

الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية

وزارة التعليم العالي و البحث العلمي

جامعة عبد الحميد بن باديس مستغانم

كلية العلوم الاقتصادية و التجارية و علوم التسيير

قسم العلوم المالية و المحاسبة



مذكرة تخرج مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة ماستر أكاديمي

التخصص : تدقيق ومراقبة التسيير

الشعبة: العلوم المالية و المحاسبة

واقع إصلاح مهنة المحاسبة في الجزائر

تحت إشراف الأستاذ :

د. براهيم عمر

مقدمة من طرف الطالبة :

قوريشي أحمد إسلام

الصفة	الاسم واللقب	الرتبة	عن الجامعة
رئيسا	وهراني مجدوب	أستاذ محاضر	جامعة مستغانم
مقررا	براهيمي عمر	أستاذ محاضر	جامعة مستغانم
مناقشا	خالدي يحي	أستاذ مساعد	جامعة مستغانم

السنة الجامعية : 2017/2018

شكر

الحمد والشكر لله وفقني انجاز وإتمام هذا العمل المتواضع فلها لحمد كثيرا طيبا

مباركا.

أتقدم بالشكل الجزيل إلى الأستاذ المشرف "براهي عمر" ما قدمه لي من نصائح

وتوجيهات ، وعلى تواضعه وصبره وحرصه على إتمام وإخراج هذا العمل العلمي.

في الأخير أشكر من ساعدني من قريب أو بعيد على إنجاز هذه المذكرة

الإهداء

إلى الوالد الكريم الذي بذل الغالي والنفيس ، لأجل أن أتم مشواري التعليمي ،

وإنتظر بشوق ولهفة كبيرين حتى يرى هذا العمل يشرف على ختامه.

إلى الوالدة الكريمة لاتي عبت دعواتها لي طريق الخير والتوفيق.

وأن يجعل لهما هذا العمل صدقة جارية ، يصبون أجرها وأجر من عمل بها.

وإلى إخواني ، وإلى كل مشايخي معلمي وأساتذتي ومن كان لهم فضل تلقني العلم

النافع ، وإلى جميع أصدقائي وزملائي وكل من يعرفني من قريب أو بعيد.

قائمة الأشكال

رقم	إسم شكل	صفحة
(01-02)	التنظيم الجديد لهيئة معايير المحاسبة الدولية	60
(02-02)	الشكل رقم (2-2) التالي يوضح إجراءات وضع معايير المحاسبة الدولية	62

قائمة الجداول

رقم	إسم الجدول	صفحة
(01-02)	يوضح قائمة المعايير المحاسبية الدولية IAS	63
(02-02)	يوضح قائمة المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية IFRA	64

الفهرس

تشكرات

الإهداء

قائمة الجداول

قائمة الأشكال

الفهرس

المقدمة العامة

37-01	الفصل الأول الإطار النظري والمفاهيم للمحاسبة
01	تمهيد
02	المبحث الأول: التطور التاريخي للمحاسبة
02	المطلب الأول: الإطار التاريخي للمحاسبة
07	المطلب الثاني: مناهج دراسة النظرية المحاسبية
09	المطلب الثالث: النظريات المؤثرة في تطور المحاسبة
14	المبحث الثاني: أهمية و دور المحاسبة
14	المطلب الأول: طبيعة المحاسبة
16	المطلب الثاني: المعلومة المالية و المحاسبية
20	المطلب الثالث: وظائف و أدوار المحاسبة
26	المبحث الثالث: الفروض و المبادئ المحاسبية
26	المطلب الأول: الفروض المحاسبية
29	المطلب الثاني: المبادئ المحاسبية
34	المطلب الثالث: المفاهيم الأساسية لعناصر القوائم المالية
37	خاتمة الفصل
76-39	الفصل الثاني المعايير المحاسبية الدولية كمدخل للإصلاح المحاسبي في الجزائر
39	تمهيد
40	المبحث الأول: الأعمال الدولية للتوحيد والتوافق المحاسبين
40	المطلب الأول: التوافق المحاسبي

48	المطلب الثاني: التوحيد المحاسبي
52	المطلب الثالث: المعايير المحاسبية الدولية
65	المبحث الثاني: الإصلاح المحاسبي في الجزائر
65	المطلب الأول: محطات تاريخية هامة في التشريع المحاسبي الجزائري
68	المطلب الثاني: دوافع الإصلاح المحاسبي وأهداف تطبيق النظام المحاسبي المالي
70	المطلب الثالث: المجلس الوطني للمحاسبة ودوره في تحديث النظام المحاسبي
76	خاتمة الفصل
85-78	الفصل الثالث: دراسة ميدانية عن الإصلاح المحاسبي في الجزائر
78	المبحث الأول: الدراسة الإحصائية – عرض ، معالجة وتحليل نتائج الاستبيان
78	المطلب الأول: منهجية الدراسة
80	المطلب الثاني: وصف خصائص عينة الدراسة
85	الخاتمة الفصل
88	الخاتمة العامة
	المراجع
	الملاحق

المقدمة

العامّة

إن تسليط الضوء على عملية الإصلاح المحاسبي في الجزائر وتحليلها في ظل معطيات البيئة، ونجاح تطبيق النظام المحاسبي المالي الجديد يرتبط بالشروط والإجراءات الكفيلة بضمان عملية الانتقال من المخطط إلى النظام بشكل جيد، خاصة وأن عملية الإصلاح المحاسبي جاءت في ظروف غير طبيعية نتيجة المشاكل العديدة التي تعرفها بيئة المحاسبة في الجزائر، ومن ثم محاولة تقييم تجربة التطبيق الأولية للنظام المحاسبي المالي بعد خمس سنوات تقريبا من سريان العمل به. وإن التحولات الحالية التي تجري في بيئة المحاسبة على المستوى الدولي وخاصة التحديثات التي تصدر عن هيئة المعايير المحاسبية الدولية للوقوف على مدى مساهمة هيئة التوحيد الوطنية لهذه التحولات ومدى تكفلها بالتحديثات.

ويمثل الإصلاح عملية متشابكة ومتداخلة في العديد من الجوانب ، فهو عملية متكاملة لا تتجزأ ولا وبالتأكيد هذه العملية لها مقتضياتها وبيئتها وشروطها. لقد تم خيار الإصلاح المحاسبي الجزائري بتغيير المخطط المحاسبي الوطني الذي قيل عنه أنه أصبح لا يساير المرحلة الاقتصادية الحالية بنظام محاسبي مالي مبني على أساس المعايير المحاسبية الدولية التي من شأنها تقديم معلومات تخدم المستعملين الداخليين والأجانب على حد سواء ، ولقد مس هذا القرار المحاسبي الجديد العديد من الجوانب الرئيسية في البيئة المحاسبية الجزائرية فكان لا بد من مرافقة التغيير الحاصل بتغييرات مائة على مستويات أخوى لضمان نجاح العملية.

الإشكالية:

لقد شرعت الجزائر في تطبيق النظام المحاسبي المالي قبل تهيئة الأرضية المناسبة له مما خلق عدة مشاكل جعلت مهنة المحاسبة تتخبط حتى بعد الإصلاحات التي عرفتها المهنة ، ومنه يمكننا صياغة الإشكالية التالية ما مدى نجاعة الإصلاحات القائمة في مهنة المحاسبة في الجزائر؟

وإضافة إلى الإشكالية السابقة يمكننا أن نطرح التالية:

1. ما هو واقع مهنة المحاسبة في ظل عملية الإصلاح المحاسبي؟
2. ما هي التحديات التي تواجه مهنة المحاسبة في الجزائر؟
3. ما هي سبل تطوير مهنة المحاسبة في الجزائر ضمن إطار عملية الإصلاح المحاسبي؟

وبناء على ما سبق نطرح الفرضيات التالية:

1 - الفرضية الرئيسية: توجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين تطوير مهنة المحاسبة وعملية إصلاح مهنة المحاسبة في الجزائر ، وينبثق من هذه الفرضية ثلاث فرضيات نوعية وهي:

- الفرضية الفرعية الأولى: توجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين تطوير مهنة المحاسبة وإعادة تنظيم مهنة المحاسبة.
- الفرضية الفرعية الثانية: توجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين تطوير مهنة المحاسبة ومساهمة الهيئات المحاسبية المهنية
- الفرضية الفرعية الثالثة: توجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين تطوير مهنة المحاسبة والأداء العلمي المبني للمحاسبين

2 - مبررات اختيار الموضوع

تتجلى مبررات اختيار من خلال ما يلي:

- أصبحت مكانة مهنة المحاسبة في الواقع جلية نظرا للدور الأساسي الذي ينتظر منها أن تؤديه في مجال الإتصال؛ خاصة ما تعلق بالإخبار عن الواقع الحقيقي لأنشطة المؤسسات وبالتالي تحقيق الشفافية والأمان الضروريين اللذين يتطلهما عالم الأعمال؛
- جمود النظام المحاسبي في الجزائر تجاه التحولات الاقتصادية الجديدة التي مست واقع ومحيط المؤسسة ، اللذين أصبحا يختلفان عن الظروف الخاصة التي أعد المخطط المحاسبي الوطني استجابة لها. وعلية ينبغي لأية محاولة للإصلاح أن يأخذ بعين الاعتبار هذا الواقع الجديد ببعده الوطني والدولي؛
- في ظل عالمية وشمولية الأنشطة الاقتصادية للمؤسسات، وفتح الأسواق، فإن محاولات الإصلاح المحاسبي الجادة قد تزيد من فرص المؤسسات في تعظيم مكاسب الاندماج في الاقتصاد العالمي؛
- سلسلة الفضائح المالية العالمية المتعلقة بالشركات المتعددة الجنسيات ، والتي بعثت مع بداية القرن الواحد والعشرين الجدل حول فعالية الأنظمة المحاسبية للمؤسسات في ضمان الشفافية في التعاملات المالية؛ خاصة لتلك الشركات التي تلجأ للأسواق المالية.

3 - أهمية الموضوع

تتمثل أهمية هذا الموضوع في تزامن معالجته مع بعض المجهودات التي تبذل في الجزائر في إطار الإصلاحات القائمة في مهنة المحاسبة، خاصة تلك التي يقوم بها المجلس الوطني للمحاسبة ثم إن التحولات الاقتصادية التي يعرفها الاقتصاد الجزائري.

4 - تحديد إطار الدراسة

تهتم هذه الدراسة بالنظام المحاسبي ، وبالخص موضوع إصلاح هذا النظام في ظل الاتجاه الدولي نحو توحيد التطبيقات المحاسبية. وعليه فإن الاهتمام الأساسي سوف ينصب على الإطار العام الذي يحكم مسار الإصلاح ، ودون الخوض في التفاصيل التقنية لموضوع المحاسبة . وهذا من خلال عوض مختلف المراحل التاريخية التي مرت بها الممارسة المحاسبية.

5 - أهداف البحث

بالإضافة للإجابة على التساؤل الأساسي في إشكالية البحث ، واختبار صحة الفرضيات المتبناة ، فإن هذه الدراسة تهدف إلى:

- إبراز فصول التطور التاريخي الذي عرفته تطبيقات محاسبة ، على قاعدة مسابقة التحولات الاقتصادية المتلاحقة ، الناتجة عن التطور والانتشار الكبيرين للأنشطة الاقتصادية في العالم؛
- استعراض بعض الفروض والمبادئ المحاسبية التي تقوم عليها وتحديد ملامحها ، أبعادها وأولوياتها خاصة وأنها منتمية لاقتصاديات مختلفة ، ومتباينة البنية والهيكل؛
- استقصاء آراء المهتمين في الجزائر ، حول جملة من القضايا المتعلقة بالمحاسبة ، خاصة حول الممارسة المحاسبية ؛ التعليم والتكوين المحاسبين والإصلاحات الواجبة تجاههما. إضافة إلى الوقوف على رأيهم فيما يتعلق بمستقبل تطبيق المعايير الدولية في الجزائر والآثار المترتبة عن ذلك.

الفصل الأول الإطار

النظري والمفاهيمي

للمحاسبة

تمهيد

نظرا للأهمية الكبيرة التي تكتسبها المحاسبة خاصة على المستوى الإقتصادي، والدور الذي تلعبه ضمن مختلف المجالات في تطوير مختلف المشاريع التي تقوم بها المؤسسة و نظرا للأهمية الكبيرة التي تكتسبها المعلومة المحاسبية و المالية التي تنتجها المحاسبة، كان لا بد من التطرق إلى موضوع المحاسبة من خلال جانبيها النظري من خلال مفهومها و ميادينها و معرفة دورها و أهدافها، فالمحاسبة الحالية هي حصيلة تطور تاريخي متراكم عبر العصور البشرية المتلاحقة.

فيتبين أنه من الضروري الإجابة على العديد من النقاط الأساسية والضرورية في هذا الإطار، والتي أدرجناها ضمن الفصل الأول، والمتعلقة بعموميات حول المحاسبة و لإظهار كيف تطورت المحاسبة عبر الزمن و كيف سعت للإجابة على مختلف الاحتياجات لمستعملي المعلومة المالية و المحاسبية.

فالمحاسبة مرت من خلال مختلف التطورات التي حصلت في العالم الإقتصادي و التجاري بثلاث مراحل، بدأت بوظيفة العد أو الحساب التي كانت في العصور القديمة، ثم وظيفة التحليل في العصور الوسطى نظرا لتوسع و تنوع المشاريع في هذه المرحلة، ثم وظيفة الاتصال من خلال تنوع المعلومات التي أصبح من الضروري أن تجيب عليها المحاسبة نظرا لكثرة و تنوع مستعملي المعلومات التي توفرها المحاسبة.

فالمحاسبة نشأت لتلبية احتياجات المؤسسات و الشركات المختلفة من حيث قياس و إيصال مختلف المعلومات حول نشاط و نتائج المؤسسة، فكلما نمت و توسعت المؤسسات في حجمها و ازدادت درجة تعقد أعمالها شهدت المحاسبة النمو و التطور الموازي لذلك و تعدد مجالاتها و المشكلات التي يجب أن تجيب عنها. ومن هنا جاء تقسيم هذا الفصل إلى ثلاثة مباحث رئيسية وهي:

- المبحث الأول: التطور التاريخي للمحاسبة؛
- المبحث الثاني: الفروض و المبادئ المحاسبية؛
- المبحث الثالث: أهمية و دور المحاسبة.

المبحث الأول: التطور التاريخي للمحاسبة

المطلب الأول: الإطار التاريخي للمحاسبة:

ارتبط تطور المحاسبة بالتطور الاقتصادي والاجتماعي عبر مختلف العصور، استجابة لمختلف التطورات التي حصلت في محيط و بيئة المؤسسة، فمحاسبة اليوم ما هي إلا نتيجة تطور تاريخي مستمر عبر مختلف العصور.

1 - في العصور القديمة:

في هذه المرحلة كان ظهور المحاسبة مصاحبا للعد الذي استخدمته الجماعات البشرية القديمة، حيث ثبت استعمال المحاسبة في شكل مبسط من خلال البحوث الأثرية. حيث تم اكتشاف جرات من الطين تعود إلى 3200 سنة قبل الميلاد تحمل آثار تسجيل تم اكتشافها من طرف فرقة بحث أثرية تركية.

كذلك وجدت حفريات و آثار قديمة تدل على ظهور المعاملات التجارية والمالية، فدللت تلك الآثار على أن هناك حضارات قديمة مثل الحضارة الآشورية تظهر أقدم عمليات للتسجيل المالي في شكل ما يدفعه المملوك إلى جنودهم من رواتب في شكل حيوانات أو مزروعات¹.

كما أظهرت بعض الحفريات عن الحضارة البابلية آثار لما يشبه السجلات المحاسبية كانت في شكل ألواح من الطوب²، كما نجد أيضا قانون هامورابي الذي هو عبارة عن قانون مدني وقانون تجاري وقانون بحري وقانون جزائي الذي تضمن على نصوص تتعلق بأعمال الاقتراض و الودائع، و أيضا مما ميز هذا القانون هو إجبارية الأطراف المتعاقدة على تسجيل تعاملاتهم³

كما شهدت المحاسبة تطورا كبيرا عند اليونانيين، من خلال ما كان يعرف بمحاسبة المعابد. حيث كانت المعابد آنذاك تلعب دور البنوك من خلال استعمال الصكوك والإشراف على أعمال الإقراض و التحويل المالي، كما تشكلت في تلك الفترة ما يعرف بمحكمة المحاسبين التي مهمتها مراجعة الحسابات العامة للدولة.

أما في العهد الروماني فقد أجبرت الأسر على مسك سجلات لتدوين الحسابات، من أهمها ما يتعلق بالمقبوضات و المدفوعات بالإضافة إلى سجلات أخرى. حيث كان يتم التسجيل اليومي في سجلات خاصة و التي يتم ترحيلها شهريا إلى سجل خاص⁴.

¹ رضوان حلوة حنان، النموذج المحاسبي المعاصر، دار وائل، عمان، 2003

² محمد مطر، التأصيل النظري للممارسات المحاسبية في مجالات القياس و العرض و الإفصاح، دار وائل، عمان، 2004.

³ Nikitine mare et Regent M.O. introduction à la comptabilité, édition ammond colin, paris, 2000, p 06

⁴ Degos-jean-juj, la comptabilité, édition dominos flammarions, paris, 1998, p16

و في العصر الإسلامي ظهرت الحاجة إلى تسجيل مختلف التعاملات و المبادلات حيث حث القرآن الكريم على كتابة الدين من خلال آية الدين¹، كما كان الرسول " صلى الله عليه و سلم " يحاسب العمال الذين يرسلهم لجمع أموال الزكاة و يحاسبهم أيضا على كل المصاريف المرتبطة بذلك.

أيضا كان للتوسع الذي شهدته الدولة الإسلامية آنذاك دور في زيادة الاهتمام بالمحاسبة لتسيير بيت مال المسلمين و ذلك نظرا لتنوع مصادر تحصيل أموال الزكاة التي تشكل المورد الرئيسي لبيت مال المسلمين.

2 - في العصور الوسطى:

تم التركيز في هذه المرحلة بشكل أساسي على عملية حصر لثروات المزارع التي كان يملكها الإقطاعيون من خلال تسجيل نفقات و إيرادات هذه المزارع، غير أنه في هذه المرحلة لم يكن يعتمد على قاعدة التوازن الرياضي و لا تسجيل العملية في جانبين مدين و دائن².

كما كان لتطور الرياضيات في هذه المرحلة دور كبير نظرا لسهولة إجراء العمليات الحسابية بالأرقام العربية و التي يمكن اعتبارها النواة الأولى لتطور المحاسبة بشكلها الحالي³ كما كان الاعتماد على سجل واحد تسجل فيه جميع العمليات سواء مع الزبائن أو مع الموردين أو مع البنوك و لكن نظرا لتعدد و تنوع الأعمال ظهرت الحاجة فيما بعد إلى تقسيم هذا السجل إلى سجلات أخرى ثم ظهرت المحاسبة بالقيد الوحيد فيما بعد، و تم استعمال لأول مرة على مصطلحي دائن و مدين للدلالة على الزيادة و النقصان في أي عنصر.

كما هو معلوم تعتبر المحاسبة مرآة العالم التجاري، فهي تطورت بالتوازي مع التطور الاقتصادي و تطور التجارة بشكل عام. فالتحولات التي حصلت في القرنين الثاني عشر و الثالث عشر للميلاد من خلال الاكتشافات الجغرافية التي ساهمت بشكل كبير في التطورات التجارية و تعدد الأسواق و المعاملات التي أدت بدورها إلى تطور المحاسبة.

حيث اشتهرت إيطاليا في هذه المرحلة بمدنها كالبندقية و جنوفا التي شهدت تطورا كبيرا في عالم التجارة و المبادلات التجارية الدولية، فهي كانت مركز العالم في التجارة و المالية في ذلك الوقت فهي كانت معبرا للتجار بين المشرق و أوروبا خلال القرن الرابع عشر للميلاد.

ففي القرن الرابع عشر صدرت موسوعة LUCA Pacioli التي تعالج مسائل مرتبطة بتسيير الأعمال و الرياضيات و الجبر و الهندسة التي نشرت في إيطاليا سنة 1494 م و التي تطرقت لأول مرة إلى طريقة القيد المزدوج في عملية التسجيل المحاسبي.

¹ حيدر محمد علي بني عطا؛ مرجع سابق، ص16

² Deroover R, la comptabilité à travers les ages, bibliothèque royale ALBERT, 1970

³ Garnier Pierre, la technique comptable approfondie et les comptabilités spéciales, Zémé édition, dunond, paris 1972, pp 21-22

هذا و ترجع نشأة القيد المزدوج و إمساك الدفاتر المحاسبية نتيجة نمو و تطور التجارة و ما صاحبها من قيام عمليات الائتمان التجاري و المشاركة في العمليات التجارية في المدن الايطالية بشكل أساسي، حيث ظهرت شركات الأشخاص و شركات المحاصة حيث ظهرت الحاجة إلى تحديد نصيب كل شريك من الأرباح. كما تم خلال القرن السادس عشر نشر مؤلف للكاتب SAVONNE الذي تطرق إلى طريقة التسديد بالمقاصة و التسديدات بالتحويل التي كانت مستعملة في سوق ليون آنذاك، إلا أنه خلال القرنين السابع عشر و القرن الثامن عشر اللذين شهدا ازدهارا أكبر للكتابات في ميدان المحاسبة حيث نشر الكاتب الفرنسي jaque SAVARY كتابا بعنوان "Le parfait négociant" كما قام الكاتب الفرنسي DELAPORTE أيضا بنشر كتابه "le guide de la négociant" ففي هذه المرحلة كان الاهتمام بتوضيح أصول و التزامات المالك¹.

3 - في العصر الحديث:

كما هو معلوم أن الثورة الصناعية كانت نقطة التحول الكبير في الميدان الاقتصادي، الأمر الذي كان له الأثر الكبير على الفكر المحاسبي، و ذلك من خلال النمو المتزايد للصناعة و إحداث حركية كبيرة في الاقتصاد، أيضا نتيجة لارتفاع المستوى العلمي و المعرفي للأفراد الذي نتج بعد ذلك. رغم كل ذلك لم تعرف المحاسبة تطورا ملحوظا من حيث الأفكار و المبادئ إلا خلال القرن التاسع عشر، حيث أصبح من الضروري تكييف طرق العمل المحاسبية مع التطور الاقتصادي الكبير الحاصل. الذي كان يتميز بالخصائص التالية:

- ❖ نمو كبير للمؤسسات خاصة مؤسسات السكك الحديدية؛
- ❖ بناء مصانع جديدة على اثر الاكتشافات الصناعية الحديثة؛
- ❖ تطور المبادلات بين أمريكا و أوروبا خاصة بريطانيا؛
- ❖ ظهور الحاجة إلى رؤوس الأموال خاصة على المدى الطويل، مما أدى إلى تطور الأسواق المالية؛
- ❖ ضرورة تقييم أداء المسيرين خاصة على المدى الطويل.

و من أهم العوامل التي أدت إلى تطور المحاسبة خلال القرن التاسع عشر هو ظهور شركات المساهمة في إنجلترا، حيث كان العديد من الأطراف المساهمين فيها من خارج المجموعة التي تقوم بتسيير الشركة يحتاجون لمجموعة من المعلومات حول نشاط الشركة الأمر الذي استلزم إعداد مجموعة من القوائم المالية و توفير مجموعة من المعلومات، كما أن ظهور شركات المساهمة أدى إلى الفصل بين شخصية المالك و الشخصية المعنوية للشركة²

¹ Saci djelloul, comptabilité d'entreprise et système économique, expérience algérienne, OPU, 1991, p27

² ريتشارد شرويدر، مارتل كلارك، جاك كاثي، ترجمة خالد علي احمد كاجيجي، إبراهيم ولد محمد فال، نظرية المحاسبة، دار المريخ للنشر، الرياض، 2006، ص 26.

أيضا من بين أهم الأسباب التي ساهمت بشكل كبير في تطور المحاسبة الحاجة الكبيرة للأموال لتمويل متطلبات الثورة الصناعية التي ميزت هذه الفترة لاقتناء المواد الأولية أو التجهيزات و الآلات الجديدة أين تم اللجوء إلى شركات المساهمة التي تقوم ببيع أسهمها للأفراد، إذ أن المؤسسات الصغيرة و الفردية لم تعد تواكب مستجدات الثورة الصناعية.

لكن المساهمين في شركات المساهمة لم تكن تربطهم في معظم الحالات أية صلة فيما بينهم و أيضا نظرا لعددهم الكبير و عدم إمكانية تفرغهم لتسيير أمور الشركة، كل هذا أدى إلى انتخاب هيئة تتولى تسيير أمور الشركة التي تعبر عن شخصية مستقلة عن الأشخاص المالكين أو المساهمين فيها. و كان الاتصال يتم عن طريق مجموعة من القوائم المالية الختامية التي تقوم إدارة الشركة بإعدادها و نشرها التي تسمح للملاك و المساهمين من الوقوف على وضعية شركتهم و عوائد أموالهم و أيضا تسمح لهم باتخاذ قرارات مرتبطة بمستقبل المؤسسة، و بما أنه ليس بمقدورهم الاطلاع على مختلف الدفاتر و التفاصيل و التأكد من سلامة القوائم المالية الختامية فأوكلت هذه المهمة إلى مراجعين قانونيين مستقلين و خارجيين.

لكن ما ميز هذه الفترة هو تزايد أعمال الغش و التلاعب بالحسابات و القوائم المالية نتيجة الصراع الذي ظهر بين الملاك و المساهمين و بين المسيرين لهذه الشركات، حيث كانوا يقومون بإعداد قوائم مالية مخالفة لواقع الشركة لتستجيب لمصالحهم و لتحقيق أهداف خاصة و هو ما أصطلح عليه بنظرية الوكالة، الأمر الذي صعب من مهمة المراجعين مما استدعى تشكيل منظمات خاصة بالمحاسبين لحماية مصالحهم و الدفاع عن أنفسهم. و مع انتشار الثورة الصناعية خاصة في الولايات المتحدة الأمريكية و تطور شركات السكك الحديدية ما أدى إلى ازدياد الطلب على أسهم هذه الشركات ظهرت الحاجة إلى وجود محاسبة أكثر مصداقية و شفافية و إلى محاسبين أكثر أكفاء. حيث في سنة 1904 تم انعقاد المؤتمر الدولي للمحاسبين على مستوى الولايات المتحدة الأمريكية للنظر في مشكلات المحاسبة آنذاك خاصة فيما يتعلق بما إذا كانت الميزانية هي الأهم أو جدول النتيجة، و تم تشكيل الجمعية الأمريكية للمحاسبين العموميين باعتبارها التنظيم المهني للمحاسبين في الولايات المتحدة الأمريكية التي غير اسمها إلى معهد المحاسبين الأمريكي في سنة 1916¹

و في سنة 1916 تم أيضا تشكيل الجمعية الأمريكية لمدرسي المحاسبة في الجامعات التي ركزت على تطوير البرامج و المناهج الدراسية دون الاهتمام بمجال نظرية المحاسبة، و نتيجة لمجموعة من الانتقادات التي وجهت لمهنة المحاسبة من حيث أنها تسعى لخدمة إدارة المؤسسات و تقدم معلومات مضللة و مغلفة للأطراف الخارجية عن المؤسسة.

كما أنه في سنة 1932 اتفقت الهيئة الفدرالية الأمريكية المشرفة على عمليات بورصة الأوراق المالية SEC من خلال اتصالاتها مع مجمع المحاسبين الأمريكيين على ضرورة إرساء مجموعة من المبادئ المحاسبية التي يمكن

¹ ريتشارد شرويدرو و آخرون، مرجع سابق، ص28

أن تلقى القبول العام، و ذلك للقضاء على التباين و الاختلاف و عدم التناسق الذي كان سائد في ممارسة المحاسبة و يمكن استخدامها كأساس للمراجعة الخارجية للقوائم المالية التي تعدها المؤسسات. كما قامت إدارة الضرائب في فرنسا سنة 1939 بفرض توحيد حساب سعر التكلفة والنتيجة السنوية، و التي أدت فيما بعد إلى¹ :

- ظهور المخطط المحاسبي الفرنسي لسنة 1942
- إنشاء مصف الخبراء المحاسبين في سنة 1947
- إنشاء المجلس الأعلى للمحاسبة في سنة 1947 الذي قام بتعديل المخطط المحاسبي الفرنسي في سنة 1957 الذي سمح بظهور المخطط المحاسبي لسنة 1982

مما سبق يمكن استخلاص أن المحاسبة في بداية تطورها كانت أداة تساعد التاجر على تذكره بالعمليات التي يقوم بها و ما له و ما عليه تجاه الغير باعتبار أنه في هذه المرحلة أي قبل القرن السادس عشر كان النشاط التجاري هو السائد في شكل مؤسسات فردية و عائلية، ولكن مع بداية القرن الثامن عشر و ظهور أولى المؤسسات الصناعية لكهما مع ذلك تبقى صغيرة الحجم فبقيت الإدارة من مهام المالك فلم تنشأ مشاكل اتصال بالإدارة كانت قريبة من مصالح التنفيذ و لم تتوسع نظرة المحاسبة إلا خلال القرن التاسع عشر و القرن العشرين عند ازدهار الصناعة و ظهرت الحاجة إلى معلومات تساعد في متابعة و رقابة العمليات التي تحدث داخل المؤسسة ما أدى إلى تعقد عملية الاتصال نتيجة لاتساع نطاق العمل و الإدارة، كما أنه في هذه المرحلة أيضا نشأت فكرة حقوق الملكية بما يعني قيام المحاسبة بقياس ثروة المالك و ما يطرأ عليها من تغيرات².

من هنا يمكن القول بأن المحاسبة نشأت و تطورت من الممارسة و العمل الميداني بشكل أساسي أكثر من البحث العلمي و الأكاديمي بل كانت نتيجة لوجود حاجات معينة في كل فترة من الفترات و في كل مرحلة، أي أن التقنية المحاسبية سبقت النظرية المحاسبية. كما نستنتج أن المحاسبة تطورت بالموازاة مع النمو و التطور الاقتصادي لذلك نجد أن المحاسبة تأثرت بمجموعة من النظريات و العلوم الأخرى التي كانت موجودة.

إذن يمكن القول بأن المحاسبة تطورت بالاعتماد على كل من الزاويتين التطبيقية و النظرية لكن ما يمكن قوله هو أن هيكلها النظري كان أبطأ. حيث تعتبر دراسة patton سنة 1922 تحت عنوان نظرية المحاسبة التي اشتملت على العديد من المبادئ و الفروض المحاسبية المتداولة في الوقت الحالي³ ثم بعد ذلك توالى البحوث في نظرية المحاسبة فقام مجمع المحاسبين الأمريكيين بنشر عدة بحوث و نشرات تتناول بالدراسة المجال النظري للمحاسبة فأصدر سنة 1936 منشورا يتطرق إلى المبادئ المحاسبية مع أنه مستوحى من الدراسة التي قام بها

¹ Nicolas Praquin, Jacques Richard, Séminaire sur les normes comptables, ATELIER 1 – L'émergence des normes, universite paris dauphin, France, 2004

² وصفي عبد الفتاح أبو المكارم، دراسات متقدمة في المحاسبة المالية، دار الجامعة الجديدة؛ الإسكندرية، 2006، ص 12

³ وليد ناجي الحياي، نظرية المحاسبة، الأكاديمية العربية المفتوحة، الدنمارك، 2007، ص ص 44-45

patton سنة 1922، فنتج عن مختلف هذه الدراسات العديد من النظريات لدراسة النظرية المحاسبية، لكن أشهرها وأكثرها انتشارا هي ثلاثة ألا وهي النظريات الوصفية، النظريات المعيارية و النظريات التفسيرية¹

المطلب الثاني : مناهج دراسة النظرية المحاسبية:

إن عملية التنظير المحاسبي جاءت لتعالج القصور في الممارسات المحاسبية نتيجة تطور هذه الأخيرة عبر الزمن، وهذا بوضع إطار متكامل للمحاسبة يستند إليه كمنهج لتبرير الممارسات وإيجاد الحلول للمشاكل التي قد تعترضها، فبغض النظر عن النظرية المختارة للدراسة يجب أن تتضمن جميع النظريات المنهجية التي يمكن اختبارها بها. ومن أهم مناهج الدراسة منهج الاستنباط والاستقراء²، فالمنهج الاستنباطي يبدأ بتحديد الأهداف والمسلمات التي يتم منها اشتقاق مبادئ منطقية تقدم كأساس للتطبيق العملي، فهو ينطلق من العمل نحو العلم ومن المبادئ نحو الفروض، أما منهج الاستقراء فهو يعتمد أساسا على التجربة والملاحظة لاختبار الواقع والتحقق من صحته. وهو ينطلق من العلم نحو العمل ومن المبادئ نحو الفروض وذلك بالاعتماد على العقل والمنطق. فنظرية المحاسبية عدة تعاريف حسب آراء المختصين في مجال التنظير المحاسبي، حيث يمكن تعريفها بأنها "مجموعة من أفكار، ومفاهيم مجردة أكثر أو أقل تنظيم مطبقة في الممارسات المحاسبية³ أي أنها مجموعة شاملة من الافتراضات والمفاهيم والمبادئ والإجراءات التي تشكل في مجموعها إطارا عاما يستند إليه في عمل المحاسبة. فمن بين النظريات الأكثر استعمالا نجد:

1. المنهج الاستنتاجي: هذا النوع من مناهج الدراسة يركز على الاستدلال و القياس عن طريق التدرج في التحليل من العام إلى الخاص. حيث تبدأ العملية المحاسبية من وضع الأهداف و الفروض المحاسبية التي تشتق منها المبادئ المحاسبية و المعايير التي تستند عليها التطبيقات المحاسبية وفقا لإجراءات و محددات قانونية و مهنية و اقتصادية. بما يكون تسلسل يبدأ من الأهداف و الفروض و المبادئ و تنتهي إلى الإجراءات و التطبيقات العملية.

فهو من خلال صياغته للأهداف العامة يشتق المفاهيم المحاسبية المتعلقة بالبيئة التي تحيط بالمؤسسة، و يضع المصطلحات و التعاريف المحاسبية التي سوف تستعمل للتعبير عن العمليات المالية و الاقتصادية التي تقوم بها المؤسسة.

إذن يمكن القول بأن هذا المنهج قوامه العقل و التفكير المنطقي لتكوين إطار شامل و متكامل في بناء النظرية المحاسبية، لكن هذا لا يعني وجود دليل على سلامة و صدق النتائج المرتبطة خاصة بالقياس. أيضا هل من الممكن إثبات خطأ أحد الفروض أو الأهداف و إلا فان الإجراءات التي تأتي من بعد ذلك سوف تكون غير

¹ Colasse Bernard: Théories comptables, edition Economica, Paris, 2000, p 12

² كمال النقيب، مقدمة في نظرية المحاسبة، عمان، دار وائل، ص ص 372-373

³ Colasse, B, comptabilité générale: PCG 1999 et IAS, 2001, p 61

دقيقة. هذا يعني أنه يمكن الحصول بالاعتماد لى هذا المنهج على العديد من الفروض و المبادئ المحاسبية لكن غير مجربة في الواقع الميداني مما يخلق كثرة كبيرة في المبادئ.

2. المنهج الاستقرائي: نقطة البداية لهذا المنهج في بناء النظرية المحاسبية تبدأ من المشاهدات للوصول إلى المبادئ و الفروض، و هو على العكس من المنهج الاستنتاجي ينطلق من الخاص إلى العام. بحيث تتم ملاحظة و قياس مجموعة من الحالات ثم يتم تجميع الحالات ذات الصفات و الخصائص و المميزات المتماثلة بما يقتضي بوجود علاقات تربط بينها¹.

لتنتم ملاحظة و معاينة المعلومات المحاسبية المتوفرة ليتم تحليلها و تقييمها في مرحلة ثانية من أجل الوصول إلى تكوين المبادئ و الفرضيات التي سوف تخضع فيما بعد للاختبار من خلال البحث و التجربة و في حالة ما إذا أثبتت نجاحها و نجاعتها يمكن اعتمادها كمعايير مقبولة و يمكن استخدامها و اعتمادها في إعداد القوائم المالية.

و من الصفات المميزة لهذا المنهج هي الصبغة العملية التي يركز و يعتمد عليها إذ أن العديد من العمليات حتى تصبح مبادئ لا بد قبل ذلك أن تساير الحياة العملية و تستجيب و تجيب على واقع المؤسسات. لكن ما يعاب على هذا المنهج هو إمكانية وقوع الشخص الذي يقوم بالملاحظة وتتبع الأحداث التي تقوم بها مؤسسة معينة في الخطأ أو التحيز بالإضافة إلى إمكانية أن تكون الملاحظات أو المشاهدات التي قام بها قليلة، و التي نتج عنها خلاصات و استنتاجات قد تكون خاطئة أو لا تعبر بالضرورة عن الواقع لعدم تركيزها على العمليات المهمة. ما ينتج عنها عدم إمكانية تعميمها على مؤسسات أخرى.

3. المنهج العلمي: يركز هذا المنهج في عملية بنائه للنظرية المحاسبية بشكل أساسي على العقل و المنطق على أساس الاستدلال و الاستنباط المنطقي للمبادئ و المفاهيم المحاسبية. فيتبع أسلوب الاستدلال الذي يقود إلى استنباط الأفكار و المفاهيم و المبادئ و الإجراءات المحاسبية أو من خلال استقرائها.

فهو يتبع خطوات البحث و الاستقصاء العلمي من خلال تحديد المشكلة المحاسبية التي تسعى المحاسبة إلى حلها أي وضع مختلف الأهداف المنتظرة من المحاسبة ثم توضيح الفرضيات ثم يتم جمع المعلومات ليتم تحليلها و تقييمها وفقا للمنهجية العلمية للوصول إلى استنتاجات للمفاهيم و الأفكار و الفروض و المبادئ و مختلف الإجراءات المحاسبية ثم يتم تعميمها بعد إثبات فاعليتها و نجاعتها².

يمكن القول بأن النظرية المحاسبية ما هي إلا تفسير و شرح للقواعد المحاسبية بالتعبير عن الأفكار و المفاهيم الأساسية التي تشكل السند للقيام بالإجراءات و التطبيقات و القواعد المحاسبية، و أساس يتم الرجوع إليه في حالة وجود مشاكل محاسبية لم تكن لها حلول من قبل. حيث وراء كل تصرف لو عمل محاسبي تكمن

¹ حيدر محمد علي بني عطا، مرجع سابق، ص 258-260

² وليد ناجي الحياي، نظرية المحاسبة، مرجع سابق، ص 49

فكرة معينة أو دافع معين، و ذلك كله بغية توفير خدمات نفعية للواقع العملي و الفلسفي و البحث العلمي في ميدان المحاسبة.

كما أن النظرية المحاسبية تقدم مجموعة من المبادئ و الأسس التي تشكل إطارا عاما يتم الرجوع إليه في عملية تطوير التطبيقات العملية للمحاسبة، و أنها أيضا تقوم بشرح التطبيقات المستخدمة للحصول على أكبر و أفضل فهم لها. أي يمكن القول بأن النظرية المحاسبية هدفها هو إعطاء مجموعة من المبادئ التي تكون إطارا عاما يمكن الرجوع إليه في عملية التطبيق المحاسبي¹.

أيضا بفعل التطور العلمي انفتحت المحاسبة على فروع المعرفة الأخرى العامل الذي ساهم بشكل كبير في تطور نظريتها، فهي تأثرت بمجموعة من النظريات العلمية التي تركت بصماتها على نظرية و فلسفة و طريقة عمل المحاسبة.

المطلب الثالث: النظريات المؤثرة في تطور المحاسبة :

إن معظم المفكرين الأوائل في مجال المحاسبة كانوا من كبار المختصين في مجال الرياضيات مثل Paciola, cardan, barème فاهتموا أيضا بالجانب العملي و التقني للمحاسبة بدل اهتمامهم بالأفكار النظرية و الفلسفية للمحاسبة. فنجد أن المحاسبة تأثرت و استعانت بعدد العلوم و النظريات العلمية. حيث من أهمها:

1 - النظرية الرياضية: يمكننا علم الرياضيات من وضع مجموعة من القوانين و القواعد التي تسمح لنا من برهنة أو إثبات أو نفي نظرية أو مبدأ معين، و المحاسبة هي أداة من أدوات التسيير لارتباطها بالحساب و توفير معلومات تستخدم في التسيير بشكل أساسي بحيث أن أول من كتب في المحاسبة هو رياضي كما أشرنا إلى ذلك من قبل.

فالمحاسبة تعتمد على العديد من الأساليب الرياضية و الإحصائية خاصة في مجال القياس المحاسبي و التأكد من صحة هذا القياس²، فهي تستعين بمجموعة من الأساليب و الأدوات الرياضية في عمليات التسجيل و التقييم و حساب النتيجة.

حيث تعتبر المساواة القاعدة الرياضية الأكثر استعمال في المحاسبة، من خلال الحسابات في الميزانية أو جدول النتيجة وفي ميزان المراجعة فلا بد أن تتحقق المساواة بين الطرفين المدين و الدائن و بين الأصول و الخصوم الأمر الذي يسمح لنا بإجراء مراجعة أولية شكلية حول صحة التسجيلات المحاسبية.

كما أنه من الأمور المستوحاة من علم الرياضيات هي إشارة السلب و الإيجاب المعبر عنها محاسبيا بالدائن و المدين في عمليات التسجيل المحاسبي.

¹ محمد سمير الصبان، إسماعيل إبراهيم جمعة، أحمد محمد كامل، المحاسبة المتوسطة الإطار الفكري و العملي للمحاسبة كنظام للمعلومات، الدار الجامعية مصر، 2003/2002، ص 61

² جبرائيل كحالة و آخرون، المحاسبة المالية بين النظرية و التطبيق، دار زهران للنشر و التوزيع، الأردن، 1997، ص 37

أيضا استخدام العمليات الرياضية و الحسابية المختلفة مثل الجمع و الطرح و القسمة و الضرب من تحديد و حساب مثلا النتيجة و مختلف المؤشرات و المعلومات التي يحتاجها مختلف مستعملي المعلومة المحاسبية.

فمعظم العمليات المحاسبية و الحسابات و القوائم المالية تعتمد على مبادئ علم الحساب، و يمكن التعبير عنها في شكل معادلات رياضية، كما أن المحاسبة تعتمد في تصنيف و تبويب البيانات و المعلومات في مجموعات على علم الحساب.

أيضا المحاسبة تستمد أرقامها من علم الرياضيات حيث أن جزءا كبيرا من عمل المحاسب هو عمل حسابي مأخوذ بشكل أساسي من علم الرياضيات¹

2 - النظرية القانونية:

المحاسبة في البداية كانت غايتها الرئيسية هي تحديد نتيجة الأعمال، ثم تحولت شيئا فشيئا إلى أداة للتعبير عن ذمة المؤسسة.

ففي هذه المرحلة ظهر مفهوم الذمة في المحاسبة و أصبحت المحاسبة ذممية أي أنها تعبر عن ذمة المؤسسة في أي لحظة بعد أن كانت فيما قبل عبارة عن مجموعة من العمليات التي تسعى لتحديد نتيجة العمليات التي تقوم بها المؤسسة.

فالميزانية هي الوسيلة التي يتم استعمالها للتعبير عن هذه الذمة في تاريخ معين معبر عنها بواسطة مجموعة من الحسابات التي تعطي خلاصة لحركات هذه الحسابات خلال الفترة المرجعية.

كما أن المحاسبة تعبر عن علاقات و روابط تحدث بين المؤسسة و مختلف المتعاملين معها من خلال تأثيرها و تأثيرها في المحيط الذي تنشط فيه، و هو ما يمثل علاقة الدائنية و المديونية مثل عمليات الحيازة على الاستثمارات و عمليات الاقتراض و الإقراض و العمليات التي تخص رأس المال و الأموال الخاصة بالقانون يلزم المؤسسة على توفير مجموعة من المعلومات التي تسمح بحماية المتعاملين مع المؤسسة².

أيضا يلزم القانون التجاري المؤسسات على مسك مجموعة من الدفاتر المحاسبية المصادق عليها من طرف المحكمة، كما يفرض مجموعة القوائم و التقارير المالية الواجبة النشر و يفرض الاحتفاظ بالوثائق المحاسبية لفترة لا تقل عن 10 سنوات مثلا في القانون الجزائري. و يحدد القانون كذلك إجراءات تصفية و اندماج الشركات و الرفع أو التخفيض من رأس مالها و غيرها من المعاملات الأخرى التي تواجهها المؤسسة خلال قيامها بنشاطها، إذن كل هذه الإجراءات تظهر العلاقة القوية التي تربط المحاسبة بالقانون.

كما أن القانون الجبائي يعد من أهم فروع القانون التي يجب أن تلتزم بها المحاسبة من خلال ما توفره لمصالح الضرائب من معلومات لتحديد الوعاء الضريبي و شروط فرض مختلف أنواع الضرائب .

¹ حسام الدين مصطفى الخداش، وليد زكريا صيام، عبد الناصر إبراهيم نور، أصول المحاسبة المالية، الجزء الأول، دار المسيرة، عمان، 1995 ص11

² جبرائيل كحالة و آخرون، مرجع سابق، ص ص36-37

أيضا المحاسبة تساعد و تنير الطريق أمام رجال القانون بما يساعد على تطبيق النصوص القانونية فهي تزودهم بمعلومات في شكل تقارير و قوائم مالية، و ما تقدمه من خبرات و استشارات التي تعتبر أدلة إثبات حول مختلف النزاعات و نقاط الخلاف بين الشركاء و المساهمين و مختلف المتعاملين مع المؤسسة¹

3 - النظرية الاقتصادية:

تعرف المحاسبة من هذه الزاوية على أنها أداة تسمح بتسجيل و قياس العمليات التي تقوم بها المؤسسة، حيث أن هذه العمليات تمثل أحداث اقتصادية. إذن فالمحاسبة تقوم بتسجيل الأحداث الاقتصادية التي تقوم بها المؤسسة.

فعلم الاقتصاد يسعى إلى تحديد أفضل طريقة لتوزيع الموارد و عوامل الإنتاج بين مختلف المؤسسات و داخل المؤسسة نفسها بهدف الوصول إلى أقصى منفعة ممكنة من استغلال هذه الموارد و تحقيق الرفاهية للمجتمع²، فكل من المحاسب و الاقتصادي يقوم بدراسة المؤسسة و مختلف ما يرتبط بها. فالاقتصادي من خلال نظرية الاقتصاد الجزئي يدرس كل من الربح و رأس المال و العمالة و التكلفة و هذه النقاط يدرسها المحاسب أيضا و لكن من وجهة أخرى.

إذن حسب هذه النظرية تقوم المحاسبة بتسجيل مجموع التدفقات التي تقوم بها المؤسسة مع محيطها سواء كان الداخلي أو الخارجي، كما تقوم بتسجيل عملية تحويل هذه التدفقات داخل المؤسسة. فالمحاسبة تتولى عملية قياس و تصنيف الأحداث الاقتصادية التي تقوم بها المؤسسة لتوفير قاعدة من المعلومات التي يمكن استخدامها عند تسطير السياسة الاقتصادية.

كما أن المحاسبة مرتبطة كثيرا بالنظريات الاقتصادية خاصة فيما يتعلق بعمليات القياس و التقييم فهي تستخدم الوحدة النقدية للقياس و التعبير عن التدفقات المختلفة، لكن ما يعاب على المحاسبة في هذه النقطة هو أن وحدة القياس هنا قابلة للتغير مما يجعل القياس الذي تقوم به نسبيا، و عليه لا بد من إعادة النظر بشكل مستمر في تقييم التدفقات التي تسجلها المحاسبة.

فتقييم التدفقات الداخلة و الخارجة من و إلى المؤسسة يكون على أساس أسعار السوق، و تقييم التدفقات الداخلية باستعمال سعر التكلفة. حيث تشمل هذه التدفقات عمليات الشراء و الإنتاج و الاستهلاك و البيع و التسديد.

حيث يمكن تصنيف التدفقات على أساس طبيعة التدفقات فنجد:

- تدفقات حقيقية؛
- تدفقات خدمية؛
- تدفقات نقدية.

¹ خالد أحمد أمين و آخرون، أصول المحاسبة، مركز الكتاب الأردني، الأردن، 1990، ص 21-19

² خالد أحمد أمين و آخرون، مرجع سابق

أو على أساس وجهة التدفقات نجد:

❖ تدفقات داخلية؛

❖ تدفقات خارجية؛

❖ تدفقات داخلية أي عمليات التحويل داخل المؤسسة

إذن يمكن التوصل إلى أن القانون يجبر المؤسسة على إتباع مجموعة من الأسس و القواعد في عمليات التقييم و التسجيل و التصنيف، و يتطلب الاقتصاد مطابقة عمليات القياس و التقييم و التسجيل بما يعكس الواقع و تتبع ما يحدث في السوق من تغيرات. فعلى المحاسب الالتزام بالقانون مع تحليله بالموضوعية عند التسجيل و القياس و التقييم.

فنتج عن كل من النظرية القانونية و النظرية الاقتصادية محاسبتين متكاملتين:

● محاسبة ذات أساس قانوني و هي محاسبة ذممية (المحاسبة العامة)؛

● محاسبة ذات أساس اقتصادي و هي محاسبة التسيير.

فالإطار الفكري و النظري للمحاسبة الذي يمكن من إرساء أهداف المحاسبة و يسمح بتحديد وظائفها فهو لم يتوفر و لم يكن موجودا في مختلف مراحل تطور المحاسبة منذ القرن الرابع عشر حتى القرن التاسع عشر فقد كان التركيز خلال هذه الحقبة على مسك الدفاتر المحاسبية على أساس طريقة القيد المزدوج التي كانت قد ظهرت، رغم ظهور فكرة حقوق الملكية التي كان يمكن أن تحدد أهداف المحاسبة في قياس الثروة ممثلة في ثروة المالك بشكل خاص ثم ما ينجر عنها من إرساء لمعايير القياس و الوسائل المناسبة للقيام بذلك.

يمكن القول بأن المبادئ المحاسبية لم تنشأ من فكر نظري، و لكنها قامت على أساس تقني و عملي لما كان سائدا في المجال التطبيقي و الذي كان يلقي القبول العام. فهي لم تكن نتيجة لتحليل منطقي بقدر ما كانت نتيجة اعتقاد في صلاحيتها نتيجة رسوخها في الممارسة الميدانية.

إذن المحاسبة تركز على إطار فكري شأنها في ذلك شأن مختلف فروع المعرفة المختلفة الذي يحدد أهدافها و عناصرها و المبادئ التي تحكم عملها، رغم أن الكثير يعتبر أن المحاسبة هي مجرد مجموعة من الإجراءات التي يجب إتباعها من خلال مسك مجموعة من السجلات التي تقيد فيها العمليات المختلفة التي تقوم بها المؤسسة و تجاهلوا و أهملوا الجانب الفكري الذي تبنى عليه تلك الإجراءات و الممارسات و الذي بنيت على أساسه المحاسبة.

بحيث تركز و تعتمد المحاسبة على هيكل متكامل من المعرفة النظرية في شكل إطار يتكون من الأهداف و النظريات التي تحدد ما يجب أن يكون عليه التطبيق العملي و كل ما يرتبط بها من المفاهيم و القواعد و المبادئ و الفروض التي تحكم التطبيقات العملية للمحاسبة. لكن مع تعقد عالم الأعمال و التجارة أصبحت المؤسسات تقوم بعمليات أكثر تعقيدا و لم تكن موجودة أو مطروحة من قبل، الأمر الذي استدعى على المحاسبين إيجاد

حلول و تحاليل موضوعية لهذه العمليات و المشاكل المحاسبية. ما نتج عن هذه الاجتهادات المتفرقة معالجات و تحاليل مختلفة و متباينة من شخص لآخر و من دولة لأخرى و من نظام محاسبي لآخر.

من هذه الزاوية وللحد من التباين الموجود بين مختلف الممارسات كان لا بد من وضع إطار شامل و كامل و متكامل يشتمل على مجموعة من المفاهيم و الفرضيات و المبادئ العامة التي يستند إليها في حالة وجود مستجدات في ميدان المحاسبة و لتوفير نوع من الانسجام و التوافق في التفكير و العمل المحاسبي على الأقل داخل البلد الواحد. بحيث يجب الالتزام بالقاعدة الأساسية للمحاسبة ألا و هي محاسبة الالتزامات أو التعهدات أين يتم تسجيل الأحداث الاقتصادية و المالية و القانونية عند حدوثها و ليس عند حصول التدفقات النقدية المرتبطة بها، لكن هذا الأمر لا يعني الاستغناء نهائيا عن محاسبة الخزينة أو محاسبة الصندوق التي استعملت و ما تزال تستعمل في العديد من الدول و في العديد من القطاعات و الأنشطة على غرار المحاسبة العمومية و محاسبة أنشطة المهن الحرة و محاسبة الجمعيات و غيرها من القطاعات و حتى في بعض الدول تطبق هذه القاعدة عوض قاعدة محاسبة التعهدات و أيضا الالتزام بالمبادئ و الفروض المحاسبية التي تلقى القبول العام لتوفير معلومات أكثر شفافية و مصداقية. و عليه سوف نتطرق في النقطة الموالية إلى الفروض و المبادئ المحاسبية الأكثر انتشارا و الأكثر استعمالا.

المبحث الثاني: أهمية و دور المحاسبة

لقد تطرقنا فيما سبق إلى معظم الفروض و المبادئ المحاسبية التي تلقى القبول العام و التي تقوم عليها المحاسبة باعتبارها السند الذي تتكى عليه في القيام بدورها و وظيفتها. فإن مجال المحاسبة هو تسجيل ما يترتب عن المعاملات بالنقود أو الثروة النقدية، فالمحاسبة تهتم بدراسة النشاط الذي تقوم به المؤسسة وقياس ما يترتب عنه، و عرض نتائجه وتحليلها وفقا للفروض و المفاهيم و المبادئ المحاسبية، وهذا ما سيتم التعرض له فيما يلي.

المطلب الأول : طبيعة المحاسبة:

قبل التطرق إلى طبيعة المحاسبة لا بد من التطرق إلى مختلف المفاهيم المفسرة للمحاسبة.

1. تعريف المحاسبة:

تعرف المحاسبة على أنها نظام لتنظيم المعلومة المالية بما يسمح بترتيب و تصنيف و تسجيل مختلف تعاملات المؤسسة مع محيطها سواء الداخلي أو الخارجي، ليتم فيما بعد معالجتها لتوفير مجموعة من المعلومات المنظمة و المتناسقة و التي تصلح للاستعمال، فهي توفر مجموعة من المعلومات التي يمكن استعمالها في عملية التنبؤ و اتخاذ القرار¹

و لضمان نوعية هذه المعلومات لا بد على المحاسبة احترام مجموعة من المبادئ و القواعد و إتباع مجموعة من الطرق و المناهج التي تسمح بتنظيم خاص لها بما يمكن من إجراء مختلف الرقابات عليها ، كما يجب استعمال مصطلحات معروفة و مفهومة من طرف المستعملين.

فيوجد العديد من التعاريف نذكر منها:

تعريف : LASSEGUE : "المحاسبة تقنية كمية ، تهتم بجمع و معالجة وترجمة المعلومات المتعلقة بالأحداث المادية و القانونية و الإقتصادية التي تؤثر على ذمة المتعامل الإقتصادي سواء كان فردا أو عائلة أو مؤسسة أو دولة"² فهو يرى أن المحاسبة هي تقنية كمية مهمتها جمع و معالجة مختلف العمليات.

تعريف الجمعية الأمريكية للمحاسبين القانونيين AICPA : المحاسبة هي فن يهتم بتسجيل و تصنيف و تلخيص بطريقة منهجية و باستعمال و وحدات نقدية، كل الصفقات و الحوادث التي لها أو لجزء منها طبيعة مالية، كما تسمح بتحليل النتائج" فهذا التعريف يعتبر المحاسبة أنها فن بحيث حصرها في نطاق ضيق جدا.

¹ Jean-luc siruguet, Lydia koessler, le contrôle comptable bancaire, la revue banque éditeur, paris, 1998, p13

² Saci Djelloul; op.cit.; P 46

تعريف الجمعية الأمريكية للمحاسبين AAA: فهو يعتبر المحاسبة على أنها نظام يهتم بتحديد و قياس و توصيل المعلومات الاقتصادية و ذلك لتمكين المستخدمين من اتخاذ القرارات المناسبة و في الوقت المناسب، فهذا التعريف يعتبر أشمل و أدق من التعريفين السابقين.

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

تعريف المخطط المحاسبي الوطني: "المحاسبة هي في الأساس تقنية كمية للتسيير موجهة قبل كل شيء لتنظيم و التحكم و التنبؤ حول نمو و تطور المؤسسة و أيضا تستعمل في دراسة تطور الاقتصاد الوطني"¹ المحاسبة بالأحرى هي ذات طبيعة وصفية و رقمية شارحة و مفسرة المؤسسة على أساس لغة محاسبية متعارف عليها و متفق عليها من طرف مختلف ممارسي المحاسبة و مستعملي مخرجات المحاسبة. فالمحاسبة تستعمل مجموعة من المصطلحات المستعملة في الكثير من العلوم الأخرى مثل مصطلحات الافتراضات، المبادئ، الطرق... الخ ، و لكن استعمال هذه المصطلحات في المحاسبة له نفس المدلول في العلوم الأخرى أم هي فقط يسترشد بها المحاسب في قيامه بعمله.

2. مفهوم المحاسبة:

هناك من يعتبر أن البحث النظري في مجال المحاسبة هو مضیعة للوقت باعتبار أن تطور المحاسبة هو نتيجة تلقائية لاستجابتها للمتغيرات الاقتصادية و القانونية و الإدارية و الجبائية فالمحاسبة لا تملك إلا أن تلي كل تلك الحاجيات. و للإجابة على هذا السؤال لا بد من الرجوع إلى الصفات التي تتميز بها المحاسبة و هل هي ما تميز العلم.

نرى مما سبق الجدل حول اعتبار المحاسبة فن أم علم، غير أن هناك علاقة بينهما. حيث أن المحاسبة تطورت انطلاقا من اعتبارها فن يتطلب إتقانه ممارسة و تدريبا مستمرا، دفعت الحاجة إليه لمن يرغب في فهمه و احترافه. إلى أن وصلت إلى ما هي عليه اليوم باعتبارها علم من فروع العلوم الاجتماعية له مفاهيمه و مبادئه و قواعده التي يستند عليها و يتوجب الإلمام بها لاستيعاب هذا العلم و ترجمته عمليا من خلال الممارسة المحاسبية. المحاسبة كما سبق هي تختص بدراسة المؤسسة ككيان قائم بذاته له شخصيته المعنوية المستقلة عن شخصية المساهمين أو شخصية الملاك، فهي تعتمد على مجموعة من المبادئ و الافتراضات التي يعتمد عليها للوصول إلى أهداف معينة يمكن اعتبارها كمجموعة من الإجراءات المتكاملة و المتناسقة التي تدرس وحدة متكاملة ممثلة في المؤسسة التي يفترض استمرارها و بقاؤها في النشاط و ذلك لتفسير مختلف التدفقات بين الأعران الاقتصادية و المؤسسة، و هذا التفسير قد يتعدى التفسير الكمي إلى تفسير كيمي و إنشائي للأحداث.

إذن المحاسبة اليوم هي عبارة عن نظام معرفي مستقل يقدم تفسيرا للميدان الذي تنشط فيه المحاسبة ألا و هي المؤسسة باعتبارها مركز للأحداث الاقتصادية و القانونية، فهي توفر مجموعة من المعلومات التي تعتبر

¹ الأمر رقم 75-35 المؤرخ في 29/04/1975 المتعلق بالمخطط الوطني للمحاسبة

أساس للتنبؤ لاكتسابها لمجموعة من الخصائص النوعية التي تكسيها قوتها و مصداقيتها من طرف مختلف المستعملين و المتعاملين مع المؤسسة. فهي مبنية على مجموعة من الأسس النظرية و المفاهيمية المتشكلة من مجموع المبادئ و الفرضيات التي يسترشد بها في التطبيق العملي و تضمن للمحاسب استقلاليته تجاه مختلف الأطراف خاصة إدارة المؤسسة فهو يلتزم فقط بالمبادئ و القواعد المحاسبية لضمان بدرجة ثانية استقلالية المحاسبة.

من المعروف أن المحاسبة تسعى إلى تحديد و قياس نتيجة عمليات المؤسسة الاقتصادية، و تصوير وضعيتها المالية في تاريخ معين. و توصيل المعلومات بطريقة مناسبة إلى الأطراف المعنية، و قد كان لتعدد و تنوع أنشطة المؤسسات الأثر البالغ على المحاسبة ما أدى إلى تعقد و ازدياد مشاكلها التي يجب أن تجيب عليها، لذلك لا بد من تحديد مستعملي المعلومة المالية و المحاسبية و كذا الخصائص التي يجب أن تتوفر فيها.

المطلب الثاني: المعلومة المالية و المحاسبية:

1. مستعملوا المعلومة المالية و المحاسبية: بعد أن تطرقنا إلى طبيعة و الميدان الذي تنشط فيه المحاسبة فإننا الآن سوف نتطرق إلى مستعملي المعلومة المالية و المحاسبية، يمكن تعريفهم على أنهم كل من تهمهم حياة المؤسسة و هم بحاجة لمعرفة وضعيتها أو بعبارة أخرى هم مستهلكوا المعلومة المالية و المحاسبية لأغراض و أهداف مختلفة. و يتمثلون بالدرجة الأولى في إدارة المؤسسة ثم مختلف المتعاملين مع المؤسسة ممثلين في الموردين و الزبائن و إدارة الضرائب و البنوك إلى غير ذلك من أجهزة الدولة و الإحصاء¹

قد يختلف مستعملوا المعلومة المالية و المحاسبية حسب درجة الحاجة إليها مما يبين تعدد و تنوع مصالح الأطراف المختلفة ما يبرز أهمية نظام المحاسبة. فتهتم مثلا إدارة الضرائب تهتم بدرجة الأمان في نتيجة المؤسسة التي تعتبر أساس حساب الضريبة.

حيث نميز العديد من المستعملين²:

- المستثمرين الحاليين و المحتملين و مستشاريهم، فهذه الفئة تبحث عن المعلومة النافعة لتقييم و قياس درجة المخاطرة و معدلات المردودية لاستثماراتهم بالنسبة للمستثمرين الحاليين. أما بالنسبة للمستثمرين المحتملين تهمهم لقياس إمكانية وجود فرص لتوظيفات ذات أهمية في حالة اتخاذ قرار باستثمار أموالهم في المؤسسة؛

¹ Robert obert; comptabilité approfondie et révision; édition dunod; paris; 2000; pp29-33

² Revue strategica, N°16, JANVIER 2006, pp 24-25

- العمال و ممثلهم فهم تهمهم درجة استقرارهم في أعمالهم و وظائفهم بالإضافة إلى مختلف الامتيازات التي يمكنهم الحصول عليها عن طريق المؤسسة؛
- مقرضوا الأموال فما يهمهم من هذه المعلومات هو حصولهم على مستحقاتهم في الوقت المناسب و بالمقدار اللازم أي مقدار القرض الأساسي بالإضافة إلى الفائدة المترتبة عن ذلك؛
- الموردون هم أيضا من المستعملين المباشرين و الأساسيين للمعلومات التي تقدمها لهم المؤسسة عن طريق المحاسبة بما يضمن لهم إمكانية حصولهم على مستحقاتهم في الآجال المتفق عليها عن طريق المعلومات المتعلقة بوضعية الخزينة و الوضع المالي للمؤسسة ككل و استمرارية العلاقة التي تربطهم بالمؤسسة بما يمكنهم من تصريف و بيع منتجاتهم و خدماتهم؛
- الزبائن فهم يستعملون هذه المعلومات في تحديد و قياس إمكانية استمرار العلاقة مع المؤسسة التي يجب أن تضمن استمرارية التمويل بمختلف السلع و البضائع و الخدمات؛
- الدولة و مختلف أجهزتها فهم يهتمون بما يتعلق بتوزيع الثروة و تأثيرات النشاط الذي تزاوله المؤسسة على ذلك من أجل تسطير سياسة ضريبية ملائمة، أيضا استخدامها لأغراض التخطيط؛
- إدارة المؤسسة التي تستخدم هذه المعلومات لأغراض التسيير و اتخاذ مختلف القرارات؛
- الجمهور العريض و كل من تهمه المعلومة المحتواة في القوائم المالية من بينهم الباحثون و الدارسون في ميدان المحاسبة.

يمكن القول بأن المحاسبة هي بشكل مختصر نظام لإنتاج المعلومة، لكن هذه المعلومة لا بد أن تكون مفيدة و نافعة، بحيث ترتبط منفعة المعلومة بدرجة إشباعها لحاجات مستعملها بحيث تسمح لأي مستعمل من قياس و تقدير مردودية المؤسسة و كذا الأخطار التي تحيط بها أو التي تواجهها. على أساس ذلك يقع على عاتق المؤسسة الإفصاح عنها بالشكل المناسب.

إذن كما رأينا فان مستعملوا المعلومة المالية و المحاسبية مختلفون و متباينوا الأهداف و ما يرجونه من هذه المعلومة متباين من أحد لآخر، و لكي تلي هذه الاحتياجات لا بد أن تتوفر فيها مجموعة من الشروط و الخصائص بما يضمن عدم تضليل مستعملها.

2. الخصائص النوعية للمعلومة المالية:

ما يشترط في المعلومة المالية و المحاسبية هو أن تكون صحيحة و نافعة، أي أنها تخضع للقواعد و المبادئ المتعارف عنها خلال مختلف مراحل معالجتها حتى تكسب الثقة لمستعملها. و يقصد بها جودتها و ملاءمتها للقرارات التي يتخذها مختلف الأطراف المستعملة لها و المهمة بأمر المؤسسة.

كما يشترط في المعلومة المالية و المحاسبية مجموعة من الشروط الكيفية أو النوعية لتوفير معلومات ملائمة و يتم إيصالها لمستعملها بطريقة يمكن فهمها. ومن أجل تحقيق ذلك و سعيا لتحقيق توافق في الممارسات

المحاسبية دعا مجلس معايير المحاسبة الدولية للتركيز على القوائم المالية من أجل توفير المعلومات المفيدة في صنع القرار خاصة الاقتصادي، و تحقيقاً لهذه الغاية تمت المصادقة على إطار إعداد و عرض القوائم المالية المعروف بالإطار المفاهيمي، الذي نشر في الأول من قبل لجنة معايير المحاسبة الدولية (IASB) في أبريل 1989 ، والذي اعتمد بعدها من قبل مجلس (IASB) الجديد في 2001 ، فعلى هذا الأساس يمكن اختصار الخصائص النوعية للمعلومة المالية فيما يلي:

❖ الملائمة¹ يقصد بهذه الخاصية هو أن ترتبط المعلومة بالعمل أو الاستخدام الذي أعدت من أجله، أي أنها تكون ملائمة لحاجات مستعملها بأن تستجيب لمتطلباتهم. و يجب أن تكون متاحة و متوفرة بالشكل و الكم اللازم و أيضاً في الوقت المناسب.

فالمعلومات الملائمة تساعد متخذي القرار على التنبؤ بالأحداث المتوقعة في المستقبل أو تأكيد أو تصحيح التنبؤات السابقة، بمعنى آخر إذا كان حذفها يؤدي إلى اتخاذ قرارات غير مناسبة و غير كاملة أو يؤدي إلى تضليل متخذ القرار.

❖ القابلية للفهم و التحقق²: هذا يعني أن المعلومة لها دلالتها الخاصة بغض النظر عن من قام بإعدادها أو من سوف يقوم باستعمالها، فلو قام عدة مراجعون بفحص هذه المعلومة باستخدام نفس الأساليب فإنهم لا بد أن يصلوا إلى نفس النتائج و إلا لا يمكن القول على أنها قابلة للتحقق.

كما يجب أن تكون قابلة للفهم بشكل مباشر عن طريق عرضها بشكل مبسط و استبعاد التعقيد في تقديم المعلومات، فضلاً عن ذلك يجب عرض هذه المعلومة بأمانة و صدق دون تضليل أو تزييف. و يجب أن تكون المعلومة المالية و المحاسبية تتميز بالحياد، بما يضمن عدم تحيزها لصالح مجموعة معينة على حساب أخرى، حيث انه يفترض في المستعمل لهذه المعلومة أن يكون ذو مستوى معين و لا بأس به في ميدان المحاسبة و المالية و التسيير حتى يتمكن من فهمها.

❖ الموثوقية: حتى تكون المعلومة تتصف بالموثوقية يجب أن تكون خالية من الأخطاء الجوهرية و يكون المستعملون يضعون ثقة كبيرة فيها لإظهار الصورة الصادقة لها. لكن هذا لا يعني عدم وجود أخطاء نهائياً لكنها أخطاء بسيطة و دون أهمية بالغة، لأنها تظهر نتيجة أن عمليات القياس التي تقوم بها المؤسسة غير دقيقة أو وجود بعض المعلومات غير مستعملة أو غير مستغلة كما يجب أيضاً لا بد أن تكون حيادية و خالية من أي تحيز فبمفهوم المخالفة تكون المعلومة غير حيادية إذا كانت ينتظر منها مسبقاً التأثير على اتخاذ القرار و توجيهه في اتجاه معين و مسطر مسبقاً كما أنها لا بد أن تكون خالية من الاعتبارات الشخصية لمن قام بإعدادها أو إظهارها.

¹ خيرت ضيف، احمد رجب عبد العال، محمد شوقي، المحاسبة المالية، دار النهضة العربية، بيروت، 1981، ص ص3-14
² وصفي عبد الفتاح أبو المكارم، دراسات متقدمة في المحاسبة المالية، دار الجامعة الجديدة، الإسكندرية، 2004، ص ص 25-35

إذن حتى تكون المعلومة مفيدة لا بد أن تكون تتصف بالموثوقية حيث أنه يمكن أن تكون ملائمة لكن غير موثوق فيها بشكل كبير أو بشكل ملائم، كما أنها يجب أن تمثل العمليات المالية و مختلف العمليات التي تقوم بها المؤسسة و التي ينتظر منها أن تظهر بصدق كبير أو بدرجة معقولة لوضعية المؤسسة.

❖ القابلية للمقارنة: لا بد أن يكون مسعملوا المعلومة المالية و المحاسبية قادرين على مقارنة المعلومات الواردة في القوائم المالية سواء عبر الزمن للوقوف على تطور و تغير الوضعية المالية للمؤسسة و مستوى أدائها و مردوديتها. كما انه يكون بإمكانهم إجراء مقارنات ما بين مختلف المؤسسات، لذلك يجب أن تكون الطرق المحاسبية المتبعة في عمليات القياس و طرق العرض هي نفسها من دورة لأخرى و هو ما أصطلح عليه مبدأ استمرارية الطرق المحاسبية، كما انه لا بد أن تكون هي نفسها عبر مختلف المؤسسات حتى تسمح بإجراء المقارنات اللازمة، لذلك نجد في الكثير من الأنظمة المحاسبية إلزامية إظهار المبالغ التي ترجع للدورة السابقة.

لذلك فانه عند حدوث أي تغيير في الطرق المحاسبية المنتهجة و المتبعة في تقييم و عرض عناصر موجودات و مطالب المؤسسة فانه لا بد من الإبلاغ و الإشارة إلى ذلك التغيير و تأثيراته على محتويات القوائم المالية بالنسبة لكل من الدورة الحالية و السابقة على حد سواء.

أيضا ما يجدر الإشارة إليه في هذه النقطة هو أنه من غير الممكن أن تستمر المؤسسة في تطبيق طرق معينة تؤثر على ملائمة و موثوقية المعلومة و تكون عائقا لاعتماد معايير أكثر تطورا لأجل أن تكون أكثر قابلة للمقارنة. كما أنه من المهم و من الضروري توفير المعلومات و البيانات المطلوبة في الوقت المناسب، لأنه إذا توقفت أو إذا تم نشرها في وقت متأخر قد تصبح بدون أية فائدة و لا تصلح لاتخاذ القرار ربما بالنسبة لبعض الأطراف. لكن يبقى على المؤسسة أن لا تستيق الأحداث في سبيل توفير معلومات و بيانات في أقرب وقت ما يؤثر على درجة الثقة فيها.

كذلك من بين النقاط المهمة جدا هي قضية التوفيق بين تكلفة الحصول عليها و المنفعة المنتظرة منها، إذ لا بد أن تكون المنفعة أكبر من التكلفة و هو ما يطلق عليه قيد تكلفة/عائد. بحيث تكون كاملة و شاملة لكل ما يتعلق بالمؤسسة خاصة عن طريق تفادي إغفال أي تسجيلات التي تعتبر قاعدة بيانات أساسية و رئيسية لتوفير هذه المعلومات.

فالمعلومة المالية لا بد أن تكون ذات مصداقية إذا اشتملت على الحياد و تظهر بشكل شفاف للوضعية الاقتصادية للمؤسسة، بحيث تكون الميزانية هي الوثيقة الرئيسية لتوفير المعلومة المالية. كما أنها لا بد أن تتصف بالموضوعية إذا كانت تعبر عن الأحداث الاقتصادية بدون أي تحيز أو تحريف.

إذن لا بد أن تكون المعلومة المالية و المحاسبية شاملة أي أنها كاملة و تحيط بكل الجوانب المرتبطة بإعدادها و تحضيرها، عن طريق تفادي الإغفال في تسجيل أي تدفقات. أيضا من النقاط الأساسية التي يجب أن

توفرها المعلومة المالية و المحاسبية لمتخذي القرار هي أن تكون نافعة لهم، بحيث يتجسد ذلك من خلال صحة المعلومة و سهولة استخدامها.

المطلب الثالث : وظائف و أدوار المحاسبة:

يتفق الكثير من المحاسبين أن الهدف الأساسي للمحاسبة هو توفير معلومات عن نشاط المؤسسة في صورة ملائمة لمستخدميها، حيث تقوم المحاسبة بقياس ثروة المؤسسة و عرض المعلومات المتعلقة بهذه الثروة بما يستجيب لمن يهيمه أمر ذلك.

و نظرا لتعدد مستعملي المعلومة المالية و المحاسبية التي تتولى المؤسسة توفيرها فإنها قامت بتحديد إطار تحكمه مجموعة من الافتراضات التي تشتق منها المبادئ و مختلف الإجراءات التي في ظلها تؤدي المحاسبة دورها. على أساس ذلك فان هذه الافتراضات تمثل أساسا لتحديد ثروة المؤسسة التي يتكون موضوعا ينصب عليها القياس و الاتصال المحاسبي.

1. وظائف المحاسبة:

يمكن استنتاج وظيفتين رئيسيتين للمحاسبة ألا و هما وظيفة القياس المحاسبي و وظيفة الاتصال المحاسبي.

أ) وظيفة القياس المحاسبي:

قد يعتبر شرح " مونتر " في دراسته الصادرة سنة 1961 من أفضل التعاريف التي سردت و شرحت وظيفة القياس في المحاسبة¹، حينما أصدر تعريفه الوظيفي للمحاسبة. حيث حصر أهداف المحاسبة فيما يتعلق بالقياس في النقاط التالية :

- ❖ قياس الموارد التي تقع في حيازة وحدات اقتصادية معينة؛
 - ❖ قياس الحقوق أو الالتزامات التي تقع على عاتق هذه الوحدات و مصالح الملاك فيها؛
 - ❖ قياس التغيرات التي تطرأ على هذه الموارد و الالتزامات و الحقوق؛
 - ❖ تخصيص هذه الموارد على فترات محددة؛
 - ❖ التعبير عن العمليات السابقة في شكل نقدي على اعتبار النقود وحدة القياس الموحدة.
- قياس الموارد التي تقع في حيازة الوحدة الاقتصادية بحيث يقصد بالوحدة الاقتصادية المؤسسة التي هي محور اهتمام المحاسبة، مهما كان حجمها و مهما كان شكلها القانوني، و حتى التاجر كشخص طبيعي الذي يمارس تجارته بشكل فردي يدخل في هذا النطاق.
- فالمراد التي يرجى من المحاسبة قياسها قد تكون مالية كما يمكن أن تكون عينية مثل الأراضي و المباني و مختلف المعدات وغيرها مثل المخزونات و بشكل عام هي أصول المؤسسة.

¹ وصفي عبد الفتاح أبو المكارم، المحاسبة المالية المتوسطة، الدار الجامعية للنشر، الإسكندرية، 2000، ص 53

أما قياس الحقوق فهي مرتبطة بحقوق المؤسسة تجاه الغير مثل الزبائن و أوراق القبض، أما الالتزامات فهي تمثل التزامات المؤسسة تجاه الغير أي المتعاملين مع المؤسسة ممثلين بشكل أساسي في مديونيتها خاصة الموردين و مختلف أوراق القبض.

بينما تمثل مصالح الملاك رأس المال المستثمر و الأرباح التي يعاد استثمارها ممثلة في الأموال الخاصة أو ما يصطلح عليه حقوق الملكية.

قياس التغيرات التي تطرأ على كل من الموارد و الالتزامات و الحقوق و مصالح الملاك، حيث عندما تقوم المؤسسة بنشاطها ينجر عن ذلك حدوث تغيرات سواء بالزيادة أو بالنقصان. تؤدي هذه التغيرات إلى زيادة في الأموال الخاصة إذا كانت هذه التغيرات تؤدي إلى أرباح أو إلى نقص في الأموال الخاصة إذا كانت هذه التغيرات تؤدي إلى خسائر. و عليه فان قياس التغيرات يهدف إلى التعرف على ما تحققه المؤسسة من أرباح أو خسائر.

أما تخصيص هذه التغيرات على فترات زمنية محددة، حتى يمكن تحديد و تقييم نتائج المؤسسة خلال تلك الفترة و هو ما يصطلح عليه فرض الدورية. كما أن التعبير عن مختلف العمليات التي تقوم بها المؤسسة في شكل نقدي باعتبار النقود وحدة القياس الكمي الموحد بين العناصر غير المتجانسة.

إذن يمكن القول بأن المحاسبة تهدف إلى القياس النقدي لأصول المؤسسة بالإضافة إلى قياس خصومه الممثلة في مديونيتها، أما حقوق الملكية فهي ترجع للشركاء عن طريق تصوير الميزانية. و أيضا قياس مختلف التغيرات التي تطرأ على الأصول و الخصوم للوصول إلى تحديد نتيجة المؤسسة ممثلة في جدول النتيجة.

ب) وظيفة الاتصال: كما رأينا سابقا أن وظيفة القياس هي الركيزة التي تقوم عليها المحاسبة، لذلك فانه بعد إجراء عملية القياس المحاسبي لا بد من إيصال و توصيل المعلومات الناتجة عن ذلك و جعلها في متناول كل من يهيمه الأمر للوصول إلى الغاية الأساسية من إجراء عملية القياس.

فعملية الاتصال المحاسبي ترتكز على أربعة أركان ألا و هي الموضوع و المرسل و المرسل إليه و الرسالة في حد ذاتها، عن طريق توفير المعلومات الضرورية عن نتائج عملية القياس التي قامت بها في شكل معين قد يكون قائمة مالية أو في شكل تقرير لمن يرغب فيها. بحيث يجب أن تخلو من الحشو و ذكر أي شيء دون أن تكون له أهمية تذكر على سبيل التضليل و التشويش على المستعمل أيضا لا بد من عدم ذكر التفاصيل الدقيقة جدا هذا مع الالتزام بالقدر الكافي من التفاصيل¹.

بحيث ترتكز وظيفة الاتصال بشكل أساسي على القوائم المالية التي تعدها و تصدرها المؤسسة سواء دوريا أو في نهاية كل دورة. عن طريق:

➤ جدول النتيجة الذي يبين مستوى أداء المؤسسة و حول نتائج أعمالها من خلال:

■ قدرتها على تحقيق نتائج ايجابية و مردودية عالية؛

¹ محمد عباس بدوي، المحاسبة عن التأثيرات البيئية و المسؤولية الاجتماعية للمشروع، دار الجامعة الجديدة، الإسكندرية، 2000، ص35

- الاستمرارية وتحسين مستوى الأداء الذي تحققه المؤسسة.
 - الميزانية التي تظهر و تبين الوضعية المالية للمؤسسة من خلال:
 - إظهار القيمة الحقيقية للموارد المراقبة من طرف المؤسسة؛
 - قدرتها على المحافظة على ثروتها التي حققتها في الماضي؛
 - هيكلتها المالية، قدرتها على الوفاء بالتزاماتها و أيضا التوازنات المالية.
 - جدول تدفقات الخزينة الذي يظهر و يبين تغيرات الوضعية المالية عن طريق تحديد مصادر الحصول على الأموال و كيف يتم استعمالها من خلال أنشطة الاستغلال و أنشطة الاستثمار و أيضا التمويل.
- يمكن القول بأن المعلومة المالية و المحاسبية هي وسيلة للاتصال المحاسبي سواء داخليا أو خارجيا. داخليا من خلال مختلف مصالح و هياكل المؤسسة. و خارجيا سواء المهتمين بمستوى أداء المؤسسة مثل المساهمين و المستثمرين و أيضا المتعاملين التجاريين كالزبائن و الموردين، الشركاء الماليين كالبنوك و المؤسسات المالية و مختلف مقرضي الأموال و مختلف المتعاملين الآخرين.
2. الأدوار الأساسية للمحاسبة:
- للمحاسبة العديد من الأدوار التي تلعبها و أيضا العديد من الأهداف التي يجب أن تؤديها هي أيضا تطورت و تغيرت مع تطور المحاسبة من فترة زمنية لأخرى بما يستجيب و يلي احتياجات تلك الفترة من المعلومة.
- أ. أداة إثبات: المحاسبة بشكل رئيسي ظهرت في بادئ الأمر كوسيلة لتسجيل مختلف العمليات التي يقوم بها التاجر ثم لحفظ تلك العمليات مع الأطراف المختلفة حتى تستعمل كأداة لإثبات تلك المعاملات في حالة حدوث نزاع أو وجود حاجة إلى الرجوع إليها.
- فرغم التطور الكبير الذي عرفته المحاسبة في الوقت الحالي إلا أنها ما زالت تؤدي هذا الدور بشكل أفضل بحكم التناسق و التكامل الموجود بين مختلف مكونات إطارها النظري و المفاهيمي و أيضا قدرتها على الاستجابة و التكيف بشكل جيد مع مختلف متغيرات محيط المؤسسات.
- بحيث حتى تضمن المحاسبة صفة الإثبات في تسجيل العمليات و نشر المعلومات فإن المشرع الجزائري قام بتحديد مختلف طرق التسجيل المحاسبي و طرق نشر المعلومات. فنجد أن المحاسبة في الجزائر تستمد قوة الإثبات من القانون التجاري و من المخطط الوطني للمحاسبة باعتبارهما مصادر القانون المحاسبي.
- بحيث ينص القانون التجاري الجزائري على أن كل تاجر سواء أكان شخصا طبيعيا أو شخصا معنويا على مسك سجلين هما¹

¹ القانون التجاري الجزائري، نسخة 2007، المواد 09، 10، 11

- دفتر اليومية الذي يقيد فيه كل العمليات التي تقوم بها المؤسسة سواء يوميا أو شهريا، مع إلزامية الاحتفاظ بمختلف الوثائق التي تثبت تلك العمليات و تسمح بفحصها و مراجعتها؛
- دفتر الجرد الذي يتضمن الميزانية و جدول حسابات النتائج بعد جرد مختلف عناصر² الأصول و الخصوم.

فحتى يكتسب هذين الدفترين قوتهما الاثباتية فانه يفرض القانون أن يوقعا من طرف قاضي المحكمة، أيضا توجد مجموعة أخرى من الدفاتر التي لا يفترض فيا التوقيع و المصادقة عليها من طرف قاضي المحكمة و هي بذلك اقل إثباتا.

كما يشترط أن تتوفر في كل من دفتر اليومية و دفتر الجرد مجموعة من الشروط الشكلية المتمثلة في:

- أن يمسكا بدون ترك بياض أو تغيير أو نقل إلى الهامس من أي نوع كان؛
 - أن تحفظ الدفاتر لمدة لا تقل عن عشر سنوات.
- كما أن المخطط المحاسبي الوطني يفرض مجموعة من الشروط فيما يخص مسك السجلات و مسك المحاسبة بحيث:

- يجب أن يعتمد كل تسجيل محاسبي على وثيقة إثبات مؤرخة و موقعة و تحمل ختم المسؤول؛
 - لا بد من الاحتفاظ بمختلف المستندات و الوثائق المحاسبية لمدة لا تقل عن عشر سنوات.
- كل هذه الإجراءات الهدف منها إضفاء الصحة على المعلومات التي تقدمها المحاسبة، بغية توفير جو من الثقة و الأمان بين مختلف المتعاملين في الميدان الاقتصادي و التجاري.
- ب. أداة لإجراء الرقابة: المحاسبة هي نظام متكامل يسمح بإجراء مجموعة من الرقابات التي يفرضها القانون منها ما يقوم بها مجلس المحاسبة أو مصالح الضرائب و الرقابة التي يقوم بها محافظ الحسابات، فكل هذه الرقابات يمكن اعتبارها خارجية. و أيضا رقابة داخلية التي يمكن أن تقوم بها مصلحة الرقابة الداخلية التابعة للمؤسسة و التي تهدف بالدرجة الأولى إلى تحسين التسيير عن طريق تحسين نوعية المعلومة المالية و المحاسبية التي تعدها المؤسسة، أيضا تساعد على الحفاظ على ممتلكات المؤسسة باعتبارها تساعد على إجراء الرقابة الداخلية.
- ت. أداة للتسيير و اتخاذ القرار: هذا الدور يعبر عن الدور الحديث الذي تلعبه المحاسبة حديثا من خلال ما يسمى بمحاسبة التسيير أو مراقبة التسيير التي تستمد قاعدة عملها من المحاسبة المالية¹ بما يسمح بتحديد مختلف الإيرادات و النواتج للوصول إلى تقدير النتائج المحققة ممثلة في:
- النتيجة العادية التي تعبر عن نتيجة النشاط العادي للمؤسسة؛

¹ محمد بوتين، المحاسبة العامة في المؤسسة، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 1999، ص 38

- النتيجة المالية التي تبرز النتيجة المحصلة من العمليات المالية التي قامت بها المؤسسة؛
- النتيجة العادية قبل الضريبة التي تمثل محصلة النتيجة العادية و النتيجة المالية فهي غير متأثرة بالعناصر غير العادية و الضرائب؛
- النتيجة الاستثنائية؛
- النتيجة الإجمالية.

كما أنها تسمح بإجراء مختلف التحاليل و دراسة تغيرات مختلف أرصدة التسيير و مختلف الحسابات من دورة لأخرى. بما يمكن المؤسسة من تسطير مختلف سياسات التمويل و الاستثمار بالاعتماد على المعطيات التي تعدها المحاسبة في شكل قوائم أو تقارير. أيضا تسمح بمتابعة و تسيير مختلف العمليات مع الزبائن و الموردين من خلال تحديد فترات التسديد و حجم التعاملات مع كل زبون أو مورد و تحدد وضعية المؤسسة تجاه المصالح الضريبية و الاجتماعية.

أما على مستوى الاقتصاد الكلي فإنها تقدم المعلومات اللازمة لحساب مختلف المجاميع الكبرى للاقتصاد الوطني و المحاسبة الوطنية، أيضا تقدم المعلومات الضرورية لتحديد الوعاء الضريبي لاحتساب الضريبة¹. تهتم المحاسبة المالية أو العامة بتوصيل مجموعة من المعلومات إلى أطراف خارجية عن المؤسسة تسمح لهم بتقييم وضعية المؤسسة، لكن مع اشتداد حدة المنافسة كان عائقا أمام نشرها لتفادي استعمالها من طرف المنافسين. وهذه المنافسة هي التي أدت إلى ظهور محاسبة التسيير التي تستعمل داخليا في المؤسسة في القرارات التشغيلية التي قصرت المحاسبة العامة على الاستجابة لها و مع ذلك فإنها تعتبر المصدر الرئيسي الذي يمدّها بالمعلومات لأداء عملها.

مع تطور المؤسسات الاقتصادية من حيث زيادة حجمها و أيضا انتقالها من مؤسسات فردية إلى مؤسسات عائلية ثم إلى شركات مساهمة، و زيادة و توسع نشاطها و تعقد عمليات و مراحل العملية الإنتاجية و انتشار المنافسة بشكل واسع ما أدى إلى ازدياد حاجة المؤسسة إلى معلومات أكثر كمية و أكثر نوعية. كل هذا أدى إلى ضرورة مواكبة هذا التطور و التغير للاستجابة لذلك باعتبارها المورد الرئيسي و الأول للمعلومات في المؤسسة التي يتم توزيعها بين مختلف مصالح المؤسسة لاستعمالها و توظيفها كل حسب حاجته.

هناك مجموعة من المستعملين للمعلومات المحاسبية قد يكونوا خارجيين عن المؤسسة و هم الأطراف التي لها مصالح مع المؤسسة و لكنهم لا يتدخلون في العمليات العادية أو التشغيلية لها، و عكس ذلك المستعملين الداخليين. بحيث لكل هؤلاء المستخدمين احتياجات خاصة من المعلومات حتى يتمكنوا من اتخاذ قراراتهم في

¹ بوعقوب عبد الكريم، أصول المحاسبة العامة، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 1999، ص 35

ضوء المعلومات التي تقدمها لهم المؤسسة، لكن من الصعب بمكان على المؤسسة توفير المعلومات التي تلي احتياجات كل هذه الأطراف المتنوعة والمتعددة والمتغيرة باستمرار¹.

تتلخص وظيفة المحاسبة في قياس و توصيل المعلومات عن نشاط و أداء المؤسسة لفترة زمنية معينة و محددة، إن هذه الوظيفة تتم من خلال مجموعة من القواعد و المبادئ العلمية.3 حيث يمثل منحج المحاسبة في الاستجابة لذلك في مجموعة الأساليب و الإجراءات التي تتبع لتجميع المعلومات المحاسبية و المالية و القانونية عن نشاط المؤسسة، فالمحاسبة تستنتج أهدافها من حاجيات مستخدمي مخرجاتها من المعلومات التي بدورها ترشد المحاسب على إتباع الأساليب و الطرق و الإجراءات السليمة لقياس تلك العمليات.

"يمكن تعريف المحاسبة على أنها نظام معلومات خاص الذي يعالج باستعمال مجموعة من الطرق الخاصة به لمعلومات ذات طابع كمي أو نقدي. و بذلك يعتبر للمحاسبة دورين مهمين هما:

- اعطاء و توفير عرض مهيكّل لثروة المؤسسة؛
- اعداد مجموعة من المعلومات في شكل مجمعات و أرصدة تلي حاجيات التسيير، أي توفير قاعدة من المفاهيم النافعة في الميدان الاقتصادي"

يمكن اعتبار المحاسبة على أنها الوسيلة أو الأسلوب المنظم لتسجيل الوقائع الاقتصادية و المالية و القانونية التي تمر أو تقوم بها المؤسسة خلال حياتها، بحيث مهما كان نشاط أو طبيعة هذه المؤسسات فإنه لا بد و أن تتعامل مع أطراف مختلفة بالشراء و البيع و التسديد و التحصيل أو تقديم خدمات أو الحصول عليها ما يستلزم على المحاسبة تسجيلها و نشر نتائج عملياتها في شكل قوائم مالية و تقارير مختلفة.

¹ روبرت ميجز، سوزان هالي، ترجمة مكرم عبد المسيح، محمد عبد القادر اليسطس، المحاسبة اساس لقرارات الاعمال، الجزء الثاني، دار المريخ، الرياض 2006 ، ص ص 20-22

المبحث الثالث: الفروض والمبادئ المحاسبية

ترتكز المحاسبة في عملها على مجموعة من المبادئ والفروض، غير أن المبادئ المحاسبية المعروفة حالياً لم تنشأ كلها في نفس الوقت و إنما نشأ كل منها في سياق منفصل عن الآخر حسب الحاجة إليها ثم بعد ذلك انتشر استعمالها و لقيت القبول العام.

حيث تمثل المبادئ المحاسبية القواعد التي يسترشد بها المحاسب في سبيل إنجاز عمله، لذلك فإن المبادئ تعد قانون عام ليس قانوناً طبيعياً يتم التوصل إليه عن طريق الربط المنطقي بين الأهداف والمفاهيم والفرضيات، وبذلك تمثل المبادئ جوهر النظرية وقمة البناء الفكري.

المطلب الأول : الفروض المحاسبية:

تعرف الفروض على أنها "مقدمات لا يمكن التحقق من صحتها، لكنها تكون أساساً لإطار فكري يصلح للاستدلال و التوصل إلى نتائج محددة"¹ حيث يمكن القول أنها بديهيات أو مسلمات عند إعداد المعلومة المحاسبية و المالية.

تتميز الفروض المحاسبية بمجموعة من الخصائص يمكن تلخيصها فيما يلي²:

- لا بد أن تلقى القبول العام على أنها صحيحة وملائمة من قبل المهتمين بالشأن المحاسبي؛
 - لا بد أن تكون مستقلة عن بعضها البعض، إذ لا يجوز أن يستخدم فرض في تبرير آخر؛
 - لا بد أن تكون على العموم قليلة العدد ليسهل كشف أي تناقض قائم فيما بينها.
- فالمحاسبة مبنية على أربعة فروض أساسية و هي فرض الوحدة المحاسبية و فرض الاستمرارية و فرض وحدة القياس النقدي و في الأخير فرض الدورية التي سوف نتطرق إليها لاحقاً بشيء من التفصيل.

1 - فرض الوحدة المحاسبية:

ترتكز المحاسبة على وظيفتين أساسيتين هما وظيفة القياس و وظيفة الاتصال، فوظيفة القياس تتعلق بالأحداث و المعاملات المالية و التجارية و مختلف المعاملات الاقتصادية التي تحدث بين مختلف المتعاملين. أما وظيفة الاتصال فترتبط بإيصال نتائج أعمال المؤسسة إلى مختلف من يهيمه الأمر.

حيث تعتبر المؤسسة كيان مستقل عن كل من الإدارة و الملاك التي أصبحت لها شخصية معنوية لها اسم و موطن و ذمة مالية مستقلة، فالمحاسبة ترتكز على الفصل بين الأصول و الخصوم و الإيرادات و المصاريف المرتبطة بالمؤسسة و ما يرتبط بالمساهمين في أموالها الخاصة أو الملاك¹.

¹ Marie Christine Bazin, Christelle bouguennec, Alfred spehner, Guilliame blin, cours d'introduction a la comptabilité, intec.cnam, paris, 2008/2009, pp 14-15

² رضوان حلوة حنان ، وآخرون ، أسس المحاسبة المالية ، دار ومكتبة حامد ، عمان ، 2004 ، ص 34

كما يرتبط هذا الفرض بالعمليات الواجب إثباتها وتقييدها بدفاتر المؤسسة التي تشمل العمليات المتعلقة بالمؤسسة و التي قامت بها باعتبارها شخصية معنوية مستقلة وقامت بها باسمها و ليس باسم الملاك أو المساهمين. حيث تشمل جميع الأنشطة الإنتاجية التي تقوم بها المؤسسة داخليا و أيضا مختلف العمليات التي تحدث بين المؤسسة و المحيط الخارجي.

فالمشرع الجزائري أخذ هذا الفرض بعين الاعتبار عند التمييز بين ذمة المؤسسة و ذمة الشركاء، سواء كانت شركات أموال أو شركات أشخاص، حيث يعتبر الشركاء و المساهمين أطراف خارجية تسجل كل تعاملاتهم مع المؤسسة في حسابات الحقوق و في حسابات الديون:

- الحساب رقم 44: حقوق على الشركاء والشركات الحليفة؛

- الحساب رقم 55: ديون تجاه الشركاء والشركات الحليفة.

2- فرض الاستمرارية:

على أساس هذا الفرض فان المحاسب في عمله يعتبر أن المؤسسة سوف تستمر في مزاولة نشاطها لمدة زمنية طويلة لتحقيق الغرض الذي وجدت أو أنشأت من أجله، ما لم يوجد أي دليل يثبت عكس ذلك بحيث يؤدي إلى تصفيتها أو ينهي استمرارها.

حيث يوضح فرض الاستمرارية أن التكلفة التاريخية هي أفضل بدائل القياس، فالمؤسسة سوف تستمر في استخدام أصولها بالطريقة التي سطرت منذ البداية، فعندما تكون وحدة النقد مستقرة فانه يمكن استخدام هذا العنصر بمقياس التكلفة التاريخية بشكل موضوعي².

كما أن هذا الفرض يبرر طريقة ترتيب عناصر الميزانية إلى أصول ثابتة و أصول متداولة و إلى التزامات طويلة الأجل و التزامات قصيرة الأجل، إذ أنه في حالة التصفية يصعب التفرقة بين الالتزامات الطويلة و القصيرة الأجل³.

رغم اعتماد فرض الاستمرارية، إلا أنه لا يجب أن يفهم أن قياس النتائج من ربح و خسارة سوف يؤجل إلى أن ينقضي أجل المؤسسة، بل يجب تقييم عمل و نشاط المؤسسة إلى فترات تختلف من مؤسسة إلى أخرى، بقصد تحديد المصاريف والإيرادات الخاصة بكل فترة بغرض تحديد نتائجها وإعداد القوائم المالية المتعلقة بها.

3- فرض ثبات وحدة القياس النقدي:

يتم الاعتماد على النقود كوحدة قياس أساسية عند إعداد القوائم المالية، و تمثل وحدة القياس النقدية وحدة مناسبة لتحديد أثر مختلف العمليات التي تقوم بها المؤسسة خلال قيامها بنشاطها⁴

¹ وصفي عبد الفتاح أبو المكارم، مرجع سابق، ص 35-36

² وصفي عبد الفتاح أبو المكارم و آخرون، مرجع سابق، ص 36-38

³ جبرائيل كحالة و آخرون، مرجع سابق، ص 50

⁴ أحمد نور، مبادئ المحاسبة المالية، الدار الجامعية، بيروت، ص 44

فالمحاسبة بالاعتماد على هذا الفرض تهتم بشكل أساسي بالعمليات التي يمكن التعبير عنها بشكل نقدي، أما العمليات التي لا يمكن التعبير عنها في شكل نقدي مثل العلاقات الإنسانية والاجتماعية بين أعضاء المؤسسة وأيضا كفاءات وإمكانات العمال فإنها تخرج من إطار المحاسبة إلا إذا كان لها تأثير غير مباشر على محتوى القوائم المالية ولها تأثير على الصورة الصادقة للمعلومات التي تقدمها المحاسبة وجب إدراجها وذكرها في الملحق، لكن في بعض الأنظمة المحاسبية خاصة منها الانقلاوسكسونية فإن العلاقات الإنسانية وإمكانات كفاءات العمال يمكن تكميمها وقياسها بشكل نقدي مما يمكن من إدراجها ضمن عناصر القوائم المالية الأساسية خاصة الميزانية وهو ما اصطلح عليه بالمحاسبة الاجتماعية.

حيث أن النقطة الرئيسية التي يعتمد عليها هذا الفرض هي كون وحدة النقد ثابتة القيمة بما يسمح بجمع القيم النقدية للعمليات الاقتصادية التي تحدث على فترات متباعدة، لكن الواقع غير ذلك لأن القوة الشرائية للنقود غير ثابتة على مدار الزمن حيث تنخفض مع حالات التضخم وترتفع مع حالات الانكماش الاقتصادي، الأمر الذي يؤدي إلى صعوبة المقارنة عبر الزمن لأداء المؤسسة نفسها وبين المؤسسات الأخرى. فالإجراء التصحيحي الذي يتم اللجوء إليه بشكل مستمر هو عملية إعادة التقييم للاستثمارات خاصة المادية الأمر الذي يحد من تأثير التقلبات في قيم النقود على القوائم المالية الختامية.

هذا ما يؤدي إلى إعداد قوائم مالية تفتقد إلى الكثير من دلالتها ومصداقيتها نظرا للتقلبات المستمرة في الأسعار. فهذا ما يطرح التساؤل حول ما إذا كانت النقود هي المعيار الوحيد المناسب لتصوير واقع المؤسسة ونشاطها وهل يمكن اعتبار الوحدة النقدية ثابتة في الزمن خاصة مع حالات التضخم التي تسود الاقتصاد بشكل كبير ومستمر في معظم الأحيان.

4 - فرض الدورية:

كما رأينا سابقا فإنه يفترض أن المؤسسة تستمر في القيام بنشاطها لأجل غير محدد، و لكن هذا الافتراض يطرح إشكالية أخرى في تقييم أداء المؤسسة لذا وجب تقسيم حياتها إلى فترات زمنية دورية بهدف إعداد مختلف التقارير المالية التي تسمح بتوفير المعلومات الضرورية التي يمكن الاعتماد عليها في اتخاذ القرار على المدى القصير بشكل أساسي، و توفير مختلف المؤشرات التي تسمح بتقييم أداء المؤسسة.

فمن هنا جاءت أهمية فرض الدورية لحل مشكلة الانتظار إلى نهاية عمر المؤسسة و تقييم أدائها، و من الناحية العملية لا يمكن الانتظار حتى زوال المؤسسة للتعرف على نتائج نشاطها و تسديد الضرائب المستحقة و توزيع الأرباح و غيرها من العمليات الواجب القيام بها.

كما أنه من الناحية القانونية تم اعتماد هذا الفرض لعدة اعتبارات، حيث نجد مثلا في الجزائر أن المخطط الوطني للمحاسبة أكد على العمل بهذا المبدأ من خلال الأمر 75-35 بحيث:

- حدد تاريخ إقفال كل دورة محاسبية بتاريخ 31 ديسمبر (المادة 16)
- أُلزم المؤسسات على القيام في نهاية كل دورة محاسبية بجرد الاستثمارات و المخزونات (المواد 17 و 20)

إذن يواجه المحاسبون عدة مشاكل مرتبطة بالبيئة و ظروف نشاط المؤسسة، لهذا اضطروا إلى اعتماد مجموعة من الفروض التبسيطية للبيئة التي يعملون فيها لتسهيل العمليات المحاسبية بما يسمح من إعداد معلومات نافعة. فالفرض هو بمثابة شرط أو ظرف يتم العمل في ظله لتوسع المبادئ المحاسبية بالاستناد إليه¹

المطلب الثاني : المبادئ المحاسبية:

"تعكس الافتراضات الأربعة السابقة الشروط أو الظروف التي تحكم عمل المحاسب، و هي بذلك تمثل الأساس الذي تقوم عليه المبادئ أو القواعد التي يسترشد بها المحاسب في انجاز عمله"²

فالمبادئ المحاسبية تمثل الإطار العام الذي تركز عليه الممارسة المحاسبية و في الحكم على صدق القوائم المالية، ومن المصطلحات التي شاع استعمالها هي القول بالمبادئ المحاسبية المتعارف عليها و حتى يكتسب المبدأ الخاصية لا بد أن يلقي القبول الواسع و العام في التطبيق العملي.

إن المبادئ المحاسبية بشكلها الحالي لم تظهر كلها في نفس الوقت لتوفر إطارا نظريا يحكم التطبيق ، العملي و الممارسة المهنية. و إنما ظهر كل مبدأ في سياق منفصل عن الآخر عند ظهور الحاجة إليها³ فهي تهدف إلى تضيق الخلاف الموجود بين المحاسبين عن طريق توحيد أسس قياس و تقييم و عرض عناصر القوائم المالية.

(1) مبدأ القيد المزدوج : يعتبر هذا المبدأ من أقدم المبادئ المحاسبية منذ أن تناوله بالدراسة المفكر الايطالي PACIOLI LOCA و يلقي إلى وقتنا الحالي قبولا كبيرا من قبل الممارسين في كل مكان، حيث يقتضي هذا المبدأ تسجيل العمليات التي تقوم بها المؤسسة في جانبين أحدهما المدين و الآخر الدائن مع تساوي مجاميع الجانبين الدائن و المدين.

(2) مبدأ التكلفة التاريخية: يعتبر مبدأ التكلفة التاريخية من المبادئ الأساسية في المحاسبة، حيث يتم الاعتماد عليه في قياس عناصر الأصول و الخصوم و الإيرادات و المصروفات. فالأصول تسجل في المحاسبة على أساس تكلفة الحصول عليها عند تاريخ حيازتها.

التكلفة التاريخية تعبر عن سعر السوق الفعلي في تاريخ الحيازة لأنها ناتجة عن عملية تبادل بين المؤسسة و المتعاملين الخارجيين أو هو يعبر عن تكلفة الإنتاج في حالة الاستثمارات المنجزة من طرف المؤسسة ، فمثلا لو تمت حيازة آلة في بداية الدورة ب 100.000 دج و لكن في نهاية الدورة أصبحت قيمتها مساوية ل 125.000 دج فإنه تبقى مسجلة في المحاسبة على أساس تكلفة الحيازة في بداية المدة.

¹ وصفي عبد الفتاح أبو المكارم، مرجع سابق، ص 34

² وصفي عبد الفتاح أبو المكارم، مرجع سابق، ص 41

³ محمد سمير الصبان، دراسات في المحاسبة المالية، الدار الجامعية، بيروت، 1991، ص 93

هذا المبدأ يرتكز على فرض ثبات وحدة القياس أو الوحدة النقدية، و لكن باعتبار التغيرات التي تحصل في الأسعار ارتفاعاً وانخفاضاً بحسب حالات الكساد أو حالات التضخم التي تمس الاقتصاد فالمحاسب بالاعتماد على هذا المبدأ فإنه يتجاهل هذه التغيرات.

لكن رغم ذلك فإن هذا المبدأ يسمح بتوفير معلومات قابلة للتحقق لأنها تمت بأسعار محددة و مبررة بوثيقة إثبات، و لكنها في نفس الوقت أقل ملائمة لأغراض اتخاذ القرار و لأغراض تقييم الأداء أو دراسة ربحية المؤسسة و تشخيص مركزها و وضعيتها المالية.

وهنا يرى العديد من المحاسبين أنه يجب إعادة النظر في قيم عناصر الأصول و الخصوم بشكل دوري و استخدام قيم سوقية جارية في السوق بدلا من التكلفة التاريخية، و ذلك لإظهار الصورة الحقيقية للمؤسسة، لكن هذا لا يعني التخلي عن التكلفة التاريخية بشكل كلي و إنما تعديلها كلما دعت الحاجة إلى ذلك.

(3) مبدأ الحيطة و الحذر: يمكن تعريف هذا المبدأ على أنه تقدير عقلاني و رشيد للأحداث على أساس شك موجود لتفادي تحويل الخطر إلى دورات لاحقة بما يؤثر على نتيجة و ذمة المؤسسة أي أنه يسمح لنا بالأخذ بالحسبان مجموعة من الاحترازاات و الاحتياطات خلال الدورة المحاسبية ، أي الحذر وعدم المبالغة بالزيادة في الأصول والإيرادات والحذر وعدم المبالغة بالنقصان في الخصوم والأعباء حالة تقديرها، وبذلك يتم تجاهل الأرباح التي لم تحقق و اخذ كل الخسائر المتوقعة في الحسبان¹.

كما يرتكز هذا المبدأ على عدم تسجيل الإيرادات إلا إذا تحققت فعلا و العكس من ذلك بالنسبة للنفقات أي يمكن تسجيل أي نفقة محتملة الحدوث و الاحتياط لها بتسجيلها، فهو بذلك يعتبر عامل من عوامل الأمان². فمن مظاهر تطبيق هذا المبدأ ما يتعلق بتسجيل مختلف مخصصات المؤنونات لمقابلة النقص المتوقع في عناصر الأصول، كما أن تطبيق هذا المبدأ يسمح بتطبيق قيد قانوني فيما يتعلق بحماية المساهمين من توزيع أرباح وهمية.

(4) مبدأ عدم المقاصة: يرتكز هذا المبدأ على عدم السماح بإجراء أي مقاصة بين كل من حسابات الأصول و الخصوم و بين حسابات الإيرادات و المصاريف، و هذا كله بهدف إظهار القوائم المالية و وضعية و نتيجة المؤسسة بشكل صادق و شفاف. و من أمثلة ذلك عدم جواز إجراء المقاصة بين ديون و حقوق على مورد أو زبون واحد.

(5) مبدأ ثبات الطرق المحاسبية: بالاعتماد على هذا المبدأ فإن المؤسسة ملزمة على استعمال نفس الطرق المحاسبية في كل ما يتعلق بالتقييم و تقديم و عرض القوائم المالية من دورة لأخرى، حيث إذا كان هناك أي تغيير من دورة لأخرى لا بد من الإشارة إلى ذلك و تبريرها في الملحق³

¹ Orthodoxie comptable IASB, SITE:www.iasb.org

² محمد بوتين، مرجع سابق ، ص35

³ Cailliau J. C.: Cadre conceptuel de la comptabilité, 1996, p 37

إذن التنسيق و التوافق الذي يجب أن تظهره المعلومة المالية و المحاسبية خلال مختلف الدورات المتلاحقة يستلزم تطبيق هذا المبدأ، و ذلك بما يسمح بإجراء مختلف المقارنات سواء من دورة لأخرى بالنسبة لنفس المؤسسة أو بين المؤسسات من نفس النشاط.

6) مبدأ استقلالية الدورات المحاسبية: هذا المبدأ يرتبط ارتباطا وثيقا بفرض استمرارية النشاط، حيث يرغب مستعملوا القوائم المالية في تزويدهم بمعلومات دورية عن نتائج الماضي و تقديرات المستقبل مما يستدعي تقسيم حياة المؤسسة إلى دورات محاسبية حيث تتألف الدورة المحاسبية عادة من 12 شهر و لكن قد تختلف عن ذلك في حالة ما إذا كانت المؤسسة جديدة أو حالة تصفية الشركة فان الدورة المحاسبية قد تختلف عن 12 شهر.

فمن نتائج تطبيق هذا المبدأ هو تحديد المصاريف و الإيرادات المتعلقة و المرتبطة بالدورة الحالية، بحيث تتحمل كل دورة محاسبية أعباءها و تستفيد من إيراداتها. و لكن في حالة وجود أحداث لاحقة لتاريخ إقفال الدورة المحاسبية ذات أهمية كبيرة و لتأكيد ظروف معينة و تؤثر على صدق المعلومات الظاهرة بالقوائم المالية فانه يمكن تعديل أو تسوية القوائم المالية الختامية بما يستجيب للأحداث الجديدة خدمة لمستعملي القوائم المالية و تفاديا لتضليلهم بإعطائهم معلومات كاملة و صحيحة عن وضعية المؤسسة.

7) مبدأ تحقق الإيراد: إيرادات الدورة هي نتاج قيام المؤسسة بنشاطها العادي من خلال عمليات الشراء و البيع و تقديم الخدمات المختلفة التي تستمر و قد ترتبط بعدة دورات. الأمر الذي يستدعي وجود قاعدة يسترشد بها المحاسب في تحديد الإيرادات المتعلقة بكل دورة محاسبية معينة. حيث تختلف قواعد تحقق الإيراد باختلاف طبيعة الأنشطة المنتجة لتلك الإيرادات فنجد:

- تحقق الإيراد بإتمام عملية البيع و نجده في معظم المؤسسات التجارية و الصناعية، فبتاريخ البيع يكون بإمكان المؤسسة تحديد قيمة عملية التبادل و قد تحقق الحدث المسبب للإيراد ألا و هو عملية البيع؛
- تحقق الإيراد أثناء الإنتاج و نجده خاصة في مؤسسات البناء أين تستمر المشاريع لأكثر من سنة مما يستدعي تقسيم إيراد المشروع على مختلف دورات القيام به على أساس التقدم الحاصل في المشروع؛
- تحقق الإيراد عند الإنتاج يكون خاصة في المؤسسات الزراعية؛
- تحقق الإيراد عند التحصيل حيث يكون تحصيل الحقوق غير أكيد.

8) مبدأ مقابلة الإيرادات بالتكاليف: على أساس هذا المبدأ فانه لا بد من الاعتراف بالتكاليف في نفس الدورة التي تم خلالها الاعتراف بالإيرادات المرتبطة بتلك التكاليف، و ذلك حتى يمكن تصوير نتيجة

المؤسسة بشكل صحيح و دقيق حيث يستلزم تحديد إيرادات الدورة أولاً ثم تحديد التكاليف المتعلقة بها ثانياً¹.

بالإضافة إلى المبادئ المحاسبية السابقة و التي عرفت و تطورت منذ القديم و التي لاقت رواجاً و قبولاً من قبل السواد الأعظم من المنظرين و الممارسين للمحاسبة، إلا أنه لا يمكن اعتبارها قواعد طبيعية لا يمكن الحياد عنها أبداً. و لمواصلة المسيرة و بفعل التقدم الاقتصادي و المالي و بحكم الظروف الراهنة للميدان التجاري و المالي تطورت المبادئ المحاسبية من خلال الإطار التصوري لهيئة معايير المحاسبة الدولية للاستجابة على ذلك، و من بين المبادئ التي جاءت بها ما يلي:

(9) مبدأ تغليب الواقع الاقتصادي و المالي على الشكل القانوني: حيث أن العمليات تسجل في المحاسبة و تظهر في القوائم المالية على أساس طبيعتها و حقيقتها المالية و الاقتصادية دون التركيز فقط على الجانب القانوني للعمليات، و ذلك دون إهمال هذا الجانب أي القانوني الذي يبقى ذو أهمية بالموازاة مع الطبيعة المالية و الاقتصادية للعمليات و هذا خدمة لمستعملي القوائم المالية و إصالحهم بمعلومات شافية كافية حول واقع المؤسسة.

فبعض الأنظمة المحاسبية تعتمد أساساً تسجيل عناصر ذمة المؤسسة على قاعدة الملكية للعناصر المكونة لذمة المؤسسة بحكم النصوص القانونية التي يعتمد عليها و التي يجب التقيد بها عند التسجيل المحاسبي، و لكن هذه المعالجة تتعارض مع المعايير المحاسبية الدولية فقد يحدث أن تستغل المؤسسة استثمارات عن طريق قرض إيجاري دون أن يكون هناك أثر لهذه الاستثمارات على ميزانية المؤسسة التي تقوم باستغلال و استعمال هذه الاستثمارات لأنه تظهر الأقساط الدورية التي يتم تسديدها في جدول النتيجة فقط و قد تظهر تفاصيل العملية في الملحق إن كان يوجد ملحق أو تقرير التسيير الذي يتم إعداده سنوياً².

(10) مبدأ عدم المساس بالميزانية الافتتاحية: الميزانية الافتتاحية لدورة معينة هي نفسها الميزانية الختامية للدورة السابقة مباشرة، حيث لا يمكن تغيير أو تعديل أو تبديل المعلومات الظاهرة بالميزانية الافتتاحية في أي حال من الأحوال حتى و لو كانت هناك أخطاء في تسجيل عمليات و تعاملات الدورة السابقة فإنها تصحح خارج الميزانية الافتتاحية. و لكن هناك عدة استثناءات لهذا المبدأ بحيث يمكن المساس بالميزانية الافتتاحية في حالة أول سنة من تطبيق المعايير المحاسبية الدولية بما يتوافق و ما تنص عليه و للاستجابة لهذه المعايير، بالإضافة إلى حالات وجود أخطاء خلال الدورات السابقة لا بد من تصحيحها خلال تلك الدورات بما يؤثر على قوائمها المالية و بالأخص الميزانية الختامية التي تعتبر الميزانية الافتتاحية للدورة الموالية، أو في حالة تغيير الطرق المحاسبية المستعملة و المنتهجة فان ذلك

¹ عبد العي مرعي، أصول المحاسبة المالية، الدار الجامعية، بيروت، 1991، ص 59

² Cours sur les normes comptables internationales IAS/IFRS, Jean-Jacques Friedrich, Université Jean Moulin

LYON 3, France, 2004

يستدعي إعادة النظر في الطرق المحاسبية المتبعة خلال الدورة السابقة بما يضمن إجراء المقارنة عبر الزمن و التأثير و التعديل على الميزانية الافتتاحية، إذن هذا المبدأ لم يعد صحيحا % 100 مع المعايير المحاسبية الدولية.

(11) مبدأ الصورة الصادقة: ينص هذا المبدأ على أن القوائم المالية لا بد أن تظهر الصورة الحقيقية و الصادقة للوضع المالية و لأداء المؤسسة، حيث أن الصورة الصادقة هي عبارة عن هدف تسعى المؤسسة إلى بلوغه عن طريق المحاسبة بالتمثيل الصادق للعمليات المالية و مختلف الأحداث و التدفقات التي تقوم بها المؤسسة. فالصورة الصادقة هي تلك المعلومة المالية التي يتم إعدادها وفق معايير معتمدة و تلقى القبول العام في سوق المعلومات المالي¹.

شفافية حول الوضعية العامة للمؤسسة، حيث يمكن الاستعانة و الاعتماد على معلومات أخرى مكملة للقوائم المالية الضرورية التي يمكن أن تكون في شكل نثري أو جداول شارحة للقوائم المالية الرئيسية.

حيث أن هذا المبدأ يتعدى الالتزام بالنصوص القانونية كما هو سائد في الأنظمة القارية خاصة منها التي تنتهج المنهج الذي تتبعه فرنسا مثل الجزائر لإعطاء صورة موضوعية و شفافة حول المؤسسة المعنية بالاعتماد على القواعد و الإجراءات المحاسبية، كما يرتبط و يرتكز هذا المبدأ بشكل أساسي مع مبدأ تغليب الواقع الاقتصادي و المالي على الواقع القانوني من خلال إعطاء صورة أقرب ما تكون من الواقع الاقتصادي للمؤسسة.

(12) مبدأ الأهمية النسبية: تعتبر معلومة على أنها ذات أهمية إذا كان حذفها أو إهمالها له تأثير على القرارات الاقتصادية التي يمكن أن يتخذها مستعملوها بالاستناد إلى القوائم المالية. و على هذا الأساس فإنه يتعين الإفصاح على أية معلومة ذات أهمية و أثر على محتوى القوائم المالية لتفادي تضليل مستعمل القوائم المالية دون الإفراط في التفاصيل مما يؤدي إلى إغفال المعلومات المهمة.

و لتحديد درجة الأهمية النسبية لعنصر معين لا بد من وجود مجموعة من الاعتبارات التي يجب التقيد و الالتزام بها منها ما هو كمي و منها ما هو وصفي، فالاعتبارات الكمية مثل الحجم النسبي للعنصر أو على أساس قيمة العنصر المعني، أما الاعتبارات الوصفية فلا ترتبط بأساس كمي أو نقدي و لكن لها تأثير هام غير نقدي على محتوى القوائم المالية.

يتميز هذا المبدأ بصعوبة التطبيق لأنه يختلف من محاسب لآخر و من مؤسسة لأخرى فما هو ذو أهمية نسبية عند المؤسسة أ قد يكون غير ذلك عند المؤسسة ب و العكس صحيح، مما يستدعي وجود دراية و إدراك كبيرين و واسعين من ناحية ممارسة المحاسبة.

إذن يمكن القول بأن الفروض و المبادئ المحاسبية تشكل القاعدة و الأساس الذي تقوم عليه المحاسبة، فهي تعتبر بمثابة مصفاة للمعلومة المالية و المحاسبية التي يجب أن تتوفر على مجموعة من الشروط النوعية التي تسهر المحاسبة على احترامها و توفيرها لتفادي تضليل مستعمل هذه المعلومة و مختلف متخذي القرار.

¹ Klee Lois, Image fidèle et représentation comptable, édition Economica, Paris, France, 2000, p 790

المطلب الثالث : المفاهيم الأساسية لعناصر القوائم المالية.

حتى يمكن الوفاء بتوفير معلومات ملائمة و تلبية احتياجات مستعملي القوائم المالية لا بد من تحديد المفاهيم الأساسية للقوائم المالية، التي تهدف بشكل عام إلى تقديم معلومات عن الوضع المالي و نتائج أعمال و نشاطات المؤسسة و أيضا التغيرات في الوضعية المالية للمؤسسة.

فتصوير عناصر القوائم المالية هو نتيجة لأثار العمليات و الأحداث التي تمر بها أو تقوم بها المؤسسة عن طريق تبويبها في شكل مجموعات حسب خصائصها، و هذه المجموعات هي التي سوف تشكل العناصر المكونة للقوائم المالية و المتمثلة في الميزانية التي تظهر الوضعية المالية للمؤسسة من خلال الأصول و الخصوم و الأموال الخاصة و جدول النتائج الذي يسمح بقياس أداء المؤسسة من خلال إظهار الإيرادات و الأعباء و جدول تدفقات الخزينة و جدول تغيرات الأموال الخاصة.

العناصر الأساسية التي تبين و تظهر الوضعية المالية للمؤسسة هي الأصول و الخصوم و الأموال الخاصة و التي يمكن تعريفها كما يلي¹:

1. الأصول: هي موارد مراقبة من طرف المؤسسة نتيجة لأحداث سابقة أو ماضية و يتوقع أو ينتظر منها مزايا اقتصادية مستقبلية تعود للمؤسسة.

2. الخصوم: هي التزامات حالية على المؤسسة ناتجة عن أحداث سابقة و يتوقع أن ينتج عن الوفاء بها تدفقات خارجة من موارد المؤسسة ممثلة لمنافع أو مزايا اقتصادية.

3. الأموال الخاصة: هي عبارة عن الباقي من أصول المؤسسة بعد استبعاد جميع الخصوم.

عند تحديد ما إذا كان عنصر ما يتوافق مع التعاريف السابقة للأصول أو الخصوم أو الأموال الخاصة لا بد من مراعاة أيضا جوهر العنصر و واقعه الاقتصادي و ليس فقط شكله القانوني. فعلى سبيل المثال في حالة التأجير التمويلي أو القرض الأيجاري فان الجوهر و الواقع الاقتصادي هو حصول المستأجر على المنافع الاقتصادية من خلال استخدام و استعمال الأصل المؤجر خلال الجزء الأكبر من العمر الإنتاجي للأصل مقابل

¹ Sami Bouassida et Mohamed Mourad lakhdar, les normes IAS/IFRS en entreprise, VIP groupe et C.S.B audit et conseil, 2005, Tunisie, p58

الالتزام بدفع و تسديد ما يساوي القيمة العادلة للأصل و المصاريف المالية المرتبطة بها، و عليه فانه يترتب على القرض الايجاري عناصر تستجيب لتعريف الأصول و الخصوم ما يستدعي تسجيلها في ميزانية المستأجر. المنافع أو المزايا الاقتصادية المستقبلية التي تعتبر من أهم شروط التسجيل في عناصر الأصول أو الخصوم تعبر عن قدرة الأصل على تحقيق تدفقات نقدية مستقبلية بشكل مباشر أو غير مباشر. حيث يمكن أن تكون مساهمة الأصل في تحقيق تدفقات نقدية من خلال مساهمته في النشاط الإنتاجي التي تشكل جزء من العمليات العادية التي تقوم بها المؤسسة أو مثلا في القدرة على التخفيض و التقليل من تدفقات الخزينة إلى خارج المؤسسة.

فالمؤسسة في الحالة العادية تستخدم أصولها لإنتاج سلع و خدمات لتلبية و إرضاء احتياجات و طلبات زبائنها، فعلى هذا الأساس أن منتجات المؤسسة تلبى احتياجات زبائنها فإنهم مستعدين على دفع مقابل ذلك و هو ما يحقق تدفق خزينة موجبة إلى المؤسسة. بحيث تدفقات الخزينة يمكن أن تحدث عن طريق العديد من العمليات مثل تبادل الأصول أو الوفاء بخصوم المؤسسة أو التوزيعات على ملاك المؤسسة و غيرها. هناك العديد من أنواع الأصول مثلا التجهيزات المادية كالمعدات و الآلات الصناعية، لكن الخاصية المادية لا تعتبر شرط ضروري لاعتبارها من عناصر الأصول لذا تعتبر براءات الاختراع أو برمجيات الإعلام الآلي من الأصول رغم أنها غير مادية لاستجابتها لتعريف الأصول.

بحيث تنشأ أصول المؤسسة نتيجة عمليات و أحداث ماضية، حيث يمكن أن يحدث ذلك أيضا عن طريق حصول المؤسسة على تجهيزات من الدولة في شكل إعانات مادية أو عينية لتشجيع أو كدعم للمؤسسة أو أصول نتيجة اكتشاف المؤسسة لموارد طبيعية. مما يجدر الإشارة إليه هو أن العمليات المتوقعة حدوثها في المستقبل لا يمكن تسجيلها ضمن عناصر الأصول مثل نية المؤسسة شراء بضاعة لأنها لا تستوفي الشروط الواردة في التعريف السابق.

أما فيما يتعلق بالخصوم فان الخاصية الأساسية له هو وجود التزام، و الالتزام هو واجب أو مسؤولية لأداء أو القيام بعمل معين. و الالتزامات قد تكون واجبة الأداء بشكل قانوني كتوفر عقد معين يلزم المؤسسة مثل حالات إلزامية تسديد مقابل السلع و الخدمات المقدمة للمؤسسة لتوفر مستند قانوني يثبت ذلك.

لكن يجب التمييز بين الالتزامات الحالية و التعهدات المستقبلية، مثلا في حالة ما إذا قررت إدارة المؤسسة حيازة أصول معينة في المستقبل فان هذا القرار لا يشكل التزام حالي. بحيث ينشأ الالتزام فقط عند استلام الأصل أو حدوث اتفاق نهائي للحصول على الأصل و توقيع الوثائق الرسمية لذلك، فلو قررت المؤسسة التراجع عن الاتفاق فان عواقب ذلك لا تجنب المؤسسة تدفقات لمواردها نحو الطرف الآخر.

عكس ما رأينا فيما يتعلق بالأصول فان الوفاء بالتزام معين يعني خروج موارد تتضمن منافع اقتصادية. و يمكن أن يحدث ذلك عن طريق التسديد بواسطة الخزينة مثلا. كما تنشأ الخصوم نتيجة مختلف الأحداث التي تمت في الماضي كالحصول على السلع أو الاستفادة من الخدمات التي لم يتم تسديدها على الفور أيضا عمليات

الاقتراض تستدعي الوفاء بها تجاه المؤسسات المقرضة. أيضا هناك بعض الخصوم تتميز بخاصية التقدير في قيمتها خاصة فيما يتعلق بمخصصات المؤونات.

كما تعتبر النتيجة كأداة لقياس مستوى الأداء في المؤسسة أو كأساس لمعايير أخرى لقياس مستوى الأداء مثل عائد السهم أو مردودية الاستثمارات مثلا، و تمثل الإيرادات و المصاريف العناصر المرتبطة مباشرة بذلك و هي التي تسمح بقياسه. و بذلك يمكن تعريفها كما يلي:

1. الإيرادات: هي الزيادة في المنافع الاقتصادية خلال الدورة المحاسبية، في شكل زيادة في عناصر الأصول أو في شكل تخفيضات لعناصر الخصوم. و التي ينتج عنها زيادة في الأموال الخاصة ما عدا تلك الزيادات في الأموال الخاصة التي يقوم بها أصحاب المؤسسة.

2. المصاريف: هي الانخفاض في المنافع الاقتصادية خلال الدورة المحاسبية في شكل انخفاض في عناصر الأصول أو نشوء خصوم التي بدورها تؤدي إلى انخفاض في الأموال الخاصة.

يمكن عرض عناصر الإيرادات و المصاريف بطرق مختلفة من أجل تقديم المعلومات التي تلاءم عملية اتخاذ مختلف أنواع القرارات في المؤسسة، بحيث يتم الفصل بين عناصر الإيرادات و المصاريف بغرض توفير مجموعة من المؤشرات و الأرصدة التي تسمح بقياس مستوى الأداء في المؤسسة مثلا قد نجد الأرصدة التالية كالهامش الإجمالي و القيمة المضافة و الفائض الإجمالي للاستغلال و النتيجة العادية و النتيجة المالية و النتيجة الاستثنائية، أيضا يمكن اعتبار أن الهدف الأسى للمحاسبة هو إعطاء صورة صادقة لوضعية المؤسسة، بحيث الصورة الصادقة تحترم عندما تعد المحاسبة على أساس القواعد و الإجراءات المعتمدة و المتعارف عليها و المحترمة للخصائص النوعية للقوائم المالية المعتمدة من قبل معايير المحاسبة الدولية¹.

فيظهر ذلك من خلال القوائم المالية الختامية و الحسابات الختامية التي تعدها المحاسبة بما يسمح بإظهار الصورة الصادقة بأكثر شفافية و واقعية حول الذمة المالية للمؤسسة و حول وضعية خزنتها و أيضا النتيجة التي حققتها من جراء قيامها بمختلف الأنشطة و العمليات خلال الدورة المحاسبية المعبر عنها في سنة كاملة أي 12 شهرا.

فالصورة الصادقة هي بمثابة اختبار أخير، بحيث يسمح بمراقبة المعلومة المالية و المحاسبية التي تقدمها المحاسبة هل هي تتصف بالخصائص النوعية للمعلومة المالية و المتعارف عليها من حيث شموليتها و وضوحها و درجة اكتمالها و نفعيتها و دلالتها للأنشطة و العمليات و المبادلات التي قامت بها المؤسسة. فمن مسؤولية معدي هذه المعلومات و الحسابات الختامية تحسينها باستمرار عن طريق استعمال مختلف الطرق و الإجراءات و القواعد لاحترام الصورة الصادقة التي يجب أن تظهر بها القوائم المالية و الحسابات الختامية، أو عن طريق تقديم إيضاحات و شروحات في الملحق المرفق حول المعلومات الواردة في القوائم المالية و حتى المعلومات غير المتضمنة فيها و يمكن أن تؤثر على إظهار الصورة الصادقة.

¹ Robert masésó, André philipps et Chrisian raullet, comptabilité financière, édition dunod, France, 2005, pp48-54

كما رأينا فإن المحاسبة قديمة جدا في التاريخ فهي ظهرت مع ظهور التجمعات البشرية، فالممارسة المحاسبية عرفت تساييرا و تعايشا كبيرا مع مختلف التطورات و المستجدات التي حدثت في محيط المؤسسات عبر مختلف الحقب التاريخية المتتالية. سواء في المجتمعات القديمة أو في ظل الواقع الاقتصادي الحديث المتميز بسرعة تحولاته و انتشار و اتساع رقعة التجارة و أيضا تعدد و تعقد العلاقات بين المؤسسات فيما بينهم.

كما أن المحاسبة نجحت إلى حد كبير في الإجابة و تلبية الاحتياجات من المعلومات المالية و المحاسبية المطلوبة من طرف كل من تهمهم حياة و وضعية و نتائج أعمال المؤسسة عبر كل مرحلة و في كل فترة من الفترات التاريخية، و ذلك راجع إلى وجود أساس نظري مرجعي أكثر فعالية و وضوح يستند إليه في مختلف العمليات و الاستشكالات التي تطرح لإعطائه مجموعة متكاملة من الطرق و الإجراءات و المفاهيم التي تسمح ببلوغ الإفصاح الشامل و الصادق لواقع المؤسسة.

المحاسبة كغيرها من العلوم لها دورها و أهميتها في المجتمعات، بحيث خصت بمجموعة من الدراسات المتخصصة في الجامعات و المعاهد و أسست لها جمعيات و منظمات محلية و دولية خاصة بها تحرص على تنظيمها و تحسين و تطوير الكفاءات و الممارسات و السلوك المهني للأفراد الذين يقومون بمهنة المحاسبة و ما يرتبط بها من فحص و مراقبة التي يقوم بها في العادة مراجع خارجي لضمان حيادهم و استقلاليتهم.

فمع التطور في العلاقات الاقتصادية و المالية، الأمر الذي أدى إلى جعل الاستثمار لا يبقى منحصر في دولة ما أو في إقليم ما و إنما أصبح استثمار دولي و عالمي أي عولمة الاقتصاد. جعل كل مستثمر يحتاج إلى معلومات مالية أكثر منها محاسبية لمعرفة و دراسة المؤسسة أو القطاع الذي ينوي أن يستثمر فيه، إذن الهدف هو إعطاء معلومات مالية كافية و واضحة للمستثمر بالدرجة الأولى لكي تستعمل كوسيلة لاتخاذ القرار المرتبط بالاستثمار. بحيث أنه لا بد أن تكون هذه المعلومات معالجة و معدة و مقدمة بنفس المعايير و الطرق مهما كان البلد أو مهما كانت المؤسسة.

فهذا البعد الدولي للاقتصاد يقود إلى طرح إشكالية ما إذا كانت المحاسبة قادرة على مسايرة هذا الطرح و البعد الجديد، باعتبار التباين الموجود في الممارسات و التطبيقات المحاسبية و في الأطر القانونية التي تحكم ذلك، و أيضا في الثقافة و الذهنية المحاسبية من دولة لأخرى. هذا ما شكل عائقا أمام المؤسسات التي تنشط في دول مختلفة و ذات ممارسات محاسبية مختلفة من ضمان قراءة موحدة لقوائمها المالية بين مختلف فروعها في العالم، من هنا جاءت فكرة توحيد العمل و القواعد المحاسبية و هو ما أطلق عليه بالمحاسبة الدولية.

الفصل الثاني المعايير المحاسبية

الدولية كمدخل للإصلاح

المحاسبية في الجزائر

تمهيد :

إن النمو الكبير والملمحوظ في حجم التجارة الدولية ، والانتشار الواسع للشركات المتعددة الجنسيات وغزوها للأسواق العالمية ، وزيادة تشابك أنشطتها الدولية ، وكذا تطور حركة رؤوس الأموال في مختلف البورصات العالمية ، أدى ألى ضرورة توفير معلومات مالية قابلة للفهم والمقارنة على المستوى الدولي ، إلا أن الاختلافات بين النظم والممارسات المحاسبية بين الدول ، حال دون تحقيق ذلك. ومن أجل هذا انصب الاهتمام حول محاولة التنسيق والتوفيق بين النظم والممارسات المحاسبية المختلفة اعتمادا على مرجع محاسبي يحظى بالقبول العام.

وقد كانت هناك جهود كبيرة بغية إرساء دولية لمهنة المحاسبية ، تمخض عنها ما يعرف بالمعايير المحاسبية الدولية التي تهدف إلى توحيد المبادئ والقواعد المحاسبية على مستوى العالم. وبهذا انطلقت العديد من المحاولات الرائدة بغية تعميم استخدام المعايير المحاسبية على المستوى الدولي ، وهذا من خلال عمليات الإصلاحات التي قامت بها العديد من الدول ، والجزائر كغيرها من الدول التي سلكت هذا المسار ، وذلك بإنتهاجها سياسة إصلاح جذري لنظامها المحاسبي.

ومن خلال ما تقدم ، نحاول في هذا الفصل أن تناول النقاط التالية :

- المبحث الأول : الأعمال الدولية للتوحيد والتوفيق المحاسبين.
- المبحث الثاني : الإصلاح المحاسبي في الجزائر.

المبحث الأول: الأعمال الدولية للتوحيد والتوافق المحاسبيين

المطلب الأول: التوافق المحاسبي

1 - مفهوم التوافق المحاسبي (Harmonisation)

هناك العديد من التعاريف التي قدمت للتوافق المحاسبي الدولي نذكر منها :

- ✓ يعرف التوافق على أنه مفهوم يستخدم في المحاسبة الدولية للدلالة على السعي نحو التقليل من الفروق والاختلافات بين الأنظمة المحاسبية الوطنية¹
- ✓ وقد عرف " Nobes " و " Parker " التوافق على أنه " عملية الرفع من درجة الانسجام في التطبيقات المحاسبية وذلك من خلال وضع حدود لدرجة التباين لتلك التطبيقات " ²
- ✓ يقصد بالتوافق أيضا " الأحتكام إلى جملة من المبادئ ، القواعد والمعايير المحاسبية ، التي تلقى قبولا عاما في الأوساط الدولية ، والتي تهدف إلى توحيد المماريات المحاسبية للشركات الدولية " ³.
- ✓ كما يقصد بالتوافق الدولي " محاولة تنسيق وتقريب الممارسات والطرق المحاسبية بين الدول المختلفة عند إعداد القوائم المالية وفقا لمعايير المحاسبة المختلفة وبصورة حتى يسهل مقارنتها على المستوى الدولي " .

من خلال التعاريف السابقة ، يمكن القول بأن التوافق المحاسبي الدولي يعني الاحتكام لجملة من المعايير المحاسبية ، تحظى بصفة القبول الدولي ، إلى إضفاء الانسجام على الممارسة المحاسبية ، أي أن التوافق يشمل المعايير المحاسبية التي ينبغي أن تكون موحدة بين الدول ، والممارسة المحاسبية التي يفترض أن تكون متجانسة بين المؤسسات .

2 - أهداف ومقومات التوافق المحاسبي:

أ - أهداف التوافق المحاسبي :

- المؤسسات المعدة للقوائم المالية : يساعد التوافق المحاسبي على:

- خفض تكاليف الاستغلال المتعلقة بإعداد القوائم المالية ، خاصة ما تعلق بإعداد الحسابات المجمعة للمؤسسات التي لديها فروع تنشط في مناطق تختلف أنظمتها المحاسبية؛

¹ Stephan brin , l4essentiel des normes comptanles International IAS/IFRS 3e edition , Gualino editeur paris 2006,13

² محمد المبروك أبو زيد ، المحاسبة وانعكاسها على الدول العربية ، ط1، اترك للطباعة والنشر والتوزيع ، القاهرة 2005 ص269

³ شعيب شنوف ، الممارسة المحاسبية في الشركات متعددة الجنسيات والتوحيد المحاسبي العالمي ، أطروحة دكتوراة ، جامعة الجزائر ، ص82

- إنجاز عمليات التسيير والمراقبة التي تقوم بها المؤسسات على مختلف فروعها ، وقياس أدائها بناء على التقارب الذي يحكم شروط التسيير وقابلية البيانات والتقارير للمقارنة؛
- تمكين المؤسسات من استغلال المعلومات المتاحة عن محيطها بشكل فعال ، خاصة إذا تعلق الأمر بالقيام بعمليات استثمارية أو إدماج مؤسسات أخرى أو أخذ مراقبتها؛
- التوقع الجيد والتحكم في سياسة الاتصال التي تضمن الإقبال الكبير على استثمارات المؤسسة ، وهذا لمساعدة عملية اتخاذ قرارات الاستثمار التي يقوم بها المستثمرون الدوليون.

✓ الأطراف المستعملة للقوائم المالية: يمكن الهدف الأساسي الذي يحققه التوافق المحاسبي الدولي لهذه الفئة والمتمثلة أساسا في المستثمرين الدوليين ، وتمكينهم من مقارنة المعلومات المتاحة عن كل المؤسسات ، بعد إلغاء أثر الأنظمة التي كان يفترض أن كل مؤسسة معلوماتها على أساسها ، وبالتالي استبعاد أثر العوامل الثقافية والعوامل الأخرى على حسابات المؤسسة لأجل اتخاذ قرارات استثمارية ملائمة.

✓ الهيئات الأخرى: تمكن الأهداف التي يحققها التوافق المحاسبي لهذه الفئة في نجاح عمليات الرقابة والمتابعة التي تقوم بها بعض الهيئات على المؤسسات ، مثل الاتحاد الأوروبي ، الأمم المتحدة ، البنك الدولي ، وهيئات مراقبة الأسواق المالية الوطنية أو الدولية ، وذلك لما يتيح التوافق المحاسبي من خفض تكاليف الرقابة ، والتي قد تتطلب في حالة اختلاف الأنظمة أعباء إضافية تتعلق أساسا بتكوين المراجعين وأدوات المراجعة وبرامجها ، والاستعانة بمراجعين لا ينتمون لثقافة واحدة لمراجعة الفروع ، ما يطرح مسألة مصداقية هذه الأعمال وتطابقها مع أهداف مراجعي المجمع.

ب - مقومات التوافق المحاسبي¹:

ينبغي لأي بلد يريد التوافق مع البيئة الدولية والاندماج فيها أن تتوافر فيه مقومات لهذا التوافق ، هذا من جهة ، زمن جهة أخرى توافر متطلبات معنية في هذا البلد تلبى هذه المقومات ، وهي:

- بيئة معولمة أو في طريقها إلى البيئة المعولمة ، ويعني هذا أن تتوافق بيئة العالمية ، أي أن تتوافق مع صفات العولمة وبيئتها من حيث الانضمام من حيث الانضمام إلى المؤسسات الدولية أو ذات الصبغة الدولية وفي مقدمتها منظمة التجارة العالمية وشروطها واتفاقياتها ، منظمة البورصات العالمية (YOSCO) ، مجلس معايير المحاسبة الدولية (IASB) وغيرها.

¹ عبد الناصر نور وطلال الحجاوي ، المعايير المحاسبية الدولية والبيئة الأردنية - متطلبات التوافق والتطبيق ، دليل المحاسبين ، ص 09

- التكيف الفني والنفسي البلد ، والمقصود بالتكيف الفني هو استخدام التقنيات الحديثة في مجال العمل بطريقة كفؤة وإمكانيات جيدة ، أما التكيف النفسي فيقصد به تقبل مواطني البلد لثقافة العمولة وتوجهاتها.

3 - معوقات التوافق المحاسبي الدولي :

رغم الجهود الكبيرة المبذولة من قبل العديد من المنظمات الدولية والإقليمية في مجال التوافق المحاسبي الدولي ، إلا أن عملية التوافق واجهت عدة معوقات أهمها¹ :

- الاختلافات البيئية والثقافة بين الدول ؛
- تباين في مضمون وأهداف التشريعات القانونية لكل دولة؛
- ضعف أو انعدام القوة الإلزامية بتنفيذ هذه القواعد والمعايير المحاسبية الدولية المتفق عليها؛
- الطبيعة المعقدة التي تصاغ بها بغض المعايير المرتبطة بالاستثمارات والمشتقات المالية والمعايير المرتبطة بالقيمة العادلة ، هذا ما يؤدي إلى عدم فهمها ومن ثم عدم تطبيقها على الوجه الصحيح؛
- غالبية الدول ليس لها تشريعات منظمة للأدوات المالية على الأقل لأنها تتوفر على أسواق على درجة من الكفاءة التي قيم سوقية يمكن اعتمادها في التقييم المحاسبي ؛
- التوجه الضريبي والحكومي : بعض الدول يكون الهدف من التقارير المحاسبية فيها هو حساب الربح الضريبي أو توفير معلومات للمحاسبة الوطنية؛
- تعود المستثمرين والمستخدمين الآخرين للقوائم المالية على المعايير الوطنية إلى درجة ضعف الثقافة المحاسبية عند هؤلاء المستخدمين.

- 4 - إسهامات الهيئات الدولية والإقليمية في التوافق المحاسبي الدولي: تسعى العديد من الهيئات والمنظمات الدولية والإقليمية المهتمة بموضوع التوافق المحاسبي الدولي إلى بذل جهود معتبرة من أجل تحقيق هذا التوافق ، وذلك لتجاوز كل أشكال الاختلافات الناتجة عن التباين في الأطر والأنظمة التي تحكم الممارسة المحاسبية في كل دولة ، ومن بين أهم هذه الهيئات والمنظمات نذكر مايلي :

أولا- الهيئات الدولية : تتمثل أهم الهيئات الدولية المساهمة في التوافق المحاسبي الدولي في مايلي :

¹ مزنيان نور الدين ، فروم محمد الصالح ، المعايير المحاسبية الدولية والبيئة الجزائرية - مقومات ومتطلبات التطبيق ، مداخلة ، الملتقى الدولي حول النظام المحاسبي المالي في ظل معايير المحاسبة الدولية ، المركز الجامعي بالوادي يومي 17 و18 جانفي 2010 ، ص07

1. لجنة المحاسبة الدولية (IASC) : تم تأسيسها سنة 1973 من أجل تطوير معايير المحاسبة الدولية، كما تهدف إلى تحقيق قدر من التوافق بين الممارسات المحاسبية فيما بين الدول المشاركة (سيتم التطرق للجنة بشيء من التفصيل في المطلب الثالث)
2. الاتحاد الدولي للمحاسبين (IFAC) : وهو منظمة عالمية للمحاسبة تأسست عام 1977 ، تهدف إلى تعزيز مهنة المحاسبة في العالم والمساهمة في تطوير اقتصاد دولي قوي، من خلال إنشاء معايير مهنية عالية المستوى والتشجيع على اعتمادها، ويضم الاتحاد في عضويته 155 عضوا ومنظمة من 118 دولة، ويمثلون أكثر من 2.5 مليون محاسب في العالم، ويتخذ الاتحاد الدولي نيويورك مقرا له. وقد قامت لجان الاتحاد بوضع المعايير التالية¹ :
 - المعايير الدولية للمراجعة وخدمات التأكيد؛
 - معايير دولية لرقابة الجودة؛
 - قواعد دولية لأخلاقيات المهنة؛
 - معايير التأهيل الدولية؛
 - معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام.
- ✓ أهداف الاتحاد الدولي للمحاسبين (IFAC) : تهدف هذه الهيئة إلى تطوير معايير المراجعة وقواعد السلوك المهني والقيام بالدراسات والبحوث في هذا المجال، كما تهتم بتطوير أساليب الرقابة الإدارية والمالية والقيام بالأبحاث المتعلقة بالنواحي المالية والرقابية، ومن أهم الأهداف التي كلفت لجنة الاتحاد الدولي للمحاسبين بتحقيقها ما يلي² :
 1. اقتراح وتطوير معايير وأدلة المراجعة الدولية وقواعد السلوك المهني؛
 2. تقييم وتطوير أساليب المحاسبة الإدارية؛
 3. تشجيع وتقوية العلاقات مع مختلف الفئات التي تستخدم القوائم المالية؛
 4. التعاون مع الهيئات المناظرة "الإقليمية" والمساعدة في نشر مثل هذه الهيئات؛
 5. إصدار الدوريات كوسيلة لتبادل الآراء والأفكار بين المهتمين بالمهنة؛
 6. التنظيم والإشراف على الاجتماعات الدورية لأعضاء (IFAC)؛
 7. تنظيم عملية تبادل المعلومات في مجال تقنية وتطوير المعلومات
 8. تشجيع الراغبين في الدخول إلى (IFAC) والمشاركة في نشاطاته والتعريف به.
- ✓ يتم تنفيذ برنامج عمل الاتحاد من قبل اللجان التالية³ :

¹ حسين القاضي ومأمون حمدان، المحاسبة الدولية ومعاييرها، دار الثقافة، عمان 2008، ص110

² محمد المبروك أبو زيد، مرجع سابق، ص282

³ حسين القاضي، مأمون حمدان، المحاسبة الدولية ومعاييرها، مرجع سابق، ص110

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

- تشكيل لجنة عام 1976 للبحث في أسباب النقص في المعلومات المقدمة من تلك الشركات، وقدمت اللجنة تقريراً حددت فيه الحد الأدنى من المعلومات والبنود الواجب توفرها في البيانات المالية الصادرة عن هذه الشركات. وهذه المعلومات هي:

- المعلومات المالية فيما يخص (القوائم المالية المجمعة، ملحقات تحدد فيها مصادر واستخدامات الأموال، الطرق المحاسبية، توضيحات عن التقييم والتجميع)؛
- معلومات عن فروع هذه الشركات والشركات الحليفة؛
- المبيعات حسب القطاعات الجغرافية وقطاعات النشاط؛
- معلومات عن المستخدمين، الإنتاج، برامج الاستثمار وتنظيم المؤسسة؛
- تشكيل لجنة خبراء حكومية (ISAR) عام 1982 هدفها مناقشة معايير المحاسبة الدولية، وقد حدد هدف اللجنة كما يلي:
- مناقشة المعايير المحاسبية وإعداد البيانات المالية والأموال المرتبطة بها؛
- المشاركة الايجابية مع المنظمات المهنية الإقليمية والدولية في تحديد المعايير المحاسبية؛
- الأخذ بعين الاعتبار إمكانيات الدول النامية ومصالحها فيما يرتبط بالحاجة إلى البيانات والإفصاح عنها.

يعتبر (ISAR) فريق العمل الوحيد في منظمة الأمم المتحدة المتخصص في المحاسبة والمراجعة على مستوى الشركات، والمخول بتحقيق التناسق الدولي بين الممارسات الوطنية للمحاسبة والإبلاغ على مستوى الشركات. وقد أنجز هذا الفريق مهمته بدراسة ومناقشة وإعلان أحسن الممارسات بما في ذلك معايير المحاسبة الدولية، كما ركز فريق العمل هذا في السنوات الأخيرة على موضوعات مهمة لم تكن المنظمات الأخوى جاهزة للتعامل معها مثل المحاسبة البيئية¹.

5. المنظمة الدولية لهيئات القيم المتداولة (OICV): تأسست عام 1983 وهي تضم الهيئات المنظمة للأسواق المالية لأكثر من ثمانين دولة، هدفها الأساسي هو ضمان تبادل المعلومات والعمل على إيجاد معايير مشتركة تحمي المستثمرين عن طريق إيجاد شروط ومعايير موحدة تفرض على المؤسسات التي

¹ فريدريك تغوي وآخرون، مرجع سابق، ص 385

تريد الدخول إلى البورصات العضو في المنظمة . وتلعب المنظمة دورا أساسا في دعم العمل الذي تقوم به هيئة معايير المحاسبة الدولية، ففي سنة 1995 قامت الجهتين بالاتفاق على التنسيق معا من أجل إيجاد معايير محاسبية ذات نوعية عالية وفق خطة عمل يتم بموجبها إشراك المنظمة الدولية لهيئات القيم المتداولة كعضو استشاري في عملية وضع المعايير وإدخال تعديلات على تلك الموجودة. وفي ماي 2000 تم اعتماد ثلاثون معيارا من المعايير التي أصدرتها (IASC) من طرف الهيئات المنظمة للأسواق المالية العضو في (OICV)، وبالتالي قبول قيام الشركات المتعددة الجنسيات المسعرة في تلك الأسواق المالية بتطبيق المعايير المحاسبية الدولية.

6. مجموعة الدول المتقدمة الأربعة زائد واحد (G4+1)¹: تتشكل هذه المجموعة من ممثلين عن هيئات التوحيد المحاسبي لكل من أستراليا، كندا، أيرلندا الجديدة، المملكة المتحدة والولايات المتحدة الأمريكية، وهيئة المعايير المحاسبة الدولية (IASC) كملاحظ . وبالرغم من أن هذه الهيئة لا تقوم بإعداد ونشر المعايير المحاسبة، إلا أن أهميتها تكمن في طبيعة عملها المتمثل في دراسة المواضيع المرتبطة بالمعالجة المحاسبية الدولية لأهم العمليات. التي تختلف فيها الأنظمة المحاسبية للدول الأعضاء.

7. المنتدى الدولي لتطوير المحاسبة (IFAD)²: يتشكل من ممثلين عن العديد من الهيئات الدولية مثل البنك الدولي، ندوة الأمم المتحدة للتجارة والتنمية وممثلين عن المكاتب الدولية للمراجعة والمحاسبة. ومن أهم أعمال المنتدى الجديد مشروع (projet vision)، الذي يهدف من خلاله إلى تحسين نوعية المعلومات المالية عالميا، والتشجيع على تبني المعايير المحاسبية (IFRS-IAS).

ثانيا- الهيئات الإقليمية: تتمثل أهم الهيئات الإقليمية المساهمة في التوافق المحاسبي الدولي في ما يلي:

1 - المنظمة المشتركة للدول الإفريقية والمغاشية (OCAM)³: تضم هذه المنظمة (17) دولة إفريقية. وقد قررت تلك البلدان بعد استقلالها من الاستعمار أن يكون لها نظام محاسبي خاص بها يلي احتياجاتها من المعلومات على المستوى الكلي وعلى مستوى المؤسسات ليكون بديلا للنظام المحاسبي الذي ورثته من الاستعمار وخاصة الاستعمار الفرنسي (المخطط المحاسبي العام 1957)، وبالفعل تم اعتماد مخطط محاسبي سنة 1970 استجابة لتلك المطالب بحيث يتم تطبيقه من طرف الدول السبعة عشر الأعضاء بعدها يتم ضبطه على مستوى كل دولة، وقد كان هذا المخطط يهدف إلى:

- ضمان توافق وانسجام الأنظمة المحاسبية لمختلف الدول الأعضاء؛

¹ بودبة خالد ، مرجع سابق ، ص64

² مداني بن بلغيث ، أطروحة دكتوراه ، مرجع سابق، ص126

³ بودبة خالد، مرجع سابق، ص57

- استحداث أدوات عصرية تساعد المؤسسات على التسيير؛
- إضفاء الانسجام على أهم المفاهيم في المحاسبة الوطنية؛
- إعداد نظام معلومات يسمح باكتساب أداة فاعلة لسياسة التنمية الاقتصادية.

2 - مجلس المحاسبة الإفريقي (CAC)

تم إنشاؤه خلال الدورة الثانية للمؤتمر الدولي لمنظمة الوحدة الإفريقية سابقا والتي انعقدت بالجزائر سنة 1979، وقد ضم (CAC) سبعة وعشرون بلدا إفريقيا، هدفه إيجاد توافق بين الأنظمة المحاسبية لهذه الدول، وكذا تشجيع البحوث والدراسات التي تهتم بالمعايير المحاسبية، وقد قام هذا المجلس بتشكيل اللجنة التقنية للتوحيد المحاسبي بهدف إنشاء مشروع نظام محاسبي إفريقي مرجعي (SCAR) يعتبر كمرجع بالنسبة لكل الدول الإفريقية، تم نشره سنة 1985 وهي السنة التي اعتبرت فيها منظمة الوحدة الإفريقية بأن (CAC) هو الهيئة المكلفة بالتوحيد المحاسبي في إفريقيا. غير أن الملاحظ على هذا المجلس انه لم يحقق النتائج الموجودة منه، لأنه كان في حقيقة الأمر يمثل وجهة نظر خاصة المجموعة معينة ولم يحقق الإجماع لدى جميع الأطراف نظرا لعدم وجود تمثيل لكل الهيئات المحاسبية الإفريقية

3 - الاتحاد الأوروبي: لقد اهتم الاتحاد الأوروبي الموضوع التوحيد المحاسبي منذ بداية تأسيسه، حيث

طرحت فكرة التوافق في القوائم المالية المعدة من قبل الشركات الأوروبية في إطار أعمال توافق وانسجام قانون الشركات المعتمد على المادة (Article-alinéa 3G) من اتفاق روما الذي انبثقت عنه الوحدة الاقتصادية الأوروبية. ومهدت صدور التوجيهية الرابعة التي تم اعتمادها بتاريخ 25 جويلية 1978 ، موضحة في ذلك القواعد التي تقع على شركات الأموال الأوروبية الالتزام بها عند إعداد حساباتها السنوية. ثم صدور التوجيهية السابعة بتاريخ 13 جوان 1983 والتي تتعلق بالحسابات المجمعة.

4 - الاتحاد الاقتصادي والنقدي لغرب إفريقيا (UEMOA): يضم ثمانية دول من غرب إفريقيا هي

الينين، النيجر، السنغال، الطوغو، مالي، غينيا، بيساو، بوركينا فاسو، ساحل العاج. وفي إطار التوفيق بين محاسبة هذه البلدان قام الاتحاد سنة 1996 بإنشاء نظام محاسبي مشترك تحت تسمية النظام المحاسبي الإفريقي (SYCOSA) " وكان هذه النظام يميل في توجهاته إلى المعايير المحاسبية اللولبية والتطبيقات المحاسبية الانجوسا كسونية، حيث ضم صفحاته إطار مفاهيمي تضمن أهداف المعايير المحاسبية والتي تتمثل في إنشاء معلومة محاسبية تلي اهتمامات جميع الأطراف الفاعلة، كما تضمن المبادئ المحاسبية الواجب اعتمادها.

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

6 - المجمع العربي للمحاسبين القانونيين (ASCA): تأسس المجمع العربي للمحاسبين القانونيين عام 1984 في لندن، وهو يعتبر جمعية مهنية عربية تهدف إلى إرساء معايير المحاسبة والمراجعة، وهذا بتأهيل عدد كبير من المحاسبين من خلال دورات تكوينية واجتياز للامتحانات وفقاً لمنهج دولية، كما يعتبر المجمع الجهة الوحيدة المعتمدة من الاتحاد الدولي للمحاسبين لترجمة معايير المحاسبة الدولية إلى اللغة العربية

المطلب الثاني: التوحيد المحاسبي

يعتبر التوحيد المحاسبي أحد النقاط الهامة في الحقيقة المعاصرة في مجال المحاسبة، فخلافاً للتوافق المحاسبي الذي يشير إلى تخفيض الاختلافات بين قواعد المحاسبة الوطنية، نجد أن التوحيد المحاسبي مصطلح خاص بالمحاسبة الدولية يشير إلى توحيد القواعد المحاسبية وتطبيق معايير مماثلة. وعليه يمكن القول أن "التوافق المحاسبي" هو شكل مبسط من التوحيد وخطوة أولى إلى ذلك¹.

1 - مفهوم التوحيد المحاسبي: هناك العديد من التعاريف التي قدمت للتوحيد المحاسبي وذلك كما يلي:

التوحيد ويعني جعل الشيء واحداً وهو التماثل والتطابق والانتظام، وبما أن التوحيد الكامل صعب التحقيق على المستوى الدولي، فقد جاء التوحيد في بادئ الأمر بصيغة مخففة وهو ما يسمى بالتوافق أو الاتساق².

¹ جابر مهدي وعابدي محمد السعيد، التوحيد المحاسبي الدولي وتأثيراته على في الأوضاع الجزائرية، مداخلة، الملتقى الوطني حول معايير المحاسبة الدولية والمؤسسة الاقتصادية الجزائرية- متطلبات التوافق والتطبيق، جامعة سوق أهراس، 25-26 ملي 2010

² نسرين برجي، طلحي فاطمة الزهراء، المعايير المحاسبية الدولية ومتطلبات الدوافع والتطبيق- عرض تحارب بعض الدول، مداخلة، الملتقى الوطني حول معايير المحاسبة الدولية والمؤسسة الاقتصادية الجزائرية- متطلبات التوافق والتطبيق، جامعة سوق أهراس، 25-26 ملي 2010

وقد عرف (ROUSSE) التوحيد المحاسبي كما يلي: " التوحيد المحاسبي عبارة عن نظام موحد للتنظيم كوجه لمجموع محتسبات المؤسسات المنتجة في دولة، أو مجموعة من الدول مهما كان القطاع الذي تنتمي إليه:

- القطاع الأساسي للفلاحة، تربية المواشي، الصيد أو الاستغلال المنجمي؛
- القطاع الثاني للصناعات التحويلية؛
- القطاع الثالث للتجارة الخارجية

وحسب المعهد الفرنسي للتوحيد (AFNOR) فإن التوحيد المحاسبي يشمل سن جملة من القواعد التي تسمح بتنظيم أدوات ونواتج العمل، بتوحيدها وتبسيطها.

أما المخطط المحاسبي الفرنسي المراجع (PCR) لسنة 1982 فقد عرف التوحيد المحاسبي من خلال أهدافه، إذ جاء فيه أن التوحيد المحاسبي يهدف إلى:

- تحسين المحاسبة؛
 - فهم المحاسبات ومراقبتها؛
 - مقارنة المعلومات المحاسبية في الزمان والمكان،
 - دمج المحاسبات في الإطار الموسع للمجمعات، قطاع النشاط، المنطق أو الدولة؛
 - إعداد الإحصائيات
- 2 - أهداف التوحيد المحاسبي:

تهدف عملية التوحيد المحاسبي إلى ضمان توحيد القوائم المالية من خلال¹:

- توحيد السياق المحاسبي (LE processus Comptable) الذي يمثل سلسلة الإنتاج التي تبدأ من مستندات ووثائق الإثبات وتنتهي إلى القوائم الختامية، ويهدف التوحيد في هذه المرحلة، إلى الرفع من إنتاجية المصالح المحاسبية، من خلال إتباع معايير تتحرى الدقة؛
- توحيد المنتج المحاسبي الذي يمثل أساسا القوائم المالية الختامية التي تحمل الإجابة عن احتياجات مختلف الأطواف الطالبة للمعلومات المحاسبية، إن عدم تجانس هذه الفئة وإمكانية تضارب مصالحتها هو الداعي لتوحيد هذه القوائم، حتى تتم الإجابة على قدر ممكن من احتياجاتهم.

¹مداني بن بلغيث، مجلة الباحث، مرجع سابق، ص54

ومن خلال المجهودات المبذولة على المستوى العالمي في مجال التوحيد المحاسبي، يمكننا تصور الأهداف الموجوة من عملية التوحيد المحاسبي العالمي، إذ يهدف التوحيد المحاسبي العالمي إلى¹:

- تبسيط قراءة القوائم المالية بلغة محاسبية موحدة؛
 - فرض رقابة على الشوكات التابعة والفروع للشوكة الأم؛
 - تقليل أو تقليص التكاليف الناتجة عن عملية ترجمة أو تحويل القوائم المالية من النظام المحاسبي للبلد الذي تعمل به الشوكات التابعة والفروع إلى النظام المحاسبي للشوكة الأم؛
 - توحيد الطرق المحاسبية المعتمدة في عملية التقييم الخاصة بالمخزونات، إعادة تقييم عناصر الميزانية، تحديد طرق حساب الاهتلاكات، كيفية معالجة المؤونات وتوحيد الإجواءات المحاسبية بهدف الوصول إلى قوائم مالية موحدة.
- 3 - مزايا التوحيد المحاسبي: يمكن تلخيص أهم مزايا التوحيد المحاسبي في ما يلي²:
- قابلية مقارنة القوائم المعدة في بلدان مختلفة، الأمر الذي يؤدي إلى تعزيز قرارات الاستثمار والاقتراض وتسهيل لمستخدمي القوائم المالية من أي بلد فهمها وإدراكها؛
 - تسهيل توحيد الفروع الأجنبية إذ تسهل المعايير الموحدة للفروع المنتشرة في أنحاء العالم من توحيد نتائج الأعمال بقوائم موحدة وتبقى مشكلة تحويل العملة فقط؛
 - انتفاء الحاجة إلى مجاميع متعددة من القوائم المالية تتطابق مع المعايير المحلية لكل بورصة تريد إدراج أسهمها فيها، فالمعايير الموحدة تزيل هذا الأشكال وهذه الحاجة؛
 - تحسين القرارات الإدارية في الشركات متعددة الجنسيات فالبيانات الموحدة سهلة الفهم على صانعي ومتخذي القرارات ولا تتطلب تفسيرات مختلفة حسب مصادر إعدادها؛
 - إزالة الغموض والتناقضات والالتباس عن مستخدمي القوائم المالية وذلك من خلال وجود معايير موحدة ذات مفاهيم واحدة؛
 - وبإمكانية المقارنة وإزالة عدم فإن ذلك يزيد الموثوقية بالقوائم المالية المعدة على أساسها كما يزيد ذلك من تدفق الاستثمارات وجلب المستثمرين؛
 - يؤدي كذلك إلى توفير المال والوقت في توحيد وجمع المعلومات المالية المختلفة عندما تطلب من أكثر من طرف وفقا لمتطلبات قانونية.

¹ شعيب شنوف، مرجع سابق، ص 83

² صلاح حواس، التوجه الجديد نحو معايير الإبلاغ المالي الدولية، أطروحة دكتوراه، جامعة الجزائر 2008، ص 83

- 4 - دوافع التوحيد المحاسبي: هناك ضغوط عديدة باتجاه أعمال التوحيد المحاسبي نذكر منها¹:
- الزيادة الدولية في حجم التجارة والمبادلات الاقتصادية: إذ تزيد على 15 تريليون دولار من الاستثمارات تقوم بها شركات دولية منتشرة في كافة أنحاء العالم، وتتطلب معايير وأسس للقياس والإبلاغ المحاسبي. كما أنه من بين متطلبات الانضمام إلى منظمة التجارة العالمية هو تحقق مبدأ الشفافية لتوفير معلومات للمستثمرين وكذا الالتزام بتطبيق معايير المحاسبة والمراجعة الدولية، وهو ما يؤدي إلى توافق أكبر في المعلومات المالية المقدمة:
 - الحاجة المتزايدة إلى رأس المال: نظرا لحاجة الممولين والمستثمرين إلى المعلومات المالية عن الشركات التي يتم الاستثمار فيها وإقرانها، ولكي تعرض هذه الشركات أسهمها وسنداتهما في البورصات العالمية، عليها تطبيق معايير محاسبية موحدة وقابلة للفهم من قبل أولئك المستثمرين والمقرضون:
 - ازدياد التنافس الدولي: وهو ما أدى إلى الحاجة القوية لتنسيق الجهود عن طريق منظمة التجارة العالمية بموجب أسس تأتي في مقدمتها استخدام معايير المحاسبة والمراجعة الدولية:
 - ضغوط الشركات الدولية باتجاه تحقيق معايير للإفصاح متوافقة على مستوى العالم، إذ أن فروع هذه الشركات منتشرة في مختلف أنحاء العالم وتعمل في بيئات متباينة وتواجه صعوبات في إعداد تقاريرها المالية بموجب المعايير المحلية لتلك البلدان العاملة فيها، لذا فإن مصلحتها تقتضي أن تطبق دول العالم معايير موحدة لتسهيل أعمالها:
 - زيادة الاندماج الدولي للأسواق والعمل ورأس المال والتكنولوجيا، إذ يتطلب ذلك لغة مشتركة مفهومة على مستوى العالم.

¹ عبد الناصر نور وطلال الججاوي، أساسيات المعرفة المحاسبة، دار البازوري العلمية للنشر والتوزيع، عمان 2009، ص 07

المطلب الثالث: المعايير المحاسبية الدولية

1. الإطار المفاهيمي لمعايير المحاسبة الدولية:

❖ أولاً مفهوم المعايير المحاسبية:

يعرف المعيار عموماً (محاسبي أو غير محاسبي) بأنه: "قاعدة أو مجموعة من قواعد تنظيم الأداء السليم أو لقياس الأداء أو قياس طول أو حجم أو وزن شيء معين بذلك هو المقياس أو الطريق والاتجاه، المتفق عليه بين كافة الناس ودليلهم للأداء أو للوصول إلى معرفة شيء ما وتحديد بدقه.

وبالمثل، فالمعيار المحاسبي، هو قاعدة أو مجموعة من القواعد تصف الطريقة (أو الطرق) التي يتم بها إعداد الحسابات وعرضها¹.

كما يمكن تعريف المعايير المحاسبية بأنها: "نماذج أو إرشادات عامة تؤدي إلى توجيه ترشيد الممارسة العملية في المحاسبة ومراجعة الحسابات.

ويمكن أن تعرف المعايير المحاسبية كذلك بأنها: "عبارة عن مجموعة من المقاييس والإرشادات المرجعية الوضعية والمحددة، يستند إليها المحاسب في إنجاز عمله من قياس وإثبات وإفصاح عن المعلومات حول الأحداث الاقتصادية للمشروع²

ويمكن اعتبار المعايير المحاسبية على أنها: اكل القواعد المتعلقة بالمحاسبة مهما كانت طبيعتها إلزامية أو اختيارية، أي أنها كل ما من شأنه أن يشكل دليلاً أو مرجعاً سواء كانت نصوص تشريعية أو تنظيمية أو توصيات، صادرة عن سلطات مؤهلة لتنظيم الميدان المحاسبي. بالإضافة إلى أنها تعد معايير محاسبية كذلك كل ما تم استحداثه من قبل المؤسسات من الممارسات المحاسبية التي لافنت انتشاراً نتيجة تكرار استعمالها . كما أن مفهومها يعني جميع القواعد التي تلتزم بتطبيقها المؤسسات لأجل إعداد قوائمها المالية.

أما المعيار المحاسبي الدولي فهو يعرف بأنه: "بيان إداري مكتوب تصدره هيئة محاسبية يتعلق بعنصر محدد من القوائم المالية أو نوع محدد من العمليات. المحاسبية، أو الأحداث التي تؤثر على المركز المالي للمؤسسة.

¹ رضا جوجودو، المعايير المحاسبية الدولية: المفهوم، التداعيات، الإجراءات، مداخلة، اليوم الدراسي حول: المعايير المحاسبية والأنظمة المحاسبية المقارنتة، وجامعة باجي مختار- عناية 2005

² حسين القاضي ومأمون حمدان، مرجع سابق، ص 103³ محمد المبروك أبو زيد، مرجع سابق، ص 58

ونائج أعمالها، ويتم بموجبه تحديد الوسيلة المناسبة للقياس والعرض، أو كيفية التصرف في هذا العنصر لتحديد نتائج الأعمال، وعضو المركز المالي للمؤسسة¹

❖ ثانيا- خصائص المعايير المحاسبية الدولية:

تتصف المعايير المحاسبية الدولية بمجموعة من الخصائص، أهمها²:

- قدرتها على تحقيق الإجماع ، خاصة بعد الإصلاحات الخيرة التي عرفتها هيئة المعايير المحاسبية الدولية (IASB) التي نتج عنها توسع مجال الاستشارة وإعداد المعايير لتشمل كل الأطراف المهتمة بها، دون إهمال وجهة نظر الهيئات الوطنية المؤهلة:
- قوتها التي اكتسبتها من خلال التوفيق بين التباين الذي يميز الممارسة الوطنية حيال المواضيع التي تكون مجالاً للمعايير، وهو ما أكسبها نوعية عالية الجودة:
- مرونتها نتيجة لما تقدمه من حلول ترضي مختلف مستخدميها:
- غير إجبارية لأنها ليست صفة القانون أو التنظيم.

فضلا عن الخصائص المذكورة سابقا يمكن إضافة الخصائص الأساسية التالية والواجب توافرها في هذه المعايير حتى تحقق الفائدة من وجودها وهي كالتالي³:

- الاتساق المنطقي: فالمعايير يجب أن تكون متسقة منطقيا مع عناصر البناء الفكري من أهداف ومفاهيم وفروض ومبادئ؛
- الملائمة: باعتبار أن المعايير تعد من أهم أدوات التطبيق العملي، لذا يجب مراعاة كافة الظروف البيئية المحيطة عند إعدادها، بحيث تكون ملائمة لواقع التطبيق العملي وهذا يتطلب الموازنة بين متطلبات الفكر ومتطلبات التطبيق؛
- المرونة: بسبب عدم ثبات الظروف البيئية وتغيرها من وقت لآخر ومن مكان لآخر فالمعايير المحاسبية الدولية يجب أن تكون مرنة، بحيث عملية إعدادها تعد عملية مستمرة وقابلة للتجديد والإضافة؛
- الواقعية: يجب أن تكون المعايير المحاسبية الدولية نابع من الواقع وتتلاءم مع الظروف البيئية المحيطة بها كما تكون متلائمة مع الأعراف المحاسبية السائدة؛

¹ أكرم إبراهيم عطية حماد، واقع المحاسبة والمراجعة في فلسطين، مداخلة، اليوم الدراسي حول أواقع مهنة المحاسبة في فلسطين وسبل تطويرها، القسم المحاسبية بجامعة الإسلامية بغزة

² د. شاش أم الخير، متطلبات نجاح تطبيق المحاسبي المالي في البيئة الجزائرية، منكرة ماجستير، جامعة ورقلة 2010/2009، ص 32

³ حسن عبد الكرم سلوم ويتول محمد نوري، دور المعايير المحاسبية في الحد من الأزمة المالية العالمية، المؤتمر العلمي الدولي السابع حول أوضاعيات الأزمة الاقتصادية العالمية على منظمات الأعمال- التحديات- الفرص- الأفاقا .، جامعة الزرقاء الأردن 2009، ص 15

- ان استعمال هذه المعايير على نطاق دولي واسع من طرف الشركات سيوفر بدون شك مبالغ طائلة من الأموال كل سنة . كما يعمل على اقتصاد مقادير كبيرة من التكاليف سيستفاد منها أو تعود بالفائدة على شركات المراجعة، وشركات الخدمات الاستشارية المالية
- سهولة إجراء عمليات المقارنة مما يؤدي إلى اختيار أفضل البدائل . وهذا من شأنه أن يترك تدفق الأموال تنتجه صوب الشركات الفعالة. فتزداد الرفاهية الاجتماعية.

❖ رابعا- صعوبات تبني معايير محاسبة الدولية:

هناك مجموعة من الصعوبات أو المعوقات التي تواجه تبني المعايير المحاسبية الدولية، يمكن إيجاز بعضها في ما يلي¹:

- اختلاف البيئة والثقافة المأخوذة بعين الاعتبار عند وضع المعايير المحاسبية الدولية (تأثره ا بوجهة النظر الامريكية والبريطانية)، حيث أن هذه الأخيرة وجهت أساسا لتنظيم المحاسبة في الدول المتقدمة؛
- عدم وجود تشريعات تلزم أو تنظم إتباع المعايير المحاسبة الدولية في بعض الدول؛
- ضعف اقتصاديات بعض الدول وبالتالي انصرافها عن الاهتمام بالمعايير المحاسبة الدولية؛
- قوة الاتجاهات الراسخة المضادة لوضع معايير محاسبية تطبقها الدول عند إعداد تقاريرها المالية؛
- ارتباط تطبيق بعض المعايير المحاسبية الدولية مع ضرورة تعديل القوانين والتشريعات المحلية المطبقة في الدول، الأمر الذي يطرح سيادة الدولة في وضع القوانين المطبقة على أراضيها؛
- صعوبة الالتزام بمعايير دولية تتميز بتعقدها وارتفاع تكلفتها التي تضاف إلى كافة الضغوطات البيئية المحلية التي تواجهها المؤسسات؛
- محلية نشاط المؤسسات بالدولة؛
- اختلاف مستوى التعليم بين الدول المطبقة للمعايير (صعوبة فهم المعايير في الدول النامية)؛
- اختلاف اللغة، وهذا بالرغم من أن الاتجاه العالمي يسير نحو تلافي جانبا من مشكلات اللغة، كأن تعد المؤسسات الصناعية والتجارية تقاريرها المالية بلغات يفهمها أغلب سكان العالم؛
- اختلاف درجة النمو الاقتصادي، فكلما زادت درجة النمو الاقتصادي في الدول زادت عادة، درجة نمو مؤسساتها وبالتالي زادت احتياجات كل المؤسسات، وتكون أقل بالنسبة للدول النامية.

¹ حمزة شعيب، تطور المحاسبة ومحاولات التنظير والتنظيم المحاسبي، مذكرة ماجستير، جامعة البليدة 2009/2010، ص 156-157

2. الإطار التنظيمي لمعايير المحاسبة الدولية:

❖ أولاً- نشأة معايير المحاسبة الدولية:

تعود بداية نشأة معايير المحاسبة الدولية عام 1973 ، أين تأسست لجنة معايير المحاسبة الدول ية (IASC) بلندن ، نتيجة لاتفاق هيئات محاسبية مهنية في عشر دول وهي : أستراليا ، كندا ، فرنسا ، ألمانيا ، اليابان ، المكسيك ، هولندا ، بريطانيا ، إيرلندا ، والولايات المتحدة الأمريكية . تسعى هذه الهيئة إلى تحقيق التوافق المحاسبي على المستوى الدولي، وقد تمكنت من إصدار العديد من المعايير المحاسبية الدولية IAS و النشرات التفسيرية¹.

يهدف مجلس (IASC) إلى العمل على تطوير المبادئ والمعايير المحاسبية الدولية، وتحقيق قدر من التوافق بين الممارسات المحاسبية الدولية، وذلك من خلال ما يلي:

- المشاركة في مناقشة القضايا المحاسبية المطروحة دوليا حول المعايير المحاسبية الدولية؛
- العمل على تكييف المعايير المحاسبية الدولية مع السياسة المحاسبية للدول التي لم تبني معايير وطنية؛
- استخدام المعايير المحاسبية الدولية كقاعدة أساسية لإنشاء معايير محاسبية وطنية؛
- المقارنة بين المعايير الدولية والمعايير الوطنية وذلك بغية القضاء على الفروقات الجوهرية الموجودة بينهم؛
- إقناع الدول بامتيازات تحقق التوافق المحاسبي الدولي.

وتعتبر لجنة معايير المحاسبة الدولية هيئة خاصة مستقلة في عملها، ولا تتبع أي كيان مهني أو كيان من سلطته وضع معايير المحاسبة، كما لا تتلقى من أي جهة حكومية أو مهنية أي تعليمات أو أوامر.

وقد تولت اللجنة وضع معايير المحاسبة الدولية (IAS) حيث أصدرت 41 معيار إلى غاية نهاية 2000، ثم تم دمج بعض المعايير في أخرى وإلغاء بعض منها فوصل عددها لغاية عام 2011 إلى 29 معيار².

ويتبع لجنة المعايير المحاسبية الدولية لجنة أخوى يتعلق عملها بوضع تفسيرات للمعايير التي يتم إصدارها ويطلق عليها اسم اللجنة تفسيرات معايير المحاسبة الدولية "SIC"، ويطلق على كل تفسير "SIC" حيث

¹ MURIEL NAHMIAS ? l'essentiel des normes IAS/IFRS, éditions d'organisation, paris 2004, p27

² بريش عبد القادر، قادري عبد القادر، متطلبات المعيار المحاسبي الدولي رقم (2)، مداخلة، الملتقى الوطني حول معايير المحاسبة الدولية والمؤسسة الاقتصادية الجزائرية- متطلبات التوافق والتطبيق، جامعة سوق أهراس، 25-26 ماي 2010

وفي سنة 2000 تم إنشاء الدستور الجديد للجنة، وتم الاتفاق على أن تبدأ اللجنة عملها في بداية أفريل 2001. وبموجب الإصلاحات الجذرية التي أدخلت على هيئة المعايير المحاسبية الدولية تم إنشاء الهيئات التالية:

✓ IASC- Fondation:

تشكل هذه الهيئة من 22 عضو (يسمون ب Trustess)، هدفهم الإشراف على التنظيم وتطبيق معايير المحاسبة الدولية، ويشترط في تركيبة الأعضاء التنوع في الأصول الجغرافية والمهنية. وتهدف هذه الهيئة عموماً إلى تطوير معايير المحاسبة الدولية ونشرها.

يتم تعيين أعضاء (IASC-F) لمدة 30 سنوات قابلة للتجديد. ويتمثل دورهم في¹:

- تعيين أعضاء كل من (IASB)، (SAC)، (IFRIC) والمصادقة على القوانين الداخلية للهيئة؛
 - مراقبة الميزانيات، وكنا القوانين واللوائح والتنظيمات الصادرة عن الهيئة؛
 - إعداد ونشر التقرير السنوي عن نشاط الهيئة؛
 - الإشراف على أعمال مجلس (IASB)؛
 - العمل على التطبيق السليم للمعايير المحاسبية الدولية؛
 - العمل على تحقيق التقارب بين المعايير المحلية والمعايير الدولية.
- ✓ مجلس معايير المحاسبة الدولية (IASB):

يتشكل (IASB) من أربعة عشر 14 عضواً يتم تعيينهم على أساس خبرتهم وكفاءتهم. يقوم اثني عشر 12 عضواً من بينهم بمهامهم لوقت كامل ويتقاضون راتباً مقابل ذلك. ويتشكلون كما يلي²:

- على الأقل 05 أعضاء لديهم خبرة في ممارسة المراجعة؛
- على الأقل 03 أعضاء لديهم خبرة في إعداد القوائم المالية؛
- على الأقل 03 أعضاء لديهم خبرة كمستعملين للقوائم المالية؛
- على الأقل عضو واحد يكون لديه خبرة أكاديمية.

كما أن سبعة 07 أعضاء من بين هاته الأعضاء 12 مكلفين رسمياً بالتنسيق مع 07 منظمات وطنية مكلفة بالتوحيد (ألمانيا، استراليا، نيوزيلندا، كندا، الو.م.أ، فرنسا، المملكة المتحدة).

¹ PASCAL Barneto, Normes IFRS- Application aux états Financiers, 2eme édition, Dunod, Paris 2006, P25-26

² Ibid P:14

✓ مهام امجلس (IASB):

يتولى مجلس (IASB) المهام التالية¹:

- إعداد، نشر وتعديل المعايير المحاسبية الدولية؛
- نشر مذكرات الإيضاح حول مشاريع المعايير المحاسبية الدولية الجارية؛
- إعداد إجراءات معالجة التدخلات (Commentaires)
- تشكيل كل أنواع اللجان الاستشارية المتخصصة، لإبداء رأيها حول المشاريع المهمة؛
- القيام بالدراسات في الدول المتقدمة والناشئة، للتأكد من قابلية المعايير المحاسبية الدولية للتطبيق، وصلاحياتها في محيط متنوع ومتباين.

✓ المجلس الاستشاري للمعايير (SAC):

يتشكل هذا المجلس من ثلاثين عضوا على الأقل، يم ثلون أصولا وكفاءات مختلفة ومتنوعة يتم تعيينهم من قبل الإداريين لمدة ثلاثة سنوات قابلة للتجديد. يرأس (SAC) رئيس مجلس المعايير المحاسبية (IASB) ويشكل هذا المجلس فضاء للربط بين (IASB) وهيئات التوحيد الوطنية والأطراف الأخرى المهتمة بالمعلومات المالية الدولية²

كما يهدف المجلس الاستشاري إلى:

- تقديم النصح ل (IASB) حول القرارات المتعلقة بجدول الأعمال وأولويات عمل المجلس؛
- إبلاغ (IASB) بوجهات نظر أعضاء (SAC) حول مشروعات وضع المعايير الرئيسية؛
- تقديم نصائح أخوى ل (IASB) والأمناء؛
- إضافة إلى هدف ثانوي ل (SAC)، وهو دعم (IASB) في ترويج واعتماد المعايير الدولية للتقارير المالية (IFAS) في جميع أنحاء العالم، وهذا الهدف لا يمنع أعضاء (SAC) من المشاركة في نقد حقيقي وموضوعي للعمل على مساعدة (IASB) لتحسين التفاهم والشفافية في القضايا والحلول.

✓ لجنة تفسير معايير التقارير المالية الدولية (IFRIC):

تم تأسيس هذه اللجنة في ديسمبر 2001، ك لجنة تقنية تتكون من 14 عضوا، ينتخبون لمدة 3 سنوات قابلة للتجديد، وقد عوضت هذه اللجنة لجنة التفسيرات (SIC)، وتمثل مهامها في ما يلي³:

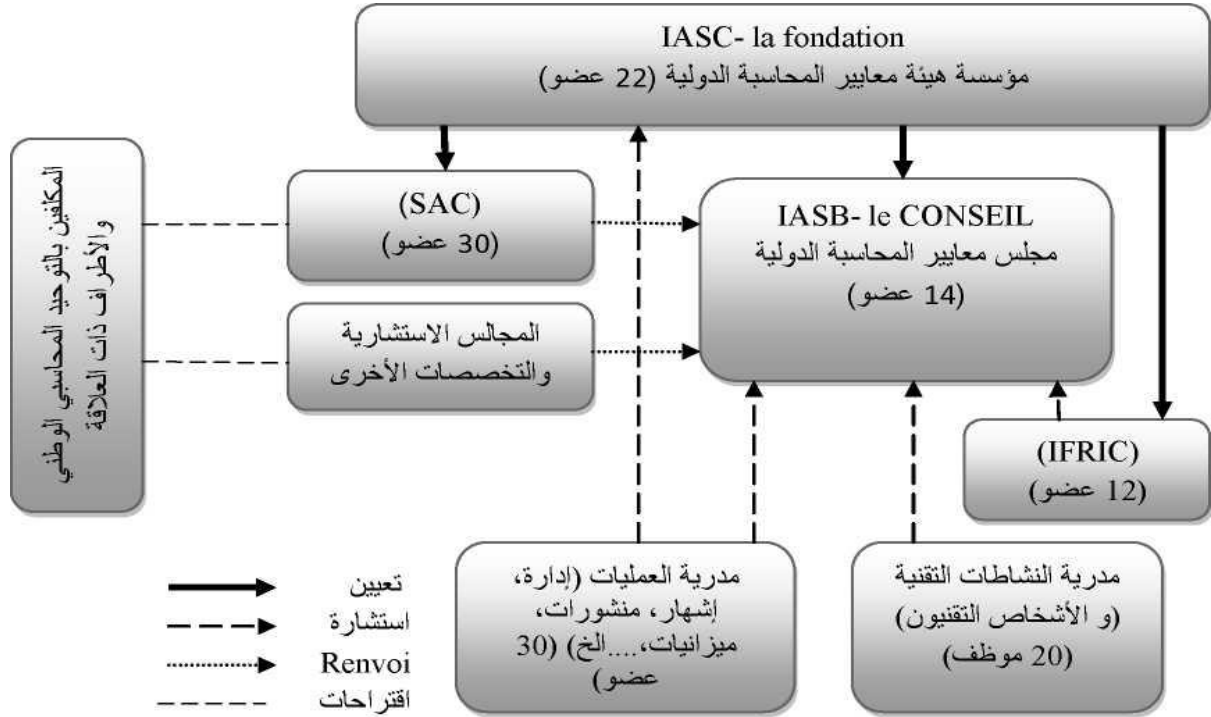
¹ مداني بن بلفيئا، أطووحة دكتوراه، مرجع سابق، ص 130

² نفس المرجع السابق، ص 131

³ خالد مقدم، مرجع سابق، ص 79

- قضايا تقارير مثارة حديثا ولم تبحثها المعايير؛
- قضايا نشأت بخصوصها تفسيرات غير مرضية أو متعارضة أو يحتمل أن تنشأ في غياب التوجيه وذلك بهدف الوصول إلى إجماع بشأن المعالجة المحاسبية.

الشكل رقم (1-2) التنظيم الجديد لهيئة معايير المحاسبة الدولية



Source : PASCAL Barneto, Normes IFRS – Application Aux états Financiers, 2éme édition, Dunod, Paris, P27

❖ مسار وضع المعايير المحاسبية الدولية:

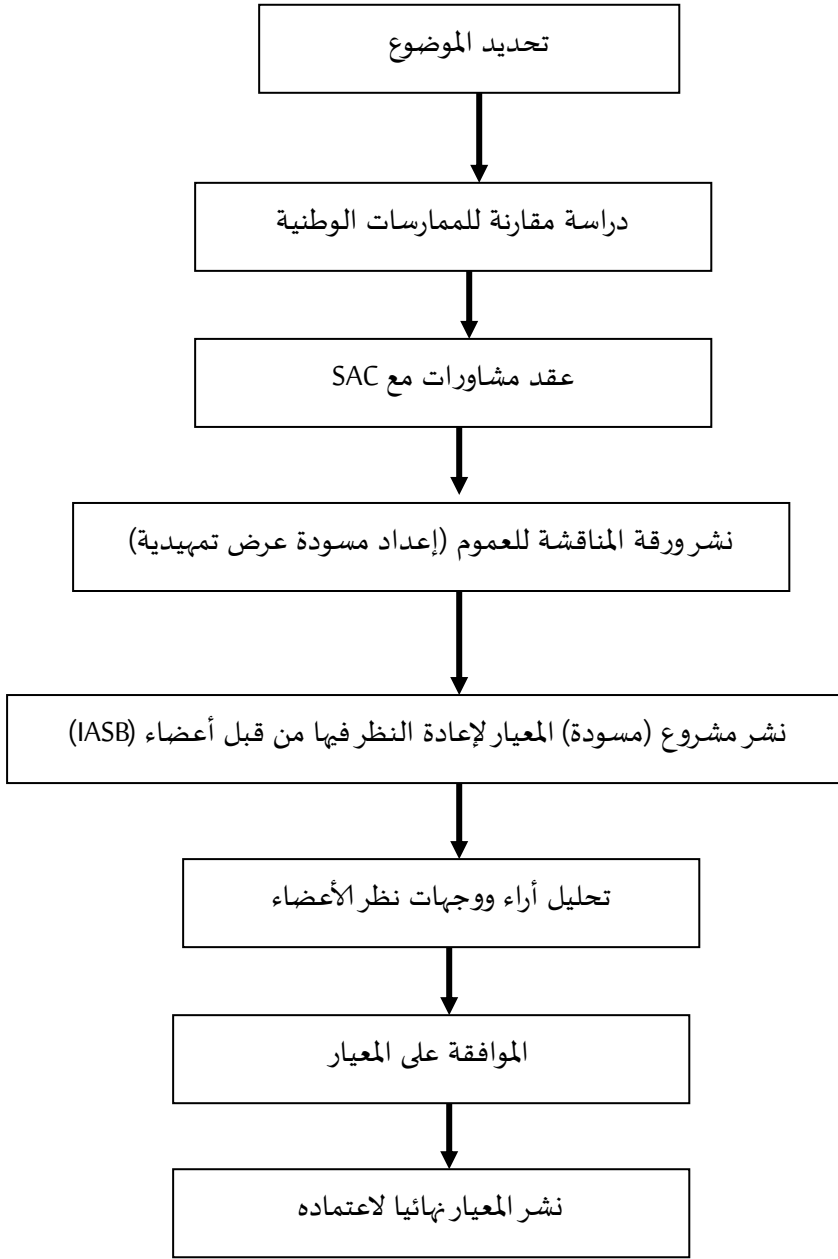
تشمل إجراءات وضع معايير المحاسبة الدولية على ما يلي¹

- يشكل المجلس لجنة لولبية توجيهية، يترأسها ممثل عن المجلس وتضم ممثلين عن المنظمات المحاسبية الأخوى لثلاث دول على الأقل، وقد تتضمن اللجنة التوجيهية ممثلين عن المنظمات الأخوى الممثلة في المجلس أو المجموعة الاستشارية أو الخبرة في موضوع معين (محل الدراسة)؛

¹ فريدريك تغوي وآخرون. مرجع سابق، ص361

- تحدد اللجنة التوجيهية كل القضايا المرتبطة بالموضوع وتدرسها وتراجعها جيدا من خلال إعداد دراسات مقارنة، ويع ذلك تقدم اللجنة التوجيهية موجزا بالنقاط الرئيسية؛
- بعد عقد مشاورة مع اللجنة الدائمة للتفسيرات SIC ومراجعة المجلس الاستشاري، يقوم المجلس بوضع تعليقاته حول الموضوع على موجز النقاط الرئيسية، ومن ثم تحضر اللجنة التوجيهية بيان تمهيدي بالمبادئ الأساسية التي تشكل أساس مسودة للعرض وتشرح الحلول البديلة التي أخذت بالاعتبار والأسباب التي أدت إلى قبولها أو رفضها وتمتد هذه الفترة لأربعة شهور عادة
- تراجع اللجنة التوجيهية التعليقات على بيان العرض التمهيدي وتوافق على البيان النهائي الذي يقدم للمجلس للموافقة، كما يستخدم كأساس لإعداد مسودة العرض بالمعيار المحاسبي الدولي المقترح (أو التعديل المقترح) ويتاح هذا البيان النهائي للعموم دون نشره رسميا؛
- تعد اللجنة التوجيهية مسودة عرض تمهيدية للموافقة من قبل المجلس بعد التنقيح على أن توافق عليه نسبة ثلثي أعضاء المجلس على الأقل، وتُنشر مسودة العرض بعد ذلك، وتطلب التعليقات من كل الأطواف المهتمة خلال فترة العرض والتي هي شهر كحد أدنى وقد تمتد إلى ستة أشهر؛
- تعيد اللجنة التوجيهية النظر بالتعليقات وتقوم لبغداد مخطط المعيار المحاسبي الدولي بعد مراجعته من قبل المجلس، والذي يقوم بتنقيحه، وبموافقة ثلاثة أرباع أعضاء المجلس على الأقل، يتم نشر المعيار.

الشكل رقم (2-2) التالي يوضح إجراءات وضع معايير المحاسبة الدولية



Source : STEPHAN Brun, L'essentiel des Normes Comptables International IAS/IFRS, 3ème Edition, paris 2006, p27

• عرض المعايير المحاسبية اللولبية السارية المفعول:

يمكن استعراض قائمة المعايير المحاسبية الدولية المطبقة والسارية المفعول كما يلي:

أ - الجدول رقم (1-2) يوضح قائمة المعايير المحاسبية الدولية IAS

موضوع المعيار	قائمة المعايير المحاسبية الدولية
عرض القوائم المالية	المعيار المحاسبي رقم 01
المخزونات	المعيار المحاسبي رقم 02
جدول تدفقات الخزينة	المعيار المحاسبي رقم 07
نتائج التغيرات والأخطاء السياسية المحاسبية	المعيار المحاسبي رقم 08
الأحداث اللاحقة للميزانية	المعيار المحاسبي رقم 10
عقود الانشاء	المعيار المحاسبي رقم 11
ضرائب الدخل	المعيار المحاسبي رقم 12
الممتلكات والمباني والمعدات	المعيار المحاسبي رقم 16
عقود الايجار - تمويل	المعيار المحاسبي رقم 17
الايراد	المعيار المحاسبي رقم 18
منافع الموظفين	المعيار المحاسبي رقم 19
الاعانات الحكومية	المعيار المحاسبي رقم 20
أثار التغيرات في أسعار صرف العملات	المعيار المحاسبي رقم 21
تكاليف الاقتراض	المعيار المحاسبي رقم 23
الافصاح عن الأطراف ذات العلاقة	المعيار المحاسبي رقم 24
البيانات المالية الموحدة	المعيار المحاسبي رقم 27
المحاسبة عن الاستثمارات في الشركات الخليفة	المعيار المحاسبي رقم 28
التقرير المالي في الاقتصاد التضخمي الحاد	المعيار المحاسبي رقم 29
التقرير المالي عن المصالح في المشاريع المشتركة	المعيار المحاسبي رقم 31
الأدوات المالية — الافصاح والعرض	المعيار المحاسبي رقم 32
حصة السهم من الأرباح	المعيار المحاسبي رقم 33
التقارير المالية المرحلية	المعيار المحاسبي رقم 34
انخفاض قيمة الأصول	المعيار المحاسبي رقم 36

المخصصات والالتزامات الطائفة	المعيار المحاسبي رقم 37
الأصول غير الملموسة	المعيار المحاسبي رقم 38
الأدوات المالية، الاعراف والقياس	المعيار المحاسبي رقم 39
ملكية الاستثمار	المعيار المحاسبي رقم 40
الزراعة	المعيار المحاسبي رقم 41

ب - الجدول رقم (2-2) يوضح قائمة المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية IFRA

موضوع المعيار	قائمة المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية IFRS
تبني المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية للمرة الأولى	المعيار المحاسبي رقم IFRS1
الدفع على أساس الأسهم	المعيار المحاسبي رقم IFRS 2
اندماج الأعمال	المعيار المحاسبي رقم IFRS3
عقود التأمين	المعيار المحاسبي رقم IFRS4
الأصول غير المتداولة المحتفظ بها برسم البيع والعمليات المتوقفة	المعيار المحاسبي رقم IFRS5
استكشاف وتقييم الموارد المعدنية	المعيار المحاسبي رقم IFRS6
الأدوات المالية وتقييم الموارد المعدنية	المعيار المحاسبي رقم IFRS7
القطاعات العملية	المعيار المحاسبي رقم IFRS8

المصدر: شنوف شعيب ، محاسبة طبقا للمعايير المحاسبية الدولية ، ج 2 ، مكتبة الشركة الجزائرية بودواو

2008 ، ص ص 338-339

- يجب أن يلي المخطط الجديد احتياجات المحاسبة الوطنية، وهذا يتم بتوفير معلومات واضحة ومتجانسة على مستوى كل المؤسسات وبالتالي تجميعها دون القيام بعمليات إعداد معالجة من أجل الحصول على مجاميع اقتصادية كلية؛

- وقد أسندت عملية إعداد المخطط المحاسبي الوطني إلى لجنة التوحيد التابعة للمجلس الأعلى للمحاسبة، وتم الاستعانة بخبراء أجانب من المجلس الوطني للمحاسبة الفرنسي، بالإضافة إلى خبير تشيكوسلوفاكي جاء لطرح التجربة التشيكوسلوفاكية في الميدان.

تكملة لهذه التحولات، جاءت نصوص قانونية أخرى لتنظيم العمل المحاسبي والمهنة المحاسبية خاصة جانب التكوين، وتم إصدار نصين أساسيين هما:

- المرسوم 83/72 الصادر في 18/04/1972 والمتعلق بتنظيم الدراسات الجامعية وإنشاء تخصص جديد هو ليسانس علوم مالية ومحاسبية.

- المرسوم 84/72 الصادر في 18/04/1972 والمتعلق بتنظيم التبرص المهني التكويني لخبراء المحاسبة.

2 - الفترة من 1975 إلى 2007

إن القانون الجزائري الذي نص على الاستمرار بالعمل بالتشريعات الفرنسية كان هدفه إعطاء الوقت الكافي للبدء في صدور التشريعات الوطنية، لهذا فقد تميزت فترة السبعينات بإصدار المنظومة القانونية الجزائرية خاصة:

- القانون المدني ، الأمر رقم 58/75 المؤرخ في 26 سبتمبر 1975 ، المعدل والمتمم.

- القانون التجاري ، الأمر رقم 59/75 المؤرخ في سبتمبر 1975 ، المعدل والمتمم.

- القانون الجزائي ، الأمر رقم 155/66 المؤرخ في 08 جوان 1966 ، المعدل والمتمم

- القانون الضريبي (الضرائب المباشرة) ، الأمر رقم 76101 المؤرخ في 06 ديسمبر 1976 المعدل

والمتمم.

توجت الجهود السابقة بإصدار المخطط المحاسبي الوطني بموجب الأمر 35/75 الصادر في 29/04/1975 والذي يسري مفعوله ابتداء من 01 جانفي 1976 ، وبعد ذلك صدر المرسوم الوزاري المتعلق بكيفية تطبيق المخطط المحاسبي الوطني في 23/06/1976 والذي تضمن: طبيعة التنظيم والتسيير المحاسبي، الحسابات ومجموعها وأرقامها، القوائم الختامية، المصطلحات المتبناة وقواعد التسجيل المحاسبي.

وقد طبق المخطط المحاسبي الوطني على جميع المؤسسات وذلك حسب ما جاء في نص المادتين (01) و (02) من الأمر 35/75:

المادة الأولى: يكون المخطط المحاسبي الوطني إلزامياً ابتداء من أول جانفي 1976 وذلك بالنسبة ل:

- الهيئات العمومية ذات الطابع الصناعي والتجاري؛

- شركات الاقتصاد المختلط:

- المؤسسات الخاضعة لنظام التكاليف بالضريبة على أساس الربح الحقيقي مهما كان شكلها.

المادة الثانية: يصبح المخطط الوطني المحاسبي ساري المفعول على قطاعات النشاط الخاصة وذلك بموجب قرار صادر عن وزير المالية بعد أخذ رأي المجلس الأعلى للمحاسبة، طبقاً لأحكام المادة 38 من الأمر رقم 71-82 المؤرخ في 29 ديسمبر 1971

وفي الثمانينات تحول المجلس الأعلى للمحاسبة إلى المجلس العالي لتقنيات المحاسبة أربع مخططات محاسبية قطاعية:

- القطاع الفلاحي سنة 1987

- قطاع التأمينات سنة 1987

- قطاع البناء والأشغال العمومية سنة 1988

- قطاع السياحة سنة 1989

استمر العمل بالقانون 75-35 دون مشاكل ميدانية لغاية نهاية الثمانينات، وبعبارة أخرى أن هذا المرجع أدى مهمته بنجاح لغاية البدء في إصلاحات جديدة ابتداء من سنة 1988 ، والبدء بالتفكير في تغيير النهج الاقتصادي المتبع من اقتصاد إداري موجه إلى اقتصاد تتحكم فيه وتسيره قوى السوق، وهنا بدأت تظهر محدودية المخطط المحاسبي الوطني للتكفل بالانشغالات الجديدة.

وفي بداية التسعينات بدأ التفكير في إدخال إصلاحات وتعديلات على هذا المرجع المحاسبي، خاصة على شكل نصوص تطبيقية لمحاسبات قطاعية، ومن أهم المحاسبات القطاعية التي صدرت بشأنها مثل هذه النصوص ما يلي:

- قطاع البنوك والمؤسسات المصرفية سنة 1992

- محاسبة الشركات القابضة سنة 1999

- هيئات التوظيف الجماعي للقيم المنقولة 2002

وبالتالي أصبح عدد المخططات القطاعية التي تم إصدارها سبعة مخططات قطاعية تقدم قائمة الحسابات والمصطلحات التفسيرية وقواعد سير الحسابات وعرض القوائم المالية للقطاعات المعنية.

لقد تعايشت المؤسسات الاقتصادية الجزائرية مع هذا المخطط المحاسبي الوطني وعملت بمحتواه منذ عام 1976 إلى 2009/12/31 آخر يوم في عمر هذا التوحيد الوطني، وبداية من الفاتح جانفي 2010 كان النظام المحاسبي المالي إلزامي التطبيق، وبذلك حتمية العدول عن المخطط المحاسبي السابق.

3 - الفترة من 2008 : إلى يومنا هذا

في بداية العشرية الأخيرة وبالتحديد في سنة 2001 ، بدأ الإعداد لنظام محاسبي جديد يتماشى والتطورات التي حدثت على الاقتصاد الوطني متبنيا في ذلك مفهوم المحاسبة المالية المتعلقة بالأدوات المتعمدة في الحسابات المالية لمؤسسات التي توفر المعطيات اللازمة للتحليل ، فالنظام القديم لا يركز على عدة اعتبارات منها الفاعلون الاقتصاديون الجدد الذين دخلوا مع الانفتاح الاقتصادي الذي عرفته الجزائر ، وهو ما يعيق التحليل الدقيق والشفاف للحسابات المالية.

وفي أواخر سنة 2007 ، وبعد طول انتظار وضعت الجزائر نظاما محاسبيا ماليا بموجب القانون رقم 11-07 المؤرخ في 25 نوفمبر 2007 ، و الذي من بين أحكام تطبيقه المرسوم التنفيذي رقم 156-08 المؤرخ في 26 ماي 2008 ، وقد تقرر تطبيق النظام المحاسبي المالي بموجب القانون السالف الذكر في الأول من شهر جانفي 2009 ، إلا انه تأجل إلى سنة أخرى بموجب الأمر رقم 02-08 المؤرخ 24 جويلية 2009 والمتضمن قانون المالية التكميلي لسنة 2008 وبذلك أصبح هذا القانون ساري المفعول ابتداء من الأول من شهر جانفي 2010 بموجب التعليمات رقم 02 الصادر بتاريخ 29 أكتوبر 2009 حول أول تطبيق للنظام المحاسبي المالي وبدخوله حيز التنفيذ ألغى النظام المحاسبي المالي كل الأحكام المخالفة، لاسيما الأمر رقم 37-75 المؤرخ في 29 أفريل 1975 والمتضمن المخطط المحاسبي الوطني

المطلب الثاني : دوافع الإصلاح المحاسبي وأهداف تطبيق النظام المحاسبي المالي

1 - دوافع الإصلاح المحاسبي والتوجه نحو المعايير المحاسبية الدولية

- انتقال الاقتصاد الجزائري من اقتصاد اشتراكي إلى اقتصاد السوق؛
- ضغوطات الهيئات الدولية (صندوق النقد الدولي، البنك الدولي، والمنظمة العالمية للتجارة (قصد الالتزام بالمعايير المحاسبية الدولية؛
- عدم ملائمة المخطط المحاسبي الوطني مع احتياجات الشركات الأجنبية القائمة بالجزائر؛
- تبني المجتمع الدولي لمعايير المحاسبة الدولية، والتي تتعلق بعدة موضوعات تهم المحاسبة الدولية بشكل عام، وخاصة القياس والتقييم والعرض والإفصاح؛
- إفرزات العولمة التي تقتضي تغييرات جذرية في الميدان المحاسبي، هذه التغييرات يجب أن تكون في مستوى التطورات الاقتصادية، وفي إطار المعايير المحاسبية الدولية، وبالتالي ارتباط المحاسبة بالتوجه الاقتصادي الجديد؛
- الاختيار الدولي الذي يقرب الممارسات المحاسبية في الجزائر بالممارسات العالمية؛9

- الاستفادة من مزايا هذا النظام خصوصا في مجال تسيير المعاملات المالية والمحاسبية والمعالجات المختلفة؛
- تسهيل مختلف المعاملات المالية والمحاسبية بين المؤسسات الاقتصادية الوطنية والمؤسسات الأجنبية باعتبار أن نظام المحاسبي المالي متقارب مع معايير المحاسبة الدولية IAS/IFRS كما أن هذا التقارب يساعد المؤسسة على تقييم الوضعية المالية الخاصة بها بكل شفافية، وإمكانية مقارنة نفسها مع المؤسسات الأجنبية لأن القوائم المالية المفصح عنها متماثلة؛
- تسهيل العمل المحاسبي للمستثمر الأجنبي أملا في جلبه إلى الجزائر من خلال تجنيبه مشكل اختلاف الطرق المحاسبية؛
- تحقيق المصداقية ومن خلال الوصول إلى الشفافية في الإفصاح عن المعلومات، مما يؤدي إلى ترسيخ حوكمة الشركات.
- تسهيل اندماج الجزائر في الاقتصاد العالمي من خلال تعزيز مكانتها ودقتها لدى المنظمات المالية والتجارية الدولية؛
- المساعدة على نمو ودية المؤسسات من خلال معرفة أحسن الآليات الاقتصادية والمحاسبية التي تشترط نوعية وكفاءة التسيير؛
- المساعدة في إعداد الإحصائيات والحسابات الاقتصادية لقطاع المؤسسات على المستوى الوطني من خلال معلومات تتسم بالموضوعية والمصداقية؛
- هناك توافق كبير بين النظام المحاسبي المالي والبرامج المعلوماتية الموجودة، مما يسمح بتدنيئة التكاليف الخاصة بتسجيل البيانات المحاسبية وإعداد القوائم المالية والإفصاح عنها؛
- تستفيد الشركات المتعددة الجنسيات من أحسن تناسق للتقارير الداخلية بفضل توحيد الإجراءات المحاسبية لمختلف الدول؛
- إيجاد حول محاسبية للعمليات التي لم يعالجها المخطط المحاسبي الوطني؛
- ضمان مقروئية أفضل للحسابات للنسبة للمستثمرين الأجانب في إطار عملية الشراكة.

المطلب الثالث: المجلس الوطني للمحاسبة ودوره في تحديث النظام المحاسبي

1. تقديم المجلس الوطني للمحاسبة:

تم إنشاء المجلس الوطني للمحاسبة بموجب المرسوم التنفيذي¹ رقم 96-318 المؤرخ في 25 سبتمبر 1996 ، وطبقا لنص المادة (02) من هذا المرسوم فإن هذا المجلس يعتبر جهازا استشاريا ذو طابع وزاري وممني مشترك (يخضع لسلطة وزير المالية) ويقوم بمهمة التنسيق والتلخيص في مجال البحث وضبط مقاييس المحاسبة والتطبيقات المرتبطة بذلك. إضافة لطبيعة المهام الموكلة له والمتمثلة حسب المادة (03) من نفس المرسوم السالف في ما يلي:

- جمع واستغلال كل المعلومات والوثائق المتعلقة بالمحاسبة وتعليمها؛
- إنجاز أو يكلف من ينجز كل الدراسات والتحليل في مجال التنمية واستخدام الأدوات والطرق المحاسبية؛
- اقتراح كل التدبير الرامية إلى ضبط المقاييس المحاسبية واستغلالها العقلاني؛
- إفصح ويبيد رأيه وتوصياته في كل مشاريع النصوص التشريعية التي لها علاقة بالمحاسبة؛
- المشاركة في تطوير أنظمة التكوين وبرامجه وتحسين المستوى في مجال المهن المحاسبية؛
- متابعة تطور المناهج والتنظيمات والأدوات بالمحاسبة على الصعيد الدولي؛
- تنظيم التظاهرات واللقاءات ذات الطابع التقني والتي تدخل في مجال اختصاصه؛
- ينشر تقاريره ودراساته وتحليله وتوجيهاته.

واستنادا لواقع الحال فإن المهام الفعلية للمجلس تتعدى ما تنص عليه المادة الثانية من المرسوم السالف، لتشمل حسب إنجازات المجلس الناتجة عن أنشطته الفعلية نتائج أعماله المرتبطة أساسا²

- بإصلاح النظام المحاسبي، من خلال مشروع اصلاح المخطط المحاسبية الذي كان محل استشارة سابقة؛
- تجديد المخطط المحاسبي الوطني عن طريق تكييفه مع الأنشطة الاقتصادية الجديدة، الناتجة عن التحول الذي عرفه المحيط الاقتصادي؛
- الإجابة على الاستشارات المقدمة له من خلال الآراء والتوصيات.

¹ الجريدة الرسمية للجمهورية الديمقراطية الشعبية، العدد رقم 56 المؤرخة في 25/09/1996 ، ص18

² مداني بن بلغيث، مرجع سابق، ص 169

للمحاسبة وتحت إشراف وزارة المالية، بحيث عاتقهم مسؤولية تطوير المخطط المحاسبي الوطني (PCN) إلى نظام محاسبي مالي جديد يتوافق والمعطيات الاقتصادية الجديدة والمتعاملون الاقتصاديون الجدد¹

● المرحلة الأولى: تشخيص مجال تطبيق المخطط المحاسبي الوطني مع إجراء م مقارنة بينه وبين معايير المحاسبية الدولية؛

● المرحلة الثانية: تطوير مشروع مخطط محاسبي جديد؛

● المرحلة الثالثة: التكوين للمخطط المحاسبي الجديد والمعايير المحاسبية اللولبية.

أ - المرحلة الأولى: مرحلة تشخيص مجال تطبيق المخطط المحاسبي الوطني في نهاية المرحلة وضعت ثلاث خيارات تطوير ممكنة، وهي:

- الخيار الأول: الإبقاء على تركيبة المخطط المحاسبي الوطني وتحديد الإصلاحات تماشيا مع التغيرات التي عرفها المحيط القانوني والاقتصادي في الجزائر.

- الخيار الثاني: ويتمثل في الإبقاء على تركيبة المخطط المحاسبي الوطني، والعمل على ضمان توافق بعض المعالجات مع الحلول التقنية المطورة من طرف مجلس المعايير المحاسبية الدولية IASB لكن مع مرور الوقت سينتج عن ذلك نظامين محاسبين مختلفين يعطيان نظاما مختلط ومعقد، وبالتالي يمكن له أن يكون مصدرا للتناقص والاختلاف؛

- الخيار الثالث: هذا الخيار يتضمن انجاز نسخة جديدة للمخطط المحاسبي الوطني مع عصرنة شكله ووضع إطاره التصوري المحاسبي، المبادئ والقواعد مع الأخذ بعين الاعتبار المعايير المحاسبية الدولية.

وبعد الدراسة، تم تبني الخيار الثالث من قبل المجلس الوطني للمحاسبة في اجتماعه المنعقد في 05 سبتمبر 2001 واختبار طبيعة المحاسبية المرجعية سواء المعايير المحاسبية الدولية IAS/IFARS أو معايير مجلس معايير المحاسبة المالية الأمريكية FASB من خلال USGAAP أو التوجهات الأوروبية.

ب - المرحلة الثانية: تطوير مشروع مخطط محاسبي جديد

تضمن التقرير المتعلقة بهذه المرحلة إعداد مشروع نظام محاسبي جديد بناء على الاختبار السابق، وقد تضمن هذا المشروع ما يلي:

- التعريف بالإطار التصوري؛

- التعريف بقواعد تقييم الأصول، الخصوم، الأعباء والإيرادات

- مدونة الحسابات؛

¹ شنوف شعيب، محاسبة المؤسسة طبقا للمعايير المحاسبية الدولية، ج 1، مكتبة الشركة الجزائرية بودواو 2008، ص 13

- قواعد عمل الحسابات

- نماذج القوائم المالية الجديدة ولواحقها، ومصطلحات تفسيرية.

وقد تم تشكيل فوج عمل يضم خبراء من المجلس الوطني للمحاسبة الجزائري وذلك بغرض تقييم التقرير المتعلق بهذه المرحلة، غير أن هؤلاء الخبراء تباينت آرائهم حول مجموعة من النقاط إلى فريقين، خاصة فيما تعلق بالإطار المحاسبي المقترح الذي يعتبر نسخة عن الإطار الفرنسي (PCR) الذي يضم تسع (09) مجموعات + المجموعة صفر حيث :

- أعتبر الفريق الأول أنه في ظل غياب معيار دولي يحدد مدونة الحسابات، فإنه من الأفضل الاحتفاظ

بالمدونة التي يتضمنها المخطط المحاسبي الوطني، ويضاف إليها فقط بعض التعديلات الضرورية،

لتجنب أي تأثير يلبي على الممارسة المحاسبية الحالية والتعليم المحاسبي؛

- أما الفريق الثاني، فلقد طلب تأكيد المدونة المقترحة من قبل الخبراء الفرنسيين، والتي تعكس بشكل

جيد الخيار الثالث، وتقترب من المدونة الفرنسية التي تلقى تبنيا واسعا في العديد من الدول الأوروبية

والأفريقية والمغربية.

تم تحويل ملاحظات أعضاء المجلس الوطني للمحاسبة للخبراء الفرنسيين، ليتم التكفل بها بناء على توصيات الجمعية العامة المنعقدة بتاريخ 27 ماي 2002، والتي أكدت موافقتها على إجمالي نتائج التقييم حول مشروع النظام المحاسبي الجديد باستثناء ما تعلق بالإطار المحاسبي الجديد الذي تقرر تبنيه، على أن يتم إثراءه وتقويته. وعلى هذا الأساس، تقدمت مجموعة الخبراء الفرنسيين بمشروع ثان لنظام محاسبي مرفوقا بإجابات عن الأسئلة التي تشكلت بمناسبة المشروع الأول.

وفي هذا الإطار كلف فوج العمل الذي قام بتقييم المشروع الأول، بإعداد مقارنة بين المشروعين للتأكد

من مدى أخذ الخبراء الفرنسيين فعليا بملاحظات المجلس الوطني للمحاسبة، زمن ثم إعداد حوصلة يتم تبليغها للخبراء الفرنسيين من أجل أخذها بعين الاعتبار، ليتسنى لهم تقديم النسخة النهائية لمشروع النظام المحاسبي الجديد.

ت - المرحلة الثالثة: التكوين للمخطط المحاسبي الجديد والمعايير المحاسبية الدولية

ببلوغ هذه المرحلة، تمخض عن أشغال اللجنة تقرير، ومشروع برنامج تكوين اشتمل على¹

- تنظيم يوم دراسي حول موضوع التوحيد المحاسبي؛

- تنظيم أربعة (04) تجمعات جهوية تهدف لشرح محتوى برنامج النظام المحاسبي الجديد، وكانت

موجهة أساسا للمهنيين والممارسين

¹ نفس المرجع السابق ، ص172

الفصل الثالث : دراسة

ميدانية عن الإصلاح

المحاسبي في الجزائر

المبحث الأول: الدراسة الإحصائية - عرض ، معالجة وتحليل نتائج الاستبيان

من خلال الدراسة الميدانية سنحاول التعرف على مهنة المحاسبة في ظل عملية الإصلاح المحاسبي في الجزائر وذلك من خلال معرفة أثر المتغيرات المستقلة وهي تنظيم مهنة المحاسبة، دور الهيئات المحاسبية المهنية والداء العلمي والمهني للمحاسبين على المتغير التابع وهو تطور مهنة المحاسبة لنصل في الأخير إلى بيان العلاقة القائمة بين تطور مهنة المحاسبة وعملية إصلاح مهنة المحاسبة

المطلب الأول: منهجية الدراسة

- 1 - منهج الدراسة: تعتمد الدراسة على الوصفي التحليلي في دراسة واقع تطوير مهنة المحاسبة في ظل عملية الإصلاح المحاسبي، بالاستعانة بالدراسة الميدانية من خلال تصميم وتوزيع استمارة استبيان كأداة لجمع البيانات والمعلومات اللازمة والتي تم معالجتها وتحليلها باستخدام البرنامج الإحصائي SPSS، من أجل اختبار فرضيات الدراسة والخروج بنتائج.
- 2 - مصادر الحصول على المعلومات: بالنسبة للجزء النظري تم جمع المعلومات من خلال الدراسات السابقة في الموضوع المقالات، الرسائل الجامعية بالإضافة إلى الكتب العلمية المتخصصة بموضوع الدراسة، والقوانين والمراسيم المنشورة في الجريدة الرسمية، أما بالنسبة للجزء التطبيقي فقد تم الاعتماد في الدراسة الميدانية على الاستبيان كأداة أساسية لجمع البيانات من مصادرها الرئيسية.
- 3 - لقد تم الاعتماد على الاستبيان كأداة رئيسية لجمع البيانات والمعلومات من عينة الدراسة، وقد قسم إلى جزئين الجزء لأول ويتعلق بالخصائص الديموغرافية لعينة الدراسة وهي: الجنس، العمر، الشهادة المهنية، الشهادة الأكاديمية، الوظيفة، الخبرة المهنية وعضوية الهيئات المهنية، أما الجزء الثاني فيتضمن 35 فقرة موزعة على أربعة (04) محاور رئيسية وهي: المحور الأول: بعنوان تطوير مهنة المحاسبة ويتضمن خمسة (05) فقرات، المحور الثاني: تنظيم مهنة المحاسبة، المحور الثالث: دور الهيئات المحاسبية المهنية والمحور الرابع: الأداء العلمي والمهني للمحاسبين ويتضمن كل منها على عشر (10) فقرات. ولقد تم استخدام مقياس ليكرت ذي النقاط الخمسة في إعداد إجابات الاستمارة المتعلقة بالمحاور الأربعة، بحث تتراوح أوزان الإجابات من رقم (5) موافق بشدة إلى (4) موافق إلى (3) محايد إلى (2) غير موافق إلى (1) غير موافق بشدة.
- 4 - مجتمع وعينة الدراسة: مجتمع الدراسة هو الخبراء المحاسبين ومحافظي الحسابات والمحاسبين المعتمدين المسجلين في المصنف الوطني للخبراء المحاسبين والغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات

- والمنظمة الوطنية للمحاسبين المعتمدين على التوالي، بالإضافة إلى المحاسبين الموظفين لدى المؤسسات والبنوك وأساتذة التعليم العالي المهتمين بمجال المحاسبة. وقد تم اختيار العينة عشوائيا من مجتمع الدراسة حيث تم توزيع (400) استمارة موزعة بين الاستبيان العادي والإلكتروني، حيث تم استرجاع
- 5 - (84) استمارة أي ما نسبته 21% وتم استبعاد (4) استمارات لعدم صلاحيتها لتحليل، ليتم الاعتماد على (80) استمارة أي ما نسبته 20%.
- 6 - حدود الدراسة: تتمثل حدود هذه الدراسة فيما يلي:
- الحدود المكانية : شكلت الدراسة عينة من المهنيين والأكاديميين المهتمين بمجال المحاسبة وموظفي المحاسبة عبر مختلف جهات الوطن.
- الحدود الزمنية: امتدت الدراسة الميدانية شهرين من 01 جانفي 2018 إلى 31 مارس 2018
- 7 - الطريقة والأدوات المستخدمة: من أجل تحليل بيانات الدراسة واختبار فرضياتها وبناء النموذج الخاص بها تم الاعتماد على حزمة البرامج الإحصائية للعلوم الاجتماعية (SPSS)، ومن بين الأدوات الإحصائية المستخدمة في هذه الدراسة ما يلي : معامل ارتباط بيرسون لقياس صدق الفقرات، معامل الثبات (Cronbach's Alpha) لمعرفة مدى الاتساق الداخلي لمحاوور الدراسة، اختبار التوزيع الطبيعي لتتأكد من إمكانية استخدام الاختبارات المعلمية، التكرارات والنسب المئوية لوصف الخصائص الديموغرافية لأفرد العينة، المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية لمعرفة الأهمية النسبية لكل فقرة من محاور الدراسة، ومعامل الارتباط لاكتشاف قوة العلاقة الخطية بين المتغيرات المستقلة مفردة ومجموعة والمتغير التابع، ومن أجل اختبار فرضيات الدراسة استخدمنا تحليل الانحدار البسيط (Simple linear regression multiple) لقياس تأثير كل متغير مستقل على المتغير التابع وتحليل الانحدار المتعدد (linear regression Multiple) لقياس تأثير المتغيرات المستقلة مجتمعة على المتغير التابع.

المطلب الثاني: وصف خصائص عينة الدراسة

من خلال الجدول أدناه يتضح أن عينة الدراسة تشمل جميع فئات المحاسبين بخصائصهم المختلفة، فمن حيث متغير الجنس نجد أن نسبة الذكور 80% تفوق بكثير عدد الإناث ويرجع ذلك إلى أن العمل المحاسبي هو عمل ذكوري بامتياز إلا أن المرأة استطاعت أن تدخل هذا المجال وتحقق نسبة 20% وهي نسبة لا بأس بها، أما بالنسبة للعمر فيظهر أن أعمار أفراد عينة الدراسة محصورة بين 30 و 50 سنة بنسبة 77.6%؛ وتليها الفئة أكبر من 50 سنة بنسبة 13.8%، ويرجع هذا إلى كون العمل في مجال المحاسبة يتطلب الخبرة الميدانية إلى جانب التعليم المحاسبي.

المتغير	الفئة	التكرار	النسبة	المتغير	الفئة	التكرار	النسبة
الجنس	ذكر	64	80,0	الوظيفة	أستاذ	3	3,8
	أنثى	16	20		مهنيين	54	67,5
العمر	أقل من 30 سنة	7	8,8	الخبرة	أستاذ / مهنيين	18	22,5
	من 30 إلى 40 سنة	31	38,8		موظفين	5	6,3
	من 41 إلى 50 سنة	31	38,8	أقل من 5 سنوات	11	13,8	
	أكبر من 50 سنة	11	13,8		من 5 إلى 10 سنوات	19	23,8
المؤهل العلمي	ليسانس	56	70,0	المهنية	أكثر من 10 إلى 15 سنة	26	32,5
	ماستر	5	6,3		أكثر من 15 سنة	24	30,0
	ماجستير	12	15,0	الهيئات	هيئات الوطنية	59	73,8
	دكتوراة	7	8,8		هيئات عربية	10	12,5
المؤهل المهني	ترخيص بموازنة	72	90,0	لا يوجد	هيئات دولية	1	1,3
	لا يوجد	8	10,0		لا يوجد	10	12,5

ويشير الجدول كذلك، أن النسبة الأعلى من أفراد العينة يحملون شهادة ليسانس بنسبة 70%؛ في حين 23.8% من حملة الدراسات العليا وهم من فئة الأساتذة والأساتذة المهنيين، ويرجع هذا التوزيع إلى رغبة الباحث في حصر عينة الدراسة على فئة الجامعيين الحاصلين على شهادة لليسانس على الأقل، أما بالنسبة للمؤهل المهني فنجد 90% لديهم ترخيص بمزاولة المهنة وهذا يفسر عدم القدرة على مزاولة المهنة دون اعتماد من الجهات المختصة، وترجع نسبة 10% إلى الموظفين والأساتذة الذين لا يملكون رخصة مزاولة المهنة بشكل خاص.

في حين تنوعت وظائف ومهن أفراد العينة حيث يلاحظ أن غالبية أفراد العينة من المهنيين (خبراء

محاسبين، محافظي حسابات ومحاسبين معتمدين) بنسبة إجمالية ب 67.5% ؛ تليها فئة الأساتذة الجامعيين الذين يمتحنون مهنة امحاسب بنسبة 22.5%؛ وتليها فئة الموظفين بنسبة 6.3% ؛ ثم فئة الأساتذة الجامعيين المهتمين بمجال لمحاسبة بنسبة 3.8% ، وهذا التوزيع مناسب للدراسة حيث أن المهنيين والأساتذة المهنيين هم على اطلاع جيد على أحول المهنة، حيث يتضح من الجدول أن أغلب أفراد العينة لديهم خبرة تزيد عن 10 سنوات بنسبة 62.5% وهذا يعني أنهم عايشوا التحولات التي مرت بها المهنة، أما فيما يخص عضوية الهيئات المهنية فإن أغلب أفراد العينة لديهم عضوية في الهيئات (المصف الوطني للخبراء المحاسبين، الغرفة الوطنية محافظي الحسابات والمنظمة الوطنية للمحاسبين المعتدين)، وهناك من لديهم إلى جانبها عضوية في الهيئات الإقليمية العربية بنسبة 12%؛ وعضوية واحدة في الهيئات الدولية؛ وما نسبته 12.5% من أفراد العينة لا يملكون أي عضوية، وهذا يدل انحصار العضوية في الهيئات الوطنية والعربية وعدم الحصول على العضوية في الهيئات الدولية لما تتطلبه من التزامات يصعب تحقيقها في البيئة المحاسبية المحلية. من كل ما سبق نخلص إلى أن خصائص العينة تعكس خصائص المجتمع الذي تمثله بشكل كبير، وبالتالي فإن النتائج المستخلصة من تحليل بيانات العينة يمكن أن يكون مؤشرا قويا على واقع مجتمع العينة.

1. إختبار فرضيات الدراسة:

لقد استخدمنا في اختبار الفرضيات الفرعية اختبر تحليل الانحدار البسيط Simple linear regression لاختبار أثر المتغير المستقل (سواء كان تنظيم مهنة المحاسبة أو دور الهيئات المهنية أو الأداء العلمي والمهني) على المتغير التابع وهو تطوير مهنة المحاسبة، في حين تم تطبيق تحليل الانحدار المتعدد Multiple regression linear لاختبار تأثير المتغيرات المستقلة مجتمعة على المتغير التابع وذلك لاختبار الفرضية الرئيسية. وقد خلصت النتائج إلى قبول الفرضية الأولى والتي تنص على وجود علاقة ذات دلالة إحصائية بين تطوير مهنة المحاسبة وإعادة تنظيم مهنة المحاسبة، وذلك وفق ما توضح النتائج المبينة في الجدول رقم (2)

معامل الإنحدار					Sig مستوى الدلالة	Df درجة الحرية	F المحسوبة	R ² معامل التحديد	R معامل الارتباط	المتغير التابع
Sig مستوى الدلالة	T المحسوبة	الخطأ المعياري	Beta	البيان						
0,337	0,040	3,159	0,002	تنظيم مهنة المحاسبة	0.002	1 78 79	0,337	0,113	9,980	تطوير مهنة المحاسبة

إذ يشير الجدول أعلاه إلى وجود علاقة معنوية ذات دلالة إحصائية (0.05 أكبر من sig) بين المتغير التابع

وهو تطوير مهنة المحاسبة والمتغير المستقل تنظيم مهنة المحاسبة، وهذا يعني وجود تأثير معنوي لتنظيم مهنة المحاسبة في تطوير مهنة المحاسبة ويظهر ذلك من خلال F المحسوبة وهي أكبر من قيمتها الجدولية عند مستوى دلالة 0.05، وتشير قيمة R^2 إلى أن (11.3%) من التغيرات الحاصلة في تطوير مهنة المحاسبة تعود إلى تنظيم مهنة المحاسبة وأن (88.7%) تعود إلى متغيرات أخرى.

أما الفرضية الثانية والتي تنص على وجود علاقة ذات دلالة إحصائية بين تطوير مهنة المحاسبة ومساهمة الهيئات المحاسبية المهنية، فقد تم رفضها، حيث أظهرت نتائج التحليل المبينة في الجدول رقم (3) عدم وجود علاقة معنوية ذات دلالة إحصائية بين المتغير التابع وهو تطوير مهنة المحاسبة والمتغير المستقل دور الهيئات المهنية (0.05 أصغر من sig)

المتغير التابع	R معامل الارتباط	R^2 معامل التحديد	F المحسوبة	Df درجة الحرية	Sig مستوى الدلالة	معامل الإنحدار				
						البيان	Beta	الخطأ المعياري	T المحسوبة	Sig مستوى الدلالة
تطوير مهنة المحاسبة	0,060	0,004	0,281	1 78 79	0.598	دور الهيئات المهنية	0,060	0,034	0,530	0,598

أما الفرضية الثالثة والتي تنص على وجود توجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين تطوير مهنة المحاسبة والأداء العلمي المهني للمحاسبين، فقد تم رفضها كذلك، حيث أشارت النتائج المبينة في الجدول رقم (04) إلى عدم وجود علاقة معنوية ذات دلالة إحصائية بين المتغير التابع وهو تطوير مهنة المحاسبة والمتغير المستقل الأداء العلمي والمهني للمهنيين (0.05 أصغر من sig)

المتغير التابع	R معامل الارتباط	R^2 معامل التحديد	F المحسوبة	Df درجة الحرية	Sig مستوى الدلالة	معامل الإنحدار				
						البيان	Beta	الخطأ المعياري	T المحسوبة	Sig مستوى الدلالة
تطوير مهنة المحاسبة	0.074	0.005	0.429	1 78 79	0,514	أداء العلمي والمهني	0.074	0.046	0.655	0.514

(تطوير مهنة المحاسبة)

إلا أن هناك اختلاف بين المتغيرات المستقلة مجتمعة من حيث الأثر الكلي لكل منها على تطوير مهنة المحاسبة، حيث قيمة B لتنظيم مهنة المحاسبة هي (0.421) وهي تمثل الأثر الكلي لمتغير تنظيم مهنة المحاسبة على تطوير مهنة المحاسبة وهو ذو دلالة معنوية، حيث قيمة T المحسوبة له (3.781) معنوية عند مستوى دلالة (sig = 0.000)، في حين كانت قيمة B لدور الهيئات المهنية تساوي (0.184) وهي تمثل الأثر الكلي لمتغير دور الهيئات المهنية على تطوير مهنة المحاسبة وهو غير دال معنويا حيث كانت قيمة t المحسوبة له (1.408) غير معنوية عند مستوى دلالة إحصائية (0.05 أصغر من sig)، أما قيمة B للأداء العلمي والمهني هي - (0.335) وهي تمثل الأثر الكلي لمتغير الأداء العلمي والمهني للمهنيين وهو تأثير سلبي تطوير مهنة المحاسبة وهو ذو دلالة معنوية حيث قيمة t المحسوبة له (2.434) معنوية عند مستوى دلالة (0.05 أكبر من sig). وهذا يعني أن المتغيرات المستقلة مجتمعة لها تأثير معنوي على تطوير مهنة المحاسبة إلى أن في هذه الحالة تبرز الأهمية المعنوية لتنظيم مهنة المحاسبة مقارنة بالأهمية غير المعنوية لدور الهيئات المهنية، والتأثير المعنوي السلبي للأداء العلمي والمهني للمحاسبين على تطوير مهنة المحاسبة، الأمر الذي يؤدي بنا إلى إثبات الفرضية الرئيسية والتي تنص على وجود علاقة ذات دلالة إحصائية بين تطوير مهنة المحاسبة وعملية إصلاح مهنة المحاسبة في الجزائر.

الخاتمة الفصل

من خلال الدراسة الميدانية التي أجريناها على عينة من المهنيين والأساتذة وموظفي المحاسبة، وفي حدود البيانات التي جمعناها وقمنا بتحليلها باستخدام الأدوات الإحصائية حولنا الإجابة على إشكالية الدراية والتي تتمحور حول العلاقة بين عملية إصلاح مهنة المحاسبة وتطوير مهنة المحاسبة في الجزائر، فقد تباينت النتائج حيث تبرز الأهمية المعنوية لتنظيم مهنة المحاسبة مقارنة بالأهمية غير المعنوية لدور الهيئات المهنية، والتأثير المعنوي السلبي للاداء العلمي والمهني للمحاسبين على تطوير مهنة المحاسبة. لذا وجب على الجزائر تعزيز دور الهيئات المهنية وتحسين جودة الأداء العلمي والمهني من خلال تطوير برامج التعليم والتكوين المحاسبي ورفع كفاءة المحاسبين عبر تبني برامج تعليم مستمر، ويمكن تلخيص أهم النتائج التي ووصلنا إليها من خلال النقاط التالية:

- إن عملية إصلاح مهنة المحاسبة تساهم في تطوير مهنة المحاسبة في الجزائر؛
- هناك تأثير معنوي عند دراسة المتغيرات المستقلة : (تنظيم مهنة المحاسبة دور الهيئات المهنية والأداء العلمي والمهني) مجتمعة على تطوير مهنة المحاسبة في الجزائر إلا أن هذا التأثير يختلف من متغير إلى آخر؛
- هناك تأثير معنوي إيجابي لتنظيم مهنة المحاسبة وبشكل ملحوظ على تطوير مهنة المحاسبة في الجزائر، وذلك عند دراسة هذا التأثير منفردا أو مع باقي المتغيرات تبرز الأهمية المعنوية له،
- وهذا يرجع إلى اهتمام المشرع الجزائري بعملية تنظيم مهنة المحاسبة ويظهر ذلك من خلال إصدار 01-10 وما تبعه من مراسم تنفيذية تصب جميعها في إطار إعادة تنظيم مهنة المحاسبة والتي تهدف من ورائها إلى تطوير الممارسة المحاسبية المحلية.
- هناك تأثير غير معنوي لدور الهيئات على تطوير مهنة المحاسبة، وذلك عند دراسة هذا التأثير منفردا أو مع باقي المتغيرات، وهذا يرجع إلى تهميش دور الهيئات المهنية من خلال سحب جميع الصلاحيات منها وجعلها بيد الوزارة الوصية (وزارة المالية)، وهذا ما جعل منها هيكلا دون دور أو مساهمة فعلية في تطوير مهنة المحاسبة في الجزائر.
- هناك تأثير معنوي سلبي للاداء العلمي والمهني للمحاسبين على تطوير مهنة المحاسبة في الجزائر إلا أن هذا التأثير لم يكن معنويا عند دراسته منفردا، وهذا يفسر كون التعليم والعمل المحاسبي يعتبر عائقا أما عملية تطوير مهنة المحاسبة، رغم أن المشرع أوجد الآليات من أجل تحسين جودة الأداء العلمي والمهني إلا أنها ما زالت قيد التنفيذ ولم تظهر نتائجها بعد.
- ومن أجل الارتقاء بمهنة المحاسبة إلى الأفضل قمنا بوضع مجموعة من التوصيات والمقترحات وهي :
- الحفاظ على استقلالية المهنة بما يضمن رقي المهنة من جهة ومن جهة أخرى حياد الإدارة؛

- تعزيز دور الهيئات المهنية في تنظيم وتطوير المهنة وممارستها؛
- ضرورة التنسيق مع الهيئات المهنية المحلية والإقليمية ذات العلاقة بمهنة المحاسبة، والانضمام إلى المنظمات والهيئات الدولية التي تجمع أصحاب المهنة عبر العالم مثل وذلك بغية الاستفادة منها؛
- ضرورة تطوير برامج التعليم الجامعي مع المستجدات، وتوثيق العلاقة بين الجانبين الأكاديمي والتطبيقي في التعليم؛
- سد الفجوة بين ما يدرسه الطالب وبين التطبيق العلمي من خلال الاهتمام بتكوين وتدريب المحاسبين الجدد؛
- رفع كفاءة المحاسبين عبر تبني برامج تعليم مستمر تهدف إلى تطوير معارف وخبرات مهنيين.

الخاتمة

العامّة

حاولنا من خلال تناولنا لموضوع الإصلاحات القائمة في مهنة المحاسبة في الجزائر، معالجة إشكالية البحث التي تدور حول ما مدى نجاعة الإصلاحات القائمة في مهنة المحاسبة في الجزائر، من خلال الفصول الثلاثة لهذا المذكرة، وانطلقا من الفرضيات الأساسية، وباستخدام الأساليب والأدوات المشار إليهم في المقدمة.

اعتمدت الجزائر على غرار العديد من الدول، إستراتيجية توحيد محاسبي استندت لمخطط محاسبي صيغ في ظل مناخ سياسي واقتصادي، طبعة التوجه الاشتراكي الذي تبنته الجزائر غداة استقلالها. وعليه لم تستند الممارسة المحاسبية عند وحيدها إلى أي إطار مرجعي، يحدد بدقة وبشكل مسبق عملية التوحيد التي تحكم هذه الممارسة في المؤسسات الاقتصادية باعتبارها محور عملية التوحيد، وضبط مختلف العلاقات التي تربطها مع محيطها من خلال الإجابة على مختلف الاحتياجات من المعلومات المعبر عنها من قبل مختلف الأطراف الطالبة لهذه المعلومات انطلاقا من اهتمامها بحياة وأعمال المؤسسة.

عكس تطبيق المخطط المحاسبي الوطني، إرادة قوية لدى السلطة الوصية في احتكار عملية التوحيد

المحاسبي، على قاعدة النظام الاقتصادي القائم، الذي كان يتطلب الإمداد بمعلومات متجانسة عن المؤسسات لفرض رقابة اقتصادية و جبائية على نشاطها، إضافة لذلك تلبية مختلف الاحتياجات من المعلومات المعبر عنها من المحاسبة الوطنية والتخطيط، من أجل إعداد النتائج الاقتصادية على المستوى الكلي، على حساب الإجابة على احتياجات باقي الفئات الطالبة للمعلومات عن المؤسسات.

ونتيجة للإصلاحات الاقتصادية التي قامت بها الجزائر، والتي مست المحيط الداخلي والخارجي

للمؤسسة، يتضح جليا أن المخطط المحاسبي الوطني لم يعد يلاءم ويساير المتطلبات الاقتصادية والاجتماعية والسياسية الناتجة عن التحولات الجديدة التي تعيشها الجزائر. كما أن الإبقاء على تطبيق هذا المخطط بشكله الحالي في ظل الظروف الجديدة، قد يزيد من مشاكل المؤسسات الاقتصادية ويثقل كاهلها، ويرفع من تكلفة اندماجها في الاقتصاد العالمي، الذي أصبحت الممارسة المحاسبية للمؤسسات فيه مستندة لإطار مرجعي دولي يحكم عملية التوحيد وإعداد المعايير المحاسبية الدولية.

قائمة المراجع

باللغة العربية

• الكتب

- بويعقوب عبد الكريم، أصول المحاسبة العامة، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 1999 .
- جابر مهدي وعابدي محمد السعيد، التوحيد المحاسبي الدولي وتأثيراته على في الأوضاع الجزائر، مداخلة، الملتقى الوطني حول معايير المحاسبة الدولية والمؤسسة الاقتصادية الجزائرية- متطلبات التوافق والتطبيق، جامعة سوق أهراس، 25-26 ملي 2010
- جبرائل كحالة و آخرون، المحاسبة المالية بين النظرية و التطبيق، دار زهران للنشر و التوزيع، الأردن، 1997
- حسام الدين مصطفى الخداح، وليد زكريا صيام، عبد الناصر إبراهيم نور، أصول المحاسبة المالية، الجزء الأول، دار المسيرة، عمان، 1995
- حسين القاضي ومأمون حمدان، المحاسبة الدولية ومعاييرها، دار الثقافة، عمان 2008، ص110
- خالد أحمد أمين وآخرون، أصول المحاسبة، مركز الكتاب الأردني، الأردن، 1990
- خيرت ضيف، احمد رجب عبد العال، محمد شوقي، المحاسبة المالية، دار النهضة العربية، بيروت، 1981
- رضا جاوحدو، المعايير المحاسبية الدولية: المفهوم، التداعيات، الإجراءات، مداخلة، اليوم الدراسي حول : المعايير المحاسبية والأنظمة المحاسبية المقارنة، وجامعة باجي مختار- عناية 2005
- رضوان حلوة حنان ، وآخرون ، أسس المحاسبة المالية ، دار ومكتبة حامد ، عمان ، 2004 .
- رضوان حلوة حنان، النموذج المحاسبي المعاصر، دار وائل، عمان، 2003
- روبرت ميجز، سوزان هالي، ترجمة مكرم عبد المسيح، محمد عبد القادر اليسطس، المحاسبة اساس لقرارات الاعمال، الجزء الثاني، دار المريخ، الرياض 2006 .
- ريتشارد شرويدر، مارتل كلارك، جاك كاثي، ترجمة خالد علي احمد كاجيجي، إبراهيم ولد محمد فال، نظرية المحاسبة، دار المريخ للنشر، الرياض، 2006 ، ص26
- شعيب شنوف ، الممارسة المحاسبية في الشركات متعددة الجنسيات والتوحيد المحاسبي العالمي ، أطروحة دكتوراة ، جامعة الجزائر .
- الصادق محمد آدم علي ، لأثر توافق المحاسبة السعودية مع معايير المحاسبية الدولية على تطوير مهنة المحاسبة بالمملكة العربية السعودية ، مداخلة الندوة الثانية عشر لسبل تطوير المحاسبة في المملكة العربية السعودية ، يوم 18 ماي 2010
- العالمية على منظمات الأعمال- التحديات- الفرص- الأفقا .، جامعة الزرقاء الأردن 2009.
- عبد الحي مرعي، أصول المحاسبة المالية، الدار الجامعية، بيروت، 1991 .
- عبد الناصر نور و طلال الحجراوي، أساسيات المعرفة المحاسبة، دار اليازوري العلمية للنشر والتوزيع، عمان 2009 .
- عبد الناصر نور و طلال الحجراوي ، المعايير المحاسبية الدولية والبيئة الأردنية – متطلبات التوافق والتطبيق ، دليل المحاسبين.

- كمال النقيب، مقدمة في نظرية المحاسبة، عمان، دار وائل
- محمد المبروك أبوزيد ، المحاسبة وانعكاسها على الدول العربية ، ط 1، اترك للطباعة والنشر والتوزيع ، القاهرة 2005
- محمد بوتين، المحاسبة العامة في المؤسسة، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 1999 .
- محمد سمير الصبان، إسماعيل إبراهيم جمعة، أحمد محمد كامل، المحاسبة المتوسطة الإطار الفكري و العملي للمحاسبة كنظام للمعلومات، الدار الجامعية مصر ، 2003/2002 ،
- محمد سمير الصبان، دراسات في المحاسبة المالية، الدار الجامعية، بيروت، 1991 ،
- محمد عباس بدوي، المحاسبة عن التأثيرات البيئية و المسؤولية الاجتماعية للمشروع، دار الجامعة الجديدة، الإسكندرية، 2000 .
- محمد مطر، التأصيل النظري للممارسات المحاسبية في مجالات القياس و العرض و الإفصاح، دار وائل، عمان، 2004.
- مزياني نور الدين ، فروم محمد الصالح ، المعايير المحاسبية الدولية والبيئة الجزائرية – مقومات ومتطلبات التطبيق ، مداخلة ، الملتقى الدولي حول النظام المحاسبي المالي في ظل معايير المحاسبة الدولية ، المركز الجامعي بالوادي يومي 17 و18 جانفي 2010.
- نسرين برجى، طلحي فاطمة الزهراء، المعايير المحاسبية الدولية ومتطلبات الدوافق والتطبيق- عرض تحارب بعض الدول، مداخلة، الملتقى الوطني حول معايير المحاسبة الدولية والمؤسسة الاقتصادية الجزائرية- متطلبات التوافق والتطبيق، جامعة سوق أهراس ، 25-26 ملي 2010
- وصفي عبد الفتاح أبو المكارم، المحاسبة المالية المتوسطة، الدار الجامعية للنشر، الإسكندرية، 2000 ،
- وصفي عبد الفتاح أبو المكارم، دراسات متقدمة في المحاسبة المالية، دار الجامعة الجديدة؛ الإسكندرية، 2006
- وصفي عبد الفتاح أبو المكارم، دراسات متقدمة في المحاسبة المالية، دار الجامعة الجديدة، الإسكندرية، 2004
- وليد ناجي الحيايلى، نظرية المحاسبة، الأكاديمية العربية المفتوحة، الدنمارك، 2007

● رسائل جامعية

- بريش عبد القادر، قادري عبد القادر، متطلبات المعيار المحاسبي الدولي رقم (2)، مداخلة، الملتقى الوطني حول معايير المحاسبة الدولية والمؤسسة الاقتصادية الجزائرية- متطلبات التوافق والتطبيق، جامعة سوق أهراس، 25-26 ماي 2010
- حمزة شعيب، تطور المحاسبة ومحاولات التنظير والتنظيم المحاسبي، مذكرة ماجستير، جامعة البليدة 2010/2009،
- خالد مقدم، تبني معايير المحاسبة الدولية- حالة الجزائر، مذكرة ماجستير، جامعة البليدة 2009.
- صلاح حواس، التوجه الجديد نحو معايير الإبلاغ المالي الدولية، أطروحة دكتوراه، جامعة الجزائر 2008.

- ✓ Cailliau J. C.: Cadre conceptuel de la comptabilité, 1996.
- ✓ Colasse Bernard: Théories comptables, édition Economica, Paris, 2000
- ✓ Colasse, B, comptabilité générale: PCG 1999 et IAS, 2001
- ✓ Cours sur les normes comptables internationales IAS/IFRS, Jean-Jacques Friedrich, Université Jean Moulin LYON 3, France, 2004
- ✓ Degos-jean-juy, la comptabilité, édition dominos flammarions, paris, 1998
- ✓ Deroover R, la comptabilité à travers les ages, bibliothèque royale ALBERT, 1970
- ✓ Garnier Pierre, la technique comptable approfondie et les comptabilités spéciales, 2^{ème} édition, dunod, paris 1972
- ✓ Jean-luc siruguet, Lydia koessler, le contrôle comptable bancaire, la revue banque éditeur, paris, 1998
- ✓ Klee Lois, Image fidèle et représentation comptable, édition Economica, Paris, France, 2000.
- ✓ Marie Christine Bazin, Christelle bouguennec, Alfred spehner, Guillaume blin, cours d'introduction a la comptabilité, intec.cnam, paris, 2008/2009.
- ✓ MURIEL NAHMIAS ? l'essentiel des normes IAS/IFRS, éditions d'organisation, paris 2004
- ✓ Nicolas Praquin, Jacques Richard, Séminaire sur les normes comptables, ATELIER 1 – L'émergence des normes, universite paris dauphin, France, 2004
- ✓ Nikitine mare et Regent M.O. introduction à la comptabilité, édition ammond colin, paris, 2000.
- ✓ PASCAL Barneto, Normes IFRS- Application aux états Financiers, 2eme édition, Dunod, Paris 2006
- ✓ Robert maséso, André philipps et Chrisian raulet, comptabilité financière, édition dunod, France, 2005.
- ✓ Robert obert; comptabilité approfondie et révision; édition dunod; paris; 2000.
- ✓ Saci djelloul, comptabilité d'entreprise et système économique, expérience algérienne, OPU, 1991
- ✓ Sami Bouassida et Mohamed Mourad lakhdar, les normes IAS/IFRS en entreprise, VIP groupe et C.S.B audit et conseil, 2005, Tunisie.
- ✓ Stephan brin , l'essentiel des normes comptables International IAS/IFRS 3e edition , Gualino editeur paris 2006.

الملحق رقم (3): نتائج آراء أفراد عينة الدراسة حول مساهمة الهيئات المهنية

الاتجاه العام	الانحراف المعياري	المتوسط الحسابي	غير موافق بشدة	غير موافق	محايد	موافق	موافق بشدة	دور الهيئات المهنية
موافق	1.27	3.57	8.8	17.5	5.0	45.0	23.8	1.تشارك الهيئات المهنية في عملية الإصلاح المحاسبي
موافق	1.27	3.53	8.8	17.5	8.8	41.3	23.8	2.تشارك الهيئات المهنية في وضع معايير العمل المحاسبي وقواعد السلوك المهني
محايد	1.26	3.27	8.8	25.0	13.8	35.0	17.5	3.تقود الهيئات المهنية عملية تطوير مهنة المحاسبة
موافق	1.19	3.40	6.3	21.3	17.5	36.3	18.8	4.تساهم الهيئات المهنية في عملية تنظيم مهنة المحاسبة
موافق	1.05	3.65	1.3	20.0	11.3	47.5	20.0	5.تسعى الهيئات المحاسبية إلى تطوير علاقة عمل فعالة مع الحكومة
موافق	1.01	3.55	5.0	12.5	16.3	55.0	11.3	6.تسعى الهيئات المهنية إلى حماية المصلحة العامة من خلال التأكد من التزام أعضائها بأعلى المعايير المهنية
محايد	1.16	3.28	10.0	15.0	22.5	41.3	11.3	7.تسهل الهيئات المهنية على تعليم وتدريب المحاسبين على العمل وفق المعايير المحاسبية
محايد	1.14	3.06	10.0	23.8	23.8	35.0	7.5	8.تقوم الهيئات المهنية بالدفاع عن كرامة أعضائها واستقلاليتهم
محايد	1.16	3.25	11.3	15.0	20.0	45.0	8.8	9.تنظم الهيئات المحاسبية المنتقيات والدورات التكوينية التي لها علاقة بمصالح المهنة
محايد	1.17	3.10	13.8	17.5	18.8	45.0	5.0	10.تمثل الهيئات المحاسبية مصالح المهنة لدى المنظمات الإقليمية والدولية
محايد	0.92	3.37	جميع فقرات المحور					

المصدر: من إعداد الباحث بالاعتماد على نتائج برنامج SPSS

الملحق رقم (4): نتائج آراء أفراد عينة الدراسة حول الأداء العلمي والمهني للمحاسبين

الاتجاه العام	الانحراف المعياري	المتوسط الحسابي	غير موافق بشدة	غير موافق	محايد	موافق	موافق بشدة	الأداء العلمي والمهني
موافق	0.92	4.03	1.3	5.0	17.5	41.3	35.0	1.تم وضع معايير للعمل المحاسبي وإلزام المهنيين بتطبيقها
موافق	0.96	3.92	1.3	8.8	16.3	43.5	30.0	2.تم وضع الضوابط الكفيلة بالمحافظة على أخلاقيات المهنة
موافق	0.91	3.91	0	8.8	20.0	42.5	28.8	3.تم وضع واعتماد معايير لترخيص بممارسة المهنة
محايد	1.42	2.97	16.3	30.0	16.3	15.0	22.5	4.يتم مراقبة نوعية خدمات المكاتب المحاسبية
موافق	1.20	2.53	3.8	21.3	18.8	30.0	26.3	5.يتم الحفاظ على استقلالية المهنة من أجل إعطاء مصداقية لعمله
محايد	1.33	2.77	23.8	21.3	17.5	28.8	8.8	6.يتم الرفع من كفاءة المحاسبين عبر تبنى برامج تعليم مستمر
غير موافق	1.14	2.53	25.0	23.8	23.8	27.5	0	7.تم إدخال الجانب التكنولوجي في العمل المحاسبي
محايد	1.23	2.72	16.3	35.0	17.5	22.5	8.8	8.تم تطوير برامج التعليم المحاسبي في الجامعات مع المستجدات
محايد	1.30	2.68	26.3	21.3	15.0	32.5	5.0	9.يشارك المهنيين في المنظومة التعليمية للرفع من مستوى التكوين المحاسبي للطلبة
غير موافق	1.15	2.35	31.3	25.0	22.5	20.0	1.3	10.تم إنشاء المعاهد المتخصصة في مجال المحاسبة للرفع من المؤهلات العلمية والعملية للمحاسبين
محايد	0.67	3.15	جميع فقرات المحور					

المصدر: من إعداد الباحث بالاعتماد على نتائج برنامج SPSS

ملحق الجداول

نتائج آراء أفراد الدراسة حول فقرات المحاور

الملحق رقم (1): نتائج آراء أفراد عينة الدراسة حول تطوير مهنة المحاسبة

الاتجاه العام	الانحراف المعياري	المتوسط الحسابي	غير موافق بشدة	غير موافق	محايد	موافق	موافق بشدة	تطوير مهنة المحاسبة
موافق بشدة	0.68	4.32	0	3.8	1.3	53.8	41.3	1. أثرت الإصلاحات المحاسبية على مهنة المحاسبة
موافق	0.87	4.08	0	10	3.8	53.8	32.5	2. وواجه الإصلاح المحاسبي المشاكل لأن مهنة المحاسبة لم تكن مؤهلة لذلك
موافق بشدة	0.71	4.28	0	3.8	3.8	52.5	40.0	3. تهدف عملية الإصلاح المحاسبي إلى تطوير مهنة المحاسبة
موافق	0.81	4.08	0	7.5	6.3	56.3	30.0	4. يتم تطوير مهنة المحاسبة بما يتماشى مع المعايير الدولية
موافق بشدة	0.66	4.20	0	2.5	6.3	60.0	31.3	5. يسعى الإصلاح المحاسبي إلى عولمة المحاسبة المحلية
موافق بشدة	0.55	4.20	جميع فقرات المحور					

المصدر: من إعداد الباحث بالاعتماد على نتائج برنامج SPSS

الملحق رقم (2): نتائج آراء أفراد عينة الدراسة حول تنظيم مهنة المحاسبة

الاتجاه العام	الانحراف المعياري	المتوسط الحسابي	غير موافق بشدة	غير موافق	محايد	موافق	موافق بشدة	تنظيم مهنة المحاسبة
موافق	1.11	4.00	5.0	7.5	8.8	40.0	38.3	1. التنظيم القديم لمهنة المحاسبة لم يعد يستجيب لمتطلبات المرحلة
موافق	1.16	4.03	5.0	8.8	8.8	32.5	45.0	2. إعادة تنظيم مهنة المحاسبة كان ضروري لنجاح الإصلاح المحاسبي
محايد	1.26	3.31	6.3	27.5	17.5	26.3	22.5	3. أصبحت مهنة المحاسبة منظمة بشكل جيد
موافق	1.26	3.57	5.0	20.0	18.8	25.0	31.3	4. التنظيم الجديد لمهنة المحاسبة يتوافق مع التوجهات العامة للإتحاد الدولي للمحاسبين
غير موافق	1.19	2.25	32.5	35.0	11.3	17.5	3.8	5. تمت استشارة أصحاب المهنة عند إعادة تنظيم مهنة المحاسبة
غير موافق	1.24	2.20	38.8	30.0	6.3	22.5	2.5	6. جعل مهنة المحاسبة تحت وصاية وزارة المالية لا يفقدها استقلاليتها
محايد	1.34	2.81	25.0	18.8	12.5	37.5	6.3	7. تقسيم هيكل المهنة إلى ثلاث هيئات مهنة حسب الأصناف المهنية المختلفة
محايد	1.25	3.28	16.3	7.5	18.8	46.3	11.3	8. تحديث الإطار العام لعمل المجلس الوطني للمحاسبة
محايد	1.21	3.02	11.3	27.5	18.8	32.5	10.0	9. وضع المجلس الوطني للمحاسبة تحت سلطة الوزير المكلف بالمالية
محايد	1.14	3.28	11.3	15.0	13.8	53.8	6.3	10. إنشاء اللجان المتساوية الأعضاء على مستوى المجلس الوطني للمحاسبة
محايد	0.72	3.18	جميع فقرات المحور					

المصدر: من إعداد الباحث بالاعتماد على نتائج برنامج SPSS

ملخص:

تهدف هذه الدراسة إلى تقييم واقع مهنة المحاسبة في ظل عملية الإصلاح المحاسبي في الجزائر، ومن أجل تحقيق ذلك تم توزيع 90 استبيان على عينة من الممارسين والمهتمين بالمهنة، ومن خلال تدليل البيانات التي تم الحصول عليها فقد تم التوصل إلى أن هناك علاقة ذات دلالة إحصائية بين تطوير مهنة المحاسبة وعملية إصلاح مهنة المحاسبة في الجزائر، حيث تبرز الأهمية المعنوية لتنظيم مهنة المحاسبة مقارنة بالأهمية غير المعنوية لدور الهيئات المهنية؛ والتأثير المعنوي السابي للأداء العلمي والمهني للمحاسبين على تطوير مهنة المحاسبة.

الكلمات المفتاحية: مهنة المحاسبة، الهيئات المحاسبية المهنية، أداء المحاسبين.

Résumé :

Cette étude vise à évaluer la réalité de la profession comptable à la lumière du processus de réforme comptable en Algérie, et pour y parvenir ont été distribués 90 questionnaire sur un échantillon de praticiens et ceux intéressés par la profession, et à travers les données obtenues par l'analyse a été atteint qu'il existe une relation statistiquement significative entre le développement de la profession comptable et le processus de réforme de la profession comptable en Algérie, où souligne l'importance de la morale de réglementer la profession comptable une comparaison importante est la morale du rôle des organismes professionnels, et l'influence morale de la performance négative des comptables scientifiques et professionnels sur le développement de la profession comptable.

Mots clés: la profession comptable, les organismes comptables professionnels, la performance des comptables.