جامعة حسيبة بن بوعلي – الشلف–

كلية العلوم الاقتصادية والعلوم التجارية وعلوم التسيير

تقديم أطروحة لنيل شهادة الدكتوراه في العلوم

أبعاد القياس والإفصاح وفق النظام المحاسبي المالي الجزائري في ظل التوجه نحو معايير الإبلاغ المالي الدولية

إعداد الطالبة

صافو فتيحة.

إشراف الأستاذ الدكتور

براق محمد أستاذ التعليم العالي

المدرسة العليا للتجارة

لجنة المناقشة

الإسم واللقب	الرتبة	الجامعة	الصفة
أ.د/ كتوش عاشور	أستاذ	جامعة الشلف	رئيسا
أ. د/ براق محمد	أستاذ	المدرسة العليا للتجارة	مقررا
د/ باشوندة رفيق	أستاذ محاضر" أ"	جامعة سيدي بلعباس	ممتحنا
د/ حبار عبد الرزاق	أستاذ محاضر" أ"	جامعة الشلف	ممتحنا
د/ آيت محمد مراد	أستاذ محاضر" أ"	جامعة الجزائر3	ممتحنا
د/ قورين حاج قويدر	أستاذ محاضر" أ"	جامعة الشلف	ممتحنا

السنة الجامعية 2015/ 2016

"قَلْ مَا يَعْبَؤُا بِكُمْ رَبِي لَوْلاَ دُعَاؤُكُمْ فَقَدْ كَذَّبْتُمْ فَسَوْفَ يَكُونُ لِزَامَا"

صدق الله العظيم

قرآن كريم (الفرقان: الآية 77)

"قَالَ قَدْ أُجِيبَتْ دَعْوَتُكُمَا فَاسْتَقِيمَا وَلاَ تَتَّبِعَانِّ سَبِيلَ الَّذِينَ لاَ يَعْلَمُونَ"

صدق الله العظيم

قرآن كريم (يونس: الآية 89)

شكر وتقدير

الحمد لله الذي لا يبلغ مدحه القائلون، ولا يحصي نعماه العادون، ولا يؤدي حقه المجتهدون على عونه أن أكرمني لإتمام هذه الأطروحة فليس عندي شيء، ولا مني شيء، ولا لي شيء، فالفضل والمنة والحمد لله وحده، القائل في كتابه العزيز" **وَإِذْ تَأَذَّنَ رَبُّكُمْ لَئِن شَكَرْتُمْ لَأَزِيدَنَّكُم**" (إبراهيم: الآية 7).

ولقول رسول الله صلى الله عليه وسلّم:

" التَّحدُّثُ بِنعْمةِ اللهِ شُكْر، وترْكُهَا كُفر، ومَن لاَ يشْكُر القَليلَ لا يشْكُر الكَثير، ومَن لا يشْكر النَاس لا يَشْكر الله ".

(حديث شريف)

- اعترافا بالفضل وتقديرا للجميل وتثمينا للمجهودات، أتوجه بجزيل شكري وامتناني إلى الأستاذ الدكتور محمد براق لقبوله الإشراف على هذا العمل وتأطيره العلمي المتميز وتوجيهاته القيّمة وتحمله عناء التصحيح والمراجعة.

- بكل احترام وتقدير أتقدم بجزيل الشكر إلى أعضاء لجنة المناقشة لقبولهم الإشراف على تقييم هذا العمل.

- بكل حب واعتزاز أتقدم بالشكر والتقدير للزوج أحمد مرزان ولقرة العين هبة الله الأبناء علي، سندس، عبد الرحمان على صبرهم، وتعبهم ومساعدتهم وحرصهم على أن أنجز هذا العمل في وقته.

- بقلب الطاعة والولاء أتقدم بالشكر والتقدير لمن كان لهما فضل الخطوات الأولى في تعليمي والدي حفظهما الله.

- اعترافا بالأخوة التي لا تعوض أتقدم بالشكر لأخي وأختي.

- وختاما أتوجه بخالص الشكر والتقدير إلى كل من قدّم لي يد المساعدة من قريب أو من بعيد.

فتيحة صافو

شكروتقدير خاص لجامعة الشلف

التي احتظنتني تعليما وعملا

بكل احترام أتقدم بالشكر والتقدير إلى جامعة حسيبة بن بوعلي- الشلف- وأخص بالذكر كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير إدارة وأساتذة و عمالا على المساعدة والرعاية وحسن المعاملة.

ملخص

يندرج النظام المحاسبي المالي في الجزائر في إطار تحديث الآليات التي تصاحب الإصلاحات الاقتصادية والارتباطات الجديدة للجزائر، وذلك بتغيير المنظومة المحاسبية، حتى يتم فتح المجال أمام مؤسساتها الاقتصادية للتعامل بنظام محاسبي مالي أقل ما يوفره ممارسات محاسبية متوافقة مع متطلبات المعايير المحاسبية الدولية، التي تعمل على توحيد الممارسات المحاسبية في مجال العرض والإفصاح والقياس، باعتبارها الوظائف الأساسية للمعرفة المحاسبية. غير أن الاستراتيجية الجديدة لإصدار معايير الإبلاغ المالي الدولية والتي تحمل العديد من الإجراءات والالتزامات في الممارسات المحاسبية، ارتكزت على إلغاء أوتعديل العديد من المعايير المحاسبية الدولية، وإصدار معايير جديدة، نتيجة لعدم تحقيق المعيار لما هو متوقع، أو لم يحقق أهدافه بتحسين القوائم المالية.

وعليه أصبح النظام المحاسبي المالي بمحتواه الحالي، لا يساير التطور المستمر للمعايير المحاسبية ومعايير الإبلاغ المالي الدولية ، وقد كان ذلك سببا في حدوث الفجوة الزمنية بين النظام المحاسبي المالي والمعايير المحاسبية الدولية التي قطعت أشواطا متقدمة في مجال العرض والقياس والإفصاح.

وعلى هذا الأساس تم بناء الإطار المقترح لإعطاء أبعاد جديدة للبيئة المحاسبية دوليا، وإمكانية تحقيق توافق ملائم للنظام المحاسبي المالي بكل ما يرتبط به من مقومات ثقافية وتعليمية واقتصادية واجتماعية وسياسية، وإعداد معايير محاسبية محلية قابلة للتعديل والتطوير متى أصبح ذلك أمرا ضروريا.

الكلمات المفتاح: المحاسبة، المعرفة المحاسبية، الممارسات المحاسبية، ، المعايير المحاسبية ومعايير الإبلاغ المالي الدولية، عرض القوائم المالية، الإفصاح المحاسبي، القياس المحاسبي، النظام المحاسبي المالي.

Abstract

The financial accounting system in Algeria is a part of the modernization mechanisms that accompany economic reforms and the new relations of the country, by changing its accounting system so it can open the door to economic institutions to use a financial accounting system that provides accounting practices compatible with international accounting standards, which is working to unify the requirements accounting practices when it is question of presentation , disclosure and measurement. However, the new strategy for the issuance of international financial reporting standards, which carry many of the actions and commitments in accounting practices, based on the cancellation Or the adjustment of several international accounting standards, and the promulgation of new standards, when they don't achieve what is expected or they don't improve the financial statements.

And thus , the financial accounting system with its present content is not following the positive compliance with the constant evolution of accounting standards and International Financial Reporting Standards , This was a cause of the time gap between the financial accounting system and international accounting standards which is very advanced in display, measurement and disclosure.

On this basis, the proposed framework was built to give new international dimensions to the accounting environment, and the possibility of achieving an appropriate compatibility of the financial accounting system including the cultural , educational, social and political elements associated , and the

preparation of a local accounting standards which can be adjusted and developed when necessary.

Key words: accounting, accounting knowledge, accounting practices, and accounting standards and International Financial Reporting Standards, presentation of financial statements, accounting disclosure, accounting measurement, financial accounting system.

الفهرس

العنوان **الصفحة**

الفهرس.....I
قائمة الأشكال.....V
قائمة الجداول.....VI
قائمة الاختصارات.....VII
المقدمة العامة ..... أ

الفصل الأول: التأصيل العلمي للممارسات المحاسبية

تمهيد.....1
المبحث الأول: طبيعة المعارف المستخدمة في الممارسات المحاسبية.....2
المطلب الأول: التاريخ المحاسبي ومراحل تكوين المفهوم العام للمحاسبة.....2
المطلب الثاني: التراكم المعرفي للمحاسبة.....6
المطلب الثالث: النظرية في مجال المعرفة المحاسبية.....11
المبحث الثاني : الاهتمامات الحديثة لتوحيد الممارسات المحاسبية.....17
المطلب الأول: العوامل المؤثرة في الممارسات المحاسبية.....17
المطلب الثاني: توحيد المفاهيم والمصطلحات في الممارسات المحاسبية.....23
المطلب الثالث: إصدار معايير محاسبية لاستكمال الإطار العام للممارسات المحاسبية.....25
المطلب الرابع: الإدارة الحديثة لعملية توحيد الممارسات المحاسبية..... 30
المبحث الثالث : طبيعة البيئة للممارسات المحاسبية.....32
المطلب الأول: معالم البيئة المحاسبية للدول المتقدمة.....33
المطلب الثاني : معالم البيئة المحاسبية للدول العربية 37
المطلب الثالث: أبعاد وتحديات مهنة المحاسبة.....43
خلاصة الفصل الأول.....49

الفصل الثاني: عرض المعرفة المحاسبية وفق المعايير المحاسبية ومعايير الإبلاغ المالي الدولية
تمهيد.....50
المبحث الأول: بناء شرعية المعايير المحاسبية ومعايير الابلاغ المالي الدولية.....51
المطلب الأول: الجانب المؤسسي للمعايير المحاسبية ومعايير الإبلاغ المالي الدولية.....51
المطلب الثاني: الجانب النظري للمعايير المحاسبية ومعايير الإبلاغ المالي الدولية.....56
المطلب الثالث: الطابع الفكري للمعايير المحاسبية ومعايير الإبلاغ المالي الدولية وعولمتها.....61
المبحث الثاني : الإطار النظري القوائم المالية ذات الغرض العام.....67
المطلب الأول : مفهوم القوائم المالية ومتطلبات إعدادها وأهدافها.....67
المطلب الثاني: المضمون المعلوماتي للقوائم المالية.....71
المطلب الثالث: الأطراف ذات العلاقة بالقوائم المالية.....76
المبحث الثالث: الأسس النظرية والتطبيقية لإعداد القوائم المالية.....83
المطلب الأول: الفرضيات ومبادئ إعداد القوائم المالية..... 83
المطلب الثاني: السياسات المحاسبية 88
المطلب الثالث: إنعكاس تباين المعارف والممارسات المحاسبية على فعالية القوائم المالية.....91
خلاصة الفصل الثاني 95

الفصل الثالث: القياس والإفصاح المحاسبي وفق المعايير المحاسبية ومعايير الإبلاغ المالي الدولية
تمهيد 96
المبحث الأول: وظيفة القياس المحاسبي.....97
المطلب الأول: القياس المحاسبي مفهومه وعناصره وأسس مقارنة بدائله.....97
المطلب الثاني: متطلبات القياس المحاسبي.....101
المطلب الثالث: الاعتراف ومشاكل القياس المحاسبي.....105
المبحث الثاني: قياس عناصر القوائم المالية وفق المعايير المحاسبة ومعايير الإبلاغ المالي الدولية.....110
المطلب الأول: الكلفة التاريخية لقياس عناصر القوائم المالية وفق معايير الإبلاغ المالي الدولية.....111
المطلب الثاني: بدائل القياس المحاسبي لعناصر القوائم المالية وفق معايير الإبلاغ المالي الدولية.....113
المطلب الثالث: قياس عناصر قائمة المركز المالي (الميزانية) 119
المطلب الرابع: قياس عناصر النتيجة ضمن قائمة الدخل 124

المبحث الثالث: وظيفة الإفصاح المحاسبي.....129
المطلب الأول: مفهوم ومحددات وضوابط الإفصاح المحاسبي.....129
المطلب الثاني : أنواع الإفصاح المحاسبي.....134
المطلب الثالث: علاقة الإفصاح بالقياس المحاسبي والشفافية.....138
المبحث الرابع: أصول الإفصاح وفق المعايير المحاسبية و معايير الإبلاغ المالي الدولية.....140
المطلب الأول : العرض العادل لمعايير الابلاغ المالي الدولية والعوامل المؤثرة فيه..... 141
المطلب الثاني : المقومات الأساسية للإفصاح عن المعلومات المحاسبية..... 143
المطلب الثالث: وسائل الإفصاح المحاسبي وفق المعايير المحاسبية الدولية.....146
خلاصة الفصل الثالث.....159

الفصل الرابع: أبعاد النظام المحاسبي المالي في مجال العرض والإفصاح والقياس
تمهيد 150
المبحث الأول: واقع المنظومة المحاسبية في الجزائر 151
المطلب الأول: دوافع التغيير للمنظومة المحاسبية وإعداد النظام المحاسبي المالي..... ..151
المطلب الثاني: هيئة التنظيم المحاسبي في الجزائر.....154
المطلب الثالث: البورصة في الجزائر كمجال لممارسة المعارف المحاسبية.....156
المبحث الثاني: القياس والإفصاح وفق النظام المحاسبي المالي حسب المعايير المحاسبية الدولية
لسنة 2004..... .. 160
المطلب الأول: أبعاد وظيفة العرض وفق النظام المحاسبي المالي مقارنة بالمعايير المحاسبية الدولية.....161
المطلب الثاني: أبعاد الإفصاح وفق النظام المحاسبي المالي مقارنة بالمعايير المحاسبية الدولية.....164
المطلب الثالث: أبعاد القياس وفق النظام المحاسبي المالي مقارنة بالمعايير المحاسبية الدولية.....168
المبحث الثالث: الأبعاد الحديثة للمعايير المحاسبية ومعايير الإبلاغ المالي الدولية في مجال القياس
والإفصاح.....173
المطلب الأول: تحديث الإطار المفاهيمي لمعايير الإبلاغ المالي الدولية 174
المطلب الثاني: الإصدارات الجديدة والمعدلة من معايير الإبلاغ المالي الدولية للعرض والإفصاح 177
المطلب الثالث: الإصدارات المعدلة والجديدة من معايير الإبلاغ المالي الدولية للقياس المحاسبي 183
المطلب الرابع: معايير مرتبطة بقضايا اجتماعية وأنشطة خاصة 190
خلاصة الفصل الرابع 195

الفصل الخامس: إطار مقترح لتحديث النظام المحاسبي المالي وفق معايير الإبلاغ المالي الدولية

تمهيد..... 196.

المبحث الأول: تفعيل البيئة المحاسبية للتعامل مع مستجدات المعايير المحاسبية ومعايير

الإبلاغ المالي الدولية.....197

المطلب الأول: سبل تأصيل الثقافة المحاسبية في البيئة الجزائرية.....197

المطلب الثاني: تحديث التعليم المحاسبي الجامعي.....200

المطلب الثالث: الاهتمام بمفهوم المعرفة المهنية المتخصصة في تطوير مهنة المحاسبة.....207

المبحث الثاني: إعادة هيكلة هيئة التنظيم المحاسبي وتفعيل بورصة الجزائر..... .. 210

المطلب الأول: هيكل نموذجي مبسط مقترح لهيئة التنظيم المحاسبي.....210

المطلب الثاني: وضع قواعد ومعايير عمل متطورة على مستوى بورصة الجزائر.....213

المطلب الثالث: الارتقاء بالمؤسسة الاقتصادية لمستوى التنافسية الدولية.....218

المبحث الثالث: جوانب تحديث النظام المحاسبي المالي لمواكبة معايير الإبلاغ المالي الدولية.....222

المطلب الأول: حتمية إعادة توافق النظام المحاسبي المالي مع المعايير المحاسبية ومعايير الإبلاغ

المالي الدولية.....222

المطلب الثاني : إعداد معايير محاسبية محلية في مجال العرض والإفصاح المحاسبي.....227

المطلب الثالث: إعداد معايير محاسبية محلية في القياس المحاسبي والمجالات الخاصة.....232

خلاصة الفصل الخامس.....238

الخاتمة العامة.....239

قائمة المراجع.....245

الملاحق.....I

رقم الشكل **الصفحة**

الشكل رقم (I-1): ترابط عناصر النظام المحاسبي..... 5
الشكل رقم (I- 2): نموذج اكتساب الإنسان للمعرفة 7
الشكل رقم (I- 3): مراحل تراكم المعرفة المحاسبية.....8
الشكل رقم (I- 4):. العناصر الأساسية لبناء نظرية المحاسبة.....13
الشكل رقم (I- 5): العلاقة بين القيم الثقافية والأنظمة المحاسبية.....18
الشكل رقم (I- 6): مراحل تكوين الخبرة في مهنة المحاسبة مراحل تكوين الخبرة في مهنة المحاسبة.....20
الشكل رقم (I- 7): محددات إصدار المعايير المحاسبية.....27
الشكل رقم (I– 8) التحديات التي تواجه مهنة المحاسبة.....46
الشكل رقم (II-1): الهيكل العام لهيئة معايير الإبلاغ المالي الدولية.....53
الشكل رقم (II-2): مقومات المصداقية في المعلومات المحاسبية والمالية..... 74
الشكل رقم (II-3): أساس الاختلاف المحاسبي.....92
الشكل رقم (III-1): علاقة الإفصاح المحاسبي بسوق رأس المال.....132
الشكل رقم (III- 2): أبعاد Gray المحاسبية والقياس والافصاح المحاسبي.....138
الشكل رقم (VI–1) طرق تقييم الممتلكات.....187
الشكل رقم (VI– 2) تطور المعايير المحاسبية من سنة 2005 إلى سنة 2014 194
الشكل رقم (V-1) العلاقة بين القيم الثقافية والأنظمة المحاسبية.....198
الشكل رقم (V- 2) هيكل مقترح لهيئة التنظيم المحاسبي.....211
الشكل رقم (V- 3) المعايير الأساسية لتحديد قيمة المؤسسة 221
الشكل رقم (V- 4) مقترح إطار مفاهيمي معدل للنظام المحاسبي المالي.....226

رقم الجدول **الصفحة**

الجدول رقم (I-1): الفرق بين المفاهيم والمصطلحات.....23

جدول رقم (I-2): مقارنة خصائص الأنظمة المحاسبية حسب نوع التأطير المحاسبي.....35

الجدول رقم (I-3): الدول العربية وخصائص نظمها المحاسبية.....38

الجدول رقم (II -1) مهارات القائم بإعداد القوائم المالية ومقوماتها.....77

الجدول رقم (II -2).مقارنة نتائج ميزانية وفق قواعد محاسبية متبانية(التقييم بالوحدة النقدية الدولار).....93

الجدول رقم (III- 1) مقارنة بين المفهوم المالي لرأس المال والمفهوم المادي لرأس المال..... .127

الجدول رقم (III- 2) علاقة بين الإفصاح والشفافية..... 140

الجدول رقم (VI- 1) مقارنة بين متطلبات إعداد القوائم المالية في النظام المحاسبي المالي والمعايير المحاسبية الدولية.....162

الجدول رقم (VI- 2) المعايير المحاسبية حتى سنة 2004 ضمن فقرات النظام المحاسبي المالي.....167

الجدول رقم (VI- 3) تحديد مفاهيم عناصر القوائم المالية كأساس لعملية القياس.....170

جدول رقم (VI-4) المعايير المحاسبية حتى سنة 2004 ضمن فقرات النظام المحاسبي المالي.....171

جدول رقم (VI-5) مقارنة بين معيار الإبلاغ المالي الدولي رقم (10) ومحتويات معيار المحاسبة الدولي رقم (27).....180

جدول رقم (V- 1) إيطار مقترح لبرامج التعليم المحاسبي للمرحلة الثانية من التعليم المحاسبي الجامعي 205

جدول رقم (V-2) معايير محاسبية جزائرية مقترحة متعلقة بالعرض والإفصاح المحاسبي.....228

جدول رقم (V- 3) صور انعكاس المعايير المحاسبية المحلية على الإفصاح المحاسبي.....229

جدول رقم (V-4) معايير محاسبية جزائرية مقترحة متعلقة بالقياس المحاسبي.....233

جدول رقم (V- 5) معايير محاسبية جزائرية مقترحة متعلقة بمجالات ونشاطات خاصة.....235

عرفت المحاسبة تحولات مهمة في ظل التطور السريع الذي طرأ في النظم الاقتصادية والاجتماعية ونشوء علوم متطورة وظروف بيئية جديدة أعطت المحاسبة دورا قياديا في توجيه النشاط الاقتصادي، كان ذلك نتيجة لتفاعلات بين النظرية والممارسات العملية عبر أزمنة مختلفة، الأمر الذي ضاعف من اهتمام المنظرين بالمجالين العلمي والعملي لتطوير المعرفة المحاسبية بإيجاد نظرية محاسبية تكون مرجعية كافية –بأسس واحدة أو متشابهة للأنظمة المحاسبية– لمواجهة متطلبات الممارسات المحاسبية، وتوفير حلول المشاكل المحاسبية المتجددة التي تواجه التطبيق العملي لها في بيئة الأعمال والمال.

ومن خلال هذا التفاعل بين التنظير والتطبيق الميداني، برزت الحاجة لوجود إطار عام للمحاسبة ينظم الممارسات المحاسبية بشكل يوازن بين الاحتياجات الاقتصادية المتزايدة، ويعزز مصداقية المعلومة المالية ضمن المخرجات المحاسبية، فموضوعية القياس التي تتطلبها المحاسبة لا يمكن تحقيقها إلا بوجود إطار نظري متكامل يحكم عملية التطبيق، ويدعمه في ذلك، مرجعية لتحديد آليات الإفصاح المحاسبي بما يضمن حقوق الأطراف الداخلية والخارجية لمستعملي المعلومات المالية، وبذلك تكتمل وظائف الممارسة العملية للمعرفة المحاسبية بالعرض السليم والصادق للقوائم المالية شكلا ومضمونا.

غير أن التباين الثقافي والاجتماعي والاقتصادي والسياسي للدول، واختلاف المدخل الفلسفي والتنظيمي للمحاسبة، جعلت القوائم المالية صعبة المقارنة في الزمان والمكان من طرف المستخدمين لها، لتشكل عائقا أمام الاستثمارات الأجنبية وتصبح اللغة المالية غير متجانسة تنقصها الشفافية من جهة، ومصداقية المعلومة المالية من جهة أخرى. وأمام هذه الاختلافات التي كانت تؤدي إلى نتائج محاسبية أحيانا متعارضة، أدركت مجموعة من الدول ضرورة وجود قاعدة مشتركة للمقارنة والتماثل حتى تكون الممارسات المحاسبية واضحة ومفهومة لكل الأطراف بتقليص اختلاف الممارسات المحاسبية المتعلقة بالوظائف الثلاث الأساسية للمعرفة المحاسبية، وذلك بتحديد أسس القياس ومتطلبات الإفصاح المحاسبي وكيفية إعداد وعرض المعلومات المالية، عن طريق إصدار المعايير المحاسبية ومعايير الإبلاغ المالي الدولية ثم عولمتها بغية الوصول إلى التوحيد المحاسبي على المستوى الدولي.

وبقصد عولمة المعايير المحاسبية ومعايير الإبلاغ المالي الدولية، يتم اتباع سياسة لاعتماد معايير القياس والعرض والإفصاح المحاسبي كأساس لإعداد القوائم المالية، وقد تكون هذه السياسة إما التطبيق التام للمعايير، أو التوافق معها بمستويات متعددة، والأخذ بعين الاعتبار الظروف المحلية، وهي الصيغة التي انتهجتها الجزائر كدولة نامية لها خصائصها المحلية وظروفها الداخلية والتي تفاعلت تفاعلاً إيجابيا مع البيئة الدولية.

فقد أسفر تفاعل الجزائر مع المعايير المحاسبية على إصلاح المنظومة المحاسبية وفتح المجال أمام مؤسساتها الاقتصادية للتعامل بنظام محاسبي مالي، أقل ما يوفره ممارسات محاسبية متوافقة مع متطلبات المعايير المحاسبية الدولية رغم الجانب الانتقادي المزدوج له:

الأول يتعلق بعدم مسايرته لكل ما تم من تحديثات وتعديلات وتحسينات على هذه المعايير المحاسبية الدولية خاصة في مجال القياس والإفصاح المحاسبي، حيث بقي رهين بعض الممارسات التي انطلقت بها المعايير المحاسبية الدولية والتي اعتبرت كبداية فقط لتوحيد الممارسات المحاسبية.

الثاني صعوبة تأقلم المؤسسات الاقتصادية مع المتطلبات المحاسبية الدولية وتجسيد محتوى النظام المحاسبي المالي عمليا في نشاطها، حيث تشير الدلائل العملية لغاية إعداد هذا البحث بأن المؤسسات الجزائرية لا تزال تواجه مشاكل متعددة أمام عملية التطبيق الفعلية، نظرا لعدم التفصيل في كثير من النواحي المستحدثة فيه، وتعميق مجالاته في جوانب أخرى مكملة، كما فعلت المعايير المحاسبية الدولية مثل ما هو الحال بالنسبة للقياس والإفصاح المحاسبي. وفي هذا المجال يمكن صياغة الإشكالية الموالية:

ما هي الأبعاد التي وصل إليها النظام المحاسبي المالي في وضعه الحالي للإيفاء بمتطلبات القياس والإفصاح المحاسبي وفق المعايير المحاسبية ومعايير الإبلاغ المالي الدولية في تحديثاتها المتواصلة ؟

1- **الأسئلة الفرعية:** تتفرع الإشكالية المطروحة كسؤال رئيسي، إلى الأسئلة الفرعية الموالية:

- ما هي سبل بناء نظرية محاسبية موحدة تحدد الإطار النظري للمحاسبة وتضبط الممارسات العملية للمعرفة المحاسبية؟

- هل تحقق إصدارات هيئة التوحيد المحاسبي الدولية احتياجات كل مستخدمي القوائم المالية بالتحكم في الجوانب المختلفة للممارسات المحاسبية وتوحيدها عالميا؟

- هل تم الإيفاء بمتطلبات توافق النظام المحاسبي المالي مع المعايير المحاسبية ومعايير الإبلاغ المالي الدولية في كل ما تضمنته من تحديثات وتعديلات؟ وإلى أي مدى؟.

- هل لدى المؤسسات الاقتصادية الجزائرية القدرة على تطبيق قواعد العرض والإفصاح والقياس المنصوص عليها بمعايير الإبلاغ المالي الدولية في تحديثاتها وإصداراتها المستمرة نظريا إنطلاقا من مضمون النظام المحاسبي المالي وعمليا وفق الظروف المحلية للبيئة المحاسبية والمقومات المتوفرة لذلك؟

2- **الفرضيات:** بناء على الإشكالية المطروحة والأسئلة الفرعية لها يمكن صياغة الفرضيات الموالية التي يتم إثباتها بالنفي أو القبول من خلال معالجة موضوع الأطروحة، وهي كما يلي:

- **الفرضية الأولى**: لايمكن ضبط موحد لنظرية محاسبية مالم ينتهج في ذلك المسلك العلمي في عملية التحليل والدراسة لإعطاء البعد العلمي للمعرفة المحاسبية باعتبار المحاسبة أحد العلوم والمعارف المتجددة؛ لارتباطها الوثيق بالمتغيرات الاجتماعية والبيئية والسياسية والاقتصادية.

- **الفرضية الثانية**: تطبيق المعايير المحاسبية الدولية أو التوافق معها بمعايير محلية، قد يضفي صفة العالمية على قوائم الشركات وتمنحها تأشيرة دخول الأسواق الدولية بما يكفل عدالة القياس وتوفر الإفصاح المحاسبي وتحقيق قابلية المقارنة للقوائم المالية بما يساهم في عالميتها.

- **الفرضية الثالثة**: توجد فجوة بين متطلبات المعايير المحاسبية الدولية ومحتوى النظام المحاسبي المالي في مجال أسس القياس المحاسبي ومحددات الإفصاح المحاسبي ونماذجه المطبقة لإعداد قوائم مالية بمعلومات مالية تلبي احتياجات المستثمرين المنتظرين.

- **الفرضية الرابعة**: نظريا يعتبر النظام المحاسبي المالي بوضعه الحالي قابلا للتعديل لتحقيق التوافق مع معايير الإبلاغ المالي الدولية، وتطبيقيا في الممارسات المحاسبية على مستوى المؤسسات الاقتصادية التي لديها القدرة على تطبيق قواعد الإفصاح والقياس المنصوص عليها بمعايير الإبلاغ المالي الدولية.

3- **أهمية البحث**: يكتسب هذا البحث أهمية كبيرة من كونه يتناول موضوع يمس أساسا عمق المشاكل المرتبطة بالممارسات المحاسبية، والوقوف على طبيعة المتغيرات البيئية والتحديات التي تواجها المؤسسات الاقتصادية والتعريف بمعايير المحاسبة لمعايير الإبلاغ المالي الدولية وإيجاد بيئة عمل جزائرية متميزة تستجيب للتغيرات الدولية المستجدة، وإبراز دور المعرفة في تبني استراتيجيات ونظم إدارية ومالية واقتصادية فاعلة تمكن المؤسسات من تعزيز قدرتها التنافسية في ظل ظروف بيئية ودولية غاية في التعقيد، ويمكن التأكيد على إبراز أهمية الدراسة من خلال الإطار المقترح في الفصل الخامس لتحديث النظام المحاسبي المالي وما يرتبط به من مقومات بيئية واقتصادية وسياسية، وكذلك من خلال النتائج المتوصل إليها والتي لا يمكن تجاهل محتواها لأنها تبين نقاط أساسية يجب معالجتها، وفي هذا الصدد، جاءت الاقتراحات التي يمكنها المساهمة في وضع حلول عملية لمشكلة القياس المحاسبي، التوسع في الإفصاح والعرض العادل للقوائم المالية.

4- **أهداف البحث:** بالإضافة للإجابة على إشكالية البحث والأسئلة الفرعية لها، واختبار صحة الفرضيات المتبناة فإن هذا البحث يهدف إلى تحقيق ما يلي:

- التعرف على أسس وقواعد ضبط عملية القياس في المحاسبة، وبدائله وتطوره طبقا للمعايير المحاسبية ومعايير الإبلاغ المالي الدولية، مح تحديد أهم الخصائص التي يجب أن تتوفر في المعلومات والقوائم المالية مع تسليط الضوء على مبدأ الإفصاح المناسب كأهم المبادئ المحاسبية التي تحكم وظيفة المحاسبة الرئيسية.
- دراسة مبادئ إعداد وعرض القوائم المالية ذات الاستخدام العام من خلال النظام المحاسبي المالي والحكم على أسس القياس ودرجة الإفصاح فيها مقارنة بما جاء في المعايير المحاسبية الدولية للعرض والإفصاح، وطبيعة التوجه لمعايير الإبلاغ المالي الدولية.
- تحديد دور القوائم المالية في دعم الثقة بين المؤسسة ومتعامليها، باعتماد مبدأ الإفصاح والشفافية وبدائل القياس المحاسبي لقياس عناصرها، وخاصة آفاق تحقيق ذلك على مستوى المؤسسة الاقتصادية في الجزائر في ظل إعادة التوافق مع المعايير المحاسبية ومعايير الإبلاغ المالي الدولية، وتعديلها بشكل مستمر لمواكبة كافة التغيرات والتطورات.
- تحديد مدي الحاجة لتطويرمحتوى النظام المحاسبي المالي لتبني أساس القياس المحاسبي طبقا لما وصلت إليه المعايير المحاسبية ومعايير الإبلاغ المالي الدولية، وأن يكون القياس على أساس التكلفة التاريخية في أقل نطاق ممكن.
- تحدبد دور الهيئات والمؤسسات المهنية والعلمية في تحقيق هذا التوافق.

5- **أسباب اختيار موضوع البحث:** بالنظر إلى توجه الجزائر للتوافق مع المعايير المحاسبية ومعايير الإبلاغ المالي الدولية، برزت الحاجة إلى دراسة أوضاع المحاسبة المالية في البيئة الجزائرية وتحديد مدى تأثرها (الإيجابي أو السلبي) باتجاهات المحاسبة المالية المعاصرة، حبث تحاول الجهود الأكاديمية المبذولة تقييم ما تم التوصل إليه من تنظيم وتحديث للمحاسبة المالية، وإعطاء دفع نوعي لمهنة المحاسبة إلى مستوى التحدي مقارنة بما يحدث في الكثير من دول العالم. لذلك، كانت الرغبة الشخصية للمساهمة في هذه المجهودات بتناول أحد الجوانب الأساسية في الممارسات المحاسبية وتقديم إطار مقترح لتحديث النظام المحاسبي المالي من خلال تقييم وتعديل ما تضمنه من متطلبات تتعلق بالقياس والإفصاح المحاسبي وفق تحديثات مجلس المعايير المحاسبية الدولية.

6- **حدود دراسة البحث:** لغرض إجراء هذه الدراسة، فإنه يتم الاقتصار على العرض العام لمفاهيم القياس والعرض والإفصاح المحاسبي وما تضمنه النظام المحاسبي المالي في هذا المجال، بناء على المعايير المحاسبية الدولية إلى غاية سنة 2004 مقارنة بما تم استحداثه وتعديله من طرف مجلس المعايير المحاسبة الدولية إلى غاية 2014 وهي فترة وضع اللمسات الأخيرة للدراسة وذلك في مجال القياس والإفصاح المحاسبي.

7- **اختيار منهج البحث:** تم الاعتماد في إعداد هذا البحث على المنهج الاستنباطي بأداتيه الوصف والتحليل لتغطية الإطار النظري بالرجوع إلى أدبيات الدراسات المحاسبية المختلفة وباستخدام المنهج الاستقرائي بإجراء دراسة مقارنة أسس القياس والعرض والإفصاح المحاسبي وفق النظام المحاسبي المالي مقارنة بما تحدده المعايير المحاسبية ومعايير الإبلاغ المالي الدولية.

8- **الخاصية التطورية لأدوات البحث:** تمثلت أدوات البحث في الكتابات والدراسات والأبحاث التي تطرقت لهذا الموضوع وكذا إصدارات هيئة التوحيد المحاسبي، غير أن الأداة الأساسية للبحث وهي المعايير المحاسبية ومعايير الإبلاغ المالي الدولية خلال فترة البحث، كانت متطورة ومتغيرة بتغير متطلبات البيئة المحاسبية والممارسات التي يجب أن توافقها.

9- **الدراسات السابقة** : نظرا لحداثة الموضوع على الساحة الوطنية، فإن الدراسات التي تناولت القياس والإفصاح المحاسبي وفق النظام المحاسبي المالي ما زالت في بدايتها وما تم التطرق إليه كان من خلال تناول مواضيع أخرى ذات صلة وليس معالجة مباشرة، وما يلاحظ أن هذه الدراسات لم تتناول الفجوة الزمنية التي حدثت بين النظام المحاسبي المالي والمعايير المحاسبية الدولية التي قطعت أشواطا متقدمة في مجال القياس والإفصاح والعرض، وتأكد ذلك بالتوجه نحو استراتيجية جديدة من خلال إصدار معايير الإبلاغ المالي الدولية التي تحمل العديد من الإجراءات والالتزامات في الممارسات المحاسبية. ومن هذه الدراسات حسب التسلسل الزمي لإعدادها ما يلي:

1- مداني بن بلغيث، **أهمية إصلاح النظام المحاسبي للمؤسسات الجزائرية في ظل أعمال التوحيد الدولية– بالتطبيق على حالة الجزائر**، أطروحة دكتوراه، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، جامعة الجزائر، 2004.

بينت الدراسة مدى أهمية إصلاح النظام المحاسبي للمؤسسات في ظل أعمال التوحيد الدولية، بإبراز ملامح الإطار الدولي للتوحيد والتوافق المحاسبيين، والإشارة إلى القوائم المالية عند تطرقه للإطار التصوري لمجلس معايير المحاسبة

الدولية، وكنتيجة لما سبق، إبراز التجربة الجزائرية في ميدان التوحيد المحاسبي، ثم تناول متطلبات الإصلاح المحاسبي في ظل تطور الأوضاع الاقتصادية والسبل الكفيلة بتفعيلها.

وخلصت الدراسة إلى أن إصلاح النظام المحاسبي للمؤسسات بات أمرا ضروريا لضمان مسايرة الممارسة المحاسبية لكافة المستجدات والتحولات العميقة التي تعرفها الجزائر. فكانت دراسة عامة للإصلاح المحاسبي ونتائجه.

2- شعيب شنوف، **الممارسة المحاسبية في الشركات المتعددة الجنسيات والتوحيد المحاسبي العالمي**، أطروحة دكتوراه في العلوم الاقتصادية، جامعة الجزائر 2007.

تناولت الدراسة مدى أهمية وضرورة التوحيد المحاسبي، بعرض أهمية المحاسبة الدولية وتحليل طبيعة التوافق والتوحيد المحاسبين الدوليين وطرح المشاكل المحاسبية على المستوى الدولي، وموقع الجزائر من هذا التوافق، وقد توصلت الدراسة إلى عدة استنتاجات وتوصيات منها:

- ضرورة تبني أساليب جديدة في مجال الإعلام المالي والاقتصادي.
- اعتماد المعايير المحاسبية الدولية في مجال إعداد التقارير والقوائم المالية.
- الممارسة المحاسبية من خلال المخطط المحاسبي الوطني أصبحت لا تتماشى مع الظروف والتحولات الحالية لاقتصاد الجزائر، فكان من الضروري تبني أساليب جديدة في مجال العمل المحاسبي.

3- حواس صلاح، **التوجه الجديد نحو معايير الإبلاغ المالي الدولية**، أطروحة دكتوراه دولة، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير جامعة الجزائر، 2008.

بعد دراسة وتحليل مختلف الجوانب لمعايير الإبلاغ المالي الدولية والتوجه الدولي لتبني هذه المعايير أو التوافق معها، توصلت الدراسة إلى ما يلي:

-استخدام لغة واحدة مقبولة عالميا وهي معايير الإبلاغ المالي سيؤدي إلى تشجيع الاستثمار وتوسيع الأعمال الاقتصادية، وهذه المعايير تتصف بالحيادية وتتوفر حولها ثقة كبيرة مما يقلل من فرص حدوث هزات مالية قد تؤدي إلى إفلاس وتلاشي العديد من المؤسسات الكبرى منها والصغرى.

- مراجعة الاعتماد في إعداد القوائم المالية على معلومات محاسبية ملائمة التي تتأثر بالفروض والمبادئ المحاسبية منها مبدأ التكلفة التاريخية الذي يتجاهل التغيرات في الأسعار التي تحدث من فترة لأخرى، وحالات التضخم التي لا تكاد يفلت منها اقتصاد أي دولة.

- من غير الملائم أن تعمل السياسات المحاسبية والقائمين عليها بمعزل عن التطورات الاقتصادية المهمة وانعكاساتها على جودة المعلومات المحاسبية ومدى ملاءمتها لاتخاذ القرارات.

– من الواجب إعطاء القيمة العادلة مزيدا من الاهتمام لتحل محل التكلفة التاريخية، إذ أنه من المتوقع أن يؤدي استخدامها دورا جوهريا في الارتقاء بالإبلاغ المالي والمحتوى الإعلامي للتقارير المالية التي تتطلب معلومات عالية الجودة وتمتاز بالشفافية والقابلية للمقارنة دون التفاصيل في هذا المجال.

4- مختار مسامح، **توحيد أنظمة مراقبة حسابات الشركات التجارية في دول اتحاد المغرب العربي، ما بين الضرورة الاقتصادية والتجارية وخصوصيات التشريعات الوطنية والمحلية**، أطروحة دكتوراه العلوم، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، جامعة الحاج لخضر باتنة، 2011.

بعد تتبع تطور النظرية المحاسبية خاصة فرعها الجديد المهتم بالمحاسبة الدولية والمعايير المحاسبية و معايير التدقيق ومتابعة خاصة لمحاولات الهيئات الدولية العمل على تقليل الفوارق الموجودة في الممارسات المحاسبية بين مختلف الدول مع الإشارة جوانب ترتبط بالقياس والإفصاح المحاسبي في القوائم المالية، انطلقت الإشكالية من الاهتمام بالواقع المحاسبي المغاربي بإعطاء المحاسبة أهمية خاصة باعتبارها ليست أداة ترجمة الوقائع الاقتصادية فقط، بل يمكنها التأثير فيها وذلك بدراسة إمكانية توحيد الأنظمة المحاسبية في دول اتحاد المغرب العربي.

وخلصت الدراسة إلى أنه يمكن إدخال المزيد من التعديلات والتحسينات على التشريعات المغاربية المحاسبية أو الاقتصادية والجبائية الأخرى حتى يتحقق هذا التوحيد. دون التطرق للجوانب الأساسية وهي القياس والإفصاح المحاسبي التي تعتبر محور التوحيد المحاسبي.

5- Lakhdar Khellaf, les Normes Internationales de Comptabilité (IAS-IFRS) et leur Application en Algérie Cas du Système Comptable Financier Algérien (SCF), thèse de doctorat es sciences, Faculté des Sciences Economiques, Commerciales et Sciences de Gestion, Université El -hadj Lakhdar , Batna, 2014

خلصت الدراسة إلى أن مسعى التوحيد الدولي للمحاسبة موجه أساسا لتلبية احتياجات اقتصادات الدول الرأسمالية المتقدمة، ويستند أساسا على معايير المحاسبة الدولية لتحديد أساس مشترك لإعداد قوائم مالية موحدة لجميع الشركات لضمان الدقة والمقارنة بينها، مما يسمح للمستخدمين، خصوصا المستثمرين، اتخاذ القرارات السليمة. وبالمثل فقد استفاد نظام المحاسبة المالية الجزائري من مزايا التوافق مع المعايير المحاسبية الدولية وإمكانية تقديم معلومات مالية موثوقة، غير أن المؤسسات الاقتصادية واجهت عدة صعوبات عند عملية التطبيق الفعلي للنظام المحاسبة المالية خاصة عند عملية الانتقال وتأخر نشر النصوص التنظيمية المتعلقة بعملية بالنظام المحاسبي المالي وبالمهنيين في مجال المحاسبة.

ولضمان التطبيق السليم للنظام المحاسبي المالي، من الضروري تفعيل سوق الأوراق المالية الوطنية من خلال تشجيع الكيانات على الإدراج فيها بتسهيل إجراءات الشراكة الوطنية والدولية.

عموما، يظهر موضوع القياس والإفصاح المحاسبي في الدراسات المذكورة، إما كجزء من الإطار العام لموضوع البحث، أو دراستها من خلال بعض المعايير المحاسبية الدولية. دون الوصول إلى تقييم النظام المحاسبي المالي وما يمكن فعله لكي يساير التطورات الحاصلة في شتى المواضيع التي تظهر على الساحة الدولية وتتناولها هيئة التوحيد المحاسبي الدولية من خلال المعايير المحاسبية التي يتم إصدارها.

لذلك تأتي هذه الدراسة كمحاولة للإلمام بمختلف جوانب القياس والإفصاح المحاسبي كما تناولتها المعايير المحاسبية الدولية، والنظام المحاسبي المالي قي الجزائر، بما في ذلك جانب أسس القياس والإفصاح المحاسبي الذي لم يتم التركيز عليه في الدراسات السابقة حسب ما تم تعديله وإضافته من معايير وتفسيرات نظرا للخاصية التطورية للمعايير المحاسبية، وبالتالي أثر الفارق الزمني بين تجسيد النظام المحاسبي المالي والأبعاد التي أخذتها هذه المعايير. كما تأتي هذه الدراسة زمنيا على خلاف لبعض الدراسات السابقة بعد استكمال النصوص التنظيمية للنظام المحاسبي المالي من مراسيم تنفيذية وقرارات ودخوله حيز التنفيذ في 2010/1/1. كما أن موضوع القياس المحاسبي على عكس الإفصاح المحاسبي لم يأخذ أبعاده في هذه الدراسات.

10- **تصميم البحث:** لتحقيق الهدف من هذا البحث، والإجابة على الإشكالية المطروحة، والأسئلة الفرعية لها واختبار الفرضيات، يتم تقسيم البحث كما يلي:

- الفصل الأول: يتناول التأصيل العلمي للممارسات المحاسبية بدراسة تمهيدية لأصول وممارسة المعارف المحاسبية.
- الفصل الثاني: يتضمن عرض المعرفة المحاسبية وفق المعايير المحاسبية ومعايير الإبلاغ المالي الدولية من خلال عرض القوائم المالية وفق المعايير المحاسبية ومعايير الإبلاغ المالي.
- الفصل الثالث: يخصص لدراسة المفاهيم العامة للقياس والإفصاح المحاسبي وكذا أسس وطرق تقييم عناصر القوائم المالية وآليات الإفصاح المحاسبي عن المعلومات المالية وفق المعايير المحاسبية ومعايير الإبلاغ المالي الدولية.
- الفصل الرابع: يظهر محتوى النظام المحاسبي المالي في مجال العرض والإفصاح والقياس، بعرض تطور أسس القياس والإفصاح المحاسبي وفق المعايير المحاسبية والإبلاغ المالي الدولية وأبعاد ما وصل إليه النظام المحاسبي المالي في هذا المجال.
- الفصل الخامس: يتم فيه تقديم إطار مقترح لتحديث النظام المحاسبي المالي، لإعطاء محتواه أبعاد دولية للقياس والإفصاح وفق المعايير المحاسبية ومعايير الإبلاغ المالي الدولية.

الفصل الأول

التأصيل العلمي للممارسات المحاسبية

تمهيد

تصنف المحاسبة ضمن العلوم التي تمتاز بمعرفة لها مادة علمية خاصة بها، تم الوصول إليها عن طريق البحث العلمي والخبرة المهنية معاً عبر مراحل مختلفة من الزمن، حيث تعتمد على استخدام القدرات المعرفية المتراكمة لدى المحاسبين في الحكم على الكثير من الأحداث الاقتصادية والمالية التي تواجه العمل المحاسبي.

ونظراً لخصوصية النظرة إلى المحاسبة والحاجة المستمرة إلى العمل المحاسبي في نطاق أي مجتمع من المجتمعات فقد احتلت المعرفة المحاسبية أهمية كبيرة إلى جانب العديد من المعارف العلمية الأخرى، لدرجة أن مفهوم وآليات إدارة المعرفة قد أثرت بشكل كبير على الممارسات المحاسبية.

فقد تطورت العديد من هذه الممارسات من ناحية، كما تطورت المعايير المحاسبية المرتبطة بهذه الممارسات من ناحية أخرى، وأصبح للمحاسبة بعدا وظيفيا كعلم تجاوز اهتمامها الإطار الإجرائي الخاص بأساليب التسجيل والتبويب للبيانات، كما أصبح أمر إدارة المعارف المحاسبية وتطويرها وتوحيدها إدارة علمية ومنهجية أمرًا حتميًا، نظرًا للتأثير الكبير لهذه الآليات في المعارف المحاسبية المستخدمة التي تمس بشكل مباشر الخصائص الواجب توافرها في المعلومات المحاسبية، مما يضمن فاعليتها في اتخاذ القرارات ويجعلها قابلة للمقارنة على أسس موضوعية ومنطقية.

المبحث الأول: طبيعة المعارف المستخدمة في الممارسات المحاسبية

لم ترقَ الممارسات المحاسبية لدرجة أن تكون معارف علمية لكونها غير متكاملة ولم تتأصل علميا بمرور الزمن وبالمقابل فإن المعارف المحاسبية المستخدمة في الممارسات العملية لا تزال في مرحلة النضج والتطور، ومع أنها تنمو وتتزايد وتتراكم عبر مراحل تكوينها بشكل مستمر وسريع، بفعل التغيرات السريعة الحاصلة في المجالات الاقتصادية العلمية، التقنية والثقافية متأثرة بعاملي الزمان والمكان، إلا أن المعارف المتراكمة لم تأخذ حتى الآن الوقت الكافي ليتحقق المنهج العلمي في إعدادها، وبالتالي المعلومات التي تقدُّمها المحاسبة تحتاج إلى الموضوعية العلمية، من هنا تأتي أهمية أبحاث صياغة نظرية علمية للمحاسبة.

المطلب الأول: التاريخ المحاسبي ومراحل تكوين المفهوم العام للمحاسبة

يشير استقراء تاريخ المحاسبة وواقعها الراهن إلى أنها كانت، ولا تزال تهتم بموضوع توفير المعلومات المحاسبية والمالية لتلبية احتياجات مستخدميها لاتخاذ القرارات الاقتصادية الملائمة، باعتبار أن المحاسبة مجالا معرفيا متخصصا تقوم فيه المعارف المحاسبية المتراكمة بدور أساسي في توليد المعلومات اللازمة تماشيا مع التطورات الحاصلة في مجال المال والأعمال.

1- **التاريخ المحاسبي وأهمية دراسته:** لفهم واقع المحاسبة في الحاضر يجب تسليط الضوء على التاريخ المحاسبي في الماضي. فالحاضر هو امتداد طبيعي وحتمي للماضي. كما أن دراسة تاريخ المحاسبة وتطورها مهم جدا لفهم وتقييم الممارسات المحاسبية الحالية والمستقبلية، وكذلك فهم الدعامات الأساسية المكونة للتنظيمات ذات العلاقة بحقل المعرفة.

1-1**مفهوم التاريخ المحاسبي:** هو دراسة للتطور والارتقاء في الفكر المحاسبي والتطبيقات المحاسبية والمؤسسات المحاسبية كاستجابة للتغيرات في البيئة والحاجات الاجتماعية. كما أن التاريخ المحاسبي يدرس أيضا التأثير الذي أحدثه هذا التطور على البيئة.[1] فهو يعبر إذن عن عملية انتشار وانتقال الأفكار المحاسبية من دولة إلى أخرى، في حين يشتمل البعد العالمي للمحاسبة على محاولات التوافق والتوحيد المحاسبي للحصول على مستويات متشابهة من الإفصاح وطرق متشابهة للقياس بين الدول.

[1] أحمد رياحي بلخاوي، تعريب رياض العبد الله، مراجعة طلال الجحاوي، **نظرية محاسبية**، دار البزاوي العلمية للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، 2009، الجزء الأول، ص 35.

ومن المواضيع التي تشكل أداة مهمة للبحث في التاريخ المحاسبي هناك تقاليد مهنة المحاسبة والمنظمات المحاسبية، المنظور الكلي للتطور المحاسبي، تطوير مجالات محاسبية معينة، هيكل البحوث التاريخية في المحاسبة وطرق القيام بالبحث المحاسبي.

2-1 **أهمية دراسة التاريخ المحاسبي**: تظهر أهمية دراسة التاريخ المحاسبي من خلال ما يلي:

- التاريخ المحاسبي مهم للتعليم باعتباره إرث في التعليم والتطبيق والتنظير المحاسبي.
- التاريخ المحاسبي مهم للسياسة بتسليط الضوء على مداخيل التنظيم المحاسبي الذي تبنته الدول وبالتالي إبراز الجوانب السلبية والإيجابية ميدانيا لكل مدخل وأثر ذلك على الممارسات المحاسبية والعلاقات الدولية.
- يمكّن التسجيل التاريخي المحاسبين والمنظرين من إسناد الدراسات إلى أحداث ماضية لغرض التوصل إلى تحليلات وتفسيرات للتطورات التاريخية في الفكر المحاسبي، ومحاولة تقييم الممارسات المحاسبية القائمة حاليا بمقارنتها بالطرق المستخدمة في الماضي وإيجاد الحلول المناسبة للمشاكل المحاسبية.
- تعتبر عملية التحليل والتفسير للتاريخ المحاسبي مدخلا أساسيا للتنظير المحاسبي، لغرض تطوير نظرية المحاسبة قياسا لما تم التوصل إليه من نظريات عبر المراحل التاريخية للبحث المحاسبي.
- يوفر دراسة التاريخ المحاسبي إجابات وتفسيرات لمعظم الأحداث المهمة التي أدت إلى تطور المحاسبة المعاصرة.

2-مؤشرات تكوين المفهوم العام للمحاسبة

بتظافر عدة عوامل اقتصادية وسياسية واجتماعية وفكرية بدأت المحاسبة تأخذ مكانتها كعلم بين العلوم الأخرى عبر مراحل مختلفة، بحيث أن كل مرحلة ليست بديل للتي تسبقها ولكنها مراحل مكملة لبعضها، وقد تميزت بظهور عدة مؤشرات تدل على تكوين مفهوم عام للمحاسبة، منها ما يلي:

2-1 **تكوين الجانب الفني للمحاسبة**: يشير الأدب المحاسبي الوصفي لتاريخ المحاسبة إلى أنها لم تتطور كعلم مجرد ولكن تطورت استجابة للعوامل الاقتصادية والاجتماعية، ويبين ذلك، تطور نظام القيد المزدوج للتسجيل المحاسبي والذي جاء طبيعياً وليس من أي نظرية مسبقة لتلبية الاحتياجات المختلفة، وعلى الرغم من أن نظام القيد المزدوج عرف توسع استخدامه بإيطاليا، إلا أنه انتشر لاحقا بكل أوروبا ودول العالم الأخرى، مسجلا بداية بسيطة ومشابهة للمحاسبة الحديثة في العالم.

فهو يعتبر مرحلة تطويرية هامة في التوصل إلى أسلوب للمحاسبة للتسجيل الفني اللمعاملات القائمة بين أطراف العلاقة، خاصة بعد ظهور المشروعات المشتركة في انجلترا خلال القرن التاسع عشر في شكل شركات مساهمة

وقد جعل ذلك من الأداة المحاسبية وسيلة للتفرقة بين رأس المال والدخل من جهة، ووسيلة تتميز بدقتها لما تحويه من نظام الضبط الذاتي الذي يؤدي إلى اكتشاف الأخطاء وإمكانية مراجعة العمل المحاسبي وتصحيحه من جهة ثانية.

2-2 **انفتاح المحاسبة على العلوم الأخرى:** من دراسة تاريخ المحاسبة يتضح أن المحاسبة وليدة ظروف اقتصادية وقانونية واجتماعية ارتبطت بظهور الحاجة إلى منهجية معينة لإثبات العمليات والأحداث المالية منذ القدم. ثم تطورت كوسيلة وليس كهدف، لخدمة الإدارة والمجتمع على شكل إضافات نوعية تنبع من التغيرات في البيئة الاقتصادية والاجتماعية، وبدأ تعليم المحاسبة يستخدم الأمثلة العملية والعلمية لفهم وتطبيق المحاسبة بالاعتماد على مختلف المعارف التي توفرها باقي العلوم الأخرى، خاصة بعد تنوع فروع المحاسبة فمن المحاسبة المالية إلى المحاسبة الإدارية والمحاسبة الاجتماعية، الأمر الذي تطلب دراية واسعة بتطور العلوم الأخرى وما يمكن أن تقدمه لخدمة المجال المحاسبي.

3-2 **تحديد طبيعة المحاسبة:** رافقت المحاسبة نشوء الحضارة وتطورها، ولم تكن مجرد نظام كمي مدين ودائن، بل كانت تلبي متطلبات التطور الاجتماعي والاقتصادي والسياسي. ولذلك تطور المفهوم العام للمحاسبة وأصبح بالإمكان التعبير عن طبيعة المحاسبة ومضمونها من خلال ثلاث زوايا أساسية هي:

1-3-2 **المحاسبة كفن ونشاط:** بالإشارة إلى سير العمل في المحاسبة، فقد عرفت لجنة المصطلحات التابعة للمعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين AICPA (American Institute of Certified Public Accountants) المحاسبة على أنها فن تثبيت وتصنيف وتلخيص بشكل كبير، باستخدام تعبيرا نقديا عن صفقات وأحداث مالية جزئيا على الأقل، ثم تفسير النتائج المترتبة عن ذلك.[1] فإذا اعتبرت المحاسبة فنا أو حرفة، فإنه يتوجب تعليم المهارات المحاسبية الضرورية لكي يكون المحاسب صاحب حرفة متمكن منها، وهذا ما يبرر المدخل المهني للمحاسبة.

ومن جانب آخر، تظهر المحاسبة كنشاط خدمي، وظيفتها توفير معلومات كمية، أساسا ذات طبيعة مالية بشأن المؤسسات الاقتصادية، والتي يستهدف منها أن تكون نافعة لصنع القرارات الاقتصادية، أي الخيار العقلاني من بين بدائل أو مسارات العمل المتاحة.[2]

2-3-2 **المحاسبة كمهنة:** ونظرا لأن التنظير المحاسبي لم يقدم حلا علميا لكثير من المشاكل المحاسبية، فقد جاء الحل في مهنة المحاسبة نفسها من خلال الممارسة العملية وتدعم هذا الاتجاه، بإصدار المعايير المحاسبية الدولية ومعايير الإبلاغ المالي التي بدأ تطبيقها على النطاق الدولي مما يؤكد سيطرة المحاسبة كمهنة.

---

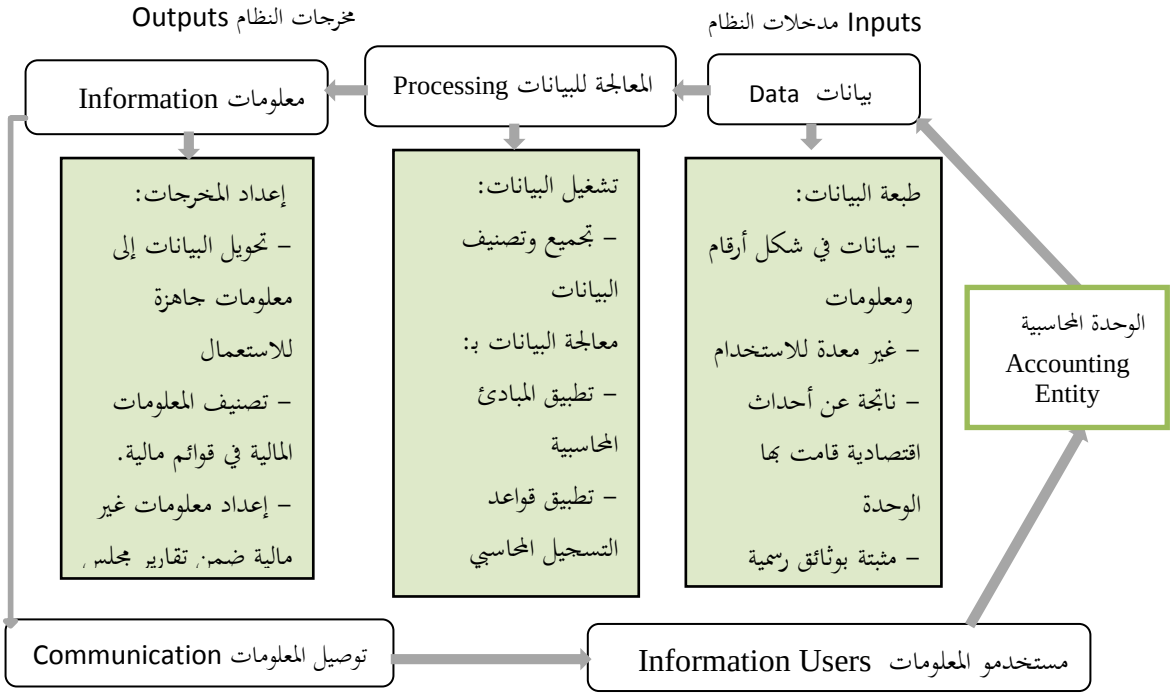
[1] "Review and Resume" **Accounting Terminology**, Bulletin No 1, New York, American Institute of Certified Public Accountants, 1953, paragraph 5.

[2] APB Statement, No 4, **Basic Concepts and Accounting Principles Underlying Financial Statement of Business Enterprises** (New York, American Institute of Certified Public Accountants, 1970, paragraph 40. P 21.

2-3-3 **المحاسبة كعلم:** توصف المحاسبة من حيث كونها علم نتيجة الاعتماد في بناء كثير من معارفها على قواعد علمية تمثل مجموعة الفرضيات المنطقية المرتبطة بالعمليات والأحداث المالية. غير أن اعتبار المحاسبة كعلم قائم بذاته يتطلب منظورا فكريا واسعا لتعليم نماذج القياس المحاسبي والإفصاح وكل ما يتعلق بالفكر المحاسبي، بمنهجية علمية تمكن من فهم الممارسات المحاسبية والقدرة على التعامل بشكل أفضل مع أي تغيرات تظهر أثناء التطبيق الميداني.

2-3-4 **المحاسبة كنظام للمعلومات:** توصف المحاسبة من حيث طبيعة نشاطها بأنها نظام للمعلومات يعتمد على القياس والتوصيل للمعلومات المالية. وهي تتكون من ثلاث مراحل متتابعة، الشكل رقم(I- 1) الأولى المدخلات من البيانات والثانية تتصل بالتشغيل والأخيرة بالمخرجات ضمن القوائم المالية مشكلة بذلك عناصر لنظام المعلومات المحاسبي.

شكل رقم (I- 1) ترابط عناصر نظام المعلومات المحاسبي



المصدر: تم إعداد الشكل بالاعتماد على المرجع : زهير عمر دردر، **دور مبدأ الإفصاح في مفهوم الوقتية في تفعيل سوق الأوراق المالية**، المؤتمر الوطني الأول ، طرابلس، ليبيا، 12/06/ 2006.

بالنظر إلى المحاسبة في مفهومها كنظام لتوفير المعلومات يتكون من ثلاث أجزاء (مدخلات وعمليات ومخرجات)، ويحكم كل جزء من هذا النظام، أسس ومبادئ وقواعد وإجراءات محاسبية يتم اتباعها وفق تسلسل منطقي تفرضه قواعد التسجيل والتنظيم، لغرض تشغيل البيانات الناتجة عن العمليات المالية المعبرة عن الأحداث

الاقتصادية التي تقوم بها المؤسسة، وتؤدى هذه العمليات بمجملها إلى إنتاج معلومات مالية وغير مالية يتم توصيلها إلى متخذ القرار الداخلي والخارجي، ضمن قوائم مالية يتم إعدادها وفق أسس عرض محاسبية.

2-4 **توسع المنظور العام للمحاسبة:** سواء تم تناول مفهوم المحاسبة كعلم أو كمهنة أو كنظام للمعلومات فإنها يجب أن ترتبط بالأعمال والأنشطة محل اهتمامها لمعالجتها وفق مبادئ وأسس علمية، وبذلك يتحقق مضمونها النهائي من حيث طبيعة مخرجاتها، بأنها لغة الأعمال والمال، وعليه يندرج المنظور الواسع للمحاسبة ضمن الأوجه المختلفة لصياغة وتطوير نظريات محاسبية مختلفة، ومن هذه الأوجه ما يلي:

2-4-1 **المحاسبة لغة تواصل:** ينظر إلى المحاسبة على أنها مجموعة من الأساليب والطرق الفنية الضرورية لمجالات محددة ولغة الأعمال التجارية، يتم بها من خلال القوائم المالية الإبلاغ عن النشاطات التجارية المتنوعة للمؤسسة لإصدار أحكام واتخاذ قرارات حسب درجة فهمه واستيعابه للغة التواصل.

2-4-2 **المحاسبة مصدر للمعلومات:** يفترض في المحاسبة أن تمثل عملية يتم من خلالها ربط مصدر معلومة بمجموعة مستخدمين لها باستعمال اللغة المحاسبية، بحيث يكون التوافق بين الجانب النظري والميداني، فهي بذلك تحقق معلومات حول السلوك الاقتصادي الناتج عن نشاطات المؤسسة ضمن بيئتها وذلك من خلال عرض القوائم المالية و مختلف الوسائل التي تساعد على الإبلاغ المالي.

2-4-3 **معلومات المحاسبة سلعة اقتصادية:** تعتبر المعلومات المحاسبية كسلعة ناتجة من نشاط اقتصادي، بما أن هناك طلب على معلومات متخصصة، وأن المحاسبين قادرين على انتاجها أي سوق لعرض وطلب المعلومات المالية والمحاسبة تمثل مجالا لتنظيمها وإصدارها.[1]

المطلب الثاني: التراكم المعرفي للمحاسبة

تمثل المحاسبة أحد فروع المعرفة التي تختص بإشباع حاجات المستخدمين من المعلومات المحاسبية، لتمكينهم من اتخاذ القرارات الاقتصادية السليمة. ولأنها حديثة الوحود نسبيًا، قياسًا بفروع المعرفة الأخرى، فإن المعلومات التي تقدمها تفتقر إلى الموضوعية، والفعالية، بسبب تغير وتنوع الأسس النظرية والعملية الناظمة لعملية توليد المعلومات.

1-مفهوم المعرفة المحاسبية

يعبر عن المعرفة بأنها مجموعة المعاني، التصورات، الآراء والمعتقدات التي تتكون لدى الإنسان نتيجة لمحولاته المتكررة لفهم الظواهر والأشياء المحيطة به بشكل متواصل.

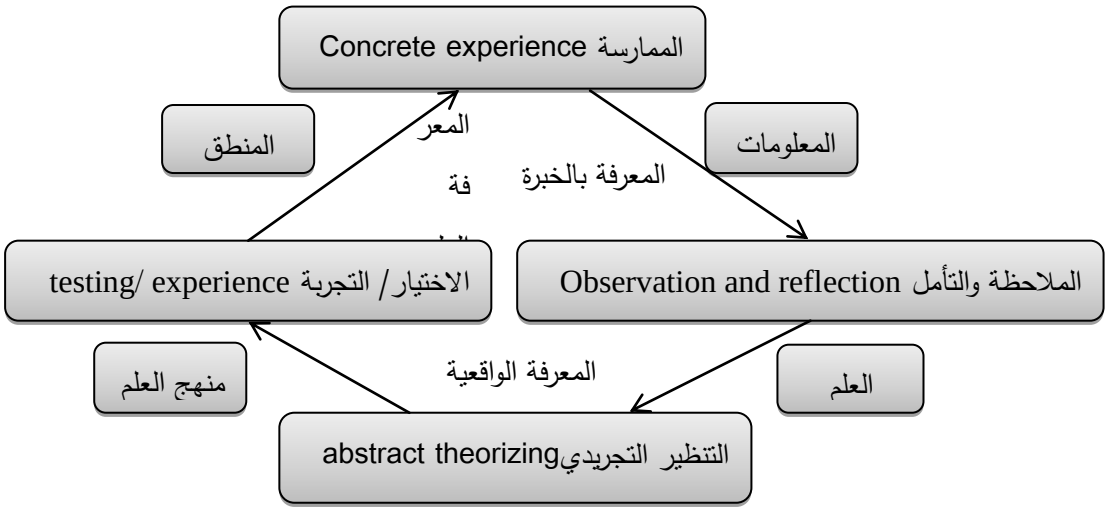
[1] أحمد رياحي بلخاوي، **مرجع سبق ذكره**، الجزء الأول، 2009، ص 139.

وقياسا على ذلك يعبر المفهوم العام للمعرفة المحاسبية على أنه مجموعة الحقائق والقوانين التي ترافق العمل المحاسبي وتنظمه. إنها بالتحديد كافة المعلومات المتاحة للممارسين التي تمكنهم من القيام بالعمل المحاسبي، وهي بذلك المرجعية الأولى والأخيرة للتطبيق العملي. تتمثل هذه المعارف بمجموعة المفاهيم (المصطلحات وتعريفاتها) وبالفرضيات والمبادئ والمعايير والقواعد المحاسبية التي تشكل في مجموعها مجالا معرفيا متخصصا أُطلِق عليه مصطلح "المحاسبة" اختص بإشباع احتياجات المستخدمين إلى المعلومات المحاسبية، لتمكينهم من اتخاذ القرارات الاقتصادية السليمة.

2- اكتساب المعرفة المحاسبية

يكتسب الإنسان من خلال الممارسة الفعلية لأحداث مجموعة المعارف المحاسبية، شأنها شأن بقية معارف العلوم الأخرى، ويمكن تصنيف المعارف المتراكمة في مختلف المجالات إلى ثلاث مجموعات أساسية هي المعرفة الواقعية أو الفعلية، المعرفة بالخبرة أو بالممارسة والمعرفة العلمية. بحيث تمثل المعرفة الواقعية والمعرفة العلمية إضافات إلى معرفة الفرد.[1] الشكل رقم (I-2)، وتكون العلاقة دائرية لصورة اكتساب أنواع المعرفة.

الشكل رقم (I-2): نموذج اكتساب الإنسان للمعرفة



المصدر: أحمد رياحي بلخاوي، **نظرية محاسبية**، تعريب رياض العبد الله، مراجعة طلال الجحاوي، دار البزاوي العلمية للنشر والتوزيع عمان الأردن، الطبعة العربية، الجزء الثاني، 2009، ص 14.

يظهر الشكل أنه نتيجة الترابط بين بين الممارسة العملية لإنتاج المعلومات وبالملاحظة والتأمل للأحداث ومعالجتها يتطور العمل الفكري بوضع نظريات بناء على منهج علمي يتم اختبارها ميدانيا من خلال الممارسة المحاسبية مرة أخرى، وفي هذه الحلقة الدائرية تتكون ثلاثة أنواع من المعارف هي:

[1] أحمد رياحي بلخاوي، **مرجع سبق ذكره**، الجزء الثاني، 2009، ص 12.

– المعرفة بالخبرة؛ تتكون نتيجة الممارسة الميدانية انطلاقا من المعلومات المجمعة، وبذلك فهي تنسب إلى الفرد.

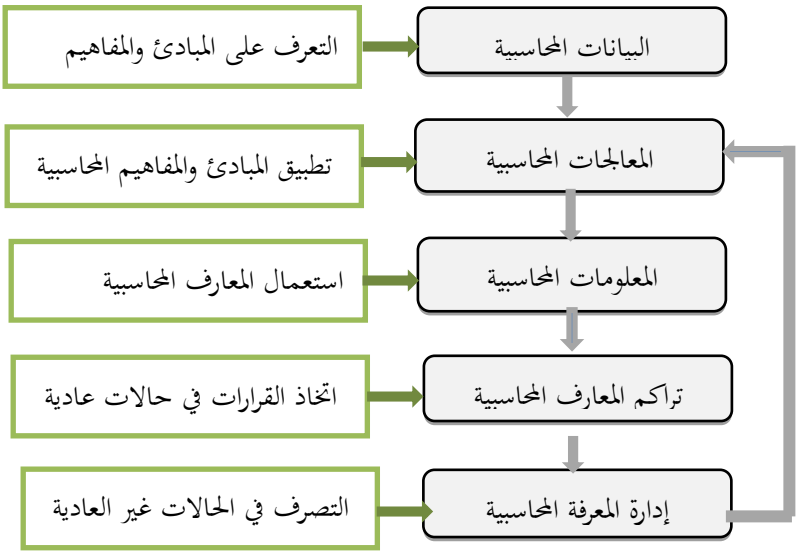
– المعرفة الواقعية (التنظير التجريدي)؛ تتكون من المعرفة المنسقة التي تنشأ من الملاحظة والدراسة والتجريب والتي تتم بهدف التعرف على طبيعة وأصول الظواهر التي تخضع للملاحظة والدراسة، وتتحقق هذه المعرفة في المجال المحاسبي بإصدار المعايير المحاسبية بعد الدراسة والملاحظة وإعادة النظر في الممارسات السارية.

– المعرفة العلمية؛ تتكون بمنهج علمي وفلسفي وتخضع للاختبار، وفق مجموعة الإجراءات الذهنية التي يستخدمها الباحث وهو ما يحاول المنظرون والمهتمون بالأبحاث المحاسبية القيام به في إطار صياغة نظرية محاسبية يتم بناؤها على أسس علمية وباتجاهات موحدة.

3- مميزات التراكم المعرفي للمحاسبة

ابتدأت المحاسبة ضمن مراحل تطورها بوصفها مهنة أولاً، بما يعني أن الممارسة العملية كانت الأساس في تكوين الإطار النظري للمحاسبة وتحديده فيما بعد، ومن هذا المنظور لظهور المحاسبة، فقد مرت المعرفة المحاسبية المستخدمة في الممارسة بمراحل مختلفة،انطلاقا من تحديد المبادئ والمفاهيم المحاسبية ووصولا إلى عملية إدارة المعرفة المحاسبية.

الشكل رقم (I- 3) مراحل تراكم المعرفة المحاسبية



المصدر: تم إعداد الشكل بالاعتماد على المرجع: أحمد رياحي بلخاوي، **مرجع سبق ذكره**، الجزء الثاني، 2009، ص 12.

تمر المعرفة المحاسبية بمراحل منطقية لبنائها وتداولها كغيرها من المعارف الأخرى، مع الأخذ بعين الاعتبار بعض الخصوصيات التي تتميز بها، على أساس ما يلي:

– لا ينظر إلى المعرفة المحاسبية على أنها مطلقة ومعرفة فكرية حقيقية ونهائية، بل على العكس، يجب أن تكون دائما معرضة للبحث العلمي وتتحقق الاستمرارية والتقدم في حقل المعرفة المحاسبية.

– معظم الأدلة الميدانية حول المحتوى المعلوماتي للأرقام المحاسبية المالية تستند إلى تصاميم وافتراضات البحث العلمي.

– المعرفة المحاسبية، دورية تبدأ عند تكوينها ثم تنظيمها وتقاسمها واستخدامها ثم تجديدها وتحسينها. وذلك انطلاقا من الحصول على البيانات المحاسبية إلى غاية التحكم فيها وإدارتها.

فهي إذن، مزيج من الأفكار العلمية والخبرة، نتيجة البحث والدراسة الدقيقة والمضبوطة بهدف توضيح المشاكل المحاسبية وحلها. غير أن الدراسات السابقة لم تعالج مسألة توحيد المعرفة المحاسبية من منظور معرفي شامل، ولم تقدم لذلك حلا نهائيًا لها، ولكنها تبقى جاهزة في فكر المنظِّرين والممارسين للسعي نحو تقديم المزيد من المساهمات العلمية الجادة.[1]

4- خصائص المعرفة المحاسبية

يجب أن تتصف المعرفة المحاسبية بمختلف مستوياتها وأنواعها بمجموعة من الخصائص تجعلها ذات جدوى في بناء المعرفة المحاسبية على أسس علمية كغيرها من المعارف، ومن هذه الخصائص ما يلي:

4-1 **التنظيم المنهجي**: عمليات تراكم المعرفة المحاسبية ونشرها واستخدامها وتجديدها وتطويرها يجب أن تكون وفق آلياتِ عمل منهجية وعلمية مدروسة وواضحة، للوصول إلى معلومات محاسبية علمية منطقية ثابتة، موحدة، تتصف معلوماتها بالخصائص النوعية المطلوبة، وهو ما لم يتحقق في الاتجاهات الحديثة في مساعي التوحيد المحاسبي بدليل تنوع اهتمامات الباحثين ومنظري المحاسبة في تتناول الجانب الفكري للوصول إلى حل مشكلات التوحيد على أرض الواقع كمحاولة ايجاد حلول لمشكلات القياس المحاسبي في الجانب التطبيقي، وتحديد المستوى الفعلي للإفصاح المحاسبي في القوائم المالية في جانبه المنطقي.

4-2 **الاستمرارية والاستقرار**: الاستمرارية في المحاسبة تعني أن كثيراً من عناصر الفكر والتطبيق من مبادئ وفروض ومفاهيم قد ثبت فائدتها مما أدى إلى استقرارها واستمراريتها في التطبيق بحكم العادة أو الممارسة، على الرغم من أنها تعود إلى تاريخ نشأة المحاسبة، نظرا لأن عملية تراكم الأعمال الفكرية والممارسات العملية تحتاج لفترة طويلة من الزمن ليتم تكوين المعرفة المحاسبية.

تتميز خاصية الاستمرارية بجوانب إيجابية وسلبية، فالجوانب الإيجابية تتمثل في الحفاظ على تراكم الخبرات وازدياد النمو المعرفي في مجالات المحاسبة وأساليبها وفنياتها التطبيقية. أما الجوانب السلبية لها فتتمثل في ما قد تترتب

[1] تيسير المصري، **توحيد المعرفة المحاسبية**، مجلة جامعة دمشق للعلوم الاقتصادية والقانونية، المجلد 23، العدد الأول 2007 ص ص10- 11.

عليه من جمود الفكر والممارسة، خاصة إذا كانت هناك مبادئ وقواعد محاسبية متعارف عليها لا زالت مطبقة على الرغم من انتقاد المبررات التي تستند إليها.

3-4 **مواكبة التغيير**: تستجيب المحاسبة للتغيرات الاقتصادية والاجتماعية لها القدرة على مواكبة التغيير الذي تشهده بيئة الأعمال الاقتصادية والاجتماعية، يعكس ذلك تطور مفاهيم العرض والإفصاح والقياس. إلا أن التغيير في المحاسبة يتميز بالبطء الشديد والمتحفظ لأنه لا يتم إلا بعد التأكد من ضرورته بشكل قاطع، فكثيراً من الأفكار والأساليب المحاسبية المتداولة حالياً لم تكن معروفة لدى المجتمع من قبل.

4-4 **التجديد والتطور**: تتطور عناصر المحاسبة عبر الزمن من خلال تراكم المعرفة المحاسبية وتجددها عبر أنشطة متنوعة في حالات تغييرها، تحسينها، توسيعها، تعميقها وتكييفها بتفعيل دور البحث العلمي عبر تناوله المعارف المتاحة لتحقيق تلك الغايات.

فالمعرفة المحاسبية بطبيعتها إذن دورية لا تتوقف عند حد معن، أي أنها دائما تتطوَّر وتتجدَّد عبر مجموعة عمليات يرافق كل منها مجموعة أنشطة. وفي هذا المجال يشير " إيجيري يوجي، Ijiri Yuji* إلى أن الغرض من هذه الممارسة هو توجيه الانتباه في حالة وجود حاجة ماسة لإجراء التغييرات، ومتى تكون هذه التغييرات المطلوبة ذات منفعة ولها فرصة كبيرة في التطبيق العملي.[1]

كما أن الاعتماد على المنهج العملي كأسلوب وحيد لتحديد مقومات العمل المحاسبي لا يشجع على البحث العلمي ويؤدي إلى تجميد الفكر المحاسبي. وتصبح مقومات لنظرية المحاسبية غير قابلة لمواكبة التغير المستمر والمتجدد للظروف الاقتصادية والاجتماعية.

ومن خلال ما سبق فإن المتتبع للمعرفة المحاسبية يجد عبر مراحل تطورها ارتباط كبير بين البيئة الاقتصادية والاجتماعية والبيئة المحاسبية ونتيجة لهذا الارتباط تميزت المعرفة المحاسبية بخصائص معينة جعلها قابلة لمسايرة الأحداث التي بدأت تأخذ أبعادا عالميا، مما استلزم التفكير في توحيدها حتى تأخذ المحاسبة مكانتها كعلم له قواعده وأسسه ومبادئه.

---

[1] Ijiri Yuji, **Theory of Accounting Measurement**, Studies in Accounting Reseach, No 10, Sarasota, FI,American Accounting Association, 1975, p 78.

*هو أحد الباحثين البارزين في علم المحاسبة، أمريكي من أصل ياباني، كتب عدة مؤلفات وله العديد من الأبحاث، ولا يمكن للباحث البحث في مواضيع تتعلق بالقياس المحاسبي، إلا وأن يذكر إسم العالم يوجي ايجيري، من أهم مؤلفاته Theory of accounting measurement .

المطلب الثالث: النظرية في مجال المعرفة المحاسبية

رغم أن نظرية المحاسبة موضوع متقدم في مجال المعرفة المحاسبية إلا أن الكتابات في نظرية المحاسبة ليس لها منهج خاص نظرا لاتساع موضوعاتها من جهة، وتشابكها فروعها واختلاف مداخل تناولها من جهة ثالثة.

فأهمية المحاسبة ترتبط في المجتمع بتوفير نظرية علمية تساير التطورات التي تحدث في عالم المال والاقتصاد والعمل على تطوير التطبيقات المحاسبية الجارية والمستجدات المتعلقة بها، ويمكن أن يتم استنباط المبادئ العملية لنظرية المحاسبية عن طريق الفروض المنطقية وأن تقاس سلامة تلك المبادئ عن طريق مدى اتفاقها مع أحد الفروض المنطقية التي حددها الباحثون في هذا الفرع.

1-مفهوم نظرية المحاسبة

النظرية في أبسط أشكالها، قد تكون مجرد اعتقاد، لكن لكي تكون النظرية مفيدة يجب أن تحظى بالقبول على نطاق واسع، وعلى أساس ذلك عرفت النظرية بصفة عامة على أنها مجموعة من المفاهيم والتعاريف والقضايا المترابطة التي تبرز نظرة منتظمة للظواهر، عن طريق تحديد العلاقات بين المتغيرات بهدف شرح الظواهر والتنبؤ بها.[1]

وتمثل النظرية استنادا قاموس ويبستر (Webster Dictionary) عام 1961 على أنها كم معرفي منظم، بحيث يمكن تطبيقه في ظروف متعددة وكثيرة نسبيا، وهي أيضا نظام من الفرضيات والمبادئ المقبولة وقواعد الإجراءات اللازمة للتحليل والتنبؤ وشرح وتفسير طبيعة سلوك مجموعة معينة من الظواهر.[2] فهي بذلك تشكل بيان منظم لمجموعة منسجمة ومترابطة من المبادئ الافتراضية والفكرية والواقعية والقوانين العامة الخاصة بالظواهر موضوع الدراسة والتي تشكل إطار مرجعي عام لحقل معرفة بحثي، بحيث تتميز بما يلي:[3]

– الاتساق والترابط المنطقي للعناصر المكونة لها (أهداف، مفاهيم، فرضيات ومبادئ)، وتوجيه السلوك بما يتفق مع القيم والأهداف.

– القدرة على تفسير وتقييم السلوك والظواهر محل الدراسة، والقدرة على التنبؤ بالسلوك من حيث دوافعه أو نتائجه.

---

[1] حسين القاضي،مأمون حمدان، **نظرية المحاسبة**.دار الثقافة للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، 2007 ،ص67 .

[2] ريتشارد شويدر، وآخرون، **نظرية المحاسبة**، تعريب خالد علي أحمد كاجيجي، إبراهيم ولد محمد فال، دار المريخ للنشر، الرياض المملكة العربية السعودية، 2010، ص 13.

[3] على عبدالله شاهين ، **النظرية المحاسبية**، برنامج ماجستير المحاسبة والتمويل،كلية التجارة الجامعة الإسلامية، غزة، نشرت فى 19 مايو 2010، بالموقع http//kenanaonline .com/users/esraaa اطلع عليها بتاريخ 2010/12/10 .

وفي المجال المحاسبي عرفت الجمعية الأمريكية للمحاسبة AAA (AMERICAN ACCOUNTING ASSOCICATION)* النظرية المحاسبية بأنها مجموعة متناسقة ومترابطة من المفاهيم والفرصيات والأحكام العملية والمنطقية التي تسهل عمل المحاسب، وتوضح له الأمور وترشده في تعريف وقياس وإيصال المعلومات المالية لذوي العلاقة.

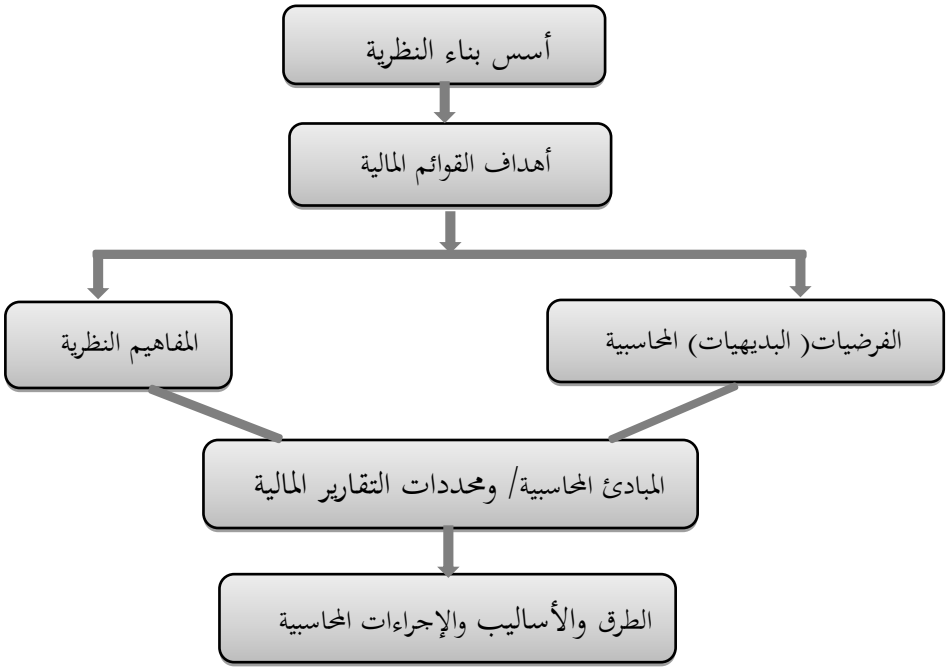
وقياسا على ما سبق، توفر نظرية المحاسبة الإطار الفكري والمرجعي للعمل المحاسبي، يضم مجموعة المبادئ والقواعد المحاسبية. كما أنها تتصف بالاستمرارية؛ حيث يتراكم ويتجمع الجانب المعرفي ويحتفظ به، وفي نفس الوقت لابد من التغيير حتى تستجيب للحاجيات والمتطلبات الجديدة التي يفرضها التطور الاقتصادي والاجتماعي.

2-أسس بناء الهيكل العام لنظرية المحاسبة

تختلف مكونات الهيكل العام لنظرية المحاسبة باختلاف منهجيات البحث العلمي والافتراضات المستخدمة في بناء مختلف نظرية المحاسبة التي توفر الإطار العام له، إلا أن هناك إجماع في الأدبيات والممارسة المحاسبية على بعض العناصر الرئيسية والعلاقات التي تتحكم بالطرق المحاسبية كركائز أساسية لضبط مسار البحث في تكوين نظرية المحاسبة، الشكل (I – 4) العناصر الأساسية لبناء نظرية المحاسبة يمثل هذه العناصر والعلاقة فيما بينها.

* AAA (AMERICAN ACCOUNTIN ASSOCICATION وهي جمعية علمية تضم أكاديميين في مجال البحث العلمي في ا لجامعات **تعتبر جمعية المحاسبة الأمريكية (AAA) المؤسسة الرائدة في مجال الفكر المحاسبي وقد تأسست عام (1935) ، مع العلم بأن جذورها ترجع لسنة (1916) . وتضم هذه الجمعية طائفة المفكرين المهتمين بالبحوث والآفاق المستقبلية في مجالي نظرية المحاسبية والتعليم المحاسبي وتتضمن هذه الطائفة أساتذة المحاسبة وغيرهم من المهتمين بالبحوث العلمية من أفراد ومنظمات (ومكاتب محاسبة وشركات صناعية لديها اهتمام بالبحث العلمي وغيرها من المؤسسات العلمية) . ومنذ تأسيسها قامت الـ (AAA) بإصدار العديد من التقارير منها ما يتعلق بالمبادئ والأساليب المحاسبية ومنها ما يتعلق بنظرية المحاسبة ، كما تصدر الجمعية مجلة ربع سنوية تعرف بـ (The Accounting Review)تعتبر إحدى أهم المجلات العالمية في مجال المحاسبة ويرافقها عدد إضافي سنوي يتضمن تقارير بحوث اللجان الفرعية ذات العلاقة بنظرية المحاسبة**

الشكل (I– 4) العناصر الأساسية لبناء نظرية المحاسبة



المصدر: تم إعداد الشكل بالاعتماد على المراجع:- أحمد رياحي بلخاوي، **مرجع سبق ذكره**، الجزء الأول، 2009، ص 316 .
- محمد مطر، موسى السويطي، **التأصيل النظري للممارسات المهنية المحاسبية في مجالات القياس – العرض– الإفصاح**، الطبعة الثالثة، دار وائل للنشر، عمان، الأردن، 2012، ص47.

يتمثل البناء النظري الذي تستند إليه المحاسبة– التنظير المحاسبي– في مجموعة المفاهيم والفرضيات والمبادئ والمعايير التي تحكم الممارسات المهنية للمحاسبين، في مجالات القياس والعرض والافصاح، من أجل تعزيز دور المحاسبة في العصر الحاضر بصفتها لغة المال والأعمال ونظام متكامل للمعلومات.[1] ثم تكتمل بالتحقق من صدقها نظريا وميدانيا، وذلك بأن تفسر وتتنبأ بالظواهر المحاسبية، بحيث يعتبر حدوث هذه الظواهر فعلا كتحقق من صدق نظرية المحاسبة. وبتحليل مختلف الأسس لتكوين نظرية المحاسبة، يظهر ارتباطها بشروط محددة أهمها ما يلي:

- لا يمكن أن تكون المصطلحات مترادفة، لذلك يجب تجنب خلط المفاهيم عند صياغة النظرية المحاسبية.
- تقاس سلامة أسس ومبادئ النظرية عن طريق مدى اتفاقها مع أحد الفروض المنطقية التي حددها الباحثون ذلك.
- جودة المعلومات المالية التي تحتويها القوائم المالية مرتبط بشكل مباشر بالصياغة المحكمة لعناصر النظرية التي تستند على أسسها مختلف القواعد والإجراءات المحاسبية.

[1] محمد مطر، موسى السويطي، **مرجع سبق ذكره**، 2012، ص1.

- لا يعتمد الفهم التام للمحاسبة على فهم وإدراك الأساليب الفنية والمعالجات المحاسبية فحسب، وإنما يعتمد أيضا على فهم هيكل نظرية المحاسبة التي تشتق منها كل الأسس والقواعد الجوهرية للمحاسبة باعتبارها تقدم شرحاً وتقييماً للواقع العملي؛ وهي بذلك تقدم الأساس العلمي لدراسة الطرق الحالية والمقترحة وبما يحقق التوجيه والترشيد وليس مجرد التبرير والشرح للممارسات العملية.

3- منهج البحث لصياغة النظرية الحديثة في المحاسبة

كان الاهتمام بنظرية المحاسبة في بداية الأمر يعتمد بصورة مطلقة على المنهج العملي، وهو المنهج الذي يقوم على التطبيق العملي، إلا أنه ومع بداية القرن العشرين، اتجه الاهتمام نحو الاعتماد على أصول ومناهج البحث العلمي لبناء نظرية علمية تهدف إلى توفير مجموعة من المبادئ والعلاقات؛ التي توفر تفسيرا للمعلومات المشاهدة وتبين سبب اختيار منظمات الأعمال لبعض الطرق المحاسبية دون أخرى والتنبؤ بالممارسات غير المشاهدة، وبالتالي الاعتماد في عملية البحث على ما يلي:

3-1 **الدراسة التجريبية:** تعتبر الدراسات التجريبية أمرًا ضروريًا لتحديد مدى قدرة النظرية على شرح وتفسير الظواهر الخاضعة للقياس ومدى صحة التنبؤات التي توفرها هذه النظريات. ومن هنا تظهر أهمية التجريب بأسلوب علمي في أية محاولة لبناء أو تطوير نظرية للمحاسبة والتحقق من صحتها، ويتم استخدام المفهوم التجريبي في الدراسات المحاسبية بما يناسب خصوصيات مواضيعها، وليس بالمفهوم الحقيقي للتجربة.

3-2 **أسلوب التحليل:** تتطلب طريقة البحث العلمي تحليل التفسيرات أو التقديرات الذاتية التي يتم الحصول عليها من خلال الممارسة المساهمة الفعلية في موقف معين على وجه الخصوص، أي في صلب الحدث، ثم اللجوء إلى اختبار علمي ومحكم للفرضيات.[1] سواء أكان الأسلوب المستخدم في البحث أسلوبًا استقرائيًا أو أسلوبًا استنباطيًا. فاستخدام الأسلوب الاستقرائي غالبًا ما يتطلب تفكيرًا استنباطيًا مسبقًا، لذلك فإن استخدام الأسلوبين معًا يشكلان عمليتان متكاملتان في تكوين النظرية، بحيث إذا استخدام أحداهما في تكوين النظرية استخدم الآخر في تحقيقها.[2]

3-3 **الربط بين النظري والتطبيق:** تتميز عملية البحث في نظرية المحاسبة بالاعتماد على الطابع العلمي للنظرية وبالجانب العملي للمحاسبة، وبالتالي فعملية البحث لابد أن تراعي هذه الثنائية، فالبحث العلمي في هذا المجال يعتمد

[1] أحمد رياحي بلخاوي، **مرجع سبق ذكره**، 2009، ص 40.

[2] على عبدالله شاهين، **مرجع سبق ذكره** 2010 ، ص 20 ، الموقع http//kenanaonline .com/

على المناهج العلمية مثل الاستنباط، الاستقراء، التجريب وعلى مداخل عملية مثل المدخل المعياري والايجابي.[1] فالنظرية الجيدة هي النظرية المشتقة من قبل التطبيق ومرتبطة كشرط بالتطبيق أيضا.

4-3 **اعتماد المعايير العلمية**: قياسا لتعريف بازل – Buzzell – للعلم بأنه حقل معرفة مصنف ومنتظم، وإن المعرفة العامة التي يعبر عنها عادة بأسلوب كمي، تسمح بالتنبؤ، وفي ظل ظروف معينة تسمح بالسيطرة على أحداث مستقبلية.[2] ولذلك يمكن اعتبار المحاسبة علما بتحقيقها المعايير التي وضعها بازل، فالموضوعات التي تتناولها المحاسبة مميزة ومنتظمة، قابلة للتوحيد والتعميم، ترتكز على مفاهيم ومبادئ وقوانين ونظريات ومعظم فرضياتها تقع ضمن مجموعة الفرضيات التي يمكن أن تبنى عليها بعض الدراسات العلمية، والتي تتسم بأنها غير قابلة للإثبات أو النفي بشكل مطلق.

وعلى أساس الاعتبارات السابقة، اعتمدت بحوث الجمعية الأمريكية للمحاسبة AAA، وأصدرت تقريرها عام 1966بعنوان النظرية الأساسية للمحاسبة. ويلاحظ أن هذا التقرير يمثل نقطة تحول جوهرية في أسلوب صياغة النظرية حيث أنه خرج عن الاتجاهات التقليدية بتحديد الفرضيات والمبادئ العلمية واتجه نحو تحديد الأهداف والمفاهيم باعتبار أنها تمثل الإطار المفاهيمي (CONCEPTUAL FRAMEWORK) الذي تبني عليه. وبنفس المنهج وضع مجلس معايير المحاسبة الدولي أسس الإطار الفكري للمعايير المحاسبية كمرجع نظري لإصدار وتعديل وتطوير المعايير وفق ما تقتضيه الممارسات المحاسبية.

4- نماذج للنظرية الحديثة في المحاسبة

بتطور البحث في نظرية المحاسبة يتم توضيح كيف كانت احتياجات المستثمرين تدرك مع مرور الزمن. هذه الاحتياجات التي أصبحت أساسا في صياغة بعض النظريات الحديثة التي تتصف بأنها معيارية تفسر ما يجب أن يكون أو تفسيرية تفسر ما هو موجود. ومن هذه النظريات ما يلي:

4-1 **النظرية الإيجابية**: تهدف إلى تفسير وترجمة الممارسات المحاسبية من وجهة نظر المحيط الاقتصادي والاجتماعي والتاريخي الذي تتواجد فيه، وهي تتضمن الأعمال التاريخية والاقتصادية التي تبين العلاقة بين التنمية الاقتصادية وفعالية المحاسبة من خلال التكلفة التاريخية، وكذلك الأعمال الاجتماعية التي تبين مدى تأثر الممارسة المحاسبية بالمحيط الاجتماعي والثقافي للبلد.

[1] رضوان حلوة حنان، **النموذج المحاسبي المعاصر**، دار وائل للنشر ،عمان، الأردن، 2006، ص94 .

[2] أحمد رياحي بلخاوي، **مرجع سبق ذكره**، الجزء الثاني، 2009، ص 94.

2-4 **نظرية الوكالة** AGENCY THEORY: تحاول هذه النظرية أن تقدم تفسيرا ثابتا وشاملا نسبيا للممارسات والمعايير المحاسبية من عدة جوانب على أساس ما يلي:

– إمكانية وجود ارتباط مابين الخيارات المحاسبية والمتغيرات الأخرى، وفكرة الوكالة والعلاقة مابين الموكل والوكيل (الإدارة) والعمل الذي يقوم به بمقابل لتحقيق هدف المالكين أو المساهمين.[1]

– أن هناك تعارض بين مصالح الملاك والمسيرين نتيجة اختلاف الأهداف؛ فالملاك يسعون لتعظيم أرباحهم الخاصة باتخاذه قرارات قد تعاكس قرارات المسيرين الذين يسعون لاكتساب ثقة أصحاب الأموال، في إطار ما يحقق أهدافهم ومصالحهم كاختيار البدائل المحاسبية التي تزيد الأرباح المحاسبية للبقاء في المنافسة وليس تعظيم الأرباح.

– التكاليف الناتجة عن علاقة الوكالة نتيجة لتعارض المصالح واهتمام كل طرف بما يضمن له الرقابة الفعالة على الطرف الآخر، يترتب عن ذلك تكاليف على المؤسسة تؤثر على مصالح كل من الوكيل والموكل. وفي حالة التسيير السئ الذي يؤدي إلى تخفيض أسعار الأسهم، ولذا فإن نظرية الوكالة ترى أن هذه المصالح المختلفة والمتعارضة عادة ما تكون أسبابا كافية للاختلاف في تبني الممارسات المحاسبية.[2]

تعتبر نظرية الوكالة نظرية وصفية تبين أسباب اختلاف الممارسات المحاسبية وبالتالي لا تساعد في تطوير الإطار الفكري للمحاسبة بسبب تباين المصالح التي يصعب معها تحديد اتجاه موحد للممارسة المحاسبية.

3-4 **نظرية اقتصاديات المعلومات**: حلل كراندل روبرت (Crandall Robert) منفعة النموذج التنظيري لاقتصاديات المعلومات كمسار جديد للتطوير المستقبلي للنظرية المحاسبية، ويتم الاعتراف بشكل صريح بمجموعة من العناصر منها دالة المنفعة والعلاقات الاحتمالية بين الأحداث الماضية والمستقبلية، ومجموعة قواعد القرار ومؤشرات من نظام المعلومات بتوسيع نطاق تصميم المحاسبة لكي تتضمن كافة هذه العناصر.[3] حسب هذه النظرية فإنه تكون قيمة التغيير من نظام معلومات إلى آخر تتساوى مع الفرق بين المنافع المتوقعة للبديلين وينعكس هذا التغيير على اقتصاديات المعلومات المالية باستنتاج المنفعة المتوقعة

ويعود سبب وجود هذه النظريات المتنافسة في الغالب، هو أن نظرية المحاسبة ما زالت في مرحلة التطور، نظرا لضرورة إخضاع مختلف النظريات التي تناولت المجال المحاسبي إلى الاختبار العملي للتحقق منها وتأكيدها أو رفضها وهي عملية تحتاج إلى الوقت واتفاق المنظرين.

---

[1] Richard Mattessich;**La diversité des courants de recherche en comptabilité;Evaluation et représentation**, Cahiers de recherches IAE Bordeaux N° 17/2006 p.p.19-22

[2] ريتشارد شويدر وآخرون، **مرجع سبق ذكره**، 2010، ص ص 164، 165.

[3] Crandell ,Robert,H, **Information Economics and Its Implications for the Further Development ,of Accounting** Theory, accounting Reviews, July 1969, pp 457-66.

المبحث الثاني: الاهتمامات الحديثة لتوحيد الممارسات المحاسبية

تحتاج المعرفة في مجال الممارسات المحاسبية، كغيرها من مجالات المعرفة إلى استكمال تطوير معارفها بشكل علمي هادف، وتنظيمها وإعادة هيكلتها وتأصيلها علميا وتوحيدها، لذلك تحاول الاتجاهات الحديثة المساهمة في التوحيد العلمي للمعرفة المحاسبية، ومنه توحيد ممارسة العمل المحاسبي على الصعيد المحلي والدولي، من حيث تطوير الفكر المحاسبي، وتوحيد المصطلحات المستخدمة في تحديد إطار نظرية المحاسبة، وإصدار معايير الإبلاغ المالي باعتبارها ترجمة للفكر المحاسبي في الممارسة العملية في أي مرحلة من مراحل تطوره. غير أن عملية البناء العلمي للمعرفة المحاسبية لن يكتمل إلا بإدارة وتنظيم عملية التراكم المعرفي المحاسبي باعتماد أسس علمية واضحة في مراحل وتوحيدها وتطويرها.

المطلب الأول: العوامل المؤثرة في الممارسات المحاسبية

يتوقف استيعاب محصلة الأفكار المحاسبية القائمة على معرفة أصولها وظروف نشأتها، حيث كانت هذه الأفكار دائما وليدة عوامل بيئية معينة، ونتاج عقل بشري نشأ في بيئة ثقافية محددة، سواء كانت هذه البلدان نامية أم متقدمة، والمحاسبة لا تعيش في حالة حصانة من هذه العوامل مما يؤثر على الممارسات المحاسبية. ومن هذه العوامل ما يلي:

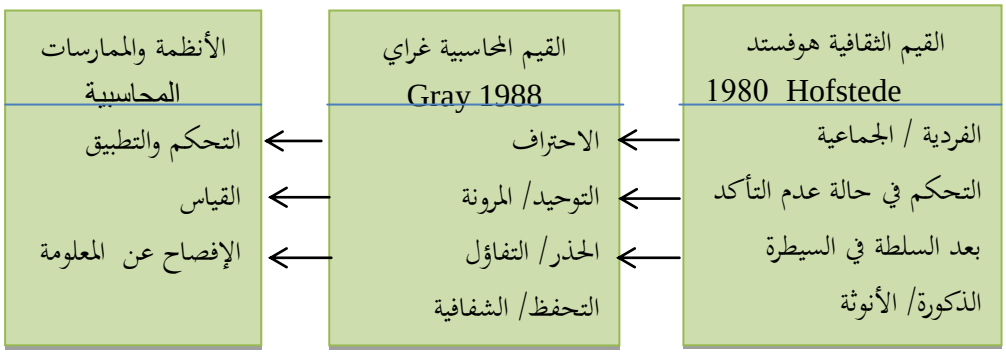
1- عامل الثقافة واللغة والتعليم والخبرة المهنية(عوامل اجتماعية)

يعود عدم إجماع الدول على أساليب محاسبية توحد العمل المحاسبي بالدرجة الأولى إلى تميز الثقافة المحاسبية لكل دولة بصفات محلية، يصعب معها نقل تجارب الدول المتقدمة في تطوير المبادئ والإجراءات المحاسبية، خاصة إلى الدول النامية.

1-1 **الثقافة المحاسبية**: تعرف الثقافة على أنها البرمجة الجماعية الذهنية التي تميّز مجموعة إنسانية معينة عن مجموعة الأخرى، وهي تؤثر على كل من تطبيقات الأعمال وإجراءات المحاسبة ويمكن اعتبار آربن ورادبارغ Arpan et Radebar من الكتّاب الأوائل الذين بحثوا في أثر الثقافة على المحاسبة فقد اقترحا أن التحفظ والسرية وعدم الثقة، وكذلك النظرة للمؤسسة ومهنة المحاسبة، من أهم المؤثرات الثقافية على الممارسات المحاسبية.[1] كما أوضح Hofstede الشكل رقم (I- 5) أن كفاءة أيّ نظام تعتمد إلى حد كبير على مدى قبولها من البرمجة الذهنية الجماعية المهيمنة في تلك الدول.

[1] محمد المبروك أبو زيد، **المحاسبة الدولية وانعكاساتها على الدول العربية**، ايتراك للنشر والتوزيع، القاهرة، 2005، ص 182.

الشكل رقم (I- 5) العلاقة بين القيم الثقافية والأنظمة المحاسبية



المصدر: Ibrahim Moussa,"**Evolution ou adaptation du système comptable en Libye par rapport aux changements environnementaux: Etude du facteur culturel**", thèse doctorat en gestion, université d'Auvergne, France 2009, , p 158.

حسب العلاقة في المخطط، فإن مستوى تطور النظام المحاسبي للدولة يتأثر بالقيم الثقافية سواء تعلقت بالأفراد أو الجماعة وهذه لها تأثير مباشر على اكتساب أحد القيم المحاسبية وهي نوعية ودرجة الاحتراف في العمل المحاسبي وبالتالي القدرة على التحكم في الممارسات المحاسبية، بم فيها القياس الذي يرتبط به مستوى الحذر أو التفاؤل حسب نوعية التحكم في حالات عدم التأكد، وكذلك حدود التحفظ أو الشفافية في الإفصاح المحاسبي عن المعلومات المالية، الذي يؤثر فيها – من القيم الثقافية– القائم بالقياس والإفصاح المحاسبي. ويختلف تأثير الثقافة على السلوكيات المحاسبية تبعاً لعدة مستويات أهمها:

– **على مستوى المجتمعات**: الثقافة تنتقل من خلال التعليم والتكيف الاجتماعي، فهي أحيانا تولد أفعالا قد تلعب أدوار مختلفة في الممارسات المحاسبية والتفسيرات اللاحقة للسلسلة الأحداث وكيفية التصرف اتجاه ظاهرة محاسبية ما أي دافع ثقافي مكيف ذاتيا.

– **على مستوى التنظيمات**: عند تطبيق الثقافة على المحاسبة فيمكن النظر إليها على أنها وسيط محاسبي. فالثقافة من حيث الجوهر، تحدد عملية اتخاذ القرار في المحاسبة.[1] ولذلك تحاول الدراسات المحاسبية المقارنة، تسليط الضوء على تحديد أوجه التشابه بين الظواهر المحاسبية في ثقافات العالم للمحافظة على مستوى مناسب من الخصوصية الثقافية.

– **على مستوى المهن**: هناك العديد من المفاهيم للثقافة في مجال الأعمال والتي تؤدي إلى عدة مواضيع ومجالات للبحث المحاسبي، ويظهر الاختلاف في الثقافات من حيث أن بعض الثقافات تعتبر وظائف محاسبية على أنها غير نافعة أو غير ضرورية لبيئاتهم الخاصة، ونتيجة لذلك لا تتم ممارسة هذه الوظائف مثل القدرة على التنبؤ بالأحداث.

[1] أحمد رياحي بلخاوي، **مرجع سبق ذكره**، الجزء الثاني، 2009، ص148

1-2 **اللغة:** تنتقل المعرفة من خلال اللغة، فاللغة وسيلة لوصف الخبرة ولا يمكن بدونها إيصال وتبادل المعارف.

فالمحاسبة ما هي إلا لغة في عالم المال والاقتصاد، تختلف فيه وجهات النظر عند استخدام لغات محاسبية مختلفة، وأن الرصيد اللغوي المحاسبي يتكون نتيجة الانتماءات للمنظمات المهنية، والتفاوت في المستويات التعليمية وتعدد اللغات للأفراد والخبرة المحاسبية لغرض اتخاذ القرار.

1-3 **على مستوى التعليم المحاسبي المهني** : يرتكز التعليم المحاسبي على مستوى التعليم العام الذي يقصد به محتوى المواد غير المهنية التي يتلقاها الفرد أثناء فترة التعليم السابقة للتعليم المحاسبي كمنطلق أساسي لأي دارس وباحث ومهني حتى وصول مرحلة التخصص الدراسي.

غير أن التعليم الأكاديمي التقليدي العام لا يوفر وحده الإعدادات الكافية لمتطلبات سوق العمل الخاص بمهنة المحاسبة، كما أنه لا يغطي كل مستويات المهارات الذهنية المطلوبة لتطوير الفكر المحاسبي، ولذلك يظهر دور التعليم المحاسبي في رفع وتطوير الكفاءة المهنية لخريجي أقسام المحاسبة ومحاولة تحقيق التكامل بين التعليم والمهنة والبحث العلمي في الميدان المحاسبي. ويرتكز هذا التعليم في دراسة المساقات المعرفية الموالية:*

- المعارف المتعلقة بالمحاسبة والمالية Accounting, Finance and Related Knowledge .
- المعارف التنظيمية والتجارية Organizational and Business Knowledge.
- المعارف المتعلقة بتقنية المعلومات واختصاصاتها Information Technology Knowledge and Competences.

هذه المعارف تمكن دارس المحاسبة من اكتساب وتطوير مهاراته الفنية والوظيفية، والمهارات التنظيمية وإدارة الأعمال، والمهارات الذهنية. أما مجموعة المهارات السلوكية فإنه قد يكتسبها ويطورها إذا ما توفرت أساليب التدريس التي تأخذ في اعتبارها إكساب هذه المهارات.[1]

1- 4 **الخبرة المهنية:** الخبرة في مجموعها عملية تعلم تتكون من عناصر معينة تتكون عبر مراحل عملية، وتنحصر هذه العناصر في ثلاث خطوات أساسية لا يمكن الفصل بينها لكون كل عنصر يستلزم الآخر، وهي القيام بعمل ما والإحساس بأثر العمل وإدراك العلاقة بين العمل وما ينتج عنه.

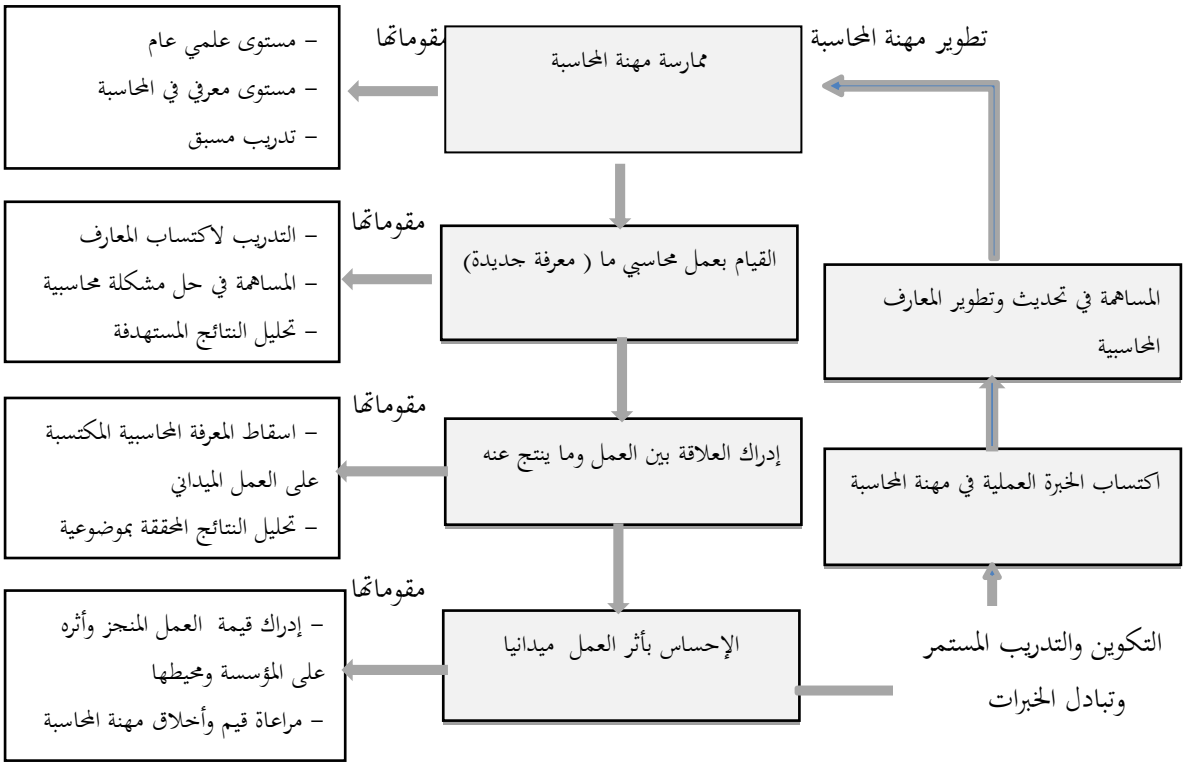
* للتوسع في هذا الموضوع بالتفصيل يمكن الاطلاع على المرجع :

IFAC Education Committee**, IES2: Content of Professional Accounting Education Program**", www. Ifac.org, Para 14, 23, 24, 25, 26, 27, 28, 32.

[1]IFAC Education Committee, **Introduction to International Education Standards,** www. Ifac.org, Para 38.

وعلى أساس هذه العناصر والارتباط فيما بينها يمكن قياس الخبرة[1] في ميدان العمل المحاسبي ومراحل تكوينها الشكل (I- 6)، ويمكن أن تبدأ العملية لكسب الخبرة في أى مرحلة وتستمر بدون حدود، يلازمها التفكير والتخطيط والتنفيذ وتعمق الفهم أثناء التعلم.

الشكل (I- 6) مراحل تكوين الخبرة في مهنة المحاسبة مراحل تكوين الخبرة في مهنة المحاسبة



المصدر: تم إعداد الشكل بالاعتماد على المرجع إبراهيم سليمان كنّة، **مرجع سبق ذكره**، العدد الرابع، 2003.

حسب ما يظهر في تسلسل مراحل اكتساب الخبرة المهنية، فإنها انطلاقا من ممارسة مهنة المحاسبة تصل إلى المساهمة في تحديث وتطوير المعارف المحاسبية التي تنعكس من جديد على تطوير مهنة المحاسبة في حلقة تتميز كل مرحلة فيها بمقومات ضرورية لكسب الخبرة والمهارة من جهة والعمل على تقوية المهنة من جهة أخرى بما يضمن قيامها بالدور المنوط بها. ولتكوين محاسب لمهنة المحاسبة. يجب القيام بما يلي:

– أداء واجبات متنوعة في مجال بيئة عمله، بالممارسة المستمرة دون الاقتصار على ناحية محددة لأن فروع العمل المحاسبي مترابطة مع بعضها يجب إدراكها جملة واحدة.

[1] إبراهيم سليمان كنّة، **الخبرة وأثرها في التعليم** ، مجلة الجامعي، الهيئة العامة لأعضاء هيئة التدريس الجامعي، العدد الرابع، طرابلس، 2003، ص 71.

– إعادة إنجاز المحاسب للأعمال الموجودة في بيئة العمل كوسيلة للتعلم، ويحتاج المتعلمون والمبتدئون إلى تطبيق هذه الوسيلة للحصول على الخبرة العملية أثناء فترة التدريب الفعلي. وسواء أكان المتدرب في مرحلة دارسة المحاسبة أم مزاولا لمهنة المحاسبة، فإن تصميم برنامج تدريبي جيد في البيئة العملية يحقق الكثير من الخبرات المطلوبة.[1]

– الاستفادة من خبرات المتبادلة عن طريق العمل في مجموعات، أو الاستفادة من الخبرات المنقولة من بيئات عمل أخرى، أو الاستفادة من المحاسبين الأكثر خبرة في مجال اكتساب المهارات الفنية.

– التطوير من خلال التعلم مدى الحياة أو ما يسمى بالتطوير المهني المستمر، حيث صدر في هذا المجال في مايو 2004، المعيار التعليمي الدولي IES7 برنامج التعلم مدى الحياة والتطوير المستمر للكفاءة المهنية،[2] والذي أوصى الهيئات والسلطات المنظمة للمهنة بما يتلاءم ويتناسب مع أعمالهم ومسؤولياتهم المهنية .[*]

– المبادرة والتأثير والتعلم الذاتي، وذلك بأن يكون للمحاسب مهارة التعلم التي تتيح له إمكانية جلب المعارف اللازمة لحل مشاكل العمل اليومية،[3] أي أن تتوفر فيه معايير التأهيل الدولية.[*]

---

[1] IFAC Education Committee, **Introduction to International Education Standards**, op.cit.,2004 Para 39.

[2] IFAC Education Committee**, IES 7: Continuing Professional Development: A Program of Lifelong Learning and Continuing Development of Professional Competence**, www. Ifac.org/ May 2004, Para 19-45.

[*] هذه التوصية انعكاس لما جاء ضمن الحقائق التي خلص إليها التقرير المقدم إلى منظمة العمل الدولية في اجتماعها بجينيف في 2002، أن التعليم والتدريب المتواصل يحسن الأداء ويكسب مهارات جديدة ويعتبر عنصرا هاما وفعالا ينعكس على الحكومات وأصحاب الأعمال والمنتجين، وأن ما يتعلمه الإنسان الآن يصبح قديما بعد 5 أو 10 سنوات

[3] IFAC Education Committee, **IES2:" Content of Professional Accounting Education Programs"**, op.cit, Para 6.

[*] معايير التأهيل الدولية: أصدر مجلس معايير التعليم المحاسبي الدولية (IAESB) تحت إشراف الاتحاد الدولي للمحاسبين برنامج التعليم المحاسبي الذي تنظمه ستة معايير تعليمية دولية، صدرت دفعة واحدة في سنة 2003 هي :

– متطلبات الدخول في برنامج تعليم المحاسبة المهنية (IES1)Education Entry Requirements to A Program Of Professional Accounting.

– محتوى برامج تعليم المحاسبة المهنية (IES2) Content Of Professional Accounting Education Program.

– المهنية المهارات المهنية (IES3) Professional Skills.

– القيم والأخلاق والسلوك المهني (IES4) Professional Values, Ethics, and Attitude .

– متطلبات الخبرة العملية (IES5) Practical Experience Requirements.

– تقويم الكفاءة والقدرات المهنية (IES6)Assessment of Professional Capabilities and Competence

وقد أضاف المجلس سنة 2004 معيار التطوير المهني المستمر IES7، وفي سنة 2006 معيار متطلبات الكفاءة لمحترفي التدقيق IES8. وفي سنة 2013 قدم المجلس IAESB التقرير السنوي يسلط الضوء على عمله في تطوير مهنية التعليم المحاسبي لتحقيق جودة واتساق ممارسات التعليم المحاسبي المهني في جميع أنحاء العالم، وتعزيز ثقة الجمهور في الكفاءة وحكم المحاسبين المهنيين.

2 - عوامل اقتصادية وسياسية

تظهر معالم التغيرات في البيئة المحيطة بالمجال المحاسبي وتأثيرها على على المعارف المتراكمة وما يرتبط بها من ممارسات محاسبية من عدة جوانب منها ما يلي:

2-1 مستوى التطور الاقتصادي: يؤثر مستوى التنمية الاقتصادية للدولة، على تطبيق وتطور ممارسات عملية التقرير المحاسبي، فالدول ذات المستويات المنخفضة من التنمية الاقتصادية، ستكون حاجتها إلى أنظمة المحاسبة المعقدة أقل نسبيا من حاجة الدول ذات المستويات المرتفعة من التنمية الاقتصادية إلى مثل هذه الأنظمة.[1]

2-2 طبيعة النظام الاقتصادي والسياسي: ارتبط تطور الوظيفة المحاسبية بطبيعة النظام الاقتصادي، الذي يعد محددا بيئيا للنظام المحاسبي. فقد تأثر الفكر المحاسبي في نظام الاقتصاد الحر بحركة رأس المال في الأسواق حيث صدرت قوانين الشركات وإنشاء بورصة الأوراق المالية. وفي نظام الاقتصاد المخطط، استخدمت المحاسبة كأداة لتحقيق رقابة الدولة. ولتحقيق ذلك وضع نظام محاسبي موحد يقوم على مجموعة من الإجراءات التي تحددها أجهزة الرقابة المركزية والتي تمكنها من القيام بالمقارنات بين المؤسسات.[2]

أما عن النظام السياسي المتبنى في دولة ما، فإنه لا بد وأن تكون له انعكاسات على الأنظمة المحاسبية بتلك الدولة، بضعف تأثير المنظمات المحاسبية، فنتيجة القمع السياسي مثلا يفقد معه المجتمع حرية التأثير في سياستها وهذا الأمر يمكن أن يعيق مهنة المحاسبة،كما يمكن للنظام السياسي أن يؤثر على تطور معاير وإجراءات المحاسبة.

2-3 الروابط الاقتصادية والسياسية: تنتقل الأفكار والممارسات المحاسبية من دولة إلى أخرى عن طريق الاستعمار أو التجارة أو غيرها من القوى، ومن الأمثلة التي تبين أثر الروابط الاقتصادية والسياسية على المحاسبة بشكل عام والمعرفة المحاسبية بشكل خاص. كما شكّل نمو التجارة الدولية وتدفقات رأس المال محفزات قوية لاتساق معايير المحاسبة لتحقيق التكامل الاقتصادي.[3]

بصورة عامة كان لانتقال الأفكار والممارسات المحاسبية بين مختلف الدول بطريقة أو أخرى أثرا في إثراء الفكر المحاسبي بمحاولة الدول إضافة تعديلات وممارسات محاسبية بما يتلاءم مع بيئتها. خاصة وأن معظم العمليات التجارية والتعاملات الدولية يتم تنفيذها بواسطة مجموعة من الشركات الدولية التي تمارس أنشطة اقتصادية تمتد وراء حدود أكثر من دول.

---

[1] ريتشارد شويدر، وآخرون،**مرجع سبق ذكره**، 2010، ص 110.

[2] محمد عباس بدوي والأميرة إبراهيم عثمان، **دراسات في قضايا ومشاكل محاسبية معاصرة**، منشأة المعارف، الاسكندرية، مصر، 2000، ص 168.

[3] فردريك تشوي وآخرون ، **مرجع سبق ذكره**، 2004، ص 58.

المطلب الثاني: توحيد المفاهيم والمصطلحات في الممارسات المحاسبية

تعرف المفاهيم المحاسبية بأنها مجموعة المصطلحات التي تستخدم بين العاملين والمتعاملين في حقل المحاسبة فهي اللغة التي يتم التخاطب بها، بحيث تعطي معنى واحداً عند استخدامها، كما تشكل الإطار المفاهيمي للنظرية الذي يستخدم من قبل الهيئات المحاسبية الأكاديمية والمهنية لغرض تنظيم المعرفة المحاسبية وتحديد جوهرها وصفاتها وعلاقاتها بالمفاهيم الأخرى بصورة علمية ومنطقية.

1- طبيعة المفاهيم المحاسبية

تختلف المفاهيم عن التعاريف (Definition) في أن التعاريف هي ما تم التعارف عليه ويكون ثابت لا يتغير أي ما جرى عليه الاستخدام لمصطلح معين بين المهتمين في نفس المجال، أما المفاهيم كلغة علمية فهي أكثر شمولاً واتساعا، وعند المقارنة بين المفاهيم والمصطلحات الجدول رقم (I-1) تظهر طبيعة المفاهيم المحاسبية وأسباب إهتمام الفكر الحديث بتوحيدها لغرض تهيئة ممارسات محاسبية متماثلة لمختلف المؤسسات على المستوى الدولي.

الجدول رقم (I-1) الفرق بين المفاهيم والمصطلحات

المفاهيم	المصطلحات
– المفهوم فكرة أو صورة عقلية تتكون من خلال الخبرات المتتابعة التي يمر بها الفرد؛ سواء كانت هذه الخبرات مباشرة، أم غير مباشرة. وكلغة علمية فالمفاهيم أكثر شمولاً واتساعاً بحيث تكون عملية أي قابلة للقياس وتكون إجرائية بمعنى أن يشتمل المفهوم على مضمون يوضح إجراءات تحديده .	– المصطلح أو الاصطلاح يدلُّ على اتفاق أصحاب تخصص ما على استخدامه للتعبير عن مفهوم علميّ محدد، ازدادت أهميّة المصطلح في المجتمع المعاصر الذي أصبح يوصف بأنه "مجتمع المعلومات"، أو" مجتمع المعرفة، حتى إن الشبكة العالمية للمصطلحات في فيينا بالنمسا اتَّخذت شعار" لا معرفة بلا مصطلح"
– المفاهيم هي المعاني لمجموعة الألفاظ أو الكلمات لفكرة معينة.	– المصطلحات هي الكلمات أو الألفاظ، أي تسميات الأشياء. فالمصطلح هو" الدلالة اللفظية للمفهوم"، يعتبر التعريف بالكلمة هو لفظ يعبر عن مفهوم.
– المفاهيم هي الأفكار التي تكونت نتيجة تجربة أو تجارب حول شيء ما أو حول عدة أشياء. وبالتالي المفهوم أسبق من المصطلح، فكل مفهوم مصطلح، وليس العكس.	– المصطلحيل ي المفهوم لتسميته وبالتالي لا وجود لمصطلح بدون مفهوم محدد الذي يعتبر مضمون الكلمة أو العبارة.

المصدر: تم إعداد الجدول بالاعتماد على المرجع: السيد سيد عطا الله، **المفاهيم المحاسبية الحديثة**، دار الراية للنشر والتوزيع، عمان الأردن، الطبعة الأولى، 2009.

من خلال الجدول يظهر أن مدلول المفاهيم واسع يرتبط بوجوده كل من المصطلح والتعريف، وبالمقابل لايمكن تقديم مفهوم للأشياء إلا بوجود مصطلحات لتسميته، التي تتحول عند الاتفاق عليها وقبولها بالشكل الذي هي عليه إلى تعريف يتم تداوله في المجال الخاص به. وينطبق ذلك على المفاهيم والمصطلحات والتعاريف المحاسبية التي يلاحظ أنها تتميز بخصائص معينة.

2- خصائص المفاهيم المحاسبية

يجب أن تتميز بمجموعة من الخصائص لتقوم بدورها المهم في تكوين الإطار الفكري للمحاسبة، من هذه الخصائص ما يلي:

– أن تكون قابلة للتوحيد بمنهج علمي وعملي، بما يؤدي إلى توحيد المعاني والدلالات في أذهان مستخدميها عند التعامل باعتبارها وسيلة التخاطب المشتركة بين كل من الممارسين والمفكرين في الميدان المحاسبي.

– أن تكون عملية Practical أي قابلة للقياس، فهذه الخاصية تساعد على الحد من الالتباسات المتعددة واختلاف وجهات النظر بين كتاب الفكر المحاسبي من حيث الاتفاق على مجموعة المفاهيم والمصطلحات التي تحدد إطار النظرية المحاسبية، وعدم قابليتها للقياس يسبب عدم فهمها أكاديميا وعمليا من طرف الجهات المعنية بتداولها.

– أن تكون إجرائية Operational بمعنى أن يشتمل المفهوم على مضمون يوضح إجراءات تحديده من الناحيتين النظرية والعملية، الأمر الذي يزيد من درجة الفهم من الناحية النظرية ، وكذلك في انجاح ممارسة المحاسبة بوصفها مهنة من الناحية العملية.

– أن تكون قابلة للفهم والاستيعاب رغم تعددها، ففي المجال المحاسبي يوجد العديد من المفاهيم منها ما هو خاص بالوحدة المحاسبية كالشخصية المعنوية المستقلة، أو ما هو خاص بالقوائم المالية أو بعناصرها، بالإضافة إلى مفاهيم خاصة بجودة المعلومات المحاسبية (الملاءمة، الثقة، الثبات، الأهمية النسبية، الحياد).

3- أهمية توحيد المفاهيم المحاسبية

تظهر أهمية توحيد المفاهيم المحاسبية من خلال ما يلي:

– يساهم توحيد المفاهيم المحاسبية والمصطلحات المستخدمة في تحديد اطار نظرية المحاسبة في زيادة درجة الفهم من الناحية النظرية ، وكذلك في انجاح ممارسة المحاسبة بوصفها مهنة من الناحية العملية.

– يكون توحيد جميع المفاهيم المحاسبية الخاصة بحقل معين من حقول المعرفة من الناحيتين اللغوية والعلمية ودراسة العلاقة بين هذه المفاهيم، البناء العلمي للفكر المحاسبي باعتبارها عناصر أساسية في الاطار الفكري للمحاسبة.

– يُمكّن توحيد المفاهيم المحاسبية من استيعابها وبالتالي فهم جوهر الإطار الفكري للمحاسبة، واتخاذ القرار المناسب المبني على تلك الأسس العلمية الصحيحة وبحيث يكون قراره سليماً من الناحيتين النظرية والعملية بشأن القضية محل التحليل والدراسة.

ونظراً لما تمثله هذه المفاهيم والمصطلحات المحاسبية من أساس مهم في فهم مادة المحاسبة علماً ومهنة، فقد أصبح من الضروري الاهتمام بتوحيدها بمنهج علمي مبني على تراكم المعرفة المحاسبية، ومن ثم الاتفاق عليها بصورة كلية إذا ما تم قبولها والتعامل معها بمرور الزمن، ويظهر في هذا المجال دور الهيئات والمنظمات العلمية والمهنية بإصدار نشرات دورية تضم المصطلحات المحاسبية المتداولة منها والمستحدثة بعد دراستها من جميع الجوانب العلمية والعملية. وما ينتج عن ذلك من أهمية المساهمة في تطوير القدرات العلمية والفنية من الناحيتين النظرية والعلمية للمحاسبين سواء كانوا من الدارسين لها في المجال الأكاديمي أو من الممارسين لها في المجال العلمي خاصة وان العلوم جميعها في تطور دائم ومنها علم المحاسبة.

4- مستويات توحيد المفاهيم المحاسبية

يتحدد مستوى التوحيد المحاسبي بالمدى الذي يمكن أن يبلغه مستوى توحيد المفاهيم المحاسبية، لأنه يمس الإطار الفكري أولا من حيث المفاهيم والمصطلحات ومضامينها والفرضيات والمبادئ وخصائص المعلومات المحاسبية. أما مسألة توحيد السياسات واختيار القواعد وأسس العمل فإنها تترك للنظام المحاسبي الذي يتم صياغته وفق احتياجات المؤسسة والمستخدمين ذوي المصالح معها. وقد يكون أيضا لقضايا أخرى أكثر التصاقًا بالأنظمة المحاسبية كأن يشمل التوحيد السنة المالية ودليل الحسابات وغيرهما.

المطلب الثالث: إصدار معايير محاسبية لاستكمال الإطار العام للممارسات المحاسبية

يشمل التأصيل العلمي للمحاسبة، ملامح تطور المعرفة المحاسبية ومحاولات التنظير المحاسبي بدءً من البحث عن المبادئ إلى إنشاء المعايير، التي تعتبر ترجمة مدروسة للفكر المحاسبي في الممارسة العملية في أي مرحلة من مراحل تطوره، نظرا لأن عملية البناء الفكري للمحاسبة والبحوث العلمية اللازمة لها هي عمليات مستمرة ومتطورة وتستغرق وقتاً طويلاً وغير محددة بفترة زمنية معينة، وعليه لا يمكن الانتظار حتى يتم البناء الكامل لنظرية المحاسبة ليتم تجسيدها في الواقع العملي، وبالتالي ليس من المتوقع أن تتسم المعايير المحاسبية بصفة الثبات وعمومية الاستخدام، خاصة وأنها يجب أن تكون ملائمة للظروف البيئية المحيطة.

1- الخصائص الفكرية والعملية للمعايير

المعيار في اللغة العربية يعني النموذج المعد مسبقا ليقاس على ضوئه وزن أو طول شيء معين أو درجة جودته للحكم على فعل أو إجراء معين كأن يكون قانونياً "مسموحاً به" أو غير قانوني "مخالفا" داخل حدود تلك الدولة. أو يعتبر مقياساً يستخدم من قبل أعضاء هذا المجتمع في تقييم سلوكيات أو مواقف أعضائه. وعليه تبدو أهمية هذه المعايير واضحة ولا يمكن أن تستقيم الحياة دون الاعتماد عليها.

وعلى أساس ذلك يعرف المعيار بأنه معطى مرجعي ناتج عن اختيار جماعي منطقي يستخدم لحل المشاكل المتكررة وفي نفس الوقت تحسين الأداة المحاسبية باستمرار.[1]

وكذلك الحال في مجال المحاسبة، فالمعايير المحاسبية تعبر عن مجموعة من المقاييس والإشارات المرجعية الوضعية والمحددة، يستند عليها المحاسب في إنجاز عمله من قياس وإثبات وإفصاح عن المعلومات حول الأحداث الاقتصادية للمؤسسة، ومن خصائصها الفكرية والعملية ما يلي:

1-1 **الطابع الوضعي للمعايير**: يبين واقع التطور التاريخي للمعايير المحاسبية أنه يمكن تشبيهها وإلى حدا كبير بالقوانين الوضعية الأخرى والتي يتم وضعها من قبل أعضاء المجتمع بناء على احتياجاتهم وتجربتهم وخبرتهم في الحياة. وطالما أن هذه الاحتياجات والتجارب تختلف من دولة إلى أخرى فإن صلاحية وقبول هذه القوانين سيكون محصوراً في حدود تلك الدولة. من هنا يمكن القول بأن وضع المعايير المحاسبية يتم بناء على احتياجات وتجارب المحاسبين بمجتمع معين.

1-2 **الشكل العملي للمعايير**: غالبا ما يتم وضع معايير محاسبية لضبط الأداء المحاسبي بناءً على اعتبارات تطبيقية أي تاريخية مسبقة، الأمر الذي يؤدي للقول بوجوب تنظيم السياسة المحاسبية لتسير بالموازاة مع علمية التطوير وبناء النظرية، نظرا لظهور مشكلات تطبيقية كثيرة لا تحتمل التأجيل إلى أن ينتهي الباحثون من وضع البناء الفكري لها.

1-3 **القبول العام للمعايير**: حتى تلقى المعايير القبول العام، يجب أن تحوز على قبول المحاسبين بذلك المجتمع أولا ثم التوسع على المستوى الدولي. وبالتالي فإن عملية وضع معايير محاسبية موحدة، وإلزامية تطبيقها بالنسبة لمهنة المحاسبة، ولمستخدمي المعلومات المحاسبية وأصحاب المصالح، هي مسألة بالغة الأهمية لأجل قبولها وزيادة منفعتها. وترتبط هذه الخاصية بعوامل عديدة مثل سهولة فهم المعايير ومرونتها والاتساق بين بعضها البعض.

1-4 **البحث الجماعيي في المعايير**: تتأثر عملية وضع المعايير المحاسبية بالعوامل البيئية السائدة في كل دولة. كما أن غياب هذه المعايير سوف يقلل من موضوعية وموثوقية وفائدة المخرجات المحاسبية في عملية المقارنة، وبالتالي حتى يتم استخدامها على نطاق واسع من الدول لابد يشترك في إعدادها هيئات ومنظمات وأفراد من جنسيات ودول مختلفة

[1] Alain Fayel et Daniel Pernot, **Comptabilité générale de l'entreprise: manuel et application**, Dunod, Paris, 13e édition, 2003, p14.

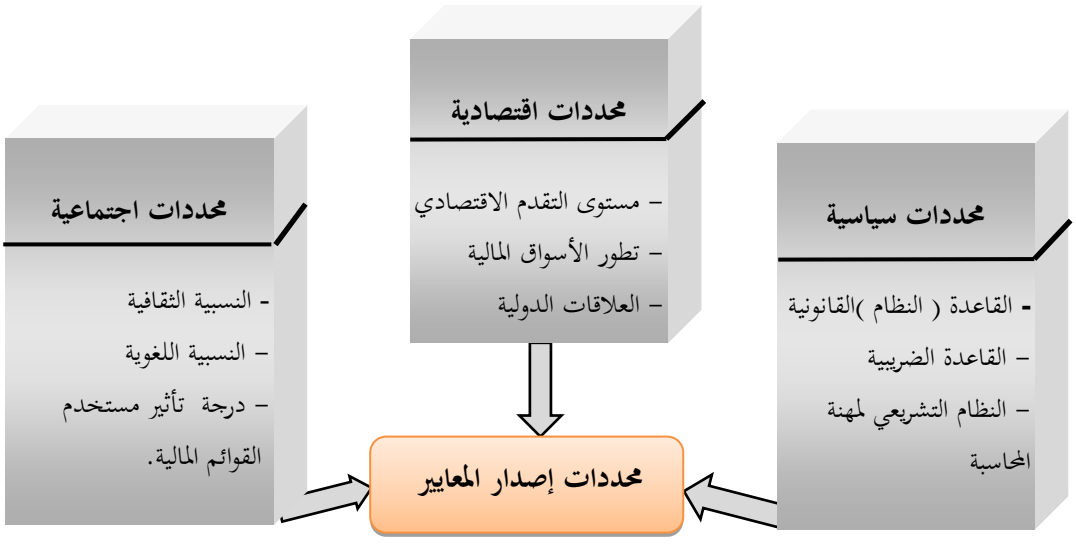
لغرض تقريب وجهات النظر فيما يصدر من أحكام وقواعد منظمة للممارسات المحاسبية في ضوء ما تتضمنه هذه المعايير، أي أن تتلاءم المعايير المحاسبية مع أهداف المحاسبة بتوفير معلومات تلبي احتياجات المستخدمين.

1-5 **الاتجاه التنظيمي للمعايير**: تتم عملية التنظيم من خلال النصوص والقواعد المحاسبية، في شكل تشريعات قانونية تكون ملزمة بالقانون من طرف الدولة، أو تتم في شكل معايير تصدرها المنظمات المهنية الخاصة. من هنا كانت المعايير المحاسبية إحدى الأدوات الأساسية للتنظيم المحاسبي وهي تحظى بأهمية عالية من قبل المحاسبين والمراجعين في كل دول العالم، فهم غالبا ما يمتثلون لنصوص هذه المعايير في ممارساتهم المحاسبية وإعدادهم للقوائم المالية حرصاً منهم على زيادة الثقة والمصداقية بالمعلومات التي تحتويها، بشرط أن تكون المعايير انعكاسا للظروف البيئية التي تنطلق منها وترتبط بالظروف والاعتبارات البيئية السائدة في المجتمع الذي تطبق فيه.

2- محددات إصدار المعايير المحاسبية

تعكس المعايير المحاسبية مجموعة من القواعد التي توضع بمعرفة وتجربة مجموعة من المحاسبين الأكفاء مهنيين وأكاديميين، ويتفق عليها فيما بينهم لتشكل الإطار العام الذي يحكم عمل المحاسبين، وتضع الأساس لتقييم أدائهم في بيئة معينة، فهي ليست عملية فنية بحتة وإنما مرتبطة بمجموعة من المحددات البيئية السائدة في المجتمع سواء الناحية الاقتصادية أو الناحية السياسية أو الناحية الاجتماعية والثقافية، الشكل (I-7) و يدخل في نطاق كل عامل مجموعة من المتغيرات التي تحدده.

الشكل (I-7) محددات إصدار المعايير المحاسبية



المصدر: تم إعداد الشكل بالاعتماد على المرجع، أحمد رياحي بلخاوي، **مرجع سبق ذكره**، الجزء الثاني، 2009، ص 467.

ترتبط عملية إصدار المعايير بمجموعة من المتغيرات التي تشكل في مجموعها إطارا عاما محددا لها، لا يمكن الخروج عن نطاقه، وهي تتمثل فيما يلي:

2-1 **متغيرات اقتصادية:** وتمثل أهم العوامل تأثيراً في وضع وتطوير معايير المحاسبة في أي دولة، وأهم عناصرها مستوى التقدم الاقتصادي ومشاريع التنمية الاقتصادية، وكذا تطور الأسواق المالية وقدرتها على مصادر تمويل الاستثمارات والمشروعات الاقتصادية ومتطلباتها التي تلعب دوراً أساسياً في تحديد درجة الإفصاح المحاسبي، بالإضافة إلى مدى التوسع في العلاقات الدولية الذي يستلزم التوافق مع المعايير الدولية لضمان مخرجات محاسبية قابلة للمقارنة.

كما أن الممارسات التي تتبناها شركة ما تؤثر على سعر أسهمها وعلى قيمتها كذلك، وعليه فإن اختيار الطرق والأساليب المحاسبية يؤثر على عملية اتخاذ القرار وليس انعكاسا لنتائج تلك القرارات فقط.

2-2 **متغيرات سياسية:** إن عملية وضع المعايير لا توجد من فراغ، ولا يمكن عزلها كلية عن الضغوط السياسية، والتي تشمل النظم القانونية السائدة أو المطبقة، وكيفية وإصدار القوانين واللوائح المختلفة درجة التدخل الحكومي وما يترتب عنها من تشريعات وأحكام تمس مباشرة البيئة المحاسبية كالتشريعات الضريبية وتنظيم مهنة المحاسبة، أو التي لها علاقة غير مباشرة بالبيئة المحاسبية، ولكن ترتبط بمجالات حيوية تقدم خدمات للمحاسبة كالتشريعات الخاصة بالاستثمار والتعاون.

وتظهر التجربة العملية في صياغة المعايير المحاسبية، أن هذه المعايير هي نتيجة للعمل السياسي، تماما كما هي نتيجة للاستنتاج المنطقي أو معرفة للأبحاث التجريبية، وسبب هذه الظاهرة هو أن العديد من الأطراف مهتمة بتطوير معايير المحاسبة وتتأثر بهذه المعايير، وقد توصل مختلف مستخدمي المعلومات المحاسبية إلى أفضل طريقة للتأثير على صياغة معايير المحاسبة هي محاولة التأثير على واضعي هذه المعايير.[1]

2-3 **متغيرات اجتماعية:** وأهم عناصرها المتغيرات الثقافية التي تعتمد على درجة تحفظ المجتمع واتجاهات الأفراد المهنية والقيم الدينية، ومدى تأثير مستخدمي القوائم المالية على توجيه المعايير المحاسبية لخدمة مصالحها، وبالمقابل مدى مسايرة هذه المعايير لها. يرافق كل ذلك المتغيرات التعليمية التي تعتمد على درجة الأمية والتوجه الأساسي لنظام التعليم في المجتمع وغيرها من المتغيرات التي تعكس الطابع المدني للسكان.

ونظرا لاجتماع المتغيرات السابقة في البيئة المحاسبية والتأثير على عملية وضع معايير محاسبية لضبط الأداء المحاسبي وتنظيم الممارسات العملية، فإن ذلك يتم بناءً على اعتبارات تطبيقية أي تاريخية مسبقة، الأمر الذي يستلزم

[1] ريتشارد شرويدر وآخرون، **مرجع سبق ذكره**، 2010، ص 43.

تنظيم السياسة المحاسبية لتساير عملية التطوير وبناء النظرية، والبحوث العلمية اللازمة لها بشكل مستمر ومتجدد وغير محددة بفترة زمنية معينة.

3- أهمية المعيار في ضبط الممارسات المحاسبية

لغرض ضبط الممارسات المحاسبية وتوحيدها، فإن الهيئات المحاسبية التي تبحث في تطوير المجال المحاسبي مطالبة ليس فقط بالعمل على تقديم نماذج لمعالجة مشاكل محاسبية راهنة، بل بعرض مجموعة الأفكار المحاسبية بطريقة منطقية لتشكيل نموذجًا فكريًا متكاملا، تراعي في ذلك الأسس العلمية وتوضيح الرؤية المستقبلية لكيفية استخدام المعرفة المحاسبية وصياغتها، بسبل معينة بحيث تمكن الآخرين من الحصول عليها واستخدامها بسهولة وبالشكل الذي يناسب حاجاتهم، وهذا ما يمكن تحقيقه من خلال إعداد معايير بحيث معيار يناسب مجالا معينا من المجالات المحاسبية وعلى ضوئها تعالج مختلف القضايا أثناء الممارسة المحاسبية بحلول تحظى بالقبول العام، وبالتالي فإن أهمية المعيار في ضبط الممارسة المحاسبية يظهر بوضوح في الحالات الموالية:

3-1 **صعوبة عملية اتخاذ القرارات:** قد يؤدي غياب معايير القرارات المالية إلى اختلاف الأسس التي تعالج بموجبها العمليات والأحداث والظروف المالية لمختلف المؤسسات،[1] مما ينتج عنه صعوبة مقارنة المراكز المالية لهذه المؤسسات ونتائج أعمالها وبالتالي صعوبة المقارنة بين البدائل المختلفة عند اتخذا القرارات.

3-2 **الخطأ في عملية اتخاذ القرارات:** يؤدي غياب معايير المحاسبة أحيانا إلى استخدام طرق محاسبية غير سليمة لقياس العمليات والأحداث والظروف التي تؤثر على المؤسسة وإيصال نتائجها إلى المستفيدين. ويترتب على ذلك أن القوائم المالية ذات الاستخدام العام لا تظهر بشكل حقيقي مركزها وأدائها الماليين ونتائج أعمالها، ولذا فإن الخطأ في إعداد تلك القوائم بما تحويه من معلومات مضللة قد يؤدي إلى الخطأ في اتخاذ هذه القرارات من طرف مستخدمي هذه القوائم المالية.

3-3 **صعوبة رقابة وتقييم القرارات:** للرقابة دور هام في تحسين أداء المؤسسة وضمان إستمراريتها وتحقيق أهدافها الإستراتيجية، كما تتمكن الإدارة بواسطتها من متابعة مختلف الأعمال كما هو مخطط لها وتنفيذها في أحسن الظروف. ولكي يتحقق لمتخذ القرار هذه المقاصد؛ لابد من الاستعانة بآليات وأدوات موضوعة لهذا الغرض والتي تتوفر عليها المعايير المحاسبية، من خلال كل الوسائل والإجراءات لمحاسبية التي تتعلق بحماية أصولها والتأكد من صحة

[1] محمد عباس بدوي والأميرة إبراهيم عثمان، **مرجع سبق ذكره**، 2000، ص 152.

المعلومات المحاسبية المسجلة في القوائم المالية ودرجة الاعتماد عليها، وبالمقابل المحافظة على حقوق الأطراف ذات المصلحة في قيام المؤسسة مثل العاملين فيها والمتعاملين معها.

ومن خلال تلك الأدوات المستخدمة في الرقابة تستطيع المؤسسة تقييم أداء مختلف العناصر ذات الصلة، ففي غياب المعايير لا يمكن تقييم الأداء الفعلي وبالتالي لا يمكن معرفة هل هناك انحراف يستدعي اتخاذ إجراء معين.

المطلب الرابع: الإدارة الحديثة لعملية توحيد الممارسات المحاسبية

تعبر إدارة العمل المحاسبي بما يتوفر عليه من عن مجموعة العمليات التي تحدد كيفية الحصول على المعرفة في المجال المحاسبي من الآخرين والعمل على تحليلها وتطويرها وتنظيمها واستخدامها ونشرها وتحويل المعلومات الهامة والخبرات التي تمتلكها الوحدة الاقتصادية والهيئات المحاسبية، كما يمكن أن تؤخذ بشكل متوازٍ مع الاصلاح والتحسين للنظم المحاسبية، واستثمار رأس المال التعليمي للمعرفة المحاسبية.

1- متطلبات الإدارة الحديثة لتوحيد الممارسات المحاسبية

من المتطلبات الحديثة التي ترتكز عليها عملية إدارة توحيد الممارسات المحاسبية على ما يلي:

– الدور الجديد للمحاسبين بأكثر فاعلية في مواجهة المشاكل والمستجدات المحاسبية بكفاءة، مما ينعكس على نجاح أعمال المؤسسات وتبادل المعرفة المحاسبية وإدارتها.

– منهجية إدارة المعرفة في استكمال المعارف المحاسبية الناظمة للممارسة العملية وتطويرها وتوحيدها، بهدف تحديد مفهوم التوحيد المعرفي المحاسبي ومعوقات عملية التوحيد، وتقديم نموذج فكري منطقي لحل مشكلات توحيد المعرفة المحاسبية

– القدرات الذهنية والإبداعية والممتلكات الفكرية لإدارة واعية تلِم بشكل جيد بإدارة جملة المعارف المحاسبية المكتسبة والمعمول بها في الوقت الحالي لاستخدامها في توليد المعلومات، وبكل من له صلة بمجتمع المعرفة المحاسبية سواء لتعلمها و استخدامها أو تجديدها واستكمالها أو لتنظيمها وإدارتها، والبحث في توحيدها.

– الإلمام بالجوانب الأساسية للمعرفة المحاسبية من طرق وسياسات وقواعد وأسس ومبادئ والمعايير التي تستند إليها في إنتاج المعلومات المحاسبية، بالتالي فإن درجة الدراية والمعرفة تعتبر ذات تأثير كبير على جودة الاستخدام لمخرجات تلك المعرفة في الممارسات المحاسبية.

– مسألة إدارة الممارسات المحاسبية وإن كانت منطقية علمية، فإنها بحاجة إلى تنظيم دقيق وجيد، وإلى رسم آليات عمل مناسبة تمكِّن من إنجاح عملية التوحيد وبلوغ الهدف المنشودة منها،كما تحتاج إلى تضافر جهود جهات وهيئات تعمل في بيئات متنوعة ذات ثقافات ومعارف محاسبية متفاوتة، بحيث يمكن نقل وتبادل المعارف المحاسبية.[1]

– مهمة وضع نظام محاسبي من قبل الجهة المخولة بتحديد عناصره، حسب إجراءات وقواعد محددة من أجل تحقيق هدف معين أو مجموعة معينة من الأهداف.[2] وتطويره وتغييره وتحديثه حسب التغيرات الحاصلة في التطور الاقتصادي والعلمي والتقني، وتغير حاجات المستخدمين إلى المعلومات، باعتباره نافذة الإطار المعرفي إلى الواقع العملي؛ وهو الذي يغني هذا الإطار من خلال اختباره صحة المفاهيم النظرية وسلامتها وانسجامها مع الواقع العملي.

– دخول لممارسات المحاسبية مجال الإدارة الإلكترونية لتجهيز المعلومات الملائمة في الوقت المناسب واستخدامها بالشكل الذي يدعم عملية الاتصال وترشيد القرارات، حيث أنه لظهور التخصصات الدقيقة الأثر الواضح في بناء وإدارة لممارسات المحاسبية. فالتطور التقني واستخدام الحاسوب أتاح للمحاسب المجال لتطوير مخرجات المحاسبة المالية والتركيز على تفعيل نظام المعلومات المحاسبي واستخدامه في مجالات التخطيط والرقابة. وقد كان هذا التطور إستجابة طبيعية لانتشار الفكر الخاص بمدرسة الإدارة العلمية.

2- عوائق الإدارة الحديثة في توحيد الممارسات المحاسبية

تواجه الإدارة الحديثة لعملية توحيد لممارسات المحاسبية بجانبيها الفكري والعملي صعوبات تشكل أحيانا حاجزا أمام مسايرتها لباقي المعارف العلمية الأخرى، وأحيانا أخرى تجعلها غير قادرة على تلبية متطلبات الممارسات من المعارف المحاسبية، وتتعلق هذه العوائق بما يلي:

– النقص النوعي والكمي في القدرات والكفاءات الشخصية التي تعمل في المجال المحاسبي. وفي آلية عمل المنظمات والجهات المهتمة بمسألة توحيد المعرفة المحاسبية.

– تنوع واختلاف البيئة التي تنمو وتتشكل فيها المفاهيم المحاسبية. الأمر الذي يخلق تفاوتًا في المصطلحات المحاسبية وغموضًا في مصطلحات أخرى عندما يتم نقلها واستخدامها في بيئة غير البيئة التي ظهرت فيها وما يميزها من اختلاف في مستوى الوعي السائد في كل بيئة، ومدى انتشار ثقافة المعرفة المحاسبية فيها.

– صعوبة تحديد المنهجية المتَّبعة في وضع الإطار الفكري للمحاسبة بسبب مشكل تحديد مضامين المصطلحات المستخدمة بشكل علمي دقيق، نظرا لكثرتها وتنوعها داخل مجالات المعرفة المحاسبية، بحيث يحتاج كل منها إلى دراسة

[1] Bennet, Martin ؛ Bouma, Jan Jaap؛ Ciccozzi, Elena,**An institutional Perspective on the transfer of accounting knowledge: a case study** , Accounting Education, Sep. 2004, Vol. 13 Issue 3, pp329- 347.

[2] وليد ناجي الحيالي، **نظرية المحاسبة**، منشورات الأكاديمية العربية، الدانمارك، 2007، ص19.

علمية متأنية لتحديد مضامينها. ويأتي في أول هذه المصطلحات الذي لابد من تحديد مضمونه بدقة، هو مصطلح "المحاسبة".

– التطور الكبير والسريع الذي اضطرت المحاسبة أن تواكبه، استوجب الاهتمام بجملة المعارف المحاسبية الفكرية بضرورة وجود ضوابط تنظيمية وقانونية تتحكم بعملية القياس والإفصاح باعتبارهما الموضوع الأساسي للمعرفة المحاسبية لكي تراعي مصالح الفئات المستفيدة من المعلومات المحاسبية الأمر الذي يؤدي إلى كثرة التغيرات والتعديلات التي تطرأ من زمن إلى آخر على ضوابط القياس والإفصاح المحاسبي.

– يشكل الخلط بين مفهوم المحاسبة كإطار معرفي، ومفهوم النظام المحاسبي عائقًا كبيرًا أمام تكامل المعارف المحاسبية بالتالي توحيد الممارسات المحاسبية، فعناصر النظام المحاسبي هي مجموعة من المكونات المادية والبشرية في إطار بيئة معينة تحيط به بما تحويه من متغيرات سياسية وقانونية واجتماعية واقتصادية، كما أن هناك إجراءات يقوم بها تكون محكومة بمبادئ وقواعد علمية لتحقيق أهدافه.[1]

مما سبق، يتبن أن المحاسبة تواجه مشاكل تنظيرية وميدانية باستمرار، تحتاج إلى بحث متواصل لإيجاد حلول تحظى بالقبول العام نظرا لأن كل مشكلة في بناء نظرية في المحاسبة أو أثناء الممارسة الميدانية، لها بعدا دوليا لفهم وتحليل المواقف وما يترتب عنها من تعقيدات تواجه المحاسبين على المستوى العالمي. حيث تمس عملية توحيد المعرفة المحاسبية وتنظيمها بمنهجية علمية مناسبة في مجالها النظري عملية بالتنظير المحاسبي، وفي مجالها التطبيقي عملية الإفصاح المحاسبي ووظائف القياس وعرض القوائم المالية.

المبحث الثالث: طبيعة البيئة للممارسات المحاسبية

باعتبار أن المعارف المحاسبية المتراكمة هي مرجعية ممارسة العمل المحاسبي، وأن الأهداف والمعايير والسياسات والإجراءات المحاسبية تنبع من العناصر البيئية في كل بلد، وأنها تعكس اتجاهات إدارتها، فمن المتوقع أن تتسبب الفروق في البيئة التجارية في فروق الممارسات والمفاهيم المحاسبية بين الدول، وبالتالي تؤثر مجموعة الدول المتقدمة كبيئات تجارية متمكنة من تطوير المحاسبة وصياغة مبادئها، وهذا ما تعكسه محاولات تصنيف النماذج المحاسبية الذي تضمنته الأدبيات المحاسبية، والتي تظهر من خلال أساليب التنظيم المحاسبي المتباينة المعتمدة من طرف الدول التي قطعت أشواطا متقدمة في تطوير المعرفة المحاسبية.

[1] وليد ناجي الحيالي، **مرجع سبق ذكره**، 2007، ص19، 20.

المطلب الأول: معالم البيئة المحاسبية للدول المتقدمة

أثر تطور النظم السياسية والاقتصادية في الدول الأوروبية على النظام المحاسبي والقوائم المالية التي مثلت مخرجاته، وذلك بتقييد النشاطات المختلفة الخاضعة للضريبة بنظام محاسبي يعتمد على قواعد محددة للربح الخاضع للضريبة. في حين النموذج الأنجلوساكسوني انطلق من حرية المستثمر وتقييده بتعليمات البورصة، حيث لم تعتمد على القانون والإلزام بل اعتمدت على المنظمات المهنية التي وضعت معايير للقياس والإفصاح المحاسبي والتي يمكن تطويرها بقرارات تعتمد على دراسات تقدمها هذه المنظمات بمراعاة تطور الحاجات الاقتصادية والاجتماعية المتجددة.

1- التأطير المحاسبي في الدول المتقدمة

على الرغم من أن المحاسبة بدأت من نفس المنطلق، إلا أنها لاحقا اختلفت من دولة إلى أخرى باختلاف العوامل البيئية السائدة في كل دولة، وكان المنطلق كما يشير إليه الأدب المحاسبي الوصفي لتاريخ المحاسبة، استخدام مداخل مختلفة لتحقيق التأطير المحاسبي كمحاولة وضع إطار عام لتنظيم الممارسات المحاسبية ووضع ضوابط وحلول للمشاكل التي قد تواجه التطبيق العملي لها كاستجابة للتجارب والأزمات السابقة التي مر بها مستخدمو القوائم المالية، وبشكل عام تبنت الدول المتقدمة مدخلين للتأطير المحاسبي هما مدخل التأطير القانوني أو التشريعي Statutory (Legalism)، ومدخل التأطير الذاتي Self – regulation

1-1 التأطير القانوني للعمل المحاسبي: في هذا النوع، تقوم الحكومات بوضع تشريعات مُنظمة لكافة الأنشطة في الدولة ومنها الأنشطة المحاسبية لخدمة أغراض كثيرة ومنها الضريبية، الأمر الذي أدى إلى التأثير البسيط لمهنة المحاسبة على تطوير المعايير المحاسبية. انتشر هذا المدخل في القارة الأوروبية وعلى وجه التحديد في فرنسا وألمانيا. وهي تمثل النظام المحاسبي القاري (النموذج الأوربي). ويتميز هذا المدخل بما يلي:[1]

- يعتبر أقل استجابة للاحتياجات المتغيرة ولذلك فهو يتسم بالبطء.
- تغيير القوانين استجابة للتطورات الجديدة في بيئة الأعمال يستغرق وقتا طويلا.
- جعل المعايير مواكبة للعصر يتطلب تغيير القوانين بشكل مستمر، وهذا صعب التحقيق لانعدام المرونة العملية في إجراء ذلك.
- عادة ما يرتكز القانون على العموميات وليس على المفردات أو المكونات، ويتأثر التشريع بالاعتبارات السياسية.

يرى الباحثون أن المحاسبة المالية تحت هذا المدخل تكون ذات صفة قانونية في توجهها وممارستها تبدو محدودة بشكل كبير. فعلى خلاف مدخل التأطير الذاتي فإنه في ظل مدخل التأطير القانوني أصبحت المبادئ المحاسبية جزءاً من الإطار القانوني للدولة، إذ غالبا ما توجد سلطة واحدة ممثلة في الحكومة، تمارس رقابة على السياسات المحاسبية

[1] أمين السيد أحمد لطفي، **إعداد وعرض القوائم المالية في ضوء معايير المحاسبة**، الدار الجامعية، الاسكندرية، مصر، 2008، ص 28.

والأنشطة الاقتصادية من خلال هيكل قانوني يكون شاملاً ويغطي كل العمليات المحاسبية كذلك الجهات الحكومية هي التي تقيم وتقرر السياسات المحاسبية وتأثيراتها الاقتصادية والاجتماعية، وكنتيجة لذلك فإن تدخل الهيئات المهنية أصبح ضعيفة نسبيا مقارنة بتدخل حكومي قوي كما أن شكل محتويات القوائم المالية تكون محددة بالقوانين ذات العلاقة مما يؤدي بالممارسات المحاسبية لأن تكون أكثر توحيداً.

إن المدخل الإلزامي أو التشريعي للتأطير المحاسبي يستخدم بشكل عام وغالبا في الدول ذات الاقتصاد المركزي بتدخل حكومي قوي. وقد انتقد البعض هذا المدخل على أساس أنه صارم وأقل مرونة، وعلى الرغم من هذا فالعديد من الباحثين يُثمِّنون مخرجات هذا المدخل بالعديد من الدول حتى أن البعض ذهب إلى القول بأنه تطبيق هذا المدخل هو شرط مسبق للاقتصاد المركزي.

وتعتبر فرنسا وألمانيا مثالين للدول التي تنتهج مدخل التأطير القانوني حيث إنه في كلتا الدولتين هناك تدخل تقليدي من قبل الحكومة في الشؤون الاقتصادية ولهذا فإن دور المحاسبة بهذه الدول هو تقديم المعلومات الضرورية للتخطيط على كل المستويات، وكذلك لربط المحاسبة على المستوى الجزئي بالمحاسبة على المستوى الكلي، وأيضاً للمساعدة في الرقابة على الأنشطة الاقتصادية.

1-2 التأطير الذاتي للعمل المحاسبي: يعبر هذا المدخل عن الأعراف والتقاليد التي يتم ترسيخها من قبل جهات مهنية خاصة، تقوم بدراستها وإعادة صياغتها لتمثل قواعد وأسس ومبادئ ومعايير يتم العمل بموجبها قي مهنة المحاسبة وقد أدى ذلك إلى إبراز الدور الكبير الذي قامت به البلدان التي اتبعت هذا المدخل في نشوء وتطور النظرية المحاسبية. ومن الدول التي انتشر فيها هذا المدخل، بريطانيا وأمريكا ودول الكمنولث.* وهي تمثل النظام المحاسبي الأنكلوساكسوني.[1] ويتميز هذا المدخل بما يلي:

- إصدار المعايير بدرجة عالية من المرونة والسرعة المناسبة في التعديل لمواكبة الاحتياجات المتغيرة.
- دور المنظمات المهنية والمحاسبية في ترسيخ مبادئ محاسبية تتعدى الحدود المحلية.
- بناء القوانين على أساس متطلبات حاجات لمستخدمين للقوائم المالية.

وعموما يتكون المصدر الأساسي للتأطير المحاسبي بكلا المدخلين من المؤسسات الخاصة والحكومية. وكان الغرض من ذلك تحقيق موضوعية وعدالة المخرجات المحاسبية، بمنع الغش والتزوير وسوء الإدارة ومحاولة لرفع كفاءة تخصيص الموارد المتاحة وتشغيل سوق الأوراق المالية.

---

* **دول الكمنولث** : Commonwealth of Nations (CN) اتحاد دولي اختياري مكون من 53 دولة جميعها من ولايات بريطانيا سابقاً باستثناء موزمبيق والمملكة المتحدة البريطانية. تضم رابطة الكومنولث الحديثة حوالي ثلث دول العالم، من أهدافها تنسيق السياسات وتحقيق أهداف برامج المساعدات الاقتصادية.

[1] خالد جمال الجعارات، **معايير التقارير المالية الدولية** IFRS ET IAS 2007، إثراء للنشر والتوزيع، الأردن، 2008، ص 20.

2- مقارنة بين مداخل التأطير المحاسبي

يلخص الجدول رقم (I-2) الخصائص الأساسية للنظام المحاسبي القاري الذي يعتمد المدخل القانوني للتنظيم المحاسبي والنظام المحاسبي الأنكلوسكسوني الذي يعتمد المدخل المهني للتنظيم المحاسبي التي تميزت بها الدول المتقدمة وقد انعكس ذلك على البيئة المحاسبية وتطورها.

الجدول رقم (I-2) مقارنة خصائص الأنظمة المحاسبية حسب نوع التأطير المحاسبي

نوع تأطير المحاسبة	التأطير القانوني للعمل المحاسبي	التأطير الذاتي للعمل المحاسبي
المحيط الاقتصادي والاجتماعي		
مصادر التمويل	الاقتراض من قطاع البنوك أساسا.	الاعتماد على الأسواق المالية أساسا.
الثقافة	توجه مركزي (تدخل الدولة).	توجه فردي (عدم تدخل الدولة).
النظام القانوني	سيادة القوانين الكتابية بتقديم المبادئ المحاسبية المفصلة.	القواعد المحاسبية يتم إعدادها من طرف المنظمات المهنية المحاسبية.
النظام الضريبي	علاقة مباشرة بين المحاسبة والنظام الضريبي.	المحاسبة مستقلة عن النظام الضريبي.
أهداف المحاسبة		
المستخدم الأساسي للقوائم المالية	الدائنون، السلطات الضريبية، المستثمرون.	الاهتمام بالمستثمر الحالي والمرت بالدرجة الأولى.
المبادئ المحاسبية	أهمية مبدأ التحفظ، تأثير موسع للنظام الضريبي على حساب ضرورة المعلومة المحاسبية في اتخاذ القرار.	يكفي عرض الصورة الصادقة.
مدى انتشار مبادئها	إنتشار محدود لمبادئها دوليا.	محاولة للتوسع في نشر مبادئها على المستوى الدولي.
مجال العمل المحاسبي	عدد معتبر من خيارات المعالجة المحاسبية والتقييم.	خيارات المعالجة المحاسبية والتقييم قليلة. معايير خاصة تغطي مختلف التحويلات والأنشطة.
حساب الربح	الحذر في حساب الربح وتحديد الموزع منها على أساس: -مبدأ التحفظ (الحيطة والحذر, - تحديد الأرباح الموزعة. -الاتجاه لإنشاء الاحتياطات الوهمية.	حساب الربح يكون لضرورة اتخاذ القرارات وذلك: - من أجل تقديم الصورة الصادقة. - ليس هناك حدود في توزيع الأرباح. - ليس هناك احتياطات وهمية.

المصدر: Raffournier Bernard et autres,**Comptabilité internationale**, Editions Vuibert, Paris, 1997 , p 9 .

يُظهر الجدول أنه من خصائص المحاسبة في التأطير الذاتي للعمل المحاسبي العرض العادل للمركز المالي ونتائج الأعمال، وهو تنظيم غير تشريعي يتماشى بشكل عام مع حملة الأسهم باعتبارهم المصدر الرئيسي للتمويل.

ودول القانون العام أو قانون الحالة تُبنى قوانينها على متطلبات حاجات الأفراد، بحيث لايوجد تصميم واحد مسبق ولا يهدف إلى تغطية كل الحالات، بحيث لا توجد محاولات لوضع كل الحالات في قانون واحد، وهو مايشجع على التجربة. وعليه، فإن قواعد المحاسبة وتنظيمها لا تندمج ضمن هيكل القوانين وإنما تتكفل بها هيئات مهنية تابعة للقطاع الخاص.[1]

وعلى هذا الأساس، يبدو أن مدخل التأطير الذاتي متبنى أكثر من قبل الدول التي تسود بها التوجهات الفردية ونظام اقتصادي حر مع أسواق مالية نشطة مثل الولايات المتحدة الأمريكية وبريطانيا وكندا. ولهذا فإن المعلومات المحاسبية أصبحت حسب هذا المدخل مصدراً مهماً لحملة الأسهم والمستثمرين والمقرضين.

أما الدول التي تتبع التأطير القانوني للعمل المحاسبي فتطبق قانون النظام الخاص الذي ظهر في الحضارة الرومانية ثم تطور في العصور الوسطى، فلدى هذه الدول مقاييس قانونية أساسية تحكم المؤسسة الهادفة للربح بالإضافة إلى وجود قانون محاسبي ينص على قواعد القياس المحاسبي والإفصاح. من خصائصه الاعتماد على التعليمات والقوانين المدنية، فهو تنظيم تشريعي يساير المتطلبات القانونية والضريبية والاعتماد على البنوك كمصدر للتمويل.

ومن خلال العرض السابق يتبين أن نوع النظام القانوني في الدولة هو الذي يحدد ما إذا كان المصدر الرئيسي للقواعد المحاسبية هو الدولة أو المهنة المحاسبية وعلى أساس ذلك تختلف النظم المحاسبية.

3- دور مداخل التأطير المحاسبي في تحديد طابع الممارسات المحاسبية للدول المتقدمة

إن تبني أي مدخل من مداخل التأطير المحاسبي من قبل أي دولة هي ليس عملية عشوائية وإنما هي غالبا ما تكون نتاج لتفاعلات بيئية بتلك الدولة. وبالتالي فإن كفاءة تشغيل أي مدخل من هذه المداخل في تطوير الممارسات المحاسبية مرتبط وإلى حد كبير مع درجة اتساقه مع العوامل البيئية السائدة في كل دولة.كما أن المصدر الأساسي للتأطير المحاسبي بكلا المدخلين يأتي من المؤسسات الخاصة والحكومية والتي هي بالأساس ظهرت وتطورت بالدول المتقدمة مثل المملكة المتحدة والولايات المتحدة وفرنسا وألمانيا.

– إن تحصيل الضرائب في كافة بلدان العالم يشكل أحد المصادر المهمة في الطلب على الخدمات المحاسبية، ولأن نظم التحصيل للضريبة تختلف بين هذه الدول، فإن ذلك سيؤدي إلى التنوع في المبادئ والنظم المحاسبية عالميا ويعكس الخصوصية المحلية. قد يشكل عائقا أمام التوافق المحاسبي.

[1] فردريك تشوي وآخرون، **مرجع سبق ذكره**، 2004، ص 57.

-كذلك فإن المعايير والإجراءات المحاسبية تحت هذا المدخل في الغالب ما يتم تأسيسها بشكل استقرائي من خلال تفاعل المحاسبة مع بيئتها المحيطة، وبهذا أصبح تأثير السوق على تطور المعايير والإجراءات المحاسبية واضحاً بشكل كبير -وعلى الرغم من الانتقادات الموجهة إلى مدخل التأطير الذاتي فإنه تحت ظروف معينة يعطي مرونة عالية لمواجهة التغيرات السريعة للبيئة المحاسبية المحيطة.

وفي نفس الوقت الذي جرت فيه محاولات تصنيف النظم المحاسبية وتحديد مصادرها، ظهرت محاولات جادة لقياس درجة التوحيد المحاسبي بين هذه الدول. وفي هذا المجال تم تحليل مواضيع أكثر تحديدا وليس النظام المحاسبي في مجمله، إذ تبين أن التعقيد في التحليل متزايد مع مرور الوقت، بسبب وجود وجهات نظر متنوعة وكثيرة تتعلق بالاختلافات المحاسبية الدولية، فكان اتجاه التحليل نحو القياس في بيئات محددة.

المطلب الثاني: معالم البيئة المحاسبية للدول العربية

ما تزال معظم الدول العربية والتي تشكل الجزائر عنصرا منها، في المراحل الأولية للتطور، وبالتالي البيئة التجارية القائمة حاليا محدودة محليا، فالظروف السياسية والاقتصادية والعملات المحلية غالبا لا تقف على أرضية قوية وتعاني من هزات مستمرة، الأمر الذي يعيق تطور اقتصادي ملموس بدون مساعدة الدول المتطورة صناعيا. ومع ذلك فإنه من المحتمل للأعمال التجارية أن تأخذ دورا في تطوير المجال المحاسبي نظرا لوجود موارد طبيعية وبشرية كبيرة.

1- خصائص الأنظمة المحاسبية في الدول العربية

تعتبر الدول العربية بشكل عام ضمن مجموعة الدول النامية، وبالتالي فهي ليست استثناء عن الدول النامية من حيث النظم السياسية والاقتصادية والاجتماعية المطبقة بهذه الدول. فقد جمع بين الدول العربية إضافة إلى وحدة الدين واللغة وبعض العادات والتقاليد مجموعة من الخصائص المشتركة منها ما يلي:

1-1 **مظهر التبعية في العمل المحاسبي**: كان للاستعمار دور في بناء أغلبها. وينطبق ذلك أيضا على الأنظمة المحاسبية التي تم تطبيقها بمعظم هذه الدول، وبالتالي يمكن معرفة نوعية وخصائص الأنظمة المحاسبية بالدول العربية وتحديدها من خلال معرفة هوية المستعمر الجدول رقم(I-3)، فأغلبيتها لم تقم بتطوير أنظمة محاسبية خاصة بها أو تبني أنظمة محاسبية معينة بما يتلاءم واحتياجاتها الخاصة.

الجدول رقم (I-3): الدول العربية وخصائص نظمها المحاسبية

الدولة	الدولة المُستعمِرة	طبيعة نظام المحاسبة
تونس	فرنسا	**النظام المحاسبي الفرنسي**
الجزائر	فرنسا	**النظام المحاسبي الفرنسي**
المغرب	فرنسا	**النظام المحاسبي الفرنسي**
لبنان	فرنسا	**النظام المحاسبي الفرنسي**
سوريا	فرنسا	**النظام المحاسبي الفرنسي**
الأردن	بريطانيا	**النظام المحاسبي الإنكليزي**
مصر	بريطانيا	**النظام المحاسبي الإنكليزي**
دول الخليج	بريطانيا	**النظام المحاسبي الإنكليزي**
ليبيا	**إيطالي –إنكليزي**	**النظام المحاسبي الإنكليزي**

المصدر: أبو زيد محمد المبروك، **مرجع سبق ذكره**، 2005، ص 193.

سلّطت الإصلاحات الاقتصادية والنمو الاقتصادي في البلدان العربية الأضواء على ما يمكن أن تقوم به النظم المحاسبية في هذه الدول، بتوفير الظروف المناسبة للتعامل مع الشركات متعددة الجنسيات والأسواق العالمية لرأس المال والمستثمرين الدوليين، والخروج من طوق التبعية التي تظهر ملامحها في الجدول السابق بربط نظامها المحاسبي بنظام الدولة التي كانت مستعمرة لها.

وقد بينت العديد من الدراسات دور البيئة بمختلف أبعادها الاقتصادية والاجتماعية والسياسية والثقافية والاستعمارية على الممارسات المحاسبية لكل دولة. وقد ساعدت هذه الدراسات في تحديد أسباب الاختلافات بين النظم المحاسبية، وقد مكّن ذلك من وضع واقتراح مجموعة من الحلول تسمح بالحصول على معلومات قابلة للمقارنة على مستوى دولي بمحاولة ضبط الممارسات المحاسبية وتنظيم العمل المحاسبي.

2-1 **تباين الممارسات المحاسبية**: إن العوامل المحددة للفروق المحلية في المحاسبة الدولية ناتجة أساسا من الفروق في بيئة الأعمال التجارية، ويحدد ميلر Muller أربعة عناصر للاختلافات بين الدول:[1]

– حالة التطور الاقتصادي: تختلف الاقتصاديات للدول في ضوء مدى تطورها وطبيعتها بين البلدان النامية والبلدان المتقدمة.

[1] أحمد رياحي بلخاوي، **مرجع سبق ذكره**، الجزء الثاني، 2009، ص 464.

– درجة تعقيد الأعمال التجارية: تختلف الاقتصاديات الوطنية في ضوء المعرفة التقنية والصناعية، وينعكس ذلك على احتياجات مؤسسات الأعمال التجارية ومخرجاتها.

– نسبية المعتقدات السياسية: تختلف الاقتصاديات الوطنية على أساس الأنظمة السياسية بالتوجه إما للاقتصاد الموجه كليا، أو السوق كليا.

– الاعتماد على نظام قانوني معين: تختلف الاقتصاديات الوطنية في ضوء الأنظمة التشريعية الداعمة.

3-1 **ضعف الدور الاقتصادي للمحاسبة:** هناك عاملان رئيسيان يقفان وراء الدور المحدود للمحاسبة في العديد من الدول العربية؛ العامل الأول هو غياب إطار عام لنظام المحاسبة أو أي معايير محاسبية متفق عليها يمكن أن تقدم التوجيه والإشراف اللازم لتطبيق وتطوير هذه الأنظمة. العامل الثاني هو التضارب بين نظام المحاسبة المتبنى حاليا في والبيئة السائدة لها.[1] كما أن غياب الأنظمة المحاسبية الجيدة وعدم تلبية احتياجات متخذو القرارات الاقتصادية من المعلومات المناسبة في الدول العربية تعتبر من العوامل التي تقود إلى سوء الأداء الاقتصادي بها.

ورغم أن القوانين (مثل قانون الضرائب والقانون التجاري) قامت بدور هام في تطوير أنظمة المحاسبة بها فإن هناك غيابا تاما في العديد من الدول العربية (ومن ضمنها الجزائر) لإطار عام يحدد المعايير والممارسات والطرق المحاسبية، وقد تسبب ذلك في ما يلي:

– الانعكاس السلبي على فائدة القوائم المالية.

– ضعف الرابط بين المعلومات المحاسبية المقدمة ومجمل الاحتياجات على المستوى الكلي.

– محدودية فائدة المعلومات المحاسبية في الرقابة والتخطيط والتقييم.

– ضعف دور المحاسبة في عملية التنمية ومتطلباتها.

2- اتجاهات الدول العربية لتطوير المعارف والممارسات المحاسبية

تفتقد الدول العربية عموماً التي تسعى إلى التنمية الاقتصادية – باستثناء عدد محدود منها –إلى توفر المعلومات المناسبة واللازمة لغرض اتخاذ القرارات الاقتصادية، لعدم وجود معايير محاسبية ملائمة وملزمة للقياس والإفصاح المحاسبي ومتطلبات عرض القوائم المالية. فقد يؤدي غياب المعايير إلى اختلاف الأسس التي تعالج بموجبها العمليات والأحداث والظروف المالية للمؤسسات المختلفة، مما ينتج عنه صعوبة المقارنة بين البدائل المختلفة عند اتخذ القرارات.

[1] محمد المبروك أبو زيد، **مرجع سبق ذكره** ،2005 ، ص 308.

غير أنه مهما كان نوع الاستراتيجيات المختارة لوضع معايير محاسبية؛ باعتبار أن الدول النامية لا تتبع استراتيجيات ملائمة لبيئتها، فإنها لا تستطيع التخلي حاليا عن حقيقة الدفع المستمر باتجاه التوافق المحاسبي الدولي.

يمكن تحديد أربعة اتجاهات لاستراتيجية وضع المعايير المحاسبية هي الاتجاه التطوري، اتجاه نقل تكنولوجيا المحاسبة، اتجاه تبني المعايير المحاسبية الدولية واتجاه تطوير المعايير المحاسبية على أساس تحليل المبادئ والتطبيقات المحاسبية من البلدان المتقدمة بناء على خلفية قاعدة استثماراتها.[1]

2-1 **الاتجاه التطوري:** تشترك دول العالم الثالث في الحاجة لتطوير معايير محاسبية لمؤسساتها وأ نه كان العديد من منها في السابق، مستعمرات لبلدان أوروبية، فهي تسعى الآن إلى تطوير معايير محاسبية لمقابلة احتياجات نظمها الاقتصادية، وهي تشمل معظم دول افريقيا (باستثناء جنوب إفريقيا) والعديد من دول الشرق الأقصى.

يكون منهج هذه الاستراتيجية بتطوير معايير محاسبية دون تأثير خارجي، بعد تحديد الأهداف والاحتياجات المحاسبية الخاصة، ومن ثم تطوير التقنيات والمفاهيم والمنظمات والمعاهد والعملية التعليمية. غير أن ذلك سيؤدي إلى تكاليف إضافية على الدولة وعلى تعاون الشركاء الأجانب على حد سواء، خاصة في ظل غياب تكنولوجية محاسبية محلية كفؤة والامكانيات المادية والمالية.

2-2 **اتجاه نقل التكنولوجيا المحاسبية:** يتم ذلك من خلال عمليات ونشاطات الشركات العالمية، وكذا الأكاديميين الأجانب والمعاهدات واتفاقيات التعاون التي تتطلب تبادل المعلومات التكنولوجية في المجال المحاسبي، حسب المحددات العامة للخطة الاقتصادية المحلية بناء على مستوى رصيد المعرفة المحاسبية لدى الأفراد، ومستوى التقنيات المحاسبية المستخدمة محليا، ومستوى تطور مهنة المحاسبة.

ومع أن هذه العملية قد يصاحبها نقل تكنولوجيا محاسبية غير قابلة للتطبيق، والاعتماد المتزايد على الخبراء الأجانب مما يرفع من تكلفة العملية باستمرار مقابل المنافع والمزايا التي يمكن الحصول عليها، كما أنها تتعارض مع أهداف التنمية التي تتضمن أيضا استراتيجيات للتطوير المحاسبي. وقد ظهرت آثار نقل التكنولوجيا المحاسبية على ما يلي:

- فرض التغير في التقنية المحاسبية قد تغير في تركيبة وهيكل إجراءات العمل المحاسبي.
- ترك التطور العلمي والتقني آثاره الكبيرة في الحياة الاقتصادية والاجتماعية، ومن ثم في الحاجة إلى المعلومات.
- كشف عصر المعلوماتية عن ضرورة تطور المعارف المحاسبية سواء ما ارتبط منها بالممارسة العملية أم بالإطار الفكري لهذه الممارسة.

[1] أحمد رياحي بلخاوي، **مرجع سبق ذكره**، الجزء الثاني، 2009، ص 486.

– تساهم المعرفة التكنولوجية للقائمين على عمل نظم المعلومات المحاسبية في ظل استخدام وسائل المعلومات الحديثة في المؤسسات الاقتصادية في زيادة كفاءة وفاعلية نظم المعلومات المحاسبية من حيث القدرة على التعامل مع وسائل تكنولوجية المعلومات الحديثة.

2-3 **اتجاه تبني المعايير المحاسبية الدولية:** يرتكز اتجاه تبني المعايير المحاسبية الدولية على أساس ما يلي:

– مواكبة حركة التوافق العالمي مع المعايير المحاسبية الدولية.

– توفير كلف صياغة معايير محاسبية محلية، وتسهيل الاستثمارات الأجنبية.

– تمكين مهنة المحاسبة من التطور بالتعامل مع المنظمات المهنية الدولية.

غير أن مجرد تبني المعايير المحاسبية الدولية كبديل لتطوير معاييرها المحلية، لمجرد توفير الكلف وتحقيق بعض المزايا، أمرا مبالغ فيه، نظرا لأن العديد من المعايير المحاسبية الدولية التي تعالج قضايا محاسبية متعلقة بصفقات مختلفة على مستوى الدول المتقدمة غير ملائمة لبعض الدول النامية، بحكم طبيعة بيئتها التي تستدعي تخصيص المعايير المراد تطبقها، بالإضافة إلى أن حجم وطبيعة عناصر مؤسساتها الاقتصادية ومكونات أسواقها المالية خاصة، مختلفة عن تلك الموجودة في الدول التي كانت المعايير المحاسبية موجهة إلى ممارساتها المحاسبية بالدرجة الأولى.

وفي هذا المجال توصل Amenkhienan إلى أن المنطق لتبني المعايير الدولية من قبل البلدان النامية كبديل لتطوير معاييرها المحلية هو منطق حاسم، فينبغي على المحاسبة في كل بلد أن تتطور بأسلوب ملائم لاحتياجات وأهداف هذا البلد أو ذاك، وأن المتغيرات الموقفية ينبغي أن تحدد أنماط التطوير. باعتبار أن أن البديل الرئيسي كما يشير إليه George Scott في " البداية الجديدة" هو تحقيق بداية خالية نسبيا من أي تأثيرات للمحاسبة التقليدية في البلدان النامية ومحاولة تطوير محاسبة من خلال بداية جديدة على أساس معايير التعليم المحاسبي والتطبيقات والمهنية المحاسبية المتجسدة في التقييم الاقتصادي للمحاسبة.[1]

2-4 **اتجاه استراتيجية التوافق المحاسبي:** يتم من خلال تسوية لوجهات نظر مختلفة، فهذا مدخل عملي وتوفيقي على نطاق أكبر مما هو عليه الحال مع النمطية، وبالأخص عندما تعني النمطية بأن إجراءات بلد يجب أن تطبق من قبل كافة البلدان الأخرى، فلقد أصبح التوافق مسألة توصيل أفضل للمعلومات في شكل يمكن تفسيره وفهمه عالميا.[2]

ويتميز التوافق من خلال هذا التعريف بواقعية أكثر واحتمالية أكبر للقبول على المستوى الدولي من النمطية، لأنه يسعى لتطوير المعايير المحاسبية على أساس تحليل المبادئ والتطبيقات المحاسبية من البلدان المتقدمة بناء على

[1] Scott G.k Accounting and the Developing Nations, 1970, p 12.

[2] أحمد رياحي بلخاوي، **مرجع سبق ذكره**، الجزء الثاني، 2009، ص 467.

خلفية قاعدة استثماراتها وبيئتها، كما يؤكده واقع الدول العربية لتي تحتاج قوائمها المالية، للكثير من التعديلات والتحسينات لتلبية متطلبات المستخدمين من المعلومات خاصة الأجانب منهم.

ولغرض توسيع الاستثمار وتفعيل المعلومة المالية لخدمة عملية اتخاذ القرار والتنمية بحيث تبنى استراتيجية التوافق على ما يلي:

– تشخيص ودراسة متطلبات تطوير المحاسبة محليا بتحديد المفاهيم المحاسبية ونظام الابلاغ والإفصاح بالاعتماد على على العناصر المكونة للبيئة المحلية من ثقافة ولغة وتشريعات قانونية وضريبية.

– الأخذ بعين الاعتبار الخصوصيات المحلية التي تنعكس في القواعد والقياسات الخاصة والتي تؤثر في النظام المحاسبي للبلد.

– العمل على إيجاد تسوية بين الدول لتقريب وجهات النظر كخطوة أولية ثم إلغاء بعض العوائق ليصبح التعامل على درجة مقبولة من التوافق العام.

3- استراتيجية الدول العربية في تطوير الممارسات المحاسبية

يبدو واضحا من خلال الاتجاه العام لتبني معايير المحاسبة الدولية في الدول العربية محاولة تطوير أنظمتها المحاسبية بإلزام شركاتها خاصة المسجلة في البورصة بتطبيق المعايير المحاسبية الدولية. فقد تبنتها بعض الدول العربية كالأردن ولبنان وعملت على تطبيقها مباشرة. ونظرا لأن هذه المعايير متاحة بمختلف اللغات جعل المهنة أكثر قدرة على فهم المعايير عن طريق العودة إلى النصوص الأصلية. بينما لجأت دول أخرى كمصر والمملكة العربية السعودية إلى وضع معاييرها المحلية التي استهدفت التقارب التدريجي مع المعايير المحاسبية الدولية بعضها نسخا مترجمة.

أما الجزائر فقد تبنت المعايير المحاسبية الدولية ضمنيا وهو ما يفهم من خلال المواد الواردة في النظام المحاسبي المالي Système comptable financier (SCF). ومن الأسباب التي ألزمت الدول العربية بتبني المعايير المحاسبية الدولية رغم أن مجال تطبيقها تكتنفه بعض الصعوبات، ما يلي:

– ظهور حاجة بعض الدول العربية للحصول على التمويل بجذب رؤوس الأموال الأجنبية بممارسة الشركات الأجنبية نشاطها داخل هذه الدول، غير أن الأمر يتطلب لغة محاسبية مشتركة.

– وجود مكاتب محاسبة أجنبية عاملة في الدول العربية تشجع على استخدام المعايير المحاسبية الدولية.

– الدول العربية ليس لديها خبرة في صناعة المعايير المحاسبية، كما أن المتاح لبعضها من ممارسات محاسبية موروث عن الاستعمار ولا يشكل إطارا متكاملا من المعايير.

– يعتبر نمو الأسواق المالية في بعض الدول العربية بدخول الشركات متعددة الجنسيات، عاملا حيويا وراء الطلب على معايير المحاسبة الدولية.

وسواء تم التوحيد أو التوافق الذي تفضله الكثير من دول العالم بتوفيق مع المعايير المحاسبية الدولية، عن طريق تطوير معاييرها المحلية وممارسة الضغط لإدخال تعديلات تشريعية عند الاقتضاء لتصبح أكثر قربا من المعايير الدولية فإن ذلك يلقي على المهنة المحلية عبئا كبيرا يتجلى في متابعة المعايير الدولية أو المحلية وشرحها وتدريب أعضاء المهنة على تطبيقها وإزالة العقبات أما تطبيقها.

المطلب الثالث: أبعاد وتحديات مهنة المحاسبة

أدى تعقيد العلاقات التجارية والإنتاجية وزيادة حجم المشاريع إلى ضرورة وجود أنظمة رقابية مدعمة بتقارير داخلية وخارجية، وتعددت بذلك النظم والإجراءات والحلول المحاسبية للمشكلة الواحدة؛ الأمر الذي استلزم إنشاء مؤسسات وهيئات مهنية مهمتها تطوير الأساليب المحاسبية لخدمة مستخدمي المعلومات المالية بالتركيز على المصلحة العامة واكتساب الثقة.

لتحقيق ذلك، يتم التأكيد على امتلاك الأعضاء المنتسبين لهذه الهيئات المعرفة العلمية والعملية والمهارات الفنية المختلفة وتحديثها بشكل مستمر لمواكبة التطورا السريع في مهنتي المحاسبة والتدقيق، وبذلك يمكنها إدراك الأبعاد المختلفة لمهنة المحاسبة كأي مهنة لها أسسها وقواعدها وضوابطها والقدرة على مواجهة التحديات التي تعترضها أثناء التجسيد العملي لم توصل إليه المنظر المحاسبي.

1- **أبعاد مهنة المحاسبة:** ترتبط مهنة المحاسبة بالممارسة العملية؛ باستخدام معارف أساسية التي يجب أن يكتسبها الممارس قبل ممارسة العمل المحاسبي والتي كانت أساسا مرجعيا عند إنتاج هذه المعارف.

1-1 **البعد العلمي لمهنة المحاسبة:** يعكس هذا البعد المستوى المعرفي للقائم بمهنة المحاسبة، أي ما يملكه من المؤهلات العلمية والعملية التي لا تقل بمستواها عن المؤهلات العلمية المعروفة لأصحاب المهن الأخرى، بالإضافة إلى المواكبة المستمرة للأحداث الاقتصادية والإعداد الكافي له علميا وعمليا، ليتمكن من القيام بدوره وأداء عمله بطريقة فعالة، ومنه الجمع بين البعد النظري والبعد العملي.

2-1 **بعد الاتجاه السلوكي في المحاسبة:** تهتم الأخلاق المهنية بأنواع السلوكيات التي يعتبرها المجتمع صحيحة وتلك التي يعتبرها خاطئة، وتشمل الأخلاق المهنية المحاسبية كلا من المعايير الاجتماعية للسلوك والمعايير السلوكية التي تتعلق

فقط بالمهنة، ومع زيادة تعقيد عمليات الأعمال، أصبحت المسائل الأخلاقية المهنية كذلك أكثر تعقيدا.[1] ويؤكد أثر البعد السلوكي للممارسة مهنة المحاسبة ما أسفرت عنه الفضائح المالية بخروج شركة Arthur Andersen التي كانت من بين شركات المراجعة الخمس الكبرى من النشاط. وتوقيع رئيس الولايات المتحدة الأمريكية في يوليو 2002 قانون Sarbanes- Oxley * الذي يفرض عددا من قواعد التحكم المؤسسي على الشركات التي يتداول الجمهور أوراقها المالية.

3-1 **البعد الأخلاقي لمهنة المحاسبة:** حفز وضع قانون الشركات في إنجلترا سنة 1845 على تطوير المعايير المحاسبية وبعد ذلك تم تمرير قوانين تهدف إلى حماية المستثمرين ضد الافعال غير المناسبة من مسؤولي الشركة، فاشترطت هذه القوانين أن تدفع التوزيعات على الأرباح، وكذلك الاحتفاظ بالحسابات ومراجعتها من قبل أشخاص آخرين غير المدراء، وهو ما أدى إلى زيادة الحاجة إلى المحاسبين والمعايير المهنية.[2]

أصبحت هذه المعايير وما يرافقها من إجراءات أكثر رسمية بعد وصول الثورة الصناعية إلى الولايات المتحدة الأمريكية، فقد بدأت الكليات التجارية الخاصة في الظهور كأساس وقاعدة لتدريب المحاسبين وتأهيلهم بالتركيز على جودة القيمة في التعليم المحاسبي. ثم صدر سنة 1900 عن اللجنة الصناعية للبحث والتقرير عن مسائل تتعلق بالهجرة والعمل والزراعة والصناعة والتجارة التي تم تأسيسها سنة 1898، تقريرا مبدئيا اقترح ضرورة تأسيس مهنة محاسبة عامة مستقلة للحد من المخالفات حيث وافق المحاسبون على ما يلي:[3]

- الاهتمام بالعدالة، والأخلاقية، والقبول العام بكفاءة التعليم كوسيلة أساسية في تطوير المجتمع.
- زيادة الوعي بالالتزام الاجتماعي لكل قطاعات المجتمع، وإدخال فكرة المساءلة العامة للقادة المسؤولون.

---

[1] ريتشارد شرويدر وآخرون، **مرجع سبق ذكره**، 2010.ص 50.

[*] **قانونSarbanes- Oxley:** أقره الكونغرس في الولايات المتحدة الأمريكية سنة 2002 بشأن إصلاح المحاسبة للشركات المدرجة وحماية المستثمرين بفرض قواعد جديدة على المحاسبة والشفافية المالية، وزيادة المسؤولية، لجعل الاتصالات الأكثر موثوقية المعلومات المالية ومكافحة السلوك المنحرف الشركات والاحتيال. أسس هذا القانون مجلس الإشراف العام على شركات المحاسبة العامة، والذي تقع على عاتقه مسؤولية وضع معايير المراجعة، ومراجعة الممارسات والإجراءات المستخدمة من قبل شركات المراجعة في أدائها لعملية المراجعة.

كما وضع هذا القانون كذلك قيودا قانونية جديدة على مديري الشركات، وذلك بتصديق رئيس الشركة ومديرها المالي على دقة القوائم المالية للشركة، وأن المعلومات الواردة بالتقارير معروضة بصورة عادلة. بالإضافة إلى وضع مهنة المحاسبة تحت إشراف فيدرالي محكم. ويسمى بقانون "ساربينز أوكسلي"، نسبة إلى مروجه بول ساربانس والسيناتور مايك أوكسلي. لهذا القانون أهمية خاصة لأنها هي واحدة من عدد قليل من القوانين الاتحادية التي تحكم نظام المحاسبة لمالية في الولايات المتحدة الأمريكية

[2] ريتشارد شويدر، وآخرون، **مرجع سبق ذكره**، 2010 ، ص 26.

[3] ريتشارد شويدر، وآخرون، **مرجع سابق** ، 2010 ، ص 27.

– القبول بالمنفعة بصفتها الفلسفة الأكثر ملاءمة عمليا آنذاك.

لا يمكن لهذه البنود أن تحقق الإلتزام بالأخلاقيات بأبعادها الاجتماعية والدينية والاقتصادية وسياسية عند ممارسة مهنة المحاسبة. إلا إذا اقترنت بوجود إرشادات واضحة للأخلاقيات ومكافأة الملتزم بالأخلاقيات، وبالعكس معاقبة مخالف الأخلاقيات.

1-4 **البعد الخدماتي لمهنة المحاسبة:** إن مهنة المحاسبة والمراجعة لا تعيش بمعزل عن المتغيرات العالمية في بيئة الأعمال فقد حظيت مهنة المحاسبة والمراجعة باهتمامات المنظمة العالمية للتجارة، حيث اهتمت المادة السادسة بالقوانين والتعليمات المحلية وإجراءات التأهيل المهني للمحاسبين ومتطلبات الترخيص بحيث لا تشكل عائقا أمام تجارة الخدمات.

بينما ركزت المادة السابعة على الثبات والتعاون في الاعتراف المتبادل بالمؤهلات المطلوبة لتقديم الخدمات المهنية المتنوعة من طرف المحاسبين؛ ليتم تطبيقها واستخدامها في كافة المجالات بما في ذلك الصناعة والتجارة والخدمة العامة على نطاق العالم. ومن ناحية أخرى تطوير وتسهيل نشر المعلومات العلمية والمهنية وتبادلها بين المحاسبين المهنيين، ويجب أن يرافق ذلك المحافظة على إستقلالية المهنية للمحاسبين وضمان الحماية لهم وتطبيق معايير الإشراف المهني عليهم كوسيلة للارتقاء بمهنتي المحاسبة والتدقيق.

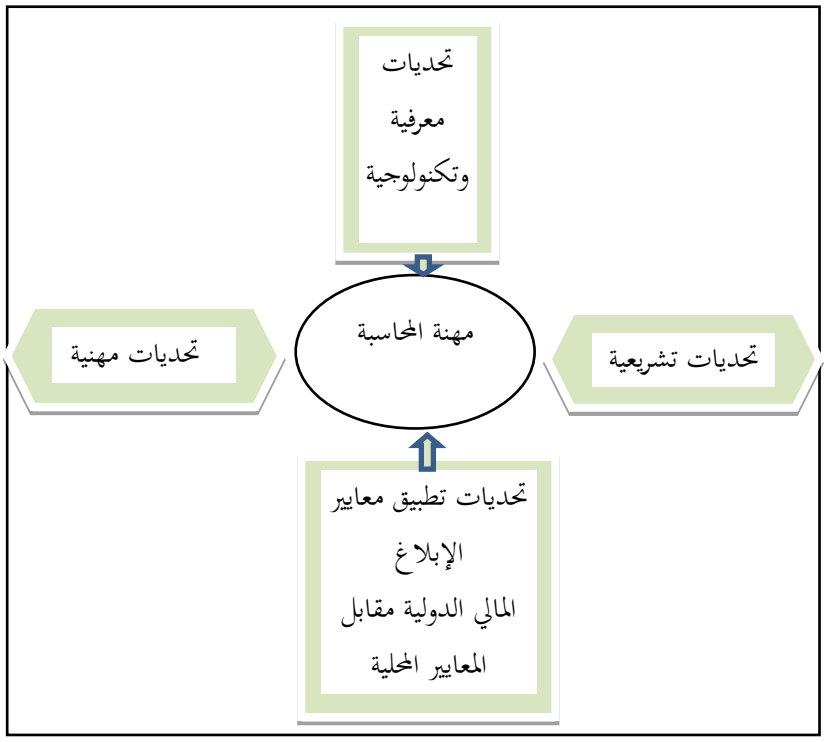
وعلى الرغم عمل معظم الدول بالمعايير والإرشادات التي صدرت عن الاتحاد الدولي للمحاسبين والمراجعين، ووضعها للقوانين الخاصة بتنظيم المهنة، فإن تأهيل وتدريب المحاسب القانوني والاهتمام بإكسابه المهارات اللازمة لم يلق العناية الكافية لدى معظم الدول النامية.

2- تحديات مهنة المحاسبة

تواجه مهنة المحاسبة تحديات كثيرة في عصر المعرفة، فقد تغيرت الطريقة التي تنجز فيها الوظيفة المحاسبية، مما أثار التساؤل حول أهمية وقيمة الوظائف والمهارات المحاسبية التقليدية، الأمر الذي يتطلب تبني أفكار وأساليب عمل وتطبيقات تختلف عن السابق، فضلا عن امتلاك مؤهلات ومهارات كان غير مطلوب امتلاكها في الماضي .وهذا يعني أن اقتصاد المعرفة قد انعكس على جميع أوجه الوظائف المحاسبية بما فيها نظام الإبلاغ المالي الشكل رقم (I- 8) ويتأثر التطور المهني للمحاسبة بعوامل اقتصادية كاتساع السوق وتوفر أسواق الأوراق المالية وتعدد الشركات وتوسع القطاع العام وحجمه في التنمية الاقتصادية، وبالتالي فإن مرحلة معينة من التطور المهني تواكب مرحلة معينة من التطور الاقتصادي والسياسي.[1]

[1] حسين القاضي، مأمون حمدان، **المحاسبة الدولية ومعاييرها**، الطبعة الأولى، دار الثقافة للنشر والتوزيع، عمان الأردن، 2008, ص 113.

الشكل رقم (I- 8) التحديات التي تواجه مهنة المحاسبة



المصدر : محمد أبو زيد، **المدخل القانوني للتنظيم المحاسبي وتطوير المحاسبة في ليبيا**، المؤتمر الوطني الأول، المحاسبة مهنة ومعايير تقييم وإصلاح، طرابلس، ليبيا، 2006/06/12.

يظهر أن مهنة المحاسبة خاصة في ظل تراكم وتطور المعارف المحاسبية محاصرة بمجموعة من العوامل الخارجية في البيئة المحاسبية التي تشكل من زاوية التطور والحركية السريعة لعالم الاقتصاد والمال، وهي تحديات منطقية، على مهنة المحاسبة أن تكون في مستوى التحدي، ومن زاوية عكسية تماما، تمثل عوائق أوجدتها مشاكل البيئة الاقتصادية والاجتماعية والسياسية والقانونية لكل بلد والتي كان لها الأثر السلبي وليس على مهنة المحاسبة فحسب بل وتعدت إلى مختلف المجالات والمهن غير المحاسبية بدرجات وصور متباينة.

3- مظاهر تحديات مهنة المحاسبة

مهنة المحاسبة والتدقيق أصبحت من المهن التي لها الدور الرئيسي في تجسيد الممارسة لما توصلت إليه هذه المعايير في نطاق المعارف المحاسبية المتراكمة عبر مراحل إصدار وتعديل ومراجعة. غير أن التحديات التي تواجهها متنوعة ،تظهر صورها فيما يلي:

3-1 تحديات معرفية وتكنولوجية: ما هو معروف فإن جميع الأنظمة المحاسبية المعمول بها تقريبا أنظمة محوسبة ولكن غالبية تلك الأنظمة لا تستطيع التأقلم مع التكنولوجيا المتطورة ودخول المعملات والتبادل الاقتصادي عالم التجارة الإلكترونية، الأمر الذي تطلب من الهيئات المحاسبية ضرورة إعادة هيكلة البنية التحتية لتلك الأنظمة، ليس فقط

بشكل يتأقلم مع بيئة التجارة الإلكترونية فقط وإنما بشكل يقبل التغيير والتطوير ويواكب سرعة التغيير في البيئة الجديدة.

ونظرا لعدم وجود سياسات محاسبية محددة تحكم البيئة الجديدة من جهة وارتفاع تكلفة التطوير من جهة أخرى فقد أصبح إعادة هيكلة البنية التحتية من أهم التحديات التي تواجه مهنة المحاسبة، في عصر أصبحت فيه الأدوات والوسائل المعمول بها في مهنة المحاسبة تقليدية، بالنظر إلى ما وصل إليه التقدم التكنولوجي في حقل المعرفة والممارسة.

3-2 **تحديات مهنية:** في هذا المجال تواجه مهنة المحاسبة والمراجعة في ظل تحرير الخدمات موضوع تعديل الأنظمة المتعلقة بمهنة المحاسبة والمراجعة، وكذا قدرة المكاتب المهنية الوطنية على مواجهة المنافسة وتطوير أدائها، بالإضافة إلى التأهيل المهني للمحاسب لمواجهة متطلبات العولمة.

فالمستوى المهني للمحاسبة بأي مجتمع يعكس مستواه الثقافي والاقتصادي، وبالتالي، فمهنة المحاسبة تؤثر وتتأثر بالبيئة الثقافية للمجتمع، كما يمكن استنتاج هذه العلاقة من زاوية أخرى وهي أن العلوم الطبيعية والتقنية تأثرها بالثقافة محدود جداً وأما العلوم الإنسانية فعكس ذلك تماماً.

3-3 **تحديات تشريعية:** تؤثر درجة تحديد القانون بالدولة للممارسات المحاسبية، على قوة مهنة المحاسبة بها، فعندما تقوم الحكومة بوصف الممارسات والإجراءات المحاسبية، تكون سلطة مهنة المحاسبة عادة ضعيفة، في حين يشكل إرساء السياسات المحاسبية بشكل غير قانوني من قبل منظمات المهنة، سمة من سمات البلدان التي تعتمد القانون العام.[1] ومع ذلك فإنه للاستقرار المؤسسي والبنيوي دور مهم في وضع وتنفيذ أي سياسة، وذلك على جميع المستويات التنظيمية.

فهذا الاستقرار يخلق المناخ الملائم لتطوير السياسات وتطبيقها، والتعديل فيها بين الحين والآخر لتتلاءم مع متطلبات الواقع الاقتصادي للدولة أو الوحدة الاقتصادية، وعلى العكس من ذلك فإن عدم الاستقرار المؤسسي لا يعطي الفرصة لمثل هذا التطوير أو الاستمرارية في التطبيق. ومهنة المحاسبة كغيرها من المهن، فإن تطورها رهين بالاستقرار المؤسسي والبنيوي للمنظمات ذات العلاقة.

3-4 **تحديات تطبيق معايير الإبلاغ المالي الدولية مقابل المعايير المحلية:** أصبح إحراز التقدم في تبني هذه المعايير بوجود معايير محلية أو بيئة محاسبية تختلف في مقوماتها عن البيئة الأصلية التي أنشأت من أجلها تلك المعايير بالدرجة الأولى، يشكل تحديا بالنسبة لمهنة المحاسبة حتى تلك التي تعمل في بيئة محاسبية متطورة، خاصة بعد التوجه إلى إصدار

[1] ريتشارد شويدر، **مرجع سبق ذكره**، 2010، ص 110.

معايير الإبلاغ المالي الدولية التي تتميز بفلسفة معالجة القضايا المحاسبية؛ التي بلغ فيها الاختلاف درجة من التعقيد دفعت أحيانا بتأجيل تطبيق بعضها أو إعادة صياغتها عدة مرات، وما زال العمل متواصلا حتى في الجوانب التي يعتقد أن المشاكل المحاسبية المرتبطة بها قد وجدت لها حلا ضمن المعايير المحاسبية ومعايير الإبلاغ المالي الدولية.

كل هذه التحديات وما يرتبط بها من مشاكل مهنية في ممارسة العمل المحاسبي، يتطلب تقوية جهاز التنظيم المهني للمحاسبة على المستوى الدولي بترك الاستقلالية للجهات المسؤولة عن وضع المعايير الدولية وعدم رضوخها لضغوط السياسية، وبالمقابل منح الاستقلالية للمحاسب القانوني عند اداءه مهمة التدقيق، مع تقنين المهنة وايجاد جهات رقابية حكومية فعّالة وتبنّي منظور اصحاب المصالح للبيانات المالية بمراجعة جودة عمل المحاسبين وتقيدهم بآداب المهنة.

أما على مستوى الدول النامية، وبالإضافة إلى الاهتمامات السابقة، يجب تطوير هيئات محاسبية مهنية برؤية صادرة من الاتحاد الدولي للمحاسبين، من خلال رسم مسارات استراتيجية بإعداد إطار عمل لتأسيس هيئات محاسبية مهنية، يتم بها تمثيل الدول النامية في الاتحاد الدولي للمحاسبين لتطوير مهنة المحاسبة وتمكينها من تجاوز التحديات من منظور البيئة المحاسبية لهذه الدول.

خلاصة الفصل الأول

المحاسبة كغيرها من المعارف الإنسانية وليدة لبيئتها تؤثر فيها بصفة مستمرة وتتأثر بها على مستوى التنظير المحاسبي والممارسة المحاسبية. فالمعرفة المحاسبية وفق مراحل تراكمها الأولى لم يكن يجمعها فكر واحد، بل تتكون من عناصر متفرقة غير متناسقة، حيث كانت أهداف المحاسبة مقتصرة على توفير معلومات للتاجر عن حقوقه والتزاماته ولذلك جاءت محدودة وفقا للحاجة ومرتبطة بطبيعة الظروف التي كانت تسود مجتمع الأعمال.

وبتطور الأهداف والممارسات المحاسبية، كان لابد من وضع إطار عام للمحاسبة من قبل المحاسبين والهيئات العلمية والمهنية لتنظيم هذه الممارسات وإيجاد ضوابط وحلول للمشاكل التي تظهر عند التطبيق العملي للمحاسبة نتيجة لتطور المؤثرات الاقتصادية والسياسية والاجتماعية والقانونية والثقافية، والتي تمثل مجموع القيم والاتجاهات المشتركة في المجتمع، تؤثر متغيراتها على مختلف الأنظمة المحاسبية كعامل مرتبط أو مستقل عن العوامل الأخرى الاقتصادية والاجتماعية، لأن النموذج الثقافي لأي مجتمع يبقى لفترة طويلة. فهو مرتبط بهوية وسلوكيات أفراد المجتمع ككل. فالعديد من الاختلافات في سلوك ومواقف المحاسبين والمديرين والمستخدمين توجد تفسيراتها في الاختلافات الثقافية التي تكوّن البيئة المحاسبية.

ومع تغير الظروف البيئية وما واكبها من تطور في الحياة الاقتصادية والإدارية، وتزايد حاجة الإدارة إلى معلومات مالية وغير مالية تساعدها على اتخاذ قراراتها وتطور احتياجات المستخدمين لهذه المعلومات، ظهر قصور منظور الممارسة المهنية في تصور نطاق المحاسبة ومداها. وبدأ البحث الأكاديمي يتجه نحو الدراسات النظرية لتطوير المحاسبة من مجرد فن عملي لتسجيل العمليات المالية للمؤسسة، إلى علم له أصوله وفلسفته ونطاقه ودلالته بإرساء مبادئ وقواعد وحقائق ثابتة غير قابلة للجدل، تلتها فكرة التحقيق في جودة المعلومة ومصداقية التقارير المالية المقدمة لمختلف الجهات المعنية، لتصبح وسيلة لترجمة وتفسير القوائم المالية واتخاذ القرارات السليمة في المستقبل، ثم محاولة التوافق مع هذه الفكرة بتظافر جهود المحاسبين والمهنيين والمنظمات الإقليمية والدولية.

وقدحدث هذا التوجه لتوحيد الممارسات المحاسبية في بيئة لها أبعاد اقتصادية واجتماعية وسياسية وثقافية تختلف من دولة لأخرى تركت آثارها على كل المجالات ومنها المجال المحاسبي. ولم تكن الدول العربية بمعزل عن هذه المؤثرات حيث أظهرت الإصلاحات الاقتصادية والنمو الاقتصادي ضآلة الدور المحاسبي فيها بسبب غياب الإطار العام لنظام المحاسبة من جهة، والتضارب بين نظام المحاسبة الموروث والبيئة العربية من جهة أخرى، الأمر الذي دفعها لتبني استراتيجيات معينة اتجاه المعايير المحاسبية ومعايير الإبلاغ المالي الدولية حسب ما تراه مناسبا لبيئتها، ولكن العملية لم تكن وفق المسار الذي يضمن لها الاستقلالية والتوافق المحاسبي في نفس الوقت.

الفصل الثانـي

عرض المعرفة المحاسبية وفق المعايير المحاسبية ومعايير الإبلاغ المالي الدولية

تمهيد

تكون القوائم المالية مرجعا جيدا لبداية البحث عند التفكير بالاستثمار في مؤسسة ما، لذلك أضافت المعايير المحاسبية الدولية وظيفة ثالثة للمحاسبة ترتبط بعرض القوائم المالية، فبالرغم من أن معلوماتها قد تبدو لأول وهلة عبارة عن مفاهيم وأرقام مركبة يصعب تمييز محتواها، إلا أنه باستطاعة المستثمر تفسير وتحليل هذه الأرقام ليصل إلى نتائج مهمة فيما يتعلق بأداء المؤسسة وتقدير نموها وتطورها، إضافة إلى التعرف على نقاط قوة المؤسسة ومكامن الضعف فيها.

وعلى هذا الأساس، فإن الاعتماد المتبادل المتنامي للدول على تدفق التجارة والاستثمار العالميين، كان حجة منطقية لعولمة المعايير المحاسبية وما يرتبط بها من تفسيرات ومعايير للتدقيق ومعايير ممارسة مهنة المحاسبة، خاصة وأن معظم البلدان ليس لها معايير محاسبية محلية. فعولمة المعايير في إطار التوافق المحاسبي، ستساعد في إلغاء كلفة التهيئة الأولية لإعداد معايير محاسبية، كما ستسهل إبرام الصفقات وقرارات التسعير وتوزيع الموارد على المستوى العالمي، وقد تجعل أسواق المال أكثر كفاءة. كل هذه الإجراءات وما يرتبط بها من مشاكل ومحاولات إيجاد حلول مناسبة لها تهدف إلى توحيد المعرفة المحاسبية في مجالها العملي لغرض تدعيم مصداقية المعلومة المالية.

المبحث الأول: بناء شرعية المعايير المحاسبية ومعايير الابلاغ المالي الدولية

يرى المتتبع للتطور التاريخي للمعايير المحاسبية الدولية، أنه يمكن تشبيهها إلى حد كبير بالقوانين الوضعية الأخرى التي يتم وضعها من قبل أعضاء المجتمع بناء على احتياجاتهم وتجربتهم وخبرتهم في الحياة. وطالما أن هذه الاحتياجات والتجارب تختلف من دولة لأخرى فإن صلاحية وقبول هذه القوانين سيكون محصورا في حدود تلك الدولة. وقياسا على ذلك تعكس المعايير المحاسبية الدولية مجموعة من القواعد التي تم وضعها بمعرفة وتجربة مجموعة من المحاسبين مهنيين وأكاديميين بعد الاتفاق عليها، لتشكيل الإطار العام الذي يحكم عمل المحاسبين بإيجاد الأساس لتقييم أدائهم وبتبني نظم محاسبية موحدة بناء على بيانات محاسبية متجانسة من حيث نظم القياس المحاسبي أو الإفصاح. فهي ليست عملية فنية بحتة بقدر ما هي متأثرة بمجموعة من العوامل البيئية السائدة في المجتمع، وأنه يجب أن تحوز على قبول المحاسبين بذلك المجتمع، كما أن غيابها سوف يقلل من موضوعية وموثوقية وفائدة المخرجات المحاسبية.

المطلب الأول: الجانب المؤسسي للمعايير المحاسبية ومعايير الإبلاغ المالي الدولية

أخذ عالم الأعمال أبعادا دولية وأصبح هناك وعي عام حول ضرورة وضع قواعد محاسبية أكثر تطورا تطبق في التعاملات على المستوى العالمي. من هذا المنطلق كانت بداية لجنة معايير المحاسبة الدولية ثم مجلس معايير المحاسبة الدولية الذي يعتبر من أهم المنظمات النشطة على الساحة الدولية في محاولة تحقيق التوحيد المحاسبي، ويُظهر ذلك مساره التاريخي ونشاطاته المنجزة والأهداف التي يسعى لتحقيقها. ثم إنشاء مؤسسة معايير الإبلاغ المالي الدولية التي تعكس بشكل أفضل الاتجاهات العالمية لمجلس معايير المحاسبة الدولية وهو نشر وتعزيز المالية الدولية.

1- خلفية إنشاء هيئة التوحيد المحاسبي الدولية

بدأت خلفية ظهور لجنة معايير المحاسبة الدولية سنة 1972 أثناء انعقاد مِؤتمر دولي في استراليا حول مشروع محاسبي تمثل في وضع معايير دولية لوضع قواعد محاسبية للمؤسسات الدولية وتشجيع التوافق مع هذه القواعد المحاسبية الدولية. فكان الاتفاق مع مختصين في مهنة المحاسبة من دول أخرى (الولايات المتحدة الأمريكية، كندا، فرنسا، ألمانيا واليابان) لتشكيل لجنة معايير المحاسبة الدولية التي أصبحت عملية ابتداء من سنة 1973 حتى سنة 2010.

وبمرور الزمن، أصبحت هذه الهيئات تمثل مصدرا لصياغة وإعداد المعايير المحاسبية الدولية، وحسب احتياجات أعضائها واهتماماتهم المالية (الأسواق المالية) والمحاسبية دون أن تكون لهذه الهيئات سلطة إلزام الدول بتطبيق هذه المعايير. وقد ساعدها في ذلك منظمات ولجان أخرى مستقلة عنها أو مرتبطة بها ظهرت عند إعادة

هيكلة لجنة معايير المحاسبة الدولية سنة 2000 التي أسفرت على أربع تنظيمات أساسية هي مؤسسة لجنة معايير المحاسبة الدولية (IASC foundation) وهي المسير للمنظمة حتى سنة 2010، حيث يُكلّف أعضاؤها أومايسمى بـ(trustees)* بالبحث عن المصادر المالية، مجلس معايير المحاسبة الدولية المكلف بدء من سنة 2001 بوضع المعايير المحاسبية، لجنة التفسيرات للتقارير المالية الدولية مكلفة بتفسير المعايير واقتراح خطوط توجيهية، وقد أسندت إليها هذه المهمة من طرف مجلس معايير المحاسبة الدولي، واللجنة الاستشارية للمعايير (SAC) Standards Advisory Council التي رافقت مؤسسة لجنة معايير المحاسبة الدولية حتى سنة 2010 تقوم بوظيفة مستشار لمجلس معايير المحاسبة الدولية وكذلك بتحديد أولويات برنامج عمله والترتيبات اللازمة لذلك ومناقشة المواضيع المستجدة له وكذلك نقل آراء المنظمات المحاسبية له.

ومن أجل إصدار معايير ذات نوعية وسريعة ومتناسقة، تم الاتفاق على تكوين مجموعة مستقلة من الخبراء المحاسبين للقيام بذلك. ومن العوامل التي ساعدت المجموعة في عملها أن المعايير المحاسبية في الولايات المتحدة الأمريكية تعمل حسب نفس المبدأ مما سهل التعاون بين الجهتين وهو أمر مهم للوصول إلى كل الأسواق المالية.[48]

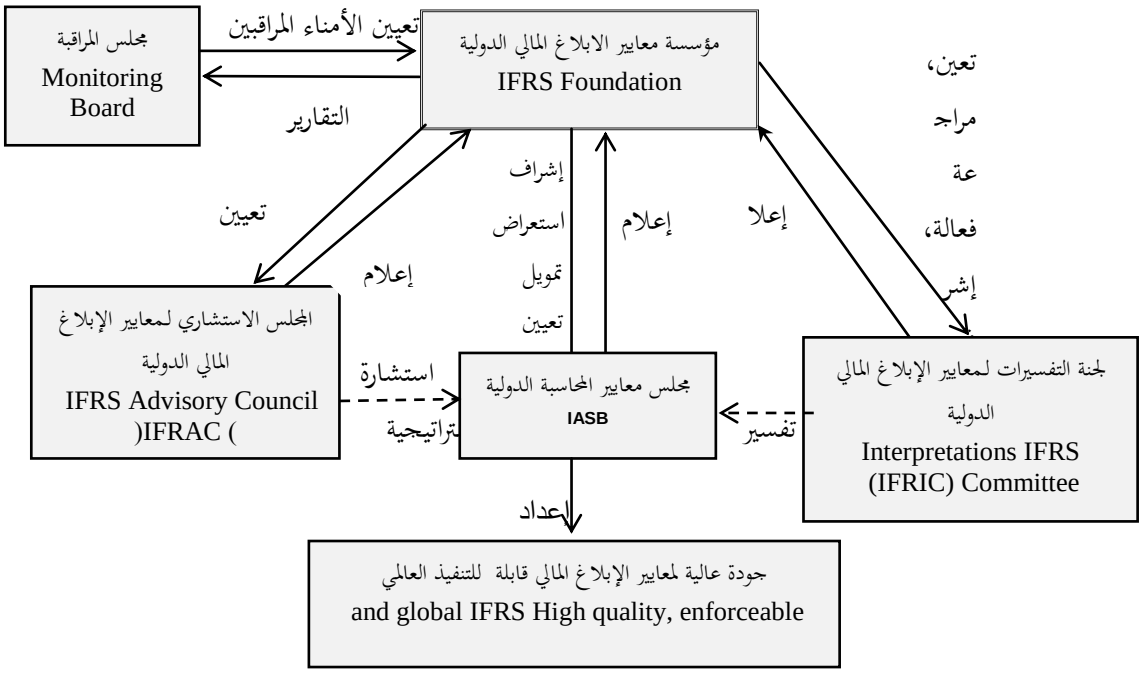
2- إعادة هيكلة هيئة التوحيد المحاسبي الدولية

عقب انتقادات شرعية النموذج الدولي خلال الأزمة المالية العالمية 2008 بدأت هيئة التوحيد المحاسبي الدولية التفكير في إعادة النظر في أسس بناء نموذج على المستوى الهيكلي والإجرائي على حد سواء، حيث حددت بعض القضايا التي لم تكن مطروحة قبل الأزمة أو على الأقل حدوث الأزمة أكد على أهميتها. أسفرت عملية إعادة هيكلة (الشكل (II- 1)، هيئة التوحيد المحاسبي عن تعديلات أدت إلى إنشاء مؤسسات جديدة ذات طبيعة رقابية تمثلت في إنشاء مجلس المراقبة، وذات طبيعة استشارية تمثلت في إنشاء لجان استشارية، بالإيضافة إلى تعزيز دور الأمناء وتوسيع عضوية المجلس بإنشاء مؤسسة معايير الإبلاغ المالي الدولية.

* trustees: هم أعضاء مستقلون يشكلون لجنة معايير المحاسبة الدولية (IASC) يسهرون على احترام الأنظمة ومكلفين بإيجاد التمويل الضروري لعمل مجلس معايير المحاسبة الدولي ولجنة التفسيرات للتقارير المالية الدولية والتي تقوم بتعيين أعضائها، غير أنها لاتتدخل في المسائل التقنية المحاسبية.

[1]Wolfgang Dick et Frank- Piera Missonier, **Comptabilité financière en IFRS**, Pearson éducation, France,2006 pp 311-312.

الشكل (II- 1) الهيكل العام لهيئة معايير الإبلاغ المالي الدولية



المصدر:

John Wiley & Sons Ltd As **FASB/IASB convergence ends financial bilingualism sets in The Atrium, Southern Gate**, Chichester, West Sussex, United Kingdom, edition first published 2014. d p 1.

يبن المخطط التنظيم الجديدة لهيئة التوحيد المحاسبية الدولية بعد إعادة هيكلتها بما يتماشى مع متطلبات التطورات التي يشهدها عالم المال والأعمال، والاستجابة لضغوطات الدول المتقدمة وعلى رأسها الولايات المتحدة الأمريكية سعيا لخدمة مصالح مؤسساتها ومتطلبات أسواقها المالية، وقد أسفرت إعادة الهيكلة عن منظمات لها علاقة مباشرة بمعايير الإبلاغ المالي الدولية مع بقاء الوظائف الرئيسية لمجلس المعايير المحاسبية الدولي، ومن ضمنها الإشراف على إصدار وتعديل المعايير المحاسبية الدولية، العمل مع اللجان والمجالس الجديدة بإعداد معايير الإبلاغ المالي ذات جودة عالية وقابلة للتنفيذ العالمي، وتتمثل هذه المجالس فيما يلي:

2-1 **مجلس معايير المحاسبة الدولي**(IASB) International Accounting Standards Board: مجلس معايير المحاسبة الدولية كلف بدء من سنة 2001 بوضع المعايير المحاسبية، يتم تعيين أعضائه من طرف (trustees)، حيث أن مجموعة من أعضائه تهتم بالحفاظ على العلاقة ومواصلتها مع معدي المعايير والقائمين بالتنسيق في مختلف الدول. ولأعضائه عهدة لمدة خمس سنوات قابلة للتجديد مرة واحدة. يتكون المجلس أساسا من أعضاء دائمين يمثلون مدققين ومعدي حسابات ومستخدمين للمعلومات المالية وجامعيين ومن تخصصات أخرى، أُختير جميعهم على أساس الخبرة في مجال إعداد المعايير. وتتمثل مهمة المجلس الأساسية في إعداد معايير الإبلاغ المالي الدولية (IFRS) International Financial

Reporting Standard والموافقة على مشاريع التفسيرات للجنة التفسيرات المالية الدولية. ومن بين مهام المجلس التي قام بها والمندرجة ضمن النظام الداخلي لهيئة التوحيد المحاسبي ككل ما يلي:

– العمل بشكل عام باتجاه تحسين وتوافق التعليمات والمعايير والإجراءات المحاسبية ذات العلاقة بعرض القوائم المالية. ووضع جدول الأعمال الفنية والموافقة على المعايير ومسودات العرض والتفسيرات.[1]

– ضمَن المجلس معايير الإبلاغ المالي الدولية التي أصدرها مجموعة من القواعد الجديدة هدفها تسهيل عملية المقارنة بين المؤسسات وبشفافية أكبر بالنسبة للمستثمرين.

– أطلق المجلس على المعايير المفهوم الجديد، معايير الإبلاغ المالي الدولية IFRS وهي تعني إما المعايير المنشورة بهذا الإسم، أو بصفة إجمالية (IAS) و(IFRS) وتفسيراتهما.

– عقد اجتماعات دورية ومداولات وإصدار المعايير ويتم ذلك باللغة الإنكليزية، ثم الترجمة إلى لغات أخرى (منها اللغة العربية) بموافقة أعضاء الإدارة، حيث يقوم المجمع العربي للمحاسبين القانونيين في الأردن بإذن من مؤسسة معايير الإبلاغ المالي الدولية بإصدار الترجمة العربية.

– العمل الترويج لاستعمال هذه المعايير والتطبيق الصارم لها مع الأخذ بعين الاعتبار احتياجات المؤسسات المتوسطة والصغيرة والاقتصاديات حديثة النشأة.

2-2 **مؤسسة معايير الإبلاغ المالي الدولية** IFRS Foundation (IFRSF) : بتاريخ 1 جويلية 2010 تم تغير إسم لجنة معايير المحاسبة الدولية IASC إلى مؤسسة معايير الإبلاغ المالي الدولية IFRS، لكي تعكس بشكل أفضل الاتجاهات العامة لمجلس معايير المحاسبة الدولية وهو نشر وتعزيز المالية الدولية، ونتيجة لهذا التغيير، تمت إعادة تسمية المجلس الاستشاري المعايير (SAC) إلى المجلس الاستشاري لمعايير الإبلاغ المالي الدولية، وكذا لجنة التفسيرات الدولية إلى لجنة تفسيرات معايير الإبلاغ المالي الدولية.

تتضمن مؤسسة معايير الإبلاغ المالي الدولية مجموعة من الأمناء، يتم اختيارهم من أوساط مختلفة (مدققي الحسابات، والمستخدمين، والأكاديميين، والمسؤولين) لخدمة المصلحة العامة، وذلك لغرض توفير توازن مناسب من الخلفيات المهنية. يخول لهم المجلس ممارسة جميع صلاحيات المؤسسة باستثناء تلك المخصصة صراحة لمجلس معايير المحاسبة الدولية، ولجنة تفسيرات والمجلس الاستشاري. ومن مهام مؤسسة معايير الإبلاغ المالي الدولية ما يلي:

– وضع نظام التمويل بما يتفق مع مبادئ الهيئة ككل في عدد من البلدان.

[1] International Accounting Standards Committee, **Objectives and Procedures**,London,IASC,January,; para 8, 1983.

– الاحتفاظ بمهمة الترجمة للمعايير لضمان أفضل ترجمة تقنية ممكنة للمعايير والمواد الرسمية الأخرى، مع مراجعة كافة الترجمات من قبل لجنة خبراء المحاسبة الذين أثبتوا بخبرتهم موقعهم الدولي في مجال معايير الإبلاغ المالي الدولية. التأكد على بقاء معايير الإبلاغ المالي الدولية موحدة في جميع اللغات والترجمات على مستويات المعايير

– إطلاق مبادرة التعليم بتطوير سلسلة شاملة من المواد التعليمية القائمة بتدريسها للمتدربين على نحو أكثر فعالية لمساعدة المهتمين وذوي العلاقة على تطوير قدراتهم في التعامل مع إصدارات المؤسسة. ويتم إعداد المواد التدريبية حول المواضيع عبر ثلاث مراحل منفصلة جرى تحديدها على نطاق واسع لكي تأخذ بالإعتبار المنهجيات المختلفة لتأهيل المحاسبين في جميع أنحاء العالم.

ومن خلال الشكل يظهر ارتباط مؤسسة معايير الإبلاغ المالي الدولية بمجلسين مهمين بهدف الإشراف والمراقبة والاستشارة إضافة إلى ارتباطه بمجلس معايير المحاسبة الدولية، لغرض إنتاج معايير تفي بمتطلبات الإبلاغ المالي لكل المهتمين بالقوائم المالية التي يتم إعدادها وفق هذه المعايير بعد تبسيط فهمها وتفسير مضمونها من طرف لجنة التفسيرات للمعايير IFRS Interpretations Committee.

3-2 **مجلس المراقبة** "Monitoring Board "MB: تأسس مجلس المراقبة في فيفري 2009 بعضوية مبدئية مشكلة من ستة أعضاء. من بينهم مفوض عن السوق الداخلية والخدمات في المفوضية الأوروبية، نائب ومفوض للشؤون الدولية من الوكالة اليابانية للخدمات المالية ورئيس هيئة تداول الأوراق المالية، ليتم إضافة عضويين أخريين في سنة 2014 رئيس لجنة الأوراق المالية البرازيلية و رئيس لجنة الخدمات المالية بكوريا.[1] تتمثل مهام مجلس المراقبة في القيام بالمسؤوليات المخولة له وهي:

– المشاركة في تعيين أعضاء مجلس الأمناء، والموافقة على تعيينهم، استناداً إلى نظام مؤسسة معايير الإبلاغ المالي الدولية والإشراف عليهم. وتقديم الاستشارات إلى مجلس الأمناء، واستلام التقرير السنوي منهم، وإحالة المواضيع المقترحة عن الإبلاغ المالي إلى مجلس المعايير المحاسبية الدولي من خلال مؤسسة معايير الإبلاغ المالي الدولية.

– الإشراف ومناقشة مختلف القضايا المتعلقة بالمساءلة والرقابة والإجراءات الواجبة في وضع المعايير، واستعراض القضايا الاستراتيجية التي تؤثر على معايير إعداد القوائم المالية لتعزيز عمل مؤسسة معايير الإبلاغ المالي الدولية.

– الاهتمام بقضايا التمويل العام المستقر والملائم للهيئة بما يضمن للهيئة الاستقلالية المالية بقدر الإمكان عن الجهات التي قد تمارس عليها ضغوطا سياسية، وقد نجحت الهيئة في ذلك إلى حد ما بفرض ضرائب على الشركات المدرجة في البورصة والمطبقة لمعايير الإبلاغ المالي الدولية.

[1] IFRS Foundation (IFRSF), **Annual Report 2013**, London, 2013 .

– المراجعة السنوية لمدى فعالية استراتيجية عمل مؤسسة معايير الإبلاغ المالي الدولية ومجلس معايير المحاسبة الدولية والموافقة سنويا على ميزانية وتحديد أساس للتمويلة لمؤسسة معايير الإبلاغ المالي الدولي.

2-4 **المجلس الاستشاري لمعايير الإبلاغ المالي الدولية** IFRS Advisory Council : يتكون المجلس الاستشاري لمعايير الإبلاغ المالي من 47 عضوا، ويتولى هذا المجلس مهمة تقديم النصح والمشورة لمجلس المعايير المحاسبية الدولي ومؤسسة معايير الإبلاغ المالي الدولية .

2-5 **لجنة التفسيرات لمعايير الإبلاغ المالي الدولية** IFRS Interpretations Committee (IFRIC) : هي هيئة مكلفة بتفسير المعايير واقتراح خطوط توجيهية تمكّن من معالجة القضايا التي تظهر أثناء تطبيق المعايير المحاسبية، أسندت إليها هذه المهمة من طرف مجلس معايير المحاسبة الدولي. يرأسها عضو من مجلس معايير المحاسبة الدولية يتكون أعضاؤها من أشخاص تقنيين، شركات تدقيق، إطارات بنوك استثمار ومحاسبي مؤسسات. حلت هذه اللجنة سنة 2001 محل لجنة التفسيرات الدولية Standing Interpretation Committee (SIC) التي تم إنشاؤها سنة 1977 والتي كانت مرافقة في تفسيراتها للمعايير المحاسبية الدولية International Accounting Standard (IAS). للإجابة على استفسارات مكاتب التدقيق ومنظمي الأسواق المالية والمتعاملين الآخرين بصفة عامة، وتتميز هذه التفسيرات بأن لها نفس قوة النص الأصلي لدرجة أن بعضها تم دمجه في مراجعة بعض المعايير. وقد صدر عن لجنة التفسيرات لمعايير الإبلاغ المالي الدولية 21 تفسيرا، تم سحب ثلاثة تفسيرات منها ولا تزال الباقية سارية حتى تاريخ 2014/10/1.

المطلب الثاني: الجانب النظري للمعايير المحاسبية ومعايير الإبلاغ المالي الدولية

تمثل المعلومات المالية المقدمة في شكل قوائم مالية أو تقارير مالية لغة التواصل والتعامل بين مختلف الجهات المعنية بذلك، فلا يجب أن تكون واضحة للفهم فحسب بل ويجب أن تكون أيضا قابلة للمقارنة. حيث تعتبر هذه الخاصية أمرا حيويا للتبادل التجاري والاستثمار الدولي.

غير أن المعالجة المحاسبية المختلفة لنفس نوع العمليات والأحداث يجعل عملية تحليل ومقارنة القوائم المالية صعبة، ما لم يتم إيجاد مجال لغوي عالمي النطاق لتضييق هذه الاختلافات الدولية، وهذا ما يفسر الجهود التي تبذل من طرف المنظمات المهنية المحاسبية لإصدار مجموعة دولية من المعايير المحاسبية من جهة، ويفسر التأييد المتزايد للتوافق الدولي مع هذه المعايير من جهة أخرى، ليبقى التوحيد المحاسبي واردا في مساعي المنظمات المهنية المحاسبية ولكنه بعيد عن الواقع العملي نظرا لخصوصية البيئة المحاسبية لكل بلد.

1- المعايير المحاسبية الدولية

تغطي المعايير المحاسبية الدولية الصادرة عن مجلس معايير المحاسبة الدولية أساسيات المحاسبة المالية وبعض الحالات، خاصة إذا تعددت طرق معالجاتها من خلال ثلاثة خطوات أساسية تتفرع كل منها إلى إجراءات عملية وتتمحور الخطوات الأساسية حول ما يلي: [1]

- وصف المشكلة التي يراد معالجتها.
- قرار مدروس بشكل منطقي أو طرق محددة أو نظرية أساسية لحل المشكلة.
- بالتوافق مع القرار أو النظرية أو الطرق، تفرض هذه المعايير حلول معينة.

وعلى هذا الأساس يمكن تصنيفها على النحو الموالي:

- معايير تنظم عملية الإفصاح السنوي والإفصاح القطاعي، والإفصاح ربع السنوي أو المرحلي.
- معايير تهدف إلى تحقيق نوع من التوحيد في عرض القوائم المالية.
- معايير تختص بالقياس والاعتراف، ومن ثم الإفصاح عن عناصر معينة من عناصر القوائم المالية.
- معايير تركز على عناصر مستحدثة لها مشاكل قياس واعتراف وإفصاح، مثل الأدوات والمشتقات المالية. وهي قضايا تتطلب صنع واتخاذ القرارات الضمنية أو الصريحة بشأن طريقة قياس الأصول وتحديد الأرباح.
- معايير تختص بمشاكل المحاسبة المتخصصة مثل المحاسبة الزراعية، والمحاسبة عن الأصول الاستثمارية وعقود الإنشاءات وغيرها، وهي مسائل خاصة يتطلب الإفصاح عنها.

تناولت هذه القضايا مجموعة المعايير المحاسبية الصادرة عن لجنة معايير المحاسبة الدولية قبل سنة 2001 وهي المعايير المحاسبية الدولية (IAS)، ومجموعة المعايير المحاسبية الصادرة عن مجلس معايير المحاسبة الدولية بعد سنة 2001 وهي معايير الإبلاغ المالي الدولية (IFRS) لتمثل المجموعتين معا المعايير المحاسبية الدولية IAS/IFRS، لمواجهة مصالح مستخدمي القوائم المالية – مصالح متطابقة ومتعارضة أحياناً– والإيفاء بمسؤولية الإدارة عن الإبلاغ المالي بإعداد مجموعة واحدة من القوائم المالية ذات الغرض العام.

ولتخفيض المخاطر المحتملة للانحياز وسوء الفهم والغموض حاولت المهنة المحاسبية تطوير معايير محاسبية ذات قبول عام ثم السعي لتطبيقها على مدى دولي واسع، وبدون تلك المعايير سيقوم كل محاسب بتطوير معاييره الخاصة وفي هذا ستكون المقارنة مستحيلة. وتختلف المعايير المحاسبية عن الإجراءات بأن لها صفة الإرشاد العام أو التوجيه في

[1] أحمد رياحي بلخاوي، **مرجع سبق ذكره**، الجزء الأول، 2009، ص171.

حين الإجراءات لها الصيغة التنفيذية لهذه المعايير على حالات تطبيقية معينة. وهي تخضع باستمرار للتغيير، أو الحذف، أو التعديل نظرا لطبيعة البيئة المتغيرة التي تنشأ فيها.

2- معايير الإبلاغ المالي الدولية

تستمد المعايير المحاسبية من الأهداف الأكثر أهمية للقوائم المالية وبالتالي ستكون هناك ضرورة للتعديل والتطوير بتغير الأهداف الرئيسية للقوائم المالية التي تطورت مع التوسع في قطاع الأعمال والتجارة الدولية وتزايد اهتمام مستخدمي القوائم المالية عبر القارات، ولذا تعتبر معايير الابلاغ المالي الدولية نقطة تحول في توحيد الممارسات المحاسبية، فقد ثبنتها مجموعة كبيرة من الدول بما في ذلك الاتحاد الأوروبي وبعض المؤسسات الكبرى في أسواق الولايات المتحدة الأمريكية، كما أنشأت معظم الاقتصاديات الكبرى خطط عمل زمنية للعمل على التحول أو التقارب مع معايير الابلاغ المالي الدولية .

2-1 **مفهوم نظام الإبلاغ المالي:** لتحديد مفهوم نظام الإبلاغ المالي في الأدب المحاسبي يوجد اتجاهين، الأول ينظر إليه كإفصاح محاسبي، وهذا يعني التركيز على أهمية التقارير المالية وما يرد فيها من معلومات وكيفية توصيلها للأطراف المستفيدة بأفضل السبل، أما الثاني فيعتبر نظام الإبلاغ المالي مفهوم أوسع من الإفصاح، إذ يرى أن الإبلاغ المالي هو مفهوم يتضمن الإفصاح والهدف الذي تسعى المحاسبة لتحقيقه.

ويعرف نظام الإبلاغ المالي بأنه مجموعة من العناصر المختلفة هدفها النهائي توفير المعلومات والتي هي جزء رئيسي من الإبلاغ المالي، ونظرًا لكون المعلومات تعد الدعامة الأساسية التي تبنى عليها القرارات تتضح مدى الحاجة إلى حصول توافق بين نماذج القرار المستخدمة والمعلومات المطلوبة، لذا صيغت عملية إنتاج المعلومات ونماذج القرار ضمن نظام أوسع هو نظام الإبلاغ المالي.[1]

يتضمن نظام الإبلاغ المالي مجموعة عناصر محاسبية وغير محاسبية كالمعلومات، وقنوات توزيع المعلومات ومعدو المعلومات، وثقافة المنظمة، والنظام القانوني، وبيئة المنظمة وأساليب العمل بموجبها، والممارسات والمعايير المحاسبية، وتنظيم المهنة المحاسبية، وأسواق رأس المال وغير ذلك من العناصر .ومن هنا يكون الاتجاه الثاني لمفهوم الإبلاغ المالي هو أوسع وأشمل من الاتجاه الأول، إذ يأخذ بنظر الاعتبار العديد من العوامل التي تدخل في صناعة المعلومات لأغراض اتخاذ القرارات.

[1] إنعام محسن حسن زويلف، **أثر اقتصاد المعرفة في نظام الإبلاغ المالي – دراسة تطبيقية في عينة من البنوك الأردنية**- مجلة اقتصاديات شمال إفريقيا العدد رقم 5، 2008، ص ص 228، 229.

وحتى تصبح المعلومات التي يوفرها الإبلاغ المالي مفيدة لابد من توافر خاصيتين أساسيتين فيها هي خاصية الملائمة وخاصية الثقة. ولكي تكون المعلومات ملائمة يجب أن تتصف بثلاث صفات هي أن يكون لها قدرة التنبؤ وقدرة على التغذية العكسية، وأن تقدم في الوقت المناسب. أما خاصية الثقة فتتوافر في المعلومات إذا ما توافرت لها ثلاث مقومات هي الصدق في تمثيل الظواهر، وإمكانية التحقق من صحة المعلومات الواردة في القوائم المالية.

2-2 **دوافع إصدار معايير الإبلاغ المالي الدولية:** تنوعت الدوافع التي تقف وراء تنظيم وإصدار معايير الابلاغ المالي الدولية، ومن أهم هذه الدوافع ما يلي:

– طوّر تقدم المجال الاقتصادي جميع أوجه وظائف المحاسبة بما فيها وظيفة الإبلاغ المالي، ولم تعد الممارسات والمعايير المحاسبية التقليدية ذات العلاقة بالإبلاغ المالي قادرة على تلبية طموحات وحاجات الأطراف المستفيدة لمعلومات عالية الجودة تساعدهم في عملية اتخاذ القرار في بيئة أصبحت شديدة التعقيد والتنافسية.[1]

– يسمح المستوى الرفيع من الإبلاغ لمستخدمي المعلومات المالية اتخاذ قراراتهم الاستثمارية بناء على معلومات موضوعية تستند إلى حقائق تم إعدادها على أسس علمية.

– يرافق تحقيق الإبلاغ المالي الجيد تحقيق الأهداف التي أعدت من أجلها القوائم المالية.

– تجهيز معلومات مالية نافعة لكافة المستخدمين الحاليين والمرتقبين ضمن الإطار الزمني والمنفعي الملائم لاحتياجاتهم.

– تجهيز معلومات تساعد كافة المستخدمين للتوصل على تقييم المخاطرة المصاحبة لاتخاذ القرارات بالرغم من عدم إمكانية إلغاء عدم التأكد والمخاطرة.

– من الضروري أن يكون للمعايير المتحكمة بالإبلاغ المالي مجال واسع للإبداع والتطور كلما أصبحت التحسينات ذات جدوى.[2]

3-2 **استراتيجية التحول إلى معايير الإبلاغ المالي الدولية لتطوير الممارسات المحاسبية:** تعتبر معايير الإبلاغ المالي الدولية تطورا وامتدادا طبيعيا لمضمون ومحتوى ما صدر ويصدر من معايير محاسبية دولية وتفسيراتها الصادرة عن لجنة تفسير معايير الإبلاغ المالي الدولية (International Financial Reporting Interpretations Committee(IFRIC ويعتبر هذا الاستمرار في التطوير والتحديث كإطار لوضع معالجات محاسبية مواكبة للتطورات التكنولوجية والاقتصادية والمعلوماتية، لتحقيق متطلبات مستخدمي التقارير المالية في اتخاذ قرارات توزيع الموارد الاقتصادية.

[1] إنعام محسن حسن زويلف، **مرجع سبق ذكره**، 2008، ص 233.

[2] أحمد رياحي بلخاوي، **مرجع سبق ذكره**، الجزء الثاني، 2009 ، ص290.

ولكي تتفاعل بيئات الأعمال الدولية بإيجابية مع المستجدات الراهنة والتكيف مع التحولات التي يشهدها الاقتصاد العالمي والتغير الذي صاحب تطبيق معايير الإبلاغ المالي الدوليةIFRS، يعلن مجلس المعايير الدولية للمراجعة والتأكيد L'International Auditing and Assurance Standards Board (IAASB) عن استراتيجية مقترحة لثلاث سنوات مقبلة بالاستمرار في التركيز على مجالات أساسية هي:[1]

– إصدار وتنقيح المعايير والآراء المهنية بناء على التغذية العكسية من طرف المهنيين والمتعاملين والأكاديميين والمشرعين، مع رصد وتسهيل تبني تلك المعايير.

– التعامل مع القضايا والإشكالات المرتبطة بتطبيق المعايير وتحسين الاتساق في تطبيق المعايير.

– مشروع للتقارب والتوافق بين معايير المحاسبة الأمريكية ومعايير الإبلاغ المالي الدولية للوصول إلى مجموعة واحدة من المعايير عالية الجودة من وجهة نظر الأسواق المالية على مستوى الولايات المتحدة الأمريكية والأسواق المالية في الدول المتبنية أو المتوافقة مع معايير الإبلاغ المالي الدولية.

3- **الإجراءات الرقابية للمعايير المحاسبية ومعايير الإبلاغ المالي الدولية:** منح دستور الهيئة المحاسبية الدولية لمجلس المعايير المحاسبية الدولي حق وضع وتطوير برامجها التقنية ومتابعتها، تحت إشراف أمناء مؤسسة معايير الإبلاغ المالي الدولية عن طريق لجنة مراقبة الإجراءات القانونية (Due Process Oversight Committee) (DPOC) التي أنشئت في عام 2006 وهي مسؤولة عن الإشراف ومراقبة ما مدى التزام كل من مجلس معايير المحاسبة الدولي ولجنة التفسيرات. تجتمع بانتظام مع مجلس معايير المحاسبة الدولية وبشكل دوري مع المجلس الاستشاري لمعايير الإبلاغ المالي ولجنة تفسيرات المعايير الدولية لإجراء تحسينات في الوقت المناسب عندما ترى لجنة المراقبة أن يكون ذلك ضروريا. كما توفر لجنة المراقبة الرقابة المستمرة على عمليات تطوير، المعيار أو تفسيره، بما في ذلك وضع جدول الأعمال وتعليقات بعد تنفيذ (تقريرى تنفيذ البرامج).[2]

ولضبط أعماله، قام مجلس المعايير المحاسبية الدولي بوضع إجراءات تضمن تحقيق ثلاثة مبادئ التي نص عليها دستور الهيئة وهي مبدأ الشفافية، مبدأ التشاور الكامل والعادل بين مختلف وجهات النظر ومبدأ المساءلة، خاصة بعد الانتقادات المتكررة التي رافقت توسع القبول الدولي لمعايير الإبلاغ المالي الدولية والموجهة لمجلس معايير المحاسبة الدولية ومؤسسة معايير الإبلاغ المالي الدولية من افتقارهما للمساءلة وغياب الاستجابة الواضحة لتطبيق هذه المبادئ.

[1] https://www.ifac.org/auditing-assurance

[2] http://www.ifrs.org/T**he-organisation/Governance-and-accountability**/, 11/5/2015. اطلع عليه بتاريخ 2015/5/15

4- مهام المعايير المحاسبية ومعايير الإبلاغ المالي الدولية

بنيت أهداف معايير الإبلاغ المالي الدولية على خلفية الأهداف التي كانت تسعى إلى تحقيقها المعايير المحاسبية الدولية، غير أن عدم استقرار التحولات الاقتصادية وما يترتب عنها من تغييرات في الاحتياجات المتنامية لمستخدمي القوائم المالية من داخل المؤسسة وخارجها، أدت إلى تعديل مسارات بعض الأهداف، إما للوصول إلى مصالح معينة، كنقطة ترى هيئة التوحيد المحاسبية الدولية ضرورة الوصول إليها، كشرط أساسي لتحقيق توحيد الممارسات المحاسبية، أو لأن الأهداف السابقة لم تف بغرض التوحيد المحاسبي. وعلى هذا الأساس تم تسطير المهام الموالية:

- إعداد وإصدار للصالح العام معايير محاسبية عالية الجودة لإعداد وعرض قوائم مالية بمعلومات مالية تتميز بالشفافية والقابلية للمقارنة، بطريقة تساعد مختلف المتعاملين في الأسواق المالية العالمية على غرار أسواق الولايات المتحدة الأمريكية، وكذلك المستعملين الآخرين في اتخاذ القرارات الاقتصادية. وينتظر قبول تطبيقها على المستوى العالمي.
- توفير لمستخدمي القوائم المالية معلومات محاسبية واضحة وقابلة للمقارنة حول الموقف المالي والأداء ومعلومات عن إدارة المؤسسة.
- توفر للحكومة بيانات عن مختلف المتغيرات التي تعتبر جوهرية لإدارة الضرائب وتوجيه الاقتصاد.
- إيجاد نوع من الاهتمام بالمبادئ والنظريات لدى الأكاديميين والمهنيين خاصة في حالة إصدار قواعد تتعلق بممارسات محاسبية جديدة.
- العمل على استمرارية المحاسبة في الاستجابة لظاهرة اقتصادية مستمرة هي ظاهرة التضخم وكيفية التكيف المحاسبي لهذه الظاهرة من خلال الاهتمام بالقياس والإفصاح المحاسبيين.

المطلب الثالث: الطابع الفكري للمعايير المحاسبية ومعايير الإبلاغ المالي الدولية وعولمتها

نظرا للبعد الدولي الذي بلغته البيئة المحاسبية بتطور الأحداث الاقتصادية وتنوع المؤثرات على المحاسبة، أصبح من الضروري إيجاد مرجعية كافية للمحاسبين لحل كثير من المشاكل التي تواجههم على أسس متقاربة لمختلف الأنظمة المحاسبية. وبالتالي توفير الشروط اللازمة لإعداد معلومات محاسبية ومالية وفق إطارمحدد من المعرفة المحاسبية بما تحمله من خصائص تميزها عن بقية المعارف الأخرى. وعلى هذا الأساس تم بناء القاعدة العامة للمعايير المحاسبية ومعايير الإبلاغ المالي الدولية.

1- الإطار المفاهيمي للمعايير المحاسبية ومعايير الإبلاغ المالي الدولية

يمكن النظر إلى المعايير المحاسبية ومعايير الإبلاغ المالي الدولية على أنها ترجمة مدروسة لمستوى الفكر المحاسبي، يراعى في بنائها كافة الظروف البيئية بالاعتماد على ثلاث مصادر أساسية هي النظرية، البيئة والعرف، باعتبارها أحد أهم أدوات التنظيم العملي للمعرفة المحاسبية، الأمر الذي تطلب اعتمادها على إطار فكري يمثل فلسفتها، بالرغم من أنه لا يعتبر معيارا مستقلا بحد ذاته- لأنه لا يحدد كيفية القياس أو الإفصاح عن أي أمر وليس فيه ما يتضمن أولوية على أي معيار محاسبي محدد- إلا أنه يعتبر جزء من كل معيار لأنه يوضع في مدخل مجموع المعايير، وبالتالي، قراءته وفهمه من لوازم فهم المعايير.

فالإطار المفاهيمي هو بمثابة دستور يؤدي إلى معايير متوافقة، وتحديد طبيعة ووظيفة وحدود المحاسبة والقوائم المالية فهو نظام محكم من الأهداف التي تحدد الغايات والأغراض من المحاسبة والأساسيات المترابطة التي تمثل المفاهيم المحاسبية المتعلقة بقيود عملية اختيار الأحداث المحاسبية وقياسها ووسائل التلخيص والتوصيل إلى الأطراف ذات المصلحة، بالإضافة إلى مفاهيم أخرى تشتق من المفاهيم الأساسية. والرجوع لهذا الإطار ضروري لوضع وتفسير وتطبيق معايير المحاسبة والإبلاغ الماليين.[1]

1-1 **مهام الإطار المفاهيمي للمحاسبة:** يعتبر الإطار المفاهيمي الذي وضعته الهيئات المنظمة للمعايير المحاسبية الدولية نقطة بداية لمسائل جدلية مستقبلية ومحاولة لتسهيل إيجاد حلول للخلافات الفكرية عند دراسة ومناقشة ووضع المعايير المحاسبية. وإن كان لا يوفر كافة الأجوبة، ولا يمثل وصف كامل للممارسات المحاسبية القائمة حاليا، إلا أنه يقوم بمهام متعددة أهمها ما يلي:[2]

- يقوم بدور الدليل الرئيسي لمجلس المعايير المحاسبية الدولية في تطوير المعايير التي تصدر عنه.
- يقوم بدور المرشد والموجه للتعامل مع كافة القضايا المحاسبية التي لم يتم التطرق إليها بشكل مباشر في معايير الإبلاغ المالي الدولية أو التفسيرات المتعلقة بها.
- في حالة عدم وجود معيار أو تفسير لعملية معينة بحد ذاتها، فيجب على الإدارة أن تجتهد في ذلك مع الأخذ بعين الاعتبار مختلف التعريفات والمفاهيم وطرق الاعتراف الواردة في الإطار المفاهيمي والتي لها علاقة بالعملية.
- مساعدة مستخدمي القوائم المالية في فهم الأسس المعتمدة في إعدادها والجانب الفكري الذي بنيت عليه هذه الأسس.

---

[1] The Conceptual Framework for Financial Accounting and Reporting :Elements of Financial Statements and Their Measurement, Stamford, Ct, Financial Accounting Standards Board, 1976, p 2.

[2] خالد جمال الجعارات، **مختصر المعايير المحاسبة الدولية 2015**، مطبعة جامعة قاصدي مرباح، ورقلة، الجزائر، 2014، ص 12.

– يحدد أهداف القوائم المالية والخصائص النوعية للمعلومات التي تتضمنها القوائم المالية، ومفاهيم الاعتراف والقياس المتعلقة بها، ومفاهيم المحافظة على رأس المال.

2-1 علاقة الإطار المفاهيمي بالمعايير المحاسبية ومعايير الإبلاغ المالي الدولية: حتى يكون إطارا محاسبيا فعالا عليه أن يحصل على القبول العام بأن يحمي مصالح المستخدمين التي تتأثر بالإبلاغ المالي. ومن خلاله يظهر الطابع الفكري للمعايير المحاسبية ومعايير الإبلاغ المالي الدولية التي تعتمد في معالجتها للقضايا المحاسبية على توجيهاته وإرشاداته وفلسفته، ويبين ذلك ما يلي:

– تتحدد صياغة معيار محاسبي ما باختيار مدخل التمثيل الصادق ومدخل المنافع الاقتصادية لمسائل السياسات المحاسبية، بالارتكاز على صياغة النظرية المحاسبية باعتبارها عملية متسلسلة تبدأ من تطوير أهداف القوائم المالية وتنتهي باشتقاق إطار فكري كدستور محاسبي للمعايير المحاسبية.

– إصدار معايير لمشكلة محاسبية واحدة أو أكثر يتم بمعزل عن معايير أو مشاكل محاسبية أخرى.

– الرغبة في تحقيق احتياجات العديد من المستخدمين تطلبت الكثير من الإفصاح التفصيلي. وأن القوائم المالية المعدة وفق المعايير المحاسبية تشكل الهدف الرئيسي الإبلاغ المالي بتوفير معلومات نافعة .

– بعض الملاحظات الهامشية يمكن أن تفهم فقط من قبل الشخص المعتاد على المصطلحات وله إطلاع واسع في المحاسبة. فالإبلاغ يصبح هنا ضروريا.

2- عولمة المعايير المحاسبية ومعايير الإبلاغ المالي الدولية

من الأسباب المهمة التي دفعت معظم الدول إلى التوجه نحو تطبيق المعايير المحاسبية الدولية هي التطورات الهامة التي شهدتها أسواق المال بخروج كل من الشركات والمستثمرين خارج الحدود الإقليمية سواء للبحث عن مصدر لرأس المال أين توجد كثافة المدخرات والاستثمارات، أو للبحث عن فرص استثمارية أفضل. وبقدر ما لهذه العملية من مزايا واعتبارات إيجابية فإنها تواجه عدة مشاكل واعتبارات سلبية خاصة أثناء عملية التنفيذ.

2-1 مظاهر عولمة المعايير المحاسبية ومعايير الإبلاغ المالي الدولية: بالإضافة إلى الاتفاف الدولي حول المعايير المحاسبية ومعايير الإبلاغ المالي الدولية، إما بالتبني المباشر لها أو التوافق معها، يأتي المشروع المشترك لتطوير وتوحيد الممارسات المحاسبية بين IASB و(FASB) ليوسع دائرة انتشار معايير الإبلاغ المالي الدولية، رغم أن الولايات المتحدة الأمريكية تحاول التمسك بالمعايير المحلية، إلا أن عملية التوافق مع المعايير المحاسبية الدولية واردة في جدول أعمال الولايات المتحدة الأمريكية ساهم في تدعيمها قانون ساربون أوكسلي Sarbanes-Oxley. ومن مؤشرات التقارب ما يلي:

– في ماي 2000 اقترحت SEC منهجا "Condorsement " على المدى الطويل يدعم مشروع التقارب، وهو مزيج من التقارب والتأييد كبديل محتمل لمطالبة الشركات الأمريكية باعتماد صريح للمعايير الدولية. مع احتفاظ FASB بسلطته لتطوير معايير المحاسبة في الولايات المتحدة الأمريكية. [1]

– اتجاه الولايات المتحدة الأمريكية نحو تحقيق التقارب بدعم كامل من لجنة الأوراق المالية وبمساهمة مؤسسة المحاسبة (FAF) ماليا لاستكمال المشروع المشترك. خاصة وأنه هناك أكثر من 450 شركة أجنبية في الولايات المتحدة تستخدم معايير الإبلاغ المالي الدولية IFRS في تقديم تقاريرها المالية.[2]

– وفي سنة 2000، تلقت اللجنة موافقة التأهيل لتصبح المعايير المحاسبية الدولية المرجع المحاسبي الحصري للتسعير في الأسواق الدولية.[3] كان من أول نتائجه صدور المعيار الأمريكي رقم 151 بشأن تكاليف المخزون الذي يهدف أساسا لتحقيق التوافق مع المعايير المحاسبية الدولية بتسوية الخلافات في مجال تكاليف وعرض المخزون.[4]

– التوافق بين معايير المحاسبة الدولية ومعايير المحاسبة المالية على 14 معيار محاسبي نظرا لتقارب محتواها، وكذا العمل على أكثر من 20 قضايا أخرى. في حين أن بعض المعايير هي متطابقة تقريبا، كما تم التخلي عن بعض المشاريع التي كان تقارب وجهات النظر فيها محدودا.[5]

– العمل على التقارب في مجال أربعة مشاريع أساسية الأكثر انتشارا والمثيرة للجدل من الناحية الفنية للمفاهيم المحاسبية الصعبة، وهي الأدوات المالية، والتعرف على الإيرادات، وعقود الإيجار ومشاريع التأمين.[6]

2-2 **الاعتبارات السلبية لعولمة المعايير المحاسبية ومعايير الإبلاغ المالي الدولية:** برزت سلبيات عولمة المعايير بشكل واضح أثناء محاولة تطبيق المعايير المحاسبية على صعيد الدول التي تبنتها، حيث اصطدمت بالعديد من الحواجز تباينت أهميتها من دولة إلى أخرى حسب البيئة المحاسبية ومدى الاستعداد لتطبيقها، ومن هذه السلبيات ما يلي:

2-2-1 **اختلاف القوانين:** من الطبيعي أن دول القانون العام أكثر قابلية للتطور من الدول الأخرى، فحين تنص قوانين الشركات والتشريعات التجارية في هذه الدول على قواعد محاسبية أو تدقيقية معينة يجعل أخذها بالمعايير المحاسبية الدولية أكثر صعوبة.[7]

---

[1] Grant Thornton. Now what? **Considering IFRS for U.S. issuers, Retrieve**d 17/02/2013 from http://www.grantthornton.com/staticfiles, Whitepaper, Final.pdf , 2012.. P. 01. تاريخ الاطلاع 2013/6/1

[2] John Wiley & Sons Ltd As **FASB/IASB convergence ends financial bilingualism sets in The Atrium**, **Op.cit** .2014 , p 1

[3] Wolfgang Dick et Frank -Piera Missonier, **Op.cit,** 2006. p 314

[4] http://www.fasb.org المعيار رقم 151، اطلع عليه في 10 جوان 2010 بالموقع

[5] John Wiley & Sons Ltd **Op.cit,** 2014. © 2014 , p 1.

[6] Idem.

[7] حسين القاضي، مأمون حمدان، **مرجع سبق ذكره**، 2008, ص 114.

2-2-2 **نقص إمكانيات التوصيل**: عدم معرفة بعض مزاولي مهنة المحاسبة للغة الإنجليزية قد لا تمكنهم من مواكبة تطور المعايير المحاسبية الدولية بالسرعة اللازمة، خاصة وأن كثير من المعايير تصدر ويمر على صدورها فترة زمنية طويلة دون ترجمتها، وبالتالي تحدث فجوة بين الممارسة والتجديد المتواصل للمعايير بالتعديلات أو الإلغاء أو استبدال بالإضافة إلى مشاكل ترجمة المعايير إلى اللغة الوطنية دون أن تفقد مضمونها الأصلي.

فالترجمة هي جزء ضروري وحيوي لتحقيق رسالة مؤسسة معايير الإبلاغ المالي الدولية لتطوير مجموعة واحدة من المعايير المحاسبية العالمية عالية الجودة للاستخدام في جميع أنحاء العالم، والترجمة في كثير من الأحيان عنصرا مهما في قرار البلد في الاعتماد على معايير الإبلاغ المالي الدولية. ولذلك تسعى المؤسسة بالتعاون الوثيق مع المنظمات المهتمة في إنتاج ترجمات لإصداراتها من المعايير.

2-2-3 **اختلاف مستوى التأهيل العلمي والعملي**: يختلف مستوى التعليم الجامعي بين دولة وأخرى، والذي يعتبر المرحلة النهائية التي تسبق التدريب المهني لمزاولة مهنة المحاسبة الأمر الذي ينعكس سلبا على مردودية المهنة في التطبيق الصحيح لإصدارات مجلس معايير المحاسبة الدولية.

2-2-4 **التجربة التاريخية لمهنة المحاسبة**: للظروف التاريخية التي عاشتها مهنة المحاسبة وما يرتبط بها من معايير ومبادئ محاسبية، آثارا طبعت المهنة بطابعها وجعلتها مختلفة نسبيا بين الدول.

2-2-5 **العمومية في النصوص**: يتعلق الأمر ببعض نصوص المعايير المحاسبية الدولية التي يتم إصدار بصورة عامة وترك التفاصيل لكل دولة. فالمعايير الدولية لا تغطي إلا الأحداث ذات الصبغة الدولية التي تبدي معظم الدول حاجة ملحة لها، دون النظر لمعيار معين يلائم ظروف دولة أو مجموعة محدودة من الدول بعينها.

2-3 **الاعتبارات الإيجابية لعولمة المعايير المحاسبية ومعايير الإبلاغ المالي الدولية**: يعتبر مدخل تبني المعايير المحاسبية ومعايير الإبلاغ المالي الدولية مباشرة مدخلا إيجابيا، يظهر أثر انعكاسه على عدة أطراف كما يلي:

– تطبيع المؤسسات الاقتصادية، والتنظيمات المهنية مع المعايير المحاسبية الدولية، دون التوقف عند معايير وطنية الأمر الذي يبقى الفاصل بين المحلي والدولي، وهذا ينعكس على تطوير المهنة وتطوير السوق المالي والقدرة على التعامل مع البورصات الدولية الأخرى.

– توفير الجهد للأجهزة المهنية من عناء التوفيق مع متطلبات المحاسبية الدولية، بقرار الاستفادة المباشرة من التجربة المتقدمة للمعايير المحاسبية الدولية.

– زيادة عدد المستفيدين المرتبطة في غالبيتها ببنوك ومؤسسات مالية عربية ودولية تطبق بعضها معايير محاسبية دولية أو تتعامل عادة مع شركات تطبق معايير محاسبية دولية.

– تطور عدد الشركات المساهمة وتحقيق سعيها نحو استقطاب المساهمين للاكتتاب بأسهمها من خلال إقناعهم بأنها تتبع أفضل النظم التقنية والإدارية العالمية وكذلك تتبع معايير المحاسبة الدولية.

3 – دور المعايير المحاسبية ومعايير الإبلاغ المالي الدولية في تطوير أدوات التوحيد المحاسبي

تحليلا للمعايير المحاسبية ومعايير الابلاغ المالي الدولية في إصداراتها الحديثة ضمن التعديلات الجارية عليها يظهر اهتمامها بتوحيد المعرفة المحاسبية من خلال ما يلي:

– وضع حلول عملية سريعة لمسألة التوحيد، بهدف الوصول إلى معلومات ملائمة لعملية اتخاذ القرارات. غير أن فعالية النتائج التي قدمتها هذه المحاولات لا تزال موضع جدل كبير، نظرًا للتغيرات والتعديلات التي تطرأ من زمن إلى آخر على ضوابط القياس والإفصاح المحاسبي.

– محاولة توحيد المفاهيم والمصطلحات والمعالجات المحاسبية للمشكلات المطروحة في الواقع العملي حققت نجاحًا ملحوظًا في التوافق حول بعض الممارسات العملية وإعطاء المفاهيم بعدا عمليا وللمصطلحات دلالة ومعنى.

– الاهتمام بوضع ضوابط المعرفة المحاسبية بالحد من تعدد طرق القياس المحاسبي وتفعيل الافصاح المحاسبي وعرض قوائم مالية تفي بالغرض العام، ومحاولة تقديم إطارا فكريا أكثر تفصيلا ووضوحًا، يضمن وجود أسس نظرية، متناسقة ومتكاملة. غير أنه يؤخذ على المعايير المحاسبية في سعيها لتوحيد العرفة المحاسبية ما يلي:

– الدخول في عمق المشكلات المحاسبية التي تعانيها الممارسة العملية. وبما أن هذه المشكلات وثيقة الصلة بالممارسة العملية المتغيرة والمتبدلة، كان لابد من تعديل المعايير من فترة إلى أخرى لتقدم حلولا آنية، في انتظار التعديلات الموالية، وقد تطلب ذلك كثرة الإيضاحات الملحقة بها والتوسع في التفسيرات اللازمة لشرحها.

– التوجيهات المتعددة والمعقدة والتحول باتجاه معايير الإبلاغ المالي الدولية في فترات متقاربة وبالتالي شكل فهم واستيعاب هذا التحول بالنسبة لكثير من الدول عبئًا ثقيلا على مستخدميها والتأقلم معها، وانعكس ذلك سلبيا على عملية توحيد مجالات المعرفة المحاسبية.

– كثرة التعديلات والإيضاحات وتبدلها من فترة إلى أخرى التي أضرت بقابلية المقارنة عبر الزمن. فضلا عن ذلك لم تكن المعايير ملزمة بل استرشاديه الأمر الذي قلل كذلك من جدواها في بلوغ التوحيد المطلوب.[1]

– إعداد المعايير بربط حلول أية مسألة بآراء القائمين على حلها وبمصالحهم، وبالظروف المحيطة بالمشكلة. وهو لذلك لا يقدم حلولا منطقية علمية ثابتة.

[1] تيسير المصري، **مرجع سبق ذكره**، 2007 ، ص20.

– عدم القدرة على الإلمام بكل الجوانب المحيطة بالمشاكل المحاسبية المطروحة نظرا لتنوع المصادر التي يعتمد عليها في بناء المعايير المحاسبية والمتمثلة في النظرية والبيئة والعرف، وهي مصادر تختلف من حيث المفهوم والمقومات والهدف والبيئة المحاسبية لكل بلد.

وعلى أساس ما تقدم يظهر أنه رغم نجاح تجربة تنظيم عملية وضع وإصدار المعايير من حيث تشكيل الجهاز الذي يتولى مهمة بناء وإصدار المعايير، إلا أن العمل ما زال في مراحله الأولية لتحقيق توحيد العمل المحاسبي بالنسبة لأسلوب العمل الذي يمر به كل معيار قبل إصداره والمنهج المتبع في بنائه.

المبحث الثاني: الإطار النظري للقوائم المالية ذات الغرض العام

يطلق على القوائم المالية التي تُستعمل لخدمة جميع المستخدمين الخارجيين اصطلاح القوائم المالية ذات الأغراض العامة. وتعتبر قابلية المعلومات التي تشملها هذه القوائم المالية للمقارنة من أهم الاعتبارات التي ينطوي عليها إعداد إطار متكامل لمفاهيم المحاسبة، فهو يرسم مسار التفكير المنطقي للمعايير ودستورا تسترشد به مختلف الجهات في إعداد قوائم مالية قادرة على أداء دورها بالنسبة للمستخدم لها، خاصة المستخدمين الخارجيين مهما كانت طبيعتهم أو مستواهم أو المكان المتواجدين فيه.

المطلب الأول : مفهوم القوائم المالية ومتطلبات إعدادها وأهدافها

تظهر أهمية القوائم المالية من خلال ما تتضمنه من معلومات كخلاصة للمرحلة النهائية لكل نظام محاسبي لتحقق جملة من الأهداف للمستخدمين لها على المستويين الداخلي والخارجي للمؤسسة. لذلك، ارتبط مفهوم القوائم المالية بالمعلومات المالية وبالمستخدمين لها.

1- مفهوم القوائم المالية

القوائم المالية هي "إعلان يعتقد بصحته ويتم توصيله باستخدام القيم النقدية. وعندما يعد المحاسبون تلك القوائم المالية فإنهم يصفون خصائص المؤسسة وفقا للنواحي المالية والتي يعتقدون بأنها تعبر بعدالة عن أنشطة المؤسسة المالية".[1]

[1] روبرت ميجز وآخرون، ترجمة باسيلي مكرم والديسطي محمد، **المحاسبة أساس لقرارات الأعمال**، دار المريخ، الرياض، 2006، ص61.

كما تعرف القوائم المالية أيضا بأنها " أدوات للإفصاح وتوصيل المعلومات المحاسبية التي أنتجها نظام معلومات المحاسبة المالية إلى مستخدمي القوائم المالية خلال فترة محاسبية معينة".[1] بحيث تعبر القوائم المالية السنوية للمؤسسات عن القوائم المالية المعدة لفترة زمنية مدتها عام. أما القوائم المالية التي تعبر عن فترات زمنية تقل عن عام يطلق عليها القوائم المالية الدورية أو المرحلية.

من جانب آخر، تعبر القوائم المالية الفردية عن القوائم عندما تقدم من طرف مؤسسة بمفردها أما عندما تكون نفس هذه المؤسسة ضمن مجموعة مكونة من عدد من الفروع، فإن الوضعية المالية للمجمع ككل تعبر عن القوائم المدمجة أو الموحدة. وتظهر هذه الأخيرة بعناصر إضافية في مكوناتها.

ويظهر عند الحديث عن القوائم المالية مفهوم التقارير المالية التي يتم من خلالها تقديم بعض المعلومات المالية إما لأنها تطلب بواسطة الجهات الرسمية أو لأن إدارة المؤسسة ترغب في الإفصاح عنها اختياريا. فالتقارير المالية تشمل بخلاف القوائم المالية التي تمثل الجزء المحوري لها، العديد من الأشكال مثل توقعات الإدارة الخاص بالنشاط المستقبلي للمؤسسة، تقرير مراجع الحسابات،كما تمتد لتشمل الوسائل الأساسية من أجل توصيل المعلومات المالية وغير المالية ذات الصلة إلى الأطراف الخارجية المباشرة وغير المباشرة، والتي يتم استخراجها من النظام المحاسبي مثل موارد المؤسسة والتزاماتها. ومن أهم التقارير التي يعدها النظام المحاسبي للمؤسسة، القوائم المالية في مقدمة التقارير المحاسبية، وتعتبر الميزانية واحدة من أهم القوائم المالية.[2]

2- أهداف القوائم المالية

لايُنظر إلى القوائم المالية على أنها هدف تسعى المؤسسة لتحقيقه بمجرد إعدادها، وإنّما أن تحقق القوائم المالية مجموعة أهداف يمكن تلخيصها وفق ما جاء في الإطار المفاهيمي لمجلس معايير المحاسبة الدولية فيما يلي:

– البرهنة على قدرة المؤسسة على سداد الدائنين والموردين وتوفير فرص عمل للعاملين ودفع الضرائب وإيجاد أموال لأغراض التوسع. وبالتالي مساعدة المستفدين من القوائم المالية في اتخاذ القرارات المتعلقة بالاستثمار أو الاقتراض وتوفير المعلومات الملائمة لمختلف الأطراف من أجل استخدامها في اتخاذ القرارات السليمة.

– القوائم المالية وسيلة مهمة من وسائل الاتصال بين المؤسسة والأطراف الخارجية، وتوفير عنصر المراقبة للملاك على نشاط المؤسسة لمعرفة ما تقوم به الإدارة من أعمال نيابة عنهم ومن ثم المساعدة في تقييم نواحي القوة المالية للمؤسسة وتحديد ربحيتها والتوقعات المستقبلية.

---

[1] نصر علي عبد الوهاب، **القياس والإفصاح المحاسبي وفقا لمعايير المحاسبة العربية والدولية**، الدار الجامعية الاسكندرية، مصر 2007، ص 31.

[2] السيد سيد عطا الله، **مرجع سبق ذكره**، 2009، ص 32.

– خدمة جمهور المستخدمين من بينهم حملة الأسهم الذين لديهم إمكانيات محدودة للوصول إلى المعلومات، وبالتالي يعتمدون على القوائم المالية كمصدر رئيسي للمعلومات حول نشاطات المؤسسة بعرض صادق يتعلق بالمركز المالي الأداء المالي، التغيرات في المركز المالي وبالملاحظات والجداول الإضافية، وأيضا تحديد عناصر القوائم المالية. وبشكل عام محاولة تلبية احتياجات كل المستخدمين للقوائم المالية.

3- متطلبات إعداد القوائم المالية

يصف المعيار المحاسبي الدولي الأول "عرض القوائم المالية" أسس عرض القوائم المالية ذات الغرض العام وذلك بهدف ضمان القابلية للمقارنة مع القوائم المالية للمؤسسات الأخرى، ولأن هذه القوائم ذات الغرض العام سوف تكون مدخلات للعديد من المستحدمين عند اتخاذ القرارات، لذلك يجب أن يتوافر فيها المصداقية والملاءمة والقابلية للمقارنة والالتزام بمعايير العرض والإفصاح.[1] وحسب هذا المعيار تقدم المعلومات من خلال مجموعة كاملة من القوائم المالية تتكون من الميزانية، قائمة الدخل (حساب النتائج في النظام المحاسبي المالي)، قائمة التغيرات في الأموال الخاصة، قائمة التدفقات النقدية (جدول سيولة الخزينة في النظام المحاسبي المالي)، الإيضاحات المتممة كملحقات تحتوي ملخص الطرق المحاسبية ومعلومات أخرى تفسيرية (الملاحق). وعند إعداد هذه القوائم يجب مراعاة مجموعة من الاعتبارات منها ما يلي:

3-1 **اعتبارات شكلية:** يمكن تلخيص الاعتبارات الشكلية فيما يلي:

– تطبيق معايير التقارير المالية الدولية فقط على ما يتم عرضه من معلومات في القوائم المالية أما المعلومات الأخرى فلا يشترط إعدادها وفق المعايير الدولية إذا كانت تتميز بالموثوقية والدقة.[2]

– تحديد إسم المؤسسة ووضعها القانوني بوضوح، إسم القائمة، تبعية القوائم لمؤسسة منفردة أو لمجموعة معينة من المؤسسات.

– تحديد العملة التي يتم بها إعداد القوائم المالية، إذ يعتبر المحاسبون أن النقود وحدة قياس نمطية ملائمة لتحديد وتقرير تأثير العمليات المختلفة، وإن كان لا يمكن التعبير عن المعلومات بصورة نقدية، إلا أن ما يصدر في الميزانية والقوائم الأخرى لابد أن يكون قابلا للقياس النقدي.[3]

– تحديد القوائم المالية بوضوح وتميزها عن المعلومات الأخرى التي يتم عرضها في نفس التقرير.

---

[1] طارق عبد العال حماد طارق عبد العال، **التقارير المالية أسس الإعداد والعرض والتحليل وفقا لأحدث الإصدارات والتعديلات في معايير المحاسبة الدولية والأمريكية والبريطانية والعربية والمصرية**، الدار الجامعية، الاسكندرية، مصر 2002، ص25 .

[2] خالد جمال الجعارات، **مرجع سبق ذكره**، 2007، ص 112.

[3] أبو المكارم وصفي عبد الفتاح، **المحاسبة المالية المتوسطة، القياس والتقييم والإفصاح المحاسبي**، دار الجامعة الجديدة للنشر مصر، 2000، ص 37.

– مهنيا ينظر للقوائم المالية على أنها مسؤولية إدارة المؤسسة وأنها جزء من منظومة الإفصاح المحاسبي والمالي.

2-3 **اعتبارات إجرائية:** عند إعداد القوائم المالية يجب الأخذ بعين الاعتبار عدة إجراءات عملية تتعلق بما يلي:

3-2-1 **كيفية عرض القوائم المالية:** المحاسبة لا تنتج القوائم المالية كهدف في حد ذاته وإنما ما تحققه للمؤسسة من مدخلات، نتيجة العرض السليم للقوائم المالية. ويتوقف هذا العرض على سلامة اختيار وتطبيق السياسات المحاسبية. وعرضها بأسلوب يوفر معلومات ملائمة وموثوق فيها يمكن استخدامها لغرض المقارنات، يرافق ذلك عرض إفصاحات إضافية عندما تكون المتطلبات الواردة في المعايير المحاسبية غير كافية لتمكين المسخدمين من فهم تأثير معاملات وأحداث معينة على المركز المالي للمؤسسة وأدائها. [1] وتعود أهمية إعداد القوائم المالية ومعالجة عناصرها بدقة وكيفية عرضها إلى ما يلي:

– الحاجة إلى تحسين المحتوى الإعلامي للقوائم المالية، في الاتجاه الذي يحسن من دورها كأداة لقياس ربحية المؤسسة ومركزها المالي ومستوى المنفعة المحققة منها، وبالتالي ملاءمتها لأغراض مستخدمي المعلومات المالية الواردة فيها.[2]

– تعدد الأطراف المستخدمة للقوائم المالية وتنوع رغباتهم، وكذا تنوع المعلومات المطلوبة لاتخاذ القرارات وما يصاحبها من صعوبات مادية واقتصادية، كل ذلك لا يمكن للنظام المحاسبي توفير كافة المعلومات المطلوبة من طرف صناع القرار وبالتالي يتم التركيز على تجهيز معلومات بخصائص محددة تكون فاعلة وملائمة في تحقيق قرارات عقلانية.

– تأثير الطريقة التي في ضوئها يعالج المستخدمون للقوائم المالية المعلومات المتاحة لأغراض صنع القرار، ويندرج في ذلك التحيز ودرجة فهم الصياغة اللغوية في الحقل المحاسبي، ودرجة استيعاب الأساليب الفنية للمحاسبة، والتحكم في إدارة المعلومات.

– تحديد طبيعة الأحداث والعمليات والظروف وقياسها وتبويبها وتصنيفها حسب خصائصها المشتركة وآثارها الاقتصادية يساعد كثيراً في تحديد وقياس ما يترتب من نتائج وتغيرات في العناصر التي تشملها القوائم المالية. [3]

فمصداقية عرض المعلومات في القوائم المالية تتطلب التعرف على كل الحقوق والالتزامات التي تنشأ نتيجة الأحداث والعمليات المالية وغير المالية مع الاهتمام بالأحداث التي قد يكون لها تأثير اقتصادي ومالي على المؤسسة.

3-2-2 **فترة إصدار القوائم المالية:** القاعدة أن تصدر القوائم المالية مرة على الأقل في السنة، فإذا أصدرت المؤسسة قوائمها المالية عن فترة أقل أو أكثر من سنة يجب عليها أن تفصح عن هذه الفترة بوضوح وكذا السبب وراء ذلك.[4]

---

[1] عبد الوهاب نصر علي، **مرجع سبق ذكره**، 2007، ص 34.

[2] محمد مطر، موسى السويطي، **مرجع سبق ذكره**، 2012، ص 168.

[3] عباس الشيرازي، **نظرية المحاسبة**، دار السلاسل، الكويت، 1990، ص272.

[4] عبد الوهاب نصر علي، **مرجع سبق ذكره**، 2007، ص 38.

3-2-3 **الثبات والعرض للقوائم المالية:** نص المعيار المحاسبي الدولي الأول "عرض القوائم المالية" في الفقرة 40 على استخدام ذات الأسس من فترة لأخرى، وقد يتعلق الأمر بالمعالجة المحاسبية أو بالقوائم المالية من حيث العرض والتصنيف والشكل، إلا إذا كان التغيير مبررا بتغير الظروف قد تؤدي إلى معلومات أكثر دقة وموثوقية أو متطلبا جديدا لمعايير الإبلاغ المالي الدولية.

4-2-3 **عدم المقاصة لعناصر القوائم المالية:** يشترط المعيار المحاسبي الدولي الأول " عرض القوائم المالية" عدم إجراء مقاصة للأصول والالتزامات والإيرادات و الأعباء ما لم يشترط ذلك معيار أو تفسير أو يسمح به في معيار ما.[1] فمن المهم إثبات ذلك بشكل منفصل. ويرجع ذلك إلى أن المقاصة فى الميزانية أو قائمة الدخل (إلا إذا كانت المقابلة تعكس مضمون المعاملة أوحدث آخر) تنتقص من قدرة المستخدمين على فهم المعاملات والأحداث والظروف الأخرى التى حدثت وتقدير التدفقات النقدية المستقبلية للمؤسسة.

المطلب الثاني: المضمون المعلوماتي للقوائم المالية

لا يعتبر إعداد وعرض القوائم المالية الخطوة الأولى في العملية المحاسبية، إلا أنها تعد نقطة البداية الملائمة للدراسة المحاسبية، وتظهر أهميتها في جوانب متعددة باعتبارها الوسيلة الوحيدة التي بموجبها تنقل إلى كل من يهمهم الأمر داخل المؤسسة وخارجها صورة شاملة عن الأداء والمركز المالي للمؤسسة وربحيتها. فمن حيث المضمون تترتبط أهمية القوائم المالية بالأنواع المختلفة للمعلومات المحاسبية والمالية التي تحتويها من حيث قيمتها الاستعمالية والخصائص النوعية التي يجب تتميز بها ومدى ملاءمتها لاتخاذ القرار.

1- مفهوم المعلومات المحاسبية والمالية

تعتبر القوائم المالية للمؤسسة مصدرا لأي نوع من المعلومات سواء كانت محاسبية أو مالية أو في شكل بيانات، بحيث تنتج المعلومات المحاسبية بعد معالجة المدخلات من البيانات بتفسيرها وإعطائها معنى وهدف ليتم توصيلها إلى الجهات المختلفة في بيئة العمل المحيطة بالمؤسسة. وهي تتعلق أساسا بالوضعية والأداء المالي للمؤسسة.

في حين المعلومات المالية يمكن أن تكون معلومات محاسبية أو غير محاسبية، تم تطويرها وتوضيحها وإعطائها بعد الاتصال المالي بشكل يسمح بالمساءلة والوفاء بالالتزامات، والاطلاع على طبيعة المعارف المحاسبية المستعملة في إعداد القوائم المالية كأداة تسيير موجهة لكسب ثقة مختلف المتعاملين، فهي إذن تعمل على نشر المعرفة المحاسبية في

[1] Robert Obert, **Pratique des normes IFRS: comparaison avec les règles françaises et les US GAAP**, Dunod, Paris, 3e édition, 2006, p 60.

مجال المال والأعمال والعمل على تطويرها بمرور الزمن، وإيجاد معارف أخرى تتماشى مع البيئة المحاسبية المتجددة. ليتحول في النهاية تدفق المعلومات المالية إلى معارف من خلال آلية الإدراك للمعلومات.

كما أنه من الضروري التمييز بين مصطلحات ثلاث وهي البيانات، المعلومات والمعرفة، ومن هذا التمييز يتم تحديد الاتصال المالي الذي يعبر عن العملية التي تحدث عندما يرغب الفرد الطبيعي أو المعنوي في نشر معلومات أو معارف محاسبية ومالية[1]. أي تعميم المعلومات أو المعرفة.

وحتى تكون المحاسبة قاعدة لإعداد المعلومات المالية وأداة تسيير فعالة لتحقيق أهداف محددة على مستوى المؤسسة والاقتصاد ككل يجب أن يتوافر فيها ثلاث خصائص أساسية هي: الانتظام في التسجيل محاسبي بشكل دوري، باستخدام أساليب مماثلة على قدر كبير من التعميم، الانتظام في فترات إعداد القوائم المالية بما يضمن عملية المقارنة وتقديم النموذج المحاسبي المتبع.[2]

2- أنواع المعلومات المحاسبية والمالية

يمكن تحديد أهم أنواع المعلومات التي تتضمنها القوائم المالية فيما يلي:

2-1 **معلومات ملائمة لاحتياجات المستخدمين:** تتمثل هذه الاحتياجات في المعلومات التي تساعد المستخدمين في تقويم قدرة المؤسسة على توليد تدفقات نقدية يمكن توزيعها، والوفاء بالتزاماتها عند الاستحقاق ومدى كفاية هذه التدفقات.

2-2 **معلومات مساعدة في معرفة مصادر الإيرادات:** لا يقتصر اهتمام المستخدمين في معرفة العمليات والأحداث الحالية التي تؤثر على التدفقات النقدية الحالية بل بما سوف يكون عليه في المستقبل وإيجاد علاقة بين الظروف الحالية والمتوقعة مستقبلا.

2-3 **معلومات عن الموارد الاقتصادية للمؤسسة ومصادرها:** يحاول المستخدمون للقوائم المالية التفرقة بين المصادر المباشرة للتدفق النقدي من نشاط المؤسسة والمصادر الأخرى، كما يكون الاهتمام بالالتزامات باعتبارها تمثل أسبابا مباشرة للمدفوعات النقدية.

[1] Pierre Labardin , Rahma Chekkar, **L'information Comptable a la Connaissance Financiere** : des années 1670 à nos jours ,Manuscrit auteur, publié dans "Comptabilité et Connaissances, 26ème Congers de L'AFC, Lille France ,2005, p3 .

[2] Idem ,p 6.

2-4 **معلومات عن استخدامات مختلف موارد المؤسسة:** يحتاج المستخدمون على معلومات من القوائم المالية تبين لهم أوجه الاستخدامات للموارد المتاحة أمام المؤسسة سواء في التشغيل أو في استثمارات جديدة، أو توسيع النشاط أو في الوفاء بالالتزامات أو استخدامات أخرى.

2-5 **معلومات عن المخاطر المحتملة:** ترتبط هذه المخاطر بمجمل نشاط المؤسسة التشغيلي والمالي والاستثماري وتساعد القوائم المالية من التعرف عليها وقياسها من خلال المعلومات الواردة فيها، وأنها لا تخفي أية معلومة في هذا الشأن حتى يتمكن المستخدمون من فهم الأوضاع واتخاذ التدابير اللازمة.

وحتى تفي القوائم المالية بكل هذه المعلومات وغيرها، لابد من توفر الشفافية الكاملة والتعبير بصدق عن الظواهر والأحداث التي تمثلها وأن تكون قابلة للاثبات وبالإمكان التحقق من سلامتها، كما يجب أن تتحقق مجموعة الخصائص الأساسية للقوائم المالية والتغلب على صعوبات التوفيق بينها بسبب مايظهر أحيانا من تضارب بين بعض الخصائص.

3- الخصائص النوعية للمعلومات المالية

يميز الإطار المفاهيمي لمجلس معايير المحاسبة الدولية أربع خصائص نوعية رئيسية هي القابلية للفهم الملاءمة الموثوقية والقابلية للمقارنة ويربط باقي الخصائص النوعية الأخرى بالملاءمة والموثوقية بحيث ترتبط الأهمية النسبية بالملاءمة، ويرتبط بالموثوقية كل من التمثيل الصادق، الجوهر قبل الشكل الحياد التحفظ والاكتمال.

4- انعكاس المعلومات المحاسبية والمالية على القوائم المالية

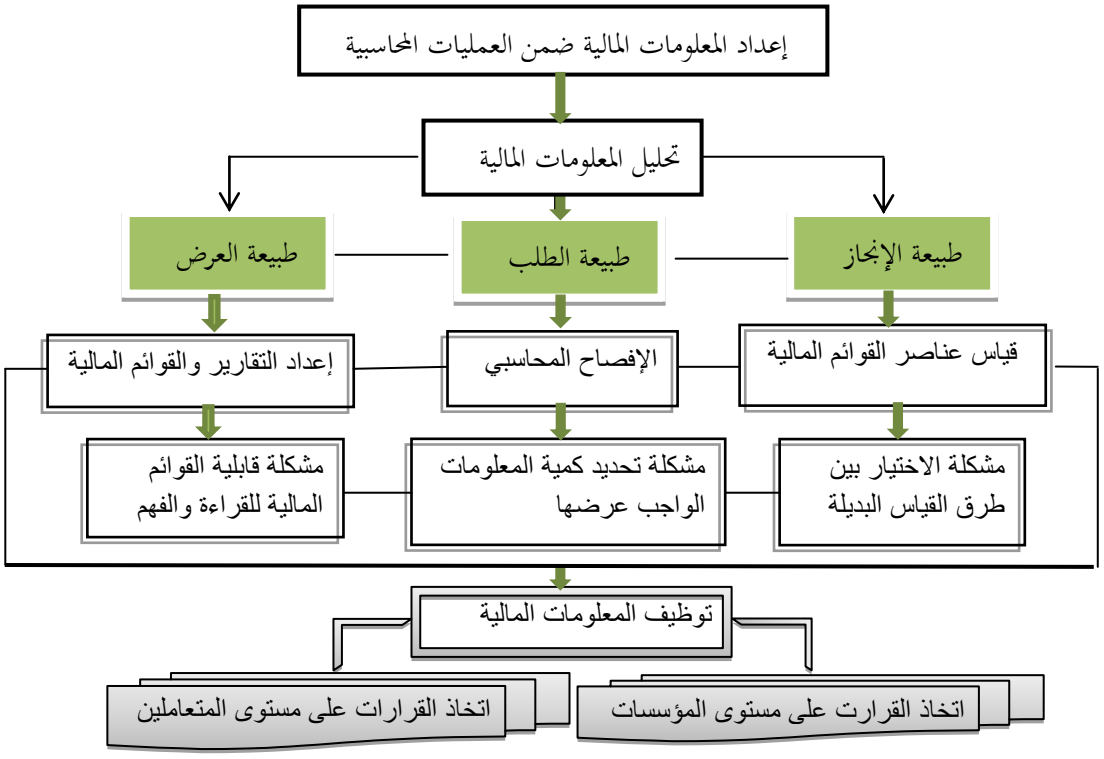
تبرز أهمية المعلومة من عدة نواحي سواء من ناحية مضمونها أو استخدامها أومتطلبات تكوينها، باعتبارها الأداة الأساسية لعملية اتخاذ القرار، ويتوقف نجاح هذه العملية بدرجة كبيرة على مدى صحة ومصداقية القوائم المالية ودقتها في تمثيل الواقع الذي يعتبر من محددات القرار السليم. وتنعكس أهميتها إيجابا على القوائم المالية إذا تحقق فيها مايلي:

4-1 **سلامة المعلومات المحاسبية والمالية:** نظرا لاعتماد كثير من القرارات الاقتصادية والتسييرية على المعلومات المحاسبية والمالية، فإن حدوث أي خلل في هذه الأخيرة سواء من ناحية المضمون (معلومات مضللة أو غامضة، أومن ناحية التوقيت (عدم توصيلها في الوقت المناسب) فإن ذلك يؤدي إلى اتخاذ القرار الخاطئ الذي تنجر عنه مشاكل قد يصعب إيجاد حل لها. كما أنهيجب أن لاتكون تلك اللغة واضحة للفهم فحسب بل يجب أن تكون قابلة للمقارنة.[1]

[1] أمين السيد أحمد لطفي، **مرجع سبق ذكره**، 2008، ص 30.

2-4 **مصداقية المعلومات المحاسبية والمالية:** تمثل القوائم المالية في جوهرها الناتج النهائي للعمليات المحاسبية فالمستعمل الذي يتفهم محتوى تلك القوائم سوف يدرك أهمية الغرض من الخطوات الأولية والمتمثلة في تسجيل وتبويب وتلخيص العمليات. وتبدو أهمية تلك القوائم المالية والتي غالبا ما تعد في صفحات قليلة، في أنها تلخص كافة المعلومات التي تتضمنها الصفحات الكثيرة للسجلات المفصلة.[1] فأهمية القوائم المالية مرتبط بأهمية المعلومات التي تتضمنها، خاصة وأن حيازة هذه المعلومات ترقى إلى مشكلة اختيار اقتصادي، بحيث يتم تقييمها في ضوء قدرتها على تحسين نوعية الاختيار الأفضل لصانع القرار. ويتوقف ذلك على مدى موضوعية المعارف المحاسبية ومستوى نضجها واتساقها مع بعضها البعض ومع الواقع ومدى مصداقية المعلومة المحاسبية والمالية الشكل (II- 3) إذا تم التحكم في أربع جوانب أساسية هي الاختيار بين طرق القياس البديلة. وتحديد كمية المعلومات الواجب عرضها. وتقييم المعلومات الواجب تقديمها. وضمان قابلية القوائم المالية للقراءة والفهم.

الشكل رقم (II- 2) مقومات المصداقية في المعلومات المحاسبية والمالية



المصدر: تم إعداد الشكل بالاعتماد على المراجع الموالية:

- محمد مطر، موسى السويطي، **مرجع سبق ذكره**، 2012.
- Robert Obert, **Op.cit ,** 2006

[1] أمين السيد أحمد لطفي، **المرجع السابق ذكره**، 2008، ص 77.

يتم تحليل المعلومات المحاسبية والمالية من ثلاث نواحي لتأكيد مصداقية المعارف المحاسبية المكتسبة فيكون التحليل لطبيعة انجاز المعلومات المحاسبية من خلال الاعتماد على المقومات المستخدمة في عملية القياس لعناصر القوائم المالية وما يلازمها من مشاكل تتعلق أساسا بالاختيار بين البدائل الممكنة للقياس، ويكون التحليل لطبيعة الطلب على المعلومات المحاسبية، من خلال التركيز على الافصاح المحاسبي وما يرتبط به من المشاكل التي تحد من التوسع في الافصاح لتحقيق التوازن بين حماية مصالح الملاك ومصالح المستخدمين، ثم يكون التحليل لطبيعة العرض على المعلومات المحاسبية من خلال التقارير والقوائم المالية وما ينتج عنه من مشاكل استيعاب وفهم محتوى القوائم المالية كمنتج نهائي للعمل المحاسبي وإمكانية ترجمته في شكل قرارات مستقبلية. كما يعكس الاهتمام بالمعلومات والمحاسبية التي تقدمها القوائم المالية قيمتها الاستعمالية في اتخاذ القرارات السليمة، بحيث يتماشى مع كل قرار يجب اتخاذه نوعا مناسبا من المعلومات.

3-4 **توفر القيمة الاستعمالية للمعلومات المحاسبية والمالية:** تظهر القيمة الاستعمالية للمعلومة المالية على مستويين:[1]

– على مستوى المؤسسة كأداة للقياس والقيادة حيث يدير أصحاب القرار على مستوى مجلس الإدارة الاستراتيجية انطلاقا من المعلومات الناتجة عن العمل المحاسبي.

– على مستوى الأسواق للحصول على رؤوس الأموال وليتم جلب المستثمرين تنشر المؤسسات نتائجها المالية التي تدرس من قِبل مختلف المحللين ووكالا ت التنقيط، بحيث كلما كان انطباعهم النهائي إيجابيا كلما زاد حظ المؤسسة في زيادة رأس مالها من هذه الأسواق.

4-4 **التوفيق بين الخصائص النوعية للمعلومات المحاسبية والمالية:** من صعوبات التوفيق بين الخصائص النوعية التي يجب أن تتصف بها المعلومات المحاسبية والمالية وكذلك أسس إعدادها وأثر ذلك على المعلومات المحاسبية ما يلي:[2]

– احتمالات التعارض بين الخصائص الرئيسية للمعلومات المحاسبية (أي الملاءمة والموثوقية)، إذ لا يوجد توافق بين ملاءمة المعلومات ودرجة الوثوق بها، فمثلا قد ترفض معلومة معينة أو تقبل إذا كانت ملائمة ولكنها غير موثوق بها أو أنها موثوق بها ولكنها غير ملائمة. فأرقام التكلفة التاريخية تتمتع بدرجة عالية من الثقة لخلوها من التحيز، إلا أن الأرقام التاريخية تتمتع بدرجة منخفضة من الملاءمة لأن تلك الأرقام أقل ارتباطا – أو تمثيلا– للواقع الفعلي.

---

[1]Reny Bertrand et autres, **Comment les normes IFRS peuvent-elles révéler nos secrets économiques aux Etats-Unis** , Ecole de Guerre Economique, France, 2008, p 4 .

[2]ظاهر القشي وحازم الخطيب، **توجه معايير المحاسبة نحو القيم العادلة والدخل الاقتصادي وأثر ذلك على الاقتصاد"، مجلة الزيتونة للبحوث العلمية**، المجلد الثاني، العدد الثاني، جامعة الزيتونة الأردنية، 2004، ص 14.

- السرعة في إعداد المعلومات غالباً ما يكون على حساب درجة الدقة والاكتمال وعدم التأكد.

- ليست كل المعلومات الملائمة والموثوق بها تعتبر معلومات مفيدة لأنها قد لا تكون ذات أهمية نسبية تذكر (اختبار مستوى الأهمية) ويعتبر البند مفيدا وذا أهمية نسبية إذا أدى حذفه أو الإفصاح عن مضمونه بطريقة محرفة إلى التأثير على متخذ القرار.

- قد تكون تكلفة الحصول على المعلومات أكبر من العائد المتوقع منها. فالمعلومات التي لا ترتبط ارتباطا وثيقا بأهداف مستخدمي القوائم المالية لا تعتبر معلومات مهمة وليس هناك ما يدعو إلى الإفصاح عنها.

4-5 **تحقق القيود على المعلومات الملائمة والموثوقة** : تتمثل القيود التي تحكم الخصائص النوعية للقوائم المالية في التوقيت المناسب، الموازنة بين التكلفة والعائد والموازنة بين الخصائص النوعية للقوائم المالية.

4-5-1 **التوقيت المناسب:** Timely يجب أن يتم إيصال المعلومات فى الوقت المناسب، ذلك أن المستخدمين في حاجة لاتخاذ قراراتهم الاقتصادية بالاستعانة بمعلومات ملائمة ويمكن الحصول عليها بسرعة وإلا فقدت هذه المعلومات قيمتها، وغالبا ما يتم الإفصاح عن المعلومات المحاسبية بعد انتهاء السنة المالية للمؤسسة مباشرة، وإن كان إصدار قوائم مالية دورية لفترات أقل من سنة يكون مفيدا لمستخدمي المعلومات، حيث قد تقع أحداث هامة خلال السنة المالية يمكن أن تؤثر على اتخاذ القرارات.

4-5-2 **اقتصادية المعلومات** Economic of Information: يتطلب ذلك تطبيق مفهوم المقارنة بين التكلفة والعائد بمعنى أنه يجب أن تكون المنافع المتوقعة من المعلومات اللازمة للإفصاح عن بند معين أكثر من التكلفة والمجهودات المبذولة من أجل الحصول على هذه المعلومات.

4-5-3 **الموازنة بين الخصائص النوعية للقوائم المالية:** الهدف هو تحقيق توازن مناسب بين الخصائص من أجل تحقيق الغرض من القوائم المالية.

المطلب الثالث : الأطراف ذات العلاقة بالقوائم المالية

يعتمد اتخاذ القرار بالدرجة الأولى على محتوى القوائم المالية التي تعتبر خلاصة تداخل أو تشابك مصالح ثلاث أطرف أساسية تتمثل في الطرف القائم بإعداد المعلومات وما يستلزم من الصفات التي يجب أن يتصف بها، والطرف المستخدم لها الذي تؤثر مصالحه واحتياجاته على إنتاج المعلومات المحاسبية من خلال طبيعة تعامله ومستوى فهمه وإدراكه والطرف الثالث غير مباشر يضم المحللين والمهنيين لهم تأثير على المعلومات التي تتضمنها القوائم المالية من خلال القيام بعملية التدقيق والتحليل والتوجيه.

1- الطرف المعد للمعلومات المالية

تشكل المؤسسات الطرف الرئيسي الأكثر اهتماما بإدارة العملية المحاسبية بتدوين نشاطاتها التشغيلية والمالية وغير الاعتيادية والقائمة بإعداد المعلومات المحاسبية. ويلاحظ أن هناك شرطين رئيسيين يحددان إمكانية القيام بإنتاج المعلومات المحاسبية هما :

- الجدوى الاقتصادية التي تتحدد من خلال قدرة المعلومات المحاسبية على تحقيق عائد أكبر من تكلفة إنتاجها.
- الأهمية النسبية للمعلومات المنتجة ومدى قدرتها على التأثير على اتخاذ القرار من قبل شخص معين دون آخر ، مع الأخذ بعين الاعتبار إمكانية اختلاف ذلك التأثير من شخص إلى آخر، اعتماداً على نوعية المعلومات ووزنها النسبي ضمن المجموعة التي تنتمي إليها ومدى علاقتها بمعلومات أو قرارات أخرى.[1]

ولكي يتحقق هاذان الشرطان والتوفيق بينهما لا بد أن يتصف معد هذه المعلومات بمهارات مهنية الجدول رقم (II-1) يكتسب جزءا كبيرا منها من خلال ما يتلقاه من تعليم عام ومهني. تقع هذه المهارات وفقا للمعيار التعليم الدولي الثالث IES3 في خمسة مجموعات أساسية ترتبط بمجموعة من المقومات.

الجدول رقم (II-1) مهارات القائم بإعداد القوائم المالية ومقوماتها

المهارات	المقومات المرافقة لكل نوع من المهارات
1- **مهارات ذهنية**: Intellectual Skills معد القوائم المالية في حاجة للمهارات الذهنية بمستوياتها الستة، كي يتمكّن من حل المشكلات، وصناعة القرارات، وإصدار الأحكام الجيدة في الحالات التنظيمية المعقدة.	- تحصيل المعرفة Knowledge من التعليم والممارسة. - امتلاك القدر الملائم من الفهم Understanding لا غنى للمعرفة عن الفهم. - التطبيق Application السليم للمعارف المحاسبية في الواقع العملي بما يحقق النتائج المطلوبة. - القدرة على التحليل Analysis لعناصر العمل المحاسبي - القدرة على التركيب Synthesis لقياس الأحداث - القدرة على التقويم Evaluation لمراجعة الانحرافات
2 - **مهارات فنية ووظيفية** Technical and Functional Skills تمكن هذه المهارات صاحبها من معرفة أصول المحاسبة، وإيجاد خلفية علمية	- استخدام نظم تقنية المعلومات، وأدواتها وتوظيفها في حل مشاكل الأعمال والمحاسبة. - وإظهار الفهم لعمل هذه الأنظمة، والقدرة على التحقق من صحتها

[1] السيد سيد عطا الله، **نظم المعلومات المحاسبي**، دار الراية للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، 2009 ، ص 32-33.

تمكنه من حسن الأداء.	ودقتها. – القدرة على أن يكون ضمن فريق عمل إدارة هذه الأنظمة أو تقويمها، أو تصميمها.[1] – الإلمام بالتشريعات القانونية والنظامية، والعمل وفقها.[2]
3 –**مهارات شخصية** Personal Skills وهي مهارات مرتبطة باتجاهات وسلوك القائم بإعداد القوائم المالية، وتطوير هذه المهارات يمكنه من التعلم، وتهذيب سلوكه، وتغيير اتجاهاته.	– مراعاة قيم وأخلاق ومواقف المهنة عند صنع القرار. – التحلي بالسرية والأمانة وعدم نشر أسرار العملاء أو إعطاء رأيا مضللا. – الحذر المهني Professional Skepticism
4– **مهارات التعامل مع الآخرين والاتصال بهم** Interpersonal and Communication Skills وهي مهارات تساعد على العمل مع الآخرين في اتجاه تحقيق المنفعة المشتركة للمؤسسة، وتمكنه من استقبال ونقل المعلومات بفعالية، وصياغة الأحكام المعقولة.[3]	– حسن التفاوض مع الآخرين والقدرة على المواجهة وحل الخلافات. – العمل ضمن فرق التفاهم والتعامل مع الفروق الثقافية والذهنية للأفراد، – ابتكار الحلول وتداولها، ومناقشة وجهات النظر المعارضة وإبرام الاتفاقيات. – القدرة على فهم اللغة وتمييز الأفكار الرئيسة، وتنظيم المعلومات المتحصل عليها، والتمكن من الرجوع إليها.
5- **مهارات تنظيمية ومهارات إدارة الأعمال** Organizational and Business Management Skills هذه المهارات تفيد في فهم جميع مظاهر سير العمل بالتنظيم، وتأتي أهمية اتصاف بهذه المهارات كون صاحبها أصبح جزءاً من فريق صنع القرار.	– تطوير الرؤية والتوقع إلى عالم الأعمال المتوسع، أي معرفة البيئة الي تنشط فيها المؤسسة . – القيام بدور أكثر فعالية في الإدارة الروتينية للتنظيمات. – القدرة صنع واتخاذ القرار.

المصدر: تم إعداد الجدول بالاعتماد على المرجع

-IFAC Education Committee, **IES3**: **Professional Skills**, **op.cit**., Para 14- 17.

يساعد التدرج الوارد في الجدول على معرفة المشاكل التي قد تنشأ في الظروف غير المألوفة والقدرة على حلها. والحل المبتكر للمشكلة يتطلب المزج بين الخبرات التي لم يسبق ارتباطها ببعضها. فالتذكر يعد كافيا لحل المشكلات التقليدية بينما يعد الفهم ضروريا للتوصل إلى حل جديد للمشاكل الأكثر تعقيدا[4]. وبالتالي فإن إعداد

[1] IFAC Education Committee**, IES2: Content of Professional Accounting Education Program**, **op.cit**., Para 30.

[2] سهام محمد على حسن، **مدى العلاقة بين ظروف البيئة العربية ومحاولة إيجاد توافق محاسبي عربي من خلال معايير الحاسبة الدولية** ، المجلة العلمية للاقتصاد والتجارة، جامعة عين شمس، كلية التجارة، العدد الأول، يناير، القاهرة، 1999، ص ص55-110.

[3] IFAC Education Committee, **IES3**: **Professional Skills**, **op.cit**., Para 17.

[4] ويتيج أرنوف ، **ملخصات شوم: نظريات ومشكلات في سيكولوجية التعلم**، ترجمة عادل عز الدين الأشول وآخرين، الدار الدولية للاستثمارات الثقافية، ط 2، مصر، 2000، ص304.

التقارير المالية يلزمها مدى ملائم من المفاهيم والنظريات والأفكار، والمهارات الذاتية لا يمكن إحرازها بدون قدر ملائم من فن التعامل اللازم والفهم الجيد للحالة. ولقد أثبتت الدراسات أن هناك علاقة بين السلوك الاجتماعي والتفكير الابتكاري؛ بمعنى أن كل ما يتعلمه الفرد عن طريق علاقاته الإنسانية المتداخلة يكّون لديه تراكما ثقافيا يدفعه نحو الابتكار، وأن التدريب يحسن من التفكير الابتكاري.[1]

2 - الطرف المستخدم المباشر للقوائم المالية

يُعرف المستخدم بأنه الهيئة أو الفرد الذي يستخدم المعلومات التي تتضمنها التقارير المالية ومنها القوائم المالية لأغراض اتخاذ القرارات أو لتقديم النصح وإرشاد الآخرين. وتتعدد فئات متخذي القرار لتشمل كل الأطراف الداخلية التي لها علاقة بتسيير الشؤون المالية والاقتصادية والاجتماعية والسياسية للمؤسسة والأطراف الخارجية ذات المصالح المباشرة وغير المباشرة بالمؤسسة المنتجة للقوائم المالية. وتعتمد فعالية هذا الطرف على ثلاث جوانب أساسية هي:

2-1 طبيعة مستخدمي القوائم المالية: هناك العديد من الأطراف والفئات التي تحتاج إلى معلومات عن النشاطات الاقتصادية للمؤسسة، يتم تصنيفهم حسب موقع تعاملهم مع المؤسسة ودرجة أهميتهم في التأثير على مركزها في السوق وكذا مدى اهتمامهم بالمعلومات المحاسبية واستخدامها في اتخاذ القرارات المناسبة لتحقيق أهدافهم.

وفي هذا المجال تشير الفقرة العاشرة من إطار المفاهيمي للمعايير المحاسبية الدولية إلى أنه لا يمكن للقوائم المالية أن تلبي كافة الاحتياجات لكل المستخدمين، وأن هناك احتياجات مشتركة بينهم. وبما أن المستثمرين هم المساهمون برؤوس الأموال الأكثر تعرضا للمخاطر التي تواجه المؤسسة، فإن القوائم المالية التي تلبي احتياجات هؤلاء ستلبي أيضا أغلب احتياجات باقي المستخدمين. فتلبية الاحتياجات تشكل هدفا واضحا للمعايير المحاسبية، مع ملاحظة أن معايير الإبلاغ المالي ليست معايير محاسبية بالمفهوم الدقيق ولكن معايير المعلومة المالية موجهة للمستثمرين، لعرض صورة صادقة عن الوضعية المالية، الأداء المالي والتدفقات النقدية.[2] ونظرا لوضعية هذه الفئة فإنه يتطلب منها أن تكون قادرة على ما يلي:

2-1-1 استغلال فرص الاستثمار: نتيجة لتوفر رؤوس الأموال لدى الدول يتعين علي مستثمريها استغلال فرص الاستثمار الأفضل بين قطاعات الاقتصاد الوطني محليا، وأو خارج حدود دولته للبحث عن فرص أفضل في دول أخرى، والقدرة على التحكم في إدارة الأموال الموظفة والاستفادة من عملية الاستثمار، بمساعدة الدولة التي عليها اتخاذ إجراءات فعالة لحماية اقتصادها والوصول إلى الشركات ذات الربحية العالية في دول العالم.

[1] محمد الشرقاوي أنور ، **الابتكار وتطبيقاته**، مكتبة الأنجلو المصرية، مصر، 1999، ص 456-457.

[2] Touron Philippe et Tondeur Hubert, **Comptabilité en IFRS**, Éditions d'Organisation, France, 2004, p 6.

2-1-2 **التأقلم مع متطلبات العمل المحاسبي الموحد:** أدى نمو حركة الاستثمارات المالية بشكل سريع إلى لضغوط دولية لتبني مجموعة واحدة من المعايير المحاسبية لحماية هذه الاستثمارات مع الأخذ بعين الاعتبار خصوصية البيئة المحاسبية لكل دولة وكيفية اعتمادها لهذه المعايير، وهو الأمر الذي تطلب اطلاع المستثمر المعايير المحاسبية الدولية ومسايرة مستجداتها باستمرار من جهة، والدراية بطبيعة العمل المحاسبي في كل دولة يرغب في الاستثمار فيها بمعرفة أسس القياس والإفصاح المحاسبي المؤكدة من خلال تقارير المراجعين والمدققين المحاسبين من جهة أجرى.

3-1-2 **القدرة على التنبؤ بمستقبل الاستثمار:** يكون ذلك في إطار استراتيجية الاستثمار المباشرة بالاستغلال الجيد لفرص التنبؤ المستقبلي للشركات ذات الربحية العالية وتحديد الفترات المناسبة للاستثمار فيها أو العدول عنها بالاعتماد على التحليل المالي للقوائم المالية للشركات وفهم المعلومات المحاسبية المتاحة، لأنه رغم الدراية بالشركات الناجحة، إلا أن المنافسة ستؤدي إلى رفع أسعار أسهم هذه الشركات مما يجعل عائدها المستقبلي عاديا، إذ أن أي معلومة مالية يعرفها الغالبية تفقد أهميتها التنبئية.

4-1-2 **التنويع في حقيبة الاستثمارات:** لتنويع مجال النشاط في القطاعات الاقتصادية المختلفة واختيار حصص الاستثمار بالتناسب مع حجم السوق المالي في كل دولة عن طريق استراتيجية الاستثمار غير المباشرة الذي يعتمد على مجموعة من المؤشرات بدل الاعتماد على أسس محاسبية، وباختيار شركات من جنسيات متنوعة وفي قطاعات مختلفة، لأن تعرض قطاع اقتصادي لأزمة معينة لا يعني إصابة باقي القطاعات الأخرى بنفس الأزمة، بل قد تزدهر على حسابها.

5-1-2 **التمتع بصفات محددة:** بما أن مستخدمي المعلومات المحاسبية والمالية هم في الغالب متخذو القرارات من حيث أنهم يعتمدون على المعلومات المحاسبية في مساعدتهم في اتخاذ القرارات المختلفة، ولكي يكون الحكم عادلاً على المعلومات المحاسبية فإن هناك مجموعة من الصفات التي يجب أن يتسم بها متخذ القرار الذي يقوم باستخدام المعلومات المحاسبية والمالية، منها الخبرة النوعية لفهم محتوى المعلومات والقدرة على الاستخدام الصحيح للمعلومات في القرارات المناسبة والملائمة التي أعدت من أجلها تلك المعلومات.

وعليه، فمن غير المعقول أن تستخدم المعلومات المحاسبية من قبل شخص لا يفهم الحد الأدنى لما يمكن أن تعبر عنه المعلومات المالية وكيفية توظيفها، ومن ثم يتم الحكم على المعلومات المحاسبية من خلال ذلك المستخدم بأنها غير جيدة أو غير مفيدة.

2-2 **طبيعة الطلب على المعلومات المحاسبية:** من أصعب المشاكل عند تطوير المعايير المحاسبية هو تحديد الاحتياجات الحقيقية للمستخدمين من المعلومات المالية(أنظر الملحق رقم1).

ورغم أنه يمكن تحديد مجالات احتياجات المستخدمين، إلا أنه نظرا لتعددهم يظهر مشكل تحديد نوعية الاحتياجات بالتوافق مع مستويات المستخدمين وتفضيل وجهات النظر، ويمكن التمييز بين احتياجات المستخدمين الذين يتمتعون بقدرات وموارد محدودة للحصول على المعلومات ويعتمدون على القوائم المالية كمصدر أساسي لها والنموذج الآخر من المستخدمين الذين لديهم الامكانيات الموسعة في الفهم والإدراك لنشاطات المؤسسة أو يمكنهم توفير المصادر الأخرى دون القوائم المالية المنشورة لغرض الحصول على معلومات.[1]

2-3 **العوامل المؤثرة في اتخاذ القرار**: تعتبر المحاسبة مجالا معرفيا متخصصا، حيث تلعب المعارف المحاسبية دورا أساسيا في توليد المعلومات اللازمة لدعم اتخاذ القرارات. ومن العوامل المؤثرة في اتخاذ القرار ما يلي:

2-3-1 **كفاية الإفصاح**: ترجع الفروق في كفاية الإفصاح بين القوائم المالية إلى متغيرات مختلفة مثل حجم المؤسسة، والربحية، ومكانة شركة التدقيق التي تتعامل معها المؤسسة. وعموما هناك وجهات نظر لكفاية الإفصاح هي:

- بحث مختلف القضايا التي لها علاقة بتقديم معلومات معينة وكيفية إدراجها في القوائم المالية.
- دراسة وتحليل التصورات ومواقف مختلف مجموعات المصالح.
- تحديد نطاق الإفصاح عن محتوى المعلومات في القوائم المالية السنوية والمحددات لأي اختلافات جوهرية في كفاية الإفصاح والإبلاغ المالي بين المؤسسات.

-قيام الهيئات والمنظمات بتحليل شامل ومتمعن لكلفة ومنفعة كافة التغيرات المقترحة في متطلبات الإفصاح. ويمكن أن يقدم دعم لجهودهما من خلال الدراسات الأكاديمية التي، في بعض الحالات، قد برهنت فعلا بأن أنواع معينة من الإفصاح غير ملائمة.[2]

2-3-2 **الأهمية النسبية**: لا يعتمد المستخدمون على القوائم المالية فقط عند اتخاذ قراراتهم، نظرا لتحديد حجم المعلومات التي يجب الإفصاح عنها، وحجم المعلومات المتاحة، وأي البنود التي يعتبرها المتعاملون مهمة نسبيا في ظل عوامل عديدة قد تؤثر على أحكام الأهمية النسبية.

2-3-3 **تأثير السياسات المحاسبية البديلة**: يمكن أن يكون هناك تأثير للسياسات والطرق المحاسبية التي تعتمد عليها المؤسسة على قرارات المتعاملين، استنادا إلى طبيعة المهمة والبيئة والمستخدمين أنفسهم.

---

[1] Briston, R. J., "**The Evolution of Accounting in Developing countries**", International Journal of Accounting Education and Research, Fall 1978, P.106

[2] أحمد رياحي بلخاوي، **مرجع سبق ذكره**، الجزء الثاني، 2009، ص 221.

2-3-4 **النسبية اللغوية في المحاسبة:** إن الأساس الذي تبنى عليه فرضية النسبية اللغوية في المحاسبة هو أن اللغة المحاسبية والسمات المعجمية أو النحوية لها تأثير واضح على العملية الإدراكية التي تسبق عملية الحكم أو اتخاذ القرار في المحاسبة.[1]

2-3-5 **الملاءمة:** وتعني وجود ارتباط منطقي بين المعلومات وبين البدائل المتوفرة، أي قدرة المعلومات على إحداث تغيير في اتخاذ القرار التي تكون دائما محددة بفترة معينة ؛ لذلك فإن المعلومات الملائمة هي تلك التي تتوفر في الوقت المناسب، ولو كان ذلك على حساب الثقة في عملية القياس، أو مدى التأكد من دقة المعلومات الناتجة.[2] إذ إنه كلما زادت سرعة توصيل المعلومات المحاسبية المعالجة إلى مستخدميها كان الاحتمال كبيرا في التأثير على قراراتهم المتنوعة.

3- الطرف المستخدم غير المباشر للقوائم المالية

تتمثل مهمة أصحاب المصلحة غير المباشرة في مساعدة أوحماية الأطراف الذين لهم مصلحة مباشرة لأسباب عديدة، مثل قلة خبرتهم بالمحاسبة أو لعدم توفر الوقت لإدارة استثماراتهم. ويشمل هذا القسم من المستخدمين المحللون الماليون، بورصة الأوراق المالية، الهيئات المحاسبية وغيرهم من الهيئات المحاسبية التي لها تأثير على المعلومات التي تتضمنها القوائم المالية من خلال قيامهم بعملية تدقيق قوائم المالية.[3]

فكما أن فئات المستخدمين للمعلومات المحاسبية تتنوع فإن احتياجات هؤلاء من المعلومات تختلف وتتنوع أيضا ولهذا الغرض تم تحسين وتطوير المعلومات المحاسبية والمالية باعتماد أدوات جديدة في الاتصال المالي حسب الجهة المستهدفة. ومن هنا كانت كفاءة الأنظمة المحاسبية مبنية إلى حد كبير على قدرتها على توفير المعلومات الضرورية والمهمة لكل فئات المستخدمين.

---

[1] Belkhaoui Ahmed, **Linguistic Reletivity in Accounting**, Accounting Organizations and Society, October, 1978, pp 97- 124.

[2] محمد عادل عبد العزيز ، **التجارة الإلكترونية والفكر المحاسبي**، شركة الوسيط التجاري، الطبعة الأولى، مصر، 2005، ص ص 41، 42.

[3] الدهراوي كمال الدين مصطفى، **المحاسبة المتوسطة وفقا لمعايير المحاسبة المالية**، المكتب الجامعي الحديث، الاسكندرية، مصر الطبعة الأولى، 2006، ص 14.

المبحث الثالث: الأسس النظرية والتطبيقية لإعداد القوائم المالية

تنجز القوائم المالية وما تتضمنه من معلومات محاسبية ومالية من طرف الوحدة الاقتصادية المسؤولة عن النشاطات الاقتصادية والسلطة الإدارية المسيرة للوحدة، بناء على الاحتياجات المختلفة لمستخدمين القوائم المالية باستعمال نظريا المفاهيم المحاسبية والطرق الفنية التي تعكس طبيعة الوحدة المحاسبية في المحاسبة عن صفقات وأحداث خاصة تقوم بها وحدة المحاسبية خلال دورة نشاطها.

وقد حدد مجلس معايير المحاسبة الدولية عناوين أساسية، ضمن الإطار المفاهيمي الهدف الأساسي للمحاسبة المالية، وهو إعداد وعرض قوائم مالية التي تلخص مختلف الأحداث الاقتصادية في المؤسسة في شكل معلومات مالية تلبي الاحتياجات المتنوعة للمتعاملين، بتحديد الافتراضات والقيود التي تبنى عليها وكذا مجموعة مبادئ محاسبية بخصائص وشروط معينة، بالإضافة السياسات المحاسبية الواجب اتباعها في العمل المحاسبي على مستوى الوحدة المحاسبية. وبهذا المحتوى، فإن هذا الإطار المفاهيمي لمجلس معايير المحاسبة الدولي يكمل المعيار المحاسبي الدولي الأول المتعلق بعرض القوائم المالية ويثبت المبادئ الأساسية للعرض أو لإعداد الحسابات.

المطلب الأول: الفرضيات ومبادئ إعداد القوائم المالية

تستخدم الفرضيات* المحاسبية كخلفية لوضع المبادئ المحاسبية اللازمة لبناء نظام المعلومات والذي على أساسه يتم إعداد القوائم المالية، في ظل تحديد المفهوم السائد للاتفاقيات المحاسبية التي تعبر عن ما اتفق على فعله في المؤسسة ومقبول بدون انتقادات، كأسلوب لإدارة النشاط وحل لمشكل مطروح. بحيث الاتفاقيات المحاسبية موّجهة لإرشاد معدي الحسابات في تقييم وعرض العناصر التي يجب أن تظهر في القوائم المالية. وتتضمن الاتفاقيات الملاحظة حول التقييم وحول المعالجة المحاسبية.[1] باعتبار أن المؤسسة وحدة اقتصادية قائمة بذاتها منفصلة عن أصحابها ولها أنشطتها ومعاملاتها الخاصة بها بعيدا عن المعاملات الشخصية لأصحابها. لدرجة أنه إذا قام صاحب المؤسسة بأية مسحوبات من أصول المؤسسة لحسابه الخاص، أو قام بأية إضافات لصالح المؤسسة من حسابه الخاص، فإنه يجب تسجيل هذه الأحداث الاقتصادية.

---

* **الفرضيات والافتراضات**: الفرضيات هي قضايا تحت الاختبار يضعها الفرد لتفسير واقعة معينة أوتفسير علاقة بين مجموعة من الوقائع تحتاج إلى إثبات أوبرهان، أما الافتراضات فهي تعكس الشروط والظروف التي يتم العمل في ظلها.

[1] Samira Benabdellah, **Les choix d'options comptables lors de la première application des normes IAS/IFRS**, Thèse en vue de l'obtention du Doctorat Sciences de Gestion, Université de Nice- Sophia Antipolis 2008, p13.

1- الفرضيات المحاسبية

تعتبر الفرضية المحاسبية، الخلفية التي تعطي الأساس للاستنتاج واشتقاق المبادئ، ولا يحتاج إلى برهان لإقامة الدليل. ويجب أن يكون متصلا بالمنطق المحاسبي، وأن يقبل به أصحاب العلاقة على أنه صحيح لأنه مشتق من الأهداف العامة، وبنية المؤسسة الاقتصادية التي تعمل فيها. فهي مسلمات يتم قبولها لميزاتها بالتوافق مع أهداف القوائم المالية التي تعكس البيئة الاقتصادية والاجتماعية والسياسية.

1-1 مفهوم الفرضيات المحاسبية: تعرف من الناحية المحاسبية بأنه استنتاج يعبر عن فكرة موضوعية متعارف عليها بين المهتمين بالمحاسبة ويعتبر الأساس الذي يستمد منها أو تبنى عليها المبادء العلمية.[1] وتتصف الفرضيات المحاسبية بأنها واسعة وتستخدم للاستدلال، صحيحة مع عدم القدرة على إثبات صحتها و مستقلة وغير متعارضة مع بعضها، وغير متشابكة.[2]

تعد الفرضيات المحاسبية من المقومات الأساسية في تكوين النظرية العلمية، كما يمكن استخدامها في المحاسبة أساساً للاستدلال والقياس المنطقي. وأن كل ما يقوم به المحاسب من عمل إنما يتم في ظل وجود هذه الفرضيات أصلاً لأن وجودها يعد أمرا المنطقي لاستمرارية العمل المحاسبي.

1-2 أنواع الفرضيات المحاسبية: يجمع علماء المحاسبة على أن الفرضيات المحاسبية أربعة في حين يحددها الإطار الفكري لمجلس معايير المحاسبة الدولية فرضيتين أساسيتين لإعداد القوائم المالية هما فرضية استمرارية نشاط المؤسسة وأساس الاستحقاق (محاسبة التعهد). يضاف إليها فرضية وحدة القياس والفترة المحاسبية بحكم علاقتهما بالفرضيين السابقتين كما يمكن اعتبارهما كمبدأين محاسبيين.

1-2-1 فرضية الاستمرارية: يجب إعداد القوائم المالية على أساس أن المؤسسة في حالة استمرارية لنشاطها الاستغلالي في المستقبل، وبالتالي، يفترض أن المؤسسة ليس في نيتها ضرورة وضع حد لنشاطاتها للتصفية أوتقليص حجم عملياتها بشكل جوهري، فإن وجدت مثل هذه الضرورة أو نية التوقف عن النشاط، فالقوائم المالية يتم إعدادها على أساس مختلف مع ضرورة الإفصاح عن هذا الأساس المستخدم وكذا السبب الذي تم من أجله اعتبار أن المؤسسة غير مستمرة.[3] ففي ظل التصور السائد في مواصلة المؤسسة لنشاطها الاقتصادي، فإن مهمة المحاسبة المالية

---

[1] محمود السيد الناغي، **دراسات في نظرية المحاسبة** ، دار القلم للنشر والتوزيع، ط1، دبي، الإمارات العربية المتحدة ، 1989، ص 110.

[2] حيدر محمد علي بني عطا، **مقدمة في نظرية المحاسبة والمراجعة**، دار الحامد للنشر والتوزيع، عمان، 2007، ص 49.

[3] Robert Obert, **Comptabilité approfondie et révision**, 6e édition, Dunod , France, 2005 , p 33.

تتركز في قياس التدفق المستمر الذي يتصل بأنشطتها بحيث يتسم أسلوب القياس في تخصيص جهود المؤسسة وإنجازاتها المستمرة فيما بين الفترات الجارية والمقبلة.[1]

ويستقر في نية المؤسسة استمرار النشاط من عدمه بناء على مستوى أدائها السابق، فإذا كانت العمليات مربحة وكان لها قدرة الوصول إلى الموارد، فإنه من الطبيعي استنتاج استمرارية نشاطها. وفي حالات أخرى تحتاج إلى دراسة مجموعة من العوامل المرتبطة بالربحية الحالية والمتوقعة ومصادر التمويل المرتقبة.

2-2-1 **أساس الاستحقاق**: هو عملية محاسبية للاعتراف بالأحداث والظروف غير النقدية عندما تظهر مؤشراتها خاصة عندما يتطلب الاستحقاق الاعتراف بالإيرادات والزيادات ذات العلاقة بالأصول (الموجودات)، والمصاريف والزيادات ذات العلاقة بالخصوم (المطلوبات) على أساس مبالغ يتوقع لها أن تقبض أو تدفع عادة على شكل نقد في المستقبل.

يمكن وصف الاستحقاق المحاسبي بأنه شكل حفظ السجلات ليس فقط عن الصفقات الناتجة من استلام وانفاق النقد ، وإنما أيضا عن المبالغ المدينة بها المؤسسة للآخرين والمبالغ ا لم طلوب سداده من قبل الآخرين للمؤسسة.

3-2-1 **فرضية وحدة القياس**: تعتبر وحدة النقد الأساس الذي يقيس قابلية السلع والخدمات ورأس المال على التبادل، وهذا يعني أن المحاسبة كحقل للمعرفة يهتم بقياس وإيصال المعلومات عن النشاطات المالية للمؤسسة التي كان أساس إنتاجها وحدة القياس. وعليه ينظر للمعلومات المحاسبية على أنها جوهريا نقدية (مالية) وكمية. ومع ذلك تؤخذ بعين الاعتبار المعلومات غير المحاسبية أي غير نقدية وغير كمية، فهي معلومات نوعية بالطبيعة لكونها ملائمة مقارنة بالمعلومات المحاسبية والمالية نظرا لتوسع مجالات المحاسبة .

وتظهر هذه الفرضية عكس الاتجاه الذي يعتمد على بديهية وهي أن البيانات الكمية أكثر فائدة في توصيل المعلومات لأغراض اتخاذ القرارات، لأنها تكون أكثر تحديدا وأدق مضمونا مقارنة بالبيانات الوصفية.[2] وهو ما يعني أنه لا يجوز تسجيل ما لا يمكن قياسه بوحدة النقد بهذه الدفاتر مما يترتب عنه عدم الإفصاح عن معلومات قد تكون مهمة ولكنها لا تقاس بوحدة النقد، منجهة والاختيار من بين وحدة النقد ووحدة القدرة الشرائية العامة كوحدة قياس من جهة أخرى.

[1] سيد عطاء الله السيد، **مرجع سبق ذكره**، 2009، ص 283.

[2] وصفي عبد الفتاح أبو المكارم، **مرجع سبق ذكره**، 2000، ص 39.

4-2-1 **فرضية الفترة المحاسبية**: رغم فرضية الاستمرارية التي تحدد أجلا غير محدد لبقاء المؤسسة، يحتاج مستخدمي القوائم المالية إلى تحديد معلومات محاسبية تخص فترة زمنية قصيرة تختلف مدتها حسب الغرض من استعمال المعلومات الواردة في القوائم المالية، وطبقا لهذه الفرضية فإن المستخدم يحتاج إلى الإفصاح الدوري عن التغيرات في ثروة المؤسسة من خلال قوائم سنوية أو يمكن إنهاء الفترة قبل نهاية السنة عندما يصل نشاط المؤسسة إلى أدنى مستوى بسبب الحاجة إلى معلومات في التوقيت المناسب.

ومن خلال مطالبة المؤسسة بتوفير قوائم مالية دورية وقصيرة الأمد، فإن فرضية الفترة المحاسبية أدت استخدام المستحقات والمدفوعات، وأن تطبيقها يؤدي إلى فرق جوهري بين المحاسبة على أساس الاستحقاق والمحاسبة على الأساس النقدي، نظرا لظهور بنود مثل المصاريف المدفوعة مسبقا والمستحقة، والإيرادات المستحقة والمقبوضة مسبقا، ومصاريف الاهتلاك.

ومع أن المستثمر يرغب في تشغيل ونشر المعلومات بسرعة، إلا أنه كلما زادت سرعة نشر المعلومات (أي على فترات قصير المدى) كلما كانت أكثر عرضة للأخطاء، مما يجعل القوائم المالية التي تعد على فترة معينة مجرد تقديرات أونتائج لا يمكن اعتبارها قوائم نهائية، ومع ذلك، فإن التقدم الكبير في وسائل عرض المعلومات آليا يؤدي إلى إمكانية السرعة في نشر المعلومات مع الاحتفاظ بعنصر الدقة في القياس.[1]

2- المبادئ المحاسبية

تعتبر إدارة المؤسسة هي المسؤولة أساسا عن إعداد القوائم المالية، ويرغب المستثمرون والدائنون التحقق من قيام المؤسسة بهذا العمل على أساس موضوعي دقيق، وذلك من خلال وجود مجموعة المبادئ المحاسبية التي اعتمدتها المؤسسة في إعدادها لهذه القوائم. وقد اجتهد القائمون على الأنظمة المالية لإيجاد أفكار منطقية متفق ومتعارف عليها تتفق في مجال استخدام المحاسبة وتمثل الأساس التي تشتق منه المبادئ العلمية التي تتضمنها نظرية المحاسبة.[2]

2-1 مفهوم المبادئ المحاسبية ضمن الإطار الفكري معايير الإبلاغ المالي: وتستند المبادئ المحاسبية عند صياغتها على الفروض المحاسبية باعتبارها الدليل الذي يُسترشد به، لتصبح إرثا علميا لجميع المحاسبين، وهذا ما يفسر استمرار ذوي الشأن في تطبيق المبادئ والقواعد المحاسبية منذ ظهور القيد المزدوج".[3] باعتبار أنه مهما تكن كفاءة وإمكانيات المستعملين في المجال المحاسبي، ومهما تكن صراحة وصدق من يقوم بالعمل المحاسبي، فإن الفهم الصحيح للمحاسبة

[1] كمال الدين مصطفى الدهراوي، **مرجع سبق ذكره**، 2006، ص47.

[2] محمود محمد عبد االسلام البيومي، **المحاسبة والمراجعة في ضوء المعايير وعناصر الإفصاح في القوائم المالية**، منشأة المعارف الاسكندرية، مصر 2003 ص 13.

[3] وليد ناجي الحيالي، **أصول المحاسبة المالية**، منشورات الأكاديمية العربية المفتوحة في الدانمارك، 2007، الجزء الأول، ص 52.

لا يتحقق إلا إذا استعملت المؤسسة اتفاقيات وطرق محددة مسبقا ومقبولة قبولا عاما. هذه المبادئ المحاسبية المقبولة عموما تشكل لغة محاسبية مشتركة.[1] ولكي تكون المبادئ المحاسبية مقبولة عموما يجب على الطريقة المحاسبية أن تحقق الشروط الموالية:[2]

– أن الطريقة هي فعلا قيد الاستخدام في عدد كبير من الممارسات التي تكون فيها الظروف ملائمة.

– أن تتمتع الطريقة بدعم من خلال أبحاث وكتابات عدد من الأساتذة والمفكرين المحاسبين ذوي المكانة العالمية والخاصة.

2-2 **خصائص المبادئ المحاسبية:** حتى يتخذ المبدأ الصيغة المتفق عليها التي تجعله مبدأ محاسبي يؤخد به في إعداد مخرجات أي نظام محاسبي بدء من التسجيلات المحاسبية وما يرتبط بها من متطلبات التسجيل، ثم الوصول إلى معلومات مالية بخصائص حددها مجلس معايير المحاسبة الدولي وما يرتبط بها من مفاهيم وسياسات وطرق محاسبية يجب أن تتميز المبادئ المحاسبية بما يلي:

2-2-1 **الملاءمة:** لا ينظر إلى المبادئ المحاسبية على أنها مجموعة جامدة في قواعد القياس. فهناك ما يتعلق بالمؤسسات غير الهادفة للربح، والخاصة بالشركات الاستثمارية، والمصارف، والمؤسسات الصغيرة .مثلا يتم إعطاء بعض الاستثناءات من متطلبات الإفصاح في القوائم المالية للمؤسسات الصغيرة.(الإفصاح عن حصة السهم الواحد). كما تعتبر التقاليد والقواعد والإجراءات من ضمن المبادئ المحاسبية لكونها تتمتع بدعم رسمي مخول.

2-2-2 **القبول العام:** وحتى يأخذ المبدأ المحاسبي صفة القبول العام، يشترط أن يحظى بقدر من التأييد من قبل الجهات المسؤولة عن تنظيم مهنة المحاسبة، وأن يكون قابلا للتطبيق العملي.

2-2-3 **القابلية للتطوير:** تخضع المبادئ المحاسبية للتطوير المستمر وفقا للاحتياجات المتطورة من المعلومات ووفقا للتغيرات في الهيكل الإجتمياعي والاقتصادي في المجتمع الذي تعمل فيه المحاسبة.[3] فعلى الرغم من أهميتها ودورها في الإطار الفكري للمحاسبة، إلا أنها لا ترقى إلى مرتبة القوانين الطبيعية الثابتة وتحديدها بصورة قاطعة، نظرا لطبيعتها التطورية تماشياً مع الظروف التي تطبق فيها، واحتواء هذه المبادئ بحد ذاتها على العديد من الطرائق المستخدمة في القياس والتقييم والإفصاح بالتعبير عن النتائج التي أسفر عنها نشاط المؤسسة الاقتصادية.

---

[1] Alain Fayel et Daniel Pernot, **op. cit**,, 2003, p 6.

[2] أحمد رياحي بلخاوي، **مرجع سبق ذكره**، الجزء الأول، 2009، ص 96.

[3] نور أحمد محمد، **مبادئ المحاسبة المالية، المبادئ والمفاهيم والإجراءات المحاسبية طبقا لمعايير المحاسبة الدولية والعربية والمصرية**، الدار الجامعية، مصر ، 2003، ص 21.

2-2-4 **الطابع الإرشادي**: المبادئ المحاسبية ترشد مهنة المحاسبة عند اختيار الطرق والأساليب الفنية التي ينظر إليها على أنها ممارسة محاسبية ملائمة عند إعداد القوائم المالية. فمصطلح المبادئ هي الحقائق الأساسية التي تعتمد عليها حقائق أخرى أي يقصد بها القوانين أو القواعد العامة والإجراءات الضرورية التي تستخدم كمرشد للعمل المحاسبي أو أساس التطبيق العملي بتوضيح الممارسة المحاسبية المقبولة في وقت معين

2-2-5 **الخروج عن القاعدة المطلقة**: لا تمثل المبادئ المحاسبية قاعدة لا يمكن الخروج عنها، فبعض المبادئ لا يتم تطبيقها في بعض المواقف لنفس الحالة، مثلا مبدأ الإفصاح المحاسبي عن المعلومات المالية في حالة المنافسة أو ملاءمة تطبيق بعض المبادئ من غيرها على تلك الحالة أو تطبيق مجموعة من المبادئ المختلفة على نفس الحالة. وبالتالي فالهدف من وضع هذه المبادئ هو تقريب طرق العمل المحاسبي.

2-3 **دور المبادئ المحاسبية في تكوين الإطار المفاهيمي للمحاسبة**: يظهر دور المبادئ المحاسبية في علاقتها بالإطار المفاهيمي للمحاسبة فيما يلي:

– تعبر عن اتفاق مجموعة من المحاسبين في وقت معين على مفهوم الموارد الاقتصادية وديون المؤسسة التي يجب أن تسجل كأصول أو التزامات بواسطة المحاسبة المالية، وتحديد ما ينبغي تسجيله من التغيرات التي تطرأ على عناصر الأصول والالتزامات.

– تحدد كيفية القياس والإفصاح وإعداد القوائم المالية والتي بدورها تشكل أساس الإطار المفاهيمي للمحاسبة.

– تمثل الإطار العام الذي يحكم الطرق والإجراءات المتبعة في إثبات العمليات المالية، وهي تعميمات وإرشادات توجيهية عامة، تتصف بالشمول والملاءمة والقابلية للاستخدام.[1]

– يمكن اعتبار المبادئ المحاسبية قمة البناء الفكري فهي جوهر النظرية المحاسبية. إذ أن المبدأ هو قانون يتم التوصل إليه من خلال الربط المنطقي بين الأهداف والفروض والمفاهيم.[2]

المطلب الثاني: السياسات المحاسبية

تتمثل مدخلات المحاسبة في الأحداث الاقتصادية التي تعالج من خلال نظام محاسبي تم بناؤه وفق سياسات محاسبية يتم اختيارها من بين ما هو متاح للمؤسسة ضمن فروض ومبادئ واتفاقيات محاسبية تحظى بالقبول العام ليكون لكل مؤسسة سياساتها المحاسبية تميز المنتج النهائي لهذه المعالجة بخصائص نوعية تقدّم معلومات تساعد

[1] حيدر محمد علي بني عطا، **مرجع سبق ذكره**، 2007، ص 51.

[2] سيد عطا الله السيد، **مرجع سبق ذكره**، 2009، ص 447.

مستعمليها في اتخاذ القرار المناسب. فالسياسات المحاسبية، تتحدد بواسطة التفاعل بين العديد من المتغيرات المتعلقة بتاريخ البلد، ونظامه السياسي والاقتصادي، ويزيد من تعقيد هذا العامل وجود اختلافات في بالبيئة التي تطبق في ظل ظروفها هذه السياسات المحاسبية زيادة عن اختلاف المعايير المحاسبية المستعملة لتحديدها.

1- مفهوم السياسات المحاسبية

عرف مجلس المبادئ المحاسبية من خلال رأيه رقم 22 الصادر في أفريل سنة 1972، السياسات المحاسبية لوحدة الإبلاغ بأنها المبادئ المحاسبية الخاصة بها والطرق لتطبيق هذه المبادئ التي يحكم عليها من قيل إدارة الوحدة المحاسبية، بأنها الأكثر ملائمة في ظل الظروف السائدة، مما يؤدي بها أن تعرض بإنصاف الموقف المالي وتغييراته ونتائج العمليات وبالتوافق مع المبادئ المحاسبية واستنادا إلى ذلك فقد تم اختيارها لأغراض إعداد القوائم المالية.

كما يعبر عن السياسات المحاسبية بأنها سلوك أو تصرف يسلكه المحاسب في عمله اليومي وكذلك عند قيامه بإعداد القوائم المالية لاستخراج نتائج النشاط وتحديد المركز المالي للمؤسسة، وهي تحظى بقبول شبه عام لدى المحاسبين، وتتميز بمرونتها في التطبيق، إذ يختلف تطبيق السياسات المحاسبية باختلاف سلوك المحاسبين في قياس وعرض انشطة الوحدة.

2- ضوابط العامة في تحديد السياسات المحاسبية

بما أن السياسات المحاسبية تشكل بمجموعها إجراءات تفصيلية وأساليب محددة لضمان التوحيد في العمل المحاسبي بهدف تحقيق الغايات المرجوة من اتباع تلك السياسة، فإن تحديد السياسة المحاسبية يجب أن تخضع لضوابط عدة أهمها ما يلي:

2- 1 **ملاءمة السياسات المحاسبية:** يعتمد في تطبيق سياسة دون أخرى على مدى ملاءمة تلك السياسات للبيئة المحاسبية التي تطبق فيها، ومدى قناعة المحاسب بتوظيفها بما يخدم مصلحة الوحدة الاقتصادية والمستفيدين من مخرجات النظام المحاسبي فيها، فاتباع سياسة محاسبية معينة لا يعني الخروج عن المبادئ المحاسبية بل يعني اختيار الأسلوب أو الطريقة التي يراها المشرع أنها الأكثر ملاءمة للظروف الاقتصادية والاجتماعية الحالية.

2- 2 **الالتزام بالمبادئ المحاسبية:** يجب أن تستعي إدارة المؤسسة أثناء إنتاج وتوصيل المعلومات المالية إلى مستخدميها بأدوات التطبيق العملي من- قياس وافصاح- والتي تمثل الأسس والطرق والإجراءات لتطبيق المبادئ المحاسبية وبيان كيفية معالجة البنود والعمليات والأحداث، لأن الاعتماد عند عملية اختيار لسياسة المعنية على تقدير معد القوائم المالية ومدى معرفته بكافة الجوانب من الممكن أن تؤثر على الموقف المالي للوحدة الاقتصادية التي يعد عنها الحسابات الختامية بصورة دورية.

2-3 **الاعتماد على قواعد تحديد معالم السياسة:** إن القاعدة العامة في تحديد معالم السياسة المحاسبية هي أن تكون أدوات التطبق العملي ملائمة بقدر الإمكان لظروف وطبيعة نشاط المؤسسة، ولتطبيق هذه القاعدة ينبغي على إدارة المؤسسة الأخذ بعين الاعتبار عند ممارسة سياسة محاسبية معينة ما يلي:

- الاعتماد على خاصية الثبات بين الفترات المختلفة تحقيقاً لفائدة المعلومات المحاسبية، وإجراء عملية المقارنة ومن الطبيعي أن الثبات في السياسة المحاسبية ليس مطلقاً بسبب تغير الظروف المحيطة بالمؤسسة، إلا أنه يجب على إدارة المؤسسة أن تتأكد من أن التغير في السياسة المحاسبية يجب أن يوفر معلومات أكثر دقة وأكثر نفعاً في مجال التنبؤ واتخاذ القرارات، لذلك لا تكتفي معظم التشريعات المحاسبية بالمطالبة بالإفصاح عن السياسات المحاسبية المطبقة بل تطالب أيضاً بضرورة الإفصاح عن أي تغير يحدث في هذه السياسة وأثره على القوائم المالية للمؤسسة.
- الحيطة والحذر فهي تمثل الاتجاه التقليدي للمحاسبة عند المفاضلة بين الطرق المحاسبية البديلة، وكمثال على ذلك ما ذهب إليه المعيار رقم (2) الصادر عن لجنة المعايير المحاسبية البريطانية الذي ينص على أنه وفي وجود تعارض بين أساس الاستحقاق وبين خاصيته التحفظ عند تطبيق مبدأ مقابلة الإيرادات بالمصروفات فإنه يجب تغليب التحفظ على أساس الاستحقاق.
- تغليب الجوهر على الشكل يكون باختيار القواعد المحاسبية التي تتفق مع الجوهر وليس مجرد الشكل القانوني أو التنظيمي، فمثلاً إذا كانت عملية انضمام شركتين تمثل في واقع الأمر سيطرة إحداهما على الأخرى، فإن هذه العملية تعتبر عملية شراء وليس توحيداً للمصالح بصرف النظر عن الطبيعة القانونية أو التنظيمية التي تمت بها عملية الانضمام.
- الأهمية النسبية التي تعتبر الأهم في تحديد معالم السياسة المحاسبية، ولعل أكبر دليل على ذلك هو أن معظم المعايير المحاسبية تأتي مذيلة بعبارة هذا المعيار لا يلزم تطبيقه في حالة العناصر التي ليست لها أهمية نسبية.

3- شروط تغيير السياسات المحاسبية

تقوم المؤسسات مهما كانت وضعيتها المالية بتغيير المبادئ المحاسبية والتقديرات المحاسبية كجزء من سياساتها المحاسبية، في ضوء رغبة الإدارة بتحقيق أهداف محددة كما يفسرها الأدب المحاسبي، وليس كما هو الاعتقاد السائد أحيانا أن المؤسسات تقوم بالتغييرات المحاسبية لإخفاء مشاكل معينة في أدائها. ويكون استخدام التغييرات في السياسات المحاسبية ضمن شروط معينة منها ما يلي:

_ الإبلاغ في القوائم المالية المقارنة عن هذا الأثر التراكمي خلال فترات التغيير.

- الإفصاح في شكل ملاحظات هامشية في القوائم المالية عن استخدام الطرق المحاسبية الجديدة بشكل مفصل ليتمكن المستخدمون من فهم بشكل أفضل طبيعة وأثر التغيير.

– عدم المبالغة في استخدام التغييرات المحاسبية كوسيلة لإعادة هيكلة الأرقام في قائمة الميزانية.

ينتج عن التغيير في السياسات المحاسبية للمؤسسة معلومات محاسبية ومالية بديلة، توفر لصانع القرار فرصة لإعطاء انطباع ملائم للمستخدمين عن أداء المؤسسة. وبما أن المعايير المحاسبية التي يتم تطويرها في أي بلد أو التي تطور من قبل مجلس معايير المحاسبة الدولية، قد لا تحتوي على أسس إعداد وعرض القوائم المالية لكافة الأحداث والعمليات، فإنه يتطلب من إدارة المؤسسة استخدام اجتهادها الشخصي في وضع وتطبيق السياسات المحاسبية وطرق العرض وبما ينسجم مع الإطار المفاهيمي المتعلق بإعداد وعرض القوائم المالية من منظور مجلس معايير المحاسبة الدولية.[1]

المطلب الثالث: إنعكاس تباين المعارف والممارسات المحاسبية على فعالية القوائم المالية

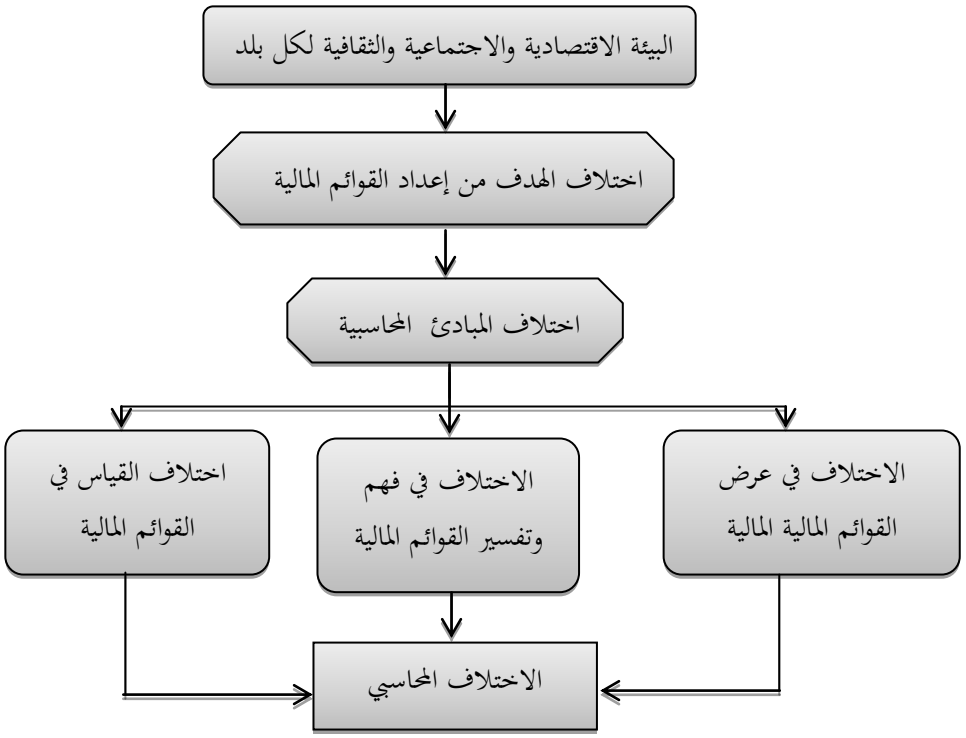
يشهد العالم توجه عدد كبير من الشركات لأن تصبح شركات دولية والاستفادة من الاتفاقيات التي تسهل عملية انتقال السلع ورؤوس الأموال بين الدولذ، غير أن هذا التحول يقابله جملة من المشاكل التي تنعكس آثارها على القوائم المالية فترتفع تكلفة انجازها وتنخفض فعاليتها في المقارنة واتخاذ القرار بسبب تتأثر المحاسبة المالية بالبيئة التي تعمل بها، فلكل بيئة محاسبية تاريخ مختلف وقيم وثقافات وأنظمة سياسية واقتصادية مختلفة، وسياسات محاسبية متبعة في المؤسسات تعكس اتجاهات إدارتها كما تختلف في درجة النمو الاقتصادي، وهذه المؤشرات تتفاعل مع بعضها البعض، وتؤثر بدورها في تطور وتطبيق الممارسات.

1- أثر اختلاف الممارسات المحاسبية على الإطار العام للقوائم المالية

إن عملية بناء القوائم المالية على أهداف متباينة من بيئة محاسبية إلى أخرى يصعب تفسيرها وتحليلها وترتفع تكلفة فهمها من طرف المستفيدين منها من بيئة غير البيئة التي تم إعدادها فيها. والشكل رقم (II-4) يبين الاختلافات التي ارتبطت بالقوائم المالية بدء من اختلاف الغرض منها إلى اختلاف الفهم وصعوبة المقارنة.

[1] محمد أبو نصار، جمعة حميدات، **معايير المحاسبة والإبلاغ المالي الدولية، الجوانب النظرية والعلمية**، دائرة المكتبة الوطنية والوثائق الوطنية، دائرة المطبوعات والنشر، عمان ، الأردن، الطبعة الثانية، 2012، ص 2.

الشكل رقم(II - 3) أساس الاختلاف المحاسبي



المصدر: Bernard Raffournier et autres, **op.cit,** 1997, p 2.

من خلال الشكل أعلاه يتبين أن المتغيرات البيئية أثرت بشكل مباشر على تحديد نوع الاحتياجات وأن مصدر الاختلاف المحاسبي أساسا مرتبط بالغرض من القوائم المالية التي تهدف إلى تلبية هذه الاحتياجات. فالعلاقة مترابطة يصعب الفصل بين أجزائها.

لذلك تسعى القوائم المالية إلى تحقيق أهداف نابعة أساسا من احتياجات المستخدمين لها، أهداف متنوعة بتنوع احتياجات، واهتمامات جميع الأطراف بما يتطابق مع مصالحهم من المعلومات المالية التي تفصح عنها تلك القوائم المالية، مع اختلاف الزاوية التي ينظرون من خلالها لمضمونها وشكلها. فالبنك مثلا كممول أساسي للمؤسسة وحتى يوافق على إقراضها، فإنه ينظر إلى قوائمها المالية من زاوية العناصر التي تظهر له قدرة المؤسسة على الوفاء بالتزاماتها في حين يكون اهتمام المستثمر أو مالك أسهم المؤسسة موجه نحو النمو المتوقع لربحية السهم وقدرة المؤسسة على تحقيق الإيرادات.

2- أثر اختلاف الممارسات المحاسبية على مضمون القوائم المالية

لكل بند من بنود القوائم المالية أهميته من حيث موقعه ضمن البنود الأخرى المكونة للقوائم المالية، وقيمته المالية كحدث ناتج عن عملية اقتصادية قامت بها المؤسسة خلال الدورة، وتقديره بتحديد السياسة المحاسبية المتبعة

وتفسيره بالإفصاح عن طرق معالجته محاسبيا، ودلالته بتحديد مفهومه المحاسبي. ولهذه الأهمية البالغة لبنود القوائم المالية كان مسعى هيئة التوحيد المحاسبي بإصدار المعايير المحاسبية ومعايير الإبلاغ المالي الدولية التي تنوالت في عدد المعايير التي تم إصدارها وتحسينها، لخدمة كل عنصر من عناصر القوائم المالية بما يحقق الاتفاق على طرق معالجتها محاسبيا للحد من مظاهر تباين الممارسات المحاسبية التي تظهر من خلال ما يلي:

- التباين في تحقيق الإيراد وفي تحليل النفقات.
- التباين في طرق الاهتلاك والتقييم.
- التباين في المصطلحات والمفاهيم.
- التباين في شكل القوائم المالية وأهدافها.
- التباين في أسس القياس المحاسبي والإفصاح.

3- أثر اختلاف الممارسات المحاسبية على نتائج القوائم المالية

بينت دراسة مقارنة أجراها Simons P سنة 1990 أحد أوجه الاختلاف الجدول رقم (II-2) وهي النتيجة المحققة خلال الدورة في ميزانية كل دول والتي تم إعدادها بنفس المعطيات ولنفس السنة، بتقنيات وقواعد متباينة حسب متطلبات العمل المحاسبي لكل دولة.

الجدول رقم (II-2) جدول مقارنة نتائج ميزانيةوفق قواعد محاسبية متباينة (التقييم بالوحدة النقدية الدولار)

نموذج من الدول	النتيجة المحققة
فرنسا	+840
بريطانيا	-160
هولندا	+520
ألمانيا	-520
بلجيكا	+460
الولايات المتحدة الأمريكية	-235

المصدر: Simons P , **Journee Europe**, Ordre des experts-comptables Rhone-Alpes, decembre, Etude publiee dans l'Entreprise n°63 de decembre 1990.

تظهر الدراسة أن اختلاف العمل المحاسبي وأثره عل الناتج عن اختلاف أهداف القوائم المالية وما يتبعها من اختلافات في الممارسات المحاسبية وكذا تقنية العمل وهو إشكالية تتعدى حدود الدولة، ساهمت في وجودها عدة

عوامل تاريخية واقتصادية وبيئية شكل فيها اختلاف الثقافة المحاسبية بعدا إضافيا يجب أن يؤخذ بعين الاعتبار في المراحل التمهيدية عند إعداد مسودة معايير الإبلاغ المالي الدولية قبل إصدارها حتى تبنيها على نطاق واسع. وذلك بفهم الفروق المحلية في المحاسبة ومراعاة ما يلي:

- الوعي بوجود التنوع العالمي في الطرق المحاسبية والإبلاغ من قبل الشركات.
- فهم التطبيقات والمبادئ المحاسبية لكل بلد انفراديا.
- القدرة على تقييم تأثير الممارسات المحاسبية المتنوعة على الإبلاغ.

خلاصة الفصل الثاني

إذاكان الفكر المحاسبي لم يُبن على منطق علمي، وإنما بُني على منطق العادات والأعراف، فإن صدور المعايير المحاسبية في هذه المرحلة كانت البداية لإثراء المعرفة المحاسبية وإتاحة الفرصة لحل الكثير من المشاكل الناجمة عن اختلاف الممارسات المحاسبية، وظهور الحاجة لإيجاد تقريب وتوحيد في الأساليب والطرق المحاسبية المستعملة في معالجة عمليات وأنشطة المؤسسات وطرق عرضها لحساباتها، وكذا إيجاد نقطة تلاقي بين المعايير المعمول بها في إعداد القوائم المالية، على المستوى المحلي وبين معايير المحاسبة الدولية. وهو ما يعكس التوافق المحاسبي أومحاولة تحقيق التوحيد المحاسبي.

كما أن توسع قاعدة المستخدمين وتنوع جنسياتهم زاد من أهمية وجود قوائم مالية تحتوي على معلومات قادرة على تجاوز تباين الأنظمة المحاسبية للدول، وتعكس لغة محاسبية مفهومة ومفيدة. وحتى يتحقق ذلك،كان لابد من وجود تناسق بين أسس إعداد القوائم المالية وما تحتويه من معلومات، وقد شكل ذلك محور عمل هيئة التوحيد المحاسبي الدولية لتحديد كل الاختلافات في الممارسات المحلية وتشكيل مشروع التفسير المتعلق بالمعيار. وتعمل الهيئة باتفاق مع القائمين بإعداد المعايير الوطنية سواء عند إصدار المعايير أو تفسيرها لتحقيق توافق المعايير المحلية ومعايير الإبلاغ المالي الدولية، لإيجاد حلول عالية المستوى مع إبقاء مهمته في التوافق مرنة تتماشى مع الاعتبارات والظروف المحلية للدول.

ومن المنظور المستقبلي لعولمة المعايير المحاسبية ومعايير الإبلاغ المالي الدولية تم إعداد مشروع التقارب مع مجلس معايير المحاسبة المالية بالعمل على تحقيق مجموعة واحدة من معايير الإبلاغ مالية قابلة للمقارنة، ولكن ليس بالضرورة متطابقة مع تفادي ثنائية اللغة المحاسبية في الأسواق الأمريكية.

الفصل الثالث

القياس والإفصاح المحاسبي وفق المعايير المحاسبية ومعايير الإبلاغ المالي الدولية

تمهيد

تشير المحاسبة وبصفة عامة إلى المجال المعرفي الذي يختص بقياس أنشطة المؤسسات الاقتصادية وتوصيل المعلومات المالية إلى الأطراف المعنية. وبتغير المفاهيم والأساليب المحاسبية أصبحت وظائفها كقياس وإفصاح ذات مغزى ودلالة، بحيث يمكن زيادة الاعتماد عليها وتعظيم حيويتها في كافة مجالات المجتمع لتصبح جوهر المساءلة المحاسبية سواء على مستوى الفرد أو الوحدة أو الدولة.

كما أن مفهوم المحاسبة تحول من مجرد فن التسجيل والتركيز على الإجراءات المحاسبية إلى الأهداف المرجوة منها بتوجيه الاهتمام نحو إعداد قوائم مالية تعكس بصدق الأحداث المحاسبية على المستوى المحلي والدولي. وانطلاقاً من أهمية القوائم المالية كمخرجات للنظام المحاسبي القائم في المؤسسة، يجب أن تكون على درجة كبيرة من الدقة والموضوعية، وأن يتم إعدادها وفق أسس وقواعد قياس واضحة تطرقت إليها معايير لإبلاغ المالي الدولية من خلال بدائل القياس المختلفة، التي تعبر عن قيم تعطى لبنود القوائم المالية ولكل بديل أسلوب لاحتسابه، وقد يكون للبديل نفسه أكثر من أسلوب لاحتسابه. حتى تفي بمتطلبات الإفصاح عن الأمور الغامضة ذات التأثير الهام في عملية اتخاذ القرار.

المبحث الأول: وظيفة القياس المحاسبي

تعبر القوائم المالية عن مرحلة متقدمة لإجراءات وقواعد محاسبية تبدأ بعد الاعتراف والتحليل بمنح القيم النقدية لهذه العناصر من خلال تقييم العمليات والأحداث المالية التي تتم أثناء قيام المؤسسة بنشاطها، ولا يمكن أن تؤدي هذه المهمة إلا بالإثبات الصحيح والموثوق لكل عنصر من عنصرها دون استناء، والذي يعبر عنه بالقياس المحاسبي كمرحلة هامة في الدورة المحاسبية لها تأثير مباشر على المراحل الأخرى السابقة واللاحقة لها كالتسجيل والتلخيص والعرض والافصاح، فوسطية القياس المحاسبي تجعله المحور الرئيسي الذي يقوم عليه الجهد المحاسبي في النشاط الاقتصادي.

المطلب الأول: القياس المحاسبي مفهومه وعناصره وأسس مقارنة بدائله

مبدأ القياس المحاسبي هو حقيقة مسلم بها في صلب العمل المحاسبي لقياس نتائج أعمال الوحدة الاقتصادية فهو يتضمن القياس النقدي والقياس الكمي والقياس الوصفي، واستناداً إلى التعريف الحديث للمحاسبة باعتبارها نظاماً للمعلومات يهدف إلى توفير المعلومات المالية وغير المالية لمختلف الأطراف التي يهمها أمر الوحدة الاقتصادية التاريخي والحالي والمستقبلي، فإن القياس المحاسبي هو المحور المركزي الذي يجب أن يحضى بالدراسة النظرية بمقاييس علمية تجعل منه أداة تطبيق على الأقل موضوعية دون اجتهادات فردية أو عرضية.

1- تعريف القياس المحاسبي(Accounting Measurement)

يمثل القياس العمود الفقري للمعرفة المحاسبية ووظيفتها الأساسية، كما أن كثيرًا من الدراسات المحاسبية تعتبر القياس أحد الفروض العلمية الأساسية للمحاسبة. وعملية القياس ليست بسيطة وإنما هي عملية مركبة ومتشابكة يؤدي فيها التقدير دوراً هاماً في قياس المعلومات المحاسبية، إذ أن مخرجات المعرفة المحاسبية تعتمد على إجراءات قياس غير مؤكدة وبالتالي تحقيق الدقة المطلقة في القياس يعتبر أمراً صعبا.

ومن أكثر التعريفات تحديدا لعملية القياس المحاسبية، هو ما صدر في تقرير الجمعية الأمريكية للمحاسبة عام 1966 الذي ورد فيه أن القياس المحاسبي هو قرن الأعداد بأحداث المؤسسة الماضية والجارية والمستقبلية، وذلك بناء على ملاحظات ماضية أو جارية واستنادا إلى قواعد محددة.[1] وبذلك كان له الدور الكبير والبارز في بلورة الجوانب الفكرية التي تحكم القياس المحاسبي من خلال مجموعة من الدراسات التي قام بها .في مجال بيان النظرية الأساسية للمحاسبة الذي عد أكثر شمولا من الدراسات السابقة.[2]

---

[1] A **eseaech in accounting measeuremen.**A.A, R t, Collected papers, 1966,p 47 .

[2]عباس مهدي الشيرازي، **مرجع سبق ذكره**، 1990 ، ص ص 85 ، 87,

ثم جاءت نظرية المحاسبة الإيجابية في محاولة لإيجاد مجموعة ضوابط قياس، تخدم بشكل أقوى وأفضل وأكبر مسألة الإفصاح المحاسبي وتقديم المعلومات، ولا تزال مسألة البحث عن إطار معرفي فكري منطقي سليم تشغل اهتمام الباحثين والأكاديميين.[1]

ورغم تعدد تعاريف القياس المحاسبي من باحث لآخر، فالمضمون واحد وهو عملية مقابلة يتم من خلالها قرن خاصية التعدد الرقمي للحدث الاقتصادي حسب زمن وقوعه، حيث يشير القياس إلى التعبير الكمي عن المعاملات الاقتصادية والتي تحدث بين المؤسسة والغير في وحدات قياس كمية، باستخدام أدوات قياس مختلفة منها الكمية أو الزمنية أو النقدية، وبموجب قواعد الاقتران وقواعد الاحتساب.

2- العناصر الرئيسية لعملية القياس

للعملية القياسية مجموعة من العناصر يؤدي فيها مستوى الجودة النوعية ومستوى كفاءة الطاقة البشرية لدى الوحدة المحاسبية، دوراً هاماً في تحديد تلك العناصر. وبوجه عام تتم عملية القياس المحاسبي بالارتكاز على الخاصية محل القياس، المقياس المناسب للخاصية محل القياس، وحدة القياس المميزة للخاصية محل القياس، الشخص القائم بعملية القياس، الأسلوب المناسب لعملية القياس.[2]

2-1 **الخاصية محل القياس** Property to be measured: يمثل الجانب النظري للقياس، وهو الذي يختص بتحديد الخصائص والعلاقات أي خواص العناصر المطلوب قياسها، فعملية القياس بالنسبة للأصول مثلاً ليست موجهة نحو تحديد وزنها أو طولها أو مساحتها، وإنما ما تحتويه هذه الأصول من خدمات ومنافع متوقعة (قيمتها) وتكلفة الحصول عليها، وبالنسبة للمشروع الاقتصادي، تتحدد بعدد الوحدات النقدية اللازمة للقياس طاقته الانتاجية أو بمعدل دوران مخزونه السلعي.

وفي هذا المجال يواجه القائم بعملية القياس المحاسبي صعوبة التحديد الدقيق للخاصية محل القياس نظرا لتعدد مدلول بعض المفاهيم المحاسبية مثل تحديد مفهوم المداخيل ومفهوم القيمة الذي يعتبر مفهوما غير محدد لدى المحاسبين، مما يجعلهم مختلفين في قياس هذه القيمة، رغم الإجماع العام على أن الخاصية محل القياس للحدث الاقتصادي هي القيم المالية.

---

[1] تيسير المصري، **مرجع سبق ذكره**، ص14.

[2] محمد مطر، موسى السويطي، **مرجع سبق ذكره**، 2012 ص 131.

2-2 **وحدة القياس** Measurement Unit: يمثل الجانب الفني لعملية القياس، ويتعلق الأمر بتحديد نوع وحدة القياس، ويشترط أن تكون وحدة القياس ثابتة ومتجانسة حتى تكون النتائج قابلة للتجميع والمقارنة، ومن المعروف أن وحدة القياس في المحاسبة هي النقد الذي يتم التعامل به. وتتميز وحدة القياس بخاصية القدرة الشرائية لوحدة النقد أي كمية السلع والخدمات التي يمكن حيازتها بالنقد، غير أن استخدام الوحدة النقدية كوحدة القياس المحاسبي قد يثير كثيرا من المشاكل، فهي عرضة للتغيير على عكس وحدات القياس الأخرى؛ بسبب ما يطرأ على القوة الشرائية للنقود من انخفاض في حالة التضخم وما يطرأ عليها من ارتفاع في حالة الانكماش على مدار الزمن.

وقد بين ستيفن " Steven" على أهمية توفر شرط الثبات الرياضي بالنسبة لوحدة القياس والثبات في تطبيق قواعد الاقتران في قياس الخواص.[1] وحتى يتحقق الثبات الرياضي لابد لوحدة القياس أن تتصف بخاصيتين هما:[2]

– أن لا يتغير المحتوى الكمي لهذه الوحدة على مدار عملية القياس نفسها حتى يصبح بالإمكان التثبت من صحة نتائج عملية القياس.

– أن لا يتغير المحتوى الكمي للوحدة بين عملية قياس وأخرى طالما أن الخاصية محل القياس لم تتغير في العمليتين، كي تصبح نتائج القياس قابلة للمقارنة.

أمّا الثبات في تطبيق قواعد الاقتران فهو ضروري لتحديد العناصر بالقواعد المختلفة التي تحكم عملية قياس معينة وبخواص رياضية للمقاييس المستخدمة حسب قابلية القياسات المختلفة لاستخدام الأساليب الرياضية والإحصائية.

3-2 **نظام القياس المناسب**: يتحدد المقياس المناسب حسب طبيعة الخاصية محل القياس وأغراض القياس، ففي حالة الربح المحقق مثلا فإن وحدة النقد هي المقياس المناسب، في حين تعبر عدد الوحدات المنتجة أو ساعات العمل المباشرة على الطاقة الانتاجية. أما من ناحية الغرض فإنه إذا كان الهدف هو تصنيف أو ترتيب الحدث محل القياس فالمقياس المناسب هو مقياس إسمي باعتبار التبويب خطوة أولية في عملية القياس المحاسبي، حيث يقول ديفن (Devine) "الحقيقة التي لا يمكن نكرانها، هي أن كل عملية قياس هي في الأصل عملية تبويب". ويرى ستيفن Steven أن التبويب يعد العملية الأساسية في القياس.[3] وقد ورد في تقرير الجمعية الأمريكية للمحاسبة A.A.A أن التبويب

[1] محمد مطر، موسى السويطي، **مرجع سبق ذكره**، 2012، ص ص 128 129.

[2] محمد مطر، موسى السويطي، **المرجع السابق**، 2012، ص129

[3] محمد مطر، موسى السويطي، **مرجع سبق ذكره**، 2012، ص133.

المحاسبي يعد في الغالب نوعا من القياس المحاسبي بالرغم من عدم استخدام الأرقام في هذا القياس.[1] إذ يتم استخدام مقياسا إسميا للمجموعات أو الأصناف المكونة.

2-4 **الشخص القائم بعملية القياس** Measurer: القائم بعملية القياس المحاسبي في المشروع الاقتصادي هو المحاسب والذي يقوم بدور أساسي في تحديد أساليب عملية القياس المحاسبي ووسائلها والنتائج المترتبة على ذلك خاصة في حالة عدم توفر المقاييس الموضوعية، ليترك الأمر للمحاسب الذي قد ينتج عنه التحيز في القياس المحاسبي.

تتحقق فعالية القياس المحاسبي من خلال الارتباط والتفاعل بين هذه العناصر، وحدوث أي خلل لأي عنصر، لابد وأن ينعكس أثاره على العنصر الرابع المتمثل في مخرجات القياسات المحاسبية ويحدث ذلك الخلل في شكل تحيز المحاسب جراء عملية القياس مما يؤثر على نتائج هذه العملية إما بالتضخيم أو بالتخفيض عن القيم الحقيقية.

3- أسس مقارنة وتقييم بدائل القياس المحاسبي

تتم المقارنة بين بدائل القياس المحاسبي في ضوء النموذج المستخدم للقياس وفق مجموعة من الأسس والاعتبارات المتمثلة في أخطاء التوقيت، أخطاء وحدة القياس، القدرة التفسيرية، و الملاءمة.[2]

3-1 **أخطاء التوقيت**: تظهر أخطاء التوقيت عندما تظهر التغييرات في القيمة في فترة ما، ولكن المحاسبة عنها تتم في فترة أخرى، ومن الناحية المثالية يجب أن ينسب الربح إلى كامل عملية النشاط التجاري.

3-2 **أخطاء وحدة القياس**: تظهر أخطاء وحدة القياس عندما لا يتم التعبير عن القوائم المالية بوحدات من القدرة الشرائية العامة، فالمعايير التي تحدد أي وحدة قياس يجب تطبيقها على عناصر القوائم المالية.

3-3 **القدرة التفسيرية**: يجب أن تكون القوائم المالية المعدة وفق أي نموذج مفهومة المعنى والاستخدام، بحيث يتم الافصاح عن أي معلومة تتطلب ذلك، وكذا التعبير عن قياس أي عنصر من عناصر القوائم المالية إما بعدد وحدات النقد أو بحيازة السلع والسيطرة عليها.

3-4 **الملاءمة**: يجب أن تكون القوائم المالية ملائمة بشكل يسلط الضوء على ما يجب قياسه بوحدة القياس الملائمة ويبقى اتجاه حيازة السلع (COG) أو السيطرة عليها* أكثر ملاءمة من وجهة نظر معيارية.

---

[1] A.A.A "**Report of the Committee on the Foundation of Accounting Measurement**" the Acct. Review. Supple to vol. XLIVI 1971.p. 310.

[2] أحمد رياحي بلخاوي، **مرجع سبق ذكره**، الجزء الثاني، 2009، ص 381.

* COG (Command Of Goods) تعريف حيازة السلع أو السيطرة عليها في ضوء أسواق المدخلات على أنها الكلفة الاستبدالية المعدلة على أساس المستوى العام للأسعار، او في ضوء المخرجات على أنها صافي القيمة القابلة للتحقيق المعدلة على أساس المستوى العام للأسعار.

فمن خلال هذه الأسس لإجراء المقارنة بين بدائل للقياس المحاسبي تظهر أهمية كل أساس مستخدم ودوره في تحقيق المعايير الموضوعية بمقارنة القوائم المالية المعدة على أساس النماذج المحاسبية البديلة المعبر عنها بوحدات النقد والمعبر عنها بوحدات من القدرة الشرائية العامة (أنظر الملحق رقم 2). من خلال الجدول يمكن ملاحظة أن هناك طرفين لعملية تقييم ومقارنة بدائل القياس المحاسبي هما:

– تقييم أساس القياس بحد ذاتها، فبالرغم من العيوب التي توجه لأسس القياس لا يمكن التوقف عن عملية القياس لحتميتها وضرورتها، فخلفية الأرقام التي تتم صياغتها هي أساس قياس معين، وبذات الوقت لايخلو أي أساس قياس من وجود نوايا وسلوكيات للقائمين على القياس سواء كانت في الاتجاه الصحيح أو كانت ترمي لتحقيق أغراض معينة، كما أسس القياس لا تخلو من عوامل التقدير والتخمين ما عدا التكلفة التاريخية التي لا غنى عنها لاجراء عملية القياس، وتتأثر أيضا عوامل التقدير والتخمين والمفاضلة بين أسس التقدير، ومهما بلغت دقة التقدير فلن تصل بالقيمة المقدرة إلى القيمة الحقيقية.[1]

– تقييم أسس التعبير عن القوائم المالية وبناء على المقارنة يتبين أن أساس التعبير عن القوائم المالية بالقياس المحاسبي المستند إلى محاسبة المستوى العام للأسعار يساهم في حل مشكلة الموضوعية، إلا أنه لا يساهم في حل مشكلة التوحيد. فقد يؤدي استخدام الرقم القياسي العام للأسعار إلى نتائج غير دقيقة، ذلك لأن الوحدات الاقتصادية غالباً ما تتأثر بالتضخم المتعلق بالأصول التي تستخدمها المؤسسة وتتعامل فيها وليس بالتضخم العام.[2]

المطلب الثاني: متطلبات القياس المحاسبي

يخضع القياس الذي يمثل لب العملية المحاسبية للتطوير على مر الأزمان تزامنا مع تطور الأحداث المالية وحاجات المستفيدين، وتبعا لهذا التطور تظهر أهمية المقومات التي يرتكز عليها القياس المحاسبي حتى لا يفقد خصائصه في قياس الأحداث. وتشمل هذه المقومات متطلبات وظيفية، متطلبات افتراضية ومتطلبات التقدير والتنبؤ في عملية القياس المحاسبي.

1- متطلبات وظيفية

يرتبط نظام القياس المحاسبي بتكامل عدة وظائف مع بعضها لتحقيق هدف المحاسبة من خلال القيام بما يلي:

---

[1] خالد الجعارات،.محمود الطبري، **مرجع سبق ذكره**، 2013، ص ص 240، 241.

[2] محمد مطر، عبد الكريم زواتي، محمد مجيد سليم، **المحاسبة المتوسطة :دراسة نظرية وتطبيقات عملية**، دار حنين، عمان، الأردن، 1994، ص269 .

1-1 **فرز الأحداث الاقتصادية:** تكون عملية الفرز بتحديد النشاطات والأحداث بسماتها وخصائصها والتي يعتقد أنها ملائمة للمستخدمين قبل أن تجرى عملية القياس، ثم إجراء القيود الضرورية على القياس المحاسبي، وتقديم تفاصيل البيانات والمعلومات الضرورية عن النشاطات والأحداث.

2-1 **تشغيل البيانات المحاسبية:** لا يمكن التوصل إلى نتائج عملية للقياس المحاسبي، إلا بعد تشغيل البيانات المالية ومعالجة القياسات المحاسبية من احتساب وتحميل وتجميع وتحليل والتي تعد مدخلات النظام المحاسبي. بحيث تعتبر هذه العملية من صلب عملية القياس المحاسبي، وهي تتضمن القيام بما يلي:

- تحديد القيم الرقمية للأشياء والأحداث.
- إدراج المعلومات غير الرقمية أي غير المالية في ملاحظات هامشية عندما يكون القياس غير دقيق.
- توثيق البيانات والمعلومات الناجمة عن عملية القياس وتخزينها.

3-1 **توصيل المعلومات المالية:** يتم تقديم المعلومات المتولدة من عملية القياس إلى المستخدمين، وبسبب تعدد الأطراف المستخدمة للقوائم المالية وتنوع رغباتهم، وكذا تنوع المعلومات المطلوبة لاتخاذ القرارات وما يصاحبها من صعوبات مادية واقتصادية، فإنه لا يمكن للنظام المحاسبي توفير كافة المعلومات المطلوبة من طرف صناع القرار، وبالتالي يتم التركيز على تجهيز معلومات بخصائص محددة تكون فاعلة وملائمة في تحقيق قرارات عقلانية.

2- متطلبات افتراضية

ينطوي القياس المحاسبي على تحديد القيم المتعلقة بكل العناصر التي تشملها القوائم المالية لمؤسسة معينة ولغرض إجراء عملية القياس يتم الارتكاز على الفرضيات المحاسبية الأساسية المتمثلة في الوحدة المحاسبية استمرارية الوحدة المحاسبية، وحدة القياس، الفترة المحاسبية، ويرافق ذلك تحديد أساليب القياس وشروط استخدام البدائل في عملية القياس المحاسبي.

1-2 **أساليب القياس المحاسبي:** يتوقف الأسلوب المتبع في تنفيذ عملية القياس المحاسبي على الهدف من قياس الخاصية وبعده الزمني، وتنحصر أساليب القياس المحاسبية في ثلاثة أنواع بوجه عام في أساليب القياس الأساسية أو المباشرة، أساليب القياس المشتقة أو غير المباشرة وأساليب القياس التحكمية. [1]

1-1-2 **أساليب القياس المباشرة:** قد تكون العملية مجرد اثبات الحدث تاريخيا كعملية الشراء أو الامتلاك طويل الأجل للأصول، فيكون القياس والتسجيل المباشر.

[1] محمد مطر، موسى السويطي، **مرجع سبق ذكره**، 2012، ص 139.

2-1-2 **أساليب القياس غير المباشر:** قد تحتاج العملية إلى عدة مراحل للوصول إلى الكلفة الإجمالية وأثناء ذلك تستخدم أساليب القياس غير المباشرة كعملية الاحتساب المبنية على الرياضيات أو التحميل، وقد يستلزم الأمر استخدام الطرق الرياضية والإحصائية عندما يتعلق الأمر بقياس عائدات متوقعة. وكل ذلك من أجل زيادة الثقة في نتائج عملية القياس المحاسبي.

لذلك توسع استخدام الأساليب الرياضية والإحصائية، وتطبيقاتها العلمية في مجالات القياس المحاسبي، كما أن هذا الاتجاه لدى المحاسبين سيزداد في المستقبل طالما استمر سعيهم نحو ترشيد أساليب القياس التي يستخدمونها وذلك بقصد توفير مزيدا من الموضوعية للمعلومات المحاسبية.[1]

2-1-3 **أساليب القياس التحكمية:** وهي الأساليب التقليدية في التقدير المحاسبي التي يقوم معظمها على اجتهادات تحكيمية.

2-2 **شروط استخدام بدائل القياس المحاسبي:** عندما توجد بدائل عديدة ومتنوعة للطرق الخاصة بنشاط اقتصادي معين، فإنه من المهم استخدام أفضل البدائل بشكل موحد داخل المؤسسة وبين المؤسسات وإلي الحد الذي يكون عملياً بين الصناعات المختلفة. وهذا التوحيد يشير إلى ثبات في التصنيف والمصطلحات وكذلك ثبات في القياس والذي يتطلب معاني دقيقة.

وبالرغم من الأسس الراسخة التي قدمتها نظرية المحاسبة التقليدية التي بنت مبادئها على أساس التحقق والدليل الموضوعي، فإن نظريات أخرى ظهرت على الساحة المحاسبية واعتمدت على بدائل أخرى للقياس المحاسبي.[2] وترتيبًا على ما سبق فإن درجة الاعتماد على مقياس دون آخر يجب أن يتوفر فيهما خاصية القابلية للتحقق من القياس وخاصية عدم التحيز الذي يعتمد كثيراً على الاجتهاد والتقدير الشخصي، وبالتالي لا يوجد أساس علمي يمكن الاعتماد عليه في مجال المفاضلة بين بدائل قياس عناصر القوائم المالية، ولعل ذلك من أحد الأسباب التي وجهت للمحاسب بالتقصير أو الوقوع تحت تأثير الإدارة أو تقديم تقارير غير موضوعية، بسبب تنوع ضوابط القياس المحاسبي وعدم ثباتها، ذلك لأنها وضعت وفق صيغ توافقية غير علمية.

---

[1] وليد ناجي الحيالي، **مرجع سبق ذكره**، 2007، ص33.

[2] حسين القاضي، مأمون حمدان ، **مرجع سبق ذكره**، 2008, ص 25.

3- متطلبات التقدير والتنبؤ في عملية القياس المحاسبي

من المتطلبات الهامة في الممارسات المحاسبية هو مدى إمكانية إدخال التقديرات والتنبؤات في إطار عملية القياس المحاسبي. حيث تعتمد الممارسات المحاسبية في كثير من مجالاتها على تقديرات وأحكام المحاسب الخاصة التي يفترض أن تقرب القياس المحاسبي من العدالة.

3-1 **المفهوم العام للتقدير والتنبؤ:** أصبح التنبؤ أداة فعالة أكثر علمية ودقة في توقع الأحداث المستقبلية مما ساعد على زيادة استعداد الأفراد وكذلك المؤسسات للتغيرات المتوقعة في المجالات المختلفة ومنها التغيرات في المجال المحاسبي. فالتنبؤ (Forecasting)" هو فن وعلم التوقع بالأحداث المستقبلية، هو فن (Art) لأن الخبرة والحدس والتقدير الإداري (Managerial Judgment) له دور في التنبؤ وفي اختيار الأسلوب الملائم في التنبؤ، وهو علم (Science) لأنه يستخدم الأساليب والطرق الموضوعية الرياضية والإحصائية في التنبؤ مما يرفع من درجة الدقة ويقلص من التحيز.[1]

3-2 **التقدير والتنبؤ في المجال المحاسبي:** يرى البعض(الرأي المتحفظ) أن عملية القياس المحاسبي تتطلب لصحتها حدوث عملية تبادل فعلية، وما دامت عملية التقدير تقوم على توقعات بخصوص أحداث مستقبلية غير مؤكدة، فلا يجوز اعتبار عملية التقدير جزءا من عملية القياس المحاسبي. ويرى البعض الآخر (أقل تحفظا) أنه لا يكون القياس المحاسبي مستحيلا في غياب عملية التبادل، وليس من الضروري دائما أن يكون القياس المحاسبي في مثل هذه الحالة أقل دقة، فعملية التبادل لا تكوّن القيم، وإنما ينحصر دورها في الكشف عن هذه القيم.[2]

وفي هذا المجال تتبنى الجمعية الأمريكية للمحاسبة وجهة نظر ثالثة، بحيث تعتبر عملية التقدير جزءا من عملية القياس، ولكن بشرط توفر مقاييس للخطأ المحتمل في هذه التقديرات.[3] وعندما يقوم المحاسب بإجراء عملية التقدير المستقبلية لحدث معين، فهو يقوم بعملية قياس بدرجة ثقة أقل من القياس التاريخي.

3-3 **شروط إدخال التقديرات والتنبؤات في القياس المحاسبي:** يمكن الاعتماد على التقديرات والتنبؤات في القياس المحاسبي بتحقيق ما يلي:

3-3-1 **تطوير عملية التقدير المحاسبي:** في ضوء عدم توفر مقاييس لخطأ القياس، يمكن تدعيم عملية القياس المحاسبي بتطوير عملية التقدير المحاسبي من ناحيتين هما:[4]

---

[1] نجم عبود نجم. **مدخل إلى إدارة العمليات**، دار المناهج للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، 2007. ص 135.

[2] محمد مطر، موسى السويطي، **مرجع سبق ذكره**، 2012، ص135.

[3] A.A.A, **Report of the Committee on the Foundation of Accounting Measurement, op. cit**, 1971.p.10

[4] محمد مطر، موسى السويطي، **مرجع سبق ذكره**، 2012، ص 136.

– تطوير الأساليب التقليدية في التقدير المحاسبي التي يقوم معظمها على اجتهادات تحكيمية، إلى أساليب عملية في التنبؤ تقوم على أسس علمية. لتصبح عملية التطوير نفسها جزءا من عملية القياس المحاسبي.

– استخدام مؤشرات رياضية وإحصائية كمقاييس للخطأ من شأنها أن تساعد في تحسين دقة التنبؤات، بالإضافة إلى مساهمتها في تقييم عنصر المخاطرة المصاحب لعملية التقدير في حالة عدم التأكد.

2-3-3 **منفعة القرار لمستخدمي القوائم المالية:** يمكن اعتبار كتابات Beaver و Sterling نموذج تنظيري رائد لمنفعة القرار، فقد حللا أصل معيار القدرة التنبئية وعلاقته بتسهيل صنع القرار والمصاعب المصاحبة لتطبيقه، فاستنادا إلى معيار القدرة التنبئية يتم تقييم طرائق قياس محاسبية بديلة في قدرتها على التنبؤ بالأحداث الاقتصادية.[1]

أي أنه ينبغي تقييم المعلومات المحاسبية في ضوء الغرض أو الاستخدام، وفي المحاسبة هناك اتفاق عام على أن الغرض هو تسهيل صنع القرار من طرف مستخدمي القوائم المالية. كما أن عملية التنبؤ قد تؤدي إلى توفير مجموعة من البحوث تمكن المحاسبة أن تكون أقرب في هدفها في التقييم والقياس في ظل عملية صنع القرار.

المطلب الثالث: الاعتراف ومشاكل القياس المحاسبي

تكمن العلاقة بين قياس عناصر القوائم المالية والاعتراف بها؛ في أن وصف البند بالكلمات وبالمبالغ النقدية ودخول هذا المبلغ في مجاميع الميزانية أو قائمة الدخل. أي عملية قياسها يتم بعد أن تفي هذه البنود بمعايير الاعتراف التي تضمنها الاطار المفاهيمي للابلاغ المالي وبدائل القياس المختلفة، ولا يجوز تصحيح الفشل في الاعتراف بهذه البنود من خلال الافصاح عن السياسات المحاسبية المستخدمة أو من خلال الايضاحات أو الفقرات التوضيحية. لأن الاهتمام الرئيسي للمحاسبة هو تفعيل علاقات المساءلة حول الأداء الاقتصادي للمؤسسة بين الأطراف ذات المصلحة. لذلك كان الاهتمام بتحديد شروط الاعتراف ومخاطر القياس المحاسبي سواء ما تعلق منها بتعدد أسس القياس وبدائله والموازنة والانتقال بين هذه الأسس والبدائل، إضافة إلى مخاطر عدم كفاية الافصاح عن أسس قياس بنود القوائم المالية، مع التركيز على المخاطر المتعلقة بأساسي التكلفة والقيمة العادلة.

1- الاعتراف Recognition بعناصر القوائم المالية

ارتبط القياس المحاسبي بتصنيف ذات الأصول والالتزامات حسب الخصائص المميزة لكل صنف خاصة المالية منها إلى أنواع مختلفة، الأمر الذي يترتب عليه تغيير قياس هذه الأصول والالتزامات باستخدام أسس مختلفة تؤدي

[1] أحمد رياحي بلخاوي، **مرجع سبق ذكره**، الجزء الثاني، 2009، ص 83.

حتما إلى نتائج أعمال مختلفة ووضعيات مالية مغايرة في ضوء الاعتراف أو عدمه أو تأجيل الاعتراف بالمكاسب والخسائر غير المحققة.

1-1 **المفهوم العام الاعتراف بعناصر القوائم المالية:** يتفق الباحثون والمنظرون على تحديد المفهوم العام للاعتراف على كيفية وشروط اعتبار أي عنصر أنه من عناصر القوائم المالية، وعليه يصبح تعريفه كما يلي:

الاعتراف في المجال المحاسبي عملية محاسبية لتثبيت أو إدراج بند بشكل رسمي في القوائم المالية لمؤسسة ما، ولا يتم استخدام التحقق والاعتراف بشكل مترادف. وبالتالي هو عملية تضمين قائمة المركز المالي أو قائمة الدخل ببند يتوافق مع تعريف عنصر من عناصر القوائم المالية.[1]

ووفق الإطار المفاهيمي للمعايير المحاسبية ومعايير الإبلاغ المالي الدولية، فإن الاعتراف هو عملية إدراج العنصر في القوائم المالية (الميزانية وقائمة الدخل) إذا كان يفي تعريفه بمعايير الاعتراف المحددة في الفقرة 83 من الإطار المفاهيمي بوصفه كاملا وبالمبالغ النقدية.

2-1 **معايير الاعتراف بعناصر قوائم المالية:** ورد في الفقرات التي تضمنها الإطار المفاهيمي للمعايير المحاسبية الدولية معيران أساسيان للاعتراف بالبند المدرج في القوائم المالية وهما:

1-2-1 **توقع تدفق المنافع الاقتصادية:** أي أن يكون هناك احتمال لتدفق منفعة اقتصادية مستقبلية مرتبطة بهذا العنصر بالنسبة للمؤسسة والمستفيدين. ويتم تقدير درجة عدم التأكد الملازم لتدفق المنافع الاقتصادية المستقبلية استنادا على الأدلة المتوفرة عند إعداد القوائم المالية، وتعني الاحتمالية الانخفاض درجة عدم التأكد المرتبطة بتدفق المنافع الاقتصادية للمؤسسة.[2]

2-2-1 **القابلية للقياس:** أن يكون للعنصر تكلفة أو قيمة يمكن قياسها بشكل يمكن الاعتماد عليه. ويتم ذلك باستخدام تقديرات معقولة تحظى بدرجة من الثقة، ولا يتعارض استخدام التقدير مع الموثوقية والذي يجب أن يتم بمعقولية ومنطقية. ففي كثير من الحالات فإن التكلفة أو القيمة يجب أن تقدر، واستخدام تقديرات معقولة هو جزء أساسي من إعداد القوائم المالية ولا يقلل من مصداقيتها. ولكن عندما يتعذر عمل تقدير معقول فإن البند لا يعترف به في الميزانية أو قائمة الدخل. فالبند الذي لا يحقق في وقت معين شروط الاعتراف به الواردة قد يحقق هذه الشروط في وقت لاحق وذلك نتيجة لظروف أو إحداث لاحقة. أما البند الذي يحوز على الخصائص اللأساسية للعنصر ولكنه يخفق في تحقيق معايير الاعتراف قد يتطلب الإفصاح عنه في الإيضاحات أو البيانات المكملة.[3]

---

[1] خالد جمال الجعارات، **مرجع سبق ذكره**، 2014، ص 14.

[2] الفقرات من 83 إلى 88 من الإطار المفاهيمي للمعايير المحاسبية الدولية.

[3] الفقرات 84، 86، 88، من الإطار المفاهيمي للمعايير المحاسبية الدولية.

ومن جهة أخرى، يتم الإفصاح عن عناصر القوائم المالية التي لها الخصائص الأساسية للعنصر ولكنها لا تحقق معايير الاعتراف، في الإيضاحات أو البيانات المكملة. كما أن الإفصاح من خلال وسائل أخرى غير الذي يدرج في القوائم المالية هو ليس باعتراف.

2- **مفاهيم محاسبية مرتبطة بالاعتراف والقياس لعناصر القوائم المالية:** وردت مفاهيم القياس والاعتراف بعناصر القوائم المالية وشروط الاعتراف بها ضمن الفقرات المنظمة للإطار المفاهيمي للمعايير المحاسبية ومعايير الإبلاغ المالي الدولية. وتشمل مفاهيم القياس المحاسبي ما يلي:

2-1 **الاستحقاق المحاسبي**: يتم إعداد لقوائم المالية على أساس الاستحقاق المحاسبي لكي تتحقق أهدافها، ووفقا لذلك يكون الاعتراف بآثار العمليات المالية والأحداث الأخرى عندما تحدث وليس عندما تقبض أوتدفع النقدية أو ما يعادلها، ويجري تسجيلها في السجلات المحاسبية لتتضمنها القوائم المالية عن الفترة التي تمت فيها.[1]

وتنص الفقرة الخامسة والعشرون من المعيار المحاسبي الأول على أنه" يجب على المؤسسة المستمرة إعداد قوائمها المالية فيما عدا المعلومات الخاصة بالتدفق النقدي بموجب المحاسبة على أساس الاستحقاق".[2] وعلي هذا الأساس، تنقل للمستخدمين معلومات لا تتعلق فقط بالعمليات المالية السابقة التي تمت بدفع واستلام التقدية، بل وتتعلق كذلك بمعلومات عن الالتزامات وموارد بدفع واستلام النقدية في المستقبل.

2-2 **التحقق**: هو عملية محاسبية يتم من خلالها تحويل الموارد والحقوق غير النقدية إلى نقد، وعلى وجه التقريب من الدقة، فإنها تستخدم في المحاسبة والإبلاغ المالي للإشارة إلى بيع الموجودات مقابل نقد أو ما يشبه النقد. وبالتالي فالمعنى الجوهري للتحقق هو التأكد الموضوعي من أي تغيير في الأصول والخصوم بما يستدعي اعترافا في الحسابات نتيجة صفقة أو عقد معين الذي يعتبر تقريبا متأكد منه.

2-3 **المحاسبة على أساس مجرى النقد**: هو أن المحاسبة ليست فقط تسجيل وتثبيت المقبوضات والمدفوعات النقدية عن فترة معينة، وإنما أيضا مجرى النقد المستقبلي المطلوب تسديده من قبل المؤسسة نتيجة بيع وتحويل ملكية سلع معينة (أساس الاستحقاق المحاسبي).[3]

2-4 **مبدأ الموضوعية**: تعتمد منفعة المعلومات المحاسبية أساسا على إجراءات القياس المستخدمة، ولذلك يوظف مبدأ الموضوعية لتبرير اختيار طرق القياس، بحيث تتحقق الموضوعية في القياس بعيدا عن التحيز الشخصي أي غير

---

[1] طارق عبد العال حماد، **مرجع سبق ذكره**، 2002، ص 93.

[2] لجنة معايير المحاسبة الدولية "**عرض القوائم المالية**" الفقرة 25 من المعيار المحاسبي الأول المعدل في 1995.

[3] أحمد رياحي بلخاوي، **مرجع سبق ذكره**، الجزء الأول، 2009، ص 428.

مرتبط بتصور الأشخاص القائمين به، وفي ظل إجماع الخبراء والمحاسبين المختصين، وباختيار البدائل القياسية التي يقل فيها التشتت والانحرافات وذلك بالاعتماد على الطرق الرياضية.

2-5 **مبدأ الكلفة**: تمثل الكلفة مقدار مقاس ماليا من النقد الذي تم إنفاقه أو ممتلكات أخرى ممولة أو رأس مال تم إصداره أو الخدمات المنجزة أو المطالبات التي تم إحداثها مقابل السلع والخدمات المستلمة أو التي يتوقع استلامها.

3- مشاكل القياس المحاسبي

رغم توصل الباحثين في إرساء بعض القواعد لضبط الجوانب النظرية للقياس المحاسبي وتقدم الهيئات المحاسبية في محاولة توحيد الممارسات المحاسبية له على الصعيد الدولي، إلا أنه تبرز بين الحين والآخر مشكلة القياس المحاسبي بأشكال جديدة، لارتباطها بمتغيرات يصعب التحكم فيها عبر الزمن، ويرافق ذلك ازدياد حدة الانتقادات التي توجه لمهنة المحاسبة بشأن عدم امكانية التوصل إلى مفهوم قياس موحد ومقبول قبولا عاما. ومن بين المشاكل المرتبطة بالقياس المحاسبي ما يلي:

3-1 **مشكل انعكاس ظاهرة التضخم على القياس المحاسبي**: في حالة التضخم* يجب على المؤسسة أن تفصح وبشكل كامل عن تغيرات الأسعار، حتى لو اعتمدت التكلفة التاريخية، فإما أن تفصح عنها بقوائم ملحقة بالإضافة إلى قوائمها التاريخية أو أن تعدل على قوائمها المالية بالأرقام القياسية (الأسعار الجارية). لأنه عند اتباع التكلفة التاريخية في ظل التضخم، يؤدي بالتبعية إلى إفصاحات غير صحيحة وغير عادلة لتجاهل الارتفاع المستمر في الأسعار وبالتالي، فإن القوائم المالية ستكون مضللة للمستخدم وسينعكس ذلك على اتخاذ القرارات ومنها قرارات الاستبدال وعليه فإن الأخذ بالقيمة الجارية في ظل التضخم يساهم وبشكل واضح في حل المشكلة القياس المحاسبي.

تتبع أهمية معالجة الآثار التضخمية في القوائم المالية المعدة وفقا لمبدأ التكلفة التاريخية، من الحاجة إلى تحسين المحتوى الإعلامي للقائم المالية، وذلك في الاتجاه الذي يحسن من دورها كأدوات لقياس ربحية المؤسسة ومركزها المالي ومن ثم تحسين مستوى المنفعة المحققة منها، وملاءمتها لأغراض مستخدمي المعلومات المالية الواردة فيها.[1]

---

* **التضخم وأثره على القوائم المالية**: مصطلح اقتصادي يعني الارتفاع المستمر وبشكل غير طبيعي في المستوى العام للأسعار، وحالة التضخم تؤثر بوضوح على القوائم المالية والذي يترتب عليه تضليل الأطراف المختلفة، إذ أن آثار التضخم ستقع على معظم البيانات في القوائم المالية، المعبرة عن العناصر النقدية للأصول والخصوم التي سبق وأن حددت قيمتها على مقدار ثابت من الوحدات النقدية دون النظر إلى قوتها الشرائية نظرا لاستناد المحاسبة على مبدأ التكلفة كأساس للتقييم عند إعداد القوائم المالية. فأحد المبادئ الرئيسية للمحاسبة هو مبدأ التكلفة الذي يقضي باتباع التكلفة التاريخية، ويفترض مبدأ التكلفة أن الوحدة النقدية المستخدمة في قياس قوة شرائية ثابتة أو أن التغير ليس ذي أهمية. ونظرا لعدم مواكبة القوائم المالية المعدة على هذا الأساس لمتطلبات التقييم الدقيق والسليم في ظل تغيرات مستوى الأسعار فقد ظهرت بدائل لهذا التقييم في ظل معايير المحاسبة الدولية.

[1] محمد مطر، موسى السويطي، **مرجع سبق ذكره**، 2012، ص 168.

2-3 **مشكل انحرافات القياس المحاسبي(عدم العدالة والتحيز)**: للانحرافات القياس المحاسبي عدة مصادر يمكن تلخيصها فيما يلي:

-انحراف مصدره طبيعة المحاسبة، إذ أن التحيز يمكن تحديده بدقة في العلوم التجريبية في حين يصعب في العلوم الاجتماعية وفي المحاسبة خاصة نظرا لطبيعة المحاسبة من ناحية وعملية القياس المحاسبي من ناحية أخرى.

- انحراف مصدره الشخص القائم بعملية القياس المحاسبي، على أساس أن النظام المحاسبي في هذه الحالة حيادي في نشوء هذا الانحراف، وأن المحاسب يستخدمه بطريقة خاطئة في عملية القياس، أو وجود بعض العمليات التي تخضع للاجتهاد كتقديرات المخصصات لأصل معين طويل الأجل قاعدة قياس معينة يتفق عليها، إلا أن الاختلاف يكون في طريقة استخدام قاعدة القياس، التي يمكن أن تتعلق بتحديد العمر الانتاجي للأصل مثلا.

- انحراف مصدره قواعد النظام المحاسبي للقياس من حيث المبادئ، المفاهيم، الفروض، ينقصها التحديد مما يجعلها عبر مراحلها المختلفة عرضة للاجتهادات والتقديرات الشخصية مثل التكلفة التاريخية ومبدأ ثبات وحدة النقد.

- انحراف مصدره نوع المعلومات المحاسبية المتعلقة بموضوع القياس، في ضوء عدة اعتبارات أهمها تركيز الاهتمام على الموثوقية أو الملاءمة وكذلك وجهة نظر كل من المحاسب، ومستخدم القوائم المالية وأغراض استخداماتها.

- انحراف مصدره الظروف التي تعد فيها القوائم المالية، كفترات التضخم والانكماش، فإذا لم يؤخذ بعين الاعتبار التضخم والانكماش ويراعى تعديلها، فإن ذلك يؤثر على عملية القياس.

3-3 **مشكل تحقيق درجة الموضوعية في القياس المحاسبي**: لتوفير درجة من الموضوعية في مجال القياس المحاسبي يجب ما يلي:[1]

- الابتعاد قدر الإمكان عن عنصر الاجتهاد والتقدير الشخصي.

- توافر دليل إثبات يمكن التحقق منه، مثل قياس إيرادات الفترة المحاسبية عند إثبات عملية البيع أو الإنتاج، ولكن يلاحظ أن القدرة على التحقق من وجود دليل الإثبات لا يقطع بصحة طريقة القياس ولا صحة النتائج.

- أن يكون نظام القياس قابل للتكرار، أي يتم استخدام نفس قواعد وأسلوب القياس

-أن يكون نظام القياس يحقق نتائج متساوية من حيث القيمة، وفي هذه الحالة يكون تشتت القيم التي يتم الحصول عليها من قبل أكثر من شخص أقل درجة ممكنة.

[1] على عبدالله شاهين، **مرجع سبق ذكره**، 2010 .

المبحث الثاني : قياس عناصر لقوائم المالية وفق المعايير المحاسبة ومعايير الإبلاغ المالي الدولية

يختص القياس المحاسبي بتحديد الآثار النقدية للأحداث الخارجية والداخلية القابلة للإثبات المحاسبي وكذلك القيمة التي يجب تسجيلها وإظهارها في القوائم المالية نتيجة تلك الأحداث. ونظرا لأنه لا يمكن الفصل بين عناصر الأصول وعناصر الخصوم من جهة وبين التغيرات التي تطرأ على كل من الجانبين من جهة أخرى، فان قياس تلك الأصول والخصوم وقياس التغيرات التي تطرأ عليها خلال نشاط الوحدة المحاسبية ليس سوى صورتين لنفس الحدث.

وبناء على ذلك كان عمل صياغة مفهوم أساس القياس المحاسبي كقاعدة لقياس الأصول والخصوم، التي تصلح أيضا للتطبيق على قياس تغيرات الأصول والخصوم، سواء كانت هذه التغيرات قابلة للتصنيف كإيرادات ومصروفات وأرباح وخسائر أو تمثلت في أية تغيرات أخرى في المركز المالي للوحدة المحاسبية.

المطلب الأول: الكلفة التاريخية لقياس عناصر القوائم المالية وفق معايير الإبلاغ المالي الدولية

أفرزت المعايير المحاسبية ومعايير الإبلاغ المالي الدولية أهمية استخدام البدائل لقياس عناصر القوائم المالية لتقليل التفاوت في الممارسة العملية، بعد أن كانت تعمل بشكل عام في إطار التكلفة التاريخية، لكن ذلك بدأ يختلف بتغير الظروف الاقتصادية حتى بدت المعايير المحاسبية أقرب إلى الواقعية في القياس المحاسبي، حتى ولو أدى ذلك إلى الخروج عن التكلفة التاريخية، ويرافق ذلك تحديد مفاهيم القياس المحاسبي والافتراضات التي ترتكز عليها عملية القياس، كما تحدد الخصائص التي تتسم بها عملية القياس نفسها.

1- **الكلفة التاريخية** Historical Cost: تعتبر الكلفة التاريخية أساس القياس الذي تستخدمه معظم المؤسسات في قوائمها المالية. يمزج هذا الأساس في بعض الحالات مع أسس القياس الأخرى (مثلا يقيم المخزون في العادة بالتكلفة أو صافي القيمة القابلة للتحقق أيهما أقل). ومع ذلك، فالجدل الفكري قائما لنقد مبدأ التكلفة التاريخية مقابل منهج القيمة العادلة من حيث الخصائص التي يجب أن توفرها المعلومات المالية.

1-1 **مفهوم الكلفة التاريخية:** تمثل الكلفة التاريخية السعر التبادلي الفعلي، أو السعر التبادلي النقدي المعادل الذي يتمثل في تكلفة الحصول على الأصل عند امتلاكه، أو مقدار الالتزام الذي تتعهد المؤسسة بتحمله في تاريخ نشوئه. والتكلفة هي أساس الإثبات المحاسبي الموثق بمستندات ثبوتية، توفر الدليل المادي على إمكانية التثبت من صحة العملية أو الحدث الاقتصادي. وقد ساعد هذا التوثيق في ضبط ودقة العمليات الحسابية.

بموجب هذا، المبدأ، يتم إثبات أصول المؤسسة والتزاماتها حسب السعر التبادلي الفعلي الممثل لقيمة النقد أو النقد المكافئ المدفوع لحيازتها في تاريخ اقتناء الأصل، أما ما يطرأ على التكلفة التاريخية بعد تاريخ اقتناء الأصل فيتم

تجاهله.[1] فالمحاسبة على أساس الكلفة التاريخية تعني إثبات البند بتكلفته عند اقتنائه أو تحمله وصرف النظر عن أي تغيرات في قيمته.[2] فهي تشير إذن إلى مبلغ من النقد، أو ما يوازي النقد، المدفوع للحصول (حيازة) أصل معين، أو مبلغ من النقد، أو ما يوازي النقد المستلم لإحداث خصم معين.[3]

تستخدم الكلفة التاريخية كسمة لعناصر القوائم المالية بافتراض وحدة نقد ثابتة والاعتماد على مبدأ المقابلة ومبدأ التحقق. وعند تحديد التكلفة التاريخية تراعى ثلاثة معايير هي:[4]

– معيار الزمن؛ أي تعتمد التكلفة النقدية للأصل في تاريخ اقتنائه، فتستبعد تكلفة تمويل اقتناء الأصل الجاهز.

– معيار المكان؛ أي تضاف إلى تكلفة الأصل – الثابت أو المخزون السلعي –نفقات البعد المكاني حتى يصل الأصل إلي مكان ومخازن المنشاة المستفيدة.

– معيار الجاهزية؛ أي تضاف إلى تكلفة الأصل جميع النفقات المرتبطة به حتى يصبح جاهز للاستخدام والاستفادة منة حسب الغرض المخصص له.

وقد اعتمد مجلس معايير المحاسبة الدولي على مدخل الكلفة التاريخية من حيث المبدأ إلا أنه لم يأخذ موقف تفضيل أساس معين (إلا في حالات خاصة عندما تكون المؤسسة في دولة تعاني تضخما حادا) فقد عرض معالجات بديلة يمكن استخدامها بالإضافة إلى إصدار بعض المعايير التي يتناول بعضها الإفصاح عن تغير الأسعار.[5]

2-1 **مبررات استخدام مبدأ التكلفة التاريخية في القياس المحاسبي:** تظافرت عدة عوامل وأسباب موضوعية تبرر استخدام مبدا التكلفة التاريخية في القياس المحاسبي يمكن عرض بعضها فيما يلي:[6]

– تمثل التكلفة التاريخية للحدث المالي التكلفة الفعلية المدفوعة أو الملتزم بدفعها وقت اقتناء الأصل أو نشوء الإلتزام.

– يستند الإثبات والقياس المحاسبي للحدث المالي بالتكلفة التاريخية إلى عمليات حدثت فعلا وليست عمليات افتراضية أو تقديرية.

– يستند الاعتراف المحاسبي باستخدام مبدأ التكلفة التاريخية إلى وجود مستندات ثبوتية تؤيد وقوع الأحداث المالية مما يجعل البيانات المالية أكثر ثبوتية.

---

[1] محمد مطر، **نظرية المحاسبة**، ط1،كلية العلوم الإدارية والاقتصادية، جامعة القدس المفتوحة، مكتبة دار المنارة، عمان، الأردن، 2006، ص 26 .

[2] خالد جمال الجعارات، **مرجع سبق ذكره**، 2014، ص 15.

[3] أحمد رياحي بلخاوي، **مرجع سبق ذكره**، الجزء الثاني، 2009، ص ص377، 378، 379.

[4] حنان رضوان حنان، **بدائل القياس المحاسبي المعاصر**، ط1، الأكاديمية العربية للعلوم المالية والمصرفية، جامعة عمان الأهلية، 2003، ص .371.

[5] حسين القاضي، مأمون حمدان، **مرجع سبق ذكره**، 2008, ص 143.

[6] محمد مطر، موسى السويطي، **مرجع سبق ذكره**، 2012، ص 164.

– يتلاءم مبدأ التكلفة التاريخية مع غالبية الفروض والمبادئ المحاسبية الأساسية مثل فرض الاستمرارية وفرض ثبات وحدة النقد ومبادئ الموضوعية والثبات في الاعتراف وتحقق الإيراد.

وبهذا تعد التكلفة التاريخية أو كلفة الحيازة الأساس الأكثر استخداما لدى المؤسسات عند قياس عناصر قوائمها المالية، نظرا لتمتع هذا الأسلوب بالقبول العام وقبول القوائم المالية المعدة على أساس الكلفة التاريخية من طرف المستخدمين لها.

3-1 **مبررات الخروج عن مبدأ التكلفة التاريخية في القياس المحاسبي:** رغم أن مبدأ التكلفة التاريخية ظل سائد الاستعمال بسبب مبررات جوهرية للاستمرار في استخدامه، إلا أن الممارسات المحاسبية خرجت عن الالتزام المطلق باتباع هذا المبدأ ضمن محددات تفرضها مبادئ ومفاهيم أخرى بظهور بدائل قياس أخرى زادت المطالبة باستخدامها بعد صدور المعيار المحاسبي الدولي رقم 39 الأدوات المالية. وتعود أسباب ذلك إلى ما يلي:

– رغم أن التكلفة التاريخية تمثل التكلفة الفعلية للحدث المالي وقت وقوعه في عملية تبادل حقيقية، إلا أن قيمة هذا الحدث تختلف بعد ذلك بفعل عوامل مختلفة، أهمها تغير الظروف الاقتصادية السائدة من تضخم أو كساد أو انكماش اقتصادي، التي تتغير معها القيمة الشرائية لوحدة النقد، وبالتالي تصبح المعلومات المالية الواردة أقل موثوقية.

– يعاب على مبدأ التكلفة التاريخية بأنه يتجاهل إثبات التغير في ارتفاع أسعار الأصول، رغم أن ذلك يتلاءم مع مبدأ الحيطة والحذر، الذي يشترط الاستمرار في إثبات البنود المالية بتسجيلات المؤسسة وإظهارها في الميزانية وفقاً لتكلفتها التاريخية، بحيث لا يتم إثبات أي زيادة متوقعة محتملة في الأصول والإيرادات والالتزامات[1].

– تخلو السجلات من إثبات كثير من الموارد التي يترتب عليها تدفق منافع اقتصادية مستقبلية للمؤسسة مثل عناصر الموارد البشرية، ورأس المال الفكري وغيرها بسبب صعوبة قياس مثل هذه الموارد.

– الخروج عن المبدأ يظهر بوضوح عند تقييم كثير من الأصول المتداولة، فعندما يتم قياس المخزون السلعي في آخر كل دورة مالية، يتم التقييم بالسعر الأقل إذا كانت القيمة القابلة للتحقق أقل من التكلفة الفعلية، ولا تعتمد الأرقام التاريخية المثبتة في السجلات، وذلك للأخذ بمبدأ الحيطة والحذر. كذلك تقييم ديون العملاء بصافي القيمة التحصيلية القابلة للتحقق، واللجوء إلى تكوين مخصصات تقديرية للديون المشكوك في تحصيلها.

– عدم التجانس في مقابلة إيرادات تمثل القيمة الجارية، مع مصاريف ممثلة بقيم تاريخية تختلف باختلاف الأوقات التي حدثت فيها، سوف يؤدي إلى إدماج النشاط الجاري مع ناتج المضاربة على أسعار عوامل الإنتاج، حيث إن ناتج النشاط الجاري يتطلب المقابلة لكل من الإيرادات والمصروفات على أساس أسعار جارية، أما ناتج المضاربة على

[1] حنان رضوان حنان، **مرجع سبق ذكره**، 2003 ، ص 429.

عوامل الإنتاج – المكاسب الناتجة عن اقتناء الأصول – يتطلب مقارنة المصروفات على أساس الأسعار التاريخية بالمصروفات على أساس الأسعار الجارية،[1] وهذا يؤدي إلى عدم الدقة في قياس نتائج الأعمال، وتأثير ذلك على التغير في عناصر حقوق الملكية التي يتم الإفصاح عنها في القوائم المالية.

أصبح نظام القياس المحاسبي المبني على مدخل التكلفة التاريخية، يعاني قصورا واضحا تنعكس آثاره على مخرجات هذا النظام فيقلل من ملاءمتها لاتخاذ القرارات. رغم أنها أكثر الأسس تطبيقا، وعادة ما يطبق معها أسس أخرى ولكن تعكس المشكلة نفسها عند عرض القوائم المالية، حيث تعبر الأرقام الاجمالية عن خليط غير متجانس من الأرقام باعتبار اختلاف أسس قياسها، وكل ذلك أدى إلى مخاطر الابلاغ المالي بإعطاء صورة مغايرة للمركز المالي للمؤسسات.

المطلب الثاني: بدائل القياس المحاسبي لعناصر القوائم المالية وفق معايير الإبلاغ المالي الدولية

تتضمن أسس القياس أكثر من بديل لقياس عناصر القوائم المالية، وأحيانا أخرىتتعدد لقياس العنصر ، ومن الأمثلة على بدائل القياس، تحديد تكلفة المنصرف من المخزون بأساليب عدة مثل الوارد أولا صادر أولا(First In First Out) والمتوسط المرجح والتي تحدد تكلفة المخزون المتبقي، علاوة على كل يتعلق بتكلفة المخزون يتم مقارنتها بالقيمة القابلة للتحقق للأخذ بالقيمة الأقل.

أشار الإطار الفكري للمعايير المحاسبية ومعايير الإبلاغ المالي الدولية إلى ثلاث أسس كبدائل لقياس عناصر القوائم المالية بالإضافة إلى التكلفة التاريخية والقيمة العادلة التي برزت سمات التوجه نحوها، وتتمثل هذه البدائل في الكلفة الجارية أو الاستبدالية (تكلفة الاحلال) أي (السعر الحالي للمدخلات)، صافي القيمة القابلة للتحقيق (قيمة التسوية) أي (السعر الحالي للمخرجات)، القيمة الحالية (القيمة المرسملة).[2]

1- **صافي القيمة القابلة للتحقق** Net Realizable Value: (السعر الحالي للمخرجات)

يعني مفهوم صافي القيمة القابلة للتحقق إثبات البند بالقيمة البيعية ناقصا التكاليف البيعية المتوقعة، مثل تقييم المخزون بقيمة أقل من تكلفته.[3]

---

[1] حنان رضوان حنان، **مرجع سبق ذكره**، 2003 ، ص431.

[2] أحمد محمد نور، **مرجع سبق ذكره**، ص 57.

[3] خالد جمال الجعارات، **مرجع سبق ذكره**، 2014، ص 15.

ويشير صافي القيمة البيعية إلى مبلغ من النقد، أو ما يوازي النقد الذي يمكن الحصول عليه من خلال بيع الأصول الحالية، أو سداد خصم قائم حاليا.[1] تتميز صافي القيمة القابلة للتحقق بما يلي:

– تتعلق بحيازة الأصول وإحداث التزامات، مبنية على حدث مفترض، وتوفر منافع مؤكدة مقارنة مع محاسبة الكلفة التاريخية.

– تسلط الضوء على الحاضر، لأنها ترتبط بتصريف (بيع) الأصول أو تسديد الالتزامات الحالية.

– تفترض وحدة النقد الثابتة أي مستقرة، والتخلي عن مبدأ التحقق.

– يمثل دخل التشغيل على أساس صافي القيمة القابلة للتحقق مؤشرا عن قدرة المؤسسة على الحصول على موارد سائلة وبالتالي التكيف مع مواقف اقتصادية جديدة.

تقوم القيمة القابلة للتحقق إذن على أن قيمة الأصل المعين تتحدد بسعر بيع هذا الأصل مخصوماً منه تكلفة التخلص منه ويعتقد مؤيدو هذه الطريقة أن القيمة السوقية هي أفضل وسيلة متاحة لقياس قيم أصول المؤسسة، ويجب أن ينعكس أي تغير في القيمة السوقية على أرباحها بمجرد حدوثه. توجه لهذه الطريقة عدة انتقادات منها ما يلي:

– هناك العديد من الأصول التي لا يتوفر لها سعر سوقي حاضر.

– قد يبعد احتساب القيمة الممكن تحقيقها عن الموضوعية.

– هناك العديد من الأصول التي يتم الاحتفاظ بها بغرض الاستعمال وليس بغرض إعادة البيع وبالتالي فإن أسعار السوق لن تكون لها أهمية كبيرة لأغراض تقييم هذه الأصول.

– تتناقض هذه الطريقة مع افتراض استمرار المؤسسة في نشاطها، إذ قد تصلح القيمة السوقية أساساً للتقييم في حالة التصفية فقط. ولهذه الأسباب لا تلقى هذه الطريقة قبولاً من المحاسبين لأغراض إعداد القوائم المالية لمؤسسة قائمة ومستمرة.

2- **التكلفة الجارية** Current Cost الكلفة الاستبدالية (السعر الحالي للمدخلات)

تعتبر مدخلاً بديلاً للتغلب على مشكلة التغير في مستويات الأسعار وأثرها على القوائم المالية ويستخدم لفظ " المحاسبة على أساس القيم الجارية " للتعبير عن الإجراء الذي يتم بمقتضاه إعداد القوائم المالية على أساس القيم الحاضرة للعناصر التي تحتوي عليها.

وعلى هذا الأساس تعرف التكلفة الجارية بأنها المبلغ النقدي الواجب دفعه للحصول على الأصل أو ما يعادل ذلك في الوقت الحاضر، فهي تعني إثبات البند بتكلفته عند التقرير عنه من خلال القوائم المالية، أي بالسعر

[1] أحمد رياحي بلخاوي، **مرجع سبق ذكره**، الجزء الثاني، 2009، ص377، 378، 379.

الجاري للبند في تاريخ إعداد القوائم المالية.[1] وبهذا المفهوم فهي تشير إلى مبلغ من النقد، أوما يوازي النقد الذي يجب أن يدفع لحيازة أصل قائم حاليا أو موازي له (أي تكلفة استبدال الأصل القائم بأصل مماثل له نفس العمر الإنتاجي المتبقي وله نفس القدرة الإنتاجية)، أو المستلم لإحداث نفس الخصم القائم حاليا. لذلك تقوم هذه الطريقة على مفهوم المحافظة على رأس المال المادي للمؤسسة والذي يقضي بضرورة الحفاظ على الطاقة الإنتاجية للأصول.

يمكن الوصول إلى قيمة تقريبية للتكلفة الجارية بالعديد من الطرق منها استخدام الأسعار الجارية للأصول أو استخدام الأرقام القياسية الخاصة بكل نوع من الأصول وذلك لتعديل قيمتها التاريخية. ونظراً لتوفر الأرقام القياسية الخاصة فهذه الطريقة تعتبر مقبولة عملياً. تتميز التكلفة الجارية بما يلي:

- تفترض وحدة النقد الثابتة، وتأخذ بعين الاعتبار مبدأ التحقق.
- تسلط الضوء على الحاضر.
- تتعلق بحيازة الأصول وإحداث التزامات، مبنية على حدث مفترض.
- يمثل صافي الدخل على أساس التكلفة الجارية مقياس لإجمالي دخل المؤسسة في فترة واحدة ويأخذ في الحسبان كلاً من مكاسب الحيازة* المحققة وغير المحققة ويرى الكثيرون أن هذا الرقم للدخل يعتبر أكثر ملائمة لقياس مدى نجاح المؤسسة من فترة لأخرى.

3- القيمة الحالية (Present Value) القيمة المرسملة

هناك أربعة مفاهيم مختلفة للقيمة الحالية تم اقتراحها في الأدبيات المحاسبية والتطبيق وهي القيمة المرسملة، الأسعار الحالية للمدخلات، الأسعار الحالية للمخرجات. ومزيج من هذه القيم، تفترض وحدة النقد الثابتة، ومبدأ التحقق. وبمفهوم القيمة الحالية أو القيمة المرسملة (القيمة الحالية لمجرى النقد المتوقع) تشير القيمة الحالية إلى مبلغ من

---

[1] خالد جمال الجعارات، **مرجع سبق ذكره**، 2014، ص15.

* يعتبر الدخل واجب الاعتراف به لمجرد حدوث زيادة في قيمة المخزون بينما يتم تأجيل الاعتراف بالدخل في ظل التكلفة التاريخية إلى أن يتم بيع المخزون. بحيث يتكون الدخل الجاري من العمليات المستمرة بالفرق بين إيرادات المبيعات وتكلفة المبيعات والمصروفات الأخرى التي تتعلق بالنشاط الرئيسي للمؤسسة، في حين يمثل الدخل المحقق مقدار الربح الذي تحقق خلال السنة ويتحدد بالمجموع الجبري للدخل الجاري من العمليات المستمرة ومكاسب أو خسائر الحيازة المحققة خلال الفترة ويساوي قيمة الدخل المحسوب على أساس التكلفة التاريخية.

يستخدم لفظ مكاسب الحيازة لقياس الزيادة في التكلفة الجارية التي تنتج من فترة لأخرى. ويستخدم لفظ خسائر الحيازة للتعبير عن النقص في التكلفة الجارية نتيجة لحيازة الأصل من فترة لأخرى. كما تتحدد مكاسب أو خسائر الحيازة المحققة بالفرق بين التكلفة الجارية لأصل بيع أو استنفد خلال السنة وبين تكلفته التاريخية، بينما ترتبط مكاسب أو خسائر الحيازة غير المحققة بالأصول الموجودة فعلاً في حيازة المؤسسة في نهاية السنة وتتمثل هذه المكاسب أو الخسائر فيما يلي:

- مكاسب الحيازة أو خسائر الحيازة التي تحققت خلال السنة.
- التغير في المكاسب أو الخسائر غير المحققة من بداية السنة حتى نهايتها .

النقد، أو ما يوازي النقد المتوقع استلامه من خلال استخدام الأصل، أو صافي مجرى النقد المتدفق المتوقع دفعه لسداد خصم.[1] تتعلق هذه الطريقة بالتدفقات النقدية المستقبلية (داخلة أو خارجة) والتي يمكن الربط بينها وبين عنصر معين أو مجموعة من العناصر التي يراد مقياس قيمتها ويتم قياس القيمة الحالية باستخدام سعر مناسب للعائد لخصم صافي التدفقات المتوقعة (أو الوفورات في التكلفة) والمترتبة على استخدام العنصر المعين لهم.

كما عرفت بأنها إثبات البند بالتدفقات النقدية المخصومة التي يتم الحصول عليها من البند، سواء نتيجة الاستخدام المستمر للبند أو من القيمة التي يتم الحصول عليها عند التخلص منه في نهاية عمره النافع، القيمة القابلة للاسترداد في تحديد الانخفاض في قيمة الأصول. تتميز القيمة الحالية بما يلي:[2]

– يمثل هذا الأساس القيمة الحالية (المخصومة بسعر فائدة معين) لصافي التدفقات المستقبلية المتوقعة من استخدام الأصل. وبالتالي تسليط الضوء على المستقبل، لأنها ترتبط بتصريف (بيع) الأصول أو تسديد الالتزامات، مبنية على حدث متوقع.

– تفترض وحدة النقد الثابتة، ومبدأ التحقق.

– تعتبر القيمة الحالية الأساس الأمثل لتحديد القيمة الجارية للموارد والالتزامات وذلك باعتبارها تتمشى مع أهداف مستخدمي التقارير المالية فيما يتعلق بتقدير التدفقات النقدية المتوقعة.

– حسب هذه الطريقة فإنه في معظم الحالات يصعب قياس القيمة الحالية نظراً لعدم إمكانية الفصل بين ما يترتب على كل أصل من الأصول على حده من تدفقات نقدية وكذلك مشكلة تحديد معدل الخصم الملائم لتحديد القيمة الحالية مما يجعل ذلك ينطوي على الحكم الشخصي بدرجة كبيرة.

4- **القيمة العادلة** Fair value

تبذل الكثير من الجهود سواء من المنظرين في المحاسبة أو الجهات التي تعنى بإصدار المعايير المحاسبية على تحسين أسس وأساليب القياس لشتى بنود عناصر القوائم المالية، للوصول إلى تحقيق مفهوم عدالة القيم المعروضة ضمن القوائم المالية. وللتخلص من الانتقادات التي توجه لأسس القياس المختلفة وإمكانية توحيدها بأساس قياس معين، فقد تم تبني مفهوم القيمة العادلة، كمفهوم له خلفية تاريخية.

4-1 **تعريف القيمة العادلة:** عرفها IASB بأنها المبلغ المتفق عليه بين البائع والمشتري لتبادل سلعة ما برغبة مع إطلاع تام على السوق دون وجود ظروف خاصة بأحد الطرفين تؤثر على عملية البيع. ويقصد بالظروف الخاصة في

[1] أحمد رياحي بلخاوي، **مرجع سبق ذكره**، الجزء الثاني، 2009، ص377، 378، 379.

[2] خالد جمال الجعارات، **مرجع سبق ذكره**، 2014، ص 15.

هذا التعريف أن العملية التبادلية بين الطرفين تكون بحرية تامة ومن دون أي ضغط و لا يكون أحد أطرافها من الأشخاص ذوي العلاقة أي ذوي المصلحة.[1]

كما عرفت بأنها المبلغ الذي يحدد لأداة مالية أو أي بند آخر والذي يمكن مبادلة أصل به أو تسوية التزام بين أطراف على اطلاع وراغبة في عملية تتم على أساس تجاري.[2]

وقد أدخل المعيار المحاسبي رقم 32 "الأدوات المالية: العرض "والمعيار المحاسبي رقم 39 "الأدوات المالية: الاعتراف والقياس ابتداء من سنة 1995 مفهوم القيمة العادلة على كثير من المعايير المحاسبية الدولية.[3] ليتحدد ضمن معيار الإبلاغ المالي الدولي رقم 13 قياس القيمة العادلة (IFRS 13) الذي تم إصداره سنة 2011 تعريف القيمة العادلة بأنها ما يتم الحصول عليه من بيع الأصل أو دفعه لتحويل التزام بموجب عملية منظمة بين مشاركين في السوق في تاريخ القياس وهو ذات التعريف الوارد في المعايير المحاسبية الأمريكية في مضمونه.

من خلال التعاريف يبدو مفهوم القيمة العادلة مخرجا لمشكلة القياس المحاسبي، كما أن العدالة ليست في القيمة المقاسة بحد ذاتها، بقدر ما هي متعلقة بمن يقوم بعملية قياس القيمة، من حيث قياسها بعدالة وتدقيقها بعدالة و مراقبتها بعدالة وعرضها بعدالة، وكل ذلك صفات لأشخاص، وكأن عدالة القيمة هي سلوك شخصي.

2-4 **مرتكزات تحديد القيمة العادلة:** يدور مفهوم القيمة العادلة حول مرتكزات أساسية أهمها ما يلي:[4]

– القيمة التي تمثل الأرقام المعبرة عن شيء تم قياسه.

– الانسان كمحور عملية القياس، حيث أن القيمة المقيسة تعتبر حكما له. ولذلك فالعدالة وهي الصفة التي يجب أن تُوفر في الإنسان حتى تسحب على القيمة.

– رغبة الأطراف المشتركة في تحديد القيمة بإجراء عملية القياس، بعيدا عن الإجبار والإكراه والإلزام والانتهاز والاستغلال والتحيز.

– معرفة الأطراف المشتركة بالقيمة وأنه تم تحديدها بناء على معلومات كاملة تامة شفافة ملاءمة، موثوقة وصادقة بعيدا عن الخداع والغش والتضليل.

---

[1] طارق عبد العال حماد ، **موسوعة المعايير المحاسبية الدولية القياس و التقييم المحاسبي** ، الدار الجامعية ، مصر، 2003 ، ص 258.

[2] محمد أبو نصار، جمعة حميدات، **مرجع ذكره**، 2012، ص 669.

[3] Robert Obert, **Op.cit**, 2006, p 63.

[4] خالد الجعارات، محمود الطبري، **مخاطر القياس المحاسبي وانعكاسها في القوائم المالية**، مجلة كلية بغداد للعلوم الاقتصادية الجامعة العدد الرابع و الثلاثون، 2013، ص ص 241، 242.

– أن يكون هناك عملية تبادلية حقيقية ليست وهمية أو مقصودة أو صورية أو مؤقتة، ويفترض أن تكون هذه العملية التبادلية في السوق كون الأطراف في أفضل حالها تكون فيه .

3-4 **مواضيع القيمة العادلة**: تغطي محاسبة القيمة العادلة مواضيع الأدوات المالية، الاستثمارات العقارية، الإلتزامات التأمينية وعقود التأمين، والأصول الزراعية (محاصيل وموجودات بيولوجية). ويستثني الاستثمارات في أدوات حقوق الملكية مثل الأسهم غير المسعرة في سوق مالي نشط والتي لا يمكن قياس قيمتها بموثوقية، أو التي تكون مشتقات مالية مرتبطة بهذه الأدوات ويجب تسويتها من خلالها، حيث يتم قياس هذه الأدوات بسعر التكلفة بدلا من القيمة العادلة.

4-4 **أساليب قياس القيمة العادلة** Fair Value Measurement: بين مجلس المعايير المحاسبية الدولية أنه يمكن تحديد قياس القيمة العادلة من المصادر خاصة الأدوات المالية كما يلي:[1]

– الأسعار المنشورة في سوق نشط هي أفضل دليل على القيمة العادلة، وتعتبر مأخوذة من سوق نشط إذا كانت الأسعار المعلنة متاحة بسهولة وبشكل منتظم من خلال سوق الأوراق المالية (البورصة) أو تاجر أو وسيط أو جهة منظمة (مثل الجهات الحكومية).

– إذا كانت الأداة المالية غير متداولة في السوق المالي عند إعداد القوائم المالية، يتم اعتبار السعر الذي تم في آخر عملية قبل تاريخ إعداد القوائم المالية هي القيمة العادلة إذا لم يحصل أي تغيير مهم في الظروف الاقتصادية.

– الأصول والالتزامات المالية التي ليس لها قيمة عادلة في سوق نشط، يتم تحديد القيمة العادلة من خلال إحدى وسائل التقييم، مثل نموذج تسعير الخيارات ونموذج خصم التدفقات النقدية مع الأخذ بعين الاعتبار كافة العوامل المؤثرة في تحديد القيمة العادلة.

– يعتبر السعر المحدد في سوق نشط أفضل مقياس للقيمة العادلة.

– إذا لم يتوفر ذلك، يتم تقدير ما إذا كانت القيمة الدفترية قريبة من القيمة العادلة ، وخاصة بالنسبة للبنود مثل الذمم المدينة والدائنة والأدوات المالية ذات معدل فائدة متغير.

– قد تستخدم كذلك طرق أخرى لقياس القيمة العادلة منها الأسعار السوقية المحددة للأدوات المالية المشابهة خدمات التسعير من جهة خارجية، نماذج التسعير الداخلية أو التدفقات النقدية المخصوصة.

رغم كل الإجراءات السابقة، يبقى تحديد القيمة العادلة افتراضيا غير مؤكد، حتى بتطبيق مبادرة استخدام حساب رياضي لحساب سعر سوق افتراضي كقيمة عادلة الذي سيتم عرضه من خلال سلسلة القيمة العادلة (AHypothetical Market Price) في الولايات المتحدة والتي تم تطويرها من قبل هيئة معايير المحاسبة المالية على أن

[1] محمد أبو نصار، جمعة حميدات، **مرجع سبق ذكره**، الطبعة الثانية، 2012، ص ص 669، 670.

تتبعها الشركات لتحديد القيمة العادلة.[1] لذلك زال هذا الأسلوب في القياس في المراحل الأولى للعمل به ومحل الانتقادات المتواصلة، من حيث تحديدها بسهولة من قبل معدي القوائم المالية وقابلتها للفهم من قبل مستخدميها بالإضافة إلى أن العديد من الأصول والخصوم التي سيتم قياسها بالقيمة العادلة لا يوجد لها سوق.

المطلب الثاالث : قياس عناصر قائمة المركز المالي (الميزانية)

من القوائم المالية ذات الغرض العام التي تعكس نتائج النشاطات التي تقوم بها مختلف المؤسسات، هو عرض المعلومات حول المركز المالي للمؤسسة بتلخيص وضعية المؤسسة دوريا في جدول يسمى الميزانية **وهي** القائمة الأساسية التي ولدت مع نظام القيد المزدوج منذ القرن الخامس عشر. وقد أدى تطور محاسبة التكاليف* والمحاسبة الإدارية بكثير من المؤسسات إلى تطوير شكل الميزانية وترتيب عناصرها تبعا لمتطلبات الطلب عليها. ويتم من خلال القوائم المالية تجميع وتصنيف الآثار المالية للعمليات والأحداث بناء على خصائصها الاقتصادية، ويعرف هذا التصنيف بعناصر القوائم المالية.

1- **الميزانية والمبادئ المحاسبية لعرضها**

تظهر الخطوط الرئيسية لعرض الميزانية حسب المعايير المحاسبية الدولية من خلال ما تضمنه الإطار المفاهيمي من مفاهيم لعناصرها، وما تضمنه المعيار المحاسبي الدولي الأول "عرض القوائم المالية" المتمثل في محددات شكل الميزانية، الحد الأدنى من مكونات العناصر التي تتضمنها واستعمال مفهوم الجاري وغير الجاري للتمييز بين عناصر الميزانية وترتيبها.

1-1 **تقديم الميزانية:** تظهر الميزانية في شكل جدول أساسي يعرض الوضعية المالية للمؤسسة في لحظة معينة والتي يتم قياسها بالفرق بين كل أصول المؤسسة وكل خصومها (الالتزامات واجبة التسديد). ويعني ذلك قياس القيمة الصافية التي تعود للملاك الممثلة في الأموال الخاصة، وكل عملية جديدة تؤدي إلى تغيير في وضعية المؤسسة يحدث عددا من التغييرات داخل عناصر الميزانية.

---

[1] هوام جمعة، **مدى ملائمة القيمة العادلة للتقرير المالي**، الملتقى الوطني حول المؤسسة على ضوء التحولات المحاسبية الدولية-جامعة باجي مختار ، عنابة الجزائر، 21/ 22 نوفمبر 2007 ، ص 3.

* **محاسبة التكاليف**: فرع من فروع المحاسبة يهتم بتجميع ومعالجة المعلومات المالية للوصول إلى تكلفة الانتاج، إما بشكل إجمالي أو لكل وحدة من وحداته، وهذا النوع من المحاسبة يستخدم في التخطيط والرقابة داخليا وإعداد التقارير المالية للإدارة أو لأطراف خارجية.

فهي إذن قائمة تلخص فيها الأصول والخصوم (الديون) والأموال الخاصة للمؤسسة عند تاريخ إقفال الحسابات.[1] ووفقا للمعيار المحاسبي الدولي الأول "عرض القوئم المالية"، تعد الميزانية المكون الرئيسي في القوائم المالية، فهي عبارة عن بيان بالمركز المالي الذي يوضح الأصول والخصوم وحقوق الملكية في نقطة زمنية معينة كما تعكس الوضع المالي للمؤسسة بما يتفق مع المحاسبة التي تم إعداد القوائم المالية على أساسها.[2]

2-1 **المبادئ الأساسية لعرض الميزانية:** لم يفرض المعيار المحاسبي الأول شكلا معينا لعرض الميزانية ولكنه يفضل استعمال شكل القائمة على استعمال شكل الحساب. مع الإشارة إلى بعض المبادئ التي يجب احترامها وهي:[3]

- الفصل بين الممتلكات والالتزامات والأموال الخاصة.

- على كل مؤسسة أن تعرض ميزانيتها على أساس الفصل بين العناصر الجارية وغير الجارية، وعندما يتعذر على المؤسسة ذلك ويكون أمامها عرضا آخر ملائما فيجب أن يتم تصنيف الأصول والخصوم حسب سيولتها.

- يصنف الأصل كأصل جاري عندما يمثل الأصل نقدية أو ما في حكمها ولا توجد قيود على استعماله، ويكون من المتوقع أن يتحقق أو يتم الاحتفاظ به للبيع أو الاستهلاك خلال الدورة. أي الاحتفاظ به بشكل أساسي لأغراض المتاجرة. باقي الأصول الأخرى تصنف ضمن الأصول غير الجارية.

- تصنف الخصوم على أنها خصوم جارية عندما يتوقع تسويته أثناء دورة التشغيل العادية للمؤسسة، ويستحق السداد (أو التسوية) خلال 12 شهرا من تاريخ إقفال الدورة. أما باقي الخصوم الأخرى تصنف ضمنا للخصوم غير الجارية.

- اعتبار السنة المالية كمعيار للتمييز (بالنسبة للأصول والخصوم) بين العناصر الجارية وغير الجارية.

- عرض القيم في شكل مقارنة على الأقل لسنة سابقة، لمساعدة المستخدم على مقارنة القيم الحالية بقيم السنوات السابقة

2- جوانب سلبية لقائمة الميزانية

بالرغم من الفوائد العديدة للميزانية إلا أن هناك محددات تؤثر على قدرة الميزانية في تمثيل الواقع المالي الفعلي للمؤسسة في وقت محدد ومن هذه الجوانب ما يلي:[4]

---

[1] Jean-François. des Robert et autres, **Normes IFRS et PME: Système comptable de convergence entre normes comptables françaises et standards de l'IASB,** Dunod, Paris, 2004, p 133.

[2]- طارق عبد العال حماد، **مرجع سبق ذكره**، الجزء الأول، 2004، ص 111.

[3] Wolfgang Dick et Piera Frank Missonier, **Op.cit** , 2006, p 4

[4] محمد أبو نصار، د جمعة حميدات، **مرجع سبق ذكره**، الطبعة الثانية، 2012، ص 32.

2-1 **التعبير عن معظم الأصول والالتزامات بمبالغ التكلفة التاريخية:** في حين أن المعلومات الواردة في الميزانية ذات موثوقية مرتفعة ولكنها موضع انتقاد كونها لا تعتبر ملائمة لعدم إدراجها بالقيمة العادلة الجارية، وبالتالي فإن معظم الأصول تكون مدرجة بأقل من قيمتها، الأمر الذي قد يولد احتياطات سرية غير ظاهرة.*

2-2 **التقديرات والحكم الشخصي:** تتضمن الميزانية العديد من البنود المعبر عنها من خلال التقدير والحكم الشخصي ومن الأمثلة على ذلك، تقدير الديون الممكن تحصيلها والعمر الانتاجي للأصول طويلة الأجل وقيمة المخزون الظاهرة في الميزانية.

2-3 **عدم شمولية الميزانية على بعض البنود المالية التي يصعب قياسها بموضوعية:** قد لا تتضمن الميزانية بعض البنود والتي تمثل أصولا تولد منافع مستقبلية للمؤسسة نظرا لصعوبة قياس قيمها بموضوعية وبشكل موثوق، من أمثلتها قياس قيمة الموارد البشرية والتي تمثل في بعض الصناعات أهم الموارد الاقتصادية لاعتمادها على مهارة العنصر البشري كالصناعات التكنولوجية، بالإضافة إلى بعض الأصول غير الملموسة التي يصعب قياسها مثل السمعة والتفوق في الأبحاث.

3- قياس عناصر الأصول

الأصل asset هو ملكية، مورد (مراقب من طرف المؤسسة) تنتظر منه منافع اقتصادية مستقبلية، كنتيجة لأحداث ماضية وله قيمة إيجابية بالنسبة للمؤسسة** وميزة المنفعة الاقتصادية المستقبلية هي طاقة الأصل في المساهمة بشكل مباشر أو غير مباشر في تحقيق تدفقات الخزينة لصالح المؤسسة.[1]

عند قياس قيمة أصل معين من أصول المشروع توجد أمام المحاسب مقاييس مختلفة لقياس هذه القيمة تؤدي كل منها إلى نتيجة تختلف عن النتائج المتحققة بالبدائل الأخرى، فمثلا عند تحديد تكلفة الأصل في حال وجود تضخم هناك عدة بدائل يمكن من خلالها تحديد تكلفة الأصل، منها التكلفة التاريخية والتكلفة الاستبدالية ومحاسبة المستوى العام للأسعار. وعند اختيار أي بديل من تلك البدائل لا توجد هناك أي قوانين إلزامية في اختيار أي بديل منها بل يخضع اختيار البديل إلى الاجتهاد الشخصي حيث يستطيع المحاسب اختيار طريقة القياس إما بناءً على التكلفة التاريخية أو تكلفة الاستبدال أو محاسبة المستوى العام للأسعار.

---

*في إطار التوجه نحو محاسبة القيمة العادلة، يتطلب معيار المحاسبة الدولي رقم 39، تقييم معظم الأدوات المالية بالقيمة العادلة، كما يتطلب معيار المحاسبة الدولي رقم 40 قياس الممتلكات الاستثمارية كالعقارات بالقيمة العادلة.

** **مراقبة أصل**: امتلاك الأصل وسلطة الحصول على منافعه الاقتصادية المستقبلية مع ملاحظة أنه في ظروف معينة، تظهر عناصر ضمن أصول المؤسسة في حين هي ليست ملكيتها (مثل العقود الإيجارية).

[1]Wolfgang Dick et Piera Frank Missonier, **Op.cit** , 2006, p.

3-1 **القياس الأولي لعناصر الأصول غير الجارية:** تقاس قيمة البند بقيمة استبدال الشيء بالنسبة لغيره من الأشياء ونظرا لتعذر قياس قيمة الأشياء بالنسبة لبعضها البعض فقد استخدمت النقود لقياس قيمته. ومفهوم تقييم أصول المؤسسات، هو محاولة الوصول إلى القيمة المالية لها.

وطبقا للقاعدة العامة لتقييم الأصول، فإن هذا النوع من التثبيتات العينية والمعنوية يدرج في الحسابات كأصل إذا كان من المحتمل أن يؤول منة هذا منافع اقتصادية مستقبلية مرتبطة به إلى المؤسسة، وتكون تكلفة هذا الأصل من الممكن تقييمها بصورة صادقة.[1] وحسب المعاير المحاسبي الدولي رقم 16 الممتلكات والمصانع والمعدات، فإنه يعتمد في التقييم الأولي أو المبدئي للأصول الثابتة العينية على التكلفة الحالية لتملك الأصل، وهي التكلفة التاريخية للأصل.
أما الأصول غير الملموسة (المعنوية) فهي أصول قابلة للتحديد غير نقدية وغير مادية مراقبة ومستعملة من طرف المؤسسة في إطار أنشطتها العادية.[2] وقد برزت أهمية هذه الأصول مع التحول إلى اقتصاديات المعرفة وتزايد الاستثمار فيها بشكل واضح، لذلك خصص لها المعيار المحاسبي رقم 38 الأصول غير الملموسة المتضمن متطلبات القياس المحاسبي لها والاعتراف بها التي حددها المعيار في الحالتين المواليتين:[3]
– إذا كان من المحتمل أن المنافع الاقتصادية المستقبلية المتعلقة بالأصل ستتدفق على المؤسسة. ويجب على المؤسسة تقييم احتمال تدفق المنافع الاقتصادية المستقبلية باستخدام افتراضات معقولة ومدعومة تمثل أفضل تقدير للإدارة لمجموعة الظروف الاقتصادية التي ستبقى على مدى العمر النافع للأصل.
– إذا كان من الممكن قياس تكلفة الأصل بشكل موثوق به. ويجب أن يقاس الأصل غير الملموس مبدئيا بمقدار تكلفته. وتضم التكلفة سعر الشراء بما فيها الرسوم الجمركية على الواردات في حال الاستيراد، وضرائب المشتريات غير المستردة وأي إنفاق آخر لجعل الأصل قابلا للاستخدام، مثل الرسوم المهنية للخدمات المهنية، ويتم خصم أية خصومات وحسومات تجارية للتوصل إلى التكلفة.

ويقاس الأصل غير الملموس الممتلك في عملية دمج لمؤسسات الأعمال وفقا لقيمته العادلة في تاريخ الامتلاك حسب معيار الإبلاغ المالي الدولي IFRS3 اتحاد الشركات.[4] حيث تعتبر القيمة العادلة للأصل غير الملموس القابل

---

[1] كتوش عاشور، المحاسبة العامة، **أصول ومبادئ وآليات سير الحسابات وفقا للنظام المحاسبي المالي**، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 2011، ص ص 93، 94.

[2] **المرجع السابق**، 2011، ص 94.

[3] المعيار المحاسبي الدولي رقم 38.

[4] حسين القاضي، مأمون حمدان، **المحاسبة الدولية ومعاييرها، مرجع سبق ذكره**، 2008, ص 167.

للتمييز بشكل مستقل في تاريخ اقتنائه هي أساس القياس في كل من معايير المحاسبة لدولية، وأن الاختلاف في القياس والإفصاح ينحصر في مرحلة ما بعد الاقتناء.

3-2 **القياس اللاحق بعد الاعتراف الأولي للأصول غير الجارية (إعادة التقييم)**: عرض المعيار 16 الممتلكات والمعدات في الفقرة 29 منه أن تختار المؤسسة بين نموذجين كسياسة محاسبية يمكن تطبيقها علي كل بنود الأصول غير الجارية هما :[1]

– نموذج التكلفة الذي يظهر بند الممتلكات والمصانع والمعدات بالتكلفة ناقصا مجموع الاهتلاكات وأية خسائر متراكمة من انخفاض القيمة. وبعد الاعتراف المبدئي للأصل، تقيم وفقا لسعر السوق أو بالقيمة الاستبدالية بعد خصم الاهتلاكات وخسائر القيم في حالة هبوط في قيمتها السوقية.

– نموذج إعادة التقييم الذي يقضي بظهور البند السابق بعد الاعتراف المبدئي للأصل بمبلغ إعادة التقييم الذي يساوي القيمة العادلة وفقا لسعر السوق أو بالقيمة الاستبدالية بعد خصم الاهتلاكات بتاريخ إعادة التقييم ناقصا مجموع الاهتلاكات المتراكمة وخسائر القيم في حالة هبوط في قيمتها السوقية..

ويجب أن تتم إعادة التقييم على أساس منتظم بشكل كاف بحيث لا تختلف القيمة المسجلة بشكل كبير عن تلك التي يمكن أن تحدد باستخدام القيمة العادلة بتاريخ إعداد الميزانية. وتعتبر هذه الفقرة واحدة من أهم فقرات هذا المعيار، بحيث تساهم في تقريب القوائم المالية من الواقع. وقد حدد هذا المعيار أن القيمة العادلة لبنود الأصول الثابتة تعبر عن القيمة السوقية والتي تقدر عادة بمعرفة الخبراء المتخصصين في التقييم والتثمين، وفي حالة عدم وجود دليل علي القيمة السوقية بسبب الطبيعة المتخصصة للأصل أو بسبب ندرة تداوله إلا كجزء من نشاط مستمر، يتم التقييم علي أساس العائد أو التكلفة الاستبدالية بعد خصم الاهتلاك المتراكم.[2]

كما حدد هذا المعيار أيضا أن تكرار إعادة التقييم تعتمد علي حدوث تغير في القيمة العادلة لبنود الأصول الثابتة المعاد تقييمها بحيث يصبح الاختلاف بين القيمة الدفترية والقيمة العادلة جوهري، وبالتالي فإنه يتم إعادة التقييم سنويا للأصول التي تتسم بحدوث تغيرات هامة وسريعة في قيمتها سنوية، أما باقي الأصول الثابتة الأخرى فقد يكون من الضروري إعادة تقييمها مرة واحدة كل ثلاث أو خمس سنوات، وأنه إذا تم إعادة تقييم أحد البنود في مجموعة الأصول الثابتة فإنه يجب إعادة تقييم كل بنود التي ينتمي إليها الأصل.[3]

---

[1] Paul Pacter **IFRS as global standards**: a pocket guide, IFRS Foundation publications, 2015, pp 183, 184.
[2] www.iasplus.com, IAS 16 ,Pars 31, 32, 33.
[3] IAS 16, **Op.cit** , Pars. 34

وبالنسبة لنتيجة إعادة التقييم فقد حدد هذا المعيار أنه يجب إضافة الزيادة في القيمة الناتجة عن إعادة التقييم إلي حقوق المساهمين تحت مسمي فائض إعادة التقييم. وبالنسبة للإفصاح عن إتباع أساس القيمة العادلة، فقد ألزم هذا المعيار المؤسسة في حالة اختيارها لهذا الأساس أن تفصح عن المعلومات التي تساعد مستخدمي القوائم المالية علي تفسيرها والاستفادة منها.[1]

مما تقدم يتضح أن التقييم يعتمد على معلومات تاريخية وقيم دفترية حالية وتوقعات اقتصادية مستقبلية وفرضيات مختلفة، ومن ثم فإنه ينطوي على عنصر التقدير والاجتهاد، ولذلك كان من الضروري أن تتضمن نتائج التقييم تقديرات مختلفة مبنية على فرضيات متنوعة تأخذ العديد من الأمور المحاسبية بعين الاعتبار.

4- قياس عناصر الخصوم

الخصم هو التزام في ذمة المؤسسة ناشئ عن أحداث سابقة من المتوقع أن يتطلب سداده في شكل تدفقات نقدية خارجة من الموارد التي تمتلكها المؤسسة والمحتوية على منافع اقتصادية.

تعد القيمة الحالية للمبالغ التي ينتظر دفعها الأساس الذي ينبغي أن يتبع في قياس الخصوم النقدية المسجلة في القوائم المالية، ففي حالة الخصوم قصيرة الأجل تتمثل القيمة الحالية في قيمتها الإسمية غير المخصومة، أما في حالة الخصوم طويلة الأجل فتتمثل القيمة الحالية في المبالغ التي ينتظر دفعها مخصومة إلى التاريخ الجاري على أساس معدل الخصم. وفي حالة قياس الخصوم غير النقدية بعد نشأتها فتتم بالأسعار التي حددتها المؤسسة في العمليات التي نشأت بمقتضاها هذه الخصوم وإظهارها في القوائم المالية حتى يتم سدادها.[2]

المطلب الرابع: قياس عناصر النتيجة ضمن قائمة الدخل

للنتيجة المحاسبية السنوية أثر على تغير الأموال الخاصة، فهي تعكس المبلغ الصافي المحقق أو المستهلك من ثروة المؤسسة من نشاطها أو من أحداث أخرى وقعت بين تارخين للاقفال، فهي تقيس الأداء الاقتصادي للمؤسسة. فكل المستعملين للقوائم المالية يحتاجون إلى أكبر كمية من المعلومات حول مكونات النتيجة والتي توفرها قائمة حساب النتائج في النظام المحاسبي المالي.

---

[1] IAS 16,Pars.,36.

[2] رولا كاسر لايقة، **القياس والإفصاح المحاسبي في القوائم المالية للمصارف ودورها في ترشيد قرارت الاستثمار**، بحث معد لنيل درجة الماجستير، محاسبة مصرفية، جامعة تشرين، سوريا، 2007، ص ص 48، 49.

1- تقديم قائمة الدخل

هناك عدة مصطلحات بديلة تستخدم للدلالة على قائمة الدخل منها قائمة العمليات أو قائمة الأرباح والخسائر أو حساب النتائج الذي اعتُمد في النظام الفرنسي وكذلك النظام المحاسبي المالي في الجزائر، ومع ذلك فالعنوان الأكثر شيوعا هو قائمة الدخل.* وضمن المعايير المحاسبية الدولية تعتبر قائمة الدخل القائمة الأساسية الثانية التي يجب عرضها ضمن مجموعة القوائم المالية التي تقوم المؤسسة بإعدادها والتي يركز عليها مستخدمو القوائم المالية في اتخاذ القرارات الاقتصادية. ومنه، تظهر أهمية طريقة عرض هذه القائمة ومحتواها. والتي لا ينظر إليها على أنها مؤشر عن الأداء المالي للمؤسسة عن فترة زمنية معينة فحسب، بل يعتبر توصيل مباشر للأحداث التشغيلية التي ظهرت منذ فترة معينة، بحيث يتم الإفصاح عن المعلومات بشكل يسهل التنبؤ بنفس الحدث في الفترة الزمنية المستقبلية.

2- قياس عناصر النتيجة

ينظر إلى النتيجة على أنها أساس لاحتساب الضريبة، ومحدد لسياسات توزيعات الأرباح، ودليل للاستثمار وصنع القرار، وعنصر مهم للتنبؤ. وتعتبر النتيجة المحاسبية* أو النتيجة بالكلفة التاريخية الناتجة عن فرق بين الإيرادات المتحققة من صفقات الفترة والكلف التاريخية المناظرة لها محددا للممارسات المحاسبية باعتبار أنها تبنى على صفقات حقيقية وبالتالي يمكن التحقق من صحتها كما يحققها معيار الحيطة والحذر عند قياس الدخل والإبلاغ عنه، اعتمادا على مبدأ الاعتراف بالإيراد ومبدأ المقابلة. وتحديد مفهوم المحافظة على رأس المال.

2-1 **مبدأ الإيراد:** يرتكز مبدأ الإيراد على ثلاث عناصر أساسية مهمة في النظرية المحاسبية، وهي:

2-1-1 **تعريف الإيراد والمصروف:** عرفت نشرة المصطلحات المحاسبية عناصر الإيراد بأنه يتحقق من بيع السلع وتقديم الخدمات، ويقاس بالمبلغ المطلوب دفعه من قبل الزبائن والعملاء المستأجرين مقابل السلع والخدمات المقدمة لهم، كما أنه يتضمن كافة المكاسب من بيع أو مبادلة الموجودات (عدا المخزون) والفوائد وتوزيعات الأرباح المكتسبة عن الاستثمارات وأي زيادات أخرى في حقوق المالكين عدا تلك الناتجة من توزيعات رأس لمال والتعديلات عليه.[1]

---

* **قائمة الدخل (جدول حساب النتائج)**: استعمل هذا المصطلح في هذه الأطروحة بدل مصطلح أي مفهوم آخر باعتبار أن الدخل هنا يعني الأرباح وهو المفهوم لذي يتوافق مع ترجمة المفهوم الذي ورد في المعايير المحاسبية الدولية (Income Statement)، لأنه يعكس المحتوى والهدف من هذه القائمة والمفهوم المستعمل في النظام المحاسبي المالي scf في الجزائر هو جدول حساب النتائج.

* يمكن وصف النتيجة المحاسبية المبنية على المعلومات التاريخية لفترة معينة بأنها النتيجة بعد الحدث، أو النتيجة الدورية، أما النتيجة بالقيمة الحالية أو النتيجة الاقتصادية، المتوقع تراكمها على مدى الزمن المخطط للمؤسسة، فهي تيجة قبل الحدث، التي تعكس التوقعات بشأن مجرى النقد المستقبلي.

[1]Accounting Terminology Bulletin No 2, Proceeds, **Revenue, Income, Profit and Earnings**, New York, American Institute of Certified Public Accountants, 1955, p 2.

أما المصروف فقد عرفه الإطار المفاهيمي لمجلس معايير المحاسبة الدولية بأنه نقصان في المنافع الاقتصادية خلال الفترة المحاسبية على شكل تدفقات خارجة أو استنفاذ الأصول أو تكبد التزامات، وتؤدي المصاريف إلى نقصان في حق الملكية خلافا لتلك المتعلقة بالتوزيعات إلى المالكين.[1]

2-1-2 **قياس الإيراد:** يتم قياس الإيراد على أساس قيمة السلع والخدمات التي يتم مبادلتها في صفقات مستقلة وتتمثل هذه القيمة إما بصافي النقد الموازي أو القيمة الحالية المخصومة للنقد المستلم،* أو الذي يتم استلامه من الزبائن مقابل حصولهم على السلع والخدمات. (وبالنسبة للصفقات غير النقدية فإن قيمة التبادل توضع مساوية لقيمة السوق العادلة للشئ الذي تم التخلي عنه أو استلامه أيهما أكثر سهولة ووضوحا عند الاحتساب).[2]

3-1-2 **توقيت الاعتراف بالإيراد:** حسب الإطار الفكري للمعايير المحاسبية ومعايير الإبلاغ المالي الدولية فإنه يتم يتم الاعتراف بالإيرادات كأحد عناصر قائمة حساب النتيجة عندما تحدث زيادة في المنافع الاقتصادية المستقبلية والتي يصاحبها زيادة في أحد عناصر الأصول أونقص في أحد الالتزامات والتي يمكن قياسها بشكل يمكن الاعتماد عليه.[3]

2-2 **مبدأ المقابلة:** يعني هذا المبدأ أنه يجب الاعتراف بالمصاريف في نفس الفترة التي يعترف بها بالإيرادات، أي يتم الاعتراف بالإيراد طبقا لمبدأ الإيراد ثم يتم الاعتراف بالمصاريف المصاحبة لهذا الإيراد، بحيث يرتبط السبب بالنتيجة. إما بالمقابلة المباشرة للكلفة المحققة (المستنفذة) مع الإيراد مثل مقابلة كلفة السلعة المباعة مع سعر بيعها، أو المقابلة المباشرة للكلفة المحققة (المستنفذة) مع الفترة، أو توزيع الكلف على فترات المنفعة مثل الاهتلاكات، أو كافة الكلف الأخرى كمصاريف متعلقة بالفترة التي تحصل فيها ما لم يتم تبرير استفادة الفترات المستقبلية والتي تحمل على فتراتها مثل مصاريف الإعلانات. ومن الناحية العملية تحدث المقابلة بين الإيرادات والمصاريف ضمن مرحلتين هما:[4]

– المرحلة الأولى : تتم رسملة التكاليف كموجودات ممثلة لمجموعة من الخدمات أو المنافع المحتملة.

– المرحلة الثانية: يتم شطب جزء من كل موجود كمصروف للاعتراف بجزء من الخدمات المحتملة التي استنفذت في عملية توليد الإيراد خلال فترة معينة. ولذلك فإن المحاسبة على أساس الاستحقاق وليس المحاسبة على الأساس النقدي هي التي تتضمن مبدأ المقابلة في ضوء الرسملة أولا ثم التوزيع ثانيا.

---

[1] وليد ناجي الحيالي، **مرجع سبق ذكره**، 2007، ص 197.

أي خصم نقدي أو خصومات أخرى من المبالغ المثبتة، مثل خسائر الديون المعدومة، تمثل تعديلات ضرورية لاحتساب صافي النقد الحقيقي الموازي أو القيمة الحالية المخصومة للمطالب النقدية والتي يجب أن تطرح عند احتساب الإيراد، لأن هذا التفسير يتعارض مع وجهة النظر التي تعتبر الخصم النقدي وخسائر *الديون المعدومة كمصاريف

[2] أحمد محمد نور، **مرجع سبق ذكره**، 2003، ص 76.

[3] Paul Pacter **IFRS as global standards**: **op. cit**, 2015, p 185.

[4] أحمد رياحي بلخاوي، **مرجع سبق ذكره**، الجزء الأول، 2009، ص 336.

3-2 **مبدأ مفاهيم المحافظة على رأس المال:** كان الاهتمام الأساسي للمحاسبة خلال مطلع القرن التاسع عشر هو تطوير نظرية يمكنها مكافحة مخالفات الشركات التي كانت تحدث في ذلك الوقت، فظهر مفهوم المحافظة على رأس المال، الذي تطور من المحافظة على رأس المال المستثمر إلى المحافظة على القدرة الإنتاجية المادية للشركة، ثم المحافظة على رأس المال الحقيقي، وتعتبر وجهة النظر الأخيرة، بشكل أو بآخر توسيعا لمفهوم الدخل الاقتصادي الذي يرى أنه لا يمكن أن تكون هناك زيادة في الثروة إلا إذا كان حامل السهم أو الشركة في حالة أفضل نهاية الفترة مما كانت عليه في بدايتها.[1]

2-3-1 **تعريف المحافظة على رأس المال:** يعرف الإطار المفاهيمي لمجلس معايير المحاسبة الدولية رأس المال، بأنه المساهمات الخارجية للمشاركين في الأموال الخاصة للمؤسسة وقد تكون هذه المساهمات عينية أو نقدية. كما ينتهي نص الإطار المفاهيمي في الفقرة 102 بعرض المفهوم العام لرأس المال من خلال الحفاظ على القيمة المالية لرأس المال (عندما يرتبط رأس المال بالأصول الصافية)، والحفاظ على القيمة المادية لرأس المال (عندما يرتبط رأس المال بالطاقة الانتاجية). ويعني مفهوم المحافظة على رأس المال عدم المساس به والمحافظة عليه من التآكل Capital Erosion.

2-3-2 **أنواع المحافظة على رأس المال:** هناك نوعان من مفاهيم المحافظة على رأس المال كما ورد في الأدبيات المحاسبية ولإطار المفاهيمي لمجلس معايير المحاسبة الدولي هما المحافظة على رأس المال المالي و المحافظة على رأس المال المادي، يختلفان من عدة نواحي.

جدول رقم (III – 1) مقارنة بين المفهوم المالي لرأس المال والمفهوم المادي لرأس المال

أساس المقارنة	المحافظة على رأس المال المالي Maintenance of Financial Capital	المحافظة على رأس المال المادي Physical Capital Maintenance
1- المفهوم	ويطلق عليه أحيانا برأس المال الإسمي أو القوة الشرائية الثابتة أو رأس المال النقدي وهو المفهوم السائد في المحاسبة، أي المفهوم التقليدي للمحافظة على رأس المال حيث يعني رأس المال صافي الأصول أو حقوق الملكية. لا يوجد أسلوب محدد من أساليب القياس مستخدم كأساس لقياسه، ولكنه في الغالب يقوم على مفهوم الكلفة التاريخية.	ويطلق عليه بمفهوم المحافظة على رأس المال الإنتاجي او العيني ويمثل القدرة التشغيلية أو الطاقة الإنتاجية للمؤسسة. وتعتبر التكلفة الجارية هي أساس قياس رأس المال المادي، ويمكن أن يتم قياس التكلفة الجارية إما بتكلفة الاستبدال Replacement Cost أو القيمة السوقية Market Value. وكذلك بالقيمة الحالية للتدفقات النقدية المستقبلية المخصومة.
1- اكتساب الربح	إذا كان المبلغ المالي او النقدي لصافي الأصول	يكتسب الربح إذا كانت الطاقة الانتاجية المادية أو

[1] ريتشارد شويدر، وآخرون، **مرجع سبق ذكره**، 2010، ص 28.

	في نهاية الفترة يزيد عن المبلغ لصافي الأصول في بداية الفترة بعد استبعاد أية توزيعات للمالكين وأية مساهمات منهم.	القدرة التشغيلية للمنشأة في نهاية الفترة تزيد عن الطاقة الانتاجية المادية في بداية الفترة بعد استبعاد أية توزيعات للمالكين وأية مساهمات منهم أثناء الفترة.
2- أساس القياس.	لا يتطلب استخدام مفهوم محدد (يعتمد على رأس المال المراد الحفاظ عليه).	استخدام التكلفة الجارية (مبلغ النقد المفترض دفعه للحصول على نفس الأصل أو ما يماثله في الوقت الحالي).
3- أثر التغير في الأسعار على الأصول والمطلوبات.	تعتبر الزيادة في أسعار الأصول أرباحا مباشرة (مكتسب حيازة) وعند اتباع التكلفة التاريخية يعترف بها كأرباح عند التخلص من الأصل (بيع أو مبادلة).	التغيرات في الأسعار المؤثرة على أصول أو التزامات المؤسسة وتعتبر تغيرات في قياس الطاقة الانتاجية وتعالج كتعديلات للحفاظ على رأس المال وتعتبر جزءا من حقوق الملكية وليس ربحا.
4-كيفية الحفاظ على رأس المال.	يمثل رأس المال صافي الأصول (حقوق الملكية) وتكون المحافظة عليه من خلال المحافظة النقدية لرأس المال مقاس بوحدات من النقود، أو بالمحافظة على القدرة الشرائية العامة للنقود مقاس بوحدات من نفس القدرة الشرائية.	يمثل رأس المال الطاقة الانتاجية (مثل الوحدات المنتجة يوميا). وتكون المحافظة عليه من خلال المحافظة على الطاقة الإنتاجية أي رأس المال العيني مقاس بوحدات من النقود، أو من خلال المحافظة على الطاقة الانتاجية في ضوء القدرة الشرائية العامة أي لرأس المال العيني مقاس بوحدات من نفس القدرة الشرائية العامة.

المصدر تم إعداد الجدول بالاعتماد على المراجع: – محمد أبو نصار، جمعة حميدات، **مرجع سبق ذكره**، الطبعة الثانية، 2012، ص 14. - خالد جمال الجعارات، **مرجع سبق ذكره**، 2014، ص15 - Robert Obert, **Op.cit**, 2006, p 67

يعتبر مفهوم الحفاظ على رأس المال مرجعا لتحديد الربح وذلك بالربط بين مفاهيم رأس المال والربح، يتحدد مفهومه على كيفية تعريف المؤسسة لرأس المال الذي تسعى للحفاظ عليه، بحيث يتم اختيار مفهوم رأس المال المناسب للمؤسسة على أساس احتياجات المستخدمين لقوائمها المالية. ويترتب على اختيار المفهوم المناسب لرأس المال والمحافظة عليه، اختيار أساس القياس المناسب الذي يحقق مفهوم رأس المال المختار وفي هذا الصدد يشير الإطار الفكري للمعايير المحاسبية الدولية إلى أن اختيار مفهوم رأس المال العيني يحتم على المؤسسة استخدام التكلفة الحالية كأساس لقياس عناصر القوائم المالية، في حين أن اختيار مفهوم رأس المال المالي يتطلب اختيار أساس قياس يتناسب مع مفهوم رأس المال المالي الذي ينبغي المحافظة عليه، أي رأس المال المالي الاسمي، أو رأس المال المالي الجاري.

بدراسة كل هذه المفاهيم المتعلقة بالقوائم المالية وأسس إعدادها، وأيضا ما تضمنته من خصائص نوعية تتبين قيمة المعلومة المالية في القوائم المالية وأهميتها في اتخاذ القرارات الاقتصادية من طرف المستخدمين لها.

المبحث الثالث: وظيفة الإفصاح المحاسبي

يعد الإفصاح المحاسبي في القوائم المالية الختامية قاعدة ارتكازية للنظرية المحاسبية والممارسات المحاسبية، ويؤكد ذلك إصدار لجنة معايير المحاسبية الدولية أول معيار محاسبي عام 1975 بعنوان (الإفصاح عن السياسات المحاسبية) بما للسياسات المحاسبية المتبعة من طرف المؤسسة من أهمية في الممارسة العملية، إذ يعد الإفصاح عن المعلومات الضرورية ذات الصلة بالقوائم المالية مكملا للإفصاح عن السياسات المحاسبية، بالإضافة إلى اهتمام التشريعات والقوانين في معظم دول العالم بتنظيم نماذج للإفصاح المحاسبي التي يجب على مؤسساتها الالتزام بها عند إعداد القوائم المالية.

المطلب الأول: مفهوم ومحددات وضوابط الإفصاح المحاسبي

عند تقديم مفهوم الإفصاح المحاسبي، لابد من التمييز بين المستخدمين أي وجود مستخدمين داخليين يقود إلى إفصاح داخلي موجه بالدرجة الأولى إلى إدارة المؤسسة، حيث يتم توصيل المعلومات إلى مستخدميها بدون أية صعوبة، مما يسهل الاتصال المباشر بين الإدارة والمحاسب، ووجود المستخدمين الخارجيين يقود إلى الإفصاح الخارجي الذي يرتبط بضرورة إعداد قوائم مالية ملحقة بمعلومات تفسيرية.

هناك من يرى أنه من الصعب وضع مفهوم محدد للإفصاح المحاسبي يُرضي جميع المستخدمين بل ومن المستحيل أن يتفق المحاسبون على إطار محدد للإفصاح، لذلك لابد من الأخذ بعين الاعتبار الاعتماد على الهدف من إعداد القوائم المالية والفئة المستفيدة منها.

1- ماهية الإفصاح المحاسبي

يصعب الوصول إلى مفهوم عام وموحد للإفصاح الذي يحقق لكل طرف من هذه الأطراف رغباته واحتياجاته الكاملة في هذا المجال، لذلك كانت الحاجة لوضع إطار عام يضمن التوفيق بين وجهات نظرهم وبشكل يوفر حدا أدنى من الإفصاح المرغوب فيه وبكيفية تحقق المصالح الرئيسية لتلك الأطراف.[1]

وعلى هذا الأساس، يعرف البعض الإفصاح المحاسبي على أنه "عملية إظهار المعلومات المالية سواء كانت كمية أو وصفية في القوائم المالية أو في الهوامش والملاحظات والجداول المكملة في الوقت المناسب، مما يجعل القوائم

[1] زيود لطيف وآخرون، "**الإفصاح المحاسبي في القوائم المالية للمصارف وفقاً للمعيار المحاسبي الدولي رقم1**"، مجلة جامعة تشرين للدراسات والبحوث العلمية – سلسلة العلوم الاقتصادية والقانونية– سوريا، المجلد (28) العدد (2)، 2006، ص 1.

المالية غير مضللة وملائمة لمستخدمي القوائم المالية من الأطراف الخارجية والتي ليس لها سلطة الاطلاع على الدفاتر والسجلات للشركة".[1]

– ومن جهة أخرى تم تعريف الإفصاح المحاسبي على أنه : "إظهار كافة المعلومات التي تؤثر في موقف مُتخذ القرار المتعلق بالوحدة المحاسبية وهذا يعني أن تظهر المعلومات في القوائم أو التقارير المحاسبية بلغة مفهومة للقارئ دون أي لبس أو تضليل".[2]

من التعاريف السابقة، يتضح أن الإفصاح المحاسبي يعتبر من أدوات الاتصال الذي بدونه لن تكون هناك فائدة من مخرجات النظام المحاسبي. كما ركزت التعاريف على ضرورة إظهار المعلومات بشكل يعكس حقيقة وضع المؤسسة دون تضليل، بحيث يستطيع مستخدم هذه المعلومات الاعتماد عليها في اتخاذ القرار السليم، إلا أنها اختلفت فيما بينها حول كمية ومقدار المعلومات المقدمة التي يجب الإفصاح عنها.

ويمكن إرجاع أهمية الإفصاح المحاسبي إلى أهميته بالنسبة لثلاث جهات أساسية والمتمثلة في القوائم المالية بحد ذاتها والمستثمرين والأسواق المالية.

2- **محددات الإفصاح المحاسبي من وجهات نظر مختلفة:** تختلف وجهات النظر حول مفهوم الإفصاح عن المعلومات الواجب توافرها في القوائم المالية المنشورة، وينبع هذا الاختلاف أساساً من اختلاف مصالح الأطراف ذات العلاقة والذي ينجم عن الاختلاف في أهداف هذه الأطراف ونظرة كل طرف للإفصاح.

2-1 **النظرة الأكاديمية للإفصاح:** أخذ مبدأ الإفصاح المحاسبي حيزا كبيرا في أبحاث الأكاديميين والمنظرين في المجال المحاسبي بالتزامن مسايرة للتحول التاريخي الذي حدث لوظيفة المحاسبة وذلك عندما تحولت المحاسبة منذ بداية الستينات عن ما يطلق عليه الباحثون مدخل المكليه Owners' Approach إلى ما يعرف بمدخل المستخدمين Users' Approach الذي ركزت فيه الوظيفة المحاسبية على دورها كنظام للمعلومات Information System غايته الأساسية توفير المعلومات المناسبة لصنع القرارات.

فقد ازداد الاهتمام به، وعلى نحو خاص بعد توسع نشاط المؤسسات، وارتبط هذا التطور بالقوائم المالية ، وما تتضمنه من معلومات وأسس قياس يمكن استخدامها كأساس يعتمد عليه في اتخاذ القرارات، من أجل ذلك يعد الإفصاح عن المعلومات أحد الأهداف الرئيسة للقوائم المالية.[3] وبالتالي تم التركيز على أنه إظهار كافة المعلومات التي

---

[1] محمد المبروك أبو زيد، **مرجع سبق ذكره**، 2005 ، ص 578.

[2] وليد ناجي الحيالي، **مرجع سابق**، ، 1996، ص 371.

[3] - Omneya H. Abdelsalam, Pauline Weetman: "**Measuring Accounting Disclosure in a Period of Complex Changes: The Case of Egypt Review Article**", Advances in International Accounting, Volume 20, 2007, Pages 75-104

تؤثر في موقف مُتخذ القرار المتعلق بالوحدة المحاسبية وهذا يعني أن تظهر المعلومات في القوائم أو التقارير المحاسبية بلغة مفهومة للقارئ دون أي لبس أو تضليل.[1]

2-2 النظرة المهنية للإفصاح: تختلف الجهات المنظمة والمسؤولة عن تطوير وتنظيم وإصدار معايير الإفصاح باختلاف مداخل التنظيم المحاسبي المتبناة بكل دولة، حيث يقوم مبدأ الافصاح المحاسبي على اعتبار أن المعلومات المقدمة عن نتائج أعمال الوحدة الاقتصادية إنما تعبر عما حدث فعلاً على ما تؤيده القوانين والتعليمات والمستندات وجميع الضوابط الأخرى التي تحكم عمل المحاسب في عمله. وقد ازداد اهتمام الجهات العلمية والمهنية المحاسبية بتحديد درجة الإفصاح ومعاييره، بالإضافة إلى المنظمات والقوانين المحلية، والمنظمات الدولية التي تعتبر من الأطراف المؤثرة على عمليات الإفصاح، بدرجات متفاوتة، خاصة بعد ظهور الشركات متعددة الجنسيات.

2-3 نظرة المستخدم للإفصاح: نظرا للآثار المترتبة على القرارات المتخذة من قبل الجهات المستخدمة للقوائم المالية بناء على على المعلومات التي تتضمنها، فإن الإفصاح هو الكشف التام والواضح والعلني لكل المعلومات التي يجب أن يعرفها المسخدم، لأنه يدعم مصداقية القوائم المالية ويزيد من شفافيتها وبالتالي تزيد ثقته في المؤسسة التي قامت بإعدادها. زيادة على ذلك تقليص تكاليف محاولة فهم القوائم المالية بوسائلهم الخاصة إذا كانت تفتقر إلى المعلومات الكافية، أو التكاليف الناتجة عن سوء فهمها إذا كانت تحتوي على معلومات غامضة تحتاج إلى تفسيرات ضرورية.

2-4 نظرة الإدارة للإفصاح: يعتبر الإفصاح المحاسبي من أدوات الاتصال بالنسبة للمستخدم الداخلي للقوائم المالية والذي بدونه لن تكون هناك فائدة من مخرجات النظام المحاسبي، التي يجب أن تعكس حقيقة وضع المؤسسة دون تضليل، ويمكن لمستخدم هذه المعلومات الاعتماد عليها في اتخاذ القرار السليم، داخليا وخارجيا ومهنيا إلا أنه لديها تحفظات حول كمية ومقدار المعلومات المقدمة التي يجب الإفصاح عنها.

2-5 نظرة المحلل المالي للإفصاح: يؤدي مبدأ الإفصاح المناسب دورا هاما ومركزيا سواء في نظرية المحاسبة، أم في الممارسات المحاسبية. وقد تكرست أهمية المفهوم بعدما لقيه من اهتمام كبير من عدة جهات منها المحللين المهتمين ببحث الجوانب المختلفة لفرضية السوق المالي الكفء Efficient Market Hypothesis ودراسة انعكاساته على حركة تداول وتقلبات أسعار الأوراق المالية.

وفي تحليل لدراسة ميدانية قام بها كل من (كامل منصور ورنا نسيبة وأحمد الحسيني في عام 2003 تحت عنوان "رأى المستخدم الخارجي حول مختلف عناصر القوائم المالية – عن الشركات الكويتية)، حيث تم عرض مجموعة من عناصر القوائم المالية على عدد من المستخدمين والمستثمرون والمحللين الماليين وسماسرة سوق الأوراق المالية وذلك لتحديد

[1] وليد ناجي الحيالي، **مرجع سبق ذكره**، 1996، ص 371.

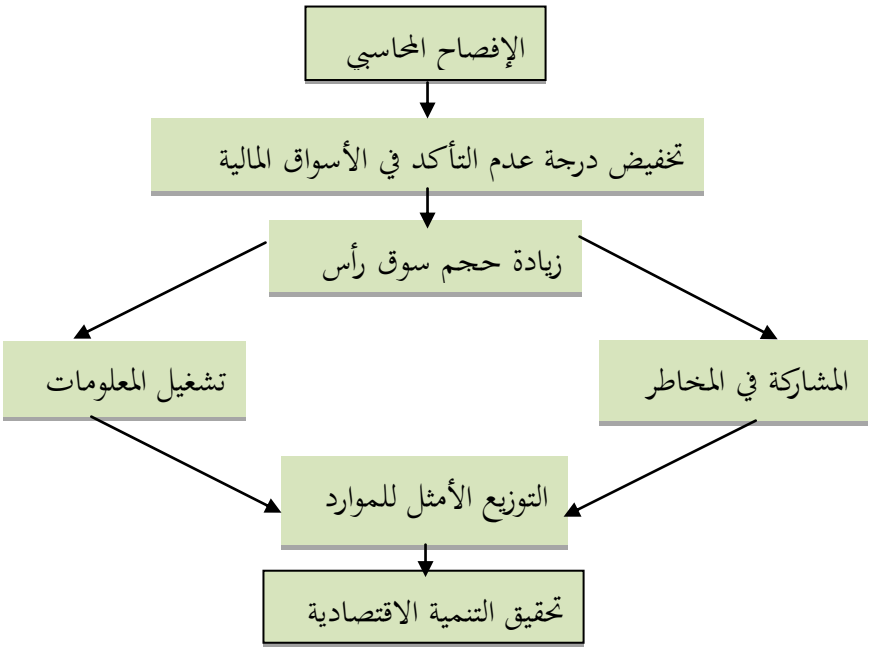
درجة أهمية هذه البنود بالنسبة لكل منهم على أن تكون الإجابات تتراوح بين غير مهم إلى مهم جدا، كانت النتائج كما يلي :[1]

– يري مدراء أقسام الائتمان والمحللين الماليين أن بنود القوائم المالية كلها مهمة جدا .

– الإفصاح عن كل من البنود مثل بيانات إحصائية عن سنتين سابقتين ومعايير المحاسبة المستخدمة وملخص السياسات المحاسبية وصافي القيمة القابلة للإهلاك تم تصنيفها في أخر القائمة من حيث الأهمية بالنسبة للمستخدم الخارجي.

2-6 **نظرة السوق المالي للإفصاح:** يمثل سوق رأس المال وسيلة هامة لتجميع مدّخرات الأعوان الاقتصاديين وتقديمها للمستثمرين لإقامة المشاريع الاقتصادية. ويؤدي الإفصاح المحاسبي في هذا المجال دورا هاما في تحقيق الآلية الخاصة بهذه السوق والعلاقة التي تربط سوق رأس المال بالإفصاح المحاسبي الشكل رقم (I- 5) من حيث تحديد الأسعار المناسبة للأسهم، وتحقيق التوازن بين درجة المخاطر للأسهم والعائد الذي تحققه، بالإضافة إلى توسع حجم سوق رأس المال بزيادة عدد الأسهم المعروضة للشراء والبيع وحجم التعامل بها.

الشكل رقم (III – 1) **علاقة الإفصاح المحاسبي بسوق رأس المال**



المصدر: سيد عطا الله السيد، **مرجع سبق ذكره**، الطبعة الأولى، 2009، ص 20.

[1] زهير عمر دردر، عبد الله محمد الفيتوري، **دور مبدأ الإفصاح في مفهوم الوقتية في تفعيل سوق الأوراق المالية**، ورقة بحثية في المؤتمر الوطني الأول ، المحاسبة مهنة ومعايير، تقييم وإصلاح ، طرابلس، ليبيا، – 12-06-2006 ، ص 32.

يبدو من الشكل أن توسع حجم سوق رأس المال نتيجة زيادة الاهتمام بالإفصاح المحاسبي يحقق هدفين هما توزيع المخاطر بين المشاركين بشكل أفضل وإمكانية استعمال الوسائل التكنولوجية الحديثة في تشغيل المعلومات الحالية وخاصة المستقبلية، وما تحمله من نتائج في رفع كفاءة سوق رأس المال وتحقيق التنمية الاقتصادية.

وعلى أساس الزوايا المختلفة التي ينظر منها إلى الإفصاح المحاسبي، ظهرت الحاجة لوضع إطار عام يضمن التوفيق بين وجهات نظرهم وبشكل يوفر حدا أدنى من الإفصاح المرغوب فيه وبكيفية تحقق المصالح الرئيسية لتلك الأطراف.[1] ذلك بوضع مجموعة ضوابط على الأقل تقرب وجهات النظر وتحقق لكل طرف جانبا من احتياجاته وحماية مصالحه.

2- ضوابط الإفصاح المحاسبي

رغم أن التوسع في الإفصاح المحاسبي سيساعد المستخدمين للقوائم المالية على اتخاذ القرارات المناسبة، إلا أن هناك محددات تضبط مجال التوسع للإفصاح المحاسبي بما يراعي مصلحة المؤسسات وملاكها من جهة ومصلحة الأطراف ذات الصلة من جهة أخرى، وذلك في ضوء الشروط الموالية:

2-1 **التوازن بين التكلفة والعائد:** يتعلق القيد بوجوب زيادة المنافع المتوقعة للمعلومات على التكاليف المتوقعة للحصول عليها.[2] أي تقليص وضغط مقدار المعلومات المفصح عنها لاعتبارات موجبة تتعلق بعبء المعلومات المراد الإفصاح عنها. وأن تكون العوائد المتوقعة على أساس المخاطرة من الإفصاح المحاسبي متطابقة مع وجهة نظر كل المستثمرين تطبيقا لمعيار المصلحة العامة للقيام بخيارات الإفصاح في شكله الميداني.

2-2 **التوازن في الإفصاح:** يشير هذا المفهوم إلى التوازن بين التكلفة والاستخدام، لأن عملية الإفصاح وما يرافقها من اعتبارات كالملاءمة مع ثقافة المستخدم والحفاظ على بعض أسرار المؤسسة وغيرها من الاعتبارات تتطلب تكاليف إضافية سواء في الإعداد أو النشر أو صياغة المعلومة حتى تكون في مستوى فهم كل الفئات.

2-3 **تحقيق الشفافية:** تحديد طبيعة المعلومات التي يجب أن تكون متاحة للآخرين من قبل إدارة المؤسسة بما يضمن رؤية واضحة عن الوضعية المالية لها.

2-4 **الأهمية النسبية للمعلومة المالية:** تعتبر الأهمية النسبية الخاصية المبدئية التي يجب أن تتوفر في كل المعلومات المعروضة بالقوائم المالية، فهي بمثابة المعيار الكمي الذي يحدد حجم أو كمية المعلومات المحاسبية التي يجب الإفصاح عنها بكيفية تحقق ما هو مطلوب منها، وترتبط الأهمية النسبية في مجال الإفصاح المحاسبي بعدة اعتبارات منها ما يلي:[3]

---

[1] زيود لطيف وآخرون، "**مرجع سبق ذكره**، 2006، ص 1.

[2] خالد جمال الجعارات، **مرجع سبق ذكره**، الطبعة الأولى، 2008، ص 56.

[3] زهيـر عمـر دردر، عبد الله محمد الفيتوري، **مرجع سبق ذكره**، 12-06-2006 ، ص 24

– حجم العنصر النسبي قياسيا بالعناصر المماثلة الأخرى وذلك من حيث حجم قيمته الاقتصادية، ومدى تأثيره على قرار مستثمر المعلومات .

– طبيعة العنصر وإمكانية تغيره ، مثل تحويل بعض المصروفات الرأسمالية إلى إيرادات أو العكس.

– تأثير العنصر على سلوك مستثمر المعلومات من خلال الظروف المحيطة به من فترة إلى أخرى، أي الاجتهاد الشخصي لمعد القوائم المالية ومراجعتها ومدى التزامهم بالمقومات المهنية والعلمية وكذلك الظروف المحيطة بالحدث الاقتصادي على مستوى الوحدة.

ويعتبر المعيار الأول أكثر شيوعا بين المحاسبين كما بدأ المحاسبين في العصر الحاضر يولون اهتمامهم بمعيار التغير النسبي Relative Change الحادث في حجم البند كأساس لتقييم الأهمية النسبية.

المطلب الثاني: أنواع الإفصاح المحاسبي

يُظهر التطور الذي حدث في الفكر المحاسبي اتجاهاً متزايداً نحو التوسع في الإفصاح والتعدد في مجالاته إلى درجة أن المحاسبين أخذوا يطمحون إلى تسجيل أحداث غير مالية لا يمكن التعبير عنها بأرقام في سجلاتهم ويحاولون باستمرار تذليل العقبات التي تحول دون تحقيق هذا الهدف. ويكون الإفصاح على عدة مستويات ويأخذ عدة أشكال. يمكن تصنيف الإفصاح المحاسبي حسب عدة معايير منها ما يلي:

1- معيار الإلزام

يصنف الإفصاح المحاسبي حسب هذا المعيار إلى نوعين من الإفصاح هما:

1-1 **الإفصاح القانوني (الإجباري)**: هو ما تنص عليه المعايير المحاسبية الدولية بالإضافة إلى ما تقضي به بعض التشريعات والقوانين لتقديم القدر الكافي من والمناسب من الإيضاحات ضرورية لمستخدمي القوائم المالية لغرض اتخاذ القرارات الاقتصادية والمالية السليمة. ويشمل هذا النوع الإفصاح عما يلي:

– السياسات المحاسبية المطبقة والتفسيرات المتعلقة بأسباب اختيارها وكذا الدوافع الاقتصادية لتغييرها مثل تعديل العمر الانتاجي للأصول طويلة الأجل، ظهور معلومات إضافية عن بعض تقديرات المخصصات، اكتشاف الأخطاء للسنوات السابقة.

– تغيير الشكل القانوني للمؤسسة أو حالة الاندماج أو التقسيم إلى عدة شركات مما يتطلب الإفصاح عنه عند إعداد القوائم المالية لتحقيق القابلية للمقارنة.

– المكاسب والخسائر المحتملة ضمن الإيضاحات المتممة في ملاحق القوائم المالية.

– الارتباطات المالية بعقود مستقبلية بشرح طبيعة الارتباط وشروطه وتأثيره المالي.

– الأحداث اللاحقة الهامة القابلة للتقدير ولها تأثير مالي مستقبلا على المركز المالي للمؤسسة والتي تحدث بين تاريخ إعداد القوائم المالية وتاريخ عرضها.

2-1 **الإفصاح الاختياري(الإضافي)**: يرفع هذا النوع درجة الإفصاح المحاسبي إلى درجة الإفصاح الشامل بهدف تقوية وتعزيز مكانة المؤسسة من حيث شفافية ومصداقية قوائمها المالية بتقديم أكبر قدر من المعلومات الإضافية لا تنص عليها المعايير المحاسبية الدولية أو التشريعات المحلية للدولة، حتى لا يلجأ المستخدمون للقوائم المالية إلى مصادر غير مصادر المؤسسة والتي قد تكون مضللة في اتخاذ القرارات السليمة. ومن المعلومات التي يتم تقديمها ضمن الإفصاح الاختياري، التنبؤات المالية المستقبلة، خطط الانفاق الاستثماري، ربحية السهم، خطط الإدارة بشأن توزيع الأرباح وتقديم القوائم المالية المرحلية

2- معيار حدود الإفصاح

أطلقت على الإفصاح عدة تسميات ، ورغم اختلاف مفاهيم الأنواع المحددة للإفصاح حسب هذا المعيار إلا أنها لا تتعارض مع بعضها البعض وإنما هي صفات يتصف بها الإفصاح المحاسبي وبما يوازى ذلك القدر من المعلومات بكل ما له علاقة بالقوائم المالية لتخفيض حالة عدم التأكد لديهم عن الأحداث الاقتصادية في المستقبل، ويظهر ذلك في حدود ثلاثة مستويات من الإفصاح هي كما يلي:

2-1 **الإفصاح الكامل** FULL DISCLOSURE : لا يعني الإفصاح التفصيلي وإنما الإفصاح بالقدر الملائم والشامل عن المعلومات التي تغطي أكبر قدر من احتياجات مستخدمي القوائم المالية، وهذا لا يعنى الإفصاح عن جميع الأمور للأسباب الموالية:[1]

– إن المعلومات سلعة اقتصادية ، ينبغي أن تكون كلفة إنتاجها وتوصيلها أقل من المنفعة المتوقعة .

– حتى وإن كان إنتاج وتوصيل المعلومات قليلة التكلفة، فإن كثرة التفاصيل غير المهمة تخفض من القدرة على الاستيعاب، وهذا يبعد مستخدم القوائم المالية عن إدراك العلاقات والنتائج الجوهرية المرتبطة بكمية المعلومات.

– يتطلب الإفصاح الكامل إظهار الأحداث الجوهرية والآثار الناجمة عنها التي تؤثر على فهم وتفسير ما جاء من معلومات في التقارير والقوائم المالية.

2-2 **الإفصاح المحدود(الكافي)** ADEQUATE DISCOSURE : هو أدنى مرتبة من الإفصاح الكامل كونه يشير إلى الحد الأدنى من المعلومات التي يتعين الإفصاح عنها وفق مقتضيات المعايير المحاسبية والقوانين المحلية بما يساعد على اتخاذ القرارات، ومفهوم الحد الأدنى غير محدد بشكل دقيق، إذ يختلف حسب الاحتياجات والمصالح بالدرجة الأولى كونه يؤثر تأثيراً مباشراً في اتخاذ القرار، بالإضافة على أنه يتبع للخبرة التي يتمتع بها الشخص المستفيد.

[1] العادلى ، يوسف عوض ، وآخرون، **مقدمة فى المحاسبة المالية** ، ذات السلاس للطباعة والنشر والتوزيع ، الطبعة الأولي، الكويت ، 1986، ص 87.

3-2 **الإفصاح العادل** FAIR DISCLOSURE: يعني توفير معلومات تضمن تلبية احتياجات كل فئة من مستخدمي القوائم المالية بما يتلاءم مع مستوياتهم وإمكانياتهم، أي الرعاية العادلة المتوازنة لاحتياجات جميع الفئات المستخدمة للقوائم المالية، بعدم ترجيح مصلحة فئة معينة على مصلحة الفئات الأخرى من خلال مراعاة مصالح جميع هذه الفئات بشكل متوازن. وقد نص المعيار المحاسبي الدولي الأول المعدل في الفقرة رقم 15 على أن الإفصاح العادل يتطلب ما يلي:[1]

- على الإدارة اختيار وتطبيق السياسات المحاسبية للمؤسسة، بحيث تمثل القوائم المالية كافة المتطلبات الخاصة.
- تقديم المعلومات بما في ذلك السياسات المحاسبية بطريقة توفر معلومات محاسبية موثوقة يمكن فهمها وقابلة للمقارنة.
- تقديم إفصاحات إضافية عندما تكون المتطلبات في المعايير المحاسبية الدولية غير كافية لتمكين المستخدمين من فهم تأثير عمليات أو أحداث معينة على المركز المالي أو الأداء المالي للمؤسسة.

3- معيار مستوى الإفصاح

من الصعب جدا توفير مفهوم عام وموحد للإفصاح يضمن توفير مستوى الإفصاح الذي يحقق لكل طرف من هذه الأطراف رغباته الكاملة في هذا المجال نظرا لاختلاف الزاوية التي ينظر من خلالها كل طرف نحو مفهوم وحدود الإفصاح عن المعلومات الواجب توفيرها في القوائم المالية المنشورة، وضمن هذا السياق يمكن تحديد مستويين من مستويات الإفصاح هما:

3-1 **المستوى المثالي للإفصاح** The Ideal Level of Disclosure: هذا المستوى لا يمكن توفيره من ناحية واقعية وذلك لعدة أسباب أهمها على حسب ستارلين (Sterling) هو عدم الإلمام الكامل بطبيعة النماذج المختلفة والمتعددة للقرارات التي تعتبر البيانات المحاسبية بمثابة المدخلات لها، إضافة إلى التفاوت الكبير الحادث في استجابة متخذي تلك القرارات لأنماط المعلومات التي توفر لهم بموجب بدائل مختلفة من نظم القياس المحاسبي، والتي تكون مصداقيتها في كثير من الأحيان محل تساؤل بسبب حقيقة خضوع هذه النظم للعديد من القيود والمحددات المفروضة عليها والتي تحكم أساليب جمع وقياس مخرجات هذه النظم.[2]

3-2 **المستوى المتاح أو الممكن من الإفصاح** The Attainable Level of Disclosure : وهوالإفصاح الملائم والشامل Comprehensive Disclosure يتم به إعلام مستخدمي القوائم المالية بكافة الحقائق الضرورية لتفسير القوائم المالية على نحو ملائم. وقد يتم إما في القوائم المالية نفسها أو بالملاحظات المرفقة بها ولذلك تكون هذه

---

[1] IAS1 **عرض القوائم المالية**، الفقرة 15 ، مجلس معايير المحاسبة الدولية.

[2] ثائر صبري محمود كاظم الغبا ن، **تكييف ألافصاح المحاسبي للمصارف التجارية على وفق متطلبات المعايير الدولية ذات الصلة بالأدوات المالية وعرضها دراسة تطبيقية**، المجلة العراقية للعلوم الإدارية، المجلد 7، العدد السابع والعشرون، 2010، ص 178.

الملاحظات المرفقة أطول من القوائم المالية نفسها لكونها لا تشمل كل الوقائع التي يجب الإفصاح عنها. وكقاعدة عامة يجب الإفصاح عن أية حقائق يمكن أن يعتبرها المستخدم ضرورية للتوصل إلى تفسير ملائم للقوائم المالية.[1]

فالإفصاح الملائم هو الذي يراعي حاجة مستخدمي القوائم المالية وظروف المؤسسة وطبيعة نشاطها. إذ أنه ليس من المهم فقط الإفصاح عن المعلومات المالية، بل الأهم أن تكون ذات قيمة ومنفعة.

4- معيار الحماية في الإفصاح

من مفهوم هذا المعيار، يظهر أنه مرتبط بحماية مصالح مستخدمي القوائم المالية من الأطراف الخارجية خاصة الفئة التي تكون مصادرها محدودة في الحصول على المعلومات المطلوبة، ويندرج في هذا المعيار ما يلي:

4-1 **الإفصاح التثقيفي (الإعلامي)** Informative Disclosure: طابع هذا الإفصاح إعلامي للمساعدة في اتخاذ القرارات، مثل الإفصاح عن التنبؤات المالية، والإفصاح عن الإنفاق الرأسمالي الحالي ومصادر تمويله. ويهدف هذا النوع من الإفصاح إلى الحد من اللجوء إلى المصادر الداخلية للحصول على المعلومات الإضافية بطرق غير رسمية، والذي قد يترتب عليه مكاسب لبعض الفئات من المستخدمين للقوائم المالية على حساب فئات أخرى من المستخدمين.[2]

4-2 **الإفصاح الوقائي**Protective Disclosure: الهدف الأساسي من هذا الإفصاح هو حماية المستثمر العادي الذي تكون قدرته محدودة في فهم واستخدام المعلومات، لهذا يجب أن تكون المعلومات على درجة عالية من الموضوعية حتى لايساء استخدامها ولو ترتب على ذلك استبعاد كثير من المعلومات التي قد تكون ملائمة. ويلاحظ أن الإفصاح الوقائي يتفق مع الإفصاح الكامل لأنهما يفصحان عن المعلومات المطلوبة لجعلها غير مضللة للمستثمرين الخارجيين.[3]

وبشكل عام يركز كل نوع من أنواع الإفصاح المحاسبي على جانب أومحتوى أو أسلوب معين للتوضيح والتفسير، لكن الهدف المشترك هو تقديم قوائم مالية مفهومة وذات دلالة تم الإفصاح فيها عن معلومات ذات منفعة تفوق تكلفة الإفصاح عنها، وتكون في الوقت المناسب ودون تحيز واستبعاد ما هو غير هام أو غير ملائم من هذه القوائم المالية. وبالتالي أقصي ما يتم الوصول إليه هو مستوي الإفصاح العملي الذي يعتمد علي حاجات المجتمع ذاته فقد يكون الإفصاح العملي عادلا ومثاليا في مجتمع، بينما لا يرقي إلي هذه المستويات في مجتمعات أخري، ويتطلب الأمر تحديد الحد الأدني من الإفصاح.

---

[1] روبرت ميجز وآخرون، **مرجع سبق ذكره**، 2006، ص85.

[2] زيود لطيف وآخرون، "**مرجع سبق ذكره**، 2007، ص 181.

[3] بكر إبراهيم محمود، **الإفصاح الإعلامي وأثره على وظيفة القياس المحاسبي في العراق**، مجلة الإدارة والاقتصاد، العدد 71، العراق، 2008، ص6.

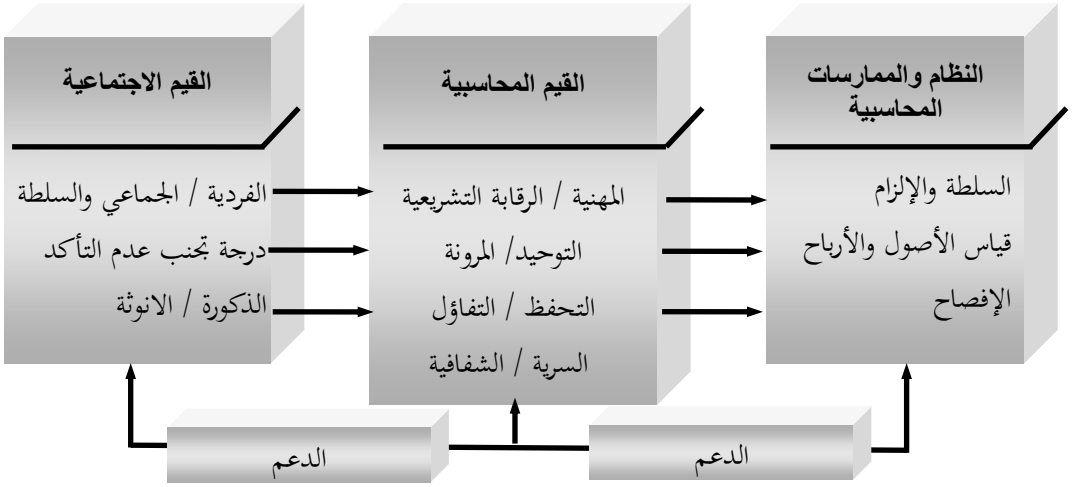
المطلب الثالث: علاقة الإفصاح بالقياس المحاسبي والشفافية

ينطوي القياس المحاسبي على تحديد القيم المتعلقة بكل من العناصر الأساسية التي تشملها القوائم المالية لمؤسسة معينة وتحدد مفاهيم القياس المحاسبي افتراضات معينة ترتكز عليها عملية القياس، كما تحدد الخصائص التي تتسم بها عملية القياس نفسها. لذلك من الضروري ربط بين القياس والإفصاح، في عملية توحيد المعرفة المحاسبية لأنه لا يمكن بحث مسألة القياس بمعزل عن مسألة الإفصاح في المجال المحاسبي والعكس صحيح. ومن جهة أخرى يتطلب الأمر الوصول بالإفصاح إلى درجة الشفافية لتعزيز مخرجات العمل المحاسبي.

1- الربط بين الإفصاح والقياس المحاسبي

من خلال استعراض الأدب المحاسبي يظهر النموذج الذي وضعه غراي (Gray) الشكل رقم (III– 2) الأبعاد التي تربط بين المحاسبية والقياس والإفصاح المحاسبي، من خلال الدعم المتبادل بين القيم المحاسبية والقيم الاجتماعية والقيم الثقافية و التأثير المباشر لذلك علي الممارسات المحاسبية.

الشكل رقم(III – 2) أبعاد Gray المحاسبية والقياس والافصاح المحاسبي



المصدر: Gray S. J ,**Towards a Theory of Cultural Influence on The Development of Accounting Systems Internationally**", *Abacus*, vol 24, n°1,1988, p7

باستخدام هذه الافتراضات يتم التحقق من مدى ملاءمة النظام المحاسبي الموحّد لتنوع الثقافات والتقاليد المحاسبية وتتمثل هذه الافتراضات في اتجاهاتها ومداخل الممارسات المحاسبية بمحدداتها من جهة وعلاقة هذه القيم والممارسات بالقيم الاجتماعية بركائزها الثقافية واللغوية من جهة أخرى. ومن خلال التحليل لأبعاد العلاقة بين القياس والإفصاح المحاسبي يمكن الوصول إلى ما يلي:

– البحث عن حلول لمسائل قياس عناصر القوائم المالية في ضوء مراعاة متطلبات الإفصاح، على أن تكون هذه الحلول دائمة وليست مؤقتة للمحافظة على ثقة المستفيدين من المعلومات المالية والمحاسبية، وهنا يظهر جليًا مدى ترابط مسألة القياس بمسألة الإفصاح عند معالجة مشكلات توحيد المعرفة المحاسبية في ظل ظروف عدم التأكد.

– أن المحاسبين عموما لديهم تفضيل للمداخل الحذرة في الممارسات المحاسبية للقياس. فيجب أن تتوافر العديد من الخصائص في المعلومات التي ينتجها القياس المحاسبي لخدمة الإفصاح المحاسبي. فعلى القياس المحاسبي أن يراعي الموضوعية، والدقة والموثوقية والتوقيت المناسب والثبات، وغيرها من خصائص المعلومات المحاسبية التي تجعلها أكثر فائدَة وقابلة للمقارنة.

– المعلومات المحاسبية المقدمة يمكن أن تنتهك من قبل المسيرين، حيث يميلون إلى تطبيق ممارسات القياس التقليدية التي من خلالها يتم تبني مداخل حذرة في قياس الدخل بغض النظر عن موثوقية مثل هذه المعلومات المقدمة.

– كلما كانت درجة المهنية عالية كلما كانت درجة التنظيم المهني الذاتي عالية، وتكون هناك حاجة أقل للتدخّل الحكومي.

– يستنتج Gray بأنّ الأفراد في المجتمعات ذات المستوى العالي لبعدي الفردية والذكورية ستظهر مستوى منخفضاً على البعد المتعلق بالمحافظة، لأنهم يميلون إلى الاهتمام بالإنجاز والأداء الفردي الذي سيؤدّي إلى تبني مدخلاً أقل تحفظاً.

– الدرجة العالية من السرية له تأثيره على ممارسات الإفصاح المحاسبي لمحاولة المحافظة على الأمن وشعور أكثر بالارتياح، من خلال تجنّب مخاطر الإفصاح عن المزيد من المعلومات العامة. لذلك، ولغرض الاحتفاظ بالسرية، يقصر معدو القوائم المالية في تقديم المعلومات لمن يهمهم الأمر.

2- العلاقة بين الإفصاح والشفافية

يصعب الوصول إلى إطار واضح ومقنع حول التمييز بين الإفصاح والشفافية رغم الاختلاف الجوهري في مفرداتهما، إلا أنه يمكن الوصول إلى بعض العناصر التي تعتبر نقاط ضرورية للتفرقة بين المفهومين وأيهما له الصلة المباشرة بالقياس المحاسبي، الجدول رقم (III –2) ويجدر ملاحظة أن إعداد القوائم المالية بشفافية يتعدى مجرد تطبيق مجموعة من المعايير المحاسبية التي تهدف إلى توفير التناسق وقابلية المقارنة.

الجدول رقم (III – 2) العلاقة بين الإفصاح والشفافية

الإفصاح	الشفافية
– يرتبط الافصاح بمجال معين بحيث يتقيد بمتطلبات ذلك المجال.	– الشفافية أكثر عمومية من حيث وصوله إلى مختلف جوانب الحياة السياسية والاجتماعية والاقتصادية في مجتمع ما.
– يعرف الإفصاح بأنه أداة من أدوات الاتصال الذي بدونه لن تكون هناك فائدة من مخرجات النظام المحاسبي. كما ركزت التعاريف على ضرورة إظهار المعلومات بشكل يعكس حقيقة وضع المؤسسة دون تضليل.	– تعرف الشفافية بأنها توفير المناخ الذي يتيح كافة المعلومات أو البيانات أو أساليب اتخاذ القرار وهي ركيزة أساسية في الاقتصاد الحديث.
– يهدف الإفصاح المحاسبي إلى إعداد قوائم مالية وفق معايير محاسبية تجعلها قابلة للمقارنة وذات مصداقية في اتخاذ القرارات المناسبة.	– تتحقق الشفافية من خلال الإفصاح وتؤدي إلى المساءلة وأن إعداد التقارير المالية الشفافة يتعدى تطبيق مجموعة من المعايير المحاسبية إذ أن ذلك يعتبر جزء لا يتجزأ من التصميم الجيد للنظام المحاسبي.

المصدر: تم إعداد الجدول بالاعتماد على بعض مراجع البحث

تتعلق الشفافية بالمعلومات والأحداث الاقتصادية في القوائم المالية، يدعمها رأى المراجع المستقل كرسالة تمثيل الإدارة– معلومات عن الرقابة وتوضيحات عن النسب والاتجاهات الغير عادية، تتناول في مضمونها شفافية الطرق المحاسبية، المبادئ المحاسبية والأسس المستخدمة لقياس العمليات بشكل معروف وقابل للإدراك والفهم.

يعتبر الإفصاح الأساس للوصول إلى الشفافية، فهو يبين التطبيقات الغير مطابقة للمبادئ المحاسبية، وتقديم المعلومات عن كل التقديرات المهمة والأسس والإجراءات المستخدمة لكل من هذه التقديرات وتحويلها إلى جداول تفسيرية في الملاحق كصورة توضيحية لأسس إعداد القوائم المالية، إلى جانب طبيعة وأسباب اختيار المقاييس البديلة وآثارها على القوائم المالية.

وباعتبار أن الشفافية والفساد وجهان متناقضان لعملة واحدة وبالتالي، فقد زادت الحاجة إلى تفعيل استخدام معايير المحاسبة الدولية ومعايير المراجعة الدولية لتحقيق درجة أكبر من الشفافية على المستوى العالمي في إطار المساءلة.

المبحث الرابع: أصول الإفصاح وفق المعايير المحاسبية ومعايير الإبلاغ المالي الدولية

يرى كثير من الباحثين بأن توفير الإفصاح المناسب في القوائم المالية يستوجب إعادة النظر في كثير من المفاهيم والأعراف التي تحكم إعداد هذه القوائم، ومنها على سبيل المثال إعادة ترتيب الأهمية النسبية للخواص أو المعايير المتعارف عليها للمعلومات المحاسبية وفق أولوية ترجح كفة خاصية الملاءمة على ما عداها من الخواص الأخرى للمعلومات. وذلك على أساس أن خاصية الملاءمة هي المعيار الرئيسي للمعلومات الذي يجب أن يتمحور حوله معيار

الإفصاح المناسب، الأمر الذي يؤدى إلى ضرورة إجراء نوع من المقايضة بين خاصية الملاءمة من جهة والخواص الأخرى للمعلومات التي تمثل قيدا على ملاءمتها كالموضوعية، والقابلية للتحقق والأهمية النسبية من جهة أخرى.
لذلك تواجه عملية التوافق المحاسبي تحديات كثيرة، منها ما يتعلق بطبيعة البيئة المحاسبية لكل بلد بما تحمله من خصائص، أو الانحراف عن التطبيق العملي للمعايير لأسباب متنوعة أوحدود التوافق المحاسبي بحد ذاته بالرغم مما يقدمه من مزايا وتحقيق للأهداف.

المطلب الأول: العرض العادل وفق معايير الإبلاغ المالي الدولية والعوامل المؤثرة فيه

تشتمل القوائم المالية المنشورة على الملاحظات والمذكرات الإيضاحية التي تعتبر جزء أساسيا من القوائم المالية بحيث تكون المعلومات التي تتضمنها مكملة للمعلومات الواردة في صلب القوائم المالية، ولا ينبغي أن تستخدم كوسيلة لتصحيح بعض المعلومات الخاطئة الواردة في القوائم المالية الساسية. ولايسري الإفصاح الكامل على الأحداث والوقائع التي تحدث خلال السنة المالية فقط وإنما يمتد إلى الأحداث الهامة التي تحدث بعد تاريخ الميزانية وقبل نشر القوائم المالية. من أمثلة ذلك بيع أحد الأصول الهامة مما يؤثر على المركز المالي للمؤسسة.[1]

1- العرض العادل وفق معايير الإبلاغ المالي الدولية

يجب أن تعرض القوائم المالية المركز المالي ونتيجة الأعمال والتدفقات النقدية للمؤسسة بشكل عادل. ويتطلب العرض العادل للقوائم المالية عرض أثر الأحداث والعمليات والظروف التي مرت بها المؤسسة بشكل صادق وبما يتماشى مع ما تم تحديده وتعريفه للأصول والالتزامات والدخل والمصاريف بموجب الإطار العام لإعداد القوائم المالية المحدد من قبل معايير الإبلاغ المالي الدولية. وبذلك يجب أن يتوفر في الإفصاح ليكون كافيا وملائما وعادلا عنصرين مهمين يتمثلان في ما يلي:

1-1 **العرض العلمي السليم للقوائم المالية:** ترتب عناصر القوائم المالية بشكل مفهوم ومنسجم مع القواعد العلمية ويخدم الطوائف المستخدمة. فقد أشار المعيار المحاسبي الأول إلى أن إعداد القوائم المالية يتم بما ينسجم ومتطلبات معايير الإبلاغ المالي الدولية، إضافة إلى توفير الإفصاح الضروري الذي سيحقق التمثيل العادل للقوائم المالية.[2] بمعلومات نافعة تشكل اهتمام جوهري للمستثمر مع الأخذ بمبدأ الحيطة والحذر ومبدأ الأهمية كمبدأين استثنائيين.

---

[1] أحمد محمد نور، **مرجع سبق ذكره**، 2003، ص 79.

[2] محمد أبو نصار، د جمعة حميدات، **مرجع سبق ذكره**، 2012، ص 24.

2-1 **الاهتمام بمضمون العرض:** يكون الاهتمام حيث وجود معلومات مالية ضرورية والتي بدونها لا تعبر عن حقيقتها. ويتعلق الأمر بكيفية معالجة القضايا التي تكون فيها الخيارات متاحة أو غير متوفرة كمعالجة أثر التضخم على قياس عناصر القوائم المالية.

ونظرا لأهمية مضمون القوائم المالية فقد تطلب فقد تطلب معيار الإبلاغ المالي الدولي رقم 7 "الأدوات المالية الإفصاحات" في إطار تقديم تواريخ استحقاق الأصول والالتزامات في تقييم سيولة المؤسسة وقدرتها على الوفاء بالتزاماتها النقدية، الإفصاح عن تواريخ استحقاق الأصول المالية مثل الذمم المدينة التجارية والذمم المدينة الأخرى والالتزامات المالية وتشمل الذمم التجارية الدائنة والذمم الدائنة الأخرى.[1]

كما ألزمت هيئة التوحيد المحاسبية الدولية الشركات المتبناة لمعاييرها، بتقديم إفصاح إضافي بشأن ما يلي:[2]

– استخدام القيمة العادلة كأساس للقياس المحاسبي، بما يمكن مستخدمي القوائم المالية من تفسير وفهم هذه القوائم وبما يجعلها أكثر فائدة ومنفعة في اتخاذ قراراتها المختلفة.

– الإفصاح عن الأسباب التي حالت دون قياس بنود القوائم المالية بالقيمة العادلة وإتباع نموذج التكلفة بصورة يعتمد عليها، كما يجب أن تفصح والتقديرات التي من المرجح أن تقع في نطاقها القيمة العادلة.

– تقديم معلومات أخرى تمكن مستخدمي القوائم المالية من إصدار أحكامهم الخاصة بمدي الفروق المحتملة بين القيمة الدفترية والقيمة العادلة في بعض الحالات.

ويوضح ما سبق، أن أساس القياس المحاسبي بمعايير المحاسبة الدولية قد تحول من القياس علي أساس التكلفة التاريخية إلي القياس علي أساس القيمة العادلة، وأنه إذا وجد قياس علي أساس التكلفة التاريخية في بعض الحالات النادر ة، فهو يعبر عن حالات استثنائية.

2- العوامل المؤثرة في ممارسات الإفصاح وفق متطلبات معايير الإبلاغ المالي الدولية

هناك عدة عوامل تؤثر على ممارسة الإفصاح تختلف وتتنوع من دولة إلى أخرى لارتباطها بظروف تواجد المؤسسة ومتطلبات الإفصاح بحد ذاتها، رغم تبنيها أو توافقها مع المعايير المحاسبية ومعايير الإبلاغ المالي الدولية، ومن هذه العوامل ما يلي:[3]

---

[1] معيار الإبلاغ المالي الدولي رقم 7 الأدوات المالية: الإفصاحات، اطلع عليه بالموقع بتاريخ 2012/10/30 **www.ifrs.org**

[2] معيار الإبلاغ المالي الدولي رقم 13 القيمة العادلة اطلع عليه بالموقع بتاريخ 2014/10/2 **المرجع أعلاه.**

[3] فردريك تشوي وآخرون، **المحاسبة الدولية**، تعريب محمد عصام الدين زايد، دار المريخ للنشر، المملكة العربية السعودية 2004، ص ص 26- 189.

– زيادة الإفصاح كنتيجة لاتباع الإفصاح الاختياري من طرف الكثير من الشركات لتتماشى مع متطلبات لجنة الأوراق المالية والبورصات حتى يمكنها التسجيل في الولايات المتحدة الأمريكية.

– تأثر الممارسات ومعايير الإفصاح بالنظم القانونية ومصادر التمويل والروابط السياسية والاقتصادية والاجتماعية بما فيها مستوى التعليم والثقافة، أي مختلف العوامل المؤثرة على تطور المحاسبة.

– اختلاف أشكال السيطرة على الشركات ومصادر التمويل للدولة.

– تأثر ممارسات الإفصاح بالتنظيمات الحكومية، والتي تهدف إلى المحافظة على المصداقية لأسواق رأس المال الوطنية ولذلك أصبحت متطلبات الإفصاح أكثر تفصيلا ويراقبها كل من واضعي النظم المحاسبية وسوق الأوراق المالية.

– تحديد ما إذا كان مبدأ الثبات مطبق لغرض المساعدة في إجراء المقارنة بغض النظر عن عدم الثبات فان المستخدمين بحاجة إلى أن يكونوا قادرين على التمييز بين السياسات المحاسبية المتبعة من قبل المؤسسة لمعالجة الأحداث والعمليات المتشابهة، وكذا السياسات المحاسبية المتبعة من فترة إلى أخرى مقارنة بالسياسات المحاسبية المتبعة من المؤسسات الأخرى.

– جهود المنظمات الدولية والمحلية لتحقيق الشفافية وتحديد المعلومات التي يجب الافصاح عنها في القوائم المالية.

– وصف الأدوات المالية وقيمتها الدفترية وأسباب عدم إمكانية قياس القيمة العادلة بصورة يعتمد عليها والتقديرات التي من المرجح أن تقع القيمة العادلة في حدودها.

– كيفية الإفصاح عن المعلومات التي تساعد مستخدمي القوائم المالية في إصدار أحكامهم الخاصة بمدي الفروق المحتملة بين القيمة الدفترية والقيمة العادلة للأدوات المالية، بالإضافة إلي تقديم معلومات عن سوق وطبيعة تلك الأدوات، والأحكام والشروط التي يمكن أن تؤثر علي مبلغ وتوقيت التدفقات النقدية المستقبلية ومدي التأكد وكذا السياسات والطرق المحاسبية المتبعة بما في ذلك معايير الاعتراف وأسس القياس المطبقة.

وكقاعدة عامة تلتزم المؤسسات بالإفصاح عن قدر معين من المعلومات لإشباع حاجات المقرضين وحملة الأسهم والحكومة ولكنها قد تقلل من الإفصاح عن بعض المعلومات (مثل أرباح القطاعات أو التدفقات النقدية) لأن ذلك يفيد المنافسين للمؤسسة.

المطلب الثاني: المقومات الأساسية للإفصاح عن المعلومات المحاسبية

عملية الإفصاح عن المعلومات المالية بالقوائم المالية ليست عملية عشوائية، بل تخضع لمجموعة العوامل الاقتصادية والسياسية والقانونية والثقافية، بالإضافة إلى درجة ومستوى التعليم بالدولة وشكل وطبيعة المؤسسات ومصادر تمويلها.كل هذه العوامل وغيرها تؤثر على عملية الإفصاح بالقوائم المالية بتحديد كمية المعلومات الواجب

الإفصاح عنها، **لذلك** يرتكز الافصاح عن المعلومات المحاسبية في القوائم المالية المنشورة على مقومات رئيسية لها علاقة بمستعمل القوائم المالية والهدف من استعمال معلوماتها، وطبيعة المعلومات التي يجب أن يفصح عنها، وكيفية عرضها حتى يتم تلبية احتياجاته.

1- المستخدم المستهدف للمعلومات المحاسبية

تتعدد الفئات المستخدمة للمعلومات المحاسبية فمنهم الملاك والمستثمرون الحاليون والمحتملون والدائنون والمحللون الماليون والموظفون والجهات الحكومية التي تهتم بالشؤون الاجتماعية وتحصيل الضرائب ولكل فئة طريقة استخدامها لهذه المعلومات، هذا التعدد سيؤثر في نوعية المعلومات من حيث قدرة المستخدم لتحليل وفهم هذه المعلومات ومستوى الاستفادة منها حسب درجة الفهم والترجمة لمحتواها.

غير أن هذا التعدد والتنوع يضع معدي القوائم الماليةأمام خيارين، خيار إعداد قوائم مالية وفق نماذج متعددة حسب تعدد احتياجات الفئات وهو خيار يصعب تطبيقه لارتفاع تكلفته عن العائد المتوقع منه، أو خيار إصدار قوائم مالية واحدة بأغراض متعدد بحيث تلبي جميع احتياجات المستخدمين المحتملين، وهو أيضا غير واقعي ومن الصعب تطبيقه لأن تطبيقه سيجعل القوائم المالية كبيرة الحجم، ومفرطة جدا في التفصيل.[1]

وأمام هذا الإشكال يقترح الباحثون حلا واقعيا، بتحديد مستخدم مستهدف محورا أساسيا كقاعدة عامة في تحديد أبعاد الإفصاح المناسب عن المعلومات المحاسبية. إلا أنهم يختلفون من حيث المواصفات التي يجب أن تتوفر في هذا المستخدم، فمنهم من يركز على المستثمر العادي ذو المهارة المحدودة، ومنهم من يركز على المحلل المالي باعتباره ذو تأهيل وخبرة مهنية ولديه قدرة على فهم وتفسير المعلومات المحاسبية عكس المستثمر العادي، في حين ذهب البعض الآخر إلى اعتبار القارئ المعياري هو الأنسب.

أما المعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين AICPA ومجلس معايير المحاسبة الدولية فقد اتجها نحو الشمولية في تحديد هوية المستخدم المستهدف بحيث لا يبقي محصورا بفئة، بل يتعدى ذلك ليشمل مجموعة الفئات الرئيسية المستخدمة لهذه التقارير مع التركيز بشكل رئيسي على المستثمرين الحاليين والمحتملين.[2] ويعرف هذا النوع من القوائم " بالقوائم المالية ذات الغرض العام"، حيث جاء في أحد تقارير اللجان المنبثقة عن المعهد أن الغرض الأساسي للقوائم المالية هو أن تخدم بصورة رئيسية أولئك الذين تكون سلطاتهم وإمكانياتهم ومواردهم في الحصول على معلومات من مصادر أخرى غير تلك القوائم محدودة ، لذا يعتمدون عليها كمصدر أساسي للمعلومات المتعلقة بنشاط المؤسسات.

---

[1] مطر محمد ، **نظرية المحاسبة واقتصاديات المعلومات – الاطار الفكرى وتطبيقاته العملية**، دار حنين ، مكتبة الفلاح ، عمان ، الأردن 1996، ص371.

[2] يمكن الاطلاع على الإطار المفاهيمي للمعلومة المالية، موقع www.ifrs.org .

2- أغراض استخدام المعلومات المحاسبية

يجب ربط الغرض الذي تستخدم فيه المعلومات المحاسبية لعنصر أساسي هو ما يعرف بمعيار أو خاصية الملاءمة (InFormation Relevance) حيث تعتبر الأهمية النسبية Materiality بمثابة المعيار الكمي الذي يحدد حجم أو كمية المعلومات المحاسبية واجبة الإفصاح، وتعتبر الملائمة (Relevance) المعيار النوعي الذي يحدد طبيعة أو نوع المعلومات المحاسبية واجبة الإفصاح، لذا تتطلب خاصية الملائمة وجود صلة وثيقة بين طريقة إعداد المعلومات والإفصاح عنها من جهة، والغرض الرئيسي لاستخدام هذه المعلومات من الجهة الأخرى.

3- طبيعة ونوع المعلومات المحاسبية التي يجب الافصاح عنها

تتمثل المعلومات المحاسبية التي يتم الإفصاح عنها حالياً في المعلومات المالية المحتوات في القوائم المالية التقليدية وهي قائمة المركز المالي وقائمة الدخل وقائمة الأرباح المحتجزة ثم قائمة التغيرات في المركز المالي، هذا إضافة إلى معلومات أساسية أخرى تعتبر ضرورية، ونظرا لتعذر الإفصاح عنها في صلب القوائم المالية تعرض في الملاحظات المرفقة بالقوائم المالية التي تعتبر جزءاً لا يتجزأ من تلك القوائم. غير أن إعداد القوائم المالية بموجب مجموعة من الافتراضات والأعراف والمبادئ يترتب عليها نشؤ مجموعة من القيود والمحددات على كل نوع وكمية المعلومات التي تظهر في تلك القوائم.

4- موقع الافصاح عن المعلومات المحاسبية

تتطلب القدرة على قراءة القوائم المالية وتفسير مضمونها قدراً كبيراً من المهارة والخبرة، وكذا مدى قابليتها للقراءة والفهم من طرف مستخدمي المعلومة المالية، وعليه، يجب أن يراعي معدوا القوائم المالية عدم عرض المعلومات في مكان يصعب الإهتداء إليه، وأن يتم ترتيب وتنظيم المعلومات فيها بصورة منطقية بالتركيز على الأمور الجوهرية بحيث يمكن للمستخدم المستهدف قراءتها بيسر وسهولة. عموماً جرى العرف على أن يتم الإفصاح عن المعلومات ذات الآثار المهمة على قرارات المستخدم المستهدف في صلب القوائم المالية، في حين يتم الإفصاح عن المعلومات الأخرى خصوصاً التفاصيل إما في الملاحظات أو الإيضاحات المرفقة بتلك القوائم أو في جداول أخرى مكملة تلحق بها، كما يتطلب الأمر في بعض الأحيان الإفصاح عن المعلومة الواحدة نفسها إذا كانت مهمة في أماكن متعددة في القوائم المالية.

المطلب الثالث: وسائل الإفصاح المحاسبي وفق المعايير المحاسبية الدولية

أدى توسيع دائرة المستخدمين واحتياجاتهم، وأسس قياس ومعالجة الأحداث الاقتصادية إلى إلزام المؤسسات والجهات المسؤولة إصدار معايير محاسبية تنظم العمل المحاسبي نظريا وتطبيقيا لإعداد قوائم مالية تركز على الإفصاح المحاسبي وتنويعه وأساليب تقديمه، حتى تستجيب القوائم المالية لأكبر قدر من هذه الاحتياجات، نظرا لتعقيد العديد من المعاجات لقضايا محاسبية متغيرة بتغير البيئة التي يتواجد فيها كل من معدي القوائم المالية والمستخدم لها.

وعموما، هناك مجموعة من الأساليب العامة للإفصاح التي تتمتع بدرجة عالية من القبول والاتفاق العام بين أوساط المحاسبين ومستخدمي القوائم المالية.

1- إعداد القوائم المالية وترتيب عناصرها

يمثل كيفية عرض القوائم المالية وترتيب عناصرها وفق القواعد والمبادئ المحاسبية جزءا مهما من الإفصاح المحاسبي، لأن ذلك يسهل عملية قراءتها وفهمها وإمكانية مقارنتها من قبل المستخدمين واستخلاص المعلومات.

2- المعلومات الملازمة لعناصر القوائم المالية

تستخدم الأقواس في القوائم المالية لتوضيح بعض الأرقام الظاهرة بالقوائم المالية والتي يصعب فهم طرق حسابها أو سبب ظهورها من قبل المستخدمين غير الملمين بالمبادئ المحاسبية، مثل تحديد المبدأ المستخدم في تقييم مخزون نهاية المدة.

3- الملاحظات والملاحق

يتم إظهار معلومات إضافية في قوائم تلحق بالقوائم المالية الأساسية، ومع أن هذه المعلومات لا يتم إعدادها وفقا للمبادئ المحاسبية المتعارف عليها، إلا أنها قد تكون ذات منفعة لمتخذي القرارات. وتعتبر هذه الإيضاحات جزءا لا يتجزأ من القوائم المالية لأنها تتضمن توضيحات تعتبر ضرورية لفهمها،[1] فهي تقدم ملخصا للسياسات المحاسبية وملاحظات تفسيرية تتعلق ببنود القوائم المالية، وإفصاحات تتطلبها معايير الإبلاغ المالي الدولية الأخرى، ولها دور كبير في المساعدة على فهم وتوضيح المعلومات التي يصعب إدراجها وبالتالي إمكانية إجراء المقارنة للمؤسسات المختلفة، وحتى يتحقق ذلك حدد معيار المحاسبة الدولي الأول 1 ترتيب لعرض الإيضاحات المرفقة بالقوائم المالية والذي يكون على النحو التالي:[2]

- عبارة تفيد امتثال المؤسسة لمعايير الإبلاغ المالي الدولية.

---

[1] خاد جمال الجعارات، **معايير التقارير المالية الدولية 2007، IAS et IFRS ، مرجع سبق ذكره**، 2008، ص 143.

[2] المعيار المحاسبي الدولي رقم 1 عرض القوائم المالي.اطلع عليه بالموقع بتاريخ 2013/10/10 **www.iasplus.com**

– عرض أسس القياس المستخدمة في إعداد القوائم المالية والسياسات المحاسبية المطبقة.

– معلومات موضحة ومؤيدة للبنود المعروضة في صلب القوائم المالية مع استخدام نفس الترتيب الذي عرضت به ونفس ترتيب القوائم المالية.

– إفصاحات أخرى، مثل الإفصاحات المتعلقة بالالتزامات المحتملة (الطارئة) بموجب معيار المحاسبة الدولي رقم 37 والتعهدات التي قدمتها المؤسسة للغير ولم تظهر في القوائم المالية، وكذلك الإفصاح عن أهداف وسياسات إدارة المخاطر المالية. ومن النماذج التفسيرية والتوضيحية التي تعرض في صلب الملاحق، ولها أهمية خاصة بالنسبة لمستخدمي القوائم المالية ما يلي:

– الإفصاح عن الطرق والسياسات المحاسبية والقواعد التي تم تمت المعالجة المحاسبية بها وتم اعتمادها لإعداد القوائم المالية، والتغييرات التي تحدث فيها مع بيان الأسباب التي أوجبت تلك التغييرات والإيضاح عن تعديل السياسات والطرق المحاسبية السابقة والطرق والسياسات المحاسبية الجديدة، وأثر ذلك على أعمال المؤسسة.كما يجب تقديم تفاصيل عن الطرق والسياسات المحاسبية، وخاصة إذا تعددت بدائل القياس، وإذا كانت تعتمد على الاجتهاد الشخصي والمحاكمة العقلانية.

– المطالبات على أصول المؤسسة وترتيبها حسب أولويتها، والإفصاح عن الأصول المخصصة لتحقيق هدف معين وعن العمليات العادية التي تمت بعد إعداد القوائم المالية والتي تؤثر بشكل مادي على مركز المؤسسة.

– بيان القيود على توزيعات الأرباح على المساهمين، وتوضيح العمليات التي تؤثر على حقوق المساهمين.

– وصف علاقة المؤسسة مع الأطراف الأخرى وأية عقود أبرمتها مع تلك الأطراف.

– طبيعة الأحداث اللاحقة لتاريخ الميزانية وتأثيرها المالي، وتقديم معلومات إضافية من أجل المساعدة في إجراء التحليل المالي ولتحديد حقوق الفئات المختلفة.

– الإفصاح عن الإيرادات والمصروفات التي كانت نتيجة لعمليات تمت مع فئات ذات مصلحة في المؤسسة كالفئات التي تمارس الرقابة أو الإدارة.

هذه الإيضاحات وغيرها من المعلومات، تساعد مستخدم القوائم المالية على فهم المعلومات الواردة فيها كما تساعده على إجراء تقديرات إضافية يمكنه استخدامها في تعديل قيم القوائم المالية للوصول إلى تحديد أدق للمركز المالي والربح..

4- الملاحظات الهامشية

تكون الملاحظات الهامشية في شكل ملاحظات إرشادية كمية أو وصفية، ترفق بالقوائم المالية أو تظهر أسفلها لتوضيح أو تفسير أو إضافة معلومات أقل أهمية والمتعلقة بعناصر القوائم المالية، غير أنه لايجب أن تستخدم

كبديل للتبويب الصحيح أو التقييم في القوائم المالية، فهي تعتبر جزء مكملا لها. وبشكل عام، يمكن أن تستخدم الملاحظات الهامشية في الإفصاح عن معلومات مثل:

- الإفصاح عن الأحداث اللاحقة لتاريخ الميزانية.
- الإفصاح عن الطرق والمبادئ المحاسبية المتبعة.
- الإفصاح عن الحقوق والالتزامات والالتزامات المحتملة.

5- تقرير المراجع الخارجي لحسابات المؤسسة

وتقوم العديد من المؤسسات بإعداد تقارير خارج نطاق القوائم المالية والتي تعرض وتصف رؤية الإدارة حول أداء المؤسسة ومركزها المالي وحالات عدم التأكد التي تواجه المؤسسة. وقد تشمل هذه التقارير معلومات حول آثار التغيرات في بيئة عمل المؤسسة وسياسة توزيع الأرباح والمنافسة السوقية. هذه القوائم والتقارير تعتبر خارج نطاق معايير الإبلاغ المالي الدولية من حيث المتطلبات والعرض.[1]

يقدم المراجع في تقريره رأيا محايدا وبموضوعية مؤكدا سلامة الأرقام الظاهرة بالقوائم المالية. كما يُقيّم درجة الإفصاح عند تدقيقه لحسابات المؤسسة للوقوف على مدى التزامها بالأسس والقواعد والمبادئ والسياسات المحاسبية والمعايير والقواعد المهنية التي يفرضها دستور المهنة، ويضاف إلى تقرير المراجع الخارجي تقرير الإدارة والذي يشتمل – غالباً – خطاب مجلس الإدارة إلى المساهمين والإفصاح عن تحليلات وتوقعات الإدارة عن المستقبل، وكل ذلك بغرض تعزيز ثقة المستخدمين في المعلومات المنشورة.

توجد العديد من أساليب الإفصاح المحاسبي عن المعلومات المالية وأثر الأحداث الاقتصادية في القوائم المالية أو ملحقاتها، وهي تعتبر مكملة لبعضها، ويتوقف استخدام كل الأساليب على طبيعة ونوعية ودرجة أهمية المعلومات فلا يكفي الاقتصار على المعلومات المالية وإخفاء المعلومات الوصفية التي يكون لها تأثير جوهري على القرارات. أما معيار التمييز بين الأحداث المهمة المعتبرة من صلب مكونات القوائم المالية وماهو ذو أهمية أقل، تحدده مجموعة من العوامل، منها حجم ونوعية النشاط والدرجة التنافسية الموجودة للمؤسسة.

[1] محمد أبو نصار، جمعة حميدات، **مرجع سبق ذكره**، الطبعة الثانية، 2012، ص 23.

خلاصة الفصل الثالث

لم يحدد أي نظام محاسبي أي وسيلة غير القوائم المالية لإيصال المعلومات المالية إلى المستفيدين المتواجدين في بيئات متباينة اقتصاديا واجتماعيا وثقافيا. ومن هذا المنطلق، تتباين أهداف القوائم المالية لتكون ملائمة لاحتياجات المحيط الذي تستخدم فيه. ومنطقيا أن يتم إعدادها بناء على أسس ومبادئ تختلف من بيئة إلى أخرى، مما ينتج عنه اختلاف الكثير من المفاهيم المحاسبية إلا ما تم التعارف عليه بحكم الممارسة والاتفاقيات.

كما أن درجة الوثوق بالمعلومات المحاسبية تعد انعكاسا واضحا للأدلة الموضوعة أو طرق وأسس القياس السليمة التي بنيت عليها تلك المعلومات، ولكي تتصف المعلومات المحاسبية بالموثوقية نُبغي إرساء أسس محاسبية ثابتة في ما يتعلق بالمبادئ والأعراف المحاسبية التي تحكم العمل المحاسبي، وللاعتماد على المعلومات والوثوق بها ينبغي التفرقة بين القدرة على التحقق من المقاييس ذاتها وبين القدرة على التحقق من صحة التطبيق لطريقة القياس من جهة، ومن جهة أخرى ينبغي مراعاة تجنب نوعين من أنواع التحيز وهما؛ التحيز في عملية القياس سواء كانت النتائج موضوعية أم لا، وتحيز القائم بعملية القياس سواء كان مقصودا أو غير مقصود. ويرتبط بذلك كله التأكد من كافة الأحداث الهامة عند إعداد القوائم المالية والإفصاح عن المعلومات المالية التي تحتويها.

ولا تكتمل عملية إعداد القوائم المالية عند قياس عناصرها، بل لا بد من الاهتمام بالإفصاح نظرا لظهور العديد من المشاكل المحاسبية والتي تحتاج إلى معايير محاسبية تساعد الوحدات المحاسبية في القياس والإفصاح في آن واحد، لذلك يحظى الإفصاح المحاسبي بأهمية كبيرة سواء من جانب أسواق رأس المال في معظم دول العالم أو من جانب العديد من الهيئات العلمية والمهنية المحاسبية، أو من جانب فئة المستخدمين التي يُمكّنها الإفصاح المحاسبي من استيعاب وفهم المعلومات المالية ضمن التقارير والقوائم المالية.

ولأجل كل ما سبق انصبت مجهودات هيئة التوحيد المحاسبي الدولية من خلال إصدار المعايير المحاسبية ومعايير الإبلاغ المالي الدولية، تطوير الإطار الفكري للمحاسبة ليشمل عددا من النماذج المحاسبية ومفاهيم رأس المال والمحافظة عليه وعددا من أسس القياس التي تستخدم في إعداد القوائم المالية.

الفصل الرابع

أبعاد النظام المحاسبي المالي في مجال العرض والإفصاح والقياس

تمهيد

عرفت الأنظمة المالية والمحاسبية في مختلف دول العالم بما فيها دول المغرب العربي تطويرا وتحديثا على فترات مختلفة، في حين الجزائر ولأسباب متنوعة، لم يعرف فيها الإطار المحاسبي الذي تعمل به المؤسسة الجزائرية هذا التطور فقد استمر العمل بالمخطط المحاسبي الوطني فترة طويلة، دون الأخذ بعين الاعتبار التغييرات الجذرية للاقتصاد الجزائري ومتطلبات الأسواق الدولية واحتياجات المستثمرين لقوائم مالية تتوفر على معلومات مالية بمعايير محاسبية دولية.

وفي هذا الصدد، يندرج النظام المحاسبي المالي في الجزائر في إطار تحديث الآليات التي تصاحب الإصلاحات الاقتصادية، وكذلك بوجود دوافع اقتصادية ومحاسبية وقانونية وتاريخية لتغيير المنظومة المحاسبية بهدف توافقها مع المعايير المحاسبية الدولية، ولذلك، يحتوي هذا النظام في تطبيقه على جزء مهم من المعايير المحاسبة ومعايير الإبلاغ المالية الدولية المنصوص عليها في إطار عرض القوائم المالية. فهو يمثل فرصة للمؤسسات لتحسين تنظيمها الداخلي وجودة اتصالاتها مع الأطراف المعنية بالقوائم المالية، إذ يعتبر العرض والقياس والإفصاح المحاسبي من بين المطالب التي يجب تحقيقها، باعتبار هذه الوظائف خطوات هامة ستجعل المؤسسة مكشوفة أمام مصالح الضرائب وجميع هيئات التقييم المتخصصة في حالة الدخول إلى البورصة، أو لرفع رأس المال وحتى خلال إعلان المناقصات الوطنية والدولية، الأمر الذي سيدفع المؤسسة بتقديم معلومات مالية تتميز بالخصائص النوعية التي تضمنها النظام المحاسبي المالي والمتوافقة مع الإطار المفاهيمي لمجلس معايير المحاسبة الدولية.

المبحث الأول: واقع المنظومة المحاسبية في الجزائر

شكلت عملية الانتقال من منظومة اقتصادية إلى منظومة اقتصادية تختلف عنها في تركيبتها وأهدافها وخصائصها، دوافع لإجراء جملة من التغيرات الحتمية في كثير من المجالات، منها المجال المحاسبي الذي عرف تغييرا إثر الإصلاح المحاسبي للمنظومة المحاسبية باعتماد نظام محاسبي مالي له أهميته وإطاره القانوني، ويسعى لتحقيق أهداف محددة من خلال ما تضمنه من إجراءات محاسبية، كان للهيئات المحاسبية الوطنية دورا محدودا في إثرائها.

وقد أعطى ذلك بعدا جديدا للبيئة المحاسبية، انعكس أساسا على نشاطات المؤسسة الاقتصادية من حيث وجود بعض الوسائل والإجراءات والنماذج والطرق لتسجيل ما تقوم به من أنشطة تسجيلا يوميا، يليه تلخيص نتائج التسجيل في قوائم وتقارير مالية، وهو ما يشكل في مجموعه النظام المحاسبي المالي.

المطلب الأول: دوافع التغيير للمنظومة المحاسبية وإعداد النظام المحاسبي المالي

في إطار تحديث الآليات التي صاحبت الإصلاح الاقتصادي على الساحة الوطنية، تراكمت مجموعة من العوامل التي أصبحت دوافع ملحة لتغيير الممارسات المحاسبية، وفي نفس الوقت السعي للتوافق المحاسبي مع ما بطبق على الصعيد العالمي، باعتماد نظام محاسبي يحتوي في تطبيقه على جزء مهم من المعايير المحاسبية الدولية. وقد تعددت دوافع الإصلاح للمنظومة المحاسبية التي شكلت ضغوطات مباشرة للتوجه نحو التغيير.

1- دوافع إصلاح المنظومة المحاسبية

حتى سنة 2009، كانت المحاسبة في المؤسسات الجزائرية تتم بموجب المخطط المحاسبي الوطني الذي تم استبداله كمرحلة انتقالية بنظام محاسبي مالي جديد ليصبح إلزامي التطبيق ابتداء من سنة 2010، وقد حدث هذا التغيير بدوافع متعددة منها ما يلي:

1-1 الدوافع الاقتصادية لتغيير المنظومة المحاسبية: يمكن تلخيص الدوافع الاقتصادية في النقاط الموالية:

- عملت المؤسسة الجزائرية لفترة طويلة بمخطط محاسبي، ورغم ما يحمله من مقومات معتبرة، إلا أنه لا يتماشى مع التطور الاقتصادي وانفتاح الاقتصاد الجزائري على الأسواق الدولية والاقتصاد العالمي، واستدعى ذلك إصلاحا جذريا للإطار المحاسبي بقواعد محاسبية تسير في اتجاه هذا التطور.

– توجه الاقتصاد الجزائري من اقتصاد مركزي إلى الاقتصاد الحر، يفرض تغييرا في فلسفة العمل المحاسبي السابق ويظهر ذلك من خلال الاعتبارات اللازمة لإعداد القوائم المالية، بما يقرب المحاسبة الموجهة للإدارة الضريبية إلى ممارسة موحدة موجهة للمستثمربالدرجة الأولى.

– عرف تحرير الاقتصاد وعولمته عدة إصلاحات مثل تحفيز الاستثمارات الأجنبية* والمحلية، إعادة هيكلة المؤسسات العمومية وخوصصتها وتحرير التجارة الخارجية، وقد كان الهدف من كل هذه الإصلاحات هو تطوير النشاط الاقتصادي بفتح المجال للقطاع الخاص للمنافسة. وفي هذا الصدد، المحاسبة مطالبة بالتأقلم مع هذه الحقائق الجديدة لكي تلبي بالدرجة الأولى احتياجات الأعوان الاقتصاديين في داخل الوطن وخارجه.

1– 2 **الدوافع المحاسبية لتغيير المنظومة المحاسبية:** من بين الدوافع المحاسبية لتغيير المنظومة المحاسبية ما يلي:

– تعديل القوائم المالية بما يتلاءم ومتطلبات المستخدمين الحاليين والمنتظر دخولهم الأسواق الجزائرية مستقبلا، وهذا لا يتم إلا بتحديد أهداف القوائم المالية، وتحديث العمل المحاسبي ليصبح يتوافق مع المعايير المحاسبية الدولية.

– إيجاد إطار مفاهيمي للمحاسبة يكون مرجعا لكل عمل محاسبي ويوحد المفاهيم والممارسات المحاسبية.

– ضوررة اعتماد بشكل صريح مبادئ وقواعد محاسبية مقبولة على نطاق واسع، من أجل التسجيل المحاسبي لمختلف التعاملات وتقييمها للمساعدة على قراءة موحدة للقوائم المالية على المستوى المحلي والدولي.

– الضغوط الدولية في توحيد الممارسات المحاسبية بسبب نمو حركة الاستثمارات المالية عبر دول مختلفة، وحماية هذه الاستثمارات في أي دولة، بحيث يتطلب ذلك أن تتوافر للمستثمرين قوائم مالية أُعدت بمعايير ذات جودة عالية تتصف بالقابلية للمقارنة، بصرف النظر عن الجهة التي تنتمي إليها الدولة المصدرة لهذه القوائم.

– ضرورة تغيير الثقافة المحاسبة بتغيير العوامل المكونة للبيئة المحاسبية.

– الاعتماد على مبادئ وقواعد واضحة تساعد على توجيه التسجيل المحاسبي للمعاملات وتقييمها وإعداد القوائم المالية، الأمر الذي سيسمح بتسهيل مراجعة الحسابات.

1-3 **الدوافع القانونية لتغيير المنظومة المحاسبية:** لم يكن للمخطط المحاسبي الوطني سلطة تشريعية أو تنظيمية، رغم أنه يشكل المرجع الوحيد للعمل المحاسبي، فمضاعفة القواعد الضريبية التي كانت تتعدى إلى المجال المحاسبي، جعلت المحاسبة تتجه نحو أهداف ضريبية على حساب الأهداف الاقتصادية. ولمعالجة ذلك، وحتى يُضمن للمحاسبة استقلاليتها الخاصة، تميز النظام المحاسبي المالي بسلطة تشريعية وتنظيمية، وبالتالي، يكون تطبيقه إلزاميا بنص قانوني.

* **مفهوم الاستثمار الأجنبي**: يقصد بالاستثمار الأجنبي، قيام المستثمر المقيم في دولة ما بإنشاء مشاريع استثمارية أو صناعية أو خدماتية داخل دولة أخرى، أو قيامه بشراء أسهم الشركات القائمة في هذا البلد، وفي كلتا الحالتين يتم استقطاب رؤوس الأموال من خارج البلد.

كما تم إدراج عمليات ومفاهيم جديدة ظهرت على المستوى المحاسبي، ووضع إطار مفاهيمي للمحاسبة ومعايير محاسبية (التي لم يتم تسميتها وترقيمها مثل المعايير المحاسبية الدولية) وذلك بمراسيم منظمة وتعليمات لوزارة المالية.

4-1 **الدوافع التاريخية لتغيير المنظومة المحاسبية:** في نفس الوقت الذي عرفت فيه البحوث التي قامت بها المنظمات الدولية في ميدان المحاسبة مراحل تاريخية مهمة، لتطوير المحاسبة ومحاولة توحيد العمل المحاسبي، بقي المسار التاريخي للمنظومة المحاسبية في الجزائر بنفس المعالم التي كانت عليها في سنوات السبعينيات، ليصبح الفارق الزمني بين ما وصلت إليه المحاسبة على المستوى الدولي وبين ما هي عليه في الجزائر عاملا كافيا لتغيير المنظومة المحاسبية، ومحاولة التوافق المحاسبي مع المعايير المحاسبية الدولية.

2- طبيعة النظام المحاسبي المالي في الجزائر

تفرض معايير المحاسبة الدولية أنه لدى كل مؤسسة نظام محاسبي قائم يسمح بتجميع واسترجاع وتوصيل عناصر المعلومات الملائمة، سواء كان النظام يعمل آليا أو يدويا. وبالتالي، فإنه في ظل المعايير المحاسبية الدولية سيكون لكل مؤسسة تصميم وتشغيل نظام محاسبي يناسب ظروفها واحتياجاتها. ولذلك شكل النظام المحاسبي المالي موضوع المصادر التشريعية والتنظيمية ومصادر أخرى أكسبته الطابع القانوني.

2-1 **مفهوم النظام المحاسبي المالي:** وردت عدّة مفاهيم للنظام المحاسبي المالي منها ما يلي:

- النظام مجموعة مترابطة ومتجانسة من الموارد والعناصر (الأفراد، التجهيزات، الآلات، الأموال والسجلات وغيرها) والتي تتفاعل مع بعضها البعض داخل إطار معين (حدود النظام) وتعمل كوحدة واحدة نحو تحقيق مجموعة من الأهداف العامة في ظل الظروف أو القيود البيئية المحيطة.

- من الناحية القانونية فإن النظام المحاسبي المالي هو مجموعة من الإجراءات والنصوص التنظيمية التي تنظم الأعمال المالية والمحاسبية للمؤسسات، المجبرة على تطبيقه وفقا لأحكام القانون ووفقا للمعايير المالية والمحاسبية الدولية المتفق عليها. ويهدف قانون المحاسبة الجديد إلى تحديد النظام المحاسبي المالي الذي يدعى في صلب النص القانوني بالمحاسبة المالية وكذا شروط وكيفيات تطبيقه. [1]

[1] عاشور كتوش ، **متطلبات تطبيق النظام المحاسبي الموحد(IAS/IFRS) في الجزائر، مجلة اقتصاديات شمال إفريقيا** - العدد السادس، 2009، ص 289.

فقد جاء بمقتضى القانون رقم 07-11 المؤرخ في 25 نوفمبر 2007 والمتعلق بالنظام المحاسبي المالي على أن المحاسبة المالية نظام لضبط المعلومة المالية عن طريق قوائم مالية تعكس الصورة الصادقة للوضعية المالية والمركز المالي والأداء المالي وخزينة الكيان في نهاية الدورة.[1]

يلاحظ من هذا التعريف، الإشارة إلى التسمية في حد ذاتها، فعبارة النظام المستعملة في صلب النص تدل على أن الأمر يتعلق بإطار مفاهيمي للمحاسبة وبمجموعة من المبادئ تعمل مجتمعة وبصفة تستدعى التناسق والتنظيم. كما تم التركيز على المفاهيم المالية ومخرجات النظام المحاسبي التي تعتبر الحصيلة النهائية لكل عمل محاسبي.

2-2 **الأقسام الرئيسية لمحتوى النظام المحاسبي المالي**: يمكن تقسيم محتوى النظام المحاسبي المالي إلى قسمين، قسم مرتبط بالمعايير المحاسبية الدولية، وقسم ليس له علاقة بالمعايير المحاسبية. وعموما يحتوي النظام المحاسبي المالي على الأقسام الموالية:

2-2-1 **الإطار المفاهيمي للنظام المحاسبي المالي**: يشكل الإطار المفاهيمي للمحاسبة المالية دليلا لإعداد المعايير المحاسبية وتأويلها واختيار الطريقة المحاسبية الملائمة عندما يكون هناك بعض المعاملات وغيرها من الأحداث غير المعالجة بموجب معيار أو تأويل.[2] وتتمثل أهدافه فيما يلي:[3]

- المساعدة على تحضير القوائم المالية وتحديد الأسس والقواعد التي بموجبها يتم إعدادها بالإضافة إلى مساعدة المستعملين لها في تفسير المعلومة التي تتضمنها.
- تعريف المفاهيم التي تشكل أساس إعداد وعرض القوائم المالية التي يتعين التقيّد بها أثناء العمل المحاسبي.
- تفسير المعايير المحاسبية وتطويرها كما يشكّل مرجعا لوضع معايير جديدة.
- فهم العمليات أو الأحداث غير المنصوص عليها صراحة في التنظيم المحاسبي.

2-2-2 **تنظيم العمل المحاسبي**: احتوى الفصل الثالث من القانون رقم 07-11 المؤرخ في 25 نوفمبر 2007 المتعلق بالنظام المحاسبي المالي على 14 مادة (من المادة رقم 10إلى المادة رقم 24). ترتبط نصوصها بتنظيم العمل المحاسبي وبتنظيم القوائم المالية، بحيث يجب على المؤسسات والخاضعين لهذا النظام مراعاة واحترام المبادئ والقواعد التي تتضمنها. ويكون تنظيم العمل المحاسبي من خلال ما يلي:[4]

- تنظيم المحاسبة من حيث المصداقية والشفافية المرتبطة بمعالجة المعلومات ورقابتها وعرضها وتبليغها.

---

[1] المادة رقم 3 من القانون 07-11، والمتعلق **بالنظام المحاسبي المالي**، الجريدة الرسمية الجزائرية رقم 74، 25 نوفمبر 2007، ، ص 3.

[2] المادة رقم 7 الفقرة 1 من القانون رقم 07-11، **مرجع سبق ذكره**، 2007.

[3] المادة رقم 3 من المرسوم التنفيذي رقم 08-156 المؤرخ في 2008/05/26 المتضمن تطبيق أحكام القانون رقم 07-11.

[4] Conseil National de la Comptabilité, **Le Système Comptable Financier**, Édition ENAG, Alger, 2009, p11.

– ينبغي أن يكون داخل كل مؤسسة دليل عمل للمراقبة والمراجعة الداخلية والخارجية.

– كل العمليات تقاس بالعملة الوطنية وتترجم العمليات المسجلة بالعملة الأجنبية إلى العملة الوطنية حسب المعايير المحاسبية.

– ينبغي أن تخضع عناصر الخصوم والأصول للجرد الدائم على الأقل مرة في السنة بالكمية والقيمة على أساس فحص مادي وكذا إحصاء وثائق الاثبات. كما يجب أن يعكس الجرد الوضعية الحقيقية للأصول والخصوم.

– كل تسجيل محاسبي ينبغي أن يخضع لمبدأ القيد المزدوج، مع مراعاة التسلسل الزمني لتسجيل العمليات في الدفاتر التجارية وتحديد مرجع كل تسجيل محاسبي والذي يجب أن يتم انطلاقاً من وثائق مؤرخة ومكتوبة بطريقة تضمن المصداقية.

إضافة إلى هذه النقاط المتعلقة بتنظيم العمل المحاسبي، هناك نقاط أخرى تتعلق بتنظيم القوائم المالية. كما يلاحظ، مما سبق، أن كثيرا من النقاط المتعلقة بالتنظيم المحاسبي كانت موجودة في المخطط المحاسبي الوطني.

2-2-3 **ملخص لتعريف المفاهيم المحاسبية:** استُعمل في النظام المحاسبي المالي العديد من المصطلحات التي تتماشى مع التوجه الجديد للاقتصاد الجزائري، لذلك تضَمن الملحق رقم 3 منه قائمة لتعريف 99 مفهوما محاسبيا تتعلق بشكل عام بالقوائم المالية والعناصر الأساسية المكونة لها، المفاهيم المستعملة في معايير التقييم والمعالجات المحاسبية وبالأدوات المالية والتعاقدات، وكذا تعريف بعض المبادئ المحاسبية والخصائص النوعية للقوائم المالية.

وتظهر أهمية تحديد مفاهيم المحاسبة المالية في تكملة الإطار المفاهيمي اللازم لوضع معايير ملائمة ومتسقة مع بعضها البعض، بهدف توحيد المصطلحات المحاسبية لإعداد قوائم مالية واضحة وقابلة للمقارنة.

2-2-4 **مدونة الحسابات:** تضم المدونة*مخطط الحسابات الذي يعطي لكل صنف قائمة حسابات ذات رقمين، وهو الإطار الواجب تطبيقه على كل المؤسسات مهما كان حجمها ونشاطها باستثناء الإجراءات الداخلية المتعلقة بها، كما يقدم النظام المحاسبي المالي قائمة الحسابات ويعرف محتواها، ويحدد القواعد الخاصة بتسيير كل حساب. وما يمكن ملاحظته حول هذه المدونة، هو أنه تم اقتباس أغلب الحسابات الواردة فيها من المخطط المحاسبي الفرنسي وهي النسخة التي تم تعديلها بين سنتي 2002- 2007، فترة إصدار مشروع النظام المحاسبي المالي.

* يمكن الاطلاع على مدونة الحسابات وسيرها في الملحق رقم1 للنظام المحاسبي المالي، **الجريدة الرسمية رقم 19**، 2009، ص 39.

المطلب الثاني: هيئة التنظيم المحاسبي في الجزائر

تصدرت مهنة المحاسبة والمراجعة قائمة الخدمات الصادرة من منظمة التجارة العالمية لأنها مرآة الأداء المالي والاقتصادي لأي دولة، فهي تعتبر مهنة سيادية تتعدى الحدود الجغرافية للدولة، ويتحقق دورها الرقابي إذا اقترنت بالصدق والنزاهة والموضوعية، وبالتالي المحافظة على حقوق الملاك والمستثمرين ومصالح مختلف الفئات المستخدمة لهذه المعلومات، بما فيها مصالح الدولة عن طريق الضرائب التي توجه لتمويل خطط التنمية الاقتصادية للدولة، تتمثل الهيئة المنظمة لمهنة المحاسبة والتدقيق في الجزائر في المجلس الوطني للمحاسبة والمجلس الوطني للمصف الوطني للخبراء المحاسبين.

1- المجلس الوطني للمحاسبة

يعتبر المجلس الوطني للمحاسبة هيئة استشارية تقوم بمهنة التنسيق في مجال البحث وضبط المقاييس المحاسبية والتطبيقات المرتبطة بها تم إحداثه بموجب المرسوم التنفيذي رقم 96-318 المؤرخ في 1996/09/25 ويقع تحت سلطة الوزير المكلف بالمالية ويمكن طلب خدماته الاستشارية من طرف لجان المجالس المنتخبة، الهيئات العمومية، الشركات والأشخاص، وقد تم تحديد تشكيلته ومهامه بالمرسوم التنفيذي رقم 11-24 بتاريخ 27 جانفي 2011.

1-1 **تشكيلة المجلس الوطني للمحاسبة:** تطبيقا لأحكام القانون رقم 10-01 المؤرخ بتاريخ 29 جويلية 2010 والمتعلق بمهن الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد، حدد المرسوم التنفيذي رقم 11-24 بتاريخ 27 جانفي 2011 تشكيلة المجلس الوطني للمحاسبة وتنظيمه وقواعد سيره. ويدعى في صلب النص "المجلس" وتلغى كل الأحكام المخالفة لهذا المرسوم (لا سيما المرسوم التنفيذي رقم 96-318 المؤرخفي 25 سبتمبر سنة 1996 والمتضمن إنشاء المجلس الوطني للمحاسبة وتنظيمه)، وقد تضمن المرسوم ما يلي:[1]

- يُوضع المجلس تحت سلطة الوزير المكلف بالمالية، ويرأسه الوزير أو ممثله.
- يتشكل من ممثلين لبعض الوزارات منها، وزارة الطاقة التعليم العالي، التكوين المهني والصناعة وكذلك رئيس المفتشية العامة للمالية وممثلين برتبة مدراء مثل المدير العام للضرائب وبنك الجزائر، وممثل عن تنظيم ومراقبة عمليات البورصة ومجلس المحاسبة بالإضافة إلى أعضاء منتخبين عن المجلس الوطني للمصف الوطني للخبراء المحاسبين، وعن المجلس الوطني للغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات، وعن المجلس الوطني للمنظمة الوطنية للمحاسبين المعتمدين.

[1] المرسوم التنفيذي رقم 11-24 بتاريخ 27 جانفي 2011 والمتعلق **بتشكيلة المجلس الوطني للمحاسبة وتنظيمه وقواعد سيره**، الجريدة الرسمية الجزائرية رقم 7، الصادرة في 2011/02/02.

2-1 **مهام المجلس الوطني للمحاسبة:** تتمثل بعض المهام الموكلة لمجلس المحاسبة الوطني فيما يلي:[1]

– تمثيل المجلس لدى الهيئات الوطنية والدولية للتقييس المحاسبي والمهن المحاسبية، والعمل على إنجاز كل الدراسات والتحاليل التي تهدف إلى التقييس المحاسبي وتنظيم ومتابعة المهن المحاسبية.

– تحضير مشاريع الآراء المتعلقة بالمعايير المعدة من المنظمات الدولية المختصة في التقييس المحاسبي وكذا تطبيقها بالاتصال مع مختلف الهيئات المعنية.

– مسك الملفات المتعلقة بالاعتمادات والتسجيل والشطب من جدول المصف الوطني للخبراء المحاسبين والغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات المنظمة الوطنية للمحاسبين المعتمدين، وتقييم صلاحية إجازات وشهادات المهنيين.

– كل المترشحين الراغبين في الحصول على الاعتماد والتسجيل في الجدول.

– دراسة جميع مشاريع النصوص القانونية المرتبطة بالمحاسبة وإبداء الآراء فيها وتقديم التوصيات بشأنها.

– المساهمة في تطوير أنظمة وبرامج التكوين وتحسين المستوى في مجال المحاسبة.

–متابعة وضمان مراقبة النوعية فيما يتعلق بتطوير التقنيات المحاسبية والمعايير الدولية للتدقيق.

وبشكل عام، تتمثل مهامه في فحص وإبداء الرأي والتوصيات في كل مشاريع النصوص التشريعية التي لها علاقة بالمحاسبة، وكذا تطوير مجال المهن المحاسبية ويتابع التطورات المتعلقة بالمحاسبة على الصعيد الدولي.

2- المصف الوطني للخبراء المحاسبين

يتكون المصف الوطني من الخبراء المحاسبين، محافظي الحسابات والمحاسبين المعتمدين، تَشكّل بموجب القانون رقم 91-08 المؤرخ بتاريخ 27 أفريل1991.

وبما أنه يعمل تحت وصاية وزارة المالية، فإن المصف الوطني يخوّل للخبراء المحاسبين بإدارة وتنشيط أكبر شبكة وطنية تظم الخبراء المستقلين لصالح الهيئة، حيث يمكنه تمثيل الخبراء والدفاع عنهم وتقييمهم ومرافقتهم في مراحل تطويرهم، كل ذلك يعد من مهام المصف الوطني للخبراء المحاسبين، وليبقى على الدوام الضمان الأكبر لهذه المهنة إزاء التغييرات المتقلبة في عالم الاقتصاد.[2]

2-1 **تشكيلة المجلس الوطني للمصف الوطني للخبراء المحاسبين:** تطبيقا لأحكام المادتين رقم أربعة ورقم خمسة من القانون رقم 10-01 وبمقتضى القانون 07-11، حدد المرسوم التنفيذي رقم 25-11 المؤرخ في 27 جانفي2011 تشكيلة

[1] لمزيد من المعلومات يمكن الاطلاع على المواد من المادة رقم 5 إلى المادة رقم 23، **الجريدة الرسمية رقم 7**، المتضمنة للمرسوم التنفيذي رقم 11-24 بتاريخ 27 جانفي 2011 والمتعلق بتشكيلة المجلس الوطني للمحاسبة وتنظيمه وقواعد سيره 2011.

[2] **المصف الوطني للخبراء المحاسبين ومحافظو الحسابات والمحاسبين المعتمدين**، اطلع عليه بتاريخ 2010/11/10 بالموقع http:// www.onecc.dz

المجلس الوطني للمصف الوطني للخبراء المحاسبين وصلاحياته وقواعد سيره ويدعى في صلب النص "المجلس" مقره بالجزائر العاصمة ويمكن نقل مقره إلى أي مكان آخر بموجب قرار من الوزير المكلف بالمالية.

ويتشكل المجلس من 9 أعضاء منتخبين من الجمعية العامة، من بين الأعضاء المعتمدين والمسجلين في جدول المصف الوطني للخبراء المحاسبين. يُنتخب أعضاء المجلس مدة ثلاث سنوات قابلة للتجديد وتنتهي عهدتهم يوم انتخاب المجلس الجديد. لا يمكن لمنتخب في المجلس أن يقدم ترشيحه عند نهاية عهدته الثانية إلا بعد انقضاء مدة ثلاث سنوات.

2-2 **صلاحيات المجلس الوطني للمصف الوطني للخبراء المحاسبين:** يكلّف المجلس على الخصوص بما يلي:[1]

– إدارة الأملاك المنقولة وغير المنقولة التابعة للمصف الوطني للخبراء المحاسبين وتسييرها، تحصيل الاشتراكات المهنية المقررة من طرف الجمعية العامة وإعداد النظام الداخلي للمصف الوطني للخبراء المحاسبين.

– إقفال الحسابات السنوية عند نهاية كل سنة مالية وعرضها على الجمعية العامة السنوية مرفقة بكشف تنفيذ ميزانية السنة ومشروع ميزانية السنة المالية الموالية.

– تنظيم ملتقيات تكوين لها علاقة بمصالح المهنة، والانخراط في كل منظمة جهوية أو دولية تمثل المهنة بترخيص من الوزير المكلف بالمالية. تمثيل المصف الوطني للخبراء المحاسبين لدى الهيئات والمنظمات الدولية المماثلة.

ويمكن الإشارة أيضا إلى تشكيل المجلس الوطني للغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات والمجلس الوطني للمنظمة الوطنية للمحاسبين المعتمدين بحيث تقوم هذه المجالس بمهام مماثلة في مجال اختصاصها.

وتعتبر هذه الهيئات المهنية هيئات حكومية، ليس لها حرية المبادرة في التشريع، في حين تُسند هذه المهمة في كثير من الدول إلى هيئة غير حكومية، تتشكل من الأطراف المهتمة بالمحاسبة.

المطلب الثالث: البورصة في الجزائر كمجال لممارسة المعرفة المحاسبية

تعتبر آلية السوق إجراء بسيطا ذا تأثير داخلي وخارجي متبادل، يسمح للأفراد بالقيام بنشاطات تعود بالنفع على الجميع (نشاطات مربحة تبادليا)، فالمشاكل لها عموما أسبابها المختلفة يمكن معالجتها عن طريق السماح لهذه الأسواق بالعمل في ظروف أفضل وبطريقة عادلة، فنتائج الأسواق تابعة لتأطيرها السياسي والاجتماعي.[2]

---

[1] الجريدة الرسمية رقم 7، **مرجع سبق ذكره**، 2011، ص 8.

[2] فاتح دبلة ،"**حوكمة الشركات كأداة لضمان صدق المعلومة المالية والأنظمة المحاسبية وأثرها على مستوى أداء الأسواق**"، **الندوة العلمية الأولى لقسم المحاسبة، السوق المالية السعودية: نظرة مستقبلية**، أبها، المملكة العربية السعودية، نوفمبر2007، ص 6.

1- أهمية البورصة

يعد انتشار الأسواق المالية من أبرز الخصائص التي يتميز بها الاقتصاد العالمي، خاصة في الدول المتقدمة التي تعتمد عليها بشكل كبير ومباشر في تعبئة الادخار، ومواجهة الاحتياجات التمويلية التي تعبر عنها كل من المؤسسات الاقتصادية بما تطرحه من أسهم للحصول على أموال تمكنها من الرفع من استثماراتها، وما تطرحه الحكومات من سندات لتغطية العجز في ميزانياتها.[1]

تعتبر الأسواق المالية مؤشراً دقيقاً وحساساً لسلامة الاقتصاد الوطني، كما أنه لا يمكن لأي سوق مالية أن تنمو وتزدهر إلا من خلال تنمية الثقة لدى المستثمرين، بما تقدمه من بيانات ومعلومات ملائمة لقراراتهم؛ وهذا يتحقق من خلال وجود الإفصاح المحاسبي الذي يقوي الثقة بين المتعاملين، وإمكانية تقييم الأسهم التي تطرحها المؤسسات.

وعلى أساس ما تقدّم تعتبر البورصة بمثابة أداة تفاعل ومكان التقاء قوى للاستثمارات المختلفة، ولها دور فعال في توجيه الاقتصاد دون حواجز بتحريك عجلته، وتنشيط دورته الاقتصادية.

2- نظرة عامة عن البورصة في الجزائر

تعتبر البورصة من المحددات الأساسية التي تتيح للمؤسسة قياس كفاءتها ومدى نجاحها في تطبيق النظام المحاسبي المالي، غير أن وضعيتها الحالية تحتاج إلى إعادة هيكلتها لتقوم بالدور الحقيقي المنوط بها.

2-1 **شروط الالتحاق بالبورصة:** يحدد النظام العام للبورصة عددا من المقاييس لقبول القيم المنقولة منها ما يلي:[2]

- يجب على المؤسسة أن تقدم حصيلة السنوات المالية الثلاث الأخيرة والمصادق عليها، وأن تكون قد حققت ربحا خلال السنة المالية التي قُدّم خلالها طلب القبول، وأيضا تقديم مذكرة إعلامية للجنة تنظيم ومراقبة عمليات البورصية.
- يجب على المؤسسة لإصدار أسهمها، أن يكون لها رأس مال أكبر من 100 مليون دينار جزائري، وأن توزع على الأقل 20% منه على الجمهور وأن يكون لها عدد المساهمين لا يقل عن 300 مساهم عند الالتحاق بالبورصة.
- لإصدار السندات، يجب أن يكون مبلغ سندات الديون مساويا على الأقل 100 مليون دينار جزائري وأن تكون السندات موزعة على 100 حائز على الأقل عند الالتحاق بالبورصة.

2-2 **وضعية بورصة الجزائر:** بالرغم من دور البورصة في عمليات التمويل، إلا أن أهميتها في الجزائر ودورها في تمويل المؤسسات ما زال محدودا نظرا لغياب تقاليد وثقافة الاستثمار المالي وحداثة هذه السوق، حيث تم سنة 1990 تأسيس شركة القيم المتداولة في شكل شركة مساهمة، ثم أصبحت بعد تعديل سنة 1992 بورصة القيم المتداولة

---

[1] بن بلغيث مداني ، **أهمية إصلاح النظام المحاسبي للمؤسسات في ظل أعمال التوحيد الدولية– بالتطبيق على حالة الجزائر**– أطروحة مقدمة لنيل شهادة الدكتوراه في العلوم الاقتصادية، جامعة الجزائر، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، 2004.، 2004، ص 110.

[2] يمكن الاطلاع على المزيد من المعلومات من حلال الموقع http://www.cosob.com.dz اطلع عليها بتريخ 2015/3/20

كما تم إحداث هيئة تتكفل بتنظيم ومراقبة عمليات البورصة، وهي لجنة تنظيم عمليات البورصة ومراقبتها (COSOB) Commission d'Organisation et de Surveillance des Operations de Bourse.*

إلى غاية جوان 2004 لم تشهد بورصة الجزائر – إضافة لسندات سونطراك– سوى القليل من عمليات تسعير منها عمليات فتح ورفع رأس المال لكل من مؤسسة رياض سطيف، مجمع صيدال ومؤسسة التسيير السياحي فندق الأوراسي.[1]

وما يلاحظ أن هناك تفاوتا كبيرا في درجة الوعي بين المستثمرين المحليين في بورصة البلدان المتقدمة وبعض الدول النامية والمستثمرين المحليين في بورصة جزائر، التي تفتقر إلى الكفاءة بسبب النقص الشديد في المعلومات المتاحة لدى المستخدمين وبالتالي عدم توفر درجة الوعي الاستثماري.

3-2 **الشروط القانونية المنظمة لعملية التسعير في البورصة**: يمكن تلخيص مجمل الشروط المنظمة لعملية التسعير في البورصة في النقاط الموالية:[2]

– يجب أن تكون الشركة منظمةً قانونياً على شكل شركة ذات أسهم، وأن يكون لديها رأس مال مدفوع بقيمة دنيا تساوي خمسة ملايين دينار (5000000 دينار جزائري)؛

– أن تكون قد نشرت القوائم المالية المعتمدة للسنوات المالية الثلاثة السابقة للسنة التي تم فيها تقديم طلب القبول وأن تكون قد حققت أرباحاً خلال السنة السابقة لطلب القبول، ما لم تعفيها اللجنة من هذا الشرط؛

– أن تقدم تقريراً تقييمياً لأصولها يُعدّه عضو في الهيئة الوطنية للخبراء المحاسبين، من غير محافظ حسابات الشركة، أو أي خبير آخر بحيث تعترف اللجنة بتقريره التقييمي، على أن لا يكون عضواً في هذه الأخيرة؛

– على الشركة إحاطة اللجنة بكل عمليات التحويل أو البيع التي طرأت على عناصر الأصول قبل عملية الإدراج؛

– إثبات وجود هيئة داخلية لمراجعة الحسابات تكون محل تقدير من قبل محافظ الحسابات في تقريره عن الرقابة الداخلية للشركة. وإن لم يوجد ذلك، فيجب على الشركة المبادرة إلى تنصيب مثل هذه الهيئة خلال السنة المالية التالية لقبول سنداتها في البورصة؛

---

* **COSOB** (Commission d'Organisation et de Surveillance des Operations de Bourse): لجنة عمليات البورصة ومراقبتها هي سلطة ضبط سوق القيم المنقولة، وهي مستقلة ماليا وتتمتع بالشخصية المعنوية، تتكفل بتنظيم ومراقبة عمليات البورصة وضمان نزاهة السوق وتأمينها ومراقبة الاستثمارات من التجاوزات والمعلومات الخاطئة أو المضللة، وبالتالي، السهر على حماية المستثمرين في القيم المنقولة أو في أي منتوج مالي آخر يترتب عليه اللجوء العلني للادخار. أُنشئت بموجب المرسوم التشريعي رقم 93-10 بتاريخ 23 ماي 1993 المعدل والمتمم بالقانون رقم 03-04 المؤرخ في 17 فبراير 2003 والمتعلق ببورصة القيم المنقولة.

[1] الموقع الرسمي لبورصة الجزائر **مرجع سبق ذكره**، سنة 2013.

[2] **المرجع أعلاه**.

– ضمان التكفّل بعمليات تحويل السندات؛ تسوية النزاعات الكبرى بين المساهمين والمؤسسة والعمل على الامتثال لشروط الكشف عن المعلومات.

– الطرح للاكتتاب العام سندات رأس المال بما يمثل 20٪ على الأقل من رأس مال الشركة، في موعد لا يتجاوز يوم الإدراج، كما ينبغي أن توزع سندات رأس المال المطروحة للاكتتاب العام على مائة وخمسين (150) سهم كحد أدنى.

4-2 **خطوات التسعير في البورصة:** تسبق عملية التسعير مرحلة ما قبل التسعير والخطوة الأولى التي يجب أن يتبعها المصدر، مهما كان شكله، قبل عملية الإدراج. ثم تليها مرحلة ما بعد التسعير التي تأتي مباشرة بعد حصة التسعيرة الأولى للسند في البورصة وتغيّراته في السوق، وتتضمن هذه الخطوات ما يلي:

– القرار بإجراء العملية حيث تعتبر الجمعية العامة الاستثنائية للشركة الجهة الوحيدة المخولة بإصدار قرار القيام بإحدى عمليات اللجوء العلني للادخار، ولا يمكنها أن تفوّض لمجلس الإدارة أو مجلس الإدارة الجماعية إلاّ الصلاحيات التي تمكنهما من تفعيل هذه العملية.

– الإعداد القانوني للشركة والأسهم، إذ أن إدراج أي شركة في البورصة يقتضي فحصها الدقيق على المستوى القانوني وذلك لأنّ الشركة كثيراً ما تُلزَم بإجراء تغييرات في النظام الأساسي والشكل القانوني وهيكل رأس المال لتلبية متطلبات القبول في التسعيرة.

– تقييم الشركة من خلال تقييم أصولها عن طريق عضو في الهيئة الوطنية للخبراء المحاسبين، من غير محافظ حسابات الشركة، أو أي خبير آخر تعترف اللجنة بتقييمه، على أن لا يكون عضواً في هذه الأخيرة. ويُعتمد على هذا التقييم في تحديد أسعار بيع أو إصدار الأسهم.

– اختيار الوسيط في عمليات البورصة المرافق أو مرقي البورصة بالنسبة للمؤسسات الصغيرة والمتوسطة، فينبغي على الشركة أن تختار لها وسيطاً في عمليات البورصة قائداً للفريق، وتتمثّل مهامه في مساعدتها ومرافقتها وتقديم المشورة لها عبر جميع مراحل عملية الإدخال. وأما بالنسبة للمؤسسات الصغيرة والمتوسطة فينبغي لها أن تقوم بتعيين مستشار مرافق يدعى مرقي البورصة، وذلك لمدة خمس (05) سنوات، بحيث يكلف بمساعدتها في إصدار سنداتها والإعداد لعملية القبول وضمان إيفائها الدائم بالتزاماتها القانونية والتنظيمية فيما يخص الإفصاح عن المعلومات.

– يجب على الشركة تقديم مشروع مذكرة إعلامية لدى لجنة تنظيم عمليات البورصة ومراقبتها، والتي تتضمن كافة التفاصيل ذات الصلة بأنشطة المؤسسة ووضعها المالي وخصائص السندات المصدرة (العدد، السعر، الشكل القانوني)

– إيداع ملف طلب القبول، كما هو محدد في تعليمة لجنة تنظيم عمليات البورصة ومراقبتها رقم 01/98 المؤرخة في 30 أبريل 1998 والمتعلقة بقبول القيم المنقولة للتداول في البورصة.

–سعياً لإنجاح عملية توظيف السندات تقوم الجهة المصدرة بإطلاق حملة تسويقية من خلال وسائل الإعلام المختلفة.

– بيع السندات عموماً من خلال الشبكة المصرفية إذ يقوم المستثمرون بتقديم أوامر الشراء الخاصة بهم مباشرة لدى البنوك، الأعضاء في نقابة التوظيف، من خلال إيداع مبلغ يمثل مقابل قيمة عدد الأسهم المطلوبة.

–كشف النتائج في حال استيفاء شروط الإدراج في التسعيرة، حيث يتم الإعلان بأنّ العرض إيجابي وتُنشر نتائج العملية للجمهور، وإذا حدث العكس، يتم رفض إدراج السند في التسعيرة.

– تنشر شركة تسيير بورصة القيم إعلاناً في النشرة الرسمية للتسعيرة ويوضح تاريخ حصة التسعير الأولى للسند وسعر إدخال السند، كما تنشر شركة تسيير بورصة القيم نتائج حصة التسعيرة الأولى للجمهور في النشرة الرسمية للتسعيرة.

– لضبط أسعار الأسهم، يُسمح بموجب هذا العقد للشركات بشراء أسهمها الخاصة بشرط أن يتم توقيع العقد بين الشركة والوسيط في عمليات البورصة؛ والغرض منه هو تحديد الشروط التي يتصرف بموجبها الوسيط نيابة عن الجهة المصدرة في السوق في سبيل تعزيز سيولة السندات، وانتظام تسعيرتها.

ما إن يتمّ تسعيرة السند في البورصة، تُصبح الجهة المصدرة مُلزمة بإطلاع الجمهور على تقارير التسيير والقوائم المالية السنوية والفصلية، وأي تغيير أو حدث هام من شأنه، أن يؤثر بشكل كبير على سعر السندات. وبما أن الجمهور المطلع على القوائم المالية للمؤسسات يزداد نطاقه عندما تصبح هذه المؤسسات مسعرة في البورصة، يتحتم عليها أن تعد قوائم مالية يتم عرضها وقياس عناصرها والإفصاح عن معلومات مالية وفق مبادئ وأسس ومتطلبات دولية حتى يمكنها تلبية احتياجات مختلف المتعاملين.

المبحث الثاني: القياس والإفصاح وفق النظام المحاسبي المالي حسب المعايير المحاسبية الدولية لسنة 2004

يساهم الالتزام بالتوافق مع المعايير المحاسبية الدولية في تحقيق التوحيد المحاسبي الدولي بتوحيد الأساس والقواعد والإجراءات المتعلقة بالقوائم لمالية، وهو الأمر الذي يضفي صفة الدولية على القوائم المالية للمؤسسة لتتمكن من دخول الأسواق الخارجية والمنافسة. وكشرط لنجاح الاتفاقيات التجارية الدولية المبرمة أو المزمع إبرامها مستقبلا.

ومن هذا المنظور تناول مشروع الإصلاح المحاسبي في الجزائر المعايير المحاسبية الدولية الصادرة حتى سنة 2004 في عرض القوائم المالية والمواد الموافقة لها على مستوى النظام المحاسبي المالي تاريخ إعداده، حيث أشارت فقرات النظام المحاسبي المالي بصورة غير مباشرة إلى العديد من المعايير المحاسبية الدولية ولكن بشكل لايقدم التفاصيل الضرورية لفهم محتوى المعيار المحاسبي الدولي وعلاقته بباقي المعايير المحاسبية الدولية.

كما يظهر من خلال المعايير المشار إليها في المادة 30 من المرسوم التنفيذي رقم 08-156 المؤرخ في 26 ماي 2008 المتعلق بتطبيق أحكام القانون رقم 07–11، التي تناولت نفس المواضيع الواردة فيها، تعكس فقط أنها موضوعة

على أساس المجموعة الأساسية للعمليات أو نوع النشاط ودون التعرض للتفاصيل، وهناك معايير مدمجة في أخرى وبالتالي عدم الاحتفاظ بترقيمها الدولي، وحتى التسميات المستعملة تصعب من عملية إيجاد المعيار المحاسبي الدولي الذي يتوافق أكثر مع المعيار الجزائري، لأن التسمية وحدها يمكن أن لا تكون كافية لمعرفة أي المعايير الدولية سينطبق على العمليات والأحداث التي سيتضمنها المعيار المعني.

المطلب الأول: أبعاد وظيفة العرض وفق النظام المحاسبي المالي مقارنة بالمعايير المحاسبية الدولية

يظهر مدى التوافق في إعداد وعرض القوائم المالية وفق النظام المحاسبي المالي مع متطلبات إعداد وعرض القوائم المالية وفق الإطار المفاهيمي للمحاسبة والمعايير المحاسبية الدولية، من خلال نقاط الاختلاف والتقارب مع المعايير المحاسبية الدولية.

ورغم أن المواد التي أشارت في فقراتها إلى بعض الأحكام والممارسات المحاسبية التي جاءت بها المعايير المحاسبية الدولية، لم تكن بحجم المعيار المحاسبي الدولي الذي تناولته، بحيث أنها لم تتضمن التفاصيل الواردة فيها، إلا أنها تعبر عن التوافق إلى حد كبير بين إعداد وعرض القوائم المالية في النظام المحاسبي المالي ومتطلبات إعدادها وعرضها وفق المعايير المحاسبية الدولية التي كانت فاعلة سنة 2004.

1- التوافق على مستوى المعايير المحاسبية

يظهر التوافق بين النظام المحاسبي المالي والمعايير المحاسبية الدولية من خلال ما تضمنته المادة 30 من المرسوم التنفيذي رقم 08- 156 المتعلقة بشرح القانون 07-11 الخاص بأحكام النظام المحاسبي المالي، والتي أشارت إلى قواعد تقييم وحساب الأصول والخصوم والأعباء والمنتجات، ومحتوى القوائم المالية وكيفية عرضها. وقد جاءت هذه المعايير مصنفة إلى أربع مجموعات أساسية هي: *

- معايير متعلقة بالأصول المادية والمعنوية والمالية والمخزونات وحسابات الغير.
- معايير متعلقة بالخصوم منها الأموال الخاصة، المؤونات، الاقتراضات، وعناصر أخرى.
- معايير متعلقة بقواعد التقييم والمعالجات المحاسبية.
- معايير خاصة تتعلق بالأدوات المالية والتعاقدات والعمليات التي تتم بالعملات الأجنبية.

تعتبر هذه المعايير الموجه الأساسي للعمل المحاسبي ويتم تحديدها بطرق قانونية، كما أن تفاصيل محتوياتها تم شرحها في الملحق رقم 1 من القرار الصادر بتاريخ 2008/7/26.

* لمزيد من التفصيل يمكن الاطلاع على المادة 30 من المرسوم التنفيذي رقم 08- 156 المؤرخ في 26 مايو 2008.

2- التوافق على مستوى المفاهيم وإعداد القوائم المالية

يعد النظام المحاسبي المالي محاولة للتوافق مع المعايير المحاسبية الدولية مع وجود بعض التباين في المفاهيم. ويمكن تلخيص ذلك فيما يلي:[1]

- هناك مجالات لا تشكل موضع أي معيار من المعايير المحاسبية الدولية ولم يتم معالجتها في الإطار المفاهيمي لمجلس معايير المحاسبة الدولية، في حين حدد لها النظام المحاسبي المالي قواعد خاصة.

- لم يخص بالدراسة المفصلة لقطاعات خاصة مثل البنوك والتأمينات، وبالتالي لم تحض بمفاهيم خاصة بها. كما يعتبر مفهوم الجرد الدائم مطلب إجباري في النظام المحاسبي المالي، في حين يسمح القيام به وفق المعايير المحاسبية الدولية.

- هناك مواضيع جديدة في مفاهيمها، كانت محل إجراءات مفصلة على مستوى المعايير المحاسبية الدولية، في حين تناولها النظام المحاسبي المالي بشكل عام.

ومع ذلك يظهر توافق النظام المحاسبي المالي مع المعايير المحاسبية الدولية (الجدول رقم (VI– 1) في كثير من النواحي التي لها علاقة بعناصر القوائم المالية، أو تأثير لها مباشر على إعدادها أو المعالجات المحاسبية التي تناولتها مختلف المعايير المحاسبية الدولية ويأخذ بها النظام المحاسبي المالي.

جدول رقم (VI–1) مقارنة بين متطلبات إعداد القوائم المالية وفق النظام المحاسبي المالي والمعايير المحاسبية الدولية

عناصر المقارنة	المعايير المحاسبية الدولية	النظام المحاسبي المالي
مجال التطبيق المحاسبي	تطبق المعايير المحاسبية على المؤسسات حسب ما تقرره الدول التي تتبنى هذه المعايير، كما أنها تفتقد إلى القوة الالزامية وبالتالي لا ترتبط بأية تشريعات خاصة.	يطبق النظام المحاسبي المالي بإلزامية القانون على المؤسسات الخاضعة لأحكام القانون التجاري.
الإطار المفاهيمي للمحاسبة المالية	الإطار المفاهيمي المعتمد في شهر أفريل من سنة 2001 عبارة عن وثيقة من 20 صفحة تعتبر كأساس لحل المشاكل المحاسبية وإعداد القوائم المالية.	يعتبر عنصرا جديدا في المحاسبة المالية، وقد جاءت محاوره متطابقة مع محاور الإطار المفاهيمي لمجلس معايير المحلسبة الدولية ولكن ينقصها التفصيل في الجانب النظري، بالإضافة إلى عدم تحديد الفئات المستخدمة للقوائم المالية.
الخصائص النوعية للقوائم المالية	ورد توضيح مفصل لهذه الخصائص في محتوى الإطار المفاهيمي لمجلس معايير المحاسبة الدولية بإبراز أهمية كل خاصية في مصداقية القوائم المالية.	تضمن النظام المحاسبي المالي نفس الخصائص النوعية بتعدادها فقط ولم يرد شرحها في صلب فقرات الإطار المفاهيمي، ولكن تم التطرق إليها في الملحق رقم 3 من القرار المؤرخ في 26 جويلية 2008.

[1] **Nouveau Systéme Comptable Financier – SCF**, **Op.cit**,2008, p26.

السياسات المحاسبية	تم تعريفها في الفقرة رقم 21 من المعيار المحاسبي الدولي الأول "عرض القوائم المالية" على أنها المبادئ والأسس والأعراف والقواعد والممارسات المحددة التي تتبناها المؤسسة في إعداد وعرض القوائم المالية.	أشارت إليها المادة رقم 5 من المرسوم التنفيذي 08-156 المؤرخ في 26 ماي 2008 المتعلق بتطبيق أحكام القانون رقم 07-11 بالطرق المحاسبية بنفس المفهوم الذي ورد في الفقرة رقم 21 من المعيار المحاسبي الدولي الأول "عرض القوائم المالية" كما أن المبادئ التي تبناها النظام المحاسبي المالي متوافقة إلى حد كبير مع المعايير المحاسبية الدولية.
تعريف عناصر القوائم المالية	عرف الإطار المفاهيمي مختلف المفاهيم التي ترتبط بالقوائم المالية وبعناصرها.	ورد في الملحق رقم 3 من النظام المحاسبي المالي على مخطط مختصر للتعريف بأغلب المفاهيم المحاسبية المرتبطة بالقوائم المالية. كما تم تحديد مفهوم الأصول والخصوم، الأعباء والإيرادات ورقم الأعمال والنتيجة الصافية للدورة.*
عرض القوائم المالية	- عدد القوائم المالية التي يجب على المؤسسة الالتزام بها خمسة قوائم مالية. - لم يقدم المجلس أي شكل لعرض القوائم المالية واكتفى بعرض الحد الأدنى من البنود التي يجب أن تحتوي عليها كل قائمة. - يتم الاختيار بين قائمة الدخل الإجمالية باحتواء قائمة الدخل الحالية، أو عرض منفصل لقائمة الدخل وقائمة الدخل الإجمالي. وقد حدث هذا التعديل سنة 2007. - ألغى المعيار الدولي رقم 1 مفهوم البنود غير العادية عند عرض قائمة الدخل.	- حدد النظام المحاسبي المالي نفس القوائم المالية المعتمدة دوليا ضمن المعيار المحاسبي الدولي رقم 01 " عرض القوائم المالية". - لم يفرض النظام المحاسبي المالي شكلا إجباريا للقوائم المالية، ولكنه قدّم نماذج لعرضها بتحديد الحد الأدنى من البنود. - لم يأخذ إعداد قائمة الدخل في النظام المحاسبي المالي هذا الاتجاه، ويبرز هذا الاختلاف عدم مسايرة النظام المحاسبي للتعديلات التي أُجريت على المعايير المحاسبية الدولية. - يسمح بظهور البنود غير العادية في قائمة الدخل.

المصدر: تم إعداد الجدول بالاعتماد على المرجع -Conseil National de la Comptabilité, **Op.cit**, 2009.

من خلال المقارنة الجزئية لبعض النواحي من النظام المحاسبي المالي ، يلاحظ ما يلي:

* ورد تعريف هذه المصطلحات ضمن المواد من 20- 28 من المرسوم التنفيذي رقم 08-156 المؤرخ في 26 ماي 2008 المتعلق بتطبيق أحكام القانون رقم 07-11.

– المبادئ المحاسبية لإعداد وعرض القوائم المالية التي تبناها النظام المحاسبي المالي متوافقة إلى حد كبير مع ما نص عليه الإطار المفاهيمي لمجلس معايير المحاسبة الدولية، ولكن ينقصها الشرح وكيفية تجسيدها في واقع المؤسسة الجزائرية مثل مبدأ تغليب الواقع الاقتصادي على المظهر القانوني.

– هناك توافقا من حيث التعاريف الواردة في الجدول، بين ما جاء في بعض المعايير الدولية المحاسبية الصادرة حتى سنة 2004 وبين ما تضمنه النظام المحاسبي المالي، مع اختلاف في المصطلحات المستخدمة المأخوذة من المخطط المحاسبي الفرنسي.

لم يأخذ النظام المحاسبي المالي بعين الاعتبار التعديلات الجديدة التي حدثت على القوائم المالية منذ تبني المشروع سنة 2001 ومنها التعديلات التي تمت على مستوى الميزانية وقائمة الدخل.

كما يُلاحظ أنه بمرور الوقت نتيجة للتعديلات المستمرة التي يحدثها مجلس المعايير المحاسبية الدولية على بعض المعايير المحاسبية، فإن النظام المحاسبي المالي في شكله الحالي يصعب الحديث عن توافقه مع هذه التعديلات ما لم يتم تنظيم المواد في شكل معايير محاسبية وطنية، بالإضافة إلى إطار مفاهيمي للمحاسبة بمحتوى أكثر تفصيلا مما هو عليه حتى يكون مرجعا كافيا للعمل المحاسبي.

المطلب الثاني : أبعاد الإفصاح وفق النظام المحاسبي المالي مقارنة بالمعايير المحاسبية الدولية

تمثل عملية الإفصاح المحاسبي وفق ما جاء به النظام المحاسبي المالي خطوة نوعية في مجال إعداد القوائم المالية من جهة وتطوير الفكر المحاسبي في الجزائر من جهة ثانية، وبالمقابل يضع المؤسسات الوطنية أمام ثقافة محاسبية مغايرة لما اعتادت عليه وواقعا جديدا عليها التكيف معه.

ويتطلب الإفصاح، عرض المعلومات في القوائم المالية بطرق تُرتب وتُنظم المعلومات بصورة منطقية مركزة على الأمور الجوهرية، بحيث يمكن للمستخدم لها تحليلها وفهمها بسهولة. حيث يركز على أهمية القوائم المالية كمصدر أساسي من مصادر المعلومات المفيدة والقاعدة العامة لتقييم الطرق المحاسبية البديلة والاختيار من بين الأساليب المتاحة لعملية الإفصاح المحاسبي في القوائم المالية. ومطلب الإفصاح المحاسبي في النظام المحاسبي المالي له عدة مظاهر تدل على إلزامية العمل به لتتحقق مصداقية القوائم المالية.

وقد أورد النظام المحاسبي المالي نفس متطلبات وأسلوب الإفصاح التي وردت في المعايير المحاسبية الصادرة حتى سنة 2004 ولكن دون التوسع في التفاصيل.

1- الإيضاحات المتممة للقوائم المالية (الملاحق)

تبين الإيضاحات المتممة للقوائم المالية (الملاحق في النظام المحاسبي المالي) القواعد والطرق المحاسبية المستعملة كما تُظهر معلومات مكملة لمحتوى القوائم السابقة، فهي تحقق جملة من الأهداف تتعلق أساسا بالتوضيح والتفسير والإفصاح المحاسبي، بحيث تنظم بطريقة تسمح بتحقيق هذه الأهداف.

1-1 أهداف الإيضاحات المتممة للقوائم المالية: تتضمن أهداف الإيضاحات المتممة ما يلي:

- الإفصاح عن القواعد المتبعة من طرف المؤسسة لإعداد القوائم المالية وكذا مختلف الاختيارات والمبادئ المحاسبية لتسجيل المعاملات والأحداث على مستوى المؤسسة.
- اكتشاف وتعديل الحالات التي لم يتم فيها احترام معايير إعداد القوائم المالية في النظام المحاسبي المالي.
- عرض المعلومات الإضافية التي لا تظهر في هيكل مكونات القوائم المالية نفسها، والتي تزيد بطبيعتها العرض الصادق لها.
- تفسيرات للإيضاحات المتممة في شكل مقارنة وصفية عددية، وتشمل كل التعديلات في الطرق المحاسبية، وغير ذلك من التوضيحات؛ والتي من خلالها يمكن قراءة القوائم المالية بشكل يسمح بمقارنة دورة محاسبية بأخرى، بحيث لا يتم أي تغيير في الطرق المحاسبية إلا إذا فرض في إطار تنظيم جديد أو إذا كان يهدف إلى تحسين نوعية القوائم المالية.

2-1 تنظيم الإيضاحات المتممة للقوائم المالية: يتم عرض الإيضاحات المتممة بطريقة تمكن المستخدمين من فهم القوائم المالية وامكانية مقارنتها بقوائم مؤسسات أخرى، ويتحقق ذلك بما يلي:

- عرض الإيضاحات المتممة في شكل مقارنة مع الدورة السابقة.
- كل عنصر مدرج في القوائم االمالية له مايقابله من ملاحظات على مستوى الإيضاحات المتممة للقوائم المالية.
- إدراج ملاحظات تبين احترام أو عدم احترام المعايير المحاسبية وكل انحراف عنها يجب تبريره.
- تقديم معلومات تتعلق بأسس القياس والمبادئ المحاسبية الملائمة المطبقة.
- تقديم معلومات تتعلق بالعناصر التي تظهر في مكونات القوائم المالية.
- الإفصاح عن معلومات أخرى مثل الأحداث اللاحقة والمعلومة القطاعية.
- توفر خاصتين أساسيتين في المعلومة التي تظهر بالإيضاحات المتممة للقوائم المالية، وهما الملاءمة والأهمية النسبية.

2- متطلبات الإفصاح المحاسبي لتحديد النتيجة الجبائية

من متطلبات الإفصاح المحاسبي في النظام المحاسبي المالي أن تقدم المؤسسات في الملحق معلومات متعلقة بالتقارب بين النتيجة المحاسبية والأعباء الجبائية الواردة في قائمة الدخل، الأمر الذي يستدعي القيام ببعض المعالجات

المحاسبية عند المرور من النتيجة المحاسبية إلى النتيجة الجبائية. ومن متطلبات الإفصاح المحاسبي التي تؤدي إلى الاختلاف في التقييم لتحديد النتيجة بين النظام المحاسبي المالي والقواعد الجبائية والتي يجب الإفصاح عنها ما يلي:[1]

– تقنيات الاهتلاك وتدهور الأصول أو معاينة الانخفاض في القيمة، باعتبار أن النظام المحاسبي المالي ينتهج مدخلا اقتصاديا وماليا.

– التسجيل المحاسبي لعقد الإيجار التمويلي* وما له من أثر على الاهتلاكات التي لها أثر على النتيجة.

– المعالجة المحاسبية للضرائب المؤجلة، حيث يمكن وجود انحراف بين تاريخ الأخذ بهذه الأعباء الجبائية على مستوى المحاسبة، وتاريخ الأخذ بهذه الأعباء لتحديد النتيجة الخاضعة للضريبة.

– فائض القيمة في الأجل الطويل والناتج من التنازل على أصول أو أي عمليات استثنائية، كتعويض نزع الملكية الإيرادات أو الأعباء المحسوبة في النتيجة المحاسبية لكن لا يأخذها النظام المحاسبي بعين الاعتبار، وأية أعباء غير مبررة من طرف إدارة الضرائب.

– العمليات غير المسجلة في النتيجة المحاسبية لكن تؤخذ بعين الاعتبار عند تحديد الوعاء الضريبي الخاضع للضريبة.

– تغيير الطرق المحاسبية وتصحيح الأخطاء التي يظهر أثرها مباشرة في الأموال الخاصة دون تسجيلها في قائمة الدخل.

3- تحديد المعايير المحاسبية الدولية الخاصة بالإفصاح المحاسبي ضمن محتوى النظام المحاسبي المالي

يمكن استخلاص بعض المعايير المحاسبية الدولية من القانون المتضمن أحكام النظام المحاسبي المالي والمراسيم التنفيذية له، بمحتوى مختصر، أو بالإشارة إلى متطلبات معينة في صيغة مواد وفقرات الجدول رقم (VI– 2) وملحقات توضيحية.

---

[1] أحمد زغدار ومحمد سفير، **خيار الجزائر بالتكيف مع متطلبات الإفصاح وفق معايير المحاسبة الدولية** (IAS/IFRS) ، **مجلة الباحث – العدد** 07، 2009 - 2010 ص 86.

* **عقد الإيجار التمويلي**: هو اتفاق يتنازل بموجبه المؤجر للمستأجر لمدة محددة عن حق استعمال أصل مقابل دفع واحد أو دفعات عديدة، ويتميز عقد الإيجار التمويلي عن عقد إيجار بسيط (تشغيلي) في أنه عقد تترتب عليه عملية تحويل شبه كلي للمخاطر والمنافع ذات صلة بملكية أصل إلى المستأجر، مقرونا بتحويل الملكية عند انتهاء مدة العقد أو عدم تحويلها، في حين عقد الإيجار البسيط لا تترتب عليه عملية تحويل شبه كلي للمخاطر والمنافع ذات الصلة بملكية أصل إلى المستأجر.

الجدول رقم (VI– 2) المعايير المحاسبية حتى سنة 2004 ضمن فقرات النظام المحاسبي المالي

مجال المقارنة	فقرات من محتوى النظام المحاسبي المالي	المعيار لمحاسبي الدولي المقابل أو القريب منها
القوائم المالية	الكشوف المالية: الفقرات من 210-1 إلى 210- 5 جدول تدفقات الخزينة	IAS1 عرض القوائم المالية. IAS33 ربحية السهم. IAS7 جدول تدفقات النقدية.
الإفصاح المحاسبي	– السياسات المحاسبية، التغيرات في التقديرات المحاسبية والأخطاء: الفقرة 138-1 إلى 138- 5 – المادة رقم 13 من المرسوم التنفيذي رقم 08-156 – العمليات لحساب الغير: الفقرات 131–7 و131–8. ملحق النظام المحاسبي المالي خاص بقطاع البنوك – الأصول المالية: من الفقرات 122-1 إلى 122-9	IAS8 السياسات المحاسبية، التغيرات في التقديرات المحاسبية والأخطاء. IAS10 الأحداث التالية لتاريخ الميزانية. IAS 24 الإفصاح عن الأطراف ذوى العلاقة IAS30 الإفصاح بالقوائم المالية للبنوك والمؤسسات المالية المشابهة حل محله المعيار رقم IFRS7 IAS 32 الأدوات المالية– العرض والإفصاح

المصدر : تم إعداد الجدول بالاعتماد على المرسوم التنفيذي رقم 156– 08. **مرجع سبق ذكره.**

– القرار المؤرخ في **26 /05 /2008** المحدد لقواعد التقييم والمحاسبة ومحتوى القوائم المالية وعرضها وكذا مدونة الحسابات وقواعد سيرها. الجريدة الرسمية رقم 19، 2008.

نظرا لأن النظام المحاسبي المالي اعتمد على المعايير المحاسبية الدولية التي تم إصدارها حتى سنة 2004 ، فإن معايير الإبلاغ المالي الدولية لاتظهر ضمن الجدول، وهو ما يعكس الفجوة التي حدثت بين ما توصل إليه مجلس المعايير المحاسبية الدولية في مجال الإفصاح المحاسبي من حيث طرق الإفصاح ووسائله ومستوياته وبين ما جاء به النظام المحاسبي المالي باعتباره ينتهج طريق التوافق مع المعايير المحاسبية الدولية.

غير أن ما يظهر من معايير في الجدول وبالمتطلبات التي جاءت بها عند إصدارها ودون مسايرة تطورها، لا يعبر على التوافق المحاسبي الذي تبنته العديد من الدول سواء النامية أو المتقدمة. فتجربة التوافق على صعيد التقريب مع المعايير المحاسبية ومعايير الإبلاغ المالي الدولية يلقي على المهنة المحلية للمحاسبة عبئا كبيرا لمحاولة فهم الممارسات المحاسبية حسب قواعدها وتطورها.

المطلب الثالث: أبعاد القياس وفق النظام المحاسبي المالي مقارنة بالمعايير المحاسبية الدولية

ازداد الاهتمام العالمي بموضوع التوحيد المحاسبي وأهمية تقديم قوائم مالية ذات جودة عالية واستكشاف التحديات والفرص المتعلقة بتطبيق معايير الإبلاغ المالي الدولية والتي تحظى بقبول عالمي، بغرض تعزيز دور الجهات التشريعية والمهنية والتعليمية، للارتقاء بمستوى مصداقية القوائم المالية. أدى ذلك إلى حتمية إعادة النظر في محتوى النظام المحاسبي المالي لوجود فارق زمني بينه وبين مرجعية إعداد المعايير المحاسبية ومعايير الإبلاغ المالي الدولية. ويظهر هذا التفاوت عند مقارنة المعايير المحاسبية الدولية ومرجعية إعدادها التي استمد منها النظام المحاسبي المالي قواعد القياس وأحكامه بما آلت إليه هذه المعايير بعد التعديلات التي أجريت عليها.

1- القواعد الأساسية للقياس المحاسبي ضمن الإطار المفاهيمي للمحاسبة

يشكل محتوى الإطار المفاهيمي الذي يمثل الجزء المستحدث في النظام المحاسبي المالي خمسة اعتبارات أساسية إذا ماتم الالتزام بها، فإن ذلك سيسمح بإعداد قوائم مالية في مستوى احتياجات المستثمر حسب الأهداف المسطرة ضمن هذا الإطار، والاعتبارات هي:[1]

1-1 **الفرضيات الأساسية:** على اعتبار أن القوائم المالية هي أهم مخرجات النظام المحاسبي، وتتمثل في فرضيتين أساسيين هما:

- محاسبة الالتزام أو التعهد أي يتم الالتزام بالمصروف عند حدوثه وتعرض في السنة التي يرتبط بها، ونفس الالتزام بالنسبة للإيراد.

- استمرارية النشاط بحيث يفترض متابعة المؤسسة لنشاطاتها في مستقبل متوقع إلا إذا طرأت أحداث كالتصفية أو التوقف عن النشاط في المستقبل. وقد أشار النظام المحاسبي المالي إلى أنه إذا لم تعد القوائم المالية على هذا الأساس فإن الشكوك في استمرارية الاستغلال تكون مبينة ومبررة، ويحدد الأساس المستند عليه في ضبطها في ملحق.

2-1 **الخصائص النوعية للقوائم المالية:** يجب أن تتوفر المعلومة الواردة في القوائم المالية على الخصائص النوعية المتمثلة في الملاءمة المصداقية والقابلية للمقارنة والوضوح، بحيث تكون المعلومات مفيدة وملائمة لاحتياجات متخذي القرارات من جهة وتكون من جهة أخرى دقيقة وخالية من الأخطاء المادية حتى تحظى بالموثوقية والقابلية للمقارنة على فترات مختلفة أو بين مختلف المؤسسات من أجل تقييم المركز المالي والأداء المالي للمؤسسة.

[1] لمزيد من المعلومات يمكن الاطلاع على محتوى المواد من المادة رقم 6 إلى المادة رقم 18 من المرسوم رقم 08-156 **مرجع سبق ذكره**.

1-3 **الاتفاقيات المحاسبية:** تشمل المحاسبة المالية حسب النظام المحاسبي المالي على اتفاقيتين هما:

– وحدة المؤسسة التي تعتبر المؤسسة وحدة محاسبية مستقلة عن مالكيها كما تقوم المحاسبة المالية على مبدأ الفصل بين أصول المؤسسة وخصومها وأعبائها ونواتجها وأصول وخصوم المساهمين في المؤسسة.

– الوحدة النقدية التي تَعتبر الدينار الجزائري وحدة القياس الوحيدة لتسجيل معاملات المؤسسة ولا تسجل إلا المعاملات التي يمكن تقويمها نقدا، أما التي لا يمكن تقويمها فتذكر في الإيضاحات التابعة للقوائم المالية.

1-4 **المبادئ المحاسبية:** يتم إعداد القوائم المالية على أساس المبادئ المحاسبية المتعارف عليها وهي:

– مبدأ الأهمية النسبية للأحداث المسجلة التي يجب أن تعكس الصورة الوفية للقوائم المالية.

– مبدأ استقلالية الدورة، والإفصاح عن الأحداث اللاحقة للسنة المالية المقفلة.

– مبدأ الحيطة والحذر الذي تمثل الاتجاه التقليدي للمحاسبة عند المفاضلة بين الطرق المحاسبية البديلة.

– مبدأ ديمومة الطرق.* وتطابق الميزانية الافتتاحية لسنة مالية مع ميزانية إقفال السنة المالية السابقة.

–مبدأ التكلفة التاريخية.

– مبدأ أسبقية الواقع الاقتصادي على المظهر القانوني، بحيث تقيد العمليات في المحاسبة وتعرض ضمن القوائم المالية طبقا لطبيعتها ولواقعها المالي الاقتصادي دون التمسك فقط بمظهرها القانوني.

2- مقارنة التوافق في مجال العناصر الخاضعة للقياس المحاسبي

يظهر التوافق في مجال العناصر الخاضعة للقياس المحاسبي من خلال المفاهيم المحددة لعناصر القوائم المالية الأساسية كما في لجدول المقارن الموالي:

* **مبدأ ديمومة الطرق**: يقتضي انسجام المعلومات المحاسبية وقابلية مقارنتها خلال فترات متعاقبة، دوام تطبيق القواعد والطرق المتعلقة بتقييم العناصر (المادة 15 من المرسوم التنفيذي رقم 08-156)، وهو ما أشار إليه الإطار المفاهيمي لمجلس معايير المحاسبية الدولية بمفهوم مبدأ ثبات الطرق.

جدول رقم (VI– 3) تحديد مفاهيم عناصر القوائم المالية كأساس لعملية القياس

عناصر المقارنة	المعايير المحاسبية الدولية	النظام المحاسبي المالي
تحديد مفهوم الأصول	-الأصل هو ملكية، مورد مراقب من طرف المؤسسة تنتظر منه منافع اقتصادية مستقبلية كنتيجة لأحداث ماضية.	استخدم النظام المحاسبي المالي نفس المفاهيم المستعملة حسب المعايير المحاسبية، وتظهر محاولة توافق النظام المحاسبي المالي مع المعايير المحاسبية في تحديد هذه المفاهيم من خلال ما يلي: – استبعاد بعض العناصر التي تدخل ضمن هذه المفاهيم في المخطط الوطني للمحاسبة مثل مصاريف التأسيس ومؤونات الأعباء والأخطار. -استعمال مصطلح المراقبة في تعريف الأصول بدل استعمال مفهوم الملكية.
تحديد مفهوم الخصوم وحقوق الملكية	– الخصوم هي التزامات (تعهدات) حالية عن أحداث ماضية يجب الوفاء بها، ومن المتوقع أن يؤدي تسويتها إلى تدفقات خارج المؤسسة لموارد تنطوي على منافع مستقبلة.	– أخذ النظام المحاسبي الجديد بالتعريف الشامل للخصوم الذي تبنته المعايير المحاسبية الدولية. – يتفق النظام المحاسبي الجديد مع المعايير المحاسبية الدولية في تعريف حقوق الملكية (أو الأموال الخاصة) على أنها صافي الأصول بعد حذف الخصوم الجارية وغير الجارية وهو المفهوم المالي لرأس المال.
تحديد مفهوم الأعباء والنواتج	-النواتج هي زيادة في المنافع الاقتصادية المستقبلية والتي يصاحبها زيادة في أحد عناصر الأصول أونقص في أحد الالتزامات والتي يمكن قياسها بشكل يمكن الاعتماد عليه. – الأعباء نقص في المنافع الاقتصادية المستقبلية يصاحبه نقص في أحد الأصول أو زيادة في أحد الالتزامات والتي يمكن قياسها بشكل يمكن الاعتماد عليه.	– تطابق مفهوم الأعباء والنواتج رغم استبعاد المعايير المحاسبية لمفهوم العناصر غير العادية عند عرض قائمة الدخل.

المصدر: تم إعداد الجدول بالاعتماد على المراجع:

- الملحق رقم 3 من المرسوم التنفيذي رقم 08-156 **مرجع سبق ذكره**، 2008.
- الإطار المفاهيمي للمعلومة المالية.

يعكس الجدول محاولة النظام المحاسبي المالي اقتباس المفاهيم الأساسية لعناصر القوائم المالية من المعايير المحاسبية الدولية وفي نفس الوقت، استبعاد بعض المفاهيم السابقة؛ حتى يبرز بذلك عملية الانتقال من مخطط محاسبي إلى نظام محاسبي مالي له فلسفة المعايير المحاسبية الدولية في معالجة القضايا المحاسبية، خاصة التي تشهد اختلافات دولية نتيجة تباين البيئات المحاسبية بمقوماتها اللغوية والثقافية والاقتصادية.

3- تحديد بعض المعايير المحاسبية الدولية المتعلقة بالقياس في النظام المحاسبي المالي

يمكن استنتاج بعض المعايير المحاسبية الدولية من القانون المتضمن أحكام النظام المحاسبي المالي والمراسيم التنفيذية له، بمحتوى مختصر، أو بالإشارة إلى متطلبات معينة في صيغة مواد وفقرات الجدول رقم (VI– 4) وملحقات توضيحية متعلقة بالقياس المحاسبي، حيث تضم أحيانا بعض المواد والفقرات أكثر من معيار محاسبي واحد.

الجدول رقم (VI– 4) المعايير المحاسبية حتى سنة 2004 ضمن فقرات النظام المحاسبي المالي

مجال المقارنة	فقرات من محتوى النظام المحاسبي المالي	المعيار لمحاسبي الدولي المقابل أو القريب منها
قواعد التقييم والاعتراف	– المخزونات والمنتوجات قيد التنفيذ: الفقرات من 123-1 إلى 123- 6. – الأعباء –تقييم الأعباء والنواتج المالية الفقرات 127-1 الاعتراف بالإيراد الفقرات من 111-1 إلى 111-6 – القواعد العامة للتقييم الفقرة 112-2 إلى 112–11. – القواعد الخاصة للتقييم ومحاسبة التثبيتات العينية والمعنوية الفقرة121-1. إلى 121–15 – المادة رقم 16 من المرسوم التنفيذي رقم 08–156 (تقيم بعض الأصول والخصوم مثل الأصول البيولوجية والأدوات المالية بالقيمة العادلة). –العمليات المنجزة بالعملات الأجنبية الفقرة 137–1 إلى 137–7. – اندماج الأعمال والحسابات المدمجة الفقرات من 132–1 إلى 132–21 و المواد من 39 إلى 41 من المرسوم التنفيذي رقم 08–156.	IAS 2 المخزون - IAS 1عرض القوائم المالية – IAS 18 الإيراد - IAS16 الممتلكات والمعدات – IAS 38 الأصول غير الملموسة - IAS21 آثار التغيرات في أسعار صرف العملات الأجنبية. - IAS22 اندماج الأعمال(محله IFRS3 اتحاد الشركات. - IAS28 الاستثمارات في الشركات الزميلة – IAS 27 القوائم المالية المجمعة والمستقلة (حل محله جزئيا IFRS10.

	– العمليات المنجزة بصفة مشتركة أو لحساب الغير الفقرات من 1-131 إلى 8-131 –القروض والخصوم المالية الأخرى: الفقرات من 1-126 إلى 3-126. –مؤونات المخاطر: الفقرات من 1-125 إلى 4- 125. – الأصول المالية: من الفقرات 1-122 إلى 9-122.	– IAS31 حصص الملكية في المشروعات المشتركة (حل محله IFRS 11 . - IAS 23 تكاليف الاقتراض. - IAS 36 اضمحلال الأصول. - IAS 37 مخصصات الأصول والالتزامات المحتملة. IAS39 الأدوات المالية الاعتراف والقياس.
حالات خاصة	– –العقود طويلة المدى الفقرات من 1-133 إلى 3-134 –الضرائب المؤجلة الفقرات من 1-134 إلى 3-134. –عقود إيجار–تمويل الفقرة 1-135 إلى 4 -135 –امتيازات المستخدمين 1-136 إلى 2-136 – الأصول البيولوجية الفقرة 19-121 و 7-127 – الاستثمار العقاري: الفقرة 16-121 –الإعانات: الفقرات 5-131 و 6-131 124- 1 إلى 124- 6.	- IAS11 عقود الإنشاء - IAS 12 ضرائب الدخل - IAS 17 محاسبه التأجير - IAS 19 مزايا العاملين - IAS41 الزراعة - IAS40 الاستثمار العقاري - IAS20 المحاسبة عن المنح الحكومية والإفصاح عن المساعدات الحكومية

المصدر : تم إعداد الجدول بالاعتماد على المرسوم التفيذي رقم 156- 08 **مرجع سبق ذكره**، 2008.

– القرار المؤرخ في 26 /05/ 2008 **مرجع سبق ذكره**، 2009.

بالنظر إلى الجدول بشكل عام، يلاحظ اعتماد النظام المحاسبي المالي على أغلبية المعايير الصادرة حتى سنة 2004 والمتعلقة بقواعد التقييم والمعالجات وأسس القياس المحاسبي، غير أنه بدراسة الفقرات الواردة في الجدول يتبين أنها في شكل مقتطفات من المعايير دون التركيز على التفاصيل الضرورية. وكنموذج لذلك ما يلي:

– ورد مفهوم القيمة العادلة موزع على الفقرات دون ضبط أحكامه أو شروط تطبيقه أو معيار خاص به كما هو الحال في معيار الإبلاغ المالي الدولي رقم 13 القيمة العادلة، وتحافظ التكلفة التاريخية على دورها كأساس لقياس عناصر القوائم المالية نظريا وعمليا، إلا أنه يتم تعديلها بإعادة التقويم بعد مرور عدة سنوات للتعبير عن آثار الضغوط التضخمية، بحيث هذه الأرقام لا تعكس التكلفة التاريخية، ولا القيم الاستبدالية مما يجعل المقارنة أكثر صعوبة.

– وردت الحسابات المجمعة والحسابات المدمجة كمحور جديد في النظام المحاسبي المالي، فقد ظهرت الحاجة إلى تأطيرها عند إنشاء صناديق المساهمة في بداية التسعينيات، وزادت الحاجة إلى التشريع لعمليات محاسبية عند إنشاء

الشركات القابضة. خاصة وأنه من بين أهداف إصدار النظام المحاسبي المالي هو الاستجابة للوضعيات الاقتصادية الجديدة المرغوب فيها والمتمثلة في الشراكة*مع الشركات الأجنبية[1]. ورغم أهمية الموضوع والاهتمام الدولي به من خلال التعلايقات التي تقدم حول مسودات المعايير التي ينشرها مجلس المعايير المحاسبية الدولية لمناقشتها، فإنه لم يحض بنفس الاهتمام والمتابعة من طرف هيئة التشريع المحاسبي في الجزائر بل اكتفت بأول إصلاح للمنظومة المحاسبية.

بالنظر إلى ما سبق من مستحدثات النظام المحاسبي المالي، والانتقال النوعي للعمل المحاسبي الذي تقوم به المؤسسة الاقتصادية الجزائرية، بممارسة محاسبية استمدت قواعدها من المعايير المحاسبية الدولية، فإنها بذلك تسير خطوة نحو تجسيد المعرفة المحاسبية بفكرها الحديث، غير أن الأبعاد التي تحاول معايير الإبلاغ المالي الدولية الوصول إليها في مجال المعرفة المحاسبية بوظائفها الثلاث – العرض والقياس والإفصاح- تجعل هذا التطور الذي شهدته المؤسسة الاقتصادية في الجزائر مرحلة تاريخية يجب تجاوزها إلى مراحل جديدة من الإصلاح المحاسبي.

المبحث الثالث: الأبعاد الحديثة للمعايير المحاسبية ومعايير الإبلاغ المالي الدولية في مجال القياس والإفصاح

تم إجراء العديد من التعديلات على المعايير المحاسبية الدولية أو استبدالها لجعلها تتماشى مع الأوضاع التي يمر بها عالم المال والأعمال، والتغلب على الجوانب المعقدة التي يخطأ في تفسيرها وتطبيقها، وحتى يكون لهذا العمل مرجعا فكريا يمكن اللجوء إليه كلما دعت الضرورة لذلك، أو وجود اختلافات في المعايير، فقد عمل مجلس معايير المحاسبة المالية على دراسة بشكل مشترك مع مجلس معايير المحاسبة المالية وضع إطار مفاهيمي لمعايير الإبلاغ المالي بإعادة النظر في المفاهيم والطريقة التي يؤدي بها دوره، والاحتياجات لإصدار المعايير المحاسبية وكذا المواضيع التي يجب تحسينها.

بالإضافة إلى تحليل الدور المحتمل لتقرير الإدارة في تحسين المعلومات في القوائم المالية، وبالتالي اتساع الإطار المفاهيمي لمعايير المحاسبة الدولية، مقارنة بالإطار السابق المعد أساسا لإعداد وعرض القوائم المالية للمستخدمين الخارجيين. ويلاحظ أن الإطار المفاهيمي ليس معيار إبلاغ مالي IFRS وليس هناك ما يدل على علاقته بمعيار خاص. وفي حالة الاختلاف بينه وبين معيار ما، فإنه يتم الرجوع إلى المعيار.

* أشارت المادة (34 من القانون 07-11) إلى أن "الكيانات الموجودة على الإقليم الوطني والتي تشكل مجموعة اقتصادية خاضعة لنفس سلطة القرار الموجودة داخل الإقليم الوطني أو خارجه، دون أن توجد بينها روابط قانونية مهيمنة، تنشر حسابات تدعى حسابات مركبة كما لو تعلق الأمر بكيان وحيد"

[1] مختار مسامح، **توحيد أنظمة مراقبة حسابات الشركات التجارية في دول اتحاد المغرب العربي، ما بين الضرورة الاقتصادية والتجارية وخصوصيات التشريعات الوطنية والمحلية**، أطروحة دكتوراه العلوم، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، جامعة الحاج لخضر باتنة، 2011. ص244.

المطلب الأول: تحديث الإطار المفاهيمي لمعايير الإبلاغ المالي الدولي

قام مجلس معايير المحاسبة الدولية في سنة 2011، بإجراء مشاورات عامة لتحديد أولويات جدول أعمالها والذي أسفر على ضرورة تحديث الإطار المفاهيمي كأولوية قصوى. حيث تم تصميم "مذكرة " للحصول على آراء أولية بشأن المسائل الهامة التي سينظر فيها مجلس معايير المحاسبة الدولية بجانب إنشاء مسودة مشروع الإطار المفاهيمي معدل وفق متطلبات الفكر المحاسبي الحديث وما وصلت إليه أبحاث الأكاديميين والمهنيين وهيئات التوحيد المحاسبي.
وفي 18 يوليه 2013 نشر المجلس مسودة المشروع للمناقشة، كخطوة أولى نحو إصدار إطار مفاهيمي معدل يحدد المفاهيم التي يستند إليها في إعداد وعرض القوائم المالية، ويشرح المبادئ التى تطوير يرتكز عليها في تعديل معايير الإبلاغ المالي الدولية. علما أن الإطار المفاهيمي السابق، مكن من وضع معاييرمحاسبية مالية دولية عالية الجودة والتي قامت بتحسين القوائم المالية، ومع ذلك، فإنه لا يشمل بعض المجالات الهامة والتوجيهات التي تحتاج إلى تحديث.

1- أهداف الإطار المفاهيمي لمعايير الإبلاغ المالي الدولية

يحاول مجلس المعايير المحاسبية الدولية في مسعاه لإعداد إطار مفاهيمي جديد تحقيق جملة من لأهداف منها ما يلي:

- تدعيم المشروع المشترك مع مجلس معايير المحاسبة المالية بإيجاد مرجعية دولية موحدة لإعداد معايير محاسبية عالية الجودة، تجمع حولها أكبر عدد من دول العالم، الأمر الذي سيعزز شرعيتها ومكانتها.
- وضع إطار مفاهيمي يساير طبيعة المعايير التي يتم إصدارها، بما تحويه من توجهات تضمن ممارسات محاسبية بأقل تكلفة.
- توسيع مجال الإطار المفاهيمي لتوحيد الوظائف الأساسية للمعرفة المحاسبية وهي العرض والإفصاح والقياس المحاسبي وذلك بإشراك العديد من الهيئات الدولية في إعداده، وكذلك نشر مسودات العمل لإثرائها ومناقشتها من خلال التعليقات التي يتم جمعها ودراستها.
- مساعدة مجلس المعايير المحاسبية الدولية في تعزيز توافق الأنظمة للمعايير المحاسبية والإجراءات المتعلقة بإعداد القوائم المالية، من خلال توفير أساس للحد من عدد من المعالجات المحاسبية التي تسمح بها معايير الإبلاغ المالي الدولية.
- مساعدة الهيئات الدولية للمحاسبة بإعداد وتطوير معايير محلية. أو لتطبيق معايير الإبلاغ المالي الدولية.
- مساعدة المراجعين والمدققين في مجال المحاسبة في تكوين رأي بشأن امتثال القوائم المالية التي يتم مراجعتها لمعايير الإبلاغ المالي الدولية.
- مساعدة مستخدمي القوائم المالية في تفسير المعلومات الواردة فيها والمعدة وفقا لمعايير الإبلاغ المالي الدولية.

2- مراحل تعديل الإطار المفاهيمي للمعايير المحاسبية الدولية

في سنة 2005 اتفق كل من مجلس معايير المحاسبة المالية ومعايير المحاسبة الدولية في اجتماع المجلسين في إطار مشروع التقارب على إعداد إطار مفاهيمي جديد يحل محل الإطار المفاهيمي الذي أنجز سنة ،1989 وقد تمت دراسته عبر ثمانية مراحل أساسية.

وخلال هذه المراحل تم التوصل إلى مسودة مشروع إطار مفاهيمي معدل. حيث تم تمديد استقبال التعليقات عليها حتى تاريخ 25 نوفمبر 2015 [1] وتشمل مسودة المشروع القضايا المتعلقة بتعريفات للأصول والخصوم الاعتراف والإلغاء للأصول والخصوم، التمييز بين رأس المال والخصوم، القياس، العرض والإفصاح، العناصر الأخرى للدخل الإجمالي ومواضيع أخرى.[2]

3- محاور تعديل الإطار المفاهيمي لمعايير الإبلاغ المالي الدولية

تتمثل المحاور الأساسية التي كانت موضوع تعديل أو تغيير بالنسبة للإطار المفاهيمي لمعايير الإبلاغ المالي الدوليية في ما يلي:[3]

3-1 **إسم الإطار المفاهيمي**: في سبتمبر 2010 استبدل مجلس معايير المحاسبة الدولية إطار إعداد وعرض القوائم المالية بالإطار المفاهيمي للمعلومة المالية. بدل الإطار المفاهيمي لإعداد وعرض القوائم المالية، بحيث عوضت عبارة هدف القوائم المالية، بهدف المعلومة المالية لغرض الاستعمبال العام حتى يخدم أكثر الغرض من التوجه نحو معايير الإبلاغ المالي الدولية التي تحل بالتدريج محل المعايير المحاسبية الدولية.

3-2 **مفاهيم الأصول والخصوم**: يرى مجلس المعايير المحاسبية الدولية أنه يمكن توضيح مفاهيم الأصول والخصوم بأنها تشير إلى التدفقات الداخلة أو الخارجة للمنافع الاقتصادية. وقد فسر البعض ذلك على أنها في نهاية المطاف تدفق المنافع الاقتصادية، بدلا من أن تكون عبارة عن ممتلكات أو التزامات.

ولتجنب سوء الفهم، قدم مجلس المعايير المحاسبية الدولية عرض أولي تعديل مفهوم الأصول والخصوم على أنها مطلوبات أو التزامات، بدلا من تدفق النهائي (داخلي أو خارجي) من المنافع الاقتصادية، و يجب أن يكون الأصل أو الخصم قادرا على توليد تدفقات من المنافع الاقتصادية، تلك التدفقات لا يلزم أن تكون معينة، وعلى هذا الأساس يقترح مجلس المعايير المحاسبية الدولية المفاهيم الموالية:

---

[1] http://www.nifccanada.ca/**normes-internationales-dinformation-financiere/projets**/en-cours/

[2] http://www.iasplus.com/fr تاريخ النشر 2015 /02/9

[3] للإطلاع على تفاصيل أكثر في الموضوع يمكن الرجوع إلى الموقع الرسمي لمجلس المعايير المحاسبية الدولية. والموقع :

financial reporting The cornerstone of high quality www.wileyinsightifrs.com, **Conceptual Framework Defining**, Discussion paperls, edition first published 2013.

- الأصل هو المورد الاقتصادي الحالي تسيطر عليه المؤسسة نتيجة لأحداث سابقة.
- الخصم هو التزام حالي للكيان لنقل موردا اقتصاديا باعتباره نتيجة لأحداث سابقة.
- الموردا الاقتصادي هو حق، أو مصدر آخر للقيمة، قادرا على إنتاج منافع اقتصادية.

3-3 **الاعتراف والإلغاء للأصول والخصوم:** يشمل الإطار المفاهيمي الحالي على معايير الاعتراف بالأصول والخصوم ولكنها بحاجة إلى تحديث. ولذلك يقترح مجلس المعايير المحاسبية الدولية الاعتراف بجميع الأصول والخصوم، إلا في حالتين هما:

- الاعتراف بأصول أو بخصم يؤدي إلى توفير معلومات غير وافية بما فيه الكفاية لتبرير التكلفة.
- أي تقييم للأصول والخصوم من شأنه أن لا يوفر تمثيلا دقيقا بما فيه الكفاية لكل من الأصول (أو الخصوم) والإيرادات والأعباء الناتجة عنه.

ومع ذلك، فإن الإطار المفاهيمي الحالي لا يعالج عدم الاعتراف، على الرغم من أن بعض المعايير المحاسبية الدولية الجديدة قد تناولت ذلك في مضمونها. لذلك يقترح مجلس المعايير المحاسبية الدولية عدم الاعتراف بالأصل أو الخصم طالما لم يتم استيفاء معايير الاعتراف.

4-3 **التمييز بين رأس المال والخصوم:** يقترح مجلس المعايير المحاسبية الدولية تغيير مفهوم رأس المال للتمييز بينه وبين الخصوم، مع تقديم معلومات حول مختلف أصناف رأس المال.

5-3 **القياس المحاسبي:** يحتوي الإطار المفاهيمي الحالي على القليل من المعلومات بشأن الظروف التي ينبغي فيها اعتماد طرق تقييم محددة، لهذا السبب يقترح المشروع الحد من تعدد أساليب التقييم المستخدمة في القوائم المالية لزيادة الوضوح والمقارنة، على أن استخدام طريقة واحدة لتقييم جميع لأصول والخصوم لن يكون مناسبا. بالإضافة إلى أنه عند اختيار طريقة التقييم يتم مراعاة ما يلي:

- كيف يساهم الأصل في التدفقات النقدية المستقبلية أو كيف يمكن للكيان الوفاء بالتزاماته.
- ما هي المعلومات التي سوف توفر طريقة التقييم المختارة من خلال الميزانية وجدول حسابات النتيجة.

6-3 **العرض والإفصاح:** هناك حاجة إلى توضيحات في الإطار المفاهيمي بشأن الملاحظات والملاحق من أجل ضمان قدر أكبر من المعلومات المهمة بالنسبة للمستثمرين لتخفيف العبء على معدي القوائم المالية، بالنظر إلى أن الإطار المفاهيمي الحالي لا يتضمن أي موقف في هذا المجال. وعليه تم تمييز خمسة أنواع من المعلومات هي:

- معلومات تتعلق بالوحدة المحاسبية.
- معلومات تتعلق بالمبالغ المسجلة في القوائم المالية
- معلومات تتعلق بالأصول والخصوم غير المعترف بها.
- معلومات خاصة بالمخاطر المالية التي تواجه المؤسسة، وما هو أثرها على القوائم المالية.

– معلومات خاصة بالطرق المحاسبية والافتراضات والقواعد المحاسبية، وبهذا الصدد فإن مجلس المعايير المحاسبية الدولية سيقوم بتعويض كل من المعيار المحاسبي الأول عرض القوائم المالية، المعيار المحاسبي السابع جدول تدفقات النقدية والمعيار المحاسبي الثامن السياسات المحاسبية، التغيرات في التقديرات المحاسبية والأخطاء.

3-7 **مفهوم الجهة القائمة بالإبلاغ (الكيان المحاسبي)** Reporting entity : الكيان المحاسبي هو مجموعة مرتبطة بالأنشطة الاقتصادية التي يفترض أن تكون المعلومات المالية فيها مفيدة للمستثمرين والمقرضين والدائنين الحاليين والمحتملين الآخرين، يمكنهم الحصول مباشرة على معلومات التي يحتاجونها لاتخاذ قرارات بتوفير الموارد للكيان، وكذا القدرة على تقييم مدى كفاءة وفعالية الإدارة ومجلس إدارة المؤسسة في استخدام الموارد المقدمة للكيان.

المطلب الثاني: الإصدارات الجديدة والمعدلة من معايير الإبلاغ المالي الدولية للعرض والإفصاح

يعتبر الإفصاح المحاسبي أساس أي سوق مالية ونجاحه، فالإفصاح المحاسبي يحقق في حال توفره جواً من الثقة بين المتعاملين من خلال قيام الجهات المعنية بمراقبة ميزانيات الشركات المتعاملة في السوق والإشراف على وسائل الإعلام المختلفة التي تشكلها هذه الشركات، والتدخل لإزالة الغش ومنع إعطاء معلومات غير صحيحة للمساهمين. واعترافاً بأهمية الإفصاح المحاسبي في صنع قرار الاستثمار في سوق الأوراق المالية فقد اهتمت المعاهد والجمعيات العلمية بمعايير الإفصاح والتأكيد على كمية ونوعية المعلومات التي لا بدَّ من توافرها. كل ذلك كان من أسباب التعديلات التي تمت على المعايير المحاسبية الدولية.

1- ملخص التعديلات والإصدارات في مجال العرض والإفصاح

توجهت جهود هيئة التوحيد المحاسبي الدولية لتعديل وإلغاء بعض المعايير المحاسبية التي تم إصدارها وإصدار معايير جديدة (أنظر الملحق رقم 3) بالصيغة التي تلبي متطلبات مستعملي القوائم المالية من الإفصاح المحاسبي، وفي نفس الوقت ضبط حدوده لحماية معدي القوائم المالية. كما حظيت محاسبة المجمعات والشركات التابعة باهتمام مجلس المعايير المحاسبية الدولية IASB خاصة بعد الأزمة العالمية الأخيرة، نظرا لكون القوائم المالية المجمعة أصبحت لا تعبر عن الواقع الفعلي للمجمعات وأضحت لا تلبي احتياجات ذوي المصالح، وهذا ما يدل على استحداث وتعديل المعايير الخاصة بالتجميع المحاسبي.

بتحليل الجدول في الملحق رقم 3 يتبين حجم التعديلات على المعايير المحاسبية والإصدارات الجديدة من معايير الإبلاغ المالي التي تؤكد توجه هيئة التوحيد المحاسبي الدولية نحو ممارسات محاسبية موحدة على نطاق واسع تستقطب أكبر عدد من الدول، خاصة الدول المتقدمة كالولايات المتحدة الأمريكية، كما تبرز من خلال المواضيع المتداولة الأسباب التي أدت إلى استحداث هذه المعايير الجديدة وإدخال التغيرات على المعايير المحاسبية، وما هي البنود الجديدة أو التي تم تعديلها ولماذا يجب على الجهة التي تعد القوائم المالية وفقا للمعايير المحاسبية ومعايير الإبلاغ المالي الدولية أن تفكر في مدى تأثير هذه الإجراءات.

2- **معايير الإبلاغ المالي الدولية الصادرة بعد** 2004

أصدر مجلس المعايير المحاسبية الدولية بعد سنة 2005 حتى سنة 2012 أربعة معايير من صنف معايير الإبلاغ المالي الدولية تتعلق خاصة بالإفصاح المحاسبي للقوائم المالية التي تصدرها المجمعات والشركات التابعة، بالإضافة إلى التعديلات التي مست المعايير المحاسبية الدولية المرتبطة بنفس المجال والتي اعتمد عليها النظام المحاسبي المالي، كما كانت عليه سنة 2004. وفي حال قررت مؤسسة ما أن تطبق هذه المعايير فعليها تطبيق المجموعة كاملة. وتتضمن الإصدارت مجموعة معايير الإبلاغ المالي الدولية الجديدة الموالية:

2-1 **معيار الإبلاغ المالي الدولي** IFRS7 **الأدوات المالية– الإفصاح**: بموجب هذا المعيار يتم فصل "الإفصاحات" عن الأدوات المالية عن "عرض" الأدوات المالية في معيار منفرد، من جهة أخرى فهو يحل محل المعيار المحاسبي الدولي رقم IAS30 الإفصاح بالقوائم المالية للبنوك والمؤسسات المالية المشابهة سنة 2005 الأمر الذي يتوجب على النظام المحاسبي المالي تحديث متطلبات العمل المحاسبي في مجال الخدمات البنكية. وأهم ما تضمنه معيار الإبلاغ المالي الدولي رقم 7 الأدوات المالية– الإفصاح في الفقرات 25-29 باستثناء ما ورد في الفقرة 29 من المعيار لكل فئة من الأصول والالتزامات المالية، يجب على المؤسسة أن تفصح عن معلومات حول القيمة العادلة لكل من فئة الأصول والالتزامات المالية بالطريقة التي يسمح بمقارنتها مع المبلغ المرحل. وعند الإفصاح عن القيمة العادلة تصنف الأصول والالتزامات المالية إلى أصناف وتعادلهم فقط طالما أن مبالغهم المسجلة ذات الصلة معادلة في الميزانية. تفصح المؤسسة عن ما يلي:[1]

– الطرق والفرضيات الهامة المطبقة في تحديد القيم العادلة للأصول والالتزامات المالية بشكل منفصل للأصناف الهامة من الأصول والالتزامات المالية.

[1] www.**iasb**.com, 2006 اطلع عليه بتاريخ 2015 /12/1

- إذا ما كان قد تم تحديد القيم العادلة للأصول والالتزامات المالية كلياً أو جزئياً بشكل مباشر، بالإشارة إلى عروض الأسعار المنشورة في سوق نشط أو تم تقديرها باستخدام أسلوب التقييم.
- إذا ما اشتملت قوائمها المالية على أدوات مالية تم قياسها بالقيم العادلة التي تم تحديدها كلياً أو جزئياً باستخدام أسلوب التقييم بناء على الافتراضات غير المدعمة بأسعار أو معدلات السوق الملحوظة. وإذا كان تغيير أي افتراض إلى بديل محتمل معقول سينتج قيمة عادلة مختلفة بشكل كبير، يجب على المؤسسة أن تصرح بهذه الحقيقة وتفصح عن تأثير الافتراضات البديلة المحتملة المعقولة في القيمة العادلة، ولهذا الغرض يتم الحكم على الأهمية بالنظر إلى الربح أو الخسارة وإجمالي الأصول أو إجمالي الالتزامات.

2-2 **معيار الإبلاغ المالي الدولي** IFRS8 **القطاعات التشغيلية:** في إطار تجميع القطاعات التشغيلية، فإنه وفق هذا المعيار تلتزم المؤسسة بعرض القواعد التي تم الارتكاز عليها لتحديد القطاع في حالة دمج مجموعة قطاعات تشغيلية بما في ذلك وصف لهذه القطاعات، والقيام بالمقاربة بين إجمالي أصول القطاعات المعروضة وأصول المؤسسة وكذا توضيح شرط تقديم هذه المقاربة إذا كانت أصول القطاعات تقدم بانتظام إلى متخذ القرار.[1]

يهدف هذا المعيار إلى حث المؤسسات على الإفصاح من أجل تمكين مستخدمي القوائم المالية تقييم طبيعة العماليات التي تمارسها وآثارها المالية والبيئة الاقتصادية المحيطة بها. وبهذا فقد تم تعديل المعيار المحاسبي الدولي رقم 34 حيث يتطلب أن تضع المؤسسات تقاريرها المتضمنة معلومات مختارة عن قطاعاتها التشغيلية في قوائمها المرحلية. ولذلك فهي تتطلب الافصاح عن المنتجات والخدمات وعن المناطق الجغرافية وعن أهم الزبائن. وعن معلومات مالية وصفية عن قطاعاتها التشغيلية التي تحقق شروط معينة للافصاح.

3-2 **معيار الإبلاغ المالي الدولي** IFRS 10 **القوائم المالية المجمعة:** صدر هذا المعيار في ماي 2011 ويسري مفعوله للفترات السنوية التي تبدأ في أو بعد 1 جانفي2013، مع السماح بالتطبيق المبكر، والهدف منه هو نشر معيار واحد حول التجميع يحل محل المعيار المحاسبي الدولي IAS 27 القوائم المالية المجمعة والمستقلة قبل تعديله وتفسير اللجنة الدائمة (SIC 12) لتعديل التوجيهات الموجودة حول التجميع، الاتفاقيات المشتركة والإفصاحات المرتبطة بها من خلال معيار الإبلاغ المالي الدولي IFRS 12 الافصاح عن الحصص في الشركات الأخرى الذي يهدف إلى الجمع في معيار واحد فقط الإفصاح عن كل المعلومات التي يجب تقديمها حول المساهمة في الفروع، في الترتيبات المشتركة، وفي المؤسسات الزميلة. وبالتالي تم الفصل بين معيار القوائم المالية المجمعة عن القوائم المالية المستقلة في معيار منفرد واستبعاد استخدام طريقة حقوق الملكية في القوائم المالية المستقلة.

[1] Samson Bélair/Deloitte & Touche **s.e.n.c.r.l. et ses sociétés affiliées. Condensé de Deloitte** – Mai 2012 ,p 14, 15.

فقد كان هناك اختلاف بين النماذج المستخدمة في هذين المعيارين، IAS 27 القوائم المالية المجمعة والمستقلة. يركز النموذج على تحديد ما إذا كان كيان يسيطر على كيان آخر، في حين SIC 12 يستخدم مزيج من اختبارات الرقابة والمخاطر والمنافع، أدى هذا الاختلاف بين النموذجين إلى تناقضات في التطبيق بعدم اتساق بين التعريفين. وبالإضافة إلى استبدال المعيار، يخطط IASB أيضا لنشر معيار منفصل عن المعلومات المقدمة عن الاشتراك في الكيانات الأخرى، ومسودة عرض على التعديلات المقترحة على القواعد المتعلقة بتجميع الشركات الاستثمارية.[1] لذلك يأتي إصدار معيار الإبلاغ المالي الدولي رقم 10 لغرض إزالة عدم الاتساق وبعض التعقيدات لحالات خاصة الجدول رقم(VI– 5) حيث يتضمن تعريفاً أكثر وضوحاً لمفهوم السيطرة وحقوق التصويت أي الحالات التي يسيطر فيها مستثمر على مؤسسة أخرى ولكن ليست له الأغلبية في حقوق التصويت والعلاقة بين المالك والوكيل.

جدول رقم (VI– 5) مقارنة بين معيار الإبلاغ المالي الدولي رقم (10) ومحتويات معيار المحاسبة الدولي رقم (27)

مجال المقارنة	المعيار المحاسبي رقم 27 القوائم المالية المجمعة والمستقلة. (القوائم المالية المستقلة) بعد التعديل	معيار الإبلاغ المالي رقم 10 القوائم المالية المجمعة
تعريف السيطرة	تعرف الفقرة (4) من المعيار مفهوم السيطرة على أنها قوة التحكم في السياسات المالية والتشغيلية للمؤسسة لغرض الحصول على منافع من أنشطتها	تعرف الفقرتان (6) و(7) من معيار ''السيطرة''على أنها تلك الحالات التي يكون فيها للمستثمر حقوق في إيرادات متنوعة نتيجة مشاركته مع مستثمر آخر ولديه القدرة على التأثير على تلك الإيرادات من خلال قوته على المؤسسة المستثمر فيها. لذلك فإنه بدلاً من التركيز على حقوق التصويت، يتناول التعريف القوة والإيرادات والتي هي مشابهة إلا أنها أكثر تركيزاً على القدرة على ممارسة القوة للتأثير على غالبية الأنشطة ذات الصلة والتي تؤثر على الإيرادات.
حقوق التصويت	تؤكد الفقرة (13) من المعيار على حقوق التصويت لغرض اتخاذ القرار فيما إذا كان المستثمر يسيطر على المؤسسة المستثمر فيها. قد	تتناولت الفقرات من (10) إلى (14) القوة، وتوضح أنه بخلاف الحالات العادية عندما تأتي القوة من حقوق التصويت، فقد تنتج القوة من الترتيبات التعاقدية. إن لحقوق التصويت المحتملة

[1] Grant Thornton *FRS News* - ***le point sur la convergence***. P. 03. Repéré 06/01/2013 à : www.grant-thornton.fr.. (2010), Op.Cit. P. 06.

	تعني حقوق التصويت المحتملة. يقدم تفسير اللجنة الدائمة رقم (12) إرشادات حول المؤسسات لأغراض خاصة والتي تربط، بشكل أساسي السيطرة بالمخاطر والمكافآت.	مدى أوسع من الدلالات تحت هذا المعيار كما أن المعيار لا يتناول المنشآت لأغراض خاصة*، بشكل منفصل. وتحتاج المفاهيم المذكورة أعلاه لتطبيقها على المنشآت لأغراض خاصة لتحديد مفهوم السيطرة.
العلاقة بين المالك والوكيل	لا يوفر المعيار أي إرشادات حول العلاقة بين المالك والوكيل. في بعض الأحيان قد يحتفظ الوكلاء بحقوق تصويت نيابة عن المالك مما يخلق بعض الغموض عند تطبيق معايير حقوق التصويت لتأسيس السيطرة	يتضمن المعيار إرشادات حول العلاقات بين المالك والوكيل. وتوضح الفقرة (18) أن الوكيل لا يصبح بحكم المالك وإن مارس القوة الممنوحة له من قبل المالك، لأن القوة الممنوحة للوكيل مقيدة وليست لديه القدرة للسيطرة على أغلب الأنشطة ذات الصلة بالمنشأة المستثمر فيها.

المصدر: تم إعداد الجدول يالاعتماد على الموقع http://www.nifccanada.ca/**normes-internationales-dinformation financiere/ Op.Cit**. 2015.

من خلال الجدول يظهر أن معيار الإبلاغ المالي الدولي IFRS10 القوائم المالية المجمعة يقدم نموذجا موحدا لتوحيد جميع أنواع المؤسسات.حيث يوفر هذا المعيار تعريفا للتحكم من خلال توضيح ثلاثة مفاهيم أساسية هي :

– مفهوم التجميع: يقدم هذا المعيار نموذجا وحيدا للتجميع مؤسسات على تعريف قائم على مبادئ السيطرة ذات العلاقة بجميع أنواع الشركات المستثمر فيها، بما في ذلك الكيانات ذات الغرض الخاص، لتحديد أي الكيانات التي تندرج في القوائم المالية المجمعة للشركة الأم، حيث تم استبعاد الفقرات الخاصة بالمنشآت الاستثمارية والتي تعفيها المعايير من التجميع من معيار القوائم المالية المجمعة.

– مفهوم السيطرة : تم استبدال مفهوم السيطرة control في القوائم المالية المجمعة بمفهوم التحكم power، فقد تضمن المعيار توجيهات بشأن تطبيق التعريف الجديد لسيطرة المؤسسة؛ الذي يقوم على أساس أن حقوق التصويت ليست هي العامل المهيمن في تحديد من يسيطر على الكيان. مع ذلك لم تتغير كل التوجيهات المتعلقة بالتجميع الإعفاءات من إعداد القوائم المالية المجمعة، متطلبات إجراءات التجميع، المعالجة المحاسبية للحقوق غير المسيطر عليها والمعالجة المحاسبية لفقدان السيطرة لا تزال نفسها.

– مفهوم الرقابة: يتضمن معيار الإبلاغ المالي IFRS10 تعريفا جديدا للرقابة الذي يركز على قدرة المستثمر في التحكم في القرارات التي تؤثر على مستوى العوائد في الكيان المستثمر فيه. حسب هذا المعيار، المستثمر يسيطر على

* **المنشآت لأغراض خاصة**: يستخدم هذا التعبير لوصف المنشآت التي تؤسس لتحقيق هدف محدد ومعرف تعريفاً جيداً، مثل عقد إيجار، أو تكاليف أبحاث وتطوير، إلخ، تكبدتها المؤسسة مشاركةً مع أطراف أخرى. ولمثل هذه الحالات صدر تفسير اللجنة الدائمة رقم (12) ليقدم إرشادات حول موضوع ''تحت أي ظروف يجب على المؤسسة توحيد منشآت لأغراض خاصة''. وقد خلص التفسير إلى أن التركيز يجب أن يكون على ما إذا كان المستثمر مشاركاً في المخاطر والمكافآت للمؤسسة المستثمر فيها.

الكيان المستثمر فيه عندما يكون له حقوق في العوائد المختلفة من مشاركته مع الكيان المستثمر فيه، وله القدرة على التأثير على تلك العوائد من خلال حجم سيطرته على هذا الكيان.

3- المعايير المحاسبية الدولية المعدلة والملغاة

من خلال استعراض المعايير المحاسبية المتعلقة بالإفصاح المحاسبي، يظهر أن أغلبية المعايير كانت محل عدة تعديلات منذ سنة 2004، في حين هناك معايير محاسبية تم تعويضها كليا أو جزئيا لحين استكمال باقي الترتيبات اللازمة عن طريق مناقشة مسودات معايير الإبلاغ المالي التي ستحل محلها أو محل أكثر من معيار محاسبي. ومن أبرز ما ورد في بعض التعديلات على المعايير المحاسبية الدولية خاصة التي ورد التوافق معها في محتوى النظام المحاسبي المالي وعلى سبيل المثال لا الحصر ما يلي:

3-1 **المعيار المحاسبي الدولي** IAS1 **عرض القوائم المالية:** توضيح الالتزام بتصنيف الخصوم إلى جارية وغير جارية إذا كانت المؤسسة تعتزم بكل حرية تصرف، إعادة تمويل أو تجديد التزام لمدة اثني عشر شهرا على الأقل بعد تاريخ الإغلاق وفقا لتسهيلات القروض القائمة من نفس المقرض، أو في الشروط نفسها أو ما شابه ذلك.[1] وتوضيح متطلبات المعلومات المقارنة.

3-2 **المعيار المحاسبي الدولي** IAS 7 **قائمة التدفقات النقدية:** وقد أدرجت الفوائد المسددة، بتوضيح الالتزام بتصنيف منتظم لمصروفات الفوائد التي تم تضمينها في تكلفة الأصول في قائمة التدفقات النقدية وبالطريقة نفسها التسديدات الأخرى عن الأصول الأساسية التي أدرجت لصالحها.

3-3 **ترتيبات إضافية لبعض المعايير المحاسبية الدولية:** تتعلق هذه الترتيبات بتطبيق توجيهات معيار الإبلاغ المالي الدولي IFRS14 حسابات التأجيل التنظيمية للمؤسسات التي تأخذ بهذا المعيار، بحيث يمكن النظر فيها جنبا إلى جنب مع السياسة المحاسبية المحلية في النظام الخاص بحسابات التأجيل التنظيمية لكى تحسب بشكل صحيح في القوائم المالية طبقا للمعايير الدولية ، بما في ذلك: المعيار المحاسبي الدولي رقم 10 الأحداث بعد فترة التقرير. المعيار المحاسبي الدولي رقم 21 آثار التغيرات في أسعار صرف العملات الأجنبية. المعيار المحاسبي الدولي رقم 33 ربحية السهم. المعيار المحاسبي الدولي رقم 36 اضمحلال قيمة الأصول. معايير التقارير المالية الدولية 5 الأصول طويلة الأجل المعروضة للبيع والعمليات المتوقفة. معايير التقارير المالية الدولية 12 الإفصاح عن المصالح فى كيانات أخرى.

3-4 **المعيار المحاسبي الدولي** IAS 24 **الإفصاح عن الأطراف ذوى العلاقة:** تم فيه توضيح أحكام تحديد المعاملات مع الأطراف ذات الصلة، والإفصاح عن ذلك عندما يتم تنفيذ هذه المعاملات عند تقديم خدمات للإدارة المسيرة من

[1] Samson Bélair/Deloitte & Touche s. **op.cit**, p 14, **15**

قبل مؤسسة ليست هي أيضا طرف ذي علاقة بعرض معلومات مالية، وذلك بإدراجها في مفهوم "الأطراف ذات العلاقة " الكيانات الإدارية، وبالإضافة إلى الإفصاحات المطلوبة سابقا من قبل المعيار، يقدم عرض منفصل من المعاملات المتعلقة بتوفير الخدمات للإدارة المسيرة واستبعاد الإفصاحات المطلوبة من قبل المعيار المحاسبي الدولي رقم 24 من تعويضات موظفي الإدارة المسيرة المدفوعة من قبل المؤسسة المسيرة لموظفيها.[1]

أما المعايير المحاسبية الملغاة أو في طريق الإلغاء فقد بلغت ثلاث معايير محاسبية تم استبدال إثنان منها جزئيا IAS27 القوائم المالية المجمعة وIAS32 الأدوات المالية العرض الذي تم فيه معالجة الأثر الضريبي لتوزيع أدوات حقوق الملكية على حامليها والمعيار المحاسبي الدولي IAS14 التقارير القطاعية تم تعويضه كليا بمعيار IFRS8 القطاعات التشغيلية.

المطلب الثالث: الإصدارات المعدلة والجديدة من معايير الإبلاغ المالي الدولية للقياس المحاسبي

مع بداية القرن الحالي جرى تطوير للمعايير المحاسبية الدولية إلى وضع أصبحت فيه مرتبطة وبشكل وثيق مع مفهوم إدارة المخاطر، بل زادت على ذلك بأنها قلصت الفجوة في تحديد مفهوم القيمة بين المحاسبة والاقتصاد وبشكل خاص فيما يتعلق بتقييم الأصول والخصوم وفقاً لقيمتها العادلة.

كما تحدد قيمة المخاطر من خلال السماح بإتباع مفهوم القيمة العادلة في تقييم الأصول والخصوم المالية بدلاً من التكلفة التاريخية في النموذج المحاسبي المعاصر، بالإضافة إلى ذلك سمحت هذه المعايير بالتوسع في الإفصاح حول المخاطر وإدارتها.

وعلى هذا الأساس تقدم المرجعية الدولية للمحاسبة نوعين من الخيارات، خيارات التقييم وخيارات المحاسبة والاعتراف كبدائل استراتيجية لها تأثيرها على قيمة المؤسسة عن طريق الأسهم، والأداء الاقتصادي من خلال النتيجة والهيكل المالي من خلال الديون. وبالتالي اعتماد المعايير المحاسبية الدولية عدة طرق لتقييم لنفس المعاملة الاقتصادية يمكن المسيرين من الاختيار بينها وفقا لمصالحها وأهداف المؤسسة.

1- ملخص التعديلات والإصدارات في مجال القياس المحاسبي

تؤكد التوحيد المحاسبي عى أن الهدف الأساسي للمعايير المحاسبية الدولية هو اتساق القوائم المالية، وبالتالي إمكانية مقارنتها. ولهذا السبب كان تعديل المعايير على مدار عدة سنوات متتالية (أنظر الملحق رقم 4) أو استبدالها

[1]Samson Bélair/Deloitte & Touche s. **op. cit**, p p 14, **15.**

بمعايير الإبلاغ المالي الدولية، وحتى هذه الأخيرة تم على البعض منها بعض التعديلات حتى تفي بمتطلبات القياس المحاسبي الذي يخدم المعد والمستفيد من القوائم المالية.

يمكن تصنيف المعايير المحاسبية المتعلقة بالقياس المحاسبي الواردة في الملحق رقم 4 أعلاه إلى مجموعتان حسب ما كان التعامل به من تعديل وإلغاء وإصدار.

2- **معايير الإبلاغ المالي الدولية الصادرة بعد** 2004

لم تتوقف جهود هيئة التوحيد المحاسبي في تحسين وتعديل إصداراتها من المعايير، نظرا للاهتمام المتواصل بمسائل القياس المحاسبي في الفكر المحاسبي لتدعيم موثوقية القوائم المالية وعدالتها في تقديم المعلومات المالية، ويظهر ذلك من خلال المعايير الموالية:

2-1 **معيار الإبلاغ المالي الدولي** IFRS9 **الأدوات المالية**: بإصدار هذا المعيار تم الإنتهاء من المرحلة الأولى من مشروع مجلس المعايير المحاسبية الدولية لاستبدال كامل المعيار المحاسبي IAS 39 الأدوات المالية :الاعتراف والقياس. حيث أصدر سنة 2009 الجزء المتعلق بالتصنيف والقياس بالنسبة للأصول المالية، وفي أكتوبر2010، أضاف متطلبات الخصوم المالية ،كتعديل للمعيار الذي أبقى على معظم المتطلبات الموجودة لتصنيف وقياس الخصوم المالية، باستثناء إجراء تغييرات على خيار القيمة العادلة للخصوم المالية لمعالجة آثار التغيرات في مخاطر الائتمان الخاصة.[1] وبالتالي أصبح هذا المعيار يهدف إلى ما يلي: [2]

- تبسيط المحاسبة عن الأدوات المالية عن طريق الحد من عدد فئات الأصول المالية وتكوين منهج يقوم على مبادئ لتصنيفها، حيث قام بتبسيط نموذج تصنيفها وقياسها إلى فئتين (التكلفة المهتلكة* والقيمة العادلة Amortized Cost and Fair Value).
- تقديم نموذج واحد لتدهور القيمة بتصنيف الأصول المالية حسب تكلفتها أو بالقيمة العادلة على أساس نموذج أعمال المؤسسة في إدارة الأصول المالية، وخصائص التدفقات النقدية التعاقدية للأصل.
- ضمان أن تكون الكيانات قادرة على تطبيق كل أجزاء هذا المعيار في وقت واحد، مع السماح بالتطبيق المبكر فقد أصدر IASB في ديسمبر 2011 تاريخ التطبيق الإلزامي للمعيار المعدل مع إفصاحات الانتقال.

---

[1] IASB (2012), **Joint Update Note from the IASB and FASB on Accounting Convergence**. Retrieved 06/01/2013 from http://www.ifrs.org/ _120420d.pdf, P. 06.

[2] IASB (2012), **Op. Cit**, P. 06.

* التكلفة المطفأة Amortized Cost : تخضع لتعريف أطول وأكثر تعقيدا من التعريف الخاص بالقيمة العادلة، فهي عبارة عن تكلفة الإقتناء + إستهلاك خصم إصدار السندات- علاوة إصدار السندات أي المبلغ الذي تقيم به الأصول أو الخصوم المالية عند أول اعتراف بها وتسجيلها، بطرح التسديدات زائد أو ناقص الإطفاء المتراكم باستخدام معدل الفائدة الفعلي لأي فرق بين هذا المبلغ الأولي، والمبلغ عند التحقق، بطرح كل التخفيضات (تحديدها مباشرة أو من خلال حساب تصحيح القيمة) لتقييم خسارة القيم أو عدم تحصيلها.

– إدماج الإفصاحات الإضافية عند اعتماد المعيار وإضافة توجيهات الانتقال للمؤسسات التي تطبق المعيار قبل تاريخ التطبيق الالزامي.

2-2 **معيار الإبلاغ المالي الدولي**IFRS13 **قياس القيمة العادلة:** يعتبر معيار الإبلاغ المالي الدولي رقم 13 أهم المعايير لأنه يتعلق بقياس القيمة العادلة والإفصاحات. فقد كانت دراسته بالاشتراك بين IASB وFASB، فبعد خمس سنوات من الإعلان عن المشروع المشترك سنة 2005 مجلس معايير المحاسبة الدولية، ينشر دليل تقييمه للقيمة العادلة في صيغة معيار للمعلومات المالية IFRS13 بعنوان "تقييم القيمة العادلة". وبالمقابل نشر مجلس معايير المحاسبة المالية استكمالا لأحكامه المدرجة في موضوع 820 سابقا SFAS 157 (تقييم بالقيمة العادلة)، مما يسمح بتقارب الإطار المحاسبي بين IFRS و US GAAP في تطبيق القيمة العادلة على بعض الأصول والخصوم ،التي ما زال التباين في أسلوب تقييمها بين المجلسين.

ويلاحظ أن هذا المعيار لا يهدف إلى زيادة استخدام القيمة العادلة في معايير الإبلاغ المالي، ولكن لتوضيح القواعد الحالية الموزعة على نطاق واسع في المعايير المحاسبية ومعايير الإبلاغ المالي الدولية لتوفير مصدر واحد من القواعد لجميع عمليات التقييم بالقيمة العادلة، مع بعض الاستثناءات مثل IFRS 2 "الدفع على أساس الأسهم" معيار المحاسبة الدولي رقم 17 "عقود الإيجار التمويلي"، والقيمة القابلة للتحقق صافي المحددة في المعيار المحاسبي الدولي رقم 2 "المخزون "والقيمة في استخدام المعرفة في معيار المحاسبة الدولي رقم 36" انخفاض قيمة الأصول ".[1]

يشمل IFRS 13 أيضا جميع الإفصاحات عندما يتم استخدام القيمة العادلة لتقييم كل من الأصول والخصوم ومعلومات إضافية حول تأثير هذه التقييمات على صافي الدخل. الهدف هو تزويد مستخدمي القوائم المالية بالمعلومات اللازمة لهم، حتى يتم قبول أساليب التقييم والمدخلات المستخدمة في القيمة العادلة للأصول والخصوم بعد عملية الاعتراف الأولية بهذه العناصر.

3-2 **معيار الإبلاغ المالي الدولي** IFRS15 **الاعتراف بالايراد من العقود مع العملاء:** يظهر أن الاختلاف في الاعتراف بالإيرادات هو مشكلة متكررة في المحاسبة، وقد مضت فترة زمنية منذ أن بدأ IASB و FASB يعملان معا من أجل تقديم نموذج موحد للاعتراف بالإيرادات، حيث أن قواعد الاعتراف بالإيرادات مختلفة تماما بين إصدار المجلسين، وتعتبر كلتا المجموعتين من المعايير في حاجة إلى تحسين، بحيث وفق المعايير الأمريكية، تتوزع قواعد الاعتراف بالإيرادات في معايير مختلفة، وكثير منها محددة حسب القطاع، قد تؤدي بعض من هذه القواعد إلى نتائج مختلفة للمعاملات التي هي في الواقع متشابهة اقتصاديا، وبالمقابل وعلى الرغم من أن المعايير المحاسبية الدولية تحتوي على

[1] http://www.focusifrs.com ,***lettre d'information trimestrielle*** **N° 21** – Juin 2011 اطلع عليه بالموقع 2013 1/1

معيارين رئيسيين حول الاعتراف بالإيرادات وهما IAS18 الإيرادات و IAS 11 عقود الانشاء لكنهما تعرضا لانتقادات لكونهما متناقضين ويصعب تطبيقهما في الصفقات المعقدة.

وعلى هذا الأساس أصدر لمجلسين في جوان 2010، توجيها مقترحا*حول" إيرادات العقود مع العملاء" كجزء من المشروع المشترك لتطوير معيار الاعتراف بالإيرادات لكلتا المجموعتين من المعايير، سيحل التوجيه المقترح محل المعيار المحاسبي الدولي رقم IAS18 والمعيار المحاسبي الدولي رقم IAS11، ومعظم التوجيهات القائمة في المعيار الأمريكي حول الإيراد (ASC 605) FASB Accounting Standards Codification من أجل تطوير نموذج للاعتراف يمكن تطبيقه بشكل موحد بغض النظر عن النشاط.[1]

تم تأجيل موعد إصدار المعيار النهائي إلى عام 2013، لحين إتمام كل التعديلات على المعيار المحاسبي رقم 18 الإيراد وكذا المعيار المحاسبي الدولي رقم 11 عقود الإنشاء وبالمقابل إصدار معيار الإبلاغ المالي الدولي رقم 15 تمهيدا ليحل محلهما. وستكون هناك حاجة للمؤسسات لتطبيق التوجيهات الجديدة للإيراد بأثر رجعي.

2-4 **معيار الإبلاغ المالي الدولي** IFRS3 **اتحاد الشركات**: رغم أن هذا المعيار تم إصداره سنة 2004 وأشار إليه النظام المحاسبي المالي ضمنيا، إلا أن تعديله سنة 2008 وارتباطه بمعايير جديدة في مجال القياس والإفصاح جعله من الإصدارات الحديثة بإضافة إرشادات تطبيق موسعة، مع بعض استثناءات النطاق بخصوص المشاريع المشتركة. فقد استوجب في بعض تعديلاته توضيح ما يلي:[2]

- ينبغي أن يستند تصنيف المبالغ المحتملة في دمج الأعمال كخصوم أو كأدوات لأموال الخاصة إلى أحكام معيار المحاسبة الدولي رقم 32، الأدوات المالية: العرض؛

* التوجيه المقترح سينشئ مبادئ يمكن للمؤسسات تطبيقها من أجل تزويد مستخدمي القوائم المالية بمعلومات مفيدة حول مبلغ وتوقيت الإيرادات والتدفقات النقدية الناتجة عن العقود المبرمة مع العملاء، وهو ينطبق على معظم أنواع العقود مع العملاء، ولا ينطبق على عقود معينة تدخل في نطاق المعايير المحاسبية الأخرى، مثل عقود الإيجار، عقود التأمين، الأدوات المالية والمبادلات غير النقدية بين الكيانات في نفس الخط من الأعمال لتسهيل المبيعات لطرف ثالث من العملاء. المبدأ الأساسي للتوجيه المقترح يتطلب من المؤسسة الاعتراف بالإيراد بطريقة تبين نقل السيطرة على السلع أو الخدمات للعملاء بالمبلغ الذي تتوقع المؤسسة الحصول عليه مقابل تلك السلع أو الخدمات. ولتطبيق هذا المبدأ، فإنه يجب على لمؤسسة تطبيق الخطوات الموالية:

- تحديد العقد مع العميل والتزامات الأداء المنفصلة في العقد؛
- تحديد سعر الصفقة؛ تخصيصه إلى كل التزام أداء منفصل؛
- الاعتراف بالإيرادات إذا كانت المؤسسة تلبي كل التزامات الأداء.أي عند أداء كل تعهد أو على مدار فترة التعهد.

[1] Grant Thornton. (2012**), Op.Cit**. P. 61.

[2] Samson Bélair/Deloitte & Touche **Op.Cit** , 2012 p 14, **15.**

– ينبغي قياس أثناء دمج الشركات، الأعمال التي لم تصنف باعتبارها من عناصر الأموال الخاصة بالقيمة العادلة ويتم الاعتراف بالربح أو الخسارة الناتجة عن ذلك ضمن النتيجة الصافية أو ضمن عناصر أخرى من النتيجة الإجمالية وفقا لمعيار الإبلاغ المالي الدولي IFRS9 الأدوات المالية.

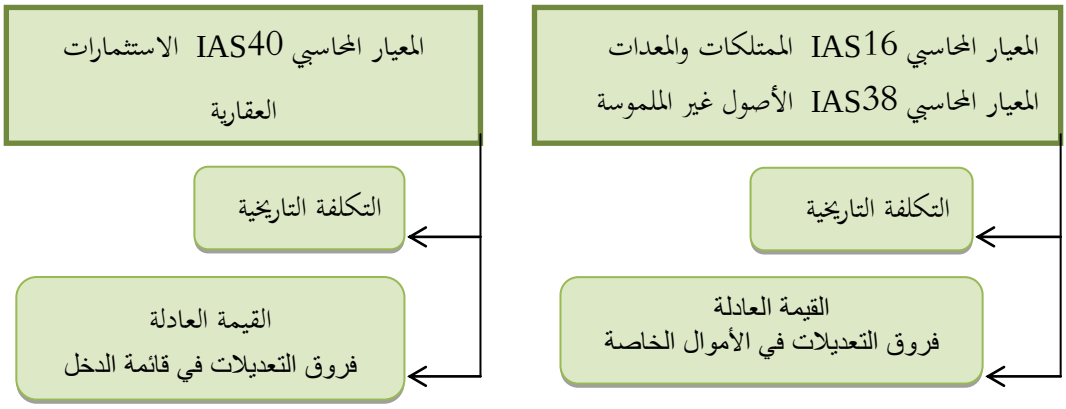
3- المعايير المحاسبية المعدلة والملغاة بعد سنة 2004

العديد من المعايير المحاسبية الدولية كانت مصدر معالجات محاسبية في النظام المحاسبي المالي، عرفت عدة تعديلات أو تم تعويضها، الأمر الذي أدى إلى تباين بين ما أقره النظام المحاسبي المالي في أحكامه وما توصلت إليه المعايير من تعديلات في نفس المواضيع، ومن المعايير المحاسبية الدولية التي اعتمد عليها النظام المحاسبي المالي وتم تعديلها ما يلي:

3-1 معايير لتقييم الممتلكات

يقترح مجلس معايير المحاسبة الدولية عدة معايير محتملة لبعض المعالجات المحاسبية خاصة ما يتعلق بمحاسبة وطرق تقييم بعض ممتلكات المؤسسة الشكل رقم (VI– 1) وهي خيارات تتيح للمسيرين اعتماد استراتيجية وفقا لنظرتهم للشركات والتي تؤثر على محتوى القوائم المالية.

الشكل رقم (VI– 1) طرق تقييم الممتلكات



المصدر: Hayet BOUMAZA, **Les choix comptables en normes IAS/IFRS**, Colloque International Sur Le Rôle des Normes Comptables Internationales (IAS/IFRS, IPSAS) dans l'activation de la performance des entreprises et des gouvernements, Université de Tizi-Ouzou, Algérie, 24 et 25 Novembre 2014.p 15

للاستخدام المخصص للأصول غير الجارية دور أساسي في حياة المؤسسة، خاصة ما يتعلق بالمباني. وعلى هذا الأساس، يتم تسجيل الأصل محاسبيا عند اقتنائه، ثم في نهاية كل سنة مالية، يجب على المؤسسة تحديد قيمة الأصل المسجل ضمن أصولها بعد توفر الشروط اللازمة لذلك. هذه العملية الثانية هي التي تعبر عن عملية تقييم

الأصول فالمعيار المحاسبة الدولي IAS16 الممتلكات والمعيار المحاسبي الدولي IAS38 الأصول غير الملموسة يوفران خيارن للقياس المحاسبي هما:

– نموذج التكلفة (المعالجة المرجعية): بعد الاعتراف بالأصل، يتم تقييم الأصول والممتلكات والمعدات طرح الاهتلاكات المتراكمة على أساس التكلفة التاريخية وخسائر القيمة المسجلة.

– إعادة التقييم (المعالجة البديلة المسموح بها): تم إلغاء اختيار" نموذج إعادة التقيم" فبعد الاعتراف كأصل، فإن بند الممتلكات التي يمكن تقييمها بالقيمة العادلة بشكل موثوق؛ يجب أن تسجل بمبلغ إعادة التقييم بالقيمة العادلة في تاريخ إعادة التقييم مطروحا منه الاهتلاكات المتراكمة وخسائر القيم المسجلة. وفي هذه الحالة فإن الفرق الموجب سوف يقابله زيادة في حقوق المساهمين تحت بند إعادة التقييم، في حين إذا كان فرق إعادة التقييم سلبي فإنه يعبر عن مصروف، إلا إذا كان هناك فرق موجب في إعادة تقيم سابقة، فإن الفرق السالب بخصم من هذا الفرق لإعادة التقييم، وسواء كان التقييم بالكلفة التاريخية أو القيمة العادلة فإنه يجب تطبيق نفس الطريقة على كل الممتلكات والمعدات من نفس الصنف.

وفي إطار طريقة إعادة التقييم للتسوية النسبية للاهتلاك المتراكم، فإنه يحسب على أساس الفرق بين القيمة المحاسبية الإجمالية والقيمة المحاسبية الصافية بعد إعادة تقييم القيمة الإجمالية بنفس الطريقة للقيمة المحاسبية الصافية عندما تم إعادة تقييم أصل(مادي أو معنوي). فحساب الاهتلاك االمتراكم لا تختلف مهما تكن طريقة التقييم المحددة.[1]

كما يؤكد مجلس المعايير المحاسبية الدولية على أن الأصل غير الملموس يجب أن يفي بمعايير تحديدها، للتمييز بين شهرة المحل goodwill وغيرها من البنود مثل مصاريف البحث، والعلامات التجارية، والإعلانات أو براءات الاختراع. وهو يحدد معايير الاعتراف بالأصول غير الملموسة المكتسبة أو المحققة داخليا. وحسب المعيار المحاسبي الدولي رقم 38 الأصول غير الملموسة، فقد تم إلغاء اختيار " نموذج إعادة التقيم "، ويتم االإعتراف بالأصل غير الملموس يمكن فصله عن المؤسسة وبيعه أو التنازل عنه المرخص به، أو تبادله سواء بشكل منفرد أو كجزء من التعاقد مع الأصول أو الخصوم ذات الصلة، أو ينشأ عن حقوق تعاقدية أو غيرها من الأمور القانونية، سواء كانت تلك الحقوق قابلة للتحويل أو فصلها عن المؤسسة أو عن غيرها من الحقوق والالتزامات.

والصعوبة الرئيسية مع خيار إعادة التقييم لغير الأصول المادية هو الرجوع إلى سوق نشطة. وعلاوة على ذلك، يؤكد مجلس معايير المحاسبة الدولية أنه من النادر أن يكون هناك سوق نشطة للأصول غير الملموسة.

[1] Samson Bélair/Deloitte & Touche **op.cit** 2012 p 14, **15.**

أما معيار المحاسبة الدولي IAS40 الاستثمارات العقارية فإنه يعرف عقار استثماري باسم عقار (أرض أو بناء – أو جزء من مبنى – أو كليهما) عقد من قبل المالك أو المستأجر بموجب اتفاقية التأجير التمويلي لغرض تأجيرها أو لزيادة رأس المال أو كليهما بحيث يميز مجلس المعايير المحاسبية الدولية ما بين نوعين من المباني هما :

– المباني المخصصة لأغراض الإدارة الداخلية والمستعملة في إطار النشاط الاستغلالي للمؤسسة أي المباني التجارية.

– المباني الموجهة لأغراض التأجير: الاستثمارات العقارية. للاعتراف والقياس وانخفاض قيمة الاستثمارات العقارية.

2-3 المعيار المحاسبي الدولي IAS28 الاستثمارات في الشركات الزميلة: تم استبدال تسمية المعيارIAS28 وSIC-13 كيانات خاصة للرقابة المشتركة – مساهمات غير نقدية بواسطة المخاطرون بالاستثمارات في الشركات الزميلة والمشاريع المشتركة. وفي ماي 2011، حيث تم تعديل هذا المعيار ليتضمن تطبيق طريقة الأموال الخاصة للاستثمارات في المشاريع المشتركة. أي الأخذ بعين الاعتبار التغييرات التي جاء بها IFRS 10 القوائم المالية المجمعة،IFRS11 الترتيبات المشتركة IFRS12 الإفصاح عن الحصص في الكيانات الأخرى، فهو يطبق على جميع المؤسسات التي تملك سيطرة مشتركة أو تأثيرا كبيرا على شركة مستثمر فيها، وبالتالي تخضع الآن المشاريع المشتركة للتوجيهات المتعلقة بطريقة الأموال الخاصة، لتصبح هذه الطريقة تطبق على كل من الشركات الزميلة والمشاريع المشتركة.[1]

3-3 **المعيار المحاسبي الدولي IAS36 اضمحلال الأصول**: وفق المعيار المحاسبي الدولي رقم 36 اضمحلال الأصول يجب توحيد متطلبات الإفصاح المتعلق بالقيمة الاستعمالية والقيمة العادلة بعد طرح تكاليف التخلص من العنصر، حيث أن الالتزام بالإفصاح المطبق على القيمة الاستعمالية يطبق أيضا على القيمة العادلة بعد طرح تكاليف التخلص من العنصر عندما يتم تقدير القيمة القابلة للاسترداد باستخدام تقنية القيمة الحالية وأن هناك خسائر قيمة معتبرة أو استرجاع لخسارة قيمة معتبرة خلال الفترة.

أما المعايير المحاسبية الدولية الملغاة أو في طريق الإلغاء بعد سنة 2004 فقد بلغت أربعة معايير محاسبية دولية وردت بعض أحكامها ضمن متطابات العمل المحاسبي وفق النظام المحاسبي المالي، منها معيار الإبلاغ المالي الدولي IAS39 الأدوات المالية "الاعتراف والقياس" الذي تم تبسيطه مع إضافة أمثلة عملية فيما يخص محاسبة التغطية (التحوط) سنة 2013 في تعديلات ضيقة النطاق الاستبدال من المشتقات، واستمرار محاسبة التحوط تسمح بالاستجابة للغييرات التشريعية التي تؤدي إلى التجديد على نطاق واسع من المشتقات خارج البورصة . وجاءت هذه التغييرات التشريعية لتحسين الشفافية والرقابة التنظيمية على المشتقات خارج البورصة بطريقة متسقة دوليا وغير تمييزية. وسيدرج تعديل مماثل في معيار لإبلاغ المالي الدولي رقم 9 الأدوات المالية.

[1] IFRS Foundation (IFRSF), **Annual Report**. **Op.Cit,** 2013.

المطلب الرابع: معايير مرتبطة بقضايا اجتماعية وأنشطة خاصة

عالجت المعايير المحاسبية ومعايير الإبلاغ المالي الدولية قضايا وأنشطة خاصة، وإن كانت لم تخرج عن إطار الإفصاح والقياس في هذه المعايير، إلا أن طبيعة الحالات موضوع المعيار جعلتها حالة خاصة يجب تناولها منفردة لتسليط الضوء على ما يمكن عمله محاسبيا في كل حالة، لذلك يلاحظ التغييرات الكبيرة من خلال كل هذه المعايير من أجل التقارب بالدرجة الأولى حتى في القضايا الإجتماعية والأنشطة الخاصة التي تعتبر المحاسبة بالنسبة لها من الركائز الأساسية في نجاح النشاط الاقتصادي حيث أنها توفر لجميع مستخدمي القوائم المالية المعلومات المناسبة لمساعدتهم في عمليات التخطيط والرقابة وتقييم الأداء واتخاذ القرارات الإدارية الرشيدة واللازمة لنجاح المشروع.

1- المعايير المحاسبية ومعايير الإبلاغ المالي الدولية المتعلقة بأنشطة اقتصادية خاصة

تقوم المعايير المحاسبية ومعايير الإبلاغ المالي الدولية (أنظر الملحق رقم 5) بمعالجة الأحداث المالية المختلفة بتحديد الطرق والإجراءات والقواعد اللازمة للتطبيق العملي؛ بغرض الدقة والتوحيد والاتساق حتى يتمكن متخذ القرارات الإدارية والاقتصادية من المقارنة والتحليل وتفسير الأرقام الواردة بالقوائم المالية بصورة مناسبة.

يلاحظ أن المعايير المحاسبية الواردة في الملحق رقم 5 وإن كانت ترتبط بأنشطة خاصة فإنها ذات أحكام خاصة في المعالجة المحاسبية نظرا لطبيعة النشاطات التي تتناولها هذه المعايير، كما يلاحظ إلغاء المعيار المحاسبي الدولي IAS30 الإفصاح بالقوائم المالية للبنوك والمؤسسات المالية المشابهة، الخاص بالإفصاح في المصارف والوحدات المالية المشابهة، وأتساع ظاهرة إلزام البنوك بالمعايير المحاسبية الدولية يعزى الى إصدار الدول لمجموعة من التشريعات لضمان حقوق المودعين حيث لم يعد للمصارف مبررات للتهرب من الإفصاح المحاسبي بحجة حماية مصالح المودعين. وبقصد توسيع عمل المصارف في الأقليم وزيادة إنفتاحها.[1]

وزيادة عن المعايير التي يخطط المجلس لإصدارها فيما يتعلق بالمواضيع ذات الأولوية كالاعتراف بالإيرادات عقود الإيجار، عقود التأمين. ومن أهم هذه المعايير الصادرة أو المعدلة بعد 2004 ما يلي:

1-1 معيار الإبلاغ المالي الدولي IFRS11 الترتيبات المشتركة: يحل محل معيار المحاسبة الدولي رقم 31 الحالي وSIC13 الكيانات الخاضعة للسيطرة المشتركة المساهمات-غير النقدية- من طرف المشاركين، ويرتبط في مجال الإفصاح بمعيار الإبلاغ المالي الدولي IFRS12 الإفصاح عن الحصص في الشركات الأخرى. فهو يزيل أسلوب حصص الملكية في المشروعات المشتركة ويعوضه بأسلوب الترتيبات المشتركة. يقوم IFRS 11 على منهج مستند على المبادئ لتحديد المعالجة المحاسبية للاتفاقيات المشتركة، من أجل ذلك، هذا المعيار يلغي التجميع النسبي في الترتيبات المشتركة ويتطلب

[1]. ثائر صبري محمود كاظم الغبان، **مرجع سبق ذكره**، 2010، ص 178.

أن تصنف الاتفاقيات المشتركة على أنها مشاريع مشتركة، ليتم احتسابها باستخدام طريقة الأموال الخاصة، ومن المتوقع أن هذا التغيير يحد من الاختلافات بين مجموعة المعايير لنفس المجال. هذا المعيار ساري المفعول للفترات السنوية التي تبدأ في أو بعد 1 جانفي2013، مع السماح بالتطبيق المبكر.

1-2 **المعيار المحاسبي الدولي** IFRS4 **عقود التأمين:** لم يتم تعديله بعد، ولكن جاري العمل عليه منذ سنة 2011 وهو مشروع مهم لأن معايير المحاسبة الدولية حاليا تفتقر إلى المتطلبات المحاسبية الخاصة بعقود التأمين. ففي سنة 2007 نشرIASB ورقة مناقشة آراء أولية حول عقود التأمين. في أكتوبر 2008، أضاف مشروع عقود التأمين لبرنامج عمله مع FASB لتقريب وجهات النظر . حتى منتصف عام 2014 لم تكن المعايير النهائية متاحة.[1] على الرغم من الاختلاف، هناك رغبة قوية لتطوير معيار عالمي حول التأمين.

1-3 **المعيار المحاسبي الدولي** IAS 17 **عقود الإيجار التمويلي:** الهدف من هذا المعيار هو تحسين القوائم المالية عن طريق تسجيل جميع الأصول والخصوم الناشئة عن عقود الإيجار في قائمة الميزانية. في أوت2010، أصدر IASB وFASB توجيها مقترحا على عقود الإيجار الذي، إذا تم انجازه، سيراجع توجيهات محاسبة عقود الإيجار الموجودة ويؤثر تقريبا على كل أنواع الشركات. أصدر IASB مسودة عرض" عقود الإيجار "و FASB تحديث معايير المحاسبة بنفس العنوان، التي هي نتيجة جهد مشترك لوضع منهج واحد لمحاسبة عقود الإيجار، التي من شأنها أن تضمن أن جميع الأصول والخصوم الناشئة عن عقود الإيجار يتم الاعتراف بها في الميزانية ،باستثناء عقود الإيجار للأصول غير الملموسة، الأصول البيولوجية والموارد غير المتجددة، وسيحل محل التوجيهات الموجودة في IAS 17 وفي المعيار الأمركي ASC 840 (leases).

2- المعايير المحاسبية ومعايير الإبلاغ المالي الدولية المرتبطة بقضايا اجتماعية

لا يمكن الفصل بين القضايا المحاسبية التي تمت معالجتها بواسطة المعايير المحاسبية السابقة، وبين مجموعة المعايير التي تتناول معالجة قضايا اجتماعية وحكومية محاسبيا، (أنظر الملحق رقم 6) فأصول هذه القضايا تختلف من دولة لأخرى باختلاف الإيطار القانوني والسياسي والاقتصادي المنظم لها، لذلك كان اهتمام هيئة التوحيد المحاسبي الدولية بإصدار معايير محاسبية خاصة بها لكيفية إدراجها في عناصر القوائم المالية وقياسها والإفصاح عن بعض المتطلبات التي تتعلق بها وبالتالي على الأقل توحيدها محاسبيا. من المعايير المحاسبية ومعايير الإبلاغ المالي الدولية التي وردت في الملحق رقم 6 ما يلي:

---

[1] KPMG (2013 ***The FASB and the IASB continue their efforts on major joint projects***. P. 01. وضع بالموقع بتاريخ 04/07/2013 from وتم الاطلاع عليه بتاريخ 2013/9/30
http://www.kpmgnews.ch/melin/ Article10, pdf, P. 01.

2-1 **معيار الإبلاغ المالي الدولي** IFRS 14 **حسابات التأجيل التنظيمية:*** هو معيار اختياري سيدخل حيز التنفيذ في 1 يناير 2016، مع السماح بالتطبيق المبكر. والغرض من هذا المعيار المؤقت هو تحسين إمكانية المقارنة بين القوائم المالية للمؤسسات التي نزاول أنشطة تنظيم معدلة فالعديد من الدول لها قطاعات صناعية التي تخضع لتقييم التنظيم، بحيث أن الحكومات تنظم العرض والأسعار لأنواع معينة من النشاط للمؤسسات الخاصة، ويمكن أن تشمل المرافق مثل الغاز والكهرباء والمياه. قد يكون للتنظيم المعدل تأثير كبير على توقيت الاعتراف بالإيراد وقيمته من قبل المؤسسة. وبما أن معايير الإبلاغ المالي الدولية لا تتضمن أحكاما خاصة بشأن هذه الأنشطة، جاء هذا المعيار كتدبير مؤقت يشجع المؤسسات التي تطبق معايير الإبلاغ المالي الدولية، ولكن التي لا تعترف بحسابات التأجيل التنظيمية.[1]

ومن متطلبات مشروع المعيار وجود هيئة معتمدة (تسمى منظم الأسعار) تقيد الثمن الذي يمكن لمؤسسة أن تفرضه على عملائها للسلع أو الخدمات التي توفرها هذا المؤسسة، ويلتزم العملاء بهذا السعر. وأن هذا الثمن الذى حددته اللائحة يهدف إلى استرداد التكاليف المسموح بها لتوفير السلع أوالخدمات الخاضعة للتنظيم، في حين أن هذا لا يتطلب مطابقة للتكاليف بطريقة واحد لواحد، ولكن يتطلب وجود أثر نسبى قابل للتحديد يربط حسابات التأجيل التنظيمية لآلية تحديد السعر.[2]

سيكون أيضا تأثير للمعيار على بعض المعايير منها المعيار المحاسبي الدولي رقم 10 الأحداث بعد فترة التقرير، المعيار المحاسبي الدولي رقم 21 آثار التغيرات في أسعار صرف العملات الأجنبية، والمعيار المحاسبي الدولي رقم 36 اضمحلال قيمة الأصول.[3]

2-2 **المعيار المحاسبي الدولي** IAS19 **منافع العاملين**: لتسهل عملية التطبيق، تم توسيع هذا المعيار ليشمل أمثلة متعددة تحدد جميع أشكال استحقاقات الموظفين المدفوعة من قبل المؤسسة مقابل الخدمات المقدمة من قبل الموظفين ومن هذه المزايا ما يلي:

---

* يسمح المعيار للمؤسسة التي تطبق معايير الإبلاغ المالي الدولية لأول مرة بالاستمرار في تطبيق السياسات المحاسبية – مع بعض التعديلات في نطاق محدود– لأرصدة حسابات التأجيل التنظيمية حسب مرجعيتها المحاسبية للتسجيل، سواء في أول قوائمها المالية بمعايير الإبلاغ المالي الدولية أو التي تليها. وبالتالي سوف يتاح للمؤسسات التى تكون فى نطاق مشروع المعيار إعفاء من متطلبات الفقرة 11 من "المعيار المحاسبي الدولي رقم 8 السياسات المحاسبية" التغييرات في التقديرات المحاسبية والأخطاء.

[1] Publication de la norme IFRS 14 « Comptes de report réglementaires » تاريخ الإيداع 14/02/2014
و http://www.ifrs.org كما يمكن الرجوع إلى الموقع http://www.focusifrs.com/ .

[2] http://5mohasba.com/ اطلع عليها بالموقع بتاريخ أفريل 2015

[3] http://www.ifrs.org اطلع عليها بالموقع بتاريخ ديسمبر2014

– الفوائد قصيرة الأجل مثل الرواتب والمساهمات، إجازة مدفوعة الأجر والمرضى، وتقاسم والمكافآت والمزايا غير النقدية للأفراد الموظفين المتقاعدين.

– فوائد ما بعد الخدمة مثل المعاشات ومكافآت التقاعد الأخرى، تأمين العمالة الحياة في وقت لاحق والمساعدة الطبية بعد انتهاء الخدمة.

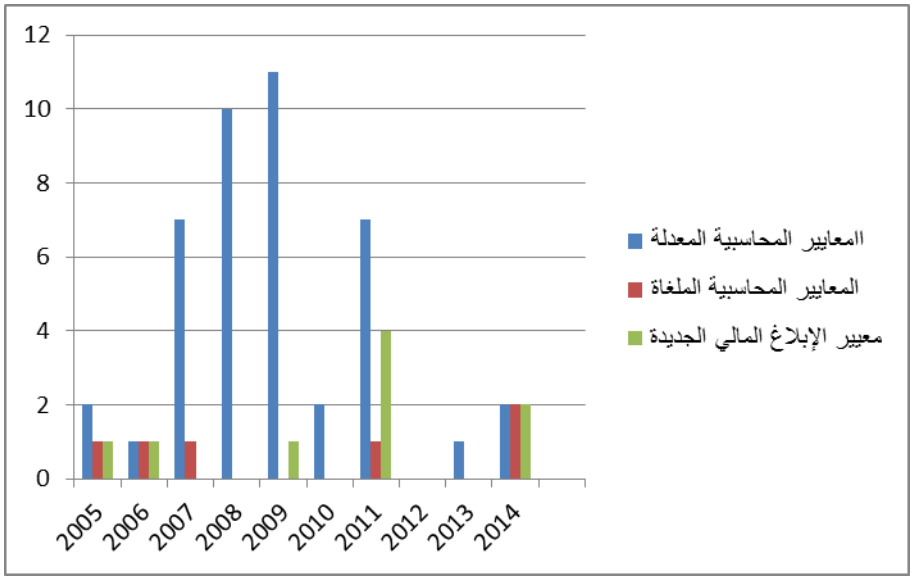
– فوائد طويلة الأجل الأخرى، بما في ذلك إجازة مرتبطة الأقدمية، التفرغ، التعويضات المتعلقة بالإعاقة على المدى الطويل، والمكافآت والتعويضات المؤجلة، وفوائد إنهاء عقد العمل.

وبالإضافة إلى تحديد هذه المزايا، فإن المعيار يصف مبادئ التقييم المحاسبية والعرض في القوائم المالية للمنافع. فإنه يتطلب من المؤسسة الاعتراف بالمسؤولية عندما يكون الموظف قد جعل الخدمة في مقابل الفوائد التي تدفع في وقت لاحق له. والتسجيل المحاسبي عندما يستهلك المؤسسة المنافع الاقتصادية الناتجة عن هذه الخدمات. وهو ينطبق على جميع استحقاقات الموظفين، باستثناء تلك التي يغطيها معيار الإبلاغ المالي IFRS 2 المدفوعات بالأسهم.

3- ملخص لتطور المعاير المحاسبية ومعايير الإبلاغ المالي الدولية

بناء على ما ورد في الجداول السابقة المتعلقة بتعديل المعايير المحاسبية وإجراء تحسينات أو إلغائها أو تعويضها بمعايير الإبلاغ المالي الدولية، يظهر حجم التغيير في ظرف عشر سقم نوات الشكل رقم (VI– 2) والذي مس إصدارات مجلس المعايير المحاسبية الدولية منذ سنة 2004 كسنة أساس لتقييم النظام المحاسبي المالي من جهة ولمقارنته بالتعديلات الجديدة من جهة أخرى.

الشكل رقم (VI – 2) تطور المعايير المحاسبية من سنة 2005 إلى سنة 2014



المصدر: تم إعداد الرسم البياني بالإعتماد على معطيات من الموقع /http://www.iasplus.com اطلع عليه بتارخ 2015/4/1. مرجع سبق ذكره.

يتعلق الرسم البياني بعرض التغيرات الحاصلة في المعايير المحاسبة ومعايير الإبلاغ المالي الدولية والتي تم إعدادها من أجل تفادي المشاكل الحاصلة في العرض والقياس والإفصاح المحاسبي. وكما يبدو من الرسم البياني أن نسبة التعديلات على المعايير كانت معتبرة خاصة في سنة 2009، وهي الفترة التي سبقت مرحلة الانتهاء من إعداد الإطار المفاهيمي للمعلومة المالية في إيطار المشروع المشترك بين مجلس المعايير المحاسبية الدولية ومجلس المعايير المحاسبية المالية لتقريب وجهات النظر لتوحيد الممارسات المحاسبية، أما سنة 2011 فقد عرفت أكبر عدد من إصدارات معايير الإبلاغ المالي الدولية نتيجة وضع مشرع التقارب بين المجلسين حيز التنفيذ، وقد تطلب ذلك إلغاء بعض المعايير المحاسبية أو تعويضها بمعايير الإبلاغ المالي الدولية، يستلزم الأمر الذي إعادة النظر في الإطار العام للنظام المحاسبي المالي بتحديثه وفق الممارسات المحاسبية الجديدة وضمن متطلبات البيئة المحاسبية الجزائرية.

خلاصة الفصل الرابع

جسّدت إصلاحات النظام المحاسبي للمؤسسة الجزائرية هدف تحقيق توافق الممارسات المحاسبية مع متطلبات المعايير المحاسبة الدولية، بإعداد نظام محاسبي مالي يكون ساري المفعول ابتداء من جانفي 2010.

غير أن النظام المحاسبي المالي بمحتواه الحالي وبالطريقة التي أنجز بها لا يتعدى حدود البعد القانوني ألزمت به المؤسسة الاقتصادية الجزائرية، دون إعطاء الفرصة للهيئات الفاعلة في الميدان المحاسبي من مؤسسات وخبراء محاسبين وأكاديميين متخصصين وباحثين جزائريين، أو من هيئات التوحيد المحاسبي الدولية للمساهمة في إثراء وإنجاز هذا النظام وأيضا الفترة القصيرة التي خصصت لإنجازه والتي منحت للمؤسسة الاقتصادية، رغم الظروف التي كانت تستدعي تهيئة البيئة المحاسبية الملائمة للانتقال من مخطط محاسبي إلى نظام محاسبي بأبعاد دولية، يضاف إلى ذلك التأخر الملحوظ في إصلاح المنظومة المحاسبية مقارنة بكثير من الدول التي قطعت أشواطا معتبرة في عملية التوافق مع المعايير المحاسبية الدولية.

ومن جهة أخرى فإن التوجه نحو معايير الإبلاغ المالي الدولية ارتكز على إلغاء أوتعديل العديد من المعايير المحاسبية الدولية بتغيير بعض الممارسات المحاسبية أو الإجراءات المحددة عن طريق هذه المعايير، وتأتي هذه التعديلات بعد العمل بالمعيار لفترة نتيجة لعدم تحقيق المعيار لما هو متوقع، أو لم يحقق أهدافه بتحسين القوائم المالية، فهى خطوة هامة في توفر آليه لتقديم معايير تعمل على النحو المقصود.

كل ذلك شكل حواجز أمام تطبيق فعال للنظام المحاسبي المالي، ويظهر ذلك من خلال الأبعاد التي وصلت إليها معايير الإبلاغ المالي الدولية في معالجتها لقضايا محاسبية أساسية خاصة في مجال القياس والإفصاح المحاسبي.

الفصل الخامس

إطار مقترح لتحديث النظام المحاسبي المالي
وفق معايير الإبلاغ المالي الدولية

تمهيد

شهدت عملية الإصلاحات في شتى المجالات التي انطلقت في الجزائر مزيدا **من** الانفتاح على العالم اقتصاديا وسياسيا، وفتح الباب أمام الاستثمارات الخارجية، والسعي إلى تحقيق الاستقلال الاقتصادي، وإيجاد فرص عمل، وما يتطلبه كل ذلك من توفير مصادر للتمويل والحاجة إلى توفير البيئة الملائمة لمزيد من التوسع واستقطاب الشركات المتعددة الجنسيات، كما يدعم هذا التوجه المنظمات الدولية التي تفرض شروط على الدول التي ترغب في الانضمام إلى تكتلاتها، وأن تقوم ببعض الإصلاحات المحلية، من أهمها إصلاح أنظمتها المحاسبية، بتكييفها مع المعايير المحاسبية ومعايير الإبلاغ المالي الدولية كأفضل السبل المتاحة لذلك.

وفي هذا المجال عملت الجزائر جاهدة لتحقيق مزيد من الانفتاح وتقديم تسهيلات لجذب رؤوس الأموال وإيجاد التوافق مع المعايير المحاسبية الدولية، الذي أصبح مطلب أساسي وضرورة ملحة لمختلف الأطراف في المجتمع في الوقت الحالي، فهذه المعايير ساعدت في معالجة الأمور المحاسبية على الصعيد المحلي والاقليمي والدولي وإزالة فوارق كثيرة كانت قائمة في إعداد القوائم المالية، وذلك بتأثيرها على قواعد وأسس القياس والإفصاح ومفاهيم المحاسبة المعمول بها في تلك الدولة.

غير أن تبني تجربة التوافق على صعيد التقريب نحو المعايير المحاسبية الدولية وعدم تهيئة البيئة المناسبة لذلك، أحدث فجوة بين ما توصل إليه الإصلاح المحاسبي بتنظيمه الحالي وما توصلت إليه هيئة التوحيد المحاسبي الدولية في إصداراتها وتعديلاتها الجديدة، خاصة في ما يتعلق بالقياس والإفصاح المحاسبي، وبالتالي، النظر في إعادة صياغة النظام المحاسبي المالي وكل ما يرتبط بالمنظومة المحاسبية بالصيغة التي تمكن من إيجاد آلية للعمل بكفاءة عالية لمواكبة التطور الدولي للمحاسبة، أصبح مطلبا أساسيا لتدارك التفاوت والنقائص وربما الاستعداد لتطبيق المعايير المحاسبية ومعايير الإبلاغ المالي الدولية مباشرة.

المبحث الأول: تفعيل البيئة المحاسبية للتعامل مع مستجدات المعايير المحاسبية ومعايير الإبلاغ المالي الدولية

تتطلب عملية البحث في واقع المحاسبة في الجزائر وسبل تطويرها والتعامل مع مختلف القضايا المرتبطة بها بشكل مباشر أو غير مباشر، التدخل المهني الممثل في الخبراء المحاسبين والممتهنين للمحاسبة بمختلف مستوياتهم خاصة المؤهلين منهم من جهة، ومن جهة أخرى، التدخل الأكاديمي العلمي البناء، خاصة الباحثين الجامعيين في مجال المحاسبة والهيئات التعليمية في مراحل التمهين من أساتذة وطلاب في تخصصات المحاسبة، للمساهمة في تهيئة المناخ الملائم لتحديث النظام المحاسبي المالي بما يحقق التوافق الإيجابي مع إصدارات هيئة التوحيد المحاسبي الدولية ورفع مستوى الفكر والعمل المحاسبي، خاصة في مجال القياس والإفصاح المحاسبي. وحتى تصل جهود المتدخلين إلى تحقيق التوافق المطلوب بدرجة من المرونة والتكيف، يجب أن يرتكز على بنية مؤسساتية متوازنة تتمثل في مجموعة الأطر القانونية والتنظيمية والمحاسبية الصادرة عن الجهة الوصية التي لها علاقة بهذا المجال، وكذا مؤسسات اقتصادية في مستوى رهانات التجديد والاستجابة السريعة للممارسات المحاسبية المحددة وفق متطلبات التوافق مع المعايير المحاسبية ومعايير الإبلاغ المالي الدولية.

المطلب الأول: سبل تأصيل الثقافة المحاسبية في البيئة الجزائرية

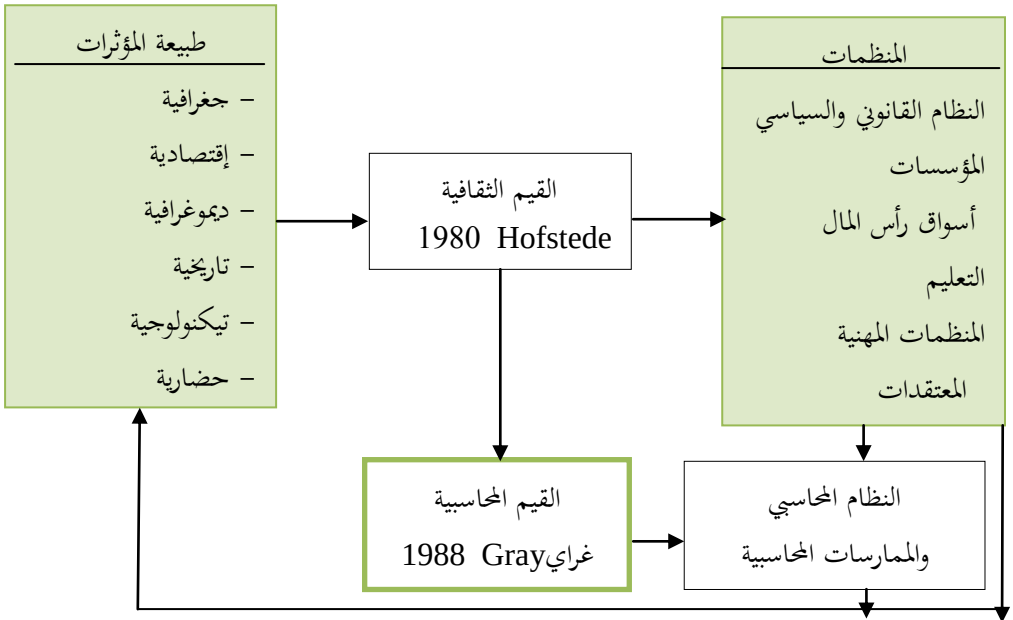
في إطار الاهتمام بتكوين ثقافة محاسبية تمكن من المساهمة في تفعيل البيئة المحاسبية لغرض تطوير النظام المحاسبي المالي في الجزائر، لا بد من النظر إلى خلفية تأثير القيم الثقافية على النظام المحاسبي مضمونا وممارسة، فقد قامت العديد من الدراسات معالجة تأثير الثقافة على تطور الأنظمة المحاسبية للدول، بالارتكاز أساسا على أعمال هوفستيد 1980، المختص في الثقافات والذي حدد أربع أبعاد* للثقافة اعتمد عليها غراي سنة 1988 بتقديم إطار نظري للقيام للربط بينها وبين الأنظمة والممارسات المحاسبية.

1 – العلاقة بين الأنظمة المحاسبية والقيم الثقافية

لفهم تأثير الثقافة على النظام المحاسبي وتحديد العلاقة بين الثقافة والقيم المحاسبية والممارسات المحاسبية قدم وصفا لكيفية اختلاف النظام المحاسبي نتيجة للاختلافات الثقافية. ومنه يبرز دور الثقافة المحاسبية في تطوير وتحديث العمل المحاسبي، إذا تم التحكم في مختلف العوامل الخارجية المؤثرة في القيم الثقافية نظرا لارتباطها من جهة بالقيم المحاسبية الشكل رقم (V-1) وبمختلف المنظمات المحلية من جهة ثانية.

* أنظر الفصل الأول من الأطروحة الصفحة رقم 18.

الشكل رقم (V-1) العلاقة بين القيم الثقافية والأنظمة المحاسبية



المصدر : Sydney. J. Gray , **Op.Cit**, 1988 p7.

يظهر من الشكل كيفية تأثير القيم المحاسبية على الأنظمة والممارسات المحاسبية انطلاقا من تأثرها بالقيم الثقافية في المجال المحاسبي من حيث سلطة النظام المحاسبي، طبيعة الممارسات المحاسبية، أسس القياس المحاسبي المستعلة ومستوى الإفصاح المحاسبي.

2- إسقاط نموذج غراي على البيئة الجزائرية

بقياس هذا النموذج على البيئة الجزائرية ومن خلال العلاقات التي تربط بين مختلف القيم الثقافية والمحاسبية وما يرتبط بهما من مقومات، يمكن التحكم في توجيه هذه العلاقات للوصول إلى بيئة محاسبية تستجيب لأي تطور يحدث في مجال المحاسبة، ويكون ذلك بما يلي:

2-1 التحكم في العوامل المؤثرة في القيم الثقافية وانعكاسها على التنظيمات المحلية والقيم المحاسبية

بدراسة مختلف العوامل مجتمعة خاصة الاقتصادية والتكنولوجية والحضارية ومحاولة التحكم فيها تسخيرها لتحسين القيم الثقافية، فإنه يمكن تكوين ثقافة محاسبية ينعكس مفعولها على مختلف المنظمات المحلية من عدة نواحي منها ما يلي:

2-1-1 ناحية النظام القانوني والسياسي: تؤثر الثقافة المحاسبية في تطبيق أساليب محاسبية مختلفة عند إعداد القوائم المالية للمؤسسة، فمثلاً في دولة ما قد يكون المعالجة المحاسبية لبند معين مختلف عن بلد أخرى نظراً لوجود بعض المميزات في القانون التجاري أو القانون الضريبي مثلاً، أو تؤدى هذه المعالجة الى تخفيض في الضرائب

المحصلة من المؤسسة، وذلك يؤدى الى استخدام أسلوب معين فى معالجة هذا البند للحصول على هذه الميزة ونظراً لأن هذه الميزة غير متوفرة فى دولة أخرى، تكون المعالجة المحاسبية مختلفة.

كما يتأثر الإفصاح فى القوائم المالية بمستوى الثقافة المحاسبية السائد فى البلد، ففى دولة ما، قد تكون القوائم المالية التي تعدها مؤسساتها على قدر كبير من الإفصاح عكس دولة أخرى التي يكون فيها التحفظ والسرية بدرجة كبيرة، وهذا ما يؤثر على إمكانية المقارنة لارتباط ذلك بمؤثرات اقتصادية وتكنولوجية. فتوفير المحيط القانوني بناء على قيم ثقافية محاسبية من شأنه تدعيم وتطوير النظام المحاسبي المالي والقضاء على كثرة القوانين وعدم تطبيقها.

2-1-2 **ناحية المؤسسات وأسواق رأس المال**: إذا كان هناك ثقافة محاسبية لدى كل الفئات المؤثرة في الاقتصاد الوطني، فإنه سيتم العمل على رفع كفاءة السوق المالية، وبالتالي إمكانية تقييم الأسهم والسندات ومشتقاتها وفق المتطلبات الدولية سواء بالقيمة العادلة أو بالطرق التي سيتم التوجه إليها مستقبلا، الأمر الذي يشجع المستثمرين المحليين والأجانب وتنشيط المؤسسات المالية والمصرفية*، ومن ثم زيادة المؤسسات المحلية المدرجة في ظل المنافسة العادية، وحصول كل من البائع والمشتري على المعلومات الكافية عن الأسعار الحالية للأصول الثابتة والمتداولة عكس ما يحدث حاليا في بعض أسواق الأصول العينية في الجزائر، مثل سوق العقارات الذي ينشط في ظل المنافسة الاحتكارية يتحكم البائعون للعقارات في قيمتها السوقية.

3-1-2 **ناحية التعليم والمنظمات المهنية**: تظهر عملية تكوين قيم ثقافة محاسبية في توسيع البعد النظري للمحاسبة على أنها علما قائما بذاته له أسسه ومفاهمه وفلسفته، يتم اكتساب معارفه على مستوى التعليم الأكاديمي الجامعي خاصة، ثم تجسيده في الواقع المهني للمحاسبة بممارسة فكرية ووعي يؤدي إلى الإبداع المحاسبي* وليس مجرد قواعد وتقنيات يتم العمل بها بشكل روتيني.

4-1-2 **ناحية المعتقدات والسلوكيات**: بوجود ثقافة محاسبية، فإن تغيير الممارسات المحاسبية يقود للتفكير في تغيير العديد من السلوكيات العملية، كتغيير أنظمة المعلومات المحاسبية لتسيير المعطيات المحاسبية وغير المحاسبية بطريقة منسقة ومتطورة ومقدرة عالية لمرافقة مستجدات معايير الإبلاغ المالي الدولية، يضاف إلى كل ذلك تغيير

---

* يثبت الواقع الاقتصادي للجزائر أن البنوك الجزائرية لا ترقى إلى مستوى العالمية، وأن خدماتها لا تتعدى عملية إيداع الأموال فيها، وهذا ما يسبب صعف المنتجات المالية الوطنية وفقد ثقة المتعاملين المحليين والأجانب في قدرتها على الدعم والتمويل، وقد أثر ضعفها مباشرة على فعاليتها في السوق المالي.

* يعرف الإبداع المحاسبي على أنه إستحداث أساليب أو طرق أو إجراءات أو مفاهيم أو معايير أو نظريات جديدة غير مألوفة يمكن استخدامها لتفسير أو تحليل أو حل مشكلة محاسبية تواجه الإدارة، حيث يتمتع المحاسب المبدع بقدرات مميزة. ومنه يمكن تعريف المحاسبة الإبداعية على أنها عملية أو ممارسة يستطيع المحاسبون استخدام معرفتهم بالقواعد والإجراءات المحاسبية لمعالجة الأرقام المسجلة في حسابات المؤسسة أو التلاعب بها قصد تحقيق أهداف معينة.

نظام معلومات الاقتصاد الوطني ليتميز بالمصداقية والشفافية محليا ودوليا، قابلا للمساءلة والانتقاد، ومنه القدرة على التوافق الصحيح مع معايير الإبلاغ المالي الدولية.

3- توجيه القيم المحاسبية لتحديث الممارسات المحاسبية

بالرجوع إلى قيم المحاسبة التي حددها غراي S J GRAY* سنة 1988 وهي الاحتراف، والتوحيد، الحذر والتحفظ وتأثيرها على بعض مظاهر الممارسات المحاسبية وهي سلطة النظام المحاسبي، نوعية التطبيق، القياس المستعملة والإفصاح المحاسبي، يتبين مايلي:[1]

– مستوى الاحتراف له تأثير على طبيعة سلطة النظام المحاسبي على وجه الخصوص. فكلما ارتفع مستوى الاحتراف في العمل المحاسبي يزيد التوجه نحو التنظيم الذاتي للمحاسبة، وتقل الحاجة إلى التدخل الحكومي في تنظيمها، وهو الأمر الذي يساعد في عملية التوافق مع معايير الإبلاغ الدولية.

– يكون لدرجة التوافق أو التوحيد في الثقافة المحاسبية تأثير على الكيفية التي يطبق بها النظام المحاسبي، فارتفاع درجة التوحيد يعني انخفاض في التقديرا ت المهنية، وتطبيق القواعد والإجراءات المحاسبية بشكل أفضل.

– الوصول إلى درجة معينة من الحذر في الثقافة المحاسبية يمكن أن يؤثر على تطبيق أسس القياس المحاسبي المستعملة، بحيث ارتفاع درجة التحفظ، يعني الارتباط مع ممارسات القياس التقليدية.

– المبالغة في درجة التحفظ في الثقافة المحاسبية تحمل تأثير على مدى المعلومات التي يفصح عنها في القوائم المالية. فكلما ارتفع مستوى التحفظ والخصوصية، كلما انخفضت كمية المعلمات المفصح عنها.

وعلى أساس ما تقدم، وإذا ما تم توجيه القيم الثقافية بالكيفية التي تمكن من تكوين ثقافة محاسبية، فإن ذلك سيساهم في تعزيز النظام المحاسبي وضبط الممارسات المحاسبية بتحقيق درجة من الإفصاح وقواعد التقييم والقياس حسب متطلبات المعايير لمحاسبية ومعايير الإبلاغ المالي الدولية، ثم التحكم في عملية التحديث والتطوير كلما دعت الضرورة لذلك، لأن مقومات الثقافة المحاسبية متوفرة في المجتمع، حتى وإن استغرق الأمر فترة من الزمن.

المطلب الثاني: تحديث التعليم المحاسبي الجامعي

تعاني البيئة المحاسبية في الجزائر العديد من المشاكل في ظل نقص في منظومة التعليم والتكوين المحاسبي خاصة بعد الدخول في عملية التوافق مع المعايير المحلسبية الدولية التي تتطلب الاستناد إلى قواعد تستوجب تأهيل المؤسسات الجزائرية وأنظمة التسيير، وكذا تأهيل وإعداد الإطارات اللازمة من أساتذة ومهنيين. ويعتبر البحث في التعليم المحاسبي مصدرا للموارد البشرية تعتمد عليها مهنة المحاسبة في تطورها.

---

* S J GRAY is a Professor ofAccounting, University of Glasgow, Scotland.

[1] Ibrahim Mous, **Op. Cit** , 2009, p 158.

فباندماج الأفكار والآراء والظروف تولد برامج تعليم محاسبية ضمن المنظومة التعليمية ككل وفقاً لضوابط علمية مدروسة، تكون مرنة قابلة للتعديل والتطوير وسهلة التكيف مع كل وضع إقتصادي، ويتم التوصل إلى هذا المستوى بإعداد أسس للتعليم المحاسبي والاستعانة بالمعايير الدولية في هذا المجال والاهتمام باللغة المحاسبية كلغة ومفاهيم.

1- توفير مؤسسات تعليمية بالموصفات المناسبة

ازدادت في السنوات الأخيرة عدد المؤسسات التعليمية التي يمكن للدارسين فيها الانخراط في تخصص المحاسبة. غير أنه للوقوف على طبيعة المتغيرات البيئية والتحديات التي تواجه التحصيل العلمي بشكل عام والتعليم المحاسبي بشكل خاص في مؤسسات التعليم العالي، يبرز دور الهياكل القاعدية التي تم إعدادها لمثل هذه المستويات من التعليم، التي من المفروض أن تكون مؤهلة من الناحية الهندسية والتنظيمية، والقدرة على الاستيعاب لإيجاد بيئة عمل متميزة تستجيب لمختلف التغيرات المحاسبية المستجدة لمنظمات الأعمال، غير أن الجامعات الجزائرية بوضعها الحالي، تنقصها العديد من المواصفات التي تجعل منها فضاء للتعليم المحاسبي، الذي يستلزم ما يلي:

- ورشات عمل لتدريب الطلبة المقبلين في مرحلة التخرج على ممارسة العمل المحاسبي بأصوله الحديثة.
- قاعات مجهزة بأنظمة محاسبية إلكترونية قادرة على تمثل معطيات التطور التكنولوجي المستمر ومواكبة للتطورات التي تفرضها المعايير المحاسبية الدولية لتعليم الطلبة باللغة الأصلية للمعايير.
- فتح مركز خاص لإعادة تأهيل خبراء المحاسبة الحاليين وخبراء جدد في المستقبل، يلتحق به نخبة المتخرجين من الجامعة، وفي نفس الوقت المهنيين في إيطار التعليم المهني المستمر.
- مكتبة متخصصة بمراجع علمية والدوريات الحديثة حول المحاسبة الدولية وسهولة الحصول عليها واستخدامها بحيث، تسير المكتبة بتكنولوجيا رقمية و مؤطرة بمتخصصين لتوجيه الطلبة، وحتى إقامة ندوات علمية مصغرة لإثراء بحوث الطلبة.

يضاف إلى ما سبق، الهياكل الأساسية التي تضمن على الأقل، تدريس برامج التعليم المحاسبي المقررة في ظروف يحس فيها الطالب الجامعي لقسم المحاسبة بالتميز العلمي والعملي عن باقي التخصصات، مثل باقي العلوم الأخرى التي تدرس في محيط خاص بها.

2- الاستعانة بمعايير التعليم المحاسبي الدولية

تتمثل أهمية وجود معايير للتعليم في مجال المحاسبة في كونها تعزز من موضوعية المخرجات المحاسبية، ذلك أن موضوعية القياس التي تتطلبها المحاسبة لا يمكن تحقيقها إلا بوجود إطار متكامل يحكم عملية التطبيق، وتمثل

عملية تطوير المناهج المحاسبية ضرورة ملحة للتأقلم مع متطلبات الممارسة المهنة. وإزاء عملية التطوير هذه لا بد من وجود معايير علمية محددة متفق عليها يمكن الرجوع إليها في هذه العملية.[1]

لذلك يجب تسليط الضوء على الاختلافات في ما بين إطار التعليم المحاسبي المحلي ومعايير التعليم الدولية والمنهج العالمي للتعليم المهني للمحاسبين المهنيين، لتدارك النقائص. وإصدار تعليمات للجامعات والمؤسسات التعليمية بتضمين مناهجها الدراسية، متطلبات التعليم المحاسبي الدولي الصادرة عن لجنة التعليم الدولي التابعة لمنظمة IFAC من خلال تبني برنامج التعليم المحاسبي، الذي تنظمه ستة معايير تعليمية دولية توجيهية وإرشادية تساعد بطبيعتها في تنفيذ التدريب والتطبيق الجيدين، فضلا عن توفير أمثلة أو أدلة على أفضل الممارسات أو الطرائق الأكثر فعالية للتعامل مع القضايا المختلفة.

3- الاهتمام باللغة المحاسبية

يعتبر هذا العنصر نقطة إيجابية مشجعة للوحدة، حيث تعتبر اللغة العربية هي اللغة الرسمية، فإنه بالنسبة للغة الأجنبية الضرورية لتوسيع المعارف المحاسبية وفهم الاتجاهات الحديثة نحو معايير الإبلاغ المالي الدولية ضمن الوظائف الأساسية المتمثلة في القياس والعرض والإفصاح، فإنه لا يتم الخروج عن اللغة الانجليزية بدرجة أكبر لكونها اللغة العالمية الأولى ولغة معايير الإبلاغ المالي الدولية، التي تعتبر ترجمها مشكلة رئيسية وذلك لاستعمال مصطلحات متناقضة واستخدام نفس المصطلح لوصف مفاهيم متعددة، واستعمال مصطلحات لا يمكن ترجمتها.

4- إعداد ركائز التعليم المحاسبي الأكاديميمن خلال الإطار المقترح يمكن تقديم تصورًا لما يمكن أن يعزز من القدرة التنافسية لمؤسسات التعليم العالي، ويرفع من مكانة وصورة هذه المؤسسة خاصة في مجال التعليم المحاسبي، ويجعلها قادرة على تبوء مركز أكاديمي مرموق، ويعزز مساهمتها في رفع قدرة الاقتصاد الوطني مقابل الاقتصادات الأخرى، باعتبار أن الجامعات هي المسئول الأول عن التعليم في مجال المحاسبة والمراجعة، ولذا يتوجب عليها أن تعد خططها وبرامجها على النحو الذى يزود الطالب بالمعارف والمعلومات الأساسية حسب تطور على فروع المعرفة المختلفة، مع مراعاة إحتياجات المجتمع. وبذلك يمكن للمحاسب والمراجع القيام بدورهما الأساسي في المجتمع. يحتوي هذه الإطار على ركائز تمثل في مجموعها الأدوات التي تساعد مؤسسة التعليم العالي على أداء متفوق يمكنها المنافسة على المستوى المحلي والدولي، وتتمثل هذه المكونات في ما يلي:

4-1 **تطوير مستوى التعليم بشكل عام:** هناك ارتباط مباشر بين مستوى التعليم الذي يتحصل عليه الأفراد وتطبيقات التقرير المالي لأي دولة، وتظهر السمات التي تحدد العوامل البيئية من ناحية التعليم فيما يلي:

[1] مقداد أحمد الجليلي، آلاء عبد الواحد ذنون، **استخدام معايير التعليم الدولية للمحاسبين المهنيين في تطوير المناهج المحاسبية لمرحلة البكالوريوس في العراق (أنموذج لمنهج محاسبي مقترح لمرحلة البكالوريوس في العراق)**، تنمية الرافدين العدد ٩٩ مجلد ٣٢، جامعة الموصل، العراق 2010، ص4.

-درجة الأمية بالدولة، والنسبة المئوية من السكان التي استكملت الحصول على الشهادات في مختلف أطوار التعليم.

- توجيه نظام التعليم (وظيفي، مهني، وغيرها) ومدى ملاءمة النظام التعليمي للاحتياجات الاقتصادية والاجتماعية للدولة، فالبلدان ذات السكان الأفضل تعليما ترتبط بأنظمة المحاسبة المالية المتطورة.

4-2 **إنشاء مجمع وطني للتعليم المحاسبي:** حتى يمكن صياغة برنامج عمل بعناوين واضحة وممكنة التجسيد في البيئة المحاسبية بكل مقوماتها الفكرية والثقافية والاجتماعية والسياسية، لا بد من وجود مجمع أو هيئة عليا لرعاية ومتابعة الأعمال والجهود المتعلقة بتطوير المحاسبة من خلال تطوير التعليم المحاسبي؛ ويمكن أن تسمى هذه الهيئة " بالهيئة الوطنية – أو المجمع الوطني – لتطوير المحاسبة والمراجعة، له موارد مالية محددة وثابتة تساهم فيها الدولة بأكبر قدر، إن لم يكن مبدئيا تمويل كلي للعملية.

يتكون المجمع بالدرجة الأولى، من باحثين وأكاديميين وحتى من التخصصات خارج العلوم المحاسبية تساهم في إصلاح التعليم المحاسبي، والعمل على توسيع دائرة الثقافة المحاسبية لدى الطلبة والمهنيين، تنقل عن طريق التعامل إلى المحيط الخارجي للجامعة، ويشجع المؤسسات الاقتصادية على التسعير في البورصة، وعندئذ تتنوع مصادر تمويل هذه الهيئة لتنفيذ برنامج عملها المستقبلية.

4-3 **الاهتمام بهيئة التدريس:** لا يتوقف تطوير التعليم المحاسبي بالجامعة على تطوير برامج التعليم المحاسبي كأساس لحل المشكلة التعليمية، بقدر ما يتوقف على أسلوب المحاضرة كما أكدت عليه بعض الدراسات وعلى رصيد المعرفة العامة والمتخصصة للأستاذ الجامعي، لأن المعرفة هي مصدر وأصل هام في المجال الأكاديمي لتدريس المحاسبة، ويشار إليها كرأسمال تدريسي، وكغيرها من أشكال رأس المال يجب أن تؤخذ بشكل متوازٍ مع الإصلاح ويقصد بذلك، الإهتمام بالأستاذ الجامعي كعنصر أساسي لتحقيق أهداف الإصلاح المحاسبي، واستثمار حقيقي في رأس المال التعليمي الذي يحقق مردودية الموازنة بين مدخلات ومخرجات عملية التعليم المحاسبي بتقديم مدخلات قادرة على تخريج طلاب في مستوى التعامل مع سوق العمل.

4-4 **التركيز في البرامج التعليمية على رصيد المعرفة المهنية:** إن التعليم المحاسبي عامة سواء كان تعليماً أكاديمياً أو مهنياً يركز على نقطة أساسية، وهي خدمة مهنة المحاسبة، لذا فإن تطوير برامج التعلم المحاسبي يتطلب فهماً واسعاً مستمداً من احتياجات سوق العمل، لذلك يجب الأخذ بعين الاعتبار ما يلي:

- التركيز على رصيد المعرفة المهنية بدل التعليم العام وتطوير المناهج المحاسبية بما يخدم احتياجات سوق العمل.
- إحداث برنامج تدريب كجسر بين التخرج ومزاولة المهنة مع التركيز على دراسة علم الأخلاق ضمن مناهج التعليم المحاسبي، الذي ستكون له أهمية كبيرة للعاملين في المجال المحاسبي الأكاديمي والمجال المهني.

– اشتراط معدل نجاح جيد ومعايير سليمة تعتمد على مبدأ المنافسة بين الطلبة حسب معدلاتهم في الثانوية التخصصية، أو اعتماد امتحان قبول، وذلك بحسب ما يسمح به الوضع وما تقتضيه المصلحة العامة للانتساب إلى شعبة المحاسبة، كشرط لتحقيق قدرة تحكم المتخرج من الجامعة في استخدام تقنية العمل المحاسبي بشكل جيد.

5-4 **دراسة علمية لمنهجية التعليم المحاسبي الجامعي**: يقوم وضع المنهج في أي مجال معرفي على أساس الغرض المراد تحقيقه من خلاله، ويتمثل الغرض الأساس لمنهج برنامج التعليم المحاسبي الجامعي في تأهيل طالب المحاسبة من حيث المعرفة والمهارات اللازمة لممارسة مهنة المحاسبة، ويتطلب تصميم المنهج للتعليم المحاسبي الجامعي ضرورة تحديد ما يلي:

– تحديد الحجم الساعي المخصص للمحاسبة كي يكون الطالب مؤهلاً للتخرج.

– تحديد المجالات، التي يجب أن يدرسها الطالب حسب نوع المهنة التي سيزاولها مستقبلا في مجال محاسبة.

– تحديد المقررات التي يجب أن يتعلمها في كل من هذه المجالات بعد دراستها ضمن خطة شاملة وواضحة.

ويرافق كل ذلك –تحفيز الطلاب للمشاركة بفعالية في العملية التعليمية، بوضع المناهج التي تحث على التعلم الذاتي Self-learning وبالتالي فإن الطلاب سيتعلمون كيف يعلمون أنفسهم، وسيحملون معهم هذه المهارة إلى ما بعد التخرج.

6-4 **إعادة تصميم محتوى برامج التعليم المحاسبي**: الهدف من تطوير المحتوى الدراسي المحاسبي هو إعداد طالب ليكون لديه معرفة مشتركة في العلوم المحاسبية، والإدارية، والاقتصادية، والقانونية، والإحصائية ونظم المعلومات وكذلك معرفة وقدرة على الاتصال الجيد والتفكير الإبداعي وأن تكون لديه معرفة جيدة عن أخلاقيات المهنة التي سيتخصص بها.[1] وفي هذا الصدد يمكن تقديم برنامج مقترح للتعليم المحاسبي الجدول رقم (V- 1) الذي يتضمن العناوين الرئيسية لمقاييس في المحاسبة وما يتصل بها من مواد تعليمية تضاف إلى المقاييس الحالية في البرنامج الوزاري أو تعوض بعضها.

[1] بدر، حامد أحمد رمضان، **تطوير مناهج التعليم الإداري /التجاري الجامعي في الوطن العربي**، المنظمة العربية للتنمية الإدارية، القاهرة، مصر 2005، ص 31.

جدول رقم (V- 1) إيطار مقترح لبرامج التعليم المحاسبي للمرحلة الثانية من التعليم المحاسبي الجامعي

المستوى الدراسي	بعض بالمقاييس المقترحة	محاور المقاييس	الكفاءات المستهدفة
السنة الثالثة ليسانس	– دراسات محاسبية باللغة الإنجليزية	– دراسة المفاهيم والمصطلحات. – إعداد الكشوفات والقوائم المالية.	تهدف هذه المادة إلى تعريف الطالب بالمبادئ والمفاهيم المحاسبية باللغة الانكليزية وعلى نحو مفصل حتى يتمكن من الإلمام بالمصطلحات المحاسبية باللغة الإنكليزية.
	– مناهج البحث العلمي في نظرية المحاسبة	– مفاهيم حول نظرية المحاسبة. – مراحل تكوين نظرية المحاسبة. – أهم نظريات المحاسبة. – مناهج البحث العلمي في دراسة نظرية المحاسبة.	إلمام الطالب بتطور الفكر المحاسبي عبر مراحل التطور النظري والعملي للممارسات المحاسبية.
	– المحاسبة الدولية	– الإطار النظري للمحاسبة الدولية. – مقارنتها بأنواع المحاسبات الأخرى.(الأساليب المحاسبية المقارنة) – علاقتها بالمعايير المحاسبية ومعايير الإبلاغ المالي الدولية. – مواضيعها الأساسية.	ربط معلومات الطالب بالبيئة الدولية للمحاسبة والمراحل التي وصلت إليها المحاسبة الدولية. – الإلمام بالمعرفة التنظيمية والتجارية
	عموميات حول الضريبة	– تطور الأساليب الضريبية. – تحليل القواعد الضريبية – التشريعات الضريبية المحلية	القدرة على الربط بين الضرائب والتوحيد الدولي للممارسات المحاسبية.
	تطبيقات محاسبية على الحاسوب	– التطبيق العملي للدروس النظريةحول : – نقل البيانات المحاسبية. – استخدامات ا البيانات المحاسبية. – إعداد الكشوفات المحاسبية.	تمكن هذه المادة الطالب من التعامل مع الإجراءات المحاسبية من خلال أنظمة الحاسوب وتوسيع نطاق تفكيره من مفهوم المحاسبة التقليدية إلى مفهوم المحاسبة باستخدام الكمبيوتر.كتمهيد لاستخدام التكنولوجيا، والتعليم الإلكتروني في عملية التعليم المحاسبي
السنة أولى ماستر	دراسات محاسبية باللغة الإنجليزية	.– تناول بعض المعايير المحاسبية الدولية ومعايير الإبلاغ المالي الدولية بشكل مبسط.	تقريب الطالب من اللغة المحاسبية للمعايير المحاسبية ومعايير الإبلاغ المالي الدولية.
	المحاسبة الإسلامية	– دراسة الإطار النظري للمحاسبة الإسلامية. – الأسس العامة لمحاسبة الزكاة. – الطرق المحاسبية لقياس الزكاة.	اكتساب الطالب رصيد معرفي في المحاسبة الإسلامية لغرض مقارنتها مع القوانين الوضعية.
	المحاسبة المتخصصة	المحاسبة في البنوك والتأمينات	معرفة سير العمل المحاسبي في مؤسسات مالية. والمعرفة بتقنية المعلومات واختصاصاتها.
	السلوك التنظيمي	– السلوك التنظيمي وأصله وتطوره ودوافعه. – الجانب السلوكي للعاملين في المؤسسة. – تأثير البيئة المحاسبية على سلوك الأفراد.	تتضمن المادة الأفكار، الإدراك والاتجاهات الخاصة بسلوكيات الأفراد في المجال المحاسبي وأثرها على شفافية القوائم المالية .
	تطبيقات محاسبية على الحاسوب	– إستخدام البرامج المحاسبية البسيطة. – حول القوائم المالية. – دراسة حالات محاسبية.	التحكم في استخدام الحاسوب والبرامج في العمل الميداني
السنة الثانية	دراسات محاسبية	– تطبيقات باللغة الإنجليزية محاور المقاييس المقابلة.	تمكين الطالب من فهم المشاكل المحاسبية ، والتدريب على

ماستر	باللغة الإنجليزية		مهارة الاتصال باللغة الإنجليزية
	أخلاقيات مهنة المحاسبة	– دراسة معايير أخلاقيات المهنة وتنظيمها ومعايير والانضباط والتفتيش الصادرة عن الاتحاد الدولي للمحاسبين .	الربط بين المحاسبة وأخلاقيات مزاولتها كمهنة ، ليكتسب الطالب صفة النزاهة والاستقامة في العمل المحاسبي.
	مهارات الاتصال في المحاسبة	– بحوث حول قضايا لمشاكل محاسبية الحياة العملية. – التدريب على مهارة الاتصال في ميدان العمل المحاسبي.	تعريف الطالب بالمهارات المحاسبية ومهارات الاتصال وتدريبه عليها، ليكون قادراً على العمل مع الآخرين في مجموعات والتأثير فيهم وعرض آرائه وأفكاره والدفاع عنها بفاعلية شفويا وكتابيا. وتأهيله كمحاسب بأساسيات بيئة الأعمال التي ي ا زول عمله فيها.
	مشاكل محاسبية معاصرة	محاور حول قضايا القياس والإفصاح المحاسبي ودراستها وفق معايير الإبلاغ المالي الدولية.	تقديم أعمال تطبيقية كمرحلة تقديم المعارف المتخصصة في الفروع المحاسبية والتي تؤهل المتعلم لفهم أعمق في المحاسبة وتمكينه من دخول مجال المهنة. وهي مهارات لتنمية القدرات العقلية والتفكير المنطقي للمساعدة في عملية اتخاذ القرارات.
	تحليل ومناقشة القوائم المالية	دراسة حالات واقعية Case studies لمؤسسات اقتصادية في ظل تطبيق النظام المحاسبي المالي المعدل.	عمل ميداني على مستوى ورشات العمل وعروض العمل Projects وغيرها من الوسائل التي تحاكي مواقف العمل والعمل في مجموعات لتوسيع مدارك المتعلم نحو الثقافة العامة والتفكير المنطقي واثارة التساؤلات والتحليل الذهني.

المصدر:– تم إعداد الجدول بناء على تجارب تعليمية في جامعات دول عربية.

–IFAC Education Committee, IES2:" Content of Professional Accounting Education Programs و.

يتميز البرنامج المقترح بمرونة تعديل مواضيعه كلما كان ذلك مطلوبا، كما تم بناؤه على أساس محصلات علمية في المرحلة الجامعية الأولى، حيث اكتسب الطالب رصيدا علميا في مجال المحاسبة المالية، التحليلية، مبادئ الاقتصاد الجزئي والكلي، القانون التجاري، أساسيات الإدارة العامة والتمويل والتسويق ومداخل بيئة التنظيم الإداري والاتصالات وإدارة الأعمال ومواضيع أخرى حسب المنهاج الوزاري المسطر وما يتبعه من تعديلات مستقبلية نظر لعلاقة هذه المواضيع بالمحاسبة في إطار تبادل المعارف بين مختلف العلوم، مع مواصلة بعض المقاييس التي يتم تدريسها ضمن المنهاج الجديد المرافق لقسم المالية والمحاسبة والذي يرتبط به البرنامج المقترح. أي تحصيل المعارف غير المهنية في المرحلة الأولى للتعليم الجامعي، ليتم الانتقال إلى المعرف المهنية المتخصصة في المحاسبة في المرحلة الثانية من التعليم المحاسبي الجامعي.

أما المرحلة الثالثة من التعليم المحاسبي الجامعي وهي مرحلة ما بعد التدرج فيسمح فيها للطالب بتعميق معارفه المحاسبية وحتى مختلف المعارف العلمية والاجتماعية الأخرى، والمساهمة في طرح حلول لمستجدات القضايا المحاسبية بالتواصل مع الهيئات المحاسبية الدولية في إيطار تبادل الخدمات المحاسبية. ويبقى هذا المنهج باستمرار صورة واضحة تعكس حالة المجتمع وثقافاته وحاجاته ويتلاءم مع البيئة المتطورة لمهنة المحاسبة.

المطلب الثالث: الاهتمام بمفهوم المعدرفة المهنية المتخصصة في تطوير مهنة المحاسبة

يدخل في جوهر الاجتهاد الشخصي المبني على المنطق درجة الفهم للإطار الفكري للمحاسبة ومدى استيعاب المصطلحات المكونة له، بما يمكن معه أن يتخذ القرار المناسب المبني على تلك الأسس العلمية الصحيحة وبحيث يكون قراره سليماً من الناحيتين النظرية والعملية بشأن القضية المطروحة أمامه، وإذا ما قام المحاسب بهذا العمل فإن ذلك من شأنه أن يرقى بعمله، ويبرز القدرات الذاتية له.

تعتمد المعرفة المهنية علي عدة مقومات كل منها يتعلق بنوع معين من المعرفة، كما أن كل منها يتطلب الاعتماد علي مصادر معينة لاكتساب المعرفة الخاصة به، وتعتمد جودة المعرفة المهنية علي التنظيم الجيد لها داخل التشريعات بوضع شروط لمزاولة مهنة المحاسبة، وعلي المهارة في الالتزام عند التطبيق العملي والالتزام بالتعليم المهني المستمر.

1- وضع شروط لمزاولة مهنة المحاسبة

يشترط في من يتقدم بطلب للحصول على إجازة المزاولة العمل في أي وظيفة رئيسية تتعلق بأعمال المحاسبة الحصول على شهادة جامعية في أي من التخصصات ذات العلاقة بالمهنة، على أن تتضمن الحد الأدنى من المواد المتعلقة بالمحاسبة، ويتم تحديد هذه الشهادات والحد الأدنى المطلوب بمقتضى نظام مزاولة مهنة المحاسبة القانونية، شريطة أن يكونوا مسجلين في سجل المتدربين لدى محاسب قانوني مزاول لأعمال التدقيق لمدة لا تقل عن سنة.

ولمزاولة مهنة المحاسبة يجب اجتياز الامتحان الذي تجريه لجنة مؤهلة بما في ذلك الامتحان بالتشريعات ذات العلاقات بالمهنة، مثل قانون الشركات، البنوك، الضرائب وكذلك المحاسبة المالية والمعايير المحاسبية الدولية والمعتمدة، وكذلك معايير التدقيق تمهيدا لاعتمادها في الجزائر، وقواعد السلوك المهني (يستثنى من ذلك حملة الدكتوراه تخصص محاسبة الإعفاء من التدريب وأداء امتحان الكفاءة المهنية مقابل تدريس مواد المحاسبة لمدة معينة برتبة أستاذ مساعد).

2- الالتزام بالتدريب العملي للوصول إلى التأهيل الدولي

يعد التأهيل المهني الدولي في المحاسبة وما يرتبط بها من ممارسات، تكملة لمقررات الدراسة الأكاديمية بالجامعات التي يتم فيها التركيز على المفاهيم والمبادئ والقواعد العامة لكل تخصص، بينما يركز التأهيل المهني على تدريب الفرد لاستخدام تلك المفاهيم والقواعد في الممارسة العملية، فمن بين أسباب اختلاف مستويات التعليم والتكوين بين الدول ما يلي:

– اعتماد الدول المتقدمة على المفهوم الحديث للإدارة وهو مفهوم الجودة الشاملة للموظفين المتخصصين يتميزون بقدرتهم على اتخاذ القرارات وتقديم النصائح في الوقت المناسب وبالجودة المطلوبة.

– عدم وجود إطارات محلية تحمل مؤهلات مهنية دولية في تخصص المحاسبة والمواد ذات الصلة، لعدم توفر وانتشار الوعي الكافي بأهمية التأهيل المهني الدولي.

– اكتفاء الإطارات المحلية بالتأهيل الأكاديمي المحلي التقليدي، وأحيانا انعدام حتى التأهيل الأكاديمي بالنسبة للعديد من إطارات المؤسسات والهيئات المحاسبية.

يكون تدارك هذه النقائص بالتدريب والتكوين المتواصل لمزاولي مهنة المحاسبة، حيث أن الحصول على شهادة جامعية فقط لايكفي لممارسة المهنه، وانما يجب أن يكتسب الممارس الخبرة اللازمة قبل قيامه بالممارسة العملية.

فمن الضروري إذن، اشتراط من الجهات المسئولة عن تنظيم مهنة المحاسبة والمراجعة، حصول طالبي مزاولة المهنة على تدريب مهني لمدة زمنية معينة لضمان اكتساب الخبرة التى تمكنهم من ممارسة المهنة على الوجه الملائم.

كما أن التأهيل يمنح المتخصص مستوى مهني يصل به إلى الاحتراف الدولي، ويشكل استثمارا وطنيا هاما، لما يحققه من عوائد مالية مختلفة تتمثل في تخفيض تكاليف عروض العمل على خبراء أجانب وتوفير فرص عمل أكثر داخليا وخارجيا، ليتحقق بذلك رأس مال بشري بمواصفات دولية.

3-تدعيم التعليم المهني المستمر

التعليم المهني المستمر له أهمية بالغة في ظل المتغيرات والتطورات العالمية المستمرة والمتلاحقة التي يشهدها مجال تكنولوجيا المعلومات الحديثة وتطبيقاتها، مما يتطلب من المراجع أن يواكب هذا المستجدات والمتغيرات بإستمرار، فالتكنولوجيا الحديثة أصبحت تقوم بما كان يقوم به المحاسب من قبل، لدرجة أن هناك اتجاه قوي يسود في بيئة الأعمال المعاصرة وهو تكليف طرفا خارجيا لكي يقوم بمهمة تشغيل البيانات وحتى إعداد القوائم المالية وتحليلها.

غير أن المشكلة لم تعد مشكلة تشغيل بيانات، وإما تفسير واستخدام المعلومات في اتخاذ القرارات بالإضافة إلى أن التعليم المستمر له دور أساسي في تطوير خبرة وإمكانيات المراجع وتعميقها والمحافظة عليها بما يساعده ويحميه من الوقوع في أخطاء المهنة.

فيجب أن تكون هذه الفئة على دراية عالية بطرق القياس وأهميتها، حيث يدركوا آثار القياس المحاسبي على القوائم المالية ليس فقط بمدى عدالة القوائم المالية وبموضوع احتوائها على أخطاء جوهرية من عدمها، وبمدي تطبيق النظام المحاسبي بعد تحديثه وفق معايير الإبلاغ المالي الدولية المتبعة والالتزام بها، بل أيضا يهتمون بمدي قدرة المؤسسة على الإفصاح المحاسبي الذي يحقق رغبة المستثمر المرتقب خاصة، في معرفة مصداقية القوائم المالية ونية المؤسسة في البقاء في السوق ومواجهة المنافسة. وبالتالي فالتدريب المستمر يعتبر أمراً ضروريا إذا ما أراد المحاسب أو المراجع أن يلبي متطلبات الكفاءة والأهلية المهنية بجانب التأهيل العلمي المتواصل.

وفي هذا المجال يمكن الاستعانة بمقترح الاتحاد الدولي للمحاسبين الخاص بالتعليم المهني المستمر الذي يتكون من 90 ساعة أنشطة تعليم مستمر كل ثلاث سنوات وبحد أدنى 30 ساعة في السنة الواحدة، بحيث تكون كامل هذه الساعات من التعليم المهني النظامي، يضاف إليها حسب ما هو ملائم تعليما مهنيا غير نظامي. ومن وجهة نظر الاتحاد الدولي للمحاسبين، فأن برامج التعليم المهني المستمر يمكن أن تتناول مواضيع متعددة ذات صلة مباشرة بما يزاوله المحاسبون من أنشطة مختلفة كالمحاسبة والمراجعة والضرائب وتقنيات الحاسب الآلي وغيرها، أو البرامج والأنشطة التي قد لا ترتبط بشكل مباشر بمجال المحاسبة كالبرامج الاجتماعية والاقتصادية والبيئية والتي يمكن أن يكون لها تأثير مستقبلا على مجال المحاسبة.

يمكن القيام بهذه المهمة على مستوى الجامعة في أوقات محددة حسب ظروف عمل المهنيين من جهة وأوقات الفراغ للأساتذة من جهة أخرى، ويسمح ذلك بالاستفادة المتبادلة بين الأكاديميين والمهنيين وتشخيص النقائص وثغرات التعليم والتطبيق.

4- **المساهمة في البحوث والدراسات:** من الأمور التي تبقي المهني المحاسبي في تواصل مع الأكاديمي الباحث هو قيامه بما يلي:

-إجراء البحوث والدراسات المستمرة لإغناء قدراتهم الفكرية والمحافظة على متابعتهم لواقع المهنة.

- الاشتراك كمتحدث في المؤتمرات، أوفي الدورات الدراسية القصيرة، أو في حلقات النقاش .

- كتابة مقالات فنية، وأوراق عمل، وتأليف كتب في المجال الفني للمهنة.

- دراسة وتحليل الأدب المهني أو الصحف المهنية لأجل تطبيق محتواها في أداء الدور المهني.

- الجلوس لامتحانات إعادة التأهيل أو الخضوع لاختبارات رسمية.

أصبح المحاسب إذن، مطالبا بشكل عام بأن لا يتعايش مع متغيرات بيئته المحلية أو الإقليمية فقط بل كل المتغيرات العالمية كمنطلق أساسي لبلوغ فاعلية الأداء والنجاح في المستقبل، وبالتالي فإن المعرفة التي سادت بالأمس لم تعد مناسبة لمواجهة تحديات اليوم حيث ظهرت الحاجة الي معرفة معاصرة، المعرفة المهنية تعد المكون الأساسي للتنظيم المهني المحاسبي.[1]

[1] أحمد حلمي جمعة، محمد جمال هلالي، **دور هيكل المعرفة المهنية المتخصصة في تطوير منظومة مهنة المحاسبة في المملكة الأردنية الهاشمية**، المؤتمر العلمي السنوي الثالث، إدارة المعرفة في العالم العربي، جامعة الزيتونة الأردنية، من 26-2004/4/28، ص2.

المبحث الثاني: إعادة هيكلة هيئة التنظيم المحاسبي و تفعيل بورصة الجزائر

تتضمن بيئة العمل المحاسبي المعنية بعملية التطوير جملة من العناصر الأساسية منها نشر الوعي بأهمية استخدام المعلومات المالية في عملية اتخاذ القرارات الاقتصادية، واعتماد أسس وقواعد ومعايير ملزمة لإعداد وعرض المعلومات والقوائم المالية، وبيان دور ووظيفة المراجعة في مصداقية المعلومات بالإضافة إلى إعداد وتطوير العناصر البشرية التي لها علاقة بإعداد واستخدام هذه المعلومات وتحديد واعتماد الهيكل الإداري المناسب لإدارة المؤسسات الاقتصادية.

تشكل مهنة المحاسبة العمود الفقري لكل مؤسسة، ويتركز دورها الأساسي حول تبديل واقع الأحداث وتسجيلها بشكل رقمي ضمن نظام تستخدم مخرجاته بشكل أساسي من قبل أصحاب المصالح لاتخاذ القرارات المختلفة وفقا لاحتياجات كل طرف.[1] غير أن ممارسة مهنة المحاسبة والمراجعة المحاسبية في الجزائر، مقيدة بإطار قانوني وتنظيمي ضابط ومفصل كما يوجد عدة هيئات رقابية ووصية مثل المجلس الوطني للخبراء المحاسبين والمحاسبين المعتمدين، ورغم ذلك لم تبلغ مستوى الأهمية التي توليها الدول لمهنة المحاسبة.

المطلب الأول: هيكل نموذجي مبسط مقترح لهيئة التنظيم المحاسبي

ارتبطت المحاسبة في الجزائر ارتباطا وثيقا مع الوضع الاقتصادي باعتبارها مرآة الأداء المالي والاقتصادي وعصب الحياة للمؤسسات الاقتصادية والخدمية، غير أنه لم يكن هناك ممارسة تاريخية ملموسة لمهنة المحاسبة خصوصا من قبل محاسبين محليين، مما أدى عدم وجود هيئة أو جمعية أو مؤسسة مهنية مستقلة يناط بها منح شهادات مهنية، والعمل على التغيير، ومتابعة المعايير الدولية، وشرحها وتدريب أعضاء المهنة على تطبيقها وإزالة العقبات أمام تطوير الأداء المهني لممارسة مهنة المحاسبة بفرعيها المحاسبة والتدقيق.

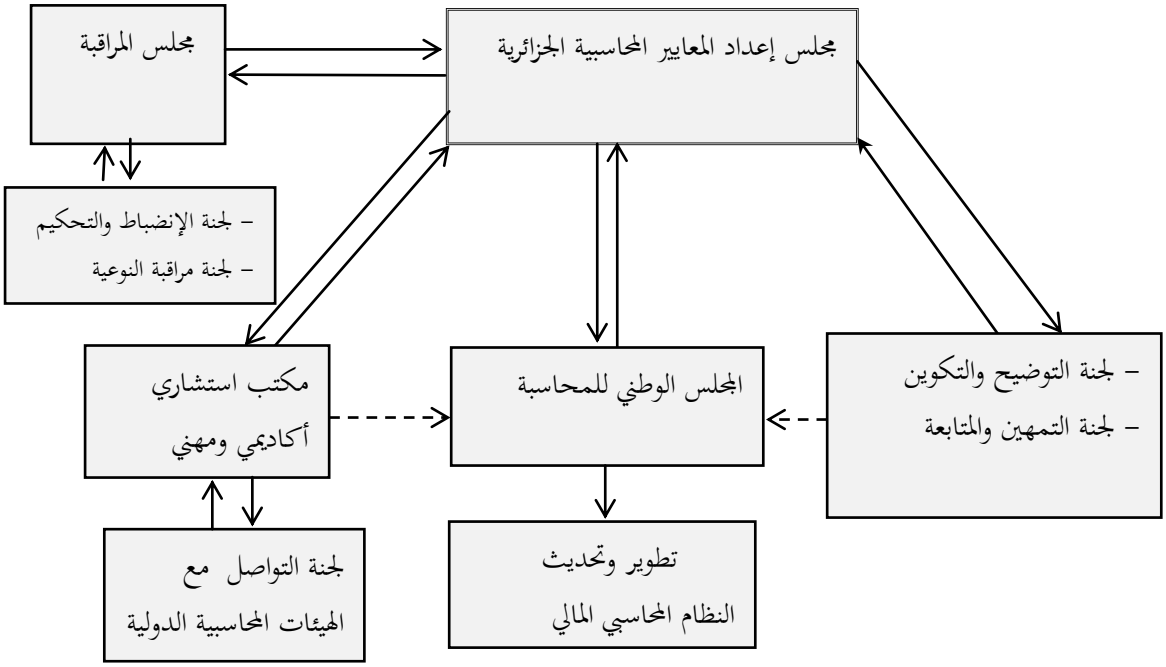
1- مخطط النموذج المقترح لهيئة التنظيم المحاسبي

على الرغم من أن النظام المحاسبي المالي يمثل تطوير مهنياً أثر في تاريخ مهنة المحاسبة في الجزائر بعد إعادة تنظيم هياكله لمسايرة تطبيقه، إلا أن ذلك لم يكن كافيا حيت ظهرت العديد من المشاكل في مراحل التطبيق، وقد تتعقد نتيجة التطورات الاقتصادية التي يتبعها بالضرورة تحديث المعايير المحاسبية الدولية. ولهذا الغرض يتم تقديم الشكل رقم (V- 2) الذي يركز على المجلس الوطني للمحاسبة، وربط الهيئة المحاسبية بالهيئات المحاسبية الدولية باعتبارها صوت الدولة المحاسبي على المستوى الدولي وفي نفس الوقت، هي بوابة عبور المعايير الدولية للدولة وهما

[1] ظاهر القشي وحازم الخطيب، **مرجع سبق ذكره**، 2004، ص 2.

وظيفتان أساسيتان لا يمكن التخلي عنهما، يجب دعمهما إذا كان المطلوب مواكبة التطورات العالمية والتأثير بفاعلية في التوجه المحاسبي على المستوى المحلي.

الشكل رقم (V- 2) هيكل مقترح لهيئة التنظيم المحاسبي



المصدر: تم إعداد مخطط بالاعتماد على الموقع الرسمي لمجلس المعايير المحاسبية الدولية وهيئة التنظيم المحاسبي في الجزائر

يبين المخطط التنظيم الجديد المقترح لهيئة التنظيم المحاسبي في الجزائر بما يتماشى مع متطلبات التطورات التي يشهدها عالم المحاسبة على المستوى الدولي، وهو الأمر الذي ضمن المقترح بمجالس ومكاتب تدعم المجلس الوطني للمحاسبة، مع بقاء وظائفه الرئيسية قائمة كهيئة عليا في سلم التنظيم المحاسبي، يرافقها تعديل صلاحيات الهيئة القائمة وكذا المهن المحاسبية والتنظيمات المهنية كما نص عليه القانون رقم 10-01 المؤرخ في 29 جوان 2010.

2- اللجان المستحدثة في الهيكل المقترح

ومن المجالس والمكاتب واللجان التي تم اقتراحها بناء على إعادة تنظيم مكونات هيئة التنظيم المحاسبي ما يلي:

2-1 **مجلس إعداد المعايير المحاسبية الجزائرية:** يعتبر مؤسسة مهنية تهدف للإشراف على تطوير معايير المحاسبة والمراجعة ووضع معايير الأخلاق والاستقلالية والتقرير والجودة، يتكون المجلس من أعضاء دائمين يمثلون مدققين ومعدي حسابات ومستثمرين وباحثين جامعيين، وخبراء في مجال المحاسبة الدولية، مهمته إعداد معايير محاسبية محلية متوافقة مع المعايير المحاسبية ومعايير الإبلاغ المالي الدولية قابلة للتطوير والتحديث كلما دعت الحاجة إلى

ذلك، وبالتالي العمل بشكل عام باتجاه تحسين وتوافق التعليمات والمعايير والإجراءات المحاسبية ذات العلاقة بالعرض والقياس والإفصاح المحاسبي.

يعزز المجلس بلجنتين، اللجنة الأولى هي لجنة التوضيح والتكوين التي تهتم بشرح الممارسات المحاسبية لما يصدر ضمن المعايير المحاسبية المحلية والدولية، وتقديم توجيهات تمكّن من معالجة القضايا التي تظهر أثناء تطبيق المعايير المحاسبية وكذا معايير المراجعة بعد إعدادها وفق متطلبات معايير المراجعة الدولية، وكذا وضع برامج للتكوين والتدريب لتطبيق وفهم المعايير المحاسبية. أما اللجنة الثانية فتهتم بالتمهين والمتابعة لممارسي المهن المحاسبية، لغرض تجسيد أخلاقيات مهنة المحاسبة والمراجعة والعمل على تدريب وتأهيل المحاسب بمختلف مستوياته وتوفير الحماية له ليتمكن من العمل بحرية وإستقلالية. والكثير من الإجاراءات التي يمكن تنفيذها في هذا المجال.

2-2 **مجلس المراقبة:** يتأسس المجلس بأعضاء يمثلون وزارة المالية، لجنة تنظيم عمليات البورصة ومراقبتها المؤسسات المسعرة، الوسطاء من المؤسسات المالية، والمستثمرين في أسواق بورصة الجزائر. وتتمثل مهام مجلس المراقبة في ما يلي:

- الإشراف على المراجعة السنوية لمدى فعالية استراتيجية عمل مجلس إعداد المعايير من خلال لجنة الإنضباط والتحكيم في إطار توفير مستوى معقول من الضبط المؤسسي بمختلف مواقعه، وتفعيلاً دور التنظيمات المهنية في كل المرافق الأعمال، يكون ذلك ضمن بيان لتحديد دور اللجنة ومسئولياتها وشروط تكوينها كما يحدد المتطلبات التي يجب أن تتوفر في اللجنة لضمان فعاليتها.
- مراقبة نظم الجودة للتأكد من استيفاء المراجعين لمسئولياتهم اتجاه المجتمع والالتزام بالمعايير المهنية من خلال استحداث لجنة مراقبة النوعية.
- دراسة مختلف القضايا المتعلقة بالمساءلة والرقابة والإجراءات الواجبة في وضع المعايير المحاسبية.
- الاهتمام بالقضايا المتعلقة بضمان التمويل العام المستقر والملائم للهيئة بما يضمن للهيئة الاستقلالية المالية.
- الإشراف على تسيير ميزانية الهيئة وتحديد أسس تمويلها.

يتأثر مجلس المراقبة بكمية السلطة التى تمنحها له الحكومة التنفيذية للسلطة المنظمة، زيادة عن حجم ميزانية السلطة المنظمة ونوعية العمالة المتخصصة التى يمكنه الاستعانة بهم ومدى تدريبهم.

3-2 **مكتب استشاري أكاديمي ومهني:** يتكون من أكاديميين جامعيين وباحثين في الميدان المحاسبي والفروع الأخرى ذات الصلة، بالإضافة إلى مختلف المهنيين والمحللين الماليين ذوي الخبرة والإمكانيات العلمية، التي تمكنهم من تقديم النصح والمشورة لمجلس إعداد المعايير المحاسبية الجزائرية والمجلس الوطني للمحاسبة.

يتفرع عن المجلس لجنة التواصل مع الهيئات المحاسبية الدولية. يتم اختيار أعضائها من المجالس واللجان السابقة، مهمتها الاطلاع على كل المستجدات الدولية التي لها صلة بالعمل المحاسبي وكذا المساهة في نشاطات الهيئات المحاسبية الدولية وفي مقدمتها هيئة التوحيد المحاسبي الدولية؛ لتوصيل نتائج اطلاعها إلى مختلف المجالس

المكونة لهيئة التنظيم المحاسبي في الجزائر. والقيام في هذا المجال، بإصدار موسوعات دورية ضمن فترات زمنية معقولة بحيث تضم المصطلحات والمفاهيم الجديدة بعد دراستها من جميع الجوانب العلمية والعملية.

3- مقومات الهيكل المقترح لهيئة التنظيم المحاسبي في الجزائر

كل بناء يرتكز على أسس وركائز تدعمه في مواجهة التأثيرات الخارجية، وقياسا على ذلك فإن هيئة التنظيم المحاسبي في المقترح يدعمها مقومات ضرورية على ثلاث مستويات هي:

3-1 **مقومات قانونية:** حتى تتفاعل البيئة المحاسبية في الجزائر بشكل إيجابي مع البيئة الدولية، يجب اعتناء الدولة بمهنة المحاسبة على أساس أنها مجال يرادف المجال الاقتصادي، الذي لا يمكن أن يتطور ويرقى إلى المستوى المطلوب منه إلا بالاهتمام بالمحاسبة ومهنة المحاسبة، واعتماد تنظيم هيكلي يعتمد على وجود هيئة عليا للتطوير تتولى رعاية عمل المنظمة ماديا وتشريعيا، حتى تكون لها الشرعية القانونية داخليا وخارجيا تضمن لها حقوق عمل وتطوير معايير المحاسبة المالية المحلية.

3-2 **مقومات تعليمية:** يلاحظ أنه كلما كانت درجة المهنية عالية كلما كانت درجة التنظيم المهني الذاتي عالية وتكون هناك حاجة أقل للتدخّل الحكومي، لذلك يستدعي من المهنيين السعي إلى المعرفة الجيدة لمحتوى معايير الإبلاغ المالي الدولية والاتقان العملي في مجال الممارسات المحاسبية، حتى تتكيف مهنة المحاسبة مع تغيير وتطور النظم المحاسبية التي تحدث على الساحة الوطنية والدولية.

3-3 **مقومات مادية ومالية:** لكي تلبي مهنة المحاسبة مختلف الاحتياجات التي ترافق هذا التغيير، لابد من أن تتوفر لها الوسائل المادية الحديثة لممارسة مهامها بمستوى تكنولوجي متطور، وكذا الإمكانيات المالية لهدف تسيير شؤونها وانضمام أعضائها إلى برنامج التدريب في الهيئات المحاسبية الدولية العربية، التي لها تجربة عملية مع أسواق المال وتتشابه بيئتها الاقتصادية مع البيئة الإقتصادية والمحاسبية في الجزائر، الأمر الذي يمكن من عملية الانطلاق في إصدار معايير محاسبية محلية ذات صبغة دولية، وكل ذلك لنقل المعارف المحاسبة والتدقيق المتحصل عليها إلى داخل الوطن. يضاف إلى ذلك إصدار دورريات تثقيفية وتوجيهية، بالاستفادة من نتائج الدراسات والبحوث في مجال المحاسبة.

المطلب الثاني: وضع قواعد ومعايير عمل متطورة على مستوى بورصة الجزائر

استلزم تحول الاقتصاد الجزائري نحو الإقتصاد الحر، ضرورة إنشاء سوق الأوراق المالية، وإحداث تعديلات عميقة على نظام التمويل الذي كان يعتمد على سوق الإقراض، وكانت هذه التعديلات تهدف إلى تحقيق الانتقال من نظام تمويلي يرتكز على الإصدار النقدي والجباية البترولية إلى نظام تمويلي يعتمد على تأسيس سوق الأوراق المالية ومن أهم الدوافع التي كانت وراء إنشاء بورصة الأوراق المالية في الجزائر هي تجسيد عملية خوصصة المؤسسات العمومية باعتبار البورصة إطارا مناسبا لفتح رأسمال المؤسسات العمومية للمساهمين الخواص

وضمان تحويل دائم للاستثمار بشكل غير تضخمي والسماح للاقتصاد الوطني بالاندماج في الاقتصاد العالمي الذي يتجه شيئا فشيئا نحو العولمة الاقتصادية.[1] ويتضمن الإطار المقترح في هذا الصدد ما يلي:

1- الحد من العراقيل التي تواجه سوق البورصة

واجهت بورصة الجزائر العديد من العراقيل منذ نشأتها، كعدم وجود قواعد وثقافة نشاط البورصة في الجزائر، وغياب الشفافية في التعامل، وعدم توفير معلومات مالية كافية تعزز ثقة المستثمرين بالبورصة، وضعف الكفاءة المعلوماتية، إضافة إلى العديد من الأسباب التي أدت إلى عرقلة السير الحسن لبورصة الجزائر (عراقيل سياسية، اجتماعية، ثقافية، واقتصادية) حالت دون إعطائها مكانتها في النظام المالي، والقيام بالدور المنوط بها في الاقتصاد الوطني، فكان التداول محتشم للأسهم والسندات في وقت ظهرت منتجات مالية أخرى نتيجة للتطور التكنولوجي الذي بدأ يؤثر في اقتصاديات الدول.

2- وضع قواعد وحوافز لتنشيط البورصة

نظرا لأهمية البورصة في الاقتصاديات الحديثة خاصة دورها المتزايد في إيصال المدخرات المالية إلى أصحاب المشاريع الاستثمارية، شأنها شأن الأسواق الأخرى التي توفر نظاما لتبادل الخدمات أو المنتجات أو كليهما معا عن طريق الجمع بين طرفين أحدهما محتاج للخدمة والآخر لمنح هذه الخدمة، فإن عامل الثقة الذي يجب أن يحكم علاقة الطرفين؛ تستوجب الحرص على مراقبة وتسيير هذا السوق قانونيا وثقافيا.

2-1 صرامة التشريعات المنظمة لسوق البورصة: يعتمد توفر المعلومات في السوق على مدى صرامة التشريعات المنظمة ومدى قدرة الهيئة المشرفة على تنفيذ ومتابعة الالتزام بهذه التشريعات، بما يكفل إلزام كل الجهات ذات العلاقة بالإفصاح عن المعلومات وتوفيرها للمستثمرين بما يضمن المحافظة على مصالح كلا الطرفين من خلال آليات السوق الطبيعية. الأمر الذي يطمئن المستثمر الحالي ويجلب مستثمرين جدد لإحساسهم بحماية حقوقهم وبالتالي إذا زاد الطلب على المعلومات يزيد العرض بزيادة عدد المؤسسات المدرجة بعد رفع قدراتها التنافسية. إذ أن ترجمة نشاطات وأعمال المؤسسة، تأخذ بعين الاعتبار نقطتين أساسيتين على محور الإبلاغ المالي هما:[2]

- النظام المحاسبي المتبع بما فيها المعايير المحاسبية التي تحكم العمليات الخاصة بالأوراق المالية.
- درجة الإفصاح المحاسبي المرغوب فيه والذي تحدده تعليمات وتنظيمات الأسواق المالية، حيث تختلف نظرة المحاسبة للأوراق المالية باختلاف التشريعات التجارية والمالية، خاصة القانون التجاري الذي يعالج مثل هذه المواضيع في كثير من الدول أو قوانين الشركات في دول أخرى.

---

[1] الجودي صاطوري، **أثر كفاءة سوق رأس المال على الاستثمار في الأوراق المالية مع دراسة حالة الجزائر**، أطروحة دكتوراه دولة، المدرسة العليا للتجارة، الجزائر، 2006/2005، ص 298.

[2] مختار مسامح، **مرجع سبق ذكره**، 2011، ص 270.

2-2 **ترسيخ ثقافة التعامل مع البورصة:** يتم تفعيل الاهتمام بنشاط البورصة من خلال ما يلي:

- توعية المستثمرين عمومًا لأهمية المعلومات وحقهم بالحصول عليها من السوق المالي ومحاسبة الجهات ذات العلاقة عن أي تقصير في هذا المجال.

- توعية الجهات المصدرة للأوراق المالية والأشخاص المطلعين على المعلومات باتجاه تعزيز ثقافة الإفصاح ليصبح هناك ثقافة مجتمعية عامة تجعل من الإفصاح ممارسة طبيعية.

- التوعية بمشاكل تسعير الأصول والقيمة العادلة لهذه الأصول وقياس خسائر انخفاض قيمة الأصل ورفع قيمة الممتلكات والمنشآت، والمعدات، فضلا عن طرق تقييم العقارات الاستثمارية والأصول البيولوجية (بما في ذلك الغابات والبساتين، الثروة الحيوانية والمحاصيل). بحيث يجب أن تكون هناك أسواق تسعير الأصول التي توفر هذه القيم تدرج فيها المؤسسات المعنية وهو ما يشكل دافعا لها للتسعير في سوق البورصة.

3- تنظيم عمل البورصة

تعتبر البورصة من الأسواق المالية الثانوية المنظمة تحكمها قوانين وتشريعات وتدابير تنظيمية وهيئات مختصة تحدد قبول التسجيل والإدراج، في إطار سوق رأس المال التي يمثل نظام لتجميع وتحويل وتخصيص الموارد المالية، وتعتبر عملية التنظيم لهذه الأسواق بمثابة أداة لتوجيه الاستثمارات وإرشاد عام لآلية تسييرها، يفهمها العام والخاص ولا يجب أن تشكل فضاء مبهما لكل من يريد استثمار مدخراته فيها. ويعتمد تنظيم سوق البورصة على أسلوب الرقابة وأسلوب التعامل.

3-1 **إنشاء هيئة الرقابة العامة:** من أهم الخطوات التى يجب أن تتخذ لتنشيط سوق الأوراق المالية هي إنشاء الهيئة العامة للرقابة المالية، التى تؤثر فى سوقى الاصدار والتداول وتعمل على تطوير بورصة الأوراق المالية، وأيضا التنسيق بين قانون شركات الأموال وقانون الضمانات وحوافز الاستثمار وتوحيد الإشراف على المشروعات الاستثمارية، وتحقيق بعض الإصلاحات لبورصة الأوراق المالية.

3-2 **تنظيم أساليب التعامل في الأسواق المالية:** يتم التعامل في البورصات في إطار مرحلتين هما الإصدار والتداول، فمرحلة الإصدار يتم فيها تحويل المدخرات والفوائض إلى موارد مالية طويلة الأجل تستفيد منها الحكومات لتغطية العجز في ميزانيتها، أو لسحب الفائض من الأموال من السوق حفاظا على معدلات معقولة من التضخم وكذا الشركات العامة والخاصة بغية الحصول على أموال للقيام بمشاريع جديدة أو لتوسيع المشاريع القائمة. تتولى عادة بنوك متخصصة تسمى بنوك الاستثمار عملية الوساطة المالية والربط بين المدخرين أي المستثمرين الماليين، والمستثمرين الحقيقيين أو المستعملين لتلك الأموال. وبالتالي تحقيق عملية انتقال التدفقات بين الأفراد بحيث تتحقق العلاقة بين الاستثمار الحقيقي والاستثمار المالي.

في حين يكون التدوال على مستوى السوق الثانوي الذي يعمل على تحقيق السيولة وتنشيط المدخرات، فبالنسبة لعنصر السيولة، فإن تحقيقها يكمن في ضمان تداول الأوراق المالية من طرف المستثمر المالي

بيعا وشراء، وبالتالي القدرة على الاحتفاظ بالورقة المالية أو التخلص منها، أما بالنسبة لعنصر تنشيط المدخرات فيكمن في استمرارية السوق الأولي بفضل المعلومات التي يوفرها له السوق الثانوي حول وضعية وحالة الأوراق المالية التي أصدرها.

فإذا ما تم ضبط هذا التنظيم بتوظيف الأهداف المسطرة بالنسبة لكل مرحلة من مراحل التعامل في الأسواق المالية، وتوعية المستثمر من جمهور المتعاملين بأهمية دوره في تنشيط التنمية الاقتصادية، فإن ذلك سيشكل حافزا لتفعيل نشاط المؤسسات الاقتصادية والذي ينعكس إيجابيا على البيئة المحاسبية وما يرتبط بها من مقومات وأولاها النظام المحاسبي المالي الذي يجب أن يكون مؤهلا بمعاييره المتعلقة بالقياس والعرض والإفصاح.

4- التحكم في مؤشرات البورصة

يحتاج المستثمر في البورصة إلى المعلومات بالدرجة الأولي وهذه المعلومات تكون خاصة بالجهة المصدرة للورقة المالية التي اشتراها من جهة، وإلى معلومات حول البورصة من جهة أخرى وهذا ما يسمى بمؤشرات البورصة، وتظم هذه المؤشرات التي يجب التحكم فيها ما يلي: [1]

– حجم السوق الذي يعتبر من أهم مؤشرات تطور البورصة ويمكن تحديد هذا المؤشر عن طريق معدل القيمة السوقية نسبة إلى الناتج المحلي أو رسملة البورصة، وعن طريق عدد الشركات المدرجة في البورصة.

– معدل رسملة البورصة الذي قياسه بالعلاقة بين القيمة الإسمية للأوراق إلى الناتج المحلي الخام، والتي تعتبر مؤشرا على دور الشركات المدرجة في البورصة في المساهمة في النشاط الاقتصادي، كما أن كبر حجم المعدل معناه إدراج الشركات الهامة في البورصة.

- عدد الشركات المدرجة لا يعني بالضرورة أهمية بورصة ما، رغم أن عدد الشركات المدرجة كمؤشر في حد ذاته بل أن كبر العدد يعني النشاط المتزايد فيها، وإذا ما تم إضافة هذا المؤشر إلى المؤشر السابق فيمكن أخذ صورة حول حجم بورصة ما ونشاطها.

– سيولة البورصة التي تعبر عن تداول الأوراق المالية بيعا وشراء وتعتبر مؤشرا مهما لجذب المستثمرين حيث تمكن المدخرين من بيعهم أوراقهم المالية كلما دعت الحاجة وبيسر، كما تكمن أهمية السيولة في السماح للشركات المدرجة رفع رأسمالها عن طريق إصدارات جديدة لتجاوز الآجال الطويلة التي تحتاجها استثماراتهم لكي تبدأ تدفقاتها النقدية في التحقق أي حلول آجال وصول العوائد المالية.

يتم حساب درجة السيولة هذه اعتمادا على عدة مؤشرات منها معدل التداول الذي يحدد دور البورصة في الاقتصاد ككل، معدل الدوران الذي يقيس نشاط التداول في البورصة، و تقلب أسعار الأوراق المالية، وهو الذي يقيس درجة تأثر أسعار الأوراق المالية بالمؤثرات المختلفة.[2]

---

[1] مختار مسامح، **مرجع سبق ذكره**، 2011. ص275.

[2] عاطف وليم أندراوس، **أسواق الأوراق المالية**، دار الفكر الجامعي، الإسكندرية، مصر، 2007 ،ص128.

5- السعي لتحقيق كفاءة سوق البورصة

حتى تقوم بورصة الأوراق المالية بتوجيه المدخرات لأفضل الإستثمارات لابد أن تتميز بالكفاءة، وهناك معيارين لقياس كفاءة سوق الأوراق المالية هما معيارى كفاءة التشغيل وكفاءة التسعير.

5-1 **معيار كفاءة التشغيل:** كفاءة التشغيل هى قدرة سوق الأوراق المالية على أداء وظائفها التشغيلية بأقل تكلفة معاملات ممكنة، بحيث يكون السوق مفتوح أمام جميع المستثمرين، وبالتالى توجد حرية للدخول والخروج من وإلى السوق. بتخفيض تكلفة المعاملات التي يتحملها المستثمر من مصروفات الإصدار، وعمولة شركات الوساطة وتكلفة الحفظ المركزي وغيرها، خاصة بالنسبة لصغار المستثمرين فقد تحول تكلفة المعاملات بينهم وبين التعامل فى البورصة.

5-2 **معيار كفاءة التسعير:** يقصد بذلك أن أسعار الأوراق المالية تعكس جميع المعلومات ذات العلاقة بتلك الأوراق المالية، بحيث تعبر عن قيمتها الحقيقية، أو بمعنى آخر يكون السوق كفء من منظور تسعيري لو أن جميع المعلومات أصبحت متاحة لجميع المستثمرين فى وقت واحد، بحيث لا يمكن لأى منهم أن يستأثر بمعلومات معينة يحقق من ورائها أرباح غير عادية، أي عدم السماح بأي استفادة من المعلومات غير معلن عنها ومتابعة ومراقبة كل من يحقق أي ميزة استثمارية ناتجة عن امتلاكه لمعلومات غير معلن عنها وهنا يلاحظ أن كفاءة التسعير تستلزم أن يكون هناك كفاءة تشغيل فى المقام الأول.

6- الأهداف المنتظرة من التسعير في البورصة

يمكن تلخيص الأهداف والمزايا الاقتصادية التي تحصل عليها المؤسسة من التسعير في البورصة فيما يلي:

- تقييم مستوى الإفصاح المحاسبي في القوائم المالية للمؤسسة، باعتبار البورصة الميدان الأساسي للقيام بذلك.
- التعريف بالمؤسسة على المستوى الوطني والدولي بعرض قوائم مالية تتميز بالمصداقية.
- إقامة علاقات مع الشركاء قصد الاستفادة من خبراتهم ومحاولة تحسين صورة المؤسسة.
- تحسين حصة المؤسسة في السوق بسبب المنافسة بعد فتح المجال أمام القطاع الخاص، خاصة إذا كانت قوائمها المالية تعكس وضعيتها المالية بصدق وشفافية.
- تقوية الجهاز الانتاجي والتحكم في احتياجات السوق الوطنية عن طريق إيجاد أسواق جديدة.
- الحصول على التمويل بأفضل الشروط من البنوك والبورصة.
- توفير موارد مالية جديدة تساهم في تنمية المؤسسة.

المطلب الثالث: الارتقاء بالمؤسسة الاقتصادية لمستوى التنافسية الدولية

تشكل المؤسسات الإقتصادية بمختلف نشاطاتها وأحجامها دورًا هامًا وحيويًا في دعم الاقتصاد الوطني ومحرك النمو الاقتصادي والتنمية المستدامة في مختلف دول العالم سواء المتقدمة أو النامية. وقد ازدادت أهمية هذا الدور مع اتساع مجال العولمة الاقتصادية وسياسات الإصلاح الاقتصادي التي ترعاها منظمة التجارة العالمية والبنك الدولي وصندوق النقد الدولي، وما يتبعها من تقليص لدور الدولة في الاقتصاد لصالح القطاع الخاص الذي تشكل المؤسسات الصغيرة والمتوسطة الحجم الجزء الأكبر منه في الجزائر، وذلك نتيجة لبرامج التنمية التي تهدف على الدوام دعمها وتوفير لها بيئة أعمال اقتصادية صحية.

ونظرا لأهمية المؤسسة ومحاولة الارتقاء بها إلى أفضل مستوى إداريا وماليا، فإن هذا يتطلب الكثير من الجهود لحل المشاكل والتي من أبرزها مشكل الإصلاح المحاسبي، الذي لا يسير بنفس الوتيرة التي تعمل بها هيئات التوحيد المحاسبية الدولية للتقليل من اختلاف الممارسات المحاسبية المتعلقة خاصة بالقياس والإفصاح المحاسبي باعتبار أن مسايرة المؤسسات الاقتصادية للتطورات العالمية الحاصلة في أي مجال، يتعلق بنشاطها وأدائها وممارستها المحاسبية؛ سيساهم في رفع قدراتها التنافسية محليا وإقليميا وعالميا وتقديم صورة صادقة عن وضعها المالي، وقياس كفاءتها، ومعرفة التغيير في وضعيتها المالية في مقابل الالتزامات القانونية. وعليه يمكن التركيز حول ما يلي:

1- التحديث والإصلاح المستمر للمؤسسات بما يتوافق مع المنظومة المحاسبية

رغم أن النظام المحاسبي المالي حاول وضع إطارا تنظيميا لممارسة العمل المحاسبي؛ بتحديد أسقف رقم الأعمال وعدد المستخدمين والأنشطة المطبقة على الكيانات الصغيرة بغرض مسك محاسبة مالية مبسطة، وتحديد شروط وكيفيات مسك محاسبة بواسطة أنظمة الإعلام الآلي. وكذا الأحكام العامة الواجب إتباعها لعملية تطبيق النظام المحاسبي المالي، إلا أنه لا توجد هناك آلية تضمن التحديث والإصلاح المستمر لهذه المؤسسات باتخاذ الإجراءات المتعلقة بما يلي:

– إلزامية الدورات التدريبية لمهني المحاسبة في المؤسسات الجزائرية اللذين تنقصهم الخبرة والتجربة والوقت للتأقلم مع مستجدات معايير الإبلاغ المالي الدولية.

– دراسة ملفات المسيرين ومدراء المؤسسات من حيث المستوى التعليمي وأخلاقيات العمل، لأن أغلب من يسير المؤسسات الاقتصادية العمومية تم اختيارهم بطرق غير علمية ويفتقرون إلى التأهيل الكافي، إلى جانب حصولهم على الحماية الكافية عن أي مسائلة أو أي إخفاق في مهامهم ولا يحاسبون عن الخسائر ولا عن النتائج السلبية.[1]

[1] ظاهر شاهر القشي، **واقع ومعوقات تطبيق معايير الإبلاغ المالي الدولية وسبل الحد منها في المؤسسات الجزائرية**، مجلة رؤى إقتصادية، العدد السادس ، جوان 2014، ص 24

– إعادة النظر في الحماية الممنوحة لمالكي مؤسسات القطاع الخاص اللذين لم يكونوا مستثمرين أو صناعيين ومقاولين فعليين بل أوجدتهم ظروف الحماية والمحسوبية.

– إعطاء المحاسبة طبيعتها الأصلية في المؤسسة بمنح فرصة لمهني المحاسبة في المؤسسات الجزائرية للممارسة المحاسبية وفق معايير الإبلاغ المالي الدولية عمليا، والتقليل من الأمور القانونية والإدارية التي أحيانا لا تتم دراستها من طرق المختصين في ميدان المحاسبة.

2- الاهتمام بالتنظيم الإداري للمؤسسات

العديد من المشاكل التنظيمية والإدارية لا زالت تعيق عمل المؤسسات الجزائرية بصفة عامة والمؤسسات الصغيرة والمتوسطة بصفة خاصة، من تعدد مراكز القرار، والآجال الطويلة التي تستغرقها معالجة الملفات وتفشي العديد من الظواهر السلبية التي لم تسلم منها حتى كبريات الشركات، كل هذه العوامل تحد من قدرات هذه المؤسسات على العمل والانطلاق لمواكبة التغيرات الحاصلة، بالإضافة إلى عدم الاستقرار والتغيير المستمر للقوانين التي تمتاز بأنها ظرفية، والتي أ ثرت بشكل كبير على الاستثمارات التي تحتاج إلى مناخ أعمال مستقر.

3- الاستفادة من التنافس بين المستثمرين الأجانب

جعل البيئة المحلية جاذبة للاستثمار بشتى أشكاله وأنواعه، حيث يرى الكثيرون إن المستثمر الأجنبي يثق بالقوائم المالية المبنية على معايير محاسبة دولية، والتي تمكنه وبأقل تكلفة من مقارنة المعلومات المالية مع مثيلاتها في الدول الأخرى، وبالطبع فإن دخول المستثمر الأجنبي للبيئة المحلية يؤدي إلى رفع سوية الاقتصاد المحلي.[1] فالمستثمر الأجنبي من خلال شركاته يقوم بالمنافسة بالدخول إلى الأسواق المالية الدولية لإدراج أسهمها على مستوى دولي وتداولها بسرعة كبيرة مستفيدا بذلك من ما يلي:

– وسائل الاتصال الحديثة والتكنولوجيا المتطورة.

– التحرر من القيود المثبطة للاستثمار والتمويل، ولا يمكن للشركات تحقيق ذلك إلا بالالتزام بشروط مبسطة كشروط الإدراج أو التسعير، مما يسمح لها بإدراج أسهمها في هذه الأسواق.

– درجة الإفصاح المحاسبي بناء على ما يتم الاتفاق عليه دوليا بتبني المعايير المحاسبية ومعايير الإبلاغ المالي الدولية على مستوى العالم، لتجنب المخاطر المتعلقة بتداول الأسهم والاستثمار.

– موثوقية المعلومات المحاسبية ومدى توحيد أساليب إعدادها، الأمر الذي يؤدى إلى تطور متطلبات الإفصاح وفق معايير الإبلاغ المالي الدولية وجعل هذه الأخيرة مقوما جوهريا لفرض ما مفهومه" انضباطية السوق ".

- توفير مناخ استثماري ملائم بشفافية النظم القانونية والجبائية والاستثمارية المشجعة، ومصداقية في المعلومات المالية.

---

[1] ظاهرالقشي، **أثر تطبيق معايير المحاسبة الدولية في الشركات الأردنية على استقطاب الاستثمار الأجنبي المباشر**، المجلة العربية للإدارة، المنظمة العربية للتمنية الإدارية، جامعة الدول العربية، القاهرة، .المجلد 42 ، العدد4 ، كانون الأول، 2009 ص ص 167، 191.

تؤخذ هذه النقاط بعين الاعتبار، إذا ما كان السعي هو النهوض بالاقتصاد الوطني وضبط العلاقة بين العوامل البيئية المتعلقة بالمنافسة وتطور نظام الإبلاغ المالي، فقد أثبتت تجربة الدول المتقدمة أن تطور المنافسة في السوق كانت السبب المباشر في تطوير الممارسات المحاسبية، وبالتالي تغيير نظم المعلومات المحاسبية في هذه البلدان.

فظهور المنافسة في السوق الجزائرية من المرجح أن تغيير الممارسات المحاسبية للمؤسسات الجزائرية؛ بسبب ظهور ممارسات تجارية جديدة. وفي هذه الحالة يصبح التوجه نحو التوافق الكلي مع معايير الإبلاغ المالي الدولية أمرا ملحا للتعامل مع قضايا محاسبية معمقة. ومن الواضح أيضا أن إنتاج معلومات دقيقة ومفصلة عنصرا أساسيا في التخطيط والرقابة واتخاذ القرارات، الأمر الذي يتطلب النظام المحاسبي المالي المناسب.

4- توفير مؤشر مناخ الأعمال

أصبح الاهتمام الأكبر للسلطات الاقتصادية في أغلب الدول هو تشجيع الاستثمارات سواء الداخلية أو الخارجية، ليس بالاعتماد فقط على معايير الحسابات الاقتصادية والمالية أي استعمال معايير معدلات النمو ومعدلات المردودية ومقاييس ربحية السهم، بل يضاف إليها معايير أخرى تهتم أساسا بتوفير مناخ عمل ملائم للمؤسسات بتوفر على مجموعة مؤشرات يتم على أساسها المقارنة بين دولة وأخرى، والمتمثلة في ما يلي:[1]

- إنشاء المؤسسات من حيث عدد الوثائق اللازمة، الوقت الممكن، تكلفة الإنشاء، الحد الأدنى من رأس المال.
- الحصول على الرخص بتحديد عدد الوثائق المطلوبة، المدة اللازمة للحصول، تكلفة الحصول.
- تحويل الملكية بدراسة عدد الوثائق المطلوبة، المدة اللازمة للحصول على الملكية، تكلفة الحصول عليها.
- غلق وتصفية المؤسسات بعدد السنوات اللازمة، معدل استرجاع الذمم وديون العملاء.
- التجارة الخارجية بتسوية المدة اللازمة للاستيراد والتصدير، وعدد الوثائق المطلوبة في كل عملية.
- تنفيذ العقود والتعهدات بمدى تقليص عدد الإجراءات والوثائق المطلوبة، المدة اللازمة،تكلفة العملية مقارنة بمبلغ العقد أو التعهد أو الاتفاقية.
- تسديد الضرائب والرسوم بمعرفة عدد الضرائب المطلوبة في كل دولة، عدد الساعات المستغرقة في عملية التسديدو نسبة الضرائب والرسوم المسددة إلى إجمالي الأرباح.

5- العمل بمعايير تحديد قيمة المؤسسة

بصفة عامة هناك ثلاثة مجالات أساسية يمكن من خلال معاييرها معرفة القيمة الاقتصادية للمؤسسة بقياس مدى توفرها في كل مؤسسة بمستويات تحدد حسب تطور الاقتصاد أو درجة التطور المراد الوصول إليها.

[1] مختار مسامح، **مرجع سبق ذكره**، 2011. ص 231.

الشكل رقم (V- 3) المعايير الأساسية لتحديد قيمة المؤسسة

المصدر: تم إعداد الشكل بالاعتماد على المرجع Michel Manceau, **conséquence de la non fiabilité des informations comptables sur les pratiques d'investissement**, Mémoire de fin d'étude, Nice, France, 2003,p 24

يلخص التحلل المقترح في الجدول أعلاه المجالات الرئيسية الثلاثة التي تظهر معايير تحديد قيمة المؤسسة. وهي التقنيات المستخدمة من قبل المستثمرين في بحثهم عن الاستثمار، أي الأسهم بشكل عام. فجميع المعلومات المالية واستخداماتها متوافقة مع التحليل الأساسي المبني على المعرفة المحاسبية للمؤسسة، وهي مقاربة عامة توافق التحليل المحاسبي في الجدول.

كما تتضمن قيمة المؤسسة، معلومات الأسواق المالية مثل نسب سوق الأسهم وتحليل الرسوم البيانية وملاحظة منحنياتها لتحديد الاتجاهات في أسعار الأسهم، لأنه لسوق رأس المال والمستثمرين ومختلف المتعاملين الحق في معلومات مالية ذات جودة، توفرها معايير محاسبية وضعت وفق هذه المتطلبات وتعكس قدر الإمكان الوضع الاقتصادي للمؤسسة. كما تستند أيضا على التحليل المقارن لآداء المؤسسة مع القطاع وقدرات الاقتصاد.

هذا التمييز لقيمة المؤسسة ينطوي على أنواع مختلفة من المزايا النسبية وخيارات استراتيجية تسمح لها بالبقاء في سباق المنافسة بوضعية مريحة أطول وقت ممكن، بحيث يشرف على تحقيق هذه المزايا والاستراتيجيات التأهيل المهني الدولي المتخصص في المحاسبة الذي يمنح المؤسسة قوة التحليل والمتابعة والممارسة المحاسبية المتطورة زيادة عن تمتع المسير المباشر للمؤسسة بثقافة الإدارة الحديثة، الأمر الذي يجعل إدارة المؤسسات الصغيرة والكبيرة

أكثر خبرة في التعامل مع المعطيات الاقتصادية، وإعداد خطط وموازنات المشاريع، والقدرةعلى استيعاب أثر البعد الاقتصادي الدولي على التغيرات الاقتصادية المحلية المختلفة.

المبحث الثالث: جوانب تحديث النظام المحاسبي المالي لمواكبة معايير الإبلاغ المالي الدولية

هناك جملة من المتغيرات والعناصر والعوامل التي ينبغي مراعاتها عند تطوير بيئة المحاسبة ووضع المعايير والأسس التي تسير عليها أو تحكمها لكي تكون واقعية ويمكن تطبيقها، وبالتالي تتحقق الأهداف المرجوة من وراء عملية التطوير، بحيث يتم بناء النموذج المحاسبي على أساس المعايير، أي أن كل عملية يخصص لها معيار خاص وبالتالي يمكن التعديل أو الإلغاء بكل سهولة ويحل محل المعيار المستبدل معيار آخر هذا على عكس النموذج المبني على شكل نظام يصعب التحديث أو الإصلاح فيه بنفس السرعة التي تحدث في النموذج الدولي.

بناء على كل ما سبق، ولاقتراح نموذج تكييف وتعديل محتوى النظام المحاسبي المالي إلى معايير محاسبية محلية يمكنها تحقيق التوافق المحاسبي الدولي، لا بد من الأخذ أولا بما هو موجود في مضمون النظام المحاسبي المالي بواسطة التجميع في المكونات الأساسية الخمسة للنظام، وتأتي الإضافة بعد ذلك كلما دعت الحاجة. ولهذا الغرض وبالإضافة إلى إعادة النظر في الإطار المفاهيمي، يمكن تصنيف المعايير المحاسبية الجزائرية المقترحة إلى ثلاث مجموعات أساسية، تتعلق الأولى بمعايير العرض والإفصاح باعتبار أن الإفصاح المحاسبي يكون في صلب القوائم المالية، وترتبط المجموعة الثانية بالقياس المحاسبي نظرا لما يصدر من تعديلات في هذا المجال، أما المجموعة الثالثة من المعايير فتعالج قضايا أنشطة خاصة آخذين بعين الاعتبار لأهم القطاعات الاقتصادية المحلية.

المطلب الأول: حتمية إعادة توافق النظام المحاسبي المالي مع المعايير المحاسبية ومعايير الإبلاغ المالي الدولية

حتى تستفيد المؤسسات الاقتصادية الجزائرية من هذه الجهود المبذولة من مختلف الأطراف وتبقى ضمن مسار الإصلاح المحاسبي يصبح من الضروري إعادة توافق النظام المحاسبي المالي مع المعايير المحاسبية ومعايير الإبلاغ المالي الدولية، فمن جهة يجب الحفاظ على مكسب النظام المحاسبي المالي والاعتراف بأهميته، مع الحد من السلبيات التي ارتبطت به، ومن جهة ثانية العمل على تطوير إطاره المفاهيمي وتحديث مضمونه.

1- الاعتراف بأهمية النظام المحاسبي المالي في تطوير الممارسات المحاسبية

يعتبر النظام المحاسبي المالي أسلوبا محاسبيا لتنظيم المعلومة المالية بعرض قوائم مالية تعكس صورة صادقة عن الوضعية المالية وممتلكات المؤسسة وتظهر أهميته فيما يلي:

- تعالج مجموعة النصوص المكونة للنظام المحاسبي المالي العديد من القضايا المحاسبية التي لم تتناولها نصوص المخطط الوطني للمحاسبة، الأمر الذي يساعد على تحقيق تطورا نوعيا للعمل المحاسبي في المؤسسات الجزائرية.

– يساهم النظام المحاسبي المالي في توسيع قاموس المصطلحات المحاسبية والتي شكلت مجال بحث ودراسة للأكاديميين والباحثين، وفرصة للمؤسسات الاقتصادية لتطوير لغة المال والأعمال.

– يهدف النظام المحاسبي المالي إلى وضع أداة تتكيف مع البيئة الجديدة التي تولدت من خلال الإصلاحات الاقتصادية، والتي بدأت مع الارتباطات الجديدة للجزائر، وبشكل خاص الدخول في الشراكة مع الاتحاد الأوروبي بالإضافة إلى تلبية احتياجات المستخدمين الجدد للمعلومات المالية والمحاسبية حول المؤسسات الجزائرية خاصة المستثمرين الأجانب.[1]

– يعتبر النظام المحاسبي المالي فرصة لتعويض التأخر المتراكم في المجال المحاسبي على مختلف الأصعدة وإعطاء المحاسبة في الجزائر مكانتها بين الدول المتقدمة، وذلك بتقريب الممارسة المحاسبية في الجزائر من الممارسة العالمية من حيث الاعتماد في العمل المحاسبي على ركيزة مرجعية ومبادئ أكثر ملاءمة مع الاقتصاد المعاصر.

– يساعد النظام المحاسبي المالي على إعداد قوائم مالية وفق مبادئ وقواعد التسجيل المحاسبي للمعاملات بالاستناد إلى مفاهيم لم تكن متداولة، كما سهل عملية تجميع القوائم المالية على مستوى الوحدات الاقتصادية والخروج بتقرير مالي موّحد.

– يساعد المؤسسات المالية على معرفة الوضعية الحقيقة لمتعامليها وتقييم مخاطر التعامل معهم وبالتالي، المساهمة في التمويل الإيجابي للاقتصاد الوطني. لأنه بدون الإفصاح المحاسبي، يتعذر حل مشكل التمويل والاستثمار المحليين.

– يعتبر النظام المحاسبي المالي الأداة التي تمكن من تجاوز كثير من العراقيل التي تواجه فتح مجال الاستثمارات الأجنبية محليا.

– يمثل فرصة للمؤسسات لتحسين تنظيمها الداخلي وجودة اتصالاتها مع الأطراف المعنية بالمعلومة المالية.

– تبني القواعد والمبادئ الحديثة المتعلقة بتنظيم المحاسبة ولا سيما مسك المحاسبة عن طريق الإعلام الآلي كما يسمح للمؤسسات الصغيرة والتجار والحرفيين بتطبيق محاسبة مالية مبسطة ترتكز على محاسبة الخزينة.

ورغم أن النظام المحاسبي المالي لا يستجيب لحل كل المشاكل المحاسبية والمالية على الساحة الوطنية فهو يحتاج إلى إصلاحات وتعديلات بما يوافق التعديلات التي تشهدها المعايير المحاسبية الدولية، إلا أنه يمثل مرحلة ضرورية في تعزيز مسار اندماج الجزائر في الاقتصاد العالمي وتفعيل البورصة المحلية وخطوة إيجابية للمحاسبة في الجزائر يتحقق معها فعالية التسيير للمؤسسات. ولمواصلة مرحلة التطور في اتجاهها الصحيح، لا بد من تدارك النقائص النظرية والعملية والاهتمام بالفكر المحاسبي كعلم يدرس وفق أسس علمية وإمكانيات متطورة.

[1] شعيب شنوف، **محاسبة المؤسسة وفقا للمعايير المحاسبية الدولية**، مكتبة الشركة الجزائرية، بوداود، الجزائر، الجزء الأول، 2008، ص 13.

2- الحد من السلبيات الفكرية والعملية التي تواجه النظام المحاسبي المالي

يؤدى الاهتمام بدراسة وتحليل الآثار المترتبة على تطبيق النظام المحاسبي المالي في ظل غياب البحوث العملية المتعلقة بأدوات القياس والإفصاح، وحداثة السوق المالية وقلة عدد الشركات المسجلة بهذه السوق إلى الحد من العديد من السلبيات التي تشكل عوائق حقيقية يصعب تجاوزها بالتفكير السلبي والعجز في التطبيق العملي.

2-1 **السلبيات الفكرية**: يتمثل العمل على هذه الناحية للحد من السلبيات الموالية:

– الافتقار إلى معايير محاسبية وطنية، فما يتضمنه النظام المحاسبي المالي، ينص على معلومات ذات فائدة محدودة لغرض استحداث إطار عامّ أو دليل للمحاسبين. فالمتطلبات المحاسبية الوحيدة منبثقة من القوانين.

– الجانب التطبيقي الذي يلتصق به النظام المحاسبي متغير ومتبدل بتأثير عوامل مختلفة، كالتطور الاقتصادي والعلمي والتقني، وتغير حاجات المستخدمين إلى المعلومات، في حين أن التوحيد المحاسبي يحتاج إلى الثبات ولو بشكل نسبي، أي أن هذا الإطار يتم تصميمه لخدمة عمليات وظائف المعرفة المحاسبية، وربط هذا المفهوم مسائل التطور المحاسبي. وهذه الخاصية لا تنطبق على الإطار المفاهيمي للنظام المحاسبي المالي.

– ببيئة عمل المحاسبة التي تتحكم بعملية تكوين المفاهيم المحاسبية للنظام المحاسبي ليست مجرد آليات عمل ربط الإطار الفكري بالممارسة العملية، لخدمة هذه الأخيرة.

– الإطار المفاهيمي للنظام المحاسبي المالي بتوجيهاته الحالية رغم توافقها مع الإطار المفاهيمي للمعايير محاسبية الدولية فهي ذات فائدة محدودة من ناحية استحداث إطار عامّ أو دليل للمحاسبين.

2-2 **السلبيات العملية**: احتفظ النظام المحاسبي المالي إلى حد كبير بنفس المدخل القانوني للتنظيم المحاسبي، رغم تبني المعايير المحاسبية الدولية، طبقا لما تشير إليه بوضوح النصوص القانونية والتنفيذية التي شكلت قاعدة إعداده فهو بذلك لم يذهب بعيدا بما فيه الكفاية لتطوير متطلبات العمل المحاسبي في الجزائر، وهذا ما توضحه الدلائل الموالية:

– محتوى النظام المحاسبي المالي لا يساير التحديث المستمر للمعايير المحاسبية ومعايير الإبلاغ المالي الدولية التي تراعي التغيرات المستمرة في بيئة الأعمال الدولية.

– غياب تام لكل توافق مع ما تم مراجعته من طرف مجلس معايير المحاسبة الدولي من خلال التعديلات على المعايير المحاسبية القائمة أو إلغائها منذ سنة 2004 وهو تاريخ إعداد مشروع الإصلاح المحاسبي في الجزائر الذي تم بناؤه على محتوى المعايير المحاسبية الدولية في هذه الفترة.

– عدم التكيف مع محتوى الإصدارات الجديدة من معايير الإبلاغ المالي الدولية التي تعالج قضايا محاسبية بتوضيحها أو إعادة صياغة طرق معالجتها.

– النظام المحاسبي المالي لم ينشأ أو يتطور كاستجابة لمتطلبات وتفاعلات البيئة المحلية في المجال المحاسبي بالدرجة الأولى كتمهيد للتأقلم مع البيئة الدولية، وبالتالي غلب عليه طابع الاقتباس بشكل رئيسي من الدول المتطورة مثل فرنسا.

– على الرغم من أن الجزائر شهدت العديد من التغيرات الجوهرية في المجال الاقتصادي، بالانفتاح على الاستثمار الأجنبي وما يتبع ذلك من تغييرات في العلاقات الاقتصادية بشكل مستمر على المستوى الدولي، إلا أن النظام المحاسبي المالي احتفظ بالثبات ولم تكن هنالك أي تغيرات أو تعديلات لتطويره ليعكس احتياجات البيئة المحاسبية الجزائرية.

باجتماع النواحي السابقة، أخذ النظام المحاسبي المالي مدخل التأطير القانوني في طرق عرض ومعالجة العمليات المحاسبية – المدخل الذي كان محلاً للعديد من الانتقادات– بدل التوافق بمعايير وطنية تساير مستجدات العمل المحاسبي على المستوى الدولي، فإنتاج قوائم مالية يصعب مقارنتها ستزيد من تعقيد عملية اتخاذ القرارات من قبل المستخدمين.

3- مواصلة البناء الفكري للممارسات المحاسبية

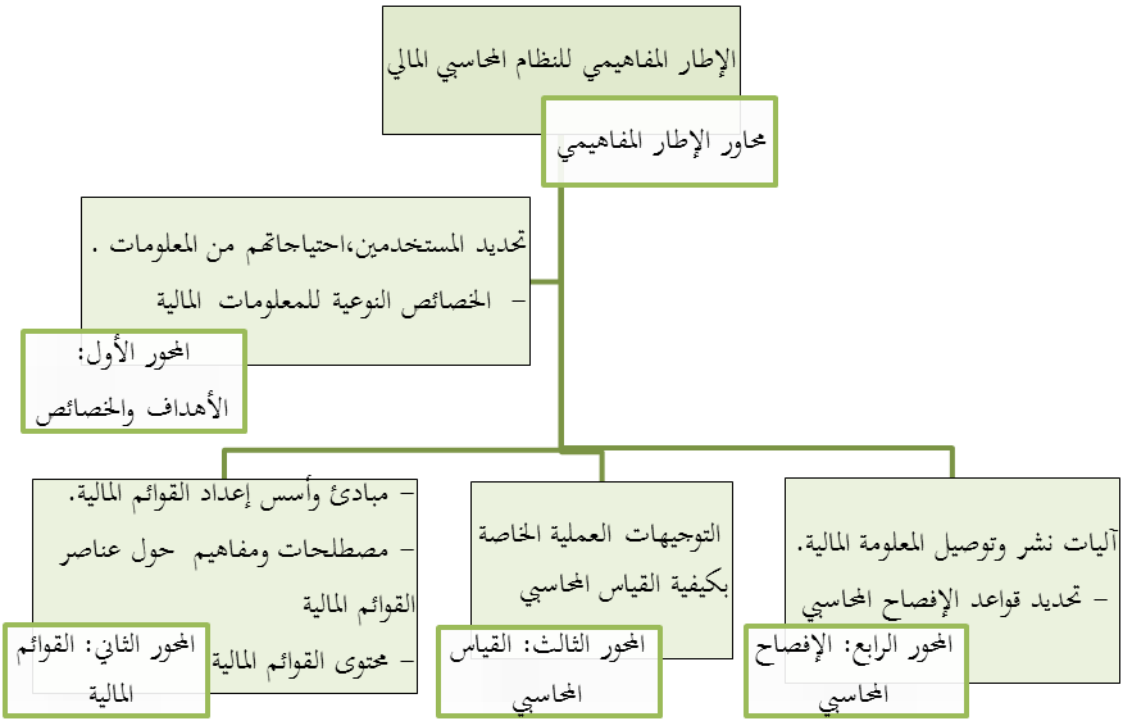
يؤدي توافر إطار مفاهيمي إلى نظام مؤسس على المبادئ والمفاهيم، حيث يتم تطوير المعايير المحاسبية انطلاقا من قاعدة مفاهيمية متفق عليها بأهداف محددة. فالإطار يعتبر ذو قيمة أيضا للمراجعين ومستخدمي القوائم المالية، وبشكل أكثر عموما يساعد الأطراف أصحاب المصالح في فهم منهج مجلس المعايير الدولية في صياغة المعيار المحاسبي.

غير أنه بالنظر إلى ما يقموم به مجلس المعايير المحاسبية الدولية من تعديلات على المعايير وإصدارات جديدة إنما يدل على أن الاطار النظري للمحاسبة لا يزال يعاني النواقص وعدم الاكتمال فضلاً عن عدم مقدرته على تقديم إجابات للعديد من المشاكل المحاسبية العالقة ومحاولة تقريب وجهات النظر حول الحلول المقترحة، ومع زيادة مهمات وواجبات المحاسبة.

فإذا كان هذا الوضع ينطبق على الإطار المفاهيمي للمعايير المحاسبية الدولية بما يحتويه من فكر محاسبي وتم تعديله إلى إطار مفاهيمي للمعلومة المالية، فإن الإطار المفاهيمي للنظام المحاسبي المالي يحتاج إلى الأخذ بكل المستجدات التي تحدث في الفكر المحاسبي وتبسيطها، بطريقة تلائم البيئة المحاسبية المحلية دون الخروج عن الأسس والقواعد التي يحتويها الإطار المفاهيمي للمعلومة المالية، لأن المعايير قد تؤثر فيها خصوصية البيئة بشكل واضح لكونها تعالج مسائل محاسبية ناشئة من وضع يختلف من بيئة لأخرى، أما الإطار المفاهيمي فهو يلتزم بوضع مجموعة المفاهيم والأسس النظرية والتي يفترض بأن تكون مناسبة في مختلف الظروف المكانية، ليترك بعد ذلك المساحة للمعايير في الانسجام مع ملابسات الواقع التطبيقي.

وعلى أساس ما تقدم، يمكن تحديد محاور الإطار المفاهيمي الأساسية للنظام المحاسبي بعد تعديله الجدول رقم (V- 4) حسب ما سيرد في محتوى الإطار المفاهيمي للمعلومة المالية المعدل كما اتفق عليه مجلس المعايير المحاسبية الدولية ومجلس معايير المحاسبة المالية.

الشكل رقم (V- 4) مقترح إطار مفاهيمي معدل للنظام المحاسبي المالي



المصدر: تم إعداد الشكل بناء على المراجع: – الإطار المفاهيمي للنظام المحاسبي المالي المادة رقم 7 الفقرة 1 من القانون رقم 07-11، **مرجع سبق ذكره**، 2007.

– الإطار المفاهيمي للمعلومة المالية المعدل، **مرجع سبق ذكره** http://www.iasplus.com/fr

يستخدم الإطار المفاهيمي كأساس منطقي للنهوض بالتطبيق العملي وتحسين وتطوير أدواته وذلك عن طريق ما يلي:

– تقييم المبادئ والمعايير المعمول بها حاليا واستبعاد الممارسات غير المنطقية.

- توجيه القوائم المالية لخدمة مصالح كل المستخدمين دون مصالح فئة معينة كالمستثمرين والملاك نظرا لطبيعة البيئة المحاسبية التي تمثلها فئات بمستويات محدودة من الإطلاع والإمكانيات، ولأنه عندما يميل الأفراد إلى ربط مصالحهم بمصالح المجتمع سيؤدّي هذا إلى قبول أكثر للتغير.

– يرى الكثير من الكتاب والمفكرين المهتمين بتطور الفكر المحاسبي أنه يتميز بخاصيتين متلازمتين هما الاستمرارية والتغيير (Continuty and change) وهذا ما أكده العالمان (A.C Littleton &V.K. Zimmerman) في

كتابهما الصادر سنة 1962حول نظرية المحاسبة.[1] لذلك يتم تكييف مرجعية إعداد المعايير المحاسبية الدولية حسب الاحتياجات المحلية مع ترك مجال للتطور المستقبلي، لأن ذلك يعطي الرغبة في التعامل بها من جهة على أساس أن هناك أمل في التطوير إلى الأفضل، وكذا زيادة درجة الثقة والمصداقية بها وتأمين قبول واسع لها بالمقارنة فيما لو تم الاحتفاظ بالقديم من الممارسات المحاسبية.

- اعتبار الإطار المفاهيمي كموجه ومرشد للمعايير المحاسبية كما يبدو ذلك من الإطار المفاهيمي للمعلومة المعدل من طرف مجلس المعايير المحاسبية الدولية، الذي يرى أنه على المؤسسة اتباع السياسات المحاسبية التي تحقق أفضل توفيق لخاصيتي إمكانية الاعتماد والملاءمة، وهو ما يعني حتى لو أدى ذلك إلى إضعاف إمكانية المقارنة، بعبارة أخرى عدم اتخاذ الإطار أساس القياس والإفصاح هدفا له، بل وسيلة لتحقيق الخصائص النوعية الرئيسية للمعلومات المحاسبية.

المطلب الثاني: إعداد معايير محاسبية محلية في مجال العرض والإفصاح المحاسبي

عند مقارنة كل ما يتعلق بوظيفة الإفصاح المحاسبي كأحد الجوانب التطبيقية للمعرفة المحاسبية، حسب ما ورد النظام المحاسبي المالي والمعايير المحاسبية الدولية، يظهر أنه لم يأخذ بعين الاعتبار كل المستجدات التي حدثت خاصة ما يتعلق بمعايير الإبلاغ المالي الدولية التي تراهن على إشراك مختلف الدول في عملية التوافق أو التوحيد المحاسبي، وهو مطلبا تسعى المؤسسة الجزائرية لتحقيقه. ومن هنا تظهر ضرورة وجود معايير محلية تتعلق بالإفصاح المحاسبي يتم الالتزام بها، لما لهذه المعايير من ارتباط بمصداقية القوائم المالية، ومعدل الثقة سواء في مضامينها أو في شكل عرضها أو دوريه النشر والإعلام عنها.

1- عرض مقترح لمعايير محاسبية جزائرية متعلقة بالعرض والإفصاح المحاسبي

ترتكز عملية إعداد معايير محاسبية محلية على مشاركة كل الأطراف الممثلة للهيئات المحاسبية، للحصول على معايير واقعية تكون قد ساهمت في وضعها تشكيلة كاملة تمثل الجهات المعنية بعملية التنظيم المحاسبي، الأمر الذي يكسبها الشرعية ومن ثم القبول العام. يتضمن المقترح الجدول رقم(V -2) مجموعة معايير تهتم بالعرض والإفصاح، بعضها يضم تقارب الموضوعات التي يتناولها المعياران.

[1] رضوان حلوة حنان، **مرجع سبق ذكره**، 2006 ،ص13 .

جدول رقم (V -2) معايير محاسبية جزائرية مقترحة متعلقة بالعرض والإفصاح المحاسبي

مجال المعيار المحاسبي	المعيار المحاسبي الجزائري Algerian Accounting Standards (AAS)	رقم المعيار المحاسبي ومعيار الإبلاغ المالي الدولي المقابل	الإسم الأصلي للمعيار
معايير العرض والإفصاح المحاسبي	AAS1 القوائم المالية	IAS1 IAS 34	Presentation of Financial - Statements Interim Financial Reporting -
	AAS3 جدول تدفقات الخزينة	IAS 7	Statement of Cash Flows
	AAS4 السياسات المحاسبية والتغيرات	IAS8	Accounting Policies, Changes in - Accounting Estimates and Errors
	AAS5 الأحداث التالية لتاريخ الميزانية.	IAS 10	Events After the Reporting - Period
	AAS13 الإفصاح عن الأطراف ذوي العلاقة	IAS 24	Related-Party Disclosures -
	AAS16 ربحية السهم	IAS33	Earnings Per Share -
	AAS22 تبني معايير الإبلاغ المالي الدولية لأول مرة	IFRS1	First-time Adoption of International Financial Reporting Standards
الأدوات المالية (الإفصاح والتقييم)	AAS28 الأدوات المالية– العرض والإفصاح	IAS 32 IFRS7	Financial Instruments: Presentation Instruments: Financial- Disclosures
	AAS30 الأدوات المالية– الاعتراف والقياس	IAS 39 IFRS9	Financial Instrument Recognition and Measurement Financial Instruments
	AAS29 القطاعات التشغيلية	IFRS8	Operating Segments -

المصدر: تم إعداد الجدول بالاعتماد على النظام المحاسبي المالي والمعايير المحاسبية ومعايير الإبلاغ المالي الدولية.

يؤخذ في الاعتبار عند وضع وتطوير المعايير المحاسبية المحلية وجود المرونة والتدرج في التطبيق بحيث تكون هناك استثناءات لمن لا تتطبق عليه شروط التطبيق، وخاصة فيما يتعلق بالإفصاح عن معلومات معينة، ومثل هذه الاستثناءات تتطلبها عادة ظروف بعض الوحدات الاقتصادية مثل حجم الوحدة، ونوع الملكية، ومدى إدراج أسهمها في سوق الأوراق المالية وغيرها من الاعتبارات الأخرى خاصة وأن مثل هذه الاستثناءات مطبقة ومعمول بها في معظم الدول التي يوجد بها معايير متطورة.

2 – انعكاس إعداد معايير محلية على القوائم المالية

تحدد المعايير المقترحة في الجدول، متطلبات العرض والإفصاح في القائم المالية المعدة لأغراض النشر وفق إصدارات مجلس المعايير المحاسبية الدولية بعرض البنود أو الأجزاء أو المجموعات في شكل مستقل في القوائم المالية بما في ذلك إيضاحاتها أو دمجها مع بنود أو أجزاء أو مجموعات أخرى، ويظهر أثر وجود معايير محلية على القوائم المالية (الجدول رقمV -3) بتفعيل ثلاث نواحي أساسية للإفصاح المحاسبي بمسايرة تطور المعايير المحاسبية الدولية ومايتبعها من إصدارات بالنسبة لمعايير الإبلاغ المالي الدولية.

جدول رقم (V- 3) صور انعكاس المعايير المحاسبية المحلية على الإفصاح المحاسبي

عناصر المقارنة	المعايير المحاسبية الدولية	النظام المحاسبي المالي
– موقع الإفصاح المحاسبي	–ركزت المعايير المحاسبية ومعايير الإبلاغ المالي الدولية على عملية الإفصاح المحاسبي في القوائم المالية كأداة من أدوات التنظيم المحاسبي. ولكنها أخذت بعدة اعتبارات أخرى تعدت إلى دور مجلس الإدارة في الإفصاح .	تناول النظام المحاسبي المالي عملية الإفصاح المحاسبي بشكل مختصر من خلال المرسوم التنفيذي رقم 08-156 المؤرخ في 26 ماي 2008 المتعلق بتطبيق أحكام القانون رقم 07-11 وكذلك عند عرض محتوى الإيضاحات المتممة للقوائم المالية (ملاحق القوائم المالية).*
التوسع في الإفصاح المحاسبي	– خُصص لكل مجال من مجالات الإفصاح المحاسبي معيارا خاصا به تناوله بالتفصيل، بما فيه كمية المعلومات المالية الواجب الإفصاح عنها لخدمة كل الأطراف المستخدمة للقوائم المالية.	– تناول النظام المحاسبي المالي عملية الإفصاح المحاسبي بما يساير الواقع الراهن للمؤسسة الجزائرية، لذلك تمت الإشارة إلى بعض متطلبات الإفصاح المحاسبي بشكل مختصر.
– تحقيق مظاهر الإفصاح المحاسبي	– عملت المعايير المحاسبية ومعايير الإبلاغ المالي الدولية على تحسين آليات الإفصاح المحاسبي باختيار أسلوب الإفصاح والاستغلال الأمثل له بالنسبة للمؤسسة أو المستخدمين للقوائم المالية	– المحافظة على الاتجاه التقليدي للإفصاح المحاسبي، بعيدا عن أسلوب المفاضلة والتحليل.

المصدر: تم إعداد الجدول بالاعتماد على النظام المحاسبي المالي والمعايير المحاسبية ومعايير الإبلاغ المالي الدولية.

* لمزيد من التفصيل يمكن الاطلاع على محتوى المواد 13-19 من المرسوم التنفيذي رقم 08-156 المؤرخ في 26 ماي 2008 المتعلق بتطبيق أحكام القانون رقم 07–11، وكذلك محتوى قائمة الملاحق.

من خلال المقارنة يتبين متطلبات التوافق بين النظام المحاسبي المالي والمعايير المحاسبية ومعايير الإبلاغ المالي المالي الدولية، بحيث أن كل قرار اقتصادي كقرار الاستثمار أو قرار التمويل، يعتمد على مجموعة معينة من المؤشرات المالية المستخلصة من القوائم المالية أساسا، فالقيم المالية التي تعرضها القوائم المالية هي مخرجات النموذج المحاسبي، لكنها تعتبر بيانات أولية بالنسبة لنموذج القرار الاستثماري. ويستلزم ذلك اختيار عناضر الإفصاح التي يتوجب عرضها لمقابلة متطلبات التحليل والمقارنة.

3- عناصر توافق الإفصاح المحاسبي

من خلال الجدول السابق، تظهر عناصر التوافق للنظام المحاسبي المالي التي تشكل حلات لمقارنة المرتبطة الإفصاح المحاسبي، وهي كما يلي:

3-1 **موقع الإفصاح المحاسبي**: تخضع عملية إعداد وعرض عناصر الإفصاح في القوائم المالية إلى اعتبارا ت عديدة تسهم في جعل فائدة القوائم المالية ضئيلة إذا لم يتم تحليلها لفهم مضمونها والخلفيات التي تكمن وراءها. ومن هذه الاعتبارات بدائل القياس المحاسبي التي ركزت عليها المعايير المحاسبية ومعايير الإبلاغ المالي الدولية وطبيعة الاعتراف المحاسبي والتقديرات المحاسبية ودوافع الإدارة، بالإضافة إلى وجود مجموعة واحدة من القوائم المالية تستهدف تلبية حاجات مجموعات مختلفة من مستخدميها.[1]

ويدعم هذه الاعتبارات تحليل مدى ملاءمة المعلومات المالية والمحاسبية واختيار إجراءات القياس في ضوء ردود فعل السوق، أي الكيفية التي يستجيب بها السوق للمعلومات المفصح عنها، خاصة في ظل التوجيه المحاسبي بوجود جهات تفرض طرق وإجراءات محاسبية معينة منها مجلس معايير المحاسبة المالية وهيئة الأوراق المالية ومجلس معايير المحاسبة الدولية من خلال معايير الإبلاغ المالي الدولية. مع الإشارة إلى أن قوى السوق لوحدها ليست كافية لكي تدفع بالإفصاح عن كافة المعلومات المهمة.

3-2 **التوسع في الإنصاف والإفصاح**: مع التوسع في القياسات المحاسبية يأتي التوسع في الإفصاح المحاسبي من خلال ما يلي:

- توسع الإفصاح في نطاق كل المستخدمين من منطلق الحق في المعرفة لكل الجمهور العام والمالكين.
- توسع الإفصاح في نوع المعلومات من مجرد كونها قيم مبنية على الصفقات النقدية لنشاطات المؤسسة إلى معلومات مفصلة عن كل نشاطات المؤسسة الداخلية والخارجية تتمتع بقيمة ملائمة عالية مثل الموجودات البشرية وقياسات غير مالية.

---

[1] توفيق حسن يوسف أبو شربة، **تقييم الإبلاغ المالي وممارسات الإفصاح للشركات المدرجة في سوق فلسطين للأوراق المالية على ضوء المتطلبات القانونية المحلية ومعايير المحاسبة الدولية وتوقعات المستثمرين**، أطروحة دكتوراه الفلسفة في المحاسبة، كلية الدراسات الإدارية والمالية العليا، جامعة عمان العربية للدرسات العليا، عمان، الأردن، 2009، ص 55.

– توسع الإفصاح من خلال التوسع في الوسائل الفنية للقياس من مجرد نظام محاسبي وحفظ السجلات إلى مجال الإدارة العلمية للقياس المحاسبي بتحليل محكم ومفاهيم غير غامضة.

– التوسع في أدوات الإفصاح من القوائم المالية ذات الاستخدام العام إلى إعلام متعدد الأبعاد باستخدام وسائل الاتصالات التكنولوجية.

يكون الإنصاف في العرض، والإنصاف في التوزيع، والإنصاف في الإفصاح لأجل تحفيز مطالب ضرورية بإفصاح موسع وإبداعات محاسبية التي ينظر إليها كاتجاهات مستقبلية في المحاسبة، منها الإبلاغ عن القيمة المضافة، الإبلاغ عن العاملين، المحاسبة والإبلاغ الاجتماعيين، الإفصاح من خلال الموازنات التخطيطية، المحاسبة عن مجرى النقد والإبلاغ عنه، المحاسبة عن الموارد البشرية.

ومع ذلك فإن التوسع في الإفصاح لايمكن إطلاقه دون أي قيود، فإذا ثبت بأن معلومة معينة تعتبر ملائمة في مجال إتخاذ القرارات، فإن الإفصاح عنها من عدمه يتطلب دراسة الوضع الحالي للإفصاح المحاسبي لتحديد درجة التشبع التي تعكسها التقارير المحاسبي، وتقييم البدائل المقترحة للتوسع في الإفصاح وذلك لإختيار أكثرها مساهمة في ترشيد القرارات، إلا أن الهدف من المحاسبة هو توفير معلومات بشأن الأحداث الاقتصادية الملائمة لمختلف نماذج القرارات.[1]

فعليه يجب توفير معلومات بشأن الأحداث الخاصة بالمؤسسة، والتوسع في المعلومات المعروضة والإفصاح عن سمات الحدث، في حين يترك للمستفيد من المعلومات مهمة تكييف الأحداث حسب نماذج قرارتهم، بتحويل الحدث إلى معلومة محاسبية ملائمة لنموذجه. ونظرا لتعدد الأحداث وبالتالي الملاحظات التي يمكن أن يدركها المسير والتي تكون ذات أهمية بالنسبة لمستخدم القوائم المالية في اتخاذ قراراته، فإنه يجب الإفصاح عن خصائص الحدث بالإضافة إلى قيمته المالية.

3-3 تحقيق مظاهر الإفصاح المحاسبي حسب تطور المعايير المحاسبية الدولية

حتى يصبح الإفصاح المحاسبي عن المعلومات في القوائم المالية وفق النظام المحاسبي المالي، يتم بالحدود والكيفية والإجراءات التي تقرها المعايير المحاسبية والإبلاغ المالي الدولية، فإنه يجب تحديث ما يلي:

– تقدير النتائج لفترة معينة مرهون بفهم المبادئ المحاسبية المعتمدة من طرف المؤسسة للأخذ بعين الاعتبار قياس وعرض تعاملات وأحداث الفترة، هذه المبادئ يجب أن تكون محددة بالاعتماد على المبادئ المحاسبية، بطريقة ينتج عنها قوائم مالية يمكن الوثوق في المعلومة التي تحتويها والتي تتميز بالملاءمة والقابلية للمقارنة.

[1] أحمد رياحي بلخاوي، **مرجع سبق ذكره**، 2009, ص 119.

– الإفصاح عن المبادئ المحاسبية الملائمة والأساسية المتبعة من طرف المؤسسة، والتغييرات في هذه المبادئ والأحداث لمثل هذه التغييرات، ويسمح ذلك للمستخدمين بمقارنة السياسات المحاسبية المتبعة سواء لنفس المؤسسة من دورة لأخرى، أو لمؤسسات مختلفة، ويتم الإفصاح عن هذه المبادئ في القوائم المالية.

– لا يتم أي تغيير في الطرق المحاسبية إلا إذا فُرض في إطار تنظيم جديد أو إذا كان يهدف إلى تحسين نوعية المعلومة في القوائم المالية.

– الأحداث اللاحقة لتاريخ إقفال الدورة المتعلقة بظروف موجودة في تاريخ الإقفال تستلزم إجراء تسويات محاسبية لإدراجها، بشرط أن يكون لهذه الأحداث مساهمة في تقديم معلومات تمكن من تقييم أفضل للأصول والخصوم عند تاريخ الإقفال ولها تأثير على قرارات المستخدمين للقوائم المالية.

وطالما أن هناك مجالا للمفاضلة بين طرق المحاسبة وأساليب الإفصاح فانه يجب اختيار أسلوب الإفصاح الذي يتيح معلومات تساعد المستفيدين الخارجيين الرئيسيين على اتخاذ قراراتهم. ولا يمكن الاستغلال الأمثل للإفصاح المحاسبي بالنسبة للمؤسسة أو المستخدمين للقوائم المالية، إلاّ بالعمل على تهيئة المحيط الذي تنشط فيه المؤسسة، وبتحضير محاسبين محترفين والممارسين لمهنة المحاسبة سواء داخل المؤسسة أو خارجها.

المطلب الثالث: إعداد معايير محاسبية محلية في القياس المحاسبي والمجالات الخاصة

نظراً للتغيرات الاقتصادية التى يشهدها المجتمع الدولى وبالتبعية المجتمع الجزائري، أصبح هناك اهتماماً كبيراً بالقياس العادل للأصول المالية المتداولة والافصاح عنها فى القوائم المالية، بصدور عدد كبير من المعايير المحاسبية والتى تدعو إلى ضرورة تقييمها بالقيمة العادلة رغم المشاكل المحاسبية العديدة التي تواجه هذا الأسلوب، فالدول التي تبنت أو توافقت مع المعايير المحاسبية ومعايير الإبلاغ المالي الدولية تحاول التأقلم مع كل مستجدات المعايير المحاسبية لغرض تحديث العمل المحاسبي لمؤسساتها وتفعيل بيئتها المحاسبية طالما كان توجهها نحو معايير الإبلاغ المالي الدولية.

1- مقترح لمعايير محاسبية جزائرية متعلقة بالقياس المحاسبي وانعكاسها على القوائم المالية

أصبحت الطبيعة التشريعية للمحاسبة في الجزائر وإعطائها الصبغة القانونية لا تتماشى حاليا وفق متطلبات تطبيق معايير الإبلاغ المالي، إلا إذا كانت هناك صياغة جديدة لمحتوى النظام المحاسبي المالي لا يخرج عن إطار إعداد معايير محاسبية محلية تسمح بتقييم القياسات المحاسبية البديلة ميدانيا، مما يجعل عملية الاختيار بين البدائل المتاحة واضحا.

1-1 مقترح لمعايير محاسبية جزائرية متعلقة بالقياس المحاسبي

يمكن إعداد المعايير المحاسبية الجزائرية الجدول رقم (4-V) بالاعتماد على محتوى النظام المحاسبي المالي والمعايير المحاسبية ومعايير الإبلاغ المالي الدولية مع إمكانية تجميع بعض المعايير التي تتناول مواضيع مشتركة واحتمال أنها ستعوض مستقبلا بمعايير الإبلاغ المالي الدولية .

جدول رقم (4-V) معايير محاسبية جزائرية مقترحة متعلقة بالقياس المحاسبي

مجال المعيار المحاسبي	المعيار المحاسبي الجزائري Algerian Accounting Standards (AAS)	رقم المعيار المحاسبي ومعيار الإبلاغ المالي الدولي المقابل	الإسم الأصلي للمعيار
قياس عناصر الأصول والخصوم	AAS2 المخزون	IAS 02	-Inventories
	AAS7 الممتلكات والمعدات	IAS 16	-Property, plant and equipment
	AAS11 آثار التغيرات في أسعار صرف العملات.	IAS21	The Effects of Changes in Foreign Exchange Rates
	AAS12 تكاليف الاقتراض	IAS 23	Borrowing Costs
	AAS17 اضمحلال الأصول	IAS 36	Impairments of Assets
	AAS18 المخصصات والأصول والالتزامات المحتملة.	IAS 37	Provisions, Contingent Liabilities, and Contingent Assets
	AAS19 الأصول المعنوية.	IAS38	-Intangible Assets
	AAS34 قياس القيمة العادلة.	IFRS13	-Fair Value Measurement
الاعتراف بعناصر الدخل	AAS36 الاعتراف بالايراد من العقود.	IFRS15 IAS11 IAS 18	-Revenue from Contracts with Customers -Construction Contracts -Revenue
	AAS23 المدفوعات المبنية على أسهم.	IFRS2	-Share-Based Payment-
	AAS26 الأصول غير المتداولة المحتفظ بها لغرض البيع والعمليات غير المستمرة.	IFRS5	-Non-current Assets Held for Sale and Discontinued Operations

المصدر: تم إعداد الجدول بالاعتماد على النظام المحاسبي المالي والمعايير المحاسبية ومعايير الإبلاغ المالي الدولية.

يتم البحث في حل مشكلات القياس عموما في إطار تطوير المعارف المحاسبية المتجمعة بحلول معارف جديدة مكان أخرى كانت سائدة، وكلما تطورت المعارف المحاسبية استنادا إلى أسس علمية منطقية، قلّت احتمالات الاجتهاد والتقدير عند إجراء عمليات القياس وعرض المعلومات، وتحققت للمعلومات المحاسبية الخصائص المطلوبة. وعملا بهذا المنطق، تسعى هيئة التوحيد المحاسبي الدولية إلى تطوير أدوات القياس المحاسبي

بتقليص الخيارات بين البدائل والتركيز على ما يحقق عدالة عرض القوائم المالية. فالوصول بالإصلاح المحاسبي إلى مرحلة إعداد معايير محاسبية محلية بهذه المقومات الدولية لوظيفة القياس المحاسبي وبالاقتران مع إعداد باقي المعايير لوظائف العرض والإفصاح، سيجعل منه ذلك نظاما متكاملا بأبعاد دولية قابلة للتطوير والتحديث.

2-1 انعكاس إعداد معايير محلية على مخرجات النظام المحاسبي المالي

تنعكس آثاره المعايير المحلية التي يتم إعدادها بالتوافق مع معايير الإبلاغ المالي الدولية في مجال الإفصاح على النواحي الموالية:

1-2-1 **تمثيل عناصر القوائم المالية:** الهدف في العمل المحاسبي هو الوصول إلى معلومات دقيقة وصادقة، لكن ضمان هذه الصفات لا تكون إلا باتباع أسلوب قياس محاسبي دقيق لعناصر القوائم المالية، بالاعتماد على بدائل القياس المحاسبي والتعامل معها ضمن معايير محددة، تتصف بالمرونة والقابلية للتعديل، مع تفادي بقدر الإمكان المشاكل التي اتصفت بها البدائل السابقة، وقد تصبح الحاجة ملحة للتطوير من خلال تعديل أساس القياس المحاسبي الوارد فيها من القياس علي أساس التكلفة التاريخية إلي القياس علي أساس القيمة العادلة، وذلك في ضوء تطور في المعايير المحاسبية الدولية.

3-2-1 **المعالجات المحاسبية:** لا يمكن تجاهل مشاكل القياس المحاسبي التي تشكل جوهر عمل المحاسب، حيث أنه تظهر العديد من المشاكل أثناء الممارسة العملية للمحاسبة، والتي تحتاج إلى بحث وإيجاد الحلول المناسبة في مجتمع يتميز بالتطور والحركة، وهي ضرورة لحل مشكلات القياس المحاسبي، ليس بما يخدم القياس نفسه، بل بما يخدم مستخدمي المعلومات المحاسبية.

لذلك ظهر مفهومٍ أكثر تطوراً للمحاسبة كنشاط خدمي غايته خدمة مستخدمي المعلومات المحاسبية لكونها نتيجة ممارسات محاسبية أساسها الأول القياس المحاسبي، وهي أحد مجالات العمل المهني، تحتاج إلى جملة من الضوابط المختلفة المعرفية الفكرية والمهنية والقانونية، يلتزم بها المحاسب عند إجراء عمليات القياس والإفصاح. وحتى لا يخرج عن هذه الضوابط يتقيد بمتطلبات المعايير المحاسبية المحلية.

3-2-1 **القدرة على التحكم في أسالبب القياس المحاسبي:** تتغير القوة الشرائية لوحدة النقد بتغير الظروف في حالاتها المختلفة من الكساد والتضخم أو غيرها من الظروف الاقتصادية، وأمام هذا الوضع تواجه القائم بالقياس المحاسبي حالات لا بد من الرجوع إلى مرجعية فكرية لمعالجتها، أو الاختيار بين البدائل المتاحة للقياس تمكنه المعايير ذات الصلة بها من تحديد الأسلوب المناسب لها وتجنب مخاطر القياس المحاسبي، سواء ما تعلق منها بتعدد أسس القياس وبدائله والموازنة والانتقال بين هذه الأسس والبدائل، إضافة إلى مخاطر عدم كفاية الافصاح عن أسس قياس بنود القوائم المالية، مع التركيز على المخاطر المتعلقة بأساسي التكلفة التاريخية والقيمة العادلة.

2- معايير محاسبية جزائرية مقترحة متعلقة بمجالات ونشاطات خاصة

أدى التطور المستمر في قطاع الأعمال إلى ظهور موضوعات جديدة تتطلب متابعة من الفكر المحاسبي وتؤدي في نفس الوقت إلى حتمية تطوير النظم والقواعد المحاسبية لتستجيب لتلك التغيرات الجديدة في ظل التطورات الاقتصادية العالمية الحديثة، وضع لها مجلس المعايير المحاسبية الدولية معايير محاسبية، تم فيها إبراز كيفية العرض والإفصاح والقياس لقضايا هامة لها علاقة بباقي المعايير المحاسبية الأخرى، وهي نفس القضايا المطروحة للمعالجة على الساحة الدولية، ولهذا الغرض تم اقتراح المجموعة الأخير من المعايير المحاسبية الجزائرية الجدول رقم (V- 5) تستخدم في تحقيق العديد من الأهداف كالتخطيط والرقابة وتقييم الأداء لترشيد القرارات على مختلف أنواعها.

جدول رقم (V- 5) معايير محاسبية جزائرية مقترحة متعلقة بمجالات ونشاطات خاصة

مجال المعيار المحاسبي	إسم المعيار المحاسبي الجزائري Algerian Accounting Standards (AAS)	رقم المعيار المحاسبي ومعيار الإبلاغ المالي الدولي المقابل	الإسم الأصلي للمعيار
القوائم المالية الموحدة	AAS31 القوائم المالية الموحدة	IFRS10 IAS27	-Consolidated Financial Statements Separate -Financial Statements
	AAS15 الاستثمارات في الشركات الزميلة	IAS28	-Investments in Associates and Joint Ventures
	AAS24 اتحاد الشركات	IFRS3	-Business Combinations
	AAS32 الترتيبات المشتركة	IFRS11	-Joint Arrangements
	AAS33 الإفصاح عن الحصص في الكيانات الأخرى	IFRS12	-Disclosure of Interest in Other Entities
نشاطات خاصة	AAS25 عقود التأمين	IFRS4	-Insurance Contracts
	AAS8 محاسبة الإيجار التمويلي	IAS 17	-Accounting for Leases
	AAS20 الاستثمار العقاري	IAS40	-Investment Property
	AAS21 الزراعة	IAS41	-Agriculture
	AAS27 البحث والتنقيب عن الأصول المعدنية	IFRS6	-Exploration for and Evaluation of Mineral Resources
قضايا اجتماعية خاصة	AAS10 المحاسبة عن المنح الحكومية والإفصاح عن المساعدات الحكومية	IAS20	-Accounting for Government
	AAS14 المحاسبة والتقرير عن مزايا	IAS26	-Accounting and Reporting by Retirement --Benefit Plans

	التقاعد AAS6 ضرائب الدخل	IAS12	Income Taxes
	AAS9 مزايا العاملين	IAS19	-Employee Benefits
	AAS35 الحسابات الحكومية المؤجلة	IFRS14	-Regulatory Deferral Accounts

المصدر: تم إعداد الجدول بالاعتماد على النظام المحاسبي المالي والمعايير المحاسبية ومعايير الإبلاغ المالي الدولية.

إن المعلومات المحاسبية في الوقت المعاصر ثروة هامة، إذ أن التحكم والاستغلال الأمثل لها يحقق أرباحًا ونجاحًا للخطط المستقبلية وضمانًا للاستمرار وتطور الشركات والمؤسسات، ويعتبر مقترح المعايير المحاسبية المحلية في الجدول جزءًا من النظام الكلي للمعلومات، يؤدي دورًا هامًا وفعالا يتمثل في تزويد مختلف مستويات اتخاذ القرارات بمعلومات جاهزة ودقيقة وصحيحة في الوقت المناسب لمساعدتهم في اتخاذ مختلف القرارات الإدارية، ويتم توفير هذه المعلومات عن طريق التقارير والقوائم المالية.

ففي ظل غياب المعلومات عن النشاطات الخاصة بالتأمينات، الزراعة، تقييم أداء العاملين والرفع من مستواهم، الاستثمارات العقارية ومختلف الحالات الخاصة التي تظهر أثناء مزاولة المؤسسة لنشاطاتها والتي تقتضي معالجات محاسسبية تمت دراستها بدقة، وكذا تحقيق الرقابة الداخلية التي تحد من الغش والأخطاء يصبح المستثمرون غير قادرين على اتخاذ القرارات الاستثمارية بشكل أفضل، وهذا يبرر الحاجة إلى ضرورة وجود معايير محاسبية تتناول هذه المواضيع وقد تم تصنيفها ضمن أنشطة وحالات خاصة نظرا لتركيبة المواضيع التي تتعلق بها وأنها تستلزم تحديد متطلبات الوظائف الثلاث للمعرفة المحاسبية وهي العرض والإفصاح والقياس.

3- استراتيجية إصدار المعايير المحلية في الجزائر

تقوم الهيئة المختصة بإصدار المعايير المحاسبية المحلية ضمن الإطار المقترح بتبني استراتيجية بأبعاد طويلية المدى، تأخذ بعين الاعتبار التوافق مع معايير الإبلاغ المالي الدولية، وفي نفس الوقت خصوصيات البيئة المحاسبية للجزائر، وحتى يكون التوافق مرنا وملائما في الاتجاهين، يمكن أن تكون استراتيجية إصدار معايير محاسبية محلية كما يلي:

– تقسيم المعايير المحاسبية ومعايير الإبلاغ المالي الدولية إلى مجموعات متجانسة ذات هدف مشترك، كأن تقسم حسب الوظائف الأساسية للمعرفة المحاسبية، وعلى أساس هذه المجموعات يتم إعداد معايير محلية تتوافق معها

كما هو الحال في الإطار المقترح، أو يمكن الأخذ بتجارب دول نامية أخرى في تصنيف المعايير المحاسبية ومعايير الإبلاغ المالي الدولية مثل تجربة دولة الهند.*

- ترجمة المعايير المحاسبية ومعايير الإبلاغ المالي الدولية إلى اللغة الوطنية بشكل يضمن المحافظة على المعنى الدقيق للمفاهيم والمصطلحات.
- وضع تفسيرات محددة القواعد والإرشادات التطبيقية لكل معيار وأن تكون ملزمه لكل من يطبق المعيار (استخدام مدخل القواعد في إصدار تفسير وإرشادات تطبيق المعايير).
- متابعة الممارسة المحاسبية للمعايير المحاسبية الدولية لمعرفة المشاكل التي تواجه التطبيق الفعلي للمعيار.

* تضمنت خطة التوافق المحاسبي الدولي في الهند أربع أقسام أساسية كانت كما يلي:

- القسم الأول يتضمن المعايير التي يمكن تبنيها فورا أو على فترات متقاربة بدون أى اختلافات عن معايير المحاسبة الدولية مثل (المخزون)
- القسم الثاني يضم المعايير التي تحتاج بعض الوقت حتى يكتمل الاستعداد الفني والمهني لتطبيقها حسب المتغيرات الاقتصادية.
- القسم الثالث يتعلق بالمعايير التي تحتوى على مجموعه من المفاهيم والمصطلحات الجديدة عن البيئة المحلية.
- القسم الرابع يخص المعايير التي يتطلب تبنيها إدخال تعديلات تشريعيه وقانونيه قبل تطبيقها.

خلاصة الفصل الخامس

يرتكز الإطار المقترح في هذا المجال على الاهتمام بعدة جوانب أساسية لإيجاد بيئة محاسبية في مستوى مسايرة التحولات العالمية وتطلعات الاستثمار الأجنبي، بإعطاء أبعاد جديدة للبيئة المحابسية دوليا بما يضمن تحقيق توافق ملائم للنظام المحاسبي المالي بصورة تعكس آخر المستجدات على مستوى عمل هيئات التوحيد المحاسبي الدولية وما تصدره من معايير محاسبية، متعلقة بالعرض والإفصاح والقياس، أو ما تقوم به من تعديلات وتحسينات عليها ويكون ذلك من خلال معايير محاسبية محلية بمواصفات معايير الإبلاغ المالي الدولية ولكن بمحددات البيئة المحاسبية الجزائرية.

غير أن هذه المساهمات ستبقى رهينة الحيز الذي قدمت فيه، ما لم يتم تبنى سياسة عامة تتعلق بالمجال المحاسبي، تهدف إلى وضع برامج جدية تقود إلى الرفع من مستوى الفكر والأداء المهني للمحاسبة، كونها أداة مهمة في تحقيق تنمية اقتصادية واجتماعية حقيقية. ولكن وضع سياسة عامة محاسبية ناجحة تستلزم الفهم الصحيح لكل تعقيدات المحاسبة المعاصرة، وكذا التكوين والتدريب لمعرفة التعامل معها ،لأنها تمثل ظاهرة تتشكل بواسطة القيم الثقافية السائدة والهياكل المؤسساتية والظروف الاجتماعية والتاريخية للمجتع الجزائري. وإعادة هيكلة كل الفروع التي ترتبط بها المحاسبة.

كما يتطلب تجسيد النظام المحاسبي المعدل، جهودا معتبرة بالنسبة للمؤسسة المعنية الأولى بتطبيقه والامتثال لما تقتضيه عملية الإفصاح المحاسبي الذي يعتبر تحديا ستواجهه المؤسسة الجزائرية في إعداد قوائمها المالية في ياب المحيط المناسب الذي تتكون مقوماته خاصة من مهنيين محترفين والممارسين لمهنة المحاسبة.

الخاتمة

اتضحت مظاهر الاختلاف في الممارسات المحاسبية دوليا، في تباين طرق إعداد وعرض القوائم المالية وأسس قياس عناصرها والإفصاح عن معلومات محاسبية ومالية تلخص حصيلة نشاط المؤسسات. وقد شكل ذلك عائقا أمام المستخدمين في إجراء المقارنة بين القوائم المالية زمانيا ومكانيا، وبالتالي اتخاذ القرارات اللازمة.

من هذا المنطلق كان لزاما على المؤسسات التي ترغب في الوصول لمصادر التمويل الدولية بشروط تفضيلية من طرف مختلف المستثمرين من ثقافات متنوعة، أن تعمل على تلبية مختلف احتياجاتهم من المعلومات، وهو الدافع وراء الجهود الكبيرة التي تبذلها العديد من المؤسسات الدولية لتكييف سياسة اتصالها المالي مع الاحتياجات الفعلية للمعلومات المالية.

وحتى تستجيب القوائم المالية لهذه الاحتياجات باختلاف المكان والزمان، يجب أن تتم عملية حصر وتصنيف وتسجيل الأحداث الاقتصادية والمالية على أسس موحدة من المبادئ والممارسات المحاسبية، كما يجب ضبط العملية المحاسبية بجملة من المعايير المحاسبية لضمان التجانس في إعداد المعلومات المالية، وقد تجسد ذلك في مسعى التوحيد المحاسبي على المستوى الدولي من طرف الهيئات والمنظمات المحاسبية الدولية لتقليص الاختلافات في الممارسات المحاسبية.

وفي هذا المجال، كان لمجلس المعايير المحاسبية االدولية دور كبير في إصدار معايير محاسبية عالية الجودة لإعداد وعرض قوائم مالية تعتمد على طرق موحدة للقياس المحاسبي لتحديد عناصرها، وآليات للإفصاح المحاسبي بكل مقوماته لتفسير وتوضيح وكيفية إعداد المعلومات المالية التي تتضمنها، حيث أصبح معيار المنفعة للأطراف المستعملة للقوائم المالية أحد الأسس التي تسعى معايير الإبلاغ المالي الدولية إلى تحقيقيها بمعالجة الأحداث ذات الصبغة الدولية التي تبدي معظم الدول حاجة ملحة لها دون النظر لمعيار معين يلائم ظروف دولة أو مجموعة محددة من الدول بعينها.

لذلك، اتجهت العديد من الدول لتوفيق معاييرها الوطنية مع هذه المعايير المحاسبية وذلك بدرجات مختلفة حسب ظروف البيئة المحاسبية لكل دولة. ومن ضمن هذه الدول، الجزائر التي أظهر توجهها نحو الانفتاح الاقتصادي ضرورة إيجاد محيط يتلاءم مع متطلبات الأسواق الدولية لجلب المستثمرين الأجانب ووضع تحت تصرفهم مرجعا محاسبيا تُعد على أساس مبادئه قوائم مالية في مستوى المقارنة مع قوائم مؤسسات خارجية تساعدهم على اتخاذ قرارات الاستثمار والتمويل، كما يساهم في تدعيم الاصلاحات الاقتصادية.

غير أن التوجهات الحديثة للمعايير المحاسبية ومعايير الإبلاغ المالي الدولية، فتح أبعاد جديدة تحليلة للممارسات المحاسبية. فبعد أن كان الهدف في السابق لا يتعدى المطالبة بتحقيق نوع من التوافق بين القوائم المالية المنشورة للشركات متعددة الجنسيات، أصبح الهدف هو تحقيق نوع من التطابق والنمطية للوظائف الرئيسية للمحاسبة

فعملية القياس المحاسبي يجب أن تتم وفقا لمحددات الإثبات المحاسبي والاعتراف وفق البدائل المتاحة وصولا إلى القيمة العادلة في القياس حتى تكون المعلومات المثبتة تمثل بصدق الحدث المالي، وتمكن من التحقق من قيمته، وتخلو من أي تحيز في عملية القياس، مع الأخذ في الاعتبار مدى ملاءمة المعلومات المقدمة وقابليتها للمقارنة من خلال تطبيق آليات الإفصاح وحدوده بما يحدث التوازن بين الكلفة والمنفعة، وخدمة المستخدمين الخارجيين للقوائم المالية وبالمقابل تطبيق إجراءات تحفظية لمصلحة الإدارة والملاك.

وبناء على ما سبق، فإن ما جاء به النظام المحاسبي المالي يحتاج إلى تحديث بشكل يسمح بإدخال التعديلات وفق التطور الحاصل في المعايير المحاسبية والبيئة المحاسبية الدولية من جهة، ومن جهة أخرى تطوير البيئة المحاسبية المحلية ثقافيا وعلميا ومهنيا، ذلك لأن وضع سياسة عامة ناجحة في المجال المحاسبي يتطلب فهم أعمق لتعقيدات المحاسبة المعاصرة، باعتبارها ظاهرة تتشكل بواسطة القيم الثقافية السائدة والهياكل المؤسساتية والظروف الاجتماعية والتاريخية المحيطة بالمجتمعات التي تعمل فيها، بدلاً عن اعتبارها ظاهرة فنية منعزلة يمكن استيرادها من الخارج.

ويمكن تجاوز العديد من الحواجز التي تحول دون التطور الفعال للمنظومة المحاسبية، إذا تظافرت مختلف جهود الهيئات المحاسبية الأكاديمية والمهنية والدولة، للقيام بالترتيبات والإجراءات اللازمة لذلك، بتبسيط وتوضيح آليات التطبيق وتسخير الموارد اللازمة للتكفل بعملية التكوين للمحاسبين والمسيرين وإعادة النظر في مناهج التدريس للمحاسبة، خاصة على مستوى الجامعات الجزائرية، باعتبار أن فئة المتمدرسين فيها في مجال التخصص يمثلون سوق اليد العاملة مستقبلا لذلك يجب أن تكون ذات كفاءة مهنية وتحكم فعال في تطبيق النظام المحاسبي المالي بمقوماته الحديثة.

1- **اختبار الفرضيات:** تبين من دراسة الموضوع وتحليل مختلف العناصر المرتبطة به لمحاولة الإجابة على الإشكالية أن اختبار الفرضيات أسفر على ما يلي:

الفرضية الأولى: تبين من خلال دراسة النظرية صحة الفرضية الأولى، حيث تم التوصل إلى عدم وجود نظرية محاسبية موحدة بسبب تعدد مداخل التأطير النظري للممارسات المهنية المحاسبية وتشخيص أهم إشكالياتها المؤثرة في الفكر المحاسبي المعاصر من جهة، وتعدد اتجاهات تطوير النموذج المحاسبي المعاصر، بتناول بدائل القياس المحاسبي وحدود الإفصاح المحاسبي من خلال اختبار مجموعة من المتغيرات التي يمكن أن تؤثر على اختيار الإدارة لسياسة محاسبية معينة دون غيرها، بالإضافة إلى دراسة دور مفاهيم وأدوات النظرية المحاسبية في تفسير سلوك الإدارة عند اختيار وتطبيق سياسة محاسبية معينة، وهذه ليست ثوابت مجردة من الآراء الشخصية يمكن الاعتماد عليها في الدراسة والتحليل للوصول إلى معرفة علمية.

الفرضية الثانية: استطاعت هيئة التوحيد المحاسبي الدولية الوصول بمعاييرها إلى أكبر نسبة من الدول إما عن طريق التبني المباشر لمعاييرها المحاسبية، أو بالتوافق معها بدرجات متفاوتة محاولة لعولمتها بدليل المشروع المشترك مع الولايات المتحدة الأمريكية لإعداد معايير محاسبية موحدة وهي التي كانت متحفظة في عملية التوجه نحو معايير الإبلاغ المالي الدولية التي استطاعت أن تجد العديد من الحلول للشركات حتى تتمكن من العمل خارج حدودها.

الفرضية الثالثة: اثبت صحة الفرضية بمقارنة محتوى النظام المحاسبي المالي الذي تم إعداده بناء على ما تم إصداره من معايير لسنة 2004 والتي عرفت عدة تعديلات وتفسيرات بالإضافة إلى التوجه نحو معايير الإبلاغ المالي الدولية التي غيرت جوانب مهمة في مجال القياس والإفصاح مما زاد في تعميق الفجوة بين محتوى النظام المحاسبي المالي والمعايير المحاسبية الدولية.

الفرضية الرابعة: يعتبر الجانب الأول للفرضية صحيحا بإمكانية تعديل النظام المحاسبي المالي في محتواها بما يتوافق مع المعايير المحاسبية ومعايير الإبلاغ المالي الدولية، إذا توفرت النية في عملية التعديل من طرف السلطات الوصية وإعطاء الفرصة للهيئات المحاسبية المحلية العمل باستقلالية بعد فتح المجال لها للتكوين والتعامل مباشرة مع الهيئات الدولية، أما الجانب الثاني للفرضية يتم نفيه نظرا لبيئة المحاسبية الجزائرية التي تفتقد لمقومات أساسية أهمها سوق أوراق مالية نشطة ومؤسسات مدرجة وثقافة تعامل مع الأسواق المالية من طرف الأفراد ليمكنها كل ذلك من الامتثال لكل قواعد الإفصاح المحاسبي، واعتماد طرق القياس المحاسبي بالقيمة العادلة التي تؤكد عليها هيئة التوحيد المحاسبي الدولية لقياس عناصر القوائم المالية. ونتيجة لذلك تم تقديم إطار نموذجي مقترح لتفعيل البيئة المحاسبية في الجزائر بالتزامن مع إعداد معايير محاسبية محلية قابلة للتعديل والتطوير.

2- **نتائج البحث**: من خلال مراجعة نتائج هذه الدراسة يمكن الإشارة إلى ما يلي: .

- يتطلب تحرير التجارة عالميا وفق نصوص الاتفاقيات، تحرير النظم والقوانين الداخلية للدول الأعضاء إلى جانب تحرير السياسات المالية والنقدية ونظم الأسعار والفائدة والصرف والاستثمار، مما سيؤثر على تحرير تجارة الخدمات من القيود الداخلية ومنها الخدمات المحاسبية، مما يعني تحقيق مبدأ الشفافية بإعلان الدولة عن كل القيود التي تضعها على صناعة الخدمات المالية والمحاسبية بها.

- يتطلب الأمر بالنسبة للجزائر، التغلب على الصعوبات في مجال العمل المحاسبي والتي تظهر من خلال عدم فعالية سوق الأوراق المالية وضعف مشاركة المؤسسات في نشاطها، وعدم تطور المؤسسات المالية والمصرفية لتدعيمه والنقص الكبير في مراكز البحث والمؤسسات العلمية المتخصصة في هذا المجال، إلى جانب نقص الخبراء والكفاءات الإدارية والتنظيمية اللازمة لإدارة المشروعات المالية الكبرى حسب المواصفات العالمية.

– هناك مجموعة من التحديات التي تواجه الاقتصاد الجزائري متمثلة بالتغييرات البيئية الدولية المتسارعة، منها إيجاد آلية العمل على كافة الأصعدة وبكفاءة عالية بما يتماشى والمعايير الدولية الموضوعة لذلك، فهناك فجوة كبيرة بين واقع النظام المحاسبي المالي الذي اعتبر خلاصة الإصلاح المحاسبي وما تتطلبه السوق الدولية من معايير محاسبية دولية تحاول إيجاد الحلول للمشاكل المحاسبية التي ترافق بشكل طبيعي التحولات المستمرة في مجال الاقتصاد والمال.

– التعديلات والإجراءات التي أخذت بها المعايير المحاسبية الدولية، من القياس والعرض والإفصاح المحاسبي بهدف وجود الضوابط والإجراءات الكفيلة بتكوين مرجعية كافية للمحاسبين لمواجهة متطلبات الممارسات المحاسبية، وتوفير الحلول للمشاكل التي تواجه المحاسبين.

– يمكن العمل على الارتقاء بالعمل المحاسبي في الجزائر إلى مستوى متطلبات التوافق مع المعايير المحاسبية ومعايير الإبلاغ المالي الدولية لإعداد قوائم مالية بمواصفات تلبي احتياجات المستثمر المحلي والأجنبي على حد سواء، إذا تمت إعادة النظر في صياغة النظام المحاسبي المالي بإعداد معايير محلية قابلة للتعديل كلما استلزم الأمر لذلك وفق الظروف والإمكانيات المحلية.

3- **الإقتراحات**: يمكن تقديم مجموعة من المقترحات مصنفة حسب ثلاثة مستويات كما يلي:

3-1 على المستوى المؤسسات الاقتصادية

– بتطور الأحداث الاقتصادية وتنوع المؤثرات على المحاسبة، أصبح من الضروري وضع إطار مفاهيمي يصل إلى مستوى القبول العام يمارس على نطاق واسع ويوّحد المفاهيم والممارسات المحاسبية حتى لاينفرد كل محاسب أو كل مؤسسة بإطار محاسبي كمرجع لإعداد وعرض مخرجات هذا النظام، وحتى لا يكون المستخدم للقوائم المالية أمام ممارسات محاسبية مختلفة يجب عليه أن يتكيّف معها.

– لكي تتحقق أهداف القوائم المالية وتتوفر الشروط اللازمة في المعلومات المالية، من الضروري إعدادها وفق إطارمحدد من المعرفة المحاسبية بشكل مدروس ومفهوم، وضبط الممارسات المحاسبية في الوحدات الاقتصادية الجزائرية وذلك بوضع معايير دولية موحدة لضمان تجانس التقارير والقوائم المالية.

– وجود إرشادات موحدة بخصوص الاعتراف بالأحداث والعمليات في الوحدات المحاسبية وفق ما يتم على المستوى الدولي، وتحديد مدى الحاجة إلى تطوير معايير محاسبية محلية لتبني أساس القياس المحاسبي طبقا لأساس القيمة العادلة، وأن يكون القياس على أساس التكلفة التاريخية في أقل نطاق ممكن.

– ضرورة إصدار تعليمات موحدة يتم من خلالها توحيد أسس التبويب والتلخيص للعمليات المالية في القوائم المالية المنشورة من قبل الشركات الراغبة في إدراج أسهمها في سواق الأوراق المالية. وتطوير أساليب الإفصاح المالي من خلال إيجاد ضوابط للإفصاح عن الأحداث الاحتمالية المستقبلية من مالية وغير مالية.

-إجراء المزيد من الدراسات والأبحاث المتعلقة بتوجه معايير الإبلاغ المالي الدولية ودورها في إعداد القوائم المالية، كفتح مركز وطني مختص بمعايير المحاسبة الدولية والإبلاغ المالي لإعادة تأهيل خبراء المحاسبة الحاليين وخبراء جدد في المستقبل.

3-2 على مستوى العلاقات الخارجية مع هيئات التوحيد المحاسبي الدولية

- استكشاف التحديات والفرص المتعلقة بتطبيق معايير الابلاغ المالي الدولية والتي تحظى بقبول عالمي، بغرض تعزيز دور الجهات التشريعية والمهنية والتعليمية، للارتقاء بمستوى جودة وشفافية القوائم المالية.

- ضرورة تنظيم مهنة المحاسبة محليا بموصفات دولية لإيجاد تفاعل متبادل بين المحاسبين والمراجعين والمهنيين ضمن الإطار المحاسبي الموحد.

- تتمثل الخطوة الأولى في تطوير نظم المعلومات المحاسبية والمالية بهذه الدول في وضع معايير يتم على أساسها إعداد وتقديم التقارير والمعلومات المحاسبية بشرط أن تكون هذه المعايير متمشية ومتجانسة مع المعطيات والمتغيرات الاقتصادية السائدة.

- يجب عند إعداد المعايير المحاسبية مراعاة الظروف الاقتصادية، والسياسية ،والقانونية، والبيئية المحيطة بالمجتمع ، هذا من جهة هيئة التوحيد المحاسبي الدولية، وعلى السلطات المحلية التأقلم أيضا مع الوضع بمعايير محلية متوافقة مع المعايير الدولية.

- متابعة اتجاهات البحث والتطوير وما يترتب عليه من مناهج علمية تهدف إلى تطوير النموذج المحاسبي المعاصر والوقوف على بدائل القياس المحاسبي، وكيفية التعامل بها، وكذا آليات الإفصاح المحاسبي وإمكانية تطبيقها.

3-3 على مستوى العلاقات مع الدول العربية

- الجزائر من بين الدول العربية التي يجب أن يكون لديها مجموعة من المقومات الداخلية والخارجية التي تساعد على تطبيق معايير الإبلاغ المالي الدولية، ومن هذه المقومات، التعاون مع الدول العربية خاصة التي قطعت أشواطا في تبني معايير الإبلاغ المالي الدولية.

- الاستفادة من التراكم المعرفي لتجارب دول مشابهة لواقع البيئة المحاسبية للجزائر ومن منظور المعايير الدولية.

- تفعيل دور المنظمات المهنية المحاسبية والسياسية في إقامة منظومة محاسبية ومراجعة موضوعية؛ تعمل على إضفاء الشفافية والمساءلة لتحقيق تدفق معلومات محاسبية في مستوى تطلعات المستخدمين لها.

- تدعيم الممارسات المحاسبة والمراجعة بنصوص تشريعية، تساعد في تحقيق أهداف المنظومة المحاسبية لضمان التوجه المطلوب في بعده القانوني. وكذلك تفعيل دور المحاسبين الأكاديميين في تطوير المخزون اللغوي للمحاسبة وتكوين رصيد ثقافي يتميز به المجتمع المحاسبي من خلال البحوث المحاسبية والنشر والتعليم استجابة للطلب على المعرفة المحاسبية.

– التأكيد على البعد المعرفي للمحاسبة واتباع المنهج العلمي في التنظير المحاسبي بتوحيد الأفكار والمفاهيم المحاسبية بكل أبعادها، من خلال استحداث وإقامة معاهد عربية موحدة لتفادي تضارب فهم المصطلحات، نظرا لأهمية توحيدها في تحديد إطار النظرية المحاسبية من الناحيتين النظرية والعملية وأثر ذلك في تطوير قدرات المحاسبين العلمية والعملية في الدول العربية.

– ضرورة اتفاق عام ومحدد بين المؤسسات الأكاديمية والتعليمية المتخصصة والجمعيات المهنية في تبادل الكتابات العلمية والمناهج الدراسية والإصدارات المهنية بما يؤدي إلى اعتماد الدارسين والممارسين للمحاسبة في المجالين الأكاديمي والعملي عليها ثم استخدامها على نحو موحد قدر الإمكان.

– توحيد أسس القياس والعرض والإفصاح لتسهيل أعمال الخدمات المحاسبية التي تؤديها مهنة المحاسبة في الدول العربية، بالاعتماد على معايير واختيارها في أكثر من دولة – سواء كانت مهنية أم حكومية – بحيث تسهم في تأطير العمل المهني في ضوء المستجدات المالية المحلية والدولية.

– توحيد الأفكار المحاسبية بكل أبعادها من خلال استحداث وإقامة معاهد عربية موحدة بضرورة التوعية النوعية من خلال تعميق اتجاهات بلورة تعليم محاسبي متميز وفق أبعاد علمية وتكنولوجية والاستفادة من التراكم المعرفي لتجارب دول مشابهة للواقع الجزائري ومن منظور المعايير المحاسبية الدولية.

– التعاون بين الدول العربية في تدريب وتأهيل الموارد البشرية وتطوير وتحديث المعايير المحلية والتنسيق مع المنظمات المهنية العالمية والمحلية.

4- **آفاق الدراسة:** سمحت هذه الدراسة باكتشاف المجال الواسع للبحث في موضوع القياس والإفصاح المحاسبي وآفاق تطويره ، نظرا لديناميكية المحاسبة المرتبطة بالتطور المستمر لبيئتها، وبما أن القوائم المالية تمثل الحصيلة النهائية والهدف من كل عمل محاسبي في آن واحد، فسيجعل منها ذلك موضوعا ثريا لدراسات مستقبلية على المستوى المحلي والدولي.

وعليه، يمكن مواصلة البحث في هذا الموضوع من خلال دراسة الموضوع الموالي:

– انعكاس إعداد معايير محاسبية وطنية على تطوير المنظومة المحاسبية وتنشيط المؤسسات الاقتصادية.

– آفاق التعاون العربي في مجال التعليم المحاسبي وانعكاسه على مخرجات الخدمات المحاسبية.

– مدى قدرة تحكم المؤسسات الاقتصادية الجزائرية في استخدام أسلوب القيمة العادلة في القياس المحاسبي كبديل للكلفة التاريخية.

– آليات الإفصاح المحاسبي الحديثة ودورها في تحسين جودة المعلومات المالية.

قائمة المراجع

1- قائمة الكتب

باللغة العربية

- أبو المكارم وصفي عبد الفتاح، المحاسبة المالية المتوسطة، القياس والتقييم والإفصاح المحاسبي، دار الجامعة الجديدة للنشر، مصر 2000.

-أبو نصار محمد ، جمعة حميدات، معايير المحاسبة والإبلاغ المالي الدولية، الجوانب النظرية والعلمية، دائرة المكتبة الوطنية والوثائق الوطنية، دائرة المطبوعات والنشر، عمان، الأردن، الطبعة الثانية، 2012.

- أبو زيد محمد المبروك، المحاسبة الدولية وانعكاساتها على الدول العربية، إيتراك للطباعة والنشر والتوزيع، 2005.

- البيومي محمود محمد عبد السلام، المحاسبة والمراجعة في ضوء المعايير وعناصر الإفصاح في القوائم المالية، منشأة المعارف الاسكندرية، مصر، 2003.

- الحيالي وليد ناجي، المحاسبة المتوسطة مشاكل القياس والإفصاح المحاسبي، دار حنين، عمان، الأردن، 1996.

- الحيالي وليد ناجي، نظرية المحاسبة، منشورات الأكاديمية العربية، الدانمارك، 2007.

-الحيالي وليد ناجي، أصول المحاسبة المالية، منشورات الأكاديمية العربية المفتوحة في الدانمارك، الجزء الأول ،2007.

- الجعارات خالد جمال، معايير التقارير المالية الدولية IASS et IFRSS 2007، إثراء للنشر والتوزيع، الطبعة الأولى، 2008.

- الجعارات خالد جمال ، مختصر المعايير المحاسبة الدولية 2015، مطبعة جامعة قاصدي مرباح، ورقلة، الجزائر، 2014.

- الدهراوي كمال الدين مصطفى، المحاسبة المتوسطة وفقا لمعايير المحاسبة المالية، المكتب الجامعي الحديث، الاسكندرية، مصر الطبعة الأولى، 2006.

- العادلى، يوسف عوض، وآخرون، مقدمة فى المحاسبة المالية ، ذات السلاس للطباعة والنشر والتوزيع ، الكويت، الطبعة الأولي 1986.

- القاضي حسين، حمدان مأمون، نظرية المحاسبة، دار الثقافة للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، الطبعة الأولى، 2007.

- القاضي حسين ، حمدان مأمون، المحاسبة الدولية ومعاييرها، دار الثقافة للنشر والتوزيع، عمان الأردن، الطبعة الأولى، 2008.

- السيد سيد عطا الله، المفاهيم المحاسبية الحديثة، دار الراية للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، الطبعة الأولى، 2009.

-السيد محمود الناغي، الاتجاهات المعاصرة في نظرية المحاسبة، المكتبة العصرية للنشر والتوزيع، مصر، 2007.

- الشيرازي عباس ، نظرية المحاسبة، دار السلاسل، الكويت، 1990.

- أرنوف ويتيج، ملخصات شوم: نظريات ومشكلات في سيكولوجية التعلم، ترجمة عادل عز الدين الأشول وآخرين، الدار الدولية للاستثمارات الثقافية، ط 2، مصر، 2000.

- أنور محمد الشرقاوي، الابتكار وتطبيقاته، مكتبة الأنجلو المصرية، مصر، 1999.

- بلخاوي أحمد رياحي، نظرية محاسبية، تعريب رياض العبد الله، مراجعة طلال الجحاوي، دار البزاوي العلمية للنشر والتوزيع عمان، الأردن الطبعة العربية، الجزء الأول، 2009.

– بلخاوي أحمد رياحي، نظرية محاسبية، تعريب رياض العبد الله، مراجعة طلال الجحاوي، دار البزاوي العلمية للنشر والتوزيع عمان، الأردن، الطبعة العربية، الجزء الثاني، 2009.

– بدوي محمد عباس وعثمان الأميرة إبراهيم، دراسات في قضايا ومشاكل محاسبية معاصرة، منشأة المعارف، الاسكندرية مصر 2000.

– بني عطا حيدر محمد علي، مقدمة في نظرية المحاسبة والمراجعة، دار الحامد للنشر والتوزيع، عمان، 2007.

– تشوي فريدريك وآخرون، المحاسبة الدولية، تعريب محمد عصام الدين زايد، دار المريخ للنشر، المملكة العربية السعودية 2004.

– حماد طارق عبد العال، التقارير المالية أسس الإعداد والعرض والتحليل وفقا لأحدث الإصدارات والتعديلات في معايير المحاسبة الدولية والأمريكية والبريطانية والعربية والمصرية، الدار الجامعية، الاسكندرية، مصر، 2002.

– حماد طارق عبد العال، موسوعة معايير المحاسبة، جامعة عين شمس، الدار الجامعية، مصر، الجزء الأول، 2004.

– دونالد كييزو،جيري ويجانت، المحاسبة المالية، ترجمة أحمد حامد حجاج ،دار المريخ للنش ، الرياض1995.

– رضوان حلوة حنان، النموذج المحاسبي المعاصر، دار وائل للنشر ،عمان، الأردن، 2006 .

– رضوان حلوة حنان، بدائل القياس المحاسبي المعاصر، الأكاديمية العربية للعلوم المالية والمصرفية، جامعة عمان الأهلية، الطبعة الأولى، 2003 .

– ريتشارد شويدر، وآخرون، نظرية المحاسبة، تعريب خالد علي أحمد كاجيجي، إبراهيم ولد محمد فال، دار المريخ للنشر، الرياض المملكة العربية السعودية، 2010.

– روبرت ميجز وآخرون، ترجمة باسيلي مكرم والديسطي محمد، المحاسبة أساس لقرارات الأعمال، دار المريخ، الرياض 2006.

– شنوف شعيب، محاسبة المؤسسة طبقا للمعايير المحاسبية الدولية، مكتبة الشركة الجزائرية بوداود، الجزائر، الجزء الأول، 2008.

– عادل محمد عبد العزيز، التجارة الإلكترونية والفكر المحاسبي، شركة الوسيط التجاري، مصر، الطبعة الأولى، 2005.

– عاطف وليم أندراوس، أسواق الأوراق المالية، دار الفكر الجامعي، الإسكندرية، مصر،2007 .

– علي حسين أحمد حسين، نظم المعلومات المحاسبية، مكتبة الإشعاع، الاسكندرية، مصر، 1997.

– كتوش عاشور، المحاسبة العامة، أصول ومبادئ وآليات سير الحسابات وفقا للنظام المحاسبي المالي (SCF)، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 2011.

– لطفي أمين السيد أحمد، إعداد وعرض القوائم المالية في ضوء معايير المحاسبة، الدار الجامعية، الاسكندرية، مصر، 2008.

– مطر محمد، السويطي موسى ، التأصيل النظري للممارسات المهنية المحاسبية في مجالات القياس – العرض– الإفصاح، دار وائل للنشر، عمان، الأردن، الطبعة الثالثة، 2012.

– مطر محمد، نظرية المحاسبة، كلية العلوم الإدارية والاقتصادية، جامعة القدس المفتوحة، مكتبة دار المنارة، عمان، الأردن، الطبعة الأولى، 2006.

– مطر محمد، نظرية المحاسبة واقتصاديات المعلومات – الاطار الفكرى وتطبيقاته العملية، دار حنين، مكتبة الفلاح، عمان الأردن، 1996.

– مطر محمد، زواتي عبد الكريم، محمد مجيد سليم، المحاسبة المتوسطة :دراسة نظرية وتطبيقات عملية، دار حنين، عمان الأردن 1994.

– نجم عبود نجم. مدخل إلى إدارة العمليات، دار المناهج للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، 2007.

– نصر علي عبد الوهاب، القياس والإفصاح المحاسبي وفقا لمعايير المحاسبة العربية والدولية، الدار الجامعية الاسكندرية، مصر 2007.

– نور أحمد محمد، مبادئ المحاسبة المالية، المبادئ والمفاهيم والإجراءات المحاسبية طبقا لمعايير المحاسبة الدولية والعربية والمصرية الدار الجامعية، مصر، 2003.

باللغة الفرنسية

-Belkhaoui Ahmed, Linguistic Reletivity in Accounting, Accounting Organizations and Society October, 1978

- Bennet, Martin ؛ Bouma, Jan Jaap؛ Ciccozzi, Elena,An institutional Perspective on the transfer of accounting knowledge: a case study , Accounting Education, Sep. 2004, Vol. 13 Issue 3.

- Bertrand Reny et autres, Comment les normes IFRS peuvent-elles révéler nos secrets économiques aux Etats-Unis , Ecole de Guerre Economique, France, 2008.

- Briston, R. J., "The Evolution of Accounting in Developing countries", International Journal of Accounting Education and Research, Fall 1978.

- Conseil National de la Comptabilité, Le Système Comptable Financier, Édition ENAG Alger, 2009.

- Crandell ,Robert,H, Information Economics and Its Implications for the Further Development ,of Accounting Theory, accounting Reviews, July 1969

-Dick Wolfgang et Missonier Frank- Piera, Comptabilité financière en IFRS, Pearson éducation France,2006.

-Fayel Alain et Pernot Daniel, Comptabilité générale de l'entreprise: manuel et application, Dunod Paris, 13e édition, 2003.

-Jean-François des Robert et autres, Normes IFRS et PME Système comptable de convergence entre normes comptable françaises et standards de l'IASB, Dunod, Paris, 2004.

- John Wiley & Sons Ltd As FASB/IASB convergence ends financial bilingualism sets in The Atrium Southern Gate, Chichester, West Sussex, United Kingdom, edition first published 2014.

- Ijiri Yuji, Theory of Accounting Measurement, Studies in Accounting Reseach, No 10, Sarasota FI,American Accounting Association, 1975.

Gray Sydney. J ,Towards a Theory of Cultural Influence on The Development of Accounting Systems Internationally, *Abacus*, vol 24, n°1,1988.

- Obert Robert, Comptabilité approfondie et révision, Dunod , France, , 6e édition, 2005.

- Obert Robert, Pratique des normes IFRS: comparaison avec les règles françaises et les US GAAP, Dunod, Paris, 3e édition 2006.

- Paul Pacter ,IFRS as global standards: a pocket guide, IFRS Foundation publications, 2015.

- Philippe Touron et Hubert Tondeur, Comptabilité en IFRS, Éditions d'Organisation, France, 2004.

- Raffournier Bernard et autres,Comptabilité internationale, Editions Vuibert, Paris, 1997.

2– ملتقيات

باللغة العربية

– أحمد حلمي جمعة، محمد جمال هلالي، دور هيكل المعرفة المهنية المتخصصة في تطوير منظومة مهنة المحاسبة في المملكة الأردنية الهاشمية، المؤتمر العلمي السنوي الثالث، إدارة المعرفة في العالم العربي، جامعة الزيتونة الأردنية، 26-2004/4/28.

– زهيـر عمـر دردر، عبد الله محمد الفيتوري، دور مبدأ الإفصاح في مفهوم الوقتية في تفعيل سوق الأوراق المالية، المؤتمر الوطني الأول، المحاسبة مهنة ومعايير، تقييم وإصلاح، طرابلس، ليبيا، 12-06-2006

– هوام جمعة، مدى ملائمة القيمة العادلة للتقرير المالي، الملتقى الوطني حول المؤسسة على ضوء التحولات المحاسبية الدولية– جامعة باجي مختار، عنابة الجزائر، 21- 22 نوفمبر2007

– دبلة فاتح، حوكمة الشركات كأداة لضمان صدق المعلومة المالية والأنظمة المحاسبية وأثرها على مستوى أداء الأسواق"، الندوة العلمية الأولى لقسم المحاسبة، السوق المالية السعودية: نظرة مستقبلية، أبها، المملكة العربية السعودية، نوفمبر2007

باللغة الفرنسية

–Pierre Pierre Labardin , Rahma Chekkar, L'information Comptable a la Connaissance Financière : des années 1670 à nos jours ,Manuscrit auteur, publié dans "Comptabilité et Connaissances, 26ème Congrès de L'AFC, Lille France , 2005.

- Hayet Boumaza, Les choix comptables en normes IAS/IFRS, Colloque International Sur Le Rôle des Normes Comptables Internationales (IAS/IFRS, IPSAS) dans l'activation de la performance des entreprises et des gouvernements, Université de Tizi-Ouzou, Algérie, 24 et 25 Novembre 2014.

3– أطروحات ودراسات

باللغة العربية

– مختار مسامح، توحيد أنظمة مراقبة حسابات الشركات التجارية في دول اتحاد المغرب العربي، ما بين الضرورة الاقتصادية والتجارية وخصوصيات التشريعات الوطنية والمحلية، أطروحة دكتوراه العلوم، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، جامعة الحاج لخضر باتنة، 2011.

– توفيق حسن يوسف أبو شربة، تقييم الإبلاغ المالي وممارسات الإفصاح للشركات المدرجة في سوق فلسطين للأوراق المالية على ضوء المتطلبات القانونية المحلية ومعايير المحاسبة الدولية وتوقعات المستثمرين، أطروحة دكتوراه الفلسفة في المحاسبة، كلية الدراسات الإدارية والمالية العليا، جامعة عمان العربية للدرسات العليا، عمان، الأردن، 2009،

– الجودي صاطوري، أثر كفاءة سوق رأس المال على الاستثمار في الأوراق المالية مع دراسة حالة الجزائر، أطروحة دكتوراه دولة المدرسة العليا للتجارة، الجزائر، 2006.

– 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، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، 2004.

– رولا كاسر لايقة، القياس والإفصاح المحاسبي في القوائم المالية للمصارف ودورها في ترشيد قرارت الاستثمار، مذكرة ماجستير، محاسبة مصرفية، جامعة تشرين، سوريا، 2007،

باللغة الفرنسية

-Ibrahim Moussa,"**Evolution ou adaptation du système comptable en Libye par rapport aux** changements environnementaux: Etude du facteur culturel", thèse doctorat en gestion, université d'Auvergne, France 2009.

- Benabdellah Samira, Les choix d'options comptables lors de la première application des norme IAS/IFRS :Observation et compréhension des choix effectués par les groupes français, Thèse en vue de l'obtention du Doctorat en Sciences de Gestion, Université de Nice- Sophia Antipolis, 2008 .

-Grant Thornton**.** Now what? Considering IFRS for U.S. issuers, Whitepaper ,2012
- Richard Mattessich;**La diversité des courants de recherche en comptabilité;Evaluation et représentation**, Cahiers de recherches IAE Bordeaux N° 17/2006.
-Michel Manceau, **conséquence de la non fiabilité des informations comptables sur les pratiques d'investissement**, Mémoire de fin d'étude, Nice, France, 2003.
-Simons P , Journee Europe, Ordre des experts-comptables Rhone-Alpes, decembre, Etude publiee dans l'Entreprise n°63 de decembre 1990.

4– مجلات ومنشورات

باللغة العربية

– 1 سهام محمد على حسن، مدى العلاقة بين ظروف البيئة العربية ومحاولة إيجاد توافق محاسبي عربي من خلال معايير الحاسبة الدولية، المجلة العلمية للاقتصاد والتجارة، جامعة عين شمس، كلية التجارة، العدد الأول، القاهرة، جانفي 1999.

– إبراهيم سليمان كنَّة، الخبرة وأثرها في التعليم، مجلة الجامعي، الهيئة العامة لأعضاء هيئة التدريس الجامعي، العدد الرابع، طرابلس 2003.

– ظاهر القشي، حازم الخطيب، توجه معايير المحاسبة نحو القيم العادلة والدخل الاقتصادي وأثر ذلك على الاقتصاد"، مجلة الزيتونة للبحوث العلمية، العدد الثاني، المجلد الثاني، جامعة الزيتونة الأردنية، 2004.

– بدر، حامد أحمد رمضان، تطوير مناهج التعليم الإداري /التجاري الجامعي في الوطن العربي، المنظمة العربية للتنمية الإدارية القاهرة، مصر، 2005،

– زيود لطيف وآخرون، الإفصاح المحاسبي في القوائم المالية للمصارف وفقاً للمعيار المحاسبي الدولي رقم1، مجلة جامعة تشرين للدراسات والبحوث العلمية – سلسلة العلوم الاقتصادية والقانونية– سوريا، العدد 2، المجلد 28، 2006.

– تيسير المصري، توحيد المعرفة المحاسبية، مجلة جامعة دمشق للعلوم الاقتصادية والقانونية، العدد الأول، المجلد23، 2007

– بكر إبراهيم محمود، الإفصاح الإعلامي وأثره على وظيفة القياس المحاسبي في العراق، مجلة الإدارة والاقتصاد، العدد 71 العراق، 2008،

– إنعام محسن حسن زويلف، أثر اقتصاد المعرفة في نظام الإبلاغ المالي – دراسة تطبيقية في عينة من البنوك الأردنية– مجلة اقتصاديات شمال إفريقيا، العدد رقم 5، 2008،

– كتوش عاشور، متطلبات تطبيق النظام المحاسبي الموحد(IAS/IFRS) في الجزائر، مجلة اقتصاديات شمال إفريقيا، العدد السادس، 2009.

– ظاهرالقشي، أثر تطبيق معايير المحاسبة الدولية في الشركات الأردنية على استقطاب الاستثمار الأجنبي المباشر، المجلة العربية للإدارة، المنظمة العربية للتنمية الإدارية، جامعة الدول العربية، القاهرة، العدد4، المجلد42 ، كانون الأول، 2009.

– ثائر صبري محمود كاظم الغبان، تكييف ألافصاح المحاسبي للمصارف التجارية على وفق متطلبات المعايير الدولية ذات الصلة بالأدوات المالية وعرضها دراسة تطبيقية، المجلة العراقية للعلوم الإدارية، ا العدد 27، لمجلد 7، 2010.

– زغدار أحمد، سفير محمد، خيار الجزائر بالتكيف مع متطلبات الإفصاح وفق معايير المحاسبة الدولية (IAS/IFRS) ، مجلة الباحث، العدد 07، 2010.

الجليلي مقداد أحمد، آلاء عبد الواحد ذنون، استخدام معايير التعليم الدولية للمحاسبين المهنيين في تطوير المناهج المحاسبية لمرحلة البكالوريوس في العراق (أنموذج لمنهج محاسبي مقترح لمرحلة البكالوريوس في العراق)، تنمية الرافدين العدد 99، مجلد 32 جامعة الموصل، العراق 2010.

– شاهين على عبدالله، النظرية المحاسبية، برنامج ماجستير المحاسبة والتمويل،كلية التجارة الجامعة الإسلامية، غزة نشرت فى 19 مايو 2010.

– الجعارات خالد جمال، الطبري محمود، مخاطر القياس المحاسبي وانعكاسها في القوائم المالية، مجلة كلية بغداد للعلوم الاقتصادية الجامعة العدد 34، العراق، 2013.

– القشي ظاهر شاهر ، واقع ومعوقات تطبيق معايير الإبلاغ المالي الدولية وسبل الحد منها في المؤسسات الجزائرية، مجلة رؤى إقتصادية، العدد السادس، جوان 2014.

باللغة الفرنسية

-Review and Resume" Accounting Terminology, Bulletin No 1, New York, American Institute of Certified Public Accountants, 1953.

-APB Statement, No 4, Basic Concepts and Accounting Principles Underlying Financial Statement of Business Enterprises (New York, American Institute of Certified Public Accountants, 1970

- Accounting Terminology Bulletin No 2, Proceeds, Revenue, Income, Profit and Earnings, New York, American Institute of Certified Public Accountants, 1955.

- A.A.A "Report of the Committee on the Foundation of Accounting Measurement" the Acct. Review. Supple to vol. XLIVI 1971.

- The Conceptual Framework for Financial Accounting and Reporting :Elements of Financial Statements and Their Measurement, Stamford, Ct, Financial Accounting Standards Board, 1976

- Ijiri Yuji, Theory of Accounting Measurement, Studies in Accounting Research, No 10, Sarasota FI,American Accounting Association, 1975, p 78

- International Accounting Standards Committee Objectives and procedure, London IASC, January 1983.

- Omneya H. Abdelsalam, Pauline Weetman: "Measuring Accounting Disclosure in a Period of Complex Changes: The Case of Egypt Review Article", Advances in International Accounting Volume 20, 2007

- IFAC Education Committee, IES2**:** Content of Professional Accounting Education Programs 2010

Samson Bélair/Deloitte & Touche s.e.n.c.r.l. et ses sociétés affiliées. Condensé de Deloitte, Mai 2012

IFRS Foundation (IFRSF), **Annual Report 2013**, London, 2013.

-Scott G.k Accounting and the Developing Nations, 1970.

5– مواقع إلكترونية

-www.ifac.org/auditing-assurance -

- www.focusifrs.com
- www.ifrs.org
- http://www.iasb.org
-http:// www.cosob.com.dz
-http://www.fasb.org
-http//kenanaonline .com
-www.tagtranslate.com/news
- iasplus.com
- www.onecc.dz http

- www.nifccanada./ Ca
-www.wileyinsightifrs.com
- www.kpmgnews.ch/melin
- http://5mohasba.com

6- نصوص تشريعية وتنظيمية

- الجريدة الرسمية الجزائرية رقم 74، الصادرة في 25 نوفمبر 2007.
- الجريدة الرسمية الجزائرية رقم 21، الصادرة في 2009/04/08.
- الجريدة الرسمية الجزائرية رقم 19، الصادرة في 2009/03/25.
- الجريدة الرسمية الجزائرية رقم 7، الصادرة في 2011/02/02.
- القانون رقم 07-11، المؤرخ في 25 نوفمبر 2007 المتعلق بالنظام المحاسبي المالي.
- المرسوم التنفيذي 08-156 المؤرخ في 2008/05/26 المتضمن تطبيق أحكام القانون رقم 07-11.
- المرسوم التنفيذي رقم 11-24 بتاريخ 27 جانفي 2011 والمتعلق بتشكيلة المجلس الوطني للمحاسبة وتنظيمه وقواعد سيره.
- المرسوم التنفيذي رقم 11-25 المؤرخ في 27 جانفي 2011، المتعلق بتشكيلة المجلس الوطني للمصف الوطني للخبراء المحاسبين وصلاحياته وقواعد سيره.

الملاحق

الملحق رقم: 1

طبيعة الطلب على المعلومات حسب احتياجات المستخدمين

المستخدمون	الاحتياجات
المساهمون	يحتاج المساهمون إلى معلومات تمكنهم من: – تحديد مردودية مساهماتهم والمخاطر الملازمة لها. – اتخاذ قرار الشراء والبيع أوالاحتفاظ بالاستثمار. – تقييم قدرة المؤسسة على توزيع الأرباح.
الموظفون والمجموعات الممثلة لهم	يهتم الموظفون والمجموعات الممثلة لهم بالمعلومات المتعلقة بما يلي: – استقرار وربحية المؤسسة. – معرفة امكانيات المؤسسة في مجال دفع الأجور والمكافآت وتوفير فرص العمل.
المقرضون	المقرضون الذين لهم اهتمامات بالمعلومات التي تحدد ما يلي: – إذا كانت المؤسسة ستفي بالتزاماتها اتجاههم. – امكانية تسديد قروضهم وفوائدها بتواريخ استحقاقها. – البحث عن ملاءة المؤسسة بالدرجة الأولى.
الموردون والدائنون الآخرون	يهتم الموردون والدائنون الآخرون بالمعلومات التي تمكنهم مما يلي: – معرفة ما إذا كانت مستحقاتهم ستدفع لهم عند استحقاقها. – يكون اهتمامهم على مدى أقل من المقرضين نظرا لطبيعة تعاملهم وبالتالي احتياجاتهم. – يكون اهتمامهم على المدى الطويل إذا كانوا يعتمدون على استمرار المؤسسة كعميل أساسي لهم.
العملاء	اهتمامات العملاء تخص المعلومات التي تتعلق باستمرارية المؤسسة، خاصة إذا كانت علاقتهم بها على المدى الطويل، أو يعتمدون عليها كليا.
الحكومات وهيئاتها	تحتاج الحكومات ومؤسساتها إلى معلومات حول نشاطات المؤسسات تستعملها فيما يلي: _ ضبط هذه النشاطات من أجل توزيع الموارد. – تحديد السياسات الضريبية. –أساس لإحصاء الدخل الوطني وإحصاءات أخرى.
أفراد الجمهور	يستفيد أفراد الجمهور بطرق متنوعة كأن تزودهم القوائم المالية بمعلومات حول الاتجاهات والتطورات الحديثة للمؤسسة وتنوع نشاطاتها.

الملحق رقم 2

مقارن بين بدائل القياس المحاسبي

أساس القياس / صيغة التعبير	الكلفة التاريخية	التكلفة الجارية	محاسبة صافي القيمة القابلة للتحقق (صافي القيمة البيعية)
التعبير عن القوائم المالية بوحدات النقد	يمكن تقييمها كما يلي: – تحتوي النتيجة المحاسبية على أخطاء التوقيت فهي تتضمن أرباح التشغيل ومكاسب وخسائر الاحتفاظ التي يعترف بها في الفترة الحالية ولكنها ظهرت في الفترات السابقة. والعكس يلغي ربح التشغيل ومكاسب وخسائر الاحتفاظ التي ظهرت في هذه الفترة ولكن سيعترف بها في الفترات اللاحقة.	يمكن تقييمها كما يلي: – تحتوي على أخطاء التوقيت لكون الكلفة الاستبدالية مع أنها تتضمن مكاسب وخسائر التشغيل في نفس الفترة التي تظهر فيها فإنها تلغي ربح التشغيل الذي يظهر في الفترة الحالية ويمكن تحقيقه مستقبلا. والعكس يتضمن ربح التشغيل المعترف به في الفترة الحالية ولكنه تحقق في الفترات السابقة.	يمكن تقييمها كما يلي: – لا تحتوي على أخطاء التوقيت لأنه يتم الإفصاح عن كافة أرباح التشغيل (ومكاسب وخسائر الاحتفاظ؟) في نفس الفترة التي تظهر فيها. والعكس تستبعد التي ظهرت في الفترة السابقة.
	– تتضمن التيجة المحاسبية على أخطاء لوحدة القياس لأنه لا يأخذ بعين الاعتبار التغيرات في المستوى العام للأسعار* التي كان بإمكانها توليد مبالغ معبر عنها بوحدات من القدرة الشرائية العامة. ولا يأخذ بعين الاعتبار التغيرات في المستوى الخاص للأسعار.	– تتضمن أخطاء لوحدة القياس لأنه لا يأخذ بعين الاعتبار التغيرات في المستوى العام للأسعار التي كان بإمكانها توليد مبالغ معبر عنها بوحدات من القدرة الشرائية العامة.	– تتضمن أخطاء ناتجة من وحدة القياس لأنها لا تأخذ بعين الاعتبار التغيرات في المستوى العام للأسعار مع أنه تأخذ بعين الاعتبار المستوى الخاص للأسعار.
	– قابلة للتفسير لأن الميزانية تعكس قيمة الأسهم في شكل وحدات نقدية، وقائمة الدخل تعبر عن التغير في عدد وحدات النقد.	– قابلة للتفسير	– قابلة للتفسير لأنها معدة على أساس المحافظة على الطاقة الانتاجية والعناصر يتم قياسها بوحدات النقد في حسابات النتائج، وبحيازة السلع في الميزانية .
	– غير ملائمة لأنه لا يتم قياس حيازة السلع أو السيطرة عليها الذي يعكس التغيرات في المستوى العام والخاص في الأسعار.	– ملائمة لأنها توفر قياسات ملائمة عن حيازة السلع وعدد الوحدات النقدية.	– توفر قياسات ملائمة بالنسبة لأرقام حيازة السلع.

* التغيرات في المستوى العام للأسعار بشير إلى التغيرات في كافة أسعار السلع والخدمات في الاقتصاد، والمقابل لهذه التغيرات هو التغير في القدرة الشرائية العامة لوحدة النقد، وأما التغيرات في المستوى الخاص للأسعار فيشير إلى التغير في سعر منتوج أو خدمة معينة.

التعبير عن القوائم المالية بالقدرة الشرائية العامة (الكلفة المعدلة على أساس المستوى العام للأسعار	تتميز بما يلي: – استخدام القدرة الشرائية العامة كوحدة قياس. – مبدأ المقابلة. – مبدأ التحقق. – يتم تقييم القوائم المالية كما يلي: – تحتوي على أخطاء التوقيت. – لا تحتوي على أخطاء لوحدة القياس. – قابلة للتفسير. – توفر قياسات ملائمة عن حيازة السلع فيما يتعلق فقط بالموجودات والمطلوبات النقدية.	تتميز بما يلي: – استخدام القدرة الشرائية العامة كوحدة قياس. – مبدا التحقق. – ثنائية تصنيف الدخل إلى دخل التشغيل ومكاسب وخسائر الاحتفاظ المتحققة الحقيقية. – ثنائية تصنيف مكاسب وخسائر الاحتفاظ إلى المتحققة الحقيقية وغير المتحققة الحقيقية. – يتم تقييم القوائم المالية كما يلي: – تحتوي على أخطاء التوقيت. – لا تحتوي أخطاء وحدة القياس. – قابلة للتفسير. – توفر قياسات ملائمة لحيازة السلع في سوق المدخلات.	: تتميز بما يلي: – استخدام القدرة الشرائية العامة كوحدة قياس. – التخلي عن مبدأ التحقق. – ثنائية تصنيف مكاسب التشغيل إلى دخل التشغيل ومكاسب وخسائر الاحتفاظ الحقيقة. – ثنائية تصنيف مكاسب وخسائر الاحتفاظ الحقيقية إلى متحققة وغير متحققة. – يتم تقييم القوائم المالية كما يلي: – لا تحتوي على أخطاء التوقيت. – لا تحتوي أخطاء وحدة القياس. – قابلة للتفسير. – توفر قياسات ملائمة لحيازة السلع في أسواق المخرجات.

الملحق رقم 3

قائمة المعايير المحاسبية ومعايير الإبلاغ المالي الدولية للعرض والإفصاح المحاسبي

المعايير المحاسبية ومعايير الإبلاغ المالي الدولية المتعلقة بالإفصاح المحاسبي سنة 2014				
الإسم الأصلي للمعيار	رقم المعيار	موضوع المعيار	تاريخ الإصدار	تاريخ إجراء التعديلات على المعيار أو الإلغاء أو التعويض.
Presentation of Financial Statements	IAS 1	عرض القوائم المالية	1997/9	في 1997/9 أصبح يشمل أرقام المعايير (1+5+25). - إدخال تحسينات عليه سنة 2003. -إدخال تحسينات عليه في السنوات 2007، 2008، 2009، 2011.
Statement of Cash Flows	IAS 7	قائمة التدفقات النقدية	1992/12	- تم تعديله سنة 2007، و 2009.
Accounting Policies, Changes in Accounting Estimates and Errors	IAS8	السياسات المحاسبية والتغيرات في التقديرات المحاسبية والأخطاء	1992/12	- إدخال تعديلات في السنوات 2003 2007.
Events After the Reporting Period	IAS10	الأحداث بعد فترة التقرير	1978/10	- إدخال تعديلات في السنوات 1999، 2003، 2007 .
Segment reporting	IAS 14	التقارير القطاعية	1981	- حذف نهائيا في 2009 /1/1 -حل محله المعيارIFRS8 في 2006
Related-Party Disclosures	IAS 24	الإفصاح عن الأطراف ذوى العلاقة	1984	- إدخال تعديلات عليه في السنوات 1994، 2003 و2009
Separate Financial Statements	IAS27	القوائم المالية المجمعة والمستقلة.	1989/4	- تم تعديله في السنوات 2003، 2007، 2008 و2011.
Financial Instruments: Presentation	IAS32	الأدوات المالية العرض.	1995/6	- عدل في السنوات 2003 و2005 - حل محله المعيارين IAS32 الأدوات المالية العرض، وIFRS7 الأدوات المالية الإفصاح. - إدخال تحسينات وتعديلات على

				IAS32 وIFRS7 في السنوات 2008، 2009، 2011.
Earnings Per Share	IAS33	ربحية السهم	1997/2	– إجراء تعديلات عليه في سنة 2003
Interim Financial Reporting	IAS 34	القوائم المالية الدورية	1982/2	عدل سنة 1998.
Financial Instruments: Disclosures	IFRS7	الأدوات المالية: الإفصاح	2005	–إدخال تعديلات عليه في السنوات 2008، 2009، 2011.
Operating Segments	IFRS8	القطاعات التشغيلية	2006	– إدخال تعديلات عليه في 2009.
Consolidated Financial Statements	IFRS10	القوائم المالية الموحدة	2011	– حل جزئيا محل المعيار IAS 27.
Disclosure of Interest in Other Entities	IFRS12	الإفصاح عن الحصص في الكيانات الأخرى	2011	/

الملحق رقم 4

قائمة المعايير المحاسبية ومعايير الإبلاغ المالي الدولية للقياس المحاسبي

المعايير المحاسبية ومعايير الإبلاغ المالي الدولية التي تتعلق بالقياس المحاسبي				
الإسم الأصلي للمعيار	رقم المعيار	موضوع المعيار	تاريخ الإصدار	سنوات إجراء التعديلات على المعيار أو الإلغاء أو التعويض
Inventories	IAS 2	المخزون	1993/12	– تم تعديله في سنة 2003.
Property, plant and equipment	IAS16	الممتلكات والمعدات	1993/12	– إدخال تعديلات عليه 2003 وأيضا في سنة 2008.
Revenue	IAS18	الإيراد	1993/12	–تم تعديله في سنة 2001، ملحق في المعيار IFRS15 سنة 2014.
The Effects of Changes in Foreign Exchange Rates	IAS21	آثار التغيرات في أسعار صرف العملات	1993/12	– إدخال تعديلات عليه سنة 2003، وأيضا سنة 2005.
Business Combinations	IAS22	اندماج الأعمال	1983/11	– حل محله المعيارIFRS3 في سنة 2005.
Borrowing Costs	IAS23	تكاليف الاقتراض	1983/11	–تم تعديله في سنة 1993 ومراجعته في سنة 2007.
Investments in Associates and Joint Ventures	IAS28	الاستثمارات في الشركات الزميلة	1989/4	–تم تعديله في السنوات 2003، 2008 وفي سنة 2011.
Interests in Joint Ventures	IAS31	حصص الملكية في المشروعات المشتركة	1990/12	– تم تعديله في السنوات 2003 و2008، ألغي سنة 2011 وحل محله IFRS 11 الترتيبات المشتركة والمعيار IFRS 12 الإفصاح عن الحصص في الكيانات الأخرى.
Discontinuing Operations	IAS35	العمليات غير المستمرة	1998/4	– حل محله المعيار IFRS 5 وأصبح يسمى الأصول غير المتداولة المحتفظ بها بغرض سنة 2004.
Impairments of Assets	IAS36	اضمحلال الأصول	1998/4	– تم إجراء تعديلات عليه في سنة 2004 وفي سنة 2009.

Provisions, Contingent Liabilities, and Contingent Assets	IAS37	المخصصات والأصول والالتزامات المحتملة	1998/7	/
Intangible Assets	IAS38	الأصول غير الملموسة	1998/7	– تم تعديله عليه في السنوات 2004، 2008، 2009.
Financial Instruments: Recognition and Measurement	IAS39	الأدوات المالية الاعتراف والقياس	1999/3	– إدخال تعديلات عليه في سنة 2003 وفي سنة 2008. – في أبريل 2009 تم الانتهاء من المرحلة الأولى من IFRS9 ليحل محله ثم تم تعديله سنة 2010. ثم تعديلات سنة 2013 التي تطبق ابتداء من سنة 2014.
Share-Based Payment	IFRS2	المدفوعات المبنية على الأسهم	2004/2	–أدخلت تحسينات عليه في 2008، وفي سنة 2009.
Business Combinations	IFRS3	اتحاد الشركات	2004	تم تعديله في سنة 2008.
Non-current Assets Held for Sale and Discontinued Operations	IFRS5	الأصول غير المتداولة المحتفظ بها لغرض البيع والعمليات غير المستمرة	2004	– تم تعديله في سنة 2014.
Financial Instruments	IFRS9	الأدوات المالية	2009	تم تعديله في سنة 2010.
Fair Value Measurement	IFRS13	قياس القيمة العادلة	2011	/
Revenue from Contracts with Customers	IFRS15	الاعتراف بالايراد من العقود مع العملاء	2014	/

الملحق رقم 5

المعايير المحاسبية ومعايير الإبلاغ المالي الدولية للأنشطة خاصة

المعايير المحاسبية الدولية المتعلقة بأنشطة خاصة				
الإسم الأصلي للمعيار	رقم المعيار	موضوع المعيار	تاريخ الإصدار	سنوات إجراء التعديلات على المعيار
Construction Contracts	IAS11	عقود الإنشاء	1979	– أدخل تعديلات عليه في سنة 1993 – سيحل محله المعيارIFRS15
Accounting for Leases	IAS17	محاسبه الإيجار التمويلي	1982/9	– في سنة 1997 أصبح يسمى عقود الإيجار وتم تعديله. – تم إدخال تعديلات عليه في سنة 2003 و في سنة 2009.
Disclosures in the Financial Statements of Banks and Similar Financial Institutions	IAS30	الإفصاح بالقوائم المالية للبنوك والمؤسسات المالية المشابهة	1990/8	– حل محله المعيار رقم IFRS7 سنة 2007.
Investment Property	IAS40	الاستثمار العقاري	2000/3	– أدخل عليه تعديلات في سنة 2003
Agriculture	IAS41	الزراعة	2000/12	تم إجراء تعديلات عليه في سنة 2001
Insurance Contracts	IFRS4	عقود التأمين	2004/12	/
Exploration for and Evaluation of Mineral Resources	IFRS6	البحث والتنقيب عن الأصول المعدنية	2004	/
Joint Arrangements	IFRS1	الترتيبات المشتركة	2011	حل محل المعيار المعيارIAS31 الحصص الملكية في المشاريع المشتركة.

الملحق رقم 6

المعايير المحاسبية الدولية التي للقضايا اجتماعية

المعايير المحاسبية الدولية التي تتعلق بقضايا اجتماعية				
	رقم المعيار	موضوع المعيار	تاريخ الإصدار	تاريخ إجراء التعديلات على المعيار
Accounting for Government Grants and Disclosure of Government Assistance	IAS20	المحاسبة عن المنح الحكومية والإفصاح عن المساعدات الحكومية	1983/4	– إدخال تعديلات عليه في سنة 1994.
Accounting and Reporting by Retirement Benefit Plans	IAS26	المحاسبة والتقرير عن مزايا التقاعد	1994	/
Income Taxes	IAS12	ضرائب الدخل	/10 1996	/
Employee Benefits	IAS19	مزايا العاملين	1998/2	– تم تعديله سنة 2011.
Regulatory Deferral Accounts	IFRS14	الحسابات المؤجلة التنظيمية	2014	/

الملحق رقم 7

قائمة المعايير المحاسبية الجزائرية المقترحة

المعيار المحاسبي الجزائري	المعيار المحاسبي ومعيار الإبلاغ المالي الدولي المقابل	الإسم الأصلي للمعيار المحاسبي ومعيار الإبلاغ المالي الدولي
AAS1 عرض القوائم المالية	IAS 1 عرض القوائم المالية IAS 34 القوائم المالية الدورية	-Presentation of Financial Statements -Interim Financial Reporting
AAS2 المخزون	IAS 02 المخزون	Inventories
AAS3 جدول تدفقات الخزينة	IAS 7 جدول تدفقات النقدية	-Statement of Cash Flows
AAS4 السياسات المحاسبية، التغيرات في التقديرات المحاسبية والأخطاء	IAS8 السياسات المحاسبية، التغيرات في التقديرات المحاسبية والأخطاء	-Accounting Policies, Changes in Accounting Estimates and Errors
AAS5 الأحداث التالية لتاريخ الميزانية	IAS 10 الأحداث التالية لتاريخ الميزانية	-Events After the Reporting Period
AAS6 ضرائب الدخل	IAS12 ضرائب الدخل	Income Taxes
AAS7 الممتلكات والمعدات	IAS 16 الممتلكات والمعدات	-Property, plant and equipment
AAS8 محاسبة الإيجار التمويلي	IAS 17 محاسبة الإيجار التمويلي	-Accounting for Leases
AAS9 مزايا العاملين	IAS19 مزايا العاملين	-Employee Benefits
AAS10 المحاسبة عن المنح الحكومية والإفصاح عن المساعدات الحكومية	IAS20 المحاسبة عن المنح الحكومية والإفصاح عن المساعدات الحكومية	-Accounting for Government Grants and Disclosure of Government Assistance
AAS11 آثار التغيرات في أسعار صرف العملات	IAS21 آثار التغيرات في أسعار صرف العملات	-The Effects of Changes in Foreign Exchange Rates

AAS12 تكاليف الاقتراض	IAS 23 تكاليف الاقتراض	-Borrowing Costs
AAS13 الإفصاح عن الأطراف ذوى العلاقة	IAS 24 الإفصاح عن الأطراف ذوى العلاقة	-Related-Party Disclosures
AAS14 المحاسبة والتقرير عن مزايا التقاعد	IAS26 المحاسبة والتقرير عن مزايا التقاعد	-Accounting and Reporting by Retirement Benefit Plans
AAS15 الاستثمارات في الشركات الزميلة	IAS28 الاستثمارات في الشركات الزميلة	-Investments in Associates and Joint Ventures
AAS16 ربحية السهم	IAS33 ربحية السهم	-Earnings Per Share
AAS17 اضمحلال الأصول	IAS 36 اضمحلال الأصول	-Impairments of Assets
AAS18 المخصصات والأصول والالتزامات المحتملة	IAS 37 المخصصات والأصول والالتزامات المحتملة	-Provisions, Contingent Liabilities, and Contingent Assets
AAS19 الأصول غير الملموسة	IAS38 الأصول غير الملموسة	Intangible Assets
AAS20 الاستثمار العقاري	IAS40 الاستثمار العقاري	Investment Property
AAS21 الزراعة	IAS41 الزراعة	-Agriculture
AAS22 تبني معايير الإبلاغ المالي الدولية لأول مرة	IFRS1 تبني معايير الإبلاغ المالي الدولية لأول مرة	-First-time Adoption of International Financial Reporting Standards
AAS23 المدفوعات المبنية على أسهم	IFRS2 المدفوعات المبنية على أسهم	-Share-Based Payment
AAS24 اتحاد الشركات	IFRS3 اتحاد الشركات	-Business Combinations
AAS25 عقود التامين	IFRS4 عقود التامين	-Insurance Contracts
AAS26 الأصول غير المتداولة المحتفظ بها لغرض البيع والعمليات غير المستمرة	IFRS5 الأصول غير المتداولة المحتفظ بها لغرض البيع والعمليات غير المستمرة	-Non-current Assets Held for Sale and Discontinued Operations
AAS27 البحث والتنقيب عن الأصول المعدنية	IFRS6 البحث والتنقيب عن الأصول المعدنية	-Exploration for and Evaluation of Mineral Resources
AAS28 الأدوات المالية– العرض و الإفصاح	IFRS7 الأدوات المالية: الإفصاح IAS32 الأدوات المالية– العرض	-Financial Instruments: Disclosures -Financial Instruments: Presentation

AAS29 القطاعات التشغيلية	IFRS8 القطاعات التشغيلية	-Operating Segments
AAS30 الأدوات المالية– الاعتراف والقياس –	IFRS9 الأدوات المالية IAS 39 الأدوات المالية الاعتراف والقياس	-Financial Instruments -Financial Instruments: Recognition and Measurement
AAS31 القوائم المالية الموحدة	IFRS10 القوائم المالية الموحدة IAS27 القوائم المالية المستقلة IFRS12 يرتبط به في مجال الإفصاح الافصاح عن الحصص في الشركات الأخرى	-Consolidated Financial Statements -Separate Financial Statements
AAS32 الترتيبات المشتركة	IFRS11 الترتيبات المشتركة	-Joint Arrangements
AAS33 الإفصاح عن الحصص في الكيانات الأخرى	IFRS12 الإفصاح عن الحصص في الكيانات الأخرى	-Disclosure of Interest in Other Entities
AAS34 قياس القيمة العادلة	IFRS13 قياس القيمة العادلة	-Fair Value Measurement
AAS35 الحسابات الحكومية المؤجلة	IFRS14: الحسابات الحكومية المؤجلة	-Regulatory Deferral Accounts
AAS36 الاعتراف بالايراد من العقود مع العملاء	IFRS15 الاعتراف بالايراد من العقود مع العملاء IAS11 عقود الإنشاء IAS 18 الإيراد	-Revenue from Contracts with Customers -Construction Contracts -Revenue