جامعة عبد الحميد بن باديس مستغانم

كلية العلوم الإقتصادية والتجارية و علوم التسيير

قسم العلوم المالية و المحاسبة

مذكرة تخرج مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة ماستر أكاديمي

الشعبة: مالية و محاسبة التخصص: تدقيق و مراقبة التسيير

مدى إستجابة المحاسبة المالية في المؤسسة الاقتصادية للمعايير الدولية.

دراسة حالة المؤسسة الجهوية للهندسة الريفية.

مقدمة من طرف الطالبة:

بوداود شيماء.

تحت إشراف:

أ/ معارفية الطيب.

أعضاء لجنة المناقشة:

الصفة	الإسم و اللقب	الرتبة	عن الجامعة
رئيسا	بوزيان العجال	أستاذ محاضر "أ"	جامعة مستغانم
مقررا	معارفية الطيب	أستاذ محاضر "ب"	جامعة مستغانم
مناقشا	بن زيدان ياسين	أستاذ محاضر "أ"	جامعة مستغانم

السنة الجامعية: 2020/2019.

إهداء

إلى من كان لهما الفضل بعد ربي في إتمامي لهذا العمل. إلى أغلى ما أملك — والدي الكريمين -.

إلى التي لولاها ما رأيت النور بعيني، إلى التي هي مصدر فرحتي و قرة عيني ....- أمي-...

إلى الذي منحني كل شيء، إلى من كان أحسن قدوة لي ...- أبي -...

إلى أخي العزيز: تواتي ، و أخواتي: حياة و يسرى.

إلى كل أفراد عائلتي كبيرا و صغيرا.

إلى جميع صديقاتي و زملائي بدون إستثناء.

إلى جميع من يعرف – بوداود شيماء – من بعيد أو قريب.

بوداود شيماء.

شكر و تقدير

لا يسعني في نهاية هذا العمل إلا أن أشكر الله عزوجل و أحمده على ما وفقني إليه و على ما تمكنت من إنجازه في هذا العمل.

كما أتقدم بجزيل الشكر إلى الأستاذ – معارفية طيب – و الذي تفضل بالإشراف على هذه المذكرة.

كما أتقدم بعميق الشكر و الإمتنان إلى السيدة – أمزرت حورية – التي مدت لي يد العون في إجراء الفصل التطبيقي.

بوداود شيماء.

الملخص:

تهدف هذه الدراسة إلي معرفة مدى إستجابة المحاسبة المالية للمعايير الدولية في المؤسسات الاقتصادية ، و أخذت الدراسة إلى التعرف على النظام المحاسبي المالي و توافقه مع معايير الدولية.

و لتحقيق هدف الدراسة تم إتباع المنهج الوصفي التحليلي لتحليل البيانات المتحصل عليها.

و عليه توصلت الدراسة إلى النتائج التالية: أنه يوجد توافق بين النظام المحاسبي المالي و المعايير الدولية.

الكلمات المفتاحية : النظام المحاسبي المالي ، المعايير المحاسبية الدولية.

Resume :

This study aims to know the extent of financial accounting response to international standards in economic institutions.

And the study took to identify the financial accounting system and its compatibility with international standards.

To achieve the goal of the study , a descriptive analytical approach was used to analyze the data obtained.

Accordingly, the study reached the following results : there is a compatibility between the financial accounting system and international standards.

Key words: financial accounting system, international accounting standards.

فهرس المحتويات

قائمة المحتويات	الصفحة
الإهداء	
الشكر	
الملخص	
فهرس المحتويات	**II - I**
قائمة الأشكال	**III**
قائمة الجداول	**III**
قائمة الملاحق	**III**
قائمة المختصرات و الرموز	**IV – III**
مقدمة	**3-1**
الفصل الأول: الإطار المفاهيمي للمحاسبة.	
المبحث الأول: لمحة تاريخية للمحاسبة – مفاهيم أولية -.	**5**
المطلب الأول: لمحة تاريخية عن المحاسبة.	**5**
المطلب الثاني: مفاهيم أساسية للمحاسبة.	**8**
المطلب الثالث: الهيئات العلمية و العملية المنظمة لمهنة المحاسبة.	**13**
المبحث الثاني: ماهية المحاسبة الدولية.	**17**
المطلب الأول: تعريف المحاسبة الدولية.	**17**
المطلب الثاني: تطور التاريخي للمحاسبة الدولية و دوافع الاهتمام بها.	**23**
المطلب الثالث: التوحيد و التوافق المحاسبي.	**24**
المبحث الثالث: النظام المحاسبي المالي .SCF	**29**
المطلب الأول: ماهية النظام المحاسبي المالي.	**29**
المطلب الثاني: أسباب ظهور النظام المحاسبي المالي و مراحل إنجازه.	**31**
المطلب الثالث: تنظيم مهنة المحاسبة من خلال النظام المحاسبي المالي.	**32**
الفصل الثاني: تقديم معايير المحاسبة الدولية.	
المبحث الأول: تقديم عام للمعايير المحاسبة الدولية.	**36**
المطلب الأول: ماهية معايير المحاسبة الدولية.	**36**
المطلب الثاني: تطور معايير المحاسبة الدولية و مراحل تطبيقها.	**40**
المطلب الثالث: تقديم هيئة المعايير المحاسبة الدولية.	**41**
المبحث الثاني: معايير المحاسبة الدولية IAS.	**45**

المطلب الأول: المعيار IAS2 المخزون.	**45**
المطلب الثاني: المعيار IAS16 الممتلكات و المنشآت و المعدات.	**48**
المطلب الثالث: المعيار IAS17 عقود الإيجار.	**49**
المبحث الثالث: المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية IFRS.	**50**
المطلب الأول: معيار IFRS 4 عقود التأمين.	**50**
المطلب الثاني: معيار IFRS5 الأصول غير المتداولة المحتفظ بها برسم البيع و العمليات المتوقفة.	**51**
المطلب الثالث: معيار IFRS 7 الأدوات المالية، الإفصاح.	**52**
الفصل الثالث: الدراسة الميدانية.	
المبحث الأول: لمحة عن المؤسسة الجهوية للهندسة الريفية.	**55**
المطلب الأول: نبذة تاريخية عن المؤسسة.	**55**
المطلب الثاني: مهام المؤسسة.	**56**
المطلب الثالث: الهيكل التنظيمي للمؤسسة.	**58**
المبحث الثاني: تقييم مدى تطبيق المعايير المحاسبية في المؤسسة.	**59**
المطلب الأول: تقييم المعيار المحاسبي IAS16 الممتلكات و المنشآت و المعدات.	**59**
المطلب الثاني: تقييم المعيار المحاسبي IAS2 المخزون.	**63**
المطلب الثالث: تقييم المعيار المحاسبي IFRS4 عقود التامين.	**65**
المطلب الرابع: تقييم المعيار المحاسبي IFRS5 الأصول غير المتداولة المحتفظ بها برسم البيع و العمليات المتوقعة.	**67**
خاتمة	**75-73**
قائمة المراجع	**77-76**
الملاحق	

قائمة الأشكال

الرقم	العنوان	الصفحة
01	مكونات النظام المحاسبي المالي	**30**
02	إجراءات وضع معايير المحاسبة الدولية	**39**
03	مكونات تكلفة المخزون	**46**
04	مجال تطبيق المعيار IAS 16	**48**
05	الهيكل التنظيمي للمؤسسة الجهوية للهندسة الريفية	**58**
06	نسبة تقييم معيار محاسبي رقم16	**60**
07	نسبة تقييم معيار المحاسبي رقم 02	**64**
08	نسبة تقييم معيار المحاسبي رقم 04	**66**
09	نسبة تقييم المعيار المحاسبي رقم 05	**68**

قائمة الجداول

الرقم	العنوان	الصفحة
01	نتائج مقابلة معيار المحاسبي رقم 16	**60**
02	جدول الإهتلاك	**62-61**
03	نتائج مقابلة معيار المحاسبي رقم 02	**63**
04	نتائج مقابلة معيار محاسبي رقم 04	**66**
05	نتائج مقابلة معيار محاسبي رقم 05	**68**
06	جدول قطع الغيار	**69**
07	جدول معدات النقل	**70**
08	جدول معدات المكتب	**70**

قائمة الملاحق

الرقم	العنوان
01	حالة تقييم المعدات المعروضة للبيع في المزاد العلني
02	إعلان البيع في الجريدة
03	محضر البيع في المزاد العلني
04	عقد تأمين السيارة

قائمة المختصرات و الرموز

الرمز	الدلالة	الدلالة
AICPA	American Institute of Certified Public Accountants	المعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين
AAA	American Accounting Association	الجمعية الأمريكية للمحاسبة
SEC	Securities and Exchange Commission	لجنة الإستثمارات و البورصة
NAA	National Association of Accountants	الجمعية الأهلية للمحاسبين
N.ARPU	National Association of Railroad and Public Utilies	الجمعية الأهلية للسكك الحديدية و المرافق العامة
IDF	Institute of Director financial	معهد المدربين الماليين
ICAEWP	Institute of Chartered Accountants in England and Wales Profiessional	معهد المحاسبين القانونيين في إنجلترا و ويلز
SCF	Système Comptable Financier	النظام المحاسبي المالي
PCN	Plan Comptable National	المخطط المحاسبي الوطني
IASC	International Accounting Standards Committee	لجنة معايير المحاسبة الدولية
IFAC	International Federation of Accountants Committee	الاتحاد الدولي للمحاسبين
IAS	International Accounting Standards	معايير المحاسبة الدولية
IFRS	International Financial Reporting Standards	معايير الدولية لإعداد التقارير المالية
IASB	International Accounting Standards Board	مجلس المعايير للمحاسبة الدولية
SAC	Standards Advisory Council	الجنة الإستشارية للمعايير
IFRIC	International Financial Reporting Interpretations Committee	لجنة تفسيرات المعايير الدولية للتقارير المالية
ONTF	Office National Des Travaux Forestier	الديوان الوطني للأشغال الغابية
ORDF	Office Régional Des Travaux Forestier	الديوان الجهوي للأشغال الغابية
SAF	Société Aménagement Forestier	مؤسسة الأشغال الغابية
ERGE	Entreprise Régionale De Génie Rural	المؤسسة الجهوية للهندسة الريفية

مقدمة:

شهد العالم تطورات إقتصادية متلاحقة خلال الربع الأخير من القرن الحالي كان لها إنعكاسات واضحة على بيئة الأعمال و التنظيمات الاقتصادية التي تضمها، فإعتمدت نشاطات بعض الوحدات الاقتصادية لتتجاوز الحدود الإقليمية و إنتشر تفروعها في مختلف أنحاء العالم و ظهرت تكتلات إقتصادية عملاقة و تزايد الاهتمام بالإستثمار الأجنبي خاصة في الدول النامية، كل هذه العوامل بالإضافة إلى إختلاف الممارسات المحاسبية من دولة إلى أخرى، و ما ينتج عنها من مخاطر أدت إلى تزايد الاهتمام بالتوحيد المحاسبي الدي يؤذي إلى توحيد اللغة، و تبني مفاهيم و مصطلحات و تعاريف واحدة، و توحيد المبادئ و طرق العمل و إعداد المعلومات، و الإفصاح عنها و توحيد أشكال القوائم المالية و إنتاج معلومات مفيدة ذات مصداقية قابلة للمقارنة تساعد مستخدميها على إتخاد القرار، و توفير قوائم مالية ملائمة و مقبولة دوليا من خلال تطبيق معايير المحاسبة الدولية من طرف الكيان، و التكتلات الاقتصادية و الدول التي ترغب في تطوير نظامها المحاسبي لتواكب متطلبات العصر.

إهتمت الكثير من المنظمات و الهيئات بموضوع التوحيد و التوافق المحاسبي،منظمة التعاون و التنمية الاقتصادية و الإتحاد الأروبي و ينتج عن هذا الاهتمام العديد من المحاولات الرائدة إنتهت و إنصهر تجميعها في نتيجة واحدة هي تبني معايير المحاسبة الدولية، و هذا بالرغم مما قيل عن هذع المعايير و برغم التجادب الذي حدث بشأنها كون هذه المعايير هي نتاج للثقافة الأنجلوسكسونية نتيجة للهيمنة الأمريكية، و الدور الحيوي للشركات متعددة الجنسيات و مكاتب المراجعة و المحاسبة الدولية في هذا المجال.

يعتبر النظام المحاسبي المالي نتاج للتوجه نحو تطبيق معايير المحاسبة الدولية التي من شأنها تلبية إحتياجات المستثمرين سواء محليين أو أجانب و عليه فالسؤال الجوهري الذي نحاول الإجابة عليه من خلال هذا البحث هو:

ما مدى توافق النظام المحاسبي المالي مع معايير المحاسبة الدولية ؟

و يندرج تحت هذه الإشكالية الرئيسية، تساؤلات فرعية كما يلي:

- ما طبيعة النظام المحاسبي المالي؟
- ما مدى أهمية التوافق و التوحيد المحاسبي الدولي؟
- هل يوجد توافق بين النظام المحاسبي المالي و المعايير الدولية في المؤسسة الاقتصادية؟

فرضيات البحث:

- يستند النظام المحاسبي للمعايير المحاسبية الدولية و هو يسمح بتلبية إحتياجات مختلفة مستعملي من المعلومات المحاسبية و المالية.

- ❖ إن الجهود الدولية و المحلية منها المبذولة في مجال توافق المحاسبي الدولي تنتج بشكل إيجابي من خلال الممارسات المحاسبية نحو توحيد محاسبي دولي.
- ❖ يوجد توافق بين النظام المحاسبي المالي و المعايير الدولية في المؤسسة الإقتصادية.

أهمية الدراسة:

يكتسي هذا الموضوع أهمية كبيرة خاصة بعد شروع الجزائر في تطبيق النظام المحاسبي المالي إبتداءا من سنة 2010، الذي حتم على المؤسسات الاقتصادية في الجزائر التكيف مع هذا الواقع الجديد،و الذي يساهم دون شك في خلق مناخ ملائم لترقية الممارسات المهنية في مجال المحاسبة، و جعلها تواكب التطورات التي تحصل في الدول التي من حولنا و على إستقطاب رؤوس أموال، و نقل التكنولوجيا إلينا.

أهداف البحث:

- ❖ إستعراض مفاهيم حول المحاسبة المالية و تطور التاريخي لها و مبادئها.
- ❖ إبراز المحاسبة الدولية و دوافع الاهتمام بها و ماهية التوحيد و التوافق المحاسبي الدولي.
- ❖ إستعراض النظام المحاسبي المالي و تنظيم مهنة المحاسبة من خلاله.

الدراسات السابقة:

- ✓ مداني بلغيث،" أهمية إصلاح النظام المحاسبي للمؤسسات الجزائرية في ظل أعمال التوحيد الدولية" تطبيق حالة الجزائر،أطروحة دكتوراه، كلية العلوم الاقتصادية و علوم التسيير، جامعة الجزائر، 2009.
- ✓ شعيب شنوف،"الممارسة المحاسبية في الشركات متعددة الجنسيات و التوحيد المحاسبي العالمي"، أطروحة دكتوراه، كلية العلوم الاقتصادية و علوم التسيير، جامعة الجزائر،2011.
- ✓ رفيق يوسف، "النظام المحاسبي المالي بين الإستجابة للمعايير الدولية و متطلبات التطبيق" مذكرة تدخل ضمن متطلبات نيل شهادة الماجستر، كلية العلوم الاقتصادية و علوم التسيير، جامعة الجزائر،2015.

المنهج المتبع:

للإجابة على أسئلة الدراسة، تم إتباع المنهج الوصفي التحليلي.

حدود الدراسة:

حدود زمانية: من 2020/02/02 إلى 2020/02/27.

حدود مكانية: المؤسسة الجهوية للهندسة الريفية.

خطة البحث:

تبعا للأهداف المسطرة لهذا البحث، و لمعالجة الإشكالية و الفرضيات سيتم تقسيم البحث إلى ثلاثة فصول، كل فصل تسبقه مقدمة و تعقبه خاتمة.

- ✓ **الفصل الأول: "إطار المفاهيمي للمحاسبة"**، سنحاول في هذا الفصل عرض لمحة تاريخية للمحاسبة ثم المفاهيم الأساسية للمحاسبة المالية، و بعد ذلك نتطرق إلى الهيئات العلمية و العملية المنظمة لمهنة المحاسبة، و بعد ذلك نتطرق للمحاسبة الدولية و تطور تاريخي و دوافع الاهتمام بها ثم ندرس التوحيد و التوافق المحاسبي و أخيرا التطرق إلى النظام المحاسبي المالي و تنظيم مهنة المحاسبة من خلال هذا النظام.
- ✓ **الفصل الثاني: "تقديم معايير المحاسبة الدولية"** يهتم هذا الفصل بتقديم المعايير المحاسبية الدولية تقديم عام، و سنتناول من خلاله مفهوم المعايير المحاسبية و تطورها و مراحل تطبيقها و تقديم هيئة المعايير المحاسبية ثم سنقوم بالتطرق إلى بعض المعايير.
- ✓ **الفصل الثالث: " دراسة ميدانية"** سنحاول من خلال هذا الفصل تقديم المؤسسة محل الدراسة " المؤسسة الجهوية للهندسة الريفية" و التطرق إلى الجهود المبذولة من قبل المؤسسة الاقتصادية لتأهيلها كي تستطيع تطبيق هذا النظام، و التي سنتوصل إليها من خلال الدراسة الميدانية.

الفصل الأول: الإطار المفاهيمي للمحاسبة.

مقدمة الفصل:

مرت المحاسبة في تطورها العديد من المراحل بدءا من وظيفة العد و القياس التي عرفت خلال العصور القديمة، ثم وظيفة التحليل التي ظهرت مع بداية العصور الوسطى، إلى وظيفة الإتصال أين أصبح دورها الأساسي هو الإجابة على الإحتياجات المختلفة للمعلومات، و نتيجة للتغيرات التي ميزت الاقتصاد العالمي خلال الربع الأخير من القرن الماضي و إتجاهه نحو العولمة، و ظهور تكتلات إقتصادية كبرى إمتد نشاطها إلى مختلف أنحاء العالم، كان لابد للمحاسبة مواكبة هذه التحولات الأمر الذي دفع بها إلى البحث عن مرجعية محاسبية توحد المفاهيم على المستوى الدولي.

تعتبر المحاسبة وسيلة أساسية للإتصال، تختلف أساليبها و طرق تطبيقها من بلد إلى أخر، لذلك فالإختلاف الذي ميز الأنظمة المحاسبية بين دول العالم أدى إلى عدم قدرة مستخذيي البيانات المالية على إتخاذ القرارات تعتمد على معايير موحدة، و دفع بالكثير من المنظمات الدولية و الهيئات المهنية لتكثيف جهودها للإرساء معالم التوحيد و التوافق المحاسبي، من خلال البحث لزيادة الإنسجام و التوافق بين الممارسات المحاسبية المختلفة، و وضع حدود لهذه الإختلافات و إيجاد ممارسات محاسبية تحظى بصفة القبول الدولي.

المبحث الأول: لمحة تاريخية للمحاسبة " مفاهيم أولية".

تعتبر المحاسبة أحد فروع العلوم الاجتماعية تهتم بالإدارة المالية للنشاط الاقتصادي و الرقابة عليه في المؤسسة الاقتصادية على إختلاف أنواعها و مجالات نشاطها، تنحصر وظيفتها الأساسية في تسجيل العمليات المالية في صورة نقدية و تبويبها و تلخيصها، بهدف إعداد تقارير دورية عن نشاط المؤسسة و تقديم معلومات ذات قيمة لمستعمليها، بهذا نجد المحاسبة تعبر عن عملية تحديد و قياس النشاط الاقتصادي على مستوى الوحدات الاقتصادية و على المستوى الوطني، بما يتيح توصيل افضل للمعلومات المستخدمة في مجال اتخاذ القرارات و هي بذلك مثل غيرها من العلوم تقوم على مجموعة من المبادئ نشأت و تطورت نتيجة لجهود العديد من الهيئات الأكاديمية و المنظمات المهنية عبر مراحل التطور الإقتصادي و الاجتماعي.

و عليه تطور مفهوم المحاسبة بحسب الحاجة إليها، فكان مفهومها في بداية ظهورها لا يتعدى العد و القياس ثم أصبحت تعرف على انها فن تسجيل العمليات المالية التي تقوم بها المؤسسة لغرض المتابعة و الرقابة و وصولا لكونها أحد أفضل نظم المعلومات الإدارية، ترشد مستخدميها لإختيار البدائل و المساهمة في إثراء قاعدة البيانات لأجل اتخاذ القرارات وفق معايير التسيير الملائمة، لذا يجمع جل المهتمين بالبحث في موضوع المحاسبة على ضرورة الاهتمام بالإيضاح التاريخي لتطور المحاسبة، ليس فقط بهدف إكتشاف الماضي و الوقوف على الحقائق، بل لفهم و إدراك الحاضر و إكتشاف القدرة على إدراك المستقبل من منطلق ضرورة التعرف على تاريخ العلوم.

المطلب الأول: لمحة تاريخية عن المحاسبة.

نشأت المحاسبة منذ القدم، و تطورت نتيجة للجهود المبذولة في المجال النظري و العلمي، ملبية للحاجة المستمرة و الدائمة لمعلومات محاسبة ملائمة و فعالة، خدمة لمستعمليها داخل و خارج المؤسسة للإستفادة منها لأغراض التسيير و اتخاذ القرار، فالفكر المحاسبي يعتبر نتاج عملية تراكمية عبر الزمن، تأثر بالأوضاع الاجتماعية و الاقتصادية السائدة في كل مرحلة من مراحل تطوره.

1-المحاسبة في العصور القديمة و الوسطى:

يرجع البعض تاريخ المحاسبة الأول إلى عهد الآشوريين حوالي 3500ق.م من خلال مسك سجلات محاسبية عينية كأعداد الماشية أو أحجام الحبوب أو المعادن الثمينة، و يرجع البعض هذا التأريخ إلى شريعة حمورابي في البابل، و يربط البعض الممارسة المحاسبية المنتظمة بنظام العد السداسي و الخط المسماري الذي استخدم في سورية حوالي 2900ق.م إذ إن لنظام العد السداسي الفضل الكبير في تطوير المحاسبة، و ينعقد الإجماع بين مؤرخي العصور القديمة على أن السجلات المحاسبية الكمية الخاصة بفراعنة مصر كانت قادرة على إحصاء كميات الغلال و الحبوب [1]

[1] حسين القاضي، 2006، نظرية المحاسبية، الطبعة الأولى، دار الثقافة للنشر و توزيع، عمان، الأردن، ص12.

و مراحل تحصيلها و الرصيد المتبقي في المخازن لمواجهة أزمة الغذاء و الجفاف، و قد كانت إدارة مخازن المعابد و بيوت ثروة الفراعنة تخزن الحبوب للمواطنين، مما دفع المحاسبين إلى تطور محاسبة تفصيلية.

و قد إستخدم اليونان و الرومان سجلات محاسبية تفصيلية لتسجيل الديون و الإلتزامات للمنشآت الحرفية التي كانت منتشرة في عهدهم، و قد وضع اليونان في أثينا أول نظام للمدفوعات الحكومية في 415-418 ق.م

و على الرغم من ذلك، فقد شهد عصر الإمبراطورية الرومانية بدايات للإفصاح حيث أعلن أحد معامل التخمير عن كمية الإنتاج المحققة خلال فترة معينة، بالإضافة إلى مختلف عناصر التكاليف، و قد أعلن ذلك على بوابة المصنع.

و قد أدى إستخدام النظام العشري من قبل الهنود و العرب إلى قفزة نوعية كبيرة بفضل ما قدمه هذا النظام من مرونة حسابية كبيرة، و قد عرض المازندراني دفترا استخدمه العرب المسلمون يعرض النفقات في الجانب الأيسر و الإيرادات في الجاب الأيمن بما يشبه سجلات القيد المزدوج.

أما الإقطاعيات الكبيرة التي كانت سائدة في العصور الوسطى و التي كانت تابعة للأديرة و الإقطاعيين قد كانت تتألف عادة من مئات مزارع العبيد الذين كان عليهم أن يرجعوا عشر محصولهم إلى الإقطاعي بالإضافة إلى ما يفرض عليهم من أعمال يقومون بها بالسخرية، فقد كان يتم تسجيل تلك التوريدات و الإنجازات على دفاتر من ورق الرقوق. و هكذا كانت المحاسبة تقتصر على هذا الحد من التطور.

أما في المدن فقد ساد مبدأ الإكتفاء الذاتي في الحرب، كما كانت أساليب العمل تقليدية تحددها هيئة الحرفة (مثلا لا يجوز أن يزيد عدد العاملين في الورشة على 4 أشخاص) و لم يكن هناك فاصل بين البيت و الورشة، لذلك فالمحاسبة لم تكن ضرورية، و بالإضافة لذلك لم يكن الكثير من الناس يعرف الكتابة التي كانت تنحصر وسائلها في ورق الرقوق غالي الثمن مع ذلك يرى البعض أن الحاجة إلى المحاسبة ظهرت نتيجة ظهور المعاملات التجارية و استخدام النقود كوسيلة لتقييم هذه المعاملات دون أن يعطي وزنا يذكر للمحاسبة الكمية.

و نحن نعتقد أن النظام المحاسبي الكمي لا يقبل التجميع و التلخيص بدون وحدة النقود التي تمثل معادلا عامل للسلع و الخدمات، إلا ان النظام الكمي حدد علاقات كثيرة بين الأطراف و جعل المحاسبة تحافظ على دورها عبر العصور، و تلبي الحاجات التي تتطلبها الظروف الاقتصادية في كل عصر.[1]

[1] حسين القاضي، مرجع سبق ذكره، ص 13.

2-المحاسبة في عصر التجارة:

مع تطور التجارة و اتساعها و تعدد و تنوع العمليات المالية، تصاعد الاهتمام بالمحاسبة منذ القرن الحادي عشر و أفردت لها عدة كتابات خاصة في القرن الثالث و الرابع عشر ميلادي، و كان ذلك مؤشرا على إنتقال المحاسبة من المجال التطبيقي إلى المجال النظري.

مع نهاية القرن الرابع عشر صدرت موسوعة lucapaciolo حيث إستعرضت لأول مرة مبادئ القيد المزدوج التي عرفت إنتشارا واسعا في أوربا، و أعتبرت شهادة ميلاد للمحاسبة بشكلها الحالي، إلا أنها أهملت مفهوم الدورة المحاسبية و استحداثها لأول مرة ثلاثة سجلات للتسجيل المحاسبي للقيد المزدوج و هي:

-المذكرة: تسجيل فيها كل العمليات التي قام بها التاجر دون تحليل طبيعة هذه العمليات.

-اليومية: تسجيل فيها العمليات حسب طبيعتها، مدينة أو دائنة، و حسب الحسابات المرادفة لكل عنصر من عناصر العمليات و بترتيب زمني حسب تاريخ حدوثها.

-دفتر الأستاذ: ترحل إليه الحسابات التي تم تسجيلها باليومية، و يتم ترصيدها بطرف المدين من الطرف الدائن لكل حساب لإستخراج الرصيد.

توالت الأبحاث استجابة للتطورات الاقتصادية آنذاك إلى أن توصل كلود إيرسون Cludeirson إلى تحديد مفهوم للميزانية، و ظهرت قائمة الربح و الخسائر و قائمة الأرصدة إلى الوجود حوالي 1600 ميلادي، و كان الدافع آنذاك الحصول على معلومات بخصوص رأس المال.

استمرت المحاسبة خلال القرنين السادس عشر و السابع عشر في تأدية نفس الخدمات التي كانت تؤديها في المراحل التاريخية السابقة، و بقيت الحال كذلك إلى النصف الثاني من القرن الثامن عشر و هو تاريخ إختراع الآلة البخارية التي يعتبرها المؤرخون بداية عصر الثورة الصناعية في أوربا.

3-المحاسبة عقب الثورة الصناعية:

تمثل الثورة الصناعية نقطة انعطاف في تاريخ التطور الاقتصادي، و قد كان لها بالغ الأثر في الفكر المحاسبي، إذ لم يعد المشروع الصغير الذي يملكه تاجر فرد أو عدد من الشركاء المتضامنين كافيا لمسايرة التطور الذي اقتضته الثورة الصناعية، فإن الأموال الكثيرة التي نشأت الحاجة إليها من أجل الحصول على الآلات الحديثة باهظة التكاليف، إقتضت اللجوء إلى الشركات المساهمة التي تبيع أسهمها إلى كافة الممولين في المجتمع بهدف الحصول على ما أمكن من الأموال.[1]

[1] مداني بن بلغيث، أهمية إصلاح النظام المحاسبي للمؤسسة في ظل أعمال التوحيد الدولية بالتطبيق على حالة الجزائر، أطروحة دكتوراه غير منشورة، كلية العلوم الاقتصادية و علوم التسيير، جامعة الجزائر، 2004، ص18.

و إن هؤلاء المساهمين الذين يكاد لا يعرف بعضهم بعضا في كثير من الأحوال، غير قادرين على التفرغ لشؤون إدارة شركة المساهمة، و ليس لدى الكثير منهم الخبرة و الدراية بالقيام بهذا الدور، و ليس من العملي أن يجتمع هؤلاء المساهمون و المالكون لجميع اسهم الشركات و الذين قد يصل عددهم إلى آلاف او مئات الآلاف أحيانا ليقفوا على القرارات يتخدونها فب الوقت المناسب، مما يضطر هؤلاء المساهمين إلى انتخاب هيئة إدارية مستقلة تقوم بتسيير الشروع لمصلحة أصحابه.

و إن إنفصال الملكية عن الإدارة، جعل المشروع شخصية معنوية مستقلة، تقوده و تتولى إدارته هيئة من الإداريين المختصين، الذين ترتبط مصلحتهم و سمعتهم بمستقبل المشروع. و في عصرنا الحاضر أصبحت الأساليب الرياضية و الإحصائية و تطبيقاتها العلمية في مجال القياس المحاسبي موضوع رئيسي لمعظم الدراسات و الأبحاث المحاسبي، و هذا الإتجاه سيزداد مستقبلا طالما استمر السعي نحو ترشيد أساليب القياس قصد توفير المزيد من الموضوعية للبيانات المحاسبية.

لعبت الهيئات المحاسبية الدولية دورا هاما في تطوير و إثراء نظرية المحاسبة خاصة بعد أزمة الكساد الأعظم سنة 1930 و ما أسفرت عنه من آثار، أين أخذت المنظمات المهنية الصغيرة تتحد مع بعضها البعض لتشكيل منظمات قوية تفرض وجودها على الدولة و المجتمعات المالية، و تلعب دورا رياديا في توجيه العمل المحاسبي، و من أهم تلك المنظمات:

-مجمع المحاسبيين القانونيين في إنجلترا و ويلز و الذي اسهم في إصدار عدة نشريات محاسبية تتناول الكثير من المشكلات التي تواجه المحاسب، و أهم تلك النشريات صدرت عقب الحرب العالمية الثانية و تناولت المبادئ المحاسبية.

-مجمع المحاسبيين الأمريكيين الذي أسس سنة 1971 و لعب دورا هاما في توحيد الممارسات المحاسبية عن طريق طرحه للمبادئ المحاسبية المقبولة عموما، و إمتد نفوذه خارج الولايات المتحدة الأمريكية فكان له أثار عالمية في تطوير مهنة المحاسبة[1].

المطلب الثاني: مفاهيم أساسية للمحاسبة.

1-مفهوم المحاسبة: تعددت التعاريف التي حددت مفهوما للمحاسبة و تطورت متأثرة بالظروف الإقتصادية و الاجتماعية السائدة، بعد أن كانت في بداية ظهورها لا تتعدى كونها وسيلة لتسجيل الأحداث الاقتصادية و المعاملات التجارية، بدأ منذ القرن العشرين التنظير لصياغة البناء الفكري لنظرية المحاسبة.

-عرفت لجنة المصطلحات التابعة للمعهد الأمريكي للمحاسبين (AIA) و الذي أصبح إسمه فيما بعد المعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين (AICPA) سنة 1941 المحاسبة بأنها فن تسجيل، تبويب و تلخيص[2]

[1] عطية عبد الحي مرعي، 2009، أساسيات المحاسبة المالية، الطبعة الأولى، المكتب الجامعي الحديث، جامعة الإسكندرية، ص9.
[2] خليل الدليمي، 2005، مبادى المحاسبة المالية، الجزء01، دار الثقافة للنشر، عمان، الأردن، ص10.

الأحداث و المعاملات التي قامت بها الوحدة الاقتصادية، نلاحظ من خلال هذا التعريف أنه ركز على توضيح و تحديد طبيعة العمل المحاسبي، و إجراءاته و جسد الرؤية الفنية للمحاسبة و التي لم ينظر لها كعلم لغاية هذه الفترة.

--**مفهوم الثاني:** المحاسبة هي أحد و أهم فروع المعرفة الإنسانية للحساب المنظم، الذي يختصر بإنتاج البيانات و المعلومات، و توفيرها في صورة ملائمة و توصيلها إلى من يهمه الأمر، لتحقيق أهداف محددة و معروفة، لذلك يجب أن تقوم المحاسبة على نظام متكامل الأركان، تحكمه مجموعة من القواعد و الأصول المنطقية، و يتبع من شأنه سلسلة من الإجراءات المنتظمة، و يعمل في إطار مجموعة من المبادئ و المفاهيم المستقرة.[1]

2-المبادئ المحاسبية: Principles

تكمن أهمية المبادئ المحاسبية في أنها تشكل الإطار العام الذي يحكم الطرق و الإجراءات المتبعة في إثبات العمليات المالية و معالجتها حتى إظهارها في القوائم المالية الختامية.

و فيما يلي عرض موجز لأهم المبادئ المحاسبية.

1-3: الحيطة و الحذر « Caution » ؛ يستند هذا المبدأ إلى فرض الموضوع في المحاسبة، و هكذا عندما يعطي المحاسب الخيار فإنه يختار البديل الذي يحقق دخلا أقل للمشروع، أو قيمة أقل لموجداته فهو يختار أقل السعرين،(التكلفة أو السوق) عندما يقوم بتقييم المخزون السلعي أخر المدة كما يستعمل الحيطة و الحذر في معالجة الأرباح و الخسائر الناتجة عن موجودات المشروع،كالإعتراف بالإستهلاك أو هبوط قيمة الأسعار الإستثمارية المالية سواء وقعت أم لم تقع بينما لا يعترف الربح إلا بعد إتمام عملية البيع، و بعبارة أخرى تؤخذ جميع الخسائر المتوقعة في الإعتبار، بينما يؤجل الإعتراف بأية أرباح محتملة إلى حين تحققها فعلا، و يعتقد المحاسبون أن إتباع هذا المبدأ يوفر الحماية للأطراف المعنية من أي عرض مضلل لقيمة المشروع.[2]

وقد بلغ من إهتمام المحاسبين هذا المبدأ أنهم صاروا يعتبرونه حجر الزاوية في التطبيق العملي إذ يدافعون عن التكلفة التاريخية لأنه تؤمن القياس الإيجابي القابل للمقارنة، و لكنهم سرعان ما يضحون بالتكلفة التاريخية إذا تعارضت مع الحيطة و الحذر، فيتم تقييم المخزون السلعي على أساس سعر السوق إذا كان هذا أقل من سعر التكلفة.

و يرى البعض ضرورة المحافظة على مبدأ الحيطة و الحذر مع تطوير معناه ليكون أكثر انسجاما مع الموضوعية، إذ لا يكفي تسجيل الخسائر فور الخوف من تحقيقها، بل إن القياس المحاسبي يجب أن ينسجم مع واقع الحياة الاقتصادية سواء دل ذلك على ربح أو خسارة، إذ أن إخفاء الأرباح لا يقل خطرا عن إخفاء

[1] خليل الدليمي، مرجع سبق ذكره، ص11.

[2] حسام الدين مصطفى الخداش، 1998، أصول المحاسبة المالية، الجزء01، دار المسيرة للنشر و التوزيع، عمان، الأردن، ص28.

الخسارة، و إن تطبيق هذا المبدأ يعني النظرة الموضوعية إلى كافة أنواع الأصول سواء كانت ثابتة أو متداولة، و إثبات أي تغيير في الظروف الاقتصادية إذ كان قابلا للتحقيق.[1]

2-3: قابلية التحقق"Verifiability "

و يعني هذا المبدأ قيام المحاسب باعتماد بيانات معنية في القياس المحاسبي تكون قابلة للتحقق من المحاسب نفسه أو من شخص آخر كمدقق الحسابات مثلا، و يتم اشتقاق هذا المبدأ من فرض الموضوعية أيضا.

و يسمح هذا المبدأ للمحاسب بأن يقدم قياسا محاسبيا يختلف بإختلاف الأغراض التي تم إعداد البيانات المحاسبية من أجلها، فمثلا قد يستخدم المحاسب التكلفة التاريخية عند القياس للأغراض الضريبية، و عندها تكون البيانات التاريخية المدعمة بمستندات الشراء أو الصرف هي الأساس المنطقي لقابلية التحقق، بينما يقوم بإعتماد تكلفة الإستبدال أو الإحلال للأغراض الإدارية، و تكون عندها البيانات المتعلقة بأسعار السوق في تاريخ إعداد القوائم المالية المعنية، هي الساس لإختيار قابلية التحقق أما إذا قام بإعداد موازنات تخطيطية لمدة أو مدد قادمة، فيكون عندها أساس قابلية التحقق هو الإفتراضات التي قامت عليها هذه التنبؤات و مدى موضوعيتها.

3-3: القياس الكمي " Quantitative measurement"

و يستند هذا المبدأ إلى فرض التوازن المحاسبي الذي يقتضي التعبير عن الأحداث الاقتصادية بالأرقام، و ليس بالعبارات الوصفية الإنشائية، و أن الأحداث غير الرقمية لا تصلح للإستخدام في نظام القيد المزدوج و تأمين التوازن المحاسبي، كما يتفق هذا المبدأ مع فرض الموضوعية التي يمكن تعزيزها بالأرقام.

و طبقا لهذا المبدأ تقيس المحاسبة العمليات المالية بوحدات نقدية فقط، مع أن المحاسبين يطمحون إلى قياس الكمي غير قيمية، كالوزن أو العدد،و إن كان ذلك يجعل من القياس المحاسبي قياسا غير قابل للتجميع و التلخيص، المهم هنا أن المحاسبة لا تسجل سوى العمليات التجارية المعبر عنها بالوحدة النقدية، لأن هذا يمكن من التعبير عن حقائق متنوعة بوحدات متجانسة مما يسهل عملية المعالجة رياضيا، كالتجميع، و إستخراج الأرصدة.....الخ. و تطبيق هذا المبدأ يضطر المحاسب إلى تجاهل بعض أصول المشروع غير الملموسة التي لا يمكن إعطاؤها قيما نقدية مثل مهارة المستخدمين، و مقدرة الإدارة و الخبرة الفنية، و غيرها فيهملها من أصول المشروع لأن علم المحاسب قاصر إلى الآن عن التعبير عن هذه الأصول بقيم نقدية.[2]

4-3: قابلية المقارنة "Comparability"

يعتبر هذا المبدأ مؤشرا هاما للتحليل المالي و الرقابة المالية على أعمال المشروع، و تتم المقارنة في حالة السكون بمقارنة أداء مشروعين أو أكثر مع بعضهما، أما في حالة الحركة فتتم مقارنة أرقام المشروع نفسه

[1] سليمان مصطفى، 2008، مبادئ وأساسيات المحاسبة، طبعة 01، مؤسسة الوراق للنشر والتوزيع، عمان، ص33.

[2] حسام الدين مصطفى الخداش، مرجع سبق ذكره، ص31.

عبر السنوات، و يتم من خلال ذلك استخراج بعض النسب و المؤشرات التي يمكن بواسطتها الحكم على أداء المشروع و مركزه المالي، و يعتمد هذا المبدأ على فرض الموضوعية في المحاسبة، و يشترط توافر شروط معينة حتى تكون نتائج المقارنة سليمة و ذات مدلول مثل: توحيد عناوين البيانات المحاسبية و المالية المختلفة، و تبويب البيانات على أسس موحدة، و توحيد درجة تفصيل البيانات، و أسس التقييم، و وحدة القياس، و أسس التدفق النقدي، و غيرها. و يشكل هذا المبدأ صفة ملازمة للقياس الكمي، يستحيل من دونها أن يكون للقياس أي معنى، و يقوم جوهر المقارنة على الإنعكاس المتكافئ للأحداث الاقتصادية بحيث يتم إيراد الأحداث المتشابهة و المتضاربة بالدرجة نفسها من الإفصاح بين المؤسسات المختلفة.[1]

3-5- السببية " causality ,":

يستند هذا المبدأ إلى فرض الدورية أو (المدة المحاسبية) Periodicity الذي يقتضي قياس الربح في كل دورة محاسبية على حدة بحيث يضمن مبدأ السببية ربط النفقات بالإرادات التي حققها ليتم التوصل إلى صافي الربح العادي للمشروع.

هذا بالنسبة للأحداث المرتبطة بالضرورة بأسباب محددة، أما الأحداث غير الخاضعة لمبدأ السببية فتعالج في قائمة الدخل بصورة منفصلة، كالربح غير العادي للمشروع أو الأرباح الرأسمالية التي يتم بيانها بعد التوصل على الربح العادي.

و لتوضيح هذا المبدا نقول إنه عند تحديد الربح من عمليات المشروع، تطرح جميع التكاليف التي تخص إيراد الفترة من ذلك الإيراد،حيث يطرح من إيراد المبيعات تكلفة البضاعة المباعة للتوصل إلى قياس الأداء (الربح أو الخسارة)، كما تقابل المصروف الأخرى بإيراداتها.

و من الصعوبات التي تعترض تطبيق هذا المبدأ توقيت تحقق الإيراد، و تحديد الإيرادات و المصروفات التي تخص المدة المحاسبية المعينة، و التعرف إلى المصروفات التي تولد الإيرادات، و قد نتج عن هذا كله نشوء أساسيين يتم متابعتها في تحقق الإيراد هما:

1-أساس الإستحقاق : الذي يعتبر الإيراد قد تحقق عند إنتقال ملكية السلعة أو الأصل من المورد إلى الزبون، أو عند تقديم الخدمة، سواء حصلت قيمته النقدية أم لا، أي أن الإيراد يخص المدة التي تحقق خلالها.

2-الأساس النقدي: الذي يتحقق الإيراد بموجبه عندما يتم قبضه فقط، بغض النظر عن تاريخ عملية البيع أو التسليم او تقديم الخدمة.[2]

[1] حسام الدين مصطفى الخداش، مرجع سبق ذكره، ص32.

[2] سليمان مصطفى، مرجع سبق ذكره، ص35.

6-3- الأهمية النسبية"Materiality"

يتم وفقا لهذا المبدأ إعطاء أهمية نسبية للمعلومات المالية عند إعداد القوائم المالية، و يعتبر البند الأكثر أهمية نسبية كلما زاد تأثيره على القرارات الإدارية المتخذة و تقل أهميته النسبية كلما كان تأثيره ضعيفا على عملية إتخاد القرارات الإدارية، و يشوب عملية تحديد الأهمية النسبية الكثير من الصعوبات نظرا لإعتمادها

على الممارسات المحاسبية و الخبرة الطويلة، و عموما تعتبر الأهمية النسبية امر نسبي فما يعتبر مهما في المشروع قد لا يكون بنفس درجة من الأهمية في مشروع آخر.

7-3- التواصل الفعال"Effective communication"

يتضمن هذا المبدأ ضرورة الإفصاح عن المركز المالي للمشروع و نتائج أعماله من ربح أو خسارة لغرض ذلك على الأطراف المعنية المستفيدة من تلك البيانات بصورة فعالة و مؤثرة، و تعتبر التواصل في المحاسبة ركنا أساسيا لمبادئ المحاسبة حيث يشكل الإخلال به تدميرا لكل ما قام به المحاسب، و ترتبط فعالية الإتصال بالعناصر الخمسة التالية:[1]

1-التغذية العكسية Feedback

2-وسيلة الإتصال Mean of communication

3-محتويات الرسالة Contents

4-لغة الرسالة Language

5-السرعةSpeed

و يقصد بالتغذية العكسية، الرسائل الواردة إلى المحاسب من مستخدمي الرسالة التي وجهها إليهم عن طريق القوائم المالية و التقارير المحاسبية المختلفة، بحيث تعمل هذه على تحسين اساليبه و تجاوز الثغرات في رسائله، أما وسيلة الإتصال فيقصد بها أداة نقل رأي المحاسب إلى المستفيد، و هي في العادة القوائم المالية المنشورة على إختلاف أنواعها، أما محتويات الرسالة فيجب أن تضم إلى جانب القوائم المالية بعض الإيضاحات و الملاحظات حتى تؤذي الرسالة فائدتها المرجوة، كذلك يشترط في لغة الرسالة حسن إختيار الألفاظ و المفاهيم اللغوية صياغتها بشكل معبر يضمن نقل أفكار المحاسب، و يؤثر في متلقي الرسالة، و تقتضي نظرية الإتصال أن يتم إيصال المعلومات بأقصى سرعة ممكنة، لتكون ذات فائدة، و من هنا جاء النص في قوانين الشركات في البلدان المختلفة على ضرورة قيام الشركة المعنية بنشر قوائمها المالية في مدة قصيرة و محددة تلي إنتهاء سنتها المالية.

[1] عبد الناصر محمد السيد درويش، 2010، مبادئ المحاسبية المالية، الطبعة01، دار صفاء للنشر و التوزيع، مصر، ص40.

3-8-الثبات "Constancy"

يعني تطبيق نفس المبادئ و القواعد و الإجراءات المحاسبية بصورة ثابتة خلال الفترات المحاسبية المتتالية، مما يشكل أساسا سليما للمقارنة بين النتائج خلال عدد من الفترات المحاسبية، كما أن تطبيق مبدا الثبات يتم إستخدام نفس الأسس و القواعد في تقييم الأصول و تكوين المخصصات و حساب المستحقات و التسبيقات و إعداد الحسابات و القوائم المالية

3-9-التكلفة التاريخية "Historical cost"

يعتبر مبدأ التكلفة التاريخية من المبادئ الأساسية في المحاسبة لتسجيل عناصر الأصول و الخصوم و إستخداماتها و مصادر تمويلها و جميع المصروفات و الإيرادات التي يتم التعبير عنها في القوائم المالية بتكلفتها الأصلية و في تاريخ حيازتها من واقع المستندات المؤدية.

و يرتكز هذا المبدأ أيضا على أساس فرض الإستمرارية، على إعتبار ان المنشأة سوف تستمر في نشاطها لفترة غير محدودة و من ثم ليس هناك أي مبرر لإستخدام القيم الجارية أو أي قيم أخرى عند تقييم الأصول، كما يستند على مبدا الموضوعية لأن البيانات التاريخية تتميز بالموضوعية و قابليتها للتحقق، و يعتبر فرض وحدة القياس و الذي يفترض ثبات القوة الشرائية لوحدة النقد محدد رئيسي لتطبيق مبدأ التكلفة التاريخية و ذلك على الرغم من أن تطبيق هذا المبدا قد يؤذي إلى بيانات مضللة إذا تغيرت قيمها بشكل جوهري على مدار الزمن، و تعتبر التكلفة التاريخية هي سعر السوق العادل في تاريخ الحيازة لأنها نتجت عن عملية تبادل تمت فعلا بين الوحدة الاقتصادية و الأطراف الخارجية.

3-10-الملاءمة "Relevancy"

يهدف هذا المبدا إلى تحقيق السهولة و البساطة و الوضوح لبيانات المحاسبة حتى و إن كان ذلك على حساب الدقة.[1]

المطلب الثالث: الهيئات العلمية و العملية المنظمة لمهنة المحاسبة.

لقد لعبت الجمعيات العلمية و العملية التي تضم المحاسبين و أساتذة الجامعات و رجال الفكر المحاسبي، دورا كبيرا في تطوير الفكر المحاسبي و خاصة في الولايات المتحدة الأمريكية و بريطانيا.

1-المعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين (AICPA):

American Institute of Certified Public Accountants

[1] عبد الناصر محمد السيد درويش، مرجع سبق ذكره، ص42.

يمثل هذا المعهد رأي المحاسبين الذين يزاولون مهنة المحاسبة و التدقيق في الولايات المتحدة الأمريكية بصفة أصلية، غير أنه يضم بجانب ذلك عددا من القائمين على تدريس المحاسبة، و تتمثل وظيفة هذا المعهد في تنظيم و مزاولة مهنة المحاسبة و الجهة المختصة بمنح شهادة المحاسب القانوني Certied Public Accountant

و يتبع المعهد إدارة للبحوث يطلق عليها Committee on Accounting Procedure.

أي لجنة الإجراءات المحاسبية، و قد أصدر هذا المعهد و لجانه عددا من الكتيبات و النشرات و التوصيات.

و قد وجه المعهد الأمريكي للمحاسبين و لجانه إهتماما خاصة إلى حسابات الشركات باعتبارها أداة للتعرف على نتيجة نشاطات المشروعات و مركزها المالي و الرقابة عليها باعتبارها أداة ابتدعها الإنسان من أجل صالح المجتمع، و يؤكد المعهد أن مدى نجاح نظام حسابات الشركات يتمثل في النتائج التي يتم إستخراجها منها و فائدتها من وجهة نظر المجتمع بإعتباره وحدة واحدة، لا من وجهة نظر أي مجموعة لها صالح خاص.

و ذكرت لجان المعهد أنه ينبغي وضع نظام حسابات الشركات بحيث يكون قابلا للتعديل من وقت إلى آخر بما يتلاءم مع التغيرات التي قد تحدث بين الحين و الآخر.

و ذكرت الجمعية العلمية للمحاسبة في نشرتها الصادرة في كانون الثاني سنة 1941، انها ترى أن القوائم المالية للشركة يجب أن تقوم على مبادئ محاسبية تتميز بالتماثل و الموضوعية و الوضوح.

و ذكرت الجمعية ان الغرض الأساسي من القوائم المالية الدورية للمشروع هو تقديم البيانات اللازمة لتكوين حكم شخصي مستقل.

و اكدت الجمعية في نشرتها هذه أنه لتحقيق هذا الغرض فإنه بحاجة ماسة إلى المعلومات عن أصل الموارد الاقتصادية للمشروع و أن الأمر يتطلب نظرية محاسبية موحدة.

و في سنة 1959 شكلت الجمعية لجنة جديدة باسم لجنة المبادئ المحاسبية (Accounting Principles Board)

و يرمز لها A.P.B حيث أصدرت مجموعة من النشرات و الآراء تتناول تطور المفاهيم و المبادئ المحاسبية، و في خلال أربعة عشر عاما من حياتها أصدرت 31 نشرة تتناول توصيتها بشان البيانات التي يجب أن تفصح عنها القوائم المالية، و صور تلك القوائم و طريقة تبويبها، كما حاولت تضييق نطاق الخلاف حول تقييم الأصول و الخصوم و تحديد صافي الربح.[1]

[1] مداني بن بلغيث، مرجع سبق دكره، ص39.

2- الجمعية الأمريكية للمحاسبة American Accounting Association: (AAA)

هي عبارة عن جمعية علمية محاسبية تضم في عضويتها عددا من أساتذة المحاسبة في الجامعات، حيث تركز هذه الجمعية على تطوير النواحي النظرية و الممارسات العلمية، و قد صدر عنها عددا كبيرا من البحوث و النشرات، و من أهمها قائمة المبادئ المحاسبية التي تحكم القوائم المالية للشركات، و كما أصدرت الجمعية 10 دراسات و بحوث محاسبية في الفترة الواقعة بين سنة 1969-1975.

3- لجنة الإستثمارات و البورصة (SEC): Securities and Exchange Commission

و قد صدر في الولايات المتحدة قانون الإستثمارات لسنة 1933 و قانون الأوراق المالية لسنة 1934، و قد نص هذان القانونان على بعض السلطات للرقابة على الشركات إلى لجنة الأوراق المالية و أسواقها.

و قد حرصت هذه اللجنة على توثيق روابطها بالمعهد الأمريكي للمحاسبين بقصد التعاون على إرساء المفاهيم المحاسبية، و قد كان لجهود هذه اللجنة اثرا كبيرا في تطوير إعداد القوائم المالية.

4- الجمعية الأهلية للمحاسبين (NAA): National Association of Accountants

بدأت هذه الجمعية في اول الأمر العناية بالبحوث في مجال التكاليف و مشكلات المحاسبة الإدارية و المحاسبة المالية منذ إنشاءها في سنة 1919.

و قد نشرت خلال الفترة من سنة 1920 حتى سنة 1939 عددا من البحوث المتصلة بمحاسبة التكاليف و الموضوعات الرئيسية التي تهم الإدارة.

و بدات في نشر بحوث جديدة منذ سنة 1936 تتناول مشكلات التطبيق العملي التي تصادفها بعض المكاتب من أعضاء الجمعية.

و في سنة1972 تم تشكيل لجنة تتناول المشكلات المحاسبية الداخلية و الخارجية و من أهمها: وضع قواعد ثابتة و أسس موحدة لقياس مستوى أداء الشركات و عرض البيانات الخاصة بها على الجمهور.

5-الجمعية الأهلية للسكك الحديدية و المرافق العامة (N.ARPU):

National Association of Railroad and Public Utilies

و قد ساهمت هذه الجمعية في تطوير مفاهيم المحاسبة عن طريق اللجان التي تتبعها و التي كان من بين أغراضها خلق مزيد من الرقابة على شركات المرافق العامة.[1]

[1] حسين القاضي، مرجع سبق ذكره، ص27.

6-معهد المدريين الماليين (IDF): Institute of Director Financial

و قد كان هذا المعهد يعرف من قبل باسم: The Controllers Institute of America منذ تأسيسه في سنة 1941 حيث وجه عناية خاصة إلى التقارير المالية، و مشكلات الإندماج و القيمة المحاسبية العادلة، و أثر الظروف علة المبادئ المحاسبية.

7-معهد المحاسبين القانونيين في إنجلترا و ويلز (ICAEWP)

Institute of Chartered Accountants in England and Wales Profiessional

و قد اصدر هذا المعهد في خلال السنوات مجموعة من التوصيات تماثل المعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين، و قد كان يطلق على هذه التوصيات Recommendations Accounting Principles تتضمن تطور المبادئ الأساسية للمحاسبة، و ترجع أهمية هذه المبادئ إلى انها كانت تتبع بواسطة الجمعيات المحاسبية في أستراليا و نيوزيلندا.

و كان من أهم ما نشرته هذه الجمعية:

1-توصيتها رقم 18 بعنوان (عرض الميزانية و حساب الأرباح و الخسائر) و كانت تعتبر بمثابة شرح لمتطلبات قانون الشركات لسنة 1948 في بريطانيا.

2-توصيتها رقم 22 بعنوان (معالجة المخزون السلعي و البضاعة تحت التشغيل في الحسابات المالية)

و قد تناولت الجمعية هذه التوصيات بمناقشة تفصيلية لإحتساب التكاليف و تطبيق مبدأ سعر التكلفة أو سعر السوق أيهما أقل.

3-المصطلحات المستخدمة في الحسابات المنشورة لشركات المساهمة" و قد نشر هذا البحث الأول في سنة 1963"[1]

و من بين الجمعيات الأخرى المهتمة بالمحاسبة نذكر منها على سبيل المثال:

1-The Canadian Institute of Chartered Accountants.

2-The Institute of Chartered Accountants in australi.

[1] أمين السيد أحمد لطفي، 2010، المحاسبة والمراجعة الدولية، الطبعة 01، جامعة الإسكندرية، ص31.

المبحث الثاني: المحاسبة الدولية.

تعتبر المحاسبة الدولية مرحلة من مراحل تطور الفكر المحاسبي تهدف إلى التوسع في نطاق المجال الحالي للنظم المحاسبية المطبقة بالفعل، و ذلك من خلال التحديد الدقيق لماهية المحاسبة الدولية و المفاهيم المرتبطة بها، بما يحقق أكبر درجات المنفعة لكافة مستخدمي مخرجات النظم المحاسبية، و يمكن تناوله من خلال العناصر التالية:

المطلب الأول: ماهية المحاسبة الدولية.

1-تعريف المحاسبة الدولية: بوجه عام لا يوجد حتى الآن تعريف متفق عليه عالميا للمحاسبة الدولية حيث قد تعرف المحاسبة الدولية بانها الإطار الدولي لمختلف الأساليب و الإجراءات التي تهدف إلى قياس و عرض نتائج الأحداث و المعاملات التجارية الدولية، و قد يشار إلى أن المحاسبة الدولية هي احد الفروع المحاسبية التي تهتم بالأساليب و المشكلات المحاسبية الخاصة بالمعاملات المالية بمختلف اشكالها للشركات الدولية أو متعددة الجنسيات، كما قد يقصد بها بانها تمثل مجموعة من المعايير المحاسبية الموحدة و المقبولة عموما على المستوى الدولي بهدف احكام الممارسة العلمية للمهنة رغما عن وجود بعض الإختلافات غير الجوهرية بين بعض الدول.

و قد تعرف المحاسبة الدولية بأنها المحاسبة على العمليات الدولية و عمليات المنشآة الدولية و المقارنات للمبادئ و الممارسات المحاسبية التي تقوم بها المنشآت في الأراضي الأجنبية مع تحديد إجراءات ووضع تلك المبادئ و الممارسات.

و قد يوحي مصطلح المحاسبة الدولية ضمنا بأنها استخدام أحد المنشآت في أحد الدول القواعد المحاسبية في منشآت دول أخرى، و إرتباطا بدالك فإن مصطلح دولية ينصرف إلى وجود تعامل مالي و محاسبي مشترك بيت أكثر من منشآت في أكثر من دولة.

و المحاسبة المقصودة هي المحاسبة الأم فهي لا تشتمل على المحاسبة الدولية فقط أو المحاسبة المالية و الإدارية فحسب، و إنما المحاسبة التي تؤثر على بيانات التقارير المالية و من ثم فهي محاسبة مالية و محاسبة التكاليف و محاسبة الإدارية و أيضا مراجعة سواء داخلية أو خارجية، فكلها تؤثر على المعلومات المحاسبية التي يتم إدراجها و عرضها بالسجلات و القوائم المالية.

2-العوامل المساهمة في تطور المحاسبة الدولية:

هناك مجموعة من العوامل التي ساهمت بشكل مباشر في تغيرات البيئة المحاسبية و بالتالي في ظهور المحاسبة الدولية و من ابرز هذه العوامل مايلي:[1]

[1] سعود جايد العامري، 2010، المحاسبة الدولية، الطبعة 01، دار المناهج للنشر و التوزيع، عمان، الأردن، ص16.

1-الأعمال الدولية.

2-شركات المحاسبة الدولية.

3-أسواق رأس المال العالمية.

4-البحث العلمي.

5-الشركات الدولية.

و فيما يلي شرح مختصر لهذه العوامل:

1- الأعمال الدولية: International Business

عرفت بانها كل نشاط تجاري يمتد وراء الحدود الإقليمية لأي بلد، و تتمثل في تدفق السلع و الخدمات و رأس المال من شركة أو وحدة إقتصادية في بلد معين إلى شركة أو و حدة إقتصادية في بلد آخر.

كانت طبيعة التجارة الدولية في نهاية النصف الثاني من القرن العشرين تقوم على فكرة أن كل بلد يقوم بإنتاج مجموعة من السلع و يقوم بتصديرها إلى بلدان الأخرى و في المقابل بإستراد سلع أخرى تكون غير متوفرة لديه.

تغيرت هذه النظرية حينما أصبحت عوامل الإنتاج متحركة و هو ما أوجد مجالات عديدة أدت إلى نمو سريع للعديد من البلدان و خلق أسواق دولية جديدة للسلع و الخدمات و رأس المال، فالخصائص الجديدة للتجارة الدولية أوجدت مجموعة من الأشكال الجديدة للمحاسبة، و من هنا كان هناك إجماع شبه عام بين مألفي الكتب المحاسبية على أهمية إزدياد الأعمال الدولية يوصي بها من أجل زيادة الاهتمام بالمحاسبة الدولية.

2-شركات المحاسبة الدولية: International Accounting Companies

تحولت متطلبات العصر و خاصة ظاهرة العولمة إلى قوى خارجية مؤثرة في معظم المجالات الاقتصادية و ساهمة في تشكيل و تنوع طبيعة أعمال المحاسبين المهنيين و لهذا فإن هذه القوة أثرت و بشكل مباشر على الخدمات التي تقدمها هؤلاء إلى زبائنهم مثل خدمات المراجعة، الضرائب و خدمات مالية و معلوماتية أخرى، حيث أصبح من الضروري على موظفي الشركات المحاسبية أن يتمتعوا بإذراك و معرفة واسعة و بفهم عالمي للمواضيع الاقتصادية و المالية مع مراعاة الإختلافات الثقافية و اللغوية عند قيامهم بأعمالهم حتى يتمتعوا بالثقة الدولية، و لهذا كان من الطبيعي جدا أن تكون هذه الشركات في مقدمة من يتحرك على مستوى الدولي لمحاولة إيجاد الحلول المتاحة لبعض المشاكل المحاسبية التي تواجهها.[1]

[1] سعود جايد العامري، مرجع سبق ذكره، ص17.

3-أسواق رأس المال العالمية: Global Capital Markets

لعب ظهور أسواق رأس المال دورا مهما و رئيسيا لزيادة الاهتمام بالمحاسبة الدولية، فهي تعتبر مصدرا خارجيا لتمويل المال فقد ظهرت هذه الأسواق نتيجة الرقابة المتعددة التي تقيد دخول الأجانب لأسواق رأس المال المحلية، و لهذا فإن نمو أسواق رأس المال العالمية أعطى أهمية كبيرة لأسواق راس المال العالمية.

4-البحث العلمي: Scientific Research

تناول العديد من الباحثين حقل حول المحاسبة الدولية على مختلف المستويات، و قد نتج عن هذه الجهود العلمية توافر العديد من المراجع و البحوث العلمية التي ساهمت في إثراء موضع المحاسبة الدولية و كذلك المساهمات في إيجاد الحلول للمشاكل التي تواجهها الشركات متعددة الجنسيات اثناء تطبيق المعايير المحاسبة الدولية، فضلا عن أن هذه الجهود ساهمة كذلك في زيادة الوعي بأهمية موضوع المحاسبة الدولية في المؤسسة التعليمية و المنظمات المهنية الدولية و الإقليمية و من ثم إعداد النظر في مناهجها الدراسية و التعليمية.

5-الشركات الدولية: International Companies

عرفت الشركة الدولية بأنها الشركة المملوكة لأكثر من بلد و تدار عملياتها دوليا حيث أن معظم الشركات الدولية تطورت من شركات محلية إلى شركات دولية من خلال مرورها ببعض أو كل المراحل التالية:[1]

1-تطوير منتج قوي لتسويق المحلي.

2-إستراد المواد الأولية أو قطع الغيار.

3-التصدير المباشر أو من خلال الوكلاء.

4-فروع لمكاتب مبيعات أجنبية.

5-التراخيص.

6-توكيلات مع ملكية جزء من رأس المال.

7-مشاريع مشتركة.

8-ملكية كاملة لفروع او شركات تابعة أجنبية.

9-إدراة متعددة الجنسيات لشركة.

10-ملكية متعددو الجنسيات لحقوق الملكية.

[1] مرجع سابق، ص18.

لقد أدى ظهور الشركات الدولية التي عرفت تغييرات جوهرية في البيئة التقليدية للمحاسبة إزدادت مشكلة عدم تجانس فئات المستخدمين للقوائم المالية لهذه الشركات تعقيدا بعد دخول متغيرات أخرى منها لإختلاف اللغة و الثقافة و العملة النقدية و المستوى التقني و العلمي من بلد إلى اخر، علاوة على بعض المشاكل المحاسبية الداخلية و الخارجية التي طرأت حديثا و التي ساهمت في زيادة الطلب على خدمات المحاسبة الدولية، و من ثم إزدادت أهميتها.

3-أهمية المحاسبة الدولية:

بدأت المحاسبة الدولية خلال العقود الثلاثة الماضية في مرحلة النشوء ثم مرحلة النضوج، و هذا التطور إنعكس من خلال الإعتماد الواسع على الأدبيات المحاسبية في هذا المجال، لذلك يمكن القول أن المحاسبة الدولية تكشف حاليا عن الأتي:[1]

- التحليل الدولي المقارن للأنظمة و المعايير و القواعد المحاسبية المستخدمة.
- قواعد إحتساب نتائج الأعمال و المشاكل الخاصة بمعالجة الصفقات او المعاملات التجارية في الشركات متعددة الجنسيات.
- متطلبات أسواق رؤوس الأموال الدولية و بيانات المحاسبية.
- التوافق الدولي لقواعد إعداد و إعلان البيانات المحاسبية.

كما شهد القرن العشرين، من خلال إتساع نطاق العولمة و العالمية، علاقات ما بين الشركات و العديد من القرارات التشغيلية و الإستثمارية و التمويلية حيث لها صفت الدولية، و عليه فإن إتخاذ الكثير من هذه القرارات إعتمد على المعطيات و المعلومات المحاسبية التي تتطلب معرفة واسعة بالمحاسبة الدولية.

هنالك أسباب عديدة دفعت الجهات المعنية إلى ضرورة الاهتمام بالمحاسبة الدولية، و قد إزداد هذا الاهتمام بشكل كبير منذ السبعينات من القرن العشرين، و يمكن إجمال اهم هذه الأسباب بما يلي:

1/ زيادة حجم التبادل التجاري و المعاملات التجارية بين شركات الأعمال الدولية.

2/ إتساع و تطور و تنوع نشاطات و فعاليات الشركات الدولية.

3/ زيادة حجم الإستثمارات بين مختلف الدول الأجنبية خلال السنوات الماضية و من المحتمل زيادتها خلال السنوات القادمة.

4/ أهمية و جود معايير المحاسبية الدولية يمكن الإعتماد عليها في تسجيل المعاملات التجارية و الاقتصادية.

[1] مرجع سابق، ص19.

5/ ظهور عامل التضخم الاقتصادي الذي أصبح من العوامل المؤثرة في القياس المحاسبي و لا بد من وجود ضمن المعايير الدولية.

6/ تطور العملات النقدية الأجنبية و سعر التبادل بين بلدان العالم و الشركات الدولية.

7/ ظهور المنظمات المحاسبية الدولية التي أخذت تهتم بمعالجة و تطبيق معايير المحاسبية الدولية.

8/ مساعدة الجهات المستخدمة للمعلومات المحاسبية على إتخاذ قرارات تخصيص الموارد بكل يؤذي إلى تعظيم المنافع المادية.

9/ توفير المعلومات المحاسبية التي يمكن إستخدامها في عملية صنع و إتخاذ القرارات في ظل الاقتصاد الدولي.

المطلب الثاني: التطور التاريخي للمحاسبة الدولية و دوافع الاهتمام بها.

1-التطور التاريخي للمحاسبة الدولية:

يمكن تقسيم الحقبة التاريخية التي ظهرت و تطورت خلالها المحاسبة الدولية إلى مرحلتين، قبل و بعد سنة 1972.

1-1-قبل سنة 1972: خلال الفترة التي سبقت سنة 1972 كان الاهتمام منصبا حول عقد المؤتمرات و المنتديات و الملتقيات الدولية، بهدف تقريب وجهات النظر و محاولة إزالة أو التقليل من الإختلافات في الممارسات العملية للمحاسبة بين الدول، و من اهم هذه المؤتمرات:[1]

-مؤتمرات المعهد الأمريكي للمحاسبين(AIA) و عقد أول مؤتمر سنة 1949.

-مؤتمرات الإتحاد الأوروبي للخبراء الإقتصاديون و الماليون (UEC) أول مؤتمر كان سنة 1951 و ضم 12 جمعية محاسبية اوروبية.

-مؤتمرات الإتحاد الإقليمي لمحاسبي آسيا و المحيط الهادي(CAPA) أول مؤتمر سنة 1972.

1-2-بعد سنة 1972: أسفرت المؤتمرات السابقة الذكر عن مرحلة جديدة من مراحل تطور المحاسبة الدولية انبثق عنها ميلاد منظمتين عالميتين، و هذا من خلال المؤتمر الدولي العاشر للمحاسبة المنعقد في مدينة سيدني الأسترالية هدفهما الرئيسي العمل على تقليص الإختلاف المحاسبي بين الدول و هما:

- لجنة المعايير المحاسبية الدولية (IASC) و التي إنطلقت في عملها سنة 1973.
- لجنة الإتحاد الدولي للمحاسبين (IFRC) و بدأت في مباشرة أعمالها سنة 1977.

[1] رفيق يوسفي، النظام المحاسبي المالي بين الإستجابة للمعايير الدولية و متطلبات التطبيق، مذكرة تدخل ضمن متطلبات نيل شهادة الماجستر غير منشورة، كلية العلوم الاقتصادية و علوم تجارية و علوم التسيير، جامعة تبسة، 2011، ص22.

لتتولى بعدها ميلاد عدة منظمات و لجان دولية منها لجنة الأمم المتحدة عبر الدول (UNE) و لجنة الإستثمارات الدولية للشركات متعددة الجنسيات المنبثقة عن منظمة التعاون الاقتصادي و التنمية سنة 1981، و غيرها.

و الجذير بالذكر أن سبب التطور الذي عرفته المحاسبة الدولية يرجع أساسا إلى أزمة الكساد العالمية 1929، و ما خلفنه من آثار كارثية على الاقتصاد العالمي لتتولى أنذاك الفضائح و عمليات الغش و التلاعب في القوائم المالية و المعلومات الواجب الإفصاح عنها، مما أدى لإنهيار الأسواق المالية الأمريكية و استوجب التفكير في التوحيد المحاسبي، من خلال إصدار معايير محاسبية تلتزم جميع المؤسسات المدرجة في البورصات المالية الأمريكية بإتباعها في إعداد التقارير المالية.

في سنة1995 وافقت المنظمة الدولية للهيئات الأوراق المالية للتبادل (IOSCO) على تطبيق معايير المحاسبة الدولية في جميع السواق المالية العالمية، كما صدر سنة 2002 قانون عن الإتحاد الأوروبي يلزم بموجبه كل الشركات الأوروبية الكبرى بإعداد قوائمها المالية وفقا للمعايير الدولية إبتداءا من 2005.[1]

2-دوافع و أغراض الاهتمام بالمحاسبة الدولية:

هناك جملة من الدوافع و الأغراض التي دعت إلى زيادة الاهتمام بدراسة المحاسبة الدولية هي:[2]

1) الاهتمام المتزايد من قبل العديد من الهيئات و المنظمات المحاسبية التي تهتم بعملية تحقيق أكبر قدر ممكن من التجانس و التوافق في الطرق و الأساليب و الإجراءات المحاسبية بين مختلف دول العالم بغية التوصل إلى لغة محاسبية مشتركة تعمل على تسهيل إنتقال رؤوس الأموال و الضائع و الخدمات عبر حدود الإقليمية.
2) التباين في الظروف أو عوامل البيئة بين بلدان العالم المختلفة فيما يتعلق بالجوانب الاجتماعية و الاقتصادية و الثقافية و الحضارية و السياسية.
3) ظهور مشاكل محاسبية على النطاق الدولي نتيجة لزيادة حجم التجارة الدولية و الإستثمارات الدولية و ظهور الشركات متعددة الجنسيات وإتساع نطاقها.
4) زيادة إهتمام المستثمرين و الشركات الدولية و التكتلات الاقتصادية في العالم بالمحاسبة الدولية و تطبيقها بقصد تطوير النظم المحاسبية و بما ينسجم مع التغيرات و المتطلبات اللازمة لمواكبة عصر العولمة.
5) تسعى المحاسبة الدولية إلى تحقيق العديد من الأهداف، يمكن حصرها في نوعين أساسيين هما الأهداف العامة التي تتحقق على المستوى الدولي و الأهداف الخاصة التي تتحقق على المستوى المحلي

[1] رفيق يوسفي، مرجع سبق ذكره، ص23.

[2] مرجع سابق، ص25.

و الخاص. إذ أن هذه الأهداف يمكن أن تتحقق في مجال منفعة الجهات المستفيدة من خدمات المحاسبة الدولية.

أولا- الأهداف العامة للمحاسبة الدولية:

1) توحيد و تنسيق المبادئ و المعايير و الأسس و القواعد و الطرق المحاسبية المختلفة على مستوى العالم عن طريق المنظمات المهنية و الهيئات الدولية.[1]
2) معالجة مشاكل قياس و إعداد التقارير المحاسبية التي تنجم عن العمليات التجارية الدولية و نشاط الشركات الدولية.
3) توفير البيانات و المعلومات المحاسبية الموضوعية و الملاءمة و التي تحتاجها الأسواق المالية العالمية و الجهات المستفيدة منها.
4) إجراء التحليل المالي و تقييم الأداء على المستوى الدولي و من ثم الإفصاح عن أداء الشركات الدولية، إذ تتم المقارنة بين أداء و نتائج أعمال الشركات العاملة في البلدان المتخلفة.
5) إيجاد إطار نظري و عملي ينظم و يحكم الممارسات و التقارير المحاسبية على المستوى الدولي.
6) إيجاد نوع من التوافق في الممارسات المحاسبية على المستوى الدولي لتسهيل عملية المقارنة.

ثانيا-الأهداف الخاصة للمحاسبة الدولية:

1) دراسة الأنظمة المحاسبية في الدول المتخلفة للتوصل إلى النظم المحاسبية الأكثر ملاءمة لإحتياجات تلك الدول.
2) وضع أسس و قواعد محاسبية دولية يمكن الإستعانة بها لتطوير النظم المحاسبية المحلية.
3) مساعدة المؤسسات المالية و الرقابية على معرفة مدى تأثير الأنظمة المحاسبية المختلفة على تطوير إقتصاديات الشركات الدولية أو إقتصاديات الدول التابعة لها.
4) تعريف المحاسبين و المحللين الماليين و الإداريين و الإقتصاديين و المهنيين بأسباب تطبيق النظم المحاسبية المختلفة في البلدان المتخلفة.
5) تسهيل عملية المراجعة أمام شركات المراجعة الدولية و زيادة الثقة في القوائم المالية على المستوى الدولي.
6) بيان أسباب إختلاف البيانات و المعلومات المحاسبية في التقارير المالية للشركات الدولية بمختلف أنواعها.
7) سد الثغرات التي كان يعاني منها المخطط المحاسبي الوطني.

[1] سعود جايد العامري، مرجع سبق ذكره، ص25/24.

المطلب الثالث: التوحيد و التوافق المحاسبي.

أولا- التوحيد المحاسبي:

يعد التوحيد المحاسبي وظيفة ملازمة لطبيعة التحول الذي يميز النظام الاقتصادي حيث أنها تقوم أساسا بإطفاء الصبغة النظامية على المعلومات المحاسبية التي يكون هذا النظام بحاجة إليها، و عليه فالتوحيد المحاسبي يعد مطلبا أساسيا لضمان ملاءمة المحاسبة و مسايرة الممارسة المحاسبية للتغيرات و التحولات الاقتصادية العديدة و المتلاحقة، بهدف ضمان تمثيل حقيقي للواقع الاقتصادي و خدمة لوظيفة الإخبار التي تعني بها المحاسبة، للإجابة على الطلبات من المعلومات المعبر عنها من مختلف الأطراف المستعملة بإختلاف طبيعتهم و أهميتهم.

1-مفهوم التوحيد المحاسبي:

حسب الجمعية الفرنسية لإصدار المعايير (AFNIR) فإن التوحيد المحاسبي يشمل جملة من القواعد التي تسمح بتنظيم أدوات و نواتج العمل، بتوحيدها و تبسيطها.

أما المخطط المحاسبي الفرنسي فتناول تعريف التوحيد المحاسبي من خلال تحديد أهدافه، فجاء فيه التوحيد المحاسبي يهدف إلى:[1]

- تحسين المحاسبة.
- فهم المحاسبة و إجراءات الرقابة عليها.
- مقارنة المعلومات المحاسبية.
- إصدار الإحصائيات.

فالتوحيد اصطلاحا يعني تطبيق معيار واحد أو قاعدة واحدة في كل الحالات، لذا فهو ينطوي على فرض مجموعة من القواعد الموحدة و الملزمة و الصارمة، فعلى المستوى المحلي تعتبر المعايير المحاسبية بمثابة إلتزام مفروض من قبل الهيئة المخصصة في إصدار المعايير.

2- أهداف التوحيد المحاسبي:

إن تطور العلاقات الاقتصادية بين الأعوان لا تجمعهم مع بعضهم البعض لا اصل و لا ثقافة و لا لغة كان دائما مرفوق بتبادل المعلومات المحاسبية و المالية التي تعتبر من بين أهم أهدافها الإجابة على إحتياجات مستعمليها، و هو ما يفرض ضمنيا وجود مجموعة متجانسة من القواعد المتعلقة بإعداد و عرض البيانات المحاسبية و المالية، ليتم من خلالها التوصل إلى تحليل ملائم و مفهوم يكتسي صبغة عالمية، و ينطلق

[1] مداني بن بلغيث، إشكالية التوحيد المحاسبي تجربة الجزائر، مداخلة منشورة بمجلة الباحث، عدد02، ورقلة، الجزائر، 2002، ص52.

التوحيد المحاسبي من ضرورة ضمان توافق للقوائم المالية من خلال توحيد الطرق المحاسبية، و يهدف إلى تبسيط الطرق و الممارسات المحاسبية من خلال:[1]

- توحيد السياق المحاسبي إنطلاقا من وثائق و مستندات الإثبات وصولا إلى القوائم الختامية، و يهدف التوحيد في هذه المرحلة إلى الرفع من إنتاجية مصالح المحاسبة من خلال إتباعها معايير تتحرى بالبساطة و الثقة.
- توحيد المنتج المحاسبي الذي يتمثل أساسا في القوائم المالية و التي تحمل إجابات على إحتياجات مختلف الأطراف المستعملة للمعلومة المحاسبية، فعدم تجانس هذه الفئة و إمكانية تضارب مصالحها أدى إلى ضرورة توحيد هذه القوائم المالية، لذى يجب على المعايير التي تحكم عملية التوحيد أن تكون مرنة و قابلة للتفسير من عدة جوانب.

3- معوقات التوحيد المحاسبي:

إن عملية التوحيد بإعتبارها خطوة هامة في إرساء توافق في الأنظمة المحاسبية بغية إيجاد لغة موحدة، في ظل الإتجاه نحو الإنفتاح الاقتصادي و تحرير حركة رؤوس الأموال و الإستثمارات إلا أنه يواجه عوائق مما يهدد عملية التوحيد المحاسبي، فتطبيق القواعد و المبادئ المحاسبية متوقف على توفر ظروف معينة و التي قد تختلف من مؤسسة إلى أخرى و من محيط إلى أخر، فنعدد البدائل ما هو إلا محاولة للوفاء بإحتياجات كل مؤسسة في ظل الظروف التي تحيط بها.

و غياب خاصية التجديد للمعايير المحاسبية من خلال غياب وظيفة الإتصال بين مختلف هيئات التوحيد و الأطراف المستعملة للمعايير، للوقوف على درجة القبول و التبني لهذه المعايير و إحتياجاتها لمعايير أخرى، من أهم المشاكل التي تواجه عملية التوحيد المحاسبي، و لما كانت المحاسبة تسعى إلى تسيير العلاقات بين مختلف الأعوان الذين يستثمرون في المؤسسة، بهدف تعظيم مردودية إستثمراتهم فإن هذه المعايير سوف تكون لها نتائج إقتصادية على مختلف الأطراف، لأن الإختيارات المحاسبية المفروضة من قبل هيئات التوحيد ستؤثر على القرارات المالية للمؤسسة خاصة مع عدم السماح في بعض الحالات بخيارات بديلة بالرغم من أن خاصية التغيير و تجديد المعايير المحاسبية لضمان ملاءمتها للمستجدات التي تطرأ على الساحة الاقتصادية أصبحت من حتميات نجاح الأداء الاقتصادي، إلا أن عملية التوحيد المحاسبي تصطدم بالعديد من العوائق سواء كانت تنظيمية، إقتصادية، تشريعية، ثقافية أو فكرية.[2]

[1] مداني بن بلغيث، مرجع سبق ذكره، ص53.

[2] Nobes Christpher , 2006, International Harmonisation of Accounting, Royal Holloway, University of London, p75.

ثانيا: التوافق المحاسبي:

يعد التوافق المحاسبي الدولي من الأمور التي تساعد في ظل تعدد الإرتباطات بين الأسواق المالية و الأنشطة التجارية و المالية للمؤسسات، على ضمان قابلية المقارنة الدولية للقوائم المالية للمؤسسات، للإجابة علة احتياجات المستثمرين من المعلومات، خاصة في ظل تباين الأنظمة المحاسبية الوطنية التي أصبحت تشكل عائقا أمام الإستثمار الدولي و مصدر اضطراب لحركة الأسواق المالية العالمية، كما يساعد التوافق المحاسبي الدولي على ضمان مصداقية و ملاءمة المعلومات المحاسبية من خلال تحقيق شكل موحد للقوائم المالية يضفي عليها صفة القبول.

1-مفهوم التوافق المحاسبي:

يقصد بالتوافق المحاسبي محاولة جمع الأنظمة المحاسبية المختلفة مع بعضها، فهي عملية مزج و توحيد الممارسات المحاسبية المتنوعة في هيكل منهجي مرتب، يعطي نتائج متناسقة، فهي تشمل على إختبار و مقارنة الأنظمة المحاسبية المختلفة لغرض ملاحظة و معرفة نقاط الاتفاق و نقاط الإختلاف، ثم بعد ذلك العمل على جمع تلك الأنظمة المختلفة مع بعضها.

ووفقا ل "B. Colasse" فإن التوافق المحاسبي يمكن تعريفه بأنه مسار مؤسساتي يهدف إلى التقريب بين المعايير و الأنظمة المحاسبية الوطنية و بالتالي تسهيل مقارنة القوائم المالية المعدة من قبل المؤسسات في الدول المختلفة.

كما إعتبر التوافق المحاسبي على أنه مسار موجه لتعظيم إنسجام التطبيقات المحاسبية، بالحد من مستوى تغيراتها، على العكس من التوحيد الذي يعد بمثابة مسار تفرض من خلاله مجموعة صارمة من القواعد.

و إعتبر التوافق المحاسبي أيضا على أنه مسار لا رجعة فيه خاصة بالنسبة للشركات المتعددة الجنسيات، التي يجب أن تتمكن بموجبه من رفع أهم الحواجز التي تعيق المقارنات الدولية، حتى و إن كانت المقارنة الكاملة مستحيلة.

و عموما، فإن هناك شبه إجماع للباحثين في الميدان على أن التوافق المحاسبي يمكن تعريفه بواسطة الهدف الرئيسي المنوط به تحقيقه، و هو الحد من الفروق و التباين بين الممارسات المحاسبية بما يسمح بإجراء المقارنة بين القوائم المالية عبر الزمن(للمؤسسة نفسها) و عبر المكان (لمؤسسات مختلفة).[1]

2- مزايا و معوقات التوافق المحاسبي:

1/ مزايا التوافق المحاسبي: إن مزايا التوافق المحاسبي عديدة نذكر منها مايلي:

[1] صالحي بوعلام، أعمال الإصلاح المحاسبي في الجزائر و آفاق تبني النظام المحاسبي، مذكرة مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة الماجستر، كلية العلوم الاقتصادية و التجارية و علوم التسيير، جامعة الجزائر3، 2010، ص10.

- تحسين عملية إتخاذ القرارات من طرف المستثمرين الخارجيين.
- زيادة المعلومات و مقارنة نتائج عمليات الشركات في الدول المختلفة.
- زيادة الإطلاع على عمليات الشركات متعددة الجنسيات.
- إمكانية المقارنة بين المعلومات المالية الدولية، و زيادة الثقة في صدق القوائم المالية.
- توفير الوقت و المال الذي يبذل حاليا في توحيد و تجميع المعلومات المالية المختلفة.
- يسهل عملية الإتصال التجاري و يخفض درجة الغموض في تفسير البيانات المالية.[1]

2/ معوقات التوافق المحاسبي:

لا شك أن معرفة معوقات تحقيق التوافق المحاسبي الدولي مهمة جدا لفهم المحاسبة الدولية لأنها تعطي تصورا عن مدى تعقيد هذا الموضوع و المشاكل التي تواجه المحاسبين الذين يعملون في البيئة الدولية، و لأن المعوقات و الموانع كثيرة فإننا نقتصر على ذكر أهمها:[2]

1-القومية: قد يكون شعور البعض بالقومية أو التعصب القومي حائلا يقف دون قبول أي شيء من الخارج حتى لو كان ملائما له، و لهذا قد يعتبر البعض أن فرض أو إلزام دولة ما ببعض الممارسات من المعايير المحاسبية الدولية من جهات خارجية بمثابة مساس بسيادتها و ليس من السهل الإستجابة له و قبوله.

و يظهر ذلك كليا في بعض الدول النامية، حيث يتم النظر إلى المعايير المحاسبية الدولية المصدرة من قبل لجنة معايير المحاسبة الدولية على أنها متحيزة للممارسات المطبقة في الولايات المتحدة الأمريكية و بريطانيا، و لا تعطي الاهتمام الكافي لإحتياجات البيئة المحلية للدول النامية، و بالتالي فإنها تعتبر غير ملائمة و غير كافية لتلبية تلك الإحتياجات.

2-إختلافات البيئة و التفاوت الاقتصادي بين الدول: تعكس المحاسبة إلى حد كبير حاجات البيئة التي تعمل بها و أن اهداف نظام المحاسبي مرتبط بتلبية إحتياجات تلك البيئة، و من السياسات المحاسبية تصاغ في الأحيان للحصول إما على أهداف إقتصادية أو سياسية متوافقة مع النظم الاقتصادية أو السياسية المطبقة بالدولة، و طالما أن هناك أملا ضعيف في الحصول على نظام إقتصادي و سياسي دولي واحد فإنه من الممكن التوقع أن الإختلافات في الأنظمة السياسية و الاقتصادية ستستمر كعائق أمام التوافق الدولي للمحاسبة.

3-إختلاف النظم القانونية: يوجد في العديد من البلدان تدخل مباشر للحكومات على طبيعة مهنة المحاسبة، بشكا أو بآخر، و حتى على مستوى إصدار المعايير المحاسبية، حيث يتطلب ذلك إصدار تشريعات و قوانين، و هذا لأن إصدار المعايير المحاسبية يعتمد على نظم قانونية رسمية، و لهذا فإن تحقيق التوافق

[1] صالحي بوعلام، مرجع سبق ذكره، ص12.

[2] Nobes Christpher, Reference already mentioned, p77.

الدولي في التقارير المالية المبنية عليها يستلزم إجراء تغيرات في القوانين و التشريعات المحلية و هذا ما تفرضه اغلب الحكومات، أو أن تقوم الشركات بإصدار نوعين من التقارير المالية، تكون واحدة منها لتلبية الاحتياجات و المتطلبات القانونية المحلية، و الأخرى معدة على أساس المعايير المحاسبية الدولية المتفق عليها.

4-القصور في تعريف أهداف القوائم المالية و القوانين المحلية المتعارضة:

إن وجود إختلافات في تحديد مفهوم و اهداف القوائم المالية يعتبر من الأسباب التي أدت إلى وجود إختلاف في الممارسات المحاسبية، بل يعتبر هذا الإختلاف من بين أهم المشاكل التي تعيق التوافق المحاسبي الدولي، فلجنة معايير المحاسبة الدولية (IASC) ترى بأن أهداف تلك القوائم المالية هو خدمة إحتياجات المستثمرين، كما أن اللجنة ترى بانه يمتد هذا المدى ليشمل المقرضين و العاملين، و لكنها لم توفر إحتياجات و إهتمامات الحكومات بتلك القوائم سواء لأغراض فرض الضرائب أو غيرها من الأغراض ذات العلاقة، فإذا لم يتم الإتفاق على أهداف مشتركة للقوائم المالية، سيكون من الصعب الوصول إلى تطوير المعايير المحاسبية الدولية المتفق عليها، و التي ينبغي أن تلقى قبولا من قبل جميع الأطراف المستخدمة لتلك القوائم.

5-الهيئات المحاسبية المهنية: ليس هناك فائدة من تطوير مهنة المحاسبة بشكل متوافق دوليا إلا إذا كانت هناك هيئة محاسبية مهنية فعالة و مؤثرة سواء في القطاع الخاص أو العام، لأن هذه الهيئات المهنية التي تعمل على تحقيق التوافق الدولي عن طريق معالجة المشاكل المحاسبية الموجودة في بعض الدول وخاصة النامية منها تفتقد لوجود مثل تلك الهيئات، و بذلك يكون من الصعب تحقيق عملية التوافق الدولي.

و على العكس من ذلك فإن وجود تلك الهيئات قد يعمل بعكس عملية تحقيق التوافق الدولي، تلك الهيئات هي التي يمكن أن تدعم العوائق القومية سالفة الذكر، فالمهنة القوية سوف تشعر بأنها مؤهلة بشكل كافي لمعالجة مشاكل المحاسبية في بلدها و سوف تقوم بحلها دون النظر إلى التطور الحاصل في دول أخرى أوإلى التنظيمات المحاسبية.

6-غياب قوة الإلزام بالتنفيذ: لا شك أنه بدون وجود قانون دولي يدعم تحقيق التوافق المحاسبي الدولي فإن أي هيئة دولية مصدرة للأنظمة ستواجه صعوبات ضخمة، فلجنة معايير المحاسبة الدولية التي تعتبر المساهم الأقوى في عملية التوافق المحاسبي الدولي تفتقد لمثل هذه القوة القانونية، و ليس لها أي سلطة تلزم بها أعضائها بتبني و تطبيق ما يصدر عنها من معايير و تعليمات.

و لهذا فإن وجود سلطة تلزم بتنفيذ تلك المعايير و التعليمات، و كذلك التنسيق و التعاون مع الحكومات و الهيئات المهنية، سيساهم بدون شك في تحقيق التوافق المحاسبي الدولي.[1]

[1] Former reference, p78.

المبحث الثالث: النظام المحاسبي المالي SCF

كان للتحولات الاقتصادية التي مرت بها الجزائر و الإنتقال من المخطط المحاسبي إلى إقتصاد السوق و ما واكبها من إنفتاح و تحرير التجارة الخارجية و دخول الشركات متعددة الجنسيات السوق الجزائرية لا سيما في قطاع المحروقات، أثر على مهنة المحاسبة في الجزائر أين عجز المخطط الوطني المحاسبي على مواجهة هذه التحولات، و اصبح تعديل المخطط المحاسبي الجزائري ضرورة حتمية و ملحة لتكييفه مع متطلبات إقتصاد السوق، و بدلت الجزائر جهودا لتعديله من خلال القيام بإصلاحات جدرية، كانت هذه الجهود بصدور النظام المحاسبي المالي الذي أصبح ساري التطبيق إبتداءا من جانفي 2010.

تضمن النظام المحاسبي المالي على إطار تصوري للمحاسبة المالية يشكل دليلا لإعداد المعايير المحاسبة الدولية و إختيار الطرق المحاسبية الملائمة، كما أعطى مفهوم للمحاسبة المالية بإعتبارها نظاما للمعلومات، و عرفت الأصول و الخصوم و النواتج و الأعباء و بعض مكوناته، و حدد المبادئ المحاسبية الواجب إحترامها و الإلتزام بها من طرف كل الكيانات الملزمة بتطبيقه، كما نص على مجموعة من القواعد الخاصة بتنظيم مهنة المحاسبة.

المطلب الأول: ماهية النظام المحاسبي المالي SCF .

1-مفهوم النظام المحاسبي المالي:

يعرف النظام المحاسبي المالي، بالنظام الذي من شأنه تنظيم المعلومة المالية، بحيث يسمح بتخزين معطيات قاعدية عددية، و تصنيفها و تقييمها و تسجيلها، و عرض كشوف تعكس صورة صادقة عن الوضعية المالية و ممتلكات الكيان، و نجاعته ووضعية خزينته في نهاية السنة.[1]

2- خصائص النظام المحاسبي المالي:

1. أن يكون مصحوبا بالتعليمات التوضيحية.
2. السهولة في التطبيق.
3. أن يكون مرنا قابلا للتعديل وفقا لطبيعة و ظروف أعمال المنشآت.
4. أن يحقق السرعة في إنجاز العمليات المحاسبية ليكون بالإمكان تزويد الإدارة بحاجتها من البيانات في المواعيد المحددة.
5. يسمح بتوفير معلومات مالية منسجمة مقروءة تمكن من إجراء المقارنات و اتخاذ القرارات.[2]

---

[1] محمد الحبيب مرحوم،2020، الإطار الفكري للنظام المحاسبي المالي الجزائري، النشر الجامعي الجديد، تلمسان، الجزائر، ص14.

2سليمان مصطفى، 2008، مبادئ و أساسيات المحاسبة، الطبعة 01، مؤسسة الوراقة للنشر و التوزيع، ص32.

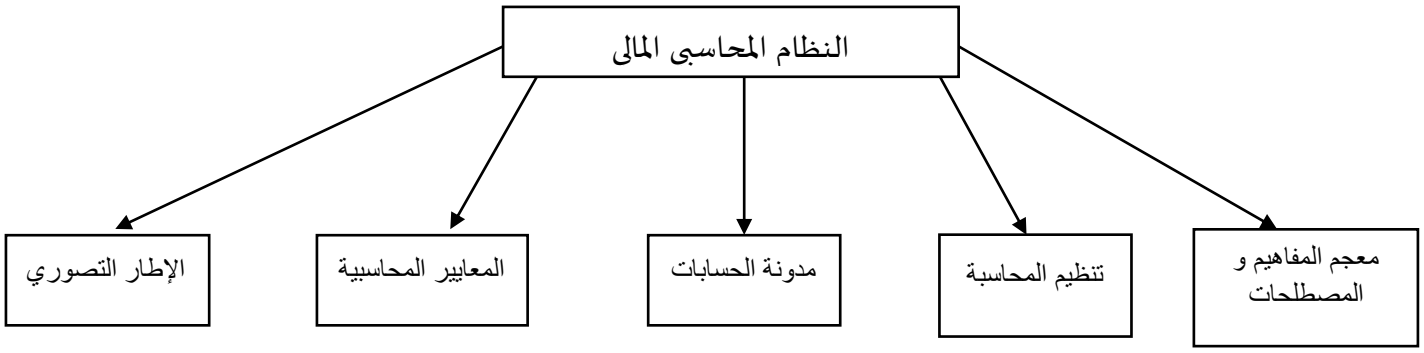
3- أهداف النظام المحاسبي المالي:

- ✓ يسمح بتوفير معلومات مالية مفصلة و دقيقة تعكس صورة صادقة للوضعية المالية للمؤسسة.
- ✓ توضيح المبادئ المحاسبية الواجب مراعاتها عند التسجيل المحاسبي و التقييم و كذا إعداد القوائم المالية.
- ✓ يساهم في تحسين تسيير المؤسسة من خلال فهم أفضل للمعلومات التي تشكل أساسا لإتخاذ القرار و تحسين إتصالها مع مختلف الأطراف المهتمة بالمعلومة المالية.
- ✓ يسهل عملية مراقبة الحسابات التي ترتكز على مبادئ محددة بوضوح.
- ✓ يضمن تطبيق معايير المحاسبية الدولية المتعامل بها دوليا مما يدعم شفافية الحسابات و تكريس في الوضعية المالية للمؤسسة.
- ✓ يسمح بمقارنة القوائم المالية للمؤسسة مع مؤسسة أخرى تنتمي لنفس القطاع سوء داخل الوطن أو خارجه أي مع الدول التي تطبق المعايير المحاسبية الدولية.[1]

4- المكونات الأساسية للنظام المحاسبي المالي:

يمكن تمثيل مكونات النظام المحاسبي المالي في الشكل التالي:

الشكل رقم(1-1): مكونات النظام المحاسبي المالي.



المصدر: من إعداد الطالبة.

[1] سليمان مصطفى، مرجع سبق ذكره، ص34.

5- مجال تطبيق النظام المحاسبي المالي:

تطبق أحكام القانون 07-11، المتضمن النظام المحاسبي المالي، على كل شخص طبيعي او معنوي ملزم بموجب نص قانوني أو تنظيمي بمسك المحاسبة المالية، مع مراعاة الأحكام الخاصة بها.[1]

حددت المادة 04 من القانون 07-11 الكيانات الملزمة بمسك المحاسبة المالية كالآتي:

- ✓ الشركات الخاضعة لأحكام القانون التجاري.
- ✓ التعاونيات.
- ✓ الأشخاص الطبيعيين أو المعنويين المنتجون للسلع أو الخدمات التجارية و غير التجارية، إذا كانوا يمارسون نشاطات مبنية على عمليات متكررة.
- ✓ كل الأشخاص الطبعيين أو المعنويين الخاضعين لذلك بموجب نص قانوني أو تنظيمي.

يمكن للكيانات الصغيرة التي لا يتعدى رقم أعمالها و عدد مستخدميها و نشاطها و الحد المعين، أن تمسك محاسبة مالية مبسطة.

المطلب الثاني: أسباب ظهور النظام المحاسبي المالي و مراحل إنجازه.

1/ أسباب ظهور النظام المحاسبي المالي:

هناك عدة أسباب أدت إلى ظهور النظام المحاسبي بالجزائر نذكر منها ما يلي:[2]

1- التحولات الاقتصادية التي شهدتها الجزائر: إن الحاجة إلى تطوير كافة النظم الإدارية و المحاسبية المطبقة في المؤسسة لاسيما أن هذه الأخيرة تسعى إلى الريادة و المنافسة على المستوى الدولي في ظل إنفتاح السوق، يتطلب منها تبني و تطبيق الممارسات العالمية في هذا المجال.
2- تشجيع الإستثمار بكافة اشكاله: إن التوجه نحو تطبيق المعايير المحاسبية الدولية من شأنه طمأنة المستثمرين المحليين و الأجنبيين، من خلال الإعتماد على القياس المحاسبي و إحتساب الأرباح و إعتماد القوائم المالية الختامية.
3- فتح المجال الإستثماري في القطاع المالي: لقد أصبح بإمكان القطاع الخاص إنشاء أو القيام بأعمال القطاع العام في ظل تطبيق المعايير المحاسبية الدولية ووفقا للقوانين و النصوص التنظيمية المعمول بها في مجال الإختصاص.
4- سهولة إجراء التحليل المالي في المؤسسات: حيث يلى المحلل المالي في الجزائر سواء كان داخل المؤسسة أو خارجها صعوبة كبيرة في إجراء تحليل مالي متكامل بسبب إعداد القوائم المالية الختامية حسب المخطط المحاسبي الوطني الذي لا يوفر للمحلل المالي المعلومات المالية الكافية و بصورة ميسرة و

[1] محمد حبيب مرحوم، مرجع سبق ذكره، ص15.

[2] محمود السبابي، 2010، النظام المحاسبي الموحد في ضوء معايير المحاسبة، الطبعة01 ، المكتبة العصرية للتوزيع و النشر، مصر، ص95.

مباشرة، كما يضطر إلى إعادة تشكيل الميزانية المحاسبية ليضع ميزانية مالية تخدم أهداف التحليل المالي، إضافة إلى ذلك يصعب على المحلل تقييم الوضعية المالية للمؤسسة من خلال المقارنة سواء كانت زمنية أو مكانية نظرا لإعتماد المخطط المحاسبي الوطني (PCN) على التكلفة التاريخية فقط مما يجعل عملية المقارنة غير ممكنة في هذه الظروف.

5- سهولة الإندماج في الاقتصاد العالمي: إن توقيع إتحاد شراكة مع مختلف الدول الأجنبية و ما ينجز عنه من فتح لمناطق التبادل الحر في الجزائر يتطلب من الجزائر الإلتزام بتطبيق المعايير المحاسبية الدولية لرفع درجة مقروئية المعلومات التي تحتويها القوائم المالية الختامية لدى المؤسسات الأجنبية، نظرا لإعدادها بلغة محاسبية عالمية و موحدة.

6- إعداد القوائم المالية وفق أسس واضحة: من أهم مزايا تطبيق المعايير المحاسبية الدولية في الجزائر هو الحصول على قوائم مالية ختامية وفق أسس واضحة و مفهومة لدى متخذي القرارات.[1]

2/ مراحل إنجاز النظام المحاسبي المالي:

لقد بدأت الإصلاحات حول المخطط الوطني للمحاسبة خلال سنة 2001 من قبل البنك الدولي للتعاون، بالتعاون مع العديد من الخبراء و المجلس الوطني للمحاسبة إلى نظام محاسبي مالي يتوافق مع المعطيات الاقتصادية الجديدة من خلال ثلاثة مراحل كانت على النحو التالي:[2]

تشخيص مجال تطبيق المخطط الوطني المحاسبي مع إجراء مقارنة بينه و بين المعايير الدولية للمحاسبة، ثم تطوير مشروع مخطط محاسبي جديد. غير أن نهاية المرحلة الأولى كان قد سبق و أن وضعت ثلاث خيارات للتطوير. تمثلت أولا في الإبقاء على تركيبة المخطط الوطني المحاسبي و تحديد الإصلاحات، و ذلك بتكييفه مع النشاطات المؤسسة القابضة و الحسابات الموحدة للمجموعة (حسب قرار اتخذ بموجب مرسوم وزاري رقم 42 الصادر في أكتوبر 1999)، و كان الخيار الثاني يتمثل في ضمان بعض المعالجات التقنية من طرف مجلس المعايير المحاسبية الدولية، أما الخيار الثالث فهو إنجاز نسخة جديدة للمخطط الوطني المحاسبي مع عصرنة شكله بالأخذ في الحسبان المعايير الدولية للمحاسبة. و قد تم تبني هذا الخيار الأخير من قبل المجلس الوطني للمحاسبة في إجتماعه المنعقد في 2001/09/05.

المطلب الثالث: تنظيم مهنة المحاسبة من خلال النظام المحاسبي المالي.

من خلال النظام المحاسبي المالي يجب على المؤسسات الخاضعة لهذا النظام مراعاة و إحترام المبادئ و القواعد التالية:

[1] محمود السبابي، مرجع سبق ذكره، ص96.

[2] شعيب شنوف، 2008، محاسبة المؤسسة طبقا للمعايير المحاسبية الدولية، الجزء الأول، مكتبة الشركة الجزائرية بوداود، الجزائر، ص13.

- ✓ المحاسبة ينبغي أن يحترم فيها مبادئ الحيطة و الحذر، الدقة و المصداقية و الشفافية و الإفصاح.
- ✓ تمسك المحاسبة المالية بالعملة الوطنية.
- ✓ ينبغي أن تكون داخل كل مؤسسة دليل عمل للمراقبة و المراجعة الداخلية و الخارجية.
- ✓ عناصر الأصول و الخصوم يجب أن تخضع للجرد الدائم على الأقل مرة في السنة.
- ✓ كل تسجيل محاسبي يجب أن يخضع لمبدأ القيد المزدوج.
- ✓ كل تسجيل محاسبي يجب ان يتم إنطلاقا من وثائق مؤرخة و مكتوبة في شكل يضمن المصداقية.
- ✓ دليل أعمال نهاية الدورة يجب أن يكون موثق بصفة واضحة في كل مؤسسة.
- ✓ يتضمن الدفتر الكبير مجموعة حركات الحسابات خلال الفترة المعينة.
- ✓ تحفظ الدفاتر المحاسبية التي تقوم بها، و كذا الوثائق الثبوتية لمدة عشر سنوات إبتداءا من تاريخ قفل كل سنة مالية.
- ✓ يرقم رئيس المحكمة مقر الكيان و يؤشر على الدفتر اليومي و دفتر الجرد.
- ✓ ينص النظام المحاسبي المالي على مسك المحاسبة يدويا أو عن طريق الإعلام الآلي.
- ✓ تضبط الكشوف المالية تحت إشراف المسؤولين خلال مدة لا تتجاوز 4 أشهر من تاريخ الإقفال.
- ✓ كل مؤسسة لها مؤسسات فرعية يجب أن تنشر الكشوف المحاسبية المدمجة للمؤسسة الأم ككل سنويا.
- ✓ لا يتم أي تغيير في الطرق المحاسبية إلا إذا فرض في إطار تنظيم جديد أو إذا كان يهدف إلى تحسين نوعية الكشوفات المالية.[1]

[1] شعيب شنوف، مرجع سبق ذكره، ص23.

خلاصة الفصل:

من خلال إستعراضنا لتطور المحاسبة و النظام المحاسبي المالي تبين لنا ما يلي:

المحاسبة مثل غيرها من فروع العلوم الاجتماعية، نشأت مع ظهور الإنسان و تطورت نتيجة للجهود الفكرية و العلمية، متأثرة بالظروف الاقتصادية و الاجتماعية و السياسية السائدة خلال كل فترة مستجيبة لتطورات المحيط الذي كانت تستعمل فيه، سواء في المجتمعات البشرية القديمة أين كان دورها لا يتعدى القياس، وصولا إلى مفهومها الحديث كونها نظام للمعلومات داخل المؤسسة يساعد على إتخاذ القرارات، بعد الإستقلال وجدت الجزائر نفسها مجبرة على تطبيق نظام محاسبي فرنسي المتمثل في المخطط المحاسبي العام و الذي عجز عن مواكبة التطورات بعد إنتهاج الجزائر الإفتصاد الموجه، استدعى ضرورة إصلاحه من خلال تبني نظام محاسبي جديد عرف بالنظام المحاسبي المالي الجديد.

الفصل الثاني: تقديم معايير المحاسبة الدولية.

مقدمة الفصل:

إن البيئة المحاسبية الجزائرية ضيقة و محدودة حيث تعمل على الإنخراط في الاقتصاد العالمي عن طريق التحول التدريجي إلى إقتصاد السوق فقد إنضمت إلى الشراكة المتوسطة مع الإتحاد الأوروبي و تسعى إلى الانضمام إلى المنظمة العالمية للتجارة، و من جهة ثانية كانت تعتمد الجزائر على معايير محاسبية وطنية مما يجعلها تنطلق من دائرة المتطلبات المحاسبية المحلية الضيقة إلى رحاب ساحة الدولية، هذا أدى إلى صعوبة إنتاج معلومات دقيقة و موثوق بها في الأسواق المالية الدولية أمام المستثمرين كما صعب من دخولها إلى الأسواق المالية الدولية بسبب تقيد هذه الأسواق بالقواعد المحاسبية المطبقة في البلد.

كل هذه الإختلافات و الصعوبات جعلت من المحاسبة في قمة الاهتمام و بدأ السعي للعمل على إسراء نظام محاسبي جديد مبني على إخضاع الممارسة المحاسبية على مستوى الدول لمعايير دولية، و هو ما مهد ظهور ما إصطلح عليه بالمعايير المحاسبية الدولية و تجاوبا مع التوسع و التطور و التبادل التجاري بين مختلف دول العالم إنطلقت بعض الجهود و المحاولات لوضع أسس دولية لمهنة المحاسبة الدولية أدت تدريجيا إلى نشوء ما يعرف بالمعايير المحاسبية الدولية التي تهدف إلى توحيد المبادئ المحاسبية على مستوى العالم من أجل توفير قاعدة واحدة لقراءة القوائم المالية لمختلف الشركات، و لإعطاء صورة واضحة عن المعايير الدولية للمحاسبة و معايير الإبلاغ المالي.

المبحث الأول: تقديم عام للمعايير المحاسبة الدولية.

حتى تكون المحاسبة اللغة الوحيدة التي يمكن إستعمالها في التخاطب بين متخذي القرارات و غيرهم من فئات الأخرى ذات الصلة. فقد ظهرت عدة محاولات و الجهود نتج عنها تكوين هيئات و منظمات دولية و إقليمية للقيام بمهمة التنسيق و تقليل الإختلافات الموجودة في النظم و التطبيقات المحاسبية. و لعل أهم هذه الهيئات و المنظمات كل من اللجنة الدولية للمعايير المحاسبية و الإتحاد الدولي للمحاسبين و بالإضافة إلى عدد من الهيئات الإقليمية الأخرى، و على هذا الأساس حاولنا تقسيم هذا المبحث إلى ثلاث مطالب حتى نعطي نظرة عامة حول معايير المحاسبية الدولية.

المطلب الأول: ماهية معايير المحاسبة الدولية.

بفعل تطور المبادلات التجارية بين شركات متعددة الجنسيات في مختلف الدول، أصبح إجراء المقارنات بين القوائم المالية لهذه الشركات و فروعها أمرا عسيرا، و أصبح من الصعب كذلك تقييم أداء الشركات و فروعها المختلفة في تلك الدول، و قد ترتب عن ذلك الحاجة إلى معايير محاسبية دولية، تأخذ بعين الإعتبار كل مشاكل و الصعوبات، و تحظى بإعتراف من طرف الشركات الكبرى و من طرف الدول.

1-مفهوم معايير المحاسبية الدولية:

يعرف المعيار على أنه كل قاعدة تم إرساؤها من طرف سلطة مؤهلة أو عن طريق الإجماع. و لقد جاءت كلمة معيار ترجمة من كلمة STANDARD الإنجليزية و التي تعني القاعدة المحاسبية.

أما لغة فيقصد بكلمة معيار: بأنها النموذج الذي يوضع و يقاس على ضوئه وزن الشيء أو طوله أو درجة جودته.[1]

يقصد بالمعيار ما يجب أن يكون عليه الشيء، و قد عرف « Kohler » المعيار بأنه: " نموذج يعتمد على العرف و يحظى بالقبول العام"، أما " Littelton " فهو يرى بأن المعيار هو " أساس متفق عليه في تطبيق المحاسبي السليم و يستخدم كأدات للمقارنة" و بالتالي فالمعايير المحاسبية " بمثابة التوجيهات الرسمية التي تحدد كيفية تسجيل بعض أنواع العمليات أو الأحداث و المعلومات التي ينبغي إعطاؤها في القوائم المالية و الملاحق المرفقة بها" فهي عبارة عن مجموعة من الأوامر و البدائل الممكنة التطبيق للمعالجة المحاسبية لموضوع معين، و تمتاز معايير المحاسبية الدولية بعدة خصائص فهي أداة لتقييم أداء العمل المحاسبي كما أنها قابلة للتطبيق المحاسبي و تمتاز بالمرونة التامة فهي تتعامل مع الأنشطة الاقتصادية تتحرك بإستمرار داخل المؤسسة كما أنها تحظى بالقبول العام بين المحاسبين.

[1] حسين القاضي، 2008، المحاسبة الدولية و معاييرها، دار الثقافة، عمان، ص103.

2-أسباب وجود معايير دولية:

إن المعايير عموما هي نشاطات منظمة تحمل في طياتها حلولا ممكنة و قابلة للتطبيق، و متكررة لأسئلة مطروحة سلفا أو مشاكل مطروحة من قبل تخص العلوم بصفة عامة، و هذا حسب المنظمة الدولية للمعايرة (ISO).[1]

اما أسباب وجود معايير دولية و خصوصا في مجال المحاسبي و المالي يمكن إجمالها في العناصر التالية:

- ✓ الحاجة إلى تقديم و إيجاد آلية لتطوير علم المحاسبة و إستبعاد التناقضات القائمة في علم المحاسبة، مثل معالجة مشكلة عقود الإيجار، تقويم مخزون السلعي، بالإضافة إلى وجود إختلافات في شكل و مضمون القوائم المالية.
- ✓ إنفتاح البورصات و الأسواق المالية على المستوى العالمي.
- ✓ تسهيل عملية قراءات القوائم المالية الموحدة.
- ✓ ضرورة التوافق و التنسيق و التوحيد المحاسبي العالمي.
- ✓ تدعيم المرور إلى الأسواق المالية.
- ✓ تسهيل الاتصالات بين المتعاملين الإقتصاديين.
- ✓ من أجل التفكير العقلاني و التفكير بفعالية أكبر.

3-أهمية و أهداف المعايير المحاسبية الدولية:

-الأهمية: نظرت اللجنة في إصدار المعايير الدولية أهمية تتلخص كالآتي:

- ✓ جاءت المعايير الدولية لكي تلائم ظروف المحاسبة ي كل بلد من هذه البلدان المشتركة العضوية.
- ✓ جاءت لكي تقرب وجهات نظر المنظمات المحاسبية، و ذلك بتقريب طرق القياس و إيصال النتائج إلى مستخدمي القوائم المالية الداخليين و الخارجيين.
- ✓ إن الإلتزام بالمعايير الدولية سوف تساعد في فهم القوائم المالية المعلنة.
- ✓ الإستفادة من المعايير الدولية لغرض البحث و المقارنة من قبل الإستشاريين الأكاديميين و المهتمين في هذا المجال.

-أهداف إصدار المعايير المحاسبية الدولية:

- ✓ إعداد و نشر المعايير المحاسبية التي تم الإسترشاد بها عند إعداد و تجهيز القوائم و البيانات بما يحقق المصلحة العامة، مع العمل على القبول الدولي لهذه المعايير و تطبيقها عمليا.

[1] حسين القاضي، مرجع سبق ذكره، ص105-106.

- ✓ تحسين و تنسيق بين الأنظمة و القواعد و الإجراءات المحاسبية المرتبطة بإعداد و عرض القوائم المالية.[1]

4-كيفية وضع معايير المحاسبية الدولية:

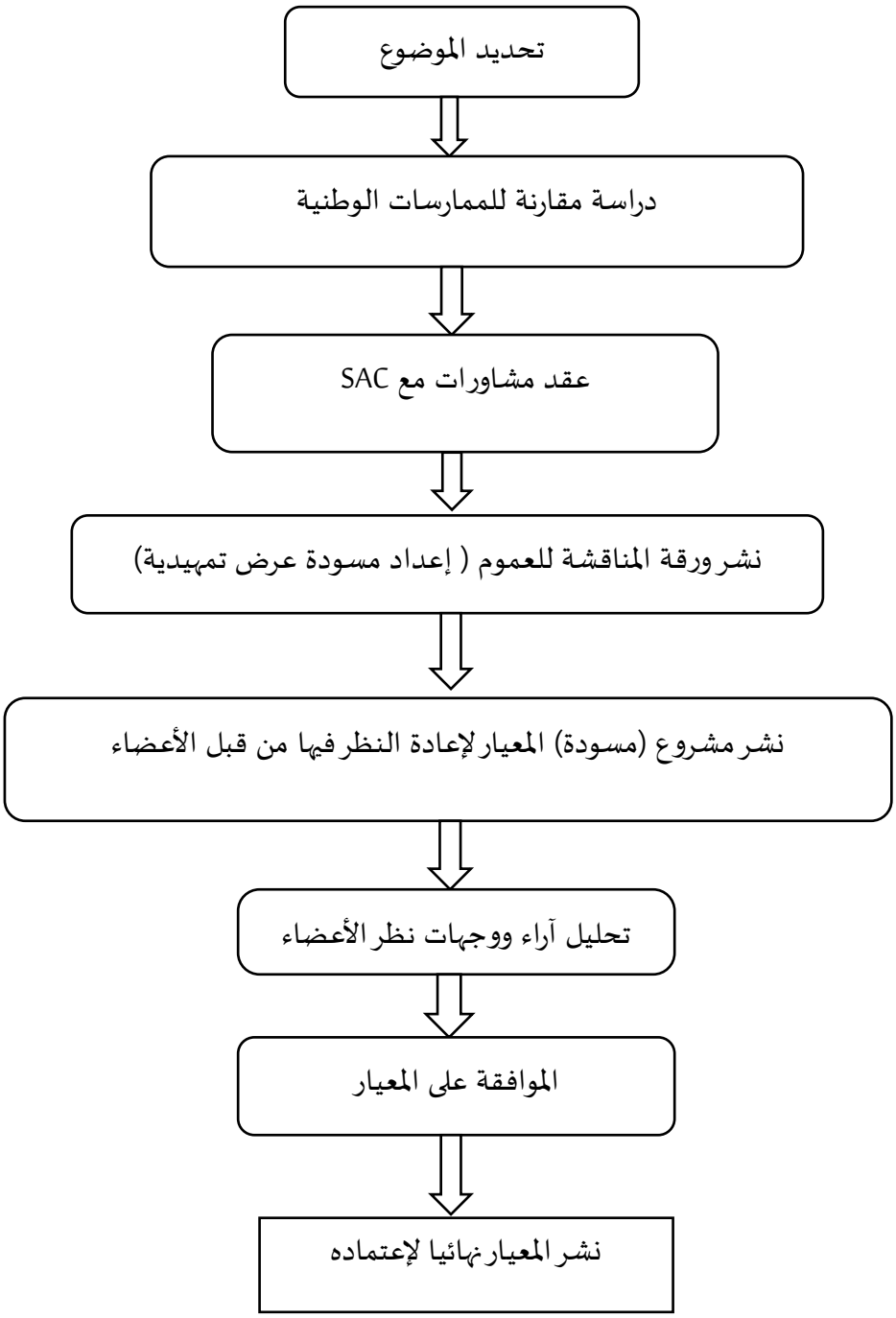
يمكن التعرف على كيفية وضع معايير المحاسبية الدولية م خلال الإجراءات التالية:[2]

- ✓ عند وضع المعيار المحاسبي الدولي يقوم المجلس بتعيين لجنة فرعية يرأسها عضو من المجلس مع ضم أعضاء من ثلاث دول مختلفة بإضافة إلى بعض الأعضاء من مجموعة الإستشارية أو بعض الخبراء في الموضوع محل البحث.
- ✓ تقوم اللجنة الفرعية بدراسة الموضوع محل البحث و تراعي اللجنة في هذا الشأن القواعد الأساسية و إطار العمل المحدد من لجنة المعايير المحاسبية عند إعداد القوائم المالية، كما تدرس اللجنة الفرعية الممارسات المحاسبية المختلفة في الدول المختلفة للتعامل مع الموضوع محل البحث، و بعد إنتهاء الدراسة و البحث تقوم اللجنة الفرعية بتقديم تقرير إلى المجلس يوضح النقاط الرئيسية للموضوع محل المعيار المحاسبي.
- ✓ بعد وصول رد المجلس على التقرير المقدم تصدر اللجنة الفرعية مسودة بالمبادئ التي ستراعي عند إصدار مسودة العمل المحاسبي، و توضح اللجنة الفرعية الطرق المختلفة للتعامل مع الموضوع، كما تنشر اللجنة الفرعية مسودة المبادئ و تبدأ في إستقبال ردود الفعل عليها من مختلف الهيئات المحاسبية في الدول المتخلفة.
- ✓ بناء على مسودة المبدئ يتم إعداد مسودة المعيار و عرضها على المجلس، و في حالة موافقة ثلثي الأعضاء تنشر مسودة المعيار و يفتح باب التعليقات عليها لمدة 6 أشهر.
- ✓ بعد مراجعة جميع التعليقات الواردة علة مسودة المعيار تعد اللجنة الفرعية المعيار المحاسبي في شكله النهائي و تعرضه على المجلس للمناقشة و المصادقة عليه بعد الحصول على موافقة 75% من أعضاء المجلس على الصيغة النهائية للمعيار كأحد المعايير المحاسبية الدولية.
- ✓ يقوم المجلس من آن إلى أخر بتشكيل لجنة لمراجعة المعايير المحاسبة الحالية ذلك لتعديلها أو إضافة أو تغيير أي جزء من أجزائها لتواكب التطورات في المهنة و الصناعات و الأنشطة المختلفة.

[1] مرجع سابق، ص106.

[2] أحمد محمد أبو شمالة، 2010، معايير المحاسبة الدولية و الإبلاغ المالي، الطبعة 01، مكتبة العربي للنشر و التوزيع، عمان، الأردن، ص14.

الشكل رقم(2-2): إجراءات وضع معايير المحاسبة الدولية.



المصدر: Stephen Brun,2006, L'essentiel Des Normes Comptables International IAS/IFRS, Gualino Editeur, Paris, P27.

المطلب الثاني: تطور المعايير المحاسبية الدولية و مراحل تطبيقها.

1/التطور التاريخي لمعايير المحاسبية:

نظرا للتطور و النمو الهائلين للتجارة الدولية و إنتشار الشركات متعددة الجنسيات، بالإضافة إلى تزايد الطلب العالمي على السلع و الخدمات، بل لا بديل عن ضرورة إعداد معايير محاسبية تتعامل بها كافة الشركات الدولية عند إعداد قوائمها المالية، و نظرا لأهمية المحاسبة الدولية و ضرورة تطبيقها في الشركات متعددة الجنسيات، و ذلك سواء في معاملاتها أو عرض قوائمها المالية، كان من الأهمية عرض و تحليل التطور التاريخي لمعايير المحاسبة في الشركات متعددة الجنسيات.[1]

منذ بروز الشركات متعددة الجنسيات و ظهور مشاكل محاسبية معقدة على المستوى العالمي، بدا المهتمون بمهنة المحاسبة التفكير في التوحيد المحاسبي العالمي، أو في عملية التوافق أو التنسيق على مستوى المعايير المحاسبية التي تخص الشركات متعددة الجنسيات و في كيفية عرض القوائم المالية.

و عموما ترجع فكرة التوحيد المحاسبي العالمي و ضرورة التنسيق بين المعايير المحاسبية إلى سنة 1904، و هو تاريخ إنعقاد أول مؤتمر دولي للمحاسبين، و هذا بمدينة سانت لويس بأمريكا، بحيث تمت مناقشة و مقارنة المبادئ المحاسبية و حتى الممارسات المحاسبية في البلدان الكبرى في العالم.

فالقاعدة تعتمد على وجود معاملات مالية للشركات الدولية في البلدان المتخلفة، وجود معايير محاسبية دولية يكون مثفق عليها و يتم التنسيق بينها حتى يتم تطبيقها على كل الشركات، و من ثم فإن المعاملات المالية و المحاسبية الدولية ترتبطان ببعضهما البعض، و عموما فإن فكرة إيجاد توافق في معايير المحاسبية الدولية بالشركات الدولية أنشأت رسميا في سنة 1904، و منذ ذلك التاريخ تم عقد إجتماعات و مؤتمرات عديدة لتنمية مهنة المحاسبة و أدائها و مناقشة المشكلات و تبادل الخبرات ووجهات النظر، من أجل التقليل من الإختلافات بين معايير المحاسبية التي تطبقها الشركات و تضييف دائرة الفوارق في معايير.

و في سنة 1972 إنعقد المؤتمر الدولي للمحاسبين في سيدني باستراليا، حيث إتخذت فيه قرارات هامة، و ذلك بإنشاء هيئتين يمكن أن تكون لهما المقدرة على التعامل مع المشكلات المحاسبية الدولية و الإختلاف بين المحاسبة التي تستخدمها البلدان المتعددة، و تم تأسيس لجنة معايير المحاسبة الدولية IASC عام 1973 و كذا الإتحاد الدولي للمحاسبين IFAC .

و قد كان تنظيم المؤتمرات بسبب الضغوط المتزايدة من مستخدمي القوائم المالية من مساهمين و مستثمرين و نقابات و إتحادات تجارية و منظمات دولية و جمعيات حكومية أدى إلى تشكيل عدة منظمات من أجل وضع

[1] بوتين محمد، 2010، المحاسبة المالية و معايير المحاسبة الدولية IAS/IFRS، الصفحات الزرقاء، الجزائر، ص44.

معايير محاسبية دولية و تهيئة المناخ اللازم لتطبيقها و من أهم المنظمات: الإتحاد الأوروبي للمحاسبين (IFAC)، لجنة معايير المحاسبة الدولية (IASC)، و بذلك أصبحت البداية الحقيقية لصناعة المعايير 1973.

و في سنة 2000 تم إعادة هيكلة لجنة المعايير (IASC) و تغيير تسميتها إلى مجلس معايير المحاسبة الدولية (IASB) و الذي اعتبر إبتداءا من أفريل 2001 المسؤول عن إصدار معايير المحاسبة الدولية بدلا عن لجنة المعايير و تبنى هذا المجلس جميع المعايير المحاسبية الصادرة عن اللجنة.

2/ مراحل تطبيق المعايير المحاسبة الدولية عند المرة الأولى:

يجب الإشارة إلى أنه كان على الجزائر أن تصدر معايير محاسبية على النحو الذي يتماشى مع واقعها الاقتصادي، بحيث يتم تطبيق المعايير تدريجيا كما يلي:[1]

- ✓ معايير محاسبية تخص شركات المساهمة المسعرة في البورصة التي يتم تداول أسهمها في هيئات الأسواق المالية.
- ✓ معايير محاسبية للمؤسسات غير المسعرة في البورصة، و بعض المؤسسات الأخرى.
- ✓ معايير محاسبية للمؤسسات المتوسطة و الصغيرة.

كما يجب على الجزائر أن تعمل كمرحلة إنتقالية أولية بالمخطط المحاسبي الوطني القديم و في نفس الوقت بالنظام المحاسبي المالي الجديد لمدة سنة مالية على الأقل بصفة متوازنة، حتى يتسنى للمؤسسات التحكم في المعايير المحاسبية الدولية، و يجب على المؤسسات إعتماد المراحل التالية:

- ✓ تحضير ميزانية إفتتاحية في 01-01-2010 طبقا للنظام المحاسبي المالي.
- ✓ إعداد تصنيف الأصول و الخصوم و تعديلها بإستعمال الأموال الخاصة طبقا للمعايير المحاسبية الدولية.
- ✓ حذف كل العناصر في الميزانية التي لا تتوافق مع المعايير المحاسبية الدولية بإستعمال الأموال الخاصة.

المطلب الثالث: تقديم هيئة المعايير المحاسبية الدولية.

أولا: هيكلة مجلس معايير المحاسبة الدولية.

إن التطور التاريخي الذي مرت به معايير المحاسبة الدولية، هذا ما أدى إلى تشكيل عدة منظمات إستهدفت وضع المعايير الدولية و تهيئة المناخ اللازم لتطبيق هذه المعايير و من أهم هذه المنظمات سوف نتعرف عليها في هذا المطلب.

[1] شعيب شنوف، 2008، محاسبة المؤسسة طبقا للمعايير المحاسبية الدولية، الجزء 01، مكتبة الشركة الجزائرية بوداود، الجزائر، ص35.

1/لجنة معايير المحاسبة الدولية IASC : International Accounting Standards Committee

1-1-نبذة عن لجنة معايير المحاسبة الدولية:

أسست هذه اللجنة بتاريخ 29 جوان 1973 في لندن إثر إتفاق ين ممثلي التنظيمات المحاسبية المهنية لكل من (أستراليا، كندا، فرنسا، ألمانيا، اليابان، مكسيك، هولندا، المملكة المتحدة، إيرلندا، الولايات المتحدة) أي في حدود 9 دول، بهدف إعداد و نشر المعايير المحاسبية الأساسية لكي تكون محمل القبول العام بغية إعطاء صبغة عالمية لهذه المعايير و من ثم إمكانية القضاء على الفروقات الجوهرية في الممارسات المحاسبية الدولية، لهذا سنورد أهم المحطات التاريخية لتطور هذه الهيئة الدولية المحاسبية وفق الآتي:

- ✓ في سنة 1975 أصدرت لجنة معايير المحاسبة أول معيارين، الأول يتعلق بتدنية قيمة الأصول – الإهتلاك- و الثاني يتعلق بالمعلومة في القوائم المالية الختامية.
- ✓ في سنة 1977 تم إضافة مقعدين إلى 09 مقاعد السابقة و الذين أسسوا هذه اللجنة.
- ✓ في سنة 1982 تم إقرار أن لجنة معايير المحاسبة هي الهيئة الوحيدة المكلفة بالتوحيد الدولي للمحاسبة و من ثم إصدار المعايير، كما أن كل عضو في الإتحاد الدولي للمحاسبين هو عضو هذه اللجنة.
- ✓ في سنة 1989 نشر الإطار التصوري لإعداد و عرض القوائم المالية.
- ✓ في سنة 2001 إلى يومنا الحالي إعادة هيكلة لجنة معايير المحاسبة الدولية IASC ،التي أصبحت مجلس معايير المحاسبة الدولية IASB .

1-2-تشكيلة اللجنة: تتشكل لجنة معايير المحاسبة الدولية من 19 عضو امين يتم إختيارهم من قبل لجنة التعيين، و يشترط في تركيبة الأعضاء أن تكون ممثلة للأسواق المالية العالمية، و التنوع في الأصول الجغرافية و المهنية.

- 6 أعضاء أمناء أمريكا الشمالية.
- 6 أمناء من أوروبا.
- 4 أمناء من آسيا منطقة المحيط الهادي.
- 3 أمناء من أي منطقة شريطة إيجاد توازن جغرافي عام.

ويتمثل دورهم الأساسي قي:

- جمع الأموال اللازمة لتسيير أنشطة اللجنة.
- إعداد و نشر التقرير السنوي عن النشاط، متضمنا القوائم المالية للمراجعة .

- تقييم إستراتيجية و فعالية اللجنة سنويا.[1]

1-3اهداف لجنة معايير المحاسبة الدولية:

تتمثل أهداف لجنة معايير المحاسبة الدولية فيما يلي:[2]

- صياغة و نشر معايير ذات النفع العام الواجب التقيد بها لدى عرض القوائم المالية و تعزيز قبولها و التقيد بها في جميع انحاء العالم.
- العمل بشكل عام على تحسين و تناغم المعايير و الإجراءات المحاسبية و الأنظمة المتعلقة بعرض القوائم المالية.
- مناقشة القضايا المحاسبية .
- طرح أفكار محاسبية يمكن تبنيها و إصدارها كمعايير دولية تخدم المصلحة العامة.
- العم على تحقيق قدر من القبول الدولي لما يصدر اللجنة من معايير.

1-4-إنجازات لجنة معايير المحاسبة الدولية:

أصدرت اللجنة حدود 41 معيار محاسبيا دوليا مع مواضيع تؤثر على القوائم المالية للمؤسسات كما أصدر اللجنة إطار لإعداد و عرض القوائم المالية ليساعد في:[3]

- تطوير معايير محاسبية دولية مستقبلية، و في المعايير المحاسبية الصادرة.
- تشجيع إتساق التعليمات و المعايير المحاسبية و الإجراءات المتعلقة بعرض القوائم المالية من خلال توفير أساس لتقليل إختيارات المعالجة المسموحة بها في المعايير المحاسبية الدولية.

لقد أنجزت اللجنة الدولية للمعايير خلال سنة 1998 أخر مشاريعها الرئيسية، و هو برنامج أعمال لتطوير هذه المعايير الدي يعتبر إنجاز تاريخي و هام لمعدي و مستخدمي البيانات المالية.

2/مجلس معايير المحاسبة الدولية IASB :

يتشكل المجلس من 14 عضوا يتم تعيينهم على أساس خبرتهم و كفاءتهم، يقوم 12 عضوا من بيتهم بمهامهم لوقت كامل و يتقاضون راتبا مقابل ذلك

يشغل أعضاء المجلس مهامهم لمدة 5 سنوات على الأكثر، قابلة للتجديد مرة واحدة على الأقل حيث يتم توزيعهم على النحو التالي:[4]

---

[1] خالد جمال الجمارات، 2008، معايير التقارير المالية الدولية، البعة 01، إثراء للنشر و التوزيع، عمان، الأردن، ص31.

[2] أحمد محمد أبو شمالة، مرجع سبق ذكره، ص25.

[3] بوتين محمد، مرجع سبق دكره، ص55.

[4] رفيق يوسفي، مرجع سبق ذكره، ص103.

- 05 أعضاء على الأقل لديهم خبرة في ممارسة المراجعة.
- 03 أعضاء على الأقل لديهم خبرة في إعداد القوائم المالية.
- 03 أعضاء على الأقل لديهم خبرة كمستعملين القوائم المالية.
- 01 عضو على الأقل لديه خبرة أكاديمية.

كما أن 07 أعضاء من بين هاته الأعضاء 12 مكلفين رسميا بالتنسيق مع 07 منظمات وطنية مكلفة بالتوحيد و هي (ألمانيا، أستراليا، نيوزيلاندا، كندا، الو م أ، فرنسا، المملكة المتحدة).

-مهام مجلس المعايير المحاسبية:

فيما يخص مهام المجلس فهة يتلخص فيما يلي:[1]

- ✓ إعداد و نشر و تعديل المعايير المحاسبية.
- ✓ نشر مذكرات الإيضاح حول مشاريع المعايير المحاسبية الدولية الجارية.
- ✓ تشكيل كل أنواع اللجان الإستشارية المتخصصة، لإبداء رأيها حول المشاريع المهمة.
- ✓ القيام بالدراسات في الدول المتقدمة و الناشئة، للتأكد من قابلية المعايير المحاسبية الدولية للتطبيق و صلاحيتها في محيط متنوع .

3/اللجنة الإستشارية للمعايير SAC :

تتكون من 45 عضوا من أصول و خبرات مختلفة معينين من طرف مجلس الرقابة لمدة 03 سنوات قابلة لتجديد مرة واحدة، و يرأسه مجلس المعايير المحاسبية الدولية (IASB)، و يشكل منبرا لمختلف الأفراد و الهيئات التي لها إهتمام بالمعلومة المالية على المستوى الدولي، يجتمع 03 مرات في السنة في إجتماعات مفتوحة للجمهور، و تتمثل مهامه أساسا في :[2]

- ✓ تقديم إستشارات لمجلس معايير المحاسبة الدولية.
- ✓ المساهمة في ترتيب الأولويات المحاسبية.
- ✓ إعلام المجلس بآراء الهيئات أو الأفراد الأعضاء بهذه اللجنة بخصوص مشاريع المعايير.

4/لجنة التفسيرات للمعايير الدولية للتقارير المالية IFRIC :

تتكون هذه اللجنة من 12 عضوا يتم تعيينهم من قبل الأمناء لمدة 03 سنوات قابلة للتجديد مرة واحدة، و رئيس ليس له الحق في التصويت، و تهتم بتفسير بعض النقاط الخاصة في المعايير المحاسبية الدولية على ضوء الإطار المفاهيمي و عرضها على المجلس من أجل المصادقة، كما تقوم بإعداد و نشر مشاريع تفاسير لإثراء

[1] خالد جمال الجمارات، مرجع سبق ذكره، ص35..

[2] مسعود صديقي، 2014، المحاسبة المالية طبقا للنظام المحاسبي المالي IAS/IFRS، الجزء01، دار النشر و التوزيع، الجزائر، ص44.

بين جمهور المهتمين لإتمام عملية التفسير، و تعمل أيضا على التنسيق مع هيئات التوحيد الوطنية لضمان حلول ذات جودة عالية، كما يمكن أ تقوم بمهام أخرى بطلب من المجلس.[1]

المبحث الثاني: معايير المحاسبة الدولية IAS .

المطلب الأول: معيار IAS2 المخزون.

تشتري المؤسسة سلعا تخزن في الغالب لتباع في أقرب وقت ممكن، و دون إدخال أي تغيير على تركيبتها الكيميائية و شكلها (بضائع)، كما تشتري مواد تخزن يتم إدخالها بعد ذلك في المعامل و الورشات قصد تحويلها إلى منتجات تامة الصنع تخزن و تباع، و قد نشتري لوازم تخزن و يتم إستهلاكها في تقديم الخدمات.

هدف المعيار: يهدف إلى عرض المعالجة المحاسبية للمخزون وفقا لمدخل التكلفة التاريخية، حيث يتطرق إلى تحديد مبلغ تكلفة المخزون التي سيظهر بها في الميزانية العمومية، و يعرض المعيار إرشادات عملية لتحديد التكلفة و صافي القيمة القابلة للتحقق و معدلات التكلفة و طرق التقييم و طرق تقويم المنصرف من المخزون و الإفصاح عنه.

1/تعريف المخزون: يعد المخزون من الأصول الجارية و مدة بقائها في المؤسسة مهما طالت لا تتعدى 12 شهرا (دورة الإستغلال)، إذ تتحول إلى نقود و تجدد. و هي حسب المعيار IAS 2 كل المخزونات ماعدا التي حظيت بمعيار خاص بها.[2]

- مخزونات تم الحصول عليها بهدف بيعها أثناء النشاط العادي.
- مخزونات الإنتاج قيد الإنجاز، تباع بعد الإنتهاء من إنتاجها.
- مخزونات المواد الأولية و المواد الإستهلاكية و اللوازم التي تشترى لتستهلك في العمليات الإنتاجية أو تستهلك في تقديم الخدمات.
- تقيم المخزونات و تسجل، مثلها مثل الأصول، منذ تاريخ إنتقال الأخطار و المزايا الاقتصادية و المستقبلية للمؤسسة.

-المخزونات التي لا تعد مخزونات المعيار IAS 2 نذكر:

- البناءات قيد الإنجاز IAS 11.
- الوسائل المالية IAS 39.
- الأصول البيولوجية العائدة للنشاط الفلاحي IAS 41.
- أصول منتجي الفلاحة و الغابات و منتجات المناجم.

[1] مسعود صديقي، مرجع سبق ذكره، ص46.

[2] شعيب شنوف، 2008، محاسبة المؤسسة طبقا للمعايير المحاسبية الدولية، الجزء الأول، مكتبة الشركة الجزائرية بوداود، ص125.

2/تقييم المخزونات:

يتم عموما تقييم المخزون بالتكلفة أو صافيا لقيمة القابلة للتحقق أيهما أقل.

صافي القيمة القابلة للتحقق = سعر البيع المقدر في سياق النشاط العادي – التكلفة المقدرة للإكمال – التكلفة المقدرة للإتمام البيع.

التكلفة المقدرة للإكمال: تحتاج بعض المنتجات إلى تكاليف إضافية لجعلها قابلة للبيع. مثل تكاليف كي الملابس بعد إنتاجها.

التكلفة المقدرة لإتمام البيع : فتتمثل في مصاريف البيع.

3/تكاليف المخزون:

الشكل الآتي يبين مكونات تكلفة المخزون.

الشكل رقم (2-3): مكونات تكلفة المخزون.

تكلفة الحصول على المخزونات:

-سعر الشراء.

-حقوق الجمارك.

-رسوم غير قابلة للإسترجاع.

-نقل، شحن.

-تكاليف أخرى مباشرة واجبة التحميل، مع طرح كل أنواع التخفيضات بما فيها الخصم.

تكلفة تحويل المخزونات:

-تكاليف مباشرة مرتبطة بالوحدات الإنتاجية (اليد العاملة).

-تكاليف الإنتاج غير المباشرة ثابتة و متغيرة.

-مصاريف تم حسابها حسب النشاط العادي للإنتاج، أي ربح زيادة الفعالية الناتجة عن طريقة التحميل العقلانى.

المصدر: شعيب شنوف، 2008، محاسبة المؤسسة طبقا للمعايير المحاسبية الدولية IAS/IFRS، الجزء الأول، الجزائر.

4/أساليب قياس التكلفة:

يتم قياس التكلفة إما بإستخدام طريقة التكلفة المعيارية أو طريقة التجزئة إذا كانت النتائج مساوية تقريبا للتكاليف الفعلية.[1]

4-1-طريقة التكلفة المعيارية: تعتمد هذه الطريقة على الأسلوب العلمي في وضع المعايير من قبل إختصاصين يعملون على إستخراج تكلفة الوحدة المنتجة قبل البدء بالعملية الإنتاجية و ذلك بوضع معدلات معيارية للوحدة المنتجة من المواد المباشرة و الأجور المباشرة و تكاليف الصنع الإضافية، التكاليف غير المباشرة، مع الأخذ بعين الإعتبار المستويات العادية من المواد و العمل و الطاقة المستخدمة و يتم مراجعة هذه المستويات بإنتظام و إذا إستدعى الأمر يتم تعديلها حسب الظروف السائدة.

4-2-طريقة التجزئة: تستخدم هذه الطريقة عادة في قطاع التجزئة لقياس المخزون الذي يحتوي على أعداد كبيرة من الأصناف سريعة التغير في حركتها و التي لها هامش ربح مشابه.

5/طرق تقييم المخرجات من المخزون:

يتم تقييم المنصرف من المخزون إما بإستخدام طريقة الوارد أولا صادر أولا (FIFO) أو طريقة التكلفة الوسطية المرجحة (CMP).

أما في حالة بيع المخزون يتم الإعتراف بالقيمة الدفترية للمخزونات كمصاريف، و يتم الإعتراف بمبلغ تخفيض المخزونات إلى صافي القيمة القابلة للتحقيق و جميع خسائر المخزونات كمصاريف في الفترة التي تحدث فيها، أما زيادة قيمة المخزونات القابلة للتحقيق يجب الإعتراف بها كتخفيض للمبلغ في الفترة التي يحصل فيها العكس، و يقضي المعيار الإفصاح عن المعلومات المتعلقة بالمخزونات و التي يجب أن تتضمن على ما يلي:[2]

- الطرق المحاسبية المعتمدة في الجرد و تقييم الإخراجات و الطرق المستعملة في تحديد التكلفة.
- القيمة الدفترية الإجمالية للمخزونات.
- مبلغ المخزونات المسجلة كمصاريف خلال الدورة.
- مبلغ المؤونات و التهور في القيمة الخاصة بالمخزونات و الإرجاعات المتعلقة بالمؤونات و المسجلة كإيراد مع شرح الأسباب التي أذت إلى هذا الإسترجاع.

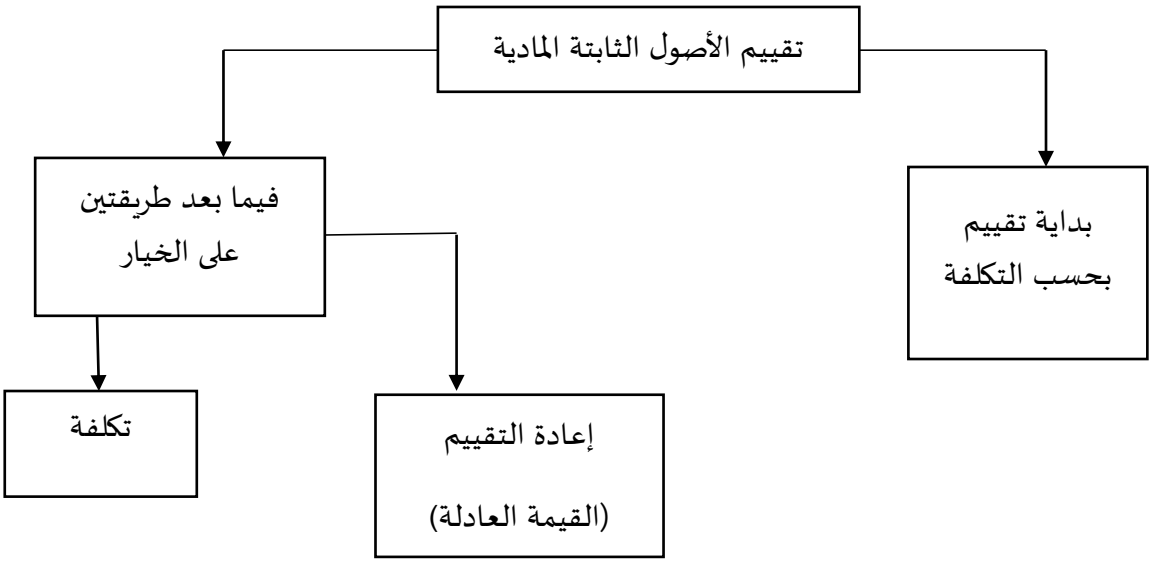
[1] شعيب شنوف، مرجع سبق ذكره، ص 127.

[2] محمد أبو ناصر، 2019، معايير المحاسبة و الإبلاغ المالي الدولية، الطبعة 01، دار الثقافة للنشر و التوزيع، الأردن، ص133.

المطلب الثاني: المعيار IAS 16 الممتلكات و المنشآت و المعدات.

1/هدف العيار: يهدف المعيار إلى وصف المعالجة المحاسبية للممتلكات و المصانع و المعدات و التي تعتبر أصول ملموسة يتم الإحتفاظ بها لإستخدامها في إنتاج البضائع أو الخدمات أو تأجيرها للغير أو لأغراض إدارية و يتوقع إستعمالها لأكثر من سنة، و يتم الإعتراف بها كأصل إذا مان من المرجح أن تعود على الكيان بمنافع إقتصادية مستقبلية و يمكن تحديد قيمتها بشكل موثوق، و تشمل تكلفة الممتلكات و المعدات عند الإدراج الأولي في الحسابات سعر شرائها بما فيها رسوم الإستراد و الضرائب غير المسترجعة بعد إقتطاع الحسومات و الخصومات و أية تكاليف تنسب بشكل مباشر لإحضار الأصل للموقع و التقدير الأولي لتكاليف التفكيك أو الإزالة أو الترميم، و قد نص المعيار على أن تختار المؤسسة إما نموذج التكلفة أو نموذج إعادة التقييم كسياسة محاسبية يتبعها للقياس بعد الإعتراف الأولي، حيث تقضي طريقة التكلفة بأن يتم التسجيل بعد الإعتراف الأولي للممتلكات و المعدات كأصل بتكلفتها مطروح منها الإهتلاكات المتراكمة و خسائر القيمة، أما طريقة إعادة التقييم فيتم بموجبها تحديد القيمة العادلة للممتلكات و المعدات بشكل موثوق، و يتم تسجيل الأصل بالمبلغ المعاد تقييمه الذي يمثل القيمة العادلة في تاريخ إعادة التقييم مطروح منه الإهتلاكات المتراكمة و خسائر القيمة، على أن تتم عملية إعادة التقييم بإنتظام في نهاية السنة لضمان عدم إختلاف القيمة المسجلة لأصل بشكل كبير عن القيمة العادلة، تحت بند فائض إعادة التقييم، غير أنها إذا كانت هذه الزيادة تعوض إنخفاض القيمة لنفس الأصل سبق إدراجها في الحسابات كعبء إلا إذا كانت مرتبطة بفارق إعادة التقييم.[1]

الشكل رقم (2-4): مجال تطبيق المعيار IAS 16.



المصدر: من إعداد الطالبة.

[1] محمد أبو الناصر، مرجع سبق ذكره، ص135.

2/التعريفات و المصطلحات الواردة في المعيار:

2-1-التكلفة: و هي عبارة عن النقدية المدفوعة التي تقدمها المنشأة أو القيمة العادلة للأصل المتنازل عنه مقابل حيازة الأصل أو إنشائه.

2-2-العمر الإنتاجي: هو عبارة عن الفترة الزمنية التي يتوقع المشروع إستخدام الأصل خلالها، أو عدد الوحدات المتوقع إنتاجها نتيجة إستخدام الأصل.

2-3—القيمة المتبقية: هي القيمة التقديرية المتوقع الحصول عليها عند التخلص من الأصل في نهاية العمر الإنتاجي.

2-4-القيمة العادلة: هي سعر البيع الأصل في السوق في تاريخ القياس.

2-5-القيمة الممكن إستردادها: القيمة العادلة (سعر البيع) مطروح منها تكاليف القيمة الحالية لأصل أيهما أقل.

2-6-خسارة القيمة: هي عبارة عن الخسائر الناتجة عن إنخفاض قيمة الأصل المرحلة عن قيمته القابلة لإسترداد.

المطلب الثالث: المعيار IAS 17 عقود الإيجار.

عقد التأجير هو عبارة عن عقد يتم إبرامه بين طرفين هما المؤجر و المستأجر، يتم بموجبه تقديم الأصل مثل معدات أو آلات أو خلافه من قبل المؤجر لإستخدامه من قبل المستأجر لفترة يتم تحديدها في العقد، مقابل أن يدفع المستأجر إلى المؤجر دفعات نقدية يتم الاتفاق على قيمتها و تاريخ التسديد.[1]

1-هدف المعيار: إن الهدف من هذا المعيار هو تحديد المعالجة المحاسبية و الإفصاح الملائم لعقود التأجير التشغيلية و التمويلية لدى كل من المؤجر و المستأجر.

2-مجال تطبيق المعيار:

عرفت لجنة المعايير المحاسبية الدولية عقود الإيجار على أنه إتفاق ينقل بموجبه المؤجر الحق في إستخدام الأصل مقابل دفعة أو سلسل من الدفعات تستحق على المستأجر، و يشترط المعيار وجوب أن يكون تصنيف عقود الإيجار مبنيا على مدى تحمل المؤجر أو المستأجر المخاطر و المنافع المتعلقة بملكية الأصل المؤجر.

يطبق هذا المعيار على كافة عقود الإيجار بإستثناء:

- ✓ إتفاقيات الإيجار لاستكشاف أو إستخدام الموارد الطبيعية مثل النفط و الغاز الطبيعي و الأخشاب و المعادن.

[1] عبد الحميد مانع الصيح، 2009، المحاسبة الدولية، الأمين للنشر و التوزيع، صنعاء، ص101.

- ✓ إتفاقيات الترخيص الخاصة بعناصر مثل الأفلام السينمائية و تسجيلات الفيديو و المسرحيات و حقوق النشر و التأليف.

3/تصنيف عقود الإيجار:

قسم المعيار عقود التأجير إلى نوعين هما:

- ✓ عقود التأجير التشغيلية.
- ✓ عقود التأجير التمويلية.

و قد حدد المعيار مبدأ عام لإعتبار عقد الإيجار تمويلي إذا كان يحول بشكل جوهري جميع المخاطر و المنافع المتعلقة بالملكية.

كما تضمن المعايير أنه في حالة توفير أحد الشروط التالية فإنه يعتبر عقد إيجار تمويلي:[1]

- ✓ ينص العقد على نقل ملكية الأصل إلى المستأجر في نهاية عقد الإيجار.
- ✓ عندما يكون للمستأجر حق شراء الأصل بسعر يتوقع أن يكون أقل إلى حد كافي من القيمة العادلة للأصل في تاريخ الذي يمكن فيه ممارسة حق الخيار، بحيث يكون من المؤكد بشكل معقول عند بدأ عقد الإيجار أن المستأجر سيمارس هذا الحق.
- ✓ عندما تكون مدة عقد الإيجار تغطي الجزء الرئيسي من العمر الاقتصادي للأصل حتى و إن لم يتم تحويل حق الملكية.
- ✓ إذا كانت الأصول المؤجرة ذات طيعة خاصة بحيث يكن للمستأجر فقط إستخدامه بدون إجراء أي تعديلات رئيسية.
- ✓ إذا بلغت عند بدأ عقد الإيجار القيمة الحالية للحد الأدنى من دفعات الإيجار تعادل بشكل جوهري القيمة العادلة للأصل المؤجر.

المبحث الثالث: المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية IFRS.

المطلب الأول: معيار 4 IFRS عقود التأمين.

1/هدف المعيار: يهدف هذا المعيار إلى تحديد إعداد التقارير المالية لعقود التأمين من قبل أي شركة تصدر مثل هذه العقود، و يتطلب هذا المعيار على وجه الخصوص ما يلي:[2]

- ✓ نطاق محدود من التعديلات التي يتم إدخالها على نظم المحاسبة في شركات التأمين فيما يتصل بعقود التأمين.

[1] عبد الحميد مانع الصيح، مرجع سبق ذكره، ص102.

[2] وليد عبد القادر، 2013، المعايير المحاسبية الدولية، الطبعة 01، دار الثقافة، الأردن، ص140.

- ✓ الإفصاح الذي يحدد و يوضح المبالغ التي تظهر في القوائم المالية الخاصة بشركة التأمين، و التي تنشأ عن عقود التأمين بما يساعد مستخدمي القوائم المالية في فعم و تقييم و توقيت و مدى عدم التأكد من التدفقات النقدية المستقبلية عن عقود التأمين.

2/مفهوم عقد التأمين: هو عقد يقبل بموجبه الطرف الأول (المؤمن) مخاطر التأمين الهامة من الطرف الآخر (حامل وثيقة التأمين)، على أن يتم تعويض حامل وثيقة التأمين إذا تأثر بوقوع حادث مستقبلي. و قد حدد المعيار المعالجة المحاسبية الواجب إتباعها في عقود التأمين و الإفصاح المطلوب.[1]

3/نطاق المعيار:

يطبق المعيار على مايلي:

- ✓ عقود التأمين (بما في ذلك عقود إعادة التأمين) و التي أصدرتها الشركة و كذلك عقود إعادة التأمين التي تملكها.
- ✓ الأدوات المالية التي تصدرها الشركة و التي تتعلق بميزة المشاركة الإختيارية.

و لا يطبق هذا المعيار على:

- ✓ الأصول و الإلتزامات الأخرى التي تعود للمؤمن، مثل الأصول المالية، و الإلتزامات المالية التي تدخل في نطاق المعيار IAS 39 (الأدوات المالية: الإعتراف و القياس).
- ✓ ضمانات المنتج.
- ✓ الحقوق و الإلتزامات التعاقدية المحتملة.

المطلب الثاني: معيار IFRS 5 الأصول غير المتداولة المحتفظ بها برسم البيع والعمليات المتوقفة.

1/الهدف من المعيار: يهدف هذا المعيار إلى تحديد محاسبة الأصول المحتفظ بها برسم البيع و محاسبة عرض العمليات الموفقة و الإفصاح عنها. و لا تنطبق أحكام القياس الواردة في هذا المعيار على الأصول الضريبية المؤجلة، و الأصول الناشئة عن منافع الموظفين، و الأصول المالية التي تقع ضمن نطاق معيار المحاسبي الدولي رقم 39 و الأصول غير المتداولة التي يتم محاسبتها وفقا لنموذج القيمة العادلة في معيار المحاسبي الدولي رقم 40 و الحقوق التعاقدية بموجب عقود التأمين كما هي محددة في المعيار الدولي رقم4.[2]

2/نطاق المعيار:

تسري متطلبات التبويب و العرض المنصوص عليها في هذا المعيار على جميع الأصول غير المتداولة المعترف بها و على جميع مجموعات أصول الشركة التي سيتم التخلص منها، كما تسري متطلبات القياس في هذا المعيار

[1] وليد عبد القادر، مرجع سبق ذكره، ص141.

[2] شعيب شنوف، 2009، محاسبة المؤسسة طبقا للمعايير المحاسبية الدولية، الجزء 02، مكتبة الشركة الجزائرية بوداود، الجزائر، ص115.

على جميع الأصول غير المتداولة المعترف بها فيما عدا الأصول لتي من الممكن أن يستمر قياسها طبقا لهذا لمعيار، و الأصول المبوبة كغير متداولة طبقا للمعيار الدولي لإعداد التقارير المالية رقم01 لا يعاد تبويبها كأصول متداولة إلا بعد إستفاء الشروط الازمة لتبويبها كأصول محتفظ بها لغرض البيع طبقا لهذا المعيار، بالنسبة للأصول التي عادة ما تعتبرها الشركة أنها غير متداولة و التي يتم الحصول عليها لغرض إعادة البيع، لايجوز تبويبها كأصول متداولة، ما لم يستوفي الشروط اللازمة لتيويبها كأصول محتفظ بها لغرض البيع طبقا لهذا المعيار.

المطلب الثالث: معيار IFRS 7 الأدوات المالية، الإفصاح.

نتيجة لتعاظم دور الأوراق المالية و تداولها في السوق الأوراق المالية و ما لها من أثر واضح و كذلك صاحب تعاظم هذا الدور و إرتباطه بالمخاطر الملازمة لها. فكان لا بد من إصدار معيار محاسبي يحظى بالقبول العام العالمي لتوضيح الآلية التي تنظم عمليات الأدوات المالية و هذا المعيار هو معيار التقرير المالي الدولي رقم (7) حول الإفصاح في الأدوات المالية. و يرتكز هذا المعيار على بيان عنصر الأهمية(الجوهر يغلب الشكل) لمبلغ الأدوات المالية على قائمة المركز المالي و قائمة الدخل.

1/ الهدف من المعيار:

يهدف هذا المعيار إلى تحسين فهم مستخدمي القوائم المالية لأهمية الأدوات المالية بالنسبة للمركز المالي للشركة و أدائها و تدفقاتها النقدية و يحتوي هذا المعيار على متطلبات عرض الأدوات المالية، و يحدد المعلومات الخاصة بها التي يجب الإفصاح عنها و تطبيق متطلبات الإفصاح على تصنيف الأدوات المالية ما بين الأصول المالية و إلتزامات مالية و أدوات و حقوق الملكية، و كذلك على تصنيف ما يرتبط بها من فوائد و توزيع أرباح و الخسائر.

2/ نطاق المعيار:

ينطبق المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية(7) على الأدوات المالية، و الأداة المالية هي عقد تؤدي إلى نشوء أصل مالي لشركة ما و إلتزام مالي أو أداة حق ملكية لشركة أخرى، و يشمل مصطلح الأدوات المالية أدوات حقوق الملكية و الأصول المالية و الإلتزامات المالية.[1]

[1] شعيب شنوف، مرجع سبق ذكره، ص120.

خلاصة الفصل:

حاولنا من خلال هذا الفصل التطرق إلى تقديم عام للمعايير المحاسبية و من ثم التعرف إلى بعض معايير المحاسبة الدولية و معايير الدولية لإعداد التقارير المالية.

فإن الجزائر بتبنيها للمعايير الدولية برغم من أنها عملية ثقيلة و معقدة و مكلفة إلا أنها تعتبر إستثمار حقيقي، و ضمان لمنافسة أكثر شفافية، و أسواق المالية أكثر مرونة و ضمان الحصول على معلومات مالية صادقة وقابلة للمقارنة.

الفصل الثالث: الدراسة الميدانية.

تمهيد:

بعض إستعراض مختلف الفصول النظرية، من دراسة مدى إستجابة المحاسبة المالية في المؤسسة الاقتصادية للمعايير الدولية، و الذي تطرقنا في الفصل الأول للمفاهيم عن المحاسبة المالية و الفصل الثاني عن المعايير المحاسبية الدولية، و لكن ما سبق كان على سبيل الدراسة النظرية، و نظرا للأهمية التي يكتسبها الموضوع كان من المهم ربط الجانب النظري بالجانب العملي، فمن خلال هذا الفصل سنحاول إسقاط أهم النقاط التي تعرضنا لها في الجانب النظري على الجانب التطبيقي، و لذلك قمنا بإجراء الدراسة على المؤسسة الجهوية للهندسة الريفية.

المبحث الأول: لمحة عن المؤسسة الجهوية للهندسة الريفية.

المطالب الأول: نبذة تاريخية عن المؤسسة.

يعود تاريخ إنشاء المؤسسة إلى سنوات السبعينات و بتحديد سنة 1975، و كانت تسميتها التجارية الديوان الوطني للأشغال الغابية (ONTF)، و بعد 10 سنوات من هذا التاريخ. تم إحلال هذه الشركة و تخلق في مكانها الديوان الجهوي للأشغال الغابية (ORDF).

و في سنة 2001 تم تغيير الإسم التجاري للشركة إلى المؤسسة الفلاحية الغابية الظهرة (SAFA DAHRA).

و بحلول سنة 2010 ظهرت المؤسسة الجهوية للهندسة الريفية (ERGR DAHRA) لتحل مكان مؤسسة صفا ظهرة بقرار رقم 102 الصادر بتاريخ 2010/03/17، و بقرار رقم 01 الصادر عن الجمعية العامة غير العادية بتاريخ 2011/09/13، و خلال كل هذه العقبات التاريخية لهذه المؤسسة بقي نشاطها دون تغيير و هو الأشغال الغابية.

تتواجد هذه المؤسسة في حدود ولايات الغرب التالية: وهران، مستغانم، تلمسان، سيدي بلعباس، غليزان، معسكر، عين تموشنت، بشار، تندوف.

و هذه المؤسسة هي عبارة عن مديرية المشاريع لولاية مستغانم و هي تابعة للمؤسسة الجهوية للهندسة الريفية الكائنة بوهران و لها مشتلتين تابعة لها و يقعان في مشتلة عين إبراهيم و سيدي لخضر.

التعريف بالمؤسسة الجهوية للهندسة الريفية: هي مؤسسة جهوية مختصة في الأشغال الغابية و الفلاحية و هي من أقدم المؤسسات الوطنية و تشغل حاليا أكثر من 6000 عامل من مختلف الأصناف و أكثرهم العامل اليومي القاطن بالريف و حيث يقع مركزها مع محافظة الغابات بحي بيبنيار و لها حظيرة للمركبات بتجديت، و لها مشتلتين واحدة بعين إبراهيم و الأخرى بسيدي لخضر.

المطلب الثاني: مهام المؤسسة.

تتواجد أشغال المؤسسة الجهوية للهندسة الريفية قطاع مستغانم في جميع دوائر و بلديات ولاية مستغانم و تكمن هذه الأشغال في:

- غرس الشجيرات في المساحات العالية الغابية و على حواف الطرق.
- فتح و تهيئة المسالك الريفية.
- تصحيح و تحديد المسالك المائية في المناطق الريفية.
- إنتاج النباتات الغابية المثمرة و نباتات الزينة و التهيئة العمرانية.
- إستثمار الخشب.
- غرس الشجيرات داخل المشاتل "مشتلة عين إبراهيم و مشتلة سيدي لخضر".

- تهيئة المساحات الغابية و قطع الأشجار غير الصالحة.
- غرس الأشجار المثمرة "الزيتون".

المطلب الثالث: الهيكل التنظيمي للمؤسسة.

إن الفرع التنظيمي يتطور و يتغير بتوسع نشاط المؤسسة إذ لا بد من وجود هيكل يتلائم مع هذا التوسع و هذا ما لاحظناه في هذه المؤسسة بحيث يتماشى هيكلها التنظيمي بتوسع نشاطها، حيث تظم المؤسسة مجموعة من الإطارات من مختلف التخصصات و اليد العاملة.

أولا: المديرية: يوجد بها مدير المشاريع و رؤساء المصالح و رؤساء الفروع المكلفين بالدراسة القانونية و المالية و التقنية و الإدارة و يتمثل مهام المديرية في:

- ✓ التنسيق بين الإدارة و بين مختلف الفروع.
- ✓ السهر على السير الحسن لمصالح الشركة.
- ✓ تحديد الخطوط العريضة للشركة.
- ✓ تمثيل المؤسسة في جميع الإجتماعات الرسمية.
- ✓ متابعة و مراقبة الأشغال.
- ✓ ممارسة التوجيه و الرقابة.
- ✓ التوظيف و التنصيب.
- ✓ التكوين.
- ✓ ضمان السير الحسن و السهر على محيط المؤسسة.

ثانيا: مصلحة التقنية: تتمحور مهامها في:

- ✓ متابعة و مراقبة الأشغال مع رئيس المشروع.
- ✓ إرسال التقارير إلى المديرية العامة.
- ✓ ضمان السير الحسن للمشاتل.
- ✓ إعداد و تهيئة دفاتر الشروط للمناقصة.

ثالثا: مصلحة الإدارة المالية.

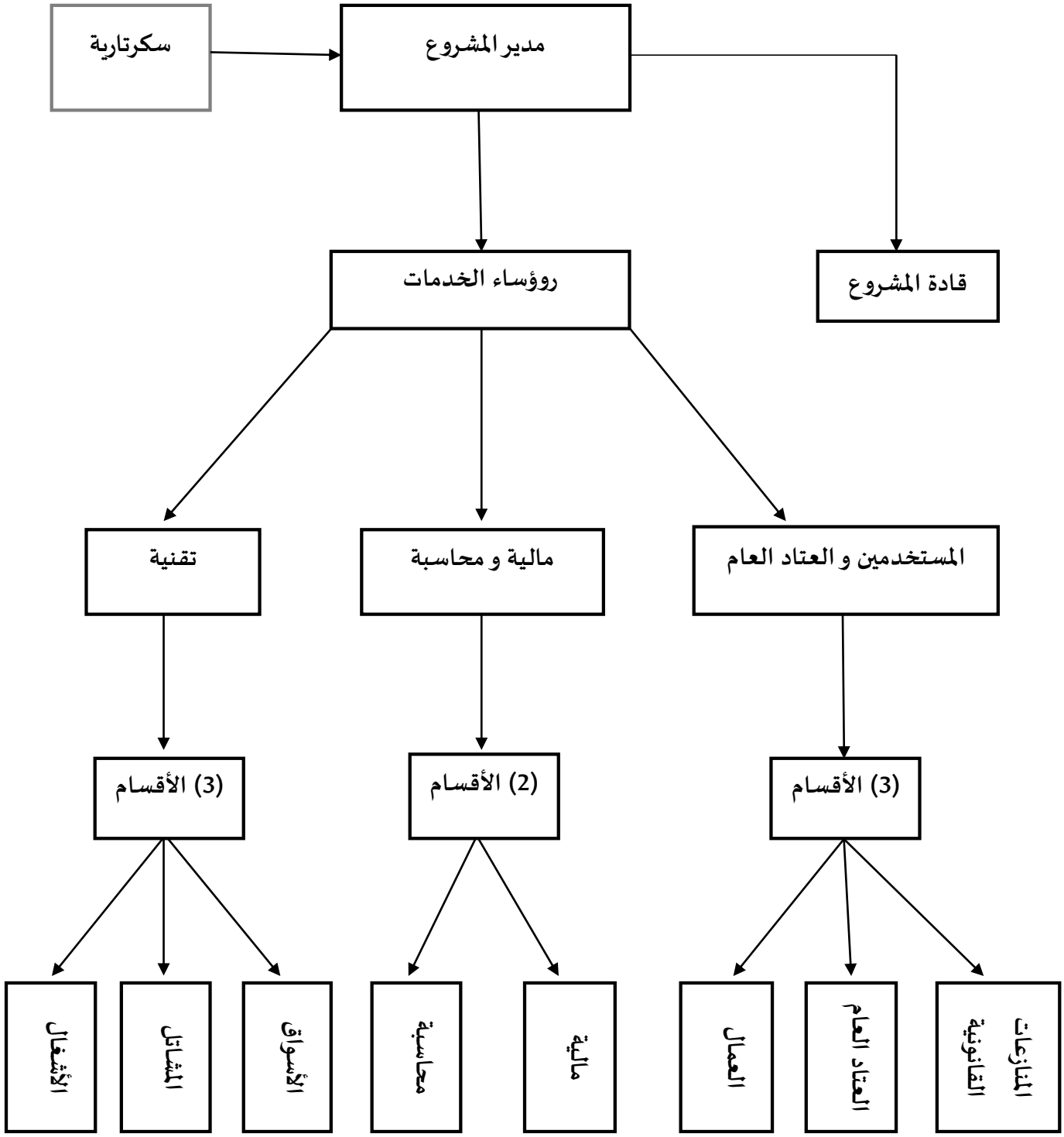
- ✓ إعداد المحاسبة و التحليل.
- ✓ إعداد الميزانية العامة و حساب النتيجة.
- ✓ مراقبة السير الحسن للمورد المالي للبنوك عبر كل شهر.
- ✓ التصريح الجبائي الضريبي و التأمين الاجتماعي.
- ✓ التسجيل اليومي في الدفتر المحاسبي.

- ✓ صرف الأموال الموجودة في الصندوق على المشتريات ذات النسب الصغيرة.

رابعا: مصلحة المستخدمين و العتاد العام.

- ✓ تنفيذ و تطبيق القرارات الإدارية.
- ✓ تسيير الحسن للحياة العملية للموظف.
- ✓ مراقبة و تسيير المنازعات القانونية.
- ✓ متابعة إحتياجات المؤسسة للعمال.
- ✓ متابعة العتاد و مرافقته على المستوى الأشغال.

الشكل رقم(3-4): الهيكل التنظيمي للمؤسسة الجهوية للهندسة الريفية.



المصدر: وثائق المؤسسة.

المبحث الثاني: تقييم مدى تطبيق المعايير المحاسبية في المؤسسة.

يتناول هذا المبحث مقابلة تم الإجابة عنها من قبل محاسب المؤسسة محل التربص.

المطلب الأول: تقييم المعيار المحاسبي IAS 16 الممتلكات و المنشآت و المعدات.

من خلال هذا المطلب سوف نقوم بعرض الأسئلة التي قمنا بطرحها على محاسب المؤسسة حول المعيار المحاسبي IAS 16 مع التعليل،

1/ البيانات الشخصية:

- **الجنس:** ذكر ☐ أنثى ☑

- **العمر:** أقل من 30 سنة ☐ من 30 إلى 45 ☑ من 45 فما فوق ☐

- **الوظيفة الحالية:** محاسب معتمد ☑ محافظ حسابات ☐ خبير محاسبي ☐

- **الخبرة المهنية:** أقل من 5 سنوات ☐ من 5 إلى 10 ☐ من 10 إلى 15 ☐
أكثر من 15 سنة ☑

-**المؤهل العلمي:** ليسانس ☑ ماجستير ☐ دكتوراه ☐ شهادة مهنية ☑

2/ الإجابة عن أسئلة المقابلة فيما يخص المعيار IAS 16 :

✓ هل تطبيق المعايير المحاسبية في المؤسسات الاقتصادية جاء بنتيجة إيجابية : نعم

التعليل: إن هذه المعايير جاءت من أجل إعطاء فعالية لكل حساب فالتثبيتات نظمتها في إطار يجعلها معرض في أي حالة من المراحل التي تمر بها المؤسسة إلى معالجة خاصة في حالة تظهور قيمتها (PV)، و في حالة زيادة قيمتها في حالة بيعها.

✓ في إعتباركم هل تقييم معيار IAS 16 يكون من طرفكم انتم فقط: لا

التعليل: التثبيتات يتم تقييمها و إعادة قيمة جديدة لها يكون من طرف مكتب خبير في العقارات حيث يقوم هذا الأخير بإحصاء جميع الإستثمارات التابعة للشركة و مقارنتها مع قيمتها السوقية و إعطاء قيمة جديدة لها سواء بالزيادة أو بالنقصان ثم يقدم هذا التقرير لمجلس الإدارة للموافقة عليه و التأشير عليه تم يعرض على مصلحة المالية و المحاسبة للتسجيل المحاسبي.

✓ معالجة التثبيتات يكون خلال فترة معينة: نعم

التعليل: تتعرض التثبيتات إلى معالجة سنوية أي مع فترة الجرد السنوي لكن هناك حالات خاصة تتم فيها معالجة التثبيتات خلال السنة و هذا عندما يتعرض هذا التثبيت إلى تدهور حاد في قيمته مثلا أو في حالة حوادث المرور، السرقة. يتم إعادة تقييمه في تلك الفترة.

✓ هل هناك مراقبة على الأعمال المحاسبية التي قمت بتسجيلها محاسبيا في هذه الحالة: نعم

التعليل: تكون من طرف محافظ الحسابات (CN).

3/ نتائج المقابلة:

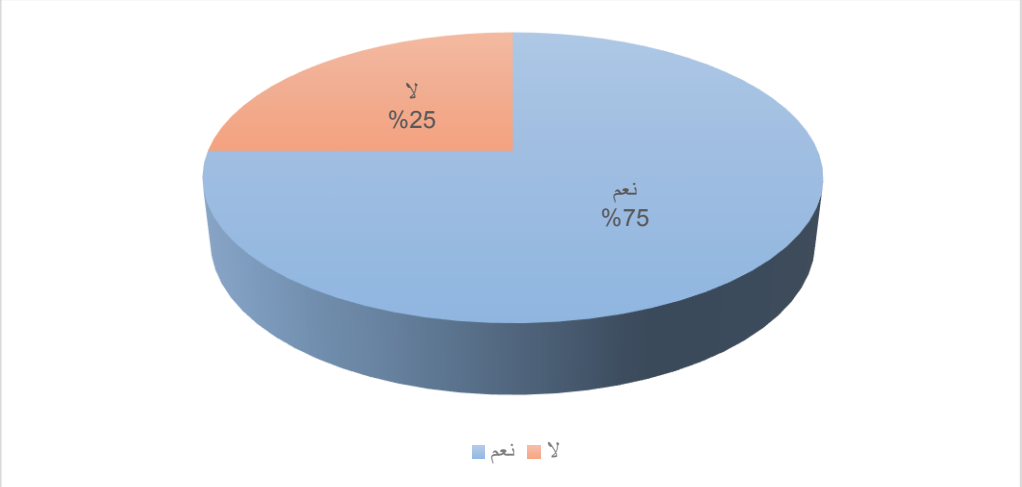
تم الإجابة عن الأسئلة ب "نعم", "لا" و هذا ما يوضحه الجدول التالي:

جدول رقم (3-1): نتائج مقابلة المعيار المحاسبي رقم 16.

إجابات المحاسب	نعم	لا
المحاسب	3	1

المصدر: من إعداد الطالبة.

الشكل رقم(3-5): نسبة تقييم المعيار المحاسبي رقم 16.



المصدر: من إعداد الطالبة بالإعتماد على نتائج المقابلة.

نلاحظ من خلال الشكل أن نسبة الإجابة ب "نعم" 75%، أما نسبة "لا" 25%.

4/مثال تطبيقي:

قامت المؤسسة ERGR DAHRA بإقتناء (ENIVELEUS) من مؤسسة UMLTP بتاريخ 2013/02/28 بقيمة 21.1000.000 دج و هذا من أجل القيام بأشغال لفتح المسالك الغابية و حددت مدة الإهتلاك ب10 سنوات تهتلك إهتلاك خطي. و في 2013/03/25 تم تسديد عن طريق البنك.

المعالجة:

1-حساب المبلغ القابل للإهتلاك:

المبلغ القابل للإهتلاك = القيمة الأصلية – القيمة المتبقية.

المبلغ القابل للإهتلاك = 21.100.000 – 0 = 21.100.000

2-حساب قسط الإهتلاك:

قسط الإهتلاك = المبلغ القابل للإهتلاك ÷ المدة النفعية.

بما أن تاريخ الإقتناء كان في 2013/02/28 فيوجد لدينا 3 أقساط للإهتلاك.

-قسط الإهتلاك ل 10 سنوات:

قسط الإهتلاك = 21.100.000 ÷ 10 = 2.110.000

-قسط الإهتلاك ل 10 الأشهر:

فسط الإهتلاك = 2.110.000 x 12/10 = 1.758.333,33

-قسط الإهتلاك لشهرين الباقيين:

قسط الإهتلاك = 2.110.000 x 12/2 = 351.666,67

3/ إعداد جدول الإهتلاك:

جدول رقم (3-2): جدول الإهتلاك.

السنوات	المبلغ القابل للإهتلاك	قسط الإهتلاك	الإهتلاك المتراكم	القيمة المحاسبية
2013	21.100.000	1.758.333,33	1.758.333,33	19.341.667
2014	21.100.000	2.110.000	3.868.333,33	17.231.667

2015	21.100.000	2.110.000	5.978.333,33	15.121.667
2016	21.100.000	2.110.00	8.088.333,33	13.011.667
2017	21.100.000	2.110.000	10.198.333,33	10.901.667
2018	21.100.000	2.110.000	12.308.333,33	8.791.667
2019	21.100.000	2.110.000	14.418.333,33	6.681.667
2020	21.100.000	2.110.000	16.528.333,33	4.571.667
2021	21.100.000	2.110.000	18.638.333,33	2.461.667
2022	21.100.000	2.110.000	20.748.333,33	351.666,67
2023	351.666,67	21.100.000	21.100.000	0

المصدر: من إعداد الطالبة.

4/ التسجيل المحاسبي:

1-تسجيل إقتناء التثبيت في 2013/02/28.

218		معدات النقل	21.100.000	
4456		TVA قابل للإسترجاع	4.009.000	
	404	موردو التثبيثات		25.109.000

2-تسجيل قسط الإهتلاك في 2013/12/31.

681		مخصصات الإهتلاكات و المؤونات	1.758333,33	
	2818	إهتلاك معدات النقل		1.758.333,33

3-تسجيل تسديد التثبيت في 2013/03/25.

404		موردو التثبيتات	21.100.000	
	512	بنوك و حسابات جارية		21.100.000

المطلب الثاني: تقييم المعيار المحاسبي IAS2 المخزون.

1/ الإجابة عن أسئلة المقابلة فيما يخص هذا المعيار:

في المخطط المحاسبي الوطني كانت هناك 3 طرق لتقييم المخزون و في النظام المحاسبي المالي أصبحت هناك طريقتين.

- ✓ هل تستخدمون في تقييم مخزوناتكم كلتا الطريقتين: لا.

التعليل: يتم فقط تقييم المخزونات بطريقة التكلفة الوسطية المرجحة CMUP.

- ✓ لقد جاء في التشريع الجزائري أن الإستثمارات التي يقل مبلغها عن 30.000 دج تصبح مخزونات هل تطبقون هذا المعيار في مؤسستكم: نعم.

التعليل: كل الإستثمارات التي يتم شراءها خلال السنة و تكون قيمتها أقل من المبلغ المذكور أعلاه تحول إلى حساب المخزونات و تكون مدونة و متابعة في سجل خاص.

- ✓ طريقة تسيير مخزوناتكم هل تتبعون طريقة المخزون يساوي الصفر: نعم.

التعليل: يتم شراء المخزونات حسب الاحتياجات و لا تقوم المؤسسة بشراء المخزون من أجل التخزين.

- ✓ هل مصلحتكم تقوم بتقييم و متابعة المخزونات : لا.

التعليل: هناك مصالح تقوم بتقييم و متابعة المخزونات : مصلحة الوسائل العامة.

مصلحة المالية و المحاسبة.

مصلحة التقنية.

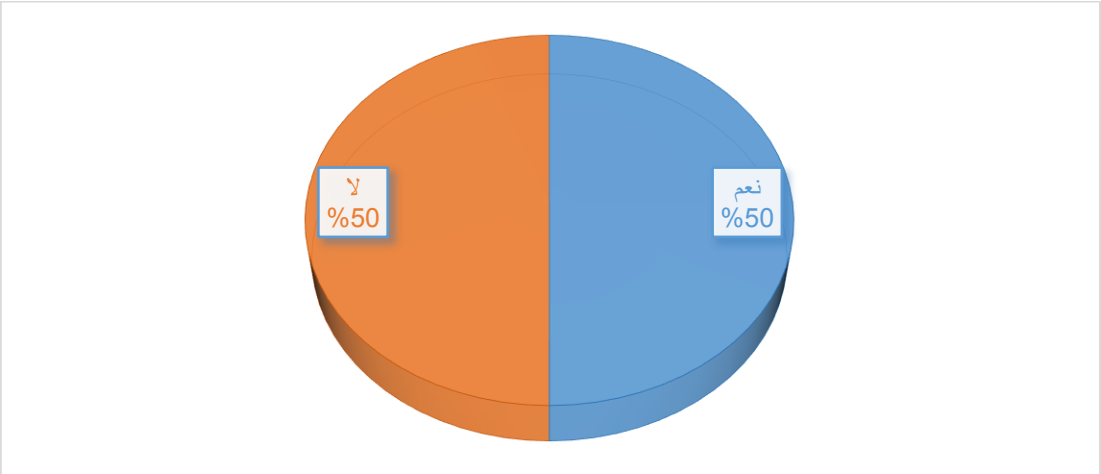
2/ نتائج المقابلة:

جدول رقم (3-3): نتائج مقابلة معيار محاسبي رقم02.

	نعم	لا
المحاسب	2	2

المصدر: من إعداد الطالبة

الشكل رقم (3-6): نسبة تقييم المعيار المحاسبي رقم02.



المصدر: من إعداد الطالبة بالإعتماد على نتائج المقابلة.

نلاحظ من خلال الشكل أن نسبة الإجابة ب"نعم" 50%، "لا" 50%.

3/ أنواع مخزونات المؤسسة:

مخزونات المؤسسة تنقسم إلى 3 أقسام:

1-مخزون موجه للتخزين ثم استغلاله في عملية الإنتاج مثال: البذور. حيث تتم المعالجة المحاسبية لمخزون البذور عن طريق عملية الحصاد في الغابات حيث يقوم العامل بالبحث عن البذور داخل الغابات و الكمية التي يتحصل عليها قيمتها تحسب من ساعات العمل التي قام بها هذا الأخير.

2-مخزون لا يخزن حيث يوجه مباشرة إلى الإستغلال مثال: شراء البطاريات، عجالات للشاحنات، قطع الغيار.

3-مخزون الأشغال و يتعلق هذا المخزون بكافة الأشغال التي تقوم بها المؤسسة(Atchment Des Travaux) حيث تسجل محاسبيا و يتم خروجها من المخزن عندما تقوم المؤسسة بفوترة هذه الأشغال للجهة المعنية.

4/مثال تطبيقي:

بالنسبة للمخزون الأول:

قام عامل في 2014/03/31 بجمع المحصول لمدة يومين و تحصل على 2 كغ و كلفت مصاريف المستخدم 2.800 دج فسعر كغ 1.400 دج.

التسجيل المحاسبي:

31		مواد أولية و لوازم	2.800	
	757	منتجات إستثنائية		2.800

بالنسبة للمخزون الثاني:

قامت المؤسسة في 2015/05/02 بشراء عجلات لشاحناتها بقيمة 76.000 دج.

التسجيل المحاسبي:

382		التموينات الأخرى المخزنة	76.000	
4456		TVA قابل للإسترجاع	14.440	
	401	موردو المخزونات و الخدمات		90.440

بالنسبة للمخزون الثالث:

قامت المؤسسة في 2017/09/06 بفتح مسالك طريق بوقيرات ذات بعد 3 كم حيث السعر الوحداوي للكم 1.111.111 دج.

التسجيل المحاسبي:

3550070		الأشغال الجاري إنجازها	3.333.333	
	7240070	أشغال قاعدية		3.333.333

المطلب الثالث: تقييم المعيار IFRS 4 عقود التأمين.

1/ الإجابة عن أسئلة المقابلة:

- ✓ هل تتبع مؤسستكم أصول تطبيق معيار IFRS 04 : نعم

التعليل: تقوم المؤسسة بتطبيق عقود التأمين حيث تقوم بتأمين العتاد و العقارات و المشاتل .

✓ هل مؤسستكم تقوم بتطبيق التأمين على عقود أصول الإمتياز: نعم

التعليل: كل العقود التي تدخل في إطار عقود الإمتياز التي تتحصل عليها المؤسسة من مديرية أملاك الدولة تطبق عليها أصول المعيار IFRS 04 فيما يخص التأمين و تكون تسجيل عملياتها المحاسبية مثل الأصول العادية و تدخل في الحساب 616.

✓ هل كل أصول المؤسسة تطبق عليها التأمينات : لا.

التعليل: حسب أصول المعيار هناك أصول لا تتعرض للتأمين من بينها الأصول المالية.

✓ هل مؤسستكم تقوم بتأمين مخزوناتها : نعم.

التعليل: كل منتوجات المشاتل تقوم المصلحة التقنية بتقديرها من أجل تأمينها. مثل: مشاتل الغابية، خروب ،صنوبر.

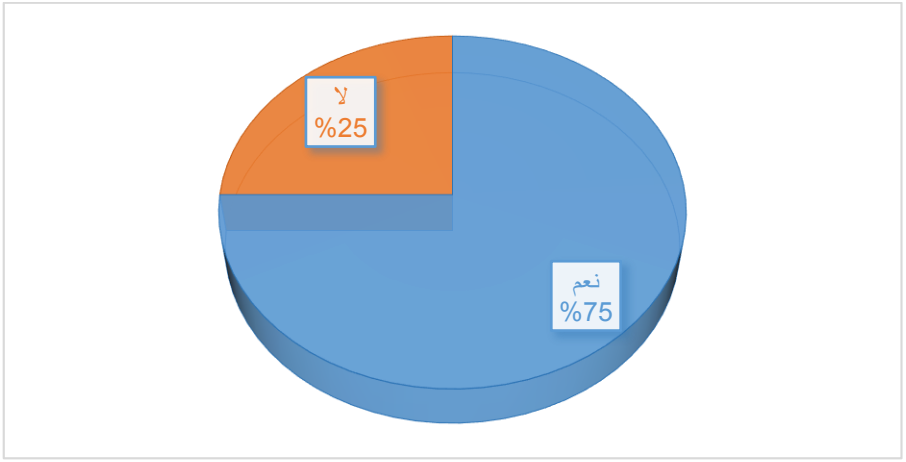
2/ نتائج المقابلة:

جدول رقم (3-4): نتائج مقابلة معيار المحاسبي رقم04.

	نعم	لا
المحاسب	3	1

المصدر: من إعداد الطالبة.

شكل رقم (3-7): نسبة تقييم معيار المحاسبي رقم04.



المصدر: من إعداد الطالبة بالإعتماد على نتائج المقابلة.

نلاحظ من خلال الشكل أن نسبة الإجابة ب"نعم" 75%، "لا" 25%.

3/مثال تطبيقي:

قامت المؤسسة في نهاية 2017 بتأمين عتادها المنقول من السيارات و الشاحنات حيث قامت بالتأمين لمدة سنة مع شركة CRMA. حيث طلبت هذه الشركة من المؤسسة الجهوية للهندسة الريفية بتقييم العتاد المعروض للتأمين و هذا من أجل حساب مصاريف التأمين. ملحق رقم 04.

حيث قامت المؤسسة بتقديم القيمة المالية المعروضة للتأمين سيارة من نوع DAEWO سنة 2001 مبلغ تأمينها 300.000 دج.

حيث قامت مؤسسة CRMA بتأمين هذه الأخيرة لمدة سنة إبتداءا من 2018/01/01.

قدرت مصاريف التأمين 7.301 دج.

التسجيل المحاسبي:

1/ تسجيل قيد التأمين الخاص بالسيارة في 2018/01/01.

616		أقساط التأمينات	6.255,81	
4456		TVA قابل للإسترجاع	1.045,19	
	401	موردو المخزونات و الخدمات		7.301

ح/616: Prime nette+ Accessoires +Taxes +Timbres

ح/616: 6.255,81 = 501+33,81+500+5.221

ح/4456: 1.045,19 = 0.19 ÷ 6.255,81

المطلب الرابع: IFRS 5 الأصول غير المتداولة المحتفظ بها برسم البيع و العمليات المتوقعة.

1/ الإجابة على أسئلة المقابلة:

- ✓ هل يمكن بيع الاستثمارات في المزاد العلني أقل من قيمتها المحاسبية: لا.

التعليل: يجب بيع الإستثمارات بقيمة تعادل أو أكثر من قيمتها المحاسبية.

- ✓ هل الإستثمارات المقترحة للبيع في المزاد العلني تتعرض للإهتلاكات : لا.

التعليل: حسب ما ينص هذا المعيار كل الإستثمارات التي يتم إحصاءها من أجل بيعها في المزاد العلني لا تتعرض للإهتلاكات لأنها ليست نشطة (Actif).

✓ هل هناك قائمة من القوائم المالية يبين فيها بيع الإستثمارات في المزاد العلني: نعم.

التعليل: حسب المعيار هناك جدول تدفقات الخزينة في هذا الجدول يتم فيه إظهار قيمة البيع.

✓ هل تستطيع المؤسسة بيع التثبيتات أقل من قيمتها المحاسبية: نعم.

التعليل: بعد ثلاث محاولات للبيع.

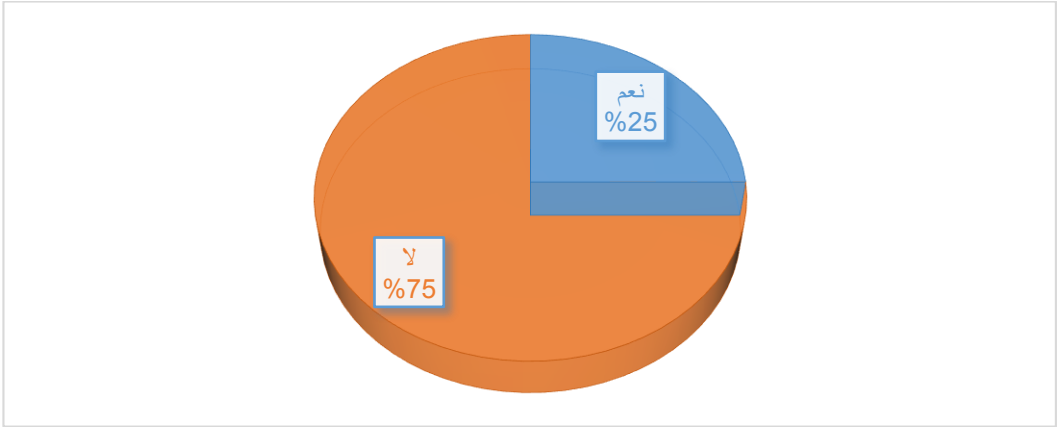
2/ نتائج المقابلة:

جدول رقم (3-5): نتائج مقابلة معيار محاسبي رقم05.

	نعم	لا
المحاسب	1	3

المصدر من إعداد الطالبة.

شكل رقم(3-8): نسبة تقييم المعيار المحاسبي رقم05.



المصدر: من إعداد الطالبة بالإعتماد على نتائج المقابلة.

نلاحظ من خلال الشكل ان نسبة الإجابة ب "نعم" 25%، "لا"75%.

3/ مثال تطبيقي:

قامت المؤسسة بتعيين لجنة جرد للتثبيثات غير الصالحة للإستعمال (Reforme) و خرجة هذه الأخيرة بقائمة تتضمن كل العتاد المقترح للبيع في المزاد العلني موضحة فيه قيمة الأصل و قيمة الإهتلاكات الصافية و القيمة المحاسبية كما هو موضح في الجدول رقم 02 و جدول رقم 03 ثم تقوم الإدارة بدفع هذه القائمة دون

تبيان القيم المالية فيها إلى محافظ البيع و الذي يقوم بدوره بتقييم هذه الإستثمارات و المخزون حسب قيمة السوق كما هو موضح في الملحق رقم01.

و يتم مقارنتها بالقيمة المحاسبية (VC) حتى يتسنى لمصلحة المحاسبة بتثبيت المبيعات و إعطائها قيم تفوق قيمتها المحاسبية. و بعدها يتم الإعلان في الجريدة كما هو موضح في الملحق رقم 02 و البيع في المزاد العلني ملحق رقم 03.

المعالجة:

1-|إعداد الجداول الخاصة بالثتبيتات و المخزونات التي سوف تباع في المزاد العلني.

-هذه الجداول يقوم المحاسب المعتمد بإعدادها لذا المؤسسة.

جدول رقم (3-6): جدول قطع الغيار.

رقم الطلب	البيان	الإشارة	الكمية	سعر الوحدة	المبلغ
182	قطع الغيار	6201	02	100	200
183	/	6202	02	32,56	65,12
184	/	6205	06	205,49	1232,94
185	/	6206	05	45,76	228.80
186	/	6303	02	200	400
187	/	6304	02	900	1800
188	/	30206	02	3100	6200
185	/	30211	06	119,12	714,72
186	/	30307	06	66,65	399,90
187	/	32008	01	317	317
188	/	32009	01	480	480
189	/	32208	01	450	450
190	/	32213	07	393,20	2752,40
191	/	32314	03	239,20	956,80
192	/	541600	03	30	90
المجموع			**50**	**6678,98**	**333949**

المصدر: وثائق المؤسسة.

جدول رقم (3-7): جدول معدات النقل.

رقم الطلب	رقم الإستثمار	البيان	تاريخ الإكتساب	قيمة المحاسبية	قسط الإهتلاك	قيمة المحاسبية الصافية
01	897	شاحن	1982	359.599	179.799	179.800
02	1035	شاحنة	2007/07/07	1.000.000	999.999	1
03	1035	سيارة	1996	366.960	366.959	1

المصدر: وثائق المؤسسة.

جدول رقم (3-8): جدول معدات المكتب.

رقم الطلب	رقم الإستثمار	البيان	تاريخ الإكتساب	القيمة في 99/02/01	القيمة المعاد تقييمها في 2007/12/31	القيمة الصافية 2012/12/31
047	065	كومبيوتر	1999	5836	2900	2900
050	42	مكيف الهواء	2004	4000	4000	2000

المصدر: وثائق المؤسسة.

ملاحظة: كل المعدات تم بيعها في المزاد العلني ما عدا قطع الغيار و الشاحن فلم يتم بيعها.

2/ التسجيل المحاسبي:

بعد عملية البيع يقوم المحاسب بتسجيل القيود.

1-تسجيل عملية التنازل في 2013/07/03.

512		بنوك و حسابات جارية	442.000	
2815		إهتلاك معدات المكتب	9.836	
2818		إهتلاك معدات النقل	1.366.958	
	215	معدات المكتب		4.900
	218	معدات النقل		1.366.960
	752	فوائض القيمة عن خروج الأصول		58.943

ح/512: 442.000 هو سعر التنازل

ح/2815: 5.836+ 4.000 = 9.836

ح/2818: 999.999 + 366.959 = 1.366.958

ح/215: 2.900 + 2.000 = 4.900

ح/218: 1.000.000 + 366.960 = 1.366.960

ح/752: (44200 + 9.836 + 1.366.958) – (4.900 + 1.366.960) = 58.943

خلاصة الفصل:

من خلال هذا الفصل قمنا بدراسة بعض المعايير المطبقة في المؤسسة الجهوية للهندسة الريفية، و شملة هذه الدراسة مجموعة من الأسئلة و التي تجسدت من خلال إستمارة المقابلة،> توصلنا في الأخير على أن هناك توافق بين النظام المحاسبي المالي و المعايير الدولية.

الخاتمة

الخاتمة:

حاولنا من خلال تناولنا لموضوع مدى إستجابة المحاسبة المالية في المؤسسة الاقتصادية للمعايير الدولية، معالجة إشكالية البحث التي تدور حول ما مدى توافق النظام المحاسبي المالي مع معايير المحاسبة الدولية؟ هذا النظام الذي يعتبر ثورة على الثقافة و الممارسات المحاسبية المطبقة، و من أجل ذلك قمنا بمعالجة هذا الموضوع من خلال الجمع بين الدراسة النظرية من جهة و الدراسة الميدانية من جهة أخرى، و إنطلاقا من فرضيات البحث.

فمع التحول نحو إقتصاد السوق، و تعاظم دور القطاع الخاص و تنوعه نتيجة للإصلاحات التي عرفتها المنظومة التشريعية و المالية، و التي أدت لفتح مجال الإستثمار أمام المستثمرين الوطنيين و الأجانب، و في ظل الإنفتاح الاقتصادي و المحاولات الرامية لتحقيق الإندماج في الاقتصاد العالمي، الذي أصبحت الممارسة المحاسبية مستندة إلى معايير المحاسبية الدولية و تعمل على توفير معلومة مالية مفهومة، شفافة، موثوق بها.

و قابلة للمقارنة على الصعيد الدولي، بما يفيد المستثمرين في إتخاذ القرارات الرشيدة، أصبح من اللازم القيام بإصلاح محاسبي في بلادنا، يأخذ بعين الإعتبار أعمال هيئات التوحيد العالمية من جهة مع الأخذ بعين الإعتبار خصوصيات البيئة الوطنية من جهة أخرى، بما يخدم المحاسبة و مختلف الأطراف التي لها فائدة من الإطلاع على القوائم المالية التي تصدرها المحاسبة.

و لقد قامت الجزائر في سياق تطبيق هذه المعايير بتبني النظام المحاسبي المالي، الذي دخل حيز التطبيق منذ بداية سنة 2010، هذا النظام متوافق إلى حد كبير مع معايير المحاسبة الدولية و يعتبر هذا النظام نتاج للتوجه نحو العولمة و الممارسات المحاسبية.

نتائج الدراسة:

أهم ما توصلنا له من خلال هذه الدراسة مايلي:

- ✓ أن النظام المحاسبي المالي يقوم بتقريب الممارسة المحاسبية مع معايير المحاسبة الدولية و هذا لتسهيل قراءة القوائم المالية من طرف مستعملين الداخليين و الخارجيين للمعلومة المالية.
- ✓ إلتزام النظام المحاسبي المالي إلى حد كبير بمعايير المحاسبة الدولية، إلا أنه خرج عليها في بعض الجزيئات، كعدم التوقف على إحتساب الإهتلاكات إلا عند تاريخ التنازل الفعلي عن الإستثمارات التي تم تصنيفها ضمن الأصول غير المتداولة المحتفظ بها للبيع.
- ✓ إن تطبيق هذه المعايير يسمح للمؤسسات الجزائرية باللجوء إلى الأسواق المالية الدولية و التي من بين شروطها تطبيق معايير المحاسبة الدولية و ذلك ما يمكنها من إدراج أسهمها في الأسواق المالية الدولية و البحث عن موارد مالية جديدة.

نتائج إختبار الفرضيات:

- ✓ الفرضية الأولى: التي تنص على أن الجهود المبذولة في مجال التوافق المحاسبي الدولي تتجه بشكل إيجابي من خلال الممارسات المحاسبية نحو توحيد محاسبي دولي.

فقد تحققت، و ذلك من خلال تبني الكثير من الدول للمعايير المحاسبية الدولية فقد إستطاعت الهيئات الدولية للمحاسبة إلى حد كبير توحيد الممارسة المحاسبية عن طريق هذه المعايير التي أصبحت تتشكل أساس الممارسة المحاسبية في أغلب الدول، و هي تتجه نحو القبول العام.

- ✓ الفرضية الثانية: المتعلقة بكون أن النظام المحاسبي المالي يستند إلى معايير المحاسبة الدولية و أنه يسمح بتلبية إحتياجات مختلف مستعملي من المعلومات المحاسبية و المالية.

فقد تحققت أيضا فالنظام المحاسبي المالي و رغم وجود بعض الفوارق إلا أنه يتوافق إلى حد كبير مع معايير المحاسبة الدولية لأنه يعتمد على الإطار التصوري لمجلس معايير المحاسبة الدولية و هذا من شأنه تسهيل قراءة القوائم المالية من طرف مستعملين محليين و أجنبيين للمعلومات المالية و المحاسبية.

- ✓ الفرضية الثالثة: المتعلقة بكون أنه يوجد توافق بين النظام المحاسبي المالي و معايير المحاسبة الدولية.

فقد تحققت أيضا إلا أن جموده و عدم مسايرته لمعايير المحاسبية الدولية يفقد هذا التوافق أهميته و يطرح مشكلة جديدة يجب حلها قبل أن تتطور و تؤذي إلى إصلاح شامل آخر.

التوصيات:

من خلال دراستنا لمختلف جوانب الموضوع و بناءا على الدراسة النظرية و نتائج الدراسة الميدانية، يمكننا أن نخرج جملة من التوصيات و هي:

- ✓ ضرورة تكييف الإطار القانوني و التشريعي مع مستجدات التي جاء بها النظام المحاسبي المالي.
- ✓ ضرورة التواصل مع التطورات و المستجدات التي تأتي بها المعايير و الشروحات الجديدة، التي تصدر عن مجلس المعايير المحاسبة الدولية و تكييف النظام المحاسبي المالي معها.
- ✓ على المؤسسات تقديم دورات تدريبية لعملها على معايير الدولية بغية إعطاء مزي من الشفافية و الإفصاح عن المعلومات.

آفاق البحث:

تناولت هذه المذكرة موضوع مدى إستجابة المحاسبة المالية في المؤسسة الاقتصادية للمعايير الدولية فقد توصلنا إلى مجموعة من النتائج فهذا لا يعني أننا قد وفقنا بالإطاحة بجميع جوانب الموضوع و الذي نأمل من

الباحثين في المستقبل أن يوفقوا في التطرق إلى معايير أخرى التي لم نتطرق إليها و هذا ليس تقصيرا منا و إنما لضيق الوقت لذلك يبقى مجال البحث مفتوحا لدراسات أخرى.

قائمة المراجع

قائمة المراجع

1-المراجع باللغة العربية:

أولا -الكتب:

1-أمين السيد أحمد لطفي، 2010، المحاسبة و المراجعة الدولية، ط01، جامعة الإسكندرية.

2-أحمد محمد أبو شمالة، 2010، معايير المحاسبة الدولية و الإبلاغ المالي، ط01، مكتبة العربي للنشر و التوزيع، عمان، الأردن.

3-بوتين محمد، 2010، المحاسبة المالية و معايير المحاسبة الدولية، صفحات الزرقاء، الجزائر.

4-خليل الدليمي، 2005، مبادئ المحاسبة المالية، الجزء 01، دار الثقافة للنشر، عمان، الأردن.

5-خالد جمال الجمارات، 2008، معايير التقارير المالية الدولية، ط01، إثراء للنشر و التوزيع، عمان، الأردن.

6-حسام الدين مصطفى الخداش، 1998، أصول المحاسبة المالية، الجزء 01، دار المسيرة للنشر و التوزيع، عمان، الأردن.

7-حسين القاضي، 2006، نظرية محاسبية، ط01، دار الثقافة للنشر و التوزيع، عمان، الأردن.

8-حسين القاضي، 2008، محاسبة الدولية و معاييرها، دار ثقافة، عمان، الأردن.

9-سليمان مصطفى، 2008، مبادئ و أساسيات المحاسبة، ط01، مؤسسة الورق للنشر و التوزيع، عمان.

10-سعود جايد العامري، 2010، محاسبة الدولية، ط02، دار المناهج للنشر و التوزيع، عمان، الأردن.

11-شعيب شنوف، 2008، محاسبة المؤسسة طبقا للمعايير المحاسبية الدولية، الجزء01، مكتبة الشركة الجزائرية بوداود، الجزائر.

12-عطية عبد الحي مرعي، 2003، أساسيات المحاسبة المالية، ط01، المكتب الجامعي الحديث، جامعة الإسكندرية.

13-عبد الحميد مانع الصيح، 2009، المحاسبة الدولية، الأمين للنشر و التوزيع، صنعاء.

14-عبد الناصر محمد السيد درويش، 2010، مبادئ المحاسبة المالية، ط01، دار الصفاء للنشر و التوزيع، مصر.

15-محمود محمود السبابي، 2010، النظام المحاسبي الموحد في ضوء المعايير المحاسبية، ط01، المكتبة العصرية للتوزيع و النشر، مصر.

16-مسعود صديقي، 2014، المحاسبة المالية طبقا للنظام المحاسبي المالي IAS/IFRS، الجزء01، دار النشر و التوزيع، الجزائر.

17-محمد أبو ناصر، 2019، معايير المحاسبية و الإبلاغ المالي الدولية، ط01، دار الثقافة للنشر و التوزيع، الأردن.

18-محمد الحبيب مرحوم، 2020، الإطار الفكري للنظام المحاسبي المالي الجزائري، النشر الجامعي الجديد، تلمسان، الجزائر.

19-وليد عبد القادر، 2013، المعايير المحاسبية الدولية، ط01، دار الثقافة، الأردن.

ثانيا-المذكرات:

1-صالحي بوعلام، اعمال الإصلاح المحاسبي في الجزائر و آفاق تبني النظام المحاسبي، مذكرة مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة ماجستر، كلية العلوم الاقتصادية و التجارية و علوم التسيير، جامعة الجزائر03، 2010.

2-رفيق يوسفي، النظام المحاسبي المالي بين الإستجابة للمعايير الدولية و متطلبات التطبيق، مذكرة تدخل لنيل شهادة ماجستر غير منشورة، كلية العلوم الاقتصادية و التجارية و علوم التسيير، جامعة تبسة، 2011.

3-مداني بن بلغيث، أهمية إصلاح النظام المحاسبي للمؤسسة في ظل أعمال التوحيد الدولية بالتطبيق على حالة الجزائر، أطروحة دكتوراه غير منشورة، كلية العلوم الإقتصادية و التجارية و علوم التسيير، جامعة الجزائر، 2004.

ثالثا-المقالات و المداخلات و المنشورات العلمية و الإصدارات الرسمية:

1-مداني بن بلغيث، إشكالية التوحيد المحاسبي تجربة الجزائر، مداخلة منشورة بمجلة الباحث، عدد02، ورقلة، الجزائر، 2002.

رابعا-المراجع باللغة الأجنبية:

1-Nobes christpher. 2006, International Harmonisation of Accounting, Royal Holloway, University of london.

2-Stephen Brun, 2006, L'essentiel Des Normes Comptables International IAS/IFRS, Gualino Editeur, Paris.

قائمة الملاحق

ملحق رقم 01: تقييم المعدات المعروضة للبيع في المزاد العلني.

Office Public

Maître : EMZIANE Mohamed

Commissaire Priseur Prés le tribunal de Mostaganem

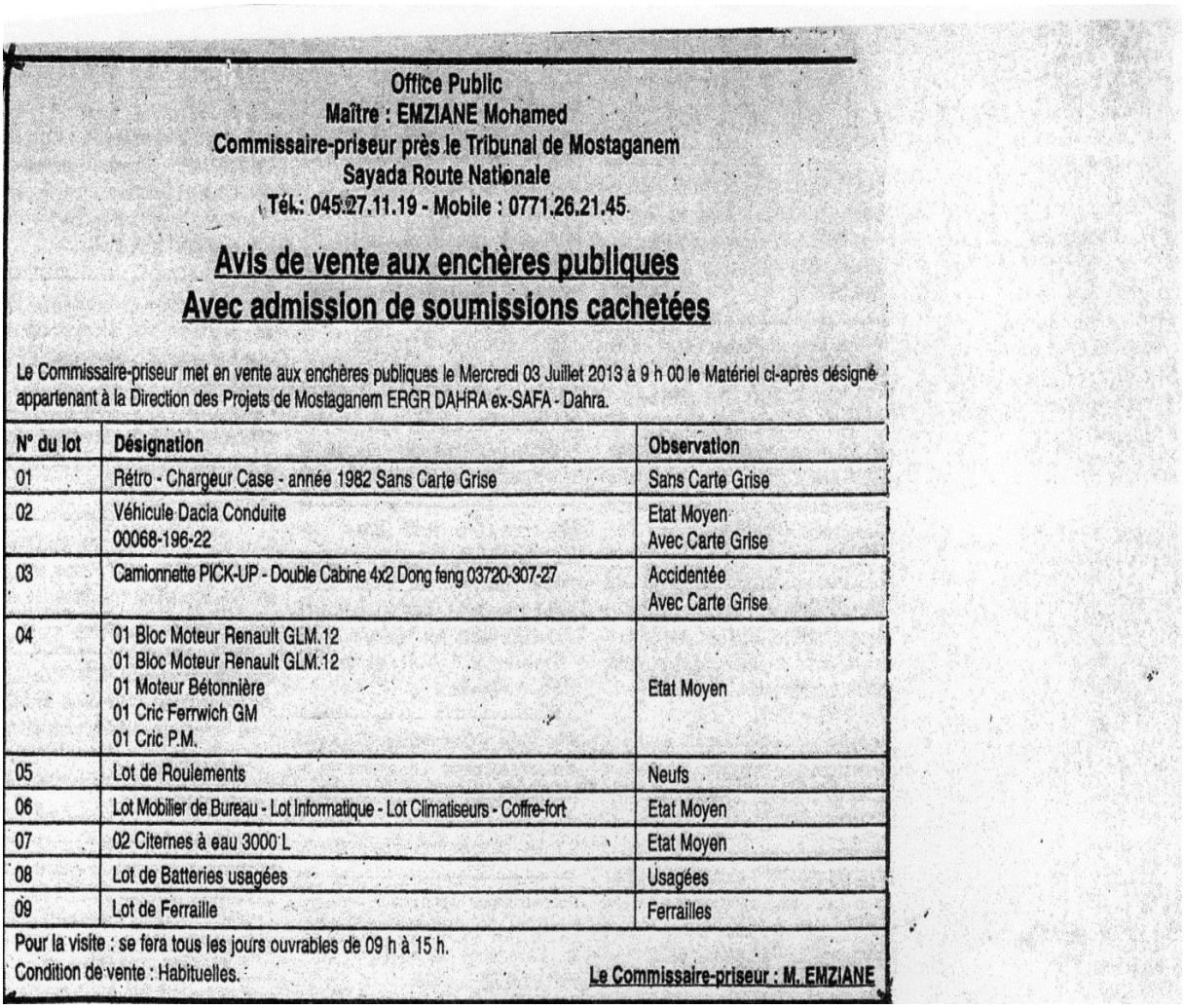
Sayada Route Nationale

Télé : 045.27.11.19 mobile : 0771.26.21.45

Etat de l'évaluation du Matériels proposés à la vente aux enchères publiques par la Direction des Projets de Mostaganem –ERGR DAHRA Ex SAFA – DAHRA

N° du Lot	Désignation	Evaluation
1	Retro – Chargeur Case – année 1982 Sans Carte Grise	200.000,00
2	Véhicule Dacia Conduite 000 68 - 196 - 22	50.000,00
3	Camionnette PICKUP - Dong Feng Double cabine 4x2 03720 -307 -27	270.000,00
4	Lot de roulements Neufs (Voir Listing)	40.000,00
5	Lot Mobilier de Bureau Lot Informatique Lot Climatiseurs	30.000,00
6	1 Bloc Moteur Renault GLM. 12 1 Bloc Moteur Renault GLM .12 1 Moteur Bétonnière 1 Crique Ferrwich GM 1 Crique P.M	35.000,00
7	2 Citernes à eau 3000 L	30.000,00
8	Lot de Batteries usagées	5.000,00
9	Lot de Ferraille	15.000,00

ملحق رقم: 02.



Office Public
Maître : EMZIANE Mohamed
Commissaire-priseur près le Tribunal de Mostaganem
Sayada Route Nationale
Tél.: 045.27.11.19 - Mobile : 0771.26.21.45

Avis de vente aux enchères publiques
Avec admission de soumissions cachetées

Le Commissaire-priseur met en vente aux enchères publiques le Mercredi 03 Juillet 2013 à 9 h 00 le Matériel ci-après désigné appartenant à la Direction des Projets de Mostaganem ERGR DAHRA ex-SAFA - Dahra.

N° du lot	Désignation	Observation
01	Rétro - Chargeur Case - année 1982 Sans Carte Grise	Sans Carte Grise
02	Véhicule Dacia Conduite 00068-196-22	Etat Moyen Avec Carte Grise
03	Camionnette PICK-UP - Double Cabine 4x2 Dong feng 03720-307-27	Accidentée Avec Carte Grise
04	01 Bloc Moteur Renault GLM.12 01 Bloc Moteur Renault GLM.12 01 Moteur Bétonnière 01 Cric Ferrwich GM 01 Cric P.M.	Etat Moyen
05	Lot de Roulements	Neufs
06	Lot Mobilier de Bureau - Lot Informatique - Lot Climatiseurs - Coffre-fort	Etat Moyen
07	02 Citernes à eau 3000 L	Etat Moyen
08	Lot de Batteries usagées	Usagées
09	Lot de Ferraille	Ferrailles

Pour la visite : se fera tous les jours ouvrables de 09 h à 15 h.
Condition de vente : Habituelles.

Le Commissaire-priseur : M. EMZIANE

ملحق رقم 03 : محضر البيع في المزاد العلني

رقم الحصة	تعيين الحصة	الراسي عليه المزاد	مبلغ البيع	حقوق التس
2	*Véhicule Dacia Conduite 00068 – 196-22*	KATROUSSI Mohamed né le 05.05.1964 à Sidi Lakhdar Dt à Sidi Lakhdar	50.000,00	1250,00
3	Camionnette PIKUP – Double Cabine 4x2 Dong feng 03720-307-27	ZEBBAR Feghoul né le 14.12.1977 à ouarizane Dt à ouarizane W de Relizane	270.000,00	6750,00
4	1 Bloc Moteur Renault GLM.12 1Bloc Moteur Renault GLM.12 1Moteur Bétonnière -1Crique Ferrwich GM – 1Crique P.M	KATROUSSI Mohamed né le 05.05.1964 à Sidi Lakhdar Dt à Sidi Lakhdar	35.000,00	875,00
6	Lot Mobilier de Bureau – lot informatique –lot Climatiseurs – Coffre Fort	GOUAICH Abdellah né le 29.014.1957 à Touahria Dt à Mansoura W de Mosta	35.000,00	875,00
7	2 Citerne à eau 3000 L	KATROUSSI Mohamed né le 05.05.1964 à Sidi Lakhdar Dt à Sidi Lakhdar	30.000,00	750,00
8	Lot de Batteries usagées	BOUCHIBA Aoued né le 08.04.1977 à El Matmar Dt à El Matmar W de relizane	7.000,00	500,00
9	Lot de Ferraille	KATROUSSI Mohamed né le 05.05.1964 à Sidi Lakhdar Dt à Sidi Lakhdar	15.000,00	500,00
		TOTAL	442.000,00	11.500,00

ضريبة الطابع
المحصل
لفائدة الخزينة

السعر الرئيسي للبيع اربعة مائة و إثنان و أربعون ألف دينار جزائري (.442.000.00دج)

-حقوق التسجيل احدى عشرة ألف و خمسة مائة دينار جزائري
(11.500.00 دج)

- حيث أنه لم يبق اضافة لهذا المحضر فقد قمنا بإقفاله على المبلغ السالف ذكره في اليوم و الشهر و السنة المذكورين أعلاه. -

المديرية الولائية للضرائب
مستخلتم
مفتشية الضرائب بعين تادلس
مصلحة الجباية العقارية
سجل في: 30/05/2017
الحقوق: 11500.00
وصل رقم: 113034

محافظ البيع

م. أمزيان

رئيس المفتشية
إمضاء ع. بن جيلالي

CE42
CRMA MOSTAGANEM

ملحق رقم 04 : عقد تأمين السيارة

Date édition: 03/04/2018
Heure:14:13

POLICE D'ASSURANCE

N°: 263/10/2018/00003

Automobile particulier

Identification du contrat

Assuré: 2630032584 E.R.G.R DAHRA MOSTAGANE

Permis n°:

Adresse: RUE COROT B.P 132 MOSTAGANEM.

Délivré le: / /

Date d'effet: 01/01/2018 Date d'expiration 31/12/2018

Lieu:

Identification du risque

Tarif	Véhicule T. Mar. Propre Cpte Agricole 5 à 6 Cv
Marque Véhicule	DAEWOO(065)
Matricule Véhicule	03728-101-31
Nb de places Véhicules	5
Type Véhicule	KLATF19Y1YB
Numéro de série dans le type	274228
Année du véhicule	2001
Carosserie	Conduite intérieure(01)

Garanties

	Garantie	Capital	Prime/base	Réduction	Majoration	Prime nette
10.110-01	»Responsabilité civile du véhicule		627.00			627.00
03.110-04	»Dommage - Collision 10 000 DA	10,000.00	1,254.00			1,254.00
03.120-02	»Bris de glace		1,000.00			1,000.00
17.110-01	»Défense et recours		150.00			150.00
03.130-03	»Incendie 300 000 DA	300,000.00	1,060.00			1,060.00
03.130-13	»Vol 300 000 DA	300,000.00	910.00			910.00
01.411.04	»Personnes transportées (Mutualiste) - 70 000	70,000.00	220.00			220.00

Décompte

Prime nette:	5,221.00	Accessoires:		Taxes:		Timbres:		Net à payer:
Réduction:		Complément	500.00	Tva:	1,045.19	Td:	40.00	
Majoration:				Fga:	33.81	Tg:	461.00	7,301.00

L'Assuré (lu et approuvé)

Etabli le : 01/01/2018

بوشاشة كريم