معايير المحاسبة الدولية

كتاب بيداغوجي حسب البرنامج الوزاري

موجه لطلبة السنة الثانية ليسانس تخصص محاسبة

من إعداد

د. بن حركو غنية
أستاذ محاضر أ

د. بوحفص سميحة
أستاذ محاضر أ

جامعة عباس لغرور خنشلة

الجزائر

بسم الله الرحمن الرحيم

الحمد لله رب العالمين وبعد

لقد تم إعداد هذا الكتاب إستجابتا لمتطلبات الدراسة في المحاسبة والمحاسبة الدولية، وبناء على ذلك فقد حاولنا قدر الإمكان التبسيط والإحاطة بمختلف المفاهيم وأساليب العرض، ليسهل على الطالب الذي يدرس معايير المحاسبة الدولية لأول مرة التعامل معها.

حيث ركز هذا الكتاب على المقرر الخاص بمقياس معايير المحاسبة الدولية السنة الثانية ليسانس، وذلك من خلال عرض المحاور الأساسية التي تحكمه، بالشرح والتفصيل في أسباب وعوامل الاختلافات المحاسبية بين الدول والتي أدت لضهور ما يعرف بالتوافق المحاسبي الدولي وكذلك عرض التطور التاريخي لمعايير المحاسبة الدولية منذ ضهورها كمبادرة والاطار المفاهيمي (التصوري) لمعايير المحاسبة وإجراءات إصدارها، كما تم عرض المعيار الدولي المحاسبي رقم (1) : إعداد وعرض القوائم المالية لأول مرة والمعيار الدولي رقم (7) قائمة التدفقات النقدية، وفي الأخير تمت مقارنة بين النظام المحاسبي المالي الجزائري ومعايير المحاسبة الدولية لتحدد المعايير التي تبنتها الجزائر بهدف الاندماج في الاقتصاد العالمي.

وتماشيا مع الهدف من إعداد هذه المطبوعة، فقد تم عرض المادة العلمية الواردة فيها على النحو التالي:

الفصل الاول: الاختلاف المحاسبي كمدخل للتوافق المحاسبي الدولي

1- أسباب الاختلاف المحاسبي الدولي 09

1-1- النظام الإقتصادي 10

1-1-1- طبيعة ونوع النظام الاقتصادي ودرجة تطوره 10

2-1-1- مصادر التمويل 11

3-1-1- حجم النشاط الاقتصادي 11

4-1-1- التضخم 12

5-1-1- الروابط والعلاقات الاقتصادية 12

2-1- النظام السياسي 13

3-1- النظام القانوني 13

4-1- النظام التعليمي 14

5-1- المحاسبة المهنية 14

6-1- العوامل الثقافية 15

2- ماهية التوافق المحاسبي الدولي 16

1-2- مفهوم التوافق المحاسبي الدولي 16

1-1-1- التوافق (التنسيق) المحاسبي 16

2-1-1- المعايرة المحاسبية 17

3-1-1- التوحيد المحاسبي 17

2-2- فوائد وعوائق التوافق المحاسبي الدولي 21

1-2-2- فوائد التوافق المحاسبي الدولي 21

2-2-2- عوائق التوافق المحاسبي الدولي 23

3- الجهود المبذولة للتوافق المحاسبي الدولي 26

1-3- الجهود المبذولة لتحقيق توافق محاسبي دولي 27

1-1-3- الجهود الدولية العامة 27

2-1-3- الجهود الدولية الخاصة 28

2-3- الجهود المبذولة لتحقيق توافق محاسبي إقليمي 31

1-2-3- الجهود الإقليمية العامة 31

أولا: الإتحاد الأوروبي 31

ثانيا: مجلس المحاسبة الإقليمي 33

2-2-3- الجهود الإقليمية الخاصة 34

أولا: الإتحاد المحاسبي الأوروبي 34

ثانيا: جمعية أمم جنوب شرق أسيا لاتحاد المحاسبين 35
ثالثا: المجمع العربي للمحاسبين القانونيين 35

الفصل الثاني: معايير المحاسبة الدولية وأسباب الانتقال من *IAS* إلى *IFRS*

1- مفهوم وأهمية معايير المحاسبة الدولية 38
1-1- معايير المحاسبة الدولية النشأة والمفهوم 38
1-1-1- نشأة وتطوير معايير المحاسبة الدولية 38
1-1-2- مفهوم المعايير المحاسبية 42
1-2- أهمية معايير المحاسبة الدولية 42
2- الهيئات المعنية بإصدار معايير المحاسبة الدولية 44
2-1- إعادة هيكلة لجنة معايير المحاسبة الدولية 46
2-1-1- أسباب إعادة الهيكلة 47
2-1-2- الفرق بين *IASB* و*IASC* 48
2-2- الهيكلة الجديدة للجنة معايير المحاسبة الدولية 50
2-2-1- مؤسسة لجنة معايير المحاسبة الدولية *IASC* 50
2-2-2- مجلس معايير المحاسبة الدولية *IASB* 52
2-2-3- المجلس الإستشاري *SAC* 53
2-2-4- لجنة تفسير معايير التقارير المالية الدولية *IFRIC* 51
2-2-5- فريق تطبيق معيار المنشآت الصغيرة والمتوسطة *SME* 54
2-2-6- مجلس المراقبة 51

الفصل الثالث: الاطار التصوري وإجراءات إصدار معايير محاسبة دولية

1- إجراءات إصدار المعايير وتصنيفاتها 58
1-1- مسار وضع المعايير المحاسبية الدولية 58
1-2- إصدارات لجنة (مجلس) معايير المحاسبة الدولية 60
1-2-1- معايير المحاسبة الدولية *IAS* 61
1-2-2- معايير التقارير المالية الدولية *IFRS* 64
2- لاطار التصوري لمعايير المحاسبة الدولية 66
2-1- الغرض من الاطار المفاهيمي لإعداد وعرض القوائم المالية 67
2-2- مكونات الاطار المفاهيمي لإعداد وعرض القوائم المالية 68
2-2-1- أهداف التقارير المالية معدة للأغراض العامة 69

أولا: مستخدمو القوائم المالية واحتياجاتهم من المعلومات.. 69
ثانيا: المعلومات حول الموارد الاقتصادية للمنشأة والمطالبات
عليها والتغيرات التي تتم على الموارد والمطالبات..... 71
2-2-2- الخصائص المحاسبي للمعلومة المالية المفبدة..... 71
أولا: الخصائص النوعية الاساسية 71
ثانيا: الخصائص الداعمة (المعززة) للخصائص النوعية
للمعلومات 75
ثالثا: القيود على الملاءمة والموثوقية للمعلومات..... 76
2-3- عناصر القوائم المالية..... 77
2-3-1- العناصر المحددة للوضعية المالية..... 77
أولا: الاصول (الموجودات)..... 77
ثانيا: الخصوم (الإلتزامات)..... 79
ثالثا: الاموال الخاصة (حق الملكية)..... 80
2-3-2- العناصر المتعلقة بقياس الاداء..... 80
أولا: الايرادات 81
ثانيا: الاعباء 81
2-3-3- التغيرات في الوضعية المالية..... 82
2-4- أساليب قياس عناصر القوائم المالية..... 82
2-5- فرضية استمرارية المنشاة..... 83

الفصل الرابع: معيار المحاسبة الدولي رقم 1: عرض القوائم المالية

1- مفهوم القوائم المالية..... 86
1-1- تعريف القوائم المالية 86
1-2- أهمية القوائم المالية 87
1-3- أهداف القوائم المالية والتقارير المالية 88
2- الإطار النظري للمعيار المحاسبي الدولي رقم 1 88
2-1- التأصيل التاريخي للمعيار المحاسبي الدولي رقم 89
2-2- محتوى المعيار المحاسبي الدولي رقم 1 91
2-2-1- الهدف من المعيار المحاسبي الدولي رقم 1 91
2-2-2- نطاق تطبيق المعيار المحاسبي الدولي رقم 1 92
2-2-3- عرض القوائم المالية 93
2-2-4- العرض والإفصاح 94
2-2-5- السياسات المحاسبية..... 94

2-3- أساسيات تطبيق المعيار المحاسبي الدولي رقم 1 95

3- مضمون القوائم المالية ضمن المعيار المحاسبي الدولي رقم 1 وما تم تبنيه من قبل المشرع الجزائري 96

3-1- الميزانية 97

3-2- جدول حساب النتائج 100

3-3- جدول سيولة الخزينة (جدول التدفقات النقدية) 105

3-4- جدول تغير الأموال الخاصة (تغير حقوق الملكية). 105

3-5- الملاحق (الإيضاحات) 107

الفصل الخامس: معيار المحاسبة الدولي رقم 7: قائمة التدفقات النقدية

1- مفهوم جدول التدفقات النقدية 113

1-1- تعريف جدول التدفقات النقدية 113

1-2- أهمية جدول التدفقات النقدية 114

1-3- أهداف جدول التدفقات النقدية 115

2- متطلبات تطبيق المعيار المحاسبي الدولي رقم 7 116

2-1- التطور التاريخي للمعيار المحاسبي الدولي رقم 7 116

2-2- نطاق تطبيق المعيار 117

2-3- المصطلحات الخاصة بهذا المعيار 118

2-4- عرض قائمة التدفقات النقدية 119

3- قائمة التدفقات النقدية من منظور المشرع الجزائري 119

الفصل السادس: مقارنة بين النظام المحاسبي المالي ومعايير المحاسبة الدولية

1- الإصلاح المحاسبي 126

1-1- الخيار الوطني للإصلاح 126

1-2- دوافع تبني النظام المحاسبي المالي 127

1-3- أهمية النظام المحاسبي المالي 129

2- تقديم النظام المحاسبي والمالي الجديد 130

2-1- الإطار القانوني للنظام المحاسبي والمالي الجديد 130

2-1-1- القانون رقم 07-11 131

2-1-2- المرسوم التنفيذي رقم 08-156 132

2-1-3- القرار المؤرخ في 26 جويلية 2008 قواعد التقييم 133

2-1-4- القرار المؤرخ في 26 جويلية 2008 الكيانات الصغيرة 134
2-1-5- المرسوم التنفيذي رقم 09-11 134
2-1-6- التعليمة الوزارية رقم: 02 135
2-2- الإطار المفاهيمي (التصوري) للنظام المحاسبي والمالي 136
2-2-1- تعريف النظام المحاسبي المالي (المحاسبة المالية) 137
2-2-2- مجال التطبيق 138
2-2-3- المبادئ والفروض المحاسبية 139
2-2-4- الخصائص النوعية للمعلومة المحاسبية 140
2-2-5- تنظيم المحاسبة 141
3- مقاربة بين معايير المحاسبة الدولية والنظام المحاسبي المالي 143
3-1- المعايير الخاصة بالكشوف المالية 144
3-2- المعايير المتعلق بالأحداث اللاحقة، الإندماج وتجميع الكيانات 144
3-3- المعايير المتعلقة بقواعد التقييم والتسجيل 145
3-4- المعايير المتعلقة بالأصول الخصوم 145
3-5- المعايير المتعلقة بالإيرادات والأعباء 145
3-6- المعايير المتعلقة بالأدوات المالية 146

الفصل الأول

الاختلاف المحاسبي كمدخل للتوافق المحاسبي الدولي

تمهيد

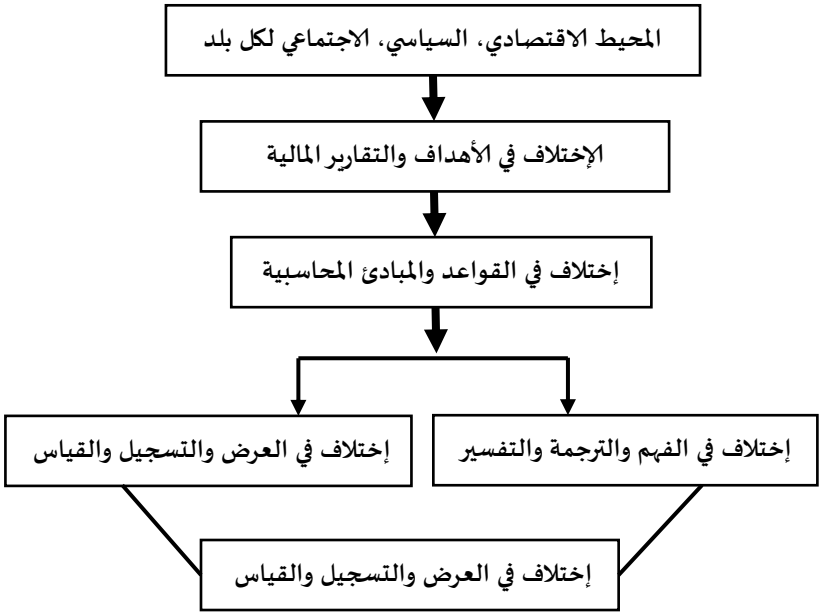
ومع إزدياد حرص مستخدمي التقارير المالية على الحصول على معلومات تتحلى بخاصية قابلية المقارنة وتكون مفهومة، وهذا لا يمكن أن توفره إلا إذا إستندت في إعدادها إلى أساس علمي وهيكل نظري يوفر التبرير المنطقي المقنع للممارسات المحاسبية المستخدمة، ومن ثمة كان لعجز المبادئ والقواعد العرفية على التصدي لهذه المتطلبات أثر جوهري على البحث المحاسبي. وفي ظل التباين بين الأنظمة المحاسبية الوطنية التي أصبحت تشكل عائقا أمام الاستثمار الدولي ومصدر اضطراب لحركة الأسواق المالية العالمية، يعد التوافق المحاسبي الدولي من الأمور التي تساعد على ضمان قابلية المقارنة الدولية للقوائم المالية، وإبقاء التباين بين الأنظمة المحاسبية عند أدى مستوياته، للإجابة على إحتياجات المستثمرين من المعلومات، كما يساعد التوافق المحاسبي الدولي على ضمان مصداقية وملائمة المعلومات المحاسبية من خلال تحقيق شكل موحد للقوائم المالية يضفي عليها صفة القبول،

***1-* أسباب الإختلاف والتباين في الممارسة المحاسبية الدولية**

تعتبر المحاسبة، وكباقي العلوم الإجتماعية السلوكية الأخرى، محصلة لبعض العوامل البيئية المحيطة بها، ومن هذه العوامل الظروف الإقتصادية، الإجتماعية، القانونية وحتى الممارسة المهنية التي تتغير من آن لأخر، وبالتالي فإن أهداف وإستخدامات المحاسبة في الوقت الحاضر تختلف عن تلك التي كانت سائدة في الماضي نظرا لأن المحاسبة تتغير لتواكب التغيرات في الطلب على المعلومات. مما جعل القواعد والمبادئ المحاسبية تختلف من بلد إلى أخر، والشكل التالي يوضح أكثر أسباب الإختلاف والتباين في الممارسة المحاسبية الدولية:

الشكل رقم: 01

مصادر التباين المحاسبي الدولي



المصدر: عكوش محمد الأمين، أثر تطبيق معايير المحاسبة الدولية على المردودية المالية للمؤسسات الاقتصادية الجزائرية، رسالة ماجستير غير منشورة، كلية الاقتصاد، جامعة الجزائر3، 2011، ص:05

إنطلاقا من الشكل السابق يمكن شرح هذه العوامل والتي هي: (لطفي، *2004*، ص:*245-272*)، (أبوزيد،*2005*، ص: *151-167*)، (شنوف، *2006*، ص:*24-27*)

1-1- **العوامل إقتصادية**

تشمل عدة عوامل منها:

1-1-1- **طبيعة ونوع النظام الإقتصادي ودرجة تطوره**

يختلف الارتباط بين المحاسبة والنظام الإقتصادي حسب درجة التطور الإقتصادي، ومستوى التطور التكنولوجي، وكلما زادت درجة النمو الإقتصادي إنعكس ذلك في زيادة حجم وعدد النشاطات الإقتصادية، وبالتالي فإن المحاسبة مطالبة بأن تطور في أساليبها لتلبي الإجتياجات الجديدة لمتخذي القرار، وكذلك طبيعة ونوع النظام الإقتصادي السائد ففي الإقتصاد الموجه

يكـون للمحاسـبة دوريـن أساسـين أولهمـا هـو المسـاعدة في عمليـة التخطـيط المركـزي وثانيهمـا مراقبـة الإقتصـاد، أمـا هـدف المحاسـبة لا يكـون الـربح على عكـس مـا يكـون عليـه في إقتصـاد السـوق الـذي تلعـب فيـه الدولـة دور المـنظم دون التـدخل في الحيـاة الإقتصـادية، حيـث تخضـع كـل المتغيـرات الإقتصـادية لمـا يعـرف بقـانون العـرض والطلـب، وهـذا مـا يجعـل للمحاسـبة دور يكمـن في تحديـد الأربـاح والمساعدة في إتخاذ القرارات من طرف المتعاملين الاقتصاديين.

1-1-2- مصادر التمويل

إن الإفصـاح المحاسـبي عـن التقـارير الماليـة تكـون موجهـة إلى المقرضـين في حالـة مـا إذا كانـت مصـادر التمويـل هي القـروض، أمـا في حالـة مـا تكـون مصـادر التمويـل الأساسـية ممثلـة في حقـوق الملكيـة، فـإن التقـارير الماليـة والمحاسـبية توجه إلى حاملي الأسهم.

1-1-3- حجم النشاط الاقتصادي

الـذي بـدوره يـأثر على الممارسـات المحاسـبية، حيـث كلمـا إرتفـع مسـتوى الصـادرات والـواردات كلمـا زادت الحاجـة إلى ممارسـات محاسـبية جديـدة تتعلـق بعمليـات الصـرف الأجنبي وترجمـة العمليـات والقـوائم الماليـة والإفصـاح عنهـا بشـكل أفضـل، كـذلك فـإن حجـم وعـدد الشـركات المتعـددة الجنسـيات في دولـة مـا مـن شـأنه أن يـؤثر على الممارسـات المحاسـبية بهـا، فهـذه الشـركات تكـون لهـا ممارسـات محاسـبية متميـزة عـن نظيراتهـا مـن الشـركات المحليـة، خاصـة عنـد إعـداد القـوائم الماليـة الموحـدة لهـذه الشـركات أو عنـد معالجـة أربـاح وخسـائر أسـعار الصـرف والتحويـل وغيرهـا، وبالتـالي فـإن هـذه الشـركات سـوف تلعـب دوراً مهماً في نشر هذه الممارسات المحاسبية.

1-1-4- التضخم

من بين العوامل المؤثرة على المحاسبة. ويعرف التضخم على أنه الإرتفاع المستمر في المستوى العام للأسعار في دولة معينة، بإعتبار أن الأحداث الإقتصادية التي تقوم بها المؤسسة تسجل محاسبيا وقت وحال وقوعها، لتظهر في النهاية بمبالغها الفعلية في شكل قوائم مالية ختامية يتم الإعلان عنها للأطراف المستعملة لها، غير أن هذه القوائم في ظل قيد التضخم تصبح لا تعكس الواقع الفعلي الحقيقي للعناصر الواردة فيها، لذلك ينبغي إيجاد أساليب تمكن من تكييف المعالجة المحاسبية مع ظاهرة التضخم باعتبارها ظاهرة تمس جميع إقتصاديات الدول.

1-1-5- الروابط والعلاقات الاقتصادية

مع الدول الأخرى من بين أحد العوامل المؤثر كذلك على الممارسات والنظم المحاسبية للدول، ومن هذه الروابط والعلاقات نجد:

- **الإستعمار**، إذ غالباً ما تتبنى الدول المحتلة أو تجبر على تبني الأنظمة المحاسبية للدول التي استعمرتها حتى وإن كانت غير ملائمة لمستوى نموها الإقتصادي والعوامل البيئية الأخرى بها.
- **الإتحادات أو التكتلات الإقتصادية الدولية والإقليمية**، ويعتبر الإتحاد الأوربي من أكبر الأمثلة على هذه التكتلات الإقتصادية والتي لها تأثير على الأنظمة المحاسبية لأعضاء تلك المجموعات بهدف خلق تكامل إقتصادي بها. وفي إطار الجهود المبذولة للوصول إلى تكامل كبير في الأنظمة المحاسبية ظهرت الحاجة إلى خلق ما يعرف بالتوافق المحاسبي الدولي وذلك من خلال الحد من الفروق أو التباين بين الأنظمة المحاسبية ومحاولة خلق نوع من الإنسجام في التطبيقات والممارسات المحاسبية بين الدول الأعضاء.

2-1- العوامل السياسية

إن النظام السياسي لأي بلد، وأهدافه الفلسفية التي يقوم عليها، من شأنه أن يحدد السياسات الإقتصادية العامة لذلك البلد، وفي هذا الإطار يمكن الإشارة إلى أن هناك إرتباط وثيق بين إستقرار النظام السياسي والإستقرار الإقتصادي، والذي من شأنه أن يعمل بشكل أو بآخر على التطوير والتحسين المستمر للممارسات المحاسبية والنظام المحاسبي بشكل عام، وبالتالي يمكن القول بأن الإستقرار السياسي والإقتصادي شرطان ضروريان لتطوير طبيعة النظام المحاسبي، لأن عدم الإستقرار من شأنه أن يؤثر بشكل مباشر على عملية الإستثمارات الأجنبية، ومنه يكون هناك تأثير عكسي على المحاسبة الدولية. ومن ضمن التأثرات السياسية على المحاسبة والممارسات المحاسبية كذلك **عملية إستيراد وتبني الأنظمة المحاسبية** من دولة إلى أخرى ليس لتشابه البيئات، ولكن بسبب الروابط السياسية القوية بين تلك الدول. فبدلا من أثر الإستعمار المباشر حلت في العقود الأخيرة الروابط والعلاقات السياسية محل الإستعمار المباشر وأثرت بشكل كبير على الأنظمة المحاسبية بها.

3-1- العوامل القانونية

عادة ما تتدخل الدولة في الأنظمة المحاسبية وذلك عن طريق إصدار تشريعات أو أوامر إدارية مختلفة وذلك من أجل المحافظة على مصالح الجمهور أو لتحقيق العدالة الإجتماعية أو التوازن الإقتصادي، وبالتالي فإن المبادئ المحاسبية التي تتضمنها نظرية المحاسبة قد تتأثر بمثل هذه التشريعات، غير أن تأثير القوانين على الأنظمة المحاسبية يختلف من دولة لأخرى، ففي بعض البلدان نجد أن قوانين الضرائب لها تأثير مباشر على المحاسبة، بحيث يوجد في بعض البلدان مثل ألمانيا فرنسا، واليابان، الدخل الذي يخضع للضريبة هو نفسه الموجود في التقارير المالية، بحيث النظام المحاسبي ينبغي أن يتوافق بشكل متزامن مع القوانين الضريبية، وهذا بخلاف

ما يوجد في الولايات المتحدة الأمريكية، وبريطانيا، بحيث يتم حساب الدخل الخاضع للضريبة بشكل مختلف عن الدخل المرتبط بالتقارير المالية، وهذا ما يدل على أن هناك نوع من الإستقلالية للنظام المحاسبي عن القوانين الضريبية.

1-4- النظام التعليمي

يعتبر النظام التعليمي ومستوى المعرفة من بين العوامل المؤثرة على الممارسات والنظم المحاسبية للدول، فمستخدمي المعلومات المحاسبية ذوي المستوى التعليمي الجيد يمكنهم فهم المعلومات المحاسبية الفنية المتقدمة، كما أن المحاسبين الموجودين داخل البلد والذين يمتلكون معايير تعليمية متقدمة عادة ما يكونون مدربين بشكل جيد، كما أنهم يمتلكون الصلاحيات الضرورية والمهارات الكافية للوفاء بواجباتهم ومسؤولياتهم المهنية بالكامل. وبالتالي فإن الخلفية التعليمية لكل من مستخدمي ومعدي التقارير المالية تؤثر بشكل ملفت على درجة تطور ومستوى تقدم النظام المحاسبي للبلد.

1-5- المحاسبة المهنية

يعتبر حجم وعمر المحاسبة المهنية، وكذا قوة وتأثير المنظمات المهنية بالدولة من بين العوامل الهامة التي من شأنها أن تؤثر على الممارسات المحاسبية داخل الدولة، وكذا يمكن إضافة قوة وتأثير المنظمات المهنية ودرجة التنافس بينها، فهذا التنافس يساهم وبشكل كبير في تحديد محتوى النظام المحاسبي والممارسات المحاسبية. ففي الدول التي يوجد بها عدد كبير من حملة الأسهم من القطاع الخاص والشركات الخاصة والتي يسعى فيها مستخدمو التقارير المالية للحصول على صورة صادقة وعادلة عن الشركات التي لهم مصالح بها، فهذه الدول تكون بحاجة إلى عدد كبير من المحاسبين والمراجعين القادرين على ممارسة إختصاصاتهم اللازمة، وهو ما يجعل مهنة المحاسبة قوية جداً وقادرة على التأثير أكثر على شكل ومحتوى الممارسات المحاسبية.

وعلى النقيض من ذلك فإن الدول التي لا يوجد بها حملة أسهم من القطاع الخاص وتسود فيها الملكية العامة، تكون الحاجة فيها إلى المراجعة أقل وينتج عن ذلك وجود عدد محدود من المنظمات المهنية المحاسبية.

6-1- العوامل الثقافية

إن الإختلاف في التفكير المنطقي بالنسبة للأفراد في البلاد المختلفة ناتج عن إختلاف ظروف نشأتهم وإختلاف طبيعة الحياة الإقتصادية والإجتماعية التي يعيشون فيها، وبذلك نجد أن المبادئ العلمية للمحاسبة تختلف من بلد إلى آخر، ولعل خير دليل على ذلك هو الإختلاف الواضح بين المدرسة الإنجليزية والأمريكية في معالجة الكثير من المشاكل المحاسبية. فالتباين الثقافي يعتبر عنصرا هاما في التأثير على تبني إستراتيجية معينة داخل المؤسسات، ومنه على التخطيط الإستراتيجي في إعداد القوائم المالية حسب المبادئ المحاسبية للبلد الذي توجد به هذه المؤسسات ومن جهة أخرى، وكما ذكرنا سابقاً أن العوامل الإقتصادية والقانونية والسياسية والمهنية تؤثر على الممارسات المحاسبية، فإن الثقافة بدورها تؤثر على كل تلك العوامل، وبالتالي فإن العامل الثقافي ينجم عنه تأثير آخر غير مباشر على الممارسات المحاسبية.

إن هذا الاختلاف والتباين العالمي في الممارسات المحاسبية وقواعدها أثر سلبا على الإقتصاد العالمي، فهو بمثابة عائق أمام نمو وتوسع أسواق رؤوس الأموال وأدى إلى ضياع العديد من الفرص الإستثمارية وإختلال في المبادلات الإقتصادية العالمية، وهذا للصعوبة التي تواجه المستثمرين والمؤسسات المالية في فهم وتفسير القوائم المالية والمعلومات المحاسبية المختلفة عن التنظيمات والقواعد التي يخضعون لها، كالمفاهيم المتعلقة بتحديد الربح وطرق القياس والتقييم والتسجيل المحاسبي، وهذا ما أدى إلى علو أصوات تنادي بضرورة الحد والتقليل من هذا التباين ومحاولة الوفاق بين هذه الممارسات والقواعد المحاسبية.

2- التوافق المحاسبي الدولي

في ظل التباين بين الأنظمة المحاسبية الوطنية التي أصبحت تشكل عائقا أمام الإستثمار الدولي ومصدر إضطراب لحركة الأسواق المالية العالمية، يعد التوافق المحاسبي الدولي من الأمور التي تساعد على ضمان قابلية المقارنة الدولية للقوائم المالية، وإبقاء التباين بين الأنظمة المحاسبية عند أدى مستوياته، للإجابة على إحتياجات المستثمرين من المعلومات، كما يساعد التوافق المحاسبي الدولي على ضمان مصداقية وملائمة المعلومات المحاسبية من خلال تحقيق شكل موحد للقوائم المالية يضفي عليها صفة القبول.

2-1- مفهوم التوافق المحاسبي الدولي

وفي هذا المجال ظهرت الكثير من الدراسات والبحوث التي تسعى إلى تقليص فجوة الإختلاف بين النظم المحاسبي الدولية، بهدف الوصول إلى أسس إعداد قوائم مالية قابلة للفهم من طرف مستخدميها أينما وجدوا في دول العالم، وقد أستخدمت العديد من المصطلحات والمعاني، التي، وفي كثير من الأحيان أستخدمت كمترادفات دون التميز بينها من بين هذه المفاهيم: **التوافق، المعايرة والتوحيد.**

2-1-1- التوافق (التناسق) المحاسبي

هناك العديد من التعاريف للتوافق المحاسبي نذكر منها:

- يعرفه ***Parker and nober*** على أنه: هو مبدأ يهدف إلى زيادة إمكانية المقارنة بين الممارسات المحاسبية، وتقليل مستويات التباين والإختلاف فيما بينها. (***khallaf,2014,p :36***)
- يعرفه ***sandagaren*** على أنه: التقريب والمواءمة بين وجهات النظر المختلفة، والإبتعاد عن الصراع المنطقي الذي لا يمنع وجود خيارات في معايير المحاسبة. (***khallaf,2014,p :03***)

- التوافق المحاسبي هو عملية لجمع الأنظمة المحاسبية المختلفة مع بعضها، وتقليل درجات التباين من خلال تقريب الممارسات المحاسبية في هيكل منهجي مرتب يعطي نتائج متناسقة، أي إختبار ومقارنة الأنظمة المحاسبية المختلفة لغرض معرفة نقاط الإتفاق ونقاط الإختلاف ثم جمع تلك الأنظمة المختلفة مع بعضها. (أبوزيد، *2005*، ص: *268*)

2-1-2- المعايرة المحاسبية

هناك العديد من التعاريف التي أعطيت للمعايرة المحاسبة نذكر منها:

- يعرفه *B. Collasse* على أنها تتعلق بتطبيق نفس القواعد المحاسبية في نفس الفضاء الجيوسياسي، بهدف توحيد الممارسة المحاسبية داخل هذا الفضاء. (*khallaf,2014,p :37*)
- كما عرفت المعايرة على أنها نموذج معترف به من السلطة للقياس، وبالتالي فإن المعايرة المحاسبية هي محاولات لوضع توحيد في الطرق المحاسبية، والنموذج المستخدم للقياس سيكون النموذج أو النسخة المصرح بها من قبل السلطات. (أبوزيد،*2005*، ص: *268*)
- المعايرة هي محاولة للوصول إلى توحيد في الطرق المحاسبية، وهي مشتقة من كلمة معيار الذي يعني المجال المحاسبي المرشد لقياس العمليات والأحداث التي تؤثر على المركز المالي للمحاسبة ونتائج أعمالها مع إيصال المعلومة للمستخدمين. (لطفي، *2004*، ص:*369*)

3-1-2- التوحيد المحاسبي

يمثل التوحيد أحد المفاهيم المحاسبية المستخدمة للتعبير عن عملية البحث عن أسس واحدة للقياس وعرض المعلومات، والهادفة إلى إنتاج معلومات فعالة وقابلة للمقارنة. بحيث تكون موضوعية تصور الواقع بتجرد، بعيدة عن التقديرات والتحيز، وكاملة غير منقوصة، خالية من الأخطاء وقابلة

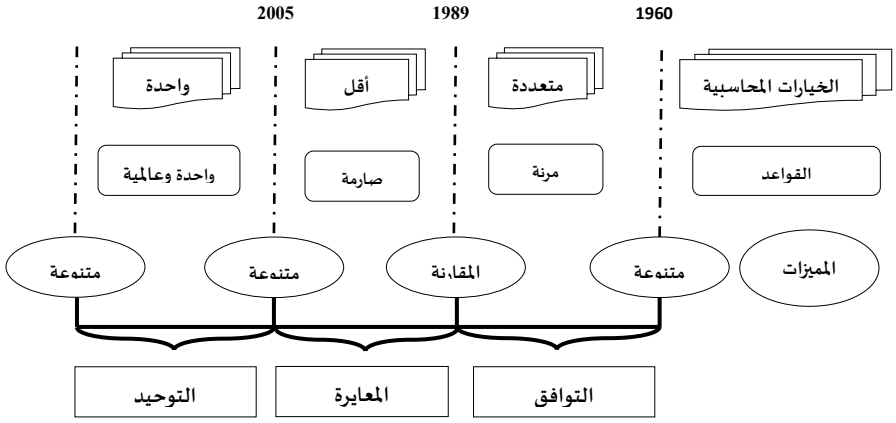
للتحقيق، وأن تقدم وقت إحتياجها. وهناك العديد من التعاريف التي أعطيت للتوحيد المحاسبي نذكر منها:

- يشير التوحيد إلى الحالة التي يكون فيها كل شيء متسق ومتجانس وغير متباين، فهو يحتوي على التماثل الذي يعني أن تكون كل المبادئ والممارسة المحاسبية واحدة. (أبو زيد، ***2005***، ص:***267***)
- وهو عبارة عن مجموعة من القواعد الأقل تعقيدا المطبقة من طرف مجموعة الأقل تعقيدا المطبقة من طرف مجموعة من الشركات تنتمي إلى نفس النشاط والتي تسير تنظيمها بقواعد موحدة تستخدمها في حساب وتقديم نتائج الشركات وتسهيل الدراسة على المستوى المهني أو القومي. (بكطاش، ***2011***، ص: ***56***)

مما سبق تتجلى علاقة التداخل والإتصال بين مفاهيم التوافق، المعايرة والتوحيد المحاسبي، وعلى العموم جميعها تسعى إلى نفس الغرض وهو تحقيق تجانس الأنظمة المحاسبية وعلى مستوى دولي من أجل الحد من المشاكل التي يثيرها تنوع هذه الأنظمة وإختلافها، لكن درجة هذا التجانس تختلف من مفهوم إلى آخر .كما أن كل مفهوم يمثل مستوى معين من هذا التجانس، ولتوضيح أكثر الفرق بين هذه المفاهيم ندرج الشكل التالي:

الشكل رقم: 02

مقارنة بين التوافق،المعايرة والتوحيد



Source : *Lakhlef khallaf ;* ***les normes internationales de comptabilité (IAS-AFRS) et leur pratique en Algérie cas du system comptable financier algérien (SCF)****; thèse de doctorat ; faculté science économiques ; université de batna ; Algérie ; 2014 ; p :38*

من خلال الشكل نلاحظ أن التوافق المحاسبي عبارة عن عملية فكر ذات تسلسل وتدرج أي تتميز بالمرونة، فالتوافق هو عملية يتم من خلالها **تضيق الفجوة أو تقليل الإختلافات** الجوهرية في التطبيقات المحاسبية بين الدول قدر المستطاع. أي التحرك في إتجاه مضاد **للتعددية المطلقة** في الممارسات المحاسبية الدولية، فهو أكثر **مرونة** وإنفتاحا، كما أنه يعطي أهمية للفروقات القومية، وبالتالي يعطي إنطباع عام لقابلية المقارنة. ولعل الإختلاف في متطلبات التقرير المالي من جهة والإحتياجات المتزايدة لمقارنة المعلومات التي يتضمنها هذا التقرير من جهة أخرى هي القوة الدافعة للتوافق المحاسبي الذي يعتبر على درجة كبيرة من الإنفتاح لأنه يعترف بالإختلافات المحاسبية بين الدول ويحاول تسويتها مع أهداف المحاسبة في الدول الأخرى كخطوة أولى.

أما المعايرة فهي عملية يتم من خلالها التحرك نحو إتجاه التوحيد المطلق في الممارسات المحاسبية الدولية، فهي تدل على التماثل الشبه تام، فالمعايرة توصف بأنها عملية جامدة وصارمة حيث قد تتطلب تطبيق معيار واحد أو

قاعدة محاسبية واحدة في كافة المواقف من طرف جميع الدول، وبالتالي هو أكثر صعوبة في التطبيق على المستوى الدولي، فهي حركة **يتم من خلالها الإنتقال إتجاه التوحيد المحاسبي** لأنها تدل على التماثل شبه التام، وبالتالي هي أكثر **صرامة** من التوافق، فهي تهدف إلى **القضاء على الفجوة وإلغاء الإختلافات الجوهرية** في التطبيقات المحاسبة الدولية لتحقيق درجة مقبولة من التوافق كخطوة ثانية.

وبناءا على ذلك فإن التوحيد يعتبر ظاهرة أو حالة من حالات المعايرة، فالتوحيد هو عملية وضع قواعد محاسبية تكون ملزمة التطبيق للوصول إلى **توحيد الممارسات المحاسبية** على المستوى الدولي، ويستخدم مفهوم التوحيد في حالة وجود مجموعة من الدول تستخدم نفس أنظمة الدول الأخرى تماما، وهنا تبرز عدم واقعية التوحيد المحاسبي مقارنة بالتوافق المحاسبي حيث لكل دولة خصوصياتها.

ومن هنا نستنتج أن التوافق المحاسبي ليس هدف بحد ذاته، بل هو وسيلة لتحقيق هدف، فهو عملية تقدم نحو التماثل عن طريق التفاعل بين مختلف البلدان والهيئات المحاسبية الدولية، بهدف الوصول إلى مجموعة من المعايير المحاسبية الدولية ذات جودة عالية يمكن إستخدامها في جميع دول العالم،

يلاحظ على الصعيد الدولي حاليا إتجاه نحو التوافق المحاسبي، حيث أن الجهود المبذولة في مجال الحد من إختلافات الأنظمة المحاسبية على المستوى الدولي لن تنجح في القضاء عليها نهائيا، وإنما تبقى هناك إختلافات محاسبية من دولة إلى أخرى تسعى أعمال التوافق المحاسبي الدولي إلى الإبقاء عليها عند حدها الأدنى، من خلال إزالة التناقضات غير المبررة والقائمة بين قواعد القياس والإفصاح التي تشملها المعايير المحاسبية مع غيرها من المعايير

المحاسبية الدولية وبصورة طوعية عن طريق إستخدام وسائل الحوار والإقناع.(بورويسة، *2009*، ص:*46*)

2-2- فوائد وعوائق التوافق المحاسبي الدولي

الكثير من دول العالم رحبت بعملية التوافق المحاسبي الدولي، لأن التوافق يقلل من درجة الإختلاف والتباين بين الممارسات الدولية، وبطبيعة العلاقة بين المحاسبة والبيئة المحيطة بها (سياسية، إقتصادية، إجتماعية وثقافية) ستكون هناك دون شك عراقيل وصعوبات ستقف في مواجهة أي محاولة لوضع توافق محاسبي دولي. ويمكن توضيح مزايا وصعوبات التوافق المحاسبي الدولي فيما يلي:(أبو زيد، *2005*، ص:*245*)

2-2-1- فوائد التوافق المحاسبي الدولي

من الطبيعي أن تكون هماك دوافع موضوعية للأطراف التي تسعى إلى وجود توافق محاسبي دولي، حيث أظهرت دراسة قام بها المنتدى الدولي لتطوير المحاسبة (*IFAD*) هام *2001* أن *25* دولة عضو في الإتحاد الأوروبي لديها خطة رسمية صادرة عن جهة حكومية، وذلك للتوافق مع معايير المحاسبة الدولية إدراكا منها للمزايا الكثيرة لهذا التوافق (عبادي، *2011*). ومن أهم هذه المزايا:

- تسهيل في عملية إجراء **المقارنات** بين المعلومات المالية الدولية، التي من شأنها تحسن في عملية إتخاذ القرارات الإستثمارية الدولية وبالتالي يعطي حرية أكثر لإنتقال رؤوس الأموال؛
- إن وجود توافق محاسبي دولي سيوفر للبيانات المالية مجموعة من الصفات أهمها **المصداقية والقبول العام** بالإضافة إلى قابليتها للمقارنة، وهذا ما سيعمق الثقة التي يوليها المتعاملون بهذه البيانات في أسواق المال الدولية كما سيشجع عملية تدفق الإستثمارات بين هذه الأسواق وبالتالي يحسن من كفاءتها؛

- توفير **الوقت، والجهد والمال**، بالنسبة لمستخدمي التقرير المالية سواء بالنسبة للشركات المتعددة الجنسيات التي كثيرا ما تواجه إختلاف النظم المحاسبية بين الدول مما يضطرها لإعداد برامج خاصة لكل دولة وكذا تأهيل وتدريب المحاسبين، وهذا ما يكبدها جهدا وأموالا مضاعفة.
- وكذلك بالنسبة **للدول النامية** التي لا توجد بها منظمات للمحاسبة المهنية وتفتقر إلى معايير محاسبة ومراجعة معتمدة ومكتملة بالتالي فإن تبنيها للمعايير المحاسبية الدولية سوف يوفر لها المال، الوقت والجهد لإنشاء نظم محاسبية في هذه الدول؛
- يساعد المؤسسات الراغبة في الحصول على **التمويل** من تحقيق ذلك من خارج حدود الدولة الموجودة بها وذلك في حالة عدم كفاية الموارد المحلية، سواء كان ذلك في صورة رأس مال أو قروض. ويعتمد أصحاب رؤوس الأموال على التقارير المالية من أجل إغتنام فرص الإستثمار أو الإقراض الملائمة وبالتالي يتجهون إلى تفضيل المعايير الدولية لأن المعلومات المنشورة وفقها أكثر ملائمة وقابلة للمقارنة؛
- إزالة صعوبة **الترجمة** وفهم المعلومات المحاسبية المعدة بنظم محاسبية مختلفة مما يسهل على مستخدمي المعلومات المالية الترجمة الصحيحة لها وبالتالي إتخاذ قرارات أفضل بناءا على هذه المعلومات؛
- يساهم في **رفع مستوى مهنة** المحاسبة في دول العالم حيث أن الدول التي توجد بها أنظمة محاسبية ضعيفة وبدائية سوف تحفز على إتخاذ الإجراءات اللازمة لتبني وتشغيل الأنظمة المحاسبية الدولية كما قد يسهم في رفع مستوى نظم المحاسبة؛
- يسهل تبني التوافق المحاسبي الدولي أعمال **مصالح الضرائب** في الدول التي تتواجد فيها الشركات المتعددة الجنسية وكذلك في الدول التي

تنتمي إليها، وذلك بفضل التوحيد في أساليب الإعتراف بالإيرادات والمصاريف؛

- يسهل التوافق الدولي عمل **شركات المحاسبة** الدولية للقيام بأعمالها المتمثلة في مراجعة حسابات الشركات الدولية، ويوفر عليها التكاليف والجهود المبذولة في سبيل إعداد برامج لكل دولة على حدى وتأهيل المحاسبين وتدريبهم على مجموعة كبيرة من الأنظمة المحاسبية.

التوافق المحاسبي الدولي سوف يجعل من الممكن تعزيز وجود المعايير المحاسبية الدولية على نطاق واسع، وأن تكون متسقة مع الأوضاع الإجتماعية، الإقتصادية والقوانين المختلة للدول، ويمكن تلخيص المنافع المحتملة على النحو التالي:

- تخفيض التكاليف الخاصة بالأنظمة وإدارتها وهذا عن طريق إزالة الإزدواج في البيانات والمعلومات المالية المنشورة؛
- تسهيل عملية الإتصال وتدني درجة الغموض في تفسير المعلومات المالية؛
- توفير معلومات أفضل لأغراض التخطيط الإقتصادي وإعداد الموازنات؛
- تعزيز كفاءة أسواق رؤوس الأموال.

2-2-2- عوائق التوافق المحاسبي الدولي

على الرغم من المزايا المتعددة التي يوفرها التوافق المحاسبي الدولي فإن ذلك لا يمنع من وجود عوائق تقف حائلا أمام الإلتزام الكامل به حيث إعتبر البعض أن وضع معايير محاسبية دولية هو حل بسيط لمشكلة معقدة، حيث يشكك البعض في قدرة هذه المعايير على إحتواء الفروق الكبيرة في الخلفيات والتقاليد والبيئة الإقتصادية للدول، كما نوه البعض على أن هذه المعايير نشأت و طبقت على نطاق الدول الصناعية المتقدمة ومن ثمة فهي تلائم

مجتمع هذه الدول على إعتبار أن المعايير المحاسبية التي تستقر في الممارسة العملية عادة ما تعتبر نتاجا للفعل السياسي والإجتماعي للدولة المعنية .كما أن لجنة معايير المحاسبة الدولية غالبا ما تجد نفسها متأثرة بالقواعد المحاسبية المعمول بها في عدد من الدول الأعضاء دون أن تجهد نفسها في فحص ودراسة المعايير المقبولة في الدول الأخرى، وحتى إن حدث ذلك فإن المعايير المحاسبية لن تكون بالمرونة الكافية بحيث يتم من خلالها تضمين جميع الفروقات الكبيرة في خلفيات بيئات الدول التي ستكون محل تطبيق هذه المعايير (بورويسة، ***2010***، ص:***48-49***). لذلك يجب مراعاة مثل هذه العوائق من أجل تحديد السبل والبدائل الكفيلة بتقليصها، وأبرز هذه العوائق هي:

- المحاسبة كأي نظام إجتماعي تعكس إلى حد كبير حاجات **البيئة** (الإقتصادية، السياسية، الإجتماعية، الثقافية، الدينية،..) التي تعمل فيها، سواء كانت بيئة متقدمة أو بيئة متخلفة، وبالتالي فأهداف المحاسبة مرتبطة بإحتياجات تلك البيئة التي تختلف من بلد إلى أخر، هذه البيئة وإحتياجاتها تؤثر في مستخدمي المحاسبة فتخلق مجموعات متباينة منهم، ويحتاجون إلى معلومات مختلفة، وهذا ما يؤدي إلى ظهور نظم محاسبية مختلفة تعمل كعائق أمام إقامة توافق محاسبي دولي؛
- الإختلاف في تحديد **المفاهيم** وأهداف القوائم المالية يعتبر من أهم الأسباب التي أدت إلى وجود إختلاف في الممارسات المحاسبية، وبالتالي سيكون من أكبر المشاكل التي تعيق التوافق المحاسبي الدولي، فإنه إذ لم يتم الاتفاق على أهداف مشتركة للقوائم المالية سيكون من الصعب الوصول إلى معايير محاسبية دولية تلقى قبولا من جميع الأطراف؛
- تعتبر **الجباية** في كل دول العالم من أكبر طالبي الخدمات المحاسبية، وحيث أن النظام الجبائي يخدم مباشرة التوجهات السياسية

والإقتصادية للدولة فهو يختلف من بلد إلى أخر، وكما هو معلوم فعلاقة المحاسبة بالجباية هي علاقة تبادلية يصعب فصلها، وهذا بالتأكد يخلق إختلاف في الممارسات المحاسبية على المستوى الدولي؛

- يستلزم تطبيق معايير المحاسبة الدولية على الدولة المطبقة تغير في **التشريعات والقوانين** وهذا ما لا ترغب فعله أغلب الدول، وفي هذه الحالة تضطر الوحدات الإقتصادية في الدول المعنية إلى إصدار نوعين منفصلين من التقارير المالية، أحدها من أجل تلبية المتطلبات القانونية المحلية، والأخرى معدة على أساس معايير المحاسبة الدولية، وذلك أمر مستبعد وخاصة في الدول النامية لأن المنافع الناتجة من ذلك العمل المزدوج سيكون بلا شك أقل من التكاليف الباهظة
- إختلاف **نقاط البدء** والمقصود هنا أنه من بين المشاكل التي تواجه عملية التوافق المحاسبي هو التطور التاريخي للمحاسبة في كل بلد، حيث أن البلدان التي لديها تاريخ طويل في إستخدام المعايير المحاسبية قد تجد مسار إستخدام تلك المعايير المحاسبية الدولية ملائما للأخذ به، بينما الدول التي تستخدم القوانين الصادرة من الحكومة تجد صعوبة في تطبيق هذه المعايير، بحيث يتطلب ذلك إعداد خطط لتحضير التقارير المالية والتنظيمات المحاسبية التي تتوافق مع معايير المحاسبة الدولية؛
- تتولى عملية تحقيق التوافق المحاسبي الدولي **منظمات عامة وخاصة**، تختلف فيما بينها من حيث الأهداف ومن حيث الإجراءات المتبعة في سبيل تحقيقها ومن حيث السلطة والقدرة على تحقيقها .فهيئة الأمم المتحدة على سبيل المثال تهدف إلى تحقيق زيادة الإفصاح للشركات المتعددة الجنسيات مع الأخذ بعين الإعتبار مصالح الدول النامية التي تعمل بها تلك الشركات، أما منظمة التعاون الإقتصادي والتنمية، فإنها تنظر للإفصاح من وجهة نظر الدول المتقدمة والتي توجد بها مقر

تلك الشركات المتعددة الجنسيات، وينتج عن هذا إختلاف في وجهة نظر كلتا المنظمتين للمشاكل نفسها؛

- عدم وجود **قوانين دولية** لها القوة الإلزامية تدعم التوافق المحاسبي الدولي، وحتى لجنة معايير المحاسبية الدولية والتي تعتبر المساهم الأكبر في عملية التوافق المحاسبي تفتقد مثل هذه القوة القانونية الإلزامية،
- لعل شعور بعض الدول **بالقومية** أو التعصب القومي يقف حائلا دون قبول أي أفكار قادمة من الخارج، ولهذا قد يعتبر البعض أن فرض أو إلزام دولة ما بتطبيق بعض الممارسات أو المعايير من جهات خارجية هو بمثابة مساس بسيادتها وليس من السهل الإستجابة له وقبوله؛
- الإختلاف في **لغات** دول العالم قد يقف عائقا دون سهولة فهم وإستيعاب الكلمات والمفاهيم التي تعبر عن نواحي فنية للمحاسبة، وهو ما دعا لجنة معايير المحاسبة الدولية إلى تعريف المصطلحات الفنية بعناية شديدة عند وضعها لتلك المعايير، حتى تتجنب الفهم الخاطئ لها؛

3- الجهود الدولية المبذولة للتوافق المحاسبي الدولي

يتطلب التوافق الناجح للمعايير المحاسبية بين الدول بذل مجهودات نحو وضع أساس دولي يهدف إلى ضمان وجود قبول وتطبيق واسع لتلك المعايير، وفي هذا الصدد هناك العديد من المنظمات التي تعمل لأجل تحقيق توافق محاسبي دولي، بعضهم يعمل على مستوى دولي وبعضهم على مستوى إقليمي وتتمثل هذه الجهود في:(أبوزيد، *2005*، ص:*277-287*)

1-3- الجهود المبذولة لتحقيق توافق محاسبي دولي

هناك العديد من المنظمات التي تسعى إلى تحقيق توافق محاسبي دولي قد تكون منظمات عامة وقد تكون خاصة.

1-1-3- الجهود الدولية العامة

نذكر منها منظمة الأمم المتحدة (*UN*) ومنظمة التعاون الاقتصادي والتنمية (*OECD*).

أولا: **الأمم المتحدة**

تهتم الأمم المتحدة بالشركات المتعددة الجنسيات بأثرها على الاقتصاد العلمي، من خلال تكوين فريق عمل من الخبراء في المعايير المحاسبية الدولية وإعداد التقارير المالية سنة *1976*، وقد تقدم فريق الخبراء هذا بتقريره عام *1978* إلى الهيئات الخاصة بالشركات العالمية في عدة دول بتوجيه اقتراح فيها إنشاء فريق عمل خاص لهذا الغرض من خبراء حكوميين، فأنشأ فريق عمل مكون من *34* مندوب ليعمل كهيئة دولية تعني بدراسة مسائل محاسبية وإعداد التقارير من اجل تحسين إمكانيات توفر المعلومات المفصح عنها من قبل الشركات العاملة في عدة دول، كان هدفها تحقيق توفيق محاسبي الدولي؛ وتقم بعدة أنشطة منها:

- تقديم مساعدات تقنية خاصة بالمشاكل المحاسبي التي تعاني نها الدول الأعضاء؛
- تقدم المساعدات للدول النامية والدول السائرة في طريق النمو وكذا الدول التي هي بصدد التحول إلى إقتصاد السوق فيما يخص إنشاء منظمات مهنية في المحاسبة، وكذا تقديم دورات تكوينية للكوادر المحاسبية الخاصة بهذه الدول؛

- تنظيم مؤتمر سنوي للخبراء الحكوميين المختصين في المعايير الدولية للمحاسبة والتقارير المالية، حيث تعرض التقارير المتوصل إليها في هذا المؤتمر وتُناقش من طرف ممثلين عن أكثر من *55* دولة، و الهدف هو توفير للحكومات قاعدة تقنية تسمح لها باتخاذ القرارات فيما يتعلق بالمسائل المحاسبية.

ثانيا: منظمة التعاون الاقتصادي والتنمية

توجت جهود الأمم المتحدة لتطوير قوانين تتعلق بممارسة الشركات المتعددة الجنسيات بأعمالها بضهور منظمة التعاون الاقتصادي والتنمية في عام *1960* تتكون من *24* دولة صناعية، تهدف إلى تحقيق التوافق الدولي في السياسيات المتعلقة بالإقتصاد والطاقة وتشجيع النمو الاقتصادي والتنمية للدول الأعضاء، وفي عام *1981* أنشأت لجنة الإستثمار الدولي والشركات المتعددة الجنسيات التابعة للمنظمة فريق عمل للمعايير المحاسبية، وفي عام *1985* عقدت المنظمة ندوة حول توافق المعايير المحاسبية على صعيد دولي، حضرها ممثلون من الدول الأوروبية والأمم المتحدة والمنظمة الإفريقية للمحاسبة ومستخدمون متنوعون حضروا الندوة ودعموا فكرة التوافق المحاسبي، وقد تم التأكيد في تلك الندوة على دور لجنة معايير المحاسبة الدولية كمحفز للتوافق الدولي للمحاسبة، وقد أصدرت المنظمة في عام *1976* دليل عمل للشركات المتعددة الجنسيات يتضمن الإفصاح الاختياري للمعلومات المالية، وحديثا بدأت المنظمة في تشجيع الأعضاء على التوافق للمعايير المحاسبية وإعداد تقارير مالية قابلة للمقارنة.

3-1-2- **الجهود الدولية الخاصة**

نذكر منها مجلس معايير المحاسبة الدولية (*IASB*) والإتحاد الدولي للمحاسبين (*IFAC*)

أولا: مجلس معايير المحاسبة الدولية

قبل ظهور المجلس كانت هناك لجنة معايير المحاسبة الدولية وهي هيئة مستقلة لا تخضع لسلطة أي منظمة مهنية، تم إنشاءها في *29* جوان *1973* كهيئة خاصة مستقلة لوضع معايير المحاسبة الدولية، وهي ثمرة جهود منظمات مهنية للدول الرائدة: الولايات المتحدة الأمريكية، المملكة المتحدة، ألمانيا، فرنسا، أستراليا، اليابان، هولندا، المكسيك وإيرلندا. والجدير بالذكر هو ان هذه الدول ليست أعضاء وإنما المنظمات المهنية داخل هذه الدول هي الأعضاء، مقرها في العاصمة لندن، وفي جانفي *2001* قام أمنا اللجنة بإعداد دستور جديد، على أساسه يحل مجلس معايير المحاسبة الدولية (*IASB*) محل لجنة معايير المحاسبة الدولية (*IASC*) كما ستحل المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية (*IFRS*) الي سيعدها المجلس محل معايير المحاسبة الدولية (*IAS*) المعدة من قبل لجنة معايير المحاسبة الدولية، وواصل المجلس العمل على نفس ما اللجنة.

ثانيا: الإتحاد الدولي للمحاسبين

هو منظمة عالمية يضم في عضويته *175* عضو ومنظمة من *130* أكثر من دولة تمثل ما يقارب *2.84* مليون محاسب عبر العالم أغلبهم هيئات محاسبية مهنية ووطنية، (*http://www.ifac.org/about-ifac*) تأسس في *07* أكتوبر *1977*، في المؤتمر العالمي *11* للمحاسبين في ألمانيا في ذاك الوقت كان يضم *63* عضو من *51* دولة عبر العالم، يقع مقره في الولايات المتحدة الأمريكي

يهدف الاتحاد إلى تعزيز مهنة المحاسبة في العالم والمساهمة في تطوير اقتصاد دولي قوي من خلال إنشاء معايير مهنية عالية المستوى والتشجيع على اعتمادها. ولتحقيق مهامه. فإن الاتحاد لديه علاقة عمل وطيدة مع هيئات زميلة ومنظمات محاسبية في مختلف دول العالم،

يقوم الإتحاد الدولي للمحاسبين من خلال مجالسه المستقلة المختصة، بوضع المعايير بتطوير معايير دولية في مجالات سلوك وآداب المهنة والمراجعة والتأكيدات والتعليم والمعايير المحاسبية للقطاع العام. كما أنه يصدر وثائق إرشادية لدعم المحاسبين المهنيين الموظفين العاملين، بالمكاتب الصغيرة والمتوسطة والمحاسبين العاملين في القطاعات التجارية، والدول النامية. بالإضافة إلى ذلك، يقوم بإصدار وضعيات تتعلق بالمصلحة العامة حيث قامت لجان الاتحاد بوضع المعايير التالية :

- المعايير الدولية للمراجعة وخدمات التأكيد؛
- معايير دولية لرقابة الجودة؛
- قواعد دولية لأخلاقيات المهنة؛
- معايير التأهيل الدولية؛
- معايير التعليم المحاسبي الدولي؛
- معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام.

ومن أجل خدمة المصلحة العامة سوف يستمر الإتحاد الدولي للمحاسبين في تعزيز مهنة المحاسبة على نطاق العالم والمساهمة في تطوير اقتصاديات دولية قوية، وذلك من خلال التأكيد على الالتزام بمعايير مهنية عالية الجودة وزيادة التقارب الدولي حول هذه المعايير، والتعبير بوضوح عن المواضيع المرتبطة بالمصلحة العامة حيث تكون الخبرة المهنية أكثر الأمور صلة بذلك، ومن أهم الأهداف التي يسعى الإتحاد إلى تحقيقها:

- إقتراح وتطوير معايير وأدلة للمراجعة الدولية وقواعد السلوك المهني؛
- تقييم وتطوير أساليب المحاسبة الإدارية؛
- تشجيع وتقوية العلاقات مع مختلف الفئات التي تستخدم القوائم المالية؛

- التعاون مع الهيئات الإقليمية والمساعدة في نشر مثل هذه الهيئات؛
- إصدار الدوريات كوسيلة لتبادل الآراء والأفكار بين المهتمين بالمحاسبة؛
- التنظيم والإشراف على الاجتماعات الدورية لأعضاء الاتحاد؛
- تنظيم عملية تبادل المعلومات في مجال تقنية وتطوير المعلومات؛
- تشجيع ال رّاغبين في الدخول إلى الاتحاد والمشاركة في نشاطاته.

3-2- الجهود المبذولة لتحقيق توافق محاسبي إقليمي

هناك العديد من المنظمات التي تسعى إلى تحقيق توافق محاسبي إقليمي قد تكون منظمات عامة وقد تكون خاصة.

3-2-1- الجهود الإقليمية العامة

نذكر منها الإتحاد الأوروبي (*EU*) مجلس المحاسبة الإفريقي (*AAC*).

أولا: الإتحاد الأوروبي

تعتبر إتفاقية روما حجر الأساس في تكوين الإتحاد الأوروبي، ففي *25* مارس *1957* تم توقيع معاهدة روما بين كل من: فرنسا، ألمانيا الغربية، إيطاليا، بلجيكا، هولندا، ولوكسمبورغ شراكة فريدة من نوعها تهدف إلى التنسيق بين النظم القانونية والاقتصادية للدول الأعضاء (المركز الاعلامي الالماني، *2015*)، والتي بموجبها تم تأسيس المجموعة الأوروبية الاقتصادية الأولى (*CEE*) والتي نصت على إنشاء سوق أوروبية مشتركة حتى يتم الإستفادة من المنتوجات الأوروبية وخلق تكتل إقتصادي وسياسي مندمج بين الدول الأوروبية. ويعتبر لتوافق في المبادئ والممارسات المحاسبية بين الدول الأعضاء أحد أهم المجالات التي تهتم بها المجموعة الأوروبية، هذه الأخيرة تعتبر كأول هيئة عالمية يكون لها سلطة مؤثرة في مجال التقارير المالية، على العكس من

لجنة معايير المحاسبة الدولية التي لا تمتلك سلطة إلزامية، وقد قامت هذه المجموعة بإصدار مجموعة من التوجهات المحاسبية هي:

- التوجيه الرابع: صدر سنة *1978* بعنوان شكل ومحتوى القوائم المالية؛
- توجيه متمم له: صدر سنة *1981* خاص بشركات التأمين؛
- التوجيه السابع: صدر سنة *1983* بعنوان القوائم المالية الموحدة؛
- التوجيه المتمم له: صدر سنة *1986* بالبنوك والمؤسسات المالية.

إلا أن هذه التوجهات إحتوت على حد أدنى من القواعد الأولية التي لا تأثر في القضايا المحاسبية الكبرى، وتبقى هناك صعوبة فيما يخص مقارنة الأداء بين المؤسسات نظرا لاحتوائها على خيارات متعددة، أي إمكانية تقييم نفس العملية محاسبيا وبطرق مختلفة، كما انها حملت في طياتها معاني عدة بسبب الترجمة،

وبإتباع الإتحاد الأوروبي ما يسمى: الإستراتيجية المحاسبية الجديدة سنة *1995*، حيث تم تحليل مدى التقارب بين المعايير المحاسبية الدولية والتوجهات المحاسبية الأوروبية، حيث تم السماح للشركات الأوروبية التي لديها نشاط دولي بتطبيق معايير المحاسبة الدولية، وبالتالي تقوم هذه الشركات بإعداد مجموعة واحدة من الحسابات بدلا من إثنين أو أكثر، وبهذا تسعى المفوضية الأوربية تعزيز وتقوية مركز الإتحاد عن طريق الإتصال بعملية وضع المعايير الدولية، وفي *13* جوان *2000* صدر عن الإتحاد بيان حول خطوات تطبيق معايير المحاسبة الدولية لإعداد حسابات الشركات الأوروبية المدرجة في البورصة والبالغ عددها أكثر من *7000* شركة في أجل أقصاه *2005/01/01*، مع العلم أن هناك ما يقارب *300* شركة أوروبية مدرجة في الورثة تستخدم معايير المحاسبة الدولية طواعيتا منذ سنة *2001* (***Benyakhlef,2015,p :02***)، وقد جاء التشريع رقم *2002/1606* الصادر في *19* جويلية *2002* محددا

لآجال وإجراءات ومجال تطبيق معايير المحاسبة الدولي، وفي 29 سبتمبر 2003 إعتمدت المفوضية الأوروبية التعليمة التي تضمنت المصادقة على مجموعة المعايير الدولية بإستثناء المعيارين (IAS_{32} و IAS_{39}) المتعلقين بالأدوات المالية (Frederick and Meek, 2011,p :265-266).

كما يترك بعض الحرية في التطبيق التدريجي له، حيث سمح بإمكانية تأجيل تطبيق هذا التشريع لغاية 01 جانفي 2007 وذلك في حالتين:

- المؤسسات التي تطرح إلا السندات؛
- المؤسسات المسجلة في بورصات أوروبية وبورصات خارج أوروبا في نفس الوقت وتستخدم معايير مقبولة على المستوى الدولي.

إن أول إعتراف بالمعايير الدولية كان من طرف الإتحاد الأوربي، لذلك عمل منذ البداية على الخاصة بإعداد وتطوير المعايير IASC/IASB تقوية مشاركته بطريقة منظمة ومهيكلة في أعمال الدولية، وقد كانت لهذه الخطوة نتائج إيجابية على الشركات الأوربية، فتحسن آدائها عما كان عليه في وقت سادت فيه أكثر من 25 مرجعية محاسبية.

ثانيا: <u>مجلس المحاسبة الإفريقي</u>

أسس مجلس المحاسبة الإفريقي أثناء الدورة الثانية للمؤتمر الدولي حول "الأنظمة المحاسبية في إفريقيا" المنعقد في الجزائر يوم 13 جوان 1979، ويضم 27 بلد إفريقي، مقره في عاصمة الكونغو، هدفه يشمل على إيجاد توافق بين الأنظمة المحاسبية للدول الأفريقية، وكذا تشجيع القيام بالبحوث والدراسات المتعلقة بالمعايير المحاسبية، على إعتبار ان النظام المحاسبي الإفريقي المرجعي هو أداه رئيسية للتنظيم، القيادة ومراقبة الاقتصاد الإفريقي، تحقيق توافق وإنسجام التكوين والتعليم المحاسبي في إفريقيا. وفي هذا الصدد تم تشكيل اللجنة الإفريقية للتوحدي المحاسبي سنة 1983، التي قامت بإعداد مشروع النظام المحاسبي الإفريقي المرجعي (SCAR) صالح لكل الدول الإفريقية، تم نشره سنة 1985، وهي السنة التي أقرت فيها منظمة الوحدة الإفريقية بأن المجلس الإفريقي للمحاسبة هو الهيئة المكلفة بالتوحدي المحاسبي في إفريقيا. إلا أن

عـدم تماثـل المجلـس الإفريقـي للمحاسـبة لمختلـف الهيئـات المحاسـبية الإفريقيـة وكـل التيـارات الفكريـة، حـال دون نجـاح هـذا النظـام المحاسـبي الجديـد (بـن بلغيـث، *2004*، ص:*123-124*)، كما أن إحدى المشاكل التي تواجه جهود التوافق المحاسبي بالدول الإفريقية هو بسبب الماضي الاستعماري الذي خلف وراءه نموذجين رئيسيين للمحاسبة الموجودة بالقارة وهما النموذج الإنجليزي والنموذج الفرنسي (***Samuels and Piper,1985,p :111***)،. وأن على المجلس ان يعطي أهمية في المستقبل إلى البعد الإفريقي والإحتياجات المحاسبية في كل بلد.

3-2-2- **الجهود الإقليمية الخاصة**

نـذكر منهـا إتحـاد المحاسـبين الأوروبيـين (*UEC*) جمعيـة أمـم جنـوب شـرق أسـيا لإتحاد المحاسبين (*AFA*) المجمع العربي للمحاسبين القانونين (*ASCA*).

أولا: الإتحاد المحاسبي الأوروبي

وجدت هذه المنظمة في عام *1951*، حيث كانت تدور في ذلك الوقت نقاشات حول إنشاء معهد دولي للمحاسبة تحت رعاية منظمة الأمم المتحدة، ولكن هذه النقاشات لم تكلل بالنجاح، وفي المقابل أنشئت منظمة أوروبية تتكون من عضوية المنظمات المهنية للمحاسبة من أكثر من *20* دولة، ومن أهم أهداف الإتحاد تسهيل تبادل الآراء وتسهيل متطلبات دخول المهنة إلى الدول الأعضاء، ويجتمع الإتحاد مرة كل ثلاث أو أربع سنوات.

وقد عقد أول مؤتمر في عام *1953* بعنوان التوحيد المحاسبي والتكامل الاقتصادي، وقد شكل المؤتمر لجنة للتحقيق في إمكانية وضع دليل محاسبي أوروبي، حيث كان ينظر في ذلك الوقت إلى الدليل المحاسبي بأنه وسيلة لتوافق الممارسات المحاسبية، وفي عام *1966* بدأ الإتحاد بإصدار مجلة الإتحاد الأوروبي، وتعتبر الإصدارات أساسا للدول الأوروبية، وقد ساعدت على تقليص الاختلافات المحاسبية بين دول الأعضاء.

وعلى الرغم من أن المنظمة بقيت أكثر من ثلاثين سنة، إلا أن تأثيراتها تبدوا ضعيفة، كما أن المجلة أقفلت سنة *1980* بسبب قلة الدعم، وفي سنة *1986* تغير إسم هذا الإتحاد إلى فدرالية المحاسبين الأوروبيين (*FEE*).

ثانيا: <u>جمعية أمم جنوب شرق أسيا لإتحاد المحاسبين</u>

تأسس الاتحاد عام *1977* م من الهيئات المحاسبية في رابطة دول جنوب شرق آسيا والتي كانت عندئذ اندونيسيا، ماليزيا، الفلبين، سنغافورة وتايلاند، وقد عقد أول مؤتمر سنة *1978*.

وفي عام *1979* م أصدر الاتحاد أول معايير محاسبية، وفي عام *1980* م أصدر أول معايير مراجعة، ويشرح رئيس الاتحاد (*L.K.G.WONG*) على الرغم من أن الاتحاد أصدر هذه المعايير، فإن الدول الأعضاء لا يجب أن ينظر لها بأنها تنهج خاصا بها بإصدار معايير آسيوية صرفة .وتعتبر جهود اتحاد المحاسبين لدول جنوب شرق آسيا مكملة لتلك التي تقوم بها لجنة معايير المحاسبة الدولية والاتحاد الدولي للمحاسبين ومصدرا لوجهات نظر بلدان جنوب شرق آسيا في وضع المعايير الدولية من قبل هاتين المجموعتين، وتعمل على تعديل المعايير الدولية للمحاسبة بما يتلاءم وإحتياجاتها الخاصة، بالإضافة إلى ذلك فهي تهتم بتوافق التعليم وتطوير قانون يتعلق بسلوكيات المهنة يمكن أن يطبق في الدو ل الأعضاء.

ثالثا: <u>المجمع العربي للمحاسبين القانونيين</u>

تأسس المجمع كهيئة مهنية محاسبية غير ربحية في *12* جانفي *1984* في لندن، وتم تسجيله رسميا في عمان الأردن بتاريخ *24* فيفري *1994*، تهدف إلى الإرتقاء بمهنة المحاسبة والتدقيق والمجالات ذات العلاقة، إكتسب المجمع العربي للمحاسبين القانونيين مكانة كبرى في الأوساط المهنية على الصعيدين العربي والدولي، ومن منطلق رسالته بتطوير مهنتي المحاسبة والتدقيق في العالم العربي وفقا لأعلى المستويات المهنية الدولية فقد بدأ المجمع منذ نشأته بمراقبة القوانين والتشريعات المتعلقة بهاتين المهنتين باحثاً عن دور للمحاسبين العرب

في المنتديات الدولية، ويعمل المجمع على رفد الوطن العربي بالمحاسبين العرب ذوي المؤهلات العلمية والعملية التي لا تقل بمستواها عن المؤهلات الدولية المعروفة بالإضافة إلى المواكبة المستمرة للأحداث الاقتصادية وتطوير ونشر الأفكار والمفاهيم الجديدة والحديثة في عالم المال والأعمال من أجل إكساب أعضائه ومنتسبيه القدرة والوسيلة على مجاراة التطور والإبداع في مهنتي المحاسبة والتدقيق (**المجمع الدولي العربي للمحاسبين القانونيين** *(IASCA) 2015*). كما صنف المجمع من ضمن الهيئات المحاسبية المهنية الدولية السبع (*www.iasplus.com, 2013*)، مما أضفى عليه بعدا إقليميا ودوليا.

الفصل الثاني

معايير المحاسبة الدولية

وأسباب الانتقال من *IAS* إلى *IFRS*

تمهيد

إن إختلاف الممارسات المحاسبية بين الدول، حيث أن لكل دولة معاييرها الخاصة بها، كان له الأثر الكبير على كيفية إعداد التقارير المالية، وبما أن مستخدمي هذه الأخيرة يحتاجون إلى معلومات موثوقة ودقيقة وقابلة للمقارنة على المستوى الدولي بهدف إتخاذ القرارات، ومن هنا ظهرت معايير المحاسبة الدولية والتي لها الأهمية الكبرى في سبيل إرساء توافق محاسبي دولي، حيث أنشئت هيئة دولية تنفرد وتهتم بإصدار، تطوير وتعديل هذه المعايير بغية تحسين المعلومات المحاسبية المقدمة وضمان قابلية مقارنة القوائم المالية ، غير أن هذه المعايير تواجهها هي الأخرى العديد من العراقيل التي تحد وتحول دون إمكانية تطبيقها بصفة شاملة على المستوى الدولي. ولقد قام مجلس معايير المحاسبة الدولية بإرساء إطار نظري لإعداد وعرض القوائم المالية يعتبر بمثابة دستور يحدد المبادئ التي يتم على أساسها إصدار المعايير المحاسبية بغرض تحقيق الأهداف المرجوة منها.

1- الإطار المفاهيمي لمعايير المحاسبة الدولية

تعد معايير المحاسبة الدولية أداة أساسية للتنظيم المحاسبي، فهي تحظى بأهمية بالغة من قبل المحاسبين والمراجعين في كل دول العالم، فما المقصود بمعايير المحاسبة؟ وما هي خصائصها، وما درجة أهميتها؟ والعوائق التي تواجهها.

1-1- معايير المحاسبة الدولية النشأة والمفهوم

نظرا للأهمية الكبيرة التي تكتسيها معايير المحاسبة الدولية في سبيل إرساء توافق محاسبي دولي أنشئت هيئة دولية تنفرد وتهتم بإصدار، تطوير وتعديل هذه المعايير بغية تحسين المعلومات المحاسبية المقدمة وضمان قابلية مقارنة القوائم المالية على المستوى الدولي.

1-1-1- نشأة وتطور معايير المحاسبة الدولية

إن أولى المحاولات لوضع معايير محاسبية دولية كانت مع بداية القرن العشرين، بإنعقاد مؤتمر سانت لويس (أبوزيد، *2005*، ص: *33*)في الولايات المتحدة الأمريكية سنة *1904*، حيث يعتبر أول مؤتمر محاسبي عالمي، ثم توالت بعد ذلك المؤتمرات العالمية المهتمة بالمحاسبة بصورة عامة ويوضع معايير المحاسبة الدولية بصورة خاصة، وترجع البداية الحقيقية لمعايير المحاسبة الدولية إلى عام *1973*، حيث تأسست لجنة معايير المحاسبة الدولية *(IASC) " International Accounting Standards Committee"* كهيئة خاصة مستقلة، بموجب إتفاق أبرم بين هيئات المحاسبة الوطنية في عشر دول رائدة في مجال المحاسبة وهي : أستراليا، كندا، فرنسا، ألمانيا، اليابان، المكسيك، هولندا، المملكة المتحدة، إيرلندا والولايات المتحدة الأمريكية، إتخذت لندن مقر لها، حيث تشكل مجلس إدارة اللجنة من مثلي هيئات المحاسبة لنفس الدول، وتهدف لجنة المعايير المحاسبية الدولية إلى:(الجعارات، *2011*، ص: *07*)

- إعداد ونشر معايير المحاسبة الدولية ذات غرض عام تراعى عند إعداد القوائم المالية وتشجيع العمل بموجبها على المستوى العالمي؛
- العمل بشكل عام على تطوير التعليمات والمعايير المحاسبية والإجراءات المتعلقة بعرض القوائم المالية على المستوى الدولي؛

وتتبع اللجنة الإستراتيجية التالية:

- تشجيع الدول الأعضاء للمشاركة عندما تقترح دولتان أو أكثر لا تربطهما تشريع عام لإجراء مناقشات حول معايير المحاسبة الدولية؛

- تشجيع الدول التي لا يوجد لديها معايير محاسبية لتطبيق معايير التقارير المالية الدولية؛
- دعوة دول أخرى لديها بعض المعايير المحاسبية الوطنية للتكيف مع معايير التقارير المالية الدولية كأساس للمعايير المحاسبية الوطنية؛
- مقارنة المعايير المحاسبية الوطنية مع معايير التقارير المالية لدولية المماثلة وإلغاء أي فروقات جوهرية؛
- السعير لعرض منافع التوافق مع معايير التقارير المالية الدولية للدول التي يكون إطار الممارسات المحاسبية فيها ضمن قوانينها.

وقد إنظم إلى هذه المنظمة بعد تأسيسها عدد كبير من المنظمات المهنية بلغ أكثر من *100* عضو من أكثر من *77* دولة، ويتم تمويلها بفضل أعضائها الذي يوفرون نصف ميزانيتها، اما النصف الأخر فيوفره (*IFAC*) وبعض مكاتب المحاسبة والتدقيق الكبرى وبعض الشركات المتعددة الجنسيات، بالإضافة إلى إيرادات بيع منشورات اللجنة، و قد عملت على تحقيق أهدافها من خلال القيام بدور واحد لم يتغير منذ نشأتها إلى غاية *1998* ، وهو تنسيق وتوحيد آراء أعضائها من الهيئات الوطنية للمحاسبة، حيث انصب عمل اللجنة على اختيار معالجة محاسبية معينة مطبقة في دولة ما ثم تبني هذه المعالجة و إدخال بعض التعديلات عليها إذا لزم الأمر و السعي للحصول على قبول دولي لها.

والجدير بالذكر أنه تم تعديل أو مراجعة دستور لجنة معايير المحاسبة الدولي في العديد من المرات هي:(**العرابي، *2013*، ص: *40***)

- *29* جوان *1973* تم تأسيس لجنة معايير المحاسبية الدولية كهيئة مستقلة تعمل على توحيد المحاسبة عبر العالم؛

- نوفمبر *1982* تم مراجعة دستور اللجنة ومعظم إنتفاقياتها خصوصا المتعلقة بالمنظمات المهنية؛
- أكتوبر *1992* تم مراجعة الدستور مرة اخري؛
- ماي *2000* تم عقد اجتماع لمختلف الهيئات المهنية المحاسبية عبر العالم لإعداد دستور جديد وآلية عمل جديدة تمكن لجنة معايير المحاسبة الدولية من إعداد معايير عالية الجودة، وعليه تم الاتفاق على تبني آلية عمل جديدة تسمح لمجموعة من الأمناء المختارين بعناية فائقة بتسيير مؤسسة لجنة معايير المحاسبة الدولية، كما أوكلت مهمة إعداد الدستور الجديد للأمناء البالغ عددهم *19* أمينا؛
- جانفي *2001* قام أمنا اللجنة بإعداد دستور جديد، على أساسه يحل مجلس معايير المحاسبة الدولية (*IASB*) محل لجنة معايير المحاسبة الدولية (*IASC*) كما ستحل المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية (*IFRS*) الي سيعدها المجلس محل معايير المحاسبة الدولية (*IAS*) المعدة من قبل لجنة معايير المحاسبة الدولية؛
- *20* أفريل *2001* تقرر أن جميع المعايير المحاسبية الدولية السابقة (*IAS*) سيبقى العمل ساريا بها إلى غاية تعديلها أو سحبها نهائيا، ونفس القرار بالنسبة لتفسيرات المعايير المحاسبية؛
- مارس *2002* تم مراجعة الدستور كما تم إنشاء لجنة تفسيرات المعايير المحاسبية الدولية لإعداد التقارير المالية (*IFRIC*) لتحل محل لجنة تفسيرات المعايير (*SIC*)؛
- جويلية *2010* تم حل مؤسسة لجنة معايير المحاسبة الدولية (*IASC foundation*) وإنشاء محلها مؤسسة المعايير الدولية

لإعداد التقارير المالية (*IFRS foundation*) يقوم بإدارتها وتسييرها *22* أمينا.

أصدر المجلس *41* معيارا محاسبية دوليا و*08* معايير للتقارير المالية الدولية، ثم تم دمج بعض المعايير في معايير أخرى وإلغاء معايير فإنخفض عدد معايير المحاسبة الدولية إلى *28* معيار سارية المفعول حد الساعة أما معايير التقارير المالية الدولية فأصبح عددها *16* معيار،

يعد مجلس معايير المحاسبة الدولية هيئة مهنية مستقلة، لا يملك أي سلطة إلزامية تسمح له بفرض تطبيق معاييره في مختلف الدول، سواء كانت لهذه الدول منظمات مهنية عضو في المجلس أم لا، وفي هذه الحالة يقتصر دور المنظمات على مجرد نشر المعايير المحاسبية الدولية والإعلان عنها في بلدانهم، وقد كان مجلس معايير المحاسبية الدولية على يقين يعدم قدرته على دفع الدول إلى قبول معاييره، لذلك عمد منذ تأسسه على تبني إستراتيجية للبحث عن الدعم المقدم من طرف هيئات أخرى أهمها (*IFAC*)، (*IOSCO*)، (*FASB*) والإتحاد الأوربي وغيرهم من الهيئات التي تتمتع بالسلطة الإلزامية الكافية التي تنقصها. وبالتالي أصبحت مهمة الترويج لمعايير المحاسبة الدولية مهمة لا تعنيها لوحدها، بل تشاركها هذه المنظمات وتضمن لها الدعم، وهكذا تحقق لها الإنتشار والقبول العالمي.

1-1-2- مفهوم المعايير المحاسبية

إن كلمة معيار هي ترجمة للكلمة الفرنسية (*Norme*) والمشتقة من الكلمة اللاتينية (*Norma*) والتي تعني الكوس (*Equerre*) وهو عبارة عن أداة قياس مكونة من قطعتين متعامدتين تعطي الزاوية القائمة وتسمح بالقياس الهندسي، أما في اللغة الانجليزية فهي معروفة بكلمة (*Standard*) والمشتقة من كلمة (*Estendart*) البروفانسية والتي تعني العلم. ويعرف المعيار لغة على أنه النموذج (القاعدة أو المبدأ) المعد مسبقا ليقاس على ضوئه وزن أو

طول شيء معين أو درجة جودته. (أبوزيد، *2005*، ص: *58*) كما تم تعريف المعيار المحاسبي على أنه أساس متفق عليه في التطبيق المحاسبي السليم ويستخدم كأداة للمقارنة. (جربوع، *2001*، ص: *34*)

المعيار المحاسبي هو بيان كتابي تصدره هيئة تنظيمية رسمية محاسبية أو مهنية ويتعلق هذا البيان بعناصر القوائم المالية أو نوع من العمليات او الأحداث الخاصة بالمركز المالي ونتائج الأعمال ويحدد أسلوب القياس او العرض أو التصرف أو التوصيل المناسب (نور و الججاوي، ص: *268*)

كما عرفت المعايير المحاسبية الدولية لأنها هي أدوات القياس المحاسبية المستخدمة في مجال الإفصاح والتقييم المحاسبي من خلال عرض وإيضاح عناصر القوائم المالية وتأثير مختلف العمليات والأحداث على المركز المالي للمنشأة ونتائج أعمالها (عياشي، *2013*، ص: *56*).

وحسب لجنة معايير المحاسبة الدولية فإن المعايير المحاسبية هي عبارة عن قواعد إرشادية يستند إليها المهنيون لدعم اجتهادهم وإستلهام حكمتهم، ولكنها لا تلغي الحكمة أو الإجتهاد، إنما هي وصف مهني رفيع المستوى للممارسات المهنية المقبولة قبولا عاما، وتهدف إلى تقليل درجة الإختلاف في التعبير أو الممارسة في الظروف المتشابهة، وتعتمد كإطار عام لرفع نوعية وكفاءة العمل الفني ولتحديد طبيعة وعمق المسؤولية المهنية (مسعودي، *2019*، ص: *83*).

فكانت نتاج كبير ومكثف لبحوث وجهود لجنة مهنية متخصصة هي لجنة معايير المحاسبة الدولية، والتي تضم في صفوفها مندوبين لهيئات محاسبية مهنية، وخبراء على قدر كبير من الكفاءة المهنية، تحوز تلك المعايير على قبول معظم المنظمات المهنية المتواجدة في الدول المتقدمة والنامية على حد سواء، فأصبحت المعايير المحاسبية الدولية مرجعا لا غنى عنه يسترشد به المهنيون في

أغلب أنحاء العالم، مما ساعد على إزالة بعض الفارق التي كانت سائدة بين مختلف الأنظمة المحاسبية الوطنية، ومن خلال ما تقدم يمكن إستنتاج ما يلي:

- المعايير هي مقاييس مقبولة ومتفق عليها على نطاق واسع؛
- المعايير تساهم في ضبط وتعزيز موضوعية المخرجات المحاسبية؛
- تتميز المعايير بالمرونة حيث تتأثر بعوامل البيئة السائدة؛
- تستند المعايير المحاسبية إلى إطار نظري متكامل؛
- عدم أكادة المحيط المحاسبي يجعل من عملية وضع المعايير المحاسبية أمر صعب.

فالمعيار المحاسبي هو عبارة عن بيان كتابي يوضح قاعدة إسترشادية تكون لها القبول العام، يعتمد عليها المهنيون في إعداد القوائم المالية لتحقيق التوافق والتنسيق بين السياسات والمعالجات المحاسبية لمختلف المعاملات المالية، مما يساعد في عملية المقارنة والفهم من طرف مستخدمي القوائم المالية، ويؤدي إلى تقليل الفروق بين مختلف الأنظمة المحاسبة، ويعطي دفعة نوعية نحو توحيد الممارسات المحاسبية في جميع أنحاء العالم.

2-1- أهمية معايير المحاسبة الدولية

إن إلى إختلاف الأسس التي تحدد وتعالج العمليات والأحداث المحاسبية يخلق قوائم مالية متباينة يصعب فهمها والإستفادة منها من طرف المستخدمين، ومن ثم يصعب تحقيق قابلية المقارنة، ومن خلال هذا الجزء سنتطرق إلى أهمية وجود معايير محاسبية دولية وكذلك العراقيل التي تحول دون تطبيقها في جميع دول العالم.

لا شك أن غياب المعايير المحاسبية قد يؤدي إلى إستخدام طرق محاسبية قد تكون غير مناسبة أو تؤدي إلى إستعمال طرق متباينة وغير موحدة، مما يؤدي إلى إعداد قوائم مالية غير قابلة للمقارنة ويصعب فهمها من قبل

مستخدميها الداخليين أو الخارجيين، كما يؤدي غياب المعايير إلى إختلاف أسس معالجة العمليات والأحداث وعليه تتجلى أهمية المعايير المحاسبية من خلال:(لطفي، *2005*، ص: *371*).

- تحديد وقياس الأحداث المالية وفق أسس موحدة؛
- إيصال نتائج القياس لمستعملي القوائم المالية؛
- تحديد الطرق الملائمة للقياس،
- تمكن مستخدمي القوائم من إتخاذ القرارات المناسبة عند الاعتماد على المعلومات التي أعدت وفق المعايير الملائمة؛
- إعداد قوائم مالية قابلة للفهم والمقارنة سواء محليا أو دوليا.

ويمكن إختصار أهم الفوائد التي يمكن أن تقدمها معايير المحاسبية الدولية فيما يلي:

- **قابلية المقارنة:** تتطلب عملية إتخاذ القرارات دراسة البدائل الإستثمارية عن طريق مقارنتها ببعضها البعض، مما يتطلب قوائم مالية معدة وفق أسس موحدة، كما تستبعد هذه المقارنة سوء الفهم حول إمكانية الاعتماد على القوائم المالية الأجنبية وتزيل أحد أهم معوقات تدفق الاستثمارات الدولية، ولا يتم هذا إلا عن طريق معايير المحاسبة الدولية؛
- **مسايرة العولمة:** إن إنتشار الشركات المتعددة الجنسيات وظهور المنظمات المهنية التي تهتم بتنسيق الأعمال على المستوى الدولي في شتى المجالات كمنظمة التجارة العالمية ومنظمة الجمارك العالمية وغيرهم، كان لزاماً على مهنة المحاسبة ان تساير الركب العالمي بإنشاء منظمة مهنية تهتم بالشؤون المحاسبة على مستوى العالم، حتى تستفيد قدر الإمكان من مزايا العولمة والإبتعاد عن شبح مخاطرها (الجعارات، *2008*، ص: *25*)؛

- **إنسياب الإستثمار الأجنبي:** يساهم تطبيق المعايير المحاسبية الدولية في جذب الإستثمار الأجنبي المباشر، حيث يهتم المستثمرون بالقوائم المالية المعدة وفقا لمعايير المحاسبة الدولية وتولد لديهم الثقة بعمليات الشركات وهو ما يحفزهم لنقل استثماراتهم إلى البلدان التي تتبنى معايير المحاسبة الدولية، إن تطبيق معايير المحاسبة الدولية يضفي صفة الدولية على قوائم الشركات وبالتالي تمكنها من دخول الأسواق الخارجية (أسواق المال العالمية) دون الحاجة إلى إعداد كشوفات مالية وفق أسس متعددة وإنما يتم إستخدام أسس موحدة؛
- **التمويل:** لا يمكن للمؤسسات التمويلية أن تقوم بمنح قروض إلا على ضوء دراسة وافية للقوائم المالية للمؤسسة التي تحتاج إلى تمويل، ولا يمكن أن تكون هذه الدراسة إلا في ضل قوائم مالية أعدت وفقا لمعايير محاسبية دولية موحدة. أضف إلى ذلك أن المفاضلة بين المؤسسات التمويلية قد تخطت الحدود السياسية والجغرافية وذلك للبحث عن التمويل منخفض التكلفة هذا من ناحية، ومن ناحية أخرى فإن تطبيق معايير محاسبية دولية موحدة يؤدي إلى تخصيص رؤوس الأموال بفاعلية أكثر على المستوى العالمي بالنسبة للمستثمرين والممولين.

2- الهيئات المعنية بإصدار معايير محاسبة دولية

من أجل تعزيز الإستقلالية، الشرعية وتحسين عملية تطوير معايير المحاسبة الدولية، تم إستبدال لجنة معايير المحاسبة الدولية (*IASC*) بمجلس معايير المحاسبة الدولية (*IASB*) كهيئة مستقلة ونتج عن هذا إعادة هيكلة لجنة معايير المحاسبة الدولية.

2-1- <u>إعادة هيكلة لجنة معايير المحاسبة الدولية</u>

لمواجهة التحديات الجديدة شكل مجلس اللجنة جهة لوضع إستراتيجية العمل لدراسة ما يجب أن تكون عليه إستراتيجية لجنة معايير المحاسبة

الدولية وهيكلتها، وقد أصدرت في سنة *1999* ورقة نقاش تحمل عنوان" تشكيل لجنة معايير المحاسبة الدولية لمواجهة تحديات المستقبل" حدد فيها مقترحات لتغيير هيكلة اللجنة، وبالفعل وافق مجلس اللجنة بالإجماع في مارس *2000* على دستور جديد لإعادة هيكلتها

2-1-1- أسباب إعادة الهيكلة

ترجع أسباب إعادة الهيكلة إلى:(شرويدر، ، ص: ***119-120***).

- النمو السريع في أسواق رأس المال الدولية مما أدي إلى مضاعفة جهود الجهات المشرفة على الأوراق المالية بتطوير نظام مشترك لتسجيل وإدراج الأوراق المالية العابرة للقارات، تهدف إلى تحقيق قدرة أكبر على المقارنة بين التقارير المالية؛
- جهود المنظمات العالمية مثل منظمة التجارة العالمية والهيئات الإقليمية مثل الإتحاد الأوربي لإزالة
الحواجز أما التجارة الدولية؛
- التأثير المتزايد لمعايير المحاسبة الدولية على متطلبات المحاسبة وممارستها على المستوى القومي؛
- التوجه نحو تدويل تنظيم الأعمال؛
- طلب المستخدمين المتزايد على الأنواع الجديدة من المعلومات المالية؛
- الحاجة لمتزايدة للمعلومات المالية الملائمة في كل من الدول المتحولة من الاقتصاد المخطط إلى إقتصاد السوق والدول النامية والدول المتحولة إلى التصنيع

ونتج عن كل هذا ارتفاع الطلب على معايير محاسبية عالمية ذات جودة عالية التي توفر الشفافية وقابلية المقارنة، ومن غير المحتمل أن يبقى دور اللجنة في المستقبل كما هو كموفق فقط، حيث كانت تختار معالجة محاسبية موجودة سلفا على المستوى القومي وتبحث عن قبول عالمي لهذه المعالجة مع

بعض التعديل أحيانا، ولكنها بدأت بدمج هذا الدور مع دور المحفز ومنسق للمبادرات القومية، وبالتالي أصبح علمها التركيز على الأهداف بدقة أكبر كما يلي:

- تطوير معايير المحاسبة الدولية التي تتطلب معلومات:
  - قابلة للمقارنة؛
  - ذات جودة عالية؛
  - شفافة؛
  - تساعد المشاركين في أسواق المال وغيرهم على إتخاذ القرارات.
- تعزيز إستخدام معايير المحاسبة الدولية والتنسيق مع واضعي المعايير القومية.

وفي أفريل *2001* تحولت *IASC* إلى هيئة دولية مستقلة في إطار جديد وهو مؤسسة لجنة المعايير المحاسبية الدولية *(IASC Foundation)* ومن ثم تغير اسمها فيما بعد إلى مؤسسة المعايير الدولية للتقارير المالية *IFRS (Foundation)* بعد حولي *25* سنة من البدء في تطوير المعايير الدولية

2-1-2- الفرق بين IASC وIASB

إن الهيكلة الجديد لهيئة معايير المحاسبة الدولية طرحت تساؤلات كثيرة حول جدوى التغير، وهل هذا التغيير سيضمن فعلا رفع جودة معايير المحاسبة الدولية ويزيد من شفافيتها وقبولها على المستوى الدولي، لذا إنقسم الباحثين والمهتمين بين مؤيد ومعارض، ولعل أهم ما يلفت الإنتباه هم المعارضون حيث يصفون العملية على انها شرط وضعه مجلس معايير المحاسبة المالية *(FASB)* الأمريكي، الذي يشرف على إعداد معايير المحاسبة الأمريكية *(US GAAP)*، حتى يتم تحقيق التقارب بين معايير المحاسبة الدولية ومعايير المحاسبة الأمريكية، خصوصا الولايات المتحدة الأمريكية تعتبر أكبر سوق مالي في العالم وأكبر عضو في المنظمة الدولية المشرفة على الأسواق

الماليـة والأكثر تـأثيرا في قرارتهـا وإتجاهاتهـا، ويتواجـد بهـا عـدد كبيـر مـن الشـركات الأجنبية التي تعد قوائمها وفق معايير المحاسبة الدولية. وهناك مجموعة من

الفروقـــات بـــين لجنـــة ومجلـــس معـــايير المحاســـبة الدوليـــة نوجزهـــا فيما يلي:(**العرابي، *2013*، ص: *42-44***).

- يعـد التغيـر الـذي طـرأ علـى تسـمية لجنـة معـايير المحاسـبة الدوليـة فكلمـة "**لجنـة**" تعنـي عمومـا هيئـة تنتهـي مهمتهـا بإنتهـاء عملهـا وتحقيـق أهـدافها المسـطرة، غيـر أن عمليـة إعـداد المعـايير هـي عمليـة مسـتمرة تخضـع لتغيـرات البيئـة المحيطـة لـذا دائمـا مـا نجـد أنـه تـم إصـدر تعـديل أو إلغـاء معيـار مـن المعـايير ممـا يعني أن هـدف اللجنـة دائـم ومسـتمر وغيـر محـدود في فتـرة زمنيـة معينة لذا تم تغيير الإسم من لجنة مؤقتة إلى كلمة "**مجلس**" دائم؛
- يعـد التغييـر الـذي طـرأ في المصـطلحات مـن معـايير المحاسـبة الدوليـة (*IAS*) إلى المعـــايير الدوليـــة لإعـــداد التقـــارير الماليـــة (*IFRS*) دليـــل قـــاطع علـــى رغبـــة (*IASB*) في توسـيع مجـال المعـايير المحاسـبية في المعلومـات الماليـة بـدلا مـن إهتمامهـا بالمعلومـات المحاسـبية فقـط، حيـث أسـتبدل مصـطلح "**محاسـبي**" بمصـطلح "**التقريـر المـالي**" ممـا يعني توجيـه الاهتمـام إلى الماليـة والأسـواق الماليـة مـن خـلال المعـايير الجديـدة وأصـبحت المعـايير التي كانـت موجهـة فقـط للمـراجعين والمهنيـين في مجـال المحاسـبة توسـعت وشـملت جميـع الأطـراف الفـاعلين في ميـدان المحاسـبة (مراجعـون، محاسـبون، محللـون مـاليون، أعـوان مـاليون، مسـتثمرون، بنـوك، مسـيرون،...) وهـذا يضـع تحديـد جديـد أمـام مجلـس معـايير المحاسـبة الدوليـة لأن عمليـة إصـدرا المعـايير أصـبحت أكثـر تعقيـدا حيـث يجـب عليهـا أن تأخـذ بعـين الإعتبـار وأكثـر مـن السـابق جميـع الأطراف الفاعلة؛

- على عكس التنظيم السابق فإن المجلس الجديد يسير من قبل مجموعة من الأمناء من مختلف المناطق الجغرافية ممن لهم خلفية مهنية وعلمية في مجال المحاسبة وعد إنتمائهم لأي هيئة مهنية؛
- على عكس التنظيم السابق فمجلس الإدارة الجديد مشكل من أفراد مستقلين يتم تعينهم على أساس مهاراتهم التقنية وخبراتهم المكتسبة على أساس إنتمائهم الجغرافي، بحيث يمثلون مختلف الهيئات والمنظمات المحاسبية المحلية؛
- على عكس التنظيم السابق الأعضاء يعملون بشكل دائم وليس جزئي.

2-2- الهيكلة الجديدة للجنة معايير المحاسبة الدولية

على إثر الإصلاح الذي عرفته هيئة معايير المحاسبة الدولية سنة*2001*، عرف القانون الأساسي لهذه الهيئة مراجعة هيكلية تمخض عنها تغيير في هياكلها، وفيما يلي نتناول مختلف هذه الهيئات مع تبيان خصائص ودور كل هيئة، قبل التطرق لمجلس معايير المحاسبة الدولية يجب أولا توضيح التنظيم السابق لجنة المعايير بإعتبارها المنظمة الأم لمجلس معايير المحاسبة الدولية،

2-2-1- مؤسسة لجنة معايير المحاسبة الدولية (*IASC*)

أشأت في فيفري *2001* تتكون المؤسسة من *22* عضو يدعى ب "*TRUSTEES*" أو الأمناء في البداية كانت تتكون من *19* عضو ليصبحوا *22* عضو في سنة *2010*، تم إختيارهم عن طريق لجنة التعيين، حيث يخضع تعيينهم لنوع من التوزيع الجغرافي والمهني للأعضاء ***(raffournier,2005,p :10)*** وذلك حسب التوزيع التالي:

- *06* أعضاء من أمريكا الشمالية؛ - *06* أعضاء من أسيا
- *04* أعضاء من باقي الدول؛ - *06* أعضاء من أوروبا

يتم تعيين *05* أعضاء من بين *22* عضو من طرف اتحاد المحاسبين الفدرالي الدولي(*IFAC*) وتقدر عهدة كل عضو بـ (*03*) سنوات قابلة للتجديد مرة واحدة، وتتكون المؤسسة من اللجان التالية:

- لجنة المراجعة؛ - اللجنة المكلفة بالتمويل طويل المدى؛
- اللجنة المشرعة(*Constitutionnel*)؛ - لجنة التعيين؛
- لجنة مكلفة بالدراسات؛ - لجنة مراجعة الإجراءات؛
- لجنة التنفيذ؛ - لجنة اختيار الأمناء (*lesTrustees*)؛
- اللجنة المالية.

وتضطلع المؤسسة بمهام عديدة تتمثل في:

- البحث عن التمويل اللازم لمختلف الأنشطة؛
- مراقبة الميزانيات، وكذل القوانين واللوائح والتنظيمات الصادرة عن الهيئة؛
- تعيين أعضاء كل من مجلس معايير المحاسبة الدولية (*IASB*)، لجنة تفسير معايير التقارير المالية الدولية (*IFRIC*) واللجنة الاستشارية (*SAC*)؛
- تحديد التوجهات الاستراتيجية لمجلس معايير المحاسبة الدولية ***(raffournier,2005,p :10)*** ، مع إعادة تقييم فعاليتها كل سنة؛
- مراقبة أعمال المجلس(*IASB*)؛
- التكفل بنشر تقارير سنوية حول نشاط مختلف الهيئات؛
- نشر تقرير سنوي حول مدى فاعلية الإستراتيجية المعتمدة من طرف المجلس.

أما بالنسبة لقرارات المؤسسة فهي تتخذ عن طريق الإجماع، باستثناء القرارات التي تخص تشكيلها هي في حد ذاتها أو قرارات إنهاء عضوية أحد

أعضائها فإنها تتطلب إجماع بأكثر من ثلاثة أرباع (*4/3*) الأمناء ***Tourron et autre,2004, p :42)***.

2-2-2- مجلس معايير المحاسبة الدولية (*IASB*)

هي التسمية الجديدة للجنة معايير المحاسبة الدولية وذلك ابتداءً من *01* أفريل *2001*. المجلس عبارة عن منظمة محاسبية دولية خاصة ومستقلة يقع مقرها بلندن، تهتم بإصدار المعايير المحاسبية الدولية، ويعمل هذا المجلس تحت كنف المؤسسة (*IASCF*)، يتكون المجلس من *14* عضو، يعمل *12* عضو منهم بدوام كلي، وفي سنة *2010* أصبح عدد أعضاء المجلس *15* عضو بدوام كامل، ليصبح *16* عضو إبتداءا من جويلية *2012* يمثلون جميع انحاء العالم، يتم تعيينهم من طرف الأمناء على أساس الخبرة التقنية والكفاءة المهنية ولا وجود لمعيار التوزيع الجغرافي، ويراعى عند تعيينهم أن تتوفر فيهم الصفات التالية:

- أعضاء يمارسون مهنة المراجعة (أو التدقيق)؛
- أعضاء يمتلكون خبرة ميدانية في إعداد وعرض الجداول المالية؛
- أعضاء من مستعملي الجداول المالية؛
- أكاديميين.

الهدف من هذا التوزيع هو ضمان توازن بين أعضاء المجلس على أساس الخبرات التي يمتلكونها، توكل إليهم مهمة الربط والتنسيق مع المنظمات الوطنية للتوحيد، وذلك من أجل تسهيل تقارب القوانين التنظيمية مع معايير المجلس (*IASB*)***(raffournier,2005,p :10)***. ويتم إختيار كل من رئيس المجلس ونائبه من بين الأعضاء الذين يعملون بدوام كلي من طرف أعضاء المؤسسة أو الأمناء (*IASCF*)، وتقدر عهدة كل عضو بـ *05* سنوات قابلة للتجديد مرة واحدة فقط، ويتقاضون أجورهم من المؤسسة، ويقوم المجلس بالمهام التالية:(**بن بلغيث، *2004*، ص*130***)

- إعداد ونشر معايير التقارير المالية الدولية (*IFRS*)؛
- نشر مذكرات الإيضاح حول مشاريع المعايير المحاسبية الدولية الجارية؛
- تشجيع الدول والمنظمات على مراعاة وقبول هذه المعايير؛
- إجراء دراسات ميدانية تهدف إلى التأكد من قابلية تطبيق المعايير في بيئات اقتصادية وثقافية وتنظيمية متباينة؛
- المصادقة على التفسيرات المعدة من طرف لجنة تفسير التقارير المالية الدولية (*IFRIC*).

2-2-3- المجلس الإستشاري (*SAC*)

يتكون المجلس من *40* عضو (وذلك منذ *2005/10/17*) من أصول وكفاءات مهنية مختلفة، يتم تعيين الأعضاء لمدة ثلاث سنوات قابلة للتجديد، ويشمل أعضاء المجلس الإستشاري كبار الموظفين في مجال المالية والمحاسبة المنتمون على بعض الشركات العالية والمنظمات الدولية، بالإضافة إلى محللين ماليين وأكاديميين ومنظمين وواضعي المعايير المحاسبية المحلية وشركاء في شركات المحاسبة الرائدة (**العرابي، *2010*، ص:*45***)، والمجلس عبارة عن منتدى مفتوح يسمح بالربط بين (*IASB*) وبين المنظمات والأفراد المهتمة بالمعايير المحاسبية الدولية. وتتمثل مهام المجلس فيما يلي:

- تقديم رأيه فيما يخص برنامج القرارات والأعمال حسب الأولوية؛
- إعلام مجلس معايير المحاسبة الدولية برأي المنظمات والأفراد حول مشاريع المعايير المحاسبية؛
- تقديم المعلومات والاستشارات بصفة عامة لمجلس معايير المحاسبة الدولية وكذا المؤسسة.

2-2-4- لجنة تفسير معايير التقارير المالية الدولية (IFRIC)

وهي اللجنة التي كانت تسمى قبل مارس 2002 بلجنة تفسير معايير المحاسبة الدولية (SIC)، تتشكل اللجنة من 14 عضو يتم تعيينهم من طرف الأمناء، وذلك لمدة 03 سنوات قابلة للتجديد، وتجتمع اللجنة كل ستة (06) أسابيع وعادة ما تكون الجلسات مفتوحة للجمهور، وأعضاءها هم عبارة عن ممتهني المحاسبة والمالية ويتميزون بالكفاءة التقنية، وتضطلع اللجنة بالمهام التالية(ducasse, 2004, p :10):

- تفسير معايير المحاسبة الدولية IAS/IFRS بغية توضيح كيفية تطبيقها، خاصة فيما يتعلق بالمواضيع ذات المعالجة المحاسبية المتعددة؛
- إعداد ونشر مشاريع التفاسير والتفاسير النهائية عن طريق التصويت، بحيث تنص القاعدة على أنه لا ينبغي لأكثر من 03 أعضاء التصويت ضد مشروع التفسير وذلك من أجل قبوله؛
- تقديم التفسير النهائي حول معيار معين إلى مجلس معايير المحاسبة الدولية؛
- العمل على ضمان التقارب بين مختلف الأنظمة المحاسبية وذلك عن طريق التعاون مع الهيئات الدولية.

2-2-5- فريق تطبيق معيار المنشآت الصغيرة والمتوسطة (SME)

يتكون من 22 عضو يرأسهم عضو من مجلس IASB، تتمثل مسؤوليات هذا الفريق في تبني المسؤولية عن طريق تطبيق معيار IFRS for SMEs ومعالجة المشاكل التطبيقية، معالجة المواضيع التي تنتج عن تطبيق المعيار بالإضافة إلى رفع تقاريرها إلى مجلس معايير المحاسبة الدولية IASB.

2-2-6- مجلس المراقبة

يقوم مجلس المراقبة بالمشاركة في تعيين أعضاء مجلس الأمناء والموافقة على تعينهم إستنادا إلى نظام IFRSF والإشراف عليهم، وتقديم الإستشارات

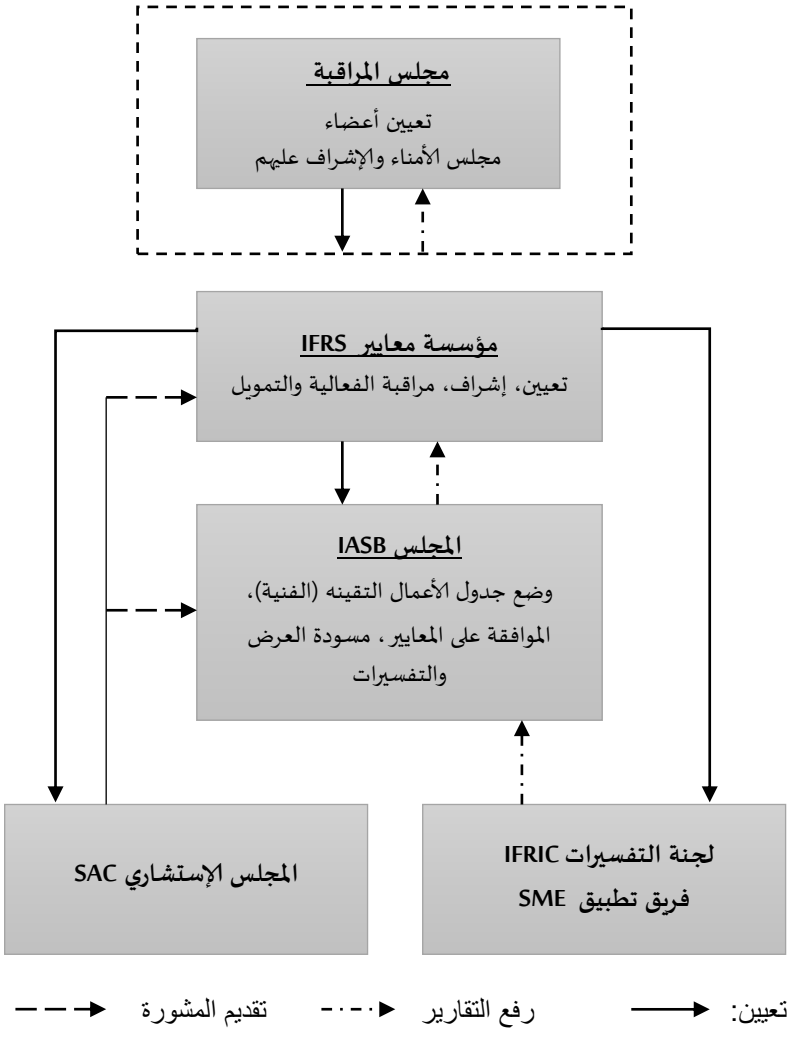
إلى مجلس الأمناء وإستلام التقرير السنوي منهم، وإحالة المواضيع المقترحة عن الإبلاغ المالي إلى مجلس *IASB* من خلال *IFRSF*، يتكون من *06* أعضاء كالتالي:

- عضو من اللجنة الأوروبية؛
- رئيس اجنة الخدمات المالية الياباني
- لجنة الأوراق المالية الأمريكية *SEC*؛
- لجنة الأسواق الطارئة للمنظمة الدولية لمفوضية الأوراق المالية *ISCO*؛
- لجنة بازل لمراقبة البنوك؛
- عضو مراقب دون حق التصويت.

وفيما يلي الهيكل التنظيمي الجديد المجلس معايير الإبلاغ المالي الدولي

شكل رقم:03

هيكل مجلس معايير المحاسبة الدولية IASB



source : guide de référence sur les IFRS- canada- 2014- Deloitte www.iasplus.com

الفصل الثالث

الاطـــار التصـــوري وإجـــراءات إصـــدار معايير محاسبة دولية

تمهيد

معايير المحاسبة الدولية، هي معايير تؤكد على ضرورة تقديم معلومات شفافة ودقيقة حول الوضعية الحقيقية للمؤسسة، محيطها الاقتصادي وكذا المخاطر التي قد تتعرض لها، هذه المعايير هي من إنتاج لجنة معايير المحاسبة الدولية أطلق عليها اسم *IAS* لتصبح تسميتها بـ *IFRS* إبتداء من *2001* تاريخ إعادة هيكلة اللجنة

1- احراءات إصدار المعايير وتصنيفاتها

إن عملية إعداد وإصدار أو تعديل معيار تخضع إلى إجراءات صارمة تعتمد على مبدأ الشورى بين جميع الأطراف المعنية حيث لا يتم الإنتقال إلى المرحلة التالية إلا بعد المصادقة على ما جاءت به المرحلة السابقة،

1-1- مسار وضع المعايير المحاسبية الدولية

تتبع عملية إعداد المعايير المحاسبية المسار التالي: (مرزوقي وحولي،*2011*)

- ✓ هذه المرحلة تهتم **بتحديد طبيعة المشكل** الذي يتطلب إعداد معيار، حيث يتم تشكيل فوج عمل يترأسه عضو من المجلس (*IASB*) ويضم ممثلي هيئات توحيد لثلاثة دول على الأقل، ويتم استعراض مختلف القواعد والإجراءات وكذا الحلول المعتمدة من طرف هيئات التوحيد الوطنية حول هذا الموضوع، بعد ذلك يتم استشارة المجلس الاستشاري (*SAC*) حول اختيار الوقت الملائم لتسجيل مشروع المعيار ضمن برنامج عمل المجلس.
- ✓ بعد أن يستعرض مختلف المسائل المرتبطة بالمشكل المطروح، يقوم فوج العمل بإستعراض أهم الحلول التي تعتمدها هيئات التوحيد الوطنية، ثم يقوم بإسقاطها على الإطار المفاهيمي لإعداد وعرض القوائم المالية، **ومن ثم يعرض على المجلس أهم النقاط** التي سوف يتناولها؛
- ✓ بعد تلقي فوج العمل ردًا على اقتراحاته من المجلس، يقوم بإعداد **ونشر مشروع أولي** (إعلان معياري) للمعيار المقترح، يتضمن مختلف الحلول

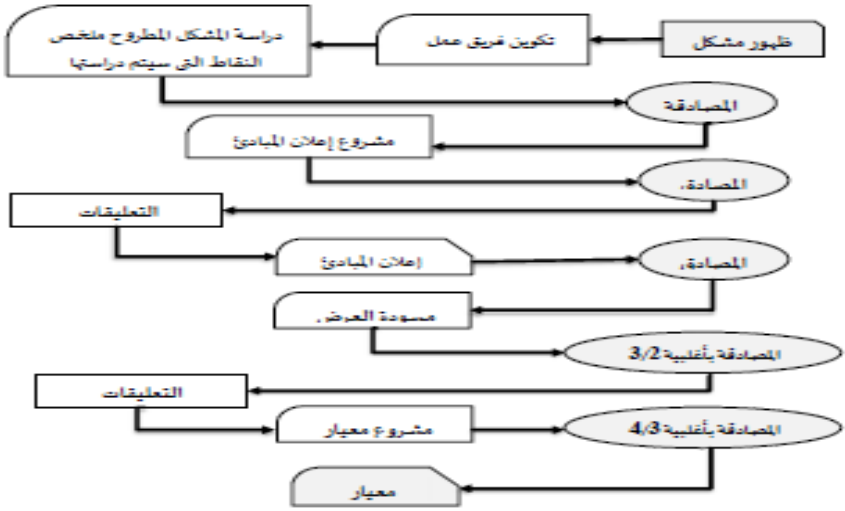
المقترحة والتبريرات المرفقة لها، بعد موافقة المجلس يتم توزيع المشروع بشكل واسع لإثرائه ثم الحصول على الردود خلال فترة ستة أشهر؛

- ✓ بعد **تلقي الردود**، يقوم فوج العمل بتحرير الوثيقة النهائية التي تتضمن **إعلان المبادئ**، ويعرضها على المجلس للمصادقة؛
- ✓ بعد **مصادقة** المجلس يقوم فوج العمل **بإعداد مشروع معيار** في شكل مذكرة إيضاح (*Exposé sondage*)] - [(*Exposure Draft*)] يتم نشرها لإثرائها وتلقي الردود عليها(خلال فترة شهر) بعد أن يكون قد **صادق** عليها المجلس بأغلبية ثلثي (*3/2*) الأعضاء؛
- ✓ بعد تلقي ودراسة الردود وما تتضمنه من اقتراحات، يقوم فوج العمل بإعداد **مشروع نهائي** للمعيار، وبعد عرضه على المجلس يعتمد هذا المعيار إذا حظي **بموافقة** ثلاثة أرباع(*4/3*) أعضاء المجلس على الأقل.

وخلال هذه المرحلة قد يقرر المجلس أن الحاجة للموضوع محل الدراسة يبرر القيام بتشاور إضافي أو يمكن أن يخدم بشكل أفضل عبر إصدار ورقة مناقشة للتعليق عليها وقد يكون من الضروري إصدار أكثر من مسودة عرض واحدة قبل وضع مخطط المعيار المحاسبي الدولي. ومن حين لآخر قد يقرر المجلس إحداث لجنة توجيهية لتدرس فيها إذا كان من الواجب تعديل معايير المحاسبة الدولية الحالية كي تؤخذ التطورات المستجدة بالاعتبار. وفي بعض الحالات التي تقدم فيها المعايير المحاسبية الدولية معالجتين محاسبتين للعمليات والأحداث المتشابهة، فيتم تصميم إحدى المعالجات على أنها لمعالجة الأساسية والأخرى على أنها معالجة بديلة مسموح بها. ومن أجل توضيح وتسهيل الفهم لمراحل إعداد معيار محاسبي يمكن تلخيصها في الشكل التالي:

شكل رقم: 04

مسار وضع أو تعديل معيار محاسبي دولي



Source: Bernard Raffounier, et autres, **comptabilité internationale**, France, librairie Vuibert,1997,p36.

2-1- إصدارات لجنة معايير المحاسبة الدولية

قامت لجنة معايير المحاسبة الدولية (*IASC*) بإصدار *41* معيارا محاسبية دوليا (*IAS*) و*34* تفسيرا له (*SIC*)، أما هيكلتها الجديدة (*IASB*)أصدرت *15* معايير للتقارير المالية الدولية (*IFRS*) مع *21* تفسيرا لها (*IFRIC*) وذاك إلى غاية سنة *2015*، حيث تم دمج بعض المعايير في معايير أخرى وإلغاء معايير فإنخفض عدد معايير المحاسبة الدولية إلى *28* معيار سارية المفعول حد الساعة ، كما أصدر*33* معيار خاص بالقطاع العام (*IPSAS*).

كما صدر عن لجنة معايير المحاسبة الدولية إطار مفاهيمي (تصوري) تم إعتماده رسميا في سنة *1989* وصادق عليه مجلس المحاسبة الدولية في سنة *2001*، ويتشكل من *110* فقرة تعالج مفهوم الإطار التصوري وتوضح محتواه وأهدافه، .لقد حدد الإطار التصوري لإعداد وعرض القوائم المالية سبعة (*07*)

فئات من مستخدمي القوائم المالية بالإضافة إلى توضيح طبيعة حاجاتهم من هذه القوائم لترشيد قراراتهم الاقتصادية وهم: المستثمرون، الموظفون وممثلوهم، المقرضون، الموردون وبالقيمة الدائنة، الزبائن وبالقيمة المدينة، الدولة وممثلو الحكومات، الأفراد. كما حدد الإطار التصوري محتوى وأهداف القوائم المالية والفرضيات الأساسية لإعدادها، والخصائص النوعية للمعلومة المالية التي تتضمنها القوائم المالية وطرق قياس عناصر القوائم المالية ومفاهيم المحافظة على رأس المال.

1-2-1- معايير المحاسبة الدولية *IAS*

منذ تأسيس لجنة معايير المحاسبة الدولية، قامت هذه الأخيرة بإصدار *41* معيار. تمت إعادة صياغة البعض من هذه المعايير وحذف معايير أخرى وذلك في إطار سياسة التحسين المستمر التي تنتهجها اللجنة. بحيث بقي من هذه المعايير تسعة وعشرون (*28*) معيار محاسبي دولي ساري المفعول إلى غاية جانفي *2015*، نذكرها في الجدول الموالي:

جدول رقم:*01*

قائمة معايير المحاسبة الدولية *IAS*

رقم	اسم المعيار	تاريخ صدور المعيار	أخر تعديل+ ملاحظات
1	عرض القوائم المالية	*1975/1/1*	*2007*
2	المخزون	*1975/10/1*	*2005*
3	القوائم المالية الموحدة	*1975/1/1*	حل محله المعياران *IAS27* و*IAS28* منذ سنة *1989*
4	محاسبة الإهلاك	*1977*	حل محله المعايير *IAS27* و*IAS22* و*IAS38* التي صدرت أو روجعت سنة *1989*
5	المعلومات الواجب الإفصاح عنها في القوائم المالية	*1977/1/1*	حل محله المعيار *IAS1* منذ سنة *1997*

6	المحاسبة عن الإستجابة عن تغيرات الأسعار	1978	حل محله المعيار IAS15
7	قائمة التدفقات النقدية	1978/10/1	2005
8	السياسات المحاسبية والتغيرات في التقديرات المحاسبية، والأخطاء	1978/2/1	2005
9	المحاسبة عن أنشطة البحث والتطوير	1980	حل محله المعيار IAS38 منذ عام 1999
10	الأحداث اللاحقة لتاريخ الميزانية العمومية	1980/1/1	2005
11	عقود الإنشاء	1980/1/1	سيحل محله المعيار IFRS15 إعتبارا من 2017/1/1
12	ضرائب الدخل	1979/7/1	2000
13	عرض الأصول المتداولة والإلتزامات المتداولة	1981	حل محله المعيار IAS1
14	التقارير المالية للقطاعات	1983/1/1	حل محله المعيار IFRS8 إعتبارا من 2009/1/1
15	المعلومات التي تعكس أثار تغيير الأسعار	1978/1/1	تم سحب المعيار خلال المراجعة سنة 2003 إعتبارا من 2005/1/1
16	الممتلكات والمصانع والمعدات	1983/1/1	2003
17	عقود الإيجار	1984/1/1	2003
18	الإيراد	1984/1/1	سيحل محله المعيار IFRS15 إعتبارا من 2017/1/1
19	منافع الموظفين (التقاعد)	1984/1/1	2006

20	محاسبة المنح الحكومية والإفصاح عن المساعدات الحكومية	*1984/1/1*	*1994*
21	آثار التغيرات في أسعار صرف العملات الأجنبية	*1985/1/1*	*2003*
22	إندماج الأعمال	*1985/11/1*	حل محله المعيار *IFRS3* إعتبارا من *2004/03/31*
23	تكاليف الاقتراض	*1/1/1986*	*2007*
24	الافصاح عن الأطراف ذات العلاقة	*1986/1/1*	*2003*
25	المحاسبة عن الإستثمارات	*1986*	حل محله المعياران *IAS39* و*IAS40* إعتبارا من سنة *2001*
26	المحاسبة والتقرير عن برامج منافع التقاعد	*1987/1/1*	*1994*
27	القوائم المالية المنفصلة	*1990/1/1*	*2003*
28	المحاسبة عن الاستثمارات في المنشآت الزميلة	*1990/1/1*	*2003*
29	التقرير المالي في الاقتصاديات ذات التضخم المرتفع	*1990/1/1*	*2003*
30	الإفصاح في القوائم المالية للبنوك والمنشآت المالية المشابهة	*1991/1/1*	حل محله المعيار *IFRS7* منذ *2005/8/18*
31	الحصص في المشاريع المشتركة	*1992/1/1*	حل محله المعيار *IAS28* والمعيار *IFRS11* إعتبارا من *2013/1/1*
32	الأدوات المالية: الإفصاح والعرض	*1996/1/1*	*2003*

33	حصة السهم من الأرباح	*1996/1/1*	*2003*
34	التقارير المالية المرحلية	*1999/7/1*	*1998*
35	العمليات غير المستمرة	*1999/7/1*	حل محله المعيار *IFRS5* منذ سنة *2005*
36	انخفاض قيمة الموجودات	*1999/7/1*	*2004*
37	المخصصات, الالتزامات والموجودات الطارئة	*1999/7/1*	*1998*
38	الموجودات غير الملموسة	*1980/7/1*	*2004*
39	الأدوات المالية: الاعتراف والقياس	*1980/1/1*	أخر تعديل في *2003* وسيحل المعيار *IFRS9* محله إعتبارا من *2018*
40	الاستثمارات العقارية	*2001/1/1*	*2003*
41	الزراعة	*2001/1/1*	*2001*

المصدر: أعتمادا على عدة مصادر

1-2-2- معايير التقارير المالية الدولية *IFRS*

أصدر مجلس معايير المحاسبة الدولية *15* معايير للتقارير المالية الدولية (*IFRS*) مع *21* تفسيرا لها (*IFRIC*) وذاك إلى غاية سنة *2015* البعض منها حل محل معايير المحاسبة الدولية والجدول الموالي يوضح ذلك

جدول رقم:02

قائمة معايير التقارير المالية الدولية *IFRS*

رقم	اسم المعيار	تاريخ صدور	أخر تعديل+ ملاحظات
1	تطبق معايير الإبلاغ المالية الدولية لأول مرة	*2004/1/1*	حل محل التفسير *SIC8*
2	التسديد على أساس الأسهم	*2004*	*2005*
3	إندماج الأعمال	*2004/3/31*	حل محل المعيار *IAS22*
4	عقود التأمين	*2005/1/1*	*2006*
5	الصول غير المتداولة الموجهة للبيع والعمليات غير المستمرة	*2005/1/1*	حل محل المعيار *IAS35*
6	التنقيب عن المواد المعدنية وتقييمها	*2004/04/16*	*2005*
7	الأدوات المالية/ الإفصاحات	*2007/1/1*	حل محل المعيار *IAS32* فيما تعلق بالإفصاحات فقط
8	القطاعات التشغيلية	*2006/1/1*	حل محل المعيار *IAS14*
9	الأدوات المالية	*2014/07/24*	حل محل المعيار *IAS39* إعتبارا من *2018/1/1*
10	القوائم المالية الموحدة	*2013/1/1*	حل محل المعيار *IAS27* فيما يتعلق بالقوائم المالية الموحدة فقط
11	الترتيبات المشتركة	*2013/1/1*	*2014*
12	الإفصاح عن الحقوق والمنشأت الأخرى	*2013/1/1*	-
13	القياس بالقيمة العادلة	*2013/1/1*	*2014*
14	الحسابات المؤجلة المنتظمة	*2016/1/1*	-
15	الإيرادات من العقود مع العملاء	*2017/1/1*	حل محل المعيارين *IAS11* و*IAS18* ومحل التفسيرات *SIC31* و*IFRIC15* و *IFRIC18*

16	عقود الايجار	*2016/1/1*	حل محل المعيار *IAS17* ابتداء من *2019/1/1*

Source : *www.iasplus.com/standard/standard.htm*.

لقد شهدت السنوات الأخيرة تزايد ملحوظ في عدد الدول التي إختارت الإتجاه نحو سياق التوافق المحاسبي الدولي نظرا للمزايا العديدة التي توفرها هذه الحركة، وذلك من خلال إعتماد المعايير المحاسبية الدولية الصادرة عن المجلس (*IASB*) كأساس للممارسة المحاسبية بهذه البلدان. وجدير بالذكر هنا أنه توجد هناك دولا قامت بتطبيق المعايير المحاسبية الدولية بصفة مباشرة ودون إحداث أي تغيير يذكر على هذه المعايير مثل الأردن، في حين أن دولا أخرى إختارت إعداد معايير محاسبية وطنية خاصة بها وتشترك في عديد النقاط الجوهرية مع معايير المحاسبة الدولية مثل مصر. وعلى غرار الجارتين تونس والمغرب السباقتان في إعتماد المعايير المحاسبية الدولية، وإستجابة لمختلف الظروف والمتغيرات التي شهدتها الجزائر على الصعيدين المحلي والدولي، تبنت الجزائر نهج إصلاح نظامها المحاسبي وتكييفه مع متطلبات معايير المحاسبة الدولية، بسبب نقائص المخطط المحاسبي الوطني وبعده عن ما هو عمل به على مستوى العالم.

2- <u>الاطار التصوري لمعايير المحاسبة الدولية</u>

يتضمن الإطار المفاهيمي لمعايير المحاسبة الدولية على شرح للمصطلحات، القواعد، المبادئ الأساسية، القوائم المالية، أهدافها ومستعملها، وطرق إعدادها، والخصائص النوعية للمعلومة المحاسبية، بالإضافة إلى تحديد مفهوم رأس المال والمحافظة عليه (وضع الإطار التصوري سنة *1989* وتم تعديله سنة *2010*)، حيث مع بداية سنة *2010* أصدر مجلس معايير المحاسبة الدولية إطار مفاهيمي لإعداد التقارير المالية لتتغير التسمية من الإطار مفاهيمي لإعداد وعرض القوائم المالية إلى إطار مفاهيمي لإعداد التقارير المالية، ومن التسمية نستنتج أن هدف الإطار المفاهيمي

الجديد ليس توسع ليشمل جميع مكونات التقرير المالي بعد أن كان يهتم فقط بالقوائم المالية.

1-2- الغرض من الاطار المفاهيمي لإعداد وعرض القوائم المالية

ويضع هذا الإطار المفاهيم التي تُبنَى عليها عملية إعداد وعرض البيانات المالية للمستخدمين الخارجيين، والغرض من هذا الإطار هو:(علاوي، 2012،ص: 33-34)

- مساعدة **مجلس إدارة مجلس** معايير المحاسبة الدولية في تطوير معايير محاسبة دولية مستقبلية وفي إعادة مراجعة معايير المحاسبة الدولية الموجود؛
- تحقيق **التوافق بين الأنظمة**، والمعايير المحاسبية والإجراءات المتعلقة بعرض البيانات المالية من خلال وضع أسس لتقليل عدد المعالجات المحاسبية البديلة المسموح بها من قبل معايير المحاسبة الدولية؛
- مساعدة **هيئات** وضع المعايير الوطنية في تطوير معايير وطنية؛
- مساعدة **معدي البيانات المالية** في تطبيق معايير المحاسبة الدولية وفي التعامل مع مواضيع ستكون موضوعاً لإصدار معيار محاسبي دولي؛
- مساعدة **مدققي الحسابات** في تشكيل رأي حول ما إذا كانت البيانات المالية متطابقة مع معايير المحاسبة الدولية؛
- مساعدة **مستخدمي البيانات المالية** على تفسير المعلومات المدرجة في البيانات المالية المعدة وفقاً لمعايير المحاسبة الدولية؛
- تزويد **المهتمين** بعمل لجنة معايير المحاسبة الدولية بمعلومات عن طريقتها في صياغة معايير المحاسبة الدولية.

إن المعايير المحاسبية التي يتم تطويرها في أي بلد أو تلك التي تُطور من قبل مجلس معايير المحاسبة الدولية*IASB* لا تحتوي على أسس إعداد وعرض القوائم المالية لكافة الأحداث والعمليات، لذا يطلب من إدارة المنشأة

إستخدام اجتهادها الشخصي في وضع وتطبيق السياسات المحاسبية وطرق العرض وبما ينسجم مع الإطار المفاهيمي المتعلق بإعداد وعرض القوائم المالية من منظور مجلس معايير المحاسبة الدولية.

2-2- مكونات الاطار المفاهيمي لإعداد وعرض القوائم المالية

يتضمن نطاق الإطار المفاهيمي لإعداد وعرض القوائم المالية المواضيع التالية:

- مستخدمي المعلومات المحاسبية. (سبعة (*07*) فئات من مستخدمي القوائم المالية بالإضافة إلى توضيح طبيعة حاجاتهم من هذه القوائم لترشيد قراراتهم الاقتصادية وهم: المستثمرون، الموظفون وممثلوهم، المقرضون، الموردون وبالقيمة الدائنة، الزبائن وبالقيمة المدينة، الدولة وممثلو الحكومات، الأفراد.)
- أهداف القوائم المالية.
- الخصائص النوعية للمعلومات المحاسبية.
- تعريف عناصر القوائم المالية (الأصول، والإلتزامات، وحقوق الملكية، والمصاريف، والدخل)، ومفاهيم رأس المال
- الفروض الرئيسة لإعداد وعرض القوائم المالية.

وفيما يلي محاور الإطار المفاهيمي لإعداد وعرض القوائم المالية من منظور مجلس معايير المحاسبة الدولية *IASB*.ويتكون الاطار المفاهيمي المعدل عام *2010* من فصول اربعة هي:

- **الفصل الاول:** أهداف التقارير المالية المعدة للاغراض العامة.
- **الفصل الثاني:** المنشأة معدة التقرير تم اصداره عام *2012*
- **الفصل الثالث:** الخصائص النوعية للمعلومات المالية المفيدة.
- **الفصل الرابع:** اطار عام *1989* م : الاجزاء التي بقيت كما هي من الاطار المفاهيمي لعام*1989*

وفيما يلي محاور الإطار المفاهيمي لإعداد وعرض القوائم المالية من منظور مجلس معايير المحاسبة الدولية *IASB*

2-2-1- أهداف التقارير المالية معدة للأغراض العامة

ويتضمن هذا المحور بيان مستخدمي التقارير المالية وحاجتهم من المعلومات ، والمعلومات حول الموارد الاقتصادية للمنشأة والمطالبات عليها والتغيرات التي تتم على الموارد والمطالبات وهي: (حميدات، خداش، ***2013***، ص: ***6-8***)

أولا: مستخدمو القوائم المالية واحتياجاتهم من المعلومات

تلجأ فئات متعددة لاستخدام المعلومات المحاسبية في عملية اتخاذ القرارات الاقتصادية الرشيدة، وقد حدد الإطار المفاهيمي لإعداد وعرض القوائم المالية عدداً من الفئات كمستخدمين للقوائم المالية، كما حدد الإطار طبيعة المعلومات التي تحتاجها كل فئة على النحو التالي:

أ- **المستثمرون الحاليون والمحتملون:** واهم المعلومات التي تحتاجها هذه الفئة تتمثل في التي:

- المعلومات التي تساعد المستثمر في اتخاذ قرار شراء او بيع أسهم الشركة.
- المعلومات التي تساعد المستثمر في تحديد مستوى توزيعات الأرباح الماضية والحالية والمستقبلية وأي تغيير في أسعار أسهم الشركة.
- المعلومات التي تساعد المستثمر في تقييم كفاءة إدارة الشركة.
- المعلومات التي تساعد المستثمر في تقييم سيولة الشركة ومستقبلها وتقييم سهم الشركة بالمقارنة مع أسهم الشركات الأخرى.

وقد يحتاج المستثمرين معلومات اخرى لا توفرها التقارير المالية لاتخاذ القرار، ويتم الحصول عليها من مصادر اخرى. مثل الاوضاع الاقتصادية العامة، والظروف السياسية، واوضاع الصناعة والمنشأة.

ب- **الموظفو:** يحتاج الموظف في الشركة إلى معلومات تتعلق بمدى الأمان الوظيفي، ومدى التحسن الوظيفي المتوقع في المستقبل، بالإضافة إلى معلومات تساعد في تعزيز مطالب الموظفين بتحسين أوضاعهم الوظيفية؛

ج- **الموردون والدائنون التجاريون:** تحتاج هذه الفئة إلى معلومات تساعدها في تقدير ما إذا كانت الشركة ستكون عميل جيد قادر على سداد ديونه؛

د- **العملاء:** يحتاج العملاء إلى معلومات تساعد في التنبؤ بوضع الشركة المستقبلي وقدرتها على الاستمرار في عملية إنتاج وبيع سلعها؛

ه- **المقرضون:** يحتاج المقرضون إلى معلومات تساعد في تقدير قدرة الشركة المقترضة على توفير النقدية اللازمة لسداد أصل القرض والفوائد المستحقة عليه في الوقت المناسب، وفي تقدير عدم تجاوز الشركة المقترضة لبعض المحددات المالية مثل نسبة الديون للغير إلى حقوق الملكية؛

و- **الحكومة ودوائرها المختلفة والجهات المنظمة لاعمال المنشآت** : تحتاج هذه الفئات إلى معلومات تساعدها في التأكد من مدى التزام الشركة بالقوانين ذات العلاقة مثل قانون الشركات وقانون ضريبة الدخل، كما تحتاج إلى معلومات تساعد في تقدير الضرائب المختلفة على الشركة وتحديد مدى قدرة الشركة على تسديد هذه الضرائب ومدى المساهمة العامة للشركة في الاقتصاد الوطني؛

ز- **الجمهور**: يحتاج الجمهور إلى المعلومات التي تخص الأطراف السابقة أعلاه، كما قد يحتاج إلى معلومات خاصة إضافية قد يكون من الصعب توفيرها ضمن القوائم المالية ذات الغرض العام.

ومن الجدير ذكره أن فئات مستخدمي القوائم المالية تتسع لتشمل جميع من لهم مصلحة في المنشأة سواء بشكل مباشر أم غير مباشر ومن هذه الفئات والتي لم يرد ذكرها ضمن إطار إعداد وعرض البيانات المالية الصادر عن لجنة معايير المحاسبة الدولية: إدارة المنشأة، والمحللون والمستشارون الماليون، والسوق المالي، والمنافسون والمحامون .وقد ورد ضمن الإطار المفاهيمي لإعداد وعرض القوائم المالية ان المستثمرين هم الجهة التي تزود المنشاة برأس المال وهم الجهة الأكثر تحملاً للمخاطر، وبالتالي فان تزويد المستثمرين بالمعلومات التي يحتاجونها سيُلبي معظم ما يحتاجه بقية مستخدمي القوائم المالية من معلومات مالية عامة. ونظراً لعدم إمكانية تلبية جميع ما يحتاجه مستخدمو القوائم المالية من معلومات، فان القوائم المالية ذات الغرض العام تركز على تلبية المعلومات التي تشكل القاسم المشترك بين جميع مستخدمي القوائم المالية. (أبو نصارو حميدات، ***2013***، ص: ***5-6***)

ثانيا: **<u>المعلومات حول الموارد الاقتصادية للمنشأة والمطالبات عليها والتغيرات التي تتم على الموارد والمطالبات</u>**

- توفر التقارير المالية ذات الغرض العام معلومات حول المركز المالي للمنشأة، والتي تشمل معلومات حول الموارد الاقتصادية للمنشأة والمطالبات على تلك الموارد. كما توفر التقارير المالية معلومات حول تأثير العمليات والاحداث الاخرى التي تؤدي لتغيير الموارد الاقتصادية والمطالبات عليها. والمعلومات المذكورة توفر مدخلات مفيدة لاتخاذ القرارات حول تزويد المنشأة بالموارد الاقتصادية
- ان تقديم معلومات حول الموارد الاقتصادية للمنشأة والمطالبات على تلك الموارد تساعد مستخدمي تلك المعلومات في تحديد نقاط القوة والضعف المالية حيث يتم تقييم سيولة المنشأة ودرجة اليسر المالي لديها؛

- ان التغيرات في الموارد الاقتصادية والمطالبات عليها تنتج عن الاداء المالي للمنشأة اي نتيجة الاعمال من ربح او خسارة، وكذلك من الاحداث والعمليات الاخرى مثل اصدار اسهم او سندات ، وليتمكن مستخدمو المعلومات من تقدير التدفقات النقدية المستقبلية للمنشأة، يحتاج مستخدمي المعلومات الى التمييز بين التغير في الموارد الاقتصادية والمطالبات عليها الناتجة عن الاداء المالي (ربح او خسارة) والتغير الناتج عن الاحداث الاخرى المؤثرة عليها.

2-2-2- الخصائص المحاسبي للمعلومة المالية المفبدة

الخصائص النوعية هي صفات تجعل المعلومات المعروضة في التقارير المالية ذات فائدة لمستخدمي المعلومات المحاسبية ومنهم المستثمرون الحاليون والمحتملون، والمقرضون، والدائنون وغيرهم والتي تجعل المعلومات المالية ذات جودة عالية.

يقسم الاطار المفاهيمي للتقارير المالية الخصائص النوعية للمعلومات المالية المفيدة الى مجموعتين المجموعة الاولى هي الخصائص النوعية الاساسية وتتكون من الملاءمة والتمثيل الصادق والمجموعة الثانية هي الخصائص المعززة او الداعمة للخصائص النوعية وتشمل القابلية للمقارنة، والقابلية للتحقق، والتوقيت المناسب، والقابلية للفهم. وفيما يلي بيان لتلك الخصائص: (أبو نصار وحميدات، *2013*، ص:*7-11*)

أولا: الخصائص النوعية الاساسية: وتشمل الخاصيتين التاليتين

أ- **الملائمة**

حتى تكون المعلومات المالية المعروضة ملاءمة يجب أن تكون ذات صلة بالقرار، وبالتالي تؤثر على القرارات الاقتصادية للمستخدمين للأحداث الماضية والحاضرة والمستقبلية أو تعديل عملية التقييم السابقة، وتعتبر المعلومات

المالية ملاءمة اذا كانت تتميز بالقيمة التنبئية او القيمة التأكيدي او كلاهما ويقصد بهما:

- **القيمة التنبئية:** اذا كان من الممكن استخدامها من قبل مستخدمي المعلومات للتنبؤ بالأحداث الاقتصادية او لأداء المتوقع للمنشأة في الفترات القادمة وبقدرة المنشأة في مواجهة الأحداث والمتغيرات المستقبلية غير المتوقعة؛
- **القيمة التأكيدية:** فتتوفر في المعلومات المالية اذا كانت توفر تغذية عكسية (مراجعة) حول التقييمات السابقة (سواء بتأكيدها او تغييرها).

من المعلوم أن هناك تداخل بين الدورين التنبؤي والتأكيدي، فمثلاً معلومات حول قيمة الايرادات للفترة الحالية يمكن استخدامها للتنبؤ بالإيرادات للفترات القادمة، كما انه يمكن مقارنتها بالإيرادات المقدرة مما يفيد مستخدمي المعلومات من تصحيح او تحسين طريقة وآلية التنبؤ التي تم استخدامها في الفترات السابقة.

وترتبط ملاءمة المعلومات بطبيعة المعلومات وأهميتها النسبية، إذا كان حذفها أو تحريفها يمكن أن يؤثر على القرارات الاقتصادية التي يمكن أن يتخذها المستخدمون اعتماداً على القوائم المالية، ولم يحدد مجلس معايير المحاسبة الدولية معيار او نسبة محدده للاهمية النسبية حيث يعود ذلك لحجم المنشأة وطبيعة عملياتها وغيرها من العوامل.

ب- **<u>التمثيل الصادق</u>**

حتى تكون المعلومات المالية موثوقة يجب أن تعبر بصدق عن العمليات المالية والأحداث الأخرى التي حدثت في المنشأة والظواهر الواجب ان تعبر عنها وتصورها. اي يجب ان تعبر المعلومات المالية المفيدة عن الظواهر التي تمثلها، وحتى تصور المعلومات المالية الاحداث والعمليات والظواهر بصدق يجب ان

تكون كاملة ومحايدة وخالية من الاخطاء ولا يتوقع ان تتحقق هذه الصفات بالكامل لكن المقصود ان تتحقق لأقصى قدر ممكن.

- **خاصية كاملة:** ان تعبر المعلومات المالية عن كافة المعلومات الضرورية لفهم مستخدمي المعلومات عن الاحداث التي يتم التعبير عنها، بما في ذلك المعلومات الوصفية والتوضيحية؛
- **خاصية الحياد** أن تكون المعلومات المالية غير متحيزة، بحيث لا يتم إعداد وعرض القوائم المالية لخدمة طرف أو جهة معينة من مستخدمي المعلومات المحاسبية على حساب الأطراف الأخرى، أو لتحقيق غرض أو هدف محدد؛
- **خاصية الخلو من الاخطاء:** يقصد بها ان لا تكون هناك اخطاء او حذف في وصف وبيان الاحداث الاقتصادية، ولا يوجد اخطاء في عملية معالجة المعلومات المالية المعلن عنها؛
- ان خاصية التمثيل الصادق بذاتها، ليس بالضرورة ان تنتج معلومات ملاءمة. فمثلا مثل الهبات والمنح فاذا تم اثبات ذلك الاصل المستلم بدون قيمة او قيمة رمزية دينار واحد مثلا فان تلك القيمة تعبر بصدق عن التكلفة لكنها غير ملائمة للتعبير عن قيمة الاصل المستلم، ونجد أن هناك أصول موجودة لدى المنشأة ولكن غير ظاهرة في القوائم المالية للمنشأة لأنه لا يمكن تحديد مبلغ يعبر بصدق عن قيمتها، مثل الشهرة المولدة داخلياً والتي لا يتم الاعتراف بها لعدم حدوث عملية مالية تمثل بصدق المبلغ المحدد لها.

وبالتالي للحصول على معلومات مفيدة يجب ان تتصف تلك المعلومات بالملاءمة والتمثيل الصادق معاً.

ثانيا: الخصائص الداعمة (المعززة) للخصائص النوعية للمعلومات :

وتشمل

أ- **القابلية للمقارنة**

يقصد بقابلية المقارنة للقوائم المالية إمكانية مقارنة القوائم المالية لفترة مالية معينة مع القوائم المالية لفترة أو فترات أخرى سابقة لنفس المنشأة، أو مقارنة القوائم المالية للمنشأة مع القوائم المالية لمنشأة أخرى ولنفس الفترة. ويستفيد مستخدمو المعلومات المحاسبية من إجراء المقارنة لأغراض اتخاذ القرارات المتعلقة بقرارات الإستثمار والتمويل. وتقتضي عملية المقارنة الثبات في إستخدام السياسات المحاسبية (وكما هو وارد في معيار المحاسبة الدولي رقم 8) من فترة لأخرى أي الإتساق في تطبيق تلك السياسات.كذلك يجب الثبات في أسلوب عرض القوائم المالية من فترة لأخرى، وتصنيف البنود ولا يسمح للمنشأة بتغيير السياسات المحاسبية إلا في ظروف محددة.

ب- **القابلية للتحقيق:**

وتعني درجة الاتفاق بين الأفراد المستقلين والمطلعين الذين يقومون بعملية القياس باستخدام نفس أساليب القياس. أي مدى وجود درجة عالية من الإجماع بين المحاسبين المستقلين عند استخدامهم نفس طرق القياس والخروج بنتائج متشابهة للأحداث الاقتصادية بحيث تتحقق خاصية التمثيل الصادق ايضا.

ج- **التوقيت المناسب:**

تعني خاصية التوقيت المناسب ان تكون المعلومات متوفرة لاتخاذ القرار في الوقت الذي يكون للمعلومات تأثير في القرار، وكما هو معروف فإن المعلومات تفقد قيمتها بشكل سريع في عالم التجارة والمال فأسعار السوق مثلا يتم التنبؤ بها على أساس تقديرات المستقبل، كما أن البيانات عن الماضي

تساعد في إجراء التنبؤات المستقبلية. ولكن مع مرور الوقت، وعندما يصبح المستقبل هو الحاضر، تصبح معلومات الماضي وبشكل متزايد غير مفيدة لاتخاذ القرارات.

د - **القابلية للفهم**

تعني قابلية الفهم للمعلومات المحاسبية ان يتم تصنيف وعرض المعلومات بشكل واضح ودقيق، ويفترض أن لدى مستخدمي المعلومات المحاسبية مستوى معقول من المعرفة في مجال المحاسبة وفي أعمال المنشاة ونشاطاتها الاقتصادية. كما يجب أن تكون المعلومات المالية المعروضة بعيدة عن التعقيد والصعوبة، إلا أن ذلك لا يعني عدم عرض المعلومات المحاسبية المتعلقة بالعمليات والأحداث المعقدة كما في بعض عمليات الأدوات المالية مثل المشتقات المالية.

ويتطلب الاطار المفاهيمي تحقق الخصائص المعززة او الداعمة للخصائص النوعية الى اكبر حد ممكن، ولكن توفر هذه الخصائص بشكل فردي او جميعها لا يجعل المعلومات مفيدة اذا كانت تلك المعلومات لا تتصف بالملاءمة والتمثيل الصادق وهي الخصائص النوعية الاساسية للمعلومات المحاسبية السالفة الذكر.

ثالثا: القيود على الملاءمة والموثوقية للمعلومات

الموازنة بين التكلفة والمنفعة أي أن الموازنة بين التكلفة والمنفعة أي أن المنافع التي يتم الحصول عليها من المعلومات يجب أن تزيد عن التكاليف المتكبدة في توفير هذه المعلومات، ولا يوجد معيار ثابت لاختبار(التكلفة – المنفعة) لكل الحالات كونها عملية اجتهادية لكل موقف على حدة.

2-3- عناصر القوائم المالية

عناصر القوائم المالية عبارة عن فئات متعددة تمثل العمليات المالية والأحداث التي تمت لدى المنشأة، أو التي سينجم عنها أحداث مستقبلية نتيجة أحداث تتعلق بالفترة المالية الحالية وتشمل الأصول، والخصوم، والاموال الخاصة (وحقوق الملكية)، والمصاريف، والدخل.

تصور البيانات المالية الآثار المالية للعمليات والأحداث الأخرى وذلك لتجميعها وتوزيعها على تصنيفات رئيسية تبعاً لخصائصها الإقتصادية. وتعرف هذه التصنيفات الرئيسية بعناصر البيانات المالية وهي: (بوتين، *2015*، ص: *54*)

- العناصر المتعلقة مباشرة **بتحديد المركز المالي** (تحديد الوضعية المالية) في الميزانية فهي الأصول، والخصوم وحق الملكية ؛
- العناصر المتعلقة **بقياس الأداء** هو جدول حسابات النتائج (قائمة الدخل) والمتمثل في الإرادات والتكاليف؛
- **التغيرات في الوضعية المالية** وهي جدول تدفقات الخزينة.

2-3-1- العناصر المحددة للوضعية المالية

أولا: الاصول (الموجودات)

وهو مورد يسيطر عليه المشروع نتيجة لأحداث سابقة ومن المتوقع أن ينجم عنه منافع اقتصادية مستقبلية تتدفق للمشروع، وتتمثل المنافع الاقتصادية المتجسدة في الأصل في إمكانيته في المساهمة، بشكل مباشر أو غير مباشر في تحقيق تدفقات من النقدية وما يعادلها إلى المنشأة. ويمكن أن تكون تلك **الإمكانية إنتاجية**. كما يمكن أن تأخذ شكل **القابلية للتحول** إلى نقدية أو ما يعادلها ، مثلما تؤدي عملية **تصنيع بديلة** إلى تخفيض تكاليف الإنتاج ، وتستخدم المنشأة أصولها عادةً لإنتاج سلع أو خدمات وبالتالي الحصول على

تـدفقات نقديـة للمشـروع. والمنـافع الاقتصـادية المسـتقبلية المتجسـدة في الأصـل أن تتدفق إلى المشروع بعدة طرق على سبيل المثال يمكن للأصل:

- أن يُسـتخدم منفـرداً أو مجتمعـاً مـع أصـول أخـرى لإنتـاج سـلع أو خدمات تباع من قبل المشروع؛
- أن يُستبدل مع أصول أخرى؛
- أن يستخدم لسداد إلتزام؛
- أن يوزع على مالكي المشروع.

إن الوجـود المـادي لـيس جوهريـاً لوجـود الأصـل. وعليـه فـإن بـراءات الاختـراع وحقـوق النشـر على سـبيل المثـال هي أصـول إذا كـان مـن المتوقـع أن يتـدفق عنهـا منـافع إقتصـادية مسـتقبلية وكـان المشـروع يسـيطر عليهـا، لـذا يمكـن النظـر إلى الأصول وفقاً لطبيعة تلك الأصول وتقسم الى:

- **أصـــول ماديـــة**: وهـي الممتلكـات والمصـانع والمعـدات مثـل أثـاث، ومبـاني، ومعدات.. الخ؛
- **أصـول غير ماديـة** : وهي أصـول لـيس لهـا وجـود مـادي وطويلـة الأجـل. مثـل، الشهرة، وبراءة الاختراع، والعلامة التجارية.... الخ؛
- **أصـــول بيولوجيـــة**: وهـي الأصـول التـي تتمتـع بـالنمو والحيـاة، وهـي الثـروة الحيوانية والنباتية، مثل الأبقار والمواشي والأشجار.....الخ؛
- **أصـــول ماليـــة**: وهـي النقديـة وأصـول تقـوم علـى وجـود حقـوق تعاقديـة لاستلام نقد أو أدوات مالية من أطراف أخرى؛
- **أصـول إسـتخراجية**: وهي أصـول المـوارد غير المتجـددة، مثـل الـنفط والغـاز والمحاجر... الخ.

ثانيا: الخصوم (الإلتزامات)

إلتـزام علـى المشـروع ناتجـة عـن أحـداث سـابقة ومـن المتوقـع أن يتطلـب سـدادها تـدفقات خارجـة للمـوارد والتي تتجسـد فيهـا منـافع اقتصـادية يملكهـا المشروع للخارج.

إن الخاصـية الأساسـية للإلتـزام هـو أنـه يمثـل دينـاً حاليـاً علـى المنشـأة. والـدين يمثـل واجـب أو مسـؤولية للعمـل والوفـاء بطريقـة محـددة. يمكـن للإلتزامـات أن توضـع قانونـاً موضـع التنفيـذ كنتيجـة لعقـد ملـزم أو متطلـب تشـريعي. وهـذا هـو الحـال عـادة، علـى سـبيل المثـال، بالنسـبة للمبـالغ الواجبـة الـدفع لقـاء سـلع وخـدمات اسـتلمتها المنشـأة. كمـا تنشـأ الإلتزامـات كـذلك عـن ممارسـة الأعمـال العاديـة، والعـرف والرغبـة في الحفـاظ علـى علاقـات أعمـال جيـدة أو التصـرف بطريقـة عادلـة. مثـل كفـالات أو ضـمان السـلع المباعـة، ومـن الضـرورة إيجـاد التفريـق بـين الإلتـزام الحـالي والتعهـد المسـتقبلي ، فإتخـاذ قـرار مـن قبـل إدارة المنشـأة بالحصـول علـى أصـول في المسـتقبل لا يـؤدي بحـد ذاتـه إلى إلتـزام حـالي، ينشـأ الإلتـزام عـادةً عنـدما يـتم تسـليم الاصـل أو الـدخول في تعاقـد غيـر قابـل للنقض للحصول على أصل.

بعـض الإلتزامـات يمكـن قياسـها فقـط باسـتخدام درجـة كبيـرة مـن التقـدير. وتسـمى هـذه الإلتزامـات بالمخصصـات. وتشـمل الأمثلـة علـى المخصصـات لـدفع الضمانات السارية والمخصصات التي تغطي إلتزامات معاشات التقاعد.

وبمـا أن الخصـوم هـي التزامـا حاليـا للمنشـأة أمـام الغيـر بمكنهـا الـتخلص منـه أو إطفـاءه بوسـائل عـدة وسـائل: الـدفع نقـدا، تحويـل أصـو ل أخـرى، تقـديم خـدمات، اسـتبدال التـزام بـأخر، تحويـل الالتـزام إلـى أمـوال خاصـة أو تخلـي صاحب الحق عن حقه أو تساقط هذا الحق. (علاوي، *2012*، ص: *41-42*)

ثالثا: الاموال الخاصة (حق الملكية)

تمثل حصة الملاك المتبقية في أصول المشروع بعد طرح كافة خصومها. ويعرف حق الملكية بأنه الرصيد المتبقي إلا أنه يمكن أن يشتمل على تصنيفات فرعية في قائمة المركز المالي. على سبيل المثال في الشركات المساهمة فإن الأموال التي يقدمها المساهمون، والأرباح المحتجزة، والاحتياطيات تمثل تسويات الحفاظ على رأس المال يمكن أن تظهر منفصلة ، مثل هذه التصنيفات يمكن أن تكون ملائمة لحاجات صناعة القرار لمستخدمي البيانات المالية عندما تعمل على إظهار القيود القانونية أو الأخرى على قدرة المشروع على توزيع أو استعمال ملكيتها.(حميدات وخداش، *2013*، ص: *15*)

عند تقييم ما إذا كان العنصر يحقق تعريف الأصل أو الإلتزام أو حق الملكية فإن الإنتباه يجب أن يعطى إلى الجوهر الأساسي والحقيقة الإقتصادية للعنصر وليس فقط لشكله القانوني. وبالتالي، فعلى سبيل المثال في حالة عقود الإيجار التمويلية فإن الجوهر والحقيقة الإقتصادية هي أن المستأجر يحصل على المنافع الإقتصادية من استخدام الأصل المستأجر للجزء الأكبر من عمره الإنتاجي لقاء دخوله في إلتزام لدفع مبلغ يعادل تقريبا القيمة العادلة للأصل ونفقات التمويل المرتبطة بذلك. وعليه فإن الإيجار التمويلي ينشئ عناصر تحقق تعريف الأصل والإلتزام ويعترف بها هكذا في قائمة المركز المالي العمومية للمستأجر.(علاوي، *2013*،ص: *40-41*)

2-3-2- **العناصر المتعلقة بقياس الاداء**

يستخدم الربح غالباً كمقياس للأداء وكأساس لمقاييس أخرى مثل العائد على الإستثمار أو حصة السهم من الأرباح، إن العناصر المرتبطة مباشرة بقياس الربح هي الدخل والمصروفات. وان الإعتراف بالدخل والمصروفات وقياسهما وبالتالي الربح، يعتمد جزئياً على مفهومي رأس المال والحفاظ على رأس المال المستخدمان من قبل المنشأة لإعداد بياناتها المالية. وسيتم مناقشة هذه المفاهيم لاحقاً.تُعرف عناصر الايرادات والاعباء كما يلي:

أولا: الايرادات

وهو الزيادة في المنافع الاقتصادية أثناء الفترة المحاسبية على شكل تدفقات داخلة أو زيادات في الأصول أو نقصان في الخصوم مما ينشأ عنها زيادة في رأس المال (حق الملكية) خلافاً لتلك المتعلقة بمساهمات المشاركين فيها، يتضمن تعريف الدخل كلاً من الإيرادات والمكاسب، ويتحقق الإيراد في سياق النشاطات العاديّة للمشروع ويُشَار إليه بأسماء مختلفة تشمل المبيعات والرسوم والفائدة وأرباح الأسهم وريع حق الامتياز، والإيجار. وتمثل المكاسب بنود أخرى تحقق تعريف الايراد وقد تنشأ أو لا تنشأ في سياق النشاطات العادية للمشروع، مثل مكاسب بيع الأصول الثابتة.

ثانيا: الاعباء

هي نقصان في المنافع الاقتصادية خلال الفترة المحاسبية على شكل تدفقات خارجة أو إستنفاد الأصول أو تحمل الخصوم التي ينشأ عنها نقصان في الاموال الخاصة خلافاً لتلك المتعلقة بالتوزيعات إلى المساهمين في راس المال. يتضمن تعريف الاعباء الخسائر والمصاريف الأخرى التي تنشأ في سياق النشاطات العادية للمشروع. وتشمل المصاريف التي تنشأ في سياق النشاطات العادية للمشروع على سبيل المثال تكلفة المبيعات، الأجور والاهتلاكات، ... وتمثل الخسائر عناصر أخرى تحقق تعريف المصروفات، وقد تنشأ أو لا تنشأ في سياق النشاطات العادية للمشروع. تمثل الخسائر نقصان في المنافع الاقتصادية ولا تختلف في طبيعتها عن المصروفات الأخرى، وعليه لا تعتبر عنصراً منفصلاً في هذا الإطار مثل خسائر الحريق والفيضانات، ويشمل تعريف المصاريف كذلك الخسائر غير المتحققة، على سبيل المثال تلك التي تنشأ من آثار الزيادات في سعر الصرف لعملة أجنبية فيما يتعلق باقتراض المنشأة بتلك العملة.

2-3-3- التغيرات في الوضعية المالية

قد تكون الزيادة أو النقصان في راس المال ناتجة عن إعادة التقييم أو إعادة النظر في قيم الاصول والخصوم، وبالرغم من أن هذه الزيادة أو النقصان تحقق تعريف الايرادات والتكاليف، فإنها لا تظهر في حساب النتيجة استنادا إلى مفاهيم محددة حفاظا على راس المال، وبدلا من ذلك تظهر هذه العناصر مع الاموال الخاصة كتعديلات للمحافظة على راس المال أو احتياطات إعادة التقييم. (بوتين، *2015*، ص: *56*)

يبين الإطار المفاهيمي وجود مفهومين لراس المال هما المفهوم المالي لراس المال والمفهوم المادي لراس المال وتتبع معظم المنشآت المفهوم المالي لراس المال عند إعداد قوائمها المالية. وبموجب المفهوم المالي لرأس المال فإن أ رس المال يمثل صافي الأصول أو حقوق الملكية في المنشأة. أما بموجب المفهوم المادي لراس المال مثل (الطاقة التشغيلية)فإن رأس المال يعتبر بمثابة الطاقة الإنتاجية للمنشأة المتمثلة بوحدات الإنتاج اليومية أو ساعات تشغيل الآلات.

2-4- أساليب قياس عناصر القوائم المالية

يتضمن الإطار المفاهيمي أساليب وطرق متعددة للقياس والمستخدمة في إعداد وعرض القوائم المالية وتشمل:

- **التكلفة التاريخية** : وتعني تسجيل الأصول بالمبلغ النقدي الذي دفع أو ما يعادله أو بالقيمة العادلة للمقابل الذي أعطي للحصول عليها في تاريخ الحصول عليها. وتسجل الإلتزامات بمبلغ المتحصلات المستلمة مقابل الدين أو في بعض الظروف(مثل ضرائب الدخل) بمبلغ النقد أو ما يعادل النقد المتوقع أن يدفع لسداد الإلتزام ضمن السياق العادي للنشاط؛
- **التكلفة الجارية** : تسجيل الأصول بمبلغ النقد أو ما يعادل النقد والذي يفترض دفعه للحصول على نفس الأصل أو ما يماثله في

الوقت الحاضر، وتُسَجل الإلتزامات بالمبلغ غير المخصوم من النقد أو ما يعادل النقد المطلوب لسداد الدين في الوقت الحاضر؛

- **صافي القيمة القابلة للتحقق** : يمثل مبلغ النقد أو ما يعادل النقد الذي يمكن الحصول عليه في الوقت الحاضر مقابل بيع الأصل بطريقة منظمة. وتقييد الإلتزامات بقيم سدادها، أي بالمبالغ غير المخصومة النقدية أو ما يعادل النقدية التي من المتوقع أن تدفع لسداد الإلتزامات ضمن السياق العادي للنشاط؛
- **القيمة الحالية** : تُقَيد الأصول بالقيمة المخصومة الحالية لصافي التدفقات النقدية المستقبلية التي من المتوقع أن يولدها الأصل ضمن السياق العادي للنشاط. وتقيد الإلتزامات بالقيمة المخصومة الحالية لصافي التدفقات النقدية الخارجة المستقبلية التي من المتوقع أن يحتاج إليها لسداد الإلتزامات ضمن السياق العادي للنشاط؛
- القيمة العادلة : هي عبارة عن القيمة التي يمكن مبادلة الأصل بها أو تسديد التزامات على المنشاة على أساسها وذلك من قبل أطراف مطلعة ولديها الرغبة في التعامل على أساس تجاري؛
- **القيمة القابلة للإسترداد** : هي عبارة " القيمة العادلة للأصل مطروحاً منها تكاليف البيع " أو" القيمة قيد الإستعمال " أيهما أعلى.

2-5- <u>فرضية استمرارية المنشاة</u>

عند إعداد البيانات المالية يجب على الإدارة إجراء تقييم لقدرة المشروع على البقاء كمؤسسة مستمرة . ويجب على المنشأة إعداد البيانات المالية على أساس أن المؤسسة مستمرة ما لم تكن هناك نية لدى الإدارة إما لتصفية المشروع أو التوقف عن المتاجرة أو ليس أمامها بديل واقعي سوى أن تفعل

ذلك، وعندما تكون الإدارة على علم أثناء قيامها بإجراء تقييمها بحالات عدم تأكد مادية تتعلق بأحداث أو ظروف قد تلقي شكوكا" كبيرة في قدرة المشروع على البقاء كمؤسسة مستمرة فإن على المنشأة الإفصاح عن هذه الحالات من عدم التأكد ،وعندما لا تقوم المنشأة بإعداد البيانات المالية على أساس أن المؤسسة مستمرة فإنه يجب الإفصاح عن هذه الحقيقة و على الأساس الذي تم بموجبه إعداد البيانات المالية من قبل المنشاة و سبب عدم اعتبار المشروع مؤسسة مستمرة .

الفصل الرابع

المعيار المحاسبي الدولي رقم 1

عرض القوائم المالية

تمهيد

تعتبر القوائم المالية هي الصورة الموجزة التي يمكن من خلالها التعرف على الوضعية الحقيقية للمؤسسة لما تحتويه هذه الأخيرة من معلومات شاملة حولها، لذا حاول الباحثون في المجال المحاسبي بمختلف توجهاتهم التركيز على هذه القوائم وتفرعاتها للمساهمة في تقديمها بصورة يسهل العمل بها وبعيدة عن التعقيد، وقبل أن يتم التطرق لمحاولات الهيئات الدولية لإزالة فروق العمل بها وتوحيد إخراجها من خلال إصدار المعيار المحاسبي الدولي، لابد من وضع إطار مفاهيمي لهذه القوائم وفق التالي:

1- مفهوم القوائم المالية

لإعطاء مفهوم مبسط للقوائم المالية يمكن تقديم مجموعة من التعاريف الخاصة بها وكذا معرفة أهميتها وأهدافها وفق التالي:

1-1- تعريف القوائم المالية

تم تعريف القوائم المالية على أنها:

- "مجموعة كاملة من الوثائق المحاسبية والمالية وغير قابلة للفصل فيما بينها، وتسمح بإعطاء صورة صادقة للوضعية المالية، وللأداء ولتغير الوضعية المالية للمؤسسة عند إقفال الحسابات". (***Robert et Autres,2004,p :12***)
- "الوسيلة الأساسية للإبلاغ المالي عن المؤسسة، حيث ينظر للمعلومات الواردة فيها بأنها تقيس المركز المالي للمؤسسة وأدائها المالي وتدفقاتها النقدية، ويمكن كذلك التعرف على التغييرات في المركز المالي وحقوق الملكية، وهي تمثل نتاج النشاط في المؤسسة خلال فترة زمنية معينة، أو بعبارة أخرى هي ملخص كمي للعمليات والأحداث المالية وتأثيراتها

على أصول وإلتزامات المؤسسة وحقوق ملكيتها، وتعتبر أداة مهمة في اتخاذ القرارات المالية." (الجعارات، *2008*، ص: *93*)

- "تقديم عرض مالي هيكلي للمركز المالي للمنشأة والعلميات التي يقوم بها والهدف من القوائم المالية ذات الأغراض العامة هو تقديم المعلومات عن المركز المالي للمنشاة وأدائها وتدفقاتها النقدية وبما يفيد قطاع عريض من المستخدمين عند إتخاذهم قرارات اقتصادية." (حماد، *2005*، ص: *93*)

بالتالي يمكن القول بأن القوائم المالية ماهي إلا جداول منفصلة تحتوى بالضرورة على مجموعة من المعلومات الضرورية والتي تعبر على الوضعية الحقيقية للمؤسسة من خلال الأرقام مرفقة بإيضاحات مفصلة حول كل جزء.

1-2- أهمية القوائم المالية

يمكن توضيح أهمية القوائم المالية من خلال النقاط التالية: (الخليل، *2006*، ص: *02*)

- تعد من أهم مصادر المعلومات الأساسية التي تستعمل في إتخاذ القرارات الرشيدة؛
- تسهيل التعامل في السوق المالي لجعله أكثر عدالة كونها توفر فرصا متساوية للمستثمرين للحصول على المعلومات؛
- تتصف بتنوع المعلومات التي تحتويها سواء كانت محاسبية مالية أو إدارية، لتساعد في تبسيط نشاطات الوحدات الإقتصادية المختلفة؛
- تعد من العوامل الأساسية التي تساهم في تحديد أسعار الأسهم داخل السوق المالي؛

- تساعد البنوك من خلال تسهيل تقييم عملائهم لأجل معرفة قدرتهم على سداد القروض والفوائد المترتبة عنها.

1-3- أهداف القوائم المالية والتقارير المالية

تتلخص الأهداف الأساسية للقوائم المالية فيما يلي: (شيخ وأخرون، *2008*، ص: *195*)

- **تقديم معلومات مالية مفيدة:** هدف الأساسي للقوائم المالية هو إعطاء معلومات حول الوضعية المالية للمؤسسة والاداء وتغيرات التي تطرأ على الوضعية المالية للها حتى يحقق إحتياجات مجموع مستخدمي هذه المعلومات؛
- **تقديم معلومات مالية شفافة:** تسمح القوائم المالية بضمان الشفافية من خلال معلومات شاملة، وتقديم عرض وافي للمعلومات اللازمة لإحتياجات إتخاذ القرار؛
- **إيصال المعلومات المالية لمختلف المستخدمين:** تمثل القوائم المالية الوسيلة الرئيسية لإيصال المعلومات المالية الخاصة بالمؤسسة لمختلف المستخدمين الداخليين والخارجيين.

كما يمكن القول بأن الهدف من القوائم المالية تزويد مستخدمها بمعلومات شاملة وكافية حول الوضعية المالية للمؤسسة، لأداء والتغييرات في هذه الوضعية.

2- الإطار النظري للمعيار المحاسبي الدولي رقم *1*

يحدد معيار المحاسبة الدولي *1* عرض القوائم المالية المتطلبات العامة للقوائم المالية، بما في ذلك كيفية تنظيمها، والحد الأدنى من المتطلبات لمحتواها والمفاهيم الأساسية مثل الاستمرارية، أساس الاستحقاق المحاسبي، يتطلب هذا المعيار مجموعة كاملة من القوائم المالية لتشمل بيان المركز المالي (الميزانية) وبيان الربح أو الخسارة والدخل الشامل الآخر وبيان التغيرات في حقوق الملكية وبيان التدفقات النقدية.

أعيد إصدار المعيار المحاسبي الدولي رقم *1* في سبتمبر *2007* وينطبق على الفترات السنوية التي تبدأ في أو بعد *1* يناير *2009*.

وفيما يلي صورة شاملة حول هذا المعيار وفق التالي:

2-1- **<u>التأصيل التاريخي للمعيار المحاسبي الدولي رقم *1*</u>**

مر المعيار رقم *1* بمراحل عديدة منذ إصداره وهي:*(www.iasplus.org-IAS 1, 2020,)*

- في أفريل *2001*، اعتمد مجلس معايير المحاسبة الدولية المعيار المحاسبي الدولي رقم *1* عرض القوائم المالية، والذي كان قد صدر في الأصل من قبل لجنة معايير المحاسبة الدولية في سبتمبر *1997*، حيث حل المعيار المحاسبي الدولي رقم *1* عرض القوائم المالية محل المعيار المحاسبي الدولي *1* الإفصاح عن السياسات المحاسبية (الصادر في *1975*)، بالغضافة للمعيار المحاسبي الدولي *5* المعلومات التي يجب الإفصاح عنها في القوائم المالية (تمت الموافقة عليه أصلاً في *1977*) ومعيار المحاسبة الدولي *13* عرض الأصول المتداولة والمطلوبات المتداولة (تمت الموافقة عليه في *1979*).
- في ديسمبر *2003*، أصدر المجلس المعيار المحاسبي الدولي رقم *1* المنقح كجزء من جدول أعماله الأولي للمشاريع الفنية. في حين أصدر مجلس الإدارة المعيار المحاسبي الدولي رقم *1* المعدل في سبتمبر *2007*، والذي تضمن تعديل عرض تغييرات المالك في حقوق الملكية والدخل الشامل وتغيير في المصطلحات الخاصة بعناوين القوائم المالية. في جوان *2011*، قام مجلس الإدارة بتعديل المعيار المحاسبي الدولي *1* لتحسين كيفية عرض بنود الدخل الشامل الآخرى.
- في ديسمبر *2014*، تم تعديل المعيار المحاسبي الدولي رقم*1* من خلال مبادرة الإفصاح (تعديلات على المعيار المحاسبي الدولي رقم *1*)، التي تناولت المخاوف التي تم الإعراب عنها بشأن بعض متطلبات العرض

والإفصاح الحالية في المعيار المحاسبي الدولي رقم *1* وتأكد من أن الكيانات (المؤسسات) قادرة على استخدام الحكم عند تطبيق تلك المتطلبات. بالإضافة إلى ذلك، أوضحت التعديلات المتطلبات الواردة في الفقرة *82* أ من المعيار المحاسبي الدولي رقم *1*.

- في أكتوبر *2018*، أصدر مجلس الإدارة تعريف المواد (تعديلات على المعيار المحاسبي الدولي رقم *1* والمعيار المحاسبي الدولي رقم *8*). أوضح هذا التعديل تعريف المادة وكيفية تطبيقها من خلال:
  - تضمين إرشادات التعريف التي ظهرت حتى الآن في أماكن أخرى في معايير *IFRS*؛
  - تحسين التفسيرات المصاحبة للتعريف؛
  - التأكد من أن تعريف المواد متسق عبر جميع معايير *IFRS*. (بإعتبار التحول الجديد هو الإنتقال من تطبيق *IAS* إلى إعتماد *IFRS*).
- في حين أدخلت معايير أخرى تعديلات طفيفة على المعيار المحاسبي الدولي رقم *1*. شملت:
  - تحسين المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية (الصادرة في أبريل *2009*)؛
  - تحسين المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية (الصادرة في مايو *2010*)؛
  - المعيار الدولي للتقارير المالية *10* القوائم المالية الموحدة (الصادر في مايو *2011*)؛
  - المعيار الدولي للتقارير المالية رقم *12* الإفصاح عن الحصص في الكيانات الأخرى (تم إصداره في مايو *2011*)؛
  - المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية رقم *13* قياس القيمة العادلة (الصادر في مايو *2011*)؛

- معيار المحاسبة الدولي رقم *19* مزايا الموظفين (الصادر في يونيو *2011*)؛
- التحسينات السنوية على دورة المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية *2009-2011* (الصادرة في مايو *2012*)؛
- المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية *9* الأدوات المالية (محاسبة التحوط والتعديلات لمعيار الدولي للتقارير المالية *9*)؛
- المعايير الدولية للتقارير المالية *7* والمعيار المحاسبي الدولي رقم *39* (الصادر في نوفمبر *2013*)،
- المعيار الدولي للتقارير المالية رقم *15* الإيرادات من العقود المبرمة مع العملاء (الصادر في مايو *2014*)؛
- الزراعة: النباتات الحاملة (تعديلات على المعيار المحاسبي الدولي رقم *16* والمعيار المحاسبي الدولي رقم *41*) (الصادر في يونيو *2014*)،
- المعيار الدولي للتقارير المالية *9* الأدوات المالية (الصادرة في يوليو *2014*)؛
- المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية رقم *16* عقود الإيجار (الصادر في يناير *2016*)؛
- مبادرة الإفصاح (التعديلات على المعيار المحاسبي الدولي رقم *7*) (الصادر في يناير *2016*)؛
- التعديلات على المراجع للإطار المفاهيمي في معايير المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية (الصادرة في مارس *2018*).

2-2- <u>محتوى المعيار المحاسبي الدولي رقم *1*</u>

يحتوي المعيار على النقاط التالية: **(مدونة المحاسب العربي، *2020*)**

2-2-1- الهدف من المعيار المحاسبي الدولي رقم 1

إن الهدف من هذا المعيار بيان أساس عرض القوائم المالية الغرض العام لضمان إمكانية مقارنتها مع القوائم المالية الخاصة بالمؤسسة للفترات السابقة والقوائم المالية للمؤسسات الأخرى، ولتحقيق هذا الهدف يحدد هذا المعيار الإعتبارات الكلية لعرض القوائم المالية والإرشادات الخاصة بهيكلها والحد الأدنى من المتطلبات لمحتوى القوائم المالية، أما الإعتراف بالعمليات والأحداث المحددة وقياسها والإفصاح عنها فيتم تناولها في معايير الحاسبية الدولية الأخرى.

2-2-2- نطاق تطبيق المعيار المحاسبي الدولي رقم 1

يطبق هذا المعيار على:

- القوائم المالية المعدة لأغراض عامة، الهدف منها تلبية حاجات المستخدمين الخارجيين، بحيث تتضمن في الأساس قوائم معروضة بشكل مستقل ضمن وثيقة عامة مثل تقرير شهري؛
- القوائم المالية لمؤسسة فردية أو القوائم الموحدة لمجموعة من المؤسسات؛
- كافة أنواع المؤسسات بما في ذلك البنوك وشركات التأمين، وهناك متطلبات إضافية للبنوك والمؤسسات المالية الأخرى تتناسب مع متطلبات هذا المعيار ورد ذكرها في معيار المحاسبة الدولي رقم (30) - الإفصاحات في القوائم المالية للبنوك والمؤسسات المالية المماثلة؛
- كما يستخدم هذا المعيار مصطلحات مناسبة لمؤسسة هدفها الربح، وعلى ذلك يمكن لمؤسسات الأعمال في القطاع العام تطبيق متطلبات هذا المعيار، وقد تحتاج المؤسسات التي لا تسعى لتحقيق الربح والمؤسسات الحكومية ومشاريع القطاع العام الأخرى التي تحاول

تطبيق هذا المعيار تعديل الأوصاف المستخدمة لبنود معينة في القوائم المالية وكذلك للقوائم المالية نفسها، وهذه المؤسسات يمكنها أيضا عرض أجزاء إضافية للقوائم المالية.

- لا يطبق هذا المعيار على التقارير المالية المرحلية؛

3-2-2- **عرض القوائم المالية**

الهدف من القوائم المالية ذات الأغراض العامة تقديم المعلومات حول المركز المالي للمؤسسة وأداؤها وتدفقاتها النقدية مما هو نافع لسلسلة عريضة من المستخدمين عند اتخاذهم قرارات اقتصادية، كما تبين القوائم المالية نتائج تولي الإدارة للمصادر الموكلة لها، ولتحقيق هذا الهدف تقدم القوائم المالية معلومات حول ما يلي:

- موجودات المؤسسة؛
- مطلوبات المؤسسة؛
- حقوق المساهمين؛
- دخل ومصروفات المؤسسة بما في ذلك الأرباح والخسائر؛
- التدفقات النقدية؛

تساعد هذه المعلومات بالإضافة إلى المعلومات الأخرى الواردة في الإيضاحات حول القوائم المالية المستخدمين في توقع التدفقات النقدية المستقبلية للمؤسسة.

تدرج القوائم المالية ضمن القوائم المالية التالية:

- الميزانية؛
- جدول حسابات النتائج؛
- جدول تدفقات الخزينة؛
- التغيرات في حقوق المساهمين: الذي هو عبارة عن جدول مستقل يظهر فيه صافي ربح أو خسارة الفترة، المعاملات الرأسمالية ... إلخ؛

- السياسات المحاسبية.

2-2-4- العرض والإفصاح

يتطلب هذا المعيار إفصاحات معينة في صلب القوائم المالية، ويتطلب الإفصاح عن بنود أخرى إما في صلب القوائم المالية أو في الإيضاحات، كما يقدم نماذج موصى بها كملحق للمعيار يمكن للمؤسسة اتباعها حسب ما هو مناسب لظروفها، ويقدم معيار المحاسبة الدولي رقم (7) هيكلا لعرض قائمة التدفق النقدي، يستخدم هذا المعيار المصطلح "الإفصاح" في معنى واسع، ويشمل بنودا مقدمة في بداية كل قائمة مالية وكذلك في إيضاحات القوائم المالية ويتم عمل الإفصاحات المطلوبة بموجب معايير المحاسبة الدولية الأخرى حسب متطلبات هذه المعايير، وما لم يحدد هذا المعيار أو معيار آخر عكس ذ لك تتم هذه الإفصاحات إما في بداية القوائم المالية أو في الإيضاحات .وذلك من خلال:

- تحديد الفترة المتعلقة بالقوائم المالية ذات الصلة ويجب أن تميز القوائم لمالية عن المعلومات الأخرى؛
- كما يجب تحديد كل مكون في القوائم المالية بوضوح، وكذلك اسم القائمة، تاريخ التقريرأو الفترة، اسم النشأة وعملة التقرير؛
- التمييز بين المتداول وغير المتداول، سواء في الأصول أو الخصوم؛
- الحد الأدنى للمعلومات التي يجب أن تظهر في صلب القوائم المالية.

2-2-5- السياسات المحاسبية

يجب على الإدارة إختيار وتطبيق السياسات المحاسبية للمؤسسة بحيث تمتثل القوائم المالية لكافة المتطلبات الخاصة بكل معيار محاسبي دولي منطبق عليها وبتفسير لجنة التفسيرات الدائمة، حيث لا يوجد متطلب محدد يجب على الإدارة تطوير السياسات لضمان توفير القوائم المالية للمعلومات التي هي:

- ملائمة لاحتياجات المستخدمين الخاصة باتخاذ القرارات؛
- موثوقة هذه المعلومات من ناحية المستخدمين؛
- السياسات المحاسبية هي المبادئ والأسس والأعراف والقواعد والممارسات المحددة التي تتبناها المؤسسة في إعداد وعرض القوائم المالية.

2-3- أساسيات تطبيق المعيار المحاسبي الدولي رقم 1

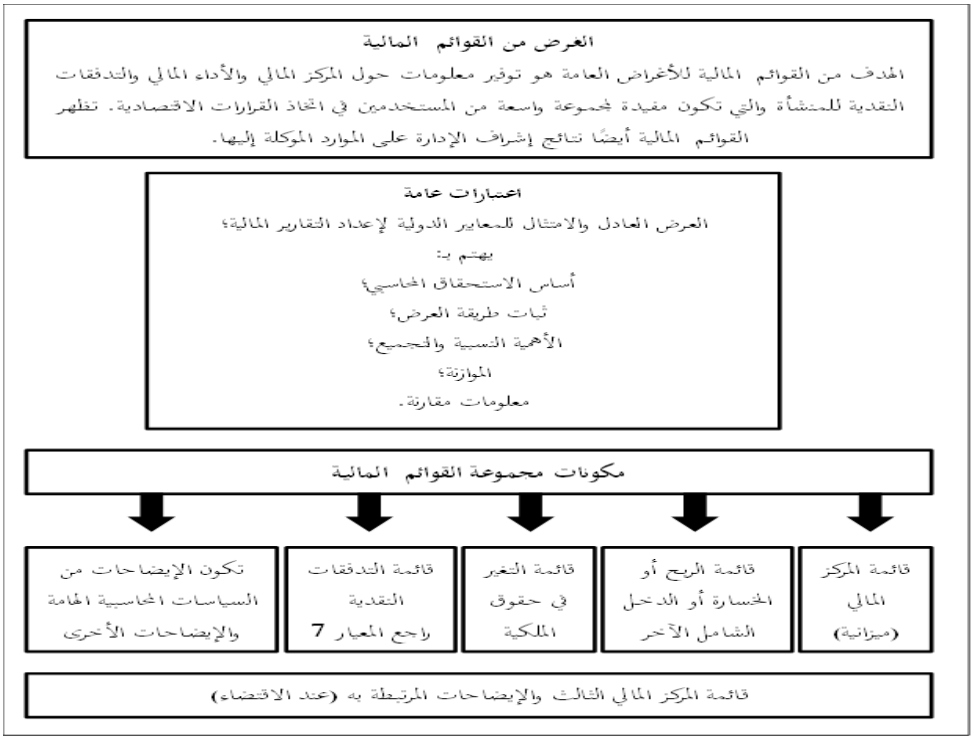
وتتمثل في:

- إستمرارية المؤسسة: عند إعداد القوائم المالية يجب على الإدارة إجراء تقييم لقدرة المؤسسة على البقاء كمؤسسة مستمرة؛
- المحاسبة على أساس الاستحقاق: بحيث يتم الاعتراف بالعمليات والأحداث عند حدوثها (وليس عندما يتم استلام أو دفع النقد أو ما يعادله).
- ثبات العرض: يجب الإبقاء على عرض وتصنيف البنود في العمليات المالية من فترة إلى الفترات التالية لها.
- المادية والتجميع: يجب عرض كل بند مادي بشكل مستقل في القوائم المالية، ويجب تجميع البنود غير المادية مع المبالغ ذات الطبيعة أو الوظيفة المشابهة، ولا توجد حاجة لعرضها بشكل مستقل.
- المقاصة: يجب عدم إجراء مقاصة بين الموجودات والمطلوبات إلا إذا كانت المقاصة مطلوبة أو مسموح بها من قبل معيار محاسبة دولي آخر.
- المعلومات المقارنة: ما لم يتطلب أو يسمح معيار دولي بخلاف ذلك يجب الإفصاح عن المعلومات المقارنة فيما يتعلق بالفترة السابقة لكافة المعلومات الضرورية في القوائم المالية، ويجب إدخال المعلومات المقارنة في المعلومات السردية والوصفية عندما تكون لازمة لفهم القوائم المالية للفترة الحالية.

من خلال الشكل التالي يمكن تلخيص محتوى المعيار المحاسبي الدولي رقم 01

الشكل رقم:*05*

محتوى المعيار المحاسبي الدولي رقم *1*: عرض القوائم المالية



***Resource**: IAS 1 PRESENTATION OF FINANCIAL STATEMENTS, FACT SHEET, P 3, website: file:///C:/Users/pc/Downloads/factsheet-IAS1-presentation-of-financial-statements.pdf*

3- مضمون القوائم المالية ضمن المعيار المحاسبي الدولي رقم *1* وما تم تبنيه من قبل المشرع الجزائري

تحتوي القوائم المالية وفق ماتم إقراره ضمن المعيار المحاسبي الدولي الأول *IAS01* الخاص بعرض القوائم المالية على خمس قوائم وهي نفس القوائم التي تم تبنيها من قبل المشرع الجزائري بموجب القرار المؤرخ في *26* جويلية *2008*، وتتضمن المعلومات التالية وفق ما نص عليه القانون:

3-1- الميزانية

تعرف على أنها " صورة فوتوغرافية للذمة المالية للمؤسسة في تاريخ معين." (مرزوق وبشيكر، 2011، ص:23)

كما يطلق عليها مصطلح قائمة المركز المالي إذ "تصور هذه القائمة المركز المالي للمشروع من حيث أصوله وخصومه أو ما له من حقوق وما عليه من التزامات في فترة مالية معينة." (*Ducasse Et Autres, 2005,p:17*)

تنقسم عناصر الميزانية إلى: (*Vrouch-Meouchy et Autres, 2003,p:07*)

- **الأصول:** هي موارد تخضع لسيطرة المؤسسة نتيجة لأحداث سابقة وتتوقع المؤسسة أن تحصل منه على منافع إقتصادية مستقبلية.
- **لخصوم:** هي تعهد حالي على المؤسسة ناشئ عن أحداث سابقة ومن المتوقع أن يتطلب سداده تدفقات خارجة من المواد التي تملكها المؤسسة والمحتوية على منافع اقتصادية.

في حين تم تعريفها من قبل المشرع الجزائري كما يل "تصف الميزانية بصفة منفصلة: عناصر الأصول وعناصر الخصوم، وتبرز بصورة منفصلة على الأقل الفصول، عند وجود عمليات تتعلق بهذه الفصول:

في الاصول:

- التثبيتات المعنوية،
- التثبيتات العينية،
- الاهتلاكات،
- المساهمات،
- الأصول المالية،
- المخزونات،

- أصول الضريبة (مع تمييز الضرائب الؤجلة)،
- الزبائن والمدينون الأخرون والأصول الأخرى المماثلة (أعباء مثبته مسبقا)،
- خزينة الأموال الإيجابية ومعدلات الخزينة الإيجابية.

في الخصوم

- رؤوس الأموال الخاصة قبل عمليات التوزيع المقررة أو المقترحة قبل تاريخ الإقفال، مع تمييز رأس المال الصادر (في حالة الشركات) والإحتياطات والنتيجة الصافية للسنة المالية والعناصر الأخرى،
- الخصوم غير الجارية التي تتضمن الفائدة،
- المودون والدائنون الآخرون،
- خصوم الضريبة (مع تمييز الضرائب المؤجلة)،
- المرصودات للأعباء وللخصوم المماثلة (منتوجات مثبتة مسبقا)،
- خزينة الاموال السلبية ومعادلات الخزينة السلبية." **(القرار المؤرخ في *26* جويلية *2008*، ص: *23*)**

كما بين المشرع في نفس القرار طريقة عرض الميزانية وأهم الحسابات المدرجة فيها والتي يمكن تلخيصها ضمن الجدول التالي:

الجدول رقم:03

الشكل المفصل لميزانية المؤسسة

الميزانية ..... بتاريخ .../..../N								
الأصول					الخصوم			
د/ح	اسم الحساب	السنة N		N-1	د/ح	اسم الحساب	N	N-1
		الاجمالي	إهتلاكات مؤونات	الصافي				
	الأصول غير الجارية المجموعة الثانية (التثبيتات)					الأموال الخاصة -رأس المال -الاحتياطات -النتيجة .... الخ		
	مجموع الأصول غير الجارية					مجموع الاموال الخاصة		
	الأصول الجارية -المخزونات -الزبائن والمدينون الآخرون -السيولة في المؤسسات المالية والصندوق					الخصوم غير الجارية -القروض والديون طويلة الأجل		
						مج الخصوم غير الجارية		
						الخصوم الجارية الموردون والديون قصيرة الأجل		
مجموع الأصول الجارية						مجموع الخصوم الجارية		
مجموع الأصول						مجموع الخصوم		

المصدر: القرار المؤرخ في 26 جويلية 2008.

ملاحظة: المبلغ الصافي في جانب الأصول = المبلغ الإجمالي – مبلغ الإهتلاكات أو المؤونات.

3-2- **جدول حساب النتائج**

عـــرف علـــى أنـــه "عبـــارة عـــن أداة لتحقيـــق مبـــدأ مقابلـــة الإيـــرادات بالمصـــــروفات لتحديـــــد صـــــافي الـــــربح أو الخســـــارة بطريقـــــة مبســـــطة وواضحة." (جعفر، *2003*، ص:*259*)

كما يطلق عليه مصطلح قائمة الدخل التي تعتبر" تصور نتيجة عمل المشروع من ربح أو خسارة خلال فترة مالية معينة." (***Ducasse Et Autres,*** ***2005,p:17***)

في حين عرفه المشرع الجزائري بأنه " هو بيان ملخص للأعباء والمنتوجات المنجزة من الكيان خلال السنة المالية. ولا يأخذ في الحساب تاريخ التحصيل أو تاريخ السحب. ويبرز بالتمييز النتيجة الصافية للسنة المالية الربح/الكسب أو الخسارة." (القرار المؤرخ في *26* جويلية *2008*، ص: *24*)

تتضمن عناصر جدول حساب النتائج ما يلي: (***Vrouch-Meouchy et Autres,*** ***2003,p:07***)

- الإيرادات: تعرف الايرادات بأنها الزيادة في المنافع الإقتصادية خلال الفترة المحاسبية في شكل تدفقات داخلة من الأصول، أو زيادة في هذه الأصول، أو نقص في الإلتزامات.

- المصروفات: وهي النقص في المنافع الإقتصادية خلال الفترة المحاسبية على شكل تدفقات خارجة من الأصول أو إستهلاكها، أو تحمل إلتزامات.

بموجب المعيار المحاسبي الدولي رقم *01* بين أنه يتم من خلال هذا الجدول عرض مختلف إيرادات وأعباء المؤسسة إما حسب وظيفتها (تكاليف التصنيع، تكاليف التوزيع، التكاليف الاخرى .... إلخ) أو حسب طبيعتها (سلع،

بضائع، مواد أولية، نفقات..)، أي على الأساس الذي يقدم من خلاله معلومات معبرة بصدق حول وضعية المؤسسة، ومما لا شك فيه فإن الطريقتان تؤديان إلى نفس النتيجة إلا أنه يشجع على تطبيق طريقة تصنيف الإعباء حسب طبيعتها، وفي حال إختيار المؤسسة طريقة تصنيف الأعباء بحسب وظائفها، ينبغي أن يتم إعطاء معلومات إضافية في الملحق حول طبيعة الأعباء، خاصة فيما يتعلق بالإهتلاكات، إنخفاظ القيمة (التدهور)، نفقات المستخدين...، لغرض تمكين مستخدمي القوائم المالية من إجراء مقارنة بين مؤسستين لم تتبعا نفس طريقة العرض. (علاوي، *2012*، ص: *70*)

بين المشرع أن المعلومات الدنيا المقدمة في حساب النتائج هي الآتية: (القرار المؤرخ في *26* جويلية *2008*، ص: *24*)

- تحليل الأعباء حسب طبيعتها، الذي يسمح بتحديد مجاميع التسيير الرئيسية الآتية: الهامش الإجمالي، القيمة المضافة، الفائض الإجمالي عن الإستغلال،
- منتجات الأنشطة العادية،
- المنتوجات المالية والأعباء المالية،
- أعباء المستخدمين،
- الضرائب والرسوم والتسديدات المماثلة،
- المخصصات للإهتلاكات ولخسائر القيمة التي تخص التثبيتات العينية،
- المخصصات للإهتلاكات ولخسائر القيمة التي تخص التثبيتات المعنوية،
- نتيجة الأنشطة العادية،
- العناصر غير العادية (منتجات وأعباء)،
- النتيجة الصافية للفترة قبل التوزيع،

- النتيجة الصافية لكل سهم من الأسهم بالنسبة إلى شركات المساهمة.

بين المشرع في هذا القرار شكل جدول حساب النتائج وفق الطريقتين (حسب الطبيعة، حسب الوظيفة) وأهم الحسابات المدرجة في جدول حساب النتائج حسب الطبيعة، ويمكن إستعراض نموذج لهذا الجدول وفق الطريقتين كما يلي:

- **حساب النتائج حسب الطبيعة:** يحلل الأعباء حسب طبيعتها ويسمح بتحديد مجاميع حسابات التسيير كما هو موضح من خلال الجدول التالي:

الجدول رقم:*04*

جدول حسابات النتائج (حسب الطبيعة) للمؤسسة

العناصر	السنة $\mathcal{N}$	السنة $\mathcal{N}$-1	ملاحظة
المبيعات والمنتوجات الملحقة	ح/ 70		
تغيرات المخزونات والمنتجات المصنعة والمنتجات قيد التصنيع	ح/ 72		
الإنتاج المثبت	ح/ 73		
إعانات الاستغلال	ح/ 74		
إنتاج السنة المالية (1)			
المشتريات المستهلكة	ح/ 60		
الخدمات الخارجية والاستهلاكات الأخرى	ح/ 61/ 62		
استهلاكات السنة المالية (2)			
القيمة المضافة للإستغلال (3) = (1-2)			
أعباء المستخدمين	ح/ 63		
الضرائب والرسوم والمدفوعات المماثلة	ح/ 64		
إجمالي فائض الإستغلال (4)			
المنتجات العملياتية الأخرى	ح/ 75		
الاعباء العملياتية الاخرى	ح/ 65		

المخصصات للاهتلاكات والمؤونات وخسائر القيمة	ح/ 68		
استرجاعات خسائر القيمة والمؤونات	ح/ 78		
النتيجة العملياتية (5)			
المنتوجات المالية	ح/ 76		
الأعباء المالية	ح/ 66		
النتيجة المالية (6)			
النتيجة العادية قبل الضرائب (7) = (5+6)			
الضرائب الواجب دفعها من النتائج العادية	ح/695/698		
الضرائب المؤجلة (تغيرات) عن النتائج العادية	ح/692/693		
مجموع منتوجات الأنشطة العادية			
مجموع أعباء الأنشطة العادية			
النتيجة الصافية للأنشطة العادية (8)			
عناصر غير عادية (منتجات يجب تبيانها)	ح/ 77		
عناصر غير عادية (أعباء يجب تبيانها)	ح/ 67		
النتيجة غير العادية (9)			
صافي نتيجة السنة المالية (10)			
حصة الشركة الموضوعة موضوع المعادلة في النتيجة الصافية (1)			
صافي نتيجة المجموع المدمج (1) (11)			
و منها حصة ذوي الأقلية (1)			
حصة المدمج (1)			
(1)لا يستعمل إلا في تقديم الكشوف المالية المدمجة			

المصدر: القرار المؤرخ في 26 جويلية 2008، مرجع سابق، ص 34، (بتصرف)

- **حساب النتائج حسب الوظيفة:** يحلل الأعباء (التكاليف) حسب وظيفتها ويسمح بتحديد المجاميع التالية:
  - هامش الربح الإجمالي،

- النتيجة العملياتية،
- النتيجة العادية قبل الضريبة،
- النتيجة الصافية للأنشطة العادية،
- النتيجة الصافية للسنة المالية.

كما هو مبين في الجدول التالي:

الجدول رقم :05

جدول حسابات النتائج (حسب الوظيفة) للمؤسسة

العناصر	السنة N	السنة N-1	ملاحظة
رقم الاعمال			
كلفة المبيعات			
هامش الربح الإجمالي			
منتجات اخرى عملياتية			
التكاليف التجارية			
الاعباء الادارية			
أعباء أخرى عملياتية			
النتيجة العملياتية			
تقديم تفاصيل الأعباء حسب الطبيعة(مصاريف المستخدمين، مخصصات الاهتلاكات)			
منتجات مالية			
الأعباء المالية			
النتيجة العادية قبل الضريبة			
الضرائب الواجبة على النتائج العادية			
الضرائب المؤجلة على النتائج العادية (التغيرات)			
النتيجة الصافية للأنشطة العادية			
الأعباء غير العادية			
المنتوجات غير العادية			
النتيجة الصافية للسنة المالية			
حصة الشركة الموضوعة موضع المعادلة في النتيجة الصافية (1)			

صافي نتيجة المجموع المدمج (1) (11)			
و منها حصة ذوي الأقلية (1)			
حصة المدمج (1)			
(1) لا يستعمل إلا في تقديم الكشوف المالية المدمجة			

المصدر: الإعتمادا على القرار المؤرخ في 26 جويلية 2008.

3-3- جدول سيولة الخزينة (جدول التدفقات النقدية)

تم التطرق لهذا الجدول من خلال معيار منفصل وهو المعيار المحاسبي الدولي رقم 7 والذي سنستعرضه فور الإنتهاء من هذا المعيار.

3-4- جدول تغير الأموال الخاصة (تغير حقوق الملكية)

تعد قائمة التغير في حقوق الملكية عن الفترة المحاسبية "لتفصح عن المعلومات الخاصة بكل من حقوق الملاك بداية الفترة، الإضافات إلى حقوق الملاك خلال الفترة مثل زيادة رأس المال، نتيجة الفترة من صافي دخل أو صافي خسارة، وأيضا أسباب التخفيض في حقوق الملاك خلال الفترة مثل المسحوبات والتوزيعات على الملاك، وأخيرا رصيد حقوق الملاك نهاية الفترة." (علي،2007،ص:37)

بين المشرع الجزائري بأن "جدول تغير الاموال الخاصة (تغير حقوق الملكية) يشكل تحليلا للحركات التي أثرت في كل فصل من الفصول التي تتشكل منها رؤوس الأموال الخاصة للكيان خلال السنة.

المعلومات الدنيا المطلوب تقديمها في هذا الجدول تخص الحركات المرتبطة بما يأتي:

- النتيجة الصافية للسنة المالية،
- تغييرات الطريقة المحاسبية زتصحيحات الأخطاء المسجل تأثيرها مباشرة كرؤوس أموال،

- المنتوجات والأعباء الأخرى المسجلة مباشرة في رؤوس الأموال الخاصة ضمن إطار تصحيح أخطاء هامة،

- عمليات الرسملة (الإرتفاع، الإنخفاظ، التسديد ...)،

- توزيع النتيجة والتخصيصات المقررة خلال السنة المالية." (القرار المؤرخ في *26* جويلية *2008*، ص: *26-27*)

الجدول رقم:*06*

جدول تغير الأموال الخاصة: الفترة من ..... إلى .....

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

زيادة رأس المال						
صافي نتيجة السنة المالية						
الرصيد في 31 ديسمبر N						

المصدر: القرار المؤرخ في 26 جويلية 2008، مرجع سابق، ص 37.

3-5- **الملاحق** (الإيضاحات)

"توضح السياسات المحاسبية والإيضاحات التفسيرية." **(الكبيسي،2008، ص:481)**

بين المشرع الجزائري في المادة 1.260 من القرار المؤرخ في 26 جويلية 2008 أن ملحق القوائم المالية يشتمل على معلومات تخص عدة نقاط تم تحديدها في نفس المادة متى كانت هذه المعلومات تكتسي طابعا هاما أو كانت مفيدة لفهم العمليات الواردة في القوائم المالية.

حسب المعيار الدولي الأول يتطلب أن تتضمن الإيضاحات المتممة للقوائم المالية معلومات خاصة بما يلي: **(لطفي،2007، ص: 191)**

- أساس إعداد القوائم المالية؛
- السياسات المحاسبية الأساسية المستخدمة؛
- المعلومات المطلوبة عن طريق معايير المحاسبة الدولية الأخرى التي لم يتم عرضها في مكان أخر في القوائم المالية؛
- معلومات إضافية لم يتم عرضها في صلب القوائم المالية ولكنها تعتبر ضرورية لأغراض العرض العادل.
- كما يتطلب المعيار الدولي الأول عرض تلك المعلومات بطريقة منهجية ومنظمة وبطريقة تتسم بأنها مرجعية للبنود ذات الصلة في صلب القوائم المالية.

وقد حدد المشرع الجزائري في الفصل 8 من القرار سابق الذكر محتوى ملحق القوائم (الكشوف) المالية، وفيما يلي يمكن إدراج أهم هذه الملاحق:

جدول رقم:07

تطور التثبيتات واصول مالية غير جارية

الفصول والأقسام	ملاحظات	القيمة الإجمالية عند إفتتاح السنة المالية	زيادات السنة المالية	انخفاضات السنة المالية	القيمة الإجمالية عند إقفال السنة المالية
التثبيتات المعنوية					
التثبيتات العينية					
المساهمات					
الأصـــول الماليـــة الأخـــرى غيـــر الجارية.					

المصدر: القرار المؤرخ في 26 جويلية 2008، مرجع سابق، ص 41.

جدول رقم:08

جدول الإهتلاكات

الفصول والأقسام	ملاحظات	إهتلاكات مجمعة في بداية السنة المالية	زيادات في مخصصات السنة المالية	إنخفاضات في العناصر الخارجية	إهتلاكات مجمعة في آخر السنة المالية
Good will					
تثبيتات معنوية					
تثبيتات عينية					
مساهمات					
أصـــول ماليـــة أخرى غير جارية					

المصدر: القرار المؤرخ في 26 جويلية 2008، مرجع سابق، ص 42.

الجدول رقم:09

جدول خسائر القيمة في التثبيتات والأصول الأخرى غير الجارية

الفصول والأقسام	ملاحظات	خسائر القيمة المجمعة في بداية السنة المالية	ارتفاعات خسائر القيمة خلال السنة المالية	استرجاعات في خسائر القيمة	خسائر القيمة المجمعة في نهاية السنة المالية
Good will					
تثبيتات معنوية					
تثبيتات عينية					
مساهمات					
أصـــول ماليـــة أخرى غير جارية					

المصدر: القرار المؤرخ في *26* جويلية *2008*، مرجع سابق، ص *42*.

جدول رقم :10

جدول المساهمات (فروع وكيانات مشاركة)

الفروع والكيانات المشاركة	ملاحظات	رؤوس الأموال الخاصة	ومنها راس المال	قسط رأس المال الممتاز *(%)*	نتيجة السنة المالية الأخيرة	القروض والتسبيقات الممنوحة	الحصص المقبوضة	القيمة المحاسبية للسندات الممتازة
الفروع								
الكيان أ								
الكيان ب								
الكيانـــات المشاركة								
الكيان *1*								
الكيان *2*								

المصدر: القرار المؤرخ في *26* جويلية *2008*، مرجع سابق، ص *42*.

الجدول رقم :*11*

جدول المؤونات

الفصول والأقسام	ملاحظات	أرصدة مجمعة في بداية السنة المالية	مخصصات السنة المالية	إسترجاعات السنة المالية	أرصدة مجمعة في نهاية السنة المالية
مؤونات خصوم مالية غير جارية					
مؤونات للمعاشات والواجبات المماثلة					
مؤونات للضرائب					
مؤونات للنزاعات					
المجموع					
مؤونات خصوم مالية جارية					
مؤونات للمعاشات والواجبات المماثلة					
مؤونات أخرى ترتبط بالمستخدمين					
مؤونات الضرائب					
المجموع					

المصدر: القرار المؤرخ في *26* جويلية *2008*، مرجع سابق، ص *43*.

جدول رقم :12

كشف إستحقاقات الحسابات الدائنة والديون عند إقفال السنة المالية

الفصول والأقسام	ملاحظات	لمدة عام على الأكثر	مدة أكثر من عام و5 أعوام على الأكثر	لأكثر من 5 اعوام	المجموع
الحسابات الدائنة					
القروض					
الزبائن					
الضرائب					
المدينون الآخرون					
المجموع					
الديون					
الإقتراضات					
ديون أخرى					
الموردون					
الضرائب					
الدائنون الآخرون					
المجموع					

المصدر: القرار المؤرخ في *26* جويلية *2008*، مرجع سابق، ص *43*.

الفصل الخامس

المعيار المحاسبي الدولي رقم 7

جدول التدفقات النقدية

(جدول سيولة الخزينة)

تمهيد

يتطلب المعيار المحاسبي الدولي رقم *7* بيان التدفقات النقدية من المؤسسة أن تعرض بيان التدفقات النقدية كجزء لا يتجزأ من بياناتها المالية الأساسية، بحيث يتم تصنيف التدفقات النقدية وعرضها في أنشطة التشغيل (إما باستخدام الطريقة "المباشرة" أو "غير المباشرة")، أو الأنشطة الاستثمارية أو الأنشطة التمويلية، مع عرض الفئتين الأخيرتين بشكل عام على أساس إجمالي.

أعيد إصدار المعيار المحاسبي الدولي *7* في ديسمبر *1992*، وأعيد تسميته في سبتمبر *2007*، وهو معمول به للبيانات المالية التي تغطي الفترات التي تبدأ في أو بعد *1* يناير *1994*. ***(www.iasplus.org- ias7,2020)***

وللتوضيح أكثر فيما يتعلق بهذا المعيار سيتم التطرق لما يلي:

2- **مفهوم جدول التدفقات النقدية**

لمحاولة إعطاء مفهوم شامل نوعا ما حول هذا الجدول سنتطرق إلى ما يلي:

2-1- **تعريف جدول التدفقات النقدية**

يعرف على أنه "جدول يتم من خلاله عرض مصادر التدفقات النقدية." **(علاوي، *2012*، ص: *73*)**

عرف على أنه "عبارة عن جدول يوضح لنا مدفوعات ومتحصلات لمؤسسة ما خلال فترة زمنية معينة، ويختلف هذا الجدول عن الجداول المالية الأخرى لأنه يساعد المؤسسة في تقييم مدى قدرتها على توليد الأموال في الحاضر والتنبؤ بالمستقبل." **(حداد،*2009*، ص:*40*)**

وكتعريف آخر "هو جدول يشرح كيفية تغير الخزينة ويظهر التدفقات التي تشرح الميكانيزمات المالية للمؤسسة ومساهمة كل وظيفة في التغير الإجمالي للخزينة." (زغيب وبوشقير، *2011*، ص: *136*)

2-2- أهمية جدول التدفقات النقدية

أصبح هذا الجدول جزءا متمما وعنصرا مهما من مقومات القوائم المالية، إذ أن الفائدة التي يقدمها هذا الجدول لمستخدمي القوائم المالية أصبح صعبا الإستغناء عنها، إذ يتضح من الدراسات والمصادر المهنية أن الطلب علة المعلومات المتضمنة في جدول التدفقات النقدية يتمحور حول النقاط الرئيسية التالية: (بروال، *2018*، ص: *40-41*)

- هو قاعدة لتقييم مدى قدرة المؤسسة على إنشاء النقديات وما يعادلها، بالإضافة للحاجة إلى إستخدام هذه النقدية من طرف المؤسسة؛
- توفير معلومات مفيدة تخص الهيكل المالي للمؤسسة (تشمل السيولة، القدرة على السداد...)؛ القدرة في التأثير على قيم وأوقات التدفقات النقدية حتى يمكن التأقلم مع الظروف والفرص؛
- توفير معلومات أخرى وإضافية للمستخدمين عن أصول وخصوم المؤسسة بالإضافة لحقوق الملكية الخاصة بها؛
- يرتبط هذا الجدول بتقييم الإستثمارات في سوق رأس المالي، كون قدرة المؤسسة على تحقيق تدفقات نقدية ملائمة تؤثر في قدرتها على سداد التوزيعات والفوائد، بالتالي التأثير في القيمة السوقية للإستثمارات؛
- إمكانية توقع التدفقات النقدية المستقبلية، كون هذا الجدول يقدم معلومات ملائمة وجوهرية لكل من المستثمرين، الدائنين والمقرضين تمكنهم من تقييم مقدرة المؤسسة على تحقيق تدفق نقدي إيجابي مستقبلي؛

- إمكانية التوقع بالفشل المالي، إذ أن تزايد الطلب على المعلومات الخاصة بالتدفقات النقدية خلال السنوات الأخيرة نتيجة تزايد حالات العجز المالي والإفلاس، خاصة بعد أن بينت عدة دراسات ميدانية أنه كان من الممكن من خلال تحليل معلومات التدفقات النقدية الكشف المبكر عن هذه الحالات التي أضرت ببعض المؤسسات.

2-3- **أهداف جدول التدفقات النقدية**

صمم هذا الجدول لتحقيق مجموعة من الأهداف وياتي في مقدمتها مساعدة مستخدمي القوائم المالية في عملية تقييم أداء المؤسسات الاقتصادية، مراقبة أداء وإدارة التدفقات النقدية الفعلية (الداخلة والخارجة)، المساعدة في التنبؤ بالتدفقات النقدية المستقبلية، قياس قدرة الوحدة الاقتصادية على الوفاء بإلتزاماتها، وذلك من خلال توفير معلومات عن التحصيلات والمدفوعات النقدية خلال الفترة. هذا وقد حدد مجلس معايير المحاسبة المالية *FASB* هدفين لجدول التدفقات النقدية، التي تتمثل في: (أبوجود، ***2009***، ص:***40-41***)

- الهدف الرئيسي: إعطاء معلومات ذات أهمية عن المقبوضات والمدفوعات النقدية للمؤسسة خلال الفترة؛
- الهدف الثانوي: توفير معلومات على أساس نقدي عن الأنشطة التشغيلية والإستثمارية والتمويلية للمؤسسة؛
- المساهمة إلى جانب القوائم المالية الأخرى في تقييم التغيرات التي طرأت على صافي موجودات المؤسسة وهيكلها المالي، ومقدرتها على التأثير على مبالغ التدفقات النقدية وتوقيتها بهدف التكيف مع الظروف المتغيرة.

3- متطلبات تطبيق المعيار المحاسبي الدولي رقم 7

إن المعلومات المتعلقة بالتدفقات النقدية لأي منشأة مفيدة في تزويد مستخدمي البيانات المالية بالأساس اللازم لقياس قدرة تلك المنشأة على توليد نقدية أو ما يعادلها واحتياجات المنشأة لاستخدام والانتفاع من تلك التدفقات النقدية، وتتطلب القرارات الاقتصادية لمستخدمي المعلومات تقييم قدرة المنشأة على توليد نقدية وما يعادلها وكذلك توقيت ودرجة التأكد المتعلقة بتوليد تلك التدفقات.

3-1- التطور التاريخي للمعيار المحاسبي الدولي رقم 07

في أفريل 2001 ، تبنى مجلس معايير المحاسبة الدولية المعيار المحاسبي الدولي رقم 7 بقائمة التدفقات النقدية، والتي كانت قد أصدرتها في الأصل لجنة معايير المحاسبة الدولية في ديسمبر 1992. حل المعيار المحاسبي الدولي رقم 7 قائمة التدفقات النقدية محل المعيار المحاسبي الدولي 7 بيان التغيرات في المركز المالي (الصادر في أكتوبر 1977) .

نتيجة للتغير في المصطلحات المستخدمة في جميع معايير IFRS الناشئة عن متطلبات المعيار المحاسبي الدولي رقم 1 عرض البيانات المالية (الصادر في 2007) ، تم تغيير عنوان المعيار المحاسبي الدولي رقم 7 إلى قائمة التدفقات النقدية.

في جانفي 2016، تم تعديل المعيار المحاسبي الدولي رقم 7 من خلال مبادرة الإفصاح (تعديلات على المعيار المحاسبي الدولي رقم 7). تتطلب هذه التعديلات من المؤسسات تقديم إفصاحات حول التغيرات في المطلوبات الناتجة عن أنشطة التمويل.

كما أدخلت معايير أخرى تعديلات طفيفة على هذا المعيار. والتي تشمل المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية رقم 10 البيانات المالية الموحدة (الصادر في ماي 2011)، والمعيار الدولي للتقارير المالية رقم 11 (الترتيبات المشتركة) (الصادر في ماي 2011)، والكيانات الاستثمارية (تعديلات على المعايير الدولية

للتقارير المالية *10*، المعيار الدولي للتقارير المالية *12*، المعيار المحاسبي الدولي *27*) (الصادر أكتوبر *2012*) والمعيار الدولي لإعداد التقارير المالية رقم *16* عقود الإيجار (الصادر في جانفي *2016*)، المعيار الدولي للتقارير المالية *17* (عقود التأمين الصادرة في ماي *2017*) (***www.ifrs.org-ias7,2020***)

نظرا لأهمية هذا الجدول والعناصر التي يتضمنها، خصص له معيار محاسبي على المستوى الدولي هو المعيار المحاسبي الدولي رقم *07* قائمة التدفقات النقدية (جدول سيولة الخزينة)، الهدف منه أن المعلومات المتعلقة بالتدفقات النقدية لأي مؤسسة مفيدة في تزويد مستخدمي البيانات المالية بالأساس اللازم لقياس قدرة تلك المؤسسة على توليد نقدية أو ما يعادلها واحتياجات المؤسسة لاستخدام تلك التدفقات والانتفاع منها. وتتطلب القرارات الاقتصادية لمستخدمي المعلومات تقييم قدرة المؤسسة على توليد نقدية وما يعادلها وكذلك توقيت ودرجة التأكد المتعلقة بتوليد تلك التدفقات.

إذ يهدف هذا المعيار إلى إلزام المؤسسات بتقديم معلومات عن التغيرات الفعلية في النقدية وما عادلها وذلك بإعداد قائمة للتدفقات النقدية مع تقسيم التدفقات النقدية خلال الفترة إلى تدفقات من النشاطات التشغيلية والاستثمارية والتمويلية، وفيما يلي يمكن تقديم موجز حول ما تظمنه هذا المعيار وفق التالي:

3-2- **<u>نطاق تطبيق المعيار</u>**

يجب على المنشأة أن تقوم بإعداد قائمة التدفقات النقدية وذلك وفقا لمتطلبات هذا المعيار، ويجب عرض تلك القائمة كجزء متمم لبياناتها المالية وذلك لكل فترة من الفترات التي تقوم المنشأة بإعداد بيانات مالية عنها.

يهتم مستخدمو البيانات المالية للمنشأة بمعرفة كيفية قيامها بتوليد واستخدام النقدية وما يعادلها وذلك بغض النظر عن طبيعة أنشطة المنشآت

المختلفة وعما إذا كانت النقدية يمكن النظر إليها على أنها المنتج النهائي للمنشأة كما هو الحال بالنسبة لمنشآت المالية.

فالمنشآت رغم إختلاف أنشطتها الرئيسية المولدة للإيرادات والمصروفات تحتاج إلى النقدية وذلك لتأدية وظائفها التشغيلية وسداد التزاماتها ولتوفير عائد للمستثمرين وبناء على ذلك فإن هذا المعيار يتطلب قيام كافة المنشآت بإعداد قائمة التدفقات النقدية.

3-3- **المصطلحات الخاصة بهذا المعيار**

فيما يلي تعريف المصطلحات المستخدمة في هذا المعيار:

- النقدية: ويقصد بها النقدية بالخزينة والودائع تحت الطلب.
- النقدية المعادلة: وتتكون من الاستثمارات قصيرة الأجل والتي يمكن تحويلها إلى مقدار محدد ومعروف من النقدية والتي لا تتعرض لدرجة عالية من المخاطر من حيث التغيير في قيمتها.
- التدفقات النقدية: وتتمثل في التدفقات الداخلة والخارجة من النقدية وما يعادلها.
- الأنشطة التشغيلية: عبارة عن الأنشطة الرئيسية المولدة لإيرادات المنشأة وكذلك الأنشطة الأخرى التي لا تعتبر أنشطة استثمارية أو تمويلية.
- الأنشطة الاستثمارية: عبارة عن الأنشطة المتعلقة بالحصول على أو التخلص من الموجودات طويلة الأجل بالإضافة إلى الاستثمارات الأخرى التي لا تعتبر نقدية معادلة.
- الأنشطة التمويلية: عبارة عن الأنشطة التي ينتج عنها تغييرات في حجم ومكونات حقوق الملكية والقروض الخاصة بالمنشأة.

3-4- عرض قائمة التدفقات النقدية

لقد حدد المعيار المحاسبي الدولي السابع طرق عرض قائمة التدفقات النقدية وحددها في طريقتين هما الطريقة المباشرة والطريقة غير المباشرة.

- الطريقة المباشرة: بموجب هذه الطريقة يتم حساب صافي التدفقات النقدية بعرض الأنواع الرئيسية لإجمالي المقبوضات النقدية وإجمالي المدفوعات النقدية موزعة وفقا للأنشطة التشغيلية، الإستثمارية والتمويلية.
- الطريقة غير المباشرة: تركز هذه الطريقة على الفروق بين الربح المحاسبي والمبلغ الصافي للتدفقات النقدية، وتبدأ هذه الطريقة بصافي النتيجة مضافا إليها أو مخصوما منها التغير في حسابات الأصول والخصوم المتداولة المرتبطة بالتشغيل ما عدا النقدية وما يعادله.

4- قائمة التدفقات النقدية من منظور المشرع الجزائري

حسب المشرع الجزائري " الهدف من جدول سيولة الخزينة (قائمة التدفقات النقدية) هو إعطاء مستعملي الكشوف المالية أساسا لتقييم مدى قدرة الكيان على توليد الأموال ونظائرها وكذلك المعلومات بشأن إستخدام هذه السيولة المالية." **(القرار المؤرخ في *26* جويلية *2008*، ص: *26*)**

بموجب المادة *240. 2* من القرار المؤرخ في *26* جويلية *2008* فإنه يندرج ضمن هذا الجدول التدفقات المالية الداخلة والخارجة خلال السنة المالية حسب مصدرها ممثلة في:

- تدفقات الانشطة التشغيلية (الخاصة بالأنشطة التي تتولد عنها منتوجات والغير مرتبطة لا بالاستثمار ولا بالتمويل)؛
- التدفقات المالية لأنشطة الإستثمار (عمليات سحب الاموال عن إقتناء وتحصيل لأموال عن بيع أصول طويلة الأجل)؛
- تدفقات أنشطة التمويل (أنشطة تكون نتيجتها تغيير حجم وبنية الأموال الخاصة أو القروض).

يقدم جدول سيولة الخزينة وفق الطريقة المباشرة أو الطريقة غير المباشرة: (القرار المؤرخ في 26 جويلية 2008، ص: 26)

فالطريقة المباشرة الموصى بها تتمثل في:

- تقديم الفصول الرئيسية لدخول وخروج الأموال الإجمالية (الزبائن، الموردون، الضرائب ...) قصد إبراز تدفق مالي صافي.
- تقريب هذا التدفق المالي الصافي إلى النتيجة قبل ضريبة الفترة المقصودة.

والطريقة غير المباشرة تتمثل في تصحيح النتيجة الصافية للسنة المالية مع الأخذ بالحسبان:

- أثار المعاملات دون التأثير في الخزينة (إهتلاك، تغيرات الزبائن، المخزونات، تغيرات الموردين ...)،
- التفاوتات أو التسويات (الضرائب المؤجلة)،

التدفقات المالية المرتبطة بأنشطة الإستثمار أو التمويل (قيمة التنازل الزائدة أو الناقصة ..) وهذه التدفقات تقدم كلا على حدى.

يمكن توضيح العرض النهائي للجداول الخاصة بالطريقتين السابقتين كما يلي:

الجدول رقم:13

جدول تدفقات الخزينة (وفق الطريقة المباشرة): الفترة من ..... إلى .....

التعيين	السنة N	السنة N-1	ملاحظة
تدفقات أموال الخزينة المتأتية من الأنشطة العملياتية			
التحصيلات المقبوضة من عند الزبائن			
المبالغ المدفوعة للموردين والمستخدمين			
الفوائد والمصاريف المالية الأخرى المدفوعة			

الضرائب على النتائج المدفوعة			
تدفقات أموال الخزينة قبل العناصر العادية			
تدفقات أموال الخزينة المرتبطة بالعناصر غير العادية (يجب توضيحها)			
صافي تدفقات أموال الخزينة المتأتية من الأنشطة العملياتية (أ)			
تدفقات أموال الخزينة المتأتية من أنشطة الاستثمار			
المسحوبات عن اقتناء تثبيتات عينية أو معنوية			
التحصيلات عن عمليات التنازل عن تثبيتات عينية أو معنوية			
المسحوبات عن اقتناء تثبيتات مالية			
التحصيلات عن عمليات التنازل عن التثبيتات المالية			
الفوائد التي تم تحصيلها عن التوظيفات المالية			
الحصص والأقساط المقبوضة من النتائج المستلمة			
صافي تدفقات أموال الخزينة المتأتية من أنشطة الاستثمار(ب)			
تدفقات أموال الخزينة المتأتية عن عمليات التمويل			
تحصيلات في أعقاب إصدار أسهم			
الحصص وغيرها من التوزيعات التي تم القيام بها			
التحصيلات المتأتية من القروض			
تسديدات القروض أو الديون الأخرى المماثلة			
صافي تدفقات أموال الخزينة المتأتية من عمليات التمويل (ج)			
تأثيرات تغيرات سعر الصرف على السيولات وشبه السيولات			
تغيرات أموال الخزينة في الفترة (أ+ب+ج)			

أموال الخزينة ومعادلتها عند افتتاح السنة المالية			
أموال الخزينة ومعادلتها عند إقفال السنة المالية			
تغير أموال الخزينة خلال الفترة			
المقاربة مع النتيجة المحاسبية			

المصدر: القرار المؤرخ في *26* جويلية *2008*، مرجع سابق، ص *35*.

الجدول رقم:*14*

جدول تدفقات الخزينة (وفق الطريقة غير المباشرة): الفترة من ..... إلى .....

التعيين	السنة *N*	السنة *N-1*	ملاحظة
تدفقات أموال الخزينة المتأتية من الأنشطة العملياتية			
صافي نتيجة السنة المالية			
تصحيحات من اجل الاهتلاك			
الاهتلاكات والأرصدة			
تغير الضرائب المؤجلة			
تغير المخزونات			
تغير الزبائن والحسابات الدائنة الأخرى			
تغير الموردون والديون الأخرى			
نقص أو زيادة قيمة التنازل الصافية من الضرائب			
صافي تدفقات أموال الخزينة المتأتية من الأنشطة العملياتية (أ)			
تدفقات أموال الخزينة المتأتية من أنشطة الاستثمار			
مسحوبات عن اقتناء تثبيتات			
تحصيلات التنازل عن تثبيتات			
تأثيرات محيط الإدماج (*1*)			

صافي تدفقات أموال الخزينة المتأتية من أنشطة الاستثمار (ب)			
تدفقات أموال الخزينة المتأتية من عمليات التمويل			
الحصص المدفوعة للمساهمين			
زيادة رأس المال النقدي			
إصدار قروض			
تسديد قروض			
صافي تدفقات أموال الخزينة المتأتية من عمليات التمويل (ج)			
تغيرات أموال الخزينة في الفترة (أ+ب+ج)			
أموال الخزينة عند الافتتاح			
أموال الخزينة عند الإقفال			
تأثيرات تغيرات سعر العملات الأجنبية (*1*)			

المصدر: القرار المؤرخ في *26* جويلية *2008*، مرجع سابق، ص *36*.

بعد إستعراض كلا الطريقتين نستنتج أن هناك إختلافات فيما بينهما يمكن إستعراضها من خلال الجدول التالي:

الجدول رقم:*15*

أوجه الإختلاف بين الطريقة المباشرة والطريقة غير المباشرة

أوجه الإختلاف	الطريقة المباشرة	الطريقة غير المباشرة
1- **المعلومات التي يتم الإفصاح عنها**	يتم التقرير عن الأقسام الرئيسية للتدفقات النقدية	يتم توضيح العلاقة بين البيانات المعدة على أساس الإستحقاق (صافي الدخل) والبيانات المعدة على أساس نقدي (التدفقات النقدية من التشغيل)
2- **الهدف**	إبراز المصادر الأساسية للتدفقات النقدية الداخلة من التشغيل وكذلك أوجه إستخدامها الأساسية	إبراز العلاقة بين صافي الدخل والتدفقات النقدية من التشغيل
3- **معالجة البيانات**	تحويل الأقسام الرئيسية من الإيرادات والمصروفات إلى تدفقات نقدية وذلك بأخذ كل مصروف أو ايراد رئيسي على حدى ومعالجته بالتغيرات في الأصول أو الخصوم المتداولة والمرتبطة به.	تحويل صافي الدخل إلى تدفقات نقدية بالأخذ في حسابات المصروفات غير النقدية والأرباح والخسائر المتعلقة بأنشطة الاستثمار والتمويل وكذلك التغيرات في الأصول المتداولة والخصوم المتداولة.

المصدر: شريط صلاح الدين، حفاصة أمينة، **دور قائمة التدفقات النقدية في دعم عملية إتخاذ القرار في ظل المعيار المحاسبي الدولي السابع** *IAS7*، مجلة الدراسات الاقتصادية المعاصرة، العدد *05، 2018*، ص *83*.

الفصل الأول

مقارنة بين
النظام المحاسبي المالي
ومعايير المحاسبة الدولية

تمهيد

يتطلب التوجه الجديد للجزائر إصلاحات كبرى على جميع المستويات، وفي إطار سعيها تعزيز الشراكة مع الإتحاد الأوروبي، وتواصل جهودها في الإنضمام إلى المنظمة العالمية للتجارة، هذه المعطيات تفرض على الجزائر جملة من التغييرات والتعديلات على عدة أصعدة. حيث كان لا بد على المحاسبة، بوصفها أولى الموارد التي تعنى بتوفير المعلومات عن الوحدة الإقتصادية، من التطور نحو تجسيد التوجهات الإقتصادية الجديدة، حيث قامت الجزائر بتغيير جذري في نظامها المحاسبي ووضع نظام جديد أعتمد في تحديد قواعده العامة والخاصة والمفاهيمية للتسجيل المحاسبي والقياس وعرض القوائم المالية بشكل متوافق مع معايير المحاسبة الدولية

1- الاصلاح المحاسبي في الجزائر

لذلك لم يتوفر للجزائر خيار آخر سوى إصلاح و تكييف النظام المحاسبي الجزائري على ضوء معايير المحاسبة الدولية حيث تمكن هذه الأخيرة من إنشاء نظام محاسبي يستجيب لمتطلبات المرحلة الراهنة

1-1- الخيار الوطني للإصلاح

تبنى المجلس الوطني للمحاسبة الخيار الثالث في إجتماعه المنعقد في *05* سبتمبر*2001* ، ويعني إعادة تشكيل نظام محاسبي جديد منبثق عن معايير المحاسبة الدولية و ذلك في إطار تحديث الأدوات المرافقة لعمليات الإصلاح الإقتصادي التي تعرفها الجزائر مؤخرا، و بعد فحص مشروع النظام المحاسبي المالي الجديد، ويتضمن النظام المحاسبي المالي طروحات جديدة تتمثل فيما يلي:

- التقارب في الممارسات المحاسبية المحلية والممارسات المحاسبية الدولية، الأمر الذي يسمح للمحاسبة أن تكون ضمن إطارا تصوريا ومبادئ أكثر تلائم والإقتصاد المعاصر، وكذا التمكن من

إصدار معلومة دقيقة تساهم في إعطاء صورة صادقة للوضعية المالية للمؤسسة.

- ترتبط بوضع المبادئ والقواعد في نصوص أكثر تفسيرا ووضوحا والتي من شأنها توجيه التسجيل المحاسبي للمعلومات، تقييمها وإعداد القوائم المالية، وبذلك الحد من أخطار الإنحرافات الإدارية وغير الإدارية للقواعد وتشجيع تدقيق وفحص الحسابات.

ويعد تكييف النظام المحاسبي الجزائري وفق المعايير الدولية فرصة لسد أوجه القصور التي يعرفها المخطط المحاسبي الوطني، هذا الأخير لا يتفق إلى حد ما مع محتوى المعايير الدولية .حيث لم يعالج المخطط المحاسبي الوطني قائمة المركز المالي إلا بما يعادل *52%* مقارنة بالمعايير الدولية أي أن*48 %* المتبقية غير متاحة في الممارسة المحاسبية بالجزائر، أما المعايير التي أصدرها مجلس معايير المحاسبة الدولية والمنظمة للعمليات والأنشطة الإقتصادية المؤثرة على جدول النتائج لها ما يقابلها في المخطط المحاسبي الوطني بدرجة مقبولة، وبالنسبة للمعايير المنظمة للعمل المحاسبي يلاحظ عجز بنسبة *80 %* تعاني منه المحاسبة في الجزائر ينجز عنها مشاكل أدت إلى ترسيخ واقع مهني محاسبي عقيم (بورويسة، ***2010***، ص: ***162-163***).

ليصدر في الأخير النظام الحاسبي المالي الجديد الذي شكل مفاجأة للممارسين نظرا لجهلهم الكبير له ولمراحل إعداده، ونص القانون على أن يدخل حيز التطبيق إبتداءا من *2009/01/01*، كما نص على إلغاء النصوص المتعلقة بالمخطط المحاسبي الوطني، إلا أنه تم التأجيل إلى *2010/01/01* نظرا لشعور الجهات الوصية بعدم الإستعداد للبدء في عملية التطبيق.

1-2- دوافع تبني النظام المحاسبي المالي

جاء الإصلاح المحاسبي في الجزائر نتيجة للإرتباطات الجديد للجزائر وبشكل خاص الشراكة مع الإتحاد الأوروبي ومشروع الإنظمام إلى المنظمة

العالمية للتجارة، خاصة بعد أن عجز المخطط المحاسبي الوطني عن مواكبة هذه التغيرات والإستجابة لمتطلبات إقتصاد السوق ولا يلبي إحتياجات المستخدمين الجدد للمعلومات المحاسبية والمالية (كتوش، *2009*).

ويمكن تلخيص أهم دوافع الإصلاح في النقاط التالية:

- تحول دور الدولة، في الميدان الإقتصادي والتجاري، من طرف فعال إلى طرف منظم من خلال إنتقال الإقتصاد الجزائري من الإقتصاد الموجه إلى إقتصاد السوق؛
- لمتطلبات الشراكة مع الإتحاد الأوربي ومشروع الانضمام إلى المنظمة العالمية للتجارة لا بد من تبني المعايير المحاسبية الدولية استجابة ؛
- ضعف المخطط المحاسبي الوطني وعدم قدرته على مسايرة التطورات الدولية في مجال المحاسبة؛
- ضغوطات الهيئات الدولية (صندوق النقد الدولي، البنك الدولي، المنظمة العالمية للتجارة) قصد الالتزام بالمعايير المحاسبية الدولية؛
- تبني المجتمع الدولي لمعايير المحاسبة الدولية، والتي تتعلق بعدة موضوعات تهم المحاسبة الدولية بشكل عام وخاصة القياس والتقييم العرض والإفصاح وكل هذا لا يمكن أن يتوفر في المخطط المحاسبي لوطني؛
- محاولة الجزائر لجذب المستثمر الأجنبي من خلال تدويل الإجراءات والمعاملات المالية والمحاسبية لتجنيبه مشاكل إختلاف النظم المحاسبية سواء من حيث الإجراءات أو من حيث إعداد القوائم المالية؛
- يستلزم التفتح الإقتصادي، إستعمال معلومات صحيحة، موثقة، وموحدة ومعدة وفق المعايير المحاسبية الدولية، وذلك تسهيلا لنقل

المعلومات الإقتصادية ولعمليات التجميع المحاسبي للمؤسسات المتعددة الجنسيات.

1-3- أهمية النظام المحاسبي المالي

تكمن أهمية النظام المحاسبي المالي الجديد في كونه يستجيب لمختلف إحتياجات مستخدمي المعلومة المالية، كما أنه يشكل خطوة هامة وجريئة خطتها الجزائر في تطبيق معايير المحاسبة الدولية، ضمن ما يسمى بالتوحيد المحاسبي العالمي والذي يهدف إلى: (بكطاش، *2011*، ص: *158-160*)

- تسهيل إندماج الجزائر في الإقتصاد العالمي من خلال تعزيز مكانتها وثقتها لدى المنظمات المالية والتجارية الدولية؛
- توحيد لغة القوائم المالية وتسهيل قراءاتها؛
- تقليص التكاليف الناتجة عن ترجمة أو تحويل القوائم المالية من المخطط المحاسبي الوطني إلى النظام المحاسبي للشركة الأم العاملة في الجزائر مما يساعد في جذب الإستثمار الأجنبي إلى الجزائر؛
- يسمح بتوفير معلومة مالية مفصلة ودقيقة تعكس الصورة الصادقة للوضعية المالية للمؤسسة الإقتصادية؛
- توضيح المبادئ المحاسبية الواجب مراعاتها في التقييم وكذلك إعداد القوائم المالية، مما يقلص من حالات التلاعب والإختلاس؛
- يستجيب لإحتياجات المستثمرين الحالية والمستقبلية، كما أنه يسمح بإجراء المقارنة ويساعد في إختيار أفضل البدائل الإستثمارية؛
- يساهم في تحسين تسيير المؤسسة من خلال فهم أفضل للمعلومات التي تشكل أساسا لإتخاذ القرار؛
- يسهل عملية مراقبة الحسابات التي تركز على مبادئ محددة بوضح؛

- يضمن تطبيق المعايير المحاسبية الدولية المتعامل بها دوليا، مما يدعم الشفافية للحسابات وتكريس الثقة في الوضعية المالية للمؤسسة الإقتصادية؛
- يساعد في تحسين تسيير القروض من قبل البنوك من خلال توفير معلومة مالية صادقة عن الوضعية المالية للمؤسسة الإقتصادية؛
- يسمح مقارنة الكشوف المالية للمؤسسة مع مؤسسة أخرى في نفس القطاع، سواء داخل الوطن أو خارجه أي مع الدول التي تطبق المعايير المحاسبية الدولية؛
- يسمح للمؤسسات الصغيرة بتطبيق محاسبة مالية مبسطة؛
- يسمح بتوفير معلومة تعكس الواقع من خلال إعتماده على مبدأ القيمة العادلة في تقييم أصول المؤسسة الإقتصادي؛
- ساعد في الفصل بين المحاسبة والقانون الجبائي بخلاف المخطط المحاسبي الوطني الذي يعمل على خدمة الإدارة الجبائية.

2- تقديم النظام المحاسبي المالي الجديد

يشكل النظام الحاسبي المالي خطوة هامة لتطبيق معايير المحاسبة الدولية في الجزائر في ظل متطلبات اقتصاد السوق وعولمة الاقتصاديات بإعتبار أن هذه المعايير تستجيب لمتطلبات العولمة الإقتصادية، عكس المخطط المحاسبي الوطني الذي جاء لجدمة الإدارة الجبائية والإقتصاد المخطط.

2-1- الإطار القانوني للنظام المحاسبي المالي الجديد

يتكون الإطار القانوني للنظام المحاسبي المالي في الجزائر من عدة نصوص قانونية تشريعية وأخرى تنظيمية، ونظرا لكثرة النصوص القانونية التي تشكل في مجموعها الإطار القانوني للنظام المحاسبي المالي سنكتفي في عرضنا هذا بتوضيح ما هو أساس منها فقط مثل:

2-1-1- القانون رقم 07-11

الصادر في الجريدة الرسمية رقم 74 بتاريخ 25 نوفمبر 2007 المتضمن للنظام المحاسبي المالي، يهدف هذا القانون إلى **تحديد النظام المحاسبي المالي الذي سمي في صلب الموضوع المحاسبة المالية** (المادة **01** من قانون **07-11**) وكذا شروط وكيفيات تطبيقه. إحتوى هذا القانون على 07 فصول و42 مادة قانونية تضمنت:

- الفصل الأول: التعاريف ومجال التطبيق (المواد من 02 إلى 05)؛
- الفصل الثاني: الإطار التصوري المبادئ المعايير المحاسبية (المواد من 06 إلى 09)؛
- الفصل الثالث: تنظيم المحاسبة (المواد من 10 إلى 24)؛
- الفصل الرابع: الكشوف المالية (المواد من 25 إلى 30)؛
- الفصل الخامس: الحسابات المجمعة والحسابات المدمجة (المواد من 31 إلى 36)؛
- الفصل السادس: تغير التقديرات والطرق المحاسبية (المواد من 37 إلى 40)؛
- الفصل السابع: أحكام ختامية (المادتين 41 و42).

ركز هذا القانون على مجموعة من القواعد والمبادئ المحاسبية على وجه التحديد في إعداد الكشوفات المالية التي ألزم كل كيان بإعداد كل من الميزانية، حسابات النتائج، جدول سيولة الخزينة، جدول تغير الأموال الخاصة وملحق يبين الطرق المحاسبية المستعملة ومعلومات مقارنة عدديا أو وصفيا، مع ضرورة أن يتضمن كل هذه القوائم إمكانية المقارنة مع السنة المالية السابقة.

وتضمن هذا القانون عشر إحالات على نصوص تنظيمية وهي المواد (*5-7-8-9-22-25-30-36-40*) هذه الإحالات صدر منها مرسومان تنفيذيان وقراران وزاريان.

حيث تم من خلال هذا القانون تحديد أول تطبيق للنظام الجديد إبتداءا من أول جانفي *2009* (المادة ***41*** من قانون ***07-11***) ، كما تم إشتراط إلغاء كل الاحكام المخالفة خاصة الامر رقم *75-35* المؤرخ في *29* أفريل *1975* والمتضمن المخطط المحاسبي الوطني (المادة ***42*** من قانون ***07-11***).

إلا أنه تم تأجيل التطبيق إلى غاية *01* جانفي *2010* وهذا حسب التغيير الذي جاء به قانون المالية التكميلي لسنة *2008* في الأمر رقم *08-02* المؤرخ في *24* جويلية *2008* الجريدة الرسمية رقم *42* الصادرة في تاريخ *27* جويلية *2008* حيث جاء: " **تعدل أحكام المادة *41* من القانون *07-11* المؤرخ في *25* نوفمبر *2007* المتضمن النظام المحاسبي المالي وتحرر كما يلي: يبدأ سريان مفعول النظام المحاسبي المالي المحدد في هذا القانون إبتداء من أول يناير (جانفي) *2010*** " (المادة ***62*** من قانون المالية التكميلي ***2008***)

2-1-2- <u>المرسوم التنفيذي رقم *08-156*</u>

الصادر في الجريدة الرسمية رقم *27* بتاريخ *26* ماي *2008* والمتضمن تطبيق أحكام القانون رقم *07-11*؛ والمتكون من *43* مادة قانونية، ويهدف هذا المرسوم إلى تحديد كيفيات تطبيق المواد (*5-7-8-9-22-25-30-36-40*) من القانون *07-11*؛ وأوضح هذا المرسوم الإطار التصوري من ناحية أهدافه، كما ركز المرسوم على خصائص المعلومة الواردة في الكشوف المالية والمبادئ والطرق المحاسبية وعرض أيضا الكشوف المالية (محتوى ونموذج الميزانية، حسابات النتائج، جدول سيولة الخزينة، جدول تغير الأموال الخاصة) كما

سمح من خلال هذا المرسوم للكيان إقفال السنة المالية في تاريخ أخر غير 12/31

وتضمن هذا المرسوم مواد تم إحالتها إلى قرارات تصدر عن الوزير المكلف بالمالية وهي المواد (4-16-18-25-26-30-31-33-34-35-36-37-38-41-42-43).

3-1-2- القرار المؤرخ في 26 جويلية 2008 قواعد التقييم

الجريدة الرسمية رقم 19 الصادرة في 25 مارس 2009 يحدد قواعد التقييم والمحاسبة ومحتوى الكشوفات المالية وعرضها وكذا مدونة الحسابات وقواعد سيرها، تضمن هذا القرار كل التفاصيل وبشكل دقيق لموضوع المحاسبة المالية ويهدف هذا القرار إلى تحديد كيفيات تطبيق أحكام المواد(4-16-18-25-26-30-31-33-34-35-36-37-38-41-42-43) من المرسوم رقم 08-156 المؤرخ في 26 ماي2008 (المادة 01 من قانون 07-11) والمحالة إلى الوزير المكلف للمالية.

وإحتوى هذا القرار على ثلاث ملاحق هي:

- **الملحق الأول**: يحدد قواعد تقييم ومحاسبة الأصول والخصوم والأعباء والنواتج ومحتوى الكشوفات المالية وطرق عرضها، وكذا مدونة الحسابات وقواعد سيرها؛
- **الملحق الثاني**: يحدد نظام المحاسبة المالية المطبقة على الكيانات الصغيرة؛
- **الملحق الثالث**: يتضمن تعاريف المصطلحات التقنية المحاسبية.

وقد قسم هذا القرار إلى أربع أبواب تحتوي على:

- **الباب الأول:** قواعد تقييم الأصول، الخصوم، الأعباء والنواتج، وإدراجها في الحسابات؛

- **الباب الثاني:** عرض الكشوف المالية؛
- **الباب الثالث:** مدونة الحسابات وسيرها؛
- **الباب الرابع:** المحاسبة المبسطة على الكيانات الصغيرة.

2-1-4- قرار مؤرخ في 26 جويلية 2008 الكيانات الصغيرة

يحدد أسقف رقم الأعمال وعدد المستخدمين والنشاط المطبق على الكيانات الصغيرة بغرض مسك محاسبة مالية مبسطة. حسب الجريدة الرسمية رقم 19 مارس 2009 يمكن للكيانات الصغيرة (المادة 02 من القرار) التي لا يتعدى رقم أعمالها وعدد مستخدميها ونشاطها أحد الأسقف الآتية وذلك خلال سنتين متتاليتين مسك محاسبة مالية مبسطة:

- النشاط التجاري:
  - رقم الأعمال 10 ملايين دينار.
  - عدد المستخدمين 09 أجراء يعملون ضمن الوقت الكامل.
- النشاط الإنتاجي والحرفي:
  - رقم الأعمال 06 ملايين دينار؛
  - بالنسبة لعدد المستخدمين 09 أجراء يعملون ضمن الوقت الكامل؛
- نشاط الخدمات ونشاطات أخرى:
  - رقم الأعمال 03 ملايين دينار؛
  - بالنسبة لعدد المستخدمين 09 أجراء يعملون ضمن الوقت الكامل.

2-1-5- المرسوم التنفيذي رقم 09-110

المؤرخ في 07 أفريل 2009 الجريدة الرسمية رقم 21 الصادرة في 8 أفريل 2009 يحدد شروط وكيفيات مسك المحاسبة بواسطة انظمة الإعلام الآلي، تضمن المرسوم على الإجراءات التنظيمية التي تطبقها الكيانات وذلك عندما

تكون محاسبتها ممسوكة بواسطة أنظمة الإعلام الآلي، كما يجب أن تكون برامج الإعلام الألي مقيدة بالمبادئ المحاسبية المعمول بها وفق القانون *07-11*، وكذلك إحترام التوازنات الأساسية لمحاسبة القيد المزدوج، كما يجب على برنامج الإعلام الآلي بعد إقفال السنة المالية أن لا يسمح إلا بفحص التسجيلات أو طبع الكشوف أو إعادة طبعها، وعندما تساهم هذه الأنظمة في إثبات تسجيل محاسبي بصفة مباشرة أو غير مباشرة، وتمسك المحاسبة بواسطة الإعلام الآلي كما في حالة العادية، سواء من حيث وجوبية الدعامة الثبوتية، والإجراءات الشكلية الأخرى (عدم الشطب والتعديل والحذف وتعرف الكيان...) وكذلك أوضح إجراءات حفظ معالجتها البيانات المحاسبية.

2-1-6- التعليمة الوزارية رقم *02*

الصادرة بتاريخ *29* أكتوبر *2009* حول أول تطبيق للنظام المحاسبي المالي بصدور هذه التعليمة المتضمنة الطرق الواجب إتباعها والإجراءات الواجب إتخاذها من أجل الإنتقال من المخطط المحاسبي الوطني إلى النظام المحاسبي المالي الجديد، يكون قد تأكد عزم وزارة المالية على بدأ تطبيق النظام المحاسبي المالي بتاريخ*01* جانفي *2010* تضمنت هذه التعليمة على توضيحات لبعض الخيارات التي تبنتها هيئة التوحيد على إعتبار النظام المحاسبي المالي يشكل تحولا عميقا لما أدخله من تغيرات مهمة جدا على مستوى التعاريف، المفاهيم، قواعد التقييم والتسجيل المحاسبي وكذا طبيعة ومحتوى القوائم المالية الواجب إعدادها من قبل المؤسسات. كما تضمنت هذه التعليمة المبادئ العامة حول الإنتقال بحيث يجب أن يتم إعداد وعرض القوائم المالية لسنة *2010* وكأن الكيانات أوقفت حساباتها إستنادا للنظام المحاسبي المالي، كما تضمنت ملحق يحوي حسابات المخطط المحاسبي الوطني من جهة والحسابات التي تقابلها في النظام المحاسبي المالي الجديد، وذلك بهدف تسهيل عملية الإنتقال من المخطط المحاسبي الوطني نحو النظام المحاسبي المالي وإختتمت

التعليمة بالتأكيد على أن الإحترام الصارم للأحكام والإجراءات التي تضمنتها هذه التعليمة كفيل بضمان الإنتقال نحو النظام المحاسبي الجديد؛ مع الإشارة إلى ضرورة إعلام المجلس الوطني للمحاسبة بكل الصعوبات والمشاكل المرتبطة والناجمة عن الانتقال إلى النظام الجديد، حتى تكون موضوع معالجة وإبداء آراء من قبل المجلس الوطني للمحاسبة.

2-2- الإطار المفاهيمي (التصوري) للنظام المحاسبي المالي

أحدث النظام المحاسبي المالي بتغيير شامل في الأساليب والطرق المحاسبية المعتمدة في الجزائر، فقد جاء بتسميات وتعاريف ومفاهيمي وقواعد محاسبية جديدة تتماشى ومعايير المحاسبة الدولية، وبالتالي فالمحاسبة المالية الجديدة هي مشروع كبير يتعدى القضايا المحاسبية البحتة وينطوي على إلتزام لتلبية متطلبات جديدة هامة لقياس وعرض المحاسبة (*conseil national de la comptabilité, 2010*)

يقصد بالإطار التصوري المحاسبي مجموعة من الإجراءات والأدوات المهيكلة بشكل موضوعي في شكل مبادئ أساسية مرتبطة ببعضها البعض، بهدف إعداد تقارير مالية متجانسة، ومعدة لإستخدامها من طرف مستثمرين، مقرضين وآخرين، هذا الإطار التصوري المحاسبي يسمح بالتوافق والتنسيق، والتوحيد المحاسبي العالمي، من أجل إجاد حلول محاسبية للمشاكل المشتركة. ومصطلح الإطار التصوري (المفاهيمي) يتعلق أساسا بتاريخ التوحيد المحاسبي الإنجلوساكسوني وعلى وجه الخصوص التوحيد المحاسبي الأمريكي، حيث تجد أن أول إطار تصوري أنشأ كان في الو.م.أ من قبل هيئة معايير المحاسبة المالية (*FASB*) وذلك ما بين *1978-1985*، وبعدها قامت (*IASC*) بإنشاء إطارا تصوري خاص بها (بوقفة، *2011*، ص:*48*)، ويتميز النظام المحاسبي بعدة خصائص تستخلصها من التعريف:

- يرتكز على المبادئ أكثر ملائمة من الإقتصاد الدولي، وإعداد معلومات تعكس صورة صادقة عن الوضعية المالية للمؤسسة؛

- الإعلان بصفة أكثر وضوحا وشفافية عن المبادئ التي تحدد التسجيل المحاسبي للمعاملات وتقييمها وإعداد القوائم المالية مما يسمح بالتقليل من التلاعبات وتسهيل مراجعة الحسابات؛

- يسمح بتوفير معلومات مالية منسجمة ومقروءة من جراء المقاربات وإتخاذ القرارات؛

1-2-2- تعريف النظام المحاسبي المالي (المحاسبة المالية)

ويشكل الإطار المفاهيمي للمحاسبة المالية (المادة *07* من القانون*07-11*) دليلا لإعداد المعايير المحاسبية، وتأويلها وإختيار الطرق المحاسبية الملائمة عندما تكون بعض المعاملات وغيرها من الأحداث غير معالجة بمجوب معيار أو تفسير، حيث يتكون الإطار المفاهيمي للمحاسبة المالية من:

- المفاهيم التي تشكل أساس إعداد وعرض الكشوف المالية؛
- يحدد مجال التطبيق؛
- المبادئ والفرضيات المحاسبية؛
- تعريف الأصول والخصوم، المنتجات والأعباء؛
- كما يحدد طرق التنظيم والتسيير المحاسبي.

وقد عرف المشرع الجزائري المحاسبية المالية في القانون *07-11* الصادر بتاريخ *25* نوفمبر *2007* على أنها " **نظام لتنظيم المعلومة المالية يسمح بتخزين معطيات قاعدية عددية وتصنيفها، وتقييمها، وتسجيلها، وعرض كشوف تعكس صورة صادقة عن الوضعية المالية وممتلكات الكيان، ونجاعته. ووضعية خزينته في نهاية السنة المالية**"(المادة *03* من القانون*07-11*)

2-2-2- مجال التطبيق

قد حدد النظام المحاسبي المالي وفقا القانون 07 -11 المؤرخ في 25 نوفمبر 2007 مجالات تطبيق هذا النظام كل شخص طبيعي أو معنوي ملزم بموجب نص قانوني أو تنظيمي بمسك محاسبة ماليه (المادة 02 من القانون07-11) ، مع مراعاة الأحكام الخاصة بها، والمعنيون بمسك المحاسبة هم: (المادتين 04 و05 من القانون07-11)

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

ويمكن للكيانات الصغيرة التي لا يتعدى رقم أعمالها وعدد مستخدميها ونشاطها الحد المعين أن تمسك محاسبة مالية مبسطة.

2-2-3- المبادئ والفروض المحاسبية

يحتوي الإطار التصوري للنظام المحاسبي المالي على فرضيات ومبادئ محاسبية أساسية، إن معرفة الفروض والمبادئ المحاسبية التي تعد على أساسها الكشوف المالية مهمة جدا، فهي تسهل علينا قراءتها وكذلك كيفية إعدادها وبما أننا على علم بالفروض والمبادئ المحاسبية (تم ذكرها في الفصل الأول بالتفصيل) فإننا سنكتفي بذكرها فقط دون تعريفها.

أ- **الفرضيات الضمنية لتحضير الكشوف المالية:**

- **محاسبة التعهد (الإلتزام)**نصت عليها المادة 06 من المرسوم التنفيذي 08-156؛

- **إستمرارية الإستغلال (النشاط)** نصت عليها المادة *06* من المرسوم التنفيذي *08-156*؛

ب- **المبادئ المحاسبية:**

- **مبدأ القيد المزدوج** نصت عليه المادة *16* من القانون *07-11*؛
- **الدورة المحاسبية** نصت عليه المادة *38* من المرسوم التنفيذي *08-156*؛
- **إستقلالية الدورات** نصت عليه المادة *12* من المرسوم التنفيذي *08-156*؛
- **قاعدة وحدة الإقتصادية** نصت عليه المادة *09* من المرسوم التنفيذي *08-156*؛
- **مبدأ الوحدة النقدية** نصت عليه المادة *12* و*13* من القانون *07-11* والمادة *10* من المرسوم التنفيذي *08-156*؛
- **مبدأ الأهمية النسبية** نصت عليه المادة *11* من المرسوم التنفيذي *08-156*؛
- **مبدأ ثبات الطرق المحاسبية** نصت عليه المادة *05* من المرسوم التنفيذي *08-156*، غير أن النظام المحاسبي المالي يقر بإمكانية منح إستثناء لهذا المبدأ في حالتين (تغيير مفروض في إطار نص قانوني، عندما تهدف إلى تحسين عرض الكشوف المالية) وفق المادة *39* من القانون *07-11*؛
- **مبدأ الحيطة والحذر** نصت عليه المادة *14* من المرسوم التنفيذي *08-156*؛

- **مبدأ عدم المساس بالميزانية الإفتتاحية** نصت عليه المادة *17* من المرسوم التنفيذي *08-156*؛
- **مبدأ تغليب الواقع الإقتصادي على الشكل القانوني** نصت عليه المادة *06* القانون *07-11*؛
- **مبدأ عدم المقاصة** نصت عليه المادة *15* القانون *07-11*؛
- **التكلفة التاريخية** نصت عليه المادة *16* من المرسوم التنفيذي *08-156*؛
- **مبدأ الصورة الصادقة** نصت عليه المادة *03* من القانون *07-11* .

2-2-4- <u>الخصائص النوعية للمعلومة المالية</u>

تتمثل الخصائص النوعية في الصفات التي تجعل المعلومات الواردة في القوائم المالية مفيدة للمستخدمين، ويجب أن تتوفر المعلومة الواردة في القوائم المالية على الخصائص النوعية للملائمة والدقة وقابلية المقارنة والوضوح وهي : (المادة ***08*** من المرسوم التنفيذي ***08-156***)

- **قابلية الفهم**: المعلومات القابلة للفهم أو الواضحة هي معلومة سهلة الفهم مباشرة من قبل المستخدمين الذين يملكون معارف أساسية في التسيير والمحاسبة والإقتصاد ولديهم الرغبة في دراسة المعلومات، فالمعلومة المالية تسمح لمستخدمها بأخذ رؤية واضحة على المؤسسة ونشاطاتها وحساباتها؛
- **الملائمة**: هي قدرة المعلومات على إحداث تغيير في إتجاه قرار مستخدم معين، وعليه يجب أن تكون المعلومات المقدمة في القوائم المالية ملائمة لإحتياجات متخذي القرار، وتعتبر المعلومات ملائمة للمستخدمين إذا كان لها تأثيرات على القرارات الإقتصادية التي يتخذونها، وذلك عن طريق مساعدتهم في تقييم الأحداث الماضية

والحالية أو المستقبلية، كما أنها تساعد على تصحيح التقييمات الماضية؛

- **المصداقية**: الصورة الصادقة هي تلك المعلومة المالية والمحاسبية التي تم إعدادها وفق معايير منتظرة ومؤكدة من قبل سوق المعلومات المالية والمحاسبية، تكون المعلومة صادقة إذا كانت خالية من الأخطاء ويثق فيها مستخدموها، وتكون المعلومة صادقة إذا تم تحضيرها حسب المبادئ المحاسبية المتعارف عليها؛
- **قابلية المقارنة**: يقصد بهذه الخاصية أن تعد المعلومات المحاسبية بإستخدام نفس الأساليب والإجراءات المحاسبية من عام لأخر ولنفس المؤسسات التي تعمل في نفس المجال الإقتصادي، ويمكن مقارنة أداء الوحدة الإقتصادية بأداء الوحدات الإقتصادية الأخرى، وحسب المادة *29* من القانون *07-11* من بين الأهداف المرجوة من الكشوف المالية أنها تسمح للمستخدمين القيام بمقارنات ذات معنى عبر الزمن وما بين المؤسسات هي ضمان إستمرارية الطرق المحاسبية.

2-2-5- <u>تنظيم المحاسبة</u>

لقد تحديد الإطار التنظيمي لنظام المحاسبة المالية من خلال المواد من *10* إلى *24* من القانون *07-11* في ما يلي: (كتوش، *2009*،ص*294*)

- يجب أن تستوفي المحاسبية المالية الإلتزامات الإنتظام والمصداقية والشفافية المرتبطة بعملية مسك البيانات والمعلومات التي تعالجها ورقابتها وتبليغها؛
- مسك مختلف دفاتر نظام المحاسبة المالية بالعملة الصعبة؛
- تحول كل العمليات المدونة بالعملة الأجنبية إلى العملة الوطنية حسب الشروط المتفق عليها؛

- تخضع أصول وخصوم المؤسسات التي تمسها أحكام هذا القانون إلى جرد مادي مرة في السنة على أساس فحص مادي دقيق وإحصاء كل الوثائق الثبوتية؛
- لا يمكن إجراء أي مقاصة بين عناصر الأصول والخصوم، ولا بين عنصر من الأعباء وعنصر من المنتجات، إلا إذا تمت هذه المقاصة على أساس قانوني أو تعاقدي؛
- تعتمد كل الدفاتر المحاسبية الخاضعة لهذا النظام على المبدأ القيد المزدوج حيث يمس كل تسجيل حسابين على الأقل مع إحترام التسلسل الزمني للأحداث المالية والمحاسبية؛
- كل تسجيل في الدفاتر يجب أن يحدد بدقة مصدر البيان أو المعلومة ومضمونها وتخصيصها ومرجع الوثيقة الثبوتية التي أستند عليها في كتابتها؛
- يجب إجراء قفل موجه إلى تجميد التسلسل الزمني وضمان عدم المساس بالتسجيلات؛
- الكيانات الخاضعة لهذا القانون مجبرة على مسك مجموعة من الدفاتر القانونية وهي (دفتر اليومية، دفتر الأستاذ ودفتر الجرد مع إحتواء هذه الدفاتر على دفاتر فرعية مساعدة حسب احتياجات المؤسسة) مع مراعاة الأحكام الخاصة بالمؤسسات الصغيرة؛
- تحفظ مختلف الدفاتر والوثائق لمدة عشر (*10*) سنوات إبتداءا من تاريخ قفل كل سنة مالية؛
- يتم ترقيم وتأشير الدفاتر المحاسبية القانونية (دفتر اليومية ودفتر الجرد) من قبل رئيس محكمة مقر المؤسسة؛

- لا يجب ترك بياض أو تشطيب أو أي نوع من أنواع التغيير أو النقل إلى الهامش في الدفاتر المحاسبية إلا في إطار ما يسمح به قانون المحاسبة المالية؛
- تمسك المحاسبة يدويا أو عن طريق الإعلام الآلي، ويجب أن تلبي طريقة الإعلام الآلي مقتضيات الحفظ والسلامة والأمن والمصداقية والشروط القانونية

3- معايير المحاسبة الدولية التي تبنتها الجزائر من خلال *SCF*

جاء القرار المؤرخ في *26* جويلية *2008* الجريدة الرسمية رقم *19* الصادرة في *25* مارس *2009* يحدد قواعد التقييم والمحاسبة ومحتوى الكشوفات المالية وعرضها وكذا مدونة الحسابات وقواعد سيرها، تضمن هذا القرار كل التفاصيل وبشكل دقيق لموضوع المحاسبة المالية، إن النظام المحاسبي الجديد يتميز بطروحات جديد حيث ويتميز النظام المحاسبي الجديد -من الناحية النظرية-عموما بأربع استحداثات رئيسية وهي: (بن حركو، *2017*، ص: *156*)

- **الاستحداث الأول:** تقريب ممارستنا المحاسبية بالممارسة العالمية والذي سيسمح للمحاسبة بأن تعمل على ركيزة مرجعية ومبادئ أكثر ملائمة مع الإقتصاد الحديث والدولي وإعداد معلومات دقيقة تعكس صورة صادقة عن الوضعية المالية للمؤسسات، ونلاحظ ذلك جليا من خلال المبدأ المحاسبي المتمثل في :أسبقية الواقع الإقتصادي على الشكل القانوني حيث يعتبر من أهم التغيرات، لا تخص تقنية المحاسبة في حد ذاته بل تخص أكثر بعض قواعد المحاسبة وتقييم الأصول والخصوم وأعباء المنتجات؛
- **الإستحداث الثاني**: ترتبط بوضع المبادئ والقواعد في نصوص أكثر تفسيرا ووضوحا، والتي من شأنها توجيه التسجيل المحاسبي

للمعاملات، تقييمها وإعداد القوائم المالية وبذلك الحد من أخطار الانحرافات الإدارية وغير الإدارية للقواعد وتشجيع تدقيق وفحص الحسابات؛

- **الإستحداث الثالث**: النظام المحاسبي الجديد قد أخذ بالاعتبار إحتياجات المستثمرين بالدرجة الأولى، بتوفير لهم كل المعلومات المالية وغير المالية حول المؤسسة ووضعيتها في السوق، من أجل إتخاذ القرارات في الإستمرار أو الإنسحاب؛
- **الاستحداث الرابع :**يتعلق بالكيانات الصغيرة، ويتلخص في إمكانية تطبيقها لنظام معلومات مبني على محاسبة مبسطة

وحتى تسهل عملية الربط، تحديد العلاقة بين المعايير والمقارنة بينها وبين النظام المحاسبي المالي سيتم اعتماد التقسيم التالي: (بن حركو، *2017*، ص: *113-130*)

3-1- المعايير الخاصة بالكشوف المالية

هناك معياران في معايير المحاسبة الدولية المخصصان لعرض القوائم المالية هما:

- (*IAS1*) عرض القوائم المالية؛
- (*IAS7*) جدول التدفقات النقدية.

3-2- المعايير المتعلقة بالأحداث اللاحقة، الإدماج وتجميع الكيانات

فيما يخص الأحداث اللاحقة لتاريخ إقفال الميزانية وإندماج الأعمال هناك خمسة معايير هي:

- (*IAS 10*) الأحداث اللاحقة لتاريخ إقفال الميزانية؛
- (*IAS 11*) الترتيبات المشتركة؛
- (*IFRS 3*) إندماج الأعمال؛

- (*IAS27*) الكشوف المالية المدمجة والفردية، الذي تحول جزء من والخاص بالقوائم المالية الموحدة إلى معيار الإبلاغ المالي الدولي (*IFRS10*)؛
- (*IAS28*) الإستثمار في الشركات الزميلة والمشاريع المشتركة.

3-3- المعايير المتعلقة بقواعد التقييم والتسجيل

المعايير الدولية الخاصة بطرق التقييم والتسجيل هي:

- (*IAS8*) السياسات المحاسبية، التغيرات في التقديرات المحاسبية والأخطاء؛
- (*IAS11*) عقود الإنشاء؛
- (*IAS12*) ضرائب الدخل؛
- (*IAS17*) عقود الإيجار؛
- (*IAS19*) منافع الموظفين؛
- (*IAS21*) أثار التغيرات في أسعار صرف العملات الأجنبية.

4-3- المعايير المتعلقة بالأصول والخصوم

المعايير الدولية الخاصة بالأصول والخصوم هي:

- (*IAS2*) المخزون"؛
- (*IAS16*) الممتلكات المصانع والمعدات؛
- (*IAS36*) الإنخفاض في قيمة الموجودات؛
- (*IAS37*) المخصصات، الأصول الإلتزامات المحتملة؛
- (*IAS38*)"الأصول غير الملموسة؛
- (*IAS40*)"الإستثمارات العقارية.

5-3- المعايير المتعلقة بالإيرادات والأعباء

المعايير الدولية الخاصة بالإيرادات والأعباء هي:

- (*IAS18*) الإيرادات؛

- (*IAS20*) محاسبة المنح الحكومية والإفصاح عن المساعدات الحكومية؛
- (*IAS23*) تكاليف الإقتراض.

6-3- المعايير المتعلقة بالأدوات المالية

المعايير الدولية الخاصة بالأدوات المالية هي:

- (*IAS32*) الأدوات المالية: الافصاح والعرض؛
- (*IAS39*)"الأدوات المالية: الاعتراف والقياس.

من خلال ما السابق نلاحظ أن النظام المحاسبي المالي هدف بشكل أساسي إلى تقريب مفاهيم الممارسات المحاسبية الجزائرية من المفاهيم التي توصي بها المعايير المحاسبية الدولية، ويظهر ذلك من خلال العديد من مفاهيمه المستنبطة من هاته المعايير كما هي دون تغيير، إلا أنه توجد اختلافات في المصطلحات المستعملة بين الجانبين ويرجع ذلك بشكل أساسي لتأثير الجهة الفرنسية التي قامت بالمشاركة في عملية إعداد النظام حيث أشرنا سابقًا إلى أن مدونة حسابات النظام المحاسبي المالي مستمدة من النظام المحاسبي الفرنسي.

قائمة المراجع

1- مراجع باللغة الأجنبية

أ-الكتب

1. **أبو زيد** محمد مبروك (2005)، المحاسبة الدولية (إنعكاستها على الدول العربية)، ط1، إيتراك للنشر والتوزيع، القاهرة.
2. **أبو نصار** محمد ، **حميدات** جمعة (2014) ، معايير المحاسبة والإبلاغ المالي الدولية-الجوانب النظرية والعلمية-طبعة 3، دار وائل للنشر بدعم من الجامعة الأردنية –عمادة البث العلمي.
3. **بوتين**، محمد (2015)، المحاسبة المالية ومعايير المحاسبة الدولية، les page bleus internationales، الجزائر.
4. **الجعرات**، **جمال** خالد ، (2008)، معايير التقارير المالية الدولية 2007، إثراء للنشر والتوزيع، الأردن.
5. **جعفر**، عبد الإله نعمة، (2003)، المحاسبة المالية: مبادئ القياس والإفصاح المحاسبي، دار حنين للنشر والتوزيع، عمان.
6. **حداد**، فايز سليم، (2009)، "الإدارة المالية"، دار حامد للنشر والتوزيع، الطبعة الثانية، الاردن.
7. **حماد**، طارق عبد العال، (2005)، التقارير المالية، الدار الجامعية، مصر، الإسكندرية.
8. **حماد**، طارق عبد العال (2008)، موسوعة معايير المحاسبة الحديثة ومقارنتها مع الأمريكية البريطانية والمصرية، الدار الجامعية للطباعة والنشر، الإسكندرية.
9. **حميدات** جمعة، **خداش** خالد (2013)، عربي قانوني معتمد (ACPA)، المجمع العربي للمحاسبين القانونيين، الاردن.
10. **حنان**، رضوان حلوة (2003) ، النموذج المحاسبي المعاصر من المبادئ إلى المعايير، دار وائل للنشر، عمان الأردن.
11. **زغيب** مليكة، **بوشقير**، ميلود، (2011)، التسيير المالي حسب البرنامج الرسمي الجديد، ديوان المطبوعات الجامعية، الطبعة الثانية، الجزائر.
12. **علاوي لخضر** (2012)، ومعايير المحاسبة الدولية، les page bleus internationales، الجزائر.
13. **علاوي**، لخضر، (2012) " معايير المحاسبة الدولية"IAS/IFRS ، Bages Bleues، الجزائر.
14. **علي**، عبد الوهاب نصر، (2007)، القياس والإفصاح المحاسبي وفقا لمعايير المحاسبة العربية والدولية، الدار الجامعية، الجزء الأول، الإسكندرية.
15. **الكبيسي**، عبد الستار، (2008)، الشامل في مبادئ المحاسبة، دار وائل للنشر والتوزيع، عمان.

16. **لطفي** أمين السيد احمد (2004) ، المحاسبة الدولية – الشركات متعددة الجنسيات-، الدار الجامعية، الإسكندرية مصر.
17. **لطفي** أمين السيد أحمد (2005)، نظرية المحاسبة الدولية (منظور التوافق الدولي)، الدار الجامعية، الإسكندرية.
18. **لطفي**، أمين السيد أحمد، (2007)، نظرية المحاسبة، القياس والإفصاح والتقرير المالي عن الإلتزامات وحقوق الملكية، الدار الجامعية الإسكندرية.
19. **مرزوق**، ناصر، **بشكير**، عزام، (2011)، مدخل إلى المحاسبة العامة وفق SCF، Pages Bleues، الجزائر
20.

ب- رسائل والأطروحات جامعية

1. **بن بلغيث** مداني (2004) ، أهمية إصلاح النظام المحاسبي للمؤسسات في ظل عمال التوحيد الدولية- بالتطبيق على حالة الجزائر- رسالة دكتوراه (غير منشورة)، كلية الإقتصاد جامعة الجزائر.
2. **بورويسة** سعاد (2010)، أثر تطبيق معايير المحاسبة الدولية في المؤسسة الاقتصادية (دراسة حالة عينة من المؤسسات الاقتصادية بولاية قسنطينة)، مذكرة ماجستير غير منشورة، كلية الاقتصاد جامعة منتوري قسنطينة، الجزائر.
3. **العرابي** حمزة (2010)، المعايير المحاسبية الدولية والبيئة الجزائرية متطلبات التوافق والتطبيق، رسالة دكتوراه غير منشورة، كلية الاقتصاد جامعة بومرداس. الجزائر.
4. **شعيب** حمزة (2009)، تطور الفكر المحاسبي-مدخل نظرية المحاسبة، مذكرة ماجستير، كلية الاقتصاد جامعة البليدة. الجزائر.
5. **بوقفة** علاء (2012)، الإصلاح المحاسبي في الجزائر وأثره في تفعيل الممارسة المحاسبية دراسة تحليلية تقييميه 2010-2012، رسالة ماجستير غير منشورة، كلية الإقتصاد، جامعة ورقلة. الجزائر.
6. **بن حركو** غنية (2017)، واقع وتحديات النظام المحاسبي المالي في ظل البيئة المحاسبية الجزائرية (دراسة تحليلية)، كلية الاقتصاد جامعة قسنطينة، الجزائر.
7. **الخليل**، سماهر هيثم عبد القادر، (2006)، دور مراقب الحسابات في تعزيز الثقة بالقوائم المالية لدى السلطة المالية -دراسة تحليلية لعينة من القوائم المالية المدققة والمقدمة للسلطة المالية، رسالة نهاية التكوين بالمعهد العربي للمحاسبين القانونيين، جامعة بغداد، العراق.

ج- مقالات ومداخلات

1. **بروال**، بومدين، (2018)، أهمية إعتماد المعيار المحاسبي الدولي السابع في إدارة التدفقات النقدية للمؤسسة الإقتصادية –دراسة حالة ملبنة الأوراس باتنة لسنتي 2015-2016-، مجلة ميلاف للبحوث والدراسات، مجلد 4، العدد 1.
2. **شيخ**، عبد القادر وآخرون، (2018)، أثر إستخدام المحاسبة الإبداعية على جودة القوائم المالية –دراسة إستطلاعية لعينة من المؤسسات الإقتصادية بولاية بسكرة-، العدد الثامن، مجلة إقتصاديات المال والأعمالJFBE ، المركز الجامعي عبد الحفيظ واصوف، ميلة، ديسمبر.
3. **أبو جود**، عادل علي باكر الماحي ، (2009)، أهمية قائمة التدفقات النقدية في إتخاذ قرارت الإستثمار بالمصارف "دراسة حالة مصرف الراجحي بالرياض"، مجلة الإقتصاد والمالية، مجلد 5، عدد 1.

د- النصوص القانونية والتشريعية

1. القانون رقم 07-11 الصادر في الجريدة الرسمية رقم 74 بتاريخ 25 نوفمبر 2007 المتضمن للنظام المحاسبي والمالي.
2. المرسوم التنفيذي رقم 08-156 الصادر في الجريدة الرسمية رقم 27 بتاريخ 26 ماي 2008 والمتضمن تطبيق أحكام القانون رقم 07-1
3. القرار المؤرخ في 26 جويلية 2008 الجريدة الرسمية رقم 19 الصادرة في 25 مارس 2009 يحدد قواعد التقييم والمحاسبة ومحتوى الكشوفات المالية وعرضها وكذا مدونة الحسابات وقواعد سيرها.
4. القرار المؤرخ في 26 جويلية 2008 الجريدة الرسمية رقم 19 الصادرة في 25 مارس 2009 يحدد أسقف رقم الأعمال وعدد المستخدمين والنشاط المطبق على الكيانات الصغيرة بغرض مسك محاسبة مالية مبسطة.

2- مراجع باللغة الأجنبية

a.Les ouvrages

1. ***Brief*** *R.P., 1975.The accountant's responsibility in historical prespective, Accounting Review.*
2. ***Des Robert****, Jean-François et Autres, (2004), Normes IFRS et PME, dunod, Paris.*

3. **Ducasse,** *Eric Et Autres, (2005), Normes Comptables, Internationales, IAS / IFRS Avec exercices d'application corrigés, De boeck, Paris.*
4. **Le Vrouch-Meouchy**, *Joëlle et Autres, (2003), Normes comptables internationales guide pratique, Editions The World Bank / FIDEF, Washington.*

مواقع أنترنيت

1. *https://www.iasplus.com/en/standards/ias/ias7*
2. *https://www.ifrs.org/issued-standards/list-of-standards/ias-7-statement-of-cash-flows/*
3. *IAS 1 – 2020 Required IFRS Standards (Part A), website: https://www.masb.org.my/pdf.php?pdf=MFRS%20101_BC2019.pdf&file_path=pdf_file*
4. *IAS 1 PRESENTATION OF FINANCIAL STATEMENTS, FACT SHEET, P 3, website: file:///C:/Users/pc/Downloads/factsheet-IAS1-presentation-of-financial-statements.pdf*
5. *IAS 1 Presentation of Financial Statements, IFRS Foundation, 2020 Required IFRS Standards (Part A), website: https://eclass.aueb.gr/modules/document/file.php/ODE130/Assignments%20on%20other%20topics-%20material/IAS%201%20Presentation%20of%20Financial%20Statements.pdf*
6. المعيار المحاسبي الدولي السابع (المعدل في عام 1992) قائمة التدفقات النقدية. أنظر في الموقع: http://www.q8control.com/07_-_____.pdf
7. نص المعيار المحاسبي الدولي رقم 1، مدونة المحاسب العربي الرابط: https://www.aam-web.com/ar/standard_detail/39