جامعة عبد الحميد بن باديس مستغانم

كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير

قسم العلوم المالية والمحاسبة

مذكرة تخرج مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة ماستر أكاديمي

الشعبة: العلوم المالية والمحاسبة التخصص: تدقيق ومراقبة التسيير

دور المعايير المحاسبية الدولية في تحسين جودة المعلومة المالية

مقدمة من طرف الطالب:

خالدي بلال

أعضاء لجنة المناقشة:

الصفة	الاسم و اللقب	الرتبة	عن جامعة
رئيسا	أ.بوضراف جيلالي	أستاذ محاضر أ	جامعة مستغانم
مقررا	قادري عبد القادر	أستاذ محاضر أ	جامعة مستغانم
مناقشا	معارفية الطيب	أستاذ محاضر ب	جامعة مستغانم

السنة الجامعية: 2020/2019

تمهيد

إن دراسة مراحل تطور علم المحاسبة يوضح مدى ارتباط وتأثر هذا العالم بالوسط الاجتماعي السائد , فقد رافقت المحاسبة تطور المجتمعات في مختلف النواحي الاقتصادية والاجتماعية والسياسية باعتبارها المصدر الوحيد والاكيد المعلومات التي تسهم في ترشيد القرارات فأمام تنامي أنشطة المؤسسات وتخطيها حدود الدولة الواحدة ، تعاظمت الحاجة لمصادر تمويل هذا التوسع ، وهو ما أدى لظهور وتطور الأموال المالية الدولية من كونه صعب على المستثمرين قراءة وفهم ومقارنة القوائم المالية نتيجة اختلاف المبادئ المحاسبية بين الدول ، كما صعب من مهمة الشركات متعددة الجنسيات في إعداد قوائمها المالية المجمعة والحصول على التمويل من الأسواق المالية الخارجية وعليه فقد ظهرت جهود التوسيع مجال المحاسبة من أجل التصدي للقضايا التي تطرحها الممارسة المحاسبية على المستوى الدولي . وهو ما مر يعرف بالمحاسبة الدولية.

وقد تباينت آراء الباحثين والمهتمين حول هذا الموضوع وحاول كل منهم دراسته من زاوية معينة وبواسطة منهج محدد يعكس نظرته إليه , ولعل المنهج الذي حظى بالاهتمام الأكبر، خلال العقود الأخيرة ، هو المنهج التوافقي الذي تجسد من خلال جهود عدة منظمات وهيئات لعل أبرزها لجنة المعايير المحاسبية الدولية التي سعت لأحداث هذا التوافق عن طريق إصدار مجموعة من المعايير ذات البعد الدولي ، عرفت بالمعايير المحاسبية الدولية والمعايير الدولية التقارير الماليةIFRS / JAS

ولقد اتجهت العديد من الدول ، سواء المتقدمة أو النامية ، لتبني ما يصدر عن لجنة المعايير المحاسبية الدولة اقتناعا منها بأهمية المعيار المحاسبي في توفير الإرشاد والتوجيه في قياس العمليات والأحداث وعرضها وكذا ايمانها لأهمية إيجاد إطار موضوعي لهذا القياس والعرض على المستوى الدولي يضمن تخفيف الاختلافات هذا المجال . لذلك فقد انتشرت هذه المعايير في الكثير من دول العالم واعتبرت ، رغم ما وجه لها انتقادات و معايير ذات جودة عالية يضمن تطبيقها معلومات ملائمة وموثوقة على المستوى الدولي .

المبحث الأول :المحاسبية الدولية

على الرغم من أن تاريخ المحاسبية يعتبر التاريخا دوليا فإن الاهتمام بالأبعاد الدولية للمحاسبية سواه على المستوى المهني او الاكاديمي ظهر فقط خلال العقود الأخيرة من القرض الماضي , حيث دعت الحاجة الملحة و المتزايدة إلى وجود نظام الحاسبة الدولية نظرا للمنافع و الفوائد الناجمة عن استخدامها باعتبارها أداة لتنظيم وترتيب وقياس المعاملات التجارية الدولية الكثيرة و المتنوعة . ومن تم الإفصاح عن المعلومات المالية الناشئة عنها وايصالها الجهات ذات العلاقة .فالحاجة دفع بالعديد من الباحثين والممارسين لمحاولة إيجاد الاطار العامل و المبادئ و المعايير التي يتضمنها هذا النظام وتطبيقها العملية . مما ساهم في تسريع وتسهيل انجاز المعاملات العاملات التجارية بين الدول والشركات متعددة الجنسيات . وسنحاول في هذا المبحث دراسة الجانب النظري المحاسبة الدولية من خلال التطرق لماهيتها والظروف وأسباب نشأتها ثم التعرض للأهداف التي تسعى لتحقيقها وأهم المواضيع التي تتناولها

المطلب الأول : ماهية المحاسبة الدولية

لقد شهدت العقود الأخيرة اهتماما كبيرا بالمحاسبة الدولية تجلى بوفرة الأدبيات التي تطرقت لها الموضوع غير أن هذه الأدبيات لم تتفق على تعريف محدد وشامل لهذا المفهوم ، وذلك يرجع أساسا الى المجالات المتنوعة التي يتضمنها والأوجه العديدة التي يمكن تناوله من خلالها والتي تعكس نظرية الباحثين لها فهناك من ينظر للمحاسبة الدولية كتطور منطقي للمحاسبة نتيجة التغيرات السريعة في البيئة الأعمال الدولية خلال العقود الأخيرة . فمن هذا المنطلق يمكن تعريف المحاسبة الدولية على أنها أحد الفروع الأمامية الى تعكس أحدث مراحل تطور الفكر المحاسبي للخروج من نطاق الممارسات المحاسبية الإقليمية إلى مواجهة المشاكل المحاسبية ذات البعد الدولي.

وينظر باحثون آخرون إلى المحاسبة الدولية انطلاقا من بعدها العالمي الذي يسعى لإحداث توافق أو توحيد المبادئ والممارسات على المستوى الدول الحصول على طرق ومستويات متشابهة من حيث الإفصاح والقياس , أي أن الدور الأساسي للمحاسبة الدولية من هذا المنظور يتمثل في إيجاد معايرة كاملة للمبادئ المحاسبية تكون مقبولة على نطاق عالمي وفي هذا الإطار يعرف jearning

المحاسبة الدولية على أنها مجموعة من المعايير المحاسبية الموحدة والمقبولة دوليا بهدف إحكام الممارسة العملية للمهنة.

وعليه يمكن القول أن المحاسبة الدولية على مواضيع لكل فرع من فروع المحاسبية ، طالما أن ابعاد كل فرع لها انعكاسات الدولية ، فالمحاسبة الدولة سعى لتوسيع المجال الحالي للمحاسبة ككل بإعطائها مفهوما

عادل عاشور . اثر تطبيق معايير المحاسبية الدولية على المحتوى المعلوماتي للقوائم المالية (دراسة حالة مجمع الرياضة ,سطيف). رسالة ماجيستير قسم علوم التسيير ,كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير ,جامعة عمار فليجي ,الاغواط , 2005-2006 , ص5

سعيدي يحيا ,اوصيف لخظر أهمية تطبيق معايير لمحاسبية الدولية في تحسن جودة الإفصاح المحاسبي , بحث مقدم في الملتقى الدولي حول النظام المحاسبي المالي في مواجهة لمعايير الدولية للمحاسبة والمعايير الدولية للمراجعة : التحدي , جامعة سعد دحلب , 13-14 ديسمبر 2011 ,ص6

اكثر ملائمة للتغيرات السريعة التي تعرفها البيئة الاقتصادية الدولية. وهذا سبب عدم القدرة على إعطائها تعريف ودقيق ومتفق عليه .

ومن أجل معالجة هذه الإشكالية حاول بعض الباحثين تقديم تعاريف تميزه بشمولية ، اي دون التركيز على مجال محدد من المجالات السابقة. في هذا الإطار فرغ Mueller المحاسبة الدولية على أنها "الدراسات الخاصة بالعلاقات المحاسبية المتداخلة بين الدول نتيجة اختلاف الأساليب والإجراءات المحاسبية الإقليمية فيما بينها ", حيث لم يتبين طبيعة ومدى هذه المدخلات .

كما عرفها البعض الأخر على انها "الأطار الدولي لمختلف الأساليب والاجراءات التي تهدف الى قياس وعرض نتائج الأحداث والمعاملات التجارية الدولية ". والملاحظة أن هذا التعريف قد تعرض للهدف الرئيسي للمحاسبة وهو قياس وعرض نتائج المعاملات الدولية وتجنب الخوض في كيفية تحقيق الهدف.

كما حاول باحثون أخرون تقديم تعريفات تشمل جميع المجالات سابقة الذكر. في هذا الإطار عرف Ital المحاسبة الدولية على أنها[2]

- المحاسبة على المعاملات والصفقات الدولية

- إجراءات مقارنات للمبادئ المحاسبية في البلدان المختلفة .

-عمل التوافق بين المعايير المحاسبية المختلفة عبر الدول العالم

- توفير المعلومات المحاسبية الاغراض الرقابة على الأعمال والتجارة العالمية .

ويمكن القول مما سبق أن تعدد تعاريف ومجالات المحاسبية الدولية قد أعطاها اتساعا ومرونة كبيرة مما أكسبها الأدوات الضرورية لمعالجة القضايا المتنوعة التي تطرحها الممارسة على المستوى الدولي . هذه القضايا ازدادت حدتها خلال العقود الأخيرة نتيجة التطورات السريعة التي ميزت الاقتصاد العالمي

المطلب الثاني : أسباب ظهور المحاسبة الدولية

ان التغيير التي ميزت بيئة الأعمال الدولية التي اتجهت نحو العولمة خلال العقود الأخيرة قد أظهرت الاختلافات في الممارسات المحاسبية بين الدول ، مما أدى إلى ظهور مواضيع ومشاكل محاسبية جديدة استدعت مع توسيع نطاق المحاسبة من أجل التصدي لها وعليه يمكن تقسيم عوامل ظهور المحاسبية الدولية على عوامل بيئة وعوامل متعلقة باختلاف الممارسات المحاسبية بين الدول[3]

امين السيد احمد لطفي , المحاسبة الدولية والشركات متعددة الجنسيات الدار الجامعية , الإسكندرية , 2003 , ص11

امين السيد احمد لطفي , نفس المرجع , ص 12

بوريسة سعاد , اثر تطبيق المعايير المحاسبية في المؤسسة الاقتصادية (دراسة دالة عينة من المؤسسات الاقتصادية بولاية قسنطينة). رسالة ماجيستير, كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير , جامعة منتوي , قسنطينة , 2009-2010 ص41

1 العوامل البيئية:

باعتبارها من العلوم الاجتماعية ترتبط المحاسبة بالبيئة المحيطة بها حيث إن تطور هذه البيئة يؤدي الى تطور المحاسبة ، ومن بين العوامل البيئية التي ساهمت في ظهور المحاسبة الدولية يمكن ذكر

1 . 1. الأعمال الدولية : يشير مصطلح الأعمال الدولية الى كافة النشاطات التي تؤدي لتدفق السلع و الخدمات و رأس المال من دولة إلى أخرى ، حيث تظهر كل الأعمال التي تقوم بها مؤسسة ما داخل دولتين مستقلتين او الأعمال بين هاتين الدولتين ان اختلف بين الأعمال الدولية والأعمال المحلية يتمثل في البيئة الخارجية لكل منهما, الدول النامية ,ظهور بعض المنظمات الدولية كالمنظمة العالمية التجارة , زيادة عدد الدول المتقدمة المستثمرة في الخارج لقد ادت هذه الخصائص الجديدة للاقتصاد العالمي لظهور مشاكل محاسبية جديدة كترجمة العملات الأجنبية وعمليات الصرف الأجنبي وبالتالي كان لزاما على المحاسبة الدولية التصدي لها ومحاولة معالجتها

1.2 . الشركات متعددت الجنسيات : تعرف شركة متعددة الجنسيات على أنها" مجموعة من

الشركات الوليدة أو التابعة التي يزاول كل منها نشاطا انتاجيا في دولة مختلفة , وتتمتع كل منها بجنسية مختلفة ، وتخضع لسيطرة شركة واحدة وهي الشركة الأم . وهي التي تقوم بإدارة

الشركات التابعة كلها في إطار استراتيجية عالمية موحدة [2]. لا شك أن الظهور الشركات متعددة الجنسيات قد صاحبه بروز مشكلات جديدة من أبرزها توسيع قاعدة مستخدمي القوائم المالية وعدم تجانسهم , إدارة مخاطر الصرف الأجنبي ، إعداد القوائم المالية الموحدة الذلك. يمكن القول أن ظهور الشركات المتعددة الجنسيات تعتبر سببا مباشرا لظهور المحاسبة الدولية.

2. الاختلاف في الممارسات المحاسبية بين الدول:

ان المحاسبة هي نتاج تفاعلات معقدة العوامل الاقتصادية والتاريخية والاجتماعية والتنظيمية والتي تعكس الاحتياجات الوطنية المنتظرة من المحاسبة الإجابة عنها، إن اختلاف هذه العوامل بين الدول قد أدى إلى اختلاف طرق وأساليب المعالجة المحاسبية وأهداف القوائم المالية من دول الأخرى ، ومع تطور و تسارع حركة التجارة الدولية وازدهارها وتطور الأسواق المالية في ظل الانفتاح التي عرفه العالم ظهرت الحاجة للقليل هذه الأختلافات ومحاولة التقريب بين الأمة المحاسبية المختلفة ومن بين العوامل المفسرة لهذا الأختلاف يمكن ذكر مايلي :

2.1. البيئة الاقتصادية : تلعب المتغيرات الأساسية للبيئة الاقتصادية كطبيعة النظام الاقتصادي

ودرجة التدخل الحكومي ومستويات الدخل ومعدلات النمو والتضخم والنفقات ومستوى .

امين السيد احمد لطفي , مرجع سابق , ص15

احمد عبد العزيز , جاسم زكرياء , فراس عبد الجليل الطحان , الشركات متعددت الجنسيات واثرها على الدولة النامية , مجلة الاقتصاد و الإدارة , مجلة ثلاثية , العدد85 , جامعة المستنصرية , الثلاثي الرابع , 2010 . ص118

الصادرات دور رئيسيا في تحديد النظام المحاسبي وظبط الممارسات المحاسبية [1], وقد كان لهذه المتغيرات أثر كبير في اختلاف الأنظمة المحاسبية بين الدول ، فإذا كانت التنمية الاقتصادية للبلد ما متدنية فإن ذلك سينعكس على معدودية الأنشطة الصناعية والتجارية وبالتالي فسيكون النظام المحاسبي بسيطا ، وكما زاد حجم العمليات التجارية وتعقدت العلاقات الاقتصادية أدي ذلك الى

ظهور تطوير أساليب المحاسبية جديدة ، مما يجعل المحاسبية أكثر تقدما

2.2. النظام القانوني : إن المفاهيم المحاسبية المرتبطة بالنظام القانوني والضريبية فقوانين الشركات - القانون التجاري مثلا - لها تأثير كبير على أساليب تطبيق قواعد ومبادئ المحاسبية ، ونظرا لاختلاف هذه القوانين بين الدول فإن ذلك سيؤدي إلى اختلاف الأنظمة المحاسبية أيضا [2]. 2.3.عوامل قيمية وثقافية : تاثر بعض العوامل المرتبطة بثقافة وقيم المجتمع على الممارسة المحاسبية مما يؤدي إلا اختلاف الأنظمة المحاسبية بين الدول ، ومن أهم هذه العوامل[3]:

- مستوى التعليم والتكوين المحاسبي؛

- مستوى ومكانة البحث العلمي التطبيقي

- المستوى الثقافي للمجتمع والنظرة التي يبديها اتحاد الأنشطة الاقتصادية ومهنة المحاسبة والمراجعة

- القيم الدينية

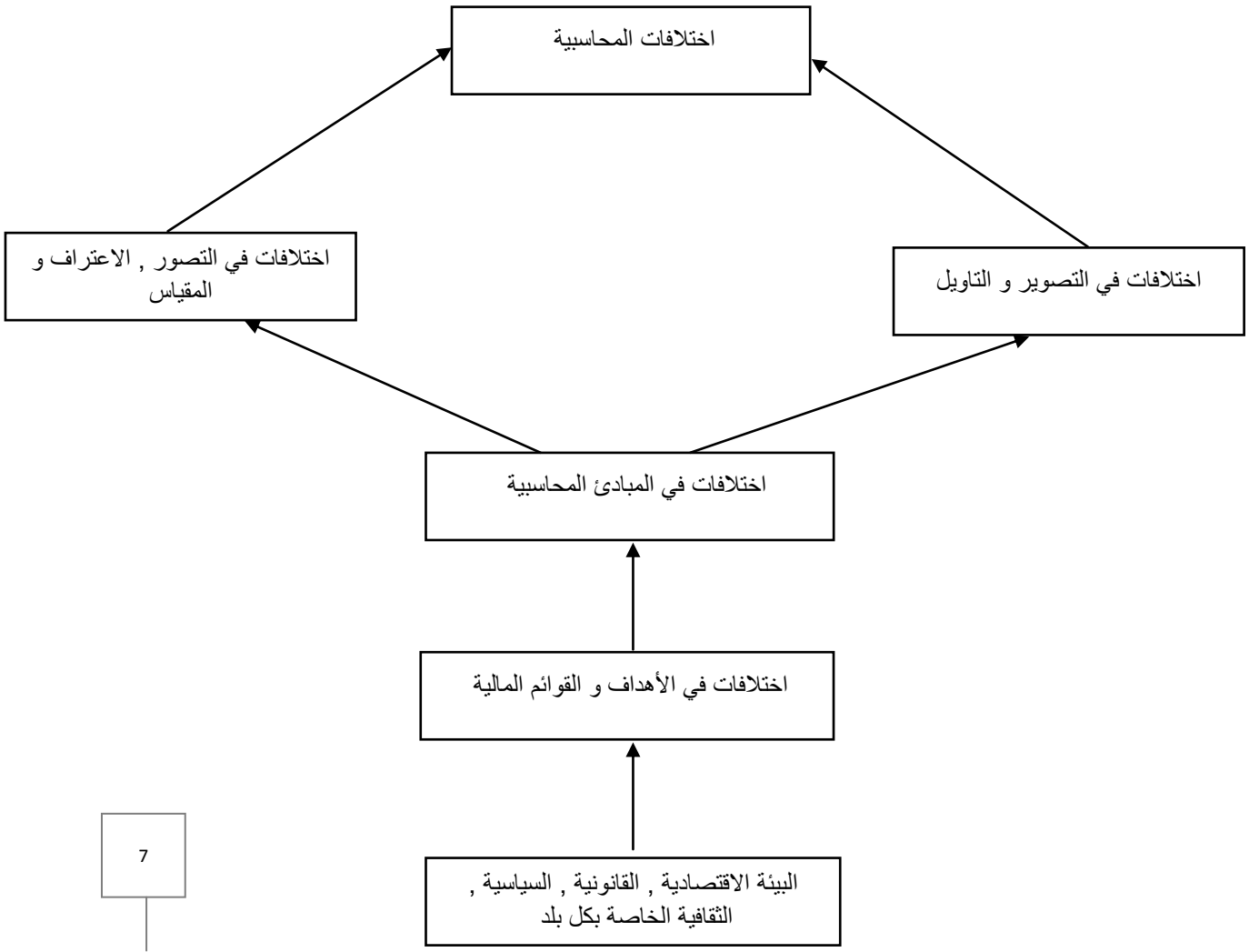
1 عادل عاشوري , مرجع سابق , ص9

2 لخظر علاوب , معايير المحاسبية الدولية الأوراق الزرقاء البويرة 2012 , ص13

3 امين احمد السيد لطفي ,الحاسبة الدولية وشركات متعددة الجنسيا , مرجع سابق , ص251-254 , ص6

الشكل الموالي يوضح كيف يؤدي اختلاف العوامل لبيئية بين البلدان ان اختلف الممارسات المحاسبية بينها :

الشكل رقم 1 : مصادر الفروق المحاسبة



المصدر : DEWITTER Melanie . PIRON claire, les norms IAS , Memoire du master ,ESC Lille, 2002,P10

ان التطرق للأساليب التي أدت لظهور المحاسبية الدولية يعطي فكرة عن التحديات التي واجهت المحاسبة خلال العقود الأخيرة , و التي من ابرزها تطوير اهداف قادرة على ضمان استمرارية أداء المحاسبة لدورها في ضل الظروف الجديدة و المعطيات الجديدة التي تميز الاقتصاد العالمي .

المطلب الثالث: أهداف المحاسبة الدولية

ان الخصوصية البيئية التي أصبحت تعمل فيها المحاسبة والتي تتميز بعدم تجانس فئات مستعملي القوائم المالية واختلاف لغاتهم وثقافتهم و عملاتهم حتم عليها التطور من أجل الاستمرار في أداء دورها في توفير المعلومات اللازمة الاتخاد القرار. وعليه فقد عرفت المحاسبة أهدافها جديدة تتمثل في تقديم المعلومات الملائمة و القابلة للفهم والتحقق والمقارنة على المستوى الدولي إلى المستخدمين من مختلف أنحاء العالم لمساعدتهم على اتخاد القرارات ، وهذا ما تسعى المحاسبة الدولية التجسيده من خلال تحقيق عدة أهداف عامة وخاصة [1].

1 الأهداف العامة : تسعى المحاسبية الدولية لتحقيق عدة أهداف على المستوى الدولي منها .

- تقليل درجة اختلاف في الأسس والقواعد والممارسات المحاسبية بين الدول بهدف خدمة المستثمر وتسهيل عملية المقارنة .

- ايجاد إطار نظري وعملي يحكم الممارسات والتقارير المحاسبية على المستوى الدولي

- معالجة المشاكل الناتجة عن الأعمال الدولية خاصة ما تعلق بمشاكل القياس وإعداد التقارير المالية و الإفصاح

- توفير معلومات ملائمة وذات مصداقية على المستوى الدولي وتسهيل قراءة القوائم المالية من طرف المستثمرين بغض النظر عن جنسياتهم

- سهولة إجراء التحاليل المالية وتقييم الأداء الشركات متعددة الجنسيات, مما يسهل عملية المفاضلة بين الفرص الاستثمارية .

2 . الأهداف الخاصة: بالإضافة للأهداف العامة تسعى المحاسبة الدولية التعليق عدة أهداف على مستوى المحلي والخاص منها :

- دراسة الأنظمة المحاسبية في الدول المختلفة للتعرف على تأثيرها على اقتصاديات المؤسسات و الدول وأسباب فشلها أو نجاحها ومن ثم التوصل إلى النظم الأكثر ملائمة لاحتياجاتها

- التوصل إلى أسس وقواعد محاسبية دولية يمكن الاستعانة بها لتطوير الأنظمة المحاسبية المحلية

- تعرف المحاسبين والمهتمين بأسباب تطبيق النظم المحاسبية المختلفة في الدول المختلفة :

- تسهيل عمل مؤسسات المراجعة الدولية وبالتالي زيادة الثقة في القوائم المالية على المستوى الدولي .

-دراسة الأنظمة المحاسبية المحلية وإظهار نقاط تشابهها واختلاقها وأسباب ذلك الإختلاف

- تسهيل عمل مؤسسات المراجعة الدولية وبالتالي زيادة الثقة في القوائم المالية على المستوى

سعود جايد العامري . المحاسبة الدولية .منهد علمي للمشاكل المحاسبية حلولها , الطبعة لاولى , دار المناهج للنشر والتوزيع , عمار ,2010 ,ص21.

دراسة الأنظمة المحاسبية المحلية وإظهار نقاط تشابها واختلافها وأسباب ذلك الاختلاف . ان الأهداف سابقة الذكر تعكس الطبيعة الديناميكية والمتغيرة للمحاسبة , كما العكس المشاكل والصعوبات التي تواجها ، وقد تجلت هذه المشاكل في عدة مواضيع استحوذت على اهتمام العاملين في هذا المجال وشكلت حجر اساس في مختلف الأدبيات التي تعالج موضوع المحاسبة الدولية .

المبحث الثاني : التوافق المحاسبي الدولي

يعد التوافق لمحاسبي الدولي من اهم العوامل التي تساعد , في ضل الاندماج الذي يعرفه الاقتصاد العالمي, على توفير قوائم مالية قابلة للفهم و المقارنة على الصعيد الدولي , ومن ثم تلبيت احتياجات المستثمرين , باختلاف جنسيتهم , من المعلومات التي تساعد في اتخاد القرار .

ولقد ازدادت أهمية هذا الموضوع نظرا للتباين في الأنظمة المحاسبية المحلية الذي اصبح يشكل عائقا امام الاستثمار الدولي ومصدر اضطرابي لحركة الأسواق المالية العالمية .

كما يساهم توافق المحاسبي الدولي في توفير معلومات ملائمة وذات مصداقية من خلال تحديد شكل موحد للقوائم المالية يضفي عليها صفة القبول .

المطلب الأول : مفهوم التوافق المحاسبي

تعتبر المحاسبة الدولية اطارا للعديد من لدراسات البحوث التي سعت الى تقريب او توحيد الممارسات المحاسبية بهدف جعل القوائم المالية اكثر قابلية للمقارنة و الفهم من طرف مستخدميها بغض النظر عن جنسياتهم وقد استخدمت هذه الدراسات عدة مفاهيم و مصطلحات لتعبير عن هذا لهدف دون ان يكون هناك تمييز واضح بينها في كثير من الأحيان , وفي هذا الاطار ندرج المفاهيم التالية :

1 - التوافق اولتنسيق المحاسبي :

لقد وردت في الادبيات المحاسبية عدة تعريفات لوافق لمحاسبي فقد عرفت Arpan et al على انه "إزالة الاختلافات في الأنظمة و المعايير المحاسبية او تخفيفها و العمل على جعلها قابل للتسوية مع بعضها البعض"[1].

كما عرفه كل من nobes & parker على انه "مسار موجه لتعظيم انسجام التطبيقات لمحاسبية وذلك بالحد من مستوى تباينها [2]". ويرى اخرون انه "عملية تقليل الفروق في تطبيقات التقرير المالي فيما بين الدول مما يؤدي إلى زيادة إمكانيات مقارنة القوائم المالية ، وتتضمن عملية التوفيق تطوير مجموعة من المعايير المحاسبية الدولية الواجب تطبيقها في مختلف دول العالم وذلك لزيادة عالمية أسواق رأس المال ويتحقق التوافق الدولي حسب Choi&Mueller بغياب التناقضات بين المعايير المحلية، الأمر الذي يتحدد حسبSaudagaran& Meek بوجود الخيارات في المعايير المحاسبية الدولية" ، وهذا ما ذهب إليه كل من Van der tas & tay , parcker حيث أكدوا على الطبيعة المرنة المعايير المحاسبية الدولية [4].

مما سبق يمكن القول أن التوافق أكثر واقعية وقابلية للتطبيق على المستوى الدولي بحيث أن خصوصية البيئة المحاسبية لكل دولة تؤدي إلى اختلاف النظم المحاسبية بين الدول، فالتوافق المحاسبي يعترف بهذه الاختلافات ثم يعمل على تصحيح أو حذف بعض منها بغية تقريب هذه الأنظمة من بعظها وجعلها قابلة للفهم والمقارنة ، أما التوحيد فهو يتطلب الالتزام بتطبيق "مقياس واحد للجميع" لذلك فإنه يكون على المستوى المحلي فقط وذلك لصعوبة تحقيقه على المستوى الدولي والملاحظة أن الجهود الدولية الحالية تتجه نحو تحقيق توافق بين الأنظمة المحاسبية وذلك لاقتناع الهيئات المحاسبية الدولية باستحالة القضاء على الاختلافات نهائيا , لذلك فقد ركزت جهدا على محاولة التقليل منها وجعلها عند حدها الأدنى ويتجلى ذلك من خلال البدائل التي تتيحها المعايير المحاسبية الدولية والتي تمكن المؤسسة من اختبار البديل الذي يتلاءم مع بيئتها وأهدافها.

[1] تيقاوي العربي ، النظام المحاسبي الجديد بين متطلبات التوافق مع المعايير الدولية للمحاسبة وتحديات التطبيق في البيئة الجزائرية بحث مقدم في الملتقى الدولي حول النظام المحاسبي المالي في مواجهة المعايير المحاسبية الدولية ومعايير المراجعة الدولية: التحديد جامعة سعد دحلي ، البليدة ،13-14 2011, ص9.

[2]BARU Llena 40 ans de recherche en harmoniation comptable international, 25 eme congrés de l'association francophone de comptabilité, orleans le 12 -14 mai 2004.p3

الصادق محمد ادم ، أثر توافق معايير المحاسبية السعودية مع المعايير المحاسبية الدولية على التطوير مهنة المحاسبة في المملكة العربية السعودية ، مقدم في الندوة الثانية عشر دول مهنة المحاسبة في المملكة العربية السعودية وتحديات القرن الحادي والعشرين ، كلية إدارة الأعمال ، جامعة الملك سعود، الرياض , 18-19 ماي 2010 , ص11

[4] BAru Elena. Op, cit ,p3

المطلب الثاني: فوائد التوافق المحاسبي الدولي

لقد ساهمة عدة أطراف في جهود التوافق المحاسبي الدولي نتيجة وجود دوافع موضوعية ,وقد نتجت هذه الدوافع من الفوائد والمزايا التي يمكن أن تعود عليه ، حيث أن هذه المزايا تصب في اتجاه تحقيق الكفاءة التي تقتضيها التبادلات الاقتصادية الدولية ، والتي عادة ما تسعى الشركات متعددة الجنسيات لبلوغها من خلال خفض تكلفة رأس المال وتوحيد شروط المنافسة التي تحكم النشاط الاقتصادية ، كما يحقق التوافق مزايا أخرى مرتبطة بطبيعة الأطراف المهتمة بهذه العملية.

1. بالنسبة للمؤسسات المعدة للقوائم المالية

يساهم التوافق المحاسبي الدولي في خفض تكاليف الإستغلال المتعلقة بإعداد القوائم المالية خاصة فيما يتعلق بإعداد الحسابات المجمعة للمؤسسة التي لديها فروع تنشط في مناطق من العالم , حيث يوفر الجهاد والتكلفة بالإعداد مجموعتين من القوائم المالية أحدهما معدة وفقا للمعايير المحلية للبلد الذي يعمل فيه الفرع والأخير معدة وفقا للمعايير المحلية للبلد الذي تنتمي إليه المؤسسة الأم ، ففي حالة توفر مثل هذا التوافق قد تكفي مجموعة واحدة من القوائم المالية.[2]

إن تواجد هذا التناسق سيتيح للمؤسسة الأم تصميم نظم متكاملة للمعلومات تخدم أغراض المجموعة جميعها كوحدة واحدة ، ويفر ذلك للإدارة المركزية معلومات تخص جميع فروعها مما يسهل عليها عملية التخطيط وتقييم الأداء، كما يسهل عملية تسعير المؤسسات في الأسواق المالية الدولية وهذا ما يوسع من مصادر تمويلها بإعطائها فرص الحصول على الأموال من خارج حدود الدولة التي توجد فيها , خاصة في حالة عدم كفاية الموارد المحلية

كما يمكن المؤسسات من استغلال المعلومات المتاحة عن محيطها بشكل فعال و خاصة إذا تعلق الأمر بالقيام بعمليات استثمارية أو ادماج مؤسسات أخرى ، كما يعمل على تحسين سياسة الاتصال مما يشجع على الاستثمار في المؤسسة

2. بالنسبة للأطراف المستخدمة للقوائم المالية

يمكن التوافق المحاسبي الأطراف المستخدمة للقوائم المالية من مقارنة المعلومات المتاحة عن مختلف المؤسسات، عن طريق الحد من أثر الاختلاف في الأنظمة التي تعد كل مؤسسة معلوماتها على أساسها ، وهذا ما يستبعد سوء الفهم السائد، حول إمكانية الاعتماد على القوائم المالية الأجنبية ويتيح المجال لتقييم البدائل استثمارية وأداء المؤسسات بصورة موضوعية.

[1] محمد عجيلة . مصطفى بن نوى .اليات النظام المحاسبي المالي الجزائري والابداع المحاسبي , -ارتباط وسياسات بحث مقدم في المؤتمر الدولي حول الإصلاح المحاسبي في الجزائر جامعة قاصدي مرباح , ورقلة ,19و 30 نوفمبر 2011 ص12 .

[2] حواس صالح , التوجه الجديد نحو معايير الإبلاغ المالي , أطروحة دكتوراه ,قسم التسيير , كلية اللوم الاقتصادية وعلوم التسيير جامعة الجزاير 2007 - 2008 , ص 71.

آن إيجاد لغة مالية متجانسة وقابلة للتطبيق على المستوى العالمي سيزيل الغموض والالتماس لدي مستخدمي القوائم المالي ، وسيزيد من شفافية ومصداقية المعلومات الواردة فيها ، وهذا من شأنه زيادة درجة الوثوق بها والاعتماد عليها على الصعيد الدولي. كما أن درجة فهم التقارير المالية من طرف المحلل المالي ستزيد وبالتالي فإن نتائج التحاليل المالية ستكون أكثر موضوعية .

ان توفر معلومات ذات مصداقية وقابلية للمقارنة سيؤدي إلى تحسين عملية اتخاذ القرار من طرف المستثمرين الخارجيين، وهذا ما سيؤدي إلى إزاحة عقبة كبيرة أمام حرية تدفق الاستثمارات الدولية ، ويزيد من كفاءة أسواق المالية ، ويخفض من تلك الصفقات التي ينفدها المتعاملون بها لأن توفر مثل هذه الخصائص في المعلومات المالية سيمكن هؤلاء من تحليل وتقييم مخاطر الاستثمار بشكل دقيق.

بالنسبة للأطراف الأخرى يساهم التوفق المحاسبي الدولي في تخفيض تكاليف عمليات المراجعة والاستشارة المالية التي نقوم بها مؤسسة المراجعة الدولية ، ففي حالة وجود اختلافات في الأنظمة المحاسبية تواجه هذه المؤسسات أعباء إضافية تتعلق بتكوين المراجعين وإعداد برامج عمل تراعي خصوصية كل دولة، كما يساهم في اختصار الزمن والتكلفة والجهد من قبل الدول النامية لتحسين نوعية معاييرها المحلية والوصول إلى النتائج التي حققتها الدول المتقدمة في هذا المجال ، خاصة وأن العديد منها تفتقر لوجود منظمات مهنية قادرة على إنتاج معايير ذات نوعية عالية.

ويسهل كذلك عمل مصالح الضرائب في الدول التي تتواجد فيها الشركات متعددة الجنسيات وكذا في الاولى التي تنتمي إليها نتيجة التناسق في المعايير الاعتراف بالإيرادات والنفقات ، مما يؤدي لتقليل الفروقات في طرق قياس أرباح فروع المؤسسات المنتشرة دوليا.

اذا كان توفير التناسق في معايير المحاسبية أمرا مرغوبا فيه على المستوى الدولي ، فإن تحقيق هذا الهدف ليس أمرا سهلا ، بحيث أن هناك عقبات كثيرة تعترضه يتوجه مراعاتها من قبل جميع الجهات السامية لتحقيقه ، وذلك من أجل تحديد السبل والبدائل الكفيلة بتذليل هذه العقبات .

المطلب الثالث : معوقات التوافق المحاسبي الدولي

بغرض تحقيق التوافق المحاسبي على المستوى الدولي عدة عوائق والتي كانت سببا في تعرضه للكثير ما الانتقادات ، حيث أشارت العديد من الأدبيات إلى التوافق هو حل بسيط لمشكلة معقدة ، فالمطلع والمدرك.

1فاطمة الزهراء ،عبادي, مكانة النظام المحاسبي المالي الجزائري في ظل المعايير الدولية للمحاسبة . بحث مقدمة الدولية حول النظام المحاسبي المالي في مواجهة الدولية ومعايير المراجعة الدولية التحديد , جامعة سعد دحلب البلدية , 13 و14 ديسمبر 2011 ، ص3

2حواس صالح , مرجع سابق ,ص71

3 محمد عجيلة ، مصطفى بن نوى , فلسفة النظام المحاسبي المالي الجزائري في ظل العولمة المحاسبية - رؤية مستقبلية بحث مقدمة في الملتقى الدولي حول النظام المحاسبي المالي في مواجهة المعاير المحاسبية الدولية ومعاييير المراجعة الدولية :التحدي جامعة سعد دحلب , البليدة 14,13 ديسمبر 2011 ,8

للعلاقة الوطيدة بين المحاسبة والعوامل البيئية بين المحيطة بها يدرك صعوبة إنشاء معايير تتميز بمرونة كافية تمكنها من الأخذ بعين الاعتبار الفروق الكبيرة ضمن العوامل البيئية بين الدول ولهذا فقد ساد الاعتقاد بأن هذه المعايير هي نتائج للممارسات المحاسبية في الدول المتقدمة ، باعتبارها تملك تأثيرا على الهيئات المهنية المصدرة لها ، وبالتالي فهي غير ملائمة لجميع الدول وخاصة النامية منها، ويمكن تحليل عوائق تحقيق التوافق المحاسبي الدولي كالتالي .

إن اختلاف البيئة الاقتصادية والاجتماعية والسياسية والثقافية من دولة لأخرى يمثل عائقا أمام التوافق المحاسبي الدولي باعتبار أن أي نظام محاسبي مرتبط بتلبية احتياجات تلك البيئة ، ولذلك ينبغي لعملية تطوير المعايير البيئة على القياس والإفصاح المحاسبي ، وهو أمر صعب التحقيق. وكنتيجة لهذه الإختلافات يوجد ما يسمى بالوطنية أو القومية التي تؤدي إلى رفض تغيير الممارسات المحاسبية لبلد ما ليماثل الممارسات السائدة في بلد أخر دون النظر بموضوعية للمزايا التي يمكن أن تقدمها هذه الممارسات له [1] , فالدول النامية تعتقد أن المعايير المحاسبية الدولية متحيزة للممارسات الموجودة في الدول المتقدمة والأخص في الولايات المتحدة الأمريكية وبريطانيا ، وبالتالي قد تنظر إلى تلك المعايير على أنها غير متلائمة مع احتياجاتها. أما بالنسبة للدول المتقدمة فقد ترى بأن معاييرها المحلية أكثر جودة من المعايير الدولية وبالتالي فإنها تمتنع عن تطبيقها، كما قد ترى العديد من الدول أن تبني معايير معدة من هيئة أجنبية وإحلالها محل المعايير محلية معدة من ممثلين منتخبين بشكل تهديدا لاستقلاليتها وسيادتها.

كذلك تتميز عملية التوافق المحاسبي الدولي بالبطء من حيث التحضير والتنفيذ وهو ما لا يتناسب مع بيئة الأعمال الدولية التي تتميز بالسرعة والديناميكية التي فرضتها المنافسة بين الدول والشركات متعددة الجنسيات من أجل استقطاب أكبر قدر من الاستثمارات . لذلك يمكن القول أن بيئة الأعمال الدولية تركز على المدى التعبير عكس التوافق المحاسبي الدولي يركز على المدى الطويل لأن تكاليفه تفوق منفعة في الأجل القصير.

[1]Nobes christpher , interntional harmonisation of acconting Royal Holloway,nity of london, 2006

[2]شعيب شنوف . الممارسة المحاسبية في الشركات متعددة الجنسيات والتوحيد المحاسبي (حالة 1(BP EXPLORATION LIMITED)، أطروحة دكتورة كلية العلوم الاقتصادية و علوم التسيير جامعة الجزائر, 2016 ,2017 . ص100

المبحث الثالث:المعايير الحاسبية الدولية IFRS/IAS

ان التفكير في وضع معايير محاسبية دولية يأتي من حاجة ال اطار مبني على الدقة و الموضوعية من اجل قياس العمليات و الاحداث التي تؤثر على المركز المالي للمؤسسة ونتائج اعمالها وكذا عرض المعلومات المالية على أسس موحدة وسليمة على مستوى مل دول العالم هذه الحاجة فرضتها طبيعة المحاسبة و التي باعتبارها من العلوم الاجتماعية في تخضع في كثير من الأحيان للعوامل البيئية المحيطة والتقدير الشخصي للمحاسب.

وقد لاقت المعايير المحاسبية الدولية قبولا واسعا نتيجة الحلول التي قدمتها من أجل توفير معلومة ملائمة وموثوقة على المستوى الدولي، وقد ساهمت بشكل كبير في تعزيز اندماج الاقتصاد العالمي وفتح المجال أمام تدفق السلع ورؤوس الأموال بين الدول ، وسيتم في هذا المبحث التطرق لهذه المعايير من خلال توضيح ماهيتها وإجراءات إصدارها وأثارها تطبيقها .

المطلب الأول : ماهية المعايير المحاسبية الدولية

من المعروف أن الإنسان يقوم بمقارنات دائمة مع الأخرين وبين الخيارات المتاحة له ، فهو يقارن للتعرف على مدى تقدمه أو تأخره عن الأخرين من جهة وللتعرف على أفضل الخيارات المتاحة من جهة أخرى ، وهو في هذا الإطار بحاجة ماسة إلى معايير تحكم سلوكه وتصرفاته ويبني عليها مقارنة .

1 مفهوم المعيار المحاسبي

يقصد بكلمة معيار في اللغة بأنها نموذج يوضع ، يقاس على ضوئه وزن شيء أو طوله أو درجة جودته ويرى البعض أن مصطلح معيار "قاعدة متفق عليها بين الجميع ومقياس لوصولهم إلى معرفة شيء ما وتحديد مميزاته بدقة"، هذه القواعد والمقاييس منها ما هو طبيعي ومنها ما هو وضعي ، ففي حين يكون معيار قياس درجة الحرارة هو الدرجة المؤوية فإن المقياس للطول هو المتر أو القدم وللوزن هو الكيلوغرام ، كما يمكن استعمال مصطلح معيار كمفهوم فلسفي في ميدان محدد كالصناعة , الزراعة أو مجالات معرفية - كالرياضيات و علم الاجتماع

وعلم النفس ، لذلك فإن التحديد الدقيق لهذا المفهوم مرتبط بشكل وثيق بمجال اهتمام المعايير ذاتها والمواضيع التي تعالجها.

وتعرف المنظمة العالمية للتقييس ISO المعيار على أنه "وثيقة أعدت بإجماع، ومصادق عليها من قبل هيئة معترف بها ، تعطي الاستعمالات مشتركة ومتكررة ، قواعد أو خطوط عريضة أو مواصفات للأنشطة او نتائجها لضمان مستوى تنظيم أمثل في سياق معين". لقد أشار هذا التعريف إلى دور الهيئات المتخصصة في إصدار مثل هذه المعايير وإعطائها صفة القبول . كما أشار إلى إصدار المعايير ينبغي أن يكون محل استشاره من قبل الفئات المعينة بتطبيقها مستقبلا وذلك من أجل إمكانيات تعديلها بناءا على احتياجات تلك الفئات.

في بعض الأحيان قد تلجا الهيئات المؤهلة إلى إصدار معايير دون مراعاة رغبات من هم مطالبون بالالتزام بها، فالقوانين المعتمدة من طرف الدولة تعتبر معيارا للحكم على أفعال مواطنيها بأنها مقبولة او مرفوضة رغم عدم استشارة هؤلاء المواطنين ومعرفة رأيهم عند إصدار الكثير منها، كما قد لا يصدر المعيار عن

---

[1] سعيدي يحي , اوصف لخظر , أهمية تطبيق معايير المحاسبية الدولية في تحسين جودة الإفصاح المحاسبي ، بحيث مقدم في الملتقى الدولي حول النظام المحاسبيالدولي حول النظام المحاسبي المالي في مواجهة المعايير المحاسبية الدولية ,التحدي جامعة سعد دحلب البليدة، 14 ، 13 ديسمبر 2011 .

هيئة رسمية بل يكون معتمدا على العرف وهو ما تعارف عليه الناس في مجتمع معين وبالتالي يصبح مقياسا يستخدم من قبل مجتمع معين في تقييم سلوكيات أو مواقف أفراده [1]

2 مفهوم المعايير المحاسبية الدولية IFRS/IAS

عرفت لجنة المعايير المحاسبية الدولية ASC المعايير المحاسبية على أنها "قواعد إرشادية يستند إليها المهنيون، لدعم اجتهادهم واستلهام حكمتهم ، ولكنها لا تلغي الحكمة أو الاجتهاد و إنما هي وصف مهني رفيع المستوى للممارسات المهنية المقبولة قبولا عاما ، وتهدف إلى تقليل درجة الإختلاف في التعبير أو الممارسة في الظروف المتشابهة وتعتمد كإطار عام لرفع نوعية وكفاءة العمل الفني ولتحديد طبيعة وعمق المسؤولية المهنية ". هذا التعريف يوضح فلسفة المعايير المحاسبية الدولية التي تعتبر مبادئ عامة وليست قواعد تفصيلية لذلك فهي "لا تلغي الحكمة أو الاجتهاد" إنما تقوم "بدعم هذا الإجتهاد " فقط. ويرجع سبب تبني IASC لهذا التوجه إلى الفروق بين الممارسات والبيئات المحاسبية للدول والتي لا تسمح تبني قواعد تفصيلية تطبق في جميع أنحاء العالم.

الجدول رقم 01-01 : قائمة المعايير المحاسبية الدولية IAS السارية الى غاية 2012

رقم المعيار	موضوع المعيار	تاريخ الصدور	تاريخ اخر تعديل
1	عرض البيانات المالية	1975	2009
2	المخزون	1976	2005
7	قوائم التدفق النقدي	1979	2009
8	السياسات المحاسبية و التغيرات في التقديرات المحاسبية و	1979	2005

	الأخطاء		
10	الاحداث اللاحقة لتاريخ الميزانية العمومية	1980	2009
11	العقود الانشاء	1980	1995
12	ضرائب الدخل	1981	2001
16	الممتلكات و المصانع و المعدات	1983	2005
17	عقود الايجار	1984	2005
08	الايراد	1984	1995
19	منافع الموظفين (التقاعد)	1985	2013
10	محاسبة المنح الحكومية و الإفصاح عن المساعدات	1984	1985
21	اثار التغيرات في أسعار صرف العملات الأجنبية	1985	2005
23	تكاليف الاقتراض	1986	2009

1 صلاح حواس , مرجع سابق وص58

24	الإفصاح عن الأطراف ذات علاقة	1986	2011
26	المحاسبة و التقارير عن البرامج منافع القواعد	1987	1998
27	القوائم لمالية الموحدة	1990	2013
28	محاسبية عن الاستثمارات في المؤسسات الزمنية	1990	2013
29	التقرير المالي في الاقتصادية ذات معدلات تضخم	1990	1990
32	الأدوات المالية , الإفصاح و العرض	1996	2005
33	حصة السهم من الأرباح	1998	2005
34	التقارير المالية المرحلة	1999	1999
36	انخفاض قيمة الموجودات	1999	2004
37	المخصصات التزامات و الموجودات المحتملة	1999	1999
38	الموجودات الغير ملموسة	1999	2004
39	الأدوات المالية والاعتراف والقياس	2001	2005

40	الاستثمارات العقارية	2001	2005
41	الزراعة	2003	2003

المصدر:Detloitte , guide de reference sur les ifrs , edition 2012,pp69-141

الجدول رقم 01-02 : قائمة المعايير الدولية للتقارير المالية IFRS السارية الى غاية 2012

رقم المعيار	موضوع المعيار	تاريخ الصدور	تاريخ اخر تعديل
1	تبني المعايير الدولية الإعداد التقارير المالية للمرة الأولى	2003	2009
2	الدفع على أساس الأسهم	2004	2005
3	اندماج الأعمال	2004	2008
4	عقود التأمين	2004	2005
5	الأصول غير المتداولة المحتفظ بها برسم البيع والعمليات . المتوقفة	2004	2005
6	استكشاف وتقييم الموارد الطبيعية	2005	2006
7	الأدوات المالية الإفصاح	2005	2007
8	القطاعات التشغيلية	2006	2009
9	الأدوات المالية	2015	
10	القوائم المالية المجمعة	2013	
11	الشراكة	2013	
12	المعلومات الواجب الإفصاح عنها فيما يخص الفوائد المكتسبة في كيانات أخرى	2013	
13	التقييم بالقيمة العائدة	2013	

المصدر :ibid,p.p41-69

وتتميز هذه المعايير بعدة خصائص منها

- مستمدة من النموذج الأنجلوسكسوني وموجهة بصفة خاصة للمستثمرين

- مرنة نتيجة للبدائل والخيارات التي تحتويها والتي تهدف إلى تسهيل تطبيقها وزيادة درجة قبولها إذ أن ما يميزها هو ليس ما تسمح به بل ما تمنعه؛

- تقوم على معالجة العمليات المحاسبية من خلال مبادئ محاسبية متطابقة (إطار تصوري) وليس

قواعد؛

- تعتمد على مقاربة تعكس الواقع الاقتصادي للأحداث على حساب شكلها القانوني

- تقوم على مبدأ استقلالية المحاسبية عن البيئة القانونية والجبائية؛

- لا تحتوي على قواعد لكيفية مسك المحاسبة . ولا على مخطط للحسابات ولا على شكل إجباري

القوائم المالية ، بل تركز على العناصر التي يجب أن ترد فيها فقط

- تولي أهمية كبيرة للملاحق كعنصر أساسي من عناصر القوائم المالية

المطلب الثاني : إجراءات إصدار المعايير المحاسبية الدولية

بعمل IASB في بيئة تشجع الأعضاء والمنظمات الممثلة والأطراف ذات الاهتمام على تقديم المقترحات فيما يخص تحديث المعايير القائمة أو إصدار معايير جديدة ، بما يضمن جعل المعايير المحاسبية الدولية معايير ذات جودة عالية، وتخضع عملية إنشاء معيار جديد لإجراء صارمة يطلق عليها تسمية[1] Due Process والتي تقوم كما تمت الإشارة له على التشاور مع جميع الأطراف المهتمة وذلك عبر منظمات الربط المحلية بشكل أساسي. ويمكن تلخيص هذه الإجراءات كالتالي

- تحديد طبيعة المشكل الذي يتطلب إعداد معيار ، ثم يتم تشكيل فوج عمل يترأسه عضو من المجلس ويضم ممثلي هيئات توحيد الثلاثة دول على الأقل؛

- بعد أن يتم تحديد وفحص مختلف المسائل المرتبطة بالمشكل المطروح ، يقوم فوج العمل

باستعراض أهم الحلول التي تعتمدها هيئات التوحيد الوطنية ، ثم يقوم باسقاطها على الإطار المفاهيم لإعداد وعرض القوائم المالية ، ومن ثم يعرض على المجلس أهم النقاط التي سوف يتناولها:

- بعد تلقي فوج العمل ردا على اقتراحاته من المجلس ، يقوم بإعداد ونشر مشروع أولي (إعلان معياري) للمعيار المقترح ، يتضمن مختلف الحلول المقترحة والتبريرات المرفقة لها ، بعد موافقة المجلس يتم توزيع المشروع بشكل واسع لإثرائه تم الحصول على الردود خلال فترة ستة أشهر عادة

Brun stephane. Op Cit.p33

- بعد تلقي الردود ، يقوم فوج العمل بتحرير الوثيقة النهائية التي تتضمن إعلان المبادئ ، ويعرضها على المجلس للمصادقة

- بعد المصادقة المجلس يقوم فوج العمل بإعداد مشروع معيار في شكل مذكرة إيضاح (expose sondage) يتم نشرها لإثرائها وتلقي الردود عليها خلال فترة شهر بعد أن يكون قد صادق عليها المجلس بأغلبية تلثي الأعضاء :

- بعد تلقي ودراسة الردود وما تتضمنه من اقتراحات ، يقوم فوج العمل بإعداد مشروع نهائي للمعيار وبعد عرضه على المجلس يعتمد هذا المعيار إذا حظي بموافقة ثلاثة أرباع المجلس على الأقل.

وخلال هذه المرحلة قد يقرر المجلس القيام بتشاور إضافي نظرا لطبيعة الموضوع ، حيث يقوم بإصدار ورقة منافسة للتعليق عليها ، وقد يكون من الضروري إصدار أكثر من مسودة عرض واحدة قبل وضع مخطط المعيار المحاسبي الدولي.

وقد يقرر المجلس من حين لآخر تنصيب لجنة توجيهية الدراسة إلزامية تعديل المعايير المحاسبية الدولية الحالية كي تؤخذ التطورات المستجدة بالاعتبار.

رغم محاولة IASB توسيع مجال استشارتها قبل إصدار أي معيار بهدف جعله احتياجات مختلف المستعملين ، بغض النظر عن جنسياتهم ، ورغم قطعة عدة أشواط في سبيل هذا الهدف ، إلا أن المعايير المحاسبية الدولية لا زالت تعاني عدة مشاكل تقنية .

المطلب الثالث : مزايا وعيوب المعايير المحاسبية الدولية

إن خصائص المعايير المحاسبية الدولية الموجهة أساسا لخدمة المستثمرين في البورصات العالمية والمؤسسات المسعرة فيها والتي تفضل مبدأ العرض العادل على حساب مبدأ التحفظ . قد ولد وجهات نظر مختلف حولها بين من ينظر إليها كضمان الجودة المعلومات الواردة في القوائم المالية ومحفز للاستثمار على المستوى الدولي . وبين من يتهمها بعدم مراعاة الاحتياجات المحلية وخدمة مصالح عدد قليل من الدول المتقدمة ، لذلك سنستعرض فيما يلي حجج كل طرف بذكر مزايا وعيوب المعايير الدولية

1- **مزايا المعايير المحاسبة الدولية** : يرى العديد من الباحثين والمهتمين أن استعمال المعايير المحاسبية الدولية يضمن الحصول على عدة مزايا يمكن تلخيصها كالتالي:

- تعتبر المعايير المحاسبية الدولية كمرتكزات يتم الاعتماد عليها في إعداد القوائم المالية |

وإكسابها صفة الموضوعية ، وذلك بإعطاء إطار متكامل معترف به دوليا وذو جودة عالية التحديد ، فياس والإفصاح عن عناصر القوائم المالية والحد من الاختلافات على المستوى الدولي في هذا المجال

- تهدف المعايير المحاسبية الدولية بشكل أساسي إلى إضفاء الشفافية على حسابات

المؤسسة وهو ما يسمح بالتحديد الدقيق للصحة المالية لها ومن ثم اتخاذ القرارات

الاستراتيجية الملائمة

- باعتبار المعايير المحاسبية الدولية موجهة للمؤسسات المسعرة في البورصة في تعمل على تشجيع طهور وتطوير الأسواق المالية ، ومن ثم التخفيض من تكاليف الحصول على رؤوس الأموال بالنسبة لهذه المؤسسات؛

- تعمل المعايير المحاسبية الدولية على تحسين التكوين في المحاسبة وحيث يصبح المحاسب الممارس قادرا على الجمع بين الجانب النظري والجانب التطبيقي للمحاسبة

على الرغم من المزايا التي توفرها المعايير المحاسبية الدولية فإن هناك الكثير من النقائص التي تميزها والتي وقفت حائلا أمام انتشار تطبيقها في العديد من دول العالم.

2. **عيوب المعايير المحاسبية الدولية** : إن المعايير الدولية تحتوي كثيرا من الثغرات ونواحي القصور التي تجعلها عاجزة في أحيان كثيرة عن معالجة نقاط جوهرية وهامة في الأقطار الملتزمة بتطبيقها مما جعلها عرضة للكثير من الانتقادات التي يمكن توضيحها كمايلي :

- من أهم الانتقادات التي توجه للمعايير المحاسبية الدولية كثيرة الخيارات والبدائل التي

تنطوي عليها فيما يخص قواعد القياس والإفصاح ، الأمر الذي يحد من دورها في تقريب الممارسات المحاسبية بين الدول ، كما قد يشكل فرصة للمسيرين التلاعب في القوائم المالية

عن طريق اختبار السياسات التي تسمح لهم بإظهار النتائج التي يريدونها1,

- تتميز المعايير المحاسبية الدولية بكونها مبادئ عامة وليست قواعد تفصيلية , مما قد يترك

مجالا واسعا لتأويلها ، وبالتالي يمكن أن تلجأ مؤسستان من نفس البلد أو نفس القطاع إلى

معالجتين محاسبيتين مختلفتين لنفس العملية :

- توجه العديد من الانتقادات لمفهوم القيمة العادلة الذي تعتمد عليه المعايير المحاسبية

الدولية في تقييم العديد من عناصر الأصول والخصوم ، حيث يعاب على القيمة العادلة فكرة إدخال تنبؤات مستقبلية لإعداد القوائم المالية باعتبارها تقوم على مبدأ تحيين التدفقات النقدية المستقبلية المتوقعة من ذلك الأصل أو الخصم ، كما تؤدي إلى تأثر نتائج المؤسسة بالأحداث الخارجية (تقلبات الأسعار ومعدلات الفائدة) أكثر من تأثرها بقراراتها الداخلية ، ونؤدي أيضا إلى تقلب الكبير في نتائج المؤسسة من سنة لأخرى نتيجة تقلب قيم الأصول والخصوم

- إدخال مبدأ تدني قيمة الأصول الذي ينص على القيام باختيار تدني القيمة عند وجود

مؤشر داخلي أو خارجي يدل على انخفاض القيمة القابلة للتحصيل لأصل ما عن قيمته المحاسبية ، هذا الأمر يتطلب نظام معلومات فعال ويستهلك جهد وتكلفة كبيرة التتبع فيم

أصول المؤسسة وإجراء هذه الاختيارات؛

- لا تستفيد المؤسسات غير المسعرة في البورصة من المزايا التي توفرها المعايير المحاسبية الدولية ، في الوقت الذي قد تتحمل فيه تكاليف كبيرة لتبني هذه المعايير.

[1]Harrat karik, le passage au nomes internationales de nouvel options pour le pilotage manuscri auteur. Publie dans « COMPTBLITE ? CONTROLE AUDIT ET INSTITUTION . TUNISIE ,2006, P1

خلاصة الفصل

إن التطور الذي عرفته المحاسبة من خلال جعلها وسيلة إعلامية على المستوى الدولي يجسد قدرتها على مسايرة التحولات التي عرفتها المعاملات الاقتصادية والمالية في الأونة الأخيرة نتيجة رفع الحواجز أمام حركة الأموال والبضائع وارتفاع وتيرة الأنشطة الدولية للمؤسسات، وقد أدت هذه التحولات لتراجع استراتيجية التوحيد الوطنية أمام محاولات تحقيق توافق محاسبي دولي ، هذه المحاولات تجسدت في وضع مجموعة من المعايير التي تضبط الممارسة المحاسبية من أجل ضمان التجانس في القوائم المالية وتوفير معلومات قابلة للفهم والمقارنة وقد مثلث المعايير المحاسبية الدولية ثورة في المفاهيم والأهداف المتعلقة بالمحاسبة خاصة بالنسبة للدول التي لم تكن تتبع النموذج الأنجلوسكسوني نتيجة تركيزها على مبدأ العرض العادل في تلبية احتياجات المستثمرين من المعلومات.

إن الاتجاه الحالي نحو المحاسبية الدولية بالاستناد للمعايير المحاسبية الدولية هو نتيجة للقبول الذي حظيت به هذه المعايير والاعتراف الذي منحتها إياه هيئات دولية مهمة مثل الإتحاد الأروبي ، لكن تحقيق الاجماع الكامل حول المعايير المحاسبية الدولية لا يتحقق إلا بتوسيع عضوية مجلس المعايير المحاسبية الدولية ليشمل مختلف الأطراف المعنية بهذه المعايير بما فيها الدول النامية.

قائمة الجداول والأشكال

المقدمة العامة

الفصل الأول

الفصل الثاني

نتيجة التطورات الاقتصادية التي يشهدها العالم اليوم في ظل ما يعرف بالعولمة الاقتصادية من خلال انفتاح الأسواق العالمية على بعضها البعض وظهورها كسوق واحدة، وتنامي دور الشركات المتعددة الجنسيات، ظهرت الحاجة إلى الحد من الاختلافات بين الأنظمة المحاسبية للدولة، بما يضمن قراءة موحدة للمعلومات المالية المقدمة للأطراف المستخدمة لها.

ونتيجة لذلك فقد تزايد الاهتمام في السنوات القليلة الماضية بموضوع التوحيد والتوافق المحاسبي على الصعيد العالمي، وأدى ذلك لتشكيل لجنة المعايير المحاسبية الدولية التي تعمل على وضع معايير محاسبية تحظى بالقبول العام الأغلبية الدول، وتعمل على التوفيق قدر الإمكان بين مختلف المعايير المحاسبية المحلية، وتوفر معلومات ذات جودة عالية لجميع مستخدمي القوائم المالية على الصعيد الدولي وخصوصا المستثمرين.

وقد حاولنا من خلال تناول الموضوع " دور المعايير المحاسبية الدولية والمزايا التي تقدمها لمستعملي القوائم المالية والمستثمرين على وجه الخصوص والكيفية التي تقوم بها بضمان جودة المعلومة المالية وتحسينها، وقد تم التوصل على مجموعة من النتائج سمحت بتأكيد أو نفي الفرضيات المقدمة وبناء على ذلك تم تقديم مجموعة من التوصيات.

1. النتائج :

سمح هذا البحث بالتوصل إلى النتائج والتي كان مصدرها العمل النظري والتطبيقي على السواء، ومن هذه النتائج

أ. توفير الخصائص المحققة لمنفعة المعلومات المالية:

تكتسي أهداف القوائم المالية أهمية بالغة في تحديد مضمون هذه القوائم، ، وقد أصبحت تتمحور أهداف القوائم المالية حول نقطة أساسية وهي منفعة المعلومات في اتخاذ القرارات من طرف مختلف الفئات المستخدمة لها على رأسهم المستثمرين، وترسخ هذا الاتجاه خاصة من خلال التحول في تعريف المحاسبة واعتبارها كنشاط خدمي، والتركيز على وظيفة الاتصال واعتبارها مقدمة لوظيفة القياس المحاسبي.

وتتحقق منفعة المعلومات في ظل المعايير المحاسبية الدولية من خلال توفير مجموعة من الخصائص الرئيسية (الملائمة والعرض العادل) والثانوية (القابلية للفهم والتحقق والمقارنة وكذا السرعة) ولا تمثل هذه الخصائص قاعدة أو قانونا إجباريا وكنها تأخذ صفة التوصيات التي يري مجلس معايير المحاسبة الدولية ضرورة تطبيقها، حيث أنه تشكل أساسا لتقييم جودة المعلومات المالية، كما أنها تساعد الجهات المكلفة بوضع المعايير المحاسبية، وتساعد المسئولين على إعداد القوائم المالية في تقييم المعلومات المالية تنتج من تطبيق طرق محاسبية بديلة.

ب. توفير قيود للحد من إدارة الارباح:

نظرا لما يترتب على إدارة الأرباح من تضليل وطمس للحقائق، والذي نجم عنه العديد من الفضائح والانهيارات الكبرى الشركات العالمية، فقد عملت لجنة المعايير المحاسبية الدولية وبعدها مجلس معايير المحاسبة الدولية من خلال المعايير التي أصدراها على تقييد الحرية الممنوحة لمعدي القوائم المالية وذلك عن طريق استبعاد الكثير من الخيارات التي تتيها العديد من المعايير المحلية بالإضافة لفرض قيود صارمة على اختيار وتغيير السياسات المحاسبية والتقديرات الشخصية حيث ينبغي في هذا الشأن مراعاة ملائمة ومصداقية المعلومات المنشورة والإفصاح عن هذه السياسات والتقديرات والأسباب التي أدت لتبنيها أو تغييرها، كما أولت أهمية كبيرة لجدول التدفقات النقدية باعتباره وسيلة فعالة للحد غدارة الأرباح حيث لا يتأثر بإمكانية وجود مستحقات خاصة نظرا لاعتماده الأساس النقدي وليس الاستحقاق، وبالتالي فإن استخدامه إلى جانب قائمة الدخل يسمح باكتشاف إدارة الأرباح.

ج. الاستغناء التدريجي عن مبدأ التحفظ:

يعتبر تحديد أثر التحفظ على جودة المعلومة المالية عملية صعبة نتيجة اختلاف آثارها باختلاف نوعه (شرطي أو غير شرطي) وكذا اختلاف المتغيرات المستعملة في التعبير عنه، وقد جاءت المعايير المحاسبية الدولية بنظرة جديدة لهذا المبدأ خاصة بالنسبة للدول التي كانت تتبع النموذج الأوروبي، حيث اعتبر الإطار المفاهيمي لسنة 1989 التحفظ كمجرد إدراج نوع من الاحتياط في مواجهة حالات عدم التأكد مع عدم المبالغة في اللجوء إليه، أما الإطار المفاهيمي لسنة 2010 فقد تخلى بشكل كلي عن هذا المبدأ واعتبر انه يتعارض مع الخصائص النوعية للمعلومة المالية، ورغم ذلك وبالإطلاع على المعايير المحاسبية الدولية نلاحظ استمرار العمل بهذا المبدأ في الكثير من الجوانب المرتبطة بحالات عدم التأكد

د. توجيه المعلومات المالية لمساعدة المستثمرين على تقييم المنشاة بشكل دقيق:

غن الهدف الأساسي للمعايير المحاسبية الدولية هو توفير معلومات ملائمة وموثوقة تساعد المستثمرين على تحديد قيمة المؤسسة وأسعار أسهمها بشكل دقيق، لذلك فقد تبنت هذه المعايير نظرة اقتصادية وتنبؤية على حساب النظرة التاريخية والضريبة، وذلك من خلال استعمال مبدأ " الجوهر فوق الشكل " الذي ينص على تفضيل الواقع الأقتصادي على المظهر القانوني في معالجة المحاسبية للأحداث الاقتصادية، واستخدام القيمة العادلة التي تؤدي لإظهار أصول وخصوم المؤسسة بقيمتها الحقيقية، مما سبق يمكن القول أن الفرضية الأولى المتعلقة بمساهمة المعايير المحاسبية الدولية في تحسين جودة المعلومة المالية المنشورة قد تحققت

وعلى غرار العديد من دول العالم المتقدمة والنامية التي التحقت بركب التوافق المحاسبي الدولي، قامت الجزائر خلال السنوات الأخيرة ++ نظام محاسبي مالي جديد يتوافق والمعايير المحاسبية الدولية، كأحد أساليب

تسهيل المعاملات الدولية وجذب الاستثمارات وتنشيط السوق المالي، وذلك في إطار الإصلاحات الاقتصادية التي باشرتها منذ تسعينات القرن الماضي، والتي مست المحيط الداخلي والخارجي للمؤسسة، حيث تبين أن المخطط المحاسبي الوطني لم يعد يلبي الاحتياجات المعلوماتية والاقتصادية ،

كما أن البقاء على تطبيق هذا المخطط بشكله الحالي، في ظل الظروف الجديدة، قد يزيد من مشاكل المؤسسات الاقتصادية ويثقل كاهلها ويرفع تكلفة اندماجها في الاقتصاد العالمي، الذي أصبحت الممارسة المحاسبية فيه مستندة الإطار مرجعي دولي بهدف لتوفير معلومات تلبي احتياجات جمهور واسع من المتعاملين ولا يقتصر على إدارة الضرائب أو بعض الفئات المحدودة من المتعاملين المحليين.

وقد حاولنا من خلال القسم التطبيقي توضيح أثر تطبيق النظام المحاسبي المالي على جودة المعلومة المالية في المؤسسة الجزائرية من خلال التطرق لحالة مؤسسة ولتحقيق هذا الهدف تم تحليل الخصائص النوعية المحددة لجودة المعلومات المالية حسب ما نصت عليه المعايير المحاسبية الدولية، وذلك من خلال الوصول على أهم الإجراءات والضوابط المحققة لكل خاصية من هذه الخصائص، ثم ملاحظة مدى تحققها في المؤسسة محل الدارسة، وقد تم التوصل إلى أن تطبيق النظام المحاسبي المالي يحقق بعض عناصر جودة المعلومة المالية وبالتالي يمكن القول أن الفرضية الثانية المتعلقة بضمان النظام المحاسبي المالي الجودة المعلومة المالية التي تنتجها المؤسسة الجزائرية رغم غياب سوق مالي بالمعنى الحقيقي قد تحققت جزئيا من خلال التربص الميداني.

يظهر عدم توفر الكثير من الإجراءات المحققة لخاصية الملائمة وعدم الإفصاح عن كثير من المعلومات التي يحتاجها مستعملو القوائم المالية، ومنه يمكن القول أن الفرضية الثالثة المتعلقة بإدراك مسيري المؤسسة الجزائرية لدور المعلومات المالية في ترشيد القرارات لم تتحقق.

2. التوصيات

رغم الجوانب الإيجابية التي تميز المعايير المحاسبية الدولية والتي تعمل على تحسين جودة المعلومة المالية إلا أن هناك بعض الانتقادات التي تواجهها والتي قد تحد من هذه الجودة، لذلك على مجلس المعايير المحاسبية الدولية أن يعمل على معالجتها من خلال :

- التقليل من الخيارات والبدائل المحاسبية التي تنطوي عليها المعاير المحاسبية الدولية فيما يخص قواعد القياس والإفصاح، والتي قد تقف عائقا أمام تقريب الممارسات المحاسبية بين البلدان وتزيد من إمكانية لجوء المسيرين لإدارة الأرباح.

- العمل على شرح المعايير بشكل أكثر تفضيلا بغرض تطبيقها بنفس الكيفية من طرف جميع المؤسسات التي تستخدمها وبالتالي توفير معلومات مفهومة وقابلة للمقارنة على الصعيد الدولي.

- تكييف المعايير المحاسبية الدولية مع متطلبات المؤسسات الصغيرة والمتوسطة (باعتبار أن المعايير الحالية موجهة أساسا للمؤسسات الكبيرة المسعرة في البورصة) حيث قد تتحمل هذه المؤسسات أعباء كبيرة لتطبيق هذه المعايير دون أن يكون لذلك تأثير مباشر على جودة معلوماتها

- إن التأثير الكبير للدول المتقدمة بشكل عام والإنجلوسكسونية بشكل خاص في سيرورة إعداد المعايير وصياغتها يجعلها أكثر ملائمة لخصوصيات البيئة السائدة في هذه الدول، مما يحتم على الدول النامية توحيد جهودها من اجل إيصال صوتها إلى مجلس المعايير المحاسبية الدولية لكي تأخذ مطالبها في الحسبان ، من جهة أخرى ، من الضروري تهيئة البيئة مناسبة لتطبيق المعايير

المحاسبية الدولية في الجزائر حتى تؤدي دورها في تحسين جودة المعلومة المالية على أكمل وجه وذلك من خلال

- العمل على تطوير السوق المالي في الجزائر وتفعيل دوره في تمويل المؤسسات، والانضمام للمنظمة الدولية لهيئات تداول الأوراق المالية

- العمل على تشجيع إنشاء شركات المساهمة التي تعتبر الأساس لقيام السوق المالي.

- تحفيز الاستثمار المحلي والأجنبي والمساهمة في نشر ثقافة الاستثمار في السوق المالي.

- الإسراع في تطبيق برامج الخوصصة باعتبار أن الشركات الخاصة تشكل أساس أي سوق مالي. - تكييف الإطار القانوني والتشريعي مع المستجدات التي جاءت بها المعايير المحاسبية الدولية

وخصوصا قوانين الضرائب والقانون التجاري - ضرورة القضاء على الفساد المالي والإداري في المؤسسات الجزائرية لما لهذه الظاهرة من تأثير سلبي على جودة المعلومة المالية المنشورة، حيث أن من متطلبات نجاح المعايير المحاسبية الدولية وخصوصا قوانين الضرائب والقانون التجاري

- محاولة التخفيف من حدة ظاهرة النشاط الموازي الذي يتعارض ومبدأ الشفافية والمصداقية - كسر الجمود الاقتصادي والمالي بتحسين جودة المنتوج الجزائري من خلال توفير المنتوج المعرفي القادر على دفع عجلة التنمية الاقتصادية وبتالي تأسيس مؤسسات جزائرية تنافس المؤسسات الأجنبية وتكون بحاجة فعلا إلى تطبيق المعايير المحاسبية الدولية

- إن تحسين جودة المعلومات المالية يتطلب تطوير نظام فعال لانتقال المعلومات يسمح بانتقالها

بسرعة وتخزينها بالكيفية التي تمكن طالبيها من الحصول عليها في الأوقات المناسبة والتمكن من تجديدها بسهولة، وهنا يجب على المؤسسات الجزائرية أن تواكب التطورات التكنولوجية

والاقتصادية وخصوصا المعلوماتية وتطوير أنظمة معلوماتها المحاسبية وفق ذلك.

- ضرورة تفعيل دور المجلس الوطني للمحاسبية وتوسيع تشكيلته لتتضمن كل الأطراف التي لها

علاقة بالمؤسسة في الجزائر، وإعطائها فرصة لتقديم الاقتراحات والتوجهات الضرورية، حيث أن

ذلك سيؤدي للإحاطة باحتياجات مختلف فئات مستعملي القوائم المالية - العمل على تطور مهنة وفق معايير المهنة المعمول بها دوليا كالانضمام إلى الاتحاد الدولي للمحاسبين، وتدعيم ذلك بإقامة شراكات استراتيجية بين الجزائريين والأجانب.

3. أفاق الدراسة

بعد دراستنا لهذا الموضوع، لنا إمكانية مواصلة البحث فيه عدة جوانب، يمكن لها أن تكون محل إشكاليات البحوث مستقبلية تستحق الدراسة، فمع اتخاذ الجزائر إجراءات التفعيل السوق المالي المحلي و استعداد العديد من المؤسسات العمومية للدخول إليه، يظهر من المهم دراسة تأثير دخول هذه المؤسسات للسوق المالي على جودة معلوماتها المالية

المراجع

اولا :الكتب

- إبراهيم الجزراوي ، الجنابي عامر، أساسيات نظم المعلومات المحاسبية ، دار اليالزوري العلمية ، عمان ، 2009،
- أحمد بسيوني شحاتة ، عبد الوهاب نصرعلي . المحاسبة المالية المتقدمة وفقا لمعايير المحاسبة الدولية والأمريكية والعربية، الدار الجامعية ، الإسكندرية ، 2005
- أحمد بسيوني شحاتة ، كمال الدين الدهراوي ، المحاسبة المتقدمة . الدار الجامعية ، الإسكندرية ،1998

- أحمد حسين علي حسين ، نظم المعلومات المحاسبية ، الإطار الفكري والنظم التطبيقية اليدوي - تحليل وتصميم النظم - نظام الحاسب ، دار الإشعاع الفنية ، 2003

- اسماعيل خليل اسماعيل ، ربان نعوم الخصائص النوعية للمعلومات المحاسبية بين النظرية والتطبيق مجلة كلية بغداد للعلوم الإقتصادية الجامعة ، العدد 30 ، جامعة بغداد ، 2012 ،

- الإطار المفاهيمي للمعايير المحاسبية الدولية ، الفقرة 12 - أمين السيد أحمد لطفي ، التحليل المالي لأغراض تقييم ومراجعة الأداء والاستثمار في البورصة ، الدار الإسكندرية ، 2006،

- أمين السيد أحمد لطفي ، المحاسبة الدولية والشركات متعددة الجنسيات الدار الجامعية ،

الإسكندرية ، 2003 ،

- أمين السيد أحمد لطفي ، نظرية المحاسبة (المنظورة التوافق المحاسبي الدولي ، مرجع سابق ،ص 389-338

- حميد بوزيد ، جبائية المؤسسات الطبعة الثانية ، ديوان المطبوعات الجامعية ، الجزائر، 2007

- حيدر محمد بني عطا ، مقدمة في نظرية المحاسبية والمراجعة ، الطبعة الأولى ، دار الحامد ، عمان ،2007

- رضوان حلوة حنان ، أسامة الحارس ، فوز الدين أبو جاموس ، أسم المحاسبية المالية ، دار الحامد، عمان ، 2003

- رضوان حلوة حنان ، مدخل النظرية المحاسبية ، الطبعة الأولى ، دار وائل ، حلب ، 2005 - روبرت مينجزت وأخرون ، ترجمة محمد عبد القادر الديسقي ، مكرم عبد المسيح باسيلي ، المحاسبة أساس لقرارات الأعمال ، دار المريخ ، الرياض 2006

- عبدالحليم كراجة ، لا إدارة المالية بين النظرية والتطبيق ، دار الأمل ، إربد ، 1991

- عبد الغافر حنفي ، الإدارة المالية : مدخل اتخاد القرار، دار الجامعة الجديدة ، الإسكندرية ، 2002 ،

- عطا الله السيد ، نظم المعلومات المحاسبية ، الطبعة الأولى ، دار النشر، عمان ، 2009 ،

- كمال الدين الدهراوي ، مدخل معاصر في المحاسبة المالية المتقدمة ، المكتب الجامعي الحديث ،مصر، 2006

- الخضر علاوب ، معايير المحاسبية الدولية الأوراق الزرقاء، البويرة ، 2012

- محمد أبو نصار، جمعية حميدات ، معايير المحاسبية والإبداع المالي الدولي الجوانب النظرية والعلمية ، دار وائل ، عمان ، 2008،

- محمد عماد صلاح عبد الحفيظ ، سيد أحمد الزهراء الشحات ، إدارة الأرباح ، ورقة بحثية ، كلية التجارة ، جامعة القاهرة، مصر، 2008

- محمد قاسم خصاونة ، أساسيات الإدارة المالية ، الطبعة الأولى ، دار الفكر، عمان ، 2011 - محمد مطر ، الاتجاه الحديث في التحليل المالي والائتمان ، الطبعة الثانية ، دار وائل ، عمان ، 2006

- محمود السيد الناغي ، اتجاهات معارضة في نظرية المحاسبية المكتبة ، المنصورة ، 2007 - محمود السيد الناغي ، أسس المحاسبة : التأصيل وإطار التطبيق المكتبة العصرية ، المنصورة .2006

- مؤيد راضى خنفر، تحليل القوائم المالية مدخل نظري وتطبيقي دار المسيرة ، عمان ، 2006

-DAN Qintao, ZHANG Xiao-jun, Accounting Conservatism, Aggregation, and Information Quality Contemporay accounting Research, vol 29, Issue 1, March 2012

- DEMARIA Samira, DUFOUR Dominique, les choix d'options comptables lors de la transition aux normes IAS/IFRS : quel role pour la prudence. Mansucrict, auteur, publie dans comptable contrôle audit, numéro spécial 2077

- DUCASSE Eric et autres, norms comptable internationalrs, edition boeck universite, bruxelles, 2005

-FIELDS Tomas D, LYS Thomas Z, NINCENT Linda, Emperical research on accounting choice, journal of Accounting and economie, N31, 2001 -----GERAILD Gilbert, Que reste-t-il principe de prudence, evolution historiqure et economique, revue française de la comptabilité, No454, Mai 2012, p48

- Guedj Norbert, foinance D'entreprise les régles du jeu, edition d'organisation, 2éme edition, paris, 2001,

-GUNNY Katherine, What are the consequences of real earning management. Working paper, Universitey of Colorado at Boulder, 2005, ---de resultats , Manuscri auteur publié dans " COMPTABLITE ?CONTROLE AUDIT ETINSTITUTION, TUNISIE, 2006

- MAILLET Catherien ,0p. cit., p15

- MAILLET Catherien, le manth anne, les normes comptables intentionales. Edition foucher paris 2006

- MARD Yves, Vers une information comptable plus transparente : l'apport des rechereches portant sur la genstion des résultas comptable, Manuscrit auteur, Publié dans «Comptabilité et connaisances, France, 2005 -MYKITA Patrick, ALLALI chérif-Jacques, comptabilité des sociéte, edition berti, alger, 2010, p130

- Nobes christpher, intentional harmonisaton of acconting. Royal Holloway, university of london, 2006

- OBAIDAT Ahmed N, Accounting information qualitative caracterstics gap: Evidence from

Jordan International Management Review, Vol 3, NO2, 2007 –

-RAFFOURNIER Benrand, les oppesoitions françaises à l'adoption des IFRS: examen critique et tentative d'explication, revue comptabilité - contrôle - adit, N°03, tome 13, 2007

- VAN BEST Ferdy, BRAAM Geert, BOELENS Suzanne, Quality of Financial Reporting measuring qualitative characterstirs, Nice Wirking Paper 09-108, ninjemnger Centrer for economiers, 2009

ثانيا : المقالات والدوريات

- أحمد عبد العزيز، جاسم زكرياء ، فراس عبد الجليل الطحان ، الشركات متعددة الجنسيات وأثرها على الدول النامية ، مجلة الاقتصاد والإدارة ، مجلة ثلاثية ، العدد 85 ، جامعة المستنصرية ، الثلاثي الرابع ، 2010

رامي محمد الزبيدية ، علي عبد القادر الذنيبات ، أثر تقرير المدفق الخارجي في إتخاذ القرار الإئتمائي في البنوك التجارية الأردنية ، المجلة الأردنية في إدارة الأعمال ، المجلد 8 ، العدد 3 ، الجامعة الأردنية ،2012

ثالثا : الرسائل الجامعية

- أحمد عبد الهادي شبير، دور المعلومات المحاسبية في اتخاذ القرارات الإدارية (دراسة تطبيقية على شركات المساهمة العامة في فلسطين) ، رسالة ماجستير ، قسم المحاسبية ، قسم المحاسبة ، كلية التجارة الجامعة الإسلامية ، غزة ، 2006

- بورويسة سعاد ، أثر تطبيق المعايير المحاسبية في المؤسسة الإقتصادية (دراسة حالة عينة منالمؤسسات الإقتصادية بولاية قسنطينة ، رسالة ماجيستر، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، جامعة متنوي ، قسنطينة ، 2009-2010
- حواس صالح ، التوجه الجديد نحو معايير الإبلاغ المالي ، أطروحة دكتورة ، فسم التسيير ، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير ، جامعة الجزائر، 2007-2008
- - شعيب شئوف ، الممارسة المحاسبية في الشركات متعددة الجنسيات والتوحيد المحاسبي حالة (BPEXPLORATION LIMITED)، أطروحة دكتورة ، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير الجامعة الجزائر، 2006-2007
- - طرابلسي سليم ، تفعيل المعلومات المحاسبية في المؤسسة الجزائرية (دراسة حالة مؤسسة صوفية سوق أهراس (LASA، رسالة ماجيستر، قسم علوم التسيير ، كلية العلوم الإقتصادية وعلوم التسيير ، جامعة الحاج لخضر، باتنة ، 2008-2009

- - عادل عاشور ، أثر تطبيق معايير المحاسبية الدولية على المحتوى المعلوماتي للقوائم المالية (دراسة حالة مجمع الرياض سطيف)، رسالة ماجيستر، قسم علوم التسيير ، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير ، جامعة عمار ثليجي ، الأغواط ، 2005-2006

-CA Ton, IFRS and Earnings Management Aggeregate accruals approach on Dutch listed companies, Master Thesis, Erasmus School of Economics, Rotterdam, 2011

رابعا : المؤتمرات والملتقيات والأيام الدراسية

- أحمد مخلوف ، بحث مقدم في ملتقى الدولي الثامن حول الحكومة المحاسبية للمؤسسة : واقع،رهانات وأفاق ، جامعة العربي بن مهيدي ، أم البواقي ، 07-08 ديسمبر 2010 ،

- فاطمة الزهراء ، عبادي ، مكانة النظام المحاسبي المالي الجزائري في ظل المعايير الدولية للمحاسبة ، بحث مقدمة الدولية حول النظام المحاسبي المالي في مواجهة المعايير المحاسبية الدولية ومعايير المراجعة الدولية : التحديد ، جامعة سعد دحلب البلدية ، 13 و 14 ديسمبر 2011

- تيفاوي العربي ، النظام المحاسبي الجديد بين متطلبات التوافق مع المعايير الدولية للمحاسبة وتحديدات التطبيق في البيئة الجزائرية بحث مقدم في الملتقى الدولي حول النظام المحاسبي المالي في مواجهة المعايير المحاسبية الدولية ومعايير المراجعة الدولية : التحديد جامعة سعد دحلب ، البليدة ،14 - 13 ديسمبر 2011
- سعيدي يحي ، أوصيف لخضر ، أهمية تطبيق معايير المحاسبية الدولية في تحسين جودة الإفصاح المحاسبي ، بحث مقدم في الملتقى الدولي حول النظام المحاسبي المالي في مواجهة المعايير الدولية للمحاسبة والمعايير الدولية للمراجعة : التحدي ، جامعة سعد دحلب ، البلدية ، 13-14 ديسمبر2011

-الصادق محمد أدم ، أثر توافق معايير المحاسبية السعودية مع المعايير المحاسبية الدولية على التطوير مهنة المحاسبة في المملكة العربية السعودية بحث مقدم في الندوة الثانية عشر حول مهنة المحاسبة في المملكة العربية السعودية وتحديات القرن الحادي والعشرين ، كلية إدارة الأعمال ، جامعة الملك سعود ، الرياض ، 18-19 ماي 2010

-W.VAD karunarathe, R.M.D.A.P rajapakse, the value relavance of financial statment's information with special reference to the listed companies in colombo stock exchange, working paper pressented in the 1st

MArd Yves, vers une information comptable plus transparente : l'apport des recherches Kharrat karim, le passage aux normes internationales de nouvel options pour le pilotage

- -هوام جمعة / دور حوكمة الشركات في تحقيق جودة المعلومات المحاسبية ، بحث مقدم في الملتقى الدولي الثامن حول الحوكمة المحاسبية للمؤسسة : واقع رهانات وأفاق ، جامعة العربي بن مهيدي ، أم البواقي ، 07، 08 ديسمبر 2010 ء منصوري الزين ، أهمية المعايير الدولية للتقارير المالية وابعاد الافصاح والشفافية (دراسة تحليلية تقييمية للنظام المحاسبي والمالي الجديد المطبق في الجزائر) بحث مقدم في الملتقى الدولي ، حول النظام المحاسبي المالي في مواجهة المعايير المحاسبية الدولية ومعايير المراجعة الدولية : التحديد جامعة سعد دحلب البلدة ، 13 ، 14 ديسمبر 2011
- محمد عجيلة ، مصطفى بن نوي ، فلسفة النظام المحاسبي المالي الجزائري في ظل العولمة المحاسبية رؤية مستقبلية بحث مقدمة في الملتقى الدولي حول النظام المحاسبي المالي في مواجهة المعايير المحاسبية الدولية وعايير المراجعة الدولية : التحدي جامعة سعد دحلب البليدة ، 13,14 ديسمبر 2011
- محمد عجيلة ، مصطفى بن نوى ، أليات النظام المحاسبي المالي الجزائري والإبداع المحاسبي - ارتباط وسياسات بحث مقدم في المنتمر الدولي حول الإصلاح المحاسبي في الجزائر جامعة قاصدي مرباح ، ورقلة ، 29 و 30 نوفمبر 2011

- BARU Elena, 40 ans de recherche en harmoniation comptable international, 25 éme congrés de l'association francophone de comptabilité, orléans le 12-14 mai 2004,

-BENSEISH Messod D, Earming management A prespective Managerial Finance, Vol 27, Issue ,2001

خامسا : المواقع الإلكترونية

http / / FADIBACHIR BLOGSPOT.COM /2013/ BLOG - POST _22 HTML.

تم التصفح بتاريخ 18 / 04 / 2018 على الساعة 15:12

الفصل الثالث

الخاتمة العامة

تمهيد

لقد كان دور المحاسبة فيما سبق يقتصر على عرض المعلومات للملاك بهدف تمكينهم من مراقبة وتقييم أداء الإدارة في استخدام الإمكانيات والموارد الاقتصادية التي وضعت تحت تصرفهم ، لكن تزايد حاجة المؤسسات إلى جلب رؤوس الأموال من جهات خارجية إلى التطور هذا الدور حيث صار إلزاما عليها أن تقدم معلومات عن وضعيتها المالية وأدائها للمستثمرين والمتعاملين في الأسواق المالية بغية مساعدتهم على اتخاذ القرار.

إن انشغالات مستعملي المعلومات المالية لا تكمن في الحصول على المعلومات وحسب ، بل تتعداها إلى جودة تلك المعلومات التي يحصلون عليها. لقد اكتسى موضوع جودة المعلومات المالية أهمية كبيرة في الأدبيات المحاسبية ، حيث حظي بالعديد من الدراسات التي تناولت مختلف الجوانب المتعلقة به ، وقد حاولت هذه الدراسات تحديد أهم الخصائص الواجب توفرها في المعلومات المالية لتكون ذات جودة ، وكذا العوامل المؤثرة على هذه الجودة من أجل مراعاتها عند إصدار المعايير المحاسبية. وقد سعت المحاسبية الدولية إلى التقيد بهذه الخصائص والمحددات قدر الإمكان مما جعلها معايير ذات جودة عالية يؤدي تطبيقها إلى إيجاد قوائم مالية شفافة وذات نوعية عالية

المبحث الأول : المعلومات المالية

تعد المحاسبة في الوقت الحالي لغة الأعمال المعاصرة ، حيث تكتسي أهمية بالغة في حياة المؤسسة خاصة في ظل التطورات التي عرفها النظام الاقتصادي العالمي ، والمحاسبة ليست غاية في حد ذاتها ولكنها الوسيلة التي يمكن من خلالها التوصل للغاية وهي توفير معلومات عن الوضع المالي والاقتصادي للمؤسسة في شكل تقارير مالية ، حيث يعتمد عليها جميع الأطراف ذات العلاقة في اتخاذ القرارات.

المطلب الأول : مفهوم المعلومات المالية

يعتبر مفهوم المعلومات من المفاهيم المثيرة للجدل ، إذ أن هناك اليسا في التمييز بينه وبين مفهوم البيانات ، وعادة ما يستخدم هذان المصطلحان في المجال المحاسبي والمالي كمترادفين لوصف شيء واحد على الرغم من ما بينهما من اختلافات جوهرية ، لذلك ينبغي في المقام الأول التطرق لمفهوم البيانات المالية بغية الفهم الجيد لمصطلح المعلومات المالية

يعرف الدهراوي البيانات المالية على أنها "مجموعة من القيم والرموز والكلمات التي يتم تجميعها من داخل المشروع وخارجه نتيجة للأحداث والعمليات الاقتصادية التي تمارسها الوحدة المحاسبية وتمثل المواد الأولية (المدخلات التي يتم تشغيلها وإدارتها في النظام المحاسبي بهدف استخراج المعلومات"1. أما محمد مطر وموسى السيوطي فيعتبران أن البيانات المالية هي "أرقام خام وحقائق مجردة عن أحداث مالية معينة ليس لها دلالة ذات معنى في حد ذاتها ولا تضيف إلى معرفة مستخدميها بما يؤثر في سلوكهم في اتخاذ القرار"2. ولا تكون البيانات مرئية أو معدة للاستخدام في شكلها الحالي ، لذلك فالمحاسبة كنظام معلومات تقوم بحصر وجمع وتشغيل البيانات عن العمليات المالية من أجل استخدامها فيما بعد في إنتاج المعلومات

مما سبق يمكن القول أن المعلومات هي عبارة عن بيانات عولجت من خلال عدة خطوات تسجيل ، تبويب وتصنيف ، تلخيص ، تحليل ، تقرير) من أجل الحصول على مؤشرات ذات معنى تستخدم كأساس في اتخاذ القرارات والتنبؤ بالمستقبل ، إذ أن كل مجموعة من البيانات ترتبط مع بعضها بعلاقات معنية ، ويتم ترتيبها بشكل محدد لتصبح معدة للاستخدام بواسطة شخص ما لغرض معين وفي وقت معلوم. ومن شأن المعلومات ، عكس البيانات ، أن تزيد من معرفة الشخص المستخدم لها. المعلومات المالية تمثل مجموعة من القيم والحقائق النهائية الحيوية والمنظمة بصورة كمية ووصفية ، تزداد قيمتها الاقتصادية وفقا للمنفعة التي تحققها لمستخدميها.

1 أحمد عبدالهادي شبير ، دور المعلومات المحاسبية في اتخذ القرارات الإدارية (دراسة تطبيقية على شركات المساهمة العامة في فلسطين) رسالة ماجستير ، قسم المحاسبية ، قسم المحاسبة ، كلية التجارة الجامعة الإسلامية ، غزة ، 2006 ، ص31

2محمود السيد الناعي ، أسم المحاسبة : التأصيل وإطار التطبيق المكتبة العصرية و المنصورة ، 2006 ، ص21

وكخلاصة يمكن القول أن البيانات المحاسبية هي عبارة عن المواد الخام التي تمثل مدخلات نظم المعلومات المحاسبية وهي لا تصلح لاتخاذ القرارات وتمتاز بكونها غير منظمة ، أما المعلومات في تمثل المنتج النهائي للنظام المحاسبي والتي تساعد الأطراف التي لها علاقة بالمؤسسة على اتخاذ القرارات المناسبة وعادة ما تكون البيانات المالية على مستوى المؤسسة في شكل مستندات مثل الفواتير ، وصل الاستلام ، أمر الشراء ، أمر البيع ، وانطلاقا من هذه المستندات يقوم مسيرو المؤسسات بإنتاج أنواع من المعلومات للاستخدام الداخلي (تقارير تشغيلية) أو الاستخدام الخارجي (تقارير وقوائم مالية). ونجد في أغلب الدول أو المرجعيات المحاسبية نصوص قانونية تلزم المؤسسات العامة فيها على إعداد ونشر قوائم مالية دورية التوضيح وضعيتها ونتيجة نشاطاتها **المطلب الثاني : تصنيف المعلومات المالية**

مثلما يوجد العديد من أنواع القرارات الاقتصادية ، يوجد العديد من أنواع المعلومات المالية ، وتعتبر التقارير المالية الشكل الأكثر استخداما لتقديم هذه المعلومات 1 ، حيث تختلف هذه التقارير تبعا لما تحتويه من معلومات وكذا طبيعتها الإلتزامية والاختيارية والأطراف المستفيدة منها. إن أخذ هذه المعايير بعين الاعتبار يمكن من تصنيف المعلومات المالية إلى:

1- التقارير المالية

تهتم بتوفير سجل للأحداث الاقتصادية التي تحدث نتيجة العمليات التي تقوم بها المؤسسات ، أي أنها معلومات فعلية تتعلق بالأحداث الماضية كما وقعتى وتهدف لتقييم كفاءة المؤسسة وبيان حقيقة مركزها المالي ونتيجة نشاطها لفترة زمنية سابقة. كما قد تستخدم للأغراض الضريبية ، لذلك فهي موجهة بشمل أساسي للمستخدم الخارجي وخاصة المستثمرين الحاليين والمحتملين بحيث تساعدهم على المفاضلة بين البدائل المختلفة واتخاذ القرار الاستثماري. كما قد تستخدم من طرف إدارة المؤسسة عن طريق عمل مقارنات بين فترة وأخرى ، وكذا اكتشاف الانحرافات عن طريق المقارنة مع التقديرات المعدة مسبقا. وتضم التقارير المالية القوائم المالية والمعلومات غير المالية التي لا يمكن الإفصاح عنها في القوائم. كما تحتوي هذه التقارير على تقرير مجلس الإدارة والمدقق الخارجي للحسابات ، وسيتم فيما يلي توضيح هذه المكونات مع التركيز على القوائم المالية كما وردت في المعايير المحاسبية الدولية والتي أشار IASB على أنها تشكل عصب التقارير المالية

1 - 1 القوائم المالية

تمثل القوائم المالية الجزء المحورى للتقارير المالية حيث تعتبر الوسيلة الأساسية لتوصيل المعلومات المالية للأطراف الخارجية، وقد حدد (IASB)مجلس معايير المحاسبة الدولية هدفها الرئيسي في توفير

1ابراهيم الجزراوي ، الجنابي عامر ، أساسيات نظم المعلومات المحاسبية ، دار اليالزوري العلمية ، عمان ، 2009 ، ص31

معلومات حول الوضعية المالية للمؤسسة وأداءها والتغير في وضعيتها المالية والتي تكون مفيدة لشرائح واسعة من المستخدمين من أجل اتخاذ القرارات الاقتصادية ، ومن أجل تحقيق هذا الهدف أصدر(IASC) لجنة معايير المحاسبة الدولية المعيارين المحاسبين IAS 1 عرض القوائم المالية" وIAS7 "قامة التدفقات النقدية" واللذان يهتمان ببيان أسس عرض المعلومات المالية للأغراض العامة ، كما يحددان الإرشادات الخاصة بهيكل القوائم المالية والحد الأدنى من المعلومات الواجب توفرها فيها. وحسب العيار المحاسبي IAS1 تشمل القوائم المالية : الميزانية ، قائمة الدخل ، قائمة تبين إما جميع التغيرات في حقوق المساهمين أو التغيرات في حقوق المساهمين عدا عن تلك الناجمة من العمليات الرأسمالية مع المالكين والتوزيعات على المالكين ، قائمة التدفق النقدي ، السياسات المحاسبية والإيضاح.

أ- **الميزانية** : وتعرف أيضا بقائمة الوضع المالي أو المركز المالي وهي القائمة التي توضح من جهة مصادر الأموال في المؤسسة ، الأموال الخاصة والخصوم ، ومن جهة أخرى استخدامات هذه الأموال ، الأصول ، بحيث تتكون من أرصدة الحظية لمختلف بنود الأصول والخصوم والأموال الخاصة في تاريخ إعداد هذه القائمة (عادة 31/12 من كل سنة ، وبتقديم معلومات عن موارد المؤسسة واستخداماتها يمكن التعرف على وضعها المالي تتعدد صور عرض وتبويب مكونات الميزانية حسب القوانين واللوائح المعتمدة في كل دولة بالإضافة إلى الشكل القانوني للمؤسسة وطبيعة نشاطها [1]، بحيث يمكن أن تكون على هيئة تقرير (قائمة الوضع المالي) أو على هيئة حساب الميزانية العامة[2]). ولم يفرض المعيار المحاسبي الدولي ISA 1 شكلا محدد للميزانية أو ترتيبا معينا للعناصر الواردة فيها ، لكنه أوضح أنه يجب التمييز بين العناصر الجارية وغير الجارية ، أو عرض الأصول والخصوم حسب درجة السيولة إذا كان ذلك أكثر ملائمة . ويلاحظ أن هذان الخياران متوافقان لأن التمييز بين العناصر الجارية وغير الجارية بكون على

أساس درجة سيولتها ، بحيث أن العناصر التي تتجاوز مدة سيولتها السنة تسجل كعنصر غير جاري ، أما إذا كانت أقل من سنة فتسجل في العناصر الجارية[3]

ب. قائمة الدخل أو جدول حسابات النتائج

يشار لقائمة الدخل أحيانا بقائمة الربح أو جدول حسابات النتائج وهي تهدف إلى قياس أداء المشروع ومدى نجاحه في استغلال الموارد المتاحة وتحقيق الأرباح خلال فترة زمنية معينة [4]، ويتم ذلك خلال المقابلة بين الإيرادات والمصاريف بغية تحديد نتيجة الدورة من خلال ما سبق يتضح أن العناصر التي ترتبط بقياس الأداء هي :

---

1 أمين السيد أحمد لطفي ، التحليل المالي لأغراض تقييم ومراجعة الأداء والاستثمار في البورصة ، الدار الإسكندرية ، 2006 ، ص214

2مؤيد راضي حنفر ، تحليل القوائم المالية مثل نظري وتطبيقي دار المسيرة ، عمان ، 2006 ، ص 37

3ابراهيم الجزراوي ، الجنابي عامر ، نص المرجع ، ص 35

4 كمال الدين الدهر أوي ، مدخل معاصر في المحاسبة المالية المقدمة ، المكتب الجامعي الحديث ، مصر ، 2006 ، ص57

- الإيرادات : تعرف الإيرادات على أنها تزايد المنافع الاقتصادية خلال الفترة في شكل تدفقات داخلة أو زيادات في الأصول أو نقصان في الخصوم مما ينشأ عنها زيادة في رأس المال خلافا لتلك المتعلقة بمساهمات المشاركين فيه
- المصاريف : هي نقصان المنافع الاقتصادية خلال الدورة المحاسبية وذلك في شكل تدفقات خارجية أو استخدام للأصول أو تحمل خصوم والتي ينشأ عنها نقصان في الأموال الخاصة خلافا لتلك المتعلقة بالتوزيعات على المساهمين[1].

وهناك علاقة مباشرة بين الميزانية وقائمة الدخل حيث تظهر هذه الأخيرة نتيجة العمليات على أصول وخصوم وحقوق ملكية المؤسسة خلال فترة معينة. ويقوم مستخدمو القوائم المالية والمحللون الماليون باستخدام المعلومات الموجودة في الميزانية وقائمة الدخل من أجل استخراج النسب المالية التي ترشدهم في اتخاذ قراراتهم.

لم يفرض المعيار المحاسبي IAS1 شكلا معينا لجدول حسابات النتائج، لكنه تضمن طريقتين ممكنين الإعداده حيث تكيف المصاريف إما حسب طبيعتها أو حسب الوظائف (مصاريف التصنيع ، مصاريف التوزيع ، مصاريف إدارية) ، ويكون الهدف من الطريقة الأخيرة عكس تنظيم المؤسسة ووظائفها الكبرى من أجل توضيح الصورة لدى مستخدمي القوائم المالية وتحسين فهمهم لأدائها. غير أن شكل ومحتوى جدول حسابات النتائج سيختلف في هذه الحالة من مؤسسة الأخرى نظرا لاختلاف خصائص وتنظيم كل واحدة مما قد يعيق عملية المقارنة بينهما[2]

ت. جدول تدفقات الخزينة

إن أحد أهداف القوائم المالية هو تقديم معلومات حول كيفية حصول المؤسسة على النقدية وكيفية التصرف فيها وذلك بغض النظر عن طبيعة أنشطتها المولدة للإيرادات والمصاريف ، هذا الدور تضطلع به قائمة التدفقات النقدية والتي تعرف أنها كشف بالمقبوضات والمدفوعات النقدية للمؤسسة خلال دورة محاسبية معنية"[3]. ووفقا لمتطلبات المعيار الدولي IAS7 يجب إعداد قائمة التدفقات النقدية وعرضها لكل فترة يتم فيها عرض القوائم المالية ، وتحتوي هذه القائمة على ثلاث أنواع من التدفقات |

- التدفقات النقدية من الأنشطة التشغيلية : وهي التدفقات الناتجة من الأنشطة الرئيسية للمؤسسة من بيع وشراء بضائع أو مواد أولية وكذا الحقوق والامتيازات والعمولات والرسوم والضرائب وكافة العمليات العادية التي تمثل الدورة التشغيلية ، بالإضافة إلى التدفقات التي لا يمكن تصنيفها كتدفقات استثمارية أو تمويلية,

1محمد قاسم خصاونة ، أساسيات الإدارة المالية ، الطبعة الأولى ، دار الفكر ، عمان ، 2011 ، ص30

2محمد قاسم خصاونة ، مرجع سبق ذكره ، ص30

3 مؤيد راضي ، مرجع سبق ذكره ، ص 49

- التدفقات النقدية من الأنشطة الإستثمارية : وهي التدفقات الناتجة عن الأنشطة المتعلقة بموارد وممتلكات المؤسسة المستخدمين في توليد الإيرادات خلال الفترة المالية الحالية أو الدورات المقبلة ومن أهم صورها بيع وشراء الأصول الثابتة
- التدفقات النقدية المتأتية من الأنشطة التمويلية : وهي التدفقات النقدية التي تؤدي إلى تغيير حجم ومكونات حقوق الملكية والافتراض في المؤسسة ، بتمويل الأصول سواء عن طريق الحصول على فروض أو إصدار أسهم وسندات أو المدفوعات عن سداد قروض ترتبت عن المؤسسة أو توزيعات أرباح الأسهم على المساهمين

حسب المعيار IAS7 هناك طريقتين الإعداد جدول حسابات النتائج هما الطريقة المباشرة والطريقة غير المباشرة، ويمكن الفرق بين الطريقتين في حساب وعرض صافي التدفقات النقدية المتأتية من الأنشطة التشغيلية ، فالطريقة المباشرة ، وتعرف أيضا بطريقة قائمة الدخل ، تقوم على مبدأ حصر جميع المدفوعات والمقبوضات المتأتية من أنشطة التشغيل ثم يتم حساب الفرق بينها ، أما الطريقة غير المباشرة وبشار لها أيضا بطريقة التوفيق أو التسويات ، فتقوم على إجراء ، انطلاقا من صافي الربح ، تسويات تخص العناصر التي تؤثر على صافي

الربح ولا تؤثر على التدفقات النقدية ، أي أن التسويات تخص المصاريف والإيرادات الغير قابلة للدفع أو القبض، أما التدفقات المتأتية من الأنشطة الأخرى (الاستثمار والتمويل) فإنها تحسب وتعرض بنفس الشكل في الطريقتين.[1]

وينبغي الإشارة إلى أن المعيار المحاسبي الدولي IAS7 قد أوصى بإتباع الطرقة المباشرة في إعداد جدول التدفقات النقدية نظرا لملائمة هذه الطريقة لإجراء تقديرات للتدفقات النقدية المستقبلية ، وكذا ضمان التجانس في كيفية حساب التدفقات النقدية للأنشطة الثلاث.

ث- جدول التغيرات في رأس المال

بمثل تحليلا للتغيرات التي مست البنود المكونة للأموال الخاصة للمؤسسة خلال فترة زمنية معينة ، ويجب أن تحتوي هذه القائمة على الأقل على المعلومات التي تخص التغيرات المرتبطة ب

- النتيجة الصافية للدورة ؛
- الطرق المحاسبية وتصحيح الأخطاء والتي تسجل مباشرة في حسابات الأموال الخاصة
- المصاريف والإيرادات الأخرى التي تسجل مباشرة في الأموال الخاصة في إطار تصحيح أخطاء المؤثرة؛
- العمليات على رأس المال (زيادة ، تخفيض ، تعويض):
- توزيعات النتيجة والتخصيصات المقررة أثناء الدورة ج- الملاحق

1محمد مطر ، الاتجاه الحديث في التحليل المالي والائتمان ، الطبعة الثانية ، دار وائل ، عمان ، 2006 ، ص16

وهي معلومات بتم الإفصاح عنها بعد القوائم المالية سابقة الذكر وتعتبر جزءا من المعلومات المالية لما لها من أهمية بالغة في فهم القوائم المالية ، وتأخذ طابع تفصيليا وصفيا لتوضيح طرق إعداد هذه القوائم وشرح بعض البنود الواردة فيها ، ويكون هيكلها كالتالي [1]:

- عرض معلومات حول أسس إعداد القوائم المالية والطرق المحاسبية التي تم اختيارها وتطبيقها

للمعاملات والأحداث الهامة؛ - الإفصاح عن المعلومات التي تتطلبها المعايير المحاسبية الدولية والتي لم تعرض في القوائم المالية ؛ : تقديم المعلومات الإضافية التي تعرض في القوائم المالية ولكنها ضرورية لتقديم صورة عادلة عن نشاطات المؤسسة

1. 2 . تقرير مدقق الحسابات

تلزم معظم الدول المؤسسات العاملة فيها على تدقيق تقاريرها المالية من قبل مدقق حسابات قانوني بموجب القوانين والتشريعات المعمول بها ، ويعتبر تقرير المدقق الخارجي خلاصة عمل هذا الأخير ، حيث بمثل وسيلة الإتصال بين مستخدمي المعلومات المالية والمدقق ، ويعرف على أنه وثيقة مكتوبة صادرة عن شخص مني يكون أهلا لإبداء رأي محايد ، يقدمها إلى الجهة التي يقوم بتدقيق حساباتها ، بشبر فيها إلى المعايير المتبعة في تنفيذ عملية التدقيق ، كما تتضمن رأيه الفني المحايد حول مدى عدالة القوائم المالية ككل ، ومدى تمثيلها للمركز المالي للمؤسسة في نهاية فترة زمنية محددة ، وتصويرها لنتائج أعمالها من ربح أو خسارة وتندفقانها النقدية عن تلك الفترة ، وذلك وفقا للمعايير والمبادئ المحاسبية المطبقة في تلك الدولة[2], ولعل أهم ما توفره هذه التقارير هو تعزيز درجة الوثوق في القوائم المالية والاعتماد عليها من طرف المستخدمين الخارجيين نتيجة تدعيمها بشهادة شخص مني على قدر كبير من الكفاءة والاستقلالية

3.1. - تقرير مجلس الإدارة

بهدف تقرير مجلس الإدارة إلى إعطاء الأطراف الخارجية عن المؤسسة وخصوصا المساهمين فيها فكرة عامة عن نشاطها خلال فترة معينة ، وذلك بتوفير معلومات عن الإنتاج ، ومركز المؤسسة المالي أو التسويقي ، وحجم المبيعات وتطورها والمشاريع التي تم انجازها خلال العام الحالي وما تنوي الإدارة انجازه في العام القادم . كما يوفر معلومات تكميلية قد يحتاجها مستخدمو القوائم المالية

2. التقارير التخطيطية

يتم اشتقاق التقارير التخطيطية من خلال الموازنات التقديرية التي تتضمن قيم عن نشاط المؤسسة الفترة أو لعدة فترات في المستقبل ، وهي تساعد المسيرين على التخطيط وتحديد الأهداف واتخاذ القرارات

1المعيار المحاسبي الدولي الأول AS11، الفقرة 91

2رامي محمد الزبيدية ، علي عبد القادر الذنيبات ، أثر تقرير المدقق الخارجي في اتخاذ القرار الانتمائي في البنوك التجارية الأردنية ، المحطة الأردنية في إدارة الأعمال ، المجلد 8، العدد 3 ، الجامعة الأردنية ، 2012 ، ص 465

كما تساعد على تحديد الموارد اللازمة للوصول لهذه الأهداف ، وبالتالي تجنب الأزمات التي قد تحدث نتيجة فقدان التوازن بين العمليات المختلفة[1]

وعادة ما تكون هذه التقارير في شكل تقارير تحليلية تفيد في إلقاء الضوء على اتجاهات ، مؤشرات ظروف أو علاقات معينة داخل المؤسسة بغرض إمداد المديرين بصورة واضحة لسلوك العمل أو النشاط الذي

يخضع لإشرافهم وذلك لتحسين عمليات التخطيط ، فمثلا يفيد التقرير الذي يتضمن تحليلا لسلوك العملاء في الدفع في تحديد السياسة الائتمانية للوحدة[2]

3 .التقارير الرقابية

وهي التقارير التي تساعد الإدارة على التأكد من أن العمليات تسير وفقا لما هو مخطط له ، فالتقارير الرقابية تحتوي على عادة على عنصرين أساسيين : معايير أداء تخطيطية ونتائج فعلية ، وعن طريق المقارنة بين هذين العنصرين يتم اكتشاف الانحرافات وتحليل أسبابها ، وتوصيل نتائج ذلك التحليل إلى المستويات الإدارية المختلفة لاتخاذ الإجراءات التصحيحية بشأنها[3]. ومن أمثلة هذا النوع من التقارير : تقارير مقارنة الأرباح الفعلية بالأرباح المخطط لمركز ربح معين ، تقارير مقارنة التكاليف الفعلية بالتكاليف المعيارية في مراكز التكاليف المختلفة

وتبدو أهمية التقارير الرقابية واضحة حيث تلفت النظر إلى خلل في العمليات خصوصا في الحالات التي تبدو متكررة أو تكون مقدمات المشاكل خطيرة قد تؤثر بشكل كبير على المؤسسة ، لذلك فتعدد وفتية التقارير الرقابية أم مهم لاكتشاف الاختلالات في وقت مبكر مما يساعد على التخلص من المشكلة قبل أن تصبح خارجة عن السيطرة و التقارير التشغيلية

تركز على توضيح الأوضاع الجارية للعمليات داخل المؤسسة ، وذلك بغية تدعيم الأفراد المسؤولين عن تنفيذ الأنشطة التشغيلية اليومية ومساعدتهم على التحكم فيها

المطلب الثالث : أهمية المعلومات المالية

يعتبر عدم توفر المعلومات المالية الكافية والمناسبة والصحيحة من أهم أسباب فشل الكثير من القرارات. حيث أن سلامة وفعالية القرار يتوقف بالدرجة الأولى على سلامة ودقة وكفاية المعلومات التي يبنى عليها، وقد تضاعفت الحاجة للمعلومات المالية نتيجة التطورات الاقتصادية والتكنولوجية وتعقد العلاقات

1عطا الله السيد ، نظم المعلومات المحاسبية ، الطبعة الأولى ، دار النشر ، عمان ، 2009، ص67 |

2أحمد حسين طي حسين ، نظم المعلومات المحاسبية ، الإطار الفكري والنظم التطبيقية البدوي - تحليل وتصميم النظم - نظام الحاسب ، دار الإشعاع الغنية ، 2003 ، ص70

3طرابلسي سلوم ، تفعيل المعلومات المحاسبية في المؤسسة الجزائرية (دراسة حالة مؤسسة صوفية سوق أهراس (LASA، رسالة ماجستير ، قسم علوم التسير ، كلية العلوم الإقتصادية وعلوم التسيير ، جامعة الحاج لخضر ، بقنة ، 2008-2009 ، ص104

التي تربط المؤسسة بمحيطها ، حيث صعب هذا الأمر من عملية اتخاذ القرار وزاد من مسؤولية المؤسسة في توفير معلومات ملائمة لمختلف الأطراف ذات العلاقة.

ضحتى ولم يكن هذا هو هدف الأساسي للمعلومات المالية في كل المعايير المحاسبية الدولية ، فإن IASقد أشار إليه حيث جاء فيه أن المعلومات المالية تسمح بتقييم كفاءة الإدارة في القيام. مفيدة للمستثمرين الحاليين والمحتملين وكذلك الدائنين والمستخدمين الأخرين لإتخاذ قرارات الإستثمار العقلاني والإقراض وما شابه ذلك من قرارات ، وانطلاقا من الهدف اشتق FASB أهدافا إجرائية أكثر خصوصية وقابلية للتطبيق من بينها:

- ينبغي أن يساعد التقرير المالي على التنبؤ بالتدفقات المستقبلية مع تقدير حجم وتوفيت ودرجة عدم التأكد المصاحبة لتلك التدفقات؛
- ينبغي أن تكون التقارير المالية مفيدة لمن يتخذون قرارات الإستثمار (السوق المالي) والإئتمان (البنوك والدائنون) ومن يتفهمون الأنشطة التجارية والاقتصادية بشكل مناسب

وقد سارت المعايير المحاسبية الدولية في نفس الاتجاه ، حيث يرى IASBأن اتخاذ القرارات الاقتصادية يتطلب تقييم قدرة المؤسسة على توليد تدفقات نقدية وتقدير توقيت الحصول عليها ودرجة التأكد المرتبطة بها ، مما يسمح بتكوين تصور حول قدرة المؤسسة على الوفاء بالتزاماتها اتجاه مختلف الأطراف ذات العلاقة (دفع رواتب الموظفين وسداد مستحقات الموردين وسداد مدفوعات الفوائد وتسديد القروض ودفع أرباح الأسهم المساهمين)، وتزداد مقدرة مستعملي المعلومات المالية على تقييم قدرة المؤسسة على توليد نقدية وما يعادلها إذا تم تزويدهم بمعلومات تخص المركز المالي الميزانية) ونتائج الأعمال (قائمة الدخل والتغيرات في المركز المالي (جدول تدفقات الخزينة). وبالتالي فإن هدف المعلومات المالية في ظل المعايير المحاسبية الدولية هو "تقديم معلومات عن الوضع المالي ونتائج الأعمال والتغير في الوضع المالي للمؤسسة بشكل يفيد العديد من الفئات في اتخاذ القرارات الاقتصادية. [1]

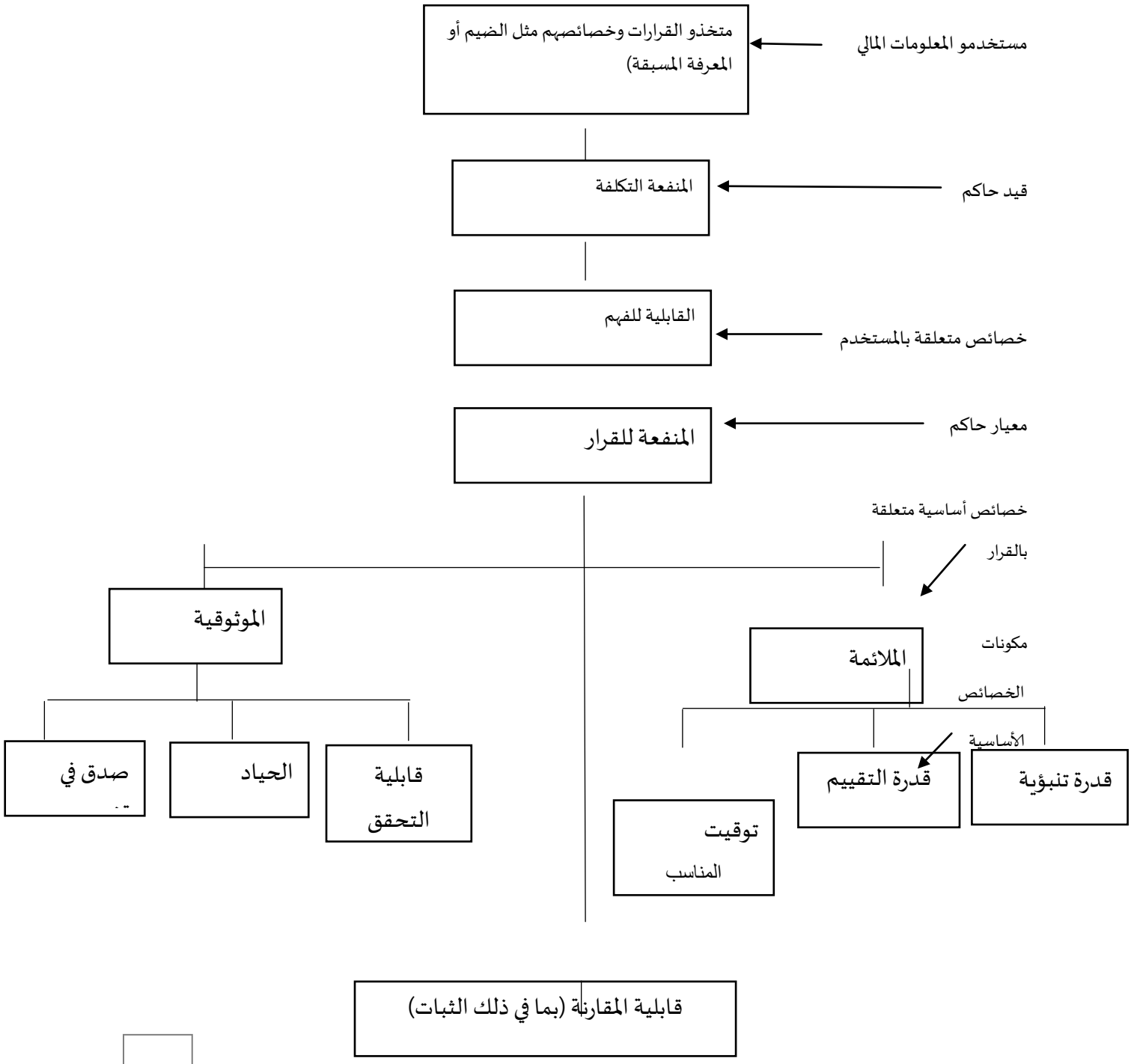
المبحث الثاني : جودة المعلومات المالية

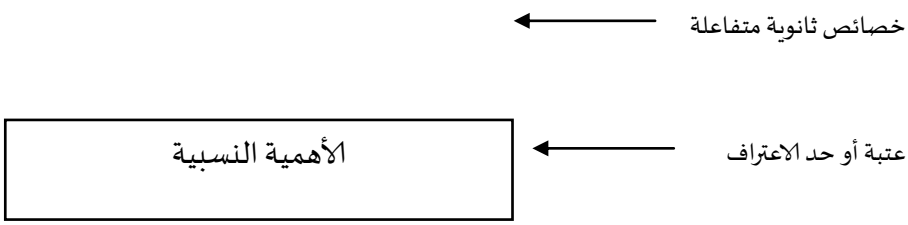
يتكون الاتصال المحاسبي من المعلومات التي تعتبر الأكثر ملائمة لتمثيل الحقيقة الاقتصادية للمؤسسة وذلك من أجل التأثير على خيارات وتصرفات المستقبل. وتلعب المعلومات المالية الدور الأساسي في تمثيل هذه الحقيقة. إن الإفصاح عن المعلومة المالية يضمن استمرار العلاقة بين المؤسسة ومحيطها لكنه يخضع للعديد من الاعتبارات المتعلقة برهانات السلطة والمصالح المتضاربة للأطراف ذات العلاقة ، وعليه فإن محاولات التلاعب بالمعلومات وعدم الإفصاح عنها يمثل واقعا معاشا أكدته الفضائح المالية التي سجلت مؤخرا والتي هزت العديد من الاقتصاديات المتطورة مما جعل الأطراف المسؤولة عن وضع المعايير تركز على زيادة الشفافية في القوائم المالية عن طريق الرفع من جودة المعلومات المالية المنشورة.

1الإطار المفاهيمي للمعايير المحاسبية الدولية ، الفقرة 12.

المطلب الأول : الخصائص النوعية المعلومات المالية

كما تضمن مجموعة من القيود الواجب إحترامها لتحقق أكبر قدر من المنفعة للمستدميين الشكل الموالي يوضح هذه الخصائص والقيود :





المصدر نمر محمد الخطيب ، صديقي فوائد ، مدى انعكاس الإصلاحي المحاسبي على جودة المعلومات المحاسبية والمالية تجربة الجزائر (النظام المحاسبي المالي بحث مقدم في الملتقى الوطني حول الإصلاح المحاسبي والمعايير المحاسبي والمعايير المحاسبية الدولية ، جامعة قاصدي مرباح ورقلة ، 29-30 نوفمبر 2011 ، ص

إن التمعن في الشكل السابق يوضح النقاط التالية :

- خصائص تتعلق بمتخذي القرار، أي مستخدمي المعلومة المالية (مثل القابلية للفهم): - خاصيتان تتعلق أساسيتان للمعلومة المالية وهما خاصية ملائمة المعلومات وخاصية موثوقية المعومات واللتان تقسمان بدورهما إلى ثلاث خصائص :

- مكونات خاصية الملائمة : هي التوقيت الملائم ، القيمة التنبؤية ، القدرة على التقييم الارتدادي؛
- مكونات خاصية الموثوقية : قابلية التحقق ، الحياد ، الصدق في التعبير

- من تفاعل أو تداخل الخاصيتين الأساسيتين ، الملائمة والموثوقية ، ينتج أن المعلومات المالية يجب أن تتصف بقابليتها للمقارنة ، ويتطلب ذلك الثبات في تطبيق الطرق والأساليب من دورة مالية لأخرى:

- هناك قيدان رئيسيان على استخدام الخصائص السابقة :

- قيد حاكم : وهو أن تكون المنفعة المتوقعة من المعلومات أكبر من تكلفة إنتاجها وتوصيلها |
- الأهمية النسبية : حيث تعد نقطة الفصل في الاعتراف المحاسبي القوائم المالية، ويمكن شرح هذه الخصائص كالتالي :

1. القابلية للفهم

إن مستوى فهم وإدراك المستخدم يعد عاملا أساسيا للاستفادة من المعلومات في اتخاذ القرار ، فحتي لو توفرت في المعلومة المالية الصفات الأساسية والثانوية / من ملائمة وموثوقية وقابلية للمقارنة ، فلن يستفيد المستخدمون منها ما لم تتوفر خصائص تساعدهم على فهمها[1]. وعليه فإن قابلية المعلومات للفهم تعتمد أيضا على خصائص أخرى تتعلق بمستخدم المعلومات المالية ، فهو مستخدم متخصص أو محلل مالي يتابع للتطورات الاقتصادية والمالية ويوازن بين البدائل الاستثمارية من أجل اتخاذ قرار رشيد[2]

2. الملائمة

يأتي معيار المنفعة للقرار في قمة هرم الخصائص النوعية باعتباره القاعدة العامة أو كما تم تسميته في الشكل المعيار الحاكم ، ويمكن قياس منفعة المعلومة من خلال المقارنة بين موقف المستخدمين قبل تلقيهم لها

وموقفهم بعد استقبالها واستخدامها. ويرتبط تحقيق هذه المنفعة بتوفر خاصيتين أساسيتين هما الملائمة والموثوقية ، فإذا فقدت أحد هاتين الخاصيتين فلن تكون المعلومات ذات منفعة لمتخذي القرار.

ويقصد بخاصية الملائمة قدرة المعلومات على التأثير في القرار المتخذ من طرف مستخدمها ، أي أن تكون لها قدرة في إحداث تغير في قرار المستخدم[3]، كما يجب على المعلومات الملائمة أن تكون متاحة لمستخدميها في الوقت المناسب فالمعلومات المتأخرة تكون عادة محدودة المنفعة ، وبالتالي فإن خاصية الملائمة تضم ثلاث خصائص فرعية :

---

1 أحمد مخلوف ، بحث مقدم في ملتقى الدولي الثامن حول الحكومة المحاسبية للمؤسسة : واقع ، رهانات وافاق ، جامعة العربي بن مهيدي ، أم البواقي ، 07-08 ديسمبر 2010 ، ص2

2رضوان حلوة حنان ، مدخل النظرية المحاسبية ، الطبعة الأولى ، دار وائل ، حلب ، 2005 ، ص70

3حيدر محمد بني عطا ، مقدمة في نظرية المحاسبية والمراجعة ، الطبعة الأولى ، دار الحامد ، عمان ، 2007 ، ص96.

2.1 التوقيت الملائم

تعتبر الحاجة إلى المعلومات المالية جارية وفورية خاصة أن كثيرا من القرارات تتطلب اتخاذها بسرعة نتيجة ارتباطها بالتغيرات السريعة في الظروف المحيطة ، ويقصد بخاصية التوقيت الملائم إتاحة المعلومات المتخذ القرار في الوقت المناسب قبل أن تفقد قدرتها على التأثير على عملية اتخاذ القرارات[1].

2.2القدرة على التنبؤ

تساهم القيمة التنبؤية للمعلومات في تحسين قدرة متخذ القرار على التنبؤ بالأحداث المستقبلية وتكوين صورة احتمالية عنها في ضوء نتائج الماضي والحاضر[2]

3 . 2. القدرة على التقييم الارتدادي للتنبؤات (التغذية العكسية)

إن المعلومات الملائمة تساعد متخذ القرار على تقييم نتائج قراراته السابقة للتأكد من مدى صحتها وتعديلها إن لزم الأم وذلك عن طريق تعزيز أو تصحيح التوقعات السابقة التي بنيت عليها هذه القرارات ، وتقوم هذه الخاصية على فكرة المقارنة بين التنفيذ الفعلي والخطط المرسومة بغية تحديد الانحرافات واتخاذ القرارات التصحيحية بشأنها.

3. الموثوقية

تعتبر الموثوقية الخاصية بعد خاصية الملاءمة وقد عرفها FASB على أنها "خلو المعلومات بدرجة معقولة من الأخطاء والتحيز وتمثيلها بصدق ما تزعم تمثيله" وتعني هذه الخاصية بأمانة المعلومات وإمكانية الوثوق بها والاعتماد عليها في اتخاذ القرار، ولكي تتصف المعلومات المالية بالموثوقية ينبغي أن تتضمن هذه الخاصية الخصائص الفرعية التالية :

1 . 3.الصدق في التعبير

يعني أن تكون المعلومات المالية معبرة بصدق وأمانة عن الحقائق والأحداث الممثلة لها حيث تطابق طبيعة العملية المالية أرقام المعلومات المقدمة عنها. ويتطلب تحقيق هذه الخاصية أن تكون المعلومات المالية على أكبر من الاكتمال أي يجب التأكد من عدم إهمال أي ظاهر مهمة عند إعداد التقارير المالية.

1OBAIDAT Ahmed N, Accounting information qualitative caracterstics gap: Evidence from Jordan International Management Review, Vol 3, NO2, 2007, p27

2 هوام جمعة / دور حوكمة الشركات في تحقيق جودة المعلومات المحاسبية ، بحث مقدم في الملتقى الدولي الثامن حول الحوكمة المحاسبية للمؤسسة : واقع رهانات وأفاق ، جامعة العربي بن مهيدي ، أم البواقي ، 07 ، 08 ديسمبر 2010 ، ص 13

3محمود السيد الناغي ، إتجاهات معارضة في نظرية المحاسبية المكتبة ، المنصورة ،2007 ، ص113

4رضوان حلوة حنان ، أسامة الحارس ، فوز الدين أبو جاموس ، أسس المحاسبية المالية ، دار الحامد ، عمان ، 2003 ، ص53

2 .3. القابلية للتحقق

تعني هذه الخاصية أن تكون للمعلومات دلالة محددة أي أن يكون لها استقلال بغض النظر عمن يقوم بإعدادها أو استخدامها ، فإذا قام عدد من الأشخاص المؤهلين بفحص المعلومات أو السجلات بإتباع طرق قياس متماثلة فإنهم سيتوصلون لنفس النتائج ، وإذا كانت النتائج المتوصل لها مختلفة فإن ذلك يعني عدم تمتع هذه المعلومات بخاصية القابلية للتحقق ، وبالتالي لا يمكن الاعتماد عليها في إتخاذ القرار.

3 . 3.الحياد

المعلومات المحايدة في المعلومات التي تخلوا من التحيز وتغلب مصلحة فئة على حساب فئة أخرى ، وتعتبر خاصية الحيادية مهمة على مستوين [2]:

- مستوى الأجهزة المسؤولة عن وضع المعايير : حيث أنه يجب عند صياغة وتطبيق المعايير التركيز على ملائمة المعلومات المالية وإمكانية الاعتماد عليها وليس على النتائج الاقتصادية المتوقعة من استخدام قاعدة محاسبية ما على صناعة أو مؤسسة معنية

- مستوى المسؤولين عن إعداد القوائم المالية : يعني الحياد على هذا المستوى عدم اختيار الأسلوب والإجراءات المحاسبية بصورة انتقائية تكمن من الوصول إلى نتيجة محددة مسبقا ، أو تؤثر على فئة ما من فئات المستخدمين في اتجاه معين

إن الوضع الأمثل لتصبح المعلومات المالية نافعة هو توفر كل من خاصتي الملاءمة والموثوقية معا وبدرجة عالية من التأكد

4. القابلية للمقارنة

إن تفاعل أو تداخل الخاصيتين الأساسيتين الملاءمة والموثوقية ، ينتج عنه أن المعلومات المالية يجب أن تتصف بقابيتها للمقارنة ، وما يتطلبه ذلك من توافر خاصية الثبات في إتباع السياسات المحاسبية ، حيث تكون القوائم المالية ذات منفعة إذا بإمكان المستخدم أن يجري مقارنات بين النتائج المالية لمؤسسة معينة من سنة الأخرى أو بمقارنة نتائج فترة زمنية معينة لمؤسستين أو أكثر[3]

إن أهمية خاصية القابلية للمقارنة تبرز من خلال توفير أساس يمكن الاعتماد عليه في تقييم الأداء وتحسين التنبؤات وترشيد القرارات ، بالإضافة إلى الحد من قدرة الإدارة على استخدام طرق محاسبية غير ملاءمة أو منحازة مما يزيد من ثقة المستخدمين في القوائم المالية. وقد تفرض بعض المتغيرات الداخلية أو

1حيدر محمد بني عطا ، مرجع سبق ذكره ، ص 98

2وصفي عبد الفتاح أبو المكارم ، مرجع سبق ذكره ، ص 32

3 اسماعيل خليل اسماعيل ، ربان نعوم الخصائص النوعية للمعلومات المحاسبية بين النظرية والتطبيق مجلة كلية بغداد للعلوم الإقتصادية الجامعة ، العدد 30 ، جامعة بغداد ، 2012 ، ص 296

البيئية على المؤسسة تغيير بعض من السياسات التي تستخدمها ، وفي هذه الحالة عليها الإفصاح عن أي تغيير وبيان أثره على القوائم المالية في الدورة التي حدث فيها[1].

5. قيود استخدام الخصائص النوعية

ليست كل المعلومات الملائمة أو الموثوق بها تعتبر مفيدة ، لأنها قد لا تكون ذات أهمية نسبية تذكر ، كما قد تكون تكلفة الحصول عليها أكبر من العائد المتوقع منها ، وبالتالي فإنها يتوجب إخضاع المعلومات إلى نوعين من الاختيار:

1 . 5.الأهمية النسبية

تعتبر الأهمية النسبية قيدا حاكما لجميع الخصائص النوعية وعلى الخصوص خاصية الملائمة ومكوناتها ، ويعتبر بند معين في القوائم المالية مهما نسبيا إذا كان إدراجه أو حذفه مؤثرا في إتخاذ القرار لدى المستخدمين المستهدفين ، وبالتالي فالبنود التي تتوفر فيها خاصية الأهمية النسبية يجب الإفصاح عنها بصورة منفصلة ، لذلك يمكن اعتبار الأهمية قيد لحجم المعلومات الواردة في القوائم المالية.

2 . 5.قيد المنفعة التكلفة

يعد قيدا على إنتاج وتوصيل المعلومات المالية ، حيث ينص على عدم إنتاج أو توصيل المعلومات المالية ما لم تزد منفعتها على تكاليفها ، ويواجه تطبيق هذا القيد في الواقع عدة عوائق أهمها عدم القدرة على حصر جميع عناصر التكاليف والمنافع بالإضافة إلى صعوبة القياس الكمي لهذه العناصر بدرجة معقولة من الثقة[2]

المطلب الثاني : إدارة الأرباح

لقد أدى الإفلاس غير المتوقع للعديد من المؤسسات الكبرى الأمريكية والأوروبية لزرع الشك لدى المستثمرين حول شفافية القوائم المالية ، وتوجهت أصابع الانتقاد لمدقق الحسابات باعتباره المسؤول على ضمان شرعية وصدق المعلومات الواردة في هذه القوائم وكذا المرونة التي تمنحه المعايير المحاسبية والتي تسمح بالتلاعب بالأرقام المحاسبية دون خرق الإطار القانوني المعمول به ، وهو ما اصطلح على تسميته إدارة الأرباح.

1. تعريف إدارة الأرباح

عرفDavidson , Stickney& Weil إدارة الأرباح على أنها "عملية اتخاذ خطوات متعمدة في إطار القيود المفروضة من المبادئ المحاسبية المقبولة عموما من أجل الوصول للمستوى المرجو من الأرباح"[3]. أما Schipper فعرفها على أنها " التدخل في عملية إعداد التقارير المالية الخارجية بهدف الحصول على منافع

1نفس المرجع ، ص 33

[2] N ،Obaidat Ahmed, Op, cit , p29

[3]BENSEISH Messod D, Earming management A prespective. Managerial Finance, Vol 27, Issue, 2001, P4

خاصة ، وفي حالة توسيع هذا التعريف سيتضمن الإدارة الحقيقية للأرباح التي تمارس من خلال تغيير توقيت قرارات التمويل والإستثمار من أجل تعديل الأرباح المقرر عنها أو تعديل بعض من عناصرها.[1]

إن التعاريف السابقة تتفق على أن إدارة تكوين مرتبطة بالقرارات الإدارية المتخذة في إطار إعداد القوائم المالية وذلك بتطبيق معالجة محاسبية مرغوبة ، لكن التعريف الثاني يفترض إمكانية إدارة الأرباح عن طريق اختيار توقيت اتخاذ القرارات الحقيقية للاستثمار والتمويل ، بحيث إذا أدت هذه القرارات إلى تأجيل أو تعجيل الاعتراف بالإيرادات أو النفقات فإن ذلك يدخل في إطار الأرباح

ويمثل الفرق بين إدارة الأرباح والغش المالي في كون الأول تتم في ظل احترام المبادئ المحاسبية المقبولة عموما خلافا للغش المالي[2] هذا الأمر دفع بعض الباحثين إلى مناقصة الفكرة السابقة والقول بعدم تعارض هذه الظاهرة مع الممارسات المحاسبية العادية ، فنظرا لأهمية الأرباح فإنه من غير المفاجئ أن تولي المؤسسات أهمية كبرى لكيفية التقرير عنها ، لذلك على المسير فهم أثر الخيارات المحاسبية المختلفة المتاحة من أجل اختيار أحسنها، بمعنى أخر عليه أن يتعلم كيفية " إدارة الأرباح"[3] ، من هذا المنطلق يمكن تعريف إدارة الأرباح على أنها

"اتخاذ القرار الإداري المنطقي والقانوني من أجل النتائج متوقعة ومستقرة". وعموما فإن احترام إدارة الأرباح للمبادئ المحاسبية المقبولة يؤدي إلى إمكانية توقع تصرفات المسير الانتهازية وتحديد شروط التعاقد بناء على ذلك.

2 أساليب إدارة الأرباح

تتكون النتيجة المحاسبية من قسمين : التدفقات النقدية الداخلية والخارجية والمستحقات التي تضم المصاريف والإيرادات غير القابلة للدفع والتحصيل (مخصصات الإهتلاك والمؤونات ، استرجاع المخصصات) ، والإيرادات والمصاريف المؤجلة (التغير احتياجات رأس مال العامل ، وبالتالي فغن إدارة الأرباح تكون إما بإدارة التدفقات النقدية الحقيقية (الإدارة الحقيقية للأرباح) أو عن طريق إدارة المصاريف والإيرادات المستحقة (الإدارة المحاسبية للأرباح[4])

2 . 1. الإدارة المحاسبية للأرباح

تقوم الإدارة المحاسبية للأرباح على اختيار طريقة محاسبية معينة (اختيار طريقة للإهتلاك) أو استعمال الحكم الشخصي في تطبيق هذه الطريقة تحديد العمر الإنتاجي الأصل ما أو تقدير قيمة مؤونة معينة ، لكن ذلك لا يعني أن اختيار طريقة محاسبية معينة أو استخدام الحكم الشخصي بهدف دائما إلى

1GUNNY Katherine, What are the consequences of real earning management. Working paper, Universitey of Colorado at Boulder, 2005, p1

2BENSEISH Messod D, Op. cit, p5

3محمد عماد صلاح عبد الحفيظ ، سيد أحمد الزهراء الشحات ، إدارة الأرباح ، ورقة بحثية ، كلية التجارة ، جامعة القاهرة ، مصر ، 2008 ,ص4

4MARD Yves, Vers une information comptable plus transparente : l'apport des rechereches portant sur la genstion des résultas comptable, Manuscrit auteur, Publié dans « Comptabilité et connaisances, France, 2005, p11

إدارة الأرباح ، حيث تميز في هذا الإطار بين المستحقات العادية التيد تدخل ضمن النشاط العادي الإعداد القوائم المالية والمستحقات الخاصة التي تهدف لإدارة الأرباح[1]. ويكون للمسير حرية أكبر لإدارة الأرباح عن طريق المستحقات وهو ما يجعل هذه الطريقة الأكثر انتشارا.

2 . 2. الإدارة الحقيقية للأرباح

تقوم الإدارة الحقيقية للأرباح على التأثير على التدفقات الحقيقية للمؤسسة عن طريق التلاعب بتوقيت اتخاذ بعض القرارات التشغيلية والشمولية والاستثمارية ، وتتميز الإدارة الحقيقية للأرباح عن الإدارة المحاسبية للأرباح بكونها صعبة الاكتشاف ، حيث يصعب التمييز بين القرارات التي يتخذها المسير من أجل تعظيم قيمة المؤسسة وتلك التي يتخذها من اجل إدارة الأرباح ، كما أن اللجوء هذا الأسلوب يكون محدودا نظرا لسعي المسير الدائم لترشيد قراراته ، لكن في المقابل هناك بعض الأساليب التي تدفع المسبر للجوء له ، فالإدارة المحاسبية للأرياح تؤدي للإفراط في الإيرادات والمصاريف المستحقة مما قد يثير انتباه الاجهات المسؤولة عن الرقابة ، كما

قد لا يكون للمسير مرونة لاستعمال المستحقات حيث تتأثر هذه الأخيرة بنشاطات المؤسسة وباستعماله خلال السنوات السابقة ، بالإضافة إلى إدارة المستحقات تتم عادة في نهاية السنة بالتالي لن يكون بمقدوره المسير إدارة الأرباح في حال عدم موافقة المدقق على مثل هذه المستحقات

ويمكن اعتبار الإدارة الحقيقية للأرباح كنتيجة للقيود التي تفرضها الهيئات المنظمة على اختبار السياسات وتقدير الأحداث ، وتؤثر إدارة الأرباح الحقيقية سليا على أداء المؤسسة لأن المسير بضحي بالتدفقات النقدية المستقبلية من أجل الرفع من تدفقات الدورة أو العكس.

3 كيفية الحد من إدارة الأرباح

منذ بدأ انهيار المؤسسات الرائدة .. (Enron , Parmala)، والعالم يحاول إيجاد الحلول المناسبة لمنع تكرار تلك الانهيارات لما لها من أثر سلبي على اقتصاد الدول. لقد أظهرت جميع التحليلات التي أجريت للتعرف على أسباب الانهيارات التي حدثت وجود خلل رئيسي في أخلاقيات وممارسات مهنة المحاسبية ، وبالتالي فقد توجه الاهتمام لتعزيز اليات الرقابة وكذا تطوير معايير محاسبية ذات جودة عالية من أجل معالجة هذا

الخلل

1 . 3تعزيز آليات الرقابة

في مواجهة الفضائح المالية التي عصفت بكبريات المؤسسات العالمية ، تم اتخاذ العديد من الإجراءات للحد من إمكانية وقوعها مرة أخرى . آليات الرقابة بيتها

• الرقابة من طرف المسيرين

1FIELDS Tomas D, LYS Thomas Z, NINCENT Linda, Emperical research on accounting choice, journal of Accounting and economie, N31, 2001, p2602

2 GUNNY Katherine, Op cit.p8

إن دوافع المسير للرفع من الأرباح ستختلف في حال كون المسير يملك حصة من أسهم المؤسسة أم لا ، فارتفاع الأرباح يؤدي إلى ارتفاع الضرائب المفروضة على المؤسسة وبالتالي انخفاض قيمتها ، لذلك فغن المسيرين لن يعملوا على الرفع من الأرباح في حالة حيازتهم على حصص مهمة من رأس مال المؤسسة

- **الرقابة من طرف المساهمين**

تشكل شفافية المعلومة المالية التي تنشرها المؤسسة وسيلة لحماية المساهمين في ظل التقلبات الكبيرة التي تعرفها الأسواق المالية ، وقد أشار تقرير لجنة Cadbury الصادر عام 1992 ، بأن يقوم المساهمون بمساءلة

مجلس الغدارة ، ولكل منها دور في تفعيل هذه المسألة ، فمجلس الإدارة يقوم بدوره في توفير المعلومات الجيدة للمساهمين ، وعلى المساهمين القيام بدورهم في ممارسة مسؤوليتهم كملاك ، كما أشار Bereish إلى أن تركز رأس المال في بد فئة قليلة من المساهمين تسمح برقابة أكثر فعالية على المسيرين والعكس يحدث عندما يكون رأس المال موزع على عدد كبير من المساهمين ، مما يشجع على إدارة الأرباح

- **الرقابة من طرف مجلس الإدارة**

يلعب مجلس الإدارة دورا فعالا في الرقابة على الغدارة وضمان نزاهة حسابات المؤسسة والإفصاح عن كافة المعلومات المتوفرة والصحيحة وفي الوقت المناسب ، ويتحمل مسؤولية في هذا المجال اتجاه المساهمين ولكي يقوم مجلس الإدارة بدوره على أكمل وجه ، يجب تحديد هيكله وواجباته القانونية وكيفية اخبار أعضائه بكل عناية ، وحسبjensen فإن هيكل مجلس الإدارة يؤثر بصفة مباشرة على الرقابة الداخلية حيث تكون هذه الرقابة أكثر فعالية في حالة كون

- مجلس الإدارة مكون من عدد صغير من الأعضاء - أعضاء مجلس الإدارة لهم حصص كبيرة من رأس المال

- مسير المؤسسة ليس نفسه رئيس مجلس الإدارة

- **الرقابة عن طريق لجان المراجعة الداخلية**

تلعب لجان لمراجعة دورا مهما في ضمان قوة إجراءات الرقابة الداخلية والإشراف على أنشطة المراجعة الخارجية ومقارنة ضغوط وتدخلات الإدارة في عملية المراجعة ، ولغرض تحمل مسؤولياتها الإشرافية فإنها تعتمد على وظيفة المراجعة الداخلية كأحد الدعائم الأساسية لعملها ، حيث تقوم هذه الأخيرة بتقديم خدمات التأكيد

3.2. تحسين جودة المعايير المحاسبية

تسهل المرونة التي تتميز بها المعايير المحاسبية من إدارة الأرباح ، ويظهر ذلك جليا في كثير من الجوانب المحاسبية التي لا تتوالى إدارة المؤسسة في استغلالها كوسيلة للتأثير على أرقام الربح بما يخدم رغباتها ويلي

طموحاتها ، لكن على الرغم من هذا الهامش من الحرية ، فإن هناك جهود من قبل الجهات الواضحة للمعايير للحد من هذه الممارسات تتمثل فيما يلي:

- الإلزام بتطبيق المعايير بدقة وعدم الخروج عنها بما في ذلك متطلبات الإفصاح لكل معيار

- تحديد توقيت معين لتطبيق المعايير - تشجيع الإفصاح عن الأمور الاختيارية والتقديرية

- وضع قيود على تطبيق وتغيير السياسات المحاسبية.

كما يقترح بعض الباحثين توضيح الأهداف الاستراتيجية للمؤسسة في القوائم مما يؤدي لإدخال منظور المستقبل في المحاسبة. وحتى وإن كان الإفصاح عن هذه الأهداف للمنافسين أمر غير مرغوب بالنسبة للمساهمين والمسيرين فإن الأمر من شانه تبرير الخيارات المحاسبية والتقديرات الشخصية للمسيرين ، وبالتالي زيادة الثقة في المعلومات المنشورة ، فمثلا بعض قرارات التنازل عن الأصول الثابتة وإعادة الهيكلة يمكن اعتبارها شكلا من أشكال إدارة الأرباح من طرف المستثمرين ، لكن إذا أوضحت الإدارة أن هذا الأمر يندرج في إطار تحقيق هذه معين ، مثلا تطوير القدرات الإنتاجية للمؤسسة ، فغن ذلك يؤدي بالمستثمرين والأطراف ذات العلاقة إلى تقييم المؤسسة بشكل أفضل.[1]

المطلب الثالث : مبدأ التحفظ (الحيطة والحذر)

يحظى القياس المحاسبي وفق سياسة التحفظ بموقع هام ضمن الإطار التقليدي لإعداد القوائم المالية ، وينعكس أثر هذه السياسة على العديد من التطبيقات المحاسبية بصورة واضحة ، لدرجة أن العديد من المحاسبين على المستوى العملي والأكاديمي يسمون التحفظ أو الحيطة والحذر بمبدأ التحفظ" ، ورغم انتشار استعمال هذا المبدأ على نطاق واسع ، إلا أن تأثيره على القوائم المالية مازال محل جدل.

1. تعريف مبدأ التحفظ

يعتبر التحفظ من المفاهيم المثير للجدل في المحاسبة ، حيث أن القليل من المنظرين يقبلون فكرة تحفيض أصول المؤسسة ورفع خصومها ، أو الاعتراف بشكل متأخر بالإيرادات وبشكل مبكر بالمصاريف بصفة دائمة وممنهجة

ويرتبط التحفظ بالحاجة إلى التقرير عن الأحداث الماضية بشكل موثوق ، وعدم تحمل مسؤولية تقديم معلومات قد تعبر عن وضع المؤسسة بشكل مبالغ فيه ، مما قد يعرض المسير (أو المراجع المتابعات من قبل الأطراف ذات العلاقة ، وهو ما يؤدي به إلى تفضيل أن تكون الأخطاء المحتملة في اتجاه تخفيض صافي الأصول والأرباح عوض الرفع منها

1MArd Yves, vers une information comptable plus transparente : l'apport des recherches portant sue la gestion des résultats omptable, Op. cit, p14

أما مجلس المحاسبي المالية FASB فعرفه على أنه "رد فعل حذر اتجاه عدم التأكد وذلك لمحاولة التعامل معه بشكل مناسب .. الإغذا كان هناك تقديرين مختلفين لمبلغ ما يتم تحصيلة أو دفعه وكان احتمال وقوع هذين التقديرين متساويا ، فإن التحفظ يفترض اختيار البديل الأقل تفاؤلا"[1]

2 أسباب اللجوء لمبدأ التحفظ

عند فحص الأسباب التي تؤدي لوجود التحفظ ، يركز الباحثون على التكاليف والمنافع التي تنجر عنه بالنسبة لمختلف الأطراف ذات العلاقة بالمؤسسة ، وقد اعتبرت النظرية الإيجابية للمحاسبة أن الدوافع الخاصة بكل فئة من مستخدمي القوائم المالية لها تأثير مباشر على عملية وضع وتغيير المعايير المحاسبية ، وبالتالي فإذا وجدت دوافع لفئة معينة لإنتاج أو الحصول على قوائم مالية متحفظة ، فعن هذا الأمر قد يؤدي لإصدار معايير محاسبية متحفظة. وقد حدد Watts أربعة أسباب رئيسية للجوء للتحفظ:

.2.1. أسباب تعاقدية

يلعب التحفظ دورا بارزا في الحد من دوافع المسيرين وقدرتهم على إدارة الأرباح بواسطة إدراج أرباح غير مؤكدة ، كما يعمل على تخفيض عدم تماثل المعلومات بين المساهم والمسير أو المسير والدائن ، وبالتالي التخفيض من مشاكل الوكالة. فعلى سبيل المثال يهتم بهتم الدائنون بمعرفة مقدار صافي أصول المؤسسة باعتباره بمثل ضمان لاسترجاع أموالهم ، وبالتالي فهم يشترطون عند إبرام العقد درجة عالية من التحقق بالنسبة للمعلومات التي ترفع من صافي الأصول مقارنة بالمعلومات التي تخفض من قيمتها ، وذلك من اجل التأكد أن مبلغ صافي الأصول الظاهر في الميزانية قابل فعلا للتحويل إلى سيولة[2]

2 . 2 المنازعات

إن المبالغة في تقييم أصول المؤسسة وأرباحها من شانه خلق نزاعات بين الأطراف ذات العلاقة بشكل أكبر من حالة تخفيض تقييم هذه الأصول والأرباح ، وبالتالي فغن التحفظ من شأنه تخفيض هذه النزاعات

2.3 الضرائب

عادة ما تربط المعلومات الواردة في القوائم المالية بتحديد مقدار الضريبة على الدخل ، وبالتالي فغن المؤسسة تلجأ للتحفظ لتخفيض مقدار الضرائب

2.4 الجهات المصدرة للمعايير

توجد دوافع لدى الجهات المصدر للمعايير من أجل تبني معايير متحفظة والتخفيض من أصول وأرباح المؤسسة وذلك لتجنب الانتقادات الناتجة عن المبالغة في هذا التقييم ، ويرى Gotti أن الجهات المصدر

1DAN Qintao, ZHANG Xiao-jun, Accounting Conservatism, Aggregation, and Information Quality Contemporay accounting Research, vol 29, Issue 1, March 2012, P40

2 Ibid, p10

للمعايير لبنى التحفظ من احتمال التعرض لأضرار تؤثر على سمعة المؤسسة والنظام الاقتصادية ككل نتيجة المبالغة في تقييم الأصول والأرباح.

3. تأثير التحفظ على جودة المعلومات المالية

يعتبر تحديد أثر التحفظ على جودة المعلومة المالية عملية صعبة نتيجة عدم الاتفاق حول تعريف واضح الجودة المعلومات المالية واختلاف آثار التحفظ ، وكذا اختلاف المتغيرات المستعملة في التعبير عنها وهو يفسر النتائج المختلفة التي توصلت إليها الدراسات التي اهتمت بهذا الموضوع ، ولو أن معظمها يصب في إتجاه التأثير السلبي للتحفظ على جودة المعلومة المالية.

حيث يرى هذا الاتجاه أن التحفظ هو طريقة سيئة لمعالجة حالة عدم التأكد المرتبطة بالتقييم والدخل باعتباره يؤدي لتحريف المعلومات المالية[1]. ويري Wars أن من بين أهداف الأرقام المحاسبية هو إرسال إشارات في حال كون المؤسسة تعاني من صعوبات مالية ، لكن اللجوء للتحفظ المفرط من شانه إرسال إشارات خاطئة، وقد سار FASB في هذا الاتجاه حيث حاول خلال السنوات الأخيرة إبعاد القوائم المالية عن مبدأ التحفظ وتوجيهها نحو مبدأ الحياد ، فخلال اجتماعه في شهر جويلية من سنة 2005 ، بين موقفه من هذا مبدأ حيث أعتبر أن القوائم المالية يجب أن تتصف بخاصية الحياد ، أي أن تكون خالية من التحيز الذي بهدف للتأثير على القرارات ، ومن أجل ذلك أن لا يتضمن الغطار المفاهمي التحفظ أو الحذر كخاصية من الخصائص النوعية التي تميز المعلومة المالية

وهناك في المقابل اتجاه بري أن للتحفظ دور إيجابي في الرفع من جودة المعلومات المالية ، حيث يركز هذا الاتجاه على السبب التعاقدي للتحفظ ، في هذا السياق يرى Watts أن للتحفظ دور في التقليل من عدم التماثل في المعلومات بين المسيرين والمساهمين وبالتالي الحد من دوافع وقدرة المسبرين على التلاعب بالأرقام المحاسبية ، وهذا ما يؤدي لإرتفاع جدوة المعلومة المالية مع انخفاض إدارة الأرباح ، كما اعتبر Watts lafond & أن السبب الأساسي للطب على التحفظ هو عدم التماثل في المعلومة أن للتحفظ أثار إيجابية وأخرى سلبية على جودة المعلومات المالية وان دوافع المسير من وراء استخدامه هي التي تؤدي إلى أثر معين من هذه الأثار

1FAN Qintao, ZHANGXiao-jun, Op, Citp39 DEMARIA Samira, 2DUFOUR Dominique, les choix d'options comptables lors de la transition aux normes IAS/IFRS : quel role pour la prudence. Mansucrict, auteur, publie dans comptable contrôle audit, numéro spécial 2077,7

المبحث الثالث: تأثير المحاسبية الدولية على جودة المعلومات المالية

لقد لا فت المعايير المحاسبية الدولية فيولا واسعا على مستوى الدولي الاعتقاد بأن تطبيقها كفيل بتوفير معلومات مالية ذات جودة عالية ، ومما عزز هذا الاطرح تبني هذه المعايير للنمودج الأنجلوسكسوني الذي يولي أهمية لمعيار منفعة المعلومات لأغراض أتخاذ القرار، وقد تجسد هذا التوجه في وضع إطار مفاهمي للمعايير المحاسبية الدولية يحدد الخصائص النوعية التي يجب أن تتمتع بها المعلومات الواردة في القوائم المالية ، وكذا استبعاد الكثير من البدائل التي قد تؤدي لتضليل متخذ القرار ، بالإضافة إلى تبنيها لنظرة قائمة على الحاضر والمستقبل بدل النظرة التاريخية وذلك لتلبية احتياجات المستثمرين في الأسواق المالية

المطلب الأول : دور المعايير المحاسبية الدولية في تحقيق الخصائص النوعية للمعلومات المالية.

في سنة 2002 توصل كل من IAS6 و FASB إلى تفاهم من أجل العمل على إصدار مجموعة واحدة من المعايير ذات الجودة العالية يمكن تطبيقها في كل دول العالم ، ومن أجل ذلك تم الاتفاق على إعداد إطار مفاهمي مشترك يتضمن أهداف القوائم المالية وكذا الخصائص النوعية الواجب توفرها في هذه القوائم

وفي 2008 أصدر كل من IASB و FASB مذكرة إيضاح بعنوان "إطار مفاهي محسن للتقرير المالي" An Improved Conceptual Framework for finalcial Reporting" يشكل هذا الإطار أسس المعايير المحاسبية التي سيتم إصدارها مستقبلا. وقد جاء في هذا المفاهيمي أن الإلتزام بالأهداف والخصائص النوعية الواردة فيه سيقود إلى معايير ذات جودة عالية ، مما سيؤدي بدوره لتحسين جودة المعلومة المالية المستخدمة في إتخاذ القرار، وحسب هذا الإطار المفاهمي فإن توفير معلومات نافعة لاتخاذ القرار هو الهدف الأساسي للقوائم المالية، ولكي تكون المعلومة نافعة يجب توفر خصائص رئيسية الملائمة والعرض العادل) وأخرى مساعدة (القابلية للفهم والتحقق والمقارنة وكذا السرعة)

1 دور المعايير المحاسبية الدولية في تحقيق الخصائص النوعية الأساسية للمعلومات المالية

لقد تبين أن منفعة المعلومات من الأمور الهامة لدى مستعملي القوائم المالية لتحقيق أهدافهم، وتؤدي المعايير المحاسبية الدولية دورا حاسما في تحقيق خصائصها الأساسية والمتمثلة في الملائمة والعرض العادل.

1 . 1. دور المعايير المحاسبية الدولية في تحقيق خاصية الملائمة

تكون المعلومة المالية ملائمة إذا كان لها تأثير على القرارات الاقتصادية ، وذلك عن طريق مساعدة الأطراف المستعملة لها في تقييم الأحداث الماضية والحالية والمستقبلية أو تعزيز أو تعديل ما سبق التوصل إليه من تقييم ، أي أن تحقيق عنصر الملائمة فير المعلومات الواردة في القوائم المالية هما طبيعة هذه المعلومات وأهميتها النسبية. ففي بعض الحالات تكون طبيعة المعلومات وحدها كافية لتحديد ملاءمتها ، فمثلا قد تؤثر المعلومات المتعلقة بأحد الفروع الجديدة بالمؤسسة على تقدير المخاطر والفرص التي تواجهها بغض

1VAN BEST Ferdy, BRAAM Geert, BOELENS Suzanne, Quality of Financial Reporting measuring qualitative characterstirs, Nice Wirking Paper 09-108, ninjemnger Centrer for economiers, 2009, p10

النظر عن الأهمية النسبية للنتائج التي حققها ذلك الفرع خلال الفترة محل التقرير. وفي حالات أخرى يكون من الضروري معرفة كل من طبيعة المعلومات وأهميتها النسبية ، مثال ذلك قيمة كل صنف من الأصناف الرئيسية للمخزون. .

وقد أشار المعيار IAS1 ، الذي يتطرق لأسس عرض القوائم المالية ذات الغرض العام ، إلا أنه يجب تقديم القوائم المالية بطريقة توفر معلومات ملائمة وموثوقة وقابلية للمقارنة ومن الممكن فهمها، إضافة إلى أن اختيار السياسة المحاسبية يتوقف على ملاءمتها الظروف واحتياجات المستعملين الخاصة بإتخاذ القرارات كما نص المعيار IAS7 ، الذي يتطرق لجدول تدفقات الخزينة ، على ضرورة توفير معلومات حول التدفقات النقدية الخاصة بالمؤسسة لما لذلك من أهمية في تزويد مستعملي القوائم المالية بالأساس اللازم للتنبؤ بقدرة تلك المؤسسة على توليد نقدية أو ما يعادلها واحتياجاتها لإستخدام والانتفاع من تلك التدفقات النقدية وذلك من أجل مساعدتهم على اتخاذ القرار الاقتصادية

1.2 دور المعايير المحاسبية الدولية في تحقيق خاصية العرض العادل أو الموثوقية.

تترجم المعلومات المالية الظواهر الاقتصادية في شكل أرقام وكلمات ، ومن أجل أن تكون نافعة ، لا يجب عليها التقرير عن الظواهر الملائمة فحسب ولكن تقديم صورة عادلة عن تلك الظواهر، ومن أجل تقديم صورة عادلة ، على المعلومة المالية أن تكون كاملة ، حيادية وخالية من الأخطاء ولا يمكن للقوائم المالية أن تكون خالية تماما من الأخطاء بإعتبار أن الظواهر الاقتصادية الممثلة فيها تقاس عادة في ظل عدم التأكد حيث تستلزم العديد من التقديرات والافتراضات. ورغم استحالة تجنب الأخطاء بشكل نهائي بجب توفر فدر معقول من الدقة في القوائم المالية. لأجل ذلك من الضروري فحص الأدلة التي تبرر التقديرات والافتراضات التي تعد على أساسها القوائم المالية ، وبالنظر لموضوعية هذه الأدلة يمكن الحكم على تلك القوائم بأنها خالية من الأخطاء. كما أن التبريرات المقدمة حول المبادئ المستخدمة في إعداد القوائم المالية تساعد مستعملي القوائم المالية على فهم طرق القياس المستخدمة مما يخفض من إمكانية وجود أخطاء مادية غبر مقصودة

ولكي تكون المعلومات الواردة في القوائم المالية موثوقا بها يجب أن تكون مكتملة أي أن تحتوي على كل المعلومات الضرورية التي تسمح بفهم الظواهر التي مرت بها المؤسسة خلال فترة معينة، فقد يؤدي حذف بعض المعلومات إلى جعل القوائم المالية مزيفة ومضللة و من ثم تفقد مصداقيتها. و يعني الحياد خلو المعلومات المالية

من التحيز، حيث تعتبر القوائم المالية متحيزة إذا كانت تؤثر عن طريق اختيار أو عرض المعلومات على عملية اتخاذ قرار أو حكم بهدف الوصول إلى نتيجة محددة سلفا

وقد أشارت العديد من المعايير المحاسبية الدولية إلى ضرورة توفر العرض العادل في القوائم المالية حيث نص المعيار1 LAS على أن المعلومات المالية يجب أن تعرض بشكل عادل الأداء المالي و المركز المالي و التدفقات النقدية للمؤسسة. وقد أشار نفس المعيار إلى أن التطبيق الملائم للمعايير المحاسبية الدولية، مع إفصاح إضافي عندما يكون ذلك ضروريا لفهم عنه معلومات تحقق عرضا عادلا، و قد ألزم هذا المعيار

المؤسسة بتقديم توضيح عن الكيفية التي تتم بها تلبية متطلب العرض العادل، كما أشار إلى أن الموثوقية تعد أحد المبادئ عند اختيار الطرق المحاسبية التي تنوي المؤسسة استخدامها، و في حالة عدم معالجة المعايير المحاسبية لظاهرة براد التقرير عنها فإن المسير يقوم بتطوير سياسات محاسبية لأجل ذلك حيث تتصف بالموثوقية من ناحية كونها تمثل بشكل صحيح نتائج أعمال المؤسسة ومركزها المالي و تعكس الناحية الاقتصادية للأحداث وليس شكلها القانوني فقط، و تكون محايدة وليست متحيزة و تكون كاملة من كافة الجوانب المالية

وقد نص المعيار LAS 10 حول الأحداث اللاحقة التاريخ إقفال الميزانية على ضرورة عكس آثار بعض العمليات و الأحداث في القوائم المالية بعد إعدادها و ذلك بتعديل ما ورد فيها من أرقام ذات علاقة بالحدث أو العملية أو الاكتفاء في القوائم المالية بعد إعدادها و ذلك بتعديل ما ورد فيها من أرقام ذات علاقة بالحدث أو العملية أو الاكتفاء بالإفصاح عن هذه العمليات و الأحداث ضمن الملاحق حتى تكون القوائم المالية بالأصول و الخصوم المتعلقة بالاندماج هو إمكانية قياس قيمتها العادلة بشكل موثوق

حتى تكون المعلومات المالية نافعة، يجب أن تعرض الظواهر الملائمة و بشكل عادل في نفس الوقت، و يقدم المطار المفاهيمي خطوات عملية لتحقيق ذلك، حيث ينبغي أولا تحديد الظواهر الاقتصادية التي من المتوقع أن تكون مفيدة لمستعملي القوائم المالية، ثم تحديد شكل المعلومات الذي سيكون أكثر ملائمة للتقرير عن هذه الظواهر، ثم تحديد ما إذا كانت هذه المعلومات متوفرة و من الممكن تقديمها بشكل عادل، و في حالة عدم التمكن من عرضها بشكل عادل يتم تحديد شكل ملائم آخر.

المطلب الثاني: تأثير المعايير المحاسبية الدولية على إدارة الأرباح

بعد الفضائح المالية التي شهدتها العديد من الاقتصاديات المتطورة مع بداية القرن الحالي والتي أدت إلى اهتزاز ثقة المستثمرين في المعلومات التي تنشرها المؤسسات، توجه الاهتمام نحو إيجاد أطر جديدة لعرض المعلومات المالية بطريقة تضمن توفير معلومات شفافة، ملائمة و مفهومة و قد شكلت المعايير المحاسبية الدولية خطوة مهمة نحو تحقيق هذا الهدف، إلا أنها لا زالت تعاني بعض النقائص التي ينبغي معالجتها حتى تؤدي الدور المنوط بها على أكمل وجه

1 .دور المعايير المحاسبية الدولية في الحد من إدارة الأرباح

حسب دستور لجنة المعايير المحاسبية الدولية LASB فإن الهدف الأساسي للمجلس هو إعداد و نشر، لأجل الصالح العام، معايير محاسبية ذات نوعية عالية و قابلة للفهم و التطبيق في العالم كله، و تلزم بتوفير في القوائم المالية معلومات ذات نوعية وشفافة وقابلة للمقارنة، من أجل مساعدة المتعاملين في الأسواق المالية و المستعملين الآخرين في اتخاذ قراراتهم الاقتصادية، إنطلاقا مما سبق و أخذا الاعتبار تعريف Healy & Wahlen

الإدارة الأرباح على أنها أداة لتضليل الأطراف ذات العلاقة بالمؤسسة، فإنه من المتوقع أن تؤدي المعايير المحاسبية الدولية إلى التخفيض من إدارة الأرباح بسبب جودة هذه المعايير[1]

1 . 1. فرض قيود صارمة على اختيار السياسات المحاسبية

لقد وضعت المعايير المحاسبية الدولية فيود صارمة على كيفية اختيار السياسات المحاسبية و الإفصاح عنها، إذ من شأن هذه القيود أن تخفض من قدرة المسير على إدارة الأرباح باعتبار أن السياسات المحاسبية هي الوسيلة الأساسية للقيام بذلك

تعرف المعايير المحاسبية الدولية السياسات المحاسبية على أنها "المبادئ والأسس والأعراف و القواعد و الممارسات المحددة التي تتبناها المؤسسة في إعداد و عرض المعلومات المالية. وقد ربطت المعايير المحاسبية الدولية تبني سياسة معينة في معالجة حدث ما باحترام مبدأ العرض العادل، كما أولت أهمية كبيرة للإفصاح عن السياسات المحاسبية المستخدمة

دور جدول التدفقات النقدية في الحد من إدارة الأرباح

رغم أهمية قائمة الدخل في توفير معلومات مفيدة حول أداء المؤسسة ، إلا أنها محل تحفظ بسبب اعتمادها أساس الاستحقاق وإجراء تقديرات خاصة للحصول عليها ، وهو ما يزيد احتمال لجوء المسيرين لإظهار مستحقات خاصة من أجل التأثير على الأرباح ، وبالتالي فقد تحقق المؤسسة رغم مرتفع من صافي الدخل ولا يعني ذلك تحقيق تدفق نقدي مرتفع. في المقابل يعتمد جدول التدفقات النقدية على الأساس النقدي وبالتالي فهو لا يتأثر بإمكانية وجود مستحقات خاصة. إن استخدام جدول التدفقات النقدية إلى جائب قائمة الدخل يسمح باكتشاف إدارة الأرباح ، حيث أن الارتباط السلبي بين المستحقات والتدفقات النقدية هو دليل على وجود هذه

الممارسات ، فالمسيرون يحاولون تعوض ضعف التدفقات النقدية الداخلية بالزيادة في المستحقات، وقد اعتبر المعيار IA57 أن من بين وظائف جدول التدفقات النقدية فحص العلاقة بين الربحية وصافي التدفقات النقدية

وحسب المعيار IAS7 يجب أن تظهر قائمة التدفقات النقدية مبوبة حسب طبيعة الأنشطة التشغيلية والاستثمارية والتمويلية ، وكلما ازداد صافي التدفق النقدي من الأنشطة التشغيلية كلما انخفض احتمال وجود إدارة للأرباح وبالتالي تزداد جودة المعلومة المالية. كما يفيد هذا التصنيف في اكتشاف أي وجود محتمل للإدارة الحقيقية للأرباح حيث تصبح ملاحظة أي خلل في التدفقات النقدية سهلا وذلك بمقارنتها مع تدفقات السنوات الماضية

1C.A Ton, IFRS and Earnings Management Aggregate accruals approach on Dutch listed companies, Master Thesis, Erasmus School of Economics, Rotterdam, 2011, p 20.

2 المعيار المحاسبي الأول LAS1 "عرض القوائم المالية"، الفقرة21

3أمين السيد أحمد لطفي ، مرجع سبق ذكره ، ص 281

المطلب الثالث : تأثير المعايير المحاسبية الدولية على مبدأ التحفظ

لقد أدى انتشار استعمال المعايير المحاسبية الدولية إلى تغيير جذري لنظرة الأكاديمية والممارسين لمبدأ التحفظ ، فبعدما كان من بين أهم المبادئ المتبعة في إعداد القوائم المالية خاصة في ظل النموذج الأوروبي ، جاءت المعايير المحاسبية الدولية يتصور جديد لطبيعة هذا المبدأ ودرجة إليه ، حيث تم التخلي عنه في الإطار المفاهمي الجديد ل IASB واعتبرك خاصية غير مرغوبة ، لكن العمل به مازال مستمرا على مستوى المعايير المحاسبية الدولية

1. التحفظ على مستوى الإطار المفاهمي ال IASB

في ظل الإطار المفاهمي لإعداد وعرض القوائم المالية التي تم إصداره من طرف ASC1 سنة 1989 والذي تبنته IASB في سنة 2001 ، تم التخلى عن المقاربة الخاصة بجدول حسابات النتائج وتعويضها بالمقاربة الخاصة بالميزانية ، حيث لم يعد اهتمام المحاسبية ينصب على المقاربة الدورية بين المصاريف والإيرادات ، بل أصبح ينصب على تعريف ، الاعتراف ، وقياس الأصول والخصوم بطريقة ملائمة ، وبذلك يمكن قياس الإيرادات (زيادة الأصول أو انخفاض الخصوم) والمصاريف (زيادة الخصوم أو انخفاض الأصول) ، كما أن القيمة المعادلة اعتبرت

، في حال إمكانية استخدامها ، أكثر المقاييس ملاومة ، وبالتالي الحد من العمل بالتكلفة التاريخية، هذا التوجه للمعايير المحاسبية الدولية لم يترك هامشا كبيرا لتطبيق التحفظ [1]، حيث لم يدرج ضمن الخصائص النوعية للمعلومة المالية لكنه ذكر كوسيلة من أجل حث معدي القوائم المالية على تبني سلوك حذر عند قيامهم بتقييم الأصول والخصوم ، مع عدم المبالغة في اللجوء إليه [2]، وهو ما أوضحته الفقرة 37 من الإطار المفاهمي حيث جاء فيها:

" يواجه معدو القوائم المالية حالات عدم التأكد التي تحيط بالعديد من المواقف ، منها إمكانية تحصيل الديون المشكوك فيها والعمر الإنتاجي المتوقع للتجهيزات والمعدات وعدد حالات المطالبات المتوقع حدوثها عن الكمالات والضمانات. ويتم الأخذ بالحسبان حالات عدم التأكد هذه عن طريق الإفصاح عن طبيعتها ومدامها وبتطبيق أساس التحفظ عند إعداد القوائم المالية .. ومع ذلك يجب مراعاة ألا يؤدي تطبيق أساس التحفظ على سبيل المثال إلى خلق احتياطات سرية أو مخصصات بأكثر مما يجب أو التخفيض المتعمد للأصول والإيرادات أو التضخم المتعمد للخصوم والمصاريف حيث سيؤدي ذلك إلى عدم حيادية المعلومات المالية ومن ثم فقدانها لخاصية الموثوقية وإمكانية الاعتماد عليها"

ومن خلال الإطار المفاهمي الجديد المشترك بين IASB وFASB ، تم التخلي عن هذا المبدأ حتى في صورته المخففة المذكورة سابقا ، فقد اعتبر) IASBامثله مثل (FASBأن التحفظ خاصية غير مرغوبة للمعلومات الواردة في القوائم المالية ، حيث أن الهدف الرئيسي للمحاسبة ، وهو توفير معلومات نافعة لإتخاذ

1HELLMAN Niclas, op cit, p78

2 GERAILD Gilbert, Que reste-t-il principe de prudence, evolution historique et economique, revue française de la comptabilité, No454, Mai 2012, P48

القرار ، يتحقق بشكل أساسي بتوفر خاصيتين أساسيتين هما الملائمة والعرض العادل ، هذه الأخيرة لا تتحقق إلا بتوفر خاصية الحياد في المعلومة المنشورة والتي تتعارض مع مبدأ التحفظ

إن المعايير المحاسبية الدولية تعطي اهتمام أقل للتحفظ (مقارنة بأغلب المعايير المحلية خاصة الأوروبية) نظرا لطبيعة المستعمل المستهدف من خلال قوائم المالية المستثمر) ، فاستخدام سياسة متحفظة يخدم بالدرجة الأولى المقرضين ، حيث أن التخفيض في تقييم المؤسسة بسبب عدم الاعتراف بفائض القيمة المحتمل وتكوين مؤونات كبيرة يحد من توزيع هذه الثروة سواء على المساهمين أو الدولة أو حتى العاملين ، حيث أن الطرف الوحيد المستفيد من هذه الوضعية هم المقرضون باعتبار أن لهم عوائد ثابتة ، كما أن عدم توزيع ثروة المؤسسة يزيد من قدرتها على دفع ديونها في حالة الإفلاس مما يضمن حماية أكبر للمقرضين. إن عدم تركيز المعايير المحاسبية الدولية على حماية المقرضين ولكن على حاجات المستثمر من المعلومات قد أدى للتخلي التدريجي عن

هذا المبدأ ، فما يهم المستثمر هو الحصول على معلومات ذات جودة عالية تعكس الحقيقة الاقتصادية للمؤسسة، لكن تخفيض النتيجة بشكل غير حقيقي قد يؤدي لإحجام المستثمر عن استثمار قد يكون مربحا وبذلك لن يتم توزيع الموارد بشكل أمثل ، وبالتالي يمكن القول أن الإفراط في التحفظ غير محبذ من الناحية الاقتصادية[1]

2. التحفظ على مستوى المعايير المحاسبية

رغم أن الإطار المفاهمي الجديد استبعد التحفظ ولم يشر إليه بأي شكل عند التطرق لخصائص المعلومات المالية ، إلا أنه يمكن العثور على أثر هذا المبدأ في العديد من المعايير وهذا لسببين:

- أن هذه المعايير أقدم من الإطار المفاهمي
- أن المعايير المحاسبية لا تزال في كثير من الأحيان تتعامل مع حالات عدم التأكد التي تتطلب إجراء تقديرات ، وحيثما يوجد عدم التأكد يوجد التحفظ ، وبالتالي فإن التحفظ مرتبط بصورة أساسية بأحكام احتمالية معينة وتقديرات أخرى خاصة من الواجب القيام بها

1RAFFOURNIER Benrand, les oppesoitions françaises à l'adoption des IFRS: examen critique et tentative d'explication, revue comptabilité - contrôle - adit, N°03, tome 13, 2007, p 28-29

خلاصة الفصل

استهدف هذا الفصل التعرف على مفهوم المعلومات المالية وجودتها ومدى مساهمة المعايير المحاسبية الدولية في تحسين جودة هذه المعلومات ، فحسب المعايير المحاسبية الدولية من الضروري أن يتم عرض القوائم المالية بشكل عادل ، وأن يتم الإفصاح بما يحقق ملاءمة المعلومات وكفايتها لأن ذلك يعتبر في غاية الأهمية

لخدمة جميع الفئات المهتمة بالمعلومات المالية عند اتخاذ قراراتها ، كما يجب أن تكون المعلومات المفصح عنها ذات مصداقية ويمكن الاعتماد عليها في قرارات الاستثمار وغيرها من القرارات.

إن توجه المعايير المحاسبية الدولية نحو خدمة المستثمرين في الأسواق المالية قد انعكس على خصائص ومميزات هذه المعايير، حيث تتميز بمرونة عالية من أجل تمكين المسير من اختيار السياسات الملائمة التي تعكس واقع المؤسسة ، بالإضافة إلى تركيزها على الإفصاح على كل التفاصيل وتقديم مختلف التفسيرات والتوضيحات بخصوص الأرقام الواردة في القوائم المالية والسياسات المحاسبية المطبقة ، ولم تعتمد المعايير المحاسبية الدولية بشكل كبير على مبدأ التحفظ واعتبرت أن تطبيقه قد يؤدي للحصول على معلومات مظللة بخصوص المركز الامالي للمؤسسة ونتيجة أعمالها ، وقد سمح التزامها بمقياس القيمة العادلة وتغليها لجوهر الأحداث على حساب شكلها القانوني بالتقييم الدقيق الموجودات والتزامات المؤسسة وتوفير حقيقية وواقعية عن أداها ووضعيتها المالية.

اهداء

اغتنم فرصة اختتام المشوار الدراسي بإنجاز هذا العمل المتواضع لأقدام تشكراتي و أطيب تمنياتي الي اغلى و اعز ما املك في الوجود:

أبي و أمي حفظهما الله و أطال عمرهما و أبقاهما الي جانبي و الي أخواتي.

و اهدي هذا العمل أيضا الي أفراد العائلة الكريمة صغيرا و كبيرا.

كما اخصص إهدائي الي كل أصدقائي بالجامعة .

و في الأخير أتمنى للجميع التوفيق في الحياة و المزيد من النجاح في المشوار الدراسي.

شکر وتقدیر

نحمد الله تعالى الذي وفقنا في إتمام هذه الرسالة المتواضعة , و بالمناسبة نتوجه بالشكر الي كل الأساتذة الأفاضل و من بينهم الاستاد المشرف "أ. براهيمي عمر" على إرشاداته و نصائحه القيمة .
و نتقدم بالشكر أيضا إلى كل عمال مؤسسة "اتصالات الجزائر مستغانم" على كل مجهوداهم المبذولة .
و نشكر أيضا من أمدنا بيد المساعدة من قريب أو من بعيد .
و في الأخير أما إن ينتفع بهذه الدراسة كل من اطلع عليها و شكرا.

لقد شهدت العقود الأخيرة تطورا اقتصاديا هائلا أدى لانتشار الشركات متعددة الجنسيات و امتداد نشاطها ليغطي العديد من الدول، حيث أصبحت تتحكم في الفواصل الاستراتيجية للاقتصاد العالمي، كما أصبح للأسواق المالية أهمية كبيرة بالنسبة للمؤسسات التي تبحث عن مصادر تمويل مما أدى إلى توسع حجم التعاملات فيها، بحيث تخطت المجالين المحلي والإقليمي إلى المجال الدولي

لقد أفرز هذا الوضع صعوبة إنتاج معلومة ملائمة و موثوق بها، للأسواق المالية الدولية، وصعوبة دخول المؤسسات إليها بسبب متطلبات هذه الأخيرة بالتقيد بالقواعد المحاسبية المطبقة في البلد الذي تتبع له

كما أفرز هذا الوضع عراقيل تصادفها الشركات متعددة الجنسيات التي لديها فروع في أنحاء العالم في عملية إعداد القوائم المالية المجمعة لجميع فروعها داخل و خارج البلاد الأصلي، و بالتالي صعوبة تقديم معلومات مالية موحدة متجانسة و موثوق بها عن أنشطها للمستمرين فيها و المتعاملين معها، أو أصحاب المصالح

لقد جعلت هذه الصعوبات من المحاسبة في قمة الاهتمام باعتبارها أهم المصادر لتوفير المعلومات المطلوبة لذلك كان لا بد أن تتطور العوائق التي تواجه الممارسة المحاسبية ذات البعد الولي. و قد أكدت معظم الدراسات و البحوث في مجال المحاسبة الدولية، على وجود اختلافات أساسية بين النظم المحاسبية المطبقة في مختلف دول العالم، حيث أن معظم هذه الاختلافات نتجت من الشعور بالحاجة إلى أنظمة محاسبية محلية تعكس احتياجات تلك الدول من المعلومات، والتي غالبا ما تختلف من دولة لأخرى متأثرة بمجموعة من العوامل البيئية لكل دولة

إن انتقال المعلومات المالية خارج البيئة المعدة فيها يؤدي في الغالب إلى تغيير أو إنقاص مضمونها الإفصاحي، و الإخلال بدورها الأساسي لدى مستخدميها و ينتهي الأمر بتضليل الكثير منهم، و عليه بدأ الاهتمام بمراجعة أهداف المحاسبة و إطارها النظري من أجل التصدي للقضايا التي تطرحها الممارسة المحاسبية على المستوى الدولي، و هو ما أصبح يعرف بالمحاسبة الدولية

لقد نتج عن الجهود الرامية لوضع أسس وقواعد للمحاسبة الدولية ما يعرف بالمعايير المحاسبية الدولية والمعايير الدولية للتقارير المالية (IAS / IFRS)، و التي تهدف إلى توحيد المبادئ المحاسبية على مستوى العالم من أجل توفير قاعدة واحدة لإعداد القوائم المالية لمختلف المؤسسات من مختلف البلدان، و لقد روعي في إعداد القوائم المالية توفر ثلاث أهداف أساسية هي الاستجابة لحاجات مستخدميها، خاصة المستثمرين، توفير معلومة مالية تعكس الواقع الاقتصادي، وتوحيد القواعد المحاسبية بما يسمح بإجراء مقارنات بين المؤشرات المالية المستعملة من فيل الأطراف ذات العلاقة بعالم المال و الأعمال

إن الأهداف سالفة الذكر لا تتحقق إلا بضمان جودة عالية للمعلومة المالية، حيث أن انشغالات مستخدمي المعلومات لا تكمن في سهولة الحصول عليها و حسب بل تتعدى ذلك إلى جودتها، وذلك من خلال توفرها على بعض الخصائص التي تضمن ذلك كالملائمة و الموثوقية و القابلية للفهم و المقارنة

تؤثر جودة المعلومات المالية على فعالية وظيفة الاتصال المالي، و الذي يقوم على إعلام المساهمين والمستثمرين و مختلف مستعملي المعلومات المالية للمؤسسة بالوضعية المالية لها من خلال نشر معلومات ذات طابع مالي، و يفترض أن ينصب هذا الاتصال على معلومات تعكس الواقع المالي للمؤسسة بغية التأثير الايجابي على قرارات المستقبل. إن وظيفة الاتصال تعمل على استمرار العلاقة بين المؤسسة ومحيطها لكنها تخضع للعديد من الاعتبارات المتعلقة برهانات السلطة و المصالح المتضاربة للأطراف ذات العلاقة بالمؤسسة، وعليه فإن محاولات التلاعب

بالمعلومات و عدم الإفصاح عنها يمثل واقعا معاشا أكدته الفضائح المالية التي سجلت مؤخرا و التي هزت العديد من الاقتصاديات المتطورة الأمر الذي جعل المعلومات المالية المعلن عنها محل شك من قبل مستعملها

و من أجل إعادة الثقة المالية سعت مختلف الدول و المنظمات المهنية إلى تعميم تطبيق المعايير المحاسبية الدولية بهدف تقديم إطار قانوني على المستوى الدولي لنشر معلومات ذات جودة، تكون مفهومة، ملائمة، قابلة للمقارنة بالنسبة للمستثمرين باعتبارهم المستهدف الأول من هذه المعايير دون إهمال باقي الأطراف المستخدمة للمعلومات

تعتبر الجزائر من بين الدول التي عملت تطبيق النظام المحاسبي المالي (SCF) القائم على المعايير المحاسبية الدولية و هذا بغية تحقيق مجموعة من الأهداف منها تمكين المؤسسة من إنتاج معلومات مالية ذات جودة عالية، و ذلك من خلال توفير الأحكام و ضبط الممارسات لضمان توفر تلك المعلومات على الخصائص المميزة التي تضمن تحقيق هذه الجودة، مما سبق يمكن طرح الإشكالية التالية

- كيف تعمل المعايير المحاسبية الدولية على ضمان و تحسين جودة المعلومة المالية ؟

تندرج تحت هذا التساؤل جملة من التساؤلات الفرعية و المتمثلة أساسا فيما يلي:

- كيف كان ظهور و تطور المعايير المحاسبية الدولية ؟ وما هو مضمونها ؟

- ما هي الخصائص التي تميز المعايير المحاسبية الدولية و المؤثرة على جودة المعلومة المالية ؟

- هل يختلف المحتوى المعلوماتي للقوائم المالية و درجة جودتها من وجهة نظر مستعملي القوائم المالية ؟ وما مدى اعتمادهم عليها في اتخاذ القرارات ؟

- ما مدى التزام المؤسسة الجزائرية بتوفير الخصائص التي تضمن هذه الجودة ؟

الفرضيات:

قصد معالجة الإشكالية المطروحة تتم صياغة جملة من الفرضيات و التي سيتم إثباتها أو نفيها من خلال إنجاز هذا البحث، و تتمثل هذه الفرضيات فيما يلي:

الفرضية الأولى: تعمل المعايير المحاسبية الدولية على تحسين جودة المعلومة المالية

الفرضية الثانية: يعمل النظام المحاسبي المالي على تحسين جودة المعلومات التي تنتجها المؤسسة الجزائرية

الفرضية الثالثة: يدرك مسيرو المؤسسة الجزائرية دور المعلومات المالية في ترشيد القرار.

أهمية الموضوع

تنبع أهمية هذا البحث عن أهمية المعلومات المالية في اتخاذ القرار من قبل الأطراف ذات العلاقة بالمؤسسة من مستثمرين، دائنين، مسيرين، جهات حكومية ... الخ، فاتخاذ قرارات ملائمة تحتاج لمعلومات ذات مصداقية تعكس واقع المؤسسة و تلبي احتياجات الأطراف المختلفة

لقد أدت الفضائح المالية التي طالت الكثير من الشركات العملاقة مثل , Enron , Woldcom

Parmalat Hauspie &. lernout و التي كان سببها الأول التلاعب في المعلومات و محاولة إظهار أوضاع مالية معاكسة للحقيقة إلى فقدان الثقة في المعلومة المالية التي تنشرها المؤسسة و قد ترتب عن هذا فقدان هذه المعلومات لأهم عامل يميزها ألا وهو عامل الجودة

في هذا الظرف يصبح من الضروري إيجاد الإطار القانوني المناسب الذي يعيد الثقة لمستعملي القوائم المالية في المعلومات المالية المنشورة، هذا الإطار يتمثل بشكل أساسي في المعايير المحاسبية الدولية. من هنا تبرز أهمية هذا الموضوع في إرساء و تعزيز الثقة لدى مستعملي المعلومات المالية في هذه المعايير الدولية كمعايير يضمن تطبيقها معلومات ذات جودة عالية

كما تبرز أهمية الموضوع من خلال تطبيق الجزائر لهذه المعايير عن طريق النظام المحاسبي المالي و ذلك في إطار التحولات التي يعرفها الاقتصاد الجزائري بالانتقال إلى نظام اقتصاد السوق و الدخول في شراكة مع الاتحاد الأوربي و المنظمة العربية للتجارة الحرة و المفاوضات للدخول للمنظمة العالمية للتجارة، لذلك من الضروري على المؤسسة الجزائرية و الأطراف المتعامل معها فهم فلسفة و مضمون هذه المعايير و أهميها من أجل تطبيقها بأفضل شكل ممكن.

أهداف البحث:

يهدف هذا البحث إلى تحقيق مجموعة من الأهداف و التي يمكن بلوغها من خلال محاولة معالجة الإشكالية المطروحة، و إثبات أو نفي الفرضيات المصاغة، و من هذه الأهداف تذكر:

- تحديد أبعاد مشكلة التنوع في الممارسات المحاسبية المتبعة على المستوى الدولي و من ثمة تحليل وتفهيم انعكاساتها على المعلومات المالية المنشورة
- فهم فلسفة و مضمون و خصائص المعايير المحاسبية الدولية
- إبراز الدور الذي تلعبه المعايير الدولية في تحسين جودة المعلومة المالية
- معرفة أهمية المعلومات المالية المنشورة بالنسبة لمختلف فئات مستعملي القوائم المالية
- إيضاح حدود و طبيعة المحتوى المعلوماتي للمعلومات المالية المنشورة وفقا للمعايير المحاسبية الدولية
- معرفة أثر النظام المحاسبي المالي على جودة المعلومة المالية للمؤسسة الجزائرية

أسباب اختيار الموضوع

لقد تم اختيار الموضوع يشاء على عدة اعتبارات يمكن تلخيصها فيما يلي:

- قلة البحوث الأكاديمية المتداولة للمعايير المحاسبية الدولية و السعي لفتح مجال البحث أمام المهتمين به مستقبلا : النظام المحاسبي المالي المعتمد على المعايير المحاسبية الدولية يتطلب المزيد من الدراسة في هذا المجال

- الدور الذي أصبحت تلعبه المعلومة المالية في عملية اتخاذ القرار، والاهتمام المتزايد بتوجيه هدفها نحو تلبية احتياجات المستثمرين من المعلومات و تعظيم منافعها في ترشيد قراراتهم

منهجية البحث وأدواته

تستدعي طبيعة موضوع الدراسة استخدام مناهج متعددة تفي بأغراض الموضوع، حيث يستخدم المنهج الوصفي عند تناول الإطار النظري للمعايير المحاسبية الدولية و مضمونها، و تتم الاستعانة بالمنهج التاريخي في الأجزاء المرتبطة بمراحل التطور التاريخي للتوافق المحاسبي الدولي و للمنظمات المهنية العاملة في هذا المجال، ويكون المنهج تحليلي عند دراسة أثر المعايير المحاسبية الدولية على جودة المعلومة المالية الدولية باعتبار المعايير المحاسبية متغير مستقل و جودة المعلومة المالية متغير تابع

واعتمد منهج دراسة الحالة في الجانب التطبيقي، وسيتم استخدام المقابلة الشخصية و الملاحظة وتحليل الوثائق بغية معرفة مدى جودة المعلومة المالية المنشورة من طرف مؤسسة AMIDOR

و من أدوات البحث التي سيتم استخدامها للمسح المكتبي، بهدف التعرف على مختلف المراجع والبحوث المتداولة لموضوع الدراسة، من أجل بناء نظرة متكاملة عن الموضوع، إضافة إلى الأقراص المضغوطة والانترنيت

الدراسات السابقة

لقد تطرقت عدة دراسات أجنبية لموضوع دور المعايير المحاسبية الدولية في تحسين جودة المعلومة المالية، في مقابل ندوة الدراسات العربية، ومن بين هذه الدراسات:

- دراسة عادل عاشور (2006) بعنوان:

أثر تطبيق معايير المحاسبة الدولية على المحتوى المعلوماتي للقوائم المالية:

حاولت هذه الدراسة معرفة أثر تطبيق المعايير المحاسبية الدولية على فاعلية الإفصاح المحاسبي عند إعداد و عرض القوائم المالية داخل المؤسسة الجزائرية، و ذلك من خلال دراسة وتطبيق المعيار المحاسبي الأول IAS1 "عرض القوائم المالية"، المعيار المحاسبي السابع IAS7 "جدول التدفقات النقدية"، المعيار المحاسبي السابع عشر IAS17 "الإيجارات، المعيار المحاسبي الواحد و العشرون IAS21" آثار التغيرات في أسعار صرف العملات الأجنبية المعمار الثالث و الثلاثون IA533 "عائد السهم"، على مجمع الرياض سطيف. وقد بينت هذه الدراسة أن تطبيق المعايير المحاسبية الدولية يساهم بدرجة كبيرة في زيادة مستوى الإفصاح المالي و المحاسبي في القوائم المالية

خاصة المعيار IAS7 "قائمة التدفقات النقدية"، بالإضافة إلى المعلومات التي يوفرها استخدام المعياران IAS21 و IAS33

- دراسة Mark HLang (2007) & Wayane Rlandsman ,May L Barh بعنوان

International Accounting Standards and Accounting Quality

قامت هذه الدراسة بمحاولة معرفة ما إذا كان التطبيق المعايير المحاسبية الدولية أثر في الرفع من جودة المعلومة المالية و ذلك باستخدام عدة مؤشرات لها علاقة بإدارة الأرباح، مبدأ التحفظ، الملائمة الإعلامية، وقد توصلت إلى أن المؤسسات المكونة للعينة التي تطبيق المعايير المحاسبية الدولية و التي تنتمي ل 21 دولة قد أظهرت انخفاض في إدارة الأرباح، ارتفاع في الملائمة الإعلامية للمعلومات المالية المنشورة، و ذلك مقارنة بعينة أخرى من المؤسسات التي لا تطبق هذه المعايير (ولا المعايير الأمريكية US -GAAP)، كما بينت الدراسة أن المؤسسات التي طبقت المعايير المحاسبية الدولية أظهرت بصفة عامة تحسن في هذه المؤشرات مقارنة بالفترة التي سبقت هذا التطبيق

- دراسة Pascal Dumontier & Randa Margraoui (2007) بعنوان:

L'adoption des IFRS améliore-t-elle le contenu informatif des chiffres comptables

قامت هذه الدراسة بتحليل القيمة الإعلامية المضافة للقواعد المالية المعدة وفق المعايير المحاسبية الدولية و من ثم تقييم مدى صحة قرار الإتحاد الأوروبي يفرض هذه المعايير على كل المؤسسات الألمانية التي تبنت هذه المعايير بشكل مسبق بين سنتي 1999 و 2002 و توصلت إلى أن تطبيق المعايير المحاسبية الدولية في هذه المؤسسات قد أدى إلى التخفيض من عدم التماثل في المعلومات بين المستثمرين و المسيرين، و يكون هذا الأثر أكبر كلما كان اهتمام المستثمرين و المحللين الماليين أكبر المؤسسة، كما خلصت إلى أن المؤسسات الألمانية لم تستفد بشكل آني من المعابر المحاسبية الدولية بل كان ذلك تدريجيا نظرا لحاجة المستثمرين و المحللين الماليين للوقت لفهم المدى الإعلامي للمعايير المحاسبية الدولية

دراسة Lei Cal Ashq Rahman &,Stephen Courtenay (2008) بعنوان:

-The Effect of IFRS and its Enforcement on Earnings Management: An International Comparison

قامت هذه الدراسة بملاحظة أثر تطبيق المعايير المحاسبية الدولية على غدارة الأرباح في القوائم المالية وذلك عن طريق دراسة عينة مكونة من أكثر من 100000 ملاحظة من 32 بلد بين سنتي (2000 إلى 2016، وقد توصلت إلى أن إدارة الأرباح قد انخفضت خلال السنوات الأخيرة في البلدان التي تبنت هذه المعايير، هذا الأثر يكون أكثر وضوحا كلما كان تطبيق المعايير بشكل أكثر صرامة.

- دراسة Huifa Cen ,Yihong Jiang & Zhijun Lin (2009) بعنوان

International Financial Reporting Standards and Accounting Quality. Evidence from the European Union

قامت هذه الدراسة بمقارنة نوعية المعلومات المالية للمؤسسات المسعرة في السوق المالي ل 15 دولة تنتمي للإتحاد الأوروبي قبل و بعد تيني المعايير المحاسبية الدولية سنة 2005 و ذلك باستخدام 5 مؤشرات وهي تمهيد الأرباح، إدارة الأرباح اتجاه هدف معين، مقدار المستحقات التقديرية، نوعية المستحقات سرعة الاعتراف بالخسائر مقارنة بالأرباح، وقد توصلت إلى أن معظم هذه المؤشرات قد تحسنت بتبني المعايير المحاسبية الدولية

دراسة Joanne Horton George Serafein & loanna Serafeim(2010)بعنوان:

Does Mandatory IFRS Adoption Improve the Information Environnent

قامت هذه الدراسة بملاحظة مدى تأثير المعايير المحاسبية الدولية على المعلومات التي تنشرها المؤسسة من خلال التركيز على القدرة التنبؤية لهذه المعلومات و قابليتها للمقارنة. وقد توصلت إلى أن أخطاء التنبؤات المستقبلية قد انخفضت في المؤسسات التي تبنت المعايير المحاسبية الدولية مقارنة بالمؤسسات التي لا تطبقها، ويكون مدى هذا التأثير مرتبط بمدى اختلاف المعايير المحاسبية الدولية عن المعايير المحلية السابقة، كما خلصت إلى أن تطبيق المعايير المحاسبية الدولية قد جعل المعلومات المالية أكثر قابلية المقارنة

- دراسة حميدات و صالح، زلاسي رياض، بوقفة علاء (2011) بعنوان:

دور معايير المحاسبة الدولية IAS / IFRS في تحسين المعلومات المحاسبية

تناولت هذه الدراسة دور المعايير المحاسبية الدولية في تحسين جودة المعلومات المحاسبية، وقد أظهرت ذلك من خلال عدة نواحي، حيث أن المعايير المحاسبة الدولية تعمل على تقديم القوائم المالية وفق أسس مختلفة (قوائم مالية مرحلية) بما يتلاءم مع احتياجات المستعملين، كما أنها تحدد مجموعة من الأسس و الاعتبارات التي ينبغي احترامها عند إعداد القوائم المالية من بينها: العرض العادل، فرضية استمرارية المؤسسة، الإنسان في العرض، الأهمية النسبية

خطة البحث:

من أجل إنجاز البحث فقد قسم إلى ثلاث فصول: فصلين نظريين و فصل تطبيقي، يتناول الفصل الأول الإطار النظري للمحاسبة و المعايير المحاسبية الدولية، ويتضمن ثلاثة مباحث، أما الفصل الثاني فيتناول جودة المعلومات المالية و درجة تأثرها بالمعايير المحاسبية الدولية، و يتضمن كذلك ثلاثة مباحث. في حين يتناول الفصل الثالث الدراسة الميدانية و المتعلقة بمدى مساهمة تطبيق النظام المحاسبي المالي في تحقيق متطلبات جودة المعلومات المالية في مؤسسة AMIDOR و يتضمن مبحثين

و الخطة مفصلة هي على النحو التالي:

مقدمة

الفصل الأول: الإطار النظري للمحاسبة و المعايير المحاسبية الدولية

المبحث الأول: المحاسبة الدولية

المبحث الثاني: التوافق المحاسبي الدولي

المبحث الثالث: المعايير الدولية IFRS / IAS

الفصل الثاني: جودة المعلومات المالية و درجة تأثرها بالمعايير المحاسبية الدولية

المبحث الأول: المعلومات المالية

المبحث الثاني: جود المعلومات المالية

المبحث الثالث: تأثير المعايير المحاسبية الدولية على جودة المعلومات المالية

الفصل الثالث: تطبيق النظام المحاسبي المالي بمؤسسة AMIDOR و مساهمته في تحقيق جودة المعلومات المالية

المبحث الأول: واقع تطبيق النظام المحاسبي المالي في مؤسسة AMIDOR

المبحث الثاني: مدى توفر الإجراءات المحققة للخصائص النوعية في المعلومات المالية لمؤسسة AMIDOR

العنوان	الصفحة
الإهداء	
الشكر	
قائمة المحتويات	
قائمة الجداول	
قائمة الأشكال	
قائمة الملاحق	
المقدمة	
الفصل الأول	
تمهيد	02
المبحث الأول : المحاسبة الدولية	03
المطلب الأول : ماهية المحاسبة الدولية	03
المطلب الثاني : أسباب ظهور المحاسبة الدولية	04
المطلب الثالث : أهداف المحاسبة الدولية	08
المبحث الثاني : التوافق المحاسبي الدولي	09
المطلب الأول : مفهوم التوافق المحاسبي	09
المطلب الثاني: فوائد التوافق المحاسبي الدولي	11
المطلب الثالث : معوقات التوافق المحاسبي الدولي	12
المبحث الثالث : المعايير المحاسبية الدولية IFRS /IAS	14
المطلب الأول : ماهية المعايير المحاسبية الدولية	14
المطلب الثاني : إجراءات إصدار المعايير المحاسبية الدولية	17
المطلب الثالث : مزايا وعيوب المعايير المحاسبية الدولية	18
خلاصة الفصل	20
الفصل الثاني : جودة المعلومات المالية ودرجة تأثرها بالمعايير المحاسبة الدولية	21
تمهيد	22
المبحث الأول : المعلومات المالية	23
المطلب الأول : مفهوم المعلومات المالية	23
المطلب الثاني : تصنيف المعلومات المالية	24
المطلب الثالث : أهمية المعلومات المالية	29

المبحث الثاني : جودة المعلومات المالية	30
المطلب الأول : الخصائص التوعية المعلومات المالية	31
المطلب الثاني : إدارة الأرباح	35
المطلب الثالث : مبدأ التحفظ (الحيطة والحذر)	39
المبحث الثالث: تأثير المحاسبية الدولية على جودة المعلومات المالية	42
المطلب الأول : دور المعايير المحاسبية الدولية في تحقيق الخصائص النوعية للمعلومات المالية	42
المطلب الثاني: تأثير المعايير المحاسبية الدولية على إدارة الأرباح	44
المطلب الثالث : تأثير المعايير المحاسبية الدولية على مبدأ التحفظ	46
خلاصة الفصل	48
الفصل الثالث تطبيق النظام ال حاسبي المالي في مؤسسة في تحقيق جودة المعلومات ومساهمتهAmidor المالية	49
تمهيد	50
المبحث الأول : واقع تطبيقي النظام المحاسبي المالي في مؤسسةAmidor	51
المطلب الأول : التعريف بمؤسسةAmidor	51
Amidor المطلب الثاني : أثر النظام المحاسبي المالي على المعلومات المالية لمؤسسة	55
المبحث الثاني : مدى توفر الإجراءات المحققة للخصائص النوعية في المعلومات المالية Amidorالمؤسسة	58
المطلب الأول : مدى توفر الإجراءات المحققة لخاصية القابلية للفهم	58
المطلب الثاني : مدى توفر الإجراءات المحققة لخاصية الملائمة	63
المطلب الثالث : مدى توفر الإجراءات المحققة لخاصية الموثوقية	69
الخلاصة الفصل	73
الخاتمة العامة	77-74
المراجع	75
الملاحق	82

قائمة الجداول

الرقم	اسم الجدول	صفحة
01-03	حسابات ميزان المراجعة لسنة 2017 وفق النظام المحاسبي المالي	55
03-03	ميزانية مؤسسة Amidor لسنة 2017 وفق النظام المحاسبي المالي جانب الخصوم	57
04-03	مكونات حساب الخدمات الخارجية لسنة 2017	62
05-03	جدول التدفقات النقدية لمؤسسة Amidor2016 لسنة	63
06-03	جدول استحقاقات عناصر الذمم والديون في31 / 12 /2016	65
07-03	التدفقات النقدية لسنة 2017	65
08-03	مقارنة بين النتائج المتوقعة والفعلية لسنة 2016	57
09-03	جدول حسابات النتائج التنبؤية لمؤسسة Amidor لسنة 2017	68

قائمة الأشكال

الرقم	اسم الشكل	صفحة
01-01	مصادر الفروق المحاسبية	07
01-02	هرم الخصائص النوعية للمعلومات المالية	34
01-03	هيكل تنظيمي لمؤسسة Amidor	52
02-03	مقارنة بين النتائج المتوقعة والفعلية لسنة 2016	67

تمهيد

تسعى الجزائر حاليا في سياق الإصلاحات التي تبنتها بهدف تطبيق نظام الجديد SCF تم إعداده بشكل متوافق مع المعايير المحاسبية الدولة

لقد أصبحت المؤسسات الجزائر ملزمة تطبيق النظام المحاسبي المالي. انسجاما مع أهداف البحث التي ترمي إلى دراسة انعكاسات تطبيق المعايير المحاسبية الدولية على جودة المعلومة المالية ، تفرض الدراسة الميدانية الوقوف على أبرز الإجراءات المحققة لجودة المعلومة المالية ومدى تطبيقها على أرض الواقع الإنتاج السريات الخباز AMIDORلإجراء هذه الدراسة

المبحث الأول : واقع تطبيقي النظام المحاسبي المالي في مؤسسة Amidor

كغيرها من المؤسسات الجزائرية ، كانت مؤسسة خاصة لإنتاج النشويات ومحسن الخبا** Amidor ملزمة تطبيق نظام المحاسبي المال ، لما له آثار مباشرة على المعلومات المالية المنتجة والتنظيم المحاسبي داخل المؤسسة بشكل عام.

المطلب الأول : التعريف بمؤسسة Amidor

تعتبر مؤسسة Amidor من المؤسسات الرائدة في مجال إنتاج الغذائية (النشويات ومحسن الخبازة) على المستوى الوطني في القطاع الخاص.

1. التعريف بالمؤسسة محل الدراسة Amidor

أنشأت مؤسسة خاصة Amidor الإنتاج النشويات ومحسن الخبازة بتاريخ

04/ 07 /2012 وهي شركة ذات مسؤولية محدودة رأس مالها الحالي يبلغ 00. 000 . 500دج وتتكون 3 ممثلون شركيين 2 مسيرين ومساعد مسير شريك وتقع في المنطقة الصناعة فرنكة مستغانم ، تبلغ المساحة 19456 م ^{2} ، منها 8677 م ^{2} مبنية ويبلغ عدد عمالها 150 عامل.

2. نشاط المؤسسة

تسجل مؤسسة Amidor حضورا قويا في مجال إنتاج النشويات ومحسن الخبازة حيث توفير منتجاتها المختلف القطاعات الإنتاجية والمخابر والمخابز والمستهلكين

- نشاء الذرة Amidor de mais

- بروتين الذرة Piotiene de mais

- نخالة الذرة fidie de mais

- بذور الذرة Gluten de mais

المادة الأولية المعتمدة في إنتاجاتها هي حبوب الذرة

3 أهداف المؤسسة :

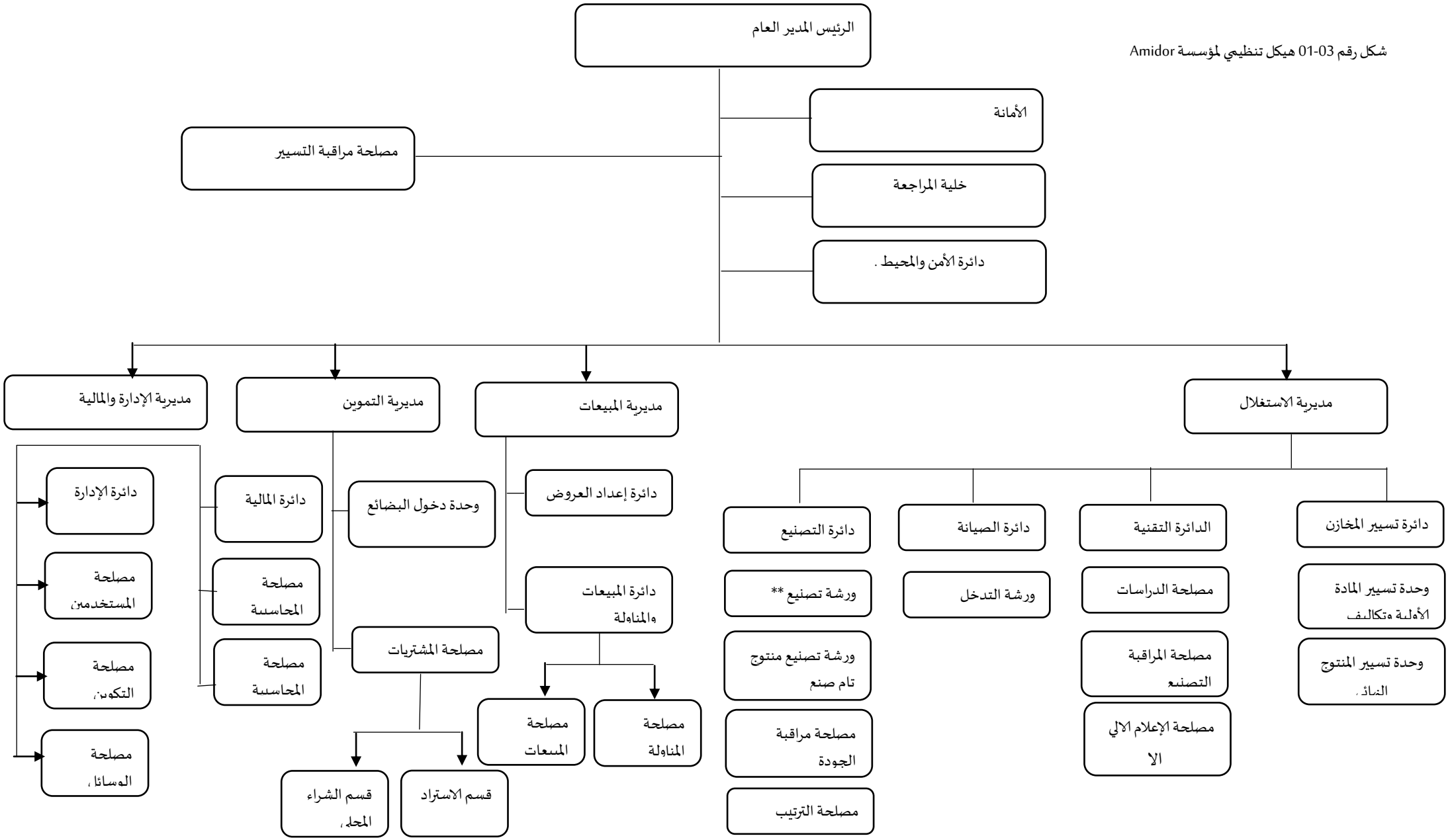
يمثل الهدف الأساسي لمؤسسة Amidor في المحافظة على وتنمية السوقية على المستوى الوطني ، وذلك في إطار الشراكة مع متعاملين وطنين وأجانب ، كما أبرمت عقود مع أجانب لتصدير منتوجها الخارج ، وتعمل على زيادة

قدرتها على التكيف مع طلبات الزبائن المركبة (التي تتكون من مجموعة من المنتجات) ، ولإنجاح هذه الخطوات تركز المؤسسة على تحسين التكوين التقني للعاملين فيها بما يتلاءم مع التطورات السريعة التي يشهدها قطاع نشاطها بالإضافة إلى تحسين قدرتها في مجال إدارة المشاريع.

4. الهيكل التنظيمي للمؤسسة

بهدف الهيكل التني لمؤسسة Amidor لتسهيل عملية تقييم الوظائف وتحديد المسؤوليات وتوضيح العلاقات الموجود بين مختلف الدوائر والمصالح مما يسهل عملية اتخاذ القرار ، وقد شهد هذا الهيكل عدة تعديلات كان أخرها سنة 2016 ويمكن توضيح الهيكل التنظيمي الحالي بالشكل التالي

شكل رقم 03-01 هيكل تنظيمي لمؤسسة Amidor



وباعتبار أن التربص تم في المديرية العامة ومديرية الإدارية والمالية ، سيتم التطرق بإنجاز للوظائف المنوطة بهذين الهيكلين:

4 . 1المديرية العامة

وهي الهيئة العليا في المؤسسة تضم الرئيس المدير العام والأمانة وخلية المراجعة الداخلية ومصلحة مراقبة التسيير ودائرة الأمن والمحيط

- الرئيس المدير العام: يعتبر الرئيس المدير العام أعلى سلطة في المؤسسة، وهو المسؤول الأول مدنيا وجنائيا على التسيير ، وله كل الصلاحيات في اتخاذ القرار. يرأس مجلس الإدارة ويقوم بالإشراف على تحديد الإستراتيجيات ووضع السياسات التي تتبعها المؤسسة كما يتولى الإشراف على مختلف المديريات والتنسيق بينها ، وله سلطة تعيين وعزل العاملين في حدود ما يسمح به القانون ، وحدود ما يسمح به القانون ، ويمثل المؤسسة أمام الأطراف الخارجية ، كما يعمل عمل متابعة والتحقق من النتائج السنوية المحققة.

• الأمانة : تضطلع بالمهام التالية :

- استقبال البريد الوارد للمؤسسة ؛

- استقبال المكالمات الداخلية والخارجية؛

- مساعدة المدير العام في مهامه

• خلية المراجعة الداخلية : تقوم بالمهام التالية

- مراقبة مدى تطبيق الرقابة الداخلية في المؤسسة؛

- قياس درجة الكفاءة التي تتم تأدية المهام بهاء

- مراجعة نظام المعلومات المحاسبي والمالي بشكل دوري ؛

- فحص التسجيلات والمستندات المحاسبية - حماية أصول المؤسسة. ،

- دائرية الأمن والمحيط : يعتبر دور هذه الدائرة هاما جدا لكونها مسؤولة عن حماية وسائل الإنتاج سواء كانت بشرية أو مادية وكذلك المحيط ، حيث تمارس المهام التالية:

- الوقاية من الحوادث الصناعية؛

- اكتشاف المخاطر التي تهدد صحة العمال ومعالجتها - توفير أجهزة الحماية المطاؤ):

- إقامة نشاطات تحسيسية من أجل توعية العمال بمختلف الأخطار المهنية؛

- ضمان أمن مختلف المخازن والورشات والإدارات؛

- ضمان تطبيق واحترام القانون الداخلي للمؤسسة؛

- مراقبة عمليات الدخول والخروج من المؤسسة؛

- لاسهر على حماية البيئة والمحيط من التلوث الصناعي.

• مصلحة مراقبة التسيير : تهتم لوضع توقعات في شكل موزنات النشاط المؤسسة في المستقبل بعد إجراء لقاءات عمل مع مختلف الدوائر والمصالح، كما تقوم بمقارنة هذه التوقعات مع النتائج المحققة وتحليل الفروقات ووضع لوحات قيادة.

4 . 2 مديرية الإدارة والمالية : تتكون من دائرتين :

❖ دائرة المالية : وتتكون من المصلحتين التاليتين:

أ. مصلحة المحاسبة العامة والخزينة : وتضم :

فرع المحاسبة العامة : يمارس المهام التالية

- تسجيل مختلف العمليات التي تقوم بها المؤسسة بما يتلاءم مع متطلبات النظام المحاسبي المالي؛

- الحرص على مسك الدفاتر المحاسبية القانونية

- المشاركة فب إعداد القوائم المالية؛ - القيام بالتصريحات الجبائية.

فرع الخزينة : يتولى المهام التالية :

- إعداد جدول المقاربة البنكية ؛

- إجراء العمليات المتعلقة بالمدفوعات والمقبوضات النقدية؛

- تسيير الخزينة ، حقوق وديون المؤسسة ومتابعة تطوراتها

ب. مصلحة المحاسبية التحليلية : تمارس المهام التالية :

- تحديد أسعار مراكز التكلفة المختلفة حيث تعتمد المؤسسة على التكاليف المعيارية التي تحدد انطلاقات من الموازنات؛

- تحديد سعر التكلفة منتوج

- مسك دفاتر وملفات المشتريات (محاسبة المواد)؛

- مراقبة وتحديد قيمة المخزونات.

❖ دائرة الإدارة العامة : وتتكون من المصالح التالية

أ. مصلحة المستخدمين : تمارس المهام التالية :

- تنسيق وتوجيه ومراقبة مختلف الأنشطة المرتبطة بتسيير الموارد البشرية؛

- إنشاء عقود التشغيل ومعالجة المشاكل الاجتماعية للعمال؛

- تسيير ملفات العمال من لحظة توظيفهم إلى غاية خروجهم من المؤسسة

- إعداد بطاقات الأجور وتوزيعها على العمال؛

- الترقيات وتسجيل الغيابات وتحديد العقوبات.

ب. مصلحة التكوين : تضطلع بما يلي :

تكوين العمال بهدف الرفع من كفاءتهم وقدراتهم الإنتاجية؛

ت. مصلحة الوسائل العامة :

تتلخص مهامها فيما يليك

– تسيير حظيرة النقل ؛

- صيانة الورشات والمكاتب والقيام بأعمال الترميم داخل المؤسسة

- توفير التجهيزات الضرورية لمختلف الدوائر والمصالح

- القيام بمختلف الإجراءات المتعلقة بالمهمات الخارجية (تذاكر السفر، الحجز الفندقي ...)

المطلب الثاني : أثر النظام المحاسبي المالي على المعلومات المالية لمؤسسة Amidor

لقد كان للنظام المحاسبي المالي على مستوى مؤسسة أثر كبير على المعلومة المالية المقدمة. باعتبار ذلك ضروريا لإعطاء صورة صادقة عن وضعية المؤسسة، وبالتالي فإن المعالجة المحاسبية تظهر معلومات تهدف بالأساس لتحسين جودة المعلومة المالية التي يتطلبها تطبيق النظام المحاسبي المالي وذلك بتوفير معلومات مالية تعكس وضع المؤسسة بصورة صادقة.

يمكن استعراض ميزان المراجعة لسنة 2017 ومن خلاله يمكن استعراض الميزانية الختامية وفق النظام المحاسبي المالي لسنة 2017

جدول رقم (03-0) حسابات ميزان المراجعة لسنة 2017 وفق النظام المحاسبي المالي

الحسابات وفق النظام المحاسبي المالي	إسم الحساب	رصيد مدين	رصيد دائن
10102	مساهمات المؤسسة		500.000.000,00

1050	فرق إعادة التقييم		4.763.04226
1051	فروق معادة للنتيجة	4.389.867,09	
1064	احتياطيات		330.061,34
1100	ترحيل من جديد(ربح)		8.594.545,36
1190	ترحيل من جديد (خسارة)	90.541.073.84	
1320	إعانات مسلمة		
1321	الإعانات المسجلة في الإيرادات الإستثنائية	1.412.073.84	
1640	اقتراضات		65.000.000,00
164000	تسبيقات بنكية		259.000.000,00
	حساب الأموال	96.343.414,04	829.808.862,31

المصدر: وثائق مؤسسة Amidor

وانطلاقا من الأرصدة المستخرجة من ميزان المراجعة لسنة 2017 ، تم إعداد ميزانية يتوافق شكلها مع ما يتقضيه النظام المحاسبي المالي لكن دون معالجة البنود الواردة فيها ، والشكل الموالي يبين هذه الميزانية

أصول غير الجارية			
فارق الاقتناء			
تثبيتات معنوية	1.439.180,14	1.439.180,14	
تثبيتات عينية			
أراضي			
مباني	247.322.280,78		247.322.280,78
تثبيتات عينية أخرى	823.361.706,00		823.631.706,00
تثبيتات ممنوح امتيازها	1.479.981.309,12	1.421.908.271,32	58.073.037,80
تثبيتات مالية			
سندات موضوعة موضع معادلة			
مساهمات أخرى وحسابات			
دائنة			

سندات أخرى مثبتة	369.502,00		369.502,00
إقتراضات وأصول مالية غير جارية			
الأصول غير جارية الموجهة للتنازل			
ضرائب مؤجلة على الأصل			
مجموع الأصول غير جارية	2.552.104.476,04	1.423.347.451,46	1.128.757.024,58
أصول جارية			
مخزونات ومنتجات قيد التنفيد	571.979.000,24	17.233.782,16	554745.218,08
حسابات دائنة واستخدامات مماثلة			
الزبائن	441.446.031,99	3.914.099,83	437.531.932,16
المدينون الأخرون	8.226,031.99		
الضرائب وماشابهها	5.243.423,46		8.226.706,37
أصول جاري أخرى	242,256,10		5.246.423,46
			242.256,10
النقدية وما شبها			
توظيفات وأصول مالية أخرى جارية الخزينة موجبة	29.379.741,29		29.379.741,29
مجموع الأصول الجارية	1.056.517.159,45	21.147.881,99	1.035.369,277,45
مجموع الأصول	3.608.621.635 ,49	1.444.495.333,45	2.164.126,302,04

المصدر: وثائق مؤسسة Amidor

الجدول رقم 03-03 : ميزانية مؤسسة Amidor لسنة 2017 وفق النظام المحاسبي المالي جانب الخصوم

الخصوم	الملاحظة	المبلغ الصافي
رؤوس الأموال الخاصة		500.000.000,00
رأس مال تم اصدارها		330.061.24 589.414.615.93
راس مال غير مستعان به علاوات واحتياطات		3.964.640,76
فوارق واعادة التقييم		(81.946.92775

نتيجة صافية للدورة اموال خاصة اخرى / ترحي من جديد أثر التغير في السياسات المحاسبية		(63.342.371,18
المجموع (1)		958.580.019,00
الخصوم غير الجارية إقتراضات وديون مماثلة ضرائب (مؤجلة ومرصود لها) ديون أخرى غير جارية مؤونات ومنتجات ثابتة مسبقا		 324.000.000.00 123.318.132,37 81.826.765,47
مجموع الخصوم غير الجارية (2)		529.144.897,84
الخصوم الجارية موردون وحسابات ملحقة ديون على الإستثمارات الموجهة للبيع الضريبة المستحقة ديون أخرى خزينة سالبة		 117.607.068,61 56.956.32790 141.094.068,48 360.743.92021
مجموع الخصوم الجارية (3)		676.401.385,20
مجموع عام الخصوم		2.164.126.302,04

المصدر: وثائق مؤسسة Amidor

مما سبق يمكن ملاحظة تصنف البنود في ظل النظام المحاسبي المالي حسب درجة السيولة بالنسبة للأصول إلى أصول جارية وغير جارية ، وتصنف حسب درجة الاستحقاق بالنسبة للخصوم إلى أموال خاصة ، خصوم جارية ، خصوم غير جارية

المبحث الثاني : مدى توفر الإجراءات المحققة للخصائص النوعية في المعلومات المالية لمؤسسة Amidor

سيتم التعرف من خلال هذا المبحث على مدى قدرة مؤسسة Amidor على تقديم معلومات مالية عالية الجودة في ظل تطبيق النظام المحاسبي المالي ، وهذا من خلال ملاحظة مدى توفر مختلف الإجراءات والضوابط المحققة للخصائص النوعية للمعلومات المالية ، ولتحقيق هذا الهدف كانت زيادة ميدانية للمؤسسة ، تخللتها مقابلات شخصية مع المسؤولين والقائمين على إعداد القوائم المالية وملاحظات حول مراحل التسجيل المحاسبي وكيفية الحرص وكيفية الحرص على ممتلكات المؤسسة.

المطلب الأول : مدى توفرالإجراءات المحققة لخاصية القابلية للفهم

تعتبر خاصية القابلية للفهم من بين أهم الخصائص التي توفرها في المعلومة المالية. وترتبط هذه الخاصية بصفة أساسيات بطرق عرض وتقديم القوائم المالية ، وكذا توفير معلومات مكملة من أجل تفسير البنود الواردة في هذه القوائم، وهو ما يتحقق في مؤسسة midor خلال الإجراءات التالية

1. الالتزام بشكل القوائم المالية المنصوص عليه في النظام المحاسبي المالي

من خلال الاطلاع على القوائم المالية لمؤسسة Amidor يلاحظ تطبيقها مع النمادج التي يقترحها النظام المحاسبي المالي ، فنجد في الميزانية كل المجاميع المطلوبة في جانبي الأصول والخصوم وترتيبها بشكل صحيح، مع الفصل بين العناصر الجارية وغير الجارثية وتوضيح المبالغ الإجمالية والصافية وكذا مبالغ الإهتلاك والمؤونات ووجود الأرصدة المقارنة للفترة السابقة ، بالإضافة إلى وجود عمود للإحالة على الملاحق. ونفس الشيء لجدول حسابات النتائج حيث تحتوي على جميع المجاميع المطلوبة مع ترتيبها بشكل صحيح ووجود الأرصدة المقارنة للسنة السابقة ، بالإضافة لوجود خانة للإحالة على الملاحق. ونفس الشيء بالنسبة لجدول التدفقات النقدية.

2.الالتزام بمحتوى القوائم المالية المنصوص عليه في النظام المحاسبي المالي

حسب النظام المحاسبي المالي يجب أن تبرز العناصر التالية في القوائم المالية:

الميزانية : يجب أن تحتوي الميزانية كحد أدنى على البنود التالية :

- التثبيتات المعنوية
- التثبيتات العينية؛
- الإهتلاكات؛
- المساهمات
- الأصول المالية؛
- المخزونات؛
- أصول ضريبية (مع تمييز الضرائب المؤجلة)
- الزبائن والمدينون الأخرون والأصول الأخرى المماثلة (مصاريف مثبتة سابقة)
- خزينة الأموال الإيجابية ومعادلات الخزينة الإيجابية
- الخصوم غير الجارية التي تتضمن فائدة؛

- الموردون والدائنون الأخرون؛
- خصوم ضريبية (مع تمييز الضرائب المؤجلة)؛
- المرصودات للمصاريف وللخصوم المماثلة (نواتج مثبتة مسبقا):
- خزينة الأموال السلبية ومعادلات الخزينة السلبية

بالاطلاع على ميزانية مؤسسة Amidor يمكن ملاحظة وجود كل هذه العناصر. أما جدول حسابات النتائج فيضم العناصر التالية :

- تحليل المصاريف حسب طبيعتها ، مما يسمح بتحديد مجاميع التسيير الرئيسية الأتية : الهامش الإجمالي ، القيمة المضافة ، الفائض الإجمالي عن الاستغلال؛
- إيرادات الأنشطة العادية؛
- الإيرادات المالية والمصاريف المالية؛
- مصاريف المستخدمين؛
- الضرائب والرسوم والتسديدات المماثلة
- المخصصات للإهتلاكات ولخسائر القيمة التي تخص التثبيتات العينية؛
- المخصصات للإهتلاكات ولخسائر القيمة التي تخص التثبيتات المعنوية؛
- نتيجة الأنشطة العادية؛
- العناصر غير العادية (مصاريف وإيرادات)؛
- النتيجة الصافية للفترة قبل التوزيع
- النتيجة الصافية لكل سهم من الأسهم بالنسبة إلى شركات المساهمة

تلاحظ توفر جميع البنود سابقة الذكر في جدول حسابات النتائج المؤسسة Amidor خلال الفترة محل الدراسة

أما جدول تدفقات الخزينة فيحتوي على البنود التالية :

- التدفقات المالية التي تولدها الأنشطة العملياتية (الأنشطة التي تتولد عنها منتوجات وغيرها من الانشطة غير المرتبطة لا بالاستثمار ولا بالتمويل)؛

- التدفقات المالية التي تولدها الأنشطة الإستثمارية (عمليات دفع أو تحصيل أموال عن اقتناء أو التنازل عن أصول غير جارية)؛

- تدفقات أموال متأتية من فوائد وحصص أسهم ، تقدم كل على حدة وترتب بصورة دائمة من سنة مالية الأخرى في الأنشطة العملياتية للاستثمار أو التمويل.

وقد تم إظهار هذه البنود في جدول تدفقات الخزينة خلال الفترة محل الدراسة.

3. توضيح المبادئ المحاسبية المتبعة في إعداد القوائم المالية

تعد القوائم المالية لمؤسسة Amidor وفق النظام المحاسبي المالي الذي يطبق في الجزائر منذ 10 جانفي 2010 ن ويعرف التقرير المالي لمؤسسة Amidor الطرق المحاسبية على أنها عبارة عن مبادئ وأسس واتفاقيات وقواعد وممارسات معنية تطبيقها مؤسسة Amidor عند إعداد وعرض قوائمها المالية ، وتكون مطبقة بصفة مستمرة من سنة لأخرى.

وعندما يكون هناك حدث معين غير معالج من طرف النظام المحاسبي المالي تقوم إدارة مؤسسة Amidor باستخدام حكمها الشخصي لتطوير طرق محاسبية تسمح بتوفير معلومات ملائمة وموثوقة ، حيث انها :

- تعطي صورة عادلة عن الوضعية المالية للمؤسسة وادائها؛

- تضمن شفافية المؤسسة عن طريق إعطاء معلومات كاملة

- تسمح بإجراء مقارنة دورية

ويقدم التقرير المالي لمؤسسة Amidor أهداف القوائم المالية وفق ما ينص عليه النظام المحاسبي المالي وهي تقديم معلومات مفيدة حول الوضعية المالية للمؤسسة (الميزانية) ، وأدائها (جدول حسابات النتائج) والتغير في وضعيتها المالية (جدول تدفقات الخزينة) والتغيرات في أموالها الخاصة (جدول تغيرات الأموال الخاصة) لتلبية احتياجات المستعملين

ومن أجل تلبية هذه الاحتياجات تطبق Amidor مبدأ محاسبة التعهد ، أي أن الأحداث يتمم الاعتراف بها وقت حدوثها وليس وقت تحصيل أو دفع التدفقات النقدية المتعلقة بها ، بالإضافة إلى مبدأ تغلب الجوهر على الشكل أي أن الأحداث تسجل وفقا لطبيعتها وحقيقتها المالية والاقتصادية ، وليس بالاعتماد مظهرها القانوني فقط

4. توضيح السياسات المحاسبية المتبعة في تقييم البنود الظاهرة في القوائم المالية

يتضمن ملحق القوائم المالية لمؤسسة Amidor جزء مخصص لعرض السياسات المحاسبية التي اتبعتها المؤسسة في إعداد قوائمها المالية ، حيث قامت بعد تحليل جوهر جميع بنودها وعملياتها وبالنظر لطبيعة نشاطاتها بتطبيق السياسات التالية :

- تقييم التثبيتات المادية مبدئيا بتكلفة الحصول عليها والتي تضم تكاليف الحيازة والتهيئة ، الرسوم غير المسترجعة والمصاريف الأخرى المباشرة. أما بالنسبة للتقييم اللاحق فيتم تطبيق نموذج التكلفة
- تم تبني طريقة الإهتلاك الخطي مع الإبقاء على المعدلات الجبائية للإهتلاك؛
- الإبقاء على مدة المنفعة التثبيتات عند الانتقال من المخطط المحاسبي الوطني إلى النظام المحاسبي المالي باستثناء المباني
- تقيم البضاعة والمواد الأولية عند دخولها المؤسسة بتكلفة حيازتها وذلك انطلاقا من الفواتير التي تتحصل عليها المؤسسة ، أما المخرجات فتقييم بالاعتماد على التكلفة الوسطية المرجحة ، وبالنسبة للمنتجات التامة في تقيم باستخدام التكاليف المعيارية؛
- عدم تحيين حقوق المؤسسة وديونها؛ - عدم إدراج تكلفة الاقتراض ضمن تكاليف حيازة التثبيتات أو المخزونات حيث تسجل مباشرة ضمن المصاريف المالية؛
- بعد جدول حسابات النتائج حسب طبيعة المصاريف؛
- بعد جدول التدفقات النقدية وفق الطريقة المباشرة
- مزايا المستخدمين والتعويضات المتعلقة بالإحالة على التقاعد تعد وفق توصيات المجلس الوطني للمحاسبة مع تكييفها مع الاتفاقية الجماعية بين العمال وإدارة المؤسسة

5. الإفصاح عن كيفية الوصول إلى بعض الأرقام التي تم دمجها

تظهر القوائم المالية البنود التي لها أهمية نسبية ، أي تلك يمكن أن تؤثر على القرارات التي يتخذها مستعملو القوائم المالية ، ولأجل ذلك يتم تجميع الحسابات المتشابهة في حسابات كلية مؤثرة على القرار . وحتى تكون المعلومات مفهومة يجب توضيح كيفية دمج الحسابات المتشابهة للوصول إلى الحسابات الكلية. وبالاطلاع على القوائم المالية لمؤسسة Amnidor نجد تفسيرا لكيفية الوصول لأهم البنود الموجودة في القوائم المالية، ومن أمثلة ذلك :

- بند "الموردون والحسابات المماثلة" الذي يظهر في ميزانية سنة 2017 بمبلغ 201.051,241,84 دج تم تفصيله في الملاحق كمايلي:

موردو المخزونات 169.543.230,7 دج

موردو الخدمات 1.906.906,81 دج

موردو الضمان 25.277.981,46 دج

أوراق تجارية للدفع 29.750,74 دج

طبيعة البند		مضمون البند
خدمات بنكية وما شابهها	82.660.145,00 دج	- 43 مليون دج عمولات على فتح قرض مستندي - 27 مليون دج عمولات ضمان

فواتير الاستلام 3.932.372,12 دج

- بند "الخدمات الخارجية والإستهلاكات الأخرى والتي تظهر في جدول حسابات النتائج بمبلغ 132.560.424,44 دج حيث تم تفصيله في الملاحق كما يلي:

جدول رقم 03-04 : مكونات حساب الخدمات الخارجية لسنة 2017

		لدفع الأوراق التجارية aval
ضمتن	2.645.942,00 دج	إصلاحات متنوعة
أقساط التامين	3.515.228,00 دج	مصاريف النتظيف
عاملون خارج المؤسسة	2.108.740,00 دج	7 مليون دج مصاريف نقل المبيعات
أجور وسيطة و اتعاب	15.212.155,00 دج	
مصاريف اشهار	2.117,902,00 دج	مصاريف السفر و الايواء
تنقلات, مهمات, استقبالات	19.333.809,00 دج	
خدمات اخرى	4.906.503,00 دج	

6. وجود جداول توضيحية للبنود الموجودة في القوائم المالية

بالإضافة إلى القوائم المالية الأساسية (الميزانية ، قائمة الدخل ، جدول تدفقات الخزينة ، جدول تغيرات رأس المال) ، يحتوي ملحق القوائم المالية لمؤسسة Amidor على مجموعة من الجداول الملحقة التي تساعد على إعطاء صورة أكثر وضوحا للبنود الموجودة في القوائم المالية الأساسية ومتابعة تطورها ، وتتمثل هذه الجداول في

- جدول يوضح تطور مبالغ مختلف أصناف تثبيتات المؤسسة مع إفراد المباني والتثبيتات المادية الأخرى بجدول أخر لكل منهما

- جدول يوضح تطور مبلغ الإهتلاك خلال السنة (الاهتلاك المتراكم بداية السنة ، القسط السنوي ، انخفاض الإهتلاك نتيجة التنازل عن الأصول ، الإهتلاك المتراكم نهاية السنة)

- جدول يوضح تطور مختلف أصناف مخزون المؤسسة (القيمة الإجمالية بداية الدورة ، الارتفاع خلال الدورة الأنخفاظ خلال الدورة ، قيمة الإجمالية نهاية الدورة):

-جدول يوضح تطور مبالغ المؤونات لكل صنف من أصناف الأصول (مبلغ المؤونة بداية الدورة ، قسط المؤونات خلال الدورة ، استرجاع المؤونات غير المبررة ، مبلغ المؤونة نهاية الدورة)؛

- جدول يوضح التطورات في مبلغ رأس المال الإجمالي للمؤسسة وأسباب هذا التطور؛

- جدول يبين مدد استحقاق عناصر الذمم (الزبائن والمدينون الأخرون والأصول الضريبية والديون الافتراضات والموردون والديون الأخرى والخصوم الضريبية).

المطلب الثاني : مدى توفر الإجراءات المحققة لخاصية الملائمة

حتى تكون المعلومات ملائمة يجب أن تعد في التواريخ المحددة لها دون تأخير ، وأن تساعد على التنبؤ بأداء المؤسسة ومركزها المالي وتدفقات النقدية ، وان تتيح تقييم أدائها السابق بغية تصحيح القرارات المتخذة ، وتحقق مؤسسة Amidor هذه الخصائص من خلال الإجراءات التالية :

1 . جاهزية القوائم المالية فور حلول التاريخ المحدد في النصوص القانونية

حسب النظام المحاسبي المالي يجب أن تعد القوائم المالية خلال أجل أقصاه 4 أشهر من تاريخ إغلاق الدورة (30 أفريل من كل سنة) ومن خلال المقابلة الشخصية مع معدي التقارير المالية في مؤسسة Amidor فقد تم الالتزام بهذا التاريخ خلال الفترة محل الدراسة

2. تقديم معلومات حول التدفقات النقدية الحالية والمستقبلية.

لقد أدى نظام المحاسبي المالي في مؤسسة Amidor إلى زيادة ملائمة المعلومات المالية المنتجة وذلك من خلال تقديم معلومات حول التدفقات النقدية الحالية والمستقبلية ، هذه المعلومات تظهر من خلال :

- جدول التدفقات النقدية الذي يساعد مستعملي القوائم المالية على تقييم قدرة المؤسسة على توليد تدفقات نقدية وكذا أوجه استعمالها ، وقد اعتمدت مؤسسة Amidor على الطريقة المباشرة في إعداده ، حيث يظهر على النحو التالي:.

جدول رقم 03-05 : جدول التدفقات النقدية لمؤسسة Amidor لسنة 2016

طبيعة التدفقات	الملاحظة	2016	2015
التدفق النقدي من الأنشطة التشغيلية			
المقبوضات من الزبائن		2.021.657.987,00	870.245.820,40
(-) المدفوعات للموردين والموظفين		1.527.779.747,48	609.129.488,24
(-) الفوائد والمصاريف المالية الأخرى المدفوعة		86.866.773,33	10.016.873,82
الضرائب المدفوعة على النتائج		40.612.207,07	10.538.092,63
التدفقات النقدية قبل العناصر الاستثنائية		366.399.259,12	240.561.365,71
تدفقات نقدية مرتبطة بعناصر استثنائية		0	0
التدفق النقدي الصافي من الانشطة التشغيلية		16.436.714,46	1.088.380,26
التدفق النقدي من الأنشطة الاستثمارية		0	0
(-) مدفوعات على اقتناء أصول مالية		0	0
مقبوضات على التنازل عن أصول مالية		0	0

الفوائد المقبوضة عن التوظيفات المالية		0	0
أرباح مقبوضة		0	0
التدفق النقدي الصافي للأنشطة الاستثمارية		- 16.436.714.46	-1.088.380,26
التدفق النقدي من الأنشطة التمويلية		/	/
أرباح وتوزيعات أخرى		/	/
التحصيلات الناتجة من القروض		126.327.137,37	536.913.579,11
(0) تسديدات القروض والديون المماثلة		97.000.000,000	616.350.178,88
التدفق النقدي الصافي للأنشطة التمويلية		29.327.137,37	-79.436.599,77
أثر التغيرات في أسعار الصرف		-541.163,38	0
التغير الصافي للنقد أو النقد المعادل		378.748.518,65	160.036.385,68
النقد أو النقد المعادل في بداية الفترة		222.792.697,42	62.756.317,74
النقد أو النقد المعادل في نهاية الفترة		601.541.216,07	222.792.69742
التغير الصافي للنقد أو النقد المعادل		378.748.518,65	160.036.385,68

المصدر: وثائق مؤسسة | Amidor

جدول يوضح مدد استحقاق ذمم المؤسسة وديونها ، حيث يتم التمييز بين البنود التي تكون مدة استحقاقها أقل من السنة والبنود التي تكون مدة استحقاقها بين سنة و5 سنوات وتلك التي تكون مدة استحقاقها أكبر من 5 سنوات ، وتشكل هذه المعلومات قاعدة يتم على أساسها التنبؤ بالتدفقات النقدية المستقبلية ومن ثم تقييم المؤسسة بشكل صحيح. هذا الجدول موضح فيما يلي:

جدول رقم 03-06 : جدول استحقاقات عناصر الذمم والديون في31 / 12 /2016

البنود	أقل من سنة	من سنة إلى 5 سنوات	أكثر من 5 سنوات	المجموع
الذمم				
الزبائن	477.231.462,35			477.231.462,35
ضرائب	18.193.089,65			18.193.089,65
مدينون أخرون	2.630.931,10			
المجموع	498.055.483,10			498.055.483,10
الديون				
اقتراضات		702.268.940,86		702.268.940,86
ديون أخرى	124.95.299.27			124.952.299.27
موردون	201.05 1.241,83			201.05 1.241,83
ضرائب	86.668.397,85			86.668.397,85
المجموع	412.671.938,95	702.268.940,86		1.114.940.879,81

المصدر: وثائق مؤسسة Arridor

جدول يضم معلومات حول توقعات التدفقات النقدية للسنة اللاحقة وهو موضح كمايلي:

جدول رقم 03-07 : التدفقات النقدية لسنة 2017

البنود	تذكير بتدفقات سنة 2014	تذكير بتدفقات سنة 2015	تذكير بتدفقات سنة 2016	تذكير بتدفقات سنة 2017
الرصيد الافتتاحي	62.756	222.792	222.792	601.541
مقبوضات تخص رقم الأعمال تحصيل الذمم	385.178 482.198	657.309 466.776	1336.027 494.878	1733.283 415.698

مقبوضات أخرى	266.781	623.288	311.279	0
تسبيقات تجارية	0.000 187.971 |	623.288	283.314	0
تحويل بنكي	47.58	0	14.798	0
مراجعة عمولات البنك		0	0	0
مجموع المقبوضات	1134.157	1747.373	2142.184	2148.981
مصاريف	109.809 85.18	145.134	177.4	177.2
مشتريات	0.000	302.287	387.52	324.881
حيازة استثمارات	199908 69.862	0	0	0
واردات	21.318	557.442	511,158	636.818
رسوم جمركية	6.026 35.722	27.872 170264	130.036	51.457
ضرائب ورسوم	244.88	63.756	21.459	0
مصاريف مالية		22.5	74.576	30.505
مصاريف عامة		20	52.12	57.12
مدفوعات أخرى منها			54,642	0
مجموع مدفوعات الاستغلال	772.705		1408911	
تسديد ديون خارجية	92.404	0	224323	0
تسديد مستحقات الموردين خارج المجموعة	71.232	0	61,622	0
تسديد مستحقات الموردين داخل المجموعة	0	0	9,882	0
تسديدات أخرى	37.78	0	68.579	0
مجموع التسديدات	201.416	0	354,524	0
المقبوضات - المدفوعات	10.036	438.118	378,749	871
رصيد نهاية السنة	222.792	660.91	601.541	1473.541

المصدر: وثائق مؤسسة Amidor

3. تقديم معلومات مقارنة بين النتائج المتوقعة والنتائج المحققة

لكي يستطيع مستعمل القوائم المالية تقييم توقعات وقراراته السابقة ينبغي أن يستطيع المقارنة بين التنفيذ الفعلي والخطط المرسومة بغية تحديد الانحرافات ومن ثم تعديل قراراته بناء عليها. ويقدم التقرير المالي لمؤسسة Arridor مقارنة بين الأرقام الفعلية والأرقام المتوقعة لأهم المجاميع المؤثرة على القرار والتي يمكن تلخيصها في الجدول التالي:

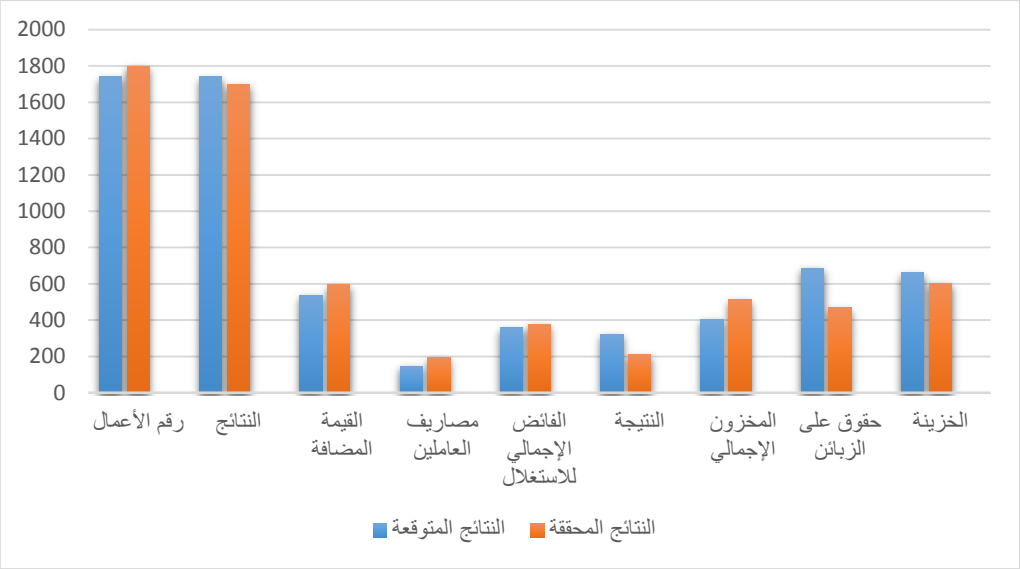
جدول رقم 03-08 : مقارنة بين النتائج المتوقعة والفعلية لسنة 2016

	النتائج المتوقعة	النتائج المحققة	نسبة تحقق التوقعات
رقم الأعمال	1740,03	1796,03	%103,22 |
الإنتاج	1740,03	1696,65	%97,51
القيمة المضافة	535,64	594.5	%110,99
مصاريف العاملين	145, 13	190,98	%131,59
الفائض الإجمالي للاستغلال	356.83	377,13	%105,69
النتيجة	320,65	209.26	%65,26
المخزون الإجمالي	404,53	510,77	%126,26
حقوق على الزبائن	685,08	466,37	%68,08
الخزينة	660,91	601.54	%91,02

المصدر: وثائق مؤسسة Arridor

وقد تم توضيح هذه المقارنة بالرسم البياني التالي :

الشكل رقم 03-02 : مقارنة بين النتائج المتوقعة والفعلية لسنة 2016



المصدر: وثائق مؤسسة Amidor

الجدول رقم 03-09 : جدول حسابات النتائج التنبؤية لمؤسسة Amidor لسنة 2017

البنود	تذكير	سنة 2016		المتوقعة النتيجة السنة 2017
		النتيجة المتوقعة السنة 2016	النتيجة المحققة السنة 2016	
مبيعات بضاعة	48.530	0.000	4.58	0.000
بضاعة مستهلكة	43.790	0.000	2.75	0.000
الإجمالي الهامش	4.74	00	1.83	0.000
مبيعات منتجات تامة ووسيطة	676.310	1600.030	1702.640	1933.240
مبيعات أشغال	0.000	0.000	0.000	0.000
مبيعات الدراسات والخدمات الأخرى المقدمة	104.270	140.000	88.810	146.700
مبيعات أخرى	0.000	0.000	0.000	0.000
رقم الأعمال من بينه	829.109	1740.030	1796.03	2079.940
رقم الأعمال داخل المجموعة	0.000	55.940	146.946	82,840

إنتاج مخزن	18.540	0.000	99.83-	29.782-
إنتاج استثمارات	0.000	0.000	0.000	0.000
إعانات الاستغلال	3.126	0.000	0.000	0.000
إنتاج الفترة	850.774	1740.030	1696.65	2050.158
مواد أولية مستهلكة	478.375	1031.130	969.590	1372.600
مشتريات الدراسات والخدمات المقدمة	39.215	87.000	132.560	58.680
استهلاك الدورة	517.590	1204.390	1102.151	1493.515
القيمة المضافة	333.184	535.640	594.502	556.643
مصاريف العاملين	142.545	145.130	190.979	177.200
ضرائب ورسوم	3.988	33.680	26.394	29.148
الفائض الإجمالي للاستغلال	186.650	356.830	337.127	350.295
النواتج التشغيلية الأخرى	6.690	27.000	16.203	0.000
المصاريف التشغيلية الأخرى	7.491	14.410	27.037	4.500
مخصصات المؤونات والإهتلاكات	123.717	46.990	158.157	35.000
استرجاع مؤونات سابقة	6.414	0.000	2.757	0.000
النتيجة التشغيلية	70.544	322.430	210.893	310.795
نواتج مالية	0.000	0.000	421.182	0.000
مصاريف مالية	9.162	1.708	209.265	0.000
نتيجة مالية	9.160-	1.708-	1.627-	0.000
النتيجة العادية قبل الضريبة	61.382	320.650	209.265	310.795

المصدر: وثائق مؤسسة Amnidor

المطلب الثالث : مدى توفر الإجراءات المحققة لخاصية الموثوقية

يعتبر توفر نظام معلومات محاسبي سليم من أهم شروط توفير معلومات موثوق فيها ، لذلك من الضروري سن إجراءات معنية تمكن من إحكام رقابة دائمة على العمل المحاسبي في مختلف مراحل إنتاج المعلومة المالية ، في هذا الإطار نجد الإجراءات التالية على مستوى مؤسسة Amidor

1. تدعيم القوائم المالية برأي مدقق حسابات مستقل

ترفق القوائم المالية لمؤسسة Amidor بتقرير مدقق الحسابات حيث يتضمن رأيه الفني المحايد حول مدى عدالة القوائم ككل ، ومدى تمثيلها للمركز المالي للمؤسسة ونتائج أعمالها من ربح وخسارة وتدفقاتها في فترة زمنية محددة

وقد قام مدقق الحسابات بفحص القوائم المالية لمؤسسة Amidor لسنوات 2014-2015-2016 بالاعتماد على التقنيات الأكثر ملائمة من وجهة نظره مع التقيد بالمعايير المتعارف عليها والتي تنظم مهنة التدقيق في الجزائر، وذلك من أجل التأكد بدرجة معقولة بأن القوائم المالية لا تحتوي على أي أخطاء أو نقائص مؤثرة

وقد قام التدقيق على فحص المستندات المؤيدة لمختلف المعلومات الظاهرة في القوائم المالية ، بالإضافة إلى تقييم المبادئ المحاسبية والتقديرات الشخصية المستعملة في إعداد القوائم المالية وكذا طريق عرض هذه القوائم

وقد توصل المدقق الخارجي من خلال فحص القوائم المالية لمؤسسة Arridor لسنوات -2014-2015 - 2016 إلى أن حسابات المؤسسة ، لكل سنة ، هي حسابات نظامية (مطابقة للقوانين المعمول بها) وصادقة وتعطي صورة صحيحة عن نتائج أعمال المؤسسة ووضعيتها المالية وذمتها بما يتوافق مع المبادئ المحاسبية المقبولة عموما في الجزائر.

2. تحديد المستندات المثبتة لمختلف العمليات المسجلة

يخضع التسجيل المحاسبي في مؤسسة Amidor لإجراءات صارمة خاصة فيما يتعلق بضرورة توفر الوثائق الثبوتية ومطابقتها مع القوانين المعمول بها في الجزائر والقوانين الداخلية للمؤسسة. وتختلف الوثائق الثبوتية المطلوبة تبعا لاختلاف نوع العملية المراد تسجيلها، من خلال إجراء مقابلات شخصية مع معدي القوائم المالية لمؤسسة Amidor يمكن ملاحظة مايلي :

2 . 1. بالنسبة لتسجيل عمليات الشراء يجب توفر المستندات التالية :

- نسخة من سند الطلب ، الاتفاقية أو العقد

- نسخة من طلب الاستثمار بالنسبة للاستثمارات؛

-نسخة من سند الاستلام

- نسخة من الفاتورة

- نسخة من سند الدخول

- نسخة من محضر الاستلام بالنسبة للاستثمارات

- نسخة من الأعمال المنجزة موقع عليها من المؤسسة ومقدم الخدمة بالنسبة للخدمات. وعلى معدي القوائم المالية قبل التسجيل المحاسبي :

- التحقق الصارم والحذر من الوثائق والمستندات المثبتة للعملية

- التأكد من أن نسخ الفواتير تحمل تأشيرات الرقابة الداخلية مثلservice fait bon a recu conforme, payer

- التاكد من أن الفواتير تستجيب المتطلبات القانون التجاري الجزائري

- التأكد من تطابق الوثائق الثبوتية ، مثلا تطابق الفاتورة مع سند طلب والاستلام من حيث الكمية والمبلغ

2.2. بالنسبة لتسجيل عمليات البيع يجب توفر المستندات التالية :

- فاتورة تجارية؛

- سند التسليم : سند الطلبية

2.3، بالنسبة التسجيل حركات المخزون : في نهاية كل شهر يستلم معدو القوائم المالية الوثائق المبررة لحركات المخزون من مختلف مخازن المؤسسة ، هذه الوثائق تتمثل في :

- بالنسبة الدخول المشتريات للمخازن

- سند الدخول؛

- قائمة للمدخلات الخاصة بالشهر المعني

- بالنسبة لخروج المشتريات من المخازن

- سند الخروج

- قائمة للمخرجات الخاصة بالشهر المعني.

- بالنسبة لتحويل المشتريات من مخزن لأخر

- سند التحويل : بالنسبة لإعادة المشتريات للمخازن

- سند الإعادة : بالنسبة لتسجيل عملية الدفع: يتم تحرير شيكات من أجل العمليات التالية:

- تسديد ثمن أو مواد أولية؛

- تسديد ثمن الإستثمارات المقتناة؛

- تسديد ثمن خدمة مقدمة للمؤسسة

- تسديد الضرائب والرسوم والاشتراكات الاجتماعية المختلفة.

ومن أجل تسجيل عملية الدفع يجب توفر الوثائق التالية:

- نسخة من سند الطلب ، العقد أو الاتفاقية

- طلب شراء الإستثمار بالنسبة لاقتناء الاستثمارات؛

- الفاتورة الأصلية

- سند الاستلام

- نسخة من سند الدخول؛

- محضر الاستلام الأصلي بالنسبة للاستثمارات؛

- وثيقة أصلية توضح الأعمال المنجزة أو الخدمات المقدمة وتحمل توقيع مورد الخدمة والمؤسسة بالنسبة للخدمات

وقبل التسجيل المحاسبي لعملية الدفع يجب على معدي القوائم المالية أن يتأكدوا من صحة الوثائق المكونة لملف الدفع وخصوصا الفاتورة، حيث يجب أن تحتوي على المعلومات الضرورية وفق ما ينص عليه القانون التجاري (اسم الشركة ومقرها الاجتماعي ، رقم التجاري ، رقم التعريف الإحصائي .....) ، كما يجب أن تحمل عبارة (recu conferme) من أجل البضائع والاستثمارات و (service fait) من أجل الخدمات بالإضافة العبارة (bon a payer) وكل فاتورة مدفوعة يجب أن تحمل عبارة (... Paye par cheque n ..du)

3. توفير بعض إجراءات الحوكمة

لقد شهدت مؤسسة Arridor إعادة هيكلة بداية من سنة 2011 بغرض تحسين إجراءات الحوكمة المطبقة على مستواها ، حيث تتمحور هذه الإجراءات حول عدة هياكل تلعب دورا حيويا في إضفاء الشفافية على القوائم المالية / من أهمها:

3.1. الجمعية العامة : على غرار جميع المؤسسات ذات الأسهم لدى مؤسسة Amnidor جمعية عامة تجتمع على الأقل مرة في السنة في صيغتها العادية ، وتمثل أعلى هيئة الإتخاذ القرارات الاستراتيجية حول مستقبل المؤسسة، وتلعب من خلال ذلك دورا مهما في ضمان جودة المعلومة المالية ، حيث تعتمد عليها في اتخاذ الكثير من هذه القرارات، ومن أبرز المهام المنوطة بها:

- المصادقة على البرامج العامة للأنشطة؛

- فحص الحسابات السنوية والمعلومات الواردة في القوائم المالية:

- تخصيص نتيجة الدورة

- تعيين مدقق الحسابات

- الأخذ بعين الاعتبار ملاحظات مدفق الحسابات

- تقرير الجزء المتغير من رواتب الإطارات العليا؛

- تقرير أتعاب مدفق الحسابات؛ - تقرير المنح الاستثنائية للعمال

- الإشهار القانوني

2 . 3. مجلس الإدارة : وهي هيئة جماعية للتسيير تجتمع على الأقل أربع مرات في السنة ، تقوم بمراقبة الأنشطة على مستوى مؤسسة Arridor خصوصا فيما يتعلق حاليا بعقد الشراكة المبرم مع CMANDER ، وذلك في ظل احترام القوانين والأنظمة المعمول بها. وينعقد مجلس الإدارة تحت رئاسة المدير العام لمؤسسة Amidor من أجل فحص والمصادقة على :

- مشاريع أنشطة المؤسسة خلال الفترة اللاحقة :

- الميزانية التقديرية

-القوائم المالية المعدة؛

- مشاريع عقود الشراكة؛

- التنظيم العام والقانون الداخلي للمؤسسة

3.3 خلية المراجعة الداخلية : يضم الهيكل التنظيمي لمؤسسة Amidor خلية للمراجعة الداخلية وهي تابعة مباشرة للمدير العام حيث تقوم بإعداد برنامج سنوي لعمليات المراجعة ، يتضمن أهم العمليات التي سوف تتم مراجعتها ، والتواريخ التي يجب أن تنفذ فيها هذه المراجعة ، والمصلحة المعنية بها، ويشرع في العمل به بعد المصادقة عليه من طرف المدير العام. كما توجد هناك تكليفات أو مهام استثنائية يتم تنفيذها بطلب من المدير العام وذلك في حالة اكتشاف عمليات وقع عليها لبس أو ظهرت فيها بعض الأخطاء والانحرافات سواء كانت كبيرة أو بسيطة ، وفي النهاية يتم إعداد تقرير حول المهمة

الخلاصة الفصل

على غرار جميع المؤسسات في الجزائر بدأت مؤسسة الإنتاجية للنشوات ومحسن الخيارة Amidor بتطبيق النظام المحاسبي المالي بداية نشاطها إنتاجي ومن خلال هذا الفصل تم التعرض لتجربة المؤسسة في تطبيق هذا النظام خلال الفترة الممتدة من 2014 إلى 2016 ، حيث تم تشخيص تقاريرها المالية لمعرفة مدى توفيرها للإجراءات المحققة للخصائص النوعية للمعلومات المالية ، ومن ثم إنتاج وتقديم معلومات مالية عالية الجودة، وقد خلصت هذه الدراسة إلى أن مؤسسة Amidor تتوفر على بعض الإجراءات التي من شانها تحقيق الخصائص النوعية للمعلومات المالية وهي :

- الالتزام بشكل القوائم المالية المنصوص عليه في النظام المحاسبي المالي؛
- الإلتزام بمحتوى القوائم المالية المنصوص عليه في النظام المحاسبي المالي
- جاهزية التقارير المالية فور حلول التاريخ المحدد في النصوص القانونية
- تقديم معلومات حول التدفقات النقدية الحالية والمستقبلية
- تدعيم القوائم المالية برأي مدقق حسابات مستقل
- تحديد المستندات المثبتة لمختلف العمليات المسجلة بدقة
- ثبات الطرق المحاسبية من فترى الأخرى
- تقديم معلومات مقارنة بشكل وصفي أو عددي في الملاحق