جامعة عبد الحميد بن باديس مستغانم

كلية العلوم الاقتصادية و التجارية و علوم التسيير

قسم العلوم المالية و المحاسبة

مذكرة تخرج مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة ماستر أكاديمي

الشعبة : العلوم المالية و المحاسبة التخصص : تدقيق ومراقبة التسيير

دور المراجعة المحاسبية حسب المعايير المحاسبية الدولية
دراسة حالة سوناطراك GNL1 أرزيو

مقدمة من طرف الطالب: إشراف الأستاذتحت

لعبش محمد رضا بوروبة امحمد الحاج

أعضاء لجنة المناقشة

الصفة	الاسم واللقب	الرتبة	عن الجامعة
رئيسا	بوزيان العجال	أستاذ محاضر	جامعة مستغانم
مقررا	بوروبة امحمد الحاج	أستاذ محاضر	جامعة مستغانم
مناقشا	بوشيخي بوحوص	أستاذ محاضر	جامعة مستغانم

السنة الجامعية : 2019/2018

كلمة شكر وتقدير

لولاالله ما كنت لأحيا الا بعونه سبحانه وتعالى، له الحمد والشكر فأنا بفضله وفقت لإتمام هذا البحث ومضيت نحو الأمام، فهو الله المعين على الصعوبات والملين العقبات، أحمد وأستعين به أرجو أن يجعله في ميزان حسناتي بفضله.

وصلى اللهم وسلم على سيدنا وحبيبنا محمد عليه أفضل الصلاة والسلام أحب خلق الله إلى الله. وبعد:

أتقدم بأسمى معاني الشكر والاحترام والتقدير لأستاذ المحترم "بوروبة امحمد الحاج" الذي لم يبخل علينا بالتوجيهات والنصائح القيمة والتي لهما الفضل في تبلور هذا البحث.

كما أشكر مسبقا أعضاء اللجنة على قبولهم مناقشة هذه المذكرة لزيادة إثرائها العلمي.

"بارك الله فيكم"

الإهداء

بسم الله الرحمن الرحيم

"وقل ربي ارحمهما كما ربياني صغيرا " صدق الله العظيم

إلى من زرعني في أرض طيبة وسقاني بمكارم الأخلاق، إلى الذي تعب لأرتاح أنا، إلى من علمني النجاح قائلا" بعد كل بداية نهاية وبعد كل عمل راحة، وكل من تعب نال وكل من كسل خاب... أتعبي نفسك ترتاح"

"أبي " الحبيب أقول شكرا ورعاك اللهيا شمعة دربي "

"أمي " يا أجمل كلمة تتناغم الشفاه عندما تنطقها ... إليك يامن كان جسدك جسدي ودمك دمي إليك يامن يهتز لتضرعها عرش الرحمان ووضعت تحت قدميها الجنان يا أوفى صديقة يا توأم الوجدان "أمي " الحبيبة.

أدامكما الله فوق رأسيوحفظكما إلى من أتقاسم معهم حنان الوالدين

إلى من ساندوني ولو بكلمة طيبة

إلى من تقاسمت معهم ثمرة أعوام الدراسة، إلى من بنيت معهم مدرسة الصداقة، إلى من توجنا معا صداقتنا بالأخوة وإلى من وسعتهم ذاكرتي ولم تسعهم مذكرتي.

الفهرس

الإهداء	
التشكرات	
الفهرس	
المقدمة العامة	
الفصل الأول مدخل عام حول المعايير المحاسبة الدولية	05-29
مقدمة الفصل	05
المبحث الأول: المحاسبة الدولية	06
المطلب الأول : تطور النظام المحاسبي	06
المطلب الثاني: ماهية المحاسبة الدولية	10
المطلب الثالث: أسباب ظهور المحاسبة الدولية وأهدافها	11
المبحث الثاني : المعايير المحاسبية الدولية	16
المطلب الأول : نشأة وتطور المعايير الدولية المحاسبية وأهميتها	16
المطلب الثاني : شرح لأهم المعايير المحاسبية الدولية	18
المطلب الثالث : أهمية المعايير المحاسبية وواقع تبنيها	26
خاتمة الفصل	29
الفصل الثاني إعداد قوائم المالية حسب المعايير الدولية	31-47
المبحث الأول : القوائم المالية وفق النظام المحاسبي المالي	31
المطلب الأول : تعريف القوائم المالية و مستخدميها	31
المطلب الثاني : الخصائص النوعية القوائم المالية	32
المطلب الثالث : أهمية القوائم المالية و أهدافها	34
المبحث الثاني : إعداد و عرض القوائم المالية وفق النظام المحاسبي المالي	35
المطلب الأول : الميزانية	35
المطلب الثاني : حسابات النتائج	38
المطلب الثالث : قائمة تدفقات النقدية	42
المطلب الرابع : جدول تغيرات رؤوس الأموال الخاصة و الملاحق	45
خلاصة الفصل	47

الفصل الثالث دراسة حالة مؤسسة سوناطراك مركب GNL1أرزيو	61-49
مقدمة الفصل	49
المبحث الأول: تقديم عام لشركة سوناطراك	50
المطلب الأول: ماهية شركة سوناطراك	50
المطلب الثاني: تنظيم شركة سونا طراك	53
المبحث الثاني: عرض مركب GNL1	56
المطلب الأول: التعريف بالمركب	56
المطلب الثاني: إدارة الشؤون المالية و القانونية لمركب GNL1	59
الخاتمة العامة	63
المراجع	

قائمة الجداول

الرقم	عنوان	صفحة
(I-01)	المعايير المحاسبية الدولية	20
II-01	مخطط للميزانية	36
II-02	حسابات النتائج (حسب الطبيعة	40
II-03	حسابات النتائج (حسب الوظيفة)	41
II-04	تدفقات الخزينة (الطريقة المباشرة)	43
II-05	تدفقات الخزينة (الطريقة غير المباشرة)	44
II-06	تغيرات رؤوس الأموال الخاصة	45

قائمة الأشكال

الرقم	عنوان	الصفحة
III- 1	الهيكل الكلي لشركة سوناطراك	55
III-2	الهيكل التنظيمي لمركب GNL1	58
III-3	الهيكل التنظيمي للإدارة المالية GNL1	59

المقدمة العامة

للمحاسبة هدف أساسي هو تقديم معلومة كاملة، قانونية، موضوعية، شفافة، وأكثر صدق تسمح بتشجيع المستثمرين، و تضمن لهم متابعة جيدة لأموالهم .فهي المصدر الموثوق فيه بالنسبة للمعلومات الاقتصادية والمالية .وتقدم صورة صادقة عن الوضعية المالية للوحدة، وقياس كفاءتها، وعن التغيير في الوضعية المالية في مقابل الالتزامات القانونية، الواجب عليها احترامها.

و في ظل العولمة الجارفة التي لم تستثنى أي مجال من المجالات المحيطة بالإنسان و المؤسسات ، التي أدت إلى عولمة المحاسبة، فتوسع نطاق نشاط المؤسسات وزيادة الإنتاج كنتيجة عن التطور التكنولوجي الهائل الذي لم يعد محدودا لا في الزمان و لا في المكان، ومواكبة لهذا التغير أصبحت المؤسسات تبحث عن أسواق خارجية، وكذلك البحث عن اليد العاملة الرخيصة، الأمر الذي جعل المؤسسات تفضل تواجدها في أكثر من منطقة كخيار استراتيجي يضمن لها أولا :التقرب من مصادر المواد الأولية واليد العاملة المؤهلة وثانيا :النفاد إلى الأسواق الأخرى وثالثا :الاستفادة من مختلف الامتيازات التي لا تتوفر في موطنها الأصلي، استوجب هذا التطور السريع توحيد المفاهيم المحاسبية وتوحيد لغة المحاسبة .هذا الانجاز تحقق، بعد ما أصدر مجلس معايير المحاسبة الدولية (ISAC الذي أصبح يدعى IASB منذ 2001) الذي أنشئ سنة 1973 ، المعايير المحاسبية الأساسية (IAS) ثم (IFRS) منذ 2002 و التي تكون مقبولة في جميع دول العالم.

ونتيجة ترابط اقتصاديات الدول مع بعضها البعض من خلال فتح المجال أمام الرأسمال الأجنبي، وخوصصة الشركات وقيام الشراكة بين المؤسسات الوطنية والأجنبية كان لابد من مراجعة المخطط الوطني المحاسبي وجعله يتلاءم مع معايير المحاسبة الدولية .فالمظهر المحاسبي في الجزائر بقي لفترة طويلة يعتمد على المخطط الوطني المحاسبي PCN ، المرحلة التي كان الاقتصاد فيها مخطط، و يعكس تحقيق أهداف الاقتصاد الكلي فيما يخص مستوى العمالة و الإنتاج .و عليه باشرت الجزائر في إجراء إصلاحات معمقة، تتعلق بالتفتح الاقتصادي و الاتجاه نحو اقتصاد السوق، و تحرير التجارة الخارجية، و فتح الرأس مال الاجتماعي للمؤسسات العمومية للخواص، و تشجيع المنافسة .هذه الإصلاحات هدفها توفير للمستثمرين الخواص المحليين و الأجانب فضاء اقتصادي جديد ، يتسم بالأمان و الشفافية في التعاقدات الاقتصادية.

يبين المبادئ المحاسبية الأساسية ل IABS : الإطار المفاهيمي، قواعد التقييم و التسجيل، كذلك يقدم القوائم المالية الجديدة : الميزانية – قائمة الدخل- جدول تدفقات الخزينة -جدول تغيرات الأموال الخاصة – الملحق، و كل وثيقة أخرى هامة تشرح الحسابات.

في هذا البحث المتواضع سنتطرق بالتحليل للتغيرات التي ستحدث في القوائم المالية للمؤسسات الجزائرية، وتوضيح المقاربة الجديدة والمفاهيم الحديثة .والاقتناع بان المحاسبة تتطور وبالتالي وجب مواكبة هذا التطور وتغيير الذهنيات، والتكلم الآن عن معالجة المعلومة المالية وليس فقط المدين والدائن، دون نسيان الآليات المحاسبية والمالية التي تبقى صالحة لأمد بعيد.

فالمعايير تتطور و تتحسن خاصة على مستوى الحسابات الفردية للمؤسسات الصغيرة والمتوسطة .ففي كل يوم تظهر أحداث جديدة تجعل من المعايير هي كذلك تتطور لمواكبة هذه الأحداث.

في ظل العولمة التي مست جميع المجالات، وخاصة الميدان الاقتصادي، أصبح من الضروري على المؤسسات الجزائرية مسايرة هذا التطور في مجال المحاسبة حتى تتمكن من إنتاج معلومات مالية كاملة، وذات نوعية واضحة وجيدة، مفهومة وذات مصداقية، مما سيؤدي إلى تلبية رغبات مستخدمي هذه القوائم من ناحية، ومن ناحية أخرى التمكن من الاستخدام الكفء للموارد الاقتصادية، وجلب رؤوس الأموال الأجنبية بهدف تحقيق التنمية الاقتصادية.

وعلى ضوء ما سبق يمكننا دراسة ومناقشة الإشكالية المطروحة كالأتي:

ماهو دور المحاسبة في التنمية الإقتصاد وتجانسها مع المعايير المحاسبية الدولية ؟

على ضوء الإشكالية الرئيسية يمكن طرح الأسئلة الفرعية التالية:

- هل الاختلافات بين المعايير المحاسبية الدولية والمحاسبة إختلاف كبيرة ومؤثرة ؟
- هل من الممكن أن يتحق التقارب بينهما بشكل تام من خلال الحد من الاختلافات بينهما؟
- كيف تصبح القوائم المالية في المؤسسات الجزائرية أكثر ملاءمة وعقلانية وتلبي رغبات جميع الشركاء لما تكيف مع معايير المحاسبة الدولية؟

فروض البحث:

- عدم مسايرة المخطط الوطني المحاسبي و القوائم المالية الحالية للتطور الحادث في المحاسبة، يقتضي مراجعة النظام المحاسبي الوطني.
- دور المعايير المحاسبية الدولية هو تحسين أداء المؤسسات و يحدد لها كيف تكون القوائم في نهاية الفترة، بينما كيفية المعالجة المحاسبية تترك للمؤسسة الحرية في تنظيمها.

أهمية وأهداف البحث

الهدف المنشود من دراسة هذا الموضوع هو تحديد أوجه التقارب و الاختلاق بين المخطط الوطني المحاسبي والنظام المحاسبي المالي، واستنتاج الرهانات والآثار المحتملة جراء اعتماد هذه الإصلاحات المحاسبية . وتوضيح كيف ستكون القوائم المالية في المؤسسات الجزائرية بعد تكييفها مع معايير الحاسبة الدولية

أسباب اختيار الموضوع

الأسباب التي جعلتني اختار هذا الموضوع هو كون الموضوع جديد، و الدولة الجزائرية بمختلف مؤسساتها في سباق مع الزمن من اجل إتمام التحضيرات اللازمة للانتقال من المخطط الوطني المحاسبي إلى النظام المحاسبي المالي الذي سيكون وظيفيا قريبا، هذا سبب قوي لان أقوم بهذه المساهمة المتواضعة باظافة مرجع جديدي للمكتبة، نقدم من خلاله خدمة للقراء، و يسمح للباحثين في الميدان من تحسين هذا العمل.

الفصل الأول

مدخل عام حول المعايير المحاسبة الدولية

مقدمة الفصل

إن دراسة مرحل تطور علم المحاسبة يوضح مدى ارتباط و تأثر هذا العلم بالوسط الاجتماعي السائد، فقد رافقت المحاسبة تطور المجتمعات في مختلف النواحي الاقتصادية و الاجتماعية و السياسية باعتبارها المصدر الوحيد و الأكيد للمعلومات التي تسهم في ترشيد القرارات. فأمام تنامي أنشطة المؤسسات و تخطيها حدود الدولة الواحدة ، تعاظمت الحاجة لمصادر تمويل هذا التوسع، و هو ما أدى لظهور و تطور الأسواق المالية الدولية، هذا الوضع صعب على المستثمرين قراءة و فهم و مقارنة القوائم المالية نتيجة اختلاف المبادئ المحاسبية بين الدول ، كما صعب من مهمة الشركات متعدده الجنسيات في إعداد قوائمها المالية المجمعة و الحصول على تمويل من الأسواق المالية الخارجية. و عليه فقد ظهرت جهود لتوسيع مجال المحاسبة من أجمل التصدي للقضايا التي تطرحها الممارسة المحاسبية على المستوى الدولي ، و هو ما صار يعرف بالمحاسبة الدولية.

و قد تباينت آراء الباحثين و المهتمين حول هذا الموضوع و حاول كل منهم درسته من زاوية معينة و بواسطة منهج محدد يعكس نظرته إليه. و لعل المنهج الذي حظي بالاهتمام الأكبر، خلال العقود الأخيرة، هو المنهج التوافقي الذي تجسد من خلال جهود عدة منظمات وهيئات لعل أبرزها لجنة المعايير المحاسبية الدولية التي سعت لإحداث هذا التوافق عن طريق إصدار مجموعة من المعايير ذات البعد الدولي ، عرفت بالمعايير المحاسبية الدولية و المعايير الدولية للتقارير المالية IFRS/IAS.

حيث قسمن هذا الفصل إلى بحثين :

المبحث الأول : المحاسبة الدولية

المبحث الثاني: المعايير المحاسبية الدولية

المبحث الأول: المحاسبة الدولية

على الرغم من أن تاريخ المحاسبة يعتبر تاريخا دوليا، فإن الاهتمام بالأبعاد الدولية للمحاسبة سواء على المستوى المهني أو الأكاديمي ظهر فقط خلال العقود الاخيرة من القرن الماضي، حيث دعت الحاجة الملحة والمتزايدة إلى وجود نظام للمحاسبة الدولية نظر للمنافع و الفوائد الناجمة عن استخدامها باعتبار أداة لتنظيم و ترتيب و قياس المعاملات التجارية الدولية الكثيرة و المتنوعة، و من ثم الإفصاح عن المعلومات المالية الناشئة عنها و إيصالها للجهات ذات العلاقة [1]. و سنحاول في هذا المبحث دراسة الجانب النظري للمحاسبة الدولية من خلال التطرق لماهيتها و ظروف و أسباب نشأتما ثم التعرض للأهداف التي تسعى لتحقيقها و أهم المواضيع التي تتناولها.

المطلب الأول : تطور النظام المحاسبي

جعلت أهمية المحاسبة الدول تهتم بتطوير معاييرها من خلال المنظمات المهنية المكلفة خصيصا بهذا العمل، فقد تعاقبت هيئتان أساسيتان لتطوير المعايير في الولايات المتحدة الأمريكية الأولى المعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين (AICPA) الذي بادر إلى تطوير معايير المحاسبة منذ عام 1993 ومن بعده مجلس معايير المحاسبة المالية (FASB) منذ عام 1992 ، ولعل دراسة تاريخ هذه الهيئات يساهم بشكل كبير في فهم جيد لمعايير المحاسبة الأمريكية.

لقد شهد القرن العشرون محاولات عديدة لدراسة الأسس النظرية للمحاسبة، وبدى هذا الاتجاه واضحا في الولايات المتحدة الأمريكية على وجه الخصوص، بداية بتنظيم المهنة عن طري انشاء الهيئات المحاسبية التي كانت مهمتها في البداية البحث عن مبادئ محاسبية لاقت قبولا عاما في الأوساط المهنية، ثم الإنتقال إلى البحث عن معايير محاسبية تستند في إعدادها إلى هيكل نظري ثابت من الأهداف والقواعد، ولقد تم هذا التحول في البحث عبر مراحل تتمثل فيما يلي:

أولا: مرحلة مساهمة الإدارة قبل سنة 1933: ظهرت مهنة المحاسبة في الولايات المتحدة خلال الربع الأخير من القرن التاسع عشر، وتشكلت أول هيئة محاسبية هي الجمعية الأمريكية للمحاسبين القانونيين (American Association of Public Accountants) التسمية الأولى للمعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين (AICPA) ، التي أنشئت في 1887، وكان يتمثل دورها الأساسي في تنظيم عمل شركات المحاسبة، وقد صادقت ولاية نيويورك على

[1] http://www.ruf.rice.edu/~sazeff/PDF/Horizons,%20Part%20I%20(print).pdf.

أول قانون في عام 1896، لتحديد المؤهلات المطلوبة للمحاسب القانوني المعتمد، وهذا ما اعتبر بداية لمهنة المحاسبة المعتمدة في الولايات المتحدة[1].

ساهم انتشار شركات المساهمة بعد سنة 1900 كشكل جديد للملكية بفاعلية في توسيع نشاط الشركات ونمو حجمها، ومن ثمة تنامي دور الإدارة في التأثير على صياغة المبادئ المحاسبية، وقد كان للاعتماد على مبادرة الإدارة في إيجاد الحلول للمشاكل العارضة النتائج التالية[2]:

- افتقار غالبية الممارسات إلى الخلفية النظرية بسبب الطبيعة العملية للحلول المعتمدة؛
- الافتقار إلى الاكتمال مما يؤدي إلى اعتماد حلول وممارسات مختلفة لنفس المشكلة؛
- إفصاح الإدارة عن قائمة الميزانية فقط وعدم نشر قائمة الدخل بحجة أن نشرها يضر بالمصالح التنافسية للمؤسسة، وهكذا لم يكن ممكنا تقييم نشاط الإدارة وإخلاء مسؤوليتها عمليا؛
- التركيز على تحديد الدخل الخاضع للضريبة بما يؤدي إلى التخفيض من ضريبة الدخل؛
- تجنب معالجة المشاكل المعقدة و إيجاد حلول للمشاكل المحاسبية التي تعي عمل المؤسسات فقط .

نشأ عن هذا الوضع جوا من عدم الرضا، فكثرت المطالبات بضرورة تحسين القوائم المالية كما كثرت النداءات بضرورة حماية المحاسبين من ضغوط الإدارة، و حماية مصالح المستثمرين والمساهمين من خلال إيجاد مبادئ محاسبية مقبولة تعتمد من طرف المحاسبين، وهكذا بدأ يتبلور اتجاه جديد محوره تزايد اهتمام المجتمع الاستثماري والسياسي بتطوير المحاسبة وأدوات التقرير المالي[3]

منذ السنوات الأولى للمهنة، كانت شركات المحاسبة تقوم بالخدمات الاستشارية، التي تتضمن تركيب أنظمة التكلفة للمصانع، دراسات الكفاءة التنظيمية، التحقي في العلاقة مع استثمارات محتملة في شركات أخرى ومجموعة من الخدمات الأخرى للإدارة، والتي غالبا ما تقدم بالتزامن مع التدقيق[4]. وقد ظهر على الصعيد الأكاديمي أول محاولة علمية متكاملة لبناء نظرية للمحاسبة سنة 1922 ، على أساسها تحددت جميع الفروض المحاسبية التي مازالت حتى اليوم مقبولة في النموذج المحاسبي المعاصر، وجاءت هذه المحاولة بعد بداية الاهتمام بتطوير الجانب الأكاديمي للمحاسبة وتطوير الأمور المتعلقة بوضع برامج ومناهج دراسية في المحاسبة في الكثير من الجامعات[5].

ثانيا: مراحل تطور مبادئ المحاسبية

---

[1] Zeff, A. S., (2003). How the US. Accounting Profession Got Where It Is Today: Part I, *Accounting Horizons* (Vol. 17, No. 03, September 2003). P. 190. Retrieved 14/11/2012 from

[2] بورويسة سعاد 2010، أثر تطبيق معايير المحاسبة الدولية في المؤسسة الاقتصادية دراسة حالة عينة من المؤسسات الاقتصادية بولاية– قسنطينة، مذكرة ماجستير غير منشورة في علوم التسيير، . - جامعة منتوري قسنطينة ، ص23

[3] بورويسة سعاد ، نفس المرجع السابق ، ص23

[4] Zeff, A. S., (2003), Op. Cit, P. 190.

[5] بورويسة سعاد 2010، مرجع سبق ذكره، ص 23.

سابقا، المبادئ المحاسبية حددتها بشكل كبير الكتابات الأكاديمية والممارسات الصناعية العامة؛ وأول محاولة جادة لإنشاء مبادئ ذات طابع رسمي بدأت عام 1930، وذلك أساسا نتيجة لانهيار سوق الأسهم عام 1929، وتصور واسع النطاق بأن غياب متطلبات إعداد تقارير مالية موحدة وصارمة ساهمت في تفشي المضاربات في سوق الأوراق المالية في العقد الساب والتي بلغت ذروتها مع ذلك الانهيار[1] وعلى إثر هذه الأزمة التي أصابت النظام الرأسمالي العالمي، عمدت كثير من المؤسسات - خوفا من الإفلاس - إلى تقديم قوائم مالية مغايرة للواقع عن طري اختيار إجراءات محاسبية تظهر المؤسسة على غير حقيقتها(رفع قيمة الأصول وزيادة الأرباح صوريا)، وهذا ما يؤدي إلى الإضرار بمصالح المقرضين والمساهمين، وقد كان لذلك الوضع النتائج التالية:

- مطالبة الدولة بوضع مبادئ للمحاسبة، تلتزم الإدارة بالتقيد بها من أجل الحد من حريتها في اختيار الإجراءات المحاسبية التي تخدم مصالحها، حيث صدر قانون الإستثمارات في سنة 1933 الذي يطالب بتسجيل الأوراق المالية الجديدة المعروضة للبيع تحت إشراف لجنة حكومية، وصدر قانون الأوراق المالية وتبادلها، كما تم إنشاء لجنة الأوراق المالية والبورصة (SEC) سنة 1934 والتي أوكلت لها مهمة تحديد الإجراءات المحاسبية ومضمون الإفصاح المحاسبي للشركات التي تتعامل في البورصة، كما أعلنتSEC سنة 1938 أنها ستتولى مباشرة إصدار معايير للمحاسبة في حال عجز المهنة عن ذلك.
- تزايد دور المنظمات المهنية نتيجة لحدوث الأزمة وتوالي حوادث الإفلاس، وتعرض مركز المحاسب ومدق الحسابات للخطر، فأخذت المنظمات المهنية المحاسبية الصغيرة تتحد مع بعضها لتشكل منظمات قوية تلعب دورا في توجيه العمل المحاسبي، حيث أصبح المحاسب يعتمد على توصيات مهنته دون الاكتفاء بتعليمات الإدارة التي يعمل بها.

ثالثا: مراحل الإنشاء المعايير: من سنة 1973

تبنى AICPA توصيات لجنة Wheat ؛ وأصبح FASB هو الهيئة الرسمية المكلفة بإصدار معايير المحاسبة، حيث جعل عملية تطوير المعايير عملية ذات طابع سياسي واجتماعي، واعتبر أن إصدار المعايير هو نتاج لتصرف سياسي أكثر من كونه استنتاج منطقي، وذلك بعد حملات الانتقادات المكثفة ضد تحيز وخضوع APBلضغوط مكاتب التدقي المسيطرة في الولايات المتحدة الأمريكية .كما أن تطوير المعايير هو قرار اجتماعي، لأنها تمثل قيودا على السلوك، لذلك يجب أن تكون مقبولة من الأطراف المعنية .وتجدر الإشارة إلى أنه بدلا من تكليف FASB بمهمة تحديد المبادئ المحاسبية كما حدث مع APB سابقا، نجد المهمة الموكلة إليه تضم جانبين هما تكوين الإطار المفاهيمي لنظرية المحاسبة، وإصدار معايير التطبي العملي، أي أن الاهتمام تحول من تحديد المبادئ المحاسبية إلى تحديد الأهداف والمفاهيم والمعايير، وقد استخدم FASB في دراساته واصداراته منهجا علميا، حيث استخدم

[1] Bragg, S. M. (2010). *GAAP 2011: Interpretation and Application of Generally Accepted Accounting Principles*. New Jersey: John Wiley & Sons, Inc. P. 02.

المنهج الاستنباطي في تحديد الإطار المفاهيمي ودراسة أهداف التقارير المالية، بينما استخدم المنهج الاستقرائي في إصدار معايير التطبي العملي[1].

أما فيما يخص نتائج الجهود التي بذلها FASB من أجل تنفيذ المهام الموكلة إليه فقد استطاع بناء إطار مفاهيمي شكل قاعدة هامة لتطوير نظرية المحاسبة، إذ أصدر منذ سنة 0398 إلى غاية الآن ثمانية بيانات لمفاهيم المحاسبة المالية (FACs) ،حيث عرف الإطار المفاهيمي للمحاسبة على أنه " نظام متكامل ينطوي على تحديد أهداف القوائم والتقارير المالية باعتبارها نقطة البداية، ويوفر المفاهيم التي تساعد على تحديد خصائص المعلومات المحاسبية التي تستجيب لهذه الأهداف " ،وبالنسبة لمعايير التطبي العملي فقد صدر عن المجلس إلى غاية الآن 168 معيار المحاسبة المالية (FASs) ،[2]تناولت المبادئ المحاسبية المقبولة عموما بالتعديل وإعادة الصياغة والتوضيح، كما صدر عن المجلس دراسات تفسيرية للمعايير التي يقوم بإصدارها وتوضيح مضمون وأسلوب تطبي الحلول المقترحة من APB ، 2 والهدف منها هو توفير معلومات يستفيد منها المستثمرون الحاليون والمحتملون، الدائنون، وغيرهم ممن يهتم بالاستثمار، الائتمان واتخاذ قرارات مماثلة. استخدام FASB الإطار المفاهيمي هي ميزة هامة لوضع المعايير المحاسبية في الولايات المتحدة في هذه المرحلة، حيث يشكل الأسس التي تستند عليها معايير المحاسبة والتقرير المالي[3].

على أساس ما سب يمكن ملاحظة بأنه ظهر في القرن الماضي اتجاه واضح في الولايات المتحدة الأمريكية نحو تكوين إطار المحاسبة النظري، وقد تجسد في صياغة نظرية علمية يتم الاسترشاد بها في تحقي أهداف المحاسبة، لكن طبيعة المعرفة المحاسبية وارتباطها الوثي بالمتغيرات البيئية وبالسلوك الفردي جعل مهمة التنظيم المحاسبي عملية صعبة للغاية وهذا ما أدى إلى تعاقب العديد من الهيئات على إثر فشلها في تحقي هذه المهمة[4].

[1] بورويسة سعاد ، مرجع سبق ذكره، ص25

[2] Choi, F.D., & Meek, G. K. (2008), *International Accounting* (6th ed.), New Jersey: Pearson Education Inc. P. 118

[3] بورويسة سعاد ، مرجع سبق ذكره، ص26

[4] نفس المرجع السابق، ص25

المطلب الثاني: ماهية المحاسبة الدولية :

لقد شهدت العقود الأخيرة اهتماما كبيرا بالمحاسبة الدولية تجلى بوفرة الأدبيات التي تطرقت لهذا الموضوع ، غير أن هذه الأدبيات لم تتفق على تعريف محدد و شامل لهذا المفهوم ، و ذلك يجع أساسا إلى المجالات المتنوعة التي يتضمنها و الأوجه العديدة التي يمكن تناوله من خلالها و التي تعكس نظرة الباحثين له.

فهناك من ينظر للمحاسبة الدولية كتطور منطقي للمحاسبة نتيجة التغيرات السريعة في بيئة الأعمال الدولية خلال العقود الأخيرة. فمن هذا المنطلق يمكن تعريف المحاسبة الدولية على أنها أحد الفرع المحاسبية التي تعكس أحدث مرحل تطور الفكر المحاسبي للخروج من نطاق الممارسات المحاسبية الإقليمية إلى مواجهة المشاكل المحاسبية ذات البعد الدولي[1].

و ينظر باحثون آخرون إلى المحاسبة الدولية انطلاقا من بعدها العالمي الذي يسعى لإحداث توافق أو توحيد للمبادئ و الممارسات على المستوى الدولي للحصول على طرق و مستويات متشاهبة من حيث الإفصاح و القياس ، أي أن الدور الأساسي للمحاسبة الدولية من هذا المنظور يتمثل في إيجاد معايرة كاملة للمبادئ المحاسبية تكون مقبولة على نطاق عالمي. و في هذا الإطار يعرف Jeaning المحاسبة الدولية على أنها مجموعة من المعايير المحاسبية الموحدة و المقبولة دوليا يهدف إحكام الممارسة العملية للمهنة [2] أما Weirich فيعرفها بقوله المحاسبة الدولية تعتبر نظام عالمي يمكن إقراره و تطبيقه في كل الدول، و يمكن تأسيس ووضع مبادئ محاسبية مقبولة عالميا على نطاق واسع كتلك الموجودة في الولايات المتحدة الأمريكية المبادئ و الممارسات يتم تطويرا حق تكون قابلة للتطبيق في كل دول العالم[3].

في حين هناك من يعرفها على أهنا نظام من الأنظمة الدولية التي تتبناها جميع دول العالم عن طريق تطبيق مجموعة من المبادئ و المعايير المحاسبية المقبولة قبولا عاما على المستوى الدولي ، مع تحديد الأساليب والطرق المشتقة من تلك المبادئ و المعايير و تطبيقاتها في جميع البلدان. و عليه يمكن القول أن المحاسبة الدولية تهدف لإيجاد نظام شامل تتبناه جميع الدول، و هذا النظام يأخذ شكل مجموعة من المبادئ المحاسبية المقبولة قبولا عاما ، و عليه يمكن اعتبار المحاسبة الدولية على أنها فرع من فرروع المحاسبة يهتم بدراسة الفرضيات و المفاهيم و الأسس و القواعد المحاسبية المطبقة في الدول المختلفة والتحري عن أسباب اختلافها. وعرفها آخر من خلال توضيح المنهج الذي تتبعه و الذي يقوم على الخطوات التالية : [4]

---

[1] عادل عاشور ، أثر تطبيق المعايير المحاسبية الدولية على محتوى المعلوماتي للقوائم المالية (دراسة حالة مجتمع الرياض سطيف) ، رسالة ماجيستر ، قسم علوم التسيية ، جامعة عمار ثليجي ، الأغواط ، 2005-2006- ص 5.

[2] سعيدي يحيى ، أوصيف لخضر ، أهمية تطبيق معايير المحاسبة الدولية في تحسين جودة الإفصاح المحاسبي ، بحث مقدم في الملتقى الدولي حول النظام المحاسبي المالي في مواجهة المعايير الدولية للمحاسبة والمعايير الدولية للمراجعة : التحدي ، جامعة سعد دحلب ، البلدية 13-14 ديسمبر 2011 ص 6

[3] محمد مبروك أبو زيد ، المحاسبة الدولية وانعكاساتها على الدول العربية الطبعة الأول ، إيتراك للطباعة والنشر والتوزيع ، القاهرة ، 2005 ص 15

[4] سعود جايد العامري ، المحاسبة الدولية : منهج علمي للمشاكل المحاسبية وحلولها الطبعة الأولى ، دار المناهج للنشر والتوزيع ، عمان 2010 ص 29

- إدراك التباين في الأنظمة المحاسبية دوليا؛
- فهم المبادئ و الطرق المحاسبية لكل دولة على حدة؛
- القدرة على تقييم أثر الاختلاف في الممارسات المحاسبية على القوائم المالية.

كما حاول باحثون اخرون تقديم تعريفات تشمل جميع االمجالات سابقة الذكر ، في هذا الإطار عرف المحاسبة الدولية على أنها :[1]

- المحاسبة على المعاملات و الصفقات الدولية؛
- إجراء مقارنات للمبادئ المحاسبية في البلدان المختلفة؛
- عمل التوافق بين المعايير المحاسبية المختلفة عبر دول العالم؛
- توفير المعلومات المحاسبية لأغرض الرقابة على الأعمال و التجارة العالمية.

و مما سبق يمكن القول أن تعدد تعاريف و مجالات المحاسبة الدولية أعطاها اتساعا و مرونة كبيرة، مما أكسبها الأدوات الضرورية لمعالجة القضايا المتنوعة التي تطرحها الممارسة المحاسبية على المستوى الدولي، هذه القضايا ازدادات حدتها خلال العقود الأخيرة نتيجة التطورات السريعة التي ميزت الاقتصاد العالمي.

المطلب الثالث: أسباب ظهور المحاسبة الدولية وأهدافها.

أولا: نشأة المحاسبة الدولية [2]

إن التغيرات التي ميزت بيئة الأعمال الدولية التي اتجهت نحو العولمة خلال العقود الأخيرة قد أظهرت الاختلافات في الممارسات المحاسبية بين الدول، مما أدى إلى ظهور مواضيع و مشاكل محاسبية جديدة استدعت توسيع نطاق المحاسبة من أجل التصدي لها. و عليه يمكن تقسيم عوامل ظهور المحاسبة الدولية إلى : عوامل بيئية و عوامل متعلقة باختلاف الممارسات المحاسبية بين الدول.

1. **العوامل البيئية:** باعتبار من العلوم الاجتماعية ترتبط المحاسبة بالبيئية المحيطة بها حيث إن تطور هذه البيئة يؤدي إلى تطور المحاسبة ، و من بين العوامل البيئية التي ساهمت في ظهور المحاسبة الدولية يمكن نذكر:

أ- **الأعمال الدولية** : يثير مصطلح الأعمال الدولية إلى كافة النشاطات التي تؤدي لتدفق السلع و الخدمات و رأس المال من دولة إلى أخرى ، حيث تضم كل الأعمال التي تقوم بها مؤسسة ما داخل دولتين مستقلتين أو الأعمال بين هاتين الدولتين [3]. إن الاختلاف بين الأعمال الدولية و الأعمال المحلية يتمثل في البيئة الخارجية

[1] سعود جايد العامري، نفس المرجع السابق، ص 29

[2] صلاح حواس، التوجه الجديد نحو معايير الابلاغ المالي الدولية، أطروحة دكتوراه، جامعة الجزائر.2012 ص. 27 .

[3] صلاح حواس، نفس المرجع السابق، ص ص 27-32

لكل منهما، بحيث إنا تجاوزت الأعمال الحدود القومية تغيرت البيئة بكافة عواملها السياسية و القانونية والاقتصادية، مما يفرض استجابات تنظيمية وسلوكية تودي إلى إعطاء هذه الأعمال صفة الأعمال الدولية.
و يمكن تحديد عده أسباب لازدياد حجم الأعمال الدولية خلال العقود الأخيرة منها تعافي قوى الاقتصاد في منتصف الثمانينات، معدلات النمو المتحققة في الدول النامية، تحسن الأداء الاقتصادي في بعض الدول النامية، ظهور بعض المنظمات الدولية كالمنظمة العالمية للتجارة، زيادة عدد الدول المتقدمة المستثمرة في الخارج ، زيادة عدد الاندماجات الاقتصادية، تطور وسائل النقل (الناقلات الضخمة البرية والبحرية و الجوية و ظهور الوسائط الإلكترونية....).

لقد أدت هذه الخصائص الجديدة للاقتصاد العالمي لظهور مشاكل محاسبية جديدة كترجمة العملات الأجنبية و عمليات الصرف الأجنبي و بالتالي كان لزاما على المحاسبة الدولية التصدي لها ومحاولة معالجتها

ب- **الشركات متعددة الجنسيات** : تعرف الشركة متعددة الجنسيات على أنها "مجموعة من الشركات الوليدة أو التابعة التي يزاول كل منها نشاطا إنتاجيا في دولة مختلفة، و تتمتع كل منها بجنسية مختلفة، وتخضع لسيطر شركة واحد وهي الشركة الأم، و هي التي تقوم بإدارة الشركات التابعة كلها في إطار إستراتيجية عالمية موحدة .

و يمكن القول أن انتشار الشركات متعددة الجنسيات يعود بالدرجة الأولى إلى الاستعادة من المزايا التي تتيحها عملية التوطن في أماكن عديدة و التي من بينها :[1]

- القرب من مصادر التموين بهدف التحكم في المواد الأولية و الطاقوية خاصة بعد الأزمات النفطية التي عرفها العالم نهاية القرن الماضي؛
- القرب من أسواق تصريف المنتجات و البلدان التي تتميز بانخفاض تكاليف عوامل الإنتاج و ضعف القيود الاجتماعية؛
- تخفيض تكلفة الإنتاج نتيجة انخفاض تكاليف النقل و الرسوم الجمركية؛
- الهروب من المقاييس التقنية المتشددة في الدول المتطورة كمقاييس حماية البيئة و المستهلك؛
- رغبة المؤسسة في زيادة حصتها السوقية والحيلولة دون استيلاء المنافس على الأسواق الأجنبية و مصادر المواد الخام؛
- الوصول إلى مصادر التمويل من الأسواق المالية الدولية، خاصة في ظل محدودية فرص الحصول عليها من الأسواق المحلية.

[1] حميداتو صالح، زلاسي رياض وبوقفة علاء، دور المعايير المحاسبية الدولية في تحسين المعلومات المحاسبية، الملتقى العلمي الدولي حول" :الاصلاح المحاسبي في الجزائر " يومي *92* و *03* نوفمبر *2000* ، جامعة ورقلة .ص163 .

ج -الأسواق المالية العالمية: لقد أدى التوجه الصنع نحو عولمة الأسواق المالية ، و التي تشمل سوق العملات و أسواق الأسهم و السندات و القروض و الأوراق المالية الأخرى، إلى ثورة مالية هائلة في عالم الأعمال، حيث أصبح حجم هذه الأسواق وتأثيرها و ما بها من علاقات و قوى فاعلة و أدوات مالية جديدة مختلفة تماما عما كانت عليه في منتصف القرن. العشرين.

و قد كان لتحرر القطاع المالي من القيود التي تعيق انسياب الأموال بين الدول و تحسن الأداء المالي نتيجة تطور الهندسة المالية و الاستخدام الموسع للابتكارات المالية، مثل الأدوات المالية المشتقة، و كذا ثوره الاتصال و التكنولوجيا الرقمية بالغ الأثر في تعزيز هذا التوجه، و بما أن إحدى الوظائف المهمة للمعلومات المالية هي المساعدة على التخصيص الأمثل لرأس المال فإن نمو أسواق رأس المال العالمية قد أعطى أهمية كبيرة لموضوع المحاسبة الدولية[1].

د- النظام النقدي الدولي: يعرف النظام النقدي الدولي على أنه عباره عن مجموعة الميكانيزمات و التطبيقات العملية الخاصة بمختلف الهيئات المالية التي تمكن من تحويل العملة باعتبارها وسيلة صرف لدولة ما مقابل عملة دولة أخرى، مما يسمح بالقيام بالمبادلات التجارية للسلع و الخدمات بين الدول. و قد أدى النظام النقدي الدولي إلى بروز العديد من المشاكل التي أوكل حلها للمحاسبة الدولية لعل من أبرها تذبذب أسعار صرف العملات المختلفة.

هـ- ثورة تكنولوجيا المعلومات: لم يؤدي التطور التكنولوجي إلى تغيير الطريقة التي تعمل بها منظمات الأعمال فحسب بل أدى أيضا إلى تغيير أنوع الأعمال التي تقوم بها، كما لعب هذا التطور دور بالغ الأهمية في تسهيل عملية الاتصال مما سهل اندماج و تكامل الأسواق المالية عن طريق التغلب على الحواجز المكانية والزمانية ، و هذا ما أدى إلى سهولة تدفق رؤوس الأموال بينها، كما أثر بشكل كبير على استراتيجيات الاتصال المالي التي تتبعها المؤسسات.

و- البحث العلمي: ساهم البحث العلمي في إثراء موضوع المحاسبة الدولية و إبراز أهميته و إيجاد حلول للعديد من المشاكل التي تطرحها ممارسة المحاسبة على المستوى الدولي.

ز- مؤسسات المحاسبة الدولية : لقد كانت مؤسسات المحاسبة الدولية أول طرف تأثر بالمشاكل التي طبها الممارسة المحاسبية على المستوى الدولي، بحيث حتم عليها اختلاف الأنظمة المحاسبية بين الدول أن تتمتع بإدراك ومعرفة واسعة وفهم عالي لهذه الأنظمة على مستوى كل دولة، و هذا ما خلق لها أعباء إضافية خاصة من ناحية تكوين موظفيها، لذا كان من الطبيعي أن تكون هذه المؤسسات أول من يتحرك في اتجاه إيجاد حلول لهذه المشاكل ولفت النظر لموضوع المحاسبة الدولية.

[1] جربوع يوسف محمود وحلس سالم عبد الله.، المحاسبة الدولية مع التطبيق العملي لمعايير المحاسبة الدولية، عمان، 2002، مؤسسة الوراق، ص22 .

رابعا: الاختلاف في الممارسات المحاسبية بين الدول[1]

إن المحاسبة هي نتاج تفاعلات معقدة للعوامل الاقتصادية و التاريخية و الاجتماعية و التنظيمية و التي تعكس الاحتياجات الوطنية المنتظر من المحاسبة الإجابة عنها. إن اختلاف هذه العوامل بين الدول قد أدى إلى اختلاف طرق و أساليب المعالجة المحاسبية و أهداف القوائم المالية من دولة لأخرى، و مع تطور و تسارع حركة التجار الدولية و ازدهار و تطور الأسواق المالية في ظل الانفتاح الذي عرفه العالم ظهرت الحاجة لتقليل هذه الاختلافات و محاولة التقريب بين الأنظمة المحاسبية المختلفة ومن بين العوامل المفسرة لهذا الاختلاف يمكن ذكر ما يلي:

أ- **البيئة الاقتصادية :** تلعب المتغيرات الأساسية للبيئة الاقتصادية كطبيعة النظام الاقتصادي و درجة التدخل الحكومي و مستويات الدخل و معدلات النمو و التضخم و النفقات و مستوى الصادرات دور رئيسيا في تحديد النظام المحاسبي و ضبط الممارسات المحاسبية ، و قد كان لهذه المتغيرات أثر كبير في اختلاف الأنظمة المحاسبية بين الدول ، فإذا كانت التنمية الاقتصادية لبلد ما متدنية فإن ذلك سينعكس على محدودية الأنشطة الصناعية و التجارية و بالتالي فسيكون النظام المحاسبي بسيطا ، و كلما زاد حجم العمليات التجارية و تعقدت العلاقات الاقتصادية أدى ذلك إلى ضرورة تطوير أساليب محاسبية جديدة، مما يجعل المحاسبة أكثر تقدما.

ب- **النظم القانونية و الجبائية:** إن المفاهيم المحاسبية مرتبطة بالنظم القانونية والضريبة فقوانين الشركات — القانون التجاري مثلا- لها تأثير كبير على أساليب تطبيق قواعد و مبادئ المحاسبة ، و نظر لاختلاف هذه القوانين بين الدول فإن ذلك سيؤدي إلى اختلاف الأنظمة المحاسبية أيضا.

أما الاختلاف المحاسبي من المنظور الجبائي فيعود أساسا لإتبع مدرستين مختلفتين في هذا المجال، فحسابات الربح في دول المنظومة الإنجلوسكسونية مستقلة تماما عن الحسابات الاجتماعية، و على العكس من ذلك فإن حساب الربح في المنظومة الفرانكوفونية يقتضي دمج محاسبة المؤسسة بالقواعد الجبائية نظرا لإرتباط حساب الربح الخاضع بهذه القواعد و التي لا ستبعد من هذا الربح إلا الأعباء المسجلة محاسبيا

ج- **طرق تمويل المؤسسة :** يتمثل عنصر الاختلاف من هذا المنظور في طبيعة الأطراف التي تكون محل الاهتمام من أجل توجيه التقارير والإفصاحات المحاسبية، وهنا أيضا يظهر الفرق واضحا بين النموذج الفرنكوفوني والإنجلوسكسوني، ففي المنظومة الإنجلوسكسونية تعد الأسواق المالية المصدر الأساسي الذي تعتمد عليه المؤسسة لتوفير احتياجاتها التمويلية ، هذا التوجه نحو الأسواق المالية يؤثر بشكل أساسي على أهداف المحاسبة التي تهتم في هذا النموذج بتلبية احتياجات المستثمرين باعتبارهم أهم الأطراف الفاعلة في

[1] جربوع يوسف، نفس المرجع السابق، ص 22

هذه الأسواق.

د- النظام السياسي: يؤثر النظام السياسي السائد على المفاهيم المحاسبية، ففلسفة و أهداف النظام السياسي في أي بلد تحدد سياساته الاقتصادية و بالتالي أنظمته المحاسبية ،كما تؤثر بعض المتغيرات السياسية كالاستقرار السياسي و درجة البيروقرطية و درجة الفساد السياسي على الأنظمة و الممارسات المحاسبية.

هـ- عوامل ثقافية : تؤثر بعض العوامل المرتبطة بثقافة و قيم المجتمع على الممارسة المحاسبية، مما يؤدي إلى اختلاف الأنظمة المحاسبية بين الدول، و من أهم هذه العوامل :

- مستوى التعليم والتكوين المحاسبي؛
- مستوى و مكانة البحث العلمي التطبيقي؛
- المستوى الثقافي للمجتمع و النظرة التي يبديها اتجاه الأنشطة الاقتصادية و مهنة المحاسبة والمراجعة.

خامسا: أهداف المحاسبة الدولية[1]

إن خصوصية البيئة التي أصبحت تعمل فيها المحاسبة و التي تتميز بعدم تجانس فئات مستعملي القوائم المالية و اختلاف لغاتهم و ثقافاتهم وعملاتهم حتم عليها التطور من أجل الاستمرار في أداء دورها في توفير المعلومات اللازمة لاتخاذ القرار. و عليه فقد عرفت المحاسبة أهدافا جديدة تتمثل في تقديم المعلومات الملائمة و القابلة للفهم و التحقق و المقارنة على المستوى الدولي إلى المستخدمين من مختلف أنحاء العالم لمساعدتهم على اتخاذ القرارات، و هذا ما تسعى المحاسبة الدولية لتجسيده من خلال تحقيق عدة أهداف عامة و خاصة.

أ- أهداف العامة : تسعى المحاسبة الدولية لتحقيق عده أهداف على المستوى الدولي منها:

- تقليل درجة الاختلاف في الأسس و القواعد و الممارسات المحاسبية بين الدول بهدف خدمة المستثمر و تسهيل عملية المقارنة؛
- إيجاد إطار نظري و عملي يحكم الممارسات و التقارير المحاسبية على التوى الدولي؛
- معالجة المشاكل الناتجة عن الأعمال الدولية خاصة ما تعلق بمشاكل القياس و إعداد التقارير المالية و الإفصاح؛
- توفير معلومات ملائمة وذات مصداقية على المستوى الدولي و تسهيل قراءه القوائم المالية من طرف المستثمرين بغض النظر عن جنسياتهم؛

[1] نفس المرجع السابق، ص 28

- سهولة إجراء التحاليل المالية و تقييم الأداء للشركات متعددة الجنسيات، مما يسهل عملية المفاضلة بين الفرص الإستثمارية.

ب- الأهداف الخاصة: بالإضافة للأهداف العامة تسعى المحاسبة الدولية لتحقيق عده أهداف على المستوى المحلي و الخاص منها:

- دراسة الأنظمة المحاسبية في الدول المختلفة للتعرف على تأثيرها على اقصاديات المؤسسات و الدول و أسباب فشلها أو نجاحها و من ثم التوصل إلى النظم الأكثر ملائمة لاحتياجاتها؛
- التوصل إلى أسس و قواعد محاسبية دولية يمكن الاستعانة بها لتطوير الأنظمة المحاسبية المحلية؛
- تعريف المحاسبين و المهتمين بأسباب تطبيق النظم المحاسبية المختلفة في الدول المختلفة؛
- تسهيل عمل مؤسسات المرجعة الدولية و بالتالي زيادة الثقة في القوائم المالية على الستوى الدولي؛
- دراسة الأنظمة المحاسبية المحلية و إظهار نقاط تشابهها و اختلافها و أسباب ذلك الاختلاف.

المبحث الثاني : المعايير المحاسبية الدولية

ظهرت في منتصف السبعينيات من القرن الماضي و ذلك نتيجة لتوحيد المعالجة المحاسبية و استبعاد التناقض القائم في علم المحاسبة في الدول الأخرى ،فتعددت المعالجات المحاسبية لنفس الظاهرة في المؤسسة الواحدة و تماشيا مع الانفتاح الاقتصادي العالمي و استقطاب المزيد من الاستثمارات الخارجية فقد أدى إلى ضرورة وضع معايير دولية محاسبية تلقى القبول العام، و تسهل عملية التبادل بين الوحدات المحاسبية[1].

المطلب الأول : نشأة وتطور المعايير الدولية المحاسبية وأهميتها.

أولا:ماهية المعايير المحاسبية الدولية[2]

يمكن تعريف المعايير الدولية المحاسبية بأنها نماذج أو ارشادات عامة تؤدي إلى توجيه و ترشيد الممارسة العملية في المحاسبة و التدقيق أو مراجعة الحسابات.

وبذلك تختلف المعايير عن الإجراءات فالمعايير لها صفة الإرشاد العام أو التوجيه بينما تتناول الإجراءات الصيغة التنفيذية لهذه المعايير في حالات تطبيقية معينة ،فمن معايير التدفق مثلا: قيام المدفق بجمع و تقويم أدلة الإثبات تمهيدا لإبداء رأيه بالقوائم المالية و من الإجراءات التنفيذية لهذا المعيار هو إرسال مصادقات إيجابية أو سلبية للمدينين لتقويم قابلية تحصيل الديون ،كما يمثل الإفصاح العادل أول معايير المحاسبة لكن الإجراء التنفيذي هو كتابة ملاحظة على متن ميزانية الدعاوي المرفوعة ضد الشركة و تظهر الحاجة للمعايير الدولية المحاسبية من خلال:

- تحديد و قياس الأحداث المالية للمنشأة فبدون المعيار المحاسبي لا يمكن الوصول إلى نتائج سليمة و دقيقة
- تحديد الطريقة المناسبة للقياس، و يلاحظ بأن المعيار يحدد الطريقة المناسبة في عدد من الطرق التي قد يشار إليها.
- تساعد على اتخاذ القرار المناسب. أما الجوانب التي تعاب عليها المعايير المحاسبية الدولية تؤدي إلى:
- صعوبة فهم القوائم المحاسبية و صعوبة الإستفادة منها .
- يصعب على المستفيد الخارجي من المقارنة أو دراسة البدائل.
- صعوبة اتخاذ القرار الداخلي او الخارجي من قبل المستفيدين.

[1] حسين القاضي، المحاسبة الدولية ومعاييرها استاذ المحاسبة في دمشق دار الثقافة 2008 ص103

[2] حكمت أحمد الراوي، المحاسبة الدولية، دار الأردن سنة 1995 ص47

ثانيا : نشأة المعايير المحاسبية الدولية.

إن أهمية معايير المحاسبة و التدقيق جعلت المنظمات المهنية فى كثير من دول العالم تهتم بوضع معاييرها و لعل من أهم هذه المنظمات مجمع المحاسبين القانونيين في الولايات المتحدة الأمريكية الذي بادر إلى وضع معايير للتدقيق عام 1939 كما شكل AICPA في الولايات الأمريكية عام 1973. FASB مجلس لمعايير المالية أما محاولات وضع معايير على المستوى الدولي فقد بدأت مع بدايات القرن الحالي حيث عقد المؤتمر المحاسبي الأول عام 1904 في الولايات المتحدة الأمريكية ثم تلتها 16 مؤتمر محاسبي و قد تم تأليف لجنة تمثل المحاسبين القانونيين في 10 دول: استراليا ،اليابان ،المكسيك هولندا ،بريطانيا ،ايرلندا ،الو.م.أ و قد تم انضمام حوالي 50 دولة اخرى إلى هذا المجمع.

ثالثا:أهمية المعايير الدولية المحاسبية[1]

تتلخص فيما يلي:

- تلاؤم ظروف المحاسبة في كل بلد من هذه البلدان المشتركة في العضوية.
- جاءت لكي تقرب وجهات نظر المنظمات المحاسبية.
- تساعد في فهم القائم المالية المعلقة خارج القطر.
- الاستفادة منها لغرض البحث ،المقارنة من قبل المهتمين بهذا المجال.
- تساعد الدول على الأخذ مما يلائمها و القيام بإصدار المعايير الغني تلائم وضعها المحاسبى.

المطلب الثاني : شرح لأهم المعايير المحاسبية الدولية.

استقرت المؤتمرات المنعقدة التي كانت نتيجة الضغوط المتزايدة من مستخدمى القوائم المالية من مساهمين ومستثمرين ودائنين ونقابات واتحادات تجارية ومنظمات دولية وجمعيات حكومية و أجهزة حكومية عن تشكيل عدة منظمات استهدفت وضع المعايير الدولية و تهيئة المناخ اللازم لتطبيق هذه المعايير و اهمها: [2]

أولا : IAS لجنة المعايير الدولية المحاسبية

هي عبارة عن منظمة مستقلة تهدف إلى إعداد معايير تستخدم من قبل الشركات و المؤسسات لدى اعداد القوام المالية و قد شكلت هذه اللجنة في عام 1973 اثر اتفاق بين استراليا و فرنسا و ألمانيا و اليابان و المكسيك و هولندا و المملكة المتحدة و ايرلندا و الولايات المتحدة الأمريكية.

و منذ عام 1983 ضمن عضوية اللجنة كلا من المنظمات المحاسبية للاعضاء في الإتحاد في 1996 صارت اللجنة 116 منظمة من 85 دولة و ابتدءا من IFRS الدولي للمحاسبين.

[1] حكمت أحمد الراوي، (مرجع سبق ذكره) ص55

[2] حسين قاضي (مرجع سبق ذكره) ص106

عام 1999 أصبحت اللجنة تضم 143 عضوا من 104 بلد يضمون مليون محاسب و قد حدد دستور اللجنة أهدافها متمثلة في مايلي:

- العمل بشكل عام على تحسين و تناغم المعايير و الإجراءات المحاسبية و الأنظمة المرتبطة بعرض القوائم المالية
- صياغة و نشر معايير المحاسبة ذات النفع العام الواجب التقيد بلدى عرض القوائم المالية والتقيد بها في جميع انحاء العالم.

و تحصل اللجنة على الايرادات كما تتلقى دعما ماليا من الاتحاد الدولي للمحاسبين و بعض المنظمات المحاسبية و شركات و المؤسسات ،و تدار اعمال اللجنة من قبل مجلس يحتل 13 دولة يعينهم الاتحاد الدولي بالإضافة الى ممثلين عن لجنة التنسيق الدولي لجمعية المحللين الماليون اتحاد الشركات المسيطرة الصناعية فى سويسرا او الجمعية الدولية لمعاهد المدراء الماليين و هيئة معايير المحاسبة في امريكا و قد اسست اللجنة في عام 1995 المجلس الاستشاري الدولي من الاشخاص البارزين في المراكز الرئيسية عن طريق:

- اعادة النظر بإستراتيجية و خطط المجلس و التعليق عليها
- اعداد التقرير السنوي حول فعالة المجلس في تحقيق الاهداف و تنفيد الاعمال
- تعزيز المشاركة و قبولها في عمل اللجنة من اوساط المهنة و مستخدمي الاوراق المالية و اتحادات العمال و الاطراف الاخرى ذات العلاقة.
- السعي و الحصول على التمويل اللازم لعمل اللجنة بشكل يحافظ على استقلالها
- IAS اعادة النظر بالموازنة و القوائم المالية للجنة

و يعمل المجلس في بيئة تحفز الاعضاء الممثلة و اعضاء المجموعة الاستشارية و غيرهم على تقديم المقترحات الغني تضمن تطوير المعايير او اصدار معايير جديدة مما يجعلها عالية الجودة و تشمل اجراءات وضع معايير المحاسبة الدولية مايلي:

- يشكل المجلس لجنة دولية توجيهية،يترأسها ممثل المجلس و تضم ممثلين عن المنظمات المحاسبية على الاقل 3 دول، و قد تتضمن ممثلين عن المنظمات الأخرى الممثلة في المجلس أو المجموعة الاستشارية أو ذات الخبرة في موضوع معين.
- تحدد اللجنة التوجيهية كل القضايا المتعلقة بالموضوع و تراجعها جيدا أو تأخذ بعين الإعتبار تطبيق إطار اللجنة بإعداد و عرض القوائم المالية حول القضايا المرتبطة بالموضوع ،و تدرس اللجنة المتطلبات و الممارسات المحاسبية المحلية أو الإقليمية بما فيها المعالجات المحاسبية المتنوعة التي قد تكون ملامة لمختلف الظروف و بعد ذلك تقدم موجزا بالنقاط الرئيسية.

- بعد تلقي تعليقات المجلس على موجز النقاط الرئيسية ،تحضر اللجنة التوجيهية بيات [1] تمهيدي بالمبادئ الأساسية في إعداد مسودة المعيار كما تصف الحلول البديلة و أسباب اقتراح قبولها أو رفضها.
- تدرس اللجنة التوجيهية التعليقات على بيان العرض التمهيدي بالمبادئ و توافق على البيان النهائي بالمبادئ الذي يقوم للمجلس للقبول ،كما يستخدم كأساس لإعداد مسودة العرض بالمعيار المحاسبي و نتائج هذا البيان النهائي للعموم دون نشره رسميا.
- تعد مسودة عرض تمهيدية للموافقة من طرف المجلس بعد التنقيح على أن توافق عليه نسبة 3/1 أعضاء المجلس على الأقل ،و تنشر بعد ذلك مسودة العرض. و تطلب المناقشات من طرف الأطراف المهتمة خلال فترة العرض و التي هي شهر كحد أدنى و قد تمتد إلى 6 (ستة) أشهر.
- تعيد اللجنة النظر بالتعليقات و تحدد المخطط. المعيار المحاسبي الدولي لمراجعته من قبل المجلس و بعد الدراسة و بموافقة ثلاثة أرباع أعضاء المجلس على الأقل ن يتم نشر المعيار أما الاهداف تتمثل في :
  - صياغة و نشر معايير المحاسبة ذات المنفعة العامة الواجب التقيد بها لدى عرض القوائم المالية و تعزيز قبولها و التقيد بها في جميع أنحاء العالم.
  - العمل على تحسين المعايير و الإجراءات المحاسبية و الانظمة المتعلقة بعرض القوام المالية أصدرت اللجنة في حدود 41 معيار محاسبي دولي يتعامل مع مواضيع تؤثر في القوام المالية، فقد قامت بإعادة صياغة و حذف بعض المعايير بحيث بقي منها 31 معيار نافنا في 2008

جدول رقم (I-01) المعايير المحاسبية الدولية

رقم المعيار	موضوع المعيار	تاريخ صدور	تاريخ أخر تعديل	تاريخ نفاذ
1	عرض البيانات المالية	1975	2003	2005
2	المخنوق	1975	2003	2005
3	ملغى ، حل محله المعيار(28،27)		ملغى	
4	ملغى ، حل محله المعايير(16،22،28)		ملغى	
5	ملغى ، حل محله المعيار(1)		ملغى	
6	ملغى ،حل محله المعيار (15)		ملغى	
7	قوائم التدفق النقدى	1976	1922	1994
8	صافى ربح أو خسارة الفترة ، الأخطاء و التغيرات	1976	2003	2005
	ملغى حل محله المعيار (38)		ملغى	
9	الأحداث اللاحقة لتاريخ الميزانية العمومية	1978	2003	2005
10	عقود الانشاء	1979	2000	2005

[1] حسين القاضي: المرجع سابق ذكره ص109

11	ضراب الدخل		2000	2001
12	ملغى حل محله المعيار (1)		ملغى	-
13	التقارير المالية للقطاعات	1981	1997	1998
14	المعلومات التى تعكس آثار التغير فى الأسعار	1977	1989	2005
15	الممتلكات و المصانع و المعدات	1982	2003	2005
16	عقود الايجار	1982	2003	2005
17	الايراد	1982	1993	1995
18	تكاليف منافع الموظفين	1983	2004	2004
19	محاسبة المنح الحكومية و الافصاح عن المساعدات	1983	1994	1994
20	آثار التغيرات فى اسعار صرف العملات الاجنبية	1982	2004	2005
21	183 اندماج الأعمال الغي بموجب	1983		
22	تكاليف الاقتراض	1984	1993	1995
23	الافصاح عن الأطراف ذات العلاقة	1984	2003	2005
24	ملغى حل محله المعياران (40،39)		ملغى	
25	المحاسبة و التقرير عن برامج منافع القواعد	1987	1990	1994
26	القوائم المالية الموحدة و المحاسبة عن طريق	1989	2003	2005
27	الاستثمارات في مسابقة	1989	2003	2005
28	المحاسبة عن الاستثمارات في المنشآت الزميل-	1989	1990	1994
29	التقرير المالي في الاقتصاديات ذات معدلات تضخم	1989	1994	1998
30	مرتفعة	1990	2003	2005
31	الافصاح في القوائم للشوك و المؤسسات المالية	1994	2003	2005
32	المتشابهة	1997	2003	2005
33	التقرير المالي عن الحصص في المشاريع المشتركة	1998	1998	1999
34	الأدوات المالية ، الافصاح و العرض			
35	حصة السهم من الأرباح	1998	2004	2004
36	التقارير المالية المرحلة	1998	1998	1999
37	18 العمليات المتوقفة استبدل بموحد	1979	1999	2004
38	انخفاض قيمة الموجودات	1986	2005	2005
39	المخصصات الالتزامات و الموجودات المحتملة	1986	2003	2005
40	الموجودات الغير ملموسة	2000	2003	2003
41	الأدوات المالية: الاعتراف و القياس الممتلكات الاستثماري			

- المعيار1: عرض البيانات المالية :يهدف إلى بيان أساس عرض القوائم المالية من أجل ضمان إمكانية المقارنة مع قوائم مماثلة لنفس المنشاة في فترات أخرى.
- المعيار2:المخزون :يهدف إلى عرض المعالجة المحاسبية للمخزون وفقا لمبدأ التكلفة التاريخية.
- المعيار7: بيانات التدفق النقدي: يهتم هذا المعيار بقامة التدفقات النقدية حيث يحدد مفاهيم المصطلحات المستخدمة
- المعيار8: صافي ربح أو خسارة الفترة: يهتم هذا المعيار بعرض الربح أو الخسارة من الأنشطة العادية

والغير عادية في قامة الدخل.

- المعيار 10:الأحداث بعد تاريخ الميزانية العمومية: يحدد تعريفات محددة للأمر الطارئ و للأحداث اللاحقة لتاريخ الميزانية العمومية، كما يعرض نظام المحاسبة لكل من الخسار الطارئة و المكاتب .
- المعيار 11: حقوق الإنشاء: يعرض هذا المعيار المعالجة المحاسبية لكل الإيرادات و التكاليف المتعلقة بعقود الإنشاء حيث يعرف المعيار عقد الإنشاء و يفرق بين العقد ذي السعر المحدد و عقد التكلفة زائد نسبة.
- المعيار 12: ضرائب الدخل: يصف هذا المعيار المعالجة المحاسبية لضرائب الدخل الذي تضم جميع الضرائب المحلية و الأجنبية المفروضة على الأرباح الخاضعة للضريبة و يحدد تعريفات للربح المحاسبي و الربح الخاضع للضريبة و الدخل الضريبي و الضريبة الجارية.
- المعيار14: تقديم التقارير حول القطاعات: (عوض بالمعيار: FRS88) يهدف هذا المعيار إلى وضع مبادئ لتقديم التقارير حول المعلومات حسب القطاع.
- المعيار16 :الممتلكات و المصانع و المعدات: يهدف هذا المعيار إلى وصف المعالجة المحاسبية للأصول المذكورة و الاعتراف بها
- المعيار17: عقود الإيجار: يتضمن هذا المعيار تعريفا واضحا لعقد الإيجار و لأنواعه، و يوضح أيضا شروط و طرق التعامل معها و طرق عرضها في القوائم المالية لكل من المستأجرين و المؤجرين .
- المعيار 18: الإيراد: يعرف هذا المعيار الإيراد و يهتم بقياس الإيراد من بيع البضائع و تأوية الخدمات و إيرادات أخرى.
- المعيار 19: شافع الموظفين: يهدف إلى بيان المحاسبة و الإفصاح عن منافع الموظفين و يعرف المعيار عدة مصطلحات مثل: منافع الموظفين و تلك المنافع قصيرة الأجل و طويلة الأجل و غيرها.
- المعيار20: محاسبة المنح الحكومية و الإفصاح عن المساعدات الحكومية: يعرف المعيار المنح الحكومية و المساعدات بأشكالها المختلفة و شروط الاعتراف و الإفصاح.
- المعيار21: آثار التغيرات في أسعار صرف العمولات الأجنبية: يطبق على العمولات الأجنبية و في ترجمة القوائم المالية للعمليات الأجنبية حيث ينص على شروط الاعتراف الأولي و بفروق الصرف.
- المعيار 23: تكاليف الاقتراض: يهدف إلى عرض المعالجة المحاسبية لتكاليف الاقتراض بحيث يعترف بها على أنها مصروف و لكنه يسمح بمعالجة بديلة مسموح بها و هي رسملة تكاليف الاقتراض.
- المعيار24: الإفصاح عن الأطراف ذات العلاقة: يحدد المعيار الطرق ذات العلاقة بأنه إذا كان أحد الأطراف قادرا على التحكم بطرف آخر أو ممارسة تأثيرهم عليه. ا

- لمعيار26: المحاسبة و التقرير عن برامج منافع التقاعد: يهتم ببرامج المساهمات المحددة و برامج المنافع المحددة و يعرض المعيار طريقة احتساب القيمة الحالية لمنافع التقاعد و شروط الإفصاح.
- المعيار27: البيانات المالية الموجودة و المنفصلة: يهتم بعرض القوائم المالية الموحدة و بعلاض إجراءات التوحيد م الإفصاح
- المعيار 28:المحاسبة و الاستثمارات في المنشآت الزميلة: يعرف هذا المعيار المنشأة الزميلة بأنها يوجد للمستثمرات تأثير مهم عليها و يعرض المعيار طرق الاعتراف بموجب طريقتين حقوق الملكية و التكلفة و تطبيقاتها.
- المعيار29: التقرير المالي في الاقتصاديات ذات التضخم المرتفع: يحدد هذا المعيار شروط تطبيق ذلك سواء في القوائم المالية المعدة على أساس التكلفة التاريخية أو على أساس التكلفة الجارية.
- المعيار30: الإفصاحات في البيانات المالية للسلوك و المؤسسات المالية المشابهة: يطالب هذا المعيار البنوك و المؤسسات المالية المشابهة بتقديم مستوى ملائم من الإفصاح لمصلحة مستخدمي القوائم المالية كعرض السياسات المحاسبية.
- المعيار31: الحصص في المشاريع المشتركة: يهتم بالمحاسبة عن الحصص في المشاريع المشتركة و التي يعرفها بأنها ترتيبات تعاقدية يقوم بها طرفان أو أكثر بنشاط اقتصادي يخضع للرقابة المشتركة .
- المعيار32: الأدوات المالية (العرض و الإفصاح): يعرض شروطا معينة لعرض الأدوات المالية في الميزانية و يحدد المعلومات الواجب الإفصاح عنها.
- المعيار33: حصة السهم من الأرباح: يهدف إلى وضع المبادئ من أجل تحديد و عرض حصة السهم من الأرباح مما يؤدي إلى إمكانية المقارنة.
- المعيار34: التقارير المالية المرحلية: يهدف إلى بيان الحد الأدنى من مضمون التقرير المالي المرحلي و بيان الاعتراف و القياس في البيانات المالية أو المختصرة لفترة مرحلية.
- المعيار36: انخفاض قيمة الأصول: يعالج هذا المعيار الانخفاض في قيمة الموجودات و الإفصاح عنها بحيث يطالب بالاعتراف بالخسارة الناجمة عن هذا الانخفاض[1]
- المعيار 37 : المخصصات و الالتزامات المحتملة و الموجودات المحتملة : يهدف إلى ضمان تطبيق المقياس و اس الاعتراف المحاسبية على المخصصات و المطلوبات المحتملة و الموجودات المحتملة.
- المعيار 38 : المجودات غير الملموسة: يعرض المعالجة المحاسبية للأصول غير الملموسة التي لم تتم معالجتها في أي معيار، كما ينص هذا المعيار على وجوب الاعتراف بالأصل إذا حقق الشروط الواردة

[1] طارق عبد العال حماد:دليل المحاسب إلى تطبيق معايير التقارير المالية الدولية الحديثة،د،ج الاسكندرية، 2006 ص469

فيه.

- المعيار 39 : الأدوات المالية و الاعتراف : يهدف إلى إكمال أهداف المعيار 32 و دلك من اجل تحديد مي٠ ادىء الاعتراف بالمعلومات الخاصة بالأدوات المالية و قياسها و الإفصاح عنها
- المعيار 40 : الممتلكات الاستثمارية : يهدف إلى عرض المعالجة المحاسبية للممتلكات الاستثمارية ومتطلبات الإفصاح الخاصة بها، و يقصد بالممتلكات الاستثمارية (أراضي أو مباني) محتفظ بها (من قبل مستأجر نقصد إيجار تمويلي) لاكتساب إيرادات إيجارية.
- المعيار41 :الزراعة: و يهدف إلي بيان المعالجة و عرض البيانات المالية المتعلقة بالنشاط والإفصاح عنها

ثانيا: الاتحاد الدولي للمحاسبة: (IFRS)[1]

و هو منظمة عالمية لمهنة المحاسبة تأسس عام 1977 و يضم 155 عضو و منظمة 118 دولة و يمثلون أكثر من مليونين و نصف مليون محاسب. و يهدف الاتحاد إلي تقوية و تعزيز مهنة المحاسبة في العالم و المساهمة في تطوير اقتصاد دولي قوي، و لتحقيق مهامه فان الاتحاد لديه علاقة وطيدة مع هيئات و منظمات محاسبية و قد قامت لجان الاتحاد بوضع المعايير التالية:

- المعايير الدولية للمراجعة و خدمات التأكيد.
- معايير دولية لرقابة الجودة
- قواعد دولية لأخلاقيات المهنة
- معايير التأهيل الدولية.
- معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام

و يضم الإتحاد في عضويته بعض الهيئات في الدول العربية مثل: البحرين ، المغرب، تونس، السعودية العراق ،لبنان،مصر و ينفد من قبل اللجان التالية:

1 - لجنة التعليم : و تضم معايير التعليم و التدريب التأهيلي اللازم لمزاولة التدقيق بالإضافة إلي التعليم المهني المستمر لأعضاء المهنة

2 - لجنة السلوك المهني: و تضم معايير آداب السلوك المهني و تعزيز قيمتها و قبولها من قبل المنظمات بموافقة الاتحاد.

3 - لجنة المحاسبة المالية و الإدارية: و تعمل جاهدة على تطوير المحاسبة المالية و الإدارية عبر إيجاد البيئة التي تزيد مستوى الكفاءة للمحاسبين الإداريين في المجتمع بصورة عامة .

[1] حسين القاضي، (مرجع سابق ذكره) ص110

4 - لجنة القطاع العام: و تضع البرامج اللازمة لتحسين الإدارة المالية للقطاع العام و قدرته المحاسبية بما في ذلك.

- وضع معايير المحاسبة و تعزيز قبولها الطوعي.
- وضع البرامج لتشجيع البحث العلمي.
- تشجيع و تسهيل تبادل المعلومات بين مختلف الجهات المهتمة.
- و لذلك فقد أعطيت اللجنة صلاحية إصدار معايير المحاسبة و المراجعة و إعداد التقارير في القطاع العام عن مجلس الإتحاد.

IAPC الفرع الثالث: لجنة الممارسة والمراجعة الدولية و قد منحت هذه اللجنة صلاحيات لإصدار مسودات معايير المراجعة و الخدمات التابعة على أن تسعى لتحقيق القبول الطوعي لتلك المعايير IAPC بالنيابة عن من قبل أعضاء يمثلون دولا يختارها مجلس الإتحاد IAPC و يتم تعيين أعضاء لجنة ، و قد تضم اللجان الفرعية ممثلين من غير الدول (IAFC HAND BOOK P56)

الممثلين في اللجنة و ذلك للحصول على أكبر عدد ممكن من وجهات النظر مختلفة و يتمتع ابتداء من 1994 أعضاء من 13 دول IAPC كل بلد مشترك بصوت واحد فقط و تتضمن ، المكسيك، هولندا، اليابان، فرنسا و هي : استراليا، البرازيل، كندا، مصر، ألمانيا، الهند، السويد، المملكة المتحدة، الولايات المتحدة الأمريكية.

تبدأ إجراءات العمل في اللجنة باختيار مسائل من أجل دراسة دقيقة التي تدرس من قبل IAPC لجنة فرعية تؤسسها اللجنة.

حيث تقوم اللجنة الفرعية بتحضير و إعداد مسودات معايير و بيانات المراجعة و تدرس هذه الأخيرة المعلومات الأساسية التي تكون على شكل بيانات و توصيات أو معايير صادرة عن المنظمات الأعضاء أو الهيأة الإقليمية أو هيئات أخرى و من ثم تعد مسودة العرض كنتيجة لهذه الدراسة، كي تقوم لجنة ممارسة المراجعة الدولية بدراستها و مناقشتها فإذا وافقت من طرف ثلاثة أرباع الأعضاء الذين يملكون حق التصويت في اللجنة على ألا يقل عدد الأصوات عن تسعة أصوات ممثلة في اجتماعا للجنة، تقوم اللجنة بتوزيع المسودات بشكل موسع بهدف الحصول على كافة التعليقات من المنظمات و من الوكالات الدولية التي تحدد من الإتحاد، كما يترك لهم الوقت اللازم لإبداء آرائهم و انتقاداتهم، و من ثم تعدل اللجنة المسودة بالشكل المناسب بعد أن تتلقى التعليقات و تقوم بدراستها و التصويت عليها حسب قواعد الأغلبية 3/4 المقررة، و عند إصدار البيان يحدد تاريخ سريانه و تكون اللغة معيار الإنجليزية و يعطي وقت كافي لترجمة إلى اللغات الأخرى عن طريق المنظمات الأعضاء التي تذكر اسم المنظمة التي قامت بالترجمة (بيشنت ص 25 و قد اصدرت اللجنة حتى عام 1999م، 34 معيارا)

و بعد دراستنا لهذا المبحث تبين أهمية وضع معايير دولية للمحاسبية و التدقيق و الجهود المبذولة لتحقيق

هذا الهدف، هذه الجهود التي أدت إلى وضع معايير دولية للمحاسبة تغطي حاجات المجتمع المالي وهي خاضعة للمراجعة و التدقيق من قبل مهنة المحاسبة القانونية.

المطلب الثالث : أهمية المعايير المحاسبية وواقع تبنيها

منذ عام IASC 1973 ومن بعدها IASB وهما عاكفان على تطوير معايير محاسبة دولية يمكن تطبيقها في جميع دول العالم في التقرير المالي المحلي وعابر الحدود، وقد أصبحت اليوم معترفا بها على المستوى العالمي حيث تبنتها معظم الدول اعترافا منها بأهمية استخدام معايير دولية موحدة في التقرير المالي في كل الدول لكن هناك بقية من الدول لم تتبناها بعد.

أولا: أهمية المعايير المحاسبية الدولية [1].

أصبحت المعايير الدولية تكتسي أهمية كبيرة يمكن تحديدها من خلال:

1 -**مستوى الثقة** : المعايير الدولية والموحدة تساعد على ضمان الاستقرار والشفافية وبالتالي زيادة الثقة لدى المستثمرين في جميع أنحاء العالم، سواء كانوا محليين أو أجانب.

2 -**تقييم المخاطر** : المعايير المحاسبية الدولية تزيل الحواجز أمام الشركات المدرجة عابرة الحدود، وسيكون مفيدا للمستثمرين أن يكون إعداد المعلومات المالية الأساسية وفقا للمعايير الدولية مما يمكنهم من تقييم المخاطر.

3 -**نشطات الاندماج والاستحواذ** : تساعد المعايير الدولية كثيرا في عمليات الاندماجات والاستحواذ عبر الحدود بحيث تجعل من الأسهل بالنسبة للأطراف المعنية إعادة تشكيل القوائم المالية.

4 -**الاستثمار** : ينجذب المستثمرين الأجانب أكثر إلى الأسواق المالية حيث القوائم المالية معدة وف المعايير المحاسبية الدولية[2]

ومن أهداف إصدار المعايير المحاسبية نجد:

- إعداد ونشر المعايير المحاسبية التي يتم الاسترشاد بها عند إعداد القوائم المالية بما يحق المصلحة العامة مع العمل على القبول الدولي لهذه المعايير وتطبيقها عالميا؛
- العمل على التحسين والتنسي بين الأنظمة والقواعد والإجراءات المحاسبية المرتبطة بإعداد وعرض القوائم المالية.

[1] Bence, D. & Fry, N. (2004), *The International Accounting Standards Board's Search for a General Purpose Accounting Model*. P. 01. Retrieved 15/04/2013 from http://business.curtin.edu.au/files/bence-fry.pdf.

[2] Vinayagamoorthy & Senthilkumar K. (2010), International Financial Reporting Standards (IFRSs): An Overview. *International Conference on Business & Information* (2010), University of Kelaniya. Sri Lanka. PP. 02-03. Retrieved 03/11/2012 from: http://www.kln.ac.lk/uokr/ICBI2011/A&F%20104.pdf .

ويتم تحقي الهدفين الرئيسين السابقين من خلال أعضاء المجلس والذين يعملون على إصدار ونشر المعايير المحاسبية الدولية في مختلف الدول وأن يبذلوا جهودهم لتحقي ما يلي:

- التأكد من أن القوائم المالية المنشورة قد أعدت وعرضت بما يتف مع معايير المحاسبية الدولية والإفصاح عن ذلك؛
- إقناع الحكومات والشركات والجهات المعنية بتطوير المعايير المحاسبية بالالتزام بالمعايير المحاسبية الدولية؛
- إقناع الهيئات الرسمية المشرفة على أسواق المال والمنظمات التجارية والصناعية بضرورة إلزام الشركات الخاضعة لإشرافها أو التابعة لها بتطبي المعايير المحاسبية الدولية مع الإفصاح عن مدى تنفيذ هذا الالتزام؛
- العمل على اكتساب الدعم الدولي لقبول وتطبي المعايير المحاسبية الدولية.

أما عن المشاكل التي تواجه تطبي المعايير المحاسبية الدولية، فبما أن المحاسبة الدولية تهدف إلى استعمال لغة محاسبية مشتركة وإزالة الفوارق والاختلافات الموجودة في الأنظمة المحاسبية، فهذا يتطلب حصر الاختلافات الموجودة في القواعد والمبادئ المحاسبية بين الدول، مما يطرح مشكلة اختلاف الأنظمة المحاسبية، كما يطرح مشكلة اختلاف نظم التكاليف والمحاسبة الإدارية ودرجة تقدمها ونوعية التقارير التي ترتبط بالشركات، ومستوى الإفصاح عن المعلومات التي تتضمنها التقارير والقوائم المالية، وطرق وأساليب إعدادها بالإضافة إلى مشكلة اختلاف وتباين طرق التدقي من دولة إلى أخرى.

ثانيا : خصائص المعايير المحاسبة الدولية [1]

اعتمد IASB إصدارات IASC السابقة بما فيها" الإطار المفاهيمي لإعداد وعرض القوائم المالية" لسنة 1989 فالغرض من الإطار المفاهيمي هو استخدامه من طرف IASB و IFRIC عند تطوير معايير محاسبية أو تفسيرات جديدة أو تعديل المعايير الموجودة .كما أنه يعتبر نقطة مرجعية لمعدي القوائم المالية في حالة عدم وجود توجيهات محددة في المعايير الدولية .وينص الإطار المفاهيمي أن الهدف من إعداد التقارير المالية هو توفير المعلومات المالية عن الكيان التي يمكن أن تكون مفيدة للمستثمرين الحاليين والمحتملين والمقرضين والدائنين الآخرين في صنع القرارات بشأن توفير الموارد للكيان 3 .ومن المثير للاهتمام، على الرغم من أن IASBنفسه اعترف بأن الإطار هو بشكل متزايد لا يأخذ بعين الاعتبار التغييرات الأخيرة في مجال إعداد التقارير المالية، وبعد المراسلات بين المنظمات المحاسبية و IASB في ديسمبر 0229 اقترح أنه لا يوجد حاليا خطط رسمية لإعادة صياغة الإطار.

[1] KPMG. (2012). *Insights into IFRS: An Overview.* P. 06. Retrieved 11/03/2013 from http://www.kpmg.com/CN/en/IssuesAndInsights/ArticlesPublications/Documents/Insights-into-IFRS-An-overview-O-201209.pdf.

ركز IASB على تطوير المعايير على أساس مبادئ واضحة، والتي تحتاج أيضا إلى تفسيرات(يشار إليها عادة باسم المعايير المستندة على المبادئ .)المعايير الدولية عموما لا توفر تفاصيل عند التمييز بين الظروف أين يجب تحديد متطلبات محاسبية مختلفة، فهذا يقلل من فرص هيكلة الصفقات لتحقي آثار محاسبية خاصة.

تركز المعايير الدولية أكثر على الجوهر الاقتصادي للصفقة والحقوق والالتزامات الأساسية بدلا من توفير الكثير من القواعد الإلزامية(أو توجيهات)، حيث تكون هذه التوجيهات في إطار المعايير الدولية في شكل مبادئ. وهذا يجعل هذه المعايير أقل حجما حيث تمتد بين ما يقرب من 2.000 إلى 3.000 صفحة

فالمبادئ المحددة بوضوح توفر العديد من المزايا كأساس للمحاسبة، بما في ذلك السماح لمعدي القوائم المالية القدرة على النظر في أفضل طريقة للمحاسبة والإبلاغ عن الصفقات، وزيادة القابلية للمقارنة بين الشركات فيما يخص الصفقات المتماثلة بغض النظر عن الصناعة، فالمعايير المستندة على المبادئ تحدد المبادئ التوجيهية على معالم أوسع، فهيكل هذه المعايير يعطي رؤية واضحة لماذا يتم إدخال معيار.

في سنة 2014 ، أصبحت المعايير المحاسبية الدولية معتمدة في التقرير المالي من طرف ما يقارب 200 دولة، بما فيها27 عضو في الإتحاد الأوروبي .وقد وضعت العديد من الدول جدولا زمنيا من أجل اتباعها في السنوات القليلة المقبلة والتي تضم البرازيل، الأرجنتين، كندا، الشيلي، الهند، كوريا، سنغافورا والمكسيك.

بالاضافة إلى ذلك، قامت اليابان في جوان 2009 بالمصادقة على خطة من أجل تبني المعايير الدولية. من خلال الجدول الموجود في الملح يمكن احصاء حوالي 200 دولة، أصبحت تطالب الشركات المدرجة في البورصة بإعداد قوائمها المالية وفقا للمعايير المحاسبية الدولية أو تسمح لكل أو بعض الشركات باعتمادها، أي أن هناك اتجاها دوليا كبيرا نحو تبنيها، أما بالنسبة لبقية الدول بما فيها الولايات المتحدة الأمريكية فلم تتخذ بعد إلى غاية الآن خطوة اعتمادها.

أما من ناحية الشركات الكبرى في العالم فإن النسبة الأكبر هي شركات أمريكية (في سنة 2009) وبالتالي فهي مازالت تستخدم معايير المحاسبة الأمريكية، وهذا يدل من جهة أخرى على الأهمية والمكانة التي تحتلها المعايير الأمريكية، جنبا إلى جنب مع المعايير الدولية[1].

[1] حسين القاضي، (مرجع سابق ذكره) ص111

خاتمة الفصل:

من خلال ما سبق، فإن المعايير المحاسبية الدولية جاءت نتيجة حاجة دولية ملحة من أجل ايجاد قاعدة مشتركة للمحاسبة، ومن خلال هذه النظرة التاريخية، فهذه المعايير التي ظهرت منذ سنة 1973 هي أحدث من المعايير الأمريكية، ومرت بتغيرات أقل من ناحية الهيئات المحاسبية المسئولة عنها، كما أنها أقل تنوعا منها بحيث هناك معايير وتفسيرات فقط ليس أكثر، أيضا من ناحية أخرى هي أقل حجما .ومن خلال خصائصها فهذه المجموعة تعتمد أكثر على المبادئ بحيث تنطل أساسا من الاطار المفاهيمي الذي يعتبر مرجعا مهما لمعدي القوائم المالية حيث يمكن الرجوع إليه بشكل روتيني، كما أنها أقل تعقيدا من المعايير الأمريكية.

الفصل الثاني
إعداد قوائم المالية حسب المعايير الدولية

المبحث الأول : القوائم المالية وفق النظام المحاسبي المالي

تشكل القوائم المالية في مجملها مخرجات النظام المحاسبي المالي، و تنقسم هذه المخرجات إلى قسمين :[1] القوائم المالية الأساسية، و أخرى مكملة أو ملحقة. و لقد حدد النظام المحاسبي المالي مجموعة متكاملة من القوائم المالية التي يتعين على كافة المؤسسات إعدادها بصفة دورية، و هي : الميزانية، حساب النتائج، قائمة تدفقات الخزينة، جدول تغيرات الأموال الخاصة، ملحق يبين القواعد و الطرق المحاسبية المستعملة و يوفر معلومات مكملة عن القوائم المالية السابقة.

المطلب الأول : تعريف القوائم المالية و مستخدميها

تعتبر القوائم المالية إحدى الوسائل التي يمكن من خلالها متابعة مستمرة لكل التطورات المالية في الشركة، و تعدد الجهات التي تستخدم القوائم المالية سواء في عملية اتخاذ القرارات أو القيام ببعض التنبؤات و الدراسات اللازمة لاتخاذ تلك القرارات[2].

أولا : تعريف القوائم المالية [3]

القوائم المالية هي مجموعة كاملة من الوثائق المحاسبية و المالية التي تسمح بتقديم صورة عادلة عن الوضعية المالية، الأداء، خزينة المؤسسة في نهاية الدورة.

ثانيا : القوائم المالية من الوسائل الأساسية في الاتصال بالأطراف المهتمة بأنشطة الوحدة، و التي من خلالها ستتمكن تلك الأطراف التعرف على العناصر الرئيسية المؤثرة عل المركز المالي للمنشأة و ما حققته من نتائج.

ثانيا: مستخدمي القوائم المالية[4].

يشمل مستخدمي القوائم المالية المستثمرين الحاليين و المحتملين و الموظفين و المقرضين و الموردين والدائنين التجاريين الآخرين و العملاء و الحكومات و وكالاتهم و الجمهور.

و يستخدم هؤلاء القوائم المالية لإشباع بعض من حاجاتهم للمعلومات و التي تشمل ما يلي :

أ- **المستثمرون :** يهتم مقدمي رأس المال المخاطر و مستشاريهم بالمخاطرة المصاحبة لاستثماراتهم و المتأصلة فيها و العائد المتحقق منها أنهم يحتاجون لمعلومات تعينهم على اتخاذ قرار الشراء أو البيع، كما أن المساهمين يهتمون بالمعلومات التي تعينهم على تقييم قدرة المشروع على توزيع أرباح الأسهم.

ب- **الموظفون:** يهتم الموظفون و المجموعات الممثلة لهم بالمعلومات المتعلقة باستقرار و ربحية أرباب الأعمال. كما أنهم يهتمون بالمعلومات التي تمكنهم من تقييم قدرة المنشأة على دفع مكافأتهم و مزايا التقاعد لهم و توفير فرص العمل.

ج- **المقرضون:** يهتم المقرضون بالمعلومات التي تساعدهم على تحديد فيما إذا كانت قروضهم و الفوائد المتعلقة بها سوف تدفع لهم عند الاستحقاق

[1] الدون س هنريكسون: النظرية المحاسبية، ترجمة كمال خليفة أبو زيد، المكتب الجامعي الحديث، مصر، طباعة 2005. ص 10

[2] نفس المرجع السابق، 11

[3] ثناء القباني: المحاسبة الدولية، الدار الجامعية الابراهيمي، مصر الطباعة 2003. ص 36

[4] نفس المرجع السابق، ص 36

د- الموردون و الدائنون التجاريون الآخرون : يهتم الموردون و الدائنون الآخرون بالمعلومات التي تمكنهم من تحديد ما إذا كانت المبالغ المستحقة لهم ستدفع عند الاستحقاق، و يهتم الدائنون التجاريون على الأغلب بالمنشأة على مدى أقصر من اهتمام المقرضين إلا إذا كانوا معتمدين على استمرار المنشأة كعميل رئيسي لهم.

هـ- العملاء: يهتم العملاء بالمعلومات المتعلقة باستمرارية المنشأة، خصوصا عندما يكون لهم ارتباط طويل المدى معها أو اعتماد عليها.

و- الحكومات ووكالاتهم و مؤسساتها: تهتم الحكومات ووكالاتها بعملية توزيع الموارد و بالتالي أنشطة المنشأة. كما يتطلبون معلومات من أجل تنظيم هذه الأنشطة، و تحديد السياسات الضريبية، و كأساس لإحصاءات الدخل القومي و إحصاءات مشابهة.

ز- الجمهور: تؤثر المنشآت على قرار الجمهور بطرق متنوعة، فعلى سبيل المثال، قد تقدم المنشآت مساعدات كبيرة للاقتصاد المحلي بطرق مختلفة منها عدد الأفراد الذين تستخدمهم و تعاملها مع الموردين المحليين و يمكن للقوائم المالية أن تساعد الجمهور بتزويدهم بمعلومات حول الاتجاهات و التطورات الحديثة في نماء المنشأة و تنوع أنشطتها

المطلب الثاني : الخصائص النوعية القوائم المالية

الخصائص النوعية هي صفات تجعل المعلومات الظاهرة في القوائم المالية مفيدة للمستخدمين، إن الخصائص النوعية الأساسية الأربعة هي : القابلية للفهم، و الملائمة، و الموثوقية، و القابلية للمقارنة و هي كما يلي:[1]

أولا : القابلية للفهم

إن إحدى الخصائص الأساسية للمعلومات الظاهرة بالقوائم المالية هي قابليتها للفهم المباشر من قبل المستخدمين لهذا الغرض، فإنه من المفترض أن يكون لدى المستخدمين مستوى معقول من المعرفة بالأعمال و النشاطات الاقتصادية والمحاسبة و إن لديهم الرغبة في دراسة المعلومات بقدر معقول من العناية. و على كل حال، فإنه يجب عدم استبعاد المعلومات حول المسائل المعقدة التي يجب إدخالها في القوائم المالية إن كانت ملائمة لحاجات صانعي القرارات الاقتصادية بحجة أنه من الصعب فهمها من قبل بعض المستخدمين.

ثانيا : الملائمة

لكي تكون المعلومات مفيدة فإنها يجب أن تكون ملائمة لحاجات صناع القرارات. و تمتلك المعلومات خاصية الملائمة عندما تؤثر على القرارات الاقتصادية للمستخدمين بمساعدتهم في تقييم الأحداث الماضية و الحاضرة و المستقبلية أو عندما تؤكد أو تصحح تقييماتهم الماضية.

ثالثا : الموثوقية

لكي تكون المعلومات مفيدة فإنها يجب أن تكون موثوقة و يعتمد عليها. و تمتلك المعلومات خاصية الموثوقية إذا كانت خالية من الأخطاء الهامة و التحيز، و كان بإمكان المستخدمين الاعتماد عليها كمعلومات تعبر بصدق عما يقصد أن تعبر عنه. و تتضمن صفة الموثوقية الصفات الفرعية التالية :

[1] حسين القاضي-مأمون حمدان: نظرية المحاسبة، الدار العملية الدولية عمان-الأردن، الطباعة الاولى 2001 ص 25

1. **التمثيل الصادق :**

بحيث تكون المعلومات المالية ممثلة بصدق للعمليات و الأحداث المالية التي حدثت في المؤسسة، و التي تم التعبير عنها بالقوائم المالية.

2. **الجوهر فوق الشكل :**

فيجب أن يتم الاهتمام بجوهرها و حقيقتها و ليس الاكتفاء بشكلها القانوني، فلا يوجد فائدة من معلومات يتطابق شكلها القانوني مع نماذج العرض القانونية و لكنها في ذات الوقت غير ممثلة للواقع بعيدة عن الحقيقة.

3. **الحياد :**

و تعني البعد عن التحيز الشخصي، و تكون المعلومات التي تتضمنها القوائم المالية معدة للاستخدام العام و ليس بغرض تحقيق اهتمامات جهة معينة من المستخدمين.

4. **الحيطة و الحذر:**

تعني هذه الخاصية وجود درجة من الحذر في اتخاذ الأحكام الضرورية لإجراء التقديرات المطلوبة في ظل حالات عدم التأكد، إلا أن ممارسة الحذر يجب أن يكون بقدر معقول

و دون مبالغة، بحيث لا يسمح بتكوين احتياطات سرية أو مخصصات مبالغ فيها، حيث تؤدي المبالغة في الحذر و التحفظ إلى جعل القوائم المالية غير محايدة و بالتالي عدم تحقيق خاصية الموثوقية.

5. **الاكتمال** :

و تعني إن المعلومة المعروضة في القوائم المالية يجب أن تكون كاملة غير منقوصة، بعدم حذف أو إلغاء أي جزء منها سواء كان ذلك من خلال القوائم المالية أو من خلال التقارير المالية الأخرى.

رابعا : القابلية للمقارنة [1]

يجب أن يكون المستخدمون قادرين على مقارنة القائم المالية للمنشأة عبر الزمن من أجل تحديد الاتجاهات في المركز المالي و في الأداء، كما يجب أن تكون بمقدورهم مقارنة القوائم المالية للمنشآت المختلفة من أجل أن يقيموا مراكزها المالية النسبية و الأداء

و التغيرات في المركز المالي. و عليه فإن عملية قياس و عرض الأثر المالي للعمليات المالية المتشابهة و الأحداث الأخرى يجب أن تتم على أساس ثابت ضمن المنشأة و عبر الزمن لتلك المنشأة و على أساس ثابت للمنشآت المختلفة[2].

[1] نفس المرجع السابق ص 28

[2] حمادة طارق عبد العالي: موسوعة المعايير المحاسبية، دار الجامعة، مصر، الطباعة 2004. ص 22

المطلب الثالث : أهمية القوائم المالية و أهدافها

أولا : أهمية القوائم المالية [1]

يمكن إبراز أهمية القوائم المالية في ثلاث عناصر رئيسية :

أ- **أداة اتصال** : مهمة و دور القوائم المالية في هذا المجال هي توصيل رسالة مفهومة و واضحة لمستعمل المعلومات المحاسبية عن نشاط المؤسسة و النتائج المترتبة عنها فهي بذلك :

1. وسيلة لربط علاقات بين المؤسسة و الموردين، العملاء و البنوك... الخ؛
2. وسيلة لتوفير المعلومات لمختلف الأقسام المكونة للمؤسسة، العمال، المحللين و الباحثين.

ب- **وسيلة في تقييم الأداء** : حيث تساعد القوائم المالية في تقييم أداء الإدارة و الحكم على كفاءتها و استعمال الموارد الموضوعة تحت تصرفها، فتستعمل في الحكم على :

1. المركز المالي للمؤسسة؛
2. مدى التقدم في تحقيق أهداف المؤسسة؛
3. كيفية استخدام موارد المؤسسة.

جـ- **وسيلة في اتخاذ القرارات اللازمة** : تساعد القوائم المالية الإدارة و مختلف الأطراف المتعاملة مع المؤسسة في اتخاذ القرارات اللازمة حيث :

1. تستعمل في اتخاذ القرارات المتعلقة بكيفية صرف الموارد في المستقبل؛
2. تستعمل من الأطراف الأخرى التي تربطها علاقة مباشرة بالمؤسسة مثل : الموردين، العملاء و البنوك في توجيه مستقبل علاقتهم معها.

ثانيا : أهداف القوائم المالية :

تتضمن الأهداف العامة للقوائم المالية كما وردت في القائمة رقم (4) الصادرة عن مجلس مبادئ المحاسبة المنبثق عن مجلس المحاسبين القانونيين الأمريكي ما يلي: [2]

- تقديم معلومات موثوق فيها تتعلق بالموارد الاقتصادية و الالتزامات الخاصة بالكيان لتحقيق :
  - القدرة على تقييم نقاط القوة و الضعف لهذا الكيان؛
  - بيان مصادر التمويل و الاستثمارات للكيان؛
  - تقييم قدرته على مواجهة الالتزامات؛
  - القدرة على إجراء مقارنات زمانية و بين الكيانات و القدرة على التنبؤ للمستقبل.
- تقديم معلومات موثوقة حول التغيرات في صافي موارد المشروع الناتجة عن الأرباح المتحققة من الأنشطة المباشرة من أجل تحديد توزيعات الأرباح المتوقعة للمستثمرين.
- تقديم معلومات مالية يمكن استخدامها لتقدير الأرباح المحتملة للمؤسسة.
- الإفصاح عن أية معلومات أخرى مفيدة و ملائمة لحاجات مستخدمي القوائم المالية.

[1] نفس المرجع السابق، 24

[2] دونالد كيسو جيري ويجانت: ترجمة احمد الحجاج، المحاسبة المتوسطة، دار المريخ للنشر/ 2000 ص 26

- كذلك تزويد المعلومات لتقدير مدى مسؤولية الإدارة عن توفير وسائل الحماية اللازمة لحقوق الملاك، و تزويد المعلومات المفيدة للمديرين و الإدارة العليا لاتخاذ القرارات التي تهم الملاك، و كذلك المعلومات التفسيرية و التوضيحية المهمة.
- توفير بيانات و معلومات عن مدى التزام المشروع بالمبادئ المحاسبية المقبولة.

المبحث الثاني : إعداد و عرض القوائم المالية وفق النظام المحاسبي المالي

يعتبر إعداد القوائم المالية من أهم أهداف المحاسبة المالية و ذلك لما لها من أهمية في توصيل المعلومات إلى المتعاملين الاقتصاديين، لذا سوف نتطرق في هذا المبحث إلى القوائم المالية المعدة وفقا للنظام المحاسبي المالي.

المطلب الأول : الميزانية

تعرف الميزانية على أنها " صورة فوتوغرافية لوضعية المؤسسة تعكس عناصر الأصول و عناصر الخصوم مجتمعة، أي أن لكل شخص طبيعي أو معنوي ذمة تتألف من عناصر موجبة و عناصر سالبة (ما له و ما عليه). و ينبغي أن تحتوي الميزانية على الأقل العناصر التالية :[1]

أولا : الأصول

و هو مورد تسيطر عليه المنشأة نتيجة لأحداث سابقة و من المتوقع أن ينجم عنه منافع اقتصادية مستقبلية للمنشأة، و تشكل عناصر الأصول الموجهة لخدمة نشاط الكيان بصورة دائمة أصولا غير جارية، أما الأصول التي ليست لها هذه الصفة بسبب وجهتها أو طبيعتها، فإنها تشكل أصولا جارية.

أ- الأصول غير الجارية (غير متداولة) : هي أصول مخصصة للاستعمال بصورة مستمرة و كل ما يتم حيازته لغرض التوظيف على المدى البعيد. و تشمل الأصول غير المتداولة :

1. القيم الثابتة المعنوية، شهرة المحل، قيم معنوية أخرى.
2. القيم الثابتة المادية تضم الأراضي، المباني، قيم ثابتة أخرى، قيم ثابتة للتنازل.
3. القيم الثابتة الجارية.
4. الأصول المالية و تضم سندات معاد تقييمها، سندات مساهمة ثابتة، مساهمات و حقوق مماثلة، قروض و أصول مالية غير متداولة.
5. أصول ضريبية مؤجلة.

ب- الأصول الجارية (المتداولة) هي أصول تترقب المؤسسة إمكانية انجازها أو بيعها أو استهلاكها في إطار دائرة الاستغلال العادي. و تشمل الأصول المتداولة :

1. المخزونات و الحسابات الجارية.
2. الزبائن و مدينون آخرون.
3. مدينون آخرون.

[1] نفس المرجع السابق ص 30

4. حسابات الخزينة الموجبة و ما يعادلها

ثانيا : الخصوم

تعرف الخصوم على أنها الالتزامات الاقتصادية القائمة على المنشأة أو أي عناصر دائنة مؤجلة لفترات قادمة تم إثباتها و قياسها طبقا للمبادئ المحاسبية المتعارف عليها. و تضم الخصوم العناصر التالية :

أ - الأموال الخاصة :

1. رأس المال المطلوب و رأس المال غير المطلوب؛
2. الاحتياطات و فرق إعادة التقييم؛
3. الأموال الخاصة - محول جديد؛
4. نتيجة الدورة.

ب- الخصوم غير الجارية (غير متداولة) :

1. قروض و ديون مالية؛
2. التزام ضريبي مؤجل؛
3. خصوم أخرى غير متداولة؛
4. مؤونات و إيرادات مقدمة و الخصوم الماثلة.د

ج- الخصوم الجارية (المتداولة)

1. الموردين و الحسابات الملحقة؛
2. ضرائب؛
3. ديون و دائنون آخرون؛

ويمكن عرض الميزانية حسب الشكل التالي:

جدول رقو (II-01) يمثل مخطط للميزانية

الاصول	ملاحظة	الإجمالي N	اهتلاك رصيد N	صافي N	صافي N-1
أصول غير جارية					
فارق بين الاقتناء- المنتوج الإيجابي أو السلبي					
تثبيتات معنوية					
تثبيتات عينية					
أراضي					
مباني					
تثبيتات عينية أخرى					
تثبيتات ممنوح امتيازها					
تثبيتات مالية					
سندات موضوعة موضع معادلة					
مساهمات أخرى و حسابات دائنة					

ملحقة بها سندات أخرى مثبتة قروض و أصول مالية أخرى غير جارية ضرائب مؤجلة على الأصل					
مجموع الأصل غير الجاري					
أصول جارية					
مخزونات و منتجات قيد التنفيذ الزبائن المدينون الآخرون الضرائب و ما شابهها حسابات دائنة أخرى و استخدامات مماثلة الموجودات و ما شابهها الأموال الموظفة و الأصول المالية الجارية الأخرى الخزينة					
مجموعة الأصول الجارية					
المجموع العام للأصول					

الخصوم	**الملاحظة**	**N**	**N-1**
رؤوس الأموال الخاصة رأس المال تم إصداره رأس مال غير مستعان به علاوات و احتياطات – احتياطات مدمجة (1) فوارق و إعادة التقييم فارق المعادلة (1) نتيجة صافية / (نتيجة صافية حصة المجمع (1) رؤوس أموال خاصة أخرى / ترحيل من جديد حصة الشركة المدمجة (1) حصة ذوي الأقلية (1)			
المجموع (1)			

الخصوم غير الجارية قروض و ديون مالية ضرائب (مؤجلة و مرصود لها) ديون أخرى غير جارية مؤونات و منتجات ثابتة مسبقا			
مجموع الخصوم غير الجارية (2)			
الخصوم الجارية موردون و حسابات ملحقة ضرائب ديون أخرى خزينة سلبية			
مجموع الخصوم الجارية (3)			
مجموع عام للخصوم			

المطلب الثاني : حسابات النتائج[1]

جدول حسابات النتائج هو بيان ملخص للأعباء و المنتوجات المنجزة من الكيان خلال السنة المالية، و لا يأخذ في الحساب تاريخ التحصيل أو تاريخ السحب، و يبرز بالتمييز النتيجة الصافية للسنة المالية الربح/الكسب أو الخسارة.

أولا : العناصر المكونة لجدول حسابات النتائج

يتكون حسابات النتائج من عنصرين رئيسيين هما المنتوجات و الأعباء، و لقد عرفهما النظام المحاسبي المالي كما يلي :

أ- المنتوجات

تتمثل منتوجات السنة المالية في تزايد المزايا الاقتصادية التي تحققت خلال السنة المالية في شكل مداخيل، أو زيادة في الأصول، أو انخفاض في الخصوم. كما تمثل المنتوجات استعادة خسارة في القيمة و الاحتياطات المحددة بموجب قرار من الوزير المكلف بالمالية

ب- الأعباء

تتمثل أعباء السنة المالية في تناقص المزايا الاقتصادية التي حصلت خلال السنة المالية في شكل خروج أو انخفاض أصول، أو في شكل ظهور خصوم. و تشمل الأعباء مخصصات الاهتلاكات أو الاحتياطات و خسارة القيمة المحددة بموجب قرار من الوزير المكلف بالمالية.

[1] شعيب شنوف: محاسبة مؤسسة طبقا للمعايير الدولية، الجزء الأول، الجزائر ،طباعة 2008 ص 33

ثانيا : مكونات جدول حسابات النتائج

و كما فرض النظام المحاسبي المالي معلومات دنيا يستوجب إظهارها في حسابات النتائج و هي :

1. تحليل الأعباء حسب طبيعتها، الذي يسمح بتحديد مجاميع التسيير الرئيسية الآتية : الهامش الإجمالي، القيمة المضافة، الفائض الإجمالي عن الاستغلال؛
2. منتجات الأنشطة العادية؛
3. المنتوجات المالية و الأعباء المالية؛
4. أعباء المستخدمين؛
5. الضرائب و الرسوم و التسديدات المماثلة؛
6. المخصصات للاهتلاكات و لخسائر القيمة التي تخص التثبيتات العينية؛
7. المخصصات للاهتلاكات و لخسائر القيمة التي تخص التثبيتات المعنوية؛
8. نتيجة الأنشطة العادية؛
9. العناصر غير العادية (منتجات و أعباء)؛
10. النتيجة الصافية للفترة قبل التوزيع؛
11. النتيجة الصافية لكل سهم من الأسهم بالنسبة إلى مؤسسات المساهمة؛

المعلومات الدنيا الأخرى المقدمة إما في حسابات النتائج، و إما في الملحق المكمل لحسابات النتائج؛

12. تحليل منتجات الأنشطة العادية؛
13. مبلغ حصص الأرباح لكل سهم مصوتا عليها أو مقترحة و النتيجة الصافية لكل سهم بالنسبة إلى مؤسسات المساهمة.

و هناك طريقتان لإعداد الجدول هما ترتيب الأعباء بحسب طبيعتها (سلع، بضائع، مواد أولية مستهلكة، نفقات المستخدمين...)، و ترتيب هذه الأعباء بحسب الوظيفة (تكاليف الصنع، تكاليف التوزيع، التكاليف الإدارية)، و بطبيعة الحال فإن الطريقتان تؤديان إلا أنه يشجع على الطريقة الأولى (الأعباء بحسب الطبيعة). و في حالة اختيار طريقة ترتيب الأعباء بحسب الوظائف، ينبغي إعطاء معلومات إضافية في الملحق حول طبيعة الأعباء، خاصة فيما يخص الاهتلاكات، التدهورات و نفقات المستخدمين والجداول التالية توضح ذلك:[1].

[1] شعيب شنوف نفس المرجع السابق ص 35

الجدول رقم (II-02) جدول حسابات النتائج (حسب الطبيعة) الفترة من ....إلى....

	الملاحظة	N	N-1
رقم الأعمال تغير المخزونات المنتجات المصنعة و المنتجات قيد الصنع الإنتاج المثبت إعانات الاستغلال			
1-إنتاج السنة المالية			
المشتريات المستهلكة الخدمات الخارجية و الاستهلاكات الأخرى			
2-استهلاك السنة المالية			
3-القيمة المضافة للاستغلال (1-2)			
أعباء المستخدمين الضرائب و الرسوم و المدفوعات المشابهة			
4-الفائض الإجمالي عن الاستغلال			
المنتجات العملياتية الأخرى الأعباء العملياتية الأخرى المخصصات عن خسائر القيمة و المؤونات			
5-النتيجة العملياتية			
المنتوجات المالية الأعباء المالية			
6-النتيجة المالية			
7-النتيجة العادية قبل الضرائب (5+6)			
الضرائب الواجب دفعها عن النتائج العادية الضرائب المؤجلة (تغيرات) حول النتائج العادية مجموع منتجات الأنشطة العادية مجموع أعباء الأنشطة العادية			
8-النتيجة الصافية للأنشطة العادية			
العناصر غير العادية - المنتوجات (يطلب بيانها) العناصر غير العادية – الأعباء (يطلب بيانها)			
9-النتيجة غير العادية			
10-النتيجة الصافية للسنة المالية			
حصة الشركات الموضوعة موضع المعادلة في النتيجة الصافية			
11-النتيجة الصافية للمجموع المدمج (1)			
و منها حصة ذوي الأقلية (1) حصة المجمع (1)			

الجدول رقم (II-03) جدول حسابات النتائج (حسب الوظيفة) الفترة من....إلى....

	الملاحظة	N	N-1
رقم الأعمال			
كلفة المبيعات			
هامش الربح الإجمالي			
منتجات أخرى عملياتية			
التكاليف التجارية			
الأعباء الإدارية			
أعباء أخرى عملياتية			
النتيجة العملياتية			
تقديم تفاصيل الأعباء حسب الطبيعة			
(مصاريف المستخدمين المخصصات للاهتلاكات)			
منتجات مالية			
الأعباء المالية			
النتيجة العادية قبل الضريبة			
الضرائب الواجبة على النتائج العادية			
الضرائب الواجبة على النتائج العادية (التغيرات)			
النتيجة الصافية للأنشطة العادية			
الأعباء غير العادية			
المنتوجات غير العادية			
النتيجة الصافية للسنة المالية			
حصة الشركات الموضوعة موضع المعادلة في النتائج الصافية(1)			
النتيجة الصافية للمجموع المدمج (1)			
منها حصة ذوي الأقلية (1)			
حصة المجمع (1)			

(1)لا يستعمل إلا في تقديم الكشوف المالية المدمجة

المطلب الثالث : قائمة تدفقات النقدية

قائمة التدفقات النقدية هي القائمة التي تبين المقبوضات النقدية و المدفوعات النقدية للمنشأة خلال فترة زمنية معينة يتم تصنيفها كتدفقات من الأنشطة التشغيلية أو الأنشطة الاستثمارية أو الأنشطة التمويلية[1].

أولا : محتوى قائمة التدفقات النقدية

و يتم عرض قائمة التدفقات للخزينة بهدف تمكين المؤسسة من تقييم قدرتها على التحكم في تسيير الخزينة و ما يعادلها أثناء الدورة المحاسبية و تتضمن ما يلي :

أ- الأنشطة التشغيلية (وظيفة الاستغلال)

و تتمثل في التدفقات النقدية التي تدخل في تحديد صافي الربح حيث تضمن التدفقات الناتجة عن بيع سلع و خدمات، التدفقات الناتجة عن سداد مبالغ للموردين، أجور عمال، الضرائب، و خلافها.

و تشمل تدفقات النشاطات التشغيلية (العمليات) :

1. إدخالات خزينة آتية من بيع المنتجات و الخدمات؛
2. إدخالات خزينة آتية من عقود، أتعاب، عمولات، و إيرادات أخرى؛
3. إخراجات خزينة تجاه موردي السلع و الخدمات؛
4. إخراجات خزينة تجاه الموظفين و العمال أو حساباتهم[2].

ب- الأنشطة الاستثمارية (وظيفة الاستثمار) :

تتضمن المبالغ المدفوعة من أجل اقتناء استثمارات طويلة الأجل و كذلك التحصيل الناتجة عن التنازل عن الاستثمارات، و من أمثلة ذلك :

1. المدفوعات النقدية لاقتناء أصول ثابتة أصول غير ملموسة أصول أخرى طويلة الأجل.
2. المقبوضات النقدية من بيع الأصول الثابتة و الأصول غير الملموسة و الأصول الأخرى طويلة الأجل.
3. المدفوعات النقدية لاقتناء أسهم أو سندات في مؤسسة أخرى، و المقبوضات النقدية من بيع أسهم و سندات بمنشآت أخرى.
4. المدفوعات النقدية و القروض الممنوحة لأطراف أخرى و ذلك بخلاف الدفعات النقدية و القروض الممنوحة عن طريق المؤسسات المالية، و المقبوضات النقدية من تحصيل النقدية و القروض الممنوحة أطراف أخرى.

ج- الأنشطة التمويلية (وظيفة التمويل) :

تشمل الأنشطة التي لها علاقة بحركة القروض و رأس المال سواء بالنقصان أو بالزيادة و مكافآت رأس المال المدفوعة و حركة التسبيقات ذات الطبيعة المالية. تشمل تدفقات نشطات التمويل :

1. إدخالات خزينة آتية من إصدار أسهم أو رسائل أو وسائل أخرى للأموال الخاصة؛
2. إخراجات خزينة لإرجاع المبالغ المقترضة؛
3. إخراجات خزينة تجاه المساهمين بهدف الحصول أو إعادة شراء أسهم المؤسسة.

ثانيا : عرض قائمة تدفقات الخزينة

[1] شعيب شنوف نفس المرجع السابق ص 35

[2] bernard raffourmier(2005) :les nomes comptabiles internationnal(ifrs/ias)2 éditions écomisa.paris p45

و لقد حدد النظام المحاسبي المالي طريقتين لعرض قائمة تدفقات الخزينة[1] :

أ- الطريقة المباشرة

يتم من خلال الطريقة المباشرة التي أوصى بها المشرع الجزائري :

1. تقديم الفصول الرئيسية لدخول و خروج الأموال الإجمالية (الزبائن، الموردون، الضرائب...) قصد إبراز تدفق مالي صافي.
2. تقريب هذا التدفق المالي الصافي إلى نتيجة الدورة المالية قبل فرض الضريبة.

ب- الطريقة غير المباشرة

تتمثل في تصحيح النتيجة الصافية للسنة المالية مع الأخذ بالحسبان :

1. أثار المعاملات دون التأثير في الخزينة (اهتلاكات، تغيرات الزبائن، المخزونات، تغيرات الموردين...)؛
2. التفاوتات أو التسويات (الضرائب المؤجلة)؛
3. التدفقات المالية المرتبطة بأنشطة الاستثمار أو التمويل (قيمة التنازل الزائدة أو الناقصة...) و هذه التدفقات تقدم كلا على حدى.

الجدول رقم (II-04) جدول تدفقات الخزينة (الطريقة المباشرة) الفترة من....إلى....

البيان	الملاحظة	السنة الماليةN	السنة الماليةN-1
تدفقات أموال الخزينة المتأتية من الأنشطة العملياتية التحصيلات المقبوضة من عند الزبائن المبالغ المدفوعة للموردين و المستخدمين الفوائد والمصاريف المالية الأخرى المدفوعة الضرائب عن النتائج المدفوعة			
تدفقات أموال الخزينة قبل العناصر غير العادية تدفقات أموال الخزينة المرتبطة بالعناصر غير العادية(يجب توضيحها)			
صافي تدفقات أموال الخزينة المتأتية من الأنشطة العملياتية (أ)			
تدفقات أموال الخزينة المتأتية من أنشطة الاستثمار المسحوبات عن اقتناء تثبيتات عينية أو معنوية التحصيلات عن عمليات التنازل عن تثبيتات عينية أو معنوية المسحوبات عن اقتناء تثبيتات مالية التحصيلات عن عمليات التنازل عن تثبيتات مالية الفوائد التي تم تحصيلها عن التوظيفات المالية الحصص و الأقساط المقبوضة من النتائج المستلمة			
صافي تدفقات أموال الخزينة المتأتية من أنشطة الاستثمار (ب)			

[1] *شناي محمد كريم: تكييف القوائم المالية وفق المعايير المحاسبة الدولية، مذكرة تخرج ماجستير، علوم التسيير تخصص المحاسبة، سنة ص 47*

تدفقات أموال الخزينة المتأتية من أنشطة التمويل التحصيلات في أعقاب إصدار أسهم الحصص و غيرها من التوزيعات التي تم القيام بها تحصيلات القروض أو الديون الأخرى المماثلة			
صافي تدفقات أموال الخزينة المتأتية من أنشطة التمويل (ج)			
تأثيرات تغيرات سعر الصرف على السيولات و شبه السيولات			
تغير أموال الخزينة في الفترة (أ+ب+ج)			
أموال الخزينة و معادلاتها عند افتتاح السنة المالية			
أموال الخزينة و معادلاتها عند إقفال السنة المالية			
تغير أموال الخزينة خلال الفترة			
المقاربة مع النتيجة المحاسبية			

الجدول رقم (II-05)جدول تدفقات الخزينة (الطريقة غير المباشرة) الفترة من....إلى....

البيان	الملاحظة	السنة الماليةN	السنة المالية N-1
تدفقات أموال الخزينة المتأتية من الأنشطة العملياتية صافي نتيجة السنة المالية تصحيحات من أجل : - الاهتلاكات و الأرصدة - تغير الضرائب المؤجلة - تغير المخزونات - تغير الزبائن و الحسابات الدائنة الأخرى - تغير الموردين و الديون الأخرى - نقص أو زيادة قيمة التنازل الصافية من الضرائب			
تدفقات الخزينة الناجمة عن النشاط (أ)			
تدفقات أموال الخزينة المتأتية من عمليات الاستثمار			
مسحوبات عن اقتناء تثبيتات تحصيلات التنازل عن تثبيتات تأثير تغيرات محيط الإدماج (أ)			
تدفقات أموال الخزينة المرتبطة بعمليات الاستثمار (ب)			
تدفقات أموال الخزينة المتأتية من عمليات التمويل الحصص المدفوعة للمساهمين زيادة رأس المال النقدي (المنقودات) إصدار قروض تسديد قروض			
تدفقات أموال الخزينة المرتبطة بعمليات التمويل (ج)			
تغير أموال الخزينة للفترة (أ+ب+ج)			
أموال الخزينة عمد الافتتاح			

أموال الخزينة عند الإقفال تأثير تغيرات سعر العملات الأجنبية (1)			
تغير أموال الخزينة			

(1) لا يستعمل إلا في تقديم الكشوف المالية المدمجة

المطلب الرابع : جدول تغيرات رؤوس الأموال الخاصة و الملاحق

أولا : جدول تغيرات رؤوس الأموال الخاصة[1].

يشكل جدول تغير الأموال الخاصة تحليلا للحركات التي أثرت في كل فصل من الفصول التي تتشكل منها رؤوس الأموال الخاصة للكيان خلال السنة المالية.

أو هي قائمة توضح التغيرات التي على الأموال الخاصة خلال دورة محاسبية معينة، و تزداد الأموال الخاصة بالأرباح و تنقص بالخسائر الناتجة عن النشاط الاقتصادي للمؤسسة ، لقد قدم النظام المحاسبي المالي معلومات دنيا مطلوب تقديمها في هذا البيان تخص الحركات المتصلة بما يأتي :

1. النتيجة الصافية للسنة المالية؛
2. تغييرات الطريقة المحاسبية و تصحيحات الأخطاء المسجل تأثيرها مباشرة كرؤوس الأموال؛
3. المنتجات و الأعباء الأخرى المسجلة مباشرة في رؤوس الأموال الخاصة ضمن إطار تصحيح أخطاء هامة؛
4. عمليات الرسملة (الارتفاع، الانخفاض، التسديد....)؛
5. توزيع النتيجة و التخصيصات المقررة خلال السنة المالية.

الجدول رقم (II-06) تغيرات رؤوس الأموال الخاصة

	ملاحظة	رأسمال الشركة	علاوة الإصدار	فارق التقييم	فرق إعادة التقييم	الاحتياطات و النتيجة
الرصيد في 31 ديسمبر N-2						
تغير الطريقة المحاسبية تصحيح الأخطاء الهامة إعادة تقييم التثبيتات الأرباح أو الخسائر غير المدرجة في الحسابات في حسابات النتائج الحصص المدفوعة زيادة رأس المال صافي نتيجة السنة المالية						
الرصيد في 31 ديسمبر N-1						
تغير الطريقة المحاسبية تصحيح الأخطاء الهامة إعادة تقييم التثبيتات						

[1] عقاري مصطفى: مساهمة علمية لتحسين المخطط الوطني للمساهمة، أطروحة دكتوراه دولة في العلوم الاقتصادية، جامعة فرحات عباس، سطيف ص 26

الأرباح أو الخسائر غير المدرجة في الحسابات في حسابات النتائج الحصص المدفوعة زيادة رأس المال صافي النتيجة السنة المالية						
الرصيد في 31 ديسمبر N						

ثانيا : الملاحق[1]

تعريف ملحق الكشوف المالية : يضم ملحق الكشوف المالية المعلومات التي تكتسي طابعا هاما، و التي من شأنها فهم المعلومات و الأحداث الواردة في الكشوف المالية :

يشتمل ملحق الكشوف المالية على معلومات تخص النقاط الآتية متى كانت هذه المعلومات تكتسي طابعا هاما أو كانت مفيدة لفهم العمليات الواردة في الكشوف المالية:

1. القواعد و الطرق المحاسبية المعتمدة لمسك المحاسبة و إعداد الكشوف المالية (المطابقة للمعايير موضحة و كلها مفسرة و مبرر)؛
2. مكملات الإعلام الضرورية لحسن فهم الميزانية، حسابات النتائج. و جدول سيولة الخزينة تدفقات أموال الخزينة و جدول تغيرات الأموال الخاصة؛
3. المعلومات التي تخص الكيانات المشاركة، و المؤسسات المشتركة، و الفروع أو الشركة الأم و كذلك المعاملات التي تتم عند الاقتضاء مع هذه الكيانات أو مسيرتها، طبيعة العلاقات، نمط المعاملة، حجم و مبلغ المعاملات، سياسة تحديد الأسعار التي تخص هذه المعاملات؛
4. المعلومات ذات الطابع العام أو التي تعني بعض العمليات الخاصة الضرورية للحصول على صورة وفية.

[1] قورين حاج قوبدر: نظام المعلومات المحاسبي ودوره في مراقبة التسيير، مذكرة ماجستير في علوم التسيير، تخصص إدارة الأعمال جامعة الشلف، سنة 2007 ص 80

خلاصة الفصل :

يتضح مما سبق أن تبني الجزائر للنظام المحاسبي المالي الذي يتوافق إلى حد كبير معها، سواء من حيث الإطار المفاهيمي أو من حيث القياس و التقييم و المحاسبين إضافة إلى طريقة إعداد و تقديم القوائم المالية، يعتبر خطوة عملاقة للتكيف مع السياسات الاقتصادية و المالية الجديدة، و كذا مواكبة التطورات الحاصلة في العالم، و هو ما سينعكس إيجابا على الممارسة المحاسبية في بلادنا، و يسمح بتقديم معلومات محاسبية و مالية تتميز بالصدق و الموثوقية و القابلة للمقارنة.

سمحت لنا دراسة القوائم المالية وفق النظام المحاسبي المالي التعرف على أهم الخصائص النوعية للقوائم المالية و لكي تلائم و ترضي مستخدميها و تساعدهم على اتخاذ القرارات الاقتصادية الصحيحة، ينبغي أن تتوفر جميع الخصائص النوعية السابقة الذكر (الملائمة، الموثوقية، القابلية للفهم و القابلية للمقارنة) في المعلومة الواردة في هاته القوائم، و هذا من خلال الالتزام بالفروض و المبادئ المحاسبية.

الفصل الثالث

دراسة حالة مؤسسة

سوناطراك مركب GNL1أرزيو

مقدمة الفصل :

بعد الانتهاء من الدراسة النظرية لمحاسبة التكاليف و قطاع المحروقات، سوف نحاول اسقاط ذلك على واقع " مؤسسة سوناطراك مركب GNL1 لتكون تقلا لدراسة الميدانية هذه من خلال دراسة اشكالية عدم تقدير التكلفة الوحدوية في قطاع المحروقات.

و اذا قمنا بتقسيم هذا الفصل الى 2 مباحث و هي على النحو التالي:

- **المبحث الاول**: تقديم عام لشركة سوناطراك.
- **المبحث الثاني**: عرض مركب GNL1.

المبحث الأول: تقديم عام لشركة سوناطراك

سنتعرض في هذا المبحث إلى التعريف بالمؤسسة و التي هي محل الدراسة و أهم الوظائف و المصالح التي تتكون منها، ثم نتناول في الأخير نشاط المؤسسة و أهميتها الاقتصادية.

المطلب الأول: ماهية شركة سوناطراك

سنتطرا في هذا المطلب إلى التعريف بالشركة

الفرع الأول: نبذة تاريخية عن سوناطراك

انشات المؤسسة الوطنية للبحث و التنقيب و النقل و البحث و تسويق المحروقات المعروفة بسوناطراك بموجب المرسوم رقم 36-491 المؤرخ في 31-12-1966 و قد توسع مهامها بموجب المرسوم رقم 22-296 المؤرخ في 22-09-1966 لتصبح مؤسسة وطنية للتنقيب، الإنتاج، التحويل و التسويق كما أن المرسوم التشريعي المؤرخ في 30-08-1976 يعطي للشركة حق الاحتكار و التوزيع الشامل للطاقة و المنتجات البترولية و قد انضمت الجزائر من خلال سوناطراك ضمن الدول المصدرة للنفط.

و بتاريخ 24-02-1971 أعلن الرئيس "هواري بومدين" امتداد لروح الحرية و السيادة الوطنية قراراته التاريخية بتأميم المحروقات و قد فرض هذا اليوم نفسه كمركز لوحدة مصير شركة سوناطراك و الجزائر ككل.

وبعد التأميم أصبح على عاتق سوناطراك مهمة جمع موارد التحويل بالعملية الصعبة بغية المساهمة في التطور الاقتصادي للوطن، حيث ركزت جمودها على تقويم المحروقات و ذلك من خلال سياسة استثمارية مكثفة، و من خلال تطوير جميع فروع الصناعة البترولية، وقد نتج عن تعدد بروز شركة توظف أكثر من 100 ألف عامل و قد تمثلت نشاطاتها فيما يلي:

- البحث.
- التنقيب.
- إنتاج البترول الخام.
- إنتاج الغاز.

- الخدمات البترولية.
- النقل بالأنابيب البتروكيمياء.
- تسويق المحروقات.

كما وصلت سوناطراك في وقت قصير جدا إلى درجة التكامل العمودي و افقي لنشاطات عديدة، بدءا بالاستغلال، التوزيع النهائي و على غرار المؤسسات الوطنية و حسب قاعدة توجيهات المخطط الخماسي (1980-1984) تمت إعادة هيكلتها و التي نشا عنها 17 مؤسسة صناعية:

- ثلاث مؤسسات للانجاز.
- أربع مؤسسات مختلفة.
- ستة مؤسسات للخدمات.
- أربع مؤسسات لتسيير المناطق الموجودة بارزيو، سكيكدة، حاسي رمل، حاسي مسعود.
- و مع إعادة الهيكلة تفرغت سوناطراك لمهمتها الأساسية وهذا خاصة بعد سنة 1986 و التي فيها أصبحت تتمتع بالاستقلال الذاتي و هذا مما أدى إلى انسحابها من النشاطات البترولية و البتروكيميائية و التكرار و التوزيع، غير أنها بقيت تلعب دورا حاسما في قطاع المحروقات و تضم نشاطاتها ميادين مختلفة:
- البحث.
- الإنتاج.
- النقل.
- معالجة الغاز الطبيعي.
- تسويق المحروقات.

الفرع الثاني: تعريف شركة سوناطراك.

مؤسسة سوناطراك، مؤسسة وطنية نفطية و غازية، تأسست سنة 1963 و لها مهمة:

- تموين الطاقة الوطنية.
- تنمية و تطوير الحفاظ على الاحتياط النفطية الوطنية.

- تقديم و تسويق النفطيات السائلة و الغازية.

وتشغل ما يقارب من 37000 عامل، و بعد إعادة هيكلتها سنة 1980 ركزت مؤسسة سوناطراك مهمتها الإستراتيجية على النشاطات التالية:

- نشاط استغلال و البحث عن المحروقات.
- نشاط تطوير و استغلال أبار المحروقات.
- نشاط نقل المحروقات عبر الأنابيب.
- نشاط تمييع و تكرير الغاز.

وقيم الإنتاج الصافي للمحروقات ب 105,8 مليون طن منها 84,2 مليون طن وجهت للتصدير.

واغلب أبار الزيت و الغاز المكتشفة لحد الآن تقع بضواحي منطقة حاسي مسعود و حاسي الرمل أين تم اكتشاف اكبر الآبار سنة1956.

الفرع الثالث: أهداف و أفاق شركة سونا طراك

1. أهداف شركة سوناطراك:

1 1 أهداف شركة سوناطراك الإستراتيجية:

- التحكم مع الاستعمال الأمثل للوسائل و التقنيات بهدف الترقية و التحسين الدائم لشهرتها و علاماتها.
- تلبية الحاجيات الوطنية المتزايدة في الجزائر.
- توصيل التكامل الوطني بتقوية الدعم للقواعد الصناعية.
- المشاركة في الانجازات الصناعية و التجارية في الخارج حتى تكون اكثر قربا من الزبون النهائي.
- تنويع منتجاتها

1 2 أهداف شركة سوناطراك على المستوى الدولي:

- أن تكون القائد في تصدير الغاز الطبيعي، لاسيما عن طريق أنابيب الغاز
- أن تكون القائد في ميدان تكامل النشاطات الصناعية على مستوى الاقتصاد الوطني و المغرب العربي
- إن هدف شركة سوناطراك هو أن تصبح مجمع بترولي دولي و لهذا الغرض يجب عليها :

_تسطير أهدافها.

_توضيح إستراتيجيتها.

_ترجمة أهدافها على الجانب الوطني و تحديد المسؤوليات.

2. أفاق سوناطراك:

تحديد مرحلة البداية في إنشاء مجموعة بترولية فعالة، صادق عليها المجلس الوطني للطاقة في اجتماعه بتاريخ 24-01-1998 على قوانين الأساسية الجديدة لسوناطراك بنشاطات البتروكيمياء و التوزيع، و يسمح لها بالمساهمة في الشركات شبه بترولية للخدمات لإعادة ضمها إلى الشركات التي انفصلت عنها سابقا .

المطلب الثاني: تنظيم شركة سونا طراك

المخطط الهيكلي الكلي لسوناطراك يتمحور حول المديرية العامة، النشاطات العملية و المديريات الوظائفية

1 - المديرية العامة للمجموعة: هي مؤمنة من طرف رئيس المدير العام المكلف بتوفير الدعم الأساسي في تنسيق إدارة المجموعة إحضار تنسيقية التنفيذ و تنسيقية الاختيار و التوجيه المكلف بدراسة الملفات و سجل التوصية إلى تنسيقية التنفيذ.

مصلحة الأمن الداخلي المؤسسة (SIE) مرتبط مباشرة بالمديرية العامة.

هناك ثلاث وظائف منظمة من طرف المديرية العامة:

- **المديرية المركزية لمراجعة و مراقبة المجموعة(ADG):** وهي مكلفة بإعداد سياسات التدقيق و متابعة تطبيقها، و تضمن سيرورة التدقيق للمجموعة و لكنها أيضا تراقب طرف و مقاييس الطلب (مراقبة العروض).
- **المديرية العامة القانونية(JUR):** من مهامها معالجة قضايا المتنازع فيها الخارجية (الدولية)، التركات القانونية و تسيير الودائع الداخلية.
- **المديرية المركزية للصحة و الأمن و البيئة (HSE):** هي مكلفة بإعداد السياسات المتعلقة ببيئة الأمن، نوعية و مراقبة تطبيقاتها.

2 - **النشاطات العملية:** هذه النشاطات التنفيذية لها وزن اقتصادي كبير و دولي بواسطة ميدانها النشاطي المتمثل في الصناعة البترولية و الغازية.

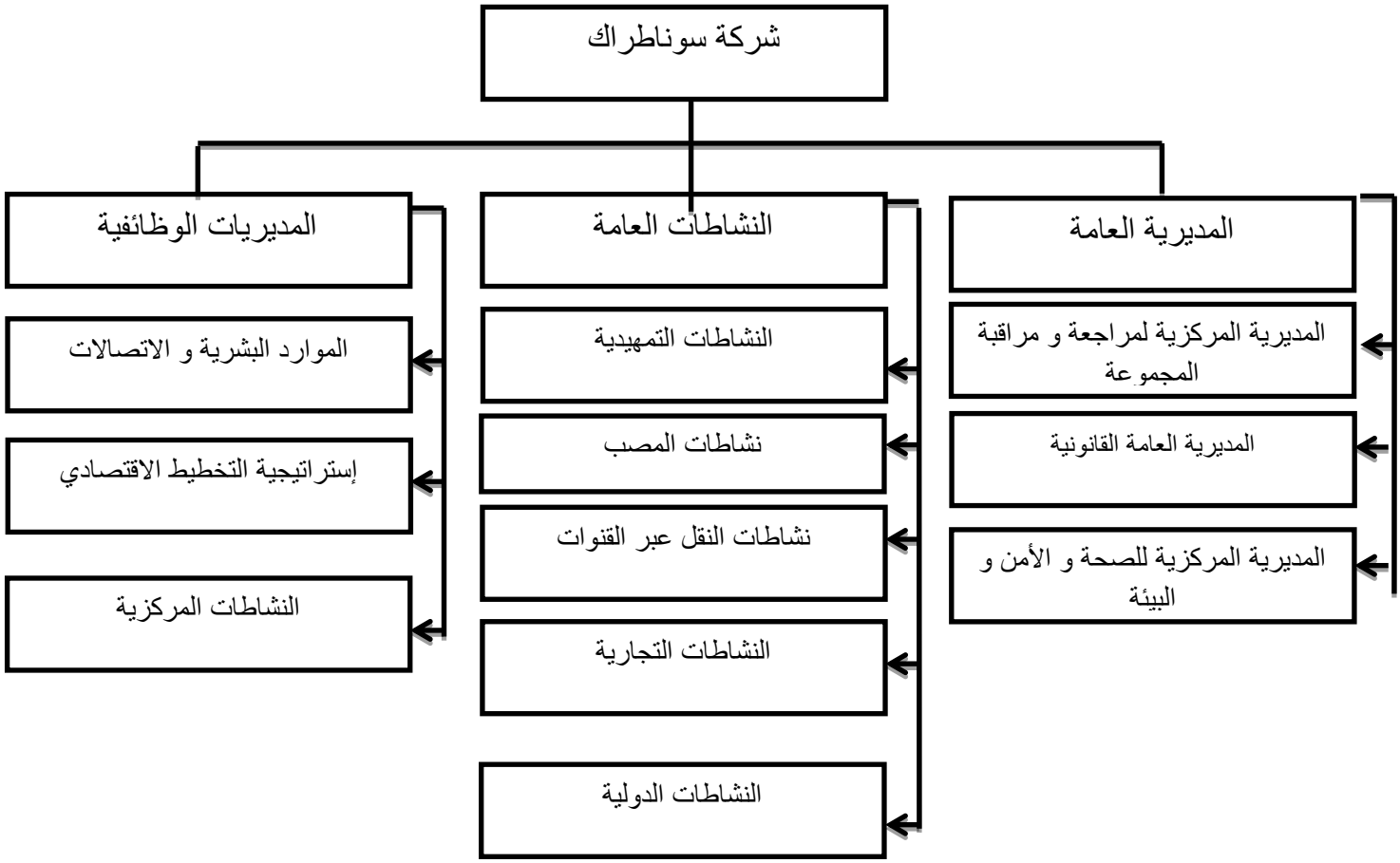
تمارس المجموعة مهامها و تطور إمكانياتها في الجزائر و الخارج عن طريق 5 أنشطة موضوعة تحت سيطرة نائب الرئيس:

- **النشاطات التمهيدية (AMT):** تتمثل في الاستغلال، الاكتشاف عمليات مراقبة معطيات البحث و التطوير في المحروقات، التنقيب و الإنتاج و الهندسة.....الخ.
- **نشاطات المصب (AVL):** تتمثل في تمييع و إسالة الغاز الطبيعي (GPL)، تكرير البترول ، البتروكيمياء و الدراسات المختلفة....الخ.
- **نشاطات النقل عبر القنوات:** التي تتمثل في استغلال و استثمار تحصينات نقل المحروقات و التنصيب المنشآت في الموانئ.
- **النشاطات التجارية:** متخصصة في تجارة المحروقات و النقل البحري.
- **النشاطات الدولية:** هي بدورها على شكل هيئة دولية (SHIC) مكلف بإعداد و تطبيق سياسة و إستراتيجية التطوير و التوسع الدولي.

3 - **المديريات الوظائفية:** تسهر على تطبيق السياسات و الاستراتيجيات في المجموعة ، تقوم بإعداد وسائل قيادة المجموعة، توفر الخبرة و الدعم اللازمين للأنشطة العملية لها، وهي مقسمة إلى 4 مجموعات تدعى بمديرية التنسيق بين المجموعة.

- **DCG للموارد البشرية و الاتصالات (RHL):** تقوم بإعداد سياسة الموارد البشرية، تطوير و تكوين الأشخاص.
- **DCG استراتيجيات التخطيط الاقتصادي (SPE):** تؤمن وظائف الدراسات، تحليل، تقييم، و تطوير تقنيات الإعلام و وضع نظام معلوماتي.
- **DCG النشاطات المركزية:** من مهامها وضع سياسة متماسكة من خلال تسيير الوسائل، هي مكلفة أيضا بدعم مشاريع المؤسسة و الإعلام، تطور و إعادة عمل البنوك للمعطيات على المستوردين، التجهيزات و الخدمات من اجل المجموعة.

الشكل رقم (III- 1): الهيكل الكلي لشركة سوناطراك



مصدر: وثيقة داخلية شركة سوناطراك

المبحث الثاني: عرض مركب GNL1

سنتعرض في هذا المبحث إلى التعريف بالمركب و التركيز على الإدارة المالية نظرا لدراستي في هذا المجال

المطلب الأول: التعريف بالمركب

يعتبر هذا المركب من اكبر المركبات في قطاع سوناطراك سنحاول في هذا المبحث التعريف بالمركب

الفرع الأول: تاريخ المؤسسة

يعد مركب GPL/Z التابع لمؤسسة سوناطراك من أخر المجمعات الصناعية في منطقة ارزيو، يقع بين محول الطاقة المركزي لمرسى الحجاج شرقا و مركبات GNL غربا حيث تقدر مساحة ب 118 هكتار بين الطريق الوطني رقم 11 و شاطئ البحر الأبيض المتوسط.

مهمة إنشاء المركب أوكلت إلى المؤسسة اليابانية و قد تم تسليم المركب لمؤسسة سوناطراك و سيما في 2 سبتمبر 1980

الفرع الثاني: قدرات المؤسسة

تتم عملية فصل الغاز البترولي المميع في ما يسمى بقطارات، و زيادة قطارين سنة 2011 ليصبح عدد القطارات 6 سمح بزيادة قدرة إنتاج الوحدة من 4,8 إلى 7,2 مليون طن سنويا.

تخزين الشحن: 16 حوض 1000Xمتر مكعب= 16000 متر مكعب.

تخزين المنتوجات تحت الضغط: 6 أحواض7000X متر مكعب= 42000 متر مكعب.

تخزين المنتوجات تحت الضغط: 500X5 متر مكعب= 2500 متر مكعب.

شحن السفن: 14000 متر مكعب / ساعة.

ضفة م: 10000 متر مكعب /ساعة.

ضفة د1: 4000متر مكعب / ساعة.

الفرع الثالث: مخطط العمل

الغاز البترولي المميع الأتي من وحدات حقول الغازي في الصحراء يخزن في أحواض ، ثم يضع إلى قطارات الفصل للمركب كل قطار يحتوي على:

- وحدة فصل المياه
- وحدة فصل البروبان و البوتان
- وحدة تبريد المنتوجات في درجة منخفضة. البروبان في -40م°

البوتان في: -10م°

- وحدة استرجاع الغازات المتبخرة BOG في أحواض التخزين المبردة
- وحدة تخزين و شحن المنتوجات

تنتج المؤسسة 6 ملايين طن سنويا ، اي مليون طن سنويا بالنسبة لكل حوض إلى 7,2 طن سنويا.

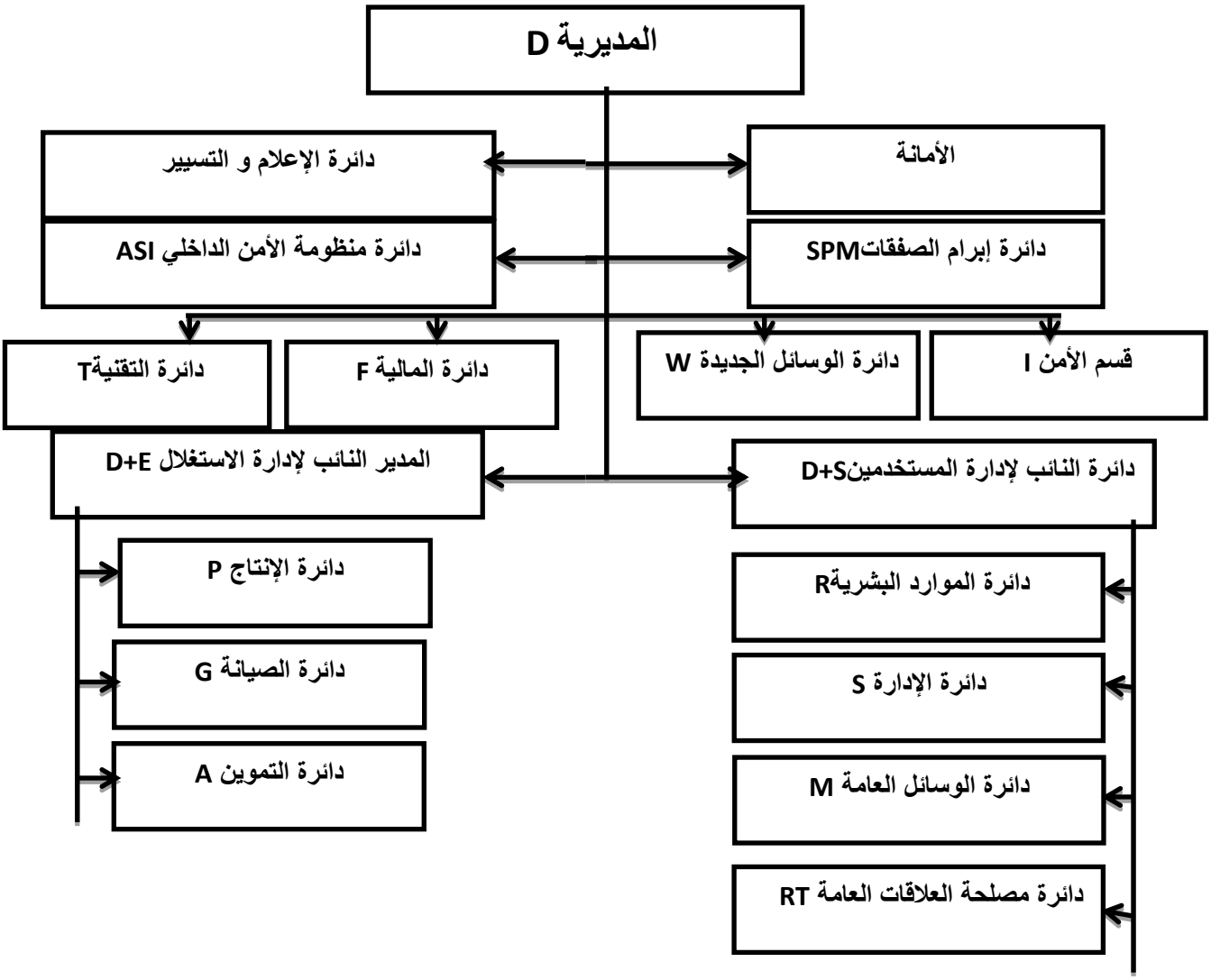
وهي اكبر قدرة إنتاج الغاز بالنسبة لمركبات سوناطراك

الفرع الرابع: توجهات الإنتاج

السوق الداخلي: GNL1

- السوق الخارجي: الولايات المتحدة الأمريكية، بلدان البحر الابيض المتوسط، بلدان اوروبا، اليابان، بلدان المغرب العربي.
- عدد العمال: 644 عامل منهم 187 إطار، 425 منفذ، 32 عامل تحكم.

الشكل رقم (III-2): الهيكل التنظيمي لمركب GNL1

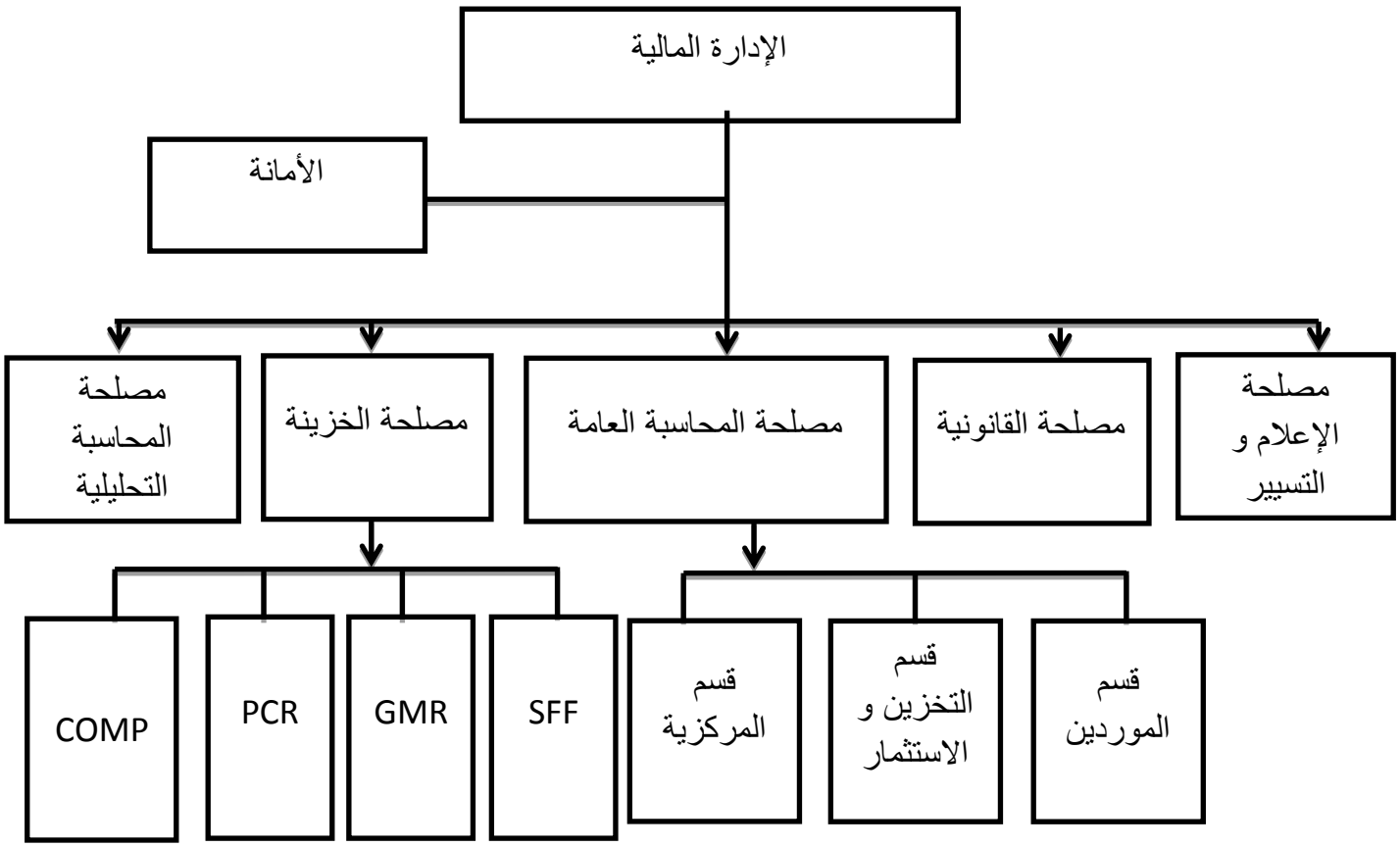


مصدر وثيقة داخلية من مؤسسة سوناطراك

المطلب الثاني: إدارة الشؤون المالية و القانونية لمركب GNL1

سنتطرق في هذا المطلب إلى مخطط العمل في إدارة الشؤون المالية و القانونية للمركب

الشكل رقم (III-3) : الهيكل التنظيمي للإدارة المالية GNL1



مصدر وثيقة داخلية من المصلحة المالية و القانونية

1 - **مصلحة الإعلام و التسيير:** هذه المصلحة تقوم بإنجاز بالتنسيق مع هياكل المركب للميزانية السنوية، المخطط المتوسط لدى المؤسسة و كذا متابعة تدقيقات الميزانية.

و تقوم هذه المصلحة بما يلي :

- يتم تأسيس البرنامج الاستثماري على أساس حجم العمل في المركب و كذلك رصد المشاريع من قبل ورقة الامتحانات.
- تحليل النوايا الحسنة للخطة السنوية مقابل الفعلية (العمليات و الاستثمار و الإنتاج).
- تطوير أهداف خطة المركب لما تمليه التسلسل الهرمي، ومجموعة من موارد التشغيل المستخدمة من قبل وحدة استطلاع بعبء العمل من أهداف مركب و الرصد السنوي و الشهري للميزانية التشغيلية.

2 - **مصلحة القانونية:** و هذه المصلحة لها أهمية قصوى في تعاملات المركب تتمثل في :

- إعداد و متابعة الاتفاقيات الدولية و الوطنية.
- الاهتمام الأكبر بجانب المنازعات.
- الاهتمام بالتامين للأملاك التابعة للمركب.
- إدارة الملفات التأمينية للمركب بحيث سجلات الإيداع الضرائب المتعلقة IRG، الضرائب المحلية و ضريبة الأملاك.....الخ.

3 - **مصلحة المحاسبة العامة:** هذه المصلحة مكلفة بالتسجيل المحاسبي لجميع العمليات و إعداد الميزانية السنوية وفق الشروط المعمول بها و يحدد ثلاثة أقسام:

- **قسم الموردين:** و هي مسؤولة عن مراقبة و تسجيل جميع الفواتير من الموردين المحليين او اجانب، و كل عمليات التسديد.
- **قسم التخزين و الاستثمار:** تعتمد على احتساب الاستثمارات و متابعتها و كذا معاينة و متابعة تسيير المخزون.

- **قسم المركزية:** مهمة المركزية التسجيل المحاسبي للعمليات الخاصة بين الوحدات و تسجيل المحاسبي لمصاريف المستخدمين.

4 - مصلحة الخزينة: يتعامل مع مصلحة الخزينة الحالية للمركب و يضمن استخدام وسائل الدفع بشكل صحيح. مهمتها تسوية الموردين كما أنها تعمل بنظام تسيير الخزينة KTP و تتألف من أربعة أقسام :

- **SFF**: يقوم بتسجيل الفواتير في نظام KTP.
- **GMR**: يقوم بإعداد أوامر التسديد OV حسب تاريخ تسديدها في نظام KTP و يقوم كذلك بجميع عمليات القرض المنتدى REMDOC لعمليات الخاصة بالموردين الأجانب.
- **PCR**: هدفها تعمل تقارير شهرية و سنوية للخزينة و أيضا إن كان هناك مشكل مع البنك يقوم PCR بحل المشكلة.
- **قسم المحاسبة COMP**: مهمتها حساب تكلفة إنتاج المركب.

4 - مصلحة المحاسبة التحليلية : لا زالت هذه المؤسسة في طور الانجاز

الخاتمة العامة

يعتبر المخطط المحاسبي الجزائري حاليا عائقا كبيرا في مسار التطور الذي تعرفه جل المخططات المحاسبية العالمية .حيث واكبت كل الدول التي لها نظرة محاسبية مستقبلية التغيرات التي أصدرتها مختلف الهيئات الدولية فيما يخص المعايير المحاسبية الدولية، فالكثير من الدول العربية سارعت في تطبيق هذه المعايير مثل مصر و الأردن و سوريا .و كان لزاما على الجزائر أن تواكب هذه التطورات الاقتصادية المتسارعة، لان رياح التغيير التي تجتاح العالم سوف تأخذ معها كل ما هو قديم.

المخطط المحاسبي الوطني الذي كان يستجيب لاحتياجات خاصة لفترة سابقة، أصبح في الآونة الأخيرة لا يتماشى و غير ملائم للشروط الاقتصادية الجديدة للجزائر خاصة بعد الإصلاحات الاقتصادية التي قامت بها الجزائر بداية التسعينات من القرن الماضي، و توجهها من الاقتصاد الاشتراكي إلى اقتصاد السوق، و على أساس أنها لا تستطيع أن تبقي بعيدا عما يحدث من حولها في العالم من تحولات اقتصادية، كان لابد من إصلاح النظام المحاسبي، و توفير مرجع محاسبي يتوافق و المرحلة الجديدة، التي يترتب عنها دخول شركاء أجانب و مستثمرين، الأمر الذي يستوجب التحدث معهم بلغة واحدة تقدم معلومة صادقة .و تولد الثقة لدى الغير من مستعملي القوائم المالية، كذلك يقيس كل تأثيرات العمليات و الأحداث على المركز المالي، و نتائج عمل الوحدات الاقتصادية و إيصال نتيجة ذلك في شكل قوائم مالية إلى المستفيدين، مما يمكن من توفير المقومات التي تضمن تمتين العلاقة بين المؤسسات الاقتصادية فيما بينها و كذا مع العالم الخارجي.

و تم توضيح من خلال هذه الدراسة أهداف النظام المحاسبي المالي الجديد، التي ستسمح للمؤسسات:

- تحسين و مقارنة المعلومة المالية التي ستكون كاملة و صادقة و واضحة، تشجع المستثمرين على الاستثمار و الاطمئنان على أموالهم.
- إنتاج وثائق مالية قليلة تسهل من قراءة و شرح الأرقام والنتائج .الأمر الذي يمكن الوحدة من اتخاذ القرارات الصحيحة، و رسم السياسات، و الإشراف و متابعة التنفيذ، و تقييم الأداء.

لكن هذا لا يمنعنا من ذكر بعض الصعوبات المحتملة من اعتماد المعايير المحاسبية الدولية، و المتمثلة في إدخال قواعد جديدة مثل التقييم بالقيمة العادلة، و أفضلية الجوهر على الشكل، والفصل بين مكونات

الاستثمارات، وإنشاء فحوص انخفاض القيمة، مما يعقد قراءة القوائم المالية، ولن تصبح هذه القوائم في متناول الجميع، والتحكم و معرفة المعايير تصبح من الضروريات لفهم الوثائق المحاسبية بصفة عامة.

و نستطيع أن نقول بان الهدف الأساسي من هذا البحث قد تحقق، من خلال التطرق لجزء كبير من الدراسة للرهانات والآثار المحتملة من اعتماد النظام المحاسبي المالي، و توضيح كيف ستكون عليه للقوائم المالية، و تناول أهم عنصر في هذا النظام المحاسبي ألا و هو التقييم مبرزين مختلف القواعد الخاصة بالتسجيل و التقييم.

و القيمة المضافة لهذه المذكرة تكمن في الجانب التطبيقي الذي من خلاله نأخذ فكرة و لو صغيرة كيف ستكون عليه القوائم المالية في المؤسسات الجزائرية شكلا و مضمونا.

المراجع باللغة العربية :

- بورويسة سعاد 2010، أثر تطبيق معايير المحاسبة الدولية في المؤسسة الاقتصادية دراسة حالة عينة من المؤسسات الاقتصادية بولاية– قسنطينة، مذكرة ماجستير غير منشورة في علوم التسيير، . - جامعة منتوري قسنطينة
- بورويسة سعاد ، مرجع سبق ذكره، ص25
- عادل عاشور ، أثر تطبيق المعايير المحاسبية الدولية على محتوى المعلوماتي للقوائم المالية (دراسة حالة مجتمع الرياض سطيف) ، رسالة ماجيستر، قسم علوم التسيية ، جامعة عمار ثليجي ، الأغواط ، 2005-2006-
- سعيدي يحي ، أوصيف لخضر، أهمية تطبيق معايير المحاسبة الدولية في تحسين جودة الإفصاح المحاسبي ، بحث مقدم في الملتقى الدولي حول النظام المحاسبي المالي في مواجهة المعايير الدولية للمحاسبة والمعايير الدولية للمراجعة : التحدي ، جامعة سعد دحلب ، البلدية 13-14 ديسمبر 2011
- محمد مبروك أبو زيد ، المحاسبة الدولية وانعكاساتها على الدول العربية الطبعة الأول ، إيتراك للطباعة والنشر والتوزيع ، القاهرة ، 2005
- سعود جايد العامري ، المحاسبة الدولية : منهج علمي للمشاكل المحاسبية وحلولها الطبعة الأولى ، دار المناهج للنشر والتوزيع ، عمان 2010
- صلاح حواس، التوجه الجديد نحو معايير الابلاغ المالي الدولية، أطروحة دكتوراه، جامعة الجزائر.2012 ص
- حميداتو صالح، زلاسي رياض وبوقفة علاء، دور المعايير المحاسبية الدولية في تحسين المعلومات المحاسبية، الملتقى العلمي الدولي حول" :الاصلاح المحاسبي في الجزائر "يومي *92* و *03* نوفمبر *2000* ، جامعة ورقلة.
- جربوع يوسف محمود وحلس سالم عبد الله.، المحاسبة الدولية مع التطبيق العملي لمعايير المحاسبة الدولية، عمان، 2002، مؤسسة الوراق، ص22 .
- حسين القاضي، المحاسبة الدولية ومعاييرها استاذ المحاسبة في دمشق دار الثقافة 2008
- حكمت أحمد الراوي، المحاسبة الدولية، دار الأردن سنة 1995
- طارق عبد العال حماد:دليل المحاسب إلى تطبيق معايير التقارير المالية الدولية الحديثة،د،ج الاسكندرية، 2006
- الدون س هنريكسون: النظرية المحاسبية، ترجمة كمال خليفة أبو زيد، المكتب الجامعي الحديث، مصر، طباعة 2005.
- ثناء القباني: المحاسبة الدولية، الدار الجامعية الابراهيمي، مصر الطباعة2003.
- حسين القاضي-مأمون حمدان: نظرية المحاسبة، الدار العملية الدولية عمان-الأردن، الطباعة الاولى2001

- حمادة طارق عبد العالي: موسوعة المعايير المحاسبية، دار الجامعة، مصر، الطباعة 2004.
- دونالد كيسو جيري ويجانت: ترجمة احمد الحجاج، المحاسبة المتوسطة، دار المريخ للنشر/ 2000
- شعيب شنوف: محاسبة مؤسسة طبقا للمعايير الدولية، الجزء الأول، الجزائر ،طباعة2008
- *شناي محمد كريم: تكييف القوائم المالية وفق المعايير المحاسبة الدولية، مذكرة تخرج ماجستير، علوم التسيير تخصص المحاسبة، سنة*
- عقاري مصطفى: مساهمة علمية لتحسين المخطط الوطني للمساهمة، أطروحة دكتوراه دولة في العلوم الاقتصادية، جامعة فرحات عباس، سطيف

المواقع الأنترنت

- http://www.ruf.rice.edu/~sazeff/PDF/Horizons,%20Part%20I%20(print).pdf.
- KPMG. (2012). *Insights into IFRS: An Overview.* P. 06. Retrieved 11/03/2013 from http://www.kpmg.com/CN/en/IssuesAndInsights/ArticlesPublications/Documents/Insights-into-IFRS-An-overview-O-201209.pdf

المراجع باللغة اللاتنية

- Zeff, A. S., (2003). How the US. Accounting Profession Got Where It Is Today: Part I, *Accounting Horizons* (Vol. 17, No. 03, September 2003). P. 190. Retrieved 14/11/2012 from
- Bragg, S. M. (2010). *GAAP 2011: Interpretation and Application of Generally Accepted Accounting Principles*. New Jersey: John Wiley & Sons, Inc.
- Choi, F.D., & Meek, G. K. (2008), *International Accounting* (6th ed.), New Jersey: Pearson Education Inc.
- Bence, D. & Fry, N. (2004), *The International Accounting Standards Board's Search for a General Purpose Accounting Model*. P. 01. Retrieved 15/04/2013 from http://business.curtin.edu.au/files/bence-fry.pdf.
- Vinayagamoorthy & Senthilkumar K. (2010), International Financial Reporting Standards (IFRSs): An Overview. *International Conference on Business & Information* (2010), University of Kelaniya. Sri Lanka. PP. 02-03. Retrieved 03/11/2012 from: http://www.kln.ac.lk/uokr/ICBI2011/A&F%20104.pdf .
- bernard raffourmier(2005) :les nomes comptabiles internationnal(ifrs/ias)2 éditions écomisa.paris