

وزارة التعليم العالي والبحث العلمي



جامعة عبد الحميد بن باديس - مستغانم

كلية العلوم الاقتصادية وتجارية وعلوم التسيير

قسم: المالية والمحاسبة

الموضوع:

الإصلاحات القائمة في مهنة المحاسبة في الجزائر

مذكرة تدخل ضمن متطلبات نيل شهادة الماستر في المالية والمحاسبة

تخصص: التدقيق المحاسبي ومراقبة التسيير

تحت إشراف الأستاذ
براهيمي عمر

من إعداد الطالب
عصمان محمد أمين

أعضاء لجنة المناقشة:

رئيسا

1- د.ل

مخرجه

2- د.ل براهمي عمر

مناقش

3- د.ل

2016/2015

الإهداء

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

كبيرين حتى يرى هذا العمل يشرف على ختامه.

إلى الوالدة الكريمة التي عادت دعواتها لي طريق الخير والتوفيق.

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

وجدي الغالية أطال الله في عمرها .

إلى الزوجة الكريمة التي ضحت وتجشمت معي عناء ومشقة البحث

إلى إخوتي : جلال، إلياس، وليد، ونور الهدي، شهيناز ابتسام حفظهم الله

إلى كل مشايخي معلمي وأساتذتي ومن كان لهم فضل تلقيني العلم النافع،

إلى جميع أصدقائي وزملائي وكل من يعرفني من قريب أو بعيد.

عصمان محمد أمين

شكر وتقدير

الحمد والشكر لله الذي وفقني انجاز وإتمام هذا العمل المتواضع فلها الحمد كثيرا طيبا مباركا.

أتقدم بالشكر الجزيل إلى الأستاذ المشرف براهيمى ما قدمه لي من نصائح وتوجيهات،

وعلى تواضعه وصبره وحرصه على إتمام وإخراج هذا العمل العلمي

وكذا أتقدم بالشكر الجزيل إلى الأستاذة لعلياء التي وجهتني ونصحتني لإتمام العمل

كما أتقدم بالشكر إلى السيد مرحوم محمد علاء الدين الذي ساعدني على إتمام الجانب التطبيقي

في الأخير أشكر من ساعدني من قريب أو بعيد على انجاز هذه المذكرة.

ملخص:

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

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

Résumé :

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

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

قائمة الفهرس

I.....	الإهداء
II.....	الشكر
III.....	ملخص
IV.....	قائمة الجداول
V.....	قائمة الأشكال
02.....	*المقدمة
..... الفصل الأول: الإطار النظري والمفاهيمي للمحاسبة	
07.....	المبحث الأول: التطور التاريخي للمحاسبة
07.....	المطلب الأول: الإطار التاريخي للمحاسبة
12.....	المطلب الثاني: مناهج دراسة النظرية المحاسبية
14.....	المطلب الثالث: النظريات المؤثرة في تطور المحاسبة
19.....	المبحث الثاني: أهمية و دور المحاسبة
19.....	المطلب الأول: طبيعة المحاسبة
21.....	المطلب الثاني: المعلومة المالية والمحاسبية
25.....	المطلب الثالث: وظائف أدوار المحاسبة
30.....	المبحث الثالث: الفروض والمبادئ المحاسبية
31.....	المطلب الأول: الفرض المحاسبية
33.....	المطلب الثاني: المبادئ المحاسبية
39.....	المطلب الثالث: المفاهيم الأساسية لعناصر القوائم المالية
..... الفصل الثاني: المعايير المحاسبية الدولية كمدخل للإصلاح المحاسبي في الجزائر.....	
46.....	المبحث الأول: الأعمال الدولية للتوحيد والتوافق المحاسبين
46.....	المطلب الأول: التوافق المحاسبي
55.....	المطلب الثاني: التوحيد المحاسبي
58.....	المطلب الثالث: المعايير المحاسبية الدولية

69.....	المبحث الأول: الإصلاح المحاسبي في الجزائر.....
69.....	المطلب الأول: محطات تاريخية هامة في التشريع المحاسبي الجزائري.....
73.....	المطلب الثاني: دوافع الإصلاح المحاسبي وأهداف تطبيق النظام المحاسبي المالي... ..
76.....	المطلب الثالث: المجلس الوطني للمحاسبة ودوره في تحديث النظام المحاسبي.....
.....	الفصل الثالث: الدراسة الميدانية.....
82.....	المبحث الأول: الدراسة الإحصائية- عرض، معالجة وتحليل نتائج الاستبيان.....
82.....	المطلب الأول: منهجية الدراسة.....
83.....	المطلب الثاني: وصف خصائص عينة الدراسة.....
92.....	الخاتمة.....
93.....	المراجع.....
97.....	الملاحق.....

قائمة الجداول

الصفحة	عنوان الجدول	رقم الجدول
68	قائمة المعايير المحاسبية الدولية IAS	(1-2)
96	قائمة المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية IFRA	(2-2)
84	خصائص عينة الدراسة	01
85	أثر تنظيم مهنة المحاسبة على تطوير مهنة المحاسبة	02
86	تأثير دور الهيئات المهنية على تطوير مهنة المحاسبة	03
86	أثر الأداء العلمي والمهني للمحاسبين على تطوير مهنة المحاسبة	04
87	أثر الأداء العلمي والمهني للمحاسبين على تطوير مهنة المحاسبة	05

قائمة الأشكال

الصفحة	عنوان الشكل	رقم الشكل
66	التنظيم الجديد لهيئة معايير المحاسبة الدولية	(1-2)
67	إجراءات وضع معايير المحاسبة الدولية	(2-2)

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

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

الإشكالية:

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

ما مدى نجاعة الإصلاحات القائمة في مهنة المحاسبة في الجزائر؟

وإضافة إلى الإشكالية السابقة يمكننا أن نطرح التالية:

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

وبناء على ما سبق نطرح الفرضيات التالية:

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

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

2- مبررات اختيار الموضوع

تتجلى مبررات اختيار من خلال ما يلي:

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

3- أهمية الموضوع

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

4- تحديد إطار الدراسة

تهتم هذه الدراسة بالنظام المحاسبي ، وبالخص موضوع إصلاح هذا النظام في ظل الاتجاه الدولي نحو توحيد التطبيقات المحاسبية. وعليه فإن الاهتمام الأساسي سوف ينصب على الإطار العام الذي يحكم مسار

الإصلاح ، وذن الخوض في التفاصيل التقنية لموضوع المحاسبة . وهذا من خلال عرض مختلف المراحل التاريخية التي مرت بها الممارسة المحاسبية.

-6- أهداف البحث

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

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

الفصل الأول

الإطار النظري والمفاهيمي
للمحاسبة

مقدمة الفصل:

نظرا للأهمية الكبيرة التي تكتسبها المحاسبة خاصة على المستوى الاقتصادي ، والدور الذي تلعبه ضمن مختلف المجالات في تطوير مختلف المشاريع التي تقوم بها المؤسسة و نظرا للأهمية الكبيرة التي تكتسبها المعلومة المحاسبية و المالية التي تنتجها المحاسبة ، كان لا بد من التطرق إلى موضوع المحاسبة من خلال جانبها النظري من خلال مفهومها و ميدانها و معرفة دورها و أهدافها ، فالمحاسبة الحالية هي حصيلة تطور تاريخي متراكم عبر العصور البشرية المتلاحقة¹ .

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

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

فالمحاسبة نشأت لتلبية احتياجات المؤسسات و الشركات المختلفة من حيث قياس و اتصال مختلف المعلومات حول نشاط و نتائج المؤسسة، فكلما نمت و توسعت المؤسسات في حجمها وازدادت درجة تعقد أعمالها شهدت المحاسبة النمو و التطور الموازي لذلك و تعدد مجالاتها و المشكلات التي يجب أن تجيب عنها² .

ومن هنا جاء تقسيم هذا الفصل إلى ثلاثة مباحث رئيسية وهي:

المبحث الأول: التطور التاريخي للمحاسبة،

المبحث الثاني: أهمية و دور المحاسبة،

المبحث الثالث: الفروض والمبادئ المحاسبية،

ومن ثم يتم أبرز الإطار التصوري و النظري للمحاسبة من خلال التعرف على أصولها و الإلمام بأبعادها، ودورها ضمن مختلف أنشطة المؤسسة لتكون بمثابة مقدمة ودراسة تمهيدية للتطرق إلى المعايير المحاسبية الدولية كمدخل للإصلاح المحاسبي في الجزائر في الفصل الثاني.

¹ حيدر محمد على بني عطا، نظرية المحاسبة والمراجعة، دار الحامد للنشر والتوزيع، عمان، 2007، ص15

² عبد الحي مرعي، كمال خليفة أبو زيد، مقدمة في المحاسبة المالية، الدار الجامعية، الإسكندرية، 1999، ص9

المبحث الأول: التطور التاريخي للمحاسبةالمطلب الأول: الإطار التاريخي للمحاسبة

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

1 - في العصور القديمة:

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

كذلك وجدت حفريات و أثار قديمة تدل على ظهور المعاملات التجارية والمالية، فدللت تلك الآثار على أن هناك حضارات قديمة مثل الحضارة الأشورية تظهر أقدم عمليات للتسجيل المالي في شكل ما يدفعه الملوك إلى جنودهم من رواتب في شكل حيوانات أو مزروعات ¹.

كما أظهرت بعض الحفريات عن الحضارة البابلية أثار لما يشبه السجلات المحاسبية كانت في شكل ألواح من الطوب ²، كما نجد أيضا قانون حامورابي الذي هو عبارة عن قانون مدني وقانون تجاري وقانون بحري وقانون جزائي الذي تضمن على نصوص تتعلق بأعمال الإقراض والودائع، و أيضا مما ميز هذا القانون هو إجبارية الأطراف المتعاقدة على تسجيل تعاملاتهم ³.

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

أما في العهد الرماني فقد أجبرت الأسر على مسك سجلات لتدوين الحسابات، من أهمها ما يتعلق بالمقبوضات و المدفوعات بالإضافة إلى سجلات أخرى . حيث كان يتم التسجيل اليومي في سجلات خاصة والتي يتم ترحيلها شهريا إلى سجل خاص ⁴.

و في العصر الإسلامي ظهرت الحاجة إلى تسجيل مختلف التعاملات و المبادلات حيث حث القرآن الكريم على كتابة الدين من خلال آية الدين ⁵، كما كان الرسول "صلى الله عليه وسلم" يحاسب العمال الذين يرسلهم لجمع أموال الزكاة و يحاسبهم أيضا على كل المصاريف المرتبطة بذلك.

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

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

³ Nikitine mare et Regent M.O. introduction à la comptabilité, édition ammond colin, paris, 2000, p06

⁴ Degos-jean-juy, la comptabilité, édition dominos flammariens, paris, 1998, p16

⁵ الآية 282 من سورة البقرة

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

1 - في العصور الوسطى:

تم التركيز في هذه المرحلة بشكل أساسي على عملية حصر ثروات المزارع التي ك ان يملكها الإقطاعيون من خلال تسجيل نفقات و إيرادات هذه المزارع، غير أنه في هذه المرحلة لم يكن يعتمد على قاعدة التوازن الرياضي ولا تسجيل العملية في جانبين مدين و دائن¹.

كما كان لتطور الرياضيات في هذه المرحلة دور كبير نظرا لسهولة إجراء العمليات الحسابية بالأرقام العربية و التي يمكن اعتبارها النواة الأولى لتطور المحاسبية بشكلها الحالي². كما كان الاعتماد على سجل واحد تسجل فيه جميع العمليات سواء مع الزبائن أو مع الموردين أو مع البنوك ولكن نظرا لتعدد وتنوع الأعمال ظهرت الحاجة فيما بعد إلى تقسيم هذا السجل إلى سجلات أخرى ثم ظهرت المحاسبة بالقيود الوحيد فيما بعد، وتم استعمال لأول مرة على مصطلحي دائن و مدين للدلالة على الزيادة و النقصان في أي عنصر.

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

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

ففي القرن الرابع عشر صدرت موسوعة LUCA Pacioli التي تعالج مسائل مرتبطة بتسيير الأعمال و الرياضيات و الجبر والهندسة التي نشرت في إيطاليا سنة 1494 م و التي تطرقت لأول مرة إلى طريقة القيد المزدوج في عملية التسجيل المحاسبي³.

هذا وترجع نشأة القيد المزدوج و إمساك الدفاتر المحاسبية نتيجة نمو و تطور التجارة و ما صاحبها من قيام عمليات الانتماء التجاري و المشاركة في العمليات التجارية في المدن الإيطالية بشكل أساسي، حيث ظهرت شركات الأشخاص و شركات المحاصة حيث ظهرت الحاجة إلى تحديد نصيب كل شريك من الأرباح⁴.

¹ Deroover R, la comptabilité à travers les ages, bibliothèque royale ALBERT, 1970

² حيدر محمد علي بني عطا، مرجع سابق، ص 16
³ Garnier Pierre, la technique comptable approfondie et les comptabilités spéciales, 2^{ème} édition, dunond, paris 1972, pp 21-22
⁴ عبد الحى مرعي، محمد سمير الصبان، التطور المحاسبي و المشاكل المعاصرة، دار النهضة العربية، بيروت، 1988، ص 130

كما تم خلال القرن السادس عشر نشر مؤلف للكاتب SAVONNE الذي تطرق إلى طريقة التسديد بالمقاصة و التسديدات بالتحويل التي كانت مستعملة في سوق ليون آنذاك، إلا أنه خلال القرنين السابع عشر والقرن الثامن عشر اللذين شهدا ازدهارا أكبر للكتابات في ميدان المحاسبة حيث نشر الكاتب الفرنسي jaque SAVARY كتابا بعنوان "Le parfait négociant" كما قام الكاتب الفرنسي DELAPORTE أيضا بنشر كتابة "le guide de la négociant" ففي هذه المرحلة كان الاهتمام بتوضيح أصول و التزامات المالك¹.

2 - في العصر الحديث:

كما هو معلوم أن الثورة الصناعية كانت نقطة التحول الكبير في الميدان الاقتصادي، الأمر الذي كان له الأثر الكبير على الفكر المحاسبي، وذلك من خلال النمو المتزايد للصناعة و إحداث حركية كبيرة في الاقتصاد، أيضا نتيجة لارتفاع المستوى العلمي و المعرفي للأفراد الذي نتج بعد ذلك.

رغم كل ذلك لم تعرف المحاسبة تطورا ملحوظا من حيث الأفكار و المبادئ إلا خلال القرن التاسع عشر، حيث أصبح من الضروري تكييف طرق العمل المحاسبية مع التطور الاقتصادي الكبير الحاصل، الذي كان يتميز بالخصائص التالية:

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

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

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

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

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

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

لكن ما ميز هذه الفترة هو تزايد أعمال الغش والتلاعب بالحسابات و القوائم المالية نتيجة الصراع الذي ظهر بين الملاك و المساهمين بين المسيرين لهذه الشركات، حيث كانوا يقومون بإعداد قوائم مالية مخالفة لواقع الشركة لتستجيب لمصالحهم و لتحقيق أهداف خاصة و هو ما أصطلح عليه بنظرية الوكالة، الأمر الذي صعب من مهمة المراجعين مما استدعى تشكيل منظمات خاصة بالمحاسبين لحماية مصالحهم و الدفاع عن أنفسهم.

ومع انتشار الثورة الصناعية خاصة في الولايات المتحدة الأمريكية و تطور شركات السكك الحديدية ما أدى إلى ازدياد الطلب على أسهم هذه الشركات ظهرت الحاجة إلى وجود محاسبة أكثر مصداقية وشفافية و إلى محاسبين أكثر أكفاء. حيث في سنة 1904 م تم انعقاد المؤتمر الدولي للمحاسبين على مستوى الولايات المتحدة الأمريكية للنظر في مشكلات المحاسبة آنذاك خاصة فيما يتعلق بما إذا كانت الميزانية هي الأهم أو جدول النتيجة وتم تشكيل الجمعية الأمريكية للمحاسبين العموميين باعتبارها التنظيم المهني للمحاسبين في الولايات المتحدة الأمريكية التي غير اسمها إلى معهد المحاسبين الأمريكي في سنة 1916¹.

وفي سنة 1916 تم أيضا تشكيل الجمعية الأمريكية لمدرسي المحاسبة في الجامعات التي ركزت على تطوير البرامج و المناهج الدراسية دون الاهتمام بمجال نظرية المحاسبة، ونتيجة لمجموعة من الانتقادات التي وجهت لمهنة المحاسبة من أنها تسعى لخدمة إدارة المؤسسات وتقدم معلومات مضللة و مغلطة للأطراف الخارجية عن المؤسسة².

كما أنه في سنة 1932 اتفقت الهيئة الفدرالية الأمريكية المشرفة على عمليات بورصة الأوراق المالية SEC من خلال اتصالاتها مع مجمع المحاسبين الأمريكيين على ضرورة إرساء مجموعة من المبادئ المحاسبية التي يمكن أن تلقى القبول العام، وذلك للقضاء على التباين والاختلاف وعدم التناسق الذي كان سائد في ممارسة المحاسبة و يمكن استخدامها كأساس للمراجعة الخارجية للقوائم المالية التي تعدها المؤسسات.

¹ ريتشارد شرويدر و آخرون، مرجع سابق، ص28
² ريتشارد شرويدر و آخرون، مرجع سابق، ص29

كما قامت إدارة الضرائب في فرنسا سنة 1939 بفرض توحيد حساب سعر التكلفة و النتيجة السنوية، والتي أدت فيما بعد إلى ¹ :

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

مما سبق يمكن استخلاص أن المحاسبة في بداية تطورها كانت أداة تساعد التاجر على تذكره بالعمليات التي يقوم بها و ما له و ما عليه تجاه الغير باعتبار أنه في هذه المرحلة أي قبل القرن الس ادس عشر كان النشاط التجاري هو السائد في شكل مؤسسات فردية و عائلية، ولكن مع بداية القرن الثامن عشر و ظهور أولى المؤسسات الصناعية لكنها مع ذلك تبقى صغيرة الحجم فبقيت الإدارة من مهام المالك فلم تنشأ مشاكل اتصال فالإدارة كانت قريبة من مصالح التنفيذ و لم تتوسع نظرة المحاسبة إلا خلال القرن التاسع عشر والقرن العشرين عند ازدهار الصناعة وظهرت الحاجة إلى معلومات تساعد في متابعة و رقابة العمليات التي تحدث داخل المؤسسة ما أدى إلى تعقد عملية الاتصال نتيجة لاتساع نطاق العمل و الإدارة، كما أنه في هذه المرحلة أيضا نشأت فكرة حقوق الملكية بما يعني قيام المحاسبة بقياس ثروة المالك وما يطرأ عليها من تغيرات ² .

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

إذن يمكن القول بأن المحاسبة تطورت بل اعتماد على كل من الزاويتين التطبيقية و النظرية لكن ما يمكن قوله هو أن هيكلها النظري كان أبطأ . حيث تعتبر دراسة patton سنة 1922 تحت عنوان نظرية المحاسبة التي اشتملت على العديد من المبادئ و الفروض المحاسبية المتداولة في الوقت الحالي ³.

¹ Nicolas Praquin, Jacques Richard, Séminaire sur les normes comptables, ATELIER 1-L'émurgence des normes, université paris dauphin, France, 2004

² وصفي عبد الفتاح أبو المكارم، دراسات متقدمة في المحاسبة المالية، دار الجديدة، الإسكندرية، 2006 ص12

³ وليد ناجي الحياي، نظرية المحاسبة، الأكاديمية العربية المفتوحة، الدنمارك، 2007 ، ص ص 44-51

ثم بعد ذلك توالى البحوث في نظرية المحاسبة فقام مجمع المحاسبين الأمريكيين بنشر عدة بحوث و نشرات تتناول بالدراسة المجال النظري للمحاسبة فأصدر سنة 1936 منشورا يتطرق إلى المبادئ المحاسبية مع أنه مستوحى من الدارسة التي قام بها patton سنة 1922 ، فنتج عن مختلف ه ذه الدارسات العديد من النظريات لدارسة النظرية المحاسبية، لكن أشهرها وأكثرها انتشارا هي ثلاثة ألا وهي النظريات الوصفية، النظريات المعيارية و النظريات التفسيرية¹.

المطلب الثاني: مناهج دراسة النظرية المحاسبية:

إن عملية التنظير المحاسبي جاءت لتعالج القصور في الممارسات المحاسبية نتيجة تطور هذه الأخيرة عبر الزمن، وهذا بوضع إطار متكامل للمحاسبة يستند إليه كمنهج لتبرير الممارسات و إيجاد الحلول للمشاكل التي قد تعترضها، فبغض النظر عن النظرية المختارة للدراسة يجب أن تتضمن جميع النظريات المنهجية التي يمكن اختيارها بها. ومن أهم مناهج الدارسة منهج الاستنباط والاستقراء²، فالمنهج الاستنباطي يبدأ بتحديد الأهداف و المسلمات التي يتم منها اشتقاق مبادئ منطقية تقدم كأساس لتطبيق العملي، فهو ينطلق من العمل نحو العلم و من المبادئ نحو الفروض، أما منهج الاستقراء فهو يعتمد أساسا على التجربة والملاحظة لاختيار الواقع و التحقق من صحته. وهو ينطلق من العلم نحو العمل و من المبادئ نحو الفروض وذلك بالاعتماد على العقل و المنطق.

فنظرية المحاسبية عدة تعاريف حسب آراء المختصين في مجال التنظير المحاسبي، حيث يمكن تعريفها بأنها "مجموعة من أفكار، ومفاهيم مجردة أكثر أو أقل تنظيم مطبقة في الممارسات المحاسبية"³. أي أنها مجموعة شاملة من الافتراضات و المفاهيم و المبادئ والإجراءات التي تشكل في مجموعها إطارا عاما يستند إليه في عمل المحاسبة.

فمن بين النظريات الأكثر استعمالا نجد :

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

¹ Colasse Bernard : Théories comptables, édition Economica, Paris, 2000, p 1233

² كمال النقيب، مقدمة في نظرية المحاسبة ، عمان ، دار وائل ، ص ص 372-373، 2004

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

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

إذن يمكن القول بأن هذا المنهج قوامه العقل و التفكير المنطقي لتكوين إطار شامل و متكامل في بناء النظرية المحاسبية، لكن هذا لا يعني وجود دليل على سلامة و صدق النتائج المرتبطة خاصة بالقياس . أيضا هل من الممكن إثبات خطأ أحد الفروض أو الأهداف و إلا فإن الإجراءات التي تأتي من بعد ذلك سوف تكون غير دقيقة. هذا يهني أنه يمكن الحصول بالاعتماد على هذا المنهج على العديد من الفروض و المبادئ المحاسبية لكن غير مجربة في الواقع الميداني مما يخلق كثرة كبيرة في المبادئ.

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

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

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

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

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

فهو يتبع خطوات البحث و الاستقصاء العلمي من خلال تحديد المشكلة المحاسبية التي تسعى المحاسبة إلى حلها أي وضع مختلف الأهداف المنتظرة من المحاسبة ثم توضيح الفرضيات ثم يتم جمع المعلومات ليتم تحليلها وتقييمها وفقا للمنهجية العلمية للوصول إلى استنتاجات للمفاهيم و الأفكار و الفروض و المبادئ ومختلف الإجراءات المحاسبية ثم يتم تعميمها بعد إثبات فاعليتها و نجاعتها¹.

يمكن القول بأن النظرية المحاسبية ما هي إلا تفسير و شرح للقواعد المحاسبية بالتعبير عن الأفكار و المفاهيم الأساسية التي تشكل السند للقيام بالإجراءات و التطبيقات و القواعد المحاسبية، و أساس يتم الرجوع إليه في حالة وجود مشاكل محاسبية لم تكن لها حلول من قبل. حيث وراء كل تصرف لو عمل محاسبي تكمن فكرة معينة أو دافع معين، و ذلك كله بغية توفير خدمات نفعية للواقع العملي و الفلسفي و البحث العلمي في ميدان المحاسبية.

كما أن النظرية المحاسبية تقدم مجموعة من المبادئ و الأسس التي تشكل إطارا عاما يتم الرجوع إليه في عملية تطوير التطبيقات العملية للمحاسبة، و أنها أيضا تقوم بشرح التطبيقات المستخدمة للحصول على أكبر و أفضل فهم لها. أي يمكن القول بأن النظرية المحاسبية هدفها هو إعطاء مجموعة من المبادئ التي تكون إطارا عاما يمكن الرجوع إليه في عملية التطبيق المحاسبي².

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

المطلب الثالث: النظريات المؤثرة في تطور المحاسبة :

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

1 النظرية الرياضية:

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

¹ وليد ناجي الحياي، نظرية المحاسبة، مرجع سابق، ص 49

² محمد سمير الصبان، إسماعيل إبراهيم جمعة، أحمد محمد كامل، المحاسبة المتوسطة الإطار الفكري و العملي للمحاسبة كنظام للمعلومات، ال دار الجامعية، مصر،

فالمحاسبة تعتمد على العديد من الأساليب الرياضية و الإحصائية خاصة في مجال القياس المحاسبي و التأكد من صحة هذا القياس¹ ، فهي تستعين بمجموعة من الأساليب و الأدوات الرياضية في عمليات التسجيل و التقييم و حساب النتيجة.

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

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

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

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

أيضا المحاسبة تستمد أرقامها من علم الرياضيات حيث أن جزءا كبيرا من عمل المحاسب هو عمل حسابي مأخوذ بشكل أساسي من علم الرياضيات².

2 النظرية القانونية:

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

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

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

¹ جيرارل كمحالة و آخرون، المحاسبة المالية بين النظرية و التطبيق، دار زهران للنشر و التوزيع، الأردن، 1997، ص 37

² حسام الدين مصطفى الخداح، وليد زكريا صيام، عبد الناصر إبراهيم نور، أصول المحاسبة المالية، الجزء الأول، دار المسيرة، عمان، 1995، ص 11

كما أن المحاسبة تعبر عن علاقات و روابط تحدث بين المؤسسة ومختلف المتعاملين معها من خلال تأثيرها في المحيط الذي تنشط فيه، وهو ما يمثل علاقة الدائنية و المديونية مثل عمليات الحيازة على الاستثمارات و عمليات الاقتراض و الإقراض و العمليات التي تخص رأس المال و الأموال الخاصة فالقانون يلزم المؤسسة على توفير مجموعة من المعلومات التي تسمح بحماية المتعاملين مع المؤسسة¹.

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

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

أيضا المحاسبة تساعد و تنير الطلاق أمام رجال القانون بما يساعد على تطبيق النصوص القانونية فهي تزودهم بمعلومات في شكل تقارير وقوائم مالية، و ما تقدمه من خبرات و استشارات التي تعتبر أدلة إثبات حول مختلف النزاعات و نقاط الخلاف بين الشركاء و المساهمين و مختلف المعاملين مع المؤسسة².

3 النظرية الاقتصادية:

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

فعلم الاقتصاد يسعى إلى تحديد أفضل طريقة لتوزيع الموارد و عوامل الإنتاج بين مختلف المؤسسات و داخل المؤسسة نفسها بهدف الوصول إلى أقصى منفعة ممكنة من استغلال هذه الموارد و تحقيق الرفاهية للمجتمع³، فكل من المحاسب و الاقتصادي يقوم بدراسة المؤسسة و مختلف ما يرتبط بها. فالاقتصادي من خلال نظرية الاقتصاد الجزئي يدرس كل من الربح و رأس المال و العمالة و التكلفة و هذه النقاط يدرسها المحاسب أيضا و لكن من وجهة أخرى.

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

¹ جبرائيل كحالة و آخرون، مرجع سابق، ص 36-37

² خالد أحمد أمين و آخرون، أصول المحاسبة، مركز الكتاب الأردني، الأردن، 1990، ص 19-21

³ خالد أحمد أمين و آخرون، مرجع سابق

كما أن المحاسبة مرتبطة كثيرا بالنظريات الاقتصادية خاصة فيما يتعلق بعمليات القياس و التقييم فهي تستخدم الوحدة النقدية للقياس و التعبير عن التدفقات المختلفة، لكن ما يعاب على المحاسبة في هذه النقطة هو أن وحدة القياس هنا قابلة للتغير مما يجعل القياس الذي تقوم به نسبيا¹، و عليه لابد من إعادة النظر بشكل مستمر في تقييم التدفقات التي تسجلها المحاسبة.

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

حيث يمكن تصنيف التدفقات على أساس طبيعة التدفقات فنجد:

❖ تدفقات حقيقية،

❖ تدفقات خدمية،

❖ تدفقات نقدية،

أو على أساس وجهة التدفقات نجد:

❖ تدفقات داخلة،

❖ تدفقات خارجية،

❖ تدفقات داخلية أي عمليات التحويل داخل المؤسسة.

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

فنتج عن كل من النظرية القانونية والنظرية الاقتصادية محاسبتين متكاملتين:

❖ محاسبة ذات أساس قانوني وهي محاسبة ذممية (المحاسبة العامة)،

❖ محاسبة ذات أساس اقتصادي وهي محاسبة التسيير.

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

¹ جيرارل كحالة و آخرون، مرجع سابق، ص35

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

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

بحيث تركز وتعتمد المحاسبة على هيكل متكامل من المعرفة النظرية في شكل إطار يتكون من الأهداف والنظريات التي تحدد ما يجب أن يكون عليه التطبيق العملي وكل ما يرتبط بها من المفاهيم و القواعد و المبادئ والفروض التي تحكم التطبيقات العملية للمحاسبة. لكن مع تعقد عالم الأعمال والتجارة أصبحت المؤسسات تقوم بعمليات أكثر تعقيدا ولم تكن موجودة أو مطروحة من قبل، الأمر الذي استدعى على المحاسبين إيجاد حلول وتحاليل موضوعية لهذه العمليات والمشاكل المحاسبية. ما نتج عن هذه الاجتهادات المتفرقة معالجات وتحاليل مختلفة ومتباينة من شخص لآخر ومن دولة لأخرى ومن نظام محاسبي لآخر.

من هذه الزاوية وللحد من التباين الموجود بين مختلف الممارسات كان لا بد من وضع إطار شامل وكامل ومتكامل يشتمل على مجموعة من المفاهيم والفرضيات والمبادئ العامة التي يستند إليها في حالة وجود مستجدات في ميدان المحاسبة ولتوفير نوع من الانسجام والتوافق في التفكير والعمل المحاسبي على الأقل داخل البلد الواحد. بحيث يجب الالتزام بالقاعدة الأساسية للمحاسبة ألا وهي محاسبة الالتزامات أو التعهدات أين يتم تسجيل الأحداث الاقتصادية و المالية و القانونية عند حدوثها و ليس عند حصول التدفقات النقدية المرتبطة بها، لكن هذا الأمر لا يعني الاستغناء نهائيا عن محاسبة الخزينة أو محاسبة الصندوق التي اس عملت و ما تزال تستعمل في العديد من الدول وفي العديد من القطاعات والأنشطة على غرار المحاسبة العمومية والمحاسبة أنشطة المهن الحرة ومحاسبة الجمعيات وغيرها من القطاعات وحتى في بعض الدول تطبق هذه القاعدة عوض قاعدة محاسبة التعهدات وأيضا الالتزام بالمبادئ والفروض المحاسبية التي تلقى القبول العام لتوفير معلومات أكثر شفافية ومصداقية. وعليه سوف نتطرق في النقطة الموالية إلى الفروض و المبادئ المحاسبية الأكثر انتشارا و الأكثر استعمالا.

المبحث الثاني: أهمية و دور المحاسبة

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

المطلب الأول: طبيعة المحاسبة

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

1 تعريف المحاسبة:

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

ولضمان نوعية هذه المعلومات لا بد على المحاسبة احترام مجموعة من المبادئ والقواعد وإتباع مجموعة من الطرق والمناهج التي تسمح بتنظيم خاص لها بما يمكن م ن إجراء مختلف الرقابات عليها، كما يجب استعمال مصطلحات معروفة ومفهومة من طرف المستعملين.

فيوجد العديد من التعاريف نذكر منها:

تعريف - LASSEGUE:

" المحاسبة تقنية كمية، تهتم بجمع ومعالجة وترجمة المعلومات المتعلقة بالأحداث المادية والقانونية والاقتصادية التي تؤثر على ذمة المتعامل الاقتصادي سواء كان فردا أو عائلة أو مؤسسة أو دولة"². فهو يرى أن المحاسبة هي تقنية كمية مهمتها جمع ومعالجة مختلف العمليات.

تعريف الجمعية الأمريكية للمحاسبين القانونيين AICPA³:

" المحاسبة هي فن يتهم بتسجيل وتصنيف وتلخيص بطريقة منهجية وباستعمال وحدات نقدية، كل الصفقات والحوادث التي لها أو لجزء منها طبيعة مالية، كما تسمح بتحليل النتائج"⁴. فهذا التعريف يعتبر المحاسبة أنها فن بحيث حصرها في نطاق ضيق جدا.

تعريف الجمعية الأمريكية للمحاسبين AAA :

فهو يعتبر المحاسبة على أنها نظام يهتم بتحديد وقياس وتوصيل المعلومات الاقتصادية و ذلك لتمكين المستخدمين من القرارات المناسبة وفي الوقت المناسب، فهذا التعريف يعتبر أشمل وأدق من التعريفين السابقين.

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

² Saci Djelloul, op. cit, p46

³ American Institute of Certified Public Accountants

⁴ Le site : www.Aicpa.org

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

تعريف المخطط المحاسبي الوطني:

" المحاسبة هي في الأساس تقنية كمية للتسيير موجهة قبل كل شيء لتنظيم والتحكم و التنبؤ حول نمو وتطور المؤسسة وأيضا تستعمل في دراسة تطور الاقتصاد الوطني"¹.
المحاسبة بالأحرى هي ذات طبيعة وصفية ورقمية شارحة ومفسرة المؤسسة على أساس لغة محاسبية متعارف عليها ومتفق عليها من طرف مختلف ممارسي المحاسبة ومستعملي مخرجات المحاسبة . فالمحاسبة تستعمل مجموعة من المصطلحات المستعملة في الكثير من العلوم الأخرى مثل مصطلحات الافتراضات، المبادئ، الطرق... الخ، ولكن استعمال هذه المصطلحات في المحاسبة له نفس المدلول في العلوم الأخرى أم هي فقط يسترشد بها المحاسب في قيامه بعمله.

2- مفهوم المحاسبة:

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

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

إذن المحاسبة اليوم هي عبارة عن نظام معرفي مستقل يقدم تفسيرا للميدان الذي تنشط فيه المحاسبة ألا وهي المؤسسة باعتبارها مركز للأحداث الاقتصادية والقانونية، فهي توفر مجموعة من المعلومات التي تعتبر أساسا للتنبؤ لاكتسابها لمجموعة من الخصائص النوعية التي تكسبها قوتها ومصداقيتها من المعلومات التي تعتبر أساسا للتنبؤ لاكتسابها لمجموعة من الخصائص النوعية التي تكسبها قوتها ومصداقيتها من طرف مختلف المستعملين والمتعاملين مع المؤسسة، فهي مبنية على مجموعة من الأسس النظرية و المفاهيمية المتشكلة

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

من مجموع المبادئ والفرضيات التي يسترشد بها في التطبيق العملي وتضمن للمحاسب استقلاليته تجاه مختلف الأطراف خاصة إدارة المؤسسة فهو يلتزم فقط بالمبادئ والقواعد المحاسبية بضمان بدرجة ثانية استقلالية المحاسبة.

من المعروف أن المحاسبة تسعى إلى تحديد وقياس نتيجة عمليات المؤسسة الاقتصادية، وتصوير وضعيته المالية في تاريخ معين. وتوصيل المعلومات بطريقة مناسبة إلى الأطراف المعنية، وقد كان لتعدد وتنوع أنشطة المؤسسات الأثر البالغ على المحاسبة ما أدى لتعدد وازدياد مشاكلها التي يجب أن تجيب عليها، لذلك لا بد من تحديد مستعملي المعلومة المالية والمحاسبية وكذا الخصائص التي يجب أن تتوفر فيها.

المطلب الثاني: المعلومة المالية والمحاسبية

1. مستعملوا المعلومة المالية والمحاسبية:

بعد أن تطرقنا إلى طبيعة والميدان الذي تنشط فيه المحاسبة فإننا الآن سوف نتطرق إلى مستعملي المعلومة المالية والمحاسبية، يمكن تعريفهم على أنهم كل من تهمهم حياة المؤسسة وهم بحاجة لمعرفة وضعيتها أو بعبارة أخرى هم مستهلكو المعلومة المالية والمحاسبية لأغراض وأهداف مختلفة. ويتمثلون بالدرجة الأولى في إدارة المؤسسة ثم مختلف المتعاملين مع المؤسسة ممثلين في الموردين والزبائن وإدارة الضرائب والبنوك إلى غير ذلك من أجهزة الدولة والإحصاء¹.

قد يختلف مستعملوا المعلومة المالية والمحاسبية حسب درجة الحاجة إليها مما يبين تعدد وتنوع مصالح الأطراف المختلفة ما يبرز أهمية نظام المحاسبة. فتهتم مثلا إدارة الضرائب تهتم بدرجة الأمان في نتيجة المؤسسة التي تعتبر أساس حساب الضريبة. حيث نميز العديد من المستعملين²:

- المستثمرين الحاليين والمحتملين و مستشاريهم، فهذه الفئة تبحث عن المعلومة النافعة لتقييم وقياس درجة المخاطرة ومعدلات المردودية لاستثمار بالنسبة للمستثمرين الحاليين. أما بالنسبة للمستثمرين المحتملين تهمهم لقياس إمكانية وجود فرص لتوظيفات ذات أهمية في حالة اتخاذ قرار باستثمار أموالهم في المؤسسة،
- العمال وممثليهم فهم تهمهم درجة استقرارهم في أعمالهم ووظائفهم بالإضافة إلى مختلف الامتيازات التي يمكنهم الحصول عليها عن طريق المؤسسة،
- مقرضوا الأموال فما يهمهم من هذا المعلومات هو حصولهم على مستحقاتهم في الوقت المناسب وبالمقدار اللازم أي مقدار القرض الأساسي بالإضافة إلى الفائدة المترتبة عن ذلك،

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

² Revue strategica, N°16, JANVIER 2006, pp24-25

- الموردون هم أيضا من المستعملين المباشرين والأساسيين للمعلومات التي تقدمها لهم المؤسسة عن طريق المحاسبة بما يضمن لهم إمكانية حصولهم على مستحقاتهم في الأجل المتفق عليها عن طريق المعلومات المتعلقة بوضعية الخزينة والوضع المالي للمؤسسة ككل واستمرارية العلاقة التي تربطهم بالمؤسسة بما يمكنهم من تصريف وبيع منتجاتهم وخدماتهم،
- الزبائن فهم يستعملون هذه المعلومات في تحديد وقياس إمكانية استمرار العلاقة مع المؤسسة التي يجب أن استمرارية التمويل بمختلف السلع والبضائع والخدمات،
- الدولة ومختلف أجهزتها فهم يهتمون بما يتعلق بتوزيع الثروة وتأثيرات النشاط الذي تزاوله المؤسسة على ذلك من أجل تسيير سياسة ضريبية ملائمة، أيضا استخدامها لأغراض التخطيط،
- إدارة المؤسسة التي تستخدم هذه المعلومات لأغراض التسيير واتخاذ مختلف القرارات،
- الجمهور العرض وكل من تهمة المعلومة المحتواة في القوائم المالية من بينهم الباحثون والدارسون في ميدان المحاسبة.

يمكن القول بأن المحاسبة هي بشكل مختصر نظام لإنتاج المعلومة، لكن هذه المعلومة لا بد أن تكون مفيدة ونافعة، بحيث ترتبط منفعة المعلومة بدرجة إشباعها لحاجات مستعمليها بحيث تسمح لأي مستعمل من قياس وتقدير مرد ودية المؤسسة وكذا الأخطار التي بها أو التي تواجهها. على أساس ذلك يقع على عاتق المؤسسة الإفصاح عنها بالشكل المناسب.

إذن كما رأينا فان مستعملوا المعلومة المالية والمحاسبية مختلفون ومتباينوا الأهداف و ما يرجونه من هذه المعلومة متباين من أحد لأخر، و لكي تلبي مختلف هذه الاحتياجات لا بد أن تتوفر فيها مجموعة من الشروط والخصائص بما يضمن عدم تضليل مستعمليها.

2 – الخصائص النوعية للمعلومة المالية:

ما يشترط في المعلومة المالية والمحاسبية هو أن تكون صحيحة ونافعة، أي أنها تخضع للقواعد والمبادئ المتعارف عنها خلال مختلف مراحل معالجتها حتى تكسب الثقة لمستعمليها. ويقصد بها جودتها وملائمتها للقرارات التي يتخذها مختلف الأطراف المستعملة لها والمهتمة بأمر المؤسسة.

كما يشترط في المعلومة المالية والمحاسبية مجموعة من الشروط الكيفية أو النوعية لتوفير معلومات ملائمة ويتم إيصالها لمستعمليها بطريقة يمكن فهمها. ومن أجل تحقيق ذلك وسعيا لتحقيق توافق في الممارسات المحاسبية دعا مجلس معايير المحاسبة الدولية للتركيز على القوائم المالية من أجل توفير المعلومات المفيدة في صنع القرار خاصة الاقتصادي، وتحقيقا لهذه الغاية تمت المصادقة على إطار أعداد و عرض القوائم المالية

المعروف بالإطار المفاهيمي، الذي نشر الأول من قبل لجنة معايير المحاسبة الدولية (IASB) في أفريل 1989، الذي اعتمد بعدها من قبل مجلس (IASB) الجديد في 2001 ، فعلى هذا الأساس يمكن اختصار الخصائص النوعية للمعلومة المالية فيما يلي:

← **الملائمة¹**: يقصد بهذه الخاصية هو أن ترتبط المعلومة بالعمل أو الاستخدام الذي أعدت من أجله، أي أنها تكون ملائمة لحاجات مستعمليها بأن تستجيب لمتطلباتهم . ويجب أن تكون متاحة ومتوفرة بالشكل و الكم اللازم وأيضاً في الوقت المناسب.

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

← **القابلية للفهم و التحقيق²**: هذا يعني أن المعلومة لها دلالتها الخاصة بغض النظر عن قام بإعدادها أو من سوف يقوم باستعمالها، فلو قام عدة مراجعون بفحص هذه المعلومة باستخدام نفس الأساليب فإنهم لابد أن يصلوا إلى نفس النتائج و إلا لا يمكن القول على أنها قابلة للتحقيق.

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

← **الموثوقية**: حتى تكون المعلومة تتصف بالموثوقية يجب أن تكون خالية من الأخطاء الجوهرية ويكون المستعملون يضعون ثقة كبيرة فيها لإظهار الصورة الصادقة لها. لكن هذا لا يعني عدم وجود أخطاء نهائيا لكنها أخطاء بسيطة ودون أهمية بالغة، لأنها تظهر نتيجة أن عمليات القياس التي تقوم بها المؤسسة غير دقيقة أو وجود بعض المعلومات غير مستعملة كما يجب أيضا لا بد أن تكون حيادية وخالية من أي تحيز فبمفهوم المخالفة تكون المعلومة غير حيادية إذا كانت ينتظر منها مسبقا التأثير على اتخاذ القرار وتوجيهه في اتجاه معين ومسطر مسبقا كما أنها لا بد أن تكون خالية من الاعتبارات لمن قام بإعدادها أو إظهارها.

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

¹ خبيرة ضيف، احمد رجب عبد العال، محمد شوقي، المحاسبة المالية ، دار النهضة العربية، بيروت، 1981، ص ص 3-14

² وصفي عبد الفتاح أبو المكارم، دراسات متقدمة في المحاسبة المالية، دار الجامعة الجديدة، الإسكندرية، 2004، ص ص 25-35

← **القابلية للمقارنة¹**: لا بد أن يكون مسعملوا المعلومة المالية والمحاسبية قادرين على مقارنة المعلومات الواردة في القوائم المالية سواء عبر للوقوف على تطور وتغير الوضعية المالية للمؤسسة ومستوى أدائها و مردوديتها. كما انه يكون بإمكانهم إجراء مقارنات ما بين مختلف المؤسسات، لذلك يجب أن تكون الطرق المحاسبية المتبعة في عمليات القياس وطرق العرض هي نفسها من دورة لأخرى وهو ما أصطلح عليه مبدأ استمرارية الطرق المحاسبية، كما أنه لا بد أن تكون هي نفسها عبر مختلف المؤسسات حتى تسمح بإجراء المقارنات اللازمة، لذلك نجد في الكثير من الأنظمة المحاسبية إلزامية إظهار المبالغ التي ترجع للدورة السابقة. لذلك فانه عند حدوث أي تغيير في الطرق المحاسبية المنتهجة والمتبعة في تقييم وعرض عناصر موجودات ومطالب المؤسسة فانه لا بد من الإبلاغ والإشارة إلى ذلك التغيير وتأثيراته على محتويات القوائم المالية بالنسبة لكل من الدورة الحالية والسابقة على حد سواء.

أيضا ما يجدر الإشارة إليه في هذه النقطة هو أنه من غير الممكن أن تستمر المؤسسة في تطبيق طرق معينة تؤثر على ملائمة و موثوقية المعلومة وتكون عائقا لاعتماد معايير أكثر تطورا لأجل أن تكون أكثر قابلية للمقارنة.

كما أنه من المهم ومن الضروري توفير المعلومات والبيانات في الوقت المناسب، لأنه إذا توقفت أو إذا تم نشرها في وقت متأخر قد تصبح بدون أية فائدة ولا تصلح لاتخاذ القرار ربما بالنسبة لبعض الأطراف. لكن يبقى على المؤسسة أن لاتستيق الأحداث في سبيل توفير معلومات وبيانات في أقرب وقت ما يؤثر على درجة الثقة فيها.

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

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

إن لا بد أن تكون المعلومة المالية والمحاسبية شاملة أي أنها كاملة وتحيط بكل الجوانب المرتبطة بإعدادها وتحضيرها، عن طريق تفادي الإغفال في تسجيل لأي تدفقات. أيضا من النقاط الأساسية التي يجب أن توفرها المعلومة المالية و المحاسبية لمتخذي القرار هي أن تكون نافعة لهم، بحيث يتجسد ذلك من خلال صحة المعلومة وسهولة استخدامها.

¹ المجمع العربي للمحاسبين القانونيين، دليل معايير المحاسبة الدولية، الأردن، 2006

المطلب الثالث: وظائف وأدوار المحاسبة

يتفق الكثير من المحاسبين أن الهدف الأساسي للمحاسبة هو توفير معلوم ات عن نشاط المؤسسة في صورة ملأمة لمستعملها، حيث تقوم المحاسبة بقياس ثروة المؤسسة وعرض المعلومات المتعلقة بهذه الثروة بما يستجيب لمن يهمه أمر ذلك.

ونظر لتعدد مستعملي المعلومة المالية والمحاسبية التي تتولى المؤسسة توفيرها فإنها قامت بتحديد إطار تحكمه مجموعة من الافتراضات التي تشتق منها المبادئ ومختلف الإجراءات التي في ظلها تؤدي المحاسبة دورها. على أساس ذلك فان هذه الافتراضات تمثل أساساً لتحديد ثروة المؤسسة التي يتكون موضوعات ينصب عليها القياس والاتصال المحاسبي.

1 - وظائف المحاسبة:

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

(أ) وظيفة القياس المحاسبي:

قد يعتبر شرح "مونتر" في دراسته الصادرة سنة 1961 من أفضل التعاريف التي سردت وشرحت وظيفة القياس في المحاسبة¹، حينما أصدر تعريفه الوظيفي للمحاسبة. حيث حصر أهداف المحاسبة فيما يتعلق بالقياس في النقاط التالية²:

← قياس الموارد التي تقع في حيازة وحدات اقتصادية معينة،

← قياس الحقوق أو الالتزامات التي تقع على عاتق هذه الوحدات ومصالح الملاك فيها،

← قياس التغيرات التي تطرأ على هذه الموارد و الالتزامات والحقوق،

← تخصيص هذه المارد على فترات محددة،

← التعبير عن العمليات السابقة في شكل نقدي على اعتبار النقود وحدة القياس الموحدة.

قياس الموارد التي تقع في حيازة الوحدة الاقتصادية بحيث يقصد بالوحدة الاقتصادية المؤسسة التي هي محور اهتمام المحاسبة، مهما كان حجمها و مهما كان شكلها القانوني، وحتى التاجر كشخص طبيعي الذي يمارس تجارته بشكل فردي في هذا النطاق.

فالموارد التي يرجى من المحاسبة قياسها قد تكون مالية كما يمكن أن تكون عينية مثل الأراضي والمباني و مختلف المعدات وغيرها مثل المخزونات وبشكل عام هي أصول المؤسسة.

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

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

² عبد الحي مرعي، مرجع سابق، ص 23

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

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

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

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

(ب) وظيفة الاتصال:

كما رأينا سابقاً أن وظيفة القياس هي الركيزة التي تقوم عليها المحاسبة، لذلك فانه بعد إجراء عملية القياس المحاسبي لا بد من إيصال وتوصيل المعلومات الناتجة عن ذلك وجعلها في متناول كل من يهمه الأمر للوصول إلى الغاية الأساسية من إجراء عملية القياس.

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

بحيث تتركز وظيفة الاتصال بشكل أساسي على القوائم المالية التي تعدها وتصدرها المؤسسة سواء دورياً أو في نهاية كل دورة عن طريق²:

جدول النتيجة الذي يبين مستوى أداء المؤسسة وحول نتائج أعمالها من خلال:

¹ محمد عباس بدوي، المحاسبة عن التأثيرات البيئية والمسؤولية الاجتماعية للمشروع، دار الجامعة الجديدة، الاسكندرية، 2000، ص35

² MS Abrous, Le cadre conceptuel des IFRS, presse de France ,septembr 2002

- قدرتها على تحقيق نتائج ايجابية و مرد ودية عالية،
- الاستمرارية وتحسين مستوى الأداء الذي تحققه المؤسسة.
- الميزانية التي تظهر وتبين الوضعية المالية للمؤسسة من خلال:
- إظهار القيمة الحقيقية للموارد المراقبة من طرف المؤسسة،
- قدرتها على المحافظة على ثروتها التي حققتها في الماضي،
- هيكلتها المالية قدرتها على الوفاء بالتزاماتها وأيضا التوازنات المالية.
- جدول تدفقات الخزينة الذي يظهر ويبين تغيرات الوضعية المالية عن طريق تحديد مصادر الحصول على الأموال وكيف يتم استعمالها من خلال أنشطة الاستغلال وأنشطة الاستثمار وأيضا التمويل.

يمكن القول بأن المعلومة المالية والمحاسبية هي وسيلة للاتصال المحاسبي سواء داخليا أو خارجيا . داخليا من خلال مختلف مصالح و هياكل المؤسسة . وخارجيا سواء المهتمين بمستوى أداء المؤسسة مثل المساهمين والمستثمرين وأيضا المتعاملين التجاريين كالبائعين والموردين، الشركاء المليون كالبانوك والمؤسسات المالية ومختلف مقرضي الأموال ومختلف المتعاملين الآخرين.

2 – الأدوار الأساسية للمحاسبة:

للمحاسبة العديد من الأدوار التي تلعبها وأيضا العديد من الأهداف التي يجب أن تؤديها هي أيضا تطورت وتغيرت مع تطور المحاسبة من فترة زمنية لأخرى بما يستجيب ويلبي احتياجات تلك الفترة من المعلومة.

(أ) أداة إثبات:

المحاسبة بشكل رئيسي ظهرت في بادئ الأمر كوسيلة لتسجيل مختلف العمليات التي يقوم بها التاجر ثم لحفظ تلك العمليات مع الأطراف المختلفة حتى تستعمل كأداة لإثبات تلك المعاملات في حالة حدوث نزاع أو وجود حاجة إلى الرجوع إليها.

فرغم التطور الكبير الذي عرفته المحاسبة في الوقت الحالي إلا أنها ما زالت تؤدي هذا الدور بشكل أفضل بحكم التناسق والتكامل الموجود بين مختلف مكونات إطارها النظري و المفاهيمي وأيضا قدرتها على الاستجابة والتكيف بشكل جيد مع مختلف متغيرات محيط المؤسسات.

بحيث حتى تضمن المحاسبة صفة الإثبات في تسجيل العمليات ونشر المعلومات فإن المشرع الجزائري قام بتحديد مختلف التسجيل المحاسبي وطرق نشر المعلومات. فنجد أن المحاسبة في الجزائر تستمد قوة الإثبات من القانون التجاري ومن المخطط الوطني للمحاسبة باعتبارهما مصادر القانون المحاسبي.

بحث ينص القانون التجاري الجزائري على أن كل تاجر سواء كان شخصا طبيعيا أو شخصا معنويا على سجلين هما¹:

- دفتر اليومية الذي يقيد فيه كل العمليات التي تقوم بها المؤسسة سواء يوميا أو شهريا، مع إلزامية الاحتفاظ بمختلف الوثائق التي تثبت تلك العمليات وتسمح بفحصها ومراجعتها،
- دفتر الجرد الذي يتضمن الميزانية وجدول حسابات النتائج بعد جرد مختلف عناصر الأول والخصوم.

فحتى يكتسب هذين الدفترين قوتهم الإثباتية فإنه يفرض القانون أن يوقعا من طرف قاضي المحكمة، أيضا توجد مجموعة أخرى من الدفاتر التي لا يفترض فيا التوقيع والمصادقة عليها من طرف قاضي المحكمة وهي بذلك أقل إثباتا.

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

- أن يمسكا بدون ترك بياض أو تغيير أو نقل إلى الهامش من أي نوع كان،
- أن تحفظ الدفاتر لمدة لا تقل عن عشر سنوات.

كما أن المخطط المحاسبي الوطني يفرض مجموعة من الشروط في ما يخص مسك السجلات ومسك المحاسبة بحيث:

- يجب أن يعتمد كل تسجيل محاسبي على وثيقة إثبات مؤرخة وموقعة وتحمل ختم المسؤول،
- لا بد من الاحتفاظ بمختلف المستندات والوثائق المحاسبية لمدة لا تقل عن عشر سنوات.

كل هذه الإجراءات الهدف منها إضفاء الصحة على المعلومات التي تقدمها المحاسبة، بغية توفير جو من الثقة والأمان بين مختلف المتعاملين في الميدان الاقتصادي والتجاري.

(ب) أداة لإجراء الرقابة:

المحاسبة هي نظام متكامل يسمح بإجراء مجموعة من الرقابات التي يفرضها القانون منها ما يقوم بها مجلس المحاسبة أو مصالح الضرائب والرقابة التي يقوم بها محافظ الحسابات، فكل هذه الرقابات يمكن اعتبارها خارجية. وأيضا رقابة داخلية التي يمكن أن تقوم بها مصلحة الرقابة الداخلية التابعة للمؤسسة والتي تهدف بالدرجة الأولى إلى تحسين التسيير عن طريق تحسين نوعية ال معلومة المالية والمحاسبية التي تعدها المؤسسة، أيضا تساعد على الحفاظ على ممتلكات المؤسسة باعتبارها تساعد على إجراء الرقابة الداخلية.

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

ج) أداة للتسيير واتخاذ القرار:

هذا الدور يعبر عن الدور الحديث الذي تلعبه المحاسبة حديثا من خلال ما يسمى بمحاسبة التسيير أو مراقبة التسيير التي تستمد قاعدة عملها من المحاسبة المالية¹. بما يسمح بتحديد مختلف الإيرادات والنواتج للوصول إلى تقدير النتائج المحققة ممثلة في:

- النتيجة العادية التي تعبر عن نتيجة النشاط العادي للمؤسسة،
- النتيجة المالية التي تبرز النتيجة المحصلة من العمليات المالية التي قامت بها المؤسسة،
- النتيجة العادية قبل الضريبة التي تمثل محصلة النتيجة العادية والنتيجة المالية فهي غير متأثر بالعناصر غير العادية والضرائب،
- النتيجة الاستثنائية،
- النتيجة الإجمالية،

كما أنها تسمح بإجراء مختلف التحاليل ودارسة تغيرات مختلف أرصدة التسيير ومختلف الحسابات من دورة لأخرى. بما يمكن المؤسسة من تسيير مختلف سياسات التمويل والاستثمار بالاعتماد على المعطيات التي تعدها المحاسبة في شكل قوائم أو تقارير. أيضا تسمح بمتابعة وتسيير مختلف العمليات مع الزبائن والموردين من خلال تحديد فترات التسديد وحجم التعاملات مع كل زبون أو مورد وتحدد وضعية المؤسسة تجاه المصالح الضريبية والاجتماعية.

أما على مستوى الاقتصاد الكلي فإنها تقدم المعلومات اللازمة لحساب مختلف المجاميع الكبرى للاقتصاد الوطني والمحاسبة الوطنية، أيضا تقدم المعلومات الضرورية لتحديد الوعاء الضريبي لاحتساب الضريبة¹.

تهتم المحاسبة المالية أو العامة بتوصيل مجموعة من المعلومات إلى أطراف خارجية عن المؤسسة تسمح لهم بتقييم وضعية المؤسسة، لكن مع اشتداد حدة المنافسة كان عائقا أمام نشرها لتفادي استعمالها من طرف المنافسين. وهذه المنافسة هي التي أدت إلى ظهور محاسبة التسيير التي تستعمل داخليا في المؤسسة في القرارات التشغيلية التي قصرت المحاسبة العامة على الاستجابة لها ومع ذلك فإنها تعتبر المصدر الرئيسي الذي يمدّها بالمعلومات لأداء عملها.

مع تطور المؤسسات الاقتصادية من حيث زيادة حجمها وأيضاً انتقالها من مؤسسات فردية إلى مؤسسات عائلية ثم إلى شركات مساهمة، وزيادة وتوسع نشاطها وتعقد عمليات ومراحل العملية الإنتاجية وانتشار المنافسة بشكل واسع ما أدى إلى ازدياد حاجة المؤسسة إلى معلومات أكثر كمية وأكثر نوعية. كل هذا أدى إلى ضرورة مواكبة هذا التطور والتغير للاستجابة لذلك باعتبارها المورد الرئيسي والأول للمعلومات في المؤسسة التي يتم توزيعها بين مختلف مصالح المؤسسة لاستعمالها وتوظيفها كل حسب حاجته.

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

هناك مجموعة من المستعملين للمعلومات المحاسبية قد يكونوا خارجيين عن المؤسسة وهم الأطراف التي لها مصالح مع المؤسسة ولكنهم لا يتدخلون في العمليات العادية أو التشغيلية لها، وعكس ذلك المستعملين الداخليين. بحيث لكل هؤلاء المستخدمين احتياجات خاصة من المعلومات حتى يتمكنوا من اتخاذ قراراتهم في ضوء المعلومات التي تقدمها لهم المؤسسة، لكن من الصعب بمكان المؤسسة توفير المعلومات التي تلبي احتياجات كل هذه الأطراف المتنوعة والمتعددة والمتغيرة باستمرار¹.

تتلخص وظيفة المحاسبة في قياس وتوصيل المعلومات عن نشاط وأداء الم مؤسسة لفترة زمنية معينة ومحددة، إن هذه الوظيفة تتم من خلال مجموعة من القواعد والمبادئ العلمية². حيث يمثل منهج المحاسبة في الاستجابة لذلك في مجموعة الأساليب والإجراءات التي تتبع لتجميع المعلومات المحاسبية و المالية والقانونية عن نشاط المؤسسة، فالمحاسبة تستنتج أهدافها من حاجيات مستخدمي مخرجاتها من المعلومات التي بدورها ترشد المحاسبة على الأساليب والطرق والإجراءات السليمة لقياس تلك العمليات.

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

- إعطاء وتوفير عرض مهيكّل لثروة المؤسسة،
- إعداد مجموعة من المعلومات في شكل مجمعات وأرصدة تلبي حاجيات التسيير، لأي توفير قاعدة من المفاهيم النافعة في الميدان الاقتصادي"³

يمكن اعتبار المحاسبة على أنها الوسيلة أو الأسلوب المنظم لتسجيل الوقائع الاقتصادية والمالية والقانونية التي تمر أو تقوم بها المؤسسة خلال حياتها، بحيث مهما كان نشاط أو طبيعة هذه المؤسسات فإنه لا بد وأن تتعامل مع أطراف مختلفة بالشراء والبيع والتسديد والتحصيل أو تقديم خدمات أو الحصول عليها ما يستلزم على المحاسبة تسجيلها ونشر نتائج عملياتها في شكل قوائم مالية وتقارير مختلفة.

المبحث الثالث: الفروض والمبادئ المحاسبية

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

حيث تمثل المبادئ المحاسبية القواعد التي يسترشد بها المحاسب في سبيل إنجاز عمله، لذلك فإن المبادئ تعدقانون عام – ليس قانوناً طبيعياً- يتم التوصل إليه عن طريق الربط المنطقي بين الأهداف والمفاهيم والفرضيات، وبذلك تمثل المبادئ جوهر النظرية وقمة البناء الفكري⁴.

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

² عبد السميع الاسويفي، أساسيات المحاسبة المالية، دار وائل، الأردن، 2002، ص 8

³ Marie Christine Bazin, Christelle bouguennec, Alfred Spohner, Guillaime blin, cours d'introduction a la comptabilité, intec cnam, paris, 2008/2009, pp 14-15

² رصوان حلوة حنان، مرجع سابق، ص 42-45

المطلب الأول: الفروض المحاسبية

نعرف الفروض على إنها "مقدمات لا يمكن التحقق من صحتها، لكنها تكون أساسا لإطار فكري يصلح للاستدلال والتوصل إلى نتائج محددة"¹. حيث يكمن القول أنها بديهيات أو مسلمات عند إعداد المعلومة المحاسبية والمالية.

تتميز الفروض المحاسبية بمجموعة من الخصائص يمكن تلخيصها فيما يلي²:

- لا بد أن تلقى القبول العام على أنها صحيحة وملائمة من قبل المهتمين بالشأن المحاسبي،
- لا بد أن تكون مستقلة عن بعضها البعض، إذ لا يجوز أن يستخدم فرض في تبرير آخر،
- لا بد أن تكون على العموم قليلة العدد ليسهل كشف أي تناقض قائم فيما بينها.

فالمحاسبة مبنية على أربع فروض أساسية وهي فرض الوحدة المحاسبية وفرض الاستمرارية وفرض وحدة القياس النقدي وفي الأخير فرض الدورية التي سوف نتطرق إليها لاحق بشيء كمن التفصيل.

1- فرض الوحدة المحاسبية:

ترتكز المحاسبة على وظيفتين أساسيتين هما وظيفة القياس و وظيفة الاتصال، فالوظيفة القياس تتعلق بالأحداث والعاملات المالية والتجارية ومختلف المعاملات الاقتصادية التي تحدث بين مختلف المتعاملين . أما وظيفة الاتصال فترتبط بإيصال نتائج أعمال المؤسسة إلى مختلف من يهمه الأمر.

حيث تعتبر المؤسسة كيان مستقل عن كل من الإدارة والملاك التي أصبحت لها شخصية معنوية لها اسم وموطن و ذمة مالية مستقلة، فالمحاسبة ترتكز على الفصل بين الأصول والخصوم والإيرادات والمصاريف المرتبطة بالمؤسسة وما يرتبط بالمساهمين في أموالها الخاصة أو الملاك³.

كما يرتبط هذا الفرض بالعمليات الواجب إثباتها وتقبيدها بدفاتر المؤسسة التي تشمل العمليات المتعلقة بالمؤسسة والتي قامت بها باعتبارها شخصية معنوية مستقلة وقامت بها باسمها وليس باسم الملاك أو المساهمين. حيث تشمل جميع الأنشطة الإنتاجية التي تقوم بها المؤسسة داخليا وأيضا مختلف العمليات التي تحدث بين المؤسسة والمحيط الخارجي.

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

الحساب رقم: 44 حقوق على الشركاء والشركات الحليفة،

الحساب رقم: 55 ديون تجاه الشركاء والشركات الحليفة،

¹ جبرائل كحالة و آخرون، مرجع سابق، ص48

² رضوان حلوة حنان، وآخرون، أسس المحاسبة المالية، دار ومكتبة حامد، عمان، 2004، ص34

³ وصفي عبد الفتاح أبو المكارم، مرجع سابق، ص35-36

2. فرض الاستمرارية:

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

حيث يوضح فرض الاستمرارية أن التكلفة التاريخية هي أفضل بدائل القياس، فالمؤسسة سوف تستمر في استخدام أصولها بالطريقة التي سطرت منذ البداية، فعندما تكون وحدة النقد مستقرة فإنه يمكن استخدام هذا العنصر بمقياس التكلفة التاريخية بشكل موضوعي¹.

كما أن هذا الفرض يبرر طريقة ترتيب عناصر الميزانية إلى أصول ثابتة وأصول متداولة وإلى التزامات طويلة الأجل والتزامات قصيرة الأجل، إذ أنه في حالة التصفية يصعب التفرقة بين الالتزامات الطويلة والقصيرة الأجل².

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

3. فرض ثبات وحدة القياس:

يتم الاعتماد على النقود كوحدة قياس أساسية عند إعداد القوائم المالية، وتمثل وحدة القياس النقدية وحدة مناسبة لتحديد أثر مختلف العمليات التي تقوم بها المؤسسة خلال قيامها بنشاطها³.

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

حيث أن النقطة الرئيسية التي يعتمد عليها هذا الفرض هي كون وحدة النقد ثابتة القيمة بما يسمح بجمع القيم النقدية للعمليات الاقتصادية التي تحدث على فترات متباعدة، لكن الواقع غير ذلك لأن القوة الشرائية للنقود غير ثابتة على مدار الزمن حيث تنخفض مع حالات التضخم وترتفع مع حالات الانكماش الاقتصادي، الأمر الذي يؤدي إلى صعوبة المقارنة عبر الزمن لأداء المؤسسة نفسها وبين المؤسسات نفسها بين المؤسسات الأخرى.

¹ وصفي عبد الفتاح أبو المكارم وآخرون، مرجع سابق، ص 36-38

² جبرائيل كحالة وآخرون، مرجع سابق، ص 50

³ أحمد نور، مبادئ المحاسبة المالية، الدار الجامعية، بيروت، ص 44

فالإجراء التصحيحي الذي يتم اللجوء إليه بشكل مستمر هو عملية إعادة التقييم للاستثمارات خاصة المادية الأمر الذي يجد من تأثير التقلبات في قيم النقود على القوائم المالية الختامية.

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

4. فرض الدورية:

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

فمن هنا جاءت أهمية فرض ال دورية لحل مشكلة الانتظار إلى نهاية عمر المؤسسة وتقييم أدائها، ومن الناحية العملية لا يمكن الانتظار حتى زوال المؤسسة للتعرف على نتائج نشاطها و تسديد الضرائب المستحقة وتوزيع الأرباح وغيرها من العمليات الواجب القيام بها.

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

- حدد تاريخ إقفال كل دورة محاسبية بتاريخ 31 ديسمبر (المادة 16)،
- ألزم المؤسسات على القيام في نهاية كل دورة محاسبية بجرد الاستثنى مارات و المخزونات (الماد 17 و 20)

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

المطلب الثاني: المبادئ المحاسبية

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

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

1 وصفي عبد الفتاح أبو المكارم، مرجع سابق، ص34.

2 وصفي عبد الفتاح أبو المكارم، مرجع سابق، ص41.

إن المبادئ المحاسبية يشكلها الحالي لم تظهر كلها في نفس الوقت لتوفر إطاراً نظرياً يحكم التطبيق العملي والممارسة المهنية. وإنما ظهر كل مبدأ في سياق منفصل عن الآخر عند ظهور الحاجة إليها¹، فهي تهدف إلى تضيق الخلاف الموجود بين المحاسبين عن طريق توحيد أسس قياس وتقييم وعرض عناصر القوائم المالية.

(1) مبدأ القيد المزدوج:

يعتبر هذا المبدأ من أقدم المبادئ المحاسبية منذ أن تناوله بالدراسة المفكر الإيطالي LOCA PACIOLI ويلقي إلى وقتنا الحالي قبولاً كبيراً من قبل الممارسين في كل مكان، حيث يقتضي هذا المبدأ تسجيل العمليات التي تقوم بها المؤسسة في جانبين أحدهما المدين والأخر الدائن مع تساوي مجاميع الجانبين الدائن والمدين.

(2) مبدأ التكلفة التاريخية:

يعتبر مبدأ التكلفة التاريخية من المبادئ الأساسية في المحاسبة، حيث يتم الاعتماد عليه في قياس عناصر الأصول والخصوم والإيرادات والمصروفات. فالأصول تسجل في المحاسبة على أساس تكلفة الحصول عليها عند تاريخ حيازتها.

التكلفة التاريخية تعبر عن سعر السوق الفعلي في تاريخ الحيازة لأنها ناتجة عن عملية تبادل بين المؤسسة والمتعاملين الخارجيين أو هو يعبر عن تكلفة الإنتاج في حالة الاستثمارات المنجزة من طرف المؤسسة². فمثلاً لو تمت حيازة اله في بداية الدورة بـ100.000 دج ولكن في نهاية الدورة أصبحت قيمتها مساوية لـ125.000 دج فإنه تبقى مسجلة في المحاسبة على أساس تكلفة الحيازة في بداية المدة.

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

وهنا يرى العديد من المحاسبين أنه يجب إعادة النظر في قيم عناصر الأصول والخصوم بشكل دوري واستخدام قيم سوقية جارية في السوق بدلاً من التكلفة التاريخية، وذلك لإظهار الصورة الحقيقية للمؤسسة، لكن هذا لا يعني التخلي عن التكلفة التاريخية بشكل كلي وإنما تعديلها كلما دعت الحاجة إلى ذلك.

¹ محمد سمير الصبان، دراسات في المحاسبة المالية، الدار الجامعية، بيروت، 1991، ص39

² F.engel et F.kletz, cours de comptabilité général, école nationale supérieure de mines, France,2006,p57

(1) مبدأ الحيطة والحذر:

يمكن تعريف هذا المبدأ على أنه تقدير عقلاني ورشيد للأحداث على أساس شك موجود لتفادي تحويل الخطر إلى دورات لاحقة بما يؤثر على نتيجة وذمة المؤسسة أي أنه يسمح لنا بالأخذ بالحسبان مجموعة من الاحترازمات والاحتياطات خلال الدورة المحاسبية¹. أي الحذر وعدم المبالغة بالزيادة في الأصول والإيرادات والحذر وعدم المبالغة بالنقصان في الخصوم والأعباء حالة تقديرها، وبذلك يتم تجاهل الأرباح التي لم تحقق واخذ كل الخسائر المتوقعة في الحسبان.

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

(2) مبدأ عدم المقاصة:

يرتكز هذا المبدأ على السماح بإجراء أي مقاصة بين كل من حسابات الأصول والخصوم وبين حسابات الإيرادات والمصاريف، وهذا كله بهدف إظهار القوائم المالية وضعية ونتيجة المؤسسة بشكل صادق و شفاف. ومن أمثلة ذلك عدم جواز إجراء المقاصة بين ديون وحقوق على مورد أو زبون واحد.

(3) مبدأ ثبات الطرق المحاسبية:

بالاعتماد على هذا المبدأ فإن المؤسسة ملزمة على استعمال نفس الطرق المحاسبية في كل ما يتعلق بالتقييم و تقدم وعرض القوائم المالية من دورة لأخرى، حيث إذا كان هناك أي تغيير من دورة لأخرى لا بد من الإشارة إلى ذلك وتبريرها في الملحق³.

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

(4) مبدأ استقلالية الدورات المحاسبية:

هذا المبدأ يرتبط ارتباطا وثيقا بفرض استمرارية النشاط، حيث يرغب مستعملوا القوائم المالية في تزويدهم بمعلومات دورية عن نتائج الماضي وتقديرات مما يستدعي تقسيم حياة المؤسسة إلى دورات محاسبية حيث تتألف الدورة المحاسبية عادة من 12 شهر ولكن قد تختلف عن ذلك في حالة ما 'ذا كانت المؤسسة جديدة أو حالة تصفية الشركة فإن الدورة المحاسبية قد تختلف عن 12 شهر.

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

² محمد بوتين، مرجع سابق، ص35

³ Cailliau J.C : Cadre conceptuel de la comptabilité, 1996, p37

فمن نتائج تطبيق هذا المبدأ هو تحديد المصاريف و الإيرادات المتعلقة والمرتبطة بالدورة الحالية، بحيث تتحمل كل دورة محاسبية أعباءها وتستفيد من إيراداتها. ولكن في حالة وجود أحداث لاحقة لتاريخ إقفال الدورة المحاسبية ذات أهمية كبيرة ولتأكيد ظروف معينة وتؤثر على صدق المعلومات الظاهرة بالقوائم المالية فإنه يمكن تعديل أو تسوية القوائم المالية الختامية بما يستجيب للأحداث الجديدة خدمة لمستعملي القوائم المالية وتفاديا بإعطائهم معلومات كاملة وصحية عن وضعية المؤسسة.

(3) مبدأ تحقق الإيراد:

إيرادات الدورة هي نتاج قيام المؤسسة بنشاطها العادي من خلال عمليات الشراء والبيع وتقديم الخدمات المختلفة التي تستمر وقد ترتبط بعدة دورات. الأمر الذي يستدعي وجود قاعدة يسترشد بها المحاسب في تحديد الإيرادات المتعلقة بكل دورة محاسبية معينة.

حيث تختلف قواعد تحقق الإيراد باختلاف طبيعة الأنشطة المنتجة لتلك الإيرادات فنجد:

✚ تحقق الإيراد بإتمام عملية البيع ونجده في معظم المؤسسات التجارية والصناعية، فبتاريخ البيع يكون بإمكان المؤسسة تحديد قيمة عملية التبادل وقد تحقق الحث المسبب للإيراد ألا وهو عملية البيع،

✚ تحقق الإيراد أثناء الإنتاج ونجده خاصة في مؤسسات البناء أين تستمر المشاريع لأكثر من سنة مما يستدعي تقسيم إيراد المشروع على مختلف دورات القيام به على أساس التقدم الحاصل في المشروع،

✚ تحقق الإيراد عند الإنتاج يكون خاصة في المؤسسات الزراعية،

✚ تحقق الإيراد عند التحصيل حيث يكون تحصيل الحقوق غير أكلي.

(4) مبدأ مقابلة الإيرادات بالتكاليف:

على أساس هذا المبدأ فإنه لا بد من الاعتراف بالتكاليف في نفس الدورة التي تم خلالها الاعتراف بالإيرادات المرتبطة بتلك التكاليف، وذلك حتى يمكن تصوير نتيجة المؤسسة بشكل صحيح ودقيق حيث يستلزم تحديد إيرادات الدورة أو لا ثم تحدي التكاليف المتعلقة بها ثانياً¹.

¹ عبد الحي مرعي، أصول المحاسبة المالية، الدار الجامعية، بيروت، 1991، ص59

بالإضافة إلى المبادئ المحاسبية السابقة والتي عرفت وتطورت منذ القديم والتي لاقت رواجاً وقبولاً من قبل السواد الأعظم من المنظرين والممارسين للمحاسبة، إلا أنه لا يمكن اعتبارها قواعد طبيعية لا يمكن الحياد عنها أبداً. ولمواصلت المسيرة وبفعل التقدم الاقتصادي والمالي وبحكم الظروف الراهنة للميدان التجاري والمالي تطورت المبادئ المحاسبية من خلال الإطار التصوري لهيئة معايير المحاسبة الدولية للاستجابة على ذلك، ومن بين المبادئ التي جاءت بها ما يلي:

(1) مبدأ تغليب الواقع الاقتصادي و المالي على الشكل القانوني:

حيث أن العمليات تسجل في المحاسبة وتظهر في القوائم المالية على أساس طبيعتها و حقيقتها المالية والاقتصادية دون التركيز فقط على الجانب القانوني للعمليات، وذلك دون إهمال هذا الجانب أي القانوني الذي يبقى ذو أهمية بالموازاة مع الطبيعة المالية والاقتصادية للعمليات وهذا خدمة لمستعملي القوائم المالية وإيصالهم بمعلومات شافية كافية حول واقع المؤسسة.

فبعض الأنظمة المحاسبية تعتمد أساس تسجيل عناصر ذمة المؤسسة على قاعدة الملكية للعناصر المكونة لذمة المؤسسة بحكم النصوص القانونية التي يعتمد عليها والتي يجب أن لتقيد بها عند التسجيل المحاسبي، ولكن هذه المعالجة تتعارض مع المعايير المحاسبية الدولية فقد يحدث أن تستغل المؤسسة استثمارات عن طريق قرض إيجاري دون أن يكون هناك أثر لهذه الاستثمارات على ميزانية المؤسسة التي تقوم باستغلال واستعمال هذه الاستثمارات لأنه تظهر الأقساط الدورية التي يتم تسديدها في جدول النتيجة فقط وقد تظهر تفاصيل العملية في الملحق إن كان يوجد ملحق أو تقرير التسيير الذي يتم إعداده سنوياً¹.

(2) مبدأ عدم المساس بالميزانية الافتتاحية:

الميزانية الافتتاحية لدورة معينة هي نفسها الميزانية الختامية للدورة السابقة مباشرة، حيث لا يمكن تغيير أو تعديل أو تبديل المعلومات الظاهرة بالميزانية الافتتاحية في أي حال من الأحوال حتى ولو كانت هناك أخطاء في تسجيل عمليات وتعاملات الدورة السابقة فإنها تصحح خارج الميزانية الافتتاحية. ولكن هناك عدة استثناءات لهذا المبدأ بحيث يمكن المساس بالميزانية الافتتاحية في حالة أول سنة من تطبيق المعايير المحاسبية الدولية بما يتوافق وما تنص عليه وللإستجابة لهذه المعايير، بالإضافة إلى حالات وجود أخطاء خلال الدورات السابقة لا بد من تصحيحها تلك الدورات بما يؤثر على قوائمها المالية و بالأخـ ص الميزانية الختامية التي تعتبر الميزانية الافتتاحية للدورة الموالية، أو في حالة تغيير الطلاق المحاسبية المستعملة والمنتجة فان ذلك يستدعي إعادة النظر في المحاسبية المتبعة خلال الدورة السابقة بما يضمن إجراء المقارنة عبر الزمن والتأثير والتعديل على الميزانية الافتتاحية، إذن هذا المبدأ لم يعد صحيحاً 100% مع المعايير المحاسبية الدولية.

¹ Cours sur les normes comptables internationales IAS/IFRS, Jean-Jacques Friedrich, Université Jean Moulin LYON3,

(1) مبدأ الصورة الصادقة:

ينص هذا المبدأ على أن القوائم المالية لا بد أن تظهر الصورة الحقيقية و الصادقة للوضع المالية ولأداء المؤسسة، حيث أن الصورة الصادقة هي عبارة عن هدف تسعى المؤسسة إلى بلوغه عن طريق المحاسبة بالتمثيل الصادق للعمليات المالية ومختلف الأحداث والتدفقات التي تقوم بها المؤسسة. فالصورة الصادقة هي تلك المعلومة المالية التي يتم إعدادها وفق معايير معتمدة وتلقى القبول العام في سوق المعلومات المالية². عند احترام هذا المبدأ فإن مستعملوا القوائم المالية يمكنهم بناء صورة أكثر صحة وأكثر مصداقية وشفافية حول الوضعية العامة للمؤسسة، حيث يمكن الاستعانة والاعتماد على معلومات أخرى مكمل للقوائم المالية الضرورية التي يمكن أن تكون في شكل نثري أو جداول شارحة للقوائم المالية الرئيسية. حيث أن هذا المبدأ يتعدى الالتزام بالنصوص القانونية كما هو سائد في الأنظمة القارية خاصة منها التي تنتهج الذي تتبعه فرنسا مثل الجزائر لإعطاء صورة موضوعية وشفافة حول المؤسسة المعنية بالاعتماد على الواعد والإجراءات المحاسبية، كما يرتبط ويرتكز هذا المبدأ بشكل أساسي مع مبدأ تغليب الواقع الاقتصادي والمالي على الواقع القانوني من خلال إعطاء صورة أقرب ما تكون من الواقع الاقتصادي للمؤسسة.

(2) مبدأ الأهمية النسبية:

تعتبر معلومة على أنها ذات أهمية إذا كان حذفها أو إهمالها له تأثير على القرارات الاقتصادية التي يمكن أن يتخذها مستعملوها بالاستناد إلى القوائم المالية. وعلى هذا الأساس فإنه بتعين الإفصاح على أية معلومة ذات أهمية وأثر على محتوى القوائم المالية لتفادي تضليل مستعمل القوائم المالية دون الإفراط في التفاصيل مما يؤدي إلى إغفال المعلومات المهمة. ولتحديد درجة الأهمية النسبية لعنصر معين لا بد من وجود مجموعة من الاعتبارات التي يجب التقيد والالتزام بها منها ما هو كمي ومنها ما هو وصفي، فالاعتبارات الكمية مثل الحجم النسبي للعنصر أو على أساس قيمة العنصر المعني، أما الاعتبارات الوصفية فلا ترتبط بأساس كمي أو نقدي ولكن لها تأثير هام غير نقدي على محتوى القوائم المالية.

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

إذن يمكن القول بأن الفروض والمبادئ المحاسبية تشكل القاعدة والأساس الذي تقوم عليه المحاسبة، فهي تعتبر بمثابة مصفاة للمعلومة المالية والمحاسبية التي يجب أن تتوفر على مجموعة من الشروط النوعية التي تسهر المحاسبة على احترامها وتوفيرها لتفادي تضليل مستعمل هذه المعلومة ومختلف متخذي القرار.

¹ Klee lois, image fidèle et représentation comptable, édition Economica, Paris, France, 2000, p790

المطلب الثالث: المفاهيم الأساسية لعناصر القوائم المالية

حتى يمكن الوفاء بتوفير معلومات ملائمة وتلبي احتياجات مستعملي القوائم المالية لا بد من تحديد المفاهيم الأساسية للقوائم المالية، التي تهدف بشكل عام إلى تقديم معلومات عن الوضع المالي ونتائج أعمال ونشاطات المؤسسة وأيضا التغيرات في الوضعية المالية للمؤسسة.

فتصوير عناصر القوائم المالية هو نتيجة لأثار العمليات والأحداث التي تمر بها أو تقوم بها المؤسسة عن طريق تبويبها في شكل مجموعات حسب خصائصها، وهذه المجموعات هي التي سوف تشكل العناصر المكونة للقوائم المالية والمتمثلة في الميزانية التي تظهر الوضعية المالية للمؤسسة من خلال الأصول والخصوم والأموال الخاصة وجدول النتائج الذي يسمح بقياس أداء المؤسسة من خلال إظهار الإيرادات والأعباء وجدول تدفقات الخزينة وجدول تغيرات الأموال الخاصة.

العناصر الأساسية التي وتظهر الوضعية المالية للمؤسسة هي الأصول والخصوم والأموال الخاصة والتي يمكن تعريفها كمايلي¹:

1. **الأصول:** هي موارد مراقبة من طرف المؤسسة نتيجة لأحداث سابقة أو ماضية ويتوقع أو ينتظر منها مزايا اقتصادية مستقبلية تعود للمؤسسة.
 2. **الخصوم:** هي التزامات حالية على المؤسسة ناتجة عن أحداث سابقة ويتوقع أن ينتج عن الوفاء بها تدفقات خارجة من موارد المؤسسة ممثلة لمنافع أو مزايا اقتصادية.
 3. **الأموال الخاصة:** هي عبارة عن الباقي من أصول المؤسسة بعد استبعاد جميع الخصوم.
- عند تحديد ما إذا كان عنصر ما يتوافق مع التعاريف السابقة للأصول أو الخصوم أو الأموال الخاصة لا بد من مراعاة أيضا جوهر العنصر و واقعه الاقتصادي وليس فقط شكله القانوني . فعلى سبيل المثال في حالة التأجير التمويلي أو القرض الايجاري فان الجوهر و الواقع الاقتصادي هو حصول المستأجر على المنافع الاقتصادية من خلال استخدام واستعمال الأصل المؤجر الجزء الأكبر من العمر الإنتاجي للأصل مقابل الالتزام بدفع وتسديد ما يساوي القيمة العالة للأصل والمصاريف المالية المرتبطة بها، وعليه فإنه يترتب على القرض الايجاري عناصر تستجيب لتعريف الأصول والخصوم ما يستدعي تسجيلها في ميزانية المستأجر.
- المنافع أو المزايا الاقتصادية المستقبلية التي تعتبر من أهم شروط التسجيل في عناصر الأصول أو الخصوم تعبر عن قدرة الأصل على تحقيق تدفقات نقدية مستقبلية بشكل مباشر أو غير مباشر . حيث يمكن أن تكون مساهمة الأصل في تحقيق تدفقات نقدية من خلال مساهمته في النشاط الإنتاجي التي تشكل جزء من العمليات العادية التي تقوم بها المؤسسة أو مثلا في القدرة على التخفيض والتقليل من تدفقات الخزينة إلى خارج المؤسسة.

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

فالمؤسسة في الحلة العادية تستخدم أصولها لإنتاج سلع وخدمات لتلبية وإرضاء احتياجات وطلبات زبائنها، فعلى هذا الأساس أن المؤسسة تلبى احتياجات زبائنها فإنهم مستعدين على دفع مقابل ذلك وهو ما يحقق تدفق خزينة إلى المؤسسة . بحيث تدفقات الخزينة يمكن أن تحدث عن طريق العديد من العمليات مثل تبادل الأصول أو الوفاء بخصوم المؤسسة أو التوزيعات على ملاك المؤسسة وغيرها.

هناك العديد من أنواع الأصول مثلا التجهيزات المادية كالمعدات والآلات الصناعية، لكن الخاصية المادية لا تعتبر شرط ضروري لاعتبارها من عناصر الأصول لذا تعتبر براءات الاختراع أو برمجيات الإعلام الآلي من الأصول رغم أنها غير مادية لاستجابتها لتعريف الأصول.

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

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

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

عكس ما رأينا فيما يتعلق بالأصول فان الوفاء بالتزام معين يعني خروج لموارد تتضمن منافع اقتصادية، ويمكن أن يحدث ذلك عن طريق التسديد بواسطة الخزينة مثلا . كما تنشأ الخصوم نتيجة مختلف الأحداث التي تمت في الماضي كالحصول على السلع أو الاستفادة من الخدمات التي لم يتم تسديدها على الفور أيضا عمليات الاقتراض تستدعي الوفاء بها تجاه المؤسسات المقرضة. أيضا هناك بعض الخصوم تتميز بخاصية التقدير في قيمتها خاصة فيما بمخصصات المؤونات.

كما تعتبر النتيجة كأداة لقياس مستوى الأداء في المؤسسة أو كأساس لمعايير أخرى لقياس مستوى الأداء مثل عائد السهم أو مرد ودية الاستثمارات مثلا، وتمثل الإيرادات والمصاريف العناصر المرتبطة مباشرة بذلك وهي التي تسمح بقياسه. وبذلك يمكن تعريفها كما يلي:

1. الإيرادات: هي الزيادة في المنافع الاقتصادية خلال الدورة المحاسبية، في شكل زيادة في عناصر الأصول أو في شكل تخفيضات لعناصر الخصوم . والتي ينتج عنها زيادة في الأموال الخاصة ما عدا تلك الزيادات في الأموال الخاصة التي يقوم بها أصحاب المؤسسة.
2. المصاريف: هي الانخفاض في المنافع الاقتصادية خلال الدورة المحاسبية في شكل انخفاض في عناصر الأصول أو نشوء خصوم التي بدورها تؤدي إلى انخفاض في الأموال الخاصة.

يمكن عرض عناصر الإيرادات والمصاريف بطرق مختلفة من أجل تقديم المعلومات التي تلائم عملية اتخاذ مختلف أنواع في المؤسسة، بحيث يتم الفصل بين عناصر الإيرادات والمصاريف بغرض توفير مجموعة من المؤشرات والأرصدة التي تسمح بقياس مستوى الأداء في المؤسسة مثلا قد نجد الأرصدة التالية كالهامش الإجمالي والقيمة المضافة والفائض الإجمالي للاستغلال والنتيجة العادية والنتيجة المالية والنتيجة الاستثنائية، أيضا يمكن اعتبار أن الهدف الأسمى للمحاسبة هو إعطاء صورة صادقة لوضعية المؤسسة، بحيث الصورة الصادقة تحترم عندما تعد المحاسبة على أساس القواعد والإجراءات المتعمدة والمتعارف عليها والمحترمة للخصائص النوعية للقوائم المالية المعتمدة من قبل معايير المحاسبة الدولية¹.

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

فالصورة الصادقة هي بمثابة اختبار أخير، بحيث يسمح بمراقبة المعلومة المالية والمحاسبية التي تقدمها المحاسبة هل هي تتصف بالخصائص النوعية للمعلومة المالية والمتعارف عليها من حيث شموليتها ووضوحها ودرجة اكتمالها ونفعيتها ودلالاتها للأنشطة والعمليات والمبادلات التي قامت بها المؤسسة. فمن مسؤولية معدي هذه المعلومات والحسابات الختامية تحينها باستمرار عن طريق استعمال مختلف الطرق والإجراءات والقواعد لاحترام الصورة الصادقة التي يجب أن تظهر بها القوائم المالية والحسابات الختامية، أو عن طريق تقديم إيضاحات وشروحات في الملحق المرفق حول المعلومات الواردة في القوائم المالية وحتى المعلومات غير المتضمنة فيها ويمكن أن تؤثر على إظهار الصورة الصادقة.

¹ Robert maséso, André philipps et Chrisian raulet, Comptabilité financière, édition dunod, France, 2005, pp48-54

فمن خلال عمليات التبادل التي تقوم بها المؤسسة يمكن استخلاص دورين مهمين للمحاسبة عن طريق تزويد ذوي العلاقة التي تتعامل معهم المؤسسة بالمعلومات الضرورية والتي تعكس أثار ونتائج الأنشطة و التعاملات الماضية التي تقوم بها المؤسسة بالأساس معهم، وتفسير المعلومات لتسهيل عملية اتخاذ القرار أي التسجيل والتحليل والتفسير. من خلال تسجيل الصفقات التي تحدث مع المتعاملين مع المؤسسة سواء الداخليين أو الخارجيين، بحيث هذه المعاملات تأخذ شكل تدفقات سواء حقيقية أو مادية أو تدفقات نقدية¹.

¹ Marie christine bazin, Christelle bouguennec, Ahfred spehner et Guillaume blin, op.cit,p13

خاتمة الفصل:

كما رأينا فإن المحاسبة قديمة جدا في التاريخ فهي ظهرت مع ظهور التجمعات البشرية، فالممارسة المحاسبية عرفت تساييرا وتعايشا كبيرا مع مختلف التطورات والمستجدات التي حدثت في محيط المؤسسات عبر مختلف الحقب التاريخية المتتالية . سواء في المجتمعات القديمة أو في ظل الواقع الاقتصادي الحديث المتميز بسرعة تحولاته وانتشار واتساع رقعة التجارة وأيضا تعدد وتعقد العلاقات بين المؤسسات فيما بينهم.

كما أن المحاسبة نجحت إلى حد كبير في الإجابة وتلبية الاحتياجات من المعلومات المالية والمحاسبية المطلوبة من طرف كل من تهمهم حياة ووضعية ونتائج أعمال المؤسسة عبر كل مرحله وفي كل فترة من الفترات التاريخية، وذلك راجع إلى وجود أساس نظري مرجعي أكثر فعالية ووضوح يستند إليه في مختلف العمليات والاستشكالات التي تطرح لإعطائه مجموعة متكاملة من الطرق والإجراءات والمفاهيم التي تسمح ببلوغ الإفصاح الشامل والصادق لواقع المؤسسة.

المحاسبة كغيرها من العلوم لها دورها وأهميتها في المجتمعات، بحيث خصت بمجموعة من الدراسات المتخصصة في الجامعات والمعاهد وأسست لها جمعيات ومنظمات محلي ة ودولية خاصة بها تحرص على تنظيمها وتحسين وتطوير الكفاءات والممارسات والسلوك المهني للأفراد الذين يقومون بمهنة المحاسبة وما يرتبط بها من فحص ومراقبة التي يقوم بها في العادة مراجع خارجي لضمان حيادهم واستقلاليتهم.

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

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

الفصل الثاني

المعايير المحاسبية الدولية كمدخل
للإصلاح المحاسبي في الجزائر

المقدمة الفصل:

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

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

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

- المبحث الأول: الأعمال الدولية للتوحيد والتوافق المحاسبيين،
- المبحث الثاني: الإصلاح المحاسبي في الجزائر

المبحث الأول: الأعمال الدولية للتوحيد والتوافق المحاسبيين**المطلب الأول: التوافق المحاسبي****1 - مفهوم التوافق المحاسبي (Harmonisation)**

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

- ✓ يعرف التوافق على أنه مفهوم يستخدم في المحاسبة الدولية للدلالة على السعي نحو التقليل من الفروق والاختلافات بين الأنظمة المحاسبية الوطنية¹.
- ✓ وقد عرف "Nobes" و "Parker" التوافق على أنه "عملية الرفع من درجة الانسجام في التطبيقات المحاسبية وذلك من خلال وضع حدود لدرجة التباين لتلك التطبيقات"².
- ✓ يقصد بالتوافق أيضا "الاحتكام إلى جملة من المبادئ، القواعد والمعايير المحاسبية، التي تلقى قبولا عاما في الأوساط الدولية، والتي تهدف إلى توحيد المماريات المحاسبية للشركات الدولية"³.
- ✓ كما يقصد بالتوافق الدولي "محاولة تنسيق وتقريب الممارسات والطرق المحاسبية بين الدول المختلفة عند إعداد القوائم المالية وفقا لمعايير المحاسبة المختلفة وبصورة حتى يسهل مقارنتها على المستوى الدولي"⁴.

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

2- أهداف ومقومات التوافق المحاسبي:**أ- أهداف التوافق المحاسبي:**

ترتبط أهداف التوافق المحاسبي أساسا بطبيعة الأطراف المهتمة بعملية التوافق، وأهمها:⁵

- ✓ المؤسسات المعدة للقوائم المالية: يساعد التوافق المحاسبي على:

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

¹STEPHAN Brin,L'essentiel Des Normes Comptables International IAS/IFRS, 3° Edition, Gualino Editeur Paris 2006,P13

² محمد المبروك أبو زيد، المحاسبة وانعكاساتها على الدول العربية، ط1، اترك للطباعة والنشر والتوزيع، القاهرة 2005 ص 269

³ شعيب شنوف، الممارسة المحاسبية في الشركات متعددة الجنسيات والتوحيد المحاسبي العالمي، أطروحة دكتوراه، جامعة الجزائر، ص 82.

⁴ الصادق محمد ادم علي، أثر توافق معايير المحاسبة السعودية مع معايير المحاسبة الدولية على تطوير مهنة المحاسبة بالمملكة العربية السعودية، مداخلة، الندوة الثانية عشر لسبل تطوير المحاسبة في المملكة العربية السعودية، يوم 18 ماي 2010 .

⁵ مداني بن بلغيث، التوافق المحاسبي، مجلة الباحث، نصف شهرية، جامعة ورقلة، العدد الرابع، 2006، ص 118.

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

✓ الأطراف المستعملة للقوائم المالية:

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

✓ الهيئات الأخرى:

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

ب- مقومات التوافق المحاسبي:¹

ينبغي لأي بلد يريد التوافق مع البيئة الدولية والاندماج فيها أن تتوفر فيه مقومات لهذا التوافق، هذا من جهة، ومن جهة أخرى توافر متطلبات معينة في هذا البلد تلبي هذه المقومات، وهي:

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

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

*التكييف الفني والنفسي البلد، والمقصود بالتكييف الفني هو استخدام التقنيات الحديثة في مجال العمل بطريقة كفوة وإمكانيات جيدة، أما التكييف النفسي فيقصد به تقبل مواطني البلد لثقافة العولمة وتوجهاتها.

3- معوقات التوافق المحاسبي الدولي:

رغم الجهود الكبيرة المبذولة من قبل العديد من المنظمات الدولية والإقليمية في مجال التوافق المحاسبي الدولي، إلا أن عملية التوافق واجهت عدة معوقات أهمها:¹

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

4- إسهامات الهيئات الدولية والإقليمية في التوافق المحاسبي الدولي:

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

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

1. لجنة معايير المحاسبة الدولية (IASB):

تم تأسيسها سنة 1973 من أجل تطوير معايير المحاسبة الدولية، كما تهدف إلى تحقيق قدر من التوافق بين الممارسات المحاسبية فيما بين الدول المشاركة (سيتم التطرق للجنة بشيء من التفصيل في المطلب الثالث)

¹ مزباني نورا لدين، فروم محمد الصالح، المعايير المحاسبية الدولية والبيئة الجزائرية- مقومات ومتطلبات التطبيق، مداخلة، الملتقى الدولي حول النظام المحاسبي المالي في ظل معايير المحاسبة الدولية، المركز الجامعي بالوادى يومي 17 و18 جانفي 2010، ص07.

2-الاتحاد الدولي للمحاسبين(IFAC) :

وهو منظمة عالمية للمحاسبة تأسست عام 1977، تهدف إلى تعزيز مهنة المحاسبة في العالم والمساهمة في تطوير اقتصاد دولي قوي، من خلال إنشاء معايير مهنية عالية المستوى والتشجيع على اعتمادها، ويضم الاتحاد في عضويته 155 عضو ومنظمة من 118 دولة، ويمثلون أكثر من 2.5 مليون محاسب في العالم، ويتخذ الاتحاد الولي نيويورك مقرا له. وقد قامت لجان الاتحاد بوضع المعايير التالية:¹

- المعايير الدولية للمراجعة وخدمات التأكد؛
- معايير دولية لرقابة الجودة؛
- قواعد دولية لأخلاقيات المهنة؛
- معايير التأهيل الدولية؛
- معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام.

✓ أهداف الاتحاد الدولي للمحاسبين (IFAC):

تهدف هذه الهيئة إلى تطوير معايير المراجعة وقواعد السلوك المهني والقيام بالدراسات والبحوث في هذا المجال، كما تهتم بتطوير أساليب الرقابة الإدارية والمالية والقيام بالأبحاث المتعلقة بالنواحي المالية والرقابية، ومن أهم الأهداف التي كلفت لجنة الاتحاد الدولي للمحاسبين بتحقيقها ما يلي:²

- 1 - اقتراح وتطوير معايير وأدلة المراجعة الدولية وقواعد السلوك المهني؛
- 2 - تقييم وتطوير أساليب المحاسبة الإدارية؛
- 3 - تشجيع وتقوية العلاقات مع مختلف الفئات التي تستخدم القوائم المالية؛
- 4 - التعاون مع الهيئات المناظرة "الإقليمية" والمساعدة في نشر مثل هذه الهيئات؛
- 5 - إصدار الدوريات كوسيلة لتبادل الآراء والأفكار بين المهتمين بالمهنة؛
- 6 - التنظيم والإشراف على الاجتماعات الدورية لأعضاء (IFAC)؛
- 7 - تنظيم عملية تبادل المعلومات في مجال تقنية وتطوير المعلومات؛
- 8 - تشجيع الراغبين في الدخول إلى (IFAC) والمشاركة في نشاطاته والتعريف به.

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

² محمد المبروك أبو زيد، مرجع سابق، ص282.

✓ يتم تنفيذ برنامج عمل الاتحاد من قبل اللجان التالية:¹

- (أ) **لجنة التعليم:** تهتم هذه اللجنة بوضع معايير التعليم والتدريب اللازم لمزاولة مهنة المراجعة، بالإضافة إلى التعليم المهني المستمر لأعضاء المهنة، على أن تخضع بيانات اللجنة لموافقة المجلس.
- (ب) **لجنة السلوك المهني:** وتهتم بوضع معايير آداب السلوك المهني وتعزيز قيمتها وقبولها من قبل المنظمات الأعضاء بموافقة مجلس الاتحاد.

(ج) **لجنة المحاسبة المالية والإدارية:** وتعمل على تطوير المحاسبة المالية والإدارية عبر إيجاد البيئة التي تزيد مستوى كفاءة المحاسبين الإداريين في المجتمع بصورة عامة، ولها أن تصدر البيانات اللازمة مباشرة نيابة عن مجلس الاتحاد.

(د) **لجنة القطاع العام:** وتضع المعايير والبرامج الهادفة لتحسين الإدارة المالية للقطاع العام وقدرته المحاسبية بما في ذلك:

- تنمية معايير المحاسبة والمراجعة وتعزيز قبولها الطوعي؛
 - وضع برامج لتشجيع البحث والتعليم؛
 - تشجيع وتسهيل تبادل المعلومات بين المنظمات الأعضاء والجهات الأخرى المهتمة.
- ولذلك فقد منحت اللجنة صلاحية إصدار معايير المحاسبة والمراجعة وإعداد التقارير في القطاع العام نيابة عن مجلس الاتحاد.

3- منظمة التعاون والتنمية الاقتصادية (OCDE):

تأسست هذه المنظمة بموجب الاتفاقية الموقعة في 14 ديسمبر 1960 بباريس والتي دخلت حيز التنفيذ في 30 سبتمبر 1961 من طرف تسعة عشر دولة، وهي تضم حاليا تسعة وعشرون دولة في العالم، هدفها المساهمة في التطور الاقتصادي للدول الأعضاء وتحسين مستوى المعيشة بها، بالإضافة إلى تطوير التجارة الخارجية بين الدول بصفة عادلة حسب القوانين الدولية²، كما تعتبر المنظمة منتدى لتبادل المعلومات الاقتصادية، ومناقشة القضايا المشتركة، والعمل على إيجاد الحلول للمشكلات المطروحة. وفي هذا الإطار تعمل المنظمة على بذل جهودات في اتجاه التوافق والتنسيق في مجال المحاسبة الدولية، وذلك على اعتبار أن الشركات متعددة الجنسيات المنتشرة عبر العالم، تأسست في البلدان الأعضاء بهذه المنظمة³.

¹ حسين القاضي، مأمون حمدان، المحاسبة الدولية ومعاييرها، مرجع سابق، ص 110
² بودية خالد، أثر تطبيق النظام المحاسبي المالي الجزائري على مكونات القوائم المالية المحاسبية للمؤسسات الاقتصادية، مذكرة ماجستير، المدرسة العليا للتجارة 2007/2006 ص 82
³ شعيب شونف، أطروحة دكتوراه، مرجع سابق، ص 82

3 - الأمم المتحدة (UN):

بدأت الأمم المتحدة أعمالها في دعم وتعزيز مهنة المحاسبة على النطاق الدولي منذ عام 1973، وانصب الاهتمام بهذه الجهود على تحقيق إمكانية المقارنة بين البيانات المالية. حيث قامت:¹

- في عام 1973 تعيين مجموعة من الأفراد والباحثين، لدراسة تأثير الشركات المتعددة الجنسيات على عمليات التطوير وبناء العلاقة العامة مع الدولة المضيفة. بالإضافة إلى القضايا المتعلقة بالإفصاح عن المعلومات، خلصت هذه المجموعة إلى وجود نقص واضح في المعلومات المالية وغير المالية الصادرة عن هذه الشركات.
- تشكيل لجنة عام 1976 للبحث في أسباب النقص في المعلومات المقدمة من تلك الشركات، وقدمت اللجنة تقريراً حددت فيه الحد الأدنى من المعلومات والبنود الواجب توفرها في البيانات المالية الصادرة عن هذه الشركات. وهذه المعلومات هي:

- المعلومات المالية فيما يخص (القوائم المالية المجمعة، ملحقات تحدد فيها مصادر واستخدامات الأموال، الطرق المحاسبية، توضيحات عن التقييم والتجميع)؛
- معلومات عن فروع هذه الشركات والشركات الحليفة؛
- المبيعات حسب القطاعات الجغرافية وقطاعات النشاط؛
- معلومات عن المستخدمين، الإنتاج، برامج الاستثمار وتنظيم المؤسسة؛

- تشكيل لجنة خبراء حكومية (ISAR) عام 1982 هدفها مناقشة معايير المحاسبة الدولية، وقد حدد هدف اللجنة كما يلي:

- مناقشة المعايير المحاسبية وإعداد البيانات المالية والأمور المرتبطة بها؛
- المشاركة الايجابية مع المنظمات المهنية الإقليمية والدولية في تحديد المعايير المحاسبية؛
- الأخذ بعين الاعتبار إمكانيات الدول النامية ومصالحها فيما يرتبط بالحاجة إلى البيانات والإفصاح عنها.

يعتبر (ISAR) فريق العمل الوحيد في منظمة الأمم المتحدة المتخصص في المحاسبة والمراجعة على مستوى الشركات، والمخول بتحقيق التناسق الدولي بين الممارسات الوطنية للمحاسبة والإبلاغ على مستوى الشركات. وقد أنجز هذا الفريق مهمته بدراسة ومناقشة وإعلان أحسن الممارسات بما في ذلك معايير المحاسبة الدولية، كما ركز فريق العمل هذا في السنوات الأخيرة على موضوعات مهمة لم تكن المنظمات الأخرى جاهزة للتعامل معها مثل المحاسبة البيئية.²

¹ خالد مقدم، تبني معايير المحاسبة الدولية- حالة الجزائر، مذكرة ماجستير، جامعة البليدة 2009، ص 58.

² فريدريك تشوي وآخرون، مرجع سابق، ص 385.

1 - المنظمة الدولية لهيئات القيم المتداولة (OICV):¹

تأسست (OICV) عام 1983 وهي تضم الهيئات المنظمة للأسواق المالية لأكثر من ثمانين دولة، هدفها الأساسي هو ضمان تبادل المعلومات والعمل على إيجاد معايير مشتركة تحمي المستثمرين عن طريق إيجاد شروط ومعايير موحدة تفرض على المؤسسات التي تريد الدخول إلى البورصات العضو في المنظمة . وتلعب المنظمة دورا أساسيا في دعم العمل الذي تقوم به هيئة معايير المحاسبة الدولية، ففي سنة 1995 قامت الجهتين بالاتفاق على التنسيق معا من أجل إيجاد معايير محاسبية ذات نوعية عالية وفق خطة عمل يتم بموجبها إشراك المنظمة الدولية لهيئات القيم المتداولة كعضو استشاري في عملية وضع المعايير وإدخال تعديلات على تلك الموجودة. وفي ماي 2000 تم اعتماد ثلاثون معيارا من المعايير التي أصدرتها (IASB) من طرف الهيئات المنظمة للأسواق المالية العضو في (OICV)، وبالتالي قبول قيام الشركات المتعددة الجنسيات المسعرة في تلك الأسواق المالية بتطبيق المعايير المحاسبية الدولية.

2 - مجموعة الدول المتقدمة الأربعة زائد واحد (G4+1)²

تتشكل هذه المجموعة من ممثلين عن هيئات التوحيد المحاسبي لكل من أستراليا، كندا، إيرلندا الجديدة، المملكة المتحدة والولايات المتحدة الأمريكية، وهيئة المعايير المحاسبية الدولية (IASB) كملاحظ. وبالرغم من أن هذه الهيئة لا تقوم بإعداد ونشر المعايير المحاسبية، إلا أن أهميتها تكمن في طبيعة عملها المتمثل في دراسة المواضيع المرتبطة بالمعالجة المحاسبية الدولية لأهم العمليات التي تختلف فيها الأنظمة المحاسبية للدول الأعضاء.

3 - المنتدى الدولي لتطوير المحاسبة (IFAD)³

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

¹ بودة خالد، مرجع سابق، ص 64

² مداني بن بلغيث، أطروحة دكتوراه، مرجع سابق، ص 126

³ نفس المرجع السابق، ص 127

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

1 - المنظمة المشتركة للدول الإفريقية والملغاشية (OCAM)¹

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

- ضمان توافق وانسجام الأنظمة المحاسبية لمختلف الدول الأعضاء؛
- استحداث أدوات عصرية تساعد المؤسسات على التسيير؛
- إضفاء الانسجام على أهم المفاهيم في المحاسبة الوطنية؛
- إعداد نظام معلومات يسمح باكتساب أداة فاعلة لسياسة التنمية الاقتصادية.

2 - مجلس المحاسبة الإفريقي (CAC)²

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

3 - الاتحاد الأوروبي:³

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

¹ بودبة خالد، مرجع سابق، ص 57

² نفس المرجع السابق، ص 58

³ مداني بن بلغيث، أطروحة دكتوراه، مرجع سابق، ص 120

1 - الاتحاد الاقتصادي والنقدي لغرب إفريقيا (UEMOA):¹

يضم (UEMOA) ثمانية دول من غرب إفريقيا هي النينين، النيجر، السنغال، الطوغو، مالي، غينيا، بيساو، بوركينافاسو، ساحل العاج. وفي إطار التوفيق بين محاسبة هذه البلدان قام الاتحاد سنة 1996 بإنشاء نظام محاسبي مشترك تحت تسمية "النظام المحاسبي الإفريقي (SYCOSA)" وكان هذه النظام يميل في توجهاته إلى المعايير المحاسبية الدولية والتطبيقات المحاسبية الانجلوسا كسونية، حيث ضم صفحاته إطار مفاهيمي تضمن أهداف المعايير المحاسبية والتي تتمثل في إنشاء معلومة محاسبية تلبى اهتمامات جميع الأطراف الفاعلة، كما تضمن المبادئ المحاسبية الواجب اعتمادها.

2 - اتحاد محاسبي آسيا والمحيط الهادي (CAPA)²

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

3 - المجمع العربي للمحاسبين القانونيين (ASCA)³

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

¹ بودة خالد، مرجع سابق، ص 58

² محمد المبروك أبو زيد، مرجع سابق، ص 284

³ نفس المرجع السابق، ص 285

المطلب الثاني: التوحيد المحاسبي

يعتبر التوحيد المحاسبي أحد النقاط الهامة في الحقيقة المعاصرة في مجال المحاسبة، فخلافا للتوافق المحاسبي الذي يشير إلى تخفيض الاختلافات بين قواعد المحاسبة الوطنية، نجد أن التوحيد المحاسبي مصطلح خاص بالمحاسبة الدولية يشير إلى توحيد القواعد المحاسبية وتطبيق معايير مماثلة.

وعليه يمكن القول أن "التوافق المحاسبي" هو شكل مبسط من التوحيد وخطوة أولى إلى ذلك.¹

1 - مفهوم التوحيد المحاسبي:

هناك العديد من التعاريف التي قدمت للتوحيد المحاسبي وذلك كما يلي:

التوحيد ويعني جعل الشيء واحدا وهو التماثل والتطابق والانتظام، وبما أن التوحيد الكامل صعب التحقيق على المستوى الدولي، فقد جاء التوحيد في بادئ الأمر بصيغة مخففة وهو ما يسمى بالتوافق أو الاتساق.² وقد عرف (ROUSSE) التوحيد المحاسبي كما يلي: "التوحيد المحاسبي عبارة عن نظام موحد للتنظيم كوجه لمجموع محتسبات المؤسسات المنتجة في دولة، أو مجموعة من الدول مهما كان القطاع الذي تنتمي إليه:³

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

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

أما المخطط المحاسبي الفرنسي المراجع (PCR) لسنة 1982 فقد عرف التوحيد المحاسبي من خلال

أهدافه، إذ جاء فيه أن التوحيد المحاسبي يهدف إلى:⁴

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

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

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

³ Rouse Francis, *Normalisation comptable, Principes et pratiques*, coll, Méthodologie, Paris 1990, pp 24-25

نقلًا عن مداني بن بلغيث، مجله الباحث، مرجع سابق، ص 52

⁴ Colasse Bernard, *La notion de normalisation comptable*, In Revue française de comptabilité, N° 182, Paris sept 1987, P42

نقلًا عن مداني بن بلغيث، مجله الباحث، مرجع سابق، ص 52

2 - أهداف التوحيد المحاسبي:

تهدف عملية التوحيد المحاسبي إلى ضمان توحيد القوائم المالية من خلال:¹

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

ومن خلال المجهودات المبذولة على المستوى العالمي في مجال التوحيد المحاسبي، يمكننا تصور الأهداف

المرجوة من عملية التوحيد المحاسبي العالمي، إذ يهدف التوحيد المحاسبي العالمي إلى:²

- تبسيط قراءة القوائم المالية بلغة محاسبية موحدة؛
- فرض رقابة على الشركات التابعة والفروع للشركة الأم؛
- تقليل أو تقليص التكاليف الناتجة عن عملية ترجمة أو تحويل القوائم المالية من النظام المحاسبي للبلد الذي تعمل به الشركات التابعة والفروع إلى النظام المحاسبي للشركة الأم؛
- توحيد الطرق المحاسبية المعتمدة في عملية التقييم الخاصة بالمخزونات، إعادة تقييم عناصر الميزانية، تحديد طرق حساب الاهتلاكات، كيفية معالجة المؤونات . وتوحيد الإجراءات المحاسبية بهدف الوصول إلى قوائم مالية موحدة.

3 - مزايا التوحيد المحاسبي:

يمكن تلخيص أهم مزايا التوحيد المحاسبي في ما يلي:³

- قابلية مقارنة القوائم المعدة في بلدان مختلفة، الأمر الذي يؤدي إلى تعزيز قرارات الاستثمار والاقتراض وتسهيل لمستخدمي القوائم المالية من أي بلد فهمها وإدراكها؛
- تسهيل توحيد الفروع الأجنبية إذ تسهل المعايير الموحدة للفروع المنتشرة في أنحاء العالم من توحيد نتائج الأعمال بقوائم موحدة وتبقى مشكلة تحويل العملة فقط.

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

² شعيب شنوف، مرجع سابق، ص83

³ صلاح حواس، التوجه الجديد نحو معايير الإبلاغ المالي الدولية، أطروحة دكتوراه، جامعة الجزائر 2008، ص 83

- انتقاء الحاجة إلى مجاميع متعددة من القوائم المالية تتطابق مع المعايير المحلية لكل بورصة تريد إدراج أسهمها فيها، فالمعايير الموحدة تزيل هذا الأشكال وهذه الحاجة.
- تحسين القرارات الإدارية في الشركات متعددة الجنسيات فالبيانات الموحدة سهلة الفهم على صانعي ومتخذي القرارات ولا تتطلب تفسيرات مختلفة حسب مصادر إعدادها.
- إزالة الغموض والتناقضات والالتباس عن مستخدمي القوائم المالية وذلك من خلال وجود معايير موحدة ذات مفاهيم واحدة.
- وبإمكانية المقارنة وإزالة عدم فإن ذلك يزيد الموثوقية بالقوائم المالية المعدة على أساسها كما يزيد ذلك من تدفق الاستثمارات وجلب المستثمرين.
- يؤدي كذلك إلى توفير المال والوقت في توحيد وجمع المعلومات المالية المختلفة عندما تطلب من أكثر من طرف وفقا لمتطلبات قانونية.

3 دوافع التوحيد المحاسبي:

هناك ضغوط عديدة باتجاه أعمال التوحيد المحاسبي نذكر منها:¹

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

¹ عبد الناصر نور و طلال الججاوي، أساسيات المعرفة المحاسبة، دار اليازوري العلمية للنشر والتوزيع، عمان 2009 ، ص 07 .

- زيادة الاندماج الدولي للأسواق والعمل ورأس المال والتكنولوجيا، إذ يتطلب ذلك لغة مشتركة مفهومة على مستوى العالم.

المطلب الثالث: المعايير المحاسبية الدولية

1 - الإطار المفاهيمي لمعايير المحاسبة الدولية:

أولاً- مفهوم المعايير المحاسبية:

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

وبالمثل، فالمعيار المحاسبي، هو "قاعدة أو مجموعة من القواعد تصف الطريقة (أو الطرق) التي يتم بها إعداد الحسابات وعرضه"¹.

كما يمكن تعريف المعايير المحاسبية بأنها: "نماذج أو إرشادات عامة تؤدي إلى توجيه وترشيد الممارسة العملية في المحاسبة ومراجعة الحسابات"².

ويمكن أن تعرف المعايير المحاسبية كذلك بأنها: "عبارة عن مجموعة من المقاييس والإرشادات المرجعية الوضعية والمحددة، يستند إليها المحاسب في إنجاز عمله من قياس وإثبات وإفصاح عن المعلومات حول الأحداث الاقتصادية للمشروع"³.

ويمكن اعتبار المعايير المحاسبية على أنها: "كل القواعد المتعلقة بالمحاسبة مهما كانت طبيعتها إلزامية أو اختيارية، أي أنها كل ما من شأنه أن يشكل دليلاً أو مرجعاً سواء كانت نصوص تشريعية أو تنظيمية أو توصيات، صادرة عن سلطات مؤهلة لتنظيم الميدان المحاسبي. بالإضافة إلى أنها تعد مع ايبر محاسبية كذلك كل ما تم استحداثه من قبل المؤسسات من الممارسات المحاسبية التي لافنت انتشاراً نتيجة تكرار استعمالها . كما أن مفهومها يعني جميع القواعد التي تلتزم بتطبيقها المؤسسات لأجل إعداد قوائمها المالية"⁴.

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

¹ رضا جاوحدو، المعايير المحاسبية الدولية IAS/IFRS: المفهوم، النداءيات، الإجراءات، مداخلة، اليوم الدراسي حول : المعايير المحاسبية والأنظمة المحاسبية المقارنة، وجامعة باجي مختار- عناية 2005

² حسين القاضي ومأمون حمدان، مرجع سابق، ص 103

³ محمد المبروك أبو زيد، مرجع سابق، ص 58

⁴ HOARAU C, La France, in Comptabilité internationale, Vuibert éd, Paris 1997, p 131.

نقلا عن مداني بن بلغيث، مرجع سابق، ص 62

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

ثانياً- خصائص المعايير المحاسبية الدولية:

تتصف المعايير المحاسبية الدولية بمجموعة من الخصائص، أهمها:²

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

فضلا عن الخصائص المذكورة سابقا يمكن إضافة الخصائص الأساسية التالية والواجب توافرها في هذه المعايير حتى تحقق الفائدة من وجودها وهي كالاتي:³

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

¹ أكرم إبراهيم عطية حماد، واقع المحاسبة والمراجعة في فلسطين، مداخلة، اليوم الدراسي حول "واقع مهنة المحاسبة في فلسطين وسبل تطويرها"، قسم المحاسبة بالجامعة الإسلامية بغزة.

² دشايش أم الخير، متطلبات نجاح تطبيق المحاسبي المالي في ظل البيئة الجزائرية، مذكرة ماجستير، جامعة ورقلة 2010/2009، ص 32.

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

- الحيادية: يجب أن لا يتم التحيز تجاه بلوغ هدف محدد مقدما لمصلحة طرف معين؛
- الانسجام مع أهداف المحاسبة المالية: بحيث يتم صياغتها في ضوء أهداف المحاسبة المالية من توفير معلومات مفيدة لمتخذي القرارات.

ثالثا – أهمية المعايير المحاسبية:

- من دون شك أن في إعداد معايير محاسبة منافع متعددة للدولة والمؤسسات والمهتمين بتلك المؤسسات، ويمكن أن نجل أهمها فيما يلي:¹
- التخطيط والمتابعة على المستوى الوطني : ذلك أن تجميع البيانات المالية بالقوائم المالية للمؤسسات المعدة بناء على قواعد وطرق محاسبية مختلفة عن بعضها، يؤدي إلى أن تكون البيانات الوطنية غير صحيحة ولا تعبر عن الواقع؛
 - الرقابة على الأداء : كما أن المعيار المحاسبي هو أداة لضبط وقياس البيانات المحاسبية فهو أيضا مقياسا للأداء؛
 - عدالة البيانات المالية والاعتماد عليها : إن تبني معايير محاسبة تتسم بالعدالة في تحميل المؤسسات بالأعباء الحقيقية وإثبات إيرادات حقيقية ومحقة من شأنه أن يجعل البيانات المعروضة بالقوائم المالية والتي يتم التقرير عليها، عادلة ودقيقة وتصلح أن يعتمد عليها في اتخاذ قرارات صائبة؛
 - تدعيم المستثمرين بالمعلومات المالية ذات النوعية والشفافية العاليتين . الأمر الذي سيساهم في التقليل من درجة مخاطر الاستثمار ومن ثم تخفيض تكلفة رأس المال؛
 - تسهيل بيع وشراء المؤسسات واندماجها: إن إعداد القوائم المألئة للمؤسسات باستخدام معايير محاسبية موحدة ومتفق عليها بين المحاسبين مع الإفصاح عنها يساعد كثيرا في عملية شراء وبيع المؤسسات التجارية والصناعية، وكذلك عملية الاندماج؛
 - زيادة نشاط بورصة الأوراق المالية : كلما كانت البيانات المالية الواردة في القوائم المالية معدة وفق معايير محاسبية متفق عليها، ويتم استخدامها بشكل موحد، كلما كانت عملية مقارنة البيانات سهلة وميسرة، وهو ما يسهل عملية اتخاذ القرار في شراء أو بيع أسهم المؤسسات أو بزيادة كفاءة أدائها.
 - ان استعمال هذه المعايير على نطاق دولي واسع من طرف الشركات سيوفر بدون شك مبالغ طائلة من الأموال كل سنة . كما يعمل على اقتصاد مقادير كبيرة من التكاليف سيستفاد منها أو تعود بالفائدة على شركات المراجعة، وشركات الخدمات الاستشارية المالية؛

¹ أنظر:

-رضا جاوحدو، مداخلة، مرجع سابق.

-عقاري مصطفى، المحاسبة بين الماضي والحاضر، مداخلة، الملتقى الوطني حول "المؤسسة الجزائرية على ضوء التحولات المحاسبية الدولية"، جامعة باجي مختار - عنابة يومى 21 و22 نوفمبر 2007.

- سهولة إجراء عمليات المقارنة مما يؤدي إلى اختيار أفضل البدائل . وهذا من شأنه أن يترك تدفق الأموال تتجه صوب الشركات الفعالة. فنزداد الرفاهية الاجتماعية.

رابعاً- صعوبات تبني معايير محاسبة دولية:

هناك مجموعة من الصعوبات أو المعوقات التي تواجه تبني المعايير المحاسبية الدولية، يمكن إيجاز بعضها في ما يلي:¹

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

¹ أنظر:

-حمزة شعيب، تطور المحاسبة ومحاولات التنظير والتنظيم المحاسبي،مذكرة ماجستير، جامعة البليدة 2010/2009، ص 156-157.
-رضا جاوحدو، مداخلة، مرجع سابق.

2 - الإطار التنظيمي لمعايير المحاسبة الدولية:

أولا- نشأة معايير المحاسبة الدولية:

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

يهدف مجلس IASB إلى العمل على تطوير المبادئ والمعايير المحاسبية الدولية، وتحقيق قدرا من التوافق بين الممارسات المحاسبية الدولية، وذلك من خلال ما يلي:²

-المشاركة في مناقشة القضايا المحاسبية المطروحة دوليا حول المعايير المحاسبية الدولية؛

-العمل على تكييف المعايير المحاسبية الدولية مع السياسة المحاسبية للدول التي لم تتبنى معايير وطنية؛

-استخدام المعايير المحاسبية الدولية كقاعدة أساسية لإنشاء معايير محاسبية وطنية؛

-المقارنة بين المعايير الدولية والمعايير الوطنية وذلك بغية القضاء على الفروقات الجوهرية الموجودة

بينهم؛

-إقناع الدول بامتيازات تحقيق التوافق المحاسبي الدولي.

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

وقد تولت اللجنة وضع معايير المحاسبة الدولية (IAS) حيث أصدرت 41 معيار إلى غاية نهاية 2000، ثم تم دمج بعض المعايير في أخرى وإلغاء بعض منها فوصل عددها لغاية عام 2011 إلى 29 معيار⁴.

ويتبع لجنة المعايير المحاسبية الدولية لجنة أخرى يتعلق عملها بوضع تفسيرات للمعايير التي يتم إصدارها ويطلق عليها اسم "لجنة تفسيرات معايير المحاسبة الدولية "SIC"، ويطلق على كل تفسير "SIC" حيث أصدرت اللجنة 34 تفسيراً منذ تأسيسها في عام 1977 لغاية نهاية عام 2000، وتم فيما بعد دمج كثير من هذه التفسيرات ضمن المعايير المحاسبية ذات العلاقة⁵.

ومنذ عام 1983 ضمت عضوية (IASB) كافة الهيئات المحاسبية المهنية والتي هي أعضاء في الاتحاد الدولي للمحاسبين (IFAC). وابتداء من سنة 1999 كان عدد أعضاء اللجنة 142 عضوا من 103 بلد يمثلون مليوني محاسب، كما أن هناك كثير من المنظمات الأخرى المعنية بعمل هيئة معايير المحاسبة الدولية⁶.

¹MURIEL NAHMIA, l'essentiel des normes IAS/IFRS, éditions d'Organisation, paris 2004, p27

² ROBERT Obert, Pratique Internationale de la Comptabilité et de L'audit, DUNOD, paris 1994, P13

³ بريش عبد القادر، قادي عبد القادر، متطلبات المعيار المحاسبي الدولي رقم (2)، مداخلة، الملتي الوطني حول معايير المحاسبة الدولية والمؤسسة الاقتصادية الجزائرية- متطلبات التوافق والتطبيق، جامعة سوق أهراس، 25-26 ماي 2010

⁴ CODE IFRS- Normes et interprétations, textes consolidés à jour au 15 mars 2011, 6eme édition, Groupe Revue Fiduciaire, Paris 2011

⁵ خالد جمال الجعرات، مرجع سابق، ص 31.

⁶ رضا جاوحدو، مداخلة، مرجع سابق.

وفي بداية أبريل 2001 تم إعادة هيكلة (IASC)، ومن بين الإجراءات الأساسية التي تم اتخاذها هو تغيير اسم اللجنة إلى مجلس معايير المحاسبة الدولية (IASB)، وتغيير اسم المعايير المحاسبية الدولية القادمة إلى المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية IFRS مع الإبقاء على تسمية IAS على المعايير السابقة.¹

وقد قام مجلس معايير المحاسبة الدولية بإصدار ثمانية معايير تقارير مالية IFRS لغاية عام 2012، وكذلك تمت مراجعة العديد من معايير المحاسبة الدولية IAS، كما أعيدت تسمية لجنة التفسيرات SIC لتصبح "لجنة تفسير معايير التقارير المالية الدولية IFRIC² - كما يمكن الإشارة إلى أنه يوجد حاليا مشروع لإصدار المعيار IFRS9 والمتعلق بتعديل المعيار IAS39³.

ولقد كان لهذا التغيير - إعادة الهيكلة - عدة أهداف أهمها:⁴

- تحقيق استقلالية الهيئة، وذلك بإبعاد عملية صناعية المعايير المحاسبية الدولية عن كل الضغوط خاصة من الاتحاد الدولي للمحاسبين وبعض المنظمات المالية العالمية؛
- تحقيق هيكل جغرافي عال بحضور القارات الخمس؛
- ممارسة الدور التطويري للمعايير المحاسبية الدولية بدلا من تبني معالجات وطنية ومحاولة إكسابها الطابع الدولي.

ثانيا- التنظيم الجديد لهيئة معايير المحاسبة الدولية:

في أواخر عام 1997 شكلت لجنة معايير المحاسبة الدولية (IASB) لجنة خاصة سميت "فرقة العمل الإستراتيجية" وذلك لإعادة النظر في هيكلها وإستراتيجيتها، وفي ديسمبر 1998 نشرت فرقة العمل الإستراتيجية تقريرها على شكل ورقة مناقشة، وبعد التماس التعليقات، نشرت هذه الأخيرة توصياتها النهائية في نوفمبر 1999، ثم وافق مجلس (IASB) على المقترحات بالإجماع في ديسمبر 1999.⁵

وفي سنة 2000 تم إنشاء الدستور الجديد للجنة، وتم الاتفاق على أن تبدأ اللجنة عملها في بداية أبريل 2001.⁶ وبموجب الإصلاحات الجذرية التي أدخلت على هيئة المعايير المحاسبية الدولية تم إنشاء الهيئات التالية:

✓ IASC- Fondation

تتشكل هذه الهيئة من 22 عضو (يسمون بـ Trustees)، هدفهم الإشراف على التنظيم وتطبيق معايير المحاسبة الدولية، ويشترط في تركيبة الأعضاء التنوع في الأصول الجغرافية والمهنية. وتهدف هذه الهيئة عموما إلى تطوير معايير المحاسبة الدولية ونشرها.

¹ MURIEL Nahmias, Op. Cit, P :27.

² خالد جمال الجعرات، مرجع سابق، ص 31.

³ <http://www.iasplus.com/en/standards>. (consulté le: 01/05/2012)

⁴ فوادري محمد، قياس بنود القوائم المالية وفق معايير المحاسبة الدولية IAS/IFRS: دراسة حالة النظام المحاسبي المالي الجزائري، مذكرة ماجستير، جامعة البليدة 2010، ص 36.

⁵ بريس عبد القادر، قادري عبد القادر، مرجع سابق، ص 5.

⁶ بودة خالد، مرجع سابق، ص 69.

- يتم تعيين أعضاء (IASC-F) لمدة 30 سنوات قابلة للتجديد. ويتمثل دورهم في¹:
- تعيين أعضاء كل من (IASB)، (SAC)، (IFRIC) والمصادقة على القوانين الداخلية للهيئة؛
 - مراقبة الميزانيات، وكذا القوانين واللوائح والتنظيمات الصادرة عن الهيئة؛
 - إعداد ونشر التقرير السنوي عن نشاط الهيئة؛
 - الإشراف على أعمال مجلس (IASB)؛
 - العمل على التطبيق السليم للمعايير المحاسبية الدولية²؛
 - العمل على تحقيق التقارب بين المعايير المحلية والمعايير الدولية.
- ✓ مجلس معايير المحاسبة الدولية (IASB):
- يتشكل (IASB) من أربعة عشر 14 عضوا يتم تعيينهم على أساس خبرتهم وكفاءتهم. يقوم اثني عشر 12 عضوا من بينهم بمهامهم لوقت كامل ويتقاضون راتبا مقابل ذلك. ويتشكلون كما يلي³:
- على الأقل 05 أعضاء لديهم خبرة في ممارسة المرجعة؛
 - على الأقل 03 أعضاء لديهم خبرة في إعداد القوائم المالية؛
 - على الأقل 03 أعضاء لديهم خبرة كمستعملين للقوائم المالية؛
 - على الأقل عضو واحد يكون لديه خبرة أكاديمية.
- كما أن سبعة 07 أعضاء من بين هاته الأعضاء 12 مكلفين رسميا بالتنسيق مع 07 منظمات وطنية مكلفة بالتوحيد (ألمانيا، استراليا، نيوزيلندا، كندا، الو.م.أ، فرنسا، المملكة المتحدة).
- ✓ مهام المجلس (IASB):
- يتولى مجلس (IASB) المهام التالية⁴:
- إعداد، نشر وتعديل المعايير المحاسبية الدولية؛
 - نشر مذكرات الإيضاح حول مشاريع المعايير المحاسبية الدولية الجارية؛
 - إعداد إجراءات معالجة التدخلات (Commentaires)؛
 - تشكيل كل أنواع اللجان الاستشارية المتخصصة، لإبداء رأيها حول المشاريع المهمة؛
 - القيام بالدراسات في الدول المتقدمة والن اشئة، للتأكد من قابلية المعايير المحاسبية الدولية للتطبيق، وصلاحياتها في محيط متنوع ومتباين.

¹ PASCAL Barneto, Normes IFRS- Application Aux états Financiers, 2^{ème} édition, Dunod, Paris 2006, P : 25-26.

² Catherine Maillat- Baudriet Et Anne le Manh, Les normes comptables Internationales IAS-IFRS, 5^{ème} édition, éditions Foucher, France 2007,P :13.

³ Ibid, P :14

⁴ مداني بن بلغيث، أطروحة دكتوراه، مرجع سابق، ص 130.

✓ المجلس الاستشاري للمعايير (SAC):

يتشكل هذا المجلس من ثلاثين عضواً على الأقل، يمثلون أصولاً وكفاءات مختلفة ومتنوعة يتم تعيينهم من قبل الإداريين لمدة ثلاثة سنوات قابلة للتجديد. يرأس (SAC) رئيس مجلس المعايير المحاسبية (IASB)، ويشكل هذا المجلس فضاءاً للربط بين (IASB) وهيئات التوحيد الوطنية والأطراف الأخرى المهتمة بالمعلومات المالية الدولية.¹

كما يهدف المجلس الاستشاري إلى:²

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

✓ لجنة تفسير معايير التقارير المالية الدولية (IFRIC):

تم تأسيس هذه اللجنة في ديسمبر 2001، كلجنة تقنية تتكون من 14 عضواً، ينتخبون لمدة 3 سنوات قابلة للتجديد، وقد عوضت هذه اللجنة لجنة التفسيرات (SIC)، وتتمثل مهامها في ما يلي:³

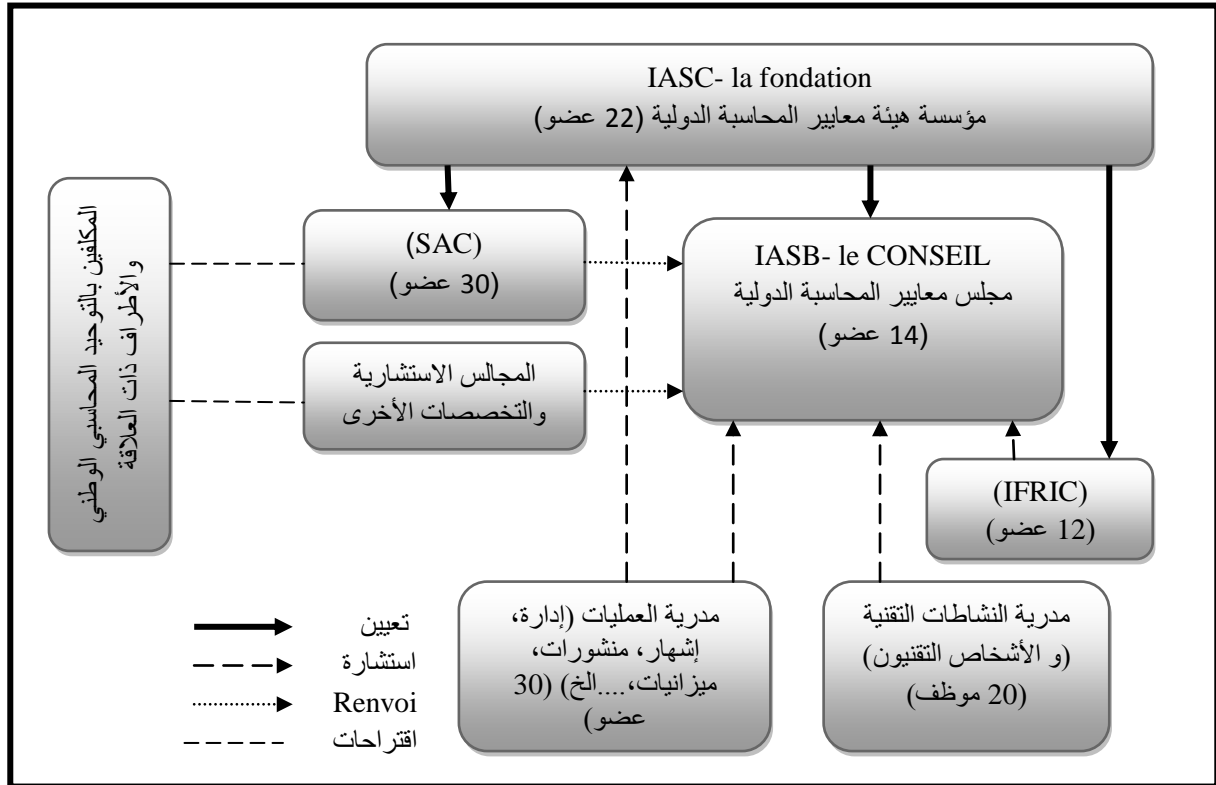
- قضايا تقارير مثارة حديثاً ولم تبحثها المعايير؛
- قضايا نشأت بخصوصها تفسيرات غير مرضية أو متعارضة أو يحتمل أن تنشأ في غياب التوجيه وذلك بهدف الوصول إلى إجماع بشأن المعالجة المحاسبية.

وفيما يلي يوضح الشكل رقم (1-2) التنظيم الجديد لهيئة معايير المحاسبة الدولية:

¹ نفس المرجع سابق، ص 131.

² بريش عبد القادر، قادري عبد القادر، مرجع سابق، ص 6.

³ خالد مقدم، مرجع سابق، ص 79.



Source : PASCAL Barneto, Normes IFRS – Application Aux états Financiers,

2^{eme} édition, Dunod, Paris 2006, P : 27.

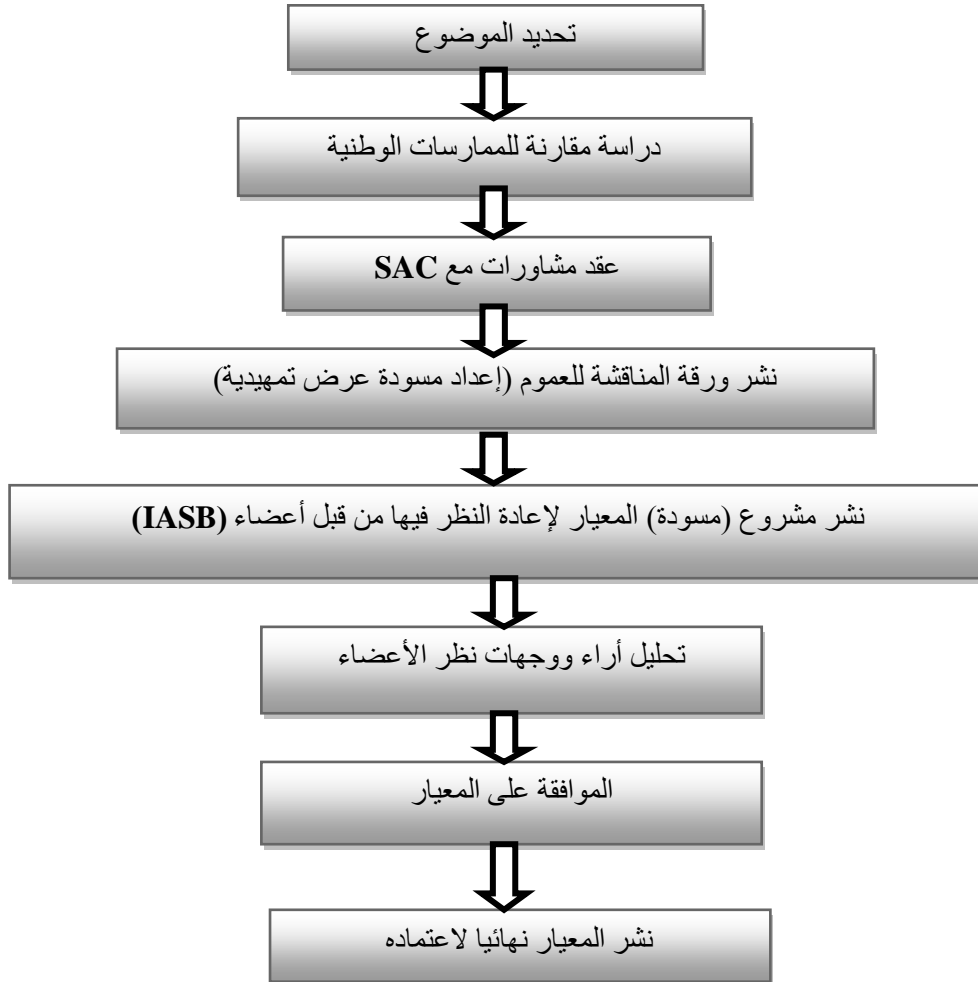
❖ مسار وضع المعايير المحاسبية الدولية:

تشمل إجراءات وضع معايير المحاسبة الدولية على ما يلي:¹

- ✓ يشكل المجلس لجنة دولية توجيهية، يرأسها ممثل عن المجلس وتضم ممثلين عن المنظمات المحاسبية الأخرى لثلاث دول على الأقل، وقد تتضمن اللجنة التوجيهية ممثلين عن المنظمات الأخرى الممثلة في المجلس أو المجموعة الاستشارية أو الخبرة في موضوع معين (محل الدراسة)؛
- ✓ تحدد اللجنة التوجيهية كل القضايا المرتبطة بالموضوع وتدرسها وتراجعها جيدا من خلال إعداد دراسات مقارنة، وبع ذلك تقدم اللجنة التوجيهية موجزا بالنقاط الرئيسية؛
- ✓ بعد عقد مشاورة مع اللجنة الدائمة للتفسيرات SIC ومراجعة المجلس الاستشاري، يقوم المجلس بوضع تعليقاته حول الموضوع على موجز النقاط الرئيسية، ومن ثم تحضر اللجنة التوجيهية بيان تمهيدي بالمبادئ الأساسية التي تشكل أساس مسودة للعرض وتشرح الحلول البديلة التي أخذت بالاعتبار والأسباب التي أدت إلى قبولها أو رفضها وتمتد هذه الفترة لأربعة شهور عادة،

¹ فريدريك تشوي وآخرون، مرجع سابق، ص361.

- ✓ تراجع اللجنة التوجيهية التعليقات على بيان العرض التمهيدي وتوافق على البيان النهائي الذي يقدم للمجلس للموافقة، كما يستخدم كأساس لإعداد مسودة العرض بالمعيار المحاسبي الدولي المقترح (أو التعديل المقترح) ويتاح هذا البيان النهائي للعموم دون نشره رسمياً؛
- ✓ تعد اللجنة التوجيهية مسودة عرض تمهيدي للموافقة من قبل المجلس بعد التنقيح على أن توافق عليه نسبة ثلثي أعضاء المجلس على الأقل، وتنشر مسودة العرض بعد ذلك، وتطلب التعليقات من كل الأطراف المهتمة خلال فترة العرض والتي هي شهر كحد أدنى وقد تمتد إلى ستة أشهر؛
- ✓ تعيد اللجنة التوجيهية النظر بالتعليقات وتقوم بإعداد مخطط المعيار المحاسبي الدولي بعد مراجعته من قبل المجلس، والذي يقوم بتنقيحه، وبموافقة ثلاثة أرباع أعضاء المجلس على الأقل، يتم نشر المعيار.
- ✓ والشكل رقم (2-2) التالي يوضح إجراءات وضع معايير المحاسبة الدولية:



Source : STEPHAN Brun, L'essentiel Des Normes Comptables International

IAS/IFRS, 3^{ème} Edition, Gualino Editeur, Paris 2006, P27.

3 - عرض المعايير المحاسبية الدولية السارية المفعول:

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

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

موضوع المعيار	قائمة المعايير المحاسبية الدولية IAS
عرض القوائم المالية	المعيار المحاسبي رقم 01
المخزونات	المعيار المحاسبي رقم 02
جدول تدفقات الخزينة	المعيار المحاسبي رقم 07
نتائج التغيرات والأخطاء السياسية المحاسبية	المعيار المحاسبي رقم 08
الأحداث اللاحقة للميزانية	المعيار المحاسبي رقم 10
عقود الإنشاء	المعيار المحاسبي رقم 11
ضرائب الدخل	المعيار المحاسبي رقم 12
الممتلكات والمباني والمعدات	المعيار المحاسبي رقم 16
عقود الإيجار - تمويل	المعيار المحاسبي رقم 17
الإيراد	المعيار المحاسبي رقم 18
منافع الموظفين	المعيار المحاسبي رقم 19
الإعانات الحكومية	المعيار المحاسبي رقم 20
أثار التغيرات في أسعار صرف العملات	المعيار المحاسبي رقم 21
تكاليف الاقتراض	المعيار المحاسبي رقم 23
الإفصاح عن الأطراف ذات العلاقة	المعيار المحاسبي رقم 24
البيانات المالية الموحدة	المعيار المحاسبي رقم 27
المحاسبة عن الاستثمارات في الشركات الخليفة	المعيار المحاسبي رقم 28
التقرير المالي في الاقتصاد التضخمي الحاد	المعيار المحاسبي رقم 29
التقرير المالي عن المصالح في المشاريع المشتركة	المعيار المحاسبي رقم 31
الأدوات المالية - الإفصاح والعرض	المعيار المحاسبي رقم 32
حصة السهم من الأرباح	المعيار المحاسبي رقم 33
التقارير المالية المرحلية	المعيار المحاسبي رقم 34
انخفاض قيمة الأصول	المعيار المحاسبي رقم 36
المخصصات و الالتزامات الطوثة	المعيار المحاسبي رقم 37
الأصول غير الملموسة	المعيار المحاسبي رقم 38
الأدوات المالية، الاعتراف والقياس	المعيار المحاسبي رقم 39
ملكية الاستثمار	المعيار المحاسبي رقم 40
الزراعة	المعيار المحاسبي رقم 41

المصدر: شنوف شعيب، محاسبة المؤسسة طبقاً للمعايير المحاسبية الدولية، ج²، مكتبة الشركة الجزائرية بودواو 2008، ص ص

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

موضوع المعيار	قائمة المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية IFRS
تبني المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية للمرة الأولى	المعيار المحاسبي IFRS1
الدفع على أساس الأسهم	المعيار المحاسبي IFRS2
اندماج الأعمال	المعيار المحاسبي IFRS3
عقود التامين	المعيار المحاسبي IFRS4
الأصول غير المتداولة المحتفظ بها برسم البيع والعمليات المتوقعة	المعيار المحاسبي IFRS5
استكشاف وتقييم الموارد المعدنية	المعيار المحاسبي IFRS6
الأدوات المالية وتقييم الموارد المعدنية	المعيار المحاسبي IFRS7
القطاعات العملية	المعيار المحاسبي IFRS8

المصدر: شنوف شعيب، محاسبة طبقا للمعايير المحاسبية الدولية، ج²، مكتبة الشركة الجزائرية بودواو 2008، صص 338-339.

المبحث الثاني : الإصلاح المحاسبي في الجزائرالمطلب الأول: محطات تاريخية هامة في التشريع المحاسبي الجزائري

للحديث عن تاريخ التشريع المحاسبي الجزائري، لا بد من الإشارة إلى ثلاث فترات أساسية وهي:

1 - الفترة من: 1962 إلى 1975

ورثت الجزائر غداة الاستقلال المنظومة التشريعية والقانونية الفرنسية، وتجنبنا لحصول الفراغ في الجوانب المختلفة للحياة العامة في حالة ما إذا توقف العمل بهذه القوانين، فقد أصدرت الحكومة ال جزائرية الجديدة القانون الأساسي رقم: 157/62 الصادر في 1962/12/31، والقاضي بتمديد العمل بالنصوص القانونية الفرنسية باستثناء التي لها علاقة بالسيادة الوطنية.

وفي هذا الإطار استمر العمل بالتشريع الفرنسي في مجال المحاسبة وذلك من خلال المخطط المحاسبي العام لسنة 1957 (P.C.G)؛ كان هذا الإطار التشريعي كافيا للاستجابة لمتطلبات تلك المرحلة خاصة العمل على ضمان الاستمرارية في تدفق المعلومات الاقتصادية والمالية الموجهة إلى الإدارة الوطنية ومنها إدارة الضرائب.

وقد شهد التنظيم الاقتصادي في الجزائر خلال هذه الفترة البدء في عمليات التأميم خاصة قطاعات: المناجم، البنوك، المحروقات، وهنا بدأت فكرة ضرورة وجود مرجعية محاسبية تترجم التطور الجديد في الاقتصاد وخاصة التغيير في المفاهيم وطرق التسيير التي سترافق التوجه الجديد.¹

كما تميزت هذه المرحلة من الناحية التنظيمية بتأسيس هيكل جديد يشرف على المهنة المحاسبية ألا وهو "المجلس الأعلى للمحاسبة" وذلك في نهاية سنة 1971، والذي أوكلت له مهمتان أساسيتان، الأولى وهي تنظيم مهنة المحاسبة والخبير المحاسب في الجزائر (82/71 الصادرة في 1971/12/29)، والثانية وهي إنشاء

¹ مختار مسامح، النظام المحاسبي المالي الجديد وإشكالية تطبيق المعايير المحاسبية الدولية في اقتصاد غير مؤهل، مقال، مجلة أبحاث اقتصادية وإدارية، جامعة بسكرة ديسمبر 2008، العدد 04، ص 194.

- مخطط محاسبي وطني يحل محل المخطط العام الفرنسي لسنة 1957. و وضعت لذلك مجموعة من الخطوط العريضة التي تؤخذ بعين الاعتبار في عملية الإصلاح، يمكن تلخيصها في النقاط التالي:¹
- الأخذ بعين الاعتبار احتياجات المعلومات من طرف مستعمليها وخاصة البنوك وهيئات التخطيط على المستوى الحكومي؛
 - العمل على تبسيط وتوضيح المفاهيم المحاسبية وكذلك وضع أسس ومعايير يتم على أساسها إعداد الدفاتر والمستندات المحاسبية؛
 - إعداد مخطط محاسبي وطني يلبي متطلبات التخطيط الاقتصادي الكلي، كما يلي الاحتياجات التسييرية للمؤسسات عن طريق مساعدة إدارة هذه المؤسسات في تقييم نشاطاتها والتنبؤ لما هو في المستقبل؛
 - يجب أن يلبي المخطط الجديد احتياجات المحاسبة الوطنية، وهذا يتم بتوفير معلومات واضحة ومتجانسة على مستوى كل المؤسسات وبالتالي تجميعها دون القيام بعمليات إعداد معالجة من أجل الحصول على مجاميع اقتصادية كلية.
 - وقد أسندت عملية إعداد المخطط المحاسبي الوطني إلى لجنة التوحيد التابعة للمجلس الأعلى للمحاسبة، وتم الاستعانة بخبراء أجنبية من المجلس الوطني للمحاسبة الفرنسي، بالإضافة إلى خبير تشيكوسلوفاكي حاء لطرح التجربة التشيكوسلوفاكية في الميدان.²
- تكملة لهذه التحولات، جاءت نصوص قانونية أخرى لتنظيم العمل المحاسبي والمهنة المحاسبية خاصة جانب التكوين، وتم إصدار نصين أساسيين هما:
- المرسوم 83/72 الصادر في 1972/04/18 والمتعلق بتنظيم الدراسات الجامعية وإنشاء تخصص جديد وهو إيسانس علوم مالية ومحاسبية.
 - المرسوم 84/72 الصادر في 1972/04/18 والمتعلق بتنظيم التربص المهني التكويني لخبراء المحاسبة.

2 - الفترة من: 1975 إلى 2007

- إن القانون الجزائري الذي نص على الاستمرار بالعمل بالتشريعات الفرنسية كان هدفه إعطاء الوقت الكافي للبدء في صدور التشريعات الوطنية، لهذا فقد تميزت فترة السبعينات بإصدار المنظومة القانونية الجزائرية خاصة:³
- القانون المدني، الأمر رقم: 58/75 المؤرخ في 26 سبتمبر 1975، المعدل والمتمم.

¹ بودبة خالد، مرجع سابق، ص 77.

² DJELLOUL Saci, Comptabilité de l'entreprise et système économique- l'expérience Algérienne, O.P.U, Alger 1991, P : 231.

³ مختار مسامح، مرجع سابق، ص 195.

- القانون التجاري، الأمر رقم: 59/75 المؤرخ في سبتمبر 1975، المعدل والمتمم.
- القانون الجزائري، الأمر رقم: 155/66 المؤرخ في 08 جوان 1966، المعدل والمتمم.
- القانون الضريبي(الضرائب المباشرة)، الأمر رقم : 101/76 المؤرخ في 06 ديسمبر 1976، المعدل والمتمم.

توجت الجهود السابقة بإصدار المخطط المحاسبي الوطني بموجب الأمر 35/75 الصادر في: 29 أبريل 1975 والذي يسري مفعوله ابتداء من 01 جانفي 1976، وبعد ذلك ص در المرسوم الوزاري المتعلق بكيفية تطبيق المخطط المحاسبي الوطني في 23/06/1976، والذي تضمن : طبيعة التنظيم والتسيير المحاسبي، الحسابات ومجموعها وأرقامها، القوائم الختامية، المصطلحات المتبناة وقواعد التسجيل المحاسبي. وقد طبق المخطط المحاسبي الوطني على جميع المؤسسات وذلك حسب ما جاء في نص المادتين (01) و(02) من الأمر¹ 35/75:

المادة الأولى: يكون المخطط المحاسبي الوطني إلزاميا ابتداء من أول جانفي 1976 وذلك بالنسبة لـ:

- الهيئات العمومية ذات الطابع الصناعي والتجاري؛
- شركات الاقتصاد المختلط؛

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

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

وفي الثمانينات تحول المجلس الأعلى للمحاسبة إلى المجلس العالي لتقنيات المحاسبة (CSTC)، والذي قام بإنشاء أربع مخططات محاسبية قطاعية:²

- القطاع الفلاحي سنة 1987؛
- قطاع التأمينات سنة 1987؛
- قطاع البناء والأشغال العمومية سنة 1988؛
- قطاع السياحة سنة 1989.

¹ الجريدة الرسمية للجزائرية الديمقراطية الشعبية، العدد رقم 37 المؤرخة في 09/05/1975، ص502.

² صلاح حواس، مرجع سابق، ص196.

استمر العمل بالقانون (35/75) دون مشاكل ميدانية لغاية نهاية الثمانينات، وبعبارة أخرى أن هذا المرجع أدى مهمته بنجاح لغاية البدء في إصلاحات جديدة ابتداء من سنة 1988، والبدء بالتفكير في تغيير النهج الاقتصادي المتبع من اقتصاد إداري موجه إلى اقتصاد تتحكم فيه وتسيره قوى السوق، وهنا بدأت تظهر محدودية المخطط المحاسبي الوطني للتكفل بالانشغالات الجديدة.¹

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

- قطاع البنوك والمؤسسات المصرفية سنة 1992؛
- محاسبة الشركات القابضة سنة 1999؛
- هيئات التوظيف الجماعي للقيم المنقولة 2022.

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

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

3 - الفترة من : 2008 إلى يومنا هذا

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

وفي أواخر سنة 2007، وبعد طول انتظار وضعت الجزائر نظاما محاسبيا ماليا بموجب القانون رقم 07-11 المؤرخ في 25 نوفمبر 2007، والذي من بين أحكام تطبيقه المرسوم التنفيذي رقم 08-156 المؤرخ في 26 ماي 2008، وقد تقرر تطبيق النظام المحاسبي المالي بموجب القانون السالف الذكر في الأول من شهر جانفي 2009، إلا أنه تأجل إلى سنة أخرى بموجب الأمر رقم 08-02 المؤرخ 24 جويلية 2008 والمتضمن قانون المالية التكميلي لسنة 2008. وبهذا أصبح هذا القانون ساري المفعول ابتداء من الأول من شهر جانفي 2010

¹ مختار مسامح، مرجع سابق، ص 196.

بموجب التعليم رقم 02 الصادرة بتاريخ 29 أكتوبر 2009 حول أول تطبيق للنظام المحاسبي المالي . وبدخوله حيز التنفيذ ألغى النظام المحاسبي المالي كل الأحكام المخالفة، لاسيما الأمر رقم 75-37 المؤرخ في 29 أبريل 1975 والمتضمن المخطط المحاسبي الوطني.

المطلب الثاني: دوافع الإصلاح المحاسبي وأهداف تطبيق النظام المحاسبي المالي

1 - دوافع الإصلاح المحاسبي والتوجه نحو المعايير المحاسبية الدولية

لقد وضع المخطط المحاسبي الوطني (PCN) سنة 1976 ليستجيب لاحتياجات الاقتصاد الاشتراكي الذي انتهجته الجزائر آنذاك، وعندما اتجهت الجزائر إلى اقتصاد السوق من خلال مختلف الإصلاحات الاقتصادية المعتمدة منذ الثمانينات من القرن الماضي، والتي ساهمت في ترقية المنافسة وجذب الاستثمار الأجنبي المباشر خاصة في قطاع المحروقات . لذلك أصبح المخطط المحاسبي الوطني لا يتلاءم مع الوضع الاقتصادي الجديد، بحيث أصبح لا يستجيب لاحتياجات المستخدمين الجدد للمعلومات المحاسبية والمالية.

كما أن إصلاح النظام المحاسبي الوطني يأتي نتيجة للارتباطات الجديدة للجزائر وبشكل خاص الدخول في شراكة مع الاتحاد الأوربي وتقدم المفاوضات مع المنظمة العالمية للتجارة، كل هذه المعطيات تفرض على الجزائر جملة من التغييرات الحتمية التي تفرضها الظروف الحالية وإفرازات العولمة.

وعموما يمكن تلخيص أهم دوافع الإصلاح المحاسبي في العناصر التالية:¹

- انتقال الاقتصاد الجزائري من اقتصاد اشتراكي إلى اقتصاد السوق؛
- ضغوطات الهيئات الدولية (صندوق النقد الدولي، البنك الدولي، والمنظمة العالمية للتجارة) قصد الالتزام بالمعايير المحاسبية الدولية؛
- عدم ملائمة المخطط المحاسبي الوطني مع احتياجات الشركات الأجنبية القائمة بالجزائر؛
- تبني المجتمع الدولي لمعايير المحاسبة الدولية، والتي تتعلق بعدة موضوعات تهم المحاسبة الدولية بشكل عام، وخاصة القياس والتقييم والعرض والإفصاح؛
- إفرازات العولمة التي تقتضي تغييرات جذرية في الميدان المحاسبي، هذه التغيرات يجب أن تكون في مستوى التطورات الاقتصادية، وفي إطار المعايير المحاسبية الدولية، وبالتالي ارتباط المحاسبة بالتوجه الاقتصادي الجديد؛
- الاختيار الدولي الذي يقرب ممارساتنا المحاسبية بالممارسات العالمية والذي يسمح بأن نعمل على ركيزة مرجعية ومبادئ أكثر ملائمة مع الاقتصاد المعاصر؛²

¹ ناصر مراد، النظام المحاسبي المالي والمخطط المحاسبي الوطني، مداخلة، الملتقى الدولي حول النظام المحاسبي المالي في ظل معايير الم حاسبة الدولية، المركز الجامعي بالوادي يومي 17 و18 جانفي 2010، ص07.

² كتوش عاشور، متطلبات النظام المحاسبي الموحد في الجزائر، مجلة اقتصاديات شمال إفريقيا، العدد 06، ص295

- محاولة جلب المستثمر الأجنبي من خلال تدويل الإجراءات والمعاملات المالية والمحاسبية لوقيته من مشاكل اختلاف النظم المحاسبية سواء من حيث الإجراءات أو من حيث إعداد القوائم المالية؛
- نقائص وعيوب المخطط المحاسبي الوطني.

ويمكن تلخيص نقائص المخطط المحاسبي الوطني فيما يلي:¹

- يخضع المخطط المحاسبي الوطني لأهداف قانونية ومحاسبية فقط، لذلك لا تستجيب الميزانية المحاسبية لمتطلبات التحليل المالي.
- يعتمد ترتيب عناصر الميزانية على مبدأ درجة سيولة الأصول ودرجة استحقاقية الخصوم، ولا يأخذ بعين الاعتبار مبدأ السنوية.
- بعض عناصر الميزانية المحاسبية غير موضوعية مثل المصاريف الإعدادية فهي عبارة عن مصاريف وليست موجودات مادية أو معنوية.
- تعتمد المحاسبة العامة على مبدأ التكلفة التاريخية فقط أي تقييم عناصر الأصول حسب كلفة شرائها، وليس القيمة العادلة، لذلك فهي لا تعكس القيم الحقيقية للسوق.
- إهمال المخطط المحاسبي الوطني للاقتراب أو التصنيف الوظيفي في إعداد القوائم المالية.
- غياب الإطار التصوري المحاسبي، وهذا يؤدي إلى اعتماد تفسيرات مختلفة من طرف مستعملي القوائم المالية، فالمخطط المحاسبي الوطني لم يعرف المفاهيم والمصطلحات المستعملة بشكل كاف².

2 - أهداف النظام المحاسبي المالي:

يكتسي النظام المحاسبي المالي أهمية بالغة كونه يستجيب لمختلف احتياجات المهنيين والمستثمرين، كما أنه يشكل خطوة هامة في تطبيق المعايير المحاسبية الدولية في إطار التوحيد المحاسبي العالمي، ويهدف النظام المحاسبي المالي إلى تحقيق ما يلي:³

- ترقية النظام المحاسبي الجزائري ليتوافق والأنظمة المحاسبية الدولية؛
- الاستفادة من تجربة الدول المتطورة في تطبيق النظام المحاسبي الموحد؛
- الاستفادة من مزايا هذا النظام خصوصا في مجال تسيير المعاملات المالية والمحاسبية والمعالجات المختلفة؛

¹ ناصر مراد، مرجع سابق، ص 07

² حمزة شعيب، مرجع سابق، ص 208

³ كتوش عاشور، مرجع سابق، ص 292

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

¹ لدرع خديجة، عبد الرحيم ليلي، قائمة المركز المالي في ظل النظام المحاسبي المالي الجديد (IASI)، مداخلة، الملتقى الوطني حول معايير المحاسبة الدولية والمؤسسة الاقتصادية الجزائرية- متطلبات التوافق والتطبيق، جامعة سوق أهراس، 25-26 ماي 2010

المطلب الثالث: المجلس الوطني للمحاسبة ودوره في تحديث النظام المحاسبي1 - تقديم المجلس الوطني للمحاسبة:

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

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

واستنادا لواقع الحال فإن المهام الفعلية للمجلس تتعدى ما تنص عليه المادة الثانية من المرسوم السالف، لتشمل حسب إنجازات المجلس الناتجة عن أنشطته الفعلية نتائج أعماله المرتبطة أساسا:²

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

وبموجب القانون رقم 10-01 المؤرخ في 29 يونيو 2010 فقد تم تحديث الإطار العام للمجلس الوطني للمحاسبة، إذ نصت المادة 04 منه على ما يلي: "ينشأ مجلس وطني للمحاسبة تحت سلطة الوزير المكلف بالمالية ويتولى مهام الاعتماد والتقييس المحاسبي وتنظيم ومتابعة المهن المحاسبية..."

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

² مداني بن بلغيث، مرجع سابق، ص 169

وفي هذا الإطار نصت المواد 10 و11 و12 من المرسوم التنفيذي¹ رقم 11-24 المؤرخ في 2011/01/27 على المهام التي يضطلع بها المجلس الوطني للمحاسبة والمتعلقة بالاعتماد، والتقييس المحاسبي، وتنظيم ومتابعة المهن المحاسبية.

أما فيما يتعلق بأعضاء المجلس فقد تم تحديدهم في المادة 02 من المرسوم التنفيذي 11-24 والذي يتضمن تشكيلة ورئاسة المجلس، حيث يرأس المجلس الوزير المكلف بالمالية أو ممثله أما تشكيلته فهو يتكون من 25 عضو موزعين كما يلي:

- (13) عضوا يمثلون الوزارات والهيئات الإدارية والتنظيمية؛
- (03) أعضاء منتخبين عن المجلس الوطني للمصنف الوطني للخبراء المحاسبين؛
- (03) أعضاء منتخبين عن المجلس الوطني للغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات؛
- (03) أعضاء عن المجلس الوطني للمنظمة الوطنية للمحاسبين المعتمدين؛
- (03) أعضاء يتم اختيارهم لكفاءاتهم في مجال المحاسبة والمالية يعينهم الوزير المكلف بالمالية.

وحسب نص المادة 05 من القانون 10-01 فإنه ينشأ لدى المجلس اللجان المتساوية الأعضاء التالية:

- لجنة تقييس الممارسات المحاسبية والواجبات المهنية؛
- لجنة الاعتماد؛
- لجنة التكوين؛
- لجنة الانضباط والتحكيم؛
- لجنة مراقبة النوعية.

وقد نصت على مهام هذه اللجان المواد من 18 إلى 22 من المرسوم التنفيذي رقم 11-24 السالف الذكر.

2 - مراحل إنجاز النظام المحاسبي المالي:

بدأت عملية إصلاح المخطط المحاسبي الوطني بداية من الثلاثي الثاني لسنة 2001 والتي مولت من قبل البنك الدولي، وقد أوكلت هذه العملية إلى مجموعة من الخبراء الفرنسيين بالتعاون مع المجلس الوطني للمحاسبة وتحت إشراف وزارة المالية، بحيث عانقهم مسؤولية تطوير ال مخطط المحاسبي الوطني (PCN) إلى نظام محاسبي مالي جديد يتوافق والمعطيات الاقتصادية الجديدة والمتعاملون الاقتصاديون الجدد.²

¹ الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية رقم 07 المؤرخة في 2011/02/02

² شنوف شعيب، محاسبة المؤسسة طبقا للمعايير المحاسبية الدولية، ج1، مكتبة الشركة الجزائرية بوداوا، 2008، ص13.

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

المرحلة الثانية: تطوير مشروع مخطط محاسبي جديد؛

المرحلة الثالثة: التكوين للمخطط المحاسبي الجديد والمعايير المحاسبية الدولية.

(أ) المرحلة الأولى: مرحلة تشخيص مجال تطبيق المخطط المحاسبي الوطني

في نهاية المرحلة وضعت ثلاث خيارات تطوير ممكنة، وهي:¹

* **الخيار الأول:** الإبقاء على تركيبة المخطط المحاسبي الوطني وتحديد الإصلاحات تماشياً مع التغييرات التي عرفها المحيط القانوني والاقتصادي في الجزائر.

* **الخيار الثاني:** ويتمثل في الإبقاء على تركيبة المخطط المحاسبي الوطني، والعمل على ضمان توافق بعض المعالجات مع الحلول التقنية المطورة من طرف مجلس المعايير المحاسبية الدولية IASB. لكن مع مرور الوقت سينتج عن ذلك نظامين محاسبيين مختلفين يعطيان نظاماً مختلطاً ومعقداً، وبالتالي يمكن ل ه أن يكون مصدراً للتناقض والاختلاف؛

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

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

(ب) المرحلة الثانية: تطوير مشروع مخطط محاسبي جديد

تضمن التقرير المتعلقة بهذه المرحلة إعداد مشروع نظام محاسبي جديد بناء على الاختيار السابق، وقد تضمن هذا المشروع ما يلي:²

- التعريف بالإطار التصوري؛
- التعريف بقواعد تقييم الأصول، الخصوم، الأعباء والإيرادات؛

¹ نفس المرجع السابق، ص14.

² مداني بن بلغيث، مرجع سابق، ص 173-174.

- مدونة الحسابات؛

- قواعد عمل الحسابات

- نماذج القوائم المالية الجديدة ولواحقها، ومصطلحات تفسيرية.

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

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

الاحتفاظ بالمدونة التي يتضمنها المخطط المحاسبي الوطني، ويضف إليها فقط بعض التعديلات الضرورية، لتجنب أي تأثير يلبي على الممارسة المحاسبية الحالية والتعليم المحاسبي؛

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

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

تم تحويل ملاحظات أعضاء المجلس الوطني للمحاسبة للخبراء الفرنسيين، ليتم التكفل بها بناء على

توصيات الجمعية العامة المنعقدة بتاريخ 27 ماي 2002، والتي أكدت موافقتها على إجمالي نتائج التقييم حول مشروع النظام المحاسبي الجديد باستثناء ما تعلق بالإطار المحاسبي الجديد الذي تقرر تبنيه، على أن يتم إثراء وتقويته. وعلى هذا الأساس، تقدمت مجموعة الخبراء الفرنسيين بمشروع ثان لنظام محاسبي مرفوقا بإجابات عن الأسئلة التي تشكلت بمناسبة المشروع الأول.

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

مدى أخذ الخبراء الفرنسيين فعليا بملاحظات المجلس الوطني للمحاسبة، زمن ثم إعداد حوصلة يتم تبليغها

للخبراء الفرنسيين من أجل أخذها بعين الاعتبار، ليتسنى لهم تقديم م النسخة النهائية لمشروع النظام المحاسبي الجديد.

ج) المرحلة الثالثة: التكوين للمخطط المحاسبي الجديد والمعايير المحاسبية الدولية

ببلوغ هذه المرحلة، تمخض عن أشغال اللجنة تقرير، ومشروع برنامج تكوين اشتمل على:¹

- تنظيم يوم دراسي حول موضوع التوحيد المحاسبي؛

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

وكانت موجهة أساسا للمهنيين والممارسين.

¹ نفس المرجع السابق، ص 172.

خاتمة الفصل

من خلال ما تقدم، يمكن أن نستخلص ما يلي:

- إن الهدف الأساسي من وجود المعايير المحاسبية الدولية هو تحقيق التوافق المحاسبي الدولي، وذلك في سبيل توفير قاعدة واحدة لقراءة القوائم المالية لمختلف الشركات، وكذا الاستفادة من الكشوفات المالية المعدة بموجب هذه المعايير في اتخاذ القرارات الاقتصادية الرشيدة، و بالتالي تحقيق أكبر قدر من الشفافية والقابلية للمقارنة وتسهيل اتخاذ القرارات للمستثمرين.
- منذ بداية العشرية الأخيرة وبالتحديد منذ سنة 2001 بدأت الجزائر بالإعداد لنظام محاسبي جديد يتماشى والتطورات التي حدثت على الاقتصاد متبنيا في ذلك مفهوم المحاسبة المالية التي توفر المعطيات اللازمة للتحليل، فتبني الجزائر للنظام المحاسب المالي يعتبر خطوة هامة لتحقيق التوافق بين الممارسات المحاسبية في الجزائر مع توجيهات معايير المحاسبة الدولية . كما أن تغيير المرجع المحاسبي في الجزائر يمكن من إعطاء الفرصة للمؤسسات بإعادة النظر في إنتاج المعلومات المالية وإعادة تقويم ممارساتها المحاسبية.

الفصل الثالث

الدراسة الميدانية

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

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

المطلب الثاني: منهجية الدراسة

- (1) منهج الدراسة: تعتمد الدراسة على الوصفي التحليلي في دراسة واقع تطوير مهنة المحاسبة في ظل عملية الإصلاح المحاسبي، بالاستعانة بالدراسة الميدانية من خلال تصميم وتوزيع استمارة استبيان كأداة لجمع البيانات والمعلومات اللازمة والتي تم معالجتها وتحليلها باستخدام البرنامج الإحصائي SPSS، من أجل اختبار فرضيات الدراسة والخروج بنتائج.
- (2) مصادر الحصول على المعلومات : بالنسبة للجزء النظري تم جمع المعلومات من خلال الدراسات السابقة في الموضوع المقالات، الرسائل الجامعية بالإضافة إلى الكتب العلمية المتخصصة بموضوع الدراسة، والقوانين والمراسيم المنشورة في الجريدة الرسمية، أما بالنسبة للجزء التطبيقي فقد تم الاعتماد في الدراسة الميدانية على الاستبيان كأداة أساسية لجمع البيانات من مصادرها الرئيسية.
- (3) لقد تم الاعتماد على الاستبيان كأداة رئيسية لجمع البيانات والمعلومات من عينة الدراسة، وقد قسم إلى جزئين الجزء لأول ويتعلق بالخصائص الديموغرافية لعينة الدراسة وهي : الجنس، العمر، الشهادة المهنية، الشهادة الأكاديمية، الوظيفة، الخبرة المهنية وعضوية الهيئات المهنية، أما الجزء الثاني فيتضمن 35 فقرة موزعة على أربعة (04) محاور رئيسية وهي : المحور الأول: بعنوان تطوير مهنة المحاسبة ويتضمن خمسة (05) فقرات، المحور الثاني : تنظيم مهنة المحاسبة، المحور الثالث : دور الهيئات المحاسبية المهنية والمحور الرابع : الأداء العلمي والمهني للمحاسبين ويتضمن كل منها على عشر (10) فقرات . ولقد تم استخدام مقياس ليكرت ذي النقاط الخمسة في إعداد إجابات الاستمارة المتعلقة بالمحاور الأربعة، بحث تتراوح أوزان الإجابات من رقم (5) موافق بشدة إلى (4) موافق إلى (3) محايد إلى (2) غير موافق إلى (1) غير موافق بشدة.
- (4) مجتمع وعينة الدراسة : مجتمع الدراسة هو الخبراء المحاسبين ومحافظي الحسابات والمحاسبين المعتمدين المسجلين في المصف الوطني للخبراء المحاسبين والغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات والمنظمة الوطنية للمحاسبين المعتمدين على التوالي، بالإضافة إلى المحاسبين الموظفين لدى المؤسسات والبنوك وأساتذة التعليم العالي المهتمين بمجال المحاسبة . وقد تم اختيار عينة عشوائية من مجتمع الدراسة حيث تم توزيع (400) استمارة موزعة بين الاستبيان العادي والإلكتروني، حيث تم استرجاع

- (5) (84) استمارة أي ما نسبته 21% وتم استبعاد (4) استمارات لعدم صلاحيتها لتحليل، ليتم الاعتماد على (80) استمارة أي ما نسبته 20%.
- (6) حدود الدراسة: تتمثل حدود هذه الدراسة فيما يلي:
- الحدود المكانية : شكلت الدراسة عينة من المهنيين والأكاديميين المهتمين بمجال المحاسبة وموظفي المحاسبة عبر مختلف جهات الوطن.
 - الحدود الزمنية: امتدت الدراسة الميدانية ثلاثة أشهر من 01 فيفري 2015 إلى 30 أبريل 2015
- (7) الطريقة والأدوات المستخدمة: من أجل تحليل بيانات الدراسة واختبار فرضياتها وبناء النموذج الخاص بها تم الاعتماد على حزمة البرامج الإحصائية للعلوم الاجتماعية (SPSS)، ومن بين الأدوات الإحصائية المستخدمة في هذه الدراسة ما يلي : معامل ارتباط بيرسون لقياس صدق الفقرات، معامل الثبات (Cronbach's Alpha) لمعرفة مدى الاتساق الداخلي لمحاو الدراسة، اختبار التوزيع الطبيعي لتأكد من إمكانية استخدام الاختبارات المعلمية، التكرارات والنسب المئوية لوصف الخصائص الديموغرافية لأفراد العينة، المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية لمعرفة الأهمية النسبية لكل فقرة من محاور الدراسة، ومعامل الارتباط لاكتشاف قوة العلاقة الخطية بين المتغيرات المستقلة مفردة ومجموعة والمتغير التابع، ومن أجل اختبار فرضيات الدراسة استخدمنا تحليل الانحدار البسيط (Simple linear regression multiple) لقياس تأثير كل متغير مستقل على المتغير التابع وتحليل الانحدار المتعدد (linear regression Multiple) لقياس تأثير المتغيرات المستقلة على المتغير التابع.

المطلب الثاني: وصف خصائص عينة الدراسة

من خلال الجدول أدناه يتضح أن عينة الدراسة تشمل جميع فئات المحاسبين بخصائصهم المختلفة، فمن حيث متغير الجنس نجد أن نسبة الذكور 80% تفوق بكثير عدد الإناث ويرجع ذلك إلى أن العمل المحاسبي هو عمل ذكوري بامتياز إلا أن المرأة استطاعت أن تدخل هذا المجال وتحقق مسبة 20% وهي نسبة لا بأس بها، أما بالنسبة للعمر فيظهر أن أعمار أفراد عينة الدراسة محصورة بين 30 و50 سنة بنسبة 77.6% ؛ وتليها الفئة أكبر من 50 سنة بنسبة 13.8%، ويرجع هذا إلى كون العمل في مجال المحاسبة يتطلب الخبرة الميدانية إلى جانب التعليم المحاسبي.

الجدول رقم (01): يوضح خصائص عينة الدراسة

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

المصدر: من إعداد الباحثة بالاعتماد على نتائج برنامج SPSS

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

في حين تنوعت وظائف ومهن أفراد العينة حيث يلاحظ أن غالبية أفراد العينة من المهنيين (خبراء محاسبين، محافظي حسابات ومحاسبين معتمدين) بنسبة إجمالية بـ 67.5%؛ تليها فئة الأساتذة الجامعيين الذين يمتنون مهنة المحاسبة بنسبة 22.5%؛ وتليها فئة الموظفين بنسبة 6.3%؛ ثم فئة الأساتذة الجامعيين المهتمين بمجال محاسبة بنسبة 3.8%، وهذا التوزيع مناسب للدراسة حيث أن المهنيين والأساتذة المهنيين هم على اطلاع جيد على أحول المهنة، حيث يتضح من الجدول أن أغلب أفراد العينة لديهم خبرة تزيد عن 10 سنوات بنسبة 62.5% وهذا يعني أنهم عايشوا التحولات التي مرت بها المهنة، أما فيما يخص عضوية الهيئات المهنية فإن أغلب أفراد العينة لديهم عضوية في الهيئات (المصف الوطني للخبراء المحاسبين، الغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات والمنظمة الوطنية للمحاسبين المعتمدين)، وهناك من لديهم إلى جانبها عضوية في الهيئات الإقليمية

العربية بنسبة 12.5%؛ وعضوية واحدة في الهيئات الدولية؛ وما نسبته 12.5% من أفراد العينة لا يملكون أي عضوية، وهذا يدل انحصار العضوية في الهيئات الوطنية والعربية وعدم الحصول على العضوية في الهيئات الدولية لما تتطلبه من التزامات يصعب تحقيقها في البيئة المحاسبية المحلية.

من كل ما سبق نخلص إلى أن خصائص العينة تعكس خصائص المجتمع الذي تمثله بشكل كبير، وبالتالي فإن النتائج المستخلصة من تحليل بيانات العينة يمكن أن يكون مؤشرا قويا على واقع مجتمع العينة.

1 - إختبار فرضيات الدراسة:

لقد استخدمنا في اختبار الفرضيات الفرعية اختبار تحليل الانح دار البسيط Simple linear regression لاختبار أثر المتغير المستقل (سواء كان تنظيم مهنة المحاسبة أو دور الهيئات المهنية أو الأداء العلمي والمهني) على المتغير التابع وهو تطوير مهنة المحاسبة، في حين تم تطبيق تحليل الانحدار المتعدد Multiple linear regression لاختبار تأثير المتغيرات المستقلة مجتمعة على المتغير التابع وذلك لاختبار الفرضية الرئيسية.

وقد خلصت النتائج إلى قبول الفرضية الأولى والتي تنص على وجود علاقة ذات دلالة إحصائية بين تطوير مهنة المحاسبة وإعادة تنظيم مهنة المحاسبة، وذلك وفق ما توضح النتائج المبينة في الجدول رقم (2)

جدول رقم (02): يوضح أثر تنظيم مهنة المحاسبة على تطوير مهنة المحاسبة

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

المصدر : من إعداد الباحثة بالاعتماد على نتائج برنامج SPSS

إذ يشير الجدول أعلاه إلى وجود علاقة معنوية ذات دلالة إحصائية (0.05 أكبر من sig) بين المتغير التابع وهو تطوير مهنة المحاسبة والمتغير المستقل تنظيم مهنة المحاسبة، وهذا يعني وجود تأثير معنوي لتنظيم مهنة المحاسبة في تطوير مهنة المحاسبة ويظهر ذلك من خلال F المحسوبة وهي أكبر من قيمتها الجدولية عند مستوى دلالة 0.05، وتشير قيمة R² إلى أن (11.3%) من التغيرات الحاصلة في تطوير مهنة المحاسبة تعود إلى تنظيم مهنة المحاسبة وأن (88.7%) تعود إلى متغيرات أخرى.

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

جدول رقم (03): يوضح تأثير دور الهيئات المهنية على تطوير مهنة المحاسبة

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

المصدر: من إعداد الباحثة بالاعتماد على نتائج برنامج SPSS

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

جدول رقم (04): يوضح أثر الأداء العلمي والمهني للمحاسبين على تطوير مهنة المحاسبة

معامل الانحدار					Sig مستوى الدلالة	Df درجة الحرية	F المحسوبة	R ² معامل التحديد	R معامل الارتباط	المتغير التابع
Sig مستوى الدلالة	T المحسوبة	الخطأ المعياري	Beta B	البيان						
0,514	0,655	0,046	0,074	الأداء العلمي والمهني	0,514	1 78 79	0,429	0,005	0,074	تطوير مهنة المحاسبة

المصدر: من إعداد الباحثة بالاعتماد على نتائج برنامج SPSS

من أجل تحليل معمق لتأثير العوامل المستقلة على المتغير التابع قمنا باستخدام تحليل الانحدار المتعدد لمعرفة درجة تأثير المتغيرات المستقلة: (تنظيم المهنة ودور الهيئات المهنية والأداء العلمي والمهني) (مجتمعة على المتغير التابع (تطوير مهنة المحاسبة)، كما تظهر معادلات النموذج التالي:

$$Y = a + B_1 X_1 + B_2 X_2 + B_3 X_3$$

حيث:

$Y =$ تطوير مهنة المحاسبة

$a =$ ثابت

$B_1 =$ تأثير تنظيم مهنة المحاسبة

$B_2 =$ تأثير دور الهيئات المحاسبية المهنية

$B_3 =$ تأثير الأداء العلمي والمهني للمحاسبين

ويمكن تلخيص النموذج ونتائج تحليله في الجدول التالي:

جدول رقم (05) : يوضح أثر المتغيرات المستقلة (تنظيم المهنة ودور الهيئات المهنية والأداء العلمي والمهني) مجتمعة على

المتغير التابع (تطوير مهنة المحاسبة)

معامل الانحدار				البيان	Sig مستوى الدلالة	F المحسوبة	R ² معامل التحديد	R معامل الارتباط	المتغير التابع
Sig مستوى الدلالة	T المحسوبة	الخطأ المعياري	Beta B						
0,000	3,781	0,042	0,421	تنظيم مهنة المحاسبة	0,002	5,468	0,178	0,421	تطوير مهنة المحاسبة
0,163	1,408	0,039	0,184	دور الهيئات المهنية					
0,017	2,434	0,056	0,335	الأداء العلمي والمهني					

المصدر: من إعداد الباحثة بالاعتماد على نتائج برنامج SPSS

تظهر نتائج الجدول رقم (05)، أن النموذج المستخدم ذو درجة معنوية ودلالة إحصائية عالية (0,05 أكبر sig) مما يجعل نتائجه مقبولة إحصائياً، حيث قيمة F المحسوبة تساوي (5.468)، وبلغت قيمة معامل الارتباط (0.421) وهو دليل على وجود علاقة إيجابية بين تطوير مهنة المحاسبة والمتغيرات المستقلة، كما أن معامل التحديد قد بلغ (0.178) أي أن المتغيرات المستقلة تفسر ما نسبته (17.8%) من التغيرات في المتغير (تطوير مهنة المحاسبة)

إلا أن هناك اختلاف بين المتغيرات المستقلة مجتمعة من حيث الأثر الكلي لكل منها على تطوير مهنة المحاسبة، حيث قيمة B لتنظيم مهنة المحاسبة هي (0.421) وهي تمثل الأثر الكلي لمتغير تنظيم مهنة المحاسبة على تطوير مهنة المحاسبة وهو ذو دلالة معنوية، حيث قيمة t المحسوبة له (3.781) معنوية عند مستوى دلالة (sig=0.000)، في حين كانت قيمة B لدور الهيئات المهنية تساوي (0.184) وهي تمثل الأثر الكلي لمتغير دور الهيئات المهنية على تطوير مهنة المحاسبة وهو غير دال معنويًا حيث كانت قيمة t المحسوبة له

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

لقد جاءت هذه النتائج مشابهة تماما لتلك التي توصلت إليها الدراسات السابقة مثل: دراسة (الحياني 2001) التي أوصت بضرورة تطوير التعليم المحاسبي في الأردن، ودراسة (الراشد 2002) التي توصلت إلى غياب الدور الفعال لجمعية المحاسبين والمراجعين الكويتية، ودراسة (Farag 2003) التي أوصت بضرورة تطوير نظام التعليم المحاسبي، وتطوير الدور المهني للجمعيات المهنية ذات العلاقة بالمحاسبة، ودراسة (البحيبي 2010) التي توصلت إلى عدم وجود برامج تعليم مستمر للمحاسبين وضعف الجمعيات المهنية، ودراسة (بلعور 2014) التي أوصت بضرورة إصلاح منظومة التكوين والتعليم المحاسبي.

الخاتمة الفصل

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

- إن عملية إصلاح مهنة المحاسبة تساهم في تطوير مهنة المحاسبة في الجزائر؛
- هناك تأثير معنوي عند دراسة المتغيرات المستقلة : (تنظيم مهنة المحاسبة دور الهيئات لمهنة والأداء العلمي والمهني) مجتمعة على تطوير مهنة المحاسبة في الجزائر إلا أن هذا التأثير يختلف من متغير إلى آخر؛
- هناك تأثير معنوي إيجابي لتنظيم مهنة المحاسبة وبشكل ملحوظ على تطوير مهنة المحاسبة في الجزائر، وذلك عند دراسة هذا التأثير منفردا أو مع باقي المتغيرات تبرز الأهمية المعنوية له، وهذا يرجع إلى اهتمام المشرع الجزائري بعملية تنظيم مهنة المحاسبة ويظهر ذلك من خلال إصدار 01-10 وما تبعه من مراسيم تنفيذية تصب جميعها في إطار إعادة تنظيم مهنة المحاسبة والتي يهدف من ورائها إلى تطوير الممارسة المحاسبية المحلية.
- هناك تأثير غير معنوي لدور الهيئات على تطوير مهنة المحاسبة، وذلك عند دراسة هذا التأثير منفردا أو مع باقي المتغيرات، وهذا يرجع إلى تهميش دور ال هيئات المهنية من خلال سحب جميع الصلاحيات منها وجعلها بيد الوزارة الوصية (وزارة المالية)، وهذا ما جعل منها هيكل دون دور أو مساهمة فعلية في تطوير مهنة المحاسبة في الجزائر.
- هناك تأثير معنوي سلبي للأداء العلمي والمهني للمحاسبين على تطوير مهنة المحاسبة في الجزائر إلا أن هذا التأثير لم يكن معنويا عند دراسته منفردا، وهذا يفسر كون التعليم والعمل المحاسبي يعتبر عائق أما عملية تطوير مهنة المحاسبة، رغم أن المشرع أوجد الآليات من أجل تحسين جودة الأداء العلمي والمهني إلا أنها ما زالت قيد التنفيذ ولم تظهر نتائجها بعد.

ومن أجل الارتقاء بمهنة المحاسبة إلى الأفضل قمنا بوضع مجموعة من التوصيات والمقترحات وهي:

- الحفاظ على استقلالية المهنة بما يضمن رقي المهنة من جهة ومن جهة أخرى حياد الإدارة؛
- تعزيز دور الهيئات المهنية في تنظيم وتطوير المهنة وممارستها؛
- ضرورة التنسيق مع الهيئات المهنية المحلية والإقليمية ذات العلاقة بمهنة المحاسبة، والانضمام إلى المنظمات والهيئات الدولية التي تجمع أصحاب المهنة عبر العالم مثل IFAC وذلك بغية الاستفادة منها؛
- ضرورة تطوير برامج التعليم الجامعي مع المستجديات، وتوثيق العلاقة بين الجانبين الأكاديمي والتطبيقي في التعليم؛
- سد الفجوة بين ما يدرسه الطالب وبين التطبيق العلمي من خلال الاهتمام بتكوين وتدري ب المحاسبين الجدد؛
- رفع كفاءة المحاسبين عبر تبني برامج تعليم مستمر تهدف إلى تطوير معارف وخبرات المهنيين.

الخاتمة

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

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

عكس تطبيق المخطط المحاسبي الوطني، إرادة قوية لدى السلطة الوصية في احتكار عملية التوحيد المحاسبي، على قاعدة النظام الاقتصادي القائم، الذي كان يتطلب الإمداد بمعلومات متجانسة عن المؤسسات لفرض رقابة اقتصادية و جبائية على نشاطها، إضافة لذلك تلبية مختلف الاحتياجات من المعلومات المعبر عنها من المحاسبة الوطنية والتخطيط، من أجل إعداد النتائج الاقتصادية على المستوى الكلي، على حساب الإجابة على احتياجات باقي الفئات الطالبة للمعلومات عن المؤسسات.

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

أ - المراجع باللغة العربية:

- 01 حيدر محمد على بني عطا، نظرية المحاسبة والمراجعة ، دار الحامد للنشر والتوزيع ، عمان ، 2007.
- 02 عبد الحي مرعي، كمال خليفة أبو زيد، مقدمة في المحاسبة المالية، الدار الجامعية، الإسكندرية، 1999
- 03 رضوان حلوة حنان، النموذج المحاسبي المعاصر، دار وائل، عمان، 2003
- 04 محمد مطر، التأصيل النظري للممارسات المحاسبية في مجالات القياس و العرض و الإفصاح ، دار وائل، عمان، 2004
- 05 عبد الحي مرعي، محمد سمير الصبان، التطور المحاسبي و المشاكل المعاصرة، دار النهضة العربية، بيروت، 1988
- 06 ريتشارد شرويدر، مارتل كلارك، جاك كاثي، ترجمة خالد علي احمد كأجيبي، إبراهيم ولد محمد فال، نظرية المحاسبة، دار المريخ للنشر، الرياض، 2006
- 07 وصفي عبد الفتاح أبو المكارم، دراسات متقدمة في المحاسبة المالية، دار الجديدة، الإسكندرية، 2006
- 08 وليد ناجي الحياي، نظرية المحاسبة، الأكاديمية العربية المفتوحة، الدنمارك، 2007
- 09 كمال النقيب، مقدمة في نظرية المحاسبة، عمان، دار وائل، 2004
- 10 محمد سمير الصبان، إسماعيل إبراهيم جمعة، أحمد محمد كامل، المحاسبة المتوسطة الإطار الفكري و العملي للمحاسبة كنظام للمعلومات، الدار الجامعية، مصر، 2003/2002
- 11 جبرائيل كمحالة و آخرون، المحاسبة المالية بين النظرية و التطبيق، دار زهران للنشر و التوزيع، الأردن، 1997
- 12 حسام الدين مصطفى الخدش، وليد زكريا صيام، عبد الناصر إبراهيم نور، أصول المحاسبة المالية ، الجزء الأول، دار المسيرة، عمان، 1995
- 13 خالد أحمد أمين وآخرون، أصول المحاسبة، مركز الكتاب الأردني، الأردن، 1990
- 14 خيرت ضيف، احمد رجب عبد العال، محمد شوقي، المحاسبة المالية ، دار النهضة العربية، بيروت، 1981
- 15 وصفي عبد الفتاح أبو المكارم، دراسات متقدمة في المحاسبة المالية، دار الجامعة الجديدة، الإسكندرية، 2004
- 16 المجمع العربي للمحاسبين القانونيين، دليل معايير المحاسبة الدولية، الأردن، 2006
- 17 وصفي عبد الفتاح أبو المكارم، المحاسبة المالية المتوسطة، الدار الجامعية للنشر، الإسكندرية، 2000
- 18 محمد عباس بدوي، المحاسبة عن التأثيرات البيئية والمسؤولية الاجتماعية للمشروع ، دار الجامعة الجديدة، الاسكندرية، 2000

- 19 بوعقوب عبد الكريم، أصول المحاسبة العامة، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 1999
- 20 عبد السميع الاسيوف، أساسيات المحاسبة المالية، دار وائل، الأردن، 2002
- 21 رضوان حلوة حنان، وآخرون، أسس المحاسبة المالية، دار ومكتبة حامد، عمان، 2004
- 22 أحمد نور، مبادئ المحاسبة المالية، الدار الجامعية، بيروت
- 23 محمد سمير الصبان، دراسات في المحاسبة المالية، الدار الجامعية، بيروت، 1991
- 24 عبد الحي مرعي، أصول المحاسبة المالية، الدار الجامعية، بيروت، 1991
- 25 عبد الناصر نور و طلال الحجاوي، المعايير المحاسبية الدولية والبيئة الأردنية- متطلبات التوافق والتطبيق، دليل المحاسبين
- 26 مزياني نورا لدين، فروم محمد الصالح، المعايير المحاسبية الدولية والبيئة الجزائرية- مقومات ومتطلبات التطبيق، مداخلة، الملتقى الدولي حول النظام المحاسبي المالي في ظل معايير المحاسبة الدولية، المركز الجامعي بالوادي يومي 17 و18 جانفي 2010
- 27 حسين القاضي ومأمون حمدان، المحاسبة الدولية ومعاييرها، دار الثقافة، عمان 2008
- 28 رضا جاوحدو، المعايير المحاسبية الدولية IAS/IFRS: المفهوم، التداعيات، الإجراءات، مداخلة، اليوم الدراسي حول: المعايير المحاسبية والأنظمة المحاسبية المقارنة، وجامعة باجي مختار- عناية 2005
- 29 حسن عبد الكرم سلوم ويتول محمد نوري، دور المعايير المحاسبية في الحد من الأزمة المالية العالمية ، المؤتمر العلمي الدولي السابع حول "تداعيات الأزمة الاقتصادية العالمية على منظمات الأعمال- التحديات- الفرص- الأفاق"، جامعة الزرقاء الأردن 2009
- 30 محمد المبروك أبوزيد، المحاسبة وانعكاساتها على الدول العربية، ط1، اترك للطباعة والنشر والتوزيع، القاهرة 2005
- 31 عبد الناصر نور و طلال الحجاوي، أساسيات المعرفة المحاسبة، دار اليازوري العلمية للنشر والتوزيع، عمان 2009

الآيات القرآنية

32 الآية 282 من سورة البقرة

المذكرات

- 33 شعيب شنوف، الممارسة المحاسبية في الشركات متعددة الجنسيات والتوحيد المحاسبي العالمي، أطروحة دكتوراه، جامعة الجزائر
- 34 بودبة خالد، أثر تطبيق النظام المحاسبي النالي الجزائري على مكونات القوائم المالية المحاسبية للمؤسسات الاقتصادية، مذكرة ماجستير، المدرسة العليا للتجارة 2006/2007

35 خالد مقدم، تبني معايير المحاسبة الدولية- حالة الجزائر، مذكرة ماجستير، جامعة البليدة 2009

36 صلاح حواس، التوجه الجديد نحو معايير الإبلاغ المالي الدولية، أطروحة دكتوراه، جامعة الجزائر 2008

37 دشاش أم الخبر، متطلبات نجاح تطبيق المحاسبي المالي في ظل البيئة الجزائرية، مذكرة ماجستير، جامعة ورقلة
2010/2009

38 حمزة شعيب، تطور المحاسبة ومحاولات التنظيم والتنظيم المحاسبي، مذكرة ماجستير، جامعة البليدة 2010/2009

39 قوادري محمد، قياس بنود القوائم المالية وفق معايير المحاسبة الدولية IAS/IFRS: دراسة حالة النظام المحاسبي المالي الجزائري، مذكرة ماجستير، جامعة البليدة 2010

القوانين والتشريعات

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

41 القانون التجاري الجزائري، نسخة 2007، المواد 11,10,09

42 الجريدة الرسمية للجزائرية الديمقراطية الشعبية، العدد رقم 37 المؤرخة في 1975/05/09

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

44 الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية رقم 07 المؤرخة في 2011/02/02

المداخلات:

45 الصادق محمد ادم علي، أثر توافق معايير المحاسبة السعودية مع معايير المحاسبة الدولية على تطوير مهنة المحاسبة بالمملكة العربية السعودية، مداخلة، الندوة الثانية عشر لسبل تطوير المحاسبة في المملكة العربية السعودية، يوم 18 ماي 2010

46 مزباني نورا لدين، فروم محمد الصالح، المعايير المحاسبية الدولية والبيئة الجزائرية- مقومات ومتطلبات التطبيق، مداخلة، الملتقى الدولي حول النظام المحاسبي المالي في ظل معايير المحاسبة الدولية، المركز الجامعي بالوادي يومي 17 و18 جانفي 2010

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

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

49 رضا جاوحدو، المعايير المحاسبية الدولية IAS/IFRS: المفهوم، التدايعات، الإجراءات، مداخلة، اليوم الدراسي حول: المعايير المحاسبية والأنظمة المحاسبية المقارنة، وجامعة باجي مختار- عناية 2005

50 أكرم إبراهيم عطية حماد، واقع المحاسبة والمراجعة في فلسطين، مداخلة، اليوم الدراسي حول "واقع مهنة المحاسبة في فلسطين وسبل تطويرها"، قسم المحاسبة بالجامعة الإسلامية بغزة.

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

52 ناصر مراد، النظام المحاسبي المالي والمخطط المحاسبي الوطني، مداخلة، الملتقى الدولي حول النظام المحاسبي المالي في ظل معايير المحاسبة الدولية، المركز الجامعي بالوادي يومي 17 و18 جانفي 2010

53 لدرع خديجة، عبد الرحيم ليلي، قائمة المركز المالي في ظل النظام المحاسبي المالي الجديد (IASI)، مداخلة، الملتقى الوطني حول معايير المحاسبة الدولية والمؤسسة الاقتصادية الجزائرية- متطلبات التوافق والتطبيق، جامعة سوق أهراس، 25-26 ماي 2010

المجلات

54 مختار مسامح، النظام المحاسبي المالي الجديد وإشكالية تطبيق المعايير المحاسبية الدولية في اقتصاد غير مؤهل، مقال، مجلة أبحاث اقتصادية وإدارية، جامعة بسكرة ديسمبر 2008، العدد 04

55 كتوش عاشور، متطلبات النظام المحاسبي الموحد في الجزائر، مجلة اقتصاديات شمال إفريقيا، العدد 06

ب - المراجع باللغة الفرنسية

Les ouvrages :

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

57 Degos-jean-juy, la comptabilité, édition dominos flammariens, paris, 1998

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

59 Garnier Pierre, la technique comptable approfondie et les comptabilités spéciales, 2^{ème} édition, dunod, paris 1972

60 Saci djelloul, Comptabilité d'entreprise et système économique, expérience algérienne, OPU,1991

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

62 Colasse Bernard : Théories comptables,edition Economica, Paris,2000

63 Colasse, B, comptabilité générale : PCG 1999 et IAS,2001

64 Jean-luc siruguet,Lydia Koessler,le contrôle comptable bancaire, la revue banque éditeur,paris,1998

65 Robert obert ; comptabilité approfondie et révision ; édition dunod ; paris ; 2000

- 66 Marie Christine Bazin, Christelle bouguennec, Alfred Spehner, Guillaime blin, cours d'introduction a la comptabilité, intec cnam, paris, 2008/2009
- 67 F.engel et F.kletz, cours de comptabilité général, école nationale supérieure de mines, France,2006
- 68 Cailliau J.C : Cadre conceptuel de la comptabilité, 1996
- 69 Cours sur les normes comptables internationales IAS/IFRS, Jean-Jacques Friedrich, Université Jean Moulin LYON3, France,2004
- 70 Klee lois, image fidèle et représentation comptable, édition Economica, Paris, France, 2000
- 71 Sami Bouassida et Mohamed Mourad lakhdar, les normes IAS/IFRS en entreprise, VIP groupe et C.S.B audit et conseil, 2005, Tunisie,
- 72 Robert maséso, André philipps et Chrisian raulet, Comptabilité financière, édition dunod, France, 2005
- 73 STEPHAN Brin,L'essentiel Des Normes Comptables International IAS/IFRS, 3^e Edition, Gualino Editeur Paris 2006
- 74 Rouse Francis, **Normalisation comptable, Principes et pratiques**, coll, Méthodologie, Paris 1990
- 75 Colasse Bernard, **La notion de normalisation comptable**, In Revue française de comptabilité, N° 182, Paris sept 1987
- 76 HOARAU C, La France, in Comptabilité internationale, Vuibert éd, Paris 1997
- 77 MURIEL NAHMIAS, l'essentiel des normes IAS/IFRS, éditions d'Organisation, paris 2004
- 78 ROBERT Obert, Pratique Internationale de la Comptabilité et de L'audit, DUNOD, paris 1994
- 79 CODE IFRS- Normes et interprétations, textes consolidés à jour au 15 mars 2011, 6eme édition, Groupe Revue Fiduciaire, Paris 2011
- 80 PASCAL Barneto, Normes IFRS- Application Aux états Financiers, 2^{eme} édition, Dunod, Paris 2006
- 81Catherine Maillet- Baudriet Et Anne le Manh, Les normes comptables Internationales IAS-IFRS, 5^{eme} édition, éditions Foucher, France 2007
- 82DJELLOUL Saci, Comptabilité de l'entreprise et système économique- l'expérience Algérienne, O.P.U, Alger 1991

❖ **Site internet**

- 83 www.iasplus.com/en/standards
- 84 www.iasb.org
- 85 www.Aicpa.org

ملحق الجداول

نتائج آراء أفراد الدراسة حول فقرات المحاور

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

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

المصدر: من إعداد الباحث بالاعتماد على نتائج برنامج SPSS

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

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

المصدر: من إعداد الباحث بالاعتماد على نتائج برنامج SPSS

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

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

المصدر: من إعداد الباحث بالاعتماد على نتائج برنامج SPSS

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

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

المصدر: من إعداد الباحث بالاعتماد على نتائج برنامج SPSS