وزارة التعليم العالي والبحث العلمي

جامعة عبد الحميد بن باديس –مستغانم–

كلية العلوم الاقتصادية، التجارية وعلوم التسيير

قسم علوم المالية والمحاسبة

تخصص: مالية نقود وتأمينات

بعنوان:

المحاسبة في المؤسسة الاقتصادية ومستحدثاتها الدولية

إعداد الطالبة

فارس خيرة

إشراف الأستاذ:

قادري عبد القادر

السنة الجامعية: 2014- 2015

وزارة التعليم العالي والبحث العلمي

جامعة عبد الحميد بن باديس –مستغانم–

كلية العلوم الاقتصادية، التجارية وعلوم التسيير

قسم علوم المالية والمحاسبة

تخصص: مالية نقود وتأمينات

بعنوان:

المحاسبة في المؤسسة الاقتصادية ومستحدثاتها الدولية

إعداد الطالبة

فارس خيرة

إشراف الأستاذ:

قادري عبد القادر

السنة الجامعية: 2014- 2015

مقدمة الفصل الثاني

لقد شهد العقد الأخير من القرن الماضي جهودا كبيرا لتطوير إعداد المعايير الدولية أسفرت عن نتائج هامة أتت ثمارها في مطلع الألفية الثالثة ومازالت نتائج هذه الجهود تتوالى على الفكر والتطبيق المحاسبي على مستوى معظم الدول العالم ،بل إن معظم الدول النامية قد سبقت إلى معايير المحاسبة الدولية واستعارتها أو استرشدت بها لأسباب تتعلق بضعف البنية المحاسبية لديها ، وبدأت ضغوط داخلية وإقليمية على منظمي المحاسبة في بعض الدول تطالبهم بتبني المعايير الدولية ،ومن مبررات هذه الضغوط أن الدول لا بد أن تتراكب مع المتغيرات العصرية وأن تتماشى مع الإجماع الدولي إلى جانب أن بعض هذه الدول ليس لديها الموارد والبنية الأساسية التي تؤهلها لإعداد معاييرها بنفسها .

المبحث الأول : العوامل المؤثرة في تبني دول لمعايير محاسبة دولية

المطلب الأول :التوحيد المحاسبي:[1]

1.1 مفهوم المعايير المحاسبية : [2]

يجدر بنا قبل الخوض في دراسة التوحيد المحاسبي كوظيفة لإصدار المعايير المحاسبية وأن نحيط بمفهوم هذه الأخيرة ،يعود أصل كلمة(معيار...) إلى (..) باللاتينية والتي تعني بمفهومها الأصلي ،أداة قياس مكونة من قطعتين متعامدتين تعطي الزاوية القائمة وتسمح بالقياس الهندسي (الكوس) ،أما اصطلاحا فلقد ترادف استعمال هذه الكلمة(...) مع مفهوم القاعدة (...) النموذج أو المثال يستعمل مصطلح (معيار) بشكل عام للدلالة على قاعدة ،هدف أو نموذج ،كما يمكن استعماله بشكل خاص كمفهوم فلسفي في ميادين محددة كالصناعة ،الزراعة أو مجالات معرفية كالرياضيات ،علم الاجتماع وعلم النفس ،لذلك فإن التحديد الدقيق لمصطلح (معيار) مرتبط بشكل وثيق بمجال اهتمام المعايير ذاتها والمواضيع التي تعالجها يعرف(المعيار) على أن "كل قاعدة تم إرساءها من طرف سلطة مؤهلة أو عن طريق الإجماع ،والفرق الأساسي بين الطريقتين يتمثل في كون أن الأولى تمثل كل أعمال إرساء المعايير التي تقوم بها هيئات مؤهلة دون مراعاة رغبات من هم مطالبون بتطبيقها أو الالتزام بها ،في حين أن الثانية تتمثل في كل أعمال إرساء المعايير التي تكون موضوع استشارة من قبل الفئات المعنية بتطبيقها مستقبلا ،أي قبل إصدارها بشكل رسمي بمعنى أنها من المحتمل أن تخضع لبعض التغييرات بناءا على إجابة هذه الفئات وتعبيرها عن انشغالاتها ومواقفها حول هذه المعايير من خلال مذكرة الإيضاح التي سبق توزيعها عادة إعداد المعايير المحاسبية .

الملتقى الوطني حولdoC .12مؤسسة على ضوء التحولات المحاسبية الدولية .

---

[1] شعيب شنوف التغيرات المحاسبية بين معايير المحاسبة الدولية و المخطط المحاسبي الجديد للمؤسسات ، ملتقى وطني ،جامعة عنابة ، 2007 .

[2] مدني بن بلغيث ، أهمية الإصلاح النظام المحاسبي للمؤسسات في ظل أعمال التوحيد الدولية، 2004 .

1-2- التوحيد المحاسبي:

يقصد بالتوحيد المحاسبي مجموعة من الإجراءات الخاصة بتسجيل البيانات على مستوى الفروع الاقتصادية، وإعداد قوائم حسابات في إطار محدد من المبادئ والقواعد ، والمفاهيم ، والموازنات ، لخدمة أهداف محددة،

فعلى المستوى المحلي فإن التوحيد المحاسبي هو نظام محاسبي موحد تتمثل أهدافه في توفير المعلومات اللازمة للتخطيط والتنفيذ والرقابة على كل مستوى الفروع الاقتصادية، وترتبط حسابات الوحدة الاقتصادية بالحسابات الوطنية ، بالإضافة إلى تسهيل عملية جمع البيانات المحاسبية وتبويبها وتخزينها.

أما على المستوى الدولي نجد أن هناك بعض الأنظمة المحاسبية مسيطرة ومؤثرة على البعض الآخر، بحيث تم تقسيم الأنظمة إلى مجموعات تتأثر كل مجموعة بنظام معين ، أمريكي أو بريطاني، حيث يطلق عليها بالأنظمة الأم، وإلى تصنيفها فرعيا وتصنيف كلي وجزئي لغرض توفير التقارير المالية.

ان العديد من الدول اتجهت إلى توفيقمعاييرها الوطنية مع المعايير الدولية وذلك بدرجات مختلفة حسب الظروف البيئية لكل دولة بحيث أنه لم يتبقى سوي عدد قليل من الدول التي لم تأخذ خطوات إيجابية في اتجاه التوفيق مع المعايير الدولية.

ان علاقات الدول مع مجلس معايير المحاسبة الدولية تتم من خلال المجالس الوطنية. وأن مساهمات المجالس الوطنية في صناعة المعايير الدولية تختلف من دولة لأخرى بحسب توجه الدولة نحو المعايير الدولية وحجم البنية المحاسبية الأساسية لدى تلك الدولة، فهناك دولا تشارك في صياغة مشاريع المعايير الدولية، ودولا تساهم في إصدار المعيار ولها حق التصويت داخل المجلس، ودولا لها مقاعد اتصال داخل المجلس، وأخري تكتفي فقط

بعرض رؤيتها في أي معيار من خلال التعليق على مشروع ذلك المعيار ، وبقية الدول تلزم شركاتها بالمعيار بما يلائم أوضاعها السياسية والاقتصادية دون أن يكون لها دورا في إصداره.

إن المعاملات بالعملة الأجنبية وآثار معدلات التضخم المختلفة، بالإضافة إلى الحاجة إلى وجود قوائم مالية موحدة، هذه العوامل أدت إلى تدويل المعايير المحاسبية، ومن هنا نشأت عملية التضييق من الاختلافات الدولية على مستوى المعايير المحاسبية، والعمل على استعمال لغة محاسبية واحدة، قابلة للفهم السهل والمقارنة، لأن المعالجة المحاسبية المختلفة لنفس نوع العمليات والأحداث، يجعل من الصعوبة القيام بتحليل ومقارنة القوائم المالية، لأن هذه الخاصية (خاصية المقارنة)تعتبر أمرا هاما في عالم التجارة والاستثمار المالي ، لأن عملية وضع المعايير المحاسبية تعني ضرورة تطبيق نفس المعايير المحاسبية عالمية النطاق، وتتضمن تلك العملية إتاحة القابلية للمقارنة بالكامل، حتى تصبح مؤشرات قوائم الدخل(جدول حسابات النتائج) والمركز المالي(الميزانية)، أكثر تجانسا بين الشركات متعددة الجنسيات.

لكن هناك بعض المشاكل تعيق عملية تطبيق معايير المحاسبة الدولية والتنسيق المحاسبي، تتضمن مشاكل ترجمة المعايير إلى اللغة الوطنية دون أن تفقد مضمونها الأصلي ، وعدم ملائمة نصوص المعايير في كثير من الأحيان للظروف المحلية ، وإصدار بعض نصوص المعايير الدولية بصورة عامة وترك التفاصيل لكل دولة ، فالمعايير الدولية لا تغطي إلا الأحداث ذات الصبغة الدولية التي تبدي معظم الدول حاجة ملحة لها دون النظر لمعيار معين يلائم ظروف دولة أو مجموعة محدودة من الدول بعينها.

أهداف التوحيد المحاسبي [1]

– من أهداف التوحيد المحاسبي تحقيق الكفاءة التي تقتضيها التبادلات الاقتصادية الدولية والتي عادة ما تسعى المؤسسات المعنية (مؤسسات متعددة الجنسيات) بلوغها ، إضافة إلى أهداف أخرى مرتبطة بطبيعة الأطراف المهتمة بعملية التوحيد وأهمها:

– المؤسسات المعدة للقوائم المالية .

– الهيئات الأخرى المهتمة .

– الأطراف المستعملة لهذه القوائم ونظرا للمجهودات المبذولة على المستوى العالمي من أجل التوحيد المحاسبي تشرع الشركات متعددة الجنسيات من خلال معايير المحاسبة الدولية إلى :

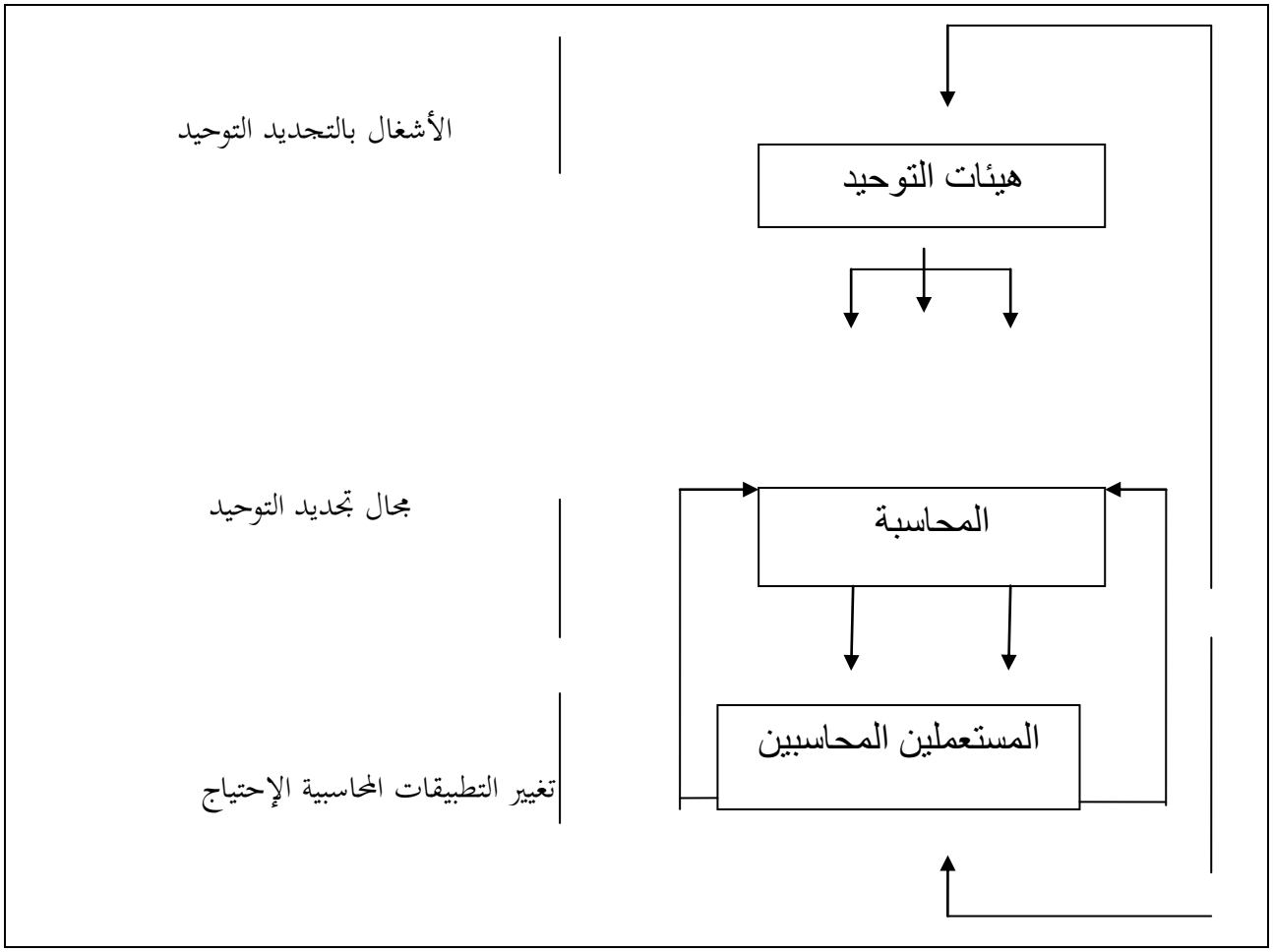
. تبسيط قراءة القوائم المالية بلغة محاسبية موحدة .

– فرض رقابة على الشركات التابعة والفروع للشركة الأم .

– تقليل التكاليف الناتجة عن عملية ترجمة أو تحويل القوائم المالية من النظام المحاسبي للبلد الموجودة فيه إلى النظام المحاسبي للشركة الأم .

[1] حواس صلاح ، اطروحة دكتوراه تحت عنوان التوجه الجديد نحو معايير الابلاغ المالي الدولي ، جامعة الجزائر ، 2008 ، ص 83- ص84

الشكل رقم 02 : استخدام المعايير المحاسبية



المصدر: حواس صلاح ، مرجع سابق، ص85.

المطلب الثاني : توحيد المعايير في مجال المحاسبة الدولية [1]

– إن تطبيق المحاسبة والمعايير المحاسبة بين دول العالم يعتبر مشكلة تواجه المشروعات متعددة الجنسيات،وهناك جهود كثيرة تقوم بها مختلف الهيئات المحاسبية لتحقيق التوحيد المحاسبي والمعايير الدولية في مجال المحاسبة والمراجعة. كما أن النمو السريع في الأنشطة الدولية أدى إلى وجود الحاجة إلى المعايير الدولية المحاسبية المالية

– وفي ما يلي استعرض للعواقب والضغوطات التي تواجه التوحيد المحاسبي :

– **العوائق** : من العوائق المهمة التي تقف إزراء التوحيد المحاسبي على الدولي نجد :

– **العوائق الاقتصادية والتشريعية** : يحتاج أفراد المجتمع وعلى وجه الخصوص أفراد المجتمع المالي إلى المعلومات من المحاسبة التي وظيفتها تزويد المعلومات للأطراف المختلفة ، وهي تعمل ضمن نمط اقتصادي معين يفرض عليها اختيار طرق وإجراءات محاسبية .

– **الحالة السياسية** : إن تشكل عائق أمام التوحيد المحاسبي فالوطنية تقود الى عدم الرغبة في قبول تسويات تتضمن تغيير الممارسات المحاسبية تفضيل لأخرى دولية .

– زيادة الاندماج الدولي للأسواق والعمل ورأس المال والتكنولوجيا إذا تتطلب تلك لغة مشتركة مفهومة على مستوى العالم .

– **ازدياد التنافس الدولي** : أدى ذلك إلى الحاجة القوية لتنسيق الجهود عن طريق منظمة التجارة العالمية بموجب وأسس تأتي في مقدمتها استخدام المعايير المحاسبية والتدقيقية الدولية .

– **الحاجة المتزايدة إلى رأس المال** : لتنفيذ النشاطات الاقتصادية المختلفة وحاجة الممولين والمستثمرين إلى المعلومات المالية عن الشركات التي يتم الاستثمار فيها وإقراضها ، ولكن تعرض هذه الشركات أسهمها

[1] حواس صالح ، مرجع سابق ص 85 ص 86

وسنداتها في البورصات العالمية عليها تطبيق معايير محاسبية موحدة قابلة للفهم من قبل أولئك المستثمرين والمقروضون

– ضغوط الشركات المتعددة الجنسيات باتجاه الحاجة إلى معايير متوافقة على مستوى العالم للإفصاح في مواقفها المالية ، إذ أن فروع هذه الشركات منتشرة في أرجاء المعمورة وتعمل في بيئات متباينة ، وتواجه صعوبات في أعداد تقاريرها المالية بموجب المعايير المحلية لتلك البلدان العاملة فيها لذا فإن مصلحتها تقتضي أن تطبيق دول العالم معايير لتسهيل أعمالها

إن تحقيق الانسجام في أعداد التقارير المالية في مختلف أرجاء العالم هي الحاجة الملحة لهذا العصر لاسيما إذا كان من الضروري إجراء مقارنات هادفة للمعلومات المالية التي تنبثق عن مختلف البلدان التي تستخدم المحاسبة طبقا لمعايير محلية و هي مختلفة إلى حد بعيد عن بعضها البعض.

لذلك ظهرت الحاجة الملحة إلى تعميم مجموعة مشتركة من معايير المحاسبية العالمية أو بعبارة أخرى تقارب عالمي حول لغة محاسبة مشتركة في العالم المالي ومن أجل الوصول إلى توحيد محاسبي دولي تم إصدار معايير محاسبية دولية بهدف إلى التوافق في المعالجة المحاسبية وإعداد قوائم مالية موحدة .

– الضغوط باتجاه التوحيد : بجانب العوائق سالفة الذكر فهناك ضغوط عديدة باتجاه التوحيد منها :

– الزيادة الدولية في التجارة والمبادلات الاقتصادية :

إذ تزيد على 15 ترليون دولار تقوم بها شركات دولية منتشرة في كل أنحاء العالم وتتطلب معايير وأسس للقياس وللإبلاغ المحاسبي ، وجاء إنشاء منظمة التجارة العالمية ومن متطلبات الانضمام إليها مبدأ الشفافة لتوفير معلومات للمستثمرين وكذلك تطبيق معايير المحاسبة والتدقيق الدولية

– **الحاجة المتزايدة إلى رأس المال** : لتنفيذ النشاط الاقتصادية المختلفة وحاجة الممولين والمستثمرين إلى المعلومات المالية عن الشركات التي يتم الاستثمار فيها وافتراضها ولكي تعرض هذه الشركات أسهمها في البورصات العالمية عليها تطبيق معايير محاسبية موحدة قابلة للفهم من قبل أولئك المستثمرين والمقرضون .

– **ازدياد التنافس الدولي** : أدى ذلك إلى الحاجة القوية لتنسيق الجهود عن طريق منظمة التجارة العالمية بموجب وأسس تأتي في مقدمتها استخدام المعايير المحاسبية والتدقيقية الدولية .

– ضغوط الشركات المتعددة الجنسيات باتجاه الحاجة إلى معايير متوافقة على مستوى العالم للإفصاح في مواقعها المالية إذ إن فروع هذه الشركات منتشرة في أرجاء العالم وتعمل في بيانات متباينة وتواجه صعوبات في إعداد تقاريرها المالية بموجب المعايير المحلية لتلك البلدان العاملة فيها لذا فإن مصلحتها تقتضي أن تطبق دول العالم معايير موحدة تسهل أعمالها .

– زيادة الاندماج الدولي للأسواق والعمل ورؤوس الأموال والتكنولوجيا إن تتطلب تلك لغة محاسبية مشتركة مفهومة على مستوى العالم .

– اعتماد الاتحاد الدولي للبورصات

الدولية وكان قد حدد عام 1998 كموعد نهائي ليوصي الإتحاد قبولها على المستوى الدولي واستخدامها ، كأساس لإدراج الأسهم والسندات في الأسواق المالية عبر الحدود .

المطلب الثالث :مزايا استخدام المعايير المحاسبية الدولية (IAS/IFRS):[1]

إن التحدث عن مزايا تبني المعايير المحاسبية الدولية يتطلب على الأقل الإطلاع على تجارب عملية في حال تبني هذه المعايير ولكن هذا لا يمنعنا من عرض بعض المزايا التي تم الوقوف عليها من خلال التجارب

(1)شريف ريحان ، فارح زهرة ، المؤسسة الجزائرية على ضوء التحولات المحاسبة الدولية ، مداخلة ، جامعة عنابة ، 2007 .

الأوروبية في هذا المجال الدراسة التي قامت لها مؤسسة MAZARS المختصة في التدقيق والمحاسبة نوفمبر2003، والمتمثلة أساسا في:

- فرصة لتطوير التنظيم الداخلي للمؤسسة من خلال إعادة النظر في الإجراءات الداخلية الخاصة بالتسيير المحاسبي والضريبي وكذلك إعادة النظر في الهيكل التنظيمي الداخلي للمؤسسة.

- تطوير نظام المعلومات المالية في المؤسسة من خلال التحسين المستمر للمعلومات التي يتطلبها تطبيق المعايير المحاسبية الدولية.

- إعادة الثقة بالنسبة للمستثمرين وهو ما يسمح بتدفق الاستمارات الأجنبية المباشرة.

- الشفافية والفعالية في حسابات المؤسسة وهو ما يسمح بالتحديد الدقيق للصحة المالية لها ومن تم اتخاذ القرارات الإستراتيجية اللازمة والصيانة.

- إمكانية المقارنة بين القوائم المالية، خاصة بالنسبة للمؤسسات المقيمة في البورصة.

- تحسين تنافسية ونمو المؤسسات.

- تشجيع ظهور وتطوير الأسواق المالية ومن ثم التخفيض من التكاليف الحصول على رؤوس الأموال بالنسبة للمؤسسات.

- الابتعاد عن تقييم الأصول القائم أو الظاهر والتقرب من الحقيقة الاقتصادية الحالية.

المطلب الرابع :معوقات تبني الدول لمعايير المحاسبية الدولية (IAS/IFRS):[2]

في هذا الصدد يمكن الكلام عن مجموعة من الصعوبات أو المعوقات لتبني المعايير المحاسبية الدولية، معوقات متعلقة بالبيئة المحاسبية وأخرى متعلقة بالتطبيق الفعلي لهذه المعايير.

[2]شريف ريحان ، فارح زهرة ، المؤسسة الجزائرية على ضوء التحولات المحاسبة الدولية ، مرجع سابق

أ- معوقات متعلقة بالبيئة المحاسبية:

*** معوقات محلية:**

- ضعف الكيانات المهنية والكيانات التي تضع معايير المحاسبة في بعض الدول خاصة الأقل نمو بالإشارة إلى ما يجب أن تكون عليه من قوة.

- عدم وجود تشريعات تلزم أو تنظم إتباع معايير محاسبية دولية.

- ضعف اقتصاد الدول وبالتالي انصرافها عن الاهتمام بمعايير محاسبة دولية.

- محلية نشاط المؤسسات بالدولة..

- قوة الاتجاهات الراسخة المضادة لوضع معايير محاسبية تطبقها الدول في إعداد تقاريرها المالية.

*** معوقات دولية:**

- اختلاف اللغة: بالرغم من أن الاتجاه العالمي يسير بخطى بطيئة نحو تلافي جانبا من مشكلات اللغة كأن تعد المؤسسات الصناعية والتجارية تقاريرها المالية بلغات يفهمها نصف سكان العالم.

- ارتفاع التكلفة: يرى بعض المحاسبين أن تكلفة وضع معايير محاسبية (أو حتى تبني) دولية متفقة لتطبيقها المؤسسات في الدول المختلفة تزيد عن العائد منها، وهذا بالرغم من أن اتجاه آخر يقر بأن العائد من استخدام معايير محاسبية دولية لا يقدر بمال، ذلك أن المؤسسات الصناعية والتجارية ستعرض على الدول المختلفة تقاريرها المالية مقروءة ومفهومة ويعتمد عليها مما ينمي من رقم أعمال تلك المؤسسات وينمي من حجم التجارة الدولية.

- اختلاف درجة التقدم العلمي والتكنولوجي: اختلاف التكنولوجيا في إثبات البيانات المالية دفتريا بين الدول ويترتب عليه وجود ثغرة كبيرة في العمل بمعايير المحاسبة في كل من مجموعتي المؤسسات نتيجة لاختلاف الوسائل التكنولوجية في كل منها.

– **اختلاف درجة النمو الاقتصادي**: كلما زادت درجة النمو الاقتصادي في الدول زادت عادة درجة مؤسساتها وبالتالي زادت احتياجات كل المؤسسات وتكون أقل بالنسبة لدول النامية.

ب– صعوبات عملية في تطبيق المعايير المحاسبية الدولية:

وهنا نشير أن هذه الصعوبات تم تحديدها من قبل المكتب العالم ERNST) YOUNG) بعد دراسة معمقة قام بها على مستوى 60 مؤسسة أوروبية بين جويلية 2001 جانفي 2003.

وعموما يمكن تلخيص هذه الصعوبات في النقاط التالية:

– صعوبات متعلقة بتقديم المعلومات المالية وذلك أن هذا المعيار يقضي بتقديم معلومات منفصلة خاصة بكل قطاع من قطاعات المؤسسة خاصة في الحالات التي تكون فيها مردودية ومخاطر كل قطاع مختلفة.

– ضرورة تقديم معلومات خاصة بالقطاعات الموزعة جغرافيا بالتفصيل وخاصة إذا كانت مردودية ومخاطر مختلفة عن القطاعات الأخرى.

– فعالية هذا المعيار تمتد إلى نجاح المعايير الأخرى الخاصة بتقديم الأصول الغير ملموسة وهو ما يعتبر قيد حقيقي.

– صعوبات ناتجة عن مشكلات محاسبية محتملة، متعلقة أساسا بالمبيعات الخاصة بين القطاعات، لذلك إن أسعار التحويل تصبح أمرا يجب تسويته.

– صعوبات متعلقة بتحديد ربح أو خسارة التشغيل وهي تخصيص التكاليف المشتركة: وهي عبارة عن التكاليف التي تتحملها المؤسسة من أجل منفعة أكثر من قطاع من قطاعات المؤسسة.

– صعوبات التمييز بين التكاليف المشتركة ومصاريف الشكة العامة، حيث أن مصاريف الشركة العامة لا تمثل مصروفات تشغيلية ودلك من وجهة نظر أي قطاع، ولكنها تحدث لمنفعة الشركة ككل ولا يمكن تخصيصها بشكل مناسب لأي قطاع.

– صعوبات متعلقة بتطبيق المعيار المحاسبي رقم"02 المخزون" : وفي هذه النقطة يمكن إيجاز أهم الصعوبات في التغيرات التي تطرأ على معالجة عناصر المخزون في المؤسسة:

*صعوبات متعلقة بضرورة تحميل جميع التكاليف الخاصة بشراء المخزون في القيمة الإجمالية للمخزون، وهنا تشير أن هناك بعض التكاليف يصعب أو تثير مجموعة من التساؤلات عن مدى إمكانية تحميلها لتكلفة المخزون لتكلفة المخزون في إمكانية تحميلها لتكلفة المخزون ويتعلق الأمر: بتكاليف الاقتراض، وفروق أسعار العملات الأجنبية.

* اعتبار مخزون قطاع الغيار، وفقا لهذا المعيار، من عناصر الأصول الملموسة، وهو ما سوف يطرح صعوبات كبيرة في متابعة هذا العنصر، خاصة في ظل الضعف الواضح من حيث المتابعة والإمكانيات (في الجزائر) الخاص بعناصر الأصول الثابتة.

* صعوبات متعلقة بتحديد قيمة التخفيض في عناصر المخزون، وطبقا لهذا المعيار فإنه لا يمكن تحديد الانخفاض في ما إذا كانت سرعة دوران المخزون بطيئة (كما هو معمول به) وإنما يسجل التخفيض فقط عندما تكون تكلفة المخزون أكبر من القيمة القابلة للتحقيق (التي تعرف على أنها سعر البيع المقدر في الظروف العادية لأعمال المؤسسة ناقصا التكاليف المقدرة لاستكمال المخزون، وأيضا التكاليف الضرورية لإنجاز عملية البيع)، وهنا يثار سؤال هام: وهو كيف يمكن تحديد أو معرفة هذا السعر في المؤسسات التي تعمل في اقتصاديات نامية لا تتوفر على أدنى حد من الإحصائيات، ومؤشرات الأسعار، والأسواق وكذلك ضعف نظام المعلومات حتى على مستوى المؤسسة.

* صعوبات متعلقة بتطبيق المعيار المحاسبي رقم " 16 الممتلكات والمصانع والمعدات"

ويمكن ملاحظة الصعوبات العملية في تطبيق هذا المعيار فيما يلي:

ينص هذا المعيار على ضرورة التسجيل المنفصل لجميع العناصر المكونة لاستثمار معين، والتي تكون فترة حياتها (أو بالأحرى منفعتها) مختلفة، ولهذا يصبح التسجيل المحاسبي لهذه العناصر جدا، فالأصول المركبة مثل المباني المحتوية على مكونات متباينة مثل مصنع التسخين، وأسقف، والمصعد، عناصر هيكلية أخرى، فيتم تسجيلها في عدة حسابات منفصلة لتسهيل إهتلاكها على مدى فترات متفاوتة.

– صعوبات تحديد الفترة المنفعية لاستثمار (أو الأصل)، نظرا لأنه يتطلب تحويل هذه المهمة من المحاسب الذي كان يحدد هذه الفترة الجبائية، إلى الموظفين المباشرين الذين يسيرون هذه الاستثمارات، وهو ما يتطلب منهم ما يتطلب منهم خبرة وتكوينا مستمرا على أن هذا المعيار – يقضي بضرورة مراجعة الفترة المنفعية لهذا الاستثمار من فترة إلى أخرى، وهو ما يعقد العملية أكثر.

– صعوبات متعلقة بإعادة النظر في طريقة تسيير الاستثمار حيث أن فلسفة العناصر المكونة للاستثمار الذي يعتمد عليه هذا المعيار، من ثم التسجيل الأولي للاستثمار وإعادة النظر في قيمة الإهتلاك من فترة إلى أخرى سوف يصعب من عمله المتابعة الفعالة لعناصر الاستثمار، أو على الأقل يتطلب إمكانية مادية وبشرية ضرورية لهذا الغرض وهو ما تشتكي منه الدول المتقدمة مثل فرنسا فما بالك الدول النامية مثل الجزائر.

– صعوبات متعلقة بالجوانب الجبائية التي تختلف نظرتها للحسابات الفردية مقارنة للحسابات المجمعة وهو ما ربما سوف يقتضي التعامل بنظامين خاص بكل نوع من الحسابات، كل هذا من شأنه أن يصعب ويعقد عملية متابعة حسابات الاستثمارات من جهة، ويتطلب إمكانات لوجستيكية (Logistique) كبيرة (برامج معلوماتية أجهزة معلوماتية أجهزة كمبيوتر...إلخ).

– صعوبات متعلقة بإعادة النظر في نظام المعلومات الخاصة بعناصر الاستثمارات، ذلك أن هذا المعيار يقضي توفير وتقديم مجموعة من المعلومات الخاصة بعناصر الاستثمارات من فترة إلى أخرى وهذا ما يشكل التزام جديد للمؤسسات لم تكن متعودة من جهة، وصعوبات تحقيقه من جهة أخرى.

– صعوبات متعلقة بالمعيار المحاسبي رقم 36 انخفاض قيمة الأصول"، عموما فإن الصعوبات التي يفرزها تطبيق هذا المعيار، مترابطة إلى حد كبير بكيفية تحديد قيمة الانخفاض، في الإطار فإن هذا العيار يعتبر أن أصل ما انخفضت قيمته عندما " تكون القيمة الدفترية للأصل أكبر من قيمته التي يمكن استردادها من خلال الاستخدام أو البيع" وفي هذه الحالة يستوجب قيام المؤسسة بالاعتراف بخسارة الانخفاض والإفصاح عن الأصول التي انخفضت، وعليه فالمرتقب أنه سوف تظهر مجموعة الصعوبات العملية التالية:

– صعوبات متعلقة بالتأقلم مع هذه المصطلحات الجديدة التي يقرها هذا المعيار مثل المبلغ القابل للاسترداد، صافي سعر البيع، الحياة المقيدة للأصل، وحدة توليد النقد...إلخ .

– صعوبات في تحديد أو التحكم في المصطلحات السابقة التي يمتد تحديدها إلى عناصر خارجية لا يمكن للمؤسسة التحكم فيها.

– صعوبات متعلقة بصياغة نظام داخلي في المؤسسة يوفر جميع المعلومات الضرورية لإجراء أو تحديد الانخفاض في قيمة الأصول، هذا النظام الذي يتجاوز حدود مصلحة المالية والمحاسبة ليمتد لجمع الهياكل الأخرى للمؤسسة.

المبحث الثاني : تطور معايير المحاسبة الدولية

المطلب الأول :أ–التعريف بلجنة معايير المحاسبة الدولية I.A.S.C. :[1]

هي تنظيم مستقل عن الحكوما ت و المؤسسات و عن المحاسبين المهنيين ،تأسست في جوان 1973 ،إثر اتفاق المنظمات المهنية لتسع دول على تأسيسها،تضم حاليا حوالي 60 دولة.

– تهدف لجنة معايير المحاسبة الدوليةإلى :[12]

[1]نورالينزعيط ، نورالين مزياني ، دور تطبيق معايير محاسبة الدولية في التنبئ في خطر افلاس الشركة الوطنية للبتروكيميائية ،ملتقى ، جامعة باجي مختار عنابة 2007

– صياغة و نشر للصالح العام المعايير المحاسبية التي تجب مراعتها عند عرض القوائم المالية و نشرها و تطبيق هذه المعايير في العالم .

– العمل بصفة عامة للتحسين و التنسيق بين منظمات المعايير المحاسبية و الإجراءات المتعلقة بعرض القوائم المالية.

فمنذ انشاءها اعتمدت لجنة معايير المحاسبة الدولية بصورة أكبر من الهيئات واللجان الإقليمية مدخلا علميا ،و تحول الإهتمام من تحديد الفروض و المبادئ المحاسبية إلى تحديد الأهداف و المفاهيم كإطار مفاهيمي نظري يعد دستورا في صياغة معاييرمحاسبية و دليلا في الوقت نفسه لتطويرها كحلول لمشاكل محاسبية مستجدة

ب/ **خصائص الإطار المفاهيمي النظري للجنة معايير المحاسبة الدولية :**

يعرف الإطار المفاهيمي النظري في نظرية المحاسبة الدولية بأنه :"مجموعة منظمة من الأهداف و المبادئ الأساسية المتسقة فيما بينها ، والتي بفضلها يمكن اصدار معايير منسقة و تحديد طبيعة ووظائف و حدود المحاسبة المالية و القوائم المالية "[13].

يتضح من خلال هذا التعريف أن الإطار المفاهيمي النظري للهيئة المصدرة للمعايير المحاسبية يقدم الأهداف المتوخاة من المحاسبة و المفاهيم المتعلقة بالخصائص النوعية للمعلومات المالية، المبادئ المحاسبية الأساسية و الاتفاقات المحاسبية الأساسية .و هكذا فإن وجود إطار مفاهيمي نظري للهيئة المصدرة للمعايير المحاسبية يعتبر من الأهمية بما كان سواء للهيئة نفسها أو لمستعملي المعايير الصادرة عنها .

بالنسبة للهيئة المصدرة للمعايير المحاسبية :

– يمثل الإطار المفاهيمي النظري مرجعية في إصدار معايير محاسبية منسقة أو تعديلها عند الضرورة ،مما يسهل حل المشاكل المحاسبية المطروحة .

– يمكن للهيئة المصدرة للمعايير المحاسبية من الربط بين الجانب النظري و الجانب التطبيقي .

– إن وجود إطار مفاهيمي نظري يجعل الهيئة المصدرة للمعايير المحاسبية أكثر شرعية في إلزام الأطراف المعنية بالمعايير المحاسبية بتطبيقها مما يحفظ لمهنة المحاسبة مكانتها .

ففي الولايات المتحدة الأمريكية وجهت للمجتمعات المهنية التي كانت قبل 1973 ،انتقادات بخصوص افتقارها الإطار فلسفي متكامل لحل المشاكل المحاسبية المطروحة.

بالنسبة لمستعملي المعايير المحاسبية:

إن وجود مرجعية مفاهيمية نظرية يسهل على مستعملي هذه المعايير فهم محتواها وأساليب تطبيقها.

و إذا تتبعنا تطور الفكر المحاسبي الدولي نجد أن هناك مدرستين لإصدار المعايير المحاسبية:

–المدرسة الفرنكوفونية : التي تبنتها الدول ذات تقاليد جبائية عالية ،لذلك الهدف الأول للنظام المحاسبي هو هدف احصائي جبائي ،حيث يتم فرض مخطط محاسبي من طرف القانون و يجسد مقاربة الذمة المالية للمؤسسة.

– **المدرسة الإنجلوساكسونية**:التي تتبناها دول تتمتع بتأثير عال لأسواق رؤوس الأموال، لذلك إن الهدف الأول للمحاسبة هو الإستجابة لحاجيات المستثمرين و المقرضين ،كما نلاحظ عدم وجود نظام محاسبي موحد بل هناك تعدد في النصوص وفي استعمالها ،تجسد المقاربة الإقتصادية للمؤسسة المترجمة للحقيقة الإقتصادية للمؤسسة في سوقها .و هكذا فهي تغلب الجوهر الإقتصادي لعمليات المؤسسة على شكلها القانوني ،كما أن الممارسات المحاسبية للمؤسسة وليدة محيطها الإقتصادي و المالي .

لقد تبنت لجنة معايير المحاسبة الدولية إطارا مفاهيميا نظريا يكاد يكون متطابقا مع اطار المدرسة الأنجلوساكسونية و بالتحديد المكتب الأمريكي لمعايير المحاسبة المالية F.A.S.B.

بعد تحديد الأطارالمفاهيمي النظري تصبح عملية إصدار المعايير المحاسبية حالات تطبيقية لمشاكل محاسبية خاصة ،و يفترض أن تكون هذه المعايير متسقة مع ذلك الإطار الفاهيمي النظري

المطلب الثاني : أهداف لجنة معايير المحاسبة الدولية .[1]

- لقد كان الهدف من تأسيس لجنة معايير المحاسبة الدولية منذ نشأتها و حتى إعادة هيكلتها عام "2001" محددا في الآتي :
- – صناعة ونشر المعايير المحاسبة التي ينبغي مراعاتها لما فيه والمصلحة العامة عند عرض البيانات المالية والسعر لجعلها مقبولة ومعمولا بها على نطاق عالمي .
- العمل بوجه عام على تحسين آلا نظمه والمبادئ المحاسبة لعرض البيانات المالية .
- مناقشة القضايا المحاسبة الوطنية فيما بين الدول المشاركة علي نطاق دولي .
- طرح أفكار محاسبة يمكن تبنيها وإصدارها كمعايير دولية تخدم المصلحة العامة .
- تحقيق قدر من التوفير بين الممارسات المحاسبة فيما بين الدول المشاركة يسمح بالقابلية للمقارنة
- العمل تحقيق قدر من القبول الدولي لما يصدر عن اللجنة من معايير يوافق أعضاء اللجنة على دعم هذه آلا هداف بالتعهد بنشر كافة معايير المحاسبة الدولية التي يصدرها المجلس في بلدانهم من آجل :
- التآكد من أن البيانات المالية المنشور مطابقة لمعايير المحاسبة الدولية والإفصاح عن حقيقة هذه المطابقة .إقناع الحكومات والهيئات المعنية بصناعة المعايير بأن البيانات المالية المنشورة يجب أن تكون مطابقة المعايير المحاسبة الدولية من جميع النواحي .

. التأكد من أن مراقبي الحسابات مقتنعون بأن البيانات المالية مطابقة لمعايير المحاسبة الدولية بالتدقيق وكذا الإفصاح عن واقع هذه المطابقة .

- تشجيع قبول ومراعاة معايير المحاسبة الدولية على الصعيد الدولي ,

[1] – حسين القاضي , المحاسبة الدولية , الدار العامية الدولية للنشر , عمان ,2000ص 360

- تطوير مجموعة من معايير المحاسبة العالمية , ذات النوعية الجيدة والقابلة للفهم والتطبيق , لمساعدة المشاركين في أسواق رأس المال العالمية ومستخدمين آخرين في اتحاد القرارات الاقتصادية
- تأسيسا على ما سبق , فإن هذه المعايير تلعب دورا أساسيا ومهما في الاقتصاد العالمي بحيث يتم استخدامها في المجالات التالية :
- تعتبر في كثير من البلدان كأساس للمتطلبات المحاسبة الوطنية
- تعتبر كأساس لعرض القوائم المالية للشركات آلاجنبية أو المحلية في البورصات و ألأسواق المالية الدولية أو الإقليمية والمحلية
- يتم استخدامها من قبل هيشات عليا كالمفوضية الأوروبية والتي أعلنت سنة 1995على اعتمادها الكبير للمعايير الصادرة عن لجنة معايير المحاسبة الدولية وهذا لإعطاء نماذج تعكس نجاحات أسواق رأس المال , كما يتم استخدام معايير المحاسبة الدولية من طرف عدد كبير من الشركات .

المطلب الثالث : الهيكل التنظيمي للجنة معايير المحاسبة الدولية .[1]

- تمارس لجنة معايير المحاسبة الدولية نشاطها من خلال خمسة هيئات وهي مجلس لجنة معايير المحاسبة الدولية المجموعة الاستشارية , المجلس الاستشاري اللجنة الدائمة لتفسيرات المعايير وجماعة العمل الاستراتيجي

***مجلس لجنة معايير المحاسبة الدولية (TASCBOARD)**: ويقوم بعدة مهام أهمها تحديد برنامج اللجنة وتوجيهه ووضع وتحسين المعايير واعتماد مقترحات المشروعات , ويتكون المجلس من ممثلي هيئات المحاسبة في 13دولة يتع تعينهم من طرف TFAC ,و4 منظمات أخرى مهتمة بالتقرير المالي .

[1] بوريسة سعاد ، مذكرة تخرج ماجستر تحت عنوان (اثر تطبيق معايير المحاسبة الدولية في المؤسسة الاقتصادية)، جامعة قسنطينة 2010 ص54 ص 55

* **المجموعة الاستشارية(consubtatuegeoup)**. قام مجلس اللجنة بتأسيسها سنة 1981 .وضمنت ممثلين للمنظمات الدولية لمعدي ومستخدمي القوائم المالية والجهات المنظمة للأسواق المالية تجتمع المجموعة الاستشارية دوريا لمناقشة القضايا الفنية في مشروعات TAS وبرامج عملها واستراتيجيها و تتكون من 15 منظمة محاسبة يختارها مجلس إدارة اللجنة

* **المجلس الاستشاري AdvisoryConeil**( ): يراجع هذا المجلس إستريتجية و خطط مجلس اللجنة للتأكد من وفائه بالتزاماته وذلك من أجل تعزيز قبول أعمال اللجنة لدى مختلف الأطراف المهتمة .وقد أنشأ سنة 1995 ويضم أفراد بارزين في مراكز وظيفة عليا

- **اللجنة الدائمة لتفسيرات المعايير (Standards interprotation committee)** :

. شكل مجلس إداري TASC لجنة دائمة لتفسيرات المعايير (STC) في سنة 1997 لبحث قضايا محاسبة يحتمل أن تثير تعارضا في ظل غياب توجيهات محددة وتتكون من 12 عضو بالإضافة إلى مراقبين يمثلون اللجنة الأوربية TOSCO وتنشر التفسيرات في شكل مسودة للتعليق وإذا صوت أكثر من ثلاثة أعضاء من اللجنة STC

بالقبول يقوم TASC بالموافقة على التفسير النهائي للمشروع

- **جماعة العمل الأستراتيجي (Strategyworking party)** : تراجع هذه الجماعة إستراتيجية اللجنة للفترة التي تلي الانتهاء من العمل الجاري , وتقوم بمراجعة هيكل اللجنة وإجراءات عملها ،وتتولى عمليات التدريب والتعليم وشؤون التهويل .
- أكملت اللجنة برنامج عملها سنة 1998، و قد رأي مجلس اللجنة أنه من الضروري إجراء تعديلات هيكلية من أجل تكييف اللجنة مع التحديات الجديدة بفعالية , و إن إتمام برنامج عملها

يعتبر اللحظة المناسبة لذللك وبالفعل وأفق مجلس اللجنة بالإجماع في مارس سنة 2000 على دستور جديد لإعادة هيكلتها بعد تشكيل فريق عمل قام بمراجعة عامة لإستراتجيتها , وتوصل المجلس إلى ضرورة التركيز على القضايا التالية

- دخول TASC في شراكة مع و اضعي المعايير في مختلف الدول
- تحققيق مشاركة أكبر في مجلس اللجنة من قبل الدول والمنظمات
- ضمان كفاءة واستقلالية أعضاء اللجنة واللجان الأساسية .

ويتمثل المحور الأساسي لهذا التغيير فيمايلي :

- تحويلت TASC إلى هيئة دولية مستقلة في إطار جديد وهو مؤسسة لجنة معايير المحاسبة الدولية (TASCF):
- يتولى مسؤولية إعداد ونشر المعايير مجلس معايير المحاسبة الدولية TASB
- لا تحمل المعايير التي سيتم إصدارها مستقبلا اسم " معايير المحاسبة الدولية " (TAS) وإنما أسم المعايير الدولية للتقارير المالية (TFRS).

. تحتفظ معايير المحاسبة الدولية السابقة التي لم تخضع لتعديلات بتسميتها (TAS).

في بداية أفريل 2001باشرت اللجنة نشاطها بهيكلة جديدة وباسم جديد " مجلس معايير المحاسبة الدولية " حيث أصبح يتمتع بإستقلالة أكبر , فلم يعد يمثل أعضاءه بلدانهم مند 2001 و كما تغيرت تسمية المعايير التي تقوم بإصدارها حيث تحول الاهتمام من المعايير المحاسبة الى المتعلقة بالمعلومة المالية

أما تمويل TASBفقدتم توفيره في الفترة من 2001إلى 2007 من ثلاث مصادر هي :

. قدمت كبرى مكاتب التدقيق مليون دولار في السنة , ثم 1.5 مليون دولار ابتداء من سنة 2006, هذه المساهمات تمثل حوالي ثلث إيرادات المجلس .

. ساهمت حوالي 130مؤسسة وبنك مركزي بالإضافة إلى منظمات أخرى بمبالغ مختلفة لا تتعدى 200.000 دولار

. ضمان جزء من التمويل من طرف بيع منشورات المجلس

ابتداء من 2008 وضعت TASCF نظاما جديدا للتمويل بالحصص حيث حددت مجموعة من الدول تساهم , كل منها بنسبة معينة أما الهيكلة الجديدة فتظم مؤسسة لجنة معايير المحاسبة الدولية مجلس معايير المحاسبة الدولية , الإداريون , اللجنة الدولية لتفسيرات التقارير المالية واللجنة الاستشارية للمعايير

. مؤسسة لجنة معايير المحاسبة الدولية (IASC FOUNDATION): تمت الموافقة على النظام الأساسي لمؤسسة TASCF بواسطة مجلس إدارة TASC السابق في مارس سنة 2000 , كهيئة لا تهدف للرج مستقلة ذات اهتمام دولي , مقرها في الولايات المتحدة الأمريكية (ولاية DELAZARE)وهي كيان أم لهيئتين رئيسين هما TASB والإداريون و ويتمثل هدفها في تحقيق استقلالية بالنسبة للمنظمات المهنية للمحاسبة وبالنسبة لمنظمي الأسواق المالية من جهة . ووضع إجراءات صارمة وديمقراطية لتطوير , تفسير ومراجعة المعايير من جهة آخرى .

مجلس معايير المحاسبة الدولية International accountinq standards

تم إنشاء في 06فيفري سنة 2001 , يتكون المجلس من 14 عوض من أصل 9 دول تحت رئاسة البروفيسور " David tzeedie " الذي عين مند إنشاء المجلس إلى غاية 30جوان 2011 ، 12 عضو منهم بدوام كامل حيث 7 من أوربا ، 4 من أمريكا الشمالية ، 2 من أسيا و 1 من باقي دول العالم 7 منهم لهم

علاقة بالجهات المسئولة عن وضع المعايير في 7 دول مختلفة ، ويتمثل دور المجلس في تحضير ، إصدار وتعديل معايير المحاسبة الدولية ، نشر مسودات العرض حول المشاريع الجارية ، تطبيق إجراءات تسمح بتقدير التعليقات حول مسودات العرض في فترات مناسبة ,استشارة المجلس الاستشاري فيما يحص المشاريع المهمة وتحضير أجندة العمل , إقامة دراسات في الدول المتطورة والنامية من آجل ضمان قابلية تطبيق المعايير

. الإداريون(twstees): وعددهم 19 حيث 5منهم أعضاء في مكاتب دولية كبري للمحاسبة , تعيينهم من طرف tfac, الجعزا في للأسواق المالية , حيث 6أمريكا الشمالية , 6من أوروبا و4من آسيا , 3من باقي دول العالم .

. اللجنة الدولية لتفسيرات التقارير المالية :

أستمر عمل لجنة التفسيرات الدائمة الذي تشكل في سنة 1997 في ظل هيكل tasc السابق مدة 9أشهر تقريبا في ظل الهيكل الجديد وقد إقترح TASBتغيير إجراءاتها التشغيلية وتغيير أسمها اللجنة التفسيرات الدولية للتقارير المالية TFRTC , وتوسع نطاق اختصاصها لكي تتمكن من التعدي للمواضيع التي تتجاوز تفسيرات المعايير

القائمة , ولقدتم ذلك في ديسمبر سنة 2001 , وتظم 12 عضو يتم تعينهم مدة 3سنوات لهم حق التصويت , إضافة لرئيس (مدير النشاطات الفنية TASB) ليس له حق التصويت .

المبحث الثالث : المعايير الدولية لا عداد التقارير و القوائم المالية

المطلب الاول :المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية IFRS

1- مفاهيم عامة المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية IFRS

لكل مهنة دستور يحكمها و يضبطها و يوجه ممارستها و يوجد معالجتها للآمور المتماثلة ، لكي تكون هناك قاعدة موحدة للمقارنة من قبل المهنتين بالمهنة ، و المحاسبة كغيرها من المهن العلمية التي تكتسب اهميتها من الدور الهام للمعلومات في البيئة الاقتصادية ، لها دستورها العالمي الموحد الذي ينطلق من حرص العالمية فيها على اظهار الارقام التي تغير عم كم هائل من الاحداث و العمليات بصدق ودقة و موثوقة و يمكن ان تكون المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية شكلا من اشكال هذا الدستور و التي تبني مسؤولية اصدارها مجلس معايير لمحاسبة الدولية IASB و تتضمن ما يلي :

- المعايير الدولية لإعداد التقارير IFRS و التي تصدر عن مجلس معايير المحاسبة الدولية IASB وقد صدر منها تسعة 9 معايير لغاية 2010/01/01 و ينصرف المعنى الضيق للمعايير الدولية لإعداد التقارير IFRS الى هذه المعايير .

- المعايير المحاسبة الدولية IASS و كانت تتولى اصدارها لجنة حيث اصدرت اللجنة 41 معيارا لغاية نهاية عام 2000م ، ثم تم دمج بعض هذه المعايير اخرى و الغى البعض منها فانخفض عددها الى29 معيارا ساري المفعول لغاية 2010/01/01

التفسيرات التي تصدر عن لجنة تغييرات المعايير الدولية لا عداد التقارير المالية IFRIC و قد صدر منها 14 تغييرا لغاية 2010/01/01.

– التفسيرات التي صدرت عن اللجنة الدائمة للتغييرات SIC ، وقد صدر منها 34 نغيرا لغاية مارس 2002

و يمكم تمثيل ذلك كمايلي :[1]

المطلب الثاني: تجارب بعض الدول للتوافق مع المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية (IFRS) .[1]

1– الدول العربية والمعايير المحاسبة الدولية :

. لمحة عن المحاسبة بالدول العربية: إن نوعية وخصائص الأنظمة المحاسبية بالدول العربية يمكن معرفتها وتحديدها من حلال معرفة هوية المستعمر الذي خضعت له حية تنهج معظم الدول العربية والتي كانت واقعة تحت وطأة الاحتلال الفرنسي أنظمة وممارسات محاسبية فرنسية ،وكذلك بالنسبة للدول المستعمرة من قبل الانجليز ظلت وللأسف تتبني أنظمة وممارسات محاسبية ذات خصائص انجليزية رئيسية ،فغالبية الدول العربية لم تقم بتطوير أنظمة محاسبية خاصة بها أو تبني أنظمة محاسبية معينة ولقد يلها بما يتلاءم واحتياجاتها وبيئاتها الخاصة.

وقد تبلورت أهمية المعايير المحاسبية في الدول العربية في حاجتها إلى الحصول على التمويل غير المباشر كجذب رؤوس الأموال الأجنبية ،ووجود مكاتب محاسبية أجنبية عاملة في هذه الدول تتولى التشجيع على استخدام المعايير الدولية ،كما أن تطور ونمو أسواق المال في بعض الدول العربية كان وراء الطلب على المعايير المحاسبية الدولية .

. معايير المحاسبية المالية في مصر(تجربة بناء المعايير بناءا على ترجمة المعايير الدولية وتطويعها):

---

[1] صالحي بوعلام : اعمال الاصلاح المحاسبي في الجزائر و افاق تبني و تطبيق النظام المحاسبي المالي ماجستير في العلوم الاقتصادية و العلوم التجارية و علوم .... محاسبة و تدقيق سنة 2010 ص 38

[1]صالحي بوعلام ، مرجع سابق، ص 46 ص 50 .

يتم بناء معايير المحاسبية المالية في مصر بناءا على ترجمة المعايير المحاسبية الدولية مع إدخال تعديلات طفيفة عليها حتى تتناسب مع الظروف المصرية ،ويتم إصدار تلك المعايير من جهتين حكومتين مستقلتين هما:

. وزارة الاقتصادية (وزارة التجارة الخارجية حاليا)

. الجهاز المركزي للمحاسبات

وقد صدرت المجموعة الأول من المعايير بقرار من وزارة الاقتصاد رقم503 لسنة1997 بشأن معايير المحاسبة المصرية وتعديلات نماذج القوائم المالية لشركات المساهمة والتوصية بالأسهم ،ثم أعقبه صدور التعديلات في هذه المعايير بالقرارين الوزاريين رقم 256لسنة 1998 و345لسنة 2002.

وتجدر الإشارة إلى أن تلك المعايير تضمنت تغييرات في المعيار رقم(1) بشأن عرض القوائم المالية ليحل هذا المعيار محل معايير المحاسبة المصرية أرقام(1) الإفصاح عن السياسات المحاسبية و(3) البيانات التي يجب الإفصاح عنها في القوائم المالية و(9) عرض الأصول والالتزامات المتداولة وإلغاء (3) معايير أخرى .

وجدير بالذكر أن معايير المحاسبة المصرية الصادرة عن وزارة الاقتصاد أعدت أساسا كترجمة أو بما يتفق مع معايير المحاسبة الدولية الصادرة عن مجلس المعايير المحاسبة الدولية فيما عدا بعض التعديلات الطفيفة التي أجريت عليها حتى تتماشى هذه المعايير مع الواقع المصري ،لذلك فإن الموضوعات التي لم يتم تناولها وفقا للمعايير المصرية يرجع في معالجتها إلى معايير المحاسبة الدولية لحين صدور المعايير المصرية التي تتناول هذه الموضوعات .

أما المجموعة الثانية فقد صدرت عن الجهاز المركزي للمحاسبات بموجب قرار رئيس . الجهاز رقم 2644لسنة 1996متضمنا(20) معيارا محاسبيا كإطار مكمل للنظام المحاسبي الموحد يتم العمل بها بالنسبة للمنشآت الملزمة بتطبيق هذا الالتزام والمتمثلة في شركات القطاع العام والأعمال العام والهيئات العامة ذات الطابع الاقتصادي .

ونظرا للتغيرات التي طرأت على المعايير المحاسبية الدولية خلال السنوات التي أعقبت صدور هذه المعايير،فقد قام الجهاز بتحديث ثماني(8)معايير طبقا لأحداث إصدار للمعايير المحاسبية الدولية وصدر باعتمادها قرار رئيس الجهاز رقم 628لسنة2003 وهذه المعايير هي :

- المعيار المحاسبي الخاص بالمخزون
- المعيار المحاسبي الخاص بعقود الإنشاءات
- المعيار المحاسبي الخاص بالأصول الثابتة وإهلاكاتها
- المعيار المحاسبي الخاص بالإيراد
- المعيار المحاسبي الخاص بالمحاسبة عن المنح الحكومية والإفصاح عن المساعدات الحكومية .
- المعيار المحاسبي الخاص بتكلفة الإقراض .
- المعيار المحاسبي الخاص بالمحاسبة عن الاستثمارات في شركات زميله .
- المعيار المحاسبي الخاص بالقوائم المالية المجمعة والمحاسبة عن الاستثمار في شركات تابعة

كما يفي الجهاز المركزي للمحاسبات بتقديم الاستفسارات بشأن تلك المعايير من خلال اللجنة الدائمة للرد على تلك الاستفسارات

. معايير المحاسبة الدولية في الأردن: إن البيئة المحاسبية الأردنية ضيقة ومحدودة ويعمل الأردن على الانخراط في الاقتصاد العالمي عن طريق التحول إلى اقتصاد السوق ،فقد انضم إلى منظمة التجارة العالمية ،وإلى الشراكة المتوسطية مع الاتحاد الأوروبي وإلى منظمة التجارة الحرة وع الولايات المتحدة الأمريكية ،ومن جهة ثانية يعتمد

الأردن معايير المحاسبة الدولية والمعايير الدولية للتدقيق مما يجعله ينطلق من دائرة المتطلبات المحاسبية والتدقيقية المحلية الضيقة إلى رحاب الساعة الدولية.[1]

وفيما يلي بعض الدلائل على الزامية تطبيق معايير المحاسبة الدولية من قانون الشركات الأردني: [2]

. المادة (62) واجبات مدير الشركة : على مدير الشركة ذات المسؤولية المحدودة أو هيئة مديريها إعداد الميزانية السنوية للشركة وحساباتها الختامية بما في ذلك حساب الأرباح والخسائر والإيضاحات اللازمة وبيان تدفقاتها النقدية مدققة جميعها من مدقق حسابات قانوني وفقا لمعايير المحاسبة والتدقيق الدولية المتعارف عليها والمعتمدة إضافة إلى التقرير السنوي عن أعمال الشركة وتقديمها إلى الهيئة العامة للشركة في اجتماعها العادي السنوي وتقديم نسخة منها للمراقب مرفقة بها التوصيات قبل نهاية الأشهر الثلاثة الأولى من السنة المالية الجديدة .

المادة (75) خسائر الشركة:إذا بلغت خسائر الشركة ثلاثة أرباع قيمة رأسمالها فيجب تصفيتها إلا إذا قررت الهيئة العامة في اجتماع غير عادي زيارة رأسمالها وضع الخسائر أو إطفائها بما يتفق مع معايير المحاسبة والتدقيق الدولية المعتمدة على أن لا يزيد مجمل الخسائر المتبقية على نصف رأسمالها الشركة في كلتا الحالتين .

المادة 184 :

أ . يترتب على الشركة المساهمة العامة تنظيم حساباتها وحفظ سجلاتها ودفاترها وفق معايير المحاسبية والتدقيق الدولية المعتمدة .

ب . يصدر الوزير بالتنسيق مع الجهات المهنية المختصة التعليمات اللازمة لضمان تطبيق معايير المحاسبية الدولية وأصولها المتعارف عليها بما يحقق أهداف هذا القانون ويضمن حقوق الشركة ومساهميها .

[1] عبد الناصر نور،طلال الحجاوي ،المعايير المحاسبية الدولية والبيئة الأردنية ،متطلبات التوافق والتطبيق ،بدون سنة نشر ، ص 7.

[2] طاهر القشي ،آثر تطبيق معايير المحاسبة الدولية في الشركات الأردنية على استقطاب الاستثمار الأجنبي المباشر المجلة العربية للإدارة ،المنظمة العربية للإدارة ، جامعة الدول العربية ،القاهرة ، 2008م ص 15- 16.

ج . 1. تطبيق معايير وقواعد المحاسبية وللتدقيق الدولية المتعارف عليها والمعتمدة من الجهات المهنية المختصة .

. 2. لمقاصد هذا القانون ينصرف معنى عبارة (معايير وقواعد المحاسبة والتدقيق الدولية المتعارف عليها) على أي عبارة تشير صراحة أو دلالة على اعتماد أصول ومعايير وقواعد المحاسبة والتدقيق أو ما يربط بها .

. المادة (195): تقرير مدقق الحسابات :

أ) مع مراعاة أحكام قانون مهنة تدقيق الحسابات المعمول به وأي قانون أو نظام آخر له علاقة بهذه المهنة ،يجب أن يتضمن تقرير مدقق الحسابات ما يلي :

1) أنه قد حصل على المعلومات والبياناتوالإيضاحات التي رآها ضرورية لأداء عمله.

2) أن الشركة تمسك حسابات وسجلات ومستندات منظمة وأن بياناتها المالية معدة وفقا لمعايير المحاسبة الدولية المعتمدة ،تمكن من إظهار المركز المالي للشركة ونتائج أعمالها وتدفقاتها النقدية بصورة عادلة ،وأن الميزانية وبيان الأرباح والخسائر متفقة مع القيود والدفاتر .

وقد انعكس هذا الأمر على نوعية البيانات التي تصدرها الشركات الأردنية بما فيها البنوك وشركات التأمين والتي تعتبر بيانات متطورة يقارب الإبلاغ المالي فيها مثيله في البلدان المتقدمة ،وبالرغم من أن الأردن بحاجة إلى تنظيم المهنة المحاسبية إلا أن هناك هيئات رقابية لعدد من النشاطات الهامة فهناك هيئة الأوراق المالية التي تنظم أعمال البورصة ومركز الإيداع والوسطاء والمتعاملين وكذلك الافصاحات في البيانات المالية ، وفي تقرير مجلس الإدارة وهناك البنك المركزي الأردني الذي يطور البيانات المالية وأعمال البنوك وفق أحدث المعايير الدولية وينظم ويراقب الجهاز المصرفي الأردني وهيئة تنظيم قطاع التأمين التي تنظم تشرف على الشركات التأمين ،يضاف إلى ذلك مراقب إلى ذلك مراقب الشركات في وزارة الصناعة والتجارة التي تطور عملها كثيرا في الفترة الأخيرة ،وقد أنجزت الوزارة مشروع تعديلا على قانون الشركات من أجل تحديثه ليواكب المستجدات المتغيرة ومما تجد الإشارة إليه أن هذه الهيئات الرقابية تعتمد معايير المحاسبية الدولية بل أكثر من ذلك فهذه

المعايير واردة في نصوص التشريعات الأردنية ،ولا جدال أن البيئة المحاسبية الأردنية تحتاج إلى التطوير من حيث ترسيخ التحكم المؤسسي في الشركات ونوعية وتدريب المحاسبين وغير المحاسبين على معايير المحاسبة الدولية والمعايير الدولية للتدقيق وعن تطورات التقنية الجديدة ، وكذلك العمل على تفصيل عدد من المواد في التشريعات المعمول بها والتعليمات الصادرة عنها سواء في قانون هيئة الأوراق المالية أو قانون الشركات أو قانون ضريبة الدخل ، من أجل تطوير البيئة المحاسبية وبيئة العمل في الأردن.

. البلدان النامية والمعايير المحاسبية الدولية: تعد المحاسبة نتاج البيئة المحيطة بها والعوامل المؤثرة فيها سواء الاجتماعية أو الاقتصادية أو السياسية، ولهذا ينبغي أن تتسع بدرجة عالية من المرونة تسمح لها بمسايرة هذه العوامل المختلفة.[1]

فتغير النظام السياسي أو الاقتصادي في بلد ما يقتضي تعديل نظام التقرير المالي ويعتبر ذلك التعديل في المحاسبة ومعايير.

الإفصاح أمرا جوهريا النجاح الإصلاحات الاقتصادية.[2] .

يجب أخذ الاحتياطات اللازمة خلال مسار الإصلاح المحاسبي ،المرتبطة باختيار البلدان النامية والصعوبات التي يمكن أن تعترض طريق هذه العملية .

. البلدان النامية ومجلس معايير المحاسبة الدولية: يختلف استخدم المعايير المحاسبية الدولية من بلد إلى أخر،وتستخدم هذه المعايير إما بوصفها معايير وطنية إذا كانت ملائمة لبيئتها، وإما بوصفها قاعدة مرجعية لإعداد المعايير الوطنية ،يجب أن يأخذ اختيار الجزائر والبلدان النامية بعين الاعتبار تنظيم وتكوين مجلس معايير المحاسبة الدولية لأن لديهم تأثير على المعايير نفسها .

[1] عبد الناصر نور ،طلال الحجاوي ،مرجع سبق ذكره ، ص 7.

[2] نبيه بن عبد الرحمن الجبر،محمد علاء الدين عبد المنعم ،المحاسبة الدولية،الإطار الفكري والواقع العملي ،الجمعية السعودية للمحاسبة ،الرياض 1998، ص 381.

. تمثيل البلدان النامية في مجلس معايير المحاسبية الدولية: تتكون الهيئة المكلفة بالتوحيد المحاسبي الدولي(المجلس)في معظمها من البلدان المتقدمة ذات الأسواق المالية النشطة في حين أن البلدان النامية ليس لها حضور قوي في المجلس رغم إعادة هيكلة كحبة معايير المحاسبة الدولية لأن لديهم تأثير على المعايير نفسها .

. تمثيل البلدان النامية في مجلس معايير المحاسبة الدولية:تتكون الهيئة المكلفة بالتوحيد المحاسبي الدولي (المجلس) في معظمها من البلدان المتقدمة ذات الأسواق المالية النشطة في حين أن البلدان النامية ليس لها حضور قوي في مجلس رغم إعادة هيكلة كجنة معايير المحاسبة الدولية ،فتمثيل البلدان النامية في المجلس يبقى ضعيفا لكون أن غالبية الإسناد الذي يعينون أعضاء المجلس هم من الدول المتقدمة .

خلال اجتماع فريق العمل الحكومي الدولي المعني بالمعايير الدولية للمحاسبة ،أبدى بعض الخبراء شكوكهم حول واحد من أهداف اللجنة التي تحول دون توازن المصالح الإقليمية أو المهنية ووجدوا أن البلدان النامية غير ممثلة كافيا في اللجنة وهناك دراسات تناولت مشاركة البلدان النامية من سنة 1989 حتى سنة 1995 كعوض في مجلس اللجنة وفي مجلس الاستشاري .

وأظهرت نتائج الدراسة أن تمثيل البلدان النامية لم يرتفع لا في مجلس اللجنة ولا في المجلس الاستشاري، لأن العضوية في هذين الهيئتين هي التي تسمح بالمشاركة في مسار إعداد المعايير المحاسبية .

. مشاركة البلدان النامية في التعليق على مودة العرض :

إن مواضع المعايير تقترح عموما من قبل ممثلي البلدان المتقدمة ،وتثار هذه المواضيع تبعا للمشاكل في هذه البلدان بعد قبول موضوع المعيار في المجلس ،يتم إعداد مسودة العرض باللغة الانكليزية ،وهذا ما يطرح مشاكل لممثلي البلدان النامية من أجل تقديم تعليقاتهم وملاحظتهم أو الحصول على توضيحات بشأن المعايير المقترحة إضافة لكون موضوع المعيار المعالج لا يمثل حقيقة انشغالاتها ،لذلك لا يلتقى المجلس من ممثلي الدولية النامية الكثير من التعليقات حول مسودة العرض وتلخص الدراسة المذكورة وأعلاه أن نسبة مشاركة البلدان

النامية تتراوح من5% إلى 22% وتتكون أساسا من البلدان الناطقة بالانجليزية،مما أدى إلى تكييف المعايير لتلبية حاجيات بيئات معينة.

. احتياجات البلدان النامية: أعترف المجلس معايير المحاسبة الدولية بضرورة أخذ بعين الاعتبار وتلبية احتياجات البلدان النامية على الرغم من هذا الانشغال لم يتحقق إلا القليل ، وذلك لأن هذه الدول تمثل حالات خاصة.

. فمجلس معايير المحاسبة الدولية تهيمن عليه البلدان المتقدمة إضافة إلى بريطانيا والولايات المتحدة الأمريكية والتي تلعب دورا هاما ومؤثرا على المعايير التي تعدها لجنة معايير المحاسبة الدولية ،يرجع هذا التأثير من جهة لعله مبالاة البلدان الأخرى وإلى الجهود والموارد التي وفرتها هذه البلدان من جهة أخرى .

يتم إعداد المعايير المحاسبية الدولية في ظل البيئة الاقتصادية لهذه الدول،أي أن المعايير التي يتم إصدارها تلاءم مجتمعات تلك الدول التي تتميز اقتصادياتها بوجود أسواق رأس مال نشطة تتخذ فيها قرارات الاستثمار من طرف المؤسسات المالية والمستثمرين الخواص الذين يمثلون فئة المستخدمين الرئيسية للتقارير المالية.[1] .

. يقر الإطار المفاهيمي للمجلس معايير المحاسبة الدولية بأن القوائم المالية لا يمكن أن تلبي احتياجات مختلف المستخدمين كما أن تلبية احتياجات المستثمرين سوف تلبي معظم احتياجات المستخدمين الآخرين . فالبلدان النامية مثل الجزائر لها احتياجات أخرى غير خطر رأس المال ،فهي بحاجة لمعلومات لإدارة الشركة ،ومعلومات للإدارة والتخطيط على المستوى الكلي ،هذا ما يمكن أن يجعل هذه المعايير ليست بالضرورة ملائمة بالنسبة لهذه البلدان .

[1] نبيه بن عبد الرحمن الجبر ،محمد علاء الدين المنعم ، مرجع سابق ، ص 389.

.كما انتقد مجلس معايير المحاسبة الدولية لأنه لا يسعى إلى تلبية احتياجات البلدان النامية مثلا المعيار المحاسبي الدولي رقم41 الخاص بالزراعة تم إعداده بفضل دعم من البنك الدولي وذلكلتلبية مطالب البلدان النامية .

وحسب مجلس معايير المحاسبة الدولية فإنها الانتقادات لا أساس لها ،ذلك لأنه يتوجب على البلدان النامية التي تتبنى المعايير المحاسبية لدولة أن تكيفها حسب بيئاتها .

2.2 القضايا المتصلة باختيار المعايير المحاسبية الدولية:

. عناصر الإطار المفاهيمي . يتوقع تطبيق الإطار المفاهيمي لمجلس معايير المحاسبة الدولية على المؤسسات التجارة والصناعية إضافة إلى مؤسسات القطاع العام القطاع الخاص ،لكنه يحاول بدرجة لأولى أن يرضى فئة المستثمرين العالمين في القطاع الخاص ،وهو ما يتعرض مع تعريف نطاقه ،والاعتبار الثاني من الإطار المفاهيمي لمجلس معايير المحاسبة الدولية ،والتي يعتبر أن تلبية احتياجات المستثمرين يسمح بتلبية احتياجات المستخدمين الآخرين هي أيضا متناقضة ،فعلى سبيل المثال احتياجات المستثمرين والموظفين مختلفة جدا ،فحتى المستثمرين نفسهم تختلف احتياجاتهم لأن لديهم سلوكيات مختلفة .

. **مستوى الإفصاح** : تتطلب المعايير المحاسبة الدولية مستوى عال من الإفصاح عن كل المعلومات اللازمة لاتخاذ القرارات الاستثمارية في حين أن الشركات في البلدان النامية لديهم تقاليد السرية مع يجعل مستوى الإفصاح محدود ،فهل ستقبل المؤسسات في الدول النامية عموما وفي الجزائر خصوصا المستوى المرتفع من الإفصاح ؟.

3.2 اعتبارات عامة: إن وجود هيكل قانون صلب لا يضمن نجاح الإفصاح المحاسبي فالمحاسبة في فترة انتقالية تواجه الصعوبات التالية:

. إن الأهداف السابقة للمحاسبة والمتأصلة في ذهنيات وعادات المحاسبين تتطلب وقتا للتغير .

. نقص الموظفين المؤهلين وعدم وجود مهنة محاسبية متطورة بمعنى الكلمة والمنظمات المهنية التي لم تترك حقا في عملية الإصلاح المحاسبي قد ينجم عنه مقاومة هذه الأطراف للتغير .

. إعادة هيكلة وبناء المناهج الدراسية في الميدان المحاسبي مسايرة للتغيرات الحاصلة .

. تغيير الذهنيات فالمحاسبة ليست قائمة حسابات فقط كما اعتبرها البعض بل هي مهنة قائمة بذاتها لها أهدافها ومبادئها وأخلاقيات و اتفاقيات تحكمها .

المطلب الثالث: الاطار المفاهيمي لا عداد و عرض القوائم المالية من منظور مجلس معايير المحاسبة الدولية

1- مفهومه :

تعتبر الغاية الاساسية من اعداد و نشر القوائم المالية هي تزويد مستخدمي تلك القوائم بمعلومات تكون مفيدة لهم في عملية اتخاذ القرارات الاقتصادية و يشكل الاطار المفاهيم لاعداد و عرض القوائم المالية الاطار النظري الذي يتوجب المحاسبة عنها و تسجيلها و كيفية توصيل المعلومات الخاصة بذلك الى مستخدمي القوائم المالية [1]

كما يشكل هذا الاطار الفلك الذي تسبح فيه المعايير ، و حدود الكيفية صياغة اي معيار بالرغم من انه لا يعتبر معيارا مستقلا بحد ذاته ، لذلك تعتبر قراءته و فهمه من لوازم فهم المعايير المحاسبة الدولية .

2- الغرض من الاطار ووضعه الحالي :

يقوم الاطار اعداد و عرض القوائم المالية بوصف المفاهيم الاساسية التي يتم على اساسها اعداد القوائم المالية التي تعد لأغراض الاستخدام العام ، و بذلك فهو يؤدي مجموعة من الاغراض التي ترتبط بالمعايير الدولية هي :

- يقوم بدور الدليل الذي يسترشد به مجلس المحاسبة الدولية IASB في عملية اصدار معايير جديدة و التي يجب ان تستخدم ذات المفاهيم و الاسس التي تضمنها الاطار مثل عناصر القوائم المالية و الفرضيات

[1] محمد اونصار ، جمعة حميدات ، معايير المحاسبة الدولية و الابلاغ المالي الدولية ، الجوانب النظرية و العملية – دار وائل للنشر ، عمان ، اللاردن 2008 ص8

المحاسبية و الصفات النوعية دون الخروج عليها او الاتبان بما يتعارض معها كالتعاريف مثلا و كذلك عند قيامه بإجراءات تعديلات على المعايير الموجودة

– يقوم بدور المرشد و الموجه للتعامل مع كافة القضايا التي يتم التطرق اليها بشكل مباشر في المعايير المحاسبية الدولية ، و التفسيرات المتعلقة بها ، حيث تتصف المعايير بخصوصية الطرح حسب موضوع المعيار ، ولايمكن التطرق الى كافة المفاهيم المحاسبية المعمول بها في كل المعيار حيث ان تكرار ذلك يعتبر غير ذي جدوى ، و بدلا من ذلك يتم الرجوع اليها في ايطار .

– وفي حالة وجود معيار او تفسير يتعلق بعملية معينة بحد ذاتها فيجب على الادارة المؤسسة ان تفعل من اجتهادها الشخصي في وضع و تطبيق السياسات المحاسبية وطرق العرض ، بما ينسجم مع الاطار المفاهيم للمجلس تؤدي الى الوصول الى معلومات ملائمة و موثوقة .

– مساعدة المستخدمين الخارجيين في فهم القوائم المالية و اسس اعدادها اضافة الى تكوين صورة واضحة عن مدى تمثيل القوائم المالية لحقيقة المركز المالي للمؤسسة و نتيجة اعمالها و تدفقاتها النقدية و التغيرات فيها سوآءا قبل المستخدمين او من قبل المستخدمين غير المباشرين كالمحللين الماليين و الجهات التدقيقية و الرقابية – مساعدة هيئات التوحيد الوطنية على تطوير معاييرها الوطنية

– تزويد الجهات الواضعة للمعايير الوطنية كالمنظمات المهنية مثل مجلس

معايير المحاسبة الامريكي FASB و مجلس معايير المحاسبة البريطانية ASB و غيرها من المنظمات ، اضافة الى الحكومات المحلية التي تسعى لتنظيم مهنة المحاسبة من خلال التشريعات المحلية ، بالمفاهيم المحاسبية العامة المقبولة لدى مجلس معايير المحاسبة الدولية IASB حتى يمكن الوقوف على الاسس التي اثبتت عليها عملية اعداد القوائم المالية .

و حاليا يوجد مشروع مشترك بين مجلس معايير المحاسبة الدولية IASB و مجلس معايير المحاسبة الامريكي FASB حول وضع اطار مفاهيمي مشترك بينهما بما يكفل مستقبلا جسر الفجوة بين المعايير التي يتم وضعها من قبلهما في كيفية المعالجة و العرض و متطلبات الاخضاع ، الامر الذي يكفل في النهاية قابلية المقارنة بين القوائم المالية المعدة وفقا للمعايير المحاسبة الدولية و المعايير المحاسبة الأمريكية .

3- مكونات الاطار المفاهيمي لاعداد و عرض القوائم المالية :

يتضمن نطاق الاطار المفاهيمي لاعداد و عرض القوائم المالية المواضيع التالية

- تحديد اهداف القوائم المالية

- تحديد مستخدمو القوائم المالية و احتياجاتهم من المعلومات

- تحديد العناصر الرئيسية للقوائم المالية و طرق الاعتراف بها و كيفية قياسها

- تحديد الخصائص النوعية للمعلومات المحاسبية

- مفاهيم المحافظة على راس المال .

3-1 اهداف القوائم المالية : لقد حددت المادة (2) في الاطار المفاهيمي لمجلس معايير المحاسبة الدولية IASB اهداف القوائم المالية و يمكن تلخيصها فيما يلي

تقديم معلومات حول قدرة المؤسسة على خلق النقدية و قدرتها على سداد التزاماتها (و ذلك من خلال الميزانية و قائمة التدفقات النقدية)

– تقديم معلومات حول اداء المؤسسات (الفعلي او المحتمل) و ذلك من خلال حساب النتائج و جدول تغيير رؤوس الاموال

– و دائما حسب الاطار المفاهيمي فان المعلومات المالية المتضمنة في القوائم المالية يجب ان تكون مفيدة لقاعدة عريضة من المستخدمين في عملية اتخاذ القرارات الاقتصادية[1]

[1] صالحي بوعلام ، مرجع سبق ذكره ص34

2-3 مستخدمو المعلومات و احتياجاتهم من المعلومات : تلجا متعددة الاستخدام المعلومات المالية التي يتم عرضها في القوائم المالية في عملية اتخاذ القرارات الاقتصادية الرشيدة و لقد حدد الاطار المفاهيمي في المادة (09) منه عددا من الفئات كمستخدمين للقوائم المالية كما حدد الاطار كذلك طبيعة المعلومات التي تحتاجها كل فئة و ذلك على النحو التالي :

1-2-3 المستثمرين الحاليين و المحتلمين : و هي المعلومات التي تحتاجها هذه الفئة هي :

- المعلومات التي تساعد المستثمرين في اتخاذ قرار شراء و بيع اسم الشركة

- المعلومات التي تساعد المستثمرين في تحديد مستوى توزيعات اللاربح الماضية و الحالية و المستقبلية و اي تغيير في اسعار اسهم الشركة.

- المعلومات التي تساعد المستثمر في تقييم كفاءة ادارة الشركة

- المعلومات التي تساعد المستثمرين في تقييم بسيولة الشركة و تقييم اسهم الشركة بالمقارنة مع اسهم شركات اخرى

2-2-3 الموظفين : يعتبر الموظفين مورد الشركة الهام ، حيث تبني عليهم استمرارية الشركة و اداؤها لأعمالهما بما يشعرهم بالأمن و الرضا الموظفين لذلك فهم معنيون بكفاءة الشركة و تحقيقها لأهدافها و نموها و زيادة مبيعاتها و ارباحها ، ووجود نظام اجور و رواتب و حوافز فعال و يتعدى لك الى تقييم نظام التقاعد و منافع ما بعد التقاعد التي يمكن للشكرة ان تقدمها [1]

[1] خالد الجعارات ، مرجع سبق ذكره ، ص43

3-2-3 المقرضين : و هم بحاجة الى معلومات تساعدهم في تقدير قدرة الشركة المقترضة على توفير النقدية اللازمة اصل القرض و الفوائد المستحقة عليه في الوقت المناسب و في تقديم عدم تجاوز الشركة المقترضة لبعض المحددات المالية مثل نسبة الديون الى حقوق الملكية .

3-2-4 الموردين و الدائنين الاخرين : و تعتبر هذه الفئة مصدرا للتمويل و الائتمان قصير الاجل حيث تتعلق اهتماماتهم بقدرة المؤسسة على السداد من خلال نسب السيولة و التداول و كذلك نشاطها و النسب المتعلقة بذلك كمعدلات دوران البضاعة للتأكد من استمرارية و كفاءة و ربحية الشركة .

3-2-5 العملاء : و يعتبر العملاء شريان الايرادات و مصدرها حيث انهم الجهة المقصودة بمخرجات المؤسسة من سلع و خدمات ، لذلك فهم معنيون باستمرارية المؤسسة و قدرتها على تزويدهم بالسلع و الخدمات

3-2-6 الحكومة بأجهزتها المختلفة : تحتاج هذه الفئات الى معلومات تساعدها في التأكد من مدى التزام الشركة بالقوانين ذات العلاقة مثل قانون الشركات و قانون الضرائب ، كما تحتاج الى معلومات تساعد في تحديد الضرائب المختلفة على الشركة و مدى قدرتها على التسديد وعرفة مدى المساهمة العاملة للشركة في الاقتصاد الوطني

3-2-7 الجمهور: و له اهتمامات مختلفة بالشركات منها ما يتعلق باستعاب الايدي العاملة و تشغيلها و منها ما يتعلق بدور الشركات الاجتماعي و التنموي و منها ما يتعلق بسلوك الجمهور الاستهلاكي استنادا الى جودة مخرجاتها من السلع و الخدمات .

ومن الجدير ذكره ان فئات مستخدمي القوائم المالية تتسع لتشمل جميع من لهم مصلحة في المؤسسة سواءا بشكل مباشر او غير مباشر و من بين الفئات التي لم يرد ذكرها ضمن الاطار المفاهيمي نجد ادارة المؤسسة المحللون و المستشارون الماليون السوق المالي المنافسون ... الخ

و لقد ورد في المادة (10) من الاطار المفاهيمي ان تزويد المستثمرين بالمعلومات التي يحتاجونها باعتبارهم الجهة التي تزود المؤسسة براس المال و هم الجهة الأكثر تحملا للمخاطر سلبي معظم ما يحتاجه بقية المستخديم من معلومات مالية عامة

و لا يمكن للقوائم المالية ان تؤدي الى تزويد بكامل المعلومات التي يستند اليها المستخدمون في اتخاذ قرارتهم ، كون ان المعلومات المالية الواردة في القوائم المالية الواردة في القوائم المالية تبين الاثار للاحداث و الهمليات السابقة في حين ان القرارات التي تتخذ من قبل معظم مستخدمي القوائم المالية تتعلق بالمستقبل و من جهة اخرى فان ما يعرض في القوائم المالية في حين ما يعرض في القوائم المالية عي معلومات مالية في حين يحتاج مستخدمي القوائم المالية للعديد من المنعلومات غير المالية.

3-3 عناصر القوائم المالية و اساليب قياسها : يصنف الاطار المفاهيمي الصادر عن مجلس معايير المحاسبة الدولية IASB عناصر القوائم المالية على انها فئات متعددة تمثل العمليات المالية و الاحداث التي تمت لدى المؤسسة او التي ينسجم عنها احداث مستقبلية نتيجة احداث تتعلق بالفترة المالية الحالية و تشمل اللاصول ، الالتزامات ، حقوق الملكية مصاريف و الايرادات.

و يجب ان يتم عرض هذه العناصر من خلال القوائم المالية بالأسلوب الذي يكون اكثر فائدة لمستخدمي القوائم المالية و يمكن فهمه من قبلهم لدراسة المعلومات التي تحتويها هذه القوائم و تحليلها و تخاذ القرارات بناءا عليها [2]

اما اساليب و طرق القياس المستخدمة في اعداد و عرض القوائم المالية فتشمل

- التكلفة التاريخية

- التكلفة الجارية

- صافي القيمة القابلة للتحقق

- القيمة الحالية

- القيمة العادلة

- القيمة القابلة للاسترداد

2-4 الخصائص النوعية للمعلومات المحاسبة : الخصائص النوعية للمعلومات المحاسبة هي صفات تتميز بها المعلومات المعروضة في القوائم المالية حتى تكون اساسا سليما لاتخاذ القرارات من قبل مستخدمين القوائم المالية و هي كما يلي :

- القابلية للفهم intelligibilité

- الملائمة pertinence

[1] خالد الجعارات ، مرجع سبق ذكره ص57 .

- الموثوقة fiabilité

- القابلية للمقارنة comparabilité

3-3 الفرضيات لاعداد القوائم المالية : هي الفرضيات التي يتم اعداد القوائم المالية بموجلها فلتحقيق اهداف القوائم المالية يجب ان تعد تلك القوائم وفق الفرضيتين التاليتين :

- اساليب الاستحقاق : يجب على المؤسسة اعداد قوائمها المالية بموجب اساس الاستحقاق باستثناء قائمة التدفقات النقدية و يتطلب اساس الاستحقاق الاعتراف بالمصروفات التي تخص الفترة المالية سواء تم دفعها ام لم يتم و كذلك الاعتراف بالايرادات .

المكتسبة سواءا تم قبضها ام لم يتم ، اي بغض النظر عن واقعة الدفع او القبض .

- فرض الاستمرارية : اي افتراض ان المؤسسة التي اعدت القوائم المالية مستمرة في نشاطها الى اجل غير محدد في المستقبل المنظور اما في حالة وجود شكوك حول استمرارية المؤسسة او ان لدى ا..... لتصفيتها او تقليص اعمالها بشكل جوهري ، عندها لايتم اعداد القوائم المالية على اساس انها مستمرة بل على أساس أخر كأساس التصفية مثلا [1]

6-3 مفاهيم المحافظة على راس المال : لعل المفاهيم التي اصبح يتم التركيز عليها في مهنة المحاسبة هي مفاهيم المحافظة على راس المال بما يقتضى عدم المساس به و المحافظة عليه من التاكل و بين الاطار المفاهيمي وجوه مفهومين لراس المال هما المفهوم المالي لراس المال و المفهوم المادي لراس المال فبموجب المفهوم المالي كراس

[1] صالحي بوعلام مرجع سبق ذكره ص37.

المال فان راس الملل يمثل صافي الاصول او حقوق الملكية اما بموجب المقهوم المادي لراس المال فان راس المال يمثل الطاقة الانتاجية للمؤسسة و تتبع معظم المؤسسات المفهوم المالي لراس المال عند اعداد قوائمها المالية .

خاتمة الفصل الثاني

احرزت لجنة معايير المحاسبة الدولية تقدما ملحوظا حتى اصبح اعداد القوائم المالية وفق المعايير الدولية ضروري ملحة و مطلب اساسي على الصعيدين المحلي و الدولي خاصة على مستوى الاسواق المالية ، حيث تبين ان لجنة معايير المحاسبة الدولية قد خصت عند اصدارها للمعايير الا المؤسسات التي تطرح الاوراق مالية على مستوى تلك الاسواق ، حماية لحقوق المستثمرين الذين اكتسبوا صفة الدولية في ظل العولمة .

مقدمة الفصل الثاني

لقد شهد العقد الأخير من القرن الماضي جهودا كبيرا لتطوير إعداد المعايير الدولية أسفرت عن نتائج هامة أتت ثمارها في مطلع الألفية الثالثة ومازالت نتائج هذه الجهود تتوالى على الفكر والتطبيق المحاسبي على مستوى معظم الدول العالم ،بل إن معظم الدول النامية قد سبقت إلى معايير المحاسبة الدولية واستعارتها أو استرشدت بها لأسباب تتعلق بضعف البنية المحاسبية لديها ، وبدأت ضغوط داخلية وإقليمية على منظمي المحاسبة في بعض الدول تطالبهم بتبني المعايير الدولية ،ومن مبررات هذه الضغوط أن الدول لا بد أن تتراكب مع المتغيرات العصرية وأن تتماشى مع الإجماع الدولي إلى جانب أن بعض هذه الدول ليس لديها الموارد والبنية الأساسية التي تؤهلها لإعداد معاييرها بنفسها .

المبحث الأول : العوامل المؤثرة في تبني دول لمعايير محاسبة دولية

المطلب الأول :التوحيد المحاسبي:[1]

1.1 مفهوم المعايير المحاسبية : [2]

يجدر بنا قبل الخوض في دراسة التوحيد المحاسبي كوظيفة لإصدار المعايير المحاسبية وأن نحيط بمفهوم هذه الأخيرة ،يعود أصل كلمة(معيار...) إلى (..) باللاتينية والتي تعني بمفهومها الأصلي ،أداة قياس مكونة من قطعتين متعامدتين تعطي الزاوية القائمة وتسمح بالقياس الهندسي (الكوس) ،أما اصطلاحا فلقد ترادف استعمال هذه الكلمة(...) مع مفهوم القاعدة (...) النموذج أو المثال يستعمل مصطلح (معيار) بشكل عام للدلالة على قاعدة ،هدف أو نموذج ،كما يمكن استعماله بشكل خاص كمفهوم فلسفي في ميادين محددة كالصناعة ،الزراعة أو مجالات معرفية كالرياضيات ،علم الاجتماع وعلم النفس ،لذلك فإن التحديد الدقيق لمصطلح (معيار) مرتبط بشكل وثيق بمجال اهتمام المعايير ذاتها والمواضيع التي تعالجها يعرف(المعيار) على أن "كل قاعدة تم إرساءها من طرف سلطة مؤهلة أو عن طريق الإجماع ،والفرق الأساسي بين الطريقتين يتمثل في كون أن الأولى تمثل كل أعمال إرساء المعايير التي تقوم بها هيئات مؤهلة دون مراعاة رغبات من هم مطالبون بتطبيقها أو الالتزام بها ،في حين أن الثانية تتمثل في كل أعمال إرساء المعايير التي تكون موضوع استشارة من قبل الفئات المعنية بتطبيقها مستقبلا ،أي قبل إصدارها بشكل رسمي بمعنى أنها من المحتمل أن تخضع لبعض التغييرات بناءا على إجابة هذه الفئات وتعبيرها عن انشغالاتها ومواقفها حول هذه المعايير من خلال مذكرة الإيضاح التي سبق توزيعها عادة إعداد المعايير المحاسبية .

الملتقى الوطني حولdoC .12مؤسسة على ضوء التحولات المحاسبية الدولية .

---

[1] شعيب شنوف التغيرات المحاسبية بين معايير المحاسبة الدولية و المخطط المحاسبي الجديد للمؤسسات ، ملتقى وطني ،جامعة عنابة ، 2007 .

[2] مدني بن بلغيث ، أهمية الإصلاح النظام المحاسبي للمؤسسات في ظل أعمال التوحيد الدولية، 2004 .

1-2- التوحيد المحاسبي:

يقصد بالتوحيد المحاسبي مجموعة من الإجراءات الخاصة بتسجيل البيانات على مستوى الفروع الاقتصادية، وإعداد قوائم حسابات في إطار محدد من المبادئ والقواعد ، والمفاهيم ، والموازنات ، لخدمة أهداف محددة،

فعلى المستوى المحلي فإن التوحيد المحاسبي هو نظام محاسبي موحد تتمثل أهدافه في توفير المعلومات اللازمة للتخطيط والتنفيذ والرقابة على كل مستوى الفروع الاقتصادية، وترتبط حسابات الوحدة الاقتصادية بالحسابات الوطنية ، بالإضافة إلى تسهيل عملية جمع البيانات المحاسبية وتبويبها وتخزينها.

أما على المستوى الدولي نجد أن هناك بعض الأنظمة المحاسبية مسيطرة ومؤثرة على البعض الآخر، بحيث تم تقسيم الأنظمة إلى مجموعات تتأثر كل مجموعة بنظام معين ، أمريكي أو بريطاني، حيث يطلق عليها بالأنظمة الأم، وإلى تصنيفها فرعيا وتصنيف كلي وجزئي لغرض توفير التقارير المالية.

ان العديد من الدول اتجهت إلى توفيقمعاييرها الوطنية مع المعايير الدولية وذلك بدرجات مختلفة حسب الظروف البيئية لكل دولة بحيث أنه لم يتبقى سوي عدد قليل من الدول التي لم تأخذ خطوات إيجابية في اتجاه التوفيق مع المعايير الدولية.

ان علاقات الدول مع مجلس معايير المحاسبة الدولية تتم من خلال المجالس الوطنية. وأن مساهمات المجالس الوطنية في صناعة المعايير الدولية تختلف من دولة لأخرى بحسب توجه الدولة نحو المعايير الدولية وحجم البنية المحاسبية الأساسية لدى تلك الدولة، فهناك دولا تشارك في صياغة مشاريع المعايير الدولية، ودولا تساهم في إصدار المعيار ولها حق التصويت داخل المجلس، ودولا لها مقاعد اتصال داخل المجلس، وأخري تكتفي فقط

بعرض رؤيتها في أي معيار من خلال التعليق على مشروع ذلك المعيار ، وبقية الدول تلزم شركاتها بالمعيار بما يلائم أوضاعها السياسية والاقتصادية دون أن يكون لها دورا في إصداره.

إن المعاملات بالعملة الأجنبية وآثار معدلات التضخم المختلفة، بالإضافة إلى الحاجة إلى وجود قوائم مالية موحدة، هذه العوامل أدت إلى تدويل المعايير المحاسبية، ومن هنا نشأت عملية التضييق من الاختلافات الدولية على مستوى المعايير المحاسبية، والعمل على استعمال لغة محاسبية واحدة، قابلة للفهم السهل والمقارنة، لأن المعالجة المحاسبية المختلفة لنفس نوع العمليات والأحداث، يجعل من الصعوبة القيام بتحليل ومقارنة القوائم المالية، لأن هذه الخاصية (خاصية المقارنة)تعتبر أمرا هاما في عالم التجارة والاستثمار المالي ، لأن عملية وضع المعايير المحاسبية تعني ضرورة تطبيق نفس المعايير المحاسبية عالمية النطاق، وتتضمن تلك العملية إتاحة القابلية للمقارنة بالكامل، حتى تصبح مؤشرات قوائم الدخل(جدول حسابات النتائج) والمركز المالي(الميزانية)، أكثر تجانسا بين الشركات متعددة الجنسيات.

لكن هناك بعض المشاكل تعيق عملية تطبيق معايير المحاسبة الدولية والتنسيق المحاسبي، تتضمن مشاكل ترجمة المعايير إلى اللغة الوطنية دون أن تفقد مضمونها الأصلي ، وعدم ملائمة نصوص المعايير في كثير من الأحيان للظروف المحلية ، وإصدار بعض نصوص المعايير الدولية بصورة عامة وترك التفاصيل لكل دولة ، فالمعايير الدولية لا تغطي إلا الأحداث ذات الصبغة الدولية التي تبدي معظم الدول حاجة ملحة لها دون النظر لمعيار معين يلائم ظروف دولة أو مجموعة محدودة من الدول بعينها.

أهداف التوحيد المحاسبي [1]

– من أهداف التوحيد المحاسبي تحقيق الكفاءة التي تقتضيها التبادلات الاقتصادية الدولية والتي عادة ما تسعى المؤسسات المعنية (مؤسسات متعددة الجنسيات) بلوغها ، إضافة إلى أهداف أخرى مرتبطة بطبيعة الأطراف المهتمة بعملية التوحيد وأهمها:

– المؤسسات المعدة للقوائم المالية .

– الهيئات الأخرى المهتمة .

– الأطراف المستعملة لهذه القوائم ونظرا للمجهودات المبذولة على المستوى العالمي من أجل التوحيد المحاسبي تشرع الشركات متعددة الجنسيات من خلال معايير المحاسبة الدولية إلى :

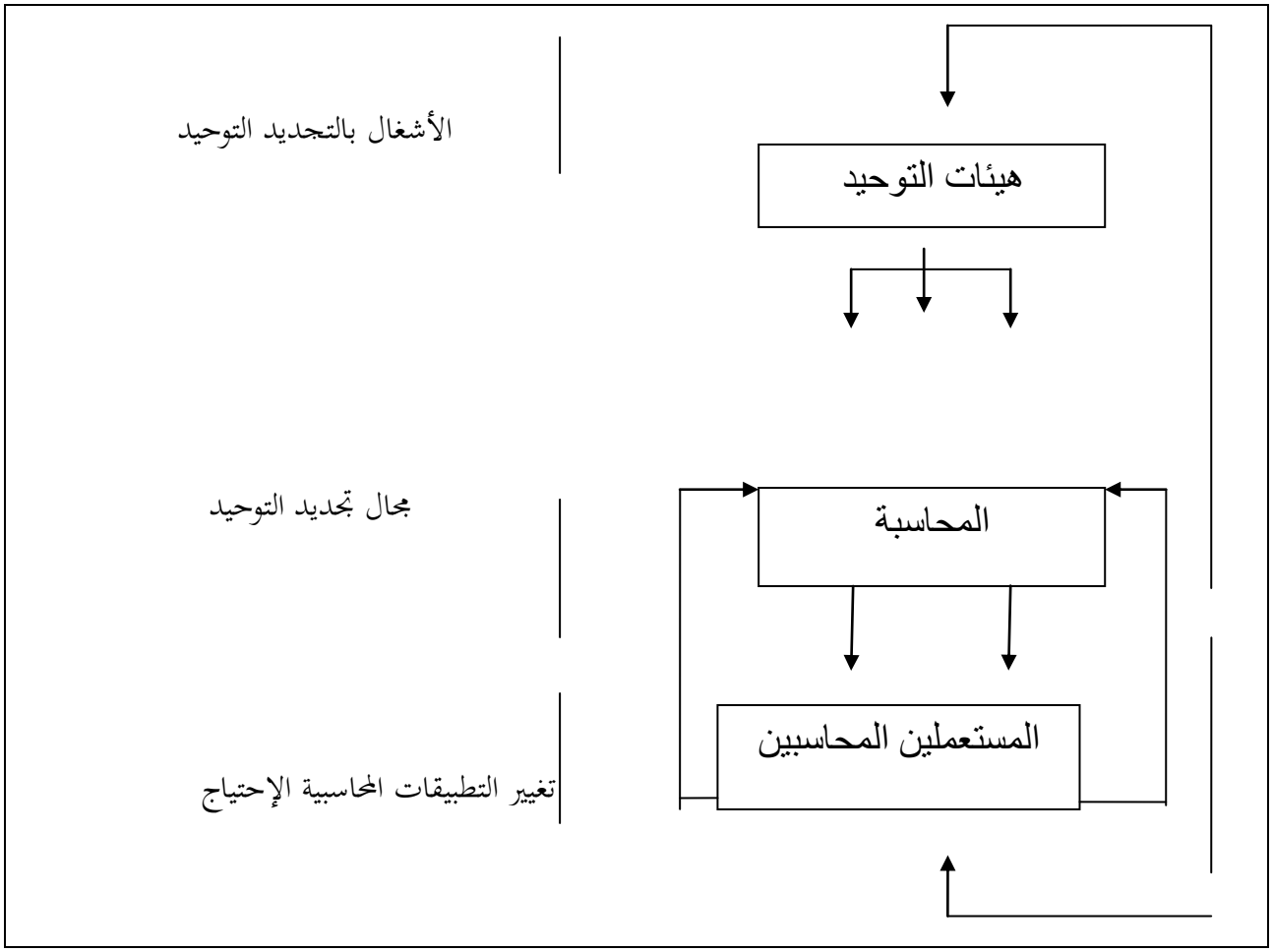
. تبسيط قراءة القوائم المالية بلغة محاسبية موحدة .

– فرض رقابة على الشركات التابعة والفروع للشركة الأم .

– تقليل التكاليف الناتجة عن عملية ترجمة أو تحويل القوائم المالية من النظام المحاسبي للبلد الموجودة فيه إلى النظام المحاسبي للشركة الأم .

[1] حواس صلاح ، اطروحة دكتوراه تحت عنوان التوجه الجديد نحو معايير الابلاغ المالي الدولي ، جامعة الجزائر ، 2008 ، ص 83- ص84

الشكل رقم 02 : استخدام المعايير المحاسبية



المصدر: حواس صلاح ، مرجع سابق، ص85.

المطلب الثاني : توحيد المعايير في مجال المحاسبة الدولية [1]

– إن تطبيق المحاسبة والمعايير المحاسبة بين دول العالم يعتبر مشكلة تواجه المشروعات متعددة الجنسيات،وهناك جهود كثيرة تقوم بها مختلف الهيئات المحاسبية لتحقيق التوحيد المحاسبي والمعايير الدولية في مجال المحاسبة والمراجعة. كما أن النمو السريع في الأنشطة الدولية أدى إلى وجود الحاجة إلى المعايير الدولية المحاسبية المالية

– وفي ما يلي استعرض للعواقب والضغوطات التي تواجه التوحيد المحاسبي :

– **العوائق** : من العوائق المهمة التي تقف إزراء التوحيد المحاسبي على الدولي نجد :

– **العوائق الاقتصادية والتشريعية** : يحتاج أفراد المجتمع وعلى وجه الخصوص أفراد المجتمع المالي إلى المعلومات من المحاسبة التي وظيفتها تزويد المعلومات للأطراف المختلفة ، وهي تعمل ضمن نمط اقتصادي معين يفرض عليها اختيار طرق وإجراءات محاسبية .

– **الحالة السياسية** : إن تشكل عائق أمام التوحيد المحاسبي فالوطنية تقود الى عدم الرغبة في قبول تسويات تتضمن تغيير الممارسات المحاسبية تفضيل لأخرى دولية .

– زيادة الاندماج الدولي للأسواق والعمل ورأس المال والتكنولوجيا إذا تتطلب تلك لغة مشتركة مفهومة على مستوى العالم .

– **ازدياد التنافس الدولي** : أدى ذلك إلى الحاجة القوية لتنسيق الجهود عن طريق منظمة التجارة العالمية بموجب وأسس تأتي في مقدمتها استخدام المعايير المحاسبية والتدقيقية الدولية .

– **الحاجة المتزايدة إلى رأس المال** : لتنفيذ النشاطات الاقتصادية المختلفة وحاجة الممولين والمستثمرين إلى المعلومات المالية عن الشركات التي يتم الاستثمار فيها وإقراضها ، ولكن تعرض هذه الشركات أسهمها

[1] حواس صالح ، مرجع سابق ص 85 ص 86

وسنداتها في البورصات العالمية عليها تطبيق معايير محاسبية موحدة قابلة للفهم من قبل أولئك المستثمرين والمقروضون

– ضغوط الشركات المتعددة الجنسيات باتجاه الحاجة إلى معايير متوافقة على مستوى العالم للإفصاح في مواقفها المالية ، إذ أن فروع هذه الشركات منتشرة في أرجاء المعمورة وتعمل في بيئات متباينة ، وتواجه صعوبات في أعداد تقاريرها المالية بموجب المعايير المحلية لتلك البلدان العاملة فيها لذا فإن مصلحتها تقتضي أن تطبيق دول العالم معايير لتسهيل أعمالها

إن تحقيق الانسجام في أعداد التقارير المالية في مختلف أرجاء العالم هي الحاجة الملحة لهذا العصر لاسيما إذا كان من الضروري إجراء مقارنات هادفة للمعلومات المالية التي تنبثق عن مختلف البلدان التي تستخدم المحاسبة طبقا لمعايير محلية و هي مختلفة إلى حد بعيد عن بعضها البعض.

لذلك ظهرت الحاجة الملحة إلى تعميم مجموعة مشتركة من معايير المحاسبية العالمية أو بعبارة أخرى تقارب عالمي حول لغة محاسبة مشتركة في العالم المالي ومن أجل الوصول إلى توحيد محاسبي دولي تم إصدار معايير محاسبية دولية بهدف إلى التوافق في المعالجة المحاسبية وإعداد قوائم مالية موحدة .

– الضغوط باتجاه التوحيد : بجانب العوائق سالفة الذكر فهناك ضغوط عديدة باتجاه التوحيد منها :

– الزيادة الدولية في التجارة والمبادلات الاقتصادية :

إذ تزيد على 15 ترليون دولار تقوم بها شركات دولية منتشرة في كل أنحاء العالم وتتطلب معايير وأسس للقياس وللإبلاغ المحاسبي ، وجاء إنشاء منظمة التجارة العالمية ومن متطلبات الانضمام إليها مبدأ الشفافة لتوفير معلومات للمستثمرين وكذلك تطبيق معايير المحاسبة والتدقيق الدولية

– **الحاجة المتزايدة إلى رأس المال** : لتنفيذ النشاط الاقتصادية المختلفة وحاجة الممولين والمستثمرين إلى المعلومات المالية عن الشركات التي يتم الاستثمار فيها وافتراضها ولكي تعرض هذه الشركات أسهمها في البورصات العالمية عليها تطبيق معايير محاسبية موحدة قابلة للفهم من قبل أولئك المستثمرين والمقرضون .

– **ازدياد التنافس الدولي** : أدى ذلك إلى الحاجة القوية لتنسيق الجهود عن طريق منظمة التجارة العالمية بموجب وأسس تأتي في مقدمتها استخدام المعايير المحاسبية والتدقيقية الدولية .

– ضغوط الشركات المتعددة الجنسيات باتجاه الحاجة إلى معايير متوافقة على مستوى العالم للإفصاح في مواقعها المالية إذ إن فروع هذه الشركات منتشرة في أرجاء العالم وتعمل في بيانات متباينة وتواجه صعوبات في إعداد تقاريرها المالية بموجب المعايير المحلية لتلك البلدان العاملة فيها لذا فإن مصلحتها تقتضي أن تطبق دول العالم معايير موحدة تسهل أعمالها .

– زيادة الاندماج الدولي للأسواق والعمل ورؤوس الأموال والتكنولوجيا إن تتطلب تلك لغة محاسبية مشتركة مفهومة على مستوى العالم .

– اعتماد الاتحاد الدولي للبورصات

الدولية وكان قد حدد عام 1998 كموعد نهائي ليوصي الإتحاد قبولها على المستوى الدولي واستخدامها ، كأساس لإدراج الأسهم والسندات في الأسواق المالية عبر الحدود .

المطلب الثالث :مزايا استخدام المعايير المحاسبية الدولية (IAS/IFRS):[1]

إن التحدث عن مزايا تبني المعايير المحاسبية الدولية يتطلب على الأقل الإطلاع على تجارب عملية في حال تبني هذه المعايير ولكن هذا لا يمنعنا من عرض بعض المزايا التي تم الوقوف عليها من خلال التجارب

(1)شريف ريحان ، فارح زهرة ، المؤسسة الجزائرية على ضوء التحولات المحاسبة الدولية ، مداخلة ، جامعة عنابة ، 2007 .

الأوروبية في هذا المجال الدراسة التي قامت لها مؤسسة MAZARS المختصة في التدقيق والمحاسبة نوفمبر2003، والمتمثلة أساسا في:

- فرصة لتطوير التنظيم الداخلي للمؤسسة من خلال إعادة النظر في الإجراءات الداخلية الخاصة بالتسيير المحاسبي والضريبي وكذلك إعادة النظر في الهيكل التنظيمي الداخلي للمؤسسة.

- تطوير نظام المعلومات المالية في المؤسسة من خلال التحسين المستمر للمعلومات التي يتطلبها تطبيق المعايير المحاسبية الدولية.

- إعادة الثقة بالنسبة للمستثمرين وهو ما يسمح بتدفق الاستمارات الأجنبية المباشرة.

- الشفافية والفعالية في حسابات المؤسسة وهو ما يسمح بالتحديد الدقيق للصحة المالية لها ومن تم اتخاذ القرارات الإستراتيجية اللازمة والصيانة.

- إمكانية المقارنة بين القوائم المالية، خاصة بالنسبة للمؤسسات المقيمة في البورصة.

- تحسين تنافسية ونمو المؤسسات.

- تشجيع ظهور وتطوير الأسواق المالية ومن ثم التخفيض من التكاليف الحصول على رؤوس الأموال بالنسبة للمؤسسات.

- الابتعاد عن تقييم الأصول القائم أو الظاهر والتقرب من الحقيقة الاقتصادية الحالية.

المطلب الرابع :معوقات تبني الدول لمعايير المحاسبية الدولية (IAS/IFRS):[2]

في هذا الصدد يمكن الكلام عن مجموعة من الصعوبات أو المعوقات لتبني المعايير المحاسبية الدولية، معوقات متعلقة بالبيئة المحاسبية وأخرى متعلقة بالتطبيق الفعلي لهذه المعايير.

[2]شريف ريحان ، فارح زهرة ، المؤسسة الجزائرية على ضوء التحولات المحاسبة الدولية ، مرجع سابق

أ- معوقات متعلقة بالبيئة المحاسبية:

*** معوقات محلية:**

- ضعف الكيانات المهنية والكيانات التي تضع معايير المحاسبة في بعض الدول خاصة الأقل نمو بالإشارة إلى ما يجب أن تكون عليه من قوة.

- عدم وجود تشريعات تلزم أو تنظم إتباع معايير محاسبية دولية.

- ضعف اقتصاد الدول وبالتالي انصرافها عن الاهتمام بمعايير محاسبة دولية.

- محلية نشاط المؤسسات بالدولة..

- قوة الاتجاهات الراسخة المضادة لوضع معايير محاسبية تطبقها الدول في إعداد تقاريرها المالية.

*** معوقات دولية:**

- اختلاف اللغة: بالرغم من أن الاتجاه العالمي يسير بخطى بطيئة نحو تلافي جانبا من مشكلات اللغة كأن تعد المؤسسات الصناعية والتجارية تقاريرها المالية بلغات يفهمها نصف سكان العالم.

- ارتفاع التكلفة: يرى بعض المحاسبين أن تكلفة وضع معايير محاسبية (أو حتى تبني) دولية متفقة لتطبيقها المؤسسات في الدول المختلفة تزيد عن العائد منها، وهذا بالرغم من أن اتجاه آخر يقر بأن العائد من استخدام معايير محاسبية دولية لا يقدر بمال، ذلك أن المؤسسات الصناعية والتجارية ستعرض على الدول المختلفة تقاريرها المالية مقروءة ومفهومة ويعتمد عليها مما ينمي من رقم أعمال تلك المؤسسات وينمي من حجم التجارة الدولية.

- اختلاف درجة التقدم العلمي والتكنولوجي: اختلاف التكنولوجيا في إثبات البيانات المالية دفتريا بين الدول ويترتب عليه وجود ثغرة كبيرة في العمل بمعايير المحاسبة في كل من مجموعتي المؤسسات نتيجة لاختلاف الوسائل التكنولوجية في كل منها.

– **اختلاف درجة النمو الاقتصادي**: كلما زادت درجة النمو الاقتصادي في الدول زادت عادة درجة مؤسساتها وبالتالي زادت احتياجات كل المؤسسات وتكون أقل بالنسبة لدول النامية.

ب– صعوبات عملية في تطبيق المعايير المحاسبية الدولية:

وهنا نشير أن هذه الصعوبات تم تحديدها من قبل المكتب العالم ERNST) YOUNG) بعد دراسة معمقة قام بها على مستوى 60 مؤسسة أوروبية بين جويلية 2001 جانفي 2003.

وعموما يمكن تلخيص هذه الصعوبات في النقاط التالية:

– صعوبات متعلقة بتقديم المعلومات المالية وذلك أن هذا المعيار يقضي بتقديم معلومات منفصلة خاصة بكل قطاع من قطاعات المؤسسة خاصة في الحالات التي تكون فيها مردودية ومخاطر كل قطاع مختلفة.

– ضرورة تقديم معلومات خاصة بالقطاعات الموزعة جغرافيا بالتفصيل وخاصة إذا كانت مردودية ومخاطر مختلفة عن القطاعات الأخرى.

– فعالية هذا المعيار تمتد إلى نجاح المعايير الأخرى الخاصة بتقديم الأصول الغير ملموسة وهو ما يعتبر قيد حقيقي.

– صعوبات ناتجة عن مشكلات محاسبية محتملة، متعلقة أساسا بالمبيعات الخاصة بين القطاعات، لذلك إن أسعار التحويل تصبح أمرا يجب تسويته.

– صعوبات متعلقة بتحديد ربح أو خسارة التشغيل وهي تخصيص التكاليف المشتركة: وهي عبارة عن التكاليف التي تتحملها المؤسسة من أجل منفعة أكثر من قطاع من قطاعات المؤسسة.

– صعوبات التمييز بين التكاليف المشتركة ومصاريف الشكة العامة، حيث أن مصاريف الشركة العامة لا تمثل مصروفات تشغيلية ودلك من وجهة نظر أي قطاع، ولكنها تحدث لمنفعة الشركة ككل ولا يمكن تخصيصها بشكل مناسب لأي قطاع.

– صعوبات متعلقة بتطبيق المعيار المحاسبي رقم"02 المخزون" : وفي هذه النقطة يمكن إيجاز أهم الصعوبات في التغيرات التي تطرأ على معالجة عناصر المخزون في المؤسسة:

*صعوبات متعلقة بضرورة تحميل جميع التكاليف الخاصة بشراء المخزون في القيمة الإجمالية للمخزون، وهنا تشير أن هناك بعض التكاليف يصعب أو تثير مجموعة من التساؤلات عن مدى إمكانية تحميلها لتكلفة المخزون لتكلفة المخزون في إمكانية تحميلها لتكلفة المخزون ويتعلق الأمر: بتكاليف الاقتراض، وفروق أسعار العملات الأجنبية.

* اعتبار مخزون قطاع الغيار، وفقا لهذا المعيار، من عناصر الأصول الملموسة، وهو ما سوف يطرح صعوبات كبيرة في متابعة هذا العنصر، خاصة في ظل الضعف الواضح من حيث المتابعة والإمكانيات (في الجزائر) الخاص بعناصر الأصول الثابتة.

* صعوبات متعلقة بتحديد قيمة التخفيض في عناصر المخزون، وطبقا لهذا المعيار فإنه لا يمكن تحديد الانخفاض في ما إذا كانت سرعة دوران المخزون بطيئة (كما هو معمول به) وإنما يسجل التخفيض فقط عندما تكون تكلفة المخزون أكبر من القيمة القابلة للتحقيق (التي تعرف على أنها سعر البيع المقدر في الظروف العادية لأعمال المؤسسة ناقصا التكاليف المقدرة لاستكمال المخزون، وأيضا التكاليف الضرورية لإنجاز عملية البيع)، وهنا يثار سؤال هام: وهو كيف يمكن تحديد أو معرفة هذا السعر في المؤسسات التي تعمل في اقتصاديات نامية لا تتوفر على أدنى حد من الإحصائيات، ومؤشرات الأسعار، والأسواق وكذلك ضعف نظام المعلومات حتى على مستوى المؤسسة.

* صعوبات متعلقة بتطبيق المعيار المحاسبي رقم " 16 الممتلكات والمصانع والمعدات"

ويمكن ملاحظة الصعوبات العملية في تطبيق هذا المعيار فيما يلي:

ينص هذا المعيار على ضرورة التسجيل المنفصل لجميع العناصر المكونة لاستثمار معين، والتي تكون فترة حياتها (أو بالأحرى منفعتها) مختلفة، ولهذا يصبح التسجيل المحاسبي لهذه العناصر جدا، فالأصول المركبة مثل المباني المحتوية على مكونات متباينة مثل مصنع التسخين، وأسقف، والمصعد، عناصر هيكلية أخرى، فيتم تسجيلها في عدة حسابات منفصلة لتسهيل إهتلاكها على مدى فترات متفاوتة.

– صعوبات تحديد الفترة المنفعية لاستثمار (أو الأصل)، نظرا لأنه يتطلب تحويل هذه المهمة من المحاسب الذي كان يحدد هذه الفترة الجبائية، إلى الموظفين المباشرين الذين يسيرون هذه الاستثمارات، وهو ما يتطلب منهم ما يتطلب منهم خبرة وتكوينا مستمرا على أن هذا المعيار – يقضي بضرورة مراجعة الفترة المنفعية لهذا الاستثمار من فترة إلى أخرى، وهو ما يعقد العملية أكثر.

– صعوبات متعلقة بإعادة النظر في طريقة تسيير الاستثمار حيث أن فلسفة العناصر المكونة للاستثمار الذي يعتمد عليه هذا المعيار، من ثم التسجيل الأولي للاستثمار وإعادة النظر في قيمة الإهتلاك من فترة إلى أخرى سوف يصعب من عمله المتابعة الفعالة لعناصر الاستثمار، أو على الأقل يتطلب إمكانية مادية وبشرية ضرورية لهذا الغرض وهو ما تشتكي منه الدول المتقدمة مثل فرنسا فما بالك الدول النامية مثل الجزائر.

– صعوبات متعلقة بالجوانب الجبائية التي تختلف نظرتها للحسابات الفردية مقارنة للحسابات المجمعة وهو ما ربما سوف يقتضي التعامل بنظامين خاص بكل نوع من الحسابات، كل هذا من شأنه أن يصعب ويعقد عملية متابعة حسابات الاستثمارات من جهة، ويتطلب إمكانات لوجستيكية (Logistique) كبيرة (برامج معلوماتية أجهزة معلوماتية أجهزة كمبيوتر...إلخ).

– صعوبات متعلقة بإعادة النظر في نظام المعلومات الخاصة بعناصر الاستثمارات، ذلك أن هذا المعيار يقضي توفير وتقديم مجموعة من المعلومات الخاصة بعناصر الاستثمارات من فترة إلى أخرى وهذا ما يشكل التزام جديد للمؤسسات لم تكن متعودة من جهة، وصعوبات تحقيقه من جهة أخرى.

– صعوبات متعلقة بالمعيار المحاسبي رقم 36 انخفاض قيمة الأصول"، عموما فإن الصعوبات التي يفرزها تطبيق هذا المعيار، مترابطة إلى حد كبير بكيفية تحديد قيمة الانخفاض، في الإطار فإن هذا العيار يعتبر أن أصل ما انخفضت قيمته عندما " تكون القيمة الدفترية للأصل أكبر من قيمته التي يمكن استردادها من خلال الاستخدام أو البيع" وفي هذه الحالة يستوجب قيام المؤسسة بالاعتراف بخسارة الانخفاض والإفصاح عن الأصول التي انخفضت، وعليه فالمرتقب أنه سوف تظهر مجموعة الصعوبات العملية التالية:

– صعوبات متعلقة بالتأقلم مع هذه المصطلحات الجديدة التي يقرها هذا المعيار مثل المبلغ القابل للاسترداد، صافي سعر البيع، الحياة المقيدة للأصل، وحدة توليد النقد...إلخ .

– صعوبات في تحديد أو التحكم في المصطلحات السابقة التي يمتد تحديدها إلى عناصر خارجية لا يمكن للمؤسسة التحكم فيها.

– صعوبات متعلقة بصياغة نظام داخلي في المؤسسة يوفر جميع المعلومات الضرورية لإجراء أو تحديد الانخفاض في قيمة الأصول، هذا النظام الذي يتجاوز حدود مصلحة المالية والمحاسبة ليمتد لجمع الهياكل الأخرى للمؤسسة.

المبحث الثاني : تطور معايير المحاسبة الدولية

المطلب الأول :أ–التعريف بلجنة معايير المحاسبة الدولية I.A.S.C. :[1]

هي تنظيم مستقل عن الحكوما ت و المؤسسات و عن المحاسبين المهنيين ،تأسست في جوان 1973 ،إثر اتفاق المنظمات المهنية لتسع دول على تأسيسها،تضم حاليا حوالي 60 دولة.

– تهدف لجنة معايير المحاسبة الدوليةإلى :[12]

[1]نورالينزعيط ، نورالين مزياني ، دور تطبيق معايير محاسبة الدولية في التنبئ في خطر افلاس الشركة الوطنية للبتروكيميائية ،ملتقى ، جامعة باجي مختار عنابة 2007

– صياغة و نشر للصالح العام المعايير المحاسبية التي تجب مراعتها عند عرض القوائم المالية و نشرها و تطبيق هذه المعايير في العالم .

– العمل بصفة عامة للتحسين و التنسيق بين منظمات المعايير المحاسبية و الإجراءات المتعلقة بعرض القوائم المالية.

فمنذ انشاءها اعتمدت لجنة معايير المحاسبة الدولية بصورة أكبر من الهيئات واللجان الإقليمية مدخلا علميا ،و تحول الإهتمام من تحديد الفروض و المبادئ المحاسبية إلى تحديد الأهداف و المفاهيم كإطار مفاهيمي نظري يعد دستورا في صياغة معاييرمحاسبية و دليلا في الوقت نفسه لتطويرها كحلول لمشاكل محاسبية مستجدة

ب/ **خصائص الإطار المفاهيمي النظري للجنة معايير المحاسبة الدولية :**

يعرف الإطار المفاهيمي النظري في نظرية المحاسبة الدولية بأنه :"مجموعة منظمة من الأهداف و المبادئ الأساسية المتسقة فيما بينها ، والتي بفضلها يمكن اصدار معايير منسقة و تحديد طبيعة ووظائف و حدود المحاسبة المالية و القوائم المالية "[13].

يتضح من خلال هذا التعريف أن الإطار المفاهيمي النظري للهيئة المصدرة للمعايير المحاسبية يقدم الأهداف المتوخاة من المحاسبة و المفاهيم المتعلقة بالخصائص النوعية للمعلومات المالية، المبادئ المحاسبية الأساسية و الاتفاقات المحاسبية الأساسية .و هكذا فإن وجود إطار مفاهيمي نظري للهيئة المصدرة للمعايير المحاسبية يعتبر من الأهمية بما كان سواء للهيئة نفسها أو لمستعملي المعايير الصادرة عنها .

بالنسبة للهيئة المصدرة للمعايير المحاسبية :

– يمثل الإطار المفاهيمي النظري مرجعية في إصدار معايير محاسبية منسقة أو تعديلها عند الضرورة ،مما يسهل حل المشاكل المحاسبية المطروحة .

– يمكن للهيئة المصدرة للمعايير المحاسبية من الربط بين الجانب النظري و الجانب التطبيقي .

– إن وجود إطار مفاهيمي نظري يجعل الهيئة المصدرة للمعايير المحاسبية أكثر شرعية في إلزام الأطراف المعنية بالمعايير المحاسبية بتطبيقها مما يحفظ لمهنة المحاسبة مكانتها .

ففي الولايات المتحدة الأمريكية وجهت للمجتمعات المهنية التي كانت قبل 1973 ،انتقادات بخصوص افتقارها الإطار فلسفي متكامل لحل المشاكل المحاسبية المطروحة.

بالنسبة لمستعملي المعايير المحاسبية:

إن وجود مرجعية مفاهيمية نظرية يسهل على مستعملي هذه المعايير فهم محتواها وأساليب تطبيقها.

و إذا تتبعنا تطور الفكر المحاسبي الدولي نجد أن هناك مدرستين لإصدار المعايير المحاسبية:

–المدرسة الفرنكوفونية : التي تبنتها الدول ذات تقاليد جبائية عالية ،لذلك الهدف الأول للنظام المحاسبي هو هدف احصائي جبائي ،حيث يتم فرض مخطط محاسبي من طرف القانون و يجسد مقاربة الذمة المالية للمؤسسة.

– **المدرسة الإنجلوساكسونية**:التي تتبناها دول تتمتع بتأثير عال لأسواق رؤوس الأموال، لذلك إن الهدف الأول للمحاسبة هو الإستجابة لحاجيات المستثمرين و المقرضين ،كما نلاحظ عدم وجود نظام محاسبي موحد بل هناك تعدد في النصوص وفي استعمالها ،تجسد المقاربة الإقتصادية للمؤسسة المترجمة للحقيقة الإقتصادية للمؤسسة في سوقها .و هكذا فهي تغلب الجوهر الإقتصادي لعمليات المؤسسة على شكلها القانوني ،كما أن الممارسات المحاسبية للمؤسسة وليدة محيطها الإقتصادي و المالي .

لقد تبنت لجنة معايير المحاسبة الدولية إطارا مفاهيميا نظريا يكاد يكون متطابقا مع اطار المدرسة الأنجلوساكسونية و بالتحديد المكتب الأمريكي لمعايير المحاسبة المالية F.A.S.B.

بعد تحديد الأطارالمفاهيمي النظري تصبح عملية إصدار المعايير المحاسبية حالات تطبيقية لمشاكل محاسبية خاصة ،و يفترض أن تكون هذه المعايير متسقة مع ذلك الإطار الفاهيمي النظري

المطلب الثاني : أهداف لجنة معايير المحاسبة الدولية .[1]

- لقد كان الهدف من تأسيس لجنة معايير المحاسبة الدولية منذ نشأتها و حتى إعادة هيكلتها عام "2001" محددا في الآتي :
- – صناعة ونشر المعايير المحاسبة التي ينبغي مراعاتها لما فيه والمصلحة العامة عند عرض البيانات المالية والسعر لجعلها مقبولة ومعمولا بها على نطاق عالمي .
- العمل بوجه عام على تحسين آلا نظمه والمبادئ المحاسبة لعرض البيانات المالية .
- مناقشة القضايا المحاسبة الوطنية فيما بين الدول المشاركة علي نطاق دولي .
- طرح أفكار محاسبة يمكن تبنيها وإصدارها كمعايير دولية تخدم المصلحة العامة .
- تحقيق قدر من التوفير بين الممارسات المحاسبة فيما بين الدول المشاركة يسمح بالقابلية للمقارنة
- العمل تحقيق قدر من القبول الدولي لما يصدر عن اللجنة من معايير يوافق أعضاء اللجنة على دعم هذه آلا هداف بالتعهد بنشر كافة معايير المحاسبة الدولية التي يصدرها المجلس في بلدانهم من آجل :
- التآكد من أن البيانات المالية المنشور مطابقة لمعايير المحاسبة الدولية والإفصاح عن حقيقة هذه المطابقة .إقناع الحكومات والهيئات المعنية بصناعة المعايير بأن البيانات المالية المنشورة يجب أن تكون مطابقة المعايير المحاسبة الدولية من جميع النواحي .

. التأكد من أن مراقبي الحسابات مقتنعون بأن البيانات المالية مطابقة لمعايير المحاسبة الدولية بالتدقيق وكذا الإفصاح عن واقع هذه المطابقة .

- تشجيع قبول ومراعاة معايير المحاسبة الدولية على الصعيد الدولي ,

[1] – حسين القاضي , المحاسبة الدولية , الدار العامية الدولية للنشر , عمان ,2000ص 360

- تطوير مجموعة من معايير المحاسبة العالمية , ذات النوعية الجيدة والقابلة للفهم والتطبيق , لمساعدة المشاركين في أسواق رأس المال العالمية ومستخدمين آخرين في اتحاد القرارات الاقتصادية
- تأسيسا على ما سبق , فإن هذه المعايير تلعب دورا أساسيا ومهما في الاقتصاد العالمي بحيث يتم استخدامها في المجالات التالية :
- تعتبر في كثير من البلدان كأساس للمتطلبات المحاسبة الوطنية
- تعتبر كأساس لعرض القوائم المالية للشركات آلاجنبية أو المحلية في البورصات و ألأسواق المالية الدولية أو الإقليمية والمحلية
- يتم استخدامها من قبل هيشات عليا كالمفوضية الأوروبية والتي أعلنت سنة 1995على اعتمادها الكبير للمعايير الصادرة عن لجنة معايير المحاسبة الدولية وهذا لإعطاء نماذج تعكس نجاحات أسواق رأس المال , كما يتم استخدام معايير المحاسبة الدولية من طرف عدد كبير من الشركات .

المطلب الثالث : الهيكل التنظيمي للجنة معايير المحاسبة الدولية .[1]

- تمارس لجنة معايير المحاسبة الدولية نشاطها من خلال خمسة هيئات وهي مجلس لجنة معايير المحاسبة الدولية المجموعة الاستشارية , المجلس الاستشاري اللجنة الدائمة لتفسيرات المعايير وجماعة العمل الاستراتيجي

***مجلس لجنة معايير المحاسبة الدولية (TASCBOARD)**: ويقوم بعدة مهام أهمها تحديد برنامج اللجنة وتوجيهه ووضع وتحسين المعايير واعتماد مقترحات المشروعات , ويتكون المجلس من ممثلي هيئات المحاسبة في 13دولة يتع تعينهم من طرف TFAC ,و4 منظمات أخرى مهتمة بالتقرير المالي .

[1] بوريسة سعاد ، مذكرة تخرج ماجستر تحت عنوان (اثر تطبيق معايير المحاسبة الدولية في المؤسسة الاقتصادية)، جامعة قسنطينة 2010 ص54 ص 55

* **المجموعة الاستشارية(consubtatuegeoup)**. قام مجلس اللجنة بتأسيسها سنة 1981 .وضمنت ممثلين للمنظمات الدولية لمعدي ومستخدمي القوائم المالية والجهات المنظمة للأسواق المالية تجتمع المجموعة الاستشارية دوريا لمناقشة القضايا الفنية في مشروعات TAS وبرامج عملها واستراتيجيها و تتكون من 15 منظمة محاسبة يختارها مجلس إدارة اللجنة

* **المجلس الاستشاري AdvisoryConeil**( ): يراجع هذا المجلس إستريتجية و خطط مجلس اللجنة للتأكد من وفائه بالتزاماته وذلك من أجل تعزيز قبول أعمال اللجنة لدى مختلف الأطراف المهتمة .وقد أنشأ سنة 1995 ويضم أفراد بارزين في مراكز وظيفة عليا

- **اللجنة الدائمة لتفسيرات المعايير (Standards interprotation committee)** :

. شكل مجلس إداري TASC لجنة دائمة لتفسيرات المعايير (STC) في سنة 1997 لبحث قضايا محاسبة يحتمل أن تثير تعارضا في ظل غياب توجيهات محددة وتتكون من 12 عضو بالإضافة إلى مراقبين يمثلون اللجنة الأوربية TOSCO وتنشر التفسيرات في شكل مسودة للتعليق وإذا صوت أكثر من ثلاثة أعضاء من اللجنة STC

بالقبول يقوم TASC بالموافقة على التفسير النهائي للمشروع

- **جماعة العمل الأستراتيجي (Strategyworking party)** : تراجع هذه الجماعة إستراتيجية اللجنة للفترة التي تلي الانتهاء من العمل الجاري , وتقوم بمراجعة هيكل اللجنة وإجراءات عملها ،وتتولى عمليات التدريب والتعليم وشؤون التهويل .
- أكملت اللجنة برنامج عملها سنة 1998، و قد رأي مجلس اللجنة أنه من الضروري إجراء تعديلات هيكلية من أجل تكييف اللجنة مع التحديات الجديدة بفعالية , و إن إتمام برنامج عملها

يعتبر اللحظة المناسبة لذللك وبالفعل وأفق مجلس اللجنة بالإجماع في مارس سنة 2000 على دستور جديد لإعادة هيكلتها بعد تشكيل فريق عمل قام بمراجعة عامة لإستراتجيتها , وتوصل المجلس إلى ضرورة التركيز على القضايا التالية

- دخول TASC في شراكة مع و اضعي المعايير في مختلف الدول
- تحققيق مشاركة أكبر في مجلس اللجنة من قبل الدول والمنظمات
- ضمان كفاءة واستقلالية أعضاء اللجنة واللجان الأساسية .

ويتمثل المحور الأساسي لهذا التغيير فيمايلي :

- تحويلت TASC إلى هيئة دولية مستقلة في إطار جديد وهو مؤسسة لجنة معايير المحاسبة الدولية (TASCF):
- يتولى مسؤولية إعداد ونشر المعايير مجلس معايير المحاسبة الدولية TASB
- لا تحمل المعايير التي سيتم إصدارها مستقبلا اسم " معايير المحاسبة الدولية " (TAS) وإنما أسم المعايير الدولية للتقارير المالية (TFRS).

. تحتفظ معايير المحاسبة الدولية السابقة التي لم تخضع لتعديلات بتسميتها (TAS).

في بداية أفريل 2001باشرت اللجنة نشاطها بهيكلة جديدة وباسم جديد " مجلس معايير المحاسبة الدولية " حيث أصبح يتمتع بإستقلالة أكبر , فلم يعد يمثل أعضاءه بلدانهم مند 2001 و كما تغيرت تسمية المعايير التي تقوم بإصدارها حيث تحول الاهتمام من المعايير المحاسبة الى المتعلقة بالمعلومة المالية

أما تمويل TASBفقدتم توفيره في الفترة من 2001إلى 2007 من ثلاث مصادر هي :

. قدمت كبرى مكاتب التدقيق مليون دولار في السنة , ثم 1.5 مليون دولار ابتداء من سنة 2006, هذه المساهمات تمثل حوالي ثلث إيرادات المجلس .

. ساهمت حوالي 130مؤسسة وبنك مركزي بالإضافة إلى منظمات أخرى بمبالغ مختلفة لا تتعدى 200.000 دولار

. ضمان جزء من التمويل من طرف بيع منشورات المجلس

ابتداء من 2008 وضعت TASCF نظاما جديدا للتمويل بالحصص حيث حددت مجموعة من الدول تساهم , كل منها بنسبة معينة أما الهيكلة الجديدة فتظم مؤسسة لجنة معايير المحاسبة الدولية مجلس معايير المحاسبة الدولية , الإداريون , اللجنة الدولية لتفسيرات التقارير المالية واللجنة الاستشارية للمعايير

. مؤسسة لجنة معايير المحاسبة الدولية (IASC FOUNDATION): تمت الموافقة على النظام الأساسي لمؤسسة TASCF بواسطة مجلس إدارة TASC السابق في مارس سنة 2000 , كهيئة لا تهدف للرج مستقلة ذات اهتمام دولي , مقرها في الولايات المتحدة الأمريكية (ولاية DELAZARE)وهي كيان أم لهيئتين رئيسين هما TASB والإداريون و ويتمثل هدفها في تحقيق استقلالية بالنسبة للمنظمات المهنية للمحاسبة وبالنسبة لمنظمي الأسواق المالية من جهة . ووضع إجراءات صارمة وديمقراطية لتطوير , تفسير ومراجعة المعايير من جهة آخرى .

مجلس معايير المحاسبة الدولية International accountinq standards

تم إنشاء في 06فيفري سنة 2001 , يتكون المجلس من 14 عوض من أصل 9 دول تحت رئاسة البروفيسور " David tzeedie " الذي عين مند إنشاء المجلس إلى غاية 30جوان 2011 ، 12 عضو منهم بدوام كامل حيث 7 من أوربا ، 4 من أمريكا الشمالية ، 2 من أسيا و 1 من باقي دول العالم 7 منهم لهم

علاقة بالجهات المسئولة عن وضع المعايير في 7 دول مختلفة ، ويتمثل دور المجلس في تحضير ، إصدار وتعديل معايير المحاسبة الدولية ، نشر مسودات العرض حول المشاريع الجارية ، تطبيق إجراءات تسمح بتقدير التعليقات حول مسودات العرض في فترات مناسبة ,استشارة المجلس الاستشاري فيما يحص المشاريع المهمة وتحضير أجندة العمل , إقامة دراسات في الدول المتطورة والنامية من آجل ضمان قابلية تطبيق المعايير

. الإداريون(twstees): وعددهم 19 حيث 5منهم أعضاء في مكاتب دولية كبري للمحاسبة , تعيينهم من طرف tfac, الجعزا في للأسواق المالية , حيث 6أمريكا الشمالية , 6من أوروبا و4من آسيا , 3من باقي دول العالم .

. اللجنة الدولية لتفسيرات التقارير المالية :

أستمر عمل لجنة التفسيرات الدائمة الذي تشكل في سنة 1997 في ظل هيكل tasc السابق مدة 9أشهر تقريبا في ظل الهيكل الجديد وقد إقترح TASBتغيير إجراءاتها التشغيلية وتغيير أسمها اللجنة التفسيرات الدولية للتقارير المالية TFRTC , وتوسع نطاق اختصاصها لكي تتمكن من التعدي للمواضيع التي تتجاوز تفسيرات المعايير

القائمة , ولقدتم ذلك في ديسمبر سنة 2001 , وتظم 12 عضو يتم تعينهم مدة 3سنوات لهم حق التصويت , إضافة لرئيس (مدير النشاطات الفنية TASB) ليس له حق التصويت .

المبحث الثالث : المعايير الدولية لا عداد التقارير و القوائم المالية

المطلب الاول :المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية IFRS

1- مفاهيم عامة المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية IFRS

لكل مهنة دستور يحكمها و يضبطها و يوجه ممارستها و يوجد معالجتها للآمور المتماثلة ، لكي تكون هناك قاعدة موحدة للمقارنة من قبل المهنتين بالمهنة ، و المحاسبة كغيرها من المهن العلمية التي تكتسب اهميتها من الدور الهام للمعلومات في البيئة الاقتصادية ، لها دستورها العالمي الموحد الذي ينطلق من حرص العالمية فيها على اظهار الارقام التي تغير عم كم هائل من الاحداث و العمليات بصدق ودقة و موثوقة و يمكن ان تكون المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية شكلا من اشكال هذا الدستور و التي تبني مسؤولية اصدارها مجلس معايير لمحاسبة الدولية IASB و تتضمن ما يلي :

- المعايير الدولية لإعداد التقارير IFRS و التي تصدر عن مجلس معايير المحاسبة الدولية IASB وقد صدر منها تسعة 9 معايير لغاية 2010/01/01 و ينصرف المعنى الضيق للمعايير الدولية لإعداد التقارير IFRS الى هذه المعايير .

- المعايير المحاسبة الدولية IASS و كانت تتولى اصدارها لجنة حيث اصدرت اللجنة 41 معيارا لغاية نهاية عام 2000م ، ثم تم دمج بعض هذه المعايير اخرى و الغى البعض منها فانخفض عددها الى29 معيارا ساري المفعول لغاية 2010/01/01

التفسيرات التي تصدر عن لجنة تغييرات المعايير الدولية لا عداد التقارير المالية IFRIC و قد صدر منها 14 تغييرا لغاية 2010/01/01.

– التفسيرات التي صدرت عن اللجنة الدائمة للتغييرات SIC ، وقد صدر منها 34 نغيرا لغاية مارس 2002

و يمكم تمثيل ذلك كمايلي :[1]

المطلب الثاني: تجارب بعض الدول للتوافق مع المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية (IFRS) .[1]

1– الدول العربية والمعايير المحاسبة الدولية :

. لمحة عن المحاسبة بالدول العربية: إن نوعية وخصائص الأنظمة المحاسبية بالدول العربية يمكن معرفتها وتحديدها من حلال معرفة هوية المستعمر الذي خضعت له حية تنهج معظم الدول العربية والتي كانت واقعة تحت وطأة الاحتلال الفرنسي أنظمة وممارسات محاسبية فرنسية ،وكذلك بالنسبة للدول المستعمرة من قبل الانجليز ظلت وللأسف تتبني أنظمة وممارسات محاسبية ذات خصائص انجليزية رئيسية ،فغالبية الدول العربية لم تقم بتطوير أنظمة محاسبية خاصة بها أو تبني أنظمة محاسبية معينة ولقد يلها بما يتلاءم واحتياجاتها وبيئاتها الخاصة.

وقد تبلورت أهمية المعايير المحاسبية في الدول العربية في حاجتها إلى الحصول على التمويل غير المباشر كجذب رؤوس الأموال الأجنبية ،ووجود مكاتب محاسبية أجنبية عاملة في هذه الدول تتولى التشجيع على استخدام المعايير الدولية ،كما أن تطور ونمو أسواق المال في بعض الدول العربية كان وراء الطلب على المعايير المحاسبية الدولية .

. معايير المحاسبية المالية في مصر(تجربة بناء المعايير بناءا على ترجمة المعايير الدولية وتطويعها):

---

[1] صالحي بوعلام : اعمال الاصلاح المحاسبي في الجزائر و افاق تبني و تطبيق النظام المحاسبي المالي ماجستير في العلوم الاقتصادية و العلوم التجارية و علوم .... محاسبة و تدقيق سنة 2010 ص 38

[1]صالحي بوعلام ، مرجع سابق، ص 46 ص 50 .

يتم بناء معايير المحاسبية المالية في مصر بناءا على ترجمة المعايير المحاسبية الدولية مع إدخال تعديلات طفيفة عليها حتى تتناسب مع الظروف المصرية ،ويتم إصدار تلك المعايير من جهتين حكومتين مستقلتين هما:

. وزارة الاقتصادية (وزارة التجارة الخارجية حاليا)

. الجهاز المركزي للمحاسبات

وقد صدرت المجموعة الأول من المعايير بقرار من وزارة الاقتصاد رقم503 لسنة1997 بشأن معايير المحاسبة المصرية وتعديلات نماذج القوائم المالية لشركات المساهمة والتوصية بالأسهم ،ثم أعقبه صدور التعديلات في هذه المعايير بالقرارين الوزاريين رقم 256لسنة 1998 و345لسنة 2002.

وتجدر الإشارة إلى أن تلك المعايير تضمنت تغييرات في المعيار رقم(1) بشأن عرض القوائم المالية ليحل هذا المعيار محل معايير المحاسبة المصرية أرقام(1) الإفصاح عن السياسات المحاسبية و(3) البيانات التي يجب الإفصاح عنها في القوائم المالية و(9) عرض الأصول والالتزامات المتداولة وإلغاء (3) معايير أخرى .

وجدير بالذكر أن معايير المحاسبة المصرية الصادرة عن وزارة الاقتصاد أعدت أساسا كترجمة أو بما يتفق مع معايير المحاسبة الدولية الصادرة عن مجلس المعايير المحاسبة الدولية فيما عدا بعض التعديلات الطفيفة التي أجريت عليها حتى تتماشى هذه المعايير مع الواقع المصري ،لذلك فإن الموضوعات التي لم يتم تناولها وفقا للمعايير المصرية يرجع في معالجتها إلى معايير المحاسبة الدولية لحين صدور المعايير المصرية التي تتناول هذه الموضوعات .

أما المجموعة الثانية فقد صدرت عن الجهاز المركزي للمحاسبات بموجب قرار رئيس . الجهاز رقم 2644لسنة 1996متضمنا(20) معيارا محاسبيا كإطار مكمل للنظام المحاسبي الموحد يتم العمل بها بالنسبة للمنشآت الملزمة بتطبيق هذا الالتزام والمتمثلة في شركات القطاع العام والأعمال العام والهيئات العامة ذات الطابع الاقتصادي .

ونظرا للتغيرات التي طرأت على المعايير المحاسبية الدولية خلال السنوات التي أعقبت صدور هذه المعايير،فقد قام الجهاز بتحديث ثماني(8)معايير طبقا لأحداث إصدار للمعايير المحاسبية الدولية وصدر باعتمادها قرار رئيس الجهاز رقم 628لسنة2003 وهذه المعايير هي :

- المعيار المحاسبي الخاص بالمخزون
- المعيار المحاسبي الخاص بعقود الإنشاءات
- المعيار المحاسبي الخاص بالأصول الثابتة وإهلاكاتها
- المعيار المحاسبي الخاص بالإيراد
- المعيار المحاسبي الخاص بالمحاسبة عن المنح الحكومية والإفصاح عن المساعدات الحكومية .
- المعيار المحاسبي الخاص بتكلفة الإقراض .
- المعيار المحاسبي الخاص بالمحاسبة عن الاستثمارات في شركات زميله .
- المعيار المحاسبي الخاص بالقوائم المالية المجمعة والمحاسبة عن الاستثمار في شركات تابعة

كما يفي الجهاز المركزي للمحاسبات بتقديم الاستفسارات بشأن تلك المعايير من خلال اللجنة الدائمة للرد على تلك الاستفسارات

. معايير المحاسبة الدولية في الأردن: إن البيئة المحاسبية الأردنية ضيقة ومحدودة ويعمل الأردن على الانخراط في الاقتصاد العالمي عن طريق التحول إلى اقتصاد السوق ،فقد انضم إلى منظمة التجارة العالمية ،وإلى الشراكة المتوسطية مع الاتحاد الأوروبي وإلى منظمة التجارة الحرة وع الولايات المتحدة الأمريكية ،ومن جهة ثانية يعتمد

الأردن معايير المحاسبة الدولية والمعايير الدولية للتدقيق مما يجعله ينطلق من دائرة المتطلبات المحاسبية والتدقيقية المحلية الضيقة إلى رحاب الساعة الدولية.[1]

وفيما يلي بعض الدلائل على الزامية تطبيق معايير المحاسبة الدولية من قانون الشركات الأردني: [2]

. المادة (62) واجبات مدير الشركة : على مدير الشركة ذات المسؤولية المحدودة أو هيئة مديريها إعداد الميزانية السنوية للشركة وحساباتها الختامية بما في ذلك حساب الأرباح والخسائر والإيضاحات اللازمة وبيان تدفقاتها النقدية مدققة جميعها من مدقق حسابات قانوني وفقا لمعايير المحاسبة والتدقيق الدولية المتعارف عليها والمعتمدة إضافة إلى التقرير السنوي عن أعمال الشركة وتقديمها إلى الهيئة العامة للشركة في اجتماعها العادي السنوي وتقديم نسخة منها للمراقب مرفقة بها التوصيات قبل نهاية الأشهر الثلاثة الأولى من السنة المالية الجديدة .

المادة (75) خسائر الشركة:إذا بلغت خسائر الشركة ثلاثة أرباع قيمة رأسمالها فيجب تصفيتها إلا إذا قررت الهيئة العامة في اجتماع غير عادي زيارة رأسمالها وضع الخسائر أو إطفائها بما يتفق مع معايير المحاسبة والتدقيق الدولية المعتمدة على أن لا يزيد مجمل الخسائر المتبقية على نصف رأسمالها الشركة في كلتا الحالتين .

المادة 184 :

أ . يترتب على الشركة المساهمة العامة تنظيم حساباتها وحفظ سجلاتها ودفاترها وفق معايير المحاسبية والتدقيق الدولية المعتمدة .

ب . يصدر الوزير بالتنسيق مع الجهات المهنية المختصة التعليمات اللازمة لضمان تطبيق معايير المحاسبية الدولية وأصولها المتعارف عليها بما يحقق أهداف هذا القانون ويضمن حقوق الشركة ومساهميها .

[1] عبد الناصر نور،طلال الحجاوي ،المعايير المحاسبية الدولية والبيئة الأردنية ،متطلبات التوافق والتطبيق ،بدون سنة نشر ، ص 7.

[2] طاهر القشي ،آثر تطبيق معايير المحاسبة الدولية في الشركات الأردنية على استقطاب الاستثمار الأجنبي المباشر المجلة العربية للإدارة ،المنظمة العربية للإدارة ، جامعة الدول العربية ،القاهرة ، 2008م ص 15- 16.

ج . 1. تطبيق معايير وقواعد المحاسبية وللتدقيق الدولية المتعارف عليها والمعتمدة من الجهات المهنية المختصة .

. 2. لمقاصد هذا القانون ينصرف معنى عبارة (معايير وقواعد المحاسبة والتدقيق الدولية المتعارف عليها) على أي عبارة تشير صراحة أو دلالة على اعتماد أصول ومعايير وقواعد المحاسبة والتدقيق أو ما يربط بها .

. المادة (195): تقرير مدقق الحسابات :

أ) مع مراعاة أحكام قانون مهنة تدقيق الحسابات المعمول به وأي قانون أو نظام آخر له علاقة بهذه المهنة ،يجب أن يتضمن تقرير مدقق الحسابات ما يلي :

1) أنه قد حصل على المعلومات والبياناتوالإيضاحات التي رآها ضرورية لأداء عمله.

2) أن الشركة تمسك حسابات وسجلات ومستندات منظمة وأن بياناتها المالية معدة وفقا لمعايير المحاسبة الدولية المعتمدة ،تمكن من إظهار المركز المالي للشركة ونتائج أعمالها وتدفقاتها النقدية بصورة عادلة ،وأن الميزانية وبيان الأرباح والخسائر متفقة مع القيود والدفاتر .

وقد انعكس هذا الأمر على نوعية البيانات التي تصدرها الشركات الأردنية بما فيها البنوك وشركات التأمين والتي تعتبر بيانات متطورة يقارب الإبلاغ المالي فيها مثيله في البلدان المتقدمة ،وبالرغم من أن الأردن بحاجة إلى تنظيم المهنة المحاسبية إلا أن هناك هيئات رقابية لعدد من النشاطات الهامة فهناك هيئة الأوراق المالية التي تنظم أعمال البورصة ومركز الإيداع والوسطاء والمتعاملين وكذلك الافصاحات في البيانات المالية ، وفي تقرير مجلس الإدارة وهناك البنك المركزي الأردني الذي يطور البيانات المالية وأعمال البنوك وفق أحدث المعايير الدولية وينظم ويراقب الجهاز المصرفي الأردني وهيئة تنظيم قطاع التأمين التي تنظم تشرف على الشركات التأمين ،يضاف إلى ذلك مراقب إلى ذلك مراقب الشركات في وزارة الصناعة والتجارة التي تطور عملها كثيرا في الفترة الأخيرة ،وقد أنجزت الوزارة مشروع تعديلا على قانون الشركات من أجل تحديثه ليواكب المستجدات المتغيرة ومما تجد الإشارة إليه أن هذه الهيئات الرقابية تعتمد معايير المحاسبية الدولية بل أكثر من ذلك فهذه

المعايير واردة في نصوص التشريعات الأردنية ،ولا جدال أن البيئة المحاسبية الأردنية تحتاج إلى التطوير من حيث ترسيخ التحكم المؤسسي في الشركات ونوعية وتدريب المحاسبين وغير المحاسبين على معايير المحاسبة الدولية والمعايير الدولية للتدقيق وعن تطورات التقنية الجديدة ، وكذلك العمل على تفصيل عدد من المواد في التشريعات المعمول بها والتعليمات الصادرة عنها سواء في قانون هيئة الأوراق المالية أو قانون الشركات أو قانون ضريبة الدخل ، من أجل تطوير البيئة المحاسبية وبيئة العمل في الأردن.

. البلدان النامية والمعايير المحاسبية الدولية: تعد المحاسبة نتاج البيئة المحيطة بها والعوامل المؤثرة فيها سواء الاجتماعية أو الاقتصادية أو السياسية، ولهذا ينبغي أن تتسع بدرجة عالية من المرونة تسمح لها بمسايرة هذه العوامل المختلفة.[1]

فتغير النظام السياسي أو الاقتصادي في بلد ما يقتضي تعديل نظام التقرير المالي ويعتبر ذلك التعديل في المحاسبة ومعايير.

الإفصاح أمرا جوهريا النجاح الإصلاحات الاقتصادية.[2] .

يجب أخذ الاحتياطات اللازمة خلال مسار الإصلاح المحاسبي ،المرتبطة باختيار البلدان النامية والصعوبات التي يمكن أن تعترض طريق هذه العملية .

. البلدان النامية ومجلس معايير المحاسبة الدولية: يختلف استخدم المعايير المحاسبية الدولية من بلد إلى أخر،وتستخدم هذه المعايير إما بوصفها معايير وطنية إذا كانت ملائمة لبيئتها، وإما بوصفها قاعدة مرجعية لإعداد المعايير الوطنية ،يجب أن يأخذ اختيار الجزائر والبلدان النامية بعين الاعتبار تنظيم وتكوين مجلس معايير المحاسبة الدولية لأن لديهم تأثير على المعايير نفسها .

[1] عبد الناصر نور ،طلال الحجاوي ،مرجع سبق ذكره ، ص 7.

[2] نبيه بن عبد الرحمن الجبر،محمد علاء الدين عبد المنعم ،المحاسبة الدولية،الإطار الفكري والواقع العملي ،الجمعية السعودية للمحاسبة ،الرياض 1998، ص 381.

. تمثيل البلدان النامية في مجلس معايير المحاسبية الدولية: تتكون الهيئة المكلفة بالتوحيد المحاسبي الدولي(المجلس)في معظمها من البلدان المتقدمة ذات الأسواق المالية النشطة في حين أن البلدان النامية ليس لها حضور قوي في المجلس رغم إعادة هيكلة كحبة معايير المحاسبة الدولية لأن لديهم تأثير على المعايير نفسها .

. تمثيل البلدان النامية في مجلس معايير المحاسبة الدولية:تتكون الهيئة المكلفة بالتوحيد المحاسبي الدولي (المجلس) في معظمها من البلدان المتقدمة ذات الأسواق المالية النشطة في حين أن البلدان النامية ليس لها حضور قوي في مجلس رغم إعادة هيكلة كجنة معايير المحاسبة الدولية ،فتمثيل البلدان النامية في المجلس يبقى ضعيفا لكون أن غالبية الإسناد الذي يعينون أعضاء المجلس هم من الدول المتقدمة .

خلال اجتماع فريق العمل الحكومي الدولي المعني بالمعايير الدولية للمحاسبة ،أبدى بعض الخبراء شكوكهم حول واحد من أهداف اللجنة التي تحول دون توازن المصالح الإقليمية أو المهنية ووجدوا أن البلدان النامية غير ممثلة كافيا في اللجنة وهناك دراسات تناولت مشاركة البلدان النامية من سنة 1989 حتى سنة 1995 كعوض في مجلس اللجنة وفي مجلس الاستشاري .

وأظهرت نتائج الدراسة أن تمثيل البلدان النامية لم يرتفع لا في مجلس اللجنة ولا في المجلس الاستشاري، لأن العضوية في هذين الهيئتين هي التي تسمح بالمشاركة في مسار إعداد المعايير المحاسبية .

. مشاركة البلدان النامية في التعليق على مودة العرض :

إن مواضع المعايير تقترح عموما من قبل ممثلي البلدان المتقدمة ،وتثار هذه المواضيع تبعا للمشاكل في هذه البلدان بعد قبول موضوع المعيار في المجلس ،يتم إعداد مسودة العرض باللغة الانكليزية ،وهذا ما يطرح مشاكل لممثلي البلدان النامية من أجل تقديم تعليقاتهم وملاحظتهم أو الحصول على توضيحات بشأن المعايير المقترحة إضافة لكون موضوع المعيار المعالج لا يمثل حقيقة انشغالاتها ،لذلك لا يلتقى المجلس من ممثلي الدولية النامية الكثير من التعليقات حول مسودة العرض وتلخص الدراسة المذكورة وأعلاه أن نسبة مشاركة البلدان

النامية تتراوح من5% إلى 22% وتتكون أساسا من البلدان الناطقة بالانجليزية،مما أدى إلى تكييف المعايير لتلبية حاجيات بيئات معينة.

. احتياجات البلدان النامية: أعترف المجلس معايير المحاسبة الدولية بضرورة أخذ بعين الاعتبار وتلبية احتياجات البلدان النامية على الرغم من هذا الانشغال لم يتحقق إلا القليل ، وذلك لأن هذه الدول تمثل حالات خاصة.

. فمجلس معايير المحاسبة الدولية تهيمن عليه البلدان المتقدمة إضافة إلى بريطانيا والولايات المتحدة الأمريكية والتي تلعب دورا هاما ومؤثرا على المعايير التي تعدها لجنة معايير المحاسبة الدولية ،يرجع هذا التأثير من جهة لعله مبالاة البلدان الأخرى وإلى الجهود والموارد التي وفرتها هذه البلدان من جهة أخرى .

يتم إعداد المعايير المحاسبية الدولية في ظل البيئة الاقتصادية لهذه الدول،أي أن المعايير التي يتم إصدارها تلاءم مجتمعات تلك الدول التي تتميز اقتصادياتها بوجود أسواق رأس مال نشطة تتخذ فيها قرارات الاستثمار من طرف المؤسسات المالية والمستثمرين الخواص الذين يمثلون فئة المستخدمين الرئيسية للتقارير المالية.[1] .

. يقر الإطار المفاهيمي للمجلس معايير المحاسبة الدولية بأن القوائم المالية لا يمكن أن تلبي احتياجات مختلف المستخدمين كما أن تلبية احتياجات المستثمرين سوف تلبي معظم احتياجات المستخدمين الآخرين . فالبلدان النامية مثل الجزائر لها احتياجات أخرى غير خطر رأس المال ،فهي بحاجة لمعلومات لإدارة الشركة ،ومعلومات للإدارة والتخطيط على المستوى الكلي ،هذا ما يمكن أن يجعل هذه المعايير ليست بالضرورة ملائمة بالنسبة لهذه البلدان .

[1] نبيه بن عبد الرحمن الجبر ،محمد علاء الدين المنعم ، مرجع سابق ، ص 389.

.كما انتقد مجلس معايير المحاسبة الدولية لأنه لا يسعى إلى تلبية احتياجات البلدان النامية مثلا المعيار المحاسبي الدولي رقم41 الخاص بالزراعة تم إعداده بفضل دعم من البنك الدولي وذلكلتلبية مطالب البلدان النامية .

وحسب مجلس معايير المحاسبة الدولية فإنها الانتقادات لا أساس لها ،ذلك لأنه يتوجب على البلدان النامية التي تتبنى المعايير المحاسبية لدولة أن تكيفها حسب بيئاتها .

2.2 القضايا المتصلة باختيار المعايير المحاسبية الدولية:

. عناصر الإطار المفاهيمي . يتوقع تطبيق الإطار المفاهيمي لمجلس معايير المحاسبة الدولية على المؤسسات التجارة والصناعية إضافة إلى مؤسسات القطاع العام القطاع الخاص ،لكنه يحاول بدرجة لأولى أن يرضى فئة المستثمرين العالمين في القطاع الخاص ،وهو ما يتعرض مع تعريف نطاقه ،والاعتبار الثاني من الإطار المفاهيمي لمجلس معايير المحاسبة الدولية ،والتي يعتبر أن تلبية احتياجات المستثمرين يسمح بتلبية احتياجات المستخدمين الآخرين هي أيضا متناقضة ،فعلى سبيل المثال احتياجات المستثمرين والموظفين مختلفة جدا ،فحتى المستثمرين نفسهم تختلف احتياجاتهم لأن لديهم سلوكيات مختلفة .

. **مستوى الإفصاح** : تتطلب المعايير المحاسبة الدولية مستوى عال من الإفصاح عن كل المعلومات اللازمة لاتخاذ القرارات الاستثمارية في حين أن الشركات في البلدان النامية لديهم تقاليد السرية مع يجعل مستوى الإفصاح محدود ،فهل ستقبل المؤسسات في الدول النامية عموما وفي الجزائر خصوصا المستوى المرتفع من الإفصاح ؟.

3.2 اعتبارات عامة: إن وجود هيكل قانون صلب لا يضمن نجاح الإفصاح المحاسبي فالمحاسبة في فترة انتقالية تواجه الصعوبات التالية:

. إن الأهداف السابقة للمحاسبة والمتأصلة في ذهنيات وعادات المحاسبين تتطلب وقتا للتغير .

. نقص الموظفين المؤهلين وعدم وجود مهنة محاسبية متطورة بمعنى الكلمة والمنظمات المهنية التي لم تترك حقا في عملية الإصلاح المحاسبي قد ينجم عنه مقاومة هذه الأطراف للتغير .

. إعادة هيكلة وبناء المناهج الدراسية في الميدان المحاسبي مسايرة للتغيرات الحاصلة .

. تغيير الذهنيات فالمحاسبة ليست قائمة حسابات فقط كما اعتبرها البعض بل هي مهنة قائمة بذاتها لها أهدافها ومبادئها وأخلاقيات و اتفاقيات تحكمها .

المطلب الثالث: الاطار المفاهيمي لا عداد و عرض القوائم المالية من منظور مجلس معايير المحاسبة الدولية

1- مفهومه :

تعتبر الغاية الاساسية من اعداد و نشر القوائم المالية هي تزويد مستخدمي تلك القوائم بمعلومات تكون مفيدة لهم في عملية اتخاذ القرارات الاقتصادية و يشكل الاطار المفاهيم لاعداد و عرض القوائم المالية الاطار النظري الذي يتوجب المحاسبة عنها و تسجيلها و كيفية توصيل المعلومات الخاصة بذلك الى مستخدمي القوائم المالية [1]

كما يشكل هذا الاطار الفلك الذي تسبح فيه المعايير ، و حدود الكيفية صياغة اي معيار بالرغم من انه لا يعتبر معيارا مستقلا بحد ذاته ، لذلك تعتبر قراءته و فهمه من لوازم فهم المعايير المحاسبة الدولية .

2- الغرض من الاطار ووضعه الحالي :

يقوم الاطار اعداد و عرض القوائم المالية بوصف المفاهيم الاساسية التي يتم على اساسها اعداد القوائم المالية التي تعد لأغراض الاستخدام العام ، و بذلك فهو يؤدي مجموعة من الاغراض التي ترتبط بالمعايير الدولية هي :

- يقوم بدور الدليل الذي يسترشد به مجلس المحاسبة الدولية IASB في عملية اصدار معايير جديدة و التي يجب ان تستخدم ذات المفاهيم و الاسس التي تضمنها الاطار مثل عناصر القوائم المالية و الفرضيات

[1] محمد اونصار ، جمعة حميدات ، معايير المحاسبة الدولية و الابلاغ المالي الدولية ، الجوانب النظرية و العملية – دار وائل للنشر ، عمان ، اللاردن 2008 ص8

المحاسبية و الصفات النوعية دون الخروج عليها او الاتبان بما يتعارض معها كالتعاريف مثلا و كذلك عند قيامه بإجراءات تعديلات على المعايير الموجودة

– يقوم بدور المرشد و الموجه للتعامل مع كافة القضايا التي يتم التطرق اليها بشكل مباشر في المعايير المحاسبية الدولية ، و التفسيرات المتعلقة بها ، حيث تتصف المعايير بخصوصية الطرح حسب موضوع المعيار ، ولايمكن التطرق الى كافة المفاهيم المحاسبية المعمول بها في كل المعيار حيث ان تكرار ذلك يعتبر غير ذي جدوى ، و بدلا من ذلك يتم الرجوع اليها في ايطار .

– وفي حالة وجود معيار او تفسير يتعلق بعملية معينة بحد ذاتها فيجب على الادارة المؤسسة ان تفعل من اجتهادها الشخصي في وضع و تطبيق السياسات المحاسبية وطرق العرض ، بما ينسجم مع الاطار المفاهيم للمجلس تؤدي الى الوصول الى معلومات ملائمة و موثوقة .

– مساعدة المستخدمين الخارجيين في فهم القوائم المالية و اسس اعدادها اضافة الى تكوين صورة واضحة عن مدى تمثيل القوائم المالية لحقيقة المركز المالي للمؤسسة و نتيجة اعمالها و تدفقاتها النقدية و التغيرات فيها سوآءا قبل المستخدمين او من قبل المستخدمين غير المباشرين كالمحللين الماليين و الجهات التدقيقية و الرقابية – مساعدة هيئات التوحيد الوطنية على تطوير معاييرها الوطنية

– تزويد الجهات الواضعة للمعايير الوطنية كالمنظمات المهنية مثل مجلس

معايير المحاسبة الامريكي FASB و مجلس معايير المحاسبة البريطانية ASB و غيرها من المنظمات ، اضافة الى الحكومات المحلية التي تسعى لتنظيم مهنة المحاسبة من خلال التشريعات المحلية ، بالمفاهيم المحاسبية العامة المقبولة لدى مجلس معايير المحاسبة الدولية IASB حتى يمكن الوقوف على الاسس التي اثبتت عليها عملية اعداد القوائم المالية .

و حاليا يوجد مشروع مشترك بين مجلس معايير المحاسبة الدولية IASB و مجلس معايير المحاسبة الامريكي FASB حول وضع اطار مفاهيمي مشترك بينهما بما يكفل مستقبلا جسر الفجوة بين المعايير التي يتم وضعها من قبلهما في كيفية المعالجة و العرض و متطلبات الاخضاع ، الامر الذي يكفل في النهاية قابلية المقارنة بين القوائم المالية المعدة وفقا للمعايير المحاسبة الدولية و المعايير المحاسبة الأمريكية .

3- مكونات الاطار المفاهيمي لاعداد و عرض القوائم المالية :

يتضمن نطاق الاطار المفاهيمي لاعداد و عرض القوائم المالية المواضيع التالية

- تحديد اهداف القوائم المالية

- تحديد مستخدمو القوائم المالية و احتياجاتهم من المعلومات

- تحديد العناصر الرئيسية للقوائم المالية و طرق الاعتراف بها و كيفية قياسها

- تحديد الخصائص النوعية للمعلومات المحاسبية

- مفاهيم المحافظة على راس المال .

3-1 اهداف القوائم المالية : لقد حددت المادة (2) في الاطار المفاهيمي لمجلس معايير المحاسبة الدولية IASB اهداف القوائم المالية و يمكن تلخيصها فيما يلي

تقديم معلومات حول قدرة المؤسسة على خلق النقدية و قدرتها على سداد التزاماتها (و ذلك من خلال الميزانية و قائمة التدفقات النقدية)

– تقديم معلومات حول اداء المؤسسات (الفعلي او المحتمل) و ذلك من خلال حساب النتائج و جدول تغيير رؤوس الاموال

– و دائما حسب الاطار المفاهيمي فان المعلومات المالية المتضمنة في القوائم المالية يجب ان تكون مفيدة لقاعدة عريضة من المستخدمين في عملية اتخاذ القرارات الاقتصادية[1]

[1] صالحي بوعلام ، مرجع سبق ذكره ص34

2-3 مستخدمو المعلومات و احتياجاتهم من المعلومات : تلجا متعددة الاستخدام المعلومات المالية التي يتم عرضها في القوائم المالية في عملية اتخاذ القرارات الاقتصادية الرشيدة و لقد حدد الاطار المفاهيمي في المادة (09) منه عددا من الفئات كمستخدمين للقوائم المالية كما حدد الاطار كذلك طبيعة المعلومات التي تحتاجها كل فئة و ذلك على النحو التالي :

1-2-3 المستثمرين الحاليين و المحتلمين : و هي المعلومات التي تحتاجها هذه الفئة هي :

- المعلومات التي تساعد المستثمرين في اتخاذ قرار شراء و بيع اسم الشركة

- المعلومات التي تساعد المستثمرين في تحديد مستوى توزيعات اللاربح الماضية و الحالية و المستقبلية و اي تغيير في اسعار اسهم الشركة.

- المعلومات التي تساعد المستثمر في تقييم كفاءة ادارة الشركة

- المعلومات التي تساعد المستثمرين في تقييم بسيولة الشركة و تقييم اسهم الشركة بالمقارنة مع اسهم شركات اخرى

2-2-3 الموظفين : يعتبر الموظفين مورد الشركة الهام ، حيث تبني عليهم استمرارية الشركة و اداؤها لأعمالهما بما يشعرهم بالأمن و الرضا الموظفين لذلك فهم معنيون بكفاءة الشركة و تحقيقها لأهدافها و نموها و زيادة مبيعاتها و ارباحها ، ووجود نظام اجور و رواتب و حوافز فعال و يتعدى لك الى تقييم نظام التقاعد و منافع ما بعد التقاعد التي يمكن للشكرة ان تقدمها [1]

[1] خالد الجعارات ، مرجع سبق ذكره ، ص43

3-2-3 المقرضين : و هم بحاجة الى معلومات تساعدهم في تقدير قدرة الشركة المقترضة على توفير النقدية اللازمة اصل القرض و الفوائد المستحقة عليه في الوقت المناسب و في تقديم عدم تجاوز الشركة المقترضة لبعض المحددات المالية مثل نسبة الديون الى حقوق الملكية .

3-2-4 الموردين و الدائنين الاخرين : و تعتبر هذه الفئة مصدرا للتمويل و الائتمان قصير الاجل حيث تتعلق اهتماماتهم بقدرة المؤسسة على السداد من خلال نسب السيولة و التداول و كذلك نشاطها و النسب المتعلقة بذلك كمعدلات دوران البضاعة للتأكد من استمرارية و كفاءة و ربحية الشركة .

3-2-5 العملاء : و يعتبر العملاء شريان الايرادات و مصدرها حيث انهم الجهة المقصودة بمخرجات المؤسسة من سلع و خدمات ، لذلك فهم معنيون باستمرارية المؤسسة و قدرتها على تزويدهم بالسلع و الخدمات

3-2-6 الحكومة بأجهزتها المختلفة : تحتاج هذه الفئات الى معلومات تساعدها في التأكد من مدى التزام الشركة بالقوانين ذات العلاقة مثل قانون الشركات و قانون الضرائب ، كما تحتاج الى معلومات تساعد في تحديد الضرائب المختلفة على الشركة و مدى قدرتها على التسديد وعرفة مدى المساهمة العاملة للشركة في الاقتصاد الوطني

3-2-7 الجمهور: و له اهتمامات مختلفة بالشركات منها ما يتعلق باستعاب الايدي العاملة و تشغيلها و منها ما يتعلق بدور الشركات الاجتماعي و التنموي و منها ما يتعلق بسلوك الجمهور الاستهلاكي استنادا الى جودة مخرجاتها من السلع و الخدمات .

ومن الجدير ذكره ان فئات مستخدمي القوائم المالية تتسع لتشمل جميع من لهم مصلحة في المؤسسة سواءا بشكل مباشر او غير مباشر و من بين الفئات التي لم يرد ذكرها ضمن الاطار المفاهيمي نجد ادارة المؤسسة المحللون و المستشارون الماليون السوق المالي المنافسون ... الخ

و لقد ورد في المادة (10) من الاطار المفاهيمي ان تزويد المستثمرين بالمعلومات التي يحتاجونها باعتبارهم الجهة التي تزود المؤسسة براس المال و هم الجهة الأكثر تحملا للمخاطر سلبي معظم ما يحتاجه بقية المستخديم من معلومات مالية عامة

و لا يمكن للقوائم المالية ان تؤدي الى تزويد بكامل المعلومات التي يستند اليها المستخدمون في اتخاذ قرارتهم ، كون ان المعلومات المالية الواردة في القوائم المالية الواردة في القوائم المالية تبين الاثار للاحداث و الهمليات السابقة في حين ان القرارات التي تتخذ من قبل معظم مستخدمي القوائم المالية تتعلق بالمستقبل و من جهة اخرى فان ما يعرض في القوائم المالية في حين ما يعرض في القوائم المالية عي معلومات مالية في حين يحتاج مستخدمي القوائم المالية للعديد من المنعلومات غير المالية.

3-3 عناصر القوائم المالية و اساليب قياسها : يصنف الاطار المفاهيمي الصادر عن مجلس معايير المحاسبة الدولية IASB عناصر القوائم المالية على انها فئات متعددة تمثل العمليات المالية و الاحداث التي تمت لدى المؤسسة او التي ينسجم عنها احداث مستقبلية نتيجة احداث تتعلق بالفترة المالية الحالية و تشمل اللاصول ، الالتزامات ، حقوق الملكية مصاريف و الايرادات.

و يجب ان يتم عرض هذه العناصر من خلال القوائم المالية بالأسلوب الذي يكون اكثر فائدة لمستخدمي القوائم المالية و يمكن فهمه من قبلهم لدراسة المعلومات التي تحتويها هذه القوائم و تحليلها و تخاذ القرارات بناءا عليها [2]

اما اساليب و طرق القياس المستخدمة في اعداد و عرض القوائم المالية فتشمل

- التكلفة التاريخية

- التكلفة الجارية

- صافي القيمة القابلة للتحقق

- القيمة الحالية

- القيمة العادلة

- القيمة القابلة للاسترداد

2-4 الخصائص النوعية للمعلومات المحاسبة : الخصائص النوعية للمعلومات المحاسبة هي صفات تتميز بها المعلومات المعروضة في القوائم المالية حتى تكون اساسا سليما لاتخاذ القرارات من قبل مستخدمين القوائم المالية و هي كما يلي :

- القابلية للفهم intelligibilité

- الملائمة pertinence

[1] خالد الجعارات ، مرجع سبق ذكره ص57 .

- الموثوقة fiabilité

- القابلية للمقارنة comparabilité

3-3 الفرضيات لاعداد القوائم المالية : هي الفرضيات التي يتم اعداد القوائم المالية بموجلها فلتحقيق اهداف القوائم المالية يجب ان تعد تلك القوائم وفق الفرضيتين التاليتين :

- اساليب الاستحقاق : يجب على المؤسسة اعداد قوائمها المالية بموجب اساس الاستحقاق باستثناء قائمة التدفقات النقدية و يتطلب اساس الاستحقاق الاعتراف بالمصروفات التي تخص الفترة المالية سواء تم دفعها ام لم يتم و كذلك الاعتراف بالايرادات .

المكتسبة سواءا تم قبضها ام لم يتم ، اي بغض النظر عن واقعة الدفع او القبض .

- فرض الاستمرارية : اي افتراض ان المؤسسة التي اعدت القوائم المالية مستمرة في نشاطها الى اجل غير محدد في المستقبل المنظور اما في حالة وجود شكوك حول استمرارية المؤسسة او ان لدى ا..... لتصفيتها او تقليص اعمالها بشكل جوهري ، عندها لايتم اعداد القوائم المالية على اساس انها مستمرة بل على أساس أخر كأساس التصفية مثلا [1]

6-3 مفاهيم المحافظة على راس المال : لعل المفاهيم التي اصبح يتم التركيز عليها في مهنة المحاسبة هي مفاهيم المحافظة على راس المال بما يقتضى عدم المساس به و المحافظة عليه من التاكل و بين الاطار المفاهيمي وجوه مفهومين لراس المال هما المفهوم المالي لراس المال و المفهوم المادي لراس المال فبموجب المفهوم المالي كراس

[1] صالحي بوعلام مرجع سبق ذكره ص37.

المال فان راس الملل يمثل صافي الاصول او حقوق الملكية اما بموجب المقهوم المادي لراس المال فان راس المال يمثل الطاقة الانتاجية للمؤسسة و تتبع معظم المؤسسات المفهوم المالي لراس المال عند اعداد قوائمها المالية .

خاتمة الفصل الثاني

احرزت لجنة معايير المحاسبة الدولية تقدما ملحوظا حتى اصبح اعداد القوائم المالية وفق المعايير الدولية ضروري ملحة و مطلب اساسي على الصعيدين المحلي و الدولي خاصة على مستوى الاسواق المالية ، حيث تبين ان لجنة معايير المحاسبة الدولية قد خصت عند اصدارها للمعايير الا المؤسسات التي تطرح الاوراق مالية على مستوى تلك الاسواق ، حماية لحقوق المستثمرين الذين اكتسبوا صفة الدولية في ظل العولمة .

شكـــــــر

الحمد والشكر لله العلي القدير على نعمته التي لا تحصى منها توفيقي لا نجاز هذا العمل .

و اعترافا بالفضل و تقديرا للجميل يسرني أن أتقدم بالشكر الجزيل إلى الأستاذ الكريم قادري عبد القادر على متابعته المستمرة، وتوجيهاته القيمة، وكذلك على ما قدمته لي من نصائح من جهود كانت لي سندا كبيرا لأجل إثراء هذا البحث

كما لا يفوتني أن أتوجه بجزيل الشكر و امتناني إلى كل من ساعدني من قريب أو بعيد.

الاهـــــداء

اهدي ثمرة جهدي المتواضع هذا الى النبع الطيب كطيبة الارض الى والدتي حفظها الله و اطال في عمرها ، والى روح والدي رحمه الله و اسكنه فسيح جنانه

و الى جميع اخوتي :

أحمد ، هنية ، فاطمة ، محمد ، صارة .

و ابناء خالتي : صبرينة و فاطمة و كذلك خالت خيرة و كل عائلة فارس من قريب او بعيد .

وصديقات دربي : ربيعة ، سعاد ، هوارية

ظهرت معايير المحاسبة الدولية واتسع نطاق استخدامها نتيجة لتنامي وشمولية نشاطات ورغباتها في احتواء الأسواق الدولية ،وما صاحب ذلك من تعاظم في حاجة المتعاملين الاقتصاديين لتدعيم الأمن والضمان الضروريين في عالم الأعمال ،حيث أن تطبيق معايير محاسبة تحدد بدقة كيفية إعداد محتوى القوائم المالية وطريقة عرضها على جمهور دولي غير متجانسا،يوفر من المزايا يبرر الانتشار الواسع لتطبيق هذه المعايير .

. ولقد حاولنا من خلال تناولنا لموضوع المحاسبة في المؤسسة الاقتصادية ومستحدثاتها الدولية ،معالجة إشكالية البحث التي تدور حول أهمية المحاسبة في المؤسسة ومزايا استخدام المعايير المحاسبية الدولية وكذا أهداف لجنة معايير المحاسبة الدولية والمعايير الدولية لإعداد التقارير المالية وتجارب بعض الدول للتوافق مع المعايير الدولة لإعداد التقارير المالية، حيث تكتسي أهداف القوائم المالية أهمية بالغة خاصة عندما تكون المؤسسة بصدد تحديد مضمونها وقد أصبحت تتمحور أهداف القوائم المالية حول نقطة أساسية وهي منفعة المعلومات في اتخاذ القرارات من طرف مختلف الفئات المستخدمة لها على رأسهم المستثمرين .

. ولقد قامت الجزائر في سياق تطبيق هذه المعايير تبني النظام المحاسبي المالي ،الذي دخل حيز التطبيق منذ بداية سنة 2010م ،هذا النظام المتوافق إلى حد كبير مع المعايير المحاسبية الدولية سواء من حيث الإطار التصوري ،المبادئ والقواعد المحاسبية والقوائم المالية، من المؤكد أنه يحمل انعكاسات نابحة عن تغير الممارسات والتطبيقات المحاسبية، تبعا لتغير مفاهيم ومبادئ وقواعد التقييم والتسجيل المحاسبي ،وهو ما ينعكس تأثيره على الجوانب المرتبط بالمحاسبة ،والمتمثلة أساسا في المؤسسات باعتبارها قاعدة تطبيق المعايير الجديدة ،والنظام الجبائي المرتبط وثيق بالنظام المحاسبي بالإضافة إلى ممارسة مهنة المحاسبة وتعليمها ،وهو ما يجعل من الضروري العمل على تكييف البيئة التي تشمل هذه الجوانب مع متطلبات تطبيق النظام المحاسبي المالي ،حتى تتم الاستفادة من المزايا التي يوفرها هذا الأخير وطنيا ودوليا ،وما ذلك من أهمية في تحقيق توافق البيئة المحاسبية في الجزائر مع البيئة المحاسبية الدولية .

فهرس الأشكال :

الشكل رقم 01 : الدورة المحاسبية في نظام المعلومات المحاسبي 32

الشكل رقم 02 : استخدام المعايير المحاسبية 40

فهرس الجداول :

جدول رقم 01 : المقارنة بين القوائم المالية حسب النظام المالي لـ "PCN " و حسب النظام الجديد لـ (IAS/IFRS) 97

جدول رقم 02 : مشروع الانتقال إلى تطبيق النظام المحاسبي لمالي 103

جدول رقم 03 : المقارنة بين SCF و IAS/IFRS من حيث الإطار المفاهيمي 119

جدول رقم 04 / المقاربة بين SCFو IAS/IFRS من حيث عرض القوائم 123

فهرس المحتويات

شكر

إهداء

فهرس المحتويات

فهرس الأشكال

فهرس الجداول

مقدمة .....(أ-د)

الفصل الأول : مفاهيم حول المؤسسة الاقتصادية و الحاسبة 1

تمهيد.....2

المبحث الأول : ماهية المؤسسة الاقتصادية 3

المطلب الأول : مفهوم المؤسسة الاقتصادية 3

المطلب الثاني : خصائص المؤسسة الاقتصادية 5

المطلب الثالث : أهداف المؤسسة الاقتصادية 10

المطلب الرابع : أهمية المؤسسة الاقتصادية 13

المبحث الثاني : ماهية المحاسبة 15

المطلب الأول مفهوم المحاسبة 15

المطلب الثاني : أنواع المحاسبة 17

المطلب الثالث : أهمية المحاسبة في المؤسسة 19

المبحث الثالث : الأنظمة المحاسبة و مراحل الدورة المحاسبية 21

المطلب الأول : الأنظمة المحاسبية 21

المطلب الثاني : الدورة المحاسبية 27

المطلب الثالث : الوثائق الشاملة 30

خلاصة.....33

الفصل الثاني : المعايير المحاسبة الدولية كادح المستحدثات الدولية للمحاسبة في المؤسسة الاقتصادية .

تمهيد.....35

المبحث الاول : العوامل المؤثرة في تبني الدول معايير المحاسبة الدولية 36

المطلب الاول : التوحيد المحاسبي 36

المطلب الثاني : توحيد المعايير في مجال المحاسبة الدولية 41

المطلب الثالث : مزايا استخدام المعايير المحاسبية 43

المطلب الرابع : معوقات تبني الدول لمعايير المحاسبة الدولية 44

المبحث الثاني : تطور الدول لمعايير المحاسبة الدولية 49

المطلب الاول : لجنة معايير المحاسبة الدولية 49

المطلب الثاني : أهداف لجنة معايير المحاسبة الدولية 52

المطلب الثالث : الهيكل الثالث للجنة معايير المحاسبة الدولية 53

المبحث الثالث : المعايير الدولية لاعداد التقارير و القوائم المالية 58

المطلب الاول : المعايير الدولية لاعداد التقارير المالية 58

المطلب الثاني تجارب بعض الدول للتوافق مع المعايير الدولية لاعداد التقارير المالية 59

المطلب الثالث : الاطار المفاهيمي لاعداد و عرض القوائم المالية من منظور مجلس معايير المحاسبة الدولية .69

خلاصة.....79

الفصل الثالث : مدى تطابق المحاسبة في المؤسسة الاقتصادية الجزائرية مع المستحدثات الدولية للمحاسبة

تمهيد.....81

المبحث الاول : النظام المحاسبي المالي 82

المطلب الاول : مفهوم النظام المحاسبي المالي 82

المطلب الثاني : المبادئ المحاسبية الأساسية للنظام المحاسبي المالي 84

المطلب الثالث : دوافع تبني النظام المحاسبي المالي في الجزائر 88

المبحث الثاني : المشروع التمهيدي للنظام المحاسبي الجديد 90

المطلب الأول : تقديم المشروع 90

المطلب الثاني : مقارنة القوائم المالية حسب pcn و النظام المحاسبي الجديد المطابق لـ ias/ifrs 91

المبحث الثالث : متطلبات تطبيق النظام المحاسبي المالي 100

المطلب الأول : متطلبات تطبيق النظام المحاسبي المالي على مستوى المؤسسة 100

المطلب الثاني : متطلبات تطبيق النظام المحاسبي المالي على مستوى ادارة الضرائب.....107

المطلب الثالث : متطلبات تطبيق النظام المحاسبي المالي على مستوى المهنة و التعليم المحاسبي 112

المبحث الرابع : مقارنة بين النظام المحاسبي المالي و معايير المحاسبة الدولية (دراسة ميدانية).....118

المطلب الأول : المقارنة من جانب الاطار المفاهيمي 118

المطلب الثاني : المقارنة من جانب تقييم بنود القوائم المالية 122

الخاتمة 131

قائمة المراجع

قائمة المراجـــع

قائمة الكتب

- محمد عادل العاقل ، مبادئ التحليل الاقتصادي ، جامعة حلب 1979

- محمد بوتين ، المحاسبة العامة للمؤسسة ، ديوان المطبوعات الجامعية الجزائر 1998.

- محمد يوسف حفاوي ، نظم المعلومات المحاسبية ، دار وائل للنشر ، 2001

- صمويل عبدو ، اقتصاد المؤسسة ، ديوان المطبوعات الجامعية الطبعة الثانية

- زكي حنوش ، مروان ، المسمان ، الرقابة و التخطيط في المشروع مديرية الكتب و المطبوعات 2005

- عمر صخري ، اقتصاد المؤسسة ، ديوان المطبوعات الجامعية 2006

- عبد الله بوغابة ، المحاسبة العامة ، ديوان المطبوعات الجامعية ، الجزائر 1993

- عبد النور براهيمي ، اجراءات التسجيل المحاسبي ، الطبعة الثانية 2002

- عدون دادي ناصر ، المحاسبة التحليلية دار المحمدية ، الجزائر 1999

- صالح خالص ، المبادئ الاساسية للمحاسبة العامة ، ديوان المطبوعات الجامعية ، الجزائر 1997

- شنوف شعيب ، محاسبة طبقا للمعايير الدولية ، IAS/IFRS، الجزء 2 ، مكتبة الشركة الجزائرية ، بودواو ، الجزائر .

مذكرات

- بوريسة سعاد ، اثر معايير الدولية في المؤسسة الاقتصادية مذكرة ماجستير ، جامعة قسنطينة 2010

- على كساب الاستخدام بحوث العمليات في الانتاج الصناعي ،مذكرة ماجستير ، جامعة ، معهد العلوم الاقتصادية .

- حواس صلاح ، التوجه الجديد نحو معيير الابداع المالي ، جامعة الجزائر 2008

- صالحي بوعلام . اعمال الاصلاح المحاسبي في الجزاءر و افاق تبني و تطبيق النظام المحاسبي المالي ، مذكرة ماجستر ، جامعة الجزائر 2010

- ميداني بلغيث ، اهمية اصلاح النظام المحاسبي للمؤسسات في ظل اعمال التوجيه

الوثائق الرسمية

الدولية ، رسالة دكتوراه ، جامعة الجزائر ، 2004

- الامر رقم 75-35 المؤرخ في 1975/04/29 المتعلق بالمخطط الوطني للمحاسبة .

مجلات

طاهر القشي ، اثر تطبيق معايير المحاسبة الدولية في الشركات الاردنية على استقطاب الاستثمار الاجنبي المباشر ، المجلة ، جامعة الدول العربية القاهرة ، 2008.

مقالات و ملتقيات

- النظام المحاسبي المالي و معايير المحاسبة الدولية IAS/IFRS يوم دراسي ، جامعة قسنطينة ، 2009

- مرزوقي مرزوقي ، حولي محمد ، ملتقى الوطني حول واقع النظام المحاسبي المالي في المؤسسات الصغير و المتوسطة جامعة الوادي 2013

- مسعود دراوسي ، مكانة النظام المحاسبي المالي الجزائري في ظل المعايير الدولية المحاسبية ، ملتقى جامعة البليدة

- كتوت عاشور،قورين حاج قويدر ، متطلبات تطبيق النظام المحاسبي الموحد في الجزائر ، ملتقى دولي حول ، معايير المحاسبة الدولية IAS/IFRS تطورها و تطبيقاتها ، حالة الجزائر ، جامعة مولود معمري تيزي وزو 2008

- شريف ريحان ن فارح زهرة ، المؤسسة الجزائرية على ضوء التحولات المحاسبة الدولية ، مداخلة مقدمة ضمن فعالية الملتقى الوطني حول المؤسسة على ضوء التحولات المحاسبية ، جامعة عنابة 2007.

مقدمة الفصل الأول

سوف نحاول في هذا الفصل التقرب من بعض المفاهيم حول المحاسبة و اهميتها في المؤسسة الاقتصادية لذا تعتبر المحاسبة نظاما يهدف لجمع و تحليل و معالجة البيانات و توصيل المعلومات المحاسبية و المالية المتعلقة بمؤسسة معينة الى اطراف مختلفة لها فائدة من الاطلاع على هذه المعلومات ، وهذا بغرض اتخاذ القرارات السليمة ، سوآءا تعلقت هذه القرارات بالتسيير الداخلي للمؤسسة او تلك التي تتخذها الاطراف الخاريجية قاعدة من جهة لإقرار تعاقدهم مع المؤسسة ، ولتسيير العقود السابقة التي تربطهم معها و المستثمرين للطلاع على مكافئته اموالهم و شروط التسيير الكفيلة بالرفع من مردوديتها

المبحث الأول: ماهية المؤسسة الاقتصادية

المطلب الأول:تعريف المؤسسة الاقتصادية

إن كلمة مؤسسة هي بالواقع ترجمة للكلمة :Entreprise كما يمكن استعمالها ترجمة للكلمتين التاليتين :UNDERTAKlNG و FlRM .

من الصعب أن نحيط في تعريف واحد معنى كلمة مثل المؤسسة ،فهي مفهوم يتميز بالشمولية ويمكن أن ينظر إليه من زوايا متعددة .

تطور تعريف المؤسسة على مر الأزمنة ، سابقا كانت المؤسسات تتميز بعمليات السوق، حيث عرفت كمنطقة تسويقية لإنتاج السلع والخدمات ،وكانت المؤسسات الأولى تعرف كمنطلقات فلاحية صغيرة ،تتميز بصغر حجمها ،وبقدر تكنولوجية صغيرة ،وبعلاقات مباشرة وشخصية بين صاحب المؤسسة والعمال وبعلاقات ضيقة بين الدخل والمساهمات الشخصية .

تطور هذا الوضع حسب كوتا إلى ثلاثة اتجاهات:

. اتساع الحجم (التكاثف الدولي الخ...) .

. كثرة النزاعات الاجتماعية.

. تعقد أنماط التسيير (اقل تكلفة، تسيير الموارد البشرية ...الخ) .

من هذا المنطق اختلفت تعاريف المؤسسة عند معظم الخبراء ونذكر على سبيل المثال بعض التعاريف البارزة ،فعند شمبتر (shumpeter) المؤسسة مركز للإبداع ومركز للإنتاج ، أما بيرو(perroux) فتقوم بتركيب

السلطات ،أما عند قلبرات(Galbraith) تتميز المؤسسة بتقسيم السلطات وبروز الهيكل تقنيين (Technostructure) الذين يملكون السلطة .

هناك تعاريف متعددة أعطيت للمؤسسة ،وكل منها يركز على جانب من الجوانب والاختيار بين تلك التعاريف المختلفة يتوقف على الغرض من استعمالها والأهمية التي تعطي لكل جانب من الجوانب .

." المؤسسة هي الوحدة الاقتصادية التي تمارس النشاط الإنتاجي والنشاطات المتعلقة به من تخزين وشراء وبيع من أجل تحقيق الأهداف التي أوجدت المؤسسة من اجلها."[1]

."المؤسسة كما يعرفها مكتب العمل الدولي: هي كل مكان لمزاولة نشاط اقتصادي ولهذا المكان سجلات مستقلة."[2]

."المؤسسة هي كل وحدة قانونية سواء كان شخص مادي أو معنوي ،التي تتمتع باستقلال مالي في صنع القرار وتنتج سلع وخدمات تجارية ."

."المؤسسة هي عبارة عن خلية اقتصادية والتي تشكل علاقات وروابط أعوان اقتصادية أخرى ،تتداخل معها في مختلف الأسواق ."

. المؤسسة هي جميع أشكال المنظمات الاقتصادية المستقلة ماليا وهي منظمة مجهزة بكيفية توزع فيها المهام والمسؤوليات ،وتتخصص في إنتاج السلع والخدمات والتي يتم بيعها في السواق بغرض تحقيق أرباح من وراء ذلك ويمكن أن تعرف كذلك بأنها وحدة اقتصادية تشمل الموارد المالية والبشرية اللازمة للإنتاج .

[1] د،زكي حنوش ، د .مروان المسمان ،الرقابة والتخطيط في المشروع ،مديرية الكتب والمطبوعات ، ،ص .
[2] د.محمد عادل العاقل ،مبادئ التحليل الاقتصادي ،جامعة حلب ، 1979، ص 313 - 314.

. المؤسسة هي عبارة عن خلية اقتصادية ،وبشرية ،والتي تشكل مركزا مستقل ماليا في وضع القرار ،بحيث إدارة ومراقبة هذا المركز تعتمد على شروط تقسيم رأس المال بين الشركاء ،وكذلك حسب خصائص كل مؤسسة .

."المؤسسة هي الوحدة الإنتاجية التي تقوم على أساس العمل الجماعي للعاملين فيها، والمزودين بالموجودات المادية(الأصول المادية) وبالموجودات المالية (الأصول المالية) والتي تعود ملكيتها للشعب ،والمؤسسة تكون الوحدة الأساسية في الاقتصاد الوطني وتعمل على انجاز المهمة المخصصة لها وفق خطتها المنبثقة من خطة الدولة العامة والتي تهدف إلى مزاولة الإنتاج وإعادة الإنتاج الموسع كما أنه عليها أن تقوم بدور منتج السلعي الاشتراكي الذي يقوم بتزويد المواطنين باحتياجاتهم ،ويتم إقامتها من قبل الدولة إلا أنها تتمتع باستقلالها من الناحية الحقوقية والاقتصادية."[1]

المطلب الثاني : تطور المؤسسة الاقتصادية وخصائصها

الفرع الأول: نشأة وتطور المؤسسة الاقتصادية

إن المؤسسات الاقتصادية المختلفة التي نراها في الواقع لم تظهر بأشكالها الحالية من أول مرة بل كان ذلك لعدة تغيرات وتطورات متواصلة ومتوازية مع التطورات التي شهدتها النظم الاقتصادية و الاجتماعية والحضارات البشرية منذ أن تمكن الإنسان من الاستقرار وتحضير حاجاته ونظرا لما للمؤسسة من أهمية ودور في النشاط الاقتصادي للمجتمعات فانه يجدر بنا الإطلاع على تطوراتها ضمن المجتمع ابتداء من الإنتاج الأسري البسيط لغاية ظهور التكتلات والشركات المتعددة الجنسيات .

[1] د.صمويل عبود ،اقتصاد المؤسسة ،ديوان المطبوعات الجامعية ، الطبيعة الثانية 1984، ص59 - 60.

1. الإنتاج الأسرى البسيط :

لقد أعتبر الإنسان زراعة الأرض وتربية المواشي من أهم النشاطات وأهم موارد حياته وذلك تربية حاجاته الأساسية والمتمثلة في المأكل والمشرب وقد أستعمل بعض الأدوات البسيطة والتي يقوم بنحتها وتحضيرها كبار الأسر،وكان هذا النشاط يتم داخل الأسر وفي الحقوق أو المدن ،كما أن التجارة لم تعرف آنذاك ،حيث كانت المنتجات اليدوية تصنع وفق طلبات معينة من أفراد المجتمعات وعادة تتم المبادلة بالمقايضة بين الأسر التي تصنع وفق طلبات المجتمع .

وأهم الحرف اليدوية التي كانت سائدة في تلك الأزمنة النجارة ،الحدادة ،الدباغة، والصناعة المنتجات الجلدية كالنعال والسروج ،وكذلك الغزل والنسيج وصناعة السلاسل.

2. ظهور الوحدات الحرفية :

بعد أن تهيأت الظهور المتمثلة في تكوين تجمعات حضرية وارتفاع الطلب نوعا على المنتوجات الحرفية من ملابس وأدوات إنتاج ولوازم مختلفة بالإضافة إلى ظهور ولأول مرة عمال بدون عمل أو بأعمال مستقلة في منازلهم كل هذا أدى إلى تكوين محلات أو ورشات يتجمع فيها أصحاب الحرف المتشابهة من أجل إنتاج أشياء معينة تحت إشراف كبيرهم أو أقدمهم في الحرفة على شكل يغيب فيه الاستغلال أو القسوة وهكذا فقد وجدت عدة ورشات حرفية للتجار ، النحاسيين ، الحدادين ...الخ .

3. النظام المنزلي للحرف:

أدى ظهور طبقة التجار والرأسماليين إلى استعمالهم لعدة طرق من اجل الحصول على المنتجات وبيعها في ظروف مرضية ومن الطرق المستعملة بالإضافة إلى التعامل مع المجموعات الحرفية ،الاتصال بالأسر في المنازل

وتمويلهم بالمواد من اجل إنتاجهم لسلعة معينة وغالبات كانت عملية الإنتاج المنزلية مرحلة من مراحل إنتاج السلعة وقد وجد التجار سوق العمل خاصة في الأسر الريفية التي كانت على استعداد لزيادة دخلها بواسطة احتراف حرفة أخرى إلى جانب الزراعة ،يمكنها من تغطية حاجاتها المتزايدة .

وهكذا أصبح ولأول مرة عمال حرفيون في المنازل لا يملكون سوى قوة عملهم وممولون من طرف تجار أصحاب رؤوس أموال وكل منها مرتبط بالآخر ارتباطا نفعيا .

. ظهور المانيفاكتورة : Manufacture

إن تراكم التغيرات شهدتها طرق الإنتاج الحرفي نظرا لتطور الأذواق والمستوى الحضاري من جهة وارتفاع عدد السكان من جهة أخرى وكذلك ظهور الاكتشاف الجغرافية ،أدت إلى إثراء طبقة التجار الرأسماليين الذين امتلكوا أدوات إنتاج يدوية فعملوا على إيجارهم إلى أشخاص واسر داخل المنازل من اجل القيام بإنتاج طلباتهم التي كانوا يطالبون بتنفيذها في أوقات وبمواصفات مناسبة وفي وقت لاحق استطاع هؤلاء التجار أن يقوم بجمع عدد من الحرفيين سقف واحد من اجل أن يتمكنوا من مراقبتهم بشكل أكبر وأن يستعملوا وسائل إنتاجهم بشكل أكثر استغلالا وهكذا ظهرت المصانع في شكلها الأول Manufacture والتي تتكون من أدوات بدائية يشتغل عليها العمال بأيديهم و تخضع لتنظيم يختلف عن تنظيم الوحدات الحرفية السابقة إذ أصبح فيها صاحب المحل والأدوات هو المشرف على عملية الإنتاج من بدايتها إلى نهايتها وقد كانت المانيفاكتورة تعبر عن منعرج حاسم في تاريخ المؤسسة الاقتصادية حيث تعتبر شكل الإنتاج اليدوي الذي تولدت عنه المؤسسة الرأسمالية فيما بعد .

5 . المؤسسة الصناعية الآتية :

بعد أن توفرت الأسباب من اكتشاف عملية موجهة نحو الإنتاج الصناعي واتساع السوق أكثر فأكثر ،ولعب الجهاز المصرفي دورا هاما في التطور الاقتصادي ،ظهرت المؤسسات الآلية الأولى التي كانت فيها وسائل العمل الآتية أن كانت في المانيفاكتورة يدوية ،وحسب تعريفات بعض الاقتصاديين فان الآلة آنذاك لم تكن سوى جهاز مكون من مجموعة من الأجزاء كانت ذات شكل يدوي وعند آخرين فإن الأدوات في الحرف كانت تستعمل طاقة محركة يدوية في حين الآلة هي أداة تستعمل طاقة محركة حيوانيا ،أو مائيا،أو من الريح ...الخ .

ويرجع الاقتصاديين ظهور أول الورشات أو المؤسسات الرأسمالية إلى بداية القرن الثامن عشر أي بظهور الثورة الصناعية التي كانت بين نتائجها ظهور المؤسسات الكبرى المشغلة لعدد كبير من العمال وكذا بروز تقسيم العمل وتجدر الإشارة أن ظهور الورشات الأكثر تطورا كان في انجلترا على يد "اركوريخ" في ميدان النسيج .

6. التكتلات والشركات متعددة الجنسيات :

من خلال التطور الذي شهده الاقتصاد الرأسمالي كانت هناك ضرورة للمؤسسات لإتباع عدة استراتيجيات تتكتل فيما بينها(التكتل الاقتصاد) وكذا الدخول إلى الأسواق الخارجية ليس في صورة موزعة للسلع والخدمات فقط بل أيضا كمنتج في أكثر من بلد خارجي وهي ما يدعى الشركات متعددة الجنسيات .

من خلال هذه المراحل يتضح لنا أن المؤسسة الاقتصادية لم تظهر بشكل واحد بل ظهرت بأنواع مختلفة كل منها ذا أهمية واسعة .

المطلب الثاني :خصائص المؤسسة الاقتصادية

إن المؤسسة الاقتصادية أينما كانت سواء البلدان المتقدمة أو السائرة في الطريق النمو تتميز بخصائص معينة تتمثل في : [1]

. للمؤسسة شخصية قانونية مستقلة من حيث امتلاكها لحقوق وصلاحيات أو من حيث واجباتها و مسؤولياتها .

. القدرة على الإنتاج أو أداء الوظيفة التي وجدت من اجلها .

. أن تكون المؤسسة قادرة على البقاء بما يكفل لها من تمويل كان وظروف سياسية مواتية وعمالة كافية ،وقادرة على تكييف نفسها مع الظروف المتغيرة .

. التحديد الواضح للأهداف والسياسة والبرامج وأساليب العمل فكل مؤسسة تضع أهدافا معينة تسعى إلى تحقيقها : أهداف كمية ونوعية بالنسبة للإنتاج ، تحقيق رقم معين ...الخ

. ضمان الموارد المالية لكي تستمر عملياتها ،ويكون ذلك إما عن طريق القروض ،أو جمع بين هذه العناصر كلها أو بعضها حسب الظروف .

. لابد أن تكون المؤسسة مواتية للبيئة التي وجدت فيها وتستجيب لهذه البيئة ،فالمؤسسة لا توجد منعزلة فإذا كانت ظروف البيئة مواتية فإنها تستطيع أداء مهمتها في أحسن الظروف أما كانت معاكسة فإنها يمكن أن تعرقل عملياتها المرجوة وتفسد أهدافها .

[1] د.عمر صخري ،اقتصاد المؤسسة ،ديوان المطبوعات الجامعية ، 03 - 2006، ص25 - 26.

. المؤسسة وحدة اقتصادية أساسية في المجتمع الاقتصادي ، فبالإضافة إلى مساهمتها في الإنتاج ونمو الدخل الوطني ، فهي مصدر رزق الكثير من الأفراد .

. يجب أن يشتمل اصطلاح مؤسسة بالضرورة فكرة زوال المؤسسة إذا ضعف مبرر وجودها أو تضاءلت كفاءتها

المطلب الثالث: أهداف المؤسسة الاقتصادية .

"منذ الاستقلال إلى الآن وعبر مخططات التنمية تهدف السياسة الوطنية للإنتاج على المدى المتوسطة والمدى الطويل إلى :

. الاستقلال الاقتصادي .

. إنتاج سلع معتدلة الثمن .

. تلبية حاجات المستهلكين المحليين .

. رفع مستوى المعيشة لأفراد المجتمع .

. تحقيق عائد مناسب على رأسمال المستثمر أو تحقيق معدل من الربح .

. امتصاص الفائض في العملة (الهدف هو التشغيل الكامل) .

. التكامل الاقتصادي على المستوى الوطني .

. تقليل الصادرات من المواد الأولية وتشجيع الصادرات من الفائض في المنتوجات النهائية عن الحاجات المحلية

.

. الحد من الواردات وخاصة السلع الكمالية." [1]

تسعى أي مؤسسة لتحقيق أهداف تختلف وتتعدد حسب أصحاب المؤسسة ،طبيعة وميدان نشاطها ،تصنف هذه الأهداف إلى الأصناف التالية :

أولا: الأهداف الاقتصادية

أ . تحقيق الربح :

يعتبر الربح أهم معيار لصحة المؤسسة اقتصادية لان استمرار هذه الأخيرة في الوجود لا يمكن أن يتم إلا إذا استطاعت أن تحقق مستوى أدنى من الربح الذي يضمن لها إمكانية رفع رأسمالها وبالتالي توسيع نشاطها للصمود أمام المؤسسات الأخرى ،خاصة إذا كانت في طور النمو أو الحفاظ على مستوى معين من نشاطها أو التطور التكنولوجي ،وقبل استعمالها هذا الربح المحقق في تسديد الديون ، توزيع الأرباح على الشركاء أو تكوين مؤونات لتغطية خسائر أو أرباح غير محتملة .

1. ب . الاستجابة لمتطلبات المجتمع :

إن تحقيق المؤسسة لنتائجها يمر عبر عملية تصريف أو بيع إنتاجها المادي أو المعنوي أو تغطية تكاليفها، وعند القيام بعملية البيع فهي تغطي طلبات المجتمع (الزبائن) الموجودة سواء على المستوى المحلي الوطني أو الدولي ،فيمكن القول أن المؤسسة تحقق هدفين في نفس الوقت :تغطية طلب المجتمع و تحقيق الأهداف .

[1] علي كساب ،استخدام بحوث العمليات في الإنتاج الصناعي(الامثلية في الإنتاج) ، رسالة ماجيستر غير منشور،جامعة الجزائر ، معهد العلوم الاقتصادية 1987، ص 31.

ج . عقلنة الإنتاج :

يتم ذلك بالاستعمال الرشيد لعوامل الإنتاج والتخطيط الجيد و الدقيق للإنتاج والتوزيع والذي بواسطته ترفع من إنتاجياتها .

د . تعظيم قيمة المؤسسة :

ثانيا : الأهداف الاجتماعية

أ . ضمن مستوى مقبول من الأجور :

يعتبر العمال في المؤسسة من المستفدين الأوائل في نشاطها ،حيث يتقاضون أجورا مقابل عملهم بها ،و يعتبر هذا المقابل حقا مضمونا وشرعا ،إذ يعبر العمال عن العنصر الحيوي والحي في المؤسسة ،إلا أن مستوى وحجم هذه الأجور تتراوح بين الانخفاض والارتفاع حسب :

. طبيعة المؤسسة .

. طبيعة النظام الاقتصادي في المجتمع .

. حرمة سوق العمل وغيرها من العوامل الأخرى المؤثرة على المستوى الأجور .

ب . تمكين العمال من تحسين مستوى معيشتهم :

نظرا للتطور السريع التي شهدته المجتمعات في الميدان التكنولوجي،أصبحت حاجة العمال إلى تلبية رغباتهم تتزايد باستمرار،وهذا راجع إلى ظهور منتجات جديدة بالإضافة إلى تطور الحضري لهم و لتغيير أذواقهم تحسنا

وهذا ما يدعو إلى عقلانية الاستهلاك وتحسينه بتوفير الإمكانيات المالية و المادية أكثر فأكثر للعامل من جهة وللمؤسسة من جهة أخرى .

ج . إقامة أنماط استهلاكية معينة:

تقوم المؤسسات الاقتصادية عامة بالتصرف في العادات الاستهلاكية لمختلف طبقات المجتمع وذلك بتقديم منحات جديدة أو التأثير في أذواقهم عن طريق الإشهار بمنتجات جديدة أو منتجات قديمة .

د . الدعوى إلى تنظيم وتماسك العمال :

دعوة العمال إلى التماسك والتفاهم هي الوسيلة الوحيدة لضمان الحركة المستمرة للمؤسسة وتحقيق أهدافها،و عادة تكون للمؤسسة أجهزة مختصة مثل مجلس العمال .

هـ . توفير تأمينات ومرافق للعمال :

المطلب 4: أهمية المؤسسة الاقتصادية

إن وجود المؤسسات الاقتصادية داخل المجتمع في حيز زماني ومكاني يجعلها تؤثر وتتأثر ومن خلال هذا التأثر تظهر لنا أهمية المؤسسة الاقتصادية والمصنفة في ثلاثة أنواع أساسية :

- الأهمية الاجتماعية.
- الأهمية الاقتصادية.
- الأهمية السياسية.
-

الأهمية الاجتماعية:

. توفير الشغل : إن إنشاء مؤسسات اقتصادية يعمل على توفير مناصب الشغل وهذا ما يسمح بامتصاص البطالة في المجتمع المعني وتختلف نسبة توفر الشغل حسب حجم المؤسسة ونوع النشاط الذي تنشط فيه وكذا التكنولوجيات في هذه المؤسسة .

. التأثير على الأجور:للمؤسسات دور هام في تحديد الأجور فبقوة استقطابها لليد العامة إلى المناطق النائية أو قصد تحويل العمال نحو قطاع معين قصد تنميته وتطويره .

. دفع عجلة التغيير : إن ظهور مؤسسات اقتصادية في جهات ريفية أو مناطق نائية تعمل على التغيير والتطوير في هذه المناطق وذلك بإنشاء مساكن للعمال وإعداد الطرق والمرافق العامة كما تقوم ببناء المدارس والمستشفيات وقد يؤدي ذلك إلى ظهور تجمعات سكانية أو مدن جديدة وهذا ما يمكن ملاحظته غالبا وكمثال واقعي على هذا ظهور مدن جديدة بعد أن تكونت مركبات صناعية أو مثل ما حدث في حاسي مسعود من تغيير .

الأهمية الاقتصادية:

بالإضافة إلى الأهمية الاجتماعية التي سبق ذكرها للمؤسسة أهمية اقتصادية تمكنها من تغيير وجهة الاقتصاد الوطني وتتمثل في :

. ظهور منشات جديدة تجارية: إن زيادة عدد السكان في منطقة أو مدينة يؤدي إلى ظهور مؤسسة أو مجموعة من المؤسسات الاقتصادية الجديدة وبالتالي ضرورة القيام بإعداد منشات تجارية جديدة لتلبية حاجات العمال

الجدد وتلبية مختلف مرافق الحياة الضرورية ولهذا تظهر الأهمية المتمثلة في ظهور و دفع حركة تنموية في المؤسسات .

. التأثير على الاستهلاك : إن سياسات البيع التي تتبعها المؤسسة تؤثر على استهلاك المجتمع فزيادة المبيعات وتنوعها تؤدي إلى المنافسة وبالتالي انخفاض الأسعار من التنوع في السلع المعروضة وهذا ما يفيد الطبقة العاملة

الأهمية السياسة :

إن المؤسسة تعمل على ربط العلاقات بين الدول عن طريق الاستيراد والتصدير قد تكون المؤسسة عامل في توطيد العلاقات الدولية وجعلها تتميز بالمتاحة وهذا بطريقة غير مباشرة أو عن طريق التبادل بين التجار.

المبحث الثاني :

المطلب الأول : مفهوم المحاسبة

اثبتت الدراسات المحاسبية أن المحاسبة نشأت منذ فجر التاريخ و أخذت تتطور تبعا للتطورات الاقتصادية و حاجات المجتمع كما أن أول محاولة قام بها الإنسان لتسجيل البيانات المالية تعود إلى عهد الأشوريين أي حوالي 3500 قبل الميلاد .

و أخذت تتطور و تتوسع بعد ذلك بظهور نظام المقايضة و ظهور النقود كوسيلة للتعامل بين الأفراد و أخذت العمليات تتعدى الحدود الجغرافية حيث أصبح من الواجب مسك الدفاتر و السجلات لمعرفة ما للتاجر و ما عليه و من هنا نستطيع أن نستنتج عدة تعاريف للمحاسبة منها :

التعريف الأول : المحاسبة علم يشمل مجموعة من المبادئ و الأسس و القواعد التي تستعمل في تحليل العمليات المالية عند حدوثها و تسجيلها من الواقع إلى مستندات مؤيدة لها . ثم تبويب و تصنيف هذه

العمليات و تلخيصها بحيث يمكن للمؤسسة أو الوحدة الاقتصادية من تحديد ايراداتها و تكلفة الحصول علة هذه الإيرادات و ثم استخراج نتيجة إعمالها من ربح أو خسارة عن فترة مالية محددة و بيان مركزها المالي في نهاية هذه الفترة [1] .

تعريف الجمعية الامريكية للمحاسبينAAA : فهو يعتبر المحاسبة على أنها نظام يهتم بتحديد وقياس و توصيل المعلومات الاقتصادية و ذلك لتمكين المستخدمين من اتخاذ القرارات المناسبة و في الوقت المناسب فهذا التعريف يعتبر أشمل و أدق .

أيضا هناك من يعتبر المحاسبة على أنها تقنية كمية لمعالجة المعلومة ، و هي تعمل أساس نظام ديناميكي لمعالجة المعلومة في اطار الاقتصاد الوطني ككل .

تعريف المخطط المحاسبي الوطني : " المحاسبة في الأساس تقنية كمية لتسيير موجهة قبل كل شيء لتنظيم و التحكم و التنبؤ حول نمو و تطور المؤسسة و أيضا تستعمل في دراسة تطور الاقتصاد الوطني . [2]

1- عبد الله بوغابة " المحاسبة العامة " ، ديوان المطبوعات الجماعية ، الجزائر ، 1993 ، ص5.

2- الأمر رقم 75-35 المؤرخ في 1975/04/29 المتعلق بالمخطط الوطني للمحاسبة .

المطلب الثاني : أنواع المحاسبة

المحاسبة يمكن تقسيمها إلى ثلاثة أصناف و ذلك على النحو التالي:

1)– المحاسبة الوطنية : و هي تلك الحسابات القومية (الوطنية) المجمعة من لدى كل الأعوان الاقتصاديين المكرسين لتدفقات القيم كتتويج لنشاط المجتمع الممثلين له (الدولة) في غضون السنة المالية الواحدة أو مجموعة سنوات .

أو بتعبير أخر هي طريقة لعرض الوقائع و الأوضاع الاقتصادية و أيضا العلاقات القائمة بين مختلف العناصر التي تلعب دور اقتصاديا على الصعيد الوطني بحيث أنها تعطي صورة كمية على الواقع الاقتصادي الوطني و تساعد في الرقابة على صرف أموال الدولة و تخدم اغراض التخطيط بتسجيل عمليات تحصيل و صرف الموارد الحكومية .

2)– المحاسبة العمومية : و هي تلك المحاسبة الموجهة خصيصا لخدمة غرض أو أغراض المؤسسات غير الاقتصادية أي المؤسسات ذات الطابع الإداري و التي تعود في وصايتها إلى الدولة أو هيئتها القاعدية (البلدية ، الولاية ، الوزارة ....) .

و يسميها البعض بالمحاسبة الموازناتية لأنها تبنى على الموازنة بين الإيرادات و النفقات .... فهي بالتالي محاسبة متميزة ، تقوم على تسيير الإيرادات الموفرة من طرف الدولة في شكل نفقات موزعة على الايرادات العامة لذلك تحكمها اجراءات و ميكانيزمات خاصة .[1]

1-عبد النور براهيمي ، اجراءات التسجيل المحاسبي ، الطبعة الثانية 2002 ، ص 4 .

3)–محاسبة المؤسسة : و تنقسم إلى ثلاث أنواع

أ– المحاسبة العامة : و تسمى أيضا بالمحاسبة المالية أو المحاسبة المعمقة ، و تعني تلك الاجراءات و الوثائق و المستندات الموجهة لمسايرة نشاط المؤسسة على امتداد الدورة المالية قصد تقويمه و اثبات أثره على مكونات الذمة المالية للمؤسسة استناد إلى نظام محاسبي موحد (دليل محاسبي وطني) .[1]

ب)– المحاسبة التحليلية : و يطلق عليها محاسبة التكاليف ، و كذلك محاسبة الاستغلال فهي تهتم بتقدير و تجميع و تسجيل و توزيع و تحليل و تفسير البيانات الخاصة بالتكلفة الصناعية و البيعية و الإدارية و هي إدارة هادفة فكل إجراء من اجراءاتها يهدف إلى تغطية حاجة من حاجات الإدارة ، فهي تعمل على مد الإدارة بالبيانات التي تعتمد عليها في الإشراف على تنفيذ المهام و تكرس مسعاها لمسايرة التكاليف الموافقة للمنتوجات و الخدمات المؤدات كما أنها ضرورية كأداة إدارية تستخدم في حل المشاكل المختلفة التي تتعرض لها إدارة المشروع يوما بعد يوم .

ج)– المحاسبة التقديرية : تعد المحاسبة التقديرية امتداد للمحاسبة التحليلية أي تعني اعتماد محاسبة تحليلية بقيم تقديرية للزمن القادم حيث أنها تعتمد على تقدير ما سوف يحدث في الفترات المستقبلية و منه تقارن التقديرات بما أنجز فعلا و تستخرج الفرق .

1- عبداللهبوغابة،المحاسبةالعامة،مرجعسابق،ص 8- 9.

المطلب الثالث : أهمية المحاسبة في المؤسسة

للمحاسبة مركز و تأثير مهم في حياة المؤسسة و ما يحيط بها بحكم أهميتهم و ما يمكن أن تقدمه للمؤسسة و تكمن أهميتها فيما يلي :

ـ تزويد و توفير إدارة المؤسسة بكافة المعلومات اللازمة ، سواء على شكل تقارير محاسبية أو قوائم مالية دورية أو غير دورية .

ـ تلبي المحاسبة ضرورات النظام الاقتصادي و المالي و أيضا القانوني و الجبائي فباعتبارها أداة لقياس الذمة المالية للمؤسسة تمكن هذه الاخيرة من : رصد حركية نشاطها، تقويم هذا النشاط ، ابراز أثر هذا النشاط على مكونات الذمة المالية ، معرفة صافي المركز المالي .[1]

ـ تشكل المحاسبة وسيلة اثبات إداري و قانوني لكل مجريات الأحداث على امتداد السنة المالية الواحدة و التي تترجم بصورة أو بأخرى مجمل العمليات المجسدة لنشاطات المؤسسة سواء في علاقتها مع نفسها أو مع محيطها

ـ إن المزايا المميزة و المتوجة للأهداف السالفة الذكر لن تأتي للمؤسسة إلا من خلال :

ـ المسك المحاسبي الدقيق للدفاتر و المستندات لتلبية ضروريات النظام القانوني .

ـ رصد و متابعة حركية الحسابات و الأموال لتلبية حاجيات النظام الاقتصادي و المالي معا .

ـ التقييد بإجراءات المسك لهذه الدفاتر و المستندات لتلبية ضرورات النظام القانوني معا .

ـ حساب نتائج الأداء للتقويم و فرض الضرائب لتلبية حاجيات النظام الاقتصادي و المالي و الجبائي .

1- محمد بوتين ، المحاسبة العامة للمؤسسة ، ديوان المطبوعات الجامعية ، الجزائر 1998 ، ص 10 .

ـ و هكذا تكتسب المحاسبة أهمية بالغة الأثر في حياة المؤسسة سواء في علاقتها مع نفسها أو مع محيطها على النحو التالي :

علاقتها مع نفسها : من خلال ممارسة عمليات الإثبات المحاسبي و القانوني لمجريات أحداث نشاطها ، و تقويمه بصفة مستمرة و متواترة و أيضا رصد حركية الأموال .

علاقتها مع محيطها : من خلال كشف نتائج النشاط و ابراز تشكيلة ذمتها المالية ووضعيتها المحاسبية من حين لأخر لتشكل عناصر تنوير و اثبات لجهات أهميتها :

ـ الوصاية : بحسب ارتباطها الإداري .

ـ جهاز قضائي : كحجة عند الاقتضاء لاسيما في حالة المنازعات .

ـ جهاز الرقابة : لاسيما مصالح المنافسة و الأسعار و أيضا العدالة عند الاقتضاء .

ـ مصالح الجباية : لفرض الضرائب المناسبة بما يوافق نتائج الأداء .

ـ الجهاز الحكومي : تزيده بمعلومات تخص تجميع الحسابات القومية .

ـ بقية المتعاملين الاقتصاديين ، كوسيلة جلب أو تنفيذ (اداة تنوير) في علاقتها مع الزبائن ، الموردين و البنوك.[1]

1- عدون دادي ناصر ، المحاسبة التحليلية ، الجزائر ، دار المحمدية ، ج1 ، 1999 ، ص 12 .

المبحث الثالث : الأنظمة المحاسبية و مراحل الدورة المحاسبية

المطلب الأول : الأنظمة المحاسبية

إن الطريقة الأساسية و التي تعتمد على الترحيل من دفتر الأستاذ ثم مراجعتها في ميزان المراجعة و هذه العمليات اليومية و التي تحتاج إلى تركيز محاسب واحد فقط يمكن استعمالها في المؤسسات الصغيرة التي تستخدم عدة محاسبي ، اما في المؤسسات الكبيرة ، التي حجم معاملاتها كبير و عدد مواطني ادارتها لا يستهان به فإن هذه الطريقة تحدي في هذا النوع من المؤسسات لذلك توجد عدة طرق للتسجيل و التي يمكن أن يساهم فيها عدد من المحاسبين المستقلين .

ـ هذه الطريقة سنيت الدول التي عمت فيها الاستعمال كالطريقة الايطالية (هي الطريقة الأساسية) الفرنسية (هي الطريقة المركزية) الانجليزية (يومية العمليات المختلفة) الطريقة الامريكية اليومية العامة ، دفتر الأستاذ .

1- النظام الكلاسيكي (الطريقة الايطالية) :

ـ امتدت المؤسسة في تسجيل المحاسبي للعمليات اليومية على النظام الكلاسيكي الذي يعتمد على دفترين وحيدين عامين هما دفتر اليومية العامة ، و دفتر الأستاذ يستخدم النظام الكلاسيكي في المؤسسات الصغيرة الحجم و لكن هذا النظام أصبح لا يتماشى و حاجيات المؤسسات الكبيرة التي تتمتع بتنوع في عملياتها و تكرارها بالإضافة إلى متطلبات التسيير الحديث أدى إلى اللجوء إلى استعمال دفاتر أخرى مما يسمح بتقسيم العمل و اعطاء تفاصيل ضرورية للتسيير خاصة باستعمال الوسائل التكنولوجية .

– **عيوب النظام الكلاسيكي** :النظام الكلاسيكي لا يسمح بالتتبع لكل العمليات خاصة إذا كانت كثيرة إن استعمال النظام لليومية الواحدة و لدفتر الأستاذ الوحيد يجدد من قدراته خاصة عندما يتعلق الأمر بالمؤسسات الكبيرة .

2– نظام اليومية دفتر الأستاذ (الطريقة الامريكية) :

بخلاف الكلاسيكي و الذي يتم فيه مسك الحسابات في اليومية و دفتر يسمح بالحصول على وثيقتين جنبا إلى جنب في نفس الشكل على اليومية ، يتم مسكها على الشكل الكلاسيكي على البيان نجد دفتر الأستاذ حيث يتم وضع الحسابات في الأعمدة حسب الشكل التالي :

ـ القيود أو اليان المبالغ أسم الحساب المبالغ متفرقات مدين و دائن الحساب .

– **اليومية دفتر الأستاذ :**

في هذا النظام يتم الترجيل عند التسجيل في جزء اليومية و تسجيل القيم المدينة و الدائنة في نفس السطر للحساب الحساب المدين أو الدائن .

– **مزايا اليومية لدفتر الأستاذ :**

ـ هذا النظام بسيط لأنه يسمح بإجراء عملية الترجيل مباشرة من اليومية إلى دفتر الأستاذ .

ـ إن مقابلة اليومية مع الحسابات يعطي نظرة شاملة على العمليات التي قامت بها المؤسسة .

ـ إن المجامع التي تحسب في كل صفحة مدين اذن بالنسبة للحسابات تعطي وضعية صحيحة و دقيقة بالنسبة للمؤسسة و بالتالي تشمل عملية المراقبة .

– عيوب اليومية لدفتر الاستاذ :

ـ نظام غير كامل لأنه يتطلب استعمال دفاتر الأستاذ المساعدة للموردين بالزبائن .

ـ إن ترحيل المجاميع في كل صفحة يتطلب دقة كبيرة .

ـ إن استعمال اليومية لدفتر الأستاذ يتطلب استعمال سجل كبير الحجم غير عملي .

3– النظام المركزي (الطريقة الفرنسية) :

يرتكز النظام المركزي على طريقة التسجيل الدوري عامة الشهر في دفتر يطلق عليه اليومية العامة و لكن قبل تركيز العمليات في هذه اليومية العامة يتم تسجيلها في اليوميات المساعدة و هي متعددة وفقا لعدد العمليات التي بها المؤسسة كل يومية مساعدة للمدفوعات النقدية و في نهاية الشهر يتم تجميع العمليات في اليومية العامة بالموازنات تمسك دفتر الأستاذ المساعدة .

– مبدأ النظام المركزي :

ـ نستطيع أن نقول بأن النظام المركزي يتضمن نوعين من التسجيلات المحاسبية .

ـ المحاسبة المساعدة و التي ترتكز على تسجيل العمليات في اليوميات و الترحيل إلى دفاتر الأستاذ المساعدة .

ـ المحاسبة العامة أين تتم عملية تركيز العمليات في اليومية العامة مع ترحيل إلى دفتر الأستاذ العام و اعداد ميزان المرجعة العام .

4– اليوميات المساعدة :

يمكن حصر نشاط المؤسسة في دورتين رئيسيتين هما :

– دورة شراء السلع و خدمات تسويقها :

ـ شراء السلع موجودات أخرى و خدمات .

ـ المدفوعات النقدية .

ـ السداد عن طريق البنك .

– دورة المبيعات و تسويقها :

ـ مبيعات السلع .

ـ المقبوضات النقدية .

ـ العمليات التي تدرج ضمن العمليات السابقة تعتبر من العمليات المتنوعة و تقوم كل مؤسسة بخلق يوميات مساعدة تتلاءم و طبيعة العمليات التي يقوم بها و اليوميات المساعدة الشائعة الاستعمال من قبل جميع المؤسسات يمكن ذكرها كالتالي :

1– اليوميات المساعدة للخزينة :

– اليومية المساعدة للخزينة : صندوق المداخيل

ـ و يكون في حساب 487 الصندوق مدين و هو الحساب الرئيسي و تسجل فيه جميع المداخيل النقدية ، التاريخ ، رقم المستندات البيان ، حسابات مدينة و حسابات دائنة 547 489 70 470 487.

متفرقة بمبلغ الحساب .

– **اليومية المساعدة** : صندوق النفقات

ـ الحساب الرئيسي هو 487 صندوق دائن أي النفقات و المصاريف التي تمت نقدا ، التاريخ ، رقم المستند ، رقم الأستاذ لبيان حساب دائن حسابات مدينة 489 38530 487 مصاريف متفرقات مبلغ رقم حساب.

– **اليومية المساعدة لبنك الدائن** :

الحساب الرئيسي هو 485 البنك في طرفه الدائن و تسجل فيه العمليات التي تؤدي إلى نقصان قيمته .

التاريخ ، رقم المستند ، رقم الأستاذ لبيان حساب دائن حسابات مدينة .

530 489 485 مصاريف متفرقات مبلغ رقم الحساب .

2– اليوميات المساعدة للمشتريات و المبيعات لأجله (على الحساب)

– **اليوميات المساعدة للمشتريات** :

ـ الحساب الرئيسي هو 530 أو أحد فروعه و تسجل فواتير الشراء التي لم تسدد قيمتها في الحين ، التاريخ رقم المستند و رقم الاستاذ ، البيان حساب دائن حسابات مدينة 381 380 530 435 457 . متفرقات مبلغ رقم الحساب .

– **اليومية المساعدة للمبيعات** :

الحساب الرئيسي هو 470 و تسجل فيه المبيعات التي لم تسدد قيمتها في الحين ، التاريخ ، رقم المستند ، رقم الأستاذ البيان حساب مدين حسابات دائنة 547، 74،70 ، 470 ، 526 متفرقات مبلغ رقم الحساب .

3– اليومية المساعدة الخاصة :

– اليومية المساعدة للأجور : اسم و لقب العامل ، عدد الساعات ، الأجر الأساسي مكافئات ساعات اضافية عطل مدفوعة الأجر ، أجرة المنصب ، تعويضات الأجر خاضع للضريبة ، اقتطاع الضمان الاجتماعي ، ضرائب على الرواتب و الأجور ، الأجر الصافي .

– توجيه و تركيز العمليات في اليومية العامة : و تتمثل في التوحيد الدوري لمجاميع اليوميات المساعدة في اليومية العامة و دفتر اليومية هو من نفس شكل اليومية العامة المستخدمة في النظام الكلاسيكي و يخضع لنفس شكل اليومية العامة المستخدمة في النظام و يخضع لنفس الضوابط القانونية لمسك الدفاتر المحاسبية تقوم بتركيز العمليات الواردة في اليومية المساعدة للحساب الجاري البريدي المدين و الدائن كالتالي :

-ح 380/مشتريات سلع .

-ح 583/اوراق للدفع .

-ح 530/ موردين .

-ح 245/ تجهيزات مكتب .

-ح 627 / مصاريف التنقلات و الاستقبالات .

-ح 486/ بريد و برق ، هاتف .

-ح 628/ بريد و مواصلات سلكية و لا سلكية .[1]

1- الدكتور صالح خالص ، " المبادئ الأساسية للمحاسبة العامة ، ديوان المطبوعات الجامعية ، الجزائر 1997 ، ص 24- 32 .

المطلب الثاني : الدورة المحاسبية

1- تقييد العمليات في سجل اليومية :

نصت المادة 09 من القانون التجاري في الجزائر على كل شخص طبيعي و معنوي له صفة التاجر ملزم بمسك دفتر اليومية يقيد فيه يوما بيوم عمليات المقاومة أو أن يراجع على الأقل نتائج العمليات شهريا بشرط ان يحتفظ في هذه الحالة بكافة الوثائق التي يمكن معها مراجعة تلك العمليات يوميا .

و النموذج التالي يمثل صفحة سجل اليومية .

ـ رقم الحساب ، رقم القيد ، رقم صفحة الاستاذ ، البيان مدين دائنا .

-ح 245/ تجهيزات المكتب و ح487/ الصندوق مثال :

ـ شراء أثاث بمبلغ 4000 دج و دفع قيمته نقدا 4000 دج .

ـ 4000 دج تسجل في سجل اليومية كافة العمليات المحاسبية يوما بيوم و يجب أن تعزز عمليات التسجيل هذه بالمستندات حيث هذه المستندات هي الدليل المادي الذي يؤيد وجود عملية تمت فعلا و المستندات مختلفة الأنواع من الايصالات (قبض ، و دفع) القوائم (بيع و شراء) عقود الايجار ، الاشعارات الدائنة و المدينة . [1]

2- الترحيل إلى دفتر الأستاذ :

اضافة إلى الدفتر المذكور هناك دفتر ثاني لم ينص عليه القانون إلا أنه من الضروري جدا مسكه و هو سجل الأستاذ حيث تفتح فيه صفحة لكل حساب . من الممكن أن يأخذ دفتر الأستاذ الشكل التالي :

التاريخ ، البيان ، رقم الصفحة اليومية دائن التاريخ البيان ، رقم الصفحة اليومية مدين ، دينار . كما يمكن أن يخطط الحساب بالصورة التالية : التاريخ ، البيان ، رقم الصفحة اليومية ، الدائن ، دينار المدين ، دينار الرصيد.[1]

ـ الترحيل هو وسيلة لتبويب العمليات المحاسبية لاضطهاد أثارها على الحسابات المختلفة في الوحدة الاقتصادية و الحساب كما هو موضح أعلاه عبارة عن جدول عن جدول يحتوي على مجموعة العمليات ذات الطبيعة الواحدة ، أن تجمه العمليات في حساب واحد يساعد على تحديد أثر هذه العمليات على الحساب تجمع العمليات في حساب واحد يساعد على تحديدّ أثر هذه العمليات على الحساب و معرفة رصيد الحساب في أي لحظة .

– إن عملية الترحيل تتم وفقا للخطوات التالية :

ـ يفتح لكل حساب يظهر بدفتر اليومية صفحة أو عدة صفحات في سجل الأستاذ .

ـ يفتح لكل حساب يظهر بدفتر اليومية صفحة أو عدة صفحات في سجل الأستاذ .

ـ يسجل المبلغ في حقل المبالغ المدينة إذا كان الحساب في دفتر اليومية مدينا ، و يسجل في حقل المبالغ الدائنة إذا كان الحساب في دفتر اليومية دائنا .

ـ يكتب في حقل البيان الطرف الأخر للعملية أي الطرف المعاين ، إذا كان الطرف الأخر للعملية يتكون من أكثر من الحساب الواحد فعندئذ يكتفي حقل البيان الأستاذ كلمة للدلالة على احتواء الطرف المعاين على أكثر من حساب واحد .

1- عبد النور براهيمي ، اجراءات التسجيل المحاسبي ، الطبعة الثانية 2002 .

ـ في حقل التاريخ يذكر تاريخ حدوث العملية و كما هو مثبت في دفتر اليومية .

ـ في حقل صفحة اليومية يذكر رقم الصفحة اليومية .

3– ترصيد الحسابات و تنظيم ميزان المراجعة :

بعد إكمال ترحيل الحسابات عن فترة معينة ، قد يصبح كل حساب في دفتر الأستاذ يحتوي على مبالغ مدينة في الجانب المدين و مبالغ دائنة في الجانب الدائن و لكي نتوصل إلى تحديد رصيد الحساب نجمع طرفي الحساب و نطرح الجانب الأصغر من الجانب الاكبر و الفرق يمثل رصيد الحساب .

– إن الغرض من ترصيد الحسابات هو معرفة نتيجة عمليات الوحدة الاقتصادية مع الغير و مالها من ديون و ما عليها من التزامات ، اضافة إلى استعمال الأرصدة في استخراج نتائج أعمال الوحدة من ربح أو خسارة .

ـ يتم مباشرة بعد ذلك إعداد ميزان المراجعة و هو عبارة عن كشف أو جدول يشمل على أسماء الحسابات و صافي ارصدتها أو المجاميع التي تظهر في سجل الأستاذ .

تظهر الأرصدة المدينة يساوي مجموع الأرصدة الدائنة .[1]

1- عبد النور براهيمي ، اجراءات المحاسبي ، مرجع سابق ، 34 .

– المطلب الثالث : الوثائق الشاملة

ـ إن تعدد التدفقات يجبر المؤسسة على استعمال عدد كبير من الحسابات ، كما أن استعمال المحاسبة كوسيلة لجمع المعلومات يجعل ترتيب هذه التدفقات ، الهدف من هذا الترتيب هو اعطاء نظرة شاملة لمختلف مستعملي المحاسبة و الأعوان الاقتصاديون على العمليات التي قامت بها المؤسسة .

ـ يجب على هذه المعلومات أن تشمل النقاط التالية .

– ماهي النتائج الجزئية المتماشية مع مختلف المراحل المكونة الدورة استغلال المؤسسة .

– ماهي النتيجة الإجمالية المستخرجة من النشاط في فترة زمنية معينة ؟

– ماهي حالة ذمة المؤسسة في وقت محددة ؟

– ما هي حركة اموال المؤسسة في ظرف نفس الفترة ؟

و للإجابة على هذه الأسئلة لابد من جمع و ترتيب جميع الحسابات حسب المعلومات المراد استخراجها .

ـ و بعد جمع الحسابات و تصنيفها يمكننا الآن اعداد ثلاثة وثائق شاملة :

1– جدول النتائج : يعطي معلومات حول استغلال فترة معينة .

2– جدول حركات الأموال : يبين تغيرات ذمة المؤسسة في نفس الفترة .

3–الميزانية : تعطي حالة ذمة المؤسسة في نهاية الفترة ، و من ثم فإن حسابات التسيير تستعمل لإعداد الميزانية و جدول حركات الأموال . [1]

1–جدول حسابات النتائج :

هو كشف بالإيرادات و المصاريف المتحققة خلال الفترة المحاسبية و عن طريق اجراء المقارنة ما بينهم (الإيرادات و المصاريف) يمكن الوصول إلى تحديد نتائج أعمال المؤسسة و كذلك صافي الربح أو الخسارة [2].

- بعد المقارنة بين الحسابات التسيير تنقسم النتيجة الإجمالية للمؤسسة إلى نتائج جزئية نذكرها كما يلي :

– **الهامش الإجمالي** : ينتج عن الفرق بين مبيعات البضائع المستهلكة .

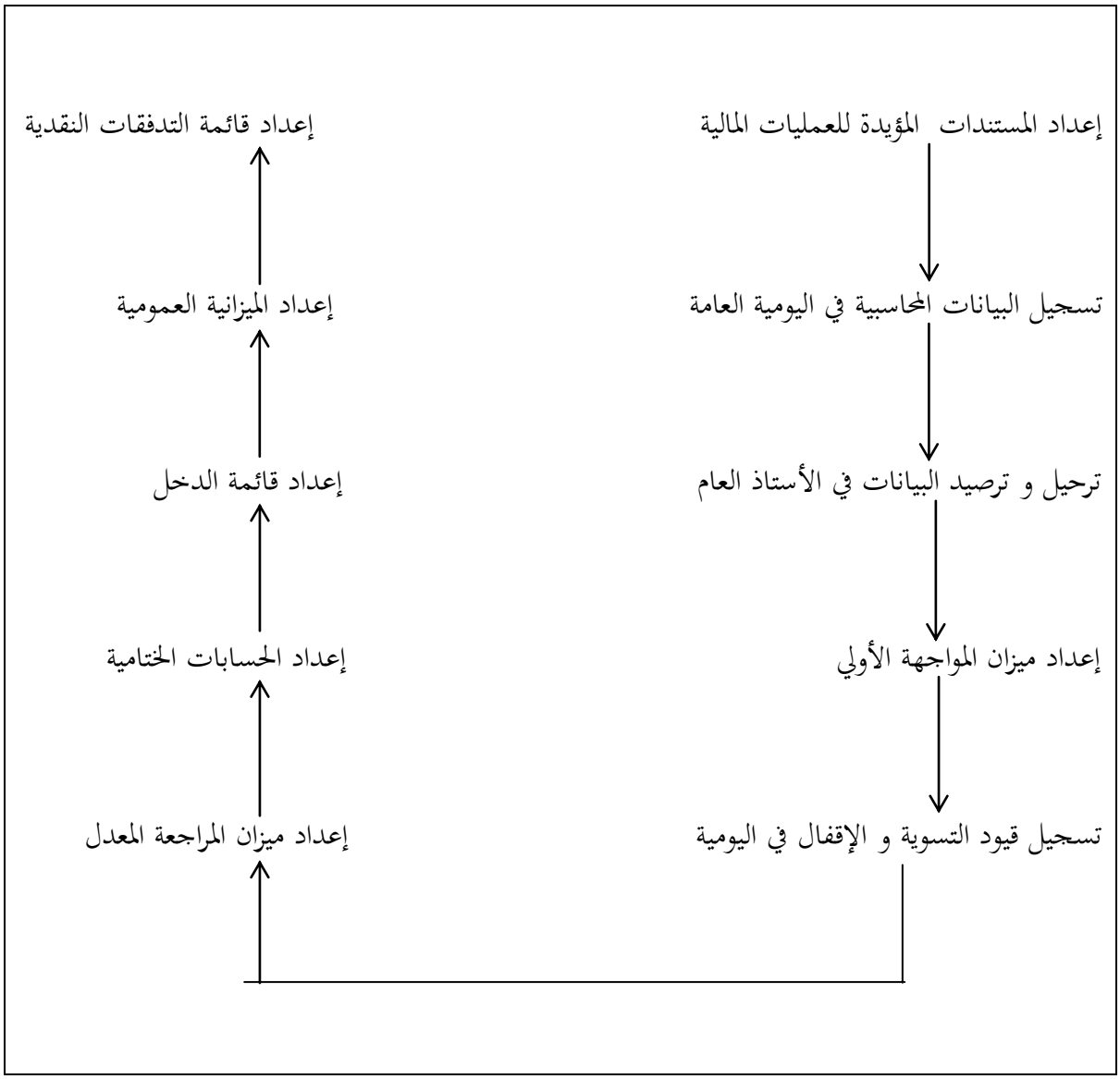
– **القيمة المضافة** : تنتج عن الفرق بين انتاج السلع و الخدمات ، و المصاريف الناجمة عن هذا الانتاج .

– **نتيجة الاستغلال** : و هي الفرق بينن المصاريف و الايرادات الغير مرتبطة بالاستغلال الجاري أو الدورة الحالية .

– **نتيجة السنة المالية** : و هي المجموع الجبري لنتيجة الاستغلال و خارج الاستغلال مطروح منه الضريبة على الأرباح إن وجدت .

1-الدكتور صالح خالص المبادئ الأساسية للمحاسبة العامة و المخطط المحاسبي الوطني ، مرجع سابق ، ص 36 .
2-عدون دادي ناصر ، المحاسبة التحليلية ن الجزائر المحمدية ، ج1 ، 1999 .

الشكل رقم 01 : الدورة المحاسبية في نظام المعلومات المحاسبي



المصدر : نظم المعلومات المحاسبية ، محمد يوسفي خضاوي ، دار وائل للنشر ، 2001 ، ص 65 .

خلاصة الفصل الاول

لقد تناولنا في هذا الفصل مفاهيم حول المؤسسة الاقتصادية و اهميتها و التي تصنف في ثلاثة انواع ، اقتصادية و اجتماعية و سياسية و تطرقنا في هذا الفصل ايضا الى اهمية المحاسبة في المؤسسة الاقتصادية و التي تكمن في تزويد و توفير ادارة المؤسسة بكافة المعلومات اللازمة قد تكون على شكل تقارير محاسبية او قوائم مالية ،كما تلبي المحاسبة ضرورات النظام الاقتصادي و المالي و ايضا القانوني و الجبائي فباعتبارها اداة لقياس ال... المالية للمؤسسة تكمن هذه الاخيرة من صد حركية نشاطها

انعكست محصلة التغيرات التي يشهدها الاقتصاد العالمي بفعل تنامي ظاهرة العولمة وثورة الاتصالات الحديثة على أداء المؤسسة الاقتصادية ،حيث أصبحت تعرف المعاملات الدولية مفهوما وقواعد جديدة ، جعلت انتقال الموارد الاقتصادية من دولة إلى أخرى يتم على نحو يسير بكفاءة وسرعة عالية ،ذلك ما كان له بالغ الأثر على توسيع نشاطات بعض المؤسسات الاقتصادية وتخطى معاملاتها حدود الدولة الواحدة ،وأما هذا الواقع الجديد ازداد الطلب على المعلومات المعبرة عن حصيلة تلك النشاطات على المستوى المحلي والدولي ،من أجل ترشيد القرارات المتخذة من طرف مستخدمي هذه المعلومات الذين يشكلون مجموعات مختلفة وينتمون إلى بيئات غير متجانسة .

وبصفتها أهم المصادر لتوفير تلك المعلومات المطلوبة وأنجع الوسائل للإثبات تجاه الغير كان لا بد على المحاسبة أن تتطور لتتجاوز العوائق التي تواجه الممارسة المحاسبية ذات البعد الدولي ،حيث أن لكل دولة نظامها المحاسبي الذي تشكل تحت تأثيرات ظروف معينة تختلف عن تلك السائدة في دولة أخرى ،ومن ثمة فإن انتقال المعلومات المحاسبية خارج المحيط الذي تم إعدادها فيه يؤدي في الغالب إلى تغيير أو إنقاص مضمونها الإعلامي ،والإخلال بدورها الأساسي لدى مستخدميها، وينتهي الأمر بتضليل الكثير منهم وعلى هذا الأساس بدأ الاهتمام بتوسيع مجال المحاسبة من أجل التصدي للقضايا التي تطرحها الممارسة المحاسبية على المستوى الدولي، وهو ما أصبح يعرف بالمحاسبة الدولية .

ومما سبق فإن إشكالية البحث تنحصر في التساؤل الرئيسي التالي:

ما مدى أهمية المحاسبة في المؤسسات الاقتصادية وما هي مستحدثاتها الدولية ؟

ومن أجل الإلمام بجميع جوانب الموضوع يمكن الاستعانة بمجموعة من التساؤلات الفرعية :

. ما مدى أهمية المحاسبة في المؤسسة

.كيف تم توحيد المعايير في مجال المحاسبة الدولية

. مزايا وعيوب استخدام المعايير المحاسبة

. أهداف لجنة معايير المحاسبة الدولية

. ما هي مقومات التنظيم المحاسبي في الجزائر وكيف تم توافقه مع معايير المحاسبة الدولية؟ وما هي متطلبات تطبيق النظام المحاسبي المالي؟

أسباب اختيار الموضوع :

تتجلى أسباب اختيار الموضوع من خلال:

. الاصلاحات الاقتصادية التي تشهدها الجزائر والتي ظهر في سياقها ضرورة إصلاح النظام المحاسبي الجزائري ،هذا الأخير أصبح يشكل عائق أمام انفتاح الاقتصاد الجزائري وتشجيع الاستثمار الأجنبي وتدعيم السوق المالي .

. الرغبة في إلقاء الضوء على المستجدات التي جاءت بها معايير المحاسبة الدولية وانعكاساتها على المؤسسة الاقتصادية ،خاصة وأن النظام المحاسبي المالي الذي تقرر تطبيقه في الجزائر جد مستوى من معايير المحاسبة الدولية .

. قلة البحوث المتناولة للنظام المحاسبي المالي الجديد والسعي لفتح مجال البحث أمام المهتمين له .

أهمية البحث :

تكمن أهمية البحث في الاتجاه الدولي المتزايدة نحو تطبيق معايير المحاسبة الدولية من أجل الحد من المشاكل التي تطرحها التطبيقات المحاسبية على المستوى الدولي،حيث أن الرغبة في الاندماج في الاقتصاد الدولي دفعت العديد من الدول إلى اعتمادها كمعايير وطنية بشكل رسمي وتزداد أهمية هذا البحث خاصة وأن الجزائر تعتمد حاليا تطبيق النظام المحاسبي المالي الجديد المتوافق مع المعايير المحاسبية الدولية .

بذلك للتبرز مزايا تطبيق المعايير المحاسبة وتحديد ملامح التطورات التي يشهدها النظام المحاسبي الجزائري وآثارها على المؤسسة الاقتصادية

أهداف البحث :

يهدف البحث أساس إلى :

. إبراز أهمية المؤسسات الاقتصادية وما مدى الحاجة إلى المحاسبة فيها .

. إبراز مزايا معايير المحاسبة الدولية في تحقيق أهداف المؤسسة .

. تناول عيوب استخدام تطبيق معايير الدولية على المؤسسات الاقتصادية

. متطلبات تطبيق النظام المحاسبي المالي على مستوى المؤسسة

منهجية البحث :

***المنهج الوصفي :**

اعتمدنا على هذا المنهج عند استعراض الإطار النظري لمعايير المحاسبة .

***المنهج التحليلي :**

اعتمدنا على هذا المنهج عندما نكون في موضع المقارنة وعلى أساس ما تقدم سيتم تقسيم هذا البحث إلا ثلاثة فصول :

حاولنا من خلال الفصل الأول تقديم فكرة عامة حول المؤسسات الاقتصادية والمحاسبة العامة وما مدى أهميتها داخل المؤسسة كما تناولنا من خلال هذا الفصل الأنظمة المحاسبية ومراحل الدورة المحاسبية .

. في الفصل الثاني تطرقنا إلى معايير المحاسبة الدولية من خلال الوقوف على مزايا وعيوب استخداما معايير المحاسبة الدولية ومعوقات تبني الدول لها وكذا أهداف لجنة معايير المحاسبة الدولية والمعايير الدولية لإعداد التقارير المالية

وخصصنا الفصل الثالث لتقديم النظام المحاسبي المالي من خلال عرض المبادئ المحاسبية الأساسية للنظام المحاسبي المالي ودوافع تبني النظام المحاسبي في الجزائر وكذا مقارنة النظام المحاسبي المالي مع معايير المحاسبة الدولية وكذا عرض متطلبات تطبيق النظام المحاسبي المالي على مستوى المؤسسة ،إدارة الضرائب وعلى مستوى المهنة والتعليم المحاسبي .