

الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية

وزارة التعليم العالي و البحث العلمي

جامعة عبد الحميد بن باديس مستغانم

كلية العلوم الاقتصادية و التجارية و علوم التسيير

قسم العلوم المالية و المحاسبة



مذكرة تخرج مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة ماستر أكاديمي

التخصص : تدقيق ومراقبة التسيير

الشعبة: العلوم المالية و المحاسبة

دور المعايير المحاسبية الدولية في تحسين جودة المعلومة المالية
دراسة حالة مؤسسة أميدور

تحت إشراف الأستاذ :

مقدمة من طرف الطالبة :

بوشيخي بوحوص

خديم زهيرة

الصفة	الاسم واللقب	الرتبة	عن الجامعة
رئيسا	بوضراف جيلالي	أستاذ محاضر	جامعة مستغانم
مقررا	بوشيخي بوحوص	أستاذ محاضر	جامعة مستغانم
مناقشا	يسعد عبدالرحمن	أستاذ محاضر	جامعة مستغانم

السنة الجامعية : 2017/2018

تشكر

بسم الله الرحمن الرحيم وبه نستعين ، والصلاة والسلام على أشرف المرسلين أما بعد قالوا قديما " من كان في نعمته ولم يشكر خرج منها ولم يشعر "

ولأنه لا شكر قبل شكر الله العالي الرزاق الذي منحنا الصحة ووهبنا العقل وهدانا به النور العلم ووقانا من ظلمات الجهل ، فهو الذي قال : " وإن شكرتم لأزيدنكم " لذلك فإن شكر الله واجب وعلى كل واحد منا ، ولا أفضل من قول : " ربي أوزعني أن أشكر نعمتك التي أنعمت علي وعلى والدي وأن أعمل صالحا ترضاه وأدخلني برحمتك في عبادك الصالحين "

ولأن الرسول الله صلى الله عليه وسلم قال : من لم يشكر الناس لم يشكر الله ، ومن أسدى معروفًا فكافئوه فإن لم تستطيعوا فادعوه "

واعترافا بالجميل يسعدنا ويشرفنا أن نتقدم بجزيل الشكر و العرفان إلى كل من أعاننا في إنجاز هذا العمل المتواضع ، على رأسهم الأستاذ " بوشيخي بوحوص " ، نتقدم لهم بجزيل الشكر ، أطال الله في عمره وإلى كل الخبراء والمحاسبين ومحافظي الحسابات الذين قمت معهم بالمقابلة

كما نشكر كل من قدم لنا معروف " لوجه الله ... إلى كل هؤلاء ألف شكر وتقدير وجزاكم الله عنا ألف خير

إهداء

إلى من كلله الله بالهيبه والوقار.. إلى من علمني العطاء بدون انتظار.. إلى من أحمل اسمه بكل افتخار..

" أنت أبي العزيز أطل الله في عمرك "

إلى بسمه حياتي و سر وجودي .. إلى معنى الحب و الحنان و التفاني.. إلى من كان دعائها سر نجاتي إلى أعلى الحبايب ..

" أنت أُمي الغالية أطل الله في عمرك "

إلى أخواتي

إلى من تحلو بالصدق و العطاء وتميزوا بالوفاء .. إلى من معهم سعدت، إلى من كانوا معي على طريق النجاح والخير إلى من عرفت كيف أجدهم وعلموني أن لا أضيعهم

" أصدقائي الأوفياء "

" إلى كل من سعتهم ذاكرتي و لم تسعهم مذكرتي "

شكرا جزيلا

الفهرس

الصفحة	العنوان
	الإهداء
	الشكر
	قائمة المحتويات
	قائمة الجداول
	قائمة الأشكال
	قائمة الملاحق
	المقدمة
	الفصل الأول
28-01	تمهيد
01	المبحث الأول : المحاسبة الدولية
02	المطلب الأول : ماهية المحاسبة الدولية
02	المطلب الثاني : أسباب ظهور المحاسبة الدولية
04	المطلب الثالث : أهداف المحاسبة الدولية
08	المطلب الرابع : مشاكل الممارسة المحاسبية على المستوى الدولي
09	المبحث الثاني : التوافق المحاسبي الدولي
11	المطلب الأول : مفهوم التوافق المحاسبي
11	المطلب الثاني: فوائد التوافق المحاسبي الدولي
13	المطلب الثالث : معوقات التوافق المحاسبي الدولي
15	المطلب الرابع: جهود لجنة المعايير المحاسبية الدولية لتحقيق التوافق المحاسبي الدولي
15	المبحث الثالث : المعايير المحاسبية الدولية IFRS/IAS
20	المطلب الأول : ماهية المعايير المحاسبية الدولية
20	المطلب الثاني : إجراءات إصدار المعايير المحاسبية الدولية
23	المطلب الثالث : مزايا وعيوب المعايير المحاسبية الدولية
24	المطلب الرابع : تطبيق المعايير المحاسبية الدولية في العالم
26	خلاصة الفصل
28	الفصل الثاني : جودة المعلومات المالية ودرجة تأثرها بالمعايير المحاسبية الدولية
30	تمهيد

63-30	المبحث الأول : المعلومات المالية
31	المطلب الأول : مفهوم المعلومات المالية
31	المطلب الثاني : تصنيف المعلومات المالية
32	المطلب الثالث : أهمية المعلومات المالية
37	المطلب الرابع : الأطراف المستخدمين للمعلومات المالية واحتياجاتها
38	المبحث الثاني : جودة المعلومات المالية
41	المطلب الأول : الخصائص النوعية للمعلومات المالية
41	المطلب الثاني : إدارة الأرباح
46	المطلب الثالث : مبدأ التحفظ (الحيطة والحذر)
50	المطلب الرابع : الملائمة الإعلامية
53	المبحث الثالث: تأثير المحاسبية الدولية على جودة المعلومات المالية
55	المطلب الأول : دور المعايير المحاسبية الدولية في تحقيق الخصائص النوعية للمعلومات المالية.
55	المطلب الثاني: تأثير المعايير المحاسبية الدولية على إدارة الأرباح
57	المطلب الثالث : تأثير المعايير المحاسبية الدولية على مبدأ التحفظ
59	المطلب الرابع : تأثير المعايير المحاسبية الدولية على الملائمة الإعلامية للمعلومات المالية
60	خلاصة الفصل
63	الفصل الثالث تطبيق النظام المحاسبي المالي في مؤسسة Amidor ومساهمته في تحقيق جودة المعلومات المالية
91-65	تمهيد
65	المبحث الأول : واقع تطبيقي النظام المحاسبي المالي في مؤسسة Amidor
66	المطلب الأول : التعريف بمؤسسة Amidor
66	المطلب الثاني : أثر النظام المحاسبي المالي على المعلومات المالية لمؤسسة Amidor
71	المبحث الثاني : مدى توفر الإجراءات المحققة للخصائص النوعية في المعلومات المالية لمؤسسة Amidor
74	المطلب الأول : مدى توفر الإجراءات المحققة لخاصية القابلية للفهم
74	المطلب الثاني : مدى توفر الإجراءات المحققة لخاصية الملائمة
79	المطلب الثالث : مدى توفر الإجراءات المحققة لخاصية الموثوقية
85	المطلب الرابع : مدى توفر الإجراءات المحققة لخاصية القابلية للمقارنة
89	الخلاصة الفصل

91	الخاتمة العامة
93	المراجع
	الملاحق

قائمة الأشكال

الرقم	اسم الشكل	صفحة
01-01	مصادر الفروق المحاسبية	07
03-01	الهيكل التنظيمي للمؤسسة لجنة المعايير المحاسبية الدولية	19
01-02	هرم الخصائص النوعية للمعلومات المالية	42
01-03	هيكل تنظيمي لمؤسسة Amidor	68
02-03	مقارنة بين النتائج المتوقعة والفعالية لسنة 2016	83
03-03	مقارنة أداء 2015 و 2016	90

قائمة الجداول

الرقم	اسم الجدول	صفحة
01-01	قائمة المعايير المحاسبية الدولية IAS السارية إلى غاية 2012	21
02-01	قائمة المعايير الدولية للتقارير المالية IFRS السارية إلى غاية 2012	22
01-03	حسابات ميزان المراجعة لسنة 2017 وفق النظام المحاسبي المالي	71
03-03	ميزانية مؤسسة Amidor لسنة 2017 وفق النظام المحاسبي المالي جانب الخصوم	73
04-03	مكونات حساب الخدمات الخارجية لسنة 2017	78
05-03	جدول التدفقات النقدية لمؤسسة Amidor لسنة 2016	79
06-03	جدول استحقاقات عناصر الذمم والديون في 2016/12/31	81
07-03	التدفقات النقدية لسنة 2017	81
08-03	مقارنة بين النتائج المتوقعة والفعلية لسنة 2016	83
09-03	جدول حسابات النتائج التنبؤي لمؤسسة Amidor لسنة 2017	84
10-03	جدول معلومات مقارنة بين أداء سنة Amidor 2016-2017	90

المقدمة العامة

لقد شهدت العقود الأخيرة تطورا اقتصاديا هائلا أدى لانتشار الشركات متعددة الجنسيات و امتداد نشاطها ليغطي العديد من الدول، حيث أصبحت تتحكم في الفواصل الإستراتيجية 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، و صعوبة 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 البلد الأصلي، و بالتالي صعوبة تقديم معلومات مالية موحدة متجانسة و موثوق بها عن أنشطتها للمستثمرين 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، و التي 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 ينتمي 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 و قواعد للمحاسبة الدولية ما يعرف بالمعايير المحاسبية الدولية و المعايير 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، و توحيد القواعد المحاسبية بما يسمح بإجراء مقارنات بين المؤشرات المالية المستعملة من قبل الأطراف ذات العلاقة بعالم المال و الأعمال.

إن الأهداف سابقة 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، و ذلك 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 و المستثمرين 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 الإيجابي على قرارات المستقبل. إن وظيفة الاتصال تعمل على استمرار العلاقة بين المؤسسة و محيطها لكنها تخضع للعديد من الاعتبارات المتعلقة برهانات السلطة و المصالح المتضاربة للأطراف ذات العلاقة بالمؤسسة، و عليه 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 مستعمليها.

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 ؟ و ما هو مضمونها ؟
- ما هي الخصائص التي تميز المعايير المحاسبية الدولية و المؤثرة على جودة المعلومة المالية ؟
- هل يختلف المحتوى لمعلوماتي للقوائم المالية و درجة جودتها من وجهة نظر مستعملي القوائم المالية ؟ و ما 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 من 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 تلي احتياجات الأطراف المختلفة.

لقد أدت الفضائح المالية التي طالت الكثير من الشركات العملاقة مثل Enron, Woldcom, Parmalat, Lernout & Hauspie ... والتي كان سببها الأول التلاعب في المعلومات ومحاولة إظهار أوضاع مالية معاكسة للحقيقة إلى فقدان للثقة في المعلومة المالية التي تنشرها المؤسسة وقد 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 وتعزيز 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 وذلك في إطار التحولات التي يعرفها الاقتصاد الجزائري بالانتقال إلى نظام اقتصاد السوق والدخول في شراكة مع الاتحاد الأوروبي والمنظمة العربية للتجارة الحرة والمفاوضات للدخول للمنظمة العالمية للتجارة، لذلك من الضروري على المؤسسة الجزائرية والأطراف المتعاملة معها فهم فلسفة ومضمون هذه المعايير وأهميتها من أجل تطبيقها بأفضل شكل ممكن.

أهداف البحث:

يهدف هذا البحث إلى تحقيق مجموعة من الأهداف والتي يمكن بلوغها من خلال محاولة معالجة الإشكالية المطروحة، وإثبات أو نفي الفرضيات المصاغة، ومن هذه الأهداف نذكر:

- تحديد أبعاد مشكلة التنوع في الممارسات المحاسبية المتبعة على المستوى الدولي و من ثمة تحليل وتقييم انعكاساتها على المعلومات المالية المنشورة.
- فهم فلسفة ومضمون وخصائص 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 وطبيعة 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 بناء على عدة اعتبارات يمكن تلخيصها فيما يلي:

- قلة البحوث الأكاديمية المتناولة للمعايير المحاسبية الدولية والسعي 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 وتعظيم منفعتها 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، وتتم 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.

و اعتمد منهج دراسة الحالة في الجانب التطبيقي، و سيتم 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، يهدف التعرف على مختلف المراجع والبحوث المتناولة لموضوع الدراسة، من أجل بناء نظرة متكاملة عن الموضوع، إضافة إلى الأقراص المضغوطة والانترنت.

الدراسات السابقة:

لقد تطرقت عدة دراسات أجنبية لموضوع دور المعايير المحاسبية الدولية في تحسين جودة المعلومة المالية. في مقابل ندوة الدراسات العربية، و من 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 و تطبيق المعيار المحاسبي الأول IAS1 "عرض القوائم المالية"، المعيار المحاسبي السابع IAS7 "جدول التدفقات النقدية"، المعيار المحاسبي السابع عشر IAS17 "الإيجارات، المعيار المحاسبي الواحد والعشرون IAS21" آثار التغيرات في أسعار صرف العملات الأجنبية المعيار الثالث و الثلاثون IAS33 "عائد السهم"، على مجمع الرياض سطيف. و قد 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 IAS 21 و IAS 33

- دراسة Mary E. Barth, Wayne R.Landsman & Mark H.Lang (2007) بعنوان:

International Accounting Standards and Accounting Quality

قامت هذه الدراسة بمحاولة معرفة ما إذا كان لتطبيق 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 تطبق المعايير المحاسبية الدولية و التي تنتهي 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 بفرض 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 بالمؤسسة، كما خلصت إلى أن المؤسسات الألمانية لم تستفد بشكل آتي من المعايير المحاسبية الدولية بل كان ذلك تدريجيا نظرا لحاجة المستثمرين و المحللين الماليين للوقت لفهم المدى الإعلامي للمعايير المحاسبية الدولية.

- دراسة Lei Cai, 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 2006، و قد 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 لـ 15 دولة تنتمي للإتحاد الأوروبي قبل و بعد تبني 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، و قد توصلت إلى أن معظم هذه المؤشرات قد تحسنت بع تبني المعايير المحاسبية الدولية.

- دراسة Joanne Horton, George Serafeim & Ioanna Serafeim (2010) بعنوان:

Does Mandatory IFRS Adoption Improve the Information Environment

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. و قد توصلت إلى أن أخطاء التنبؤات المستقبلية قد انخفضت في المؤسسات التي تبنت المعايير المحاسبية الدولية مقارنة بالمؤسسات التي لا تطبقها، و يكون 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 للمقارنة.

- دراسة حميدات وصالح، 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 المحاسبية الدولية تعمل على تقديم القوائم المالية وفق أسس مختلفة (قوائم مالية مرحلية) بما يتلاءم مع احتياجات المستعملين، كما أنها تحدد مجموعة من الأسس والاعتبارات التي ينبغي احترامها عند إعداد القوائم المالية من بينها: العرض العادل، فرضية استمرارية المؤسسة، الاتساق في العرض، الأهمية النسبية ...

خطة البحث:

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

و الخطة مفصلة هي على النحو التالي:

مقدمة

الفصل الأول: الإطار النظري للمحاسبة والمعايير المحاسبية الدولية

المبحث الأول: المحاسبة الدولية

المبحث الثاني: التوافق المحاسبي الدولي

المبحث الثالث: المعايير الدولية IAS/IFRS

الفصل الثاني: جودة المعلومات المالية ودرجة تأثرها بالمعايير المحاسبية الدولية

المبحث الأول: المعلومات المالية

المبحث الثاني: جودة المعلومات المالية

المبحث الثالث: تأثير المعايير المحاسبية الدولية على جودة المعلومات المالية

الفصل الثالث: تطبيق النظام المحاسبي المالي بمؤسسة AMIDOR ومساهمته 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

الفصل الأول

الإطار النظري للمحاسبة والمعايير المحاسبية
الدولية

تمهيد

إن دراسة مراحل تطور علم المحاسبة يوضح مدى ارتباط وتأثر هذا العلم بالوسط الاجتماعي السائد، فقد رافقت المحاسبة تطور المجتمعات في مختلف النواحي الاقتصادية والاجتماعية والسياسية باعتبارها المصدر الوحيد والأكيد للمعلومات التي تسهم في ترشيد القرارات. فأمام تنامي أنشطة المؤسسات وتخطيها حدود الدولة الواحدة ، تعاظمت الحاجة لمصادر تمويل هذا التوسع ، وهو ما أدى لظهور وتطور الأسواق المالية الدولية ، هذا الوضع 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 تمويل من الأسواق المالية الخارجية. وعليه فقد ظهرت جهود لتوسيع مجال المحاسبة من أجل التصدي للقضايا التي تطرحها الممارسة المحاسبية على المستوى الدولي ، وهو ما صدر يعرف بالمحاسبة الدولية.

وقد تباينت آراء الباحثين والمهتمين حول هذا الموضوع وحاول كل منهم دراسته من زاوية معينة وبواسطة منهج محدد يعكس نظرتة إليه. ولعل المنهج الذي حظي بالاهتمام الأكبر، خلال العقود الأخيرة ، هو المنهج التوافقي الذي تجسد من خلال جهود عدة منظمات وهيئات لعل أبرزها لجنة المعايير المحاسبية الدولية التي سعت لإحداث هذا التوافق عن طريق إصدار مجموعة من المعايير ذات البعد الدولي ، عرفت بالمعايير المحاسبية الدولية والمعايير الدولية للتقارير المالية IAS/IFRS.

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

المبحث الأول: المحاسبة الدولية

على الرغم من أن تاريخ المحاسبة يعتبر تاريخاً دولياً ، فإن الاهتمام بالأبعاد الدولية للمحاسبة سواء على المستوى المهني أو الأكاديمي ظهر فقط خلال العقود الأخيرة من القرن الماضي ، حيث دعت الحاجة الملحة والمتزايدة إلى وجود نظام المحاسبة الدولية نظراً للمنافع والفوائد الناجمة عن استخدامها كأداة لتنظيم وترتيب وقياس المعاملات التجارية الدولية الكثيرة والمتنوعة ، ومن ثم الإفصاح عن المعلومات المالية الناشئة عنها وإيصالها للجهات ذات العلاقة. فالحاجة دفعت بالعديد من الباحثين والممارسين لمحاولة إيجاد الأطر العامة والمبادئ والمعايير التي يتضمنها هذا النظام وتطبيقها العملية ، مما ساهم في تسريع وتسهيل انجاز المعاملات التجارية بين الدول والشركات متعددة الجنسيات. وسنحاول في هذا المبحث دراسة الجانب النظري للمحاسبة الدولية من خلال التطرق لماهيتها وظروف وأسباب نشأتها ثم التعرض للأهداف التي تسعى لتحقيقها وأهم المواضيع التي تتناولها.

المطلب الأول : ماهية المحاسبة الدولية

لقد شهدت العقود الأخيرة اهتماماً كبيراً بالمحاسبة الدولية تجلى بوفرة الأدبيات التي تطرقت لهذا الموضوع ، غير أن هذه الأدبيات لم تتفق على تعريف محدد وشامل لهذا المفهوم ، وذلك يرجع أساساً إلى المجالات المتنوعة التي يتضمنها والأوجه العديدة التي يمكن تناوله من خلالها والتي تعكس نظرة الباحثين له.

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 المحاسبية التي تعكس أحدث مراحل تطور الفكر المحاسبي للخروج من نطاق الممارسات المحاسبية الإقليمية إلى مواجهة المشاكل المحاسبية ذات البعد الدولي"¹

وينظر باحثون آخرون إلى المحاسبة الدولية انطلاقاً من بعدها العالمي الذي يسعى لإحداث توافق أو توحيد للمبادئ والممارسات على المستوى الدولي للحصول على طرق ومستويات متشابهة من حيث الإفصاح والقياس ، أي أن الدور الأساسي للمحاسبة الدولية من هذا المنظور يتمثل في إيجاد معايير كاملة للمبادئ المحاسبية تكون مقبولة على نطاق عالمي. وفي هذا الإطار يعرف Jeaning المحاسبة الدولية على أنها 'مجموعة من المعايير المحاسبية الموحدة والمقبولة دولياً بهدف إحكام الممارسة العملية للمهنة'².

وعليه يمكن القول أن المحاسبة الدولية على مواضيع لكل فرع من فروع المحاسبة ، طالما أن أبعاد كل فرع لها انعكاسات دولية ، فالمحاسبة الدولية تسعى لتوسيع المجال الحالي للمحاسبة ككل بإعطائها مفهوماً

¹ عادل عاشور ، أثر تطبيق معايير المحاسبة الدولية على المحتوى المعلوماتي للقوائم المالية (دراسة حالة مجمع الرياض سطييف) ، رسالة ماجستير ، قسم علوم التسيير ، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير ، جامعة عمارثليجي ، الأغواط ، 2005-2006 ، ص5

² سعدي يحيى ، أوصيف لخضر ، أهمية تطبيق معايير المحاسبة الدولية في تحسين جودة الإفصاح المحاسبي ، بحث مقدم في المنتدى الدولي حول النظام المحاسبي المالي في مواجهة المعايير الدولية للمحاسبة والمعايير الدولية للمراجعة : التحدي ، جامعة سعد دحلب ، البلدية ، 13-14 ديسمبر

أكثر ملائمة للتغيرات السريعة التي تعرفها البيئة الاقتصادية الدولية ، وهذا سبب عدم القدرة على إعطائها تعريف دقيق ومتفق عليه.

ومن أجل معالجة هذه الإشكالية حاول بعض الباحثين تقديم تعاريف تميزت بالشمولية ، أي دون التركيز على مجال محدد من المجالات السابقة ، في هذا الإطار عرف Mueller المحاسبة الدولية على أنها "الدراسات الخاصة بالعلاقات المحاسبية المتداخلة بين الدول نتيجة اختلاف الأساليب والإجراءات المحاسبية الإقليمية فيما بينها" ، حيث لم يتبن طبيعة ومدى هذه التدخلات. كما عرفها البعض الأخر على أنها "الإطار الدولي لمختلف الأساليب والإجراءات التي تهدف إلى قياس وعرض نتائج الأحداث والمعاملات التجارية الدولية"¹. والملاحظة أن هذا التعريف قد تعرض للهدف الرئيسي للمحاسبة وهو قياس وعرض نتائج المعاملات الدولية وتجنب الخوض في كيفية تحقيق هذا الهدف.

كما حاول باحثون آخرون تقديم تعريفات تشمل جميع المجالات سابقة الذكر ، في هذا الإطار عرف Ital. المحاسبة الدولية على أنها² :

- المحاسبة على المعاملات والصفقات الدولية؛
- إجراءات مقارنات للمبادئ المحاسبية في البلدان المختلفة؛
- عمل التوافق بين المعايير المحاسبية المختلفة عبر الدول العالم؛
- توفير المعلومات المحاسبية لأغراض الرقابة على الأعمال والتجارة العالمية.

ويمكن القول مما سبق أن تعدد تعاريف ومجالات المحاسبة الدولية قد أعطاهم اتساعاً 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.

إن التغيرات 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 توسيع نطاق المحاسبة من أجل التصدي لها. وعليه يمكن تقسيم عوامل ظهور المحاسبة الدولية إلى : عوامل بيئة وعوامل متعلقة باختلاف الممارسات المحاسبية بين الدول³.

¹ أمين السيد أحمد لطفي ، المحاسبة الدولية والشركات متعددة الجنسيات الدار الجامعية ، الإسكندرية ، 2003 ، ص 11

² أمين السيد أحمد لطفي ، نفس المرجع ، ص 12

³ بورويصة سعاد ، أثر تطبيق المعايير المحاسبية في المؤسسة الاقتصادية (دراسة حالة عينة من المؤسسات الاقتصادية بولاية قسنطينة) ، رسالة ماجستير ، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير ، جامعة منتوي ، قسنطينة ، 2009-2010 ، ص 41

1. العوامل البيئية

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

1.1. الأعمال الدولية : يشير مصطلح الأعمال الدولية إلى كافة النشاطات التي تؤدي لتدفق السلع

والخدمات ورأس المال من دولة إلى أخرى ، حيث تضم كل الأعمال التي تقوم بها مؤسسة ما داخل دولتين مستقلتين أو الأعمال بين هاتين الدولتين. إن الاختلاف بين الأعمال الدولية والأعمال المحلية يتمثل في البيئة الخارجية لكل منهما، الدول النامية ، ظهور بعض المنظمات الدولية كالمنظمة العالمية للتجارة ، زيادة عدد الدول المتقدمة المستثمرة في الخارج

لقد أدت هذه الخصائص الجديدة للاقتصاد العالمي لظهور مشاكل محاسبية جديدة كترجمة العملات الأجنبية وعمليات الصرف الأجنبي وبالتالي كان لزاما على المحاسبة الدولية التصدي لها ومحاولة معالجتها¹.

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

الشركات الوليدة أو التابعة التي يزاو كل منها نشاطا إنتاجيا في دولة مختلفة ، وتتمتع كل منها بجنسية مختلفة ، وتخضع لسيطرة شركة واحدة وهي الشركة الأم ، وهي التي تقوم بإدارة الشركات التابعة كلها في إطار إستراتيجية عالمية موحدة².

لا شك أن ظهور الشركات متعددة الجنسيات قد صاحبه بروز مشكلات جديدة من أبرزها توسع قاعدة مستخدمي القوائم المالية وعدم تجانسهم ، إدارة مخاطر الصرف الأجنبي ، إعداد القوائم المالية الموحدة، لذلك يمكن القول أن ظهور الشركات المتعددة الجنسيات تعتبر سببا مباشرا لظهور المحاسبة الدولية.

2. الاختلاف في الممارسات المحاسبية بين الدول

إن المحاسبة هي نتاج تفاعلات معقدة للعوامل الاقتصادية والتاريخية والاجتماعية والتنظيمية والتي تعكس الاحتياجات الوطنية المنتظر من المحاسبة الإجابة عنها. إن اختلاف هذه العوامل بين الدول قد أدى إلى اختلاف طرق وأساليب المعالجة المحاسبية وأهداف القوائم المالية من دول لأخرى ، ومع تطور وتسارع حركة التجارة الدولية وازدهارها وتطور الأسواق المالية في ظل الانفتاح الذي عرفه العالم ظهرت الحاجة لتقليل هذه الاختلافات ومحاولة التقريب بين الأنظمة المحاسبية المختلفة ومن بين العوامل المفسرة لهذا الاختلاف 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

¹ أمين السيد أحمد لطفي ، مرجع سابق ، ص 15

² 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 ، ص 118

الصادرات دور رئيسيا في تحديد النظام المحاسبي وضبط الممارسات المحاسبية¹، وقد كان لهذه المتغيرات أثر كبير في اختلاف الأنظمة المحاسبية بين الدول ، فإذا كانت التنمية الاقتصادية لبلد ما متدنية فإن ذلك سينعكس على محدودية الأنشطة الصناعية والتجارية وبالتالي فسيكون النظام المحاسبي بسيطا ، وكلما زاد حجم العمليات التجارية وتعقدت العلاقات الاقتصادية أدى ذلك إلى ضرورة تطوير أساليب محاسبية جديدة ، مما يجعل المحاسبة أكثر تقدما.

2.2. النظم القانونية : إن المفاهيم المحاسبية المرتبطة بالنظم القانونية 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 أيضا².

2.3. عوامل قيمية وثقافية : تؤثر بعض العوامل المرتبطة بثقافة وقيم المجتمع على الممارسة المحاسبية ، مما يؤدي إلا اختلاف الأنظمة المحاسبية بين الدول ، ومن أهم هذه العوامل³

- مستوى التعليم والتكوين المحاسبي؛
- مستوى ومكانة البحث العلمي التطبيقي؛
- المستوى الثقافي للمجتمع والنظرة التي يبديها اتجاه الأنشطة الاقتصادية ومهنة المحاسبة والمراجعة؛
- القيم الدينية.

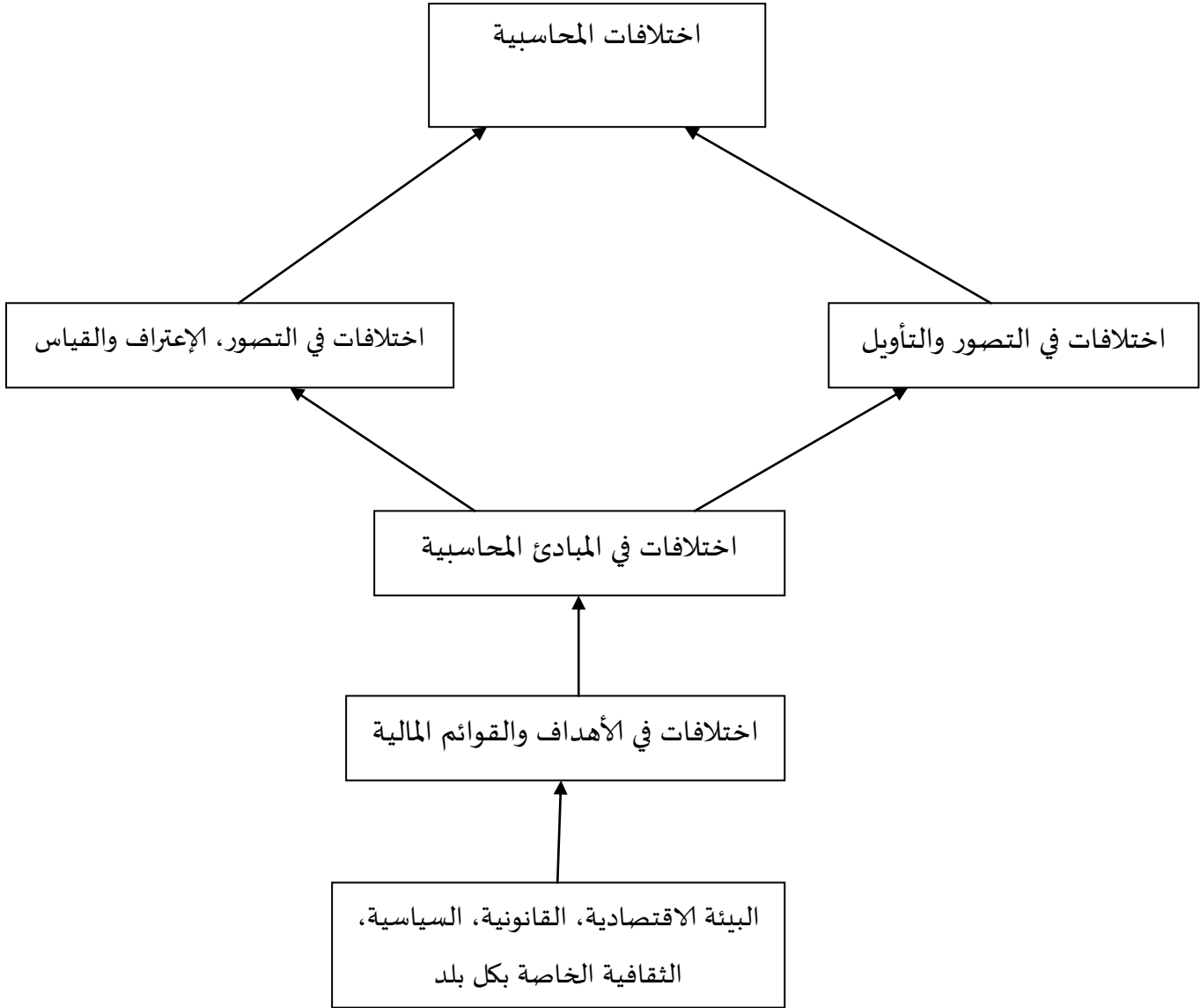
¹ عادل عاشور ، مرجع سابق ، ص9

² لخضر علاوب ، معايير المحاسبية الدولية الأوراق الزرقاء ، البويرة ، 2012 ، ص13

³ أمين أحمد السيد لطفي ، المحاسبة الدولية والشركات متعددة الجنسيات ، مرجع سابق ، ص251-254

والشكل الموالي يوضح كيف يؤدي اختلاف العوامل البيئية بين البلدان إن اختلاف الممارسات المحاسبية بينها.

شكل رقم 01 : مصادر الفروق المحاسبية



المصدر: DEZITTER Mélanie, PIRON claire, Les normes IAS, Mémoire du Master, ESC Lille, 2002, p10

إن التطرق للأساليب التي أدت لظهور المحاسبة الدولية يعطي فكرة عن التحديات التي واجهت المحاسبة خلال العقود الأخيرة ، والتي من أبرزها تطوير أهداف قادرة على ضمان استمرارية أداء المحاسبة لدورها في ظل الظروف والمعطيات الجديدة التي تميز الاقتصاد العالمي.

المطلب الثالث: أهداف المحاسبة الدولية

إن خصوصية البيئة التي أصبحت تعمل فيها المحاسبة والتي تتميز بعدم تجانس فئات مستعملي القوائم المالية واختلاف لغاتهم وثقافتهم وعملياتهم وحتم علمها التطور من أجل الاستمرار في أداء دورها في توفير المعلومات اللازمة لاتخاذ القرار. وعليه فقد عرفت المحاسبة أهدافها جديدة تتمثل في تقديم المعلومات الملائمة والقابلة للفهم والتحقق والمقارنة على المستوى الدولي إلى المستخدمين من مختلف أنحاء العالم لمساعدتهم على اتخاذ القرارات ، وهذا ما تسعى المحاسبة الدولية لتجسيده من خلال تحقيق عدة أهداف عامة وخاصة¹.

- 1- الأهداف العامة: تسعى المحاسبة الدولية لتحقيق عدة أهداف على المستوى الدولي منها
 - تقليل درجة الاختلاف في الأسس والقواعد والممارسات المحاسبية بين الدول بهدف خدمة المستثمر وتسهيل عملية المقارنة؛
 - إيجاد إطار نظري وعملي يحكم الممارسات والتقارير المحاسبية على المستوى الدولي؛
 - المعالجة المشاكلة الناتجة عن الأعمال الدولية خاصة ما تعلق بمشاكل القياس وإعداد التقارير المالية والإفصاح؛
 - 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 للشركات متعددة الجنسيات ، مما يسهل عملية المفاضلة بين الفرص الاستثمارية.
- 2- الأهداف الخاصة: بالإضافة للأهداف العامة تسعى المحاسبة الدولية لتحقيق عدة أهداف على مستوى المحلي والخاص منها:
 - دراسة الأنظمة المحاسبية في الدول المختلفة للتعرف على تأثيرها على اقتصاديات المؤسسات والدول 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؛
 - تعريف 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 واختلافها وأسباب ذلك الاختلاف.
 - تسهيل عمل مؤسسات المراجعة الدولية وبالتالي زيادة الثقة في القوائم المالية على المستوى الدولي ؛

¹ سعود جايد العامري ، المحاسبة الدولية ، منهج علمي للمشاكل المحاسبية وحلولها . الطبعة الأولى ، دار المناهج للنشر والتوزيع ، عمان ، 2010

- دراسة الأنظمة المحاسبية المحلية وإظهار نقاط تشابهها واختلافها وأسباب ذلك الاختلاف

إن الأهداف سابقة الذكر تعكس الطبيعة الدينامكية والمتغيرة للمحاسبة ، كما تعكس المشاكل والصعوبات التي تواجهها ، وقد تجلت هذه المشاكل في عدة مواضيع استحوذت على اهتمام الباحثين في هذا المجال وشكلت حجر الأساس في مختلف الأدبيات التي تعالج موضوع المحاسبة الدولية.

المطلب الرابع: مشاكل الممارسة المحاسبية على المستوى الدولي

توجد العديد من المشاكل التي تحاول المحاسبة الدولية معالجتها، وقد ظهرت هذه المشاكل نتيجة تعدد المبادئ المحاسبية المحلية والإقليمية. فالشركات متعددة الجنسيات لا تستطيع أن تخطط أو تراقب أو تعد قوائمها المالية في ظل عشرات المبادئ المحاسبية وفي ظل عشرات العملات النقدية الأجنبية التي تسجل بها عملياتها، مما انعكس على دقة المعلومات المالية التي تقوم بإنتاجها ، وتكمن أهم المشاكل المحاسبية ذات البعد الدولي فيما يلي:

1. أسعار التحويل بين الفروع الدولية

عادة ما تقوم الشركات متعددة الجنسيات بتحويل ممتلكاتها من رأس المال ، وبضائع واستثمارات بين فروعها الدولية لتلبية لاحتياجاتها المختلفة، في هذا الإطار تواجد هذه الشركات مشاكل تتعلق بعدم وجود معيار موحد ومقبول لتسعير هذه التحويلات مما يصعب عليها تقييم أدائها والرقابة عليه ، خاصة إذا علمنا أن هذه الأسعار تؤثر عليها بعدة أشكال : فهي تؤثر على توزيع وتناسق الموارد بين الفروع المختلفة ، كما تؤثر في تحديد قيمة الضرائب لكل فرع وكذلك تؤثر في اتخاذ قرارات الصنع أو الشراء وتكاليفه..

2. إدارة مخاطر أسعار الصرف

يعرف خطر سعر الصرف بالنسبة لمؤسسة ذات نشاط دولي بأنه خطر الخسائر المحتملة التي تتعرض لها المؤسسة جراء تغيرات تكافؤ الصرف بين عملة نقدية محلية وعملية نقدية أجنبية¹ ، وهو مرتبط أساسا بالعمليات التصدير والاستيراد المقيمة بالعملة الصعبة وكذا عملية الافتراض بالعملة الأجنبية.

3. التخطيط المالي

يمكن تعريف التخطيط المالي على أنه "نوع من أنواع التخطيط الذي يهتم بكيفية الحصول على الأموال اللازمة للمشروع من مصادرها المختلفة بأقل التكاليف وأفضل الشروط ، كما يهتم بكيفية استثمار هذه الأموال بحيث تحقق أفضل وعلى العوائد للمشروع وبأقل الأخطار ، وهو علم له قواعد وأصول ويحتاج إلى خبرة في التطبيق والقدرة على التنبؤ وتحليل الماضي والإعداد للمستقبل"² ورغم أن التخطيط المالي يوجد على

¹ Guedj Norbert, finance D'entreprise les règles du jeu, Edition d'organisation, 2ème Edition, paris, 2001, p421-422

² عبد الحليم كراجه ، الإدارة المالية بين النظرية والتطبيق ، دار الأمل ، إربد ، 1991 ، ص170.

مستوى المؤسسات المحلية والدولية على حد سواء إلا أنه أكثر صعوبة في المؤسسات الدولية وذلك لعدة أسباب منها¹:

- اختلاف أهداف المؤسسات الدولية عن أهداف المؤسسات المحلية؛
- اتساع نطاق المؤسسات الدولية عن المؤسسات المحلية؛
- تنوع البيئات الاجتماعية والثقافية والاقتصادية والسياسية التي تمارس فيها المؤسسات الدولية نشاطاتها.

4. ترجمة القوائم المالية بالعملات الأجنبية

يعد توحيد القوائم المالية للشركات متعددة الجنسيات عملية ضرورية من أجل تمكينها من إظهار مركزها المالي وتقييم أداؤها بشكل دقيق. تتخلل هذه العملية عدة صعوبات أهمها اختلاف العملات التي يتم بواسطتها إعداد القوائم المالية للفروع الأجنبية ، لذلك فعندنا تقوم الشركة الأم بإعداد قوائمها المالية الموحدة فإن تلك المعبرة عنها بوحدة أجنبية يجب أن تترجم للعملية المحلية حتى يتم التعبير عن كافة العمليات بوحدة قياس واحدة²، وتعرف هذه العملية بترجمة القوائم المالية بالعملات الأجنبية.

يقصد بها التحويل على الورق فقط دون حدوث تبادل فعلي للعملة وقد تنتج عنها مكاسب أو خسائر³.

5. نظم الضرائب الدولية

هناك تعاريف عديدة للضريبة تطورت مع تطور الأنشطة الاقتصادية والتجارية ، ويمكن تعريفها على أنها "استقطاع نقدي تفرضه السلطات على الأشخاص الطبيعيين والاعتباريين وفقا لقدراتهم التكلفة بطريقة نهائية وبلا مقابل ، بقصد تغطية الأعباء العامة ولتحقيق سيادة الدولة"⁴.

وانطلاقا من هذه السيادة تقوم كل دولة بخلق أنظمة الضريبة الخاصة بها وتطبيقها داخل أقاليمها وفق ما ينص عليه تشريعات الجبائي وبما يضمن مصالحها ، هذا الأمر أدى إلى اختلاف النظم الضريبة بين الدول مما خلق عدة مشاكل للشركات متعددة الجنسيات.

6. التضخم الاقتصادي

يؤدي اختلاف معدلات التضخم بين الدول إلى ظهور مشاكل وصعوبات بالنسبة للشركات متعددة الجنسيات حيث أنه يعيق عملية المقارنة بين فروع الشركة الواحدة وبين الشركات المختلفة ويؤدي ارتفاع معدلات التضخم في بلد ما إلى استخدام أسعار مرتفعة للتحويلات المرسله إلى الفرع الكائن مقره بهذا البلد

¹ سعود جايد العامري ، مرجع سابق ، ص37

² أحمد بسيوني شحاتة ، كمال الدين الدهراوي ، المحاسبة المتقدمة . الدار الجامعية ، الإسكندرية ، 1998 ، ص 311

³ أحمد بسيوني شحاتة ، عبد الوهاب نصر علي . المحاسبة المالية المتقدمة وفقا لمعايير المحاسبة الدولية والأمريكية والعربية. الدار الجامعية ، الإسكندرية ، 2005 ، ص355.

⁴ حميد بوزيدة ، جباية المؤسسات الطبعة الثانية ، ديوان المطبوعات الجامعية ، الجزائر ، 2007 ، ص08

حتى يمكن سحب أكبر قدر ممكن من النقد الموجود في هذا الفرع لتجنب انخفاض القوة الشرائية للنقود بسبب التضخم. كما يؤثر التضخم على تسعير فوائد القروض بين الفروع والشركة الأم إذ يجب أخذ معدل التضخم بعين الاعتبار عند تحديد المعدل الاسمي للفائدة¹.

7. القوائم المالية الموحدة

تعرف القوائم المالية الموحدة على أنها "القوائم المالية لمجموعة مؤسسات والتي تبدو كأنها تخص مؤسسة واحدة"². وتقوم الشركات متعددة الجنسيات بتوحيد القوائم المالية للشركة الأم وجمع الفروع المنتشرة عبر العالم من أجل إظهار وضعيتها المالية ونتيجة أعمالها كما لو كانت شركة واحدة³.

ويرتبط إعداد القوائم المالية الموحدة للشركات متعددة الجنسيات بالعديد من المشاكل ، فمثلا عند ترجمة القوائم المالية للشركة التابعة هل يجب استعمال الرقم القياسي للأسعار المستخدمة في بلد الشركة الأم أو الرقم القياسي المستخدم في البلد الذي تقع فيه الشركة التابعة ؟ وهناك مشكلة أخرى ناجمة عن التغير في الأسعار وهي هل يتم إعداد القوائم بشكل يعكس التغير بالأسعار أولا ثم تتم ترجمة القوائم المالية من عملة الشركة التابعة على عملة الشركة الأم أو تتم عملية ترجمة القوائم المالية أولا ثم تعد القوائم المالية بشكل يعكس التغير في الأسعار ؟ علما أن النتائج تختلف في الحالتين نظرا لاختلاف المعايير والطرق المحاسبية وكذا معدلات التضخم في كل بلد.

المبحث الثاني : التوافق المحاسبي الدولي

يعد التوافق المحاسبي الدولي من أهم العوامل التي تساعد ، في ظل الاندماج الذي يعرفه الاقتصاد العالمي ، على توفير قوائم مالية قابلة للفهم والمقارنة على الصعيد الدولي ، ومن ثم تلبية احتياجات المستثمرين ، باختلاف جنسياتهم ، من المعلومات التي تساعد في اتخاذ القرار. ولقد ازدادت أهمية هذا الموضوع نظرا للتباين في الأنظمة المحاسبية المحلية الذي أصبح يشكل عائقا أمام الإستثمار الدولي ومصدر اضطراب لحركة الأسواق المالية العالمية.

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

المطلب الأول : مفهوم التوافق المحاسبي

تعتبر المحاسبة الدولية إطارا للعديد من الدراسات والبحوث التي سعت إلى تقريب أو توحيد الممارسات المحاسبية بهدف جعل القوائم المالية أكثر قابلية للمقارنة والفهم من طرف مستخدميها بغض النظر عن

¹ تقييم الأداء الشركات متعددة الجنسيات ، ص6 http://FADIBACHIR.BLOGSPOT.COM/BLOG-POST_22.HTML تم التصفح بتاريخ

18/04/2018 على الساعة 12:15

² محمد أبو نصار ، جمعية حميدات ، معايير المحاسبية والإبداع المالي الدولي الجوانب النظرية والعلمية ، داروائل ، عمان ، 2008 ، ص426

³ MYKITA Patrick , ALLALI chérif-Jacques , comptabilité des société , édition berti , alger , 2010 , p130

جنسياتهم. وقد استخدمت هذه الدراسات عدة مفاهيم ومصطلحات للتعبير عن هذا الهدف دون أن يكون هناك تمييز واضح بينها في كثير من الأحيان ، وهذا الإطار ندرج المفاهيم التالية:

1- التوافق أو التنسيق المحاسبي

لقد وردت في الأدبيات المحاسبية عدة تعريفات للتوافق المحاسبي فقد عرفه Arpan et al على أنه "إزالة الاختلافات في النظم والمعايير المحاسبية أو تخفيفها والعمل على جعلها قابلة للتسوية مع بعضها البعض"¹. كما عرفه كل من Nobes & Parker على أنه "مسار موجه لتعظيم انسجام التطبيقات المحاسبية وذلك بالحد من مستوى تباينها"². ويرى آخرون أنه " 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"³.

ويتحقق التوافق الدولي حسب Choi & Mueller بغياب التناقضات بين المعايير المحلية" ، الأمر الذي يتجسد حسب Meek & Saudagaran "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 وقابلة 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 بعضها 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.

والملاحظ أن الجهود الدولية الحالية تتجه نحو تحقيق توافق بين الأنظمة المحاسبية وذلك لاقتناع الهيئات المحاسبية الدولية باستحالة القضاء على الاختلافات نهائياً ، لذلك فقد ركزت جهودا على محاولة التقليل منها وجعلها عند حدها الأدنى ويتجلى ذلك من خلال البدائل التي تتيحها المعايير المحاسبية الدولية والتي تمكن المؤسسة من اختيار البديل الذي يتلائم 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 دحلب ، البليدة ، 14-13 ديسمبر 2011 ، ص9

² BARU Elena, 40 ans de recherche en harmonisation comptable internationale , 25 éme congrés de l'association francophone de comptabilité , orléans le 12-14 mai 2004 , p3

³ الصادق محمد آدم ، 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 ، ص11.

⁴ BAru Elena , Op , cit , p3

المطلب الثاني: فوائد التوافق المحاسبي الدولي :

لقد ساهمت عدة أطراف في جهود التوافق المحاسبي الدولي نتيجة وجود دوافع موضوعية. وقد نتجت هذه الدوافع من الفوائد والمزايا التي يمكن أن تعود عليهم ، حيث أن هذه المزايا نصب 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 الاقتصادي ، كما يحقق التوافق مزايا أخرى مرتبطة بطبيعة الأطراف المهتمة بهذه العملية.

1. بالنسبة للمؤسسات المعدة للقوائم المالية

يساهم التوافق المحاسبي الدولي في خفض تكاليف الاستغلال المتعلقة بإعداد القوائم المالية خاصة فيما يتعلق بإعداد الحسابات المجمعة للمؤسسة التي لديها فروع تنشط في مناطق من العالم¹، حيث يوفر الجهد والتكلفة لإعداد مجموعتين من القوائم المالية أحدهما معدة وفقا للمعايير المحلية للبلد الذي يعمل فيه الفرع والأخرى معدة وفقا للمعايير المحلية للبلد الذي تنتمي إليه المؤسسة الأم ، ففي حالة توفر مثل هذا التوافق قد تكفي مجموعة واحدة من القوائم المالية².

إن تواجد هذا التناسق سيتيح للمؤسسة الأم تصميم نظم كمتكاملة 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 فرصة 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 ، 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 لأطراف 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 الاستثمارية وأداء المؤسسات بصورة موضوعية.

¹ محمد عجيلة ، مصطفى بن نوى ، أليات النظام المحاسبي المالي الجزائري والإبداع المحاسبي - ارتباط وسياسات بحث مقدم في المؤتمر الدولي حول الإصلاح المحاسبي في الجزائر جامعة قاصدي مرباح ، ورقلة ، 29 و 30 نوفمبر 2011 ، ص12.

² حواس صالح ، التوجه الجديد نحو معايير الإبلاغ المالي ، أطروحة دكتوراة ، قسم التسيير ، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير ، جامعة الجزائر ، 2007-2008 ، ص71.

إن إيجاد لغة مالية متجانسة وقابلة للتطبيق على المستوى العالمي سيزيل الغموض والالتباس لدى 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.

إن توفر معلومات ذات مصداقية وقابلية للمقارنة سيؤدي إلى تحسين عملية اتخاذ القرار من طرف المستثمرين الخارجيين¹ ، وهذا ما سيؤدي إلى إزاحة عقبة كبيرة أمام حرية تدفق الاستثمارات الدولية ، ويزيد من كفاءة الأسواق 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 دقيق².

3. بالنسبة للأطراف الأخرى

يساهم التوافق المحاسبي الدولي في تخفيض تكاليف عمليات المراجعة والاستشارة المالية التي تقوم بها مؤسسات المراجعة الدولية ، ففي حالة وجود اختلافات في الأنظمة المحاسبية تواجه هذه المؤسسات أعباء إضافية تتعلق بتكوين المراجعين وإعداد برامج عمل تراعي خصوصية كل دولة³. 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 الدول التي تنتهي إليها نتيجة التناسق في المعايير الاعتراف بالإيرادات والنفقات ، مما يؤدي لتقليل الفروقات في طرق قياس أرباح فروع المؤسسات المنتشرة دوليا.

إذا 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 الساعية لتحقيقه ، وذلك من أجل تحديد السبل والبدائل الكفيلة بتذليل هذه العقبات.

المطلب الثالث : معوقات التوافق المحاسبي الدولي

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

¹ 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 و14 ديسمبر 2011 ، ص3.

² حواس صالح ، مرجع السابق ، ص ص71

³ محمد عجيلة ، مصطفى بن نوي ، فلسفة النظام المحاسبي المالي الجزائري في ظل العولمة المحاسبية – رؤية مستقبلية بحث مقدمة في الملتنق الدولي حول النظام المحاسبي المالي في مواجهة المعايير المحاسبية الدولية وعايير المراجعة الدولية : التحدي جامعة سعد دحلب البلدية ، 13، 14

ديسمبر 2011 ، 8

للعلاقة الوطيدة بين المحاسبة والعوامل البيئية بين المحيطة بها يدرك صعوبة إنشاء معايير تتميز بمورنة 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 البيئية على القياس والإفصاح المحاسبي ، وهو أمر صعب التحقيق. وكنتيجة لهذه الاختلافات يوجد ما يسمى بالوطنية أو القومية التي تؤدي إلى رفض تغيير الممارسات المحاسبية لبلد ما ليمائل الممارسات السائدة في بلد آخر دون النظر بموضوعية للمزايا التي يمكن أن تقدمها هذه الممارسات له¹. 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 يشكل 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 والدينامكية 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 القصير عكس التوافق المحاسبي الدولي يركز على المدى الطويل لأن تكاليفه تفوق منفعة في الأجل القصير².

المطلب الرابع: جهود لجنة المعايير المحاسبية الدولية لتحقيق التوافق المحاسبي الدولي

إن أهمية التوافق المحاسبي الدولي وصعوبات تحقيقه أدى إلى ظهور عدة منظمات وهيئات مهنية اهتمت بهذا الموضوع وسعت لتجسيده. ويعتبر مجلس المعايير المحاسبية الدولية أهم هذه الهيئات. لقد لعب ، ومنذ تأسيسه سنة 1973 ، دورا هاما في تحقيق التوافق من خلال إصدار المعايير المحاسبية ذات بعد الدولي. وبالرغم من عدم تمتعه بأي سلطة تعطيه الحق في رفض تطبيق المعايير التي يصدرها ، إلا أن عامل جودة هذه المعايير أدى إلى التفاف العديد من المنظمات المهنية حوله ، وعليه فقد استطاع ومن خلال تنسيق مع هذه المنظمات ضمان قبول دولي لهذه المعايير.

¹ Nobes christpher , intenational harmonisaton of acconting. Royal Holloway , university of london , 2006

² شعيب شنوف ، الممارسة المحاسبية في الشركات متعددة الجنسيات والتوحيد المحاسبي (حالة BP EXPLORATION LIMITED) ، أطروحة دكتوراه ، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير الجامعة الجزائر ، 2006-2007 ، ص 100

1. نشأة وأهداف لجنة المعايير المحاسبية الدولية

بدأت محاولات التنسيق بين الممارسات المحاسبية المختلفة منذ بدايات القرض الماضي ، حيث عقد أول مؤتمر محاسبي دولي سنة 1904 في سانت لويس في ولاية ميسوري بالولايات المتحدة الأمريكية وقد دار الحديث في هذا المؤتمر حول إمكانية توحيد القوانين المحاسبية للدول¹، تتالت بعدها المؤتمرات في كل من أمستردام ونيويورك ولندن وبرلين وباريس ، كما تأسست بعض المنظمات المهنية كمجموعة الدراسات ، Grouper etudes ، وهي مجموعة من مزاوي مهنة المحاسبة والتي نشأت سنة 1961 في أوروبا كمستشار لسلطات الإتحاد الأوروبي فيما يتعلق بالمحاسبة ، بالإضافة لمجموعة دراسة المحاسبية الدولية ، Accountants International Study group ، التي تأسست سنة 1966 ، وهي مجموعة مكونة من الهيئات المهنية في كندا والمملكة المتحدة والولايات المتحدة الأمريكية ، حيث عملت على إجراء دراسات مقارنة بين الأنظمة المحاسبية في هذه الدول وقد اتسمت هذه المحاولات بالسطحية واقتصرت على تبادل المعلومات والخبرات بين الدول دون العمل على تقليل فجوة الاختلافات في الممارسات المحاسبية القائمة بشكل فعلي ولملموس.

واعتبرت سنة 1972 نقطة تحول في تاريخ التوافق المحاسبي الدولي ظهرت جهود عملية لتحقيق هذا التوافق. فخلال المؤتمر العاشر المنعقد في مدينة سيدني اقترح اللولاد بونسون "إنشاء هيئة دولية تكون مسؤولة عن تكوين وصياغة معايير محاسبية ذات بعد دولي وتجسدت هذه الفكرة في 29 جوان 1973 بإنشاء لجنة المعايير المحاسبية الدولية IASC إثر اتفاق بين المنظمات المحاسبية المهنية في كل من استراليا ، فرنسا ، ألمانيا ، هولندا ، اليابان ، المملكة المتحدة ، كندا ، إيرلندا ، الولايات المتحدة الأمريكية. وتعتبر هذه اللجنة هيئة مستقلة.

2. تنظيم مجلس المعايير المحاسبية الدولية

أدى إصلاح لجنة المعايير المحاسبية الدولية إلى تغيير جذري في هيكله التنظيمي ، فحتى سنة 2000 كانت هذه المنظمة تتكون من مكتب يضم 16 عضوا منتخب يعملون بشكل تطوعي ، ومن 11 أجيرو دائما بالإضافة إلى عدد كبير من الشخصيات الذين يعملون بشكل تطوعي في إطار عدة لجان وفرق عمل².

وقد أضفى إصلاح IASC المزيد من الاحترافية على عملها حيث تحول اسمها من IASC إلى IASCF أي مؤسسة لجنة المعايير المحاسبية الدولية وصارت هذه الأخيرة المنظمة الأم لكيانين رئيسيين هما المجلس الرقابة Trustess ومجلس المعايير المحاسبية الدولية IASB بالإضافة إلى كيانين آخرين هما اللجنة الاستشارية للمعايير SAC ولجنة الشرح والتفسير IFRIC. وقد أوكلت مهمة إصدار المعايير المحاسبية الدولية كما سبق الذكر إلى مجلي المحاسبة الدولية IASB

2.1. مجلس الرقابة Trustess

¹ أمين السيد أحمد لطفي ، نظرية المحاسبية (المنظورة التوافق المحاسبي الدولي) ، مرجع سابق ، ص338-389

² MAILLET Catherien , le manth anne , les normes comptables intenationales. Edition foucher , paris , 2006, p13

تسير مؤسسة لجنة المعايير المحاسبية IASCF من طرف المجلس الرقابة الذي يتكون من 19 إداريا يطلق عليهم تسمية الأمناء أو Trustees يتم اختيارهم من قبل لجنة التعيين ويشترط في تركيبة الأعضاء أن تكون ممثلة للأسواق المالية العالمية ، والتنوع في الأصول الجغرافية والمهنية. وذلك حسب التوزيع التالي¹:

- 06 أعضاء من أمريكا الشاملة ؛
- 06 أعضاء من أوروبا
- 04 أعضاء من آسيا؛
- 03 أعضاء من أي منطقة جغرافية شرط احترام التوازن الجغرافي الكلي.

يمثل هؤلاء الأعضاء مختلف الأطراف المهتمة بالمعلومات المالية من المستعملي القوائم المالية ، ممارسي مهنة المحاسبة ، المؤسسات الكبرى ومكاتب التدقيق الدولية ، ممثلين عن هيآت مراقبة الأسواق المالية ، أكاديميين ... يتم تعيينهم لمدة ثلاث سنوات قابلة للتجديد مرة واحدة.

2.2. مجلس المعايير المحاسبية الدولية IASB

يتكون المجلس من 14 عضوا معينين من طرف مجلس الرقابة ، وهو إجراء للمنظمة بدوام كامل ل 12 عضوا منهم. 7 أعضاء من بين 14 يمثلون أعضاء ربط مع سبعة منظمات محلية لإنشاء المعايير (الألمانيا ، أستراليا ، نيوزيلاندا ، كندا ، الولايات المتحدة الأمريكية ، فرنسا ، اليابان ، بريطانيا) ، وينحدر هؤلاء الأعضاء من أصول جغرافية مختلفة²:

- أوروبا : سبع أعضاء (1 من ألمانيا ، 4 من بريطانيا ، 1 من فرنسا ، 1 من سويسرا)؛
- أمريكا الشمالية: أربع أعضاء (1 من كندا ، 3 من الولايات المتحدة الأمريكية)؛
- آسيا : عضوان (1 من اليابان ، 1 من أستراليا)؛
- بقية العالم : وعضو واحد (من جنوب إفريقيا) .

ويختار الأعضاء بناء على خبرتهم وعارفهم التقنية بحيث يكون 5 أعضاء على الأقل مختصون في مجال التدقيق ، 3 على الأقل مختصون في مجال إعداد القوائم المالية ، 3 على الأقل لديهم خبرة في استعمال القوائم المالية ، كما يجب أن يضم المجلس باحث أكاديمي (جامعي) على الأقل³.

يتم تعيين رئيس المجلس من قبل الأمناء ، من بين أعضاء المجلس العاملين بدوام كامل ، ويضطلع هذا الأخير بعد استشارة الأمناء بمهمة توظيف الطاقم الإداري وخاصة:

أ- المدير التقني : يشترط أن لا يكون عضوا بالمجلس ، يكون له الحق في الحوار والمناقشة داخل المجلس دون أن يكون له حق التصويت؛

¹ MAILLET Catherien , Op , cit p16

² MAILLET Catherien , Op , cit , p15

³ DUCASSE Eric et autres , norms comptable internationalrs , edition boeck universite , bruxelles , 2005 , p10

ب- المدير التجاري : أن يكون مسؤولاً عن النشر وحقوق إعادة النشر ، الاتصال والموظفين الإداريين والماليين.

تتمثل مهمة المجلس الأساسية في التحضير ونشر المعايير الجديدة ومشاريع المعايير ، وكذا اختيار إمكانية تطبيقها في مختلف البيئات المحاسبية ، كما تختص بالمصادقة على تفسيرات IFRIC ، وتقوم كذلك بوضع برنامج العمل الخاص بها أي المسائل التقنية الواجب التطرق لها في المستقبل ، وخلال القيام بهذه المهام يمكن ل IASB أن يفوض بعض الأعمال لهيئات معايير محلية أو منظمات أخرى¹.

2.3. لجنة الشرح والتفسير IFRIC

تتكون هذه اللجنة من 12 عضواً يتم تعيينهم من قبل الأمناء لمدة ثلاثة سنوات قابلة للتجديد مرة واحدة ورئيس ليس له الحق في التصويت ، وتهتم بتفسير بعض النقاط الخاصة في المعايير المحاسبية الدولية على ضوء الإطار المفاهيمي وعرضها على المجلس من أجل المصادقة ، كما تقوم بإعداد ونشر مشاريع تفسيرات للإثراء بين جمهور المهتمين لإتمام عملية التفسير ، وتعمل أيضاً على التنسيق مع هيئات التوحيد الوطنية لضمان حلول ذات جودة عالية ، كما يمكن أن تقوم بمهام أخرى بطلب من المجلس.

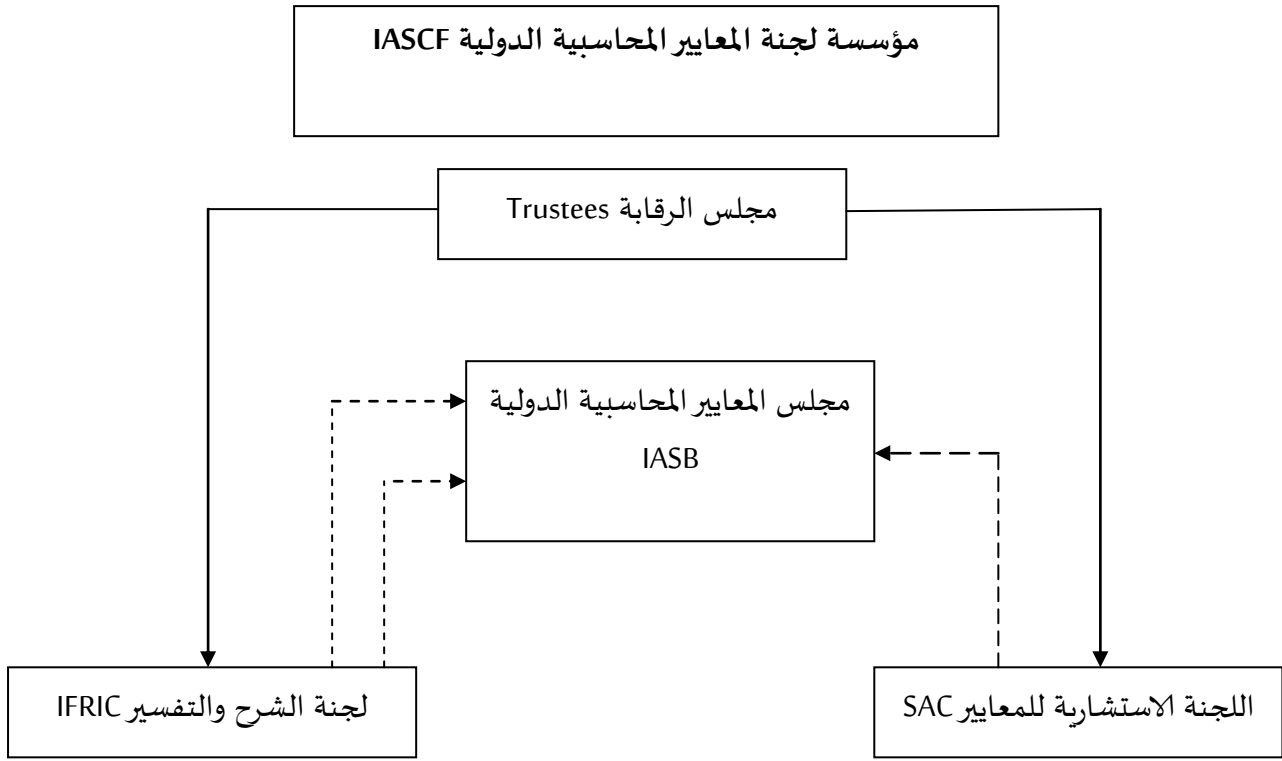
2.4. اللجنة الاستشارية للمعايير SAC

تتكون من 45 عضواً من أصول وخبرات مختلفة معينين من طرف مجلس المراقبة لمدة ثلاث سنوات قابلة للتجديد مرة واحدة ، ويرأسه مجلس المعايير المحاسبية الدولية IASB ، ويشكل منبرا لمختلف الأفراد والهيئات التي لها اهتمام بالمعلومات المالية على المستوى الدولي يجتمع ، عادة ثلاث مرات في السنة في اجتماعات مفتوحة للجمهور ، وتمثل مهامه أساساً في:

- تقديم استشارات للمجلس تتعلق بأوليات العمل للمرحلة المقبلة؛
 - إعلام المجلس بأراء الهيئات أو الأفراد الأعضاء بهذه اللجنة بخصوص مشاريع المعايير؛
 - يقدم استشارات للمجلس أو الأمناء في مجالات أخرا لشكل الموالي يوضح الهيكل التنظيمي للمؤسسة
- لجنة المعايير المحاسبية الدولية

¹ MAILLET Catherien , Op , cit , p15

الشكل رقم (03-01): الهيكل التنظيمي للمؤسسة لجنة المعايير المحاسبية الدولية



لم يقتصر التغيير الذي طرأ على لجنة المعايير المحاسبية الدولية على هيكلها فقط بل تعداه إلى تبني إستراتيجية جديدة من أجل تحسين نوعية المعايير وترقية استعمالها في العالم.

المبحث الثالث: المعايير المحاسبية الدولية IFRS/IAS

إن التفكير في وضع معايير محاسبية دولية يأتي من الحاجة إلى إطار مبني على الدقة الأمانة والموضوعية من أجل قياس العمليات والأحداث التي تؤثر على المركز المالي للمؤسسة ونتائج أعمالها وكذا عرض المعلومات المالية على أسس موحدة وسليمة على مستوى كل دول العالم ، هذه الحاجة فرضتها طبيعة المحاسبة والتي

باعتبارها من العلوم الاجتماعية فهي تخضع في كثير من الأحيان للعوامل البيئية المحيطة والتقدير الشخصي للمحاسب.

وقد لاقت المعايير المحاسبية الدولية قبولاً واسعاً 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 الآخرين وبين الخيارات المتاحة له ، فهو يقارن للتعرف على مدى تقدمه أو تأخره عن الآخرين من جهة وللتعرف على أفضل الخيارات المتاحة من جهة أخرى ، وهو في هذا الإطار بحاجة ماسة إلى معايير تحكم سلوكه وتصرفاته ويبنى عليها مقارنة.

1. مفهوم المعيار المحاسبي

يقصد بكلمة معيار في اللغة بأنها نموذج يوضع ، يقاس على ضوءه 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"¹ ، 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 ، 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 لاستعمالات مشتركة ومتكررة ، قواعد أو خطوط عريضة أو مواصفات للأنشطة أو 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 استشارة من قبل الفئات المعنية بتطبيقها مستقبلاً وذلك من أجل إمكانيات تعديلها بناء على احتياجات تلك الفئات. في بعض الأحيان قد تلجأ الهيئات المؤهلة إلى إصدار معايير دون مراعاة رغبات من هم مطالبون بالالتزام بها. فالقوانين المعتمدة من طرف الدولة تعتبر معياراً للحكم على أفعال مواطنيها بأنها مقبولة أو مرفوضة رغم عدم استشارة هؤلاء المواطنين ومعرفة رأيهم عند إصدار الكثير منها. كما قد لا يصدر المعيار عن

¹ سعيدي يحي ، أوصف لخضر ، أهمية تطبيق معايير المحاسبية الدولية في تحسين جودة الإفصاح المحاسبي ، بحيث مقدم في الملتقى الدولي حول النظام المحاسبي المالي في مواجهة المعايير المحاسبية الدولية ومعايير المراجعة 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 أفراده¹.

2. مفهوم المعايير المحاسبية الدولية IFRS/IAS

عرفت لجنة المعايير المحاسبية الدولية IASC المعايير المحاسبية على أنها "قواعد إرشادية يستند إليها المهنيون لدعم اجتهادهم واستلهم حكمتهم ، ولكنها لا تلغي الحكمة أو الاجتهاد ، إنما هي وصف مهني رفيع المستوى للممارسات المهنية المقبولة قبولاً عاماً ، وتهدف إلى تقليل درجة الاختلاف في التعبير أو الممارسة في الظروف المتشابهة وتعتمد كإطار عام لرفع نوعية وكفاءة العمل الفني ولتحديد طبيعة وعمق المسؤولية المهنية"². 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 الاجتهاد" 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 إلى غاية 2012

رقم المعيار	موضوع المعيار	تاريخ صدور	تاريخ آخر تعديل
1	عرض البيانات المالية	1975	2009
2	المخزون	1976	2005
7	قوائم التدفق النقدي	1979	2009
8	السياسات المحاسبية والتغيرات في التقديرات المحاسبية والأخطاء	1979	2005
10	الأحداث اللاحقة لتاريخ الميزانية العمومية	1980	2009
11	عقود 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
20	محاسبة المنح الحكومية و الافصاح عن المساعدات	1984	1985
21	آثار التغيرات في اسعار صرف العملات الاجنبية	1985	2005
23	تكاليف الاقتراض	1986	2009

¹ صلاح حواس ، مرجع سابق ، ص58

2011	1986	الإفصاح عن الأطراف ذات العلاقة	24
1998	1987	المحاسبة و التقرير عن برامج منافع القواعد	26
2013	1990	القوائم المالية الموحدة	27
2013	1990	المحاسبة عن الاستثمارات في المؤسسات الزمنية	28
1990	1990	التقرير المالي في الاقتصاديات ذات معدلات تضخم	29
2005	1996	الأدوات المالية ، الإفصاح والعرض	32
2005	1998	حصة السهم من الأرباح	33
1999	1999	التقارير المالية المرحلة	34
2004\$	1999	انخفاض قيمة الموجودات	36
1999	1999	المخصصات الالتزامات و الموجودات المحتملة	37
2004	1999	الموجودات الغير ملموسة	38
2005	2001	الأدوات المالية : الاعتراف والقياس	39
2005	2001	الاستثمارات العقارية	40
2003	2003	الزراعة	41

المصدر : Detloitte, Guide de reference sur les ifrs, edition 2012, pp 69-141

الجدول رقم (01-02) قائمة المعايير الدولية للتقارير المالية IFRS السارية إلى غاية 2012

رقم المعيار	موضوع المعيار	تاريخ صدور	تاريخ آخر تعديل
1	تبني المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية للمرة الأولى	2003	2009
2	الدفوع 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	2013	

		في الكيانات أخرى	
	2013	التقييم بالقيمة العادة	13

المصدر: Ibid, p.p 41-69

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 مقارنة 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 للقوائم 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

يعمل 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 تسمية¹ 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 لثلاثة دول على الأقل؛
- بعد أن يتم تحديد وفحص مختلف المسائل المرتبطة بالمشكل المطروح ، يقوم فوج العمل باستعراض أهم الحلول التي تعتمد عليها هيئات التوحيد الوطنية ، ثم يقوم بإسقاطها 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 ثم الحصول على الردود خلال فترة ستة أشهر عادة؛

¹ Brun stéphane , Op, Cit, p33

- بعدى 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 (Exposé sondage) يتم نشرها لإثرائها وتلقي الردود عليها خلال فترة شهر بعد أن يكون قد صادق عليها المجلس بأغلبية ثلثي 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 مناقشة 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 لدراسة 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 لجودة المعلومات الواردة في القوائم المالية ومحفز للاستثمار على المستوى الدولي ، وبين من يهتمها 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 المحاسبية 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 لتحديد ، قياس 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 فهي تعمل على تشجيع ظهور وتطوير الأسواق المالية ، ومن ثم التخفيض من تكاليف الحصول على رؤوس الاموال بالنسبة لهذه المؤسسات؛
- تعمل المعايير المحاسبية الدولية على تحسين التكوين في المحاسبة ، حيث 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 للتلاعب في القوائم المالية عن طريق اختيار السياسات التي تسمح لهم بإظهار النتائج التي يريدونها¹.
 - تنميو 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 لانتقادات 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 تأثير نتائج المؤسسة بالأحداث الخارجية (تقلبات الأسعار ومعدلات الفائدة ...) أكثر من تأثيرها بقراراتها الداخلية ، وتؤدي 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

¹ Kharrat karim , le passage aux normes internationales de nouvel options pour le pilotage de resultats , Manuscri auteur , publié dans « COMPTABILITE ? CONTROLE AUDIT ET INSTITUTION, TUNISIE , 2006 , p1

المحاسبية ، هذا الأمر يتطلب نظام معلومات فعال ويستهلك جهد وتكلفة كبيرة للتتبع قيم 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.

المطلب الرابع : تطبيق المعايير المحاسبية الدولية في العالم

لقد أدى سعي العديد من الدول لإيجاد لغة محاسبية مشتركة إلى مسارعة الكثير منها لتبني المعايير المحاسبية الدولية إما بصفة مطلقة أو عن طريق تعديل معاييرها المحلية بغية تقليل الاختلافات بينها وبين المعايير الدولية ، وقد كانت أول مبادرة لتطبيق هذه المعايير من طرف لإتحاد الأوروبي تلتها مجموعة كبيرة من الدول أهمها :

1. دول الإتحاد الأوروبي

نظرا لثقل إجراءات صياغة وتعديل التوجيهات الأوروبية ، واختلاف وجهات نظر الدول الأعضاء حول كثير من القضايا ، وحاجة المؤسسات القابضة ، والتي لها فروع في دول مختلفة ، إلى تطبيق مرجعية محاسبية معروفة ومقبولة خارج دول الإتحاد الأوروبي ، ونتيجة الجهود التي بذلتها لجنة المعايير الدولية أوصت المنظمة الدولية لهيئات الأوراق المالية ISOCO بان يتم استخدام المعايير المحاسبية الدولية في أوروبا ، كما أوصت المجموعة الاستشارية الأوروبية للتقارير المالية EFRAG بعد دراسات معمقة ومفاوضات طويلة ، بتطبيق المعايير المحاسبية الدولية وبينت أن هذه المعايير لا تتناقض مع تلك المستخدمة في أوروبا وتم اعتماد هذه المعايير في الإتحاد الأوروبي بموجب قرار صدر عام 2002 والذي ألزم المؤسسات الأوروبية ، التي تتداول أسهمها في البورصات النظامية والتي كان يبلغ عددها 8000 مؤسسة تقريبا ، بإتباع المعايير المحاسبية الدولية لإعداد قوائمها المالية الموحدة ابتداء من سنة 2005. وقد تم تطبيق هذا القرار على 27 دولة تابعة للإتحاد الأوروبي بالإضافة إلى ثلاث دول المشكلة للفضاء الاقتصادي الأوروبي والمتمثلة في النرويج ، ايسلندا ، ليشنشتاين بالإضافة إلى سويسرا. كما يتضمن القرار المؤسسة غير التابعة للإتحاد الأوروبي والتي تتعامل في أسواق المالية. ومنح القرار لأي دولة تابعة للإتحاد الأوروبي في إلزام المؤسسات غير المسعرة في البورصة أو تلك التي تعد قوائمها المالية المنفردة باستخدام المعايير المحاسبية المعروفة لجنة المعايير المحاسبية الدولية IASC المعايير المحاسبية على أنها "قواعد إرشادية يستند إليها المهنيون لدعم اجتهادهم واستلهاهم حكمتهم ، ولكنها لا تلغي الحكمة أو الاجتهاد ، إنما هي وصف مهني رفيع المستوى للممارسات المهنية المقبولة قبولاً عاماً اسببية الدولية¹.

2. الولايات المتحدة الأمريكية

ومع تزايد نبرة العولمة وظهور ملامح وأسس كيان دولي متماسك من المعايير المحاسبية الدولية ، ووقوع بعض الفضائح المالية في الولايات المتحدة الأمريكية في مطلع هذا القرن ، بدأت لجنة تداول الأوراق المالية

¹ Deloitte , Guide de reference sur les ifrs, Op, Cit , p32

ومجلس معايير المالية FASB يقتربان شيئا فشيئا من المعايير الدولية. وذلك عن طريق إتباع إستراتيجية مزدوجة تتمثل الأولى في تغيير بعض المعايير الأمريكية لتتوافق مع المعايير الدولية ، أما الثانية فتتمثل في تغيير بعض المعايير الدولية لتتوافق مع المعايير الأمريكية¹.

ابتداء من نوفمبر 2007 تم السماح للمؤسسات الأجنبية المسعرة في البورصات الأمريكية بتقديم قوائمها المالية باستعمال IFRS دون الحاجة لتقديم تسويات بينها وبين المعايير الأمريكية UD-GAAP ، كما طرح SEC في نفس السنة وثيقة للنقاش حول مدى ملائمة تقديم القوائم المالية للمؤسسات الأمريكية باستعمال المعايير المحاسبية الدولية.

وفي 2010 قامت SEC بنشر وثيقة عنوانها Statement in Support of Global Accounting standards والتي طلبت فيها من العاملين لديها إعداد مخطط عمل للسماح لها بإتخاذ قرار فيما يخص تطبيق المعايير المحاسبية الدولية ، وقد تم طرح عدة وثائق في إطار هذا المخطط منها A possible method of Incorporation (المالي 2011) ، « Comparison of US-GAAP and IFRS » و « An analysis of IFRS practice » (نوفمبر 2011) ومازالت جهود التقريب بين المرجعين الأمريكي والدولي متواصلة في انتظار إتخاذ SEC قرارها النهائي لتبني المعايير المحاسبية الدولية

3. الدول النامية

لقد طرح تبني المعايير المحاسبية الدولية من قبل الدول النامية الكثير من التساؤلات حول مدى ملائمة هذه المعايير لها ، كون مشاركة هذه الدول في النشاطات لجنة المعايير المحاسبية الدولية ومن بعدها مجلس المعايير المحاسبية الدولية كانت جد محدودة ، لكن بسبب ظهور أسواق مالية في العديد من هذه الدول وزيادة تعامل بعض مؤسساتها في الأسواق المالية الأجنبية ، وكذا من أجب تشجيع الاستثمار الأجنبي اتجهت العديد منها إلى تبني المعايير المحاسبية الدولية سواء بصفة مباشرة أو بإجراء بعض التعديلات عليها ، بحيث رأت فيه خيار غير مكلف مقارنة بإعداد معايير وطنية ، بإضافة إلى أنه سيجنبها اللجوء إلى بديل غير مقبول سياسيا كالمعايير الأمريكية أو الإنجليزية.

وقد حذت الجزائر حذو هذه الدول من خلال تبني نظام المحاسبي المالي مستمد من المعايير المحاسبية الدولية. لقد حدث هذا التوجيه نتيجة التغيرات الكبيرة التي عرفها الاقتصاد الجزائري من خلال الانتقال من الاقتصاد الموجه إلى اقتصاد السوق ، وكذا أفاق الشركات مع الإتحاد الأوروبي والانضمام لمنظمة التجارة العالمية. أمام هذه التحولات ظهر قصور المخطط المحاسبي الوطني (الذي أعد في ظل اقتصاد موجه) في عدة جوانب ابتداء من المبادئ العامة التي يقوم عليها إلى القوائم المالية المقدمة ، مروراً بقواعد التقييم وتصنيف الحسابات ، وقد كلل إصلاح النظام المحاسبي الجزائري بإصدار القانون رقم 07-11 بتاريخ 25 نوفمبر 2007

¹ منصورى 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 ، ص6

المتضمن النظام المحاسبي المالي والذي يقضي بإلغاء العمل بالمخطط المحاسبي الوطني لسنة 1975 ابتداء من دخول هذا القانون حيز التطبيق وذلك بتاريخ 01 جانفي 2010.

خلاصة الفصل

إن التطور الذي عرفته المحاسبة من خلال جعلها وسيلة إعلامية على المستوى الدولي يجسد قدرتها على مساهمة 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 استراتيجيات 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 مثلت المعايير المحاسبية الدولية ثورة في المفاهيم والأهداف المتعلقة بالمحاسبة خاصة بالنسبة للدول التي لم تكن تتبع النموذج الأنجلوسكسوني نتيجة تركيزها على مبدأ العرض العادل بغية تلبية احتياجات المستثمرين من المعلومات.

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

الفصل الثاني

جودة المعلومات المالية ودرجة تأثيرها بالمعايير
المحاسبة الدولية

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 اكتسب 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 التقييد 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 لبسا 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 مستخدمها بما يؤثر في سلوكهم في اتخاذ القرار"². ولا تكون البيانات مرتبة 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 معينة ، 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 المبوبة والمنظمة بصورة كمية ووصفية ، تزداد قيمتها الاقتصادية وفقا للمنفعة التي تحققها لمستخدميها.

¹ أحمد عبدالهادي شبيب ، 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 ، ص31.
² محمود السيد الناغي ، أسس المحاسبة : التأصيل وإطار التطبيق المكتبة العصرية ، 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 فهي تمثل المنتج النهائي للنظام المحاسبي والتي تساعد الأطراف التي لها علاقة بالمؤسسة على اتخاذ القرارات المناسبة.

وعادة ما تكون البيانات المالية على مستوالمؤسسة 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 لتوضيح وضعيتها ونتيجة نشاطاتها.

المطلب الثاني : تصنيف المعلومات المالية

مثلا يوجد العديد من أنواع القرارات الاقتصادية ، يوجد العديد من أنواع المعلومات المالية ، وتعتبر التقارير المالية الشكل الأكثر استخداما لتقديم هذه المعلومات¹ ، حيث تختلف هذه التقارير تبعاً لما تحتويه من معلومات وكذا طبيعتها الإلزامية 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 وقعتي 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 المحوري للتقارير المالية حيث تعتبر الوسيلة الأساسية لتوصيل المعلومات المالية للأطراف الخارجية. وقد حدد (IASB) مجلس معايير المحاسبة الدولية هدفها الرئيسي في توفير

¹ إبراهيم الجزراوي ، الجنابي عامر ، أساسيات نظم المعلومات المحاسبية ، دار البازووري العلمية ، عمان ، 2009 ، ص31

معلومات حول الوضعية المالية للمؤسسة وأدائها 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 1 IAS "عرض القوائم المالية" و 7 IAS "قائمة 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 1 IAS 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 والإيضاحا.

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 لحظية لمختلف بنود الأصول والخصوم والأموال الخاصة في تاريخ إعداد هذه القائمة (عادة 12/31 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 نشاطها¹ ، بحيث يمكن أن تكون على هيئة تقرير (قائمة الوضع المالي) أو على هيئة حساب (الميزانية العامة)². ولم يفرض المعيار المحاسبي الدولي 1 IAS شكلا محدد للميزانية أو ترتيبا معيناً 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 يكون 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 الجارية³.

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 معينة⁴ ، 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 ، ص 214

² مؤيد راضي خنفر ، تحليل القوائم المالية مدخل نظري وتطبيقي دار المسيرة ، عمان ، 2006 ، ص 37

³ إبراهيم الجزراوي ، الجنابي عامر ، نفس المرجع ، ص 35

⁴ كمال الدين الدهراوي ، مدخل معاصر في المحاسبة المالية المتقدمة ، المكتب الجامعي الحديث ، مصر ، 2006 ، ص 57.

- الإيرادات : تعرف الإيرادات على أنها تزايد المنافع الاقتصادية خلال الفترة في شكل تدفقات داخلية 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 المساهمين¹.

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 ترشدتهم في اتخاذ قراراتهم.

لم يفرض المعيار المحاسبي IAS1 شكلا معينا لجدول حسابات النتائج ، لكنه تضمن طريقتين ممكنتين لإعداده 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 لأخرى نظرا لاختلاف خصائص وتنظيم كل واحدة مما قد يعيق عملية المقارنة بينهما².

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 معينة"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.

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

² محمد قاسم خصاونة ، مرجع سبق ذكره ، ص30

³ مؤيد راضي ، مرجع سبق ذكره ، ص49

- 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 قروض أو إصدار أسهم وسندات أو المدفوعات عن سداد قروض ترتبت عن المؤسسة أو توزيعات أرباح الأسهم على المساهمين.

حسب المعيار IAS7 هناك طريقتين لإعداد 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 ويشار 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 (الإستثمار والتمويل) فإنها تحسب وتعرض بنفس الشكل في الطريقتين¹.

وينبغي الإشارة إلى أن المعيار المحاسبي الدولي IAS7 قد أوصى بإتباع الطريقة 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

يمثل 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

¹ محمد مطر ، الاتجاه الحديث في التحليل المالي والائتمان ، الطبعة الثانية ، دار وائل ، عمان ، 2006 ، ص169

وهي معلومات يتم الإفصاح عنها بعد القوائم المالية سابقة الذكر وتعتبر جزءاً 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 كالتالي¹:

- 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.

2-1- 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 يمثل وسيلة الاتصال بين مستخدمي المعلومات المالية والمدقق ، ويعرف على أنه وثيقة مكتوبة صادرة عن شخص مهني يكون أهلاً لإبداء رأي محايد ، يقدمها إلى الجهة التي يقوم بتدقيق حساباتها ، يشير 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 وتدفقاتها النقدية عن تلك الفترة ، وذلك وفقاً للمعايير والمبادئ المحاسبية المطبقة في تلك الدولة². ولعل أهم ما توفره هذه التقارير هو تعزيز درجة الوثوق في القوائم المالية والاعتماد عليها من طرف المستخدمين الخارجيين نتيجة تدعيمها بشهادة شخص مهني على قدر كبير من الكفاءة والاستقلالية.

3-1- تقرير مجلس الإدارة

يهدف تقرير مجلس الإدارة إلى إعطاء الأطراف الخارجية عن المؤسسة وخصوصاً 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 إنجازها خلال العام الحالي وما تنوي الإدارة إنجازه 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 لفترة أو لعدة فترات في المستقبل ، وهي تساعد المسيرين على التخطيط وتحديد الأهداف واتخاذ القرارات ،

¹ المعيار المحاسبي الدولي الأول IAS1، الفقرة 91.

² رامي محمد الزبيدية ، علي عبدالقادر الذبيبات ، أثر تقرير المدقق الخارجي في إتخاذ القرار الإئتماني في البنوك التجارية الأردنية ، المجلة 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 المختلفة¹.

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 للوحدة²

3- التقارير الرقابية

وهي التقارير التي تساعد الإدارة على التأكد من أن العمليات تسيير 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 بشأنها³. 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 لمشاكل خطيرة قد تؤثر بشكل كبير على المؤسسة ، لذلك فتعدد وقتية التقارير الرقابية أم مهم لإكتشاف الإختلالات في وقت مبكر مما يساعد على التخلص من المشكلة قبل أن تصبح خارجة عن السيطرة.

4- 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 يبني عليها. وقد تضاعفت الحاجة للمعلومات المالية نتيجة التطورات الاقتصادية والتكنولوجية وتعقد العلاقات

¹ عطا الله السيد ، نظم المعلومات المحاسبية ، الطبعة الأولى ، دار النشر ، عمان ، 2009 ، ص67
² أحمد حسين علي حسين ، نظم المعلومات المحاسبية ، الإطار الفكري والنظم التطبيقية اليدوي – تحليل وتصميم النظم – نظام الحاسب ، دار الإشراف الفنية ، 2003 ، ص70
³ طرابلسي سليم ، تفعيل المعلومات المحاسبية في المؤسسة الجزائرية (دراسة حالة مؤسسة صوفية سوق أهراس LASA) ، رسالة ماجستير ، قسم علوم التسيير ، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير ، جامعة الحاج لخضر ، باتنة ، 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.

حتى ولم يكن هذا هو هدف الأساسي للمعلومات المالية في كل المعايير المحاسبية الدولية ، فإن IAS أقدم أشار إليه حيث جاء فيه أن المعلومات المالية تسمح بتقييم كفاءة الإدارة في القيام.

مفيدة للمستثمرين الحاليين والمحتملين وكذلك الدائنين والمستخدمين الآخرين لإتخاذ قرارات الإستثمار العقلاني والإقراض وما شابه ذلك من قرارات ، وانطلاقاً من الهدف اشتق FASB أهدافاً إجرائية أكثر خصوصية وقابلية للتطبيق من بينها:

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

وقد سارت المعايير المحاسبية الدولية في نفس الاتجاه ، حيث يرى IASB أن إتخاذ 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 إتخاذ القرارات الاقتصادية".¹

المطلب الرابع : الأطراف المستخدمين للمعلومات المالية واحتياجاتها

لقد شكل تحديد الأطراف المستخدمين للمعلومة المالية نقطة خلاف بين المرجعيات المحاسبية خاصة الأمريكية والأوروبية، حيث اعتمدت المرجعية الأمريكية في هذا الشأن على نظرية الوكالة في شكلها البسيط الذي لا يتطرق إلا للعلاقة التي تربط المسير بالمساهم ، لذلك فقد أعطت أهمية كبيرة للمساهمين واعتبرتهم المستعملين الرئيسيين للمعلومة المالية ، وهو ما يتضح من خلال أهداف البيان 1 الصادر عن FASB. أما المرجعية الأوروبية فلم تحدد مستعملين معينين للمعلومات المالية حيث جاء في التوجيه السابع أن المعلومة المالية موجهة "للشركاء والأطراف الأخرى ذات العلاقة" بدون أي توضيح لطبيعة هذه الأطراف ، وبالتالي فقد

¹ الإطار المفاهيمي للمعايير المحاسبية الدولية ، الفقرة 12.

اهتمت بالدور الذي تلعبه المعلومة المالية في إطار علاقة الوكالة الموسعة التي تشمل مختلف الأطراف ذات المصالح.

1. المستثمرون الحاليون والمحتملون

وهم أصحاب الأسهم في المؤسسة (الملاك) أو من ينوون استثمار أموالهم في أسهمها ، حيث يهتم المستثمر الحالي بصفة أساسية بالعائد على الأموال المستثمرة والمخاطر المرتبطة بهذه الأموال وهي العوامل التي تؤثر على أسعار الأسهم التي يمتلها ، وبناء على ذلك فهو يتخذ قرار الاحتفاظ بهذه الأسهم أو التخلي عنها ، ونفس الاحتياجات يظهرها المستثمر المحتمل والذي يحاول معرفة هل من الأفضل له شراء أسهم المؤسسة أو لا ، فكل منهما (المستثمر الحالي والمحتمل) يهتم بماضي المؤسسة والمواقف التي واجهتها والأسلوب الذي انتهجته في التعامل مع هذه المواقف من أجل توقع نموها في الأجل القصير أو طويل.¹

وعادة ما يتم استعمال القوائم المالية في التنبؤ بالأرباح والتدفقات النقدية المستقبلية من أجل توضيح مدى قدرة المؤسسة على الاستمرار في تحقيق تدفقات نقدية وإجراء توزيعات للمساهمين ، كما يتم تقييم التوازن المالي في المستقبل ودراسة برامج الإستثمار المستقبلية وأثرها المحتمل على العوائد المحققة ، وكذا تطور هذه الأخيرة.

2. المقرضون

يقصد بالمقرضين الأشخاص الذين اكتتبوا في السندات الخاصة بالمؤسسة أو المحتمل شراؤهم للسندات المصدرة أو أقرضوا أو بصدد إقراض أموال للمشروع ، وقد يكون المقرض شخصا عاديا أو بنكا أو مؤسسة مالية.

تختلف احتياجات المقرضين من المعلومات تبعا لاختلاف نوع القرض : طويل الأجل أو قصير الأجل ، فعادة ما يهتم المقرضون في الأجل الطويل بالتعرف على القدرة الكسبية للمؤسسة والتي تمكنها من تسديد الفوائد وأصل والقرض ، بالإضافة إلى التعرف على الطاقة الإقتراضية لها وذلك بالتركيز على الجانب الأيسر للميزانية قبل منح القرض.²

3. الموردون

يقدم الموردون بضائع أو خدمات للمؤسسة بأجل ، وفي أغلب الأحيان يطلب هؤلاء من عملائهم تسديد ديونهم في فترة لا تتعدى السنة الواحدة ، لذلك فاهتمامهم ينصب على الحصول على سعر عادل لمبيعاتهم وضمنان تحصيل مستحقاتهم في وقتها مع استمرار التعامل مع الزبون. وتفيد القوائم المالية الخاصة بالزبون الموردين في تحليل وضعه المالي ، حيث يركزون على دراسة سيولته النقدية وقدرته على التسديد

¹ روبرت مينجرت وآخرون ، ترجمة محمد عبدالقادر الديسقي ، مكرم عبدالمسيح باسيلي ، المحاسبة أساس لقرارات الأعمال ، دار المريخ ، الرياض 2006 ، ص22-23

² عبدالغافر حنفي ، الإدارة المالية : مدخل اتخاذ القرار ، دار الجامعة الجديدة ، الإسكندرية ، 2002 ، ص60

وذلك عن طريق دراسة هيكل ونسبة أصوله المتداولة ومقارنتها مع مديونية قصير الأجل ، كما يهتمون بدراسة المؤشرات التي تفيد في التعرف على قدرته على الاستمرار في النشاط.

4. العملاء

يهتم العميل بالحصول على بضائع أو خدمات من المورد بسعر جيد وبشروط دفعة مريحة ، بحيث يستخدم المعلومات المالية التي ينشرها المورد وكذلك منافسة ومن أجل معرفة ما إذا كانت الشروط التي حصل عليها مماثلة لما تمنح لغيره ومع ما يمنحه هو لعملائه ، وتتم هذه المقارنة عن طريق حساب متوسط فترة الائتمان للمورد والمنافسين ، كما قد يكون من مصلحة العميل متابعة المراكز المالية لموردين من أجل ضمان استمرار وانتظام التمويل وتوقع أي انقطاع فيه

5. العاملون

يقوم العاملون بتقديم ما يملكون من وقت وجهد وكفاءة للمؤسسة وينتظرون منها مقابلا عادلا وظروف عمل مناسبة ، لذلك فهم يهتمون بالتعرف على الثروة التي خلقتها والتي ساهموا فيها عن طريق تقديم رأس المال البشري ،وكيفية تقسيم هذه الثروة ، بالإضافة لدراسة وتحليل المعلومات المالية المتعلقة بربحيته واستقرارها ، ويهتمون كذلك بالمعلومات التي تساعدهم في تقييم قدرتها على ضمان الأجور والمكافآت ومنافع التقاعد وفرص الترقية ، كما أن فهم الوضعية المالية للمؤسسة ونشاطها مهم للعمال عند إجراء مفاوضات فردية أو جماعية مع الإدارة ، وقد قام Gatumel بتوضيح ماهية المعلومات الكفيلة بتلبية احتياجات العاملين و صنفها لمعلومات كمية (رقم الأعمال الأرباح أو الخسائر الملاحظة ، نتائج بالكمية والقيمة ، توزيع الأرباح ...) ووصفية (أفاق تطور المؤسسة خلال السنوات القادمة ، الأنشطة المتعلقة بالتكوين والوقاية)

6. الجهات الحكومية

وتتمثل في المنظمات المهنية والمصالح الضريبية وأجهزة الإحصاء والتخطيط ، حيث تهتم المنظمات المهنية بمدى احترام المبادئ المتعلقة بإعداد وعرض القوائم المالية ، وتهتم السلطات الضريبية بمدى مصداقية المعلومات الواردة في القوائم المالية والتي تستعمل في حساب الضريبة على الأرباح ووضع السياسات الضريبية ، أما أجهزة التخطيط والإحصاء فتقوم بتجميع المعلومات المالية في شكل كلية تستعملها في التخطيط وإعداد الموازنات والحسابات القومية.

7. إدارة المؤسسة

باعتبارها تعمل على تحقيق مصلحة الملاك تهتم إدارة المؤسسة بمختلف مستوياتها ابتداء بمجلس الإدارة ومرورا بالمدير العام ومدراء الدوائر وانتهاء بالمستويات التنفيذية بالمعلومة المالية كل حسب مهامه ومسؤولياته ، حيث تستخدم هذه المعلومات في وضع الأهداف وتحديد السياسات والبرامج ، كما تستعمل في تقييم أداء.

الإدارة والأقسام والأفراد والحكم على كفاءتهم في استغلال الموارد المتاحة ومدى نجاحهم في تحقيق الأهداف المرجوة ، وتفيد كذلك في التعرف على الوضع المالي والقدرة الكسبية للمؤسسة وإلى أي حد استطاعت المحافظة على سيولتها وهي أمور تنعكس بصورة مباشرة على ثروة الملاك ، كما تشكل أساس اتخاذ القرارات الخاصة بالإنتاج أو قرارات المفاضلة بين البدائل المتاحة لشراء الأصول أو استئجارها.

8. الجمهور

تؤثر الأنشطة التي تقوم بها المؤسسة على الجمهور بصفة جماعية أو فردية وذلك عن طريق خلق الثروة وحقنها في الاقتصاد المحلي ، وكذلك عن طريق توفير عمل. وتساعد المعلومات المالية الجمهورية العام على معرفة أنشطة المؤسسة والمستجدات المتعلقة بها وفرض ازدهارها.

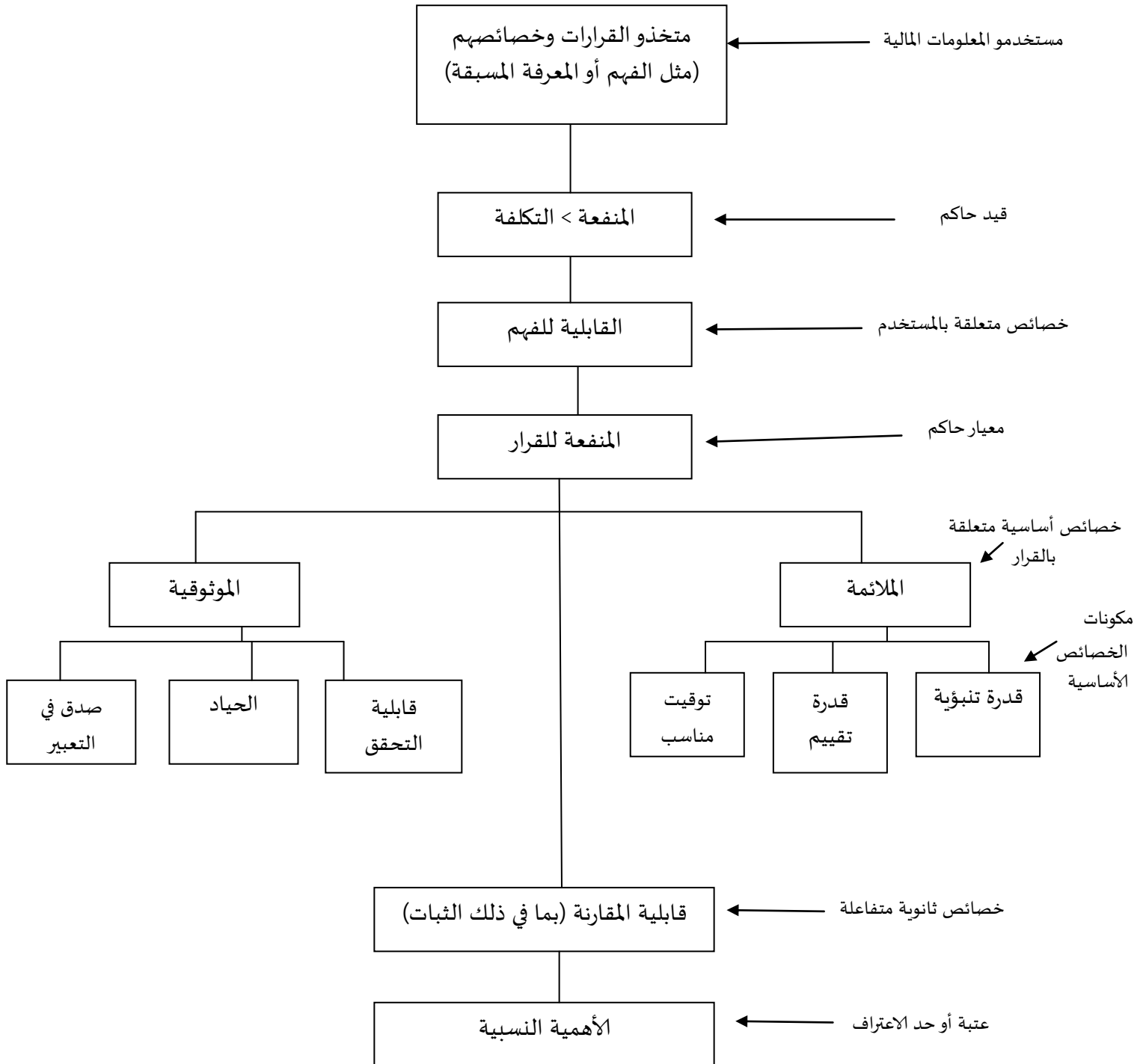
المبحث الثاني : جودة المعلومات المالية

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.

المطلب الأول : الخصائص النوعية للمعلومات المالية

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

الشكل رقم 01-02 هرم الخصائص النوعية للمعلومات المالية



المصدر نمر محمد الخطيب ، صديقي فوائد ، مدى انعكاس الإصلاح 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 3

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 المعلومات واللذان 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 قيودان 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 عاملاً أساسياً للاستفادة من المعلومات في اتخاذ القرار ، فحتى لو توفرت في المعلومة المالية الصفات الأساسية والثانوية / من ملائمة وموثوقية وقابلية للمقارنة ، فلن يستفيد المستخدمون منها ما لم تتوفر خصائص تساعد على فهمها¹. وعليه فإن قابلية المعلومات للفهم تعتمد أيضاً 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 رشيد².

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 مستخدميها ، أي أن تكون لها قدرة في إحداث تغيير في قرار المستخدم³، 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 وأفاق ، جامعة العربي بن مهيدي ، أم البواقي ، 07-08 ديسمبر 2010 ، ص2

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

³ حيدر 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 لمتخذ القرار في الوقت المناسب قبل أن تفقد قدرتها على التأثير على عملية اتخاذ القرارات¹.

2.2. القدرة على التنبؤ

تساهم القيمة التنبؤية للمعلومات في تحسين قدرة متخذ القرار على التنبؤ بالأحداث المستقبلية وتكوين صورة احتمالية عنها في ضوء نتائج الماضي والحاضر².

2.3. 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 الأمر 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 الخاصة بعد خاصية الملائمة وقد عرفها FASB على أنها "خلو المعلومات بدرجة معقولة من الأخطاء والتحيز وتمثيلها بصدق ما تزعم تمثيله"³ 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 :

3.1. الصدق في التعبير

يعني أن تكون المعلومات المالية معبرة بصدق وأمانة عن الحقائق والأحداث الممثلة لها حيث تطابق طبيعة العملية المالية أرقام المعلومات المقدمة عنها⁴.

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.

¹ OBAIDAT Ahmed N, Accounting information qualitative characteristics gap : Evidence from Jordan International Management Review , Vol 3 , N02 , 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

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

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

3.2. القابلية للتحقق

تعني هذه الخاصية أن تكون للمعلومات دلالة محددة أي أن يكون لها استقلال بغض النظر عن 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 للتحقق¹ ، وبالتالي لا يمكن الاعتماد عليها في إتخاذ القرار.

3.3. الحياد

المعلومات المحايدة هي المعلومات التي تخلوا من التحيز وتغلب مصلحة فئة على حساب فئة أخرى ، وتعتبر خاصية الحيادية مهمة على مستويين² :

- 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 معينة.
- 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 بقابليتها 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 لأخرى أو بمقارنة نتائج فترة زمنية معينة لمؤسستين أو أكثر³.

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

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

² وصفي عبدالفتاح أبو المكارم ، مرجع سبق ذكره ، ص 32

³ اسماعيل خليل اسماعيل ، ريان نعوم الخصائص النوعية للمعلومات المحاسبية بين النظرية والتطبيق مجلة كلية بغداد للعلوم الاقتصادية 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 فيها¹.

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:

5.1. الأهمية النسبية

تعتبر الأهمية النسبية قيودا 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.

5.2. قيد المنفعة التكلفة

يعد قيودا على إنتاج وتوصيل المعلومات المالية ، حيث بنص 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 الثقة²

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 لمصدق الحسابات باعتباره المسؤول على ضمان شرعية وصدق المعلومات الواردة في هذه القوائم وكذا المرونة التي تمنحتها المعايير المحاسبية والتي تسمح بالتلاعب بالأرقام المحاسبية دون خرق الإطار القانوني المعمول به ، وهو ما اصطلح على تسميته إدارة الأرباح.

1. تعريف إدارة الأرباح

عرف Davidson , 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

¹ نفس المرجع ، ص 33

² N. Obaidat Ahmed , Op, cit , p29

³ BENSEISH Messod D , Earning 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 عناصرها¹.

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 للإستثمار 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 عموماً خلافاً للغش المالي² هذا الأمر دفع بعض الباحثين إلى مناقصة الفكرة السابقة والقول بعدم تعارض هذه الظاهرة مع الممارسات المحاسبية العادية ، فنظراً 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 آخر عليه أن يتعلم كيفية "إدارة الأرباح"³ ، من هذا المنطلق يمكن تعريف إدارة الأرباح على أنها "اتخاذ القرار الإداري المنطقي والقانوني من أجل لنتائج متوقعة ومستقرة". وعموماً 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 الإهلاك 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 للإهلاك) أو استعمال الحكم الشخصي في تطبيق هذه الطريقة (تحديد العمر الإنتاجي لأصل ما أو تقدير قيمة مؤونة معينة) ، لكن ذلك لا يعني أن اختيار طريقة محاسبية معينة أو استخدام الحكم الشخصي يهدف دائماً إلى

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

² BENSEISH Messod D , Op , Cit , p5

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

⁴ MARD Yves , Vers une information comptable plus transparente : l'apport des recherches portant sur la gestion des résultats comptable, Manuscrit auteur, Publié dans « Comptabilité et connaissances , France , 2005 , p11.

إدارة الأرباح ، حيث يتميز في هذا الإطار بين المستحقات العادية التي تدخل ضمن النشاط العادي لإعداد القوائم المالية والمستحقات الخاصة التي تهدف لإدارة الأرباح¹. ويكون للمسیر حرية أكبر لإدارة الأرباح عن طريق المستحقات وهو ما يجعل هذه الطريقة الأكثر انتشاراً.

2.2. الإدارة الحقيقية للأرباح

تقوم الإدارة الحقيقية للأرباح على التأثير على التدفقات الحقيقية للمؤسسة عن طريق التلاعب بتوقيت اتخاذ بعض القرارات التشغيلية والتمويلية والاستثمارية ، وتتميز الإدارة الحقيقية للأرباح عن الإدارة المحاسبية للأرباح بكونها صعبة الاكتشاف ، حيث يصعب التمييز بين القرارات التي يتخذها المسیر من أجل تعظيم قيمة المؤسسة وتلك التي يتخذها من أجل إدارة الأرباح ، كما أن اللجوء لهذا الأسلوب يكون محدوداً نظراً لسعي المسیر الدائم لترشيد قراراته ، لكن في المقابل هناك بعض الأساليب التي تدفع المسیر للجوء له ، فالإدارة المحاسبية للأرباح تؤدي للإفراط في الإيرادات والمصاريف المستحقة مما قد يثير انتباه لجهات المسؤولة عن الرقابة ، كما قد لا يكون للمسیر 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 المسیر إدارة الأرباح في حال عدم موافقة المدقق على مثل هذه المستحقات².

ويمكن اعتبار الإدارة الحقيقية للأرباح كنتيجة للقيود التي تفرضها الهيئات المنظمة على اختيار السياسات وتقدير الأحداث . وتؤثر إدارة الأرباح الحقيقية سلباً على أداء المؤسسة لأن المسیر يضحى 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 آليات الرقابة وكذا تطوير معايير محاسبية ذات جودة عالية من أجل معالجة هذا الخلل.

3.1. تعزيز آليات الرقابة

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

• الرقابة من طرف المسيرين

¹ FIELDS Tomas D, LYS Thomas Z, NINCENT Linda, Emperical research on accounting choice, journal of Accounting and economie , N31 , 2001 , p260

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 إرتفاع 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 تنتشرها 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 ، ولكلمتها دور في تفعيل هذه المسألة ، فمجلس الإدارة يقوم بدوره في توفير المعلومات الجيدة للمساهمين ، وعلى المساهمين القيام بدورهم في ممارسة مسؤوليتهم كملاك ، كما أشار Beneish إلى أن تركز رأس المال في يد 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 اخيار أعضائه بكل عناية ، وحسب Jensen 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 لامراجعة 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 وي

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 الإستراتيجية 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 شأنه 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 أفضل¹.

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 ب"مبدأ 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 تخفيض أصول المؤسسة ورفع خصوصها ، 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) لمتابعات من قبل الاطراف ذات العلاقة ، وهو ما يؤدي به إلى تفضيل أن تكون الأخطاء المحتملة فياتجاه تخفيض صافي الأصول والأرباح عوض الرفع منها.

¹ MArd 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 ... لإغذا كان هناك تقديرين مختلفين للمغ ما يتم تحصيله أو دفعه وكان احتمال وقوع هذين التقديرين متساويا ، فإن التحفظ يفترض اختيار البديل الأقل تفاؤلاً¹".

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 ، فغن 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 الدائنون بمعرفة مقدار صافي أصول المؤسسة باعتباره يمثل 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 أجل التأكد أن مبلغ صافي الأصول الظاهر في الميزانية قابل فعلا للتحويل إلى سيولة².

2.2. المنازعات

إن المبالغة في تقييم أصول المؤسسة وأرباحها من شأنه 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 المصدرة للمعايير من أجل تبني معايير متحفظة والتخفيض من أصول وأرباح المؤسسة وذلك لتجنب الانتقادات الناتجة عن المبالغة في هذا التقييم ، ويرى Gotti أن الجهات المصدرة

¹ DAN Qintao , ZHANG Xiao- jun , Accounting Conservatism , Aggregation , and Information Quality Contemporary accounting Research , vol 29 , Issue 1 , March 2012 , p40

² Ibid , p10

للمعايير تتبنى 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 لجودة المعلومات المالية واختلاف آثار التحفظ ، وكذا اختلاف المتغيرات المستعملة في التعبير عنه ، 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 المالية¹. ويرى Watts أن من بين أهداف الأرقام المحاسبية هو إرسال إشارات في حال كون المؤسسة تعاني من صعوبات مالية ، لكن اللجوء للتحفظ المفرط من شأنه 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 اعتبر أن القوائم المالية يجب أن تتصف بخاصية الحياد ، أي ان تكون خالية من التحيز الذي يهدف للتأثير على القرارات ، ومن أجل ذلك أن لا يتضمن الغطار المفاهيمي التحفظ أو الحذر كخاصية من الخصائص النوعية التي تميز المعلومة المالية².

وهناك في المقابل اتجاه يرى أن للتحفظ دور إيجابي في الرفع من جودة المعلومات المالية ، حيث يركز هذا الاتجاه على السبب التعاقدى للتحفظ ، في هذا السياق يرى Watts أن للتحفظ دور في التقليل من عدم التماثل في المعلومات بين المسيرين والمساهمين وبالتالي الحد من دوافع وقدرة المسيرين 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 آثار إيجابية وأخرى سلبية على جودة المعلومات المالية وان دوافع المسير من وراء استخدامه هي التي تؤدي إلى أثر معين من هذه الآثار.

¹ FAN Qintao , ZHANGXiao-jun , Op, Cit p39

² DEMARIA Samira, DUFOUR Dominique , les choix d'options comptables lors de la transition aux normes IAS/IFRS : quel role pour la prudence . Mansucript , auteur , publie dans comptable contrôle audit , numéro spécial 2077 , p7

المطلب الرابع : الملائمة الإعلامية

تلعب المحاسبة دوراً أساسياً في توفير معلومات عن الثروة التي أنتجتها المؤسسة حيث يلجأ المستثمرون لتحليل هذه المعلومات من أجل تحديد قيمة المؤسسة وتقدير أسعار أسهمها ، أي أن أسعار أسهم مؤسسة ما في السوق المالي يفترض أن تتأثر بالمعلومات المالية المنشورة لتلك المؤسسة ، وانطلاقاً من هذه الفرضية ظهرت العديد من الدراسات التي هدفت إلى تقدير المحتوى الإعلامي للمعلومات المالية فيما يخص خلق الثروة وتقييم المؤسسة ، وذلك عن طريق دراسة علاقة الارتباط بين المتغيرات المحاسبية والمقاييس السوقية للموردية أو لقيمة المؤسسة (أسعار/ عوائد) ، فإذا كانت هذه العلاقة قوية اعتبرت المعلومات المنشورة ذات ملائمة إعلامية والعكس.

1. مفاهيم الملائمة الإعلامية

لقد شهدت العقود الأخيرة غزارة في الأدبيات التي تطرقت لموضوع الملائمة الإعلامية ، وقد توصلت هذه الأدبيات لنتائج مختلفة نتيجة اختلاف نظرتها للمحاسبة والفرضيات التي بنيت عليها وطريقة البحث التي استعملتها.

أ. مقاييس ملائمة القيمة

من أجل أن تكون للمعلومات المالية القدرة على تقييم المؤسسة يجب أن تسمح بقياس مدى قدرتها على توليد نقدية وما يعادلها ، وكذلك تقييم توقيت الحصول على تلك النقدية ودرجة التأكد المرتبطة بها ، ويحدد ذلك إمكانيات قيام المؤسسة بإجراء توزيعات للمساهمين ومقدار هذه التوزيعات. ويؤدي توفير معلومات حول المركز المالي ونتائج الأعمال والتغيرات في المركز المالي إلى زيادة مقدرة المستثمرين على تقييم قدرة المؤسسة على توليد نقدية وما يعادلها ، حيث تتوافر المعلومات المتعلقة بالمركز المالي بصفة أساسية بالميزانية. كما تتوافر المعلومات المتعلقة بالأداء في قائمة الدخل. أما المعلومات المتعلقة بالتغيرات في المركز المالي فتتوافر بقائمة التدفقات النقدية.

مما سبق يمكن استنتاج ثلاث مقاييس يمكن استعمالها كمؤشر للملائمة الإعلامية للمعلومات المالية

وهي:

- الأرباح كما تظهر في جدول حسابات النتائج؛
- القيمة المحاسبية للأموال الخاصة كما تظهر في الميزانية؛
- التدفقات النقدية كما تظهر في جدول التدفقات النقدية.

1.1. الأرباح

تعتبر المعلومات المتعلقة بالربحية من أهم المعلومات المستخدمة في التقييم ومن ثم التأثير على أسعار الأسهم حيث تفيد في تقييم التغيرات المحتملة في الموارد الاقتصادية التي يتوقع ان تسيطر عليها المؤسسة في المستقبل. وتعتبر المعلومات حول تباين الأرباح مفيدة في هذا الخصوص. كما تفيد في التنبؤ بقدرة المؤسسة

على توليد تدفقات من مواردها المتاحة حاليا ، وتفيد أيضا في الحكم على قدرة وفاعلية المؤسسة في توظيف موارد إضافية¹.

1.2. القيمة المحاسبية للأموال الخاصة

تكتسي المعلومات المتعلقة بالأموال الخاصة أهمية كبيرة في إطار تقييم المؤسسة ، حيث تشكل الأموال الخاصة المصدر الأول للتمويل ، وتعمل على مواجهة الصعوبات المالية والتخفيف من خطر الإفلاس الذي يترتب عن الاستدانة. وفي حالة الاستدانة تقدم الاموال الخاصة معلومات حول سيولة المؤسسة وقدرتها على تسديد ديونها.

1.3. التدفقات النقدية

تعتبر التدفقات النقدية الناتجة من الانشطة التشغيلية مؤشرات هاما لبيان مدى قدرة المؤسسة على توليد تدفقات نقدية من عملياتها الرئيسية تكفي لسداد قروضها وللمحافظة على قدرتها التشغيلية وتوزيع أرباح نقدية على المساهمين وتمويل استثمارات جديدة دون اللجوء إلى مصادر تمويل خارجية. وتفيد المعلومات المتعلقة بالمكونات الرئيسية للتدفقات النقدية التشغيلية إذا ما تم استخدامها مع المعلومات الأخرى في التنبؤ بالتدفقات النقدية المستقبلية ، أما المعلومات المرتبطة بالتدفقات النقدية الإستثمارية فتوضح إلى أي مدى تم تخصيص موارد لتوليد أرباح وتدفقات نقدية مستقبلية. في حين أن التدفقات النقدية من الانشطة التمويلية تكون مفيدة في التنبؤ بالحقوق والمطالبات من قبل مقدمي الأموال.

وقد درس Ervin الملائمة الإعلامية لكل من الأرباح والتدفقات النقدية في مختلف مراحل حياة المؤسسة ، وتوصل إلى المعلومات المرتبطة بالتدفقات النقدية أكثر ملائمة في المراحل التي تتميز بالنمو أو عدم التاكيد ، أما الأرباح فتكون أكثر ملائمة في مرحلة النضج. أما Cheang liu & Schaefer فتوصل إلى أن الملائمة الإعلامية للتدفقات النقدية تزيد كلما انخفضت الملائمة الإعلامية للأرباح².

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

² Ibid , P5

المبحث الثالث: تأثير المحاسبية الدولية على جودة المعلومات المالية

لقد لاقت المعايير المحاسبية الدولية قبولا واسعا على مستوى الدولي الاعتقاد بأن تطبيقها كفيل بتوفير معلومات مالية ذات جودة عالية ، ومما عزز هذا لاطرح تبني هذه المعايير للنموذج الأنجلوسكسوني الذي يولي أهمية لمعيار منفعة المعلومات لأغراض اتخاذ القرار ، وقد تجسد هذا التوجه في وضع إطار مفاهيمي 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 الاول : دور المعايير المحاسبية الدولية في تحقيق الخصائص النوعية للمعلومات المالية.

في سنة 2002 توصل كل من IASB 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 مفاهيمي 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 مفاهيمي محسن للتقرير المالي" An Improved Conceptual Framework for Financial 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 القرار¹. وحسب هذا الإطار المفاهيمي فإن توفير معلومات نافعة لإتخاذ 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

¹ VAN BEST Ferdy, BRAAM Geert, BOELEN Suzanne, Quality of Financial Reporting measuring qualitative characterstirs, Nice Working Paper 09-108 , ninjemnger Centre 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 وقابلة للمقارنة ومن الممكن فهمها ، إضافة إلى أن اختيار السياسة المحاسبية يتوقف على ملاءمتها لظروف 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 اجل مساعدتهم على اتخاذ القرار الاقتصادي.

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

ترجم 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 ان تكون كاملة ، حيادية وخالية من الأخطاء. ولا يمكن للقوائم المالية أن تكون خالية تماما من الأخطاء باعتبار أن الظواهر الاقتصادية المثلة فيها تقاس عادة في ظل عدم التأكد حيث تستلزم العديد من التقديرات والافتراضات. ورغم استحالة تجنب الأخطاء بشكل نهائي يجب توفر قدر 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 يخفف من إمكانية وجود أخطاء مادية غير 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 و مضللة و من ثم تفقد مصداقيتها. ويعني 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 المعيار LAS 1 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، وفي حالة عدم معالجة المعايير المحاسبية لظاهرة يراد التقرير عنها فإن المسير يقوم بتطوير سياسات محاسبية لأجل ذلك حيث تتصف بالموثوقية من ناحية كونها تمثل بشكل صحيح نتائج أعمال المؤسسة ومركزها المالي وتعكس الناحية الاقتصادية للأحداث وليس شكلها القانوني فقط، وتكون محايدة وليست متحيزة وتكون كاملة من كافة الجوانب المالية.

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

حتى تكون المعلومات المالية نافعة، يجب أن تعرض الظواهر الملائمة وبشكل عادل في نفس الوقت، و يقدم الطار المفاهيمي خطوات عملية لتحقيق ذلك، حيث ينبغي أولاً 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 ومفهومة وقد 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 وقابلة للفهم والتطبيق في العالم كله، و تلزم بتوفير في القوائم المالية معلومات ذات نوعية و شفافة وقابلة للمقارنة، من أجل مساعدة المتعاملين في الأسواق المالية والمستعملين الآخرين في اتخاذ قراراتهم الاقتصادية، إنطلاقاً مما سبق وأخذاً الاعتبار تعريف Healy &

Wahlen لإدارة 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 المعايير¹.

1.1. فرض قيود صارمة على اختيار السياسات المحاسبية

لقد وضعت المعايير المحاسبية الدولية قيود صارمة على كيفية اختيار السياسات المحاسبية والإفصاح 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 والقواعد و الممارسات المحددة التي تتبناها المؤسسة في إعداد و عرض المعلومات المالية"². وقد ربطت المعايير المحاسبية الدولية تبني سياسة معينة في معالجة حدث ما بحدوث 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 رقم 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 جانب قائمة الدخل يسمح باكتشاف إدارة الأرباح ، حيث أن الارتباط السلبي بين المستحقات والتدفقات النقدية هو دليل على وجود هذه الممارسات ، فالمسرون يحاولون تعويض ضعف التدفقات النقدية الداخلية بالزيادة في المستحقات، وقد اعتبر المعيار IAS7 أن من بين وظائف جدول التدفقات النقدية فحص العلاقة بين الربحية وصافي التدفقات النقدية³.

وحسب المعيار IAS7 يجب أن تظهر قائمة التدفقات النقدية مبنية 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 سهلاً وذلك بمقارنتها مع تدفقات السنوات الماضية.

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

² المعيار المحاسبي الأول LAS 1 "عرض القوائم المالية"، الفقرة 21.

³ أمين 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 بتصوير جديد لطبيعة هذا المبدأ ودرجة إليه ، حيث تم التخلي عنه في الإطار المفاهيمي الجديد ل IASB واعتبرك خاصية غير مرغوبة ، لكن العمل به مازال مستمرا على مستوى المعايير المحاسبية الدولية.

1. التحفظ على مستوى الإطار المفاهيمي ل IASB

في ظل الإطار المفاهيمي لإعداد وعرض القوائم المالية الذي تم إصداره من طرف IASC سنة 1989 والذي تبنته IASB في سنة 2001 ، تم التخلي عن المقاربة الخاصة بجدول حسابات النتائج وتعويضها بالمقاربة الخاصة بالميزانية ، حيث لم يعد اهتمام المحاسبة 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 ملائمة ، وبالتالي الحد من العمل بالتكلفة التاريخية. هذا التوجه للمعايير المحاسبية الدولية لم يترك هامشا كبيرا لتطبيق التحفظ¹ ، 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 إليه² ، وهو ما أوضحتها الفقرة 37 من الإطار المفاهيمي 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 الكفالات والضمانات. ويتم الأخذ بالحسبان حالات عدم التأكد هذه عن طريق الإفصاح عن طبيعتها ومدامها وتطبيق 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 المفاهيمي الجديد المشترك بين IASB و FASB ، تم التخلي عن هذا المبدأ حتى في صورته المخففة المذكورة سابقا ، فقد اعتبر IASB (مثله مثل FASB) أن التحفظ خاصية غير مرغوبة للمعلومات الواردة في القوائم المالية ، حيث أن الهدف الرئيسي للمحاسبة ، وهو توفير معلومات نافعة لإتخاذ

¹ HELLMAN Niclas , Op cit , p78

² GERAULD Gilbert , Que reste-t-il principe de prudence , evolution historique et economique , revue française de la comptabilité , N°454 , 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 الاقتصادية¹.

2. التحفظ على مستوى المعايير المحاسبية

رغم أن الإطار المفاهيمي 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 المفاهيمي؛
- 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.

المطلب الرابع : تأثير المعايير المحاسبية الدولية على الملائمة الإعلامية للمعلومات المالية

تعمل المعايير المحاسبية الدولية على توفير معلومات ملائمة تعكس الوضعية الاقتصادية للمؤسسة وأدائها بشكل صادق ، ولا يمكن أن تكون المعلومة ملائمة ما لم تستجب لاحتياجات متخذ القرار. في هذا الإطار يعتبر IASB أنهدف القوائم المالية هو إنتاج معلومات ملائمة من أجل تلبية احتياجات المستثمرين ، كما ينص المعيار IAS1 على أن الهدف الأساسي للقوائم المالية هو إعلامي وتنبؤي.

إن توجه المعايير المحاسبية الدولية نحو مساعدة المستثمر على اتخاذ القرار مستوحى بشكل أساسي من الإطار المفاهيمي للمعايير الأمريكية US-GAAP الذي يشير في البيان رقم 4 ، إلى أن القوائم المالية يجب أن توفر

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

معلومات الملائمة إلى التخصيص الأمثل للموارد وإعطاء المؤسسة قيمتها الحقيقية ، كما تؤدي لتقسيم الثروة بشكل عادل بين الأطراف ذات العلاقة بالمؤسسة¹.

إن الملائمة الإعلامية للمعلومات في ظل المعايير المحاسبية الدولية تأتي أساساً من تبنيها نظرة اقتصادية وتنبؤية على حساب النظرة التاريخية والضريبية ، هذه النظرة تجسدت من خلال العديد من المبادئ أهمها مبدأ "الجوهر فوق الشكل" ومبدأ "القيمة العادلة" ، والتي أراد IASB من خلاله إعلام المستثمرين بالقيمة الحقيقية للمؤسسة بشكل أفضل.

1- مبدأ الجوهر فوق الشكل

يقتضي تطبيق المعايير المحاسبية الدولية تفضيل الواقع الإقتصادي على المظهر القانوني في المعالجة المحاسبية للأحداث الإقتصادية ، وذلك من أجل أن تعبر المعلومات المالية بصدق عن الأحداث التي من المفروض أنها تمثلها ، حيث إن جوهر العمليات والأحداث غير متوافق دائماً مع شكلها القانوني ، لذلك فعندما يقع تعارض بين هذين الجانبين يجب تغلب المضمون الاقتصادي، فلا يوجد منفعة من معلومات يتطابق شكلها القانوني مع نماذج العرض القانوني ولكنها في نفس الوقت غير ممثلة للواقع.

2- القيمة العادلة

لقد استخدمت التكلفة التاريخية لفترة طويلة من الزمن كأساس للقياس والتسجيل في الدفاتر المحاسبية في وقت اعتبرت فيه المحاسبة مجرد أداة رقابية ، حيث اقتصر دورها على إعداد الحسابات من أجل توفير معلومات تعكس المظهر القانوني لأصول المؤسسة وخصومها ، على اعتبار أن القيم الأصلية تمثل معلومات موضوعية ، قابلة للتحقق وسهلة الفهم ، فهي تستند إلى وقائع حدثت بالفعل ومؤيدة بالمستندات وتقاس بما دفع في مقابلها من مبالغ نقدية أو ما يعادلها في وقت حدوثها متجاهلة الزيادات الناتجة عن التضخم وتقلبات الأسعار ، هذا الأمر أدى لقصورها في التعبير عن الحقيقة الاقتصادية للمؤسسة ومتابعة تطور الأسواق المالية ، وهو ما سبب تراجع واضح لها لحساب مقياس القيمة العادلة الذي يوفر معلومات تعكس الحقيقة الاقتصادية للمؤسسة ، وتسمح بتقييم أداؤها من خلال نظرة قائمة على الحاضر والمستقبل على حساب النظرة التاريخية.

إن استخدام مقياس القيمة العادلة منسجم مع هدف المعايير المحاسبية الدولية في تسهيل عملية اتخاذ القرارات الإستثمارية ، حيث أن المستثمرين يبحثون دائماً على معلومات حديثة وذات قيمة تنبؤية عالية ، لذلك فإن القيمة العادلة ، وباعتبارها محصلة لأحداث مخلفة الأعوان الاقتصاديين تحمل قيمة إعلامية أكبر بكثير من التكلفة التاريخية ، في هذا السياق أكد FASB في المعايير SFAS 107 أن المعلومات حول القيمة العادلة للأدوات المالية تهدف لمساعدة مستعملي المعلومات المالية على القيام بتوقعاتهم الخاصة وتأكيد أو تصحيح توقعاتهم السابقة ، كما أكد في نفس المعيار أن القيمة العادلة هي الطريقة الأكثر ملاءمة

¹ 61SAADI Tayeb , Op cit , p25

لتقييم الأدوات المالية لأنها تعطي مستعملي القوائم المالية إمكانية تقدير نتائج استراتيجيات الإستثمار والتمويل التي تتبناها المؤسسة.

رغم أهمية القيمة العادلة في توفير معلومات ذات ملاءمة إعلامية ، فإنها تواجه الكثير من الانتقادات ، فالعديد من الأصول وخصوم المؤسسة لا تتداول في الأسواق نشطة ، وبالتالي فإن تحديد قيمتها العادلة يتم عن طريق اللجوء لنموذج التقييم الداخلية ، وهي عملية بالغة التعقيد وتتطلب خبرة كبيرة ، بالإضافة إلى عدم دقة النتائج التي تتوصل لها نظرا لكون متغيرات هذه النماذج (معدل الخصم ، القياس الإلكتواري للتدفقات ، الخطر الإئتماني للمؤسسة المصرة للأدوات المالية ...) تخضع للتقدير الشخصي ولا تخضع في أغلب الأحيان لقوانين قادمة على التحليل الإحصائي والعلمي ، مما يجعل من الصعب التحقق من مدى صحة التقديرات وبالتالي الإخلال بأحد شروط الموثوقية وهو قابلية التحقق ، كما أن اختلاف النماذج المستعملة من طرف المؤسسات يخفض من إمكانية مقارنة القوائم المالية.

أما بالنسبة للأصول التي تحتفظ بها المؤسسة للمتاجرة فهي تقيم بالقيمة العادلة وهو ما يعتبر منطقيا بالنظر للغرض من هذه الأصول ، وكذلك الحال بالنسبة للمشتقات المالية حيث أن معظم هذه العقود ليس لها تكلفة عند إبرامها وبالتالي فإن التكلفة التاريخية غير ملائمة لقياس مدى التعهدات التي تترتب عن هذه العقود والتعبير بشكل ملائم عن الأخطار المرتبطة بها. لذلك تقيم بالقيمة العادلة مع تسجيل الفرق في جدول حسابات النتائج. وبما أن هذا التقييم يسبب تذبذب في النتيجة من سنة لأخرى فإن المعيار IAS 39 (وبعد المعيار IFRS9) يحتوي على إجراءات لمحاسبة التحوط ، والتي تخفف من هذا التذبذب.

أما الخصوم ، بإستثناء المشتقات المالية ، فهي تظهر بالتكلفة المطفأة ، وهي حالة القروض ، ديون الموردين ، الديون الضريبية والاجتماعية ، مؤونات تدني القيمة ، ويمكن تقييم الخصوم المالية استثناء بالقيمة العادلة وذلك من أجل ضمان الانسجام في حالة خصم مسند لأثل مالي يكون مقيما بالقيمة العادلة.

وعلى العموم يمكن القول أن المعايير المحاسبية الدولية تستعمل القيمة العادلة لقياس الأصول والخصوم التي تتاجر فيها المؤسسة وتلك المحتفظ بها لغرض البيع ، وتستعمل التكلفة التاريخية إذا كانت المؤسسة تنوي الاحتفاظ بأصل أو تحمل حتى حلول موعد استحقاقه ، وذلك لأن كل مقياس ملائم للتعبير عن نية الإدارة اتجاه ذلك العنصر وأثار القرارات المرتبطة به ، مما يسهل الحكم على كفاءة الإدارة وتقييم قراراتها.

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 المفصّل 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 مظلمة بخصوص المركز المالي للمؤسسة ونتيجة أعمالها ، وقد سمح التزامها بمقياس القيمة العادلة وتغليبها لجوهر الأحداث على حساب شكلها القانوني بالتقييم الدقيق لموجودات والتزامات المؤسسة وتوفير حقيقية وواقعية عن أداها ووضعيتها المالية.

الفصل الثالث

تطبيق النظام المحاسبي المالي في مؤسسة
Amidor ومساهمته في تحقيق جودة المعلومات
المالية

تمهيد

تسعى الجزائر حاليا في سياق الإصلاحات التي تبناها بهدف تطبيق نظام الجديد SCF تم إعداده بشكل متوافق مع المعايير المحاسبية الدولية.

لقد أصبحت المؤسسات الجزائرية ملزمة بتطبيق 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 لإنتاج السريات الخباز AMIDOR لإجراء 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 لإنتاج النشويات ومحسن الخبازة بتاريخ 2012/07/04 وهي شركة ذات مسؤولية محدودة رأس مالها الحالي يبلغ 500.000.00 دج وتتكون 3 ممثلون شركيين 2 مسيرين ومساعد مسير شريك وتقع في المنطقة الصناعية فرنكة مستغانم ، تبلغ المساحة 19456 م² ، منها 8677 م² مبنية ويبلغ عدد عمالها 150 عامل.

2. نشاط المؤسسة

تسجل مؤسسة Amidor حضورا قويا في مجال إنتاج النشويات ومحسن الخبازة حيث توفير منتجاتها لمختلف 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 إنتاجها هي حبوب الذرة.

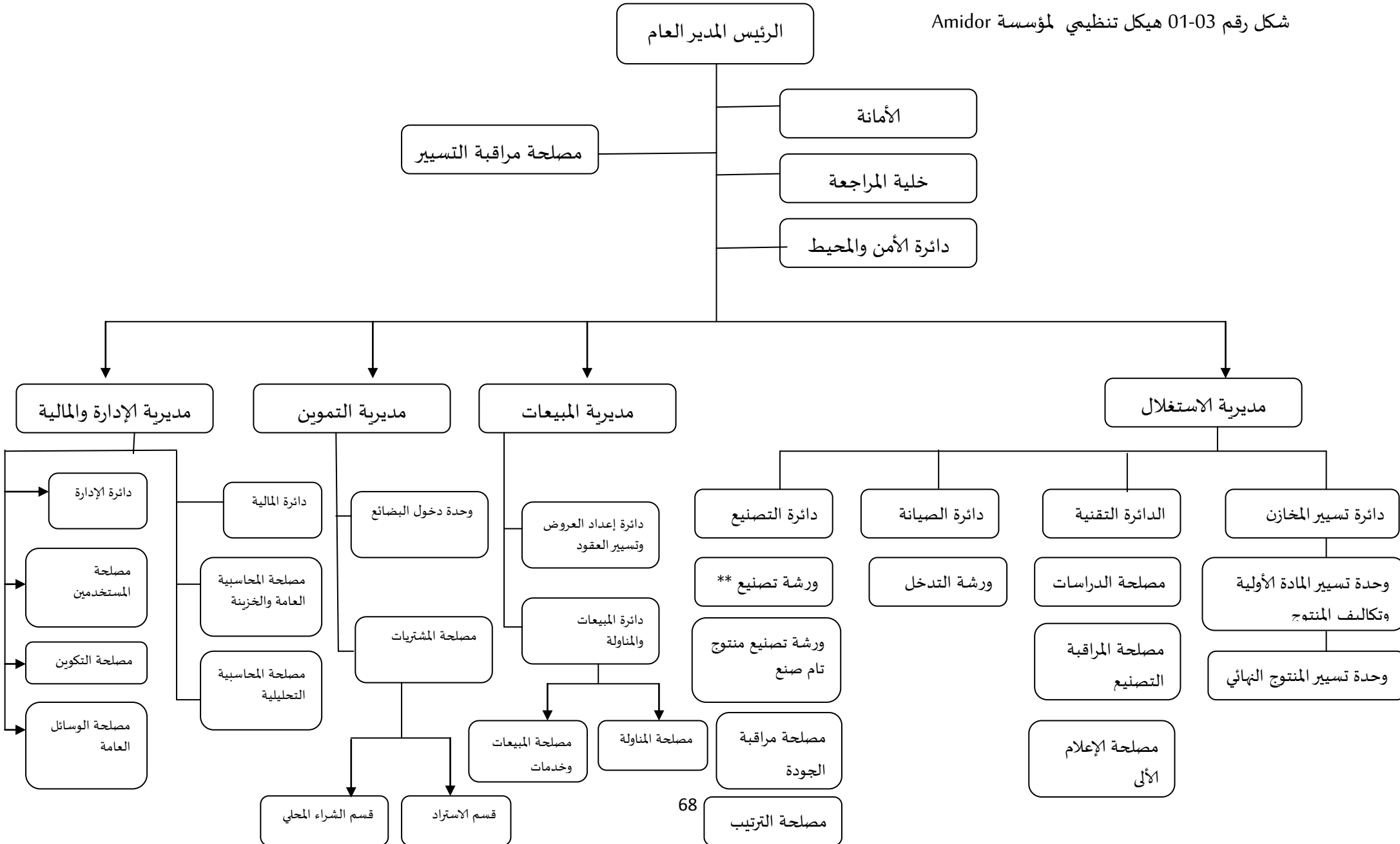
3. أهداف المؤسسة :

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

يهدف الهيكل التنبيعي لمؤسسة Amidor لتسهيل عملية تقسيم الوظائف وتحديد المسؤوليات وتوضيح العلاقات الموجود بين مختلف الدوائر والمصالح مما يسهل عملية اتخاذ القرار، وقد شهد هذا الهيكل عدة تعديلات كان آخرها سنة 2016 ويمكن توضيح الهيكل التنظيمي الحالي بالشكل التالي :

شكل رقم 01-03 هيكل تنظيمي لمؤسسة Amidor



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

4.1. المديرية 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 بها؛

- مراجعة نظام المعلومات المحاسبي والمالي بشكل دوري ؛

- فحص التسجيلات والمستندات المحاسبية؛

- حماية أصول المؤسسة.

● دائرة 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 (المطافئ...):

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

- ضمان أمن مختلف المخازن والورشات والإدارت؛

- 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 لنشاط 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 تطورها؛
- ب. مصلحة المحاسبة التحليلية : تمارس المهام التالية :
- تحديد أسعار مراكز التكلفة المختلفة حيث تعتمد المؤسسة على التكاليف المعيارية التي تحدد انطلاقاً من الموازنات؛
- تحديد سعر التكلفة منتج؛
- 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 وقرادتهم الإنتاجية؛
- استقبال المترشحين ومتابعة تربصاتهم المختلفة.
- 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 بالمهام 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. بإعتبار 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 إستعراض لاميزانية الختامية وفق النظام المحاسبي المالي لسنة 2017.

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

الحسابات النظام المحاسبي المالي	رقم الحساب	رصيد مدين	رصيد دائن
10102	مساهمات المؤسسة		500.000.000,00
1050	فرق إعادة التقييم		4.763.042,26
1051	فروق معادة للنتيجة	4.389.867,09	
1064	احتياطات		330.061,24
1100	ترحيل من جديد (ربح)		8.594.545,36
1190	ترحيل من جديد (خسارة)	90.541.473,11	
1320	إعانات مسلمة		1.961.213,45
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

وانطلاقاً 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
	1.439.180,14	1.439.180,14		تثبيات معنوية
				تثبيات عينية
247.322.280,78		247.322.280,78		أراضي
823.631.706,00		823.361.706,00		مباني
58.073.037,80	1.421.908.271,32	1.479.981.309,12		تثبيات عينية أخرى
				تثبيات ممنوح امتيازها
				تثبيات مالية
				سندات موضوعة موضع معادلة
				مساهمات أخرى وحسابات
				دائنة
369.502,00		369.502,00		سندات أخرى مثبتة
				إقتراضات وأصول مالية غير
				جارية
				الأصول غير جارية الموجهة
				للتنازل
				ضرائب مؤجلة على الأصل
1.128.757.024,58	1.423.347.451,46	2.552.104.476,04		مجموع الأصول غير جارية
				أصول جارية
554.745.218,08	17.233.782,16	571.979.000,24		مخزونات ومنتجات قيد التنفيذ
				حسابات دائنة واستخدامات
				مماثلة
437.531.932,16	3.914.099,83	441.446.031,99		الزبائن
8.226.706,37		8.226.706,37		المدينون الآخرون
5.246.423,46		5.243.423,46		الضرائب وماشبهها
242.256,10		242.256,10		أصول جاري أخرى

				النقدية وما شبهها توظيفات وأصول مالية أخرى جارية الخزينة موجبة
29.379.741,29		29.379.741,29		
1.035.369.277,45	21.147.881,99	1.056.517.159,45		مجموع الأصول الجارية
2.164.126.302,04	1.444.495.333,45	3.608.621.635,49		مجموع الأصول

المصدر: وثائق مؤسسة Amidor

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

المبلغ الصافي	الملاحظة	الخصوم
500.000.000,00		رؤوس الأموال الخاصة رأس مال تم إصداره راس مال غير مستعان به
330.061,24		علاوات واحتياطات
589.414.615,93		فوارق وإعادة التقييم
3.964.640,76		نتيجة صافية للدورة
(81.946.927,75)		اموال خاصة اخرى/ ترحي من جديد
(63.342.371,18)		أثر التغير في السياسات المحاسبية
958.580.019,00		المجموع (1)
324.000.000,00		الخصوم غير الجارية
123.318.132,37		إقتراضات وديون مماثلة ضرائب (مؤجلة ومرصود لها)
81.826.765,47		ديون أخرى غير جارية مؤونات ومنتجات ثابتة مسبقا
529.144.897,84		مجموع الخصوم غير الجارية (2)
117.607.068,61		الخصوم الجارية
56.956.327,90		موردون وحسابات ملحقه ديون على الإستثمارات الموجهة للبيع
141.094.068,48		الضريبة المستحقة
360.743.920,21		ديون أخرى خزينة سالبة

676.401.385,20		مجموع الخصوم الجارية (3)
2.164.126.302,04		مجموع عام الخصوم

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 توفر الإجراءات 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 مكتملة من أجل تفسير البنود الواردة في هذه القوائم. وهو ما يتحقق في مؤسسة amidor خلال الإجراءات التالية:

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

من خلال الإطلاع على القوائم المالية لمؤسسة Amidor يلاحظ تطبيقها مع النماذج التي يقترحها النظام المحاسبي المالي ، فنجد في الميزانية كل المجاميع المطلوبة في جانبي الأصول والخصوم وترتيبها بشكل صحيح، مع الفصل بين العناصر الجارية وغير الجارية وتوضيح المبالغ الإجمالية والصافية وكذا مبالغ الإهلاك 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. الإلتزام 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؛
- الإهلاكات؛
- المساهمات
- الأصول المالية؛
- المخزونات؛
- أصول ضريبية (مع تمييز الضرائب المؤجلة)؛
- الزبائن والمدينون الآخرون والأصول الأخرى المماثلة (مصاريف مثبتة سابقة)؛
- خزينة الأموال الإيجابية ومعادلات الخزينة الإيجابية؛
- الخصوم غير الجارية التي تتضمن فائدة؛
- الموردون والدائنون الآخرون؛
- خصوم ضريبية (مع تمييز الضرائب المؤجلة)؛
- المرصودات للمصاريف وللخصوم المماثلة (نواتج مثبتة مسبقا)؛
- خزينة الأموال السلبية ومعادلات الخزينة السلبية.

بالإطلاع 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 الآتية : الهامش الإجمالي ، القيمة المضافة ، الفائض الإجمالي عن الاستغلال؛
- إيرادات الأنشطة العادية؛
- الإيرادات المالية والمصاريف المالية؛
- مصاريف المستخدمين؛
- الضرائب والرسوم والتسديدات المماثلة؛
- المخصصات للإهلاكات ولخسائر القيمة التي تخص التثبيتات العينية؛
- المخصصات للإهلاكات 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؛

نلاحظ توفر جميع البنود سابقة الذكر في جدول حسابات النتائج لمؤسسة Amidor خلال الفترة محل الدراسة.

أما جدول تدفقات الخزينة فيحتوي على البنود التالية :

- التدفقات المالية التي تولدها الأنشطة العملية (الأنشطة التي تتولد عنها منتوجات وغيرها من الأنشطة 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 لأخرى في الأنشطة العملية 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 أنها:

- 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 يتم 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 جزءمخصص 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 التثبيات 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 الإهلاك الخطي مع الإبقاء على المعدلات الجبائية للإهلاك؛
 - الإبقاء على مدة المنفعة التثبيات عند الانتقال من المخطط المحاسبي الوطني إلى النظام المحاسبي المالي باستثناء المباني؛
 - تقييم البضاعة والمواد الأولية عند دخولها المؤسسة بتكلفة حيازتها وذلك انطلاقا من الفواتير التي تتحصل عليها المؤسسة ، أما المخرجات فتتقييم بالاعتماد على التكلفة الوسطية المرجحة ، وبالنسبة للمنتجات التامة فهي تقييم باستخدام التكاليف المعيارية؛
 - عدم تحيين حقوق المؤسسة وديونها؛
 - عدم إدراج تكلفة الاقتراض ضمن تكاليف حيازة التثبيات أو المخزونات حيث تسجل مباشرة ضمن المصاريف المالية؛
 - يعد جدول حسابات النتائج حسب طبيعة المصاريف؛
 - يعد 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. وبالإطلاع على القوائم المالية لمؤسسة Amidor نجد تفسيرا لكيفية الوصول لأهم البنود الموجودة في القوائم المالية، ومن أمثلة ذلك :

- بند "الموردون والحسابات المماثلة" الذي يظهر في ميزانية سنة 2017 بمبلغ 201.051.241,83 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 290.750,74 دج
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

المبلغ	مضمون البند	طبيعة البند
82.660.145,00 دج	- 43 مليون دج عمولات على فتح قرض مستندي	خدمات بنكية وماشابهها
	- 27 مليون دج عمولات ضمان لدفع الأوراق التجارية aval	
2.645.942,00 دج	إصلاحات متنوعة	مصاريف صيانة وإصلاح
3.515.228,00 دج	مصاريف التنظيف	أقساط التأمين
2.108.740,00 دج	7 مليون دج مصاريف نقل المبيعات	عاملون خارج المؤسسة
15.212.155,00 دج		أجور وسيطة وأتعاب
2.117.902,00 دج	مصاريف السفر والإيواء	مصاريف إ شهر
19.333.809,00 دج		تنقلات ، مهمات ، استقبالات
4.906.503,00 دج		خدمات أخرى

المصدر: من إعداد الطالبة بالاعتماد على وثائق مؤسسة Amidor

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 الملحقه التي تساعد على إعطاء صورة أكثر وضوحاً للبنود الموجودة في القوائم المالية الأساسية ومتابعة تطورها ، وتمثل هذه الجداول في ك

- جدول يوضح تطور مبالغ مختلف أصناف تثبيبات المؤسسة مع أفراد المباني والتثبيبات المادية الأخرى بجدول أخر لكل منهما؛
- جدول يوضح تطور مبلغ الإهلاك خلال السنة (الهلاك المتراكم بداية السنة ، القسط السنوي، انخفاض الإهلاك نتيجة التنازل عن الأصول ، الإهلاك المتراكم نهاية السنة)؛
- جدول يوضح تطور مختلف أصناف مخزون المؤسسة (القيمة الإجمالية بداية الدورة ، الارتفاع خلال الدورة الانخفاض 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 الآخرون والأصول الضريبية) والديون (الإقتراضات 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 تاخير ، 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 إعدادها ، حيث يظهر على النحو التالي: .

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

2015	2016	الملاحظة	طبيعة التدفقات
			التدفق النقدي من الأنشطة التشغيلية
870.245.820,40	2.021.657.987,00		المقبوضات من الزبائن
609.129.488,24	1.527.779.747,48		(-) المدفوعات للموردين والموظفين
10.016.873,82	86.866.773,33		(-) الفوائد والمصاريف المالية الأخرى المدفوعة
10.538.092,63	40.612.207,07		ر الضرائب المدفوعة على النتائج
240.561.365,71	366.399.259,12		التدفقات النقدية قبل العناصر الاستثنائية
0	0		تدفقات نقدية مرتبطة بعناصر استثنائية

1.088.380,26	16.436.714,46		التدفق النقدي الصافي من الانشطة التشغيلية
0	0		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
-1.088.380,26	- 16.436.714,46		التدفق النقدي الصافي للأنشطة الإستثمارية
/	/		التدفق النقدي من الأنشطة التمويلية
/	/		أرباح وتوزيعات أخرى
536.913.579,11	126.327.137,37		التحصيلات الناتجة من القروض
616.350.178,88	97.000.000,00		(-) تسديدات القروض والديون المماثلة
-79.436.599,77	29.327.137,37		التدفق النقدي الصافي للأنشطة التمويلية
0	-541.163,38		أثر التغيرات في أسعار الصرف
160.036.385,68	378.748.518,65		التغير الصافي للنقد أو النقد المعادل
62.756.311,74	222.792.697,42		النقد أو النقد المعادل في بداية الفترة
222.792.697,42	601.541.216,07		النقد أو النقد المعادل في نهاية الفترة
160.036.385,68	378.748.518,65		التغير الصافي للنقد أو النقد المعادل

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 و 5 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 في 2016/12/31

المجموع	أكثر من 5 سنوات	من سنة إلى 5 سنوات	أقل من سنة	البنود
				الذمم
477.231.462,35			477.231.462,35	الزبائن
18.193.089,65			18.193.089,65	ضرائب
2.630.931,10			2.630.931,10	مدينون آخرون
498.055.483,10			498.055.483,10	المجموع
				الديون
702.268.940,86		702.268.940,86		اقتراضات
124.952.299,27			124.952.299,27	ديون أخرى
201.051.241,83			201.051.241,83	موردون
86.668.397,85			86.668.397,85	ضرائب
1.114.940.879,81		702.268.940,86	412.671.938,95	المجموع

المصدر: وثائق مؤسسة Amidor

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	385.178	657.309	1336.027	1733.283
تحصيل الذمم	482.198	466.776	494.878	415.698
مقبوضات أخرى	266.781	623.288	311.279	0
تسبيقات تجارية	0.000	623.288	283.314	0
تحويل بنكي	187.971	0	14.798	0
مراجعة عمولات البنك	47.58	0	0	0
مجموع المقبوضات	1134.157	1747.373	2142.184	2148.981
مصاريف	109.809	145.134	177.4	177.2
مشتريات	85.18	302.287	387.52	324.881
حيازة استثمارات	0.000	0	0	0

636.818	511.158	557.442	199.908	واردات
51.457	130.036	27.872	69.862	رسوم جمركية
0	21.459	170.264	21.318	ضرائب ورسوم
30.505	74.576	63.756	6.026	مصاريف مالية
57.12	52.12	22.5	35.722	مصاريف عامة
0	54.642	20	244.88	مدفوعات أخرى منها
1277.981	1408.911	1309.255	772.705	مدموع مدفوعات الاستغلال
0	224.323	0	92.404	تسديد ديون خارجية
0	61.622	0	71.232	تسديد مستحقات الموردين خارج المجموعة
0	9.882	0	0	تسديد مستحقات الموردين داخل المجموعة
0	68.579	0	37.78	تسديدات أخرى
0	354.524	0	201.416	مجموع التسديدات
871	378.749	438.118	10.036	المقبوضات - المدفوعات
1472.541	601.541	660.91	222.792	رصيد نهاية السنة

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 Amidor مقارنة بين الأرقام الفعلية والأرقام المتوقعة لأهم المجاميع المؤثرة على القرار والتي يمكن تلخيصها في الجدول التالي:

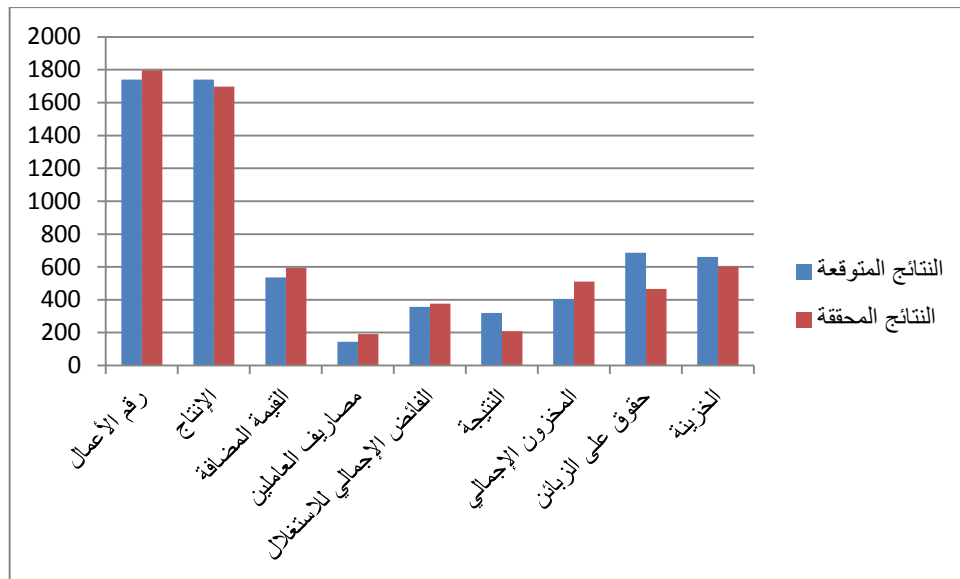
جدول رقم 08-03 : مقارنة بين النتائج المتوقعة والفعلية لسنة 2016

النسبة تحقق التوقعات	النتائج المحققة	النتائج لامتوقعة	
%103,22	1796,03	1740,03	رقم الأعمال
%97,51	1696,65	1740,03	الإنتاج
%110,99	594,5	535,64	القيمة المضافة
%131,59	190,98	145,13	مصاريف العاملين
%105,69	377,13	356,83	الفائض الإجمالي للاستغلال
%65,26	209,26	320,65	النتيجة
%126,26	510,77	404,53	المخزون الإجمالي
%68,08	466,37	685,08	حقوق على الزبائن
%91,02	601,54	660,91	الخزينة

المصدر: وثائق مؤسسة Amidor

وقد تم توضيح هذه المقارنة بالرسم البياني التالي :

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



المصدر: وثائق مؤسسة Amidor

الجدول رقم 09-03 : جدول حسابات النتائج التنبؤي لمسسة Amidor لسنة 2017

النتيجة المتوقعة لسنة 2017	سنة 2016		تذكير	البنود
	النتيجة المحققة لسنة 2016	النتيجة المتوقعة لسنة 2016		
0.000	4.58	0.000	48.530	مبيعات بضاعة
0.000	2.75	0.000	43.790	بضاعة مستهلكة
0.000	1.83	00	4.74	الهامش الإجمالي
1933.240	1702.640	1600.030	676.310	مبيعات منتجات تامة ووسيطه
0.000	.000	0.000	0.000	مبيعات أشغال
146.700	88.810	140.000	104.270	مبيعات الدراسات والخدمات الأخرى المقدمة
0.000	0.000	0.000	0.000	مبيعات أخرى
2079.940	1796.03	1740.030	829.109	رقم الأعمال من بينه
82.840	146.946	55.940	0.000	رقم الأعمال داخل المجموعة
-29.782	-99.83	0.000	18.540	إنتاج مخزن
0.000	0.000	0.000	0.000	إنتاج استثمارات
0.000	0.000	0.000	3.126	إعانات الاستغلال
2050.158	1696.65	1740.030	850.774	إنتاج الفترة
1372.600	969.590	1031.130	478.375	مواد أولية مستهلكة
58.680	132.560	87.000	39.215	مشتريات الدراسات والخدمات المقدمة
1493.515	1102.151	1204.390	517.590	استهلاك الدورة
556.643	594.502	535.640	333.184	القيمة المضافة
177.200	190.979	145.130	142.545	مصاريف العاملين
29.148	26.394	33.680	3.988	ضرائب ورسوم
350.295	377.127	356.830	186.650	الفائض الإجمالي للإستغلال
0.000	16.203	27.000	6.690	النواتج التشغيلية الأخرى
4.500	27.037	14.410	7.491	المصاريف التشغيلية الأخرى
35.000	158.157	46.990	123.717	مخصصات المؤونات والإهتلاكات
0.000	2.757	0.000	6.414	استرجاع مؤونات سابقة
310.795	210.893	322.430	70.544	النتيجة التشغيلية

0.000	421.182	0.000	0.000	نواتج مالية
0.000	2.049	1.708	9.162	مصاريق مالية
0.000	-1.627	-1.708	-9.160	نتيجة مالية
310.795	209.265	320.650	61.382	النتيجة العادية قبل الضريبة

المصدر: وثائق مؤسسة Amidor

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 وتدقيقاتها 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 Amidor 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 عموماً 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 تأشيريات الرقابة الداخلية مثل *service fait bon a payer , reçu* conforme؛
- التأكد من أن الفواتير تستجيب للمتطلبات 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 لتسجيل حركات المخزون : في نهاية كل شهر يستلم معدو القوائم المالية الوثائق المبررة

لحركات المخزون من مختلف مخازن المؤسسة ، هذه الوثائق تتمثل في:

- بالنسبة لدخول 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 (reçu conforme) من أجل البضائع والاستثمارات و(service fait) من أجل الخدمات بالإضافة لعبارة (bon a payer). وكل فاتورة مدفوعة يجب أن تحمل عبارة (Paye par chèque n ..du ..)

3. توفير بعض إجراءات الحوكمة

لقد شهدت مؤسسة Amidor 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 Amidor جمعية عامة تجتمع على الأقل مرة في السنة في صيغتها العادية ، وتمثل أعلى هيئة لإتخاذ القرارات الإستراتيجية حول مستقبل المؤسسة ، وتلعب من خلال ذلك دورا مهما في ضمان جودة المعلومة المالية ، حيث تعتمد عليها في إتخاذ 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 مدقق الحسابات؛
- تقرير الجزء المتغير من رواتب الإطارات العليا؛
- تقرير أتعاب مدقق الحسابات؛
- تقرير المنح الإستثنائية للعمال؛
- الإشهار القانوني.

3.2. مجلس الإدارة : وهي هيئة جماعية للتسيير تجتمع على الأقل أربع مرات في السنة ، تقوم بمراقبة الأنشطة على مستوى مؤسسة Amidor خصوصا فيما يتعلق حاليا بعقد الشراكة المبرم مع CMAMDER ، 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 تكاليفات 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.

المطلب الرابع : مدى توفر الإجراءات المحققة لخاصية القابلية للمقارنة

لقد أولى النظام المحاسبي المالي أهمية خاصة القابلية للمقارنة ، وذلك بتوفير مجموعة من الإجراءات المحققة لها ، والتي يمكن تلخيصها كما يلي :

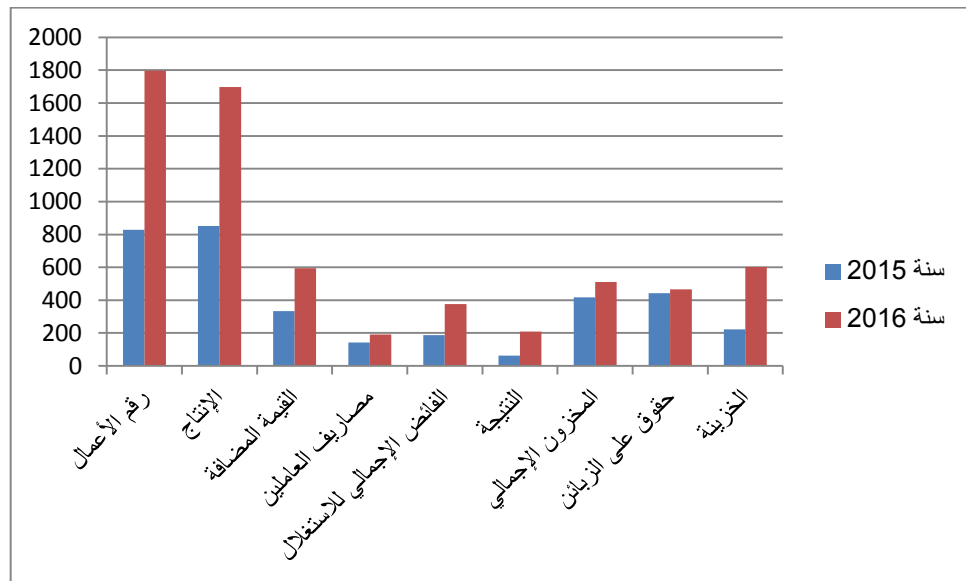
- يتضمن كل بند من الميزانية وجدول حسابات النتائج وجدول تدفقات الخزينة إشارة للمبلغ المقارن المتعلق في السنة السابقة؛
 - ثبات استعمال الطرق المحاسبية بالنسبة لنفس المؤسسة من دورة لأخرى؛
 - يتضمن الملحق معلومات مقارنة تأخذ شكل سرد وصفي أو عددي؛
 - عندما يصبح من غير الممكن مقارنة مبلغ يخص بند معين مع مبلغ نفس البند للسنة السابقة بسبب تغير طرق التقييم أو العرض أو اختلاف مدة السنة المالية يكون من الضروري تكييف مبالغ السنة المالية السابقة لجعل المقارنة ممكنة. وفيما يخص Amidor يلاحظ تحقق الإجراءات التالية:
1. ثبات الطرق المحاسبية من فترة لأخرى: من خلال الإطلاع على القوائم المالية لمؤسسة Amidor ، فإن المؤسسة قد قامت بالحفاظ على نفس طرق التقييم منذ بدء تطبيق النظام المحاسبي المالي ، وهي عموما مستمدة من نموذج التكلفة ، كما التزمت بطريقة واحدة لعرض القوائم المالية وذلك بالاعتماد على نماذج القوائم المالية التي يقدمها النظام المحاسبي المالي ، وقد اعتمدت الطريقة المباشرة لإعداد جدول التدفقات النقدية ، وأعد جدول حسابات النتائج عن طريق تصنيف المصاريف حسب طبيعتها.
 2. تقديم معلومات مقارنة بشكل وصفي أو عددي في الملاحق : تحتوي القوائم المالية لمؤسسة Amidor (ميزانية ، جدول حسابات النتائج ، جدول تدفقات الخزينة ، جدول تغيرات رأس المال) ، على خانة مخصصة لعرض المبالغ المقارنة للدورة السابقة ، وذلك من أجل تسهيل المقارنة مع الدور الحالية ، كما تضم الملاحق معلومات مقارنة بين أرقام أهم المقاييس المؤثرة على القرار خلال السنة وأرقام السنة التي سبقتها ، والتي تم تلخيصها في الجدول التالي :

جدول رقم 10-03 :

نسبة تحقق التوقعات	النتائج المحققة	النتائج المتوقعة	
%216,62	1796,03	829,11	رقم الأعمال
%199,43	1696,65	850,77	الإنتاج
%178,43	594,5	333,18	القيمة المضافة
%133,97	190,98	142,55	مصاريف العاملين
%202,05	377,13	186,65	الفائض الإجمالي للاستغلال
%340,93	209,26	61,83	النتيجة
%122,38	510,77	417,37	المخزون الإجمالي
%105,18	466,37	443,42	حقوق على الزبائن
%269,99	601,51	222,792	الخزينة

المصدر: وثائق مؤسسة Amidor

شكل رقم 03-03 : مقارنة أداء 2015 و 2016



المصدر: وثائق مؤسسة Amidor

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 تقاربه 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 شأنها تحقيق الخصائص النوعية للمعلومات المالية وهي :

- الإلتزام 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 اتدفقات النقدية الحالية والمستقبلية؛
- تدعيم القوائم المالية برأي مدقق حسابات مستقل
- تحديد المستندات المثبتة لمختلف العمليات المسجلة بدقة
- ثبات الطرق المحاسبية من فترة لآخرى
- تقديم معلومات مقارنة بشكل وصفي أو عددي في الملاحق

الخاتمة العامة

نتيجة التطورات الاقتصادية التي يشهدها العالم اليوم في ظل ما يعرف بالعبوة 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 لأغلبية الدول، وتعمل على التوفيق قدر الإمكان بين مختلف المعايير المحاسبية المحلية، وتوفر معلومات ذات جودة عالية لجميع مستخدمي القوائم المالية على الصعيد الدولي وخصوصاً المستثمرين.

وقد حاولنا من خلال تناول لموضوع " 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 كندشاط 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 قانوناً إجبارياً ولكنها تأخذ صفة التوصيات التي يرى مجلس معايير المحاسبة الدولية ضرورة تطبيقها، حيث أنه تشكل أساساً لتقييم جودة المعلومات المالية، كما أنها تساعد الجهات المكلفة بوضع المعايير المحاسبية، وتساعد المسؤولين على إعداد القوائم المالية في تقييم المعلومات المالية تنتج من تطبيق طرق محاسبية بديلة.

ب. توفير قيود للحد من إدارة الأرباح:

نظرا لما يترتب على إدارة الأرباح من تضليل وطمس للحقائق، والذي نجم عنه العديد من الفضائح والانهيارات الكبرى لشركات العالمية، فقد عملت لجنة المعايير المحاسبية الدولية وبعدها مجلس معايير المحاسبة الدولية من خلال المعايير التي أصدرها على تقييد الحرية الممنوحة لمعدي القوائم المالية وذلك عن طريق استبعاد الكثير من الخيارات التي تنمى 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 تخطى 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 المنشأة 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 والضرية، وذلك من خلال استعمال مبدأ " الجوهر فوق الشكل " الذي ينص على تفضيل الواقع الاقتصادي على المظهر القانوني في معالجة المحاسبية للإحداث 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 ان 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 لإطار مرجعي دولي يهدف لتوفير معلومات تلي احتياجات جمهور واسع من المتعاملين ولا يقتصر على إدارة الضرائب او 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 غلى أهم الإجراءات والضوابط المحققة لكل خاصية من هذه الخصائص، ثم ملاحظة مدى تحققها في المؤسسة محل الدراسة، 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 لجودة المعلومة المالية التي تنتجها المؤسسة الجزائرية رغم غياب سوق مالي بالمعنى الحقيقي قد تحققت جزئيا من خلال التريص 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 المعايير الحاسبية 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 ان 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 الخصوصية 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 والمصادقية.
- كسر الجمود الاقتصادي والمالي بتحسين جودة المنتج الجزائري من خلال توفير المنتج المعرفي القادر على دفع عجلة التنمية الاقتصادية وبالتالي 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 للمحاسبة 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 الإتحاد الدولي للمحاسبين، وتدعيم ذلك بإقامة شراكات إستراتيجية بين الجزائريين والأجانب.

3. آفاق الدراسة

بعد دراستنا لهذا الموضوع، لنا إمكانية مواصلة البحث فيه عدة جوانب، يمكن لها أن تكون محل إشكاليات لبحوث مستقبلية تستحق الدراسة، فمع اتخاذ الجزائر إجراءات لتفعيل 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 ، داراليازوري العلمية ، عمان ، 2009 ،
- أحمد بسيوني شحاتة ، عبد الوهاب نصر علي . 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 ، دارالإشعاع الفنية ، 2003
- اسماعيل خليل اسماعيل ، ريان نعوم الخصائص النوعية للمعلومات المحاسبية بين النظرية والتطبيق مجلة كلية بغداد للعلوم الاقتصادية 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 ، الدارالإسكندرية ، 2006 ،
- أمين السيد أحمد لطفي ، المحاسبة الدولية والشركات متعددة الجنسيات الدار الجامعية ، الإسكندرية ، 2003 ،
- أمين السيد أحمد لطفي ، نظرية المحاسبية (المنظورة التوافق المحاسبي الدولي) ، مرجع سابق ، ص389-338
- حميد بوزيد ، جبائية المؤسسات الطبعة الثانية ، ديوان المطبوعات الجامعية ، الجزائر ، 2007
- حيدر محمد بني عطا ، مقدمة في نظرية المحاسبية والمراجعة ، الطبعة الأولى ، دارالحامد ، عمان ، 2007
- رضوان حلوة حنان ، أسامة الحارس ، فوز الدين أبو جاموس ، أسس المحاسبية المالية ، دارالحامد ، عمان ، 2003 ،
- رضوان حلوة حنان ، مدخل النظرية المحاسبية ، لاطبعة الأولى ، داروائل ، حلب ، 2005
- روبرت مينجرت وأخرون ، ترجمة محمد عبدالقادر الديسقي ، مكرم عبدالمسيح باسيل ، المحاسبة أساس لقرارات الأعمال ، دار المريخ ، الرياض 2006
- عبدالحليم كراجه ، لإدارة المالية بين النظرية والتطبيق ، دارالأمل ، إريد ، 1991
- عبدالغافر حنفي ، الإدارة المالية : مدخل اتخاذ القرار، دارالجامعة الجديدة ، الإسكندرية ، 2002 ،
- عطا الله السيد ، نظم المعلومات المحاسبية ، الطبعة الأولى ، دارالنشر ، عمان ، 2009 ،

- كمال الدين الدهراوي ، مدخل معاصر في المحاسبة المالية المتقدمة ، المكتب الجامعي الحديث ، مصر ، 2006 ،
- لخضر 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 عبدالحفيظ ، 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 ، إتجاهات معاصرة في نظرية المحاسبية المكتبة ، المنصورة ، 2007
- محمود السيد الناغي ، أسس المحاسبة : التأسيس وإطار التطبيق المكتبة العصرية ، المنصورة ، 2006
- مؤيد راضي خنفر ، تحليل القوائم المالية مدخل نظري وتطبيقي دار المسيرة ، عمان ، 2006
- DAN Qintao , ZHANG Xiao- jun , Accounting Conservatism , Aggregation , and Information Quality Contemporary 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 . Manuscript , 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
- GERALD Gilbert , Que reste-t-il principe de prudence , evolution historique et economique , revue française de la comptabilité , N°454 , Mai 2012, p48
- Guedj Norbert , foinance D'entreprise les règles du jeu, edition d'organisation , 2éme edition, paris,2001,
- GUNNY Katherine , What are the consequences of real earning management. Working paper, University of Colorado at Boulder , 2005,
- de resultats , Manuscri auteur , publié dans « COMPTABLITE ? CONTROLE AUDIT ET INSTITUTION, TUNISIE , 2006
- MAILLET Catherien , Op , cit , p15

- MAILLET Catherien , le manth anne , les normes comptables intenationales. Edition foucher , paris , 2006
- MARD Yves , Vers une information comptable plus transparente : l'apport des recherches portant sur la genstion des résultats comptable, Manuscrit auteur, Publié dans « Comptabilité et connaissances , France , 2005
- MYKITA Patrick , ALLALI chérif-Jacques , comptabilité des société , edition berti , alger , 2010 , p130
- Nobes christpher , intenational 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 , N02 , 2007
- RAFFOURNIER Benrand, les oppositions 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 عبدالعزيز ، جاسم زكرياء ، فراس عبدالجليل الطحان ، الشركات متعددة الجنسيات وأثرها على الدول النامية ، مجلة الاقتصاد والإدارة ، مجلة ثلاثية ، العدد 85 ، جامعة المستنصرية ، الثلاثي الرابع ، 2010
- رامي محمد الزبيدية ، علي عبدالقادر الذنبيات ، أثر تقرير المدقق الخارجي في إتخاذ القرار الإئتماني في البنوك التجارية الأردنية ، المجلة الأردنية في إدارة الأعمال ، المجلد 8 ، العدد 3 ، الجامعة الأردنية ، 2012

ثالثا: الرسائل الجامعية

- أحمد عبدالهادي 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

- بورويصة سعاد ، أثر تطبيق المعايير المحاسبية في المؤسسة الاقتصادية (دراسة حالة عينة من المؤسسات الاقتصادية بولاية قسنطينة) ، رسالة ماجستير ، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير ، جامعة متنوي ، قسنطينة ، 2010-2009
- حواس صالح ، التوجه الجديد نحو معايير الإبلاغ المالي ، أطروحة دكتوراه ، قسم التسيير ، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير ، جامعة الجزائر ، 2008-2007
- شعيب شنوف ، الممارسة المحاسبية في الشركات متعددة الجنسيات والتوحيد المحاسبي (حالة BP EXPLORATION LIMITED) ، أطروحة دكتوراه ، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير الجامعة الجزائر ، 2007-2006
- طرابلسي سليم ، تفعيل المعلومات المحاسبية في المؤسسة الجزائرية (دراسة حالة مؤسسة صوفية سوق أهراس LASA) ، رسالة ماجستير ، قسم علوم التسيير ، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير ، جامعة الحاج لخضر ، باتنة ، 2009-2008
- عادل عاشور ، أثر تطبيق معايير المحاسبية الدولية على المحتوى المعلوماتي للقوائم المالية (دراسة حالة مجمع الرياض سطيف) ، رسالة ماجستير ، قسم علوم التسيير ، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير ، جامعة عمارثليجي ، الأغواط ، 2006-2005
- C.A Ton, IFRS and Earnings Management Aggregat accruals approach on Dutch listed companies, Master Thesis, Erasmus School of Economics, Rotterdam, 2011

رابعاً: المؤتمرات و الملتقيات و الايام الدراسية

- أحمد مخلوف ، بحث مقدم في ملتقى الدولي الثامن حول الحكومة المحاسبية للمؤسسة : واقع ، رهانات وأفاق ، جامعة العربي بن مهيدي ، أم البواقي ، 08-07 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
- تيقاوي 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 ، البلدية ، 14-13 ديسمبر 2011
- سعدي يحيى ، 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 ، 14-13 ديسمبر

- 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.V.A.D karunarathe, R.M.D.A.P rajapakse, the value relevance of financial statement's information with special reference to the listed companies in colombo stock exchange, working paper presented 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 ،
- منصور 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 البلدة ، 14،13 ديسمبر 2011 ،
- محمد عجيلة ، مصطفى بن نوي ، أليات النظام المحاسبي المالي الجزائري والإبداع المحاسبي – ارتباط وسياسات بحث مقدم في المؤتمر 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 , Earning management A prespective. Managerial Finance , Vol 27, Issue , 2001

خامسا: المواقع الالكترونية

- تم التصفح بتاريخ http://FADIBACHIR.BLOGSPOT.COM/2013/BLOG-POST_22.HTML

18/04/2018 على الساعة 12:15