

جامعة سعد دحلب بالبلدية

كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير

قسم العلوم التجارية

مذكرة ماجستير

التخصص : محاسبة وتدقيق

تبني معايير المحاسبة الدولية

- حالة الجزائر -

من طرف

خالد مقدم

أمام اللجنة المشكلة من:

عمورة جمال	أستاذ محاضر - أ-	جامعة البلدية	رئيسا
دراوسي مسعود	أستاذ محاضر - أ-	جامعة البلدية	مشرفا ومقررا
ناصر مراد	أستاذ محاضر - أ-	جامعة البلدية	عضوا مناقشا
فلاح محمد	أستاذ محاضر - أ-	جامعة البلدية	عضوا مناقشا

البلدية ، نوفمبر، 2009

شكر

لا يسعني وأنا أقدم هذا المجهود، إلا أن أشكر الله وحده على توفيقه.

وأشكر الذين كانوا وراء هذا العمل وساهموا كل من موقعه في تقديم ما يستطيع من عون، وأخص بالذكر

الشكر الجزيل للأستاذ الفاضل المشرف على هذا العمل الدكتور دراوسي مسعود رغم مشاغله الكثيرة، على ما قدمه من ملاحظات و تشجيعات وحث على الاستمرار. وكل أساتذتي في مختلف المراحل التعليمية .

كما لا أنسى عمال إدارة و مكتبة كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير بجامعة البليدة؛

الإهداء

إلى روح والدي رحمها الله ،

إلى والدتي أمد الله في عمرها،

إلى أهلي وإخواني وأقاربي وجميع أصدقائي في جميع المراحل؛

فلهم عليا فضل كبير يعجز الوفاء به أي إهداء أو تقدير؛

الملخص

يعد موضوع إصلاح النظام المحاسبي الجزائري من المواضيع المهمة التي تحتاج إلى الدراسة، ومن خلال هذا البحث الذي يعالج تبني الجزائر لمعايير المحاسبة الدولية كأحد الحلول الممكنة لإصلاح النظام المحاسبي وفقا للمتطلبات الخارجية والداخلية.

فعلى الصعيد الدولي توجد عدة أشكال من النظم المحاسبية التي اعتمدتها العديد من الدول وهذا حسب العوامل الاقتصادية والثقافية والسياسية لكل دولة، حيث شكل اختلاف هذه العوامل بينها عائق أمام اعتمادها لنفس النظام المحاسبي، وبالتالي ظهرت الاختلافات في الممارسات المحاسبية من حيث الاعتراف والقياس والإفصاح، وللتقليل من هذه الاختلافات قامت العديد من الدول في إطار منظمات إقليمية ودولية وكان أهمها لجنة معايير المحاسبة الدولية والتي أصبحت تعرف بمجلس معايير المحاسبة الدولية، حيث شهدت المعايير المحاسبية الصادرة عن هذه الهيئة تطور من حيث نوعيتها والمواضيع التي تعالجها إضافة إلى تزايد الإقبال على الاعتراف بها كنظام بديل لأنظمة المحاسبة المحلية، أو تكيفها وفق للمتطلبات الداخلية والخارجية.

في ظل هذا التوجه؛ أصبح تبني معايير المحاسبة الدولية في الجزائر كأحد الخيارات المطروحة من أجل إصلاح النظام المحاسبي الجزائري، إلا أن الاختلافات الموجودة بين البيئة الاقتصادية الجزائرية والبيئة الاقتصادية التي أنجزت من أجلها هذه المعايير تخلق عدة مشاكل قد تجعل من هذه الإصلاحات لا تحقق الهدف منها .

من خلال استقصاء وضعية المؤسسات من حيث قدرتها وحاجتها لتبني معايير المحاسبة الدولية، تبين ان المحيط الاقتصادي لهذه الشركات لا يتطلب معايير المحاسبة الدولية كنظام مرتبط باتخاذ القرارات الاستثمارية على مستوى الأسواق المالية الدولية، أما من حيث أنه نظام متطور لإنتاج معلومات محاسبية عالية الجودة، فإنه من الضروري الاستفادة منه وهذا عبر التبني التدريجي ووفق الحاجة والإمكانات المتوفرة.

ABSTRACT

The reform of the Algerian accounting regulation is an important topic that needs study. This research deals with Algeria's adoption of the international Accounting standards as a possible solution to reform the accounting regulation on the basis of internal and external requirements.

There are several forms of accounting regulations in the world. This variety is due to the special economic, cultural and political factors of each country. So, these factors become an obstacle against adopting one accounting regulation in the world and this led to the differences in accounting practices in terms of recognition measurement and disclosure. In order to reduce these differences many countries established regional and international organisations .The most important organisation was International Accounting Standards committee (IASC) which became known as International Accounting Standards Board (IASB) .

The accounting standards of this organisation have developed their quality and the topics they discuss .There were also great demand to recognising these standards as an alternative to the local accounting regulations, or adapting them according to the internal requirements.

In the light of this trend, adopting international accounting standards in Algeria become possible solution to reform the Algerian accounting regulation. However, this solution may face some problems because of The differences between Algerian economic environment and the economic environment of the developed countries.

By surveying the situation of companies according to their ability and need to adopt the international accounting standards (IAS/IFRS), the economic environment of this companies does not require these standards as system related to the international financial market. As an advanced system of producing accounting information of a high quality, it is necessary to use it through the gradual adoption according to the demand.

قائمة الجداول

الرقم	الصفحة
01	النظام القانوني لبعض الدول الغربية 23
02	تصنيف (Frank) للأنظمة المحاسبية ، دراسة باستعمال إستبيان سنة 1973 39
03	تواريخ إدراج التوجيهين، في تشريعات البلدان الأوروبية 61
04	محصلة عمليات الخصصة بين سنة 2003-2007 115
05	تطور الناتج الداخلي الخام حسب القطاع القانوني ،خارج قطاع المحروقات 2002-2006 116
06	قطاع المؤسسات الصغيرة والمتوسطة والصناعة التقليدية في نهاية عام 2008 117
07	عدد المؤسسات حسب الملكية 157
08	تصنيف المؤسسات على أساس عدد العمال 157
09	تبويب المبحوثين على أساس عدد سنوات الخبرة 158
10	ترتيب مستخدمين القوائم المالية على أساس الأهمية بالنسبة للمؤسسات 159
11	ترتيب مستخدمي القوائم المالية على أساس ملكية المؤسسات 160
12	تقييم مدى الرضى عن القوائم المالية بالنسبة لمستخدميها 162
13	مدى تعبير القوائم المالية وفق المخطط المحاسبي الوطني على الوضعية المالية للمؤسسة 162
14	الحاجة إلى تطبيق معايير المحاسبة الدولية لدى المؤسسات 164
15	مستخدمي القوائم المالية كدافع لتطبيق معايير المحاسبة الدولية 165
16	إمكانيات تطبيق معايير المحاسبة الدولية 167
17	العوامل المرتبطة بقرار تطبيق معايير المحاسبة الدولية 168
18	وجود خطة لتطبيق معايير المحاسبة الدولية 170
19	المؤسسات وتطبيق النظام المحاسبي المالي 171

قائمة الأشكال

الرقم	الصفحة
01	مكونات نظام المعلومات المحاسبي 20
02	العلاقة بين قيم المحاسبة ل Gary و الأبعاد الثقافية ل Hofestede 25
03	العوامل الداخلية والخارجية المؤثرة في التنظيم المحاسبي 27
04	تويوب (Nobes) لنظم المحاسبية الدولية لسنة 1980 37

قائمة المختصرات

01	American Accounting Association	AAA
02	American Institute of Public Accountants	AICPA
03	Accounting Principles Board	APB
04	Committee of Accounting Procedures	CAP
05	Confederation of Asian and Pacific Accountants	CAPA
06	European Economic Community	EEC
07	Financial Accounting Standards Board	FASB
08	General Agreement Tariffs and Trade	GAAT
09	General Agreement : and Trade and Service	GATS
10	Intergovernmental Working Group of Experts on International	ISAR
11	International Federation of Accountants	IFAC
12	Institute of Chartered Accountants in England and Wales	ICAEW
13	International Financial Reporting Interpretation Committee	IFRIC
14	International Accounting Standards	IAS
15	International Accounting standards committee	IASC
16	International Accounting Standards Committee	IASC
17	International Organization of Securities Commissions	IOSCO
18	International Accounting Standards Board	IASB
19	International Accounting Education Standards Board	IAEB
20	le Comité de la Réglementation Comptable	CRC
21	le Conseil National de la Comptabilité	CNC
22	Plan Comptable Général	PCG
23	Reporting Standards International Financial	IFRS
24	Statement of Financial Accounting Standards	SFAS
25	Standards Advisory council	SAC
26	Standing Interpretation Committee	SIC
27	Securities and Exchange Commission	SEC
28	Strategy Working Party	SWP
29	The Arab Society of Certified Accountants	ASCA
30	The National Association of Accountants	NAA
31	The Accounting Regulatory committee	ARC
32	United Nations Conference on Trade and Development	UNCTAD
33	Working Party on Professional Services	WPPS

الفهرس

الملخص

شكر

الإهداء

11	مقدمة
16	 1.1 التنظيم المحاسبي
16	 1.1.1 ماهية التنظيم المحاسبي
18	 1.1.1.1 تعريف التنظيم المحاسبي
19	 2.1.1.1 مصادر التنظيم المحاسبي
19	 3.1.1.1 تأثير التنظيم المحاسبي على نظام المعلومات المحاسبي
22	 2.1.1 العوامل المؤثرة في التنظيم المحاسبي
22	 1.2.1.1 النظام القانوني
23	 2.2.1.1 العوامل الاقتصادية
24	 3.2.1.1 العوامل الثقافية
27	 3.1.1 دور نظرية المحاسبة في التنظيم المحاسبي
28	 1.3.1.1 تعريف النظرية المحاسبية
29	 2.3.1.1 المنظمات الفعالة في وضع نظرية المحاسبة
30	 3.3.1.1 مداخل تكوين النظرية المحاسبية
33	 2.1 أشكال النظم المحاسبية الدولية
33	 1.2.1 تصنيف النظم المحاسبية الدولية
33	 1.1.2.1 أهمية تصنيف النظم المحاسبية
34	 2.1.2.1 أهم التصنيفات للنظم المحاسبية
40	 2.2.1 التنظيم الحر للمحاسبة
40	 1.2.2.1 تعريف التنظيم الحر (الذاتي) للمحاسبة
40	 2.2.2.1 تعريف المحاسبة الأنجلو سكسونية
41	 3.2.2.1 المحاسبة في الولايات المتحدة الأمريكية
45	 3.2.1 التنظيم القانوني للمحاسبة
45	 1.3.2.1 تعريف التنظيم القانوني للمحاسبة
45	 2.3.2.1 خصائص التنظيم القانوني للمحاسبة
46	 3.3.2.1 المحاسبة في فرنسا

49	3.1 التوافق المحاسبي الدولي
49	1.3.1 الاختلافات المحاسبية وأسبابها
49	1.1.3.1 الاختلافات المحاسبية
51	2.1.3.1 أسباب الاختلافات المحاسبية
52	2.3.1 أشكال التوافق الدولي
52	1.2.3.1 مسار التوافق والتوحيد
53	2.2.3.1 مستويات التوافق والتوحيد
53	3.2.3.1 دوافع التوافق
55	4.2.3.1 معوقات التوافق الدولي
57	3.3.1 جهود التوافق الدولي
57	1.3.3.1 الهيئات على المستوى الدولي
60	1.3.3.1 الهيئات على المستوى الإقليمي
64	2. الإطار الفكري للمحاسبة الدولية
64	1.2 تطور ونشأت المحاسبة الدولية
64	1.1.2 الحاجة إلى المحاسبة الدولية
64	1.1.1.2 تعريف المحاسبة الدولية
67	2.1.1.1.2 أسباب ودوافع ظهور المحاسبة الدولية
69	2.1.2 تطور المحاسبة الدولية
69	1.2.1.2 المؤتمرات الدولية للمحاسبة
70	2.2.1.2 المنظمات الدولية المؤثرة في تطوير المحاسبة الدولية
72	3.2.1.2 تأثير منظمات الولايات المتحدة الأمريكية على وضع المعايير الدولية لمحاسبة
74	4.2.1.2 تأثير الاتحاد الأوروبي
74	3.1.2 مجلس معايير المحاسبة الدولية
74	1.3.1.2 لجنة معايير المحاسبة الدولية
77	2.3.1.2 التنظيم الجديد للجنة معايير المحاسبة الدولية
79	2.2 معايير المحاسبة و الإبلاغ المالي الدولية
80	1.2.2 الإطار المفاهيمي لمعايير المحاسبة الدولية
80	1.1.2.2 أهمية الإطار المفاهيمي
81	2.1.2.2 محتويات الإطار المفاهيمي للجنة معايير المحاسبة الدولية
85	2.2.2 معايير المحاسبة الدولية (IAS)
91	3.2.2 معايير الإبلاغ المالية الدولية (IFRS)
95	3.2 إستراتيجية تبني معايير المحاسبة الدولية
95	1.3.2 صعوبات تبني معايير المحاسبة الدولية

95	1.1.3.2 ردود الفعل الممكن حدوثها عند تبني معايير المحاسبة والتقارير المالية الدولية.....
96	2.1.3.2 تحديات ومشاكل تطبيق معايير المحاسبة والتقارير المالية الدولية.....
99	3.1.3.2 الإجراءات المتبعة للتقليل من مشاكل تبني معايير المحاسبة والتقارير المالية الدولية.....
100	4.1.3.2 آثار تبني معايير المحاسبة والتقارير المالية الدولية.....
101	2.3.2 متطلبات تبني معايير المحاسبة الدولية.....
101	1.2.3.2 التعليم المحاسبي
103	2.2.3.2 معايير المراجعة.....
105	3.2.3.2 الإفصاح المحاسبي
106	3.3.2 تطبيق معايير المحاسبة الدولية في الدول النامية.....
106	1.3.3.2 المحاسبة في الدول النامية
107	2.3.3.2 الدول النامية ومحاولة الاستفادة من معايير المحاسبة والتقارير المالية الدولية
113	3. واقع التنظيم المحاسبي في الجزائر وتحديات تبني معايير المحاسبة الدولية
113	1.3 بيئة المحاسبة في الجزائر.....
113	1.3.3 العوامل المؤثرة في التنظيم المحاسبي في الجزائر
114	1.1.3.3 المؤسسات الاقتصادية
118	2.1.3.3 آلية تمويل المؤسسات.....
120	3.1.3.3 الاستثمار الأجنبي.....
121	4.1.3.3 تأثير النظام الجبائي على المحاسبة
122	5.1.3.3 القانون التجاري
123	6.1.3.3 معايير المحاسبة الدولية والبيئة الاقتصادية الجزائرية
124	2.3.3 مهنة المحاسبة في الجزائر
125	1.2.3.3 الهيئات المنظمة لمهنة المحاسبة في الجزائر
128	2.2.3.3 الممارسين لمهنة المحاسبة في الجزائر
131	3.2.3.3 أخلاقيات مهنة المحاسبة في الجزائر.....
132	4.2.3.3 مشاكل مهنة المحاسبة في الجزائر.....
132	5.2.3.3 مهنة المحاسبة في الجزائر ودورها في تطبيق معايير المحاسبة
133	2.3 الممارسات المحاسبية في الجزائر
133	1.2.3 المخطط المحاسبي الوطني
133	1.1.2.3 نشأت المخطط المحاسبي الوطني
134	2.1.2.3 أهداف المخطط المحاسبي الوطني.....
134	3.1.2.3 المؤسسات الخاضعة للمخطط المحاسبي الوطني.....

135	 4.1.2.3 محتوى ومضمون المخطط المحاسبي الوطني
140	 5.1.2.3 إصلاح النظام المحاسبي
142	 2.2.3 النظام المحاسبي المالي
142	 1.2.2.3 المؤسسات الخاضعة للنظام المحاسبي المالي
143	 2.2.2.3 محتوى الإطار التصوري
145	 3.2.2.3 التنظيم المحاسبي
146	 4.2.2.3 معايير المحاسبة وفق النظام المحاسبي المالي
151	 5.2.2.3 المقارنة بين النظام المحاسبي المالي والمخطط المحاسبي الوطني
154	 6.2.2.3 الإنتقادات الموجهة للنظام المحاسبي المالي
155	 3.3 واقع وأفاق الممارسات المحاسبية في المؤسسات الاقتصادية لجزائرية
155	 1.3.3 عرض محتوى الاستبيان
156	 2.3.3 توزيع الاستبيان
156	 3.3.3 تحليل محتوى الإستبيان
157	 1.3.3.3 الجزء الأولي :إحصاءات متعلقة بخصائص العينة
158	 2.3.3.3 الجزء الثاني : تقييم القوائم المالية وفق المخطط المحاسبي الوطني
164	 3.3.3.3 الجزء الثالث : تطبيق معايير المحاسبة الدولية
170	 4.3.3.3 الجزء الرابع : تطبيق النظام المحاسبي المالي
175	 الخاتمة
181	 المراجع
	الملاحق

مقدمة

تلعب المعلومة المالية دوراً كبيراً في التأثير على مجريات الأحداث الاقتصادية على المستوى المحلي والدولي خاصة مع التطورات والخصائص الجديدة للاقتصاد العالمي من حيث حجم الأسواق المالية و ترابطها، حركة رؤوس الأموال، والتوسع المستمر لسيطرة الشركات الدولية والمتعددة الجنسيات، إضافة إلى التكتلات الاقتصادية الإقليمية والدولية، كالإتحاد الأوروبي ومنظمة التجارة العالمية.

في ظل هذا الوضع الجديد ارتبطت القرارات الاستثمارية الدولية وانتقال رؤوس الأموال عبر أسواق المال العالمية، بنوعية المعلومات المالية المتوفرة ومدى مصداقيتها وموثوقيتها، ولهذا تبرز المحاسبة المالية كأحد أهم الأنظمة المنتجة لهذه النوع من المعلومات، التي تختلف في شكلها ومحتواها من بلد لآخر وهذا راجع إلى اختلاف وجهة النظر المرتبطة بدور وهدف المحاسبة المالية، حيث أدى هذا الاختلاف إلى عجز على مستوى الاتصال - القدرة على فهم وتحليل القوائم المالية - الذي كان ينبغي على نظام المحاسبة المالية أن يوفره لكل مستخدم مخرجاته .

أصبح هذا العجز من بين الأسباب المؤثرة على جلب رؤوس الأموال الأجنبية لصالح دولة مقابل دولة أخرى وفقاً لدرجة الثقة والفهم لهذه المعلومات الناتجة عن نظام المحاسبة المالية المحلي، وتلبية هذه الحاجة سارعت الحكومات والهيئات المكلفة بتنظيم المحاسبة إلى إعادة تصميم واستحداث هذا النظام، تحت قيد ملاءمته للبيئة الاقتصادية والاجتماعية والسياسية، حيث أن نجاحه مرتبط بمدى ملاءمته للمؤسسات والبيئة المحيطة، وتحت ضغوط هذه المتطلبات الداخلية والخارجية الواجب توفرها نشأت الاختلافات في الأنظمة المحاسبية على المستوى الدولي، وللتخفيف من هذه الاختلافات برزت عدة محاولات دولية من طرف المنظمات المهنية المهمة بهذا المجال كان أهمها لجنة معايير المحاسبة الدولية والتي تمثل دورها في اقتراح نظام محاسبي يحضى بقبول دولي ويحقق الأهداف السابقة الذكر، حيث وجدت هذه المنظمة دعم متزايد منذ إنشائها سنة 1973 من طرف منظمات أخرى، إضافة إلى تزايد عدد الدول التي اعتمدت هذا النظام الدولي، وفق درجات مختلفة حسب حاجتها وإمكانياتها المتاحة في هذا المجال.

وفي هذا السياق شهدت الجزائر تغيرات كبيرة على المستوى الداخلي من حيث أشكال وحجم المؤسسات ونشاطاتها الاقتصادية، أما على المستوى الخارجي فدخلها في اتفاقية الشراكة الأورو

متوسطة ومفاوضات الانضمام لمنظمة التجارة العالمية، هذه المتغيرات الجديدة فرضت إعادة النظر وإصلاح العديد من الأنظمة المحلية، كان من بينها إصلاح النظام المحاسبي والذي بدأ التفكير فيه فعليا منذ سنة 1998 حيث برز التوجه نحو تبني معايير المحاسبة الدولية كخيار مطروح في ظل هذه الإصلاحات.

1. طرح الإشكالية : من خلال ما سبق يمكن صياغة إشكالية البحث في السؤال التالي

Ø كيف يمكن تبني معايير المحاسبة الدولية كنظام محاسبي في ظل البيئة الاقتصادية الجزائرية الحالية ؟

و للإجابة عن الإشكالية تم طرح الأسئلة الفرعية التالية :

1- ما هي أشكال النظم المحاسبية ؟ وما هي العوامل المؤثرة في تصميمها ؟

2- ما هي طبيعة نظام معايير المحاسبة الدولية ؟

3- ما هي طبيعة التنظيم المحاسبي في الجزائر ؟ و ما هو توجهه المستقبلي؟

2. فرضيات البحث :

1- تختلف أشكال النظم المحاسبية بين الدول نظراً لاختلاف العوامل المؤثرة في تصميمها، إلا أنها تتشابه من حيث هدفها وهو تلبية احتياجات محيطها .

2- يعتبر نظام معايير المحاسبة الدولية محاولة للتوحيد أو على الأقل التقليل من الاختلافات بين الأنظمة المحاسبية.

3- يعتبر إصلاح النظام المحاسبي الجزائري أمراً ضرورياً، إلا أنه ينبغي الأخذ بعين الاعتبار المتطلبات الداخلية للاقتصاد الجزائري بشكل أساسي، نظراً لخصائص المؤسسات الاقتصادية .

3. أسباب اختيار الموضوع :

الأسباب التي دفعتني لاختيار الموضوع هي :

Ø الرغبة بزيادة المعرفة في مواضيع المحاسبة الدولية؛

Ø التخصص الدراسي؛

Ø إضافة إلى تزامن هذا البحث مع مشروع إصلاح النظام المحاسبي الجزائري؛

4. الهدف من البحث : يهدف البحث إلى دراسة التنظيم المحاسبي من حيث تصميمه والمؤثرات التي تحكم هذا التصميم، إضافة إلى عرض نماذج لأهم النظم المحاسبية المعتمدة دولياً، وهذا قصد الاستفادة منها في التجربة الجزائرية في إصلاح نظامها المحاسبي في إطار احتياجاتها الداخلية والمتطلبات الدولية الجديدة.

5. أهمية البحث : تتأثر جودة ونوعية المعلومات المالية بالممارسات المحاسبية المتبعة والتي بدورها، يتم تحديدها من خلال اختيار معايير محاسبية تحكمها، وبالتالي فإن تلبية احتياجات معينة لمستخدمي المعلومات المحاسبية يتطلب اختيار معايير محاسبية تؤدي هذا الغرض وبالتالي تظهر أهمية هذا البحث في محاولة تحديد كيفية تبني معايير المحاسبة الدولية بطريقة تسمح بتحقيق أهداف هذا التبنى

6. المنهج المتبع:

- اعتمدت في هذه الدراسة على المنهج الوصفي التحليلي كأسلوب مناسب لعرض محتوى هذا البحث من حيث التعريف بالتنظيم المحاسبي وأشكاله والعوامل المؤثرة في تصميمه، بالإضافة إلى عرض التطورات التي شهدتها المحاسبة الدولية من خلال المنظمات المؤثرة فيها كما تم اعتماد هذا المنهج في عرض طبيعة التنظيم المحاسبي والبيئة المحيطة بالممارسات المحاسبية في الجزائر .
- وفيما يخص الدراسة الميدانية فقد تم استعمال استبيان لاستقراء واقع وإمكانيات تطبيق معايير المحاسبة الدولية في الجزائر.

7. صعوبات هذا البحث :

تتمثل صعوبات هذا البحث في : صعوبة الدراسة الميدانية نظراً لثقافة التحفظ عن المعلومة السائدة في المؤسسات الجزائرية بشكل عام وبالخصوص المعلومات المتعلقة مباشرة بالمحاسبة، مما حال دون الوصول لكل المعلومات التي نحتاجها في هذه الدراسة، حيث أثرت هذه الثقافة على صياغة ونوعية وعدد الأسئلة المطروحة.

8. الدراسات السابقة : في إطار هذا البحث تم الإطلاع على عدد من الدراسات

الدراسات الدولية : مجموعة من الدراسات أعدها فريق الخبراء الحكومي الدولي العامل المعني بالمعايير الدولية للمحاسبة والإبلاغ التابع لمؤتمر الأمم المتحدة للتجارة والتنمية، والتي تم عرضها في لدورتين (الدورة 23 في أكتوبر 2006 ، الدورة 24 في أكتوبر 2007) حالة (ألمانيا، البرازيل، جاميكا، بولندا، المملكة المتحدة وإيرلندا الشمالية، الهند، تركيا، مصر) حيث ركزت هذه الدراسات على الممارسات المحاسبية وتأثرها بتطبيق معايير المحاسبة الدولية وتحديد المشاكل على المستوى التنظيمي والتنفيذ، إضافة إلى بعض الحلول المقترحة.

الدراسات المرتبطة بالجزائر :

- دراسة طارق حمزة : مخطط المحاسبة الوطني دراسة تحليلية نقدية، مذكرة ماجستير في العلوم الاقتصادية، فرع النقود والمالية، جامعة الجزائر، 2004/2003، تطرق صاحب هذا البحث إلى أهمية ودور المخطط المحاسبي الوطني في توحيد الممارسات المحاسبية إلا أن جموده وعدم تحديثه أدى لتراجع دور المحاسبة، وبالتالي فإن تحديث المخطط المحاسبي الوطني وفق المتطلبات الاقتصادية المتجددة أمر ضروري.

- دراسة مداني بن بلغيث : أهمية إصلاح النظام المحاسبي للمؤسسات في ظل أعمال التوحيد الدولية، بالتطبيق على حالة الجزائر، أطروحة دكتوراه في العلوم الاقتصادية، جامعة الجزائر، 2003، حاول الباحث معالجة إشكالية بحثه من خلال خمس فصول ركز فيها على مسار التوحيد المحاسبي الدولي ودوره في تحسين إنتاج المعلومة المحاسبية لتلبية الاحتياجات المختلفة للمستخدمين و هذا من خلال إشراكهم في عملية صياغة هذا التوحيد المحاسبي .

- REZZAG LEBZA IMAD , Nécessité d'adapter le Plan Comptable Nationale aux nouvelles exigences Comptables internationales , PGS – Comptabilité ,E.S.C, Alger , 2004 .

قام الباحث بتقديم سرد تاريخي لتطور المحاسبة في الجزائر بالإضافة إلى الهيئات المكلفة بتنظيم مهنة المحاسبة، كما تعرض لمشروع الإصلاحات التي قام بها المجلس الوطني للمحاسبة، إضافة إلى تطرقه للهيئات الدولية والمحلية المؤثرة في وضع معايير المحاسبة الدولية.

9. حدود الدراسة: يعتبر تبني معايير المحاسبة الدولية موضوع واسع ومتداخل وللتحكم في هذا الموضوع تم تحديد نقاط هذه الدراسة في ما يلي :

- تم التعرض لأشكال التنظيم المحاسبي في الولايات المتحدة الأمريكية وفرنسا كنموذجين لهما تأثير كبير على النظم المحاسبية في باقي الدول.
- في ما يخص معايير المحاسبة الدولية والتقارير المالية الدولية تم التطرق إلى المعايير الصادرة عن المجلس لغاية جانفي 2009 و دون التطرق للتفسيرات المرتبطة بهذه المعايير .
- في الدراسة الميدانية : تم التركيز على المؤسسات، وهذا باعتبارها هي المعني المباشر بتطبيق معايير المحاسبة الدولية وهذا من حيث مدى ملاءمته، إضافة إلى الحاجة والقدرة على تطبيقه. حيث تم تجاهل الأطراف الأخرى، كمهنة المحاسبة، وهذا باعتبارها خدمة يجب أن توفر الحاجيات ومتطلبات المؤسسات في هذا المجال.

10. هيكل البحث: لمعالجة موضوع الإشكالية تم تقسيم البحث إلى ثلاثة فصول:

- الفصل الأول: النظم المحاسبية الدولية، يعالج هذا الفصل أهمية التنظيم المحاسبي والعوامل المؤثرة فيه، إضافة إلى عرض أهم التصنيفات لهذه النظم.
- الفصل الثاني: يعرض هذا الفصل تطور المحاسبة الدولية والحاجة إلى معايير تحكم هذا النظام المحاسبي الجديد، إضافة إلى دور المنظمات الدولية والإقليمية في تطوير هذا النظام من حيث وضع المعايير والتشجيع على تبنيها، كما تم التطرق إلى التحديات التي تواجه تطبيق هذه المعايير في الدول النامية.
- الفصل الثالث: يعالج الفصل الثالث التنظيم المحاسبي في الجزائر من حيث الممارسات والعوامل المؤثرة في تطورها، إضافة إلى الإصلاحات المرتبطة بتحسين الممارسة المحاسبية في الجزائر، وهذا ضمن التوجه نحو تبني معايير المحاسبة الدولية، كما تم من خلال هذا الفصل عرض للدراسة الميدانية والمتعلقة بإمكانيات تطبيق معايير المحاسبة الدولية في الجزائر.

الفصل 1

النظم المحاسبية الدولية

تطورت المحاسبة بتطور النشاط الاقتصادي للإنسان، حيث كان هدفها الأساسي قياس الثروة والمحافظة عليها من خلال توفير معلومات مالية مفهومة تعبر عن حصيلة معاملات لها أثر على المركز المالي للشركة، ولتحقيق هذا الهدف استوجب تنظيم مهنة المحاسبة من خلال ضبط الممارسات المحاسبية بواسطة منظمات مهنية خاصة أو حكومية، حيث أن هذا التنظيم يأخذ عدة أشكال تختلف باختلاف العوامل الاقتصادية والسياسية والاجتماعية التي تعتبر مؤثرات رئيسية في تحديد دور المحاسبة وكيفية تنظيمها؛ كما اختلافات مستويات هذا التنظيم، فمن المحلي إلى الإقليمي ثم الدولي؛ وسنتطرق في هذا الفصل إلى التنظيم المحاسبي والنظم المحاسبية الدولية وأسباب اختلافها، ودوافع ومعوقات التوافق بينها

1.1 التنظيم المحاسبي

إن الهدف من قواعد المحاسبة المستعملة من طرف المؤسسة، هو إعداد وعرض القوائم المالية للتقليل من حالة عدم التأكد لمختلف مستعملي المعلومة المحاسبية [1] P 961.، إلا أن اختيار هذه القواعد والإجراءات مرتبطة بحدود الحريات المطروحة من البدائل، حيث أن هذه البدائل المسموح بها قد يكون لها بعض الآثار المختلفة على القوائم المالية. ولهذا فإن تحديد هذه البدائل المسموح بها، وأثار كل واحد منها، هو العمل المطلوب من طرف الجهة الموكلة إليها تنظيم المحاسبة وهذا بوضعها في إطار يسمح لمعدي القوائم المالية ومستعمليها من فهمها وتطبيقها، بما يحقق أغراض الاستعمال لكل طرف.

1.1.1 ماهية التنظيم المحاسبي

تمتد اللبنة الأولى للمحاسبة الحديثة إلى قرابة السبعمئة عام، فالمحاسبة في صورتها الأولى وأفكارها الأساسية مازالت مستمرة في وقتنا هذا، وهذه الأفكار الأساسية للمحاسبة لا يمكن أن تكون قد عاشت قرابة السبعمئة عام لمجرد التعود عليها بل لمقدرتها على أن تستمر صالحة للاستعمال وثبوت فائدتها طول هذه المدة، وهذه الأفكار الأساسية يمكن تلخيصها فيما يلي [2] ص ص (39-41) :

- الحاجة للتسجيل حتى يمكن التقرير؛
- الحاجة للمراجعة حتى يمكن الثقة؛

- الحاجة للتفسير والترجمة حتى يمكن الفهم؛

فالفكرة الأولى تقضي بأن من يتحمل المسؤولية، عليه أن يقدم تقرير يوضح فيه مدى وفائه لهذه المسؤولية، أما الثانية فإنها تقر بميزة الخطأ أو النسيان أو سوى الفهم لدى الإنسان وما يترتب عنها من ضعف الثقة في تقريره وبالتالي حتمية مراجعته، وهذا بوضع آليات تمكن من ذلك، أما الفكرة الثالثة فتؤكد على أن التقرير عن المسؤولية قد يكون مبهماً، وبالتالي فإنه يحتاج إلى تفسير وتوضيح الحقائق التي جاء بها هذا التقرير من أجل اتخاذ القرارات السليمة .

يجد الباحث في تاريخ الحضارات القديمة والحديثة بأنها مارست النشاط التجاري أو الاقتصادي والمالي وأنها استعانت في مواجهة هذه المشاكل بصور مختلفة من النظم المحاسبية، ففي الحفريات المصرية والإغريقية والرومانية القديمة ما يثبت أن هذه الدول كانت تمسك حسابات لإدارة ممتلكاتها. إلا أن مسك الدفاتر على أساس القيد المزدوج لم يوجد إلا في سجلات التجار في بعض المدن الإيطالية في النصف الأول من القرن الرابع عشر الميلادي [3]ص11. كما أن أول ما نُشر من أعمال مكتوبة عن مسك الدفاتر على أساس القيد المزدوج كان في عام 1494 م الميلادي حيث قام لوقا بسيولي بنشر كتاب يحتوي في قسم منه على وصف ومسك الدفاتر على أساس القيد المزدوج، بينما خصص الكتاب أصلاً للرياضيات. هذا بالرغم من أن مسك الدفاتر على أساس القيد المزدوج لم يكن من مبتكرات بسيولي، حيث نشأ قبل ذلك، إلا أن نشره للكتب أدى إلى انتشاره بسرعة في القارة الأوروبية، فقد صدرت الكتابات في توصيف طريقة القيد المزدوج بعد ذلك خلال القرن السادس عشر في كل من ألمانيا وإنجلترا وفرنسا على نمط توصيف بسيولي له، ومن الناحية الوظيفية استمرت المحاسبة خلال القرنين السادس عشر والسابع عشر في تأدية نفس الخدمات التي كانت تؤديها في المرحلة التاريخية السابقة [5]ص32، وهي توفير الحماية لموجودات المشروع.

أدى ظهور الثورة الصناعية إلى انتشار المصانع والوحدات الإنتاجية العائلية والفردية، التي سرعان ما شهدت نمو كبير لم يستطع مالكة من توفير ما تحتاجه هذه الاستثمارات من أموال، حيث ظهرت الحاجة للبحث عن حلول أخرى للتمويل، كان من أهمها إنشاء شركات المساهمة العامة، والتي تميزت بظهور مشكلة الوكالة في تسيير هذه الاستثمارات والأموال، وفي ظل غياب إطار معروف للممارسات المحاسبية يمكن من خلالها تقييم وتحديد مسؤولية الإدارة اتجاه هذه الأموال، ومع اختلاف المصالح والصراعات بين الإدارة والملاك، كان المحاسب المتهم الأكبر في عدم قدرته على حماية هذه الأموال، وهذا راجع لعدم وجود معايير للمحاسبة والمراجعة متعارف عليها يمكن استعمالها في حماية هذه الأموال أو من أجل استعمالها في تحديد المسؤوليات، إضافة إلى أن كلا من المحاسب والمدقق كانا يعملان وفق مشيئة الإدارة و تحت إمرتها [5]ص (32-33) . هذه الضغوط كانت كافية لدفع المحاسبين لتفكير في حماية أنفسهم، وهذا من خلال إنشاء

الجمعيات المهنية التي كان لها الفضل في محاولة صياغة النظرية المحاسبية وتنظيم الممارسات المحاسبية. وكانت هذه المحاولة عبر ثلاثة مراحل [6] ص 30:

- مرحلة مساهمة الإدارة (1900-1933) حيث تمتعت إدارة شركات المساهمة غالباً بسيطرة تامة على اختيار المعلومات المالية، وحددت مفهوم ومضمون الإفصاح بما يتناسب مع مصالحها.
- مرحلة مساهمات المجمعيات المحاسبية المهنية والعلمية (1933-1973) حيث بذلت جهود بحثية مكثفة لإيجاد مبادئ محاسبية مقبولة عموماً (GAAP).
- مرحلة تسييس: (Politization) عملية إنشاء و تطوير المعايير المحاسبية والتي بدأت منذ عام 1973، حيث تم التخلي علمياً ورسمياً عن البحث لإيجاد مبادئ محاسبية مقبولة عموماً وتم تبني مدخل وضع إطار مفاهيمي نظري، يعد دستوراً موجهاً للتطوير المحاسبي المستقبلي في صياغة معايير محاسبية، تمثل حلاً متنازقة للمشاكل المحاسبية المعاصرة و يكون هذا الإطار المفاهيمي في الوقت نفسه دليلاً لتطوير حلول متنازقة للمشاكل المحاسبية المستجدة .
- تعتبر المرحلة الأولى، مرحلة التنوع أو الفوضى في الممارسات المحاسبية أما المرحلة الثانية فهي مرحلة التوجه نحو التنظيم المحلي للممارسات المحاسبية، أما الثالثة فهي مرحلة البحث عن تنظيمها على المستوى الدولي.

1.1.1.1 تعريف التنظيم المحاسبي (Accounting Regulation) :

هو محاولة وضع إطار عام للممارسة المحاسبية وذلك بتنظيم هذه الممارسات، ووضع ضوابط وحلول للمشاكل التي تواجه التطبيق العملي لها. ويتجسد التنظيم المحاسبي في وضع معايير لقياس وتحديد ضوابط الممارسات المحاسبية، حيث ينبغي أن يأخذ بعين الاعتبار النقطتين التاليتين [7] ص 57:

- ما هو التنظيم المحاسبي المناسب للممارسات المحاسبية السائدة (مرن وقابل للتطبيق)؟
- موضع التنظيم المحاسبي بالنسبة لقانون الشركات أو القانون التجاري.

وبالتالي فالتنظيم المحاسبي، يتجسد في وضع معايير الإفصاح والقياس وتحديد الممارسة الممكنة عند معالجة معطيات معينة، وهذا من أجل الحصول على معلومات منظمة ومفيدة للأطراف المستعملة لها، حيث لكل منهم غاية محددة منها، إلا أن الاختلاف في استعمال هذه المعلومة يعتبر من أهم العوائق عند وضع المعايير، حيث يسعى كل طرف للتأثير في صياغة هذه المعايير. ويمثل المعيار نموذج أو دليل إرشادي لقياس شئ ما، أما في المحاسبة فهو بمثابة المرشد الأساسي لقياس العمليات والأحداث والظروف التي تؤثر

على المركز المالي للشركة ونتائج أعمالها [8] ص 371 . ويتعلق كل معيار بعنصر محدد من عناصر القوائم المالية، فموجبه يتم تحديد الوسيلة المناسبة للقياس والعرض أو كيفية التصرف والمعالجة في هذا العنصر لتحديد نتائج الأعمال وعرض المركز المالي للشركة [9] ص 7.

في الواقع فإن المتتبع للتطور التاريخي لمعايير المحاسبة يرى أنه يمكن تشبيهها إلى حد كبير بالقوانين الوضعية الأخرى، والتي يتم وضعها من قبل أعضاء المجتمع بناءً على احتياجاتهم وتجاربهم في الحياة [9] ص 59

2.1.1.1 مصادر التنظيم المحاسبي

تختلف مصادر التنظيم المحاسبي من دولة إلى أخرى وبصفة عامة تكون من إحدى المصادر التالية P6 [10]:

- التشريعات والقوانين (القانون التجاري، قانون الشركات) ؛
- القواعد الصادرة عن الهيئات الحكومية (وزارة المالية) ؛
- الهيئات الحكومية المنظمة للبورصة ؛
- المعايير المحاسبية الصادرة عن الهيئات المهنية ؛
- الإرشادات المحاسبية الصادرة عن الهيئات الخاصة المهتمة بمهنة المحاسبة ؛

3.1.1.1 تأثير التنظيم المحاسبي على نظام المعلومات المحاسبي

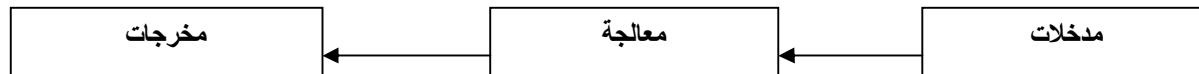
تعتبر المحاسبة في الوقت الحاضر كنظام للمعلومات، هدفه خدمة عدة أطراف من خلال تزويدهم بالمعلومات المناسبة، لاتخاذ القرارات الرشيدة، وتعرف المحاسبة بأنها نظام للمعلومات يختص بقياس ومعالجة ثم إيصال المعلومات المالية عن المؤسسة للأطراف ذات المصلحة وذلك كي تستفيد من تلك المعلومات في اتخاذ القرارات الرشيدة، [11] ص 26. وبالتالي فإن المحاسبة تلعب دوراً مهماً في نظام المعلومات الإداري للمؤسسة ونظام المعلومات المحاسبي على وجه الخصوص.

حيث يعرف نظام المعلومات بأنه ذلك النظام الذي يتضمن مجموعة متجانسة ومتراصة من الأعمال والعناصر والموارد، تقوم بتجميع وتشغيل وإدارة ورقابة البيانات بغرض إنتاج وتوصيل معلومات مفيدة لمتخذي القرارات من خلال شبكة من قنوات وخطوط الإتصال [12] ص 21.

أما نظام المعلومات المحاسبي فيعرف بأنه أحد مكونات نظام المعلومات الإداري والذي يهتم بجمع وتصنيف ومعالجة البيانات المالية وتحويلها إلى معلومات يتم توصيلها إلى الأطراف المختلفة ذات العلاقة من أجل ترشيد قراراتهم، ويتكون هذا النظام من الأشخاص، الإجراءات وتكنولوجيا المعلومات ويؤدي ثلاثة وظائف هامة في أي مؤسسة هي :

- جمع وتخزين البيانات وتحويلها إلى معلومات ملائمة ومفيدة في عملية اتخاذ القرارات التي تساعد إدارة المؤسسة في تخطيط وتنفيذ ورقابة الأنشطة المختلفة؛
- معالجة البيانات وتحويلها إلى معلومات ملائمة ومفيدة في عملية اتخاذ القرارات التي تساعد إدارة المؤسسة في تخطيط وتنفيذ ورقابة النشاطات المختلفة ؛
- توفير الرقابة الكافية لحماية أصول المؤسسة وممتلكاتها، بحيث تضمن هذه الرقابة توفير المعلومات، التي يمكن الإعتماد عليها في الوقت المناسب؛

يمكن توضيح بإختصار مكونات نظام المعلومات المحاسبي حسب الشكل رقم (01)



الشكل رقم (01) مكونات نظام المعلومات المحاسبي المصدر : من إنجاز الطالب

يمكن أن ينظر إلى المحاسبة على أنها مصنع للمعلومات تمثل المواد الخام فيه أو المدخلات، أرقام العمليات والفعاليات الاقتصادية وهي عبارة عن معطيات، وتسمى أيضا الأحداث الاقتصادية، لتعالج هذه الأرقام وفق نظام محاسبي يصمم بشكل يتلائم مع طبيعة عمل المشروع وأهدافه، وفق فروض ومبادئ محاسبية معينة، حتى تُخرج لنا في النهاية نتائج ومعلومات محاسبية، منظمة بشكل ملخص أو تحليلي وهي عبارة عن معلومات، يتم عرضها على أصحاب المصالح ومتخذي القرار [13] ص 209.

حيث يظهر تأثير التنظيم المحاسبي على نظام المعلومات المحاسبي للمؤسسة من خلال الآتي:

- المدخلات: هي عبارة عن المعطيات المالية التي تعبر عن الأحداث والعمليات التي قامت بها المؤسسة. وتتأثر المدخلات من حيث أن التنظيم المحاسبي هو الذي يحدد المعطيات الواجب استخدامها في إعداد التقارير المالية وهذا بعد معالجتها.

- المعالجة: تتم معالجة هذه المعطيات بواسطة إجراءات محكمة بالقواعد والمبادئ التي أقرها التنظيم المحاسبي، فقد يسمح باستعمال طريقة الإهلاك المتناقص مثلا بدلا من طريقة الإهلاك الخطي حيث أن كل طريقة تفرض معالجة معينة.
- المخرجات : تتمثل المخرجات في المعلومات المالية المنتجة من طرف نظام المعلومات المحاسبي، وهذا في شكل قوائم وتقارير مالية، يحدد التنظيم المحاسبي شكلها ومحتواها والجهات الموجه لها.

كما أن نظام المعلومات المحاسبي يتأثر من حيث الأفراد القائمين عليه وهذا بمدى إلمامهم بالتوجيهات والتعليمات القديمة أو (و) المستحدثة من طرف التنظيم المحاسبي، وهذا لتفادي مخاطر جهل الأساليب [14] ص 98، على مستوى كل من البيانات الواجب إدخالها للنظام ليتم معالجتها، وطرق وإجراءات المعالجة (طرق محاسبية)، إضافة إلى أشكال ونوعية المعلومات الواجب الحصول عليها كمخرجات.

أما وسائل المعالجة فقد تكون يدوية أو آلية وهذا باستعمال برامج الحاسوب، والتي تحتاج لأن تكون قادرة على معالجة البيانات وإنتاج المعلومات وفق متطلبات التنظيم المحاسبي .

بشكل عام فإن تأثير التنظيم المحاسبي على نظام المعلومات المحاسبي قد يكون إيجابيا أو سلبيا.

- التأثيرات السلبية : إن الإطار العام للتنظيم المحاسبي من حيث القواعد والمبادئ والإجراءات والوثائق ومتطلبات الإفصاح وعرض القوائم المالية التي يفرضها، لا تخص مؤسسة معينة بل هي مفروضة على جميع المؤسسات، كما قد يكون هناك تنظيم محاسبي قطاعي إلا أن الاختلاف الموجود بين حجم وشكل المؤسسات قد لا يتلائم مع التنظيم المحاسبي وبالتالي فإن تطبيقه من خلال نظام المعلومات المحاسبي للمؤسسة قد يشكل أخطار على المؤسسة وهذا من خلال تظليل متخذي القرار المعتمد على معلومة مالية هي من مخرجات نظام لا يتلائم مع احتياجات المؤسسات وأصحاب المصالح المرتبطين بها.
- التأثيرات الإيجابية : قد يسهل التنظيم المحاسبي على المؤسسة اختيار الطرق والممارسات المحاسبية التي تحقق أفضل منفعة ممكنة من وجود نظام معلومات محاسبي، وفي هذا المجال أوضحت دراسة لجمعية المحاسبة الأمريكية، أن توليد المعلومة المحاسبية يعتبر جزء من وظيفة نظام المعلومات المحاسبي غير أن المظهر الأساسي لهذه الوظيفة في عملية الاتصال التي تنطوي على توزيع المعلومات المحاسبية وتفسير متخذي القرارات لمحتوياتها [15] ص 172، والمنفعة في المعلومة المحاسبية يمكن قياسها والتعرف عليها من خلال المقارنة بين موقف المستخدمين لها قبل تلقيهم لها ثم بعد استقبالهم واستخدامهم لها .

2.1.1 العوامل المؤثرة في التنظيم المحاسبي

تُعرف المحاسبة بأنها عبارة عن علم تحكمه مفاهيم وفروض ومبادئ وأهداف ومعايير، يتم الاسترشاد بها في تحقيق الإبداع الفني لتطبيق مراحل الدورة المحاسبية عن طريق تحليل المعاملات وقياس الأحداث الاقتصادية والاجتماعية، ويتم تجسيدها لممارسة مراحل النظام المحاسبي من إدخال البيانات وتشغيلها واستخلاص نتائجها على شكل معلومات محاسبية، تصاغ في قوائم مالية تقدم إلى مستخدمي تلك المعلومات لأجل التخطيط والرقابة وتقييم الأداء واتخاذ القرارات [16] ص ص (122، 123).

من هذا التعريف يمكن أن نستنتج الدور الذي تلعبه المحاسبة على المستوى الاقتصادي والاجتماعي ومدى تأثيرها وتأثرها، فالمحاسبة المالية تتأثر بالبيئة التي تعمل بها [17] ص 106. ولأهم المختلفة تاريخ مختلف وقيم ثقافية وأنظمة سياسية واقتصادية مختلفة، كما تختلف كذلك في درجة النمو الاقتصادي وهذه العوامل القومية تتفاعل مع بعضها البعض وتؤثر بدورها في تطور وتطبيق ممارسات المحاسبة المالية وإجراءات التقارير ويمكن تصنيف العوامل التالية المؤثرة في تنظيم المحاسبة:

1.2.1.1 النظام القانوني

يعتبر النظام القانوني (القانون العام، القانون الروماني) من المتغيرات المؤثرة في التنظيم المحاسبي [18] P191. ينتشر في العالم اتجاهين، القانون العام والذي تعتقه الدول الأنجلو سكسونية، حيث يعتمد فيه القضاء على اجتهاد القاضي. كما أن الأحكام السابقة يمكن اعتبارها كقواعد للقياس. أما في الدول التي تطبق القانون المدني فإن القواعد القانونية محددة وعلى القاضي تطبيقها. وقد كان للنظامين تأثير مختلف على المحاسبة من حيث صيغة معاييرها والهيئة المكلفة بتنظيمها.

ففي نظام القانون العام، تلعب الهيئات المهنية الخاصة دورا فعالا في وضع القواعد والمعايير المحاسبية وتنظيم مهنة المحاسبة. أما الدولة فقد ينحصر دورها في التنسيق بين هذه المنظمات أو الإشراف والرقابة. أما في الدول التي تطبق القانون المدني، فإن الدولة هي التي تتكفل بصياغة وإرساء القواعد والإجراءات المحاسبية ويبقى دور المنظمات المهنية الخاصة دورا ثانويا، فقد تتكفل بالتكوين وإرساء بعض القوانين الأخرى كقواعد السلوك المهني؛ مراقبة جودة الخدمات المهنية؛ ويمكن توضيح النظام القانوني لبعض الدول في الجدول التالي.

الجدول رقم (01): النظام القانوني لبعض الدول الغربية [18] P92

القانون العام	بريطاني و بلاد الغال	إيرلندا	الولايات المتحدة	كندا	أستراليا	نيوزيلاندا	هونغ كونغ
القانون الروماني	فرنسا	إيطاليا	ألمانيا	إسبانيا	هولندا	البرتغال	اليابان

2.2.1.1 العوامل الاقتصادية

1.2.2.1.1 النظام الاقتصادي

تلعب المحاسبة دور مهم في النمو الاقتصادي لأي بلد، حيث تتحقق التنمية الاقتصادية من خلال تحسين أداء النظام المحاسبي على المستوى الكلي والجزئي للاقتصاد P599 [19]. فتأثير النظام الاقتصادي يقوم على الفرض الأساسي الذي يقول أن المفاهيم المحاسبية في بلد ما مرتبطة بالنظام الاقتصادي السائد في ذلك البلد [20] ص 14. وهذا من ناحية ملكية المؤسسات (عامة، خاصة)، ففي الدول التي تغلب فيها ملكية الدولة للمؤسسات تكون المحاسبة موجهة حسب السياسات العامة للدولة، حيث تتكفل الدولة بالسيطرة على وضع وتنظيم الممارسات المحاسبية. أما في الدول الرأسمالية التي تنتشر فيها الملكية الخاصة، فإن دور المحاسبة الأساسي هو توفير معلومات للمستثمرين وأصحاب رؤوس الأموال بالدرجة الأولى، أما من حيث تنظيمها فيتركز لدى المنظمات المهنية .

2.2.2.1.1 مصادر التمويل

تركز المحاسبة في الدولة ذات الأسواق المالية القوية مثل الولايات المتحدة الأمريكية والمملكة المتحدة على بيان مدى كفاءة الإدارة في تشغيل الشركة، وقد صممت لمساعدة المستثمرين على تحديد التدفقات المالية المستقبلية وكذلك المخاطر المحتملة [21] ص ص (58.57)، أما في الدول التي تعتمد المؤسسات فيها على الإقراض من البنوك فإن المحاسبة تركز على تحديد المعلومات المالية التي توضح لمستخدميها ما يؤكد لهم ضمان الملكية و أصول المؤسسات واسترجاع أموالهم في حالة التوقف [22] ص 98.

3.2.2.1.1 قانون الجبائي

تعتمد العديد من الدول في تحديد ضرائب الأرباح على ما يعرف بالربح الجبائي والذي يتم حسابه على أساس الربح المحاسبي بعد إجراء تعديلات يفرضها قانون الضرائب، وهذا بإضافة أو إلغاء بعض المصاريف أو الإيرادات، كما أن التشريعات الجبائية قد تمنع أو تحد من استعمال بعض الممارسات المحاسبية، في الجزائر مثلاً تحت التشريع الضريبي على استعمال الاهتلاك الخطي .

4.2.2.1.1 مستوى التطور الاقتصادي

شهدت المحاسبة تطور ملازم للتطور الاقتصادي فهي مُطالبة بالحلول وتحديد طرق ومبادئ للقياس والإفصاح عن المشاكل والمعاملات التي تظهر. فهي وسيلة لتوفير معلومات مالية مناسبة، فالعوامل الاقتصادية من أهم المؤثرات على التنظيم المحاسبي في الدولة، وبصفة أكبر مستوى النمو الاقتصادي الذي له أثر إيجابي على مستوى تطور التنظيم المحاسبي والممارسات المحاسبية [23]P 376، كما أن تطور المحاسبة يساعد في دفع وتيرة التنمية الاقتصادية وهذا بتوفير معلومة ذات مصداقية تمكن من اتخاذ قرارات رشيدة.

5.2.2.1.1 الروابط الاقتصادية والسياسية

تعتبر العلاقات الاقتصادية والسياسية عاملا هاما في تحديد النظام المحاسبي المتبع، فنجد كثير من الدول التي خضعت للاحتلال البريطاني قد تأثرت بالنموذج البريطاني من حيث، التعليم المحاسبي، التقارير المالية، مهنة المحاسبة وتنظيمها، [24] P231، وبالمثل بالنسبة للدول التي أُحتلت من طرف فرنسا. مثل الجزائر وتونس حيث تأثرت بالنظام الفرنسي .

يظهر تأثير الروابط الاقتصادية من خلال الاتفاقيات والمصالح الاقتصادية المشتركة. ففي إطار الإتحاد الأوروبي، قامت دول الإتحاد في جانفي 2005 بتعديل قواعدها المحاسبية، فيما يخص القوائم المالية المُجمعة للمؤسسات المسجلة في البورصة، وهذا بتطبيق التعليمية 1606 / 2002 الصادرة عن المفوضية الأوروبية في 19 جويلية سنة 2002 .

3.2.1.1 العوامل الثقافية

1.3.2.1.1 الأبعاد الثقافية والمحاسبة: تعتبر دراسة Hofstede، بين سنة 1967 إلى 1973 والتي شملت عمال شركة IBM في 66 دولة من بين أهم الدراسات التي اهتمت بالإدارة وعلاقتها بالثقافة حيث وضع من خلالها أربع أبعاد للثقافة في كل بلد [25] P354، وهي [26] P332:

- مدى السلطة: أي ما مدى قبول أفراد المجتمع الأقل سلطة بتوزيع غير العادل لهذه السلطة؛
- الفردية: المجتمع الذي تسوده الفردية تكون العلاقة بين أفراد محدودة، على عكس المجتمع الذي تقل فيه الفردية فإن العلاقات بين المجتمع تكون قوية؛
- الذكورة: تعبر على أن المجتمع تسوده الذكورة، وقيم الذكورة هي المسيطرة، مقارنة مع دور الإناث؛
- تجنب عدم التأكد: شعور الأفراد بالغموض وحاجتهم إلى قواعد وتوجيهات توضح هذا الغموض؛

على أساس هذه الدراسة قام (Gray) بمحاولة لتفسير وشرح العلاقة بين الثقافة والممارسات المحاسبية واقترح إطاراً نظرياً يربط بين الثقافة وتطور الأنظمة المحاسبية على المستوى الدولي حيث وضع أربعة أبعاد للقيم المحاسبية وهي:

- الرقابة المهنية أو القانونية: تفضل الرقابة المهنية والأحكام الشخصية على القانونية والتشريعية في المجتمعات التي تسود فيها الفردية؛
- التوحيد مقابل المرونة: تفضيل الأفراد لتوحيد الممارسات المحاسبية في المجتمعات التي تتميز بالحيدة وعدم التأكد؛
- التحفظ مقابل التفاؤل: تتأثر النظم المحاسبية في المجتمعات ذات التصنيف العالي في عدم التأكد إلى اختيار طرق قياس متحفظة؛
- السرية مقابل الشفافية: هو الميل إلى عدم الإفصاح عن المعلومة حيث ينخفض الإفصاح في المجتمعات التي تسودها حالة عدم التأكد كما تزيد السرية في المجتمعات التي تتميز بتفاوت متباين في القوى وهذا للمحافظة عليها؛ ويخلص الشكل (02) النقاط الأربعة:

أبعاد Hofstede	قيم المحاسبة لـ Gary			
	المهنية	التوحيد	التحفظ	السرية
الفردية	+	-	-	-
مدى السلطة	-	+	؟	+
تفادي عدم التأكد	-	+	+	+
الذكورة	؟	؟	-	-

الشكل رقم (02): العلاقة بين قيم المحاسبة لـ Gary والأبعاد الثقافية لـ Hofstede [20] ص 61

حيث اعتبر Gray أن القياس والإفصاح يبدو أنهما أكثر ارتباطاً بالأبعاد المحاسبية المتعلقة بالتحفظ والسرية بينما السلطة والفردية يبدو أنهما أكثر ارتباطاً بالأبعاد المحاسبية المتعلقة بالمهنة والتوحيد.

2.3.2.1.1 القيم الذاتية

إن التطور التاريخي للمحاسبة على مر العصور، يشير إلى أن المحاسبة كانت دائماً في حالة انسجام وتفاعل متبادل مع توليفة المعتقدات التي أوجدت وطورت المحاسبة [26] ص 47. فقد تؤثر المعتقدات الدينية في تحديد بعض الممارسات المحاسبية. مثل إصدار الهيئة السعودية للمحاسبين القانونيين معيار المحاسبة المالية للزكاة.

3.3.2.2.1.1 مستوى التعليم

يعتبر التعليم مهم في تطوير أي مهنة، فالمستوى التعليمي يؤثر في مهنة المحاسبة والممارسات المحاسبية، فالبيئة المحاسبية المعقدة والمتقدمة تحتاج إلى مهارات عالية [27] P 281 . يتأثر التنظيم المحاسبي بالمستوى التعليمي بشكل عام، وبالتعليم في المجال المحاسبي والمالي بشكل خاص حيث أن هناك علاقة طردية بين مستوى التعليم والكفاءات المهنية للمحاسبين [22] P 377 ؛ كما أنه يؤثر على النظام المحاسبي لذلك البلد من زاويتين هما: [8] ص 257

- إن مستخدمي المعلومة المحاسبية ذو المستوى التعليمي الجيد يمكنهم فهم المعلومات المحاسبية المالية المتقدمة،

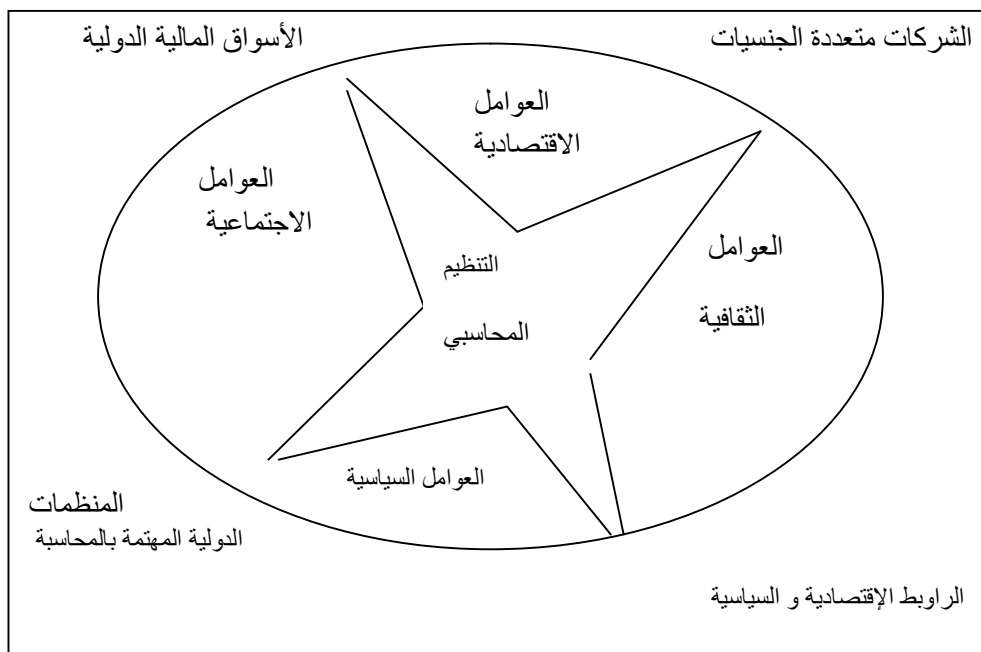
- إن المحاسبين الموجودين داخل البلد والذين لديهم مقاييس تعليمية متقدمة، عادة ما يكونوا مدربين بشكل جيد كما أنهم يمتلكون الصلاحيات الضرورية والمهارات الكافية للوفاء بواجباتهم ومسؤوليتهم المهنية بالكامل،

وفي هذا الصدد فقد تم التمييز بين نوعين من المستثمرين: [6] ص 476

- مستثمر متوسط الفطنة.
- مستثمر حصيف ذي دراية وإطلاع ومتخصص في قراءة وتحليل القوائم والتقارير المالية، حيث أن ارتفاع نسبة المستثمرين متوسطي الفطنة يكون له تأثير من حيث نوعية الإفصاح .

4.3.2.1.1 مهنة المحاسبة:

إن قوة وحجم وكفاءة مهنة المحاسبة يشكل دوراً أساسياً في تحديد نوعية التقارير المالية التي تنتجها المحاسبة P 94 [10]. ففي العديد من الدول النامية المنظمات المهنية ضعيفة ولا تستطيع تنظيم مهنة المحاسبة و التقارير المالية. P 212 [28] وبالتالي فإن تكفل الدول بتنظيم الممارسات المحاسبية يعتبر من الخيارات الممكن أن ترفع من كفاءة مهنة المحاسبة، إلا أنه يمكن القول أن قوة المنظمات المهنية قد يشكل بعض المخاطر من حيث بناء ووضع المعايير المحاسبية، بسبب إمكانيات التحيز لمصالحهم، وبالتالي عدم قدرة المحاسبة على إنتاج معلومة مالية تخدم جميع مستخدميها. ويمكن تلخيص العوامل المؤثرة في التنظيم المحاسبي في الشكل (03)



الشكل رقم (03) العوامل الداخلية والخارجية المؤثرة في التنظيم المحاسبي المصدر: من إعداد الطالب

3.1.1 دور نظرية المحاسبة في التنظيم المحاسبي

لا يوجد تنظيم محاسبي واحد لكل الأوقات [18]p597، ولهذا فإن استجابة المحاسبة لتغير العوامل الاقتصادية والاجتماعية ضرورة حتمية، لتتمكن من أداء دورها، ولقد [13]ص93 أدى هذا التوجه العملي في المحاسبة إلى تراكم الخبرات المحاسبية منذ العصر الوسيط، ثم تحولت تدريجياً إلى قواعد عرفية وتقاليد أصبحت مقبولة بين جمهور المحاسبين، إلا أنها لم تخضع لدراسات علمية تؤكد صحتها.

تشير الانتقادات الموجهة إلى الممارسات المحاسبية خلال العشرينات من القرن الماضي، إلى أن المحاسبين تخلو عن دور الوكالة - الخضوع للإدارة في اختيار الطرق والقواعد المحاسبية- و ركزوا كثيراً على احتياجات الإدارة مما سمح بقدر كبير من المرونة في التقارير المالية، وخلال هذه الفترة، كان ينظر إلى القوائم المالية باعتبارها من صنع الإدارة، ولم يكن بمقدور المحاسبين مطالبتها باستخدام مبادئ محاسبية لا ترغب في استخدامها، وقد كان هذا الموقف من أسباب أزمة انهيار أسواق الأسهم سنة 1929، [16] ص29. حيث أن هذه الأزمة فرضت على الهيئات المهنية والحكومية الاهتمام أكثر بتطوير إطار نظري يخدم الممارسات المحاسبية، مع العلم أنه كان من قبل هذه الفترة محاولة علمية لتأطير الممارسات المحاسبية.

1.3.1.1 تعريف النظرية المحاسبية

هي مجموعة من الطرق والمبادئ والمفاهيم والأحكام والمعايير والمصطلحات المترابطة والمتناسقة والمتكاملة التي تهدف إلى تفسير الحقائق المالية وإرشاد العملية المحاسبية، من أجل قياس وتوصيل المعلومات المالية والاقتصادية لذوي العلاقة، [29] ص 249، وقد عرفت الجمعية الأمريكية للمحاسبة (AAA) نظرية المحاسبة بأنها "مجموعة من المفاهيم الأساسية وما ينبثق عنها من مبادئ تشرح للمحاسب وتقوده في عملية تشخيص وقياس وتوصيل المعلومات الاقتصادية بغية تمكين المستفيدين من اتخاذ القرارات وممارسه الأحكام" [30] ص 23.

1.1.3.1.1 أهداف النظرية المحاسبية

- توفير مجموعة من المبادئ والعلاقات التي توفر تفسيراً للممارسات المشاهدة والتنبؤ بالممارسات غير المشاهدة؛
- تقييم المبادئ والمعايير المعمول بها حالياً واستبعاد الممارسات غير المنطقية؛
- البحث عن حلول لمشاكل الممارسات المحاسبية الحالية والمحتملة مستقبلاً؛

2.1.3.1.1 عناصر النظرية المحاسبية

تمثل العناصر الأساسية الواجب توفرها في نظرية المحاسبة [5] ص 96:

1. القدرة على تمثيل الظواهر أو الأحداث الاقتصادية في صورة رموز أو أعداد؛
2. شمولها لمجموعة من القواعد التي تمكن من تجميع تلك الرموز؛
3. القدرة على ربط تلك الظواهر بالواقع العملي في الحياة الاقتصادية؛

3.1.3.1.1 أهمية وضع نظرية للمحاسبة

تظهر أهمية وجود نظرية للمحاسبة في ما يلي [14] ص ص (25-26):

- المحاسبة كعلم في حاجة ماسة إلى إطار لنظرية عامة، وهذا بعد الممارسات الطويلة لها في غياب مثل هذه النظرية؛
- تساهم النظرية في تحقيق ركن الموضوعية في البيانات والمعلومات التي تظهرها المحاسبة وتفسر طبيعة المجهودات المرتبطة بها؛

- وجود هذه النظرية بما تتضمنه من فروض ومبادئ علمية تؤدي إلى خلق كيان ملموس للمحاسبة ويضعها في مصاف العلوم الاجتماعية المتقدمة، بدلا من أن تكون مجرد وسيلة للتسجيل و التوثيق والعرض ليس إلا؛
- تعتبر النظرية بما تتضمنه من فروض و مبادئ؛ الأساس الذي يُعتمد عليه في الاختيار بين الأنظمة والطرق البديلة التي يمكن استخدامها في التطبيق العملي؛
- تساعد النظرية على تحديد المجالات الأساسية للعلم وبحوثه التطبيقية وعلاقته بغيره من العلوم، كما تهتم النظرية بتحديد مدلولات المفاهيم تحديدا واضحا وتمييزها عما يشابهها من المفاهيم المستخدمة في العلوم الأخرى؛
- تساهم النظرية في مجال المحاسبة على دراسة الأسباب التي أدت إلى وجود قواعد وإجراءات معينة، والمنطق الذي تحتويه هذه القواعد، ومدى مناسبتها للظروف الاقتصادية والاجتماعية القائمة في المجتمع؛

2.3.1.1 المنظمات الفعالة في وضع نظرية المحاسبة

إن محاولات وضع نظرية محاسبية من خلال مجموعة من البحوث والدارسات قامت بها بعض المنظمات المهنية والعلمية في المملكة المتحدة والولايات المتحدة الأمريكية. بالإضافة إلى هيئات إقليمية ودولية أخرى وأهمها:

- الهيئات الأمريكية:
- جمعية المحاسبة الأمريكية تأسست عام 1916 American Accounting Association (AAA)
- المعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين تأسس عام 1887 American Institute of Public Accountants (AICPA)
- لجنة الاسثمارات والبورصة تأسست عام 1934 The Securities and Exchange Commission (SEC)
- الجمعية الوطنية للمحاسبة (NAA) National Association of Accountants
- مجلس معايير المحاسبة المالية تأسس عام 1973 Financial Accounting Standards Board (FASB)

- الهيئات البريطانية:
 - معهد المحاسبين القانونيين في انكلترا وويلز Institute of Chartered Accountants in ,Englandand Wales (ICAEW)
 - الهيئات الإقليمية والدولية:
 - لجنة معايير المحاسبة الدولية (IASC) Interantional Accounting standards committee
 - الإتحاد الدولي للمحاسبين (IFAC) International Federation of Accountants
 - المجموعة الاقتصادية الأوروبية (EEC) European Economic Community
- توجت جهود هذه المنظمات بالعديد من البحوث التي كان لها صدا و دورا مهم في توضيح و تصنيف الممارسات المحاسبية ، حيث يرجع الفضل إلى العديد من الباحثين الذين قاموا بمحاولات لتأسيس لنظرية المحاسبة ، ولعل من أهمها :
- دراسة نظرية المحاسبة لباتون (W.A.PATON) في عام 1922.
 - دراسة مشتركة لباتون وليلتون (PATON& LITTLETON) في عام 1940 ، حيث كان عنوان الدراسة "مدخل إلى معايير المحاسبة في شركات المساهمة " .
 - إضافة لهاتين الدراستين هناك العديد من الدراسات التي اختلفت نتائجها ومستويات قبولها لدى المعنيين بالمحاسبة، و يرجع هذا إلى إختلاف طرق البحث والمداخل المتبعة لمحاولات بناء النظرية المحاسبية*.

3.3.1.1 مداخل تكوين النظرية المحاسبية

يحدد المنهج الخطوات التي يجب أن تتخذ في نظام معين من أجل الوصول إلى أهداف ذلك النظام[31]ص8 ، وقد استخدم عدة مداخل لوضع النظرية المحاسبية، نذكر منها ما يلي:

- المداخل التقليدية: تتميز هذه المداخل بغياب الأسس النظرية
- 1. المدخل البراغماتي (مدخل عملي): يعتمد هذا المنهج في بناء النظرية المحاسبية على الواقع العملي والممارسات المحاسبية ويتسم هذا المدخل بالمنفعة، وأن الحلول والإجراءات المحاسبية المقترحة يجب

* راجع ، رضوان حلوه حنان،النموذج المحاسبي المعاصر، الفصل الثاني : قراءة فلسفية في نظرية المحاسبة .

أن تتطابق مع الممارسات العملية [29] ص 249. حيث يفترض أن تكون النظرية المحاسبية منسجمة مع واقع الممارسات المحاسبية.

2. المدخل السلطوي: يتم الاعتماد على الواقع العملي في بناء النظرية المحاسبية، يتميز عن سابقه بسلطة الهيئة المشرفة في فرض تطبيق الإجراءات والقواعد التي تم تحديد فائدتها ميدانيا وهذا من خلال ما تصدره هذه الهيئات من نشرات وتعليمات وتوجيهات محاسبية .

- المداخل النظرية: تشمل التالي

1. المنهج الإستنتاجي (الاستنباطي): يبدأ بالتحليل من العام إلى الخاص ويتم تطبيقه في المحاسبة وفق الخطوات التالية، [32] ص 48:

1. تحديد أهداف التقارير المالية؛
2. تحديد الفروض المحاسبية الأساسية؛
3. تحديد القيود الخاصة للقياس واستخدام المعلومة المحاسبية؛
4. الإطار الذي يجب أن يتم فيه عرض المعلومات؛
5. تحديد المفاهيم و المصطلحات المحاسبية؛
6. استنتاج المبادئ العامة؛
7. استخلاص القواعد والطرق اللازمة للتطبيق؛

ومن الخطوات أعلاه يمكن استخلاص مبادئ محاسبية مختلفة مع اختلاف الأهداف المحاسبية والطرق المستخدمة.

2. المنهج الاستقرائي: يقوم هذا المنهج على الانتقال من الجزء إلى الكل حيث ينطلق من الملاحظة وتحليلها وتفسيرها، ثم وضع الفروض الممكنة ثم اختبارها، فإذا ثبت صحتها يتم تعميمها لمبادئ وقوانين.

3. المدخل العلمي: يستخدم في هذا المدخل الاستقراء والاستنباط، فمن الناحية العلمية يصعب تطبيق كل من المدخل الاستقرائي والمدخل الاستنباطي بشكل مستقل [13] ص 168.

4. المدخل المعياري: يهتم هذا المدخل بما يجب أن تكون عليه الممارسات المحاسبية، حيث يهدف إلى استنباط معايير للسلوك واقتراح حلول نموذجية للإجراءات المحاسبية [6] ص 97 .

5. المدخل الوصفي: يهتم هذا المدخل بوصف الممارسات المحاسبية وإعطاء حلول للمشاكل المرتبطة بتلك الممارسات .

- مداخل أخرى:

1. المدخل الاقتصادي: يعتمد هذا المدخل على تحديد ودراسة أثر الطرق والممارسات المحاسبية على الاقتصاد، وبالتالي فإن تحديد المبادئ المقبولة للممارسات المحاسبية يكون مرتبط بمدى تلاؤمها مع الحالة الاقتصادية.

1. المدخل الاجتماعي: يركز هذا المدخل على أثر الممارسات المحاسبية على المجتمع، ويفترض هذا المدخل وجود قيم اجتماعية مستقرة تستخدم كمعيار لتحديد نظرية المحاسبة، [30] ص32.

3. المدخل السلوكي: يرى هذا المدخل أن سلوك مستخدم المعلومة المحاسبية يؤثر في تحديد الإجراءات والمبادئ المحاسبية الواجب إتباعها.

4. المدخل الأخلاقي : إن مفاهيم المنهج الأخلاقي في بناء النظرية المحاسبية هي مفاهيم شخصية غير موضوعية وغير محددة ويصعب وضع تعريفات موحدة ومتفق عليها بشكل عام [29] ص256، ويعتمد هذا المدخل على العدل والحقيقة والوضوح. كصفات يجب أن تتصف بها المحاسبة، كأن تكون التقارير المالية خالية من الغش وتعبر عن الواقع، ويمكن استخدامها من جميع الأطراف دون تمييز. ويرتبط هذا المدخل بإسم (Scott) الذي يعتبر أن المحاسبة علم إنساني يعتمد أساساً على المبادئ المنظمة للعلاقات الإنسانية، وقد عرض (Scott) في هذا الصدد ثلاث أسس عامة تمثل الأساس الفكري لاشتقاق المبادئ وإرساء القواعد المحاسبية المفيدة في الممارسات العملية [4] ص161:

- يجب أن يترتب على الإجراءات المحاسبية المساواة العادلة بين مصالح كل من يهمهم أمر الوحدة المحاسبية؛

- يجب أن تقوم القوائم المالية على الصدق والدقة بحيث تعرض بصدق تام ودقة كافية، نتائج عمليات المشروع ومركزه المالي دون تشويه أو تظليل؛

- يجب أن تكون البيانات المحاسبية مبنية على النزاهة وعدم التحيز ولا تخدم مصالح مجموعة من المستفيدين على حساب مجموعة أخرى؛

كما أكد Scott على ضرورة مراجعة تلائم هذه الإجراءات والمبادئ المحاسبية مع التغييرات الزمنية والمكانية إضافة إلى الثابت عليها قدر الإمكان.

5. مدخل الأحداث: يرى هذا المدخل أن البيانات المحاسبية مهمة في اتخاذ القرار، وبالتالي فإنه يجب على المخرجات المحاسبية أن تتلاءم مع احتياجات متخذي القرار. حيث واجهت النظرية المحاسبية في تطورها ثلاثة أوجه تعارض رئيسية، و تتمثل هذه الأوجه المختلفة في محاولة الإجابة على الأسئلة التالية [33] ص 94:

- هل يجب أن يتم إعداد القوائم المالية بحيث توجه نحو حاجات مستخدمي بصفة خاصة، أم يجب توجيهها إلى حاجات القطاعات العريضة من المستخدمين بدون تحديد؟
- ما هو القدر من كل نوع من المعلومات المحاسبية التي يجب تقديمها لمستخدمي القوائم المالية؟
- ما هو نوع المعلومات المحاسبية المختارة لعرضها على المستخدمين؟

وعلى الرغم من ترابط هذه الأسئلة، إلا أن نظرية أو مدخل الأحداث قد تعرض لكل منها على حدى ويفترض منهج الأحداث تعدد مستعملي المعلومات المحاسبية وتنوعهم، وأنه يجب على المحاسبين ألا يحاولوا تصميم القوائم المالية بحيث توجه لمجموعة أو طائفة معينة عند إعدادها للنشر.

2.1 أشكال النظم المحاسبية الدولية

إن اختلاف الواقع الاقتصادي والسياسي والاجتماعي للدول أدى إلى وجود اختلافات في الممارسات المحاسبية وأهداف المحاسبة والتقارير المالية [10] p82، كما أن التشابه في العوامل (التنظيم القانوني، الضرائب..) قد يؤدي إلى تشابه في الممارسات المحاسبية والتنظيم المحاسبي .

1.2.1 تصنيف النظم المحاسبية الدولية

قام العديد من الباحثين بمحاولة تصنيف النظم المحاسبية الدولية و الاختلافات بين الدول، حيث برز اتجاهين للتصنيف، فالمجموعة الأولى اعتمدت في تصنيفها على تأثير العوامل الاقتصادية والسياسية والاجتماعية وبيئة المحاسبة بشكل عام، أما المجموعة الثانية فقد ركزت على الثقافة كعامل مهم في تحديد الاختلافات المحاسبية بين الدول [24] p354 . هذا من حيث العوامل المؤثرة في التنظيم المحاسبي لكل دولة، إضافة إلى التصنيف على أساس الممارسات المحاسبية.

1.1.2.1 أهمية تصنيف النظم المحاسبية

اختلف تصنيف الباحثين للنظم المحاسبية، وهذا راجع للأسس التي اعتمد عليها كل باحث في تصنيفه، إلا أن الهدف من التصنيف لم يختلف وحسب. (Nobes) فإن الدوافع الأساسية هي [34] ص 181

- هناك حاجة ماسة لمعرفة واختبار طبيعة وأهمية التشابه والاختلاف بين الدول؛

- التصنيف يساهم في تطور المحاسبة، من خلال المساهمة في تحديد الاختلافات بين الدول ومساعدة دولة معينة على اختيار أفضل النظم المتاحة؛
- يوفر التصنيف أداة تعليمية يستخدمها المدرسون في تحديد الدول الأساسية في كل مجموعة من المجموعات والتي على ضوءها تتحدد خصائص كل مجموعة؛
- يوفر دليل لمن يقومون بالتنظيم المحاسبي، مما يساعدهم في تحديد الأنظمة المحاسبية للدول المشابهة، الأمر الذي يساعدهم ليس فقط في التغلب على المشاكل التي تواجههم، ولكن أيضا في محاولة تفادي هذه المشاكل قبل وقوعها؛

2.1.2.1 أهم التصنيفات للنظم المحاسبية

إن أهم التصنيفات التي قام بها الباحثين تركزت على العوامل التالية:

1. التصنيف على أساس تأثير بيئة الأعمال على المحاسبة؛
2. تأثير الثقافة على المحاسبة؛
3. تصنيف على أساس الممارسات المحاسبية؛

1.2.1.2.1 التصنيف على أساس تأثير بيئة الأعمال على المحاسبة

وفقاً لهذا التصنيف، توجد علاقة وثيقة بين التنظيم المحاسبي والعوامل المؤثرة في بيئة الأعمال من حيث النظام القانوني، مصادر التمويل، وأهمية أسواق رأس المال، المنظمات المهنية للمحاسبة، إضافة إلى النظام السياسي، [35] P329.

و أهم الدراسات هي:

- دراسة (Mueller) لسنة 1967 : حيث قام بدراسة أثر الاختلاف في البيئة السياسية والاجتماعية والاقتصادية والقانونية على النظم المحاسبية مستخدماً أربعة عوامل أساسية هي [34] ص184:

1. درجة النمو الاقتصادي؛
2. درجة تعقيد النشاط التجاري؛
3. النظام السياسي؛
4. خصائص الهيكل القانوني؛

توصل (Mueller) إلى أن البيئات المختلفة بحاجة إلى أنظمة محاسبية مختلفة الأمر الذي يجعل التوحيد المحاسبي على مستوى العالم أمراً مشكوك فيه، وقد ميز بين أربعة مناهج لتطور المحاسبة في الدول الغربية ذات نظم اقتصاد السوق [34] ص184.

1. نموذج على أساس كلي: أهداف المؤسسة تكون متوافقة مع أهداف الاقتصاد الكلي للدولة، لهذا فإن المحاسبة تصمم لخدمة الاقتصاد الكلي وقد اتبعت السويد هذا النهج؛

2. نموذج على أساس جزئي: المحاسبة تتطور وفق مبادئ الاقتصاد الجزئي، حيث تعتبر المؤسسة عامل مهم في وضع التنظيم المحاسبي وتمثل المحاسبة في هولندا نموذج الأساس الجزئي؛

3. نموذج المعرفة المستقل: تتطور المحاسبة بتطور بيئة الأعمال، حيث تعتبر المحاسبة خدمة فعالة ومهمة، تسعى للتطور، وهذا للاستجابة للمتطلبات المتجددة، وأهم مثال لهذا النموذج، المملكة المتحدة والولايات المتحدة؛

4. نموذج التوحيد المحاسبي: تنمط المحاسبة وتستخدم كأداة للرقابة الإدارية التي تفرضها الحكومة المركزية، وتوحيد المقاييس والعرض والإفصاح تجعل من السهل استخدام المعلومة المحاسبية للرقابة والتحكم في كافة الأنشطة بواسطة المخططين الحكوميين والسلطات الضريبية وأيضاً المديرين [20] ص 64. ومن أهم الدول التي تطبق هذا النموذج هي فرنسا؛

- الدراسة الثانية لـ (Mueller) 1968: أعد التصنيف حسب بيئة الأعمال واعتبر أن اختلاف بيئة الأعمال يؤدي إلى اختلاف في نظم المحاسبة وقد توصل إلى تصنيف عشرة دول تمثل النظم المحاسبية في العالم .

- دراسة الجمعية الأمريكية للمحاسبة (AAA) سنة 1976: حيث جاء في تقرير لجنة المحاسبة الدولية، أنه يمكن تبويب نماذج المحاسبة في العالم وفقاً لمناطق التأثير Zones of influence ، وقد توصلوا إلى هذه النتائج على أساس عوامل التأثير في المحاسبة [20] ص 65.

مناطق التأثير هي:

1. بريطانيا؛

2. فرنسا و اسبانيا و البرتغال؛

3. ألمانيا و هولندا؛

4. الولايات المتحدة؛

5. الدول الشيوعية؛

- دراسة (seidler): اعتمد على الماضي الاستعماري للدول، وتأثير الجمعيات المهنية فيها على النظم المحاسبية المطبقة في مستعمراتها السابقة. وتوصل إلى تصنيف ثلاث مجموعات.

1. النموذج الفرنسي؛

2. النموذج البريطاني؛

3. النموذج الأمريكي؛

- دراسة (Nobes et Parker) سنة 1981: تعتبر من أهم الدراسات التي كان لها قبولاً أكاديمياً واسعاً قام بتصنيف 14 دولة (أوروبية، كندا و الولايات المتحدة)، وهذا بإجراء تصنيف تشريحي للنظم المحاسبية وعرضها في صورة جنس وعائلة، صنف، وفي هذا النوع من التصنيف لم يقتصر الاختلاف بين دولتين، ولكن شمل أيضاً تحديد هوية الاختلاف بينهما [34] ص 193. وقد كان نموذج التصنيف كما يلي [36] P 3:

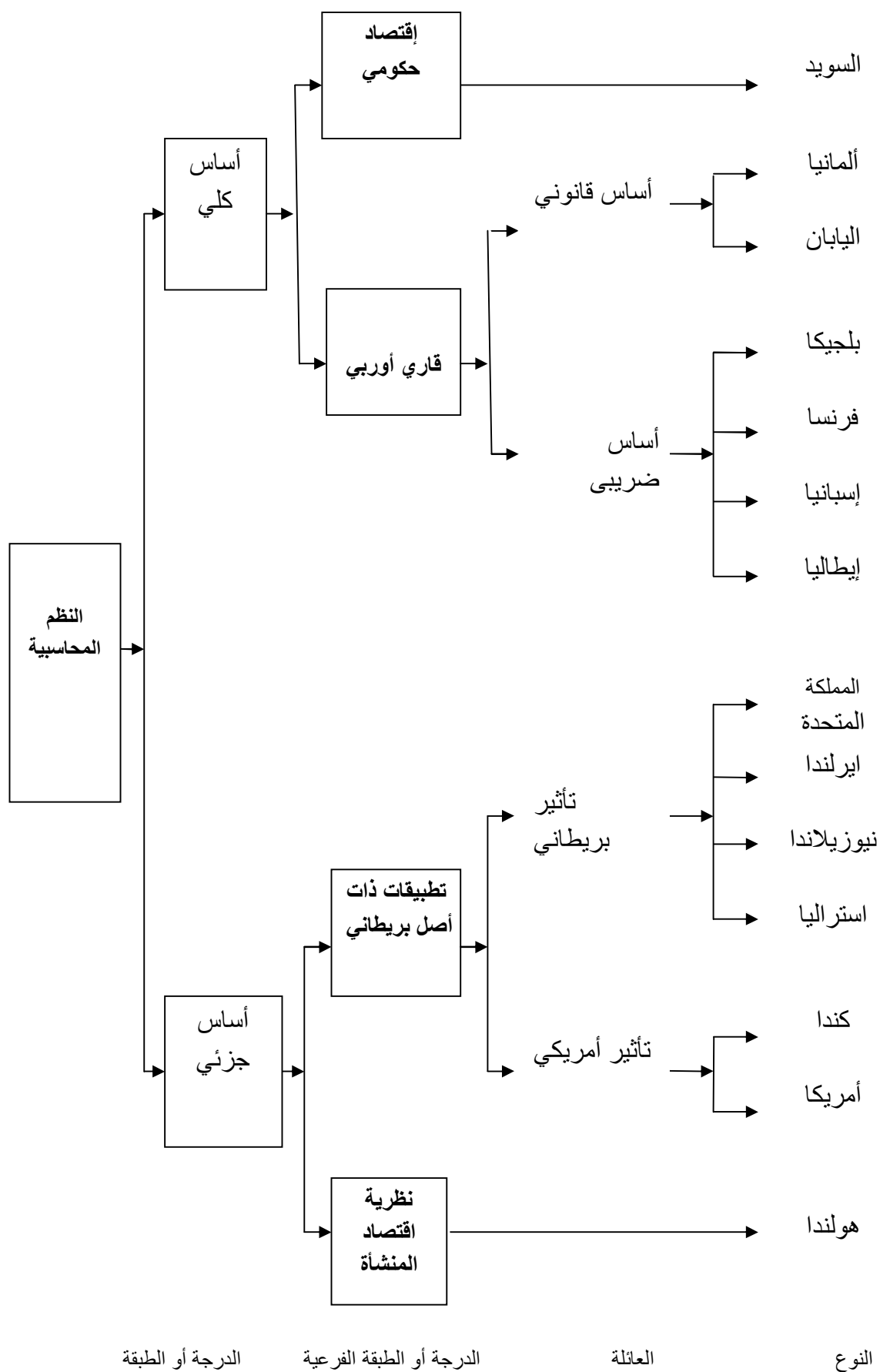
- نموذج أساس كلي: يضم ، فرعين اقتصاد حكومي، وقاري حكومي الذي بدوره يضم تصنيفين نظام قانوني وضريبي؛
 - نموذج أساس جزئي: ويضم فرعين ممارسة أعمال ذات أصل بريطاني تضم تأثير أمريكي وآخر تأثير بريطاني أما الفرع الثاني فهو يعتمد على الاقتصاد الجزئي؛
- فعلى سبيل المثال المحاسبة في كندا باعتبارها من عائلة الولايات المتحدة أقرب إلى المحاسبة في الولايات المتحدة من المحاسبة في أستراليا أو المملكة المتحدة ومع ذلك فهي أقرب إلى هاتين الدولتين من نظام المحاسبة في هولندا ، وكذلك أقرب إلى هولندا من نظم المحاسبة في فرنسا أو ألمانيا. ويوضح الشكل رقم (04) في الصفحة التالية، التقارب والتباعد بين هذه الدول .

2.2.1.2.1 التصنيف على أساس التأثير الثقافي

تنطلق هذه الدراسات من فرضية أن الثقافة لها تأثير كبير على المحاسبة [35] P329 وأهم هذه الدراسات هي:

- دراسة (Gary): كما تم التطرق لها سابقاً فقد اعتمدت على الأبعاد الثقافية (Hofstede)، حيث حاول أخذ أثر الاختلافات الثقافية على المحاسبة كعامل أساسي في الاختلاف بين النظم المحاسبية، وعليه فإن العوامل المحاسبية الأربعة والتي تمثل ما يطلق عليه بالثقافة المحاسبية، تم استخدامها كأساس لتصنيف النظم المحاسبية. إلا أن الدراسة التي قامت بتصنيف النظم المحاسبية على أساس أثر الاختلافات المحاسبية وفق للأبعاد الثقافية لـ (Hofstede) وجهت لها عدة انتقادات أهمها [24] P354:

- إن الأبعاد الأربعة Hofstede لم تكن كافية وشاملة لوصف الثقافة؛
- إن البيانات التي اعتمد عليها Hofstede تعتبر جزء بسيط مقارنة بالتنوع الثقافي العالمي، إضافة إلى أنها مست عمال شركة واحدة، وبالتالي احتمال التقرب الثقافي بين أفراد تلك الشركة؛
- تطور الأبعاد الثقافية في المجتمع و عدم ثباتها؛ فمن الواضح أن هناك علاقة بين الخصوصيات الثقافية والنظم المحاسبية الوطنية، غير أنه لا يمكنها أن تفسر وحدها الاختلافات المحاسبية؛



الشكل رقم (04) تبويب (Nobes) لنظم المحاسبية الدولية لسنة 1980 [20] ص 66 بالتصرف

2.2.1.2.1 التصنيف على أساس التأثير الثقافي

تنطلق هذه الدراسات من فرضية أن الثقافة لها تأثير كبير على المحاسبة [35] P 329 وأهم هذه الدراسات هي.

- دراسة (Gary): كما تم التطرق لها سابقا فقد اعتمدت على الأبعاد الثقافية (Hofstede)، حيث حاول أخذ أثر الاختلافات الثقافية على المحاسبة كعامل أساسي في الاختلاف بين النظم المحاسبية، وعليه فإن العوامل المحاسبية الأربعة والتي تمثل ما يطلق عليه بالثقافة المحاسبية، تم استخدامها كأساس لتصنيف النظم المحاسبية.

إلا أن الدراسة التي قامت بتصنيف النظم المحاسبية على أساس أثر الاختلافات المحاسبية وفق للأبعاد الثقافية لـ (Hofstede) وجهت لها عدة انتقادات أهمها [24] P 354:

- إن الأبعاد الأربعة Hofstede لم تكن كافية وشاملة لوصف الثقافة؛
- إن البيانات التي اعتمد عليها Hofstede تعتبر جزء بسيط مقارنة بالتنوع الثقافي العالمي، إضافة إلى أنها مست عمال شركة واحدة، و بالتالي احتمال التقرب الثقافي بين أفراد تلك الشركة؛
- تطور الأبعاد الثقافية في المجتمع و عدم ثباتها؛
- من الواضح أن هناك علاقة بين الخصوصيات الثقافية والنظم المحاسبية الوطنية، غير أنه لا يمكنها أن تفسر وحدها الاختلافات المحاسبية؛

3.2.1.2.1 دراسة على أساس تصنيف الممارسات المحاسبية

اعتمدت هذه الدراسة على استبيان أعدته شركة المحاسبة price Waterhouse سنة 1973، 1975 و 1979 لإحصاء المبادئ و الممارسات المحاسبية عبر العالم، فاستبيان سنة 1973 شمل 233 مبدأ وممارسة محاسبية في 38 بلد، أما في سنة 1975، 46 بلد 264 مبدأ وممارسة محاسبية أما في سنة 1979 فقد غطى الاستبيان 64 بلد، حيث قام عدد من الباحثين، باستخدام الأساليب الإحصائية لدراسة هذه البيانات المجمعة [25] P 327. ومن بين هذه الدراسات ما يلي :

- دراسة (Frank) : اعتمد على استبيان سنة 1973 بوب (Frank) نفس الدول على أسس العوامل الاقتصادية والاجتماعية، وقد وجد أن كل دولة تقع تقريبا في نفس المجموعة إذا طبقت نفس المقاييس الاقتصادية والاجتماعية [20] ص 68، واستخدم الباحث المتغيرات البيئية التالية [7] ص 252:

- اللغة الرسمية للبلد كدليل للروابط الثقافية بين الدول؛
- مجموعة متغيرات تتعلق بالهيكل الاقتصادي؛
- مجموعة متغيرات تعكس نموذج التجارة بين الدول؛

وقد توصل الباحث إلى تقسيم 38 دولة تمثل عينة الدراسة؛ إلى أربعة مجموعات رئيسية: الجدول رقم (02) يوضح هذا التصنيف .

1. مجموعة الكومنولث البريطاني؛
2. مجموعة دول أمريكا اللاتينية؛
3. مجموعة الدول القارية؛
4. مجموعة الولايات المتحدة؛

الجدول رقم (02) تصنيف (Frank) للأنظمة المحاسبية، دراسة باستعمال إستبيان سنة

1973[7]ص253

المجموعة 1	المجموعة 2	المجموعة 3	المجموعة 4
أستراليا	الأرجنتين	بلجيكا	كندا
جزر البهامة	بوليفيا	كولومبيا	ألمانيا الغربية
إرتريا	البرازيل	فرنسا	اليابان
فيجي	شيلي	إيطاليا	المكسيك
جاميك	الهند	أسبانيا	هولندا
كينيا	باكستان	السويد	بنما
نيوزيلندا	باراجواي	سويسرا	الفلبين
روديسيا	البيرو	فنزويلا	الولايات المتحدة
سنغافورة	المجر		
جنوب إفريقيا			
أثيوبيا			
ترينداد وتوباغو			
المملكة المتحدة			

Ø دراسة (Nair and Frank): في سنة 1982 قام الباحثين بتوسيع البحث السابق لـ Frank ، وهذا بإستخدام إستبيان 1979، وقد تمخضت دراستهما، عن تصنيف سبعة مجموعات حسب معايير القياس والتقييم، وعشر مجموعات حسب معايير الإفصاح .

2.2.1 التنظيم الحر للمحاسبة

1.2.2.1 تعريف التنظيم الحر (الذاتي) للمحاسبة

بناء على هذا المدخل فإن عملية وضع المبادئ والقواعد والإجراءات المحاسبية وكذلك تطوير هذه المبادئ والمعايير من المفترض أن تتم من قبل الممارسين لمهنة المحاسبة والمنظمات المهنية المختصة، حيث يقوم هؤلاء بوضع وتطوير هذه المبادئ بشكل يكون مستقلا عن توجيهات وتدخل القوانين والحكومة، فالمعايير المحاسبية توضع بشكل كامل بواسطة خبراء المحاسبة المهنيين، [7] ص 66؛ يعتبر هذا النوع من التنظيم كميزة أساسية للمحاسبة الأنجلو سكسونية .

2.2.2.1 تعريف المحاسبة الأنجلو سكسونية

إن مصطلح المحاسبة الأنجلوسكسونية، Anglo-Saxon Accounting، استعملها عدد من الأكاديميين في مواضيع المحاسبة الدولية للإشارة إلى المحاسبة المالية في دول المملكة المتحدة، أيرلندا، الولايات المتحدة الأمريكية والدول الناطقة بالإنجليزية، بما فيها كندا وأستراليا ونيوزلندا [37] P540. إن تحديد هذه المجموعة لا يكون صحيح، إلا في حالات تصنيفها على المجموعات الأخرى، فعند مقارنة دولتين من المجموعة ولتكن (الولايات المتحدة الأمريكية، والمملكة المتحدة) فسند اختلاف في النظام المحاسبي، إلا أنهم متشابهان بالمقارنة بالنظم المحاسبية في مجموعة أخرى [38] P96، والمحاسبة الأنجلوسكسونية، تتميز بعدة مميزات، حيث تعتبر الولايات المتحدة والمملكة المتحدة النموذجين المؤثرين في هذه المجموعة.

3.2.2.1 خصائص المحاسبة الأنجلو سكسونية

- التنظيم الذاتي للمحاسبة: تنظم المحاسبة من حيث إصدار المعايير ووضع القواعد والإجراءات المحاسبية، يوكل للهيئات مهنة المحاسبة. حيث لم يكن هذا الأمر متاح لولا الجهود الكبيرة التي بذلها أصحاب المهنة خاصة في الولايات المتحدة الأمريكية في أعقاب الأزمة الاقتصادية العالمية سنة 1929 ، والتي توجب بقبول لجنة مراقبة السوق المالي (SEC) بتوكيل معهد المحاسبين الأمريكيين (AICPA) لإصدار

المبادئ المحاسبية المقبولة عموماً United State Generally Accepted Accounting Principles (US GAAP) [39] ص 66 ؛ ويتميز هذا المدخل بـ :

- تأثير الأسواق المالية على تطور المعايير والممارسات المحاسبية؛
- المرونة: إن مرونة الاختيار بين مجموعة مختلفة من الطرق و الإجراءات لنفس الأحداث الاقتصادية [7] ص 66، هي الميزة الرئيسية للمعايير والإجراءات المحاسبية تحت هذا المدخل؛

4.2.2.1 المحاسبة في الولايات المتحدة الأمريكية

في الجزء الأخير من القرن التاسع عشر، وصلت الثورة الصناعية إلى الولايات المتحدة، وجاءت معها الحاجة لوجود إجراءات ومعايير محاسبية أكثر رسمية [16] ص (26،27) ، ففي سنة 1900 صدر عن اللجنة الصناعية للبحث والتقرير عن المسائل المتعلقة بالهجرة، اقتراح ضرورة تأسيس مهنة المحاسبة العامة مستقلة، للحد من المخالفات المشاهدة من قبل الشركات. وتعد أزمة 1929 انطلاقة حقيقية لجهود تطوير مهنة المحاسبة في أمريكا وهذا من طرف لجنة تداول الأوراق المالية والهيئة المهنية.

وأهم ما يميز المحاسبة الأمريكية :

- هيمنة مدخل القانون العام على مهنة المحاسبة، فقد جاءت قوانين الشركات في الولايات المتحدة الأمريكية، - بقدر ما تعلق الأمر بالمحاسبة- بالصيغة العامة دون أن تأخذ أي اتجاه محدد وتفصيلي مما يفسح المجال واسعا أمام المحاسبين والمدققين (القضاة في مهنة المحاسبة)، في اختيار الحكم على الطرق والإجراءات المحاسبية التي يجب أن تستخدم [26] ص 42؛
- المعلومة موجهة بشكل أساسي لاتخاذ القرارات المالية من طرف المستثمرين . (المحليين و الدوليين) [23] P234 ؛

- قوة مهنة المحاسبة مما مكنها من سرعة التأقلم مع المستجدات على مستوى المعاملات المالية؛
- مستوى التعليم المتطور في مجال العلوم المالية؛

1.4.2.2.1 تنظيم مهنة المحاسبة

تسهر على تنظيم المحاسبة في الولايات المتحدة عدة هيئات:-

- **لجنة تداول الأوراق المالية (SEC):** تم تأسيسها على إثر إصدار قانون الأوراق المالية لسنة 1933 وقانون تداول الأوراق المالية لسنة 1934 هدفها الأساسي تنظيم تداول الأوراق المالية وكل ما يتعلق بها؛ أما من حيث تدخلها في تنظيم المحاسبة، فيعتبر محدود، حيث أن لهذه اللجنة عملاً إشرافياً رقابياً، حيث سمحت للقطاع الخاص بتطوير مبادئ المحاسبة، [16] ص 30، ومن مهامها:

- سلطة الاعتراف والدعم لتطبيق المعايير المحاسبية؛
- تحديد محتوى القوائم المالية للشركات المطروحة أسهمها للتداول [41] P49 ؛
- **مجلس معايير المحاسبة المالية (FASB):** هي مؤسسة مسؤولة عن وضع وتطوير معايير المحاسبة في الولايات المتحدة الأمريكية، أسست سنة 1973، نتيجة للانتقادات المتزايدة لمجلس مبادئ المحاسبة (APB) التابعة للمعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين (AICPA) [13] ص 60.
- يتشكل **FASB** من خمسة أشخاص من ذوي الخبرة العالية في كافة الأمور المحاسبية والمالية المختلفة، على أن يتفرغوا تفرغاً تاماً للعمل في الهيئة ولا يمارسوا أي نشاط يتعارض مع عملهم في الهيئة ، وهم يمثلون كافة شرائح المجتمع الأمريكي ذو المصلحة في مبادئ المحاسبة، كمنشآت المحاسبة ، والبنوك والمستثمرين والصناعة، كما يتم تمويل هذه الهيئة من كافة هذه الجهات المستفيدة من نشاط الهيئة [40] ص 92.
- مهام المجلس [42]:
- تحسين التقارير المالية، وهذا لضمان جودة المعلومة المحاسبية، التي تمكن من اتخاذ القرارات الاستثمارية السليمة؛
- تطوير المعايير المحاسبية لتناسب الممارسة المالية والبيئة الاقتصادية الراهنة؛
- معالجة النقائص التي قد تظهر في القوائم المالية وهذا من خلال إصدار معايير جديدة؛
- تعزيز التقارب الدولي لمعايير المحاسبة وهذا في إطار تحسين جودة التقارير المالية؛
- ويتبع مجلس معايير المحاسبة المالية (FASB) لإصدار المعايير الخطوات التالية: [13] ص ص (62.61)

 1. تكوين مجموعة خاصة عند تشخيص مشكلة ما تقبل الهيئة بدراستها؛
 2. تصدر مجموعة العمل (مذكرة للمناقشة)، تعرض فيها البدائل المختلفة والمواضيع الأساسية الواجب مراعاتها؛
 3. تعرض المذكرة السابقة على الجمهور المهتم لمدة 60 يوما على الأقل للإطلاع و إبداء الرأي حولها؛
 4. إجراء مناقشة عامة مفتوحة لسماع وجهات النظر المختلفة حول المذكرة؛
 5. تصدر الهيئة (مسودة عمل) تمثل اقتراحا بمعايير المحاسبة المالية و موقف الهيئة من المشكلة المطروحة؛
 6. تعرض مسودة العمل على الجمهور المهتم لمدة 30 يوما على الأقل لإبداء الرأي؛
 7. تصدر الهيئة المعيار المحاسبي للمشكلة المطروحة أو تقترح التعديل أو التأجيل أو صرف النظر؛

يقوم مجلس معايير المحاسبة المالية حالياً بنشر أربعة أنواع من الإصدارات هي [16] ص ص (40.39):

- قوائم مفاهيم المحاسبة المالية: وهي إصدارات تهدف إلى وضع الأسس التي تبنى عليها معايير المحاسبة المالية، وهي لا تخلق مبادئ محاسبية مقبولة ومتعارف عليها، بل يتم إصدارها للأغراض التالية:

- إرشاد مجلس معايير المحاسبة المالية في وضع المعايير؛
- إرشاد المحاسبين المهنيين في التعامل مع المسائل غير المحلولة؛
- المساعدة في تعليم غير المحاسبين؛

- قوائم معايير المحاسبة المالية Statement of Financial Accounting Standards (SFAS): وهي إصدارات تشير إلى الطرق والإجراءات المحاسبية المطلوبة في قضايا محاسبية محددة ، وهي تشكل رسمياً مبادئ المحاسبة المقبولة والمتعارف عليها (GAAP) .

- التفسيرات: وهي تعديلات وتوسع في قضايا ترتبط بقوائم مجلس معايير المحاسبة المالية التي سبق نشرها.

- النشرات الفنية: هي استرشاد حول مشاكل المحاسبة والتقارير المالية، ولا تؤدي رسمياً إلى خلق أو تكوين المبادئ المحاسبية المقبولة والمتعارف عليها، وتستخدم أساساً للمساعدة في التعامل مع المشاكل التنفيذية.

3. المعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين AICPA : تم تأسيسه سنة 1887، قام بمجهودات كبيرة لتطوير مهنة المحاسبة في الولايات المتحدة، حيث شكل المعهد سنة 1930 لجنة للتنسيق مع بورصة نيويورك، ثم أصبحت تُعرف بلجنة إجراءات المحاسبة CAP Committee of Accounting Proceures. قد طرحت (CAP) 51 نشرة بحث محاسبي حاولت من خلالها تقديم حلول للمشاكل المحاسبية بين سنة 1939 إلى سنة 1959 أين تم تعويضها بمجلس مبادئ المحاسبة Principles Board Accounting (APB) ، وقد كان هدفها [43] ص 32 :

1. وضع مبادئ محاسبية مكتوبة؛
 2. تحديد الممارسات المحاسبية الصحيحة؛
 3. توضيق مجالات الاختلاف وعدم الاتساق في الممارسة المحاسبية؛
- أصدر المجلس 31 بحث، وبسبب عدم تحقيقها لرضاء المهتمين بتطوير مهنة المحاسبة، تم حله سنة 1973 وإنشاء مجلس معايير المحاسبة المالية FASB وللمعهد لجنتان فنيان هما [9] ص ص (6.5):

1- اللجنة التنفيذية لمعايير المحاسبة؛

2- لجنة معايير المراجعة؛

تمثل اللجنتان المعهد في مجالات المحاسبة المالية ومحاسبة التكاليف والمراجعة، وتصدر هذه اللجان توصيات يجب إتباعها ما لم تتعارض مع ما ينشره مجلس معايير المحاسبة المالية، ويصدر المجمع مجلة المحاسبة التي تحقق اتصال بين أعضائه حول المشاكل المحاسبية وحلولها. ولقد أمد بالكثير من النشرات والدراسات وهو يضم جميع المحاسبين القانونيين العموميين الذين يمارسون المهنة في الولايات المتحدة الأمريكية.

2.4.2.2.1 الممارسات المحاسبية في الولايات المتحدة الأمريكية

- عرض القوائم المالية: [44] P150 حيث يتم عرض القوائم بصفة عامة و بشكل موحد والتقارير المالية الأمريكية تحتوي على:

1- تقرير الإدارة؛

2- تقرير المراجع الخارجي؛

3- القوائم المالية الأساسية (قائمة الدخل و قائمة المركز المالي (الميزانية) و قائمة التدفق النقدي وقائمة حقوق حملة الأسهم) إضافة إلى القوائم المالية التكميلية كالجداول الإضافية والملاحظات الهامشية والتوضيحات؛

4- مناقشات وتحليلات الإدارة؛

5- ملاحظات حول القوائم المالية؛

6- مقارنة للقوائم المالية لفترة خمسة سنوات؛

- الاستثمارات: يصنف SFAS 115 الاستثمارات إلى ثلاثة أنواع أساسية هي، [40] ص94:

1. بفرض السيطرة وتقوم بتكلفة الحيازة؛

2. فرض المتاجرة وتقوم بالقيمة العادلة؛

3. قابلة للبيع والتقييم بالقيمة العادلة؛

وفي عام 1998 صدر SFAS 133 ليووسع نطاق المعيار 115 ليشمل المشتقات والأدوات المالية.

- تقييم المخزون: إن تطبيق مبدأ التكلفة أو السوق أيهما أقل يعتبر إجراء مطلوباً؛

- تكاليف البحوث والتطوير: يتم استنفاد تكاليف البحوث والتطوير، فيجب أن تنفذ حال إنفاقها، ماعدا نفقات

برامج الحاسوب بموجب المعيار SFAS 86 حيث يسمح برسملة نفقات التطوير إذ ثبتت منافع هذه

البرامج، [19] ص87.

- التقارير القطاعية: يتطلب الإفصاح عن المبيعات والدخل والأرباح على حسب قطاع الأعمال والمناطق الجغرافيا؛
- عقود الاستئجار التمويلي: يتم رسملة عقود الاستئجار التمويلي؛

تعتبر الممارسات في الولايات المتحدة الأمريكية متطورة مقارنة بالدول الأخرى، إلا أن ما يلاحظ في السنوات الأخيرة هو التقرب الذي بدأ يحدث بين المعايير الأمريكية ومعايير المحاسبة الدولية وفقا لخريطة الطريق التي تم إمضاءها سنة 2002، والذي نتج عنها موافقة لجنة مراقبة البورصة قبول الشركات التي تعد قوائمها وفق معايير المحاسبة الدولية دون إجراء تعديلا، وهذا ابتداء من جانفي 2009.

3.2.1 التنظيم القانوني للمحاسبة

1.3.2.1 تعريف التنظيم القانوني للمحاسبة

في هذا الشكل فإن الدولة هي المكلفة بتنظيم المحاسبة، وهذا من خلال القوانين، مثل قانون الشركات، الجبائية، القانون التجاري، حيث تحتوي هذه القوانين على تفاصيل معالجة العملية المالية، ونجد هذا التنظيم على وجه الخصوص في الدولة التي تتبع القانون الروماني، (المدني) والذي تكون فيه القواعد القانونية مفصلة حالة بحالة، ومن بين التفاصيل القواعد التي تعالج أمور متعلقة بالمحاسبة، فمثلا في ألمانيا فإن تنظيم محاسبة الشركات يعتبر فرعا من قانون الشركات [10] P 68 .

فأغلب دول أوروبا اللاتينية،فرنسا، بلجيكا،إسبانية، البرتغال واليونان ، لديها مخطط محاسبي يحتوي على التفاصيل. ويستمد قواعده من قانون الشركات، قانون الضرائب....الخ. فالجهات الحكومية هي التي تقيم وتقرر السياسات المحاسبية وتقيم وتقرر تأثيراتها الاقتصادية والاجتماعية وذلك في ظل الأهداف القومية للدولة، وكنتيجة لذلك فإن شكل ومحتويات القوائم المالية تكون محددة بالقوانين ذات العلاقة مما يؤدي بالممارسات المحاسبية لأن تكون أكثر توحيد [7] ص 72.

2.3.2.1 خصائص التنظيم القانوني للمحاسبة

- الاضطلاع الكلي للدولة، بوظيفة التوحيد و إعداد المعايير المحاسبية [39] ص 63؛
- هذا التنظيم وسيلة لتطبيق سياسات الدول الاقتصادية؛
- يستمد هذا التنظيم القواعد والمبادئ من خلال عدة قوانين، قانون الشركات، القانون التجاري، قانون الضرائب؛

- يعتبر وسيلة لربط المحاسبة على المستوى الجزئي بالمحاسبة على المستوى الكلي؛
- إن توحيد الطرق عرض ومعالجة العمليات المحاسبية يسهل عملية المقارنة على عكس التنظيم الحر (الذاتي للمحاسبة) والذي تصعب فيه المقارنة نتيجة لمرونته؛

3.3.2.1 المحاسبة في فرنسا

يعتبر القانون الجبائي من بين العوامل الأساسية في التأثير المباشر على القواعد المحاسبية، وتعتبر مهنة المحاسبة أقل تقنية، مقارنة بالمحاسبة في الدول الأنجلو سكسونية، [21] ص 102، ولهذا فالتقليد المحاسبي في فرنسا يعطي الأولوية في إصدار المعلومات المحاسبية التي تخدم الدائنين و السلطات الضريبية، وكما هو الحال في ألمانيا، لكن هذا التقليد بدأ مؤخراً في التغير إلى حد ما خاصة بالنسبة للشركات الكبيرة و بالذات المتعددة الجنسيات [8] ص (53. 54) ، بسبب ضغوط السوق العالمية التي تدعم الاتجاه نحو المساهمين، و توجيهات الاتحاد الأوروبي.

1.3.3.2.1 مصادر التنظيم المحاسبي في فرنسا

هناك عدت مصادر للتنظيم المحاسبي في فرنسا وأهمها

2. مصادر داخلية :

- قانون 30 أبريل 1983 جاء هذا القانون لتحديد التزامات المحاسبة للتجار والمؤسسات والتي تتوافق مع التوجيه الرابع للإتحاد الأوروبي؛
- يتطلب القانون التجاري العديد من الاشتراطات الخاصة بالمحاسبة والقوائم المالية، في المواد من 8 إلى 17 من القانون التجاري؛
- القانون الصادر في 29 نوفمبر 1983 رقم 83-1020 والذي يحدد في المواد 1_27 القواعد المتعلقة بالمحاسبة أما بقية المواد فهي تعوض القانون الصادر 23 مارس 1967 والمتعلق بالشركات التجارية؛

2. إضافة إلى المصادر الأخرى و التي تتمثل في [41] p6 :

- قانون العمل؛
- القانون العام للضرائب؛
- التعليمات الصادرة عن المجلس الوطني للمحاسبة ولجنة عمليات البورصة، مصنف خبراء المحاسبة والمؤسسة الوطنية لمحافظة الحسابات والتوجيهات الصادرة عن الإدارة العمومية؛

3. المصادر الخارجية: تتمثل في

- معايير المحاسبة الدولية: وهذا من خلال المنظمات الفرنسية المشاركة في مجلس معايير المحاسبة الدولية، وهي مصنف الخبراء المحاسبين والمؤسسة الوطنية لمحافظي الحسابات 37 p [45] ؛
- التوجيهات الأوروبية: جاءت لتعزيز التوافق المحاسبي بين الدول التابعة للإتحاد الأوروبي؛

2.3.3.2.1 الهيئات المكلفة بتنظيم المحاسبة

- المجلس الوطني للمحاسبة (CNC) le Conseil National de la Comptabilité يعتبر مجلس استشاري له علاقة مباشرة مع وزارة الاقتصاد و المالية، ومهمته الأساسية إبداء رأيه في التعليمات والأوامر المتعلقة بالمحاسبة والصادرة عن الإدارة. كما أنه مكلف بالمشاركة في إصلاح المخطط المحاسبي العام، وفي إطار التوافق الدولي ابدأ رأيه في المعايير الصادرة عن الهيئات الدولية. ففي سنة 1947 تأسست لجنة المعايير والتي تم تعويضها بالمجلس الأعلى للمحاسبة، الذي أصبح يعرف في سنة 1957 بالمجلس الوطني للمحاسبة، أما في سنة 1998 تم إنشاء تنظيم جديد تابع للمجلس وهي لجنة تنظيم المحاسبة (CRC) بالقانون رقم 98 - 261 الصادر في أفريل 1998. ويتكون المجلس من 58 عضو 75 p [46].

- لجنة تنظيم المحاسبة: le Comité da la Réglementation Comptable 77 p [46] (CRC) تأسست بمرسوم 98 - 261 في 6 أفريل 1998 هدفها هو اعتماد القواعد والتوجيهات الصادرة عن المجلس الوطني للمحاسبة، يترأسها وزير الاقتصاد وتتكون من 15 عضو، 4 أعضاء يمثلون الإدارة العمومية .

- ممثل عن وزارة الاقتصاد؛
- وزير العدل أو من ينوب عنه- نائب الرئيس؛
- وزير الميزانية أو من ينوبه؛
- رئيس لجنة عمليات البورصة أو من ينوبه؛
- ثلاثة أعضاء ممثلي السلطة القضائية ؛
- سبعة أعضاء من المجلس الوطني للمحاسبة؛
- المنظمات الأخرى المؤثرة على وضع المعايير في فرنسا، وهذا باعتبارهم أعضاء في المجلس الوطني للمحاسبة أو لجنة تنظيم المحاسبة:

- مصنف الخبراء المحاسبين؛
- المؤسسة الوطنية لمحافظي الحسابات؛

- لجنة عمليات البورصة؛
- جمعية المؤسسات الفرنسية؛
- جمعية مدراء المحاسبة والتسيير؛
- النقابات؛

3.3.3.2.1 المخطط المحاسبي العام: (Le Plan Comptable Général -PCG)

يعتمد تنظيم المحاسبة في فرنسا على المخطط المحاسبي العام الذي شهد عدة تعديلات منذ اعتماده سنة 1947، حيث يتكون هذا المخطط من (171,172)pp[47] :

- مصطلحات دقيقة؛
- قواعد التقييم؛
- قواعد تسيير الحسابات؛
- الوثائق المحاسبية؛
- تصنيف العمليات المنجزة؛

جاء ظهور أول مخطط فرنسي في وقت الاحتلال الألماني سنة 1941، حيث أعتمد هذا المخطط حتى سنة 1946 أين تم تأسيس لجنة لوضع معايير المحاسبة. والتي أصدرت بمرسوم وزاري بتاريخ 18 سبتمبر 1947 المخطط المحاسبي العام، الذي تم مراجعته سنة 1982، 1957، 1999. وأهم التعديلات بعد سنة 1999 كانت P 155[48]:

- التعليم رقم 06/2000 وتخص الديون؛
- التعليم رقم 10/2002 وتخص الإهلاكات وانخفاض قيمة الأصول؛
- التعليم رقم 06/2004 وتخص الاعتراف، تسجيل وتقييم الأصول؛
- التعليم رقم 01/2004 وتخص محاسبة الاندماج والعمليات المشابهة؛

يعتمد التنظيم المحاسبي الفرنسي على تسجيل وتبويب كافة العمليات المحاسبية في الوقت المناسب بما

يضمن :

- التسجيل الكامل وحسب التسلسل الزمني مع حفظ كافة المعطيات الأساسية؛
- إعداد البيانات المطلوبة في الوقت المناسب؛
- الرقابة بدقة على العمليات وأساليب المعالجة؛

4.3.3.2.1 الممارسات المحاسبية في فرنسا

1. عرض القوائم المالية : يجب على الشركات الفرنسية إعداد الأتي: [20] ص 91

- الميزانية؛
- حساب الأرباح و الخسائر (قائمة الدخل)؛
- تقرير مجلس الإدارة؛
- تقرير المراجع؛
- إضافة إلى الملاحق والتوضيحات؛

يجب على الشركات الكبرى إعداد مستندات تخص حماية أعمالها من الإفلاس وكذلك التقرير الاجتماعي، ويُطلب كذلك قوائم الشركة المنفردة والموحدة، وتعتبر طريقة التقييم الأساسية هي التكلفة التاريخية، كما يسمح القانون التجاري بإعداد قوائم مالية مبسطة للشركات الصغيرة والمتوسطة .

فرض التوجه الدولي نحو تبني معايير المحاسبة الدولية، وبالخصوص الاتحاد الأوروبي على فرنسا كعضو للتخلي التدريجي عن التنظيم المحاسبي القانوني الذي تتميز به المحاسبة في فرنسا، والتوجه لتبني معايير المحاسبة الدولية كنموذج بديل يسمح بالوفاء بالالتزامات المفروضة من الاتحاد الأوروبي، وتلبية متطلبات المحيط الاقتصادي الدولي .

3.1 التوافق المحاسبي الدولي

شهد العالم الحديث نموا مذهلا في مختلف المجالات، وكان أكثرها نمواً المجال الاقتصادي والمالي، وهذا من خلال المؤسسات الدولية ومتعددة الجنسيات، والأسواق المالية، و كنتيجة لهذه الظروف أصبح من الضروري توفر معلومات مالية قابلة للفهم والمقارنة على المستوى الدولي؛ إلا أن الاختلافات بين اقتصاديات الدول من حيث مستوى تطورها والأهداف التي تحكمها كان له أثر على تحديد أشكال النظم والقوانين التي تسيير هذه الإقتصاديات،

1.3.1 الاختلافات المحاسبية وأسبابها

1.1.3.1 الاختلافات المحاسبية

إن المعايير المحاسبية لأغراض الإبلاغ المالي ليست نتاجا لبعد فني خالص أو حتى بعد مالي أو اقتصادي، وإنما هي - وكما هو الحال مع المحاسبة ككل - خلاصة لتفاعل توليفة المعتقدات السائدة في مجتمع

ما[26]ص8، ولهذا السبب لم يتم الاتفاق على نظرية موحدة وشاملة للمحاسبة حيث أن معايير المحاسبة لدولة ما، هي نتيجة تفاعل معقد بين عوامل ثقافية وتاريخية واقتصادية وسياسية P356 [24] ، هذه العوامل أدت إلى اختلاف نظرة المنظمات الواضحة للمعايير والباحثين، لهدف المحاسبة والغاية المرجوة منها، إضافة إلى المستخدمين الذين ستوجه إليهم التقارير المالية. ويمكن أن نلمس هذا الاختلاف في :-

1.1.1.3.1 المرونة والبدائل الممكنة

أي ما هي عدد الطرق والإجراءات المسموح بها لقياس عملية أو عناصر معينة ؟ مثل طرق المخزون المسموح باستعمالها، ففي بعض الدول تعتمد الممارسات المحاسبية في كثير من المجالات على التقديرات وأحكام المحاسب الخاصة، والتي يفترض أن تقرب القياس المحاسبي من العدالة ، ولقد أفرزت التجربة الأمريكية المبادئ المحاسبية المقبولة عموماً (GAAP)* للتقليل من التفاوت في الممارسات العملية[40]ص25، وبالمقابل فإن الممارسات المحاسبية في فرنسا محددة وفقاً لما جاء به المخطط المحاسبي العام .وبصفة عامة فإن التوحيد المحاسبي حسب (Merino and Coe) يصنف إلى أربعة أنواع:

[26]ص23

- النوع القوي؛
- النوع المعتدل القوي؛
- النوع المعتدل الضعيف؛
- النوع الضعيف؛

النوع القوي لا يسمح بأية مرونة إطلاقاً، وأما النوع المعتدل القوي فهو يسمح باختيار من بين عدد محدد من الطرق والإجراءات المحاسبية في ظل مرونة مقيدة بشكل كبير، والنوع المعتدل الضعيف يسمح باختيار من بين عدد محدد من الطرق والإجراءات المحاسبية اعتماداً على الظروف الاقتصادية والبيئية المحيطة بالمنشأة، وأخيراً فإن النوع الضعيف يسمح بمرونة عالية في الاختيار من بين عدة طرق وإجراءات محاسبية. فالمدخل الهولندي يؤدي إلى تبني مبدأ التنوع المحاسبي، حيث أنه مبني على إعطاء أهمية قصوى للاقتصاديات المنشأة، فهذه الخصوصية هي التي يجب أن تقرر في النهاية المطاف شكل وطبيعة النظام المحاسبي الذي يلائمها. وأما المدخل الألماني فهو يؤدي إلى تبني مبدأ التوحيد المحاسبي لأن مدخل القانون التشريعي المترسخ في عقلية المحاسب والمدقق الألماني سيؤدي إلى إصدار التعليمات والتوجيهات المركزية بشكل موحد وليس متنوع[26]ص45 .

2.1.1.3.1 الاختلاف في القياس المحاسبي

عرفت الجمعية الأمريكية للمحاسبة (AAA) القياس المحاسبي سنة 1966 " يتمثل القياس المحاسبي في قرن الإعداد بأحداث المنشأة الماضية و الجارية والمستقبلية وذلك بناء على ملاحظات ماضية أو جارية وبموجب قواعد محددة " [15] ص 327، ولهذا فإنها تطرح مشكلة الأحداث التي يتم قياسها وماهية الطريقة أو القاعدة المستعملة لقياس هذا الحدث، فمثلا الاختلاف في تحديد مفهوم الربح من جهة، ومصادر تحقيقه من جهة أخرى، اذا يرى الإنجليز بأن الربح هو عبارة عن عائد رأس المال العامل من جراء استخدامه بشكل اعتيادي وممارسة النشاط الطبيعي، الذي يتصف بالتكرار والانتظام و الدورية. بينما المفهوم الأمريكي للربح فهو عبارة عن الزيادة في رأس المال، ما بين بداية ونهاية الفترة المالية، مما يحسن الوضع المالي للوحدة الاقتصادية ويزيد قدرتها على السداد، بغض النظر عن كون تلك الزيادة ناجمة عن ممارسة النشاط الاعتيادي أو غير الاعتيادي [15] ص ص (353-354).

2.1.1.3.1 الاختلافات في متطلبات الإفصاح

يقصد بالإفصاح المحاسبي الوضوح والكشف التام لما جاء من معلومات محاسبية بالقوائم المالية باعتبارها منتجات نهائية من أعمال المحاسبة المالية، تفيد الأطراف المعنية في اتخاذ القرارات، وتمثل هذه القوائم المالية سواء التي تعبر عن نتائج النشاط أو عن المركز المالي هي إحدى وسائل الإفصاح المحاسبي، هذا بالإضافة إلى وسائل أخرى كالملاحظات والإيضاحات المرفقة بتقرير المراجع، من حيث توضيح المبادئ والسياسات المحاسبية المتبعة في إعداد القوائم المالية أو تباين أسس تقويم الأموال والالتزامات بأنواعها وبيان حقوق الدائنين وحقوق أصحاب الأسهم [49] ص 25.

فمتطلبات الإفصاح في الاقتصاديات التي تعتمد مؤسستها على التمويل بالقروض البنكية، تختلف عن التي تعتمد على الأسواق المالية في تمويلها، كما أن وجود جماعة ضاغطة للمحافظة عن البيئة والطبيعة قد يخلق متطلبات إفصاح عن هذا الجانب أكثر من الدول التي تقل فيها هذه الجماعات .

2.1.3.1 أسباب الاختلافات المحاسبية

هناك عدة أسباب ساهمت في الاختلافات المحاسبية بين الدول من أهمها :

1.2.1.3.1 الاختلافات البيئية والثقافية بين الدول

تعتبر الاختلافات البيئية والثقافية بين الدول عائقا أمام تطوير معايير المحاسبة الدولية، فجهود تحقيق التوافق المحاسبي الدولي لن يحالفها النجاح بدون الأخذ في اعتبار المعايير المحاسبية الوطنية التي أصدرت استجابة لظروف و احتياجات معينة [8] ص 388، وبالتالي فإن التوافق يخضع لمدى محافظتها على فعالية

النظام المحاسبي القائم في بيئة محاسبية من أجل إنتاج معلومة محاسبية معبرة عن الواقع، ومفيدة للأطراف ذوي المصالح من أجل تحقيق أكبر منفعة ممكنة من خلالها، فالتفاوت الاقتصادي بين الدول النامية والمتقدمة يجعل من احتياجات البيئة لنوع وشكل المعلومات في كل من المجموعتين مختلفة اختلافا جوهريا، وهو ما ينعكس على طبيعة الأنظمة المحاسبية التي يجب أن تطبق في كل منها حتى تلبي تلك الاحتياجات المختلفة، [7] ص 275 .

2.2.1.3.1 مجموعة المستخدمين

يعتبر المستخدمين و أصحاب المصالح المستهلك الرئيسي للمعلومة المالية، إلا أن اختلاف توجهاتهم ومصالحهم يتطلب معلومات مالية كثيرا ما تكون مختلفة. فعلى سبيل المثال حدد الإطار النظري في الولايات المتحدة الأمريكية وبيان المبادئ في المملكة المتحدة أن المستثمرين يمكن اعتبارهم المستخدم الرئيسي للقوائم المالية في هذين البلدين، لكن العكس في ألمانيا فإن السلطات الضريبية يمكن أن يكون لها موقع أعلى، وفي بعض الدول كفرنسا نجد أن استخدام الخطة يمكن أن يقدم معلومات للحكومة، فلا يوجد اتفاق على احتياجات مجموعات المستخدمين وكذلك ترتيب لهذه المجموعات المختلفة [19] ص 45.

2.3.1 أشكال التوافق الدولي

1.2.3.1 مسار التوافق والتوحيد

في ظل النمو الذي شهده الاقتصاد الدولي من خلال ارتفاع معدلات التبادل التجارية بين الدول، والتوجه الدولي نحو التكتلات الاقتصادية وما نتج عنها من تحرير حركة رؤوس الأموال. أصبحت المعلومة المالية والمحاسبية محدد أساسي في توجيه القرارات الاستثمارية الدولية. ونظراً لاختلاف دور المحاسبة وأهدافها بين الدول، أضحت الحاجة ملحة للعمل على تخطي هذه الاختلافات أو التقليل منها. وهكذا يفترض بأن هناك ثلاث مراحل تمر أو يجب أن تمر بها المحاسبة على نطاق العالم، [26] ص 19

أولاً: مرحلة التنوع المحاسبي: في هذه المرحلة هناك اختلاف أو تنوع هائل في الطرق والإجراءات المحاسبية بين مختلف دول العالم .

ثانياً: مرحلة التوافق المحاسبي: هذه المرحلة يفترض أن يتم تقليل الاختلافات في الطرق والإجراءات المحاسبية بين مختلف بلدان العالم؛

ثالثاً: مرحلة التوحيد المحاسبي: في هذه المرحلة يتم إلغاء جميع الاختلافات أو حصر الاختلافات ضمن الحد الأدنى لأغراض المرونة المقيدة، كان يسمح باختيار من بين طريقتين أو إجراءين محاسبين فقط .

كما أن هناك فرقا بين التوحيد والتوافق. فمصطلح التوافق على عكس التوحيد يتضمن التوفيق بين وجهات النظر المختلفة [19] ص 35، فهو يأخذ في اعتباره الفروق القومية، وبالتالي يمكن القول بأن التوافق أكثر واقعية من التوحيد التام للمعايير، حيث أن لكل دولة قواعدها وثقافتها وفلسفتها وأهدافها على المستوى القومي في حماية أو رقابة مواردها. وقد اتسمت محاولات التوافق المحاسبي الدولي بالمناقشات الحادة فمثلا : [20] ص 350 هل يجب التنسيق بين المعايير المحاسبية أو تترك على حالها ؟

هل تخضع كل المنشآت كبيرة كانت أم صغيرة لنفس المعايير؟ هل من المنطق أن تتبع الدول الأقل تطور نفس معايير المحاسبة المستخدمة في الدول عالية النمو؟

يعتبر التوافق والتوحيد خطوتان من مجموعة الخطوات لمسار واحد، قابل للتوقف في أي لحظة، وتتمثل الخطوات في: [39] ص 105

- مقارنة مختلف الأنظمة المحاسبية، بهدف تحديد الفروق؛
- مجهودات القضاء على الفروق -يمثل الحركة اتجاه التوافق؛
- تشكيل وقبول مجموعة مترابطة من المعايير المحاسبية (التوحيد)؛
- ثم بلوغ حالة التوحيد؛

2.2.3.1 مستويات التوافق والتوحيد

يمكن إجراء التوحيد المحاسبي على ثلاثة مستويات مختلفة ص ص [30] (170-171):

1.2.2.3.1 مستوى المبادئ:

يعتمد التوحيد في هذا المستوى على الأسس والمبادئ المحاسبية التي يتم توحيدها وينتج عن ذلك زيادة درجة الدلالة التي يمكن توفرها في البيانات والمعلومات المحاسبية ويشمل هذا التوحيد على هذا المستوى مايلي:

- توحيد التعاريف الخاصة بكل من الأصول ومجموعاتها المختلفة والخصوم ومجموعاتها المختلفة والإيرادات ومكوناتها، المصاريف ومكوناتها، الدخل والهدف من قياسه ومفهومه؛
- توحيد أسس ومبادئ التقويم المتعلقة بعناصر الأصول والخصوم وعناصر الإيرادات والمصاريف؛
- توحيد أسس ومبادئ عرض البيانات والمعلومات المحاسبية؛

2.2.2.3.1 مستوى القواعد

يشمل توحيد القواعد والإجراءات والممارسات المحاسبية ويتطلب ذلك مايلي:

- حصر القواعد والإجراءات والأساليب المحاسبية المستخدمة فعلا والتي يمكن استخدامها لتحقيق أهداف المحاسبة؛
- الاختيار من بين هذه القواعد والإجراءات والأساليب الأفضل منها تماشيا مع مقتضيات المبادئ المحاسبية؛
- الحذر في استخدام القواعد والإجراءات والأساليب البديلة؛

3.2.2.3.1 توحيد النظم

يشمل التوحيد على هذا المستوى النظام المحاسبي بأسره، كما يمتد التوحيد إلى تنميط النتائج المحاسبية والقوائم المالية، وربما قد تمتد إلى طريقة تصميم وتنظيم المجموعة الدفترية ذاتها.

3.2.3.1 دوافع التوافق : يمكن ذكرها فيما يلي

1.3.2.3.1 الاختلافات المحاسبية وما نتج عنها من مشاكل بالنسبة للمؤسسات الدولية من حيث:

- صعوبة مقارنة المعلومة وعدم جدواها، نظرا لاختلاف المرجعيات المحاسبية؛
- ارتفاع تكاليف الحصول على المعلومة مما قد يفقدها أهميتها النسبية مقارنة بتكلفتها؛
- الحاجة الملحة إلى اتخاذ القرارات في أقل وقت ممكن، لاغتنام الفرص التي قد تضيع بسبب عدم توفر معلومات موثوقة وقابلة للمقارنة؛
- بحث هذه الشركات الدولية عن أسواق مالية ومصادر تمويل دولية، يتطلب إعداد القوائم المالية وفق المعايير المحاسبية المفروضة في هذا السوق أو المعايير المقبولة دوليا، فإذا أرادت الشركة الحصول على رأسمال عن طريق بيع أسهم أو اقتراض أموال بالعملة الأجنبية، فمن الضروري إعداد مجموعة من القوائم المالية المعدة حسب المبادئ المحاسبية في الدولة التي يتم تحويل رأس المال إليها، [50] ص150؛ كمثل ما تفرضه الولايات المتحدة الأمريكية [51] 240 p ، فكي يتم بيع الأسهم في الولايات المتحدة يجب أن تقوم الشركات الأجنبية بإعداد قوائمها المالية باستخدام المعايير المحاسبية المطبقة في الولايات المتحدة، وهذا مكلف جدا ، فمثلا حتى استطاعت الشركة الألمانية Daimler Benz (DB)

إعداد قوائمها المالية حسب احتياجات بورصة رأس المال في نيويورك عام 1993 تمهيدا لتسجيل أسهمها فيها توقعت الشركة الألمانية إنفاق ما بين 15 و 20 مليون دولار كل سنة، [50] ص 151.

- تنوع مستخدمي التقارير المالية واختلاف مرجعيتهم المحاسبية المعتمد في التحليل والحكم على هذه التقارير، حيث يمكن للشركة التي تنشر تقارير مالية للمستخدمين الأجانب أن تختار أحد المداخل التالية لإعداد القوائم المالية: [16] ص 114

1. إرسال نفس القوائم المالية لجميع المستخدمين (محلياً أو في الخارج)؛
2. ترجمة القوائم المالية المرسله للمستخدمين الأجانب إلى لغة دولة هؤلاء المستخدمين؛
3. ترجمة القوائم المالية المرسله للمستخدمين الأجانب إلى لغة و عملة دولتهم؛
4. إعداد مجموعتين من القوائم المالية، إحداها باستخدام لغة البلد الأم و عملته و مبادئه المحاسبية والأخرى باستخدام لغة و عملة بلد المستخدمين الأجانب و مبادئه المحاسبية؛
5. إعداد مجموعة واحدة من القوائم المالية، استنادا إلى مبادئ محاسبية تحظى بالقبول في جميع أنحاء العالم؛

- بالنسبة للشركات الدولية للمحاسبة: يساعد التوافق في الأنظمة والممارسات المحاسبية هذه الشركات على تقليل تكاليف التكوين على الأنظمة المحاسبية للدول التي تنشط بها، هذا ما يساعد على التركيز في رفع جودة هذه التقارير والقوائم المالية، كما يسمح بتخفيض تكاليف الخدمات التي تقدمها هذه الشركات.

- هناك متغيرات اقتصادية دولية أخرى أدت إلى تزايد الاهتمام بتوافق المعايير المحاسبية دولياً منها على سبيل المثال: [52] ص 484

- تزايد التكتلات الاقتصادية الإقليمية مثل الاتحاد الأوروبي، واتحاد دول مجلس التعاون الخليجي، والمعاهدة الدولية؛
- إقرار الاتفاقية العامة للتجارة والخدمات مما يهيئ الفرصة لإلغاء الحواجز والقيود الدولية؛
- اتجاه دول شرق أوروبا والاتحاد السوفياتي إلى نظام الاقتصاد الحر؛

4.2.3.1 معوقات التوافق الدولي

إن بيئة المحاسبة الخاصة لكل الدول تعتبر ضرورية لوضع المعايير والنظم المحاسبية [22]p 375، ومع ظهور الحاجة إلى التوافق وتقليل الاختلافات المحاسبية بين الأنظمة المحاسبية الدولية، والتي نبعت من الحاجة الشديدة لرفع قابلية مقارنة المعلومات المالية على مستوى التقارير الداخلية- بالنسبة للمؤسسة- أو

الخارجية – بالنسبة للمستثمرين - ومع الجهود الكبيرة المبذولة للعديد من المنظمات الدولية والإقليمية إلا أنها لاقت عدة معوقات وهي :

1.4. 2.3.1 الخلافات بين التنظيمات

توجد عددا من الاختلافات في الأهداف والطموحات فيما بين التنظيمات العامة والخاصة التي لها علاقة بعملية تحقيق التوافق المحاسبي الدولي، فمن الضروري معرفة أنه ليس لتلك التنظيمات نفس الاتجاه أو القوة ثُجاء تحقيق التوافق الدولي، حيث تعمل لتحقيق أهدافها، وهذا يعني أن لديهم توقعات مختلفة للممارسة المحاسبية المناسبة وكذلك بالنسبة للإفصاح المالي. فهيئة الأمم المتحدة على سبيل المثال، تريد زيادة متطلبات الإفصاح للشركات متعددة الجنسيات مع الأخذ بعين الاعتبار مصالح الدول النامية التي تعمل بها تلك الشركات، أما منظمة التعاون الاقتصادي والتنمية فإنها تنظر للإفصاح من وجهة نظر الدول المتقدمة التي بها مقر تلك الشركات متعددة الجنسيات، أي أنه من الوارد جدا أن تنظر كل من المنظمين إلى الحالة نفسها بطريقة مختلفة [8] ص 384.

2.4.2.3.1 مقاومة التغيير

يعرف التطوير والتغيير التنظيمي بأنه مجهودات منظمة، تهدف لتحسين قدرات التنظيم على اتخاذ القرارات وحل المشاكل وخلق علاقات متوازنة بينه وبين البيئة عن طريق استخدام العلوم السلوكية [53] ص 55، حيث تعتبر إدارة التغيير من أصعب الأمور للتعامل معها وذلك بسبب بسيط وهو أن الناس يحبون ما اعتادوا عليه حتى ولو كان سيئا. ولذا فإن رد الفعل الطبيعي على التغيير هو مقاومته في البداية بقوة، [53] ص 60.

فالتغيير يهدد أنماط وعلاقات وأساليب ومصالح قائمة. ولهذا فقد تشهد عملية التوافق بين المعايير الدولية والمحلية معارضة من طرف المحاسبين لعمليات تطبيق القواعد والإجراءات المحاسبية الجديدة وقد يرجع عدم الالتزام بالتطبيق إلى مايلي :

- عدم قدرة المحاسبين على الوفاء بالمتطلبات الجديدة إما من الناحية العلمية أو المادية كارتفاع تكاليف تطبيق المستجدات؛
- قلة الوعي بأهداف هذا التغيير والفوائد الممكن الوصول إليها من حيث رفع جودة المعلومة المحاسبية، وجودة الخدمات المحاسبية بشكل عام؛

3.4.2.3.1 الاختلافات اللغوية

تعتبر الاختلافات اللغوية من العوائق المؤثرة في فهم التقارير والقوائم المالية، فمثلاً إذا لم يكن الشخص يعرف جيداً المصطلحات المحاسبية البريطانية، قد يشار إلى المخزون STOCKS على أنه أوراق مالية، بينما هي فعلاً مخزون Inventory [50] ص 152.

4.4.2.3.1 ضعف دور الهيئات المحاسبية المهنية

ليس هناك فائدة كبيرة من تطوير ممارسات محاسبية متوافقة دولياً، إذا كان لا يوجد هيئات محاسبية فعالة ومؤثرة سواء من القطاع الخاص أو مرتبطة بالحكومة لتضع البرامج موضع التنفيذ وتُلزم بالأخذ بالتعليمات [19] ص 48، فغياب السلطة القانونية أو تعارضها مع سلطات أخرى من حيث تنفيذ برامج التوافق المحاسبي، قد ينتج عنه قصور في الالتزام من طرف الممارسين. كما أن ضعف قنوات الاتصال بين المحاسبين الممارسين وواضعي المعايير، قد ينتج عنه سواء فهم للتعديلات المحاسبية وأهدافها، حيث أنه كلما كان الاتصال متاح بشكل جيد بين الطرفين فإنه يقلل من القصور في تنفيذ المعايير المستحدثة.

5.4.2.3.1 فجوة المهارات

إن الوصول إلى جودة عالية للخدمات المحاسبية الدولية في إطار التوافق الدولي يعرقله التفاوت في المستويات التعليمية واختلافها بين الدول، مما يوجب النظر في تطوير معايير لمؤهل محاسبي عالمي، يحقق التعادل بين المحاسبين في مختلف أرجاء العالم [54].

3.3.1 جهود التوافق الدولي

هناك العديد من المنظمات المهتمة بمهنة المحاسبة على المستوى الدولي والإقليمي، كانت لها عدة مشاريع ومحاولات التوافق الدولي للمحاسبة.

1.3.3.1 الهيئات على المستوى الدولي

- لجنة معايير المحاسبة الدولية the International Accounting Standards Committee (IASC) تم تأسيسها سنة 1973 من أجل تطوير معايير محاسبية عالمية، هدفها تحقيق التوحيد و التوافق المحاسبي على المستوى الدولي، سيتم التطرق لها في الفصل الثاني .

- الأمم المتحدة: [9] ص 8 لقد بدأت الأمم المتحدة أعمالها في دعم و تعزيز مهنة المحاسبة على النطاق الدولي منذ عام 1973 وانصب الاهتمام بهذه الجهود على تحقيق إمكانية المقارنة بين البيانات المالية. حيث قامت:

1. في عام 1973 تعيين مجموعة من الأفراد والباحثين، لدراسة تأثير الشركات المتعددة الجنسيات على عمليات التطوير وبناء العلاقة العامة مع الدولة المضيفة. بالإضافة إلى القضايا المتعلقة بالإفصاح عن المعلومات، خلصت هذه المجموعة إلى وجود نقص واضح في المعلومات المالية وغير المالية الصادرة عن هذه الشركات.

2. تشكيل لجنة عام 1976 للبحث في أسباب النقص في المعلومات المقدمة من تلك الشركات، وقدمت اللجنة تقريراً حدد فيه الحد الأدنى من المعلومات والبنود الواجب توفرها في البيانات المالية الصادرة عن هذه الشركات. وهذه المعلومات هي: [41] p 21.

- المعلومات المالية فيما يخص (القوائم المالية المجمعة، ملحقات تحدد فيها مصادر واستخدامات

الأموال، الطرق المحاسبية، توضيحات عن التقييم والتجميع)؛

- معلومات عن فروع هذه الشركات والشركات الحليفة؛

- المبيعات حسب القطاعات الجغرافية وقطاعات النشاط؛

- معلومات عن المستخدمين، الإنتاج، برامج الاستثمار وتنظيم المؤسسة؛

3. تشكيل لجنة خبراء حكومية عام 1982 هدفها مناقشة معايير المحاسبة الدولية وأطلق عليها اسم لجنة

معايير المحاسبة الدولية وإعداد التقارير المالية، وحدد هدف اللجنة كما يلي: [9] ص 8

- مناقشة المعايير المحاسبية وإعداد البيانات المالية والأمور المرتبطة بها؛

- المشاركة الإيجابية مع المنظمات المهنية الإقليمية والدولية في تحديد المعايير المحاسبية؛

- الأخذ بعين الاعتبار إمكانيات الدول النامية ومصالحها فيما يرتبط بالحاجة إلى البيانات والإفصاح

عنها؛

- المنظمة الدولية للجان الأوراق المالية The International Organization of Securities

Commissions (IOSCO) تعد المنظمة الدولية للجان الأوراق المالية، التي أنشأت في 1983

المنتدى الرئيسي في العالم للتعامل الدولي بين الوكالات التنظيمية. وتضم في عضويتها هيئات تنظيمية

وطنية تتولى المسؤولية اليومية عن تنظيم الأوراق المالية وإدارة قوانين الأوراق المالية في

بلدانها [55] ص 24. وتمكن ملاحظة دورها عبر الأحداث الآتية :

1. في سنة 1989 أصدرت المنظمة تقرير حول الإصدارات الدولية للأوراق المالية حيث أقرت أن وضع معايير محاسبية مقبولة دولياً، سوف يسهل هذه الإصدارات.

2. سنة 1993: (IOSCO) حددت العناصر الضرورية الواجب توفرها في المعايير المحاسبية التي تستعملها الشركات متعددة الجنسيات ذات الإصدارات الدولية للأوراق المالية [56] p187

3. سنة 1995، حدث اتفاق بين IOSCO و IASC التي أخذت على عاتقها تطوير المعايير المحاسبية، وهذا حسب الملاحظة التي قدمتها IOSCO على المعايير التي قد انتهت من مراجعتها سنة 1994، بحيث إذا ما نجحت IASC في تحسين هذه المعايير فإن IOSCO سوف توصي باعتماد معايير المحاسبة الدولية لأغراض التداول وإصدار الأوراق المالية في أسواق رأس المال العالمية.

4. في 2000 أعلنت منظمة IOSCO من الانتهاء من تقييم 30 معيار، وأوصت باستخدامها لغرض الإصدارات وعمليات القيد عبر الحدود [55] ص 31، إلا أن هذه التوصية كانت مشروطة بإمكانية أن يختار كل عضو في IOSCO عن كيفية تنفيذ معايير IASC في نطاق اختصاصه.

- مجموعة الأربعة زائد واحد (G4+1): تضم هذه المنظمة أربع* هيئات وطنية لوضع المعايير المحاسبية، وهي استراليا، نيوزيلندا، كندا، المملكة المتحدة، الولايات المتحدة الأمريكية بالإضافة إلى مجلس معايير المحاسبة الدولية، وتسعى المجموعة إلى التوفيق فيما بينها من حيث وضع معايير محاسبية عالية الجودة، في إطار شفافية المحاسبة لخدمة الأسواق المالية [57] p 111 ، وبالرغم من أن هذه الهيئة لا تقوم بإعداد ونشر المعايير المحاسبية، لأن أهميتها تكمن في طبيعة عملها، المتمثل في دراسة المواضيع المرتبطة بالمعالجة المحاسبية الدولية لأهم العمليات التي تتباين فيها الأنظمة المحاسبية للدول الأعضاء [39] ص 126. كما أن المجموعة تمكنت من خلال صلتها بالهيئات الرئيسية الانجلو سكسونية الواضحة للمعايير. من وضع جدول أعمال لتطوير معايير محاسبية عالمية جديدة [55] ص 33.

- الإتحاد الدولي للمحاسبين : تأسس سنة 1977 يعتبر أعضاء الإتحاد الدولي للمحاسبين هم أعضاء في لجنة معايير المحاسبة الدولية، حيث أن اللجنة مسؤولة عن التقارير المالية الخارجية، بينما الإتحاد الدولي للمحاسبين أكثر شمولاً، فهدفه الأساسي هو تنمية ودعم التنسيق العالمي بين الهيئات المهنية المحاسبية، وكذلك دعم التوافق المحاسبي الدولي؛ فبالرغم من أن الإتحاد الدولي للمحاسبين مهتم أساساً بشأن إصدار الإرشادات والتعليمات المتعلقة بالمراجعة الدولية، إلا أنه مهتم أيضاً بأمر آخر متعلق بالتعليم والأخلاق المهنية والمحاسبة الإدارية [19] ص 58.

1.3.3.1 الهيئات على المستوى الإقليمي

برزت هذه المنظمات إثر التكتلات الإقليمية، من أهمها

- الاتحاد الأوروبي: اعتمد الاتحاد الأوروبي في تنسيق النظم والممارسات المحاسبية لأعضائه على التوجيهات

الإلزامية بالنسبة للأعضاء وأهم هذه التوجيهات هي:

1. التوجيهية الرابعة: الصادرة في 25 جويلية تحت رقم CEF 660-78 وقد جاءت بما يلي :

- تحديد الحد الأدنى للمعلومات المحاسبية؛
- شكل ومحتويات القوائم المالية و المتمثلة في الميزانية، جدول حسابات النتائج والملاحق إضافة إلى تقرير التسيير؛
- طرق التقييم؛
- متطلبات الإفصاح؛

2. التوجيهية السابعة: صادرة في 13 جوان 1983 تحت الرقم (83-349/EE) تناولت هذه التوجيهية القوائم المالية الموحدة، وأهم ما جاء فيها [41] p 27 .

- شروط إعداد الحسابات الموحدة؛
- طرق إعداد الحسابات الموحدة؛
- التقرير الموحدة للتسيير؛
- مراقبة الحسابات الموحدة؛
- الإفصاح عن الحسابات الموحدة؛

3. التوجيهية الثامنة : صدرت في 10 أفريل 1984 : تخص المهنيين وتأهيلهم للقيام بعمليات المراجعة.

4- التعليم رقم 1606-2002 : في 19 جويلية 2002 أصدرت المفوضية الأوروبية التعليم رقم 1606-2002 والتي تخص تطبيق معايير المحاسبة الدولية للحسابات الموحدة للشركات المسجلة في البورصات الأوروبية، وهذا بتاريخ 1 جانفي 2005، حيث يقرب عدد الشركات المعنية بهذه التعليم حوالي 8000 شركة منها 1000 شركة فرنسية [48] P114 ، أما المرحلة الثانية من هذه التعليم فهي تبدأ سنة 2007 تمس الشركات غير المسجلة والتي تلجأ للدخار العام.

صادف هذه التوجيهات عدة عوائق، ناتجة عن طبيعة الخيارات التي كانت تسمح بها، بحيث أدت إلى مرونة كبيرة في الممارسة المحاسبية وبالتالي اختلافها [39] ص 121. وما زاد من تعميق الخلافات في الممارسات المحاسبية بين مختلف الدول الأوروبية، التباعد الكبير في أجال تبني و فرض تطبيق التوجيهات من خلال التنظيم المعمول به في كل دولة؛ حيث تراوحت هذه الفترات: [39] ص 121

أولا فيما يتعلق بالتوجيه الرابع :

- من سنة 1981 إلى سنة 1991، لإدراجها ضمن القوانين والتنظيمات.
- من سنة 1982 إلى سنة 1993، لفرض تطبيقها على المؤسسات.

ثانيا فيما يتعلق بالتوجيه السابع:

- من سنة 1983 إلى سنة 1991، لإدراجها ضمن القوانين و التنظيم.
- من سنة 1990 إلى 1994، لفرض تطبيقها على المؤسسات.

و الجدول التالي يوضح تواريخ إدراج التوجيهين، في تشريعات البلدان الأوربية

الجدول رقم (03) تواريخ إدراج التوجيهين، في تشريعات البلدان الأوربية [48] P100

countries	fourth	seventh
Denmark	1981	1990
United Kingdom	1981	1989
France	1983	1985
Netherlands	1983	1988
Luxembourg	1984	1988
belgium	1985	1990
Germany	1985	1985
Greece	1986	1987
Ireland	1986	1992
Portugal	1989	1991
Spain	1989	1989
Austria	1990	1990
Italy	1991	1991
Finland	1992	1992
Sweden	1995	1995
Norway	1998	1998

- اتحاد محاسبي آسيا والمحيط الهادي (CAPA) Conferation of Asian and Pacific Accountants : تأسس الاتحاد عام 1957 يضم أكثر من 28 هيئة محاسبية من 20 دولة ويهدف الاتحاد إلى تطوير مهنة محاسبة إقليمية متوافقة وذات معايير متجانسة، ويعمل هذا الاتحاد مع لجنة معايير المحاسبة الدولية والاتحاد الدولي للمحاسبين في تسهيل مهمة وضع معايير محاسبية دولية مقبولة قبولاً عاماً وكذلك أخذ ظروف البلدان النامية بعين الاعتبار عند صياغة معايير المحاسبة والمراجعة الدولية [7] ص 287.

- المجمع العربي للمحاسبين القانونيين (ASCA) The Arab Society of Certified Accountants : تأسس عام 1984 في لندن، وهي جمعية مهنية عربية تهدف إلى إرساء معايير المحاسبة و التدقيق . وهذا بتأهيل عدد كبير من المحاسبين من خلال دورات تكوينية واجتياز لامتحانات وفقاً لمناهج دولية، كما يعتبر المجمع الجهة الوحيدة المعتمدة من الاتحاد الدولي للمحاسبين (IFAC) لترجمة معايير المحاسبة الدولية إلى اللغة العربية.

- مجلس المحاسبة الإفريقي: تأسس عام 1979، ويضم (27) بلداً أفريقياً، ومن أهدافه تشجيع تنسيق المحاسبة وتوحيدها في الأقطار الإفريقية والتدريب في حقل المحاسبة [58] ص 17

- اتحاد المحاسبين الأوروبيين: ينتمي أعضاءه إلى هيئات مهنية محاسبية لأكثر من (20) بلداً، تأسس سنة 1951 من اهتماماته المراجعة و التعليم وأدب المهنة، وقد عقد أول مؤتمر في عام 1953 بعنوان التوحيد المحاسبي والتكامل الاقتصادي. أين تم تشكيل لجنة للتحقيق في إمكانية وضع دليل محاسبي أوروبي، حيث كان في ذلك الوقت ينظر إلى الخطة و الدليل المحاسبي بأنه الوسيلة لتوافق الممارسات المحاسبية [7] ص 285؛

من خلال التطرق إلى النظم المحاسبية الدولية و المؤثرات التي تحكم توافقها و اختلافها نستنتج مايلي :

تعتبر الممارسات المحاسبية المختارة من طرف المحاسب المؤثر الرئيسي في تحديد المركز المالي للمؤسسة، ولضبط هذه الممارسات وتحديد المناسب منها والأكثر ملاءمة للتعبير عن وضعية المؤسسة وتوضيح مسؤولية الإدارة تجاه المالكين، أصبح من الضروري وجود تنظيم محاسبي يلبي هذا الغرض، إلا أن تأثر التنظيم المحاسبي بالعوامل الاقتصادية والسياسية والاجتماعية وتباين درجة تأثير هذه العوامل من دولة إلى أخرى، ومن فترة زمنية إلى أخرى، أدى إلى ظهور اختلافات في النظم المحاسبية بين الدول، وفي نفس الدولة عبر فترات زمنية مختلفة، وتتمثل هذه الاختلافات في :

- الناحية التنظيمية: من حيث إجراءات إصدار المعايير والهيئات المصدرة لها، إضافة إلى درجة التوحيد ومرونة هذا التنظيم؛
- الناحية التقنية: من حيث الممارسات المحاسبية المسموح بها وعدد البدائل، وشكل ومحتوى القوائم المالية؛

لتقليل هذه الاختلافات لجأت الدول والهيئات الوطنية المعنية بتنظيم المحاسبة لطرق التخفيف من هذه الاختلافات، وهذا من خلال التوافق أو الاعتراف المتبادل بالمعايير والممارسات المحاسبية التي أقرها التنظيم المحاسبي لكل دولة ومع زيادة الحاجة إلى رؤوس الأموال والتطور الهائل الذي شهدته أسواق المال العالمية إضافة إلى تطور التجارة الدولية أصبحت العديد من تجارب التوافق الإقليمية لا تخدم الوضع الجديد للشركات والمستثمرين، ولحل هذه المشكلة كان البديل هو البحث عن مبادئ محاسبية تحظى بقبول دوليا.

الفصل 2

الإطار الفكري للمحاسبة الدولية

شهدت الاقتصاديات المحلية والدولية تطور كبير من حيث انتقال رؤوس الأموال والأفراد، وتطور وسائل الاتصال، هذا المشهد الجديد للاقتصاد العالمي تطلب تقرب اقتصادي بين الدول فظهر في شكل تكتلات ومنظمات إقليمية ودولية، كمنظمة التجارة العالمية والاتحاد الأوروبي، مجلس التعاون الخليجي. حيث كانت المؤسسة الاقتصادية من حيث نشاطها والمشاكل التي تواجهها من أهم اهتمامات هذه المنظمات.

فالتطور الذي شهدته المؤسسات عبر الزمن، من مؤسسات عائلية تنتج لتلبي حاجة السوق المحلي إلى الإقليمي ثم العالمي، صاحبه عدة مشاكل وتغيرات على مستوى إدارة هذه المؤسسات من حيث التسويق والتمويل، والبحث على الفرص الاستثمارية المربحة، وفي ظل هذه الانشغالات ظهرت عدة عوائق، أثرت على توجه هذه المؤسسات، ومن بين هذه العوائق، الاختلاف في المحاسبة والتي تعتبر لغة الأعمال. وفي محاولة لتقليل هذه الاختلافات ظهرت العديد من المنظمات الإقليمية مهمتها العمل على التوافق المحاسبي، إلا أن توسع نشاط هذه المؤسسات خارج هذه الأقاليم طرح مشكلة الاختلافات العالمية في المحاسبة ولذا شهد اهتمام من قبل منظمات تعمل على مستوى التوافق العالمي للمحاسبة .

1.2 تطور ونشأة المحاسبة الدولية

وجدت المحاسبة لتلبية احتياجات محيطها، وفي ظل هذا الهدف ظهرت المحاسبة الدولية نتيجة احتياجات جديدة ضمن المحيط الدولي، الذي تختلف فيه المصالح والتوجهات وفي هذا المبحث سنعالج أسباب ظهور المحاسبة الدولية وتطورها إضافة إلى الهيئات المؤثرة فيها.

1.1.2 الحاجة إلى المحاسبة الدولية

1.1.1.2 تعريف المحاسبة الدولية

لا يوجد تعريف محدد للمحاسبة الدولية بل اختلفت التعاريف، بحسب وجهة النظر لدور المحاسبة الدولية، وهذا لتنوع المجالات التي تعالجها، حيث صنفها البلقاوي إلى ثلاثة فروع [P14]59 :

1. محاسبة الفروع الأجنبية؛

2. المحاسبة المقارنة؛

3. مفهوم المحاسبة العالمية;

حيث يُعتبر هذا المفهوم الأخير أكثر شمولية، فهو يقود إلى دراسة وتكوين مبادئ محاسبة عالمية، وهذا يعني أن تكون المحاسبة نظام عالمي يمكن تبنيه من طرف دول العالم، تحت إطار مفاهيم لمبادئ مقبولة قبول عام [59] P15 . وهذا ما تسعى المنظمات والهيئات العالمية لتحقيقه بقيادة مجالس معايير المحاسبة الدولية .

أما Samuels فقد عرف المحاسبة الدولية، وفق أربعة تعريفات وهي: [60] PP(3-4) .

1. البعد التاريخي للمحاسبة: يعالج انتقال الأفكار المحاسبية من دول إلى دول أخرى؛
2. المحاسبة العالمية: وهذا من خلال السعي لتحقيق التوافق والتشابه بين مستويات الإفصاح وطرق القياس بين الدول;
3. المحاسبة المقارنة : تحديد أسباب ووصف ومقارنة الاختلافات في الممارسات المحاسبية الموجودة في العالم، وهذا لتمكين المحاسبين من فهم الاختلافات مما يجعلهم قادرين على تقييم آثارها على القوائم المالية;
4. البعد التقني للمحاسبة: وهذا من خلال معالجة المشاكل العملية لمحاسبة الفروع الأجنبية، وتحويل العملات، إضافة إلى محاسبة القطاعات;

يقود البعد التاريخي لمفهوم المحاسبة إلى معرفة طرق انتقال الأفكار المحاسبية بين الدول وحسب Nobes and Parker ، فإن انتقال الأفكار المحاسبية بين الدول يكون من خلال: [60] p1

التجارة، تأثير القوى الاقتصادية للدول، انتشار الشركات متعددة الجنسيات، البنوك الدولية، شركات المحاسبة الدولية، المنظمات الدولية، الملتقيات والمؤتمرات بين المهنيين، البحث والتعليم.

ينسجم مفهوم المحاسبة العالمية مع مفهوم عولمة المحاسبة، والذي يتكون من مفهومين (فرعيين) هما التوافق المحاسبي Accounting Harmonisation، والتوحيد المحاسبي Accounting

uniformity [26] ص18؛ أما مفهوم المحاسبة المقارنة فهو يقود إلى دراسة وفهم الاختلافات الدولية للمحاسبة لتشمل على: [59] P15

- إدراك الاختلافات الدولية في محاسبة الشركات والممارسات المحاسبية;
- فهم مبادئ المحاسبة والممارسة المحاسبية لكل دولة;
- القدرة على تقييم آثار هذه الممارسات المحاسبية على القوائم المالية;

أما فيما يخص البعد التقني للمحاسبة الدولية أو محاسبة الفروع الأجنبية: فهو يشير إلى العلاقة بين الشركات قابضة والفروع الأجنبية التابعة لها، أي أنه يعتبر من الأساليب المحاسبية التي يجب استخدامها حتى يمكن إعداد وتحضير القوائم المالية الموحدة للشركة بشكل سليم [61] ص 8 ، وفي هذه الحالة ينصب اهتمام المحاسبة على مشاكل ترجمة وإعادة تصوير القوائم المالية للشركات التابعة، أين تختلف المشاكل المحاسبية وطبيعة المبادئ المحاسبية التي يجب أن تطبق حسب الدولة، التي يتم ترجمة وتعديل القوائم المالية للشركة التابعة التي تقع بها.

وفي ظل تعدد فروع المحاسبة الدولية، فإن على نظرية المحاسبة الدولية أن تشمل: [59] P16 ,

- مفاهيم عالمية وعملية تقدم حلول للمشاكل المطروحة للتقارير المالية وهذا في إطار توحيد المحاسبة الدولية;
- مفاهيم دولية تشير إلى تصنيف تحليلي للنظم المحاسبية المحلية، على غرار التصنيفات الموجودة في النظم السياسية والقانونية .. ;
- مفاهيم تمثل المبادئ والمعايير والممارسات في جميع أنحاء العالم;
- مفاهيم تلبي الحاجات الدولية للمعلومة المحاسبية، فيما يخص التجارة والاستثمارات الدولية؛
- مفاهيم تستخدم لمعالجة محاسبة الفروع الأجنبية وما يتعلق بها;

مما سبق ينظر للمحاسبة الدولية كامتداد للمحاسبة المالية*، حيث أن الأهداف العامة للمحاسبة الدولية يجب أن تهتم بالنواحي التالية [61] ص 8:

- التحليل المالي للمقارنة على المستوى الدولي، حيث يتم المقارنة بين نتائج أعمال الشركات العالمية في الدول المختلفة;
- مشاكل قياس وإعداد التقارير المحاسبية، التي تنشأ نتيجة للعمليات التجارية الدولية ونشاط الشركات الدولية (شركات قابضة وشركات تابعة في عدة دول مختلفة) ;
- توفير المعلومات المحاسبية التي تحتاجها الأسواق المالية العالمية;
- التوحيد والتنسيق بين المبادئ والتقارير المحاسبية المختلفة على مستوى العالم، عن طريق الأنشطة السياسية والاقتصادية، والمنظمات المهنية والهيئات المختصة بوضع المعايير المحاسبية;

وبالتالي تكمن أهمية المحاسبة الدولية بصفة عامة، في توفير نظام قادر على إنتاج معلومات مالية لاتخاذ قرارات اقتصادية متعلقة بمتغيرات دولية.

2.1.1.2 أسباب و دوافع ظهور المحاسبة الدولية

1.2.1.1.2 تحرير حركة رؤوس الأموال من خلال الأسواق المالية الدولية [62] ص 5-6

على مدى العقود الثلاثة المنصرمة، تزايدت عولمة الاقتصاد العالمي وأسواق رؤوس الأموال وتكاملها والأدلة على عولمة أسواق رؤوس الأموال واسعة الانتشار. فعلى سبيل المثال، في سنة 2005 يوجد 459 شركة غير أمريكية من 47 بلداً على قائمة سوق نيويورك للأوراق المالية. وتمثل نحو (20%) من الشركات المسجلة في السوق وتساهم بنسبة (33%) في إجمالي رأس ماله، ويوجد على قائمة مؤشر نازداك 338 شركة من 35 بلداً. ونسبة (17%) من الشركات المسجلة في سوق لندن للأوراق المالية تساهم بأكثر من (60%) في رأس مال شركات أجنبية. وترد نسب الشركات الأجنبية في أسواق أخرى على النحو التالي : يورونيكست (Euronext) (25%)، المانيا (21%) ونيوزيلندا (21%) وسنغافورة (14%) وسويسرا (31%) ولهذا فقد أصبحت أسواق رؤوس الأموال العالمية متكاملة ومتراصة إلى درجة أن استقرار السوق يؤثر على الأسواق الأخرى. وأصبحت الحاجة إلى وجود معايير عالمية للإبلاغ المالي لدعم استقرار الأسواق المالية الدولية، أمراً بالغ الأهمية إلى درجة أن منتدى الاستقرار المالي اعتبر المعايير الدولية للإبلاغ المالي من بين المعايير العالمية الإثنا عشر اللازمة لسلامة أداء الاقتصاد العالمي.

2.2.1.1.2 خفض تكاليف جذب رؤوس الأموال

ذلك أنه يمكن للمؤسسات التي تعد تقاريرها المالية وفق هذه المعايير تخفيض تكاليف الإصدار والمعاملات الإضافية التي قد تتكبدها جراء إعداد بيانات مالية تمثل مجموعة متنوعة من نظم المحاسبة فوفقاً لبعض التقديرات، تنفق كل شركة من نحو 250 شركة أوروبية مسجلة في أسواق الأوراق المالية بالولايات المتحدة الأمريكية، على سبيل المثال ما بين 5 إلى 10 مليون دولار أمريكي سنوياً في سبيل الامتثال للشروط المتصلة بجعل بياناتها المالية متوافقة مع مبادئ المحاسبة التي تحظى بالقبول العام في الولايات المتحدة الأمريكية [62] ص 6.

يرى Beresford بأن الطلب على معايير المحاسبة الدولية يصدر عن المشاركين في الشبكة المالية الدولية، باعتبار أن هناك مصلحة مشتركة تدفعهم للموافقة على إطار مقبول لمعايير محاسبية دولية، بالرغم من احتمال تناقضها مع العديد من المعايير الوطنية للكثير من الدول [52] ص 487.

3.2.1.1.2 اختلافات الدول في الطرق المحاسبية وإعداد التقارير المالية

من البديهي أن يكون هناك اختلاف بين الدول في اختيار وتطبيق الطرق المحاسبية لإعداد التقارير المالية ، ولكن المطلوب عدم تزايد واتساع نطاق هذا الاختلاف لأغراض المقارنة السليمة بين الشركات متعددة الجنسيات، أو على مستوى فروع الشركات [63] ص 36، فالاختلافات المحاسبية لا تعني فقط تكاليف توافق مرتفعة بالنسبة للشركات متعددة الجنسيات ، بل كذلك من حيث اتخاذ قرارات الاستثمار وعقد الصفقات.

فقد تظهر أرباح عالية باستعمال معايير محاسبية معينة، بينما معالجة نفس المعطيات بمعايير محاسبية أخرى يظهر خسارة أو نقص في تلك الأرباح، وعلى سبيل المثال:

الشركة الألمانية Daimler Benz (DB) والتي حققت أرباح 158 مليون دولار في 6 أشهر الأولى لسنة 1998 وهذا باستعمال القواعد المحاسبية الألمانية، أما بعد إعدادها على أساس المبادئ المحاسبية المقبولة عموماً الأمريكية US GAAP فقد أشارت التقارير المالية إلى تكبد خسارة بـ 949 مليون دولار. أما شركة British Telecom في 31-12-1994 حيث قدمت تقرير عن أرباح صافية بـ 1767 مليون جنيه إسترليني باستعمال المبادئ المحاسبية البريطانية أما باستعمال US GAAP فقد انخفضت الأرباح إلى 1476 مليون جنيه [64]. هذه الاختلافات طرحت العديد من المشاكل والتساؤلات:

- أي القواعد تعتبر أصح أو تعبر عن الوضع المالي لهذه المؤسسة؟
- على أي أساس يتم اختيار الاستثمارات المالية؟

بالنسبة لمستثمر المحلي الألماني تعتبر التقارير المالية صحيحة بما أنها قد أعدت وفق القواعد الألمانية أما المُشكل المطروح فهو بالنسبة لمستثمر الدولي الذي قد لا يعترف بالقواعد المحاسبية الألمانية كمرجعية يمكن الاعتماد عليها، أو يخفق في التحليل والمقارنة بين النتائج.

4.2.1.1.2 الشركات الدولية للمحاسبة

وجود شركات دولية للمحاسبة كمستثمر في مهنة المحاسبة والمراجعة؛ فبعد ما كانت تقدم خدمات محلية تطورت مع الطلب الدولي لهذه الخدمة، واشتدت المنافسة بين شركات المحاسبة، بالإضافة إلى رغبتهم في تقليل التكاليف، كان لهذه الشركات دوراً معتبراً في عولمة مهنة المحاسبة وهذا من خلال نشاطاتها وإنشاء المكاتب المحلية P133 [65] ، حيث قامت :

- بنقل الأفكار والممارسات المحاسبية إضافة إلى الخبرات الدولية ;

- تحسين الخدمات الدولية وهذا بمحاولة مواجهتها للمشاكل التي تعترضها محليا كضعف المعايير المحاسبية ونقص التأهيل لدى الموظفين المحليين للشركات;
- في إطار تشابه المصالح قامت هذه الشركات بالعمل بشكل موحد لتصبح قوة مؤثرة في توجيه وضع المعايير الدولية;

5.2.1.1.2 البحث العلمي

يعتبر البحث العلمي المرتبط بمجال المحاسبة عامل مهم في تحسين الواقع العملي المرتبط بالمحاسبة الدولية، وهذا من خلال اقتراح الحلول للمشاكل المطروحة.

2.1.2 تطور المحاسبة الدولية

لتؤدي أي مهنة دورها ينبغي أن تكون منظمة ومحددة لأهدافها في إطار محيطها، وقد سارت مهنة المحاسبة في هذا الاتجاه فبعد ما كان هناك تنوعا في الممارسات المحاسبية واختيار عشوائي للطرق والقواعد المحاسبية بما يخدم مصالح الإدارة، ظهرت الحاجة إلى ضبط هذه الممارسات على المستوى المحلي وهذا من خلال المنظمات الخاصة أو الحكومية، ومع ظهور المتغيرات الاقتصادية العالمية الجديدة المتمثلة في حركات رؤوس الأموال الضخمة، الشركات المتعددة الجنسيات، التكتلات الاقتصادية، استوجب البحث عن حلول للمشاكل المحاسبية التي طرأت مع هذا المشهد الجديد .

1.2.1.2 المؤتمرات الدولية للمحاسبة

بدأ التفكير في إنشاء معايير دولية من خلال عدة مؤتمرات بدأت بمؤتمر عقد عام 1904 في مدينة سانت لويس بأمريكا، وهذا برعاية إتحاد جمعيات المحاسبين القانونيين الأمريكيين، وقد دار البحث في ذلك المؤتمر حول إمكانية توحيد القوانين المحاسبية بين الدول، وقد تولت هذه المؤتمرات والتي ناقشت عدة قضايا ومشاكل محاسبية، ففي المؤتمر الثالث سنة 1929 في نيويورك قُدمت ثلاثة أبحاث رئيسية هي:

[66]

1. الاستهلاك والمستثمر;
2. الإستهلاك وإعادة التقييم;
3. السنة التجارية أو الطبيعية;

أما المؤتمر الدولي السابع عشر والذي عقد في 2006 بـ اسطنبول تحت شعار تحقيق النمو والاستقرار الاقتصادي العالمي، ومساهمة المحاسبة في تطوير الأمم، واستقرار أسواق رأس المال في أنحاء العالم، ودور المحاسبين في عملية التقييم في المشروعات [40] ص 106. حيث تكمن أهمية هذه المؤتمرات

في تقريب وجهة النظر بين المحاسبين إضافة إلى تبادل الخبرات والآراء حول المشاكل العملية التي تواجههم يمكن القول أن الهولندي kraayenhof Jaccobk رئيس المعهد الهولندي للمحاسبين القانونيين سابقاً، ورئيس المؤتمر الدولي السابع للمحاسبين الذي عقد في أمستردام، أول من صرح عام 1959 أثناء اللقاء السنوي للمعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين AICPA بضرورة أن يأخذ المعهد الأمريكي بزمam المبادرة لوضع معايير محاسبية دولية على نطاق العالم[26] ص 51.

2.2.1.2 المنظمات الدولية المؤثرة في تطوير معايير المحاسبة الدولية

1.2.2.1.2 مجموعة الدراسات الدولية للمحاسبين

ظهرت فكرة إنشاء هذه المجموعة من طرف رئيس معهد المحاسبين القانونيين في إنجلترا و ويلز (ICAEW) خلال المؤتمر الدولي للمعهد الدولي للمحاسبين القانونيين في أوت 1966 وفي سنة 1967 تم تبني الفكرة من طرف المعهد الدولي للمحاسبين القانونيين والمعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين العموميين ومعهد المحاسبين القانونيين في إنجلترا وويلز، وقد دامت هذه المجموعة 10 سنوات وتم حلها في 1977، أثناء وجودها نشرت 20 وثيقة غطت عدد كبير من موضوعات المحاسبة والمراجعة[55] ص 20.

2.2.2.1.2 مؤتمر الأمم المتحدة للتجارة والتنمية الأونكتاد : the United Nations

Conference on Trade and Development (UNCTAD). تأسست في عام 1964 حيث تعمل المنظمة على الوفاء بهذه الأولوية من خلال تنفيذ ثلاث مهام رئيسية[67] :

- هي بمثابة منتدى للمداولات الحكومية الدولية، التي تدعمها مناقشات مع الخبراء وتبادل الخبرات، وتهدف إلى بناء توافق في الآراء؛
- يوفر المساعدة التقنية التي تناسب الاحتياجات المحددة للبلدان النامية، مع الاهتمام الخاص باحتياجات أقل البلدان نمواً والبلدان التي تمر اقتصادياتها بمرحلة انتقالية؛
- يتعاون الأونكتاد مع المنظمات الأخرى والبلدان المانحة في تقديم المساعدة التقنية يبلغ عدد أعضائه حالياً 188 دولة .

يتكون المؤتمر من عدة لجان لها اختصاصات ومهام مختلفة، أما فيما يخص المحاسبة فهي من اختصاص فريق الخبراء الحكومي الدولي العامل المعني بالمعايير الدولية للمحاسبة والإبلاغ (ISAR).

تعتبر الاجتماعات السنوية لفريق الخبراء ملتقى للتنسيق داخل الأمم المتحدة لقضايا الشركات والشفافية والمحاسبة، حيث يشارك إلى جانب الخبراء مجموعات ذات مصالح بما في ذلك المنظمات المهنية

المحاسبية على الصعيد الوطني والإقليمي والدولي، مؤسسات الاستثمار والخدمات المالية، الهيئات الأكاديمية، المجتمع المدني. ففي الدورة الخامسة والعشرين لـ (ISAR) المنعقدة بجنيف من 4 إلى 6 نوفمبر 2008 ناقش الخبراء المواضيع التالية :

- بناء القدرات في مجال عمليات المحاسبة والإبلاغ المالي الخاص بالشركات؛
- الاستقرار المالي والمعايير الدولية للمحاسبة والإبلاغ المالي؛ حيث شددت المداولات على أهمية وجود معايير للمحاسبة رفيعة المستوى لتحسين الثقافة في الإبلاغ المالي من قبل الشركات؛
- عمليات الكشف عن البيانات المالية في سياق إدارة الشركة والإبلاغ عن مسؤولية الشركات ؛

3.2.2.1.2 منظمة التجارة العالمية (WTO) World Trade Organisation :

هي المنظمة الدولية التي تعمل لتنظيم قواعد التجارة الدولية بين الدول، وفي جوهرها هي اتفاقيات تمت عن طريق التفاوض [68] ، وشهدت اتفاقيات General Tarife and Trade (GAAT) Agreement منذ عام 1947 عدد من التطورات التي من خلالها تم إنشاء ما يسمى بمنظمة التجارة العالمية، بدأ بمفاوضات جنيف عام 1947 وانتهى بجولة أروغواي الأخيرة في 15 أبريل 1994، والتي تم الاتفاق فيها على إنشاء منظمة التجارة العالمية، وتقوم منظمة التجارة العالمية على عدد من المبادئ وأهمها عدم التمييز بين الدول الأعضاء في المنظمة، الشفافية في المعلومات والبيانات وإجراء المفاوضات التجارية وآلية فض النزاعات [69] ص 79.

أما فيما يخص الاتفاقية العامة للتجارة في الخدمات The General Agreement : GATS and Trade and Service فتعتبر جزءاً رئيسياً من الاتفاقية العامة للتعريف والتجارة، حيث تمت إدخال مجال الخدمات في التجارة الدولية في جولة أروغواي 1986-1993 وبما أن المحاسبة خدمة فهي ضمناً تخضع للاتفاقية العامة للتجارة في الخدمات.

حظيت مهنة المحاسبة والمراجعة باهتمامات GATS، باعتبارها من أهم الخدمات المساهمة في رفع حركة التجارة الخارجية وباعتبارها استثمارات أصبحت تتجاوز الحدود المحلية، وقد جاءت المادتين السادسة والسابعة لتضع مهنة المحاسبة والمراجعة في إطار اتفاقيات GATS بما يلي [69] ص 83:

تطالب المادة السادسة بأمور تخص التعليمات المحلية كما يلي:

- الاهتمام بتطبيق القوانين المحلية التي تخص قطاع الخدمات والمهن بطريقة معقولة وموضوعية، بحيث لا تشكل عائقاً أمام التجارة في الخدمات؛
- ألا تشكل إجراءات التأهيل المهني وإجراءات منح الإجازات المهنية عائقاً أمام التجارة في الخدمات؛

- أن تكون لجميع الأعضاء إجراءات واضحة للتحقق من كفاءة المهنيين الراغبين بممارسة مهنتهم في الحدود القانونية؛

- و جاءت بنود المادة السابعة حول الاعتراف بالمؤهلات والترخيص كما يلي:

- يحق للدول الأعضاء اختيار طريقة الاعتراف بالمؤهلات الأجنبية باللجوء إلى التشريع الفردي أو الاتفاق المتبادل مع الدول الأخرى أو باستخدام الطرق المتفق عليها عالمياً؛

- في حالة استخدام أي الطرق المذكورة أعلاه لابد للبلد العضو الثبات على تطبيق هذه الإجراءات بشكل موضوعي و عادل؛

- تشجيع الدول الأعضاء على التعاون مع الجهات الحكومية وغير الحكومية على وضع وتطبيق قواعد ومعايير دولية شائعة؛

مما سبق يمكن ملاحظة أن تشجيع المنظمة لرفع القيود على هذه الخدمة قد لا يكون في صالح الدول التي تعاني فيه المهنة من ضعف التنظيم وانخفاض مستوى الممارسين.

3.2.1.2 تأثير منظمات الولايات المتحدة الأمريكية على وضع معايير المحاسبة الدولية

1.3.2.1.2 تأثير لجنة تداول الأوراق المالية SEC

فرض حجم السوق الأمريكي وقوة لجنة تداول الأوراق المالية، أثر واضح على مجلس معايير المحاسبة الدولية، كأفراد أو من خلال المنظمات والمتمثلة في مجلس معايير المحاسبة المالية، والذي يتمتع بإمكانيات مالية وعلمية، مكنته من أن يحتل الريادة في مجال وضع معايير المحاسبة المالية [70]p 98 ، فمن بين مهام FASB هو تعزيز جودة قابلية المقارنة دولياً بين المعايير المحاسبية، إلى جانب تعزيز جودة عملية التقارير المالية [16]ص 38، في ظل الاتجاه نحو تقارب دولي لتبني معايير المحاسبة الدولية ، خاصة بعد مشروع IOSCO سنة 1995 أين تم تحديد المتطلبات الضرورية لمعايير المحاسبة الدولية لكي توصي بقبولها في الأسواق المالية الدولية، ولمجارات مشروع IOSCO مرر الكونغرس في أكتوبر 1996 قانون طلب فيه من SEC دراسة مدى التوافق مع المعايير الدولية، على أن تعد تقرير في أكتوبر 1997، والذي جاء فيه أن التقييم سيكون مع انتهاء مشروع التحسين الذي تقوم به [71] IASC p136 ، وفي فيفري 2000 (SEC) أصدرت تقرير حددت فيه العقبات التي يجب أن تذللها المعايير الدولية للمحاسبة لكي تصبح مقبولة من المنظور الأمريكي [55] ص 28، حيث اعتبار SEC أن السماح للشركات الأجنبية بالتسجيل باستخدام مبادئ محاسبية مقبولة متعارف عليها خلاف المبادئ الأمريكية، سيؤدي إلى فقدان حماية المستثمرين،

وسيؤدي إلى نظام بإفصاح ثنائي الطبقات، أحدهما للمسجلين المحليين والآخر للمسجلين الأجانب [16]ص 134. وبالطبع فإن القضية المحورية المطروحة كانت في جوهرها ما إذا كان ينبغي على SEC أن تقبل قوائم مالية معدة وفق معايير المحاسبة الدولية؟ وبدلاً من الإجابة مباشرة على هذا السؤال والبحث عن طريق لتكييف منهجها كأساس لتبني معايير المحاسبة الدولية، بدى أن نظرة SEC هي أن العالم ينبغي أن يعتنق فلسفتها في التنظيم [55] ص 29 .

2.3.2.1.2 مشروع مجلس معايير المحاسبة المالية للولايات المتحدة الأمريكية (FASB)

للتقارب الدولي قصير الأجل

في دراسة لـ (Street&Gray) سنة 1999 توصل إلى أن هناك اختلافات واضحة بين المعايير المحاسبية الأمريكية والدولية من حيث أرباح و خسائر الفترة، مصاريف البحث والتطوير، أسعار الصرف وتجميع الأعمال، كما لاحظ أن هذه الاختلافات يمكن تجاوزها (51-52) pp [72] . ولكي تطرح المؤسسات أسهمها في السوق الأمريكية التي تعتبر أكبر الأسواق المالية فرضت SEC على هذه المؤسسات أن تعد قوائمها على أساس US GAAP المبادئ المحاسبية المقبولة عموماً في الولايات المتحدة الأمريكية، رغم ما تنطوي عليه هذه العملية من صعوبة وتكاليف مرتفعة 61 p [73] ، ومع هذا فقد كانت (US GAAP) تحظى باعتراف دولي لجودتها وصرامتها، حتى إعلان إفلاس ENORN في 2001 والذي أعتبر كأكبر إفلاس في التاريخ الأمريكي – ذلك الوقت – حيث أعتبر أن الممارسات المحاسبية كان لها دوراً كبيراً في هذا الإفلاس، والذي هز ثقة الأمريكيين في نظامهم المالي ومعاييرهم المحاسبية، مما زادت المطالبة بتبني معايير المحاسبة الدولية 62 P [73] .

عقد مجلس معايير المحاسبة المالية ومجلس معايير المحاسبة الدولية اجتماع NORWALK في 18 نوفمبر 2002، وقد اتفقا على عمل بأقصى الجهود الممكنة للرفع من قابلية المقارنة بين المعايير وتنسيق برنامج عملهما للمحافظة على الملائمة P51 [72] ، واضطلع مجلس معايير المحاسبة الدولية بعدة مشاريع تنفيذاً للاتفاق . فقد استبدلا على سبيل المثال معيار المحاسبة الدولي رقم 35 بالمعيار الدولي للإبلاغ المالي رقم 5، بشأن الأصول الثابتة ووقف العمليات، بقصد التقارب مع بيان معيار المحاسبة المالية رقم 144 الخاصة بإتلاف الأصول المعمرة أو التصرف فيها، كما نشر المجلسان مقترحاتهما الأولى المشتركة لتحسين مستوى الإبلاغ فيما يتعلق بتجميع الأعمال التجارية [62] ص (9) ، وفي جويلية 2007 نشرت SEC مسودة للتعليق تقترح فيها إلغاء المتطلبات المفروضة عند الدخول للبورصات الأمريكية بالنسبة لمعدي القوائم المالية وفق المعايير الدولية [74] ص (6-7) ، حيث تم الإعلان عن قبول معايير المحاسبة والإبلاغ المالي الدولية ابتداء من جانفي 2009.

4.2.1.2 تأثير الاتحاد الأوروبي

قام الاتحاد الأوروبي بعدة محاولات لتنسيق معايير المحاسبة على المستوى الإقليمي عن طريق إصدار التوجيهات، ورغم ما حققته هذه التوجيهات من تقارب إلا أن خاصية هذه التوجيهات بالاتحاد الأوروبي جعلها غير صالحة من المنظور الدولي وهذا ما اعترفت به المفوضية الأوروبية سنة 1995، ولهذا فقد كانت الشركات تعمل بنظام تقارير مالية مزدوج، وعلى هذا الأساس أصدرت مفوضيات الاتحاد الأوروبي في جويلية 2002 تعليمة رقم 1606/2002 والتي من خلالها فرضت على الشركات الأوروبية المسعرة في البورصة أن تستعمل معايير التقارير المالية الدولية IFRS في حساباتها المجمعة وهذا بتاريخ 1 جانفي 2005 أما فيما يخص المؤسسات التي تلجأ للإدخار العام، تبدأ التطبيق في سنة 2007، وفي جويلية 2003 لجنة التنظيم المحاسبي (ARC) the Accounting Regulatory committee للمفوضية الأوروبية صوتت بالإجماع على تأييد المعايير المحاسبية الدولية باستثناء المعايير رقم 39 و 32 التفسيرات رقم 17، 16، 5. وفي 03 سبتمبر 2003 أصدرت المفوضية الأوروبية التعليمة رقم 1725/2003 لتبني معايير المحاسبة الدولية ماعدا الاستثناء السابق إلى غاية إجراء التحسينات المطلوبة [75] p7 .

3.1.2 مجلس معايير المحاسبة الدولية

مر مجلس معايير المحاسبة الدولية بعدة مراحل وهذا من حيث إصداره للمعايير ودوره كمنظمة دولية مكلفة بوضع نظام محاسبي دولي يركز على معايير تحظى بالقبول العام.

1.3.1.2 لجنة معايير المحاسبة الدولية

تشكلت لجنة معايير المحاسبة الدولية international Accounting Standards Committee (IASC) خلال انعقاد المؤتمر العاشر للاتحاد الدولي للمحاسبين بمدينة سيدني سنة 1973 وهذا بعد اتفاق بين مجموعة من المنظمات المهنية من أستراليا، كندا، فرنسا، ألمانيا، اليابان، المكسيك، هولندا، الولايات المتحدة، والمملكة المتحدة، إيرلندا وقد بلغ عدد أعضائها 153 عضو، من 122 بلدا في سنة 2001 [71] P 134 .

تتلخص أهدافها في: [71]

- وضع ونشر معايير محاسبية تحضى بالقبول الدولي لغرض استعمالها في إعداد وعرض القوائم المالية؛

- العمل من أجل رفع التوافق بين معايير المحاسبة والإجراءات المتعلقة بعرض القوائم المالية بين مختلف الدول؛

1.1.3.1.2 دستور لجنة معايير المحاسبة الدولية

تم المصادقة على دستور لجنة معايير المحاسبة الدولية سنة 1982 وهو بمثابة قانون أساسي، يوضح أهداف وكيفية إصدار المعايير ونطاقها واللغة التي تصدر بها، إضافة إلى سلطة اللجنة في تنفيذ هذه المعايير.

- إجراءات إصدار المعايير [58] ص 20: تتضمن إجراءات العمل المتفق عليها اختيار مواضيع محددة، تتم دراستها بصورة مفصلة من قبل لجنة خاصة (لجنة التوجيهات). وبناء على ذلك يتم إعداد مسودة مشروع من قبل ثلثي الأعضاء، ثم يتم تحويله إلى الجهات المحاسبية المختصة، وإلى الحكومات وبورصات الأوراق المالية، وكافة الجهات التي يرى المجلس بضرورة إطلاعها على الموضوع قبل اعتماده نهائياً، ويخصص وقت كافي في العادة للرد على كل مشروع.
- يتم أخذ وجهات نظر مجموعة المستشارين التي تم تكوينها في عام 1981 (ممثلي ثلاث عشرة دولة، وأربع مؤسسات لها اهتمام بموضوع التقارير المالية) بعين الاعتبار في القرارات الخاصة بكل مرحلة.

- يتولى المجلس استلام ودراسة وجهات النظر والاقتراحات الخاصة بمسودة المشروع المعني، الذي تعاد صياغته في ضوء ذلك بالصورة المطلوبة، فإذا تمت الموافقة على المشروع الجديد من قبل ثلاثة أرباع المجلس يتم إصدار المعيار المحاسبي ويصبح ساري المفعول من التاريخ الذي يحدد فيه ذلك.
- قد يقرر المجلس في بعض الأحيان إصدار ورقة نقاش لتشجيع مناقشة الموضوع، أو للإعطاء وقت كافي لتقديم وجهات النظر المختلفة، هذا ولا بد من موافقة الأغلبية العادية للمجلس لإصدار مثل هذه الورقة للنقاش.

2.1.3.1.2 أجهزة لجنة معايير المحاسبة الدولية : تتشكل اللجنة من الأجهزة التالية: [20] ص (364- 365)

- 1- مجلس معايير المحاسبة الدولية: IASC Board وهو المجلس الذي يضع ويحسن معايير المحاسبة المالية والتقارير للمؤسسات، وتشمل مسؤوليته اعتماد مقترحات المشروعات وطرق وأساليب إعداد معايير المحاسبة الدولية النهائية ويتكون المجلس من سبع عشرة منظمة منها 13 هيئة محاسبية و4 منظمات أخرى.

2- المجموعة الاستشارية (Consultative Group) تقدم هذه المجموعة المشورة للجنة معايير المحاسبة الدولية حول برامج المشروعات وأولوياتها والقضايا الفنية، وليس لهذه المجموعة أية مسؤوليات فعلية عند وضع المعايير، وتتكون المجموعة من 15 منظمة يختارها مجلس معايير المحاسبة الدولية .

3- المجلس الاستشاري Advisor Concil : يراجع هذا المجلس إستراتيجية وخطط مجلس اللجنة للتأكد من قيام المجلس بالتزاماته ، ويقوم المجلس الاستشاري أيضا بالاشتراك في إجراءات قبول أعمال لجنة معايير المحاسبة الدولية عن طريق ممارسي مهنة المحاسبة، و مجتمع الأعمال ومستخدمي القوائم المالية ، وغيرهم من الأطراف المهمة.

4- اللجنة الدائمة للتفسيرات (SIC) Standing Interepretation Committee : تم تشكيلها سنة 1997، وتتكون من 12 عضوا من دول مختلفة لكل منهم حق التصويت، وهي تتعامل على أساس زمني، هدفها بحث القضايا المحاسبية الممكن أن تواجهها معالجات محاسبية مختلفة أو غير المقبولة للبعض.

5- جماعة العمل الإستراتيجي (SWP) Strategy Working Party : تُراجع هذه الجماعة إستراتيجية لجنة معايير المحاسبة الدولية للفترة التي تلي الانتهاء من العمل الجاري، ويقع تحت نظرها مراجعة هيكل لجنة معايير المحاسبة الدولية، وإجراءات العمل وعلاقاتها مع واضعي معايير المحاسبة الوطنية .

3.1.3.1.2 إنجازات لجنة معايير المحاسبة الدولية

يمكن أن نميز ثلاث مراحل مرت بها إنجازات اللجنة وهي :

- المرحلة الأولى (1973- 1989): كان هدف اللجنة هو تحقيق أكبر قبول ممكن لمعاييرها [76] p420 ، وهذا ما جعل المعايير تميزت بالمرونة نظرا لعدد البدائل والطرق المسموح بها، والتي كانت سبب عدم تحسين قابلية مقارنة المعلومات المالية. حيث كانت هذه المعايير المحاسبية ناتجة عن جرد للممارسات المحاسبية المستعملة في الدول الصناعية [77] p21 .

- المرحلة الثانية (1989 – 1998) :

- الدراسة رقم 32 (القابلية للمقارنة في القوائم المالية) Comparability of financial Staements , Exposure Draft No.32 : تعتبر من أهم الدراسات التي قامت بها اللجنة (1989)، حيث إقترح تعديل لـ 13 معيارا (2.5.8.9.11.16.17.18.19.21.22.23.25)، حيث كان هدفها تقليل عدد البدائل المسموح بها في المعايير [52] ص 369، و بعد استقصاء آراء الجمعيات والتنظيمات المهمة بالأمر أصدرت اللجنة دراسة أخرى سنة 1990 متضمنة تأكيدا لهذا

الاتجاه بعد إدخال بعض التعديلات، على الدراسة التمهيديّة، والجدير بالذكر أن الدراسة (32) تعتبر محاولة لتدعيم مركز اللجنة كتنظيم دولي له معايير التي تتسق مع متغيرات السوق الدولية فهي حينما تقرر تخفيض البدائل المحاسبية فهذا يعني استبعاد العديد من الأساليب المحاسبية المستعملة في كثير من الدول.

- اتفاقية IASC و IOSO (1995): يعتبر مشروع العمل بين المنظمة الدولية للجان الأوراق المالية ولجنة معايير المحاسبة الدولية، حدثاً مهم في رفع نسبة تبني المعايير الدولية، ففي دراسة سنة (1996) غطت 67 دولة، وجدت أن 56 دولة من بين 67 إما أنها تنظر إلى المعايير الدولية على أنها معاييرها الوطنية أو تقوم بإعداد معاييرها على أساس المعايير الدولية، واشتملت بعض المعايير الوطنية على ما يقابلها من المعايير الدولية وفي 11 دولة فقط من 67 دولة أعدت معاييرها الوطنية دون الرجوع إلى المعايير الدولية [20] ص (369).

• المرحلة الثالثة سنة 1998: كانت لجنة معايير المحاسبة الدولية قد أنهت مشروع العمل المتفق مع ISOCO ، وفي إطار إعادة النظر في إستراتيجيتها شكلت اللجنة مجموعة العمل الاستراتيجي لدراسة ما يجب أن تكون عليه إستراتيجية اللجنة وهيكلها لمواجهة التحديات الجديدة، حيث نشرت مجموعة العمل الاستراتيجي وثيقة مناقشة بعنوان، تشكيل IASC من أجل المستقبل، وقد قدمت فيها مقترحات لإعادة هيكلة اللجنة.

2.3.1.2 التنظيم الجديد للجنة معايير المحاسبة الدولية

بعد مناقشة مقترحات مجموعة العمل خلال سنة 1999 تم إصدار التقرير النهائي، حيث وافق مجلس اللجنة في مارس 2000 بالإجماع على دستور جديد لإعادة هيكلتها [16] ص 119.

1.2.3.1.2 مؤسسة لجنة معايير المحاسبة الدولية the IASC Foundation

تتكون من 22 أمين يلتزمون بالعمل ضمن أهداف المنظمة وهو تطوير و تطبيق معايير المحاسبة الدولية [77] P25. 6 أعضاء من الأمناء يمثلون أمريكا الشمالية، 6 يمثلون أوربا، 4 يمثلون آسيا والمحيط الهادي و 3 أعضاء من مناطق أخرى، أما الثلاثة الباقين فيتم تعيينهم من طرف الإتحاد الدولي للمحاسبين وتتمثل مهامهم في :

- تعيين أعضاء مجلس معايير المحاسبة الدولية، أعضاء لجنة التفسيرات والمجلس الاستشاري للمعايير، ووضع عقود الخدمات ومعايير الأداء.

- مراقبة الميزانية السنوية، إضافة إلى تسيير وتنظيم النشاطات فهي تصدر تقرير سنوي على أعمال المؤسسة.

● مجلس معايير المحاسبة الدولية: The International Accounting Standards Board (IASB): يتكون من 15 عضو منهم رئيس ونائبه، ثلاثة عشر منهم بتفرغ تام، يتم تعيينهم وفقاً لخبرتهم ومعرفتهم بالأمر المتعلقة بالتقارير المالية، حيث خمسة منهم يكون قد عملوا كمراجعين، ثلاثة في مجال إعداد التقارير المالية، ثلاثة على الأقل لهم خلفية مستخدمين للقوائم المالية وواحد ذو خلفية أكاديمية.

1- إستراتيجية عمل مجلس معايير المحاسبة الدولية IASB

- تم تحديد إستراتيجية عمل مجلس معايير المحاسبة الدولية IASB على النحو التالي: [78] ص 33
- تشجيع الأعضاء لدعوة مجلس معايير المحاسبة الدولية IASB للمشاركة عندما تقرر دولتان أو أكثر لا يربطهما تشريع عام لإجراء مناقشات حول معايير المحاسبة الدولية؛
- تشجيع الدول التي لا يوجد لديها معايير محاسبة وطنية من قبل لتبني معايير المحاسبة الدولية كمعايير تحكم مهنة المحاسبة فيها؛
- دعوة دول أخرى لديها بعض المعايير المحاسبية الوطنية والتي لا تكون مخصصة لمواضيع معينة للتكيف مع معايير المحاسبة الدولية كأساس لمعايير المحاسبة الوطنية، مع ضمان توفر الحد الأدنى من الالتزام بالمعيار المحدد وتخفيض وقت وتكلفة التطوير المطلوبين لوضع معايير وطنية؛
- مقارنة معايير المحاسبة الوطنية مع معايير المحاسبة الدولية المماثلة والبحث عن إلغاء أي فروق جوهرية.
- السعي لعرض منافع التنسيق مع معايير المحاسبة الدولية المماثلة والبحث عن إلغاء أي فروق جوهرية

الدور الأساسي لـ IASB هو المسؤولية الكاملة عن كل المسائل الفنية، بما في ذلك إعداد و نشر معايير التقارير المالية الدولية، والمسودات والموافقة النهائية على التفسيرات، وتتطلب قرارات IASB أغلبية بسيطة (8 من 14 صوتاً)، لكي يتم إقرارها، وللمجلس كامل الحرية في تحديد جدول أعماله، [55] ص 41، ففي أول اجتماع له – الاجتماع يمكن حضوره من طرف الجمهور - في أبريل 2001 تبني معايير المحاسبة الدولية والتفسيرات الصادرة عن لجنة معايير المحاسبة الدولية، كما وافق أمناء مؤسسة IASC على اقتراح IASB بتسمية المعايير الجديدة التي تصدر بمعايير التقارير المالية الدولية Reporting International Financial Standards (IFRS) بدلاً من معايير المحاسبة الدولية (IAS)، والتي ستحتفظ باسمها إضافة إلى استعمالها إلى أن يتم إلغاؤها، أو إصدار معايير تعوضها.

2- مشاريع IASB في تحسين معايير التقارير المالية الدولية

استكمالاً لمشاريع تطور ونشر المعايير الدولية، تبنى المجلس مبادرته المتمثلة بمشروع تحسين المعايير، بهدف تقليل أو إلغاء البدائل والتكرار والتعارض بين المعايير الموجودة، وإجراء بعض التحسينات بها، وقد كان ينظر إلى استكمال هذا المشروع مبكراً، أنه مهم، لأن بلدان الاتحاد الأوروبي ستتبني معايير التقارير المالية الدولية ابتداءً من جانفي 2005 [16] ص 130، وقد تم إصدار ثمانية معايير تقارير مالية دولية لغاية 2008، كما تمت مراجعة 17 معيار من المعايير المحاسبية الدولية (IAS) [78] ص ص (31-32)، كما طرح في فيفري 2007 مسودة مشروع معيار محاسبي يخص المؤسسات الصغيرة والمتوسطة، وهذا على أساس معايير التقارير المالية الدولية، وفي إطار التقارب مع مجلس معايير المحاسبة المالية (FASB) سمحت US SEC بقبول القوائم المالية وفق معايير التقارير المالية الدولية (IAS/IFRS) دون إجراء أي تعديلات وهذا ابتداءً من جانفي 2009.

- المجلس الاستشاري للمعايير (Standards Advisory council (SAC) : يتكون من 40 عضواً من مختلف المناطق الجغرافية والخلفيات الوظيفية، وينتخب أعضائه لمدة 3 سنوات قابلة للتجديد، ويجتمع ثلاث مرات سنوياً واجتماعاته تكون مفتوحة للجمهور، وظيفته تقديم استشارات وتوجيهات من حيث وضع المعايير، إضافة إلى التغذية العكسية فيما يخص استعمال المعايير أو التفسيرات الصادرة عنه.

- لجنة تفسير معايير التقارير المالية الدولية International Financial Reporting Interpretation Committee (IFRIC): عوضت لجنة التفسيرات (SIC) تم تأسيسها في ديسمبر 2001، كلجنة تقنية تتكون من 14 عضواً، ينتخبوا لمدة 3 سنوات قابلة للتجديد [77]. وتتمثل مهامها في: [55] ص 44

- قضايا تقارير مالية مثارة حديثاً ولم تبحثها معايير IFRS؛
- قضايا نشأت بخصوصها تفسيرات غير مرضية أو متعارضة أو يحتمل أن تنشأ في غياب التوجيه وذلك بهدف الوصول إلى إجماع بشأن المعالجة المناسبة؛

2.2 معايير المحاسبة والتقارير المالية الدولية

تهدف المحاسبة إلى توصيل معلومة مالية، يمكن استعمالها لاتخاذ قرار معين، حيث كان من الضروري وضع إرشادات لتحقيق هذا الهدف، وقد جاءت معايير المحاسبة كأحد هذه الأدلة التوجيهية لتمكين المحاسبة من أداء هدفها، فمن خلالها يتم تحديد طرق وأساليب معالجة المعاملات المالية وكيفية عرضها والإفصاح عنها، ولنفس هذا الغرض ظهرت معايير المحاسبة والتقارير المالية الدولية لتعالج مشاكل متعلقة بالقوائم المالية أو أحد عناصرها، والتي تعكس الأحداث والمعاملات المتنوعة التي تقوم بها المؤسسة، حيث

تختلف هذه المعايير باختلاف المشكلة التي يتناولها كل معيار، أما من حيث التشابه، ففي كل نظام محاسبي ينبغي أن توضع في إطار مفاهيمي يحدد الأهداف التي يُرجى تحقيقها من خلال مجموعة معينة من المعايير تكون متكاملة. وسنتطرق في هذا المبحث إلى معايير المحاسبة والتقارير المالية الدولية وإطارها المفاهيمي.

1.2.2 الإطار المفاهيمي لمعايير المحاسبة الدولية

لغرض التوصل إلى مجموعة المعايير المحاسبية الواجبة التطبيق، فإن الجهات المسؤولة على تنظيم مهنة المحاسبة تعتمد على العديد من المداخل، وتأخذ في الاعتبار العديد من العوامل التي تؤثر على المعايير المحاسبية التي تصدر عنها، حيث تقوم هذه الجهات بعملية إعادة فحص دائمة للقواعد والمبادئ المحاسبية [58] ص ص (24-25)، نتيجة لتغير في العوامل المؤثرة في وضع المعايير والتنظيم المحاسبي وبالتالي تغير احتياجات مستعملي المعلومات المحاسبية.

1.1.2.2 أهمية الإطار المفاهيمي

تكمن أهمية الإطار المفاهيمي فيما يلي [6] ص 112 :

- حتى تكون المعايير المحاسبية مفيدة، يجب أن تعتمد في إصدارها إلى هيكل ثابت من الأهداف، والمفاهيم.
 - يستخدم الإطار المفاهيمي كأساس منطقي للنهوض بالتطبيق العملي، وتحسين وتطوير أدواته، وذلك عن طريق:
 - تقييم المبادئ والمعايير المعمول بها حالياً واستبعاد الممارسات غير المنطقية؛
 - الاختيار أو المفاضلة المنطقية فيما بين البدائل المحاسبية، وبالتالي تضيق شق الخلاف، والاختلاف في الممارسات العملية؛
 - يمكن للإطار المفاهيمي من حل المشاكل المستجدة التي تواجهها مهنة المحاسبة بصورة منطقية، وسريعة بمجرد الرجوع إليه؛
- لهذه الأسباب السابقة كان لازماً على لجنة معايير المحاسبة الدولية أن تصدر إطار مفاهيمي يحدد اتجاه المعايير الصادرة عنها، ففي جويلية 1989 نشرت اللجنة إطارها المفاهيمي بعنوان " إطار العمل لإعداد وعرض القوائم المالية " Framework far the preparation and prestation of financial statements هذا الإطار وظيفته الأساسية مساعدة لجنة معايير المحاسبة الدولية للإصدار - وفقاً لما جاء فيه- المعايير المستقبلية و مراجعة المعايير القديمة [79] P99 .

2.1.2.2 محتويات الإطار المفاهيمي للجنة معايير المحاسبة الدولية

يتكون الإطار المفاهيمي للجنة معايير المحاسبة الدولية من 110 فقرة عالجت، أهداف القوائم المالية، الخصائص النوعية للمعلومة، مستخدمي القوائم المالية وحاجتهم للمعلومات، عناصر القوائم المالية، الاعتراف بعناصر القوائم المالية، مفاهيم رأس المال والحفاظ على رأس المال.

1.2.1.2.2 مستخدمى القوائم المالية

يشير إطار العمل إلى أن المؤسسة تعد قوائم مالية عامة موجهة نحو احتياجات طوائف مختلفة من المستخدمين، من بينهم المستثمرون، والعمال، والمقرضون، والموردون، والدائنون التجاريين الآخرون والعملاء، الحكومة والوكالات التابعة لها، وعامة الجمهور، كما يشير إطار العمل كذلك، إلى أنه على الرغم من أن احتياجات هذه الطوائف من المعلومات لا يمكن الوفاء بها بمجرد عرض القوائم المالية. إلا أن هناك احتياجات مشتركة بينهم يتم الوفاء بها، وبما أن المستثمرين هم من يوفر رأس المال المعرض للمخاطرة في المشروع، فإن عرض قوائم مالية يفي باحتياجاتهم، سوفي بمعظم احتياجات المستخدمين الآخرين[16]ص137.

2.2.1.2.2 أهداف القوائم المالية

يعتبر هدف توصيل معلومات لأصحاب المصالح في المؤسسة عن مركزها المالي، هدفاً أساسياً للقوائم المالية، و ينتج عنه الأهداف المحددة التالية: [55] ص 88

- تظهر القوائم المالية نتائج الوكالة الإدارية، أو محاسبة الإدارة عن الموارد التي أوكلت إليها، وهؤلاء المستثمرين الذين يرغبون في تقييم الوكالة الإدارية، أو محاسبة الإدارة إنما يقومون بذلك من أجل صنع قرارات اقتصادية تضم، على سبيل المثال، قرارات الاحتفاظ باستثماراتهم في المنشأة أو بيعها أو ما إذا كانوا سيعيدون تعيين الإدارة أو إحلال إدارة أخرى مكانها .
- إن القوائم المالية المعدة لهذا الغرض تحقق الحاجات العامة لغالبية مستخدميها، ولكن القوائم المالية لا توفر كافة المعلومات التي يمكن أن يحتاجها المستخدم لصنع القرارات الاقتصادية، إلا أن هذه القوائم تعكس إلى حد كبير الآثار المالية للأحداث السابقة، ولا توفر بالضرورة معلومات غير مالية .

3.2.1.2.2 القوائم المالية

تعتبر القوائم المالية الوسيلة الرئيسية التي يتم من خلالها توصيل المعلومات إلى الأطراف الداخلية والخارجية، وتشمل القوائم المالية عادة قائمة المركز المالي (الميزانية العمومية)، قائمة الدخل، قائمة التدفقات النقدية، وقائمة الأرباح المحتجزة، كما تشمل أيضا الملاحظات على القوائم، والجداول الملحقة والتي تعتبر جزء مكمل للقوائم المالية، وبعض المعلومات المالية يتم تقديمها من خلال التقارير المالية، وليس القوائم المالية فقط، إما لأنها تطلب بواسطة الجهات الرسمية أو الحكومة أو لأن إدارة المشروع ترغب في الإفصاح عنها اختياريًا، فالتقارير المالية تشمل بخلاف القوائم المالية، عدد من الأشكال مثل خطاب رئيس مجلس إدارة المؤسسة الموجه للمساهمين، والمستثمرين المحتملين وغيرهم، وتوقعات وتنبؤات الإدارة بخصوص نشاط الشركة الحالي والمستقبلي، وكذلك أثر نشاط المؤسسة على البيئة المحيطة، ومشاركتها في حل مشاكل المجتمع مثل تخفيض البطالة، ومكافحة التلوث، وغيرها [80] ص ص (13-14).

4.2.1.2.2 الخصائص النوعية للمعلومة المحاسبية: هي صفات تجعل من المعلومات المعروضة في القوائم المالية مفيدة للمستخدمين، [8] ص 466. وتشمل هذه الخصائص القابلية للفهم، الملائمة، الموثوقية والقابلية للمقارنة .

1- قابلية الفهم: أن تكون المعلومات الواردة في القوائم المالية مفهومة، بحيث يستطيع الأفراد ذوي مستوى معقول من المعرفة بالأعمال، والأنشطة الاقتصادية من استخدامها، ويجب عدم استبعاد المعلومات حول المسائل المعقدة التي يجب إدخالها في القوائم المالية إن كانت ملائمة لحاجات صانعي القرارات الاقتصادية، بحجة أنه من الصعب فهمها من قبل بعض المستخدمين [81] ص 52.

2- الملائمة: تكون المعلومات ملائمة، عندما تؤثر على القرارات الاقتصادية للمستخدمين من خلال مساعدتهم على تقييم الأحداث الماضية، والحاضرة، والمستقبلية، أو تأكيد أو تصحيح تقييمهم للماضي [16] ص 138. وعموما تكمن خاصية الملائمة في المعلومات المحاسبية إذا روعي في إنتاج وتوصيل هذه المعلومات عدة اعتبارات ومن أهم هذه الاعتبارات، أن يتم الإفصاح عن كافة المعلومات المحاسبية المهمة نسبياً، أن تركز المعلومات على محتوى الحدث الاقتصادي وآثاره، أن تقدم المعلومات لمتخذ القرار في التوقيت المناسب، أن تكون المعلومات مكتملة ويمكن فهمها، وأن تكون المعلومات قد تم توصيلها بطريقة تقلل الفقد فيها، وتحميها من التعديل والتحريف خاصة المتعمد [63] ص 43.

3- الموثوقية: تكون المعلومة موثوقة إذا كانت خالية من الأخطاء والتحريفات، حيث يمكن للمستخدمين الاعتماد عليها لاتخاذ القرارات.

1.3 القيود على المعلومات الملائمة والموثوق فيها: هناك أربع قيود أساسية مفروضة على المعلومات الملائمة والموثوق فيها:

- الصورة الصادقة: لتكون المعلومة ملائمة فيجب أن تكون المعلومة تضم بصدق المعلومات المالية والأحداث المحيطة بها.
 - التوقيت المناسب: أي أن يتم تقديم المعلومة في الوقت المناسب دون تأخير، حيث أن المبالغة في التأكيد على موثوقية المعلومة قبل إصدارها أو إصدارها قبل التأكد من موثوقيتها قد يضعف من مدى ملائمتها، وبالتالي فإنه يجب الموازنة بين الموثوقية والملائمة .
 - الموازنة بين التكلفة والمنفعة: أي يجب مقارنة منفعة هذه المعلومة بالتكلفة التي قد نتحملها عند إعدادها.
 - الموازنة بين الخصائص النوعية: أي يجب أن لا يتم تغلب خاصية مقارنة بالخصائص الأخرى، أما الأهمية النسبية للخصائص فهي مسألة متروكة للتقدير المهني.
- 4- القابلية للمقارنة: أي إمكانية مقارنة المعلومة مع المعلومات السابقة إذا كانت تشبهها في الأحداث، كمقارنة آثار الإستهلاك على الأرباح في هذه السنة مقارنة بالسنة الماضية، إضافة إلى قابلية المقارنة من مؤسسة لأخرى، ولهذا فإن ثبات السياسات المحاسبية، أو الإفصاح عن تغييرها وآثارها على القوائم المالية يعتبر عامل مهم لإمكانية المقارنة .

5.2.1.2.2 الفرضيات الأساسية [55] ص 91:

- أساس الإستحقاق: لأجل تحقيق أهدافها فإن القوائم المالية تعد على أساس الاستحقاق المحاسبي وتحت هذا الأساس فإنه يعترف بآثار العمليات المالية والأحداث الأخرى عندما تحدث، وليس عند قبض أو دفع النقدية أو ما يعادلها، ويجري تسجيلها في السجلات المحاسبية وتضمينها القوائم المالية عن الفترة التي تمت فيها.
- الاستمرارية: يجري إعداد القوائم المالية عادة بافتراض أن المؤسسة مستمرة وستبقى عاملة في المستقبل، وعليه يفترض أنه ليس لدى المؤسسة النية أو الحاجة للتصفية أو تقليص لحجم عملياتها بشكل هام، ولكن إن وجدت مثل هذه النية أو مثل هذه الحاجة، فإن القوائم المالية يجب أن تعد على أساس مختلف، و في مثل هذه الحالة يجب أن يفصح عن الأسباب لمستخدم المعلومة المالية.

6.2.1.2.2 عناصر القوائم المالية

نص إطار العمل على أن القوائم المالية يعكس الآثار المالية للعمليات والأحداث الأخرى عن طريق وضعها في مجموعات عامة وفقا لخصائصها الاقتصادية، وقد أشار كذلك إلى أن العناصر التي ترتبط مباشرة بقياس المركز المالي في الميزانية هي الأصول والالتزامات وحقوق الملكية [16] ص 139 .

- الأصل: وهو مورد تسيطر عليه المؤسسة نتيجة لأحداث سابقة ومن المتوقع أن ينجم عنه منافع اقتصادية مستقبلية للمنشأة.
- الالتزام: هو تعهد حالي على المنشأة ناشئ عن أحداث سابقة ومن المتوقع أن يتطلب سداده تدفقات خارجة من الموارد التي تملكها المنشأة والتي تتضمن منافع اقتصادية.
- حق الملكية وهو حق الملاك المتبقي من الأصول بعد طرح كافة الالتزامات.
- الدخل: يتضمن تعريف الدخل كلا من الإيرادات، يتحقق الإيراد في سياق النشاطات العادية للمشروع، كما تمثل المكاسب بنود أخرى تحقق تعريف الدخل، وقد تنشأ في سياق النشاطات العادية للمشروع وتمثل المكاسب زيادة في المنافع الاقتصادية، وعلى هذا فإنها ليست مختلفة عن الإيرادات من حيث الطبيعة، [8] ص ص (483-484) .
- تشمل المكاسب على سبيل المثال تلك الناشئة عن التخلص من الأموال غير الجارية، عند الاعتراف بالمكاسب في قائمة الدخل، فإنه عادة ما يتم عرضها بصورة منفصلة، لأن العلم بها مفيد لغرض صنع القرارات الاقتصادية، وغالبا ما يتم التقرير عن المكاسب بطرح المصاريف ذات العلاقة منها .
- المصروفات: الأحداث التي تؤدي إلى المصروفات كثيرة ومتنوعة، تكلفة البضاعة المباعة، الأجور، الاستهلاكات، الفوائد المدينة، والإيجارات المدينة، وهي كلها تدفقات خارجة حالية أو متوقعة، وتنجم عن النشاط الجاري المستمر والذي يتكرر من دورة إلى أخرى، [6] ص 339.
- كما تمثل الكوارث مثل الحرائق والفيضانات، وتلك التي تنشأ عن التخلص من الأموال غير الجارية، كخسائر نقصان في المنافع الاقتصادية ولا تختلف في طبيعتها عن المصروفات الأخرى، وعليه لا تعتبر عنصرا منفصلا في هذا الإطار، عند الاعتراف بها في قائمة الدخل فإنه عادة ما يتم عرضها بصورة منفصلة لأن العلم بها مفيد لغرض صنع القرارات الاقتصادية، وغالبا ما يتم التقرير عن الخسائر الصافية من الدخل المتعلق بها .

7.2.1.2.2 الحفاظ على رأس المال

يوجد مفهومان للمحافظة على رأس المال أو استرداد تكلفة الاستثمار، مفهوم رأس المال النقدي، ومفهوم رأس مال الإنتاج، ويمكن التعبير عن كل منها بغرض ثبات وحدة القياس النقدي وكذلك فرض ثبات القوة الشرائية لوحدة القياس النقدي [6] ص 258 .

- المحافظة على رأس المال النقدي : يقتضي هذا المفهوم بكتسب الربح فقط، إذا كان المبلغ المالي.

- (النقدي) لصافي الأصول في نهاية الفترة بعد استبعاد أية توزيعات للمالكين، أو مساهمات منهم أثناء الفترة، أكبر من المبلغ المالي (النقدي) لصافي الأصول في بداية الفترة، يمكن أن يقاس الحفاظ النقدي على رأس المال بالوحدات النقدية الاسمية؛
- المحافظة على القيمة المادية لرأس المال: بمقتضى هذا المفهوم، يُكتسب الربح إذا كانت الطاقة الإنتاجية المادية (القدرة التشغيلية) للمشروع، (الموارد أو الأموال المطلوبة لتحقيق تلك الطاقة) في نهاية الفترة تزيد عن الطاقة الإنتاجية المادية في بداية الفترة بعد استبعاد أية توزيعات إلى المالكين أو مساهمات منهم أثناء الفترة .

2.2.2 معايير المحاسبة الدولية (IAS) International Accounting Standards

سنعرض في هذا العنصر إلى المعايير التي صدرت عن لجنة معايير المحاسبة الدولية والتي لم يتم إلغاؤها بصور معايير أخرى .

- معيار المحاسبة الدولي رقم 1 IAS عرض البيانات المالية

يصف هذا المعيار أساس عرض القوائم المالية المعدة للاستخدام العام وذلك بهدف ضمان قابلية القوائم للمقارنة لنفس الشركة في الفترات السابقة والقوائم المالية للشركات الأخرى.

وتشمل المجموعة الكاملة للقوائم المالية [82]:

1. قائمة المركز المالي في نهاية الفترة؛
2. قائمة الدخل الشامل للفترة؛
3. قائمة التغيرات في حقوق الملكية؛
4. قائمة التدفقات النقدية للفترة؛
5. الملاحظات: تشكل ملخص السياسات المحاسبية الهامة وغيرها من المعلومات التوضيحية وقائمة المركز المالي في بداية الفترة المقارنة عندما تطبق المؤسسة سياسة بأثر رجعي أو تقوم بإعادة صياغة البنود بأثر رجعي في قوائمها المالية.

- المعيار المحاسبي الدولي رقم 2 IAS المخزونات : الهدف من هذا المعيار هو وصف المعالجة المحاسبية للمخزون، إن إحدى المسائل الأساسية في محاسبة المخزون هي قيمة التكلفة التي سيتم الاعتراف بها كأصل وترحيلها حتى يتم الاعتراف بالإيرادات ذات الصلة [83] ، ويقدم هذا المعيار إرشادات لتحديد التكلفة والاعتراف اللاحق بها، باعتبارها مصروف بما في ذلك أي انخفاض في صافي

القيمة المتحققة، كما يقدم أيضا إرشادات فيما يتعلق بطريقة التكلفة التي يتم استخدامها لتحديد تكاليف المخزون .

- المعيار المحاسبي الدولي رقم IAS7 قائمة التدفق النقدي : ينص هذا المعيار على إلزام المؤسسات بإعداد قائمة أو حالة تلخص التدفقات النقدية من وإلى المؤسسة، وتصنف هذه التدفقات حسب الأنشطة التي تتولد منها أو تنفق فيها، ويتم الإفصاح عن التدفقات النقدية الناتجة عن الأنشطة التشغيلية، الأنشطة الاستثمارية والأنشطة التمويلية [84]p105، حيث ينبغي على كل مؤسسة إعداد قائمة التدفقات النقدية كأحد القوائم المطلوبة .

- المعيار المحاسبي الدولي رقم IAS8 السياسات المحاسبية، التغيرات في التقديرات المحاسبية والأخطاء: بدأ تطبيقه على القوائم ابتداء من 1 جانفي 1995 أو ما بعد ذلك.

يهدف هذا المعيار لتحقيق الأهداف التالية [85] ص ص (123-124):

- تحديد الأسس والمعايير الواجب مراعاتها عند اختيار أو تغيير السياسات المحاسبية الواجب إتباعها عند إعداد القوائم المالية؛
- توضيح المعالجة المحاسبية للتغيرات في التقديرات المحاسبية؛
- بيان المعالجة للأخطاء التي تحدث في الفترات السابقة ويتم اكتشافها في الفترة الحالية؛

يطبق هذا المعيار عند تغير السياسات المحاسبية، في حالة إعادة التقديرات المحاسبية أو من أجل تصحيح أخطاء للفترات السابقة.

- المعيار المحاسبي الدولي رقم IAS10 الأحداث اللاحقة لتاريخ الميزانية: يطبق هذا المعيار في المحاسبة والإفصاح عن الأمور الطارئة والأحداث اللاحقة لتاريخ إعداد الميزانية العمومية [9]ص 9، حيث يحدد هذا المعيار طبيعة وتوقيت هذه الأحداث التي ينبغي معالجتها والإفصاح عنها إذا حدثت بعد تاريخ غلق الميزانية .

- المعيار المحاسبي الدولي رقم IAS11 عقود الإنشاء: يوضح المعالجة المحاسبية للإيرادات والتكاليف، وكيفية تخصيصها على الفترات المالية التي يتم فيها هذا العقد المتعلق بإنشاء أصل أو مجموعة الأصول المترابطة [86] p 142.

- المعيار المحاسبي الدولي رقم IAS 12 ضرائب الدخل: يتناول هذا المعيار جميع الضرائب على الأرباح، بما فيها الضرائب الوطنية أو الأجنبية، و الضرائب المرتبطة بتوزيع الأرباح، كما يعالج المعيار الاعتراف بالأصول الضريبية المؤجلة الناشئة عن الخسائر أو الخصومات الضريبية غير المستخدمة، ويبين كذلك عرض ضرائب الدخل في القوائم المالية والإفصاح عن المعلومات المتعلقة بها [9] ص 4.

- المعيار المحاسبي الدولي رقم IAS14 التقارير حول القطاعات : يهدف هذا المعيار إلى تحديد أسس تقديم التقارير حول المعلومات المالية، وفق القطاع سواء كان قطاع جغرافي، أو قطاع عمل (نشاط)، وهذا للوصول إلى ما يلي: [85] ص 233

- تحسين فهم مستخدمي المعلومات المحاسبية للأداء السابق للمنشأة؛
- تحسين قدرة مستخدمي المعلومة المحاسبية في تقديم مخاطر وعوائد المنشأة؛
- تحسين القدرة على فهم وإستيعاب كل ما يتعلق بالمنشأة ككل؛

يطبق هذا المعيار على كل القوائم المالية التي تقوم المؤسسة بعرضها وفقا لما جاء به المعيار المحاسبي الدولي رقم 1.

- المعيار المحاسبي الدولي رقم 16 IAS الممتلكات والمصانع والمعدات : يسمح هذا المعيار بتقييم المصانع والمعدات على أساس التكلفة، أو على أساس المبلغ المعاد تقييمه، والذي يمثل القيمة العادلة للأصل، و يستند تبني المبالغ المعاد تقييمها إلى افتراض مفاده أنه يمكن قياس القيمة العادلة بموثوقية، كما يتطلب المعيار إعادة تقييم الممتلكات والمصانع والمعدات بشكل منتظم، لضمان أن لا تختلف المبالغ المسجلة لهذه الأصول في الميزانية العمومية، بشكل كبير عن قيمتها العادلة في ذلك التاريخ، بالإضافة إلى ذلك يتطلب إعادة تقييم الممتلكات والمصانع والمعدات وفق المعيار 16 أن يركز الاستهلاك على هذه المبالغ المعاد تقييمها.

- المعيار المحاسبي الدولي رقم 17 IAS محاسبة الإيجار: يهدف هذا المعيار إلى توضيح المعالجة المحاسبية للإيجار والإفصاح عنه بالنسبة للتأجير التشغيلي والتمويلي لدى كل من المؤجر والمستأجر ويشمل هذا المعيار كافة عقود الإيجار ما عدا، [9] ص 4:

- تلك العقود المتعلقة باستخدام واستكشاف الموارد الطبيعية؛

- اتفاقيات الترخيص الخاصة بالبنود مثلا الأفلام السينمائية والبراءة وحقوق النشر؛

- عقود الخدمات التي لا تخول حق استخدام الموجودات من طرف متعاقد إلى الطرف الآخر؛

- المعيار المحاسبي الدولي رقم 18 IAS الإيرادات: يتناول هذا المعيار تعريف الإيرادات ووصف للمعالجات المحاسبية للإيرادات عن أنواع محددة من العمليات والأحداث، حدد المعيار أيضا متى يعترف بالإيرادات، وقدم في هذا المجال إرشادات عملية، يمكن تطبيق هذا المعيار عن الإيرادات الناشئة عن العمليات والأحداث التالية: بيع البضائع وتقديم الخدمات واستخدام الآخرين لأصول المؤسسة مقابل تحقيق منافع .

- المعيار المحاسبي الدولي رقم 19 IAS منافع الموظفين: هذا المعيار متعلق بالمعالجة المحاسبية والإفصاح عن منافع الموظفين أثناء الخدمة وبعدها؛ ويحدد المعيار أربع فئات رئيسية لمنافع الموظفين: [85] ص 335
 - منافع الموظفين قصيرة الأجل: مثل الرواتب والأجور؛
 - المنافع بعد انتهاء الخدمة الوظيفية للعاملين مثل رواتب التقاعد؛
 - منافع الموظفين طويلة الأجل مثل إجازات الخدمة الطويلة؛
 - مكافأة نهاية الخدمة المقدمة للعاملين؛
- المعيار المحاسبي الدولي رقم 20 IAS محاسبة المنح الحكومية والإفصاح عن المساعدة الحكومية: يهدف هذا المعيار لتوضيح المعالجة المحاسبية والإفصاح عن المنح الحكومية والمساعدات الحكومية.
- المعيار المحاسبي الدولي رقم 21 IAS آثار التغيرات في أسعار صرف العملات الأجنبية [55] ص 780: يهدف المعيار إلى وصف المعالجة المحاسبية للمعاملات بالعملة الأجنبية والعمليات الأجنبية ولذلك فإن المعيار يتناول بصفة أساسية ما يلي :
 - تحديد أسعار الصرف التي يجب استخدامها لقياس وعرض المعاملات بعملة أجنبية.
 - كيفية الاعتراف بالآثار المالي لفروق سعر الصرف في القوائم المالية، أما نطاق هذا المعيار فهو يتعلق بالمحاسبة عن المعاملات الأجنبية، وترجمة القوائم المالية للعمليات الأجنبية إضافة إلى قوائم الفروع الأجنبية للشركات القابضة.
- المعيار المحاسبي الدولي رقم 23 IAS تكاليف الاقتراض : يحدد هذا المعيار المعالجة المحاسبية لتكاليف الاقتراض، حيث كان آخر تعديل لهذا المعيار في مارس 2007، أين تم إلغاء خيار الاعتراف بتكاليف الاقتراض كمصروف، وأصبح يتم رسملتها على الأصول التي تحتاج إلى فترة زمنية حتى تكون جاهزة للاستخدام أو البيع، وبهذا فإن تكلفة الأصول ستشمل جميع التكاليف المرتبطة بها بما فيها تكاليف الاقتراض .
- المعيار المحاسبي الدولي رقم 24 IAS الإفصاح عن الأطراف ذات العلاقة : يهدف هذا المعيار إلى معالجة الإفصاح عن العمليات التي تقوم بها المؤسسة مع الأطراف ذوي العلاقة و تبين أثارها على القوائم المالية للمؤسسة [86]p 64، ويمثل الأطراف ذوي العلاقة ما يلي [55] ص 1084:
 - المؤسسات الخاضعة للسيطرة المباشرة أو تلك التي تكون تحت سيطرة مشتركة مع الوحدة مقدمة التقارير على سبيل المثال مجموعة من الشركات؛
 - الشركات الزميلة؛

- الأفراد، ويشمل ذلك أفراد العائلة، المساهمون بشكل مباشر أو غير مباشر والذين يتمتعون بسلطة التصويت في تقارير الكيان والتي تعطيهم تأثير مباشر هام؛

- الشخصيات الأساسية في الإدارة؛

- المؤسسات التي لها حصة أساسية في سلطة التصويت سواء بشكل مباشر أو غير مباشر بواسطة أفراد؛

- المعيار المحاسبي الدولي رقم 26 IAS المحاسبة والتقارير عن برنامج التقاعد : يتناول هذا المعيار محتويات التقارير المالية الخاصة ببرنامج معاشات التقاعد، التي تعتبر وحدة مستقلة عن التقارير المالية لصاحب العمل المشارك في تلك البرامج، كما يبين المعيار المحاسبة والتقارير عن برنامج منافع التقاعد، وبرنامج المساهمة المحددة وبرامج المعاشات المحددة، كما يوضح المعيار الإفصاح المتعلق بكل المعالجات المحاسبية السابقة، [9] ص 5.

- المعيار الدولي رقم 27 IAS القوائم المالية الموحدة والمنفصلة: يطبق هذا المعيار في إعداد وعرض القوائم المالية الموحدة لمجموعة من المؤسسات تحت المؤسسة الأم، ويخرج من نطاق هذا المعيار الأمور التالية :

- أساليب معالجة دمج المؤسسات وأثرها على توحيد القوائم المالية؛

- معالجة الاستثمارات في المؤسسات الزميلة التي لم يبلغ فيها الاستثمار لدرجة التبعية، وأورد المعيار كذلك الإفصاحات اللازمة للمعالجة السابقة الذكر [9] ص 5.

- المعيار المحاسبي الدولي رقم 28 IAS الاستثمارات في الشركات الزميلة :يتناول المحاسبة عن الاستثمارات الذي تكون نسبة تملك المستثمر، في الشركة المستثمر بها (والتي يطلق عليها في هذه الحالة بالشركات الزميلة) يتراوح بين 20% إلى 50% وبالتالي يمارس المستثمر تأثير هام على القرارات التشغيلية والمالية للشركة الزميلة بشكل مباشر أو غير مباشر من خلال سلطة التصويت [85] ص 466.

- المعيار المحاسبي الدولي رقم 29 IAS التقارير المالية في الاقتصاديات ذات التضخم المرتفع: يهدف هذا المعيار إلى إلغاء أثار التضخم على القوائم المالية نظرا لأثار التضخم في إخفاء حقيقة المركز المالي للمؤسسة حيث يقدم هذا المعيار طرق معالجة أثر التضخم ويطبق هذا المعيار على القوائم المالية للمؤسسة سواء كانت فردية أو موحدة في حالة وجود التضخم .

- المعيار المحاسبي الدولي رقم 31 IAS الحصص في المشاريع المشتركة: يصف المعالجة المحاسبية للمشروعات المشتركة، والهدف الرئيسي من إصداره هو توفير المعلومات اللازمة لمستخدمي القوائم المالية، من خلال إعطاء صورة عن الأرباح الناتجة عن المشروع، وأثارها على المؤسسة، إضافة إلى المركز المالي لهذا المشروع.

- المعيار المحاسبي الدولي رقم 32 الأدوات المالية (العرض و الإفصاح) : ينطبق المعيار على عرض وبيان المعلومات الخاصة بكافة أنواع الأدوات المالية [87] ، ويقصد بالعرض هو كيفية إظهار هذه الأدوات المالية في الميزانية العمومية والإيضاحات ذات العلاقة، وكذلك الإفصاح عن المخاطر المالية المتصلة بهذه الأدوات المالية؛ إن هذا العرض والإفصاح عن هذه الأدوات المالية هو تمكين مستخدمي البيانات المالية للمشروع من فهم أهمية الأدوات المالية المسجلة وغير المسجلة في ضوء المركز المالي للمشروع وتدفقاته النقدية، وتوقيت ودرجة التأكد الملازمة للتدفقات النقدية المستقبلية المتوقعة من هذه الأدوات.

- المعيار المحاسبي الدولي رقم IAS33 ربحية السهم: يهدف المعيار إلى توضيح أساس حساب و عرض ربحية السهم وهذا من أجل رفع القدرة على المقارنة في جميع الشركات. [86] p 66 وهذا من حيث:

- بين المؤسسات المختلفة لنفس الدورة؛

- بين مختلف الدورات لنفس المؤسسة؛

يطبق هذا المعيار على المؤسسات المسعرة في البورصة والتي ستطرح أسهمها للتداول حيث يتم حساب ربحية السهم على أساس القوائم المالية الموحدة.

- المعيار المحاسبي الدولي رقم IAS 34 التقارير المالية المرحلية : هدف هذا المعيار هو تحديد الحد الأدنى من محتويات التقارير المالية المرحلية، إضافة إلى مبادئ الاعتراف والقياس المطبقة على القوائم المالية الكاملة أو المختصرة للفترة المرحلية [86] p 69 .

يطبق هذا المعيار على المؤسسات التي تقوم بنشر قوائم مالية مرحلية (نصف سنوية أو ربع سنوية، بشكل إرادي أو بقوة القانون).

- المعيار المحاسبي الدولي رقم IAS 36 الانخفاض في قيمة الأصول :يهدف هذا المعيار إلى بيان كيفية معالجة التدني في قيمة الأصول التي تمتلكها المؤسسة، حيث يقوم المعيار على مبدأ أساسي هو ضرورة عدم تسجيل أصل دفترية بقيمة تزيد عن قيمته العادلة أو الحقيقية [85] ص 571 ، وينطبق هذا المعيار على جميع الأصول المالية وغير المالية التي لا يوجد معيار دولي آخر يحدد كيفية الاعتراف وقياس خسارة التدني لها، وبناء على ما سبق، يطبق الاعتراف بخسارة التدني وقياسها على الأصول التالية: [85] ص 572

- الشركات التابعة و الشركات الزميلة و المشاريع المشتركة؛

- الممتلكات و المصانع و المعدات (الأراضي ، المباني و الآلات)؛

- الممتلكات الاستثمارية المسجلة بسعر التكلفة؛

- الأصول غير الملموسة بما فيها الشهرة؛

- المعيار المحاسبي الدولي رقم IAS37 المخصصات والأصول والالتزامات المحتملة: يهدف المعيار إلى وصف المعالجة المحاسبية للملائمة والإفصاح المطلوبة لكل من المخصصات والالتزامات المحتملة والأصول المحتملة، وأوضح المعيار أن هذه الالتزامات والمخصصات لها صفة عدم التأكد وأنها محتملة الحدوث وبالتالي فإنه من الضروري تمكين مستخدمي القوائم المالية من معرفة طبيعتها ومبالغها وتوقيتها.
- المعيار المحاسبي الدولي رقم IAS 38 الأصول غير الملموسة: يغطي هذا المعيار محاسبة الأصول غير الملموسة والتي لم تتطرق لها المعايير الدولية الأخرى، حيث أوضح متى يكون الاعتراف بهذه الأصول وكيفية قياسها وقياس تدنيها وإطفائها والإفصاح عنها.
- المعيار المحاسبي الدولي رقم IAS39 الأدوات المالية (الاعتراف والقياس): يعتبر هذا المعيار أكثر المعايير الذي شهد جدلاً بين المهنيين والأكاديميين نظراً لتعقيده، يهدف إلى توضيح المعالجة المحاسبية للأدوات المالية من حيث الاعتراف وقياس قيمتها والانخفاض فيها إضافة إلى تصنيفها،
- المعيار المحاسبي الدولي رقم IAS 40 الاستثمارات العقارية: يطبق للمعالجة المحاسبية للاستثمارات العقارية، حيث يحدد هذا المعيار الاعتراف بها والقياس والإفصاح عنها وتمثل الاستثمارات العقارية في الممتلكات (أرض أو مبنى أو جزء من مبنى أو كلاهما) وذلك لكسب إيجارات أو تنمية رأس المال أو كلاهما، وليس من أجل [55]ص1397 :
- 1. الاستخدام في إنتاج أو توريد سلع أو خدمات أوفي أغراض إدارية؛
- 2. البيع كجزء من سير الأعمال الطبيعية؛
- المعيار المحاسبي الدولي رقم IAS 41 الزراعة: يحدد المعالجة المحاسبية وعرض القوائم المالية والإفصاح، الذي يخص النشاط الزراعي، p98 [86] .

3.2.2 معايير الإبلاغ المالية الدولية (IFRS) Financial Reporting Standards International

- سنعرض في هذا العنصر إلى معايير التقارير المالية الدولية الصادرة عن مجلس معايير المحاسبة الدولية IASB إلى غاية نهاية سنة 2008 .
- معيار التقارير المالية الدولي رقم IFRS1 تطبيق معايير التقارير المالية الدولية لأول مرة:

أصبح ساري المفعول في 01/01/2004 يهدف هذا المعيار إلى ضمان أن القوائم المالية السنوية التي تعد لأول مرة على أساس (IAS/IFRS) والقوائم المالية المرحلية الأولية تشمل معلومات مالية عالية الجودة ويتحقق بها ما يلي [85] ص 703:

- تحقيق الشفافية لمستخدميها وتوفير معلومات مقارنة لكل الفترات المعروضة؛
- توفر نقطة بداية ملائمة وفق معايير الإبلاغ المالي الدولية؛
- يمكن إعدادها بتكلفة لا تتجاوز المنفعة المتأتية للمستخدمين؛

يتم تطبيق هذا المعيار كتصريح علني على التطبيق الكامل للمعايير الدولية للمحاسبة والإبلاغ المالي .

- معيار التقارير المالية الدولي رقم 2 IFRS المدفوعات على أساس الأسهم : يهدف هذا المعيار إلى تحديد التقارير المالية المعدة من قبل الشركة عندما تتولى معاملة دفع على أساس الأسهم [88] ، وتحديدًا يتطلب هذا المعيار من الشركة أن تعكس آثار معاملات الدفع على أساس الأسهم في أرباحها وخسائرها ومركزها المالي، بما في ذلك المصاريف المرتبطة بالمعاملات التي يتم فيها منح خيارات أسهم للموظفين. كما يطلب هذا المعيار من الشركة أن تعترف بمعاملات الدفع على أساس الأسهم في بياناتها المالية، بما في ذلك المعاملات مع الموظفين أو الأطراف الأخرى التي يتم تسويتها نقداً أو عن طريق أصول أخرى أو أدوات حقوق ملكية للشركة، ولا يوجد أي استثناءات من هذا المعيار، عدا عن المعاملات التي تنطبق عليها معايير أخرى .

- معيار التقارير المالية الدولي رقم 3 IFRS إندماج الأعمال : حل محل معيار المحاسبة الدولي رقم 22 يطبق هذا المعيار عند المعالجة المحاسبية لكل أنواع عملية الاندماج [86] p81، يطلب المعيار أن تتم المحاسبة عن كل الاندماجات بطريقة الشراء، كما يبين [55] ص 1225:

- كيفية القياس المبدئي للأصول المحددة المستحوذ عليها ومعالجة الالتزامات والالتزامات المحتملة التي يتم تحملها في اندماج المؤسسات؛
- الاعتراف بالالتزامات بالنسبة لإنهاء أو تخفيض أنشطة الوحدة المندمجة معالجة أي زيادة في حصة المؤسسة الدامجة في القيمة العادلة لصافي الأصول المحددة في المؤسسة المستحوذ عليها (المندمجة)؛

- المحاسبة عن الشهرة والأصول غير الملموسة المستحوذ عليها في اندماج منشآت الأعمال؛

- معيار التقارير المالية الدولي رقم 4 IFRS عقود التأمين : يهدف هذا المعيار إلى تحديد إعداد التقارير المالية لعقود التأمين من قبل أية شركة تصدر هذه العقود (شركات التأمين) ويتطلب هذا المعيار على وجه التحديد ما يلي :

- تحسينات محدودة على محاسبة عقود التأمين من قبل شركات التأمين؛

- إفصاح يحدد ويوضح المبالغ في البيانات المالية لشركات التأمين الناجمة عن عقود التأمين ويساعد مستخدمي البيانات المالية على فهم مبلغ و توقيت وشكوك التدفقات النقدية المستقبلية من عقود التأمين؛

يطبق هذا المعيار على جميع عقود التأمين (بما في ذلك عقود إعادة التأمين) التي تصدرها الشركة وعقود إعادة التأمين التي تمتلكها.

- معيار التقارير المالية الدولي رقم 5 IFRS الأصول غير الجارية المحتفظ بها برسم البيع والعمليات المتوقفة: وهي الأصول غير المتداولة والتي تنوي الشركة التخلص منها ببيعها، ويتطلب المعيار :

- ضرورة عرض الأصول غير المتداولة المحتفظ بها للبيع في الميزانية بشكل مستقل عن الأصول غير المتداولة؛

- نتائج العمليات غير المستمرة التي تمثل أرباح أو خسارة التخلص من خط الإنتاج أو ما شابه والتي يتوجب عرضها في قائمة الدخل بشكل مستقل عن نتائج العمليات المستمرة؛

نظراً لأن الأصول غير المتداولة المحتفظ بها للبيع، ونتائج العمليات غير المستمرة، تتميز بكونها غير متكررة الحدوث ولها خصوصية مختلفة عن النشاط التشغيلي للشركة، فإن عرض هذين البندين في القوائم المالية بشكل مستقل، سيمكن مستخدمي القوائم المالية من تقييم الوضع المالي ونتائج أعمال الشركة والتدفقات النقدية المستقبلية بشكل أفضل [85]ص754.

يهدف إلى تحديد المعالجة المحاسبية للأصول المحتفظ بها لغرض البيع، والعرض والإفصاح عن العمليات المتوقفة.

- معيار التقارير المالية الدولي رقم 6 IFRS: ينطبق المعيار على نفقات الاكتشاف والتقييم التي يتم تحملها والمتعلقة بالموارد المعدنية. [78] ص 408 لم يبرز المعيار المفاهيم المحاسبية المختلفة التي تتعلق بالمنشآت العاملة في مجال اكتشاف وتقييم الموارد المعدنية؛

- لا يتم تطبيق المعيار على النفقات التي يتم تحملها قبل اكتشاف وتقييم الموارد المعدنية، مثل النفقات التي يتم تحملها قبل الحصول على الحقوق القانونية للتنقيب في منطقة معينة؛
- بعد إثبات الجدوى الفنية و التجارية لاستخراج المواد المعدنية؛
- معيار التقارير المالية الدولي رقم 7 IFRS الأدوات المالية (الإفصاح):، [78]ص 301 تم إصدار هذا المعيار لتخصيصه للإفصاح المتعلق بالمخاطر الناتجة عن التعامل بالأدوات المالية، وهو بذلك يلغي كافة البنود المتعلقة بالإفصاح في المعيار IAS32، أي أن المعيار أضاف إفصاحات جديدة عن الأدوات المالية للإفصاحات المطلوبة بموجب المعيار IAS 32 وبذات الوقت استبدال الإفصاحات المطلوبة بموجب المعيار IAS 30، ووضع بذلك كل الإفصاحات عن الأدوات المالية مع بعضها البعض في معيار جديد عن الأدوات المالية، وتتعلق الأجزاء المتبقية من المعيار IAS 32 فقط بقضايا عرض الأدوات المالية، إضافة لما سبق فقد ألغى المعيار IAS 7 المعيار IAS 30 المتعلق بالإفصاح في القوائم المالية للبنوك والمؤسسات المالية المماثلة .
- معيار التقارير المالية الدولي رقم 8 IFRS القطاعات التشغيلية : يلغي هذا المعيار، معيار المحاسبة الدولي رقم 14، ويهدف لمساعدة مستخدمي القوائم المالية للشركة على معرفة وتقييم طبيعة أثار الأنشطة والمحيط الاقتصادي التي تمارس فيه الشركة نشاطها على قوائمها المالية، ويطبق المعيار على القوائم المالية الفردية والمجموعة للشركات عندما:
- يتم تداول أسهمها أو سنداتها في سوق مالي محلي أو دولي أو أي سوق يحقق غرض بيع هذه الأدوات المالية؛
- عندما تودع أو هي قيد الإيداع لقوائمها المالية لدى هيئة أوراق مالية، أو هيئة أخرى، وهذا لغرض إصدار أي صنف من الأدوات المالية المطروحة للتداول؛
- القطاع التشغيلي : عناصر من الشركة تتوفر حولها معلومات مالية منفصلة ويتم تقييمها بشكل منتظم من قبل صناع القرار في الشركة لتحديد كيفية تخصيص الموارد وتقييم الأداء، حيث يتم الإبلاغ عن المعلومات المالية وفق نفس الأساس المستخدم داخليا لتقييم أداء القطاع التشغيلي، وهذا يرجع إلى افتراض أن الإدارة تستخدم أفضل الطرق للتقييم والتقرير على المستوى الداخلي، وبالتالي فإنه من المفيد الإفصاح عن هذه القطاعات وفقا لهذه التقارير الداخلية المستعملة من طرف الإدارة.
- يوضح المعيار متطلبات الإفصاح ذات العلاقة بشأن المنتجات والخدمات والمناطق الجغرافية وكبار العملاء، وهذا من حيث الأرباح والخسائر، إضافة إلى الأصول والالتزامات لكل قطاع، ويقتضي هذا المعيار أن يكون إجمالي العناصر المفصوح عنها وفق هذه القطاعات مطابق للقوائم المالية النهائية للشركة، كما ينبغي

على الشركة أن تقدم معلومات وصفية حول الطريقة التي يتم بها تحديد القطاعات التشغيلية، إضافة إلى التغييرات التي قد تحدث على هذا التصنيف.

3.2 إستراتيجية تبني معايير المحاسبة الدولية

يعتقد أعضاء مجلس معايير المحاسبة الدولية أن تبنيهم لمعايير المحاسبة والتقارير المالية الدولية في بلدانهم والإفصاح عن هذا التبني سيكون له على مدى السنين أثر هام، وسوف تتحسن نوعية المعلومات المالية وتصبح قابليتها للمقارنة أكبر، وتزداد مصداقية هذه المعلومات وبالتالي ستعم فائدتها كافة أنحاء العالم، إلا أن التنفيذ الفعال أمر أساسيا لتحقيق النجاعة من تبني هذه المعايير .

1.3.2 صعوبات تبني معايير المحاسبة والتقارير المالية الدولية

شهدت كثيرا من الدول تغييراً في اقتصادياتها تطلب منها إجراء إصلاحات، تتناسب مع هذه التغييرات، ومن بين هذه الإصلاحات كان إصلاح الأنظمة المحاسبية الذي فرض على الدول اختيار سياسات مناسبة تتلاءم مع هذه المتطلبات الجديدة.

في سنة 2005 أشار رئيس مجلس معايير المحاسبة الدولية إلى نحو 100 بلد يطلبون حالياً إتباع سياسة رسمية للتقارب مع المعايير التي وضعها المجلس أو يسمحون بانتهاجها أو قد اعتمدوها بالفعل، كما توقع أن يرتفع في غضون 5 سنوات عدد البلدان التي تشترط استخدام المعايير الدولية للإبلاغ المالي أو تجيزه إلى 150 بلداً [89]ص4، وأن تواجه البلدان التي لم تطبق تلك المعايير في غضون الفترة المذكورة مشاكل في اجتذاب الاستثمار [90]ص4.

1.1.3.2 ردود الفعل الممكن حدوثها عند تبني معايير المحاسبة و التقارير المالية الدولية

أدى الاتجاه الدولي نحو تبني معايير المحاسبة والتقارير المالية الدولية بالكثير من الدول إلى تبني وتكييف معاييرها، وهذا بعد ما كان يقتصر على المؤسسات المسعرة دولياً، إلا أن هذا التبني قد تكون له عدة ردود أفعال وقد أشار (Diamond) إلى ردود الفعل المحتملة، وحددها فيما يلي: [52] ص ص 497- (498)

- قد تتبنى بعض الدول المعايير المحاسبية وتضمنها في معاييرها الوطنية ويستلزم ذلك الاتفاق والتنسيق بين من يضعون السياسات المحاسبية والمشرعين في كل دولة؛

- في دول أخرى قد لا يحدث تنسيق واتفاق بين من يضعون السياسات المحاسبية والمشرعين في كل دولة؛
- قد لا يوافق كل من واضعي السياسات المحاسبية والمشرعين القانونيين على تبني المعايير الدولية، ولكن يوافقون على صياغة القوائم المالية للشركات التي تعمل على نطاق دولي، بحيث تتفق مع معايير المحاسبة الدولية؛
- وقد يقتصر دور واضعي السياسات المحاسبية والمشرعين القانونيين على تشجيع الشركات التي تعمل على نطاق دولي أن تتبنى المعايير الدولية أو تعيد صياغة قوائمها المالية وفقاً لها؛
- قد يكون رد الفعل سلباً لدى بعض الدول ولا يوجد لديها اتجاه بتبني المعايير الدولية؛

2.1.3.2 تحديات ومشاكل تبني معايير المحاسبة والتقارير المالية الدولية (IAS/IFRS)

تختلف المشاكل التي تواجه تبني المعايير (IAS/IFRS) باختلاف البلدان، وطبيعة هذا التبني:

حيث أن اعتماد المعايير الدولية وتنفيذها يمثلان مسألتين مختلفتين، فيصعب مناقشة أي منها دون النظر في الأخرى ص 12 [91]، فالاعتماد هو إدماج المعايير الدولية في المعايير الوطنية، أو تحويلها إلى معايير وطنية أما التنفيذ فهو يشير إلى الأخذ بالمعايير الدولية، وتطبيقها على نحو فعال من قبل ممارسي المهنة، فمجرد اعتماد معايير المحاسبة الدولية ليس كافياً لضمان تحسين الإبلاغ المالي للشركات بل قد يكون لها أثر خطير على المؤسسات، وعلى الاقتصاد ككل .

1.2.1.3.2 المشاكل التنظيمية التي تواجه تنفيذ المعايير (IAS/IFRS)

- عند الأخذ بالمعايير الدولية تصبح جزء من القوانين، والتشريعات القائمة في هذا البلد، إلا أن وجود عدد كبير من المؤسسات التنظيمية التي لها تأثير على تطبيق هذه المعايير، قد يحول دون تطبيقها بشكل جيد، لاحتمال تداخل القوانين واللوائح أو تضارب فيما بينها. ويحدث هذا خاصة، عندما لا تكون أدوار ومسؤوليات المؤسسات المختلفة محددة بوضوح و عندما تفقد التنسيق بينها، فإن هذا يصبح سبب وراء سوء فهم و قلة فاعلية تطبيق المعايير الدولية [89] ص 9 .
- إن صدور معظم القوانين واللوائح التنظيمية للتقارير المالية للشركات قد سبق بعقود ظهور المعايير المحاسبية والتقارير المالية الدولية، ومع تأخر التعديلات أو محدوديتها يجعل المعايير الدولية تقتصر إلى السند القانوني .

2.2.1.3.2 المشاكل التقنية التي تواجه تنفيذ معايير التقارير المالية الدولية

- نقص عدد المحاسبين ومراجعي الحسابات ذوي الكفاءة التقنية اللازمة لتنفيذ معايير المحاسبة والتقارير المالية الدولية [89] ص 12, فقد تكون المهلة الزمنية التي تفصل بين اتخاذ قرار التنفيذ وبين تنفيذها فعليا غير كافيا لتدريب عدد كاف من المهنيين؛ ففي كينيا مثلا، فقرار تبني المعايير الدولية للمحاسبة والمراجعة كان في سنة 1998 بينما قرار التنفيذ فكان سنة 1999 وحسب الدراسة التي قام بها خبراء فقد كان هناك نقص في عدد المحاسبين المهنيين عموما وفي أولئك الذين تدربوا تدريبيا وافيا على المعايير الدولية، وبشكل خاص في مجال الكفاءة في التنفيذ.
- محدودية مواد التدريب والخبراء في مجال معايير المحاسبة والتقارير المالية الدولية بكلفة يسيرة، وتزداد هذه المشكلة تفاقما في البلدان التي تكون فيها المواد التدريبية المتعلقة بالمعايير الدولية المتاحة حاليا باللغة الإنجليزية وغير قابلة للاستعمال فورا بسبب حاجز اللغة .
- إن المعايير الدولية دائمة التغيير وذلك بسبب التفسيرات التي تصدر عن لجنة التفسيرات، والتغذية العكسية التي تظهر بعد تطبيق المعايير، حيث أن المعايير المعدلة غالبا ما تتضمن التفسيرات المتعلقة بها [78] ص 28, وهذا ما ينتج عنه صعوبة مواكبة التغيرات الكبيرة والمتواترة التي أجراها المجلس IASB على المعايير الدولية القائمة فضلا عن مجازاة المعايير الجديدة، فالقرار الذي اتخذه مجلس معايير المحاسبة الدولية بتعديل 13 معيارا في وقت واحد، كجزء من مشروع التحسينات الذي وضعه، وبالتالي فإن أكثر من 20 معيارا قد تأثر نتيجة لهذه التعديلات، كما أن التعديلات المتكررة التي يتم إجراؤها في المعايير الدولية تعمل على إجهاد القدرة التقنية المتاحة، التي قد تكون في كثير من الحالات غير كافية أصلا.

ففي دراسة قامت بها إيرنست أند يونغ (Ernst and Young) شملت 36 شركة مسجلة في بورصة جوهانسبورغ خلال الربع الأول من عام 2005 للتحقيق في حالة تنفيذ معايير المحاسبة والتقارير المالية الدولية في جنوب إفريقيا، أشارت الدراسة إلى أن 96 % من الشركات التي شملتها الدراسة لم تكن تحقق تقدما في الإبلاغ عن النتائج المرحلية لتطبيق المعايير الدولية في عام 2005، وأن 33 % منها فقط كانت على الطريق الصحيح في التقدم الشامل باتجاه تطبيق المعايير الدولية في 2005، وهذا يشير بوضوح إلى أن العديد من الشركات في جنوب إفريقيا لم تقدر عملية الانتقال إلى تطبيق المعايير الدولية تقدير صحيح [92] ص 12, وفي 2006 أجرت (Ernst and Young) دراسة متابعة لتقييم مضاعفات الانتقال إلى تطبيق المعايير الدولية وآثره على الشركات التي طبقتها أول مرة (التحول إلى المعايير الدولية) والشركات التي سبقتها إلى اعتمادها (اثر مشروع التحسينات). فسلطت الدراسة الضوء على التحديات التي

واجهتها شركات جنوب أفريقيا باعتمادها المعايير الدولية، والتي فاقت التوقعات في مدى تعقيدها، إضافة إلى التكاليف الباهظة في بعض الحالات، والتي كانت كما يلي:

- عدم فهم الأسباب التي دفعت إلى ذلك الانتقال،
 - الخلط المحتمل حدوثه في المعلومات المتعلقة بأداء الشركة؛
 - أشارت الدراسة إلى أن نحو ثلثي المجيبين الذين شملتهم الدراسة استعانوا بلجنة توجيهية لتنفيذ مشاريعهم نحو الانتقال إلى المعايير الدولية؛
 - فرض الانتقال إلى تطبيق المعايير الدولية عبئا على العاملين في الشركات، فاعتبر تدريب العاملين ضرورياً؛
 - إن بعض شروط قياس القيمة في المعايير الدولية تطرح مشكلة تقنية أخرى، تتعلق بالتنفيذ، فمثال تحقيق قيمة عادلة موثوقة لأغراض القياس بالمعايير الدولية يصبح صعبا عندما يكون حجم التجارة صغير وعندما تعاني الأسواق المالية من عدم كفاية في السيولة، ويجد معدي القوائم المالية صعوبة في الحصول على قياسات وبيانات موثوقة فيما يتعلق بجملة أمور من بينها : معدلات الخصم في بيئة مالية متقلبة واتجاهات تدفق السيولة، والمقاييس المطبقة على القطاع برمته لتحديد القيمة العادلة لبعض البنود، وتشكل الصعوبات التقنية الآنف الذكر تحديا أيضا بالنسبة لمراجعي الحسابات، إذ عليهم تقييم مدى موثوقية قياس القيمة العادلة الواردة في البيانات المالية.
- فعلى سبيل المثال المعيار 16، المتعلق بالأموال والمنشآت والمعدات، يطبق أسلوب الاهتلاك حسب الأجزاء المكونة للأصول القابلة للإهلاك، حيث يجب تقييم الاهتلاك لكل جزء من الأصل المادي على حدى، وقد يكون هذا الأسلوب جديدا على معدي القوائم المالية باختلاف أنواعهم فالأساس الذي كانوا يستندون إليه سابقا في الإبلاغ المالي لم يكن يتطلب اعتماد أسلوب تجزئي، وهناك مسألة تقنية قد تستلزم مزيد من الإرشادات في هذا المجال تتمثل في تحديد المدى الذي يجب على معدي المعلومات المالية الذهاب إليه في تجزيئه للأصول الثابتة إلى مكونات مختلفة، لأغراض قياس انخفاض القيمة [89] ص 13، يمكن القول أن المشاكل العملية في التطبيق تختلف من معيار إلى معيار وهذا يرجع إلى :

- درجة تعقيد المعيار مقارنة بالإمكانيات العلمية والتقنية؛
- مدى توافق المعيار مع الممارسات السابقة، في حالة التوافق يكون التطبيق أسهل مقارنة بحالة التعارض ففي المملكة المتحدة تقتضي الممارسة المحاسبية المقبولة عموما بأن يجرى تقييم للقيم المتبقية وقت الشراء فقط، أما معايير المحاسبة الدولية، يعاد تقييم القيمة المتبقية على الأقل في نهاية كل فترة مالية، ورغم أن هذا الاختلاف لا يطرح من الناحية العملية أية قضايا مهمة تتعلق بالتنفيذ في وجه معظم

الشركات التي تنشط في المملكة المتحدة، إلا أنه يتسم بالأهمية في حالة الشركات التي لديها استثمارات كبيرة في العقارات وغيرها من الأصول الهامة كالسفن أو الطائرات [93] ص 10 ؛

3.1.3.2 الإجراءات المتبعة للتقليل من مشاكل تطبيق معايير المحاسبة والتقارير المالية الدولية

1.3.1.3.2 على مستوى التنظيم

- فهم طبيعة ونطاق التغيرات اللازمة : يمثل أحد عوامل النجاح البالغة الأهمية في تنفيذ المعايير الدولية وهذا من خلال تشخيص أوجه التشابه والاختلاف إضافة إلى تحديد طبيعة المشاكل الممكنة، فالتحدي يتمثل في الفهم الكامل لحجم التغيرات، والإطار الزمني لتنفيذ المعايير على النحو المناسب.
- التنسيق بين جميع الجهات المعنية بتبني المعايير: من المعروف أن الممارسات المحاسبية تؤثر وتتأثر بمجالات عديدة لها قوانينها الخاصة والهيئات التي تنظمها، ولتجاوز الخلافات والقصور الممكن أن يحدث أثناء عملية التطبيق، ينبغي مشاركة جميع الجهات المعنية.
- الحصول على دعم تنظيمي: ينبغي إعطاء تنفيذ المعايير الدولية صبغة وطنية وهذا من خلال إحداث تغييرات على الأطر القانونية والتنظيمية.

وفي هذا السياق، أكد تقرير صادر عن البنك الدولي في سبتمبر 2004 بعنوان "تنفيذ المعايير الدولية للمحاسبة ومراجعة الحسابات" تحتاج المعايير الدولية لكي تكون فعالة في سياق وطني، إلى الحصول على سلطة قانونية أو على غير ذلك من أشكال الدعم التنظيمي وإلا فإن الامتثال لها يصبح مسألة انتساب غير شفاف من قبل معدي ومراجعي القوائم المالية خارج نطاق القيود التي يفرضها أي إطار تنظيمي، وعلى الرغم، من أن مهنة المحاسبة قد أدت دورا رئيسا في تطوير المعايير الدولية وفي ترويجها على المستوى الوطني، فإن هذه المهنة بحد ذاتها لا تمتلك سلطة كافية لضمان التنفيذ الناجح لهذه المعايير، إلا إذا كانت تعمل في إطار قوى تنظيمية منبثقة عن تشريعات محددة [91] ص 14.

- الإعلام الفعال بخطة الانتقال إلى تطبيق معايير المحاسبة والتقارير المالية الدولية وبانعكاساتها على من يتولون إعداد القوائم المالية ومن يستخدمونها، كإبلاغهم بالآثار المؤقتة التي من المحتمل أن يخلفه هذا الانتقال على أداء المشاريع وعلى المركز المالي.

2.3.1.3.2 من الناحية التقنية

- تفعيل دور المنظمات المهنية في تطبيق معايير المحاسبة والتقارير المالية الدولية: إن أي برنامج لتطبيق المعايير الدولية يتطلب تقييم مدى استعداد المنظمات المحاسبية المهنية المعنية تقييما مناسباً حتى يتسنى توفير الموارد الضرورية لضمان الحصول على الدعم الناجح والمتواصل من تلك المنظمات [89] ص 15 ، وفي هذا الشأن من المهم أيضاً الإقرار بأهمية المعايير التي يصدرها مجلس المعايير الدولية للتعليم المحاسبي التابع للإتحاد الدولي للمحاسبين القانونيين التي تتناول مختلف جوانب ما قبل التأهيل وما بعده للعمل في مجال المحاسبة .
- توفير دليل إرشادي يُمكن من فهم الإجراءات والقواعد، إضافة إلى إنشاء لجان مهنية مستعدة للشرح والإجابة عن المشاكل العملية المحتملة .
- يتعين على المديرين أن يشرعوا في أبكر وقت ممكن في التخطيط لعملية الانتقال إلى معايير المحاسبة والتقارير المالية الدولية، ويتطلب الأمر وقتاً، وقد يتطلب تغييرات بنظم المعلومات إضافة إلى التدريب المتعلق بهذا النظام ، كما قد تتأثر الثقافة التنظيمية أيضاً [94] ص 18.
- العمل على تبني وتكييف نظم المعلومات لتلبية الاحتياجات الجديدة من حيث المدخلات، طرق المعالجة والمخرجات المطلوبة، وهذا تحت قيد التكلفة والمنفعة، فعلى سبيل المثال قامت شركات بريطانية كثيرة بتطوير نظمها للتعامل مع الانتقال إلى معايير المحاسبة والتقارير المالية الدولية، فأقر بعضها نظام حسابات صورية يحافظ على بيانات مالية فردية في إطار الممارسات المحاسبية المقبولة عموماً في المملكة المتحدة لأغراض الإبلاغ القانوني والضرائب، وأقرت شركات أخرى أن يستخدم نظامها المحاسبي على أساس امتثال المعايير الدولية فقط وأن تدار أية تعديلات ترمي إلى الرجوع إلى الممارسات المحاسبية المقبولة محلياً (خارج نظام المعلومات) و تمثل النهج الثالث في الإبقاء على النظم القائمة للمعلومات المتعلقة بالممارسات المحاسبية المقبولة عموماً في المملكة المتحدة، وإنشاء وحدة تجميع تتحكم في التعديلات اللازمة، لوضع حسابات للمجموعة تكون موحدة وفقاً للمعايير الدولية، وفي كل حالة كانت الشركات تتكبد تكاليف باهظة فيما يتصل بعمليات تطوير النظم [93] ص 15.

2.3.1.3.2 4 أثار تبني معايير المحاسبة والتقارير المالية الدولية

يعتبر أثر تبني معايير المحاسبة والتقارير المالية الدولية غامضاً. ومن الملاحظ أن التأثيرات متباينة ومختلفة من دولة إلى أخرى ومن مؤسسة إلى مؤسسة ولا يمكن تحديدها بدقة، إلا أن الفترة الانتقالية تعتبر الفترة الأكثر صعوبة بالنسبة لمتخذي القرار وهذا بسبب ما يحدثه هذا التغيير من ارتباك. وهذا ما تأكده العديد من الدراسات .

1. في دراسة استقصائية لعملية تطبيق المعايير الدولية للإبلاغ المالي لشركة MAZARE للمحاسبة وشملت 550 شركة مسجلة في 12 بلداً أوربا في جوان 2005 أن 87 % من الشركات تعتبر نفسها مستعدة تماماً لاعتماد المعايير الدولية للمحاسبة والإبلاغ المالي، وأن 84 % قامت بالفعل بإعداد البيانات الأولية لعام 2004، وفيما يتعلق بتكلفة التحويل إلى المعايير الدولية اعتبرت 45% فقط من الشركات أنها مرتفعة ، في حين أن 55% اعتبرت أن فوائد التحويل تبرر التكاليف [62]ص 22 .
2. دراسة شملت 28 شركة أوروبية كبيرة قدمت تقارير عن أثر المعايير الدولية على بياناتها المالية أن الديون والالتزامات المالية الأخرى ارتفعت بنسبة 16% في المتوسط بينما انخفض صافي الإيرادات نحو 3 % في عينة الشركات التي شملتها الدراسة [62]ص 22 .
3. في دراسة 89 شركة بولندية طبقت معايير المحاسبة الدولية والإبلاغ المالي في 2004 للمرة الأولى، ركز التحليل أساساً على التغيرات في مجموع الأصول وحقوق المساهمين والدخل، فمن أصل 89 شركة، زادت قيمة الأصول في حالة 51 منها ونقصت في 25 حالة وظلت بدون تغير في 3 شركات والتغيرات نحو الزيادة فاقت عادة 10% أما النقصان فكانت قليلة وضئيلة جداً.

2.3.2 متطلبات تبني معايير المحاسبة الدولية

يعتبر الهدف الرئيسي من تبني معايير المحاسبة الدولية هو رفع جودة المعلومة المالية، حيث تكمن أهمية المعلومة المالية في دورها كمصدر مهم يمكن الاعتماد عليه بالنسبة لمتخذي القرار، إلا أن درجة الاعتماد والثقة في هذه المعلومة يختلف باختلاف درجة جودتها، وللحصول على معلومة مالية ذات جودة عالية، ينبغي أن تكون مسارات إنتاجها متكاملة وسليمة، وهذا انطلاقاً من الأفراد القائمين على تجميع المعطيات ومعالجتها، إلى المعايير المستعملة في معالجة هذه المعطيات، ثم نظام التأكد من صحة وصدق هذه المعلومات، وبعد ذلك طريقة عرضها، وهذا من حيث الكم والوقت، ولهذا فإن وقوع خلل أو عجز في أحد هذه المراحل سيؤثر على جودة ومنفعة المعلومة المالية. وبالتالي فإنه من الضروري تبني نظام متكامل من الأفراد، ومعايير المراجعة ونظام الإفصاح.

1.2.3.2 التعليم المحاسبي

المحاسب القانوني هو الشخص العضو أو المؤهل للعضوية في هيئة محاسبين أو مراجعي حسابات مهنية معترف بها، أو الشخص المعترف به كمحاسب قانوني من قبل هيئة تنظيمية من هذا القبيل [95]ص 4، ويعتبر المحاسب والمراجع هما المنفذان للمعايير المحاسبية وبالتالي فإن جودة المعلومة المالية مرتبطة ارتباطاً وثيقاً بإمكانيات وكفاءة المنفذين، فقد لاحظ البنك الدولي في تقريره الصادر في سبتمبر 2004 بعنوان

(تنفيذ المعايير الدولية للمحاسبة و مراجعة الحسابات) أنه كلما اتسعت الفجوة بين المعايير الوطنية ومعايير المحاسبة الدولية ، يزداد تحدي بناء القدرات الذي ينبغي أن يتم التغلب عليه، وينطبق تطوير وتحسين القدرات على الهيئات التعليمية والهيئات التنظيمية ومراجعي الحسابات، ومن أجل الوفاء بالالتزامات الجديدة يجب تكييف النظم والمنهجيات وإرشادات التطبيق والمناهج التعليمية والتدريبية.

فتبني معايير المحاسبة الدولية (IAS/IFRS) يتطلب استخدام محاسبين ومدققين مؤهلين، قادرين على فهم المتغيرات المرتبطة بالعلومة وتحرير أسواق رأس المال، هذه المتغيرات لها تأثير على المحاسبين والمدققين، وفي هذا السياق أشار الأمين العام لمؤتمر الأمم المتحدة للتجارة والتنمية (UNTAD) في أثناء المؤتمر الخامس عشر للإتحاد الدولي للمحاسبين بباريس أنه إذا كانت هناك معايير عالمية للمحاسبة والتدقيق، فإن وجود معايير للتعليم المحاسبي سيكون تنويعاً منطقياً لذلك [96].

1.1.2.3.2 دور المنظمات الدولية في رفع التأهيل المحاسبي على المستوى الدولي

منذ عام 1995 والإتحاد الدولي للمحاسبة (IFAC) كمنظمة دولية خاصة مهتمة بمهنة المحاسبة والمراجعة يهدف إلى تطوير المهنة واشتراكاته المستمرة في المفاوضات مع منظمة التجارة العالمية [69] ص ص (90-91) ، وكان من أهم جهوده مناقشة ((الاعتراف بالمؤهلات المهنية المحاسبية))، ولقد اهتمت الأمم المتحدة بتطوير مهنة المحاسبة والمراجعة، من خلال فريق الخبراء الحكومي الدولي العامل المعني بالمعايير الدولية للمحاسبة والإبلاغ المالي (ISAR) حيث قامت اللجنة في التسعينات بإعداد الدراسات حول وضع خطة متكاملة لإقامة نظام عالمي موحد للمؤهلات المحاسبية. ويعتبر موضوع إيجاد مؤهل محاسبي عالمي معترف به ضمن أولويات منظمة التجارة العالمية والإتحاد الدولي للمحاسبين ومؤتمر الأمم المتحدة للتجارة والتنمية UNCTAD، ولهذا تشكل فريق العمل للخدمات المهنية Working Party on Professional Services (WPPS) اعتباراً من 1995 تحت مظلة منظمة التجارة العالمية لبحث الاعتراف المتبادل للمؤهلات المهنية، ومن ثم قامت WPPS بوضع إرشادات للاعتراف المتبادل في قطاع المحاسبة وقد اعتمدتها منظمة التجارة العالمية، في عام 1997، ليتم استخدامها بين الدول كأساس لإجراء المفاوضات على الاعتراف بالمؤهلات، وقد اشتملت إرشادات الاعتراف المتبادل في قطاع المحاسبة على الواجبات المرتبطة بطبيعة المفاوضات، ووضوح اتفاقيات الاعتراف المتبادل وتوضيح الشروط الخاصة بالتريخيص ومزاولة المهنة .

2.1.2.3.2 دور الإتحاد الدولي للمحاسبين في إرساء معايير للتعليم المحاسبي

أنشأ الإتحاد الدولي للمحاسبين IFAC لجنة خاصة بالتعليم المحاسبي المهني ولقد أصدرت تلك اللجنة مجموعة من الإرشادات ولعل أهمها: [97] ص 56

- الإرشاد رقم (2) : بخصوص التعليم المهني المستمر؛
- الإرشاد رقم (7) : بخصوص التعليم و التدريب كمتطلبات لتقنيات المحاسبة ؛
- 3. الإرشاد رقم (9): بخصوص التعليم قبل التأهيل , تقييم الكفاءة المهنية والخبرة المطلوبة للمحاسبين المهنيين؛

3.1.2.3.2 مجلس المعايير الدولية للتعليم المحاسبي : International Accounting Education Standards Board (IAEB)

يؤكد المجلس على أنه يجب أن يقوم التعليم والخبرة على أساس من المعرفة والمهارات والقيم المهنية التي تمكنهم من الاستمرار في التعليم والتكيف مع التغيرات طول حياتهم المهنية ، كما أصدر المجلس سبعة معايير للتعليم المحاسبي الدولي تشمل متطلبات الدخول والقيم الأخلاقية المهنية ومتطلبات الخبرة العملية وتقييم القدرات والكفاءة المهنية والتطور المهني المستمر [97] ص 58 .

4.1.2.3.2 أهمية المعايير الدولية للتعليم المحاسبي في تبني معايير المحاسبة الدولية

- التأهيل الدولي للمحاسبين، يقلل من تكاليف التكوين عند الانتقال إلى تطبيق معايير المحاسبة الدولية؛
- يرفع القدرة التنافسية لمكاتب المحاسبة المحلية؛
- تطبيق معايير المحاسبة الدولية بكفاءة، يسمح من تحقيق الهدف من تبنيها وهو الرفع من جودة المعلومة المحاسبية؛

2.2.3.2 معايير المراجعة

عرفت الجمعية الأمريكية للمحاسبة سنة 1971 المراجعة بأنها، "عملية تتصف بالموضوعية هدفها الحصول على تقرير بخصوص الأحداث الاقتصادية التي تمت في المشروع بمدى مطابقتها للمستندات ومدى اختلافها عن المعايير الموضوعية، ثم توصيل النتائج إلى المهتمين باستخدامها" [98] ص 65، وتختلف أهداف الطلب على المراجعة والغاية منها، ولعل من أهمها الخدمات التي تقدمها المراجعة إلى أسواق الأوراق

المالية، والتي تكمن في المصادقة على دقة المعلومات التي سيتم الإفصاح عنها، فهي تزيد من ثقة المستثمرين في الاعتماد على هذه المعلومات، التي ستكون من أهم العوامل الموجهة لقرار المستثمرين في سوق الأوراق المالية، لذا فإن موقع المراجعة لا يقل عن دور المحاسبة التي لا تستطيع أن تقنع المستثمرين بصدق مخرجاتها إلا بعد أن تراجع، لهذا فقد اتجه كثير من منظمي الأسواق المالية إلى تدعيم قوة المراجعة في مسار وصول المعلومة إلى الأسواق المالية، وعلى سبيل المثال قانون Sarbanes-Oxley والذي تم إصداره سنة 2002 في الولايات المتحدة الأمريكية، والذي كان هدفه رفع جودة خدمات المراجعة، وحماية المستثمرين.

وبالتالي فإن إعداد المحاسبة للقوائم المالية - حتى وإن يكون ذو جودة - لا يكتسي المصادقية ما لم يتم تأكيدها من طرف نظام مراجعة يمكنه معالجة مخرجات المحاسبة، وهذا من خلال:

- معرفة المراجع لمعايير المحاسبة التي تم بها إنتاج تلك المعلومة المحاسبية،
- تناسب معايير المراجعة مع معايير المحاسبة، كأن يوجد معيار لمحاسبة المخزون وفي نفس الوقت معيار لمراجعتها، على أن يتم تحديث هذا الأخير على أساس المستجدات في الطرق والأساليب الجديدة في معايير المحاسبة؛

1.2.2.3.2 معايير المراجعة الدولية

يظهر استقصاء أجراه إتحاد المحاسبين في عام 2006، أن أكثر من 100 بلد يستخدم المعايير الدولية لمراجعة الحسابات، إما باعتمادها بصيغتها المكتوبة أو بإدخال تعديلات تشريعية جوهرية عليها أو معايير وطنية تقارن بالمعايير الدولية لإزالة الاختلافات بينهما [91] ص 10. وفي دراسة أخرى أجراها المجلس الدولي لمعايير مراجعة الحسابات و الضمان أن 20 سوق من جملة 23 أكبر أسواق رؤوس الأموال والتي بلغ إجمالي رأسمالها في الأسواق نسبة 56% من المجموع العالمي، تقبل بالمعايير الدولية لمراجعة الحسابات من أجل مراجعة القوائم المالية التي يصدرها أجنب، كما أقرت المنظمة الدولية للجان الأوراق المالية (IOSCO) والتي تسيطر على أكثر من 79% من رؤوس أموال البورصات العالمية، بصفة رسمية عمليات وضع المعايير الدولية لمراجعة الحسابات واعترف بأهميتها معتبراً بأنها أساس لتطوير نظام موحد على الصعيد العالمي للإبلاغ المالي [91] ص 11.

إن هذا التوجه نحو القبول الدولي لمعايير المراجعة الدولية لأغراض المصادقة على القوائم المالية، كان نتيجة لتبني معايير المحاسبة الدولية، حيث أن:

- إعداد القوائم المالية وفق المعايير المحاسبية لا يفرضي إلى المصادقية المطلوبة، للوثوق في تلك القوائم المالية ما لم يتم مراجعتها؛
- إن اعتماد أو تبني معايير المحاسبة الدولية يفرض تغيير معايير المراجعة المحلية إلى الدولية والتي غالباً ما كانت متوافقة مع معايير المحاسبة الدولية؛

3.2.3.2 الإفصاح المحاسبي

ارتباط مبدأ الإفصاح بظهور شركات المساهمة وإلزامها بنشر قوائمها المالية دورياً، لتقديم إدارة الشركة إلى مستثمريها من مساهمين ومقرضين تقريراً عن نتائج أعمالها ومركزها المالي، بغرض الإفصاح عن المعلومات الجوهرية التي حدثت خلال الفترة حتى يتخذ هؤلاء المستثمرين قراراتهم الاقتصادية بناء على ذلك الإفصاح [6] ص 471 .

هناك سببين رئيسيين مرتبطين بالناحية الاقتصادية والاجتماعية، للإفصاح عن التقارير المالية هما: [8] ص 288

- تخفيض عدم التأكد إلى موردي رأس المال من المستثمرين والدائنين، بحيث يمكنهم استخدام المعلومات لترجيح العوائد المتوقعة لكل بديل في مواجهة مستوى المخاطر المرتبطة؛
- توفير معلومات ملائمة للأفراد والمجموعات الذين يتأثرون بالأنشطة التشغيلية للمؤسسة في نوعية حياتهم ومستوى معيشتهم؛

يتأثر الإفصاح بالطلب على المعلومة المحاسبية، الذي يرتبط بالفئات المستخدمة للقوائم والتقارير المالية ، و الملاحظ من هذه الناحية أن الطلب يتسع في اتجاهين: [98] ص 93

- زيادة مضطردة في عدد الفئات المستخدمة للقوائم والتقارير المالية على مرور الوقت؛
- زيادة مضطردة في حجم المعلومات المطلوبة لكل فئة؛ كان من نتيجة ذلك زيادة الضغوط على المهنة لتلبية هذه الاحتياجات المتزايدة في حجمها.

حيث يرتبط تطور الإفصاح بشكل وثيق مع تطور نظم المحاسبة [20] ص 189، وتجدر الإشارة هنا إلى أنه على الرغم من وجود محاولات للفصل بين معايير المحاسبة والمعايير المتعلقة بالإفصاح فإنهما مرتبطان ببعضهما إلى حد كبير وكلاهما يتطلب الفهم الجيد حتى يتسنى لمستخدمي القوائم المالية الاستفادة منهما، فالمعايير المحاسبية صممت لتسجيل الأحداث الاقتصادية آخذين بعين الاعتبار ما يفكر فيه المستخدم، بينما الإفصاح صمم لغرض هذه الأحداث الاقتصادية المسجلة وتقديمها للمستخدمين؛

حيث يرى Arpan&Rabedaug أن نظام المحاسبة الجيد يبنى على معايير محاسبية جيدة تعكس الأحداث الاقتصادية المرتبطة بالمشروع وهذه الأحداث تحتاج إلى توصيلها للمستخدمين، ففي غياب معايير موحدة يشعر العديد من الناس بأن زيادة الإفصاح بالقوائم المالية ستكون مفيدة، ومع ذلك فإن الإفصاح الجيد لا يحل محل المحاسبة الجيدة، الاثنان يجب أن يعملوا معاً. حتى مع وجود معايير محاسبية جيدة، توجد معلومات معينة مطلوب توصيلها للمستخدمين [7] ص ص (582-583).

3.3 تطبيق معايير المحاسبة الدولية في الدول النامية

تعتبر المحاسبة أداة فعالة، وعاملاً من عوامل دفع عجلة التنمية الاقتصادية، فلا سبيل إلى ضمان النمو الاقتصادي المستدام ما لم يتوافر هيكل متين في مجال المحاسبة وما لم تمتلك مهنة المحاسبة الكفاءة والخبرة للقيام بدورها، [95] ص 22، ففي دراسة سنة 1999 بعنوان دور الكشف عن بيانات المحاسبة في الأزمة المالية التي ألمت بشرق آسيا، الدروس المستفادة؟ خلصت إلى أنه إذا كانت الأزمة تعزى إلى الهياكل المالية، وإلى تحرير رؤوس الأموال والمضاربة، فإنه كان من الممكن اكتشاف القروض المالية المفرطة في وقت مبكر، لو أتيحت معلومات محاسبية موثوق بها، مما كان يسمح باتخاذ إجراءات تصحيحية، وربما تقليص لحجم الأزمة [95] ص 24.

1.3.3.2 المحاسبة في الدول النامية

1.1.3.3.2 خصائص الدول النامية

يعرف العالم تقسيمين رئيسيين للدول من حيث تطورها وحجم التنمية الاقتصادية التي تسودها، مجموعة متقدمة، أما الثانية فهي مجموعة الدول المتخلفة، والتي تشترك بعدد من المميزات، جعلت منها متقاربة اقتصادياً وسياسياً، وقد لخص Belkaoui الخصائص والصفات الأساسية للدول النامية في ستة نقاط هي:

[7] ص ص (116-117)

- انخفاض مستويات المعيشة؛
- انخفاض مستويات الإنتاجية؛
- ارتفاع معدلات النمو السكاني؛
- ارتفاع مستويات البطالة؛

- الاعتماد على الإنتاجية الزراعية، أي أن نسبة كبيرة من الأيدي العاملة بها تعمل في القطاع الزراعي؛

- الاعتماد على العمالة الأجنبية، إلى درجة كبيرة وملحوظة،

2.1.3.3.2 بيئة المحاسبة

كل نظام محاسبي يتأثر بالبيئة التي يعمل بها، فقد خضعت المحاسبة في الدول النامية للمتغيرات السائدة بتلك الدول.

- مستوى التطور الاقتصادي: تتصف العديد من الدول النامية باقتصاديات بسيطة نسبياً، لا تحتاج إلى معايير محاسبية كتلك المستعملة في الاقتصاديات ذات المعاملات المعقدة [99] P14 ، ففي حالة تبني هذه الدول لمعايير المحاسبة والتقارير المالية الدولية، قد لا تكون بحاجة لكل المعايير مقارنة بالدول المتقدمة
- مهنة المحاسبة: في كثير من الدول النامية مهنة المحاسبة ليست في موضع يمكنها من وضع المعايير وتنظيم المحاسبة، بل هناك بعض الدول من ليس لديها منظمة مهنية، وفي كلا الحالتين فإن تنظيم المحاسبة لا يمكن أن يقوم به الخواص وبالتالي فإنه من الأفضل أن تكون هناك هيئات حكومية تسهر على وضع المعايير والإشراف على المهنة حتى تأخذ موقعها في الاقتصاد [100] P219 .
- التعليم المحاسبي : يواجه القائمين على التعليم المحاسبي في البلدان النامية تحديين رئيسيين هما:
 - تحديا خاص بإعادة هيكلة و بناء المناهج الدراسية المحاسبية؛
 - الإمكانيات المادية والبشرية لتنفيذ تلك البرامج؛

2.3.3.2 الدول النامية ومحاولة الاستفادة من معايير المحاسبة و التقارير المالية الدولية

فيما يتعلق بالدور العام للمحاسبة في عملية التنمية في الدول النامية أشار Mirghani إلى أن الدول النامية تفتقر إلى الوعي بالدور الهام الذي يمكن أن تلعبه المحاسبة في عملية التنمية الاقتصادية، لذلك فإن الحاجة لتطوير أو تغيير أنظمة المحاسبة حتى تكون قادرة على تقديم المعلومات الملائمة والدقيقة في هذه الدول لا يتوقع أن يكون قد أعطى إهتماماً كافياً، وهو ما أدى بأن يكون دور المحاسبة على المستوى الجزئي والكلي أقل فاعلية في عملية التنمية، وقد أوضحت دراسة أجريت من قبل جمعية المحاسبة الأمريكية حول المحاسبة في الدول النامية قصورا وضعفا في كفاية القوائم المالية لهذه الدول [7] ص140 .

1.2.3.3.2 إستراتيجيات اختيار النظم المحاسبية

في ظل توسع الاقتصاد العالمي وتحرير رؤوس الأموال إضافة إلى التقارب الذي شاهده الدول من تكتلات سياسية واقتصادية تتطلب إستراتيجية جديدة، كان على اقتصاديات الدول النامية التأقلم مع هذا الوضع،

وبالمثل بالنسبة للمحاسبين على مستوى هذه الدول، الذين كان عليهم الاستعداد لمواجهة الاحتمالات التي ستواجهها مهنة المحاسبة والمراجعة في تلك الدول في ظل تحرير تجارة الخدمات ويمكن أن نحصر تلك الآثار في الموضوعات التالية: [69] ص 85

- تكيف وتعديل الأنظمة المتعلقة بمهنة المحاسبة والمراجعة (إعادة تنظيم المهنة)؛
 - قدرة المكاتب المهنية المحلية على مواجهة المنافسة وتطوير أدائها؛
 - التأهيل المهني للمحاسب لمواجهة متطلبات العولمة؛
- ولهذا فإن الدول النامية كان عليها أن تختار أحد الإستراتيجيات الأربعة لتأهيل نظام المحاسبة وإجراءات وضع المعايير المحاسبية الخاصة بها: P150 [59]

- مقارنة تطويرية؛
- التطوير من خلال نقل التقنية المحاسبية؛
- تطوير معايير المحاسبة من خلال تحليل مبادئ و ممارسات الدول المتقدمة؛
- تبني معايير المحاسبة الدولية؛

1- المقاربة التطويرية: تقوم على التطوير الذاتي لمعايير المحاسبة دون تأثيرات أو تدخل خارجي، فهي تحدد أهدافها الخاصة للمحاسبة و تحتاج لتطوير تقنياتها ومفاهيمها وتأسيس المهنة والتعليم.

2- مقارنة نقل التقنية محاسبية : التطوير من خلال نقل التقنية المحاسبية، قد يكون نتيجة نشاط الشركات المحاسبية الدولية، الشركات متعددة الجنسيات، أو من خلال التعاون والتبادل، ويكون نقل هذه التقنية المحاسبية عن طريق إستراتيجية تتكون من:

1. هدف نقل التقنية المحاسبية؛
 2. الطريقة التي سيتم بها نقل التقنية؛
 3. قناة النقل؛
 4. مستوى التقنية المحاسبية؛ ويصاحب هذا النقل عدة تكاليف وهي
- نقل التقنية الخطأ، أو غير قابلة للتطبيق؛
 - غياب البنية التحتية الملائمة للتطبيق الصحيح لهذه التقنية؛
 - ارتفاع الاعتماد على الخبراء الأجانب؛
 - غياب التوجه نحو تطوير معايير محلية؛
 - فقدان بعض العلاقات والثقافات للمجموعات ذات العلاقة؛ هذه التكاليف تقارن مع الفوائد من نقل هذه التقنية.

3- تطوير معايير محاسبية من خلال تحليل المعايير والممارسات المحاسبية للدول المتقدمة في هذا المجال على خلفية العوامل البيئية، أي الأخذ بعين الاعتبار تشخيص العوامل المؤثرة في تطوير المحاسبة في الدول المتخلفة، وتشمل هذه المعايير والممارسة، كل من معايير التقارير المالية والإفصاح ومدى تأثيرها في التشريعات السياسية، الاقتصادية، الثقافية، الاجتماعية للدولة [59] P152 .

4- تبني معايير المحاسبة الدولية: يوجد اتجاهين من حيث مدى قبول هذه الإستراتيجية:

- الإتجاه الأول : يدعم التبني للأسباب التالية:

- التوافق مع معايير المحاسبة الدولية يحسن جودة المعلومة المحاسبية؛
- يرفع قابلية مقارنة المعلومات المحاسبية في المحيط الدولي؛
- يسهل المعاملات المالية على المستوى الدولي؛
- تقوية الأسواق المالية وجعلها أكثر تنافسية؛

فاعتماد أو التوافق مع معايير المحاسبة الدولية يسهل التجارة الدولية، إضافة إلى تنمية الاقتصاد، من خلال جعل المعلومات المالية المحلية للمؤسسات قابلة للمقارنة في الدول الأخرى .

- الاتجاه الثاني : يؤكد على أن لكل دولة عوامل بيئية خاصة والتي تحتاج إلى وضع نظام محاسبي وطني وحسب كثير من الباحثين، أنه يجب للمعايير المحاسبية لأي بلد أن تتكيف مع ظروف البيئة -بيئة المحاسبة - لذلك البلد، فعدم التناسب بين البيئة المحاسبية ونظام المحاسبة المستعمل فيها يؤدي إلى نتائج معلومات لا تعبر عن تلك البيئة، وفي هذه الحالة فإن تبني المعايير المحاسبية الدولية لأجل رفع جودة وموثوقية المعلومة المحاسبية، سيكون أمراً مشكوك فيه، بالرغم مما يشار إليه من أن المعلومات الناتجة باستعمال معايير المحاسبة الدولية ذات جودة عالية؛

واعتبر Perara أن المعلومات المحاسبية المنتجة من النظام المحاسبي للدول المتقدمة ليست ملائمة لنماذج اتخاذ القرار في الدول الأقل تقدماً [22] p375 ، حيث كانت هناك عدة آراء معارضة لتبني معايير المحاسبة الدولية، واعتبرت بأنها جد مضرّة بالدول النامية . ولاختبار هذه الآراء كانت هناك عدة دراسات لدول منفردة أو مجموعة من الدول:

- دراسة (Iarosn) سنة 1993، درس 25 بلد إفريقيا لمعرفة مدى تأثير معايير المحاسبة الدولية (IAS) على النمو الاقتصادي، حيث كانت النتائج أن الدول التي تبنت معايير المحاسبة أظهرت نمو مقارنة بالتالي لم تتبنى أو تبنت مع بعض التغييرات، ومن جهة أخرى فإن دراسة لـ (Woolley) في 1998 للدول الأسبوية لم تُظهر اختلاف واضح من حيث النمو الاقتصادي بالنسبة لتبني أو عدم تبني المعايير الدولية للمحاسبة . أما دراسة (Chamisa) 2000 لاختبار منافع تبني معايير المحاسبة الدولية لدولة زمبابوي، حيث قام بدراسة

الممارسات المحاسبية المعتمدة على هذه المعايير بالنسبة للمؤسسات المسعرة، وجد بأن المعايير مهمة للدول النامية، خاصة بالنسبة للأسواق المالية الصاعدة [22] p 375 .

وفي دراسة أجريت في الأردن كأحد الدول النامية تبين بأن هناك مجموعة من الصعوبات تواجه تطبيق المعايير المحاسبية الدولية في الأردن وهي: [78] ص 29

- تميز البيئة الاقتصادية الأردنية بأنها أصغر وأقل ديناميكية من تلك التي تسود في معظم الدول المتقدمة؛

- عدم إمكانية تطبيق بعض المعايير المحاسبية الدولية في بعض المجالات المحاسبية؛

- وجود كثير من الشركات والمؤسسات الصغيرة في الأردن؛

إن المشكلة التي تواجه المنظمات المكلفة بتبني معايير المحاسبة الدولية تتمثل في؛ ما هي نسبة المزايا مقارنة بالسلبات؟ ولهذا ينتج عنه سؤال آخر هو ما مدى ملائمة معايير المحاسبة و التقارير المالية الدولية للعوامل الاقتصادية و التشريعية، الثقافية المرتبطة باختلافات الأنظمة المحاسبية للدول؟ ولتقييم مدى ملائمة المعايير للاحتياجات الوطنية ينبغي معرفة: [101] p86

• درجة التقارب بين اقتصاد الدولة المتخلفة والدول المتقدمة؛ من حيث العوامل الاقتصادية والاجتماعية، وهذا من حيث:

- نسبة وحجم القطاع العام مقارنة بالقطاع الخاص؛

- مستوى تطور السوق المالي؛ والتي تحدد الاحتياجات المطلوبة في مجال المحاسبة والممكن أن يوفرها نظام معايير المحاسبة الدولية .

بصفة عامة فإن الاختلافات المحاسبية بين المعايير المحلية و معايير المحاسبة الدولية يمكن أن تظهر في أربعة أشكال: p329 [25]

- قد تكون القواعد المحاسبية مختلفة مع متطلبات المعايير الدولية للمحاسبة والتقارير المالية الدولية من حيث قواعد الاعتراف والقياس خاصة؛

- في متطلبات إفصاح معينة؛

- تضارب بين المعايير الوطنية والمعايير الدولية، والذي يقود إلى الاختلاف في كثير من المجالات؛

- أشكال المؤسسات: قد تشكل العناصر السابقة أمام الأشكال المختلفة للمؤسسات عائق، حيث أنها لا

تستطيع الوفاء بالالتزامات من حيث (قواعد محاسبية معينة، إفصاحات)، وهذا نظرا للقدرات المختلفة للمؤسسات، هذا الأمر قد يقود إلى الاختلاف مع معايير المحاسبة الدولية، ويعتبر هذا العامل الأخير بين

أكبر المشاكل التي تواجه الدول النامية، خاصة وأن معايير المحاسبة الدولية قد وُضعت لأغراض الإبلاغ المالي للشركات التي تنشط على المستوى الدولي، في حين أن المؤسسات السائدة في الدول النامية هي

مؤسسات صغيرة و متوسطة تنشط على المستوى المحلي.

يؤكد كثيرون أنه بالنظر للطابع المعقد للمعايير الدولية، فإن التكاليف التي ستتكبدها المؤسسات الصغيرة والمتوسطة الحجم في تطبيقها قد تفوق ما تعود به من فوائد. ولهذا فقد إهتم مجلس معايير المحاسبة الدولية وفريق الخبراء الحكومي الدولي العامل المعني بالمعايير الدولية للمحاسبة والإبلاغ المالي (ISAR) بهذا الأمر، وهذا من خلال الجهود المبذولة من طرفهم .

1. المبادئ التوجيهية للمحاسبة الخاصة بمؤسسات الأعمال الصغيرة والمتوسطة الحجم الصادرة عن (ISAR) [102] ص 3: صدرت هذه التوجيهية في عام 2003، تستند التوجيهات إلى المعايير الدولية للإبلاغ المالي، وتهدف إلى مساعدة العدد المتنامي من المؤسسات الصغيرة والمتوسطة الحجم على الانتقال من المستوى الثالث إلى المستوى الثاني ثم إلى معايير المحاسبة والتقارير المالية الدولية.

- المستوى الأول: ينطبق هذا المستوى على المؤسسات المسجلة التي يجري تداول أسهمها في سوق الأوراق المالية، والمؤسسات التي تشكل أهمية عامة كبيرة، وينبغي مطالبة هذه المؤسسات بتطبيق معايير المحاسبة والتقارير المالية الدولية (IAS/IFRS) .

- المستوى الثاني: ينطبق هذا المستوى على مؤسسات الأعمال الكبيرة التي لا تصدر أوراق مالية عامة ولا تشكل أهمية عامة كبيرة، وقد وضع الفريق مجموعة واحدة من الشروط المستمدة من المعايير الدولية للمحاسبة التي أصدرها المجلس الدولي للمعايير المحاسبية، ولكنها لا تشمل سوى الشروط الخاصة بأكثر المعاملات شيوعاً، كما يستطيع هذا المستوى تطبيق كل المعايير.

- المستوى الثالث: ينطبق هذا المستوى على أصغر المؤسسات، والتي كثيراً ما يديرها أصحابها، ويعمل بها عدد قليل من الموظفين، والمنهج المقترح هو منهج بسيط للمحاسبة بالاستحقاق يستند إلى النهج المحدد في المعايير الدولية للمحاسبة، لكنه يرتبط ارتباطاً وثيقاً بالمعاملات النقدية.

لا يمكن تحديد المستويات بدقة، إلا أن ما يوصي به الفريق هو وجود نظام يتألف من ثلاث مستويات على الأقل، على أن تقرر كل دولة كيفية تحديد المستويات.

2. مشروع مجلس معايير المحاسبة الدولية (IASB) : في فيفري 2007 طرح IASB مسودة معيار دولي للمحاسبة والتقارير المالية الدولية للمؤسسات الصغيرة والمتوسطة، حيث تلقى المجلس 162 تعليق على هذه المسودة، وبمشاركة 116 مؤسسة صغيرة من 20 دولة في اختبار هذه المعايير، وبعد قيام المجلس بتحليل التعليقات والتجربة الميدانية في أبريل 2008، تم إعلان عن إمكانية إصدار معايير لهذه المؤسسات في الربع الثاني من سنة 2009 [103]. حيث تم اقتراح إعادة تسمية المعيار بـ المعيار الدولي المتعلق بالمنشآت الخاصة لإعداد التقارير المالية.

من خلال العرض السابق نستخلص مايلي :

ظهرت المحاسبة لتلبية احتياجات تطورت مع تطور النشاط الاقتصادي، وفي ظل تحرير رؤوس الأموال وارتباط الأسواق المالية العالمية، أصبح للمحاسبة دور مهم في اتخاذ القرارات الاستثمارية على المستوى الدولي، خاصة المالية منها، ولتحقيق هذا الدور ظهرت الحاجة إلى وضع معايير محاسبية تحضى بالقبول الدولي. وهذا من خلال :

- اهتمام عدد من المنظمات بوضع هذه المعايير وكانت أهمها لجنة معايير المحاسبة الدولية التي أنشأت سنة 1973 والتي أوكلت لها بشكل رسمي عملية وضع المعايير، ففي فترة نشاط هذه اللجنة شهدت عدة إنجازات وأحداث أثرت على اللجنة وعلى اتجاهاتها في وضع هذه المعايير، حيث كان أهم هذه الأحداث هو إقرار المنظمة الدولية للجان الأوراق المالية (IOSCO) سنة 2000 بأهمية المعايير الدولية للمحاسبة في الإبلاغ والتقارير المالية في أسواق المال العالمية، حيث كان هذا الأمر من بين دوافع إعادة النظر في هيكل وتنظيم لجنة معايير المحاسبة الدولية والتي تغير اسمها وهيكلها سنة 2001 إلى مجلس معايير المحاسبة الدولية، والذي تولى مهمة إصدار معايير جديدة؛ ومراجعة وتحسين القديمة أو إلغائها حسب المشاكل الناتجة عن تطبيقها الميداني .
- تزايد الإقبال على الاعتراف بمعايير المحاسبة الدولية من خلال تطبيقها في الكثير من الدول والمؤسسات الدولية، حيث واجه تطبيق هذه المعايير عدة مشاكل تنظيمية وتقنية، ناتجة عن عدم قدرة هذه المعايير لتلبية الاحتياجات المختلفة وفقاً لكل بيئة اقتصادية.
- ظهرت حاجة الدول النامية إلى معايير المحاسبة الدولية من خلال :
 - تواجد المؤسسات الدولية والمتعددة الجنسيات والتي كان لها دور في الضغط على الحكومات والهيئات المنظمة للمهنة المحاسبة في الدول النامية على اعتماد معايير المحاسبة الدولية؛
 - رغبة هذه الدول في وضع نظام محاسبي يساعد على دفع وتيرة التنمية ويسهل اندماجها في الاقتصاد العالمي، إلا أن خصوصية اقتصاديات هذه الدول وطبيعة المعايير الدولية نتج عنها عدة مشاكل، أثرت على هذه الدول من حيث الاستفادة من هذه المعايير، كما أثرت على الدور الذي أنشأت من أجله هذه المعايير.

الفصل 3

واقع التنظيم المحاسبي في الجزائر وتحديات تبني معايير المحاسبة الدولية

تعتبر المحاسبة كأداة لإنتاج المعلومة المالية، لتلبية الحاجات المختلفة لمستخدميها، حيث يختلف الطلب على هذه المعلومة، باختلاف المستخدم والذي عادة ما يكون أحد المشاركين في البيئة الاقتصادية للمؤسسة، وبالتالي فإن على النظام المحاسبي أن يوفر هذه الحاجة، ولهذا فإن تصميم نظام محاسبي، أو استيراده، أو إصلاحه يجب أن يأخذ بعين الاعتبار العوامل المحيطة بالبيئة التي تؤثر وتتأثر به. وكغيرها من الدول، فإن المحاسبة في الجزائر تتأثر بعوامل البيئة الاقتصادية الجزائرية، فبعد ما كانت مهنة المحاسبة في الجزائر تعكس النموذج الفرنسي أيام الاستعمار، أصبح تعديل النظام المحاسبي وفق التوجهات التي سلكتها الدولة ضرورة ملحة، حيث تم وضع نظام محاسبي يتماشى مع الاقتصاد الاشتراكي، وفي التسعينات أدخلت الجزائر إصلاحات، نتج عنها التوجه نحو اقتصاد السوق وإعادة هيكلة المؤسسات تحت شروط البنك الدولي وصندوق النقد الدولي، إضافة إلى إمضاءها اتفاق الشراكة مع الإتحاد الأوروبي ومفاوضات الانضمام إلى منظمة التجارة العالمية، في ظل هذه المتغيرات أصبح إصلاح النظام المحاسبي أمراً ضرورياً، حيث بدأ الاهتمام بإصلاح النظام المحاسبي منذ سنة 1998 والذي تمخض عنه مشروع النظام المحاسبي المالي.

1.3 بيئة المحاسبة في الجزائر

شهدت بيئة المحاسبة في الجزائر عدة تغيرات نتيجة لتغير العوامل الاقتصادية والسياسية والاجتماعية إلا أن الممارسات المحاسبية في الجزائر لم تشهد نفس هذا التغير وسنتعرض في هذا المبحث إلى البيئة المحيطة بالممارسات المحاسبية في الجزائر .

1.1.3 العوامل المؤثرة في التنظيم المحاسبي في الجزائر

تمثل المحاسبة كنظام له مدخلات ومخرجات في إطار محيط تؤثر وتتأثر به، ومن بين أهم العوامل المؤثرة في المحاسبة ما يلي:

- المؤسسات الاقتصادية؛ - التمويل؛ - الاستثمار الأجنبي؛
- النظام الجبائي؛ - القانون التجاري؛

1.1.1.3 المؤسسات الاقتصادية

دخلت الجزائر في تحولات اقتصادية هامة فرضتها ضغوط داخلية وخارجية فبعدما انتهجت سياسة الاقتصاد الاشتراكي بعد الاستقلال، والذي كان أهم ما يميزه هو ملكية الدول لوسائل الإنتاج والمؤسسات الاقتصادية بشكل عام. ومع مرور الوقت شهد الاقتصاد تغيرات كبيرة كان أهمها خوصصة المؤسسات العمومية، وتشجيع المؤسسات الصغيرة والمتوسطة .

1.1.1.1.3 المؤسسات الاقتصادية العمومية والخصوصية

وُجدت هذه المؤسسات الاقتصادية العمومية في النظام الاشتراكي لتأدية أهداف معينة، وضمن ظروف وشروط اقتصادية ومحيط محدد، تعتمد على المبادئ الأساسية لهذا النظام [104] ص 139، وفي هذا الإطار كانت أهداف هذه المؤسسات اجتماعية بالدرجة الأولى و تخضع لتسيير مركزي، ووفق لخطط اقتصادية وطنية، حيث لم يكن يراعى فيها للربح ومرودية هذه المؤسسات؛ مما أدى إلى تراجع دور المحاسبة كوسيلة لقياس الأداء ومراقبة المسؤوليات.

في بداية الثمانينات توجهت الدولة نحو الاستهلاك، في إطار برنامج واسع للاستيراد سمي ببرنامج ضد الندرة حيث خصصت له مبلغ 10 مليارات دولار في سنة 1982 على حساب الاستثمار والتشغيل . والنتيجة؛ تأثيره على مسار الاقتصاد الوطني والذي شهد وضعية مزرية من حيث حالة الركود الذي أصاب معظم المؤسسات العمومية، سواء من حيث معدلات النمو التي تراجعت بشكل كبير، أو الاستثمارات التي انخفضت هي الأخرى إلى أدنى مستوى لها منذ أكثر من عقد ونصف، بالإضافة إلى تفاقم أزمة الديون الخارجية و تدهور أسعار النفط، حيث كان سعر البرميل من النفط الجزائري 21.07 دولار للبرميل في نهاية الثمانينات ثم إنخفض إلى 20 دولار في بداية التسعينات، ثم إلى 17.56 دولار في سنة 1993، إلى 14.19 دولار سنة 1994، و كنتيجة لهذا التدهور في أسعار النفط انخفضت إيرادات الدولة المتحصل عليها من النفط من 12 مليار دولار في بداية التسعينات إلى حوالي 8.2 مليار دولار عام 1994.

بالإضافة إلى كل ما سبق، فانه يمكننا إيجاز بعض الأسباب والعوامل التي أضعفت الأداء في المؤسسات العمومية في النقاط التالية: [105] ص ص (358-359)

- عدم مسايرة التمويل الإداري والتسيير المركزي المفراط لأهداف المخطط؛
- لقد أهمل المخطط مفهوم المردودية، بل اهتم بمراقبة التدفقات المالية للمؤسسات العمومية بغض النظر عن نتائجها؛

- عدم تحسيس مسيري المؤسسات العمومية بالدور الرئيسي للمؤسسات والمتمثل في خلق الثروة والنمو؛
- الاختلال المزمن والدائم في مالية المؤسسات العمومية، وذلك بسبب ارتفاع الأعباء المختلفة وارتفاع مصاريف المستخدمين التي تمتص من 40 % إلى 90 % نفقات الاستغلال، وهذا ما أدى إلى ارتفاع مصاريف الإنتاج، إضافة إلى ارتفاع التكاليف الإضافية للاستثمارات الناتجة من التأخر في الإنجاز؛
- الحجم الكبير للمجمعات الصناعية الذي أدى إلى البيروقراطية في اتخاذ القرارات من جهة، وزيادة الطلب على القروض الخارجية من جهة أخرى؛

مع تفاقم أزمة الديون الخارجية وما نتج عنها من سياسية التكيف الهيكلي التي فرضها صندوق النقد الدولي، والتي كانت الخصوصية أحد شروطه، حيث التزمت الجزائر بهذه السياسة، وهذا بإصدار لأمر رقم 95-22 المؤرخ في 26 أوت 1995 والذي تضمن الخطوط العريضة والمبادئ العامة لتحويل ملكية المؤسسة العمومية إلى القطاع الخاص الوطني والأجنبي، وقد حددت المادة من الأمر 22-95 القطاعات التي تمسها عملية الخصوصية، والمتعلقة أساسا بالقطاعات ذات الطابع التنافسي مثل الفنادق السياحية، التجارة والتوزيع، الصناعات النسيجية والغذائية، الصناعة التحويلية في المجالات الميكانيك والإلكترونيك والكيمياء، النقل والمواصلات، التأمين والمؤسسات الصغيرة والمتوسطة [106] ص 48، حيث أن المؤسسات العمومية المطروحة للخصوصية يتم الإعلان عنها من طرف الحكومة وهذا حسب البرنامج الذي تضعه وفق القطاعات المذكورة سابقا، وحالة كل مؤسسة. و الجدول (04) يوضح محصلة عمليات الخصوصية بين سنة 2003-2007.

الجدول رقم (04) محصلة عمليات الخصوصية بين سنة 2003-2007 [107]

عدد العمليات	2003	2004	2005	2006	2007	المجموع
الخصوصية الإجمالية	5	7	50	62	68	192
الخصوصية الجزئية (< 50 %)	1	2	11	12	7	33
الخصوصية الجزئية (> 50 %)	0	3	1	1	6	11
الاستعادة من طرف الأجراء	8	23	29	9	0	69
الشراكة المضافة	4	10	4	2	9	29
التخلي على الأصول للخواص الذين سيشترونها من جديد	2	13	18	30	20	83
المجموع	20	58	113	116	110	417

إن الأهمية التي أصبح يكتسبها القطاع الخاص في تركيبة الاقتصاد الوطني من حيث تغير نمط الملكية الذي ينتج عنه تغير في مستخدمين القوائم المالية، إضافة إلى تغير دور المحاسبة في مثل هذه الحالات، إلا أن التنظيم المحاسبي في الجزائر لم يشهد نفس التغير. والجدول رقم (05) يمثل تطور الناتج الداخلي الخام حسب القطاع القانوني، خارج قطاع المحروقات 2006-2002.

الجدول رقم : (05) يمثل تطور الناتج الداخلي الخام حسب القطاع القانوني، خارج قطاع المحروقات

2006-2002 [108] ص48

الوحدة : مليار دينار جزائري

2006		2005		2004		2003		2002		السنة / الطابع القانوني
النسبة	القيمة	النسبة	القيمة	النسبة	القيمة	النسبة	القيمة	النسبة	القيمة	
20.44	704.05	21.59	651	21.6	598.65	22.9	550.6	23.1	505	حصة القطاع العمومي
79.56	2740.06	78.41	2364.5	78.2	2146.75	77.1	1884.2	76.9	1679.1	حصة القطاع الخاص
100	3444.11	100	3015.5	100	2041.7	100	2434.2	100	2284.	مجموع

2.1.1.1.3 المؤسسات الصغيرة والمتوسطة

يعتبر حجم المؤسسات الناشطة في الاقتصاد من بين أهم العوامل المؤثرة في تبني معايير المحاسبة الدولية والتنظيم المحاسبي بشكل عام، ففي كثير من الدول، فرض حجم المؤسسة متطلبات محاسبية غير متوفرة محليا، حيث تأكد دراسة عُرضت في نوفمبر 2002 خلال اجتماع المجلس الاستثماري الدولي لبورصة يورونيكت (euronext)، أن 33% من الشركات الفرنسية الكبرى تعتمد إما على المعايير الدولية للمحاسبة وإما US GAAP و 71% من الشركات في ألمانيا، 65% من الشركات الهولندية، حيث أن هذا الاختيار كان نتيجة لاتساع محيطها، بالمقابل فإن المؤسسات الصغيرة والمتوسطة في الغالب تعمل ضمن محيط اقتصادي ذو متطلبات خاصة.

عرف القانون رقم 18-01 المؤرخ في 27 رمضان عام 1422 الموافق لـ 12 ديسمبر 2005، والذي يتضمن القانون التوجيهي لترقية المؤسسات الصغيرة والمتوسطة .

- المؤسسة الصغيرة والمتوسطة، مهما كانت طبيعتها القانونية بأنها مؤسسة إنتاج السلع والخدمات. والتي :

- تشغل من 1 إلى 250 شخص؛
- لا يتجاوز رقم أعمالها السنوي 2 مليار دينار أو لا يتجاوز مجموع حصيلتها السنوية خمسمائة مليون دينار؛

تجاوز عدد المؤسسات الصغيرة والمتوسطة سنة 2008 عتبة 400 000 مؤسسة، وذلك بأغلبية المؤسسات المصغرة للقطاع الخاص (حسب القانون 18-01 تعرف المؤسسة المصغرة بأنها مؤسسة تشغل من 1 إلى تسعة 9 و تحقق رقم أعمال أقل من 20 مليون دينار أو لا يتجاوز مجموع حصيلتها السنوية عشرة (10) ملايين دينار) ، مع بروز أكثر من 30 000 مؤسسة صغيرة ومتوسطة جديدة مسجلة خلال سنة 2008 وهذا بنسبة نمو سنوية تقدر 9%. ويوضح الجدول رقم (06) عدد هذه المؤسسات .

كما توفر المؤسسات الصغيرة والمتوسطة 1 064 983 منصب عمل دون احتساب مناصب الشغل في النشاطات الحرفية، آخذين بعين الاعتبار رؤساء المؤسسات المصرح بهم لدى الصندوق الوطني للضمان الاجتماعي لغير الأجراء (CASNOS)، حيث تشكل المؤسسات الخاصة الأغلبية .

الجدول رقم (06) قطاع المؤسسات الصغيرة والمتوسطة والصناعة التقليدية في نهاية عام 2008(109)

النسبة %	عدد المؤسسات عام 2008	طبيعة المؤسسات الصغيرة و المتوسطة
75.45	392 013	المؤسسات الخاصة
0.12	626	المؤسسات العمومية
24.42	126 887	نشاطات الصناعة التقليدية
100	519 526	المجموع

إن هذا الحجم المتزايد لعدد المؤسسات الصغيرة والمتوسطة، يستوجب توفير نظام محاسبي يسمح بإمكانيات توفير معلومات مالية ذات جودة يمكن الاعتماد عليها في التقييم واتخاذ القرارات

المناسبة لوضعية هذه المؤسسات، وفي ظل ارتباط هذه المؤسسات بالكثير من برامج الدعم المالي والتأطير من طرف الدولة من خلال عدت وكالات مثل الوكالة الوطنية لدعم تشغيل الشباب....

تم إصدار مرسوم تنفيذي رقم 03 – 374 المؤرخ في رمضان 1424 الموافق 30 أكتوبر 2003 يتعلق بتصريح تشخيص للمؤسسات الصغيرة والمتوسطة، حيث يعتبر هذا التصريح كنظام للإفصاح عن معلومة تخص المؤسسة و نشاطها. وقد تضمن التصريح بما يلي :

- الوضعية المالية :

- تحديد الوكالات التي تدعم هذه المؤسسات والمشاريع المنجزة في ظلها، إضافة إلى نوعية هذه الإعانة؛

- جدول ثلاث سنوات الأخيرة للموارد والاستخدامات؛

- هيكلية رقم الأعمال حسب المنتج؛

- التشغيل خلال ثلاث سنوات الأخيرة؛

- وسائل الإنتاج؛

- الأهداف القريبة المدى؛

يودع هذا التصريح لدى مصالح الوزارة المكلفة بالمؤسسات الصغيرة والمتوسطة حسب نموذج محدد، حيث لا تستفيد من تدبير الدعم إلا المؤسسات التي تودع تصريحاً تشخيصياً مطابقاً لما جاء في المرسوم السالف الذكر.

2.1.1.3 آلية تمويل المؤسسات

يُعتبر موردي رؤوس الأموال من أهم مستخدمي المعلومة المالية، والتي يُعتمد عليها في تحديد الأخطار ومردودية البدائل المطروحة أمامهم قبل اتخاذ قرار الإقراض أو شراء أسهم مؤسسة معينة، وبالتالي فإن توفر نظام محاسبي يحمي هذه الفئة يعتبر مهم من حيث زيادة الثقة وزيادة حجم هذا التمويل وفي هذا المجال تتميز آليات التمويل في الجزائر بسيطرة البنوك التجارية مقارنة بالبورصة.

1.2.1.1.3 دور البنوك

بلغ عدد البنوك في نهاية 2007 إلى 25 بنك، تهيمن عليها البنوك العمومية وهذا بانتشار وكالاتها على المستوى الوطني، ففي نهاية ديسمبر 2007 شملت شبكة البنوك العمومية خارج بنك الجزائر 1093 وكالة وفرع، بينما شملت شبكة البنوك والمؤسسات المالية الخاصة، 194 وكالة مقابل 152

وكالة سنة 2006. كما بلغت قروض الاقتصاد سنة 2007، 54.6% من إجمالي الناتج الداخلي خارج المحروقات، وكنسبة من إجمالي القروض الموزعة سجلت حصة البنوك الخاصة ارتفاع وبالرغم من بطئها يعد هذا التطور معتبرا و بالأخص في سنة 2007، (12.3% من السداسي الأول سنة 2008 مقابل 11.5% في سنة 2007) ، انتقال مجموعة القروض الموزعة من قبل البنوك خلال فترة 2005-2007 من 1994.9 مليار دينار في نهاية سنة 2006 إلى 2298.6 مليار دينار في نهاية سنة 2007، ثم إلى 2417.1 مليار دينار في نهاية جوان 2008، وهو ما يمثل زيادة بنسبة 5.2 % في السداسي الأول من سنة 2008 مقابل 15.2%، وتبقى قائمة القروض الموزعة للقطاع العمومي بنسبة 47 % من إجمالي قروض الاقتصاد [110] ص 9.

أما من ناحية أشكال القروض التي وزعتها البنوك في نهاية جوان 2008، تميزت القروض المتوسطة والطويلة الأجل بالاستقرار في حدود 51% من إجمالي القروض مقابل 49% للقروض القصيرة الأجل وذلك مقارنة بالنسبة المسجلة في سنة 2007 [110] ص 10.

من بين الأهداف الأساسية للمحاسبة هو أن تعطي القوائم المالية تمثيلا صادقا عن الوضعية المالية للمؤسسة، بما يسمح للمقرضين أو الدائنين من تقدير الأخطار المرتبطة بالقروض التي منحوها للمؤسسة [39] ص 193.

من خلال المعطيات السابقة يظهر جليا دور البنوك في تمويل الاقتصاد الجزائري والذي يتطلب نظام محاسبي يحافظ على أموال هذه البنوك بالإضافة إلى تقديم معلومات مالية تسهل اتخاذ القرارات المناسبة في هذا المجال .

2.2.1.1.3 دور البورصة

تعتبر سنة 1993 نقطة بداية لإنشاء سوق الأوراق المالية في الجزائر، وهذا بمقتضى المرسوم التشريعي رقم 08/93 المؤرخ في 1993/04/25، حيث تم اعتماد الاسم الرسمي للبورصة القيم المنقولة وفق المرسوم التشريعي رقم 10-93 المؤرخ في 23 ماي 1993 .

بموجب هذين المرسومين من التشريع تم تكريس انطلاق عملية تأسيس بورصة الجزائر، حيث نص المرسوم الأخير 10-93 على إنشاء هيئة ممثلة للسلطات العمومية تتكفل بمهمة تنظيم ومراقبة البورصة وعمليتها 52 p [111] ، وتم افتتاح بورصة الجزائر رسميا سنة 1999 وهذا بدخول أربع مؤسسات عمومية، إما لزيادة رأسمالها (رياض سطيف) أو البيع جزء من رأسمالها وخصصتها (الأوراسي ، صيدال) أو لبيع سنداتها بحثا عن التمويل (سوناطراك) [112] ص 60.

بحلول تاريخ 2007/12/31 كانت البورصة تحتوي (5) مؤسسات، بالنسبة للمؤسسة التي طرحت الأسهم مؤسسة تسيير نزل الأوراسي، مجمع صيدال، أما المؤسسات التي طرحت سندات الدين سونلغاز، اتصالات الجزائر والخطوط الجوية الجزائرية، حيث لم يطرأ أي جديد منذ سنة 2000 باستثناء سحب أسهم مؤسسة رياض سطيف. أما سوق الإصدارات السنوية فإنها شهدت ازدهارا منذ انتعاشها سنة 2004 غير أن الحركية التي ميزت هذه السوق طوال ثلاث سنوات (2004 - 2005 - 2006) تباطأت وتيرتها في سنة 2007، حيث انخفض مبلغ الإصدارات من 44.89 مليار دينار في سنة 2006 إلى 7.8 مليار دينار في سنة 2007 [113] ص 3.

يتم تسيير بورصة الجزائر من طرف لجنة عمليات تنظيم البورصة ومراقبتها، أنشأت بموجب المرسوم التشريعي رقم 93-10 وهي سلطة ضبط مستقلة تتمتع بالشخصية المعنوية والاستقلال المالي تتكون اللجنة من رئيس وستة أعضاء يمثلون عدت هيئات، وتكمن مهمة اللجنة في :

- حماية المستثمرين في القيم المنقولة؛
- حسن سير سوق القيم المنقولة وشفافيتها؛ وفي هذا الإطار كان من صلاحيات اللجنة تحديد المعلومات الواجب الإفصاح عليها ومواعيد الإفصاح؛

كما صدر بتاريخ 29 ماي 1999 أمر عن وزير المالية، يتضمن تكيف المخطط المحاسبي الوطني مع نشاط الوسطاء في البورصة ، وقد ضم هذا الأمر ثلاث أجزاء ، يتضمن الجزء الأول منه الحسابات، ويتضمن الجزء الثاني شرح المصطلحات وقواعد سير الحسابات كما تضمن الجزء الأخير القوائم المالية الختامية [114] ص 85.

إن ضعف سوق الأوراق المالية الجزائرية من حيث عدد المؤسسات المشتركة أو من حيث تمويلها للاقتصاد، كان له أثار عدم تطور الممارسات المحاسبية، وضعف تأثير الهيئات المسيرة للبورصة في التنظيم المحاسبي في الجزائر، على عكس ما في الكثير من الدول، أين يعتبر السوق المالي الموجه الرئيسي لكل القواعد والممارسات المحاسبية، حيث ارتبط تطور المحاسبة بتطور المعاملات وحجم هذه الأسواق.

3.1.1.3 الاستثمار الأجنبي

يعتبر مستوى انفتاح الاقتصاد الوطني على الاستثمار الأجنبي إضافة إلى التجارة الخارجية من أهم المؤثرات على التنظيم المحاسبي فوجود فروع أجنبية للشركات أو تشكيل شركات مختلطة يسمح بجلب ممارسات محاسبية، وعلى وجه الخصوص، فروع الشركات الدولية للمحاسبة. إن عملية تشجيع

الاستثمار الأجنبي في الجزائر بدأت بشكل ملحوظ في بداية التسعينات من خلال الهيئات والتشريعات الصادرة في تلك الفترة بدأ من صدور المرسوم التنفيذي رقم 93-12 المؤرخ في أكتوبر 1993 والمتعلق بترقية الاستثمار إضافة إلى إنشاء وكالة دعم وترقية الاستثمارات.

لقد فتح هذا القانون المجال للقطاع الخاص الوطني والأجنبي من أجل الاستثمار وأعطاه من القيود التي كانت في ظل القوانين السابقة، كما أن هذا القانون منح العديد من الحوافز والامتيازات للمستثمرين قصد تشجيع وتطوير حجم الاستثمار، وفي ظل اتفاقيات الشراكة الأوروبية والاتفاقيات الثنائية، شهد الاستثمار الأجنبي في الجزائر ارتفاعا محسوساً، وحسب تقرير المرصد الأورومتوسطي للمشاريع الاستثمارية المتعلق بسنة 2004 فإن الجزائر قد احتلت المرتبة الأولى بمبلغ 5.887 مليار أورو مقارنة بسنة 2003 والتي بلغت فيها الاستثمارات الأجنبية 2.519 مليار أورو، وهذا على مستوى منطقة المتوسط للدول النامية متنوعة بالمغرب و تركيا ،حيث يترجم هذا المبلغ من الاستثمارات الأجنبية 190 أورو للفرد مقابل 138 في المغرب و189 في الأردن و38 في مصر غير أن الملاحظ في هذا التقرير، هو تركيز المستثمرين الأجانب على قطاع الطاقة[115]ص ص (428-429).

4.1.1.3 تأثير النظام الجبائي على المحاسبة

ترتبط المحاسبة في الجزائر ارتباطا وثيقا بالجبائية، حيث تعتبر الإدارة أهم مستخدمي القوائم المالية والتي يتطلب إعدادها وفق ما تقتضيه القوانين الجبائية، حيث نجد أن المؤسسة تعد قوائم مالية جبائية وهذا بعد الاعتراف وتحميل الإيرادات والمصاريف المقبولة من طرف إدارة الضرائب.

يتكون نظام إخضاع الضرائب من شكلين، أين يتم تحديد مجال تطبيق الضريبة التي يخضع لها المكلف حسب رقم الأعمال المحقق وطبيعة النشاط الممارس.

1.4.1.1.3 النظام الجزافي

وفيه يتم تحديد المادة الخاضعة للضريبة جزافيا من طرف الإدارة، أي أنها هي التي تقدر قيمة الضريبة المستحقة على المكلفين، و قد حدد القانون بعض الشروط والتي تختلف حسب نوع الضريبة الخاضع لها المكلف.

2.4.1.1.3 النظام الحقيقي

يتم تحديد رقم الأعمال والربح الخاضع للضريبة عن طريق مسك محاسبة حقيقية يتم فيها تحديد ، كل الإيرادات والنواتج المحصلة وكذا الأعباء والتكاليف المحتملة في إطار القيام بالنشاط، والشروط العامة لخصم الأعباء هي:

- الاستخدام في إطار التسيير العادي للمؤسسة أو لفائدتها؛

- تكون الأعباء ملائمة، ومدعمة بمبررات كافية؛

- أن تكون مدرجة ضمن السنة التي تم تحملها؛

وعلى سبيل المثال يمكن ملاحظة تأثير القوانين الجبائية على الممارسات المحاسبية في الجزائر في المادة 142 من قانون المالية التكميلي لسنة 2008 صادر تحت الأمر رقم 02-08 المؤرخ في 24 جويلية 2008 والتي تعالج إعادة استثمار حصص الأرباح بالنسبة للمؤسسات المستفيدة من الإعفاء أو التخفيض في الضريبة على أرباح الشركات في إطار نظام دعم الاستثمارات، بالإضافة إلى المادة 174-1 من نفس القانون والتي تحدد طرق الإهلاك المقبولة جبائيا .

5.1.1.3 القانون التجاري

يلعب قانون الشركات دورا مهما في الكثير من الدول، في تحديد بعض الممارسات المحاسبية، والتي تعكس بعض المعاملات القانونية التي لها أثر محاسبي، في هذا الجانب نجد القانون التجاري الجزائري اهتم بتنظيم الشركات التجارية في العديد من الجوانب التي كان لها تأثير على الممارسات والتنظيم المحاسبي في الجزائر، وعلى سبيل المثال يمكن أن نرى تأثير القانون التجاري على المحاسبة في الجزائر.

- الالتزامات التي نص عليها القانون التجاري في المواد (12.11.10.09)، والتي توجب،

مسك دفاتر المحاسبة يتم التسجيل فيها يوم بيوم دون ترك بياض أو تشطيب، إضافة إلى الاحتفاظ بهذه الدفاتر والمستندات المحاسبية وكذا جميع الأوراق الثبوتية لمدة 10 سنوات ابتداء من تاريخ الإقفال، ومن بين هذه الدفاتر المشار إليها دفتر الجرد واليومية؛

- كما يمكن ملاحظة التأثير من خلال تحديد الحصص في العديد من الأشكال القانونية للشركات،

وهذا من حيث شكلها وتوقيت دفع المساهمات إضافة إلى علاقة المساهمين والشركاء بالشركة من حيث ذمتها المالية، تسييرها، والاستفادة من الأرباح؛ فمثال المادة 568 من القانون التجاري، تعرضت لتقويم الحصة العينية للشريك في الشركات ذات المسؤولية المحدودة، حيث أن تقويم هذه الحصة يتم من طرف خبير مختص تعيينه المحكمة من بين الخبراء المعتمدين على أن يتم ذكر قيمة الحصة في تقرير ملحق بالقانون الأساسي يحرره الخبير تحت مسؤوليته[116]ص 41. ويكون الشركاء مسؤولين بالتضامن مدة خمس سنوات تجاه الغير عن القيمة المقدرة للحصة العينية التي قدموها عند تأسيس الشركة[117] ، وهذا في حالة ما إذا تم تقييم الحصة العينية بشكل غير صحيح في وقت تقييمها.

إذا العبرة في تقويم قيمة الحصة هي بوقت العقد ولا تأثير لانخفاض أو زيادة قيمتها لاحقاً، بحيث لا يكون لمقدم الحصة العينية حق المطالبة بما حققته الحصة نتيجة ارتفاع قيمتها، وكذلك لا يجوز الرجوع عليه بالتعويض في حالة تغير الظروف الاقتصادية التي تؤدي إلى نقص قيمة حصته طالما تم تقديرها وفقاً للقانون [116] ص 41، من وجهة نظر محاسبية نرى بوضوح تثبيت مبدأ التكلفة التاريخية للحصة العينية، في حين أن التوجه الحالي للمحاسبة و لمعايير المحاسبة الدولية أصبح يأخذ بالقيمة الحقيقية الناتجة عن تقييم سعر السوق الحالي، أو ما يعرف بالقيمة العادلة.

6.1.1.3 معايير المحاسبة الدولية والبيئة الاقتصادية الجزائرية

إن أحد عوامل التنمية الاقتصادية، هو توفر نظام محاسبي عالي الجودة مدعوم بمعايير ونظم لمراجعة الحسابات وإدارة المؤسسات، تمكن من التنفيذ الجيد لهذا النظام المحاسبي وبالتالي تحقيق الهدف منه وهو المساهمة في النمو الاقتصادي والاستقرار المالي للبلد.

نشأت معايير المحاسبة الدولية في ظروف غير التي نشأت فيها معايير المحاسبة الوطنية للدول، حيث كان الدافع الأول هو التقليل من الاختلافات المحاسبية لصالح الشركات الدولية والمتعددة الجنسيات، ثم إزداد دور معايير المحاسبة الدولية من حيث إمكانية مقارنة المعلومات المالية لدى المستثمرين وتزايد إستعداد المستثمرين للإستثمار عبر الحدود إضافة إلى تدني كلفة رأس المال وزيادة كفاءة توزيع الموارد و بالتالي زيادة النمو الاقتصادي [118] ص 7؛ غير أن هذه المنافع لا يمكن تحقيقها بشكل كامل ما لم يتم التطبيق الفعال لهذه المعايير إلا أن هذا التطبيق مرتبط أصلاً بمدى ملائمة معايير المحاسبة الدولية للإقتصاد المطبق في هذه المعايير ؟

حيث أن مجلس معايير المحاسبة الدولية عند إصداره لمعايير المحاسبة الدولية إهتم إلى حد بعيد بإحتياجات الإبلاغ المالي للشركات المسجلة في الأسواق المالية الدولية والمستثمرين في مثال هذه الأسواق، ولهذا فإن تبني المعايير المحاسبة الدولية من طرف إقتصاديات لا توفر البيئة الحقيقية لمثل هذا النظام قد يكون بدون جدوى كما قد يكون مضر للإقتصاد بشكل عام. وبمقارنة هذا بالبيئة الإقتصادية الجزائرية يمكن أن نلاحظ مايلي:

1.6.1.1.3 السوق المالي

كما تعرضنا إليه سابقاً فإن حجم البورصة في الجزائر يكاد لا يكون مؤثراً في الإقتصاد الجزائري، و هذا راجع إلى عدد المؤسسات المسجلة، فرغم إعتبارها من أكبر المؤسسات الوطنية إلا أنها لم تنجح

في تنشيط البورصة نظراً لغياب ثقافة الإستثمار المالي مما قد يتناقض مع الهدف الأساسي للمعلومة المنتجة وفق معايير المحاسبة الدولية وهو تلبية إحتياجات المستثمرين في الأسواق المالية بالدرجة الأولى.

2.6.1.1.3 غياب ثقافة الإفصاح لدى الشركات الجزائرية

أشار التقرير السنوي للجنة تنظيم عمليات البورصة ومراقبتها في سنة 2007، بأن الشركات المسعرة لا تبذل الجهود الكافية في مجال تبليغ وتوزيع المعلومات بمناسبة قفل حساباتها السداسية والسنوية على حد سواء وعلى الرغم من أهمية هاتين المناسبتين في حياة الشركة إلا أنهما لا يُستغلان بصورة فعالة من أجل تحفيز وتحسين الصورة والشهرة المرتبطتين بعلامة الشركة المسعرة، هذه المشكلة تحول دون الإستفادة من المعلومات المالية والتي كان من المفروض أن يتم الإفصاح عنها لمستخدمي القوائم المالية، بالمقابل فإن معايير المحاسبة الدولية تشجع على الإفصاح بأكبر قدر ممكن، والذي من خلاله يزيد فهم المستثمرين للقوائم المالية.

3.6.1.1.3 حجم المؤسسات

قامت كثير من المؤسسات بتطبيق معايير المحاسبة الدولية في وقت مبكر مقارنة بالدول التابع لها هذه المؤسسة، وهذا نظراً لانتشار مشاريعها الإستثمارية في كثير من الدول وتسجيل هذه المؤسسات في بورصات دولية، وبتزايد هذه المؤسسات داخل الإقتصاديات المحلية، فإنه عجل بتبني معايير المحاسبة الدولية، وبالنظر إلى خصائص المؤسسات الجزائرية والتي أغلبها تنشط على المستوى الوطني مما يجعلها لا تحتاج إلى تطبيق معايير المحاسبة الدولية من وجهة النظر المرتبطة بتقليل الاختلافات ودخول أسواق مالية دولية.

2.1.3 مهنة المحاسبة في الجزائر

بعد الاستقلال ورثت الجزائر الأنظمة الفرنسية، وفي ظل التوجه الذي سلكته الجزائر أصبح إعادة النظر في كثير من المجالات أمر ضروري ومن بين هذه الأمور هو تنظيم مهنة المحاسبة لتلبي الاحتياجات الجديدة للاقتصاد الوطني. وقد شهد تنظيم مهنة المحاسبة بإنشاء المجلس الأعلى للمحاسبة والذي عُيّن اسمه ليصبح المجلس الأعلى لتقنية المحاسبة كما تتم إصدار قانون منظم لمهنة المحاسبة والخبير المحاسب، ومع الإصلاحات الاقتصادية في التسعينات، شهدت المهنة توجهاً جديداً.

1.2.1.3 الهيئات المنظمة لمهنة المحاسبة في الجزائر

تعتبر الجزائر من الدول المتأثرة بالتنظيم القانوني للمحاسبة من خلال تأثرها بالنموذج الفرنسي، حيث لعبت الدولة دور مهم في تنظيم هذه المهنة، منذ صدور الأمر 71-82 سنة 1971، ورغم تغير نوعا ما في دور الدولة في الحياة الاقتصادية إلا أن دورها في التنظيم المحاسبي لم يتغير.

1.1.2.1.3 المجلس الأعلى للمحاسبة

أنشأ بموجب الأمر رقم 71-82 في 29 ديسمبر 1971، والذي يتضمن تنظيم مهنة المحاسبة والخبير محاسب، يضم المجلس 18 عضوا ممثلين لمختلف الأطراف.

وتتمثل مهام المجلس:

- يكلف المجلس الأعلى للمحاسبة بتحضير المخطط المحاسبي ويساعد على التطبيق التدريجي لهذا المخطط؛
- يهتم بتنظيم المحاسبات الخاصة بكل قطاع من النشاطات؛
- يدلي برأيه حول جميع المشاريع المتعلقة بالمخططات المحاسبية الخاصة والموجهة إليه من المؤسسات العمومية؛
- كما أن المجلس له دور استشاري من حيث:
- نتائج الدراسات المتممة من اللجان أو الهيئات المحدثة بطلب السلطات العمومية أو الهيئات التي تراقبها الدولة بصفة مباشرة أو غير مباشرة؛
- يمكن أن يقوم بأية دراسة عامة تستهدف التسيير والتنظيم المحاسبي؛

قام المجلس بتنظيم مهنة المحاسبة، إذ تكفل بمنح الاعتماد للممارسين وتسطير برامج التكوين من جهة أخرى قام المجلس، من خلال إنشاء فريق و مجموعات عمل، بإعداد المخطط المحاسبي الوطني [111] ص 74 ، ثم بعده بوضع المخططات المحاسبية للقطاعات.

2.1.2.1.3 المصنف الوطني للخبراء المحاسبين ومحافظي الحسابات والمحاسبين

المعتمدين

تم إعادة تنظيم مهنة المحاسبة، في إطار الإصلاحات الاقتصادية التي دخلت فيها الجزائر في نهاية الثمانينات من خلال عدة قوانين، حيث تم إعادة النظر في طرق التسيير والرقابة على المؤسسات العمومية، ولتحديد دور مهنة المحاسبة في الوضع الجديد صدر القانون رقم 91-81 في 27 أفريل سنة

1991 المتعلق بمهنة الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد، ومن خلاله تم إنشاء هذه المنظمة والتي تضم كل مهني المحاسبة بمختلف أصنافهم وتشمل مهامه:

- السهر على تنظيم المهنة وحسن ممارستها؛
 - الدفاع على كرامة أعضائه واستقلاليتهم؛
 - إعداد النظام الداخلي للمنظمة الذي يحدد على الخصوص شروط التسجيل والإيقاف والشطب من جدول المنظمة؛
 - يقدم مساعدته للاشغال التي تبادر بها السلطات العمومية المختصة في ميدان التقييس المحاسبي والطلب المهني والتسعير؛
 - يمثل مصالح المهنة اتجاه السلطات المختصة واتجاه الغير والمنظمات الأجنبية المماثلة؛
- كما تقوم المنظمة في إطار اختصاصها السهر على التكوين وشروط التسجيل في المنظمة إضافة إلى الرقابة على جودة الأعمال المنجزة من طرف أعضائه، أما فيما يخص إصدار المعايير، فقد بقي من صلاحيات وزارة المالية.
- يدير المصنف من طرف المجلس الوطني الذي يقع مقره بالجزائر العاصمة[119]، كل الوظائف المسند إليه، تشكيلته، وكل القوانين التي تضبطه أقرت في المرسوم التنفيذي رقم 92-20 بتاريخ 13 جانفي 1992 وبصدور المرسوم التنفيذي رقم 01-421 المؤرخ في ديسمبر 2001 أصبح عدد أعضاء المجلس 13 عضو بعد ما كان يتكون من 9 .

كما تم إنشاء أربع مجالس جهوية عبر التراب الوطني :

- المجلس الجهوي للوسط ومقره الجزائر العاصمة؛
- المجلس الجهوي للجنوب ومقره ولاية ورقلة؛
- المجلس الجهوي للغرب ومقره ولاية وهران؛
- المجلس الجهوي للشرق ومقره ولاية عنابة؛

3.1.2.1.3 المجلس الوطني للمحاسبة

- تم إنشاء المجلس بموجب المرسوم التنفيذي رقم 96-318 المؤرخ في 25 سبتمبر سنة 1996، والذي يتضمن إحداث المجلس الوطني للمحاسبة، حيث يمثل المجلس جهاز استشاري ذو طابع وزاري ومهني مشترك يعمل تحت وصاية وزير المالية ويتكون المجلس من ممثلين عن عدة جهات وزارية وقطاعات مثل، البنوك، التأمين، ممثلين لمهنة المحاسبة، إضافة إلى التعليم العالي.
- مهام وصلاحيات المجلس وهي:

- يقوم بمهمة التنسيق والتلخيص في مجال البحث وضبط المقاييس المحاسبية والتطبيقات المرتبطة بها، حيث يمكن للمجلس أن يطلع على كل المسائل المتعلقة بمجال اختصاصه، بمبادرة منه أو بطلب من الوزير المكلف بالمالية؛
- يمكن أن تستشير لهجان المجالس والهيئات والشركات أو الأشخاص الذين تهمهم أشغاله؛
- يجمع ويستغل كل المعلومات والوثائق المتعلقة بالمحاسبة وبتعليمها؛
- ينجز أو يكلف من ينجز كل الدراسات والتحليل في مجال التنمية واستخدام الأدوات والطرق المحاسبية؛
- يقترح كل التدابير الرامية إلى ضبط المقاييس المحاسبية واستغلالها العقلاني؛

و يتكون المجلس من ثمانية لجان: [39] ص 171

1. لجنة المبادئ والمعايير المحاسبية؛
2. لجنة الإعلام الآلي والمحاسبة؛
3. لجنة المحاسبة العمومية والوطنية؛
4. لجنة الشغل، السياحة والخدمات الأخرى؛
5. لجنة الفلاحة و الصيد والري؛
6. لجنة الطاقة والمناجم؛
7. لجنة الهيئات المالية؛
8. لجنة البناء والأشغال العمومية؛

تهدف هاته اللجان، في إطار تحديث المخطط المحاسبي الوطني، إلى تكييف المخطط وفق قطاعات النشاط الاقتصادي المختلفة.

4.1.2.1.3 المديرية العامة للمحاسبة

حُدّد تنظيمها واختصاصها وفق المرسوم التنفيذي المؤرخ في 28 نوفمبر سنة 2007، والذي ألغى المرسوم التنفيذي المؤرخ في 15 فبراير سنة 1995، تعتبر كأحد مديريات الإدارة المركزية التابعة لوزارة المالية، هي الهيئة الرسمية التي تقوم بتنظيم المحاسبة التجارية والعمومية، وهذا من خلال عدة مديريات مختلفة الاختصاصات. والمديرية المختصة بوضع المعايير هي مديرية عصرنة وتوحيد المقاييس المحاسبية وتتمثل مهامها في:

- تحديد و تنفيذ المقاييس المحاسبية و ضمان متابعتها؛
- المبادرة بأي حكم تشريعي أو تنظيمي في هذا المجال؛
- القيام بأي دراسة لعصرنة مصالح الخزينة؛
- المساهمة في عصرنة إجراءات أنظمة الميزانية و ضمان تنفيذها و متابعتها؛

تتكون مديرية عصرنة وتوحيد المقاييس المحاسبية من ثلاث مديريات فرعية وهي:

- المديرية الفرعية لعصرنة وتوحيد مقاييس محاسبة الدولة؛
 - المديرية الفرعية لعصرنة وتوحيد مقاييس الجماعات الإدارية والمؤسسات العمومية ذات الطابع الإداري والهيئات المماثلة؛
 - المديرية الفرعية لتوحيد مقاييس المحاسبة التجارية؛
- تعتبر هذه الأخيرة المكلفة بدور تنظيم المحاسبة التجارية وقد نص المرسوم التنفيذي المذكور أعلاه على اختصاصها كما يلي:
- المبادرة بالأعمال التي شرع فيها في ميدان توحيد مقاييس الأنظمة المحاسبية المطبقة على المؤسسات والهيئات التي يحكمها القانون التجاري، ومتابعتها وتنفيذها والمساهمة في الأشغال الخاصة بهذا الميدان؛
 - المساهمة في الأشغال التي شرعت فيها المؤسسات والهيئات في مجال مقاييس المحاسبة التجارية؛
 - دراسة وتحضير واقتراح التدابير المتعلقة بممارسة الوظائف المحاسبية؛

2.2.1.3 الممارسين لمهنة المحاسبة في الجزائر

يلعب الممارسين لمهنة المحاسبة دوراً فعالاً في تحسين وتفعيل دور المحاسبة في تحقيق أهدافها، لهذا فإن تنظيم عملهم وتحديد شروط ممارستهم لهذه المهنة، يعتبر في غاية الأهمية خاصة مع التطور الذي شهده الاقتصاد الوطني والذي تغير فيه دور المحاسبة والمحاسب.

مع انتهاء الجزائر الاقتصاد الاشتراكي والذي يتميز بملكية الدولة للمؤسسات الاقتصادية ولمراقبة هذه المؤسسات، صدر الأمر رقم 69 – 107 بتاريخ 1969/12/31 المتضمن لقانون المالية والذي حدد المؤهلين كمحافظي حسابات، من الموظفين التابعين لمصالح مراقبة المالية وكانت مهامهم كالتالي: [39] ص 196

- المراقبة البعدية (المالية) لشروط تحقيق العمليات التي يمكن أن يكون لها بطريقة مباشرة أو غير مباشرة التأثير الاقتصادي والمالي على التسيير؛
- مراقبة صدق وانتظام الجرد والحسابات السنوية الناتجة عن المحاسبة العامة للمؤسسات؛
- إبداء الرأي حول التسيير المالي والتجاري لمؤسسات المراقبة؛
- كشف أخطاء التسيير و تبليغها لكل من وزارة المالية والوزارة الوصية؛

وبصدور الأمر رقم 71-82 المؤرخ في 11 ذي القعدة سنة 1391 الموافق 29 ديسمبر 1971 المتضمن تنظيم مهنة المحاسب والخبير المحاسبي، حيث جاء هذا الأمر لتنظيم مهنة المحاسب وتحديد شروط وكيفية ممارسة مهنة المحاسب والخبير المحاسبي وأهم ما جاء فيه:

- اختصاص الخبراء المحاسبين والمحاسبين: لا يتم القيام بمهنة خبير محاسبي إلا بترخيص من وزارة المالية وهذا بعد توفير الشروط المشار إليها في المادة 10 من هذا الأمر، أما فيما يخص اختصاصاتهم فتتمثل في:

- تنظيم وتحقيق وضبط الحسابات؛
- الأعمال الاستشارية المتعلقة بالشؤون القضائية (اختصاص المحاسبة) والجباية؛
- الاستعانة بهم في مهام التعليم والأبحاث والدراسات؛
- كما نصت المادة 19 من هذا الأمر أنه، يحضر على المحاسبين والخبراء المحاسبين المرخصين ممارسة أي مهنة تمس استقلالهم الفكري والمعنوي؛
- وفي إطار الممارسة المهنية يجوز للمحاسبين والخبراء المحاسبين القيام بالأشغال بأسمائهم الخاصة أو ضمن شركة مدنية لممارسة مهنتهم وذلك ضمن الشروط التالية: [120] ص 71-82
- أن يكون كل فرد من الشركاء مرخصا شخصيا؛
- أن تكون الشركة المدنية بذاتها مرخصة؛
- أن يكون كل الشركاء مسؤولين شخصيا وعلى وجه التضامن؛
- أن يكون كل الشركاء مقيمين بصفة رئيسية في الجزائر؛
- أما القانون رقم 91-08 مؤرخ في 17 شوال عام 1411 الموافق لـ 27 أبريل سنة 1991 يتعلق بمهنة الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد [121]، فقد ألغى أحكام الأمر رقم 71-82، حيث أصبحت المهنة مستقلة عن الإدارة، كما حدد هذا القانون شروط وكيفية ممارسة مهنة الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد لدى الشركات التجارية بما فيها شركات رؤوس الأموال وفقا لإحكام القانون التجاري وكذا لدى الجمعيات والتعاضديات الاجتماعية والنقابات .
- يوجد ثلاث أصناف من المهنيين تختلف شروط الالتحاق بكل صنف كما تختلف طبيعة بعض المهام الممكن القيام بها .

1. الخبير المحاسب : يشترط على كل شخص يمارس أعماله كخبير محاسبي أن يكون حاصل على شهادة خبير محاسب من إحدى مؤسسات التعليم العالي، على أن يكون مسجل في جدول المنظمة الوطنية، إضافة إلى الشروط المنصوص عليها في المادة (6) من القانون 91-08، حيث يمارس الخبير باسمه

الخاص وتحت مسؤوليته مهنة تنظيم المحاسبة والحسابات، كما يقوم بفحصها واختبار استقامتها وتحليلها لدى المؤسسات والشركات التجارية أو المدنية، كما يمكن للخبير المحاسبي أن يقوم:

- بوظيفة محافظ الحسابات في إطار المصادقة على الحسابات الختامية؛
 - أن ينجز أشغال تدخل ضمن ممارسة مهنة المحاسب المعتمد؛
- واللحصول على شهادة خبير ينبغي توفر الشروط التالية:
- أن يكون حائز على شهادة في التعليم العالي أو أي شهادة أجنبية أو أخرى معادلة لها، وهذا حسب ما نص عليه القانون؛

- خبرة مهنية لثلاث سنوات في ميدان المحاسبة والمالية بعد فترة التدريب؛
- متابعة تدريب مهني كخبير محاسب مدته سنتان، إضافة إلى تقديم ثماني تقارير تعالج مواضيع في المحاسبة ومتعلق بها، ثم يتوج بشهادة نهاية التدريب القانوني والتي تمنحه صفة محافظ حسابات ومحاسب معتمد، كما تمكنه من دخول الامتحان النهائي، أين يُمنح شهادة خبير محاسب في حالة نجاحه؛

2. محافظ الحسابات يعد محافظ للحسابات كل شخص يمارس بصفة عادية باسمه الخاص وتحت مسؤوليته مهنة الشهادة بصحة وانتظام حسابات الشركات التجارية وفق الأحكام التجارية وكذا لدى الجمعيات والتعاضديات الاجتماعية والنقابات .

1. اختصاص ومهام محافظ الحسابات: حسب المادة (28) من القانون رقم 91-08:

- يشهد بأن الحسابات السنوية منتظمة وصحيحة وهي مطابقة تماما لنتائج العمليات التي تمت في السنة المنصرمة وكذا الأمر بالنسبة للوضعية المالية و ممتلكات الشركة والهيئات الخاضعة لعملية المراجعة؛
- يفحص صحة الحسابات السنوية ومطابقتها للمعلومات المبينة في التقرير الذي يقدمه المديرون للمساهمين أو الشركاء أو المشتركين بقدر شروط إبرام الاتفاقيات بين الشركة التي يراقبها والمؤسسات أو الهيئات التي تتبعها؛
- يعلم المديرين والجمعية العامة أو هيئات الدولة المؤهلة بكل نقص قد يكتشفه أو يطلع عليه من طبيعته أن يعرقل استمرارية استغلال المؤسسة؛

ولاكتساب صفة محافظ حسابات ينبغي على المترشح أن تتوفر فيه الشروط التالية:

- أن يكون المترشح حاصل على إحدى شهادات التعليم العالي أو ما يعادلها وهذا حسب التنظيم المعمول به؛

- تدريب مهني مدته سنتان في مكتب خبير محاسب أو محافظ حسابات، إضافة إلى تقديم تقارير متعلقة بمجال المحاسبة والمالية؛

- إما عشر سنوات من الخبرة في الميدان المحاسبي والمالي، بالإضافة إلى تدريب مهني مدته ستة أشهر؛

3. المحاسب المعتمد : تنص المادة 23 من قانون 91 - 08 على أنه يعد محاسباً معتمداً، المحاسب المحترف الذي يمارس باسمه الخاص وتحت مسؤوليته وبصفة عادية مهنة مسك وفتح وضبط ومراقبة محاسبات وحسابات المؤسسات أو الهيئات التي تطلب خدمته.

كما يمكن أن يقوم :

- إعداد كل التصريحات الاجتماعية والجبائية والإدارية التي تتعلق بأشغال المحاسبة؛

- يمكن أن يقوم بمهام خبير قضائي طبقاً للأحكام القانونية؛

وللحصول على صفة محاسب معتمد ينبغي توفر الشروط التالية:

- الحصول على إحدى الشهادات المنصوص عليها قانونياً؛

- إجراء تدريب مهني لمدة سنتان لدى خبير محاسب أو محافظ حسابات، أو إثبات عشر سنوات من الخبرة في مجال المالية والمحاسبة وإجراء تربص مهني لمدة ستة أشهر لدى خبير محاسب أو محافظ حسابات؛

3.2.1.3 أخلاقيات مهنة المحاسبة في الجزائر

يعتبر القانون رقم 91/08 كإطار قانوني لتحديد الأشخاص المؤهلين كممارسين لمهنة المحاسبة، كما حدد مهامهم ومسؤولياتهم عند القيام بأعمالهم، ولتدعيم هذا القانون ورفع مستوى وجودة هذه الخدمة، صدر المرسوم التنفيذي رقم 96/163 في 15 أفريل سنة 1996 الذي يتضمن قانون أخلاقيات مهنة الخبير المحاسبي ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد، وأهم ما جاء فيه :

- واجبات المهني في أداء مهنته وفي علاقته مع زبائنه وموكليه، حيث نص المرسوم على المهني أن يؤدي مهمته بدرجة عالية من الجودة وفق القواعد والإجراءات المتعارف عليها، إضافة إلى العمل باستقلالية تامة دون تواطؤ أو مخالفة للقوانين المعمول بها؛

- واجبات المهني في علاقاته بالمصنف الوطني؛

- واجبات تتعلق بعلاقاته بزملائه؛

- حقوقه عند ممارسة مهامه؛

4.2.1.3 مشاكل مهنة المحاسبة في الجزائر

تعاني مهنة المحاسبة في الجزائر من عدة مشاكل

- غياب التكوين المستمر فالحصول على أحد الصفات المهنية تخول أداء المهنة، دون اشتراط فترات تدريبية أو دورات محددة بعد بدأ ممارسة المهنة؛
- ضعف التعليم في مجال المحاسبة وعدم ارتباطه بالواقع؛
- التحديات الجديدة التي تواجهها المهنة في ظل مفاوضات الانضمام لمنظمة التجارة العالمية وما ينتج عنها من منافسة أجنبية قد تؤثر على المهنة؛
- غياب الانفتاح على الممارسات الدولية والمتمثلة في معايير المحاسبة الدولية، نظرا للخلفية التكوينية والتعليمية للممارسين إضافة إلى طبيعة المهنة في الجزائر؛

5.2.1.3 مهنة المحاسبة في الجزائر ودورها في تطبيق معايير المحاسبة الدولية

يعتبر وجود مكاتب أو شركات محاسبة مؤهلة من حيث قدراتها على تقديم خدمات مرتبطة بتنفيذ معايير المحاسبة الدولية، ووجود محاسبين مدربين داخل المؤسسات، أمر مهم في التقليل من الآثار المرتبطة بالفترة الانتقالية عند تبني معايير المحاسبة الدولية، إضافة إلى التنفيذ الجيد لهذه المعايير وتحقيق الاهداف المرجوة منها، حيث يشكل التأهيل والتدريب من اكبر عوائق تنفيذ معايير المحاسبة الدولية وبالنظر إلى امكانيات ومحيط مهنة المحاسبة في الجزائر من حيث عدم توفر مواد تعليمية أو معاهد متخصصة في مثال هذا المجال، إضافة إلى غياب برامج كاملة للتعليم في هذا المجال، يشكل عائقا أمام قدرة المهنين ومحاسبي المؤسسات على استيعاب وتطبيق هذا المعايير والتي تحتاج إلى تدريب مستمر. ولهذا فإن تنفيذ معايير المحاسبة الدولية يحتاج إلى إعادة النظر في منهاج التكوين والتدريب، إضافة إلى الإنفتاح على الهيئات الدولية والإقليمية المختصة وهذا من أجل الإستفادة من التجارب والإمكانيات المتوفرة لدى هذه المنظمات .

2.3 الممارسات المحاسبية في الجزائر

تمثل المحاسبة والممارسات المحاسبية في أي دولة كمرآة عاكسة للتوجه الذي تسلكه هذه الدولة من حيث دور المحاسبة على المستويين الكلي و الجزئي.

1.2.3 المخطط المحاسبي الوطني

يمثل المخطط المحاسبي دليل متكامل من حيث مدونة الحسابات وسيرها، إضافة إلى القوائم المالية، وقد انتشر المخطط المحاسبي كأحد أشكال التنظيم المحاسبي في العديد من الدول، حيث يعتبر المخطط المحاسبي العام الفرنسي، النموذج الأكثر تأثيراً على هذا الشكل من التنظيم المحاسبي .

1.1.2.3 نشأة المخطط المحاسبي الوطني

بعد الاستقلال ورثت الجزائر العديد من الأنظمة كان من بينها المخطط المحاسبي العام لسنة 1947 والذي تم مراجعته سنة 1957، وفي إطار سياسة التأمين والتحرر التام من الاستعمار، والتوجه نحو الاقتصاد الاشتراكي، أصبح إعداد مخطط محاسبي وطني يلبي هذه الاحتياجات ضرورة ملحة، وبهذا بدأت أول محاولة لتغيير المخطط في سنة 1964، حيث اقتضت على إنشاء بعض الحسابات وتغيير أسماء البعض الآخر [114] ص 115، وفي سنة 1969 كلفت السلطات السياسية وزارة المالية بإجراءات إصلاح المخطط المحاسبي العام [122] ص 43، ولهذا الغرض تم إنشاء لجنة في شهر ماي من سنة 1971 تقوم بتحضير دليل محاسبي جديد يتماشى مع الحتميات الجديدة، هذه اللجنة تابعة للمجلس الأعلى للمحاسبة والذي تم تأسيسه لتنظيم مهنة المحاسبة وإعداد مخطط محاسبي وطني جديد. لتحقيق هذه الأهداف قامت الشركة الوطنية للمحاسبة بتكوين فريق عمل من أجل المساعدة في إعداد قواعد تسير عليها المحاسبة، حيث قامت بجرد حاجات مستخدمي المحاسبة لكل من الشركات والمؤسسات المالية والمحاسبة الوطنية وإدارة الضرائب، كما قامت بدراسة بعض التجارب الخارجية ومجالات تطبيق المخطط المحاسبي فيها، ثم قامت باقتراح مشروع على اللجنة الوطنية للجنة التقييس التابعة للمجلس الأعلى للمحاسبة - موضحة فيه القواعد الخاصة بالمخطط الوطني للمحاسبة، وتقرر ما يلي: [122] ص 47

- استشارة كل الشركات العامة التي يتراوح عدد عمالها بين 50 عامل وأكثر؛
 - انتقاء فوج عمل يحضر قائمة خاصة لتحديد مختلف الوثائق المستخدمة في المحاسبة؛
- بعد قيام لجنة التقييس التابعة للمجلس الأعلى بأخذ الاقتراحات السابقة، تم طرح مسودة المشروع و بعد فحصه من طرف المجلس الأعلى للمحاسبة - تم تبنيه في نوفمبر 1973 إلا أن الصلور الرسمى للمخطط المحاسبي الوطني، كان و بموجب الأمر رقم 75-35 في 29 /4/1975، ثم تبعه صلور قرار وزاري في 23 جوان 1975 المتعلق بكيفية تطبيق المخطط المحاسبي الوطني .

2.1.2.3 أهداف المخطط المحاسبي الوطني

- وفق للخطاب الذي ألقاه وزير المالية في 1972 /5/5 بمناسبة التأسيس الرسمي للمجلس الأعلى للمحاسبة، فقد حدد الأهداف التي ينبغي أن تأخذ بعين الاعتبار عند إعدادهم للمخطط المحاسبي الوطني:
- إعداد دليل محاسبي جديد يتماشى والتخطيط الجزائري وحاجات التسيير الاشتراكي للمؤسسات يكون قادرا على تحديد وسيلة عمل تسهل القيام بعملية التوقع وإصدار القرارات؛
 - أن يكون العمل مُركز، بحيث تصبح المحاسبة الوطنية مستخدمة لتحقيق أهداف إحصائية و توقعية عن طريق معلومات واضحة دون القيام بحسابات معقدة؛
 - يجب أن يكون المخطط المحاسبي الوطني وسيلة تساعد مسؤولي الشركات في ميدان التسيير؛

3.1.2.3 المؤسسات الخاضعة لتطبيق المخطط المحاسبي الوطني

أصبح تطبيق هذا الأمر ساري المفعول في الأول من جانفي 1976، ويطبق على المؤسسات التالية:

[123]

- الهيئات العمومية ذات الطابع الصناعي والتجاري؛
- شركات الاقتصاد المختلط؛
- المؤسسات التي تخضع لنظام التكاليف بالضرية على أساس الربح الحقيقي مهما كان شكلها؛
- يمكن مد شمول المخطط المحاسبي على مؤسسات أخرى غير مذكورة أعلاه، بموجب قرار من وزير المالية، بعد أخذ رأي وزير الوصاية المعنية؛

4.1.2.3 محتوى ومضمون المخطط المحاسبي الوطني

1.4.2.3 مكونات المخطط المحاسبي الوطني

يعتبر مخطط المحاسبي الوطني كأول تجربة جزائرية اتجاه توحيد الممارسات المحاسبية وتنظيمها لتحقيق الأهداف المشار إليها، حيث تم طرح هذا المخطط في شكل مدونة للحسابات لثمانية أصناف (مجموعات)، إضافة إلى القوائم المالية والملحقات الواجب إعدادها.

2.4.1.2.3 مدونة الحسابات

تتكون مدونة الحسابات من ثمانية أصناف، و يتكون كل صنف من مجموعة من الحسابات يتفرع كل صنف بدوره حسب النظام العشري حيث أن: [124] ص 46

- الصنف يتكون من رقم واحد؛
- الحساب الرئيسي من رقمين؛
- الحساب الجزئي من ثلاث أرقام؛
- الحساب الفرعي من أربعة أرقام فما فوق، وذلك حسب الحاجة و التفاصيل المرغوب فيها في المؤسسة؛

1. المجموعة الأولى (الأموال الخاصة): تتضمن هذه المجموعة وسائل التمويل التي يساهم بها صاحب أو أصحاب المؤسسة أو أبوقها تحت تصرفها بصفة دائمة وتتكون المجموعة من :

- 10 الأموال الجماعية - 11 الأموال الشخصية - 12 علاوة الإصدار
- 13 احتياطات - 14 الإعانات - 15 فرق إعادة التقييم
- 18 نتائج قيد التخصيص - 17 تنازل بين الوحدات
- 19 مؤونات الخسائر والأعباء

2 . المجموعة الثانية (الاستثمارات) : هي مجموعة الأملاك والقيم الدائمة التي اشترتها المؤسسة أو أنشأتها وتتكون المجموعة من :

- 20 مصاريف إعدادية - 21 القيم المعنوية - 22 الأراضي
 - 24 تجهيزات الإنتاج - 25 تجهيزات اجتماعية - 28 استثمارات قيد الإنجاز
3. المجموعة الثالثة (المخزونات) : هي مجموعة القيم التي اشترتها المؤسسة أو أنشأتها بهدف إعادة بيعها أو توريدها أو استهلاكها في عملية التصنيع أو الاستغلال و تتكون المجموعة من

- 30 بضاعة - 35 منتجات تامة
- 31 مواد ولوازم - 36 فضلات ومهمات
- 33 منتجات نصف تامة - 37 مخزون خارجي
- 34 منتجات تحت الإنجاز - 39 مؤونات

4. المجموعة الرابعة (الحسابات الدائنة): تمثل مجموع الحقوق التي اكتسبتها المؤسسة بمقتضى علاقاتها بالغير، و تتكون من:

- 40 حسابات الخصوم المدينة
- 46 تسبيقات الاستغلال
- 42 مدينو الاستثمارات
- 47 عملاء
- 43 مدينو الاستغلال
- 48 نقديات
- 44 مدينو الشركاء الشركات الحليفة
- 49 مؤونات
- 45 تسبيقات على الحساب

5. المجموعة الخامسة (الديون) : تتضمن الالتزامات التي تعاقدت عليها المؤسسة بمقتضى علاقاتها مع الغير، وتضم الحسابات التالية :

- 50 حسابات الأصول الدائنة
- 55 دائنو الشركاء و الشركات الحليفة
- 52 ديون الاستثمارات
- 56 ديون الاستغلال
- 53 ديون المخزون
- 58 ديون مالية
- 54 محجوزات للغير

6. المجموعة السادسة (المصاريف) : تعني المصاريف مجموعة الإستهلاكات والأعباء والإهتلاكات، والمخصصات [125] ص 157، التي تتحملها المؤسسة خلال قيامها بنشاطها، وهذا من أجل خلق الثروة وتتكون المجموعة السادسة من الحسابات التالية:

- 60 بضاعة مستهلكة
- 61 مواد ولوازم مستهلكة
- 62 خدمات
- 63 مصاريف العاملين
- 64 ضرائب ورسوم
- 65 مصاريف مالية
- 66 مصاريف متنوعة
- 68 حصص الإهتلاكات والمخصصات
- 69 مصاريف خارج الإستغلال

تمثل هذه المصاريف التي تضمها المجموعة كل: [39] ص 155

- مقابل ما تتحصل عليه المؤسسة من خدمات أو مزايا أخرى؛
- التزامات قانونية أو جبائية يقع على المؤسسة أدائها؛
- عمليات استثنائية غير مدرجة في نشاط الإستغلال العادي، بالإضافة إلى عمليات أخرى بغرض تحديد النتيجة الإجمالية وهي :

- مخصصات الأعباء والتكاليف؛
- القيم الباقية للأصول المتنازل عليها؛ إضافة إلى الديون المعدومة؛

7. المجموعة السابعة، الإيرادات: تمثل المبالغ المستلمة أو التي ستستلم كمقابل للمنتجات والأعمال والخدمات التي تقدمها المؤسسة إلى الغير بحكم نشاطها بالإضافة إلى الإيرادات المتأتية عن النشاط خارج الإستغلال وكذلك إنتاج المؤسسة لذاتها [125] ص 186، وتتكون المجموعة السابعة من الحسابات الآتية :

- 70 مبيعات بضائع
- 71 إنتاج مباع
- 72 إنتاج مخزون
- 73 إنتاج المؤسسة لذاتها
- 74 أداء الخدمات
- 75 تحويل تكاليف الإنتاج
- 77 إيرادات متنوعة
- 78 تحويل تكاليف الإنتاج
- 77 إيرادات متنوعة
- 78 تحويل تكاليف الإستغلال
- 79 إيرادات خارج الإستغلال

تضم الإيرادات :

- المقابل الذي تتلقاه المؤسسة نتيجة قيامها بعمليات بيع للغير أو أدائها خدمات؛
 - التزامات تقع على عاتق الغير ينبغي أدائها للمؤسسة؛
8. المجموعة الثامنة ، النتائج : تمثل الفرق بين المصاريف والإيرادات المسجلة في المجموعتين السادسة والسابعة، وتتكون المجموعة من الحسابات التالية:

- 80 الهامش الإجمالي
- 81 القيمة المضافة
- 83 نتيجة الإستغلال
- 84 نتيجة خارج الإستغلال
- 88 نتيجة الدورة المالية
- 880 النتيجة الإجمالية
- 889 ضرائب على الأرباح
- 89 تنازلات بين الوحدات

2.1.2.3 القوائم المالية

تم تحديد شكلها ومحتواها من خلال المخطط المحاسبي الوطني وتضم قوائم مالية رئيسية وهي الميزانية وجدول حسابات النتائج وجدول حركة الأموال. والقوائم المالية الملحق .

1.2.1.2.3 الميزانية

هي الصورة الفوتوغرافية لوضعية المؤسسة في زمن ما [124] ص 46 ، وتتشكل الميزانية من الأصول والتي تشمل مجموعة الاستثمارات، والمخزونات ومجموعة الحقوق، حيث يتم ترتيبها على أساس سيولتها، أما الجانب الثاني فيمثل الخصوم والذي يضم مجموعة الأموال الخاصة، ومجموعة الديون، حيث تم ترتيب عناصر هذا الجانب على أساس استحقاقها.

2.2.1.2.3 جدول حسابات النتائج

يشمل الجدول كل المصاريف والمنتجات المتعلقة بفترة معينة، [122] ص51، حيث تحسب النتائج على عدة مراحل ويشمل الجدول أرصدة المجموعة الثامنة.

3.2.1.2.3 جدول حركة الأموال

يظهر من خلال مقارنة بين ميزانيتين متتاليتين، حيث يبين قيمة التغير بين عناصر الميزانية، ويوضح حركة التدفقات من وإلى المؤسسة.

4.2.1.2.3 القوائم الملحقة

تعتبر مهمة لزيادة فهم بعض المعلومات الأخرى، التي لا تظهر من خلال القوائم المالية السابقة الذكر. وتضم الجداول التالية:

- | | |
|-------------------|-----------------------------------|
| 1 . الاستثمارات | 8. استهلاك البضائع و المواد |
| 2. الإهلاك | 9. مصاريف التسيير |
| 3. المؤونات | 10. المبيعات و الخدمات المقدمة |
| 4 . الحقوق | 11. نواتج أخرى |
| 5. الأموال الخاصة | 12 . نواتج التنازل عن الاستثمارات |
| 6. الديون | 13 . التعهدات الممنوحة و المقدمة |
| 7 . المخزونات | 14 . معلومات مختلفة |

3.1.2.3 التنظيم المحاسبي وفق المخطط المحاسبي الوطني

صدر القرار الوزاري في 23 جوان 1975، المتعلق بتحديد كيفية تطبيق المخطط المحاسبي، وهذا قصد تحديد قواعد سير وتنظيم المحاسبة.

1.3.1.2.3 التنظيم والتسيير المحاسبي

في هذا المجال حدد المخطط المحاسبي الوطني ما يلي

- للمؤسسة حق تفريع الحسابات في إطار تنظيم محاسبي ملائم لحاجياتها، يسمح بتسجيل ومراقبة العمليات التي تقوم بها المؤسسة وفق القوائم والجداول الواجب إعدادها؛
- تمسك الحسابات وفق مبدأ القيد المزدوج و بالعملة الوطنية؛
- يتم تأريخ العمليات وتأكيدها، وفق مستندات ثبوتية، إضافة إلى تنظيم السجلات والوثائق وفق التشريعات والتنظيمات المفروضة، لتحقيق الهدف من وجودها.

- تقييم الاستثمارات والمخزونات :

- حيث تم الإعتماد على التكلفة التاريخية في التقييم؛
- تحديد طريقة الجرد وتوقيتها وما يتعلق بها؛
- تحديد طريقة حساب تكلفة البضائع والمنتجات؛

2.3.1.2.3 المخططات القطاعية

لا يمكن إعداد مخطط محاسبي وطني موحد يلبي احتياجات كل المؤسسات مع اختلاف قطاعات نشاطها وحجمها ولهذا كان تكييف المخطط المحاسبي الوطني على حسب احتياجات كل قطاع أمراً ضرورياً، وقد عرف القرار الصادر 23 جوان 1975 المخطط المحاسبي القطاعي: هو المخطط المكيف مع مجموعة من المؤسسات التي تمارس نفس النشاط الرئيسي. وقد صدر في الجزائر عدة مخططات قطاعية:

1. المخطط المحاسبي لقطاع التأمين وإعادة التأمين؛
2. المخطط المحاسبي لقطاع الفلاحة؛
3. المخطط المحاسبي لقطاع البناء والأشغال العمومية؛
4. المخطط المحاسبي لقطاع السياحة؛
5. المخطط المحاسبي لقطاع البنوك؛

5.1.2.3 التعديلات المتعلقة بالمخطط المحاسبي الوطني

تعتبر إعادة النظر في التنظيم المحاسبي والعمل على تطويره وفق المتغيرات الحاصلة في البيئة الاقتصادية من أهم العوامل للمحافظة على فعالية هذا التنظيم في أداء دوره، وتلبية الطلب على المعلومة المحاسبية التي تعرف تغيراً من حيث الكمية والنوعية، وفيما يخص الإصلاحات المحاسبية التي كان من المفترض أن تتماشى مع تغيرات البيئة الاقتصادية التي شهدتها الجزائر. حيث يمكن القول بأن المخطط المحاسبي لم يشهد إصلاح بل تم إصدار بعض التعليمات والمراسيم لتنظيم ممارسات محاسبية محدودة.

1. إعادة التقييم : جاءت هذه العملية كنتيجة للأوضاع الاقتصادية التي تتطلب إعادة هيكلة المؤسسات، والشروع في برامج الخصخصة، حيث كانت هذه العملية إعادة تقييم جزئية، نتج عنها إجراءات ينبغي تسجيلها محاسبياً، من حيث خضوعها للضرائب وتأثيرها على النتيجة ورأس المال. والمراسيم التنفيذية المتعلقة بإعادة التقييم هي :

- مرسوم تنفيذ رقم 90-103 الصادر بتاريخ 27 مارس 1990؛

- مرسوم تنفيذي رقم 93-250 الصادر بتاريخ 24 أكتوبر 1993؛
- مرسوم التنفيذي رقم 96 – 336 الصادر بتاريخ 12 أكتوبر 1996؛

2. تكييف المخطط المحاسبي الوطني لنشاط الشركات القابضة وتجميع الحسابات والمجمعات :

صدر هذا التعديل وفق القرار المؤرخ في 9 أكتوبر 1999، حيث ألزم الشركات القابضة بالخضوع لأحكام هذا القرار في مسك محاسبتها وإعداد وثائق الملخصات وتقديمها

ويتكون المخطط المحاسبي من :

- مدونة الحسابات؛
- مصطلحات تفسيرية و قواعد استعمال الحسابات الخاصة المتعلقة بالتجميع؛
- وثائق الملخصات؛

هذا التعديل لم يمس بمحتوى المخطط في حد ذاته، وإنما أضاف بعض الحسابات التي لم تكن موجودة من قبل [84] ص 100.

5.1.2.3 إصلاح النظام المحاسبي الجزائري

تميزت الظروف التي أفرزت المخطط المحاسبي الوطني، توجه الجزائر نحو الاقتصاد الاشتراكي يستدعي مراقبة الدول والسهر على تنفيذ خططها، إلا أن قلة الاهتمام بدور المحاسبة من حيث أهمية المعلومة المنتجة لرسم الخطط على المستوى الكلى أو مراقبة مردودية وربحية كل مؤسسة، واتخاذ على إثرها قرار مناسب، يعالج ضعف مردوديتها أو يحفز ربحيتها، حيث ظهر ضعف الاهتمام بدور المخطط المحاسبي الوطني من حيث؛ ثبات آليات إنتاج هذه المعلومة ونوعيتها، رغم تغير البيئة الاقتصادية التي تغيرت فيها نوعية المعلومة المطلوبة ومستخدميها، وفي إطار الانفتاح على الاقتصاد الدولي وإمضاءها على اتفاقية الشراكة الأوروبية، إضافة إلى الدخول في مفاوضات الانضمام إلى منظمة التجارة العالمية، أصبح ضرورة إصلاح النظام المحاسبي في الجزائر ضرورة ملحة.

بدأت إصلاحات النظام المحاسبي في سنة 1998، وهذا تحت إشراف المجلس الوطني للمحاسبة مع الاستعانة بهيئات فرنسية وهي المجلس الوطني للمحاسبة الفرنسي، والمجلس الوطني لمصف الخبراء المحاسبين، المنظمة الوطنية لمحافظي الحسابات.

تم تشكيل لجنة لهذا الغرض ولتحديد متطلبات الإصلاح المناسبة قامت اللجنة بإعداد البرنامج التالي:

[114] ص 163

- المرحلة الأولى: تشخيص لحالة تطبيق المخطط المحاسبي الوطني؛
- المرحلة الثانية: إعداد مشروع مخطط محاسبي جديد؛
- المرحلة الثالثة: إجراء تكوين على المخطط المحاسبي ومعايير المحاسبة الدولية؛
- المرحلة الرابعة: المساعدة على تحسين وتنظيم عمل المجلس الوطني للمحاسبة؛

المرحلة الأولى: تشخيص حالة تطبيق المخطط المحاسبي الوطني : لتقييم النقائص، قام المجلس الوطني للمحاسبة بإرسال استمارتين للمهنيين، أرسلت الاستثمارة الأولى في جانفي 1999 حيث كان المهنيين منشغلين بأعمال نهاية الدورة و الذي يفسر ضعف الاستجابة، وقد تعلق موضوع الاستثمارة الأولى بـ بالمبادئ المحاسبية وتسجيل القيود، مؤشرات التسيير، إضافة إلى تنظيم الحسابات وقواعد عملها P 77 [126].

أما الاستثمارة الثانية فتعلقت بعرض الميزانية، جدول حسابات النتائج إضافة إلى الملحقات الأخرى، وفي نوفمبر 1999 صدر تقرير عن اللجنة يضم تقييم المخطط الوطني للمحاسبة

وقد أوصت بـ: [127]P68

- إعطاء الأولوية لوضع المبادئ وقواعد التقييم والمصطلحات المحاسبية؛
- الأخذ بعين الاعتبار شكل ومحتوى وعدد القوائم المالية؛
- إعادة النظر في ترقيم الحسابات والعمل على أن تكون أكثر استجابة للمستخدمين؛

كما ركزت اللجنة على: [126]p78

- محاسبة وتقييم البضاعة والمواد الأولية والمنتجات، وهذا فيما يخص طرق الجرد؛
- هيكل ومحتوى كل مجموعات المخطط المحاسبي الوطني؛

- انتهت المرحلة الأولى وتضمن تقريرها تشخيص للمخطط المحاسبي الوطني ما يلي:
- نقائص المخطط المحاسبي الوطني؛
- أوجه الاختلاف مقارنة بالمعايير والممارسات المحاسبية الدولية؛

المرحلة الثانية : بعد تشخيص تطبيق المخطط المحاسبي الوطني، تم اقتراح ثلاث خيارات ممكنة

1. إجراء تعديلات على المخطط المحاسبي الوطني بحيث يتناسب مع تغيرات البيئة الاقتصادية الجزائرية؛

2. تكيف المخطط المحاسبي الوطني مع معايير المحاسبة الدولي؛

3. إنجاز مخطط محاسبي جديد يتلاءم مع معايير المحاسبة الدولية؛

المرحلة الثالثة: حيث تم اختيار المقترح الثالث بعد دراسة هذه الخيارات، تم تقديم تقرير تضمن مشروع النظام المحاسبي الجديد، وبغرض تقييم التقرير تم تشكيل فوج عمل يضم خبراء من المجلس الوطني للمحاسبة الجزائري، الذي تباينت آرائهم حول مجموعة من النقاط إلى فريقين: [39] ص 174

1. الفريق الأول : فضل الاحتفاظ بمدونة حسابات المخطط المحاسبي الوطني وإجراء التعديلات المطلوبة حسب المعايير الدولية، هذا لتقليل الآثار السلبية على الممارسة المحاسبية والتعليم المحاسبي؛

2. الفريق الثاني : فقد أبدى قبوله لمقترح الخبراء الفرنسيين، والذي يقترب من المخطط المحاسبي الفرنسي؛

تم إرساء مشروع النظام المحاسبي وهذا بعد إجراء التعديلات المقترحة الناتجة عن تقييم خبراء المجلس الوطني للمحاسبة الجزائري والتي تم التوصية بها خلال انعقاد الجمعية العامة في 27 ماي 2002.

2.2.3 النظام المحاسبي المالي

جاء هذا النظام كبديل عن المخطط المحاسبي الوطني. وسنعرض في هذا الجزء إلى أهم الأمور المتعلقة بهذا النظام .

1.2.2.3 المؤسسات الخاضعة للنظام المحاسبي المالي

يعتبر مشروع النظام المحاسبي المالي أهم إصلاح للممارسات المحاسبية في الجزائر منذ صدور الأمر 35-75 والمتضمن المخطط المحاسبي الوطني، حيث صدر القانون رقم 07-11 في 25 نوفمبر 2007 والذي يحدد الأشخاص الخاضعين لهذا القانون، حيث يطبق على كل شخص طبيعي أو معنوي ملزم بموجب نص قانوني أو تنظيمي بمسك محاسبة مالية وهي :

- الشركات الخاضعة وفق لأحكام القانون التجاري؛

- التعاونيات؛

- الأشخاص الطبيعيون أو المعنويون المنتجون للسلع أو الخدمات التجارية وغير التجارية، إذا كانوا يمارسون نشاطات اقتصادية مبنية على عمليات متكررة أما فيما يخص المؤسسات الصغيرة فيُسمح لها بمسك محاسبة مالية مبسطة وهذا بشرط أن لا يتعدى رقم أعمالها وعدد مستخدميها ما يلي :

- عدد المستخدمين لا يتجاوز 9 أجراء يعملون بدوام كامل؛

- أما رقم الأعمال فيختلف باختلاف النشاط الممارس من طرف المؤسسة، حيث حددت المادة 2 من القرار المؤرخ في 26 جويلية سنة 2008 أسقف رقم الأعمال والنشاط الممارس من طرف المؤسسات الصغيرة :

عشر ملايين دينار بالنسبة للنشاط التجاري، وستة ملايين دينار بالنسبة للنشاط الإنتاجي والحرفي، ثلاث ملايين دينار بالنسبة لنشاط الخدمات.

2.2.2.3 محتوى الإطار التصوري لمشروع النظام المحاسبي المالي

يعتبر الإطار التصوري دستور يحدد الإطار العام للممارسات الممكنة، فمن خلاله يتم تحديد الممارسات المقبولة، حيث أن كل المعايير المحاسبية يجب أن تكون متوافقة مع ما جاء به الإطار التصوري، كما أنه يُعتبر مرجعاً لحل كل المشاكل التي يمكن أن تواجه المحاسبين والتي لا تتناولها المعايير الموجودة.

1.2.2.2.3 مستخدمى القوائم المالية

لم يشر القانون رقم 70-11 المؤرخ في 25 نوفمبر سنة 2007 الذي عرض الإطار التصوري في فصله الثاني إلى مستخدمين القوائم المالية، كما أغفله القرار المؤرخ في 26 جويلية سنة 2008 الذي يحدد قواعد التقييم والمحاسبة ومحتوى القوائم المالية وعرضها،

أما بالرجوع إلى مشروع النظام المحاسبي المالي الصادر عن المجلس الوطني للمحاسبة في جويلية 2006 فقد حدد مستخدمى القوائم المالية ب :

- مسيري المؤسسات وكل الهياكل الإدارية و الرقابية داخل المؤسسة؛

- موردو رؤوس الأموال من (الملاك، مساهمين، البنوك)؛

- الإدارة العمومية و أعاونها مما لهم حق الاستفادة من هذه القوائم المالية وفق القانون مثل إدارة الضرائب، الهيئات الإحصائية،
- المتعاملين الآخرين كالعمال، الموردين و الزبائن؛
- الجمهور بصفة عامة؛

2.2.2.3 القوائم المالية

تعتبر القوائم والتقارير المالية وسيلة نقل المعلومات المالية المنتجة بواسطة نظام المعلومات المحاسبي للمؤسسة، حيث من خلال هذه القوائم والتقارير المالية يمكن إلقاء نظرة على الوضعية المالية للمؤسسة وهذا في حدود محتوى وكمية المعلومات التي تحملها هذه القوائم والتقارير المالية

- 1- الميزانية: تحدد الميزانية بصفة منفصلة عناصر الأصول والخصوم، حيث يبرز عرض الأصول والخصوم داخل الميزانية، بشكل يتم فيه الفصل بين العناصر الجارية وغير الجارية.
- 2- جدول حسابات النتائج: يبين هذا الجدول وضعية ملخصة للأعباء والإيرادات المحققة من طرف المؤسسة خلال السنة المالية .
- 3- جدول تدفقات الخزينة : يظهر فعالية تسيير الموارد المالية واستخدامها، من خلال رصيد الخزينة وهذا بالاعتماد على ثلاثة مستويات .

- تدفق خزينة الاستغلال؛

- تدفق خزينة الاستثمار؛

- تدفق خزينة التمويل؛

- 4- جدول التغير في الأموال الخاصة: يوضح حركة الأموال التي تمس الأموال الخاصة، وهذا بإظهار كل المعاملات المؤثر عليها مثل رفع رأس المال، و توزيع الأرباح .

- 1- الملحقات: توضح القواعد و الطرق المحاسبية المستعملة، كما توضح ما جاء في الميزانية وجدول حسابات النتائج؛ أي توضيح المعلومات الواردة في القوائم المالية و التي تحول دون قدرة المستخدمين لفهم أو مقارنتها مع نتائج السنوات السابقة نظراً لتغيير السياسات المحاسبية أو التقديرات أو أي حدث يمكن أن يزيد من القدرة على فهم هذه القوائم المالية.

يتم الإفصاح عن هذه القوائم المالية في مدة لا تتجاوز ستة أشهر من تاريخ إقفال السنة المالية والذي حدد بـ 12/31 من كل سنة مع استثناء خاص للمؤسسات التي يتطلب طبيعة نشاطها إقفال السنة المالية في تاريخ آخر. على أن يتم إعداد هذه القوائم المالية وفقاً للإطار التصوري كحوصلة للعمليات التي تم تجميعها وتحليلها والتي يجب أن تكون مرتبطة بالدورة .

3.2.2.3 التنظيم المحاسبي

تقوم المؤسسة بتنظيم المحاسبة وفق ما يمكنها من وضع نظام للرقابة، كما أن لها الحق في تصميم مخطط حسابات يُلائم هيكلها وطبيعة نشاطها على أن يكون هذا التنظيم لا يتعارض مع الإطار المحاسبي الإلزامي.

- مدونة الحسابات:تضم مجموعة الحسابات الواجب تطبيقها على جميع المؤسسات مهما كان نشاطها حيث تضم الميزانية خمس مجموعات وهي:

1. الصنف الأول حسابات رؤوس الأموال؛

2. الصنف الثاني حسابات الأصول؛

3. الصنف الثالث حسابات المخزونات؛

4. الصنف الرابع حسابات الغير؛

5. الحسابات المالية؛

تمثل المجموعة السادسة حسابات الأعباء والمصاريف أما المجموعة السابعة فتضم حسابات النواتج، حيث تظهر هذه المجموعتين في جدول حسابات النتائج.

- تمسك المحاسبة المالية بالعملة الوطنية، كما يجب تحويل العمليات التي تمت بالعملة الأجنبية إلى العملة الوطنية وهذا وفق المعايير المحاسبية المتبعة، على أن تستند هذه العمليات على وثائق ثبوتية تضمن مصداقية العمليات وتسجل العمليات وفق القيد المزدوج في ظل احترام التسلسل الزمني .

- المبادئ التي تقوم عليها المحاسبة المالية : يجب أن تتوفر المعلومة المالية المعروضة وفق هذا النظام على الخصائص النوعية من حيث الملاءمة والدقة وقابلية المقارنة والوضوح، وهذا باستعمال المبادئ والفروض التالية :

- المحاسبة على أساس الاستحقاق؛
- ثبات طرق التقييم؛
- الاستمرارية؛
- الأهمية النسبية؛
- استقلال الدورات؛
- استقلالية الذمة المالية؛
- مبادئ التكلفة التاريخية : يتبنى النظام المحاسبي المالي التكلفة التاريخية كأساس للتقييم، إلا أنه يسمح باستعمال طرق أخرى للقياس؛
- تغليب الجوهر الاقتصادي على الشكل القانوني؛
- الحيلة عند تقدير عناصر القوائم المالية: أي يجب العمل على تقييم القوائم المالية بأكبر دقة ممكنة؛

4.2.2.3 معايير المحاسبة وفق النظام المحاسبي المالي

وفق النظام المحاسبي المالي، تحدد المعايير المحاسبية قواعد التقييم والاعتراف بالأصول والخصوم والأعباء والنواتج، وحسب المادة 30 من المرسوم التنفيذي رقم 08-156 المؤرخ في 25 نوفمبر 2007 والمتضمن للنظام المحاسبي المالي؛ تشمل المعايير ما يلي :

1. المعايير المتعلقة بالأصول :

- الأصول العينية و المعنوية؛

- الأصول المالية ؛

- المخزونات و المنتوجات قيد التنفيذ؛

2. المعايير المتعلقة بالخصوم

- معيار رؤوس الأموال الخاصة؛

- معيار الإعانات؛

- معيار مؤونات المخاطر؛

- معيار القروض و الخصوم المالية الأخرى؛

3. معيار الأعباء .

4. معيار المنتوجات .

6. معايير ذات صفات خاصة .

- معيار تقييم الأعباء و المنتوجات المالية؛ - معيار العمليات المنجزة بصفة مشتركة أو لحساب الغير؛

- معيار الأدوات المالية؛
- معيار عقود طويلة الأجل؛
- معيار عقود الإيجار التمويلي؛
- معيار امتيازات المستخدمين؛
- معيار العمليات المنجزة بالعملة الأجنبية ؛

تتعرض إرشادات هذه المعايير في مدونة الحسابات و محتواها وقواعد تسييرها، وهذا من حيث تسجيل ومعالجة المعاملات وفق لما جاء به الإطار التصوري. ويمكن تلخيص ما جاء في هذه المعايير في ما يلي:

- معيار الأصول العينة والمعنوية: عرف هذا المعيار الأصول العينية والمعنوية، إضافة إلى كيفية تقييمها وحساب إهلاكها أو انخفاض قيمتها .

1-الأصول العينية: هي الموارد التي تراقبها المؤسسة بسبب أحداث ماضية وترتقب منها تحقيق منافع اقتصادية مستقبلية، حيث أن المؤسسة تحوزها من أجل إنتاج أو تقديم السلع أو الخدمات، أو التأجير، أو الاستعمال للأغراض الإدارية والتي يمكن استعمالها لأكثر من سنة مالية واحدة .

2- الأصول المعنوية: هي أصول قابلة للتحديد، وهي غير نقدية وغير مادية .

يتم الاعتراف بالأصل عند تحقيق الشروط التالية :

- تحقيق منافع للمؤسسة من خلال هذه الأصول؛

- إمكانية قياس قيمة الأصل بموثوقية؛

3- الإهلاك : يتم إهلاك الأصل على أساس المنفعة الاقتصادية المرتبطة بالأصل، حيث يوزع عبء الإهلاك بصورة مساوية للمنفعة المحققة عبر المدة التي يتم من خلالها تحقيق هذه المنفعة، كما أن اختيار طريقة إهلاك الأصل متوقف على الطريقة التي تستهلك بها المؤسسة للمنافع الاقتصادية الناتجة عن هذا الأصل، وفي حالة عدم التمكن من تحديد طريقة إستهلاك هذه المنافع، فإن الطريقة الخطية هي المعتمدة لإثبات الإهلاك لهذا الأصل .

كما أن على المؤسسة القيام بمراجعة دورية للعمر النفعي ولطريقة الإهلاك، وللقيمة المتبقية لكل أصل، حيث يجب الإفصاح عن أي تغير في هذه العناصر السابقة.

تطرق المعيار أيضا إلى:

- العقارات الموظفة والتي هي مملوكة من أجل تقاضي إيجار حيث حدد طريقة تقييمها والاعتراف بها.
- الأصول البيولوجية يتم تقييم هذه الأصول في كل تواريخ إقفال الحسابات بقيمتها الحقيقية مطروح منها مصاريف البيع المقدرة، وإذا عجزت المؤسسة عن تقدير قيمتها الحقيقية بصورة صادقة، يتم تقييمها بتكلفتها منقوص منها مجموع الإهلاك وخسائر القيمة.
- معيار الأصول المالية: يعالج هذا المعيار الاعتراف وتقييم الأصول المالية حيث حدد المعيار أربعة أنواع من الأصول المالية وهي :

1. سندات المساهمة و الحسابات الدائنة الملحقة والتي تمكن المؤسسة من ممارسة النفوذ أو الرقابة على الشركة التي تصدر هذا السند؛

2. السندات المملوكة من أجل أنشطة المحفظة والتي تهدف لتحقيق إيرادات على المدى البعيد؛

3. السندات التي تمثل أقساط رأس المال أو توظيفات طويلة الأجل؛

4. القروض والحسابات الدائنة طويلة الأجل.

- معيار المخزونات : يعالج هذا المعيار المخزونات والمنتجات قيد الإنجاز و تمثل المخزونات ممتلكات المؤسسة من الأصول المشتريات أو المنتجة أو هي قيد الإنتاج الموجهة أساسا للبيع، إضافة إلى المواد الأولية أو لوازم موجهة للاستهلاك خلال عملية الإنتاج أو تقديم خدمات، كما حدد المعيار طريقة حساب تكلفة المخزون و تقييمه، حيث يتم تقييم المخزون بطريقة الداخل أولاً يخرج أولاً، أو بمتوسط التكلفة المرجحة لشرائها أو إنتاجها .

- معيار الإعانات: تمثل الإعانة تحويل موارد عمومية قصد تغطية تكاليف تم تحميلها أو سيتم تحميلها في المستقبل من طرف المؤسسة و هذا بعد امتثالها لشروط مرتبطة بالحصول على هذه الإعانة. حيث يعرض المعيار كيفية معالجة هذه الإعانة.

- يتم إدراج الإعانة في الإيرادات إذا ارتبطت بأصول ثابتة قابلة للإهلاك، حيث يتم إدراج التكاليف والنواتج التي تتناسب مع قيمة الإهلاك؛
- يتم إدراجها على مدة أقصاها 10 سنوات في حالة ما إذا كانت الإعانة تخص أصل غير قابل للإهلاك، كما يأخذ بعين الاعتبار المدة التي يكون فيها الأصل غير قابل للتصرف، لكي تبدأ المؤسسة في إدراج هذه الإعانة .
- معيار مؤونات المخاطر والأعباء : يعالج هذا المعايير شروط إدراج المؤونة، كإلزام محتمل حدوثه، حيث يجب إعادة تقييم هذه المؤونات عند إقفال الحسابات في كل سنة مالية، كما أن استعمالها لا يكون إلا في النفقات المرتبطة بالالتزام الذي تم من أجله إنشاء هذه المؤونة .
- معيار القروض والخصوم المالية الأخرى: يعالج هذا المعيار تكاليف الاقتراض والمصاريف الملحقه إضافة إلى العمليات المشابهة مثل الأعباء المالية التي تقتضيها عمليات الإيجار التمويلي.
- معيار تقييم الأعباء والمنتجات المالية : تحمل الأعباء والمنتجات المالية وفق السنة المالية المرتبطة بها؛ وفي حالة الاستفادة من شروط نقل عن شروط السوق يتم تقييم الأعباء والمنتجات وفق لشروط السوق؛ على أن يتم الاعتراف بذلك الفرق حسب طبيعته .
- المعيار الخاص بالعمليات المنجزة بصورة مشتركة أو لحساب الغير: ويضم هذا المعيار ثلاثة أشكال من التعاملات:
 1. العمليات التي تتم بصفة مشتركة بين المؤسسة مع أطراف أخرى، وهذا وفق عقد يتم من خلاله إنجاز مشروع مشترك حيث ينص المعيار على أن شروط العقد هي التي تحدد نصيب كل مساهم في هذا المشروع، كما تحدد كيفية تحمل الأعباء والإيرادات .
 2. امتيازات المرفق العمومي: يحدد هذا الجزء كيفية الاعتراف بهذا الامتياز في الميزانية.
 3. العمليات المنجزة لحساب الغير: يتم التسجيل في حسابات نتائج الأجر المتحصل عليه من خلال هذه العملية.
- معيار تجميع الأعمال: يهدف هذا المعيار إلى تحديد طرق إجراء التجميع، إضافة إلى شروط الاعتراف بهذه الحصص وعرضها في القوائم المالية.

- معيار العقود طويلة الأجل: يعالج هذا المعيار عقود طويلة الأجل المتعلقة بإنجاز سلعة تقديم خدمة، مجموعة سلع أو خدمات تتطلب مدة إنجازها سنوات مالية مختلفة، حيث يحدد المعيار طرق الاعتراف بالأعباء والمنتجات التي تخص هذه العقود.
- معيار الضرائب المؤجلة: يعالج هذا المعيار مبلغ الضرائب عن الأرباح القابلة للدفع أو القابلة للتحصيل خلال سنوات مالية مستقبلية، حيث يوضح المعيار الحالات التي يتم فيها تسجيل هذه الضرائب في الميزانية أو جدول حسابات النتائج.
- معيار عقد الإيجار التمويلي: يتم تغليب الجوهر الاقتصادي على الشكل القانوني من حيث الاعتراف بعقود الإيجار التمويلي، حيث حدد هذا المعيار شروط تصنيف العقود كعقد إيجار تمويلي بـ:
 1. عقد الإيجار يمنح المستأجر خيار شراء الأصل، حيث يكون مبلغ هذا الخيار في تاريخ تنفيذه أقل من القيمة الحقيقية للأصل؛
 2. أن تغطي مدة الإيجار الجزء الأكبر من مدة الحياة الاقتصادية للأصل، إذا لم يكن هناك تحويل للملكية؛
- معيار الامتيازات الممنوحة للمستخدمين: يهتم هذا المعيار بالتسجيل والاعتراف بالأعباء والمنافع التي يستفيد منها المستخدمين وهذا بمختلف أنواعها مثل المعاشات، والتعويضات المقدمة بسبب الانصراف إلى التقاعد ...
- معيار العمليات المنجزة بالعملة الأجنبية: يعالج هذا المعيار موضوع العمليات المنجزة بالعملة الأجنبية وهذا من حيث :
 - سعر الصرف المعتمد عند تحويل هذه العملات؛
 - معالجة فروقات أسعار الصرف الناتجة عن هذه المعاملات؛
 - فروقات التحويل وأسعار الصرف المعتمدة بالنسبة للمؤسسات التي تتعامل مع فروعها في الخارج؛
- المعيار الخاص بتغيير التقديرات أو الطرق المحاسبية وتصحيح الأخطاء أو النسيان: يعتبر هذا المعيار كدليل يتم إتباعه لتصحيح الأخطاء أو إعادة النظر في التقديرات أو تغيير الطرق المحاسبية حيث يطلب أن يتم الإفصاح عن آثار هذه التغييرات على القوائم المالية وهذا من أجل جعلها أكثر قابلية للمقارنة بالنسبة للسنوات السابقة.

- المعيار الخاص بالمؤسسات الصغيرة: يوضح هذا المعيار المحاسبة المعتمدة من طرف المؤسسات الصغيرة، وهذا حسب القانون الذي يحدد هذا الشكل من المؤسسات، حيث تمسك هذه المؤسسات محاسبة الخزينة والتي تركز على إعداد دفاتر لخزينة تبرز التدفق الصافي للأموال، على أن تحتفظ بالوثائق الثبوتية للمعاملات التي تقوم بها .

5.2.2.3 المقارنة بين النظام المحاسبي المالي والمخطط المحاسبي الوطني

1.5.2.2.3 المقارنة من حيث البيئة الاقتصادية والأهداف

وُضع المخطط المحاسبي الوطني لتحقيق شروط الاقتصاد الاشتراكي من حيث التخطيط والرقابة على المؤسسات العمومية، دون الاهتمام بمرودية المؤسسة ومدى نجاعتها الاقتصادية حيث أن إهمال دور المحاسبة في تحديد نجاعة هذه المؤسسات ساهم في عدم إصلاح المخطط المحاسبي وبقي عبارة عن أداة يجب توفره داخل المؤسسة، دون النظر إلى الاحتياجات الحقيقية للمؤسسة، في حين أن البيئة الاقتصادية الحالية تتطلب توفر نظام محاسبي يحدد بدقة وضعية المؤسسة من حيث التزاماتها وحقوقها، وهذا نظراً لتغيير نمط الملكية من العمومية إلى الخاصة إضافة إلى طرق التمويل التي تؤثر وتتأثر بالنظام المحاسبي، والانفتاح على الاستثمار الأجنبي الذي يعتمد تدفقه على توفر معلومات صادقة وشفافة عن الوضع الاقتصادي وباعتبار المحاسبة النظام المنتج لهذه المعلومات التي تحقق الصدق والشفافية، وهذا عندما يكون النظام المحاسبي موضوع بصفة ملائمة للقيام بهذا الغرض.

2.5.2.2.3 الإطار التصوري

تكمن أهمية الإطار التصوري في التوجيهات والإرشادات والقواعد التي يوفرها ويمكن الاعتماد عليها عند قصور المعايير عن توفير حلول للمشاكل التي تواجه المحاسب، فبالنسبة للمخطط المحاسبي الوطني، لم يكن يتوفر على إطار تصوري بل كانت معالجة العمليات مقترحة في شكل قيود وفق لقواعد سير تلك الحسابات مع تحديد للعمليات التي يمكن أن تحدث واقتراح التسجيل المحاسبي المناسب لها، حيث كان ينظر للمخطط المحاسبي كدليل من أجل توحيد المحاسبة الخاصة بالعمليات الاقتصادية للمؤسسات، أما فيما يخص النظام المحاسبي الجديد فيتضمن إطار تصوري يمكن الرجوع إليه عند حدوث معاملات غير معالجة بموجب المعايير.

بالرجوع إلى القرار المؤرخ في 23 جويلية 1975 المتعلق بكيفية تطبيق المخطط المحاسبي يمكن ملاحظة التشابه من المادة 9 إلى المادة 16 بخصوص التنظيم المحاسبي مقارنة بالمواد من 9 إلى 24

من القانون المتضمن النظام المحاسبي المالي وهذا من حيث مسك الدفاتر، الجرد، المعاملات بالعملية الوطنية، وثائق الإثبات.

2.5.2.2.3 القوائم المالية

تعتبر القوائم المالية عن خلاصة مخرجات النظام المحاسبي، فبالنسبة للمخطط المحاسبي الوطني تتمثل في الميزانية، جدول حسابات النتائج و جدول حركة الأموال، إضافة إلى الجداول الملحقة، أما القوائم المالية وفق النظام المحاسبي المالي فهي الميزانية، جدول حسابات النتائج، جدول تدفقات الخزينة، جدول تغير الأموال الخاصة، إضافة إلى الملاحق والتي تضم معلومات مفيدة لزيادة الفهم للقوائم المالية وهذا من خلال تحديد آثار تغيير السياسات المحاسبية أو التقديرات أو تصحيح الأخطاء.

1- الميزانية : تضم الميزانية جانب الخصوم والأصول حيث كان الترتيب وفق المخطط المحاسبي الوطني على أساس السيولة، بالنسبة للأصول، وترتيب الخصوم على أساس الاستحقاق .

أما في النظام المحاسبي المالي فيتم ترتيب عناصر الميزانية إلى عناصر جارية وغير جارية، حيث أن هذا التصنيف يسهل عملية التحليل المالي من خلال معرفة التوازنات المالية للمؤسسة من حيث إبراز تمويل الموارد طويلة الأجل بالإستخدامات طويلة الأجل، فمثال يظهر الحساب حـ/ 238 تسبيقات على الإستثمارات قيد الإنجاز، في حين كان يتم تسجيل هذه التسبيقات في حساب حـ /425 تسبيقات على الإستثمارات والتي تظهر ضمن المجموعة الرابعة التي تتمركز في أسفل الميزانية على أساس سيولتها، في حين أن هذا التسبيقات هي لإستثمارات قد تزيد مدة إنجازها عن السنة.

2- جدول حسابات النتائج: يظهر هذا الجدول نتيجة المؤسسة والتي تعبر عن الفرق بين المصاريف و النواتج حسب طبيعتها بالنسبة للمخطط المحاسبي الوطني، أما النظام المحاسبي المالي فقد أضاف إمكانية إنجاز جدول حسابات النتائج حسب الوظيفة و الذي يُظهر مصاريف ونواتج كل وظيفة مما يسمح بمعرفة مردودية كل وظيفة وأسباب إرتفاع أو إنخفاض المصاريف أو الإيرادات الوظيفية.

3- جدول تدفقات الخزينة : أُسُحِدَتْ جدول تدفقات الخزينة وفق النظام المحاسبي المالي، حيث يبرز هذا الجدول تدفقات للأنشطة (الدورات) الرئيسية في المؤسسة، دورة الإستغلال، ودورة الإستثمار، دورة التمويل، حيث يظهر هذا الجدول خزينة إجمالية تمثل مجموع أرصدة خزينة هذه الأنشطة، فمن خلال عرض هذا الجدول لكيفية التكوين والأحداث المؤثرة على الخزينة، يمكن لمستخدم هذا الجدول من معرفة قدرة المؤسسة على توفير السيولة والوفاء بالتزاماتها على مستوى هذه الأنشطة .

4- مقارنة بين جدول حركة الأموال وجدول تغيير الأموال الخاصة : يظهر الجدول الأول حركة التدفقات من وإلى المؤسسة من خلال الفرق بين ميزانيتين متتاليتين، أما جدول حركة تغيير في الأموال الخاصة فهو يركز على الأموال الخاصة فقط وهذا من خلال تحليل وتحديد كل العناصر التي أدى تغييرها إلى تغيير في الأموال الخاصة وبالتالي معرفة سببه، ويظهر هذا الجدول كأحد التوجهات الجديدة في أهداف المحاسبة في الجزائر نحو الإهتمام بالمساهمين برؤوس الأموال وهذا بتمكينهم من تحديد الآثار على مساهماتهم في المؤسسة.

3.5.2.2.3 أساس التقييم

وفق النظام المحاسبي المالي تعتبر التكلفة التاريخية هي الطريقة الأساسية لتقييم عناصر القوائم المالية، مع إستثناء بعض الأصول والخصوم مثل الأصول البيولوجية والأدوات المالية التي تقيم بقيمتها الحقيقية، كما يتم إعادة تقييم الأصول بشكل يقلل من الاختلاف بين القيمة الحقيقية والقيمة المسجل بها الأصل في تاريخ الإقفال؛ أما وفق المخطط المحاسبي الوطني فهو يعتبر أيضا التكلفة التاريخية كأساس للتقييم أما فيما يخص التقييم وفق القيمة العادلة أو القيمة السوقية فهي تطبق فقط في حالة عدم قدرة المؤسسة على تحديد تكلفة الشراء الحقيقية أو التكلفة الحقيقية للإنتاج بالنسبة لعناصر المخزون، على أن تتخذ كقاعدة لتقييم سعر البيع في يوم الجرد أو ثمن البيع المحتمل لكل عناصر المخزون حيث يخصم من هذا السعر جزء جزافي يمثل مصاريف التوزيع العادية والربح العادي [123] .

4.5.2.2.3 مقارنة بعض المعالجات التقنية

- إن إعتداد النظام المحاسبي المالي بالجوهر الإقتصادي مقابل الشكل القانوني يسمح بإعادة النظر في تصنيف التمويل الإيجاري والذي أصبح يعتبر كإستثمار في حين إعتبره المخطط المحاسبي الوطني كنفقة وهذا وفقاً للجانب الشكلي للعقد.
- بالنسبة لطريقة الإهلاك تم إعتداد الإهلاك وفق المنفعة المحققة من الأصل بدلا من الإهلاك حسب العمر الجبائي المعتمد من طرف المخطط المحاسبي الوطني، كما إستحدث الإهلاك حسب المركبات لكل إستثمار، أي أن يتم إهلاك الإستثمار حسب العمر المنفعي لكل جزء منه بدلا من إفتراض أن للأجزاء عمر واحد.

- مصاريف البحث والتطوير: يتم تحميلها على عدة سنوات بالنسبة للمخطط المحاسبي الوطني وهذا في أجل خمس سنوات كأقصى حد . أما بالنسبة للنظام المحاسبي المالي فلا يتم تحميلها إلا في بعض الحالة الإستثنائية المشار إليها .

6.2.2.3 الإنتقادات الموجهة للنظام المحاسبي المالي

- يعتبر إصلاح النظام المحاسبي متأخر مقارنة بما شهدته الجزائر من تغيير للمحيط الذي يؤثر ويتأثر بتنظيم المحاسبة ودورها. إلا أن إصلاح النظام المحاسبي بمعزل عن الأنظمة الأخرى، يجعل منه بدون فائدة لإعادة النظر في الأمور التي يمكن أن تتعرض مع مجاء في هذا النظام أمر ضرورياً.

- إن التغيير بشكل كلي لنظام قائم لمدة أكثر من 30 سنة بشكل مباشر قد يخلق عدة مشاكل منها إنقطاع بين التعليم والتكوين في مجال المحاسبة و الممارسة في هذا النظام الجديد ،عدم وجود مختصين وخبراء في هذا المجال يؤدي إلى الإعتماد على الخبراء الأجانب على حساب الخبراء المختصين الجزائريين .

- يعتبر التقييم بالقيمة العادلة من الأمور الصعبة التطبيق في المحيط الإقتصادي الجزائري وهذا نظر لعدة مشاكل كان ينبغي مراعاتها عند إختيار هذه الطريقة للتقييم ومن بين النقائص المتعلقة بهذه الطريقة هي :

- غياب المختصين وخبراء التقييم ؛
- عدم وجود دقة في البيانات والمؤشرات المستعملة في هذا المجال، فكثيرا ما تختلف الأرقام والمعلومات الصادرة عن الهيئات المكلفة بهذه الأمور.
- توسع السوق الموازية وإنتشار السلع المقلدة مما قد يخلق أخطاء في التقييم عند حساب القيمة العادلة أو القيمة السوقية.
- بإعتبار أن هدف هذا النظام هو التقارب مع معايير المحاسبة الدولية ،فإن الملاحظ هو أن المشروع أعد في جويلية 2006 بينما يتم تطبيقه في جانفي 2010 في حين أن معايير المحاسبة الدولية دائمة التغيير والتحديث، حيث يعتبر التحدي الكبير الذي تواجهه أكبر المؤسسات العالمية والدول التي تبنت هذا النظام هو مدى قدرتها على الإستجابة لهذا التغيير وبالمقارنة بحالة الجزائر التي تعاني من نقص كبير في الخبراء المتخصصين والقادرين على الوفاء بهذا الإلتزام بشكل عائق؛

حيث يبقى الإعتماد على الخبراء الأجانب من بين الحلول الغير مضمونة، وهذا لأن تكييف مثل هذا النظام وفق الاحتياجات المحلية يحتاج لمعرفة بالإمكانيات والخصوصيات التي ستطبق فيها هذه الممارسات .

3.3 واقع وأفاق الممارسات المحاسبية في المؤسسات الاقتصادية في الجزائر

لإستقراء واقع الممارسات المحاسبية في المؤسسات الجزائرية من حيث النظام المحاسبي الملائم والذي يمكن من خلاله تقييم الوضعية المالية الحقيقية للمؤسسات، ومدى إمكانية تبني معايير المحاسبة الدولية، وإستعدادها لتطبيق مشروع النظام المحاسبي المالي، حيث تم إنجاز إستبيان لهذا الغرض في خلال الفترة الممتدة من 2 ماي 2009 إلى غاية 02 جوان 2009 .

1.3.3 عرض محتوى الإستبيان

نظراً للتحفظ الذي تعرفه المؤسسات الجزائرية عن المعلومات بشكل عام، والمعلومات المتعلقة بالمحاسبة بشكل خاص، تأثرت الأسئلة المطروحة في الإستبيان حيث تم إختيار الأسئلة – رغم كثرة الإستفسارات التي نحتاجها- الممكن الإجابة عنها دون التحجج بأنها سرية، فمثلا التخلي عن تحديد رقم الأعمال رغم أهميته في تصنيف حجم المؤسسات والإعتماد على مؤشر عدد العمال؛ يتكون الإستبيان من أربعة أجزاء يعالج كل منها موضوع معين إلا أنها تصب جميعها في تقييم النظام المحاسبي على مستوى المؤسسات ومتطلبات الواقع الإقتصادي الحالي والمستقبلي .

- الجزء الأول : يتعلق بمعلومات عن المؤسسة من حيث عدد العمال، قطاع النشاط، ملكيتها (خاصة عمومية، مختلطة، مؤسسة أجنبية أو شراكة أجنبية)، إضافة إلى معلومات عن الشخص الذي تم إستجوابه أو قام بملى الإستمارة من حيث الخبرة، والمنصب الذي يشغله، حيث تم إلغاء المعلومات المتعلقة بالشهادات والتعليم نظراً لتجاهلها من المبحوثين .

- الجزء الثاني : تقييم القوائم المالية التي تم إعدادها وفق المخطط المحاسبي الوطني

الهدف من هذا الجزء هو إستقصاء آراء معدي القوائم المالية في المؤسسات من حيث مستخدمي القوائم المالية فمن المعروف بأن المحاسبة تتأثر بمستخدمي القوائم المالية حيث يظهر هذا الأثر من شكل ومحتوى القوائم المالية، إضافة إلى معرفة مدى رضى المستخدمين على هذه القوائم المالية حيث يظهر مدى الرضى من خلال تزايد طلب تفسير بعض بنود عناصر القوائم المالية .

- السؤال الأول: مرتبط بتصنيف مستخدمي القوائم المالية حسب أهميتهم لكل مؤسسة؛

- السؤال الثاني: مرتبط بتقييم مدى رضى مستخدمي القوائم المالية على محتوياتها؛
- السؤال الثالث: مرتبط بتقييم معدي هذه القوائم لمدى تعبيرها عن الوضعية الحقيقية لمؤسساتهم؛
- الجزء الثالث: يتعلق بمعايير المحاسبة الدولية، ومتطلبات محيط المؤسسات الإقتصادية، ومدى إحتياجاتها لتطبيق معايير المحاسبة الدولية. والهدف من هذا الجزء هو معرفة إستعدادات المؤسسات لتطبيق معايير المحاسبة الدولية كإحتياجات قد يفرضها محيطها.
- الجزء الرابع : يهدف هذا الجزء إلى إستقصاء مدى تحضير و إمكانيات تطبيق مشروع النظام المحاسبي المالي .

2.3.3 توزيع الإستبيان

لتحقيق أكبر قدر من الإجابات تم الإتصال المباشر بالمؤسسات حيث كان معيار إختيار المؤسسة هو توفر على الأقل مصلحة المحاسبة داخل المؤسسة، تم الإتصال بـ 61 مؤسسة من المنطقة الصناعية أولاد يعيش البلدة، المنطقة الصناعية بورقلة ، المنطقة الصناعية بحاسي مسعود، حيث أن 5 منها لا تتوفر على مصلحة المحاسبة و تعتمد على محاسب خارجي ، أما عدد المؤسسات التي قبلت بملئ الإستمارة فهي 34 مؤسسة، 24 منها تم ملئ الإستمارة بالمقابلة المباشرة مع الأشخاص المعنيين بالمحاسبة داخل المؤسسة ،مما سهل التطرق لبعض المسائل المتعلقة بالموضوع ،وليست مدرجة في الإستمارة، أما 10 إستمارات فتم شرح محتوى الإستمارة للأشخاص المعنيين بملئها على أن يتم إسترجاعها في وقت لاحق. حيث تم إلغاء ثلاثة إستمارات، بالتالي فإن عدد الإستمارات التي تم الإعتماد عليها في التحليل هي 31 إستمارة.

3.3.3 تحليل محتوى الإستبيان

1.3.3.3 الجزء الأول : إحصاءات متعلقة بهيكل العينة

1.1.3.3.3 عدد المؤسسات حسب الملكية

يمثل الجدول رقم (07) عدد المؤسسات حسب الشكل القانوني لها، وترجع النسبة المرتفعة للمؤسسات العمومية نظرا لتجاوبها وقبولها، مقارنة بالأشكال الأخرى من المؤسسات .

الجدول رقم (07) عدد المؤسسات حسب الملكية من إعداد الطالب على أساس معطيات الإستبيان

المؤسسات	عمومية	خاصة	مختلطة	أجنبية	شراكة أجنبية	المجموع
عدد المؤسسات	14	9	0	3	5	31
نسبة	45.16	29.03	0	9.67	16.12	%100

2.1.3.3.3 تصنيف المؤسسات على أساس عدد العمال

نظر لوجود تباين كبير في عدد العمال بين المؤسسات فإن التصنيف على أساس هذه الفئات هدفه توضيح أهمية عدد العمال بالنسبة لمجموع المؤسسات في العينة، حيث أن أصغر مؤسسة كان عدد عمالها 28 عامل، بينما أكبر مؤسسة فهي تشغل 9000 عامل.

الجدول (08) تصنيف المؤسسات على أساس عدد العمال؛ من إعداد الطالب على أساس معطيات الإستبيان

الفئات	28 إلى 100	100 إلى 300	300 إلى 1000	أكثر من 1000	الإجمالي
التكرارات	13	6	5	7	31
النسبة	41.93	19.35	16.12	22.58	100 %

3.1.3.3.3 تصنيف المستجوبين على أساس الخبرة

يعتبر هذا المؤشر مهم في إستقصاء آراء المستجوبين حيث أقل المستجوبين خبرة كانت سنتين، بينما أكثرهم خبرة بلغت 38 سنة، وقد تم تصنيفهم في الجدول التالي وفقا لفئات طولها خمس سنوات.

الجدول رقم (09) تبويب المبحوثين على أساس عدد سنوات الخبرة؛ من إعداد الطالب على أساس

معطيات الاستبيان

الفئات	أقل من 5 سنوات	05 إلى 10	15 إلى 10	15 إلى 20	أكثر من 20	الإجمالي
التكرارات	4	9	3	1	14	31
النسبة	12.9	29.03	9.67	3.22	45.16	100 %

من خلال الجدول يمكن ملاحظة النسبة المرتفعة للمستجوبين ذوي الخبرة التي تفوق 20 سنة، حيث كان التركيز على محاولة ملئ الإستمارة من قبل الموظفين الذين يشغلون أعلى مناصب في مجال المحاسبة على مستوى المؤسسة المستقبلية وهذا للحصول على أكبر قدر ممكن من المعلومات من خلال الإستمارة، أو من خلال الحوار.

2.3.3.3 الجزء الثاني

تقييم القوائم المالية وفق المخطط المحاسبي الوطني ومدى رضى المستخدمين والمعددين على محتوى هذه القوائم المالية.

1.2.3.3.3 ترتيب مستخدمي القوائم المالية حسب الأهمية بالنسبة للمؤسسة

تختلف أهمية مستخدمي القوائم المالية من دولة إلى أخرى، إلا أن هدف المحاسبة واحد في جميع الدول وهو إرضاء المستخدمين الأكثر تأثيراً في تلك الدولة وبالتالي فإن مخرجات النظم المحاسبية تتأثر بشكل كبير بمستخدمي القوائم المالية. والجدول رقم (10) يعرض أهمية مستخدمي القوائم المالية بالنسبة للمؤسسات العينة.

الجدول رقم (10) ترتيب مستخدمين القوائم المالية على أساس الأهمية بالنسبة لكل المؤسسات؛ من إعداد الطالب على أساس معطيات الإستبيان

الترتيب / النسبة	1	100 %	2	100 %	3	100%	4	100%	5	100%
عدد تكرار إدارة الشركة	22	70.96	0 2	6.45	04	12.9	03	9.61	00	00
عدد تكرار البنوك	00	00	09	29.03	04	12.9	12	38.7	06	19.35
عدد تكرار المساهمين	04	12.09	17	54.83	03	9.67	04	12.9	03	9.67
عدد تكرار العمال	00	00	01	3.22	03	9.61	06	19.35	21	67.74
عدد تكرار إدارة الضرائب	05	16.12	02	6.45	16	51.61	05	16.12	03	9.67
أكبر تكرار *	22	70.96	17	54.83	16	51.61	12	38.7	21	67.74

من خلال الجدول رقم (10) نلاحظ أن ترتيب مستخدمي القوائم المالية بالنسبة لكل المؤسسات يكون كمايلي :

1. إدارة الشركة
2. المساهمين
3. إدارة الضرائب
4. البنوك
5. العمال

* يتم ترتيب المستخدمين على أساس أكبر تكرار

الجدول (11) ترتيب مستخدمي القوائم المالية على أساس ملكية المؤسسات؛ من إعداد الطالب على

أساس معطيات الاستبيان

مؤسسة أجنبية	شراكة أجنبية	خاصة	عمومية	المؤسسات	
%	%	%	%	مستخدمي القوائم المالية	
100	66.66	62.5	71.42	1	إدارة الشركة
00	00	12.5	7.14	2	
00	16.66	12.5	14.28	3	
00	16.66	12.5	7.14	4	
00	00	00	00	5	
00	00	00	00	1	البنك
00	33.33	00	36	2	
00	16.66	25	21.42	3	
66.66	33.3	62.5	28.57	4	
33.33	16.66	12.5	14.28	5	
00	16.66	12.5	14.28	1	المساهمين
100	50	50	42.85	2	
00	00	25	7.14	3	
00	16.66	12.5	21.42	4	
00	16.66	00	14.28	5	
00	00	00	00	1	العمال
00	00	00	7.14	2	
00	16.66	12.5	7.14	3	
33.33	33.33	12.5	14.28	4	
66.66	50	75.5	71.42	5	
00	16.66	25	14.28	1	إدارة الضرائب
00	16.66	00	7.14	2	
66.66	50	12.5	50	3	
33.33	00	50	28.57	4	
00	16.66	12.5	00	5	

يكون ترتيب مستخدمي القوائم المالية على أساس ملكية المؤسسات كما مايلي

• المؤسسات العمومية : المؤسسات الخاصة : الشراكة الأجنبية : المؤسسات الأجنبية

1. إدارة الشركة	1. إدارة الشركة	1. إدارة الشركة	1. إدارة الشركة
2. المساهمين	2. المساهمين	2. المساهمين	2. المساهمين
3. إدارة الضرائب	3. البنك	3. إدارة الضرائب	3. إدارة الضرائب
4. البنك	4. إدارة الضرائب	4. البنك	4. البنك
5. العمال	5. العمال	5. العمال	5. العمال

من خلال التصنيف السابق نرى أن إدارة الشركة هي المستفيد الأول من القوائم المالية، في حين تعتبر المحاسبة المالية كنظام موجهة لإنتاج تقارير مالية خارجية، حيث أن اعتماد إدارة الشركات على هذه التقارير والتي عادة ما تعدها المؤسسات الجزائرية في حدود ثلاثة أشهر من تاريخ إقفال الميزانية يشكل عائقاً أمام هذه المؤسسات من حيث تقييم واتخاذ القرارات المناسبة، في حين أن الاعتماد على المحاسبة التحليلية والتي تعتبر مخرجاتها موجهة للاستخدام الداخلي ومساعدة الإدارة على الرقابة وتقييم الأداء شهرياً. أما الاختلاف الوحيد فهو ترتيب إدارة الضرائب بالنسبة للمؤسسات الخاصة والناج عن ارتباط الخواص بالتمويل البنكي إضافة إلى الثقافة السائدة إتجاه الضرائب.

2.2.3.3.3 تقييم مدى الرضى على القوائم المالية المعدة وفق المخطط المحاسبي الوطني

بالنسبة لمستخدمي هذه القوائم: يمكن اعتبار رضى المستخدمين عن القوائم المالية، بمدى طلبهم لشرحات وتفسيرات فيما يخص بنود القوائم المالية

الجدول رقم (12) تقييم مدى الرضى عن القوائم المالية بالنسبة لمستخدميها

الفئات	جيد		مقبولة		غير مقبولة		لا توجد إجابة	
	التكرار	النسبة	التكرار	النسبة	التكرار	النسبة	التكرار	النسبة
أقل من 5 سنوات	01	25 %	03	75 %	00	00 %	00	00 %
5 إلى 10	01	11.11 %	06	66.66 %	01	11.11%	01	11.11%
10 إلى 15	02	66.66 %	01	33.33 %	00	00 %	00	00 %
15 إلى 20	00	00%	01	100 %	00	00 %	00	00 %
أكثر من 20 سنة	05	35.71 %	09	64.28 %	00	00%	00	00%
النسبة الإجمالية	09	29.03%	20	64.51%	01	3.22 %	01	3.22 %

المصدر : من إعداد الطالب على أساس معطيات الاستبيان

تحليل السؤال الثالث والمتعلق بمدى تعبير القوائم المالية وفق المخطط المحاسبي الوطني على
الوضعية المالية للمؤسسة :

الجدول رقم (13) مدى تعبير القوائم المالية وفق المخطط المحاسبي الوطني على الوضعية المالية

للمؤسسة؛ من إعداد الطالب على أساس معطيات الاستبيان

الفئات	نعم		لا	
	التكرار	النسبة	التكرار	النسبة
أقل من 5 سنوات	04	100%	00	00 %
5 إلى 10	05	55.55%	04	44.44%
10 إلى 15	03	100%	00	00 %
15 إلى 20	01	100%	00	00 %
أكثر من 20 سنة	08	57.14 %	06	42.85%
النسبة الإجمالية	21	67.74%	10	32.25 %

- من خلال الجدول رقم (12) نلاحظ أن 64.51 % يعتبرون أن القوائم المالية المعدة وفق المخطط المحاسبي الوطني مقبولة حيث أن 45 % منهم لديهم خبرة أكثر من 20 سنة، و30 % لديهم خبرة بين 5 إلى 10 سنوات، و 29.03 % يعتبرون أن القوائم المالية جيدة حيث أن 55.55 % منهم لديهم خبرة أكثر من 20 سنة، و 22.22 % لديهم خبرة بين 10 إلى 15 سنة.

- من خلال الجدول رقم (13) نلاحظ أن 67.74 % يعتقدون أن القوائم المالية وفق المخطط المحاسبي الوطني ، من بينهم 38.09 % لديهم خبرة أكثر من 20 سنة ، بينما 32.25 % يعتقدون أنها لا تعبر عن الوضعية المالية الحقيقية لمؤسساتهم، يمثل 60 % منهم لهم خبرة أكثر من 20 سنة، و 40 % من لهم خبرة بين 5 إلى 10 سنوات .

- أنجز المخطط المحاسبي الوطني في ظروف غير الظروف الحالية من حيث ملكية المؤسسات وأهدافها و دورها في الإقتصاد، إلا أن المخطط المحاسبي الوطني لم يتم تحديثه أو تغييره، بإعتباره المرجع الوحيد للممارسة المحاسبية في الجزائر، ومن المعروف بأنه لا يوجد نموذج محاسبي لكل الفترات ولكل الظروف، بل يجب تطوير وتحديث هذا النموذج وفق المستجدات في المحيط الإقتصادي إضافة إلى الإستفادة من الأبحاث في مجال تطوير المحاسبة بكل جوانبها، وبالمقارنة بين نتائج الجدولين نستنتج :

1. غياب الإهتمام بالمعلومة المحاسبية من حيث إنتاجها وإيصالها وإستغلالها، فإعداد هذه القوائم يُعتبر روتين أو واجب يجب القيام به من طرف المحاسبين دون النظر إلى جودة المعلومة المحاسبية – قد تكون القوائم المعدة موافقة لما جاء به المخطط المحاسبي الوطني – و يرجع هذا إلى :

- غياب النقاش حول تطوير المخطط المحاسبي الوطني لمدة أكثر من 28 سنة. وعن تفعيل دور المحاسبة في النشاط الإقتصادي بشكل عام .

- نتيجة تدني قيمة المعلومة المحاسبية وفاعليتها في إتخاذ القرار، تجعل من الحصول عليه - في شكل قوائم مالية – أهم ، مقارنة بمدى جودتها (خلل في الخصائص النوعية للمعلومة المحاسبية). فطلب البنوك للقوائم المالية قد يكون في بعض الحالات إجراء قانوني، أما من حيث منفعة المعلومة التي تحتويها هذه القوائم قد تكون معدومة مقارنة ببعض الأمور الأخرى المرتبطة بقرار تقديم القرض.

- ركز المجيبين على أن المخطط المحاسبي الوطني لا يعبر عن الوضعية المالية للمؤسسة على مايلي :

1. لا يقدم تفاصيل مفهومة خاصة للمستعملين من خارج المؤسسة.

2. عدم وضوح بعض الحسابات مما يصعب التحليل المالي.

3. ضعف في تقييم الإستثمارات.

و بشكل عام غياب التفاصيل مما زاد من الغموض في الحسابات و في قراءات القوائم المالية.

3.3.3.3 الجزء الثالث تطبيق معايير المحاسبة الدولية

يعالج هذا الجزء الحاجة والقدرة على تطبيق معايير المحاسبة الدولية في إطار البيئة الإقتصادية للمؤسسات.

1- يخص هذا السؤال بمدى حاجة المؤسسات لتطبيق معايير المحاسبة الدولية والجدول رقم (14) يعرض الإجابات المتوصل إليها.

الجدول رقم (14) الحاجة إلى تطبيق معايير المحاسبة الدولية لدى المؤسسات ؛ من إعداد الطالب على أساس معطيات الاستبيان

عدد المؤسسات	لا توجد إجابة		لا		نعم		المؤسسات
	النسبة	التكرار	النسبة	التكرار	النسبة	التكرار	
14	33.33%	01	87.5 %	7	35.29%	06	عمومية
09	33.33 %	01	12.5 %	1	41.17%	07	خاصة
05	33.33 %	01	00	00	23.52%	04	مؤسسات الشراكة
28	100 %	03	100 %	08	100 %	17	النسبة المئوية
100%	10.70 %		28.57 %		60.71 %		النسبة من الإجمالي

لدينا 60.71% من المؤسسات تحتاج لتطبيق معايير المحاسبة الدولية، من بينها 41.17% شركات خاصة، و 35.29% هي شركات عمومية تمثل بدورها 42.85% من مجموع الشركات

العمومية، أما الشركات الأجنبية الثالثة فهي تطبق معايير المحاسبة الدولية حيث تقوم إما بتجميع حساباتها على مستوى المديرية وفقا للمخطط المحاسبي الوطني، ثم تقوم بتحويل قوائمها المالية، أو تستعمل نظام مزدوج لإعداد التقارير، ومن خلال المقابلة أثناء الدراسة الميدانية تبين أن المؤسسات في إطار الشراكة تقوم بتطبيق المخطط المحاسبي الوطني بينما تتكفل الشركات الأجنبية بتحويل القوائم المالية وفق المرجعية المحاسبية التي تحتاجها. وبالتالي فإنها تتحمل تكاليف تحويل القوائم المالية.

2- يخص السؤال الثاني إستقصاء حول ما إذا كان من بين مستخدمي القوائم المالية للمؤسسة من يطلب بأن يتم إعدادها وفق معايير المحاسبة الدولية : حيث من خلال هذا السؤال حاولنا التعرف على مدى وجود توجه نحو فرض تبني معايير المحاسبة الدولية في إطار ضغوط المتعاملين الإقتصاديين والجدول رقم (15) يلخص ذلك .

- من خلال الجدول رقم (15) يمكن ملاحظة أن 78.57% من المؤسسات لا يوجد من بين مستخدمي قوائمها المالية من يطالبهم بإعدادها وفق معايير المحاسبة الدولية وتضم هذه النسبة كل المؤسسات العمومية ، و 66.66 % من المؤسسات الخاصة، بينما يبلغ عدد المؤسسات المطالبة* بإعداد قوائمها المالية وفق معايير المحاسبة الدولية 21.42% من مجموع المؤسسات.

الجدول رقم (15) مستخدمي القوائم المالية كدافع لتطبيق معايير المحاسبة الدولية ؛ من إعداد الطالب على أساس معطيات الإستبيان

عدد المؤسسات	لا		نعم		المؤسسات
	النسبة	التكرار	النسبة	التكرار	
14	63.63 %	14	00 %	00	عمومية
09	27.27 %	06	50 %	30	خاصة
05	9.09%	02	50 %	03	مؤسسات الشراكة
28	100 %	22	100 %	06	النسبة المئوية
100%	78.57%		42.12%		النسبة من الإجمالية

* لا يعني هذا أنها تطبق معايير المحاسبة الدولية

- بالمقارنة بين نتائج السؤال الأول والثاني من هذا الجزء نلاحظ، أن لدينا 54.83% تحتاج لتطبيق معايير المحاسبة الدولية، في حين أن 78.57 % لا يوجد من بين مستخدمي قوائمها المالية من يطالبها بإعدادها وفق معايير المحاسبة الدولية. من ما سبق يمكن أن نستنتج أن تطبيق معايير المحاسبة الدولية قد يكون رغبة ذاتية من المؤسسات. فمن خلال هذه العينة نرى أن المحيط الإقتصادي تأثيره ضعيف من حيث تبني معايير المحاسبة الدولية، حيث أن المؤسسات التي تتعامل أو في شراكة مع المؤسسات الأجنبية ليست ملزمة بتطبيق معايير المحاسبة الدولية، فقد تقبل الشركات الأجنبية بتحمل تكاليف تحويل القوائم المالية، في حالة ما إذا كانت هناك فرص إستثمارية يوفرها المحيط وقطاع النشاط التي ستستهدفه، فهذا النوع من الإستثمارات يخضع لعدة إعتبارات أخرى غير توحيد معايير المحاسبة، بالمقارنة بالإستثمارات المتعلقة بالأسواق المالية الدولية المرتبطة بشكل أكبر بالمعلومة المالية القابلة للمقارنة والعالية الجودة .

3- إمكانية تطبيق معايير المحاسبة الدولية داخل المؤسسات : يتعلق هذا الجزء بمعرفة إمكانية تطبيق معايير المحاسبة الدولية من حيث القدرات والتحضير لهذا التطبيق، حيث تم طرح ثلاثة أسئلة من أجل الوصول لهدف هذا الجزء من الإستبيان .

- من خلال الجدول رقم (16) نلاحظ أن 42.85 % يعتقدون أن بإمكانهم تطبيق معايير المحاسبة الدولية، حيث أن 41.66 % لهم خبرة أكثر من 20 سنة، بينما يعتقد 57.14 % بأنهم غير قادرين على تطبيق معايير المحاسبة الدولية، 50 % منهم لهم خبرة أكثر من 20 سنة ، و من الملاحظ من خلال المقابلة عند ملئ هذه الإستمارات أن أغلب المجيبين بـ (نعم) يعتبرون تطبيق معايير المحاسبة الدولية تحدي يمكن تجاوزه، حيث أنه لا يوجد من بينهم من تلقى تكوين معمق أو متخصص في معايير المحاسبة الدولية، والتي تحتاج لتكوين معمق وتدريب متواصل،

- أما فيما يخص المجيبين بـ (لا) فقد إعتبروا الأسباب التالية عائقاً أمام إمكانية تطبيق معايير المحاسبة الدولية وهي :

1. عدم توفر الإمكانيات المادية و البشرية؛

2. المحيط الإقتصادي؛

الجدول رقم (16) إمكانيات تطبيق معايير المحاسبة الدولية؛ من إعداد الطالب على أساس

معطيات الاستبيان

لا		نعم		الفئات
النسبة	التكرار	النسبة	التكرار	
12.5 %	02	16.66 %	02	أقل من 5 سنوات
12.5 %	02	8.33 %	01	5 إلى 10
18.75 %	03	33.33 %	04	10 إلى 15
6.25 %	01	00 %	00	15 إلى 20
50 %	08	41.66 %	05	أكثر من 20 سنة
100 %	16	100 %	12	مجموع التكرارات
57.14 %		42.85 %		النسبة الإجمالية

يرتبط تبني معايير المحاسبة الدولية بعدد من العوامل قد تكون دفعا لتبنيها كما أنها قد تكون عائق يعرقل هذه الخطوة وفي هذا السؤال تم التطرق لهذه العوامل من حيث مدى تأثيرها عند تبني معايير المحاسبة الدولية، ومن خلال الجدول رقم (17) والذي يعرض الترتيب الإجمالي لهذه العوامل لدى كل شكل من أشكال المؤسسات، وقد تم التصنيف بالنسبة لكل شكل على أساس أكبر تكرار بالنسبة لكل عامل على النحو التالي :

- المؤسسات العمومية : - المؤسسات الخاصة :

1. الإلتزامات القانونية؛
2. متطلبات المحيط الإقتصادي؛
3. الإمكانية المعرفية و العلمية للمحاسبين؛
4. تكلفة تطبيق معايير المحاسبة الدولية؛

- المؤسسات في إطار الشراكة الأجنبية : - المؤسسات الأجنبية :

1. متطلبات المحيط الإقتصادي؛
2. الإلتزامات القانونية؛
3. الإمكانيات المعرفية والعلمية للمحاسبين؛
4. تكلفة تطبيق معايير المحاسبة الدولية؛
1. متطلبات المحيط الإقتصادي؛
2. الإلتزامات القانونية؛
3. الإمكانيات المعرفية والعلمية للمحاسبين؛
4. تكلفة تطبيق معايير المحاسبة الدولية؛

الجدول رقم (17) العوامل المرتبطة بقرار تطبيق معايير المحاسبة الدولية؛ من إعداد الطالب على أساس معطيات الاستبيان

المؤسسات	عمومية	خاصة	شراكة أجنبية	مؤسسة أجنبية
العوامل التي يمكن أن تدفع إلى تطبيق معايير المحاسبة الدولية	%	%	%	%
الإمكانيات المعرفية و العلمية للمحاسبين	1	00	11.11	20
	2	14.85	00	33.33
	3	71.42	55.55	60
	4	21.42	33.33	33.33
متطلبات المحيط الاقتصادي للمؤسسة	1	35.71	22.22	40
	2	50	66.66	40
	3	14.28	11.11	20
	4	00	00	00
الالتزامات القانونية	1	57.14	66.66	40
	2	35.71	33.33	60
	3	00	00	00
	4	7.14	00	00
تكلفة تطبيق معايير المحاسبة الدولية	1	7.14	00	00
	2	7.14	00	00
	3	14.28	33.33	20
	4	71.42	66.66	80

- من خلال التصنيف السابق لكل شكل من أشكال المؤسسات، فإن التصنيف الإجمالي لهذه العينة يكون كما يلي :

1. الالتزامات القانونية؛

2. متطلبات المحيط الإقتصادي؛

3. الإمكانية المعرفية والعلمية للمحاسبين؛

4. تكلفة تطبيق معايير المحاسبة الدولية؛

تعتبر تكلفة استخدام أي نظام مقارنة بالفوائد المترتبة عنه مهمة من حيث إتخاذ القرار بشأن إستخدامه وبالمثل بالنسبة لمعايير المحاسبة الدولية، فهي كنظام يخضع لهذه القاعدة، حيث ينص معيار الإبلاغ المالي الدولي رقم 1(تبني معايير الإبلاغ المالي الدولية لأول مرة) ؛ على أن يتم إعداد القوائم المالية بتكلفة لا تتجاوز المنفعة المتأتية لمستخدميها ، في حين يمكن أن نرى أن جميع المؤسسات لا تعتبر تكلفة تطبيق هذا النظام – تكلفة جودة المعلومة المحاسبية – مهمة .

- إن تبني معايير المحاسبة الدولية و تطبيقها على مستوى الدولة أو على مستوى المؤسسة يحتاج إلى وضع خطة دقيقة تسهل تنفيذ هذا القرار وتحقق الفائدة من إتخاذه، يشير الجدول رقم (14) أن 60.71% يعتقدون أنهم يحتاجون لتطبيق معايير المحاسبة الدولية، إلا أن ترجمة هذه الحاجة إلى واقع، تتطلب توفير خطة لتحقيق هذا الهدف. والجدول التالي يوضح المؤسسات التي لها خطة لتطبيق معايير المحاسبة الدولية .

الجدول رقم (18) وجود خطة لتطبيق معايير المحاسبة الدولية ؛ من إعداد الطالب على

أساس معطيات الاستبيان

لا		نعم		الفئات حسب عدد العمال
النسبة	التكرار	النسبة	التكرار	
33.43 %	07	40 %	02	28 إلى 100
30.43 %	07	00	00	100 إلى 300
13.04	03	40 %	02	300 إلى 1000
26.08	06	20 %	01	أكثر من 1000
100 %	23	100 %	05	مجموع التكرارات
82.14 %		17.85 %	النسبة مقارنة بـ 28* مؤسسة	

- تم إختيار عدد العمال كمؤشر لحجم المؤسسة وهذا في غياب مؤشر رقم الأعمال، بإعتبار أن المؤسسات الكبيرة هي أكبر ميلا للتخطيط مقارنة بالمؤسسات الصغيرة، حيث يبرز الجدول أن 82.14 % من المؤسسات ليس لها خطة لتطبيق معايير المحاسبة الدولية، منها 26.08 % مؤسسات توظف أكثر من 1000 عامل، بينما تبلغ نسبة المؤسسات التي لها خطة لتطبيق معايير المحاسبة الدولية بـ 17.85%. فيما يخص خطة التطبيق فهي تبدأ بتكوين المستخدمين المعنيين، توفير برنامج إعلام ألي، إضافة إلى تكييف المعايير وفق حاجة المؤسسة. مع الإشارة إلى أن المؤسسات التي قالت بأن لها خطة لتطبيق معايير المحاسبة الدولية، لم تقم ببدأ العمل في هذه الخطة.

4.3.3.3 الجزء الرابع تطبيق النظام المحاسبي المالي

يتعلق هذا الجزء بتطبيق النظام المحاسبي المالي، وهذا من خلال إستقصاء مدى تحضير المؤسسات لتطبيق هذا النظام؛ على إعتبار أنه سيطبق في جانفي 2010 حيث تم تقسيم هذا الجزء إلى :

- مدى التحضير لتطبيق هذا النظام؛

* عدم إحتساب المؤسسات الأجنبية لأنها تطبق في معايير المحاسبة الدولية

- النتائج المرجوة من تطبيق هذه النظام؛

- الصعوبات المتوقعة من هذا التطبيق؛

الجدول رقم (19) المؤسسات وتطبيق النظام المحاسبي المالي؛ من إعداد الطالب علي أساس معطيات

الإستبيان

الأسئلة		1. تحضير المؤسسات لتطبيق النظام المحاسبي المالي		2. تكوين العمال المعين بتطبيق النظام المحاسبي		3- إعادة النظر في نظام المعلومات المحاسبي	
الإجابة		نعم		لا		نعم	
		لا		نعم		لا	
		النسبة %	تكرار	النسبة %	تكرار	النسبة %	تكرار
عمومية		66.66	10	31.25	05	00	00
خاصة		33.33	05	18.75	03	00	00
مؤسسات الشراكة		31.25	05	31.25	05	33.3	01
مؤسسات أجنبية		18.75	03	18.75	03	66.6	02
النسبة		100	15	100	15	100	03
		48.38		51.61		9.67	
		48.38		51.61		90.32	

1. بالنسبة للسؤال الأول فيما يخص التحضير لتنفيذ النظام المحاسبي المالي أن 51.61 % بدأت التحضير من خلال برامج للتكوين كأحد مظاهر التحضير - من خلال المقابلات إتضح أن من بين 24 مؤسسة واحدة فقط قامت بتشكيل لجنة تتكون من مختلف المصالح المعنية من أجل تنسيق التحضير للإنتقال إلى النظام المحاسبي المالي.

2. تكوين العمال : لدينا 51.61 % من المؤسسات التي قامت بتكوين عمالها بينما 48.38 % من المؤسسات لم تكون عمالها وما يُلاحظ من خلال المقابلات، أن المشاكل التي تواجه المؤسسات هي أنها لم تستطع تكوين كل المعنيين بالمحاسبة، وهذا لعدة أسباب :

- عدم القدرة على برمجة تكوين لكل الموظفين نظراً للإنشغال اليومي وطبيعة عمل المحاسبين؛
- قلة المكونين، إضافة إلى ضعف البرامج وقصر فترات التكوين، مما ساهم في عدم القدرة على إستيعاب التغييرات الجديدة، حيث ركزت برامج التكوين على أهداف هذا النظام والإطار التصوري؛ فالبرغم من أهمية التحكم في الإطار التصوري إلا أن المحاسبين يعتقدون بأنهم معنيون في الوقت الحاضر بالجانب التقني لهذا النظام الجديد و لهذا فقد إعتبر الموظفين الذين قاموا بإجراء تكوين، بأنه ليس كافي لفهم نظام محاسبي بكامله.
- يتأثر نظام المعلومات المحاسبي للمؤسسة بالتنظيم المحاسبي ولهذا فإن أي تغيير في التنظيم المحاسبي قد يصاحبه تغيير في نظام المعلومات، أما في حالة النظام المحاسبي المالي فإنه يعتبر تغيير جذري يجب على المؤسسات مواكبته من أجل تنفيذ هذا النظام كإلتزام قانوني، ومن حيث تحقيق الفوائد التي قد تنتج من تطبيقه، ومن خلال الجدول رقم (19) لدينا 90.32 % من المؤسسات لم تقم بإعادة النظر في نظام المعلومات المحاسبي* ويرجع سبب إرتفاع هذا النسبة إلى غياب برامج الإعلام الآلي المكيفة مع النظام المحاسبي المالي .
- من خلال ماسبق يمكن أن نستنتج :
- عدم وجود تحضير جدي لتطبيق النظام المحاسبي المالي ويرجع إلى الإعتقاد السائد بأن تطبيق هذا النظام سيتم تأجيله نظراً لعدم تحضير المؤسسات، وهذا رغم صدور القرار الرسمي بتطبيقه في جانفي 2010 .
- عدم توفر الإمكانيات الخاصة بالتأهيل والتكوين .

¹ تم التركيز على نظام المعلومات المحاسبي من حيث برامج الإعلام الآلي ، المتخصصة في مجال المحاسبة، كأهم عنصر في نظام المعلومات

5.3 الصعوبات المتوقعة من تنفيذ النظام المحاسبي : تشكلت معظم الإجابات المتعلقة بالصعوبات فيما يلي :

- صعوبات معرفية : تتعلق بالحصول على معلومات كافية على هذا النظام؛
 - صعوبات تقنية :
1. التعود على حسابات المخطط المحاسبي الوطني قد يخلق خلط في الحسابات، إضافة ، لطريقة استعمال برامج الإعلام الألي؛
 2. الإنتقال إلى النظام المحاسبي الجديد سيكون مع أعمال نهاية الدورة .
 3. صعوبة العمل وفق نظامين المخطط المحاسبي الوطني والنظام المحاسبي المالي، في ظل غياب الإمكانية البشرية والمادية. وهذا ماقد يخلق برنامج عمل مكثف يؤثر على مردوديتهم ويزيد من الأخطاء في النظامين مما قد يخلق إرتباك أثناء التحول التام إلى النظام المحاسبي المالي .

من خلال ما نتطرقنا له في هذا الفصل نستنتج مايلي :

جمود التنظيم المحاسبي في الجزائر أثر على تطوير الممارسات المحاسبية، حيث أنها إرتبطت بالمخطط المحاسبي الوطني والذي أعد لتلبية إحتياجات الإقتصاد الإشتراكي، فبالرغم من التحول التدريجي لتخلي الدولة عن ملكية المؤسسات والإفتتاح على القطاع الخاص وعلى الإستثمار الأجنبي، إلا أن المخطط المحاسبي الوطني لم يشهد إصلاحا يتناسب مع هذه التطورات حيث كان ينبغي مسايرة هذا التحول، فإستعمال نفس التنظيم المحاسبي لظروف إقتصادية مختلفة، يعبر عن ضعف دور المعلومة المحاسبية والذي نتج عنه عدم الإهتمام بتطوير هذا التنظيم المحاسبي بما يتلائم مع الظروف الإقتصادية، التي تشهد تطورا مستمرا.

إختلاف المؤسسات من حيث الملكية ومستوى الإفتتاح على الإستثمار الدولي، إضافة إلى الإمكانات البشرية والمادية لدى المؤسسات؛ عامل مهم في تحديد نوعية التنظيم المحاسبي الذي تحتاجه كل مؤسسة، حيث أن إصلاح النظام المحاسبي الجزائري ضرورة أكيدة إلا أنه لا يجب أن يكون بمعزل عن الإحتياجات الحقيقية للمؤسسات، كما أن إصلاح النظام المحاسبي والتضييق في مجال الممارسات المقبولة في ظل التنظيم القانوني في الجزائر قد يخلق عدم تلاءم بين ما يفرضه هذا التنظيم وما تحتاجه المؤسسة فعلا وبالتالي يخلق تعرض أو تغليب

الشكل القانوني على الجوهر الإقتصادي والذي يضر بجودة المعلومة المحاسبية، الذي يسعى الإصلاح دائماً لتحسينها، ولهذا فإن إعطاء هامش من الحرية لإختيار الممارسات المحاسبية المناسبة لها، يرفع من جودة المعلومة المحاسبية.

يعتبر الإنفتاح على الممارسات المحاسبية الدولية أمر ضروريا ومهم من حيث أنها إختصار لوقت وتقليل للتكاليف، إلا أن هذا الإنفتاح يجب أن يكون مدروس من حيث ماهي الممارسات التي يجب تبنيها على أصلها ؟ وماهي الممارسات التي يجب تكييفها حسب إحتياجات المؤسسات والمحيط الاقتصادي؟ وهذا مع الأخذ بعين الإعتبار لكل التكاليف المرتبطة بهذه الخيارات.

خاتمة

استعرضت هذه الدراسة إشكالية تبني معايير المحاسبة الدولية في الجزائر كخيار لإصلاح النظام المحاسبي و تحقيق فعالية أكبر للمحاسبة في الإقتصاد الجزائري وسنعرض في هذه الفقرات خلاصة هذا البحث .

يختلف دور المحاسبة من بلد إلى آخر كما يختلف عبر مرور الزمن، وهذا ناتج عن التغير الذي تشهده المعاملات في النشاط الاقتصادي، والذي يستوجب على المحاسبة أن توفر إطار يتم فيه معالجة هذه المعاملات، حيث أن تغير دورها مرتبط بتغير المحيط الاقتصادي والاجتماعي الذي كانت تقدم فيه المحاسبة خدمة توفير معلومات مالية قابلة للقراءة والمقارنة ويمكن الاعتماد عليها في اتخاذ القرارات. حيث تختلف نوعية وشكل المعلومات التي تنتجها المحاسبة باختلاف المحيط الموجه له هذه المعلومات، ولكي تؤدي المحاسبة دورها، عملت المنظمات والحكومات على تنظيمها من حيث المؤهلين للقيام بهذه المهنة، إضافة إلى الممارسات المقبولة والتي يجب الاعتماد عليها عند إعداد القوائم المالية، حيث أن قبول هذه الممارسات وتحديد ارتباطها بعدة عوامل اقتصادية وثقافية واجتماعية والتي كان تأثيرها على الممارسات المحاسبية تأثيراً مختلفاً من بلد إلى آخر، حيث تباين أوجه التشابه والاختلاف بين الدول على أساس تأثير هذه العوامل مما أفرز أشكال ومجموعات مميزة في طريقة التنظيم المحاسبي وأهدافه، كان أبرزها التنظيم المحاسبي الحر والتنظيم المحاسبي القانوني، إلا أن توجه أهداف المحاسبة حسب النظامين إلى التقارب في الدول التي تتبنى هذه الأنظمة، أفرز نظام محاسبي دولي جديد يحاول الاستفادة من التجارب في هذين النظامين وتحقيق الأهداف الجديدة للمحاسبة.

في ظل التقارب الدولي الناتج عن التكتلات الاقتصادية والسياسية من خلال المنظمات الإقليمية والعالمية، وانتشار الشركات الدولية والمتعددة الجنسيات إضافة إلى تحرير رؤوس الأموال، والاندمجات بين أسواق رأس المال وإرتباطها ضمن شبكات معلوماتية عالية الجودة هدفها نقل المعلومات المالية، والتي تعتبر المحاسبة المصدر الأساسي لإنتاجها، حيث تلعب المعلومة المالية دوراً رئيسياً في هذه الأسواق؛ إلا أن إشكالية عدم تماثل هذه المعلومات أثر على أهميتها من حيث درجة استغلالها بأسرع وقت وبأقل تكلفة وأعلى جودة ممكنة؛ ولتقليل هذه المشاكل كان الحل الأمثل هو توحيد مسارات إنتاج هذه المعلومات من خلال إلغاء الاختلافات بين الأنظمة المحاسبية والمعايير التي تحكمها،

ولتحقيق هذا الهدف ظهرت عدة منظمات إقليمية ووطنية حاولت حل هذه المشكلة على مستوياتها، إلا أن توسع المشكلة على المستوى العالمي جعل من محاولاتها محدودة النتائج، وبالموازاة مع هذا النشاط كانت هناك منظمات دولية أخرى لها نفس هذه الاهتمامات، كان أهمها لجنة معايير المحاسبة الدولية والتي شهدت دعماً متزايداً مع تزايد فشل تلك المحاولات الإقليمية والوطنية، ولتقوية هذا الدعم قامت لجنة معايير المحاسبة الدولية بالتحسين المتواصل والمستمر لمعاييرها وهذا من خلال أجهزتها والتي بدورها شهدت إعادة هيكلة سنة 2001 لأجل تحسين أدائها ودورها في وضع هذه المعايير التي اختلف دورها منذ صدور أول معيار سنة 1975؛ فبعد ما كان هدفها تقليل الاختلافات بين الأنظمة المحاسبية باعتبارها مشكلة تعاني منها الشركات الدولية والمتعددة الجنسيات عند إعدادها لقوائمها المالية أو عند رغبتها في اختيار الاستثمارات ودخول الأسواق المالية .

ظهر دور جديد لهذه المعايير والنتائج عن اتساع الاقتصاد المالي والاستثمارات في الأسواق المالية مقارنة بالاستثمارات الحقيقية، هذا الدور هو حماية المستثمرين في أسواق رأس المال الدولية من خلال توحيد معايير إعداد القوائم المالية والإفصاح عنها، وهذا لتسهيل المقارنة وتقييم المردودية والأخطار المرتبطة بأسهم المؤسسات المسجلة في هذه الأسواق؛ ومع تزايد الإقبال والدعم على هذه المعايير، اضطرت كثيراً من الدول لتبنيها بشكل كلي أو بتكيفها مع معاييرها المحلية وهذا نظراً لضغوط المنظمات الدولية كالمنظمة العالمية للتجارة أو المتطلبات الداخلية لهذه الدول التي ترغب في تحسين أنظمتها المحاسبية بأقل تكلفة ووقت ممكن وبأحسن جودة؛ إلا أن الدافع الأول لإنشاء هذه المعايير الدولية، هو نفسه العائق الذي واجه تبنيها لدى كثير من الدول وخاصة الدول النامية، حيث يتمثل هذا العائق في اختلاف العوامل الاقتصادية والسياسية والاجتماعية المؤثرة في المحاسبة وأهدافها ولتقليل هذه الاختلافات وأثرها على مدى فاعلية تبني معايير المحاسبة الدولية، لجأت هذه الدول إلى تكيفها مع احتياجاتها الخاصة، أو تكيف أنظمتها وفق متطلبات هذه المعايير.

وفي هذا السياق أصبحت الجزائر معنية بهذه التطورات التي مست الأنظمة المحاسبية على المستوى الدولي، حيث يمكن القول أن مسار المحاسبة في الجزائر بدأ من خلال إنشاء المخطط المحاسبي الوطني سنة 1975 والذي أنجز للوفاء باحتياجات الاقتصاد الاشتراكي حيث كان هدفه توفير معلومات يمكن استغلالها على المستوى المركزي، حيث كان الطابع الاجتماعي يغلب على دور المحاسبة فلم تكن تستعمل المعلومات المحاسبية من أجل قياس مردودية تلك المؤسسات وتوجيهها على أساسها، مما أدى إلى إهمال دور المحاسبة كأداة لدفع عجلة النمو الاقتصادي، لهذا لم يشهد النظام المحاسبي أي إصلاح يناسب التغيير الذي شهدته الجزائر، ومع ضغوط المحيط الدولي والمتطلبات الداخلية بدأت الجزائر في مشروع إصلاح النظام المحاسبي لعدة سنوات نتج عنه النظام المحاسبي

المالي و الذي يهدف إلى تحسين دور المحاسبة في إنتاج معلومات يمكن الاعتماد عليها في التوجيه الصحيح للقرارات الاقتصادية على المستوى الكلي والجزائي، إضافة إلى الاستجابة للمتطلبات الدولية .

v إختبار الفرضيات: من خلال الدراسة السابقة يمكن أن نخلص إلى تفسير نتائج الفرضيات الثلاثة:

الفرضية الأولى:

- إن اختيار التنظيم المحاسبي المناسب أمراً ضرورياً، لكن السؤال المطروح ماهو التنظيم المحاسبي المناسب على المستوى الوطني، وعلى مستوى المؤسسات؛ حيث يجب أن يخضع هذا الإختيار إلى العوامل المؤثرة فيه على أن يتم المفاضلة بينها على أساس أهميتها في تحديد أهداف المحاسبة المراد تحقيقها .

- إن تصميم الأنظمة المحاسبية مرتبطة بالأهداف المسطرة للمحاسبة، وبالتالي فإن الإختلاف والتشابه بين هذه الأنظمة مرتبط بمدى التشابه والإختلاف في الأهداف التي تسعى المحاسبة لتحقيقها.

الفرضية الثانية :

- أما الفرض الثاني والمتعلق تعتبر معايير المحاسبة الدولية نظام بديل بالنسبة لدول التي تتقارب فيه أنظمتها المحاسبية المحلية مع معايير المحاسبة الدولية، كما أنها تشكل تحدياً يجب تخطيه للدول التي تختلف مع هذا النظام وهذا من أجل تقليل أضراره والاستفادة مما وصل إليه من ممارسات متقدمة في مجال المحاسبة .أما دور هذه المعايير فهو حماية المستثمرين في أسواق رأس المال الدولية.

الفرضية الثالثة:

- بخصوص الفرض الثالث المتعلق بإصلاح النظام المحاسبي الجزائري: يعتبر الإصلاح أمراً ضرورياً في ظل التغيرات الداخلية والخارجية على أن يكون هذا الإصلاح مرتبطاً بالعوامل الداخلية والتي يمكن أن ترسم التوجه الذي يجب أن يسلكه هذا الإصلاح إضافة إلى الاستفادة من التجارب الدولية وفق ما تفرضه مصلحة الإقتصاد الوطني، كما أن هذا الإصلاح يجب أن يكون مستمر وهذا لتفادي الخطأ المتعلق بجمود المخطط المحاسبي الوطني.

و من خلال الدراسة الميدانية يمكن استخلاص النتائج التالية :

- تقاس أهمية أي صناعة في الإقتصاد بأهمية السلعة التي تنتجها، و بالنظر للمعلومة المحاسبية كمنتوج يمكن إستغلاله في إتخاذ القرار على مستويات عديدة مما يجعل المحاسبة ذات أهمية بالغة في الإقتصاديات التي تشكل فيها المعلومة المحاسبية مصدر من مصادر تكوين الثروة، وبالمقارنة في الجزائر؛ فإن المعلومة المحاسبية لا تشكل عاملا مهم في إتخاذ القرارات مثال كقرار منح قرض، عقد الصفقات....؛ ولهذا فإن نجد إنتاجها وإيصالها، ثم يتم تخزينها، وغياب حلقة إستغلالها .
- ضعف الاهتمام بالمعلومة المحاسبية، كعنصر مهم في اتخاذ القرار، مما أعتبر إعدادها وإيصالها مرتبط بالالتزامات القانونية أكثر منها الاقتصادية.
- أدى ضعف دور المعلومة المحاسبية، إهمال وعدم الاهتمام بتطوير التنظيم المحاسبي في الجزائر لمدة فاقت 30 سنة، في حين شهد الإقتصاد الجزائري تحول كبير، يحتاج إلى إعادة النظر في التنظيم المحاسبي؛ و يظهر هذا بعدم و جود إهتمام بتطويرها من طرف المهنيين، والأكاديميين، من خلال قلة البحوث والمؤتمرات، عدم وجود هيئات بحث في مجال المحاسبة، إضافة إلى عدم إنفتاح المهنة على المحيط الدولي من حيث التكوين والممارسة .
- يعتبر إصلاح التنظيم المحاسبي في الجزائر أمرا ضروريا، حيث أن تأخر هذه الإصلاحات كان لها أثر على تطور المحاسبة في الجزائر كمهنة أو من حيث الممارسات المحاسبية على مستوى المؤسسات؛
- الإصلاح المحاسبي ضرورة مهمة، إلا أنه لا يكون كافي، فالنظام المحاسبي هو نظام فرعي يتلقى مدخلاته من مجموعة من الأنظمة كما أنه يصادر مخرجاته إلى هذه الأنظمة و بالتالي فإن التنسيق بين هذه الأنظمة من حيث تلاءمها أمر ضروريا لتحقيق نجاحها .
- إن مشروع النظام المحاسبي المالي يعتبر حدثا مهم بالنسبة لتحسين الممارسات المحاسبية إلا أنه يواجه المشاكل التالية :
- يشكل التغير الكلي في وقت واحد تحديا أمام الممارسين المهنيين وعلى محاسبي المؤسسات من حيث القدرة على إستيعاب و فهم قواعد وإجراءات المعالجة وكل مايتعلق بهذا النظام، مما قد يخلق عجز على مستوى المهنيين من حيث مسك المحاسبة، ومراجعة الحسابات، أما بالنسبة للمحاسبين صعوبة تطبيق هذا النظام إضافة إلى تراكم الأعمال، مما قد ينتج عنها

اختلال كبير في إعداد قوائم مالية صحيحة وفق هذا النظام إضافة إلى القوائم المعدة وفق المخطط المحاسبي الوطني في الفترة الإنتقالية.

- يهدف النظام المحاسبي المالي إلى التقارب مع معايير المحاسبة الدولية ، والتي أنشأت لخدمة المستثمر الدولي و بالخصوص المستثمرين في أسواق المال العالمية كما أنها تهدف لإستفادة المؤسسات الدولية والمتعددة الجنسيات من هذه المعايير في تقليل الاختلافات المحاسبية بين الدول، و بالنظر لواقع المؤسسات و البورصة الجزائرية، فإن الهدف الأول لهذه المعايير ليس له معنى على المستوى الوطني أما من ناحية تحسين جودة المعلومة المحاسبية بالنسبة للمؤسسات فيعتبر تحديا صعبا، وهذا راجع لطبيعة هذه المعايير والبيئة الإقتصادية الجزائرية.

- كما أن تكيف النظام المحاسبي مع معايير المحاسبة الدولية، يؤدي إلى نقل تكاليف تحويل القوائم المالية التي كانت تتحملها الشركات الأجنبية وفق معايير المحاسبة الدولية، إلى الشركات الجزائرية التي هي في إطار شراكة معها؛ وهذا فيما يخص التكوين المستمر لعمالها إضافة إلى كل المصاريف الأخرى المرتبطة بتحديث والمحافظة على جودة إنتاج هذا النظام للمعلومة المحاسبية .

- تختلف إحتياجات المؤسسة باختلاف حجمها، والمتعاملين معها، وبالتالي فإن إصلاح النظام المحاسبي في الجزائر يجب أن يأخذ بعين الإعتبار خصائص وإحتياجات هذه المؤسسات.

v الاقتراحات والحلول:

- إن ارتباط النظام المحاسبي بمجالات عديدة تتأثر وتؤثر فيها يجعل من إشراكها في إصلاح هذا النظام أمر ضروري، وهذا من خلال توسيع النقاش مع كل فئة وهذا لتحديد الأهداف التي ترقو تحقيقها والمشاكل التي تريد التخلص منها، في الجوانب المتعلقة بهذا النظام .

- يحقق الإصلاح والتغيير التدريجي أقل الأضرار الممكن أن تحدث في حالة التغيير الكلي للنظام المحاسبي وهذا من حيث:

- قدرة المؤسسات على تخطي أثر هذه الممارسات الجديدة على عناصر قوائمها المالية .
- القدرات التقنية والفنية لدى معدي ومستخدمي القوائم المالية من حيث تقييم ومعالجة المعاملات المالية وفق النظام الجديد ومن حيث القدرة على استغلالها.

- المحافظة على مستوى التعليم والتكوين في مجال المحاسبة وهذا من حيث الإدماج التدريجي للبرامج الموافقة للنظام الجديد وبالتالي المحافظة على إمكانيات وقدرات المكونين
- أما بالنسبة للمؤسسات: للتقليل من العجز في تنفيذ النظام المحاسبي المالي فمن الضروري إنشاء لجنة داخلية تتكون من كل المصالح المعنية لتسهر على تنفيذ هذا النظام، إضافة إلى إنشاء لجان خارجية تضم المؤسسات التي تعمل في نفس القطاع وهذا من أجل التعاون وتبادل الخبرات والحلول الممكنة لتنفيذ النظام المحاسبي المالي .
- فتح قنوات اتصال بين الهيئات المكلفة (مهنية وحكومية) بوضع النظام المحاسبي المالي من خلال لجنة تعمل على تسهيل التنفيذ وهذا عن طريق الاستشارات والدعم التقني من خلال التنسيق بين المؤسسات التي تعمل في نفس القطاع، إضافة إلى إصدار دليل إرشادي مفصل.
- تعتبر الاستفادة من التجارب الدولية في تبني معايير المحاسبة الدولية أمر مهم من حيث اختصار الوقت وتجنب الأخطاء الممكن حدوثها. وهذا من خلال التبني التدريجي لمعايير المحاسبة الدولية عن طريق تكييفها مع الواقع الاقتصادي الجزائري إضافة إلى تقديم المساعدة من طرف الهيئات المهنية والحكومية للمؤسسات التي تحتاج لتطبيق معايير المحاسبة الدولية بشكل تام، وهذا بالسهل على توفير المستجدات المتعلقة بالمعايير في شكل إرشادات تناسب الممارسات المحاسبية في الجزائر.

قائمة المراجع

1. J-F .Casta , politique comptable des entreprises , Encyclopédie de Comptabilité ,Contrôle de Gestion et Audit Economica, Paris,2000
2. عمر السيد حسين، فصول في تطور الفكر المحاسبي مع حالات تطبيقية، دار النهضة، بيروت، 1986
3. خيرات ضيف، أحمد بسيوني شحاته، في تطور الفكر المحاسبي، دار النهضة العربية، بيروت، 1985
4. عبد الحي مرعي، محمد سمير الصبان، التطور المحاسبي والمشاكل المحاسبية المعاصرة، دار النهضة العربية، بيروت، 1988
5. محمد مطر، موسي السويطي، التأصيل النظري للممارسات المهنية المحاسبية، دار وائل، عمان، 2008
6. رضوان حلوه حنان ، النموذج المحاسبي المعاصر من المبادئ إلى المعايير، دار وائل ، ط1 ، عمان، 2003
7. محمد المبروك أبو زيد ، المحاسبة الدولية و إنعكاسها على الدول العربية ، إيتراك للطباعة القاهرة، 2005
8. أمين السيد أحمد لطفي، المحاسبة الدولية للشركات المتعددة الجنسيات، الدار الجامعية، الإسكندرية، 2004
9. محمد ياسين غادر، دور الهيئات الأكاديمية في إعتقاد معايير المحاسبة الدولية، المجمع العربي للمحاسبين القانونيين، مجلة المجمع، العدد 25، 2004
10. C.Nobes , D.Alexander , financial accounting an international introduction , Pearson Education limited ,England,2004
11. محمد مطر، مبادئ المحاسبة المالية، الدورة المحاسبية، دار وائل ، ط4 ، 2007
12. أحمد حسين على حسين، نظم المعلومات المحاسبية، الإطار الفكري والنظم التطبيقية، الدار الجامعية، الإسكندرية، 2004

13. رضوان حلوه حنان، تطور الفكر المحاسبي، مدخل نظرية المحاسبة، مكتبة دار الثقافة ، عمان ، 1998
14. محمود السيد الناغي، دراسات في نظرية المحاسبة والمعايير المحاسبية، المكتبة العصرية، المنصورة، مصر، 2002
15. كمال عبد العزيز النقيب، مقدمة في نظرية المحاسبة، دار وائل، ط1، الأردن، 2004
16. ريتشارد شرويدر وآخرون، نظرية المحاسبة، ترجمة خالد علي أحمد كاجيجي، دار المريخ، المملكة العربية السعودية، 2004
17. J، Ashraf, W، I. Ghani ، Accounting development in Pakistan ، The International Journal of Accounting ، Vol 40، 2005
18. G. cause .développement et comptabilité ، Encyclopédie de Comptabilité,Contrôle de Gestion et Audit Economica , Paris,2000
19. نبيه بن عبد الرحمان الحبر، محمد علاء الدين عبد المنعم، المحاسبة الدولية الإطار الفكري والواقع العملي، الجمعية السعودية للمحاسبة، ط15، 1998
20. فرديريك تشوي وآخرون ، المحاسبة الدولية، ترجمة محمد عصام الدين و آخرون، المملكة العربية السعودية، دار المريخ، 2004
21. ناصر داداي عدون، شعيب شنوف، خصائص محاسبة الشركات الدولية وضرورة التوحيد المحاسبي الدولي، مجلة العلوم الإجتماعية والإنسانية التواصل، جامعة عنابة الجزائر، عدد 15، ديسمبر 2005
22. D. Zeghal, K. Mhedhbi , An analysis of the factors affecting the adoption of international accounting standards international accounting standards , The International Journal of Accounting VOL 41. 2006
23. A. Naciri, C. Hoarau ،A comparative analysis of American and French financial reporting philosophies: The case for international accounting standards ، Advances in International Accounting،Vol 14, 2001

24. A.Papadaki, discussion of "Why do national GAAP differ from IAS ? the role of culture" , The International Journal of Accounting VOL 40 .2005
 25. Y.Ding ,et ,al Why do national GAAP differ from IAS ? the role of culture , The International Journal of Accounting VOL 40 .2005
 26. رياض العبد الله ، المحاسبة سلاح إيديولوجي نفاذ ، عولمة المحاسبة ، المنظمة العربية للتنمية الإدارة ، مصر، 2007
 27. H.R.Hassab Elnaby , et al , the impact of environmental factors on accounting development :an Egyptian longitudinal study , Critical Perspectives on Accounting vol 14, 2003
 28. P. Chand ,Impetus to the success of harmonization : the case of South Pacific Island nations, Critical Perspectives on Accounting , VOL 16 , 2005
 29. حيدر محمد على بني عطا، مقدمة في نظرية المحاسبة و المراجعة، ط1، دار الحامد، الأردن، 2007
 30. تيجاني بالريقي، دراسة أثر التضخم على النظرية التقليدية للمحاسبة مع نموذج مقترح لاستبعاد أثر التضخم على القوائم المالية ، أطروحة دكتوراه ، غ منشورة ، جامعة فرحات عباس، سطيف، 2006
 31. حسين القاضي ، منهج المحاسبة ، مجلة جامعة دمشق ، المجلد 16 ، العدد 2 ، 2000
 32. وليد ناجي الحياي ، نظرية المحاسبة ، الأكاديمية العربية المفتوحة في الدنمارك ، 2007
- www.ao-academy.org/wesima_articles/library-20070223-1087.html
consulté le 13/02/2009

33. فؤاد محمد اليثي، نظرية المحاسبة المدخل المعاصر، ط 2 ، دار النهضة، مصر ،2003
34. عصام محمد البحيصي ، قياس التنوع في النظم المحاسبية الدولية –مراجعة أدبية – مجلة الجامعة الإسلامية ، المجلد 14، العدد 1 ، غزة ،فلسطين،2006
35. A.D' Arcy , Accounting classification and the international harmonization debate – an empirical investigation ,Accounting Organization and Society ,vol 26, 2001
36. T. Sellhorn , S. G. Tomaszewski, Implications of the 'IAS Regulation' for Research into the International Differences in Accounting Systems , *Accounting in Europe*, Vol. 3 ,2006
37. D. Alexander , S. Archer , On the Myth of ``Anglo-Saxon" Financial Accounting , The International Journal of Accounting, Vol. 35, No. 4,2000
38. C.Nobes, . On the Myth of ``Anglo-Saxon" Financial Accounting :a comment , The International Journal of Accounting, Vol. 38, No. 4,2003
39. مداني بن بلغيث ، أهمية إصلاح النظام المحاسبي للمؤسسات في ظل أعمال التوحيد الدولية –بالتطبيق على حالة الجزائر – أطروحة مقدمة لنيل شهادة الدكتوراه في العلوم الاقتصادية ،جامعة الجزائر، غ منشورة، 2004
40. حسين القاضي،مأمون حمدان، المحاسبة الدولية ومعاييرها، دار الثقافة،عمان، ط1،2008
41. R.Obert , Pratique Internationale de la Comptabilité et de l'Audit, DUNOD,PARIS,1994
42. www.fasb.org consulté le 08/01/2009
43. دونالد كيسو وآخرون، ترجمة أحمد حامد حجاج، المحاسبة المتوسطة، ج1 ،دار المريخ ، المملكة العربية السعودية،2002
44. F.Verdier , Comptabilité aux États-Unis , Encyclopédie de Comptabilité ,Contrôle de Gestion et Audit Economica , Paris,2000
45. J.A.Collomb ,et al , comptabilité financière et de gestion ,ESKA, Paris .1999

46. C.collette,et al, Comptabilité général, les systèmes française et anglo- saxons , Dunod ,paris ,2000
47. D.SACI .comptabilité de l'entreprise et Système E'conomique L'expérience Algérienne ,OPU, Alger, 1991
48. R.Claude , Thoughts on the convenience of French accounting regulations with the IFRS standards , Euro –Mediterranean Economics and Finance Review–VOL .1, N°2, March 2006
49. أبو الفتوح علي فضالة ، المحاسبة الدولية ، دار الكتب العلمية، القاهرة ،1996
50. ثناء القباني المحاسبة الدولية ، الدار الجامعية، الإسكندرية، 2002
51. S. M. El-Gazzar, et al, An Empirical Investigation of Multinational Firms' Compliance with International Accounting Standards, The International Journal of Accounting, Vol. 34, No. 1999
52. وصفي عبد الفتاح أبو المكارم ، دراسات متقدمة في مجال المحاسبة المالية ، دار الجامعة الإسكندرية ،2002
53. جمال الدين لعويسات ، السلوك التنظيمي و التطوير الإداري،دار هومه ،الجزائر ، 2003
54. طلال أبوغزالة ، مؤتمر مابعد الإقتصاد الجديد الإتجاهات و القوى و الآثار في مختلف أرجاء العالم ، معايير المحاسبة للأسواق العالمية ، المعهد الملكي للشؤون الدولية ، تشاتام هاوس ، لندن ، 18-19 جوان 2001 www.tagpublication.com/download-2001-file.aspx?filename=/Uploadfiles/Speeches/d4297154861bllig-05.doc consulté le 27 /02/2009
55. طارق عبد العال حماد، دليل المحاسب إلي تطبيق معايير التقارير المالية الدولية الحديثة، الدار الجامعية،الإسكندرية ،2006
56. B. E. Needles, et al , The role of international auditing in the improvement of international financial reporting, Advances in International Accounting, Volume 15, 2002
57. D.L. Street ,The G4's role in the evolution of the international accounting standard setting process and partnership with the IASB , Journal of International Accounting, Auditing and Taxation 15 ,2006

58. حسين مصطفى هلالى ، المعايير المحاسبية الدولية (الجذور - الحصاد – المستقبل) ، مؤتمر أدوار المحاسبين و مراقبي الحسابات في قرارات الإدارة و تنمية الموارد ، المنظمة العربية للتنمية الإدارية ، القاهرة ، 2006
59. A. R. Belkaoui , Accounting Theory ,5th ed
2004, <http://books.google.fr/books> (consulté le 26-feb -2009)
60. J.M. Samuls, A.Piper , international Accounting : A Survey
,Econmic and Social Research council (Great Britain) .1985
, <http://books.google.fr/books> , (consulté le,14/02/2009)
61. إبراهيم السعدي، دور المحاسبة الدولية و التجارة الإلكترونية في العولمة المعاصرة، المؤتمر العلمي الرابع، الريادة و الإبداع إستراتيجيات الأعمال في مواجهة تحديات العولمة ، جامعة فيلادلفيا ، الأردن ، من 15 إلى 16 مارس 2005
<http://www.philadelphia.edu.jo/arabic/adfin-con.asp> (consulté le 14/01/2009)
62. فريق الخبراء الحكومي الدولي العامل المعني بالمعايير الدولية للمحاسبة و الإبلاغ (ISAR) وثيقة بعنوان استعراض قضايا التنفيذ العملي للمعايير الدولية للإبلاغ المالي، الوثيقة رقم TD/B/COM/2/ISAR/28, الدورة 22, جنيف 21-23 نوفمبر 2005
<http://www.unctad.org/Templates/meeting.asp?intItemID=4718&lang=1&m=10286&info=doc>
(consulté le 2009/03/05)
63. عبد الوهاب نصر علي، مبادئ المحاسبة المالية و فق المعايير المحاسبة الدولية، الدار الجامعية، الإسكندرية، 2003
64. J.Hati , D.Rakshit , Integrating accounting –A step towards harmonization , www.icwai.org/icwai/knowledgebank/a511.pdf
(consulté le 2009 /01/10)

65. H.Irvine, the global institutionalization of financial reporting : the case of the United Arab Emirates , Accounting Forum ,Vol 32, 2008
66. مأمون حمدان ، مقدمة عن معايير المحاسبة الدولية، جمعية المحاسبين القانونيين السوريين، (www.kantakji.com/figh/Files/Accountancy/hi.docjl) (consulté le 27/02/2009)
67. <http://www.unctad.org/Templates/Page.asp?intltemID=1530&lang=1> (consulté le 25/02/2009)
68. www.WTO.org/english/thewto_e/whatis_ consulté le 2009-02-27
69. عبيد بن سعد المطيري، مستقبل مهنة لمحاسبة والمراجعة تحديات و قضايا معاصرة، دار المريخ، الرياض، 2004
70. N.VERON , Histoire et déboires possibles des normes comptables international ,L'Economie politique , N° 36 , 2007/4
71. D.L.Street, S.J.Gray, How wide is the gap between IASC and the U.S .GAAP? Impact of the IASC comparability project and recent international developments ,Journal of international , Auditing &Taxation ,Vol 8(1),1999
72. J.L.Haverty, Are IFRS and U.S GAAP converging? Some evidence from People's Republic of Chona companies listed on the New york Stock Exchange , Journal of international Auditing &Taxation, Vol 15,2006
73. F.R.Buchanan , international accounting harmonization Developing a single World standard ,Business Horizons ,VOL 46 /3 ,May- June 2003
74. (ISAR) ،وثيقة بعنوان استعراض قضايا التنفيذ العملي للمعايير الدولية للإبلاغ المالي، رقم الوثيقة TD/B/COM/.2/ISAR/51، الدورة 25 ، جنيف 4-6 نوفمبر 2008

<http://www.unctad.org/Templates/meeting.asp?intltemID=4718&lang=1&m=11827&info=doc> consulté le 05/03/2009

75. D.I.Street , R.K.larson , Large Accounting Firms' Survey Reveals Emergence of " two Standard" System in The European Union , Advances in International Accounting, ,Vol 172004
76. A.Fontes , et al ,Measuring convergence of National Accounting Standards With International Finanacial Reporting Standards ,Accounting Forum , Vol 29 , 2005
77. P.Barneto, NORMES IFRS, APPLICATION AUX Etats FINCIERE, 2 ed, DUNOD, Paris, 2006
78. خالد جمال الجعارات ، معايير التقارير المالية الدولية 2007 ، مكتبة الجامعة ،الشارقة ، ط1 ، 2008
79. B.Colasse, Cadres Comptables Conceptuels, Encyclopédie de Comptabilité, Contrôle de Gestion et Audit, Economica, Paris, 2000
80. كمال الدين الدهروي، تحليل القوائم المالية لأغراض الاستثمار، المكتب الجامعي الحديث ، الإسكندرية، 2006
81. أحمد محمد نور، شحاته السيد، مبادئ المحاسبة المالية، الدار الجامعية، الإسكندرية 2008،
82. http://www.ascasociety.org/site_content.aspx?page_key=ias&lang=ar consulté le 08/03/2009
83. http://www.ascasociety.org/site_content.aspx?page_key=ias&lang=ar consulté le 2009/03/08

84. جمال عمورة ، نظرة على أهم المعايير الدولية في ظل التحويلات الاقتصادية في الجزائر
Revue des Reformes Economiques et Integration en Economie ،
Mondiale ,Ecole Supérieure de Commerce Alger,N°02-2007,
85. محمد أبو نصار ، جمعة حميدات ، معايير المحاسبة و الإبلاغ المالية الدولية ، دار وائل ،
عمان، 2008
86. http://www.ascasociety.org/bulletin.aspx?GroupKey=asca_bulletin&lang=ar consulté le 03/08/2009
87. S.Brum, L'essentiel des Normes comptables internationales
IAS/IFRS, Gualino éditeur ,Paris ,2004
88. http://www.ascasociety.org/site_content.aspx?page_key=ifrs&lang=ar consulté le 03/08/2009
89. (ISAR) وثيقة بعنوان إستعراض قضايا التنفيذ العملي للمعايير الدولية للإبلاغ المالي، رقم
الوثيقة TD/B/COM/.2/ISAR/33، الدورة 23، جنيف 10-13 أكتوبر 2006
<http://www.unctad.org/Templates/Page.asp?intItemID=4718&lang=>
consulté le 07/03/2009
90. (ISAR) وثيقة بعنوان استعراض قضايا التنفيذ العملي للمعايير الدولية للإبلاغ المالي، رقم
الوثيقة TD/B/COM/.2/ISAR/37، الدورة 24، جنيف 30 أكتوبر إلى 10 نوفمبر 2007
<http://www.unctad.org/Templates/meeting.asp?intItemID=4718&lang=1&m=13427&info=doc> consulté le 07/03/2009
91. (ISAR) وثيقة بعنوان ،التحديات العملية و الاعتبارات ذات الصلة في مجال تنفيذ المعايير
الدولية لمراجعة الحسابات ، رقم الوثيقة TD/B/COM/.2/ISAR/49، الدورة 25، جنيف 4-
6 نوفمبر 2008
<http://www.unctad.org/Templates/meeting.asp?intItemID=4718&lang=1&m=15373&info=doc>
consulté le 07/03/2009

92. وثيقة بعنوان استعراض قضايا التنفيذ العملي للمعايير الدولية للإبلاغ المالي، رقم الوثيقة TD/B/COM/.2/ISAR/39، دراسة حالة جنوب إفريقيا، الدورة 24، جنيف 30 أكتوبر إلى 1 نوفمبر 2007

<http://www.unctad.org/Templates/meeting.asp?intlItemID=4718&lang=1&m=13427&info=doc>

Consulté le 07/03/2009

93. وثيقة بعنوان استعراض قضايا التنفيذ العملي للمعايير الدولية للإبلاغ المالي دراسة حالة خاصة بالملكة المتحدة لبريطانيا، رقم الوثيقة TD/B/COM/.2/ISAR/48، الدورة 25، جنيف 4-6 نوفمبر 2008

<http://www.unctad.org/Templates/meeting.asp?intlItemID=4718&lang=1&m=15373&info=doc>

consulté le 06/03/2009

94. وثيقة بعنوان استعراض قضايا التنفيذ العملي للمعايير الدولية للإبلاغ المالي دراسة حالة خاصة بولندا، رقم الوثيقة TD/B/COM/.2/ISAR/46، الدورة 25، جنيف 4-6 نوفمبر 2008

<http://www.unctad.org/Templates/meeting.asp?intlItemID=4718&lang=1&m=15373&info=doc>

consulté le 06/03/2009

95. وثيقة بعنوان، تقرير فريق الخبراء الحكومي الدولي العامل المعني بالمعايير الدولية للمحاسبة و الإبلاغ المالي، رقم الوثيقة TD/B/COM/.2/ISAR/7، الدورة 16، جنيف 17-19 فبراير 1999

<http://www.unctad.org/Templates/meeting.asp?intlItemID=4718&lang=1&m=4249&info=doc>

consulté le 08/03/2009

96. طلال أبو غزالة ، قولة حق : لم يعد السكون ممكناً(الإتحاد الدولي للمحاسبين على منعطف طريق)، مؤتمر الخامس عشر، الإتحاد الدولي للمحاسبين (IFAC) باريس، 27 أكتوبر 1997، تم الإطلاع عليه يوم 27/02/2009

www.tagpublication.com/download-

file.aspx?filename=/Uploadfiles/Speeches/d4297154861bllig-05.doc

97. أحمد حلمي جمعة، المدخل إلى التدقيق الحديث، دار صفاء، عمان، 2005

98. محمود السيد الناعي، المراجعة إطار النظرية والممارسة، مكتبة الجلاء الجديدة، ط 2، المنصورة، مصر، 1992
99. Y.Ding ,et,al , Differences between domestic accounting standards and IAS : Measurement , determinants and implications , Journal of Accounting and Public Polic ,Vol 26, 2007
- 100.P.Chand , Impetus to success of harmonization :The case of South Pacific Island Nations , Critcal Perspectives on Accounting ,vol 16 ,2005
- 101.D.Tyrrall ,et ,al, The relevance of international financial reporting standards to a developing country : Evidence from Kazakhstan , The International Journal of Accounting ,VOL 42, 2007
102. (ISAR) وثيقة بعنوان المبادئ التوجيهية للمحاسبة والإبلاغ المالي الخاصة بمؤسسات الأعمال الصغيرة و المتوسطة الحجم، رقم الوثيقة TD/B/COM/.2/ISAR/50 الدورة 25، جنيف 4-6 نوفمبر 2008
- <http://www.unctad.org/Templates/meeting.asp?intltemID=4718&lang=1&m=15373&info=doc>
consulté le 07/03/2009
103. www.iasb.org/carrent+projects/iasb+projects/semlI+and consulté le 09/03/2009
104. ناصر دادي عدون، اقتصاد المؤسسة، دار المحمدية العامة، الجزائر، 1998
105. عبد الله بن دعيدة، التجربة الجزائرية في الإصلاحات الاقتصادية، ندوة الإصلاحات الاقتصادية وسياسات الخصوصية في البلدان العربية، مركز الدراسات الوحدة العربية، بيروت، فيفري 2005
106. الزين منصوري، واقع الاستثمار الخاص الوطني ومحددات نجاح عملية الخصخصة في الجزائر، مجلة الأبحاث الاقتصادية، العدد 1، جامعة سعد دحلب، البليدة، 2007
107. وزارة الصناعة و ترقية الاستثمارات
108. نشرية المعلومات الاقتصادية رقم 12، مؤشرات عام 2007 وزارة المؤسسات الصغيرة والمتوسطة والصناعة التقليدية، ص 48

109. www.pmeart-dz.org/ar/index.php consulté le 26/03/2009

110. البيان السنوي لمحافظ بنك الجزائر، الجريدة الرسمية للمناقشات رقم 80، المجلس الشعبي الوطني، لجلسة يوم الأحد 2008/10/05

111. رشيد بوكساني، الإصلاحات الاقتصادية لأسواق الأوراق المالية العربية خلال الفترة 1999-2003 مع الإشارة لحالة الجزائر،

Revue des Reformes Economiques et Intégration en Economie
Mondiale ,E.S.C , Alger ,N°02-2007

112. نوال جمعون، دور التمويل المصرفي في التنمية الاقتصادية – حالة الجزائر - رسالة ضمن متطلبات نيل شهادة الماجستير، تخصص نقود ومالية، جامعة الجزائر، غ منشورة. 2005/2004

113. لجنة تنظيم عمليات البورصة و مراقبتها ، تقرير سنوي 2007

114. طارق حمزة ، المخطط المحاسبي الوطني دراسة تحليلية إنتقادية، مذكرة مقدمة لنيل شهادة ماجستير في العلوم الاقتصادية، فرع النقود والمالية ، جامعة الجزائر، 2004/2003

115. الطاهر هارون، فطية حفيظ، أفاق الاستثمار الأجنبي في الجزائر في ظل إتفاق الشراكة الأورو-متوسطية، الملتقى الدولي أثار وانعكاسات اتفاق الشراكة على الاقتصاد الجزائري، منشورات مخبر الشراكة والاستثمار في المؤسسات الصغيرة والمتوسطة في الفضاء الأورو – مغاربي، 13-14- نوفمبر 2006

116. نادية فضيل، شركات الأموال في القانون التجاري الجزائري، ديون المطبوعات الجامعية، ط 3، الجزائر، 2008

117. المادة 568 من القانون التجاري الجزائري

118. ISAR ، وثيقة رقم TD/B/COM.2/ISAR/33/Add.3 ، دراسة حالة فردية للهند، الدورة الثالثة و العشرون ، أكتوبر 2006

<http://www.unctad.org/Templates/meeting.asp?intItemID=4718&lang=1&m=11827&info=doc>
consulté le 07/03/2009

119. <http://www.onecc.dz> consulté le 12/04/2009

120. المادة (8) من الأمر رقم 82-71

121. إلغاء هذا القانون أحكام الأمر رقم 82-71

122. عبد الله بوغابة، ترجمة سميرة حازوري، المحاسبة العامة، الديون الوطني للمطبوعات

الجامعية، الجزائر، 1996

123. المادة الأولى من الأمر رقم 35-75 لسنة 1975

124. محمد بوتين ، المحاسبة العامة للمؤسسة ، ديون المطبوعات الجامعية، ط 5،

الجزائر، 2005

125. سعدان شبايكي، تقنيات المحاسبة حسب المخطط المحاسبي الوطني، ديون المطبوعات

الجامعية، الجزائر، 1992

126.R.LEBZA IMAD ,Nécessite d'adapter le Plan Comptable National aux nouvelles exigences Comptables internationales , memoire de fin d'etudes PGS– Comptabilite,Ecole Supérieure de Commerce, Alger ,2003/2004

127.S.Merouani, Le projet du nouveau systeme comptable financier algerien, memoire de magistere en sciences de gestion , option management , Ecole Supérieure de Commerce, Alger,2006/2007

128. المادة 23 من القرار المؤرخ في 23 جويلية 1975 المتعلق بكيفية تطبيق المخطط الوطني

للمحاسبة

الملاحق

Université de Blida

Faculté : sciences économiques et de gestion

Département : Sciences Commerciales

Poste graduation : audit et comptabilité

Madame, Monsieur

Je suis en cours de préparer une thèse de Magister en audit et comptabilité d'un projet de recherche sur ((l'adoption des normes comptables internationale- cas l'Algérie)) et pour cela je vous demande de bien vouloir répondre à toutes les questions indiquées dans le questionnaire , sachant que votre contribution nous servira beaucoup comme aide pour aboutir aux résultats scientifiques souhaités ? nous attirons votre attentions que les données recueillies à travers ce questionnaire seront utilisées exclusivement pour la recherche scientifique. Et c'est pour cela qu'on vous pris de repondre avec précision et honnêteté. Nous donnons une très grande considération pour votre effort consenti dans ce sens .

Veuillez agréés, Madame, Monsieur, mes meilleures salutations.

Mokadem Khaled

- indicatifs générales

- Grade scientifique :/ Expérience : ans
- Profession -fonction :- Secteur du travail :
- état juridique de l'entreprise :
- Public ☐ - privé ☐ - Mixte ☐ - partenariat Etranger ☐
- société Étrangère ☐
- nombre de travailleurs

1.Évaluer les états financiers en conformité avec le plan comptable national.

1. Classifié les utilisateurs des états financiers, pour votre entreprise (1→ 5)

- | | | | |
|-----------------------------------|----------------------|----------------------------|----------------------|
| - Les gestionnaires de la société | <input type="text"/> | - Les travailleurs | <input type="text"/> |
| - Les banques | <input type="text"/> | - l'administration fiscale | <input type="text"/> |
| - les actionnaires | <input type="text"/> | | |

2. Comment évaluez-vous la satisfaction des utilisateurs des États financiers de votre entreprise ?

- Bien ☐ - acceptable ☐ - inacceptable ☐ - pas de réponse ☐

3. Croyez-vous que la préparation des états financiers en conformité avec le plan comptable national exprimer la situation financière de votre entreprise ? Oui ☐ Non ☐

4. Si non, quel est la

raison ?.....

2. L'application des normes comptables internationales

1. Est-ce que votre entreprise a besoin de l'application des normes comptables internationales ?

Sans réponse ☐ Oui ☐ Non ☐

2. Est-ce qu'il y a parmi les utilisateurs des états financiers de votre entreprise qui demandent l'élaboration des états financiers en conformité avec les normes comptables internationales?

Oui ☐ Non ☐

3. Si la réponse est oui, quelles sont les raisons de Cette demande ?

.....

4. Pensez-vous que vous pouvez appliquer les normes comptables internationales au sein de votre entreprise ?

Oui ☐ Non ☐

5. Si non, quel est la raison ?

.....

.....

6. Pensez-vous que l'application des normes comptables internationales au sein de votre entreprise liés à :
(Classifié 1 à 4)

- ☒ Le potentiel et les connaissances scientifiques Comptables. ☐
- ☒ Les exigences de l'environnement économique dans lequel l'entreprise opère. ☐
- ☒ Les obligations légales pour l'application des normes comptables internationales. ☐
- ☒ Le coût de l'application des normes comptables
Internationales ☐

7. Existe-t-il un futur plan pour l'application des normes comptables internationales au sein de votre entreprise ?

Oui ☐ Non ☐

8. Si la réponse est oui, Quelles sont les étapes pour l'appliquer ?

1.

2.

3.

3. L'application du nouveau plan comptable

1. Existe-t-il de la préparation pour l'application du nouveau plan comptable ? Oui ☐ Non ☐

2. Votre entreprise a-t-elle formé le personnel pour l'application du nouveau plan comptable ?

Oui ☐ Non ☐

3. Votre entreprise a-t-elle fait la mise à jour du system d'information comptable ?

Oui ☐ Non ☐

4. Si non, pour quoi :

.....
.....
.....
.....

5. Avez-vous évalué l'impact de l'application du nouveau plan comptable, sur la situation financière de votre entreprise.

Oui ☐ Non ☐

6. Si la réponse est oui, Quelles sont les conséquences ?

.....
.....
.....
.....

7. Avez-vous Pensez que le nouveau plan comptable :

- Suit les besoins des utilisateurs des états financiers de votre entreprise. ☐
- Représente la véritable situation financière de votre entreprise. ☐
- Na pas d'avantages pour votre entreprise. ☐

8. Quelles sont les difficultés qui peuvent être attendus dans la mise en œuvre du nouveau plan comptable.

.....
.....
.....
.....
.....