهر ديسمبر 1972، ثم بدأت عملية مناقشة هذا المشروع التمهيدي، وتُوِّجَت جُهُودهم في شهر نوفمبر من سنة 1973م بإصدار المُخَطَّط المحاسبي الوطني من طرف المجلس الأعلى للمحاسبة، تَلاَه صُدُور عِدَّة أوامر في الفترة ما بين سنة 1975 و 1976 من أجل ضبط وتنظيم التطبيق الفعلي لهذا القانون.

[1] - الجريدة الرسمية العدد 110، الصادرة بتاريخ 1969/12/31، المادة: 19، ص: 1804.

[2] - المجلس الأعلى للمحاسبة: تم إنشاؤه بهدف تنظيم مهنة المحاسب والخبير المحاسب من جهة وإنشاء مخطط محاسبي جزائري بدلا من المُخَطَّط المحاسبي الفرنسي العام من جهة أخرى.

[3] - الجريدة الرسمية العدد 107، الأمر رقم 71-82 الصادر في 29 ديسمبر من سنة 1971 يتضمن تنظيم مهنة المحاسبة وخبير المحاسب، ص: 1852.

1- الأمر رقم 75/35 المؤرخ في 1975/04/29م، ويَقْضِي بإجبارية تطبيقه على:[1]

- الهيئات العمومية ذات الطابع الصناعي والتجاري؛

- شركات الإقتصاد المختلطة؛

- الشركات التي تخضع للنظام الحقيقي مَهْمَا كان شكلها القانوني؛

2- المرسوم التنفيذي: المؤرخ في 1975/06/23م، مرسوم تنفيذي يَتَعَلَّق بكيفية تطبيق المُخَطَّط المحاسبي، والذي يعالج النقاط التالية:[2]

- التنظيم والتسيير المحاسبي وتقييم الاستثمارات والمخزون ومنهجية إعداد القوائم المالية الختامية حيث تُلْزَم المؤسسات بمَسْك محاسبة مُفَصَّلة ودقيقة تُمَكِّن من المراقبة وتحضير القوائم المالية (17 قائمة).

1-2- المرحلة الثانية من 1975 إلى 1990

شَهِدَت السَّاحة الإقتصادية الجزائرية تَطَوُّرَات هَائِلَة في مجال المحاسبة، وذلك بعد إصدار مجموعة قوانين تُنَظِم محاسبة قطاعات مُعَيَّنَة مثل: الزراعة، السياحة، بالإضافة إلى قطاع البنوك والتأمينات.

1-3- المرحلة الثالثة من 1990 إلى 2001

تَمَّ خلال هذه الفترة تَكْيِيف المُخَطَّط الوطني للمحاسبة مع مُتَطَلَّبَات اقتصاد السوق، وذلك من خلال إصدار قوانين ومراسيم وفيما يلي أَهَم الجهود المبذولة:

- قطاع البنوك والمؤسسات المالية: وذلك ما تَضَمَّنَهُ الأمر رقم 92-08 المؤرخ في 17 نوفمبر 1992 والمُتَضَمِّن مُخَطَّط الحسابات المصرفي والقواعد المحاسبية المُطَبَّقَة على البنوك والمؤسسات المالية.[3]

- ü المنشورة رقم 635/F/DC/CE/90/046 المؤرخة في1990/03/11م المُتَعَلِّقة بتسجيل مساهمات العمال ضمن أرباح الشركات، حيث رَكَّزَ هذا الأمر على التسجيلات المحاسبية اللازمة لهذه العملية؛[4]
- ü التعليمة (Instruction) 01/95 المؤرخة في 1995/10/02م، وتَتَعَلَّق بِطُرُق المحاسبة عن العمليات الخاصة بأموال المساهمة وتُعَالِج ما يلي:[5]

---

[1] - الجريدة الرسمية العدد 37، الأمر رقم 75/35 المؤرخ في 29 أفريل 1975، يتضمن المُخَطَّط الوطني للمحاسبة، المادتين: 01-02، ص: 502.

[2] - الجريدة الرسمية العدد 76/24، قرار مؤرخ في 23 جوان 1975 المُتَعَلِّق بكيفية تطبيق المُخَطَّط الوطني للمحاسبة، المادة 01، ص: 330.

[3] - الجريدة الرسمية العدد 13، نظام رقم 92-08، المؤرخ في 1992/11/17، ص: 18.

[4] - المنشورة رقم 046 / 90 / 635/DC/ CE المؤرخة في 11 مارس 1990.

[5] - التعليمة 001/95 المؤرخة في: 02 أكتوبر 1995.

- الأسهم المُتَحَصَّل عَلَيْها من المؤسسات العمومية الإقتصادية والتي تُمَثِل مقابل رأسمالها.
- الأموال المُتَحَصَّل عليها من قبل الدولة، والتي تُمَثِل الوسائل التي تسمح لها بالتدخل لدى الشركات التابعة لها، إمَّا من أجل مساعدتها على التَطَوُّر أو من أجل تطهيرها ماليا؛
- عائدات الأسهم أو الحصص من أرباح الشركات التي تعود للصناديق باعتبارها المالكة لهذه الشركات؛
- العائدات المالية المُتَحَصَّل عليها بمناسبة استثمار أموال الصناديق في البنوك والمؤسسات المالية؛
- الحسابات الجارية للشركاء؛
- الحسابات الخاصة بالقِيَم المنقولة، حيث تشير التعليمة السابقة إلى ضرورة فتح حسابين خاصين:
  * الحساب 41 القيم المنقولة المُسَيَّرَة لحساب الغير والعمليات الملحقة به.
  * الحساب 51 القيم المنقولة المُحْتَفَظ بها لحساب الغير والعمليات الملحقة بها.

ü القرار الوزاري رقم99/21 المؤرخ في1999/10/09م، الذي يَتَضَمَّن توافق المُخَطَّط الوطني للمحاسبة مع نشاطات الشركات القابضة وتجميع حسابات المُجَمَّع.[1]

كما صَدَرَت ثلاثة مراسيم تنفيذية مُعدِّلة ومُتَمِمَة لبعضها البعض بالإضافة إلى تعليمة في نفس الصدد، وذلك فيما يَتَعَلَّق بإعادة تقييم التثبيتات المادية كما يلي:

- التعليمة (518/MF/DGC) المؤرخة في 1997/04/02م، والتي تخص التسجيل المحاسبي لإعادة إدماج فرق إعادة التقييم ضمن الميزانية، حيث توضح هذه التعليمة الحسابات الفرعية لحساب 15 (فرق إعادة التقييم)، وكيفية تسجيلاتها المحاسبية؛[2]

- المرسوم التنفيذي رقم 90-103 المؤرخ في 27 مارس 1990 المُحَدِّد لشروط إعادة تقييم التثبيتات المادية القابلة للإهتلاك والواردة في ميزانية المؤسسات الخاضعة للقانون التجاري؛[3]

- المرسوم التنفيذي رقم 93-250 المؤرخ في 24 أكتوبر 1993 المُحَدِّد لشروط إعادة تقييم التثبيتات المادية القابلة للإهتلاك والواردة في ميزانية المؤسسات الخاضعة للقانون التجاري؛[4]

- المرسوم التنفيذي رقم 96-336 المؤرخ في 12 أكتوبر 1996 المحدِّد لشروط إعادة تقييم التثبيتات المادية القابلة للإهتلاك والواردة في ميزانية المؤسسات الخاضعة للقانون التجاري؛[5]

[1] - القرار الوزاري رقم 99/21 المؤرخ في 09 أكتوبر 1999.

[2] - التعليمة 518/MF/DGC المؤرخة في 02 أفريل 1997.

[3] - الجريدة الرسمية العدد 14، الصادرة في 04 أفريل 1990، ص: 473.

[4] - الجريدة الرسمية العدد 69، الصادرة في 27 أكتوبر 1993، ص: 14.

[5] - الجريدة الرسمية العدد 60، الصادرة في 13 أكتوبر 1996، ص: 06.

- إعادة تنظيم عمل ودور المِهَنِيين من خلال إصدار القانون رقم 91-08 المؤرخ بتاريخ 27 أفريل 1991 المنظم لمهنة الخبير المحاسبي ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد، والذي أصدرت من خلاله مرسوم تنفيذي حول ممارسة المهنة.[1]

- المرسوم التنفيذي رقم 96-136 المؤرخ في 15 أفريل 1996 والمُتَعَلِّق بأخلاقيات مهنة الخبير المحاسبي ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد؛[2]

- تَكْيِيف المُخَطَّط الوطني للمحاسبة مع نشاط وسطاء عمليات البورصة، كما نَصَّ عليه القرار المؤرخ في 29 ماي 1999؛

- تكييف المُخَطَّط الوطني للمحاسبة مع نشاط الشركات القابضة وتجميع حسابات المُجَمَّع، كما نصَّ عليه القرار المؤرخ في 09 أكتوبر 1999.[3]

1-4- المرحلة الرابعة من 2001 إلى 2012

بعدما تَمَّ تكليف المجلس الوطني للمحاسبة سنة 2001 بِمُهِمَّة تنظيم وتطوير المُخَطَّط الوطني للمحاسبة، قام المجلس بإعداد نظام للمحاسبة المالية في الجزائر يَتَلاَءَم مع الواقع الدولي والمحلي، وذلك بالاستعانة مع خبراء من خارج الوطن مُتَمَثِلين في المجلس الوطني الفرنسي للمحاسبة والمجلس الأعلى للخبراء المحاسبين الفرنسيين والشركة الوطنية لمحافظي الحسابات الفرنسية،[4] يعملون مع المجلس الوطني للمحاسبة بهدف إعداد نظام محاسبي مالي جديد يتماشى مع معايير المحاسبية الدولية من جهة والمُتَطَلَّبَات الوطنية من جهة أخرى، وقُسِّمَت العملية على أربعة مَراحل كما يلي:

- **المرحلة الأولى:** تشخيص حالة تطبيق المُخَطَّط المحاسبي الوطني ومجال تطبيقه؛
- **المرحلة الثانية:** إعداد مشروع نظام محاسبي جديد: تَمَّ إعداد سبعة مشاريع للنظام المحاسبي المالي؛
- **المرحلة الثالثة:** التكوين للمخطط المحاسبي المالي والمعايير المحاسبية الدولية؛
- **المرحلة الرابعة:** المساعدة على تحسين تنظيم وعمل المجلس الوطني للمحاسبة.

[1] - الجريدة الرسمية العدد 20، الصادرة في 27 أفريل 1991، ص: 19.

[2] - الجريدة الرسمية العدد 24، الصادرة في 17 أفريل 1996، ص: 70.

[3] - الجريدة الرسمية العدد 91، الصادرة في 22 ديسمبر 1999، ص: 03.

[4] - **مداني بن بلغيث**، أهمية إصلاح النظام المحاسبي للمؤسسات في ظل أعمال التوحيد الدولية – حالة الجزائر -، مرجع سابق، ص: 172.

ونَتَجَ عن كل هذه الجُهُود صُدُور القانون رقم 07-11 المؤرخ بتاريخ 25 نوفمبر 2007 والمُتَضَمِّن النظام المحاسبي المالي،[1] والذي دخل حَيِّز التطبيق إبتداءا من أول جانفي 2009 حسب المادة 41 من نفس القانون، لكنه تمَّ إصدار مُذكرة رقم 01 بتاريخ 19 أكتوبر 2010 والمُتضمِّنَة التطبيق الأول للنظام المحاسبي المالي، أي أَنَّ التطبيق سَيَتَأجَّل لمدة سنة كاملة، مع ذلك فإنه تم إصدار تشريعات محاسبية تهدف إلى توضيح هذا النظام المحاسبي في الجزائر.[2]

2- مبادئ المُخَطَّط المحاسبي الوطني

لقد جاء المُخَطَّط الوطني للمحاسبة بموجب القرار 75-35 لِيُغَطِّي إحتياجات الإقتصاد الاشتراكي، ولقد تَضَمَّنَ المُخَطَّط الوطني للمحاسبة عدة مبادئ وهي:

- **التفصيل:** حسب المادة 4: يجب أن تكون المحاسبة مُفَصَّلة بِشَكْل كافٍ؛
- **الوحدة النقدية:** حسب المادة 9: تُمْسَكُ المحاسبة بالعملة الوطنية؛
- **الموثوقية:**حسب المادة 10: يجب أن يستند كل قَيْد حِسابي إلى مستند مؤرخ يحمل توقيع أو ختم المسؤول عن العملية؛
- **الصدقية** : وتنص المادة 13: على أن تَتَضَمَّنَ الطُرُق المُتَبَّعَة ميزة الصدق في تسجيل القيود المحاسبية؛
- **عدم المقاصة:** حسب المادة 11: تُقَيَّد العمليات دون مَقَاصَة فيما بينها؛
- **الملاءمة:**حسب المادة 12: على المؤسسات أن تُمْسِكَ حِسَاباتها بشكل يسمح بمعرفة وضعيتها، وإعادة تكوين محتوياتها، وإعداد موازين دورية؛
- **الدورية:**حسب المادة 16: إِنَّ تاريخ إقفال كل سنة مالية مُحَدَّد بتاريخ 31 ديسمبر من كل سنة؛
- **التكلفة التاريخية:** حسب المادة 18: تُسَجَّل الاستثمارات بكلفة الحيازة؛
- **قابلية المقارنة:** من خلال إلزام المؤسسات بتطبيق طريقة واحدة معتمدة كبديل عن جميع الطُرُق المتاحة في مُعَالجة الأحداث الإقتصادية؛
- **الوحدة الإقتصادية:** من خلال تحديد الأطراف الواجب عليها تطبيق المُخَطَّط الوطني للمحاسبة، والتي شَمِلَت مُؤَسَسَات القطاع العام وأي شكل آخر تخضع أرباحه للضريبة؛
- **أساس الاستحقاق:** بحيث يتم تَسْجِيل وتَقْيِيد العمليات ذات الأثر المالي في السنة التي تم تنفيذ تلك العمليات دون مُرَاعاة تاريخ التسوية النقدية لها.

[1]- الجريدة الرسمية العدد 74، قانون رقم 07-11، مؤرخ في 25 نوفمبر 2007، يتضمن النظام المحاسبي المالي، المادة: 03، ص :03.

[2]- **موقع المجلس الوطني للمصف الوطني للخبراء المحاسبين في الجزائر**، تاريخ الإطلاع 2014/01/01، متاح على الرابط
http://www.cn-onec.dz/reglementation/systeme-comptable-financier.html

3- خصائص المُخَطَّط المحاسبي الوطني

لقد اعتمدت اللجنة المُكَلَّفَة بتصميم المُخَطَّط المحاسبي الوطني، على النموذج المُبَسَّط والذي يعتمد على المحاسبة العامة فقط دون المحاسبة التحليلية، مع إهمال الأنشطة الإقتصادية الأخرى مثل البنوك، التأمين...الخ، ولذلك فإن فكرة اللجوء إلى إعادة تَكييف المُخَطَّط الوطني للمحاسبة، استجابة لخصوصيات بعض الأنشطة كانت حاضرة لكن تُرِكَ العَمَل بها إلى وقت لاحق ونذكر منها:[1]

3-1- المُخَطَّط المحاسبي القطاعي

هو بمثابة تكييف المُخَطَّط الوطني للمحاسبة لمجموعة من المؤسسات يَجْمَعُها نفس النشاط ويَتِمُ من خلالهم مناقشة مشاكل التسيير المُتَعَلِّقة بطبيعة النشاط الخاصة والتي تجمع مجموعة من المؤسسات، طبيعة ومدة دورة الاستغلال ومعالجة العمليات الخاصة من وجهة نظر تقنية، إلاَ أَنَّ سَيْرُورة إنجاز هذه المُخَطَّطات القطاعية على مستوى المجلس الأعلى لتقنيات المحاسبة وحتى سنة 1977 لم تظهر للوجود في الوقت الذي شَكَّلَت عِدَّة لجان لقطاعات مختلفة مثل: البناء، الفلاحة، الأشغال العمومية، الصناعات الطاقوية، التأمين والخدمات الإجتماعية.

3-2- المحاسبة التحليلية القطاعية

تُرِكَ في هذا الشأن الخيار للمؤسسات لتكييف التنظيم المحاسبي الذي تراه مُلائِماً جِداً لطبيعتها وإحتياجاتها وتسمح بحساب التكاليف وأسعار التكلفة...الخ، في الوقت الذي كان فيه من المفروض أن تدرج المحاسبة التحليلية ضمن النموذج المحاسبي في الجزائر على اعتبار ما تُقَدِّمه من مساعدة في تسيير المؤسسات لأَنَّهَا محاسبة تستعمل لأغراض التسيير، حيث أَهْمَل المُخَطَّط الوطني للمحاسبة هذه الأخيرة، وترك الحرية للمؤسسات بتكييفها في إطار المُخَطَّطات القطاعية حسب الإحتياجات، على عكس المحاسبة العامة التي أَضْفَت عليها الصيغة الإجبارية.

[1] - **حواس صلاح**، التَوَجُّه الجديد نحو معايير الإبلاغ المالي الدولية، أطروحة دكتوراه، جامعة الجزائر، 2007، ص- ص: 198-199.

المطلب الثاني: نقائص المُخَطَّط المحاسبي الوطني

وَاجَهَ تطبيق المُخَطَّط المحاسبي في المؤسسات الإقتصادية العديد من المشاكل والمَعَوِّقَات والناتجة بصفة عامة عن عدم تَكَيُّف المُخَطَّط المحاسبي الوطني مع التَحَوُّلاَت الإقتصادية الداخلية والخارجية، وفي هذا الصدد سَنُحاول ذِكْر أهم النقائص كمايلي:

1- صعوبة قراءة القوائم المالية المُعَدَّة وفق المُخَطَّط المحاسبي الوطني

تُمَثِل القوائم المالية حصيلة العمل المحاسبي، وتَتَضَمَّن وفق المُخَطَّط المحاسبي الوطني 17 جدولا تفصيليا لِمُجْمَل العمليات المالية التي تقوم بها المؤسسة، رغم ذلك إلا أن مُستخدِمي هذه القوائم المالية يجدون صعوبة في قراءتها واستنباط المعلومات التي تُفِيدُهُم في إتخاذ القرار، بسبب وجود بعض المصطلحات الغامضة ومفاهيم غير دقيقة، هذه المشكلة تُقَلِّل من درجة الاستفادة من القوائم المالية، وقد يلجأ المستثمرون الأجانب إلى ترجمتها وتحويلها إلى قوائم مالية أخرى لتسهيل قراءتها والإعتماد عليها في إتخاذ القرار، مما يُؤَدِّي إلى تَحَمُّل تكلفة إضافية.

في هذا الصدد نجد أَنَّ الشركات المتعددة الجنسيات العاملة في الجزائر تُلْزَم على إستخدام المُخَطَّط المحاسبي الوطني في إعداد القوائم المالية، إلا أَنَّهَا في الواقع تستعمل محاسبة خاصة بها، وفي نهاية كل دورة محاسبية تقوم بإعداد مقاربة بين حساباتها الخاصة وحسابات المُخَطَّط المحاسبي الوطني، وهذه العملية عادة لا تَتِم بشكل سليم، الأمر الذي يُؤَدِّي إلى إصدار قوائم مالية مغلوطة.[1]

لذلك تدارك النظام المحاسبي المالي هذه المشكلة، من خلال تَبَنِّي القوائم المالية التي إعتمدتها المرجعية المحاسبية الدولية، والالتزام بالمفاهيم والقواعد والمصطلحات الصادرة عنها.

2- وضع المُخَطَّط الوطني للمحاسبة ليتماشى مع الإقتصاد الإشتراكي

بعد الإستقلال، تَبَنَّت الجزائر النهج الإشتراكي الذي يراعي المصلحة العامة، حيث صُمِّمَ المُخَطَّط المحاسبي الوطني من أجل تقديم معلومات مالية للدولة، والتي تُعْتَبَرُ تقريبا المُستخدِم الوحيد للمعلومات المالية من أجل إستعمالها لدى مصالح التخطيط لرسم السياسات المستقبلية للدولة أو لدى مصالح الضرائب من أجل تحديد وفرض الضرائب.

كما أَنَّ إنتقال الجزائر من الإقتصاد المُوَجَّه إلى الإقتصاد الحر الذي يَتَمَيَّز بِتَنَوُّع مُستخدِمي المعلومات المالية وإختلاف مصالحهم وحاجاتهم من المعلومات زاد من عجز المُخَطَّط المحاسبي الوطني في تلبية إحتياجات هذه الفئات رغم التعديلات التي أُجْرِيَت عليه سنة 1999.[2]

[1] - **شعيب شنوف**، محاسبة المؤسسة طِبْقاً للمعايير المحاسبية الدولية، الجزء الأول، مكتبة الشركة الجزائرية بوداود، الجزائر، 2009، ص: 16.

[2] - المرجع السابق، ص: 13.

كما أَنَّ الكثير من الجوانب العملية التنظيمية التي جاء بها المُخَطَّط المحاسبي الوطني كانت تهدف إلى تزويد المحاسبة الوطنية بالمعلومات الضرورية انطلاقا من محاسبة الوحدة الإقتصادية وهي المؤسسة أو الشركة رغم التعديلات والإصلاحات التي أُدْخِلَت عليه لاحقا خاصة في بداية التسعينات.[1]

3- غياب الإطار المفاهيمي

يحتوي النظام المحاسبي المالي على إطار مفاهيمي تُحَدَّد فيه مجموعة المبادئ والأهداف والقواعد المحاسبية التي يُعْتَمد عليها في إعداد القوائم المالية، بينما نجد أَنَّ المُخَطَّط المحاسبي الوطني يَفْتَقِر لهذا الإطار المفاهيمي، وهذا ما أَضْفَى حالة من الجمود على العمل المحاسبي، الأمر الذي يدفع ممارسي مهنة المحاسبة إلى الإجتهاد وإقتراح حُلُول للمشاكل المحاسبية، لكن عدم استنادهم على إطار عام ومُوَحَّد يجعل من هذه الإجتهادات مُجَرَد اجتهادات شخصية وكثيرا ما لا تكون متماثلة.[2]

كما أَنَّ القرار المؤرخ في 23 جوان 1975 المُتَعَلِّق بكيفيات تطبيق المُخَطَّط المحاسبي الوطني لم يُقَدِّم معايير الإعتراف وكيفيات القياس والإفصاح المحاسبي، وقَدَّم للمحاسبين طُرُق تسجيل مُحَدَّدَة لعدة عمليات إقتصادية، كما ضَيَّقَ مجال المحاسبة عن طريق تحديد قائمة العمليات الإقتصادية وتَجَاهَل إمكانية ظُهُور عمليات إقتصادية جديدة في المستقبل.

هذه الحالة أَدَّت بِدَوْرِها إلى:

- غلق باب الاجتهاد المحاسبي فيما يخص التعامل مع القضايا الإقتصادية الجديدة؛
- غموض بعض المصطلحات والمفاهيم؛
- عدم قُدْرَة المُخَطَّط المحاسبي الوطني على مواكبة التَغَيُّرات الحاصلة في الإقتصاد الوطني.[3]

4- عدم تحديد مستخدمي المعلومة المحاسبية

من النقائص التي يَتَمَيَّز بها المُخَطَّط المحاسبي الوطني هو التركيز منذ البداية على الجانب التقني المحاسبي، وعدم تحديده لنقاط عديدة مُهِمَّة، منها تحديد مُستخدِمي القوائم المالية، حيث تُعْتَبَرُ الدولة هي المُستخدِم الوحيد للمعلومات المحاسبية.[4] وترى الشركات المتعددة الجنسيات الموجودة بالجزائر أَنَّ المُخَطَّط المحاسبي الوطني لا يُلَبِّي حاجات المُستثمِرين من المعلومات المحاسبية، ويُؤَدِّي إلى حُدُوث مشاكل في التسيير.[5]

---

[1]- **مختار مسامح**، النظام المحاسبي المالي الجزائري وإشكالية تطبيق المعايير المحاسبية في إقتصاد غير مؤهل، بحث منشور في مجلة أبحاث إقتصادية وإدارية، كلية الإقتصاد بجامعة بسكرة، العدد الرابع، 2008، ص :12.

[2]- نفس المرجع والصفحة.

[3]- **حمزة العرابي**، المعايير المحاسبية الدولية والبيئة الجزائرية متطلبات التوافق والتطبيق، أطروحة دكتوراه، جامعة بومرداس، 2013، ص: 132.

[4]- **مختار مسامح**، مرجع سابق، ص :12.

[5]- **شعيب شنوف**، محاسبة المؤسسة طِبْقاً للمعايير المحاسبية الدولية، الجزء الأول، مرجع سابق، ص: 16.

5- التَنْميط المحاسبي

لم يُقَدِّم المُخَطَّط المحاسبي الوطني طريقة لوضع المعايير والقواعد المحاسبية، وتَرَكَ عملية وضع القواعد والإجراءات المحاسبية على مستوى المحاسبات القطاعية، والتي رغم قِيَامِها بمُهِمَّتِها بالنسبة للقطاعات المعنية، إلا أَنَّ أسلوب وضع المعايير المحاسبية العامة سَيَكُون أفضل لو كانت بطريقة أخرى، وفي نفس السياق فإن عدم تطوير أساليب المحاسبة التحليلية والتحليل المالي أَدَّى كذلك إلى غياب عملية إصدار المعايير.[1]

6- الاعتماد على طريقة التكلفة التاريخية

يَنُص المُخَطَّط المحاسبي الوطني على قياس عناصر القوائم المالية وفق طريقة التكلفة التاريخية وعدم الإعتماد على طُرُق التقييم الأخرى.[2] حيث أَدَّت هذه الطريقة في حالات التضخم إلى إصدار قوائم مالية منقوصة ولا تُعَبِّر عن الوضعية الحقيقية للمؤسسة.

على سبيل المثال يَنُص المُخَطَّط الوطني للمحاسبة على أَنَّ الاستثمارات تُسَجَّل في المحاسبة بتكلفة حِيَازَتِها، وتلك التي أنجزتها المؤسسة بنفسها تُقَيَّد بكلفة إنتاجها،[3] حيث يُلاحظ أن المُخَطَّط الوطني للمحاسبة لم يَتَوَسَّع في تحديد أُسُس تقييم عناصر الاستثمارات، ولم يُحَدِّد عناصر تكلفة الحيازة أو تكلفة الإنتاج بشكل مُفَصَّل، وهنا تَتَضَارَب آراء المحاسبين حول العناصر التي تدخل في تكلفة الحيازة أو التي لا يمكن اعتبارها في تكلفة الحيازة أو الإنتاج، وبالتالي فإن اختلاف المؤسسات في تفسير مَضمون أُسُس التقييم ومحتواها، تجعل البيانات غير مُوَحَّدَة وغير قابلة للمقارنة وتَنعَدِم إمكانية الرَّقابة على ذلك.

7- أولوية الشكل القانوني على الواقع الإقتصادي

أَدَّى هذا النص إلى حُدوث مشكلة عدم تسجيل الأصول المُتَحَصَّل عليها عن طريق الإعتماد الإيجاري (Leasing) في محاسبة المؤسسة بحجة عدم إمتلاك المؤسسة لهذا الأصل، رغم أَنَّهَا تحوز هذا الأصل ويساهم في تحقيق أرباحها.

لأجل ذلك سمح النظام المحاسبي المالي بتسجيل هذه الأصول في محاسبة المؤسسة وحَدَّدَ كيفيات ذلك، كما نُشِير إلى أَنَّ بعض الجوانب المحاسبية والجبائية لازالت غامضة لحَدِّ الآن.

---

[1]- **مختار مسامح**، مرجع سابق، ص :12.

[2]- **شعيب شنوف**، محاسبة المؤسسة طبْقاً للمعايير المحاسبية الدولية، الجزء الأول، مرجع سابق، ص: 17.

[3]- الجريدة الرسمية العدد 76/24، القرار المؤرخ في 23 جوان 1975، مرجع سابق، المادة: 18، ص: 330.

8- عدم العمل بقائمة التدفقات النقدية

أَهْمَل المُخَطَّط المحاسبي الوطني قائمة التدفقات النقدية رغم أَهَمِيَّتُها البالغة، فهي تُبَيِّن المصادر التي تأتي منها النقدية وكيفية إنفاقها أي تُفَسِّر المدفوعات والمُتَحَصَّلات النقدية خلال الفترة وأسباب التَغَيُّر في رصيد النقدية، فهذه المعلومات لا يمكن الوصول إليها باستخدام القوائم المالية الأخرى فقط.[1]

حيث إنَّ نظام إقتصاد السوق يَتَطَلَّب توفير أدوات معيارية محاسبية لقياس فرص نمو ومردودية المؤسسة، وقياس درجة مَلاَءَتِها وقدرتها على توزيع الأرباح، ومن ثَمَّ تحسين فَعَّالية إتخاذ القرارات وهذا ما لا تَتَوَفر عليه القوائم المالية الختامية المُعَدَّة حسب المُخَطَّط المحاسبي الوطني، وتُعْطَى الأولوية للاستجابة لاهتمامات المصالح الجبائية وتوفير المعلومات لإعداد الحسابات الوطنية مثل القيمة المضافة، تكوين رأس المال الثابت، الاستثمارات الإنتاجية وغير الإنتاجية، فهذه القوائم المالية لا تُلَبِّي إحتياجات المقرضين والمُستثمِرين من المعلومات المالية رغم أَنَّهُم يَتَحَمَّلُون المخاطر وهم في حاجة إلى تخفيضها إلى أدنى مستوى ممكن.

9- تأثير القانون الجبائي

تَأَثَرَت عملية إعداد وعرض القوائم المالية بالقوانين والتشريعات الجبائية، حيث أصبح الهدف من إعداد القوائم المالية هو تلبية إحتياجات المصالح الجبائية فقط، فمثلا تُلْزِمُ القوانين الجبائية المُكَلَّفين بالضريبة على إتباع طُرُق مُعَيَّنَة في تقييم الأصول، وكذا إعتماد طُرُق إهتلاك مُعَيَّنَة، وهذا ما يَطْرَح للمؤسسات مشكلة عدم مُلاءَمَة طريقة الإهتلاك.[2]

10- شكل القوائم المالية

يَنُصُ المُخَطَّط المحاسبي الوطني على تقديم 17 جدولا ماليا مَهْمَا كان حجم ونشاط المؤسسة، ونظرا لغياب تطبيق مبدأ الأَهَمِيَّة النسبية فإن كل المؤسسات صغيرة كانت أو كبيرة أو أجنبية مُلْزَمَة بتقديم كل المعلومات التي نَصَّ عليها المُخَطَّط المحاسبي الوطني وِفق شكل مُعَيَّنْ للميزانية، كما أَنَّ هذا الأخير لا يُقَدِّم معطيات الدورة السابقة للقيام بعملية المقارنة.[3]

لذلك وَضَعَ النظام المحاسبي المالي نِظَامَانِ يَتَلاءَمَان مع حَجم وإمكانيات المؤسسات، خُصِّصَ النظام الأول للمؤسسات الكبيرة والمتوسطة بينما خُصِّصَ النظام الثاني (نظام مُبَسَّط) للمؤسسات الصغيرة، ويفرض كل نظام على أساس معايير مُعَيَّنَة مثل قطاع النشاط، رقم الأعمال، وعدد المُستخدِمين.

---

[1] - **طارق عبد العال حماد**، التقارير المالية: وفقا لأحدث الإصدارات والتعديلات في معايير المحاسبة الدولية والأمريكية والبريطانية والعربية والمصرية، الدار الجامعية للنشر، الإسكندرية، مصر، 2000، ص: 247.

[2] - **حواس صلاح**، مرجع سابق، ص: 199.

[3] - نفس المرجع والصفحة.

11- تصنيف عمليات موجودة عند إصدار المُخَطَّط المحاسبي الوطني

هناك عمليات لم يأخذها المُخَطَّط المحاسبي الوطني بعين الاعتبار رغم وجودها عند إصدار القانون، و لم يُدْرِجْها في تصنيفاته، ونذكر على سبيل المثال:[1]

- في المجموعة الأولى: مؤونات تنظيمية، علاوة تحويل السندات إلى أسهم؛
- في المجموعة الثانية: حسابات فرعية للأراضي حسب أنواعها، التصليحات والترميمات الكبرى؛
- في المجموعة الثالثة: مخزون الأراضي (لدى وكالات التنظيم العقاري)؛
- في المجموعة الرابعة :الإيداعات لدى المُوَثِّقين.

12- عدم التَكَفُل بالأحْدَاث الجديدة

أَدَّت التَطَوُّرَات التي عَرَفَها الإقتصاد الجزائري إلى ظُهور أنواع جديدة من العمليات المالية والأحداث والمِهَن الجديدة، والتي لم تُذْكَر في المُخَطَّط المحاسبي الوطني، و لم يَتِم تداركها في التعليمات الوزارية التي جَاءَت بعده ونذكر هنا بعض هذه الأعمال والوضعيات وهي:[2]

- الأشغال المتراكمة بالنسبة لمؤسسات البناء والخاصة بالترقية العقارية؛
- الأصول الخاصة بالشركات المُحَوَّلة إلى شركات قابضة؛
- وضعية شركات تسيير مساهمات الدولة خاصة من حيث تسجيل أسهم الشركات المرتبطة بها؛
- مُقَابل خدمات التسيير التي تَحْصُل عليها شركات تسيير المساهمات؛
- مسألة التَعَهُّدات خارج الميزانية؛
- مسألة سعر الخوصصة الذي يَتَعَدَّى الأصول المتنازل عليها.

11- تفصيل الحسابات

لم يُقَدِّم المُخَطَّط الوطني للمحاسبة تفصيل في الحسابات للمؤسسات بل رَخَّص لها بفتح عند الاقتضاء حسابات فرعية داخل الحسابات المُقَرَرَة في المُخَطَّط الوطني للمحاسبة، إذا إرْتَأَت ذلك ضروريا، فحرية فتح هذه الحسابات الفرعية دون الرجوع إلى الجهات المسؤولة ينتج عنه- أحيانا- عدم التجانس في الحسابات الجديدة واختلاف تصنيفاتها من مؤسسة إلى أخرى، مما يُؤَدِّي إلى صعوبة عملية المقارنة بين المؤسسات.

12 - تصنيف عناصر الميزانية

يَنُصُ المُخَطَّط المحاسبي الوطني على تصنيف عناصر الميزانية بحسب طَبيعتها وليس بحسب سُيُولَتِها، وهذا ما يجعل عملية التحليل المالي صعبة.[3]

[1] - **مختار مسامح**، مرجع سابق، ص :13.

[2] - المرجع السابق، ص :14.

[3] - **حواس صلاح**، مرجع سابق، ص: 200.

13- تصنيف حسابات التسيير

إعتمد المُخَطَّط المحاسبي الوطني على تصنيف حسابات التسيير وفق طبيعتها، وأهمل التصنيف الوظيفي الذي يساعد على تحديد المسؤوليات أو التصنيف حسب الإتجاه المعمول بهما في البلدان الأنجلوسكسونية اللذان يسمحان بالحصول على تكاليف الإنتاج وأسعار التكلفة والأعباء التي تَخُصُ مختلف وظائف وأقسام المؤسسة دون إعادة معالجة المعلومات الأساسية.[1]

14- عدم مسك دفتر الأستاذ

لم يُجْبِر المُخَطَّط الوطني للمحاسبة المؤسسات بمسك دفتر الأستاذ، رغم أَهَمِيَّتِه في التَعَرُف على الحسابات المُقْفَلَة، كحساب 38 "المشتريات"، حيث أجاز للمؤسسات مسك الدفاتر والوثائق بالشكل وبجميع الوسائل أو الطُرُق الملائمة، شريطة أن تكون معطيات السجلات المساعدة أو الوثائق التي تَحُلُ مَحَلَّهَا مُرَكَّزَة دَوْرِيا في يومية عامة من ناحية، ومن ناحية أخرى تَتَضَمَّن الطُرُق المُتَبَعَة ميزة الصدق في تسجيل القيود المحاسبية.[2]

15- عدم التمييز بين الديون الداخلية و الديون الخارجية

لم يُمَيِّز المُخَطَّط الوطني للمحاسبة بين الديون الداخلية والديون الخارجية، وهذا التمييز هام جداً من أجل معرفة درجة الاستقلالية المالية للمؤسسة من جهة، ومن جهة أخرى لمعرفة مدى تبعية المؤسسة للجهات الخارجية، والاحتياطات الواجب أخذها لمعالجة مشكل الديون الخارجية على مستوى كل مؤسسة ومواجهة تَقَلُّبَات أسعار الصرف.

16- المُخَطَّط المحاسبي الوطني لا يعالج بعض العمليات الخاصة بشكل كاف

فَفِي خلال فترة تطبيق المُخَطَّط المحاسبي ظَهَرت عمليات جديدة من حيث طبيعتها، ونظراً لكون المحاسبة أداة ترجمة للعمليات فكان لِزَامًا التَكَفُل بها من الجانب المحاسبي مثل القرض الإيجاري، العمليات بالعملة الأجنبية، العقود طويلة الأجل، الضرائب المُؤَجَلَة، تكاليف البحث والتطوير.[3]

- كما يُعْتَبَرُ المُخَطَّط المحاسبي الوطني مخصصات ومؤونات تَدَنِّي قيمة المخزونات والحقوق كَأَنَّهَا عناصر خارج الإستغلال، بينما في الحقيقة تَتَعَلَّق بالدورة المالية.

- الحقوق والديون المُسَجَّلِين في الميزانية حسب المُخَطَّط الوطني للمحاسبة تُبَيِّن المُقَابَلَة والتَجَانُس في الحسابات، لكن قراءة بعض الحسابات لا تَتَطابق مع مجموعة الحسابات التي تنتمي إليها، سواء في الحقوق أو الديون، بالرغم

[1] - **شعيب شنوف**، محاسبة المؤسسة طِبْقاً للمعايير المحاسبية الدولية، الجزء الأول، مرجع سابق، ص: 17.

[2] - الجريدة الرسمية العدد 76/24، القرار المؤرخ في 23 جوان 1975، مرجع سابق، المادة: 13، ص :330.

[3] - **مختار مسامح**، مرجع سابق، ص :15.

من التجانس الموجود في الحقوق والديون بالنسبة للأرقام، إلا أنَّ في قسم الحقوق توجد بعض الحسابات الفرعية، سندات المساهمة "ح/421" ونفقات في انتظار التخصيص "ح/469"، وأيضا عند قراءة كفالات مدفوعة "ح 423" أو سندات التوظيف "ح/421" لا تُمَثِل حُقُوقا للمؤسسة على الغير.

- كما أنَّ مدلولية أرقام بعض الحسابات لا تُعْطِي المَعْنى الحقيقي للحساب مثل كفالات مقبوضة "ح/ 42" أو إيداعات للتسديد "ح/ 526" لَيْسَت لهما أَيُّ إرتباط بالاستثمار، لأَنَّ تبويب الحسابات تَمَّ على أساس طبيعة العلاقة مع المؤسسة وليس على أساس طبيعة الحساب كما هو معتمد في المُخَطَّط المحاسبي الوطني (PCN).

- إنَّ مجموع التكاليف في الصنف السادس لا يُعْطِي القيمة الحقيقية للأعباء التي تَتَحَمَّلُها المؤسسة فعليا، بل هو أكثر من ذلك، ويعود السبب في ذلك إلى تسجيل المصاريف الإعدادية كمرحلة أولى حسب طبيعتها في الصنف (6)، ثم تحويلها فيما بعد إلى الحساب 20 "مصاريف إعدادية" بواسطة الحسابين 75 و78، ثم بعد ذلك يتم إطفاؤها تدريجيا خلال مدة أقصاها 5 سنوات، حيث يُسَجَّل قيمة الجزء الواجب إطفاؤه في الحساب 699 "مخصصات استثنائية"، وبالتالي يكون نفس العِبْء مُسَجَّل مَرَّتَيْن في حسابات التكاليف.

أَمَّا السبب الآخر فهو مُرْتَبِط بالحساب 696 "تكاليف السنوات المالية السابقة" حيث يَسْتَقْبِل هذا الحساب مبالغ التكاليف المُتَعَلِّقة بالسنوات السابقة والمُسَجَّلَة خلال السنة المالية الجارية في حسابات التكاليف حسب طبيعتها وذلك بجعل الحساب 75 "تحويل تكاليف الإنتاج" أو الحساب 78 " تحويل تكاليف الاستغلال" دائنا، لهذه الأسباب فإنَّ مجموع صنف الأعباء لا يَعْكِس حقيقة ما تَحَمَّلَتْه المؤسسة من التكاليف.

- تُعَدُ الحسابات ح/ 75 تحويل تكاليف الإنتاج والحساب 78 تحويل تكاليف الاستغلال من ضمن حسابات النواتج وهي ليست نواتج حقيقية، إنَّمَا حسابات وسيطة خَصَّصَها المُخَطَّط الوطني للمحاسبة (PCN) لتصحيح مبلغ التكاليف، وتُؤَدِّي في نفس الوقت إلى تضخيم المبلغ الإجمالي للنواتج، وتصبح بذلك معلومات مُضَلِّلَة.

- التسجيلات الخاصة بمصاريف البحث والتطوير وشهرة المحل، رغم أَهَمِيَّة الموضوع، إلا أن المُخَطَّط المحاسبي أَخَذَها ببساطة واعتبرها كمصاريف إعدادية، و لم يعط أَهَمِيَّة لمصاريف البحث، كذلك من حيث الإطفاء فاعتبر مدة 05 سنوات كَحَدٍّ أقصى، و لم يُعْطِ الأَهَمِيَّة التي تستحقها شهرة المحل.[1]

- عدم العمل بالمحاسبة التحليلية مِمَّا أَدَّى في الكثير من الأحيان إلى القيام بتقدير جزافي للمخزونات، وهذا يُؤَدِّي إلى توفير معلومات مالية لا تَعْكِس الواقع الحقيقي.[2]

[1] - **مصطفى عقاري**، مرجع سابق، ص : 232-242.

[2] - **حمزة العرابي**، مرجع سابق، ص: 133.

المطلب الثالث: دراسة النظام المحاسبي المالي

يَحْمِل النظام المحاسبي المالي الكثير من مظاهر الاختلاف مقارنة بالمُخَطَّط المحاسبي الوطني، فالمؤسسات المَعْنِية بتطبيق النظام المحاسبي المالي وَاجَهَت العديد من الصعوبات الناجمة عن إنتقالها إلى تطبيق النظام المحاسبي المالي وخصوصا عملية تحويل الأرصدة المُعَدَّة وِفْقَ قواعد المُخَطَّط المحاسبي الوطني إلى حسابات النظام المحاسبي المالي، إضافة إلى مقارنة حسابات سنة 2010 م المُعَدَّة وِفْقَ النظام المحاسبي المالي مع حسابات سنة 2009 م المُعَدَّة وفق قواعد المُخَطَّط المحاسبي الوطني.

1- ماهية النظام المحاسبي المالي

تَبَنَّت الجزائر النظام المحاسبي المالي المُستمَد من المعايير المحاسبية الدولية، من أجل مُواكَبة البيئة المحاسبية الدولية، حيث تسعى الجزائر إلى الاندماج في الإقتصاد العالمي من خلال الشراكة مع الإتحاد الأوروبي والانضمام إلى منظمة التجارة العالمية.

وبعد صُدُور القانون 07-11 والمُتَضَمِّن النظام المحاسبي المالي، أصبح إلزاما على المؤسسات تطبيق هذا النظام ابتداءً من أول جانفي 2010، خاصة وأَنَّ هذا يختلف تماما عن المُخَطَّط المحاسبي الوطني، لاسيما في الإطار التَصَوُّرِي، والمصطلحات والمبادئ المحاسبية، قواعد التسجيل والتقييم والقوائم المالية، لذلك ستَتَطَرَّق إلى النظام المحاسبي المالي كما يلي:

1-1- تعريف النظام المحاسبي المالي

إنَّ النظام المحاسبي المالي يسمح بتخزين معطيات قاعدية، تصنيفها، تقييمها وتسجيلها وعرض كشوف تعكس صورة صادقة عن الوضعية المالية وممتلكات الكيان ونجاعته، و وضعية خزينته في نهاية السنة المالية.[1] ولقد تَضَمَّنَ هذا القانون مصطلح الإطار التَصَوُّرِي للمحاسبة، باعتباره دليلا مقتبس من المعايير المحاسبية الدولية، كما أَدْخَلَ هذا النظام مبدأ المحاسبة المُبَسَّطَة للكيانات التي لا يَتَعَدَّى رقم أعمالها وعدد مُستخدِميها ونشاطها حُدُوداً مُعَيَّنَة، أَمَّا بالنسبة للقوائم المالية فقد أَلْزَمَ القانون كل كَيَان بضرورة إعداد إضافة للميزانية وجدول النتائج، جَدْوَلاَ لِتَدَفُقَات الخزينة وآخر لُمَتَابَعَة التَغَيُّر في الأموال الخاصة، بالإضافة إلى القوائم الملحقة بالقوائم المالية، ونَصَّ على ضرورة أن تَسْمَح هذه القوائم بإجراء مُقارنات بين السَنَة الحالية والسَنَة التي سَبَقَتْها.

ومن خلال التعريف السابق للنظام المحاسبي المالي يمكن بيان أَهَّم خَصَائِص المحاسبة المالية فيما يلي:

- نظام للمعلومة المالية، حيث يُرَكِّز على المفهوم المالي أكثر من المحاسبي؛
- تُعَبِّر القوائم المالية بصورة صادقة عن وضعية المركز المالي للكيان؛

[1] - الجريدة الرسمية العدد 74، قانون رقم 07-11، مؤرخ في 25 نوفمبر 2007، يتضمن النظام المحاسبي المالي، المادة: 03، ص:03.

- يمكن للمؤسسات تقديم حساب النتائج، من خلال تصنيف حسابات التسيير إِمَّا حسب الوظائف، وإِمَّا حسب طبيعتها، إِلاَ أَنَّهُ ينبغي على المؤسسات التي تُقَدِّم حساب النتائج من خلال تصنيف الأعباء حسب الوظيفة،[1] أَنْ تُقَدِّم بيانات ملحقة توضح طبيعة الأعباء وخاصة مخصصات الإهتلاك والمصاريف الخاصة بالعمال؛
- المعلومات التي تُصْدِرُها القوائم يمكن قِيَاسُهَا كَمِّياً؛
- معرفة الأداء المالي من خلال جدول حسابات النتائج؛
- قياس وضعية الخزينة من خلال جدول التدفقات النقدية لمعرفة مدى قُدْرة الكيان على توليد التدفقات النقدية.

بحسب القانون رقم 07-11 يُطَبَّق النظام الجديد على كل شخص طبيعي أو معنوي مُلْزَم بموجب نَصّ قانوني أو تنظيمي بمسك المحاسبة المالية مع مراعاة الأحكام الخاصة بها،[2] وفي ما يلي الكَيَانَات المُلْزَمَة بتطبيقه:[3]

- الشركات الخاضعة لأحكام القانون التجاري؛
- التعاونيات؛
- الأشخاص الطبيعيون أو المعنويون المنتجون للسلع أو الخدمات التجارية وغير التجارية إذا كانوا يمارسون نشاطات اقتصادية مَبْنِيَة على عمليات مُتَكَرِّرَة؛
- وكل الأشخاص الطبيعيين أو المعنويين الخاضعين بموجب نص قانوني أو تنظيمي.

أَمَّا الكيانات أو المؤسسات الصغيرة التي لا يَتَعَدَّى رقم أعمالها وعدد مُستخدَميها ونشاطها الحَدّ المُعَيَّنْ قانونا أن تمسك محاسبة مالية مُبسَّطة.

- الكيانات الصغيرة التي لا يَتَعَدَّى رقم أعمالها وعدد مُسْتَخْدَميها الأَسْقُف المُحَدَّدَة في القانون فَيُمْكِنُها أن تمسك محاسبة مالية مُبَسَّطَة، حسب القرار المؤرخ في 26 جويلية 2008 والذي ينص على أَنَّهُ يمكن للكيانات الصغيرة أن تمسك محاسبة مالية مُبَسَّطَة، بشرط أَنْ لا يَتَعَدَّى رقم أعمالها وعدد عمالها ونشاطها أحد الأَسْقُف الآتية خلال سنتين متتاليتين:

- بالنسبة للنشاط التجاري: رقم الأعمال 10 ملايين دج وعدد العمال 09 بدوام كامل؛
- بالنسبة للنشاط الإنتاجي والحرفي: رقم الأعمال 06 ملايين دج وعدد العمال 09 عمال بدوام كامل؛
- بالنسبة للنشاط الخدمي والأنشطة الأخرى:رقم الأعمال 03 ملايين دج وعدد العمال 09 عمال بدوام كامل.

وَيُسْتَثْنى من مجال تطبيق النظام المحاسبي المالي :

---

[1] - **شعيب شنوف**، محاسبة المؤسسة طبْقاً للمعايير المحاسبية الدولية، الجزء الأول، مرجع سابق، ص: 107.

[2] - الجريدة الرسمية العدد 74، قانون رقم 07-11، مؤرخ في 25 نوفمبر 2007، مرجع سابق، المادة: 02، ص:03.

[3] - المرجع السابق، المادة: 04، ص: 03.

- الأشخاص المعنويون الخاضعون لقواعد المحاسبة العمومية؛

1-2- أهداف النظام المحاسبي المالي

يكتسي النظام المحاسبي المالي أَهَمِيَّة بالغة كَوْنُه يَستجيب لمختلف إحتياجات مستخدمي المعلومات المالية، ويُساهم في تقديم المعلومة المالية وفق مُتَطَلَّبَات المعايير المحاسبية الدولية ويساعد في تحقيق أهداف عِدَّة يمكن تلخيصها فيما يلي: [1]

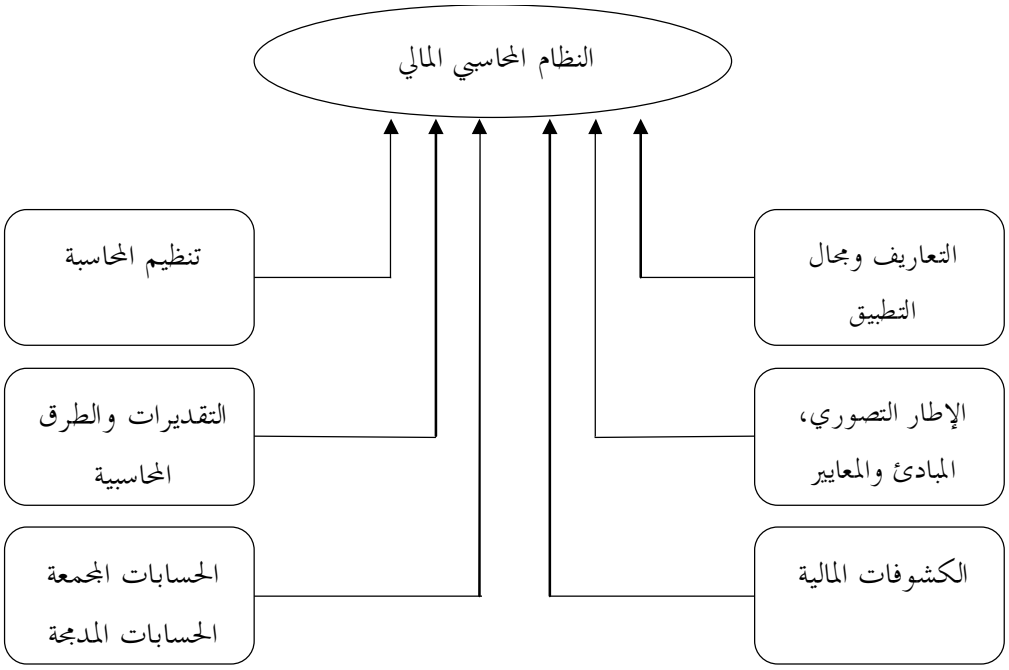
- إيجاد حلول محاسبية للعمليات التي لم يتم مُعَالجتها في المُخَطَّط المحاسبي الوطني كَعُقود الإيجار مثلا؛
- تقريب الممارسات المحاسبية الوطنية من الممارسات الدولية القائمة على المعايير المحاسبية الدولية؛
- تمكين المؤسسات الإقتصادية من تقديم معلومات مالية ذات نوعية وأكثر شفافية؛
- تقييم عناصر الميزانية حسب مبدأ الصورة الصادقة والعادلة؛
- الاستفادة من تجربة الدول المُتَطَوِّرَة في تطبيق هذا النظام.

[1] - **جمال لعشيشي**، محاسبة المؤسسة والجباية وفق النظام المحاسبي المالي، الصفحات الزرقاء العالمية، متيجة للطباعة، براقي، الجزائر، 2011، ص: 28.

1-3- مُكَوِّنَات النظام المحاسبي المالي

يمكن تمثيل مُكَوِّنَات النظام المحاسبي المالي في الشكل التالي:

شكل رقم (2-01) : مُكَوِّنَات النظام المحاسبي المالي



المصدر: مسعود دراوسي، ضيف الله محمد الهادي، قوادري محمد، مقارنة النظام المحاسبي المالي مع المعايير المحاسبية الدولية، مداخلة في الملتقى الدولي حول النظام المحاسبي المالي في مواجهة المعايير الدولية للمحاسبة والمعايير الدولية للمراجعة، التَحَدِّي يوم 14/13 ديسمبر 2011، ص: 05.

2- أسباب تَبَنِّي النظام المحاسبي المالي في الجزائر

لقد أَحْدَث النظام المحاسبي المالي المُستمَد من المعايير المحاسبية الدولية تغييرات عديدة سواء على مستوى التعاريف والمفاهيم أو على مستوى قواعد التقييم والتسجيل المحاسبي، وكذا طبيعة ومحتوى القوائم المالية التي يجب إعدادها من قبل المؤسسات الخاضعة قانونا لإعداد القوائم المالية.

ونتيجة التغييرات الناجمة عن تَبَنِّي الجزائر لهذا النظام المحاسبي المالي من خلال القانون 70-11 المؤرخ في 2007/11/25، والذي يرتبط بالواقع الإقتصادي للعمليات التي تقوم بها المؤسسة، والتي تَتَطَلَّب جهوداً معتبرة في التأهيل وإعادة التأهيل قصد الإلمام والإحاطة بالتَغَيُّرات التي حَصَلَت، ولو أَنَّ الأُسُس التقنية للمحاسبة لم تَتَغَيَّر، وعليه سنحاول عرض أهم أسباب تَبَنِّي هذا المرجع.

2-1- توفير إطار محاسبي تَصَوُّري يستجيب لمُتَطَلَّبَات السوق

المحاسبة هي تقنية تهتم بجمع الحسابات وذلك من خلال تسجيلها بشكل يومي حسب طبيعة كل عملية، وترجمة الأحداث الإقتصادية في شكل عددي بصفة دورية، بعد تحليل الحسابات وتبويبها ثم تجميعها في شكل جداول مُجَمَّعَة لهذه الحسابات ليتم استغلالها من طرف المؤسسة والمتعاملين معها من جهة وإدارة الضرائب من جهة أخرى.[1]

إنَّ الإطار التَصَوُّرِي ينبغي أن يأخذ بعين الاعتبار العديد من العناصر عند إعداده أو تحديثه، كما هو الشأن بالنسبة للمخطط المحاسبي الجزائري، وأن يتماشى مع مُتَطَلَّبَات الإقتصاد، وذلك بشرط أن تكون التقارير المالية المُعَدَّة وفق مواصفات مُحَدَّدَة، وأن يسمح النظام المحاسبي بعقلانية المعلومات المحاسبية وتوحيد القوائم المالية بشكل يُعْطِي ثقة للمتعاملين مع المؤسسة ويرفع مستوى القابلية للمقارنة بين هذه القوائم ويسمح بإتخاذ القرارات المناسبة وفي الوقت الملائم.

2-2- توفير إطار محاسبي يستجيب للمعايير المحاسبية الدولية

إنَّ المُخَطَّط المحاسبي الوطني وُضِعَ لِيُطَابِقَ معايير الإقتصاد المُخَطَّط ولتحقيق أهداف الإقتصاد الكلي، وبالتالي وُضِعَ لتلبية إحتياجات المحاسبة الوطنية، ولكن بعد التَحَوُّلاَت العميقة التي عرفتها الجزائر من خلال تَحَوُّلِها إلى اقتصاد السوق وتحرير التجارة الخارجية وفتح رأس مال المؤسسات العمومية أمام الخواص وتحرير الأسعار وإنشاء بورصة الجزائر، فأمام كل هذه التَحَوُّلاَت تَحَتَّم على الجزائر إصلاح منظومتها التجارية وتكييفها مع البيئة المحاسبية الدولية، الأمر الذي سيسمح للمحاسبة في بلادنا بأن تعمل على ركيزة مرجعية ومبادئ أكثر ملاءمة مع الإقتصاد المعاصر، وإعداد معلومات دقيقة تعكس صورة صادقة عن الوضعية المالية للمؤسسات.[2]

فالتفتح الإقتصادي يستلزم استعمال معلومات صادقة وموثوقة ومُوَحَّدَة، من أجل نقل المعلومات الإقتصادية ولعمليات التجميع المحاسبي للشركات المتعددة الجنسيات، كما يأتي تَبَنِّي المعايير المحاسبية الدولية في الجزائر من خلال النظام المحاسبي المالي كاستجابة لمُتَطَلَّبَات الشراكة مع الإتحاد الأوروبي ومشروع الانضمام إلى المنظمة العالمية للتجارة.[3]

3- تَحَدِّيَات تطبيق النظام المحاسبي المالي

تواجه عملية تطبيق النظام المحاسبي المالي عدة تَحَدِّيَات وصعوبات يمكن إيجازها في ما يلي:

---

[1] - **شعيب شنوف**، محاسبة المؤسسة طبْقاً للمعايير المحاسبية الدولية، الجزء الأول، مرجع سابق، ص- ص: 18-19.

[2]- **Saheb Bachaga**, pour un référentiel comptable algérien qui répond aux exigences de l'économie de marché, Dar el-hoda, Alger, 2003, P: 07.

[3] - **جمال لعشيشي**، مرجع سابق، ص: 11.

- إنَّ النظام المحاسبي المالي مُستَوحَى من المعايير المحاسبية الدولية، التي وُضِعَت على أُسُس وخصوصيات اقتصاد الدول المُتَقَدِّمة، والتي تختلف كثيرا عن خصائص البيئة الإقتصادية الجزائرية، ومن ضمنها:[1]

- مُعدَّل النُمُوّ الإقتصادي 3.3 % سنة 2013 وهو ضعيف، وبالتالي يستلزم الوصول إلى مُعدَّلات نُمُو عالية للوصول إلى مَصَاف الدول المُتَقَدِّمة؛
- درجة الانفتاح الإقتصادي خارج المحروقات قُدِرَت سنة 2010 بـــ35.14% وهو أقل من المتوسط وهذا يعكس عدم انفتاح الإقتصاد الجزائري مِمَّا يُؤَثِر على طبيعة المعلومات المالية التي يُوَفِرُهَا النظام المحاسبي القائم؛[2]
- مُعدَّل التضخم المرتفع حيث قُدِرَ سَنَة 2012 بـــ 8.9 % وهو مُعدَّل كبير يُؤَثِر على التطبيق السليم للنظام المحاسبي المالي والذي يهدف إلى تقديم معلومات ذات مصداقية وملائمة لإتخاذ القرارات الإقتصادية؛
- عدم وجود سوق مالي نشط يرتبط الإفصاح بالدرجة الأولى بالشركات المدرجة في البورصة، فهذه الشركات لها مُحَفِّزَات تجعلها تجتهد لتقديم كل المعلومات التي ترى فيها فائدة، وتَتَمَثَل هذه المُحَفِّزَات في رغبة الشركات في جذب المُستثمِرين ورفع حجم التداول على أسهمها، وهو ما لا يَتَوَفَر بالجزائر؛
- سيطرة المصارف العمومية على خارطة القطاع المصرفي الجزائري وضعف آدائها، مِمَّا لا يَتَلاَءَم مع مُتَطَلَّبَات التطبيق السليم للمعايير المحاسبية الدولية.
- البيئة الثقافية الجزائرية تختلف كثيرا عن البيئة الثقافية التي أُعِدَّتْ المعايير المحاسبية الدولية لأجلها، خصوصا في ما يَتَعَلَّق بالربا والمعاملات المالية.

3-1- عدم إستعداد الكثير من المؤسسات الجزائرية لتطبيق هذا النظام

تُعَانِي المؤسسات الجزائرية من قِلَّة الإطارات المختصة في المحاسبة، لِتَتَمَكَّنَ من تطبيق النظام المحاسبي المالي على أحسن وجه،[3] وعلى الرغم من العديد من الدورات التكوينية التي عُقِدَت في هذا الشأن، إلا أَنَّ الموارد البشرية الجزائرية غير مُهَيَّأَة وغير مُؤَهَّلَة لتطبيق هذا النظام المستمد أساسا من معايير المحاسبة الدولية.[4]

[1] - التقرير السنوي لبنك الجزائر،2010.

[2] - **موقع بنك الجزائر**، تاريخ الإطلاع 2014/01/01، متاح على الرابط
http://www.bank-of-algeria.dz/html/communique.htm

[3] - **بشير بن عيشي**، المعايير المحاسبية الدولية والبيئة الجزائرية متطلبات التطبيق، مداخلة في الملتقى الوطني بعنوان واقع وآفاق النظام المحاسبي المالي في المؤسسات الصغيرة والمتوسطة في الجزائر يومي 05/06 ماي 2013، بجامعة الوادي، ص: 18.

[4] - **نور الدين مزياني**، النظام المحاسبي الجزائري الجديد، بين الاستجابة لمتطلبات تطبيق معايير المحاسبة الدولية وتحديات البيئة الجزائرية، بحث مقدم لمؤتمر جامعة العلوم التطبيقية حول إدارة منظمات الأعمال: التحديات العالمية المعاصرة "أيام 27-29" أفريل 2009، ص: 22.

2-3- عدم وجود ربط بين النظام المحاسبي المالي والقانون التجاري والقانون الضريبي

نأخذ على سبيل المثال على ذلك المعالجة المحاسبية للتمويل الإيجاري في الأصول وإدراج الإهتلاكات المُتَعَلِّقة بالأصل المستأجر ضمن أعباء الدورة كما نَصَّ عليه هذا النظام، فالقانون الجبائي الحالي يسمح للمؤسسات بإحتساب الإهتلاكات التي تعود لأصول تملكها المؤسسة فقط، كما أَنَّ القانون التجاري الحالي يَنُصُ على تصفية المؤسسة إذا فقدت 75 % من رأس مالها الإجتماعي، غير أَنَّ النظام المحاسبي الجديد يُعْتَبَرُه عنصرا هامشيا فهو عبارة عن الفرق بين الأصول والخصوم وهذا الفرق يَتَغَيَّر من وقت لآخر، فالأهم أن لا تقع المؤسسة في خطر العجز عن التسديد وبإمكانها مزاولة نشاطها بشكل عادي ولو استهلكت كل رأس مالها الإجتماعي.

4- جديد النظام المحاسبي المالي

أَتَى النظام المحاسبي المالي بالكثير من المفاهيم والمصطلحات الجديدة مقارنة مع المُخَطَّط المحاسبي الوطني، لذلك سنستعرض هنا بعض أهم هذه المُتَغَيِّرات الجديدة كمايلي:[1]

4-1- فيما يخص إعداد الكشوف المالية

أضاف النظام المحاسبي المالي العديد من العناصر الجديدة على مستوى الكشوف المالية، ويمكن إبراز أهم العناصر الجديدة في النقاط التالية:

4-1-1- العقود طويلة الأجل

تَتَضَمَّن العقود طويلة الأجل إنجاز سلعة (سلعة) أو خدمة (خدمات) تَقَعُ تواريخ انطلاقها والانتهاء منها في سنوات مالية مختلفة، ويَتَعَلَّق الأمر بـــ:

- عُقُود بناء؛
- عُقُود إصلاح حالة أُصُول أو بيئة؛
- عُقُود تقديم الخدمات.[2]

ويتم التسجيل المحاسبي للإيرادات والمصاريف لهذا النوع من العُقود حسب طريقتين هما:[3]

- طريقة التَقَدُّم؛
- طريقة الإتمام.

[1] - **مسعود دراوسي وآخرون**، مقارنة النظام المحاسبي المالي مع المعايير المحاسبية الدولية، مرجع سابق، ص- ص: 16-18.

[2] - الجريدة الرسمية العدد 2009/19، قرار مؤرخ في 26 جويلية 2008، المُحَدِّدَ لقواعد التقييم والمحاسبة ومحتوى الكشوف المالية، النقطة 1.133، ص: 18.

[3] - المرجع السابق، النقطتين 1.133/ 2.133، ص: 18.

4-1-2- الضرائب المؤجلة

وهي قيمة الضريبة على الأرباح المستقبلية وتنقسم إلى:[1]

- **ضريبة مؤجلة على الأصول:** وهي قيمة الضريبة على الأرباح القابلة للإسترجاع مستقبلا؛

- **ضريبة مؤجلة على الخصوم:** وهي قيمة الضريبة على الأرباح المستحقة مستقبلا.

4-1-3- عقود الإيجار:

وهو عبارة عن إتفاق يتنازل بموجبه المؤجر للمستأجر لمدة مُحَدَّدَة عن حق استعمال أصل مقابل دفعة أو دفعات عديدة، ويَتَرَتَّب عن هذا العقد تحويل شبه كلي لمخاطر ومنافع الأصل محل الإتفاق إلى المستأجر، وفي نهاية مدة العقد يمكن تحويل المِلْكِيَة للمستأجر.[2] ولقد تم التَطَرَّق إلى هذا النوع من العقود في المعيار (IAS17).

وسمح النظام المحاسبي المالي بتسجيل هذا النوع من الأصول في ميزانية المؤسسة، وكانت سابقاً في ظل المُخَطَّط المحاسبي الوطني تُسَجَّل في جدول حسابات النتائج فقط.

4-1-4- الحسابات المُدْمَجَة والحسابات المُجَمَّعَة:

يُقْصَد بالحسابات المُدْمَجَة تقديم الممتلكات والوضعية المالية والنتيجة الخاصة بمجموع الكيانات كما لو تَعَلَّق الأمر بكيان واحد،[3] ويكون إعداد ونشر البيانات المُدْمَجَة على عاتق أجهزة إدارة الكيان المُهَيمِن على المجموع المُدْمَج أو على عاتق الهيئة التي تتولى الإشراف عليه، وعالج المعيار المحاسبي الدولي رقم 27 القوائم المالية المَوَحَّدَة والمُنْفَصِلَة كما تَطَرَّقَ إليها معيار الإبلاغ المالي الدولي (IFRS 3) المُتَعَلِّق بإندماج الأعمال.

4-1-5- الامتيازات الممنوحة للعاملين

هي كافة التكاليف التي تَتَكَبَدُها المؤسسة مقابل خدمة الموظفين في المؤسسة سواء كانوا في وضعية نشاط أو غير نشاط، حيث يَتِمُ في نهاية كل سنة إثبات مبلغ التزامات الكيان في مجال المعاش وتكميلات التقاعد والتعويضات المُقَدَّمَة بسبب الانصراف للتقاعد و غيرهم،[4] وتنقسم مزايا المُستخدَمين إلى مايلي:[5]

[1] - المرجع السابق، النقطة 2.134/1.134، ص: 18.

[2] - المرجع السابق، النقطة 1.135، ص:19.

[3] - المرجع السابق، النقطة 1.132، ص: 16.

[4] - الجريدة الرسمية العدد 2009/19، قرار مؤرخ في 26 جويلية 2008، النقطة 1.136، ص: 20.

[5] - **أمين بن سعيد، يونس الأغواطي**، إشكالية حساب منحة الذهاب للتقاعد وفق النظام المحاسبي المالي، مداخلة في الملتقى الوطني الأول حول واقع وآفاق النظام المحاسبي المالي في المؤسسات الصغيرة والمتوسطة،جامعة الوادي، يوم 06/05 ماي 2013، ص: 7.

- منافع قصيرة الأجل؛
- منافع العاملين بعد انتهاء الخدمة؛
- خطط الاشتراكات المُحَدَّدَة؛
- خطط الخدمات؛
- تكلفة الخدمة الحالية؛
- تكلفة الخدمة السابقة؛
-تكلفة الفائدة؛
- العائد على موجودات الخُطَّة؛
- الأرباح والخسائر الاكتوارية.

ولقد تناول المعيار المحاسبي الدولي رقم 19 هذه المنح، حيث تناول مُتَطَلَّبَات الإعتراف والقياس المحاسبي لمنافع المُستخدَمين من قبل أصحاب العمل أثناء خدمتهم، وكذلك المنافع بعد التقاعد، بالإضافة إلى مُتَطَلَّبَات الإفصاح الواجب عرضها في القوائم المالية.[1]

4-2- فيما يخص القياس المحاسبي

بالإضافة إلى طريقة التكلفة التاريخية، إعْتَمَد النظام المحاسبي المالي طُرُق أخرى لتقييم بعض عناصر الميزانية وهي: القيمة الحقيقية، قيمة الإنجاز الصافية، القيمة المُحَيَّنَة، قيمة الحصة المقدمة، قيمة المنفعة، قيمة السوق، قيمة الإنجاز، القيمة القابلة للتحصيل، القيمة المتبقية.[2]

[1]- http://www.iasplus.com/en/standards/ias/ias19#11069IAS19EmployeeBenefits, consulte le 01/01/2014.

[2] - الجريدة الرسمية العدد 19/2009، معجم المصطلحات الواردة في الملحق رقم 3، ص:91.

المبحث الثاني: القوائم المالية من منظور المعايير المحاسبية الدولية

تَنُصُ معايير المحاسبة الدولية التي تَتَعَلَّق بإعداد وعَرْض القوائم المالية على مجموعة من المفاهيم والمبادئ والأُسُس، التي تسعى إلى توحيد إعداد وعرض القوائم المالية على المستوى الدولي، وسَنَتَطَرَّق إليها كما يلي:

المطلب الأول: ماهية القوائم المالية

لقد تناول المعيار المحاسبي رقم 01 المُتَعَلِّق بعَرْض القوائم المالية، الإطار النظري للقوائم المالية وإيجابياتها وشروط إعدادها وخصائصها كما يلي:

1- مفهوم القوائم المالية وأهدافها

الهدف الأساسي من إعداد القوائم المالية هو توفير معلومات مالية موثوقة حول المنشآت الإقتصادية المُعِدَّة لهذه القوائم المالية، والتي ستكون مفيدة للمُستثمِرين الحاليين والمُحْتمَلِين والمُقْرِضين والدائنين الآخرين بُغْيَة إتخاذ قراراتهم المُتَعَلِّقَة بتوفير الموارد لتلك المنشآت الإقتصادية، وعليه سنحاول تبيان الجوانب النظرية للقوائم المالية.

1-1- تعريف القوائم المالية

تَنُصُ المعايير المحاسبية الدولية على إعداد وعرض القوائم المالية وفق إجراءات وقواعد مُعَيَّنَة، لكن رَغْم أَنَّ هذه القوائم قد تبدوا متشابهة من بلد لآخر إلى حَدٍّ كبير، إلا أَنَّ هناك فوارق بينها بسبب وجود اختلاف في الظروف الإجتماعية والإقتصادية والقانونية التي تَحْكُمُها البيئة المحاسبية المُحِيطَة بالنظام المحاسبي في هذا البلد، حيث أَنَّ هذه الأسباب المختلفة قد أَدَّت إلى ظهور تعاريف مختلفة للقوائم المالية، مِمَّا نتج عنه استخدام معايير محاسبية مختلفة في الإعتراف بعناصر القوائم المالية ولَعَلَّ مِنْ أَبْرَز هذه التعاريف ما يلي:

1-1-1- التعريف الأول

تهدف القوائم المالية إلى تقديم بيانات ومعلومات تكون مفيدة للمُستخدِمين بشكل ومضمون صحيحين لمساعدتهم في إتخاذ القرارات.[1]

1-1-2- التعريف الثاني

تُظْهِر القوائم المالية الآثار المالية للعمليات والأحداث الأخرى حيث تَعْمَل على تجميعها وتوزيعها على تصنيفات واسعة تِبَعاً لخصائصها الإقتصادية.[2]

---

[1] - **رضوان حلوة حنان**، تطور الفكر المحاسبي (مدخل نظرية المحاسبة)، ط 1، دار الثقافة للنشر، عَمَّان، الأردن، 1997، ص: 85.

[2] - **طارق عبد العال حماد**، دليل المحاسب إلى تطبيق معايير التقارير المالية الدولية الحديثة، مرجع سابق، ص: 99.

1-1-3- التعريف الثالث

القوائم المالية هي الوسائل التي بموجبها يتم تزويد الإدارة والأطراف المعنية بصورة مختصرة عن الأرباح والمركز المالي للمنشأة الإقتصادية.[1]

1-1-4- التعريف الرابع

تُعْتَبَرُ القوائم المالية الوسيلة الأساسية للإبلاغ المالي عن المنشأة، حيث ينظر إلى المعلومات الواردة فيها بأَنَّهَا تَقِيس المركز المالي للمنشأة وآدائها المالي وتدفقاتها النقدية، وهي نتاج النشاط المعلوماتي في المنشأة خلال الفترة المالية، كذلك تُعْتَبَرُ مُلَخَّصاً كَمِّياً للعمليات والأحداث المالية وتأثيراتها على أصول والتزامات المنشأة وحقوق مِلْكِيَتِها.[2]

ومن التعاريف السابقة يمكن تلخيص تعريف للقوائم المالية كما يلي:

" تُعَدُ القوائم المالية الحصيلة النهائية لمخرجات النظام المحاسبي، بعبارة أخرى هي الوسيلة الرئيسية التي من خلالها يَتِمُ توصيل المعلومات إلى الأطراف المعنية وتزويدهم بمعلومات ضرورية ملائمة لأغراض التقرير المالي وتساعدهم في إتخاذ القرارات".

1-2- أهداف القوائم المالية

كَوَّنَ المعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين (AICPA) سنة 1971 لَجْنَة عُرِفَتْ بإسم لجنة تروبلود "Trueblood committee" نِسبة إلى رئيسها روبرت تروبلود، كان هَدَفُهَا دراسة القوائم المالية، وقَدْ كُلِّفَت هذه اللجنة بما يلي:

- تحديد الفئات التي تحتاج إلى القوائم المالية؛
- تحديد المعلومات التي يحتاجونها؛
- تحديد إطار العمل المطلوب لتزويدهم بالمعلومات التي يحتاجون إليها.

وقد أَصْدَرَت هذه اللجنة دراسة نهائية تحت عنوان " أهداف القوائم المالية " سنة 1973، وجاءت هذه الدراسة شاملة لموضوع الأهداف وما يَتَعَلَّق بها حيث تَضَمَّنَت إثني عشر هدفا وهي:

* إِنَّ الهدف الأساسي من القوائم المالية هو التزويد بالمعلومات لإتخاذ القرارات؛
* خدمة المُستخدِمين الذين تتوافر لديهم سلطة محدودة أو إمكانية محدودة أو مصادر محدودة للحصول على معلومات مالية، تُعْتَبَرُ كمصدر معلوماتي رئيسي لتقييم النشاط الإقتصادي للمؤسسة؛

[1] - **فالتر ميجس، روبرت ميجس**، المحاسبة المتوسطة، ترجمة أحمد حامد حجاج، دار المريخ للنشر، الرياض، السعودية، 2003، ص: 132.

[2] - **خالد جمال الجعارات**، مرجع سابق، ص: 93.

* تقديم معلومات مفيدة للمستثمرين والدائنين من أجل التنبؤ والمقارنة وتقييم التدفقات النقدية من حيث المبلغ والتوقيت ونسبية عدم التأكد؛

* تزويد المُستخدِمين بالمعلومات للتنبؤ والمقارنة وتقييم المقدرة الكسبية للمؤسسة؛

* توفير المعلومات اللازمة لتقييم قدرة المنشأة على الإستخدام الكفء والفَعَّال للموارد الإقتصادية المتاحة بغرض تحقيق أهدافها.[1]

* تقديم معلومات واقعية وتفسيرية عن العمليات والأحداث الأخرى المُفيدة في التنبؤ والمقارنة وتقييم دخل المنشأة، كما يُفترض الإفصاح عن الفروض الأساسية المعتمدة في ذلك؛

* تقديم قائمة عن المركز المالي تُفِيد في التنبؤ والمقارنة، حيث تُقَدِّم معلومات تَخُصُ العمليات والأحداث التي قامَت بها المنشأة، وعرض أصول وخصوم هذه المنشأة؛

* تقديم قائمة الدخل يُفِيدُ في التنبؤ والمقارنة وتقييم المقدرة الكسبية للمنشأة، والإفصاح عن صافي الدخل لدورات الكسب التامة وأنشطة المنشأة عن العمليات القابلة للتحقيق غير التامة أو التي هي قيد الإنجاز؛

* تقديم قائمة عن الأنشطة المالية يُفِيدُ في التنبؤ والمقارنة، بحيث تَتَضَمَّن هذه القائمة وبشكل رئيسي العمليات الفعلية والمُتوقَعة ذات الآثار النقدية الهامة، ويجب أن تُقَرِرَ عن المعطيات التي تَتَطَلَّب حَدًّا أدنى من الرأي والتفسير من قبل مُعِد هذه القائمة؛

* تزويد مستخدمي القوائم المالية بالمعلومات المفيدة في عملية التنبؤ؛

* إلزام المنظمات الحكومية والمنظمات غير الهادفة لتحقيق الربح بتقديم المعلومات المُفيدة في تقييم فَعَّالية إدارة الموارد لتحقيق أهداف المنشأة؛

* التقرير عن أنشطة المنشأة التي تُؤَثِر على المجتمع والتي يمكن أن تُحَدِّد أو توصف أو تقاس أو التي تلعب دورا مُهِماً في وَسَطِها الإجتماعي.

2- شروط إعداد القوائم المالية

لِكَي تُحَقِّقَ القوائم المالية الفائدة لُمستخدِميها، يجب أن تراعى في إعدادها مجموعة من الشروط أَهَمُّها ما يلي:[2]

أ- التَحَقُّق من توافر الشروط الشكلية لإعداد هذه القوائم، كالحرص مثلا على إيضاح إسم الشركة بالكامل وشكلها القانوني وتاريخ إعداد هذه القوائم وكذلك الفترة المالية التي تُغَطِّيهَا تلك القوائم؛

[1] - **مصطفى عقاري**، مرجع سابق، ص: 87.

[2] - **محمد مطر**، تقييم مستوى الإفصاح في القوائم المالية المنشورة لشركات المساهمة الأردنية في ضوء قواعد الإفصاح، بحث منشور في مجلة دراسات العلوم الإنسانية، المجلد 20، العدد 02، الأردن، ص: 116.

ب- الحرص على إعدادها بموجب المفاهيم والمبادئ والأصول المحاسبية المُتَعَارَفْ عليها؛
ج- أَنْ يَتِمَ تصنيف وعرض المعلومات التي تَحْوِيهَا تلك القوائم على أُسُس منطقية تُسَهِّل مُهِمَّة المُحَلِّل المالي في اشتقاق المُؤَشِرَات المُلائِمَة ومِنْ ثَمَّ تفسير هذه المؤشرات؛
د- أن يراعى في عملية دمج بنود هذه القوائم مبدأ الأَهَمِيَّة النسبية، بحيث يتم الإفصاح في بند منفصل عن كل معلومة تُعْتَبَرُ مادية أو جوهرية من وُجْهَة نظر مستخدِمي هذه القوائم؛
هـ- أن يتم عرض المعلومات في القوائم المالية بالكيفية التي تُيَسِّر قابليتها للمقارنة، وهو ما يَتَطَلَّب تعديل في عناصر قائمتي الدخل والمركز المالي بمقدار التَغَيُّر الحَادِث في القوة الشرائية لوحدة النقد، وذلك من خلال الفترات المالية التي يَسُودُهَا مُعدَّلات مرتفعة من التضخم الإقتصادي؛
و- التأكد من المعلومات التي تَعْرِضَهَا هذه القوائم من ناحية توافر الخصائص النوعية الأساسية فيها.

3- خصائص القوائم المالية

وَرَدَتْ الخصائص النوعية للقوائم المالية في الإطار الذي أَعَدَّتْه لجنة معايير المحاسبة الدولية لإعداد هذه القوائم كما يلي:[1]

3-1- القابلية للفهم

ويُقْصَد بذلك إمكانية فَهْمِها بشكل مباشر من قِبَل قُرَّاء القوائم المالية مع إفتراض أَنَّ لديهم مستوى معقول من الثقافة في مجال الأعمال والنشاطات الإقتصادية والمحاسبة، كما يجب أَنْ تكون المعلومات المالية المعروضة بعيدة عن التعقيد والصعوبة، إلا أَنَّ ذلك لا يعني عدم عرض المعلومات المحاسبية المُتَعَلِّقة بالعمليات والأحداث المعقدة كما في بعض عمليات الأدوات المالية مثل المشتقات المالية، ولكن يجب أن تكون معروضة بشكل سهل وواضح ومفهوم.

3-2- المُلاءَمَة

تكون المعلومات ملائمة عندما تُفيد في إتخاذ القرارات لدى قُرَّاء القوائم المالية ومساعدتهم في تقييم الأحداث المُتَعَلِّقة بالمنشأة سواء الأحداث الماضية أو الحاضرة أو المستقبلية وتوفير إمكانية التنبؤ.

وتُعْتَبَرُ المعلومات المالية ملائمة نظراً لدورها في التنبؤ بالأداء للمنشأة في الفترات المستقبلية وبِقُدْرَتِها في مواجهة الأحداث والمُتَغَيِّرات المستقبلية الغير متوقعة.

ويهتم مستخدمي المعلومات المحاسبية بالتنبؤ بالأداء المالي المستقبلي، وقدرة المنشأة على دفع توزيعات الأرباح، والتوقعات حول أسعار الأسهم المستقبلية.

[1]- **حسين القاضي، مأمون حمدان**، المحاسبة الدولية ومعاييرها، مرجع سابق، ص: 274.

3-3- الموثوقية

يُقْصَدُ بها خُلُو القوائم المالية من الأخطاء الهامة والتَحَيُّز وتوفير إمكانية الاعتماد عليها كمعلومات صادقة، وتُمَثِل المعلومات بصدق وتعرض نتائج المحاسبة عن العمليات وتُقَدِّمُها طِبْقاً لجوهرها وحقيقتها الإقتصادية، وأن تكون محايدة وخالية من التَحَيُّز وتتخذ الإجراءات الضرورية في حالات عدم التأكد من خلال ممارسة سياسة الحيطة والحذر، وعرض المعلومات بشكل كامل ضمن حدود الأَهَمِيَّة النسبية والتكلفة وعدم حذف أي معلومات تؤثر على القرارات الإقتصادية لِقُرَّائِهَا.

3-4- القابلية للمقارنة

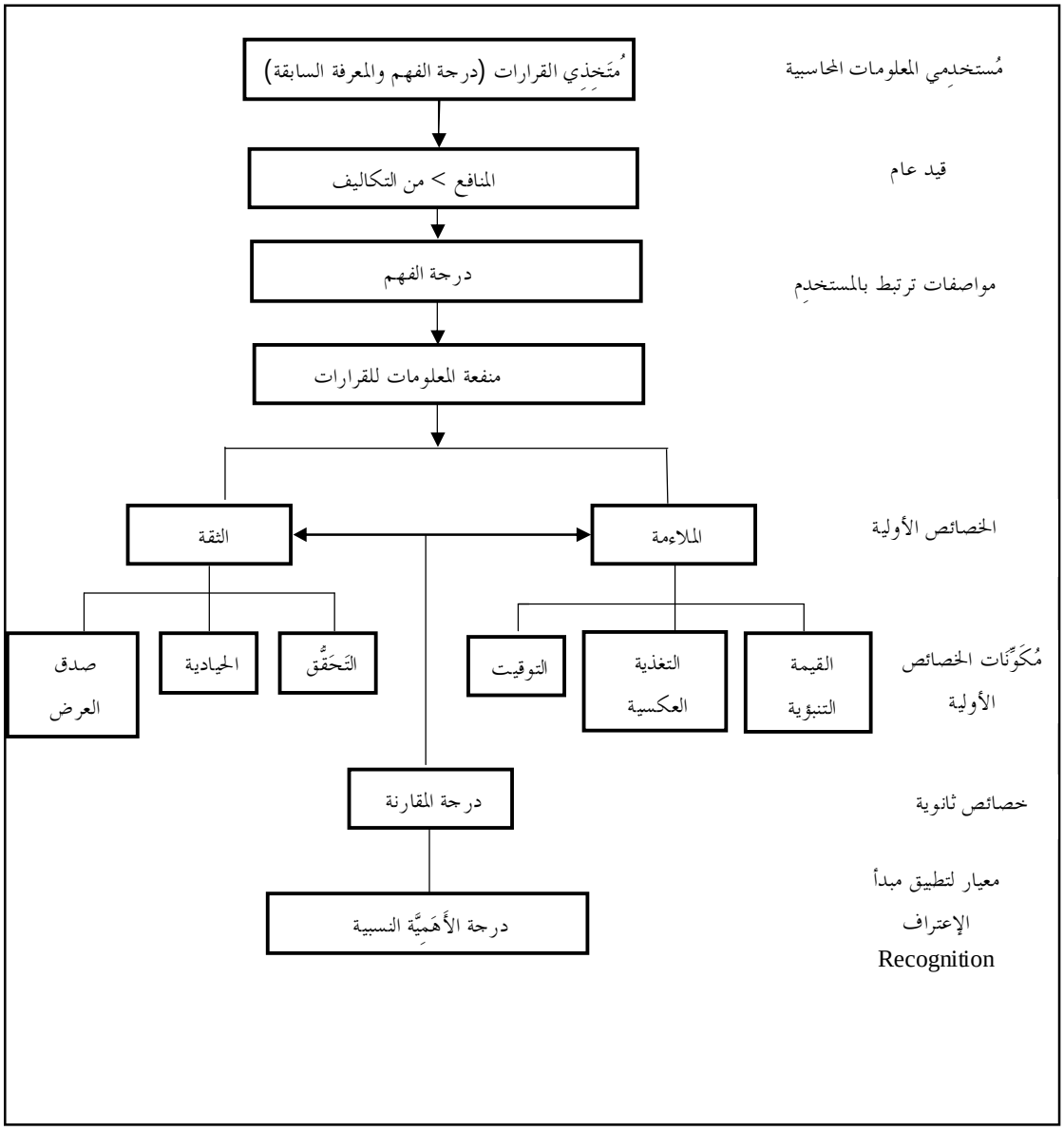
ويقصد بذلك جعل قُرَّاء القوائم المالية قادرين على إجراء المقارنات المختلفة بالاعتماد على القوائم المالية، وذلك من خلال الاعتماد على أُسُس ثابتة في عملية قياس وعَرْض الأثر المالي للأحداث الإقتصادية.

وتقتضي عملية المقارنة الثبات في استخدام السياسات المحاسبية من فترة إلى أخرى أي الاتساق في تطبيق تلك السياسات، كما يجب الثبات في أسلوب عرض القوائم المالية من فترة لأخرى، وتصنيف البنود، ولا يسمح للمنشأة بالتغيير في سياساتها المحاسبية إلا في ظروف مُحَدَّدَة تُحَقِّق خاصية الملاءمة والموثوقية.

ويَجْدُر الإشارة إلى أن تصنيف المرجعية المحاسبية الأمريكية (US GAAP) للخصائص النوعية للمعلومات المالية يختلف عن تصنيف المرجعية المحاسبية الدولية.

والشكل التالي يلخص مجمل الخصائص التي تمتاز بها المعلومات المالية حسب المعايير المحاسبية الدولية.

شكل رقم (2-01): الخصائص النوعية للمعلومات المحاسبية



المصدر: كمال الدين الدهراوي، تحليل القوائم المالية لأغراض الإستثمار، المكتب الجامعي الحديث، الإسكندرية، مصر، 2006، ص: 34.

4- أساليب قياس عناصر القوائم المالية

عَرَّفَ مجلس معايير المحاسبة الدولية في عرضه لإطار إعداد القوائم المالية **القياس:** على أَنَّهُ عملية تحديد القيم النقدية للعناصر التي سَيُعْتَرَفُ بها في القوائم المالية، وهذا يَتَطَلَّب اختبار أساليب مُعَيَّنَة للقياس، وفيما يلي سنتَطَرَّق إلى بعض أساليب القياس في القوائم المالية.[1]

4-1- التكلفة التاريخية

تُسَجَّل الأصول بالمبلغ النقدي الذي دُفِعَ، أو ما يُعَادِله، أو بالقيمة العادلة، لِمَا دُفِعَ مُقَابِلُها، في تاريخ شِرَائِها، وتُسَجَّل الخصوم بمبلغ المُتَحَصَّلات المستلمة في مقابل التَعَهُّد أو في بعض الحالات، كما هو الحال بالنسبة لضرائب الدخل بالمبالغ النقدية أو ما يعادل النقد للوفاء بالالتزام تِبَعاً لمجريات العمل العادية.

4-2- التكلفة الجارية

تُسَجَّل الأصول بمبلغ النقدية أو ما يُعَادِله والذي يجب دفعه للحصول على نفس الشيء أو ما يماثله في الوقت الحاضر وتُسَجَّل الالتزامات بالمبلغ غير المخصوم من النقد أو ما يعادل النقد المطلوب لسداد الدين في الوقت الحاضر.

4-3- القيمة القابلة للتَحَقُّق ''القابلة للتسديد''

تظهر الأصول بالمبالغ النقدية أو ما يعادل النقد الذي يمكن الحصول عليه حاليا مقابل بيع أصل بطريقة منظمة، وتظهر الخصوم بالقيم المستحقة الأداء وتُمَثِل المبالغ غير المخصومة النقدية أو ما يعادل النقدية التي من المتوقع دفعها للوفاء بالخصوم تِبَعاً لمجريات العمل العادية.

4-4- القيمة الحالية

تَظْهَر الأصول بالقيمة الحالية المخصومة لصافي التدفقات النقدية الداخلة المستقبلية التي يُتَوَقَع أن تُوَلِّدَها الأصول تِبَعاً لمجريات العمل العادية، وتظهر الخصوم بالقيمة الحالية المخصومة لصافي التدفقات النقدية الخارجة المستقبلية التي من المتوقع أَنْ يحتاج إليها للوفاء بالخصوم تِبَعاً لمجريات العمل العادية.

إنَّ التكلفة التاريخية هي من أكثر الأُسُس استخداماً لدى المنشآت عند إعداد قوائمها المالية، وتُستخدَم عادة مع أُسُس قياس أخرى، على سبيل المثال: تدرج البضاعة بالتكلفة أو صافي القيمة القابلة للتحقيق أَيُّهُمَا أقل، ويمكن أن تدرج الأوراق المالية المتداولة بالقيمة السوقية، وتُدْرَج التزامات معاشات التقاعد بقيمتها الحالية، وإضافة لذلك تستخدم بعض المنشآت أساس التكلفة الجارية نتيجة لعدم قدرة النموذج المحاسبي المبني على التكلفة التاريخية عن التعامل مع آثار تَغَيُّر الأسعار للأصول غير النقدية.[2]

---

[1] - **طارق عبد العال حماد**، دليل المحاسب إلى تطبيق معايير التقارير المالية الدولية الحديثة، مرجع سابق، ص- ص: 115-116.

[2] - **أمين السيد أحمد لطفي**، المحاسبة الدولية والشركات المتعددة الجنسيات، مرجع سابق، ص: 492.

5- الإعتبارات العامة لعرض القوائم المالية

يَتَضَمَّن المعيار رقم (01) سبعة إعتبارات عامة يجب أن تُؤْخَذَ بعين الإعتبار أثناء إعداد وعرض القوائم المالية وهي كالتالي :[1]

5-1- العرض العادل والامتثال للمعايير الدولية لإعداد التقارير المالية

يُشير " العرض العادل " إلى أَنَّ البيانات المالية تُعْرَض بصورة عادلة في القوائم المالية، وكما أَنَّهَا تُعَبِّر عن التمثيل الصادق لآثار المعاملات والأحداث والظروف الأخرى وفقاً لتعريفات ومعايير الإعتراف بالأصول والتزامات والدخل والمصاريف الواردة إطار مجلس معايير المحاسبة الدولية.

5-2- المنشأة المستمرة

ينبغي إعداد البيانات المالية على أساس أَنَّ المنشأة مُستمِرة ما لم تهدف الإدارة إلى تصفية المنشأة أو التَوَقُّف عن المتاجرة أو أَنَّهُ لم يَعُدْ لديها خيار واقعي سوى القيام بذلك.

وعندما يُثْبَت بِنَاءاً على التقييم وجود شكوك جوهرية فيما يَتَعَلَّق بقدرة مؤسسة على الاستمرار في المستقبل، ينبغي الإفصاح عن تلك الشكوك، وفي حال عدم إعداد البيانات المالية على أساس المنشأة المستمرة، ينبغي الإفصاح عن تلك الحقيقة إلى جانب الأساس الذي تَمَّ إعدادها بِناءاً عليه بالإضافة إلى السبب وراء هذا القرار.

وعند إجراء تقييم بشأن افتراض المنشأة المستمرة، تأخذ الإدارة بعين الاعتبار كافة المعلومات المتاحة حول المستقبل، وهو على الأقل 12 شهرا من تاريخ الميزانية.

5-3- أساس الإستحقاق المحاسبي

بإستثناء بيان التدفقات النقدية، ينبغي إعداد كافة البيانات المالية الأخرى على أساس الإستحقاق، حيث يَتِم بموجبه الإعتراف بالأصول والالتزامات عندما تكون مستحقة الدفع أو القبض وليس عند دَفْعِها أو قَبْضِها فعليا.

5-4- اتساق العرض

ينبغي على المنشآت أَنْ تُحافظ على عرض وتصنيف البنود في فترت متتابعة، إلا إذا كان هناك بديل أكثر ملاءمة أو إذا اقتضى معيار مُعَيَّنْ ذلك.

[1] - **عباس علي ميرزا، جراهام جيه هولت، ماغنوس أوريل**، المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية، كتاب ودليل وايلي، ترجمة المجمع العربي للمحاسبين القانونيين، المطابع المركزية عَمَّان، الأردن، 2006، ص- ص: 13-15.

5-5- المادية والتجميع

ينبغي عرض كل فئة مَادِّية من البنود المتشابهة بشكل منفصل في البيانات المَادِّية، وينبغي الإفصاح عن البنود المختلفة في طبيعتها أو وظيفتها بشكل منفصل.

5-6- المعادلة

لا يمكن معادلة الأصول والالتزامات والدخل والمصاريف مقابل بعضها البعض إلا إذا اقتضى ذلك معيار أو تفسير ما أو سَمَحَ به، على سبيل المثال لا يُعْتَبَرُ قياس الأصول مطروحا منها المُخَصَّصَات، وعرض الذمم المدينة مطروحا منها مخصص الديون المشكوك فيها بمثابة معادلة، إضافة إلى ذلك هناك معاملات أخرى باستثناء تلك التي تقوم بها المنشأة في سياق الأعمال الطبيعية لا تولد "إيرادات" – كما تم تعريفه بموجب المعيار المحاسبي الدولي 18 -، بل تكون عَرَضِيَة لأنشطة توليد الإيرادات الرئيسية، ويتم عَرْض نتائج هذه المعاملات عندما يَعْكِس هذا العرض جوهر المعاملة أو الحدث، من خلال ترصيد الصافي لأي دخل مع المصاريف ذات العلاقة الناشئة عن نفس المعاملات، وعلى سبيل المثال يتم إعداد تقارير الأرباح أو الخسائر من التَصَرُّف بالأصول غير المتداولة من خلال اقتطاع المبلغ المسجل للأصول ومصاريف البيع ذات العلاقة من العوائد على التَصَرُّف.

5-7- المعلومات المقارنة

ينبغي إعداد التقارير بالمعلومات المقارنة (بما في ذلك الإفصاحات السردية) المُتَعَلِّقة بالفترة السابقة إلى جانب إفصاح الفترة الحالية، إلا إذا طُلِبَ غير ذلك، أَمَّا في حال تَغَيُّر في عرض أو تصنيف البنود في البيانات المالية، ينبغي إعادة تصنيف المعلومات المقارنة بصورة مناسبة، إلا إذا كان من غير العملي القيام بذلك.

6- حدود ونواقص القوائم المالية

تُستَخْدَم القوائم المالية لإتخاذ القرارات، لذلك فإن قُرَّاء هذه القوائم يجب أن يعرفوا النقائص والحدود المُلازِمَة لهذه القوائم، حيث أَنَّ القوائم المالية تعكس بشكل عام سيرة الماضي، بينما تهتم القرارات بالمستقبل، والماضي لا يُعيد نفسه بل تَظْهَر بعض آثاره إضافة إلى عوامل مُستَجَدَّة، لذلك يمكن اعتبار الماضي مُرشِداً فقط للتنبؤ بالمستقبل، وإنَّ أَهَم الحدود والنواقص الملازمة للقوائم المالية سواء كانت في قائمة الدخل أو قائمة المركز المالي تَتَمَثَل في النقاط الست التالية:[1]

أ- استخدام التقديرات؛ **ب-** استخدام طُرُق محاسبية بديلة؛ **ج-** استخدام إجراءات مختلفة لتقييم الأصول؛ **د-** غياب بعض الأصول والخصوم بشكل كامل؛ **هـ-** تَغَيُّرات الأسعار؛ **و-** غياب المعلومات النوعية والحقائق غير القابلة للتكميم.

[1]- **رضوان حلوة حنان**، تطور الفكر المحاسبي (مدخل نظرية المحاسبة)، مرجع سابق، ص: 300.

المطلب الثاني: عَرْض القوائم المالية

إنَّ المخرجات الأساسية لنظام المعلومات المحاسبية عبارة عن مجموعة من القوائم المالية، وهي: قائمة الدخل، قائمة المركز المالي، قائمة التَغَيُّر في حقوق المِلْكِيَة وقائمة التدفقات النقدية والملاحق.[1]

1- قائمة المركز المالي

وهي العناصر المُتَعَلِّقة مباشرة بقياس المركز المالي وهي: الأصول والالتزامات وحقوق المِلْكِيَة في تاريخ مُعَيَّنْ وتُعْرَف هذه العناصر كما يلي:[2]

أ- الأصل: وهو مَوْرِد تسيطر عليه المنشأة نتيجة لأحداث سابقة ومن المتوقع أن ينجم عنه منافع اقتصادية مستقبلية للمنشأة.

ب- الالتزام: وهو تَعَهُد حالي على المنشأة ناشئ عن أحداث سابقة ومن المتوقع أن يَتَطَلَّب سداده تدفقات خارجة من الموارد التي تملكها المنشأة والتي تنطوي على منافع اقتصادية.

ج- حق المِلْكِيَة: وهو حق أصحاب المنشأة المتبقي في الأصول بعد طرح كافة الالتزامات.

1-1- فوائد وأهداف قائمة المركز المالي

تُعْتَبَرُ قائمة المركز المالي من أهم القوائم المالية التي تقوم المنشأة بإعدادها، حيث تُحَقِّق معلومات مفيدة لمستخدِمي المعلومات المحاسبية، حيث تُبَيِّن هذه القائمة المعلومات التالية:[3]

1-1-1- السيولة

وهي النقدية وشبه النقدية وتوقيت التدفقات النقدية المستقبلية المتوقع حدوثها ضمن الدورة التشغيلية للمنشأة، وكُلَّمَا كانت السيولة مرتفعة كُلَّمَا كانت الشركة أقدر على تسديد التزاماتها.

1-1-2- القدرة على سداد الديون طويلة الأجل

تُعْتَبَرُ عملية تحليل عناصر الميزانية أداة للوقوف على قدرة المنشأة على سداد ديونها طويلة الأجل عند الاستحقاق، فَكُلَّمَا كان على المنشأة التزامات طويلة الأجل أكثر كُلَّمَا كانت قدرة المنشأة على الوفاء بالديون منخفضة بسبب إرتفاع المخاطرة لدى هذه المنشأة كون المزيد من أصولها ستخضع لمواجهة الأعباء الثابتة لتلك الديون مثل الفوائد وأقساط تلك الديون.

---

[1] - **عباس علي ميرزا وآخرون**، مرجع سابق، ص: 13.

[2] - **الجمعية المصرية للمحاسبين القانونيين**، معايير المحاسبة المصرية، 2006، ص:25.

[3] - **محمد أبو نصار، جمعة حميدات**، مرجع سابق، ص- ص: 30-31.

1-1-3-المُرُونَة المالية

يُعْتَبَرُ مفهوم المرونة المالية أوسع من مفهوم السيولة حيث تقيس المُرُونَة قدرة المنشأة على تعديل حجم وتوقيت التدفقات النقدية والذي يُمَكِّنُهَا من الاستجابة للإحتياجات والفُرَص غير المتوقعة، وهناك علاقة عكسية بين المرونة المالية ومخاطر تَعَرُّض المنشأة للفشل المالي.

1-1-4-كما تُقَدِّم الميزانية تَصَوُّراً عن حجم نشاط المنشأة من خلال مجموع الموجودات وتُعْطي كذلك تَصَوُّر عن حجم ونوعية مواردها الإقتصادية (الأصول) وهيكل الالتزامات المُتَرَتِّبَة عليها حقوق أصحاب المنشأة في تلك المصادر الإقتصادية.

كما تُحَقِّق قائمة المركز المالي العديد من المزايا لَعَلَّ من أَبْرَزِهَا ما يلي:[1]

- بيان المركز المالي للمنشأة في تاريخ إعداد الميزانية حيث تَتَضَمَّن حقوق والتزامات المنشأة؛
- تقييم القدرة الإئتمانية للمنشأة؛
- التَعَرُّف على مدى مقدرة المنشأة على سداد التزاماتها المستحقة الدفع؛
- التَعَرُّف على مدى قدرة المنشأة على التمويل الذاتي؛
- تقييم مدى قدرة الإدارة على القيام بواجباتها ووظائفها عن طريق التَعَرُّف على إتجاه نُمُو الشركة من ناحية إجمالي أصولها وحقوق ملكيتها.
- القيام بعمليات التحليل المالي مثل تحليل درجة الرفع المالي أو النسب المُتَعَلِّقة بالهيكل المالي وغيرها؛
- بيان مدى التزام المنشأة بالقوانين والتشريعات المحلية والمعايير المحاسبية الدولية؛
- الوقوف على استمرارية المنشأة، أو أَنَّ ميزانيتها تم إعدادها على أساس التصفية؛
- معرفة سياسات المنشأة تجاه استثماراتها المالية.

2-2- بنود قائمة المركز المالي

يجب على المؤسسة أن تقوم بعرض ميزانية مُبَوَّبَة، تُمَيِّز ما بين الأصول المتداولة والأصول غير المتداولة والالتزامات المتداولة والالتزامات غير المتداولة.[2] وتشتمل قائمة المركز المالي حسب معايير المحاسبة الدولية على العناصر التالية:[3]

[1] - **خالد جمال الجعارات**، مرجع سابق، ص- ص: 113-114.

[2] - **أمين السيد أحمد لطفي**، المحاسبة الدولية والشركات المتعددة الجنسية، مرجع سابق، ص: 501.

[3] - **خالد جمال الجعارات**، مرجع سابق، ص: 114- 115.

2-2-1- الأصول

هي عبارة عن موارد ينتج عنها تدفق منافع اقتصادية مستقبلية محتملة إلى المنشأة - بشكل مباشر أو غير مباشر- كنتيجة لأحداث سابقة، أو نتيجة لمجموعة من الأحداث والظروف الأخرى، وتنقسم الأصول إلى قسمين:[1]

2-2-1-1- الأصول المتداولة

ويتم تصنيف الأصول حسب المعيار رقم (01) على أَنَّهَا أصول متداولة إذا تَوَفَرَت فيها الشروط التالية:

- الأصول المُتَوَقَع تَحَقُّقِها أو بيعها أو استهلاكها خلال الدورة التشغيلية العادية للمنشأة. (والدورة التشغيلية هي الفترة التي تبدأ من تاريخ امتلاك المواد الخام إلى تاريخ بيعها وتحويلها إلى نقدية أو أي أصل آخر قابل للتحويل إلى نقدية بسهولة، وإذا كانت الدورة التشغيلية لا يمكن تحديدها فيتم اعتبار مدتها اثني عشر شهرا)؛
- يُتَوَقَع تَحَقُّق قيمته خلال 12 شهرا من تاريخ الميزانية؛
- الأصول المُقْتَنَاة لأغراض المتاجرة بها خلال فترة قصيرة أو خلال مدة 12 شهر من تاريخ الميزانية؛
- في حالة كَوْن الأصل عبارة عن نقدية أو شبه النقدية، ولا يوجد قُيود على استعماله.

وَتَتَضَمَّن الأصول المتداولة ما يلي:

- النقدية أو شبه النقدية؛
- الاستثمارات المالية المحتفظ بها للمتاجرة؛
- الحسابات المدينة (المدينين وأوراق القبض وأي حقوق أخرى للمنشأة على الغير)؛
- المخزون (ومُكَوِّنَاته في حالة الشركات الصناعية)؛
- المصروفات المدفوعة مُقَدَّمَا والإيرادات المستحقة؛
- أي أصول أخرى تنطبق عليها الشروط السابقة.

2-2-1-2- الأصول غير المتداولة

وهي الأصول التي لا تُعْتَبَرُ أصولاً متداولة، وهي غير مُعَدَّة للاستهلاك التام أو الإستخدام خلال الدورة التشغيلية العادية للمنشأة، ويتم اقتنائها لتسيير أعمال المنشأة وللاستفادة من طاقتها الإنتاجية، ولا يمنع هذا المعيار استخدام أي توصيفات بديلة للأصول غير المتداولة طالما كان المعنى واضحاً، فدول الاتحاد الأوروبي

[1] - **الجمعية المصرية للمحاسبين القانونيين**، مرجع سابق، ص:54.

مثلا يستخدمون مصطلح أصول ثابتة بَدَلاً من الأصول غير المتداولة وتَمَّ أَخْذ مصطلح أصول ثابتة من الميزانية العمومية التي كانت تُعَدُ خلال القرن 19 حيث تُقَسَّم الأصول إلى أصول ثابتة ومتنقلة، وتَتَضَمَّن ما يلي:[1]

- الاستثمارات طويلة الأجل وتشمل الأوراق المالية المُمَثِّلَة للملكية والمديونية والأصول الملموسة غير المُحَدَّدَة الإستخدام... الخ؛
- الممتلكات، المنشآت والمعدات؛
- الممتلكات المستثمرة؛
- الأصول البيولوجية كالغابات والمواشي؛
- الأصول غير الملموسة كالشهرة وحقوق الامتياز.

2-2-1-3- الأصول الأخرى

وهي أصول لا يمكن تصنيفها ضمن الأصول المتداولة، أو الأصول غير المتداولة، مثل: المصروفات المدفوعة مُقَدَّماً طويلة الأجل، الضريبة المدفوعة مُقَدَّماً.

2-2-2- الالتزامات

هي مطلوبات حالية تُمَثِل حُقُوقا للغير على المنشأة ناتجة عن أحداث سابقة تَتَطَلَّب التضحية ببعض أصولها مستقبلا للتَخَلُّص من هذه الالتزامات، وتنقسم الالتزامات إلى ما يلي:[2]

2-2-2-1- الالتزامات المتداولة

هي الالتزامات التي تَتَوَفَر فيها الشروط التالية:

- سَيَتِم تسديدها خلال الدورة العادية التشغيلية للمنشأة؛
- يتم الإحتفاظ بها لأغراض المتاجرة؛
- تستحق خلال 12 شهرا من تاريخ الميزانية؛
- لا تستطيع المنشأة تأجيل سداد الإلتزام لمدة تتجاوز 12 شهر.

* أَمَّا الالتزامات والقروض التي تَنْوِي وتستطيع المنشأة تجديدها فتُصَنَّف التزامات طويلة الأجل حتى لو كان تاريخ استحقاقها يقل عن 12 شهر؛

* وفي حالة إخلال المنشأة بشرط القرض يصبح إلزاماً عليها السداد، لذلك يجب تصنيف القرض على أَنَّه التزام متداول، حتى في حالة موافقة المُقرِض بعد إعداد الميزانية وقبل نَشرِها على عدم مطالبة الشركة بتسديد القرض.

[1] - **محمد أبو نصار، جمعة حميدات**، مرجع سابق، ص: 35.

[2] - **الجمعية المصرية للمحاسبين القانونيين**، مرجع سابق، ص:55.

* ويُصَنَّف القرض التزام غير متداول في حالة موافقة المُقرِض قبل تاريخ إعداد الميزانية على إعطاء المنشأة فترة سماح للسداد تتجاوز 12 شهر.

2-2-2-2- الالتزامات غير المتداولة

هي الالتزامات التي تَتَوَفَر فيها الشروط التالية:[1]

- لا يتم تسديدها أو تحويلها للسيولة خلال الدورة العادية التشغيلية للمنشأة؛ أو
- التي تستحق خلال فترة أكثر من 12 شهرا؛ أو
- لا يتم اقتناؤها لأغراض المتاجرة؛ أو
- الالتزامات غير المتداولة هي التي يكون للمنشأة حق غير مشروط بتأجيل سدادها لأكثر من 12 شهرا.
- الالتزام الذي يُتَوَقَع أن يتم إعادة تمويله بموجب تسهيلات قروض حالية حتى لو استحق خلال 12 شهرا، ويطلق عليها أحيانا الالتزامات طويلة الأجل.

2-2-2-3- الالتزامات الأخرى

وهي البُنُود التي تُمَثِل حقوق على المنشأة ولَكِنَّها لا توافق تعريف الالتزامات السابقة الذكر.

2-2-3- حقوق المِلْكِيَة

تُمَثِل حقوق المساهمين (حقوق المِلْكِيَة) قيمة ما يمتلك أصحاب المشروع من أصول المنشأة، وهي تُبَيِّن صافي النتائج التراكمية الناجمة عن عمليات وأحداث سابقة وتشمل العناصر التالية: رأس مال الأسهم، الأرباح المحتجزة، الاحتياطي الإجباري، أسهم الخزينة، بعض بنود الدخل الإجمالي التي تظهر ضمن حقوق المِلْكِيَة مثل: (صافي التَغَيُّر في القيمة العادلة لمحفظة الاستثمارات المالية المُعَدَّة للبيع)، الأرباح أو الخسائر غير المُتَحَقِّقَة عند ترجمة القوائم المالية للمنشأة الأجنبية المُعَدَّة بالعملة الأجنبية وحقوق الأقلية.[2]

2-3- شكل قائمة المركز المالي

لم يَتَضَمَّن المعيار المحاسبي الدولي رقم (01) إلزاما بشكل مُعَيَّنْ لقائمة المركز المالي فقد يتم عَرْضها على شكل قائمة أو يتم عرضها على شكل ميزانية، ويمكن أن تأخذ القائمة أحد الأشكال التالية لعرض بنود القوائم المالية:[3]

[1] - **محمد أبو نصار، جمعة حميدات**، مرجع سابق، ص: 38.

[2] - **خالد جمال الجعارات**، مرجع سابق، ص: 118.

[3] - المرجع السابق، ص: 119.

1- عرض الأصول المتداولة ثم الأصول غير المتداولة، ثم يتم عرض الالتزامات المتداولة ثم عرض الالتزامات غير المتداولة ثم حقوق المِلْكِيَة؛

2- عرض الأصول غير المتداولة ثم الأصول المتداولة، ثم يتم عرض الالتزامات غير المتداولة ثم الالتزامات المتداولة ثم حقوق المِلْكِيَة؛

3- عرض صافي الأصول (الأصول - الالتزامات)، حيث تُمَثِل القيمة المتبقية حقوق المِلْكِيَة؛

4- العرض وفقا لمدخل التمويل الطويل الأجل (الأصول الثابتة + الأصول المتداولة – الحسابات الدائنة قصيرة الأجل = الدين طويل الأجل + حقوق المِلْكِيَة).

5- العرض وفقا لمدخل رأس المال العامل: حيث يتم عرض الأصول المتداولة ويطرح منها الالتزامات المتداولة للوصول إلى رأس المال العامل، ثم يتم إضافة الأصول غير المتداولة وطرح الالتزامات طويلة الأجل للوصول إلى صافي الأصول أو حقوق المِلْكِيَة.

إلا أَنَّ المعيار(01) حَدَّدَ البنود التالية كَحَدٍّ أدنى يجب أن تَتَضَمَّنه قائمة المركز المالي (الميزانية):[1]

- الممتلكات والمصانع والمعدات؛
- الممتلكات الاستثمارية؛
- الأصول غير الملموسة؛
- الاستثمارات التي تَمَّ المحاسبة عنها باستخدام طريقة حقوق المِلْكِيَة؛
- الأصول البيولوجية؛
- المخزون؛
- الذمم التجارية الدائنة والذمم الدائنة الأخرى؛
- الذمم التجارية المدينة والذمم المدينة الأخرى؛
- النقد والنقد المُكَافِئ؛
- الأصول المالية الأخرى؛
- الالتزامات والأصول الضريبية الحالية وفق معيار المحاسبة الدولي رقم (12) "ضرائب الدخل"؛
- الالتزامات والأصول الضريبية المُؤَجَلَة وفق معيار المحاسبة الدولي رقم (12) "ضرائب الدخل"؛
- الالتزامات المالية الأخرى؛
- حقوق الأقلية، المعروضة ضمن حقوق المِلْكِيَة؛
- رأس المال المصدر والاحتياطات القابلة للإرجاع إلى حائزي حقوق المِلْكِيَة في الشركة الأم؛
- إجمالي الأصول المصنفة كأصول محتفظ بها للبيع والأصول المشمولة في مجموعات التصرف (مجموعة التصرف) والمصنفة على أَنَّهَا محتفظ بها للبيع وفقا لمعيار الإبلاغ المالي الدولي رقم (05).

[1] - **عباس علي ميرزا وآخرون**، مرجع سابق، ص: 16.

2- قائمة الدخل

تعرض قائمة الدخل نتائج أعمال المنشأة من ربح أو خسارة عن فترة مالية مُحَدَّدَة، وتهدف إلى تزويد المهتمين بالقوائم المالية بما يُمَكِّنُهم من معرفة الكفاءة الإقتصادية للوحدة وكذا المعلومات التي تساعدهم على التنبؤ بمقدار وتوقيت ودرجة عدم التأكد المصاحبة للتدفقات النقدية في المستقبل.[1]

2-1- مضمون قائمة الدخل

توضح قائمة الدخل نتيجة أعمال المؤسسة، وتَتَضَمَّن جميع بنود الإيرادات و المصاريف الخاصة بالمؤسسة.

2-1-1- الدخل

يُعَرِّف الإطار العام لمجلس معايير المحاسبة الدولية الدخل بأَنَّه الزيادة في المنافع الإقتصادية خلال الفترة المحاسبية والتي تُؤَدِّي إلى زيادة حقوق المِلْكِيَة عدا المساهمات التي تتم من قبل المُلاَّك، وتكون على شكل تدفقات واردة أو زيادة في الأصول أو تخفيض في الالتزامات.[2]

2-1-2- المصروفات

وهي النقص في المنافع الإقتصادية أثناء الفترة المحاسبية والتي تكون على شكل تدفقات خارجة أو نقص في الأصول أو زيادة في الالتزامات، الأمر الذي يُؤَدِّي إلى نقص في حقوق المِلْكِيَة، باستثناء ما يَتَعَلَّق من هذه المنافع بالتوزيعات على المُلاَّك وتشمل المصروفات بذلك الخسائر.[3]

2-1-3- المكاسب

وتُمَثِل الزيادة في المنافع الإقتصادية للمنشأة سواء كانت بسبب النشاطات العادية أو غير العادية مثل المكاسب الناتجة عن بيع الأصول غير المتداولة.[4]

2-1-4- الخسائر

النقص في المنافع الإقتصادية للمنشأة التي تنتج عن النشاطات العادية أو النشاطات غير العادية مثل الخسائر الناتجة عن الكوارث كالزلازل والبراكين.[5]

---

[1] - **محمد أبو نصار، جمعة حميدات**، مرجع سابق، ص :44.

[2] - المرجع السابق، ص: 45.

[3] - **دونالد كيسو، جيري ويجانت**، ج1، مرجع سابق، ص: 172.

[4] - نفس المرجع والصفحة.

[5] - **خالد جمال الجعارات**، مرجع سابق، ص: 122.

2-2- المعلومات الواجب عرضها في قائمة الدخل

أوجب المعيار عرض بنود قائمة الدخل بشكل مُفَصَّل في حالة كون الأَهَمِيَّة النسبية للبند عالية، أَمَّا بالنسبة لِلْحَدِّ الأدنى للبنود الواجب عرضها في قائمة الدخل فتَتَمَثَل في الآتي:[1]

- الإيراد؛
- مصاريف التمويل؛
- نصيب المؤسسة من الربح والخسارة في المنشآت الزميلة والعقود المشتركة التي تَمَّت المحاسبة عليها وفق طريقة حقوق المِلْكِيَة؛
- الضريبة على الدخل؛
- مبلغ واحد يَتَضَمَّن كل من:
- ربح أو خسارة العمليات المتوقعة بعد خصم الضرائب؛
- الربح أو الخسائر بعد خصم الضريبة الضرائب المعترف بها عند قياس القيمة العادلة ناقص تكاليف البيع أو عند التصرف في الأصول أو مجموعة (مجموعات) التصرف المُشَكِّلَة للمجموعة الموقوفة؛
- حصة الأقلية في الأرباح أو الخسائر؛
- كل مُكَوِّن للدخل الشامل الآخر (الذي هو عبارة عن دخل أو مصروفات غير معترف بها في الربح أو الخسارة في الفترات السابقة أو الحالية كما هو مطلوب أو يسمح به بموجب معايير المحاسبة الدولية أو معايير التقارير المالية مثل فائض إعادة التقييم).[2]
- النصيب من الدخل الشامل الآخر للمنشآت الزميلة والمشروعات المشتركة المحاسب عنها بإتباع طريقة حقوق المِلْكِيَة؛
- إجمالي الدخل الشامل؛

كما يُشير المعيار إلى ضرورة أن يتم الإفصاح عن العناصر التالية:

- ربح أو خسارة الفترة الراجعة إلى:
- حصة الأقلية؛
- ملاك الشركة الأم.
- إجمالي الدخل الشامل بالنسبة للفترة الراجع إلى حصة الأقلية و مُلاَّك الشركة الأم.

[1]- **طارق عبد العال حماد**، التقارير المالية: أُسُس الإعداد والعرض والتحليل، وفقا لأحدث الإصدارات والتعديلات في معايير المحاسبة، مرجع سابق، ص: 321.

[2]- هو عبارة عن دخل أو مصروفات غير معترف بها في الربح أو الخسارة في الفترات السابقة أو الحالية كما هو مطلوب أو يسمح به بموجب معايير المحاسبة الدولية أو معايير التقارير المالية مثل فائض إعادة التقييم.

2-3- طُرُق عرض المصروفات عند إعداد قائمة الدخل

ينص المعيار رقم (01) المُتَعَلِّق بعرض القوائم المالية على وجوب تصنيف المصاريف وتحليلها بحسب طبيعتها (مواد أولية، مصاريف الموظفين، الاهتلاكات)، أو حسب الوظائف (تكلفة المبيعات، مصاريف بيع ومصاريف إدارية).

في حالة استخدام المنشأة لطريقة تصنيف المصاريف بحسب الوظائف يتوجب في هذه الحالة الإفصاح عن طبيعة بنود المصاريف في كل وظيفة مثل تحليل المصاريف البيعية إلى اهتلاك ورواتب وإيجار، إضافة إلى أنّه يجب اختيار الأسلوب الذي يُقَدِّم معلومات موثوقة وأكثر ملاءمة والذي يعتمد على كل من العوامل التاريخية والصناعية وطبيعة المنشأة، ويُشَجِع المعيار المنشآت على عرض ذلك التحليل في صلب قائمة الدخل، أي أنَّ المعيار لم يوجب تحليل المصاريف في صلب قائمة الدخل بل يشجع على ذلك.

وتجدر الإشارة إلى أنَّ تصنيف المصاريف حسب الوظائف هي الأكثر شيوعا في معظم دول العالم.[1]

2-4- أهداف قائمة الدخل

تُزَوِّد قائمة الدخل مُستخدِمي القوائم المالية بالمعلومات حول الأداء المالي للمنشأة وتساعدهم على التنبؤ بالتدفقات النقدية، إضافة إلى معلومات أخرى مفيدة لإتخاذ القرارات الإقتصادية الرشيدة، ويمكن تحديد أهداف قائمة الدخل على النحو التالي:[2]

- تزويد مُستخدِمي القوائم المالية بمعلومات تساعد في عملية التنبؤ ومقارنة وتقييم القوة الإيرادية للمنشأة؛
- تقديم معلومات مُفيدة للحكم على قدرة الإدارة في استغلال المنشأة بشكل فَعَّال من أجل تحقيق الهدف الأساسي للمشروع (تعظيم القوة الايرادية)؛
- توفير معلومات حقيقية وتفسيرية بالنسبة للعمليات التشغيلية والأحداث الإقتصادية الأخرى والتي تكون مفيدة في عملية التنبؤ والمقارنة وتقييم القوة الايرادية؛
- التقرير عن أنشطة المشروع التي تُؤَثِر على المجتمع، والتي يمكن تحديدها ووضعها أو قياسها، والتي تكون ذات أَهَمِيَّة بالنسبة للأهداف المُحَدَّدَة والموضوعة مُسَبَّقاً؛
- تحديد مقدار الضريبة المستحقة على المنشأة؛
- معرفة المُلاَّك لنتائج استثماراتهم في المنشأة.

[1] - **محمد أبو نصار، جمعة حميدات**، مرجع سابق، ص- ص: 51- 52.

[2] - المرجع السابق، ص: 46.

3- قائمة التَغَيُّرات في حقوق المِلْكِيَة

أوجب المعيار المحاسبي الدولي رقم (01) الشركات بإعداد قائمة التَغَيُّرات في حقوق المِلْكِيَة كقائمة مستقلة ومنفصلة عن القوائم المالية الأخرى، حيث تَتَضَمَّن تسوية لحقوق المِلْكِيَة بين آخر الفترة وبداية الفترة، إضافة إلى بنود الأرباح والخسائر التي تُعْتَبَرُ جزءاً من حقوق المِلْكِيَة ولا تظهر في قائمة الدخل.

3-1- مزايا قائمة التَغَيُّرات في حقوق المِلْكِيَة

تهدف قائمة التَغَيُّرات في حقوق المِلْكِيَة إلى تحقيق المزايا التالية:[1]

أ- التَعَرُف على مقدار حقوق المِلْكِيَة وبُنُودها وأي تفصيلات أخرى عنها؛

ب- التَعَرُف على التَغَيُّرات التي تحدث لحقوق المِلْكِيَة خلال الفترة؛

ج- التَعَرُف على بنود الأرباح والخسائر التي تَم الإعتراف بها مباشرة في حقوق المِلْكِيَة، مثل الأرباح والخسائر المُتَعَلِّقة ببيع الاستثمارات المتاحة للبيع.

3-2- بنود قائمة التَغَيُّرات في حقوق المِلْكِيَة

يجب أن تَتَضَمَّن قائمة التَغَيُّرات في حقوق المِلْكِيَة ما يلي:

أ- صافي ربح أو خسارة الفترة وفقا لما تَضَمَّنَتهُ قائمة الدخل؛

ب- كُلُّ بند من بنود الدخل أو المصروفات خلال الفترة الذي تم الإعتراف به مباشرة في حقوق المِلْكِيَة وإجمالي هذه البنود؛

ج- إجمالي الدخل والمصاريف للفترة الجارية محسوبا عن طريق الفرق بين البند أ و ب أعلاه؛

د- أثر التَغَيُّر في السياسات المحاسبية وتصحيح الأخطاء حسب ما هو مطلوب في معيار المحاسبة الدولي رقم (08).

هـــ- العمليات الرأسمالية مع المَالكِين؛

و- رصيد الأرباح المحتجزة في بداية ونهاية الفترة والتَغَيُّرات فيها خلال الفترة؛

ز- تسوية بين القيم الدفترية لكل فئة من فئات رأس المال المملوك، علاوة الأسهم، وكل احتياطي في بداية ونهاية الفترة والإفصاح عن كل تَغَيُّر فيها.

[1]- **خالد جمال الجعارات**، مرجع سابق، ص- ص: 126-127.

4- قائمة التدفقات النقدية

لقد تَطَرَّقَ المعيار المحاسبي الدولي رقم (07) إلى قائمة التدفقات النقدية والذي تم تخصيصه فقط لهذه القائمة، حيث يَتَطَلَّب عرض معلومات عن التَغَيُّرات التاريخية في المُتَحَصَّلات والمدفوعات النقدية لمنشأة ما. ولتحقيق هذا الغرض ولمساعدة المُستثمِرين والدائنين وغيرهم في تحليلهم للنقدية تُقَرِّر عما يلي:

* الآثار النقدية لعمليات المنشأة خلال الفترة؛

* لِصَفَقَاتها الاستثمارية؛

* لصفقاتها التمويلية؛

* صافي الزيادة أو النقص في النقدية خلال الفترة.

ويتم تصنيف المُتَحَصَّلات والمدفوعات النقدية خلال الفترة في قائمة التدفقات النقدية إلى ثلاثة تدفقات مختلفة وهي تدفقات تشغيلية واستثمارية وتمويلية.

4-1- الغرض من عرض قائمة التدفقات النقدية

يَكْمُن الغرض من إعداد قائمة التدفقات النقدية في توفير معلومات عن المُتَحَصَّلات والمدفوعات النقدية خلال فترة زمنية مُعَيَّنَة، ويَكْمُن كذلك في مساعدة مختلف المُستخدِمين على ما يلي:[1]

أ- توفير معلومات ملائمة عن المُتَحَصَّلات والمدفوعات النقدية للمنشأة مستقبلا؛

ب- الوقوف على قدرة المنشأة على الوفاء بالتزاماتها وقدرتها على سداد التوزيعات المعلنة وكذلك حاجتها للتمويل الخارجي؛

ج- كما يساعد الإفصاح عن قائمة التدفقات النقدية الفائدة في تقييم سيولة المنشأة ومرونتها المالية وربحيتها والمخاطر المُتَعَلِّقة بها؛

د- بيان التدفقات النقدية المُتَعَلِّقة بالتدفقات التشغيلية والاستثمارية والتمويلية؛

ه- معرفة أسباب وجود فروق بين صافي الدخل من جهة والمُتَحَصَّلات والمدفوعات النقدية المُتَعَلِّقة بتلك الفروق من جهة أخرى؛

و- تقييم أثر عمليات التمويل والاستثمار النقدية وغير النقدية خلال السنة المالية على المركز المالي؛

ز- تقييم قدرة المنشأة على توليد تدفقات نقدية في المستقبل، ومعرفة درجات عدم التأكد المحيطة بها.

[1]- **رضوان حلوة حنان**، النموذج المحاسبي المعاصر، مرجع سابق، ص: 321.

4-2- مُكَوِّنَات قائمة التدفقات النقدية

تُبَيِّن قائمة التدفقات النقدية التَغَيُّرات التي حصلت على النقدية أو مكافئتها خلال الفترة المحاسبية وذلك من خلال التدفقات التالية: [1]

4-2-1- التدفقات النقدية من العمليات أو الأنشطة التشغيلية

وهي التدفقات الرئيسية التي يتم من خلالها الحصول على الإيراد الرئيسي في المنشأة، والتي لا تُعْتَبَرُ في ذات الوقت تدفقات استثمارية أو تمويلية، وتُعْتَبَرُ هذه التدفقات الأكثر أَهَمِيَّة في المنشأة، حيث تُحَدِّد قائمة الدخل التي تُعَدُ وفقا لأساس الاستحقاق، وتشمل التدفقات التشغيلية البنود التالية:

أ- المُتَحَصَّلات من بيع السلع والخدمات؛

ب- المدفوعات النقدية للمُوَرِّدِين مقابل شراء المخزون والمصاريف.

4-2-2- التدفقات النقدية من العمليات أو الأنشطة الاستثمارية

وهي التدفقات النقدية من العمليات الاستثمارية والمُتَعَلِّقة بالأصول طويلة الأجل مثل: [2]

أ- عمليات مَنح القروض وتحصيلها؛

ب- شراء الأصول الإنتاجية والتنازل عنها.

ومن أمثلة التدفقات النقدية الداخلة من العمليات أو الأنشطة الاستثمارية ما يلي:

- المُتَحَصَّلات النقدية من تحصيل الدين أو بيعه لوحدات أخرى؛
- المُتَحَصَّلات النقدية من تحصيل أو بيع أدوات الدين في الشركات الأخرى؛
- المُتَحَصَّلات النقدية من بيع أدوات المِلْكِيَة في الشركات الأخرى؛
- المُتَحَصَّلات النقدية من بيع العقارات والآلات والمعدات والمواد الإنتاجية الأخرى.

ومن أمثلة التدفقات النقدية الخارجة من العمليات أو الأنشطة الاستثمارية ما يلي:

- النفقات على القروض الممنوحة للوحدات الأخرى من قبل المنشأة؛
- المدفوعات لاقتناء أدوات الدين التابعة لشركات أخرى؛
- المدفوعات لاقتناء أدوات المِلْكِيَة في شركات أخرى؛
- المدفوعات النقدية لاقتناء العقارات والآلات والمعدات والمواد الإنتاجية الأخرى.

[1] - **ريتشارد شرويدر وآخرون**، نظرية المحاسبة، مرجع سابق، ص- ص: 290-291.

[2] - المرجع السابق، ص: 293.

4-2-3- التدفقات النقدية من العمليات أو الأنشطة التمويلية

وهي التدفقات النقدية الناتجة من النشاط التمويلي المُتَعَلِّق بالحصول على الموارد والأموال من المُلاَّك، وكذلك تقديم العوائد إلى المُلاَّك من استثماراتهم وعوائدها، واقتراض الأموال وسدادها والمدفوعات للمصادر الأخرى طويلة الأجل، أي ترتبط بعناصر الخصوم من حقوق المِلْكِيَة والديون وتَتَضَمَّن ما يلي:[1]

- قائمة الدخل: تُقَدِّم المعلومات التي تتيح حساب النقدية المُحَصَّلَة والمدفوعة عن مختلف عمليات أنشطة المنشأة؛

- المعلومات التفصيلية الأخرى المستخلصة من الدفاتر المحاسبية التي تساعد في تحديد كيفية الحصول على النقدية واستخدامها خلال الدورة المالية.

ومن أمثلة التدفقات النقدية الداخلة عن التدفقات التمويلية ما يلي:[2]

- المُتَحَصَّلات النقدية من إصدار أدوات المِلْكِيَة؛
- المُتَحَصَّلات من إصدارات الدين أو الاقتراض قصير الأجل وطويل الأجل؛
- المدفوعات النقدية من قبل المستأجر بعقد إيجار تمويلي لتخفيض الالتزام المُتَعَلِّق بعقد التأجير التمويلي.[3]

ومن أمثلة التدفقات النقدية الخارجة عن التدفقات التمويلية ما يلي:[4]

- المدفوعات النقدية في شكل توزيعات - عائد على الاستثمار- أو أي توزيعات أخرى على المُلاَّك؛
- سداد المبالغ المقترضة.

4-3- طُرُق عرض قائمة التدفقات النقدية

يقترح في هذا المعيار لعرض قائمة التدفقات النقدية طريقتين هما الطريقة المباشرة والطريقة غير المباشرة، والاختلاف بين هاتين الطريقتين يَكْمُن في طريقة احتساب وعرض التدفقات النقدية من الأنشطة التشغيلية، أَمَّا عرض التدفقات النقدية من الأنشطة الاستثمارية والتمويلية فَهُمَا متشابهان في كلتا الحالتين، وبالتالي يتوجب على المنشأة عرض التدفقات النقدية من النشاطات التشغيلية باستخدام طريقتين هما:[5]

[1] - **ريتشارد شرويدر وآخرون**، نظرية المحاسبة، مرجع سابق، ص: 293.

[2] - المرجع السابق، ص: 293.

[3] - **محمد أبو نصار، جمعة حميدات**، مرجع سابق، ص: 101.

[4] - **ريتشارد شرويدر وآخرون**، نظرية المحاسبة، مرجع سابق، ص: 294.

[5] - **محمد أبو نصار، جمعة حميدات**، مرجع سابق، ص: 101.

4-3-1- الطريقة المباشرة

والتي بموجبها يتم الإفصاح عن الفئات الرئيسية لإجمالي المقبوضات النقدية وإجمالي المدفوعات النقدية خلال الفترة، ويُشَجع المعيار(07) المنشآت على تقديم التقارير عن التدفقات النقدية باستخدام الطريقة المباشرة حيث أَنَّ الطريقة المباشرة تُوَفِر معلومات يمكن أن تكون مفيدة في تقدير التدفقات النقدية المستقبلية لا تَتَوَفَر بمقتضى الطريقة غير المباشرة، إلا أَنَّ المعيار أشار إلى أن استخدام الطريقة غير المباشرة يُعْتَبَرُ أسلوب مقبول.

ويُسَمَّى إعداد قائمة التدفقات النقدية وفقا لطريقة **التدفقات النقدية من العمليات أو التدفقات التشغيلية** أي بتحديد إجمالي المقبوضات – المُتَحَصَّلات- وخصم إجمالي المدفوعات منها بالطريقة المباشرة، ويشمل التصنيفات التالية: [1]

أ- النقدية المُحَصَّلَة من العملاء؛

ب- الفوائد والتوزيعات المستلمة؛

ج- المُتَحَصَّلات من العمليات التشغيلية؛

د- النقدية المدفوعة للمُورِّدين والموظفين؛

ه- الفوائد المدفوعة؛

و- ضرائب الدخل المدفوعة؛

ي- المدفوعات النقدية التشغيلية الأخرى.

ومن أحد الانتقادات المُوَجَّهَة لطريقة احتساب التدفقات النقدية من العمليات التشغيلية هو معالجة التوزيعات والفوائد المستلمة والمدفوعة، فهذه المعالجة تَفْصِل الفوائد من الاستثمارات ومدفوعات التوزيعات عن مصدر هذه الأنشطة والمُتَمَثِل في شراء وبيع الاستثمارات والذي تم تصنيفه ضمن الأنشطة الاستثمارية.

فالمنشأة التي تختار عدم استخدام الطريقة المباشرة للإفصاح عن معلومات التدفق النقدي، يجب أَنْ تفصح عن نفس التدفقات النقدية من العمليات التشغيلية بواسطة تعديل صافي الدخل، حتى تتم تسويته مع التدفقات النقدية من العمليات التشغيلية.

وهو ما يُحَتِّم على المنشأة التي تَتَبَنَّى الطريقة المباشرة، أن تقوم بتسوية صافي الدخل مع صافي التدفقات النقدية من العمليات التشغيلية باستخدام جدول منفصل.

[1] - **ريتشارد شرويدر وآخرون**، نظرية المحاسبة، مرجع سابق، ص: 292.

4-3-2- الطريقة غير المباشرة

والتي بموجبها يتم تعديل صافي الدخل بالتَغَيُّرات في أرصدة الأصول والمطلوبات المتداولة خلال السنة المالية، وبإضافة قيمة إهتلاك الأصول غير المتداولة ومبلغ إطفاء الأصول غير الملموسة وأي نفقات لا تَتَطَلَّب نقدية مدفوعة، وكذلك المكاسب أو الخسائر الناجمة عن التَخَلُّص من الأصول غير المتداولة أو الاستثمارات المالية.

4-3-3- الفرق بين الطريقة المباشرة والطريقة غير المباشرة

تَتَمَيَّز الطريقة المباشرة بأَنَّهَا تُقَدِّم معلومات أكثر تفصيلا وبصورة أوضح عن الآثار النقدية للأنشطة التشغيلية، لذلك تُعَدُ أكثر فائدة في تقييم الوضعية المالية وتحديد مدى قدرة الوحدة على مقابلة إحتياجاتها المالية المختلفة، كما يُؤْخَذُ عليها أَنَّهَا تضيف أعباء جديدة على نظام المعلومات المحاسبية، فالنظام المحاسبي مُصَمَّم عادة لتلبية مُتَطَلَّبَات أساس الاستحقاق وليس الأساس النقدي.

بالمقابل تَتَمَيَّز الطريقة غير المباشرة بأَنَّهَا تُقَدِّم معلومات تساعد مُستخدِمي القوائم المالية في معرفة كيفية الانتقال من الأرقام المحاسبية وفق أساس الاستحقاق إلى تدفقات نقدية داخلة وخارجة، فعن طريق معرفة الأسباب بين أرقام صافي الدخل وفق أساس الاستحقاق وصافي التدفق من الأنشطة التشغيلية وفق الأساس النقدي، ومنه سوف يكتسب مستخدمو التقارير المالية القدرة على تحويل وتعديل القوائم المالية لعدة دورات محاسبية وبحيث تتوافر لهم معلومات عن التدفقات النقدية لعدة دورات متتالية تكفي لإجراء التنبؤات على أساس سليم.

بينما نرى أن الطريقة المباشرة على عكس ذلك تُقَدِّم لنا معلومات عن دورة مالية واحدة فقط، ولذلك تُعَدُ الطريقة المباشرة أَقَل فائدة لأغراض التنبؤ.

وللاستفادة من مزايا الطريقتين السابقتين يُفَضَّل إعداد قائمة التدفقات النقدية وفق الطريقة الشاملة بحيث يتم أَوَلاً تطبيق الطريقة المباشرة ثم يُخَصَّص جزء تالٍ من القائمة لبيان التسوية اللازمة لتعديل رقم صافي الدخل من أساس الاستحقاق إلى الأساس النقدي، أي العرض وفق الطريقة غير المباشرة.[1]

5- التوضيحات والتفسيرات

تُعْتَبَرُ الملاحظات المُرْفَقَة بالقوائم المالية جُزْء لا يَتَجَزَء منها، وذلك لأَنَّهَا تَتَضَمَّن هوامش وتوضيحات لما تَضَمَّنَته القوائم المالية والتي تُعْتَبَرُ ضرورية لفهمها، وعدم وجودها تُعْتَبَرُ القوائم غامضة ولا يمكن أن تكون سليمة لإتخاذ القرارات برشد وعقلانية.[2]

[1] - **رضوان حلوة حنان**، النموذج المحاسبي من المبادئ إلى المعايير، مرجع سابق، ص- ص: 326-327.

[2] - **خالد جمال الجعارات**، مرجع سابق، ص: 143.

المبحث الثالث: القوائم المالية من منظور النظام المحاسبي المالي

يَأْخُذُ النظام المحاسبي المالي الجزائري بنفس القوائم المالية التي يَفْرِضُها مجلس معايير المحاسبة الدولية، والمُتكوِّنة من الميزانية، جدول حساب النتائج، جدول سيولة الخزينة، جدول تَغَيُّرات رؤوس الأموال الخاصة والملحق.[1] لذلك سنقوم بإستعراض ما نَصَّ عليه النظام المحاسبي المالي بخصوص القوائم المالية.

المطلب الأول: عرض القوائم المالية

يجدر الإشارة إلى أَنَّ القانون المحاسبي الجزائري إستخدم لفظ الكشوف المالية بدل القوائم المالية، إلا أنَّنا سنستخدم لفظ القوائم المالية في دراستنا.

1- تعريف القوائم المالية

القوائم المالية هي مجموعة متكاملة وغير منفصلة من الوثائق المحاسبية والمالية، تُمَكِّن من تقديم وإعطاء صورة صادقة عن الوضعية المالية ونجاعة الأداء وتَغَيُّر وضعية الكيان عند تاريخ قفل الحسابات،[2] ويكون كل كيان يخضع لمجال تطبيق النظام المحاسبي المالي مُلْزَماً بإعداد هذه القوائم مَرَّة واحدة على الأقل سنويا، بشكل يسمح بإجراء المقارنة مع معطيات الدورة السابقة.[3]

2- خصائص القوائم المالية

يجب أن تتَوَفَر في القوائم المالية الخصائص التالية حتى تصبح ذات جودة عالية وهي:[4]

2-1- المصداقية

يجب أن تَعْرِض القوائم المالية بصورة وَفِيَّة وصادقة الوضعية المالية للكيان ونجاعته، وكل تغيير يطرأ على حالته المالية، ويجب أن تعكس هذه القوائم كل العمليات المالية والأحداث الناجمة عن معاملات الكيان وآثار الأحداث المُتَعَلِّقَة بنشاطه.[5]

وتَتَمَثَل المصداقية في جودة المعلومة عندما تكون خالية من الخطأ أو الحكم المسبق المعتبر والتي يمكن أن يُوليهَا المُستعملون ثِقَتَهُم لتقديم صورة صادقة عمّا هو مفترض أن تُقَدِّمه أو ما يمكن أَنْ يُنتظر منها أن تُقَدِّمه بصورة معقولة.[6]

---

[1] - الجريدة الرسمية العدد 74، القانون رقم 07-11، مرجع سابق، المادة: 25، ص: 05.

[2] - الجريدة الرسمية العدد 19، ملحق قرار مؤرخ في 26 جويلية 2008، المُحَدِّدَ لقواعد التقييم والمحاسبة، ص: 85.

[3] - المرجع السابق، النقطة 5.210 ، ص:23.

[4] - المرجع السابق، ص: 85.

[5] - الجريدة الرسمية العدد 74، القانون رقم 07-11، مرجع سابق، المادة: 26، ص: 05.

[6] - الجريدة الرسمية العدد 19، ملحق قرار مؤرخ في 26 جويلية 2008، مرجع سابق، ص: 85.

2-2- المسؤولية

تُضْبَط القوائم تحت مسؤولية المُسَيِّرين شخصيا.[1]

2-3- إحترام أجل إعداد القوائم المالية

تَعُدُ القوائم المالية في أجل أقصاه ستة أشهر من تاريخ قَفْل السنة المالية أي قبل تاريخ 06/30/ من السنة الموالية، ويجب أن تكون مُتَمَيِّزَة عن المعلومات الأخرى التي قد ينشرها الكيان.[2]

2-4- عرض القوائم بالعملة الوطنية

أَلْزَمَ القانون على عرض كافة القوائم المالية ومَلاَحِقِها بالعملة الوطنية، وفي حالة قيام الكيان بعمليات مالية بالعملة الأجنبية عليه تحويلها إلى الدينار الجزائري وفق الإجراءات التنظيمية المعمول بها في هذا المجال.[3]

2-5- إمكانية إجراء المقارنات

يجب أن تسمح القوائم المالية بإجراء مقارنات مع السنة المالية السابقة، حيث يَتَضَمَّن كل قسم من أقسام الميزانية، وحساب النتائج وجدول تدفقات الخزينة إشارة إلى مبلغ السنة الماضية، كما يجب أن يَتَضَمَّن الملحق معلومات مقارنة تأخذ شكل سرد وصفي وعددي، وعندما لا يمكن إجراء المقارنات بسبب تَغَيُّر طُرُق التقييم أو العرض يجب تكييف مبالغ السنة المالية السابقة لجعل المقارنة ممكنة وذكرها في الملحق.

وعندما لا يمكن إجراء المقارنات بسبب إختلاف مدة السنة المالية أو لأي سبب آخر، يكون من الضروري إعادة الترتيب أو إدخال تعديلات على المعلومات العددية للسنة المالية السابقة تكون مَحَل تفسير في الملحق حتى تصبح قابلة للمقارنة.[4]

2-6- مدة السنة المالية

بشكل عام يجب أَنْ يتم إعداد وعرض القوائم المالية لمدة 12 شهرا تُغَطِّي السنة المدنية، ويمكن للكيانات التي يرتبط نشاطها بدورة إستغلال لا تتماشى مع السنة المدنية بقفل السنة المالية في تاريخ آخر غير 31 ديسمبر.

أَمَّا في الحالات الاستثنائية مثل حالات إنشاء ووقف الكيان والتي تكون فيها مُدَّة السنة المالية أقل أو أكثر من إثني عشرة شهرا يجب تحديد المدة المقررة وتبريرها.[5]

---

[1] - الجريدة الرسمية العدد 19، قرار مؤرخ في 26 جويلية 2008، مرجع سابق، النقطة 3.210، ص: 22.

[2] - المرجع السابق، النقطة 3.210، ص: 22.

[3] - الجريدة الرسمية العدد 74، القانون رقم 07 -11، مرجع سابق، المادة: 13 والمادة: 28، ص- ص :04-05.

[4] - المرجع السابق، المادة: 29.

[5] - المرجع السابق، المادة: 30.

3- الإطار التَصَوُّرِي لإعداد القوائم المالية

يحتوي الإطار التَصَوُّرِي للنظام المحاسبي المالي على مجموعة من المفاهيم التي تُشَكِّل أساس إعداد وعرض القوائم المالية، مثل الاتفاقيات والمبادئ المحاسبية، وكذلك الخصائص النوعية للمعلومات المحاسبية،[1] وفي هذا الصدد كذلك نَصَّت المادة 05 من القانون 08-156 على أن الطُرُق المحاسبية تَتَمَثَل في المبادئ والاتفاقيات والقواعد والتطبيقات الخصوصية المُحَدَّدَة في مواد هذا القانون، والتي يجب على الكيان تطبيقها بشكل دائم من سنة مالية إلى أخرى لإعداد وعرض كشوفه المالية، لذلك سنعمد إلى إستعراضها وفق ما نَصَّ عليه القانون المحاسبي كما يلي:

3-1- محاسبة الالتزام (التَعَهُّد)

حسب هذا المبدأ يتم تسجيل التعاملات المالية والأحداث محاسبيا عند حُدُوثِها وليس عند الدفع أو التحصيل، أي عند استحقاقها بِغَضِ النظر عن الدفع أو تسديدها، بحيث تُسَجَّل في المستندات المحاسبية وتُقَدَّم في القوائم المالية للدورات التي ترتبط بها هذه الأحداث.[2]

3-2- استمرارية الاستغلال

يُفْتَرَض بأن لا تكون للكيان أي رغبة أو ضرورة لإنهاء أنشطته أو التقليص من حجمه عند إعداد كشوفه المالية، وإذا تَوَفَرَت هذه الرغبة أو الضرورة، فإن الكيان يُعِدُ قوائمه المالية بطريقة مختلفة ينبغي الإشارة إليها في الملحق.[3]

3-3- الخصائص النوعية للملاءمة

يجب أن تَتَوَفَر في المعلومة الواردة في القوائم المالية على الخصائص النوعية للملاءمة والدِّقَة وقابلية المقارنة والوضوح.[4]

والخصائص النوعية هي السِمَات التي تجعل من المعلومات المُقَدَّمَة في البيانات المالية مفيدة للمُستخدِمين وخصائص النوعية الرئيسية الأربعة حسب المعايير المحاسبية الدولية هي:قابلية الفهم، الملاءمة، الموثوقية، قابلية المقارنة.[5]

[1]- الجريدة الرسمية العدد 27، مرسوم تنفيذي رقم 08-156 مؤرخ في 26 ماي 2008 المتضمن تطبيق أحكام القانون 07-11، المادة 02-03، ص:11.

[2]- المرجع السابق، المادة: 06، ص:11.

[3]- المرجع السابق، المادة: 07، ص:11.

[4]- المرجع السابق، المادة: 08، ص:12.

[5]- **عباس علي ميرزا وآخرون**، مرجع سابق، ص- ص: 08-09.

3-4- الاستقلالية

يجب أن يُعْتَبَرُ الكيان كأَنَّه وحدة محاسبية مستقلة ومنفصلة عن مَالِكيه، أي يجب أَلاَّ تأخذ القوائم المالية للكيان في الحسبان إلا معاملات الكيان فقط دون معاملات مَالِكِيها.[1]

3-5- الوحدة النقدية والتقييم النقدي

يجب أن تمسك محاسبة الكيان بالدينار الجزائري ولا تدرج في الحسابات إلا المعاملات والأحداث التي يمكن قِياسُها نقداً، كما يمكن أن تذكر في الملحق المعلومات غير القابلة للتحديد الكمِّي والتي يمكن أن تكون ذات أثر مالي.[2]

3-6- الأَهَمِيَّة النسبية للمعلومات

- يجب أن تُبيِّنَ القوائم المالية كل معلومة مُهِمَّة يمكن أن تؤثر في إتخاذ القرار.
- يمكن جمع المبالغ غير المعتبرة مع المبالغ الخاصة بعناصر مماثلة لها من حيث الطبيعة أو الوظيفة.
- يجب أن تعكس الصورة الصادقة للكشوف المالية معرفة المُسَيِّرين للمعلومة التي يحملونها عن الواقع والأَهَمِيَّة النسبية للأحداث المُسَجّلَة.
- يمكن أن لا تُطَبَّقَ المعايير المحاسبية على العناصر قليلة الأَهَمِيَّة.[3]

3-7- استقلالية الدورات الاستغلالية

تكون نتيجة كل سنة مالية مُستقِلَة عن السنة التي تَسْبِقُها وعن السنة التي تَليهَا، ومن أجل تحديدها، يَتَعَيَّن أن تنسب إليها الأحداث والعمليات الخاصة بها فقط.[4]

3-8- الأحداث اللاحقة لإعداد الميزانية

يجب ربط أي حدث يَتَعَلَّق بالسنة المالية المقفلة، إذا كانت له صلة مباشرة ومُرَجَّحَة مع وضعية قائمة عند تاريخ إقفال حسابات السنة المالية، ويكون معلوما بين هذا التاريخ وتاريخ الموافقة على حسابات هذه السنة المالية، ولا يتم إجراء تسوية على القوائم المالية إذا طرأ حدث مُعَيَّنْ بعد تاريخ إقفال السنة المالية المقفلة وكان لا يؤثر على وضعية الميزانية المرتبطة بالفترة السابقة للموافقة على الحسابات، حيث تكون محل إعلام في الملحق إذا كانت له أَهَمِيَّة تُمَكِّنُه من التأثير على قرارات مُستعمِلي القوائم المالية.[5]

---

[1] - الجريدة الرسمية العدد 27، مرسوم تنفيذي رقم 08-156 مؤرخ في 26 ماي 2008، مرجع سابق، المادة: 09، ص: 12.

[2] - المرجع السابق، المادة: 10، ص: 12.

[3] - المرجع السابق، المادة: 11، ص: 12.

[4] - المرجع السابق، المادة: 12، ص: 12.

[5] - المرجع السابق، المادة: 13، ص: 12.

3-9- مبدأ الحيطة والحذر

يجب أن يتم مسك المحاسبة وفقا لمبدأ الحيطة والحذر الذي يُؤَدِّي إلى تقدير عقلاني للوقائع في ظروف الشك قصد تفادي خطر تَحَوُّل لشكوك موجودة إلى المستقبل من شأنها أن تُثْقِلَ بالديون ممتلكات الكيان أو نتائجه، بحيث ينبغي أن لا يبالغ في تقدير قيمة الأصول والمنتوجات، كما يجب أن لا يُقَلِّلَ من قيمة الخصوم والأعباء، بالإضافة إلى ذلك يجب ألا يُؤَدِّي تطبيق مبدأ الحيطة والحذر إلى تكوين إحتياطيات خفية أو مؤونات مُبَالَغُ فيها.[1]

3-10- إنسجام المعلومات المحاسبية وقابليتها للمقارنة

بشكل عام يجب أن تكون المعلومات منسجمة مع بعضها البعض وقابلة للمقارنة خلال الفترات المتعاقبة، وهذا يقتضي دوام تطبيق القواعد والطُرُق المحاسبية المُتَعَلِّقة بتقييم العناصر وعرض المعلومات، ماعدا في حالات خاصة مثل البحث عن معلومة أفضل أو تَغَيُّر التنظيم.[2]

3-11- التكلفة التاريخية

بشكل عام تُقَيَّد في المحاسبة عناصر الأصول والخصوم والمنتوجات والأعباء بتكلفتها التاريخية، على أساس قيمتها عند تاريخ معاينتها دون الأخذ في الحسبان تَغَيُّرات السعر أو تَطَوُّر القدرة الشرائية للعملة، وتستثنى فقط الأصول والخصوم التي لها خصوصية مثل الأصول البيولوجية أو الأدوات المالية فإنَّها تُقَيَّم بقيمتها الحقيقية.[3]

3-12- تطابق الميزانية الافتتاحية مع ميزانية إقفال السنة المالية السابقة

يجب أن تكون الميزانية الإفتتاحية لسنة مالية مُعَيَّنَة مُطابِقة لميزانية إقفال السنة المالية السابقة.[4]

3-13- تقييد العمليات طِبْقاً لطبيعتها ولواقعها المالي والإقتصادي مع الالتزام بالمظهر القانوني

يجب أن يتم تقييد العمليات المالية في المحاسبة وتُعْرَض ضمن القوائم المالية طِبْقاً لطبيعتها ولواقعها المالي والإقتصادي بالإضافة إلى الالتزام بالمظهر القانوني، وعدم تقييد العمليات بِنَاءاً على المظهر القانوني فقط.[5]

[1] - الجريدة الرسمية العدد 27، مرسوم تنفيذي رقم 08-156 مؤرخ في 26 ماي 2008، مرجع سابق، المادة: 14، ص: 12.

[2] - المرجع السابق، المادة: 15، ص: 12.

[3] - المرجع السابق، المادة: 16، ص: 12.

[4] - المرجع السابق، المادة: 17، ص: 12.

[5] - المرجع السابق، المادة: 18، ص: 12.

3-14- صدقية القوائم المالية

يجب أن تستجيب القوائم المالية إلى هدف إعطاء صورة صادقة من خلال توفير معلومات مناسبة عن الوضعية المالية والنجاعة وتَغَيُّر الوضعية المالية للكيان، وعندما يكون تطبيق قاعدة محاسبية مُعَيَّنَة لا يُؤَدِّي إلى تقديم صورة صادقة عن الكيان، يجب الإشارة إلى أسباب ذلك في الملحق، ولا يمكن إعتبار هذه الإشارة كتصحيح للمعالجات المحاسبية غير الملائمة.[1]

4- القوائم المالية للحسابات المُجَمَّعَة والحسابات المُدْمَجَة

ألزم المُشَرِّع المحاسبي كل كيان يكون مقره أو نشاطه الرئيسي موجوداً في الإقليم الوطني، ويُشْرِف على كيان أو عدَّة كيانات أخرى سواء أكانت بينها روابط قانونية مُهَيْمِنَة أو لا توجد، بإعداد ونشر سنويا القوائم المالية المُدْمَجَة للمجموع المُكَوِّن لكل هذه الكيانات، وتُقَدِّم على أَنَّهَا كيان واحد تحت مسؤولية الأجهزة الإجتماعية للكيان المُهيمِن، وتهدف عملية الدمج إلى عرض الوضعية المالية ونتيجة كل الكيانات على أَنَّهَا كيان واحد.[2]

5- البيانات الضرورية في القوائم المالية

حسب النظام المحاسبي المالي الجديد يجب أن تَتَوَفَر في القوائم المالية بيانات ضرورية، في كل مُكَوِّن من مُكَوِّنَاتها، ويتم تبيانها بشكل دقيق وهي كما يلي:[3]

- إسم القائمة المالية؛
- تسمية الشركة، الإسم التجاري، رقم السجل التجاري للكيان المُقَدِّم للقوائم المالية؛
- طبيعة القوائم المالية (حسابات فردية، أو حسابات مدمجة، أو حسابات مُركَّبة)؛
- تاريخ الإقفال؛
- العملة التي تُقَدَّم بها والمستوى المجبور؛
- عنوان مقر الشركة، الشكل القانوني، مكان النشاط والبلد الذي سُجِلَت فيه؛
- الأنشطة الرئيسية، وطبيعة العمليات المنجزة؛
- إسم الشركة الأم وتسمية المُجَمَّع الذي يلحق به الكيان عند الإقتضاء؛
- مُعدَّل عدد المُستخدَمين فيها خلال الفترة؛
- أي معلومات أخرى تسمح بتحديد هوية الكيان بدقة.

[1]- الجريدة الرسمية العدد 27، مرسوم تنفيذي رقم 08-156 مؤرخ في 26 ماي 2008، مرجع سابق، المادة: 19، ص: 13.

[2]- الجريدة الرسمية العدد 74، القانون رقم 07-11، مرجع سابق، المواد 31-36، ص:06.

[3]- الجريدة الرسمية العدد 19، قرار مؤرخ في 26 جويلية 2008، مرجع سابق، النقطة 3.210، ص: 22.

المطلب الثاني: مُكَوِّنَات القوائم المالية

يجب على كل كيان خاضع للنظام المحاسبي المالي أن يُعِدَ ويَعْرِضَ سنويا قوائمه المالية، وتشتمل هذه الأخيرة على ما يلي: الميزانية، جدول حسابات النتائج، جدول سيولة الخزينة، جدول تَغَيُّر الأموال الخاصة، ملحق يُبَيِّن القواعد والطُرُق المحاسبية المستعملة.[1]

1- الميزانية

إنَّ الهدف الأساسي من إعداد الميزانية هو عرض الوضعية المالية لكيان مُعَيَّن بعرض قيم الأصول، والخصوم والأموال الخاصة في لحظة زمنية مُعَيَّنَة، وبالتالي يمكن اعتبارها صورة فوتوغرافية للحالة المالية للكيان في تاريخ إقفال الدورة المالية، ولكن لفهم وإدراك هذه الصورة بدقة فإنَّه يجب فهم هيكل الميزانية والعناصر التي تَتَكَوَّن منها والعلاقات التي تربط بين تلك العناصر أو المناصب، وحتى تكون واضحة فانه يجب أن تبرز بصورة منفصلة المناصب الآتية على الأقل عند وجود عمليات قام بها الكيان خلال الدورة،[2] بالإضافة إلى مناصب السنة السابقة لمقارنتها، ويتم تبويب عناصر الميزانية إلى مجموعات تحتوي على عناصر متجانسة، من أجل توضيح وتحديد المركز المالي للكيان بدقة، وما ستكون عليه في الدورة الموالية، وتبوب كما يلي:

1-1- عناصر الميزانية

تَتَكَوَّن الميزانية من عنصرين أساسيين هُمَا:

1-1-1- الأصول

تَتَكَوَّن الأصول من الموارد التي يُسَيِّرُها الكيان بفعل أحداث ماضية والمُوَجَّهَة لأن تُوَفِر له منافع اقتصادية مستقبلية، كما أتى النظام المحاسبي المالي بمفهوم جديد وهو مفهوم مراقبة الأصول وتعني قدرة الحصول على منافع اقتصادية مستقبلية تُوَفِرُها هذه الأصول.[3] وتنقسم الأصول حسب النظام المحاسبي المالي إلى نوعين وهما:

1-1-1-1- الأصول غير الجارية

هي عناصر الأصول المُوَجَّهَة لخدمة النشاط بصفة دائمة، ومن المفترض أن تبقى لفترة تزيد عن 12 شهرا بعد تاريخ إقفال الدورة المالية، وتحتوي الأصول غير الجارية على ما يأتي: [4]

- الأصول المُوَجَّهَة للاستعمال المستمر لتغطية إحتياجات أنشطة الكيان مثل الأموال العينية الثابتة أو المعنوية.

---

[1] - الجريدة الرسمية العدد 2009/19، قرار مؤرخ في 26 جويلية 2008، مرجع سابق، النقطة 1.210، ص: 22.

[2] - المرجع السابق، النقطة 1.220، ص: 23.

[3] - الجريدة الرسمية العدد 27، مرسوم تنفيذي رقم 08-156 مؤرخ في 26 ماي 2008، مرجع سابق، المادة: 20، ص:13.

[4] - المرجع السابق، المادة: 21، ص: 13.

- الأصول التي تتم حيازتها لغرض توظيفها على المدى الطويل أو غير المُوَجَّهَة لأن يتم تحقيقها خلال الإثني عشر شهرا ابتداء من تاريخ الإقفال.

ومن أمثلتها: التثبيتات المعنوية، التثبيتات المادية، كالأراضي والمباني والآلات وغيرها، الأصول المالية طويلة الأجل متاحة للبيع وبغرض الاحتفاظ بها إلى غاية تاريخ الاستحقاق.[1]

1-1-2-1-1- الأصول الجارية

هي عناصر الأصول المُوَجَّهَة لخدمة النشاط بصفة ليست دائمة عند تاريخ إقفال الحسابات وتَتَمَثَل في:

- الأصول التي يَتَوَقَع الكيان تحقيقها أو بيعها أو استهلاكها في إطار دورة الاستغلال العادية التي تُمَثِل الفترة الممتدة بين اقتناء المواد الأولية أو البضائع التي تدخل في عملية الاستغلال وإنجازها في شكل سيولة الخزينة،
- الأصول التي تَتِمّ حيازتها أساسا لأغراض المعاملات أو لمدة قصيرة والتي يتوقع الكيان تحقيقها، خلال الاثني عشر شهرا،
- السيولات أو شبه السيولات التي لا يخضع استعمالها لقيود.[2]

1-1-2-1-2- الخصوم

تَتَكَوَّن الخصوم من الالتزامات الراهنة للكيان الناتجة عن أحداث ماضية والتي يَتَمَثَل انقضاؤها بالنسبة للكيان في خروج موارد من المؤسسة.[3] يتم تصنيف عناصر الخصوم إلى مجموعتين يتم الفصل بينهما باعتماد السنة وهي:

1-1-2-1-1- الخصوم الجارية

هي كل الالتزامات التي يتم دفعها أو تسويتها أو تجديدها خلال 12 عشر شهرا القادمة، تُعْتَبَرُ خصوما جارية عندما يتوافر فيها مايلي:

- يُتوقَع أن تَتِم تسويتها خلال دورة الاستغلال العادية؛
- أو يجب تسديدها خلال الاثني عشر شهرا الموالية لتاريخ الإقفال.

[1] - الجريدة الرسمية العدد 2009/19، قرار مؤرخ في 26 جويلية 2008، مرجع سابق، النقطة 1.220، ص: 23.

[2] - الجريدة الرسمية العدد 27، مرسوم تنفيذي رقم 08-156 مؤرخ في 26 ماي 2008، مرجع سابق، المادة: 21، ص: 13.

[3] - المرجع السابق، المادة: 22، ص: 13.

1-1-2-2- الخصوم غير الجارية

وهي الإلتزامات طويلة الأجل التي لها تاريخ إستحقاقها الأصلي أكثر من إثني عشرة شهرا، وينوي الكيان إعادة تمويل هذا الإلتزام على المدى الطويل، حتى لو كانت هذه الإلتزامات سَتُسَدَّد خلال السنة الجارية،[1] ومن أمثلتها: رأس المال المُقَدَّم، الأرباح غير الموزعة والاحتياطات والنتيجة الصافية، السندات طويلة الأجل، القروض طويلة الأجل. ويتم ترتيب العناصر وفق مبدأ السيولة، إِمَّا من الأكثر سيولة إلى أَقَلِّها أو العكس سواء بالنسبة للأصول والخصوم.[2]

1-2- نموذج الميزانية

لقد حَدَّدَ النظام المحاسبي المالي نموذج أساسي للميزانية مُوَّحَد، ويمكن لكل كيان استحداث نموذج خاص به يلائمه قصد تقديم معلومات مالية تستجيب لمقتضيات التنظيم المحاسبي، أي يمكن إحداث أو إلغاء بنود ملائمة أو غير ملائمة أساسية، أو فرعية مناسبة لمُستخدِمي المعلومات المالية، مع ذكر في عمود مذكرة (أو ملاحظة) الوارد في كل كشف مالي رقم أمام كل بند أو منصب أو عنوان من أجل الإحالة إلى المذكرات التفسيرية التي توضح في الملحق.[3]

وقد حَدَّدَ النظام المحاسبي المالي نموذج للميزانية بشكل قائمة تَتَضَمَّن الأصول أَوَلاً ثم تَلِيهَا الخصوم، ويجب الذكر أَنَّ المعايير المحاسبية الدولية لم تُعِد نموذجا مُحَدَّد للميزانية.

1-3- منع إجراء المقاصة بين بنود الميزانية

لا يسمح عند إعداد الميزانية بإجراء مقاصة بين عنصر من الأصول وعنصر من الخصوم في الميزانية، إلا في الحالات التالية:[4]

- إذا تَمَّت هذه المقاصة على أساس قانوني أو تعاقدي؛
- إذا قَرَّرَ الكيان منذ البداية على إنجاز عناصر أصول وخصوم متزامنة؛
- على أساس واضح وجلي.

وتتم المقاصة بين عنصر أصول وعنصر خصوم ويُحَدَّدُ الفرق المتبقي ويظهر في الميزانية بحسب حالته عندما:

- يمتلك الكيان حق قانوني بإجراء عملية المقاصة؛
- يعتزم الكيان إنجاز عنصري الميزانية على أساس واضح، أو إنجاز الأصل وإنجاز الخصم في آن واحد.

[1] - الجريدة الرسمية العدد 27، مرسوم تنفيذي رقم 08-156 مؤرخ في 26 ماي 2008، مرجع سابق، المادة: 23، ص: 13.

[2] - الجريدة الرسمية العدد 2009/19، قرار مؤرخ في 26 جويلية 2008، مرجع سابق، النقطة 1.220، ص: 23، ص: 13.

[3] - المرجع سابق، الفصل السابع، ص- ص: 27-28.

[4] - المرجع السابق، النقطة 5.210، مرجع سابق، ص: 23.

2- جدول حساب النتائج

حساب النتائج هو بيان تلخيصي للأعباء والمنتوجات المنجزة من طرف الكيان خلال الدورة المالية، وتُسَمَّى أيضا قائمة الدخل، أو قائمة المكاسب، يعتمد في حساب النتائج على مبدأ محاسبة الالتزام (التَعَهُّد) حيث يتم تسجيل المعاملات والأحداث عن الفترات التي يحدث فيها الدخل، وليس عندما تستلم النقدية أو تدفعها، بمعنى آخر لا يأخذ في الحسبان تاريخ التحصيل أو تاريخ السحب للنقدية، بل تُسَجَّل وقت نشوء الالتزام أو الاستحقاق.[1]

2-1- الحد الأدنى من المعلومات الواجب توافرها

يجب أن يحتوي جدول حساب النتائج على الأقل على حَدٍّ أدنى من المعلومات وهي:[2]

- يجب أن يَتَضَمَّن تحليلاً للأعباء حسب طبيعتها، والذي يسمح بتحديد مجاميع التسيير الرئيسية التالية:
الهامش الإجمالي، القيمة المضافة، الفائض الإجمالي عن الإستغلال؛
- منتجات الأنشطة العادية؛
- المنتوجات المالية والأعباء المالية؛
- أعباء المُستخدَمين؛
- الضرائب والرسوم والتسديدات المماثلة؛
- مخصصات الإهتلاك وخسائر القيمة التي تخص التثبيتات المعنوية؛
- مخصصات الإهتلاك وخسائر القيمة التي تخص التثبيتات المادية؛
- نتيجة الأنشطة العادية؛
- العناصر غير العادية (منتجات وأعباء)؛
- النتيجة الصافية للفترة قبل التوزيع؛
- النتيجة الصافية لكل سهم من الأسهم بالنسبة إلى شركات المساهمة.

2-2- منع إجراء المقاصة بين عناصر المنتوجات والأعباء

بشكل عام يمنع النظام المحاسبي المالي في النقطة رقم 7.230 إجراء المقاصة بين عناصر المنتوجات والأعباء، ويُقَدَّم الرصيد الصافي في حساب النتائج إلا في الحالات التالية:[3]

[1]- الجريدة الرسمية العدد 2009/19، قرار مؤرخ في 26 جويلية 2008، مرجع سابق، النقطة 5.210، النقطة 1.230، ص: 24.

[2]- المرجع السابق، النقطة 2.230، ص: 24.

[3]- المرجع السابق، النقطة 7.230، ص: 25.

- إذا كانت مرتبطة بأصول وخصوم هي نفسها محل المقاصة؛
- إذا كانت ناتجة عن مجموع معاملات أو حوادث متجانسة أو مماثلة وكانت أَهَمِيَّتُها وطبيعتها أو تأثيرها لا يَتَطَلَّب إفصاحا منفصلا (مثل الأرباح والخسائر الناتجة عن أدوات مالية مملوكة في محفظة معاملات تجارية)؛
- إذا كانت المقاصة يسمح بها التنظيم أو يأذن بها، مثل أرباح وخسائر ناجمة عن خروج أصول غير جارية أو تغطية الصرف.

2-3- فترة تحديد النتيجة

تأخذ النتيجة بعين الاعتبار كل الأعباء والنواتج التي نشأت خلال الدورة المالية، حتى ولو كانت معروفة بين تاريخ إقفال السنة المالية وتاريخ إعداد القوائم المالية، وبهذا فإنَّ الأحداث التي تطرأ بعد تاريخ الإقفال والتي لها صلة بالظروف القائمة في تاريخ الإقفال، يترتب عليها تصحيحات فقط، إذا كانت تساهم في تقديم معلومات تسمح بتقدير أفضل للأصول أو الخصوم عند إقفال السنة المالية.[1]

2-4- تصنيفات حساب النتائج

يتم إعداد حساب النتائج بتسجيل المنتجات أولاً ثم خصم الأعباء المختلفة ثانياً، حتى الوصول إلى النتيجة الصافية حسب الطبيعة أو حسب الوظيفة.

2-4-1- حسب الطبيعة

ويتم تحديد النتيجة وفق المراحل التالية:[2]

الهامش الإجمالي، القيمة المضافة للاستغلال، الفائض الإجمالي عن الاستغلال، النتيجة العملياتية (التشغيلية)، النتيجة المالية، النتيجة العادية قبل الضرائب، النتيجة الصافية للأنشطة العادية، النتيجة غير العادية، النتيجة الصافية للسنة المالية، النتيجة الصافية للمجموع المُدْمَج.

2-4-2- حسب الوظيفة

حيث يتم تحديد النتيجة وفق المراحل التالية:[3]

- هامش الربح الإجمالي، النتيجة العملياتية (التشغيلية)، النتيجة العادية قبل الضريبة، النتيجة الصافية للأنشطة العادية؛ النتيجة الصافية للسنة المالية.

[1] - الجريدة الرسمية العدد 2009/19، قرار مؤرخ في 26 جويلية 2008، مرجع سابق، النقطة 8.230، ص: 25.

[2] - المرجع السابق، ص: 30.

[3] - المرجع السابق، ص: 31.

ولا يوجد فرق بين قائمة حساب النتيجة الواردة في النظام المحاسبي المالي مع ما تنص عليه المعايير المحاسبية الدولية، ما عدا أَنَّ المعايير الدولية لم تُحَدِّد شكل مُعَيَّن لحساب النتيجة، رغم أَنَّهَا قد حَدَّدَت حَدّاً أدنى للبنود التي يجب أن تعرض فيه إلزاما.

3- جدول سيولة الخزينة

إِنَّ الهدف من إعداد جدول سيولة الخزينة هو تزويد مُستعمِلي القوائم المالية أساساً لتقييم مدى قدرة الكيان على توليد الأموال ونظائرها، وكذلك المعلومات بشأن استخدام هذه السيولة المالية،[1] وهو وثيقة هامة تنص عليها المعايير المحاسبية الدولية، حيث خصص لها معيارا محاسبيا كاملا له، بإعتبار التدفقات النقدية التي تُشَكِّل الخزينة تُمَثِل مفتاح التحليل المالي.

3-1- عناصر جدول سيولة الخزينة

يُقَدِّم جدول سيولة الخزينة التدفقات النقدية الداخلة والصادرة أثناء السنة المالية حسب مصدرها وهي كمايلي: [2]

- التدفقات المالية التي تُوَلِّدُها الأنشطة التشغيلية (الأنشطة التي تَتَوَلَّد عنها منتوجات وغيرها من الأنشطة غير المرتبطة لا بالإستثمار ولا بالتمويل)؛
- التدفقات المالية التي تُوَلِّدُها أنشطة الإستثمار (عمليات سحب أموال من أجل إقتناء إستثمارات، وتحصيل لأموال عن بيع أصول طويلة الأجل)؛
- التدفقات الناشئة عن أنشطة تمويل (أنشطة تكون نتيجتها تغيير حجم وبنية الأموال الخاصة أو القروض)؛
- تدفقات أموال مُتأَتِّية من فوائد وحصص أسهم، تُقَدَّم كل واحدة على حدى وترتب من سنة مالية لأخرى في الأنشطة التشغيلية للإستثمار أو التمويل.

3-2- تقديم جدول سيولة الخزينة (جدول التدفقات النقدية)

يُعَدُ جدول سيولة الخزينة إِمَّا بالطريقة المباشرة أو بالطريقة غير المباشرة: [3]

3-2-1- الطريقة المباشرة

نَصَّ النظام المحاسبي المالي على هذه الطريقة، كما أوصى بها كذلك في المعيار الدولي رقم (IAS 07) وهي كما يلي:

[1] - الجريدة الرسمية العدد 2009/19، قرار مؤرخ في 26 جويلية 2008، مرجع سابق، النقطة 1.240، ص: 26.

[2] - المرجع السابق، النقطة 2.240، ص: 26.

[3] - المرجع السابق، النقطة 3.240، ص: 26.

- تقديم الفصول الرئيسية للتدفقات النقدية الداخلة والتدفقات النقدية الخارجة (الزبائن، الموردين، الضرائب... الخ)، لإبراز تدفق مالي صافٍ، مثل: المبلغ المحصَّل من الزبائن، المدفوعات للموردين، المدفوعات للعاملين؛

- تقريب هذا التدفق المالي الصافي إلى النتيجة قبل ضريبة الفترة المقصودة.

2-2-3- الطريقة غير المباشرة

تَتَمَثَل هذه الطريقة في تعديل النتيجة الصافية للسنة المالية مع الأخذ بالحسبان:

- آثار المعاملات دون التأثير في الخزينة (إهتلاكات، تَغَيُّرات الزبائن، المخزونات، تَغَيُّرات الموردين...)؛

- التفاوتات أو التسويات (ضرائب مؤجلة)؛

- التدفقات المالية المرتبطة بأنشطة الاستثمار أو التمويل (قيمة التنازل الزائدة أو الناقصة)، وهذه التدفقات تُقَدَّم كلُ على حدى.

3-3- الموجودات المالية

تناولت النقطة 4.240 مفهوم الموجودات المالية وتَتَكَوَّن من:[1]

- السيولة النقدية وتَتَضَمَّن الأموال الموجودة في الصندوق والودائع البنكية الجاهزة وتسهيلات الصندوق.

- شبه السيولة المُخَصَّصَة من أجل تسديد الالتزامات القصيرة الأجل.

4- جدول تَغَيُّرات الأموال الخاصة

يمثل هذا الجدول بيانا لتَغَيُّرات رؤوس الأموال الخاصة، وتعرض تحليلا للحركات المالية التي أَثَّرَت في كل عنصر من العناصر التي تَتَأَلَّف منها رؤوس الأموال الخاصة للكيان خلال الدورة، والحد الأدنى من المعلومات الواجب عرضها في هذه القائمة كما يلي:[2]

- النتيجة الصافية للسنة المالية؛

- تغييرات الطريقة المحاسبية وتصحيحات الأخطاء المُسَجَّل تأثيرها مباشرة كرؤوس الأموال؛

- المنتوجات والأعباء الأخرى المُسَجَّلَة مباشرة في رؤوس الأموال الخاصة ضمن إطار تصحيح الأخطاء الهامة؛

- عمليات الرسملة (الارتفاع، الانخفاض، التسديد... الخ)؛

- توزيع النتيجة والتخصيصات المُقَرَرَة خلال الدورة المالية.

[1] - الجريدة الرسمية العدد 2009/19، قرار مؤرخ في 26 جويلية 2008، مرجع سابق، النقطة 4.230، ص: 26.

[2] - المرجع السابق، النقطة 1.250، ص- ص: 26-27.

5- ملحق القوائم المالية

الملحق وثيقة تلخيص، يُوَفِّر تفسيرات وتوضيحات ضرورية من أجل فهم أفضل للميزانية وحساب النتائج ويُتَمِّم كل المعلومات المفيدة لقارئي الحسابات.[1]

ويشتمل الملحق على النقاط الآتية:[2]

- القواعد والطُرُق المحاسبية المعتمدة لمسك الحسابات وإعداد القوائم المالية (المطابقة للمعايير الموضحة)، ويجب أن يوضح الكيان كل مخالفة للمعايير، التي يجب تفسيرها وتبريرها من طرف الكيان؛
- معلومات تكميلية تسمح بفهم أحسن لِمُكَوِّنَات الميزانية.
- المعلومات التي تخص الكيانات المشاركة، والفروع أو الشركة الأم؛ والعمليات التي تتم مع تلك الكيانات أو مُسَيِّريها كطبيعة العلاقات، نمط المعاملة، حجم ومبلغ المعاملات وسياسة تحديد أسعار تلك المعاملات؛
- الإفصاح عن المعلومات ذات الطابع العام أو التي تَتَعَلَّق ببعض العمليات الخاصة الضرورية من أجل الحصول على صورة وافية وكاملة عن الوضعية المالية للكيان وآدائه.

وبصفة عامة هناك معياران أساسيان يقومان بتحديد المعلومات المطلوبة في الملحق وهما:

- الإفصاح عن جميع المعلومات التي تكون ملائمة لمتخذي القرارات؛
- الأَهَمِيَّة النسبية للمعلومات الواجب ذكرها في الملحق.

لا يمكن أن تعوض بأي حال من الأحوال المعلومات التي تُقَدِّمُها القوائم المالية، رغم أَنَّ هذه المذكرات في الملحق تُعْطِي صورة صادقة عن الكيان، وتُسَهِّل فَهْم القوائم المالية وإجراء مقارنة مع كيانات أخرى مماثلة.

- تذكر الملاحظات الملحقة بالقوائم المالية بشكل منهجي ومُنَظَّم، بحسب كل فصل أو باب من أبواب الميزانية، حساب النتائج، جدول سيولة الخزينة، وجدول تَغَيُّر الأموال الخاصة، وكل منهم يحيل إلى النقطة التفسيرية والتوضيحية مُعَيَّنَة في الملحق.[3]

وإذا طرأت أحداث مُعَيَّنَة بعد تاريخ إقفال السنة المالية، ولم تُؤَدِّي إلى تغيير في أي كشف من القوائم المالية، فلا داعي لإجراء تصحيحات على هذه القوائم، إلا أَنَّه إذا كانت هذه الأحداث مُهِمَّة وتُؤَثِّر على إتخاذ القرارات عندئذ يجب الإعلام بها في الملحق مع توضيح مايلي:[4]

- طبيعة الحادث؛
- تقدير التأثير المالي أو الأسباب التي تجعل التأثير المالي لا يمكن تقديره.

[1] - الجريدة الرسمية العدد 2009/19، قرار مؤرخ في 26 جويلية 2008، مرجع سابق، ص: 38.

[2] - المرجع السابق، النقطة 1.260، ص: 27.

[3] - المرجع السابق، النقطة 2.260، ص: 27.

[4] - الجريدة الرسمية العدد 2009/19، قرار مؤرخ في 26 جويلية 2008، مرجع سابق، النقطة 3.260، ص: 27.

6- نماذج القوائم المالية

وضع المُشَرِّع المحاسبي مجموعة جداول مالية كنماذج قاعدية، وأعطى الحرية لكل كيان بتكييف هذه الجداول بحسب خصوصياته، مثل إحداث فصول جديدة أو فصول فرعية، أو حذف فصول غير هامة، والهدف هو توفير معلومات مفيدة لمُستعْمِلي القوائم المالية.

كما يجب الإشارة إلى أَنَّ هذه الجداول المالية تَتَضَمَّن مجال بعنوان" ملاحظة " قبالة كل فصل يُذْكَر فيه رقم الإحالة في الملحق والتي تَتَضَمَّن ملاحظات تفسيرية.[1]

المطلب الثالث: قواعد التقييم والتسجيل المحاسبي وفق النظام المحاسبي المالي

تَتَشَكَّل قواعد التقييم والتسجيل المحاسبي في النظام المحاسبي المالي من مبادئ وقواعد عامة للتقييم و التسجيل المحاسبي، إضافة إلى قواعد خاصة، يتم تطبيقها على العناصر التي تحتويها القوائم المالية.

1- المبادئ والقواعد العامة للتقييم والتسجيل المحاسبي

يقصد بالتقييم ذلك المسار الهادف لتحديد المبالغ النقدية التي تُسَجَّل بها عناصر القوائم المالية في دفاتر المحاسبة؛ وترتكز طريقة تقييم العناصر في الحسابات كقاعدة عامة على مبدأ التكلفة التاريخية، إلا أَنَّه يمكن تقييم بعض العناصر وحسب شروط مُعَيَّنَة استناداً إلى طُرُق تقييم أخرى نستعرضها كمايلي:[2]

1-1- التكلفة التاريخية

تُسَجَّل عناصر الأصول، الخصوم، الأعباء والإيرادات محاسبيا وتعرض في القوائم المالية بكلفتها التاريخية، أي على أساس تكلفة حيازتها دون اعتبار أثار تَغَيُّر أو تَطَوُّر القوة الشرائية لوحدة النقد، وتتألف التكلفة التاريخية للسلع والممتلكات المُقَيَّدَة في الميزانية عقب خصم الرسوم القابلة للاسترجاع والتخفيضات التجارية والتنزيلات وغير ذلك من العناصر المماثلة وتَتَكَوَّن التكلفة مما يلي: [3]

- تكلفة الشراء بالنسبة للسلع المكتسبة بمقابل؛
- قيمة الإسهام بالنسبة للسلع المستلمة كمساهمة عينية؛
- القيمة الحقيقية بالنسبة للسلع المكتسبة مجانا؛
- تُسَجَّل السلع المكتسبة عن طريق التبادل بالقيمة الحقيقية إذا كانت السلع المتبادلة غير مماثلة، وبالقيمة المحاسبية الصافية للأصول المُقَدَّمَة للمبادلة إذا كانت هذه الأخيرة مماثلة؛
- تكلفة الإنتاج بالنسبة للسلع والخدمات التي تُنْتجها المؤسسة بنفسها.

[1]- المرجع السابق، الفصل السابع، مرجع سابق، ص: 27.

[2]- المرجع السابق، النقطة 1.112، ص: 6.

[3]- المرجع السابق، النقطة 2.112، ص: 7.

1-2- القيمة الحقيقية (الكلفة الراهنة)

عَرَّفَ النظام المحاسبي المالي القيمة الحقيقية كما يلي "هي المبلغ الذي يُمْكِن أَنْ يَتِمَ من أجله تبادل الأصل أو خصوم منتهية بين أطراف على دراية كافية ومُوافِقَة وعاملة ضمن شروط المنافسة الاعتيادية.[1]

1-3- قيمة الإنجاز

هو مبلغ أموال الخزينة الذي يمكن الحصول عليه في الوقت الحالي من خلال بيع الأصول أثناء خروج إرادي.[2]

1-4- القيمة المُحَيَّنَة

تَتَمَثَل في التقدير الحالي للقيمة المُحَيَّنَة للتدفقات النقدية المستقبلية في أموال الخزينة ضمن المسار العادي للنشاط.[3]

1-5- القيمة المحاسبية

المبلغ الذي تدرج على أساسه الأصول في دفاتر المحاسبة المُتَعَلِّقة بالميزانية بعد خصم مجموع الإهتلاكات ومجموع خسارة القيمة المُتَعَلِّق بهذا الأصل.

1-6- القيمة القابلة للتحصيل

وهي القيمة الأعلى بين سعر البيع الصافي لأصول مُعَيَّنَة وقيمتها النفعية.

1-7- قيمة المنفعة

قيمة المنفعة للأصل تُمَثِل القيمة المُحَيَّنَة للتدفقات المستقبلية المنتظرة من استعمال الأصل بشكل مستمر وخروجه في نهاية مدة الانتفاع به؛[4]

1-8- قيمة السوق

المبلغ الذي يمكن الحصول عليه عند بيع أصل مُعَيَّن في سوق نشطة أو المبلغ الواجب دفعه من أجل إقتنائه.

1-9- القيمة المتبقية

هي المبلغ الصافي الذي يَرْتَقِب كيان ما الحصول عليه في مقابل أصول عند نهاية مدة منفعتها بعد خصم تكاليف الخروج المنتظرة.

[1] - الجريدة الرسمية العدد 2009/19، ملحق قرار مؤرخ في 26 جويلية 2008، مرجع سابق، ص: 87.

[2] - المرجع السابق، ص: 91.

[3] - المرجع السابق، ص: 90.

[4] - المرجع السابق، ص: 91.

1-10- التسجيل المحاسبي للأصول والخصوم والإيرادات والأعباء

يشترط النظام المحاسبي المالي مجموعة من الشروط حتى يتم تسجيل العملية المالية في المحاسبة ويَتَعَلَّق الأمر بعناصر الأصول والخصوم والأعباء والمنتوجات في الحسابات، عندما: [1]

- يكون من المحتمل أن تعود هذه العناصر بمنفعة اقتصادية مستقبلية للكيان؛
- يكون للعنصر تكلفة أو قيمة يمكن تقييمها بصورة صادقة.
- كما إشترط أيضا عدم تسجيلها كمعلومات سردية في الملاحق.

كما أضاف النظام المحاسبي شروط أخرى تخص الأعباء والمنتوجات وهي كما يلي: [2]

- أن تكون المؤسسة قد حَوَّلَت إلى المشتري المخاطر والمنافع الهامة الملازمة لملكية السلع؛
- أن لا تتدخل المؤسسة لا في تسيير ولا في المراقبة الفعلية للسلع المتنازل عنها؛
- أن يكون من الممكن تقييم مبلغ المنتجات والأنشطة العادية بصورة صادقة؛
- أن يكون من الممكن تقييم التكاليف التي تَحَمَّلَتْها أو ستَتَحَمَّلها المؤسسة المُتَعَلِّقة بالمعاملة بشكل صادق.

2- القواعد الخاصة للتقييم والتسجيل المحاسبي

هي قواعد مُكَمِّلَة للقواعد العامة السابقة، وتَتَعَلَّق بالعناصر التالية:

2-1- الأصول الثابتة المادية والمعنوية

الأصول الثابتة المادية هي تلك الأصول التي تحوزها المؤسسة من أجل استخدامها في الإنتاج أو لغرض تقديم الخدمات أو تأجيرها للغير أو استعمالها لأغراض إدارية، ويُتَوَقَّع أن تستخدم لفترة تتجاوز السنة، ومن أمثلتها الأراضي، المباني، الآلات، الأثاث، المعدات المكتبية...الخ.[3]

أَمَّا الأصول الثابتة المعنوية فهي أصول غير نقدية وغير قابلة للتحديد، تراقبها المؤسسة وتستعملها في إطار أنشطتها العادية، ومنها العلامات التجارية، برامج الإعلام الآلي، رُخَص الاستغلال، شهرة المحل، مصاريف البحث والتطوير....الخ.[4]

وتحسب تكلفة الأصول الثابتة كما يلي:

[1]- المرجع السابق، النقطة 1.111، ص: 6.

[2]- المرجع السابق، النقطة 2.111، ص: 6.

[3]- **شعيب شنوف**، محاسبة المؤسسة طبْقاً للمعايير المحاسبية الدولية، الجزء الثاني، مكتبة الشركة الجزائرية بوداود، الجزائر، 2009، ص: 92.

[4]- الجريدة الرسمية العدد 2009/19، ملحق قرار مؤرخ في 26 جويلية 2008، مرجع سابق، النقطة 2.111، ص: 6.

- تُسَجَّل الأصول الثابتة في الحسابات بتكلفتها المنسوبة إليها مباشرة، والتي تَتَضَمَّن مجموع تكاليف الحيازة والتركيب والرسوم المدفوعة والأعباء المباشرة الأخرى، ولا تُدْرَج المصاريف العامة والمصاريف الإدارية ومصاريف انطلاق النشاط ضِمْنَ هذه التكاليف.

أَمَّا تكلفة الأصول الثابتة التي أنتجتها المؤسسة بنفسها فتَتَكَوَّن من تكلفة الأصل واليد العاملة وأعباء الإنتاج الأخرى، وتضاف تكلفة تفكيك العتاد عند انقضاء مدة منفعته أو تكلفة تحديد الموقع إلى كلفة إنتاج أو حيازة الأصل الثابت المعني إذا كان هذا التفكيك أو التجديد إلزاميا على المؤسسة.

تُسَجَّل النفقات اللاحقة المُتَعَلِّقة بالأصول الثابتة أو المعنوية المُسَجّلَة محاسبيا كأصول ثابتة ضمن الأعباء إذا كانت تُمَكِّن من استرجاع نجاعة الأصل، أَمَّا إذا كان من المحتمل أن تؤول منافع إقتصادية مستقبلية تفوق المستوى الأصلي للنجاعة إلى الكيان فإنَّها تُسَجَّل محاسبيا في شكل تثبيتات، وتضاف إلى القيمة المحاسبية للأصل.[1]

ومثال على ذلك تسجيل قطع الغيار ومعدات صيانة ذات الخصوصية والتي لها مدة إنتفاع أكثر من سنة وترتبط بتثبيتات أخرى فتُسَجَّل محاسبيا كتثبيتات، أَمَّا إذا كانت مدة إنتفاعها أقل من سنة أو قيمتها ضعيفة فتُسَجَّل محاسبيا في المصاريف.

كما سمح النظام المحاسبي المالي على معالجة مُكَوِّنَات أصل مُعَيَّنْ كما لو كانت عناصر منفصلة، إذا كان لهذه العناصر مدة إنتفاع مختلفة، أو كانت تُوَفِر منافع إقتصادية حسب وتيرة مختلفة.[2]

2-1-1- إهتلاك الأصول الثابتة

الإهتلاك حسب النظام المحاسبي المالي هو استهلاك المنافع الإقتصادية المرتبطة بأصل مادي أو معنوي، ويتم تسجيله ضمن الأعباء إلا إذا كان مدمجا في القيمة المحاسبية لأصل أنتجه الكيان لنفسه حيث يتم توزيع مبلغ الأصل القابل للإهتلاك على مدة منفعته، مع مراعاة القيمة المتبقية المحتملة لهذا الأصل في نهاية مدة منفعته إذا كان بالإمكان تحديدها بصورة صادقة.[3]

إِنَّ طريقة اهتلاك أي أصل هي انعكاس لتَطَوُّر استهلاك المنافع الإقتصادية لهذا الأصل، حيث نجد الإهتلاك الخطي، الإهتلاك المتناقص، طريقة وحدات الإنتاج وغيرها، ونشير إلى أَنَّه في حالة عدم تَمَكُّن المؤسسة من تحديد تَطَوُّرَات استهلاك المنافع الإقتصادية للأصل، فعندها يتم الاعتماد على طريقة الإهتلاك الخطي.

[1]- المرجع السابق، النقطة6.121، ص: 8.

[2]- المرجع السابق، النقطة4.111، ص: 8.

[3]- المرجع السابق، النقطة7.121، ص: 9.

هذا ويجب إعادة النظر في طريقة الإهتلاك، مدة المنفعة والقيمة المتبقية بشكل دوري، وإذا كانت التوقعات تشير إلى اختلاف في التقديرات السابقة، فيجب تعديل مخصصات الإهتلاك للفترة الجارية والفترات المستقبلية.[1]

2-1-2- حالة العقارات الموظفة

عقار التوظيف هو أرض أو مَبْنىَ (معاً أو الاثنين) تم الحصول عليه بهدف تحقيق توظيف مالي من طرف المؤسسة،[2] أي تأجيره مقابل مداخيل وتحقيق فائض قيمة محتمل إذا بيع فيما بعد، ولا تكون عقارات التوظيف مُوَجَّهَة للاستعمال في إنتاج وتقديم سلع وخدمات أو في أغراض إدارية أو للبيع في إطار النشاط العادي[3]، وبعد التسجيل الأولي لعقارات التوظيف كأصول ثابتة مادية، يمكن تقييمها بعد ذلك إِمَّا على أساس تكلفتها مطروحا منه مجموع الإهتلاكات ومجموع خسائر القيم، وإِمَّا على أساس قيمتها العادلة.

ويتم إثبات الربح أو الخسارة الناتجة عن تَغَيُّر القيمة العادلة لعقارات التوظيف ضمن النتيجة الصافية للدورة التي حصلت فيها.[4]

3-1-2- حالة الأصل البيولوجي

يتم تقييم الأصل البيولوجي عند تسجيله الأولي بقيمته الحقيقية مطروحا منه المصاريف المقدرة في نقطة البيع، وفي حالة عدم القدرة على تقدير قيمته الحقيقية بصورة صادقة، فيتم تقييمه بتكلفته منقوصا منه مجموع الإهتلاكات وخسائر القيمة، وكذلك يتم إثبات الربح أو الخسارة الناتجة عن تَغَيُّر القيمة العادلة للأصل البيولوجي (منقوصا منها المصاريف المقدرة في نقطة البيع) ضمن النتيجة الصافية للدورة التي حصلت فيها.[5]

4-1-2- معالجات أخرى مرخص بها لتقييم التثبيتات

بالإضافة إلى المعالجة المرجعية في تقييم الأصول الثابتة والتي تقضي بتقييمها بتكلفتها منقوصا منها مجموع الإهتلاكات، ومجموع خسائر القيمة عند تسجيله محاسبيا لأول مرة، يُرَخَّص للكيان بتسجيل التثبيتات المنتسبة إلى فئة أو عدة فئات من التثبيتات على أساس مبلغها المعاد تقييمه.

وإذا ارتفعت القيمة المحاسبية لأصل ما عقب إعادة تقييمه فإن هذه الزيادة تُقَيَّد مباشرة في الأموال الخاصة تحت حساب فرق إعادة التقييم "ح/105"، على أن تُسَجَّل إعادة التقييم الإيجابية كإيرادات إذا كانت تُعَوِّض إعادة تقييم أخرى سلبية لنفس الأصل سبق تسجيلها كعبء، أَمَّا إعادة التقييم السلبية

[1]- الجريدة الرسمية العدد 2009/19، قرار مؤرخ في 26 جويلية 2008، مرجع سابق، النقطة 8.121، ص: 9.

[2]- **محمد بوتين**، المحاسبة المالية والمعايير المحاسبية الدولية، الصفحات الزرقاء العالمية، الجزائر، 2010، ص: 140.

[3]- الجريدة الرسمية العدد 2009/19، قرار مؤرخ في 26 جويلية 2008، مرجع سابق، النقطة 16.121، ص: 10.

[4]- المرجع السابق، النقطة 18.121، ص: 10.

[5]- المرجع السابق، النقطة 19.121، ص: 10.

(خسارة في القيمة) فإنَّها تنسب إلى فارق إعادة التقييم لنفس الأصل المُسَجَّل ضمن الأموال الخاصة سابقا ويُقَيَّد فارق إعادة التقييم السلبي الصافي كعبء من الأعباء.[1]

2-2- الأصول المالية غير الجارية (تثبيتات مالية)

تُسَجَّل الأصول المالية التي تملكها المؤسسة من غير القيم العقارية الموظَّفة والأصول المالية الأخرى المذكورة في شكل أصول مالية جارية، تَبَعاً لمنفعتها وللدواعي التي كانت سائدة عند اقتنائها أو عند تغيير وجهتها، في إحدى الفئات التالية: [2]

- سندات المساهمة والحقوق المرتبطة بها؛
- السندات المرتبطة بنشاط المحافظ الاستثمارية؛
- السندات المرتبطة بأقساط رأس المال والتوظيفات المحتفظ بها في تاريخ استحقاقها؛
- القروض والحسابات الدائنة التي أصدرها الكيان والتي ليس لها نِيَّة أو إمكانية لبيعها في الأجل القصير.

تُسَجَّل الأصول المالية عند دخولها ضمن أصول المؤسسة بتكلفتها التي هي القيمة العادلة لمقابل مُعَيَّنْ وتُقَيَّم المساهمات في الفروع والمؤسسات المشتركة التي لم تتم حيازتها بغرض التنازل عنها في المستقبل القريب والحقوق المرتبطة بهذه المساهمات بتكلفتها المهتلكة.

أَمَّا المساهمات والحقوق المرتبطة بها والسندات المرتبطة بنشاط المحافظ الاستثمارية المُحَازَة لغرض وحيد وهو التنازل عنها فتُعْتَبَرُ كما لو كانت أدوات مالية متاحة للبيع ويتم تقييمها بالقيمة العادلة.

3-2- المخزونات والمنتوجات قيد التنفيذ

تُمَثِل المخزونات أصولاً تمتلكها المؤسسة وتكون مُوَجَّهَة للبيع في إطار الاستغلال الجاري أو أصول قيد الإنجاز أو مواد أولية أو لوازم مُوَجَّهَة للاستهلاك خلال عملية الإنتاج أو تقديم الخدمات.[3]

وتشمل تكلفة المخزونات جميع التكاليف المدفوعة لإيصال المخزونات إلى المكان أو الحالة التي توجد عليها، أَمَّا في حالة عدم القدرة على تحديد تكلفة الشراء أو الإنتاج بتطبيق القواعد العامة للتقييم، فيتم تقييمها بتكلفة شراء أو إنتاج أصول مساوية لها، تقدر في أقرب تاريخ لشراء أو إنتاج الأصول المذكورة وعملاً بمبدأ الحيطة والحذر، تُقَيَّم المخزونات بأقل قيمة بين تكلفتها وقيمة إنجازها الصافية.[4]

[1]- الجريدة الرسمية العدد 2009/19، قرار مؤرخ في 26 جويلية 2008، مرجع سابق، النقطة 20.121، ص: 10.

[2]- المرجع السابق، النقطة 1.122، ص: 11.

[3]- المرجع السابق، النقطة 1.123، ص: 12.

[4]- الجريدة الرسمية العدد 2009/19، قرار مؤرخ في 26 جويلية 2008، مرجع سابق، النقطتين 2.123، 3.123، ص: 12.

وتُقيَّم المخزونات عند خروجها من المخزن أو عند الجرد إمَّا بطريقة الوارد أولا الصادر أولا، وإمَّا بمتوسط كلفة شرائها وإنتاجها المُرجَّحة.

أَمَّا بالنسبة للمنتوجات الزراعية فَتُقَيَّم عند تسجيلها الأولي، وفي نهاية كل دورة تُسَجَّل في المحاسبة بقيمتها العادلة مطروحا منها التكاليف المقدرة في نقطة البيع وتثبت الخسارة أو الربح الناتجة عن تَغَيُّر القيمة العادلة للمنتوج الزراعي ضمن النتيجة الصافية الدورة التي حصلت فيها.[1]

3- طُرُق تقييم وتسجيل بعض العمليات الخاصة

على العكس من المُخَطَّط المحاسبي الوطني الذي لم يَتعَرَّض لكيفية تسجيل وتقييم العديد من العمليات مثل امتياز المرفق العمومي والعقود طويلة الأجل والأصول المحازة عن طريق عقود الإيجار التمويلي والعمليات المنجزة بالعملات الأجنبية...الخ، نجد أن النظام المحاسبي المالي قد تَطَرَّقَ بالتفصيل لهذه العمليات الخاصة.

3-1- امتياز المرفق العمومي

في إطار امتياز المرفق العمومي فإنَّ الأصول الموضوعة للتنازل تُسَجَّل في أصول ميزانية المؤسسة صاحبة الامتياز، يكفل المستوى المطلوب من المرفق العمومي للطاقة الإنتاجية الخاصة بالمنشآت المتنازل عنها باستعمال الإهتلاكات أو عند الاقتضاء بواسطة مؤونات ملائمة وبصورة خاصة عن طريق مؤونات من أجل التجديد.[2]

3-2- العمليات المنجزة لأجل الغير

تُسَجَّل العمليات التي تعالجها المؤسسة لحساب أطراف أخرى بصفة وكيل في حساب أطراف أخرى، ولا يُسَجَّل الوكيل في حساب النتائج إلا الأجر الذي يتلقاه بمقتضى توكيله.

كما تُسَجَّل العمليات التي تعالجها المؤسسة لحساب الغير باسمها حسب نوعها ضمن أعباء المؤسسة وإيراداتها.[3]

3-3-العمليات المنجزة بالعملات الأجنبية

تُحَوَّل الأصول المكتسبة بالعملة الصعبة إلى العملة الوطنية على أساس سعر الصرف المعمول به يوم إتمام المعاملة أي سعر الصرف الجاري، أَمَّا الحقوق والديون المُحَرَّرَة بالعملات الأجنبية فَتُحَوَّل إلى العملة الوطنية على أساس سعر الصرف التاريخي (تاريخ العقد أو الاتفاق).[4]

ويتم تسجيل الفوارق الناتجة عن تَقَلُّبَات سعر الصرف ضمن الأعباء المالية "ح 666/خسائر الصرف" في حالة الخسارة، وضمن الإيرادات المالية "ح 766/أرباح الصرف" في حالة الربح.

---

[1]- المرجع السابق، النقطة 7.123، ص: 12.

[2]- المرجع السابق، النقطة 5.131، 6.131، ص: 15.

[3]- المرجع السابق، النقطة 5.131، 6.131، ص: 15.

[4]- الجريدة الرسمية العدد 2009/19، قرار مؤرخ في 26 جويلية 2008، مرجع سابق، النقطة 8.132، ص: 16.

وإذا كانت العملية معالجة بالعملة الصعبة مُنَسَّقَة من طرف المؤسسة بعملية مماثلة مُوَجَّهَة لتغطية تبعات تَقَلُّبَات الصرف وتدعى عملية تغطية الصرف، فإن أرباح أو خسائر الصرف لا تُسَجَّل في حساب النتائج إلا بما يناسب الخطر غير المشمول بالتغطية، وعندما تحدث ظروف تلغي كل أو جزء من خطر الخسارة في الصرف وتصحح الحسابات المُعَيَّنَة في الميزانية تبَعاً لذلك.

3-4- الضرائب المؤجلة

الضرائب المؤجلة هي عبارة عن مبلغ الضريبة المستقبلي، وهذا المبلغ يمكن أن يكون قابل للتحصيل أو للدفع، ويمكن توضيح ذلك كمايلي:

وهي عبارة عن مبلغ ضريبي عن الأرباح القابلة للتحصيل أو قابلة للدفع مستقبلاً (خلال سنوات مستقبلية)، وتُسَجَّل في الميزانية وجدول حساب النتائج، وتحصل كما يلي:[1]

- اختلال زمني بين الإثبات المحاسبي لمنتوج ما أو عبء ما وأخذه في حساب النتيجة الجبائية للسنة المالية اللاحقة في مستقبل متوقع؛
- عجز جبائي أو قروض قابلة للتأجيل إذا كانت نسبتها إلى أرباح جبائية أو ضرائب مستقبلية محتملة في مستقبل منظور؛
- ترتيبات وإقصاء وإعادة معالجة في إطار إعداد كشوف مالية مدمجة.

وعند تقديم الحسابات تُفْصَل الضرائب المؤجلة كأصل عن الحسابات الدائنة الضريبية الجارية، وتُحَدَّد أو تُرَاجَع عند كل إقفال للسنة المالية على أساس التنظيم الجبائي المعمول به في تاريخ الإقفال أو المنتظرة من السنة المالية التي ينجز الأصل خلالها، أو يُسَوَّى الخصم الجبائي دون حساب التحيين.

3-5- عقود الإيجار - التمويل

عَرَّفَ النظام المحاسبي المالي عقود الإيجار كما يلي: عقد الإيجار هو عبارة عن اتفاق يتنازل بموجبه المؤجر للمستأجر لمدة مُحَدَّدَة، عن حق إستعمال أصل مقابل دفعة واحدة أو عدة دفعات.[2]

وَمَيَّزَ النظام المحاسبي بين نوعين من عقود الإيجار وهي كمايلي:

[1] - المرجع السابق، النقطة 134، ص: 18.

[2] - الجريدة الرسمية العدد 2009/19، قرار مؤرخ في 26 جويلية 2008، مرجع سابق، النقطة 1.135، ص: 19.

3-5-1- عقود الإيجار التمويلي

هو ذلك العقد الذي ينقل جوهريا للمستأجر المنافع والمخاطر المرتبطة بملكية أصل ما، مع إمكانية انتقال هذه المِلْكِيَة في الأخير إلى المستأجر كما يطلق عليه أيضا اسم الإيجار الرأسمالي، ويُصَنَّف عقد إيجار كعقد إيجار تمويل إذا وقعت الحالات التالية:[1]

- أن يتم تحويل ملكية الأصل محل العقد إلى المستأجر بعد انتهاء مدة الإيجار؛
- إذا كان عقد الإيجار يمنح المستأجر خيار شراء الأصل بسعر يقل بصورة كافية عن قيمته الحقيقية في التاريخ الذي يمكن فيه ممارسة حق الخيار؛
- أن تُغَطِّي مدة الإيجار الجزء الأكبر من مدة الحياة الإقتصادية للأصل ذاته في حالة عدم تحويل المِلْكِيَة للمستأجر؛

وتتم المعالجة المحاسبية لهذا النوع من العقود كما يلي:

3-5-1-1- في دفاتر المستأجر

تُسَجَّل عقود الإيجار التمويلي ضمن التثبيتات (في جانب الأصول) ومطلوبات في الميزانية بقيمتها الحقيقية أو بالقيمة المُحَيَّنَة للمدفوعات الدنيا بمقتضى الإيجار إذا كانت هذه القيمة الأخيرة أقل ثمناً.

3-5-1-2- في دفاتر المؤجر

تتم المعالجة المحاسبية كالتالي:[2]

- في بدء فترة الإيجار ينبغي على المؤجر تسجيل عقد الإيجار في الميزانية وعرضها كذمة مدينة بمبلغ مساوي لصافي الاستثمار في عقد الإيجار؛
- تعامل دفعة الإيجار من قبل المؤجر على أَنَّهَا سداد للمبلغ ودخل تمويلي لتعويض ومكافأة للمؤجر عن استثماره؛
- توزيع دخل التمويل على مدة عقد الإيجار بشكل يعكس عائدا دوريا ثابتا؛
- يَتِمُ بشكل منتظم مراجعة تقديرات القيم المتبقية غير المضمونة عند حساب إجمالي استثمار المؤجر في عقد الإيجار؛
- الإعتراف بمصاريف العقد في قائمة الدخل عند بدء عقد الإيجار؛
- الإعتراف بالربح أو الخسارة في الدخل للفترة والناجمة عن بيع الأصول.

[1] - المرجع السابق، النقطة 135، ص: 19.

[2] - نفس المرجع والصفحة.

3-5-1-3- عقود الإيجار البسيط (التشغيلي)

يُحَوِّل المؤجر (المالك) حق استخدام الأصل لفترة محدودة للمستأجر مع تَحَمُّل مالك الأصل للمخاطر والمنافع المرتبطة بملكية الأصل.

إنَّ الإيجار التشغيلي يختلف عن الإيجار التمويلي من حيث إمكانية إلغائه، وأَنَّ فترة التأجير عادة ما تكون أقصر، إضافة إلى أن المؤجر يكون مسؤول عن:[1]

- جميع نفقات المِلْكِيَة المؤجرة بما فيها صيانة الأصل؛
- وأن يتم الإعتراف بعقد الإيجار في عقود الإيجار التشغيلي في الدخل على أساس القسط الثابت على مدة العقد.

أَمَّا المستأجر:

- فعليه الإعتراف بمدفوعات الإيجار كمصروف في قائمة الدخل على مدى فترة الإيجار على أساس القسط الثابت، وعلى مدى مدة الإيجار (باستثناء تكاليف الخدمات كالتأمين والصيانة)؛
- وينبغي الإعتراف بحوافز الاتفاق على عقد الإيجار التشغيل الجديد، أو تجديد المستأجر باعتبارها تخفيضا في نفقات الإيجار على مدى فترة الإيجار، بغض النظر عن طبيعة الحافز أو نموذج أو توقيت المدفوعات.

3-6- المنافع الممنوحة للموظفين

تنص قواعد النظام المحاسبي المالي على أَنَّ منافع الموظفين التي تمنحها المؤسسة لهم أثناء الخدمة، وتلك التي تمنح بعد التقاعد، تُسَجَّل محاسبيا كأعباء عندما ينجز العمال العمل المقرر في مقابل تلك المنافع أو عندما تكون الشروط التعاقدية للمؤسسة حيال مُستخدَميها مُتَوَفِرَة.

ويتم في كل عملية إقفال حسابات الدورة إثبات في شكل مؤونات مبلغ التزامات المؤسسة في مجال المعاش، تكميلات التقاعد، التعويضات المقدمة بسبب الإحالة على التقاعد أو المنافع المماثلة الممنوحة لمستخدَمي المؤسسة وشركائها ووكلائها، تُحَدَّد هذه الأرصدة على أساس القيمة المُحَيَّنَة لمجموع الالتزامات السابقة باستعمال الفرضيات والطُرُق الحسابية الملائمة.

[1]- http://www.iasplus.com/standard/ias17.htm, consulté le 01/01/2014.

خلاصة الفصل

عَرَفَ الإقتصاد العالمي تَطَوُّر كبير في مختلف المجالات والميادين، لذلك سعت معظم الدول إلى تغيير و/ أو تكييف تشريعاتها وتنظيماتها، لتوفير أُطُر تَضْبِط وتُنَظِم مختلف العمليات التي تقوم بها، واستجابة لمُتَطَلَّبَات إقليمية وأخرى دولية، (كالشراكة مع الاتحاد الأوروبي والانضمام إلى منظمة التجارة العالمية).

والجزائر كغيرها من دول العالم قامت بإجراء إصلاحات محاسبية على النظام المحاسبي المالي، وعرفت عملية الانتقال إلى تطبيق أُسُس ومبادئ المرجعية المحاسبية الدولية بعض المشاكل والصعوبات والعوائق، وهو أمر طبيعي حدث حتى في البلدان الأوروبية عند تطبيقها للمعايير المحاسبية الدولية لأول مرة سنة 2005، الأمر الذي تَطَلَّب بذل جهود إضافية من أجل أخذها بعين الاعتبار والعمل على حَلِّها و تجاوزها في المستقبل، وتمكين المؤسسات الجزائرية من الاستفادة من الآثار الإيجابية لهذا النظام، لَعلَّها تقودها نحو الأحسن والأفضل، حيث سَيَسْمح هذا النظام بتحسين جودة المعلومات المحاسبية والمالية المنشورة في القوائم المالية، كونها مُعَدَّة على أُسُس وقواعد نموذجية، بخلاف تلك القوائم المُعَدَّة وفق المُخَطَّط المحاسبي الوطني.

حيث تُعْتَبَرُ القوائم المالية من أهم مصادر المعلومات التي يعتمد عليها المُستثمِرين والمقرِضين والمُحَلِّلين الماليين وغيرهم من الأطراف المهتمة بأمر المؤسسة في عملية إتخاذ القرارات، ورغم وجود تشابه في شكل وطبيعة البيانات والمعلومات الواردة في القوائم المالية، إلا أَنَّ هناك بعض الإختلافات في إحتياج تلك الأطراف من المعلومات، حيث يحتاج المُستثمِرين بعض المعلومات التي قد تختلف عن المعلومات التي يحتاجها المقرِضين أو التي تحتاجها الإدارة الجبائية، وبسبب صعوبة إعداد أكثر من مجموعة من القوائم المالية مختلفة تَفِي بمُتَطَلَّبَات كل جهة مُعَيَّنَة من مُستخدِمي القوائم المالية، يتم إعداد قوائم مالية مُوَّحَدَة تُسَمَّى القوائم المالية ذات الغرض العام تُلَبِّي إحتياجات كل الأطراف.

بينما توجد قوائم مالية ذات الغرض الخاص وتكون مُعَدَّة لتفي بمُتَطَلَّبَات طرف مُعَيَّنْ من مُستخدِمي القوائم المالية بالتركيز على إظهار نقاط مُعَيَّنَة وبإتباع خطوات وإجراءات مُعَيَّنَة في طريقة الإعداد والعرض من أجل أن تساعده في إتخاذ قراراته.

الفصل الثالث: دراسة وتحليل البيئة المحاسبية

تمهيد

تسعى المعايير المحاسبية الدولية إلى تقليل درجة الإختلاف بين النظم المحاسبية لدول العالم، عن طريق التنسيق والتوحيد المحاسبي، من خلال وضع معايير محاسبية تكون مقبولة على المستوى الدولي، ويُعَدُ الهدف الأساسي للمعايير هو توحيد عملية إعداد وعرض القوائم المالية على المستوى الدولي وتحسين جودتها، من أجل تزويد مُستخدِمي تلك القوائم بمعلومات مفيدة في إتخاذ قرارات اقتصادية رشيدة، وتُعَبِّر بصورة صادقة عن الوضعية المالية لأي كيان أو منشأة (مؤسسة، اقتصاد دولة..الخ)، إذ أنَّ مفهوم الجودة في القوائم المالية لم يحضى بالقبول العام من بعض الباحثين معتمدين في ذلك على الفرق بين جودة المعايير المحاسبية وجودة التقارير المالية، حيث يعتمد عنصر الجودة في القوائم المالية أساسا على الخصائص النوعية للمعلومات المالية، بينما تسمح المعايير المحاسبية بإختيار السياسات المحاسبية لمُعِدِّي تلك القوائم الدولية، كما أنَّ تطبيق المعايير الدولية يكون في الغالب اختياريا، باعتبارها معايير إرشادية غير مُلْزِمَة دوليا، كما أنَّ دافع الهيئات المُعِدَّة لهذه القوائم هو إبراز الوجه الحقيقي للأحداث والعمليات المالية، بالإضافة إلى توصيل المعلومات للأطراف المعنية، ومن ثم ازدادت الحاجة إلى تطبيق معايير دولية نظرا لما حَقَّقَتْه هذه الأخيرة من انتشار واسع عالمياً كنموذج للجودة العالية في إعداد القوائم المالية، وهو ما يُؤَدِّي إلى رفع منفعة المعلومة المحاسبية وتطوير الإفصاح، خاصة وإنَّ الإفصاح المالي يسعى لحل مشكلة عدم تماثل المعلومات بين الأطراف المُعِدَّة للقوائم المالية والمُستخدِمة لها وتبسيط قِرَاءَتها.

حيث أجمع الباحثون على ضرورة تطبيق المرجعية المحاسبية الدولية بهدف زيادة الفرص في الحصول على التمويل، إلا أنَّ ذلك لا يعني بأنَّ المؤسسة ستكون بمعزل عن الآثار التي يُسَبِّبُها تطبيق المعايير الدولية، سواء من حيث التكلفة التي تَتَحَمَّلُهَا واللازمة لإصدار المعلومات ونشرها، أو من حيث وضع عمليات المؤسسة في متناول العامة بمن فيهم المنافسين، فعلى مستواها الداخلي وبغض النظر عن الهدف النهائي لتطبيق المعايير الدولية، فإنَّ انتقال المؤسسة من تطبيق نظام محاسبي إلى تطبيق نظام آخر سَيَدْفَعُها إلى إجراء تغييرات على مستويات ومراحل مختلفة، بدءاً باستعدادها لإحتواء أثر التَغَيُّرات الناشئة عن أول تطبيق وفي موعده المُحَدَّد، ثم ضمان إستمرارية تطبيق المعايير الدولية في السنوات اللاحقة، فضلاً عن تَأَثُّر أغلب أنظمتها المعلوماتية وهياكلها التنظيمية ومختلف الوظائف التي تمارس داخلها، لذلك إرتأينا التركيز على بعض الجوانب فقط، وفق خُطَّة العمل التالية:

- المبحث الأول: الإطار النظري لتوحيد وتنسيق البيئة المحاسبية.
- المبحث الثاني: أثر المعايير المحاسبية الدولية على جودة القوائم المالية.
- المبحث الثالث: أثر المعايير المحاسبية الدولية على المؤسسة الإقتصادية.

المبحث الأول: الإطار النظري لتوحيد وتنسيق البيئة المحاسبية

تَطَوَّرَت المحاسبة عبر الزمن ومَرَّت بالعديد من المراحل وكان لكل مرحلة مُمَيِّزَاتُها، حتى أصبحت المحاسبة نظام للمعلومات يهدف إلى توفير المعلومات اللازمة لمتخذي القرارات الإقتصادية، والناظر إلى المحاسبة يجد أَنَّهَا تتأثر إلى حَدٍّ كبير بالبيئة المحيطة، الأمر الذي أحدث اختلافات محاسبية، وبالتالي أَدَّى إلى ظهور منظومات محاسبية مختلفة في العالم، ولقد تناولت العديد من الدراسات موضوع الاختلاف بين النظم المحاسبية في محاولة لتصنيفها وتحديد الروابط البينية ودرجة اعتماد بَعضهَا على بعض والقدرة على التعايش فيما بينها.

إنَّ دراسة هذه النُظُم تسمح بإبراز وجود نظم محاسبية وطنية متعددة ذات مُمَيِّزَات وأهداف ومُتَطَلَّبَات مختلفة تتلاءم مع مُتَطَلَّبَات البيئة التي تعمل فيها، لذلك فقد ساهمت تلك الإختلافات في التعجيل بإنشاء نظام محاسبي دولي مُوَّحَد، إلا أَنَّ هذا الخيار واجهته العديد من الصعوبات التي أثرت على عدم تطبيقه بكيفية كاملة.

حيث تُؤَثِر المحاسبة وتتأثر بشكل كبير مع البيئة المحيطة وتلعب دوراً هاماً في توجيه القرارات والمواقف الإقتصادية والإجتماعية والسياسية والقانونية والتنظيمية، فالمحاسبة نظام يقوم بتغذية عكسية للمعلومات التي يمكن إستخدامها في إعادة تَشْكِيل البيئة المحيطة.

المطلب الأول: مفهوم التوحيد المحاسبي والبيئة المحاسبية

سنتَطَرَّق في هذا المطلب إلى تعريف البيئة لغوياً بالإضافة إلى مفهوم البيئة المحاسبية، وكذلك البيئة المحاسبية الدولية وعملية التنسيق والتوحيد المحاسبي.

1- مفهوم البيئة

البيئة في اللغة مُشْتَقَة من الفعل (بَوَّأَ) و (تَبَوَّأَ) أي نزل وأقام، **والتَبَوء :** يعني التَمَكُّن والاستقرار والبيئة بمعناها اللغوي الواسع تعني المَوْضِع الذي يرجع إليه الانسان، أَمَّا في اللغة الانجليزية فيعني اصطلاح البيئة (Environment) مجموع الظروف الإجتماعية والثقافية التي تُؤَثِر على الفرد أو الجماعة، كالعُرْف والقوانين، واللغة والدين، والمنظمات.[1]

البيئة هي كل ما يحيط بالمؤسسة وهي تتأثر بكافة المتغيرات الإقتصادية والقانونية والسياسية والإجتماعية والتكنولوجية.[2]

[1] - **ويكيبيديا، الموسوعة الحرة**، تاريخ الإطلاع: 2014/01/01، متاح على الرابط: البيئة /http://ar.wikipedia.org/wiki.

[2]- **Mohamed fessi**, comptabilité générale, édition Clé, Tunis, 2002, P :10.

2- مفهوم البيئة المحاسبية

- تُعْتَبَرُ المحاسبة كَأَي عِلْم من العلوم الإجتماعية التي تَمُسُ النشاط الانساني، مُحَصِّلة للبيئة التي تعمل فيها،[1] والبيئة المحاسبية تَتَكَوَّن من الظروف الإجتماعية والإقتصادية والقانونية والمالية والسياسية وكذلك القيود والمؤثرات التي تختلف من وقت لآخر والتي تُؤَثِر على متخذ القرار.[2]

- وتَتَضَمَّن الظروف البيئية مجموعة من المؤثرات الداخلية والخارجية التي تُؤَثِر على البيئة والمنظومة المحاسبية.[3]

فالبيئة المحاسبية تُؤَثِر بصورة مباشرة على أهداف المحاسبة، كما تُؤَثِر على عملية الاشتقاق المنطقي للمبادئ والقواعد، وليست كل مظاهر المجتمع ملائمة للبيئة المحاسبية، حيث يتضح أَنَّ بعضها غير ملائم، وبعضها ملائم بطريقة غير مباشرة فقط، ونجد أَنَّ كثيراً من العوامل الإقتصادية والإجتماعية والسياسية ملائمة بطريقة مباشرة، وقد يكون عامل ما مُلائماً في فترة مُعَيَّنَة من الزمن ثم يصبح غير ملائم في فترة أخرى والعكس صحيح، وتختلف مُلاءَمة العوامل البيئية بإختلاف المنطقة الجغرافية وعلى سبيل المثال فإنَّ السياسة الإقتصادية الحكومية تُعْتَبَرُ أكثر أَهَمِيَّة في بعض البلاد عن غيرها،[4] وهذه العوامل البيئية هي سبب التَنَوُّع المحاسبي ووجود إختلافات بين الأنظمة المحاسبية في العالم.[5]

3- البيئة المحاسبية الدولية

تَتَمَيَّزُ البيئة المحاسبية الدولية بِتَنَوُّع كبير، بسبب الإختلاف في الممارسات المحاسبية بين دول العالم، حيث يُعَدُ أَحَد أَهَم أسباب نشأة وَتَطَوُّر المحاسبة الدولية التي تسعى إلى دراسة وفهم الإختلافات الدولية للمحاسبة عن طريق إدراك التباين بين الأنظمة المحاسبية الدولية وفهم المبادئ والطُرُق المحاسبية لكل دولة على حِدَى، وتقييم أثر الإختلاف في الممارسات المحاسبية على القوائم المالية.[6]

إِنَّ إختلاف طُرُق وأساليب المعالجة المحاسبية من دولة إلى أخرى، وتباين معايير وأنظمة المحاسبة بها قد فَرَضَ على المجتمع الدولي التَوَجُّه نحو التوحيد والتنسيق الدولي من أجل جعل البيئة المحاسبية الدولية بيئة واحدة وتقليل درجة التباين والاختلاف والتَنَوُّع فيها، حيث توجد علاقة متداخلة ومتصلة ومتبادلة التأثير بين مفاهيم التنسيق المحاسبي الدولي والمعايير المحاسبية الدولية والتوحيد المحاسبي، وقد أَكَّدَت أدبيات المحاسبة على التمييز بين تلك المفاهيم لذلك سنتَطَرَّقُ إلى الإطار النظري للتوحيد المحاسبي ومختلف المفاهيم المرتبطة به.[7]

---

[1] - **كمال الدين الدهراوي**، تحليل القوائم المالية لأغراض الإستثمار، مرجع سابق، ص: 118.

[2]- **Elena Barbu**, HCI et Environnement comptable, de l'influence à l'interaction**,** Art n° 2005-07, laboratoire orléanais de gestion, France,P: 06.

[3] - **أمين السيد أحمد لطفي**، المحاسبة الدولية الشركات المتعددة الجنسيات، مرجع سابق، ص: 246.

[4] - **الدون هندريكسن**، النظرية المحاسبية، مرجع سابق، ص: 108.

[5] - **ثناء قباني**، المحاسبة الدولية، مرجع سابق، ص: 159.

[6] - **محمد المبروك أبو زيد**، مرجع سابق، ص: 15-16.

[7] - **أمين السيد أحمد لطفي**، المحاسبة الدولية الشركات المتعددة الجنسيات، مرجع سابق، ص: 369.

4- توحيد وتنسيق البيئة المحاسبية الدولية

سنستعرض في هذا العنصر مختلف مفاهيم توحيد وتنسيق البيئة المحاسبية وعلاقتها بالمعايير المحاسبية.

4-1- التوحيد المحاسبي الدولي

أصبح التوحيد المحاسبي من الوظائف الأساسية التي تُمَيِّز عالم الإقتصاد والأعمال في وقتنا الحالي، نتيجة الإستشعار الكبير بدور وأَهَمِيَّة المعايير المحاسبية، والإهتمام المتزايد بها في العديد من الدول التي تَعْرِف فيها الممارسة المحاسبية تَقَدُّماً وَتَطَوُّراً كبيراً، من خلال المساهمة الفَعَّالة للهيئات والمجموعات المهتمة بإستحداث المعايير المحاسبية، والسَهَرِ على ضمان الإلتزام بها وحسن تطبيقها، وعليه فإنَّ توحيد المحاسبة يعني تطبيق لغة مُوَّحَدَة (مصطلحات، قواعد، ...الخ)، بهدف تسهيل الإتصال بين مختلف الأطراف الفاعلة في الحياة الإقتصادية.[1]

يُشِير مفهوم التوحيد إلى فَرْض أُسُس وقواعد محاسبية لدولة ما على دولة أخرى، وهي حالة وجود درجة عالية من التجانس والتماثل التي تُؤَدِّي إلى تعميم تطبيق مبادئ وممارسات محاسبية واحدة على المستوى الدولي.[2]

يمثل التوحيد المحاسبي أحد المفاهيم المحاسبية المستخدمة للتعبير عن عملية البحث عن أُسُس واحدة للقياس وعرض المعلومات، والهادفة إلى إنتاج معلومات فَعَّالة وقابلة للمقارنة، وهذه الأخيرة تشترط بدورها موضوعية المعلومات.[3]

4-2- التنسيق المحاسبي الدولي

قبل التَطَرَّق لمفهوم التنسيق المحاسبي سنستعرض مفهوم تَنَوُّع المعايير المحاسبية والذي يَتَمَثَل في وجود فروق بين المعايير المحاسبية المحلية من جهة ومعايير المحاسبة الدولية من جهة أخرى، وذلك بشأن أساليب العرض والإفصاح المتبعة في إعداد القوائم المالية، أَمَّا مفهوم توحيد المعايير المحاسبية فَيَتَمَثَل بإزالة جميع الاختلافات بين المعايير المحاسبية المحلية والمعايير المحاسبية الدولية.[4]

---

[1] - **مداني بن بلغيث**، أَهَمِيَّة إصلاح النظام المحاسبي للمؤسسات في ظل أعمال التوحيد الدولية – حالة الجزائر -، مرجع سابق، ص: 62-63.

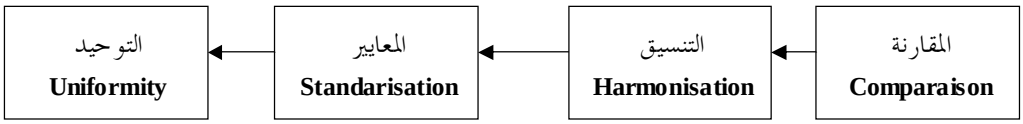
[2] - **أمين السيد أحمد لطفي**، المحاسبة الدولية الشركات المتعددة الجنسيات، مرجع سابق، ص: 372.

[3] - **تيسير المصري**، توحيد المعرفة المحاسبية، بحث منشور في مجلة جامعة دمشق للعلوم الإقتصادية والقانونية، سوريا، المجلد 23، العدد الأول،2007، ص- ص: 15-16.

[4] - **حواس صلاح**، مرجع سابق، ص: 69.

يُقْصد بالتنسيق المحاسبي الدولي تقليل درجة الإختلافات المحاسبية بين الدول في التعبير أو الممارسة المحاسبية أو في الأُسُس المحاسبية بهدف خدمة ومساعدة المستثمر أو الشركات المحلية أو الدولية لتوفير وتحليل تقارير الوضعية المالية للشركة المحلية أو الدولية، وقد إهْتَمَّت الهيئات المحاسبية المحلية والدولية بالتنسيق بين الأُسُس المحاسبية والتقليل من تباينها وتَنَوُّعِها عن طريق محاولة جلب عدد من الأنظمة المختلفة والتنسيق بينها.[1]

شكل رقم: (03-01) علاقة مفاهيم التنسيق والمعايير والتوحيد



المصدر: أمين السيد أحمد لطفي، المحاسبة الدولية الشركات المتعددة الجنسيات، مرجع سابق، ص: 370.

من هذا الشكل يمكن وصف العلاقة بين المعايير والتنسيق والتوحيد بأَنَّهَا علاقة متداخلة ومتصلة ومتبادلة التأثير،[2] كما يمكن إعتبار التوحيد المحاسبي أعلى درجات التنسيق المحاسبي، بينما تُمَثِل المعايير المحاسبية درجة أقل من التوحيد.

4-3- التَطَوُّر التاريخي للتوحيد والتنسيق المحاسبي

تَعُود بدايات التوحيد المحاسبي فِعْليا بعد ظهور أزمة الكساد العالمي سنة 1929 التي كشفت التَنَوُّع الكبير في الطُرُق والمبادئ والسياسات المحاسبية المُطَبَّقَة، وعلى إثرِ هذه الأزمة العالمية ازدادت مسؤولية كل من الحكومات وأسواق المال والجمعيات المحاسبية المهنية، فازدادت المطالبة بضرورة وجود أُسُس قياس مُوَحَّدَة ثابتة تُوَحِد الممارسة العملية، لذلك تَوَلَّى المعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين (AICPA)، على عاتقه عملية جمع وحصر جملة من المبادئ المحاسبية التي تلقى قبولا واسعا، عُرِفَت بالمبادئ المحاسبية المقبولة عمومًا (GAAP)، ومن بين المؤسسات التي تَبَنَّت هذه المبادئ نجد بورصة الأوراق المالية في نيويورك، حيث قامت بإلزام الشركات المُسَجَّلَة فيها، على استخدام المبادئ المحاسبية عند إعداد قوائمها المالية.

وبعد نهاية الحرب العالمية الثانية توسعت محاولات التوحيد المحاسبي بسبب حركة تصدير الأموال لإعادة بناء ما دَمَّرته الحرب من بنايات ومنشآت من جهة، وازدهار التجارة العالمية وظهور الشركات المتعددة الجنسيات من جهة أخرى، الأمر الذي استوجب توحيد أُسُس القياس المحاسبي في الإطار الدولي، لتسهيل عملية مقارنة المعلومات المحاسبية على المستوى الدولي فظهرت المعايير المحاسبية الدولية (IAS).[3]

[1] - **أمين السيد أحمد لطفي**، المحاسبة الدولية الشركات المتعددة الجنسيات، مرجع سابق، ص: 370.

[2] - المرجع السابق، ص: 369.

[3] - **تيسير المصري**، مرجع سابق، ص: 13.

4-4- خصائص التوحيد والتنسيق المحاسبي الدولي

تَتَسِمُ عملية التنسيق والتوحيد المحاسبي بالعديد من خصائص هي:[1]

4-4-1- عملية التوحيد والتنسيق عملية منظمة

من أجل الوصول إلى أهداف التوحيد والتنسيق المحاسبي يستوجب أَنْ تكون عملية التوحيد مُنَظَّمَة، تعمل وفق آليات عمل منهجية، مدروسة وواضحة، تحت إشراف إدارة فاعلة تعتمد على مناهج علمية موثوقة تَضْمَن تراكم المعارف والخبرات المحاسبية ونشرها وإستخدامها وتطويرها، وتُؤَدِّي إلى معارف محاسبية علمية ثابتة ومُوَحَدَة، بالإضافة إلى تضافر الجهود المبذولة لبناء الإطار الفكري مع الجهود المبذولة لحل مشاكل الممارسة العملية، من أجل الوصول إلى التوحيد المحاسبي بجانبيه الفكري والعملي بشكل منطقي علمي وخلال فترة أقصر.

4-4-2- عملية التوحيد والتنسيق عملية مستمرة

إِنَّ عملية التنسيق والتوحيد المحاسبي هي عملية مستمرة لأسباب مختلفة هي:

- إستحالة بلوغ التنسيق والتوحيد المحاسبي دفعة واحدة، لأَنَّ عملية تراكم المعارف المحاسبية يتم عبر مجموعة كبيرة من الأعمال الفكرية والممارسات العملية وتحتاج إلى فترة زمنية طويلة؛

- إِنَّ التغييرات الحاصلة في بيئة الأعمال تنعكس بدورها على الحاجة إلى المعلومات، تُؤَدِّي إلى حدوث مستجدات على عملية التنسيق والتوحيد المحاسبي، لتشمل جوانب أكثر تفصيلا وإلتصاقا بالممارسة العملية أو قد تَكْشِف على الأمد الطويل، عدم صواب بعض المفاهيم أو الفروض أو الطُرُق وغيرها، وهذا يوجب بدوره ضرورة البحث من جديد في مسألة التوحيد.

- إنَّ المعرفة المحاسبية، كغيرها، دورية تبدأ عند خلقها ثم تنظيمها وتقاسمها واستخدامها ثم تجديدها وتحسينها.

4-4-3- توحيد المعرفة المحاسبية يَضْمِن فاعلية المعلومات المحاسبية لإتخاذ القرارات: يجعل المعلومات المحاسبية قابلة للمقارنة على أُسُس موضوعية ومنطقية.

4-4-4- يشمل توحيد المعرفة المحاسبية الإطار الفكري: الذي يمثل الضوابط العامة لعملية القياس والإفصاح. أَمَّا الإطار العملي فيمكن أَنْ يبلغ التوحيد بعض جوانبه، أو قِسْماً مُهِماً منه.

[1] - **تيسير المصري**، مرجع سابق، ص- ص: 16-17.

4-5- أهداف التنسيق والتوحيد المحاسبي

تَتَمَثَل أهداف التنسيق والتوحيد المحاسبي فيما يلي:

- توحيد السياق المحاسبي إبتداءا من مسك الوثائق والمستندات المحاسبية وانتهاءاً بعرض القوائم المالية؛
- توحيد المنتج المحاسبي المُتَمَثِل في القوائم المالية من أجل تلبية إحتياجات مختلف الأطراف الطالبة للمعلومات المحاسبية، ذلك لأَنَّ عدم تجانس هذه الفئة وإمكانية تضارب مصالحها هو الداعي لتوحيد هذه القوائم حتى تتم الإجابة على أكبر قدر ممكن من إحتياجاتهم؛[1]
- يعمل التنسيق المحاسبي على توفير عنصر القبول العام في البيانات المالية المنشورة في القوائم المالية وتوفير عنصري المصداقية والقابلية للمقارنة؛
- يعمل التنسيق المحاسبي على تقليل درجة التَنَوُّع المحاسبي بين مختلف دول العالم؛
- إنَّ توفير التناسق في معايير المحاسبة على مستوى دولي سَيُسَهِّل إلى حَدٍّ كبير من عمل مصلحة الضرائب في الدول التي تتواجد فيها؛
- يعمل التنسيق المحاسبي على تحسين نوعية المعايير المحاسبية في الدول النامية؛
- يسمح التنسيق المحاسبي بإجراء مقارنات المعلومات المالية الدولية، وتستبعد مثل هذه المقارنة سوء الفهم حول إمكانية الاعتماد على القوائم المالية الأجنبية وتُزِيل أحد أَهَم مُعَوِّقَات تدفق الاستثمارات الدولية؛
- يعمل التناسق المحاسبي إلى توفير الوقت والتكلفة التي تنفق لتوحيد المعلومات المالية المتغيرة عندما يَتَطَلَّب الأمر إعداد أكثر من مجموعة من التقارير يجب أنْ تتماشى مع عدة قوانين وممارسات مختلفة.[2]

[1] - **مداني بن بلغيث**، أَهَمِيَّة إصلاح النظام المحاسبي للمؤسسات في ظل أعمال التوحيد الدولية – حالة الجزائر -، مرجع سابق، ص: 68.

[2] - **حواس صلاح**، مرجع سابق، ص:71.

4-6- شروط التوحيد والتنسيق المحاسبي

من أجل الوصول إلى أهداف التنسيق المحاسبي، لابد من توافر مجموعة من الشروط، إنْ تَحَقَّقَت يمكن القول بان عملية التوحيد المحاسبي تَتِم بشكل أكثر كفاءة وفاعلية، وفي زمن أقصر، وهذه الشروط تَتَحَوّل إلى مُعَوِّقَات أمام عملية التوحيد المحاسبي عند عدم تَحَقُّقِها، ومن أهم هذه الشروط مايلي:[1]

- **بناء المعرفة المحاسبية على أُسُس علمية ومنطقية في عملية التوحيد المحاسبي**

إنَّ عدم استخدام الأُسُس العلمية في عملية تحديد المصطلحات والمفاهيم ومضامينها ومنظوماتها، يُؤَدِّي إلى ظهور مفاهيم غير واضحة المضمون، تُشَكِّل عائقًا أمام التوحيد المحاسبي، لذلك وجب توفير أُسُس علمية واضحة تشمل أولاً تراكم المعارف المحاسبية ثم توحيد هذه المعارف.

- **تحديد المنهجية العلمية المناسبة لصياغة المفاهيم ومنظوماتها**

إنَّ اختيار المنهج المناسب في عملية البحث عن ضوابط علمية منطقية للقياس والإفصاح يُعَدُ شرطاً حَاسماً لتوحيد المعرفة المحاسبية، لأَنَّ النتائج المرجوة تختلف باختلاف المنهج المستخدم، هذه النتائج وإنْ نجمت عن منهج علمي مُعَيَّن، يمكن أن تكون غير علمية أو غير منطقية إذا كان المنهج غير مناسب.

- **إتباع آليات عمل مناسبة تنسجم مع المنهج المتبع في إدارة عملية التوحيد والتنسيق وتنظيمها.**

يجب أنْ يتم تنسيق العمل بين فئات المجتمع المحاسبي المهتمة بمسألة التوحيد المحاسبي، سواء كانوا أكاديميين أو ممارسين أو غيرهم، ويتم ذلك من خلال سلسلة من الجهود المتتابعة المنظمة، وهذه العملية تَتَطَلَّب تحديد الجهات المعنية بهذا العمل، ثم التنسيق فيما بينها كفريق واحد لتحقيق هدف واحد، هذا التنسيق يسمح بتفادي بعض الأخطاء أو المعارف غير العلمية التي يمكن أَنْ تنشأ في مجرى عملية التوحيد، كما أَنَّه يساهم في تقصير الفترة الزمنية اللازمة لانجاز عملية توحيد المحاسبي.

[1] - **تيسير المصري**، مرجع سابق، ص: 21-23.

المطلب الثاني: دراسات حول التوحيد المحاسبي للبيئة المحاسبية الدولية

لَقِيَ موضوع التوحيد المحاسبي إهتمام الكثير من الباحثين، فمنهم من درس أسباب الإختلاف بين الأنظمة المحاسبية، ومنهم من قام بتصنيف النظم المحاسبية لدول العالم، ومنهم من تناول موضوع قياس التوحيد المحاسبي، لذلك إرتأينا إستعراض بعض هذه الدراسات من أجل فهم البيئة المحاسبية الدولية ومعرفة العوامل المؤثرة فيها.

1- دراسات حول أسباب الاختلاف بين الأنظمة المحاسبية

في محاولة لتبرير الحاجة إلى التوحيد المحاسبي على المستوى الدولي، قام العديد من الباحثين بدراسات تهدف إلى البحث عن الأسباب التي من شأنها أنْ تشرح الاختلافات الحاصلة بين الأنظمة المحاسبية على المستوى الدولي، ويعود لسببين أساسيين **أولا:** اهتمام الباحثين بأَهَمِيَّة التفكير في بناء نظام محاسبي مُوَحَّد دوليا، **وثانيا** التركيز على توظيف الاختلافات في الأنظمة المحاسبية في تدعيم فهم وقبول الآخر ومن ثَمَّ توطيد العلاقات والروابط في مختلف المجالات التي تتأثر بالعمل المحاسبي، لذلك سنورد في الجدول التالي ملخص عن الدراسات التي تناولت العوامل المؤثرة على البيئة المحاسبية والأنظمة المحاسبية.

جدول رقم (3-01): يُبَيِّن دراسات إهتمت بالبحث عن أسباب الإختلاف بين الأنظمة المحاسبية

الكاتب	عوامل البيئة المأخوذة بعين الاعتبار في الدراسة
Gray(1988), Perera (1989), Hussein (1996), Belkaoui (1978,1980 et 1983), Flamholtz et Cook (1978), Hamid et al. (1993), Violet (1983), Choi et Mueller (1978).	-العامل الثقافي
Engelmann (1962) Enthoven (1965) Lowe (1967) Linowes (1969)	- دراسة العلاقة بين الممارسات المحاسبية ومستوى التَطَوُّر الإقتصادي في الدول.
Seidler (1967) Mueller (1968)	1.تَطَوُّر الإقتصاد 2.تعقد الأعمال 3.الضغط السياسي4.الأنظمة التشريعية.

Previts (1975)	1.ثبات العملة 2.طبيعة المِلْكِيَة 3.مستوى التَطَوُّر الإداري 4.حجم وتعقد المؤسسات5.سرعة الابتكار التكنولوجي والتجاري6.طبيعة التشريع المحاسبي 7.طبيعة الإقتصاد ودرجة حرية السوق8. نموذج النمو الإقتصادي 9.وضعية التعليم المحاسبي10.وضعية المهنة المحاسبية 11.المستوى العام للتربية والتعليم. 12.إكتساب معرفة مالية كافية للتحكم في قراءة القوائم المالية الخاصة بالمؤسسات. 13.المحيط القانوني للأعمال والمالية.
Choi et mueller (1978)	1.طبيعة الإقتصاد2.النظام القانوني3.النظام السياسي4.طبيعة المِلْكِيَة5.حجم وتعقيد المؤسسات6.المناخ الإجتماعي7.الاستقرار النقدي.8التشريع المحاسبي9.النمو الإقتصادي.10.نظام التربية والتعليم.
Da costa et al (1978)	1.العرض المالي.2.التشريع.3.كيفيات قياس المداخيل4.التحفظية.5.الجباية.6 التضخم. 7. المعلومة المقدمة للأسواق المالية.
Frank (1979) Nair et frank (1980)	الدراستين توضح مجموعة المتغيرات الإقتصادية والثقافية تسمح بتحقيق تكتلات دولية.
Taylor zarzeski (1996)	1.الثقافة. 2. قوة السوق.
Ball (1995) Nobes (1998)	1.طبيعة التمويل. 2.الثقافة.
Gbenedio.P.O et al (1998)	دراسة العوامل المؤثرة على التوافق المحاسبي 37 عامل وتجميعها في: 1.عوامل اقتصادية. 2.عوامل اجتماعية. 3.عوامل سياسية وتشريعية. 4.عوامل ثقافية. وتحليل أثرها على الدول المُتَطَوِّرة والدول النامية

A.Rahmanet al (2002)	تناول إشكالية التوحيد المحاسبي، تم التركيز على العوامل التالية 1.التشريع المحاسبي. 2.خصائص المؤسسات المُسَعَّرَة في البورصة.
Baydoun (1995)	أجرى دراسة مقارنة في فرنسا ولبنان، حول تغيرات المحيط الإقتصادي والسياسي و الإجتماعي و بيئة الأعمال، بما فيها التأثير على المحاسبة.
HassabElnaby, Epps et Said (2003)	أجرى دراسة على دولة مصر وأجرى اختبارات على المحاسبة وبيئة الأعمال وَتَطَوُّر المحاسبية وشرحها بمساعدة العوامل الأربعة المؤثرة على البيئة: 1.البيئة الإقتصادية. 2.البيئة السياسية. 3.تَطَوُّر أسواق المال. 4.خوصصة مؤسسات الدولة.
Zeghal et Al (2006)	1. التنمية الإقتصادية.2.مستوى التربية.3.درجة إنفتاح الإقتصاد على الخارج. 4. الثقافة5.وجود سوق أموال. تناولت الدراسة درجة تأثير هذه العوامل على تَبَنِّي المعايير المحاسبية الدولية من قبل الدولة المُتَطَوِّرة.

Source :- Elena Barbu, une meilleure connaissance de l'environnement Comptable : condition sine qua non d'une meilleure compréhension de L'harmonisation comptable internationale, Article publié dans "comptabilité et connaissances, France, 2005.

-**Hamdi Medhioub**, Les effets des facteurs économiques, culturels et institutionnels sur le développement de la comptabilité en Tunisie, mémoire Master en comptabilité, université Sfax, Tunis, 2007, P P: 10-12.

نلاحظ من الجدول السابق أَنَّ أغلب الدراسات رَكَّزَت على سبعة عوامل أساسية تُؤَثِر على الأنظمة المحاسبية ألا وهي العوامل الإقتصادية، المالية، السياسية، الثقافية، تشريعية، إجتماعية وجبائية، كما توجد بعض الدراسات رَكَّزَت على دراسة وتحليل تأثير عامل واحد من تلك العوامل على عدة دول، بهدف التقليل من درجة الاختلاف المحاسبي.

2- دراسات حول تصنيف النظم المحاسبية لدول العالم

كما قامت بعض الدراسات الأخرى بتصنيف النُظُم المحاسبية إلى مجموعات حسب خصائص مُعَيَّنَة، بحيث تشترك الدول في كل مجموعة بخصائص مُحَدَّدَة تُمَيِّزُها عن تلك التي تَتَوَفَر في باقي المجموعات الأخرى، وتعكس هذه التصنيفات تعقيدات وتشابك الصفات والخصائص إضافة إلى أَنَّهَا توضح الهيكلية الأساسية والمشتركة لكل مجموعة من هذه المجموعات، وتنقسم هذه الدراسات بدورها إلى ما يلي:

2-1- دراسات بسيطة

وهي دراسات أُجْرِيَت قبل سنة 1977، ويتم تصنيف الدول في مجموعات بشكل بديهي وبسيط، كما إعتمدت في كثير من الأحيان على الخصائص البيئية التي يعمل فيها النظام المحاسبي وفي حالات نادرة منها تم استخدام بعض التحليلات الإحصائية بشكل مُبَسَّط.

جدول رقم (3-02): أهم الدراسات التصنيفية حتى عام 1977

المؤلف	السنة	النطاق	المنهجية	أهم النتائج
Hatfield	1911	عالمي	بديهية بسيطة جدًا	تصنيف النظم المحاسبية إلى مجموعتين : أنجلو ساكسون وقاري أوروبي.
Mueller	1967	عالمي	تصنيف قائم على أساس البيئة الإقتصادية والإجتماعية والسياسية والقانونية.	إنَّ اختلاف البيئة السياسية والإجتماعية والإقتصادية والقانونية يَتَطَلَّب تَنَوُّع في النظم المحاسبية.
seidler	1967	عالمي	تصنيف قائم على الماضي الاستعماري للأمم.	تأثير واضح للدول المُسْتَعْمِرَة على النُظُم المحاسبية في مُسْتَعْمَرَاتها السابقة.
Mueller	1968	عالمي	تصنيف قائم على أساس البيئة الإقتصادية والإجتماعية والسياسية والقانونية.	وجود 10 أصناف مختلفة من البيئة التجارية يجب عدم فرض نظام دولة على أخرى.
Previts	1975	عالمي	نموذج تأثير البيئة	إدخال تعديلات على نتائج دراسة Seidler وزيادة أَهَمِيَّة الولايات المتحدة على حساب المملكة المتحدة
جمعية المحاسبة الأمريكية	1977	عالمي	تصنيف مختلط يأخذ في الاعتبار عناصر من البيئة وعناصر التطبيق المحاسبي.	تقسيم العالم إلى 5 مناطق تأثير.

المصدر: عصام البحيصي، قياس التَنَوُّع في النظم المحاسبية الدولية: مراجعة أدبية، بحث منشور في مجلة الجامعة الإسلامية (سلسلة الدراسات الإنسانية)، المجلّد الرابع عشر، العدد الأول، 2006، ص:05.

2-2- التصنيفات القائمة على أساس المنهجية الإحصائية

بدأت هذه المرحلة في سنة 1978، وفيها استخدمت منهجية إحصائية تطبيقية، بالإعتماد على إستبيانات أَجْرَتْهَا شركة (Price Waterhouse) خلال سنوات (1973،1975،1979)، وما يُمَيِّز هذه الإستبيانات أَنَّهَا كانت شاملة وتحتوي على أسئلة تَتَعَلَّق بالتطبيقات المحاسبية في عدد كبير من الدول وتتمحور أسئلة الإستبيان حول الإختلافات المحاسبية بين دول العالم.

وقد تَمَّ استخدام هذه المعلومات من قبل العديد من الباحثين كمدخلات لعمليات تحليل إحصائية تهدف إلى تصنيف النظم المحاسبية وتُفَسِّر الاختلاف بين الدول، وقد تَمَيَّزَت هذه المرحلة بانجاز العديد من الدراسات المتتالية التي غالبًا ما اتصفت بأن كل دراسة تُعْتَبَرُ تَطَوُّراً لسابقتها، ومع ذلك فان الاندفاع نحو هذه الدراسات بدأ يَهْدَأ بعد أنْ إتضح أَنَّ التصنيف في بعضها يعارض التصنيف الوارد في البعض الآخر وأمام هذه النتائج بدأت الاتهامات تُوَجَّه نحو نقاط الضعف الواردة في استبيانات شركة (Price Waterhouse) (Pw).

3-2- تصنيفات حديثة

قام الباحث (Nobes) سنة 1993 بتوجيه جملة من الانتقادات إلى الدراسات السابقة نلخصها فيما يلي:[1]

- إستبيانات (Pw) لم تكن مُصَمَّمَة بهدف إستخدام التطبيقات المحاسبية في تصنيف النظم المحاسبية.

- بيانات (Pw) تَمَّ الحصول عليها من شركاء لهذه الشركة في مختلف دول العالم، الأمر الذي جعلها تبدو في بعض الحالات وكأَنَّهَا معالجة للمواضيع بطُرُق مختلفة.

- الأسئلة الأكثر أَهَمِيَّة مثل تلك الخاصة بالحسابات الختامية والقوائم المالية والتي تُعْتَبَرُ أساسية في هذا الموضوع تم استبدالها بأسئلة أخرى أقل أَهَمِيَّة تَتَعَلَّق بتفاصيل تطبيقات التوحيد المحاسبي.

- الاختلافات بين الولايات المتحدة والمملكة المتحدة غالباً ما تَمَّ تضخيمها بسبب كون الباحثين لديهم خبرة فيما يَتَعَلَّق بالنظم المحاسبية لهذين البلدين.[2]

ظهرت بعد هذه الدراسة سلسلة أخرى من الدراسات والتي نذكر أهمها في الجدول التالي:

[1] - **عصام البحيصي**، مرجع سابق، ص: 15.

[2] - نفس المرجع والصفحة.

جدول رقم (3-03): أهم الدراسات ضِمن مجموعة التصنيفات الحديثة

المؤلف	السنة	النطاق	المنهجية	أهم النتائج
Nobes/ Parker	1981	عالمي	استخدام تحليل Cluster ثم تحديد عوامل مُحَدَّدَة للإختلاف بين النظم المحاسبية.	تصنيف متدرج يقوم على أساس : أصناف وأنواع وعائلات.
Nobes	1983	عالمي	معادلة تدرجات تحديد 9 عوامل مُهِمَّة في تفسير الاختلافات بين النظم المحاسبية.	كل دولة تُصَنَّف حسب اختلاف العوامل المؤثرة في المعايير المحاسبية.
Gray	1988	عالمي	أثر الاختلافات الثقافية على المحاسبة.	تأثير المظاهر الثقافية فيتَطَوُّر المحاسبة.
Shoentel	1989	عالمي	تحليلDiscriminant واستبيان استقصائي حول خصائص المؤهلين في مجال المحاسبة.	تجانس بين جودة المحاسبين مع الإستخدام كأساس للتصنيف
Gerno/ Bindon	1992	أوروبا	تطبيق نموذج Gray على أوروبا.	الدول الأوربية تبقى مصنفة على أساس السلطة المخولة بالتنظيم وعلى أساس معايير القياس والعرض.
Lainz / Jarne	1999	عالمي	تحليل متعدد الأبعاد وتحليل Cluster وتحليل الارتباط بين عناصر البيئة المحيطة.	مدى الانتماء للاتحاد الأوروبي والموقع الجغرافي ونسبة التضخم هي العوامل الأكثر تأثيرا في مجال تصنيف النظم المحاسبية.

المصدر: عصام البحيصي، مرجع سابق، ص: 05.

لقد كانت دراسة **(Nobes & Parker)** من أهم الدراسات التي كان لها صدى أكاديمي كبير، حيث قام الباحثان عبر إجراء تحليل (Cluster)بتصنيف تشريحي للنظم المحاسبية، من خلال إبراز الاختلافات بين دولتين، ولكن شمل أيضا تحديد نقاط الاختلاف بينهما.

ويعتمد هذا التصنيف أساسا على وجود أصناف رئيسية وأصناف فرعية وعائلات ونقطة الاشتراك بينها هي الأصناف، حيث تَمَّ تقسيم النظم إلى صنفين أساسيين أحدهما ذو تَوَجُّه كلي والآخر ذو تَوَجُّه جزئي.[1]

[1]- **عصام البحيصي**، مرجع سابق، ص: 16.

3- دراسات حول التوحيد المحاسبي

لقد شهدت العقود الثلاثة الأخيرة إجراء العديد من الدراسات التي رَكَّزَت على تحليل درجة التوحيد المحاسبي بين الدول، لذلك سنحاول إستعراض أهم هذه الدراسات التطبيقية، من أجل معرفة وجود التوحيد المحاسبي بين النظم المحاسبية، وتستخدم أغلب الدراسات في هذا التصنيف البيانات الواردة في إستبيانات شركة (P W) للسنوات 1973-1975-1979 والجدول التالي يُبَيِّن أهم هذه الدراسات.

جدول رقم (3-04): يُبَيِّن أهم الدراسات التي تدور حول التوحيد المحاسبي

المؤلف	السنة	النطاق	المنهجية	أهم النتائج
Nair Frank	1981	عالمي	استخدام بيانات PW (79,75,73) ومعايير المحاسبة رقم 1 و10 إجراء تحليل ANOVA	زيادة توحيد المعايير المحاسبية وأَهَمِيَّة الولايات المتحدة.
Evans / Taylor	1982	عالمي	دراسة 9-10 تقارير مالية لكل دولة ودراسة معايير المحاسبة الدولية رقم 7,6,4,3,2	أَهَمِيَّة ضعيفة لمعايير المحاسبة الدولية.
Mckinnon/ Janell	1984	عالمي	استخدم بيانات PW لسنة 1979 والمعايير الدولية 21,4,3 تحليل التنظيم المحاسبي للدول الأعضاء في لجنة معايير المحاسبة الدولية.	معايير المحاسبة الدولية لم تُؤَثِر في عملية تغيير معايير المحاسبة القائمة ولا في تحديد معايير جديدة.
Doupnik Taylor	1985	أوروبا	دراسة نظم المحاسبة الأساسية، ودراسة معايير المحاسبة الدولية رقم 01-08 إجراء اختبار Wallis-Kruskal و اختبار Mann-Whitney	على الرغم من تحقيق درجة توحيد مُعَيَّنَة، لا زالت هناك اختلافات كثيرة بين النظم التي تم دراستها.
Nobes	1987	عالمي	دراسة عَيِّنَة من الشركات التي تتداول أسهمها في سوق الأوراق المالية في أمريكا و بريطانيا ودراسة معايير المحاسبة الدولية رقم 9,22,14,9,4,3	قبول ضعيف للمعايير المحاسبية الدولية.

المصدر: عصام البحيصي، مرجع سابق، ص: 15.

نلاحظ من الجدول مايلي:

- دراسة **(Nair & Frank)** رَكَّزَت على محاولة قياس أثر المعايير المحاسبية الدولية على عملية التوحيد المحاسبي في 27 دولة، عن طريق إجراء تحليل (ANOVA)، و تَوَصَّلَ الباحثان إلى مايلي:
- حدوث تَطَوُّرَات مُهِمَّة نحو التوحيد المحاسبي بين سنوات 1975-1979 في 29 دولة.

- تلعب الولايات المتحدة دور قيادي في المحاسبة الدولية.

- إنَّ المعايير المحاسبية الدولية لها دور إيجابي في عملية التوحيد المحاسبي.

- إنَّ التطبيقات المحاسبية الأمريكية تَصْلُح أنْ تكون أساس لعملية التوحيد المحاسبي.

- دراسة **(Evans & Taylor)** حول دور المعايير المحاسبية الدولية رقم 7.6.4.3.2 في التوحيد المحاسبي على عَيِّنَة من الدول خلال فترة 1975-1980 من خلال قياس نسبة تطبيق كل دولة للمعايير المذكورة وتَوَصَّلَ الباحثان إلى أَنَّ معايير المحاسبة الدولية لها تأثير ضعيف على عملية التوحيد المحاسبي.

- دراسة **(Mckinnon & Janell)** إنصَبَّت حول قياس درجة التوحيد المحاسبي من خلال قياس درجة التأثير المباشر وغير المباشر لمعايير المحاسبة الدولية على عملية إصدار المعايير المحاسبية، وقد أظهرت الدراسة نتائج مشابهة لدراسة **(Evans & Taylor)**.

- دراسة **(Doupnik & Taylor)** بمحاولة قياس مدى ملائمة أنظمة دول أوروبا الغربية وتقسيم دول العالم إلى خمس مناطق جغرافية، بالإضافة إلى حساب متوسط القيمة في تلك المناطق الجغرافية، وكانت أهم نتائج الدراسة هي أَنَّهُ على الرغم من نسبة التوحيد البسيطة التي تَحَقَّقَت إلا أَنَّهُ لا تزال هناك اختلافات كثيرة بين دول العَيِّنَة.

- دراسة **(Nobes)** التي كان يهدف منها إظهار أَنَّ الشركات الأمريكية والبريطانية لا تلتزم بالمعايير المحاسبية الدولية، عن طريق تحليل الفروقات الأساسية بين المعايير الأمريكية والبريطانية والمعايير الدولية، وتَوَصَّلَ الباحث إلى وجود درجة قبول ضعيفة لهذه المعايير من قِبَل الشركات في كلا الدولتين.[1]

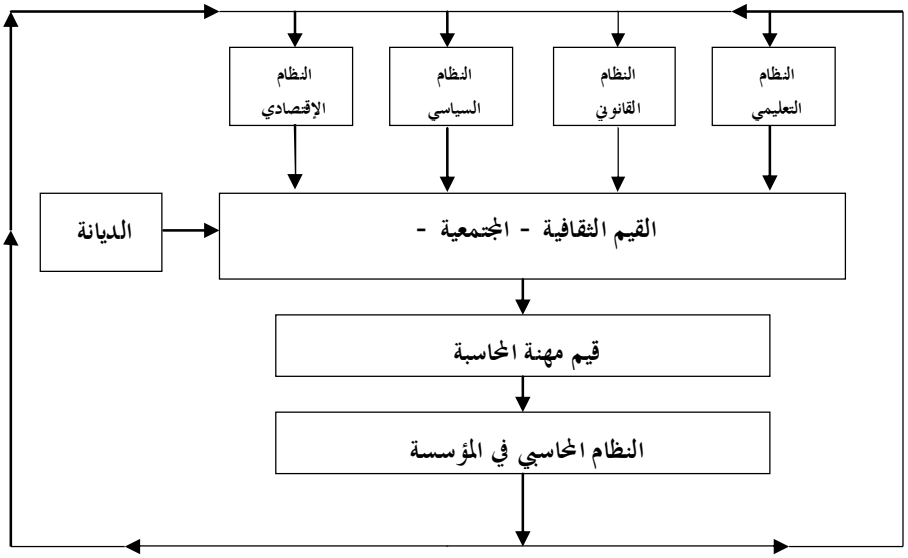
بالإضافة إلى الدراسات التي تناولت موضوع التوحيد المحاسبي، قام باحثون آخرون بالتَعَمُّق أكثر في هذا الموضوع، عن طريق محاولة قياس درجة التوحيد المحاسبي بشكل كمي عن طريق مجموعة من المؤشرات الإحصائية والرياضية وتَوَصَّلَت أغلب الدراسات إلى أَنَّ درجة التوحيد المحاسبي ضعيفة على العموم.

[1] - **عصام البحيصي**، مرجع سابق، ص: 23.

المطلب الثالث: العوامل المؤثرة على البيئة المحاسبية

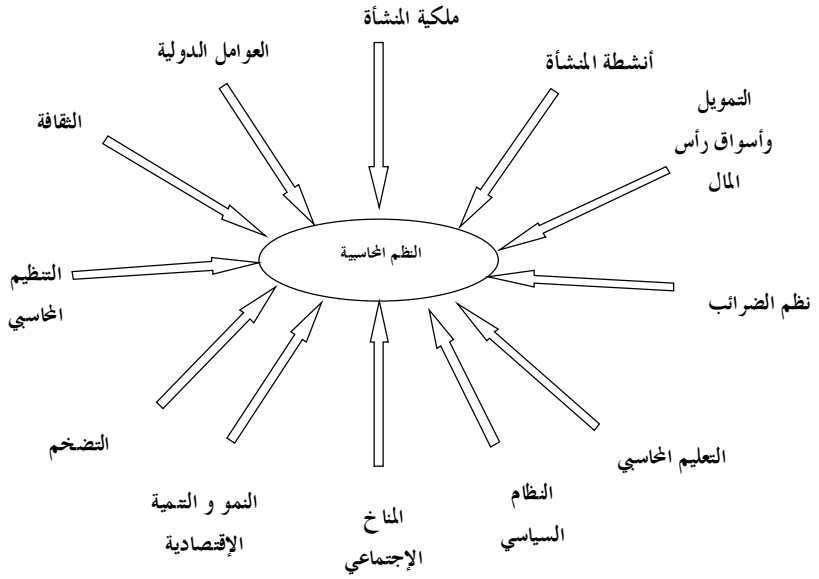
يَرْجِع إختلاف الأنظمة المحاسبية في العالم بالدرجة الأولى إلى إختلاف العوامل البيئية، وسنحاول في هذا المطلب إستعراض مختلف العوامل التي تُؤَثِر على البيئة المحاسبية، ويمكن توضيح العلاقات المتداخلة والمترابطة بين العوامل المؤثرة على المحاسبة كما يلي:

شكل رقم:(03-02) التأثيرات البيئية على المحاسبة



المصدر: أمين السيد أحمد لطفي، المحاسبة الدولية، الشركات المتعددة الجنسيات، مرجع سابق، ص:248.

شكل رقم : (3-03) التأثيرات البيئية والعوامل الداخلية والخارجية على النظام المحاسبي



المصدر: أمين السيد أحمد لطفي، المحاسبة الدولية: الشركات المتعددة الجنسيات، مرجع سابق، ص: 246.

1- العامل الإقتصادي

من بين أهم العوامل التي لها تأثير مباشر على تَطَوُّر الأنظمة المحاسبية لأي دولة، نجد العامل الإقتصادي والذي بدوره ينقسم إلى مجموعة عوامل فرعية وهي:[1]

1-1- درجة التَطَوُّر الإقتصادي وطبيعة ونوع النظام الإقتصادي

إنَّ درجة التَطَوُّر الإقتصادي ومستوى التكنولوجيا في بلد ما يُحَدِّد إلى مدى كبير مستوى تَعَقُّد النظام المحاسبي، حيث أنَّ النظام المحاسبي لأحد البلدان المُتَطَوِّرة إقتصاديا سيكون مختلفا عن النظام المحاسبي لأحد البلدان الأخرى التي تعتمد بصفة رئيسية على الإقتصاد الزراعي.[2]

[1] - **عبد الرزاق خليل، عادل عاشور**، أثر تطبيق معايير المحاسبة الدولية على المحتوى المعلوماتي للقوائم المالية، بحث منشور في مجلة أبحاث روسيكادا، العدد رقم 03، جامعة سكيكدة، الجزائر، 2005، ص: 178.

[2] - **أمين السيد أحمد لطفي**، المحاسبة الدولية الشركات المتعددة الجنسيات، مرجع سابق، ص: 249.

كما أنَّ مستوى التنمية الإقتصادية للدولة، يُؤَثِر على تطبيق وَتَطَوُّر ممارسات عملية التقرير المحاسبي.[1] فإذا كانت التنمية الإقتصادية لبلد ما مُتَدَنِّية، فإنَّ الأنشطة الإقتصادية والصناعية والتجارية وغيرها تكون محدودة وبسيطة، وبالتالي ستكون طبيعة ونوع الأنظمة المحاسبية المستخدمة في البلد بسيطة والإهتمام بها محدود، وكلما زادت درجة النمو الإقتصادي ينعكس ذلك على زيادة وحجم وعدد النشاطات والشركات الإقتصادية، وبالتالي ستَتَطَوُّر المحاسبة لِتُلَبِّي الإحتياجات المتزايدة لمتخذي القرار.[2]

1-2- مصادر التمويل

حيث إنَّ نوعية التمويل تُؤَثِر على تَوَجُّهَات المنظومة المحاسبية نحو تلبية حاجات فئة مُعَيَّنَة من المُستخدِمين على حساب فئة أخرى، فإذا كانت مُعظم مصادر التمويل من البنوك أو الوسطاء الماليين من الاقتراض، فإنَّ المنظومة المحاسبية سوف تَعْمَد إلى تطبيق السياسات والطرائق المحاسبية التي تَضْمَن القياس التحفظي (حماية لمصالح الدائنين)، بحيث ينعكس ذلك على تقييم الأصول بالتكلفة التاريخية والمبالغة في حجز المُخَصَّصَات بهدف تخفيض رقم الدخل، أَمَّا إذا كان مصدر التمويل في معظمه يَتَمَثَل في طرح الأسهم فإنَّ المنظومة المحاسبية سوف تتجه نحو تلبية إحتياجات المُستثمِرين من المعلومات والتي غالبا ما تَتَعَلَّق بربحية السهم.[3]

1-3- حجم الأنشطة الإقتصادية الدولية

يُعَدُ حجم الأنشطة الإقتصادية الدولية أهم العوامل المؤثرة على المنظومة المحاسبية، وأحد الأسباب التي تُؤَدِّي إلى وجود الإختلافات المحاسبية بين الدول، فَكُلَمَا إرتفع حجم التعاملات التجارية الدولية زادت الحاجة إلى تقارير وافصاح أفضل، وتزداد الحاجة كذلك إلى ممارسات محاسبية جديدة تَتَعَلَّق بعمليات الصرف الأجنبي وترجمة العمليات والقوائم المالية وغيرها من الإجراءات.

1-4- مستوى التضخم

يُعْتَبَرُ التضخم من بين العوامل التي لها تأثير كبير على البيئة المحاسبية وأحد أسباب الإختلافات بين المنظومات المحاسبية الدولية، ويعرف التضخم بأَنَّهُ الإرتفاع المستمر والملحوظ في المستوى العام للأسعار الذي ينتج عن وجود فجوة بين حجم السلع المتاحة وحجم الدخول المتاحة للانفاق.[4]

---

[1] - **ريتشارد شرويدر وآخرون**، نظرية المحاسبة، تعريب خالد كاجيجي، إبراهيم ولد محمد فال، دار المريخ للنشر، الرياض السعودية، 2006، ص: 110.

[2] - **محمد المبروك أبوزيد**، مرجع سابق، ص- ص: 151-152.

[3] - المرجع السابق، ص: 155.

[4] - **التجاني بالرقي**، دراسة أثر التضخم على النظرية التقليدية للمحاسبة مع نموذج مقترح لإستبعاد أثر التضخم على القوائم المالية، أطروحة دكتوراه، جامعة فرحات عباس سطيف، الجزائر، 2005، ص: 188.

وبما أنَّ مبدأ التكلفة التاريخية يُعْتَبَرُ أحد المبادئ الرئيسية التي تعتمد عليها المحاسبة في الوقت الحاضر في جميع الدول، والذي يعتمد على فرضية ثبات وحدة القياس بشكل معقول، فمبدأ التكلفة التاريخية يقضي بأنْ تظهر الأصول في القوائم المالية بالتكلفة التي دُفِعَت في سبيل الحصول عليها ولا تَتَغَيَّر هذه القيمة حتى مع تَغَيُّر أسعار هذه الأصول بعد اقتنائها.[1]

وإذا انتفى هذا الفرض بسبب التضخم، فإنَّ مبدأ التكلفة التاريخية سينتفي كذلك، وبما أنَّ هذا المبدأ له تأثير كبير على المحاسبة خصوصا في مجال تقييم الأصول خاصة الثابتة منها، لذلك فإنَّ التغيير في هذا الفرض سيكون له إنعكاسات كبيرة وواضحة على الممارسات المحاسبية.[2]

لهذا فإن للتضخم أثراً كبيراً على مصداقية المعلومات المحاسبية وخاصة فيما يَتَعَلَّق بأهداف القوائم المالية والخصائص النوعية للمعلومات.[3]

1-5- الروابط والعلاقات الإقتصادية

تُؤَثِر الروابط والعلاقات الإقتصادية بين الدول بدرجة كبيرة على المنظومة المحاسبية، وأحد هذه الروابط الإستعمار، حيث غالبا ما تتبع الأنظمة المحاسبية في الدول المحتلة الدول التي إستعمرتها، حتى وإن كانت غير ملائمة لبيئتها المحاسبية، وأحد الروابط الأخرى التي لها تأثير على المحاسبة نجد الاتحادات أو التكتلات الإقتصادية الدولية والإقليمية مثل الإتحاد الأوروبي، وتُعْتَبَرُ مجموعة أوروبا الإقتصادية من أهم وأكبر المجموعات التي لها تأثير على المنظومات المحاسبية للدول الأعضاء بها، حيث تسعى إلى التكامل التام على المستوى الإقتصادي، عن طريق إعادة النظر في الأنظمة المحاسبية وتعديلها إلى درجة تحقيق التوافق المحاسبي التام بين تلك الدول، وكان ذلك عن طريق تنصيب لجنة محاسبية دولية تعمل على تضييق الاختلافات المحاسبية بين دول الأعضاء.[4]

1-6- الاستقرار الإقتصادي

إنَّ تَعَرُض المُستثمِرين والدائنين للمخاطر الإقتصادية يرتبط مباشرة بدرجة عدم الإستقرار الإقتصادي، حيث إنَّ الإقتصاد غير المستقر تَصْعُب فيه عملية التنبؤ، حيث يُعَدُ الإستقرار الإقتصادي من بين العوامل التي تُسَهِّل من الناحية الفكرية عملية التطوير والتحسين المستمر لنظام محاسبي سليم وملائم.[5]

---

[1] - المرجع السابق، ص: 311.

[2] - **محمد المبروك أبوزيد**، مرجع سابق، ص: 158-159.

[3] - **التجاني بالرقي**، دراسة أثر التضخم على النظرية التقليدية للمحاسبة مع نموذج مقترح لإستبعاد أثر التضخم على القوائم المالية، مرجع سابق، ص: 311.

[4] - المرجع السابق، ص: 160-161.

[5] - **أمين السيد أحمد لطفي**، المحاسبة الدولية الشركات المتعددة الجنسيات، مرجع سابق، ص: 251.

2- النظام السياسي

تختلف الأنظمة السياسية في العالم من نظام ديمقراطي، نظام ملكي، نظام ديكتاتوري... الخ، ومَهْمَا كانت نوعية النظام السياسي الذي تَتبنَّاه الدولة فإنَّ له تأثير كبير على المنظومة المحاسبية، ففي النظام الديكتاتوري لا توجد حرية سياسية ولا يستطيع الشعب التأثير على سياسته، وبالتالي لا يستطيع خلق وتطوير مهنة المحاسبة، بشكل يَبْرُز فيه مبدأ الإفصاح الكامل والعادل، ويقول **البلقاوي** "إنَّ القمع السياسي في أي دولة ينتج عنه خسارة وفقد لحرية المجتمع" وهذا أمر يمكن أَنْ يُعِيق إلى حَدِّ ما تَطَوُّر مهنة المحاسبة.

ومن ضمن التأثيرات السياسية على المحاسبة والممارسات المحاسبية نجد عملية إستيراد وتَبَنِّي أو محاكاة الأنظمة المحاسبية من دولة إلى أخرى، كما هو الحال بالنسبة للمستعمرات البريطانية والفرنسية وغيرها، أَمَّا في العقود الأخيرة فقد حَلَّت الروابط والعلاقات السياسية محل الإستعمار المباشر وأَثَرَت بشكل كبير على أنظمتها المحاسبية، ومثال ذلك الإتحاد السوفياتي سابقا حيث أَثَّر على البيئات المحاسبية للدول التي تربطه معها علاقات سياسية قوية، ومنه نَخلُص أنَّ الآثار المُتَرتِّبة عن هذه العلاقات تنعكس على الأنظمة المحاسبية للدول، والتي تسعى نحو توحيد وتوفيق التقارير والممارسات المحاسبية فيما بينها.[1]

كما أنَّ الفساد الإداري والرشاوى ونقص نظم المساءلة والمحاسبة والتباطؤ والتأخير الدائم في إتخاذ القرار، بالإضافة إلى التدخل السياسي في أمور الإقتصاد والأعمال، وعموماً فإنَّ عدم الإستقرار السياسي من الأسباب التي تُؤَدِّي إلى عدم تطوير النظام المحاسبي.[2]

3- النظام القانوني والجبائي

إنَّ تأثير الأنظمة القانونية والجبائية على البيئة المحاسبية كبير، ويختلف من دولة لأخرى، وتُعْتَبَرُ القوانين الجبائية في كثير من البلدان السبب الرئيسي وراء إستخدام المحاسبة، حيث تُلْزِم القوانين بهذه الدول الشركات بالامتثال لممارسات وطُرُق وتقارير محاسبية مُعَيَّنَة عند إعدادها لقوائمها المالية، وفي دول يكون تأثير القوانين محدوداً جداً، حيث إنَّ الشركات بهذه الدولة غير مُلْزَمَة بالإمتثال للقوانين بمقدار ما هي حريصة على إيجاد حلول عادلة وصادقة للقوائم المالية تتماشى مع المبادئ المحاسبية للدولة.[3] ونجد في بعض الدول أَنَّ القوائم المالية تُعْتَبَرُ أساس تحديد الضرائب بينما نجد في دول أخرى إعداد تسويات للقوائم المالية بهدف الضرائب ويتم إرفاق هذه التسويات في مرفقات للقوائم.[4]

---

[1] - **محمد المبروك أبوزيد**، مرجع سابق، ص: 162.

[2] - **أمين السيد أحمد لطفي**، المحاسبة الدولية الشركات المتعددة الجنسيات، مرجع سابق، ص- ص: 252-253.

[3] - **محمد المبروك أبوزيد**، مرجع سابق، ص: 163.

[4] - **ثناء القباني**، مرجع سابق، ص: 161.

4- مهنة المحاسبة والمراجعة ومستعملوا القوائم المالية

تُعَدُ كذلك مهنة المحاسبة من العوامل التي تُسَبِّب إختلافات محاسبية بين الدول، خاصة قوة وتأثير المنظمات المهنية المحاسبية على المُشَرِّع القانوني، وكذلك درجة المنافسة بين هذه المنظمات، حيث نجد أنَّ مهنة المحاسبة غالبا ما تزدهر وتنشط في الدول الديمقراطية الرأسمالية، بينما يكون دور مهنة المحاسبة محدوداً بالدول الديكتاتورية.

كما أنَّ مُستخدِمي القوائم المالية في الدول التي تعترف بالمِلْكِيَة الخاصة والتي يحوز فيها القطاع الخاص على أسهم في الشركات، لهم تأثير كبير على المنظومة المحاسبية لأَنَّهُم يشترطون توفير قوائم مالية صادقة وموثوقة عن وضعية الشركات التي يساهمون فيها.

ولتعزيز الثقة في تلك القوائم ازدادت الحاجة إلى مهنة المراجعة التي تستند إلى تقدير مدى التزام المحاسبين بتطبيق القوانين والإرشادات والتوجيهات المعمول بها، حيث إنَّ العدد الهائل من الهيئات المحاسبية التي تنشط في الدول المَتَطَوِّرة والتجربة الطويلة التي إكتسبتها كان لهما الأثر البالغ في اختلاف الأنظمة المحاسبية على المستوى الدولي.[1]

أَدَّى التَطَوُّر الكبير في نشاط التجارة الدولية إلى ظهور شركات المحاسبة والتدقيق الدولية، والتي أصبحت تهتم بالمشاكل المحاسبية المُتَرِتِّبة عن العمليات التجارية الدولية، ومن ثم إيجاد حلول منطقية ومقبولة لها.

كما أنَّ ظاهرة العولمة أَثَرَت على معظم النشاطات الإقتصادية، وساهمت في تطوير المحاسبة الدولية، إذ أصبح من الضروري على المحاسبين إكتساب المعارف والخبرات والتقنيات الفنية المرتبطة بالمواضيع الإقتصادية والمالية الدولية، كما أصبحت هذه الشركات المحاسبية تنشط على المستوى الدولي لإيجاد الحلول المناسبة للمشاكل المحاسبية المعاصرة وبهذا تكون قد ساهمت في التأثير على النظم والبيئات المحاسبية على المستوى الدولي.

5- التعداد السكاني

يؤثر التعداد السكاني على البيئة المحاسبية، فكلما زاد عدد السكان كلما إرتفع عدد الأشخاص المهتمين بمهنة المحاسبة، وهذا من شأنه أَنْ يساعد في توفير الإطارات التي لها تكوين خاص في المجال المحاسبي، فمثلا تَطَوَّرَت الممارسات والأنظمة المحاسبية وكذلك التعليم المحاسبي في كل من الهند وباكستان ومصر بالرغم من أَنَّ هذه الدول مازالت تُعْتَبَرُ بلدانا نامية.[2]

[1] - **محمد المبروك أبوزيد**، مرجع سابق، ص- ص: 165-166.

[2] - **نبيه بن عبد الرحمن الجبر، محمد علاء الدين عبد المنعم**، مرجع سابق، ص: 17.

6- عامل اللغة

تُؤَثِر المحاسبة على السلوك اللغوي وغير اللغوي للمُستخدمين،[1] كما أَنَّ اكتساب اللغة المُتَطَوِّرة يساعد على الولوج في الأسواق العالمية، كما أَنَّ الأنظمة المحاسبية المُتَطَوِّرَة تصدر باللغات الحية، وتلقى رواجاً كبيراً بين المهنيين والأكاديميين المختصين في المحاسبة والمراجعة وبين المُكَلَّفين والمشرفين على إدارة وتنظيم الأسواق المالية وكذلك بين المتعاملين الإقتصاديين على المستوى الدولي.[2]

7- عامل الثقافة

تُعْتَبَرُ الثقافة من العوامل التي تُؤَثِر على المنظومة المحاسبية، حيث تعتمد على إفتراض أَنَّ المفاهيم المحاسبية في بلد ما مُتَمَيِّزَة مثل بقية السمات الثقافية الأخرى، حيث أجمعت الكثير من الدراسات التي تناولت تأثير عامل الثقافة على المنظومة المحاسبية، حيث ذكرت أَنَّ التشريعات والأنظمة المحاسبية الخاصة ببلد ما تعكس مستواه الثقافي والإقتصادي والسياسي والقانوني، ويُؤَدِّي ذلك إلى وجود إختلاف بين الدول في الأنظمة المحاسبية.[3]

حيث أشار إلى ذلك (Jaggy B.L)[4] الذي ربط بصفة منطقية بين الثقافة وتَوَجُّه المديرين، وذلك عندما أشار إلى أَنَّ تَوَجّه القِيَم للمدراء هو نتاج لعامل الثقافة إلى حَدٍّ كبير، فهي ذات تأثير مباشر على المحاسبين وممارساتهم المحاسبية.[5]

ونظرا لأَهَمِيَّة عامل الثقافة وتأثيره على المحاسبة فقد إنعقدت في الثمانينات من القرن الماضي ثلاث مؤتمرات علمية دولية كان موضوعها الحتمية الثقافية في المحاسبة، حيث إنعقد المؤتمر الأول في أمستردام جوان 1985 والثاني في نيويورك أوت 1986، والثالث في بروكسل ديسمبر 1987 .[6]

وتم إجراء الكثير من الدراسات حول تأثير الثقافة على المنظومة المحاسبية، والتي تَعْتَبِرُ أَنَّ ملامح المحاسبة تَتَحدَّد بثقافة الدولة التي يعمل بها النظام المحاسبي، وإنَّ ضعف الإجماع بين الدول المختلفة على الممارسات المحاسبية يرجع إلى أَنَّ الغرض من ورائها ثقافي وليس فَنِّياً.[7]

---

[1] - **أحمد الرياحي بلقاوي**، نظرية المحاسبة، ترجمة رياض العبد الله، طلال حجاوي، دار اليازوري العلمية للنشر والتوزيع، عَمَّان، الأردن، 2009، ص: 494-495.

[2] - **محمد المبروك أبوزيد**، مرجع سابق، ص: 167.

[3] - **نبيه بن عبد الرحمن الجبر، محمد علاء الدين عبد المنعم**، مرجع سابق، ص: 12.

[4]- **Jaggy, B.L**, the impact of the culturelle environment on financial disclosure, international journal of accounting, USA,Spring 1975.

[5] - **محمد المبروك أبوزيد**، مرجع سابق، ص: 181.

[6] - المرجع السابق، ص- ص: 184-185.

[7] - المرجع السابق، ص: 194.

8- المستوى التعليمي

تتأثر المنظومة المحاسبية لأي دولة ما بشكل كبير بالمستوى التعليمي لمواطني تلك الدولة، والمستوى التعليمي يتأثر بدوره بعدة عوامل هي:[1]

- درجة الأُمِيَّة في المجتمع؛
- مُعدَّل المواطنين الحاصلين على مستوى التعليم الثانوي والجامعي؛
- الإتجاه العام للمنظومة التعليمية (ديني، مهني)؛
- مدى مطابقة نظام التعليم لإحتياجات ومُتَطَلَّبَات المجتمع.

9- الديانة

يُؤَثر الدين بمفهومه الواسع – والدين الإسلامي خصوصا - على المفاهيم المحاسبية الأساسية، ففي كثير من البلاد الإسلامية مثل باكستان والسعودية يتم تحريم الفائدة على القروض، حيث قَرَّرَت حكومات البلدين وضع نظام اقتصادي خالي من الفوائد باعتبارها تُمَثِل ربا، مما خلق حاجة إلى إيجاد ممارسات محاسبية تَتَكَيَّف مع هذا الواقع، كما توجد بعض المُتَطَلَّبَات الدينية قد يتم تفسيرها بشكل مختلف في البلدان المختلفة، ومثال ذلك السعودية حيث تُلْزَمُ سَيِّدات الأعمال على أَنْ يكون لديهم مُرَافِق مُحْرِم من الرجال عند التعامل مع الإدارات الحكومية ومنظمات الأعمال ويمنع عليهم التعامل حتى مع موظفيهم، على خلاف دول إسلامية أخرى تجيز هذا النوع من التعامل.[2]

10- البحث العلمي

كانت المواضيع المحاسبية التي تهتم بتحقيق التوافق وتوحيد الأنظمة المحاسبية من المواضيع التي تناولها الباحثون على مختلف المستويات، وقد نتج عنها العديد من الأعمال العلمية التي ساهمت في حل المشاكل المحاسبية الدولية، ووضع المعايير والمفاهيم المناسبة، وهذه الجهود قد ساهمت في تغيير الأنظمة والبيئات المحاسبية الوطنية، لذلك تقوم كليات المحاسبة في كل دول العالم بإعادة النظر في المناهج التعليمية بشكل مستمر من أجل مواكبة التَغَيُّرات التي تمس مختلف مجالات النشاط الإقتصادي والمالي.[3]

[1] - **نبيه بن عبد الرحمن الجبر، محمد علاء الدين عبد المنعم**، مرجع سابق، ص: 17.

[2] - **أمين السيد أحمد لطفي**، المحاسبة الدولية الشركات المتعددة الجنسيات، مرجع سابق، ص: 258.

[3] - **Elena Barbu**, une meilleure connaissance de l'environnement comptable, Op.Cit, P: 124.

المبحث الثاني: أثر المعايير المحاسبية الدولية على جودة التقارير المالية

إنَّ الأزمات المالية التي حدثت في السنوات الأخيرة والتي أَدَّت إلى إفلاس العديد من الشركات والمؤسسات العالمية الكبرى أثارت مسألة مُهِمَّة جداً تَتَعَلَّق بنوعية وجودة المعلومات المالية المنشورة في التقارير المالية، وأضحت مصداقية هذه القوائم المالية على المحك، وكان لا بد من البحث عن وسيلة لإستعادة ثقة المُستثمِرين فيها.

لذلك أصبح موضوع جودة التقارير المالية من القضايا الحيوية خلال السنوات الأخيرة، وأصبح مُستخدِمو القوائم والتقارير المالية يحرصون على ضمان جودة هذه القوائم عن طريق جملة من الإجراءات والآليات، منها: المعايير المحاسبية الدولية، حَوْكَمَة الشركات، الإفصاح المحاسبي، الشفافية، وكما تم وضع معايير مراجعة دولية لمراقبة جودة القوائم المالية، لذلك سنعمد في هذا المبحث إلى تحليل العلاقة بين مختلف هذه الإجراءات والآليات التي تهدف إلى تحسين جودة القوائم المالية.

المطلب الأول: الإطار النظري لجودة التقارير المالية

يرى الكثير من الباحثين أنَّ القوائم المالية المُعَدَّة وفق معايير لا تتمتع بالجودة الكافية كانت من أهم الأسباب التي أَدَّت إلى حدوث الأزمات المالية العالمية، وأصبحت مصداقية هذه القوائم المالية على المحك، وكان لا بد من البحث عن وسيلة لإستعادة ثقة المُستثمِرين فيها. نتيجة لذلك زاد الاهتمام بإعداد تقارير وقوائم مالية ذات جودة عالية بأسلوب مُوَحَد يَضْمَنُ الشفافية حول الوضعية الحقيقية للمؤسسة خاصة من الناحية المحاسبية والمالية والإقتصادية، وذلك بتطبيق معايير متفق عليها، وعليه فإنَّ الالتزام بتحقيق الجوانب الفكرية والعملية لهذه المعايير سوف ينعكس بشكلٍ مباشر على تلك التقارير وتصبح العلاقة بين النظام المحاسبي وجودة التقارير المالية هي علاقة وثيقة الصلة بالعملية الإدارية، أي أَنَّه يفترض في الإطار النظري المحاسبي أَنْ يَضْمِنَ لمستخدِمي التقارير المالية الحصول على المعلومات التي يحتاجون إليها لإتخاذ قراراتهم، وأَنَّ الفائدة من إتخاذ القرارات لا تتأتى إلا إذا تَوَفَرَت الشروط التالية:[1]

1. أَنْ تكون المعلومات التي تَتَضَمَّنُها التقارير المالية صالحة لإجراء التنبؤ وتقدير المخاطر؛
2. أَنْ تكون المعلومات التي تَتَضَمَّنُها التقارير المالية صحيحة وعادلة وموثوق بها؛
3. أَنْ تكون المعلومات متجانسة من الناحية النوعية تَقَبُّل المقارنة مع مفردات أخرى.

[1] - **مصطفى عقاري**، مرجع سابق، ص: 99.

1- مفهوم جودة القوائم والتقارير المالية

نظرا لأَهَمِيَّة التقارير والقوائم المالية في توصيل معلومات محاسبية موثوقة إلى مُستخدِميها، تحرص المرجعية المحاسبية الدولية على أَنْ تكون هذه القوائم المالية ذات جودة عالية، وترتبط هذه الأخيرة بجودة المعلومات المحاسبية التي تم الإفصاح عنها، وهذا يَتَأَتَّى بتوافر الخصائص النوعية في المعلومات المحاسبية، بمعنى أَنْ تحتوي هذه القوائم والتقارير المالية على بيانات ومعلومات كافية تجعلها مفيدة ونافعة ولا تكون مُضَلِّلَة لمُستخدِمي القوائم والتقارير المالية، وهذا يعني ضرورة أَنْ تَتَضَمَّن القوائم والتقارير المالية والمحاسبية كل المعلومات الهامة التي تُظْهِرُ المؤسسة في الصورة التي تُعَبِّر عن أوضاعها الحقيقية في ظل الظروف البيئية المختلفة المحيطة بها.

لذلك سنستعرض مفهوم الجودة كمايلي:

- تعني الجودة في هذا المجال مصداقية المعلومات المحاسبية التي تَتَضَمَّنُها التقارير المالية وما تُحَقِّقُه من منفعة للمُستخدِمين، ولتحقيق ذلك يجب أَنْ تخلو من التحريف والتضليل وأَنْ تُعَدَّ في ضوء مجموعة من المعايير القانونية والرقابية والمهنية والفنية، بما يُحَقِّق الهدف من استخدامها.[1]
- تعني الجودة الوضوح والشفافية وتوافر المعلومات في الوقت المناسب، كما تعني مدى القدرة على إستخدام المعلومات في مجال التنبؤ، ومدى ملائمة المعلومات للهدف من الحصول عليها، فالجودة هي الوجه الشَفَّاف للتقارير والقوائم المالية.[2]
- تعتمد الجودة في التقارير والقوائم المالية على توافر معايير محاسبية دولية، والتي يتم على أساسها إعداد التقارير والقوائم المالية، بما يُمَكِّنُ المُستثمِرين ومتخذي القرار من إتخاذ القرارات الرشيدة.[3]
- إنَّ تحديد أهداف التقارير المالية هو نقطة البداية في تطبيق منهج فائدة المعلومات المحاسبية في ترشيد قرارات المستفيدين، أي أنَّ المعلومات الجَيِّدة هي المعلومات الأكثر فائدة في مجال ترشيد القرارات، ويقصد كذلك بمفاهيم جودة المعلومات تلك الخصائص التي يجب أَنْ تتسم بها المعلومات المحاسبية المفيدة، والمُعَبَّر عنها بالفائدة المرجوة من إعداد القوائم المالية في تقييم نوعية المعلومات التي تنتج عن تطبيق الطُرُق والأساليب المحاسبية البديلة.[4]

---

[1] - **خليل محمد**، دور المحاسب الإداري في إطار حوكمة الشركات، بحث منشور في مجلة الدراسات والبحوث التجارية، كلية التجارة، جامعة بنها، مصر، العدد الثاني، 2003، ص :365.

[2] - **مجدي محمد سامي**، أثر المراجعة على جودة التقارير المالية في بيئة الأعمال المصرية، مداخلة في الملتقى الدولي الخامس حول حوكمة الشركات وأبعادها المحاسبية والإدارية والإقتصادية، جامعة الإسكندرية، يومي 8-10 سبتمبر 2005، ص: 101.

[3] - المرجع السابق، ص: 102.

[4] - **عباس مهدي الشيرازي**، مرجع سابق، ص: 189.

§ ينطوي مفهوم جودة التقارير المالية على خصائص المعلومات المالية التي تَتَضَمَّنُها تلك التقارير، وبداية فإنَّهُ يجب التسليم بأنَّه لا يوجد اتفاق بين الهيئات أو الباحثين على مجموعة الخصائص، إلا أنَّ هناك اتفاق على بعض الخصائص الأساسية.[1] هذه الخصائص تنبثق من منفعة المعلومات المحاسبية في إتخاذ القرارات والتي تَتَوَقَّف على درجة موثوقية المعلومات، وعلى ملاءمة تلك المعلومات من ناحية ثانية، وعلى قابلية تلك المعلومات للمقارنة من ناحية ثالثة، وقابليتها للفهم، فالعوامل كلها مجتمعة تعمل على تحسين منفعة المعلومات المحاسبية لإتخاذ القرارات، وبالتالي تحسين جودة التقارير والقوائم المالية.

§ كما يمكن تعريف جودة التقارير المالية من ناحية أخرى؛ إذ يُشِير هذا المصطلح إلى خُلُو تلك القوائم والتقارير المالية من التحريفات الجوهرية وإعطائها صورة حقيقية وعادلة عن المركز المالي للشركة، وبالتالي ارتفاع قدرتها التنبؤية على تقييم الوضع الحالي والمستقبلي للشركة، لذلك يُعْتَبَرُ تقرير مدقق الحسابات الخارجي مُؤَشِر للتعبير عن جودة التقارير المالية؛ حيث يُشِير حصول الشركة على تقرير نظيف إلى ارتفاع جودة قوائمها المالية.[2]

في هذا الصدد تهتم العديد من الدراسات بموضوع جودة التقارير المالية، وذلك عن طريق البحث عن المتغيرات المحاسبية التي تعكس جودة التقارير والقوائم المالية والعوامل المؤثرة فيها.

2- قياس جودة القوائم والتقارير المالية

تعتمد جودة القوائم والتقارير المالية على جودة المعلومات المحاسبية التي تَتَضَمَّنُها، ويمكن تحديد معايير عامة لقياس جودة المعلومات على النحو التالي:[3]

2-1- دقة المعلومات المحاسبية

تُعْتَبَرُ الدِّقَة أحد مقاييس جودة التقارير المالية، حيث كلما زادت دقة المعلومات المحاسبية الموجودة في القوائم المالية زادت جودة هذه القوائم. ومع أَهَمِيَّة هذا المقياس في التعبير عن الحقائق التاريخية أو عن التوقعات المستقبلية، إلا أنَّه لا يمكن تحقيقه في الواقع بشكل كامل، وذلك لكون المعلومات التي يبنى عليها القرار تنطوي على المستقبل، وبالتالي فهي على درجة من اللايقين وعدم التأكد، لذا غالباً ما يتم التضحية بالدِّقَة من أجل توفير معلومات ملائمة لإتخاذ القرار.

[1]- **أحمد محمد نور**، مبادئ المحاسبة المالية (المبادئ والمفاهيم والإجراءات المحاسبية والمعايير المحاسبية الدولية والعربية والمصرية)، مرجع سابق، ص: 73.

[2]- **علاَّم محمد موسى حمدان**، أثر التحفُّظ المحاسبي في تحسين جودة التقارير المالية، دراسة تطبيقية على الشركات الصناعية المساهمة العامة الأردنية، بحث منشور في مجلة دراسات العلوم الإدارية، الجامعة الأردنية، الأردن، المجلد 38، العدد 2،2011، ص: 418.

[3]- **مؤيد محمد الفضل، عبد الناصر إبراهيم نور**، المحاسبة الإدارية، ط 01، دار المسيرة للنشر والتوزيع والطباعة، عَمَّان، الأردن، 2002، ص-ص: 305-306.

2-2- منفعة المعلومات المحاسبية

تقاس جودة التقارير المالية بدرجة منفعتها لمتخذ القرار، وتَتَمَثَل المنفعة في عنصرين هما صِحَّة المعلومة وسهولة إستخدامها، وتكون المنفعة في أحد الصور التالية:

- المنفعة الشكلية

ويقصد بها تطابق شكل أو محتوى المعلومات المحاسبية مع إحتياجات متخذ القرار.

- المنفعة الزمنية

ويقصد بها تَوَفَر المعلومة المحاسبية في الوقت المناسب لمتخذ القرار.

- المنفعة التقييمية

ويقصد بها قدرة المعلومة على تقييم وتصحيح نتائج تنفيذ القرار.

2-3- فاعلية المعلومات المحاسبية

تُعَبِّر الفاعلية عن مدى تحقيق الأهداف من خلال موارد مُحَدَّدَة، وبِناءاً عليه يمكن تعريف جودة المعلومات من ناحية الفاعلية بأَنَّهَا مدى تحقيق المعلومات لأهداف المنشأة أو متخذ القرار من خلال موارد محدودة، ومن ثم فإنَّ فاعلية المعلومات هي مقياس لجودة المعلومات المحاسبية.

2-4- التنبؤ

تقاس جودة التقارير المالية بقدرة المعلومات المحاسبية على التنبؤ، ويقصد به إستخدام معلومات الماضي والحاضر في توقع أحداث ونتائج المستقبل، وإنَّ هذه التنبؤات تستخدم في التخطيط وإتخاذ القرارات المستقبلية، لذلك فجودة المعلومات المحاسبية تَتَمَثَل في مقدرتها التنبؤية وتخفيض حالة عدم التأكد في المستقبل.

2-5- الكفاءة

يقصد بالكفاءة تحقيق أهداف المؤسسة بأقل إستخدام ممكن للموارد، أو بعبارة أخرى تعظيم جودة المعلومات المحاسبية بأقل التكاليف الممكنة، والتي يجب أَنْ لا تتجاوز قيمة المعلومة.

كما يمكن قياس مستوى الجودة من خلال إختبار مجموعة من المقاييس الأخرى حددها(Dorothy) [1] كمايلي:[2]

- الدعاوي القضائية المرفوعة من حملة الأسهم ضد مجلس الإدارة بسبب وجود مخالفات وأخطاء جوهرية؛

[1]- **Dorothy,A.M**, Audit committee Performance: An Investigation of consequences Associated with Audit committee. Auditing. A journal of practice and theory. Vol.15.No. 1(spring),USA, 1996.

[2]- **مجدي محمد سامي**، مرجع سابق، ص: 101.

- الدعاوي القضائية المرفوعة من هيئة سوق المال بسبب مخالفة مجلس الإدارة لقواعد القيد ومعايير العرض والإفصاح؛

- مُعدَّل تغيير المراجعين الخارجيين بسبب الخلاف على السياسات المحاسبية؛

- طبيعة ملاحظات المراجع الخارجي على القوائم المالية السنوية والدورية.

3- قيود جودة القوائم والتقارير المالية

توجد مجموعة من القيود التي تُخَفِض من جودة التقارير المالية ومن أهمها مايلي:[1]

3-1- فرضية ثبات القدرة الشرائية للوحدة النقدية

يتم إعداد التقارير المالية على أساس فرضية ثبات القدرة الشرائية لوحدة النقد، وهذه القدرة تَتَغَيَّر بمرور الوقت بسبب تَغَيُّر الأسعار، وتم إجراء الكثير من الأبحاث لمحاولة قياس أثر التَغَيُّرات في مستوى الأسعار على جودة التقارير المالية، إلا أَنَّهُ لم يتم التَوَصُّل إلى اعتماد طريقة تسمح بعزل أثر تَغَيُّرَات الأسعار على المعلومات المالية المدرجة في القوائم المالية.

3-2- التقييم على أساس التكلفة التاريخية

تنص المعايير المحاسبية الدولية ومختلف الأنظمة المحاسبية على التقييم وفق طريقة التكلفة التاريخية، ولكن في حالات مُعَيَّنَة تصبح هذه الطريقة غير صالحة للتقييم خصوصا في فترة التضخم، حيث تصبح أصول المؤسسة لها قيمة سوقية تختلف عن القيمة التاريخية المُسَجَّلَة بها، وهذا يُؤَثر على القوائم المالية ويجعلها لا تُعَبِّر عن الواقع الإقتصادي، وبالتالي يمكننا القول أَنَّ طريقة التكلفة التاريخية تُخَفِّض من جودة التقارير المالية في حالات التضخم، ومن أجل تفادي هذه المشكلة تم إستخدام طريقة تقييم أخرى مثل طريقة القيمة العادلة.

3-3- المحاسبة الإبداعية

تُعَرَّف المحاسبة الإبداعية بأَنَّهَا استخدام أساليب أو طُرُق أو إجراءات أو مفاهيم أو معايير أو نظريات جديدة غير مألوفة يمكن استخدامها لتفسير أو تحليل أو حل مشكلة محاسبية تواجه الإدارة، حيث يَتَمَتَّع المحاسب المبدع بقدرات مُمَيَّزَة للتأثير في مضمون القوائم المالية،[2] وبالتالي التأثير على متخذ القرار ودفعه إلى إتخاذ قرارات مُعَيَّنَة، وهذه الأساليب تَحُدُّ من جودة القوائم المالية.

---

[1] - **طارق عبد العال حماد**، التقارير المالية: أُسُس الإعداد والعرض والتحليل، وفقا لأحدث الإصدارات والتعديلات في معايير المحاسبة، مرجع سابق، ص: 67.

[2] - **صالح مرازقة، فتيحة بوهرين**، الإبداع المحاسبي من خلال معايير المحاسبة الدولية، مداخلة في الملتقى الدولي حول الإبداع والتغيير التنظيمي في المنظمات الحديثة، جامعة سعد دحلب - البليدة، يومي 13/12 ماي 2010، ص : 05.

3-4- الحكم والتقدير الشخصي

في بعض الحالات الإستثنائية يواجه المحاسب أثناء إعداد القوائم المالية مشكلات محاسبية معقدة، يلجأ إلى اقتراح حلول بناءاً على خبرته المحاسبية، وهذا ما يجعل جودة القوائم المالية ترتبط بكفاءة وخبرة مُعِدِّي القوائم المالية بدرجة كبيرة.

3-5- مرونة المفاضلة بين الطُرُق والأساليب المحاسبية

يواجه مُعِدِّي القوائم المالية مجموعة من المشاكل المحاسبية وحالات عدم التأكد، ويضطر للمفاضلة بين الطُرُق والأساليب والسياسات والبدائل المحاسبية التي تناسب ظروف المؤسسة، وتُؤَدِّي عملية المفاضلة إلى آثار مختلفة على التقارير المالية، وبالتالي تُؤَدِّي إلى إتخاذ قرارات مختلفة، لذلك فإنَّ وجود بدائل متعددة ستعمل على تغيير درجة جودة القوائم المالية بشكل كبير.

3-6- محدودية نظام المعلومات

إنَّ وجود نظام معلومات يسمح بإيصال المعلومة بشكل صحيح إلى مُعِدِّي القوائم المالية، يساهم في رفع جودة التقارير المالية، وأَنَّ أَيُّ خلل أو محدودية في نظام المعلومات المحاسبية في المؤسسة سيكون له أثر كبير في تقليل جودة القوائم المالية، ونظام المعلومات في حد ذاته يتأثر بمجموعة من العوامل الأخرى مثل الموارد البشرية والإمكانيات المادية وغيرها.

4- معايير جودة التقارير المالية

تَتَحَقَّق جودة التقارير المالية من خلال تَوَفَر جملة من المعايير هي:[1]

4-1- معايير قانونية

تسعى الهيئات المهنية المهتمة بمجال المحاسبة والمراجعة في كل دول العالم إلى الرفع من مستوى جودة معايير القوائم المالية وتحقيقها والالتزام بها من خلال وضع تشريعات وقوانين وإجراءات مُنَظَّمَة لعمل هذه المؤسسات تلزمها بالإفصاح عن وضعيتها المالية الحقيقية.

4-2- معايير رقابية

يشترط وجود جهاز رقابي فَعَّال في المؤسسة يُحَدِّدُ دور كل من مجلس الإدارة والمساهمين، ويسهر على تنفيذ الإجراءات والأهداف المُسَطَّرَة بفاعلية، ويعمل على تقييم الأداء الإداري ومدى الالتزام بالقواعد والقوانين المُطَبَّقَة.

---

[1] - **ماجد إسماعيل أبو حمام**، أثر تطبيق قواعد الحوكمة على الإفصاح المحاسبي وجودة التقارير المالية، دراسة ميدانية على الشركات المدرجة في سوق فلسطين للأوراق المالية، رسالة ماجستير، الجامعة الإسلامية غزة، فلسطين، 2009، ص: 70.

3-4- معايير مهنية

تسعى الهيئات والمجالس المهنية المختصة بالمحاسبة بإعداد قوانين وتشريعات ومعايير للمحاسبة والمراجعة، من أجل الوصول إلى إعداد قوائم مالية ذات جودة عالية، تُطَمْئِن المُستثمِرين وتُشَجِّعُهم على الاستثمار أكثر، ويَتَأَتَّى ذلك عن طريق تفعيل آليات الحَوْكَمَة وإضفاء الشفافية على القوائم المالية المنشورة، مما يُدَعِّمُ عملية التواصل بين المُلاَّك والإدارة وبالتالي نجاح المؤسسة ككل.

4-4- معايير فنية

إنَّ وجود معايير فنية يساهم في تطوير مفهوم جودة التقارير المالية ويزيد من ثقة المساهمين والمُستثمِرين وأصحاب المصالح في المؤسسة ويُؤَدِّي إلى رفع وزيادة الاستثمار، لأجل ذلك وضعت مجموعة من الخصائص النوعية للمعلومات المحاسبية كمعايير فنية من أجل تحسين جودة القوائم المالية.

5- البدائل النظرية لتحديد مفهوم جودة التقارير المالية

استخدمت الدراسات المحاسبية والتقارير مفاهيم ومصطلحات عديدة للتعبير عن جودة القوائم والتقارير المالية، فبعض الدراسات تناولتها تحت مفهوم جودة المحاسبة، والبعض تناولها تحت مفهوم جودة معايير المحاسبة، وأخيراً هناك من تناولها تحت مفهوم جودة الربح وسوف نتَطَرَّق إلى هذه البدائل فيما يلي:[1]

1-5- جودة المحاسبة وجودة التقارير المالية

تستخدم جودة المحاسبة أحيانا للتعبير عن جودة التقارير المالية التي تنتجها العملية المحاسبية، مع هذا فإنَّ جودة المحاسبة هي مفهوم عريض يرتبط أساسا بمهنة المحاسبة ككل، بدءاً من إعداد معايير المحاسبة والمراجعة، مروراً بالممارسة المهنية لإعداد ومراجعة القوائم المالية، وانتهاءاً بمخرجات هذه العملية وهي القوائم المالية، ويُعْتَبَرُ نطاق جودة المحاسبة، على هذا النحو، نطاقا عريضا ينطوي على جودة المحاسبة وجودة المراجعة في نفس الوقت.

ويستخدم بعض الباحثين مفهوم جودة المحاسبة في الوقت الذي يُرَكِّزُون فيه على نطاق ضيق للجودة يرتبط ببعض المقاييس المُحَدَّدَة لجودة الربح والمُتَمَثِلَة في اختيار سياسات مختلفة في الإفصاح عن الأرباح، وتجنب الإعتراف بالخسائر وتمهيد الدخل، وبناءاً عليه فإنَّ مصطلح جودة المحاسبة هو مصطلح عام يتسع أو يضيق حسب تَوَجُّه الباحثين، ومع هذا تظل جودة مخرجات المحاسبة مُتَمَثِلَة في جودة التقارير المالية.[2]

[1]- **مدثر طه أبو الخير**، مرجع سابق، ص- ص: 19-21.

[2]- **Imhoff Jr, Eugene A**, Accounting Quality, Auditing, and corporate governance, Accounting Horizons, (Supplement), 2003, USA, P: 122.

2-5- جودة المعايير المحاسبية وجودة التقارير المالية

ترتبط جودة معايير المحاسبة بإنتاج معلومات نافعة لإتخاذ القرارات، وبالتالي فإنَّ جودة معايير المحاسبة تَتمَثَل في قدرتها على إنتاج معلومات مالية موثوق فيها، ويمكن الاعتماد عليها في إتخاذ القرارات، كما يجب أَنْ تسمح المعايير بالتطبيق المتناسق لها بحيث تُمَكِّن من مقارنة المعلومات المحاسبية من سنة لأخرى ومن شركة لأخرى، وقد حددت هيئة تداول الأوراق المالية الأمريكية مجموعة من الشروط التي يجب توافرها حتى يمكن اعتبار أي مجموعة من معايير المحاسبة ذات جودة عالية، من هذه الشروط وجود تنظيم جَيِّد لهيئة إصدار المعايير يرتبط به أجهزة ولجان فنية عالية المستوى، سواء لإعداد الدراسات أو إصدار المعايير أو التفسيرات المرتبطة بتلك المعايير، كذلك تَوَفُر موارد بشرية فنية عالية المستوى، ووجود كيانات قوية لمراقبة إلتزام الشركات بهذه المعايير.

حيث اعتبرت الهيئة الأمريكية أَنَّ جودة معايير المحاسبة تنعكس على جودة التقارير المالية، لأنَّه ينتج عن ذلك قوائم مالية تتصف بالإفصاح الكامل وشفافية كبيرة، وتكون قابلة للمقارنة على هذا النحو، فإنَّ الهيئة الأمريكية اهتمت أساسا بالتنظيمات المرتبطة بإصدار المعايير ومراقبة تطبيقها أكثر من ارتباطها بالمعلومات المالية التي يَتَضَمَّنُها التقرير المالي.[1]

3-5- جودة الربح وجودة التقارير المالية

تعتمد جودة التقارير المالية على جودة الربح، فإذا كان تحديد الربح بطريقة جَيِّدة، فإنَّ ذلك سَيُؤَدِّي إلى جودة التقارير المالية، وجودة الربح هو مفهوم مُحَدِّد لمفهوم عام وهو جودة التقارير المالية، وهذه الأخيرة تُعْتَبَرُ مؤشر على جودة المعايير المحاسبية الدولية، ولقد قَدَّمَ الفكر المحاسبي العديد من المقاييس لجودة الربح وهي:[2]

المجموعة الأولى

1.إستمرارية تحقيق الأرباح.

2.القدرة على التنبؤ: ويقصد بها قدرة الأرباح المحاسبية والمعلومات الأخرى الموجودة في القوائم المالية على مساعدة متخذي القرارات في التنبؤ بالأرباح المستقبلية.

3.ثبات الأرباح: ويقصد بها ثبات الأرباح المستقبلية في ظل ثبات نشاط الشركة والبيئة الإقتصادية المحيطة بها.

[1] - **موقع هيئة تداول الأوراق المالية الأمريكية (US .SEC)**، تاريخ الإطلاع 2014/01/01، متاح على الرابط
http://www.sec.gov/rules/concept/34-42430.htm

[2] - **مدثر طه أبو الخير**، مرجع سابق، ص: 21.

المجموعة الثانية

ترتبط بعلاقة الأرباح بالتدفقات النقدية ودور الاستحقاق المحاسبي في تفسير الفجوة بين الربح والتدفقات النقدية التشغيلية، فثبات حجم الاستحقاق هنا يُعْتَبَرُ مقياس لمدى جودة الأرباح.

وفي هذا السياق فإنَّ جودة الربح وبالتالي جودة القوائم المالية تتأثر بالتدخل الهادف للإدارة للتأثير في الأرباح باستخدام أساليب إدارة الربح لتحقيق مستويات مُعَيَّنَة من الأرباح أو لجعل الربح مُمَهَداً على الرغم من أَنَّ حقيقة النشاط ليست كذلك.[1]

ويُعْتَبَرُ مقياس جودة الربح من أحسن مقاييس جودة التقارير المالية لعدة أسباب هي:[2]

- § يُعَدُ الربح صافي تدفق للموارد المتاحة: إنَّ تحقيق الربح يَتَحَدَّد بناءاً على حجم الموارد المتاحة والفرص الإقتصادية القائمة والظروف الإقتصادية القائمة، ويمثل كذلك مدى نجاح الإدارة في تشغيل الموارد المتاحة في الماضي.
- § يُعْتَبَرُ الربح مُحَصِّلَة التَغَيُّرات التي تطرأ على الأصول والخصوم والتي تم التصريح بها في شكل إيرادات ومصروفات، وبناءاً عليه فإنَّ أخطاء القياس المحاسبي في الأرباح تُعْتَبَرُ في ذات الوقت أخطاء قياس في الأصول و/أو الخصوم المعروضة في الميزانية، وعلى سبيل المثال إذا اعترفت الإدارة بأرباح على المخزون قبل بيعه فإنَّ ذلك يُقَلِّل من جودة الربح وجودة قياس المخزون في نفس الوقت.
- § من المفروض أَنْ يعكس الربح المحاسبي الأداء الإقتصادي الحقيقي للمؤسسة، وبالتالي فإنَّ علاقات الربح بكل من التدفقات النقدية والتَغَيُّر في القيمة السوقية لحق المِلْكِيَة تُعْتَبَرُ محل إهتمام كمؤشرات على جودة الربح ومن ثم جودة التقرير المالي، فَكِلاً من التدفقات النقدية والتَغَيُّر في القيمة السوقية يُعْتَبَرُ بديلا عملياً للأداء الإقتصادي، على سبيل المثال اقتراب الربح المحاسبي من التدفقات النقدية يُعْتَبَرُ دليلا على جودة الربح، ومن ناحية أخرى كلما جاءت الأرباح المحاسبية متناسبة مع التَغَيُّر في القيمة السوقية لحق المِلْكِيَة كلما دَلَّ ذلك على جودة الربح لأَنَّه يعكس توقعات السوق.[3]

[1]- **Schipper, K. And L. Vincent**, Earning quality, Accounting Horizons, USA, 2003, P P: 100-99.

[2]- **مدثر طه أبو الخير**، مرجع سابق، ص: 23.

[3]- المرجع السابق، ص: 19.

المطلب الثاني : أثر حَوْكَمَة الشركات والإفصاح والشفافية على جودة التقارير المالية

أصبحت الحَوْكَمَة المحاسبية من المواضيع الهامة على المستوى الدولي، خصوصا بعد سلسلة الأزمات والإنهيارات المالية العالمية، مثل الإنهيارات المالية التي حدثت في عدد من دول شرق آسيا وأمريكا اللاتينية عام 1997م، وأزمة شركة (Enron) في الولايات المتحدة الأمريكية عام 2001م، وكذلك أزمة شركة (WorldCom) الأمريكية للاتصالات عام 2002، وعليه أجمع الباحثون والمهتمون أنَّ السبب الرئيسي لانهيار الكثير من الوحدات الإقتصادية في العالم هو عدم تطبيق المعايير المحاسبية الدولية، بالإضافة إلى عدم الإفصاح والشفافية عن البيانات والمعلومات الحقيقية التي تُعَبِّر عن الوضعية المالية الحقيقية لهذه الوحدات الإقتصادية، وقد انعكس ذلك في مجموعة من الآثار السلبية أَهَمُّها فقدان الثقة في المعلومات المحاسبية، وبالتالي فقدت هذه المعلومات جودتها، نتيجة لكل ذلك زاد الاهتمام بمفهوم الحَوْكَمَة وأضحت من المُتَطَلَّبَات الأساسية في الوحدات الإقتصادية، كما عملت الكثير من المنظمات والهيئات والدول بتأكيد مزايا هذا المفهوم والعمل على تجسيده في الواقع.

1- الإطار النظري للحَوْكَمَة

لا يوجد تعريف واحد لمفهوم حَوْكَمَة الشركات ويعود ذلك إلى إرتباطه بالعديد من الجوانب، لذلك سنستعرض أهم هذه التعاريف كمايلي:

1-1- مفهوم الحَوْكَمَة

من الناحية اللغوية يُعْتَبَرُ لفظ الحَوْكَمَة مستحدث في قاموس اللغة العربية، وهو ما يطلق عليه النحت في اللغة، فهو لفظ مستمد من الحكومة، وهو ما يعني الانضباط والسيطرة والحُكْمُ بكل ما تعني هذه الكلمة من معاني.[1] وعليه فإنَّ لفظ الحَوْكَمَة يَتَضَمَّن العديد من الجوانب منها:[2]

- **الحَكْمَةُ:** ما تقتضيه من التوجيه والإرشاد.
- **الحُكْمُ:** وما يقتضيه من السيطرة على الأمور بوضع الضوابط والقيود التي تَتَحَكَّمُ في السلوك.
- **الإحْتِكَامُ:**وما يقتضيه من الرجوع إلى مرجعيات أخلاقية وثقافية وإلى خبرات مُتأَتِّية من تجارب سابقة.
- **التَحَاكُمْ:** طلباً للعدالة خاصة عند إنحراف سلطة الإدارة وتلاعبها بمصالح المساهمين.

أَمَّا من الناحية الإصطلاحية تعرف الحَوْكَمَة بأَنَّهَا حالة وعملية وإتجاه كما أَنَّهَا نظام مناعة وحماية يحكم الحركة ويضبط الإتجاه ويحمي سلامة كافة التصرفات ونزاهة السلوكيات داخل الشركات.

---

[1] - **مسعود دراوسي، ضيف الله محمد الهادي**، فَعَّالية وأداء المراجعة الداخلية في ظل حوكمة الشركات كآلية لِلْحَدِّ من الفساد المالي والإداري، مداخلة في الملتقى الوطني حول حوكمة الشركات كآلية لِلْحَدِّ من الفساد المالي والإداري، جامعة بسكرة، يومي 07/06 ماي 2012، ص: 4.

[2] - **أشرف حنا ميخائيل**، أَهَمِيَّة دور معايير المراجعة وأطرافها لضمان فَعَّالية حوكمة الشركات، مداخلة في المؤتمر العلمي الخامس حول حوكمة الشركات وأبعادها المحاسبية والإدارية والإقتصادية، الإسكندرية، 8-10 سبتمر 2005، ص: 177.

كما تُعَدُ حَوْكَمَة الشركات بمثابة عملية إدارية تمارسها سلطة الإدارة الإشرافية سواءاً داخل الشركات أو خارجها، ومن الضروري أَنْ تعمل الحَوْكَمَة على زيادة الجودة وقياسها ليس فقط لتعريف وتحديد ومعالجة أسباب الإنهيارات المالية التي أصابت بعض الشركات ومنع حدوثها مرة أخرى ومعرفة نقاط الضعف التي قد تُؤَدِّي إلى تقليل كفاءة الإدارة والمُحَلِّلين والماليين وإهتزاز قدرتهم على الحكم وتقدير واقع السوق بل أيضاً تعمل من أجل تحديث وتطوير الآداء إعتماداً على البيانات والمعلومات الحقيقية.

كما عُرِّفَت الحَوْكَمَة بالتعريف التالي "النظام الذي يتم من خلاله توجيه أعمال الشركة ومراقبتها على أعلى مستوى من أجل تحقيق أهدافها والوفاء بالمعايير اللازمة للمسؤولية والنزاهة والصراحة"[1].

نستنتج من مختلف التعاريف السابقة أَنَّ حَوْكَمَة الشركات هي أداة للتأكد من حسن تسيير وإدارة الشركات بأسلوب علمي وعملي، يهدف إلى حماية حقوق المساهمين وكل الأطراف المعنية الأخرى، كما تعمل على إنشاء نظام معلومات عادل وشَفَّاف، يُكَرِّسُ الثقة في القوائم والتقارير المالية المنشورة، وبالتالي تحسين جودتها.

1-2- أهداف حَوْكَمَة الشركات

تسعى حَوْكَمَة الشركات إلى تحقيق الأهداف الرئيسية التالية: [2]

- تحسين الكفاءة الإقتصادية وزيادة مُعدَّل النُمُو الإقتصادي؛

- زيادة ثقة المُستثمِرين في أسواق رأس المال بما ينعكس على تخفيض تكلفة رأس المال، فضلاً عن تشغيل نظام السوق بصورة فَعَّالة؛

- خلق حوافز ودوافع لدى مجلس إدارة الشركات نحو متابعة تحقيق الأهداف التي تُحَقِّق مصلحة الشركة؛

- فرض الرقابة الفَعَّالة على الشركة؛

- تمكين الشركة من التمتع بمركز تنافسي جَيِّد بالنسبة لمثيلاتها في سوق رأس المال، بما يُؤَدِّي إلى زيادة إجتذاب المُستثمِرين الذين بإمكانهم تدعيم النمو المالي للشركة؛

- تدعيم النزاهة والكفاءة في أسواق رأس المال؛

- تقليل درجة المخاطر المالية التي تواجه الشركات مثل الغش والتلاعب وغيرها.

[1] - **طارق عبد العال حماد**، حوكمة الشركات (المفاهيم، المبادئ، التجارب)، الطبعة الثانية، الدار الجامعية للنشر، الإسكندرية، مصر، 2007، ص: 22.

[2] - **محمد سمير بلال**، دور الرقابة على جودة المراجعة، مداخلة في الملتقى الدولي الخامس حول حوكمة الشركات وأبعادها المحاسبية والإدارية والإقتصادية، جامعة الإسكندرية، يوم 8-10 سبتمبر 2005، ص: 12.

1-3- مبادئ حَوْكَمَة الشركات

أصدرت منظمة التعاون الإقتصادي والتنمية (OECD) في سنة 2004 لائحة تضم مجموعة من المبادئ تخص حَوْكَمَة الشركات المُقَيَدَة في البورصة، إلا أَنَّهَا تُعَدُ في ذات الوقت مفيدة في مجال تحسين جودة حَوْكَمَة الشركات غير المُقَيَّدَة في البورصة وهي كمايلي:[1]

1-3-1- توافر الأُسُس اللازمة لفاعلية إطار حَوْكَمَة الشركات

يجب أنْ يعمل هيكل حَوْكَمَة الشركات على رفع مستوى الشفافية وكفاءة الأسواق، وأَنْ يتوافق مع دور القانون ويُحَدِّدُ بوضوح تقسيم المسئوليات بين الهيئات المختلفة المسؤولة عن الإشراف والرقابة والإلزام بتطبيق القانون.

1-3-2- حماية حقوق المساهمين

ينبغي أَنْ يتم حفظ الحقوق الأساسية للمساهمين، وتشمل حق تأمين أساليب تسجيل المِلْكِيَة، وحق نقل أو تحويل ملكية الأسهم، وحق الحصول على المعلومات الخاصة بالشركة في الوقت المناسب وبصفة منتظمة، وحق المشاركة والتصويت في الاجتماعات العامة للمساهمين، وحق انتخاب أعضاء مجلس الإدارة، وحق الحصول على أرباح الشركة.

1-3-3- المعاملة المتكافئة للمساهمين

يجب أَنْ يتم توفير المساواة والمعاملة المتكافئة لجميع المساهمين، سواء كانوا صغار المساهمين أو مساهمين أجانب... وغيرهم، وتفادي التَحَيُّز ضد أو مع فئة من المساهمين على حساب فئة أخرى، كما ينبغي أَنْ تُتَاح لكافة المساهمين فرصة الحصول على تعويض فعلي في حالة انتهاك حقوقهم.

1-3-4- دور أصحاب المصالح

يجب أَنْ يتم الإعتراف بحقوق أصحاب المصلحة كما تنص عليها القوانين، وأَنْ يعمل أيضا على تشجيع التعاون بين الشركات وبين أصحاب المصالح في مجال خلق الثروة وفرص العمل وتحقيق الإستدامة للمشروعات القائمة على أُسُس مالية سليمة.

1-3-5- تحقيق الإفصاح والشفافية

يجب الحرص على تحقيق الإفصاح والشفافية عن كل المعلومات لكافة الأطراف في الوقت المناسب، بشأن كافة المسائل المتصلة بتأسيس الشركة، ومن بينها الموقف المالي، والأداء والمِلْكِيَة، وأسلوب ممارسة السلطة.

[1] - منظمة التعاون والتمية الإقتصادية (OECD)، تاريخ الإطلاع: 2014/01/01، متاح على الرابط
http://www.oecd.org/daf/ca/corporategovernanceprinciples/35032070.pdf, P: 06

1-3-6- مسؤوليات مجالس الإدارة

يجب أَنْ يتم إعداد الخطوط الإرشادية الإستراتيجية لتوجيه الشركات، كما يجب أنْ يكفل المتابعة الفَعَّالة للإدارة التنفيذية من قبل مجلس الإدارة وأنْ تَضْمُن مساءلة مجلس الإدارة من قبل الشركة والمساهمين.

2- أثر قواعد الحَوْكَمَة والإفصاح والشفافية على جودة المعلومات المحاسبية

عُرِّفَ الإفصاح على أنَّه إظهار كافة المعلومات التي تُؤَثِر في موقف متخذ القرار المُتَعَلِّق بالوحدة المحاسبية وهذا يعني أَنْ تظهر المعلومات في القوائم أو التقارير المحاسبية بلغة مفهومة للقارئ دون لبس أو تضليل،[1] كما يُعَرَّف الإفصاح أيضا هو إظهار القوائم المالية لجميع المعلومات الرئيسية التي تهم الفئات الخارجية، والتي تساعدهم على إتخاذ قراراتهم الإقتصادية نحو المشروع بصورة رشيدة.[2]

كما تُعَرَّف الشفافية على أَنَّهَا خلق بيئة مُعَيَّنَة، تصبح من خلالها التقارير المالية قابلة للفهم من كل الأطراف المشاركة في السوق، أي توفير المعلومات الموثوقة والآنية المُتَعَلِّقة بالنشاطات والسياسات المتخذة من طرف المؤسسة وضمان حرية الوصول إليها، بل وأصبحت الشفافية مبدأ في الإفصاح لابد منه في هذا العصر،[3] ومن هنا نلاحظ وجود ترابط وتداخل بين المصطلحين الشفافية والإفصاح، وبالتالي فإن تقييم جودة الشفافية المُطَبَّقَة في أي مؤسسة ما يتم من خلال الإفصاح الحقيقي الذي يتم فيه عرض المعلومات المحاسبية بشكل عادل لإتخاذ القرارات الإقتصادية.

حيث يعتمد مفهوم الإفصاح المحاسبي على مفهوم جودة المعلومات المحاسبية، وتظهر التجارب أنَّ الإفصاح المحاسبي وجودة المعلومات المحاسبية الواردة في التقارير المالية أداة قوية في حماية حقوق المُستثمِرين، حيث يمكن لنظام الإفصاح الكافي عن المعلومات في الوقت المناسب أَنْ يساهم في اجتذاب رأس المال والحفاظ على الثقة في أسواق رأس المال، وهكذا تَتَجَلَّى أَهَمِيَّة الإفصاح وجودة التقارير المالية أيضا من خلال إزدياد حاجة الشركات المساهمة إلى التمويل عن طريق أسواق المال والبورصات، فالإفصاح يُعَدُ شرطاً أساسياً لتأسيس الأسواق المالية التي تُشرف عليها هيئات مهنية أو شبه حكومية تلزم الشركات المدرجة في السوق المالي بإتباع إجراءات وقوانين وقواعد أساسية تُحَدِّدُهَا المهنة، وذلك حتى يكتسب الإفصاح والتقارير المالية المنشورة

---

[1] - **لطفي زيود، حسان قيطيم**، دور الإفصاح المحاسبي في سوق الأوراق المالية في ترشيد قرار الاستثمار، بحث منشور في مجلة جامعة تشرين للدراسات والبحوث العلمية، سوريا، المجلد رقم 29، العدد الأول، 2007، ص: 2.

[2] -**وليد ناجي الحيالي**، الإفصاح المحاسبي في ظل توسع المنهج المحاسبي المعاصر ليشمل المحاسبة الإجتماعية، الأكاديمية العربية المفتوحة الدنمارك،2009، ص: 14، تاريخ الإطلاع: 2014/01/01 ، متاح على الرابط: www.ao-academy.org/library.

[3] -**مصطفى السعداني**، مدى ارتباط الشفافية والإفصاح بالتقارير المالية وحوكمة المؤسسات، مداخلة في ملتقى مهنة المحاسبة والمراجعة والتحديات، يوم 2007/12/5، جمعية المحاسبين ومدققي الحسابات، دولة الإمارات العربية، ص: 05.

مصداقية لدى المُستخدِمين والمساهمين وبذلك تكون هذه المعلومات ذات قيمة وجودة ومنفعة لجميع مستخدِميها.

و لكن للاعتماد على هذه المعلومات والوثوق بها يجب أَنْ تُعَبِّر بصدق عن الظواهر والأحداث المالية، وأَنْ تتَوَفَر على الخصائص النوعية.[1]

لذلك فإنَّ التطبيق السليم لقواعد ومبادئ حَوْكَمَة الشركات يمثل المدخل الفَعَّال لتحقيق جودة التقارير المالية والمعلومات المالية المنشورة، فتطبيق هذه القواعد والمبادئ يُؤَثِر على درجة ومستوى الإفصاح المحاسبي، وهذا يدل على أَنَّ الإفصاح والشفافية وحَوْكَمَة الشركات وجهان لعملة واحدة يُؤَثِر كل منهما بالآخر ويتأثر به، ويؤدون إلى نفس النتيجة وهي زيادة وتحسين جودة القوائم المالية، حيث إنَّ الإفصاح المحاسبي هو أحد مبادئ الحَوْكَمَة، كذلك فإنَّ الأثر المباشر من تطبيق قواعد الحَوْكَمَة هو إعادة الثقة في المعلومات المحاسبية المنشورة في القوائم المالية، كون أَنَّ هذه المعلومات يمكن استعمالها في قياس حجم المخاطر بأنواعها المختلفة بالإضافة إلى دورها في التنبؤ، كما أَنَّ التقارير المالية تُؤَثِر في قرارات المُستثمِرين بإمدادهم بالمعلومات اللازمة لترشيد القرار.

3- أثر المراجعة على جودة التقارير والقوائم المالية

تسعى المراجعة إلى تحسين جودة القوائم المالية من أجل حماية أصحاب المصالح المختلفة من خلال التأكد من أَنَّ الأجهزة الإدارية للوحدات الإقتصادية تُؤَدِّي مسؤولياتها بكفاءة وفَعَّالية، والتأكد من وجود بيئة رقابية داخلية فَعَّالة تَضْمَن جودة التقارير المالية، وجوهر المراجعة يتمَثَل في المصادقة على القوائم المالية من خلال رأي المراجع المحايد على تلك القوائم وإكتشاف الأخطاء والانحرافات،[2] وتنعكس آثار المراجعة على عدة جوانب وتُحَقِّق العديد من المزايا نذكر منها:

- إنَّ تَوَفَر الموثوقية والشفافية في القوائم والتقارير المالية يُدَعِّمُ القدرات التنافسية، ويُؤَثِر على برامج خفض التكلفة والارتقاء بجودة المنتجات وزيادة حصة الشركة التسويقية؛

- زيادة ثقة المتعاملين بالبورصة مما ينعكس أثره على إرتفاع حجم التداول وأسعار الأسهم؛

- عدم مطالبة البنوك والمقرِضين للشركات بمزيد من الضمانات وشروط التمويل لثقتهم في بيئة الرقابة ومصداقية التقارير والقوائم المالية؛

[1] - **جمعة هوام**، دور حوكمة الشركات في تحقيق جودة المعلومة المحاسبية، مداخلة في الملتقى الدولي حول الحوكمة المحاسبية للمؤسسة واقع، رهانات و آفاق، بجامعة أم البواقي، يومي08/07 ديسمبر 2010، ص: 21.

[2] - **محمد سمير بلال**، مرجع سابق، ص: 32.

- تحقيق إمتيازات ضريبية عند إجراء الرقابة الجبائية لثقة الإدارة الجبائية في بيئة الرقابة ومصداقية القوائم والتقارير المالية؛

- إعلام الأجهزة الإدارية بالأخطاء والملاحظات الموجودة في التقارير والقوائم المالية، وهذا يُؤَدِّي إلى جودة المراجعة وبالتالي جودة التقارير والقوائم المالية.

وتُعْتَبَرُ المراجعة أحد الدعائم الرئيسية لنجاح حَوْكَمَة الشركات من خلال مايلي: [1]

- فحص ومراجعة السياسات المحاسبية والإجراءات المتبعة في إعداد القوائم المالية الفعلية والتقديرية؛

- تحقيق التنسيق الفَعَّال مع المراجعين الخارجيين من خلال تحديد مجال المراجعة ومراجعة القوائم المالية قبل وبعد النشر؛

- تقويم النواحي المالية وكذلك التأكد من أخذ ملاحظات وتوصيات المراجعين الخارجيين، ومناقشة إجراءات و ضوابط الرقابة الداخلية وتقويم السياسات المالية للمنظمة؛

- فحص وتقويم أعمال إدارة المراجعة الداخلية للتأكد من مدى كفاية برامج المراجعة الداخلية وتقويم مدى كفاية فريق عمل المراجعة الداخلية للوفاء بالمهام المنوط القيام بها؛

- مراجعة وتقويم أداء إدارة الحسابات و الإدارة المالية؛

- تعيين أو عزل المراجعين وكذلك الإشتراك في تحديد أتعابهم؛

كما أصدرت لجنة " Blue Ribbon commitee " المنبثقة عن بورصة الأوراق المالية الأمريكية عشر توصيات منها توصية تختص بتحسين جودة القوائم المالية من خلال التنسيق الكامل بين المراجع الخارجي ولجنة المراجعة.

في هذا الصدد بُذِلَت محاولات جادة من قبل المنظمات المهنية المختصة في المراجعة من أجل وضع أُسُس واضحة للمراجعة وتطوير الدور التقليدي للمُراجِع لضمان تحقيق جودة مقبولة في مخرجات الفحص والتحليل والتقييم للممارسات الإدارية وذلك عن طريق إصدار مجموعة معايير مهنية للمراجعة الداخلية والتي تعمل على تحقيق الاستقلالية والكفاءة المهنية ونطاق العمل وآداء العمل وإدارة وظيفة المراجعة الداخلية.

وتسعى كل هذه المهام والصلاحيات والجهود إلى تحسين جودة القوائم المالية.[2]

[1] - **مجدي محمد سامي**، مرجع سابق، ص: 100.

[2] - المرجع سابق، ص: 99.

4- أثر المعايير المحاسبية الدولية على جودة القوائم المالية المُعَدَّة وفق النظام المحاسبي المالي

مع بداية سنة 2010 شرعت الجزائر في تطبيق النظام المحاسبي المالي المستمد من المعايير المحاسبية الدولية[1]، وبمرور ثلاث سنوات على بداية تطبيق هذا النظام إرتأينا إجراء تقييم حول تأثير هذا النظام على البيئة المحاسبية الجزائرية مثل حَوْكَمَة الشركات وذلك من خلال إظهار العلاقة التكاملية بينهما، والتي تَتَجَسَّد في تحسين جودة القوائم المالية.

بعد الإطلاع على النظام المحاسبي المالي والمعايير المحاسبية الدولية، نجد أَنَّ النظام المحاسبي ألزم المؤسسات على احترام جملة من المبادئ والقواعد، أهمها احترام مبدأ الشفافية والإفصاح في عرض القوائم المالية من خلال خمس قوائم رئيسية هي جدول الميزانية، جدول حساب النتائج جدول تدفقات الخزينة، جدول تغيرات الأموال الخاصة، الملحق.

والملاحظ من خلال إستعراض مضمون هذه القوائم المالية هو مدى مطابقتها لما جاء به المعيار المحاسبي الدولي رقم 01 المُتَعَلِّق بعرض القوائم المالية مع بعض الاختلافات في المصطلحات والمفاهيم، وعليه فإنَّ جودة المعلومات المحاسبية التي تُقَدِّمُها القوائم المالية المُعَدَّة وفق النظام المحاسبي المالي لن تقل عن جودة القوائم المالية المُعَدَّة حسب معايير المحاسبة الدولية، والتي أثبتت جودتها العالية، حيث أنَّه نظراً لأَهَمِيَّة القوائم المالية فقد دعت الحاجة لتحسين مستوى جودتها وذلك بصدور المعيار المحاسبي الدولي رقم 01 بعنوان عرض القوائم المالية، عن طريق التأكد مما يلي :[2]

- احتواء القوائم المالية لكافة الإفصاحات الواردة بمعايير المحاسبة؛
- وقوع الانحراف عن مُتَطَلَّبَات المعايير في حالات نادرة جداً مع الإفصاح عن تلك الانحرافات؛
- إيضاح الحد الأدنى من مُكَوِّنَات القوائم المالية والسياسات المحاسبية المتبعة؛
- تأصيل المُتَطَلَّبَات العملية لبعض الأمور كالأَهَمِيَّة النسبية، والإستمرارية والثبات، وعرض المعلومات المقارنة، وأسلوب اختيار السياسات المحاسبية عند عدم توافر المعيار الملائم.

إلا أنَّه عند إعداد القوائم المالية وفق النظام المحاسبي المالي يجب مراعاة جملة من الأمور أهمها:[3]

---

[1]- التعليمة رقم 02 المؤرخة في 2009/10/29 الصادرة عن المجلس الوطني للمحاسبة التي تَتَضَمَّن أول تطبيق للنظام المحاسبي المالي، تاريخ الإطلاع: 2014/04/01، متاح على الرابط http://www.cnc.dz/reglement.asp

[2]- **عبير بيومي محمود أمين**، أثر تطبيق آليات حكومة الشركات على جودة القرار الاستثماري بسوق الأوراق المالية المصرية، رسالة ماجستير، جامعة القاهرة، مصر، 2011، ص: 180.

[3]- **حسين بن الطاهر، محمد بوطلاعة**، دراسة أثر حوكمة الشركات على الشفافية والإفصاح وجودة القوائم المالية في ظل النظام المحاسبي المالي، مداخلة في الملتقى الوطني حول حوكمة الشركات كآلية لِلْحَدِّ من الفساد الإداري، جامعة بسكرة، يومي 06-07 ماي 2012، ص: 11.

- اختلاف البيئة الإقتصادية الجزائرية : حيث يستوجب تكييف القوائم المالية مع بيئة الإقتصاد الجزائري الأقل انفتاحا على الإقتصاد العالمي مقارنة بالدول المُتَقَدِّمَة؛

- عدم مسايرة باقي الأطر التشريعية والقانونية لهذا التَطَوُّر في الجانب المحاسبي نظرا لبطء الإصلاحات المالية خاصة ما تعلق منها بسوق الأوراق المالية؛

- يلاحظ كذلك عدم فهم كيفية إعداد الملاحق وعدم إعطائها أَهَمِيَّة قصوى مقارنة بباقي القوائم المالية.

المطلب الثالث: علاقة المعايير المحاسبية الدولية بجودة التقارير المالية

إنَّ توحيد الممارسات المحاسبية على مستوى العالم عن طريق تَبَنِّي معايير المحاسبة الدولية سيكون له الأثر الكبير على جودة التقارير والقوائم المالية التي يتم الإفصاح عنها، الأمر الذي يجعل هذه القوائم تتمتع بجودة ومصداقية عالية، حيث إنَّ تطبيق المعايير المحاسبية الدولية يُمَكِّن من إيجاد نظام إفصاح قوي للبيانات المحاسبية الجَيِّدة، ويُشَجِع على الشفافية للمؤسسات، كما أَنَّه يُعْتَبَرُ من أهم الأمور لمعرفة المساهمين لحقوقهم وممتلكاتهم، كما يساعد أيضا المُستثمِرين في معرفة الوضعية الحقيقية لأسهم المؤسسة أو أي معلومة يحتاجونها عند إتخاذ القرار، وهذا لا يَتَأَتَّى إلا عن طريق جودة التقارير المالية المفصح عنها، فالإفصاح المحاسبي عن المعلومات المحاسبية لمؤسسة ما، تُعْتَبَرُ أداة قوية وفَعَّالة لحماية ممتلكات المساهمين والمُستثمِرين، حيث يُمَكِّن نظام الإفصاح عن المعلومات من زيادة رأس مال المؤسسة والحفاظ على ثقة أوراقها المالية المطروحة في الأسواق المالية الدولية.[1]

وتَتَجَلَّى أَهَمِيَّة الإفصاح المحاسبي وجودة التقارير المالية كذلك مع إزدياد حاجة الشركات المساهمة إلى التمويل عن طريق أسواق المال وبورصات الأسهم والسندات، فالإفصاح المحاسبي يُعَدُ شرطا أساسيا لتأسيس الأسواق المالية، وهذا لا يَتَأَتَّى إلا بوجود هيئات رقابية ومهنية تلزم الشركات المدرجة في البورصة بإتباع إجراءات وقوانين وقواعد أساسية لتحسين جودة التقارير المالية عن طريق الالتزام بتطبيق المعايير الدولية والقوانين والتي تصدرها الجهات المخول لها، من أجل معرفة وحماية أملاك المساهمين والمُستثمِرين بأسلوب علمي وتوفير معلومات عادلة وشَفَّافَة لكل الأطراف التي لها علاقة بهذه البيانات، وبالتالي فإنَّ الإلتزام بتطبيق المعايير المحاسبية الدولية ينجم عنه بالدرجة الأولى الرفع من مستوى جودة التقارير المالية.[2]

لكن هناك عدة عوامل سنحاول إيجازها فيما يلي:

[1] - **رضوان حلوة حنان**، نظرية المحاسبة، مرجع سابق، ص: 219.

[2] - المرجع السابق، ص: 220.

1- معايير المحاسبة

تَتحدَّد جودة التقارير المالية انطلاقا من المعايير المحاسبية المُطَبَّقَة في الدولة، حيث أَنَّهَا تعمل على تحديد قواعد ومبادئ القياس والإثبات والعرض والإفصاح للعمليات المالية التي يقوم بها الكيان، فالأمر مرهون بالظروف الإقتصادية والسياسية لكل دولة على حدى.

ولقد تم عرض معايير المحاسبة الدولية كبديل متكامل للأنظمة المحاسبية، حيث تتيح إجراء المقارنات بين الشركات بغض النظر عن الدول التي تنتمي إليها، بمعنى آخر إنَّ المعايير تم صياغتها لتلائم جميع البيئات الإقتصادية على مستوى العالم، فهي ذات مرونة عالية لتتكيف مع ظروف كل دولة، مما ساعد على ذلك مايلي:

1-1- الهيئات المصدرة للمعايير والمنظمة لها

إنَّ مساهمة الهيئات الدولية والإقليمية في تنظيم ومراقبة عملية صياغة المعايير الدولية، بالإضافة إلى تَدَخُل لجنة البورصات العالمية، سيُؤَدِّي إلى إعداد معايير محاسبية عالية الجودة، تُلَبِّي رغبة هذه الهيئات في توحيد الممارسات المحاسبية على المستوى الدولي، خصوصا مع وجود المعايير المحاسبية الأمريكية التي تُعْتَبَرُ مرجعية مماثلة للمعايير الدولية.[1] حيث إنَّ المعايير الدولية تصدر مُتَضَمِّنَة قدراً أكبر من الاختيارات المحاسبية تأخذ في الحسبان خصوصيات البيئة الوطنية، والخصوصيات الإقتصادية لأنشطة الشركات.

1-2- طُرُق صياغة المعايير

إنَّ الكيفية التي تصاغ بها المعايير المحاسبية الدولية كفيلة بزيادة مصداقية هذه المعايير، حيث تُصَنَّف معايير المحاسبة من حيث طريقة الإعداد إلى نوعين، معايير أمريكية مؤسسة على القواعد، ومعايير دولية مؤسسة على المبادئ.

غَيْرَ أنَّ الجدل السائد في الولايات المتحدة الأمريكية الذي يحاول تبرير الطريقة التي تُعَدُ بها المعايير الأمريكية، ومحاولة ربط القواعد بالمبادئ في أعقاب مطالبة (FASB) بتغيير نمط إعداد المعايير بالتَحَوُّل إلى المبادئ بدلاً من القواعد بعد فشل بعض الشركات الأمريكية الكبرى، يوضح أنَّ تأسيس المعايير على المبادئ يَتَرَتَّب عليه جودة أعلى.[2]

من ناحية أخرى إذا كانت صياغة المعايير تتم في شكل قواعد تفصيلية لتخفيض إدارة الربح ولتحقيق القابلية للمقارنة بين الشركات، فإنَّ تفصيل الأدوات والعمليات المالية بصورة تجعل شروط تطبيق القواعد

[1]- **Stephen A. Zeff**, Political Lobbying on Proposed Standards : A Challenge to the IASB, American Accounting Association, Accounting Horizons, USA, 2002, P P: 43-54.

[2]- **Denton L. Collins, William R. Pasewark, and Mark E. Riley**, Financial Reporting Outcomes under Rules-Based and Principles-Based Accounting Standards, Accounting Horizons, USA, 2012, P: 681-705.

التفصيلية غير قائمة تُمَكِّن الشركات من التحايل على تطبيق تلك القواعد كما حدث في شركة Enron المنهارة، وبناءاً عليه فإنَّ الاحتكام إلى المبادئ في إعداد المعايير يُحَقِّقُ نفس أغراض القواعد التفصيلية دون السماح للإدارة بالخروج عن القواعد.[1]

2- البيئة المحاسبية الوطنية

إنَّ التطبيق الفعلي للمعايير المحاسبية الدولية يعتمد على البيئة المحاسبية الوطنية، والتي تشتمل على مختلف القوانين والتشريعات المُطَبَّقَة في الدولة، بالإضافة إلى النظام المحاسبي والهيئات المهنية، حيث تُؤَدِّي إختلافات البيئة المحاسبية الوطنية في كل دولة إلى إختلاف الممارسات المحاسبية من دولة لأخرى، وينتج عن هذه الاختلافات تباين في جودة التقارير المالية لكل دولة،[2] حيث إنَّها تُحَدِّد إلى حد بعيد مسؤوليات مُعِدِّي التقارير المالية ومسئوليات المراجعين تجاه الأطراف المستفيدة من هذه التقارير، وبالتالي تُشَكِّل دوافع لكل مِنْهُمَا بالنسبة للتقارير المالية.[3]

2-1- البيئة القانونية

يمكن تصنيف البيئات القانونية على المستوى الدولي إلى نوعين هما:

2-1-1- دول القانون العام

في هذه الدول لا توجد قواعد قانونية مُفَصَّلَة تحكم سلوك أو ممارسة مهنة مُعَيَّنَة أو مجال مُعَيَّنْ حيث تَتَكَوَّن القوانين المنظمة من قواعد عامة تخاطب كل الأفراد والمؤسسات والنشاطات دون تحديد أو تمييز، حيث يُشَكِّل الأفراد والمؤسسات من جهة والقضاء من جهة أخرى قواعد النظام الذي يحكم الممارسة المهنية وتنظيم المؤسسات والحياة الإقتصادية بشكل عام وبعبارة أخرى فالأفراد والمؤسسات هم المعنيين بإتخاذ إجراءات المساءلة والتقاضي لدى المحاكم، والقضاء يفصل في هذه النزاعات بموجب قرارات تصبح بعدها مقياساً تقاس عليه أي نزاعات مستقبلية.

لذلك فإنَّ مُعِدِّي القوائم المالية والمراجعين مسؤولون أمام مُستخدِمي القوائم المالية، وفي حالة إثبات الخطأ أو الإضرار بالآخرين تُفْرَضُ عليهم المسؤولية المدنية، لذلك فإنَّ الطلب على المعلومات المحاسبية في هذه

[1]- **Christopher Nobes**, Rules-based Standards and the Lack of Principles in Accounting, Nov 2004, P: 08.

[2]- **Holthausen, R**, "Testing the relative power of accounting standards versus incentives and other institutional features to influence the outcome of financial reporting in an international setting", Journal of Accounting and Economics, USA,2003, P: 36.

[3]- **مدثر طه أبو الخير**، مرجع سابق، ص: 27.

الدول متاح بشكل عام، ومعايير المحاسبة التي يعتمد عليها في الإفصاح عن هذه الالتزامات تُلَبِّي حاجة المساهمين والمُستثمِرين بشكل أكبر، لذلك يطلق عليها نموذج حملة الأسهم.[1]

2-1-2- دول القانون الخاص

في هذه الدول يتم إصدار قوانين لكل ممارسة أو نشاط أو سلوك مُعَيَّنْ، حيث يحتوي على إجراءات تفصيلية مُحَدَّدَة تحكم ذلك المجال، لذلك فإنَّها تَتَمَيَّز بكثرة التعديلات لِسَدِّ الثغرات التي تظهر عند التطبيق العملي والفعلي لتلك القوانين، أو حدوث مُتَطَلَّبَات جديدة تجعل بعض قواعد القانون الساري غير ملائمة، أو حتى إصدار قوانين خاصة جديدة تواكب تَطَوُّر الحياة الإقتصادية والإجتماعية.[2]

لذلك تُبْنَى قواعد تَحْكُم وتُنَظِّم مجال المحاسبة والمراجعة ونشاط المؤسسات، وتُحَدِّد المسؤوليات التي تقع على كافة الأطراف بشكل مُفَصَّل، وتُحَرَّك المُسَاءَلات القانونية من قبل الدولة.

وتُعْتَبَرُ المسؤولية الجنائية هي المسؤولية السائدة في هذه الدول، وتعتمد قواعد القانون الخاص من مبادئ عامة كالعدالة والمساواة، لذلك تُعْطَى لكل الأطراف المتنازعة نفس المعاملة القضائية بغض النظر عن استطاعة كل طرف في الوصول إلى المعلومة المحاسبية التي يحتاجها من القوائم المالية، لذلك فإنَّ الإفصاح في التقارير المالية يَكْمُنُ بالاعتماد على معايير محاسبية تضعها الدولة لتحقيق مصالح كل الأطراف، لذلك يطلق عليه نموذج أصحاب المصالح.

وبناءا على هذا التصنيف، فإنَّه من وجهة نظر حماية مصلحة المساهمين يمكن الوصول إلى نتيجة مُحَدَّدَة عن تأثير النظام القانوني السائد في الدولة، وهو أَنَّ جودة التقارير المالية تكون أعلى في الدول التي تسودها قواعد النظام العام عن تلك التي تكون الغلبة فيها لقواعد القانون الخاص لتنظيم الإفصاح المحاسبي.[3]

2-2- النظم المحاسبية

من أجل جذب الاستثمارات الأجنبية، سارعت دول العالم إلى تطبيق المرجعية المحاسبية الدولية كمؤشر لقياس جودة التقارير المالية الصادرة عنها، فتطبيق هذه المعايير أصبحت شهرة تسعى معظم الدول للوصول إليها نتيجة لضعف المعايير الوطنية المُطَبَّقَة سابقاً، أو عدم تكامل الأنظمة المحاسبية السابقة لهذه الدول، كما واصلت دول أخرى تَمَيَّزَت بجودة في معاييرها الوطنية وأنظمتها المحاسبية السابقة في نفس الاتجاه، العبرة هنا بالتطبيق الفعلي لمعايير المحاسبة الدولية ومراقبة تطبيقها، فهناك دول وشركات تستخدم معايير المحاسبة

[1] - **مدثر طه أبو الخير**، مرجع سابق، ص: 26.

[2] - نفس المرجع والصفحة.

[3] - المرجع السابق، ص: 26.

الدولية كواجهة ظاهرية دون أَنْ تُحْدِث تغييرات جذرية على النظم المحاسبية التي كانت سائدة لديها من قبل لتتوافق مع تطبيق معايير المحاسبة الدولية.[1]

كما توجد دول طبقت المعايير المحاسبية الدولية، وأَدْخَلَت تعديلات جذرية على النظم المحاسبية لتتوائم مع مُتَطَلَّبَات تطبيق معايير المحاسبة الدولية،[2] كجزء من التزامها بتحسين عملية التقرير المالي لديها المجموعة الأولى من الدول والشركات أبقت على القواعد المحاسبية التي كانت مُطَبَّقَة من قبل، كما أبقت على المراجعة، كآلية لمتابعة تطبيق المعايير، بدون إحداث تغييرات جوهرية عليها، أَمَّا الدول والشركات الجادة في تَبَنِّي معايير المحاسبة الدولية فقد سمحت بفترة انتقالية لتوفيق أوضاعها وتحديث نظم المحاسبة والمراجعة للتوافق مع معايير المحاسبة الدولية، لذلك فإنَّ التطبيق الجاد لمعايير المحاسبة الدولية يَتَرَتَّب عليه جودة أعلى للتقارير المالية من تلك التي تترتب على التطبيق الظاهري للمعايير.[3]

3- ضغوط الجهاز الإداري

تُؤَثِر دوافع الإدارة على جودة التقارير المالية من خلال التأثير على مُعِدِّي القوائم المالية، ودفعهم نحو تكييف القوائم المالية بحسب رغبة ودوافع الإدارة، وتَتَغَيَّر دوافع الإدارة من سنة لأخرى ومن مؤسسة لأخرى، على سبيل المثال قد تختار المؤسسة إستراتيجية مُعَيَّنَة للتصريح بالأرباح حسب المتغيرات المحيطة بالمؤسسة، حيث يمثل مستوى الأرباح للفترة السابقة بالنسبة للإدارة مؤشراً على الأرباح التي يَتَعَيَّن التصريح بها في الفترة الحالية. فالإدارة بطبيعتها لن تسمح بزيادة كبيرة في الأرباح المحاسبية التي سوف يتم التصريح بها في الفترة الحالية مقارنة بتلك التي الأرباح التي تم التصريح بها في الفترة السابقة، إذا كان الربح الحقيقي مرتفع وتتوقع عدم استمراره على هذا النحو، لذلك تعمد إدارة المؤسسة إلى التصريح بالأرباح إلى المُستثمِرين بالقَدْر الذي يَنْقُل لهم أخبار جَيِّدة عن المؤسسة، وتتحفظ عن أية زيادة، من ناحية أخرى فإنَّ الإدارة سوف تتباطئ في نقل أي أخبار غير جَيِّدة عن انخفاض الربح في الفترة السابقة، حتى لو كان الربح الحقيقي منخفض، قبل أَنْ تحاول استخدام الأدوات المحاسبية لجعل الربح المحاسبي عن الفترة الحالية لا تختلف كثيرا عن الربح المحاسبي لفترة المقارنة،[4] لذلك يمكن القول أَنَّ دوافع الإدارة القائمة وقت إعداد القوائم المالية تُؤَثِر على جودة تلك القوائم.[5]

---

[1]- **Ray Ball**, IFRS: Pros and cons for investors, Accounting And Business Research, International Accounting Forum, 2006, P: 18.

[2]- **Daske Holger, Hail Luzi, Leuz Christian,Rodrigo Verdi,** Adopting a label: heterogeneity in the economic consequences of IFRS adoptions, 2007, Working paper, University of Pennsylvania and University of Chicago, Web site, http://ssrn.com/abstract=979650,consulté le 01/01/2014.

[3]- **مدثر طه أبو الخير**، مرجع سابق، ص: 28.

[4]- **Basu, S**, The conservatism principle and asymmetric timeliness of earnings, Journal of Accounting and Economics,USA, 1997, n° 24: 3-37.

[5]- **مدثر طه أبو الخير**، مرجع سابق، ص: 28.

4- استخدام الحاسوب والانترنت

من العوامل التي لها أثر كبير على جودة التقارير المالية، إستخدام الحاسوب في معالجة المعلومات المالية وعرضها، وما يَتَرَتَّبْ عنها من تخفيض العمل المحاسبي وتقليل الأخطاء، وبالتالي عرض قوائم مالية جَيِّدة. بالإضافة إلى ذلك الانتشار السريع للانترنت، حيث إنَّ إستخدام هذه التقنيات يُوَفِر العديد من المزايا نذكر منها مايلي:[1]

- الانخفاض الكبير والمستمر في كلفة الإنتاج والحصول على المعلومات؛
- زيادة كمية المعلومات المُلَبِيَّة لإحتياجات المؤسسة والمُستخدِمين؛
- إتاحة تلك المعلومات لعدد كبير من المُستخدِمين لها في العالم في الوقت المناسب؛
- إعداد بيانات أعمق للمُستخدِمين ولعدد من السنين.

و خلاصة القول إنَّ إستخدام التكنولوجيات الحديثة في إعداد وعرض المعلومات يُعَدُ من العوامل المُؤَثِّرَة بشكل كبير على جودة التقارير المالية.

5- تقرير محافظ الحسابات

يُعْتَبَرُ تقرير محافظ الحسابات من العوامل المؤثرة بشكل كبيرة على جودة التقارير المالية، من خلال التدقيق في صِحَّة القوائم المالية، وعملية التدقيق والمراجعة تتم وفق معايير المحاسبة والمراجعة المعتمدة ومُتَطَلَّبات القوانين والتشريعات المعمول بها، حيث يُعطِي محافظ الحسابات رأيه عن القوائم المالية في شكل تقرير يدون فيه ملاحظاته، وهذا التقرير له أَهَمِيَّة كبيرة بالنسبة لمتخذي القرار.

وتطلب معايير التدقيق الدولية من محافظ الحسابات أنْ يفصح في تقريره ما إذا كانت المعلومات الواردة في التقارير المالية تتفق مع معايير المحاسبة المتعارف عليها أم لا، كما تطلب من محافظ الحسابات التأكد من ثبات الشركة في تطبيق المبادئ المحاسبية من فترة لأخرى.

وعند تحفظ محافظ الحسابات على نقطة مُعَيَّنَة أو يرفض المصادقة على القوائم المالية، فإنَّ ذلك من شأنه الإضرار بسمعة المؤسسة ويؤثر على مقدرتها في إجتذاب رؤوس الأموال.

وعليه فإنَّ محافظ الحسابات عند قيامه بعمليات المراجعة والتدقيق، في ظل تَوَفُر الاستقلالية يُعَدُ من العوامل التي تُؤَثِر على جودة التقارير المالية.[2]

---

[1] - **أسماء زيدان الجبوري**، مدى كفاءة التقارير المالية الحالية في الإبلاغ عن أداء الوحدات الإقتصادية، أطروحة دكتوراه، جامعة بغداد، العراق، 2002، ص: 88.

[2] - **خالد عبد الله أمين**، الإفصاح و دوره في تنشيط التداول في أسواق رأسمال العربية، بحث منشور في مجلة المحاسب القانوني العربي، العدد 92، 1995، ص: 38-44.

المبحث الثالث : أثر تطبيق المعايير المحاسبية الدولية على المؤسسة الإقتصادية

يَتَرَتَّب عن تطبيق المعايير المحاسبية الدولية على مستوى المؤسسة الإقتصادية، العديد من الآثار سنستعرضها كما يلي:

المطلب الأول: أثر تطبيق المعايير المحاسبية الدولية على أنظمة المعلومات المحاسبية

يُقْصد بنظام المعلومات المحاسبي مجموعة الموارد البشرية والمادية داخل المؤسسة المسؤولة عن توفير المعلومات الملائمة والقادرة على التعبير عن العمليات الإقتصادية، بالإضافة إلى إعداد القوائم المالية الواضحة والتي يتم تقديمها في الوقت المناسب، لغرض تزويد المُستخدِمين على اختلاف فئاتهم كالإدارة، والمُستثمِرين، والدائنين، والحكومة، والمقرِضين.. الخ بالمعلومات التي تُلَبِّي إحتياجاتهم المعلوماتية لتحقيق أهدافهم المختلفة.[1]

حيث تسعى المؤسسات إلى تكييف نظم المعلومات المحاسبية لديها لتواكب التَطَوُّرَات الحاصلة في هذا المجال، من خلال تصميم نظام محاسبي فَعَّال يعمل على تقديم معلومات محاسبية دقيقة وموثوقة، بإعتبارها ركيزة أساسية في تأمين إستمرارية حياة المؤسسة.

ويجمع الكثير من الباحثين أَنَّ تطبيق المرجعية المحاسبية الدولية على مستوى المؤسسة يَنْجُم عنه آثار على أنظمة المعلومات المحاسبية خصوصاً إعادة هيكلة أنظمة المعلومات المحاسبية.[2]

فمعظم الدراسات تُشير إلى أَنَّ أنظمة المعلومات السابقة لن تستطيع مواكبة المستجدَّات الحالية للمعلومة من حيث الكم والكيف، وعليه فإنَّ من الأولويات المُهِمَّة من أجل مواكبة التَطَوُّرَات الحاصلة في الإقتصاديات العالمية هو إعادة تأهيل هذه الأنظمة بما يتوافق مع الإجراءات المتخذة، فإيجاد نموذج يتوافق مع كافة المؤسسات والبيئات والأنظمة الإقتصادية الحالية يُعْتَبَرُ من الأمور الصعبة، فلكل مؤسسة واقعها وإجراءات خاصة بها والملائمة لطبيعتها الداخلية والخارجية، فالمؤسسة كوحدة تنظيمية مجبرة على الاستعانة بخبراء في مجال أنظمة المعلومات والأخذ بعين الاعتبار الصعوبات والمشاكل التي قد تواجه المؤسسة من أجل التَغَلُّب عليها والتي نذكر منها مايلي:[3]

- إنَّ إعداد وعرض قوائم مالية وفقاً للمعايير الدولية والهيئات المنظمة لها، يُعْتَبَرُ أمراً صعباً على أنظمة المعلومات القديمة، خاصة إذا كان نشاط المؤسسة يمتد لأكثر من دولة، وهو ما يَتَطَلَّب إقامة نظام معلومات قادر على معالجة البيانات المتزامنة والمختلفة للبيئات التي تمارس فيها المؤسسة نشاطها؛

---

[1] - **إبراهيم ميدة**، العوامل المؤثرة في نظام المعلومات المحاسبي ودوره في إتخاذ القرارات الإستراتيجية، دراسة ميدانية في الشركات الصناعية الأردنية، بحث منشور في مجلة جامعة دمشق للعلوم الإقتصادية والقانونية،سوريا، المجلد 25، العدد الأول، 2009، ص: 07.

[2]- **Romney M.B & Steinbart P.J**, Accounting Information systems, Addison Wesley, 7 éd, USA 1997, P: 18.

[3] - **سعاد بورويسة**، أثر تطبيق معايير المحاسبة الدولية في المؤسسة الإقتصادية دراسة حالة عينة من المؤسسات الإقتصادية بولاية قسنطينة، ماجستير، جامعة قسنطينة، الجزائر، 2010، ، ص: 130.

- تَتَمَيَّز القوائم المالية المُعَدَّة حسب معايير المحاسبة الدولية بتنظيم وتفصيل شديد للعمليات المالية، فإعدادها يتم عن طريق صعود المعلومات المالية الى الجهاز الإداري بشكل مستمر ومُنَظَّم؛

- تَتَطَلَّب القوائم المالية بيان التقارير الداخلية حول الممارسات المحاسبية حسب طبيعة نشاط المؤسسة، بالإضافة إلى التعاملات الإقتصادية التي كانت وراء هذه المعالجات؛

- تحتاج المؤسسة في ظل تطبيق المرجعية الدولية إلى إرشادات وإجراءات لإستعمالها في مخططاتها المحاسبية بالإضافة إلى نماذج القوائم المالية وفق هذه المرجعية؛

- إنَّ اعتماد المؤسسة للمعايير الدولية يَفْرِض عليها الاهتمام بتحقيق تجانس بين التقارير المالية المُعَدَّة للنشر بناءاً على المُتَطَلَّبَات الجديدة للعرض مع تقاريرها التسييرية الداخلية؛

- تلتزم المؤسسة التي تعتمد المعايير الدولية بتفصيل المعالجات وتفصيل أكثر للمعلومات.[1]

إنَّ تكييف أنظمة المعلومات مع المعايير المحاسبية الدولية شرط ضروري، حيث يسمح بإعداد معلومات ذات جودة عالية تفيد متخذ القرار، حيث إنَّ تدفق المعلومات بالشكل الكلاسيكي لا يُعَدُ كافياً ليستجيب لمُتَطَلَّبَات معايير الإبلاغ المالي، كما أَنَّ إمتلاك هذه التقنيات يَتَطَلَّب عناية كبيرة خصوصاً من الجانب الأمني، كما يشترط فيها مواكبة تَطَوُّر المعايير المحاسبية الدولية، كما أَنَّ مُتَطَلَّبَات المعلومات المالية آمنة تُؤَدِّي إلى إعادة تنظيم واسعة من الإجراءات الداخلية للشركة وما تَرَتَّبَ عليه من تعزيز أمن نظم المعلومات الخاصة.[2]

ويمكن كذلك إيضاح أثر المعايير على نظام المعلومات فيما يلي:[3]

1- من الناحية الإقتصادية

- § تكون المعلومات المالية في ظل تطبيق المعايير الدولية أكثر اقتصادية؛
- § أولوية الجوهر على الشكل؛
- § تكون المعلومات المالية مُوَجَّهَة نحو قياس أداء المؤسسة؛
- § تهدف المعلومات المالية إلى تحسين موثوقية توقعات المُستثمِرين (باستخدام القيمة العادلة والتحليل القطاعي).

[1]- **Association nationale des directeurs financiers et de contrôle de gestion**, Normes IAS/IFRS: Que faut-il faire, Comments'y prendre, collection DFCG, Paris, édition d'Organisation, 2005, P P: 560-561.

[2] - **ويكيبيديا، الموسوعة الحرة**، تاريخ الإطلاع: 2014/01/01، متاح على الرابط http://fr.Wikipedia.org/wiki/International_Financial_Reporting_Standards#Impact_informatique,

[3]- http://www.sage.fr/documents/portail/pdf/235_MM_FicheN_IAS-IFRS.PDF, P: 02,consulté le01/01/2014.

2- من ناحية الشفافية

- § الحَدّ من الخيارات في الممارسات المحاسبية وذلك بإتباع أسلوب واحد والتي تَتَطَلَّبُهَا معايير الإبلاغ المالي الدولية في معظم الحالات؛
- § تكون المعلومات المالية مُفَصَّلَة أكثر في المرفقات، بما في ذلك التوزيع حسب قطاع النشاط والمنطقة الجغرافية وتوفير الإيضاحات المرفقة لكل عنصر من الميزانية؛
- § تخفيض آجال نشر المعلومات؛

فعند تكييف نظام المعلومات مع المرجعية الدولية سيجعل منه أداة تهدف إلى توفير المعلومات لمساعدة صانعي القرار من الأنشطة المختلفة من ناحية، كما يسمح بدراسة العواقب المحتملة من الخيارات المتاحة (وظيفة المحاكاة) وأتمتة المهام المُتَكَرِّرَة من ناحية أخرى، بالإضافة إلى:[1]

- السيطرة على المؤسسة عن طريق الكشف عن نقاط الضعف والإخفاقات الداخلية؛
- تنسيق أنشطة مراكز المسؤولية المختلفة.

1- أثر تكنولوجيا المعلومات على نظام المعلومات المحاسبية

يُؤَدِّي إستعمال تكنولوجيا المعلومات المُتَطَوِّرَة إلى زيادة فَعَّالية نظام المعلومات المحاسبية في المؤسسة الإقتصادية، حيث وَفَّرَت إمكانيات كبيرة وهائلة لتحسين جودة القوائم و التقارير المالية، نظرا لُمَيّزَاتها وقدرتها الكبيرة على مواكبة التَطَوُّر في بيئة المحاسبة، ويمكن تلخيص أهم آثار تكنولوجيا المعلومات على نظام المعلومات المحاسبية في المؤسسة كمايلي:[2]

1-**التحكم في الوقت** : إنَّ إستخدام تكنولوجيا المعلومات في معالجة البيانات المحاسبية يُقَلِّل من الوقت اللازم لإعداد قوائم وتقارير مالية ذات جودة عالية، وتوصيلها لُمستخدِميها بسرعة كبيرة.

2-**تَخَطِّي الحدود الجغرافية والسياسية**: يمكن إستخدام تكنولوجيات المعلومات من أجل تَخَطِّي الحدود الجغرافية والسياسية عن طريق إستعمال أدوات الإتصال الحديثة خاصة شبكة الانترنت التي تُمَكِّن من الإتصال بأي مكان في العالم.

3-**التحكم في التكلفة** : يُؤَدِّي إستخدام تكنولوجيا المعلومات إلى التحكم في التكاليف بشكل عام، مثل تكلفة العمال والإداريين، وبشكل خاص التحكم في تكلفة نظام المعلومات المحاسبية، والذي يُؤَدِّي بدوره إلى التحكم في تكلفة مخرجات هذا النظام.

[1]- **Sonia Quignon**, Le Système d'Information Comptable, Académie de Clermont-Ferrand, P: 01.

[2]- **ليلى ناجي مجيد الفتلاوي**، بيئة المحاسبة ومؤشرات تكيفها مع تكنولوجيا المعلومات، بحث منشور في مجلة كلية بغداد للعلوم الإقتصادية، العدد الخاص بمؤتمر الكلية، بغداد، العراق، 2013، ص: 13.

4-**تسهيل الإتصال:** ساعدت تكنولوجيا المعلومات على خلق قنوات إتصال جديدة من خلال شبكة الاتصالات سواء على مستوى الوحدة الإقتصادية أو على المستوى الوطني أو العالمي، وقد مَكَّنَ ذلك من زيادة سرعة تدفق ومعالجة وتبادل المعلومات وتطوير أدوات حديثة لتبادل المعلومات كالاجتماعات والتفاوض وعقد الصفقات عن طريق الشبكات والاتصال عن بُعْد أو الأدوات الأخرى، وكل ذلك يُؤَدِّي إلى زيادة فَعَّالية وفاعلية نظام المعلومات المحاسبي.

5-**تفعيل الرقابة:** يساعد استعمال تكنولوجيا المعلومات على توسيع مجال رقابة الإدارة على مختلف جوانب المؤسسة.

6-**تسهيل إتخاذ القرار:** يُؤَدِّي إستخدام تكنولوجيا المعلومات في جلب المعلومات ومعالجتها وتوصيلها إلى مُستخدِميها وبالتالي تسهيل عملية إتخاذ القرار.

7-**التَكَيُّف مع بيئة المؤسسة:** تساهم تكنولوجيا المعلومات في زيادة قدرة نظام المعلومات المحاسبية على التَكَيُّف والتأقلم السريع مع بيئة العمل في المؤسسة وذلك من خلال توفير أدوات اقتصادية فَعَّالة لحفظ واسترجاع ومعالجة البيانات وتقديمها إلى مُتَخِذي القرار في الوقت المناسب، وقد انعكس ذلك بوضوح على زيادة فاعلية نظام المعلومات المحاسبية وأتاح لها مرونة كبيرة في التعامل مع المتغيرات السريعة والاستجابة لها.

8-**تقليل مساحات حفظ البيانات** المختلفة التي يتم الحصول عليها وتحويلها إلى قاعدة بيانات يمكن استدعاؤها مباشرة من هذه البيانات المحفوظة أولاً بأول.

9-إمكانية تحقيق التكامل مع نظم المعلومات الأخرى من خلال تسهيل عملية التبادل الالكتروني للبيانات فيما بينها.

10- **الإستفادة من القدرات التي تُوَفِرُها الوسائل الالكترونية** في تسهيل آداء العمليات والمعالجات المحاسبية المختلفة وخاصة تلك المعتمدة على تطبيق الأساليب الرياضية والإحصائية.

2- أثر الضوابط الرقابية العامة على نظم المعلومات المحاسبية الإلكترونية

أصبحت نظم المعلومات المحاسبية أداة مُهِمَّة في تحسين كفاءة كل الوظائف الموجودة في المؤسسة، بصفتها الإطار المسؤول عن تدفق المعلومات، وتَضْمَن التنفيذ الجَيِّد لكل عمليات المؤسسة وحماية مواردها من الغش والإحتيال، ومن ثَمَّ ضمان التسجيلات المحاسبية وإكتمالها.

ونظرا لِتَطَوُّر تكنولوجيا المعلومات إتجهت الكثير من المؤسسات إلى تصميم أنظمة معلومات محاسبية إلكترونية بهدف التحكم في الكم الهائل من البيانات والمعلومات، إلا أنَّ هذا المسعى تَكْتَنِفُه جملة من المخاطر المحتملة مثل حدوث تلاعبات وقرصنة لهذه الأنظمة المحاسبية، ممَّا يَحُدُّ من جودة مخرجاتها، وبالتالي التأثير على موثوقية القوائم والتقارير المالية الصادرة عنها.

لأجل تفادي ذلك قامت الكثير من المنظمات المهتمة بالمحاسبة والمراجعة والجودة بوضع جملة من الضوابط الرقابية بهدف تأمين هذه الأنظمة المحاسبية الإلكترونية، نذكر منها تلك المعايير والإرشادات التي وضعتها منظمة الجودة العالمية من أجل إتباعها عند تطوير نظم المعلومات وصيانتها وهي كمايلي:[1]

- ضرورة وضع خُطَّة واضحة لتطوير الأنظمة والبرمجيات وصيانتها تَتَضَمَّن تحديد الأهداف والإجراءات؛
- ضرورة وضع خُطَّة واضحة للرقابة على تطوير الأنظمة والبرمجيات وصيانتها، وتحديد إستراتيجيات الرقابة.

كما نَصَّ البيان الدولي لمهنة مراجعة الحسابات (1002 الفقرة رقم 26) على إمكانية تضمين إجراءات المراجعة اختبارات الالتزام بالضوابط على التطبيقات، كما تَضَمَّنَت الفقرة رقم 27 من البيان نفسه بعض أنواع إجراءات المراجعة كإختبارات لنتائج المعالجة وإعادة معالجة البيانات.

كما قامت العديد من الجهات المختصة بإصدار معايير للرقابة على نُظُم المعلومات المحاسبية ومن أهمها معهد مراجعة نظم المعلومات الدولي الذي وضع معايير رقابية مقبولة عالمياً.

ومن أهم ما تَطَرَّقَ إليه هذا المعيار النقاط الآتية:[2]

- ضرورة انسجام وظيفة نظم المعلومات المحاسبية مع أهداف المُنَظَّمَة وإستراتجيتها؛
- ضرورة التزام نظم المعلومات المحاسبية بالأنظمة والتشريعات النافذة؛
- ضرورة إتباع مبدأ الحماية في نظم المعلومات المحاسبية؛
- وجوب إتباع مُفَتِّش الحسابات إجراءات مراجعة مُعَيَّنَة عند القيام بمراجعة نظم المعلومات.

ويقصد بالضوابط الرقابية العامة تلك التي لها أثر على نظم المعلومات المحاسبية الإلكترونية، بصفتها تُمَثِل سياسات رقابية وإدارية يتم تطبيقها على إدارة نظم المعلومات،[3] وهي تُمَثِل المعايير والإرشادات والتوجيهات التي يلتزم بإتباعها المختصون بوظائف جمع المعلومات وتبويبها وتلخيصها والتي تدخل تحت نطاق قسم معالجة البيانات إلكترونيا،[4] وهي كمايلي:[5]

---

[1] - **رشا حمادة**، أثر الضوابط الرقابية العامة لنظم المعلومات المحاسبية الالكترونية في زيادة موثوقية المعلومات المحاسبية، دراسة ميدانية في بيئة الأعمال السورية، بحث منشور في مجلة جامعة دمشق للعلوم الإقتصادية والقانونية، المجلد 26، العدد الأول، 2010، ص: 17.

[2] - **سليم مسلم الحكيم**، إمكانية الرقابة على نظم المعلومات المحاسبية المؤتمتة، بحث منشور في مجلة جامعة دمشق للعلوم الإقتصادية والقانونية، سوريا، المجلد26، العدد الأول، 2010، ص: 3.

[3] - **رشا حمادة**، مرجع سابق، ص: 13.

[4] - **أمين السيد أحمد لطفي**، مراجعة وتدقيق نظم المعلومات، الدار الجامعية للنشر، الإسكندرية، مصر، 2005، ص: 30.

[5] - **رشا حمادة**، مرجع سابق، ص: 13-18.

2-1- ضوابط الرقابة التنظيمية

وتَتَمَثَل في الإجراءات الرقابية المُتَعَلِّقة بفصل الوظائف والمهام بين إدارة نظم المعلومات والإدارات الأخرى التي لها علاقة من خلال تحديد الواجبات والمهام لكل طرف وتحديد مسؤوليات إدارة الحواسيب من أجل تقليل مخاطر الغش والاحتيال، ويمكن تحديد ضوابط الرقابة التنظيمية كمايلي:

- إختيار العاملين وتدريبهم على إدارة نظم المعلومات؛
- تدوير العمل على العاملين؛
- إعداد دليل للعمل: يَتَضَمَّن تحديد للوظائف والمهام والصلاحيات لكل عامل؛
- فصل الوظائف المتعارضة بين إدارة النظم المعلوماتية والإدارات الأخرى والتي تسمح لشخص ما بالتلاعب بالبيانات وفي الوقت نفسه إخفاء الأخطاء والمخالفات التي إرتكبها؛
- التنظيم الجَيِّد لعلاقات إتصال إدارة نظم المعلومات مع الإدارات الأخرى.

2-2- ضوابط الرقابة على الوصول للأجهزة والبيانات

وهي إجراءات رقابية مُصَمَّمَة لإكتشاف ومنع الأخطاء التي تحدث نتيجة لمحاولات الدخول والإستخدام غير المُرَخَّص للحواسيب وبيانات النظام، وتهدف هذه الإجراءات إلى ضمان السماح للأشخاص المُكَلَّفين فقط بالوصول إلى الأجهزة والبرمجيات المحاسبية وتحديد النطاق المسموح لهم.

2-3- ضوابط الرقابة على أمن وحماية الملفات الإلكترونية

وتشمل الإجراءات اللازمة لتحقيق الأمن والحماية للمُكَوِّنَات المادية لنظام المعلومات والبرامج المحاسبية، لتفادي كافة الأخطار المحتملة مثل مخاطر القرصنة، مخاطر ضياع المعلومات، مخاطر العوامل الناجمة عن العوامل الطبيعية.

2-4- ضوابط الرقابة على توثيق النظام وتطويره

وتشمل كل الإجراءات الرقابية المُتَعَلِّقة بتوثيق نظم المعلومات المحاسبية، وتوصيف مُكَوِّنَاتها المادية المنطقية، وتوثيق حالات تطوير وتحديث النظام.

3- أثر تكيف البيئة المحاسبية الجزائرية مع تكنولوجيا المعلومات

أَدَّى التَطَوُّر التكنولوجي إلى حدوث تغيرات واسعة في شتى المجالات بالعالم، كما أَدَّت إلى المساس بفرضيات ومبادئ المحاسبة، وعملت على تأكيد صحتها وملائمتها والمنفعة منها، كما أصبحت البيئة الإقتصادية مُهَيَّأة أكثر لتَقَبُّل الضوابط والمقاييس لمُكَوِّنَات النشاط الإقتصادي، وذلك من خلال الخدمات التي تُقَدِّمُها المحاسبة للقائمين على إدارة النشاط الإقتصادي أو الباحثين فيه وذلك بتوفير معلومات موثوقة بفضل تكنولوجيا المعلومات لتحليل البيانات المحاسبية، بهدف الوصول إلى إنتاج تقارير وقوائم مالية ذات جودة عالية.

ولكي تُؤَدِّي هذه المعلومات الدور الإقتصادي المَنُوط بها يجب أَنْ تكون اقتصادية وذات جودة عالية، وهذا لن يتم إلا بتَوفَر نظام معلومات محاسبي مُتَطَوِّر مبني على المعايير المحاسبية الدولية من جهة وعناصر تكنولوجيا الإعلام والاتصال من جهة أخرى.

من أجل هذه الغاية عَمَدَت الجزائر إلى القيام بمجموعة من الإصلاحات مَسَّت المنظومة المحاسبية من خلال تَبَنِّي نظام محاسبي مبني على أساس المعايير المحاسبية الدولية، والذي يمكن تطبيقه باستخدام عناصر التكنولوجيات الحديثة، مما يسمح بتقديم معلومات ذات جودة عالية وبأقل تكلفة، حيث أصدر المشرع المحاسبي جملة من التشريعات المحاسبية كان من بينها مرسوم تنفيذي رقم 09-110 المؤرخ في 7 أفريل2009 الذي يُحَدِّدُ شروط وكيفيات مسك المحاسبة بواسطة أنظمة الإعلام الآلي.[1]

المطلب الثاني : أثر تطبيق المعايير المحاسبية الدولية على وظيفة المحاسبة

عند تطبيق المعايير المحاسبية الدولية في المؤسسة، يَنْجَرُّ عنه تأثر بعض الوظائف والمهام، بدرجات متفاوتة، والجدول أدناه يلخص تأثير المعايير المحاسبية الدولية على وظيفة المحاسبة في المؤسسة.

جدول رقم (3-05) : أثر تطبيق معايير المحاسبة الدولية على محاسبة المؤسسة

نظام المعلومات	شدة الأثر	المعايير التي تأخذ بعين الاعتبار
التثبيتات	قوي	IAS 16,17,23 ,36,38,40
الاندماج	قوي	IAS 14,22,24,27,28,31
المحاسبة	مهم	IAS 1,8,12,14,19 ,20,25,26 ,27,28,36,38.
تسيير الخزينة	مهم	IAS 21,32,39.
تسيير الموارد البشرية	ضعيف	IAS 19,26.

Source : http://www.sage.fr/documents/portail/pdf/235_MM_FicheN_IAS-IFRS.PDF, consulté le 01/01/2014.

[1] - الجريدة الرسمية عدد 21، مرسوم تنفيذي رقم 2009/04/07 يُحَدِّدُ شروط وكيفيات مسك المحاسبة بواسطة أنظمة الإعلام الآلي.

1- مداخل إعداد القوائم المالية

تعمل وظيفة المحاسبة على وصف الحالة المالية للمؤسسة من خلال قوائم مالية، تَتَغَيَّر بحسب نشاط المؤسسة، وبحسب النظام المحاسبي المُتَّبَع، وحسب المداخل المُتَّبَعَة، وعُمُوماً يوجد مدخلان هما:[1]

1-1- مدخل قائم على المبادئ الأساسية

يوضح النظام المحاسبي هذا المبدأ والذي يُمْكِنُ وصفه على أنَّه الأسلوب الواجب إتباعه عند إعداد القوائم المالية، من أجل إعطاء الصورة الصحيحة والمُفيدة عن الحالة الإقتصادية للمؤسسة، حيث تمنح للمحاسب إمكانية الاختيار بين العديد من البدائل والخيارات المحاسبية، وتسمح له بإبداء الحكم المهني المتوازن في تسجيل العمليات المالية وفقا للجوهر الإقتصادي، تَتَمَيَّز هذه المعايير بقدر عالي من البساطة والوضوح وقِلَّة الاعتماد على الإرشادات المُفَصَّلَة للتطبيق العملي.

1-2- مدخل قائم على القواعد الأساسية

يُعْطِي هذا المدخل للنظام المحاسبي الإرشادات والأحكام الواجب إتباعها عند إعداد القوائم المالية، دون السماح بالحياد عن هذه القواعد أو وجود أي تقديرات شخصية أو مهنية، مثال ذلك يتم حساب مصروف الإهتلاك السنوي لكل الأصول الثابتة بِمُعدَّل 10% من التكلفة التاريخية للأصل، وبالنظر إلى هذه القاعدة نجد أَنَّه ليس هناك مساحة للتقدير الشخصي أو الاختلاف عن مقدار قسط الإهتلاك الذي تم تسجيله.

حيث يُعْتَبَرُ هذا المدخل أكثر مرونة لممارسي مهنة المحاسبة، كما أنَّه يَتَمَيَّزُ باستخدام قواعد صارمة ومُفَصَّلَة في تسجيل العمليات المحاسبية والذي يُعْتَبَرُ ضمان لِمُسْتَعمِلي القوائم المالية لتفادي التلاعبات أو الإلتباسات، حتى تَتَمَكَّنَ الفئة المُستفيدَة من فهم تلك القوائم بصورة واضحة وإعطاء تحليلات لها ومقارنة الوضعية المالية للمؤسسة مع غيرها من المؤسسات أو مع سنوات سابقة.

وبالتالي نجد أَنَّه نتيجة تطبيق المعايير على أساس القواعد تسمح بوجود إتساق وإمكانية للمقارنة بين كل المؤسسات وعبر الفترات الزمنية، وعلى الرغم من ذلك نجد أَنَّ هذه المعايير تفتقر إلى الملاءمة نتيجة إلى عدم قدرتها على عرض وتوضيح الجوهر الإقتصادي للأحداث والتي تختلف باختلاف الشركات والأحداث.

إِنَّ الهدف من معايير المحاسبة المالية الدولية هو اتساق الممارسة المحاسبية ين المحاسبين في بيئة مُعَيَّنَة، وبالتالي فإنَّ صياغة المعايير التي تأخذ الظروف البيئية والإقتصادية والإجتماعية وتَتَصِفُ بخصائص جَيِّدة سيقود إلى قوائم مالية أكثر شفافية عن المعايير التي تتيح مرونة في الاختيار من بين البدائل خاصة في ظل وجود تعارض في المصالح بين الأطراف من أصحاب المصلحة في الشركات.

[1]- http://sh22y.com/vb/t480883.html, consulte le 01/01/2014.

2- أثر معايير القيمة العادلة

يُعَدُ مبدأ التكلفة التاريخية، من أهم المبادئ المحاسبية التي تحكم إعداد القوائم المالية، ونَظراً لسلبياتها بدأت الهيئات المحاسبية الدولية والمحلية بالبحث عن البدائل لتغطية الثغرات الناتجة عن تطبيق التكلفة التاريخية، حيث تَمَّ التَحَوُّل إلى مفهوم القيمة العادلة الذي أصبح مقياساً مُهِماً للاعتراف والقياس والإفصاح عند المعالجة المحاسبية للعمليات المالية، نظراً لدورهاَ الكبير في تعظيم جودة المعلومات المحاسبية المنشورة في القوائم المالية.

يُعَدُ منهج القيمة العادلة المقياس الأفضل والأكثر مُلاَءَمَة لإتخاذ القرارات لأنَّه يعكس الوضع الإقتصادي الحقيقي للمنشأة، بينما تستند مرجعية التكلفة التاريخية في التقرير عن البيانات المالية، إلى معلومات تكون موثوقة في البداية، لكنها تصبح أقل موثوقية مع مرور الزمن ولا تتوافر فيها خاصية الملاءمة لإتخاذ القرارات بعد فترة من وقوع الحدث، لأنَّها تكتفي بالإبلاغ عن السجل التاريخي للموجودات والمطلوبات، دون أَنْ تُقَدِّم معلومات حديثة عن قيمتها الحاضرة، كما أَنَّ استخدام القيمة العادلة في الإفصاح عن كل العمليات والأحداث الماضية والحاضرة بإتباع منهج تقييمي يُحَسِّن من خاصية القابلية للمقارنة والثبات في إتباع السياسات المحاسبية، في حين أَنَّ التكلفة التاريخية تشتمل على سَلَّة من التقييمات والفرضيات والمُسَلَّمات المختلفة، التي لا يمكن معها إجراء المقارنات بدرجة عالية من الدِّقَة والثقة.[1]

ولا يوجد اختلاف جوهري على مفهوم القيمة العادلة بين معايير المحاسبة الدولية، والأمريكية حيث تتفق هذه المعايير على أَنَّها القيمة التي تَصْلُح لتبادل الأصول وتسديد الالتزامات على أساس تجاري بَحْت، وبين أطراف راضية عن التبادل، وراغبة فيه، ولديهم معلومات كافية عن السوق.

لأجل ذلك أصدر مجلس معايير المحاسبة الدولية (IASB) ومجلس معايير المحاسبة المالية الأمريكي (FASB) العديد من معايير المحاسبة والتي تُرَكِّز في مضمونها على القيمة العادلة، بغرض تحسين جودة القوائم المالية، ومن بين المعايير التي أصدرتها المعايير المحاسبية الدولية نجد المعيار رقم 39 الذي تناول عدد من المُحَدِّدَات من أهمها:

1-في حال قيام الشركة بنقل أو ببيع موجود مالي من أصولها المحتفظ بها قبل تاريخ الاستحقاق لا يحق للشركة أنْ تُصَنَّف بقية الموجودات المالية من نفس الصنف مرة أخرى ضمن نفس التصنيف لمدة سنتين؛

2-النقل من مجموعة المتاجرة إلى أي مجموعة أخرى ممنوع؛

3-عدم جواز النقل إلى فئة المتاجرة إلا في حال وجود دليل على إمكانية تحقيق ربح فعلي في فترة قصيرة تُبَرِّر عملية النقل.

[1] - **موسى درغام، تامر بسام الأغا**، العلاقة بين أَهَمِيَّة القياس المحاسبي المستند إلى القيمة العادلة وتعظيم الخصائص النوعية للمعلومات المحاسبية، دراسة حالة المصارف المحلية في فلسطين، مداخلة في المؤتمر الدولي التاسع حول الوضع الإقتصادي العربي وخيارات المستقبل، جامعة غزة، فلسطين، 2013، ص:9.

2-1- الآثار الإيجابية

يُمْكِن تلخيص الآثار الإيجابية كمايلي:[1]

1- سوف يساهم هذا المعيار بتحقيق ما يُسَمَّى بالإفصاح الشامل، حيث يستطيع المستثمرون الاطلاع على قوائم الشركة المالية، ومعرفة أنواع الاستثمارات التي تقوم بها من خلال الأدوات المالية ومساءلة الشركة عن كل منها وسبب الاحتفاظ بها.

2- عملية الإفصاح وفقا للقيمة العادلة ستساهم بجعل السوق المالي سوقاً كفؤاً، وبالتالي استجابة السوق لمعلومة القيمة العادلة وتشجيع المُستثمِرين على الاستثمار بشكل أكبر وخصوصاً أَنَّ عملية الإفصاح تضفي عليهم الإحساس بالأمان.

3- يستطيع المستثمرون معرفة أسباب احتفاظ الشركة بهذا النوع من الأدوات المالية، وخصوصاً إنْ كان محتفظ بها لغايات التَحَوُّط، والتي يُعْتَبَرُها الكثيرون نوع من أنواع المقامرة، وبالتالي ستضطر الإدارة إلى أخذ الحيطة والحذر قبل الإقدام على استخدام هذا النوع من الأدوات المالية لدرايتها بعلم المُستثمِرين بها.

4- لقد كانت الإدارة سابقا وقبل ظهور هذا المعيار تعالج الخسائر الناتجة عن بعض أدوات التَحَوُّط مثل (عقود الخيار وعقود المقايضة) برسملتها وتزيلها بالدخل تدريجيا دون شعور أصحاب المصالح بذلك، ولكن حالياً ووفقاً للمعيار الجديد يجب على الإدارة إظهار تلك الأدوات ضمن أصولها ومعالجتها وفقاً للقيمة العادلة، وبالتالي لن تستطيع إخفاء نتائج استخدامها لتلك الأدوات، ممَّا ساهم في إظهار القوائم المالية بشفافية عالية جداً.

2-2- الآثار السلبية

- تصنيفات الأدوات المالية تصنيف لا تَحْكُمُه قيود مُحَدَّدَة سوى تَوَجُّهَات الإدارة نفسها فيما يَتَعَلَّق بالغاية التي تستخدم تلك الأدوات لأجلها، وبالتالي فإنَّ ذلك يُعْطِي الإدارة مجالاً جَيِّدا للتلاعب والتظليل إنْ أرادت ذلك، كأَنْ تُصَنَّف بعض الأدوات المالية ضمن الأدوات المحتفظ بها إلى حين الاستحقاق، وذلك لإظهارها بقيمة التكلفة، علما بأَنَّ نية الإدارة تكون مُبَيَّتَة بالإحتفاظ بها لغايات المتاجرة، وبالتالي تستطيع إبعادها عن القيمة العادلة واستخدامها لغايات التَحَوُّط ضد مخاطر مستقبلية.

-كما هو معروف بأَنَّ الأدوات المالية تُعَدُ حجر الأساس في السوق المالي، وبالتالي قد يُؤَدِّي تَشَدُّد هذا المعيار بتحفظ الإدارة عن الاستثمار في تلك الأدوات والتَوَجُّه نحو طُرُق وأدوات استثمار جديدة، مما سينعكس سلباً على السوق المالي.

[1] - **حازم الخطيب، ظاهر القشي**، توجه معايير المحاسبة نحو القيم العادلة والدخل الإقتصادي وأثر ذلك على الإقتصاد، بحث منشور في مجلة الزيتونة للبحوث العلمية، المجلد الثاني، العدد الثاني، جامعة الزيتونة الاردنية، 2004، ص: 20-26.

- لقد وَفَّر المعيار الجديد فرصة جوهرية للشركات للقيام بالإعتراف بأرباح غير مَحَقَّقَة بعد (عملية البيع الفعلية) في قائمة الدخل، مِمّا يَعْني أَنَّ الشركة تستطيع تضخيم الأرباح، مما قد ينعكس سلباً على القرارات التي تتخذ بِناءاً عليها.

- في حالة احتفاظ الشركة بأدوات مالية لأجل الاستحقاق، ووفقا للمعيار الجديد لا تستطيع الشركة بيعها إلا عند استحقاقها، مِمّا يَعْني أَنَّ المعيار سَيُشَكِّل عقبة كبيرة أمام الشركة وبالتالي مخالفته وتعريض نفسها لفقدان الثقة بها من قبل أصحاب المصالح.

- التكلفة الكبيرة لتطبيق هذا المعيار، حيث إنَّ نظام الشركة المحاسبي (المحوسب غالبا) قد صُمِّمَ للتعامل مع مدخلات النظام وفقا للتكلفة التاريخية، ولِتَمْكِينه من التعامل معها وفقاً للقيمة العادلة يَتَحَتَّم على إدارة الشركة إعادة برمجة نظامها.

2-3- مُعَوِّقَات تطبيق القيمة العادلة

- حداثة الموضوع وعدم إلمام الدول المُتَقَدِّمة به بشكل كامل، وعدم ظهور نتائج فعلية تَدُلُ على كفاءة تطبيقها، حيث إنَّها موجودة ومُطَبَّقة بالسوق المُتَقَدِّم منذ فترة وجيزة جداً لم تَتَعَدَّى السنتين؛

- عدم تَوَفَر أسواق جاهزة لكثير من الأصول والأمور التي تقوم على معالجتها معايير القيمة العادلة، وبالتالي لجوء إدارات الشركات إلى التقييم الذاتي، والذي سيساهم في تَخَوُّف المُستثمِرين من القوائم المالية المُعَدَّة وفقاً لتلك المعايير، انطلاقاً من أَنَّ إدارات الشركات تستطيع استخدامها في التلاعب المُتعمَّد.

2-4- مُتَطَلَّبَات تطبيق القيمة العادلة

للقيمة العادلة انعكاسات جَيِّدة على الإقتصاد، ولكن إنْ تَوَفَرَت عدة أمور، ومن أَهمِّها:[1]

- تَوَفُر الأسواق الجاهزة، والأسواق المالية الفاعلة، وبالتالي ستتمَكَّن الشركات من قياس القيمة العادلة بكل كفاءة وفاعلية؛

- تَوَفُر الكوادر المُؤَهَّلَة للتعامل مع القيم العادلة؛

- تَوَفُر قوانين وتشريعات تساهم في ضبط أخلاقيات إدارات الشركات المُطَبِّقَة لمعايير القيمة العادلة، وذلك للأخذ بمضمون نص المعيار وليس بنصه المُجَرَّد فقط.

[1] - **حازم الخطيب، ظاهر القشي**، مرجع سابق، ص- ص: 20-26.

3- أثر تطبيق معايير المحاسبة الدولية على مفهوم الأصول

عَرَّفَت لجنة معايير المحاسبة الدولية الأصل على أنَّه مَوْرِد يخضع لسيطرة المنشأة نتيجة لأحداث سابقة، وتَتَوَقَع المنشأة أنْ تحصل منه على منافع مستقبلية.[1]

فالمعايير الدولية تَطَرَّقَت لمعظم أنواع الأصول بمختلف أنواعها ومُتَطَلَّبَات تقييدها وتقييمها واهتلاكها، كمايلي:

3-1- القياس المحاسبي

تنص المعايير المحاسبية الدولية على إدراج كل التكاليف المرتبطة بالأصل لجعله قيد التشغيل كجزء من تكلفة هذا الأصل، إضافة إلى التقدير المبدئي لتكلفة فك وإزالة الأصل وإرجاعه إلى حالته الأولى، ويتم تقدير التكاليف المدفوعة أثناء عملية الشراء أو الانجاز الذاتي والتي يحتمل للمؤسسة أَنْ تحصل على منافع اقتصادية مستقبلية غير متوقعة من هذا الأصل، وهذا ما يفرض على المؤسسة تحليل دقيق ومتابعة مستمرة لتكاليفها من أجل تحديد تلك التكاليف التي سوف يتم رسملتها أو التي سيتم إهتلاكها، كما أنَّ على المؤسسة تطوير قدرات وبرامج للتقدير والتنبؤ المرتبطة بتكلفة تفكيك الأصل أو إزالته.[2]

3-2- محاسبة مُكَوِّنَات الأصل

نعني بذلك إثبات إمتلاك الأصول بشكل منفصل بحسب الأجزاء المُكَوِّنَة له، هذا لِكَوْن هذه الأجزاء تُؤَدِّي عمليات مختلفة ومنافع اقتصادية ذات نمط مختلف، فهذه الأجزاء لها تكلفة مرتفعة مقارنة بالتكلفة الإجمالية للأصل ومدة استعمالها أيضا مختلفة، لكن إستعمال هذا المنطق مُتَوَقِّف على مدة استخدام الأصل المعني، فإذا كان الأصل يتم إعادة تجديده في نهاية كل فترة فلا يصح استخدام هذا المبدأ ولا يؤثر على متابعة الأصول داخل المؤسسة، أَمَّا إذا كان الأصل لا يتم إعادة تجديده في نهاية كل فترة وهي الحالة المعاكسة لسابقتها فَيَتِمُ تطبيقه بشكل تلقائي.[3]

3-3- اهتلاك الأصول

بمقتضى المعيار الدولي (IAS16) والذي وضع تعريف عام للاهتلاك كالتالي:"هو توزيع منتظم لقيمة الأصل طويلة الأجل القابلة للاهتلاك خلال عمره الإقتصادي المفيد" كما تُحَدَّد قيمة الاهتلاك حسب هذا المعيار تكلفة الأصل أو قيمة أخرى بديلة للتكلفة في المعلومات المالية مطروحاً منه قيمة الخردة أو تلك التي

[1] - **حسين القاضي، مأمون حمدان**، المحاسبة الدولية ومعاييرها، مرجع سابق، ص- ص: 140-141.

[2] - **طارق عبد العال حماد**، دليل المحاسب إلى تطبيق معايير التقارير المالية الدولية الحديثة، مرجع سابق، ص: 602.

[3]- http:www.sage.com, consulté le 01/01/2014.

انتهت مدة صلاحيتها، والذي يَتَحَدَّد بالفترة أو المدة المتوقعة لفائدته وليس بالعمر المادي، فالعمر المفيد للأصل قيد التشغيل يتأثر بعدة عوامل أهمها:[1]

- § التَطَوُّر التكنولوجي الحاصل في الآلات وغيرها من التثبيتات المادية؛
- § التَغَيُّر في الطلب السوقي على السلع باستخدام الأصل كمدخلات إنتاجية وبإستراتيجية مُتَبَعَة من قبل المؤسسة فيما يَتَعَلَّق بالصيانة والعناية بها؛
- § مراجعة طُرُق الاهتلاك المعتمدة ومحاولة تطويرها للتلاؤم أكثر مع نمط المنفعة المتوقع من الأصل، من أجل تحقيق توافق في طريقة الاهتلاك مع المنفعة المتوقعة من الأصل؛
- § عند إعادة تقييم أي بند من الأصول المادية التي تحوزها المؤسسة فإنَّ الاهتلاك المتراكم من تاريخ إعادة التقييم يَتَرَتَّب عليه مايلي:

- يُعَادُ احتسابه بما يناسب التَغَيُّر في القيمة المُسَجَّلَة والإجمالية للأصل حتى تكون القيمة المُسَجَّلَة للأصل مساوية للقيمة المعاد تقييمها، وتستخدم هذه الطريقة في حالة إعادة تقييم أصل بواسطة مُؤَشِّر للتكلفة الجارية المستهلكة؛

- يستبعد في مقابل إجمالي القيمة المُسَجَّلَة وصافي القيمة المقدرة لقيمة الأصل المُعَاد تقييمها، مثلا تستخدم في حالة المباني التي يُعَادُ تقييمها بما يعادل قيمتها السوقية.

ويتضح مما سبق إنَّ الاهتلاك حسب المعيار الدولي (IAS 16) لم يَعُدْ تكلفة يراد استرجاعها بل أصبح مؤشرا يوضح مدى قدرة المؤسسة على الاستغلال الأمثل لمواردها المالية، وما يُتَوَقَع الحصول عليه من منافع مستقبلية من جرائه.

3-4- إعادة تقييم الأصول

ساهم (IAS 16) في تقريب القوائم المالية إلى الواقع، وجعلها أكثر قابلية للمقارنة مع القوائم المالية لمؤسسات أخرى، فعند إعداد القوائم المالية على أساس التكلفة التاريخية تصبح تلك القوائم غير واقعية ولا تُعبِّر بصورة صادقة عن الوضع الحقيقي للمؤسسة، فالمعيار 16 ينص على أن تعرض الأصول الثابتة بقيمتها العادلة أي القيمة السوقية.[2]

كما نص (IFRS 13) على أنَّ القيمة العادلة هي "سعر الخروج" ويستخدم التسلسل الهرمي للقيمة العادلة، والذي ينتج عن الوضع في السوق بدلاً من القياس على وضع مؤسسة واحدة، وعادة ما يتم تحديد

[1]- http://www.iasplus.com/en/standards/standards/standard14, consulté 0/01/2014.

[2]- http://www.iasplus.com/en/standards/standards/standard14, consulté le :01/01/2014.

هذه القيمة عن طريق خبراء مختصون مهنياً في هذه المهنة، ويتم إعادة التقييم خلال 3-5 سنوات وعلى مدى التغيير في القيمة العادلة بشكل جوهري عن القيمة المُسَجَّلَة.[1]

كما ينص المعيار (IAS 36) على متابعة حركة التَغَيُّر في قيمة الأصول، وعند إعداد القوائم المالية يجب مراجعة جميع الأصول والبحث عن أي مؤشر على إحتمال انخفاض الموجودات (القيمة الدفترية تكون أكبر من قيمة البيع الصافي) أو التَغَيُّر في التكنولوجيا، أو زيادة في أسعار الفائدة السوقية، أو إنَّ أسعار الأسهم للشركة أقل من القيمة الدفترية، وهذا ما يُسَمَّى بالمصادر الخارجية، كما أَنَّهَا تعتمد على مصادر أخرى داخلية متمثلة في التقادم أو الأضرار المادية أو انخفاض الأداء الإقتصادي وتوقع انخفاضه...).[2]

4- أثر تطبيق معايير المحاسبة الدولية على تسيير الأدوات المالية

مِمَّا لا شَكَّ فيه أنَّ موضوع الأدوات المالية قد حَظِيَ بأَهَمِيَّة بالغة من طرف مجلس المعايير المحاسبية الدولية، بسبب التَطَوُّر الهائل الذي تشهده الأسواق المالية، بالإضافة إلى الإقبال الكبير للمؤسسات على التعامل بهذه الأدوات المالية ومشتقاتها، هذا من جهة، وحرصا من مجلس معايير المحاسبة الدولية على مواجهة العديد من القضايا التي تخص هذا الجانب من الأدوات المالية من جهة أخرى، قام المجلس بمعالجة هذا الجانب من خلال عدة معايير قصد توضيح ما تُمَثِله الأداة المالية بالنسبة للمؤسسة، وذلك عن طريق بيان مركزها المالي، وكيفية تدفقاتها النقدية من جانب آخر، ويمكن إبراز أَهَم المعايير التي تَمَّ اعتمادها في هذا السياق مايلي:

4-1- الأدوات المالية (IFRS 07) – الإفصاحات–

يُقَدِّم بعض الإفصاحات الجديدة عن الأدوات المالية عن تلك المطلوبة حاليا من قبل (IAS 32)، كما يستبدل الإيضاحات المطلوبة من قبل(IAS 30) ، ويضع كل تلك الأدوات المالية والإفصاح عنها معاً في معيار جديد على الأدوات المالية.

كما يُطْلَب من المؤسسة تقديم إفصاحات في البيانات المالية التي تُمَكِّنُ مُستَخدِميها من تقييم أَهَمِيَّة الأدوات المالية وطبيعة المخاطر الناجمة عن الائتمان ومخاطر السوق وكيفية إدارتها، سواءًا من حيث النوعية أو الكمية، بالإضافة إلى الكشف عن الأصول الخاصة والمطلوبات المالية المُخَصَّصَة للقياس بالقيمة العادلة من خلال الأرباح والخسائر، والتَغَيُّرَات في القيم العادلة التي تُعْزَى إلى هذه المخاطر وطُرُق القياس.[3]

[1]- http://www.iasplus.com/en/standards/standard53, consulté le :01/01/2014.

[2]- http://www.iasplus.com/en/standards/standards/standard35, consulté le :01/01/2014.

[3]- http://www.iasplus.com/en/standards/standard47, consulté le :01/01/2014.

4-2- الأدوات المالية (IAS 32)

يُقَدِّم المعيار توصيفاً تُحَدِّدُه المُتَطَلَّبَات المحاسبية لعرض الأدوات المالية، وخاصة فيما يَتَعَلَّق بتصنيف هذه الأدوات في الأصول المالية والخصوم المالية وأدوات حقوق المِلْكِيَة في الميزانية، فالمعيار أيضا يهدف إلى توفير التوجيه بشأن تصنيف أرباح الأسهم والفوائد والخسائر، كما يُحَدِّدُ المعلومات الواجب الإفصاح عنها فيما يَتَعَلَّق بالأدوات المالية سواء كانت ظاهرة في الميزانية أو خارجها.[1]

4-3- الأدوات المالية (IAS 39) (الإعتراف والقياس)

حَلَّ محله المعيار (IFRS 09) والذي يُحَدِّدُ مُتَطَلَّبَات الإعتراف والقياس للأدوات المالية وبعض عقود الشراء أو البيع للبُنُود غير المالية، وأضاف مجلس معايير المحاسبة الدولية إلى أنَّ المعيار يُكَمِّل مختلف مراحل المشروع الشامل على الأدوات المالية، لكن تطبيق هذا المعيار يبدأ من جانفي 2015.

فمجلس معايير المحاسبة الدولية يَعْتَزِمُ توسيع نطاق هذا المعيار لإضافة مُتَطَلَّبَات جديدة لِتَدَنِّي قيمة الموجودات المالية التي تُقَاس بالتكلفة المطفأة، ومحاسبة التَحَوُّط، وعندما يتم الانتهاء من هذه المشاريع، بعد ذلك، سوف يكون (IFRS 9) بديلاً كاملاً لمعيار المحاسبة الدولي رقم 39، ومشاريع فرعية أخرى في مشروع مجلس معايير المحاسبة الدولية شاملة لاستبدال المعيار 39.[2]

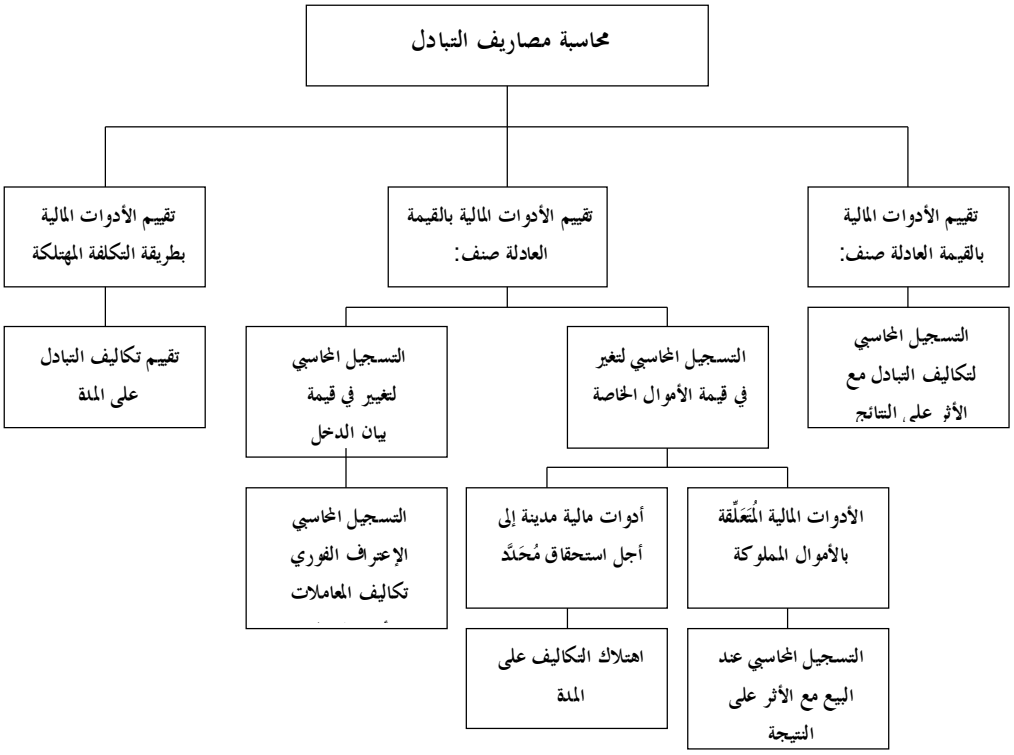
وحسب (IAS 39) : تمنح الأدوات المالية المشتقة واحدًا من الأطراف حَقًا تعاقديًا لمبادلة الأصول أو الالتزامات المالية مع طرف آخر بموجب شروط من المحتمل أَنْ تكون جَيِّدة أو التزامًا تعاقديًا بمبادلة الأصول أو الالتزامات المالية مع طرف آخر بموجب شروط من المحتمل أَنْ لا تكون جَيِّدة ولكن ينتج عنها عُمُومًا نقل للأداة المالية الأساسية المُتَضَمِّنَة في بداية العقد ولا يحدث هذا النقل بالضرورة عند استحقاق العقد وتَتَضَمَّن بعض الأدوات كُلاً من الحق والالتزام بالمبادلة، ولأنَّه يتم تحديد شروط المبادلة في بداية الأداة المشتقة فإنَّه مع تَغَيُّر الأسعار في الأسواق المالية، فإنَّ هذه الشروط يمكن أَنْ تصبح جَيِّدة أو غير جَيِّدة.

و الشكل التالي يوضح محاسبة وتقييم الأدوات المالية حسب المعيار المحاسبي الدولي رقم (39)

[1]- http://www.iasplus.com/en/standards/standards/standard31, consulté le :01/01/2014.

[2]- http://www.iasplus.com/en/standards/standard49, consulté le :01/01/2014.

شكل رقم:(3 -04) يوضح معالجة تكاليف المعاملات وفقا للمعيار المحاسبي الدولي رقم (39)



Source: **Ernst & Young, From Thought To Finish**, La Mise En Application Pratique D'IAS 39 Pour L'évaluation des instruments financieres et la comptabilite de Couverture, P : 27, http://www2.eycom.ch/publications/items/ias39/fr.pdf

من خلال المعايير الآنفة الذكر تتضح لنا مكانة الأدوات المالية لدى الكيان الإقتصادي، مما يستدعي إلى إبراز دور وأَهَمِيَّة الأدوات المالية لمُستخدِمي القوائم المالية الذي يتم عن طريق:[1]

- كيفية عرض الأدوات المالية في القوائم المالية؛
- كيفية معالجة الأدوات المالية محاسبيا؛
- كيفية تصنيف المؤسسة للأدوات المالية.

[1]- **Pascal BARNITO, Pierre GRUSON**, Instruments financiers et IFRS: évaluation et comptabilisation en IAS39, IAS32, IFRS7, DUNOD, Paris, 2006, P: 24.

وكخلاصة نجد أنَّ هذه المعايير تتبلور في نقطتين ركيزتين هما:

1- إدراج الأدوات المالية في الميزانية باعتبارها عنصراً رئيسياً، دون الاكتفاء بذكرها في الملاحق؛

2- استخدام القيمة العادلة كأساس للإثبات وللقياس المحاسبي للأدوات المالية.[1]

بالرغم من المعالجات التي قامت بها المعايير الآنفة الذكر بشكل من التفصيل إلا أنَّنَا نجد بعض القطاعات مازالت ترى هذه المعايير بشكل من الغموض ونقصد هنا القطاع المصرفي وقطاع التأمين.

فالمعايير حَلَّت مشكلة القيمة والتي كانت محل آراء مختلفة في المعالجات المحاسبية لدى الكثير من المختصين في هذا المجال، إضافة إلى ذلك فالمعايير المُتَعَلِّقة بهذا الجانب " الأدوات المالية " تهتم بالاعتماد على القواعد المحاسبية لا على المبادئ، ويمكن تبرير نقاط الاختلاف فيما يلي:

- § التطبيقات المحاسبية المُتَعَلِّقة بكل دولة إذ نجد دول أوروبا الغربية تعتمد في منظورها على التَوَجُّه ذو البعد الإجتماعي والإقتصادي في تحديد القيمة، بينما نجد الدول الانجلوسكسونية تعتمد في منظورها على البعد المالي وذلك لما تلعبه الأسواق المالية من دور فَعَّال في هذا المنظور.
- § إنَّ المعايير التي تُعالج المواضيع المتشعبة هي المعايير المُتَعَلِّقة بالأدوات المالية، وهذا سببه كون المعايير تَتَمَيَّز بتقنية شديدة الدِّقَة، هذه الأخيرة تُضَيِّق الخناق على المؤسسة في ترجمتها المحاسبية لتعاملها بالأدوات المالية.

ويمثل الالتزام المالي بشكل عام التزام على الشركة ناجم عن أحداث سابقة ومن المتوقع أَنْ ينجم عنه تدفقات خارجة للمنافع الإقتصادية للشركة، ويمكن أن تأخذ الالتزامات المالية شكل سندات أو قروض أو رهونات لشركات أخرى، التي يَتَطَلَّب دفعها بتاريخ مُحَدَّد -تاريخ الاستحقاق-.

ويُعْتَبَرُ الحق أو الالتزام التعاقدي لاستلام أو تسليم أو مبادلة الأدوات المالية في حَدِّ ذاته أداة مالية، فينطبق على سلسلة الحقوق أو الالتزامات التعاقدية تعريف الأداة المالية إذا كانت ستُؤَدِّي في النهاية إلى استلام أو دفع النقدية أو إلى اقتناء أو إصدار أداة حقوق ملكية.

[1]- http // www.groaperf.com/catalogue/general/320/extrait.pdf; consulté le 01/01/2014.

المطلب الثالث : أثر معايير المحاسبة الدولية على وظائف أخرى في المؤسسة

إنَّ انتقال المؤسسة إلى تطبيق المعايير المحاسبية الدولية سَيُؤَثِر على العديد من وظائف المؤسسة بدرجات مختلفة مثل المحاسبة، التحليل المالي، مراقبة التسيير، إتخاذ القرارات وغيرها، حيث يمتد أثره إلى كل الوظائف التي تُؤَثِر وتَتَأَثَّر بالمعلومات المحاسبية، لذلك فمن الملائم قياس أثر هذا الانتقال بمساعدة والتنسيق بين مختلف مصالح المؤسسة من أجل التَوَصُّل إلى إتفاق عام حول تحديد أثر تطبيق المعايير المحاسبية الدولية، لذلك سنستعرض أهم الوظائف التي تتأثر بتطبيق المعايير المحاسبية الدولية في المؤسسة كما يلي:

1- أثر معايير المحاسبة الدولية على الموارد البشرية

تُعْتَبَرُ هذه الوظيفة من أهم الوظائف المُلْزَمَة بتطبيق معايير المحاسبة الدولية، فهذه الوظيفة تُعْتَبَرُ المسؤولة عن جمع وإعداد إيصال المعلومات إلى الجهة المُخَوَّل لها بإنتاج القوائم المالية، ويطلق على هذا المجال العلمي بمحاسبة الموارد البشرية.

1 - تعريف محاسبة الموارد البشرية

عَرَّفَت جمعية المحاسبة الأمريكية محاسبة الموارد البشرية بأَنَّهَا عملية تحديد وقياس الموارد البشرية وإمداد الوحدات الإدارية المعنية بهذه المعلومات.

كما عَرَّفَها (Eric flamholts): تهتم المحاسبة عن الموارد البشرية بالأفراد كونهم موارد في المشروع، وتقوم على قياس تكلفة وقيمة الأفراد الموجودين بهذا المشروع.

كما تم تعريف محاسبة الموارد البشرية بأَنَّهَا أسلوب لتحديد وقياس وتوصيل المعلومات الخاصة بالموارد البشرية للأطراف المعنية داخل أو خارج المشروع بهدف رفع كفاءة العاملين وإدارة المشروع وتحسين نوعية القرارات الخاصة بالمشروع.[1]

من التعاريف السابقة يمكن إستنتاج أَنَّ محاسبة الموارد البشرية هي المحاسبة التي تهتم بقياس وتسجيل القيمة الإقتصادية للموارد البشرية من خلال تقييم تكلفة المورد البشري وتقييم آداء هذا المَوْرِد، وقياس الأثر على الأداء الكلي للمؤسسة.

[1] - **وليد ناجي الحيالي**، المشاكل المحاسبية ونماذج مقترحة، الجزء الثاني، الأكاديمية العربية المفتوحة الدنمارك، 2007، ص: 289.

2- أهداف محاسبة الموارد البشرية

يمكن تلخيص مجمل أهداف محاسبة الموارد البشرية كمايلي:[1]

- التَوَصُّل إلى طُرُق قياس محاسبي يعتمد عليها في تحديد تكلفة الموارد البشرية؛
- الإفصاح عن معلومات صحيحة حول الموارد البشرية في التقارير المالية.
- تقييم عمل الإدارة بشكل سليم.
- المساعدة في إتخاذ قرارات رشيدة من قبل الإدارة أو أطراف خارجية عن المؤسسة.
- تنظيم و تنسيق إستخدام كافة الموارد في المؤسسة سَواءاً الموارد الطبيعية أو مالية أو بشرية.
- إمكانية إجراء المقارنات بين المشروعات المتنافسة على أساس سليم.
- مساعدة الإدارة في التخطيط والرقابة على إستخدام الموارد البشرية المتاحة.

3- مزايا محاسبة الموارد البشرية

يمكن تلخيص مزايا تطبيق محاسبة الموارد البشرية في المؤسسة كمايلي:[2]

- عدم تحميل حسابات النتيجة كل المصاريف المُتَعَلِّقة بالموارد البشرية التي تستهلك خلال الدورة المحاسبية مما يَتَرَتَّبْ عليه زيادة الأرباح.
- إنَّ إستحداث أصول جديدة هي الأصول الانسانية يَتَرَتَّبْ عليه تَضَخُّم المركز المالي للمؤسسة.
- تساعد محاسبة الموارد البشرية المؤسسة على القيام بمسؤولياتها الإجتماعية إلى جانب تحقيق الأهداف الإقتصادية.
- تحسين عملية تسيير وإستغلال الموارد البشرية خصوصاً توظيف الأفراد وتوجيه جهودهم.
- تعمل محاسبة الموارد البشرية على تحسين النظرة إلى الأفراد العاملين من كونهم أعباء إلى كونهم أصول للمؤسسة.

ونَظَراً لأَهَمِيَّة الموارد البشرية إهتمت المعايير المحاسبية الدولية بها ويمكن إبراز أهم المعايير التي تَطَرَّقَت إلى الموارد البشرية كما يلي:

[1] - المرجع السابق، ص: 292.

[2] - **وليد ناجي الحيالي**، المشاكل المحاسبية ونماذج مقترحة، مرجع سابق، ص: 298.

1-2- منافع الموظفين (IAS 19)

يُوَضِّح المعيار تكلفة تقديم استحقاقات العاملين، إضافة إلى منافع العاملين قصيرة الأجل (وهي تلك المستحقة في غضون 12 شهرا بعد تقديم الخدمة، مثل الأجور، والإجازات المدفوعة والإجازات المرضية، والمكافآت، والمنافع غير النقدية، مثل الرعاية الطبية والسكن)، ومنافع العاملين بعد التقاعد كالمعاشات...، ومنافع الموظفين طويلة الأجل (نسبة من الأرباح، المكافآت والحوافز المُؤَجَّلة....)، فإدارة الموارد البشرية هي المسؤولة على توفير تلك المعلومات وتوضح المنافع التي تعود إليهم، وذلك من خلال المتابعة المستمرة.[1]

عَرَّف المعيار معيار المحاسبة الدولي رقم 19 منافع المُستخدَمين " هي كافة التكاليف التي يَتَحَمَّلُها أصحاب العمل أثناء خدمة الموظفين، وكذلك منافع المُستخدَمين بعد التقاعد".[2]

1-3- الدفع على أساس الأسهم (IFRS 02)

صدر هذا المعيار في أوت 2004 ، وبدأ العمل به إعتباراً من 2005/01/01، وخُصِّصَ هذا المعيار لبيان كيفية معالجة وعرض العمليات المُتَضَمِّنَة حصول المؤسسة على سلع أو خدمات بما فيها المعاملات التي تتم مع العاملين مقابل التسديد بأدوات حقوق ملكية وقد تأخذ صورة أسهم أو خيارات أسهم.

ويهدف هذا المعيار إلى بيان ووصف كيفية التقرير عن العمليات التي تَتَضَمَّن التسديد من خلال إصدار أسهم، وبشكل خاص يَتَطَلَّب المعيار أَنْ تنعكس تلك العمليات في بيان الدخل والمركز المالي لها بما في ذلك المصاريف المرتبطة بمنح العاملين المُتَضَمِّنَة خيارات الأسهم.[3]

ويَتَطَلَّب هذا المعيار إفصاحات مختلفة تندرج ضِمْنَ مايلي:[4]

- تقديم معلومات تُمَكِّن مُستخدِمي المعلومات المحاسبية من فهم طبيعة ومدى المعاملات القائمة خلال الفترة والتي تتم من خلال الأسهم.

- معلومات تُمَكِّن مُستخدِمي القوائم المالية من كيفية تحديد القيمة العادلة للسلع والخدمات المستلمة عند شراء بضاعة أو الحُصُول على خدمات مقابل الأسهم، أو القيمة العادلة لأدوات حقوق المِلْكِيَة التي مُنِحَت خلال الفترة.

- معلومات تُبَيِّن أثر المصاريف المدفوعة والمُتَعَلِّقة بالعمليات التي تتم على أساس الأسهم على بيان الدخل.

ويُطَبَّق هذا المعيار على كافة عمليات الدفع التي تتم على أساس مدفوعات الأسهم وبخاصة :

---

[1]- http://www.iasplus.com/en/standards/standards/standard17, consulté le :01/01/2014.

[2]- **محمد أبو نصار، جمعة حميدات**، مرجع سابق، ص: 314.

3 - المرجع السابق، ص: 648-654.

[4]- http://www.iasplus.com/en/standards/ifrs/ifrs2, consulté le :01/01/2014.

1- تسويات حقوق المِلْكِيَة: وهي العمليات التي تَتَحَصَّل المؤسسة بموجبها على سلع أو خدمات مُعَيَّنَة، ويتم سدادها من خلال أدوات حقوق المِلْكِيَة وتشمل الأسهم وخيارات السداد بالأسهم.

2- تسويات نقدية على أساس سعر السهم: وهي عمليات السداد على أساس سعر السهم لتسوية نقدية، حيث تحصل المنشأة على سلع أو خدمات مقابل تحمل إلتزام نحو المُوَرِّدين بسداد مَبَالِغ يتم تحديدها على أساس سعر أسهم المنشأة أو أي أدوات حقوق ملكية أخرى.

4- العمليات التي تحصل المنشأة من خلالها على سلع أو خدمات بحيث تَتَضَمَّن شروط الإتفاق إعطاء المنشأة أو المُوَّرِد لهذه السلع أو الخدمات الخيار في أَنْ تتم عملية التسديد نقدا أو بأصول أخرى أو من خلال إصدار حقوق ملكية.

2- أثر المعايير المحاسبية الدولية على وظيفة التحليل المالي

أصبحت وظيفة تحليل القوائم والتقارير المالية ترتكز بشكل أساسي على فهم المعايير المحاسبية المستخدمة من طرف مُعِدِّي القوائم المالية أثناء إعداد القوائم المالية، فالتحليل المالي يكتسب أَهَمِيَّة خاصة ليس لكونه أداة لتقييم آداء المؤسسة والحكم على فَعَّالية التخطيط المالي للمؤسسة، بل لكونه وسيلة فَعَّالة للحكم على كفاءة ونجاعة مختلف السياسات المُطَبَّقَة داخل المؤسسة سواء كانت مالية، إنتاجية، بيعية...الخ، ولا يَتَأَتَّى ذلك إلا من خلال التوظيف السليم لمجموعة النسب والمؤشرات المالية.[1]

فتطبيق المعايير المحاسبية الدولية يُسَهِّل للمُحَلِّل المالي القيام بعمله، من أجل الحصول على معلومات شَفَّافَة وتتمتع بالمصداقية اللازمة والدِّقَة المطلوبة، وبالتالي فإنَّ المعلومات المحاسبية الواردة في القوائم المالية والمُعَدَّة بناءاً على المعايير الدولية ستزيد من ترشيد القرارات وتحسين العملية التسييرية والكافية لتحليل القوائم المالية وملحقاتها من الجداول والتوضيحات المُقَدَّمَة للجهات المعنية.[2]

إنَّ تَبَنِّي النظام المحاسبي المالي لنفس القوائم المالية التي تنص عليها المعايير المحاسبية الدولية كان بهدف تسهيل عملية التحليل المالي، كما أَنَّ الشيء المُمَيِّز في هذا القانون هو تسميته، حيث يظهر بـــ " المحاسبة المالية" وهي تسمية ذات دلالة مُهِمَّة، حيث أَنَّ نظام المعايير المحاسبية الجديدة مرتبطة بالجانب المالي للمؤسسات أكثر منه بالجانب المحاسبي.[3]

[1] - **أحمد غنيم**، دور دراسات الجدوى والتحليل المالي في ترشيد قرارات الاستثمار والائتمان، المكتبات الكبرى، القاهرة، مصر، 2002، ص: 81.

[2] - **هادي أحمد محمد الصيَّاد**، أَهَمِيَّة التحليل المالي كنظام للمعلومات في توفير المعلومات اللازمة لمتخذي القرارات المالية، دراسة ميدانية في اليمن، أطروحة دكتوراه، جامعة الجزائر، 2010، ص: 78.

[3] - **مفيدة يحياوي، عبد الرزاق عريف**، أثر المعايير المحاسبية الدولية على التحليل المالي في المؤسسة، مداخلة في الملتقى الدولي الأول حول النظام المحاسبي المالي الجديد، كلية الإقتصاد، جامعة الوادي، يومي 17-2010/01/18، ص:04.

ويمكن تلخيص آثار تَبَنِّي النظام المحاسبي المالي على التحليل المالي كما يلي: [1]

- تصنيف الأصول والخصوم بحسب درجة السيولة سيسمح بتوفير بيانات ومعلومات لم تكن معروفة في الشكل القديم للميزانية؛
- طريقة عرض مختلف مناصب الميزانية وجدول حسابات النتائج تُعْطِي صورة أوضح وأدق حول الإستدانة في المؤسسة؛
- التقييم وفق طريقة القيمة العادلة يُحَسِّن من جودة القوائم المالية، ويُقَلِّل من مخاطر التقييم الأخرى؛
- يسمح جدول حسابات النتائج بتقديم بيانات ومعلومات مفيدة حول وظائف المؤسسة؛
- يسمح جدول تدفقات الخزينة بعرض حقيقي لإيرادات ومصاريف المؤسسة.

كما يسمح جدول تدفقات الخزينة بالعديد من المزايا الأخرى يمكن أَنْ نُلَخصها كمايلي: [2]

1- تسهيل حساب مقاييس جودة الربحية مثل:

- مُعدَّل كفاية التدفقات النقدية التشغيلية = (التدفقات النقدية الداخلة من الأنشطة التشغيلية/ مُتَطَلَّبَات النقدية قصير الأجل).
- مؤشر النقدية التشغيلية = صافي التدفقات النقدية التشغيلية) قصيرة الأجل) / صافي الدخل.
- نسبة التدفق النقدي= مجموع التدفقات النقدية التشغيلية / صافي الأرباح.

وتهدف مقاييس الربحية الثلاثة إلى تحديد مدى إرتفاع النقدية المُتَحَصَّل عليها من خلال السنة من الأنشطة التشغيلية.

2- تسهيل حساب مقاييس جودة السيولة مثل:

- نسبة تغطية النقدية = صافي التدفقات النقدية من الأنشطة التشغيلية / جملة التدفقات النقدية الخارجة للانشطة الإستثمارية والتمويلية.
- مؤشر التدفقات النقدية الضرورية.
- نسبة الفائدة المدفوعة.

[1]- المرجع السابق، ص- ص:6-7.

[2]- **منير شاكر محمد، إسماعيل إسماعيل، عبد الناصر نور**، التحليل المالي مدخل إتخاذ القرارات، الطبعة الثانية، دار وائل للنشر، عَمَّان، الأردن، 2000، ص:164.

3- تسهيل حساب مؤشرات مالية أخرى.[1]

4- تقييم تدفقات الخزينة التشغيلية.

5- تقييم العمليات الإستثمارية خلال فترة التحليل وإظهار مدى دورية نفقات الإستثمار.

6- قياس درجة تحديد التثبيتات من خلال المؤشرات المالية.

7- تقييم مردودية الإستثمارات.

8- مراقبة عملية تحصيل حقوق المؤسسة.

9- قياس مدى إمكانية تسديد القروض طويلة الأجل عن طريق تدفقات الخزينة.

10- توفير معلومات مالية لتسهيل عملية التفاوض مع الموردين و الدائنين.[2]

3- أثر المعايير المحاسبية الدولية على وظيفة مراقبة التسيير

إنَّ انتقال المؤسسة إلى تطبيق المعايير المحاسبية الدولية سَيُوَلِّد حَتْماً تَحَوُّل مراقب التسيير إلى القيام بمهام إضافية بفعل هذا الانتقال، والتي يمكن صياغتها في النقاط التالية:[3]

- التدخل أكثر في تقديم المعلومات من أجل إعداد وعرض القوائم المالية؛
- المشاركة في تحديد الإيرادات، التكاليف، الأصول، الالتزامات الخاصة بقطاعات النشاط والقطاعات الجغرافية؛
- المساهمة في تحديد ومتابعة الوحدات المُوَلِّدَة للنقدية؛
- المساهمة في سيرورة إجراء التنبؤات الخاصة بالتدفقات النقدية، وإجراء اختبارات انخفاض قيمة الاستثمارات و متابعة مؤشرات انخفاض القيمة المُتَعَلِّقة بالأصول والالتزامات.

[1]- **الياس بن ساسي، يوسف قريشي**، التسيير المالي، الطبعة الثانية، دار وائل للنشر، عَمَّان، الأردن، 2011، ص : 177.

[2]- **مفيدة يحياوي، عبد الرزاق عريف**، مرجع سابق، ص : 13.

[3] -Salustro REYDEL, Maîtriser l'essentiel des IFRS, http://www.enset-media.ac.ma/cpa/fixe/IFRS%20propositions%20CCIP.pdf,

4- أثر المعايير المحاسبية الدولية على وظيفة إتخاذ القرارات

إنَّ تطبيق المعايير المحاسبية سيُؤَدِّي إلى توحيد الأُسُس والقواعد التي تُعَالَج بموجبها الأحداث المالية في المؤسسة، حيث تتيح لمتخذ القرار القيام بالمقارنات الزمنية والمؤسساتية للمراكز المالية ونتائج أعمالها، وبالتالي تسهيل عملية المفاضلة بين البدائل المختلفة عند إتخاذ القرارات، لأَنَّ المفاضلة بين البدائل المتاحة تُعْتَبَرُ أساس عملية إتخاذ القرار، سواء على مستوى المؤسسة أو على المستوى الكلي، فعلى سبيل المثال تجد الهيئات الحكومية التي تعتمد على القوائم المالية صعوبة في القيام بعمليات المقارنة للمؤسسات المختلفة، بسبب عدم وجود معايير مُوَحَّدَة لمعالجة العمليات والأحداث المالية، ممَّا يُؤَدِّي إلى صعوبة إتخاذ القرار، كما يواجه مُستخدِم القوائم المالية صعوبة كذلك في إتخاذ القرار الاستثماري عندما ينوي توظيف أمواله من خلال الاعتماد على البيانات المعروضة في القوائم المالية لمؤسسات مختلفة، والمُعَدَّة باستعمال طُرُق وأساليب محاسبية مختلفة لمعالجة الأحداث والوقائع في المؤسسة.[1]

كما أنَّ عدم تطبيق للمعايير الدولية أحيانا سيُؤَدِّي إلى إعداد القوائم المالية وفق طُرُق محاسبية مختلفة، حتى وإنْ صَلُحَت تلك الطُرُق المعتمدة، فإنَّ ذلك سيَنْجَرُّ عنه صعوبة استفادة مُستخدِميها من هذه القوائم المالية، مما يُحَتِّم عليه الرجوع إلى مصادر إعدادها أو تَوفُر قدرة علمية مُتَمَيِّزَة لفهمها، لكن هذا الأمر غير مُتَوَفِر دائما لعدم معرفة مصدر هذه المعلومة والتي تحكمها السِّرِيَّة أو ظروف أخرى (كالمكان وعامل الخبرة...الخ) وهذا ما يجعل إمكانية زيادة الخطأ عند إتخاذ القرار، ولأَنَّ البيانات المالية المفصح عنها في هذه القوائم المالية تُعْتَبَرُ أحد الركائز الأساسية لإتخاذ القرارات المتعددة من قبل مختلف المستفيدين منها، لذلك ستتأثر قراراتهم تأثراً كبيراً بهذه المعلومات وتَتَسَبَّب في تضليل متخذي القرار، ودفعهم إلى إصدار قرارات غير صائبة، فعلى سبيل المثال عندما يعتمد المقرِضين على قوائم مالية خاطئة سيُؤَدِّي بهم إلى إتخاذ قرار إقراض خاطئ للمؤسسة، وبالتالي يَتَرَتَّب عنه ضرر على المقرِضين.

[1]- **Nabil ABDELLATIF**, L'application des normes IFRS par les sociétés cotées: quel impact sur la qualité de l'information diffusée sur les marchés financiers, Séminaire de Formation des CAC des sociétés cotées et des Acteurs agrées du Marché Financier de l'UMOA, Abidjan, CRRAE – UMOA, les 28, 29 et 30 septembre 2011, p: 16.

خلاصة الفصل الثالث

من خلال دراستنا لهذا الموضوع إتضح لنا أَنَّ تأثير المعايير المحاسبية الدولية كبير يشمل الكثير من المجالات ويصعب الإحاطة والإلمام بكل جوانب التأثير.

ويُعَدُ موضوع تحسين جودة القوائم المالية، من المواضيع الهامة، نظرا لتأثيره الكبير في الأزمات المالية العالمية، حيث يُجْمِع الباحثون أَنَّ السبب الرئيسي للأزمات العالمية هو إنعدام الجودة في القوائم المالية بسبب عدم إحترام المعايير المحاسبية الدولية أثناء عملية الإعداد، لذلك إرتأينا دراسة هذا الجانب بإعتباره أهم أثر للمعايير المحاسبية الدولية، حيث تُعْتَبَرُ القوائم والتقارير المالية حصيلة العمل المحاسبي، وتلخيص لكل العمليات والأحداث المالية التي قامت بها المؤسسة خلال فترة زمنية مُعَيَّنَة، لذا يجب أَنْ تُلَبِّي المعلومات المقدمة في تلك القوائم بإحتياجات متخذي القرار، بما يساعدهم في إتخاذ قرارات أكثر قدرة على تنمية المؤسسة، وينعكس إيجابا على تنمية الإقتصاد الوطني ككل.

حيث تُعْتَبَرُ القوائم المالية المفصح عنها، مصدراً هاماً للمعلومات اللازمة لإتخاذ القرار الرشيد، نظراً لتَنَوُّع المعلومات المحاسبية وما تُوَفِرُه من إفصاح عادل للمعلومات، سواء في تحديد المشكلة أو وضع وتحديد البدائل الممكنة لحلِّها وإتخاذ قرار بشأنها، أو تقييم تلك البدائل وتقدير إحتمالات حدوثها ونتائجها.

بالإضافة إلى أَنَّ القوائم المالية هي وسيلة لعرض مُحَصِّلة مقدار كبير من المعلومات في المستندات والدفاتر والسجلات المحاسبية بشتى أنواعها، ويَتِمُ التعبير عن نتائج هذه العمليات في صورة مالية تُؤَدِّي إلى ترشيد إتخاذ القرارات، بحسب نشاط المؤسسة والظروف المحيطة بها.

كما أَنَّ القوائم المالية تُؤَثِر وتتأثر بجملة من المتغيرات البيئية، التي تعكس مجمل الأحداث والعمليات المالية التي قامت بها المؤسسة الإقتصادية، وهي ترتبط بشكل كبير بجودة المعلومات المحاسبية، وكذلك بجودة تقرير محافظ الحسابات.

وجودة المعلومات المحاسبية كمخرجات نهائية لنظم المعلومات المحاسبية تعتمد بشكل أساسي على جودة وكفاءة التصميم لنظم المعلومات المحاسبية، فجودة المخرجات تعتمد على جودة المدخلات.

وانطلاقا من هذا الأثر فقد قمنا بدراسة مفاهيم مرتبطة بجودة التقارير المالية ومختلف المفاهيم المرتبطة بها ودورها في التأثير على القرار.

وأخيرا فإنَّ التزام المؤسسة بتحسين درجة الشفافية والإفصاح وتطبيق قواعد الحَوْكَمَة، يُؤَدِّي أيضا إلى زيادة درجة الجودة التي يمكن أَنْ تَتَصِفَ بها القوائم المالية.

الفصل الرابع: دراسة تطبيقية حول أثر تطبيق معايير المحاسبة الدولية على البيئة المحاسبية الجزائرية

تمهيد

إنَّ الجزائر كغيرها من الدول، تتأثر فيها البيئة المحاسبية بمختلف التَحَوُّلات التي تُمْليها الظروف السياسية، الإجتماعية، والقانونية الداخلية من جهة، والضغوط التي تمليها العولمة المحاسبية من جهة أخرى، ذلك ما يستلزم تكييف البيئة المحاسبية الوطنية بالشكل الذي يعمل على إيجاد نوع من التوازن والتوافق بين الظروف الداخلية والضغوط الخارجية.

استجابة لُمتَطَلَّبَات التَكَيُّف مع مختلف العوامل المُؤَثِرَة، عرفت البيئة المحاسبية الجزائرية منذ الاستقلال العديد من التَحَوُّلات في تاريخ الممارسة المحاسبية، كان أَهَمُّهَا صدور المُخَطَّط المحاسبي الوطني سنة 1975، مُعَوِّضاً المُخَطَّط المحاسبي العام الفرنسي، وكذلك صدور النظام المحاسبي المالي سنة 2007 المستمد من المعايير المحاسبية الدولية.

لذلك سنحاول خلال هذا الفصل، دراسة أثر النظام المحاسبي المالي على مختلف العناصر المُشَكِّلَة للبيئة المحاسبية، وذلك من خلال ثلاثة مباحث أساسية:

يُخَصَّص المبحث الأول لإستعراض مختلف مُكَوِّنَات البيئة المحاسبية في الجزائر، وذلك بهدف تحديد مختلف الجوانب التي تتأثر بتطبيق معايير المحاسبة الدولية في البيئة المحاسبية الجزائرية.

أَمَّا المبحث الثاني سنتناول فيه مختلف مراحل إعداد الدراسة الميدانية بما في ذلك، دراسة الجوانب الديموغرافية لعَيِّنَة الدراسة، واختبار صلاحية الأداة المعتمدة في جمع المعطيات الميدانية.

في حين سنقوم في المبحث الثالث بتحليل إستمارات الاستبيان المسترجعة من أفراد عَيِّنَة الدراسة.

المبحث الأول: مُكَوِّنَات البيئة المحاسبية في الجزائر

يرى العديد من الباحثين أَنَّ هناك علاقة متداخلة بين البيئة والمحاسبة فكل منهما يُؤَثِر ويتأثر بالآخر. فَتَطَوُّر المحاسبة في مجتمع ما يرتبط ارتباطا وثيقاً بالبيئة السائدة فيه، ذلك ما سنحاول تحليله ومناقشته في الفقرات الموالية.

المطلب الأول: البيئة الأكاديمية، العلمية، والمؤسساتية

تشتمل هذه البيئة على مختلف العناصر التي تهتم بتلقين أفراد المجتمع العلوم النظرية والتطبيقية والمعارف الأخرى التي تُنَمِّي المَدَارك العملية وتُحَسِّن العمل المهني في المجال المحاسبي، ومن بين هذه العناصر، يمكن ذكر:

1- البيئة الأكاديمية والعلمية

يكتسي التعليم العالي أَهَمِيَّة كبرى في نهضة وتَطَوُّر الأمم، وله تأثير مباشر على الإقتصاد بشكل عام وتَطَوُّر المحاسبة بشكل خاص، ولا يقتصر دور التعليم العالي على الجوانب النظرية للعلوم، بل يَتَضَمَّن الجوانب التطبيقية والميدانية كذلك، ونظرا لأَهَمِيَّة التعليم العالي، قامت الجزائر بإصلاحات على المنظومة الجامعية، من أبرزها إعتماد نظام (LMD) سنة 2004، من أجل مُوَاكَبة التَطَوُّرَات العالمية في المجال العلمي، إلا أَنَّ هذا النظام عرف بعض الصعوبات والعراقيل بسبب ما يلي:[1]

- غياب برامج واضحة ومُفَصَّلَة للمحاور المدروسة لمعظم المقررات الدراسية؛
- عدم وجود برنامج وزاري يُحَدِّد المحاور الأساسية الواجب تدريسها خلال السنة، وحتى إن وجدت هذه البرامج فهي تَتَضَمَّن الكثير من الغموض؛
- ضعف تكوين الأساتذة؛
- عدم التناسق بين مناهج وزارة التربية ووزارة التعليم العالي، الأمر الذي يعود بالسلب على الطلبة خلال مرحلة الدراسة الجامعية؛
- ازدحام الجامعة الجزائرية بسبب ارتفاع عدد الطلبة، ويعود أصل هذا المشكل إلى إزدياد عدد الناجحين الكبير في شهادة البكالوريا الذين لم تستطع الجامعات احتواءهم.
- أَمَّا فيما يخص تدريس مادة المحاسبة، فإن أغلب الجامعات الجزائرية لم تُوَفِر الإمكانات اللازمة التي من شأنها أن تَضْمِن إنطلاقة ناجحة في تطبيق النظام المحاسبي المالي.

بالإضافة إلى ذلك فإن برامج تدريس المحاسبة وفق ما يَتَطَلَّبه تطبيق هذا النظام غير واضحة، الأمر الذي يُؤَدِّي بالأساتذة إلى القيام بمجهودات شخصية تنصب حول تدريس المُقَرَّرَات المحاسبية التي

[1] - **عاشور كتوش، حاج قويدر قورين**، واقع ومُتَطَلَّبات إصلاح مناهج التعليم الجامعي في الجزائر مع الإشارة إلى حالة ماليزيا ومقومات نجاحها، مداخلة في الملتقى الوطني حول الطُرُق التعليمية في العلوم الإقتصادية، سكيكدة، 25/24 أفريل2007، ص: 8-9.

يعتقدون أَنَّهَا الأنسب ولتجاوز مثل هذا المشكل قامت العديد من الجامعات الجزائرية بتنظيم ملتقيات وطنية ودولية في مجال المحاسبة بهدف تبادل المعارف والمعلومات من جهة، وتوفير مادة علمية موثقة من جهة أخرى، بهدف التقليل من درجة الغموض والالتباس في فهم وتطبيق المعايير المحاسبية الدولية والنظام المحاسبي المالي.

2- البيئة المؤسساتية

وتشتمل على مجموع المؤسسات التي تنشط في الجزائر، حيث أشار الديوان الوطني للإحصاء على موقعه الالكتروني في بداية سنة 2012، أنّ عدد المؤسسات الجزائرية قد بلغ، إلى غاية شهر ديسمبر 2011، حوالي 1.020.058 مؤسسة، منها 959.718 مؤسسة ذات طابع اقتصادي، لتُمَثِل بذلك ما يقارب 94 % من مجموع المؤسسات التي تمّ إحصاؤها. أَمَّا باقي المؤسسات فهي ذات طابع إداري.

يَتَشَكَّل غالبية النسيج المؤسساتي الموجود في الجزائر، من المؤسسات الصغيرة والمتوسطة، والجدول التالي يوضح تَطَوُّر عدد المؤسسات الصغيرة و المتوسطة خلال سنة 2012 وسنة 2013.

جدول رقم (4-01): يوضح تعداد المؤسسات الصغيرة والمتوسطة في الجزائر

طبيعة المؤسسات الصغيرة والمتوسطة	عدد المؤسسات في الفصل الأول 2012 'سنة الأساس'	عدد المؤسسات في الفصل الأول 2013 'سنة المقارنة'	النسبة	الزيادة في عدد المؤسسات	
				العدد	نسبة التَغَيُّر
1. م. ص و م الخاصة					
- أشخاص معنويين (الشركات).	407.779	441.964	59.09	34.185	8.38
- أشخاص طبيعيون (أفراد).	124.923	136.622	18.27	11.699	9.36
- أصحاب المهن الحرفية.	154.123	168.801	22.57	14.678	9.52
المجموع الجزئي 1	686.825	747.387	99.92	60.562	27.27
2. المؤسسات العمومية.					
-أشخاص معنويين (الشركات)	561	572	0.08	11	1.96
المجموع الجزئي 2	561	572		11	1.96
المجموع الكلي(1 + 2)	687.386	747.959	100 %	60.573	29.23

المصدر:موقع إحصائيات وزارة المؤسسات الصغيرة والمتوسطة وترقية الاستثمار،

تاريخ الإطلاع: 2014/01/01، بتصرف، متاح على الرابط:

http://www.mipmepi.gov.dz/?-Bulletins-de-veille-,

نسبة التَغَيُّر= (سنة المقارنة – سنة الأساس)/ سنة الأساس

يوضح الجدول السابق أَنَّ بنية المؤسسات في الجزائر تَتَكَوَّن من المؤسسات الصغيرة والمتوسطة والتي تنقسم إلى جزأين أساسيين هما: مؤسسات القطاع العام، ومؤسسات القطاع الخاص.

كما نُلاحِظ أَنَّ نسبة المؤسسات الخاصة تفوق نسبة المؤسسات العمومية، وأَنَّ أغلبية المؤسسات الخاصة هي صغيرة ومتوسطة الحجم تُمَثِل نسبة 99,92 % من المجموع الكلي للمؤسسات، وهذا راجع للتَحَوُّل الاستراتيجي في السياسة الإقتصادية الجزائرية المُوَجَّهَة نحو تدعيم المؤسسات الصغيرة والمتوسطة.

كما تواجه المؤسسات الصغيرة والمتوسطة في الجزائر جملة من المشاكل والعراقيل التي تجعلها غير قادرة على الإستمرارية والتَطَوُّر في نشاطه، إذْ تشير الإحصائيات أُنَّ عدد كبير من المؤسسات الصغيرة والمتوسطة توقفت عن ممارسة نشاطها وهو ما يثير جدلا حول إشكالية إستدامة هذه المؤسسات، ويرى الكثير أَنَّ السبب الرئيسي في زوال هاته الأخيرة هو تَفَشِّي الفساد المالي والإداري بمختلف أشكاله، رغم أَنَّ الدولة الجزائرية قامت بإصدار العديد من القوانين والتشريعات التي تُشَجِّع الإستثمار في هذا النوع من المؤسسات، كما خَصَّصَت ميزانيات وإعتمادات مالية مُوَجَّهَة لدعمها.

وبحكم أَنَّ النسيج المؤسساتي الجزائري يَتَكَوَّن في الغالب من المؤسسات الصغيرة والمتوسطة، يرى بعض الباحثين والمهتمين ضرورة تَبَنِّي الجزائر لمعايير محاسبية خاصة بالمؤسسات الصغيرة والمتوسطة.

لأجل ذلك قام مجلس معايير المحاسبة الدولي بإصدار معيار الإبلاغ المالي الدولي للمؤسسات الصغيرة والمتوسطة سعيا منه لتوفير مُتَطَلَّبَات محاسبية مُبَسَّطَة تساهم في تخفيف العبء الناتج عن الالتزام بالمُتَطَلَّبَات المحاسبية للمعايير الكاملة.

كما أَنَّ حاجة المؤسسات الصغيرة والمتوسطة إلى معايير وقوانين محاسبية مرجعية تساعد تلك المؤسسات على إعداد وعرض قوائمها المالية التي يفترض فيها أَنْ تعكس مختلف العمليات والأحداث التي تنبثق عن أنشطتها الإقتصادية في بيئة تحكمها العديد من المتغيرات غير المستقرة، لذلك فإنه كُلَّمَا تم تطبيق القواعد والقوانين المحاسبية المنصوص عليها في النظام المحاسبي المالي على أُسُس سليمة كلما ضَمِنَت المؤسسة توفير معلومات محاسبية ذات جودة عالية وشفافية كافية.

غير أَنَّ تطبيق المعايير المحاسبية في بيئة في طور النمو مثل البيئة الجزائرية تواجه مجموعة من المُعَوِّقَات والمرتبطة بشكل أساسي بالبيئة الداخلية للمؤسسة من حيث طبيعة إدارتها من جهة أو فيما يَتَعَلَّق بالبيئة الخارجية من حيث عدم تكييف التشريعات والقوانين الجزائرية بما يتلاءم والتَغَيُّرَات الدولية من جهة أخرى.[1]

[1] - **التجاني بالرقي**، مدى ملاءمة مُتَطَلَّبَات معيار الإبلاغ المالي الدولي الخاص بالمنشآت الصغيرة والمتوسطة للتطبيق في بيئة المنشآت الصغيرة والمتوسطة الجزائرية، مداخلة في الملتقى الوطني بعنوان واقع وآفاق النظام المحاسبي المالي في المؤسسات الصغيرة والمتوسطة في الجزائر يومي 06/05 ماي 2013، بجامعة الوادي، ص: 01.

وعن واقع هذه المؤسسات، تسعى الدولة الجزائرية إلى تدعيم المؤسسات الصغيرة والمتوسطة بكل أشكال الدعم والتشجيع، إلا أَنَّ هذه الأخيرة لا تزال تعاني العديد من الصعوبات والعراقيل التي تَحُول دون استدامتها، خصوصا من الجانب المحاسبي والجبائي، ومن بين هذه الصعوبات ما يلي:[1]

- التغيير المستمر للقوانين؛
- تَفَشِّي الفساد الإداري والمالي؛[2]
- تُعْتَبَرُ السياسة الجبائية في الجزائر مَحَطّ أنظار المؤسسات الخاصة نظرا لصرامتها باعتبارها من أبرز الموارد الإقتصادية للدولة، حيث تسعى هذه المؤسسات إلى استخدام أساليب مُعَيَّنَة من أجل تفادي دفع الضريبة؛
- ضعف المنظومة البنكية والمالية التي تُعْتَبَرُ عنصرا فَعَّالا في تحريك العمل بالنظام المحاسبي المالي.[3]

كما أَنَّ تطبيق النظام المحاسبي المالي يُتيح جملة من المزايا للمؤسسات الجزائرية نذكر منها ما يلي:[4]

- تسهيل مراقبة حسابات المؤسسات لأَنَّهَا تستند على مفاهيم وقواعد مُحَدَّدَة بوضوح، تعمل على زيادة الشفافية حول وضعية المؤسسات، مما يساهم في إتخاذ قرارات صحيحة من الأطراف المتعاملة معها وخصوصا المستثمرون؛[5]
- إتاحة فرصة للمؤسسات من أجل تحسين تنظيمها الداخلي وجودة اتصالاتها مع الأطراف المعنية بالمعلومات المالية؛
- ضمان الشفافية للمعلومات المحاسبية والمالية المنشورة في الحسابات والقوائم المالية، مما يزيد من مصداقيتها والأبعد من ذلك هو أن تساهم خاصية الشفافية في تعزيز ثقة مختلف الأطراف في المؤسسة على اعتبار أن القوائم المالية المنشورة قد تم إعدادها وفقا لمبادئ ومعايير محاسبية معترف بها دوليا؛

---

[1]- **مداني بن بلغيث**، النظام المحاسبي المالي الجديد وبيئة المحاسبة في الجزائر، مداخلة في الملتقى الدولي حول الإطار المفاهيمي للنظام المحاسبي المالي الجديد وآليات تطبيقه في ظل المعايير المحاسبية الدولية، جامعة سعد دحلب، البليدة 15/14/13 أكتوبر 2009، ص: 4.

[2]- **سعدان شبايكي**، مُعَوِّقَات تنمية وترقية المؤسسات الصغيرة والمتوسطة في الجزائر، مداخلة في الملتقى الوطني الأول حول المؤسسات الصغيرة والمتوسطة ودورها في التنمية، جامعة الأغواط، يومي8-9 أفريل 2002، ص:03.

[3]- **بشير بن عيشي**، المعايير المحاسبية الدولية والبيئة الجزائرية: مُتَطَلَّبَات التطبيق والتوافق، مداخلة في الملتقى الوطني بعنوان واقع وآفاق النظام المحاسبي المالي في المؤسسات الصغيرة والمتوسطة في الجزائر يومي 06/05 ماي 2013، بجامعة الوادي، ص- ص: 08-09.

[4]- **علي عزوز وآخرون**، مُتَطَلَّبَات تكييف القواعد الجبائية مع النظام المحاسبي المالي، مداخلة في الملتقى الدولي الأول حول النظام المحاسبي المالي الجديد في ظل معايير المحاسبة الدولية، تجارب، تطبيقات وآفاق، المركز الجامعي بالوادي، يومي 17-18 جانفي 2010، ص: 07.

[5]- **عاشور كتوش**، مُتَطَلَّبَات تطبيق النظام المحاسبي الموحد في الجزائر، بحث منشور في مجلة اقتصاديات شمال إفريقيا، جامعة حسيبة بن بوعلي، الشلف، العدد السادس، 2009، ص: 297.

- يقترح النظام المحاسبي المالي حلولا تقنية للتسجيل المحاسبي للعمليات لم يَتَطَرَّق إليها المُخَطَّط المحاسبي الوطني، ويسمح بالانتقال من محاسبة الذمة إلى المحاسبة المالية، وذلك بتغليبه للحقيقة الإقتصادية على المظهر القانوني عند تسجيل المعاملات التي تقوم بها المؤسسة؛
- يساعد المؤسسات الجزائرية التي تبحث عن موارد مالية جديدة وخاصة المؤسسات التي لها إستراتيجية للاستثمار خارج الجزائر، وذلك بتقديمها للمعلومات المالية المطلوبة وامتثالها إلى المعايير المحاسبية الدولية التي تشترطها الأسواق المالية الدولية؛
- يُمَكِّن من إجراء مقارنة أفضل حول الوضعية المالية والأداء، عبر الزمن لنفس المؤسسة، وفي نفس الوقت بين المؤسسات وطنيا ودوليا، وسهولة قراءة وفهم القوائم المالية المُوَجَّهَة لِمُستعمِلي المعلومة من داخل الجزائر وخارجها؛
- تحسين جودة المعلومات التي ينتجها النظام المحاسبي وفق المعايير الدولية، الأمر الذي يرفع من كفاءة أداء إدارة المؤسسة بالوصول إلى معلومات ملائمة لإتخاذ القرارات.[1]

المطلب الثاني: البيئة الجبائية والمالية والقانونية

قامت الجزائر بإصلاحات كبيرة مَسَّت العديد من المجالات ذات العلاقة بالمحاسبة، منها ما يلي:

1- البيئة الجبائية

تُعْتَبَرُ سنة 1987، أول مَحَطَّة تقوم بها الجزائر لإصلاح مسارها الإقتصادي، بإنشاء لجنة وطنية للإصلاح الضريبي، حيث قَدَّمَت هذه اللجنة سنة 1989 تقريرًا مُفَصَّلاً حول عناصر الإصلاح الضريبي في الجزائر، الذي دخل حَيِّز التنفيذ سنة 1992، من أجل تحقيق غاية رئيسية تَكْمُن في إنعاش الإقتصاد الوطني، عن طريق دعم وتطوير المؤسسات المُكَلَّفَة بدفع الضريبة،[2] لذلك إرتكز مضمون الإصلاح الضريبي على تأسيس ثلاثة ضرائب جديدة مُتَمَثِلَة في : الضريبة على الدخل الإجمالي، الضريبة على أرباح الشركات، والرسم على القيمة المضافة.

على إثر تَبَنِّي النظام المحاسبي المالي، شرعت الجزائر في تكييف البيئة الجبائية عن طريق سَنّ العديد من التشريعات الجبائية لتَتَلاءم مع أحكام النظام المحاسبي المالي المستمد من المعايير المحاسبية الدولية، لاسيما تحديد كيفية الانتقال من المُخَطَّط المحاسبي الوطني إلى النظام المحاسبي المالي، والمعالجات اللازمة لتحديد النتيجة الجبائية بناءاً على النتيجة المحاسبية، والتسجيل المحاسبي لعقود التمويل الإيجاري، إعادة تقييم الأصول، ومعالجة العقود طويلة الأجل.

[1] - **عاشور كتوش**، مرجع سابق، ص: 297.

[2] - **ناصر مراد**، الإصلاحات الضريبية في الجزائر، بحث منشور في مجلة الباحث العدد 02 سنة 2003، ص- ص:24-25.

هذه التعديلات التي مَسَّت القوانين الجبائية تهدف إلى تحقيق التقارب بين المحاسبة والجباية عن طريق تقليل الاختلافات بين التشريعات المحاسبية والقوانين الجبائية، وذلك من خلال قوانين المالية التي تصدر في كل سنة، حيث يمكن القول بأن التعديلات الجبائية تُعْتَبَرُ دليل على رغبة الدولة في تحقيق الإصلاح المحاسبي والجبائي، رغم وجود بعض الاختلافات التي لازالت قائمة بين الجباية والمحاسبة.

كما قامت الجزائر بإنشاء المجلس الوطني للجباية وهو هيئة استشارية تابعة لسلطة وزير المالية، ويَتَكَوَّن المجلس من مُمَثلي الجمعيات المهنية والأعوان الإقتصاديين والخبراء المحاسبين والجامعيين وممثلي الإدارة.[1] وتَتَمثَل مهام المجلس الوطني للجباية فيما يلي:[2]

- § تقييم النظام الجبائي على أساس التنمية الإقتصادية الوطنية؛
- § اقتراح تدابير جبائية تسمح بمتابعة التنمية الإقتصادية ودعمها؛
- § إبداء الآراء في كل المسائل ذات الطابع الجبائي التي تُعْرَض عليه؛
- § إعداد نظامه الداخلي والمصادقة عليه.

ويَتَكَوَّن المجلس من ممثلي الجمعيات المهنية والأعوان الإقتصاديين والخبراء الجامعيين وممثلي الإدارة، حيث تم تحديد قائمة أسماء الأعضاء بقرار من وزير المالية وباقتراح من الهيئات والإدارات الوصية المعنية، حيث تقوم الوزارات المعنية باقتراح وتعيين أساتذة جامعيين لهم خبرة في عضوية المجالس العلمية وفي دراسة المواضيع الجبائية، وكذا الإداريين الممثلين لوزارات المالية والتجارة والصناعة والمؤسسات الصغيرة والمتوسطة، بالإضافة إلى اختيار أعضاء في المجلس لتمثيل كل جمعية أو اتحاد مهني معتمد والغرفة الجزائرية للتجارة والصناعة، مجلس مصف المستشارين الجبائيين ومجلس مصف الخبراء المحاسبين ومحافظي الحسابات، والديوان الوطني للإحصائيات والمجلس الوطني الإقتصادي والإجتماعي ويجتمع المجلس بمقر وزارة المالية في دورة عادية مرة واحدة على الأقل في السنة وتدوم هذه العضوية 4 سنوات قابلة للتجديد.[3]

[1] - الجريدة الرسمية عدد 2012/70 ، المرسوم التنفيذي 12-430 المؤرخ في 2012/12/22، المادة: 02، ص:68.

[2] - المرجع السابق، المادة 07، ص:69.

[3] - الجريدة الرسمية عدد 2013/48، قرار مؤرخ في 2013/03/31، ص: 16.

2- البيئة المالية

تَتَكَوَّن البيئة المالية من مختلف البنوك والمؤسسات المالية والبورصة، كل هذه الهيئات تحكمها منظومة مالية تعاني من بعض المشاكل والصعوبات، ومن أجل توفير بيئة مالية مُتَطَوِّرَة ومُسْتَقِرة تعمل على تطوير الإقتصاد الوطني، قامت الجزائر بجملة من الإصلاحات على هذا القطاع بهدف تغيير نمط عمل المؤسسات المالية، وطُرُق تمويلها وتنظيمها وتسييرها، وتسهيل الاندماج في الإقتصاد العالمي.

إنَّ المُهتمين بواقع النظام المصرفي الجزائري يجدون أنه لا تزال هناك عدة عوامل تؤثر على آداء وفَعَّالية النظام المصرفي الجزائري، من بين أهم هذه المشاكل ما يلي:[1]

- تأخر في إنتشار وتوزيع البنوك على كافة مستوى التراب الوطني؛
- عدم فَعَّالية البنوك وطريقة تسييرها؛
- طول مُدَّة منح القروض البنكية؛
- تخصص البنوك في قطاعات مُحَدَّدَة، الأمر الذي قضى على المنافسة؛[2]
- عدم إستقلالية البنوك؛
- عدم إقرار الضمانات في حالة منح القروض البنكية، وتقديمها على أساس التوطين المسبق والمركزي.

من أجل تحديث النشاط المصرفي قامت الجزائر بإصلاح المنظومة البنكية من خلال إصدارها للعديد من القوانين والتشريعات، منها قانون النقد والقرض الذي يُعْتَبَرُ نقطة تَحَوُّل للمنظومة البنكية والمالية، كما يُعْتَبَرُ من أهم التشريعات الأساسية لسياسة الإصلاح في الجزائر.[3] وبسبب وجود ثغرات في هذا القانون، قامت السلطات المختصة بإصدار الأمر 01-01 المؤرخ في 2001/02/28 المُتَعَلِّق بالنقد والقرض.[4]

وجاء فيما بعد الأمر 03-11، المؤرخ في 2003/08/26 المُتَعَلِّق بالنقد والقرض قصد تحسين الإطار التشريعي ممَّا أَدَّى إلى إدخال بعض التعديلات على القانون السابق،[5] ثم تلاه الأمر 10-04 المؤرخ في 2010/08/26 المُعدَّل والمُتمِّم للأمر 03-11.

---

[1] - **مداني بن بلغيث، فريد عوينات**، الإصلاح المحاسبي في الجزائر-دراسة تحليلية تقييمية-، مداخلة في الملتقى الدولي حول الإصلاح المحاسبي في الجزائر، جامعة ورقلة، 29-30 نوفمبر 2011، ص: 381.

[2] - **يوسف مسعداوي، رفيق باشوندة**، النظام البنكي الجزائري ونظيره في تونس والمغرب - دراسة مقارنة - ، بحث منشور في مجلة علوم إنسانية، السنة الخامسة، العدد 36، متاح على الرابط http://oualidou.arabblogs.com/archive/2009/7/902684.html#comments.2013/07/01

[3] - الجريدة الرسمية العدد 16، قانون رقم 90-10 المؤرخ في 18 أفريل 1990، المُتَعَلِّق بالنقد والقرض.

[4] - الجريدة الرسمية العدد 14، قانون رقم 01-01 المؤرخ في 28 فيفري 2001، المُعدَّل والمتمم للقانون 90-10 المُتَعَلِّق بالنقد والقرض.

[5] - الجريدة الرسمية العدد 52، قانون رقم 03-11 المؤرخ في 27 أوت 2003، المُتَعَلِّق بالنقد والقرض.

وبالإضافة إلى مجمل تلك الأوامر والقوانين فقد تم إحداث تغييرات على آليات عمل وتسجيل الممارسات المحاسبية البنكية من أجل التوافق مع النظام المحاسبي المالي، وذلك من خلال النصوص التالية:[1]

- النص التنظيمي رقم 09-04 المؤرخ في 2009/07/23 والمُتَضَمِّن مخطط الحسابات البنكية والقواعد المحاسبية الخاصة بالبنوك والمؤسسات المالية.
- النص التنظيمي رقم 09-05 المؤرخ في 2009/10/18 والمُتَضَمِّن شروط إعداد ونشر القوائم المالية للبنوك والمؤسسات المالية.

وفي ظل تَبَنِّي الجزائر للنظام المحاسبي وبدخوله حَيِّز التطبيق، نجد أنه وبالرغم من الجهود المبذولة لتحسين واقع النظام المصرفي الجزائري، إلا أنه مازال يعاني من بعض الصعوبات والعوائق، والتي يمكن ذكرها فيما يلي:[2]

- عدم جاهزية البنوك التجارية الجزائرية لتَبَنِّي النظام الجديد

وَجَّه العديد من المختصين والخبراء في المحاسبة والمالية انتقادات حادة للحكومة كَوْن أطر الإقتصاد الجزائري غير مُؤَهَّلَة لتطبيق النظام المحاسبي المالي، بالإضافة إلى ذلك وردت في النظام المحاسبي المالي العديد من أُسُس القياس التي استعيرت من تطبيقات المحاسبة الدولية منها القيمة العادلة التي يَتَطَلَّب استعمالها ليس فقط وجود أسواق نشطة وإنما يَتَطَلَّب كذلك تَوَفَر محاسبين ومراجعين ذو مُؤَهِّلات وكفاءات وخبرات كافية. وبالرغم من تحديث النظام المحاسبي في الجزائر إلا أَنَّ مجالات تطبيقه لم تَرْقى إلى الآن إلى المستوى المطلوب.

حيث تَمَّ تطبيق (SCF) من دون تحضير المناخ المناسب لهذا النظام، فالبنوك الجزائرية لا تزال غَيْرُ قادرة على نشر محاسبتها بشكل دقيق وشفاف وخاصة عندما يَتَعَلَّق الأمر بالقياس والإفصاح، بالإضافة إلى ذلك اعتادت البنوك على السِّرِيَّة والتحفظ في نشر المعلومات المالية والمحاسبية.

- ضعف التكوين والتأطير

لقد اتضح أَنَّ هناك نقص في التكوين والتأطير فيما يخص اكتساب المعارف والمدارك العلمية والتقنية التي تسمح بفهم وتطبيق المعايير المحاسبية الدولية في الجزائر بنفس المستوى الذي تُطَبَّقَ في غيرها من الدول، ومع ذلك تبذل بعض الجهود من طرف بعض الهيئات والمنظمات المهنية الحكومية وغير الحكومية من أجل فهم المعايير المحاسبية الدولية (أيام دراسية، ندوات، ملتقيات...الخ) .

[1] - الجريدة الرسمية، العدد 76 الصادرة بتاريخ 2009/12/29، ص: 12-16.

[2] - **معراج هواري، آدم جديدي**، إشكالية تطبيق القيمة العادلة كأساس للقياس والإفصاح في القوائم المالية للبنوك التجارية الجزائرية، مداخلة في الملتقى الدولي حول النظام المحاسبي المالي في مواجهة المعايير المحاسبية الدولية، جامعة البليدة، 13-14 ديسمبر 2011، ص: 22.

2-2- واقع بورصة الجزائر

إنَّ من بين الأفكار التي طرحها برنامج الإصلاح الإقتصادي سنة 1987 هي فكرة إنشاء بورصة الأوراق المالية بالجزائر، وهذه الأخيرة دخلت حَيِّز التطبيق في سنة 1988،[1] حيث صدر في هذا المجال 03 أطر قانونية منها:[2] - القانون 01-88 الخاص بتوجيه المؤسسات الإقتصادية العمومية؛

- القانون 03-88 الخاص بإنشاء 08 صناديق لمساهمات الدولة؛
- القانون 04-88 المُعدَّل والمتمم للأمر رقم 59-75 المُتَعَلِّق بالقانون التجاري.

وفي سنة 1990 تم تأسيس شركة القيم المنقولة في شكل شركة مساهمة، لتصبح بورصة القيم المنقولة وتبدأ بالعمل بعد صدور المرسوم التشريعي رقم 10/93 المؤرخ في1993/05/23.[3]

في الواقع بقيت بورصة الجزائر منذ انطلاقها تعمل بوتيرة بطيئة، حيث أن عدد الشركات المُسَجَّلَة محدود بالإضافة إلى أن حجم معاملاتها كان متواضعا،[4]رغم إلتحاق بعض المؤسسات بالبورصة، ويعود السبب إلى أن غالبية الشركات في الجزائر هي شركات عائلية ترفض الدخول إلى البورصة والانفتاح على المجتمع، ومن أهم المُعَوِّقات نذكر:[5]

- § قد يعود ذلك إلى أن التعامل في البورصة من طرف المجتمعات الإسلامية يعتريها بعض الحرج من الناحية الدينية خاصة السندات باعتبارها قرض ربوي، الأمر الذي يدفع بالمجتمعات الإسلامية الابتعاد على هذا النوع من التمويل والتي من بينها الجزائر؛
- § بطء الإطار التشريعي الذي ينظم البورصة، حيث أن تأسيسها كان في التاريخ الذي تم فيه إنشاء لجنة تنظيم ومراقبة عمليات البورصة، إلا أَنَّ تعيين أعضائها لم يتم إلا في ديسمبر1995، أَمَّا التنصيب الرسمي فلم يتم إلا في شهر فيفري من1996 ؛
- § تدهور القدرة الشرائية للفرد الجزائري، ويرجع ذلك أساسًا للظروف الإقتصادية التي مَرَّت بها البلاد، أبرزها (الأجور المُتَدَنِّية، تحرير الأسعار...الخ)، كل ذلك يساهم بشكل كبير في تقليص حجم الادخار مما يُصَعِّب الاستثمار في الأوراق المالية؛
- § محدودية المؤسسات المُؤَهَّلَة والقادرة على أن تدرج أسهمها في البورصة، وهذا راجع للوضعية المالية المتدهورة التي تُمَيِّزُ المؤسسات الجزائرية، بالإضافة إلى عدم تَنَوُّع الأوراق المالية وغياب الشفافية.

---

[1] - **مداني بن بلغيث**، أَهَمِيَّة إصلاح النظام المحاسبي للمؤسسات في ظل أعمال التوحيد الدولية، مرجع سابق، ص: 194.

[2] - **الهادي بوقلقول، رضوان سوامش**، واقع بورصة الجزائر وآفاق تنشيطها، مداخلة في الملتقى الدولي حول السوق المالي بين النظرية والتطبيق في إطار تجارب الدول العربية، جامعة عنابة، يومي 24-25 نوفمبر 2008، ص: 12.

[3] - الجريدة الرسمية العدد 34، قانون رقم 93-10 المؤرخ في 23 ماي 1993، يتعلق ببورصة القيم المنقولة.

[4]- http://www.sgbv.dz/ consulté le 01/01/2014.

[5] - **عبد المجيد قدي**، الإصلاحات الإقتصادية، محاولة تقييمية في Les Cahiers de CREAD، العدد61 ، الثلاثي الثالث، 2002.

3- البيئة القانونية

يقصد بالبيئة القانونية مجمل القوانين والتشريعات التنظيمية التي لها علاقة بالمحاسبة، نذكر منها ما يلي:

3-1- القانون التجاري الجزائري

يُعْتَبَرُ القانون التجاري الإطار المُنَظِّم للنشاط الإقتصادي والتجاري، بينما تُمَثِل المحاسبة أداة قياس للأنشطة الإقتصادية والتجارية، حيث نجد أَنَّ العلاقة بين القانون التجاري والمحاسبة نجدها مُجَسَّدَة خصوصا في المواد من 09 إلى 17 من القانون التجاري التي تناولت مجموعة من الأحكام التي تُنَظِم مجال المحاسبة في الجزائر.

ومع تَطَوُّر المحاسبة في الجزائر، عرف القانون التجاري الجزائري منذ صدوره سنة 1975، عدة تعديلات هامة أثرت على المحاسبة بشكل مباشر نذكر منها ما يلي:

- المرسوم التشريعي رقم: 93-08 وقد تَضَمَّنَ أحكام خاصة بسند النقل وسند الخزن وعقد تحويل الفاتورة كما تَضَمَّنَ مجموعة من الأحكام المُتَعَلِّقة بتنظيم عمل شركات المساهمة؛[1]
- الأمر 95-25 يَتَعَلَّق بكيفية تسيير رؤوس الأموال التجارية التابعة للدولة حيث تَضَمَّنَ أحكام خاصة بالشركات القابضة العمومية، اختصاصها وتنظيمها وسيرها ومراقبتها ومهامها، وتم بموجب هذا الأمر إنشاء مجلس وطني لمساهمات الدولة يُكَلَّف بتسيير نشاط الشركات القابضة العمومية وتوجيهه؛[2]
- الأمر96-27 الذي تَضَمَّنَ مواد متممة ومُعدَّلة للأمر75-59 ومن بينها أحكام خاصة بالشركات ذات المسؤولية المحدودة المؤسسة ذات الشخص الوحيد وذات المسؤولية المحدودة، وكذلك أحكام للشركات التابعة، المساهمات والشركات المراقبة؛[3]
- قانون رقم 04-02 يُحَدِّدُ القواعد المُطَبَّقَة على الممارسات التجارية ويهدف إلى تحديد قواعد ومبادئ شفافية ونزاهة الممارسات التجارية التي تقوم بين الأعوان الإقتصاديين وكذا حماية المستهلك وإعلامه.[4]

3-2- التشريعات الداعمة للاستثمار

تقوم الجزائر في إطار الإصلاحات التي تُجْرِيها من أجل خلق بيئة استثمارية تعمل على تطوير الإقتصاد الوطني، بوضع قوانين جديدة تَتَعَلَّق بالمنافسة والاستثمار، وقامت بمنح امتيازات وضمانات عديدة للمستثمرين الجزائريين والأجانب، فغاية المشرع من إصدار التشريعات الداعمة للاستثمار هي من أجل تعميق الإصلاحات

[1]- الجريدة الرسمية العدد 27، مرسوم تشريعي رقم 93-08 المؤرخ في 25 أفريل 1993 يعدل ويتمم الأمر 75-59 المؤرخ في 26 سبتمبر 1975 المُتَضَمِّن القانون التجاري، مرجع سابق، ص: 3.

[2]- الجريدة الرسمية العدد 55، الأمر 95-25 المؤرخ في 25 سبتمبر 1995 يتعلق بتسيير رؤوس الأموال التجارية التابعة للدولة، ص: 6.

[3]- الجريدة الرسمية العدد 77، الأمر 96-27 مؤرخ 09 ديسمبر 1996 يعدل ويتمم الأمر 75-59 المؤرخ في 26 سبتمبر 1975 المُتَضَمِّن القانون التجاري، ص: 4.

[4]- الجريدة الرسمية العدد 41، قانون رقم 04-02 المؤرخ في 23 يونيو 2004 يُحَدِّدُ القواعد المُطَبَّقَة على الممارسات التجارية، ص:3.

الإقتصادية وتحسين فَعَّاليتها، ومن الأهداف المرجوة من ذلك أيضا إعادة بعث الآلة الإقتصادية وخلق المناخ الملائم لدفع وتنشيط الاستثمارات الوطنية والأجنبية بكيفية تُمَكِّن من تحفيز النشاط الإقتصادي، فمن خلال قراءتنا لمختلف القوانين الداعمة للاستثمار خصوصا القانون 01-03،[1] المُتَعَلِّق بتطوير الاستثمار ومختلف التعديلات التي أُجْرِيَت عليه نجد أن الجزائر قد وَفَّرَت بيئة استثمارية واسعة لكل أشكال الاستثمار ولكل الفئات والقطاعات، كما حرصت هذه القوانين على جذب الاستثمارات الأجنبية عن طريق إعطاء المستثمر الأجنبي كل الضمانات القانونية، وحوافز ضريبية واجتماعية، وامتيازات أخرى، كما ساوت هاته القوانين بين الأشخاص الطبيعيين والمعنويين الجزائريين الخواص والأجانب، ومن بين التشريعات الداعمة للاستثمار نجد:

- القانون المُتَعَلِّق بتطوير الاستثمارات والقوانين المُعدَّلة له.
- قانون دعم تشغيل الشباب.
- قانون التأمين على البطالة.

المطلب الثالث: البيئة المهنية

يقصد بالبيئة المهنية مجموع الهيئات والمهن المحاسبية والتشريعات المنظمة لمهنة المحاسبة، حيث شرعت الجزائر خلال سنة 2010 في إصلاح مهنة المحاسبة من أجل مواكبة التَطَوُّرات الحاصلة على المستوى الدولي، فأنشأت هيئات ومهن محاسبية، وأصدرت العديد من التشريعات المحاسبية، ولَعَلَّ من أهم الهيئات و المنظمات المحاسبية التي تعمل في الجزائر يمكن توضيحها في ما يلي:

1- الهيئات المحاسبية

يقصد بها الهيئات التي تشرف على تنظيم وتوجيه العمل المحاسبي الذي يَضْمِن توفير المعلومات المحاسبية التي تستخدم في إصدار الأحكام القانونية وفي إتخاذ القرارات التي من شأنها أن تساهم في تطوير وتدعيم مختلف مُكَوِّنَات النشاط الإقتصادي، وهذه الهيئات هي:

1-1- مجلس المحاسبة

أُنْشِئَ مجلس المحاسبة (Cour de comptes) بموجب المادة 190 من دستور 1976 وتَكَرَّسَ بموجب المادة 160 من دستور 1989، وهو هيئة عليا للرقابة البعدية على أموال الدولة والجماعات الإقليمية والمرافق العمومية تسري عليها حاليا أحكام المادة 170 من دستور 1996 المُعدَّل بالقانون رقم 02-03 المؤرخ في 10 أفريل 2002 ، [2] والقانون رقم 08-19 المؤرخ في 15 نوفمبر 2008.[3]

[1] - الجريدة الرسمية عدد 2001/47، الأمر رقم 01-03 المؤرخ في 2001/08/20.

[2] - الجريدة الرسمية رقم 25 المؤرخ في 14 أفريل 2002.

[3] - الجريدة الرسمية رقم 63 المؤرخ في 16 نوفمبر 2008.

بدأ مجلس المحاسبة نشاطه فعليا سنة 1980 بصدور الأمر رقم 80-05 المؤرخ في 1980/03/01[1] والمُتَعَلِّق بممارسة وظيفته الرقابية، يَتَمَتَّع مجلس المحاسبة في إطار ممارسة مهامه بالاستقلالية اللازمة التي تَضْمَنُ حياد وموضوعية أعماله مثلما تؤكده إجراءات تسييره والقانون الأساسي الخاص بقضاته، يشارك المجلس من خلال نتائج أعماله في إرساء تسيير صحيح للأموال العمومية من حيث الفَعَّالية والكفاءة، ويساهم بحكم صلاحياته في تدعيم الوقاية من مختلف أشكال الغش والممارسات غير القانونية أو غير الشرعية ومكافحتها. يقوم مجلس المحاسبة بإعداد تقرير سنوي يوجهه إلى رئيس الجمهورية.[2]

وتَضَمَّنَ المرسوم الرئاسي رقم 95-377 المؤرخ في 20 نوفمبر1995 بشيء من التفصيل حول النظام الداخلي للمجلس الذي يُحَدِّدُ دور المجلس، وهياكله، و طُرُق تنظيمه وتسييره.[3]

ولقد أعطى الأمر 95-20 مجلس المحاسبة اختصاصا واسعا متمثلا في:[4]

- رقابة كل الأموال العمومية مَهْمَا كانت الوضعية القانونية لمُسيِّريها أو المستفيدين منها؛
- رقابة وتقييم نوعية التسيير على الفَعَّالية والنجاعة والإقتصاد في تنفيذ الميزانية دون إبداء رأيه في النفقات العمومية؛
- يخضع لرقابة مجلس المحاسبة وضِمْنَ الشروط المنصوص عليها في هذا الأمر: مصالح الدولة والجماعات الإقليمية، وغيرها من المؤسسات والمرافق والهيئات العمومية؛
- يُؤَهَّل مجلس المحاسبة وفق الشروط المنصوص عليها في هذا الأمر لمراقبة تسيير الأسهم العمومية في المؤسسات أو الشركات أو الهيئات مَهْمَا يكن وضعها القانوني التي تمتلك فيها الدولة أو الجماعات الإقليمية أو المرافق أو الهيئات العمومية الأخرى، جزءا من رأسمالها؛
- يؤهل مجلس المحاسبة لمراقبة نتائج استعمال المساعدات المالية الممنوحة من الدولة أو الجماعات الإقليمية أو المرافق العمومية أوكل هيئة أخرى خاضعة لرقابة مجلس المحاسبة، لاسيما في شكل إعانات أو ضمانات أو رسوم شبه جبائية، مَهْمَا يَكُن المستفيد منها، وتقييمها؛
- يُمْكِن لمجلس المحاسبة أيضا مراقبة استعمال الموارد التي تجمعها الهيئات، مَهْمَا تكن وضعيتها القانونية.

كما يُعْتَبَرُ مجلس المحاسبة هيئة استشارية ومُكَلَّفَة من طرف رئاسة الجمهورية والحكومة والمجلس التشريعي ويتمثل دوره في:

---

[1] - الجريدة الرسمية العدد 10، الأمر 80-05 المؤرخ 01 مارس 1980، يتعلق بممارسة وظيفة المراقبة من طرف مجلس المحاسبة، ص: 2.

[2] - http://www.ccomptes.org.dz/ar/index_ar.html, consulté le 01/01/2014.

[3] - الجريدة الرسمية العدد 72، الأمر 95-377، المؤرخ 20 نوفمبر 1995، يتعلق بالنظام الداخلي لمجلس المحاسبة، المادة 02، ص:5-6.

[4] - الجريدة الرسمية العدد 50، الأمر 10-02 المؤرخ في 26 أوت 2010 يعدل ويتمم الأمر رقم 95-20 المؤرخ في 17 يوليو1995، والمُتَعَلِّق بمجلس المحاسبة، ص:4.

- أَنَّه يمكن لرئيس الجمهورية أن يخطر مجلس المحاسبة بكل ملف أو مسألة ذات أَهَمِيَّة وطنية تدخل في نطاق اختصاص المجلس؛
- إعلام رئيس الجمهورية بأية مسألة تكتسي أَهَمِيَّة خاصة، وتدخل في نطاق اختصاصه، كلما كانت هنالك فائدة من ذلك؛
- تقديم إستشارات قانونية حول المالية العمومية؛
- دراسة الملفات ذات الأَهَمِيَّة الوطنية التي تدخل في نطاق اختصاص المجلس بطلب من رئيس الحكومة؛
- يمكن لرئيس المجموعة البرلمانية في الهيئة التشريعية أن يعرض على مجلس المحاسبة دراسة الملفات ذات الأَهَمِيَّة الوطنية التي تدخل في نطاق اختصاص المجلس.

1-2- المجلس الوطني للمحاسبة

أُنْشِئَ المجلس الوطني للمحاسبة (CNC) بموجب المادة 04 من القانون 10-01، تحت سلطة وزير المالية، ويَتَوَلَّى مهام الاعتماد والتقييس المحاسبي وتنظيم ومتابعة المهن المحاسبية،[1] يَضُمُ هذا المجلس 3 أعضاء منتخبين عن كل تنظيم مهني على الأقل، و يَتَشَكَّل من اللجان المتساوية الأعضاء التالية:[2]

-لجنة تقييس الممارسات المحاسبية والواجبات المهنية؛ - لجنة الاعتماد؛ - لجنة التكوين؛ - لجنة الانضباط والتحكيم؛ -لجنة مراقبة النوعية.

1-3- المصف الوطني للخبراء المحاسبين

أنشأت وزارة المالية هذا المصف للإشراف على الخبراء المحاسبين في الجزائر(هيئة تابعة لوزارة المالية)، لِيَحُلَّ مَحَلَّ المصف الوطني للخبراء المحاسبين سابقا (هيئة مستقلة)، بموجب القانون 10-01، يقوم المصف بالتنسيق مع وزير المالية عن طريق تكليف منتدب لدى المصف،[3] و يَتَكَوَّن هذا المجلس من 9 أعضاء منتخبين من الجمعية العامة المُسَجَّلين في جدول المصف، كما يُعَيَّن ثلاثة (3) أعضاء لدى المجلس الوطني للمحاسبة بقرار من الوزير المُكَلَّف بالمالية بناء على اقتراح رئيس المجلس الوطني للمصف الوطني للخبراء المحاسبين.[4]

و تنص المادة 04 من المرسوم التنفيذي 11-25 على صلاحيات هذا المصف كما يلي:[5]

- إدارة الأملاك المنقولة وغير المنقولة التابعة للمصف الوطني للخبراء المحاسبين وتسييرها؛

---

[1] - الجريدة الرسمية عدد 2011/07، المرسوم التنفيذي 11-24، المادة 09، ص:05.

[2] - الجريدة الرسمية عدد 2010/42، القانون 10-01، المادة: 05، ص: 04.

[3]- http://www.cn-onec.dz/presentation-de-l-ordre/presentation-du-conseil-et-missions.html, consulté le 01/01/2014.

[4] - الجريدة الرسمية عدد 2011/07، مرسوم تنفيذي 11-25 المؤرخ في 27 جانفي 2011، المادة 03، ص:04.

[5] - المرجع السابق، المادة 04، ص: 04.

- إقفال الحسابات السنوية عند نهاية كل سنة مالية وعَرْضِها على الجمعية العامة السنوية مرفقة بكشف تنفيذ ميزانية السنة ومشروع ميزانية السنة المالية الموالية؛
- تحصيل الاشتراكات المهنية المقررة من طرف الجمعية العامة؛
- ضمان تعميم نتائج الأشغال المُتَعَلِّقة بالمجال الذي تُغَطِّيه المهنة ونشرها وتوزيعها؛
- تنظيم ملتقيات تكوين لها علاقة بمصالح المهنة؛
- الانخراط في كل منظمة جهوية أو دولية تُمَثِل المهنة بترخيص من الوزير المُكَلَّف بالمالية؛
- تمثيل المصف الوطني للخبراء المحاسبين لدى الهيئات العمومية وجميع السلطات وكذا الغير؛
- تمثيل المصف الوطني للخبراء المحاسبين لدى المنظمات الدولية المماثلة؛
- إعداد النظام الداخلي للمصف الوطني للخبراء المحاسبين.

1-4- الغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات

وهي هيئة تشرف على تنظيم ومتابعة محافظي الحسابات، وأنشأت بموجب المادة 14 من القانون 10-01 ، يَتَشَكَّل مجلس الغرفة من تسعة (9) أعضاء منتخبين من الجمعية العامة من بين الأعضاء لمعتمدين والمسجلين في جدول الغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات ويُعَيَّن ثلاثة (3) أعضاء في المجلس الوطني للمحاسبة بقرار من الوزير المُكَلَّف بالمالية بناء على اقتراح رئيس المجلس الوطني للغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات، كما يُنَسِّق المجلس نشاطاته مع الوزير المُكَلَّف بالمالية الذي يقوم لهذا الغرض، بتعيين ممثله لدى هذا المجلس.

وتماثل صلاحيات هذه الغرفة صلاحيات مجلس مصف الخبراء المحاسبين المذكورة سابقا.[1]

1-5-المنظمة الوطنية للمحاسبين المعتمدين

تشرف هذه الهيئة على تنظيم ومتابعة المحاسبين المعتمدين، وأنشأت بموجب المادة 14 من القانون 10-01، يتشَكَّل مجلس الغرفة من تسعة (9) أعضاء منتخبين من الجمعية العامة من بين الأعضاء المعتمدين والمسجلين في جدول المنظمة الوطنية للمحاسبين المعتمدين، ويُعَيَّن ثلاثة (3) أعضاء في المجلس الوطني للمحاسبة بقرار من الوزير المُكَلَّف بالمالية بناءاً على اقتراح رئيس المجلس الوطني للمنظمة الوطنية للمحاسبين المعتمدين، كما يُنَسِّق المجلس نشاطاته مع الوزير المُكَلَّف بالمالية الذي يقوم لهذا الغرض، بتعيين ممثله لدى هذا المجلس.

وتماثل صلاحيات هذه المنظمة صلاحيات مجلس مصف الخبراء المحاسبين المذكورة سابقا.[2]

[1] - الجريدة الرسمية عدد 2010/42، القانون 10-01، المادة:22-40، ص-ص :07-08.

[2] - المرجع السابق، المادة:41-45، ص-ص:08-09.

2- المهن المحاسبية

فَصَلَ القانون 10-01 بين مختلف المهن المحاسبية، حيث أنشأ ثلاث مهن منفصلة عن بعضها البعض وهي :

2-1- مهنة الخبير المحاسب

تناول الفصل الرابع من القانون 10-01 موضوع ممارسة الخبير المحاسب، حيث عرفت المادة 18 الخبير المحاسب كما يلي: يُعَدُ خبيرًا محاسبياً، كل شخص يمارس بصفة عادية باسمه الخاص وتحت مسؤوليته مُهِمَّة تنظيم وفحص وتقويم وتحليل المحاسبة ومختلف أنواع الحسابات للمؤسسات والهيئات في الحالات التي نص عليها القانون والتي تُكَلِّفُه بهذه المُهِمَّة للقيام بصفة تعاقدية لخبرة الحسابات.

كما أتاح القانون للخبير المحاسب القيام بالمهام التالية:

- ممارسة وظيفة محافظ حسابات ويشهد بهذه الصفة على صِحَّة وانتظامية المحاسبات والحسابات طبقا للأحكام المنصوص عليها في القانون التجاري؛
- مسك ومَرْكَزَة وفتح وضبط ومراقبة وتجميع محاسبة المؤسسات و الهيئات التي لا يربطه بها عقد عمل.[1]
- القيام بالتدقيق المالي والمحاسبي للشركات والهيئات، بالإضافة إلى تقديم الاستشارات للشركات والهيئات في الميدان المالي والمحاسبي للشركات والهيئات؛[2]
- يمكن للخبير المحاسب أن يقوم كذلك بمهام تدخل ضِمْنَ ممارسة مهنة المحاسب المعتمد.

كما لا يمكن لأحد أن يَتَصِفَ بصفة خبير محاسب أو يمارس مهنة الخبرة المحاسبية، إذا لم يكن مُسَجَّلاً في جدول المنظمة الوطنية وحائزا على شهادة خبير محاسب؛ وتكون مُهِمَّة الخبير المحاسب على وجه الخصوص ظرفية أو مؤقتة حيث يجب على الخبير المحاسب تبليغ شركائه في التعاقد بمدى تأثير التزاماتهم وبمدى أعمال الإدارة والتسيير.[3]

2-2- مهنة محافظي الحسابات

تناول الفصل الخامس من القانون 10-01 ممارسة مهنة محافظة الحسابات، حيث عَرَّفَت المادة 22 محافظ الحسابات كما يلي: يُعَدُ محافظ حسابات كل شخص يمارس بصفة عادية باسمه الخاص وتحت مسؤوليته مهنة المصادقة على صِحَّة حسابات الشركات والهيئات وانتظامها ومطابقتها لأحكام التشريع المعمول به.

كما ذكرت المادة 23 مهام محافظ الحسابات كما يلي:[4]

---

[1] - الجريدة الرسمية عدد 2010/42، القانون 10-01، مرجع سابق، المادة 18، ص:06.

[2] - المرجع السابق، المادة 19، ص:06.

[3] - المرجع السابق، المادة 20، ص:07.

[4] - المرجع السابق، المادة 23، ص:06.

- يشهد بأن الحسابات السنوية منتظمة وصحيحة وهي مطابقة تماما لنتائج العمليات التي تمَّت في السنة المنصرمة وكذا الأمر بالنسبة للوضعية المالية وممتلكات الشركة والهيئات.
- يفحص- صِحَّة الحسابات السنوية ومطابقتها للمعلومات المبينة في تقرير التسيير الذي يُقَدِّمه المسيرون للمساهمين أو الشركاء أو حاملي الحصص.
- يبدي رأيه في شكل تقرير خاص حول إجراءات الرقابة الداخلية المصادق عليها من مجلس الإدارة ومجلس المديرين أو المسير.
- يقدر شروط إبرام الاتفاقيات بين الشركة التي يراقبها والمؤسسات أو الهيئات التي تتبعها أو بين المؤسسات التي يكون فيها للقائمين بالإدارة أو المُسَيِّرين للشركة المعنية مصالح مباشرة أو غير مباشرة؛
- يعلم المُسَيِّرين والجمعية العامة أو هيئة المداولة المُؤَهَّلَة بكل نقص قد يكتشفه واطلع عليه ومن طبيعته أن يعرقل استمرار استغلال المؤسسة أو الهيئة.

وتخص هذه المهام فحص قيم ووثائق الشركة أو الهيئة ومراقبة مدة مطابقة المحاسبة للقواعد المعمول بها دون التدخل في التسيير.

2-3- مهنة المحاسب المعتمد

تناول الفصل السادس من القانون 10-01 ممارسة مهنة محاسب معتمد، حيث عرفت المادة 41 المحاسب المعتمد كما يلي: يُعَدُ محاسبا معتمدا، المهني الذي يمارس بصفة عادية بإسمه الخاص وتحت مسؤوليته، مُهِمَّة مسك وفتح وضبط محاسبات وحسابات التجار والشركات أو الهيئات التي تَطْلُب خدمته.
كما أتاح هذا القانون للمحاسب المعتمد القيام بالمهام التالية:

- كما يعرض المحاسب المعتمد تحت مسؤوليته وعلى أساس الوثائق والأوراق المحاسبية التي تُقَدَّم إليه الكتابات المحاسبية وتَطَوُّر عناصر ممتلكات المؤسسة التي أَسْنِدَت إليه مسك محاسبتها، وتبقى الحسابات والموازنات والسجلات المحاسبية التي يَتَكَلَّفُ بها المحاسب المعتمد وثائق ملك للزبون.[1]

- كما يستطيع المحاسب المعتمد أن يُعدَّ كل أنواع التصريحات منها (الإجتماعية والجبائية والشبه جبائية الإدارية) التي تَتَعَلَّق بأشغال المحاسبة التي يُكَلَّفُ بها وأن يساعد زبونه لدى مختلف الإدارات المعنية، كما يمكنه أيضا أن يساعد على إعداد الحسابات الختامية أو تبرير الأرصدة و إعداد الجداول المالية.[2]

- يستطيع المحاسب المعتمد أن يقوم بمهام الخبير القضائي طبقا للأحكام القانونية.

[1] - الجريدة الرسمية عدد 2010/42، القانون 10-01، مرجع سابق، المادة 42، ص:08.

[2] - المرجع السابق، المواد 43-44، ص-ص: 08-09.

3- التشريعات المحاسبية

قامت الجزائر بِسن مجموعة كبيرة من التشريعات المحاسبية التي تُؤَطِّر وتنظم سير المهن المحاسبية الثلاث، بهدف إصلاح واقع مهنة المحاسبة ومحافظة الحسابات، ويمكن تقسيم هذه التشريعات إلى نوعين: [1]

3-1- التشريعات الخاصة بمهنة المحاسبة

- القانون 07-11 المؤرخ في 25 /2007/11 المُتَضَمِّن النظام المحاسبي المالي.
- المرسوم التنفيذي 08-156 المؤرخ في 2008/05/26 المُتَضَمِّن تطبيق القانون 07-11.
- مرسوم تنفيذي رقم 11-24 مؤرخ في2011/01/27 يُحَدِّدُ تشكيلة المجلس الوطني للمحاسبة وتنظيمه وقواعد سيره.
- مرسوم تنفيذي رقم11-25 مؤرخ في 2011/01/27 يُحَدِّدُ تشكيلة المجلس الوطني للمصف الوطني للخبراء المحاسبين وصلاحياته وقواعد سيره.
- مرسوم تنفيذي رقم11-26 مؤرخ في2011/01/27 يُحَدِّدُ تشكيلة المجلس الوطني للغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات وصلاحياته وقواعد سيره.
- مرسوم تنفيذي رقم 11-27 مؤرخ في 2011/01/27 يُحَدِّدُ تشكيلة المجلس الوطني للمنظمة الوطنية للمحاسبين المعتمدين وصلاحياته وقواعد سيره.
- مرسوم تنفيذي رقم 11-28 مؤرخ2011/01/27 يُحَدِّدُ تشكيلة اللجنة الخاصة المُكَلَّفَة بتنظيم انتخابات المجالس الوطنية للمصف الوطني للخبراء المحاسبين والغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات والمنظمة الوطنية للمحاسبين المعتمدين وصلاحياتها.
- مرسوم تنفيذي رقم 11-30 مؤرخ في 2011/01/27 يُحَدِّدُ شروط وكيفيات الاعتماد لممارسة مهنة الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد.
- مرسوم تنفيذي رقم 11-31 مؤرخ في 2011/01/27 يَتَعَلَّق بالشروط والمعايير الخاصة بمكاتب الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد.

3-2- التشريعات الخاصة بمهنة محافظة الحسابات

- الأمر 10-01 المؤرخ في 2010/06/29.
- المرسوم التنفيذي رقم11-202 مؤرخ في 2011/05/26 المُحَدِّد لمعايير تقرير محافظ الحسابات، وطُرُق وآجال إرساله.
- مرسوم تنفيذي رقم 11-32 مؤرخ في 2011/01/27 يَتَعَلَّق بتعيين محافظي الحسابات.
- مُقَرَّر صادر عن وزارة المالية بتاريخ 2013/06/24 يُحَدِّدُ معايير تقارير محافظ الحسابات.

[1]- http://www.cn-onec.dz/reglementation/loi-decrets-arretes.html, consulte le 01/01/2014.

4- واقع مهنة المحاسبة في الجزائر

على إثر إنشاء المجلس الوطني للمحاسبة (CNC)، في سنة 2010 لِيَحُلَّ مَحَلَّ مجلس المصف الوطني للخبراء المحاسبين ومحافظي الحسابات والمحاسبين المعتمدين سابقاً، وَرِثَ هذا المجلس مجموعة من المشاكل والنقائص التي تعيق ممارسة مهنة المحاسبة في الجزائر، حيث شرع في عملية إصلاح المهنة وإعادة ترتيب الهيئات المهنية وأصدر العديد من التشريعات المحاسبية ومن بين المشاكل التي لا زالت تؤرق مهنة المحاسبة إلى حد الآن ما يلي:

1- تكوين الخبراء المحاسبين

رغم تَوَقُف إجراء امتحانات الخبرة المحاسبية منذ حوالي 12 سنة، نجح المجلس الوطني للمحاسبة في إجراء امتحان خبرة محاسبية في سنة 2013، كما شرع المجلس في الإعداد لفتح مدرسة الخبراء المحاسبين من أجل التكوين وتحسين مستوى الخبراء المحاسبين.

2- عدم تنظيم ممارسي المحاسبة

تُعْتَبَرُ من أهم المشاكل التي تسيء إلى مهنة المحاسبة، وتتمثل في عدم تنظيم مُمَارِسِي مِهَن المحاسبة في هياكل منظمة، الأمر الذي دفع بالمجلس الوطني للمحاسبة إلى إتخاذ جملة من الإجراءات التي تهدف إلى إعداد جدول وطني يضم ممارسي مهنة المحاسبة، وهذه الخطوة تسمح بمعالجة العديد من المشاكل التي تعاني منها هذه المهنة في الجزائر، ومن بين هذه الإجراءات إيداع ملف للتسجيل في هذا الجدول، ومن بين الوثائق المطلوبة ضرورة استظهار الاعتماد الأصلي والشهادة الأصلية التي تُخَوِّل له الحصول على اعتماد في المحاسبة،[1] ويُفَسَّر هذا الإجراء على أَنَّ المجلس يدقق في ملفات ممارسي مهنة المحاسبة بغية التأكد من قانونية الاعتماد والشهادة، وبالتالي إقصاء أولئك الذين يمارسون المهنة بإعتمادات وشهادات مُزَوَّرة، أو شهادات ليس لها الحق في ممارسة المهنة أصلا.

كما طالب المجلس الوطني للمحاسبة من جمهور المحاسبين بإيداع النسخة الأصلية من محضر معاينة مكتب المحاسبة مُحَرَّرَة من طرف المحضر القضائي، حيث تنص المادة 02 من المرسوم التنفيذي 11-31 " يلزم المترشح لممارسة مهنة الخبير المحاسب أو محافظ الحسابات أو المحاسب المعتمد بإثبات وجود محل مهني، عند إيداع طلب التسجيل في جدول المصف الوطني للخبراء المحاسبين أو الغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات أو المنظمة الوطنية للمحاسبين المعتمدين.[2]

[1] -http://www.cn-onec.dz/communiques/69-inscription-des-professionnels-de-la-comptabilite-aux-tableaux-personnes-physiques-morales.html, consulte le 01/01/2004.

[2] - الجريدة الرسمية العدد 2011/07، المرسوم التنفيذي11-31 المؤرخ في27-01-2011 يتعلق بالشروط والمعايير الخاصة بمكاتب الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد، المادة :02، ص :22.

كما تنص المادة 04 من نفس القانون على الشروط الواجب توافرها في المكتب كما يلي " يجب أن تَتَوَفَر في المحل المهني للشخص الطبيعي أو المعنوي شروط المساحة والمرافق الصحية والتجهيزات التي تسمح للمهني بتنفيذ مهامه في أحسن الظروف حسبما تقتضيه العهدات المسؤول عنها.

ويهدف هذا الإجراء إلى ما يلي:

- التأكد من تَوَفَر الشروط المطلوبة في مكتب المحاسبة.
- التأكد من وجود المكتب فعليا: نظرا لوجود فئة من ممارسي مهنة المحاسبة لا يمتلكون مكاتب محاسبة أصلا، أو ينشطون بعناوين وهمية أو عناوين غير دقيقة.
- دفع مكاتب المحاسبة التي تنشط بدون اعتماد أو ترخيص إلى تسوية وضعيتها القانونية أو التوقف عن النشاط.

كما شرع المجلس الوطني للمحاسبة في تدقيق الإعتمادات الممنوحة وشهادات نهاية التربص الممنوحة من المجلس السابق، وأصدر قوائم بسحب الاعتماد وشهادة نهاية التربص لأولئك الذين ليس لهم الحق في الحصول عليها وقام بنشرها على موقعه الإلكتروني.

بالإضافة إلى ذلك أصدر المجلس الوطني للمحاسبة في المادة 12 من القانون 10-01 يمنع الخبراء المحاسبون ومحافظوا الحسابات والمحاسبون المعتمدون من فتح أكثر من مكتب واحد، ويهدف هذا الإجراء إلى القضاء على تلك الفئة ممن يمتلكون عدة مكاتب محاسبة.

كل هذه الإجراءات تهدف بشكل عام إلى إصلاح وتكييف البيئة المهنية الجزائرية وبالتالي تحسين جودة القوائم المالية لتتلاءم مع تطبيق المعايير المحاسبية الدولية على أحسن وجه.

المبحث الثاني: إجراءات الدراسة الميدانية

للإلمام بموضوع البحث من الجانب الميداني تم الاعتماد بشكل أساسي على إستمارة الاستبيان، التي تُعَدُ من أكثر الأدوات ملاءمة لإجراء مثل هذه الدراسات، نظرا لتوافقها مع أهداف وموضوع الدراسة التي تتمثل في تقصي الآثار الناتجة عن تطبيق المعايير المحاسبية الدولية في البيئة المحاسبية الجزائرية.

ومن أجل الإلمام بمختلف جوانب الدراسة تم الاتصال بجميع الأطراف ذات العلاقة بالبيئة المحاسبية الجزائرية، بالاعتماد على إستمارة الاستبيان مُدَعَّمَة بأسلوب المقابلات الشخصية، أَمَّا عن وسائل وإجراءات الدراسة الميدانية فقد تَمَّت وفق ما يلي.

المطلب الأول: منهجية العمل الميداني

حَرِصْنَا في تصميم إستمارة الاستبيان على أن تكون جميع الأسئلة المطروحة مُتَفِقَة فيما بينها ومُتَسِقَة مع إشكالية الدراسة، ومُتَلائِمة مع الواقع الجزائري الذي أُعِدَّت فيه، خاصة وأَنَّ الاستبيان يُعْتَبَرُ قاعدة الدراسة الإحصائية عن طريق سرد الظروف التي تَمَّت فيها صياغة وإعداد الأسئلة التي يَتَضَمَّنها الاستبيان، بعد ذلك تم مراجعة وتحكيم الاستبيان واختباره بشكل نهائي من طرف مجموعة من الأساتذة المختصين.

وقام الباحث بإجراء اختبار للإستبيان على عَيِّنَة من الأفراد حُدِّدَت عشوائيا، الذين تَتَوَفَر فيهم نفس مُتَطَلَّبَات مجتمع البحث، وهذا من أجل التأكد من صِحَّة ووضوح عبارات الأسئلة المطروحة وتسلسلها المنطقي و التأكد من مدى شمولها على العناصر المراد قياسها.

1- مراحل إعداد الاستبيان

مَرَّت عملية إعداد إستمارة الاستبيان بالمراحل التالية:

1-1- بناء الإستمارة

حيث تم عرض إستمارة الاستبيان على ورقة عادية (A 4) أعدت باللغة العربية تَتَضَمَّن ثلاثون (30) سؤالا.

بعد ذلك قمنا باستشارة مجموعة من الأساتذة المختصين في مجالي المحاسبة والإحصاء لتحكيم لاستبيان، بهدف إعطاء صورة واضحة لمحتوى هذا الاستبيان، والتأكد من سلامة صياغته، وبساطة أسئلته خاصة من حيث:

- الدِّقة في الأسئلة؛
- مدى شمولية الإستمارة؛
- إدراج بعض الأسئلة المُبْهَمَة لإختبار مدى جِدِّية ومصداقية أفراد العَيِّنَة المُسْتَجْوَبَة.

2-1- توزيع واسترجاع الإستمارة

قام الباحث بتوزيع واسترجاع إستمارة الاستبيان اعتماداً على عدة قنوات، مُستغِلاً في ذلك وظيفته كأستاذ للإتصال بالأساتذة المُكَلَّفِين بالتدريس في مجال المحاسبة والتدقيق والمالية، بالإضافة إلى علاقاته الشخصية للإتصال بممارسي المهنة.

2- هيكل الاستبيان

تَضَمَّنَت إستمارة الإستبيان 30 سؤالا، قُسِّمَت وفق أهداف الدراسة، معتمدين في ذلك على أسلوب الأسئلة المباشرة، مع فسح مجال لإبداء الآراء والمقترحات في آخر الإستمارة، أَمَّا عن أقسام إستمارة الاستبيان فقد تَشَكَّلَت من الأجزاء التالية:

- **الجزء التمهيدي**: تضم كافة المعلومات أو البيانات العامة والمُتَعَلِّقة بأفراد العَيِّنَة؛
- **الجزء الأول**: يَتَضَمَّن الأسئلة من (1 إلى 5) والذي يهتم بالدور الذي تلعبه المعايير المحاسبية الدولية (IAS/IFRS) في توفير الشروط والمُتَطَلَّبَات اللازمة لتطبيق المحاسبة بالمؤسسات على أحسن وجه؛
- **الجزء الثاني**: يَتَضَمَّن الأسئلة من (6 إلى 10) وذلك من أجل معرفة آراء المُسْتَجْوَبِين حول أثر تطبيق المعايير المحاسبية الدولية (IAS/IFRS) على جودة التقارير المالية؛
- **الجزء الثالث**: يَتَضَمَّن الأسئلة من (11 إلى 15) يرتبط هذا الجزء بالأثر الناجم عن تطبيق المعايير المحاسبية الدولية (IAS/IFRS) على المؤسسات الإقتصادية الجزائرية؛
- **الجزء الرابع**: يَتَضَمَّن الأسئلة من (15 إلى 20) يتناول أثر تطبيق المعايير المحاسبية الدولية (IAS/IFRS) على البيئة الأكاديمية والعلمية في الجزائر؛
- **الجزء الخامس**: يَتَضَمَّن الأسئلة من (21 إلى 25) يتمثل في معرفة أثر تطبيق المعايير المحاسبية الدولية (IAS/IFRS) على البيئة الجبائية والمالية في الجزائر؛
- **الجزء السادس**: يَتَضَمَّن الأسئلة من (26 إلى 30) يرتبط كذلك بمعرفة أثر تطبيق المعايير المحاسبية الدولية (IAS/IFRS)على البيئة القانونية والمهنية في الجزائر؛
- **الجزء السابع**: مجال لتقديم الآراء والاقتراحات.

3- مجتمع الدراسة وحدودها

من أجل تحديد مجتمع الدراسة إشترطنا أن يكون الشخص المُسْتَجْوَب حاصل على شهادة جامعية في العلوم الإقتصادية أو علوم التسيير، حيث يَتَكَوَّن مجتمع الدراسة من الأساتذة المختصين في المحاسبة بالجامعات الجزائرية، بالإضافة إلى محافظي الحسابات و ممارسي مهنة المحاسبة وكذلك المحاسبين في المؤسسات الإقتصادية.

3-1- إطار مجتمع الدراسة

تم تقسيم عَيِّنَة الدراسة إلى ثلاث فئات هي:

- **الفئة الأولى:** أساتذة الجامعة المهتمين بمجال المحاسبة والتدقيق؛
- **الفئة الثانية:** ممارسي مهنة المحاسبة من خبراء محاسبين ومحافظي الحسابات والمحاسبين المعتمدين؛
- **الفئة الثالثة:** المحاسبين سواء في المؤسسات العمومية أو الخاصة.

3-2- حدود الدراسة

تَتَمَثَل حدود الدراسة فيما يلي:

- **الحدود المكانية:** تهتم هذه الدراسة بواقع تطبيق المحاسبة في البيئة الجزائرية؛
- **الحدود الزمنية:** وهي سنة 2013 وفيها تم توزيع الاستمارات واستلامها.
- **الحدود البشرية:** تعتمد هذه الدراسة على آراء وإجابات الأكاديميين والمهنيين والذين تربطهم علاقة وطيدة بمهنة المحاسبة بصفتهم ممارسي هذه المهنة أو إطارات في إحدى المؤسسات سواءًا كانت خاصة أو عمومية، والحاصلين على شهادة الليسانس في مجال المالية والمحاسبة أو أكثر؛
- **الحدود الموضوعية:** اهتمت هذه الدراسة بالمواضيع المرتبطة أساسا بموضوع آثار تطبيق معايير المحاسبة الدولية على البيئة المحاسبية في الجزائر.

3-3- عَيِّنَة الدراسة

نظرا لصعوبة تحديد مجتمع الدراسة بدقة، واستحالة ضبط حجم العَيِّنَة وفقا للنماذج الإحصائية المعروفة، تم تحديد عَيِّنَة عشوائية تَتَكَوَّن من 400 عنصر من مختلف الفئات المُشَكِّلَة للمجتمع محل الدراسة. حيث قام الباحث بتوزيع إستمارة الاستبيان وفق طُرُق التسليم المذكورة في الجدول التالي:

جدول رقم: (4-02): طُرُق توزيع إستمارة الاستبيان

عدد الاستمارات / طريقة تسليم الاستبيان	التسليم المباشر	التسليم الإلكتروني	المجموع
الموزعة	230	170	400
المسترجعة	210	165	375
الملغاة	12	03	15
الخاضعة للدراسة	198	162	360

يتضح من خلال الجدول أن:

- نسبة الاستبيانات التي سيتم إخضاعها للدراسة تُمَثِل ما يقارب 90% من مجموع الاستبيانات الموزعة، منها ما يقارب 45% تم تسليمها إلكترونيا، أَمَّا 55% الباقية منها فقد تم تسليمها واسترجاعها مباشرة من المُسْتَقْصِين؛
- نسبة استرجاع الاستبيانات التي تم تسليمها بشكل مباشر للمستقصين بَلَغَت 91%، أَمَّا نسبة الاسترجاع باستخدام الأسلوب الالكتروني فقد بَلَغَت 97%؛
- جودة البيانات المسترجعة عن طريق الأسلوب العادي أقل من تلك التي تم استرجاعها إلكترونيا، فقد بَلَغَت نسبة الاستمارات العادية الملغاة 6% من مجموع الاستمارات المسترجعة يدويا، في حين أَنَّهَا لم تتجاوز 2% من جانب أسلوب الاسترجاع الالكتروني.

أَمَّا عن مصدر البيانات التي سوف يتم إخضاعها للدراسة وفقا للحدود البشرية السالف إيرادها، فقد كانت وفق الجدول التالي:

جدول رقم: (4-03): توزيع العَيِّنَة على مجتمع الدراسة

مصدر الاستبيان	عدد الاستبيانات	النسبة
أساتذة جامعيون ذوي التخصص	179	%50
ممارسو المهنة في الشركات	72	%20
ممارسو المهنة المستقلين	109	%30
المجموع	360	%100

يتضح من خلال الجدول أنه لا توجد أغلبية مطلقة في تشكيلة العَيِّنَة لصالح شريحة مُعَيَّنَة، إذ لم تتجاوز نسبة الأفراد ذات العلاقة بمجال المحاسبة الذين يمكن إدراجهم ضمن حدود الدراسة 50%، غير أن العدد الأكبر من العَيِّنَة التي سيتم إخضاعها للفحص تَتَشَكَّل من الأساتذة الجامعيين وذلك بنسبة 50 %، ثم بعد ذلك فئة ممارسي مهنة المحاسبة المستقلين من خبراء محاسبين ومحافظي حسابات بنسبة 30 %، أَمَّا الباقية فهي ممثلة من ممارسو المهنة في الشركات العمومية والخاصة بنسبة 20.00%.

4- الاختبار الإحصائي لصلاحية الاستبيان

للحكم على مدى صلاحية البيانات المُجَمَّعَة ميدانيا من خلال العَيِّنَة الخاضعة للفحص لإجراء الدراسة، تم إخضاع هذه البيانات للاختبارات الإحصائية، وذلك من جانبي الصدق والثبات، حيث كانت نتائج هذه الاختبارات تتمثل فيما يلي:

4-1- اختبار الصدق

تم اختبار صدق محاور الدراسة من خلال اختبار صدق المحتوى، واختبار صدق التكوين الفرضي.

4-1-1- صدق المحتوى

يقصد به مدى ملاءمة المحتوى في تمثيله للمجال الذي تُجرى الاستدلالات حوله، فهو يمثّل الدرجة التي يُمكن فيها اعتبار إجابات المفحوص على مفردات الاختبار عَيِّنَة مُمثِّلة لإجابات تَجمُّع حقيقي أو افتراضي للمواقف، التي تُمَثِل معاً المجال الذي يهتم به الشخص الذي يُفسِّر درجات الاختبار.[1] وقد تم اختبار صدق المحتوى باستخدام اختبار (t) للعَيِّنَة المفردة، وكانت نتائج الاختبار وفقا لما يلي:

4-1-1-1- اختبار صدق المحتوى للمحور الأول

يُبيِّن الجدول التالي نتائج تطبيق اختبار(t) للعَيِّنَة المفردة على فقرات المحور الأول الذي يُعنْىَ بدراسة مدى توفير معايير المحاسبة الدولية لشروط ومُتَطَلَّبَات المحاسبة.

جدول رقم (4-04) : اختبار صدق المحتوى لفقرات المحور الأول

فقرات المحور الأول	قيمة اختبار t	درجات الحرية	مستوى الدلالة المحسوب	فرق المتوسطات	حدود فترة ثقة الاختبار عند مستوى ثقة 95%	
					الحد الأدنى	الحد الأعلى
A1	74.723	359	0.000	3.76667	3.6675	3.8658
A2	64.079	359	0.000	3.56667	3.4572	3.6761
A3	46.764	359	0.000	3.28333	3.1453	3.4214
A4	62.428	359	0.000	3.68333	3.5673	3.7994
A5	57.643	359	0.000	3.53333	3.4128	3.6539
إجمالي المحور1	68.821	359	0.000	3.56667	3.4647	3.6686

المصدر: إعداد الباحث باستخدام برنامج SPSS 19.

[1] - **السيد محمد أبو هشام حسن**، الخصائص السيكومترية لأدوات القياس في البحوث النفسية والتربوية، محاضرات منشورة، جامعة الملك سعود، السعودية، 2006، ص: 20.

من خلال الجدول السابق يَتَبَيَّن أَنَّ اختبار (t) لصدق محتوى المحور الأول من الاستبيان المُتَعَلِّق بدراسة دور معايير المحاسبة الدولية في توفير شروط ومُتَطَلَّبَات المحاسبة، أفرز عن النتائج التالية:

- قيمة الاختبار(t) لفقرات المحور الأول تتراوح بين (46.764) و (74.723)، في حين أنّ قيمة الاختبار الإجمالية للمحور ذاته تساوي (68.821)؛
- درجة الحرية للاختبار، والتي تساوي 359 =n-1، حيث (n) هي حجم العَيِّنَة المعتمدة في الدراسة؛
- مستوى الدلالة المحسوب، وهو مساوٍ لـــ (0.00) لكل فقرات المحور الأول، وكذا لإجمالي المحور؛
- الفرق بين متوسط العَيِّنَة والفقرة المفحوصة، والذي يتراوح بين (3.283) و (3.766) لفقرات المحور الأول من الاستبيان، و (3.566) لإجمالي المحور ذاته؛
- حدود فترة ثقة الاختبار لكل فقرة من فقرات المحور الأول التي تتراوح بين (3.145) و (3.667) في الحد الأدنى، وبين (3.421) و (3.860) في الحد الأقصى. ولإجمالي المحور ذاته التي بَلَغَت (3.464) في الحد الأدنى و (3.668) في الحد الأقصى.

ويَتَضِحُ كذلك أَنَّ مستوى الدلالة "Sig" المحسوبة لجميع فقرات المحور الأول من الاستبيان مساوية لـــ (0.00) وهي أقل من مستوى الدلالة الإحصائي المعمول به (Sig=0.05)، وذلك ما يُعْتَبَرُ إثباتاً لصدق محتوى المحور الأول من أداة الدراسة، الذي يُعْنَىَ بدراسة مدى توفير معايير المحاسبة الدولية لشروط ومُتَطَلَّبَات المحاسبة في الجزائر.

4-1-1-2-اختبار صدق المحتوى للمحور الثاني

يُبَيِّن الجدول التالي نتائج تطبيق اختبار(t) للعَيِّنَة المفردة على فقرات المحور الثاني الذي يُعْنَىَ بدراسة أثر تطبيق معايير المحاسبة الدولية على جودة التقارير المالية.

جدول رقم :(4-05) : اختبار صدق المحتوى لفقرات المحور الثاني

فقرات المحور الثاني	قيمة اختبار t	درجات الحرية	مستوى الدلالة المحسوب	فرق المتوسطات	حدود فترة ثقة الاختبار عند مستوى ثقة 95%	
					الحد الأدنى	الحد الأعلى
6A	59.686	359	0.000	3.41667	3.3041	3.5292
7A	60.031	359	0.000	3.61667	3.4982	3.7351
8A	71.535	359	0.000	3.86667	3.7604	3.9730
9A	72.110	359	0.000	3.61667	3.5180	3.7153
10A	50.823	359	0.000	3.40000	3.2684	3.5316
إجمالي المحور2	75.764	359	0.000	3.58333	3.4903	3.6763

المصدر: إعداد الباحث باستخدام برنامج SPSS 19

من خلال الجدول رقم: (4-05) يَتَبَيَّن أنّ اختبار(t) لصدق محتوى المحور الثاني من الاستبيان المُتَعَلِّق بدراسة تـــأثير المحاسبة الدولية على جودة التقارير المالية، أفرز عن النتائج التالية:

- قيمة الاختبار(t) لفقرات المحور الثاني تتراوح بين (50.823) و (72.110)، في حين أنّ قيمة الاختبار الإجمالية للمحور ذاته تساوي (75.764)؛
- درجة الحرية للاختبار، والتي تساوي 359 =n-1، حيث (n) هي حجم العَيِّنَة المعتمدة في الدراسة؛
- مستوى الدلالة المحسوب، وهو مساوٍ لـــ (0.00) لكل فقرات المحور الثاني، وكذا لإجمالي المحور ذاته؛
- الفرق بين متوسط العَيِّنَة والفقرة المفحوصة، والذي يتراوح بين (3.400) و (3.866) لفقرات المحور الثاني من الاستبيان، و (3.583) لإجمالي المحور ذاته؛
- حدود فترة ثقة الاختبار لكل فقرة من فقرات المحور الثاني التي تتراوح بين (3.268) و (3.760) في الحد الأدنى، وبين (3.529) و (3.973) في الحد الأقصى. ولإجمالي المحور ذاته التي بَلَغَت (3.490) في الحد الأدنى و (3.676) في الحد الأقصى.

يتضِح كذلك أنّ مستوى الدلالة (Sig) المحسوبة لجميع فقرات المحور الثاني من الاستبيان مساوية لـــ (0.00) وهي أقل من مستوى الدلالة الإحصائي المعمول به (Sig=0.05)، وذلك ما يُعْتَبَرُ إثباتاً لصدق محتوى المحور الثاني من أداة الدراسة، الذي يُعنْىَ بدراسة جودة التقارير المالية.

4-1-1-3-اختبار صدق المحتوى للمحور الثالث

يُبَيِّن الجدول التالي نتائج تطبيق اختبار(t) للعَيِّنَة المفردة على فقرات المحور الثالث الذي يُعنْىَ بدراسة أثر تطبيق معايير المحاسبة الدولية على المؤسسات الإقتصادية الجزائرية.

جدول رقم :(4-06) : اختبار صدق المحتوى لفقرات المحور الثالث

فقرات المحور الثالث	قيمة اختبار t	درجات الحرية	مستوى الدلالة المحسوب	فرق المتوسطات	حدود فترة ثقة الاختبار عند مستوى ثقة 95%	
					الحد الأدنى	الحد الأعلى
A11	53.223	359	0.000	3.53333	3.4028	3.6639
A12	69.365	359	0.000	3.86667	3.7570	3.9763
A13	51.912	359	0.000	3.48333	3.3514	3.6153
A14	77.001	359	0.000	3.71667	3.6217	3.8116
A15	58.911	359	0.000	3.63333	3.5120	3.7546
إجمالي المحور3	76.843	359	0.000	3.64667	3.5533	3.7400

المصدر: إعداد الباحث باستخدام برنامج SPSS 19.

من خلال الجدول رقم: (4-06) يَتَبَيَّن أَنَّ اختبار(t) لصدق محتوى المحور الثالث من الاستبيان المُتَعَلِّق بدراسة تـــأثير المحاسبة الدولية على جودة التقارير المالية، أفرز عن النتائج التالية:

- قيمة الاختبار t لفقرات المحور الثالث تتراوح بين (51.912) و (77.001)، في حين أَنَّ قيمة الاختبار الإجمالية للمحور ذاته تساوي (76.843)؛
- درجة الحرية للاختبار، والتي تساوي 359 =n-1، حيث (n) هي حجم العَيِّنَة المعتمدة في الدراسة؛
- مستوى الدلالة المحسوب، وهو مساوٍ لـــ (0.00) لكل فقرات المحور الثالث، وكذا لإجمالي المحور ذاته؛
- الفرق بين متوسط العَيِّنَة والفقرة المفحوصة، والذي يتراوح بين (3.483) و (3.866) لفقرات المحور الثالث من الاستبيان، و (3.646) لإجمالي المحور ذاته؛
- حدود فترة ثقة الاختبار لكل فقرة من فقرات المحور الثالث والتي تتراوح بين (3.351) و (3.757) في الحد الأدنى، وبين (3.615) و (3.976) في الحد الأقصى، ولإجمالي المحور ذاته التي بَلَغَت (3.553) في الحد الأدنى و (3.740) في الحد الأقصى.

يتضِح كذلك أَنَّ مستوى الدلالة .(Sig) المحسوبة لجميع فقرات المحور الأول من الاستبيان مساوية لـــ (0.00) وهي أقل من مستوى الدلالة الإحصائي المعمول به (Sig=0.05)، وذلك ما يُعْتَبَرُ إثباتاً لصدق محتوى المحور الثالث من أداة الدراسة، الذي يُعنْىَ بدراسة أثر معايير المحاسبة الدولية على المؤسسات الإقتصادية في الجزائر.

4-1-1-4-اختبار صدق المحتوى للمحور الرابع

يُبَيِّن الجدول التالي نتائج تطبيق اختبار(t) للعَيِّنَة المفردة على فقرات المحور الرابع الذي يُعنْىَ بدراسة أثر معايير المحاسبة الدولية على البيئة الأكاديمية والعلمية.

جدول رقم :(4-07): اختبار صدق المحتوى لفقرات المحور الرابع

فقرات المحور الرابع	قيمة اختبار t	درجات الحرية	مستوى الدلالة المحسوب	فرق المتوسطات	حدود فترة ثقة الاختبار عند مستوى ثقة 95%	
					الحد الأدنى	الحد الأعلى
A16	55.894	359	0.000	3.61667	3.4894	3.7439
A17	59.129	359	0.000	3.78333	3.6575	3.9092
A18	110.227	359	0.000	3.80000	3.7322	3.8678
A19	55.570	359	0.000	3.56667	3.4404	3.6929
A20	87.597	359	0.000	3.78333	3.6984	3.8683
إجمالي المحور4	84.549	359	0.000	3.71000	3.6237	3.7963

المصدر: إعداد الباحث باستخدام برنامج SPSS 19.

من خلال الجدول رقم: (4-07) يَتَبَيَّن أنّ اختبار(t) لصدق محتوى المحور الرابع من الاستبيان المُتَعَلِّق بدراسة تـــأثير المحاسبة الدولية على جودة التقارير المالية، أفرز عن النتائج التالية:

- قيمة الاختبار t لفقرات المحور الرابع تتراوح بين (55.570) و (110.227)، في حين أنّ قيمة الاختبار الإجمالية للمحور ذاته تساوي (84.549)؛
- درجة الحرية للاختبار، والتي تساوي 359 =n-1، حيث (n) هي حجم العَيِّنَة المعتمدة في الدراسة؛
- مستوى الدلالة المحسوب، وهو مساوٍ لـــ (0.00) لكل فقرات المحور الرابع، وكذا لإجمالي المحور ذاته؛
- الفرق بين متوسط العَيِّنَة والفقرة المفحوصة، والذي يتراوح بين (3.566) و (3.800) لفقرات المحور الرابع من الاستبيان، و (3.710) لإجمالي المحور ذاته؛
- حدود فترة ثقة الاختبار لكل فقرة من فقرات المحور الرابع التي تتراوح بين (3.440) و(3.698) في الحد الأدنى، وبين (3.692) و (3.909) في الحد الأقصى. ولإجمالي المحور ذاته التي بَلَغَت (3.623) في الحد الأدنى و (3.796) في الحد الأقصى.

يتضح كذلك أنّ مستوى الدلالة (Sig) المحسوبة لجميع فقرات المحور الرابع من الاستبيان مساوية لـــ (0.00) وهي أقل من مستوى الدلالة الإحصائي المعمول به (Sig=0.05)، وذلك ما يُعْتَبَرُ إثباتاً لصدق محتوى المحور الرابع من أداة الدراسة، الذي يُعنْىَ بدراسة مدى أثر المعايير المحاسبية الدولية على البيئة الأكاديمية والعلمية.

4-1-1-5-اختبار صدق المحتوى للمحور الخامس

يُبَيِّن الجدول التالي نتائج تطبيق اختبار(t) للعَيِّنَة المفردة على فقرات المحور الخامس الذي يُعنْىَ بدراسة أثر معايير المحاسبة الدولية على البيئة الجبائية والمالية.

جدول رقم :(4-08) : اختبار صدق المحتوى لفقرات المحور الخامس

فقرات المحور الخامس	قيمة اختبار t	درجات الحرية	مستوى الدلالة المحسوب	فرق المتوسطات	حدود فترة ثقة الاختبار عند مستوى ثقة 95%	
					الحد الأدنى	الحد الأعلى
A26	53.099	359	0.000	2.65000	2.5519	2.7481
A27	59.314	359	0.000	3.50000	3.3840	3.6160
A28	72.284	359	0.000	3.51667	3.4210	3.6123
A29	49.999	359	0.000	3.41667	3.2823	3.5511
A30	74.875	359	0.000	2.43333	2.3191	2.5476
إجمالي المحور5	83.323	359	0.000	3.10333	3.0301	3.1766

المصدر: إعداد الباحث باستخدام برنامج SPSS 19.

من خلال الجدول رقم: (4-08) يَتَبَيَّن أنّ اختبار(t) لصدق محتوى المحور الخامس من الاستبيان المُتَعَلِّق بدراسة تأثير المحاسبة الدولية على جودة التقارير المالية، أفرز عن النتائج التالية:

- قيمة الاختبار(t) لفقرات المحور الخامس تتراوح بين (74.875) و (72.284)، في حين أَنَّ قيمة الاختبار الإجمالية للمحور ذاته تساوي (83.323)؛
- درجة الحرية للاختبار، والتي تساوي 359 =n-1، حيث n هي حجم العَيِّنَة المعتمدة في الدراسة؛
- مستوى الدلالة المحسوب، وهو مساوٍ لـــ (0.00) لكل فقرات المحور الخامس، وكذا لإجمالي المحور ذاته؛
- الفرق بين متوسط العَيِّنَة والفقرة المفحوصة، والذي يتراوح بين (2.433) و (3.516) لفقرات المحور الخامس من الاستبيان، و (3.103) لإجمالي المحور ذاته؛
- حدود فترة ثقة الاختبار لكل فقرة من فقرات المحور الخامس التي تتراوح بين (2.319) و (3.421) في الحد الأدنى، وبين (2.547) و (3.616) في الحد الأقصى، ولإجمالي المحور ذاته التي بَلَغَت (3.030) في الحد الأدنى و (3.176) في الحد الأقصى.

يتضِح كذلك أَنَّ مستوى الدلالة (Sig) المحسوبة لجميع فقرات المحور الخامس من الاستبيان مساوية لـــ (0.00) وهي أقل من مستوى الدلالة الإحصائي المعمول به (Sig=0.05)، وذلك ما يُعْتَبَرُ إثباتاً لصدق محتوى المحور الخامس من أداة الدراسة، الذي يهتم بدراسة أثر معايير المحاسبة الدولية على البيئة الجبائية والمالية في الجزائر.

4-1-1-6-اختبار صدق المحتوى للمحور السادس

يُبَيِّن الجدول التالي نتائج تطبيق اختبار(t) للعَيِّنَة المفردة على فقرات المحور السادس الذي يُعنْىَ بدراسة أثر معايير المحاسبة الدولية على البيئة القانونية والمهنية.

جدول رقم :(4-09) : اختبار صدق المحتوى لفقرات المحور السادس

فقرات المحور السادس	قيمة اختبار t	درجات الحرية	مستوى الدلالة المحسوب	فرق المتوسطات	حدود فترة ثقة الاختبار عند مستوى ثقة 95%	
					الحد الأدنى	الحد الأعلى
A26	67.145	359	0.000	3.65000	3.5431	3.7569
A27	91.320	359	0.000	3.98333	3.8976	4.0691
A28	69.796	359	0.000	3.76667	3.6605	3.8728
A29	61.250	359	0.000	3.78333	3.6619	3.9048
A30	84.696	359	0.000	3.95000	3.8583	4.0417
إجمالي المحور6	98.610	359	0.000	3.82667	3.7504	3.9030

المصدر: إعداد الباحث باستخدام برنامج SPSS 19.

من خلال الجدول رقم: (4-09) يَتَبَيَّن أَنَّ اختبار (t) لصدق محتوى المحور السادس من الاستبيان المُتَعَلِّق بدراسة تـــأثير المحاسبة الدولية على جودة التقارير المالية، أفرز عن النتائج التالية:

- قيمة الاختبار (t) لفقرات المحور الثاني تتراوح بين (61.250) و (91.320)، في حين أنّ قيمة الاختبار الإجمالية للمحور ذاته تساوي (98.610)؛
- درجة الحرية للاختبار، والتي تساوي 359 =n-1، حيث n هي حجم العَيِّنَة المعتمدة في الدراسة؛
- مستوى الدلالة المحسوب، وهو مساوٍ لـــ (0.00) لكل فقرات المحور السادس، وكذا لإجمالي المحور ذاته؛
- الفرق بين متوسط العَيِّنَة والفقرة المفحوصة، والذي يتراوح بين (3.650) و (3.983) لفقرات المحور السادس من الاستبيان، و (3.826) لإجمالي المحور ذاته؛
- حدود فترة ثقة الاختبار لكل فقرة من فقرات المحور السادس التي تتراوح بين (3.543) و (3.897) في الحد الأدنى، وبين (3.756) و (4.069) في الحد الأقصى، ولإجمالي المحور ذاته التي بَلَغَت (3.750) في الحد الأدنى و (3.903) في الحد الأقصى.

يتضِح كذلك أنّ مستوى الدلالة .(Sig) المحسوبة لجميع فقرات المحور السادس من الاستبيان مساوية لـــ (0.00) وهي أقل من مستوى الدلالة الإحصائي المعمول به (Sig=0.05)، وذلك ما يُعْتَبَرُ إثباتاً لصدق محتوى المحور السادس من أداة الدراسة، الذي يُعنْىَ بدراسة أثر معايير المحاسبة الدولية على البيئة القانونية والمهنية في الجزائر.

4-1-2- صدق التكوين الفرضي

يُعَبِّر صدق التكوين الفرضي عن الدرجة التي يَقيس بها اختبار التكوين الفرضي، أو الخاصية النظرية التي أُعِدَ لقياسها.[1] وقد تم اختبار صدق التكوين الفرضي لفقرات هذا المحور من الاستبيان باستخدام معامل بيرسون للارتباط،[2] الذي يُشِير بدوره أَنَّ الأداة تتمتع بقوة صدق التكوين الفرضي في حالة وجود علاقة ارتباط دالة إحصائية بين كل فقرة من فقرات المحور وإجمالي المحور ذاته، وفيما يلي سوف نستعرض نتائج اختبار صدق التكوين الفرضي للدراسة.

[1] - **السيد محمد أبو هشام حسن**، مرجع سابق، ص: 23.

[2] - يفضل إستخدام معامل الإرتباط لبيرسون عند المتغيرات النوعية (كيفية) .

4-1-2-1- اختبار صدق التكوين الفرضي للمحور الأول

يُبَيِّن الجدول التالي نتائج تطبيق اختبار الارتباط لبيرسون على فقرات المحور الأول، الذي يُعنْىَ بدراسة مدى توفير معايير المحاسبة الدولية لشروط ومُتَطَلَّبَات المحاسبة في الجزائر.

جدول رقم:(4-10) : نتائج اختبار صدق التكوين الفرضي لفقرات المحور الأول

فقرات المحور الأول	A1	A2	A3	A4	A5	المحور1
قيمة معامل الارتباط	,820**	,913**	, 928**	,877**	,816**	1
مستوى الدلالة المحسوب	.000	.000	.000	.000	.000	
حجم العَيِّنَة	360	360	360	360	360	360

** عند مستوى دلالة 5 %.

المصدر: إعداد الباحث بالاعتماد على برنامج SPSS 19

يُشير الجدول رقم: (4-10) إلى وجود علاقة ارتباط طردية بين فقرات المحور الأول وإجمالي المحور ذاته، إذ أنَّ هناك علاقات طردية (لوجود إشارة موجبة) ذات دلالة إحصائية عند مستويات معنوية أكبرها (0.00) أقل من مستوى المعنوية الإحصائي (0.05).

أَمَّا عن شدّة الارتباط فقد بَلَغَت إلى أقصاها بين الفقرة (A3) وإجمالي المحور الأول أين بَلَغَت (.92)، ويليها ثانيا ارتباط الفقرة (A2) مع إجمالي المحور والتي بَلَغَت (.91)، في حين أَنَّ أدنى قيمة لدرجة الارتباط تمّ تسجيلها بين الفقرة (A5) وإجمالي المحور، والتي بَلَغَت (.81).

وبما أنّ هناك علاقة ارتباط ذات دلالة إحصائية عند مستوى معنوية (0.00) أقل من (0.05) المعمول به في الدراسة بين كل فقرة من فقرات المحور الأول وإجمالي المحور المذكور، فإِنَّه يمكن الحكم على أنّ المحور الأول من الاستبيان يَتَمَتَّع بخاصية صدق التكوين الفرضي.

4-1-2-2- اختبار صدق التكوين الفرضي للمحور الثاني

يُبَيِّن الجدول التالي نتائج تطبيق اختبار الارتباط لبيرسون على فقرات المحور الثاني، الذي يُعنْىَ بدراسة أثر تطبيق معايير المحاسبة الدولية على جودة التقارير المالية.

جدول رقم:(4-11) : نتائج اختبار صدق التكوين الفرضي لفقرات المحور الثاني

فقرات المحور الثاني	6A	7A	8A	9A	10A	المحور2
قيمة معامل الارتباط	,895**	,815**	, 622**	,873**	,877**	1
مستوى الدلالة المحسوب	.000	.000	.000	.000	.000	
حجم العَيِّنَة	360	360	360	360	360	360

** عند مستوى دلالة 5 %.

المصدر : إعداد الباحث بالاعتماد على برنامج SPSS 19.

يُشير الجدول رقم: (4-11) إلى أنّ هناك علاقة ارتباط طردية بين فقرات المحور الثاني وإجمالي المحور ذاته، إذ أنّ هناك علاقات طردية (لوجود إشارة موجبة) ذات دلالة إحصائية عند مستويات معنوية أكبرها (0.00) أقل من مستوى المعنوية الإحصائي (0.05).

أَمَّا عن شدّة الارتباط فقد بَلَغَت إلى أقصاها بين الفقرة (A6) وإجمالي المحور الثاني أين بَلَغَت (0.89)، ويَليهَا ثانيا ارتباط الفقرة (A10) مع إجمالي المحور والتي بَلَغَت (0.87)، في حين أَنَّ أدنى قيمة لدرجة الارتباط تمّ تسجيلها بين الفقرة (A8) وإجمالي المحور والتي بَلَغَت (0.62).

وبما أَنَّ هناك علاقة ارتباط ذات دلالة إحصائية عند مستوى معنوية (0.00) أقل من (0.05) المعمول به في الدراسة بين كل فقرة من فقرات المحور الثاني وإجمالي المحور المذكور، فإنه يمكن الحكم أَنَّ المحور الثاني من الاستبيان يَتَمَتَّع أيضا بخاصية صدق التكوين الفرضي.

4-1-2-3- اختبار صدق التكوين الفرضي للمحور الثالث

يُبَيِّن الجدول التالي نتائج تطبيق اختبار الارتباط لبيرسون على فقرات المحور الثالث، الذي يُعنْىَ بدراسة أثر معايير المحاسبة الدولية على المؤسسات الإقتصادية في الجزائر.

جدول رقم:(4-12) : نتائج اختبار صدق التكوين الفرضي لفقرات المحور الثالث

فقرات المحور الثالث	A11	A12	A13	A14	A15	المحور3
قيمة معامل الارتباط	,812**	,694**	, 849**	,709**	,866**	1
مستوى الدلالة المحسوب	.000	.000	.000	.000	.000	
حجم العَيِّنَة	360	360	360	360	360	360

** عند مستوى دلالة 5 %.

المصدر: إعداد الباحث بالاعتماد على برنامج SPSS 19

يُشير الجدول رقم: (04-12) إلى أنّ هناك علاقة ارتباط طردية بين فقرات المحور الثالث وإجمالي المحور ذاته، إذ أَنَّ هناك علاقات طردية (لوجود إشارة موجبة) ذات دلالة إحصائية عند مستويات معنوية أكبرها (0.00) أقل من مستوى المعنوية الإحصائي (0.05).

أَمَّا عن شدّة الارتباط فقد بَلَغَت إلى أقصاها بين الفقرة (A15) وإجمالي المحور الثالث أين بَلَغَت (0.86)، ويليها ثانيا ارتباط الفقرة (A13) مع إجمالي المحور والتي بَلَغَت (0.84)، في حين أَنَّ أدنى قيمة لدرجة الارتباط تمّ تسجيلها بين الفقرة (A12) وإجمالي المحور، والتي بَلَغَت (0.69).

وبما أنّ هناك علاقة ارتباط ذات دلالة إحصائية عند مستوى معنوية (0.00) أقل من (0.05) المعمول به في الدراسة بين كل فقرة من فقرات المحور الثالث وإجمالي المحور المذكور، فإنه يمكن الحكم أنّ المحور الثالث من الاستبيان يَتَمَتَّع بخاصية صدق التكوين الفرضي كذلك.

4-1-2-4- اختبار صدق التكوين الفرضي للمحور الرابع

يُبَيِّن الجدول التالي نتائج تطبيق اختبار الارتباط لبيرسون على فقرات المحور الرابع، الذي يُعنْىَ بدراسة أثر معايير المحاسبة الدولية على البيئة الأكاديمية والعلمية في الجزائر.

جدول رقم:(4-13) : نتائج اختبار صدق التكوين الفرضي لفقرات المحور الرابع

فقرات المحور الرابع	16A	A17	A18	A19	A20	المحور4
قيمة معامل الارتباط	,892**	,712**	, 783**	,815**	,853**	1
مستوى الدلالة المحسوب	.000	.000	.000	.000	.000	
حجم العَيِّنَة	360	360	360	360	360	360

** عند مستوى دلالة 5 %.

المصدر: إعداد الباحث بالاعتماد على برنامج SPSS 19.

يُشير الجدول رقم: (4-13) إلى أَنَّ هناك علاقة ارتباط طردية بين فقرات المحور الرابع وإجمالي المحور ذاته، إذ أنّ هناك علاقات طردية (لوجود إشارة موجبة) ذات دلالة إحصائية عند مستويات معنوية أكبرها (0.00) أقل من مستوى المعنوية الإحصائي (0.05).

أَمَّا عن شدّة الارتباط فقد بَلَغَت إلى أقصاها بين الفقرة (A16) وإجمالي المحور الرابع أين بَلَغَت (0.89)، ويليها ثانيا ارتباط الفقرة (A20) مع إجمالي المحور والتي بَلَغَت (0.85)، في حين أَنَّ أدنى قيمة لدرجة الارتباط تمّ تسجيلها بين الفقرة (A17) وإجمالي المحور والتي بَلَغَت (0.71).

وبما أنّ هناك علاقة ارتباط ذات دلالة إحصائية عند مستوى معنوية (0.00) أقل من (0.05) المعمول به في الدراسة بين كل فقرة من فقرات المحور الرابع وإجمالي المحور المذكور، فإنه يمكن الحكم على أَنَّ المحور الرابع من الاستبيان يَتَمَتَّع بخاصية صدق التكوين الفرضي مثل جميع المحاور السابقة.

4-1-2-5- اختبار صدق التكوين الفرضي للمحور الخامس

يُبَيِّن الجدول التالي نتائج تطبيق اختبار الارتباط لبيرسون على فقرات المحور الخامس، الذي يُعنَىَ بدراسة أثر معايير المحاسبة الدولية على البيئة الجبائية والمالية في الجزائر.

جدول رقم:(4-14) : نتائج اختبار صدق التكوين الفرضي لفقرات المحور الخامس

فقرات المحور الخامس	21A	A22	A23	A24	A25	المحور5
قيمة معامل الارتباط	,194**	,801**	, 784**	,836**	,586**	1
مستوى الدلالة المحسوب	.000	.000	.000	.000	.000	
حجم العَيِّنَة	360	360	360	360	360	360

** عند مستوى دلالة 5 %.

المصدر: إعداد الباحث بالاعتماد على برنامج SPSS 19

يُشير الجدول رقم: (4-14) إلى أنّ هناك علاقة ارتباط طردية بين فقرات المحور الخامس وإجمالي المحور ذاته، إذ أنّ هناك علاقات طردية (لوجود إشارة موجبة) ذات دلالة إحصائية عند مستويات معنوية أكبرها (0.00) أقل من مستوى المعنوية الإحصائي (0.05).

أَمَّا عن شدّة الارتباط فقد بَلَغَت إلى أقصاها بين الفقرة (A24) وإجمالي المحور الخامس أين بَلَغَت (0.83)، ويليها ثانيا ارتباط الفقرة (A22) مع إجمالي المحور والتي بَلَغَت (0.80)، في حين أَنَّ أدنى قيمة لدرجة الارتباط تمّ تسجيلها بين الفقرة (A21) وإجمالي المحور والتي بَلَغَت (0.19).

وبما أنّ هناك علاقة ارتباط ذات دلالة إحصائية عند مستوى معنوية (0.00) أقل من (0.05) المعمول به في الدراسة بين كل فقرة من فقرات المحور الخامس وإجمالي المحور المذكور، فإنه يمكن الحكم أنّ هذا المحور من الاستبيان يَتَمَتَّع بخاصية صدق التكوين الفرضي.

4-1-2-6- اختبار صدق التكوين الفرضي للمحور السادس

يُبَيِّن الجدول التالي نتائج تطبيق اختبار الارتباط لبيرسون على فقرات المحور السادس، الذي يُعنَىَ بدراسة أثر معايير المحاسبة الدولية على البيئة القانونية والمهنية في الجزائر.

جدول رقم:(4-15) : نتائج اختبار صدق التكوين الفرضي لفقرات المحور السادس

فقرات المحور السادس	A26	A27	A28	A29	A30	المحور6
قيمة معامل الارتباط	,827**	,621**	, 731**	,770**	,751**	1
مستوى الدلالة المحسوب	.000	.000	.000	.000	.001	
حجم العَيِّنَة	360	360	360	360	360	360

** عند مستوى دلالة 5 %.

المصدر: إعداد الباحث بالاعتماد على برنامج SPSS 19.

يُشير الجدول رقم: (4-15) إلى أنّ هناك علاقة ارتباط طردية بين فقرات المحور السادس والأخير وإجمالي المحور ذاته، إذ أنَّ هناك علاقات طردية (لوجود إشارة موجبة) ذات دلالة إحصائية عند مستويات معنوية أكبرها (0.00) أقل من مستوى المعنوية الإحصائي (0.05).

أَمَّا عن شدّة الارتباط فقد بَلَغَت إلى أقصاها بين الفقرة (A26) وإجمالي المحور السادس أين بَلَغَت (0.82)، ويليها ثانيا ارتباط الفقرة (A29) مع إجمالي المحور والتي بَلَغَت (0.77)، في حين أنّ أدنى قيمة لدرجة الارتباط تمّ تسجيلها بين الفقرة (A27) وإجمالي المحور والتي بَلَغَت (0.62).

وبما أَنَّ هناك علاقة ارتباط ذات دلالة إحصائية عند مستوى معنوية (0.00) أقل من (0.05) المعمول به في الدراسة بين كل فقرة من فقرات المحور السادس وإجمالي المحور المذكور، فإنه يمكن الحكم على أنّ المحور السادس من الاستبيان يَتَمَتَّع بخاصية صدق التكوين الفرضي كبقية المحاور السابقة.

4-2- اختبار الثبات

يَختص الثبات بمدى الوثوق بالدرجات التي نحصل عليها من تطبيق الاختبار، بمعنى أَنَّ هذه الدرجات أو النتائج يجب ألا تَتَأَثَّر بالعوامل التي تَعُود إلى أخطاء الصُّدفة، فهو يعني دِقَّة الاختبار أو اتساقه.[1]

وقد تمّ اختبار ثبات محاور الاستبيان لهذه الدراسة باستخدام مقياس ألفا كرونباخ (Alpha de Cronbach)، الذي يُحَدِّدُ مدى ثبات الظاهرة المدروسة وفقا لما يلي:

- يُعَدُ ثبات الظاهرة المدروسة ضعيفاً إذا كانت النتيجة أقل من 60%؛
- يُعَدُ ثبات الظاهرة المدروسة مقبولاً إذا كانت النتيجة محصورة بين 60% و70%؛
- يُعَدُ ثبات الظاهرة المدروسة جَيِّداً إذا كانت النتيجة محصورة بين 70% و80%؛
- يُعَدُ ثبات الظاهرة المدروسة ممتازاً إذا كانت النتيجة أكبر من 80 %.

وكانت نتائج الاختبار وفقا لما يلي.

4-2-1- اختبار الثبات للمحور الأول

يُبَيِّن الجدول التالي نتائج تطبيق اختبار ألفا كرونباخ على فقرات المحور الأول الذي يُعْنَىَ بدراسة مدى توفير معايير المحاسبة الدولية لشروط ومُتَطَلَّبَات المحاسبة في الجزائر.

جدول رقم: (4-16): اختبار ألفا كرونباخ لفقرات المحور الأول

قيمة ألفا كرونباخ	عدد الفقرات
0.919	05

المصدر: إعداد الباحث باستخدام برنامج SPSS 19.

[1]- **السيد محمد أبو هشام حسن**، مرجع سابق، ص: 2.

يتضح من خلال الجدول رقم: (4-16) أنَّ قيمة معامل ألفا كرونباخ تساوي 91.9% وهي أكبر من 80%، مما يدل على أنَّ ثبات الفقرات المدرجة في المحور الأول من الاستبيان "ممتاز" ، وهي لا تتأثر بأخطاء الصدفة التي قد تحدث، كما أنّ هذه النتيجة قد تَحَقَّقَت دون حذف أي فقرة من الفقرات المُشَكِّلَة للمحور، وذلك ما يُبَيِّنهُ العدد 05 في الجدول أعلاه، والذي يُعَبِّر عن عدد الفقرات المدرجة في المحور المذكور.

4-2-2-اختبار الثبات للمحور الثاني

يُبَيِّن الجدول التالي نتائج تطبيق اختبار ألفا كرونباخ على فقرات المحور الثاني الذي يُعنْىَ بدراسة أثر معايير المحاسبة الدولية على جودة التقارير المالية.

جدول رقم: (4-17): اختبار ألفا كرونباخ لفقرات المحور الثاني

قيمة ألفا كرونباخ	عدد الفقرات
0.874	05

المصدر: إعداد الباحث باستخدام برنامج SPSS 19.

يتضح من خلال الجدول رقم: (4-17) أنّ قيمة معامل ألفا كرونباخ تساوي 87.4% وهي أكبر من 80%، مما يدل على أنّ ثبات الفقرات المدرجة في المحور الثاني من الاستبيان "ممتاز" ، وهي لا تتأثر بأخطاء الصدفة التي قد تحدث، كما أنّ هذه النتيجة قد تَحَقَّقَت دون حذف أي فقرة من الفقرات المُشَكِّلَة للمحور، وذلك ما يُبَيِّنهُ العدد 05 في الجدول أعلاه، والذي يُعَبِّر عن عدد الفقرات المدرجة في المحور المذكور.

4-2-3-اختبار الثبات للمحور الثالث

يُبَيِّن الجدول التالي نتائج تطبيق اختبار ألفا كرونباخ على فقرات المحور الثالث الذي يُعنْىَ بدراسة أثر تطبيق معايير المحاسبة الدولية على المؤسسات الإقتصادية في الجزائر.

جدول رقم: (4-18): اختبار ألفا كرونباخ لفقرات المحور الثالث

قيمة ألفا كرونباخ	عدد الفقرات
0.847	05

المصدر: إعداد الباحث باستخدام برنامج SPSS 19.

يتضح من خلال الجدول رقم: (4-18) أنّ قيمة معامل ألفا كرونباخ تساوي 71% وهي أكبر من 80%، مما يدل على أنّ ثبات الفقرات المدرجة في المحور الثالث من الاستبيان "ممتاز" ، وهي لا تتأثر بأخطاء الصدفة التي قد تحدث، كما أنّ هذه النتيجة قد تَحَقَّقَت دون حذف أي فقرة من الفقرات المُشَكِّلَة للمحور، وذلك ما يُبَيِّنهُ العدد 05 في الجدول أعلاه، والذي يُعَبِّر عن عدد الفقرات المدرجة في المحور المذكور.

4-2-4- اختبار الثبات للمحور الرابع

يُبَيِّن الجدول التالي نتائج تطبيق اختبار ألفا كرونباخ على فقرات المحور الرابع الذي يُعنْىَ بدراسة أثر معايير المحاسبة الدولية على البيئة الأكاديمية والعلمية في الجزائر.

جدول رقم: (4-19): اختبار ألفا كرونباخ لفقرات المحور الرابع

قيمة ألفا كرونباخ	عدد الفقرات
0.849	05

المصدر: إعداد الباحث باستخدام برنامج SPSS 19.

يتضِح من خلال الجدول رقم: (4-19) أنّ قيمة معامل ألفا كرونباخ تساوي 84.9% وهي أكبر من 80%، مما يدل على أنّ ثبات الفقرات المدرجة في المحور الرابع من الاستبيان "ممتاز" ، وهي لا تتأثر بأخطاء الصدفة التي قد تحدث، كما أنّ هذه النتيجة قد تَحَقَّقَت دون حذف أي فقرة من الفقرات المُشَكِّلَة للمحور، وذلك ما يُبَيِّنهُ العدد 05 في الجدول أعلاه، والذي يُعَبِّر عن عدد الفقرات المدرجة في المحور المذكور.

5-2-4- اختبار الثبات للمحور الخامس

يُبَيِّن الجدول التالي نتائج تطبيق اختبار ألفا كرونباخ على فقرات المحور الخامس الذي يُعنْىَ بدراسة أثر معايير المحاسبة الدولية على البيئة الجبائية والمالية في الجزائر.

جدول رقم: (4-20): اختبار ألفا كرونباخ لفقرات المحور الخامس

قيمة ألفا كرونباخ	عدد الفقرات
0.659	05

المصدر: إعداد الباحث باستخدام برنامج SPSS 19.

يتضِح من خلال الجدول رقم: (4-20) أنّ قيمة معامل ألفا كرونباخ تساوي 65.9% وهي محصورة ما بين 60% و70%؛ مما يدل على أنّ ثبات الفقرات المدرجة في المحور الخامس من الاستبيان "مقبول" ، وهي لا تتأثر بأخطاء الصدفة التي قد تحدث، كما أنّ هذه النتيجة قد تَحَقَّقَت دون حذف أي فقرة من الفقرات المُشَكِّلَة للمحور، وذلك ما يُبَيِّنهُ العدد 05 في الجدول أعلاه، والذي يُعَبِّر عن عدد الفقرات المدرجة في المحور المذكور.

4-2-6- اختبار الثبات للمحور السادس

يُبَيِّن الجدول التالي نتائج تطبيق اختبار ألفا كرونباخ على فقرات المحور السادس الذي يُعنْىَ بدراسة أثر معايير المحاسبة الدولية على البيئة القانونية والمهنية في الجزائر.

جدول رقم: (4-21): اختبار ألفا كرونباخ لفقرات المحور السادس

قيمة ألفا كرونباخ	عدد الفقرات
0.793	05

المصدر: إعداد الباحث باستخدام برنامج SPSS 19.

يتضح من خلال الجدول رقم:(4-21) أنّ قيمة معامل ألفا كرونباخ تساوي 79.3% وهي محصورة بين 70% و80%، مما يدل على أنّ ثبات الفقرات المدرجة في المحور السادس من الاستبيان "جَيِّدا"، وهي لا تتأثر بأخطاء الصدفة التي قد تحدث، كما أنّ هذه النتيجة قد تحَقَّقَت دون حذف أي فقرة من الفقرات المُشَكِّلَة للمحور، وذلك ما يُبَيِّنهُ العدد 05 في الجدول أعلاه، والذي يُعَبِّر عن عدد الفقرات المدرجة في المحور المذكور.

خلاصة ما سبق، أنّ نتائج الاختبارات الإحصائية التي خضع لها الاستبيان سواء من جانب الصدق أو الثبات، تدلي بصلاحيته للاستخدام في دراسة الأثر الناجم عن تطبيق معايير المحاسبة الدولية على البيئة المحاسبية في الجزائر.

المطلب الثاني: وصف الخصائص الديموغرافية لعَيِّنَة الدراسة

يتناول هذا المطلب عرض وتحليل النتائج الإحصائية الميدانية المُتَعَلِّقة بالخصائص الديموغرافية لعَيِّنَة الدراسة، التي تشتمل أساسا على؛ الجنس، الفئة العمرية، الوظيفة الحالية، الخبرة المهنية، المُؤَهِّلات العلمية، والدورات التكوينية التي تلقاها المُسْتَجْوَب.

1- حسب الجنس

يُبَيِّن الجدول التالي توزيع أفراد العَيِّنَة الخاضعة للدراسة حسب متغير الجنس.

جدول رقم: (4-22): توزيع عَيِّنَة الدراسة حسب متغير الجنس

الجنس	عدد التكرارات	النسبة المئوية
ذكر	297	%82.50
أنثى	63	%17.50
المجموع	**360**	**%100**

المصدر: إعداد الباحث بالاعتماد على برنامج SPSS 19.

يتضح من خلال الجدول رقم: (4-22) أن أغلب أفراد العَيِّنَة الخاضعة للفحص من جنس الذكور، وذلك بنسبة 82.50%، في حين أن العنصر النسوي شَكَّلَ النسبة الأقل بما يقارب 17.50%، دون تسجيل أي إجابة غير واضحة فيما يَتَعَلَّق بجنس المُسْتَجْوَب.

2- حسب الفئة العمرية

يُبَيِّن الجدول التالي توزيع أفراد العَيِّنَة الخاضعة للدراسة حسب متغير الفئة العمرية.

جدول رقم: (4-23): توزيع عَيِّنَة الدراسة حسب متغير الفئة العمرية

الفئة العمرية	عدد التكرارات	النسبة المئوية
أقل من 30 سنة	53	%15
من 30 إلى 40 سنة	165	%46
من 40 إلى 50 سنة	90	%25
أكبر من 50 سنة	52	%14
المجموع	**360**	**%100**

المصدر: إعداد الباحث بالاعتماد على برنامج SPSS 19.

يتضح من خلال الجدول رقم: (4-23) أن الغالبية العظمى من أفراد العَيِّنَة الخاضعة للدراسة من فئة الشباب، إذ لم تتجاوز نسبة الذين لم تَتَعَدَّى أعمارهم 50 سنة 85%.

3- حسب الوظيفة الحالية

يُبَيِّن الجدول التالي توزيع أفراد العَيِّنَة الخاضعة للدراسة حسب متغير الوظيفة الحالية.

جدول رقم: (4-24): توزيع عَيِّنَة الدراسة حسب متغير الوظيفة الحالية

الوظيفة الحالية	عدد التكرارات	النسبة المئوية
أستاذ جامعي	179	%50
خبير محاسب	23	%06
محافظ حسابات	86	%24
إطار مالي بشركة	72	%20
المجموع	**360**	**%100**

المصدر: إعداد الباحث بالاعتماد على برنامج SPSS 19.

يتضح من خلال الجدول رقم:(4-24) أن العَيِّنَة الخاضعة للدراسة تَتَشَكَّل بالدرجة الأولى من الأساتذة الجامعيين، وذلك بنسبة 50%، ليليها محافظي الحسابات بنسبة 24%، وعلى العموم ما يلاحظ من خلال دراسة خصائص العَيِّنَة الخاضعة للدراسة من جانب الوظيفة هو وجود نوع من التوازن بين الجانب الأكاديمي والجانب التطبيقي، إذْ تقارب نسبة التمثيل لكلاهما 50% من إجمالي العَيِّنَة الخاضعة للفحص.

4- حسب الخبرة المهنية

يُبَيِّن الجدول التالي توزيع أفراد العَيِّنَة الخاضعة للدراسة حسب متغير الخبرة المهنية.

جدول رقم: (4-25): توزيع عَيِّنَة الدراسة حسب متغير الخبرة المهنية

الخبرة المهنية	عدد التكرارات	النسبة المئوية
أقل من 05 سنة	62	%17
من 05 إلى 10 سنة	199	%55
من 10 إلى 15 سنة	85	%24
أكبر من 15 سنة	14	%04
المجموع	**360**	**%100**

المصدر: إعداد الباحث بالاعتماد على برنامج SPSS 19.

يتضح من خلال الجدول رقم: (4-25) أن الغالبية العظمى من أفراد العَيِّنَة الخاضعة للدراسة يمتلكون خبرة معتبرة في مجال المحاسبة، حيث تجاوزت نسبة الأفراد الذين تفوق خبرتهم 05 سنوات 83%.

5- حسب المُؤَهِّلات العلمية

يُبَيِّن الجدول التالي توزيع أفراد العَيِّنَة الخاضعة للدراسة حسب متغير المُؤَهِّلات العلمية.

جدول رقم: (4-26): توزيع عَيِّنَة الدراسة حسب متغير المُؤَهِّلات العلمية

المُؤَهِّلات العلمية	عدد التكرارات	النسبة المئوية
دكتوراه	52	%14
ماجستير	139	%39
ليسانس	75	%21
شهادة مهنية	94	%26
المجموع	**360**	**%100**

المصدر: إعداد الباحث بالاعتماد على برنامج SPSS 19.

يتضح من خلال الجدول رقم: (4-26) أن العدد الأكبر من أفراد العَيِّنَة الخاضعة للدراسة حاصلين على شهادة الماجستير، وذلك بنسبة 39%، ليليهم الحاصلين على شهادة مُتَخَصِّصَة لممارسة مهنة المحاسبة بنسبة 26%، أَمَّا أدنى نسبة فقد سُجِّلَت لدى صنف حاملي شهادة الدكتوراه في الاختصاص حيث بَلَغَت نسبة تمثيلهم في العَيِّنَة الخاضعة للدراسة 14% فقط من إجمالي العَيِّنَة الخاضعة للدراسة.

6- حسب الدورات التكوينية

يُبَيِّن الجدول التالي توزيع أفراد العَيِّنَة الخاضعة للدراسة حسب متغير الدورات التكوينية.

جدول رقم: (4-27): توزيع عَيِّنَة الدراسة حسب متغير الدورات التكوينية

عدد الدورات التكوينية	عدد التكرارات	النسبة المئوية
لا شيء	206	%57
دورة واحدة	143	%40
دورتين	11	%03
ثلاث دورات	00	%00
المجموع	**360**	**%100**

المصدر: إعداد الباحث بالاعتماد على برنامج SPSS 19.

يتضح من خلال الجدول رقم: (4-27) أن غالبية أفراد العَيِّنَة الخاضعة للدراسة لم يسبق لهم إجراء دورات تكوينية في النظام المحاسبي المالي، حيث لم يَتَلَقَ أكثر من دورتين إلا 03%، أَمَّا الذين تلقوا تكوينا خلال دورة واحدة فلم يتجاوز 40.00%، ولَعَلَّ من أهم أسباب ذلك، ترجع إلى قِلَّة الدورات التكوينية المبرمجة خاصة على مستوى المؤسسات، أو تعود لإرتفاع تكاليفها خاصة بالنسبة للمحاسبين الخواص.

المبحث الثالث: تحليل نتائج استبيان أثر تطبيق معايير المحاسبة الدولية على البيئة المحاسبية في الجزائر

المطلب الأول : دراسة محاور الاستبيان

يحتوى الاستبيان المُتَعَلِّق بدراسة أثر تطبيق معايير المحاسبة الدولية على البيئة المحاسبية الجزائرية على ثلاثون (30) فقرة مُقَسَّمَة على ستة (06) محاور، يُعنْىَ كل محور بدراسة أثر تطبيق معايير المحاسبة الدولية على جانب من جوانب البيئة المحاسبية الجزائرية.

وسوف يستخدم الباحث في تحليل المعلومات المُجَمَّعَة ميدانيا مقياس ليكارت الخماسي الذي يعمل على أساس المعايير المبيّنة في الجدول أدناه:

موافق بشدة	موافق	محايد	غير موافق	غير موافق بشدة
5	4	3	2	1

ومنه تكون طول الفترة المعبرة عن كل إجابة وفقا للعلاقة التالية:[1]

طول الفئة= المدى العام/عدد الفئات

وبالتالي يصبح طول الفئة كالآتي: (5-1)÷5= 0.8 ، وتكون مجالات المتوسطات المرجحة المقابلة لكل إجابة وفقا لما يلي:

[1.00 -1.80] غير موافق بشدة؛

[1.80 -2.60] غير موافق؛

[2.60 -3.40] محايد؛

[3.40 -4.20] موافق؛

[4.20 -5.00] موافق بشدة.

1- أثر معايير المحاسبة الدولية في توفير شروط ومُتَطَلَّبَات المحاسبة

للوقوف على مدى توفير معايير المحاسبة الدولية في توفير شروط ومُتَطَلَّبَات المحاسبة الجزائرية تم إدراج خمسة فقرات أساسية، خُصِصَّت الفقرة الأولى(A1) للوقوف على مدى توفير معايير المحاسبة الدولية للقواعد العامة التي تحكم قياس أداء المؤسسات الإقتصادية الجزائرية وذلك بهدف معرفة تأثير تطبيق المعايير المحاسبية الدولية على أداء المؤسسات الإقتصادية، أَمَّا الفقرة الثانية(A2) فقد أدرجها الباحث للوقوف على مدى توفير

[1]- **عبد النور موساوي، يوسف بركان**، الإحصاء 1، دار العلوم للنشر والتوزيع، الحجار، عنابة، 2009، ص: 14.

معايير المحاسبة الدولية للفروض والمعايير والسياسات التي تحكم إعداد المعلومات المالية المنشورة وذلك بغرض معرفة مدى قدرة المعايير المحاسبية الدولية في توفير جميع الشروط والمُتَطَلَّبَات لإعداد القوائم المالية، في حين أَنَّ الفقرة الثالثة(A3) فقد كان الغرض من إدراجها هو بيان مدى مساهمة هذه المعايير في توفير جميع القواعد والمبادئ لإعداد القوائم المالية، أَمَّا الفقرة الرابعة (A4) كان الهدف من إدراجها هو الوقوف على مدى توفير المعايير للشروط التي تجعل القوائم المالية المُعَدَّة حسب (IAS/IFRS)تلقى القبول العام، أَمَّا الفقرة الأخيرة (A5) فقد أدرجها الباحث لمعرفة مساهمة المعايير المحاسبية الدولية في جعل القوائم المالية قابلة للمقارنة مع نظيراتها من القوائم سواء لنفس المؤسسة أو مع غيرها، وقد كانت النتائج المُحَصَّلَة من الدراسة الميدانية حول هذا المحور وفق ما يُبَيِّنُهُ الجدول التالي:

جدول رقم: (4-28): نتائج مقياس ليكارت حول المحور الأول

الفقرة	محتوى الفقرة	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	الاتجاه
A1	تُوَفِر المعايير المحاسبية الدولية القواعد العامة التي تحكم قياس أداء المؤسسات الإقتصادية.	3.7667	0.95643	موافق
A2	تَوَفِر المعايير المحاسبية الدولية الفروض والمعايير والسياسات التي تحكم إعداد المعلومات المالية المنشورة.	3.5667	1.05609	موافق
A3	إن المعايير المحاسبية الدولية تساهم في توفير القواعد التي تحكم حدود وطبيعة الإفصاح للقوائم المالية المنجزة.	3.2833	1.33216	محايد
A4	تعمل المعايير المحاسبية الدولية على توفير الشروط اللازمة لتحقيق عنصر القبول العام للمعلومات المالية.	3.6833	1.11947	موافق
A5	تساهم المعايير المحاسبية الدولية في جعل المعلومات المالية قابلة للمقارنة بشكل كافي دون غيرها.	3.5333	1.16303	موافق
T1	تَوَفِر المعايير المحاسبية الدولية شروط ومُتَطَلَّبَات المحاسبة في الجزائر	3.5667	0.98331	موافق

المصدر: إعداد الباحث باستخدام برنامج SPSS 19

يَتَبَيَّن من خلال الجدول أعلاه (4-28) أنّ المحور الأول (T1) المُتَعَلِّق بالوقوف على مدى توفير المعايير المحاسبية الدولية لشروط ومُتَطَلَّبَات المحاسبة، يقع في مجال الموافقة، وذلك بمتوسط حسابي قدره (3.56) وانحراف معياري صغير بلغ (0.98).

والملاحظ أَنَّ هذه النتيجة قد نتجت عن الإجابات حول أغلب الفقرات المُشَكِّلَة له، فبالرغم من وجود تشتت في ردود المُسْتَجْوَبِين على الفقرات حيث بلغ الانحراف المعياري إلى أقصاه (1.33) في الردود حول الفقرة الثالثة (A3)، ثم لدى الفقرة الخامسة (A5) الذي بلغ (1.16)، إلا أَنَّ الملاحظ هو أن المتوسط

الحسابي لكل فقرة منها يدل على وقوع أغلب الإجابات عليها في مجال " موافق"، باستثناء الفقرة الثالثة (A3) والتي وقع متوسط الإجابات حولها في مجال "محايد" بقيمة قدرها (3.28).

2- أثر معايير المحاسبة الدولية على جودة التقارير المالية

للوقوف على مدى توفير معايير المحاسبة الدولية في توفير شروط ومُتَطَلَّبَات المحاسبة الجزائرية تم إدراج خمسة فقرات أساسية، خُصِصَّت الفقرة الأولى(A6) لمعرفة قدرة المعايير المحاسبية الدولية في زيادة جودة التقارير المالية وذلك بهدف معرفة مدى تأثيرها على هذه القوائم المالية من جميع النواحي، أَمَّا الفقرة الثانية(A7) فقد أدرجها الباحث للوقوف على مصداقية القوائم المالية المُعَدَّة حسب المعايير المحاسبية الدولية، في حين أَنَّ الفقرة الثالثة(A8) فقد كان الغرض من إدراجها هو معرفة ما تُوَفِرُه المعايير المحاسبية الدولية لجميع الشروط اللازمة لتحقيق جودة التقارير المالية، أَمَّا الفقرة الرابعة (A9) فكان الهدف من إدراجها هو الوقوف على تطبيق المعايير المحاسبية الدولية الذي سيُؤَدِّي إلى زيادة جودة القوائم المالية، أَمَّا الفقرة الأخيرة (A10) فقد أدرجها الباحث لمعرفة تطبيق القواعد العامة للمعايير المحاسبية الدولية سيُؤَدِّي إلى التحسين من مستوى جودة التقارير المالية، وقد كانت النتائج المُحَصَّلَة من الدراسة الميدانية حول هذا المحور وفق ما يُبَيِّنُهُ الجدول التالي:

جدول رقم: (4-29): نتائج مقياس ليكارت حول المحور الثاني

الفقرة	محتوى الفقرة	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	الاتجاه
A6	تزيد المعايير المحاسبية الدولية من جودة التقارير المالية.	3.4167	1.08612	موافق
A7	تُعْتَبَرُ القوائم المالية المُعَدَّة وفق المعايير المحاسبية الدولية ذات موثوقية وملائمة كبيرة.	3.6167	1.14310	موافق
A8	تطبيق معايير المحاسبة الدولية هي شرط من الشروط اللازمة لتحقيق جودة التقارير المالية.	3.8667	1.02558	موافق
A9	يُؤَدِّي الالتزام بالمعايير المحاسبية الدولية إلى زيادة كفاءة القوائم المالية.	3.6167	0.95161	موافق
A10	يُؤَدِّي تطبيق طُرُق القياس والتقييم المحاسبي التي جاءت بها المعايير الدولية (كالقيمة العادلة) إلى تحسين مستوى جودة التقارير المالية.	3.4100	1.26931	موافق
T2	تأثير معايير المحاسبة الدولية على جودة التقارير المالية	3.5833	0.89738	موافق

المصدر: إعداد الباحث باستخدام برنامج SPSS 19

يَتَبَيَّن من خلال الجدول أعلاه (4-29) أَنَّ المحور الثاني (T2) المُتَعَلِّق بالوقوف على أثر المعايير المحاسبية الدولية على جودة التقارير المالية، يقع في مجال " الموافقة"، وذلك بمتوسط حسابي قدره (3.58) وانحراف معياري بلغ (0.89).

والملاحظ أَنَّ هذه النتيجة قد نتجت عن الإجابات حول كل الفقرات المُشَكِّلَة له، فبالرغم من وجود تشتت في ردود المُسْتَجْوَبِين على الفقرات حيث بلغ الانحراف المعياري إلى أقصاه (1.26) في الردود حول الفقرة الخامسة (A10)، ثم لدى الفقرة الثانية (A7) الذي بلغ (1.14)، إلا أن الملاحظ هو أن المتوسط الحسابي لكل فقرة منها يدل على وقوع أغلب الإجابات عليها في مجال " موافق".

3- أثر معايير المحاسبة الدولية على المؤسسات الإقتصادية الجزائرية

للوقوف على أثر معايير المحاسبة الدولية على المؤسسات الإقتصادية الجزائرية تم إدراج خمسة فقرات أساسية ضمن الاستبيان المُخَصَّص للدراسة، خُصِصَّت الفقرة الأولى(A11) للوقوف على مدى مساهمة التطبيق السليم للمعايير المحاسبية الدولية في تحسين مستوى الأداء المالي للمؤسسات الإقتصادية الجزائرية، أَمَّا الفقرة الثانية(A12) فقد أدرجها الباحث للوقوف بغرض معرفة مدى مساهمة المعايير المحاسبية الدولية في زيادة فَعَّالية نظام المعلومات المحاسبي داخل المؤسسات الإقتصادية الجزائرية، في حين أَنَّ الفقرة الثالثة(A13) كان الغرض من إدراجها هو معرفة ما إذا كان تطبيق هذه المعايير سيساعد المؤسسات في عملية إتخاذ القرار، أَمَّا الفقرة الرابعة (A14) كان الهدف من إدراجها هو الوقوف على ما تساهم به المعايير المحاسبية الدولية في الربط بين الاستراتجيات والمستوى التنفيذي للمؤسسات، أَمَّا الفقرة الأخيرة (A15) فقد أدرجها الباحث لمعرفة مدى مساهمة المعايير المحاسبة الدولية في توفير الإجراءات والاختبارات اللازمة لتقييم المخاطر المحيطة بالمؤسسات، وقد كانت النتائج المُحَصَّلَة من الدراسة الميدانية حول هذا المحور وفق ما يُبَيِّنُهُ الجدول التالي:

جدول رقم: (4-30): نتائج مقياس ليكارت حول المحور الثالث

الفقرة	محتوى الفقرة	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	الاتجاه
A11	تطبيق المعايير المحاسبية الدولية يرفع من الأداء المالي والمحاسبي للمؤسسات الإقتصادية الجزائرية.	3.5333	1.25961	موافق
A12	تساهم المعايير المحاسبية الدولية في زيادة فَعَّالية نظام المعلومات المحاسبي داخل المؤسسات الإقتصادية الجزائرية.	3.8667	1.05767	موافق
A13	تعمل المعايير المحاسبية الدولية على ترشيد القرارات المتخذة من طرف المؤسسات الإقتصادية الجزائرية.	3.4833	1.27314	موافق
A14	تساعد المعايير المحاسبية الدولية في الربط بين الاستراتجيات المُخَطَّطَة للمؤسسات الإقتصادية الجزائرية والمستوى التنفيذي لها.	3.7167	0.91582	موافق
A15	إن عملية تطبيق م.م.د تساعد على توفير الإجراءات والاختبارات اللازمة لتقييم المخاطر المحيطة بالمؤسسات الإقتصادية الجزائرية.	3.6333	1.17020	موافق
T3	أثر المعايير المحاسبة الدولية على المؤسسات الإقتصادية الجزائرية	3.6467	0.90041	موافق

المصدر: إعداد الباحث باستخدام برنامج SPSS 19

يَتَبَيَّن من خلال الجدول أعلاه (4-30) أن المحور الثالث (T3) والمُتَعَلِّق بأثر المعايير المحاسبة الدولية على المؤسسات الإقتصادية الجزائرية، يقع في مجال الموافقة، وذلك بمتوسط حسابي قدره (3.64) وانحراف معياري بلغ (0.90).

والملاحظ أنّ هذه النتيجة قد نتجت عن الإجابات حول كل الفقرات المُشَكِّلَة له، فبالرغم من وجود تشتت في ردود المُستَجْوَبِين على الفقرات حيث بلغ الانحراف المعياري إلى أقصاه (1.27) في الردود حول الفقرة الثالثة (A13)، ثم لدى الفقرة الأولى(A11) الذي بلغ (1.25)، إلا أن الملاحظ هو أن المتوسط الحسابي لكل فقرة منها يدل على وقوع أغلب الإجابات عليها في مجال " موافق".

4- أثر معايير المحاسبة الدولية على البيئة الأكاديمية والعلمية

للوقوف على مدى تأثير المعايير المحاسبية الدولية على البيئة الأكاديمية والعلمية الجزائرية تم إدراج خمسة فقرات أساسية، خُصِصَّت الفقرة الأولى(A16) لمعرفة ما إذا كانت البيئة الأكاديمية والعلمية مُؤَهَّلَة لتطبيق المعايير المحاسبية الدولية، أَمَّا الفقرة الثانية(A17) فقد أدرجها الباحث للوقوف على مدى وجود تنسيق بين الجامعة الجزائرية وممارسي مهنة المحاسبة بخصوص التكوين في مجال المعايير المحاسبية الدولية، في حين أن الفقرة الثالثة(A18) فقد كان الغرض من إدراجها هو معرفة مدى فَعَّالية تشجيع ودعم البحث العلمي في إعداد معايير محاسبية وطنية منطلقة من البيئة الجزائرية ومتوافقة مع المعايير المحاسبية الدولية، أَمَّا الفقرة الرابعة (A19) كان الهدف من إدراجها هو الاطلاع على درجة إلمام الأساتذة الجامعيين بالجزائر بالمعايير المحاسبية الدولية، أَمَّا الفقرة الأخيرة (A20) فقد أدرجها الباحث لمعرفة مدى ضرورة إقامة علاقات تعاون بين الأكاديميين مع دول لها تجربة في تطبيق المعايير المحاسبية الدولية، وقد كانت النتائج المُحَصَّلَة من الدراسة الميدانية حول هذا المحور وفق ما يُبَيِّنُهُ الجدول التالي:

جدول رقم: (4-31): نتائج مقياس ليكارت حول المحور الرابع.

الفقرة	محتوى الفقرة	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	الاتجاه
A16	إنَّ البيئة الأكاديمية والعملية غير مُؤَهَّلَة بدرجة كبيرة للمساعدة في تطبيق المعايير المحاسبية الدولية.	3.6167	1.22770	موافق
A17	إنَّ التنسيق بين الجامعة الجزائرية وممارسي مهنة المحاسبة بخصوص التكوين في مجال المعايير المحاسبية الدولية ضروري.	3.7833	1.21401	موافق
A18	تشجيع ودعم البحث العلمي في مجال المعايير المحاسبية الدولية يساهم بشكل فَعَّال في إعداد معايير محاسبية وطنية تلائم البيئة الجزائرية.	3.8000	0.65411	موافق
A19	درجة إلمام الأساتذة الجامعيين في الجزائر بالمعايير المحاسبة الدولية ضعيفة.	3.5667	1.21779	موافق
A20	إنَّ إقامة علاقات تعاون علمي بين الأكاديميين مع دول أخرى لها تجربة في تطبيق المعايير المحاسبة الدولية أمر ضروري.	3.7833	0.81950	موافق
T4	تؤثر معايير المحاسبة الدولية على البيئة الأكاديمية والعلمية في الجزائر	3.7100	0.83256	موافق

المصدر: إعداد الباحث باستخدام برنامج SPSS 19

يَتَبَيَّن من خلال الجدول أعلاه (4-31) أن المحور الرابع (T4) المُتَعَلِّق بالوقوف على مدى تأثير المعايير المحاسبية الدولية على البيئة الأكاديمية والعلمية، يقع في مجال الموافقة، وذلك بمتوسط حسابي قدره (3.71) وانحراف معياري بلغ (0.83).

والملاحظ أنّ هذه النتيجة قد نتجت عن الإجابات حول كل الفقرات المُشَكِّلَة له، فبالرغم من وجود تشتت في ردود المُستَجْوَبِين على الفقرات حيث بلغ الانحراف المعياري إلى أقصاه (1.23) في الردود حول الفقرة الأولى (A16)، ثم لدى الفقرة الرابعة (A19) الذي بلغ (1.21) ، إلا أن المتوسط الحسابي لكل فقرة منها يدل على وقوع أغلب الإجابات عليها في مجال "موافق".

5- أثر معايير المحاسبة الدولية على البيئة الجبائية والمالية

للوقوف على تأثر معايير المحاسبة الدولية على البيئة الجبائية والمالية تم إدراج خمسة فقرات أخرى ضمن أداة الدراسة، خُصِصَّت الفقرة الأولى(A21) لمعرفة مدى تَوَفُر الضوابط اللازمة لِلْحَدِّ من ممارسات المؤسسات لمختلف مظاهر الغش والتهرب الضريبي، أَمَّا الفقرة الثانية(A22) فقد أدرجها الباحث للوقوف على مدى مساعدة المعايير المحاسبية الدولية على إتخاذ قرارات الاستثمار في السوق المالي، في حين أَنَّ الفقرة الثالثة(A23) فقد كان الغرض من إدراجها هو معرفة مدى تحرك نشاط السوق المالي في الجزائر إذا تم تَبَنِّي المعايير المحاسبية بشكل جَيِّد، أَمَّا الفقرة الرابعة (A24) كان الهدف من إدراجها هو معرفة مدى قدرة المعايير المحاسبية الدولية على التنبؤ بحالات الإفلاس المالي للمؤسسات، أَمَّا الفقرة الأخيرة (A25) فقد أدرجها الباحث للإطلاع على التسهيلات التي تنتج عن تطبيق معايير المحاسبة الدولية خلال ممارسة عملية الرقابة الجبائية، وقد كانت النتائج المُحَصَّلَة من الدراسة الميدانية حول هذا المحور وفق ما يُبَيِّنهُ الجدول التالي:

جدول رقم: (4-32): نتائج مقياس ليكارت حول المحور الخامس.

الفقرة	محتوى الفقرة	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	الاتجاه
A21	إِنَّ تطبيق المعايير المحاسبة الدولية تَوَفُر الضوابط اللازمة لِلْحَدِّ من ممارسات الغش والتهرب الضريبي للمؤسسات.	2.6500	0.94692	محايد
A22	إِنَّ تطبيق المعايير المحاسبة الدولية تساعد على إتخاذ قرارات الاستثمار في السوق المالية.	3.5000	1.11959	موافق
A23	إِنَّ تَبَنِّي المعايير المحاسبة الدولية بشكل جَيِّد يعمل على تنشيط السوق المالي بالجزائر.	3.5167	0.92309	موافق
A24	تساعد المعايير المحاسبة الدولية على التنبؤ المستقبلي بحالة الإفلاس المالي.	3.4167	1.29656	موافق
A25	تعمل المعايير المحاسبية الدولية على تسهيل عملية الرقابة الجبائية	2.4333	1.10254	غ موافق
T5	تؤثر معايير المحاسبة الدولية على البيئة الجبائية والمالية في الجزائر	3.1033	0.70667	محايد

المصدر: إعداد الباحث باستخدام برنامج SPSS 19

يَتَبَيَّن من خلال الجدول أعلاه (4-32) أن المحور الخامس (T5) المُتَعَلِّق بالوقوف على مدى أثر المعايير المحاسبية الدولية على البيئة الجبائية والمالية، يقع في مجال محايد، وذلك بمتوسط حسابي قدره (3.1033) وانحراف معياري بلغ (0.70).

والملاحظ أَنَّ هذه النتيجة لم تَتَأَتَّى عن الإجابات حول كل الفقرات المُشَكِّلَة له، فبالرغم من وقوع متوسط الإجابات حول الفقرات الثانية والثالثة والرابعة في مجال الموافقة، فقد خرجت الفقرة الأولى والخامسة عن نطاقها، بوقوع متوسط الردود حول الفقرة الأولى في مجال المحايدة مع دُنُوِّها من مجال عدم الموافقة، بمتوسط حسابي قدره 2.65، وانحراف معياري يقارب 0.95، أَمَّا الفقرة الخامسة فقد وقع متوسط الردود حولها في مجال عدم الموافقة بقيمة قدرها 2.43 مع تشتت كبير في ردود المُسْتَجْوَبِين وذلك ما تُبَرِّرُه قيمة الانحراف المعياري للفقرة والتي قاربت 1.10.

6- أثر المعايير المحاسبية الدولية على البيئة القانونية والمهنية

للوقوف على أثر تطبيق المعايير المحاسبية الدولية على البيئة القانونية والمهنية، تم إدراج خمسة فقرات أساسية، خُصِصَّت الفقرة الأولى(A26) للوقوف على مدى التزام ممارسوا مهنة المحاسبة بتأطير –تكوين- متربصين، ذلك الذي يُعَدُ أمرا ضروريا، أَمَّا الفقرة الثانية(A27) فقد أدرجها الباحث لمعرفة مدى تماشي القوانين والقواعد المنظمة لمهنة المحاسبة مع المعايير المحاسبية الدولية، في حين أَنَّ الفقرة الثالثة(A28) فقد كان الغرض من إدراجها هو الوقوف على العراقيل والصعوبات التي يواجهها ممارسوا مهنة المحاسبة جَرَّاءَ تطبيق المعايير المحاسبية الدولية، أَمَّا الفقرة الرابعة (A29) كان الهدف من إدراجها هو الوقوف على درجة إلمام ممارسوا مهنة المحاسبة في الجزائر بالمعايير المحاسبية، أَمَّا الفقرة الأخيرة (A30) فقد أدرجها الباحث لمعرفة مدى تأثير عدم وجود هيئات رقابية لتطبيق المعايير، وقد كانت النتائج المُحَصَّلَة من الدراسة الميدانية حول هذا المحور وفق ما يُبَيِّنُهُ الجدول التالي:

جدول رقم: (4-33): نتائج مقياس ليكارت حول المحور السادس

الفقرة	محتوى الفقرة	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	الاتجاه
A26	يُعَدُ التزام ممارسوا مهنة المحاسبة بتأطير متربصين ومهنيين في مجال المعايير المحاسبة الدولية أمر ضروري.	3.6500	1.03140	موافق
A27	عدم توجد قوانين وقواعد منظمة لمهنة المحاسبة تتماشى مع المعايير المحاسبة الدولية.	3.9833	0.82762	موافق
A28	يواجه ممارسوا مهنة المحاسبة صعوبات وعراقيل في ظل تَبَنِّي المعايير المحاسبة الدولية ومواكبة هذا التَحَوُّل.	3.7667	1.02395	موافق
A29	إنَّ ممارسي مهنة المحاسبة في الجزائر درجة إلمامهم بالمعايير المحاسبة الدولية ضعيفة.	3.7833	1.17198	موافق
A30	إنَّ عدم وجود هيئة تشريعية أو رقابية مستقلة يُعيق تطبيق المعايير المحاسبة الدولية.	3.9500	0.88488	موافق
T6	تؤثر معايير المحاسبة الدولية على البيئة القانونية والمهنية في الجزائر	3.8267	0.73629	موافق

المصدر: إعداد الباحث باستخدام برنامج SPSS 19

يَتَبَيَّن من خلال الجدول أعلاه (4-33) أن المحور السادس (T6) المُتَعَلِّق بالوقوف على تأثير معايير المحاسبة الدولية على البيئة القانونية والمهنية في الجزائر، يقع في مجال "موافق"، وذلك بمتوسط حسابي قدره (3.82) وانحراف معياري صغير بلغ (0.73).

والملاحظ أَنَّ هذه النتيجة قد نتجت عن الإجابات حول كل الفقرات المُشَكِّلَة له، فبالرغم من وجود تشتت في ردود المُستَجْوَبِين على الفقرات حيث بلغ الانحراف المعياري إلى أقصاه (1.17) في الردود حول الفقرة الثانية (A29)، ثم لدى الفقرة الأولى(A26) الذي بلغ (1.03)، إلا أَنَّ الملاحظ هو أَنَّ المتوسط الحسابي لكل فقرة منها يدل على وقوع أغلب الإجابات عليها في مجال " موافق".

المطلب الثاني : نتائج البحث التطبيقي

انطلاقا من طريقة المعالجة التي اعتمدنا عليها في هذه الدراسة والتي جمعت بين الجانب النظري والتطبيقي وذلك بغية استقصاء وتقييم الواقع تَوَصَّلْنا إلى ما يلي:

- **مناقشة الفرض الأول**

تعلق هذا الفرض بمدى توفير المعايير المحاسبية الدولية لشروط ومُتَطَلَّبَات المحاسبة في الجزائر، حيث لاحظنا أن معظم فقرات هذا الفرض وقعت في مجال الموافقة مِمّا يَعْني أَنَّ المعايير المحاسبية الدولية تساهم في توفير شروط ومُتَطَلَّبَات المحاسبة في الجزائر، وهذا ما يدل على استعداد الجزائر لتطبيق المعايير المحاسبية الدولية في ظل الظروف الحالية وقابليتهم نحو تَبَنِّي المرجعية الدولية.

- **مناقشة الفرض الثاني**

أَمَّا فيما يَتَعَلَّق بهذا الفرض والذي يهتم بمدى تأثير المعايير المحاسبية الدولية على جودة التقارير المالية، حيث لاحظنا أن جميع آراء المُسْتَجْوَبِين يَعْتَبِرُون أَنَّ المعايير المحاسبية الدولية لها تأثير على جودة التقارير المالية في البيئة الجزائرية، كونها تزيد من موثوقيتها وكفاءتها، كما أَنَّهَا تساهم في التطبيق السليم للطُرُق المحاسبية التي جاءت بها المعايير المحاسبية الدولية، مِمّا يَعْني أَنَّ جميع المُسْتَجْوَبِين يؤيدون تطبيق المعايير المحاسبية الدولية في الجزائر.

- **مناقشة الفرض الثالث**

تناول هذا الفرض أثر تطبيق المعايير المحاسبية الدولية على المؤسسات الإقتصادية في الجزائر فقد وقع اختبار هذا الفرض في مجال الموافقة من طرف جميع المُسْتَجْوَبِين، حيث أَنَّ تطبيق المعايير المحاسبية الدولية يساعد المؤسسات الإقتصادية الجزائرية، حيث أَنَّ التطبيق السليم للمعايير المحاسبية الدولية يساهم في رفع مستوى الأداء المالي للمؤسسات، إضافة إلى أَنَّهَا تساهم في رفع مستوى الفَعَّالية لنظام المعلومات المحاسبية، كَوْن المعايير المحاسبية تعمل على توحيد الطُرُق المحاسبية وتُسَهِّل من إجراء المقارنات بين القوائم المالية للمؤسسات سواء كانت لنفس المؤسسة عبر عدة سنوات أو لمؤسسات مختلفة لنفس الفترة مما يساعد على إتخاذ القرارات المناسبة.

- **مناقشة الفرض الرابع**

والذي يَتَعَلَّق بتأثير المعايير المحاسبية الدولية على البيئة الأكاديمية والعلمية في الجزائر، حيث يُجْمِع أغلبية المُسْتَجْوَبِين أن هاته البيئة غير قادرة على التطبيق السليم للمعايير المحاسبية الدولية في الوقت الحالي، رغم قابليتها للتطبيق في الفرض الأول، مما يعني ضرورة تحسين مستوى البحث العلمي والأكاديمي في هذا المجال ويعود ذلك

إلى أَنَّ الجزائر لم تمر بفترة تأهيل لتطبيق المرجعية الدولية إضافة إلى أَنَّهَا لم تقم بالتحضير والاستعداد اللازم لتطبيق هذه المعايير الدولية على أحسن وجه.

- **مناقشة الفرض الخامس**

تعلق هذا الفرض بمدى تأثير المعايير المحاسبية الدولية على البيئة الجبائية والمالية في الجزائر، وتشير النتائج إلى أَنَّ تطبيق المعايير المحاسبية الدولية لا يُؤَثِر بدرجة كبيرة على البيئة الجبائية، وهذا يعود إلى أَنَّ المُسْتَجْوَبِين لديهم انطباع بعدم تماشي القوانين الجبائية مع المعايير المحاسبية الدولية بحكم أن القوائم المالية المُعَدَّة في الجزائر مُوَجَّهَة أساسا لإدارة الضرائب، كما أَنَّهَا تعمل على تحقيق فوائد للاقتصاد الوطني من الجانب المالي كونها تُؤدِّي إلى تنشيط السوق المالي الجزائري.

- **مناقشة الفرض السادس**

بخصوص هذا الفرض والمُتَعَلِّق بتأثير المعايير المحاسبية الدولية على البيئة القانونية والمهنية في الجزائر، حيث يرى أغلب المُسْتَجْوَبِين على أن المعايير المحاسبية الدولية لها تأثير بشكل عام على البيئة القانونية والمهنية في الجزائر، وهو ما يُفَسِّر أَنَّ ممارسي مهنة المحاسبة في الجزائر يواجهون صعوبات وعراقيل في فهم وتطبيق المعايير المحاسبية الدولية.

خلاصة الفصل الرابع

وفي ما يلي سنسرد أهم النتائج التي تَوَصَّلْنا إليها من خلال دراستنا:

- تُوَفِر المعايير المحاسبية الدولية شروط ومُتَطَلَّبَات المحاسبة الجزائرية؛
- إنَّ المعايير المحاسبية الدولية تؤثر بشكل بالغ على جودة التقارير المالية؛
- تتأثر المؤسسات الإقتصادية الجزائرية بتطبيق المعايير المحاسبية الدولية؛
- ضعف مُؤَهِّلات البيئة الأكاديمية والعلمية الجزائرية في تطبيق المعايير المحاسبية الدولية؛
- لا تؤثر المعايير المحاسبة الدولية على البيئة الجبائية والمالية؛
- يساعد تطبيق المعايير المحاسبية الدولية في وضع قوانين وقواعد منظمة لمهنة المحاسبة في الجزائر تتماشى بما يتلاءم مع المعايير الدولية.

الخـــــاتمة العامـــــة

إنَّ علم المحاسبة كغيره من العلوم شَهِدَ تَطَوُّر كبير ومتواصل، بسبب العولمة وازدياد حجم المعاملات الإقتصادية، لذلك أصبح من الضروري تأسيس معايير محاسبية دولية تَلْقَى القبول والإجماع من كل بلدان العالم، والهدف منها هو توحيد القراءات للقوائم المالية عن طريق ضبط الممارسات المحاسبية بوضع معايير مُوَحَّدَة لضمان تجانس القوائم والتقارير المالية والتي من شأنها أن تزيد من المكاسب الإقتصادية.

والجزائر كغيرها من الدول التي تأثرت برياح التغيير على الصعيد المحاسبي حيث كانت تستند على نظام محاسبي يعكس الأيديولوجية الإشتراكية، ونتيجة للإصلاحات الإقتصادية التي قامت بها الجزائر إستجابة لمُتَطَلَّبَات الاندماج في الإقتصاد العالمي، أصبح من الواضح عدم تَلاؤُم المُخَطَّط المحاسبي الوطني مع الواقع الإقتصادي الجديد، بل إنَّ الإستمرار في هذا المُخَطَّط زاد من مشاكل المؤسسات الإقتصادية، لذلك أصبح من الضروري تَبَنِّي نظام محاسبي مالي يتلاءم مع البيئة المحاسبية الدولية ومسايراً للأحداث الإقتصادية في العالم.

ومنذ دخول النظام المحاسبي المالي (SCF) حَيِّز التطبيق في سنة 2010، وهو يواجه العديد من المشاكل والعقبات التي قلَّلَت من النتائج المنتظرة، ويعود ذلك لعدة أسباب من أبرزها عدم تَكَيُّف البيئة المحاسبية في الجزائر مع هذه المرجعية المحاسبية الجديدة، كَوْنُهَا أُعِدَّت على بيئة محاسبية نشطة وغير مستقرة أين تكون الأسواق المالية والبورصات جِدُّ مُتَطَوِّرَة ومتقلبة وتمتلك ثقافة محاسبية راقية، وهو ما فَرَضَ على الجزائر تحديث نظامها المحاسبي بشكل سريع، بما يتوافق مع مُتَطَلَّبَات التنمية الإقتصادية وخصوصية الإقتصاد الجزائري لتسهيل عملية الاندماج في الإقتصاد العالمي.

ولهذا حاولنا من خلال هذه الدراسة معرفة البيئة المحاسبية بمختلف مُكَوِّنَاتها وعناصرها، والتَطَرُّق إلى النظام المحاسبي المالي، ثم تَطَرَّقْنَا إلى الإطار النظري للمعايير المحاسبية الدولية، وكيفيات إعداد القوائم المالية من منظور النظام المحاسبي المالي من جهة والمعايير المحاسبية الدولية من جهة أخرى، فتطبيق هذا النظام يدخل في إطار الإصلاحات المحاسبية التي تجريها الجزائر من أجل تكييف بيئتها المحاسبية مع البيئة المحاسبية الدولية.

نتائج الدراسة

يمكن حوصلة مختلف نتائج الدراسة كمايلي:

- تَطَوُّر الممارسة المحاسبية بالتزامن مع تَطَوُّر المجتمعات البشرية، منذ قديم الزمان إلى يومنا هذا؛ ومازالت في حالة تكوين وتَطَوُّر.
- الفكر المحاسبي هو حصيلة تجارب ودراسات لمُفكِّرين وممارسي مهنة المحاسبة؛
- التَوَسُّع الهائل لنطاق المحاسبة في الجانب العلمي وارتباطه بالعديد من العلوم الأخرى؛
- أصبحت للمحاسبة أَهَمِيَّة كبيرة، واتساع مجال تأثيرها إلى درجة تأثيرها في الأزمات الإقتصادية العالمية؛
- أصبح للمحاسبة بُعْد اجتماعي كبير، نظرا لدورها الكبير في استقرار وتَطَوُّر المجتمعات البشرية؛

- أصبحت المحاسبة نظام للمعلومات تَتَمَيَّز عن باقي أنظمة المعلومات في المؤسسة، نَظَراً لارتباطها بالمرجعية المحاسبية الدولية ودورها الكبير في توحيد البيئة الدولية؛

- تُعْتَبَرُ المرجعية المحاسبية الدولية نتاج فكري وعملي تهدف إلى توحيد الممارسات المحاسبية على المستوى الدولي؛

- يسعى المجتمع الدولي إلى تقليل الاختلافات المحاسبية الدولية بهدف تشجيع الإستثمارات الدولية والتقليل من الأزمات المالية العالمية؛

- تُعْتَبَرُ المعايير المحاسبية الدولية أداة من أدوات العولمة.

- تُعْتَبَرُ القوائم المالية من أهم مصادر المعلومات التي يعتمد عليها المُستثمِرين والمقرضين والمُحَلِّلين الماليين وغيرهم من الأطراف المهتمة بأمر المؤسسة في عملية إتخاذ القرارات، ورغم وجود تشابه في شكل وطبيعة البيانات والمعلومات الواردة في القوائم المالية، إلا أن هناك بعض الإختلافات في إحتياج تلك الأطراف من المعلومات، حيث يحتاج المُستثمِرين بعض المعلومات التي قد تختلف عن المعلومات التي يحتاجها المقرضين أو التي تحتاجها الإدارة الجبائية، وبسبب صعوبة إعداد أكثر من مجموعة من القوائم المالية مختلفة تفي بمُتَطَلَّبَات كل جهة مُعَيَّنَة من مستخدمي القوائم المالية، يتم إعداد قوائم مالية مُوَحَّدَة تُسَمَّى القوائم المالية ذات الغرض العام تُلَبِّي إحتياجات كل الأطراف.

- تأثير المعايير المحاسبية الدولية كبير يشمل الكثير من المجالات ويصعب الإحاطة والإلمام بكل جوانب التأثير.

- يُعَدُ موضوع تحسين جودة القوائم المالية، من المواضيع الهامة، نظرا لتأثيره الكبير في الأزمات المالية العالمية، حيث يجمع الباحثون أن السبب الرئيسي للأزمات العالمية هو إنعدام الجودة في القوائم المالية بسبب عدم إحترام المعايير المحاسبية الدولية أثناء عملية الإعداد، لذلك إرتأينا دراسة هذا الجانب بإعتباره أهم أثر للمعايير المحاسبية الدولية، حيث تُعْتَبَرُ القوائم والتقارير المالية حصيلة العمل المحاسبي، وتلخيص لكل العمليات والأحداث المالية التي قامت بها المؤسسة خلال فترة زمنية مُعَيَّنَة، لذا يجب أن تُلَبِّي المعلومات المقدمة في تلك القوائم بإحتياجات متخذي القرار، بما يساعدهم في إتخاذ قرارات أكثر قدرة على تنمية المؤسسة، وينعكس إيجابا على تنمية الإقتصاد الوطني ككل.

- تُعْتَبَرُ القوائم المالية المفصح عنها، مصدرا هاما للمعلومات اللازمة لإتخاذ القرار الرشيد، نَظَراً لتَنَوُّع المعلومات المحاسبية وما تُوَفِرُه من إفصاح عادل للمعلومات، سواء في تحديد المشكلة أو وضع وتحديد البدائل الممكنة لحَلِّها وإتخاذ قرار بشأنها، أو تقييم تلك البدائل وتقدير احتمالات حدوثها ونتائجها.

• القوائم المالية هي وسيلة لعرض مُحَصِّلَة مقدار كبير من المعلومات في المستندات والدفاتر والسجلات المحاسبية بشتى أنواعها، ويتم التعبير عن نتائج هذه العمليات في صورة مالية تُؤَدِّي إلى ترشيد إتخاذ القرارات، بحسب نشاط المؤسسة والظروف المحيطة بها.

• القوائم المالية تؤثر وتتأثر بجملة من المتغيرات البيئية، التي تعكس مجمل الأحداث والعمليات المالية التي قامت بها المؤسسة الإقتصادية، وهي ترتبط بشكل كبير بجودة المعلومات المحاسبية، وكذلك بجودة تقرير محافظ الحسابات.

• جودة المعلومات المحاسبية كمخرجات نهائية لنظم المعلومات المحاسبية تعتمد بشكل أساسي على جودة وكفاءة التصميم لنظم المعلومات المحاسبية، فجودة المخرجات تعتمد على جودة المدخلات.

• إنَّ التزام المؤسسة بتحسين درجة الشفافية والإفصاح وتطبيق قواعد الحوكمة، يُؤَدِّي أيضا إلى زيادة درجة الجودة التي يمكن أن تتصف بها القوائم المالية.

التوصيات و الاقتراحات

بناءاً على ما سبق يمكن صياغة مجموعة من التوصيات والاقتراحات الآتية:

• ضرورة تأهيل الموارد البشرية الجزائرية بما يتماشى مع معايير الإبلاغ المالي الدولي، لما له من أثر كبير في تطوير المنظومة المحاسبية الجزائرية؛

• ضرورة تكييف البيئة المحاسبية الجزائرية بما يتماشى مع المرجعية الدولية، لما لهذا الأمر من أثر على ترشيد القرارات الإستثمارية؛

• إعتماد سياسات إتصال موثوقة في مجال الإعلام المالي والإقتصادي، من أجل زيادة دور وفَعَّالية السوق المالي الجزائري؛

• إعطاء الفرصة للمؤسسات الجزائرية للتَكَيُّف مع مُتَطَلَّبَات المحاسبة المتوافقة مع المعايير الدولية للمحاسبة؛

• الاهتمام بالمعايير المحاسبية الدولية المُطَبَّقَة على المؤسسات الصغيرة والمتوسطة، نظرا لأهَمِيَّتِها الكبيرة في التنمية الإقتصادية والإجتماعية، من خلال عقد المؤتمرات والملتقيات التي تبحث عن العوائق التي تواجه تطبيق هذه المعايير وإيجاد الحلول المناسبة لها؛

• يُشَكِّل القطاع الخاص وخاصة المؤسسات الصغيرة والمتوسطة أحد أهم أولويات الجزائر في ظل الإصلاحات الإقتصادية من أجل تكييف الإقتصاد الوطني مع التَغَيُّرَات التي يشهدها الإقتصاد العالمي، ومُتَطَلَّبَات الانتقال إلى اقتصاد السوق، خصوصا مع تسارع وتيرة اندماج الإقتصاد الوطني في التكتلات الإقتصادية العالمية (اتفاق الشراكة الأورومتوسطية، الانضمام للمنظمة العالمية للتجارة وغيرها)؛

- السهر على سَنّ قوانين وتشريعات تهدف بالدرجة الأولى إلى تعزيز استقلالية الممارسات المحاسبية عن الممارسات الجبائية.

- العمل على تطوير مهنة المحاسبة وفقا لمعايير المهنة المعمول بها دوليا من خلال إقامة اتفاقيات تعاونية مع دول لها تجربة كبيرة في المعايير المحاسبية والانضمام إلى المنظمات الدولية المهتمة بالمحاسبة؛

- إعادة النظر في تمثيل المهنة في التنظيمات المحاسبية الوطنية والإدارات الوصية من خلال إنشاء هيئة مستقلة تعمل على تنظيم وتطوير مهنة المحاسبة في الجزائر تماشيا مع الدور الذي يلعبه كل من مجلس المحاسبة والمجلس الوطني للمحاسبة للتخفيف من احتكار الدولة لمُهِمَّة التنظيم المحاسبي؛

- العمل على تماشي الجانب الأكاديمي للمحاسبة مع التَطَوُّرَات التي يشهدها جانبها العملي، وذلك بتنظيم تظاهرات علمية حول المواضيع المُتَعَلِّقة بالمحاسبة والمعايير المحاسبية الدولية وآثاره على الساحة الإقتصادية؛

- مشاركة الإطارات والمختصين والأكاديميين وتأهيلهم لتطبيق المعايير المحاسبية الدولية للمساعدة في نجاح تطبيق النظام المحاسبي المالي.

آفاق الدراسة

يمكن أن نقترح مجموعة من المواضيع المحاسبية التي نَرَاهَا ضرورية من أجل إنجاح تطبيق النظام المحاسبي المالي:

- آليات تحسين جودة القوائم والتقارير المالية في الجزائر ؛
- آليات تفعيل بورصة الجزائر بالمعايير المحاسبية الدولية في ؛
- محافظة الحسابات كضمان لجودة التقارير المالية؛
- أساليب إدارة الأرباح في تحسين جودة القوائم المالية؛
- تأثير القيمة العادلة على القوائم المالية.

قائمـــة المـــراجع والمصـــادر

أولا: المراجع باللغة العربية

أ- الكتب:

1- **أحمد الرياحي بلقاوي**، نظرية المحاسبة، ترجمة رياض العبد الله، طلال حجاوي، دار اليازوري العلمية للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، 2009.

2- **أحمد غنيم**، دور دراسات الجدوى والتحليل المالي في ترشيد قرارات الاستثمار والائتمان، الدار الجامعية للنشر، الإسكندرية، مصر،2002.

3- **أحمد محمد نور**، مبادئ المحاسبة المالية، المبادئ والمفاهيم والإجراءات المحاسبية، الدار الجامعية للنشر، الإسكندرية، مصر، 2003.

4- **إسماعيل خليل إسماعيل، نائل حسن عدس**، الأُسُس العلمية والعملية في المحاسبة الحكومية، دار اليازوري العلمية للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، 2010.

5- **أمين السيد أحمد لطفي**، المحاسبة الدولية والشركات المتعددة الجنسيات، الدار الجامعية للنشر، الإسكندرية، مصر، 2004.

6- **أمين السيد أحمد لطفي**، المراجعة الدولية وعولمة أسواق رأس المال، الدار الجامعية للنشر، الإسكندرية، مصر، 2005.

7- **أمين السيد أحمد لطفي**، مراجعة وتدقيق نظم المعلومات، الدار الجامعية للنشر، الإسكندرية، مصر، 2005.

8- **أمين السيد أحمد لطفي**، نظرية المحاسبة من منظور التوافق الدولي، الدار الجامعية للنشر، الإسكندرية، مصر، 2006.

9- **إبراهيم الأعمش**، أُسُس المحاسبة العامة مطابق للمخطط المحاسبي الوطني 1975، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 1999.

10- **جمال لعشيشي**، محاسبة المؤسسة والجباية وفق النظام المحاسبي الجديد، الصفحات الزرقاء العالمية، متيجة للطباعة، براقي، الجزائر، 2011.

11- **حاتم محمد الشيشيني**، أساسيات المراجعة: مدخل معاصر، المكتبة العصرية، مصر، 2007.

12- **حسام الدين مصطفى الخداش، عبد الناصر ابراهيم نور، وليد زكريا صيام**، أصول المحاسبة المالية، الجزء الأول، دار المسيرة للنشر والتوزيع والطباعة، عمان، الأردن، 1998.

13- **حسنة بحار**، معايير المحاسبة الدولية، الصفحات الزرقاء العالمية، الجزائر، 2009.

14- **حسين القاضي، مأمون حمدان**، المحاسبة الدولية ومعاييرها، دار الثقافة للنشر، عمان، الأردن، 2008.

15- **حسين القاضي، مأمون حمدان**، نظرية المحاسبة، ط 1، دار الثقافة للنشر، عمان، الأردن، 2007.

16- **حكمت الراوي**، المحاسبة الدولية، دار حنين للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، 1995.

17- **خالد جمال الجعارات**، معايير التقارير المالية الدولية 2007، الطبعة 01، دار إثراء للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، 2008.

18- **خليل الدليمي، عبد الرزاق الساكني، نواف فخر**، مبادئ المحاسبة المالية، الجزء 01، دار الثقافة للنشر، عمان، الأردن، 2005.

19- **دونالد كيسو، جيري ويجانت**، المحاسبة المتوسطة، تعريب أحمد حامد حجاج، الطبعة 2، الجزء الأول، دار المريخ للنشر، الرياض، السعودية، 1999.

20- **رضوان حلوة حنان** ، تطور الفكر المحاسبي (مدخل نظرية المحاسبة) ، الطبعة 1، دار الثقافة للنشر، عمان، الأردن، 1997.

21 - **رضوان حلوة حنان، أسامة الحارس، ميسون قولي، فوز الدين أبو جاموس**، أُسُس المحاسبة المالية- قياس بنود قائمة المركز المالي، ط1، دار الحامد للنشر، عمان، الأردن، 2004.

22- **رضوان حلوة حنان** ، النموذج المحاسبي المعاصر من المبادئ إلى المعايير، الطبعة2، دار وائل، الأردن، 2006.

23 - **رضوان محمد العناتي**، مبادئ المحاسبة وتطبيقاتها، الجزء الأول، الطبعة الثانية، دار صفاء للطباعة والنشر، عمان، الأردن، 2001.

24- **ريتشارد شرويدر، مارتل كلارك، جاك كاثي**، نظرية المحاسبة، تعريب خالد علي أحمد كاجيجي، إبراهيم ولد محمد فال، دار المريخ للنشر، الرياض، السعودية، 2006.

25- **شعيب شنوف**، محاسبة المؤسسة طبقا للمعايير المحاسبية الدولية IAS/IFRS، الجزء الأول، مكتبة الشركة الجزائرية بوداود، الجزائر، 2009.

26- **شعيب شنوف**، محاسبة المؤسسة طبقا للمعايير المحاسبية الدولية IAS/IFRS، الجزء الثاني، مكتبة الشركة الجزائرية بوداود، الجزائر، 2009.

27- **طارق عبد العال حماد**، التقارير المالية أُسُس الإعداد والعرض والتحليل وفقا لأحدث الإصدارات والتعديلات في معايير المحاسبة الدولية والأمريكية والبريطانية والعربية والمصرية، الدار الجامعية للنشر، الإسكندرية، مصر، 2000.

28- **طارق عبد العال حماد**، حوكمة الشركات (المفاهيم، المبادئ، التجارب) ، الطبعة الثانية، الدار الجامعية للنشر، الإسكندرية، مصر، 2007.

29- **طارق عبد العال حماد**، دليل تطبيق معايير المحاسبة الدولية والمعايير المتوافقة معها، معايير المحاسبة الدولية (حالات عملية محلولة) ، الجزء الأول، الدار الجامعية للنشر، الإسكندرية، مصر، 2008.

30- **طارق عبد العال حماد**، موسوعة معايير المراجعة – شرح معايير المراجعة الدولية والأمريكية والعربية-، الجزء 03، تقارير المراجع ومراجعة المشتقات، الدار الجامعية للنشر، الإسكندرية، مصر، 2004.

31- **طارق عبد العال حماد**، دليل المحاسب إلى تطبيق معايير التقارير المالية الدولية الحديثة، الدار الجامعية للنشر، الإسكندرية، مصر، 2006.

32- **عباس علي ميرزا، جراهام جيه هولت، ماغنوس أوريل**، المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية، كتاب ودليل وايلي، المُجَمَّع العربي للمحاسبين القانونيين، المطابع المركزية عمان، الأردن، 2006.

33- **عباس مهدي الشيرازي**، نظرية المحاسبة، الطبعة1، دار السلاسل، الكويت، 1990.

34- **عبد الله محمد الفيصل**، المحاسبة: مبادئها وأُسُسها، الجزء الأول، الطبعة الثانية، دار الخريجي للنشر والتوزيع، الرياض، السعودية، 1993.

35- **فالتر ميجس، روبرت ميجس**، المحاسبة المتوسطة، ترجمة أحمد حامد حجاج، دار المريخ للنشر، الرياض، السعودية، 2003.

36- **فريديرك تشوي، كارول ان فروست، جاري ميك**، المحاسبة الدولية، تعريب محمد عصام الدين زايد، أحمد حامد حجاج، دار المريخ للنشر، الرياض، السعودية، 2004.

37- **كمال الدين الدهراوي**، تحليل القوائم المالية لأغراض الاستثمار، المكتب الجامعي الحديث، الإسكندرية، مصر، 2006.

38- **كمال عبد العزيز النقيب**، مقدمة في نظرية المحاسبة، الطبعة الأولى، دار وائل للنشر، عمان، الأردن، 2004.

39- **لخضر علاوي**، معايير المحاسبة الدولية، الصفحات الزرقاء العالمية، الجزائر، 2012.

40- **مُؤَيَّد محمد الفضل، عبد الناصر إبراهيم نور**، المحاسبة الإدارية، الطبعة الأولى، دار المسيرة للنشر والتوزيع والطباعة، عمان، الأردن، 2002.

41- **محمد أبو نصَّار**، المحاسبة الإدارية، الطبعة الثالثة، مطبعة الجامعة الأردنية، الأردن، 2012.

42- **محمد أبو نصَّار، جمعة حميدات،** معايير المحاسبة والإبلاغ المالية الدولية الجوانب النظرية والعلمية، طبعة 01، دار وائل للنشر، عمان، الأردن، 2014.

43- **محمد المبروك أبو زيد،** المحاسبة الدولية وانعكاساتها على الدول العربية، الطبعة الأولى، إيتراك للنشر والتوزيع، القاهرة، مصر، 2005.

44- **محمد بوتين،** المحاسبة المالية والمعايير المحاسبية الدولية، الصفحات الزرقاء العالمية، الجزائر، 2010.

45- **محمد سمير الصبان، إسماعيل إبراهيم جمعة، أحمد محمد كامل،** المحاسبة المتوسطة، الإطار الفكري والعملي للمحاسبة كنظام للمعلومات، الدار الجامعية للنشر، الإسكندرية، مصر، 2002.

46- **محمد شريف توفيق، حسن علي محمد سويلم،** استراتيجيات توفيق المعايير الوطنية والعربية لتتوافق مع عولمة المعايير المحاسبية الدولية، الزقازيق، مصر، 2005.

47- **محمد عادل إلهامي والسيد أحمد السقا،** المحاسبة الحكومية والمحاسبة الاقتصادية القومية – مدخل معاصر- ، المكتبة العصرية، مصر، 2008-2009.

48- **محمد عباس بدوي،** المحاسبة البيئية بين التطبيق والنظرية، المكتب الجامعي الحديث، الإسكندرية، مصر، 2007.

49- **محمد عباس حجازي،** المدخل الحديث في مبادئ المحاسبة، مكتبة عين شمس، القاهرة، مصر، 1986.

50- **محمد عصام الدين زايد،** المحاسبة الدولية، دار المريخ للنشر، الرياض، السعودية، 2005.

51- **محمد مطر عطية،** المحاسبة المالية/ الدورة المحاسبية ومشاكل الإعتراف والقياس والإفصاح، الطبعة الرابعة، دار وائل للنشر، عمان، الأردن، 2007.

52- **مكرم عبد المسيح باسيلي،** نظم التكاليف المعيارية في بيئة التصنيع الحديثة رؤية إستراتيجية، موسوعة محاسبة التكاليف، الجزء الثالث، المكتبة العصرية، مصر، 2007.

53- **منير شاكر محمد، إسماعيل إسماعيل، عبد الناصر نور،** التحليل المالي مدخل اتخاذ القرارات، الطبعة الثانية، دار وائل للنشر، عمان، 2000 .

54- **نبيه بن عبد الرحمان الجبر، محمد علاء الدين عبد المنعم،** المحاسبة الدولية- الإطار الفكري والواقع العلمي، اصدارت الجمعية السعودية للمحاسبة، السعودية، 1998.

55- **وصفي عبد الفتاح أبو المكارم،** المحاسبة المالية المتوسطة- القياس والتقييم والإفصاح المحاسبي-، دار الجامعة الجديدة للنشر، الإسكندرية، مصر، 2000.

56- **يوسف محمد جربوع، سالم عبد الله حلس**، المحاسبة الدولية- مع التطبيق العملي لمعايير المحاسبة الدولية- الطبعة الأولى، مؤسسة الوراق للشر والتوزيع، الأردن، 2002.

57- **الجمعية المصرية للمحاسبين القانونيين**، معايير المحاسبة المصرية، 2006.

58- **الياس بن ساسي، يوسف قريشي**، التسيير المالي، الطبعة الثانية، دار وائل للنشر، عمان، الأردن، 2011.

59- **عبد النور موساوي، يوسف بركان**، الإحصاء 1، دار العلوم للنشر والتوزيع، الحجار، عنابة، 2009.

ب- الرسائل والأطروحات:

60- **أسماء زيدان الجبوري**، مدى كفاءة التقارير المالية الحالية في الإبلاغ عن أداء الوحدات الإقتصادية، أطروحة دكتوراة، جامعة بغداد، العراق، 2002.

61- **أشرف عبد الحليم محمود كراجه**، مدى تقيد مدققي الحسابات الخارجيين بقواعد السلوك المهني في الأردن والوسائل التي تشجعهم على الالتزام به" دراسة ميدانية " أطروحة دكتوراة، جامعة عمان العربية للدراسات العليا، الأردن، 2004.

62- **التجاني بالرقي**، دراسة أثر التضخم على النظرية التقليدية للمحاسبة مع نموذج مقترح لإستبعاد أثر التضخم على القوائم المالية، أطروحة دكتوراة، جامعة فرحات عباس سطيف، الجزائر، 2005.

63- **حمزة العرابي**، المعايير المحاسبية الدولية والبيئة الجزائرية متطلبات التوافق والتطبيق، أطروحة دكتوراة، جامعة بومرداس، 2013.

64- **سامر مظهر قنطقجي**، فقه المحاسبة الإسلامية، أطروحة دكتوراة في المحاسبة، جامعة حلب، سوريا، 2003.

65- **شعيب شنوف**، الممارسة المحاسبية في الشركات المتعددة الجنسيات والتوحيد المحاسبي العالمي، أطروحة دكتوراة، جامعة الجزائر، 2007.

66- **صَلاَّح حَوَّاس**، التَوَجُّه الجديد نحو معايير الإبلاغ المالي الدولية، أطروحة دكتوراة، جامعة الجزائر، 2007.

67- **مصطفى عقاري**، مساهمة علمية لتحسين المخطط المحاسبي الوطني، أطروحة دكتوراة في العلوم الاقتصادية، جامعة فرحات عباس، سطيف، 2004.

68- **ماجد إسماعيل أبو حمام**، أثر تطبيق قواعد الحوكمة على الإفصاح المحاسبي وجودة التقارير المالية "دراسة ميدانية على الشركات المدرجة في سوق فلسطين للأوراق المالية، رسالة ماجستير، الجامعة الإسلامية غزة، فلسطين، 2009.

69- **مداني بن بلغيث**، أهمية إصلاح النظام المحاسبي للمؤسسات في ظل أعمال التوحيد الدولية – حالة الجزائر -، أطروحة دكتوراة، جامعة الجزائر، 2004.

70 - **هادي أحمد محمد الصيَّاد**، أهمية التحليل المالي كنظام للمعلومات في توفير المعلومات اللازمة لمتخذي القرارات المالية، دراسة ميدانية في اليمن، أطروحة دكتوراة، جامعة الجزائر، الجزائر، 2010.

71- **سعاد بورويسة**، أثر تطبيق معايير المحاسبة الدولية في المؤسسة الاقتصادية دراسة حالة عينة من المؤسسات الاقتصادية بولاية قسنطينة، رسالة ماجستير، جامعة قسنطينة، الجزائر، 2010.

72- **عبير بيومي محمود محمد أمين**، اثر تطبيق آليات حكومة الشركات على جودة القرار الاستثماري بسوق الأوراق المالية المصرية، رسالة ماجستير، جامعة القاهرة، مصر، 2011.

ج- المقالات والمداخلات والمنشورات العلمية و الإصدارات الرسمية

73- **إبراهيم ميدة**، العوامل المؤثرة في نظام المعلومات المحاسبي ودوره في اتخاذ القرارات الإستراتيجية، دراسة ميدانية في الشركات الصناعية الأردنية، مجلة جامعة دمشق للعلوم الاقتصادية والقانونية، سوريا، المجلد 25، العدد الأول، 2009.

74- **أشرف حنا ميخائيل**، أهمية دور معايير المراجعة وأطرافها لضمان فعالية حوكمة الشركات، مداخلة في المؤتمر العلمي الخامس حول حوكمة الشركات وأبعادها المحاسبية والإدارية والاقتصادية، الإسكندرية،مصر، 8-10 سبتمر2005.

75- **إصدارات المُجَمَّع العربي للمحاسبين القانونين**، المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية (مُتَضَمِّنَة معايير المحاسبة الدولية كما هو مصادق عليها في 1 يناير 2008 عمان،2008 .

76- **التجاني بالرقي**، مدى ملائمة متطلبات معيار الإبلاغ المالي الدولي الخاص بالمنشآت الصغيرة والمتوسطة للتطبيق في بيئة المنشآت الصغيرة والمتوسطة الجزائرية، مداخلة في الملتقى الوطني بعنوان واقع وآفاق النظام المحاسبي المالي في المؤسسات الصغيرة والمتوسطة في الجزائر يومي 06/05 ماي 2013، بجامعة الوادي.

77- **السيد محمد أبو هشام حسن**، الخصائص السيكومترية لأدوات القياس في البحوث النفسية والتربوية، محاضرات منشورة، جامعة الملك سعود، السعودية، 2006.

78- **الهادي بوقلقول، رضوان سوامش**، واقع بورصة الجزائر وآفاق تنشيطها، مداخلة في الملتقى الدولي حول السوق المالي بين النظرية والتطبيق في إطار تجارب الدول العربية، جامعة عنابة، يومي 24-25 نوفمبر 2008.

79- **أمين بن سعيد، يونس الأغواطي**، إشكالية حساب منحة الذهاب للتقاعد وفق النظام المحاسبي المالي، مداخلة في الملتقى الوطني الأول حول واقع وآفاق النظام المحاسبي المالي في المؤسسات الصغيرة والمتوسطة،جامعة الوادي، يوم 06/05 ماي 2013.

80- **بشير بن عيشي**، المعايير المحاسبية الدولية والبيئة الجزائرية: متطلبات التطبيق، مداخلة في الملتقى الوطني بعنوان واقع وآفاق النظام المحاسبي المالي في المؤسسات الصغيرة والمتوسطة في الجزائر يومي 06/05 ماي 2013، بجامعة الوادي.

81- **تيسير المصري**، توحيد المعرفة المحاسبية، بحث منشور في مجلة جامعة دمشق للعلوم الاقتصادية والقانونية، المجلد 23، العدد الأول، 2007.

82- **جمعة هوام**، دور حوكمة الشركات في تحقيق جودة المعلومة المحاسبية، في الملتقى الدولي حول الحوكمة المحاسبية للمؤسسة واقع، رهانات وآفاق، بجامعة أم البواقي، يومي08/07 ديسمبر 2010.

83- **حازم الخطيب، ظاهر القشي**، توجه معايير المحاسبة نحو القيم العادلة والدخل الاقتصادي وأثر ذلك على الاقتصاد، بحث منشور في مجلة الزيتونة للبحوث العلمية، المجلد الثاني، العدد الثاني، جامعة الزيتونة الأردنية، الأردن، 2004.

84- **حسن عبد الكريم سلوم، بتول محمد نوري**، دور المعايير المحاسبية الدولية في الحد من الأزمة المالية العالمية، مداخلة في المؤتمر العلمي الدولي السابع تداعيات الأزمة الاقتصادية العالمية على منظمات الأعمال التحديات - الفرص – الآفاق، بجامعة الزرقاء الخاصة، الأردن، يومي 11/10 نوفمبر 2009.

85- **حسين بن الطاهر، محمد بوطلاعة**، دراسة أثر حوكمة الشركات على الشفافية والإفصاح وجودة القوائم المالية في ظل النظام المحاسبي المالي، مداخلة في الملتقى الوطني حول حوكمة الشركات كآلية للحد من الفساد الإداري، جامعة بسكرة، يومي 06-07 ماي 2012.

86- **خالد عبد الله أمين**، الإفصاح و دوره في تنشيط التداول في أسواق رأسمال العربية، بحث منشور في مجلة المحاسب القانوني العربي، العدد 92، 1995.

87- **خليل محمد**، دور المحاسب الإداري في إطار حوكمة الشركات، بحث منشور في مجلة الدراسات والبحوث التجارية، كلية التجارة، جامعة بنها، مصر، العدد الثاني، 2003.

88- **رشا حمادة**، أثر الضوابط الرقابية العامة لنظم المعلومات المحاسبية الالكترونية في زيادة موثوقية المعلومات المحاسبية، دراسة ميدانية في بيئة الأعمال السورية، بحث منشور في مجلة جامعة دمشق للعلوم الاقتصادية والقانونية، المجلد 26 العدد الأول، 2010.

89- **رياض جاسم العبد الله**، المعايير المحاسبية والبلدان النامية، مداخلة في المؤتمر العلمي العربي التاسع للمعايير المحاسبية وأدلة التدقيق، عمان، الأردن، 1992.

90- **سعدان شبايكي**، مُعَوِّقَات تنمية وترقية المؤسسات الصغيرة والمتوسطة في الجزائر، مداخلة في الملتقى الوطني الأول حول المؤسسات الصغيرة والمتوسطة ودورها في التنمية، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، جامعة الأغواط، يومي 8-9 أفريل 2002.

91- **سليم مسلم الحكيم**، إمكانية الرقابة على نظم المعلومات المحاسبية المؤتمتة، بحث منشور في مجلة جامعة دمشق للعلوم الاقتصادية والقانونية، المجلد 26، العدد الأول، 2010.

92- **صناعة معايير المحاسبة الدولية التطور ودور المجالس والهيئات الوطنية والدولية**، نشرية صادرة عن هيئة المحاسبة والمراجعة لدول مجلس التعاون لدول الخليج العربية، 2005.

93- **عاشور كتوش، حاج قويدر قورين**، واقع ومتطلبات إصلاح مناهج التعليم الجامعي في الجزائر مع الإشارة إلى حالة ماليزيا ومقومات نجاحها، مداخلة في الملتقى الوطني حول الطُرُق التعليمية في العلوم الاقتصادية، سكيكدة، 25/24 أفريل2007.

94- **عاشور كتوش**، متطلبات تطبيق النظام المحاسبي الموحد في الجزائر، بحث منشور في مجلة اقتصاديات شمال إفريقيا، جامعة حسيبة بن بوعلي، الشلف، العدد السادس، 2009.

95- **عبد الرزاق خليل، عادل عاشور**، أثر تطبيق معايير المحاسبة الدولية على المحتوى المعلوماتي للقوائم المالية، بحث منشور في مجلة أبحاث روسيكادا، العدد رقم 03، جامعة سكيكدة، الجزائر، 2005.

96- **عبد المجيد قدي**، الإصلاحات الاقتصادية، محاولة تقييمية في Les Cahiers de CREAD، العدد61، الثلاثي الثالث، 2002.

97- **عصام البحيصي**، قياس التَنَوُّع في النظم المحاسبية الدولية: مراجعة أدبية، بحث منشور في مجلة الجامعة الإسلامية (سلسلة الدراسات الإنسانية)، المجلد الرابع عشر، العدد الأول، 2006.

98- **علاَّم محمد موسى حمدان**، أثر التحفُّظ المحاسبي في تحسين جودة التقارير المالية، دراسة تطبيقية على الشركات الصناعية المساهمة العامة الأردنية، بحث منشور في مجلة دراسات العلوم الإدارية، الجامعة الأردنية، الأردن، المجلّد 38، العدد2، 2011.

99- **علي عزوز، محمد متناوي،** متطلبات تكييف القواعد الجبائية مع النظام المحاسبي المالي، مداخلة في المؤتمر الدولي الأول لكلية العلوم الاقتصادية، العلوم التجارية وعلوم التسيير بالمركز الجامعي بالوادي حول النظام المحاسبي المالي الجديد في ظل معايير المحاسبة الدولية، تجارب، تطبيقات وآفاق، يومي 17-18 جانفي 2010.

100- **لطفي زيود، حسان قيطيم،** دور الإفصاح المحاسبي في سوق الأوراق المالية في ترشيد قرار الاستثمار، بحث منشور في مجلة جامعة تشرين للدراسات والبحوث العلمية، سورية، المجلد رقم 29، العدد الأول،2007.

101- **ليلى ناجي مجيد الفتلاوي،** بيئة المحاسبة ومؤشرات تكيفها مع تكنولوجيا المعلومات، بحث منشور في مجلة كلية بغداد للعلوم الاقتصادية الجامعة العدد الخاص بمؤتمر الكلية، بغداد، العراق، 2013.

102- **ماهر موسى درغام، تامر بسام الأغا،** العلاقة بين أهمية القياس المحاسبي المستند إلى القيمة العادلة وتعظيم الخصائص النوعية للمعلومات المحاسبية، دراسة حالة المصارف المحلية في فلسطين، مداخلة في المؤتمر الدولي التاسع حول الوضع الإقتصادي العربي وخيارات المستقبل، جامعة غزة، فلسطين، 2013.

103- **محمد براق، عمر قمان،** مدى توافق النظام المحاسبي المالي مع المعايير المحاسبية الدولية بشأن المؤسسات الصغيرة والمتوسطة، مداخلة في الملتقى الوطني بجامعة الوادي بتاريخ 05-06 ماي 2013.

104- **محمد سامي مجدي،** أثر المراجعة على جودة التقارير المالية في بيئة الأعمال المصرية، مداخلة في الملتقى الدولي الخامس حول حوكمة الشركات وأبعادها المحاسبية والإدارية والاقتصادية، جامعة الإسكندرية، يوم 8-10 سبتمبر، 2005.

105- **محمد سمير بلال،** دور الرقابة على جودة المراجعة، مداخلة في الملتقى الدولي الخامس حول حوكمة الشركات وأبعادها المحاسبية والإدارية والاقتصادية، جامعة الإسكندرية، يوم 8-10 سبتمبر 2005.

106- **محمد مطر،** تقييم مستوى الإفصاح في القوائم المالية المنشورة لشركات المساهمة الأردنية في ضوء قواعد الإفصاح، بحث منشور في مجلة دراسات العلوم الإنسانية، المجلد 20، العدد 02، الأردن، 1993.

107- **مختار مسامح،** النظام المحاسبي المالي الجزائري وإشكالية تطبيق المعايير المحاسبية في إقتصاد غير مؤهل، بحث منشور في مجلة أبحاث إقتصادية وإدارية، كلية الإقتصاد بجامعة بسكرة، العدد الرابع، 2008.

108- **مداني بن بلغيث،** النظام المحاسبي المالي الجديد وبيئة المحاسبة في الجزائر، مداخلة في الملتقى الدولي حول الإطار المفاهيمي للنظام المحاسبي المالي الجديد وآليات تطبيقه في ظل المعايير المحاسبية الدولية، جامعة سعد دحلب، البليدة 15/14/13 أكتوبر 2009.

109- **مداني بن بلغيث، فريد عوينات،** الإصلاح المحاسبي في الجزائر- دراسة تحليلية تقييمية-، مداخلة في الملتقى الدولي حول الإصلاح المحاسبي في الجزائر، جامعة ورقلة، 29-30 نوفمبر 2011.

110- **مدثر طه أبو الخير**، أثر معايير المحاسبة الدولية والعوامل النظامية علي جودة التقارير المالية دراسة ميدانية عن تطبيق الانخفاض في قيمة الأصول، بحث منشور في المجلة العلمية، العدد الثاني، كلية التجارة والتمويل جامعة طنطا، 2004.

111- **مرازقة صالح، بوهرين فتيحة**، الإبداع المحاسبي من خلال معايير المحاسبة الدولية، مداخلة في الملتقى الدولي حول الإبداع والتغيير التنظيمي في المنظمات الحديثة، جامعة سعد دحلب- البليدة، يومي 13/12 ماي 2010.

112- **مفيدة يحياوي، عبد الرزاق عريف**، مداخلة بعنوان أثر المعايير المحاسبية الدولية على التحليل المالي في المؤسسة، في الملتقى الدولي الأول حول النظام المحاسبي المالي الجديد، كلية الإقتصاد، جامعة الوادي، يوم 17-/01/18/ 2010.

113- **مسعود دراوسي، محمد الهادي ضيف الله، محمد قوادري**، مقارنة النظام المحاسبي المالي مع المعايير المحاسبية الدولية، مداخلة في الملتقى الدولي حول النظام المحاسبي المالي في مواجهة المعايير الدولية للمحاسبة والمعايير الدولية للمراجعة، التحدي يوم 14/13 ديسمبر 2011.

114- **مسعود دراوسي**، فعالية وأداء المراجعة الداخلية في ظل حوكمة الشركات كآلية للحد من الفساد المالي والإداري، مداخلة في الملتقى الوطني حول حوكمة الشركات كآلية للحد من الفساد المالي والإداري، جامعة بسكرة، يومي 07/06 ماي 2012.

115- **مصطفى السعداني**، مدى ارتباط الشفافية والإفصاح بالتقارير المالية وحوكمة المؤسسات، مداخلة في ملتقى مهنة المحاسبة والمراجعة والتحديات، يوم 2007/12/5، جمعية المحاسبين ومدققي الحسابات، دولة الإمارات العربية.

116- **معراج هواري، آدم جديدي**، إشكالية تطبيق القيمة العادلة كأساس للقياس والإفصاح في القوائم المالية للبنوك التجارية الجزائرية، مداخلة في الملتقى الدولي حول النظام المحاسبي المالي في مواجهة المعايير المحاسبية الدولية، جامعة البليدة، 13-14 ديسمبر 2011.

117- **ناصر مراد**، الإصلاحات الضريبية في الجزائر، بحث منشور في مجلة الباحث العدد 02 ، سنة 2003.

118- **نور الدين مزياني**، النظام المحاسبي الجزائري الجديد، بين الاستجابة لمتطلبات تطبيق معايير المحاسبة الدولية وتحديات البيئة الجزائرية، بحث مقدم لمؤتمر جامعة العلوم التطبيقية حول: إدارة منظمات الأعمال: التحديات العالمية المعاصرة" أيام 27-29" أفريل 2009.

119- **وليد ناجي الحيالي**، نظرية المحاسبة، منشورات الأكاديمية العربية المفتوحة بالدنمارك، 2007.

120- **وليد ناجي الحيالي**، المشاكل المحاسبية ونماذج مقترحة، الجزء الثاني، منشورات الأكاديمية العربية المفتوحة بالدنمارك، 2007.

121- **وليد ناجي الحيالي**، المحاسبة المتوسطة، منشورات الأكاديمية العربية المفتوحة بالدنمارك، 2007.

122- **وليد ناجي الحيالي**، الإفصاح المحاسبي في ظل توسع المنهج المحاسبي المعاصر ليشمل المحاسبة الاجتماعية، منشورات الأكاديمية العربية المفتوحة بالدنمارك، 2009.

123- **ياسر أحمد السيد الجرف**، أهمية تطوير معايير المحاسبة في المملكة العربية السعودية لتحقيق التوافق مع معايير المحاسبة الدولية، مهنة المحاسبة في المملكة العربية السعودية وتحديات القرن الحادي والعشرون، الندوة الثانية عشر لسبل تطوير المحاسبة في المملكة العربية السعودية، الرياض، 19/18 ماي 2010.

124- **يوسف مسعداوي، رفيق باشوندة**، النظام البنكي الجزائري ونظيره في تونس والمغرب - دراسة مقارنة - بحث منشور في مجلة علوم إنسانية، السنة الخامسة، العدد 36، 2008.

و- القوانين والتشريعات والتعليمات:

125- الجريدة الرسمية العدد 110، قانون المالية لسنة 1970، الصادر في شهر 31 ديسمبر 1969، الأمر رقم 69-107 المؤرخ في 31 ديسمبر 1969، المُتَضَمِّن قانون المالية لسنة 1970.

126- الجريدة الرسمية العدد 107، الأمر رقم 71-82 الصادر في 29 ديسمبر 1971 يَتَضَمَّن تنظيم مهنة المحاسبة وخبير المحاسب، الصادرة بتاريخ 1971/12/30.

127- الجريدة الرسمية العدد 37، الأمر رقم 35/75 المؤرخ في 29 أفريل 1975م، المُتَضَمِّن للمخطط الوطني للمحاسبة.

128- الجريدة الرسمية العدد 76/24، القرار المؤرخ في 23 جوان 1975م المتعلق بكيفية تطبيق المخطط الوطني للمحاسبة.

129- الجريدة الرسمية العدد 10، الأمر 80-05 المؤرخ 01 مارس 1980، يتعلق بممارسة وظيفة المراقبة من طرف مجلس المحاسبة.

130- الجريدة الرسمية العدد 14، الصادرة في 04 أفريل 1990، المرسوم التنفيذي رقم 90-103 المؤرخ في 27 مارس 1990 يُحَدِّدُ شروط إعادة تقييم التثبيتات المادية القابلة للإهتلاك والواردة في ميزانية المؤسسات الخاضعة للقانون التجاري.

131- الجريدة الرسمية العدد 16، قانون رقم 90-10 المؤرخ في 18 أفريل 1990، المتعلق بالنقد والقرض.

132- الجريدة الرسمية العدد 20، الصادرة في 27 أفريل 1991، القانون رقم 91-08 المؤرخ بتاريخ

27 أفريل1991 يتعلق بمهنة الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد.

134- الجريدة الرسمية العدد 26، قانون رقم 91-169 المؤرخ في 28 ماي1991، يَتَضَمَّن تنظيم المعاملات الخاصة بالقيم المنقولة.

135- الجريدة الرسمية العدد 13، الصادرة في 28 فيفري 1993، الأمر رقم 92-08 المؤرخ في17 نوفمبر 1992، يَتَضَمَّن مخطط الحسابات المصرفي والقواعد المحاسبية المُطَبَّقَة على البنوك والمؤسسات المالية.

136- الجريدة الرسمية العدد 27، مرسوم تشريعي رقم 93-08 مؤرخ في 25 افريل 1993 يعدل ويتمم الأمر رقم 75-59 المؤرخ في 26 سبتمبر 1975 المُتَضَمِّن القانون التجاري.

137- الجريدة الرسمية العدد 34، قانون رقم 93-10 المؤرخ في 23 ماي 1993، يتعلق ببورصة القيم المنقولة.

138- الجريدة الرسمية العدد 41، مرسوم تشريعي رقم 94-175-176 المؤرخين في 23 ماي 1993 يعدل ويتمم 93-10 يتعلق ببورصة القيم المنقولة.

139- الجريدة الرسمية العدد 69، الصادرة في 27 أكتوبر 1993، المرسوم التنفيذي رقم 93-250 المؤرخ في 24 أكتوبر 1993، يُحَدِّدُ شروط إعادة تقييم التثبيتات المادية القابلة للإهتلاك والواردة في ميزانية المؤسسات الخاضعة للقانون التجاري .

140- الجريدة الرسمية العدد 55، الأمر 95-25 المؤرخ في 25 سبتمبر 1995 يتعلق بتسيير رؤوس الأموال التجارية التابعة للدولة.

141- الجريدة الرسمية العدد 72، الأمر 95-377، المؤرخ 20 نوفمبر 1995، يتعلق بالنظام الداخلي لمجلس المحاسبة.

142- الجريدة الرسمية العدد 24 المرسوم التنفيذي رقم 96-136 المؤرخ في 15 أفريل 1996، يَتَضَمَّن قانون أخلاقيات مهنة الخبير المحاسبي ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد.

143- الجريدة الرسمية العدد 60، المرسوم التنفيذي رقم 96-336 المؤرخ في 13 أكتوبر 1996، يُحَدِّدُ شروط إعادة تقييم التثبيتات المادية القابلة للإهتلاك والواردة في ميزانية المؤسسات الخاضعة للقانون التجاري.

144- الجريدة الرسمية العدد 77، الأمر 96-27 مؤرخ 09 ديسمبر 1996 يعدل ويتمم الأمر 75-59 المؤرخ في 26 سبتمبر 1975 المُتَضَمِّن القانون التجاري.

145- الجريدة الرسمية عدد 91، الصادرة في 22 ديسمبر 1999، القرار المؤرخ في 09 أكتوبر 1999، يَتَضَمَّن توافق المخطط الوطني للمحاسبة مع نشاط الشركات القابضة وتجميع حسابات المُجَمَّع.

146- الجريدة الرسمية العدد 14، قانون رقم 01-01 المؤرخ في 28 فيفري 2001، المعدل والمتمم للقانون 90-10 المتعلق بالنقد والقرض.

147- الجريدة الرسمية العدد 2001/47، الأمر رقم 01-03 المؤرخ في 2001/08/20، يتعلق بتطوير الإستثمار.

148- الجريدة الرسمية العدد 25 المؤرخ في 14 أفريل 2002، المُتَضَمِّن لتعديل الدستور.

149- الجريدة الرسمية العدد 52، قانون رقم 03-11 المؤرخ في 27 أوت 2003، المتعلق بالنقد والقرض.

150- الجريدة الرسمية العدد 41، قانون رقم 04-02 المؤرخ في 23 يونيو2004 يُحَدِّدُ القواعد المُطَبَّقَة على الممارسات التجارية.

151- الجريدة الرسمية العدد 74، الصادرة في 25 أفريل 2007، صدور القانون رقم 07-11 المؤرخ بتاريخ 25 نوفمبر 2007، يَتَضَمَّن النظام المحاسبي المالي.

152- الجريدة الرسمية العدد 74، قانون رقم 11-07، مؤرخ في 25 نوفمبر 2007، يَتَضَمَّن النظام المحاسبي المالي.

153- الجريدة الرسمية العدد 27، مرسوم تنفيذي رقم 08-156 مؤرخ في 26 ماي 2008 المُتَضَمِّن تطبيق أحكام القانون 07-11.

154- الجريدة الرسمية العدد 19، ملحق قرار مؤرخ في 26 جويلية 2008، المُحَدِّد لقواعد التقييم والمحاسبة.

155- الجريدة الرسمية العدد 63 المؤرخ في 16 نوفمبر 2008 ، يَتَضَمَّن التعديل الدستوري.

156- الجريدة الرسمية، العدد 76 الصادرة بتاريخ 2009/12/29، النص التنظيمي رقم 09-04 المؤرخ في 2009/07/23 والمُتَضَمِّن مخطط الحسابات البنكية والقواعد المحاسبية المُطَبَّقَة على البنوك والمؤسسات المالية.

157- الجريدة الرسمية العدد 21، مرسوم تنفيذي رقم 09 - 110 المؤرخ في 7 أبريل 2009 الذي يُحَدِّدُ شروط وكيفيات مسك المحاسبة بواسطة أنظمة الإعلام الآلي.

158- الجريدة الرسمية العدد 50، الأمر 10-02 المؤرخ في 26 أوت 2010 يعدل ويتمم الأمر رقم 95-20 المؤرخ في 17 يوليو1995، والمتعلق بمجلس المحاسبة.

159- الجريدة الرسمية العدد 42 الصادرة بتاريخ 11 جويلية 2010، القانون رقم 10-01 المؤرخ في 29 جوان 2010 ، يتعلق بتنظيم مهنة الخبير المحاسبي و محافظ الحسابات و المحاسب المعتمد.

160- الجريدة الرسمية عدد2011/07، المرسوم التنفيذي 11-31 المؤرخ في27-01-2011 يتعلق بالشروط والمعايير الخاصة بمكاتب الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد.

161- الجريدة الرسمية العدد 2011/07، المرسوم التنفيذي 11-24 المؤرخ في 27 جانفي 2011، يُحَدِّدُ تشكيلة المجلس الوطني لمحاسبة وتنظيمه و قواعد سيره.

162- الجريدة الرسمية عدد 2012/70، المرسوم التنفيذي 12-430 المؤرخ في 2012/12/22، يُحَدِّدُ تشكيلة المجلس الوطني للجباية وسيره.

163- الجريدة الرسمية العدد 48 الصادرة بتاريخ 29 سبتمبر2013، قرار مؤرخ في 31 مارس 2013، يَتَضَمَّن تعيين أعضاء المجلس الوطني للجباية.

164- المنشورة رقم 046/635 /90/ DC/CE / المؤرخة في 11 مارس 1990، المتعلقة بتسجيل مساهمات العمال ضمن أرباح الشركات.

165- التعليمة 001/ 95 المؤرخة في: 02 أكتوبر 1995، المتعلقة بأموال المساهمة.

166- التعليمة MF/DGC/518 المؤرخة في 02 أفريل 1997، تخص التسجيل المحاسبي لإعادة إدماج فرق إعادة التقييم ضمن الميزانية.

167- القرار الوزاري رقم 99/21 المؤرخ في 09 أكتوبر 1999، يَتَضَمَّن توافق المخطط الوطني للمحاسبة مع نشاطات الشركات القابضة وتجميع حسابات المُجَمَّع.

168- التعليمة رقم 02 المؤرخة في 2009/10/29 التي تتضمن أول تطبيق للنظام المحاسبي المالي.

ثانيا: المراجع باللغة الأجنبية :

A- Livres:

169- **Amar.KADDOURI, Ahmed Mimeche**, Cours de comptabilité financière selon les normes IAS/IFRS et le SCF 2007, Enag édition, Réghaia, Algérie. 2009.

170- **Anne le Manh, Catherine Maillet Baudrier**, Normes Comptables Internationales IAS/IFRS, 5éme Editions, Editions FOUCHER, France, 2008.

171- **Association nationale des directeurs financiers et de contrôle de gestion**, Normes IAS/IFRS: Que faut-il faire, Comments'y prendre, collection DFCG, Paris, édition d'Organisation, 2005.

172- **Bernard Collasse**, cadre comptable conceptuels, encyclopédie de comptabilité, contrôle du gestion et audit**,** Economica, Paris, 2000.

173- **Bernard RAFFOURNIER, Axel Haller, Peter Walton,** Comptabilité internationale, librairie Vuibert, Paris, 1997.

174- **Claude Pérochon**, normalisation comptable Francophone, encyclopédie de comptabilité, de contrôle de gestion et audit, Economica éd, Paris, 2000.

175- **Daske Holger, Hail Luzi, Leuz Christian, Rodrigo Verdi,** Adopting a label: heterogeneity in the economic consequences of IFRS adoptions,2007, Working paper, University of Pennsylvania and University of Chicago, Web site, http://ssrn.com/abstract=979650.

176- **Denton L. Collins, William R. Pasewark, and Mark E. Riley**, Financial Reporting Outcomes under Rules-Based and Principles-Based Accounting Standards, Accounting Horizons, 2012.

177- **Djelloul Saci**, Comptabilité de l'entreprise et système économique, l'expérience Algérienne, O.P.U, Alger, 1991.

178- **Francis Lefebvre**, IASC – Normes comptable internationales, mémento, Paris, 1995.

179- **Gregory Heem**, lire les états financiers en IFRS, éditions d'organisation, Paris, 2004.

180- **Haller A & Walton Peter**, Différences nationales et harmonisation comptable in Comptabilité Internationale, Vuibert Édition, Paris, 1997.

181-**Michel Capron**, les normes comptables internationales instrument du capitalisme financier, la découvert, Paris, 2005.

182- **Mohamed fessi**, comptabilité générale, édition Clé, Tunis, 2002.

183- **Pascal BARNITO, Pierre GRUSON**, Instruments financiers et IFRS: évaluation et comptabilisation en IAS39, IAS32, IFRS7, DUNOD, Paris, 2006

184- **Ray Ball**, "IFRS: Pros and cons for investors", Accounting And Business Research, International Accounting Forum, 2006.

185- **Richard Brown**, A History of Accounting and Accountants, London, 2004.

186- **Romney M.B & Steinbart P.J**, Accounting Information systems, Addison Wesley, 7 the ed, 1997.

187- **Saheb Bachaga**, pour un référentiel comptable algérien qui répond aux exigences de l'économie de marché, Dar el-hoda, Alger, 2003.

188- **Samuels J.M and Piper A.G**, "International Accounting: A survey Croom Helem, London & Sidney, 1985.

189- **Schipper, K. and L. Vincent**, Earning quality, Accounting Horizons.2003.

Thèses & Mémoires & Revue & fichiers téléchargés

190- **Aitken Michael and Wise Trevor D,** "The Real Objectives of International Accounting Standards Committee", The International Journal of Accounting Education and Research, Fall, 1984.

191- **Basu, S.,** "The conservatism principle and asymmetric timeliness of earnings", Journal of Accounting and Economics, 1997.

192- **Christopher Nobes**, Rules-based Standards and the Lack of Principles in Accounting, November 2004.

193- **Deloitte Touche Tohmatsu**, guide de référence sur les IFRS 2007.

194- **Elena Barbu**, HCI et Environnement comptable, de l'influence à l'interaction, Article n° 2005-07, laboratoire orléanais de gestion, France.

195- **Elena Barbu**, une meilleure connaissance de l'environnement comptable: condition sine Qua non d'une meilleure compréhension de l'harmonisation comptable internationale, manuscrit auteur publié dans "comptabilité et Connaissances, France 2005.

196- **Gaye Magaye**, comparaison du plan comptable Sénégalais avec le PRC, revue française de comptabilité N° 148, Paris.

197- **Gelard GILBERT**, Une réforme de la normalisation comptable Française, in RF C N°274, Paris, 1996.

198- **Holthausen, R**, "Testing the relative power of accounting standards versus incentives and other institutional features to influence the outcome of financial reporting in an international setting", Journal of Accounting and Economics, 2003.

199- **Imhoff Jr, Eugene A**, "Accounting Quality, Auditing, and corporate governance", Accounting Horizons, (Supplement), 2003.

200- **Jaggy, B.L**, the impact of the culturelle environement on financial disclosure, international journal of accounting, Spring 1975.

201- **Mohamed Ouandalous**, Instruments Comptables et gestion des sociétés nationale, Mémoire d'étude supérieures, université d'Alger, ISE, 1977.

202- **Nabil ABDELLATIF**, L'application des normes IFRS par les sociétés cotées: quel impact sur la qualité de l'information diffusée sur les marchés financiers, Séminaire de Formation des CAC des sociétés cotées et des Acteurs agrées du Marché Financier de l'UMOA, Abidjan, CRRAE – UMOA, les 28, 29 et 30 septembre 2011.

203- **Pages bleues international**, normes comptables international, fondements et principes, collectif EPBI, Algérie, 2008.

204- **Sonia Quignon**, Le Système d'Information Comptable, Académie de Clermont-Ferrand.

205- **Stephen A. Zeff**, "Political" Lobbying on Proposed Standards : A Challenge to the IASB, American Accounting Association, Accounting Horizons, March 2002.

206- **United Nations**, International Accounting Reporting Issues, United Nations Conference on Trade And Development, New York and Geneva, 2006.

207- Journal officiel N° L 193 du 18/07/1983, PP 01 –17, édition spéciale finnoise: chapitre 17 tome 1.

208 - Journal officiel N° L 126 du 12/05/1984, PP 20 – 26, édition spéciale finnoise, chapitre 17 tome 1.

C- Sites internet

209- http://www.aicpa.org/

210- http://www.aljazeera.net

211- http://www.amf-france.org

212- www.ao-academy.org

213- http://www.ascasociety.org

214- http://ar.ifac.org

215- http://ar.wikipedia.org

216- http://www.ccomptes.org.dz

217- http://www.cica.org

218- http://www.cipe-arabia.org

219- http://www.cn-onec.dz

220- http://www.crefige.dauphine.fr

221- http://www.dfa.gov.za

222- http://www.enset-media.ac.ma

223- http://www.fee.be

224- http://www.focusifrs.com
225- http://fr.wikipedia.org
226- http://www.groaperf.com
227- http://www.iasb.org.uk
228- http://www.iasplus.com
229- http://www.larousse.fr
230- http://www.mia.org.my
231- http://www.oecd.org
232- http://www.sage.com
234- http://www.sgbv.dz
235- http://www,sh22y.com
236- http://www.sqarra.wordpress.com
237- http://www.ssrn.com
238- http://www.uemoa.int

فهرس المحتويات

الفصل الأول: الإطار النظري للفكر المحاسبي **1**
تمهيد 2
المبحث الأول: البناء النظري للمحاسبة وتَطَوُّرَاتها 3
المطلب الأول: التَطَوُّر المحاسبي 3
1- تكوين وتطوير الجانب الفني للمحاسبة 3
2- تَطَوُّر الجانب المهني والأكاديمي للمحاسبة 7
3- المحاسبة كنظام للمعلومات 9
4- المحاسبة عن المسؤولية الإجتماعية 10
المطلب الثاني: المحاسبة "مفهومها ووظائفها، فروضها، مبادئها" 11
1- مفهوم المحاسبة 11
2- وظائف المحاسبة 13
3- فروض المحاسبة 14
4- مبادئ المحاسبة 15
1- أنواع المحاسبة 19
2- أهداف المحاسبة 23
3- أَهَمِيَّة المحاسبة 24
المبحث الثاني: الإطار المفاهيمي للمعايير المحاسبية الدولية 26
المطلب الأول: الإطار التاريخي والنظري للمعايير المحاسبية الدولية 26
1- التَطَوُّر التاريخي للمعايير المحاسبية الدولية 26
2- مفهوم المعايير المحاسبية الدولية 28
3- أَهَمِيَّة المعايير المحاسبية الدولية 29
4- خصائص المعايير المحاسبية الدولية 32
5- مداخل إصدار المعايير المحاسبية الدولية 33
المطلب الثاني : واقع تطبيق المعايير المحاسبة الدولية على المستوى الدولي 35
1- أسباب الانتشار العالمي لمعايير المحاسبة الدولية 35
2- مُعَوِّقَات تطبيق المعايير المحاسبية الدولية على المستوى الدولي 40
3- تطبيق المعايير المحاسبية الدولية على المستوى الدولي 41
4- مصادر الدعم والتأييد لتطبيق معايير المحاسبة الدولية 43
5- الإنتقادات المُوَجَّهَة للمعايير المحاسبية الدولية 44
المبحث الثالث: الجهود المبذولة للتنسيق والتوحيد المحاسبي 45
المطلب الأول:المنظمات الدولية 45
1- منظمة الأمم المتحدة (UN-ISAR) 45
2- المنظمة الدولية لبورصات الأوراق المالية (IOSCO/OICV) 46
3- الاتحاد الدولي للمحاسبين (IFAC) 48
4- لجنة معايير المحاسبة الدولية (IASC) 49

5- لجنـــة ممارســـة التدقيق الـــدولي (IAPC) _____ 53
المطلب الثاني: المنظمات الإقليمية _____ 54
1- الاتحاد الأوروبي (UE) _____ 54
2- منظمة التعاون والتنمية الإقتصادية (OECD) _____ 57
3- المنظمة المشتركة للدول الإفريقية وموريشيوس (OCAM) _____ 58
4- الإتحاد الإقتصادي والنقدي لغرب إفريقيا(UEMOA) _____ 59
5- مجموعة الدول الأربعة زائد واحد(G4+1) _____ 60
6-الهيئة المشرفة على سوق الأوراق المالية الأمريكية (SEC) _____ 61
المطلب الثالث:المنظمات الإقليمية المختصة _____ 61
1- المُجَمَّع الأمريكي للمحاسبين القانونيين (AICPA) _____ 61
2- مجلس معايير المحاسبة المالية (FASB) _____ 63
3- جمعية المحاسبة الأمريكية (AAA) _____ 63
4- الاتحاد الأوروبي للمحاسبين (UEC) _____ 64
5- المجموعة الاستشارية الأوروبية لإعداد التقارير المالية (EFRAG) _____ 64
6- مجلس المحاسبة الإفريقي (AAC) _____ 65
7- جمعية أمم جنوب شرق آسيا لإتحاد المحاسبين (AFA) _____ 65
8- إتحاد محاسبي آسيا والمحيط الهادي (CAPA) _____ 66
9- المنتدى الدولي لتطوير المحاسبة(IFAD) _____ 66
10- الاتحاد العام للمحاسبين والمراجعين العرب(AFAA) _____ 67
11- المُجَمَّع العربي للمحاسبين القانونيين (ASCA) _____ 68
خلاصة الفصل _____ 69

الفصل الثاني: القوائم المالية من منظور المعايير المحاسبية الدولية والنظام المحاسبي المالي ***70***
تمهيد 71
المبحث الأول: المحاسبة في الجزائر **72**
المطلب الأول: تَطَوُّر المحاسبة في الجزائر 72
1- لمحة تاريخية عن النظام المحاسبي في الجزائر 72
2- مبادئ المُخَطَّط المحاسبي الوطني 77
3- خصائص المُخَطَّط المحاسبي الوطني 78
المطلب الثاني: نقائص المُخَطَّط المحاسبي الوطني 79
المطلب الثالث: دراسة النظام المحاسبي المالي 86
1- ماهية النظام المحاسبي المالي 86
2- أسباب تَبَنِّي النظام المحاسبي المالي في الجزائر 89
3- تَحَدِّيات تطبيق النظام المحاسبي المالي 90
4- جديد النظام المحاسبي المالي 92
المبحث الثاني: القوائم المالية من منظور المعايير المحاسبية الدولية **95**
المطلب الأول: ماهية القوائم المالية 95
1- مفهوم القوائم المالية وأهدافها 95
2- شروط إعداد القوائم المالية 97
3- خصائص القوائم المالية 98
4- أساليب قياس عناصر القوائم المالية 101
5- الإعتبارات العامة لعرض القوائم المالية 102
6- حدود ونواقص القوائم المالية 103
المطلب الثاني: عَرْض القوائم المالية 104
1- قائمة المركز المالي 104
2- قائمة الدخل 110
3- قائمة التَغَيُّرات في حقوق المِلْكِيَة 113
4- قائمة التدفقات النقدية 114
5- التوضيحات والتفسيرات 118
المبحث الثالث: القوائم المالية من منظور النظام المحاسبي المالي **119**
المطلب الأول: عرض القوائم المالية 119
1- تعريف القوائم المالية 119
2- خصائص القوائم المالية 119
3- الإطار التَصَوُّري لإعداد القوائم المالية 121
4- القوائم المالية للحسابات المُجَمَّعَة والحسابات المُدْمَجَة 124
5- البيانات الضرورية في القوائم المالية 124
المطلب الثاني: مُكَوِّنَات القوائم المالية 125
المطلب الثالث: قواعد التقييم والتسجيل المحاسبي وفق النظام المحاسبي المالي 133
خلاصة الفصل **143**

الفصل الثالث: دراسة وتحليل البيئة المحاسبية _____ *144*

تمهيد _____ 145

المبحث الأول: الإطار النظري لتوحيد وتنسيق البيئة المحاسبية _____ 146

المطلب الأول: مفهوم التوحيد المحاسبي والبيئة المحاسبية _____ 146

1- مفهوم البيئة _____ 146

2- مفهوم البيئة المحاسبية _____ 147

3- البيئة المحاسبية الدولية _____ 147

4- توحيد وتنسيق البيئة المحاسبية الدولية _____ 148

المطلب الثاني: دراسات حول التوحيد المحاسبي للبيئة المحاسبية الدولية _____ 153

1- دراسات حول أسباب الاختلاف بين الأنظمة المحاسبية _____ 153

2- دراسات حول تصنيف النظم المحاسبية لدول العالم _____ 156

3- دراسات حول التوحيد المحاسبي _____ 159

المطلب الثالث: العوامل المؤثرة على البيئة المحاسبية _____ 161

1- العامل الإقتصادي _____ 162

2- النظام السياسي _____ 165

3- النظام القانوني والجبائي _____ 165

4- مهنة المحاسبة والمراجعة ومستعملوا القوائم المالية _____ 166

5- التعداد السكاني _____ 166

6- عامل اللغة _____ 167

7- عامل الثقافة _____ 167

8- المستوى التعليمي _____ 168

9- الديانة _____ 168

10- البحث العلمي _____ 168

المبحث الثاني: أثر المعايير المحاسبية الدولية على جودة التقارير المالية _____ 169

المطلب الأول: الإطار النظري لجودة التقارير المالية _____ 169

1- مفهوم جودة القوائم والتقارير المالية _____ 170

2- قياس جودة القوائم والتقارير المالية _____ 171

3- قيود جودة القوائم والتقارير المالية _____ 173

4- معايير جودة التقارير المالية _____ 174

5- البدائل النظرية لتحديد مفهوم جودة التقارير المالية _____ 175

المطلب الثاني : أثر حَوْكَمَة الشركات والإفصاح والشفافية على جودة التقارير المالية _____ 178

1- الإطار النظري للحَوْكَمَة _____ 178

2- أثر قواعد الحَوْكَمَة والإفصاح والشفافية على جودة المعلومات المحاسبية _____ 181

3- أثر المراجعة على جودة التقارير والقوائم المالية _____ 182

4- أثر المعايير المحاسبية الدولية على جودة القوائم المالية المُعَدَّة وفق النظام المحاسبي المالي _____ 184

المطلب الثالث: علاقة المعايير المحاسبية الدولية بجودة التقارير المالية _____ 185

1- معايير المحاسبة _____ 186

2- البيئة المحاسبية الوطنية _____ 187
3- ضغوط الجهاز الإداري _____ 189
4- استخدام الحاسوب والانترنت _____ 190
5- تقرير محافظ الحسابات _____ 190

المبحث الثالث : أثر تطبيق المعايير المحاسبية الدولية على المؤسسة الإقتصادية _____ 191
المطلب الأول: أثر تطبيق المعايير المحاسبية الدولية على أنظمة المعلومات المحاسبية _____ 191
المطلب الثاني : أثر تطبيق المعايير المحاسبية الدولية على وظيفة المحاسبة_____ 197
1- مداخل إعداد القوائم المالية _____ 198
2- أثر معايير القيمة العادلة_____ 199
2-3- مُعَوِّقَات تطبيق القيمة العادلة _____ 201
2-4- مُتَطَلَّبَات تطبيق القيمة العادلة _____ 201
3- أثر تطبيق معايير المحاسبة الدولية على مفهوم الأصول_____ 202
4- أثر تطبيق معايير المحاسبة الدولية على تسيير الأدوات المالية_____ 204
المطلب الثالث : أثر معايير المحاسبة الدولية على وظائف أخرى في المؤسسة_____ 208
1- أثر معايير المحاسبة الدولية على الموارد البشرية _____ 208
2- أثر المعايير المحاسبية الدولية على وظيفة التحليل المالي_____ 211
3- أثر المعايير المحاسبية الدولية على وظيفة مراقبة التسيير _____ 213
4- أثر المعايير المحاسبية الدولية على وظيفة إتخاذ القرارات _____ 214

خلاصة الفصل الثالث_____ 215

الفصل الرابع: دراسة تطبيقية حول أثر تطبيق معايير المحاسبة الدولية على البيئة المحاسبية الجزائرية _____ 216

المبحث الأول: مُكَوِّنَات البيئة المحاسبية في الجزائر _____ 218
المطلب الأول: البيئة الأكاديمية، العلمية، والمؤسساتية _____ 218
المطلب الثاني: البيئة الجبائية والمالية والقانونية _____ 222
المطلب الثالث: البيئة المهنية _____ 228
المبحث الثاني: إجراءات الدراسة الميدانية _____ 237
المطلب الأول: منهجية العمل الميداني _____ 237
المطلب الثاني: وصف الخصائص الديموغرافية لعَيِّنَة الدراسة _____ 255
المبحث الثالث: تحليل نتائج استبيان أثر تطبيق معايير المحاسبة الدولية على البيئة المحاسبية في الجزائر _____ 259
المطلب الأول : دراسة محاور الاستبيان _____ 259
1- أثر معايير المحاسبة الدولية في توفير شروط ومُتَطَلَّبَات المحاسبة _____ 259
2- أثر معايير المحاسبة الدولية على جودة التقارير المالية _____ 261
3- أثر معايير المحاسبة الدولية على المؤسسات الإقتصادية الجزائرية _____ 262
4- أثر معايير المحاسبة الدولية على البيئة الأكاديمية والعلمية _____ 263
5- أثر معايير المحاسبة الدولية على البيئة الجبائية والمالية _____ 265
6- أثر المعايير المحاسبية الدولية على البيئة القانونية والمهنية _____ 266
المطلب الثاني : نتائج البحث التطبيقي _____ 268

- **مناقشة الفرض الأول _____ 268**
- **مناقشة الفرض الثاني _____ 268**
- **مناقشة الفرض الثالث _____ 268**
- **مناقشة الفرض الرابع _____ 268**
- **مناقشة الفرض الخامس _____ 269**
- **مناقشة الفرض السادس _____ 269**

الملاحق

الملحق رقم 01: استمارة الاستبيان

جامعة العربي بن مهيدي -أم البواقي

كلية العلــوم الاقتصادية والعلوم التجارية وعلوم التسيير

قسم العلــوم التجارية

استبيان حول: "***أثر المعايير المحاسبية الدولية على البيئة المحاسبية الجزائرية***"

سيدي المحترم:

السلام عليكم ورحمة الله تعالى وبركاته

أتشرف بأن أطلب من سيادتكم تخصيص جزء من وقتكم للإجابة على محتويات هذا الاستبيان، والمتعلق بإعداد أطروحة دكتوراه العلوم في العلوم التجارية تخصص محاسبة تحت عنوان:

" أثر المعايير المحاسبية الدولية على البيئة المحاسبية الجزائرية ."

من إعداد الطالب: تحت إشراف الدكتور:

مصطفى عوادي ***أ. د. مصطفى عقاري***

جامعة باتنة

سيدي المحترم أرجو منكم الإجابة على محاور الاستبيان بوضع إشارة (√) في الخانة المناسبة، كما أن الإجابات المقدمة من طرفكم لن تستخدم إلا في الأغراض العلمية للبحث دون غيرها.

الجزء الأول: الخصائص التعريفية بالعينة.

1. الجنس:

ذكر	أنثى

2. الفئة العمرية:

أقل من (30) سنة	(30 - 40) سنة	(40 -50) سنة	أكثر من (50) سنة

3. الوظيفة الحالية:

أستاذ جامعي	خبير محاسب	محافظ حسابات	إطار مالي بشركة	أخرى (أذكر)

4. الخبرة المهنية في الوظيفة:

أقل من (05) سنة	(05 - 10) سنة	(10 -15) سنة	أكثر من (15) سنة

5. المؤهلات العلمية التي تحصل عليها المستجوب:

دكتوراه	ماجستير	ليسانس	شهادة مهنية	أخرى (أذكر)

6. الدورات التكوينية التي تلقاها المستجوب:

لا شيء	دورة واحدة	دورتين	ثلاث دورات	(4) دورات أو أكثر

الجزء الثاني: فقرات الاستبيان.

الرقم	محتوى الفقرة	موافق بشدة	موافق	محايد	غير موافق	غ موافق بشدة
-	***أولا: دور المعايير المحاسبية الدولية في توفير شروط ومتطلبات المحاسبة.***	-	-	-	-	-
01	توفر المعايير المحاسبية الدولية القواعد العامة التي تحكم قياس أداء المؤسسات الاقتصادية.					
02	توفر المعايير المحاسبية الدولية الفروض والمعايير والسياسات التي تحكم إعداد المعلومات المالية المنشورة.					
03	إن المعايير المحاسبية الدولية تساهم في توفير القواعد التي تحكم حدود وطبيعة الإفصاح للقوائم المالية المنجزة.					
04	تعمل المعايير المحاسبية الدولية على توفير الشروط اللازمة لتحقيق عنصر القبول العام للمعلومات المالية.					
05	تساهم المعايير المحاسبية الدولية في جعل المعلومات المالية قابلة للمقارنة بشكل كافي.					
-	***ثانيا: أثر معايير المحاسبة الدولية على جودة التقارير المالية.***	-	-	-	-	-
06	تزيد المعايير المحاسبية الدولية من جودة التقارير المالية.					
07	تعتبر القوائم المالية المعدة وفق المعايير المحاسبية الدولية ذات موثوقية وملائمة كبيرة.					
08	تطبيق معايير المحاسبة الدولية هي شرط من الشروط اللازمة لتحقيق جودة التقارير المالية.					
09	يؤدي الالتزام بالمعايير المحاسبية الدولية إلى زيادة كفاءة القوائم المالية.					
10	يؤدي تطبيق طرق القياس والتقييم المحاسبي التي جاءت بها المعايير المحاسبة الدولية (كالقيمة العادلة) إلى تحسين مستوى جودة التقارير المالية.					
-	***ثالثا: أثر معايير المحاسبة الدولية على المؤسسات الاقتصادية في الجزائر.***	-	-	-	-	-
11	تطبيق المعايير المحاسبية الدولية يرفع من الأداء المالي والمحاسبي للمؤسسات الاقتصادية الجزائرية.					
12	تساهم المعايير المحاسبية الدولية في زيادة فعالية نظام المعلومات المحاسبي داخل المؤسسات الاقتصادية الجزائرية.					
13	تعمل المعايير المحاسبية الدولية على ترشيد القرارات المتخذة من طرف المؤسسات الاقتصادية الجزائرية.					
14	تساعد المعايير المحاسبية الدولية في الربط بين الاستراتجيات المخططة للمؤسسات الاقتصادية الجزائرية والمستوى التنفيذي لها					
15	إن عملية تطبيق المعايير المحاسبة الدولية تساعد على توفير الإجراءات والاختبارات اللازمة لتقييم المخاطر المحيطة بالمؤسسات الاقتصادية الجزائرية.					

الرقم	محتوى الفقرة	موافق بشدة	موافق	محايد	غير موافق	غ موافق بشدة
-	***رابعا : أثر معايير المحاسبة الدولية على البيئة الأكاديمية والعلمية.***	-	-	-	-	-
16	إن البيئة الأكاديمية والعملية مؤهلة بدرجة كبيرة للمساعدة في تطبيق المعايير المحاسبية الدولية.					
17	إن التنسيق بين الجامعة الجزائرية وممارسي مهنة المحاسبة بخصوص التكوين في مجال المعايير المحاسبية الدولية ضروري					
18	تشجيع ودعم البحث العلمي في مجال المعايير المحاسبية الدولية يساهم بشكل فعال في إعداد معايير محاسبية وطنية تلائم البيئة الجزائرية					
19	درجة إلمام الأساتذة الجامعيين في الجزائر بالمعايير المحاسبة الدولية ضعيفة					
20	إن إقامة علاقات تعاون علمي بين الأكاديميين مع دول أخرى لها تجربة في تطبيق المعايير المحاسبة الدولية أمر ضروري.					
-	***خامسا : أثر معايير المحاسبة الدولية على البيئة الجبائية والمالية.***	-	-	-	-	-
21	إن تطبيق المعايير المحاسبة الدولية توفر الضوابط اللازمة للحد من ممارسات الغش والتهرب الضريبي للمؤسسات.					
22	إن تطبيق المعايير المحاسبة الدولية تساعد على اتخاذ قرارات الاستثمار في السوق المالية.					
23	إن تبني المعايير المحاسبة الدولية بشكل جيد يعمل على تنشيط السوق المالي بالجزائر.					
24	تساعد المعايير المحاسبة الدولية على التنبؤ المستقبلي بحالة الإفلاس المالي.					
25	تعمل المعايير المحاسبية الدولية على تسهيل عملية الرقابة الجبائية					
-	***سادسا : أثر المعايير المحاسبية الدولية على البيئة القانونية والمهنية.***	-	-	-	-	-
26	يعد التزام ممارسوا مهنة المحاسبة بتأطير متربصين ومهنيين في مجال المعايير المحاسبة الدولية أمر ضروري.					
27	توجد قوانين وقواعد منظمة لمهنة المحاسبة تتماشى مع المعايير المحاسبة الدولية.					
28	يواجه ممارسوا مهنة المحاسبة صعوبات وعراقيل في ظل تبني المعايير المحاسبة الدولية ومواكبة هذا التحول.					
29	إن ممارسي مهنة المحاسبة في الجزائر درجة إلمامهم بالمعايير المحاسبة الدولية ضعيفة.					
30	إن عدم وجود هيئة تشريعية أو رقابية مستقلة يعيق تطبيق المعايير المحاسبة الدولية.					

سابعا: مجال لإبداء الآراء والمقترحات

.....
.....
.....
.....
.....
.....
.....
.....
.....
.....

..... شكرا على حسن تعاونكم .....

الملحق رقم 02: مخرجات المعالجة الإحصائية بالبرنامج spss 19

Statistiques de fiabilité

Alpha de Cronbach	Nombre d'éléments
.919	5

Statistiques de fiabilité

Alpha de Cronbach	Nombre d'éléments
.874	5

Statistiques de fiabilité

Alpha de Cronbach	Nombre d'éléments
.847	5

Statistiques de fiabilité

Alpha de Cronbach	Nombre d'éléments
.849	5

Statistiques de fiabilité

Alpha de Cronbach	Nombre d'éléments
.659	5

Statistiques de fiabilité

Alpha de Cronbach	Nombre d'éléments
.793	5

Test sur échantillon unique

Test sur échantillon unique

	Valeur du test = 0					
					Intervalle de confiance 95% de la différence	
	t	ddl	Sig. (bilatérale)	Différence moyenne	Inférieure	Supérieure
T1	68.821	359	.000	3.56667	3.4647	3.6686
A1	74.723	359	.000	3.76667	3.6675	3.8658
A2	64.079	359	.000	3.56667	3.4572	3.6761
A3	46.764	359	.000	3.28333	3.1453	3.4214
A4	62.428	359	.000	3.68333	3.5673	3.7994
A5	57.643	359	.000	3.53333	3.4128	3.6539

Test sur échantillon unique

	Valeur du test = 0					
					Intervalle de confiance 95% de la différence	
	t	ddl	Sig. (bilatérale)	Différence moyenne	Inférieure	Supérieure
T2	75.764	359	.000	3.58333	3.4903	3.6763
A6	59.686	359	.000	3.41667	3.3041	3.5292
A7	60.031	359	.000	3.61667	3.4982	3.7351
A8	71.535	359	.000	3.86667	3.7604	3.9730
A9	72.110	359	.000	3.61667	3.5180	3.7153
A10	50.823	359	.000	3.40000	3.2684	3.5316

	Valeur du test = 0					
					Intervalle de confiance 95% de la différence	
	t	ddl	Sig. (bilatérale)	Différence moyenne	Inférieure	Supérieure
T3	76.843	359	.000	3.64667	3.5533	3.7400
A11	53.223	359	.000	3.53333	3.4028	3.6639
A12	69.365	359	.000	3.8667	3.757	3.976
A13	51.912	359	.000	3.48333	3.3514	3.6153
A14	77.001	359	.000	3.71667	3.6217	3.8116
A15	58.911	359	.000	3.63333	3.5120	3.7546

Test sur échantillon unique

	Valeur du test = 0					
					Intervalle de confiance 95% de la différence	
	t	ddl	Sig. (bilatérale)	Différence moyenne	Inférieure	Supérieure
A16	55.894	359	.000	3.61667	3.4894	3.7439
A17	59.129	359	.000	3.78333	3.6575	3.9092
A18	110.227	359	.000	3.80000	3.7322	3.8678
A19	55.570	359	.000	3.56667	3.4404	3.6929
A20	87.594	359	.000	3.78333	3.6984	3.8683
T4	84.549	359	.000	3.71000	3.6237	3.7963

Test sur échantillon unique

	Valeur du test = 0					
					Intervalle de confiance 95% de la différence	
	t	ddl	Sig. (bilatérale)	Différence moyenne	Inférieure	Supérieure
A21	53.099	359	.000	2.65000	2.5519	2.7481
A22	59.314	359	.000	3.50000	3.3840	3.6160
A23	72.284	359	.000	3.51667	3.4210	3.6123
A24	49.999	359	.000	3.41667	3.2823	3.5511
A25	41.875	359	.000	2.43333	2.3191	2.5476
T5	83.323	359	.000	3.10333	3.0301	3.1766

Test sur échantillon unique

	Valeur du test = 0					
					Intervalle de confiance 95% de la différence	
	t	ddl	Sig. (bilatérale)	Différence moyenne	Inférieure	Supérieure
A26	67.145	359	.000	3.65000	3.5431	3.7569
A27	91.320	359	.000	3.98333	3.8976	4.0691
A28	69.796	359	.000	3.76667	3.6605	3.8728
A29	61.250	359	.000	3.78333	3.6619	3.9048
A30	84.696	359	.000	3.95000	3.8583	4.0417
T6	98.610	359	.000	3.82667	3.7504	3.9030

Statistiques sur échantillon unique

	N	Moyenne	Ecart-type	Erreur standard moyenne
T1	360	3.5667	.98331	.05183
A1	360	3.7667	.95643	.05041
A2	360	3.5667	1.05609	.05566
A3	360	3.2833	1.33216	.07021
A4	360	3.6833	1.11947	.05900
A5	360	3.5333	1.16303	.06130

Statistiques sur échantillon unique

	N	Moyenne	Ecart-type	Erreur standard moyenne
T2	360	3.5833	.89738	.04730
A6	360	3.4167	1.08612	.05724
A7	360	3.6167	1.14310	.06025
A8	360	3.8667	1.02558	.05405
A9	360	3.6167	.95161	.05015
A10	360	3.4000	1.26931	.06690

Statistiques sur échantillon unique

	N	Moyenne	Ecart-type	Erreur standard moyenne
T3	360	3.6467	.90041	.04746
A11	360	3.5333	1.25961	.06639
A12	360	3.867	1.0577	.0557
A13	360	3.4833	1.27314	.06710
A14	360	3.7167	.91582	.04827
A15	360	3.6333	1.17020	.06167

Statistiques sur échantillon unique

	N	Moyenne	Ecart-type	Erreur standard moyenne
A16	360	3.6167	1.22770	.06471
A17	360	3.7833	1.21401	.06398
A18	360	3.8000	.65411	.03447
A19	360	3.5667	1.21779	.06418
A20	360	3.7833	.81950	.04319
T4	360	3.7100	.83256	.04388

Statistiques sur échantillon unique

	N	Moyenne	Ecart-type	Erreur standard moyenne
T1	360	3.5667	.98331	.05183
A1	360	3.7667	.95643	.05041
A2	360	3.5667	1.05609	.05566
A3	360	3.2833	1.33216	.07021
A4	360	3.6833	1.11947	.05900

Statistiques sur échantillon unique

	N	Moyenne	Ecart-type	Erreur standard moyenne
A21	360	2.6500	.94692	.04991
A22	360	3.5000	1.11959	.05901
A23	360	3.5167	.92309	.04865
A24	360	3.4167	1.29656	.06833
A25	360	2.4333	1.10254	.05811
T5	360	3.1033	.70667	.03724

Statistiques sur échantillon unique

	N	Moyenne	Ecart-type	Erreur standard moyenne
A26	360	3.6500	1.03140	.05436
A27	360	3.9833	.82762	.04362
A28	360	3.7667	1.02395	.05397
A29	360	3.7833	1.17198	.06177
A30	360	3.9500	.88488	.04664
T6	360	3.8267	.73629	.03881

الملحق رقم 03: نموذج الميزانية أصول حسب النظام المحاسبي المالي

BILAN ACTIF

Exercice clos le

ACTIF	N	N
	Brut	**Amort./Prov.**
ACTIF IMMMOBILISE (NON COURANT) **الأصول المثبتة (غير الجارية)**		
Ecart d'acquisition (ou goodwill) فارق الشراء **(ou goodwill)**	207	2807, 2907
Immobilisations incorporelles التثبيتات المعنوية	20 (hors 207)	280 (hors 2807)
		290 (hors 2907)
Immobilisations corporelles التثبيتات العينية	21 / 22 (hors 229)	281,282,291, 292
Immobilisations en cours التثبيتات الجاري إنجازها	23	293
Immobilisations financières التثبيتات المالية		
Titres mis en équivalence – entreprises associées السندات الموضوعة موضع المعادلة –المؤسسات المشاركة	265	
Autres participations et créances rattachées المساهمات الأخرى والحسابات الدائنة الملحقة	26 (hors 265&269)	
Autres titres immobilisés السندات الأخرى المثبتة	271/272/273	
Prêts et autres actifs financiers non courants القروض والأصول المالية الأخرى غير الجارية	274/275/276	
TOTAL ACTIF NON COURANT **مجموع الأصول غير الجارية**		
ACTIF COURANT **الأصول الجارية**		
Stocks et en cours المخزونات والمنتجات قيد الصنع	30 à 38	39
Créances et emplois assimilés الحسابات الدائنة –الاستخدامات المماثلة		
Clients الزبائن	41 (hors 419)	491
Autres débiteurs المدينون الآخرون	409, Débit [42,43,44 (hors 444 à 448), 45,46,486,489]	495, 496
Impôts الضرائب	444, 445, 447	
ACTIF COURANT الأصول الأخرى الجارية	Débit 48	
Autres actifs courants **الموجودات وما يماثلها**		
Placements et autres actifs financiers courants توظيفات وأصول مالية جارية	50 (hors 509)	
Trésorerie أموال الخزينة	519 & autres Débit 51/ débit 52, 53, 54	59
TOTAL ACTIF COURANT **مجموع الأصول الجارية**		
TOTAL GENERAL ACTIF **المجموع العام للأصول**		

الملحق رقم 04: نموذج الميزانية خصوم حسب النظام المحاسبي المالي

BILAN PASSIF
Exercice clos le

PASSIF **الخصوم**	**N**
CAPITAUX PROPRES رؤوس الأموال الخاصة	
Capital émis (ou compte de l'exploitant) رأس المال الصادر (أو حساب المستغل)	101, 108
Capital non appelé رأس المال غير المطلوب	109
Primes et réserves (Réserves consolidées (1)) العلاوات والاحتياطات (الاحتياطات المدمجة) (1)	104, 106
Ecart de réévaluation فارق إعادة التقييم	105
Ecart d'équivalence (1) فارق المعادلة (1)	107
Résultat net (Résultat net part du groupe) (1) النتيجة الصافية (النتيجة الصافية حصة المجمع) (1)	12
Autres capitaux propres – Report à nouveau رؤوس الأموال الخاصة الأخرى، ترحيل من جديد	11
Part de la société consolidante) (1) حصة الشركة المدمجة (1)	
Part des minoritaires (1) حصة ذوي الأقلية (1)	
TOTAL I المجموع (1)	
PASSIFS NON-COURANTS الخصوم غير الجارية	
Emprunts et dettes financières القروض والديون المالية	16, 17
Impôts (différés et provisionnés) الضرائب (المؤجلة والمرصد لها)	134,155
Autres dettes non courantes الديون الأخرى غير الجارية	229
Provisions et produits comptabilis. d'avance المؤونات والمنتوجات المدرجة في الحسابات سلفا	15 (hors 155) , 131, 132
TOTAL PASSIFS NON COURANTS II مجموع الخصوم الجارية (2)	
PASSIFS COURANTS الخصوم الجارية	
Fournisseurs et comptes rattachés الموردون والحسابات الملحقة	40 (hors 409)
Impôts الضرائب	Crédit 444, 445,447
Autres dettes الديون الأخرى	419, 509, Crédit[42,43, 44 (hors 444 à 447), 45, 46, 48
Trésorerie Passif خزينة الخصوم	519 et autres Crédit51, crédit 52
TOTAL PASSIFS COURANTS III مجموع الخصوم الجارية (3)	
TOTAL GENERAL PASSIF المجموع العام للخصوم	

الملحق رقم 05: نموذج الميزانية أصول حسب النظام المحاسبي المالي

COMPTE DE RESULTAT (par nature)

Période du au

	N
Ventes et produits annexes المبيعات والمنتوجات الملحقة	70
Variation stocks produits finis et en cours تغيرات المخزونات والمنتجات المصنعة والمنتجات قيد الصنع	71
Production immobilisée الإنتاج المثبت	72
Subventions d'exploitation إعانات الاستغلال	74
I – Production de l'exercice 1 - إنتاج السنة المالية	
Achats consommés المشتريات المستهلكة	60
Services extérieurs et autres consommations الخدمات الخارجية والاستهلاكات الاخرى	61 & 62
II – Consommation de l'exercice 2 - استهلاك السنة المالية	
III VALEUR AJOUTEE D'EXPLOITATION (I - II) 3 - القيمة المضافة للاستغلال (2 - 1)	
Charges de personnel أعباء المستخدمين	63
Impôts, taxes et versements assimilés الضرائب والرسوم والمدفوعات المماثلة	64
IV EXCEDENT BRUT D'EXPLOITATION 4 - إجمال فائض الاستغلال	
Autres produits opérationnes المنتجات العملياتية الأخرى	75
Autres charges opérationnelles الأعباء العملياتية الأخرى	65
Dotations aux amortissements, provisions et pertes de valeur المخصصات للاهتلاكات والمؤونات وخسارة القيمة	68
Reprise sur pertes de valeur et provisions استرجاع على خسائر القيمة والمؤونات	78
V RESULTAT OPERATIONNEL 5 - النتيجة العملياتية	
Produits financiers المنتوجات المالية	76
Charges financières الأعباء المالية	66
VI RESULTAT FINANCIER 6 - النتيجة المالية	
VII RESULTAT ORDINAIRE AVANT IMPOTS (V + VI) 7 - النتيجة العادية قبل الضرائب (5+6)	
Impôts exigibles sur résultats ordinaires الضرائب الواجب دفعها عن النتائج العادية	695 & 698
Impôts différés (Variations) sur résultats ordinaires الضرائب المؤجلة (تغيرات) عن النتائج العادية	692 & 693
TOTAL DES PRODUITS DES ACTIVITES ORSDINAIRES مجموع منتجات الأنشطة العادية	
TOTAL DES CHARGES DES ACTIVITES ORDINAIRES مجموع أعباء الأنشطة العادية	
VIII RESULTAT NET DES ACTIVITES ORDINAIRES. 8 - النتيجة الصافية للأنشطة العادية	
Eléments extraordinaires (produits) (à préciser) عناصر غير عادية (منتجات) (يجب تبيانها)	77
Eléments extraordinaires (charges)) (à préciser) عناصر غير عادية (أعباء) (يجب تبيانها)	67
IX RESULTAT EXTRAORDINAIRE 9 - **النتيجة غير العادية**	
X RESULTAT NET DE L'EXERCICE 10 - صافي نتيجة السنة المالية	
Part dans les résultats nets des sociétés mises en équivalence (1) حصة الشركات الموضوعة موضع المعادلة في النتيجة الصافية**(1)**	
XI RESULTAT NET DE L'ENSEMBLE CONSOLIDE (1) 11 - صافي نتيجة المجموع المدمج **(1)**	
Dont part des minoritaires (1) ومنها حصة ذوي الأقلية**(1)**	
Part du groupe (1) حصة المجمع **(1)**	

الملحق رقم 06: نموذج جدول تدفقات الخزينة حسب النظام المحاسبي المالي بالطريقة المباشرة

TABLEAU DES FLUX DE TRESORERIE
(Méthode directe)

Période du au

	Note	Exercice N	Exercice N-1
Flux de trésorerie provenant des activités opérationnelles			
Encaissement reçus des clients			
Sommes versées aux fournisseurs et au personnel			
Intérêts et autres frais financiers payés			
Impôts sur les résultats payés			
Flux de trésorerie avant éléments extraordinaires			
flux de trésorerie lié à des éléments extraordinaires (à préciser)			
Flux de trésorerie net provenant des activités opérationnelles (A)			
Flux de trésorerie provenant des activités d'investissement			
Décaissements sur acquisition d'immobilisations corporelles ou incorporelles			
Encaissements sur cessions d'immobilisations corporelles ou incorporelles			
Décaissements sur acquisition d'immobilisations financières			
Encaissements sur cessions d'immobilisations financières			
Intérêts encaissés sur placements financiers			
dividendes et quote-part de résultats reçus			
Flux de trésorerie net provenant des activités d'investissement (B)			
Flux de trésorerie provenant des activités de financement			
Encaissements suite à l'émission d'actions			
Dividendes et autres distributions effectués			
Encaissements provenant d'emprunts			
Remboursements d'emprunts ou d'autres dettes assimilés			
Flux de trésorerie net provenant des activités de financement (C)			
Incidences des variations des taux de change sur liquidités et quasi – liquidités			
Variation de trésorerie de la période (A+B+C)			
Trésorerie et équivalents de trésorerie à l'ouverture de l'exercice			
Trésorerie et équivalents de trésorerie à la clôture de l'exercice			
Variation de trésorerie de la période			
Rapprochement avec le résultat comptable			

الملحق رقم 07: نموذج جدول تدفقات الخزينة حسب النظام المحاسبي المالي بالطريقة غير المباشرة

TABLEAU DES FLUX DE TRESORERIE
(Méthode indirecte)

Période du au

	Note	**Exercice N**	**Exercice N-1**
Flux de trésorerie provenant des activités opérationnelles			
Résultat net de l'exercice			
Ajustements pour :			
- Amortissements et provisions			
- Variation des impôts différés			
- Variation des stocks			
- Variation des clients et autres créances			
- Variation des fournisseurs et autres dettes			
- Plus ou moins values de cession, nettes d'impôts			
Flux de trésorerie générés par l'activité (A)			
Flux de trésorerie provenant des opérations d'investissement			
Décaissements sur acquisition d'immobilisations			
Encaissements sur cessions d'immobilisations			
Incidence des variations de périmètre de consolidation (1)			
Flux de trésorerie liés aux opérations d'investissement (B)			
Flux de trésorerie provenant des opérations de financement			
Dividendes versés aux actionnaires			
Augmentation de capital en numéraire			
Emission d'emprunts			
Remboursements d'emprunts			
Flux de trésorerie liés aux opérations de financement (C)			
Variation de trésorerie de la période (A+B+C)			
Trésorerie d'ouverture			
Trésorerie de clôture			
Incidence des variations de cours des devises (1)			
Variation de trésorerie			