الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية
وزارة التعليم العالي والبحث العالي
جامعة العربي بن مهيدي- أم البواقي
كلية العلوم الاقتصادية والعلوم التجارية وعلوم التسيير
قسم العلوم المالية والمحاسبية

محاضرات في مقياس المعايير المحاسبية الدولية

مطبوعة موجهة لطلبة السنة الثانية
علوم مالية ومحاسبية

من إعداد الدكتور
بركم زهير

السنة الجامعية 2018-2019

فهرس المحتويات

المقدمــة	1

المحور الأول: التعريف بالمعايير المحاسبية الدولية

أولا	تعريف المعايير	2
ثانيا	تعريف المعايير المحاسبية	2
ثالثا	تعريف المحاسبة الدولية	3
رابعا	تعريف معايير المحاسبة الدولية	5

المحور الثاني: مؤسسة معايير الابلاغ المالي الدولية

أولا	مؤسسة معايير الإبلاغ المالي الدولية وهيكلها	8
ثانيا	مجلس الرقابة ومكونات مؤسسة المعايير	10
ثالثا	المجموعات الاستشارية لمجلس معايير المحاسبة الدولية	16

المحور الثالث: أسباب وجود معايير المحاسبة الدولية

أولا	مزايا التوحيد المحاسبي	19
ثانيا	أسباب الحاجة إلى المعايير المحاسبية	20
ثالثا	أهمية الاعتماد على معايير محاسبية عالمية	20
رابعا	خصائص ومزايا معايير المحاسبة الدولية (IAS/ IFRS) وأسباب تفضيلها	21
خامسا	أسباب اختيار وتبني معايير المحاسبة الدولية	23

المحور الرابع: الإطار المفاهيمي للإبلاغ المالي

أولا	تاريخ وتطور "الإطار المفاهيمي"	27
ثانيا	هدف الاطار المفاهيمي	27
ثالثا	حقيقة الإطار المفاهيمي وأهميته	28
رابعا	محتوى الاطار المفاهيمي	28

المحور الخامس: كيفية إصدار معايير المحاسبة الدولية

أولا	مبادئ الاجراءات القانونية ومضمونها	34
ثانيا	محددات جودة المعايير المحاسبية	35
ثالثا	الأطراف ذات الصلة بإصدار معايير المحاسبة الدولية ومسؤولياتها	35
رابعا	فرق وبرامج العمل	38
خامسا	مراحل عملية إعداد المعايير	40
سادسا	مثال (مراجعة وتعديل الاطار المفاهيمي)	48

المحور السادس: أسباب الانتقال من معايير المحاسبة الدولية إلى معايير الابلاغ المالي الدولية

أولا	الانتقال من لجنة معايير المحاسبة الدولية إلى مجلس معايير المحاسبة الدولية: ظروفه وتحدياته	50
ثانيا	التقارب بين مجلسي معايير المحاسبة الدولية والمحاسبة المالية والنتائج الأولية للتقارب	57
ثالثا	تلخيص أسباب الانتقال إلى معايير الابلاغ المالي الدولية	59

المحور السابع: المعايير المحاسبية الدولية التي تبنتها الجزائر من خلال النظام المحاسبي المالي

أولا	تقديم النظام المحاسبي المالي	61
ثانيا	تأثر توجهات النظام المحاسبي المالي بالمرجع الدولي IAS/IFRS	63
ثالثا	مكونات النظام المحاسبي المالي	63
رابعا	تطابق نصوص النظام المحاسبي الجزائري مع معايير المحاسبة الدولية	68
خامسا	مشكلة تحديث النظام المحاسبي المالي	72

المحور الثامن: معيار المحاسبة الدولية IAS 1 "عرض القوائم المالية"

أولا	هدف المعيار ونطاقه	74
ثانيا	أسس المعيار الدولي IAS1	74
ثالثا	أساس القوائم المالية ومكوناتها	76
رابعا	التفسيرات المتعلقة بالمعيار IAS 1	80
خامسا	التعديلات على مستوى المعيار IAS 1	80

المحور التاسع: معيار المحاسبة الدولية رقم 7 جدول التدفقات النقدية

أولا	هدف المعيار وموضوعه ومجال تطبيقه	83
ثانيا	تصنيف التدفقات النقدية	84
ثالثا	أهمية عرض قائمة التدفقات النقدية	85
رابعا	طريقتا عرض قائمة التدفقات النقدية	86
خامسا	عناصر أساسية أخرى للمعيار	88
سادسا	التعديلات على المعيار المحاسبي الدولي رقم 7	90

قائمة المراجع	93

ملحق: قائمة معايير المحاسبة والابلاغ المالي الدولية

مقدمة:

بسم الله الرحمان الرحيم والصلاة والسلام على أشرف المرسلين...

تضم هذه المطبوعة مجموعة من المحاضرات الخاصة بمقياس المعايير المحاسبية الدولية، وهي موجهة أساسا لطلبة السنة الثانية شعبة العلوم المالية والمحاسبية. حيث يعتبر هذا المقياس مهما لأنه بمثابة مدخل لمقياس أو مقاييس أخرى تخص معايير المحاسبة الدولية سيدرسها طلبة هذه الشعبة لاحقا خاصة على مستوى دراسات الماستر، وبالتالي فإن تقديم هذه المادة بشكل مبسط وملائم سيساعد على فهمها بالشكل المطلوب، وهذا بدوره سيساعد الطالب على دراسة واستيعاب مواد أكثر تفصيلا لمعايير المحاسبة والإبلاغ المالي الدولية في إطار تخصصات العلوم المالية والمحاسبية. كما يعتبر موضوع المعايير المحاسبية الدولية مهما نظرا لارتباطه بمقاييس مالية ومحاسبية أخرى، كالتحليل المالي والتدقيق المحاسبي ومعاييره الدولية.

فضلا عن الجوانب البيداغوجية المرتبطة بالمقياس، تعتبر معايير المحاسبة والابلاغ المالي الدولية (IAS/IFRS) من بين المواضيع الهامة حاليا على المستوى الاقتصادي الدولي خاصة منه المالي. فهذه المعايير ذات صلة وثيقة بحوكمة الشركات، وقد تم اختيارها كمرجعية محاسبية من طرف تكتلات اقتصادية مؤثرة على المستوى العالمي كالاتحاد الأوروبي، كما أن هناك عددا متزايدا من الدول تتجه نحو تبنيها، والجزائر لم تكن بمنأى عن هذا الإتجاه. أما أسباب ذلك فهي كثيرة ومتعددة، منها العولمة وتحرير المبادلات التجارية الدولية وتطور الأسواق المالية، وتعتبر خصائص ذلك المرجع المحاسبي وفي مقدمتها ميزة تسهيل عملية المقارنة من أهم تلك الأسباب. فقابلية البيانات للمقارنة من بين الخصائص التي تجعل المعلومات المالية مفيدة في اتخاذ القرارات السليمة، حيث أن وجود أسس مختلفة للقياس بين البلدان وبين الشركات داخل كل بلد، سيؤدي إلى تشويه المقارنة وتضليل متخذي القرارات الاقتصادية خاصة منهم المستثمرين، لذا تعتبر المعايير الموحدة ذات الجودة العالية، على غرار المعايير الدولية (IAS/IFRS)، كفيلة بجعل عملية المقارنة أكثر فعالية ومعنى.

يتضمن البرنامج الرسمي المعتمد ستة محاور، تشمل أسباب وجود المعايير الدولية وتطورها وإصدارها وما تبنته الجزائر منها، ثم التركيز على اثنين من تلك المعايير (IAS 1 و IAS7). وقد رأينا بأنه من الملائم إضافة ثلاثة مواضيع (محاور) مكملة ومساعدة على فهم المحاور الستة. تتمثل هذه المواضيع في التعريف المتسلسل بمصطلحات المقياس (التعريف بالمعايير المحاسبية الدولية) والهيئة المسؤولة عن إصدار وتطبيق المعايير المحاسبية (مؤسسة معايير الإبلاغ المالي الدولية)، والإطار النظري الموجه لإعداد هذه المعايير (الإطار المفاهيمي للإبلاغ المالي). كما أرفقنا عددا من تلك المحاور ببعض الأمثلة التطبيقية التي من شأنها أن تساعد الطالب على الفهم بشكل أحسن.

المحور الأول: التعريف بالمعايير المحاسبية الدولية

إن الحاجة إلى وضع معايير محاسبية قد أملتها الضرورة العملية، فالمحاسبة ليست علما مجردا وبالتالي فهي بحاجة إلى حد أدنى من التوافق بين ممارسيها (المحاسبين) على مستوى بلد محدد أو إقليم معين أو حتى على مستوى العالم، وذلك حتى يكون تطبيقها أسهل وتكون معطياتها أكثر مصداقية وقابلية للمقارنة. ويعتبر المرجع المحاسبي الدولي IAS/IFRS من أهم معايير المحاسبة وأكثرها تطبيقا على المستوى الدولي، ولكن قبل التعرف على هذا المرجع سنوضح تدريجيا مفهوم المعايير المحاسبية الدولية.

أولا- تعريف المعايير:

من بين التعريفات المقترحة لمصطلح "معيار" اخترنا الثلاث التالية:

- المعيار بصورة عامة هو أي مقياس يحكم من خلاله على شيء ما بأنه حقيقي (أي أصلي) أو جيد أو مناسب، علما أن هذا المعنى يمكن أن ينطبق على أي قاعدة أو مبدأ أو إجراء موثوق فيه، ويستخدم لتحديد الكمية أو الوزن أو المدى، وخصوصا لتحديد قيمة أو درجة شيء معين أو مستوى جودته[1].

المعيار باختصار هو مرجع موحد للتقييم أو المقارنة، أو هو نظام للقياس والمقارنة. في المقابل، نجد بأن مفهوم المبدأ ينصرف إلى الافتراض أو المذهب أو القانون الأساسي والشامل[2].

- المعيار وثيقة تم إعدادها بتوافق للآراء وبموافقة هيئة معترف بها، توفر هذه الوثيقة إرشادات أو خصائص للأنشطة أو نتائج هذه الأنشطة، وذلك في إطار الاستخدام المشترك والمتكرر لمضمون الوثيقة، بحيث تهدف إلى تحقيق الدرجة المثلى للنظام المعتمد (أو الترتيبات) في سياق معين[3].

إنطلاقا من الخصائص والعناصر الواردة في التعريفات السابقة، يمكننا أن نستخلص مفهوم المعيار عموما بأنه يشمل "أي مقياس للحكم على أمر أو شيء ما من خلال التقييم والمقارنة، ويشترط أن يكون المقياس موثوقا فيه ومتوافقا بشأنه، وعادة ما يكون مضمنا في وثيقة مصادقا عليها من طرف هيئة معترف بها".

ثانيا- تعريف المعايير المحاسبية:

نورد فيما يلي أربع تعريفات للمعايير المحاسبية:

- يعرف الكاتب حسين القاضي المعايير المحاسبية بأنها "نماذج أو إرشادات عامة تؤدي إلى توجيه وترشيد الممارسة العملية في المحاسبة والتدقيق أو مراجعة الحسابات"[1].

---

[1] - E. Hirsch FELIX, **Introduction: Why Do We Need Standards**? Libraries Trends (journal), October 1972, p. 159.

[2] - Kathleen M. MOKTAN, **Definition and Enforcement of International Accounting Standards**, ADB/OECD Anti-Corruption Initiative for Asia and the Pacific, Third Master Training Seminar, Pakistan, 14-17 February 2005, p. 2.

[3] - Peter HATTO, **Standards and Standardization Handbook**, European Commission, Brussels, 2010, p. 5.

- وتعرفها الباحثة Kathleen MOKTAN بأنها: إطار مشترك يتيح عرض وتحليل وتفسير المعلومات المالية بين الكيانات أو البلدان أو المناطق[2].

- كما تعرف مؤسسة معايير الإبلاغ المالي الدولية (IFRS Foundation) المعايير المحاسبية بأنها: "مجموعة من المبادئ التي تتبعها الشركات عندما تكون بصدد إعداد وعرض قوائمها المالية، مما يوفر طريقة موحدة لوصف الأداء المالي للشركة "[3].

- في حين يعرفها البعض الآخر بأنها عبارة عن وثائق مكتوبة للسياسات (أي المناهج أو الطرق) صادرة عن هيئة خبيرة في مجال المحاسبة أو عن الحكومة أو أية هيئة تنظيمية أخرى، يشمل عمل هذه الهيئة الجوانب المتعلقة بالاعتراف والقياس والعرض والافصاح عن المعاملات المحاسبية في القوائم المالية[4].

يستنتج مما سبق أن المعايير المحاسبية عادة ما تكون مدرجة في وثائق مكتوبة مصادق عليها ولكنها تختلف عن الاجراءات المحاسبية التي تكون موثقة هي الأخرى، فالمعايير لها صفة الإرشاد العام أو التوجيه بينما تتناول الاجراءات الصيغة التنفيذية لهذه المعايير على حالات تطبيقية معينة. ومن شأن المعايير المحاسبية أن تقلص من البدائل المحاسبية عند تحضير القوائم المالية وذلك ضمن حدود معينة، وبالتالي ضمان قابلية المقارنة بين قوائم مالية لمؤسسات مختلفة، مما يزيد من موثوقية هذه القوائم، وهي تعمل بذلك على توحيد السياسات المحاسبية المتبعة في إطار تلبية أفضل لاحتياجات الإفصاح (الإبلاغ) المالي. مع الإشارة إلى إمكانية تعزيز المعايير المحاسبية بمعايير أخلاقية صادرة عن هيئة محاسبية، تنص هذه المعايير على عقوبات مهنية ضد الأعضاء في حالة عدم الامتثال للمبادئ المعلنة في السياسات المتبعة.

عادة ما يتم إعداد المعايير المحاسبية من قبل الهيئات التنظيمية أو المهنية للمحاسبة ضمن الإطار المؤسسي والمهني للبلد أو المنطقة، كما يمكن إعداد تلك المعايير بالتنسيق أو التكييف مع مجموعة معايير معترف بها دوليا، مثل معايير المحاسبة الدولية أو المبادئ المحاسبية الأمريكية المقبولة عموما.

ثالثا- تعريف المحاسبة الدولية:

قبل تقديم تعريف مختصر لمصطلح "المحاسبة الدولية" سنحاول تصنيف تعريفاتها حسب أهم وجهات النظر المختلفة للباحثين والمهتمين بهذا المجال، حيث نميز في هذا الاطار بين ثلاث محاولات: التعريف حسب مقاربات المحاسبة الدولية، التعريف حسب مستويات المحاسبة الدولية، التعريف حسب أبعاد المحاسبة الدولية.

1- التعريف حسب مقاربات المحاسبة الدولية:

---

[1] - حسين القاضي، مأمون حمدان، **المحاسبة الدولية ومعاييرها**، دار الثقافة للنشر والتوزيع، الطبعة الثانية، عمان، الاردن، 2011، ص 103.
[2] - Kathleen M. MOKTAN, op. cit., p. 3.
[3] - The IFRS Foundation, **Who we are?** https://www.ifrs.org/about-us/who-we-are/. Acceded 26/01/2019.
[4] - **Chapter 3: Accounting standards and IFRS**, Taxmann Group (Indian publisher), p. 41., https://www.taxmann.com/bookstore/bookshop/bookfiles/samplechapter3.pdf, acceded 29/04/2019.

هناك أربع مقاربات لتعريف المحاسبة الدولية أوردها الباحث Stylianou TASOS يمكن تلخيصها كما يلي:

- المحاسبة العالمية: وفقا لهذه المقاربة تعتبر المحاسبة الدولية نظاما عالميا للمحاسبة مقبولا بسهولة في كل الدول.
- المحاسبة الدولية المقارنة: في إطار هذه المقاربة تشمل المحاسبة الدولية مختلف مبادئ المحاسبة ومناهجها في كل دول العالم.
- المحاسبة الدولية التشغيلية (العملياتية): تعنى هذه المقاربة بالمشكلة الفنية الخاصة التي تواجهها الشركات المحلية والشركات متعددة الجنسيات في مجال النشاط الأجنبي. وبشكل أكثر تحديدا تشمل هذه المشكلة مسائل تشغيلية نموذجية مثل تحويل العملة الاجنبية[1] وعمليات التجميع وادارة مخاطر الصرف الأجنبي وغيرها.
- المحاسبة الدولية "المُسيَّسة": ظهرت المقاربة بوضوح من خلال مشاركة هيئات سياسية عالمية (مثل منظمة الأمم المتحدة) انشغلت بالتنسيق بين الممارسات المختلفة للمحاسبة الدولية[2].

2- التعريف حسب مستويات المحاسبة الدولية:

حسب الباحث Konrad KUBIN يمكن توضيح كلمة "الدولية" ضمن مصطلح "المحاسبة الدولية" على ثلاثة مستويات:

- المستوى الأول: المحاسبة متخطية الحدود أو "فوق الوطنية" (supranational)، والتي تدل على المعايير والإرشادات وقواعد المحاسبة والتدقيق والرسوم الصادرة عن هيئات تنشط "خلف حدود الوطن"، أو المنظمات التي لا ترتبط ببلد معين بل هي منظمات دولية. نذكر من بين أهم هذه المنظمات: الأمم المتحدة، منظمة التنمية والتعاون الاقتصادي، الاتحاد الدولي للمحاسبين.
- المستوى الثاني هو مستوى الشركة، حيث يمكن النظر إلى المحاسبة الدولية على أنها المعايير والقواعد الإرشادية وممارسات الشركة ذات الصلة بأنشطتها الدولية واستثماراتها الأجنبية، ويشمل هذا المعايير المحاسبية للمعاملات المقومة بعملة أجنبية، وتقنيات تقييم أداء العمليات الأجنبية.
- المستوى الثالث (الأوسع): يمكن النظر إلى المحاسبة الدولية على أنها دراسة المعايير والإرشادات وقواعد المحاسبة والتدقيق والضرائب الموجودة داخل كل بلد، ومقارنة هذه العناصر بين الدول. نذكر كأمثلة عن المقارنات بين الدول:
  - ✓ القواعد ذات الصلة بالإبلاغ المالي عن الأراضي والتجهيزات والممتلكات؛
  - ✓ الدخل والمعدلات الضريبية؛

[1]- يتم استخدام تحويل العملات الأجنبية لتحويل نتائج الشركات التابعة الأجنبية للشركة الأم إلى عملة التقارير الخاصة بها، وهذا جزء أساسي من عملية توحيد البيان المالي.

[2] - Stylianou TASOS, **Classification of International Accounting Systems, An Empirical Analysis of Twelve Countries,** IOSR Journal of Business and Management, Volume 20, Issue 6. Ver. I. (June. 2018), p. 38.

✓ متطلبات العضوية ضمن مهنة المحاسبة الدولية[1].

3- التعريف حسب أبعاد المحاسبة الدولية:

حسب أبعاد المحاسبة الدولية، يمكن القول بأن هذه الأخيرة هي مجال تخصص قائم في إطار المحاسبة وله بعدين رئيسيين:

- المقارنة: دراسة كيف ولماذا تختلف المبادئ المحاسبية من بلد إلى آخر؛
- الواقعية: المحاسبة من أجل المسائل والمشاكل التشغيلية التي يواجهها الأفراد والشركات في مجال الأعمال الدولية.

وقد ذكر كل من الباحثين L. Radebaugh و S. Gray أيضا بأن دراسة المحاسبة الدولية تشمل مجالين رئيسيين:

- المحاسبة المقارنة / الوصفية؛
- المحاسبة للمعاملات الدولية / المؤسسات متعددة الجنسيات.

ويغطي المجال الثاني بشكل رئيسي المشاكل التي تواجهها الشركات المتعددة الجنسيات مثل: مشاكل الإبلاغ المالي، تحويل العملة الأجنبية للبيانات المالية، أنظمة المعلومات، الموازنات وتقييم الأداء، عمليات التدقيق والضرائب[2].

4- التعريف المختصر للمحاسبة الدولية:

بعد التطرق لأهم وجهات النظر للباحثين والمهتمين بهذا المجال يمكن تعريف المحاسبة الدولية بأنها "العلم الذي يدرس أسباب الاختلافات بين الأنظمة المحاسبية، والوظائف المرتبطة بنظام الإبلاغ المالي الدولي"[3].

ونحن لن تتناول - في محاضراتنا لمعايير المحاسبة الدولية - كل مواضيع واهتمامات هذا النوع من المحاسبة، وإنما سنركز على أحد الجوانب الهامة للمحاسبة ذات الصلة بالمعايير الصادرة والمعتمدة من طرف منظمات دولية، والمطبقة على مستوى أكثر من بلد.

رابعا- تعريف معايير المحاسبة الدولية:

سنقوم بتعريف معايير المحاسبة الدولية (IAS/IFRS)، ثم نتعرف على المعايير الدولية الأخرى ذات الصلة بالمحاسبة، وهي معايير معتمدة ومطبقة على مستوى العالم.

[1] - Timothy DOUPNIT and Hector PERERA, **International accounting**, McGraw Hill Education, 4 th edition, 2015, p. 2.
[2] - Hervé STOLOWY, **The definition of international accounting through textbook contents**, the 8th World Congress of the International Association for Accounting Education and Research (IAAER) Paris, France, October 23-25, 1997, p. 6.
[3] - Stylianou TASOS, op. cit., p. 38.

1- معايير المحاسبة الدولية (IAS/IFRS)

معايير المحاسبة الدولية IAS/IFRS (غالبا ما يشار إليها اختصارا بـ IFRS) هي مرجع محاسبي دولي يتم إعداد وإصدار معاييره من قبل هيئة إصدار المعايير لدى مؤسسة معايير الإبلاغ المالي الدولية، وهي مجلس معايير المحاسبة الدولية (IASB)، ويتم استخدامها بشكل أساسي من قبل الشركات المدرجة في البورصة والمؤسسات المالية[1].

بالإضافة إلى المعايير في حد ذاتها، يتم إصدار تفسيرات بهدف توضيح بعض نصوص المعايير وترشيد عملية تطبيقها. وقد تم إصدار تفسيرات معايير المحاسبة الدولية –سابقا- من طرف لجنة التفسيرات الدائمة (the Standing Interpretations Committee)، أما تفسيرات معايير الإبلاغ المالي الدولية – حاليا- فيتم إصدارها من طرف لجنة تفسيرات معايير الإبلاغ المالي الدولية، وتسمى بـ IFRIC Interpretations أو تفسيرات لجنة تفسير معايير الإبلاغ المالي الدولية **(** **I**nternational **F**inancial **R**eporting **I**nterpretations **C**ommittee**)**.

وبالتالي فإن المرجع المحاسبي الدولي (IAS/IFRS) أو المصطلح المختصر باللغة الإنجليزية "IFRS" يشمل المعايير المحاسبية الدولية (IASs) الصادرة عن لجنة المعايير سابقا (IASC) ومعايير الابلاغ المالي الدولية (IFRSs) الصادرة عن مجلس المعايير (IASB) حاليا، كما يشمل أيضا كلا من التفسيرات الصادرة عن لجنة تفسيرات المعايير سابقا (SIC) ولجنة تفسيرات معايير الابلاغ المالي (IFRIC Interpretations).

كما قام مجلس معايير المحاسبة الدولية بإعداد معايير الابلاغ المالي الدولية للمؤسسات الصغيرة والمتوسطة الحجم، والتي بإمكان الشركات غير المدرجة في البورصة استخدامها، وهي عادة شركات صغيرة ومتوسطة.

تعتبر معايير الإبلاغ المالي الدولية بمثابة مجموعة من المعايير "القائمة على المبادئ" (principales-based)، حيث تؤسس هذه المعايير لقواعد واسعة بدلا من إملاء معالجات محددة[2]. وتضم القائمة الحالية للمعايير الدولية 44 معيارا: 28 معيارا للمحاسبة الدولية IASs و 16 معيارا للإبلاغ المالي IFRSs (أنظر الملحق).

وفيما يخص تطبيق هذه المعايير على المستوى الدولي يظهر بحث حديث (2018) لمؤسسة معايير الابلاغ المالي الدولية أن 144 سلطة قضائية (أي بلدا بصورة عامة) تتطلب الآن استخدام معايير "المعايير

[1] - The IFRS Foundation, op. cit.
[2] - **Chapter 3: Accounting standards and IFRS**, op. cit., p. 47.

الدولية للإبلاغ المالي" لكل أو معظم الشركات المدرجة في البورصة، بينما تسمح 12 ولاية قضائية أخرى باستخدامها[1].

2- المعايير الدولية للتدقيق والمحاسبة:

إلى جانب معايير الإبلاغ المالي الدولية (IFRS) التي تطبق على مستوى مؤسسات القطاع الخاص والوحدات التجارية المملوكة للقطاع العام، هناك أيضا:

- المعايير الدولية للتدقيق (International Standards on Auditing -ISA) وتطبق على تدقيق العمليات المحاسبية للقطاعين العام والخاص.

- المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام[2] (International Public Sector Accounting Standards - IPSAS)

- بالإضافة إلى مراجع محاسبية دولية أخرى خاصة المبادئ المحاسبية المقبولة قبولا عاما (الأمريكية).

[1] - The IFRS Foundation, **Why global accounting standards?** why-global-accounting-standards? https://www.ifrs.org/use-around-the-world/why-global-accounting-standards/. Acceded 26/01/2019.
[2] - Kathleen M. MOKTAN, op. cit., p. 11.

المحور الثاني: مؤسسة معايير الإبلاغ المالي الدولية

تعود المحاولات الأولى لوضع معايير محاسبية على المستوى الدولي إلى بدايات القرن العشرين، حيث عقد المؤتمر المحاسبي الأول سنة 1904 في سانت لويس بولاية ميسوري في الولايات المتحدة الأمريكية برعاية اتحاد جمعيات المحاسبين القانونيين (الأمريكية)، وكان الحضور من انجلترا وهولندا وكندا، فضلا عن الولايات المتحدة. وقد دار البحث في ذلك المؤتمر عن إمكانية توحيد القوانين المحاسبية بين الدول. ثم عقدت بعد ذلك مؤتمرات في كل من: امستردام سنة 1926، نيويورك سنة 1929، لندن سنة 1933، برلين سنة 1938، لندن سنة 1952، أمستردام سنة 1957، نيويورك سنة 1962، باريس سنتي 1967 و 1972 ، المانيا الاتحادية سنة 1977، المكسيك سنة 1982، طوكيو سنة 1987، الولايات المتحدة سنة 1992، باريس سنة 1997، هونغ كونغ سنة 2002، اسطنبول سنة 2006.

كانت هذه المؤتمرات نتيجة للضغوط المتزايدة من مستخدمي القوائم المالية من مساهمين ومستثمرين ودائنين ونقابات واتحادات تجارية ومظمات دولية وجمعيات وأجهزة حكومية، وقد أسفرت عن تشكيل عدة منظمات استهدفت وضع المعايير الدولية وتهيئة المناخ اللازم لتطبيق هذه المعايير، وأهم هذه المنظمات[1]:

- الاتحاد الدولي للمحاسبين: منظمة عالمية لمهنة المحاسبة تأسس عام 1977، ويضم في عضويته 155 عضوا ومنظمة من 118 دولة يمثلون أكثر من مليونين ونصف مليون محاسب. يهدف الاتحاد إلى تعزيز مهنة المحاسبة في العالم والمساهمة في تطوير اقتصاد دولي قوي من خلال إنشاء معايير مهنية عالية المستوى والتشجيع على اعتمادها. ولتحقيق مهامه فإن الاتحاد لديه علاقة عمل وطيدة مع هيئات زميلة ومنظمات محاسبية في مختلف دول العالم. ومن بين ما قامت به لجان الاتحاد وضع معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام.

- لجنة ممارسة التدقيق الدولي: لقد أعطيت هذه اللجنة صلاحيات لإصدار مسودات معايير المراجعة والخدمات التابعة بالنيابة عن مجلس الاتحاد، على أن تسعى لتحقيق القبول الطوعي لتلك المعايير أو البيانات وتعزيزها.

- لجنة معايير المحاسبة الدولية التي تطورت لاحقا إلى مؤسسة معايير الإبلاغ المالي الدولية، هذه الأخيرة سنتعرف عليها بمكوناتها الرئيسية ومختلف الهيئات الداعمة لإعداد معايير المحاسبة والإبلاغ المالي الدولية.

أولا- مؤسسة معايير الإبلاغ المالي الدولية وهيكلها (IFRS Foundation):

مؤسسة معايير الإبلاغ المالي هي منظمة دولية غير ربحية مسؤولة عن تطوير مجموعة واحدة من المعايير العالمية عالية الجودة للمحاسبة (IFRS). تتمثل مهمتها – كما أعلنت عن نفسها- في وضع معايير

[1]- حسين القاضي، مأمون حمدان، مرجع سبق ذكره، ص ص 104-111.

تجمع بين خصائص الشفافية والمساءلة والكفاءة للأسواق المالية في جميع أنحاء العالم، وهي تسعى لخدمة المصلحة العامة من خلال تعزيز الثقة والنمو والاستقرار المالي للاقتصاد العالمي على المدى الطويل.

شكل الأمناء مؤسسة لجنة المعايير المحاسبية الدولية (IASCF) بتاريخ 6 فيفري 2001، وفي سنة 2010 غيرت تسميتها إلى مؤسسة معايير الإبلاغ المالي الدولية. وتمت المصادقة - في البدء - على دستور المؤسسة من قبل أعضاء الهيئة السابقة لمؤسسة معايير الإبلاغ المالي (أي لجنة معايير المحاسبة الدولية) في اجتماع عقد في أدنبرة (عاصمة اسكتلندا بالمملكة المتحدة) بتاريخ 24 ماي 2000 [1].

ويتم تلقي الدعم المالي من المؤسسات المحاسبية الكبرى والمؤسسات المالية الخاصة والشركات الصناعية عبر العالم، فضلا عن البنوك المركزية وبنوك التنمية والمنظمات المهنية والعالمية الأخرى[2].

يتشكل هيكل مؤسسة معايير الإبلاغ المالي الدولية من ثلاث مستويات أساسية (three-tier structure)، حيث يستند هيكل الحوكمة إلى مجلس خبراء مستقل لوضع المعايير (مجلس معايير المحاسبة الدولية)، يحكمه ويشرف عليه أمناء من جميع أنحاء العالم (أمناء مؤسسة معايير الإبلاغ المالي الدولية)، والذين هم بدورهم مسؤولون أمام مجلس مراقبة للسلطات العمومية (مجلس الرقابة لمؤسسة معايير الإبلاغ المالي الدولية). وحتى يكون عمل مجلس الخبراء فعالا وعمليا فهناك لجنة تعمل في مستوى هذا المجلس لتقديم الشروح والتوجيهات الضرورية من أجل تطبيق المعايير (لجنة التفسيرات).

ونظرا لضرورة الاستشارة في هذا النوع من الأعمال فهناك مجلس رئيسي ورسمي (المجلس الاستشاري) يقدم النصح والمشورة لكل من الأمناء ومجلس المعايير، هذا الأخير يتشاور أيضا مع منتدى للمعايير المحاسبية، كما يتشاور وبشكل مكثف مع كل من المجموعات الاستشارية الدائمة والمجموعات الاستشارية الأخرى. وتضم المجموعة الثانية (حاليا) كلا من مجموعات الموارد الانتقالية والمجموعات الاستشارية للمشروع[3].

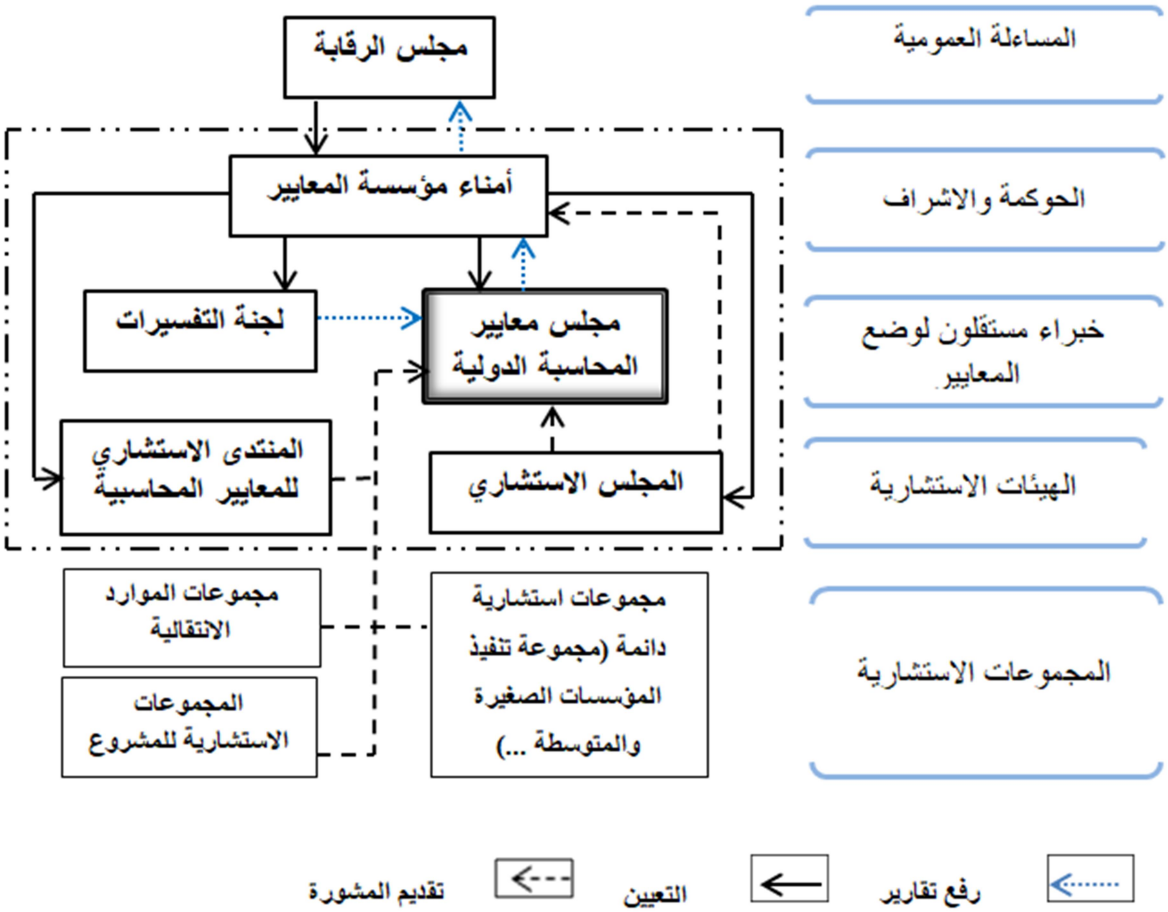
يمكن توضيح هيكل مؤسسة معايير الإبلاغ المالي والهيئات الرقابية والاستشارية الداعمة لها من خلال الشكل رقم 01.

[1] - The IFRS Foundation, **our structure**, https://www.ifrs.org/about-us/our-structure/. Acceded 20/03/2019.

[2] - أحمد حلمي جمعة، **معايير التقارير المالية الدولية- معايير المحاسبة الدولية**، دار صفاء للنشر والتوزيع، الطبعة الأولى، عمان، 2015، ص ص 35 -36.

[3] - The IFRS Foundation, **our structure**, op. cit.

الشكل رقم 01: هيكل مؤسسة معايير الابلاغ المالي والهيئات الداعمة لها



المصدر: من إعداد الباحث اعتمادا على:

- The IFRS Foundation, **our structure**, https://www.ifrs.org/about-us/our-structure/. Acceded 20/03/2019;
- Paul PACTER, **Pocket Guide to IFRS Standards: the global financial reporting language**, IFRS Foundation, London, 2017, p. 20;
- IAS Plus, **Overview of the structure of the IFRS Foundation and IASB**, Deloitte Touche Tohmatsu Limited, https://www.iasplus.com/en/resources/ifrsf. Acceded 15/03/2019.

ثانيا- مجلس الرقابة ومكونات مؤسسة المعايير:

1- مجلس الرقابة (Monitoring Board):

تم إنشاء مجلس الرقابة (أو المراقبة) شهر جانفي 2009 بهدف إيجاد رابط رسمي بين أمناء المؤسسة والسلطات العمومية في إطار تعزيز المساءلة العامة لمؤسسة معايير الإبلاغ المالي الدولية[1]، وفي الوقت نفسه المحافظة على الاستقلالية التشغيلية لكل من مؤسسة المعايير ومجلس معايير المحاسبة الدولية[2].

[1] - Ibid.

[2] - أحمد حلمي جمعة، مرجع سبق ذكره، ص 39.

تتمثل المسؤوليات الرئيسية لمجلس الرقابة في ضمان استمرار الأمناء في أداء واجباتهم على النحو المحدد في النظام الأساسي لمؤسسة معايير الإبلاغ المالي الدولية (دستور المؤسسة)، وكذلك الموافقة على تعيين أو إعادة تعيين الأمناء.

يجتمع مجلس الرقابة مع الأمناء على الأقل مرة واحدة في السنة، وفي الكثير من الأحيان يعقد الاجتماع كلما كان ذلك مناسبا. وقد قام بإعداد خطة عمل تخصه (كمجلس رقابة لمعايير الإبلاغ المالي الدولية) ويعتزم تعديل وتحديث الخطة بشكل دوري.

يتكون مجلس الرقابة من هيئات الأسواق المالية المسؤولة عن تحديد شكل ومحتوى التقارير المالية. فمن خلال هذا المجلس سيكون بمقدور الجهات الرقابية للأوراق المالية - التي ترخص أو تقتضي استخدام المعايير الدولية للإبلاغ المالي- أن تتولى مسؤوليتها بشكل أكثر فعالية فيما يتعلق بحماية المستثمرين وسلامة السوق وتكوين رأس المال.

الأعضاء الحاليون (2019) في مجلس الرقابة هم ممثلون عن: لجنة النمو والأسواق الناشئة التابعة للمنظمة الدولية لهيئات الأوراق المالية (IOSCO)، المفوضية الأوروبية، وكالة الخدمات المالية اليابانية (JFSA)، هيئة الأوراق المالية والبورصات الأمريكية (SEC)، هيئة الأوراق المالية البرازيلية (CVM)، لجنة الخدمات المالية الكورية (FSC)، وزارة المالية في جمهورية الصين الشعبية (China MOF)، كما تشارك لجنة بازل للرقابة المصرفية في المجلس بصفة مراقب[1].

2- الأمناء (Trustees):

عينت لجنة معايير المحاسبة الدولية - خلال اجتماعها شهر ديسمبر من سنة 1999- لجنة ترشيح لاختيار أول أمناء المنظمة، وقد تولى الأمناء السلطة شهر ماي سنة 2000 نتيجة للموافقة على دستور الهيئة.

إذا تقع مسؤولية حوكمة مؤسسة معايير الإبلاغ المالي الدولية على عاتق أمناء المؤسسة (أو الأمناء اختصارا)، حيث أنهم مسؤولون تجاه مجلس الرقابة. ويتألف الأمناء من 22 فردا يتم اختيارهم من أنحاء العالم.

فبموجب النظام الأساسي للجنة معايير المحاسبة الدولية المعدل شهر أكتوبر من سنة 1992 والموافق عليه في شهر ماي من سنة 2000 تبنت الهيئات المحاسبية المعنية بالمعايير الدولية آلية تعمل على تمكين الأمناء المعينين من الالتزام بهذا النظام، كما عمل هؤلاء الأمناء على تفعيل النظام الأساسي الجديد في جانفي2001، وقاموا بتعديله شهري مارس وجويلية من سنة 2002.

[1] - The IFRS Foundation, **our structure**, op. cit.

وبناء عليه، لا يشارك الأمناء في أي مسائل فنية تتعلق بمعايير الإبلاغ المالي الدولية، حيث تقع هذه المسؤولية على عاتق المجلس فقط. بالمقابل يعد الأمناء مسؤولين عن المواضيع الاستراتيجية العامة، والتي تشمل[1]:

- تعيين أعضاء كلا من مجلس معايير المحاسبة الدولية ولجنة التفسيرات والمجلس الاستشاري لمعايير الإبلاغ المالي الدولية؛

- الموافقة على موازنة مؤسسة معايير الإبلاغ المالي الدولية وتحديد أساس تمويلها؛

- مراجعة استراتيجية المؤسسة ومجلس معايير المحاسبة الدولية وفاعليتها، بما في ذلك النظر في جدول أعمال المجلس ولكن دون تحديده، لأن تحديده يتنافى مع استقلالية الأمناء عن عملية إعداد المعايير؛

- تحديد وتعديل إجراءات التشغيل والترتيبات الاستشارية وأسلوب العمل لكل من مجلس المعايير ولجنة التفسيرات والمجلس الاستشاري لمعايير الإبلاغ المالي؛

- الموافقة على تعديلات النظام الأساسي، بعد التشاور مع المجلس الاستشاري واتباع أسلوب العمل المطلوب؛

- رعاية ومراجعة تطوير البرامج والمواد التعليمية التي تنسجم مع أهداف مؤسسة معايير الإبلاغ المالي الدولية.

وقد قام الأمناء سنة 2016 بمراجعة كاملة للاستراتيجية المعتمدة، وكان من أهم نتائجها زيادة التركيز على الإبلاغ المالي الرقمي وتخفيض عدد أعضاء مجلس معايير المحاسبة الدولية من 16 إلى 14 عضوا[2].

يتم تعيين الأمناء لمدة ثلاث سنوات قابلة للتجديد، ويفترض أن يكون لدى كل أمين فهم للقضايا الدولية ذات الصلة بنجاح مؤسسة دولية مسؤولة عن تطوير معايير محاسبة عالمية عالية الجودة[3].

ومن أجل ضمان تمثيل دولي واسع النطاق فمن المطلوب تعيين ستة (6) أمناء من أمريكا الشمالية وستة من أوروبا وستة من آسيا أو منطقة المحيط، وأمين واحد من أفريقيا وآخر من أمريكا الجنوبية واثنين (2) من أي مكان في العالم، مع مراعاة الحفاظ على التوازن الجغرافي.

3- مجلس معايير المحاسبة الدولية:

[1]- أحمد حلمي جمعة، مرجع سبق ذكره، ص ص 36-37.

[2]- Paul PACTER, **Pocket Guide to IFRS Standards: the global financial reporting language**, IFRS Foundation, London, 2017, p. 16.

[3] - The IFRS Foundation, **our structure**, op. cit.

يمثل مجلس معايير المحاسبة الدولية مجموعة مستقلة من الخبراء، يتمتعون بمزيج مناسب من الخبرة العملية الحديثة في وضع المعايير المحاسبية وإعداد التقارير المالية ومراجعتها (أو استخدامها) والخبرة في التعليم المحاسبي، مع ميزة التنوع الجغرافي الواسع.

يتولى أعضاء مجلس معايير المحاسبة الدولية مسؤولية إعداد ونشر معايير الإبلاغ المالي الدولية، بما في ذلك المعايير الدولية للشركات الصغيرة والمتوسطة، كما يعد المجلس مسؤولا أيضا عن الموافقة على تفسير المعايير كما وضعتها لجنة تفسير معايير الابلاغ المالي الدولية[1]، مع مراعاة التشاور مع الأمناء وإجراء مشاورات عامة بشكل منتظم.

ولتحقيق أهدافه يقوم المجلس بالمهام التالية:

- إقامة اتصالات مع واضعي الأنظمة الوطنية والهيئات الرسمية الأخرى المعنية بوضع المعايير المحاسبية، من أجل رفع مستوى التقارب بين المعايير الوطنية ومعايير الإبلاغ المالي الدولية، وذلك بالتشاور مع الأمناء؛

- نشر مسودة العرض بشأن كافة المشاريع وأيضا نشر مسودة بيانات المبادئ أو أية وثائق مناقشات أخرى، ليطلع الجمهور على المشاريع الكبرى؛

- إعداد برنامج العمل الفني للمجلس وتوزيع المسؤوليات الفنية وتنظيم سير العمل، ويمكنه الحصول على أبحاث مفصلة من مصادر خارجية أو أية أعمال أخرى لهيئات وضع المعايير الوطنية أو منظمات أخرى، بالإضافة إلى ما يلي:

- ✓ وضع إجراءات لمراجعة الملاحظات التي قدمت خلال فترة زمنية معقولة بشأن الوثائق المنشورة من أجل إبداء الملاحظات؛
- ✓ تشكيل لجان توجيهية أو نماذج أخرى من المجموعات الاستشارية المختصة لتقديم المشورة حول المشاريع الكبرى؛
- ✓ التشاور مع المجلس الاستشاري للمعايير بشأن المواضيع الكبرى وقرارات برنامج وأولويات العمل؛
- ✓ إصدار قواعد القرارات النهائية الخاصة بالمعايير المحاسبية ومسودات العرض.

يحدد دستور مؤسسة معايير الإبلاغ المالي الدولية (IFRS Foundation Constitution) المعايير الكاملة لتشكيلة المجلس، الذي تألف من 15 عضوا منذ 1أكتوبر 2010 ثم 14 عضوا منذ سنة 2016، يعمل جميعهم بدوام كامل. يتم تعيين الأعضاء من قبل أمناء المؤسسة من خلال عملية مفتوحة وصارمة تشمل الإعلان عن الوظائف الشاغرة واستشارة المنظمات ذات الصلة.

[1] - Ibid.

تجمع المؤهلات الرئيسية لعضوية مجلس معايير المحاسبة الدولية بين الكفاءة المهنية والخبرة العملية، ويطلب من الأمناء اختيار الأعضاء بحيث يضم المجلس كمجموعة عمل أفضل تركيبة متوفرة من المعرفة الفنية والخبرة في الأعمال والسوق، ويطلب منهم أيضا توفير ضمان كافي بأن المجلس لا تسيطر عليه جهة معينة أو مصلحة جغرافية محددة. كما يتوقع من المجلس أن يوفر مزيجا مناسبا من الخبرة العملية الحديثة للمدققين ومعدي القوائم والمستخدمين والأكاديميين.

تتمثل شروط عضوية المجلس بشكل أكثر تحديدا فيما يلي:

- أن يكون العضو قد أثبت كفاءة ومعرفة فنية في مجالي المحاسبة والتقرير المالي؛
- القدرة على التحليل؛
- مهارات الاتصال؛
- اتخاذ القرارات التي تتصف بالحكمة؛
- الوعي ببيئة إعداد التقارير المالية،
- القدرة على العمل في جو من المشاركة في تحمل المسؤولية؛
- النزاهة والموضوعية والانضباط؛
- الالتزام برسالة مؤسسة المعايير وبالمصلحة العامة[1].

لقد أصدر مجلس معايير المحاسبة الدولية مقدمة معايير الإبلاغ المالي الدولية لتحديد الأهداف والعملية المناسبة للمجلس، وتوضيح النطاق والسلطة والتوقيت لتطبيق المعايير في الوقت الملائم. يصدر المجلس أيضا ملخصا لقراراته مباشرة عقب كل اجتماع، كما ينشر تقريرا سنويا عن نشاطاته خلال السنة الماضية وأولوياته للعام التالي.

4- لجنة تفسيرات معايير الإبلاغ المالي الدولية:

لجنة تفسيرات معايير الإبلاغ المالي الدولية (أو لجنة التفسيرات اختصارا) هي الهيئة التفسيرية لمجلس معايير المحاسبة الدولية، وهي تعمل مع المجلس في دعم تطبيق هذه المعايير. وقد أنشأ الأمناء هذه اللجنة في شهر مارس من سنة 2002 لتحل محل لجنة التفسيرات الدائمة التي أنشأت عام 1996.

تعمل اللجنة على تفسير تطبيق معايير المحاسبة ومعايير الإبلاغ المالي الدولية، وتقديم الإرشاد في الوقت المناسب حول مسائل الافصاح المالي التي لم يتم تناولها بشكل خاص في معايير المرجع المحاسبي

[1]- أحمد حلمي جمعة، مرجع سبق ذكره، ص ص 40-44.

الدولي (IAS/IFRS) إلا في محتوى الاطار المفاهيمي لمجلس المعايير، بالإضافة إلى القيام بمهام أخرى بطلب من المجلس[1].

تضم لجنة التفسيرات 14 عضوا مصوتا معينا من قبل أمناء المؤسسة، ويمثلون أفضل الخبرات الفنية المتاحة، مع ضرورة استيفاء الشروط (المعايير) التالية لعضوية اللجنة:

- اكتساب مستوى عال من الخبرة الفنية؛
- تحقيق إضافة إلى تنوع اللجنة من حيث الأعمال الدولية؛
- اكتساب خبرة في السوق في مجال التطبيق العملي لمعايير الابلاغ المالي الدولية، وتحليل القوائم المالية المعدة وفقا لهذه المعايير؛
- القدرة على استغلال الكفاءة الفردية وإظهار الاستقلالية[2].

5- الهيئات الاستشارية (Advisory bodies):

5-1- المجلس الاستشاري لمعايير الابلاغ المالي الدولية (the IFRS Advisory Council):

المجلس الاستشاري لمعايير الإبلاغ المالي الدولية (أو المجلس الاستشاري اختصارا) هو الهيئة الاستشارية الرسمية لمجلس معايير المحاسبة الدولية وأمناء مؤسسة معايير الإبلاغ المالي الدولية. تم إنشاؤه سنة 1981، وينصب تركيزه على تقديم الدعم والمشورة الاستراتيجيين لمؤسسة معايير الإبلاغ المالي.

تتمثل الأهداف الرئيسية للمجلس الاستشاري فيما يلي[3]:

- تقديم المشورة لمجلس معايير المحاسبة الدولية فيما يتعلق بأولويات عمله؛
- إعلام المجلس بمضامين وانعكاسات المعايير المقترحة على مستخدمي ومعدي القوائم المالية؛
- تقديم المشورات الأخرى لمجلس معايير المحاسبة الدولية أو الأمناء.

ومن بين مهامه لتحقيق تلك الأهداف نذكر[4]:

- مراجعة استراتيجية المجلس وخططه والتعليق عليها؛
- إعداد تقرير سنوي حول فعالية المجلس في تحقيق أهدافه والقيام بأعماله.

يتألف المجلس الاستشاري من مجموعة واسعة من الأعضاء الذين يمثلون أفرادا ومؤسسات لها مصلحة في إعداد التقارير المالية الدولية، فهو يضم 50 عضوا من الأطراف المعنية على المستوى الدولي.

---

[1]- المرجع نفسه، ص ص 50-51.

[2] - The IFRS Foundation, **our structure**, op. cit.

[3]- أحمد حلمي جمعة، مرجع سبق ذكره، ص ص 49-50.

[4]- وليد عبد القادر، حسام الدين خداش، **المعايير المحاسبية الدولية**، الشركة العربية المتحدة للتسويق والتوريدات، الطبعة الأولى، القاهرة، 2013، ص 50.

ويتم تعيين رئيسه من قبل أمناء المؤسسة، ولا يمكن لهذا الرئيس أن يكون عضوا في مجلس معايير المحاسبة الدولية أو أحد موظفيه، كما تتم دعوته لحضور اجتماعات الأمناء والمشاركة فيها. يجتمع المجلس الاستشاري في لندن مرتين في السنة على الأقل وذلك لمدة يومين.

2-5- المنتدى الاستشاري للمعايير المحاسبية (Accounting Standards Advisory Forum- ASAF):

الهدف من المنتدى الاستشاري للمعايير المحاسبية هو توفير منتدى استشاري يمكن فيه للأعضاء المساهمة بشكل بناء في إعداد وتطوير معايير محاسبية عالية الجودة وتحظى بقبول عالمي، وهو هدف مجلس معايير المحاسبة الدولية. تم تأسيس المنتدى من طرف الأمناء سنة 2013[1].

ويمكن توضيح أهداف المنتدى الاستشاري بشكل أكثر تحديدا كما يلي[2]:

- دعم مؤسسة معايير الإبلاغ المالي الدولية لتحقيق أهدافها، وذلك بالمساهمة في إعداد مجموعة واحدة من معايير الافصاح عالية الجودة والقابلة للفهم والتنفيذ والمقبولة عالميا، تحقيقا للمصلحة العامة لخدمة المستثمرين وغيرهم من المشاركين في السوق، من أجل اتخاذ قرارات سليمة بشأن تخصيص الموارد وقرارات اقتصادية أخرى؛

- إضفاء الطابع الرسمي على مشاركة المجتمع الدولي الجماعية مع المجلس (IASB) وتبسيطها، بما يضمه ذلك المجتمع من هيئات وطنية لإعداد المعايير وهيئات إقليمية في عملية وضع المعايير، وذلك لضمان المناقشة والأخذ بعين الاعتبار لمجموعة واسعة من المساهمات الوطنية والإقليمية بشأن المسائل الفنية الرئيسية المتعلقة بأنشطة إعداد المعايير المحاسبية من طرف المجلس.

- تسهيل المناقشات الفنية الفعالة حول قضايا وضع المعايير خاصةً المدرجة في خطة عمل المجلس (IASB)، ولكن قد تشمل المناقشات قضايا أخرى لها تأثيرات كبيرة على عمل المجلس، يشارك في تلك المناقشات وبتعمق كاف ممثلون على مستوى عال من القدرة المهنية والمعرفة الجيدة بتشريعاتهم أو مناطقهم.

يجتمع المنتدى الاستشاري للمعايير المحاسبية عموما أربع مرات في السنة ولمدة يومين، ومكان الاجتماع عادة هو لندن.

ثالثا- المجموعات الاستشارية لمجلس معايير المحاسبة الدولية

تضم هذه المجموعات كلا من: المجموعات الاستشارية الدائمة ومجموعات الموارد الانتقالية والمجموعات الاستشارية للمشروع.

1- المجموعات الاستشارية الدائمة (Standing consultative groups):

1-1- اللجنة الاستشارية لأسواق رأس المال (Capital Markets Advisory Committee -CMAC):

[1] - Paul PACTER, op. cit., p. 16.
[2] - The IFRS Foundation, **our structure**, op. cit.

تم إنشاء اللجنة كهيئة مستقلة عن مجلس معايير المحاسبة الدولية ومؤسسة معايير الابلاغ المالي الدولية، وذلك بهدف محدد يتمثل في تزويد المجلس بمساهمات منتظمة من طرف المجتمع الدولي لمستخدمي القوائم المالية، حيث تضم هذه اللجنة الاستشارية أعضاء يتمتعون بخبرة عملية واسعة في تحليل المعلومات المالية، وهم يعلقون على المسائل المحاسبية بصفتهم الشخصية أو من خلال الهيئات التمثيلية التي يشاركون فيها. يتم اختيار الأعضاء بناء على كفاءتهم المهنية في مجال استخدام معلومات التقارير المالية وقدرتهم على تمثيل آراء المشاركين في سوق رأس المال.

1-2- مجموعة الاقتصاديات الناشئة (Emerging Economies Group- EEG**):**

تم إنشاء مجموعة الاقتصادات الناشئة (EEG) سنة 2011 بتوجيه من أمناء مؤسسة المعايير، وذلك بهدف تعزيز مشاركة الاقتصادات الناشئة في تطوير المعايير الدولية للإبلاغ المالي. وقد تنظر المجموعة أيضا فيما إذا كان يمكن للمجلس تقديم توجيهات تعليمية بالمستوى المناسب للأطراف المهتمة بالمعايير الدولية في الاقتصادات الناشئة، وكيف يتم ذلك التوجيه[1].

1-3- المنتدى العالمي لمعدي القوائم المالية (Global Preparers Forum- GPF**):**

هذا المنتدى هو هيئة مستقلة عن مؤسسة المعايير (IFRS) والمجلس تحديدا، وهو يهدف إلى تزويد المجلس بمساهمات منتظمة من طرف المجتمع الدولي لمعدي القوائم المالية (شركات). يتكون المنتدى من أعضاء ذوي خبرة كبيرة في إعداد التقارير المالية، وهم من خلفيات قطاعية وجغرافية متنوعة، ويتم اختيارهم على أساس الكفاءة المهنية والخبرة العملية.

1-4- المجموعة الاستشارية لتصنيف معايير الإبلاغ المالي الدولية (IFRS Taxonomy Consultative Group**):**

إن الهدف من استخدام تصنيف واحد – يخص معايير الإبلاغ المالي الدولية - لترميز التقارير الرقمية هو تسهيل نشر القوائم المالية لمعايير الإبلاغ المالي، ومعالجتها والوصول إليها بشكل فعال. يقوم أعضاء هذه المجموعة الاستشارية بالمراجعة المتعمقة لتصنيف معايير الإبلاغ المالي، والتأكد من أنها تفي بمعايير السوق وأفضل الممارسات المتوقعة سواء من حيث محتوى القوائم أو هيكلها، كما يقوم الأعضاء بتقديم المشورة الفنية وإرشادات التنفيذ الاستراتيجي بشأن الأمور المتعلقة بتصنيف المعايير.

1-5- المجموعة الاستشارية للمالية الإسلامية (Islamic Finance Consultative Group**):**

أجرى المجلس سنة 2011 مشاورة حول الموضوعات التي سيتم إدراجها في جدول أعماله الفني، ونتيجة لتلك المشاورة قرر إنشاء مجموعة استشارية معنية بالأدوات والمعاملات المتوافقة مع أحكام الشريعة الإسلامية. يركز أعضاء المجموعة الاستشارية على التحديات التي قد تنشأ عن تطبيق المعايير (IFRS)

[1] - Ibid.

على الأدوات والمعاملات ذات الصلة بالتمويل الإسلامي، وعادة ما يتم إحالة الموضوعات التي تمت مناقشتها إلى لجنة التفسيرات.

1-6- مجموعة تنفيذ المؤسسات الصغيرة والمتوسطة (the SME Implementation Group- SMEIG**):**

تتمثل مهمة المجموعة في دعم التبني الدولي لمعايير الإبلاغ المالي الدولية الخاصة بالشركات الصغيرة والمتوسطة ومراقبة تنفيذها، وذلك من خلال النظر في مسائل التنفيذ التي أثارها مستخدمو معايير الإبلاغ المالي (الموجهة لهذا النوع من المؤسسات)، وتقديم توصيات للمجلس بشأن الحاجة إلى تعديل تلك المعايير.

1-7- المؤتمرات العالمية لهيئات إعداد المعايير المحاسبية (the World Standard-setters conferences):

منذ عام 2002 يستضيف مجلس معايير المحاسبة الدولية مؤتمرا سنويا للهيئات الوطنية لإعداد معايير الإبلاغ المالي. يوفر المؤتمر مجالا للمسؤولين عن متطلبات إعداد المعايير الوطنية حول العالم، من أجل تبادل الخبرات المتعلقة بالتقارب المحاسبي وتبني المعايير الدولية (IFRS) وتطبيقها، والتشاور بخصوص جدول أعمال المجلس، فضلا عن تقديم تعليقات حول مشاريعه الجارية.

2- مجموعات الموارد الانتقالية (Transition resource groups-TRGs):

تشمل هذه المجموعات كلا من:

مجموعة الموارد الانتقالية لمعيار الابلاغ المالي الدولي 17 "عقود التأمين"؛

مجموعة الموارد الانتقالية للاعتراف بالإيرادات.

3- المجموعات الاستشارية للمشروع (Project consultative groups):

تضم هذه المجموعات كلا من:

المجموعة الاستشارية لتنظيم الأسعار؛

المجموعة الاستشارية حول تعليقات الادارة[1].

[1] - Ibid.

المحور الثالث: أسباب وجود معايير المحاسبة الدولية

قبل معرفة أسباب وجود معايير المحاسبة الدولية، سواء على مستوى التشريعات المحاسبية والمالية أو على مستوى تطبيقات المؤسسات الاقتصادية، من الضروري معرفة أسباب الحاجة إلى المعايير المحاسبية أصلا وأهمية الاعتماد على معايير عالمية في هذا المجال، ثم التركيز على خصائص ومزايا معايير المحاسبة الدولية (IAS/ IFRS) خصوصا وأسباب تفضيلها دون غيرها. وقد رأينا بأنه من الملائم في البداية تبيان مزايا التوحيد المحاسبي.

أولا- مزايا التوحيد المحاسبي:

يمكن تلخيص أهم مزايا التوحيد المحاسبي (أو إعداد المعايير المحاسبية) فيما يلي:

- زيادة مصداقية البيانات المحاسبية؛

- إمكانية المقارنة بين القوائم المالية: إن تطبيق المعايير المحاسبية يمكن أن يسهل المقارنة بين قوائم مالية لشركات تقع في مناطق مختلفة من العالم، وكذلك بين البيانات المالية لشركات مختلفة في نفس البلد؛

- توحيد المعالجات المحاسبية البديلة: من خلال اعتماد معايير محاسبية مشتركة يمكن التقليص إلى أدنى حد ممكن من الالتباس على مستوى المعالجات المحاسبية المختلفة المستخدمة لتحضير القوائم المالية، أو إلغاء ذلك الالتباس تماما؛

- تلبية متطلبات الإفصاح الإضافي: هناك بعض المجالات التي لا تخضع المعلومات المتعلقة بها لإلزامية الإفصاح تنظيميا، وهنا نجد بأن المعايير المحاسبية يمكن أن تدعو إلى الافصاح عن مثل تلك المعلومات (غير المطلوب الإفصاح عنها قانونيا) وتجعل القوائم المالية ذات فائدة أكبر بالنسبة لمستخدميها؛

- تعزيز التنظيم والنظام المالي السليم: رغم أن اعتماد المعايير المحاسبية في حد ذاته لا يكفي لضمان الاستقرار المالي، إلا أنه يمكن لتلك المعايير أن تساعد على تعزيز النظام المالي السليم محليا والاستقرار المالي دوليا، فضلا عن دورها في تدعيم التنظيم المالي والإشراف[1].

نشير أخيرا إلى أن اختيار التوحيد المحاسبي الدولي قد نتج عن الإرادة والرغبة في تخفيض "تكلفة الدخول" للمستثمر الذي يحاول الحصول على تحليل القوائم المالية لمؤسسة تقع في بلد يختلف عن بلده (أي بلد المستثمر)[2] بغرض الاستثمار فيها، حيث أن سهولة قراءة البيانات من القوائم المالية ومقارنتها بين بلدين أو أكثر توفر عليه الوقت والجهد والأعباء لاتخاذ القرار الاستثماري الملائم.

[1]- **Chapter 3: Accounting standards and IFRS**, op. cit., pp. 41-42.
[2] - Eric DUCASSE, et al, **Normes comptables internationales IAS/ IFRS avec exercices d'application corrigés**, de boech, Bruxelles, 2005, p. 7.

ثانيا- أسباب الحاجة إلى المعايير المحاسبية:

يتمثل الهدف الرئيسي للمعايير المحاسبية في تحقيق التناسق في مجال الإبلاغ المالي بين المؤسسات الاقتصادية للبلد الواحد وفيما بين مؤسسات أكثر من بلد، وذلك لتمكين المستثمرين وغيرهم من مستخدمي البيانات المالية (لأغراض المقارنة مثلا) من اتخاذ القرارات استنادا إلى بيانات معدة على أساس ثابت وبشكل مستمر.

ومع ذلك فالتناسق ليس هو السبب الوحيد للحاجة إلى المعايير، فقد تكون التسجيلات المحاسبية – لعمليات المؤسسة- سيئة، أي تفتقد إلى الدقة بما يؤدي إلى مجموعة كبيرة من القيم غير الملائمة أو الإفصاح غير الكافي، وقد تعني المحاسبة السيئة أيضا الغش أو الاحتيال[1]. ولا شك أن اعتماد معايير محاسبية ذات جودة سيقلل من مستوى ذلك السوء.

ويمكن القول أن المعايير المحاسبة توفر إطار عمل مشترك للتمكن من مراجعة وتحليل وتفسير المعلومات المالية بين المؤسسات والدول والمناطق، كما أن المعلومات المالية الشفافة والموثوق فيها والمعروضة في الوقت الملائم من شأنها أن تعزز من ثقة المستثمر، فضلا عن أن تلك المعايير تسهل الوصول إلى رأس المال المسعر بشكل فعال والذي هو مفتاح للنمو الاقتصادي[2].

ثالثا- أهمية الاعتماد على معايير محاسبية عالمية:

في الماضي ساهمت مختلف الدول في تعقيد المعاملات عبر الحدود بما فيها تدفق رؤوس الأموال الدولية، وذلك من خلال احتفاظ كل منها بمجموعتها الخاصة من معاييرها المحاسبة الوطنية. هذا المزيج من المتطلبات المحاسبية غالبا ما كان يضيف التكلفة ويزيد من التعقيد وبالتالي تعريض الشركات والمستثمرين لمخاطر أخرى، فالشركات تعد قوائم مالية والمستثمرون وغيرهم من المهتمين يستخدمون هذه القوائم - بما تحتويه من معطيات مالية - لاتخاذ القرارات الاقتصادية.

إن تطبيق المعايير المحاسبية الوطنية يعني إمكانية حساب المبالغ الواردة في القوائم المالية على أسس مختلفة. وتتضمن إزالة هذا التعقيد دراسة تفاصيل المعايير المحاسبية الوطنية، لأنه حتى لو كان هناك اختلاف بسيط بين المتطلبات المحاسبية (لأكثر من بلد) فقد يكون تأثيره كبيرا على أداء الشركة ووضعها المالي[3]. ومن أجل تجاوز هذه الصعوبات سيكون من المفيد وجود معايير محاسبية دولية تيسيرا للمعاملات عبر الحدود.

[1]- Ralph TIFFIN, **the Complete Guide to International Accounting Standards Including IAS and Interpretation**, Thorogood, second edition, London, 2005, p. 2.
[2]- Kathleen M. MOKTAN, op. cit., p. 3.
[3] - The IFRS Foundation, **Who we are?** op. cit.

ويساعد وجود معايير محاسبية عالمية (على غرار معايير الإبلاغ المالي الدولية) على تحسين ظروف الوصول إلى رؤوس الأموال بالمعنى الواسع، أي الوصول إلى جميع وسائل التمويل الخارجي والعروض العامة للادخار، وتخفيض تكلفة الحصول على الائتمان من خلال تدنية علاوة المخاطر وإمكانية الوصول إلى التمويل عبر الحدود.

رابعا- خصائص ومزايا معايير المحاسبة الدولية (IAS/ IFRS) وأسباب تفضيلها

سنتعرف فيما يلي على الخصائص والمزايا العديدة التي يتوفر عليها المرجع المحاسبي الدولي (IAS/ IFRS)، ومن ثم التعرف على أسباب اختياره من طرف دول معينة بدلا عن مراجع محاسبية أخرى معروفة، على غرار المبادئ المحاسبية المقبولة قبولا عاما.

1- خصائص ومزايا معايير المحاسبة والإبلاغ المالي الدولية (IAS/ IFRS)

يمكن اختصار خصائص ومزايا معايير المحاسبة والإبلاغ المالي الدولية في العناصر التالية:

- معايير الإبلاغ المالي الدولية قائمة على المبادئ: تستند معايير المحاسبة والإبلاغ المالي الدولية على المبادئ (principle-based)، ويمكن تطبيقها في مناطق عديدة وفي إطار أنظمة قانونية مختلفة. حيث ينص النظام الأساسي لمؤسسة معايير الإبلاغ المالي على وجوب استناد المعايير إلى مبادئ مصرح عنها بوضوح. في المقابل وعلى النقيض من ذلك فإنه ينظر إلى المعايير الأمريكية على أنها قائمة على القواعد (rule-based) [1]. هذا يعني أن تتم معالجة المشاكل والقضايا المحاسبية (في إطار معايير الابلاغ المالي) وفق توجيهات ومبادئ عامة محددة خاصة من خلال الاطار المفاهيمي، وليس وفق قواعد تفصيلية واجبة الاتباع بحسب الحالات.

- تحقيق ميزة قابلية البيانات المالية للمقارنة: استخدام المرجع المحاسبي الدولي (IAS/ IFRS) يجعل من الممكن ليس فقط مقارنة البيانات المالية للشركات العاملة في نفس قطاع النشاط ولكن أيضا إمكانية المقارنة بين شركات تنتمي إلى قطاعات مختلفة.

- معايير الإبلاغ المالي الدولية ليست إلزامية من حيث المبدأ: باعتبار أن معايير الإبلاغ المالي الدولية يرجع أصلها إلى "القانون العام" فالمبادئ الواردة في الإطار المفاهيمي لهذا المرجع الدولي لا تأخذ صفة إلزامية.

- تحقيق مزايا للشركات ذات النشاط في الخارج: يضمن استخدام المعايير الدولية في البلدان التي أقيمت فيها فروع شركة معينة إمكانية توظيف هذه الفروع لمختصين ماليين محليين تم تدريبهم وفق نفس المبادئ المحاسبية التي تعمل على أساسها مجموعة الشركة، وهو ميزة لفائدة الشركات (ذات النشاط في الخارج)

[1]- Cédric TONNERRE, **les critères européens d'adoption des normes IFRS et leur compatibilité avec le cadre conceptuel**, Cinquièmes Etats Généraux de la Recherche Comptable (conférence), 11 décembre 2015, Paris., p. 4.

يجب أخذها في الاعتبار بالنسبة لبيئة الرقابة الداخلية، وهذه الميزة ناجمة عن الامتداد الجغرافي لمعايير الإبلاغ المالي الدولية[1].

- الجمع بين خصائص الشفافية والمساءلة والكفاءة: تشير مؤسسة معايير الإبلاغ المالي الدولية إلى أن معاييرها (IFRS) ذات جودة عالية، حيث أنها تجمع بين خصائص الشفافية والمساءلة والكفاءة للأسواق المالية في جميع أنحاء العالم. وفيما يلي شرح مختصر لهذه الخصائص:

- ✓ تحقيق الشفافية يكون من خلال تعزيز قابلية المقارنة الدولية للمعلومات المالية وجودتها، وتمكين المستثمرين وغيرهم من المشاركين في السوق من اتخاذ قرارات اقتصادية رشيدة؛
- ✓ تعزز معايير الإبلاغ المالي المساءلة من خلال تقليص الفجوة بين أصحاب الأموال والأشخاص الذين عهد إليهم بإدارة الأموال، وتوفر لهم المعلومات اللازمة لتولي الإدارة. كما أن لتلك المعايير أهمية بالنسبة للهيئات التنظيمية في جميع أنحاء العالم باعتبارها مصدرا لمعلومات قابلة للمقارنة عالميا؛
- ✓ تساهم المعايير في الكفاءة الاقتصادية من خلال مساعدة المستثمرين على تحديد الفرص والمخاطر في جميع أنحاء العالم، وبالتالي تحسين عملية تخصيص رأس المال. بالنسبة للشركات، يؤدي استخدام لغة محاسبية واحدة موثوق فيها إلى خفض تكلفة رأس المال وتقليل تكاليف إعداد التقارير المالية الدولية[2].

- تقييم أكثر فاعلية للكيانات المستهدفة في عمليات الاستحواذ أو الاكتساب (acquisitions): في إطار سياسة نمو خارجي للشركات عن طريق الاستحواذ، ستكون عملية تقييم الكيانات المستهدفة أكثر فاعلية إذا أعدت هذه الأخيرة حساباتها وفقا لمعايير الابلاغ المالي الدولية (أو مبادئ المحاسبة الأمريكية المقبولة عموما)، لأن إحدى خصائص هذين المرجعين هي حسن أخذها بعين الاعتبار للخصوم والمخاطر المالية. فميزانية الشركة لا تتضمن فقط مجموع التزامات التقاعد، بل تشمل أيضا المخصصات البيئية ومخصصات تفكيك الأصول وغيرها من الالتزامات المتعلقة بإيقاف الأصول الثابتة عن العمل ومعلومات أخرى، فهذه العناصر لا تظهر غالبا في الميزانيات المعدة وفق المراجع المحاسبة الوطنية عكس المراجع الدولية سالفة الذكر[3].

ولعل الخصائص والمزايا سالفة الذكر قد ساهمت في جعل المفوضية الأوروبية تصدر سنة 2015 تقييما إيجابيا لاستخدام معايير الإبلاغ المالي الدولية لمدة 10 سنوات في أوروبا[4].

---

[1]- Emmanuelle CORDANO, **Qualités et défauts des IFRS : petit guide à l'usage des administrateurs**, Revue Française de Comptabilité, N°463 Mars 2013, p. 17.
[2] - The IFRS Foundation, **Who we are?** op. cit.
[3] - Emmanuelle CORDANO, op. cit., p. 16.
[4] - Paul PACTER, op. cit., p. 16.

2-أسباب تفضيل المرجع المحاسبي (IAS/ IFRS) على المبادئ الأمريكية المقبولة عموما (US-GAAP):

إذا نظرنا إلى تطبيق المراجع المحاسبية على المستوى الدولي فإننا نلاحظ بأن هناك تبنيا واسعا أو توافقا كبيرا مع معايير الابلاغ المالي الدولية، واتجاها متزايدا نحو هذا المرجع على حساب مراجع محاسبية أخرى خاصة المبادئ المحاسبية المقبولة قبولا عاما، فما هي أسباب ذلك؟

لو أخذنا كمثال حالة الاتحاد الأوروبي باعتباره من أهم المناطق والدول التي بادرت إلى اختيار معايير الإبلاغ المالي فإن الخيار الأول الذي كان مطروحا أمام دول الاتحاد هو تعديل وإكمال التوجيهات المحاسبية الأوروبية، ولكنه استبعد نظرا لطول أمد عملية التفاوض والتعديلات المطلوبة ضمن القوانين الوطنية للدول الأعضاء، ثم كان الاختيار الثاني وهو تبني مرجعية محاسبية دولية معترف بها وكان المطروح حينها مرجعان: معايير الإبلاغ المالي (IFRS) والمبادئ المقبولة قبولا عاما (US-GAAP)، فتم اختيار المرجع الأول على حساب المرجع الثاني[1].

لقد كان منطق الاختيار أن المعايير المحاسبية الأمريكية (US-GAAP) كبيرة أو كثيرة للغاية وتستند إلى قواعد وتفسيرات تفصيلية للغاية أيضا، وبالتالي فهي تتطلب قدرا كبيرا من التدريب. وبالنظر إلى أن الاتحاد الأوروبي لم يكن لديه أي طريقة للتأثير على إعداد معايير (US-GAAP) تم تكييفها أساسا حسب خصوصيات الاقتصاد الأمريكي، وبالتالي اتخذ مجلس لشبونة قرارا سنة 2000 باعتماد المعايير المحاسبية الصادرة عن لجنة معايير المحاسبية الدولية (IASC)[2].

خامسا- أسباب اختيار وتبني معايير المحاسبة الدولية

لقد تم تأسيس لجنة معايير المحاسبة الدولية (IASC) في البدء تحقيقا للمصلحة العامة المتعلقة بإعداد ونشر معايير محاسبية دولية يتم احترامها عند تحضير وإعداد قوائم مالية خاضعة للتدقيق، أي أنه تم إصدار معايير المحاسبة الدولية IAS في إطار ترقية قبول واحترام متطلبات المعايير المحاسبية على المستوى الدولي.

سنحاول فيما يلي التعرف على أسباب اختيار وتبني معايير المحاسبة الدولية، من خلال التمييز بين الأسباب العامة لاعتماد معايير محاسبية دولية موحدة والأسباب التي تشجع المؤسسات الاقتصادية على تبني المرجع المحاسبي الدولي (IAS/IFRS).

1- الأسباب العامة لاعتماد معايير محاسبية دولية موحدة:

هناك مجموعة من العوامل التي أثرت على توجه التشريعات المحاسبية والمالية - سواء الوطنية أو الإقليمية- نحو معايير محاسبية دولية موحدة (خاصة المرجع المحاسبي الدولي IFRS) من أهمها: عدم

[1] - Cédric TONNERRE, op. cit., p. 6.
[2] - Ibid., p. 6.

الاتفاق على نظرية شاملة للمحاسبة، تزايد اتجاه العولمة المالية، اعتماد سياسات الخوصصة، فوائد المرجع المحاسبي الدولي بالنسبة للأسواق المالية.

1-1- عدم الاتفاق على نظرية شاملة للمحاسبة:

يتميز الفكر المحاسبي بوجود عدد من الاتجاهات والنظريات التي تطورت عبر الزمن، ولم يتم الاتفاق على نظرية واحدة منها. وقد صاحب هذا الاختلاف في الاتجاهات مشاكل في تحليل البيانات المحاسبية وغير ذلك. وبالتالي فإن فكرة التوحيد المحاسبي من شأنها التقليل من تلك المشاكل[1].

1-2- تزايد اتجاه العولمة المالية:

لقد نجم عن تزايد اتجاه العولمة المالية – مصحوبا بتحرير التجارة العالمية- تزايد أهمية البيانات المحاسبية والمالية المنشورة كمصدر للمعلومات وأساس لاتخاذ القرارات. ومن هنا كانت الضرورة لجعل هذه البيانات أكثر قابلية للمقارنة، ويتم إعدادها وفقا لمفاهيم ومبادئ وأساليب على درجة مقبولة من التوحيد المحاسبي على المستوى الدولي.

1-3- اعتماد سياسات الخوصصة:

لقد نشأ فكر محاسبي جديد ساهم في مساعدة الدول على إتمام عملية الخوصصة وما صحبها من زيادة في عدد وحجم وأهمية مؤسسات القطاع الخاص (ومنها شركات المساهمة)، وما يتطلبه ذلك من اتساع قاعدة مستخدمي البيانات المالية من المستوى المحلي إلى المستوى الدولي[2].

1-4- فوائد المرجع المحاسبي الدولي (IAS/ IFRS) بالنسبة للأسواق المالية:

إن اعتماد معايير الإبلاغ المالي الدولية يمكنه تحقيق فوائد لأسواق رأس المال، ومن بين أهم الأسباب التي قد تدفع تلك الأسواق إلى تفضيل المرجع المحاسبي الدولي (IAS/IFRS) أو إلزام الشركات المدرجة في البورصة به نذكر ما يلي:

- تسهيل تحليل وضعية الشركات (المالية خصوصا) بهدف إدراجها في البورصة؛
- محاولة جذب الاستثمارات إلى البلدان ذات النشاط المكثف لسوق الأوراق المالية؛
- إمكانية استقطاب أو جذب الشركات الأكثر كفاءة إلى البورصة[3].

2- أسباب تبني معايير المحاسبة الدولية من طرف المؤسسات

---

[1]- حسياني عبد الحميد، **أهمية الانتقال للمعايير الدولية للمحاسبة والمعلومة المالية (IAS/IFRS) كاطار لتفعيل حوكمة المؤسسات**، مذكرة مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة الماجستير في العلوم التجارية، تخصص محاسبة وتدقيق، كلية العلوم الاقتصادية والعلوم التجارية وعلوم التسيير، جامعة الجزائر 3، 2010/2009، ص 77.

[2]- المرجع نفسه، ص 77.

[3] - Elena BARDU, C. Richard BAKER, **l'application des normes IAS/IFRS dans l'Union Européenne: Outil de gouvernance d'entreprise ou de gouvernance mondiale?** La place de la dimension européenne dans la Comptabilité Contrôle Audit, May 2009, Strasbourg, France. pp.CD ROM, 2009, p. 16.

إذا كانت الكثير من المؤسسات الاقتصادية في العالم (على غرار المؤسسات الجزائرية أو الشركات المدرجة في الأسواق الأوروبية سنة 2005) قد طبقت معايير المحاسبة الدولية بحكم الإلزام القانوني، فإن العديد من الشركات قد رأت في تلك المعايير إمكانية تحقيق مزايا عديدة بغض النظر عن عامل الإلزام القانوني، علما أن الأسباب تختلف باختلاف أنواع المؤسسات الاقتصادية ومناطق تواجدها ومراحل تطورها، أي أنها لا تنطبق بالضرورة على كل المؤسسات. ويمكن أن نجمع ونلخص مختلف أسباب تبني المعايير الدولية (IAS/ IFRS) من طرف المؤسسات فيما يلي:

- الدوافع المرتبطة بجودة المعايير (IAS/IFRS) عموما، وخاصة باعتبار هذه المعايير أقل تقييدا مقارنة بمعايير أخرى؛
- نظرا لاستخدام هذه المعايير (IAS/IFRS) من قبل مجموعات شركات أعلى كفاءة[1]؛
- السعي إلى تعزيز فعالية نشاط الشركات المطبقة لهذه المعايير؛
- تخفيض تكلفة رأس المال بالنسبة لبعض الشركات وزيادة الاستثمار في المناطق التي تعتمد هذه المعايير الدولية؛
- تخفيض تكاليف إعداد القوائم والتقارير المالية الدولية، ومنها القوائم المجمعة؛
- تحقيق مزايا من القدرة على استخدام معايير الإبلاغ المالي في التقارير الداخلية للشركات، مما يؤدي إلى تحسين قدرتها على مقارنة وحدات التشغيل التابعة للشركة في مختلف المناطق[2]؛
- حل إشكالية قابلية القوائم المالية للمقارنة وسهولة قراءتها من طرف مختلف أطراف حوكمة المؤسسات (المساهمين، البنوك، الدائنين، الموردين، الأجراء) وخاصة من طرف المستثمرين؛
- من أجل إدراج الشركات المطبقة لهذه المعايير في الأسواق المالية أو للحصول على أسواق جديدة؛
- باعتبار أن الشركات المطبقة لهذه المعايير والمصدرة للأوراق المالية يمكنها الدخول بسهولة إلى سوق رأس المال والحصول على التمويل الملائم[3]؛
- تحسين الاتصالات المالية مع المستثمرين الدوليين؛
- من أجل اختيار أفضل المراكز المالية الدولية للاستثمار؛
- محاولة فهم وتحليل وضعية الشركات التابعة أو الشركات الأجنبية بشكل أفضل.

تجدر بنا الإشارة أيضا إلى أنه فضلا عن العوامل الاقتصادية (والمالية تحديدا) سالفة الذكر هناك من الباحثين من يعتقد بأن هناك عوامل سياسية تدفع الدول إلى اختيار وتبني معايير المحاسبة الدولية. في هذا الإطار

[1] - Ibid., p. 4.
[2] - The IFRS Foundation, **Who we are?** op. cit.
[3] - Elena BARDU, C. Richard BAKER, op. cit., pp. 3, 16.

يعتبر الباحث "كولاس" عند الحديث عن ظاهرة التنظيم والتوحيد المحاسبي أنه: "لا شك في أن هذه الظاهرة ترجع إلى إرادة الدول في الحصول على معلومات متجانسة عن نشاط الشركات، حتى تتمكن من ممارسة الرقابة الاقتصادية والمالية عليها"[1].

وفي الأخير وبعد عرض الموضوع من مختلف جوانبه سنحاول تلخيص أسباب وجود معايير المحاسبة الدولية وتبنيها من طرف الشركات، وهي كما يلي:

- الحصول على معلومات مالية أكثر مصداقية وموثوقية؛

- إمكانية المقارنة بشكل أحسن بين القوائم المالية؛

- حصول الشركات بشكل أحسن على رؤوس الأموال (الوصول إلى جميع وسائل التمويل الخارجي وإمكانية الوصول إلى التمويل عبر الحدود...)؛

- جودة المعايير الدولية (IAS/IFRS)عموما، وخاصة باعتبارها أقل تقييدا مقارنة بمعايير أخرى.

[1] - Ibid., pp. 3, 17.

المحور الرابع: الإطار المفاهيمي للإبلاغ المالي

يعتبر الإطار المفاهيمي للإبلاغ المالي مكونا أساسيا للمرجع المحاسبي الدولي (IAS/ IFRS)، وسوف تساعد معرفة أسسه وعناصره على فهم معايير المحاسبة والابلاغ المالي، بما في ذلك المعيارين IAS1 وIAS7.

أولا- تاريخ وتطور "الإطار المفاهيمي":

لقد تمت الموافقة على الاطار المرجعي الأول لمعايير المحاسبة الدولية (IASs) من طرف لجنة معايير المحاسبة الدولية (IASC) في شهر أفريل من سنة 1989، وسمي حينها بـ "إطار تحضير وعرض القوائم المالية" (Framework for the Preparation and Presentation of Financial Statements)، وفي شهر جويلية من نفس السنة تم نشر الإطار لأول مرة. وعندما حل مجلس معايير المحاسبة الدولية محل اللجنة المذكورة تبنى الإطار في شهر أفريل من سنة 2001 دون تعديله.

أول تعديل على إطار تحضير وعرض القوائم المالية تم سنة 2010 وكان تعديلا جزئيا، صادق عليه مجلس معايير المحاسبة الدولية شهر سبتمبر من تلك السنة، وأصبح يحمل تسمية "الإطار المفاهيمي للإبلاغ المالي"(The Conceptual Framework for Financial Reporting)، أو "الإطار المفاهيمي" باختصار، ومن أجل ربطه بالسنة المرجعية لإصداره يقال الإطار المفاهيمي 2010. ولم يتم تعديل الإطار بعد ذلك إلى غاية سنة 2018، حيث أصدر المجلس في 29 مارس 2018 الإطار المفاهيمي المراجع (المنقح) للإبلاغ المالي. وتتضمن النسخة المنقحة تغييرات شاملة على الإطار المفاهيمي 2010[1].

بالإضافة إلى ذلك، فقد نشر مجلس معايير المحاسبة الدولية سنة 2009 إطارا لإعداد وعرض القوائم المالية خاصا بالمؤسسات الصغيرة ومتوسطة الحجم، وبالتالي أصبح للمحاسبة إطاران لإعداد وعرض القوائم المالية، الأول للشركات المسجلة في البورصات، والثاني للمؤسسات الصغيرة والمتوسطة الحجم التي لا تكون في معظم الأحيان مسجلة في البورصة[2].

ثانيا- هدف الاطار المفاهيمي:

يمكن التفصيل في هدف الإطار المفاهيمي على النحو التالي:

- مساعدة مجلس المعايير على إعداد معايير الإبلاغ المالي الدولية المستقبلية، ومراجعة المعايير الدولية الجارية أو الحالية؛

[1] - Ernst & Young Global Limited, **Applying IFRS – IASB issues revised Conceptual Framework for Financial Reporting**, EYGM Limited, London, 2018, p. 2.

[2]- أحمد حلمي جمعة، مرجع سبق ذكره، ص 47.

- مساعدة المجلس على تعزيز التنسيق بين اللوائح والمعايير المحاسبية والإجراءات المتعلقة بعرض البيانات المالية، مما يساهم في وضع أساس للتقليل من عدد المعاملات المحاسبية المسموح بها بموجب معايير الابلاغ المالي الدولية؛

- مساعدة هيئات التوحيد المحاسبي الوطنية على إعداد معايير وطنية؛

- مساعدة معدي القوائم المالية على تطبيق معايير الإبلاغ المالي الدولية، ومعالجة المواضيع التي لا تغطيها أي من هذه المعايير الدولية؛

- مساعدة مدققي الحسابات في صياغة رأي حول توافق القوائم المالية مع معايير الإبلاغ المالي الدولية؛

- مساعدة مستخدمي القوائم المالية على تفسير المعلومات ضمن هذه القوائم المعدة وفقا لمعايير الإبلاغ المالي الدولية؛

- تزويد المهتمين بأعمال مجلس معايير المحاسبة الدولية بمعلومات عن منهجه أو مقاربته لإعداد معايير الابلاغ المالي الدولية[1].

ثالثا- حقيقة الإطار المفاهيمي وأهميته:

إن الإطار المفاهيمي ليس معيارا في حد ذاته، وليس لأي من المفاهيم الواردة فيه أولوية على المفاهيم أو المتطلبات التي يشملها أي من المعايير المحاسبية. ولكن عندما لا يكون هناك معيار بشأن قضية محاسبية معينة فسوف يكون الإطار المفاهيمي مساعدا في إعداد السياسات المناسبة وتبني الممارسات الملائمة.

يكتسب الإطار المفاهيمي أهميته أساسا من كونه دليلا إرشاديا يستند إليه مجلس معايير المحاسبة الدولية لإعداد معايير محاسبية مستقبلية، كما يعتبر مرجعا يمكن الاعتماد على ما ورد فيه من مبادئ وخصائص لحل المشاكل المحاسبية الطارئة.

رابعا- محتوى الاطار المفاهيمي:

يتضمن الإطار المفاهيمي المراجع بعض المفاهيم الجديدة، ويقدم تعريفات ومعايير اعتراف محينة للأصول والالتزامات، كما أنه يوضح بعض المفاهيم الهامة[2].

ينطلق الإطار المفاهيمي في الفصل الأول من وصف هدف الإبلاغ المالي للأغراض العامة، ويركز الفصل الثاني على تحديد الفائدة من المعلومات المالية. وبمجرد تحديد مجموعة من المبادئ، يركز الإطار المفاهيمي على تحديد البيانات المالية للشركة المصدرة وهذا الكيان المبلغ (الفصل الثالث)، والعناصر

[1]- International Accounting Standards Board, **Cadre conceptuel de l'information financière 2010**, IFRS Foundation, London, 2010, p. 8.
[2] - Ernst & Young Global Limited, op. cit., p. 2.

المكونة للقوائم المالية (الفصل الرابع)، والأحداث التي تؤدي إلى الاعتراف وإلغاء الاعتراف (الفصل الخامس)، ومسألة القياس (الفصل السادس)، وطرق العرض والإفصاح (الفصل السابع)، وأخيرا مفاهيم رأس المال والمحافظة على رأس المال (الفصل الثامن).

1- الفصل الأول- هدف الابلاغ المالي:

يتمثل هدف القوائم المالية (والتقارير المالية عموما) ضمن الإطار المفاهيمي في "توفير معلومات بشأن الوضعية المالية والأداء والتغيرات في الوضعية المالية للمؤسسة، بحيث تكون هذه المعلومات مفيدة لمجموعة كبيرة من مستخدمي القوائم المالية فيما يخص اتخاذ قرارات اقتصادية"[1].

2- الفصل الثاني- الخصائص النوعية للمعلومات المالية المفيدة:

يميز الإطار المفاهيمي بين نوعين من الخصائص: الخصائص النوعية الرئيسية والخصائص النوعية المعززة أو المساعدة.

2-1- الخصائص النوعية الرئيسية:

تتمثل الخصائص النوعية الرئيسية في الملاءمة (la pertinence) والتمثيل الصادق (la fidélité).

2-1-1- الملاءمة (Relevance):

تشير "الملاءمة" إلى المعلومات التي تكون ملائمة لاحتياجات مستخدمي القوائم المالية المتعلقة باتخاذ القرار. تتسم المعلومات بخاصية الملاءمة عندما تؤثر على القرارات الاقتصادية للمستخدمين، وذلك من خلال مساعدتهم على تقييم الأحداث الماضية أو الحالية أو المستقبلية، أو تأكيد أو تصحيح تقييماتهم السابقة[2].

2-1-2- التمثيل الصادق:

حتى تكون المعلومات المالية مفيدة يجب أن تعطي صورة حقيقية عن العملية أو الظاهرة التي يفترض أنها تمثلها. ولإعطاء صورة صادقة تماما يجب أن يشمل الوصف ثلاث خصائص ويتسم بها: الوصف الكامل والمحايد والخالي من الأخطاء. وباعتبار أن الكمال لا يتحقق إلا نادرا، فهدف المجلس هو البحث عن هذه الصفات الثلاث في المعلومات والجمع بينها قدر الإمكان.

يحتوي الوصف الكامل على كل المعلومات اللازمة لتمكين المستخدم من فهم الظاهرة التي يتم تصويرها، بما يشمله ذلك من الأوصاف والتفسيرات الضرورية. أما الوصف المحايد فإنه يقتضي عدم وجود

[1] - Barry J. Epstein and Eva K. Jermakowicz, **IFRS: Interpretation and Application of International Financial Reporting Standards,** John Wiley & Sons, Inc., Hoboken, New Jersey, United States of America, 2008, p. 13.
[2] -Abbas Ali Mirza, Magnus Orrell, and Graham J. Holt, **IFRS Practical Implementation Guide and Workbook**, John Wiley & Sons, Inc., Second Edition, Hoboken, New Jersey, 2008, p. 9.

تحيز في اختيار أو عرض المعلومات المالية، أي أن هذا الوصف لا يتسم بالتحيز أو الترجيح أو إظهار أمر ما بشكل مبالغ فيه أو التقليل منه إلى أدنى حد ممكن، أو أي تلاعب آخر يهدف إلى زيادة احتمال التعامل مع المعلومات المالية بشكل إيجابي أو سلبي (غير مرغوب فيه) من قبل مستخدمي القوائم المالية[1].

يمكن القول بتعبير آخر أن خاصية التمثيل الصادق تتحقق نتيجة لاحترام:

- أولوية الجوهر الاقتصادي على الشكل القانوني؛
- الخصائص الثلاث الجوهرية: الشمول والحيادية والسلامة من الأخطاء.

لقد أكد مجلس معايير المحاسبة الدولية على مبدأ أولوية الجوهر الاقتصادي، حيث يشير الإطار المفاهيمي المراجع سنة 2018 مرة أخرى وبشكل صريح إلى ضرورة التمثيل الصادق لجوهر الظاهرة التي يفترض في المعلومة المالية أنها تمثلها، أي حقيقة وجوهر الظاهرة بدلا عن شكلها القانوني فقط.

إن توخي الحيطة والحذر يدعم الصفة الحيادية للمعلومات المالية، هذا يعني أن مجلس المعايير قد اعتمد مرة أخرى مفهوم الحيطة أو الاحتراز (prudence) حسب تعديلات الإطار المفاهيمي لسنة 2018، وحدد مفهوم عدم اليقين بخصوص القياس فيما يتعلق بتقييم مدى الاستفادة المرجوة من المعلومات المالية، حيث تم التأكيد على ما يلي:

- **الحيطة**: إن الحيطة تعزز حيادية المعلومات المالية، لذلك فإن المجلس يصف الحيطة باعتبارها "ممارسة أو توخي الحذر عند تبني أحكام معينة في ظل ظروف عدم التأكد".
- **عدم اليقين بخصوص عملية القياس**: أقر المجلس بأن عدم اليقين بخصوص القياس هو عامل يمكن أن يؤثر على التمثيل الصادق للمعلومات[2].

2-2- الخصائص النوعية المساعدة:

يتم تعزيز الخاصيتين الأساسيتين من خلال أربع خصائص نوعية: القابلية للمقارنة وقابلية التحقق والتوقيت الملائم والوضوح (قابلية الفهم).

3- الفصل الثالث - البيانات المالية والكيان المبلّغ:

الفصل الثالث هو فصل جديد ضمن الإطار المفاهيمي يصف نطاق وهدف القوائم المالية، مشيرا إلى أن القوائم المالية هي شكل خاص من التقارير المالية التي توفر معلومات عن الأصول والخصوم وحقوق الملكية، وكذلك عن الإيرادات والمصاريف الخاصة بالكيان المبلغ.

[1] - International Accounting Standards Board, op. cit., p. 20.
[2] - Ernst & Young Global Limited, op. cit., pp. 3-4.

يعرض الفصل الثالث وصفا لهذا الكيان المبلغ، وهو الكيان الذي يختار إعداد قوائم مالية أو هو مطالب بذلك، وليس بالضرورة أن يكون هذا الكيان قانونيا. كما يتضمن هذا الفصل أيضا الفرضية الأساسية (Underlying assumption) لإعداد المعلومات المالية، حيث ينص إطار معايير الابلاغ المالي الدولية على فرضية استمرارية النشاط الاستغلالي باعتبارها الفرضية الرئيسية.

4- الفصل الرابع - عناصر القوائم المالية:

يحدد الفصل الرابع العناصر الخمس للقوائم المالية والمتمثلة في: الأصول، الالتزامات، حقوق الملكية، الإيرادات، المصاريف. سنقدم فيما يلي تعريفات لهذه العناصر مع بعض الشرح المختصر.

تعريف الأصل: هو مورد اقتصادي حالي يسيطر عليه الكيان نتيجة أحداث سابقة، أما المورد الاقتصادي فهو حق لديه القدرة على تحقيق منافع اقتصادية.

تعريف الخصم: هو التزام حالي من جانب الكيان بتحويل مورد اقتصادي نتيجة لأحداث سابقة. والالتزام هو أي واجب على عاتق الكيان ليس لديه القدرة العملية على تجنبه[1].

أما **حقوق الملكية** فهي "القيمة المتبقية في أصول المؤسسة بعد خصم جميع التزاماتها"[2].

تعريف الإيرادات: الإيرادات (أو كما يعبر عنها الإطار المفاهيمي بالدخل Income) هي الزيادات في الأصول أو النقصان في الخصوم، مما يؤدي إلى زيادات في حقوق الملكية، بخلاف الزيادة المتعلقة بمساهمات الملاك.

تعريف المصاريف: هي النقصان في الأصول أو الزيادات في الالتزامات، مما يؤدي إلى انخفاض في حقوق الملكية، بخلاف الانخفاض المتعلق بالتوزيعات لفائدة أصحاب حقوق الملكية[3].

5- الفصل الخامس - الاعتراف والتخلي عن الاعتراف (Recognition and derecognition):

يناقش هذا الفصل معايير الاعتراف بالأصول والخصوم في القوائم المالية، ويقدم إرشادات حول توقيت استبعادها من القوائم أو التراجع عن الاعتراف بها.

ويعرف الاعتراف بأنه "عملية الأخذ في الاعتبار لأي عنصر تتوفر فيه شروط تعريف الأصل أو الالتزام أو حقوق الملكية أو الدخل أو المصاريف، وذلك بغرض إدراجه في قائمة المركز المالي أو قائمة (قوائم) الأداء المالي". ويؤكد الإطار المفاهيمي المراجع باستمرار أن الاعتراف يكون مناسبا فقط إذا نتج عنه معلومات ملائمة حول العنصر المعترف به مع التمثيل الصادق لهذا العنصر.

---

[1] - Ibid., pp. 4-5.

[2] - Roger Hussey and Audra Ong, **International Financial Reporting Standards Desk Reference: Overview, Guide, and Dictionary**, John Wiley & Sons, Inc., Hoboken, New Jersey, 2005, p. 67.

[3] - IFRS Foundation, **Conceptual Framework for Financial Reporting**, IFRS Foundation, 2018, p. 36. http://www.masb.org.my/pdf.php?pdf=BV2018_revised_CONCEPTUAL%20FRAMEWORK.pdf&file_path=pdf_file. Acceded 15/02/2019.

أما التخلي عن الاعتراف فهو استبعاد القيمة الاجمالية لأصل أو خصم (اعترف به سابقا) من بيان المركز المالي للمنشأة، أو استبعاد جزء من تلك القيمة"[1].

6- الفصل السادس – القياس:

يصف هذا الفصل مختلف قواعد القياس والمعلومات التي توفرها، والعوامل التي يجب مراعاتها عند اختيار أساس القياس. لذلك فقد تم تحديد فئتين من أسس القياس: أساس قياس التكلفة التاريخية و أساس قياس القيمة الحالية.

عند اختيار أساس القياس يكون هناك توافق بين العوامل التي يجب مراعاتها عند اختيار هذا الأساس وبين الخصائص النوعية للمعلومات المفيدة (الملاءمة والتمثيل الصادق)[2].

7- الفصل السابع - العرض والافصاح:

لقد تضمن الإطار المفاهيمي 2018 ما يلي:

- مفاهيم تصف كيفية عرض المعلومات والإفصاح عنها في القوائم المالية؛
- إرشادات خاصة بتصنيف الإيرادات والنفقات، وهي إرشادات يتعين على المجلس استخدامها عندما يقرر فيما إذا كان سيتم إدراج هذه العناصر في قائمة الأرباح والخسائر أو وضعها خارج هذه القائمة؛
- توجيهات للمجلس فيما إذا كان يتعين تضمين عناصر الإيرادات (المدخول) والمصاريف في حساب الربح أو الخسارة وتوقيت هذه العملية، وذلك بعد أن تم إدراج تلك العناصر في قائمة "العناصر الأخرى للنتيجة الاجمالية"، أو كما يعرف ببيان "الدخل الشامل الآخر" (Other Comprehensive Income- OCI)[3].

8- الفصل الثامن - مفاهيم رأس المال والمحافظة على رأس المال:

وفق المنظور المالي، يعني رأس المال صافي الأصول أو حقوق الملكية للكيان، مثل الأموال المستثمرة أو القوة الشرائية المستثمرة. أما المنظور المادي لرأس المال، مثل القدرة التشغيلية، فيعتبره (رأس المال) بمثابة القدرة الإنتاجية للكيان المستندة مثلا إلى الوحدات المنتجة يوميا.

إنطلاقا من مفاهيم رأس المال المشار إليها سابقا يمكن استخلاص المفاهيم التالية للمحافظة على رأس المال:

- **الحفاظ على رأس المال المالي**: بموجب هذا المفهوم يتم الحصول على الربح فقط عندما يتجاوز المبلغ المالي (أو النقدي) لصافي الأصول في نهاية الفترة المبلغ المالي (أو النقدي) لصافي الأصول

[1] - Ibid., p. 43.
[2] - Ernst & Young Global Limited, op. cit., p. 7.
[3] - Ibid., p. 8.

في بداية الفترة، وذلك بعد استبعاد أي توزيع –للأرباح- على الملاك وأي مساهمة من هؤلاء الملاك خلال الفترة؛

- **الحفاظ على رأس المال المادي**: وفقا لهذا المفهوم يتم الحصول على الربح فقط إذا كانت القدرة المادية أو الإنتاجية للمنشأة (أو الموارد أو الأموال اللازمة للوصول إلى هذه القدرة) في نهاية الفترة تتجاوز القدرة الإنتاجية في بدايتها، وذلك بعد استبعاد أي توزيع –للأرباح- على الملاك وأي مساهمات من جانب هؤلاء خلال الفترة.

يشير مفهوم الحفاظ على رأس المال إلى الطريقة التي يحدد بها الكيان رأس المال الذي يسعى إلى الحفاظ عليه[1].

[1] - International Accounting Standards Board, op. cit., p. 40.

المحور الخامس: كيفية إصدار معايير المحاسبة الدولية

يتم إعداد أو تطوير معايير الإبلاغ المالي الدولية عبر عملية استشارة دولية، تتجلى من خلال مجموعة من الإجراءات القانونية الواجبة (due process) التي تشمل عددا من الأفراد والمنظمات المعنية بذلك من مختلف أنحاء العالم[1]. هذه الإجراءات تمر عبر ست مراحل واضحة ومحددة.

أولا- مبادئ الإجراءات القانونية ومضمونها:

سنتطرق فيما يلي لكل من مبادئ الإجراءات القانونية ومضمون هذه الاجراءات من حيث الخطوات المتبعة.

1- مبادئ الإجراءات القانونية:

تقوم متطلبات الإجراءات القانونية الواجبة على المبادئ التالية[2]:

- الشفافية: يعمل مجلس معايير المحاسبة الدولية على إعداد المعايير بطريقة شفافة؛
- التشاور الكامل والعادل (full and fair consultation): يتعين مراعاة وجهات نظر الأطراف المعنية التي قد تتأثر بمعايير الإبلاغ المالي بصورة إجمالية؛
- المساءلة (accountability): يقوم المجلس بتحليل الآثار المحتملة لمقترحاته على الأطراف المعنية المتأثرة، وتوضيح الأساس المنطقي الذي استند اليه عند اتخاذ قراراته بشأن اعتماد أو تعديل معيار معين.

2- مضمون الاجراءات القانونية الواجبة:

تتضمن الإجراءات القانونية الخاصة بكل من مجلس المعايير ولجنة التفسيرات ما يلي[3]:

- تحديد الحد الأدنى من الخطوات (الخطوات الدنيا) التي يجب القيام بها لضمان قيام نشاطهما (المجلس واللجنة) على أساس عملية استشارة فعالة ومتعددة الأطراف؛
- تحديد الخطوات أو الإجراءات غير الإلزامية وفق ما يعرف بمقاربة الامتثال أو الشرح، يعني أن الخطوات غير الإلزامية منصوح بها (ولاتزال كذلك)، وبالتالي فعدم احترامها يتطلب شرحا.

---

[1] - Conor Foley, et al., **The Standard Setting Process of International Financial Reporting Standards by the International Accounting Standards Board (IASB)**, CPA Ireland, p. 1., https://www.cpaireland.ie/CPAIreland/media/Education-Training/Study%20Support%20Resources/F2%20Financial%20Accounting/Relevant%20Articles/the-standard-of-setting-process-of-internation-financial-reporting-standards-by-the-international-accounting-standards-board.pdf. Acceded 08/03/2019.

[2] - IFRS Foundation, **Due Process Handbook**, IFRS Foundation Publications Department, London, 2016, p. 7.

[3] - Ibid., p. 5.

- تحديد الخطوات الاختيارية الأخرى المتاحة التي قد تساعد في تحسين جودة المعايير والوثائق المرتبطة بها.

ثانيا- محددات جودة المعايير المحاسبية:

من وجهة نظر المدير المالي والإداري هناك شرطان محددان بالنسبة للمعيار المحاسبي حتى يكون ذا جودة عالية، حسب نوع مكونات القوائم المالية (قائمة المركز المالي) فيما إذا كانت أصولا أم خصوما.

الشرطان واجبا التحقيق بالنسبة للخصم المحتمل هما:

- إذا سمح المعيار بالتقييم الصحيح للخصم في الميزانية، وليس لهذا الشرط أي بعد نظري؛
- إذا سمح المعيار بالتحكم الجيد في التقلبات على مستوى بيان الدخل (حساب النتيجة).

وبالتالي يمكن المعيار المؤسسة وبسهولة من إعداد الموازنة وتقدير النتيجة للدورة المقبلة.

أما بالنسبة للأصل فالشرطين المطلوبين هما:

- أن يسمح المعيار بتقييم جيد للأصل، ويتعلق هذا الشرط خاصة بالتمييز بين الأصول وما يقابلها من أعباء. ولا يتم تطبيق هذا الشرط في حالة عملية الاكتساب أو الاستحواذ على الأصول غير الملموسة، لأن مبلغ سعر الشراء الذي سيخصص لها سيتم بشكل عام إعادة حسابه من قبل المشتري (المستحوذ).
- أن يسمح المعيار بالتحكم الجيد في التقلبات على مستوى بيان الدخل، ويتعلق هذا الشرط بقواعد الاهتلاك وخسارة القيمة الخاصة بالأصل[1].

الآن يمكن طرح السؤال التالي: ما هي الشروط التي يجب أن يحققها كل معيار محاسبي حتى يتم تبني تطبيقه؟

إنطلاقا من التجربة الأوروبية لتبني معايير المحاسبة الدولية IAS/IFRS فقد حددت ثلاثة شروط لتبني أي معيار محاسبي من تلك المعايير، تتمثل تلك الشروط فيما يلي[2]:

- أن يؤدي تطبيق المعيار إلى إعطاء صورة صادقة عن حسابات المؤسسة؛

- تحقيق المصلحة العامة للبلد أو مجموعة البلدان (المجموعة الأوروبية مثلا)؛

- استيفاء الشروط الأساسية المطلوبة لجودة المعلومات (الوضوح والملاءمة والموثوقية والقابلية للمقارنة) لتكون مفيدة في اتخاذ القرارات الاقتصادية، وتقييم عملية التسيير من طرف إدارة الشركة.

ثالثا- الأطراف ذات الصلة بإصدار معايير المحاسبة الدولية ومسؤولياتها:

[1] - Emmanuelle CORDANO, op. cit., p. 17.
[2] - Cédric TONNERRE, op. cit., p. 5.

إذا نظرنا إلى عملية إصدار المعايير المحاسبية بمختلف مراحلها وإجراءاتها فسوف نجد بأن هناك العديد من الأطراف المساهمة على المستوى الدولي، خاصة وأن هذه العملية تقوم على أساس الاستشارة الدولية الواسعة للعديد من الجهات والمنظمات سواء أكانت مهنية أو اقتصادية أو أكاديمية. ولكننا سنتطرق فيما يلي للأطراف العاملة تحت مسؤولية مؤسسة معايير الابلاغ المالي الدولية، والتي يرتبط نشاطها مباشرة بإصدار المعايير أو تعديلها، هذه الأطراف يتداخل عملها معا للحصول على المعايير في صورتها النهائية، ونخص بالذكر أمناء المؤسسة ومجلس المعايير المحاسبية ولجنة التفسيرات.

1- أمناء مؤسسة معايير الابلاغ المالي (لجنة الرقابة على الإجراءات القانونية DPOC **):**

يعين أمناء مؤسسة معايير الإبلاغ المالي لجنة الرقابة على الإجراءات القانونية (due process oversight commitee) بحيث تكون مسؤولة عن مراقبة الإجراءات المتبعة من طرف المجلس ولجنة التفسيرات، وذلك بشكل مستمر وعبر مختلف مراحل إعداد المعايير المحاسبية، كما تعد مسؤولة أيضا عن متابعة تصنيف المعايير، ووضع جدول الأعمال وكذلك مراجعة مرحلة ما بعد التنفيذ. يمكن القول بأن نشاط هذه اللجنة مرتبط بمسائل الإجراءات القانونية، وبالتالي فهي ليست مسؤولة عن المراجعة أو النظر في مسائل الإبلاغ المالي أو المسائل الفنية التي تم اتخاذ قرارات بشأنها[1].

يمكن القول بشكل أكثر تحديدا أن اللجنة (DPOC) مسؤولة عن:

- مراجعة الإجراءات القانونية بشكل منتظم وفي الوقت الملائم ، مع كل من مجلس المعايير وموظفي (فريق) مؤسسة معايير الإبلاغ المالي الدولية؛
- مراجعة تركيبة المجموعات الاستشارية لمجلس المعايير؛
- مراجعة كتيب الإجراءات القانونية واقتراح التعديلات الملائمة؛
- مراقبة مدى فاعلية المجلس الاستشاري لمؤسسة معايير الإبلاغ المالي؛
- تقديم اقتراحات للأمناء بشأن تعديلات القانون الأساسي المرتبطة بتركيبة اللجان التي تشكل جزءا لا يتجزأ من الإجراءات القانونية الواجبة.

من فترة لأخرى يقوم كل من المجلس ولجنة الرقابة على الإجراءات القانونية لأمناء المؤسسة بمراجعة كيفية عمل المجلس ولجنة التفسيرات، لتحديد فيما إذا كان يجب اتخاذ تدابير جديدة والقيام بالتعديلات الضرورية على الإجراءات المتبعة[2].

قبل إتمام أي مشروع معيار جديد أو تعديل معيار قائم يجب أن تصادق اللجنة على أنها أتمت مراجعتها للإجراءات القانونية. تعمل اللجنة على أساس الأغلبية البسيطة عند اتخاذ أي قرار.

[1] - IFRS Foundation, **Due Process Handbook**, op. cit., p. 5.
[2] - Ibid., p. 6.

2- مسؤولية وعمل مجلس معايير المحاسبة الدولية:

إن القانون الأساسي لمؤسسة معايير الإبلاغ المالي يضع كامل الثقة في المجلس لإعداد ومتابعة برنامجه الفني، وتنظيم طريقة ممارسة عمله. لقد وضع كل من أمناء المؤسسة ومجلس المعايير إجراءات استشارية بهدف ضمان مايلي:

- اتخاذ المجلس لقراراته باستقلالية تامة؛
- القيام بعملية إعداد المعايير من طرف المجلس بطريقة شفافة؛
- الأخذ في الاعتبار لمجموعة واسعة من آراء الأطراف المعنية عبر كامل مراحل إعداد معايير الابلاغ المالي.

يعتمد المجلس على هذه الإجراءات من أجل الحصول على فهم أحسن لمختلف البدائل المحاسبية والأثر المحتمل للمقترحات على الأطراف المعنية أو المتأثرة بتطبيق المعايير. إن اعتماد إجراءات قانونية شاملة وفعالة يعتبر أمرا مهما لإعداد معايير ذات جودة عالية تخدم المستثمرين وباقي مستخدمي المعلومات المالية.

بالنسبة لكل مشروع فني، يجب على مجلس المعايير أن ينظر في مدى توافق عمله مع متطلبات الإجراءات القانونية، حيث يتضمن تقرير فريق العمل ما يلي:

- القضايا التي أثيرت حول الإجراءات القانونية ومدى التزام مختلف الأطراف المعنية، والمجالات المحتمل إثارتها للجدل ضمن أي معيار أو تفسير مقترح؛
- توضيح طريقة عملية معالجة القضايا المطروحة؛
- توضيح الأسباب التي جعلت مجلس المعايير يقرر اتخاذ خطوات غير إلزامية (الامتثال أو الشرح) بالنسبة لمشروع معين، مثل اقتراح مدة تعليقات أقصر من العادة، أو اتخاذ قرار بأن مقترحا ما ليس بحاجة لإعادة نشر مسودة أو ليس له مجموعة استشارية.

وأي تقارير مثل هذه يجب إطلاع لجنة الرقابة عليها، مع منحها الوقت الكافي لمراجعتها والاستجابة في الوقت الملائم[1].

3- أهداف ومسؤولية وعمل لجنة التفسيرات:

نذكر من بين أهداف لجنة التفسيرات:

- تفسير تطبيق معايير الإبلاغ المالي الدولية؛

[1] - Ibid., pp. 4, 6.

- تقديم إرشادات في الوقت الملائم حول قضايا الإبلاغ المالي التي لم تتم الإشارة إليها بشكل محدد في معايير الإبلاغ.

علما أن كل الأطراف التي لها مصلحة في الإبلاغ المالي مدعوة لإحالة قضايا أمام لجنة التفسيرات.

تساعد لجنة التفسيرات مجلس المعايير فيما يلي:

- تحسين الإبلاغ المالي من خلال تحديد المشاكل وتشخيصها في الوقت الملائم؛
- مناقشة ومعالجة قضايا الإبلاغ المالي من خلال إطار معايير الإبلاغ المالي.

ينبغي على لجنة التفسيرات أن تعالج القضايا التالية:

- القضايا ذات الأثر واسع الانتشار وتؤثر (أو يتوقع لها أن تؤثر) بشكل ملموس على الأطراف المعنية؛
- القضايا التي يمكن حلها بشكل فعال في حدود قائمة المعايير IFRS والاطار المفاهيمي.
- التدخل عندما يتم تحسين الابلاغ المالي من خلال إلغاء طرق إبلاغ متعددة أو التخفيض منها؛

ويمكن للجنة التفسيرات القيام بأعمال أخرى بطلب من المجلس، وهي في ذلك تتخذ قراراتها على أساس الأغلبية البسيطة.

إذا رأت لجنة التفسيرات بأنه من الضروري تعديل معيار ما أو الإطار المفاهيمي، أو إعداد معيار جديد، فبإمكانها تقديم استنتاجاتها تلك للمجلس، غير أنه يمكن لهذا الأخير أن يقرر معالجة قضايا محدودة النطاق دون إعلام لجنة التفسيرات بذلك.

إذا كانت لجنة التفسيرات تخطط لعدم إدراج موضوع معين ضمن برنامج عملها فسوف تنشر ذلك على سبيل إشعار رفض مؤقت (tentative rejection notice). مدة التعليقات لمثل هذا الإشعار لا تقل عادة عن 60 يوما، وبعد النظر في التعليقات بإمكان اللجنة إما تأكيد قرارها وإصدار مذكرة رفض، أو إدراج القضية ضمن برنامج عملها، أو إحالة القضية إلى المجلس، علما أن المجلس غير ملزم بالتصديق على مذكرات الرفض.

رابعا- فرق وبرامج العمل:

سنتطرق فيما يلي لكل من فرق العمل وبرامجه.

1- فرق العمل:

في إطار الإجراءات القانونية هناك نوعان من الفرق المساعدة:

- فريق العمل الذي يساعد كلا من مجلس المعايير ولجنة التفسيرات يشار إليه بالفريق الفني أو التقني (technical staff)؛
- فريق العمل الذي يساعد أمناء المؤسسة يشار إليه بفريق الأمناء (trustees staff).

2- برنامج العمل الفني:

برنامج العمل الفني هو مجموع المشاريع التي يديرها كل من مجلس المعايير ولجنة التفسيرات. يركز برنامج العمل الفني على المشاريع والأنشطة التي تمثل خطوات تجاه منشورات محتملة من طرف المجلس، بما في ذلك: الأوراق النقاشية والبحثية، طلب المعلومات، مشاريع العرض، مراجعات مرحلة ما بعد التنفيذ، المعايير، مشاريع التفسيرات، التفسيرات النهائية.

يتم تحديث برنامج العمل الفني بشكل منتظم وهو متاح عبر المرقع الالكتروني لمؤسسة المعايير، والذي يتضمن أيضا تقديرات بخصوص الجدول الزمني للمشروع الذي يعكس آخر قرارات مجلس معايير المحاسبة الدولية.

تتضمن الأنشطة الفنية للمجلس مجموعة كبيرة من الأنشطة، نذكر منها: البحث بخصوص الابلاغ المالي، تنفيذ ومراجعات ما بعد تنفيذ المعايير، تعديلات ومراجعات الاطار المفاهيمي، مبادرة التعليم، تصنيف معايير الابلاغ المالي.

3- برنامج البحث:

إن الخطوة الأولى في إعداد أي متطلب جديد للإبلاغ المالي هي تقييم وتحديد المشكل عبر ممارسات الابلاغ الموجودة. فغرض برنامج البحث لمجلس المعايير هو تحليل مشاكل الابلاغ المالي الممكنة من خلال جمع الحقائق عن طبيعة القصور المتصور ومداه، وتقييم الطرق المحتملة لتحسين الإفصاح المالي أو معالجة خلل معين. هذا التحليل سيساعد المجلس في اتخاذ القرار[1].

في إطار مساعدة المجلس في إعداد برنامج عمله، يطلب من الفريق الفني تحديد ومعالجة وتقديم القضايا التي قد تبرر وجهة نظر المجلس. كما قد تظهر مسائل جديدة بعد المراجعة الخماسية للبرنامج الفني، أو بعد تعديل الاطار المفاهيمي لمجلس المعايير.

لا ينتظر من المجلس والفريق الفني للاضطلاع بجميع الأنشطة عبر برنامجه البحثي، فمن المهم للمجلس أن يشاركه آخرون في هذه الأنشطة، مثل:

- الهيئات الوطنية لإعداد المعايير المحاسبية؛

- المنظمات الإقليمية المشاركة في إعداد المعايير المحاسبية؛

[1] - Ibid., p. 21.

- هيئات الابلاغ المالي الاقليمية؛

- الأكاديميون والأطراف الأخرى المعنية.

يقوم مجلس المعايير الدولية باطلاع المجلس الاستشاري بأي تحديث في برنامجه البحثي عند كل اجتماع للمجلس الاستشاري.

خامسا- مراحل عملية إعداد المعايير:

تمر الإجراءات القانونية لإعداد المعايير المحاسبية الدولية عبر ست مراحل تتمثل فيما يلي[1] :

- وضع جدول الأعمال؛
- التخطيط للمشروع؛
- إعداد ونشر ورقة النقاش (discuss paper)؛
- إعداد ونشر المسودة (أو مسودة العرض exposure draft)؛
- إعداد ونشر المعيار؛
- ما بعد إصدار المعيار.

1- المرحلة الأولى- جدول أعمال المجلس:

سنتطرق للعناصر التالية المتعلقة بهذه المرحلة: المراجعة المنتظمة لبرنامج العمل والبرنامج الخاص بالمعايير و مراجعة الإطار المفاهيمي.

1-1- المراجعة المنتظمة لبرنامج العمل:

يتعين على مجلس المعايير اللجوء إلى الاستشارة العامة بخصوص برنامج عمله كل خمس سنوات، من خلال طلب عام للمعلومات، إلى جانب مشاورة المجلس الاستشاري لمؤسسة المعايير. ويمنح عادة فترة للتعليقات بخصوص جدول الأعمال حدها الأدنى 120 يوما، وذلك في اطار طلب المعلومات التشاوري[2].

للنظر فيما إذا كان يتعين على مجلس معايير المحاسبة الدولية إضافة موضوع معين إلى جدول أعماله المقترح هناك مجموعة من المحددات تؤخذ في الاعتبار، نلخصها فيما يلي:

- مدى ملاءمة الموضوع المقترح بالنسبة لمستخدمي المعلومات، ومدى موثوقية المعلومات التي يمكن توفيرها؛
- الإرشادات الحالية المتاحة ذات الصلة بأهداف الموضوع؛

[1] - Conor Foley, et al., op. cit., p. 1.
[2] - IFRS Foundation, **Due Process Handbook**, op. cit., p. 21.

- إمكانية زيادة فرص التقارب المحاسبي؛
- جودة معايير الابلاغ المالي المطلوب والمراد إعدادها؛
- القيود المتعلقة بالموارد المطلوبة[1].

وفي إطار إعداد جدول الأعمال المستقبلي للمجلس فإنه يطلب من موظفيه تحديد ومراجعة وإثارة القضايا التي قد تستدعي اهتمام المجلس، علما بأنه قد تنشأ قضايا جديدة نتيجة تعديل الإطار المفاهيمي.

يمكن للمراجعة الخمسية أيضا أن تبحث في الآراء بخصوص قضايا الابلاغ المالي التي يعتقد المستجوبون بضرورة منحها أولوية من طرف مجلس المعايير، إلى جانب الآراء بشأن أية مقترحات تسحب من برنامج عمل المجلس[2].

إن موافقة مجلس معايير المحاسبة الدولية على إضافة مشاريع لجدول الأعمال وترتيب أولوياتها تؤخذ بأغلبية بسيطة في اجتماعات المجلس[3].

1-2- البرنامج الخاص بالمعايير:

للنظر فيما إذا كان يجب إضافة مشروع إلى البرنامج الخاص بالمعايير (برنامج مستوى المعاييرstandards-level programme)، سيتعين على المجلس أو لجنة التفسيرات إعداد مقترح مشروع خاص وتقييمه حسب مجموعة من العوامل أو المعايير نذكر من أهمها ما يلي[4]:

- مدى أهمية القضية بالنسبة لمستخدمي التقارير المالية؛
- تكاليف تحضير المعلومات الواردة في التقارير المالية.
- إمكانية ظهور أنواع معينة من الأنشطة أو المعاملات في التقارير المالية بشكل يعتريه نقص؛

هذا النظر سيشمل فيما إذا كان المقترح هو مشروع كامل لإعداد معيار جديد، أو تعديلات رئيسية لمعيار موجود، أو مشروع ضيق النطاق (narrow-scope project) لأغراض تنفيذ المعيار أو الحفاظ عليه ("الصيانة"). علما أن المجلس لا يضيف موضوعا محددا إلى برنامج عمله (مستوى المعايير) إلا بعد أن يرى بأنه تم إنجاز بحث حول ذلك الموضوع.

1-2-1- إضافة معايير جديدة أو التعديلات الرئيسية على المعايير:

يقوم المجلس عادة بتقديم مقترح لكل من إعداد معيار جديد أو إجراء تعديلات مهمة فقط بعد أن يقوم بنشر ورقة نقاش، ويعتقد باستلام تعليقات من تلك الاستشارة. مع ذلك، ليس لزاما على المجلس بأن ينشر

[1] - Conor Foley, et al., op. cit. p. 2.
[2] - IFRS Foundation, **Due Process Handbook**, op. cit., p. 21.
[3] - Conor Foley, et al., op. cit., p. 1.
[4] - IFRS Foundation, **Due Process Handbook**, op. cit., p. 24.

ورقة نقاش قبل إضافة مشروع يتعلق بالمعايير إلى جدول أعماله، وفي جميع الأحوال يجب أن يقتنع بأنه قد تحصل على معلومات كافية.

إن نقاشات المجلس حول المشاريع المحتملة وقراراته بتبني مشاريع جديدة يكون على مستوى الاجتماعات العامة للمجلس. وقبل اتخاذ هذه القرارات بخصوص المواضيع المقترحة في جدول الأعمال يشاور مجلس المعايير مجلسه الاستشاري والمنتدى الاستشاري لمعايير المحاسبة، بالإضافة إلى مشورة هيئات إعداد المعايير المحاسبية. ومن حيث المبدأ لن يضيف المجلس مشروعا إلا إذا رأى بأن المنافع المرجوة من تحسين الإبلاغ المالي تفوق تكاليفه.

1-2-2- التعديلات المحدودة على المعايير:

إن التعديلات المحدودة أو ضيقة النطاق على المعايير- بما في ذلك التحسينات السنوية- لا تستلزم طريقة الاستشارة القانونية هذه قبل إضافتها إلى البرنامج الخاص بالمعايير، لأن مثل تلك التعديلات تمثل جزءا من تطبيق المعايير أو الحفاظ عليها. مع ذلك يجب إطلاع المجلس الاستشاري على أي مقترحات تتعلق بالإضافات المحدودة أو التعديلات الضيقة على مستوى المعايير.

1-3- مراجعة الإطار المفاهيمي:

يتم إطلاع المجلس الاستشاري بأي تحديث في العمل متعلق بالإطار المفاهيمي اتخذه مجلس المعايير على مستوى اجتماعات المجلس الاستشاري. إن مقترحات تعديل الإطار المفاهيمي يتم إعدادها وعرضها من طرف مجلس المعايير بنفس الطريقة التي يعرض بها تعديلات على مستوى المعايير، مع السماح بفترات تعليقات مماثلة.

قد يكون المجلس بحاجة لإعادة النظر بخصوص التعديلات على مستوى المعايير نتيجة لمراجعة الإطار المفاهيمي، ولكن لا يجب النظر إلى مثل تلك التعديلات على أنها نتيجة تلقائية لهذه المراجعة (على مستوى الإطار المفاهيمي)[1].

2- المرحلة الثانية- التخطيط للمشروع:

عند إضافة موضوع ما إلى جدول الأعمال الفعلي يقرر المجلس فيما إذا كان سيقوم بالمشروع بشكل منفرد أو بالاشتراك مع هيئة أخرى لإعداد المعايير، ولكن سيتم في الحالتين الخضوع لنفس الإجراءات القانونية الواجبة[2].

عند التخطيط للمشروع يميز المجلس بين مقترحي التعديل المحدود والرئيسي، وذلك بهدف عدم تبذير موارد على مشاريع معينة في حين أن هناك مشاريع أخرى كان يجب أن تحظى بأولوية أكبر. بالنسبة

[1] - Ibid., pp. 23, 25.
[2] - Conor Foley, et al., op. cit., p. 2.

للمشاريع الرئيسية يتعين على المجلس الأخذ بمشورة هيئات أخرى، بما في ذلك المجلس الاستشاري والمنتدى الاستشاري لمعايير المحاسبة (ASAF)[1].

3- المرحلة الثالثة- إعداد ونشر ورقة النقاش:

إن عملية إعداد المعايير من طرف كل من مجلس معايير المحاسبة الدولية (IASB) ومجلس معايير المحاسبة المالية (FASB) لا تختلفان كثيرا من حيث وجود فرص عديدة للتعليقات خلال الإجراءات القانونية. والملاحظ أن العديد من المشاريع المحاسبية تقتضي إصدار ورقة نقاش في بداية العملية، وذلك بهدف الحصول على آراء بخصوص الموضوع وفهم الممارسات الحالية في هذا المجال[2].

إن ورقة النقاش ليست خطوة إلزامية حسب الإجراءات القانونية، ولكن عادة ما ينشر المجلس هذه الورقة باعتبارها المنشور الأول له بخصوص أي موضوع جديد رئيسي، وذلك في سبيل شرح القضية المطروحة والحصول على تعليقات أولية من الأطراف الأساسية. ولكن إن أراد المجلس تجاهل هذه الخطوة فعليه توضيح أسباب ذلك[3].

تجدر الإشارة إلى أن مجلس المعايير يمكنه أن ينشر أيضا الأوراق البحثية وطلب المعلومات بالموازاة مع أوراق النقاش، فما هو الفرق بينها؟

إن الوثائق الثلاث تمثل النتيجة الأساسية لبرنامج البحث، حيث ينتظر منها الحصول على تعليقات من الأطراف المهتمة والتي يمكن أن تساعد في اتخاذ قرار بشأن إضافة مشروع ما للبرنامج الخاص بإعداد المعايير، أي أن الأوراق البحثية وطلب المعلومات لا تخص فقط المرحلة ما قبل إصدار مسودة المعيار.

يتم اصدار أوراق النقاش من طرف مجلس المعايير وتمثل تحليلا ورؤى جماعية للمجلس بشأن موضوع محدد. عادة ما تشتمل ورقة النقاش على نظرة شاملة للقضية والمقاربات المحتملة لمعالجة القضية، والآراء الأولية لأصحاب ورقة النقاش أو أعضاء المجلس، كما تشمل دعوة لتقديم التعليقات، على أن تتم مناقشة القضايا المطروحة في الاجتماعات العامة لمجلس المعايير.

يتم إصدار الأوراق البحثية أيضا من طرف مجلس المعايير، غير أنه يتم تحضيرها عموما من طرف الفريق الفني أو الذين تم انتدابهم (إعارتهم) لهذا الفريق من أجل إعداد الورقة. ولكن يمكن تحضير الأوراق البحثية أيضا من طرف منظمات أو هيئات أخرى تعنى بإعداد المعايير، وذاك بطلب من مجلس المعايير عادة.

---

[1] - IFRS Foundation, **Due Process Handbook**, op. cit., p. 24.

[2] - Robert K. LARSON, Paul J. HERZ, and Sara YORK KENNY, **Academics and the Development of IFRS: An Invitation to Participate (Commentary),** Journal of International Accounting Research, Vol. 10, No.2, 2011, p. 99.

[3]- Conor Foley, et al., op. cit., p. 3.

إن طلبات الحصول على معلومات هي طلبات رسمية من طرف مجلس المعايير، قصد جمع معلومات أو معلومات مرتدة بخصوص قضية ذات صلة بالمشاريع الفنية أو استشارات أوسع من تلك القضية.

يمنح المجلس عادة مدة أدناها 120 يوما للنقاش بخصوص ورقة نقاش أو ورقة بحثية أو طلب المعلومات حول برنامج العمل أو مراجعات ما بعد التنفيذ، أما بخصوص الطلبات الأخرى للمعلومات فيمنح المجلس عادة مدة أدناها 60 يوما[1].

4- المرحلة الرابعة- مرحلة إعداد ونشر مسودة العرض:

تعتبر مسودة العرض (أو المسودة اختصارا) بمثابة الأداة الرئيسية للمجلس من أجل استشارة الجمهور، كما يعتبر نشرها خطوة إلزامية وفق الإجراءات القانونية الواجبة، وذلك قبل إصدار أي معيار جديد أو إجراء تعديل على معيار قائم. والهدف من وراء نشر المسودة هو السماح للأطراف الأساسية بمعرفة طريقة التفكير أو النظرة الحالية للمجلس بخصوص موضوع محدد، وما ينوي إصداره كمعيار محاسبي[2].

على عكس ورقة النقاش التي تشمل عددا من المقاربات، نجد بأن المسودة تنص على طريقة محددة في شكل معيار محاسبي مقترح (IFRS) أو تعديلا محددا للمعيار[3]، وبالتالي فالمعيار يعرض في المسودة عموما بنفس الطريقة ويشمل كل العناصر التي تظهر في وثيقة المعيار في صورته النهائية (المعدة للتطبيق). نذكر فقط من بين الاختلافات الرئيسية بين المسودة والمعيار أنه ليس من الضروري أن تعرض المسودة مختلف التعديلات الناتجة وبالتفاصيل الكثيرة المطلوبة كما في المعيار النهائي.

عند إعداد المسودة عادة ما يستهل بالقضايا التي تؤخذ في الاعتبار من طرف مجلس المعايير وذلك على أساس توصيات وبحث الفريق الفني، بالإضافة إلى التعليقات المستلمة بعد نشر ورقة النقاش والورقة البحثية وطلب المعلومات، ومقترحات المجلس الاستشاري والمجموعات الاستشارية، فضلا عن اقتراحات هيئات إعداد المعايير المحاسبية والاقتراحات الناتجة عن تعليم الجمهور.

يتم إعداد واعتماد المسودة على مستوى الاجتماعات العامة للمجلس، هذا الأخير يمنح في العادة مدة أدناها 120 يوما للتعليق عليها. وقبل إصدارها يقرر الفريق الفني أدوات الاتصال التي يجب إعدادها لمرافقة الإعلان عن المسودة.

بعض التعديلات المقترحة على المعايير والتفسيرات التي تكون محدودة أو ضيقة النطاق يمكن جمعها معا وعرضها في وثيقة واحدة، حتى لو كانت تلك التعديلات غير مرتبطة ببعضها البعض، وتخضع

[1] - IFRS Foundation, **Due Process Handbook**, op. cit., pp. 22-23.
[2] - Robert K. LARSON, Paul J. HERZ, and Sara YORK KENNY, op. cit., p. 99.
[3] - Conor Foley, et al., op. cit., p. 4.

التحسينات السنوية لنفس الإجراءات القانونية على أن يتم تقييمها من طرف المجلس قبل نشرها في المسودة. ويمنح المجلس في العادة مدة أدناها 90 يوما للتعليق على التحسينات السنوية[1].

يستلم المجلس رسائل تعليقات من أطراف متعددة ومختلفة (المستخدمين ومعدي القوائم المالية والمدققين والهيئات المهنية). وكل طرف أو فئة تقدم للمجلس مساهمات من وجهة نظرها، وهي في مجموعها ذات قيمة بالنسبة لعمل المجلس. مثلا معدي القوائم المالية عادة ما يصدرون تعليقات بخصوص تكلفة تحقيق المعيار عمليا، أما المنظمات المهنية فتقدم تعليقات حول خاصية القابلية للمقارنة[2].

بعد انتهاء مدة التعليقات إذا يراجع المجلس رسائل التعليقات ونتائج الاستشارات الأخرى كمشورة المستثمر، ثم يقوم بإعداد ملخص عن رسائل التعليقات بإعطاء نظرة عامة عن التعليقات المستلمة والنقاط الرئيسية التي أثيرت في الرسائل.

نشير في هذا الصدد إلى أن مساهمات الأكاديميين ستكون قيمة من حيث أنها المساهمات الوحيدة التي تعالج الجانب النظري والمبادئ المعتمدة في المسودة. وباعتبار أن الأكاديمي لا يتأثر مباشرة بإصدار معيار جديد فيمكن أن يكون أكثر حرية في دراسة جوانب المعيار بصورة شاملة، أو معالجة المسألة من جوانب عديدة. كما أن العدد الكبير من القضايا المتنوعة التي تواجه المجلس تعني أن الأكاديميين قد يقدمون مساهمات مهمة بالنظر إلى تنوع واتساع المجالات البحثية بالنسبة لهؤلاء. مثلا وباعتبار أن المجلس يعالج قضايا المحاسبة لأغراض المداخيل الضريبية فبإمكان الباحثين المتخصصين في مجال الضرائب عرض رؤى وتقديم مساهمات مفيدة.

وبغرض استكشاف القضايا بعمق أكبر والبحث عن اقتراحات وتعليقات أكثر، يمكن للمجلس أن يقوم بعمل ميداني أو بترتيب جلسة استماع عامة (public hearing). وعندما يصل إلى اتفاق عام بشأن القضايا الفنية في المشروع، والأخذ في الاعتبار أكثر الآثار احتمالا للمعيار الجديد، يقوم الفريق الفني بتحضير ورقة للمجلس تتضمن ما يلي[3]:

- تلخيص الخطوات التي قام بها المجلس في سبيل إعداد المعيار، بما في ذلك ملخصا عن الظرف الذي ناقش فيه المجلس المشروع؛
- التأكيد على السبب الذي جعل المجلس يقرر بأنه من غير الضروري اعتماد مجموعة استشارية أو إجراء بحث ميداني، في حال اعتماد ذلك؛
- التقييم فيما إذا كان من الممكن إتمام المقترحات، أو أنه ينبغي إعادة عرضها.

[1] - IFRS Foundation, **Due Process Handbook**, op. cit., p. 28.
[2] - Robert K. LARSON, Paul J. HERZ, and Sara YORK KENNY, op. cit., p. 99.
[3] - IFRS Foundation, **Due Process Handbook**, op. cit., p. 30.

في حال اقتنع المجلس بأنه عالج مختلف تلك القضايا فإنه يصوت على إعداد الفريق الفني للمعيار من أجل الاقتراع. ويجب على المجلس أن يعلم لجنة الرقابة بقراره الإنتقال إلى مرحلة الاقتراع على المعيار، ويشرح سبب اقتناعه بعدم ضرورة إعادة عرض المسودة قبل نشر المعيار أو التعديلات المهمة.

عندما يقيم المجلس مدى الحاجة إلى إعادة عرض المسودة فعليه أن يمنح وزنا أكبر للتغييرات على مستوى الاعتراف والقياس مقارنة بالإفصاح. وإذا رأى بضرورة إعادة العرض فإنه يتم اتباع نفس الإجراءات التي اعتمدت عند العرض الأول، مع إمكانية تقليص مدة التعليقات بما أن المشروع قد عرض سابقا[1].

5- المرحلة الخامسة- إعداد ونشر المعيار:

يتم إعداد المعيار للإبلاغ المالي أثناء اجتماعات المجلس، وذلك بعدما ينظر هذا الأخير في التعليقات المستلمة حول المسودة ويضع عليها بعض التعديلات، ليتم عرضها عبر الموقع الإلكتروني[2].

5-1- إتمام المعيار (finalising a standard):

تتكون وثيقة المعيار من أجزاء إلزامية وأدوات مرافقة.

أما الأجزاء الإلزامية في المعيار هي:

- المبادئ وإرشادات التطبيق ذات الصلة؛
- المصطلحات التعريفية؛
- تاريخ سريان العمل بالمعيار والفقرات الانتقالية.

عند إصدار معيار جديد أو تعديل لمعيار موجود، فقد يرافق ذلك تعديلات على مستوى معايير أخرى كنتيجة للمتطلبات الجديدة. تسمى هذه التعديلات بـ "التعديلات التابعة أو اللاحقة".

وأما ما يرافق كل معيار من أدوات وجوبا فإنها لا تشكل جزءا من المعيار عموما، وتتمثل فيما يلي:

- قائمة المحتويات؛
- مقدمة؛
- أساس الاستنتاجات (بما في ذلك تحليل التأثير)؛
- الرؤى المخالفة.

من حيث المبدأ، يجب أن يكون ممكنا تطبيق المعيار بدون الأدوات المرافقة[1].

[1] - Ibid., pp. 30-31.
[2] - Conor Foley, et al., op. cit., p. 4.

5-2- تاريخ السريان والانتقال:

لكل معيار (أو تعديل لمعيار) تاريخ سريان وأحكام انتقالية. يتم وضع تاريخ السريان الإلزامي حتى يكون لدى التشريعات وقت كافي لإدراج المتطلبات الجديدة ضمن أنظمتها القانونية، وحتى يكون لدى من يطبق معايير الإبلاغ المالي وقت كافي للتحضير للمتطلبات الجديدة.

5-3- نشر المعيار:

قبل إصدار المعيار (أو تعديلات المعيار) من طرف المجلس، يقرر الفريق الفني أدوات الاتصال التي يجب إعدادها لمرافقة الإعلان عن المشروع، علما أن كل التغيرات في المعايير يرافقها وجوبا بيان صحفي.

6- المرحلة السادسة- مرحلة ما بعد إصدار المعيار:

سنتطرق للعناصر التالية المتعلقة بمرحلة ما بعد الإصدار: عقد اجتماعات تنسيقية، المبادرة التعليمية والترجمة، مراجعة ما بعد التنفيذ، النظر في الأدلة، عرض النتائج.

6-1- عقد اجتماعات تنسيقية:

بعد أن يتم إصدار المعيار يعقد فريق وأعضاء المجلس لقاءات منتظمة مع الأطراف المعنية، بما في ذلك الهيئات الأخرى لإعداد المعايير، من أجل المساعدة على فهم المسائل غير المتوقعة ذات الصلة بالتطبيق العملي والأثر المحتمل لنصوص المعيار. كما تقوم مؤسسة المعايير بأنشطة تعليمية لضمان الإنسجام في تطبيق المعايير[2].

6-2- المبادرة التعليمية والترجمة:

تقوم مؤسسة المعايير أحيانا ومن خلال أفراد من الفريق الفني بإنتاج عتاد تعليمي مرتبط بالمعايير، بما في ذلك عروض للملتقيات والتوجيهات الإرشادية للمدراء التنفيذيين، فضلا عن عتاد التدريب الخاص بمعايير الابلاغ لفائدة المؤسسات الصغيرة والمتوسطة والعتاد التعليمي المرافق، غير أن كل ذلك لا يمثل جزءا من معايير الابلاغ المالي .

يقوم فريق الترجمة التابع لمؤسسة المعايير بترجمة المعايير، وذلك كاستجابة لطلبات التشريعات المتبنية للمعايير الدولية للإبلاغ المالي أو ذات مصلحة في هذه المعايير.

6-3- مراجعة ما بعد التنفيذ:

[1] - IFRS Foundation, **Due Process Handbook**, op. cit., pp. 31-32.
[2] - Conor Foley, et al., op. cit., p. 5.

يطلب من المجلس القيام بعملية مراجعة لما بعد التنفيذ بالنسبة لكل معيار جديد أو تعديل مهم لمعيار قائم. تبدأ تلك المراجعة عادة بعد أن يتم تطبيق المتطلبات الجديدة لمدة سنتين على المستوى الدولي، هذا يعني عموما انقضاء فترة تتراوح بين 30 و 36 شهرا بعد التاريخ الفعلي.

إن هدف تحسين الابلاغ المالي هو السبب لإصدار أي معيار جديد، ومراجعة ما بعد التنفيذ هي فرصة لتقييم أثر المتطلبات الجديدة على المستثمرين ومعدي القوائم المالية والمدققين. يجب أن تهتم المراجعة بالمسائل التي كانت مهمة أو مثيرة للخلاف خلال فترة الإعداد للنشر، تتحدد هذه المسائل انطلاقا من أساس الاستنتاجات وملخص المشروع وحالة المعلومات المرتدة، فضلا عن أثر ملاءمة المعيار.

تعتمد المراجعة الأولية على شبكة الاتصال الواسعة للهيئات ذات الصلة بمعايير الابلاغ المالي والجهات المهتمة، كلجنة التفسيرات والمجموعات الاستشارية والمجلس الاستشاري والسلطات المنظمة لأسواق الأوراق المالية، بالإضافة إلى هيئات إعداد المعايير ومعدي القوائم المالية والمستثمرين والمدققين. والغرض من هذه الاستشارات هو إعلام المجلس بإمكانية إعداد نطاق ملائم للمراجعة.

يمنح المجلس عادة مدة أدناها 120 يوما للتعليقات بخصوص طلب المعلومات لما بعد التنفيذ، ولن يمنح المجلس مدة أقل من 120 يوما إلا بعد استشارة لجنة الرقابة على الإجراءات القانونية والحصول على موافقتها[1].

6-4- النظر في الأدلة وعرض النتائج:

ينظر المجلس بعد ذلك فيما إذا كان من الضروري استكمال الردود عن طلب المعلومات بمعلومات أو أدلة أخرى، كالقيام بـ:

- تحليل القوائم المالية أو معلومات مالية أخرى؛
- مراجعة الأعمال الأكاديمية والأبحاث ذات الصلة بتنفيذ المعيار موضوع المراجعة؛
- الدراسات الاستقصائية والحوارات والاستشارات الأخرى مع الأطراف ذات الصلة.

بعد استكمال المداولات يعرض المجلس نتائجه في تقرير عام، حيث يمكن أن يرى بإدخال تعديلات محدودة على المعيار، أو اقتراح جدول أعمال في إطار مراجعة أوسع له، علما أنه ليس من الضروري أن تؤدي مراجعة ما بعد التنفيذ إلى أي تعديلات على المعيار[2].

سادسا- مثال (مراجعة وتعديل الاطار المفاهيمي):

لقد وجه نقد للإطار المفاهيمي لسنة 2010 من حيث افتقاره إلى الوضوح المطلوب واستبعاده لبعض المفاهيم الهامة، فضلا عن عدم ملاءمته لطريقة التفكير الحالية لمجلس معايير المحاسبة الدولية. وبعد

[1] - IFRS Foundation, **Due Process Handbook**, op. cit., pp. 34-35.
[2] - Ibid., p. 35.

التشاور بشأن جدول أعمال المجلس عام 2011، تمت إضافة مشروع الإطار المفاهيمي إلى خطة عمل المجلس شهر سبتمبر من سنة 2012. ومنذ ذلك الحين، أصدر مجلس معايير المحاسبة الدولية ورقة نقاش في شهر جويلية من سنة 2013 ومسودة في جوان2015 [1].

يسري الإطار المفاهيمي المعدل مباشرة على مجلس المعايير ولجنة التفسيرات. بالنسبة لمعدي القوائم المالية -الذين كانت سياساتهم المحاسبية مبنية على الإطار المفاهيمي- فإنه يكون ساري المفعول خلال الدورات السنوية التي تبدأ بتاريخ 1 جانفي 2020 أو بعده.

[1] - Ernst & Young Global Limited, op. cit., p. 2.

المحور السادس: أسباب الانتقال من معايير المحاسبة الدولية إلى معايير الابلاغ المالي الدولية

قبل التعرف على أسباب الانتقال إلى معايير الإبلاغ المالي سنتعرف أولا على ظروف وتحديات الإنتقال من لجنة معايير المحاسبة الدولية إلى مجلس معايير المحاسبة الدولية، أي بمعنى آخر ظروف وتحديات الانتقال من معايير المحاسبة الدولية (IASs) إلى معايير الابلاغ المالي الدولية (IFRSs)، لأن اللجنة كانت تصدر معايير المحاسبة الدولية أما المجلس فقد أصدر ويصدر معايير الإبلاغ المالي الدولية.

أولا- الانتقال من لجنة معايير المحاسبة الدولية إلى مجلس معايير المحاسبة الدولية: ظروفه وتحدياته

1- تأسيس لجنة معايير المحاسبة الدولية وأسبابه:

بعد الحرب العالمية الثانية كان لكل بلد إطاره الخاص بمبادئ المحاسبة المقبولة عموما (أو الممارسة المحاسبية المناسبة)، مع وجود فجوة أكبر بين المبادئ المعتمدة في الدول الأنجلو-أمريكية من جهة ودول القارة الأوروبية واليابان من جهة أخرى.

لقد كان اللورد هنري بنسون (Henry Benson) رئيسا لمعهد المحاسبين القانونيين في إنجلترا وويلز، فتحرك لمعالجة مسألة الممارسات المحاسبية المتنوعة. وفي أعقاب المراسلات والاجتماعات مع قادة هيئات المحاسبة من جميع أنحاء العالم، تولى بينسون مسؤولية تأسيس لجنة المعايير المحاسبية الدولية، وكان دافعه تعزيز التنسيق الدولي للمعايير المحاسبية لتقليل الاختلافات في الممارسات المحاسبية فيما بين البلدان.

كانت البلدان التسعة التي دعيت هيئاتها المحاسبية الوطنية للانضمام إلى لجنة المعايير المحاسبية الدولية تضم كلا من: أستراليا وكندا وفرنسا وألمانيا واليابان والمكسيك وهولندا والولايات المتحدة والمملكة المتحدة وإيرلندا (مجتمعتان). ومثّل كل بلد وفد يضم ثلاثة أعضاء على الأكثر.

من المصادفات المثيرة للاهتمام أنه تم إنشاء لجنة معايير المحاسبة الدولية في 29 جوان 1973، أي قبل يومين فقط من قيام مجلس معايير المحاسبة المالية، وهو هيئة مستقلة خلفت مجلس مبادئ المحاسبة الذي كان لجنة تابعة للمعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين. وانتخب هنري بينسون رئيسا للجنة (IASC) في اجتماعها الأول[1].

ورغم اعتقاد بعض الباحثين -على غرار Barry J. Epstein وEva K. Jermakowicz- بأن الأسباب الفعلية لإنشاء لجنة معايير المحاسبة الدولية تبقى غير واضحة، إلا أنهما لخصا تلك الأسباب في عاملين أساسيين[2]:

- تلبية الحاجة إلى اعتماد لغة مشتركة للأعمال بغرض التعامل مع الحجم المتزايد من الأنشطة التجارية الدولية؛

[1] - Stephen A. ZEFF, **The Evolution of the IASC into the IASB, and the Challenges it Faces**, The Accounting Review, Vol. 87, No.3, 2012, pp. 808-810.
[2] - Barry J. Epstein and Eva K. Jermakowicz, op. cit., p. 8.

- رغبة البعض (البريطانيين خصوصا) في إنشاء هيئة دولية تختص بإعداد المعايير المحاسبية، وتجاوز المبادرات الإقليمية في هذا المجال، خاصة داخل المنظومة الأوروبية.

لقد كانت القضية الرئيسية بالنسبة للجنة معايير المحاسبة الدولية تتمثل في تشجيع الهيئات الوطنية لإعداد المعايير المحاسبية في جميع أنحاء العالم على تحسين المعايير الوطنية والتنسيق فيما بينها. ووفقا لقانونها الأساسي كانت أهداف اللجنة كما يلي[1]:

- صياغة ونشر معايير محاسبة تتم مراعاتها عند عرض القوائم المالية، وتعزيز قبول هذه المعايير في جميع أنحاء العالم، والالتزام بها في إطار المصلحة العامة؛
- العمل بشكل عام على التحسين والتنسيق بين اللوائح والمعايير المحاسبية والإجراءات المتعلقة بعرض القوائم المالية.

أصدرت لجنة معايير المحاسبة الدولية المعيار الأول المتعلق بالإفصاح عن السياسات المحاسبية شهر جانفي 1975، وكان حدثا مهما حينها، وأتبعه إصدار 25 معيارا آخر خلال الفترة ما بين عامي 1975 و 1987. وارتفع عدد الوفود الممثلة في اللجنة تدريجيا من تسعة (9) إلى 14 وفدا، بإضافة كل من جنوب أفريقيا ونيجيريا وإيطاليا وتايوان ووفد من المحللين الماليين. ويمكن القول عموما بأنه خلال فترة السبعينات والثمانينات لم تلق اللجنة التجاوب المطلوب على مستوى العالم.

يمكن القول أيضا بأنه على الرغم من إنشاء كل من لجنة معايير المحاسبة الدولية ومجلس معايير المحاسبة المالية بشكل متزامن تقريبا، إلا أن المجلس (FASB) قد تجاهل اللجنة (IASC) إلى حد كبير وإلى غاية سنوات التسعينيات حيث تغير موقفه تجاهها. وقد توافقت حقبة التسعينات هذه مع الفترة التي نشطت خلالها اللجنة في العمل أكثر مع المنظمة الدولية لهيئات الأوراق المالية (IOSCO).

2- تطور العلاقة بين لجنة معايير المحاسبة الدولية وسلطات أسواق المال العالمية:

لقد تأسست المنظمة الدولية لهيئات الأوراق المالية (IOSCO) كهيئة دولية سنة 1983، وهي اتحاد لمنظمات أسواق الأوراق المالية، التي أصبح لهيئة الأوراق المالية والبورصات الأمريكية (SEC-Securities and Exchange Commission) فيها التأثير الأكبر منذ سنة 1987، وهو التاريخ الذي اقترحت فيه المنظمة على لجنة معايير المحاسبة الدولية إجراء تحسينات مهمة على معاييرها الصادرة، حتى تنظر في إمكانية اعتماد هذه المعايير من طرف الأعضاء (الأسواق المالية)[2].

يفهم من ذلك أنه إذا قبلت هيئة الأوراق المالية والبورصات (SEC) معايير الابلاغ المالي الدولية بدلا من مبادئ المحاسبة الأمريكية المقبولة عموما، فلن تكون هناك حاجة إلى التسوية المتعلقة بالنموذج 20 -F

[1] - Abbas Ali Mirza, Magnus Orrell, and Graham J. Holt, op. cit., p. 2.
[2] - Stephen A. Zeff, op. cit., p. 814.

(Form 20-F)[1]، والدخول إلى أسواق المال الأمريكية سيكون أسهل بكثير. ولذلك لعبت هيئة الأوراق المالية والبورصات (SEC) دورا هاما في التطور الذي عرفته لاحقا لجنة معايير المحاسبة الدولية، وقد شجعت هيئة الأوراق المالية والبورصات هذه الأخيرة (IASC) على بناء علاقة مع المنظمة الدولية لهيئات الأوراق المالية (IOSCO) منذ سنة 1987. لقد لاحظت المنظمة (IOSCO) أيضا أن هناك العديد من البدائل بموجب معايير المحاسبة الدولية، وأنها ستكون أكثر ميلا للنظر في قبول معايير المحاسبة الدولية (ومعايير الابلاغ المالي حاليا) إذا تم تخفيض هذه البدائل[2].

هذه التطورات شجعت اللجنة على اتباع مقاربة أكثر استباقية (proactive)، حيث أعادت صياغة أهدافها السابقة وحددت دورها على النحو التالي:

- تطوير معايير متينة لتلبية احتياجات أسواق رأس المال الدولية ومجتمع الأعمال الدولي؛
- إعداد المعايير المحاسبية والمساعدة في تطبيقها بما يلبي احتياجات الابلاغ المالي للدول النامية والدول المصنعة حديثا؛
- تحقيق قدر أكبر من التوافق بين متطلبات المحاسبة الوطنية ومعايير المحاسبة الدولية.

من المهم التأكيد في هذا الاطار بأنه لم يتم تأسيس لجنة معايير المحاسبة الدولية في المقام الأول لتعزيز نمو أسواق رأس المال العالمية. ولكن كان العكس هو الصحيح، وكان الاتجاه المتزايد لعولمة الأسواق والأعمال هو الذي أدى إلى زيادة الضغط على معايير المحاسبة الدولية[3].

وإذا كان لدى مختلف الأطراف المهتمة بالمعايير المحاسبية برامج وأهداف خاصة بهم، إلا أنه يمكن القول بأن المعايير المحاسبية الدولية كانت في الواقع بحاجة إلى التحسين، لا سيما فيما يتعلق بتقليل مجموع البدائل المتنوعة والمقبولة للمعاملات والأحداث المماثلة.

دعت المنظمة الدولية لهيئات الأوراق المالية لجنة معايير المحاسبة الدولية لجعل معاييرها مفصلة وكاملة بما فيه الكفاية، والتأكد من أنها تحتوي على متطلبات كافية للإفصاح. وقد عينت لجنة معايير المحاسبة الدولية لجنة توجيهية (لجنة "المقارنة")، لاقتراح تخفيضات أو إلغاء خيارات ضمن المعايير الصادرة. عقدت اللجنة سلسلة من الاجتماعات ضمت ممثلين مهمين من المنظمة الدولية لهيئات الأوراق المالية (IOSCO)، وانتهت أعمالها بإصدار بيان في شهر جويلية 1990 نص على حذف العديد من البدائل المحاسبية في أكثر من عشرة معايير، وكان أحد عمليات الحذف المتفق عليها استخدام LIFO كطريقة جرد مقبولة[4].

[1]- هي عبارة عن استمارة صادرة من طرف هيئة الأوراق المالية والبورصات الأمريكية (SEC) التي يجب ايداعها من طرف كل الشركات الاجنبية الخاصة المصدرة -لأوراق مالية- التي تمتلك أسهما مدرجة في البورصة وقابلة للتداول في الولايات المتحدة الامريكية.

[2] - Barry J. Epstein and Eva K. Jermakowicz, op. cit., pp. 15-16.

[3] - Roger Hussey and Audra Ong, op. cit., pp. 12-13.

[4] - Stephen A. Zeff, op. cit., p. 814.

ثم أنشأت لجنة المعايير الدولية لجنة توجيهية (لجنة "تحسينات") لاقتراح تعديلات على عشرة من معاييرها بما يرضي المنظمة الدولية لهيئات الأوراق المالية. ولم يكن الهدف هو تقليل عدد الخيارات بما يتماشى مع تقرير لجنة "المقارنة" فحسب، بل وأيضا محاولة جعل المعايير المعدلة مفصلة وكاملة بما فيه الكفاية، وأنها تحتوي على متطلبات كافية للإفصاح. أكملت اللجنة عملها وقدمت المعايير المعدلة العشرة إلى المنظمة الدولية لهيئات الأوراق المالية للنظر فيها، ولكن هذه الأخيرة ورغم تأكيدها لما تحقق بالنسبة للمعايير العشرة إلا أنها طلبت المزيد من التحسينات ورؤية معايير أخرى تشمل: الابلاغ المؤقت، الأصول غير الملموسة، عائد السهم، استحقاقات الموظفين، معظم الأدوات المالية، قضايا الاعتراف والقياس للعمليات المتوقفة.

شرعت اللجنة سنة 1995 في تطبيق برنامج طموح يواكب المرحلة التالية من تطورها، حيث تم إبرام اتفاق مع المنظمة الدولية لهيئات الأوراق المالية تصدر من خلاله اللجنة "مجموعة أساسية" من المعايير[1].

وبعدما استأنف الطرفان (لجنة المعايير الدولية والمنظمة الدولية للأسواق المالية) العلاقات بينها سنة 1995، أصدرت هيئة الأوراق المالية والبورصات الأمريكية بيانا شهر أفريل من سنة 1996 يفيد بأنه ينبغي على معايير المحاسبة الدولية أن تستوفي ثلاثة شروط لكي تكون مقبولة، يمكن تلخيصها كما يلي:

1- يجب أن تتضمن مجموعة أساسية من المعايير التي تشكل أساسا شاملا للمحاسبة؛

2- يجب أن تكون المعايير عالية الجودة، وتمكّن المستثمرين من تحليل الأداء بشكل مجدي، ويشمل هذا تحليل أداء المنشأة عبر الزمن وبالمقارنة مع أداء الشركات الأخرى؛

3- يجب تفسير المعايير وتطبيقها بشكل صارم، وإلا فلن تتحقق خاصيتا المقارنة والشفافية.

لقد نتج عن الاتفاق مع المنظمة الدولية لهيئات الأوراق المالية إصدار 15 معيارا جديدا أو معدلا بشكل جوهري، حيث تم الانتهاء منها عام 1999 مع نشر معيار المحاسبة الدولي 39 (الأدوات المالية: الاعتراف والقياس). من أهم ما تميزت به هذه "المجموعة الأساسية" من المعايير تخفيض مستوى الخيارات المتاحة (تقليص العدد) والتأسيس لمعالجة معيارية، مع الترخيص ببعض البدائل.

في شهر ماي من سنة 2000 صوت أعضاء المنظمة الدولية لهيئات الأوراق المالية في اجتماعهم السنوي على تأييد معايير اللجنة، رغم وجود عدد من التحفظات. ومع أن هذا التصويت قد مثل خطوة إيجابية مهمة بالنسبة للجنة إلا أن ما أعقبه كان مرحلة حاسمة في تاريخها، وهو إعلان المفوضية الأوروبية في شهر

[1] - Roger Hussey and Audra Ong, op. cit., p. 13.

جوان من نفس السنة عزمها اعتماد معايير المحاسبة الدولية كشرط للإدراج الأولي في كل أسواق الدول الأعضاء[1].

3- تأسيس مجلس معايير المحاسبة الدولية وظروفه:

انضم مجلس معايير المحاسبة المالية لعقد اجتماعات غير رسمية في أوائل التسعينيات تخص لجنة معايير المحاسبة الدولية، وكان ذلك من أسباب إنشاء ما عرف بمجموعة الأربعة زائد واحد (G4 + 1) التي تضم واضعي المعايير الأنجلو سكسونيين (الولايات المتحدة، المملكة المتحدة، كندا، أستراليا ونيوزيلندا لاحقا) مع السكرتير العام للجنة معايير المحاسبة الدولية كمراقب، هذه المجموعة تميزت بالمشاركة النشيطة لمجلس معايير المحاسبة المالية.

ساهمت مجموعة الأربعة زائد واحد (G4 + 1) في الانتقال تدريجيا من المناقشات حول تحسين ظروف عمل اللجنة إلى الاقتراحات حول هيكل وتمويل اللجنة، وشجعت أنشطة هذه المجموعة اللجنة على التفكير مليا في وضعها ومراجعته، ليتم في العام 1998 تم إصدار ورقة مناقشة من طرف "فريق العمل الاستراتيجي"[2] (the Strategy Working Party) الذي أنشأته اللجنة خصيصا لإضفاء صبغة جديدة على هيكلها واستراتيجية عملها.

لقد كانت اللجنة تسعى لأن تكون هيئة دولية لإعداد المعايير المحاسبية مدعومة من طرف هيئات تنظيم الأسواق المالية العالمية، لذا فإنها كانت بحاجة إلى هيكل جديد يعكس هذا المستوى من المسؤولية.

لقد تم إجراء تغييرات جوهرية سنة 2001 لتعزيز استقلالية لجنة معايير المحاسبة الدولية وشرعيتها وجودة عملية إعداد المعايير الدولية، وذلك بعد الضغط الكبير على اللجنة لتحويل نفسها إلى هيئة عالمية حقيقية لإعداد المعايير المحاسبية، من خلال معالجة بعض القلاقل الجدية التي تهم هيئات تطوير المعايير المحاسبية حول العالم. سيتم على وجه الخصوص استبدال اللجنة بمجلس معايير المحاسبة الدولية (IASB)، ليتم إحداث التغيير الهيكلي الهام الذي عملت من أجله اللجنة عدة سنوات منذ إنشائها وكنتيجة لتوصيات فريق العمل الاستراتيجي[3].

في شهر جانفي من سنة 2001 تم الاتفاق على حل مجموعة الأربعة زائد واحد مع تولي مجلس المعايير المحاسبية الدولية مسؤولياته بدلا عن اللجنة التي ستحل نفسها. وقامت تلك المجموعة لاحقا بنقل أنشطتها المستقبلية المقترحة إلى المجلس وقدمت له عملها الحالي (آنذاك) كمشاريع محتملة.

---

[1] - Barry J. Epstein and Eva K. Jermakowicz, op. cit., p. 10.
[2] - Roger Hussey and Audra Ong, op. cit., pp. 15-16.
[3] - Divan, Dimple B, **An empirical study of IFRS and disclosure policies in India,** Chapter – 1, thesis submitted for the award of the degree of doctor of philosophy, department of commerce, Saurashtra University, 2017, p. 25. http://shodhganga.inflibnet.ac.in/bitstream/10603/202463/8/08_chapter%201.pdf. Acceded 24/02/2019.

بعد مشاورات مكثفة وفي شهر جويلية من سنة 2000 صوت أعضاء لجنة معايير المحاسبة الدولية على التخلي عن الهيكل السابق للمنظمة الذي كان يعتمد على الهيئات المهنية- حيث كان المحاسبون يضعون القواعد لأنفسهم- وتم اعتماد هيكل جديد توضع المعايير بموجبه من قبل مجلس محترف، وذلك ابتداء من سنة 2001، يتم تمويل المجلس عن طريق التبرعات التي تقدمها هيئة رقابية جديدة[1].

تم تأسيس مجلس معايير المحاسبة الدولية بشكل رسمي في شهر أفريل من سنة 2001، وقد استغرق الأمر عدة سنوات للوصول إلى هذه المرحلة.

في هذا الاطار سيتم إجراء تعديلات هيكلية من خلال إنشاء منظمة مستقلة تتمثل في مؤسسة لجنة معايير المحاسبة الدولية (IASC Foundation -IASCF)، وستكون هذه المنظمة مسؤولة عن أربع هيئات متمايزة: الأمناء ومجلس معايير المحاسبة الدولية ولجنة التفسيرات الدائمة والمجلس الاستشاري للمعايير. ورغم أن مؤسسة لجنة المعايير هي الكيان الأم لمجلس المعايير إلا أن هذا الأخير هو الهيئة المسؤولة عن إصدار المعايير المحاسبية[2].

تتجلى أهداف المجلس –في اعتقادنا- من خلال أهداف مؤسسة لجنة معايير المحاسبة الدولية ذاتها، هذه الأخيرة نص قانونها الأساسي على الأهداف التالية:

- يتم في إطار المصلحة العامة إعداد مجموعة واحدة من معايير المحاسبة العالمية عالية الجودة والقابلة للفهم والتطبيق، والتي تقتضي معلومات عالية الجودة وشفافة وقابلة للمقارنة في القوائم المالية وغيرها من التقارير المالية، وذلك بغرض مساعدة المشاركين في مختلف أسواق المال العالمية والمستخدمين الآخرين للمعلومات في اتخاذ القرارات الاقتصادية؛
- تعزيز الاستخدام والتطبيق الصارم لتلك المعايير؛
- مراعاة الاحتياجات الخاصة بالكيانات الصغيرة والمتوسطة الحجم والاقتصادات الناشئة، وذلك حسب الاقتضاء وتعزيزا لاستخدام وتطبيق المعايير المحاسبية المعدة؛
- تحقيق التقارب بين معايير المحاسبة الوطنية والمعايير الدولية للوصول الى حلول عالية الجودة[3].

لقد تبنى مجلس معايير المحاسبة الدولية في اجتماعه الأول سنة2001 كل المعايير الدولية المتميزة التي أصدرتها لجنة معايير المحاسبة الدولية باعتبارها معاييرا خاصة به، ويظل العمل بهذه المعايير ساري المفعول إلى غاية تعديلها أو سحبها من قبل المجلس. تعرف المعايير الجديدة الصادرة عن المجلس بمعايير الابلاغ المالي الدولية (IFRSs)، ولكن عند استخدام هذه العبارة (معايير الإبلاغ المالي الدولية) فذاك يشمل

[1] - Barry J. Epstein and Eva K. Jermakowicz, op. cit., p. 9.
[2] - Roger Hussey and Audra Ong, op. cit., p. 16.
[3] - Abbas Ali Mirza, Magnus Orrell, and Graham J. Holt, op. cit., p. 5.

كلا من معايير المحاسبة الدولية (IASs) الصادرة عن اللجنة ومعايير الإبلاغ المالي الدولية الصادرة عن المجلس، كما سبقت الإشارة إليه.

يواصل كل من مجلس المعايير والمنظمة الدولية لهيئات الأوراق المالية العمل معا لحل مسائل المحاسبة والافصاح المعلقة، وتحديد المجالات التي تتطلب إصدار معايير جديدة. ويشارك ممثلو المنظمة الدولية (IOSCO) بصفة مراقبين في لجنة التفسيرات[1].

يمكن تلخيص الاختلافات الرئيسية بين كل من لجنة ومجلس معايير المحاسبة الدولية في الجوانب التالية:

- لا تربط المجلس علاقة خاصة بمهنة المحاسبة الدولية بخلاف اللجنة، بل تتم متابعة عمله من طرف مجموعة من الأمناء ذوي الاهتمامات الوظيفية المتنوعة ومن مناطق جغرافية متباينة، هؤلاء الأمناء مستقلون عن مهنة المحاسبة؛
- يتم تعيين أعضاء المجلس بناء على المهارات الفنية والخبرة الأساسية، بدلا من تعيينهم كممثلين لهيئات محاسبية وطنية محددة أو منظمات أخرى كما كان الوضع بالنسبة لأعضاء اللجنة؛
- على عكس اللجنة التي كان يجتمع أعضاؤها حوالي أربع مرات فقط خلال السنة، فإن أعضاء المجلس يجتمعون عادة مرة كل شهر. علاوة عن ذلك، زاد عدد الموظفين الفنيين والتجاريين العاملين في مجلس المعايير بشكل كبير مقارنة بلجنة المعايير. وإذا كان مقر مجلس المعايير لا يزال بلندن (المملكة المتحدة)، إلا أن الجهة المكلفة بتفسير المعايير هي لجنة تفسيرات معايير الابلاغ المالي الدولية، بدلا من لجنة التفسيرات الدائمة التي كانت تعمل مع لجنة معايير المحاسبة الدولية.

كان أحد المشاريع الأولية التي اضطلع بها مجلس معايير المحاسبة الدولية هو تحديد الفرص المتاحة لتحسين مجموعة المعايير الجاري العمل بها، وذلك من خلال إضافة إرشادات وإزالة التناقضات والخيارات من المعايير. تشكل المعايير المحسنة التي تم اعتمادها عام 2003 جزءا من مما سمي بالبرنامج المستقر (stable platform) للمعايير، والذي تم استخدامه سنة 2005 عندما انتقل عدد كبير من البلدان في مختلف أنحاء العالم من متطلبات المحاسبة الوطنية إلى معايير الإبلاغ المالي الدولية، مثل كل دول الاتحاد الأوروبي.

وفي سنة 2006 أعلن مجلس معايير المحاسبة الدولية أنه لن يستلزم تطبيق أي من معايير الابلاغ المالي الدولية الجديدة أو التعديلات الرئيسية على المعايير الحالية قبل عام 2009، أي أن المجلس سيواصل إصدار معايير وتعديلات جديدة ولكنها لن تدخل حيز التنفيذ قبل عام 2009. هذا يعني اعتماد البرنامج المستقر للمعايير مدة أربع سنوات، وتحديد موعد مستهدف لتبني المعايير الدولية من طرف الدول التي لم

[1] - Roger Hussey and Audra Ong, op. cit., p. 17.

تعتمد بعد المرجع المحاسبي IAS/IFRS، مع الاشارة إلى أن التفسيرات الجديدة غير معنية بالبرنامج المستقر، حيث أنها قد تكون سارية المفعول قبل سنة 2009[1].

ثانيا- التقارب بين مجلسي معايير المحاسبة الدولية والمحاسبة المالية والنتائج الأولية للتقارب:

على الرغم من أن كلمة "تنسيق" هي المصطلح الذي استخدمته لجنة معايير المحاسبة الدولية، إلا أن "التقارب" هو المصطلح الذي يروج له مجلس معايير المحاسبة الدولية، والمصطلح الثاني يحمل أكثر من معنى. فالبعض يشير إلى أن معايير الابلاغ المالي الدولية لا يتم فرضها من قبل هيئة عالمية لإعداد المعايير، بل إن الدول تتجه تدريجيا نحو بعضها البعض بغرض الاتفاق على المعايير الأعلى الجودة وعلى إعدادها[2].

لقد ساعدت الأحداث التي وقعت بين منتصف العام 2000 وأواخره على زيادة الضغط على اللجنة وتسريع وتيرته من أجل تحقيق التقارب التام بين المرجعين المحاسبيين الدوليين: مبادئ المحاسبة الأمريكية المقبولة عموما ومعايير الإبلاغ المالي الدولية. وتم إضفاء الطابع الرسمي على التقارب الأساسي طويل المدى بين المرجعين شهر أكتوبر من سنة 2002، عندما وقعت أهم هيئتين لإعداد المعايير المحاسبية مؤثرتين على المستوى العالمي - ممثلتين في كل من مجلس معايير المحاسبة المالية ومجلس معايير المحاسبة الدولية - على اتفاقية التقارب بين المرجعين الدوليين (U.S. GAAP، IFRS).

هذه الاتفاقية المعروفة باسم اتفاقية نوروولك "Norwalk Agreement" (نسبة إلى المدينة الأمريكية أين يوجد مقر مجلس معايير المحاسبة المالية والتي وقع فيها على الاتفاقية) تعبر عن التزام كل من المجلسين (FASB وIASB) بتطوير معايير عالية الجودة ومتوافقة، والتي يمكن استخدامها لكل من الابلاغ المالي المحلي والدولي، وذلك من خلال القضاء على الاختلافات الرئيسية بين مجموعتي المعايير الخاصة بهما (معايير الابلاغ المالي الدولية ومبادئ المحاسبة الأمريكية المقبولة عموما)، وأيضا عن طريق تنسيق الأنشطة المستقبلية[3].

لقد استخدمت لغة الاتفاقية مصطلح التوافق بدلا عن التقارب، ولكن الأهداف المعلنة كانت واضحة، حيث وافق المجلسان (FASB, IASB) على ما يلي[4]:

- تنفيذ مشروع قصير الأجل يهدف إلى إزالة مجموعة متنوعة من الفروق الفردية بين المرجعين المحاسبيين الدوليين (U.S. GAAP ، IFRS)؛
- إزالة الاختلافات الأخرى بين المرجعين المحاسبيين الدوليين والتي ستبقى اعتبارا من 1 جانفي 2004، من خلال العمل المتبادل والمتزامن في مشروعات كبيرة منفصلة؛

[1] - Abbas Ali Mirza, Magnus Orrell, and Graham J. Holt, op. cit., pp. 4-5.
[2] - Roger Hussey and Audra Ong, op. cit., p. 21.
[3] - Vladimir OBRADOVIC and Nemanja KARAPAVLOVI, **The convergence between IFRS and U.S. GAAP: Past and perspectives,** 3rd International Scientific Conference: Contemporary Issues in Economics, Business and Management- Faculty of economics, University of Kragujevac, 2015, p. 511.
[4] - Roger Hussey and Audra Ong, op. cit., p. 32.

- مواصلة العمل في المشاريع المشتركة الحالية؛
- تشجيع الهيئات التفسيرية للمجلسين على التنسيق بين أنشطتهما.

في شهر فيفري من سنة 2006 نشر مجلسا معايير المحاسبة الدولية والمحاسبة المالية "مذكرة التفاهم" التي يؤكدان فيها على هدفهما المشترك، ويوضحان بأن "مجموعة مشتركة من المعايير العالمية عالية الجودة" تظل الأولوية الاستراتيجية طويلة الأجل، كما يوضحان أكثر نواياهما المعبر عنها في الاتفاق الأولي لعام 2002[1]. ومن بين المبادئ الثلاثة المتفق عليها عدم الاعتقاد بأن محاولة إلغاء الاختلافات بين معيارين – متقابلين صادرين عن المجلسين- يحتاجان إلى تحسين كبير هو أفضل استخدام لموارد كليهما (المجلسين)، بل يجب بدلا من ذلك تطوير معيار مشترك جديد يحسن المعلومات المالية التي يتم إبلاغ المستثمرين بها.

يعتقد الباحثان Roger Hussey وAudra Ong أن النقاش بخصوص التقارب لا يتمحور حول الدولة التي لديها أفضل المعايير ليتم تبنيها، ولكن كيف يمكن إعداد مجموعة من العناصر المرغوبة فيها ضمن البدائل المحاسبية، بغرض الحصول على مجموعة من المعايير الصارمة التي يمكن أن تحظى بالقبول العالمي. مع ذلك، قد يشك البعض في هذه المقاربة ويستدل بأن التقارب ليس أكثر من التفاوض، ويعتقد بأن نتيجة التقارب أو التفاوض ليست المعيار الأفضل تقنيا، بل هي انعكاس لمجموعة من القوى التفاوضية النسبية لأولئك المشاركين في العملية، كما يعتقد أيضا بأن العديد من الدول لا تشارك في العملية بشكل كامل، وأن هناك تباينا كبيرا في موازين القوى بين الدول التي تحاول التأثير على جوهر المعيار.

كما يقدم الباحثان حجة أخرى مفادها أنه إذا أمكن التوصل إلى اتفاق بشأن نظرية أساسية للمحاسبة أو إطار مفاهيمي معين فلن يكون التقارب أو التفاوض ضروريا حينها. وإذا لم يتم بذل الجهد الرئيسي لتطوير إطار مفاهيمي فإن المعايير الدولية سيكتنفها ذات الغموض وتعتريها ذات العيوب مثل المعايير الوطنية[2].

السؤال المطروح الان: هل حققت مبادرات التقارب بعضا من أهدافها؟

كان مجلس معايير المحاسبة المالية يتوقع نتيجة لمبادرات التقارب إحراز تقدم كبير نحو التقارب الدولي في السنوات التي أعقبت تلك المبادرات. لكن ونظرا لحجم الاختلافات والطبيعة المعقدة لبعض المسائل فإن المجلس (FASB) توقع أيضا أن تستمر العديد من الاختلافات بين مبادئ المحاسبة الأمريكية المقبولة عموما ومعايير الابلاغ المالي الدولية إلى ما بعد سنة 2005.

مع ذلك، أثمرت الجهود المبذولة في العديد من المشروعات المشتركة والمشروعات قصيرة الأجل تعديل بعض المعايير الأمريكية والمعايير الدولية الموجودة مسبقا لتقليل الاختلافات بينها، كما تم اعتماد بعض المعايير الأمريكية والدولية الجديدة ذات المحتوى نفسه أو تقريبا نفسه[1].

[1] - Vladimir OBRADOVIC and Nemanja KARAPAVLOVI, op. cit., p. 511.
[2] - Roger Hussey and Audra Ong, op. cit., p. 22.

نذكر على سبيل المثال أنه في شهر نوفمبر من سنة 2004 وفي إطار تحسين الابلاغ المالي في الولايات المتحدة تم إدخال تعديل على البيان 151 - من المبادئ المقبولة قبولا عاما- ليعتمد لغة مماثلة لمعيار المحاسبة الدولي رقم 2 (IAS 2)[2].

تجدر الإشارة في هذا الإطار إلى قرار هيئة الأوراق المالية والبورصات في الولايات المتحدة أواخر العام 2007 القاضي بالتنازل عن متطلبات التسوية لفائدة المؤسسات الأجنبية المسجلة التي تمتثل لـ "كل معايير الابلاغ المالي الدولية"، والذي اعتبر مؤشرا مبكرا على أن التقارب قد يكون فقد معناه تقريبا إذا تم الانتقال إلى تبني معايير الإبلاغ المالي الدولية. وتوقع بعض المختصين – على غرار Barry J. Epstein وEva K. Jermakowicz - أنه إذا منحت هيئة الأوراق المالية والبورصات للمؤسسات المسجلة الأمريكية الحق في استخدام المعايير الدولية للإبلاغ المالي فستكون هناك قوة دفع كبيرة للتخلي بالجملة عن مبادئ المحاسبة المقبولة عموما في الولايات المتحدة لصالح معايير الإبلاغ المالي الدولية[3].

ثالثا- تلخيص أسباب الانتقال إلى معايير الابلاغ المالي الدولية:

بعد أن رأينا التطور التاريخي للجنة معايير المحاسبة الدولية وما صحبه من ظروف وتحديات، فإنه يمكننا استنتاج وتلخيص أسباب الانتقال إلى معايير الابلاغ المالي الدولية في العوامل التالية: تأثير المنظمة الدولية لهيئات الأوراق المالية، تأثير هيئة الأوراق المالية والبورصات (الأمريكية)، مجلس معايير المحاسبة المالية، مجموعة الأربعة زائد واحد (G4 + 1)، التقارب المحاسبي.

1- تأثير المنظمة الدولية لهيئات الأوراق المالية:

لقد أدى سعي لجنة معايير المحاسبة الدولية إلى الحصول على اعتراف دولي رسمي - من خلال قبول الشركات المستخدمة للمعايير المحاسبية الدولية من أجل الإدراج الثانوي في السوق المالي - إلى بناء علاقة مع المنظمة الدولية لهيئات الأوراق المالية لمدة 12 عاما تقريبا، وكانت الشروط التي تفرضها المنظمة الدولية لتحسين جودة المعايير المحاسبية في كل مرة سببا مباشرا لإجراء العديد من التغييرات الجوهرية على المعايير الدولية، حتى تخدم هدف الافصاح المالي في الأسواق الدولية بأحسن صورة ممكنة.

2- تأثير هيئة الأوراق المالية والبورصات الأمريكية (SEC):

من بين أعضاء المنظمة الدولية لهيئات الأوراق المالية تعتبر هيئة الأوراق المالية والبورصات الأمريكية الأكثر تأثيرا داخل المنظمة، وهي التي شجعت على بعث العلاقات بين هذه المنظمة ولجنة معايير المحاسبة الدولية، كما أنها (SEC) كانت تضع شروطا هي الأخرى لقبول معايير المحاسبة الدولية (كما فعلت سنة 1996)، لذلك كان لها دور في التغييرات التي عرفتها لجنة المعايير بما في ذلك التغييرات الهيكلية.

---

[1] - Vladimir OBRADOVIC and Nemanja KARAPAVLOVI, op. cit., p. 513.
[2] - Roger Hussey and Audra Ong, op. cit., p. 32.
[3] - Barry J. Epstein and Eva K. Jermakowicz, op. cit., p. 17.

3- مجلس معايير المحاسبة المالية (FASB):

لقد تعززت العلاقات بين لجنة معايير المحاسبة الدولية ومجلس معايير المحاسبة المالية خلال فترة التسعينات التي انتهت بإجراء تغييرات هيكلية على مستوى اللجنة، وقد كان لهذا المجلس (FASB) دور في اعتماد مجلس معايير المحاسبة الدولية (IASB) لاحقا على مجموعة من "الإجراءات القانونية الواجبة" عند إعداد المعايير المحاسبية، كما كان له دور أيضا من خلال المشاركة الفعالة في المناقشات ضمن ما عرف بمجموعة الأربعة زائد واحد (G4 + 1)، وقبل ذلك في إنشاء هذه الأخيرة، دون أن ننسى موضوع التقارب بين مجلس معايير المحاسبة المالية ومجلس معايير المحاسبة الدولية (IASB)، وسوف نناقش تأثير العاملين الأخيرين بشكل مستقل (مجموعة1 + G4 والتقارب).

4- مجموعة الأربعة زائد واحد (G4 + 1):

ما يميز تأثير مجموعة الأربعة زائد واحد (G4 + 1) هو أنها كانت مصدرا داخليا للتأثير (مقارنة بالعوامل السابقة) حيث أنها تضم هيئات مؤثرة من اللجنة، وقد نقلت نقاشاتها من مجرد تحسين ظروف عمل اللجنة إلى بحث كيفية تحسين طرق تمويلها، وأكثر من ذلك تغيير هيكل اللجنة في حد ذاتها، وهو ما شكل مصدرا مهما للضغط عليها. هذه المجموعة (G4 + 1) لم يتقرر حلها إلا بعد أن تقرر حل اللجنة لنفسها واستبدالها بالمجلس، ومن ثم نقلت مشاريع وأوراق عمل المجموعة إلى المجلس الجديد كبرامج ومشاريع عمل مستقبلية ممكنة.

5- التقارب المحاسبي:

لقد تم نشر أول معيار من معايير الإبلاغ المالي الدولية (IFRS) شهر جوان من سنة 2003، أي بعد التوقيع على اتفاقية Norwalk سنة 2002، وإن كان لا يمكننا الجزم بأن الشكل الجديد للمعايير الدولية (IFRS) قد كان نتيجة مباشرة للتقارب بين مجلس معايير المحاسبة الدولية (IASB) ومجلس معايير المحاسبة المالية إلا أن اتفاقيات ومذكرات التقارب قد أثرت على محتوى الشكل الجديد للمعايير (IFRS)، ليس معايير الابلاغ المالي الدولية فقط ولكن حتى بعض المبادئ المحاسبية الأمريكية المقبولة قبولا عاما.

المحور السابع: المعايير المحاسبية الدولية التي تبنتها الجزائر من خلال النظام المحاسبي المالي

من الضروري التعرف على النظام المحاسبي المالي بمختلف مكوناته قبل معرفة المعايير المحاسبية الدولية التي تبناها.

أولا- تقديم النظام المحاسبي المالي:

1- تعريف نظام المحاسبة المالية ومجال تطبيقه:

"المحاسبة المالية نظام لتنظيم المعلومة المالية يسمح بتخزين معطيات قاعدية عددية، وتصنيفها وتقييمها وتسجيلها وعرض كشوف تعكس صورة صادقة عن الوضعية المالية وممتلكات الكيان، ونجاعته ووضعية خزينته في نهاية السنة المالية"[1].

يطبق النظام المحاسبي المالي على كل شخص طبيعي أو معنوي ملزم بموجب نص قانوني أو تنظيمي بمسك أو حفظ محاسبة مالية، مع مراعاة الأحكام الخاصة بها. ويستثنى من مجال تطبيق هذا القانون الأشخاص المعنيون الخاضعون لقواعد المحاسبة العمومية.

2- إعداد النظام المحاسبي المالي وخصائصه:

يرجع تاريخ الأنظمة المحاسبية الوطنية إلى سنة 1973 عندما أنشأت وزارة المالية المجلس الأعلى للمحاسبة، وكلفته حينها بوضع مخطط محاسبي يعكس مرجعية اقتصادية اشتراكية بحيث يكون في خدمة التخطيط، كما يبسط المحاسبة ويجعلها في متناول الجميع. أنهى المجلس الأعلى للمحاسبة أعماله بإصدار الأمر رقم 75-35 المؤرخ في 1975/04/29 المتعلق بالمخطط المحاسبي الوطني، والذي شرع في تطبيقه بصورة إلزامية اعتبارا من 1976/01/01. وخلال سنوات الثمانينات تم إعداد خمسة مخططات محاسبية قطاعية (الزراعة، السياحة، المباني والاشغال العمومية والهيدروليك، التأمينات، البنوك)[2].

ولكن المخطط المحاسبي الوطني أصبح عاجزا عن مسايرة التطورات الاقتصادية الوطنية وحتى الدولية الحاصلة خاصة منذ نهاية سنوات الثمانينات، فضلا عن النقائص التي كان يعاني منها. فالاقتصاد الوطني بدأ يتوجه تدريجيا من اقتصاد مخطط إلى اقتصاد السوق في عصر ازدهر فيه الانفتاح الاقتصادي، والمحاسبة لم تعد تخدم الأغراض الجبائية فقط بل صارت أداة مهمة لاتخاذ القرارات الاقتصادية خاصة منها الاستثمارية، ولهذا أصبح من الضروري إصلاح النظام المحاسبي الوطني، وحتى يتسم هذا الاصلاح بالفعالية كان لا بد من الاعتماد على مرجع محاسبي دولي معروف بجودته ومعترف به بشكل كافي، وذلك توفيرا للوقت والتكلفة واكتسابا لمصداقية أكبر.

---

[1]- الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، الجريدة الرسمية، القانون رقم 07-11، المؤرخ في 25 نوفمبر 2007، العدد 74، الجزائر، 2007، المادة 3، ص 3.

[2] - Amel BENYEKHLEF, **le système comptable algérien étude comparative avec les pays de l'Europe de l'Est et les organismes de normalisation comptable internationale**, Revue du chercheur N° 08/2010, pp. 26-27.

من أجل تحقيق الإصلاح المنشود تم إنشاء المجلس الوطني للمحاسبة، هذا الأخير تم اعتماده بموجب المرسوم التنفيذي رقم 96 – 318، وتم تنصيبه سنة 1998 من قبل وزارة المالية، وقد حدد له هدفان:

- مراجعة المخطط المحاسبي الوطني أخذا في الاعتبار التغيرات الحاصلة منذ سنة 1988، ومنها التغيرات الاقتصادية؛

- متابعة أعمال التوحيد المحاسبي من خلال إعداد مخططات محاسبية قطاعية، وإصدار آراء حول المسائل المطروحة من طرف المتعاملين الاقتصاديين[1].

ورغم تحقق الهدف الثاني إلا أن الهدف الأول لم يتحقق، الأمر الذي دفع بالسلطات العامة إلى طلب مساعدة الهيئات الفرنسية للتوحيد المحاسبي خاصة منها المجلس الوطني للمحاسبة، وذلك للقيام بمهمة تجاوزت موضوع المراجعة إلى عصرنة المخطط المحاسبي الوطني، وتم اقتراح ثلاثة خيارات ممكنة:

- الحفاظ على هيكل المخطط المحاسبي الوطني مع إجراء تحديثات لتعكس التغيرات الحاصلة في البيئة الاقتصادية والقانونية الوطنية؛
- الحفاظ على هيكل المخطط المحاسبي الوطني مع تقديم حلول تقنية مطورة من طرف المعايير الدولية؛
- تحرير نسخة حديثة من المخطط المحاسبي الوطني بناء على تطبيق مبادئ وقواعد المعايير المحاسبية الدولية.

بعد أن عقد المجلس الوطني للمحاسبة جلسة عامة بتاريخ 2001/09/05 تبنى الخيار الثالث، وبدأت عصرنة المخطط المحاسبي بمنحة ممولة من البنك الدولي في شهر أفريل من سنة 2001، كما حدد الموعد النهائي للانتهاء من العمل بعد 12 شهرا.

لقد اكتمل مشروع النظام المحاسبي المالي سنة 2004، وهو يستند إلى النسخة الموجودة من معايير المحاسبة الدولية سنة 2003، أي أنه لم يأخذ في الاعتبار كل التعديلات والمراجعات التي تمت على المرجع الدولي ابتداء من سنة 2004[2] .

تم نشر مسودة مشروع مخطط الحسابات شهر ديسمبر 2005 عبر القانون 07-114، علما أنه مستوحى إلى حد كبير من المخطط المحاسبي الفرنسي لعام 1999.

يحقق النظام الجديد (المعروف اختصارا بـ SCF) العديد من المزايا نذكر من أهمها:

[1] - Ibid., p. 28.

[2] - Djelloul BOUBIR, **Du SCF en général et des conséquences comptables de certains principes-conventions de base en particulier**, journée d'étude: insuffisance dans l'application du SCF par les entités algériennes et opinion du CAC, Conseil national de la chambre nationale des commissaires aux comptes, 21-03-2015, Université Alger 3, pp. 26-27.

- أخذ القواعد الحديثة المتعلقة بالتنظيم المحاسبي في الاعتبار، خاصة حفظ المحاسبة عن طرق أنظمة الكمبيوتر؛

- تسهيل مراقبة الحسابات حيث ستعتمد مستقبلا على مفاهيم وقواعد أكثر تحديدا ووضوحا؛

- منح فرصة للمؤسسات من أجل تحسين تنظيمها الداخلي وجودة اتصالاتها مع الأطراف المهتمة بالمعلومات المالية؛

- تشجيع الاستثمار من خلال توفير قراءة أحسن للحسابات من طرف المحللين الماليين والمستثمرين؛

- التشجيع على تطوير السوق المالي من خلال ضمان مرونة أكبر لحركة رؤوس الاموال[1].

ثانيا- تأثر توجهات النظام المحاسبي المالي بالمرجع الدولي:

نذكر فيما يلي أهم توجهات النظام المحاسبي المالي التي تأثرت بتوجهات المرجع المحاسبي الدولي IFRS:

1- **أولوية الاهتمام بالمستثمر:** لقد تأثر النظام المحاسبي المالي بمعايير المحاسبة الدولية من حيث الفئات الأساسية التي تخدمها تلك المعايير، فإذا كانت هذه الأخيرة تهدف إلى تزويد المستثمر (في السوق المالي) بمعلومات ذات جودة عالية تساعده في اتخاذ القرارات الاقتصادية، فالتوجهات الرئيسية للنظام المحاسبي الجزائري تنص على الاهتمام بحاجيات المستثمرين (الحاليين والمحتملين) من خلال تقديم معلومات مالية واضحة ومتناسقة عن المؤسسات[2].

2- **اعتماد إطار مفاهيمي**: إن توفر النظام المحاسبي المالي على إطار مفاهيمي يعتبر من بين أهم التوجهات والميزات التي أخذها هذا النظام عن المرجع المحاسبي الدولي (IAS/IFRS)، التي أخذها هو الآخر عن المرجعية الانجلوسكسونية (الأمريكية خصوصا)، حيث يحتوي الإطار على التعاريف والفرضيات والمبادئ التوجيهية لإعداد المعايير وخصائص المعلومات المحاسبية وأنواع القوائم المالية ومعلومات أخرى.

3- تغليب اعتبارات الميزانية على حساب النتيجة: عند وضع معايير محاسبية جديدة يلتزم مجلس معايير المحاسبة الدولية حاليا بمنهج بيان المركز المالي (الميزانية)، حيث يحلل المعاملات التي تتأثر بالمعايير المقترحة من منظور ما إذا كانت تزيد أو تقلل من الأصول أو الخصوم الخاصة بالكيان، ويرى بشكل عام أن التقارير المالية مبنية على أساس قياس الأصول والخصوم، كما أن الهدف العام هو اقتضاء الابلاغ عن جميع التغييرات التي تطرأ على الأصول والخصوم[3].

ثالثا- مكونات النظام المحاسبي المالي:

[1] - Amel BENYEKHLEF, op. cit., p. 31.
[2] -Direction générale de la comptabilité, **Instruction n°02 du 29 octobre 2009 portant première application du système comptable financier 2010,** Ministère des finances, Alger, p. 2.
[3] - Barry J. Epstein and Eva K. Jermakowicz, op. cit., pp. 49-50.

يضم النظام المحاسبي المالي تسعة (9) مكونات يجمع فيها بين المقاربة الانجلوسكسونية والمقاربة الأوروبية القارية (الألمانية والفرنسية خصوصا). تتجلى المقاربة الأولى من خلال اعتماد الإطار المفاهيمي والمعايير المحاسبية خاصة، بينما تظهر المقاربة الثانية من خلال وجود تنظيم محاسبي ومدونة حسابات مثلا[1]، ومع ذلك فالنظام المحاسبي الجزائري مستمد في جوهره من المرجعية الانجلوسكسونية.

تتمثل المكونات التسعة فيما يلي: الاطار المفاهيمي، المعايير المحاسبية، التنظيم المحاسبي، تأطير المحاسبة المحفوظة عن طريق أدوات الإعلام الآلي والأنظمة المعلوماتية، تحديد الكيانات الصغيرة والتنظيم المحاسبي المبسط الخاضعة له، نماذج العرض ومحتوى القوائم المالية، مدونة حسابات، قواعد سير الحسابات، فهرس للمفاهيم الأساسية.

سنتطرق في العناصر الموالية لمجموعة من المكونات الرئيسية ونحاول مقارنة ما أمكن منها بنظيراتها من المرجع المحاسبي الدولي (IAS/IFRS).

1- المعايير المحاسبية:

وفق النظام المحاسبي المالي، تحدد المعايير المحاسبية:

- قواعد التقييم وحساب الأصول والخصوم والأعباء والمنتجات،

- محتوى الكشوف المالية وكيفية عرضها"[2].

2- مقارنة بين الإطارين المفاهيميين للنظام المحاسبي المالي والمرجع الدولي وبين محتوياتهما الرئيسية:

2-1- الاطار المفاهيمي:

وفق القانون رقم 07-11 (الخاص بالنظام المحاسبي المالي) يشكل الاطار المفاهيمي للمحاسبة المالية (**أو** كما يعبر عنه بالاطار التصوري): "دليلا لإعداد المعايير المحاسبية وتأويلها واختيار الطريقة المحاسبية الملائمة عندما تكون بعض المعاملات وغيرها من الأحداث الأخرى غير معالجة بموجب معيار أو تأويل"[3].

الملاحظ أنه عندما تقرر تبني معايير المحاسبة الدولية وتم إعداد النظام المحاسبي المالي انطلاقا من تلك المعايير كان الاطار المفاهيمي الموجود والمعتمد لدى المرجع الدولي هو "الإطار المفاهيمي لإعداد وعرض القوائم المالية" لسنة 1989، فكان هذا الأخير هو الإطار المرجعي بالنسبة للنظام المحاسبي الجزائري، ولكن الاطار الدولي عرف بعد ذلك تعديلين، أولهما سنة 2010 وثانيهما سنة 2018، حيث أصبحت التسمية "الإطار المفاهيمي للإبلاغ المالي" (The Conceptual Framework for Financial Reporting)،

[1]- Djelloul BOUBIR, op. cit., p. 31.

[2]- يذكر المختص في المعايير المحاسبية جلول بوبير (2015) أن النظام المحاسبي المالي يضم 21 معيارا محاسبيا تتعلق بالعرض وقواعد التسجيل المحاسبي وتقييم بعض العمليات.

[3]- الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، الجريدة الرسمية، القانون رقم 07-11، المؤرخ في 25 نوفمبر 2007، العدد 74، الجزائر، 2007، المادة 7، ص 3.

وكلاهما اعتمدا طبعا بعد إعداد النظام المحاسبي الجزائري بنصوصه التطبيقية، ولم يتم تحديث هذا الأخير بعد ذلك.

ولعل ما يؤكد هذه الملاحظة أن الاطار التصوري (وفق القانون رقم 07-11) يعرف مجال التطبيق والمبادئ والاتفاقيات المحاسبية، بالإضافة إلى الأصول والخصوم والأموال الخاصة والايرادات والأعباء، في حين نجد أن الاطار المفاهيمي 2018 للمرجع الدولي يتضمن محاور إضافية وجديدة مثل: البيانات المالية والكيان المبلِّغ والاعتراف والتخلي عن الاعتراف ومفهوم رأس المال والمحافظة عليه.

2-1-1- الفرضيات:

نصت المادة 6 من المرسوم التنفيذي رقم 08-156 على أنه "يتم تسجيل آثار المعاملات والأحداث الأخرى على أساس محاسبة الالتزامات أثناء حدوث هذه المعاملات أو الأحداث، ويتم عرضها في القوائم المالية للسنوات المالية المتعلقة بها"، كما نصت المادة 7 على أن يتم إعداد القوائم المالية على أساس استمرارية النشاط الاستغلالي[1]، وبالتالي فالنظام المحاسبي المالي قائم على فرضيتين أساسيتين: محاسبة التعهد والاستمرارية.

أما إذا رجعنا إلى معايير المحاسبة الدولية فإننا نجدها تنص على استمرارية النشاط الاستغلالي كفرضية رئيسية وذلك منذ اعتماد الاطار المفاهيمي لسنة 2010، ولا نعتقد بأن هذا الأمر يعني أن النظام المحاسبي الجزائري يخالف المرجع الدولي قدر ما يعني عدم تحديث النظام ومسايرته للتعديلات على مستوى الاطار المفاهيمي للمرجع الدولي، بعد تبنيه أول مرة سنة 1989.

2-1-2- مقارنة المبادئ المحاسبية:

انطلاقا من النصوص القانونية والتنظيمية للنظام المحاسبي المالي[2] فقد تم النص على المبادئ التالية: الحيطة والحذر، أولوية الجوهر الاقتصادي على الشكل القانوني، الأهمية النسبية، ارتباط الأعباء بالإيرادات، استقلالية الدورات المالية، المداومة على استخدام نفس المناهج المحاسبية بين دورة وأخرى، عدم المساس بالميزانية الافتتاحية، التكلفة التاريخية، القيد المزدوج، الوحدة المحاسبية.

---

[1] - Décret exécutif n° 08-156 du 20 Joumada El Oula 1429 correspondant au 26 mai 2008 portant application des dispositions de la loi n° 07-11 du 15 Dhou El Kaada 1428 correspondant au 25 novembre 2007 portant système comptable financier, p. 9.

[2] - تتمثل هذه النصوص القانونية والتنظيمية فيما يلي:

- Arrêté du 23 Rajab 1429 correspondant au 26 juillet 2008 fixant les règles d'évaluation et de comptabilisation, le contenu et la présentation des États financiers ainsi que la nomenclature et les règles de fonctionnement des comptes (J.O n°19); Décret exécutif n° 09-110 du 11 Rabie Ethani 1430correspondant au 7 avril 2009 fixant les conditions et modalités de tenue de la comptabilité au moyen de systèmes informatiques (J.O n°21); Loi n° 07-11 du 15 Dhou El Kaada 1428 correspondant au 25 novembre 2007 portant système comptable financier (J.O n°74) ; Décret exécutif n° 08-156 du 20 Joumada El Oula 1429correspondant au 26 mai 2008 portant application des dispositions de la loi n∞ 07-11 du15 Dhou El Kaada 1428 correspondant au25 novembre 2007 portant système comptable financier(J.O n°27).

في المقابل، لقد ركز الإطار المفاهيمي لمعايير الابلاغ المالي الدولية (2018) على مبدأ أولوية الجوهر الاقتصادي وعلى ممارسة الحيطة والحذر عند إعداد القوائم المالية، ونص على مبدأي التكلفة التاريخية واستمرارية المناهج المحاسبية، كما ذكر "الأهمية النسبية". ولكنه عند تطرقه لمبدأ ارتباط (أو تطابق) الأعباء بالإيرادات اعتبر التطابق نتيجة لتطبيق المفاهيم الواردة في الاطار وليس هدفا له، وأساس الاعتراف بعناصر الأصول أو الالتزامات أو حقوق الملكية هو استيفاؤها للشروط المحددة في التعريفات كما وردت في الاطار.

يتضح من خلال المقارنة أنه لا يوجد اختلاف أساسي بين المبادئ المنصوص عليها في كل من النظام المحاسبي المالي والمرجع المحاسبي الدولي، لأن المبادئ الأخرى غير المنصوص عليها صراحة في الاطار المفاهيمي لهذا الأخير (IFRS) يرجع إلى أنها مبادئ متعارف عليها، مثل القيد المزدوج وعدم المساس بالميزانية الافتتاحية، فالعبرة هي في المبادئ الرئيسية التي قد تصنع الفرق بين نظام وآخر، مثل أولوية الجوهر الاقتصادي أو الحيطة والحذر.

2-1-3- الخصائص النوعية للمعلومات المالية:

لقد نص المرسوم التنفيذي رقم 08-156 في المادة 8 على الخصائص التالية: الملاءمة والموثوقية والوضوح والقابلية للمقارنة[1]، كما نصت المادة 3 من القانون رقم 07-11 على أهمية توفر خاصية الصورة الصادقة في الكشوف المالية والمحاسبية[2]. أما الإطار المفاهيمي للمرجع الدولي – وكما سبقت الاشارة إلى ذلك- فإنه يميز بين نوعين من الخصائص: الخصائص النوعية الرئيسية والخصائص النوعية المعززة أو المساعدة. تتمثل الخصائص الرئيسية في الملاءمة والتمثيل الصادق، ويتم تعزيزهما من خلال أربع خصائص مساعدة: القابلية للمقارنة وقابلية التحقق والتوقيت الملائم والوضوح. وما قيل عن الاختلاف بخصوص الفرضيات يقال أيضا عن الاختلاف الظاهري المتعلق بالخصائص من حيث أسبابه وحقيقته.

2-1-4- طرق التقييم والقياس:

القياس هو تحديد القيم المالية التي يجب أن تسجل بها عناصر القوائم المالية، وتظهر في الميزانية وحسابات النتائج، ويتطلب ذلك اختيار أساس معين للقياس.

وفق النظام المحاسبي المالي ترتكز طريقة تقييم العناصر المقيدة في الحسابات كقاعدة عامة على اتفاقية التكاليف التاريخية. في حين يعمد - حسب بعض الشروط التي يحددها هذا التنظيم وبالنسبة لبعض

[1] - Décret exécutif n° 08-156 du 20 Joumada El Oula 1429 correspondant au 26 mai 2008 portant application des dispositions de la loi n° 07-11 du 15 Dhou El Kaada 1428 correspondant au 25 novembre 2007 portant système comptable financier (J.O n°27), p. 9.

[2] - Loi n 07-11 du 15 Dhou El Kaada 1428 correspondant au 25 novembre 2007 portant systŁme comptable financier (J.O n°74), p. 3.

العناصر - إلى مراجعة تجري على ذلك التقييم بالاستناد إلى: القيمة العادلة (أو التكلفة الحالية) وقيمة التحقق والقيمة المحينة (أو القيمة المنفعية)[1].

ويمكن القول بأن هذه القواعد لا تختلف جوهريا عن قواعد المرجع الدولي، مع بعض الملاحظات بالنسبة للتقييم بمنهج القيمة العادلة، حيث تعتمد معايير المحاسبة الدولية في عملية التقييم على ثلاث طرق (طريقة السوق وطريقة التكلفة وطريقة الدخل)، وهذا غير موجود في النظام المحاسبي المالي[2]. كما يمكن استخدام القيمة العادلة في تقييم مختلف الأصول والخصوم حسب المرجع الدولي، بينما لا يمكن القيام بذلك وفق النظام المحاسبي المالي إلا لبعض الأصول والخصوم فقط ، مثل الأصول البيولوجية وبعض أنواع الأدوات المالية التي تقيم بالقيمة الحقيقية أو القيمة العادلة.

2-1-5- الاعتراف بالأصول والخصوم (المحتملة):

لم يبين النظام المحاسبي المالي ما يجب فعله عندما لا تكون شروط التسجيل ضمن الأصول والخصوم محققة بشكل كامل، وتحتاج إلى تحقيق أحداث وعوامل غير مؤكدة في المستقبل، مثلا عندما يستحيل التقدير الموثوق به أو وجود احتمال ضعيف للحصول على منافع اقتصادية للأصل في المستقبل، لكن معايير المحاسبة الدولية أشارت إلى ذلك بحيث تعتبر ذلك من الأصول والخصوم المحتملة التي لا يتم تسجيلها في بيان المركز المالي، إلا أنه يجب تقديم التفاصيل اللازمة عنها في الملحق[3].

2-2- مدونة الحسابات:

لقد نص النظام المحاسبي المالي على قواعد خاصة بمسك وتنظيم المحاسبة، كما نص على مدونة الحسابات وكيفية تسجيل العمليات في الحسابات، وهذه العناصر لم تعالج في معايير المحاسبة الدولية، خاصة منها مدونة الحسابات. والملاحظ أن هذه الأخيرة تتشابه كثيرا مع ما ورد في المخطط المحاسبي العام الفرنسي، وذلك من حيث أصناف الحسابات (باستثناء الصنف 8 الحسابات الخاصة) وأرقامها وأسمائها بل وحتى الكثير من آلية سير الحسابات أيضا، وقد رأينا الدور الذي لعبه المجلس الوطني للمحاسبة الفرنسي في إعداد النظام المحاسبي المالي.

يحتوي الإطار المحاسبي - وفق مدونة الحسابات- على سبعة أصناف (مجموعات) أساسية وهي كما يلي:

الصنف الأول: حسابات رأس المال؛

الصنف الثاني: حسابات الأصول الثابتة؛

---

[1] - Arrêté du 23 Rajab 1429 correspondant au 26 juillet 2008 fixant les règles d'évaluation et de comptabilisation, le contenu et la présentation des États financiers ainsi que la nomenclature et les règles de fonctionnement des comptes (Journal Officiel n°19, pp. 6-7).

[2]- بن حركو غنية، **النظام المحاسبي المالي ومعايير المحاسبة الدولية- دراسة مقارنة**، مجلة دراسات اقتصادية، العدد رقم: 04، المجلد 1- جوان 2017، ص 115.

[3]- عقبي حمزة، **انعكاسات تطبيق النظام المحاسبي المالي على الأداء المالي للشركات المدرجة في السوق المالي**، رسالة مقدمة لنيل شهادة الدكتوراه في العلوم التجارية، جامعة محمد خيضر بسكرة، 2017/2016، ص 21.

الصنف الثالث: حسابات المخزون والعناصر قيد الانجاز؛

الصنف الرابع: حسابات الغير؛

الصنف الخامس: الحسابات المالية؛

الصنف السادس: حسابات الأعباء؛

الصنف السابع: حسابات الإيرادات.

أما الأصناف 0 و 8 و 9 غير المستعملة في الاطار المحاسبي يمكن للكيانات استعمالها بحرية، وذلك لمتابعة عمليات التسيير والتزاماتها المالية خارج الميزانية.

2-3- القوائم المالية:

لا يوجد اختلاف بين القوائم المالية المطلوبة وفق معايير المحاسبة الدولية أو النظام المحاسبي المالي، حيث ينص المرجع الدولي على القوائم التالية: قائمة (بيان) المركز المالي، قائمة الدخل، قائمة التدفقات النقدية، قائمة التغير في حقوق الملكية، الملاحظات (ملحق). هذه القوائم تقابلها على الترتيب الكشوف المالية والمحاسبية التالية وفق النظام المحاسبي المالي: الميزانية، حساب النتائج، جدول تدفقات الخزينة، جدول تغيرات الأموال الخاصة، ملحق يبين القواعد والطرق المحاسبية ويوفر معلومات مكملة للميزانية وحساب النتائج.

رابعا- تطابق نصوص النظام المحاسبي الجزائري مع معايير المحاسبة الدولية:

نميز فيما يلي بين الحالات التالية لمقارنة نصوص النظام المحاسبي الجزائري مع معايير المحاسبة الدولية:

- حالات التطابق التام (أو شبه التام)؛

- حالات التطابق الجوهري (أو التطابق الكبير)؛

- حالات تطابق مع معايير محاسبية دولية تم استبدالها كليا؛

- حالات تطابق مع معايير محاسبية دولية تم استبدالها جزئيا؛

- التطابق مع معايير دولية تم تعديلها.

نقوم بتوضيح مختلف هذه الحالات واختصارها من خلال جداول (1، 2، 3، 4، 5).

1- حالات التطابق التام بين المعايير الدولية والنظام المحاسبي المالي:

يبين الجدول رقم 1 الحالات التي تتطابق فيها المعايير المحاسبية الدولية مع النظام المحاسبي المالي، مع توضيح المعيار الدولي المعني وما يقابله في النظام المحاسبي ومحور موضوع التطابق، وهي حالات تكاد تختفي فيها الاختلافات بين الإثنين.

الجدول رقم 01: حالات التطابق التام (أو شبه التام)		
المعيار الدولي المعني	**محور/ اطار المعيار**	**النظام المحاسبي المالي** (القرار الصادر في 25 مارس 2009)
ضرائب الدخل (IAS 12)	قواعد التقييم والتسجيل (الضرائب المؤجلة)	الفقرة 134
عقود الإيجار (IAS 17)	قواعد التقييم والتسجيل (عقود الايجار- تمويل)	الفقرة 135
أثر التغيرات في أسعار صرف العملات الأجنبية (IAS 21)	قواعد التقييم والتسجيل (أثر التغيرات في أسعار الصرف)	الفقرة 137
المخزون (IAS 2)	المعايير المحاسبية المتعلقة بالأصول والخصوم	الفقرة 123
العقارات الموظفة (IAS 40)	المعايير المحاسبية المتعلقة بالأصول والخصوم	الفقرة 121-16 الى 121-18
محاسبة المنح الحكومية والافصاح عن المساعدات الحكومية (IAS 20)	المعايير المحاسبية المتعلقة بالإيرادات والأعباء	الفقرة 124
الأدوات المالية: العرض (IAS 32)	المعايير المحاسبية المتعلقة بالأدوات المالية	الفقرة 122-1 الى 122-2
الأحداث اللاحقة لتاريخ إقفال الميزانية (IAS 10)، اندماج الأعمال (IFRS 3)، الكشوف المالية المدمجة والفردية (IAS 27)	إعداد وعرض الكشوف المالية	-

المصدر: من إعداد الباحث بالاعتماد على نصوص قانونية وتنظيمية والمرجع التالي: بن حركو غنية، **النظام المحاسبي المالي ومعايير المحاسبة الدولية- دراسة مقارنة**، مجلة دراسات اقتصادية، العدد رقم: 04، المجلد 1- جوان 2017، ص ص 115-126.

2- حالات التطابق الجوهري:

يبين الجدول رقم 2 الحالات التي تتطابق فيها المعايير المحاسبية الدولية مع النظام المحاسبي المالي بشكل جوهري، أي أن الاختلافات ظاهرية أو شكلية وليست مهمة بحيث تؤثر على مضامين النصوص وتطبيقاتها، مع توضيح المعيار الدولي المعني وما يقابله في النظام المحاسبي ومحور موضوع التطابق، بالإضافة إلى ملاحظات حول حقيقة الاختلافات غير المؤثرة.

الجدول رقم 02: حالات التطابق الجوهري بين معايير المحاسبة الدولية والنظام المحاسبي المالي			
المعيار الدولي المعني	**محور / إطار المعيار**	**النظام المحاسبي المالي** (القرار الصادر في 25 مارس 2009)	**ملاحظة حول الاختلاف**
عرض القوائم المالية (IAS1)، جدول التدفقات النقدية (IAS 7)	المعايير المتعلقة بإعداد وعرض الكشوف المالية		القوائم في معايير المحاسبة الدولية ليس لها شكل معين، ولكن يجب أن تحتوي على حد أدنى من العناصر الأساسية
الاستثمار في الشركات الزميلة والمشاريع المشتركة (IAS 28)	المعايير المتعلقة بإعداد وعرض الكشوف المالية (إدماج الكيانات المشتركة)		اختلاف في المصطلحات
تغيير السياسات المحاسبية والتقديرات وتصحيح الاخطاء (IAS 8)	قواعد التقييم والتسجيل (السياسات المحاسبية)	الفقرة 138	المعيار الدولي أسهب في شرح وبيان العديد من القضايا التي ترتبط بموضوعه
الممتلكات والمصانع والمعدات (IAS 16)	المعايير المتعلقة بالأصول والخصوم (التثبيتات العينية)	الفقرة 121	النظام المحاسبي الجزائري يرخص بطريقة إضافية لاهتلاك التثبيتات (المتزايد)
الموجودات غير الملموسة (IAS 38)	المعايير المتعلقة بالأصول والخصوم (التثبيتات المعنوية)	الفقرة 121	النظام الجزائري لم يوضح التكاليف التي لا تعتبر جزءا من تكلفة الأصل غير الملموس، وحالات التملك لأصل غير ملموس بمبادلته بأصل ملموس أو أصل مالي آخر، أو حالة الأصول غير الملموسة المولدة داخليا.
الانخفاض في قيمة الأصول (IAS 36)	المعايير المتعلقة بالأصول والخصوم (خسارة القيمة)	الفقرة 112-7 إلى غاية 112-11	في المرجع الدولي تم وضع المؤشرات الداخلية والخارجية لخسارة القيمة.
المخصصات والأصول والالتزامات المحتملة (IAS 37)	المعايير المتعلقة بالأصول والخصوم (مؤونات المخاطر والأعباء)	الفقرة 121	-
العقارات الموظفة (IAS 40)	المعايير المتعلقة بالأصول والخصوم (العقارات الموظفة)	الفقرة 121-16 إلى 121-18	المعيار الدولي حدد بدقة الأسس التي يجب الاعتماد عليها في تحديد القيمة العادلة، وعمليات التحويل من والى العقارات الاستثمارية، بالإضافة إلى تصنيف العقارات الاستثمارية والافصاح عنها.
الزراعة (IAS 41)	المعايير المتعلقة بالأصول والخصوم (أصول بيولوجية)	الفقرة 121-19	النظام المحاسبي المالي لم يعط تعريفا للمنتوجات الزراعية أو الحصاد أو الأصل البيولوجي
الإيرادات (IAS 18)	المعايير المتعلقة بالإيرادات والأعباء	الفقرة 111-2 إلى 111-3	النظام المحاسبي المالي لم يعط تعريفا للإيرادات، أما المعيار الدولي فقد حدد بدقة هذه الايرادات التي يغطيها والتي لا يغطيها (أي أنه منصوص عليها في معايير دولية اخرى)، بالإضافة الى الايرادات المتأتية من استخراج المعادن الطبيعية، واسترجاع الديون المعدومة، مع شرح مختلف المصطلحات وما يتم الافصاح عنه.
منافع المستخدمين (IAS 19)	قواعد التقييم والتسجيل	الفقرة 135	لم يذكر النظام المحاسبي المالي تعريفا محددا لمنافع المستخدمين

المصدر: من إعداد الباحث بالاعتماد على نصوص قانونية وتنظيمية والمرجع التالي: بن حركو غنية، **النظام المحاسبي المالي ومعايير المحاسبة الدولية- دراسة مقارنة**، مجلة دراسات اقتصادية، العدد رقم: 04، المجلد 1- جوان 2017، ص ص 115-126.

3- حالات التطابق مع معايير محاسبية دولية تم استبدالها كليا:

يبين الجدول رقم 3 المعايير المحاسبية الدولية (IASs) التي كانت متبناة من طرف النظام المحاسبي المالي ولكن تم إحلالها لاحقا بمعايير الابلاغ المالي الدولية (IFRSs)، أي أنها غير موجودة حاليا في القائمة المنقحة للمعايير الدولية في حين أن النصوص المقابلة لها في النظام المحاسبي المالي لا تزال موجودة ومطبقة. ويوضح الجدول رقم 3 المعيار الدولي المعني وما يقابله في النظام المحاسبي ومحور موضوع التطابق، بالإضافة إلى المعيار البديل وملاحظات حول الاختلافات.

الجدول رقم 03: حالات تطابق مع معايير محاسبية دولية تم استبدالها كليا بمعايير جديدة للابلاغ المالي

المعيار الدولي المعني	محور / اطار المعيار	النظام المحاسبي المالي (القرار الصادر في 25 مارس 2009)	المعيار الدولي البديل (أو الجديد)	ملاحظة حول الاختلاف
الحصص في المشاريع المشتركة (IAS 31)	اعداد وعرض الكشوف المالية (العمليات المنجزة بصفة مشتركة)	الفقرة 131	الترتيبات المشتركة (IFRS 11)	المعيار الجديد يشرح بشكل دقيق العمليات المنجزة، كما يوضح أنواع الترتيبات أو الشركات، ويؤكد على حدود العقد الذي يمنحهم رقابة مشتركة
الأدوات المالية: الاعتراف والقياس (IAS 39)	اعداد وعرض الكشوف أو القوائم المالية / الادوات المالية	الفقرة 122-3 الى 9-122	الأدوات المالية (IFRS 9)	-
عقود الإنشاء (IAS 11)	قواعد التقييم والتسجيل (العقود طويلة الأجل)	الفقرة 133	الايرادات من العقود مع العملاء (IFRS 15)	-

المصدر: من إعداد الباحث بالاعتماد على نصوص قانونية وتنظيمية والمرجع التالي: بن حركو غنية، **النظام المحاسبي المالي ومعايير المحاسبة الدولية- دراسة مقارنة**، مجلة دراسات اقتصادية، العدد رقم: 04، المجلد 1- جوان 2017، ص ص 115-126.

4- حالات التطابق مع معايير محاسبية دولية تم استبدالها جزئيا:

يبين الجدول رقم 4 المعايير المحاسبية الدولية (IASs) التي كانت متبناة من طرف النظام المحاسبي المالي ولكن تم استبدالها جزئيا فقط بمعايير الابلاغ المالي الدولية (IFRSs)، وهي تمثل تعديلات مهمة ولكنها لا تزال موجودة حاليا في قائمة المعايير الدولية إلى جانب المعايير الجديدة. ويوضح الجدول رقم 4 المعيار الدولي المعني وما يقابله في النظام المحاسبي المالي ومحور موضوع التطابق، بالإضافة إلى المعيار الجديد وملاحظات حول الاختلافات.

الجدول رقم 04: حالات تطابق مع معايير محاسبية دولية تم استبدالها جزئيا				
المعيار الدولي المعني	**محور أو إطار المعيار**	**النظام المحاسبي المالي (**القرار الصادر في 25 مارس 2009**)**	**المعيار الدولي الجديد المعني**	**ملاحظة**
الكشوفات المالية الموحدة والمستقلة (IAS 27)	اعداد وعرض الكشوف المالية (الحسابات المذمجة)	الفقرة 132	القوائم المالية الموحدة (IFRS 10)	تم تحويل الجزء الخاص بالقوائم المالية الموحدة إلى المعيار (IFRS 10)
الأدوات المالية: العرض (IAS 32)	القواعد المتعلقة بالأدوات المالية	الفقرة 122-1 الى 2-122	الأدوات المالية: الافصاحات (IFRS 7)	تم تحويل الجزء الخاص بالافصاح إلى المعيار (IFRS 7)

المصدر: من إعداد الباحث بالاعتماد على نصوص قانونية وتنظيمية والمرجع التالي: بن حركو غنية، **النظام المحاسبي المالي ومعايير المحاسبة الدولية- دراسة مقارنة**، مجلة دراسات اقتصادية، العدد رقم: 04، المجلد 1- جوان 2017، ص ص 115-126.

5- التطابق مع معايير دولية تم تعديلها:

يبين الجدول رقم 5 الحالة التي تتطابق فيها المعايير المحاسبية الدولية (IAS 23) مع النظام المحاسبي المالي، علما أن المعيار الدولي عدل ولكن النظام المحاسبي المالي لم يأخذ ذلك التعديل بعين الاعتبار، مع توضيح المعيار الدولي المعني وما يقابله في النظام المحاسبي ومحور موضوع التطابق، بالإضافة إلى الملاحظة حول حقيقة الاختلافات بين الاثنين.

الجدول رقم 05: التطابق مع معايير دولية تم تعديلها			
المعيار الدولي المعني	**محور أو اطار المعيار**	**النظام المحاسبي المالي (**القرار الصادر في 25 مارس 2009**)**	**ملاحظة**
تكاليف الاقتراض (IAS 23)	المعايير المتعلقة بالإيرادات والأعباء	الفقرة 126	النظام المحاسبي المالي لم يعط تعريفا واضحا لتكاليف الاقتراض وأعطى تعريفا ضمنيا للأصول المؤهلة، بموجب التعديل تم رسملة تكاليف الاقتراض ذات الصلة المباشرة بحالات معينة

المصدر: من إعداد الباحث بالاعتماد على: بن حركو غنية، **النظام المحاسبي المالي ومعايير المحاسبة الدولية- دراسة مقارنة**، مجلة دراسات اقتصادية، العدد رقم: 04، المجلد 1- جوان 2017، ص ص 115-126.

خامسا- مشكلة تحديث النظام المحاسبي المالي:

يمكن القول بأن النظام المحاسبي المالي يعاني حاليا من مشكلة أساسية تتمثل في عدم مرونته، أي أنه يستند إلى مرجع دولي تخضع مكوناته للمراجعة المستمرة من طرف مجلس معايير المحاسبة الدولية، ولكنه (أي النظام المحاسبي المالي) لم يتغير فعليا منذ سنة 2004.

في هذا السياق تم تشكيل مجموعة عمل مسؤولة عن تقييم ومراجعة النظام المحاسبي المالي في إطار برنامج عمل المجلس الوطني للمحاسبة. تتمثل المهمة الرئيسية لمجموعة العمل هذه في التقييم العام لتنفيذ النظام المحاسبي، ومعالجة الطلبات والاستفسارات الناتجة عن صعوبات التطبيق التي حددتها الجهات

الفاعلة المختلفة في قطاعات النشاط الاقتصادي، وتحديث النظام وفق التطور الحاصل في معايير المحاسبة الدولية[1].

وعندما يتقرر تحديث أو تعديل النظام المحاسبي المالي وفق المعايير المحاسبية الدولية المراجعة والمعدلة سيتعين تحديد النصوص التنظيمية الأمثل التي تعكس هذا التحديث، فيما إذا كانت قوانينا أو قرارات وزارية أو غير ذلك.

[1] - ALGERIE ECO, **Le Système comptable financier (SCF) au cœur du séminaire organisé par la Direction générale de la Comptabilité,** journal d'information, 21 janvier 2019, https://www.algerie-eco.com/2019/01/21/scf-coeur-seminaire-organise-direction-generale-comptabilite/. Accédé le 14/04/2019.

المحور الثامن: معيار المحاسبة الدولية IAS 1 "عرض القوائم المالية"

تم إصدار المعيار المحاسبي الدولي رقم 1 (IAS 1) "الإفصاح عن السياسات المحاسبية" شهر جانفي من سنة 1975 من طرف لجنة معايير المحاسبة الدولية، وعدل بشكل جوهري شهر سبتمبر 1997 ليصبح تحت عنوان "عرض القوائم المالية"[1]. سنتناول في هذا المحور أسس هذا المعيار والقوائم المالية التي نص عليها بمختلف مكوناتها، فضلا عن التطرق لأهم التفسيرات المتعلقة به والتعديلات اللاحقة.

أولا- هدف المعيار ونطاقه:

1- هدف المعيار:

يصف هذا المعيار الأساس لعرض البيانات المالية للأغراض العامة، من أجل ضمان المقارنة مع كل من البيانات المالية التي تخص المنشأة في الفترات السابقة والبيانات المالية للمنشآت الأخرى، ويبين كامل المتطلبات اللازمة لعرض البيانات المالية وإرشادات بشأنها، وكذلك بنيتها والمتطلبات الدنيا لمحتواها[2].

يحدد المعيار أساس عرض القوائم المالية ويشمل:

- المبادئ واجبة التطبيق من أجل نشر القوائم وفق المعايير الدولية، كاستمرارية النشاط الاستغلالي وأساس الاستحقاق وغيرها؛
- قائمة الوثائق المشكلة للقوائم المالية.

2- نطاق المعيار:

يطبق هذا المعيار عندما يتم عرض بيانات مالية لغرض تلبية احتياجات مستخدميها (الغرض العام)، ويطبق على المشاريع الفردية أو مجموعة المشاريع بغض النظر عن قطاعات هذه المشاريع، وهي في عمومها مشاريع هادفة إلى تحقيق الربح، وحتى التي لا تستهدف الربح يمكن أن تطبق هذا المعيار مع إجراء تعديلات على بعض مسميات بنود القوائم المالية. مع ملاحظة أن المعيار IAS 1 لا ينطبق على البيانات المالية المرحلية والمختصرة[3].

ثانيا- أسس المعيار الدولي IAS1:

1- مجموع القوائم المالية:

تشتمل المجموعة الكاملة للبيانات (القوائم) المالية على ما يلي:

- بيان (قائمة) المركز المالي في نهاية الفترة؛

[1]- أحمد حلمي جمعة، مرجع سبق ذكره، ص 63.

[2] - Ralph Tiffin, op. cit., p. 26.

[3] - Abbas Ali Mirza, Magnus Orrell, and Graham J. Holt, op. cit., p. 13.

- بيان الدخل الشامل للفترة؛
- بيان التغيرات في حقوق الملكية؛
- بيان التدفقات النقدية؛
- الملاحظات بالملاحق، وتشكل ملخصا للسياسات المحاسبية الهامة وغيرها من المعلومات التوضيحية.

يضاف إلى هذا بيان المركز المالي في بداية فترة المقارنة عندما تطبق المنشأة سياسة محاسبية بأثر رجعي، أو تقوم بإعادة صياغة البنود في بياناتها المالية بأثر رجعي، أو عند قيامها بتصنيف البنود ضمن بياناتها المالية[1].

2- أساس الاستحقاق وثبات الطرق:

يجب اعداد القوائم المالية على أساس الاستحقاق، أي الاعتراف بآثار العمليات المالية والأحداث الأخرى عندما تحدث بغض النظر عن استلام أو دفع النقدية. كما يجب عرض البنود المختلفة في القوائم المالية (بتفاصيلها) بنفس الطرق بين فترة محاسبية أخرى تسهيلا لعملية المقارنة[2].

3- خدمة غرض المقارنة:

تفصح المنشأة عن معلومات المقارنة فيما يتعلق بالفترة السابقة لجميع المبالغ التي تم إعداد تقارير بها في البيانات المالية للفترة الحالية، باستثناء سماح المعايير الدولية لعرض البيانات المالية أو طلبها خلاف ذلك. وتضم المنشأة المعلومات المقارنة للمعلومات الوصفية والسردية عندما يكون ذلك متصلا بفهم البيانات المالية للفترة الحالية.

وعند قيام المنشأة بتغيير عرض أو تصنيف البنود في بياناتها المالية، ينبغي عليها أن تعيد تصنيف المبالغ المقارنة إلا إذا كانت إعادة التصنيف غير عملية، علما أنه ينبغي أن تحدد بوضوح البيانات المالية وتميزها عن غيرها من المعلومات في الوثيقة المنشورة نفسها.

4- فرض الاستمرار ومبدأ عدم المقاصة:

عند إعداد البيانات المالية تقوم الإدارة بتقييم قدرة المنشأة على الاستمرار في النشاط كمنشأة مستمرة. وتعد المنشأة البيانات المالية على أساس الاستمرارية إلا اذا قصدت الإدارة تصفية المنشأة أو وقف النشاط أو في حال عدم امتلاكها لبديل واقعي إلا القيام بذلك. وعند إدراك الإدارة-أثناء قيامها بالتقييم- للشكوك الجوهرية المتعلقة بالأحداث والظروف التي قد تلقي بشك كبير حول قدرة المنشأة على الاستمرار، فيجب أن تفصح المنشأة عن هذه الشكوك.

[1] - Barry J. Epstein and Eva K. Jermakowicz, op. cit., p. 51.

[2]- وليد عبد القادر، حسام الدين خداش، مرجع سبق ذكره، ص 70.

إن عملية إجراء المقاصة بين بنود الأصول والخصوم أو بين بنود الدخل والمصروفات غير مسموح بها إلا إذا ورد ذلك ضمن معايير المحاسبة الدولية، حيث يجب أن تظهر مختلف البنود بشكل مستقل، مع الإشارة إلى أن عملية طرح المخصصات (كطرح مخصص الديون المشكوك فيها من حساب المدينين) من الموجودات (المدينون) لا تعتبر مقاصة[1].

ثالثا- أساس القوائم المالية ومكوناتها:

لا يقترح مجلس المعايير المحاسبية الدولية قائمة حصرية ومركزة من العناصر التي ستدرج في القوائم المالية، بل يمكن ملاحظة ما يلي:

- من ناحية، تعرض القاعدة IAS 1 مجموعة نموذجية من عناصر القوائم المالية؛
- بعض المعايير تشرح بشكل أكثر تفصيلا بعض تلك العناصر النموذجية، نقصد تحديدا المعيارين IAS 7 و IAS 33:
  - ✓ المعيار IAS 7 المتعلق بقائمة التدفقات النقدية؛
  - ✓ المعيار IAS 33 المتعلق بعرض وحساب النتيجة حسب الأسهم.
- بعض المعايير مخصصة للمعلومات المكملة ضمن الملاحق بخصوص الحسابات المجمعة، ونخص بالذكر: المعيار IAS 24 الذي يخص المعلومات المتعلقة بالأطراف ذات الصلة[2].

كما تم التأكيد على أن تكون القوائم المالية محددة بوضوح، ومن المعلومات المهمة التي يجب عرضها ضمن مكونات البيانات المالية اسم المشروع (المؤسسة) والتاريخ أو الفترة التي تغطيها، كما يجب بيان فيما إذا كانت القوائم المالية تخص مشروعا محددا أم مجموعة من المشاريع[3].

1- قائمة المركز المالي:

لقد ألزم مشروع "تحسين المعايير الموجودة"[4] التمييز بين العناصر الجارية والعناصر غير الجارية ضمن بيان المركز المالي، مع إمكانية تقديم العناصر حسب درجة السيولة إذا كان ذلك سيسمح بعرض معلومات أكثر موثوقية وملاءمة من الطريقة الأولى (المرجعية)[5]. وبالتالي سيكون لدينا أساسا أصول جارية (متداولة) وأخرى غير جارية (ثابتة) من جهة، وخصوم جارية وأخرى غير جارية من جهة أخرى.

---

[1]- المرجع نفسه، ص ص 70-71.

[2] - Eric DUCASSE et al, op. cit., p. 16.

[3]- وليد عبد القادر، حسام الدين خداش، مرجع سبق ذكره، ص 72.

[4]- "مشروع تحسين المعايير الموجودة" تم نشره من قبل مجلس معايير المحاسبة الدولية بهدف إلغاء الخيارات وجعل المعايير المحاسبية أكثر انسجاما فيما بينها.

[5] - Marc GAIGA, **Norme IAS 01: La présentation des états financiers**, Université NANCY 2, 2009, p. 5. http://ressources.aunege.fr/nuxeo/site/esupversions/893f7469-71f1-485f-b9a1-a5a4ec9acc03/res/ias01_3.pdf. Accédé 01/05/2019.

حسب المعيار IAS 1 يجب أن تتضمن قائمة المركز المالي كحد أدنى الأصناف التالية من العناصر[1]:

- الأصول الثابتة المادية؛
- الأصول الثابتة المعنوية؛
- الأصول المالية؛
- المشاركات المسجلة محاسبيا حسب طريقة المعادلة (طريقة حقوق الملكية)؛
- المخزون؛
- الزبائن والحقوق المماثلة؛
- النقدية وما يعادل النقدية؛
- الموردون والديون المماثلة؛
- أصول وخصوم الضرائب، الضرائب على الدخل (IAS 12)؛
- المخصصات؛
- الخصوم غير الجارية بفوائد (passifs portant intérêts)؛
- حقوق الأقلية؛
- رأس المال المصدر والاحتياطيات؛

وقد أضاف مشروع "تحسين المعايير الموجودة" أصناف العناصر التالية:

- موجودات (مباني) التوظيف (IAS 40)؛
- الأصول البيولوجية (IAS 41)؛

كما أضاف مشروع "التقارب قصير الأجل بين معايير الإبلاغ المالي (IFRS) والمعايير الأمريكية (US GAAP)" العناصر التالية:

- الأصول غير الجارية الموجهة للتنازل عنها؛
- الخصوم غير الجارية الموجهة للتنازل عنها.

2- قائمة الدخل:

[1]- Ibid., p. 7.

يقترح المعيار IAS 1 عرض بيان الدخل حسب الطبيعة (المستخدم كثيرا في فرنسا) أو حسب الوجهة (الإنتاج، التوزيع، الإدارة)، ويوجب اعتراف المنشأة بجميع بنود الدخل والمصاريف في فترة الربح أو الخسارة إلا اذا تطلب المعيار الدولي خلاف ذلك.

لقد حدد المعيار الدولي الحد الأدنى من العناصر الواجب عرضها ضمن القائمة والمتمثلة فيما يلي[1]:

- إيرادات الأنشطة العادية؛
- الأعباء المالية؛
- الحصة ضمن النتيجة الصافية للشركات المرتبطة والمشاريع المشتركة المسجلة محاسبيا حسب طريقة المعادلة؛
- عبء الضريبة على الدخل؛
- حقوق الأقلية؛
- النتيجة الصافية للدورة.

كما أضاف مشروع "التقارب قصير الأجل بين بين المعايير (IFRS، US GAAP) " مجموعة العناصر التي تسمح بالإشارة إلى الأرباح والخسائر المرتبطة بالأنشطة المتوقفة.

3- قائمة التغير في حقوق الملكية:

في إطار معايير المحاسبة الدولية يمثل بيان التغير في حقوق الملكية مكونا كاملا وجزء لا يتجزأ من القوائم المالية. ولدى المجموعات الاختيار بين إدراج أو عدم إدراج التغيرات الناتجة عن المعاملات بشأن رأس المال والتوزيعات.

يجب أن تشمل قائمة التغير في حقوق الملكية العناصر التالية[2]:

- النتيجة الصافية للدورة؛
- كل عنصر من الإيرادات أو الأعباء أو الأرباح أو الخسائر سجل مباشرة ضمن الأموال الخاصة وكذلك مجموع هذه العناصر؛
- إجمالي الإيرادات والمصروفات للفترة، والتي تبين بشكل منفصل إجمالي المبالغ المنسوبة لمساهمي الشركة الأم وحقوق الأقلية؛
- الأثر المتراكم للتغيير في الطرق المحاسبية وتصحيحات الأخطاء المحاسبية.

[1] - Ibid., p. 9.
[2] - Abbas Ali Mirza, Magnus Orrell, and Graham J. Holt, op. cit., p. 19.

ملاحظة:

يلزم معيار المحاسبة الدولي IAS 1 المنشأة بعرض جميع تغييرات المالك في حقوق الملكية في بيان التغييرات، وعرض جميع التغييرات لغير المالك في حقوق الملكية في بيان واحد للدخل الشامل أو بيانين (بيان دخل منفصل وبيان الدخل الشامل)، ولا يسمح عرض مكونات الدخل الشامل في بيان التغييرات في حقوق الملكية.

4- قائمة التدفقات النقدية:

تعتبر قائمة التدفقات النقدية أساسا لتقييم قدرة المنشأة على توليد النقد وما في حكم النقد والاحتياجات لاستخدام هذه التدفقات النقدية، ويحيل المعيار IAS 1 إلى المعيار الدولي IAS 7 بخصوص عرض القائمة ومتطلباتها[1].

5- الملاحظات على القوائم المالية (الملحق):

يجب أن تعرض الملاحظات بالملحق المعلومات المتعلقة بالمناهج المحاسبية وطرق التقييم، وأن تشير إلى المعلومات المطلوبة من طرف معايير المحاسبة الدولية، وتقدم كل معلومة غير محددة في المعايير ولكنها ضرورية من أجل تقديم صورة صادقة[2].

ونشير بشكل أكثر تفصيلا إلى أن هذه الملاحظات تفصح أو تعرض ما يلي:

- تعرض معلومات عن الأساس في إعداد البيانات المالية والسياسات المحاسبية المحددة المستخدمة؛
- تفصح عن المعلومات التي تتطلبها المعايير الدولية من أجل عرض البيانات المالية التي لم يتم عرضها في مكان آخر من البيانات المالية؛
- تقدم معلومات لم يتم عرضها في مكان آخر من البيانات المالية ولكنها متصلة بفهم أي منها.

كما تفصح المنشأة (في ملخص السياسات المحاسبية الهامة أو في الملاحظات الأخرى) عن الأحكام التي أصدرتها الإدارة عند تطبيق السياسات المحاسبية الخاصة، والتي يكون لها الأثر الأكثر أهمية على المبالغ المعترف بها في البيانات المالية.

رابعا- التفسيرات المتعلقة بالمعيار IAS 1:

هناك العديد من التفسيرات التي تشير إلى المعيار الدولي IAS 1 والمتمثلة في: SIC-15، SIC-25، SIC-27، SIC-29، SIC-32، IFRIC 1، IFRIC 14، IFRIC 15، IFRIC 17، IFRIC 19. وفيما يلي شرح مختصر لأهم هذه التفسيرات:

[1] - Ibid., p. 20.
[2] - Marc GAIGA, op. cit., p. 12.

- SIC 27 "تقييم جوهر المعاملات التي تنطوي على الشكل القانوني لعقد تأجير": هذا التفسير يتعلق بتقييم جوهر المعاملات التي تنطوي على الشكل القانوني لعقد تأجير، وهو يستند أساسا على المعايير التالية: IAS1، IAS 17 "عقود التأجير"، IAS 18 " إيرادات الأنشطة العادية"، IFRS 4 "عقود التأمين".

- SIC 29 "المعلومات التي يتعين تقديمها - اتفاقيات الامتياز للخدمات": هذا التفسير يتعلق بالمعلومات التي يتعين تقديمها من أجل اتفاقيات الامتياز للخدمات، وهو يستند أساسا على المعيار IAS1.

- IFRIC 1 "تغير الخصوم الموجودة والمتعلقة بعمليات التفكيك والاستصلاح وما يشابهها": يشير هذا التفسير إلى المعايير التالية: IAS1، IAS 8 "الطرق المحاسبية، تغييرات التقديرات المحاسبية والأخطاء"، IAS 16 " الأصول الثابتة المادية"، IAS 23 "تكاليف الاقتراض"، IAS 36 " خسائر القيمة للأصول"، IAS 37 "المؤونات والخصوم المحتملة والأصول المحتملة"[1].

خامسا- التعديلات على مستوى المعيار IAS 1:

بعد التعديل الجوهري للمعيار سنة 1997، أجرى مجلس معايير المحاسبة الدولية تعديلين على المعيار (IAS 1). ففي سبتمبر 2007 أصدر المجلس "معيار المحاسبة الدولي 1 المعدل"، حيث تم إجراء العديد من التغييرات على المصطلحات المستخدمة في إطار المعيار، نذكر من بين أهم التعديلات:

- تغيير عنوان القائمة الأولى من "الميزانية" (balance sheet) إلى "بيان المركز المالي"؛

- وجوب إدراج بيان المركز المالي في بداية الفترة الأولى للمقارنة، وذلك عندما يجري الكيان تغييرا في السياسة المحاسبية بأثر رجعي، أو يقوم بإعادة إدراج بنود معينة ضمن القوائم المالية بأثر رجعي، أو عند إعادة تصنيفه لبنود الحسابات في القوائم المالية؛

- عدم الترخيص بعرض معاملات الكيان مع الملاك (بصفتهم ملاكا) ضمن الملاحظات (الملحقات)؛

- متطلبات جديدة تفصيلية تتعلق بعرض بعض عناصر الإيرادات والمصاريف ضمن قوائم الدخل والدخل الشامل والدخل الشامل الآخر.

كما نشر المجلس شهر فيفري 2008 تعديلا على المعيار يستلزم فيه عددا من جوانب الإفصاح الإضافي المتعلقة بحيازة الكيان لأحد الأصول المالية المقدم كحقوق ملكية المتمثل في سند بخيار حق الاسترجاع (puttable instrument)، وهو أداة مالية تمنح لحاملها الحق في إعادة الأداة إلى المصدر نقدا، أو أي أصل مالي آخر أو يتم إعادتها تلقائيا إلى المصدر في حالة وقوع حدث مستقبلي غير مؤكد[2].

[1] - Focus IFRS.com, **Textes des Normes et Interprétations**, le Conseil supérieur de l'Ordre des Experts-comptables (CSOEC) et la Compagnie Nationale des Commissaires aux comptes (CNCC), http://www.focusifrs.com/menu_gauche/normes_et_interpretations/textes_des_normes_et_interpretations/(offset)/0 . Accédé le 20 / 04/ 2018.

[2] - Abbas Ali Mirza, Magnus Orrell, and Graham J. Holt, op. cit., pp. 24-25.

وقد أتبع المجلس هذين التعديلين بمجموعة من التعديلات والتحسينات نلخصها كما يلي:

- التعديلات المتعلقة بعرض: "عناصر أخرى للنتيجة الإجمالية"؛
- التعديلات المنجزة عند نشر التحسينات السنوية (2008-2010)؛
- التعديلات المعنونة بـ "المبادرة المتعلقة بالمعلومات الواجب تقديمها"، والتي نشرت من طرف المجلس بتاريخ 18 ديسمبر 2014[1].

مثال: عرض قائمة المركز المالي

فيما يلي قائمة المركز المالي لشركة تجارية في نهاية الدورة:

الأصول	الدورة N	N-1	N-2
أصول ثابتة معنوية	**69051**	**66236**	**73220**
المبلغ الاجمالي (اصول ثابتة مادية)	352000	236250	231652
الاهتلاكات	(148467)	(101468)	(92898)
أصول ثابتة مادية	**203533**	**134782**	**138754**
أصول مالية (ثابتة)	**18383**	**15449**	**10613**
اجمالي الاصول غير الجارية	**290967**	**216467**	**222587**
المخزون	4531	3693	4561
الزبائن والحسابات المرتبطة بها	248711	229551	217413
أصول مالية (قصيرة الأجل)	8557	1182	1485
حقوق أخرى	70000	80000	70000
ضرائب مؤجلة – أصول	7822	4894	5702
حسابات بنكية	200000	230000	200000
الصندوق	1757	6254	7707
اجمالي الاصول الجارية	**541378**	**555574**	**506868**
اجمالي الأصول	**832345**	**772041**	**729455**

الخصوم	الدورة N	N-1	N-2

[1]- Focus IFRS.com, **Textes des Normes et Interprétations**, op. cit.

رأس المال الاجتماعي	17656	17656	16922
الاحتياطيات	107681	88774	81090
نتيجة الدورة	26302	26076	14936
الأموال الخاصة	**151639**	**132506**	**112948**
حقوق (فوائد) ذوي الاقلية	**498**	**902**	**1302**
مخصصات الأخطار والاعباء	31860	46270	43477
ضرائب مؤجلة على المدى الطويل	45560	43189	39635
المخصصات والخصوم الاخرى على المدى الطويل	**77420**	**89459**	**83112**
ديون مالية لأكثر من سنة	92532	67788	67860
اقتراض على المدى الطويل	**92532**	**67788**	**67860**
ديون مالية لأقل من سنة	37638	28663	24535
موردون وأوراق للدفع	175897	159893	184628
خصوم اخرى على المدى القصير	296721	292830	255070
ديون على المدى القصير	**510256**	**501386**	**464233**
اجمالي الخصوم	**832345**	**772041**	**729455**

ملاحظات حول بيان المركز المالي:

- يجب التمييز ضمن قائمة المركز المالي بين العناصر الجارية وغير الجارية (أصول أو خصوم)، وذلك على أساس الارتباط بدورة الاستغلال العادية أو أجل التحقق (أكبر أو أقل من 12 شهرا)؛

- لابد أن تتضمن القوائم المالية الحد الأدنى من العناصر المطلوبة بمقتضى المعيار الدولي IAS 1، ولا بأس بعد ذلك بإدراج العناصر الأخرى الضرورية من أجل الافصاح الكامل، وذلك حسب طبيعة نشاط كل كيان وحجمه والتنظيم الذي يخضع له؛

- قابلية المقارنة خاصية مهمة تضمنها المعايير الدولية، ولهذا يجب أن تتضمن القوائم المالية قيم البنود المتعلقة بالدورة الجارية المنتهية (N) وقيم تلك البنود للدورة أو الدورات السابقة (N-1، N-2).

المحور التاسع: معيار المحاسبة الدولية رقم 7 قائمة التدفقات النقدية

تم إصدار المعيار المحاسبي الدولي رقم 7 "قائمة التغيرات في المركز المالي" من قبل لجنة معايير المحاسبة الدولية شهر أكتوبر من سنة 1977، وعدل جوهريا شهر ديسمبر من سنة 1992 ليصبح "بيانات التدفق النقدي"[1]، علما أنه تم تعديله لاحقًا أكثر من مرة كما سنرى، خصوصا عند نشر النسخة المنقحة من المعيار الدولي رقم 1 "عرض البيانات المالية" شهر سبتمبر 2007.

أولا- هدف المعيار وموضوعه ومجال تطبيقه:

1- الغرض من إصدار المعيار:

الغرض من قائمة التدفقات النقدية هو تقديم معلومات حول المقبوضات النقدية والمدفوعات النقدية التشغيلية لكيان ما خلال فترة زمنية معينة، مع إعطاء لمحة عامة عن مختلف أنشطته الاستثمارية والتمويلية[2].

2- تعريف النقد والنقد المعادل:

التدفقات النقدية عبارة عن تدفقات واردة وصادرة من النقد والنقد المعادل. ويتكون النقد من نقد بالصندوق وودائع تحت الطلب، أما النقد المعادل (أو المعادلات النقدية) فهي استثمارات قصيرة الأجل وعالية السيولة، جاهزة للتحويل إلى مبالغ معلومة من النقد الذي يتعرض لمخاطرة غير مهمة من حيث تغيرات القيمة.

يتم الاحتفاظ بالنقد المعادل لغرض تلبية الالتزامات النقدية قصيرة الأجل بدلا من الاستثمار أو لأغراض أخرى. ولا يتم اعتبار توظيف ما على أنه معادل للنقد عادة إلا إذا كان له تاريخ استحقاق قريب، قد يكون مثلا ثلاثة أشهر أو أقل من تاريخ الشراء.

في هذا الإطار، يجب على الكيان الإفصاح عن العناصر التي تشكل النقد وما يعادله، كما يجب عليه القيام بالتسوية (المقاربة) بين المبالغ الظاهرة في قائمة التدفقات النقدية والبنود المكافئة لها المعروضة في قائمة المركز المالي[3].

3- مجال تطبيق المعيار:

يجب على كل المؤسسات - بغض النظر عن طبيعة نشاطها- إعداد قائمة التدفقات النقدية وفقا لمتطلبات معيار المحاسبة الدولي رقم 7، هذه القائمة تعرض بصفتها جزءا لا يتجزأ من القوائم المالية لكل

---

[1]- أحمد حلمي جمعة، مرجع سبق ذكره، ص 63.

[2] - Barry J. Epstein and Eva K. Jermakowicz, op. cit., p. 102.

[3] - Focus IFRS.com, **Compilation des normes IAS/IFRS et des interprétations SIC/IFRIC**, le Conseil supérieur de l'Ordre des Experts comptables (CSOEC) et la Compagnie Nationale des Commissaires aux comptes (CNCC), 25 octobre 2010., p. 21., http://www.focusifrs.com/content/view/full/5502. Accédé le 30/04/2019.

فترة محاسبية عند عرض البيانات المالية. ومع التسليم باختلاف النشاط الرئيسي المدر للدخل في كل مؤسسة فإن لدى مختلف المؤسسات نفس الحاجيات من النقد لسداد التزاماتها وتحقيق عوائد للمساهمين فيها، لذلك أصبحت قائمة التدفق النقدي إلزامية بالنسبة لكل كيان[1].

ثانيا- تصنيف التدفقات النقدية:

تقدم بيانات التدفقات النقدية تقريرا عن التدفقات النقدية خلال الفترة، وتكون مصنفة وفقا للنشاطات التشغيلية (أو العملياتية) والاستثمارية والمالية.

1- الأنشطة التشغيلية:

الأنشطة التشغيلية هي الأنشطة الأساسية المساهمة في إنتاج العائدات للكيان، إلى جانب الأنشطة الأخرى غير الاستثمارية أو غير المالية. وتشتق التدفقات النقدية عن الأنشطة التشغيلية بشكل أساسي من عمليات إنتاج العائدات الرئيسية للكيان، وبذلك فهي عادة ما تنتج من المعاملات والأحداث الأخرى التي تدخل ضمن تحديد الربح أو الخسارة.

ينظر مستخدمو القوائم المالية عادة إلى التدفقات النقدية الناجمة عن الأنشطة التشغيلية على أنها مؤشر رئيسي عن مستوى توليد عمليات الكيان لتدفقات نقدية كافية لتسديد القروض والمحافظة على القدرة التشغيلية لهذا الكيان، ودفع أرباح الأسهم والقيام باستثمارات جديدة دون اللجوء إلى مصادر خارجية للتمويل.

يمكن عرض الجزء المتعلق بالأنشطة التشغيلية في قائمة التدفقات النقدية بإحدى طريقتين: المباشرة أو غير المباشرة، وإن كانت معايير الإبلاغ المالي الدولية تفضل الطريقة المباشرة لتقديم صافي النقد من الأنشطة التشغيلية[2].

تبين الطريقة المباشرة العناصر التي تؤثر على التدفق النقدي وحجم التدفقات النقدية. ويشترط المعيار المحاسبي الدولي رقم 7 على الكيانات التي تستخدم الطريقة المباشرة الإبلاغ عن الفئات الرئيسية التالية من إجمالي المقبوضات النقدية والمدفوعات النقدية: النقدية التي يتم تحصيلها من العملاء، الفوائد والأرباح المستلمة عن حصص المساهمة، المبالغ النقدية المدفوعة للموظفين والموردين الآخرين، الفوائد المدفوعة، ضرائب الدخل المدفوعة، مقبوضات ومدفوعات نقدية تشغيلية أخرى.

أما الطريقة غير المباشرة فتعتبر الأكثر استخداما لعرض التدفقات النقدية من الأنشطة التشغيلية، ويرجع ذلك أساسا لسهولة إعدادها. تركز الطريقة على الاختلافات بين نتائج التشغيل الصافية والتدفقات النقدية، وتبدأ بصافي الدخل أو الخسارة (النتيجة الصافية) التي يمكن الحصول عليها مباشرة من قائمة الدخل (حساب النتيجة)، لتتم إضافة أو خصم بنود الإيرادات والمصروفات التي لا تؤثر على النقد للوصول إلى

[1] - Abbas Ali Mirza, Magnus Orrell, and Graham J. Holt, op. cit., p. 35.
[2] - Barry J. Epstein and Eva K. Jermakowicz, op. cit., p. 107.

صافي التدفقات النقدية من الأنشطة التشغيلية. مثلا تتم إضافة الاهتلاك وخسارة القيمة مرة أخرى، لأن هذه النفقات تقلل من صافي الدخل دون التأثير على النقد[1].

2- الأنشطة الاستثمارية:

تشمل أنشطة الاستثمار عمليات الشراء والتنازل عن الممتلكات والمنشآت والمعدات والأصول الأخرى طويلة الأجل، مثل الممتلكات الاستثمارية، كما تشمل أيضا شراء وبيع أدوات الدين وحقوق الملكية (أي سندات واسهم) وأدوات الدين الخاصة بالكيانات الأخرى التي لا تعتبر نقدا معادلا، أو محتفظ بها لأغراض التعامل أو التداول. وتندرج ضمن أنشطة الاستثمار كذلك السلف النقدية والقروض المقدمة لكيانات أخرى، ولكن لا يشمل هذا القروض والسلف المقدمة من طرف البنوك والمؤسسات المالية الأخرى لعملائها، لأنها تصنف بالنسبة إليها على أنها "أنشطة تشغيلية" كونها تدفقات نقدية من الأنشطة الرئيسية المدرة للدخل لهذه المؤسسات (البنوك).

ويعد الإفصاح المنفصل عن التدفقات النقدية الناجمة عن الأنشطة الاستثمارية مهما، لأن هذه التدفقات النقدية تمثل مقدار النفقات المدفوعة بهدف توليد دخل مستقبلي وتدفقات نقدية أخرى.

3- الأنشطة التمويلية:

تشمل أنشطة التمويل الحصول على الموارد وإعادة الموارد إلى أصحابها، كما تتضمن أيضا الحصول على الموارد من خلال القروض (قصيرة الأجل أو طويلة الأجل) وتسديد المبالغ المقترضة[2]. ويعد الإفصاح المنفصل عن هذه التدفقات مهما، لأنه مفيد في توقع المطالبات حول التدفقات النقدية المستقبلية من قبل الجهات المقدمة لرأس مال الكيان.

يقدم الكيان تقريرا منفصلا عن الفئات الرئيسية لإجمالي المقبوضات النقدية وإجمالي دفعات المدفوعات النقدية الناجمة عن الأنشطة الاستثمارية والمالية.

تستثنى معاملات الاستثمار والتمويل التي لا تتطلب استخدام النقد أو النقد المعادل من قائمة التدفقات النقدية. ويتم الإفصاح عن هذه المعاملات في مكان آخر من البيانات المالية بطريقة تقدم كل المعلومات ذات الصلة بهذه الأنشطة الاستثمارية والمالية.

ثالثا- أهمية عرض قائمة التدفقات النقدية:

يمكن القول عموما أن المعلومات عن التدفقات النقدية للكيان مفيدة في تزويد مستخدمي البيانات المالية بأساس لتقييم قدرة الكيان على تشغيل النقد والنقد المعادل وحاجته لاستخدام هذه التدفقات النقدية، لأن

[1] - Ibid., pp. 107-108.
[2] - Abbas Ali Mirza, Magnus Orrell, and Graham J. Holt, op. cit., 2008, p. 38.

القرارات الاقتصادية التي يتخذها المستخدمون تتطلب تقييما لقدرة الكيان على تشغيل النقد والنقد المعادل وتوقيت وحتمية توليدها.

وإذا أردنا التفصيل أكثر، فإن عرض قائمة التدفقات النقدية مع المكونات الأخرى للقوائم المالية (قائمة المركز المالي وقائمة الدخل وقائمة التغيرات في حقوق الملكية) يوفر المعلومات الإضافية التالية لمستخدمي القوائم المالية[1]:

- تقديم رؤية أفضل للهيكل المالي، بما في ذلك السيولة والملاءة المالية وقدرة الكيان على التأثير على مبالغ وتوقيت التدفقات النقدية، وذلك من أجل التكيف مع الظروف المتغيرة واستغلال الفرص؛

- تحسين المعلومات لأغراض تقييم التغيرات في قيم الأصول والخصوم وحقوق الملكية للكيان؛

- يسمح تصنيف المعلومات ضمن القائمة بتقييم تأثير الأنشطة الثلاث على المركز المالي للكيان ومقدار النقد وما في حكم النقد.

فضلا عن ذلك، فإن من شأن قائمة التدفق النقدي أن:

- تعزز إمكانية المقارنة بين الإبلاغ عن الأداء العملياتي من طرف شركات مختلفة، لأنها (القائمة) تلغي آثار استخدام معالجات محاسبية مختلفة لمعاملات متشابهة؛

- تعمل كمؤشر عن قيمة التدفقات النقدية المستقبلية وتوقيتها واحتمال تحققها.

رابعا- طريقتا عرض قائمة التدفقات النقدية:

يتطلب المعيار المحاسبي الدولي رقم 7 أن يتم تصنيف وتقسيم قائمة التدفقات النقدية إلى أربعة مكونات: الأنشطة التشغيلية، أنشطة الاستثمار، أنشطة التمويل، النقد وما يعادله. بمعنى آخر، تقدم قائمة التدفقات النقدية معلومات حول التحصيلات النقدية لكيان ما ومدفوعاته النقدية للفترة المعنية، بحيث تكون تلك التدفقات مصنفة تحت ثلاثة عناوين: الأنشطة التشغيلية وأنشطة الاستثمار وأنشطة التمويل، إلى جانب التغيرات في النقد والنقد المعادل.

ويجب توخي الحذر عند التصنيف حتى يتم إدراج كل معاملة للكيان ضمن الفئة أو الصنف المناسب لها، كما يجب الحرص على عدم تغيير طريقة التصنيف المختارة بين دورة (سنة) وأخرى[2].

وقبل أن نوضح العناصر التي تشملها قائمة التدفقات النقدية وفق الطريقتين (المباشرة وغير المباشرة)، نشير إلى أن المعيار الدولي لم يوضح الحد الأدنى من العناصر واجبة العرض ضمن القائمة.

1- قائمة التدفقات النقدية وفق الطريقة المباشرة[1]:

[1] - Ibid., pp. 35-37.
[2] - Ibid., p. 37.

التدفقات النقدية المتأتية من الانشطة التشغيلية

- ✓ تحصيلات مستلمة من الزبائن
- ✓ مبالغ مدفوعة للموردين والعاملين
- ✓ الفوائد المدفوعة
- ✓ الضرائب المدفوعة على النتائج

- التدفقات النقدية الصافية المتأتية من الأنشطة العملياتية

التدفقات النقدية المتأتية من أنشطة الاستثمار

- ✓ شراء الفرع X صافي النقدية المكتسبة
- ✓ شراء أصول ثابتة
- ✓ الايرادات الناتجة عن بيع العتاد
- ✓ الفوائد المحصلة
- ✓ الأرباح المستلمة عن حصص المساهمة

- التدفقات النقدية الصافية المستخدمة في أنشطة الاستثمار

التدفقات النقدية المتأتية من أنشطة التمويل:

- ✓ إيرادات إصدار أسهم
- ✓ إيرادات الاقتراض طويل الأجل
- ✓ تسديد الديون الناتجة عن عقود الإيجار التمويلي
- ✓ الأرباح المدفوعة عن الأسهم

- التدفقات النقدية الصافية المستخدمة في أنشطة التمويل

- الزيادة الصافية في النقدية وما يعادل النقدية
- النقدية وما يعادلها في بداية الدورة
- النقدية وما يعادلها عند إقفال الدورة

2- قائمة التدفقات النقدية وفق الطريقة غير المباشرة[2]:

التدفقات النقدية المتأتية من الأنشطة العملياتية

- الأرباح الصافية قبل الضريبة

ثم التعديلات بـ:

- ✓ الاهتلاكات

[1] - Eric DUCASSE et al, op. cit., p. 33.
[2] - Ibid., pp. 34-35.

- ✓ خسائر الصرف
- ✓ إيرادات التوظيف (الاستثمار)
- ✓ المصاريف المالية
- ✓ أرباح التشغيل (العملياتية) قبل التغيرات في الاحتياجات من رأس المال العامل
- ✓ الزيادة في الحقوق على الزبائن والمدينين الاخرين
- ✓ الانخفاض في قيمة المخزون
- ✓ الانخفاض في قيمة الموردون
- ✓ الفوائد المدفوعة
- ✓ الضرائب المدفوعة عن النتائج

- التدفقات النقدية الصافية المتأتية من الأنشطة العملياتية

التدفقات النقدية المتأتية من أنشطة الاستثمار:

- ✓ شراء الفرع X، بعد خصم النقدية المكتسبة
- ✓ شراء الأصول الثابتة
- ✓ التحصيلات الناتجة عن التنازل عن المعدات
- ✓ الفوائد المحصلة
- ✓ الأرباح المستلمة عن حصص المساهمة

- التدفقات النقدية الصافية المستخدمة في أنشطة الاستثمار

التدفقات النقدية المتأتية من أنشطة التمويل:

- ✓ إيرادات إصدار أسهم
- ✓ تحصيلات ناتجة عن الإقتراض طويل الأجل
- ✓ تسديد الديون الناتجة عن عقود الإيجار التمويلي
- ✓ الأرباح المدفوعة عن الأسهم

- التدفقات النقدية الصافية المستخدمة في أنشطة التمويل

- الزيادة الصافية في النقدية وما يعادل النقدية
- النقدية وما يعادلها في بداية الدورة
- النقدية وما يعادلها عند إقفال الدورة

خامسا- عناصر أساسية أخرى للمعيار:

سنتطرق في هذا الإطار للعناصر التالية: عرض التدفقات النقدية بالقيمة الصافية، الحركات في معادلات النقد، الفوائد وأرباح الأسهم، الضرائب على النتائج، عمليات الاستحواذ والتنازل عن الفروع ووحدات الاستغلال الأخرى، التدفقات النقدية للعملة الأجنبية.

1- عرض التدفقات النقدية بالقيمة الصافية:

يمكن عرض التدفقات النقدية التالية المتأتية من أنشطة التشغيل أو الاستثمار أو التمويل بصافي قيمتها[1]:

- النقدية الداخلة والخارجة لحساب الزبائن عندما تنشأ التدفقات النقدية من أنشطة العميل وليس من أنشطة الكيان؛

- النقدية الداخلة والخارجة المتعلقة بالعناصر ذات الدوران السريع والمبالغ الكبيرة والاستحقاقات قصيرة الأجل.

2- الحركات في معادلات النقد:

يتم استبعاد الحركات داخل معادلات النقد (cash equivalents) أو بين بنودها من التدفقات النقدية لأغراض إعداد قائمة التدفقات النقدية، لأنها جزء من إدارة نقدية الكيان بدلا عن كونها جزءا من أنشطته التشغيلية والتمويلية والإستثمارية[2].

3- الفوائد وأرباح الأسهم (المكاسب):

يجب عرض التدفقات النقدية المتأتية من الفوائد والأرباح (حصص الأسهم) سواء المحصلة أو المدفوعة بشكل منفصل، كما يجب تصنيف كل منها بشكل مستمر ضمن الأنشطة التشغيلية أو الاستثمارية أو التمويلية وذلك من دورة لأخرى.

4- الضرائب على النتائج:

يجب تقديم التدفقات النقدية من الضرائب على النتائج (ضرائب الدخل) بشكل منفصل، وتصنيفها على أنها تدفقات نقدية تشغيلية ما لم يكن بالإمكان ربطها تحديدا بأنشطة التمويل والاستثمار[3].

5- عمليات الاستحواذ والتنازل عن الفروع ووحدات الاستغلال الأخرى:

يجب عرض كل التدفقات النقدية المتأتية من عمليات الاستحواذ والتنازل عن الفروع ووحدات الاستغلال الأخرى بشكل منفصل، وتصنيفها على أنها أنشطة استثمارية. كما يجب على الكيان أن يوضح إجمالا بالنسبة لتلك العمليات (الاستحواذ والتنازل عن الفروع ووحدات الاستغلال الأخرى) التي تمت خلال السنة المالية كلا من العناصر التالية:

---

[1] - Focus IFRS.com, **Compilation des normes IAS/IFRS et des interprétations SIC/IFRIC**, op. cit., p. 20.
[2] - Abbas Ali Mirza, Magnus Orrell, and Graham J. Holt, op. cit, p. 37.
[3] - Focus IFRS.com, **Compilation des normes IAS/IFRS et des interprétations SIC/IFRIC**, op. cit., pp. 20-21.

- السعر الإجمالي للشراء أو التنازل (البيع)؛
- الجزء من سعر الشراء أو التنازل المدفوع نقدا وبما يعادل النقد؛
- مبلغ النقد (وما يعادله) الذي يحوزه الفرع أو وحدة الاستغلال سواء المكتسَبة أو المتنازل عنها؛
- مبلغ أصول وخصوم الشركة التابعة أو الوحدة الاستغلالية سواء المكتسَبة أو المتنازل عنها، وتكون المبالغ مجمعة حسب الفئات الرئيسية بخلاف النقد والنقد المعادل.

6- التدفقات النقدية للعملة الاجنبية:

تسجل التدفقات النقدية الناجمة عن معاملات العملة الأجنبية بالعملة الوظيفية[1] للمنشأة، وذلك عن طريق تطبيق سعر الصرف بين العملة الوظيفية والعملة الأجنبية على مبلغ هذه الأخيرة عند تاريخ التدفقات النقدية. كما يجب على الشركات التابعة الأجنبية أن تعد بيانات منفصلة للتدفقات النقدية، وتحول التدفقات النقدية لهذه الشركات عند سعر الصرف بين العملة الوظيفية والعملة الأجنبية في تواريخ التدفقات النقدية[2].

لا تعد الأرباح والخسائر غير المحققة (الناجمة عن التغيرات في سعر صرف العملة الاجنبية) تدفقات نقدية، إلا أن تأثير تغيرات سعر الصرف على النقود والنقود المعادلة المحتفظ بها أو المستحقة بالعملة الأجنبية تذكر في قائمة التدفقات النقدية، من أجل مطابقة النقد والنقد المعادل عند بداية ونهاية الفترة.

سادسا- التعديلات على المعيار المحاسبي الدولي رقم 7

لقد كان معيار المحاسبة الدولية رقم 7 قبل تعديله سنة 1992 يقتضي في الأصل من الكيانات المبلغة إعداد قائمة التغيرات في الوضعية المالية، والذي كان يشار إليه أيضا وعادة باسم قائمة تدفق الأموال (funds flow statement)، وقد اعتبر حينها وسيلة مقبولة على نطاق واسع لعرض التغيرات في المركز المالي كجزء من مجموعة كاملة من القوائم المالية. ولكن حاليا عدل مجلس معايير المحاسبة الدولية عنوان المعيار المحاسبي الدولي رقم 7 من "قوائم التدفق النقدي" (Cash Flow Statements) إلى "قائمة التدفقات النقدية" Statement of Cash Flows (العنوان المستخدم في الولايات المتحدة)[3]، أو Cash Flows Statement.

وفي إطار منظوره العام حول عرض البيانات المالية ("مبادرة الإفصاح")، نشر المجلس بتاريخ 29 جانفي 2016 تعديلات على معيار المحاسبة الدولية رقم 7 "قائمة التدفقات النقدية"، حيث أصبح يفترض في الكيان الكشف عن المعلومات التي تمكن مستخدمي البيانات المالية من تقييم التغيرات المتعلقة بالالتزامات المدرجة في أنشطته التمويلية، سواء أكان مصدر هذه التغييرات هو التدفقات النقدية أم لا.

ومن أجل الوفاء بهذا الالتزام يتعين على الكيان الإفصاح عن المعلومات التالية المتعلقة بالتغيرات بخصوص الالتزامات (الخصوم) المدرجة في الأنشطة التمويلية:

[1]- العملة الوظيفية هي العملة التي يزاول بها الكيان غالبية أنشطته سواء كانت تلك الانشطة خاصة بعمليات مالية أو تشغيلية أو غيرها، وليست هي بالضرورة العملة المحلية.

[2] - Abbas Ali Mirza, Magnus Orrell, and Graham J. Holt, op. cit., p. 42.

[3] - Barry J. Epstein and Eva K. Jermakowicz, op. cit., p. 101.

- التغيرات الناتجة عن التدفقات النقدية المتعلقة بعمليات التمويل؛
- التغيرات الناتجة عن الاستحواذ أو فقدان السيطرة على الشركات التابعة أو الشركات الأخرى؛
- أثر التغيرات على أسعار صرف العملات الأجنبية؛
- التغيرات في القيم العادلة؛
- التغييرات الأخرى.

وتشمل متطلبات الإفصاح تلك التغيرات في الأصول المالية التي تدرج تدفقاتها النقدية ضمن أنشطة التمويل أو سيتم إدراجها ضمنها.

تتمثل إحدى طرق تلبية متطلبات الإفصاح المشار إليها في القيام بالتسوية (المقاربة) بين أرصدة فتح الحسابات وأرصدة إغلاقها في قائمة المركز المالي، وذلك فيما يتعلق بالالتزامات المدرجة ضمن أنشطة التمويل. في هذا الإطار، يجب أن تكون المعلومات كافية للسماح لمستخدمي القوائم المالية بالربط بين عناصر التسوية وقائمة المركز المالي وقائمة التدفقات النقدية[1].

عندما يقدم الكيان هذه المعلومات في نفس الوقت الذي يقدم فيه تلك المعطيات عن التغيرات في الأصول والخصوم الأخرى، فيجب عليه أن يعرض التغيرات المتعلقة بأنشطة التمويل بشكل منفصل.

مثال:

تقوم الشركة بإعداد بيان التدفق النقدي الخاص بها وفقا للطريقة المباشرة، وقد توفرت لديك المعلومات التالية عن عملياتها:

- صافي المبيعات (على الحساب): 125000 وحدة نقدية
- الحسابات المدينة (عملاء) في بداية الدورة: 62500
- الحسابات المدينة في نهاية الدورة: 37500
- المشتريات (على الحساب): 100000
- الحسابات الدائنة (موردون) في بداية الدورة: 50000
- الحسابات الدائنة في نهاية الدورة: 47500
- مصاريف التشغيل: 75000
- مصاريف مستحقة في بداية الدورة: 12500
- مصاريف مستحقة في نهاية الدورة: 10000
- إهتلاك الممتلكات والمنشآت: 15000

[1] - Focus IFRS.com, **Amendements à IAS 7,** le Conseil Supérieur de l'Ordre des Experts Comptables (CSOEC) et la Compagnie Nationale des Commissaires aux comptes (CNCC), 25/01/2018, http://www.focusifrs.com/menu_gauche/normes_et_interpretations/textes_des_normes_et_interpretations/amendements_a_ias_7_initiative_concernant_les_informations_a_fournir, accédé le 07/ 05/ 2019.

بغرض عرض بيان التدفق النقدي وفقا للطريقة المباشرة، يطلب منك حساب التحصيلات النقدية من العملاء والمدفوعات النقدية للموردين والنقد المدفوع مقابل نفقات التشغيل.

الحل:

النقد المحصل من العملاء:

صافي المبيعات	125000 و.ن
إضافة: الحسابات المدينة في بداية الدورة	62500
خصم: الحسابات المدينة في نهاية الدورة	(37500)
ومنه: التحصيلات النقدية من العملاء	**150000 و.ن**

النقد المدفوع للموردين:

المشتريات	100000 و.ن
إضافة: الحسابات الدائنة في نهاية الدورة	47500
خصم: الحسابات الدائنة في بداية الدورة	(50000)
ومنه: المدفوعات للموردين	**97500 و.ن**

النقد المدفوع للنفقات التشغيلية:

المصاريف التشغيلية	75000 و.ن
إضافة: المصاريف المستحقة في بداية الدورة	12500
مخصوما منه: المصاريف المستحقة في نهاية الدورة	(10000)
مخصوما منه أيضا: اهتلاك الممتلكات والمنشآت	(15000)
إذن: **النقد المدفوع لتغطية نفقات التشغيل**	**62500** وحدة نقدية

قائمة المراجع:

المراجع باللغة العربية:

1- أحمد حلمي جمعة، **معايير التقارير المالية الدولية- معايير المحاسبة الدولية**، دار صفاء للنشر والتوزيع، الطبعة الأولى، عمان، 2015.

2- بن حركو غنية، **النظام المحاسبي المالي ومعايير المحاسبة الدولية- دراسة مقارنة**، مجلة دراسات اقتصادية، العدد رقم: 04، المجلد 1- جوان 2017.

3- الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، الجريدة الرسمية، القانون رقم 07-11، المؤرخ في 25 نوفمبر 2007، العدد 74، الجزائر، 2007، المادة 3.

4- حسياني عبد الحميد، **أهمية الانتقال للمعايير الدولية للمحاسبة والمعلومة المالية (IAS/IFRS) كإطار لتفعيل حوكمة المؤسسات**، مذكرة ماجستير في العلوم التجارية، تخصص محاسبة وتدقيق، جامعة الجزائر 3، 2010/2009.

5- حسين القاضي، مأمون حمدان، **المحاسبة الدولية ومعاييرها**، دار الثقافة للنشر والتوزيع، الطبعة الثانية، عمان، الاردن، 2011.

6- عقبي حمزة، **انعكاسات تطبيق النظام المحاسبي المالي على الأداء المالي للشركات المدرجة في السوق المالي**، رسالة دكتوراه في العلوم التجارية، جامعة محمد خيضر بسكرة، 2017/2016، ص 21.

7- وليد عبد القادر، حسام الدين خداش، **المعايير المحاسبية الدولية**، الشركة العربية المتحدة للتسويق والتوريدات، الطبعة الأولى، القاهرة، 2013.

المراجع بالغة الاجنبية:

8- Arrêté du 23 Rajab 1429 correspondant au 26 juillet 2008 fixant les règles d'évaluation et de comptabilisation, le contenu et la présentation des États financiers ainsi que la nomenclature et les règles de fonctionnement des comptes (Journal Officiel n°19).

9- Décret exécutif n° 08-156 du 20 Joumada El Oula 1429 correspondant au 26 mai 2008 portant application des dispositions de la loi n° 07-11 du 15 Dhou El Kaada 1428 correspondant au 25 novembre 2007 portant système comptable financier (J.O n°27).

10- Décret exécutif n° 09-110 du 11 Rabie Ethani 1430 correspondant au 7 avril 2009 fixant les conditions et modalités de tenue de la comptabilité au moyen de systèmes informatiques (J.O n°21).

11- Loi n 07-11 du 15 Dhou El Kaada 1428 correspondant au 25 novembre 2007 portant systŁme comptable financier (J.O n°74).

12- Abbas Ali Mirza, Magnus Orrell, and Graham J. Holt, **IFRS Practical Implementation Guide and Workbook**, John Wiley & Sons, Inc., Second Edition, Hoboken, New Jersey, 2008.

13- Amel BENYEKHLEF, **le système comptable algérien étude comparative avec les pays de l'Europe de l'Est et les organismes de normalisation comptable internationale**, Revue du chercheur N° 08/2010.

14- Barry J. Epstein and Eva K. Jermakowicz, **IFRS: Interpretation and Application of International Financial Reporting Standards,** John Wiley & Sons, Inc., Hoboken, New Jersey, United States of America, 2008.

15- Cédric TONNERRE, **les critères européens d'adoption des normes IFRS et leur compatibilité avec le cadre conceptuel**, Cinquièmes Etats Généraux de la Recherche Comptable (conférence), 11 décembre 2015, Paris.

16- Direction générale de la comptabilité, **Instruction n°02 du 29 octobre 2009 portant première application du système comptable financier 2010,** Ministère des finances, Alger.

17- Djelloul BOUBIR, **Du SCF en général et des conséquences comptables de certains principes-conventions de base en particulier**, journée d'étude: insuffisance dans l'application du SCF par les entités algériennes et opinion du CAC, Conseil national de la chambre nationale des commissaires aux comptes, 21-03-2015, Université Alger 3.

18- E. Hirsch FELIX, **Introduction: Why Do We Need Standards**? Libraries Trends (journal), October 1972.

19- Elena BARDU, C. Richard BAKER, **l'application des normes IAS/IFRS dans l'Union Européenne: Outil de gouvernance d'entreprise ou de gouvernance mondiale?** La place de la dimension européenne dans la Comptabilité Contrôle Audit, May 2009, Strasbourg, France. pp.CD ROM, 2009.

20- Emmanuelle CORDANO, **Qualités et défauts des IFRS : petit guide à l'usage des administrateurs**, Revue Française de Comptabilité, N°463 Mars 2013.

21- Eric DUCASSE, et al, **Normes comptables internationales IAS/ IFRS avec exercices d'application corrigés**, de boech, Bruxelles, 2005.

22- Ernst & Young Global Limited, **Applying IFRS – IASB issues revised Conceptual Framework for Financial Reporting**, EYGM Limited, London, 2018.

23- Hervé STOLOWY, **The definition of international accounting through textbook contents**, the 8th World Congress of the International Association for Accounting Education and Research (IAAER) Paris, France, October 23-25, 1997.

24- IFRS Foundation, **Due Process Handbook**, IFRS Foundation Publications Department, London, 2016.

25- International Accounting Standards Board, **Cadre conceptuel de l'information financière 2010**, IFRS Foundation, London, 2010.

26- Kathleen M. MOKTAN, **Definition and Enforcement of International Accounting Standards**, ADB/OECD Anti-Corruption Initiative for Asia and the Pacific, Third Master Training Seminar, Pakistan, 14-17 February 2005.

27 -Loi n° 07-11 du 15 Dhou El Kaada 1428 correspondant au 25 novembre 2007 portant système comptable financier (J.O n°74).

28- Paul PACTER, **Pocket Guide to IFRS Standards: the global financial reporting language**, IFRS Foundation, London, 2017.

29- Peter HATTO, **Standards and Standardization Handbook**, European Commission, Brussels, 2010.

30- Ralph TIFFIN, **the Complete Guide to International Accounting Standards Including IAS and Interpretation**, Thorogood, second edition, London, 2005.

31- Robert K. LARSON, Paul J. HERZ, and Sara YORK KENNY, **Academics and the Development of IFRS: An Invitation to Participate (Commentary),** Journal of International Accounting Research, Vol. 10, No.2, 2011.

32- Roger Hussey and Audra Ong, **International Financial Reporting Standards Desk Reference: Overview, Guide, and Dictionary**, John Wiley & Sons, Inc., Hoboken, New Jersey, 2005.

33- Stephen A. ZEFF, **The Evolution of the IASC into the IASB, and the Challenges it Faces**, The Accounting Review, Vol. 87, No.3, 2012.

34- Stylianou TASOS, **Classification of International Accounting Systems, An Empirical Analysis of Twelve Countries,** IOSR Journal of Business and Management, Volume 20, Issue 6. Ver. I. (June. 2018).

35- Timothy DOUPNIT and Hector PERERA, **International accounting**, McGraw Hill Education, 4 th edition, 2015.

36- Vladimir OBRADOVIC and Nemanja KARAPAVLOVI, **the convergence between IFRS and U.S. GAAP: Past and perspectives,** 3rd International Scientific Conference: Contemporary Issues in Economics, Business and Management- Faculty of economics, University of Kragujevac, 2015.

Sites internet:

37- ALGERIE ECO, **Le Système comptable financier (SCF) au cœur du séminaire organisé par la Direction générale de la Comptabilité,** journal d'information, 21 janvier 2019, https://www.algerie-eco.com/2019/01/21/scf-coeur-seminaire-organise-direction-generale-comptabilite/. Accédé le 14/04/2019.

38- **Chapter 3: Accounting standards and IFRS**, Taxmann Group (Indian publisher), https://www.taxmann.com/bookstore/bookshop/bookfiles/samplechapter3.pdf. Acceded 29/04/2019.

39- Divan, Dimple B, **An empirical study of IFRS and disclosure policies in India,** Chapter – 1, thesis submitted for the award of the degree of doctor of philosophy, department of commerce, Saurashtra University, 2017, http://shodhganga.inflibnet.ac.in/bitstream/10603/202463/8/08_chapter%201.pdf. Acceded 24/02/2019.

40- Focus IFRS.com, **Amendements à IAS 7,** le Conseil Supérieur de l'Ordre des Experts Comptables (CSOEC) et la Compagnie Nationale des Commissaires aux comptes (CNCC), 25/01/2018, http://www.focusifrs.com/menu_gauche/normes_et_interpretations/textes_des_normes_et_interp

retations/amendements_a_ias_7_initiative_concernant_les_informations_a_fournir. Accédé le 07/ 05/ 2019.

41- Focus IFRS.com, **Compilation des normes IAS/IFRS et des interprétations SIC/IFRIC**, le Conseil supérieur de l'Ordre des Experts comptables (CSOEC) et la Compagnie Nationale des Commissaires aux comptes (CNCC), 25 octobre 2010, http://www.focusifrs.com/content/view/full/5502. Accédé le 30/04/2019.

42- Focus IFRS.com, **Textes des Normes et Interprétations**, le Conseil supérieur de l'Ordre des Experts-comptables (CSOEC) et la Compagnie Nationale des Commissaires aux comptes (CNCC), http://www.focusifrs.com/menu_gauche/normes_et_interpretations/textes_des_normes_et_interpretations/(offset)/0. Accédé le 20 / 04/ 2018.

43- Conor Foley, et al., **The Standard Setting Process of International Financial Reporting Standards by the International Accounting Standards Board (IASB)**, CPA Ireland, https://www.cpaireland.ie/CPAIreland/media/Education-Training/Study%20Support%20Resources/F2%20Financial%20Accounting/Relevant%20Articles/the-standard-of-setting-process-of-internation-financial-reporting-standards-by-the-international-accounting-standards-board.pdf. Acceded 08/03/2019.

44- Marc GAIGA, **Norme IAS 01: La présentation des états financiers**, Université NANCY 2, 2009, http://ressources.aunege.fr/nuxeo/site/esupversions/893f7469-71f1-485f-b9a1-a5a4ec9acc03/res/ias01_3.pdf. Accédé 01/05/2019.

45- The IFRS Foundation, **Conceptual Framework for Financial Reporting**, 2018. http://www.masb.org.my/pdf.php?pdf=BV2018_revised_CONCEPTUAL%20FRAMEWORK.pdf&file_path=pdf_file. Acceded 15/02/2019.

46- The IFRS Foundation, **who we are? Our structure**, **why global accounting standards?** https://www.ifrs.org/ . Acceded 26/01/2019 and 20/03/2019.

ملحق:

قائمة معايير المحاسبة والابلاغ المالي الدولية

معايير المحاسبة الدولية (IASs):

رقم المعيار	المعيار	تاريخ نشر المعيار أو تعديله الرئيسي الأحدث
1	عرض البيانات المالية	سبتمبر 2007
2	المخزون	ديسمبر 2003
7	بيانات التدفق المالي	سبتمبر 2007
8	السياسات المحاسبية، التغيرات في التقديرات المحاسبية والأخطاء	ديسمبر 2005
10	الأحداث بعد تاريخ الميزانية (غلق الحسابات)	ديسمبر 2003
11	عقود الانشاء	ديسمبر 1993
12	ضرائب الدخل	أكتوبر 1996
16	الممتلكات والمصانع والمعدات	ديسمبر 2003
18	الإيراد	ديسمبر 1993
19	منافع الموظفين	جوان 2011
20	محاسبة المنح الحكومية والإفصاح عن المساعدات الحكومية	أفريل 1983
21	اثار التغيرات في أسعار صرف العملات الأجنبية	ديسمبر 2003
23	تكاليف الاقتراض	مارس 2007
24	المعلومات المتعلقة بالأطراف ذات الصلة	نوفمبر 2009
26	المحاسبة والتقرير عن برامج منافع التقاعد	جانفي 1987
27	البيانات المالية الموحدة والمنفصلة	ماي 2011
28	المحاسبة عن الاستثمارات في المنشات الزميلة	ماي 2011
29	التقرير المالي في الاقتصاديات ذات التضخم المرتفع	جويلية 1989
31	الحصص في المشاريع المشتركة	ديسمبر 2003
32	الأدوات المالية: العرض	ديسمبر 2003
33	حصة السهم من الأرباح	ديسمبر 2003
34	التقارير المالية المرحلية	جوان 1998
36	انخفاض قيمة الأصول	مارس 2004
37	المخصصات، الالتزامات والأصول المحتملة	سبتمبر 1998
38	الأصول غير الملموسة	مارس 2004
39	الأدوات المالية: الاعتراف والقياس	ديسمبر 2003
40	الاستثمارات العقارية	ديسمبر 2003
41	الزراعة	ديسمبر 2000

معايير الإبلاغ المالي الدولية (IFRSs):

رقم المعيار	المعيار	تاريخ نشر المعيار
1	تبني المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية لأول مرة	نوفمبر 2008
2	الدفع على اساس الاسهم	فيفري 2004
3	اندماج الاعمال	جانفي 2008
5	الأصول غير المتداولة المحتفظ بها برسم البيع والعمليات المتوقفة	مارس 2004
6	استكشاف وتقييم الموارد الطبيعية	ديسمبر 2004
7	الأدوات المالية: الافصاح	أوت 2005
8	القطاعات التشغيلية	نوفمبر 2006
9	الأدوات المالية	جويلية 2014
10	البيانات المالية الموحدة	ماي 2011
11	الشراكات	ماي 2011
12	الإفصاح عن المصالح في الكيانات الأخرى	ماي 2011
13	قياس القيمة العادلة	ماي 2011
14	حسابات التأجيل التنظيمية	جانفي 2014
15	الايرادات من العقود مع العملاء	ماي 2014
16	عقود الايجار	جانفي 2016
17	عقود التأمين	ماي 2017