



وزارة التعليم العالي والبحث العلمي



جامعة عباس لغرور خنشة

كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير

قسم العلوم المالية والمحاسبية

مطبوعة بعنوان:

محاضرات في مادة:

## النظم المحاسبية المقارنة

مطبوعة موجهة لطلبة السنة الأولى ماستر تخصص محاسبة

من إعداد:

بشوع سعاد

أستاذة محاضرة - أ -

السنة الجامعية 2024-2025

## فهرس المحتويات

الصفحة	العناوين
أ-ب	مقدمة
المحور الأول: تطور المحاسبة كنظام للمعلومات	
1	تمهيد
1	أولاً: نشأة وتطور المحاسبة من الناحية العملية
6	ثانياً: المحاسبة كنظام للمعلومات
14	ثالثاً: علاقة المحاسبة بالعلوم الأخرى
17	خلاصة المحور
17	أسئلة المحور
المحور الثاني: النظرية المحاسبية وأهميتها	
19	تمهيد
19	أولاً: مفهوم النظرية المحاسبية
22	ثانياً: القوائم والتقارير المالية
27	ثالثاً: جودة المعلومات المحاسبية
31	رابعاً: معايير ومقاييس جودة المعلومات المحاسبية
34	خامساً: المستفيدين من التقارير والقوائم المالية
36	خلاصة المحور
36	أسئلة المحور
المحور الثالث: مداخل بناء النظام المحاسبي	
38	تمهيد
39	أولاً: مناهج بناء النظرية المحاسبية
42	ثانياً: الفروض المحاسبية
43	ثالثاً: المبادئ المحاسبية
46	رابعاً: المحددات-القيود-المحاسبية
48	خلاصة المحور
48	أسئلة المحور
المحور الرابع: التنظيم المحاسبي	
50	تمهيد
51	أولاً: مساهمة الادارة في التنظيم المحاسبي
54	ثانياً: مساهمة الجمعيات المهنية في التنظيم المحاسبي

64	ثالثا: معايير المحاسبة الدولية: الاصدارات والاستحداثيات
68	رابعا: الاطار المفاهيمي لمعايير التقارير المالية الدولية
74	خامسا: المعايير الدولية لاعداد التقارير المالية
76	سادسا: القياس والافصاح وفق IAS/IFRS
77	سابعا: تأثير تطبيق المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية
97	خلاصة الفصل
97	أسئلة الفصل
<b>المحور الخامس: النظام المحاسبي الدولي</b>	
100	تمهيد
102	أولا: المحاسبة الدولية
111	ثانيا: الاختلافات المحاسبية والتنسيق المحاسبي الدولي
120	ثالثا: تصنيف النظم المحاسبية
124	خلاصة الفصل
124	أسئلة الفصل
<b>المحور السادس: تصميم النظام المحاسبي</b>	
126	تمهيد
127	أولا: نشأة وتطور النظام المحاسبي المالي في الجزائر
133	ثانيا: مفهوم النظام المحاسبي المالي في الجزائر
139	ثالث: المعايير الدولية والنظام المحاسبي المالي في الجزائر
144	خلاصة المحور
144	أسئلة المحور
145	قائمة المراجع

## قائمة الجداول والأشكال

الرقم	عنوان الجدول
1	الخصائص النوعية للمعلومات المحاسبية وفق البيان رقم 2 الصادر عن FASB
2	الفروض والمبادئ وفقا للتطبيق العملي
3	الفروض الأساسية للمحاسبة الصادرة سنة 1961
4	معايير المحاسبة الدولية من سنة 1973 إلى غاية 2024
5	تطورات الأطار المفاهيمي للتقارير المالية الدولية
6	معايير التقارير المالية الدولية من سنة 2008 إلى سنة 2024
7	استخدامات القيمة العادلة في ضوء معايير المحاسبة الدولية
8	المقارنة بين القيمة العادلة والتكلفة التاريخية
9	نشأة وتطور التقارير المالية المتكاملة من سنة 1994 إلى 2023
10	الفرق بين معايير المحاسبة الدولية والمبادئ المحاسبية المقبولة
11	التطور التاريخي لمؤتمرات المحاسبة الدولية
12	المؤثرات الخارجية للمحاسبة الدولية
13	أهم الاختلافات بين النموذج القاري والنموذج الأنجلوسكسوني
14	الاشعارات المرقمة الصادرة عن لجنة التقييس المحاسبي التابعة للمجلس الوطني للمحاسبة
15	المبادئ المحاسبية للنظام المحاسبي المالي
16	معايير المحاسبة الدولية والنظام المحاسبي المالي
17	الأطار التصوري للنظام المحاسبي المالي
18	المعايير المحاسبية IAS التي تضمنها النظام المحاسبي المالي
19	المعايير الدولية لاعداد التقارير المالية IFRS التي تضمنها النظام المحاسبي المالي
20	المعايير الدولية الملغاة ومازلت متضمنة في النظام المحاسبي المالي
21	المعايير الدولية التي تمت مراجعتها ومازلت متضمنة في النظام المحاسبي المالي

الرقم	عنوان الشكل
1	أنواع المحاسبة
2	نموذج لتتابع عمليات التشغيل
3	هيكل نظرية المحاسبة
4	التقارير المالية كمخرجات للنظام المحاسبي والأطراف المستفيدة منها
5	خصائص الجودة في المعلومات المحاسبية كما وضعها مجلس معايير المحاسبة المالية
6	وجهات الاستخدام الخارجي للقوائم المالية
7	علاقة الإفصاح بسوق رأس المال
8	منهج المحاسبة
9	عمليات المنشأة
10	المنهج الاستنباطي في تكوين النظرية
11	صور الإيرادات المختلفة
12	الاطار العام للعلاقة بين تطبيق المعايير الدولية للتقارير المالية وجودتها
13	أصول الاختلاف المحاسبي
14	مميزات التوافق، المعايير والتوحيد
15	النظام المحاسبي المالي الجزائري

## قائمة المختصرات

باللغة الانجليزية	الاختصار
<i>American Institue of Cerrtified Public</i>	AICPA
<i>Committee on Accounting Procedures</i>	CAP
<i>International Auditing Practiece Committee</i>	IAPC
<i>International accounting standards committee</i>	IASC
<i>Internationl accounting standards board</i>	IASB
<i>Internationl accounting standards Advisory Council</i>	IASAC
<i>Internationl accounting standards</i>	IAS
<i>Standing interrpretation comitee</i>	SIC
<i>International financial repirting standards</i>	IFRS
<i>International financial repirting standards interprtation comite</i>	IFRIC
<i>Generally accepted accounting principles</i>	GAAP
<i>International federation of accounting commissions</i>	IFAC
<i>Financial accounting standards board ameracan</i>	FASB
<i>Discussion paper</i>	DP
<i>Norwalk Agreement</i>	NA
<i>Accounting Principles Board</i>	APB
<i>American Accounting Association</i>	AAA
<i>International Integrated Reporting Committee</i>	IIRC
<i>Integrated Reporting From Work</i>	IR
<i>Ssecurities and Exchange Commission</i>	SEC
<i>financial Accounting system</i>	SCF

تعد المحاسبة مرآة تعكس قيمة المؤسسة في الأسواق المحلية والاجنبية ما جعل تطورها وبروزها كعلم وفن في أن واحد مرتبطا بتغير الحاجة اليها عبر الزمن، فقد انتقلت من مجرد وثيقة لاثبات الدين إلى قاعدة أساسية تبنى عليها جميع القرارات الاستثمارية السليمة في الشركات وبالنسبة للمستثمرين، كما ساهم التنظيم والتنظير المحاسبي في صياغة المفاهيم الأساسية للإعتراف، والاهتمام بعمليات القياس المحاسبي والمشاكل المرتبطة بها وطرح بدائل قياس مختلفة لتفادي اعداد قوائم مالية مضللة لمستخدميها، مروراً إلى تحديد الفئات المستفيدة من التقارير والقوائم المالية لجعل المعلومات المفصح عنها تحمل جملة من الخصائص النوعية يمكن من خلالها الحكم على ملائمة ومصداقية المعلومات.

وساهم ظهور العولمة وما صاحبها من تحرير رؤوس الأموال، زيادة التجارة وحجم الاستثمارات، انتشارات الشركات المتعددة الجنسيات، النشاط العالي لأسواق رأس المال وازدهاره الناتج عن عمليات التداول الساعية للربح السريع وتعدد الأدوات المالية المستخدمة، وأيضا عمليات المضاربة والاستفادة من تقلبات العملات الأجنبية، إلى البحث عن المعلومات المالية والعمل على التأكد من صحتها، وهو ما نتج عنه عدم تماثل المعلومات بين مختلف الفئات الطالبة لها، لذا وفي ظل ازدياد الحاجة لمعلومات ملائمة وموثوقة للمحافظة على استمرارية الأعمال، وهو ما أكدته الانهيارات المالية الناتجة عن الأزمات المالية المختلفة، والتي أكدت وجود قصور في الممارسات المحاسبية وطرق العرض المتبعة من طرف المؤسسات خاصة المدرجة في البورصة، فسعت الهيئات المحاسبية إلى التوجه نحو اصدار معايير محاسبية تغطي أوجه القصور في المعلومات المالية.

ونجد أن المفهوم الحالي للمحاسبة ارتبط بالتغير المستمر في بيئة الأعمال التي تمتاز بتنافسية كبيرة في ظل التطور التكنولوجي، أنظمة المعلومات، واستخدام أدوات الذكاء الاصطناعي لذا كان لا بد من وضع وتطوير نظام محاسبي دولي يغطي الحاجات المحاسبية الدولية، فالتجهت الهيئات المحاسبية والدول لايجاد حلول للمعلومات الصادرة عن التقارير والقوائم المالية المختلفة، ومن هنا تم التحول التدريجي من معايير المحاسبة الدولية إلى المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية، التي ساهمت إلى حد كبير في ايجاد لغة محاسبية متقاربة في مجال الافصاح عن المعلومات المالية وامكانية مقارنتها عبر مختلف دول العالم، من أجل المحافظة على مستخدمي القوائم المالية وخاصة حقوق المستثمرين والمقرضين.

وبأخذ تصميم النظام المحاسبي في الجزائر كعينة من بين الأنظمة الاقليمية والعالمية، وجدنا أن النظام المحاسبي المالي الجزائري توافق مع المعايير الدولية بصورة الزامية في محاولة لمواكبة التطورات الحاصلة على مستوى العالم، ولترقية استثماراتها وتنوع سبل تمويلها ، فبعدما ساد استخدام المخطط الوطني للمحاسبة الذي يتماشى والنظام الاشتراكي لفترة من الزمن، واجهت الجزائر جملة من العراقيل حول كيفية صياغة وتنفيذ نظام محاسبي ويتماشى مع التوجه الليبرالي ومستجدات الساعة الدولية في مجال سوق الأوراق المالية والاستثمار الأجنبية، وذلك راجع بالدرجة الأولى إلى نقص الكفاءات البشرية والموارد التمويلية، وبعد مدة لا بأس بها مرت فيها المحاسبية بعملية تحليل وتصميم نظام محاسبي جديد يتضمن إطار مفاهيمي شاملا لكل مجالات القياس والافصاح المحاسبي بما يتوافق مع التشريعات الجبائية والمعايير الدولية.

حاولنا من خلال هذه المطبوعة تغطية مختلف الجوانب النظرية المتعلقة بالاطار المفاهيمي كدستور، الاطار المفاهيمي للنظرية المحاسبية، الاطار المفاهيمي لبناء معايير المحاسبة الدولية وكذا الاطار المفاهيمي للمعايير الدولية للتقارير المالية، كما تناولنا أهم ما تعلق بعمليات القياس المحاسبي مع التركيز على القياس بالتكلفة التاريخية والتكلفة العادلة، مع ذكر باقي بدائل القياس، أما ما تعلق بالافصاح فقد حدد بالافصاحات وفقا لبعض معايير المحاسبة الدولية ومعايير الابلاغ المالي ، وكذا وفقا لخصائص التقارير المالية المتكاملة وصعوبة تحقيق الشفافية في القوائم المالية، لنظهر من خلال النظام المحاسبي الدولي أهم مصادر الاختلاف المحاسبي، النظم المحاسبية والمقسمة إلى نظام قاري ونظام أنجلوسكسوني يحوي كل نظام على خصائص معينة في تطبيقها ، وتحديد كيف يمكن للدولة التوجه نحو خيار التوحيد أو التوافق المحاسبي، ليتم في نهاية المطبوعة التطرق إلى النظام المحاسبي المالي الجزائري بدءا من مرحلة تحليل النظام إلى غاية تنفيذه على أرض الواقع، واجراء مختلف المقارنات بينه وبين المعايير الدولية المطروحة وقت أعداده وبعد تنفيذه لتحديد مدى مواكبته للتغيرات الطارئة على البيئة المحاسبية.

# تطور المحاسبة كنظام للمعلومات

أولاً: نشأة وتطور المحاسبة- من الناحية العملية-  
ثانياً: مفهوم المحاسبة كنظام للمعلومات  
ثالثاً: علاقة المحاسبة بالعلوم الأخرى

رغم استخدام المحاسبة في العصور المختلفة، إلا أن ظهورها كمصطلح وتطورها مر بمحطات تاريخية مختلفة شكلت حدثا مهما في ازدهار الدول وتحسين رفاهية الأفراد، فإذا ما تم ربط تطور المحاسبة بدءا من التورة الصناعة، البخارية، الصناعة الكهربائية، وكذا الشبكات والهواتف الذكية وصولا إلى مرحلة الذكاء الاصطناعي، نجد المحاسبة تقدمت بشكل ملحوظ تقنيا من خلال تعدد الممارسات المحاسبية واختبارها لايجاد حلول منطقية، وفي مجال البحث والتطوير من خلال رسم الاطار التصوري لما يجب أن تكون عليه المحاسبة نظرا للتغيرات المستمرة على نمو الشركات وتعدد تصنيفاتها عبر العالم وازياد حاجتها لموارد خارج حدودها الجغرافية، لذا حاولنا من خلال هذا المحور رصد مختلف المحطات التاريخية لتطور المحاسبة عبر العصور، وتعريفها والوقوف على تقسيماتها المختلفة، وتحديد مدى ارتباطها بمختلف العلوم الأخرى كونها نظام معلومات محاسبي متكامل ومفتوح يؤثر في المؤسسة، ويتواجهه تتمكن المؤسسات في معرفة مدى كفاءة مواردها وفعالية نظامها في اتخاذ القرارات السليمة في ضوء متطلبات المرونة، السرعة والدقة سواء تعلق الأمر باستخدام أنظمة محاسبية يدوية أو الكترونية، ويتأثر بالمحيط الذي تعمل فيه المؤسسة كونه المصدر الرئيسي للموارد المختلفة، ومصدرا للاستفادة من الفرص البديلة المحلية والأجنبية، وهو ما يعكس استخدام المحاسبة في جميع الأنشطة الاستخراجية، التحويلية، التجارية، الخدمائية، البيئية وكذا الاجتماعية.

#### أولا: نشأة وتطور المحاسبة- من الناحية العملية-

في التطور التاريخي للمحاسبة قمنا بعرض ثلاث مراحل للتطور ارتبطت المرحلة الأولى من التطور المحاسبي بالحضارات القديمة أي بالمراحل الأولى التي كانت المحاسبة مجرد أرقام يتم تدوينها تحديدا في مجال الديون، أو الاتاوات المتأتية من دول أخرى نتيجة للحروب أو المرتبطة بالمحاصيل، وعرفت العصور الوسطى ميلاد المحاسبة على يد عالم الرياضيات الايطالي "Loca Paciolo" الذي وضع القيد المزدوج، لتليها أعمال الفرنسي "De La Porte.M" الذي رسم الخطوط العريضة حول بنود الميزانية-الأصول والخصوم-، وشكل انفصال الملكية عن الادارة حدثا هاما في تطور المحاسبة، وتزامن هذا الحدث مع صدور العديد من التشريعات الضريبية والهيئات المحاسبية المهنية وأيضا الأبحاث الادارية لمعالجة مختلف المشاكل المترتبة عن عدم تمثيل المعلومات من جهة وتطور المشاكل المترتبة عن عمليات القياس والافصاح المحاسبي.

## 1. المحاسبة في العصور القديمة:

كانت المحاسبة منذ القدم مرادفة لعملية العد، فقد أثبت أن أول محاولة قام بها الانسان لتسجيل المعلومات المالية تعود إلى عهد الأشوريين حوالي-3500 سنة قبل الميلاد، ويرجع البعض هذا التاريخ إلى شريعة حموربي في بابل والتي يعود تاريخها إلى 2600 سنة قبل الميلاد، إذ حرص ملوكهم على تسجيل ما كانوا يدفعونه لجنودهم من رواتب في صورة ماشية، حبوب أو أحجار كريمة، ولم تكن عملية التسجيل المحاسبي متطورة عند الاغريق والرومان لأنها اقتصرت على الاحتفاظ بسجلات محاسبية لاثبات ديون الحرفيين والتجار، وكذلك الضرائب والتكاليف المتعلقة بالمشروعات<sup>1</sup>، في حين كانت أكثر تطوراً عند الفراعنة والنظام الإقتصادي أكثر مركزية فقد طورت إدارة مخازن الغلال المنتشرة في ذلك النظام وإدارة خزائن الفراعنة نظاماً تفصيلياً لمحاسبة المخازن، كما سمح أيضاً بقبول ودائع الغلال من القطاع الخاص بموجب وثائق قابلة للتداول.<sup>2</sup>

كان التسجيل في الدفاتر التجارية يتم باستخدام نظام الأرقام الروماني والهندي معاً، فقد كان الرقم الروماني يتمتع بقوة الاثبات، أما نظام الرقم الهندي فقد كان يستعمل من أجل الحساب، وان أول دفتر تجاري استخدم فيه النظام الرقمي الهندي بالكامل في أوروبا كان في فيينا سنة 1436-1439، في حين أن الكتابات المحاسبية كانت في فلورنسا تحت عنوان بدايات المحاسبة بواسطة الحسابات، والتي تفتح من أجل تسجيل علاقات الديون فقط، ليتم في وقت لاحق نشأة الحسابات المدينة والدائنة ويتم ترصيد القيود بشكل غير دوري.<sup>3</sup>

في نهاية القرن الثالث عشر اتسع استخدام الحسابات النوعية بشكل كبير، إضافة إلى البدء بمقابلة الحسابات المدينة مع الدائنة وظهور شكل الحساب، ومع تمركز التجارة واتساع نطاق استعمال الدفاتر التجارية بسرعة كبيرة والتي أصبحت تتألف من العديد من الدفاتر المحاسبية في بداية القرن الرابع عشر.<sup>4</sup>

ورغم ذلك خطت المحاسبة في عهد الامبراطورية اليونانية والرومانية خطوة واسعة لعاملين رئيسين

هما:<sup>5</sup>

<sup>1</sup> عبد القادر عيادي، نشأة المحاسبة وتطورها في ظل تطبيق نظرية الوكالة، مجلة الحقوق والعلوم الانسانية، الجزائر، العدد 33-02، ص.209.

<sup>2</sup> [www.faculty.uobasrah.edu.iq/uploads/teaching1693645009.pdf](http://www.faculty.uobasrah.edu.iq/uploads/teaching1693645009.pdf)

<sup>3</sup> حسين القاضي، مأمون حمدان، نظرية المحاسبة، سوريا: جامعة دمشق، 2013، ص.14.

<sup>4</sup> نفس المرجع السابق، ص.14.

<sup>5</sup> عبد القادر عيادي، مرجع سابق، ص.209.

- ظهور وحدة النقد واستعمالها كوسيلة لعملية التبادل التجاري منذ القرن السادس قبل الميلاد ليصبح جزءا هاما من أركان نظام القيد المحاسبي.
- ظهور بعض الأنظمة العددية المتطورة نسبيا والتي بدأت بالنظام العددي اليوناني ثم الروماني وإخيرا الهندي ووالعربي.

كما أسهمت الحضارة الإسلامية في تطوير المحاسبة، حيث نجد القرآن الكريم والسنة النبوية في العديد من الآيات والأحاديث التي تنظم الحياة الاقتصادية وكيفية الإثبات منها الآية: "282 من سورة البقرة" التي أوضحت التعابير المحاسبية التالية: مقدار الدين، أجل الدين، كاتب الدين، العدالة، المبلغ، الكتابة،.....<sup>1</sup>، وفي السنة النبوية كان النبي محمد صل الله عليه وسلم يتخذ المحاسبين والكتاب لغرض ضبط الأموال للمعاملات والديون والصدقات، وكذلك الحال في عهد الخلفاء الراشدين والدولة الأموية والعباسية حيث أنشأت الدواوين لتكوين مؤسسات تمثل بيت مال المسلمين كديوان الزمام وديوان الولاية والحبسة وغيرها، هذا وقد استخدمت مجموعة دفترية مستندية متكاملة لإثبات المعاملات المالية وتلخيصها والرقابة عليها، ففي الدواوين هناك دفتر اليومية ودفتر المخزونات ودفتر الختمة الشهرية والسنوية، وكانت صفحات الدفاتر ترقم وتختم بختم الولي أو السلطان، وكان التسجيل يتم من اليمين بالنسبة للإيرادات ومن اليسار بالنسبة للنفقات، وقد تم اكتشاف كتاب مخطوط يرجع إلى 1363 ميلادي لعبد الله بن محمد كاية الماندرالي بعنوان "رسالة فلكية كتاب السياقات" وموضوع الكتاب هو المحاسبة والنظم المحاسبية في الدولة الإسلامية، إذ يوجد هذا الكتاب في مكتبة السلطان سليمان القانوني في أسطنبول بتركيا.<sup>2</sup>

## 2. المحاسبة في العصور الوسطى:

القيد المزدوج: وضعه الإيطالي "Loca Paciolo" في سنة 1494 وبمقتضى هذا المفهوم يكون لكل عملية مالية طرفان طرف مدين يشمل حسابا أو أكثر وطرف دائن يشمل حسابا أو أكثر.<sup>3</sup> جاء في كتاب loca المعروف باسم "كل ما يتعلق بالحساب والهندسة والتناسب"، والذي بحث فيه أهم الأسس العلمية التي بني عليها العلم أين درس بصفة تفصيلية قاعدة القيد المزدوج كنعصر مهم في عملية مسك الدفاتر، وهذا ما نتج عنه اليوم ما يسمى "النموذج المحاسبي"، الذي بمقتضاه يتم تسجيل العمليات المالية من جميع الأطراف اللذين يتأثرون بها، ولقد كان للتطور الاقتصادي والتجاري

<sup>1</sup> نفس المرجع السابق، ص.209.

<sup>2</sup> بن حركو غنية، واقع وتحديات النظام المحاسبي المالي في ظل البيئة المحاسبية الجزائرية-دراسة تحليلية-، أطروحة دكتوراه، جامعة قسنطينة2، 2017، ص.19.

<sup>3</sup> محمد مطر، مبادئ المحاسبة المالية-الدورة المحاسبية-، عمان: داروائل للنشر والتوزيع، 2007، ص.93.

الذي شهدته إيطاليا الأثر الكبير في ظهور المحاسبة كعلم قائم بذاته، وعليه تم تأسيس أول معهد متخصص للمحاسبة في مدينة البندقية عام 1581.<sup>1</sup>

واعتبر محاولة "Paciolo" بمثابة شهادة ميلاد للمحاسبة بشكلها الحالي، بالرغم من التطور الكبير الذي أحدثته القواعد الجديدة للتسجيل المحاسبي بالقيود المزدوج، إلا أنها أهملت مفهوم الدورة المحاسبية أي تحديد بداية ونهاية السنة محاسبيا، إلا أنها أستحدثت ولأول مرة ثلاث سجلات للتسجيل المحاسبي بطريقة القيد المزدوج وهي:<sup>2</sup>

- المذكورة: تسجل فيها كل العمليات التي قام بها التاجر، دون تحليل لطبيعة هذه العمليات.
- اليومية: تسجل فيه العمليات حسب طبيعتها مدينة أو دائنة لكل عنصر من عناصر العمليات وبترتيب زمني حسب تاريخ حدوثها.
- دفتر الأستاذ: ترحل إليه الحسابات التي تم تسجيلها باليومية، ويتم ترصيدا بطرح المدين من الطرف الدائن لكل حساب لأجل استخراج الرصيد.

3. مرحلة الثورة الصناعية: ويمكن تحديد جملة من الأحداث التي ميزت هذه المرحلة وفقا للتالي:

■ قبل الثروة الصناعية: يعود الفضل في ظهور المحاسبة للباحث الفرنسي "De La Porte.M" الذي استطاع من خلال مؤلفه "Le Guide Des Négociants et Teneurs de Livres" الصادر سنة 1685، وكتابه الذي صدر سنة 1712 بعنوان "La Science Des Négociants et Teneurs de Livres"، والذي يعتبر نسخة محسنة لكتابة السابق، أن يرسي ولأول مرة مفهوم الأصول والخصوم في الميزانية، ومبدأ التمييز بين ذمة التاجر وذمة المؤسسة، كما جاءت من بعده محاولات "Francois Barreme" الذي يعتبر أول من أوصى باستعمال ميزانية منفصلة عن بقية سجلات التاجر أو المؤسسة في كتابه "Traité de Partie Double" الذي صدر سنة 1721.<sup>3</sup>

---

<sup>1</sup> سلهامي سامية، بوعزيز الشيخ، التطور التاريخي لفكر المحاسبة عبر العصور، مجلة دراسات تاريخية، العدد 23، 2017، ص.260.  
<sup>2</sup> مداني بن بلغيث، أهمية إصلاح النظام المحاسبي للمؤسسات في ظل أعمار التوحيد الدولية بالتطبيق على حالة الجزائر، أطروحة لنيل شهادة الدكتوراه في العلوم الإقتصادية، 2004، ص.18.  
<sup>3</sup> نفس المرجع السابق، ص.19.

## ■ أثناء وبعد الثورة الصناعية:

في القرن الثامن عشر تكونت الشركات التجارية الكبيرة مثل شركة الهند الشرقية وشركة الخليج هيدسون وظهرت شركات الأموال التي انتشرت في القرن التاسع عشر عقب الثورة الصناعية، وتميزت هذه الشركات بإبتعاد الإدارة عن الملكية، وظهرت طبقة الإداريين الذين يديرون الشركة المساهمة نيابة عن الملاك، ولهذا أصبح من الضروري للمحاسبة أن تقدم المعلومات والبيانات حول مدى محافظة القائمين بإدارة المشروع على رأس المال المستثمر في الشركات ذات الأسهم، ومدى تحقيق لأغراض المشروع وذلك عن طريق بيان الأرباح المحققة خلال فترة زمنية، ونظرا لأن المساهمين كانوا يحتاجون لطرف ثالث محايد له السلطة والقدرة على التأكد من صحة البيانات وتمثيلها للواقع، ظهرت مهنة المراجعة<sup>1</sup>.

إضافة إلى النقاط التالية التي ساهمت في تطور المحاسبة بشكل ملحوظ وهي:<sup>2</sup>

✓ صدور قوانين ضرائب الدخل: مع نهاية القرن التاسع عشر وبداية القرن العشرين تم إصدار العديد من القواعد والقوانين التي تضبط سير عملية تحصيل الضرائب، سواء كانت الضرائب على الدخل أو ناتجة عن مختلف الأعمال التجارية، مما أدى إلى ارساء قواعد للمحاسبة في المجالات الجبائية.

✓ بروز الهيئات المحاسبية والمهنية: مع انتشار استخدام المحاسبة بدأت بوادر ترسيخ هذا العلم لدى العديد من الهيئات، إذا أصبح انشاء المؤسسات تعنى بالشأن المحاسبي أمرا ملحا دعت إليه الضرورة، وذلك بتأسيس عدة هيئات ساهمت في تطوير علم المحاسبة على غرار معهد المحاسبين الذي شيد سنة 1854 في اسكتلندا، لتعقبه فيما بعد العديد من المعاهد والمدارس والجمعيات من أجل تقديم البحوث والدراسات لوضع الأسس المحاسبية.

✓ اسهامات الإدارة العلمية: المبادرة العلمية التي قام بها رواد الادارة الأوائل مثل Taylor، Leon Batarden, Gaberel Faure وغيره ما بين 1775 و1920 الأثر الكبير في إزدياد تطور المحاسبة، باعتباره أحد الأسس التي تضبط عملية السير الحسن للإدارة، ومن هذا المنطلق بدأ علم المحاسبة يأخذ الصبغة النوعية، وبدأت بوادر ظهور المحاسبة الإدارية ومحاسبة التكاليف كفروع متخصصة، بالإضافة إلى استعمال الطرق الرياضية والاحصائية في التطبيق المحاسبي.

<sup>1</sup> محمد أحمد خليل، مقدمة في علم المحاسبة-الجزء الأول-، الاسكندرية: دار الجامعات المصرية، د.ت.ن، ص.04.

<sup>2</sup> سلهامي سامية، بوعزيز الشيخ، مرجع سابق، 2017، ص ص.263، 264.

يمكن تلخيص العوامل المؤثرة على تطور الفكر المحاسبي منذ بداية نشأته حتى الآن:<sup>1</sup>

- انتعاش التجارة وتطورها قبل ظهور نظرية القيد المزدوج.
- ظهور أول كتاب عن المحاسبة في القرن الرابع عشر وهو الكاتب الايطالي لوكا باسيلو وظهر نظرية القيد المزدوج.
- تدخل الدول والحكومات في الأنشطة الاقتصادية وسن النظم القانونية.
- ظهور شركات الأموال وشركات الأشخاص وشركات المنافع العامة ونظام المحاسبة الحكومية.
- مستوى التعليم وثقافة المجتمعات.
- التكتلات الاقتصادية في القرن العشرين على مستوى الشركات العملاقة وتكنولوجيا الشركات متعددة الجنسية والشركات القابضة التي تمتلك وتسيطر على العديد من الشركات التابعة والنظام النقدي الدولي.
- فرض ضرائب الدخل على الأفراد والشركات.
- ظهور الجمعيات المهنية والعلمية التي تهتم بوضع وصياغة معايير المحاسبة وممارسة التطبيق العلمي للمحاسبة.

#### ثانياً: المحاسبة كنظام للمعلومات:

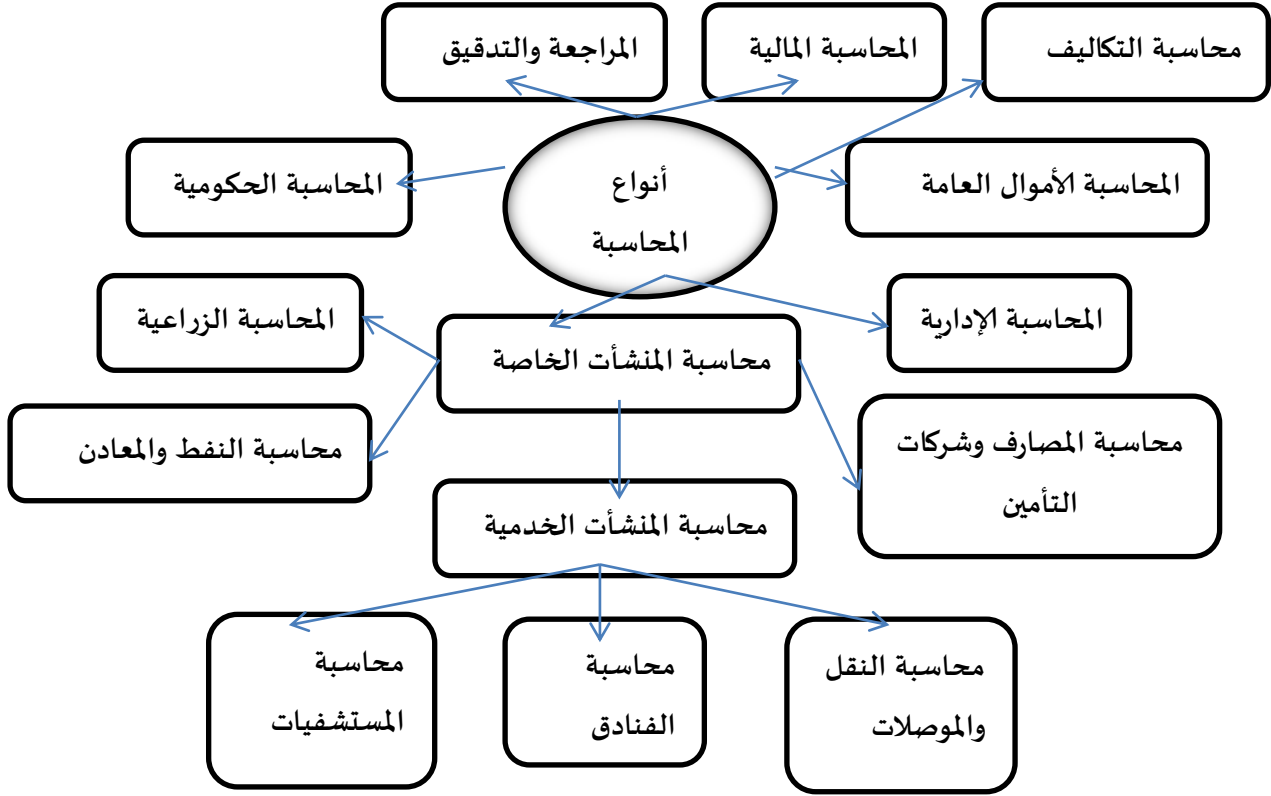
1. تعريف المحاسبة وأنواعها: تعرف على أنها:
  - عرفت جمعية المحاسبة الأمريكية "AAA-American Accounting Association" المحاسبة في كشفها الصادر سنة 1966 عن النظرية المحاسبية على أنها " نظام قياس المعلومات الاقتصادية وتوصيلها لمستخدميها بهدف تكوين رأي واتخاذ قرارات"<sup>2</sup>
  - تعرف المحاسبة من حيث وظيفتها على أنها: " أداة لقياس دخل المشروع والثروة الخاصة به، وكل ما يتعلق بهما من بيانات، حيث تتعامل المحاسبة مع الثروة من عدة نواحي لتوليد المعلومات،..."<sup>3</sup>

<sup>1</sup> الطارق محمد ادم علي، نشأة وتطور الفكر المحاسبي دراسة تاريخية مقارنة بين الحضارات الإنسانية، مجلة جامعة كردفان للأدب والدراسات الإنسانية، العدد 07، 2016، ص31.

<sup>2</sup> طلال محمد علي الحجاي، فؤاد عبد المجسن الجبوري، نظم المعلومات المحاسبية وفعاليتها في ظل الدور الاستراتيجي لمنظمات الأعمال، عمان: دار اليازوني العلمية للنشر والتوزيع، 2014، ص55.

<sup>3</sup> محمد عباسي يدوي، المحاسبة البيئية، الاسكندرية: المكتب الجامعي الحديث، 2012، ص26.

## شكل يوضح أنواع المحاسبة



المصدر: سميحة بوحفص، أثر خصائص المعلومات المحاسبية في اتخاذ القرارات المالية في المؤسسات الاقتصادية، جامعة محمد خيضر، بسكرة، 2017-2018، ص.85.

في حين تتحدد أنواع المحاسبية فيما يلي:

### 1. محاسبة المؤسسة: مهما كان شكل المؤسسة تطبق المحاسبات التالية:<sup>1</sup>

- المحاسبة العامة: الزامية المسك من طرف القانون لكل الأشخاص الطبيعيين أو المعنويين الذين يحملون صفة التاجر، وتهتم بالتسجيل الدائم لكل العمليات التي تمس الذمة المالية للمؤسسة والمعبر عنها بالنقود، وبالتالي فهي تعطي صورة حقيقية للمركز المالي للمؤسسة لكل الأطراف الخارجية التي يهملها الأمر.

- المحاسبة التحليلية-محاسبة التكاليف:- هي مجموعة من الاجراءات والأساليب والطرق الهادفة إلى تحديد وتحليل مختلف مراحل التكلفة، وتساهم في حل المشاكل التي قد تتعرض لها الإدارة من خلال مراقبة التكاليف عبر مختلف مستويات النشاط الاقتصادي للمؤسسة، وتكمن أهميته في معرفة ظروف الاستغلال للوقوف على كفاءة التنفيذ، وتعد أيضا من أهم وسائل مراقبة التسيير في المؤسسة وأداة لاتخاذ القرارات والتخطيط.

<sup>1</sup> جرد نور الدين، نحو إطار موجد للتطبيقات والممارسات المحاسبية بين الدول- حالة النظام المحاسبي المالي الجزائري-، مذكرة ماجستير تخصص محاسبة وتدقيق، جامعة الجزائر، 2008-2009، ص.31.

- المحاسبة الموازانية-التقديرية:- تقوم بالتقدير الكمي لكل الأحداث المرتبطة بنشاط المؤسسة، ثم مقارنة التقديرات بالانجازات الحقيقية وفي الاخير تحليل أسباب الفروقات بين الانجازات والتقديرات بطريقة تسمح بكشف مصدر هذه الفروقات.

2. المحاسبة الحكومية والمحاسبة القومية: ويتضح هذا النوع كما يلي:

- المحاسبة الحكومية: هي جملة الاجراءات الخاصة بتنفيذ الموازنة العامة للدولة، وهذه الأخيرة لا تخرج عن كونها إتمادات ينبغي صرفها في الأغراض المخصصة كما أنها تمثل أيضا إيرادات ينبغي تحصيلها وتخضع وتخضع كلا من إجراءات الصرف والتحصيل لقوانين وتشريعات قائمة تفسرها وتوضحها مجموعة القواعد التي تحدد كيفية القيد في السجلات المحاسبية المعمول بها في جميع الوحدات الحكومية.<sup>1</sup>

- المحاسبة القومية: وضع العالم الالماني Karl Mark ما بين سنة 1818-1883 رؤية للمحاسبة في النظام الراسمالي في مقالته "Le Capital" لكونها عملية مراقبة وملخص عقلي للأنشطة وتصبح معقدة ضمن نطاق اجتماعي، في حين أن المحاسبة القومية حسب P.Salles " أنها الجمع في إطار عام ومنطقي ومتناسك العديد من الاحصائيات التي تغطي مجالات النشاط الاقتصادي وتحلل الدوائر الاقتصادية في فترات زمنية، وتوصل معلومات حول درجة التقدم إلى المستخدمين"<sup>2</sup>

3. محاسبة الضريبة والزكاة: محاسبة الضريبة والزكاة فرع من فروع المحاسبة تختص بتطبيق الأسس والمبادئ والإجراءات الشرعية والنظامية والفنية اللازمة لتحديد الأوعية الضريبية والزكاة.<sup>3</sup>

ومن الفروع الحديثة للمحاسبة نجد المحاسبة البيئية التي تهتم بقياس الأداء البيئي للمؤسسات الاقتصادية من خلال قياس أثر نشاط المؤسسة على البيئة عن طريق احتساب تكاليف التلوث والايرادات التي تحصل عليها المؤسسة جراء محافظتها على البيئة، كما نجد محاسبة المسؤولية الاجتماعية التي تهتم بقياس الأداء الاجتماعي للمؤسسات الاقتصادية التي تهتم بمجالات اجتماعية هي المستهلك، العامل، المجتمع،... من خلال قياس التكاليف المترتبة على خدمة المجتمع وإيراداتها المتمثلة في تحسين أداء وسمعة المؤسسة.

<sup>1</sup> عبد الحي مرعي، محمد فيومي، المحاسبة الحكومية والقومية، بيروت: الدار الجامعية، 1990، ص.ص.19-20.

<sup>2</sup> R.Boudjema, cours de cimpltilite nationale,alger, l'institut national de la planfication et de la statistique,p.45-46.

<sup>3</sup> سعد بن محمد الهويل، المحاسبة الضريبية والزكوية في المملكة العربية السعودية.السعودية: مكتبة الملك فهد الوطنية للنشر، 2013، ص.22.

## 2. المحاسبة كنظام للمعلومات.

- هي نظام يتم فيه توصيل المعلومات من معد المعلومات عبر وسيلة اتصال لمجموعة من المستخدمين الذين يحتاجون إلى تلك المعلومات لاتخاذ قراراتهم المختلفة، لتعد بذلك وسيط رابط بين مصدر المعلومة ومجموعة المستقبلين لها.<sup>1</sup>

- يعتبر نظام المعلومات المحاسبية بمثابة الهيكل أو الوحدة المستخدمة في تنفيذ العمل المحاسبي وتنظيم إنجاز الدورة المحاسبية الكاملة، وتتضمن مجموعة مترابطة من المستندات والدفاتر والسجلات والتقارير والقوائم المحاسبية والإجراءات التي يتم عن طريقها تجميع وتحليل وتلخيص وتفسير البيانات المتعلقة بالمعاملات الاقتصادية ذات الصلة المالية.<sup>2</sup>

### شكل يمثل نموذجاً لتتابع تشغيل البيانات



المصدر: محمد مطر، مبادئ المحاسبة المالية-الدورة المحاسبية-، عمان: دار وائل للنشر والتوزيع، 2007، ص55.

من خلال الشكل نجد أن المحاسبة كنظام للمعلومات تتمثل في مكونات النظام من مدخلات تهتم بعملية تجميع وحصر البيانات المختلفة عن حركة العمليات واتجاهها، مروراً إلى عملية معالجة البيانات باستخدام الأساليب اليدوية أو الألكترونية، ليم في الأخير عرض المعلومات المعالجة في صورة مخرجات تلبي إحتياجات مستخدميها وفقاً لمجموعة من المبادئ والمعايير التي تحكم النظام المحاسبي السائد في الدولة.

<sup>1</sup> محمد الأمين تاج الأصفياء حسن البصري، نظرية المحاسبة، السودان: منشورات جامعة السودان المفتوحة، 2008، ص16.  
<sup>2</sup> شوقي السيد فوده وآخرون، أثر كفاءة وفعالية نظم المعلومات المحاسبية الألكترونية على تحسين تقييم الأداء في البنوك التجارية مع دراسة ميدانية، مجلة الدراسات التجارية التجارية المعاصرة، مصر، العدد06، 2019، ص383.

### 3. وظائف نظم المعلومات المحاسبية

تمثل وظائف نظم المعلومات المحاسبية سلسلة من العمليات التي تجري على البيانات لإظهارها بصورة نهائية والتي تهدف إلى دعم عمل المنظمة وتساندها في تأدية مهامها وتساهم في تحقيق أهدافها، كما تساعد أصحاب القرار في اتخاذ القرارات<sup>1</sup>، و في ما يلي نحدد هذه الوظائف:

1. تجميع البيانات: يعد التدفق الخاص بالبيانات بين العمليات ومخازن البيانات ومصادرها فالبيانات التي تمر بين مخازن البيانات ومصدر أو جهة البيانات، والتي تمر بأشكال مختلفة من خلال المعالجة البيانات.<sup>2</sup>

2. معالجة البيانات: هو إجراء سلسلة متتابعة من الإجراءات أو العمليات على معلومات محددة خاصة بموضوع ما بغرض تحقيق نتائج معينة يحددها تخطيط التوصل للحل<sup>3</sup>، وتعتمد معالجة البيانات على تطبيق العديد من الطرق وهي:<sup>4</sup>

✓ المعالجة الجزئية: وهي وجود برنامج خاص بكل جزء من أجزاء النظام.

✓ المعالجة المتكاملة: هي عملية تهتم بالعلاقات بين أجزاء نظم المعلومات المحاسبية ونظم المعلومات المحاسبية وتقسم إلى تكامل البيانات من خلال إنتاج كل برنامج للمعلومة المطلوبة منه مع الحرص على توفير ملفات أخرى تعد مدخلات للبرامج المتبقية، وتنقسم أيضا تكامل قاعدة المعطيات التي تسمح لأكثر من برنامج باستخدام قاعدة معطيات واحدة في وقت واحد ويوفر الحماية للقاعدة من محاولات القرصنة.

3. إدارة ورقابة البيانات-التخزين والاسترجاع: يتم تخزين البيانات المعالجة، حيث تقوم بحفظ المعلومات وتخزينها بشكل منظم لامكانية استرجاعها وقت الحاجة لها في الوقت المناسب، وإعادة إنتاج البيانات المخزنة لاستخدامها في أغراض مختلفة، مع الحفاظ على الأصل في وحدة التخزين، وتحديث البيانات، وإجراء عمليات الصيانة الدورية عليها، ويتم استرجاع المعلومات والتحقق من مدى ملائمتها وفعاليتها لاتخاذ القرارات والرقابة عليها.<sup>5</sup>

---

<sup>1</sup> لطفي الهادي علي الرباطي، أثر استخدام نظم المعلومات المحاسبية في عملية إتخاذ القرارات في المؤسسة الوطنية للنفط الليبية، مذكرة ماجستير في المحاسبة، جامعة ال البيت، 2015، المنارة للاستشارات، ص.18.

<sup>2</sup> قاسم ابراهيم الحسيني، نظم المعلومات المحاسبية، الرياض: دار المريخ للنشر، 2009، ص.106.

<sup>3</sup> لواء دكتور أحمد أنور زهران، نظم المعلومات والحاسبات الالكترونية، الاردن: مكتبة غريب للنشر والتوزيع، د.ت.ن، ص.23.

<sup>4</sup> زعبة وليد، نظم المعلومات المالية والمحاسبية، 2020، ص.12.

<sup>5</sup> لطفي الهادي علي الرباطي، مرجع سابق، ص.19.

4. تجميع المعلومات: تهدف هذه المرحلة إلى نقل وتوصيل المعلومات المنتجة والمتجمعة في نظام المعلومات إلى الأشخاص المصرح لهم بالحصول على هذه المعلومات، أو إلى أي نظام آخر من الأنظمة الفرعية المكونة للتنظيم ككل، مع تحديد وسيلة الاتصال المتاحة لذلك، لذا أصبح من المهام الأساسية لنظام المعلومات تحديد وتحليل حاجة ورغبات مستخدمي المعلومات ومحاولة تلبية إحتياجات مستخدميها.<sup>1</sup>

5. التغذية العكسية: يقصد بها المراسلة عكسيا من مستخدمي النظام إلى القائمين على أنشطة المدخلات، التشغيل، المخرجات لنظام تشغيل البيانات، وعادة ما تتضمن هذه التعليقات بعض ملاحظات مستخدمي النظام على مخرجات النظام لكي تؤخذ بعين الاعتبار في عمليات التشغيل المقبلة، كما تتضمن أيضا تعبير مستخدمي المعلومات عن إحتياجاتهم حتى يتمكن القائمين على النظام بتوفير هذه الإحتياجات.<sup>2</sup>

وباختصار يمكن القول أن الوظائف الرئيسية للمحاسبية والتي تشغل حيزا هاما من البحث والدراسة ضمن نظام محاسبي متكامل نجد وظيفتي القياس والافصاح المحاسبي، وفيما يلي عرض موجز لهذين المصطلحين:

#### 1. القياس المحاسبي:

1.1: تعريف القياس المحاسبي: تعتبر أساليب القياس الركيزة الأساسية للعمل الفني المحاسبي كما أنها كانت ولا زالت موضوع الخلاف الجوهرى بين كثير من المهتمين بمهنة المحاسبة والمراجعة لأن التطور الديناميكي في النشاط الاقتصادي قد أظهر الكثير من المتغيرات التي أثرت على تلك الأساليب، كما أن الممارسات العلمية تظهر المزيد من المشاكل عند التطبيق ويؤثر تطور الفن المحاسبي وكفاءة الجهاز الاداري وطبيعة البيانات المتاحة في عملية إختيار إحدى الدول لأساس القياس الملائم لها.<sup>3</sup>

يعد "Cambell" أول من وضع تعريف لعملية القياس، اذ يعرف بشكل عام في قرن الأعداد بالأشياء لتعبر عن خواصها، وذلك بناء على قواعد طبيعية يتم إكتشافها بطريقة مباشرة أو بطريقة غير مباشرة.<sup>4</sup> في حين يرى Moonits أن وظيفة المحاسبة هي قياس الموارد المملوكة لوحدة معينة، إظهار الحقوق والإلتزامات في هذه الوحدات، قياس التغيرات التي تطرأ على هذه الموارد والحقوق

<sup>1</sup> أحمد حسن علي حسن، نظم المعلومات المحاسبية-الأطوار الفكرى والنظم التطبيقية-، مصر: الدار الجامعية الاسكندرية، د.ت.ن، ص ص.38-39.

<sup>2</sup> نفس المرجع السابق، ص.37.

<sup>3</sup> الصعدي ابراهيم أحمد أحمد، دور نظم المعلومات المحاسبية والادارية: تخصيص الموارد وترشيد الانفاق: منهج مقترح لتطوير كفاءة وفعالية نظرية الأموال المخصصة، مصر: جامعة عين شمس، متاح على الموقع: <http://www.search.manadumah.com/record/109624>

<sup>4</sup> طالب عبد العزيز، دراوسى مسعود، أثرالقياس المحاسبي على جودة نتائج التحليل المالي-دراسة حالة مؤسسة صيدال-، إدارة الأعمال والدراسات الإقتصادية، 2020، مجلد06، العدد01، ص.81.

والالتزامات، تخصيص هذه التغيرات على فترات زمنية محددة والتغيرات عنها جميعا بصورة نقدية بإعتبار النقود أداة قياس موحدة.<sup>1</sup>، وعليه يعرف القياس المحاسبي بأنه:

- " عملية مقابلة يتم من خلالها قرن الأعداد بالأحداث والمعاملات الاقتصادية التي تحدث في المؤسسة، وذلك وفق أدوات وطرق قياس محددة قصد توفير معلومات دقيقة تفيد مستخدميها في اتخاذ القرارات الاقتصادية."<sup>2</sup>

- حسب جمعية المحاسبين الأمريكية " يربط الأعداد بأحداث المنشأة الماضية والجارية والمستقبلية، وذلك بناء على ملاحظات ماضية أو حالية وبموجب قواعد محددة."<sup>3</sup>

- " تخصيص أرقام لأحداث طبقا لقواعد معينة، مثل قياس التكلفة التاريخية لإقتناء الألات، قياس التكلفة التاريخية لمخزون السلع، أو قياس تكلفة الاستبدال في نهاية الفترة المحاسبية."<sup>4</sup>

2.1: مجال القياس المحاسبي: ويتحدد نطاق القياس المحاسبي من حيث طبيعة النشاط والبعد

الزمني للنتائج في:

- يختص بقياس نتائج الأنشطة التي تدور في نطاق الوظيفة للمؤسسة، وينحصر هذا النطاق في الأنشطة ذات الطبيعة الإقتصادية.

- يدور حول ما له تأثير على المؤسسة بإعتبارها المحدد لبقائها وإستمرارها<sup>5</sup>

إذا كانت وظيفة القياس تحوي على تحليل وتسجيل العمليات التي تقوم بها المؤسسة وتصنيف وتنسيق وتجميع البيانات المترتبة عليها، وتحويلها إلى معلومات مفيدة، فإن وظيفة الإتصال-الإفصاح- تبدأ من حيث تنتهي وظيفة القياس، حيث لا بد من توصيل المعلومات التي تنتج عن عملية القياس للمستفيدين منها، وتتحدد عملية العرض في المحاسبة المالية حول التقارير والحسابات والقوائم المالية عموما بخاصة الحسابات التي تظهر نتيجة عمليات الوحدة المحاسبية من أرباح أو خسائر خلال الفترة المحاسبية، وتعد المعلومات التي تتضمنها القوائم المالية مفيدة وموثوق فيها لخدمة الملاك، الدائنين، الجهات الحكومية، و.....<sup>6</sup>

## 2. الإفصاح المحاسبي

<sup>1</sup> محمد عباس يدوي، مرجع سابق، 2012، ص.27.

<sup>2</sup> موازين عبد المجيد، بربري محمد الأمين، القياس المحاسبي وفق النظام المحاسبي المالي في ظل التضخم الاقتصادي، الأكاديمية للدراسات الاجتماعية والانسانية، العدد 19، 2018، ص.58.

<sup>3</sup> روتال عبد القادر، أثر القياس المحاسبي على تقارير محافظ الحسابات في الجزائر، مجلة الدراسات الإقتصادية والمالية، 2023، ص.108.

<sup>4</sup> نفس مرجع سابق، ص.108.

<sup>5</sup> محمد عباس يدوي، مرجع سابق، ص.26.

<sup>6</sup> عبد الحي مرعي، عطية عبد الحي مرعي، أساسيات المحاسبة المالية- الجزء الأول-، الأردن: مكتبة الأشعاع للطباعة والنشر والتوزيع، 1997، ص.16.

## 1.2: تعريف الإفصاح المحاسبي: يعرف الإفصاح على أنه:

- " عملية إظهار كل المعلومات المالية الواردة في البيانات المالية لكافة الأطراف التي لها علاقة بالمؤسسة بصورة واضحة وصادقة لأن ذلك يساعد في إتخاذ القرارات الاستثمارية."<sup>1</sup>
- " عرض المعلومات المهمة للمستثمرين والدائنين، وغيرهم بطريقة تسمح بالتنبؤ بمقدرة المؤسسة على تحقيق الأرباح في المستقبل وسداد التزاماتها."<sup>2</sup>

## 2.2: أنواع الإفصاح: توجد العديد من أنواع الإفصاح المحاسبي:

- الإفصاح العادل: يهتم الإفصاح العادل بالرعاية المتوازنة لاحتياجات جميع الأطراف المالية، إذ يتوجب عرض البيانات والتقارير المالية بالشكل الذي يضمن عدم ترجيح فئة معينة على مصلحة الفئات الأخرى، من خلال مراعاة مصالح جميع هذه الفئات بشكل متوازن.<sup>3</sup>
- الإفصاح الكافي: يشمل تحديد الحد الأدنى الواجب توفيره من المعلومات المحاسبية في البيانات المالية، ويمكن ملاحظة أن مفهوم الحد الأدنى غير محدد بشكل دقيق، إذ يختلف حسب الاحتياجات والمصالح بالدرجة الأولى كونه يؤثر تأثيرا مباشرا في إتخاذ القرار، بالإضافة إلى أنه يتبع للخبرة التي يتمتع بها الشخص المستفيد.<sup>4</sup>
- الإفصاح التام: يرتبط هذا النوع من الإفصاح بنشر جميع المعلومات الملائمة لمستخدمي التقارير المالية، وقد يترتب على الإفصاح العديد من السلبيات التي قد تؤثر على المنشأة ومساهميها.<sup>5</sup>

<sup>1</sup> قديد زيان وآخرون، دور الإفصاح المالي والمحاسبي في الرفع من جودة وموثوقية المعلومة المحاسبية الواردة في القوائم المالية للمؤسسة، مجلة الدراسات المحاسبية والمالية المتقدمة، المجلد الخامس، العدد02، 2021، ص.152.

<sup>2</sup> زوهري جلييلة، أثر الاصلاحات المحاسبية والمالية على مهنة التدقيق في الجزائر، مجلة الباحث الاقتصادي، العدد 04، 2015، ص.60.

<sup>3</sup> قديد زيان وآخرون، مرجع سابق، ص.152.

<sup>4</sup> نفس المرجع السابق، ص.152.

<sup>5</sup> زوهري جلييلة، مرجع سابق، ص.60.

### ثالثاً: علاقة علم المحاسبة بالعلوم الأخرى.

1. علاقة المحاسبة بالإقتصاد: من أجل اتخاذ القرارات الإقتصادية السليمة تحتاج المؤسسة إلى مجموعة من المعلومات، وتوفر المحاسبة هذه المعلومات، حيث يستهدف الإقتصاد حل المشكلة الإقتصادية والتي تنشأ عن ندرة الموارد ومحدوديتها وتعد بدائل استخدامها واستغلالها بصدد إشباع إحتياجات الأفراد ورغباتهم اللامحدودة، ليقوم الإقتصاد بتخصيص الموارد لفرض انتاج السلع والخدمات البديلة، بحيث يمكن الوفاء بأكبر قدر من الحاجات والرغبات، ويؤدي فرض إستغلال الموارد مع تحقيق الرغبة في تحديد أقصى كفاءة ممكنة لإستغلالها في الفرص التي تخصص لها، حيث تهتم المحاسبة بعملية القياس المحاسبي من حيث إنتاج معلومات عن الموارد وعن كفاءة وفاعلية إستخدامها في الفرص التي خصصت لها والتي يتم إستغلالها فيها، وهذه المعلومات يتم إنتاجها بهدف ترشيد القرارات التي تتعلق بتخصيص الموارد واستغلالها، إذن العلاقة بين المحاسبة والإقتصاد هي علاقة تبادل منافع.<sup>1</sup>

2. علاقة المحاسبة بالقانون: فالقانون يعد أحد المصادر الإلزامية لبعض المبادئ والقواعد المحاسبية اللازمة في شأن القياس والإتصال المحاسبي، كما أن المحاسبة عموماً تعمل في إطار البيئة القانونية، وقد يتدخل المشرع أحياناً لحماية فئات المتعاملين مع المؤسسة بفرض قواعد معينة أو ضرورة إنتاج وتوفير معلومات معينة في صورة محددة، وتعد المحاسبة أكثر الفروع تأثراً بالقانون، لأنه توجد من النصوص القانونية ما يلزم المحاسب بإجراءات معينة في شأن تصميم النظام المحاسبي أو بشأن التقارير والقوائم المالية،...، كما تلتزم القواعد والجراءات المحاسبية بالنصوص القانونية في حالات التصفية والافلاس والاندماج، ويختلف تأثير المحاسبة حسب النظام المحاسبي السائد في الدولة، ما يجعل العلاقة بين المحاسبة والقانون علاقة تكاملية لتجنب الوقوع في مخالفات وأخطاء قانونية.<sup>2</sup>

3. علاقة المحاسبة بإدارة الأعمال: يتناول إدارة الأعمال دراسة تنظيم وإدارة المشروعات حتى تحقق أهدافها بأقصى كفاية ممكنة-بمعنى تحقيق أكبر عائد ممكن- على رأس المال المستثمر، وتمتد المحاسبة القائمين بإدارة المشروع بالبيانات المالية التي تساعدهم في إتخاذ القرارات الإدارية الرشيدة

<sup>1</sup> عبد الحي مرعي، محمد سمير الصبان، أصول المحاسبة المالية- مقدمة في الأسس والمفاهيم والمبادئ والقواعد والجراءات، الاسكندرية: الدار الجامعة، 1988، ص.28.

<sup>2</sup> عبد الحي مرعي، محمد سمير الصبان، مرجع سابق، ص.30.

في مختلف المجالات، مثل قرارات التسعير، إختيار طرق ومنافذ التوزيع، تحديد حجم الإنتاج، وبذلك تتضح العلاقة بين المحاسبة وإدارة الأعمال.<sup>1</sup>

4. علاقة المحاسبة بالإحصاء: تستخدم المحاسبة أسلوباً هاما من أساليب علم الإحصاء وهو أسلوب التصنيف والتبويب وهناك أسلوبين لذلك هما:<sup>2</sup>

- **التصنيف والتبويب الزمني:** ويقصد به البيانات الخاصة بكل فترة زمنية على حدة وتستخدم المحاسبة هذا الأسلوب للوصول لقوائم مالية تعكس نتيجة النشاط من ربح أو خسارة على فترات زمنية تكون عادة سنة مالية، وتستخدم هذا الأساس بحيث لا يدخل في قياس الربح أو الخسارة سوى العمليات المالية التي تتعلق بالسنة موضع القياس، كما تعد المحاسبة قوائم لبيان المركز المالي المشروع في نهاية فترة مالية وتستخدم المحاسبة أسلوب التصنيف والتبويب الزمني في إعداد القوائم المالية التي تبين المركز المالي في نهاية الفترات المحاسبية.

- **التصنيف والتبويب الوصفي:** ويقصد به تقسيم البيانات إلى مجموعات تشترك مفردات كل منها في صفة خاصة، حيث تستخدم المحاسبة هذا الأسلوب في عمليات التسجيل ويطلق على الفئة الوصفية في المحاسبة لفظ حساب ولهذا نجد في المحاسبة ثلاثة أنواع من الحسابات هي:

➤ **الحسابات الشخصية:** وهي تمثل حسابات الأشخاص الذين يتعاملون مع المشروع كعملاء وموردين والحسابات الشخصية ليست قاصرة على الأشخاص الطبيعيين ولكنها تشمل أيضا الأشخاص المعنويين مثل الشركات والمؤسسات والهيئات والمصالح الحكومية.

إضافة إلى الحسابات التالية هما:<sup>3</sup>

➤ **الحسابات الحقيقية:** وهي الحسابات التي تمثل العناصر المكونة لقائمة المركز المالي وتشمل:

- الأصول: مثل المباني، الأثاث، المعدات، البنك، الصندوق، المدنين،...

- الخصوم: مثل القروض والدائنين.

- حقوق الملكية: مثل رأس المال، ارباح العام،...

والسبب في أنها تسمى حسابات حقيقية هي أنها تستثمر بأرصدها من سنة لأخرى.

<sup>1</sup> محمد أحمد خليل، مقدمة في علم المحاسبة-الجزء الأول-، الإسكندرية: دار الجامعات المصرية، د.ت.ن، ص.10.

<sup>2</sup> نفس المرجع السابق، ص.10.

<sup>3</sup> الإدارة العامة لتصميم وتطوير المناهج، المبادئ المحاسبية، المملكة العربية السعودية: المؤسسة العامة، د.ت.ن، ص.08.

➤ الحسابات الاسمية: وهي الحسابات التي تمثل العناصر المكونة لقائمة الدخل وتشمل:

- المصروفات: مثل الإيجار، الرواتب، الكهرباء، ....

- الإيرادات: مثل المبيعات، الاستثمارات، .....

وهذه الحسابات تبدأ أرصدها من الصفر مع بداية كل سنة مالية على أن يتم طرح المصروفات من

الإيرادات في نهاية السنة المالية للوصول إلى صافي الربح أو الخسارة

## خلاصة المحور

أخذت المحاسبية حيزا كبيرا من الاهتمام لارتباطها بزيادة واستمرارية الشركات من جهة وهيمنة الدول على الاقتصاد والحياة السياسية من جهة أخرى، سواء ارتبط الاهتمام بالتقنيات المحاسبية من قبل المطبقين أو من الباحثين في المجالات العلمية المختلفة قبل صدور هيئات محاسبية مهنية مختصة في المجال المحاسبي، وارتبطت المحاسبة على مر العصور وتركزت حول محاولة الاجابة على الأسئلة التالية وكذا تحسينها حتى يومنا الحاضر، ومن بين هذه الأسئلة:

- كيف تتم عملية قياس أنشطة المؤسسة؟
- ما هي الطريقة الأفضل لتحقيق نتائج صحيحة وموجبة؟
- لمن يتم تقديم المعلومات المحاسبية؟
- من المستفيدين من المعلومات المحاسبية؟
- كيف يتم تقديم المعلومات المحاسبية؟
- هل تلبي المعلومات المحاسبية الأهداف العامة لسياسات الدولة؟

## اسئلة المحور

1. عرف المحاسبية محددًا أهم فروعها؟
2. حدد التطورات التاريخية للمحاسبة؟ وما هي المرحلة التي ساهمت في ظهور المحاسبية كمصطلح؟
3. هل تحتفظ محاسبة المنشآت الخاصة بنفس المبادئ والممارسات المحاسبية المقبولة عموماً؟
4. لماذا تعد عملية القياس والافصاح المحاسبي لغة محاسبية عالمية تتبناها الدول والهيئات المحاسبية المهنية المستقلة؟
5. لماذا تعد عملية تجميع المعلومات من أهم الوظائف المحاسبية لنظام المعلومات المحاسبي؟
6. ما الفرق بين المحاسبة الحكومية والمحاسبة القومية والمحاسبة المالية؟
7. حدد علاقة المحاسبة بمختلف العلوم الأخرى، ولماذا يعد علم يوجد تقاطع-علاقة- هام بين المحاسبة وعلم الاحصاء؟

## النظرية المحاسبية وأهميتها

أولاً: مفهوم النظرية المحاسبية:

ثانياً: التقارير والقوائم المالية

ثالثاً: جودة المعلومات المحاسبية

رابعاً: معايير ومقاييس جودة المعلومات المحاسبية.

خامساً: المستفيدين من التقارير والقوائم المالية

تمكن النظرية من تفسير الظواهر المختلفة من خلال دراسة الظاهرة وفهمها لتحديد أبعاد المتغيرات المؤثرة في الظاهرة والتنبؤ بما سوف يحدث خلال فترات زمنية مستقبلية، حيث تعرف النظرية على أنها كل إطار فكري منسق ومنظم للأفكار الأساسية والمفاهيم والمبادئ والقوانين العامة التي تترابط مع بعضها البعض في إطار منطقي متماسك يخص الظواهر موضوع الدراسة، لأن وجود النظرية يحقق الأهداف التالية يمكن من تقسيم وتفسير الظواهر موضوع الدراسة والبحث وجميع الأحداث التي تحدث في المنشأة، وكذا التنبؤ بسلوك الظواهر بما يكفل تحقيق أهداف وقيم معينة.<sup>1</sup>

في حين أن النظرية المحاسبية تعد الاطار المرجعي الذي يمكن المؤسسة من استخدام متناسق وواعي للمبادئ والمعايير المحاسبية بما يتماشى وبيئة الأعمال والتشريعات السائدة، وأيضا الهيئة المنظمة للمحاسبة في الدولة وكذا مستوى الثقافة والتعليم المحاسبي الذي يساهم بصورة ايجابية في اختيار بدائل القياس المتاحة التي تمكن من انتاج تقارير وقوائم مالية سليمة وملائمة وذات مصداقية لمستخدميها.

### أولاً: مفهوم النظرية المحاسبية

1. تعريف النظرية المحاسبية : تعرف على أنها:

- "هي تبرير منطقي أو استنتاج في شكل مجموعة من المبادئ الفكرية العامة، والنظرية المحاسبية ذات بعدين هما:<sup>2</sup>

/ هي البناء الفكري المنسق المنطقي وهو الأساس العلمي لدراسة الطرق المحاسبية.

/ البعد العلمي أي أنها تكون قابلة للتطبيق ومفيدة لممارسة العملية.

- حسب Zimmer man, Littleton سنة 1962 "ليست موجهة نحو الحجج المنطقية بقدر ما هي موجهة نحو الخدمات النفعية فهي لا تهتم بالتعميمات المنطقية بقدر ما تهتم بالمنجزات العلمية والنظرية لا بد أن تساعد في الاختبار بين البدائل المحاسبية من خلال الموازنة بين الأفكار التي تستند إليها تلك البدائل."<sup>3</sup>

<sup>1</sup> سليمة طبايبية، النظرية المحاسبية، عمان: مركز البحث وتطوير الموارد البشرية، 2016، ص.48.

<sup>2</sup> نفس المرجع السابق، ص.49.

<sup>3</sup> شوقي طارق، محاضرات في مقياس: الأنظمة المحاسبية المعاصرة، الجزائر: جامعة سطيف 01، ص.50.

- حسب Hendriksen,brea سنة 1977: "مجموعة من المبادئ التي تعطي مرجعية يمكن من خلالها تقييم التطبيق العملي وتكون مرشدة لتطويره"<sup>1</sup>
  - يرى "E.S.Hendrikson" أن "إطار نظرية المحاسبة في المستقبل يعتمد على مدى نجاحه في توفير المعلومات المحاسبية المقدمة في التقارير الخارجية"<sup>2</sup>
  - ومنه تتحدد أهمية وجود نظرية للمحاسبة من خلال ما يلي:<sup>3</sup>
  - ضرورة وجود إطار لنظرية عامة للمحاسبة كعلم.
  - تساهم في تحقيق صفة الموضوعية في البيانات والمعلومات التي تظهرها المحاسبة.
  - وجودها يتضمن فروض ومبادئ علمية يؤدي إلى تحقيق كيان ملموس للمحاسبة بدلا من أن تكون مجرد وسيلة للتسجيل والتبويب والعرض.
  - تعتبر الأساس الذي يعتمد في الاختبار بين الأنظمة والسبل البديلة عند الاستخدام في التطبيق العملي.
  - تساعد على تحديد المجالات الأساسية للعلم وبحوثه التطبيقية وعلاقته بغيره من العلوم.
  - تساهم في تلخيص النتائج التي تسفر عنها البحوث العلمية والتوفيق بينها.
2. هيكل النظرية المحاسبية.

تم الاعتراف بوجود الحاجة لإطار فكري نظري متعارف عليه بإصدار مذكرة مناقشة سنة 1976 والتي تكونت من ثلاثة مكونات بعنوان "الإطار النظري للمحاسبة المالية والتقرير المالي: عناصر القوائم المالية وقياسها" وقد تقسيم الإطار النظري إلى ثلاث مستويات وفقا للشكل التالي:<sup>4</sup>

---

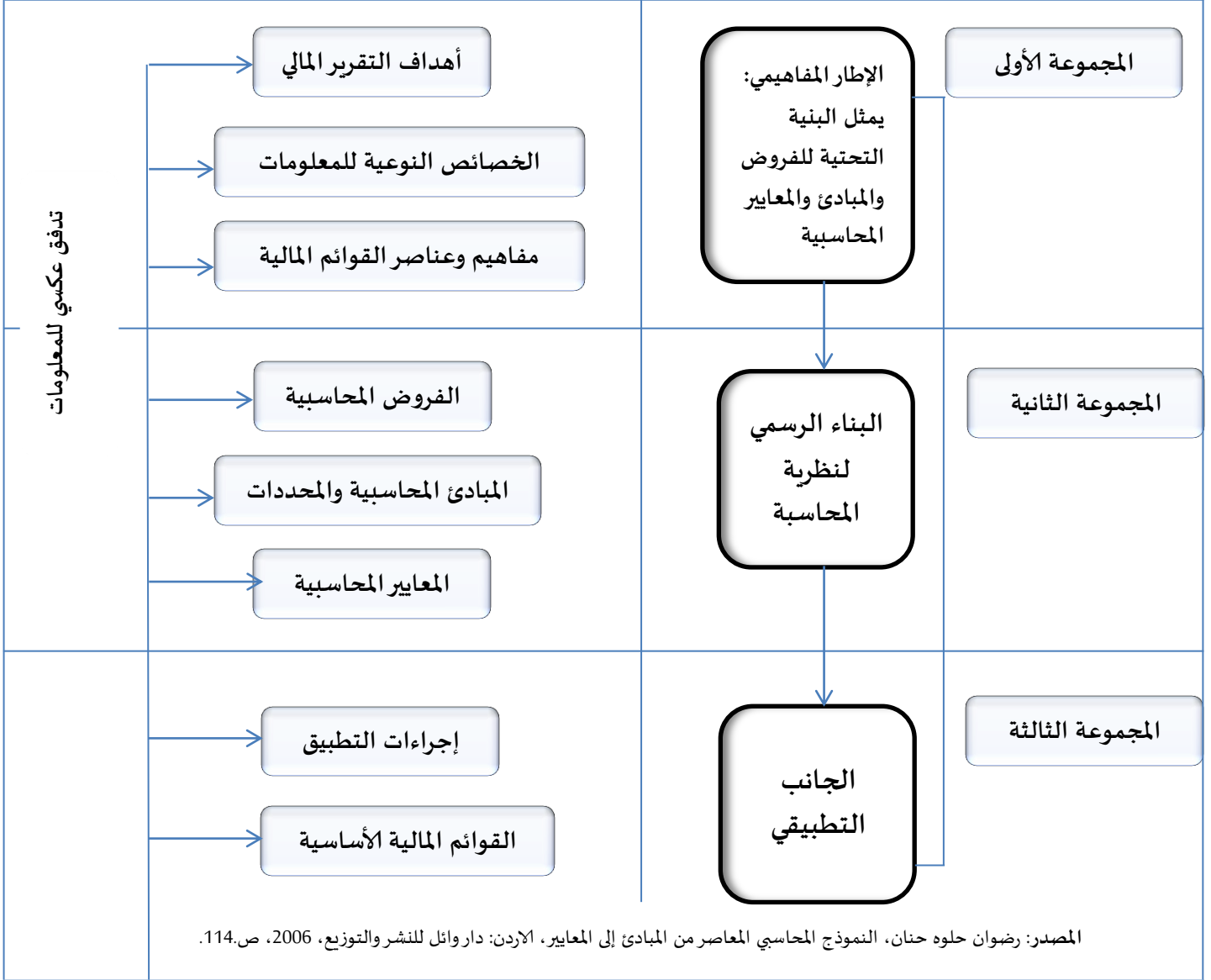
<sup>1</sup> عبد الرحمن بن ابراهيم الحميد، نظرية المحاسبة، الرياض: مكتبة الملك فهد الوطنية للنشر، 2009، ص.43.

<sup>2</sup> كتوش عاشور، بلعزوز بن علي، المحاسبة العامة والمعايير الدولية للمحاسبة والمعلومة المالية IAS/IFRS، مجلة الدراسات المالية والمحاسبية، المركز الجامعي بالوادي، العدد الثاني، 2011، ص.52.

<sup>3</sup> نفس المرجع السابق، ص.47-48.

<sup>4</sup> أمين السيد أحمد لطفي، نظرية المحاسبة القياس والافصاح والتقرير المالي عن الالتزامات وحقوق الملكية، الاسكندرية: الدار الجامعية، 2007، ص.09.

شكل مبسط لهيكل نظرية المحاسبة



## ثانيا: القوائم والتقارير المالية

### 1. القوائم المالية:

#### 1.1/ تعريف القوائم المالية: تعرف على أنها:

- هي مخرجات نظم محاسبية معدة لهذا الغرض من خلالها يتم إعطاء صورة مفصلة لوضع المؤسسة من خلال تبيان مركزها المالي وموجوداتها لتحديد أرباحها المحققة، هذه القوائم المتعارف عليها عند إعدادها أن تكون في نهاية فترة معينة تحدد من قبل الجهة التي تحتاجها.<sup>1</sup>
- هي التي ينتجها النظام المحاسبي لكونها الوسيلة الأساسية لتوصيل المعلومات للمستخدم الخارجي، والهدف منها هو تقديم معلومات تساعد المستفيدين منها لإتخاذ قراراتهم الاقتصادية وتقييم أداء المؤسسة.<sup>2</sup>

ويمكن حصر خصائص القوائم المالية في النقاط التالية:<sup>3</sup>

- تسجيل المعاملات قيمة نقدية، وتعد في نهاية سنة مالية معينة لتعكس نتائج الأنشطة السابقة للمؤسسة وتسمى أدلة تاريخية.
- تطبيق المبادئ والمفاهيم والاتفاقيات والمسلمات المحاسبية، البيانات المالية الموثوقة والمعبرة والقابلة للمقارنة تجعل من السهل فهم الأداء المالي للشركة
- تعرض معلومات مالية دورية للكيان في نهاية كل سنة محاسبية، الكشف عن جميع المعلومات كما هو مطلوب بموجب قانون الدولة
- تتضمن المعلومات المالية لأنشطة التشغيل والاستثمار والتمويل للشركة.
- تتضمن ملخصا للمعلومات المالية لجميع أنشطة الشركة.
- يتم إعدادها وفقا للمعايير المحلية أو المعايير الدولية.
- يتم إعداد عدد من البيانات في نهاية كل فترة محاسبية والتي تعرف مجتمعة بالبيانات المالية.

<sup>1</sup> سميحة بوحفص، أثر خصائص المعلومات المحاسبية في إتخاذ القرارات المالية في المؤسسات الاقتصادية، جامعة محمد خيضر، بسكرة، 2017-2018، ص. 119.

<sup>2</sup> الحناوي رأفت حسين علي، مفاهيم نظم المعلومات الإدارية وعلاقتها بالمعلومات المحاسبية، مصر: جامعة أسيوط، متاح على الموقع: [www.search.mandumah.com/record/192138](http://www.search.mandumah.com/record/192138)

<sup>3</sup> Dr. Rupinder Katoch, International Financial Analysis, Professional University, India, p.50

## 2.1/أنواع القوائم المالية: تتألف القوائم المالية مما يلي:<sup>1</sup>

1. قائمة المركز المالي-الميزانية:- تعرض وضع المؤسسة في يوم معين، كما تقدم أصول وخصوم المؤسسة في يوم معين في 12/31 من كل عام، ويمكن تعريفها: "صورة فوتوغرافية لوضع المؤسسة تعكس عناصر الأصول وعناصر الخصوم مجتمعة أي أن لكل شخص طبيعي أو معنوي ذمة تتألف من عناصر موجبة وسالبة لما له وما عليه."، وتأخذ الميزانية شكل حرف T لقسمها المتمثلين في الأصول والخصوم.

وتجدر الإشارة إلى أن الميزانية تسهل الحصول على المعلومات اللازمة للحكم على المركز المالي للمؤسسة، من ناحية كفاءة استخدام الموارد ودراسة الهيكل وتقييم السيولة واليسر المالي.<sup>2</sup>

2. قائمة الدخل-حسابات النتائج:- تحدد أرباح أو خسائر المؤسسة الناتجة عن مزاوله نشاطها فترة سنة من 01/01 إلى 12/31 من كل عام، لذلك تسمى هذه القائمة أيضا بقائمة الأرباح والخسائر، فهو جدول يبين مجمل الأعباء والنواتج الخاصة بنشاط المؤسسة خلال الدورة الواحدة، ويتم من خلاله تحديد النتيجة الصافية للسنة المالية أو الخسارة التي ستحملها.

كما أن قائمتي الدخل والميزانية قبل سنة 1981 هما المطلوبتان من بين القوائم المالية طبقا لمبادئ المحاسبة المقبولة عموما، لكن الوضع الحالي وتطور البيئة المحاسبية أدى إلى إضافة قوائم مالية إضافية لا يصلح المعلومات التي تساعد في اتخاذ القرارات الاجبارية، وقد كانت هذه القوائم استجابة للمستثمرين والدائنين وغيرهم من المستفيدين.<sup>3</sup>

3. قائمة حقوق الملكية-قائمة تغيرات الأموال الخاصة:- هي قائمة توضح التغيرات التي تطرأ على الأموال الخاصة خلال دورة محاسبية معينة، وتزداد الأموال الخاصة بالأرباح وتنقص بالخسائر عن النشاط الاقتصادي للمؤسسة، كما تنقص بتوزيع حصص الأرباح، وتتأثر هذه القائمة بتغير بعض الطرق المحاسبية وتصحيح الأخطاء.

<sup>1</sup> سميحة بوحفص، مرجع سابق، ص ص.121-122.

<sup>2</sup> الفاتح الأمين عبد الرحيم، حسين محمد الطاهر خليفة، المحاسبة المالية-أساليب عملية-، المملكة العربية السعودية: مكتبة الرشد ناشرون، 2014، ص.316.

<sup>3</sup> نفس المرجع سابق، ص.341.

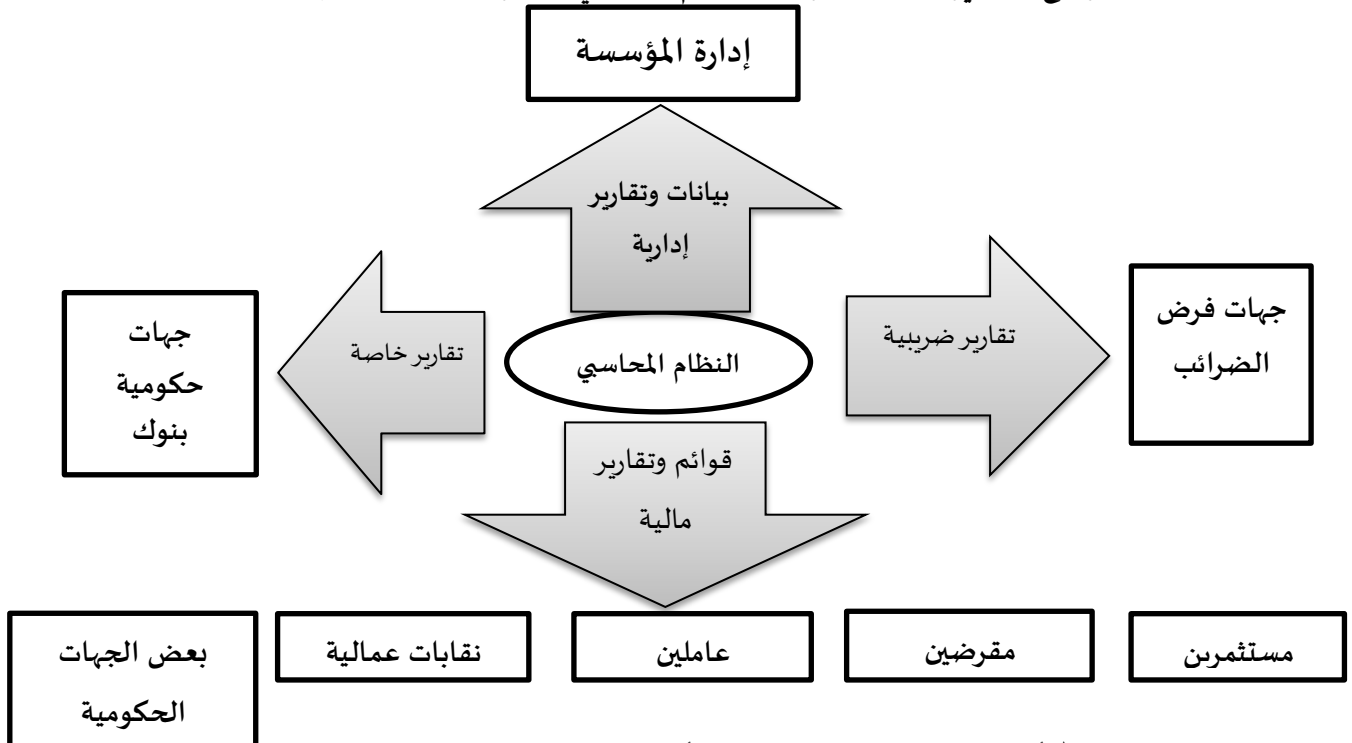
4. قائمة التدفقات النقدية- جدول تدفقات الخزينة:- توضح حركة المقبوضات والمدفوعات النقدية، عادة عن فترة سنة من 01/01 إلى 12/31 من كل عام بدءاً من النقدية 01/01 وصولاً إلى النقدية 12/31، يتم تصنيف هذه التدفقات من الأنشطة التشغيلية أو الأنشطة الاستثمارية أو الأنشطة التمويلية، كما تعرف هذه القائمة على أنها" تلك الأداة الدقيقة المستخدمة للحكم على فعالية تسيير الموارد المالية واستخدامها، وذلك اعتماداً على عنصر الخزينة الذي يعد المعيار الأكثر موضوعية في الحكم على تسيير مالية المؤسسة، ويعتبر كجدول قيادة في يد القمة الاستراتيجية تتخذ على ضوءها من القرارات الهامة كتغير النشاط أو توسيعه أو الانسحاب منه أو النمو وغيرها.

5. قائمة الملاحق-قائمة الايضاحات المتممة:- هي قائمة نثرية لا يشترط أن تكون في جدول، تحتوي على التفاصيل المتعلقة بإعداد القوائم المالية السابقة من طرق محاسبية معتمدة، توضيحات فيما يخص الشراكة، الإرتباط والتنازل بين الوحدات وخبرات التقييم وغيرها من المعلومات التوضيحية التي يمكن أن تسجل في عشرات الصفحات.

6. القوائم المالية المقارنة: هي القوائم التي تخص سنتين متتالين أو أكثر إحداهما القوائم المالية للسنة الجارية، وتعد القوائم المالية مجموعة مترابطة تقدم معلومات مفيدة في إتخاذ القرارات، وبذلك تلي أهداف التقارير المالية.

## 2. التقارير المالية:

شكل يوضح التقارير المالية كمخرجات النظام المحاسبي والأطراف المستفيدة منها



المصدر: عطا الله أحمد الحسينان، نظم المعلومات المحاسبية، الأردن: دار اليازوني للنشر والتوزيع، 2014، ص.33.

## 1.2/ تعريف التقارير المالية:

يمكن تعريفها بأنها " الإطار العام الأوسع الذي يضم القوائم المالية والمعلومات غير المالية التي لا يمكن الإفصاح عنها في القوائم المالية، كما تحتوي هذه التقارير المالية على تقارير مجلس الإدارة والمدقق الخارجي للحسابات بالإضافة إلى الإيضاحات والتفصيلات المكملة للقوائم المالية".<sup>1</sup>

### 2.2/ أنواع التقارير المالية: ويمكن تحديدها كما يلي:<sup>2</sup>

1. الإقرارات الضريبية: بالإضافة إلى القوائم المالية يوفر نظام المعلومات المحاسبية تقارير يفرضها القانون الضريبي فمثلا القانون الضريبي الجزائري يلزم المؤسسات بتقديم ميزانية ضريبية تختلف عن الميزانية المحاسبية من حيث تقديم الحسابات وتحديد النتيجة الضريبية التي تختلف عن الربح المحاسبي بإجراء بعض التغييرات لتحديد الوعاء الضريبي.

2. التقارير الإدارية: تحتاج الإدارة إضافة إلى القوائم المالية إلى معلومات محاسبية تفصيلية تساعد في تخطيط ورقابة العمليات اليومية،

وتوفر التقارير الادارية ثلاثة أنواع من التقارير وهي:<sup>3</sup>

/: القرارات الروتينية: يتم اعدادها على فترات منتظمة عن الأعمال الجارية وعن حركة الحسابات وأرصدها، وتقدم تلك التقارير يوميا، أسبوعيا، شهريا،....، ومن أمثلتها تقارير الانتاج والمبيعات وحركة النقدية وأرصدة العملاء،...

/: القرارات الغير روتينية-الاستثنائية:- تعد عند الطلب من طرف متخذي القرار في المؤسسة ومن أمثلتها تقارير عن الاحلال والتجديد بالنسبة لأصول المؤسسة، إدخال نظم إنتاج جديدة، الدخول في أسواق جديدة،....الخ.

/: التقارير الخاصة: وهي التقارير التي تطلبها الإدارة من المحاسب لخدمة غرض معين مثل تقرير المبيعات، تقرير الانتاج، تقرير المخزون،....<sup>4</sup>

<sup>1</sup> بشوع سعاد، بوحفص سميحة. جودة التقارير والقوائم المالية في ظل التكامل بين نظام المعلومات المحاسبي ونظام المعلومات الإداري: حلقة خريطة تدفق النظم-، الملتقى الوطني الاول عن بعد بعنوان: دور نظام الرقابة الداخلية في تحسين جودة التقارير المالية وأثرها على إدارة المخاطر في المؤسسات الاقتصادية الجزائرية، جامعة وهران، 24 ماي 2022، ص.06.

<sup>2</sup> نفس المرجع السابق، ص.06.

<sup>3</sup> عصام الدين محمد متولي، نظم معلومات محاسبية، السودان: منشورات جامعة السودان المفتوحة، 2015، ص.146.

<sup>4</sup> محمد الصبرفي، التحليل المالي وجهة نظر محاسبة إدارية، القاهرة: دار الفجر للنشر والتوزيع، 2014، ص.55.

3. أهمية وأهداف التقارير والقوائم المالية: تتحدد أهمية التقارير والقوائم المالية بإعتبارها مصدرا هاما من مصادر المعلومات المحاسبية والمالية من خلال النقاط التالية:<sup>1</sup>
- تعد من مصادر المعلومات الأساسية لإتخاذ القرارات الرشيدة.
  - تجعل التعامل في السوق المالي أكثر عدالة لأنها توفر فرصا متكافئة للمستثمرين في الحصول على المعلومات.
  - تتصف بتنوع المعلومات التي تتضمنها سواء كانت محاسبية أو إدارية والتي تساعد في توضيح نشاطات الوحدات الإقتصادية المختلفة.
  - تعد من العوامل الأساسية في تحديد أسعار الأسهم في السوق المالي.
  - توفر مناخا استثماريا ملائما وتزيد من فرصة نمو وازدهار واستمرارية السوق المالي والذي بدوره يؤثر على نمو وازدهار الاقتصاد ككل.
  - تساعد البنوك في تقييم عملائهم على سداد القروض والفوائد المترتبة عنها.
- إنطلاقا من أهمية التقارير والقوائم المالية يمكن القول أن أهم أهداف القوائم المالية والتقارير المالية تتخلص في توفير معلومات للأغراض التالية:
- إتخاذ القرارات الاستثمارية ومنح أو الحصول على القروض المالية.
  - دراسة وتقييم درجة سيولة المؤسسة ومدى قدرتها على الوفاء بالتزاماتها سواء كانت طويلة الأجل أو قصيرة الأجل.
  - تقييم الموارد الإقتصادية المتاحة للمؤسسة، وتقييم مصادر هذه الموارد سواء كانت في شكل حقوق ملكية أو قروض.
  - التعرف على التغيرات التي تطرأ على المركز المالي للمؤسسة.

<sup>1</sup> بشوع سعاد، بوحفص سميحة، مرجع سابق، ص.06.

## ثالثا: جودة المعلومات المحاسبية.

### 1. مفهوم جودة المعلومات.

قبل الخوض في تعريف جودة المعلومات لا بد من معرفة قيمة المعلومات، والمقصود بها المنفعة ناقصا تكلفتها، وتكمن المنافع الرئيسية للمعلومات في تخفيض حالة عدم التأكد، وتحسين القرارات وتحقيق قدرة أفضل على تخطيط وجدولة الأنشطة، في حين تتضمن التكاليف الوقت، الموارد المنفقة في جمع ومعالجة وتخزين البيانات وكذلك توصيل المعلومات إلى متخذي القرارات.<sup>1</sup>

تعرف جودة المعلومات المحاسبية على أنها المصدقية التي تتضمنها التقارير المالية وما تحققه من منفعة للمستخدمين، ولتحقيق ذلك يجب أن تخلو هذه المعلومات من التضليل، وأن تعد على أساس مجموعة المعايير القانونية والرقابية والمهنية وكذا الفنية بما يحقق الهدف من استخدامها.<sup>2</sup>

تتوقف جودة المعلومات بشكل كبير على جودة المعايير الدولية والمحلية المستخدمة لإعداد التقارير المالية ومن بين هذه المعايير، المعيار المحاسبي الدولي رقم 01 بعنوان عرض البيانات المالية الصادر في جوان 2003، والذي يهدف إلى تحديد أساس عرض القوائم المالية للأغراض العامة لضمان إمكانية مقارنتها مع القوائم المالية لفترات سابقة أو مع مؤسسات أخرى.<sup>3</sup>

### 2. خصائص المعلومات المحاسبية

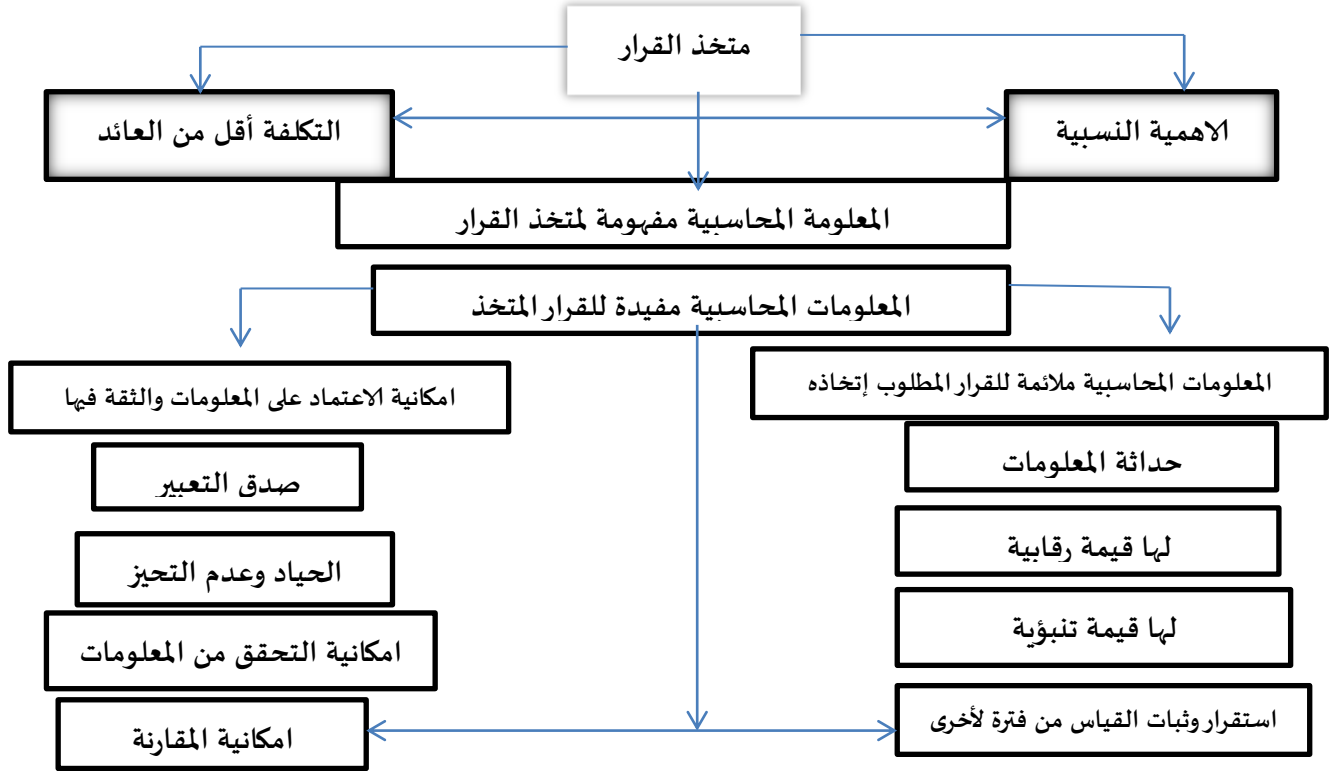
جدول يمثل الخصائص النوعية للمعلومات المحاسبية وفق البيان رقم 2 الصادر عن FASB

هدف المعلومة المحاسبية	إتخاذ القرار
المحدد العام	المنفعة، التكلفة
مستخدمو المعلومات المحاسبية	متخذو القرارات
خصائص مستخدمو المعلومات المحاسبية	القابلية للفهم
الخصائص الرئيسية	الملاءمة-القيمة التنبؤية، القيمة الارتدادية، التوقيت المناسب الموثوقية: التحقق، الحياد، الدقة-الصدق-
الخصائص الثانوية	القابلية للمقارنة، الاتساق-الثبات-

المصدر: سعاد معاليم، سميحة بوحفص، أثر خصائص المعلومات المحاسبية في إتخاذ قرارات التمويل" دراسة حالة مجموعة من المؤسسات الاقتصادية الجزائرية"، مجلة العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، بسكرة، المجلد 12، العدد 02، 2019، ص.408

<sup>1</sup> قاسم ابراهيم الحسيني، نظم المعلومات المحاسبية، الرياض: دارالمريخ للنشر، 2009، ص.106.  
<sup>2</sup> كامل يوسف سلمان بركة، دور نظام حوكمة الشركات في تحسين جودة المعلومات المحاسبية-دراسة تطبيقية على شركات المساهمة المدرجة في سوق فلسطين للأوراق المالية-، مجلة المحاسبة، التدقيق والمالية، مجلد 04، العدد 01، 2022، ص.71.  
<sup>3</sup> شلابي عمار، تيريرات أيمن، أثر جودة المعلومات المحاسبية في إتخاذ القرار الاستثماري دراسة حالة مؤسسة توزيع الكهرباء والغاز بسكيكدة، مجلة مجاميع المعرفة، المجلد 07، العدد 01، 2021، ص.655.

شكل يمثل خصائص الجودة في المعلومات المحاسبية كما وضعها مجلس معايير المحاسبة المالية



المصدر: —، الإطار العام لنظام المعلومات المحاسبية-الجزء الأول-، www.google.com.

## 1.2: الخصائص الأساسية للمعلومات المحاسبية.

- **الملائمة:** أي أن تكون المعلومات قادرة على إحداث تأثير على القرارات المتخذة من جانب مستخدمي المعلومات المحاسبية بهدف تكوين توقعات أو تنبؤات عن النتائج التي سوف تترتب من الأحداث، وتعتبر المعلومات ملائمة إذ توفرت فيها مجموعة من الشروط التالية:<sup>1</sup>
  - **التوقيت الملائم:** ويقصد بها توفير المعلومات في الوقت المناسب لمتخذي القرار، حتى لا تفقد منفعتها مما يؤثر على عملية اتخاذ القرارات، وهو ما يطلق عليه مبدأ زمنية المعلومات.
  - **التغذية العكسية:** ويقصد بها مساعدة مستخدم المعلومات في تقييم مدى صحة التوقعات، وبالتالي تقييم القرارات التي بنيت على التوقعات السابقة، وبالتالي تقييم القرارات التي بنيت على هذه التوقعات.
  - **القدرة التنبؤية:** تكون المعلومات المحاسبية ذات تأثير على عملية إتخاذ القرارات يجب أن تؤدي هذه المعلومات إلى تحسين قدرة متخذي القرار على التنبؤ بالنتائج في المستقبل، مما يؤدي إلى تصحيح التوقعات.

<sup>1</sup> <https://drnabil4362.wordpress.com/wp-content/uploads/2014/11/d8aed8b5d7.pdf>

■ **الموثوقية-المصدقية:-** ولكي تكون المعلومات المحاسبية موثوقة، يجب أن يتم تمثيلها بأمانة وواقعية، وأن تعكس الجوهر الاقتصادي للأحداث والمعاملات وليس مجرد شكلها القانوني، وينبغي أن تكون قابلة للتحقق، وفي الوقت المناسب، أن تكون محايدة- خالية من الأخطاء أو التحيزات المادية-، وأن تكون سليمة وكاملة في جميع النواحي<sup>1</sup>، ولكي تتسم المعلومات بالموثوقية يجب أن تتوفر فيها ثلاثة خصائص فرعية أساسية وهي:<sup>2</sup>

○ **القابلية للتحقق:** يتحقق هذا المفهوم عندما تحدث درجة عالية من الإنفاق بين عدد من الأفراد القائمين بالقياس والذين يستخدمون نفس طريقة القياس، وذلك كأن يصل عدد من المراجعين المستقلين بنفس طرق القياس إلى نتائج مختلفة، فإن القوائم المالية تكون غير قابلة للتحقق منها ولا يمكن للمراجعين إبداء الرأي فيها.

○ **صدق العرض:** هذا المفهوم ضرورة وجود مطابقة أو إتفاق بين الأرقام والأوصاف المحاسبية من ناحية الموارد والأحداث التي تتجه هذه الأرقام والأوصاف لعرضها من ناحية أخرى، بمعنى آخر هل تمثل الأرقام ما حدث بالفعل.

○ **الحياد:** أي أنه لا يمكن انتقاء المعلومات بشكل يتضمن تفصيل أحد المستخدمين على الآخر، حيث أن المعلومات الحقيقية والصادقة يجب أن تمثل محل الإهتمام الأول وتكون بعيدة عن التحيز، ودون ثقة في القوائم المالية لن يستخدم الأفراد المعلومات التي تتضمنها، فإذا كانت المعلومات المحاسبية متحيزة، فسوف يفقد الجمهور الثقة في المعلومات ويتوقف عن استخدامها.

## 2.2: الخصائص الثانوية: ومن بين الخصائص الثانوية نجد:<sup>3</sup>

➤ **خاصية الثبات:** مبنية على أساس مبدأ الثبات والذي يقصد به أن تطبق المؤسسة نفس الأساليب والطرق لنفس الأحداث المحاسبية من فترة لأخرى، فعندما تطبق طريقة محاسبية واحدة لنفس الحدث للدوة، فإنها تعتبر ثابتة في استخدامها للمعايير المحاسبية، ولا يعني ذلك أن المؤسسة لا يمكنها التحول من طريقة محاسبية إلى طريقة أخرى، حيث يمكن التغيير في السياسات والطرق

<sup>1</sup> Basel Committee on Banking Supervision, Report to G7 Finance Ministers and Central Bank Governors on International Accounting Standards, 2000,p.32.

<sup>2</sup> هدى البدرى، اسماعيل المهدي اسميو، متطلبات نظم المعلومات المحاسبية في تحقيق إدارة الجودة الشاملة بالتطبيق على شركتي ليبيا والمداير للاتصالات والتقنية بمدينة طرابلس، المؤتمر العلمي الدولي السادس لكلية الاقتصاد حول التنافسية الاقتصادية: تقييم للواقع واستشراف المستقبل، ليومي 09-08 نوفمبر 2022، ص.ص.510-511.

<sup>3</sup> سعاد معاليم، سميحة بوحفص، أثر خصائص المعلومات المحاسبية في إتخاذ قرارات التمويل" دراسة حالة مجموعة من المؤسسات الاقتصادية الجزائرية"، مجلة العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، بسكرة، المجلد 12، العدد02، 2019، ص.410.

المحاسبية إذا أثبتت أفضليتها، وفي هذه الحالة يلزم الإفصاح عن طبيعة وأثر التغيير المحاسبي في التقارير المالية وخاصة بالفترات التي حدث فيها التغيير.

➤ **خاصية القابلية للمقارنة:** وهي إمكانية مقارنة المعلومات المحاسبية لفترة مالية معينة من القوائم المالية لفترات أخرى سابقة لنفس المؤسسة، حيث يستفيد مستخدمي المعلومات المحاسبية من إجراء المقارنة لأغراض إتخاذ القرارات المتعلقة بالاستثمار والتمويل وتتبع أداء المؤسسة ومركزها المالي، كما تعتبر المعلومات التي تم قياسها والتقارير عنها بصورة مماثلة عن المؤسسات المختلفة قابلة للمقارنة وتمكن هذه الخاصية المستخدمين من تحديد جوانب الإتفاق والإختلاف الأساسية في الظواهر الإقتصادية.

ويمكن ايجاز الخصائص العامة للمعلومات المحاسبية الواجب توفرها لغرض اتخاذ القرارات السليمة، ومن بين هذه المعلومات نجد:<sup>1</sup>

✓ **البعد الزمني:** ويتضمن الخصائص التالية:

- **التوقيت:** هو ضرورة توفيرها في الزمن والوقت المناسب لمتخذ القرار، لأن المعلومة قد تكون مفيدة في الزمن الحاضر ولكنها قد تفقد أهميتها بعد زمن قصير، لذا على متخذي القرار أن يكونوا قادرين على الحصول عليها وقت الحاجة.

- **الحدثة:** تلعب دورا هاما في جودة المعلومات إذ تقل قيمتها بتقدمها، أي يجب أن تكون المعلومات متجددة وحديثة للإستفادة منها عند تقديمها لمتخذ القرار.

- **الفترة الزمنية:** الفترة المطلوب توفير معلومات حولها كأن يحتاج متخذ القرار والمدير بيانات عن حجم المبيعات للسنوات الخمس الماضية فالمعلومات الملائمة تعطي الفترة الزمنية المطلوب الاستعلام عنه.

✓ **بعد المحتوى-المضمون-**

- **الدقة:** خلوها من الأخطاء والغموض، حيث أن الدقة تساهم في جودة ونجاح عملية إتخاذ القرار، ما يعمل على تجنب القرارات الخاطئة، والمخاطرة وتقلل من التكلفة وإهدار الوقت، وتختلف مدى الدقة في المعلومات المطلوبة حسب الحاجة إلى الاستخدام وطبيعة المشكلة.

<sup>1</sup> قحام وهبية، محاضرات في نظم المعلومات والذكاء الاقتصادي، الجزائر: جامعة 20 أوت 1955 سكيكدة، 2019-2020، ص ص.15-17.

- الصدق والثبات: المعلومات التي يقدمها النظام تكون واقعية وتتطابق مع معطيات الواقع شكلا ومضمونا وتوجها، ما يضمن الوصول إلى نفس النتائج التي أعطاها في كل مرة استخدمت فيها.
  - الملائمة: لها صلة وثيقة بإحتياجات متخذي القرار أي دورها في تحسين عملية إتخاذ القرار، ولا بد أن تكون ملائمة للموضوع ولها صلة بالمشكلة المراد إتخاذ قرار بشأنها.
  - الشمولية: قدرة المعلومات على إعطاء مشكلة موضوع الدراسة مع ضرورة تقديم وطرح بدائل للحلول لمختلف المشاكل لتمكين الإدارة من تأدية وظائفها المختلفة، وعلى المدير ومتخذي القرار أن الحصول على كمية التفاصيل اللازمة عن المشكلة تجنب الوقوع في كثرة المعلومات –بالاغراق-
  - الأيجاز: تقديم معلومات اللازمة لكل مستوى إداري بما يتناسب مع متطلباته واحتياجاته من المعلومات، من خلال الإيجاز في المستوى الاستراتيجي بعدم تقديم كم كبير من المعلومات عن الموضوع لا تهم مباشرة ويمكن لمحلل النظم أن يساعد المدير على تحقيق هذه المهمة بطريقة منطقية.
- ✓ البعد الشكلي:

- الوضوح: تقديمها بشكل يسهل فهمها من قبل المستخدم، بحيث تكون المعلومة واضحة وخالية من الغموض ليتمكن المدير من الوصول إلى قرارات صائبة.
- التنظيم: عرضها بترتيب وتنسيق ضمن معايير محددة مسبقا كي يتم تعظيم الاستفادة منها.
- المرونة: قابلية المعلومات التكيف لأكثر من تطبيق، أي يجب أن تكون متوفرة بشكل مرن يمكن استخدامه من قبل المستويات الادارية المختلفة بفاعلية في عملية اتخاذ القرارات.
- العرض: بعرضها بشكل مناسب كأن تكون مختصرة أو تفصيلية أو بشكل كمي أو وصفي أو أن تعرض في شكل جداول توضيحية.

#### رابعا: معايير ومقاييس جودة المعلومات المحاسبية.

1. معايير جودة المعلومات: توجد عدة معايير لجودة المعلومات المحاسبية يمكن تحديدها بصفة عامة على النحو التالي:<sup>1</sup>
- ✓ معايير قانونية: تسعى العديد من المؤسسات المهنية في العديد من الدول لتطوير معايير لجودة التقارير المالية وتحقيق الالتزام بها، من خلال سن تشريعات وقوانين واضحة ومرتبطة لعمل هذه المؤسسات مع توفير هيكل تنظيمي فعال يقوم بضبط جوانب الأداء في المؤسسة، بما يتماشى والمتطلبات القانونية التي تلزم الشركات بالإفصاح الكافي عن أداؤها.

<sup>1</sup> محمد أنس بطل، جودة المعلومات المحاسبية وأثرها على متخذي القرارات الإدارية، سوريا: جامعة حلب في المناطق الحرة، 2019، ص.22.

✓ **معايير رقابية:** ينظر إلى هذا العنصر بأنه أحد مكونات العملية الإدارية التي تركز عليها كل من مجلس الإدارة والمستثمرين، ويتوقف نجاح هذا العنصر على وجود رقابة فعالة تحدد دور كل من لجان المراجعة وأجهزة الرقابة المالية والإدارية في تنظيم المعالجة المالية، وكذلك دور المساهمين والأطراف ذات العلاقة في تطبيق الحوكمة بواسطة أجهزة رقابية للتأكد من أن سياستها وإجراءاتها تنفذ بفاعلية وأن بياناتها المالية تتميز بالمصداقية مع وجود تغذية عكسية مستمرة وتقييم للمخاطر، والأداء الإداري ومدى الالتزام بالقواعد والقوانين المطبقة.

✓ **معايير مهنية:** تهتم بالهيئات والمجالس المهنية بإعداد معايير المحاسبة والمراجعة لضبط أداء النشاط المالي للمؤسسة، ما انجر عنه مساءلة الإدارة من قبل الملاك للاطمئنان على استثماراتهم والتي أدت بدورها إلى ظهور الحاجة لإعداد تقارير مالية تتمتع بالنزاهة والأمانة.

✓ **معايير فنية:** توفرها يؤدي إلى تطوير مفهوم جودة المعلومات مما ينعكس ايجابيا على جودة التقارير المالية ويزيد ثقة المساهمين والمستثمرين وأصحاب المصالح بالشركة ويؤدي رفع وزيادة الاستثمار.

2. **مقاييس جودة المعلومات:** لا بد من تحديد معايير عامة لقياس جودة المعلومات وهذه المعايير هي:<sup>1</sup>

✓ **الدقة كمقياس لجودة المعلومات:** كلما زادت دقة المعلومة كلما زادت جودتها، ورغم أهمية هذا المقياس إلا أنه لا يمكن تحقيقه، لكون المعلومات التي تبني عليها القرارات يحوي على رؤية مستقبلية.

✓ **المنفعة كمقياس لجودة المعلومات:** وتتحقق من خلال عنصرين هما، صحة المعلومة وسهولة استخدامها، ويمكن أن تاخذ المنفعة الصور التالية:

/: **المنفعة الشكلية:** أي تطابق شكل المعلومات ومحتواها مع متطلبات متخذ القرار.

/: **المنفعة الزمنية:** توفر المعلومة دليل متخذ القرار في ذات الوقت الذي يحتاج إليه.

/: **المنفعة المكانية:** أي الحصول عليها بسهولة.

/: **المنفعة التقييمية والتصحيحية:** قدرة المعلومات على تحديد الانجرافات ومعالجة نتائج القرارات.

<sup>1</sup> حسين جميل غافل البديري، أثر جودة المعلومات المحاسبية في القوائم المالية على قرارات مستخدميها، مجلة الغري للعلوم الاقتصادية والإدارية، المجلد 14، 2018، ص.374.

✓ الفاعلية كمقياس لجودة المعلومات: تحقيق المعلومات لأهداف الوحدة أو متخذ القرار من خلال استخدام الموارد المتاحة.

✓ التنبؤ كمقياس لجودة المعلومات: يمكن استعمال معلومات الماضي والحاضر في توقع أحداث المستقبل، وهذه تستخدم في التخطيط واتخاذ القرارات، لذا فإن جودة المعلومات تتمثل في مقدرتها التنبؤية وتخفيض حالة عدم التأكد، وذلك عند استخدامها كمدخلات لنماذج التنبؤ أو لنماذج الاختباريين البدائل المتاحة.

✓ الكفاءة كمقياس لجودة المعلومات: تحقيق أهداف الوحدة بأقل استخدام ممكن للموارد وتطبيق مبدأ اقتصادية المعلومات الذي يستهدف تعظيم جودة المعلومات بأقل التكاليف الممكنة التي لا تزيد عن قيمة المعلومات.

### 3. نماذج قياس جودة المعلومات المحاسبية:

لا يوجد نموذج قياس محدد لقياس جودة المعلومات المحاسبية، لذا توجد نماذج متعددة تستخدم كل منها مؤشرات يمكن من خلالها الحكم على مدى الجودة المطلوب توفرها، ويمكن تصنيفها إلى ثلاثة مداخل رئيسية وهي:<sup>1</sup>

➤ مدخل جودة الربح: يستند المؤيدون لهذا المدخل على أن الربح المحاسبي هو أكثر المعلومات المحاسبية أهمية لمعظم أصحاب المصالح، ويتوقف إنتاجية على حجم الموارد المتاحة ومدى كفاءة الموارد الإدارة في تشغيلها والفرص الاقتصادية المتوقعة ومن أشهر نماذج هذا المدخل نموذج إنحدار الأرباح لقياس إستمرارية الأرباح الذي وضعه Kormendi and Lipe سنة 1987، ونموذج قياس القدرة التنبؤية للأرباح الذي وضعه Francis سنة 2003، ويعاب على هذا النموذج إيماده على سلاسل بيانات زمنية لفترة طويلة قد تصل إلى 20 سنة فأكثر.

➤ مدخل جودة الإستحقاقات: يشير إلى المدى الذي تفسر فيه الاستحقاقات المحاسبية والتحقق من الأرباح والتدفق النقدي التشغيلي، ومن أهم نماذجه، نموذج جودة الاستحقاق المعدل الذي وضعه Nicholism سنة 2002 ويعتبر أكثر النماذج دقة.

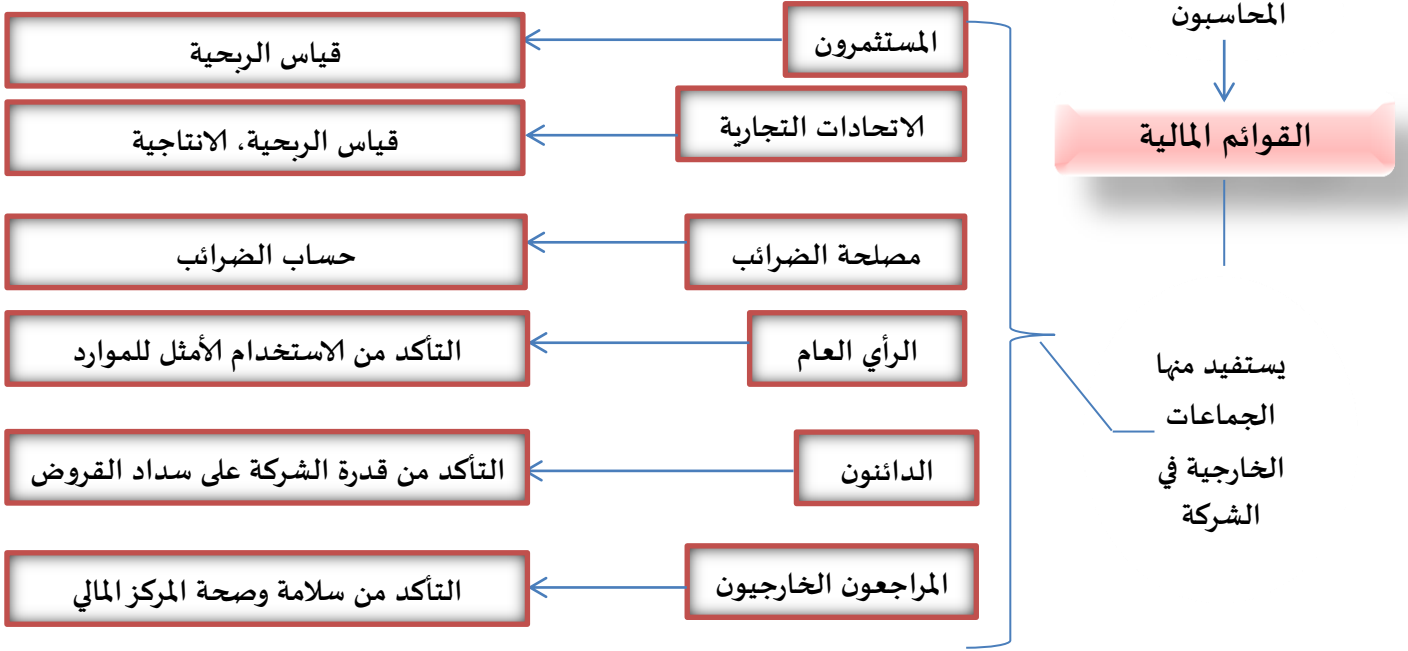
➤ مدخل توقيت الإعتراف بالأرباح والخسائر: يستند مؤيدوه إلى أن الإعتراف بالإيرادات أو المصروفات في التوقيت المناسب، يضعف من جودة الربح ومن ثم يضعف من جودة المعلومات المحاسبية، ومن نماذج هذا المدخل نموذج البنود الاستثنائية ونموذج خاصية وقتية الربح.

<sup>1</sup> شلابي عمار، مرجع سابق، ص ص. 657-658

## خامسا: المستفيدون من التقارير والقوائم المالية.

1. المستفيدون الخارجيون: ويمكن توضيح ملائمة ومصداقية المعلومة وقابليتها للفهم والمقارنة من خلال معرفة الغرض من المعلومة حسب استخدامها، والجدول التالي يبين ذلك.

شكل يمثل وجهات الاستخدام الخارجي للقوائم المالية.



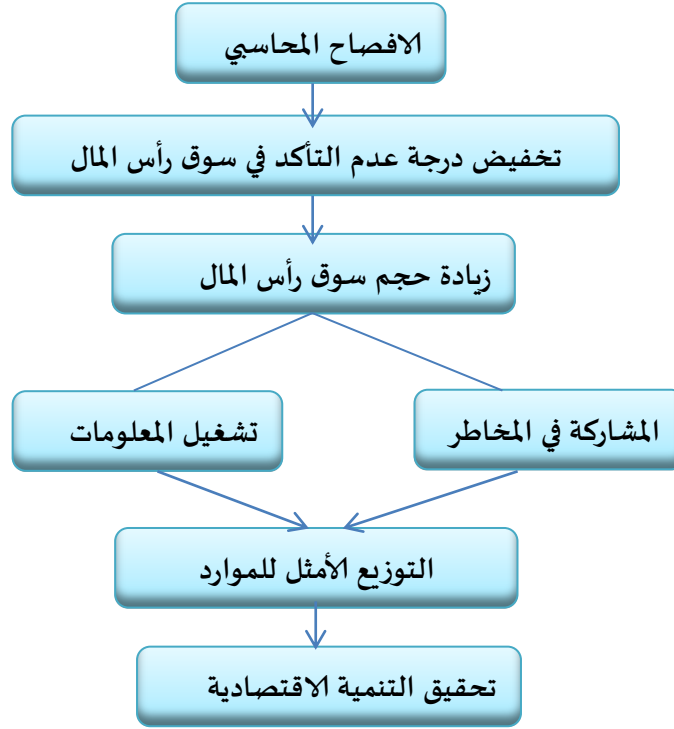
المصدر: محمد الصيرفي، التحليل المالي وجهة نظر محاسبة إدارية، القاهرة: دار الفجر للنشر والتوزيع، 2014، ص.15.

2. للمستثمرين وسوق رأس المال: تتحدد أهمية المعلومات المحاسبية للمستثمرين وسوق رأس المال، حيث يلعب الإفصاح المحاسبي دورا هاما في تحقيق التوازن بين درجة المخاطرة والعائد المحقق من السهم، لكون الإفصاح المحاسبي يخفض من حالة عدم التأكد، فيما تعلق بالاستثمار واقبال المدخرين على تقديم اموالهم للمستثمرين مما يساهم في كبر حجم سوق رأس المال، ويحتاج المستثمرين الى المعلومات المحاسبية التي تمكنهم من تحقيق التالي:<sup>1</sup>

- تقدير التدفقات النقدية المستقبلية والتمثلة في التوزيعات التي يستلمها المستثمر وكذلك الأرباح الرأسمالية الناتجة عن الأرتفاع في قيمة الأسهم.
- تحديد درجة المخاطرة الخاصة بالأسهم وتتمثل في درجة التباين لعائد السوق للسهم الذي قد نتج عن متغيرات تتعلق بالسوق (درجة المخاطرة المنتظمة والغير منتظمة)
- مساعدة المستثمرين على تكوين محفظة مالية تقلل من المخاطر الغير منتظمة عن طريق تنويع الاستثمارات.

<sup>1</sup> محمد سمير الصبيان وآخرون. المحاسبة المتوسطة بين النظرية والتطبيق. 2010، ص.48.

شكل يوضح علاقة الافصاح المحاسبي بسوق رأس المال



المصدر: محمد سمير الصبيان وآخرون، المحاسبة المتوسطة بين النظرية والتطبيق، 2010، ص.48.

## خلاصة المحور

تقدم النظرية المحاسبية تفسيراً منطقياً لمختلف العمليات المالية التي تقوم بها المؤسسة لربط العلاقة بينها وبين المحيط الخارجي الذي يمكنها من الحصول على كافة الموارد التي تحتاجها، والفرص التي يمكن الحصول عليها، كما تسمح خصائص المعلومات المحاسبية المحددة بصورة عامة وأيضاً كما وضعها مجلس معايير المحاسبة الدولية والمعتمدة على جملة الخصائص الأساسية من الملائمة والمصدقية، إلى جملة الخصائص الثانوية المتعددة ولعل أهمها يتمثل في القابلية للفهم والقابلية للمقارنة، من تمكين مستخدمي التقارير والقوائم المالية من عملية المقارنة بين الأداء المالي للمؤسسات الناشطة في نفس القطاع وتحديد مدى نموها واستقرارها المالي ومساهمتها في الناتج المحلي، كما تسهل عملية التنبؤ فيما يخص التدفقات النقدية المستقبلية والأرباح المتأتية من الصناعة، لتحديد حجم الأموال وكيفية تخصيصها في الاستثمارات المختلفة، حيث توفر القوائم المالية المعلومات المالية المختلفة في حين توفر التقارير المالية مختلف المعلومات المالية والغير مالية التي لا يمكن لأن تتضمنها القوائم المالية.

## أسئلة المحور

1. حدد مفهوم وأهمية النظرية المحاسبية؟ ولماذا قسمت إلى ثلاثة مستويات؟
2. لماذا أعطيت الأولوية والأهمية للمعلومات المحاسبية في العصر الحالي؟
3. كيف تقاس قيمة المعلومة بالنسبة للمؤسسة، وبالنسبة لمستخدمي القوائم المالية؟
4. هل يؤثر محتوى وأسلوب الإفصاح عن المعلومات المحاسبية في القوائم والتقارير المالية على القرارات المتخذة من طرف مستخدميها؟ ولماذا؟
5. عدد الأهداف المتأتية من استخدام المعلومات الغير المالية التي تقدمها التقارير المالية للجهات الادارية المختلفة؟
6. تعد الكفاءة والفعالية والتنبؤ من أهم المقاييس المستخدمة في قياس جودة المعلومات، لماذا؟
7. ما هي المعايير التي تعتمد عليها في إنتاج قوائمها المالية؟ وما مدى انعكاسها على مصداقية المعلومات المالية
8. يتمكن مستخدمي القوائم والتقارير المالية من فهمها واتخاذ قرارات سليمة على أساس ما تنتجه المعلومات، حدد على ضوء خصائص المعلومات المحاسبية الخصائص الثانوية للمعلومات المحاسبية؟

## مداخل بناء النظام المحاسبي

أولاً: مناهج بناء نظرية المحاسبة

ثانياً: الفروض المحاسبية

ثالثاً: المبادئ المحاسبية

رابعاً: المحددات المحاسبية

تساهم النظرية المحاسبية في توليد ومشاركة المعرفة في اطار مفاهيمي من خلال تحديد مختلف المفاهيم النظرية، المبادئ، القواعد والممارسات العملية والتي تنعكس على المخرجات المحاسبية في عملية الافصاح المحاسبي بطرقها المختلفة، وهوما يمكن استخدامها من فهم وتفسير المعلومات المحاسبية واتخاذ القرارات، ولهذا الغرض تستخدم النظرية المحاسبية العديد من المداخل التي تنقسم إلى مداخل نظرية (وفقا للنظرية الشاملة، نظرية المدى المتوسط)، ومداخل غير نظرية أو ما يصطلح عليها بالمداخل الحديثة (المنهج البراغماتي: الذي يعمل على ايجاد ممارسات تتفق مع الواقع العملي، المنهج السلطوي: القائم على الاصدارات المختلفة للهيئات المحاسبية الدولية، منهج الحسابات والقائم على الحسابات المختلفة المرتبطة بالقوائم المالية)، ويتم استخدام هذه المناج المختلفة لتوليد مجال معرفي محاسبي يرتبط بالممارسات العملية.

لذا حاولنا من خلال هذا المحور دراسة مناهج النظرية الشاملة التي تتكون من مدخلين هما: المدخل الاستقرائي والمدخل الاستنباطي باعتبارها الاكثر استخداما في العلوم المختلفة، لكن قبل عرض المنهجين لا بد من عرض الشكل التالي الذي يوضح مسار العملية المحاسبية المستخدمة للمناهج المحاسبية وفقا للشكل التالي.

#### شكل يمثل منهج المحاسبة

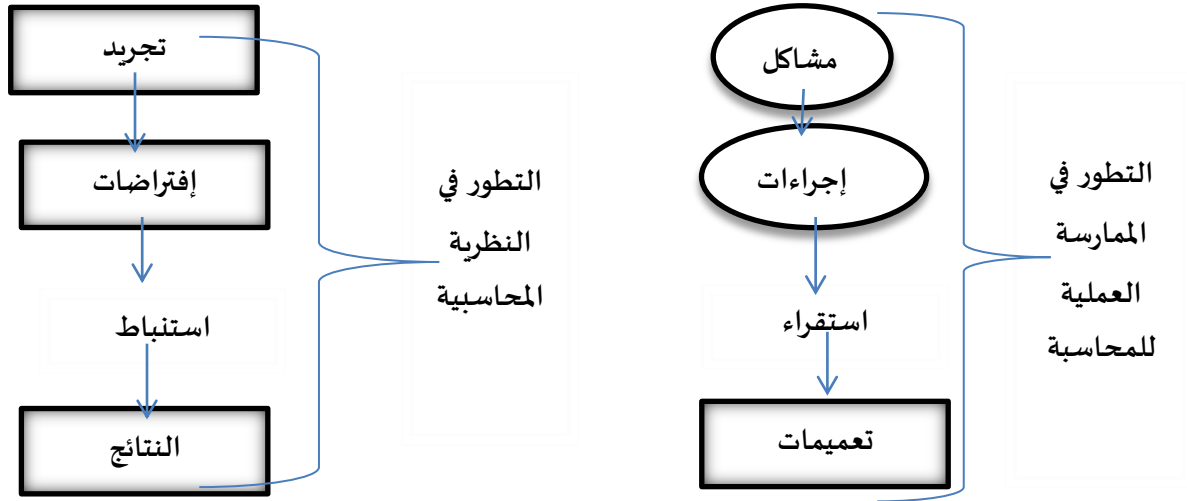


المصدر: الفاتح الأمين عبد الرحيم، حسين محمد الطاهر خليفة، المحاسبة المالية-أساليب عملية-، المملكة العربية السعودية: مكتبة الرشد ناشرون، 2014، ص.316.

يوضح الشكل مسار العملية المحاسبية كنظام للمعلومات بدءا من العملية المالية التي تعكس الحدث المالي الداخلي والخارجي الذي تقوم به المؤسسة خلال الدورة المحاسبية كمدخلات، تليها عملية تطبيق المعارف المحاسبية من القواعد والممارسات ك معالجة للمعاملات المالية، ليتم العرض والافصاح لمشاركة المعارف المختلفة والازمة لاتخاذ القرارات عن طريق التقارير والقوائم المالية، وأخيرا تعطي عملية تحليل البيانات صورة شاملة لمعرفة مدى كفاءة وفعالية المعارف المحاسبية المستخدمة في طرف المؤسسة.

أولاً: مناهج بناء نظرية المحاسبة.

شكل يمثل عمليات المنشأة



المصدر: أمين السيد أحمد لطفي، نظرية المحاسبة القياس والافصاح والتقرير المالي عن الالتزامات وتحقق الملكية، الاسكندرية:الدار الجامعية، 2007، ص.06.

#### 1. المنهج الاستقرائي في المحاسبة.

المنهج الاستقرائي في المحاسبة يبدأ بالملاحظة للمعلومات المالية لمؤسسة الأعمال، والقياسات الخاصة من أجل التوصل إلى استنتاجات، ليتبين وجود أساس يشير إلى العلاقات المتكررة التي تفيد وجود تعميمات للمحاسبة، ما يجعل المعلومات المالية تمثل العلاقات المتكررة وتؤدي إلى تكوين مبادئ، ويتضمن المدخل الاستقرائي لتكوين النظرية أربعة خطوات أساسية وهي<sup>1</sup>:

- ملاحظات وتسجيل كافة الملاحظات.
- تحليل وتصنيف تلك الملاحظات لاكتشاف العلاقات المتكررة.
- الاشتقاق الاستقرائي للتعميمات والمبادئ المحاسبية من تلك الملاحظات التي تصور العلاقات المتكررة.
- اختبار التعميمات: ويجب اختبار الافتراضات المحاسبية تجريبياً من خلال عدد كافي من حالات العلاقات المتكررة- الممارسات المحاسبية-، وعليه تشتق المبادئ عن طريق إتباع أحد العمليات الاستنباطية، ويتم في ضوء المعرفة والخبرة بالممارسة المحاسبية.

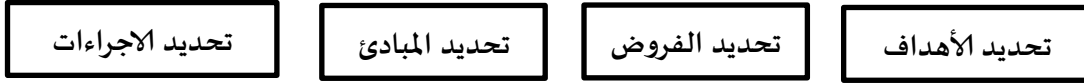
<sup>1</sup> أمين السيد أحمد لطفي، نظرية المحاسبة من منظور التوافق الدولي، مصر: دور المكتبات الكبرى، 2005، ص.62.

## 2. المنهج الاستنباطي في نظرية المحاسبة:-Deductive Logic .

عبارة عن تتابع أو تسلسل من الأهداف إلى الفروض إلى المبادئ وأخيرا الإجراءات، وفي مجال المحاسبة يتطلب تطبيق هذا المنهج الخطوات التالية:<sup>1</sup>

- تحديد أهداف التقارير المالية.
- تحديد الفروض المحاسبية الأساسية.
- تحديد القيود الخاصة بقياس واستخدام المعلومات المحاسبية.
- تحديد الإطار الذي يجب أن تتم فيه عرض المعلومات مثل استخدام نظام القيد المزدوج.
- تحديد المفاهيم والمصطلحات المحاسبية.
- استنتاج المبادئ العامة.
- استخلاص القواعد والطرق اللازمة للتطبيق.

شكل يمثل المنهج الاستنباطي في تكوين النظرية



المصدر: أمين السيد أحمد لطفي، نظرية المحاسبة-منظور التوافق الدولي-، مصر: الدار الجامعية الاسكندرية، 2005، ص.66.

ولذلك فإن التتابع يتمثل في الأهداف والمبادئ والأساليب حيث يجب أن يتم تكوين أهداف المحاسبة على نحو سليم، ويتأسس الهيكل الكامل لنظرية المحاسبة على تلك الأهداف، يمكن اختيار النظريات الاستنباطية من خلال أربعة أمور أساسية هي:<sup>2</sup>

- مقارنة الاستنتاجات مع بعضها البعض بهدف اختبار الاتساق الداخلي في النسق، أي التأكد من عدم وجود تناقض ذاتي في النسق.
- البحث عن الشكل أو الصورة المنطقية للنظرية بهدف تحديد طبيعتها: هل هي نظرية تجريبية أو نظرية علمية.
- المقارنة مع نظريات أخرى لتحديد فيما إذا كانت ستقدم مساهمة علمية تتجاوز مختلف الإختبارات.

<sup>1</sup> بن حركو غنية، محاضرات في مقياس نظرية المحاسبة، جامعة خنشلة، 2021، 2020، ص.28.

<sup>2</sup> نفس المرجع السابق، ص.30.

- إختبار النظرية تجريبيا عن طريق الاختبار التجريبي لتطبيق نتائجها المشتقة منها، وتعد هذه الخطوة ضرورية لتحديد كيفية وقوف النظرية تجاه المطالب العلمية، فإذا كان تنبؤها مقبولا أعتبرت النظرية محققة في الوقت الحالي، أما إذا كان التنبؤ مرفوضا فإن النظرية تعتبر مفيدة.

وبما أننا ركزنا على على المنهجين الاستقرائي والاستنباطي كان لزاما اتباعهما بالنظريات التالية التي تترجم أهمية المنهجين السابقين، وفقا للتالي:<sup>1</sup>

#### ■ نظرية المحاسبة الوضعية:- The Positive Approach.

قدم كل من Watts & Zimmerman عدة دراسات وبحوث حول التجريب في الواقع العملي فقد قدما سنة 1978 بحث بعنوان " نحو نظرية محاسبية إيجابية في تحديد معايير المحاسبة"، وفي سنة 1979 بحث بعنوان " النظرية المحاسبية الوضعية"، لذا تسمى هذه النظرية أيضا بالمدخل الايجابي أو الواقعي، و يستخدم المنهج الاستقرائي لإنتاج بحوث محاسبية، وتقوم هذه النظرية على جملة من الفرضيات هي:<sup>2</sup>

- المعيار المستخدم من قبل الادارة عند قيامها بالاختيار من بين المبادئ المحاسبية هو تعظيم منفعتها أو رفع قيمتها.

- قدرة الإدارة تزداد مع ضمان استمرارية عمل المؤسسة، مستوى نمو الدخل، مستوى نمو حجم المؤسسة-،...الخ.

- تعزيز قدرة التنبؤ المبني على سلسلة الأرقام المحاسبية لتحديد الاتجاه الأفضل.

- تخفيض حالة عدم التأكد الناتجة عن تقلبات في أرقام الدخل بشكل عام، وتخفيض

المخاطرة.

#### ■ نظرية المحاسبة المعيارية: The Normative Approach

تم الاعتماد على دراسة Paton التي أجريت سنة 1922 والتي أعيد نشرها سنة 1978 لإستخدامه الحدس والتأمل الفلسفي دون اهمال للمعرفة والخبرة العملية التي تجمعت لوضع ستة فرضيات محاسبية وهي:

- فرض الوحدة المحاسبية.

<sup>1</sup> محمد الأمين تاج الأصفياء حسن البصري، مرجع سابق، ص.ص 70-74.

<sup>2</sup> رياض العبد الله، صلاح الحجاوي، نظرية محاسبية، عمان: اليازوري العلمية للنشر والتوزيع، 2009، ص.245.

- فرض استمرارية المشروع.
- فرض معادلة المركز المالي
- فرض ثبات وحدة القياس
- فرض اعتماد التكلفة

- فرض استحقاق المصروف وتحقيق الإيراد والأرباح

رفض "Moonitz" لدخلي الإستنباط المنطقي والاستقرائي، فالمدخل المنطقي يعجز عن معالجة مشاكل القياس والتقييم، أما المدخل الاستقرائي فيعاني من غياب امكانية إخضاع علم المحاسبة للتجارب العملية مع عدم القدرة على التحكم في الظواهر - السمات- التي تمثل موضوع القياس المحاسبي.<sup>1</sup>

### ثانيا: الفروض المحاسبية:

الفرض المحاسبي هو: " استنتاج يعبر عن فكرة موضوعية متعارف عليها بين المهتمين بالمحاسبة ويعتبر الأساس الذي تبنى عليه المبادئ العلمية."<sup>2</sup>

✓ فرض وحدة القياس المحاسبي: لما كانت النقود هي مقياس الذي يتم به تبادل السلع والخدمات، لذا فالغالب على المجتمعات الحديثة التي تقوم على تبادل التقييم النقدي، فقد جاء هذا الفرض ليؤكد حقيقة استخدام النقود كوحدة للقياس.<sup>3</sup>

✓ فرض استقلال الوحدة المحاسبية: ويفترض المحاسب أن الوحدة تعد مستقبلية عن أصحاب المصلحة فيها، وعلى هذا الأساس فإن البيانات والمعلومات المحاسبية يتم إعدادها وتوفيرها من وجهة نظر المؤسسة، حيث تمثل موضوع الإهتمام في المحاسبة المالية، ومن ثم فانها تعتبر نواة النظام المحاسبي الذي يتم تصميمه لها بحيث يغطي الأنشطة التي تقوم بمزواتها ويعكس العمليات التي تكون طرفا فيها، وذلك دون النظر للأنشطة الخاصة بأصحاب المصلحة فيها، ما يجعل المؤسسة كيان مستقل يفترض إمكانية تعامله مع الكيانات الأخرى سواء كانت حقيقية أو وهمية.<sup>4</sup>

<sup>1</sup> محمد أمين تاج الأصفياء، مرجع سابق، ص.74.

<sup>2</sup> محصل نعمان، التأصيل النظري للمحاسبة وفق المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية، مجلة إدارة الأعمال والدراسات الاقتصادية، العدد السادس، ص.122.

<sup>3</sup> محمد الأمين تاج الأصفياء، مرجع سابق، ص.16.

<sup>4</sup> عبد العي مرعي، محمود السيد سليمان، مرجع سابق، ص.28.

✓ فرض الدورية: يقوم على إمكانية تقسيم عمر المؤسسة إلى عدة فترات مالية، ويرتبط هذا الفرض بالضوابط التي يعمل من خلالها المحاسب، كما أن إعداد التقارير المالية بصورة دورية منتظمة يجعلها قابلة للمقارنة والتنبؤ، كما يساعد أيضا في تحقيق خاصية الملائمة، فهو يسمح بتقديم المعلومات بالسرعة الكافية مما يجعلها مفيدة في إتخاذ القرار.<sup>1</sup>

✓ فرض التوازن المحاسبي: لقد ارتبط هذا الفرض بظهور محاسبة القيد المزدوج، ويتحقق التوازن المحاسبي بتوازن ميزان المراجعة وتوازن الميزانية العامة، وينطلق هذا الفرض من أن لكل عملية طرفان ويشترط لصحة العمل المحاسبي أن تتساوى القيم في كلا الطرفين.<sup>2</sup>

### ثالثا:المبادئ المحاسبية:

يعرف المبدأ المحاسبي على أنه: " اقتراح مؤكد قابل التطبيق في مجال معين وحائز على القبول بين أعضاء المهنة ومشتق بين الملاحظة والخبرة ويعتبر مرشدا في مجال الاختيار بين البدائل التي تحقق الفرض المستهدف من النشاط."<sup>3</sup>

وتعرف أيضا على أنها: " عبارة عن قواعد محددة تحكم الاجراءات والطرق المحاسبية المستخدمة في عملية ترجمة الأحداث الاقتصادية، هذه القواعد تعتبر المرجع الأساسي عند تسجيل الأحداث الاقتصادية في السجلات عند تبويبها وتلخيصها"<sup>4</sup>

✓ مبدأ التكلفة التاريخية: تعتبر الأصول الثابتة-أراضي ومباني-هي الأكثر تأثرا بهذا المبدأ ووفقا لهذا المبدأ تعتبر التكلفة التاريخية هي الأساس في قياس كلا من الأصول الثابتة والالتزامات أي أنها تقيم على أساس قيمتها في تاريخ الحصول عليها أو انتاجها، أما فيما يخص الأصول المتداولة قصيرة الأجل وخاصة مخزون البضاعة فإن تقيمه يتم على أساس التكلفة التاريخية أو سعر السوق أيهما أقل ومن بين الانتقادات الموجهة لهذا المبدأ نجد:<sup>5</sup>

- غياب المصدقية في التعبير عن التكاليف الحقيقية السائدة في السوق.
- صعوبة المقارنة بين القوائم المالية عبر السنوات المتعاقبة.

<sup>1</sup> بولعراس صلاح الدين، التغيرات التي أحدثتها النظام المحاسبي المالي على القوائم المالية وأثرها في تحسين جودة المعلومة المحاسبية، أطروحة دكتوراه، جامعة سطيف، 2015-2016، ص.18.

<sup>2</sup> بولعراس صلاح الدين، نفس الرجوع السابق، ص.18.

<sup>3</sup> محصول نعمان، المرجع السابق، ص.122.

<sup>4</sup> الإدارة العامة لتصميم وتطوير المناهج، مرجع سابق، ص.09.

<sup>5</sup> شوقي طارق، المرجع السابق، ص.61.

✓ مبدأ مقابلة الإيرادات بالمصروفات: تتطلب عملية تحديد نتائج عمليات المشروع من أرباح أو خسائر ضرورة مقارنة الإيرادات التي يحصل عليها المشروع خلال الفترة المحاسبية والتي تتحقق محاسبيا طبقا لعرف التحقق بالمصروفات التي تمت التضحية بها أو التكاليف التي تم إستنفادها في سبيل الحصول على تلك الإيرادات، وهذا يستدعي ضرورة تتبع علاقة السببية بين الإيرادات وما يلزم لتحقيقها من مصروفات بصرف النظر عن توقيت سداد تلك المصروفات، فما دامت المصروفات والتكاليف المستنفذة ترتبط بالإيرادات المحققة محاسبيا لفترة محاسبية معينة فيجب أن تحمل هذه الفترة بتلك المصروفات والتكاليف وهو ما يطلق عليه بمبدأ مقابلة الإيرادات بالمصروفات، وسوف نتضح أثار تطبيق هذه القاعدة فيما بعد في شأن معالجة العمليات المستمرة.<sup>1</sup>

✓ مبدأ الحيطة والحذر: ظهرت الحاجة إلى هذا المبدأ نتيجة لحالات الإفلاس المتكررة لكثير من المشروعات التي عاصرت الأزمة الاقتصادية العالمية في الثلاثينيات من القرن الماضي، مما دفع إدارة المشروعات إلى البحث عن جميع السبل الكفيلة بتقليل حالات الفشل المالي، وذلك عن طريق إظهار المركز المالي للمشروع بشكل أفضل مما هو عليه<sup>2</sup>، وهو ما يجعل المؤسسة تعترف بالإيرادات عند تحققها فقط مع مراعاة أية خسائر محتملة الحدوث في أية لحظة، لذا يقوم المحاسب بتكوين مخصصات مختلفة لمقابلة الخسائر المتوقعة.

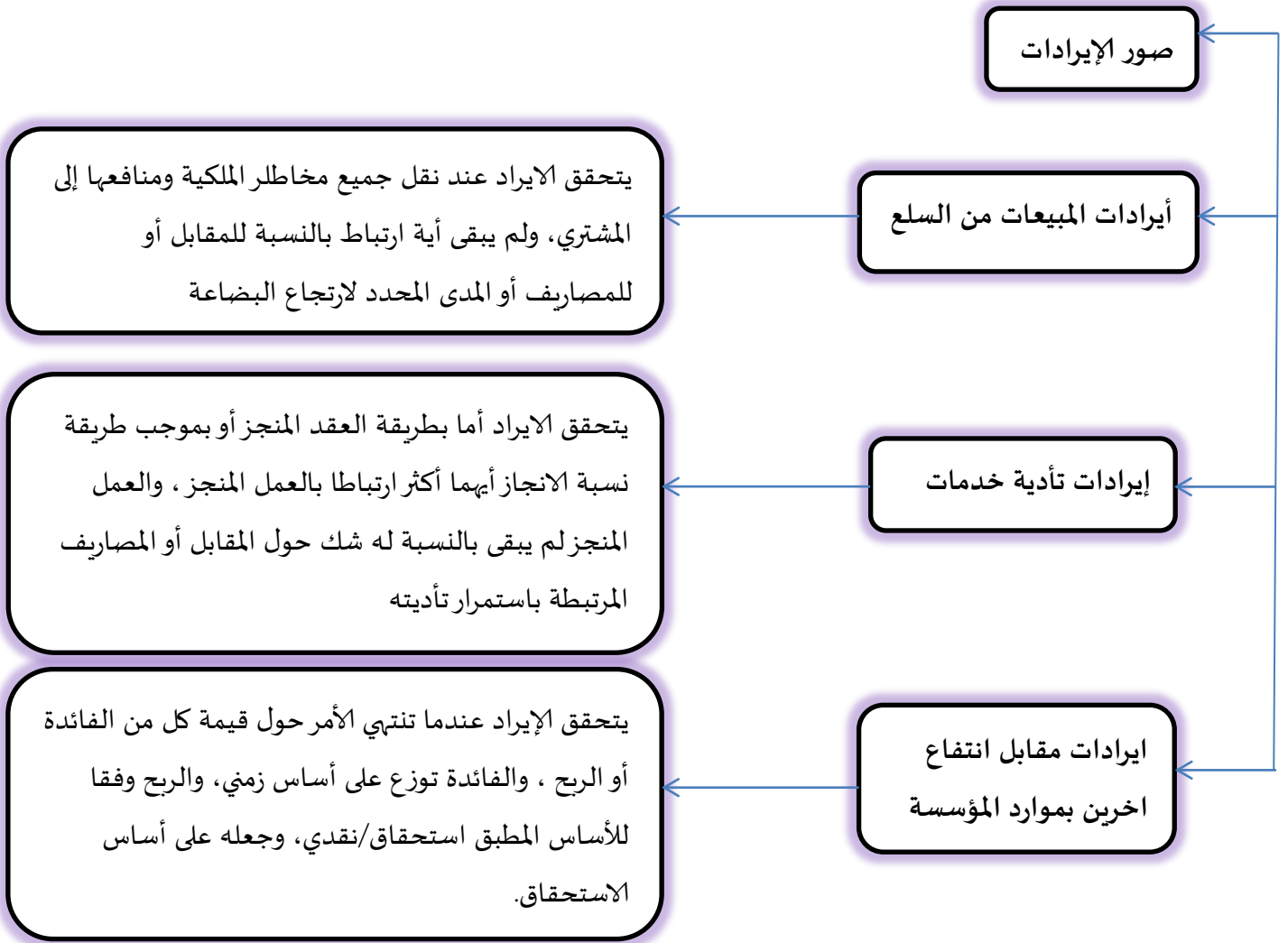
✓ مبدأ تحقق الإيراد محاسبيا: تدعو الحاجة إلى معلومات محاسبية للتوقف عن نتائج المشروع إلى ضرورة القياس الدوري لنتائج عملياته، ويتم هذا القياس عن كل دورة من الفترات المحاسبية رغم افتراض إستمرار عمليات المشروع، وتمثل الإيرادات عن الدورة المحاسبية نتيجة تفاعل عمليات وأنشطة المشروع المختلفة من شراء وإنتاج وتسويق، وإمتداد هذه الأنشطة على مدار حياة المشروع وإستمرارها يؤدي إلى ضرورة وجود قاعدة يسترشد بها المحاسب بصدد تحديد الإيرادات التي يمكن إعتبارها خاصة بفترة زمنية دون الفترات الأخرى، وهذه القاعدة العامة التي جرى العرف المحاسبي على استخدامها هي تحقق الإيرادات محاسبيا عند عملية بيع السلعة أو الخدمة التي ينتجها أو يؤديها المشروع، وذلك بصرف النظر عن كون عملية البيع تمت نقدا أو بالأجل، وترتبط هذه القاعدة بقاعدة التكلفة التاريخية إرتباطا وثيقا<sup>3</sup>، وفيما يلي شكل يمثل مختلف أشكال الإيرادات وكيف يتم تحقيقها.

<sup>1</sup> عبد الحي مرعي، عطية عبد الحي مرعي، مرجع سابق، ص.48.

<sup>2</sup> حسن القاضي، مامون حمدان، نظرية المحاسبة، سوريا: جامعة دمشق، 2013، ص.509.

<sup>3</sup> عبد الحي مرعي، محمد سمير الصبان، مرجع سابق، ص.49.

## شكل يمثل صور الإيراد المختلفة



المصدر: محمد السيد الناغي، نظرية المحاسبة مدخل معاصر، الناشر المكتبة العصرية، 2018، ص.262.

✓ مبدأ تغليب الواقع الإقتصادي على الشكل القانوني: ويقصد به تفضيل المحتوى على الشكل حيث يفضل الأخذ بالواقع المالي على الشكل القانوني أثناء المعالجة المحاسبية للأحداث الاقتصادية، هذا المبدأ غير معمول به في الكثير من حول العالم خاصة منها التي تستند ممارستها المحاسبية على ضوابط قانونية، وبحسب هذا الأخير تسجل عناصر ذمة المؤسسة على أساس الملكية، هذا ما يتعارض مع الواقع خاصة في حالة القرض الإيجاري الذي يتميز في أغلب الأحيان بالتكلفة المرتفعة فنجد أنه يظهر فقط في جدول حسابات النتائج في كل مصاريف كراء ولا يوجد له أثر في الميزانية وهذا لا يتوافق مع الواقع.<sup>1</sup>

<sup>1</sup> بن حركو غنية، مرجع سابق، ص.58.

✓ مبدأ الإفصاح الشامل: يقضي هذا المبدأ بضرورة شمول التقارير المالية على جميع المعلومات اللازمة لإعطاء مستخدمي التقارير المالية صورة واضحة عن المؤسسة ، وقد ظهرت أهمية هذا المبدأ نتيجة لتطور شركات الأموال والنص في قوانين الشركات في معظم الدول على ضرورة نشر القوائم المالية لهذه الشركات قبل الاجتماع السنوي للجمعيات العمومية، كما نصت هذه القوانين على الحد الأدنى من المعلومات التي يجب الإفصاح عنها.<sup>1</sup>

✓ مبدأ الثبات في إتباع النسق: ينص هذا المبدأ على ضرورة إستمرار المؤسسة الإقتصادية في تطبيق نفس المبادئ والطرق المحاسبية، خلال الفترات المحاسبية المتعاقبة، وأي تغيير أو تعديل في هذه المبادئ والطرق من فترة لأخرى يجعل المعلومات المالية مظلمة، وعلى هذا فإن أي رغبة من المؤسسة الإفصاح عن أية تعديل وعن أسبابه وانعكاساته على الحسابات الختامية.<sup>2</sup>

✓ مبدأ القيد المزدوج: تفترض هذه الطريقة أن لكل عملية مالية طرفان، وأن كل عملية مالية تحدث تؤثر في الطرفين بالتساوي حيث يكون التأثير موجبا في طرف وسالبا في الطرف الآخر بنفس المقدار، وعلى هذا الأساس تسجل العمليات المالية في الدفاتر المحاسبية، ويتميز نظام القيد المزدوج بما يلي:<sup>3</sup>

- يعتبر طريقة سليمة لاستخراج نتيجة أعمال الوحدة المحاسبية وتحديد مركزها المالي.
- يتوافق مع الطرق المختلفة لتنظيم الدفاتر المحاسبية.

#### رابعا: القيود-المحددات-المحاسبية:

يمكن ذكر أهم القيود المحاسبية في العناصر التالية:<sup>4</sup>

✓ الأهمية النسبية: حيث يوفر ضوابط مهمة لتطبيق مبدأ الإفصاح المحاسبي، وينص على ضرورة الإفصاح فقط عن البنود ذات الأهمية في القوائم وعدم اشتغال هذه القوائم على تفاصيل وبنود لا داعي للإفصاح عنها مما قد يسبب إرباكا للمستخدم وتضليلا له، بل ويفقد القدرة على التمييز بين ما هو مهم وما هو أقل أهمية، ويوصف البند على أنه مهم نسبيا في ضوء بعض الاعتبارات الكمية والنوعية، كقيمته النسبية ضمن مجموعة معينة ينتمي إليها.

<sup>1</sup> نفس المرجع السابق، ص.56.

<sup>2</sup> بولعراس صلاح الدين، مرجع سابق، ص.21.

<sup>3</sup> الفاتح الأمين عبد الرحيم، حسين محمد الطاهر خليفة، المحاسبة المالية-أساليب عملية، المملكة العربية السعودية: مكتبة الرشد ناشرون، 2014، ص.93.

<sup>4</sup> مؤيد راضي خنفر، غسان فلاح المطارنة، تحليل القوائم المالية- مدخل نظري وتطبيقي، عمان: دار المسيرة للنشر والتوزيع والطباعة، 2011، ص.27.

✓ العرف-ممارسات- الصناعي: يجب الافصاح عن البنود في قوائمها المنشورة بما لا يتعارض مع الممارسة العامة في القطاع الذي ينتمي إليه، وبما لا يتعارض مع المبادئ المحاسبية المقبولة، حتى لا تفقد القوائم المالية إمكانية مقارنتها بقوائم مالية لشركات أخرى في نفس القطاع.

✓ التكلفة والمنفعة: ترتبط الفائدة والمنفعة المتوقعة للمستخدم من خلال الافصاح عن أي بند في ضوء التحقق من كلفة إنتاج هذه المعلومات والافصاح عنها، حيث أن إنتاج المعلومات والحصول عليها يكلف المؤسسة ويحملها أعباء مالية إضافية غير ضرورية.

## خلاصة المحور

تساهم البحوث المحاسبية بمنهجها الاستقرائي في دراسة مشاكل القياس والافصاح المحاسبي لكونها تنطلق من الواقع في محاولة لايجاد الحلول وتفسيرها وتعميمها وامكانية التنبؤ بالمستقبل، في حين يعمل المنهج الاستنباطي على وضع معايير نموذجية لعملية الممارسات والعرض المحاسبي لتلبية مختلف احتياجات مستخدمي القوائم المالية بأنماط قياسية يمكن تطبيقها.

في حين تعد الفروض والمبادئ المحاسبية المقبولة ضبطا للممارسات المحاسبية وتسهيلا لعمل المحاسب للقيام بتسجيل الأحداث التي تقوم بها المؤسسة خلال دورتها المحاسبية، كما تمكنه من تحديد المبادئ المختلفة التي تسهم في الاعتراف بمختلف بنود القوائم المالية، وكذا مراعاة أهم القيود المحاسبية خاصة ما تعلق بقيد التكلفة والمنفعة عن المعلومات المحاسبية.

## أسئلة المحور

1. هل يساهم اتباع المنهج الاستنباطي في البحوث المحاسبية من الوصول إلى قواعد ممارسات محاسبية يمكن تطبيقها بسهولة؟
2. تقون النظرية المعيارية على عدة فرضيات تساهم وضع مجال معرفي أفضل للممارسات المحاسبية، حدد هذه الفرضيات مبرزا أهمية تطبيقها على الواقع؟
3. ما الفرق بين الفرض والمبدأ المحاسبي؟ وهل يمكن الاستغناء عن البعض منها؟ ولماذا؟
4. لماذا يعد مبدأ تغليب الواقع الاقتصادي على الشكل القانوني مهما محاسبيا؟
5. لماذا يعتبر الاعتماد على مبدأ ثبات الثبات في اتباع النسق شرطا ضروريا لاستمرار المؤسسة في أداء عملها لفترة طويلة من الزمن نسبيا؟
6. لماذا ترتبط منفعة المعلومات بتكلفة الحصول اعليها وانتاجها من طرف المؤسسة؟
7. لا تعترف المؤسسة بالايراد إلا بتوفر الدليل المادي، فما مختلف صور تحقق الايراد للمؤسسة؟

## التنظيم المحاسبي

- أولاً: مساهمة الإدارة في التنظيم المحاسبي
- ثانياً: مساهمة الجمعيات المهنية في التنظيم المحاسبي
- ثالثاً: معايير المحاسبة الدولية: الاصدارات والاستحداثيات
- رابعاً: الاطار المفاهيمي لمعايير التقارير المالية الدولية
- خامساً: المعايير الدولية لاعداد التقارير المالية
- سادساً: القياس والافصاح المحاسبي وفقا IAS/IFRS
- سابعاً: تأثير تطبيق المعايير الدولية لاعداد التقارير المالية

قبل الخوص في التطور التاريخي للنظرية المحاسبية وتطبيقها من طرف دول العالم المختلفة، وكيف ساهمت في بناء الهيكل المتكامل للنظرية لا بد من معرفة المصطلحات المرتبطة بهذا الفصل، حيث نجد أن التنظيم المحاسبي يعرف على أنه " وضع إطار عام للممارسات المحاسبية، وتنظيم هذه الممارسات بوضع ضوابط وحلول للمشكلات التي تواجه التطبيق العملي لها".<sup>1</sup>، ما يجعل التنظيم المحاسبي يدرس مختلف التغيرات التي تطرأ على الممارسات المحاسبية ويعمل على تطويرها ضمن إطار يمكن مستخدمي المعلومات من اتخاذ القرارات السليمة، في حين نجد أن الاتجاه نحو المعايير المحاسبية لضبط التطبيقات والاجراءات المحاسبية من جهة، وضمان جودة التقارير المالية ، كما يعد الأداة الفعالة في العمل المحاسبي نظرا لاتسامها بالمرونة المطلوبة في التنظير ومعالجة الأزمت الحاصلة ومنح الحلول الملائمة، وفيما يلي نوضح المصطلحات الخاصة بالمعايير المحاسبية ومميزاتها.

✓ **تعريف المعيار:** ترجع كلمة معيار NORM إلى الكلمة اللاتينية NORMA والتي تعني بمفهومها الأصلي أداة قياس، اذن المعيار هو النموذج الذي يوضع ليقاس على ضوئه وزن أو طول...الشيء.<sup>2</sup>

✓ **المعيار المحاسبي على أنه** " بيان كتابي تصدره هيئة تنظيمية محاسبية أو مهنية، يتعلق بعنصر محدد من عناصر القوائم المالية أو نوع معين من أنواع العمليات أو الأحداث المتعلقة بالمركز المالي للمؤسسة ونتائج أعمالها، ويتناول تحديد الأسلوب المناسب للقياس".<sup>3</sup>

✓ **معايير المحاسبة الدولية على أنها:** " القواعد المحاسبة الصادرة عن مجلس معايير المحاسبة الدولية، لكي يتم اتباعها من طرف الشركات في إعداد التقارير المالية بهدف جعلها سهلة الفهم وقابلة لاستخراج مختلف المعلومات المفيدة في اتخاذ القرارات".<sup>4</sup>

■ **خصائص معايير المحاسبة الدولية:** ويمكن ادراجها في النقاط التالية:<sup>5</sup>

- إعداد المعايير المحاسبية وفقا للظروف الاقتصادية والسياسية والاجتماعية والقانونية والبيئية المحيطة بالمجتمع.

<sup>1</sup> محسن بابقي عبد القادر، المحاسبة الدولية، صنعاء: جامعة العلوم والتكنولوجيا للكتاب الجامعي، 2013، ص.106.

<sup>2</sup> سوالم صلاح الدين، رحالية بلال، تبني المعايير المحاسبية الدولية IFRS/IAS في الدول العربية المتطلبات والتحديات، *Rimak international journal of humanities and social sciences, volum 3, 2021, p p.112.113.*

<sup>3</sup> عيادي عبد القادر، مدى توافق النظام المحاسبي المالي SCF مع المرجع المحاسبي الدولي في إعداد القوائم المالية، د.ت.ن، ص.60.

<sup>4</sup> <http://www.qoyod.com/ara, 16/11/2024, 15.15h>

<sup>5</sup> سوالم صلاح الدين، رحالية بلال، المرجع السابق، ص.113.

- تمثل المعايير المحاسبية أفضل الممارسات المحاسبية المتاحة عند وجود خلافات متعددة للمعالجة المحاسبية لنفس الموضوع ، حيث يساهم بتقديم عدة طرق للمعالجة المحاسبية ، وعرض هذا الأخير عن طريق الإفصاح المحاسبي.

- تتصف المعايير المحاسبية بالحياد ويقصد بذلك عدم توقع تحديد نتائج معينة بقدر الامكان عند إعداد المعايير المحاسبية.

- تتصف أيضا بتنمية الأهداف الوطنية العامة دون أن تتأثر بتغير سياسات الحكومات.

■ أهمية وأهداف معايير المحاسبة الدولية:

يتماشى تطبيقها مع متطلبات العولمة بما يخدم الشركات المتعددة الجنسيات، كما تعمل على تشجيع الاستثمارات وتحديد قواعد القياس المحاسبي وطرق احتساب الأرباح وإعداد القوائم المالية، ومنه تحقيق الأهداف الضريبية بما يمنع حدوث الأزواج الضريبي، إضافة إلى تحقيق الأهداف التالية<sup>1</sup>:

- تحسين الشفافية وقابلية المقارنة للقوائم المالية المعدة من طرف المؤسسات وتسهيل عمليات التسعير بالبورصة.

- تسهيل عملية اتخاذ القرارات حيث تمنح المعايير القدرة على اجراء المقارنات واتخاذ القرارات بناء على تقييم البدائل المختلفة.

- إجتناّب التعقيد حيث أن غياب استخدام معايير محاسبية في إعداد القوائم المالية للمؤسسة يترتب عليه صعوبة استفادة مستخدميها منها.

أولا: مساهمة الادارة في التنظيم المحاسبي: حددت في الفترة ما بين 1900 إلى 1933 وتميزت هذه المرحلة بسيطرة تامة على اختبار المعلومات المالية وحددت مفهوم ومضمون الإفصاح بما يتناسب ومصالحها، ويمكن أن ندرج هذه المساهمة في التالي<sup>2</sup>:

1. وفقا للتطبيق العملي: ساهم انتشار شركات المساهمة بعد سنة 1900 كشكل جديد للملكية تسمح بتجميع رؤوس الأموال الضخمة مع محدودية المخاطر للمساهمين، وهو ما ساهم بفاعلية في توسيع الشركات ونمو حجمها، وهذا الانشار للشركات أدى إلى ظهور خاصيتين في تطوير نظرية المحاسبة وهما:

<sup>1</sup> عيادي عبد القادر، مرجع سابق، ص.60.

<sup>2</sup> رضوان حلوه حنان، النموذج المحاسبي المعاصر من المبادئ إلى المعايير، عمان: دار وائل للنشر والتوزيع، 2006، ص.30-36.

- خاصية الاستمرار: وهي الأساس الذي يقوم عليه فرض الاستمرارية المعتمد لاشتقاق عدد من المبادئ والمفاهيم المحاسبية، وما زال هذا الفرض ساري المفعول حتى بداية أزمة كورونا ليتم التشكيك فيه.

- خاصية الملكية الغائبة: ويصطلح عليها بخاصية انفصال الملكية عن الإدارة، وتعد هذه الخاصية الأساس الذي يقوم عليه فرض الشخصية المعنوية.

### جدول يوضح الفروض والمبادئ وفقا للتطبيق العملي.

التطبيق العملي	الفرض، المبدأ المحاسبي
فرضت شركة المساهمة لسكك الحديد في إنجلترا قانونا ملزما بنشر القوائم المالية دوريا	فرض الدورية / مبدأ الإفصاح
/: تفسير العلاقة القائمة بين المساهمين باعتبارهم ملاكا وموكليين للإدارة العامة يقومون برعاية مصالح المساهمين بهدف تعظيم أرباح المستثمرين.	ظهور نظرية الوكالة
/: التدقيق الخارجي يعمل كرقابة على التقارير والقوائم المحاسبية التي تقدمها الإدارة لبدء الرأي حول عدالة القوائم المالية، ويعد التقرير بمثابة اخلاء لمسؤولية الإدارة تجاه المساهمين	ظهور الحاجة للتدقيق الخارجي
بعدها كان اهتمام الشركات حول قائمة المركز المالي انتقل الى الاهتمام بقائمة الدخل نظرا لظهور أهمية الدور المحاسبي في مجال تقييم نشاط الإدارة.	الاهتمام بقائمة المركز المالي الاهتمام بقائمة الدخل
من خلال مقابلة الإيرادات بالمصروفات إذ اعتبر الدخل المحقق خلال الدورة مؤشرا لتقييم كفاءة الإدارة في استثمار الأموال الموكلة أليها وقياس مدى نجاحها في تحقيق المهام المنوطة بها	مبدأ مقابلة الإيرادات بالمصروفات

المصدر: رضوان حلوه حنان، النموذج المحاسبي المعاصر من المبادئ إلى المعايير، عمان: دار وائل للنشر والتوزيع، 2006، ص ص.22-23.

■ لكن وجهت العديد من الانتقادات الموجهة لمساهمة الإدارة وفقا لمدخل التطبيق العملي يمكن ادراجها في مجموعة النقاط التالية:

- فقدان غالبية الممارسات المحاسبية إلى الخلفية النظرية: وهو ما نتج عنه وجود تناقضات بين المبادئ المستخلصة وتعارض بين بنود وعناصر القوائم المالية.

- الافتقار إلى الاكتمال: وجود ممارسات مختلفة لنفس المشكلة لعدم توافر مبادئ وضوابط مقبولة، وهو ما أكده عدم الالتزام بخاصية الثبات وبالتالي عدم قابلية البيانات المحاسبية للمقارنة والتنبؤ.

- اكتفاء المؤسسة بنشر قائمة المركز المالي وعدم نشر قائمة الدخل لان نشرها يضر بالمصالح التنافسية للشركة، ما نتج عنه عدم القدرة على تقييم نشاط الإدارة واخلاء مسؤوليتها عمليا.

- تركيز الجهود الادارية والمحاسبية على تحديد الدخل الخاضع للضريبة بما يؤدي إلى تدنية ضريبة الدخل.

- اعتماد سياسات تؤدي إلى تثبيت وتوزيع عوائد متقاربة لكل من أصحاب الأسهم وأصحاب السندات دورياً.

2. وفقاً للتنظير الأكاديمي: قام أستاذ المحاسبة W.A.Paton بمحاولة علمية لبناء نظرية محاسبية بنشره كتاب "نظرية المحاسبة" سنة 1922، والذي أعيد نشره سنة 1978 من طرف جمعية المحاسبة الأمريكية، وقد استخدم Paton الحدس والتأمل من خلال اعتماد المنهج الاستنباطي، وقد وضع ستة مصادرات حددت بشكل متكامل جميع الفروض التي لازلت معتمدة في النموذج المحاسبي المعاصر الذي اشتقت منه المبادئ المحاسبية، في حين اقترح التكلفة التاريخية كأساس موضوعي للقياس المحاسبي، ونوضحها على النحو التالي:

- الوحدة المحاسبية: بغض النظر عن طبيعة الشركة فهي شخصية معنوية مستقلة عن شخصية ملاكها.

- استمرارية المشروع: عند اعتماد أسلوب القياس نفرض أن المشروع يستمر في أعماله على المستقبل المستمر.

- معادلة الميزانية: من خلال وجود توازن بين الحسابات المدينة والحسابات الدائنة نتيجة لتطبيق القيد المزدوج أساساً لاثبات الأحداث المحاسبية، وما ينتج عنه ترابط في اعداد القوائم المالية.

- ثبات وحدة القياس: من خلال اعتماد وحدة النقد في القياس لاثبات العمليات المالية.

- اعتماد التكلفة التاريخية: اعتمده باتون مفهوم الالتصاق أو تتبع التكلفة أثناء عملية الانتاج ويعد هذا المفهوم الأساس لتطبيق محاسبة التكاليف وفق البيانات التاريخية.

- اعتماد المحاسبة وفقاً لأساس الاستحقاق: عند القيام باعتماد مقابلة الإيرادات بالمصروفات لتحديد نتيجة نشاط الدورة من ربح أو خسارة.

ثانيا: مساهمة الجمعيات المهنية في التنظيم المحاسبي.

■ ظهرت أول منظمة مهنية في ايطاليا سنة 1518 في كلية ROXINATI في فينسيا، يتم الانخراط في هذه الكلية لمدة ستة سنوات مع اجتياز امتحان ليصبح خبيرا في المحاسبة، ليصبح سنة 1669 شرطا من شروط مهنة التدقيق، ونشأت في بريطانيا جمعية المحاسبين القانونيين بادنبره واسكتلندا سنة 1854 حيث أصبحت مهنة التدقيق مهنة مستقلة تساهم في حماية المستثمرين من تلاعب الشركات بأموالهم، كما أنشئت جمعية المحاسبين القانونيين في انجلترا وويلز وقامت بإصدار العديد من النشرات المحاسبية لحل المشكلات التي تواجه القائمين في المجال المحاسبي وتقديم توصيات خاصة باعداد الميزانية والأرباح والخسائر ومبدأ التكلفة والسوق أيهما أقل في تقييم المخزون السلعي، لتلها فيما بعد العديد من الهيئات.<sup>1</sup>

1. المعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين: AICPA/ American Institute Of Certified Public

Accountants

وهي منظمة مهنية للمحاسبين القانونيين الممارسين للمهنة عملت على تطوير المبادئ المحاسبية والقواعد، ودعم الممارسات المحاسبية، حيث أنشأت اللجنة التنفيذية لمعايير المحاسبة باعتبارها اللجنة المصرح لها بالتحدث عنه في مجال المحاسبة والتقرير المالي، يقوم بالتوصية على بعض النقاط المحاسبية غير المعالجة من طرف مجلس معايير المحاسبة المالية، ويعمل على تطوير معايير التدقيق أيضا<sup>2</sup>، ومرقيام هذا المعهد ككيان على العديد من المحطات تمثلت في اللجان التالية:<sup>3</sup>

1-1: لجنة الاجراءات المحاسبية: Committee on Accounting Procedures : سنة 1936

تشكلت وخولت لها صلاحية إصدار النشرات حول الاجراءات المحاسبية لوضع ممارسات مقبولة بشكل عام، وتكونت من سبعة عشر عضوا، وفي سنة 1958 ترأس المعهد Alvin R.Jenkins ودعا إلى ضرورة دراسة الفروض المحاسبية وتطوير إصدارات رسمية، ليقوم Jenkins بتأسيس اللجنة الخاصة لبرامج البحوث بهدف مراجعة دور المعهد في وضع مبادئ المحاسبة وابداء التوصيات، واقترح تقرير اللجنة تأسيس مجلس مبادئ المحاسبة، ليتم استبدال اللجنة بمجلس المبادئ المحاسبية بعدما تعرضت سنة 1959 إلى العديد من الانتقادات تمثلت في بطئ أعمالها في صياغة مبادئ المحاسبة لعدم اعتمادها على أسس نظرية وبحثية، إضافة إلى كون معظم أعضاء اللجنة غير متفرغين للمهنة،

<sup>1</sup> عبد الستار الكبيسي، الشامل في مبادئ المحاسبة، عمان: دار وائل للنشر والتوزيع، 2008، ص.21.

<sup>2</sup> شوقي طارق، مرجع سابق، ص.79.

<sup>3</sup> رينشارد شرويدرو وأخرون- تعريب خالد علي أحمد تاجيبي وأخرون-، نظرية المحاسبة، الرياض: دار المريخ للنشر، 2016، ص ص 60.

وكذا نشوء خلاف داخل اللجنة وخلاف بين اللجنة وكذا لجنة تداول الاوراق المالية حول عدد من القضايا المحاسبية أهمها غياب نظرية عامة للمحاسبة.

2-1: مجلس المبادئ المحاسبية: **Accounting Principles Board**: تم تأسيس مجلس مبادئ المحاسبة برئاسة أستاذ المحاسبة Maurice Moonitz كمدير للبحوث اضافة الى أستاذان هما Robert and Sprouse، استبدالا للجنة الاجراءات المحاسبية سنة 1959، وتمثلت أهدافه في تطوير الصيغة المكونة لمبادئ المحاسبة المقبولة والمتعارف عليها، وتشكل المجلس من أعضاء يتراوح عددهم من 17 إلى 21 عضوا تم اختيارهم من مهنة المحاسبة، إضافة إلى أفراد من الصناعة والحكومة والمجتمع الأكاديمي، الا أن المجلس في بداية الستينيات واجه نفس المشاكل التي واجهتها اللجنة في كونه يعمل حسب الحاجة دون وجود أساس تبني عليه قراراتها، وترتب على هذه الانتقادات قيام معهد المحاسبين القانونيين الأمريكي

وفيما يلي يتم سرد أعمال كل من اللجنتين كالتالي وفقا للحقب الزمنية المختلفة:<sup>1</sup>

➤ سنة 1938 نشر معهد المحاسبين القانونيين الأمريكيين دراسة بعنوان "قائمة بمبادئ المحاسبة"، كتبها كل من Thomas.H, Henry Rand Hatfield, and Underhall Moore، وكان الهدف منها توفير ارشادات للجنة حول أفضل الممارسات المحاسبية، لكن الدراسة لم تحقق الهدف منها لاعتبارها ممارسات مقبولة أكثر من كونها محاولة لتطوير نظرية المحاسبة.

➤ سنة 1958 أصدر تقرير حدد أربعة مستويات عامة يجب أن تتناولها عملية تطوير المحاسبة المالية وهي: الفروض، المبادئ، قواعد تطبيق المبادئ في الحالات الخاصة، البحوث، حيث جاء في تعريف اللجنة لهذه المستويات أن "الفروض قليلة العدد لكنها الأساسية التي تعتمد عليها المبادئ، ووالتي تشتق من بيئة مشروعات الأعمال الاقتصادية والسياسية."

➤ سنة 1961 نشر مجلس مبادئ المحاسبة دراسة بعنوان "الفروض الأساسية للمحاسبة" والتي حددت الهيكل الهرمي للفروض التي تنطوي على البيئة والمحاسبة والفروض الواجبة، الا أنه وبعد نشر الدراسة سجلت على أنها بديهية ولا تقدم أغراض مفيدة، وحددت فروض هدة الدراسة كما يلي:

<sup>1</sup> ريتشارد شرويدرو وأخرون- تعريب خالد علي أحمد تاجيبي وأخرون-، مرجع سابق، ص ص 65-74.

## جدول يوضح الفروض الأساسية للمحاسبة الصادرة سنة 1961

الفروض الواجبة والملزمة المجموعة الثالثة	الفروض المحاسبية المجموعة الثانية	الفروض البيئية والاقتصادية والسياسية-المجموعة الأولى-
الاستمرارية: يجب اعتبار المشروع مستمرا الى ما لا نهاية ما لم يثبت العكس	القوائم المالية: تعبر عن نتائج العملية المحاسبية ضمن مجموعة مترابطة من القوائم المالية	التكميم: البيانات الكمية مفيدة في اتخاذ القرارات، أو الاختيار بين البدائل.
الموضوعية: التغيرات التي تحدث في الأصول والخصوم، الإيرادات والمصاريف والأرباح المحتجزة، لا يتم الاعتراف بها قبل أن يكون بالامكان قياسها	الأسعار السوقية: تعتمد البيانات المحاسبية على الأسعار المترتبة على التبادل في الماضي والحاضر والمستقبل الذي حدث فعلا أو يتوقع حدوثه	التبادل: أن السلع والخدمات يتم توزيعها من خلال التبادل، ولا يتم استهلاكها مباشرة من قبل المنتجين
الثبات: الإجراءات المتبعة في المحاسبة في الوحدة الاقتصادية يجب أن تكون مناسبة للقياس ويجب اتباعها بثبات من فترة لآخرى	الوحدات الاقتصادية: يتم التعبير عن نتائج العملية المحاسبية في ضوء وحدات محددة	الوحدات الاقتصادية: النشاط الاقتصادي يتم من خلال وحدات اقتصادية معينة
الوحدة المستقرة: إعداد إعداد التقارير المحاسبية على وحدة مستقرة	عدم قطعية النتائج: ان نتائج العمليات في الفترات القصيرة نسبيا هي نتائج مبدئية متى كانت حاجة للتوزيع بين الفترات الماضية والحاضرة والمستقبلية	الفترة الزمنية: النشاط الاقتصادي يتم القيام به خلال فترة زمنية قابلة للتجديد.
الأفصاح: يجب أن تفصح التقارير المحاسبية على ما هو ضروري		وحدة القياس: النقود هي القاسم المشترك لقياس قيمة السلع والخدمات، العمل، الموارد ورأس المال

المصدر: ريتشارد شرويدر وآخرون، تعريب خالد علي أحمد تاجيبي وآخرون، نظرية المحاسبة، الرياض: دار المريخ للنشر، 2016، ص ص. 67-69.

➤ سنة 1962 أصدر المجلس مبادئ المحاسبة دراسة بعنوان " قائمة مبدئية بمبادئ المحاسبة العامة لمشروعات الأعمال" وركزت الدراسة على اعتماد القيمة الجارية في القياسات المحاسبية لمختلف بنود الميزانية بطرق مختلفة، إلا أن هذه الدراسة تم رفضها باعتبارها بعيدة عن المبادئ المحاسبية المتعارف عليها آنذاك.

➤ في بداية الستينيات قام ممارس المهنة المتقاعد Paul Grady بنشر دراسة عنوانها " جرد مبادئ المحاسبة المقبولة والمتعارف عليها في مشروعات الأعمال"، لخصت المبادئ المحاسبية السائدة، إلا أنها لم تواكب التغيرات المتعلقة بالقضايا المحاسبية الحالية.

➤ في منتصف الستينيات تم نشر قائمة بعنوان " المفاهيم الأساسية ومبادئ المحاسبية" التي تستند عليها القوائم المالية للمشروعات، لتلهم العديد من الدراسات التي أقرت أن مستخدمي القوائم المالية يجب أن تكون لديهم قابلية لمعرفة وفهم خصائص والمحددات، ولكن التعاريف قدمت على الممارسات المقبولة آنذاك.

### 3-1: مجلس معايير المحاسبة المالية: Financial Accounting Standards Board

نظرا للانتقادات الموجهة لمجلس مبادئ المحاسبة عين معهد المحاسبين القانونيين الأمريكي سنة 1971 لجنتين هما:<sup>1</sup>

✓ لجنة **Wheat** نسبة الى اسم رئيسها Francis Wheat هدفها دراسة التي يجب بها وضع مبادئ المحاسبة المالية، لتصدر اللجنة سنة 1972 تقريرا بتوجهات مفادها ضرورة الغاء مجلس مبادئ المحاسبة وانشاء مجلس معايير المحاسبة المالية ليضم المجلس الجديد ممثلين من مختلف الهيئات وبمقابل مادي، وقد تبنى المعهد المحاسبي القانونيين الأمريكيين توصيات اللجنة.

✓ ولجنة **Trueblood** نسبة الى رئيسها Robert Trueblood المكلفة باقتراح الأهداف الأساسية للقوائم المالية لارشاد عملية التقرير المالي ، لتقوم سنة 1973 وفي محاولة لتطوير اطار عمل مفاهيمي للمحاسبة طرح اللجنة الأسئلة التالية( من يحتاج القوائم المالية، ما هي المعلومات التي يحتاجونها، ما مقدار المعلومات المطلوبة، ما إطار العمل المطلوب لتوفير المعلومات المالية)، وتبنت اللجنة المدخل المعياري لتحديد اللجنة الاحتياجات الاربعة للمعلومات كمايلي:

- اتخاذ القرار يتعلق باستخدام الموارد المحدودة
- توجيه ورقابة المنظمات بصورة فعالة.
- المحافظة على الموارد والتقرير عنها.
- تسهيل الوظائف الاجتماعية والرقابة عليها.

وقد طلبت اللجنة ضرورة النظر إلى التقرير باعتبارها خطوة أولية في تطوير الأهداف، كما تناول تقرير Trueblood موضوع التكاليف الجارية مشيرا الى أن الأهداف المنصوص عليها في التقرير المالي، لا يمكن تحقيقها الا باستخدام أساس واحد للقياس مثل التكلفة التاريخية، لذا أصبحت الأهداف التي أعدتها اللجنة هي أساس أول اصدار ضمن مشروع اطار العمل المفاهيمي لمجلس معايير المحاسبة المالية بعنوان " قائمة مفاهيم المحاسبة المالية رقم 1".

<sup>1</sup> نفس المرجع السابق، ص.35.

ويصدر عن مجلس معايير المحاسبة المالية نوعين من الإصدارات هما القوائم والتفسيرات، ليتم فيما بعد وضع المجلس نوعين جديدين من الإصدارات هما: قوائم بمفاهيم المحاسبة المالية: SFAC/Statement of Financial Accounting Concepts، النشرات الفنية: Technical Bulletins،

وقد حدد مجلس معايير المحاسبة الدولية مشروع الأطار المفاهيمي لتصبح أساساً لتحديد ومناقشة القضايا لتصبح قاعدة لتطوير نظرية المحاسبة في الإصدارات التالية:<sup>1</sup>

- البيان رقم (SFAC N1): سنة 1978 بعنوان "أهداف التقرير المالي لمنشآت الأعمال" الذي عرض أهداف المحاسبة والغرض منها.

- البيان رقم (SFAC N2): سنة 1980 بعنوان "الخصائص النوعية للمعلومات المحاسبية" من خلال عرض الصفات والخصائص التي تجعل المعلومات المحاسبية مفيدة في اتخاذ القرارات.

- البيان رقم (SFAC N3): سنة 1980 بعنوان "عناصر القوائم المالية لمنشآت الأعمال" عرضت مفاهيم القوائم المالية وتعريف البنود التي تتضمنها (الأصول، الالتزامات،...)

- البيان رقم (SFAC N4): سنة 1980 بعنوان "أهداف التقرير المالي في المنظمات الغير هادفة للربح" وتم الغائه واستحدث معيار يشمل جميع المنظمات.

- البيان رقم (SFAC N5): سنة 1984 بعنوان "الاعتراف والقياس في القوائم المالية لمنشآت الأعمال" والذي حدد أربعة معايير للاعتراف والاثبات المحاسبي لعناصر القوائم المالية.

- البيان رقم (SFAC N6) سنة 1985 بعنوان "عناصر القوائم المالية" الذي حل محل البيان رقم 3 بغرض توسيع مجال التطبيق ليشمل منظمات الأعمال الربحية والمنظمات الغير ربحية في الوقت نفسه

- البيان رقم (SFAC N7): سنة 2000 بعنوان "استخدام معلومات التدفق النقدي والقيمة الحالية في القياسات المحاسبية" وهذا البيان بمثابة إثبات اختلاف القياس المحاسبي تزامناً مع اختلاف الظروف.

<sup>1</sup> رضوان حلوه حنان، مدخل النظرية المحاسبية لإطار الفكري-التطبيقات العملية.-الأردن: دار وائل للنشر والتوزيع، 2013، ص ص.41-42.

## 2. جمعية المحاسبة الأمريكية: AAA/American Accounting Association

في سنة 1935 أعلنت الجمعية عن نيتها في توسيع أنشطتها في البحث والتطوير وكان نتاج هذا القرار مقررته أصدرت سنة 1936 قائمة بعنوان "قائمة مبدئة بالمبادئ المحاسبية المؤثرة على التقارير السنوية للشركات"، وكان الهدف منها توفير إرشادات للجنة تداول الأوراق المالية، كما قدمت سنة 1940 دراسة قام بها كل من Paton and A.C.Littleton بعنوان "مقدمة للمعايير المحاسبية للشركات" وتقوم هذه الدراسة على مبدأ استخدام التكلفة التاريخية، وأوضحت أيضا مفهوم المقابلة، كما نشرت في منتصف الستينيات اقتراح بعنوان "قائمة نظرية الدخل الأساسية" والتي عرفت المحاسبة على أنها نشاط خدميا وظيفته تقديم معلومات كمية مالية في طبيعتها مفيدة في اتخاذ القرارات<sup>1</sup>، وفي سنة 1966 نشرت قائمة نظرية المحاسبة الأساسية وقد عرفت المحاسبة بأنها "عملية تحديد وقياس وتوصيل المعلومات الاقتصادية بهدف تمكين مستخدمي هذه المعلومات من إصدار أحكام واتخاذ قرارات واعية"، وقد أدى انتشار هذه القائمة إلى آراء متباينة بين مؤيد ومعارض.<sup>2</sup>

## 3. هيئة الأوراق المالية والبورصة: Securities and Exchange Commission / SEC

تم انشاءها من طرف الحكومة الفيدرالية لهيئة الأوراق المالية والبورصة لكونها وكالة تسيير قانون البورصة والشركات التي تصدر أوراقا مالية للجمهور أو مدرجة في البورصة مطالبة بتقديم القوائم المالية، ما جعل مركز اهتمام هذه الهيئة هو المساعدة على تطوير وتوحيد المعلومات المالية المقدمة للمساهمين، إضافة إلى إصدارها التعليمات الخاصة بالتقارير والمعايير المحاسبية والقواعد الواجب تطبيقها بواسطة شركات المساهمة التي تتداول أوراقها المالية في الأسواق المالية، وفي حالة وجود تناقض في المعلومات المفصح عنها فيما تعلق بالشكل والمضمون تعمل على ارسال "رسالة عجز" للشركة، ويجب على هذه الأخير تسوية الوضعية وفي حالة رفض الشركة القيام بهذه التسوية تصدر الهيئة بيانا "أمر توقيف" الذي يمنعها من إصدار وتداول الأوراق المالية في البورصة.<sup>3</sup>

<sup>1</sup> بودور شوريب، مطبوعة في مقياس المعايير المحاسبية الدولية، جامعة أمحمد بوقرة بومرداس، الجزائر، 2016-2017، ص.43.

<sup>2</sup> ريتشارد شرويدرواخرين، مرجع سابق، ص.73-74.

<sup>3</sup> شوقي طارق، المرجع السابق، ص.79.

#### 4. لجنة معايير المحاسبة الدولية: IASC

منظمة مستقلة تهدف إلى إعداد معايير يمكن استخدامها من قبل الشركات والمؤسسات في إعداد القوائم المالية في جميع أنحاء العالم، وقد تأسست اللجنة سنة 1973 أثر اتفاق بين المنظمات المحاسبية القائمة في كل من أستراليا، كندا، فرنسا، ألمانيا، اليابان، المكسيك، هولندا، المملكة المتحدة، الولايات المتحدة الأمريكية، وفي سنة 1983 شملت عضوية الاتحاد الدولي للمحاسبين، وبداية من سنة 1996 ضمت اللجنة 116 منظمة من 85 دولة، وفي سنة 1999 ضمت اللجنة 143 عضوا من 104 دولة، لتنتشر استخدام المعايير الدولية، وقد حدد دستور اللجنة وأهدافها في النقاط التالية:<sup>1</sup>

- صياغة ونشر المعايير المحاسبية ذات النفع العام الواجب التقيد بها لدى عرض القوائم المالية وتعزيز قبولها والتقيد بها في جميع أنحاء العالم.
- العمل بشكل عام على تحسين المعايير والاجراءات المحاسبية والأنظمة المتعلقة بعرض القوائم المالية.
- أسست اللجنة في سنة 1995 المجلس الاستشاري الدولي من الأشخاص البارزين في المراكز الرئيسية في مهنة المحاسبة ومستخدمي القوائم المالية، ويتلخص دور المجلس الاستشاري في تعزيز قبول المعايير الدولية وتعزيز مصداقية عمل اللجنة عموما، عن طريق:
- إعادة النظر باستراتيجية وخطط المجلس والتعليق عليها.
- إعداد التقرير السنوي حول فعالية المجلس في تحقيق أهدافه وتنفيذ أعماله.
- تعزيز المشاركة في عمل اللجنة وقبولها في أوساط المهنة ومستخدمي القوائم المالية واتحادات العمال والأطراف الأخرى ذات العلاقة.
- السعي والحصول على التمويل اللازم لعمل اللجنة بشكل لا يضعف من استقلاليتها.
- إعادة النظر بالموازنة والقوائم المالية للجنة معايير المحاسبة الدولية.

<sup>1</sup> حسين القاضي، مأمون حمدان، المحاسبة الدولية ومعاييرها، عمان: دار الثقافة للنشر والتوزيع، 2008، ص ص. 106-110.

5. الاتحاد الدولي للمحاسبين<sup>1</sup>: IFAC تأسس سنة 1977 ويضم في عضويته 155 عضوا ومنظمة، لهدف تعزيز مهنة المحاسبة عبر العالم والمساهمة في تطوير اقتصاد دولي قوي من خلال انشاء معايير مهنية عالية المستوى وتشجيع اعتمادها، لذلك سعى الاتحاد إلى تكوين علاقات وطيدة مع هيئات ومنظمات محاسبية من مختلف دول العالم، ولهذا الغرض كونت لجان لتنفيذ برامج العمل، وتمثلت اللجان في:

- لجنة التعليم: تضع معايير التدريب التأهيلي والتعليم المهني لمزاولة التدقيق.
- لجنة السلوك المهني: تضع معايير اداب السلوك المهني وتعزيز قبولها من منظمات الأعضاء.
- لجنة المحاسبة المالية والادارية: التي تعمل على تطوير المحاسبة المالية والادارية عبر ايجاد البيئة التي تزيد مستوى الكفاءة.
- لجنة القطاع العام: تقوم على وضع معايير المحاسبة والمراجعة وتعزيز قبولها، وضع البرامج لتشجيع البحث والتعليم، تسهيل تبادل المعلومات بين المنظمات الأعضاء.

سنة 2001 تبنى الاتحاد الدولي للمحاسبين مشروعاً لتطوير معايير المحاسبة الدولية من أجل المصالح العامة لمستخدمي القوائم المالية، وذلك عن طريق اعداد معايير محاسبية ذات جودة عالية تؤدي إلى مزيداً من الشفافية وتقديم معلومات قابلة للمقارنة، والسبب في ذلك راجع إلى العولمة وانفتاح الأسواق العالمية وهو ما يستدعي توحيد المعالجات المحاسبية وأسلوب العرض، قرار الاتحاد الأوروبي باستخدام معايير المحاسبة الدولية في جميع الدول ابتداءً من سنة 2005.

#### 6. لجنة ممارسة المراجعة الدولية: IAPC / International Auditing Practices Committee

يتم تعيين أعضاء اللجنة من قبل منظمات أعضاء يمثلون دول مختلفة يختارها مجلس الاتحاد الدولي كما يمكن أن تضم اللجنة ممثلين من غير الدول الأعضاء لغرض الحصول على أكبر عدد من وجهات النظر المختلفة، حيث يتمتع كل بلد بصوت واحد فقط، وتكونت سنة 1994 من 13 دولة كأعضاء منها (استراليا، البرازيل، كندا، مصر، المانيا، فرنسا، هولندا، اليابان، المكسيك، السويد، الو.م.أ، الهند، المملكة المتحدة)، وتمثلت صلاحيات هذه اللجنة في إصدار مسودات معايير المراجعة والخدمات بالنيابة عن مجلس الاتحاد الدولي، سعياً منها لتحقيق القبول الطوعي للمعايير والبيانات وتعزيزها.<sup>2</sup>

<sup>1</sup> شالور وسام، المعالجة المحاسبية للأدوات المالية في ظل معايير المحاسبة الدولية، مذكرة ماجستير، الجزائر، جامعة سطيف، 2010-2011، ص 20-21.

<sup>2</sup> عفاف زهراوي، اشكالية تحديث النظام المحاسبي المالي في الجزائر لمواكبة مستحدثات معايير المحاسبة الدولية، الملتقى الوطني الأول حول تبنى النظام المحاسبي في الجزائر: المتطلبات الاقتصادية والمؤسسية، جامعة سكيكدة، يومي 25-26 فيفري 2020، ص 157.

## 7. اللجنة الدائمة لتفسير المعايير: SIC/ Standing Interpretation Committee

شكلت لجنة معايير المحاسبة الدولية لجنة دائمة للتفسيرات سنة 1997 لغرض البحث في القضايا المحاسبية التي يحتمل أن تخضع لمعالجة بديلة أو غير مقبولة في غياب توجيهات محددة، وقد أدرجت جدول أعمالها كما يلي:<sup>1</sup>

- ينبغي أن يتضمن الموضوع تفسيراً لمعيار قائم.
- ينبغي أن يتصل الموضوع بنمط واقعي محدد.
- أن لا توجد تفسيرات متعارضة ومتناقضة في الواقع العملي.

## 8. مجلس معايير المحاسبة الدولية: IASB/ International Accounting Standards Board

أعيد هيكلة IASC لتصبح تحت اسم مجلس معايير المحاسبة الدولية في افريل 2001، وكان الهدف من إعادة الهيكلة فصل المستوى الفني المتعلق بمجلس معايير المحاسبة الدولية وعن تنظيم وتعزيز العمل IASCF، يقوم المجلس بإصدار وتطوير معايير المحاسبة، ولا تعتبر معايير التقارير المالية الدولية IFRS بديلاً للمعايير المحاسبية وإنما مكملة ومعدلة ومستحدثة لمعالجات محاسبية تتوافق مع متطلبات بيئة المحاسبة المستجدة ويعمل المجلس على تفسيرها<sup>2</sup>، ويتكون مجلس معايير المحاسبة الدولية من الهيئات التالية:<sup>3</sup>

### 1-8: مؤسسة اللجنة الدولية لمعايير المحاسبة

#### IASCF/ International Accounting Standards Committee Foundation

هي لجنة رقابية تتألف من 19 أميناً وهي المسؤولة عن تعيين أعضاء اللجنة التنفيذية والعتور على الأموال اللازمة واجراء التعديلات الدستورية، وتقوم ايضاً بالمهام التالية:

- استعراض استراتيجية مجلس المعايير سنوياً وتحديد مدى فعاليتها.
- الموافقة على الميزانية السنوية وتحديد أوجه استخدامها.
- استعراض القضايا الاستراتيجية التي تؤثر على المعايير المحاسبية، ومساعدة المجلس في تعزيز الهدف المتمثل في تطبيق معايير صارمة لإعداد التقارير المالية الدولية.
- الموافقة على التعديلات التي أدخلت على الدستور بعد اتباع الاجراءات القانونية الواجبة.

<sup>1</sup> نفس المرجع السابق، ص.157.

<sup>2</sup> شالور وسام، المرجع السابق، ص.23.

<sup>3</sup> نفس المرجع السابق، ص ص.21-22.

## 2-8: المجلس الاستشاري لمعايير المحاسبة الدولية

### IASAC/International Accounting Standards Advisory Council

هي لجنة استشارية تتكون من 50 عضوا يتم تعيينهم لمدة 03 سنوات قابلة للتجديد، يجتمعون 03 مرات في السنة مسؤولة عن تنفيذ معايير محاسبة دولية، ومسؤولة أيضا على الأطراف المهتمة بالتقارير المالية الدولية وتقديم المشورة، ويوفر المجلس الاستشاري للمعايير والمنظمات وللأشخاص الذين لهم اهتمام لإعداد تقارير مالية دولية للمشاركة في عملية وضع المعايير، وتتحدد أهداف المجلس الاستشاري كما يلي:

- يحدد أولويات جدول الأعمال.
- يبلغ مجلس المعايير عن وجهات نظر المنظمات والأفراد عن مرجعية المشاريع الأساسية
- يوفر المزيد من المشورة لمجلس معايير المحاسبة.

3-8: لجنة تفسير المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية:

### IFRIC/ International Financial Reporting Interpretation

أنشأت هذه اللجنة في ديسمبر 2001 من طرف مجلس معايير المحاسبة الدولية لتحل محل اللجنة الدائمة للتفسيرات SIC، وتتألف اللجنة حاليا من 14 عضوا يعينون من قبل الأمناء لمدة ثلاث سنوات قابلة للتجديد، كما تجتمع بمتوسط كل ستة أسابيع وعادة ما تكون الجلسات مفتوحة للجمهور، ويتلخص دور هذه اللجنة فيما يلي<sup>1</sup>:

- توضيح وتفسير المعايير المحاسبية سارية المفعول والمعايير الدولية لإعداد التقارير المالية.
  - معالجة القضايا التي نشأت بخصوصها تفسيرات غير مرضية أو متعارضة أو يحتمل أن تنشأ في غياب التوجيه وذلك بهدف الوصول إلى إجماع بشأن المعالجة المحاسبية.
9. المجمع العربي للمحاسبين القانونيين وجمعيات المحاسبين والمدققين:

تأسس المجمع سنة 1983 قصد تطوير مهنة المحاسبة والتدقيق في الوطن العربي، ويوجد على مستوى كل بلد عربي تنظيم مشابه، مثلا في مصر تم انشاء جمعية المحاسبين المصرية سنة 1946، وأسست جمعية جمعية المحاسبين والمدققين في العراق سنة 1973، وجمعية مدقيقي الحسابات القانونيين في الأردن سنة 1989، وغيرها من الجمعيات والنقابات والتشكيلات المتشابهة التي تهدف إلى

<sup>1</sup> سعيداني محمد السعيد، بوشاكي جلول، الإطار النظري والمؤسسي لمعايير المحاسبة الدولية، مجلة البديل الاقتصادي، ص.193.

رفع المستوى العلمي والمهني للعاملين في مهنة المحاسبة والتدقيق والمحافظة على مهنة المحاسبة بمستوى ملائم، إضافة إلى حماية حقوق المدققين وتحديد واجباتهم ومسؤولياتهم.<sup>1</sup>

ثالثاً: معايير المحاسبة الدولية: الاصدارات والاستحداثيات.

1. الية صياغة ووضع معايير الدولية: وتتم ذلك باتباع خطوات ندرجها كما يلي:<sup>2</sup>

- عند وضع المعيار المحاسبي يقوم المجلس بتعيين لجنة فرعية يرأسها عضو من المجلس مع ضم أعضاء من ثلاثة دول مختلفة، بالإضافة إلى بعض الأعضاء من المجموعة الاستشارية أو بعض الخبراء في الموضوع مجال البحث.

- تقوم اللجنة الفرعية بدراسة الموضوع محل البحث وتراعي اللجنة في هذا الشأن القواعد الأساسية واطار العمل المحدد من لجنة المعايير المحاسبية عند إعداد القوائم المالية، كما تدرس اللجنة الفرعية الممارسات المحاسبية المختلفة في الدول المختلفة للتعامل مع الموضوع مجال البحث، وبعد انتهاء الدراسة والبحث تقوم اللجنة الفرعية بتقديم تقرير إلى المجلس يوضح النقاط الرئيسية للموضوع محل المعيار المحاسبي.

- بعد وصول رد المجلس على التقرير المقدم تصدر اللجنة الفرعية مسودة بالمبادئ التي ستراعى عند اصدار مسودة العمل المحاسبي، وتوضح اللجنة الفرعية الطرق المختلفة للتعامل مع الموضوع كما تنشر اللجنة الفرعية مسودة المبادئ وتبدأ في استقبال ردود الفعل عليها من مختلف الهيئات المحاسبية في الدول المختلفة.

- بناء على مسودة المبادئ يتم إعداد مسودة المعيار وعرضها على المجلس، وفي حالة موافقة ثلثي الأعضاء تنشر مسودة المعيار، ويفتح باب التعليقات عليها لمدة ستة أشهر.

- بعد مراجعة جميع التعليقات الوارد على مسودة المعيار تعد اللجنة الفرعية المعيار المحاسبي في شكله النهائي وتعرضه على المجلس للمناقشة والتصديق عليه بعد الحصول على موافقة 75% من أعضاء المجلس على الصيغة النهائية للمعيار كأحد المعايير المحاسبية الدولية.

- يقوم المجلس من حين لآخر بتشكيل لجنة لمراجعة المعايير المحاسبية الحالية، وذلك لتعديلها أو إضافة أو تغيير جزء من أجزائها لتواكب التطورات في المهنة والصناعات والأنشطة المختلفة.

<sup>1</sup> عبد الستار الكبيسي، المرجع السابق، ص.27.

<sup>2</sup> أحمد محمد أبو شمالة، معايير المحاسبة الدولية والابلاغ المالي، عمان : مكتبة المجمع العربي للنشر والتوزيع، 2010، ص ص.14-15.

2. إصدار مجلس معايير المحاسبة الدولية: أصدر المجلس منذ قيامه وقبل ذلك لجنة معايير المحاسبة الدولية معايير محاسبية عددها 41 معيارا محاسبيا، عالجت العديد من الاشكالات المطروحة في ذلك الوقت، وكذا عدد من التفسيرات المصاحبة له، ومع التغيرات الطارئة على بيئة الأعمال المحاسبية ومتطلبات الصناعة تم التوجه نحو اعادة النظر في المعايير القائمة بالغائها أو تعديلها أو صياغة معايير جديدة، لتتماشى واحتياجات المستخدمين المختلفين، ليصل إلى 24 معيارا محاسبيا في سنة 2024، وياخذ هذا التطور المستمر في المعايير عدة أشكال نذكرها كالتالي:<sup>1</sup>

1-2: تعديل المعيار: يتم التعديل لبعض أو كل الفقرات في معيار معين وفقا للعديد من الاشكال وهي:

- الغاء بعض البدائل المحاسبية: حيث تتعدد البدائل التي من شأنها أن تؤدي إلى اختلاف الأرقام والنتائج المحاسبية، ومعظم واضعي المعايير يسعون إلى التقليل من البدائل لتوحيد الطرق وزيادة الثقة في المعلومات المحاسبية(عل سبيل المثال تعديل المعيار المحاسبي الدولي رقم 2 بعنوان المخزون بالاتجاه نحو الغاء طريقة الوارد أخيرا الصادرأولا--LIFO).

- تعديل التعريفات: تعد من أهم الأسس كتعديل تعريف القيمة العادلة بين فترة وأخرى في أكثر من معيار دولي.

- الغاء بعض الممارسات المحاسبية: كالتعديل في المعيار المحاسبي الدولي رقم 36 أين تم الغاء الممارسات الخاصة باجراء الفحص من أسفل إلى أعلى والعكس لتحديد الانخفاض في قيمة الشهرة.

2-2: دمج التفسيرات في المعايير: وفقا للجنة التفسير التابعة لمجلس معايير المحاسبة الدولية ، والتي تعمل على وضع التفسيرات التي قد تدمج في بعض المعايير على سبيل المثال دمج التفسير للمعيار المحاسبي الدولي رقم 18 في المعيار الدولي رقم 1.

3-2: دمج مجموعة من المعايير مع بعضها البعض نظرا لتطابقها: على سبيل المثال، تم دمج المعيار المحاسبي الدولي رقم 3 القوائم المالية الموحدة في المعيارين الدوليين رقم 27 ورقم 28، كما تم دمج المعيار المحاسبي الدولي رقم 4 محاسبة الاستهلاك في المعيار الدولي رقم 1، أما ما تعلق بالمعيار المحاسبي الدولي رقم 09 نفقات البحث والتطوير في المعيار الدولي رقم 38،...

4-2: الغاء بعض المعايير لعدم وجود قبول عام عالمي فيما خص تطبيقها.

<sup>1</sup> عزى فريال منال، محاضرات في مادة معايير المحاسبة الدولية، جامعة عبد الحفيظ بوصوف ميلة، الجزائر، 2022-2023، ص ص.44-45.

2-5: الغاء بعض المعايير لتحل محلها معايير جديدة: على سبيل المثال الغاء المعيار المحاسبي الدولي

رقم 32 الخاص باندماج الأعمال ليحل محله معيار الابلاغ المالي رقم 03 بنفس العنوان،...

### جدول يبين معايير المحاسبة الدولية من سنة 1973 إلى غاية سنة 2024

رقم المعيار الدولي	العنوان/ الملاحظات	رقم المعيار الدولي	العنوان/ الملاحظات
1	عرض القوائم المالية/ تم التعديل سنة 2007 سوف يتم استبداله بالمعيار IFRS18 سنة 2027	/22	المحاسبة عن اندماج الأعمال تم الغاءه وحل محله المعيار IFRS3 بداية من سنة 2004
2	المخزون السلعي/ تم التعديل سنة 2005	23	رسملة تكلفة الافتراض./ اخر تعديل سنة 2007
/3	القوائم المالية الموحدة تم الغاءه وحل محله المعايير IAS27, IAS28 سنة 1989	24	الافصاح عن الأطراف ذوي العلاقة / أخر تعديل سنة 2009
/4	محاسبة الاستهلاك تم الغاءه وحل محله المعايير IAS22, IAS27, IAS38 سنة 1999	/25	المحاسبة عن الاستثمارات تم الغاءه وحل محله المعيار IAS39, IAS40 بداية من سنة 2001
/5	المعلومات الواجب الافصاح عنها في القوائم المالية تم الغاءه وحل محله المعيار IAS1 بداية سنة 1998	26	المحاسبة عن الافصاح عن صناديق المعاشات اخر تعديل سنة 1994
/6	الاستجابات المحاسبية لتغيرات الأسعار تم الغاءه وحل محله المعيار IAS15	27	القوائم المالية الموحدة والمحاسبة عن الاستثمارات في الشركات التابعة حلت محلها المعايير IFRS10/IFRS12 بداية من سنة 2013
7	قائمة التدفقات النقدية/ اخر تعديل سنة 2005	28	المحاسبة عن الاستثمارات في الشركات الشقيقة حل محله المعيار IFRS12 بداية من جانفي 2013
8	اصافي ربح أو خسارة الفترة والأخطاء الجوهرية والتغيرات في السياسات المحاسبية / اخر تعديل سنة 2005	29	الافصاح المالي في الاقصاديات ذات التضخم المالي المرتفع اخر تعديل سنة 2003
9	نفقات البحث والتطوير حل محله المعيار IAS38	/30	الافصاح في القوائم المالية للبنوك والمؤسسات المالية المشابهة / تم الغاءه وحل محله المعيار IFRS7 بداية من سنة 2007
10	الأحداث المحتملة والاحداث اللاحقة لعمل القوائم المالية أخر تعديل سنة 2005	/31	الافصاح المالي عن حقوق في المشروعات المشتركة تم الغاءه وحل محله المعيار IFRS11/ IFRS12 , بداية من جانفي 2013
/11	عقود المقاولات تم الغاءه وحل محله المعيار IFRS15 ابتداء من تاريخ 2018.	32	الأدوات المالية- الافصاح والعرض- اخر تعديل سنة 2003
12	المحاسبة عن ضريبة الدخل اخر تعديل سنة 2000	33	ربح الأسهم اخر تعديل سنة 2003

13/	عرض الأصول والخصوم المتداولة تم الغاءه وحل محله المعيار IAS1 بداية من سنة 1998	34	التقارير المالية والمرحلية اخر تعديل سنة 1998
14/	عرض المعلومات المالية لقطاعات المنشأة تم الغاءه وحل محله المعيار IFRS8 بداية من سنة 2009	35/	العمليات غير مستمرة تم الغاءه وحل محله المعيار IFRS5 بداية من سنة 2005
15/	المعلومات تعكس أثار التغيرات في مستويات الأسعار تم الغاءه سنة 2003	36	تجريد الأصول / لااخر تعديل سنة 2004
16	المحاسبية عن الممتلكات والتجهيزات والمعدات اخر تعديل سنة 2003	37	المخصصات والالتزامات المحتملة والأصول المحتملة اخر تعديل سنة 1998
17/	المحاسبية عن عقود الايجار	38	الأصول المعنوية / اخر تعديل سنة 2004
18/	الايراد تم الغائه وحل محله المعيار IFRS15 بداسة سنة 2018	39/	الأدوات المالية-الاعتراف والقياس- تم الغاءه وحل محله المعيار IFRS9 بداية من سنة 2018
19	المحاسبية عن منافع التقاعد/ اخر تعديل سنة 2011	40	المحاسبية عن الممتلكات المالية اخر تعديل سنة 2003
20	المحاسبية عن أثار التغيرات	41	المحاسبية عن الأعمال الزراعية اخر تعديل سنة 2001
21	المحاسبية عن أثار التغيرات في أسعار صرف العملات الأجنبية/ اخر تعديل سنة 2003		

- سعود جايد العامري، المحاسبة الدولية منهج علي للمشاكل المحاسبية وحلولها، عمان: دار المناهج للنشر والتوزيع، 2010، ص.31.

- <https://www.iasplus.com/en/standards,11/11/2024,21;01H>

### 3. أسباب الانتقال من معايير المحاسبة الدولية IAS إلى المعايير الدولية لاعداد التقارير المالية

IFRS: يمكن حصرها بصفة أساسية في تأثير المنظمات التالية:<sup>1</sup>

1-3: تأثير المنظمات الدولية لهيئة الأوراق المالية: اهتمت لجنة الأوراق المالية والبورصات بعمل لجنة معايير المحاسبة الدولية من خلال مشاركتها الفعالة في IOSCI، كما قبل FASB دعوة لجنة معايير المحاسبة الدولية كضيف غير مصوت في اجتماعات مجلس الادارة، وفي سنة 1996 قامت المنظمة الدولية لهيئة الأوراق المالية IOSCI في ارسال وفد مراقب إلى اجتماعات مجلس الادارة بما في ذلك موظف واحد على الأقل من SEC، وتوالت الدول والمنظمات المهتمة حيث ارتفع عدد وفود مجلس الادارة سنة 1994 إلى 16 وفد، لترتفع عدد الوفود سنة 1997 إلى 45 عضوا وتزايد عددهم بسبب الحاجة إلى مناقشة العديد من مسودات المعايير الجديدة والمعدلة والتي كان من المقرر تقديمها إلى IOSCO بحلول سنة 1999.

<sup>1</sup> امنة تونسي، محاضرات في مقياس المعايير المحاسبية الدولية، جامعة الجزائر3، 2020-2021، ص.45-46.

2-3: مجموعة الأربعة زائد واحد:1+G4: في سنة 1966 تشكلت المجموعة من الهيئات المهنية الواضحة للمعايير الأنجلوأمريكية من المملكة المتحدة والولايات المتحدة وكندا وأستراليا بدوا اجتماعا مع موظفيهم لبلورة تفكيرهم في القضايا التي يقومون بها، وعرفت المجموعة باسم 1+G4، وحضر بصفة مراقب ممثل لجنة معايير المحاسبة الدولية، وكان لواضعي المعايير للمجموعة أطر مفاهيمية وثقافة محاسبية متشابهة ما جعل الأمر أسهل لتبادل وجهات النظر بدلا من اجتماعات المجلس مع الكثير من الوفود عبر دول العالم، ففي سنة 1994 نشرت مجموعة 1+G4 اثني عشر ورقة بحثية حول الموضوعات التي كانوا يناقشونها منها: محاسبة التحوط، المخصصات، مجموعات الأعمال، عقود الايجار، الدفع على أساس الأسهم، ....، في سنة 1996 انضمت نيوزيلاندا للمجموعة ما خلق نوعا من التوتر كون المجموعة لا تسعى للتنافس مع IASC والتي أصبحت سنة 2000 الهيئة المحاسبية المعدة للمعايير دوليا، وتم حل المجموعة تزامنا مع جل لجنة معايير المحاسبة الدولية واستبدالها بالمجلس، ونقلت مشاريع وأوراق عملها إلى مجلس المعايير.

لكن السؤال المطروح لماذا لم يعد وجود مجموعة 1+4 ضرورية؟ وذلك لأن العديد من واضعي المعايير الأنجلوسكسونيين السابقين أصبحوا أعضاء في مجلس معايير المحاسبة الدولية، إلا أن عمل مجموعة الأربعة+1 ويشير إلى أنه كان لها تأثير كبير في اللجنة الدائمة المشتركة بين الوكالات ومجلس معايير المحاسبة الدولية.<sup>1</sup>

#### رابعاً: الأطار المفاهيمي لمعايير التقارير المالية الدولية IFRS

1. تعريف الإطار المفاهيمي: يعرف الأطار المفاهيمي على أنه:

- " ...، تطوير معايير محاسبية تعتمد على المبادئ مما يساعد في تحقيق فعالية المعايير من خلال توفير مجموعة عامة من الشروط لتحليل القضايا المحاسبية."<sup>2</sup>

- " إطار يحدد أهداف القوائم المالية والصفات النوعية للمعلومات التي تتضمنها القوائم المالية ومفاهيم الاعتراف والقياس المتعلقة بها، ومفاهيم المحافظة على رأس المال."<sup>3</sup>

<sup>1</sup> CH.Nobes, R.Parker, compative international accounting, ET prentice hall education, 2008, p.89-90.

<sup>2</sup> عفت أبو بكر محمد الصاوي، عفت أبو بكر محمد الصاوي، الأطار المفاهيمي الجديد الصادر عن مجلس معايير المحاسبة الدولية - مبررات التطوير ومردوده من منظور معدي القوائم المالية، دراسة انتقادية ومالية-، مجلة المحاسبة والمراجعة لاتحاديات الجامعات العربية، المجلد 09، العدد 02، 2020، ص.98.

<sup>3</sup> دغميم راوية، محاضرات في مادة المعايير المحاسبية الدولية، جامعة يحي فارس المدية، الجزائر، 2021-2022، ص.26.

يعتبر الإطار المفاهيمي الدليل المعتمد في إعداد وتفسير المعايير وفي عملية معالجة الموضوعات المحاسبية التي لم تغطيها بشكل معايير، ومن الأهداف الرئيسية للإطار المفاهيمي نجد:<sup>1</sup>

- مساعدة مجلس معايير المحاسبة الدولية في وضع تطوير المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية التي تستند الى مفاهيم متناسقة.
- مساعدة القائمين على إعداد التقارير المالية على تطوير سياسات محاسبية متسقة للمجلات التي لا يغطيها معيار أو حيث يوجد اختيار للسياسة المحاسبية.
- مساعدة جميع الأطراف على فهم وتفسير المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية.
- في حالة عدم وجود معيار أو تفسير ينطبق بشكل خاص على معاملة ما يجب على الإدارة استخدام حكمها في تطوير وتطبيق سياسة محاسبية ينتج عنها معلومات ذات صلة وموثوقة.

2-: تطور الاطار المفاهيمي للمعايير الدولية في ظل تغيرات بيئة الأعمال المحاسبية: ومن أجل توضيح الاطار المفاهيمي لمعايير التقارير المالية لا من معرفة الأطر المفاهيمية التي تحكم المعرفة والتقنية المحاسبية تزامنا مع تطور بيئة أعمالها ومراعات مختلف مصالح مستخدمي القوائم المالية ، ونحدد هذه الأطر من خلال ما يلي:<sup>2</sup>

1-2: الاطار المفاهيمي كدستور: هو مجموعة المبادئ الأساسية التي تحدد الأطراف المتصارعة وأي طرف يجب أن يفتح المجال للأطراف الأخرى في المجتمع، الدستور في الاطار المحاسبي ووفقا لمجلس معايير المحاسبة الأمريكي فإن " الاطار الفكري هو دستور، نظام متكامل من الأهداف والأساسيات المترابطة التي يمكن أن تؤدي إلى مجموعة من المعايير المتسقة والتي تحدد طبيعة ووظيفة وحدود المحاسبة والقوائم المالية."، أي أن الاطار المفاهيمي كدستور يعمل على وضع القواعد التي تحكم بين تضارب المصالح والأطراف المستفيدة من المعلومات، وتبرير اختيارها ومراجعتها وتعديلها واختبارها لمواكبة التطورات في بيئة المحاسبة.

<sup>1</sup> أمانة تونسي، مرجع سابق، ص.48.

<sup>2</sup> عمر الفاروق زرقون وآخرون، مراجعة الاطار التصوري للنظام المحاسبي كمرجعية لمعايير متسقة ومتوافقة دوليا، المجلة الجزائرية للتنمية الاقتصادية، المجلد 09، العدد 02، 2022، ص. 224-227.

2-2: الاطار المفاهيمي للنظرية: يشكل الاطار المفاهيمي للنظرية عاملا جوهريا في تبرير اختيار المعايير كجزء من النظريات والمبادئ عن المعلومات والمستفيدين منها، ومن الأجزاء المهمة ضمن الاطار المفاهيمي ومن المتوقع تبرير اختيار المعايير من خلال:

- التعاريف: حيث يستخدم المحاسبون العديد من المفاهيم في العرض أو مناقشة القضايا المحاسبية، ما يتطلب ضبط المصطلحات، لكونها تعكس أية جزء مستخدم لتبرير المعايير التي تخضع للمراجعة والتعديل عند تعرضها لعدم القبول العام الذي يتوقف على مدى توافقه مع باقي أجزاء الاطار الفكري.

- معايير الاثبات والقياس: توفر مجموعة من الارشادات المحددة لوضع المعايير، لتكون أحد مفردات القوائم المالية موضوعا للمعيار من خلال وضع مجموعة من الاختبارات لتحديد مدى توافق المبدأ مع الاعتراف.

- خصائص المستفيدين من المعلومات: يتم ذلك من خلال العمل على مبدأ المصلحة الفردية بمعنى الفائدة أو المنفعة المقدمة للأفراد المستثمرين، المحللين، المراجعين، المدير، وغيرها من الأفراد المعتمدين على القوائم المالية لاتخاذ قراراتهم.

- جودة المعلومات: وهي تتمتعها بقدر كاف من الخصائص عن طريق اختيار المعيار المناسب، وبالتالي يتم تفسير هذا الجزء من الاطار المفاهيمي كنظرية لجودة المعلومات المحاسبية على اعتبارها توفر الأساس النظري للتقييم المتأتي من المبادئ والممارسات ومنفعة المستخدمين.

### 2-3: الاطار المفاهيمي لبناء معايير المحاسبة الدولية:

ارتبط تطور عملية اعداد التقارير المالية في الولايات المتحدة الأمريكية بصور قانون الائتمان سنة 1933، وصدر قانون تبادل الأوراق المالية سنة 1934، وانشاء هيئة تداول الأوراق المالية، التي جعلت عملية اصدار التقارير المالية خاضعة للمراجعة بشكل الزامي ما رفع من أهمية المهنة، لتتسارع الدول بالاقتراد بالولايات المتحدة رغم اختلاف اليات التنظيم المحاسبي ( فقد يعتمد على تشريعات محاسبية، منظمات حكومية، منظمات خاصة)، كما أن لجنة معايير المحاسبة الدولية صادقت سنة 1989 على معيار دولي بعنوان " اطار إعداد وعرض القوائم المالية" ليعد اطارا مفاهيميا، الا أن مجلس معايير المحاسبة الدولية IASB و مجلس معايير المحاسبة المالية FASB من أهم الهيئات المصدرة للمعايير المحاسبية للتقارير الدولية IFRS والمبادئ المحاسبية المقبولة قبولا عاما GAAP-US ، حيث سلطت العولمة الاقتصادية والمالية الضوء على الحاجة لمعايير محاسبية عالية الجودة، وتوالت الحالات التي أدت إلى تغيير مسار المعايير المحاسبية وأثبتت قصورها في بعض الجوانب بعدما انتشرت المعايير

في جميع أنحاء العالم، ومن بينها التجربة الأوروبية سنة 2002، وأزمة 2008 التي دعت إلى ضرورة إعادة النظر في المرجعية المحاسبية التي تستخدمها الشركات خاصة المدرجة في الأسواق المالية، ما جعل الهيئتين المتنافستين في وضع المعايير تجتمع لعقد تعاون وفقا لإطار سعي بالإطار المفاهيمي المشترك بين IASB/FASB: في إطار السعي نحو تحقيق التوافق المحاسبي، وهو ما نتج عنه حالة التعاون بين الهيئات المحاسبية العالمية المتنافسة، حيث بدأ التعاون بين مجلس معايير المحاسبة الدولية IASB ومجلس معايير المحاسبة المالية FASB منذ تأسيسهم من أجل السعي للحصول على التوافق في الآراء بشأن نقاط محددة في معاييرهم، إلا أن التعاون وثق بشكل رسمي بتاريخ 2002/11/18 بتوقيع اتفاقية "Norwalk Agreement" وهي عبارة عن مشروع تقارب بين معايير الهيئتين من أجل البحث عن معايير محاسبية عالمية عالية الجودة، وفي سنة 2004 تم اصدار مذكرة تفاهم مشترك الهدف منها تحسين الأطر الفكرية للمجلسين ونتاج فكري مشترك شامل ومتناسق داخليا في ضوء كل من الاطار المفاهيمي الأمريكي والدولي لتحقيق التوافق على المستوى العالمي، إلا أن هذه العملية كانت بطيئة، ليتم في سنة 2010 اصدار النسخة الغير مكتملة من العمل المشترك بين المجلسين يحوي على أربعة أجزاء، ليتم توقيع المشروع المشترك بينهما

#### 2-4: الإطار المفاهيمي لمعايير التقارير المالية الدولية.

في سنة 2012 أصدر مجلس معايير المحاسبة الدولية " ورقة مناقشة" حول الاطار المفاهيمي للتقارير المالية، والتي قدمت بعد عرضها وجهات نظر أولية حول المجالات التي يكون لها تأثير كبير على اعداد التقارير المالية بشكل عام، نظرا لوجود غموض فيما خص تقديم بعض الارشادات، ليقوم المجلس سنة 2013 على مختلف التعليقات على مسودة العرض، أما في سنة 2015 أصدر المجلس "اقتراح تمهيدي" يتضمن المواقف المعتمدة في "ورقة المناقشة"، ليصدر المجلس بتاريخ مارس 2018 الاطار المفاهيمي المعدل لإعداد التقارير المالية، ليطبق بمجرد صدوره على مجلس معايير المحاسبة الدولية وأيضا على واضعي معايير التقارير المالية الدولية، في حين يطبق هذا الاطار المفاهيمي في الفترات التي تبدأ في الفاتح من جانفي 2020 بالنسبة لمعدي التقارير المالية الذين يطورون سياسات محاسبية بالاستناد على الاطار المفاهيمي للتقارير المالية.<sup>1</sup>

<sup>1</sup> عفت أبو بكر محمد الصاوي، مرجع سابق، ص.93.

جدول مختصر يوضح أحد التطورات للاطار المفاهيمي للتقارير المالية

الاطار المفاهيمي للتقارير المالية			بيان المقارنة
2018	2010		اسم الإطار
يتلاءم هذا التغير والتوجه الحديث للفكر المحاسبي الذي يتعامل مع المؤشرات المالية والغير مالية (المحاسبة المستدامة)	إطار إعداد وعرض القوائم المالية		
<p>/مساعدة مجلس معايير المحاسبة الدولية في تحسين وتطوير معايير التقارير المالية الدولية المستندة إلى مفاهيم متناسقة ومتراصة.</p> <p>/ مساعدة معدي القوائم المالية في تطوير سياسات محاسبية متوافقة مع الأحداث الاقتصادية للوحدة في حالة عدم وجود بدائل محاسبية / مساعدة مختلف الأطراف المعنية لفهم وتفسير المعايير للتقارير المالية</p>	<p>/وضع معايير محاسبية دولية مستقبلية.</p> <p>/تحقيق التوافق بين الانظمة والمعايير المتعلقة بعرض التقارير المالية.</p> <p>/مساعدة معدي القوائم المالية في تطبيق المعايير الدولية للتقارير المالية.</p> <p>/مساعدة مراقبي الحسابات في تشكيل رأي عن مدى تتطابق القوائم المالية مع المعايير الدولية.</p> <p>/مساعدة مستخدمي التقارير والقوائم المالية على تفسير المعلومات الواردة بها.</p> <p>/ مساعدة هيئات وضع المعايير الوطنية في تطوير معايير محلية.</p>		هدف الاطار
<p>يتكون من 08 فصول (أجزاء) وهي:</p> <p>/ الفصل01: هدف التقرير المالي ذات الغرض العام</p> <p>/ الفصل 02: الخصائص النوعية للمعلومات المالية المفيدة.</p> <p>/ الفصل 03: القوائم المالية والمنشأة المعدة للتقرير.</p> <p>/الفصل 04: عناصر القوائم المالية.</p> <p>/ الفصل05: الاعتراف والغاء الاعتراف.</p> <p>/ الفصل06: القياس.</p> <p>/ الفصل 07: العرض والافصاح.</p> <p>/ الفصل08: مفاهيم رأس المال والمحافظة على رأس المال</p>	<p>يتكون من 04 فصول (أجزاء) وهي:</p> <p>/ الفصل01:هدف التقرير المالي ذات الغرض العام</p> <p>/ الفصل02: الخصائص النوعية للمعلومات المالية المفيدة</p> <p>/الفصل03: تعريف واثبات وقياس العناصر التي تتكون منها القوائم.</p> <p>/ الفصل 04: مفاهيم رأس المال والمحافظة على رأس المال</p>		مكونات الاطار
<p>الفصل المتعلق بمفاهيم رأس المال والمحافظة على رأس المال لم يتضمن أية تعديلات وتم الاحتفاظ به كما ورد في الأصدار الخاص بسنتي 1989 و2010 على التوالي.</p>			

المصدر:هدى محمد كامل عارف، دراسة تحليلية للإطار المفاهيمي للتقارير المالية في ضوء المتغيرات المعاصرة، مجلة البحوث المالية والتجارية، المجلد 32، العدد02، 2022، ص 341-343.

من الشكل نحدد الاطار المفاهيمي وفقا للخطوط العريضة التي تشكل قيودا على الشركات في إعداد قوائمها المالية كالتالي:<sup>1</sup>

✓ يتم اعداد القوائم المالية بشكل دوري لتلبية احتياجات مستخدمي القوائم والتقارير المالية، ما يجعل الاطار المفاهيمي لاعداد وعرض القوائم المالية لا يطبق بالضرورة على عملية اعداد وعرض التقارير المالية المعدة لاستعمالات خاصة مثل القوائم المالية التي تعد لغرض الدوائر الضريبية، ويحدد الإطار النظري بخصوص القوائم المالية مختلف عناصر الميزانية من الأصول والخصوم، وكذا يحدد هذا الاطار نواتج وأعباء حساب النتيجة.

✓ مفاهيم الاطار المفاهيمي الخاصة بجودة المعلومة المحاسبية: يجب أن تتسم المعلومة المحتواة في القوائم المالية الالزامية بعدة خصائص أساسية وثنائية (تم تناولها سابقا).

✓ الفروض المحاسبية: وحددت حسب المعايير الدولية لاعداد التقارير المالية في فرض الاستمرار وعلى أساس الاستحقاق وطبقا لهذا الأساس الأخير فإنه يتم الاعتراف بأثار العمليات والأحداث الأخرى عند حدوثها (لا تقتصر القوائم المالية المعدة طبقا لأساس الاستحقاق على بيان العمليات التي حدثت في الماضي وما تتضمنه من استلام ودفع نقدية، ولكنها توضح أيضا لمستخدميها الالتزامات بدفع أو تحصيل نقدي بالمستقبل).

✓ مفاهيم رأس المال والمحافظة على رأس المال: تتبع معظم المؤسسات المفهوم المالي لرأس المال عند اعداد قوائمها المالية، حيث أنه بموجب هذا المفهوم مثل الأموال المستثمرة أو القوة الشرائية المستثمرة، لذا فإن رأس المال يعتبر بمثابة الطاقة الانتاجية للمؤسسة، أما المحافظة على رأس المال فنجد المفهوم المالي (تحقيق الأرباح في حالة تجاوز المبلغ الصافي لصافي الأصول في نهاية الفترة عنه في بداية الفترة، وهذا بعد استثناء التوزيعات على المساهمين)، وكذا المفهوم المادي (تحقق الأرباح إذا تجاوزت القدرة الانتاجية القدرة التشغيلية أو ما يقابلها في نهاية القدرة الانتاجية في بداية الفترة وهذا بعد استثناء النزاعات على المساهمين أو أية مساهمات منهم خلال الفترة)

<sup>1</sup> دغميم راوية، مرجع سابق، ص ص.29-33.

## خامسا: معايير التقارير المالية الدولية:

1. أهمية معايير التقارير المالية الدولية: تلعب دورا رئيسيا في رفع كفاءة وجودة الأداء المحاسبي ، حيث تستخدم لتوحيد عرض المعلومات المالية بطريقة تعزز الافصاح والشفافية مما يجعلها أداة حماية لمستخدميها، وتصدر هذه المعايير عن طريق مجلس معايير المحاسبة الدولية وكذاالتفسيرات الصادرة عن لجنة التفسيرات<sup>1</sup>، وتتجلى أهمية تطبيق معايير التقارير المالية الدولية في تحقيق التوافق الدولي للحصول على قوائم مالية تساعد المستثمرين على اتخاذ قرارات مناسبة اضافة الى:<sup>2</sup>

- تطبيقها يساعد على تقليص الفروقات في الممارسات المحاسبية بين الدول، كما تساهم في زيادة ثقة المستثمرين في المعلومات المالية المفصح عنها وتمكنهم من اجراء المقارنة بين القوائم المالية.
- تطبيقها يساعد الشركات المتعددة الجنسيات على وضع قوائم مالية موحدة بينها، مما يساهم في تشجيع الاستثمارات المحلية والاجنبية وحماية حقوق المستثمرين.
- تطبيقها يضفي صفة دولية على القوائم المالية للشركات مما يمكنها من دخول الأسواق المالية العالمية.

2. الجوانب الاساسية التي تناولتها معايير التقارير المالية الدولية: والمحددة في أربعة وهي:<sup>3</sup>

- ✓ الاعتراف: قيام المؤسسة بتسجيل مختلف المعاملات المالية التي تقوم بها خلال دورتها المحاسبية، مثل اعتراف المؤسسة بالخسائر الغير محققة في محفظة استثماراتها عندما تكون القيمة السوقية أقل من التكلفة.
- ✓ القياس: عن طريق تحديد القيم وتبويبها كتحديد العمولة بنسبة معينة من قيمة الصفقة، ولكنها قد تبوب كمصروف اذا كانت مرتبطة بالتشغيل، كما تبوب إلى أصول إذا كانت مرتبطة بالتشغيل.
- ✓ العرض: من خلال اظهار وتبويب وترتيب البنود في القوائم المالية ذاتها كتبويب بنود الأصول في الميزانية إلى أصول ثابتة ومتداولة، في حين تظهر المصروفات في مجموعات رئيسية حسب طبيعتها أو وظيفتها في قائمة الدخل.

<sup>1</sup> كاتز براهما، أحمد بوراس، أثر تطبيق معايير التقارير المالية الدولية IFRS/IAS على جودة المعلومة المالية، مجلة العلوم الانسانية، الجزائر، ام البواقي، المجلد 8، العدد2، 2021، ص ص.1012-1013.

<sup>2</sup> نفس المرجع السابق، 1013.

<sup>3</sup> سعيداني محمد السعيد، مطبوعة المعايير الدولية لاعداد التقارير المالية. جامعة غرداية، الجزائر، 2018-2019، ص ص.11-12.

✓ الإفصاح: وهي المعلومات المقدمة في القوائم المالية أو التي تأخذ شكل ايضاحات أو ملحقات تكميلية، لتوضيح الوضع المالي والتشغيلي للشركة وهو ما يجعلها مفيدة لمستخدميها في اتخاذ القرارات.

### جدول يبين معايير إعداد التقارير المالية الدولية من سنة 2008 إلى غاية 2024

رقم المعيار	العنوان	سنة الاصدار	سنة التطبيق	التعديلات
IFRS1	تبني معايير التقارير المالية الدولية لأول مرة سنة	2008	2008	حل محل التفسير SIC8
IFRS2	المدفوعات على أساس الحصص	2004	2005	-
IFRS3	اندماج الأعمال	2008	2008	حل محل المعيار IAS22
IFRS4	عقود التأمين	2004	2005	حل محلها المعيار IFRS 17 سنة 2023
IFRS5	الأصول غير المتداولة المقتناة بغرض البيع والعمليات المتوقفة	2004	2005	حل محل المعيار IAS35
IFRS6	استكشاف وتقييم الأصول المعدنية	2004	2006	-
IFRS7	الأدوات المالية: الإفصاح	2005	2007	حل محل المعيار IAS32
IFRS8	التقارير القطاعية	2006	2009	حل محل المعيار IAS14
IFRS9	الأدوات المالية	2014	2018	حل محله المعيار IAS39
IFRS10	القوائم المالية الموحدة	2011	2013	حل محل المعيار IAS27 فيما يتعلق بالقوائم المالية الموحدة فقط
IFRS11	اتفاقيات المشاركة	2011	2013	اخر تعديل 2014
IFRS12	الإفصاح عن المصالح في الشركات الأخرى	2011	2013	-
IFRS13	قياس القيمة العادلة	2011	2013	اخر تعديل سنة 2014
IFRS14	حسابات التاجيل التنظيمية	2014	2016	-
IFRS15	إيرادات الأنشطة العادية-سحب العقود الموقعة مع الزبائن-	2014	2018	حل محل المعيارين IAS11 /IAS18 ومحل التفسيرات SIC31/IFRIC5/IFRIC18
IFRS16	عقود الأيجار	2016	2019	حل محل المعيار المحاسبي IAS17
IFRS17	عقود التأمين	2017	2021	/
IFRS18	العرض والإفصاح في البيانات المالية	2024	2027	/

Source : <https://www.iasplus.com/en/standards,11/11/2024,21;01H>

## سادسا:القياس والافصاح وفقا لمعايير المحاسبة الدولية ومعايير الابلاغ المالي.

تعد منفعة المعلومات للقرار هي المعيار الأساسي للمفاضلة بين الأساليب والقواعد المحاسبية واختيار كمية ونوعية المعلومات الواجب الافصاح عنها واختيار طريقة العرض، وهذا راجع لتعدد أصحاب المصالح المهتمين بنتائج المؤسسة وتباين أهدافهم، لذا اهتمت الدراسات المحاسبية بدراسة الخصائص الواجب توفرها في المعلومات المحاسبية وتعتبر دراسة مجلس معايير المحاسبة الدولية التي صدرت سنة 1980 أهم الدراسات التي ركزت على خصائص المعلومة-الملاءمة، القابلية للمقارنة،...،-، واقصر القياس المحاسبي على المعلومات المتولدة من عمليات التبادل بين المؤسسة والغير باستخدام الأساس التاريخي سواءا عند قياس نتيجة العملية أو تقييم المركز المالي، لكن مع التغير في الأسعار تصبح المعلومات التاريخية غير ملائمة لاتخاذ القرارات فهي تعبر عن أحداث ماضية ولا تعكس الحقائق الاقتصادية الجارية، لذانشأ تناقض بين خصائص المعلومات المالية والتمسك بالتكلفة التاريخية رغم أنها توفر معلومات موضوعية ولكنها أقل ملائمة<sup>1</sup>، ومن هنا بدأ البحث عن بدائل القياس التي تعكس التغيرات في الأسعار وملائمة المعلومة المفصح عنها لاتخاذ قرارات سليمة.

### ■ القياس وفقا لمعايير المحاسبة الدولية ومعايير الابلاغ المالي.

#### 1. أساس قياس التكلفة التاريخية- Historical Cost-

##### 1-1: تعريف التكلفة التاريخية: تعرف على أنها:

- " مبدأ يتم وفقه تقييم الأصول على أساس قيمتها الأصلية في تاريخ شرائها أو انتاجها، أما الخصوم فيتم تقييمها على أساس قيمتها في تاريخ نشأة الالتزام، حيث لا يتم الاعتراف بأي زيادة أو انخفاض نتيجة تقلب الأسعار وتغيير القدرة الشرائية للنقود"<sup>2</sup>، ومن المبررات التي استند إليها قيام استخدام التكلفة التاريخية نجد:<sup>3</sup>

- الموضوعية والموثوقية: باعتباره الهدف الرئيسي للمحاسبة لانه يزود الجهات المعنية بالمعلومات المالية الموثوقة لاتخاذ قرارات سليمة، ما يجعل المعلومات المعروضة قائمة على توفر الدليل الموضوعي وخلوها من الحكم الشخصي، اضافة إلى المحافظة على ثقة مستخدميها.

<sup>1</sup> محمد سمير الصبيان وآخرون، المشاكل المحاسبية المعاصرة، مصر: دار الجامعة المعرفية، 2000، ص.41-44.

<sup>2</sup> قوادري عبلة، دراسة مقارنة بين بدائل القياس المحاسبي التكلفة التاريخية والقيمة العادلة، مجلة الاقتصاد الصناعي، العدد 14، 2018، ص.95.

<sup>3</sup> سرى نوفل بهجت، محور القياس المحاسبي حسب مبدأ التكلفة التاريخية والقيمة العادلة، ص.100، متاح على الموقع:

<https://profiles.mauc.edu.iq/upload/ath.pdf>

- اتساق مبدأ التكلفة التاريخية مع كثير من العناصر المكونة لإطار الفكر المحاسبي المالي مثل الاعتراف بالايراد، مبدأ الحيطة والحذر، فرض وحدة القياس.
- يرغب معدوا القوائم المالية والمدققون في وضع أهمية أكثر على موثوقية المقاس من أجل سلامة التدقيق والمسؤولية القانونية.
- تشترط التكلفة التاريخية حدوث عملية تبادلية حقيقية للاعتراف والقياس وهذا يضيف عليها موضوعية وموثوقية أكبر.
- 2-1: مبررات التخلي عن استخدام أساس التكلفة التاريخية في القياس: ينتج عن استخدام نموذج التكلفة التاريخية التقليدي في عملية القياس نوعين من الاخطاء هما:<sup>1</sup>
  - أخطاء في القياس: ينتج عن فرض ثبات القوة الشرائية لوحدة النقد، لذا يتجاهل النموذج التقليدي التغير في القوة الشرائية للنقود.
  - أخطاء في التوقيت: ينتج عن تأجيل الاعتراف بالتغيرات في القيمة-تغيرات أسعار الدخول وأسعار الخروج الجارية حتى يتم حدوث عملية تبادل فعلي مما ينتج الاستناد إلى دليل موضوعي.
- كما يمكن إضافة العراقيل التالية التي واجهت عملية القياس بنموذج التكلفة التاريخية:<sup>2</sup>
  - استخدامها يؤدي إلى تضليل نتائج القياس المحاسبي بسبب تجاهل التغير في وحدة القياس المحاسبي، وهو ما يترتب عليه مشاكل وقرارات خاطئة من طرف متخذي القرار، لعدم إظهار بنود القوائم المالية القيمة الحقيقية للمؤسسة ومركزها المالي.
  - ان قراء القوائم المالية يفضلون إظهار بنود الأصول المختلفة بالقيمة الأقرب إلى الواقع في تاريخ اعدادها.
  - رغبة المستثمرين والمقرضين في وضع أهمية أكبر للملائمة أكثر من الموضوعية من أجل اتخاذ قرارات مناسبة.
  - يحتاج أصحاب المصالح من القوائم المالية أن يعبروا عن ما يلائم الوقت الحالي- أي أن يكون القياس ملائماً لحالة القوة الشرائية لوحدة النقد- خاصة ما تعلق بالأدوات المالية.

<sup>1</sup> قوادري عبلة، مرجع سابق، ص.ص 95.

<sup>2</sup> ميرهان محمود محمد عبد الموجود، دراسة تحليلية لطرق القياس المحاسبي للأصول الطويلة الأجل وتطور غير المبرر، مجلة البحوث المالية والتجارية، جامعة بور سعيد، المجلد 24، العدد 01، 2023، ص.ص 369-370.

- عملية التحليل المالي للقوائم المالية تكون غير موثوقة لأنها القياس في هذه الحالة تعبر عن الواقع الفعلي لأداء المنظمة.

- يعتبر قياس الأصول الغير الجارية بهذه التكلفة غير ملائم لمطلب تحسين الموثوقية في القوائم المالية مقارنة بمبدأ القياس بالتكلفة الحالية أو الاستردادية.

- استخدام التكلفة التاريخية تمثل اشكالا كبيرا في الأسواق المالية خاصة لدى الاقتصاديات التي تعاني من ارتفاع مستمر في معدلات التضخم.

3-1: التكلفة التاريخية المعدلة وفقا للمستوى العام للأسعار: يطلق عليها أيضا التكلفة التاريخية المعدلة بوحدة النقد الثابتة، وتعتمد هذه الطريقة في تقييم الأصول على أساس تكلفتها التاريخية، لكن يأخذ بعين الاعتبار كافة التغيرات والتقلبات السعرية العامة في تاريخ التقييم، وذلك من أجل عرض القيم الاقتصادية بمدلولتها الحقيقية انسجاما مع ما يطرأ عليها من تغيرات وتعديلات، وهذا يعني أن يحافظ على رأس المال في نهاية الفترة على شراء نفس الأصول التي يمكن أن يشتريها في بدايتها والمحافظة على القدرة الشرائية لرأس المال المستثمر من طرف الشركاء في المؤسسة، وتتميز هذه الطريقة بخاصيتين هما<sup>1</sup>:

/الابقاء على التكلفة كأساس للتقييم.

/اعتماد وحدة قياس نقدية ثابتة.

لذا ذهب الاتجاه المحاسبي في هذا الاطار إلى امكانية استخدام الأرقام القياسية للأسعار كأساس لتعديل التكلفة التاريخية، وذلك لمعالجة أثر الانخفاض في القوة الشرائية لوحدة النقد، وتحدد التكلفة التاريخية المعدلة عن طريق اضافة حاصل التكلفة التاريخية في معدل الزيادة في المستوى العام للأسعار إلى التكلفة التاريخية، وذلك حسب العلاقة التالية:

التكلفة التاريخية المعدلة=التكلفة التاريخية+(التكلفة التاريخية X نسبة ارتفاع المستوى العام للأسعار)

التكلفة التاريخية المعدلة= التكلفة التاريخية X الرقم القياسي العام للأسعار

<sup>1</sup> حسناء مشري، محاضرات في مقياس مشاكل محاسبية معاصرة، 2020-2021، ص.26.

### 3. أساس قياس القيمة الحالية - Current value-

سعى مجلس معايير المحاسبة الدولية للتقليل من أثر الانتقادات عن طريق إعادة تصوير القوائم المالية للوحدة الاقتصادية بالعملة السائدة في الاقتصاد نتيجة التضخم بوحدة القياس الجارية في تاريخ اعداد الميزانية، ويجب اعادة التصريح عن الارقام المقارنة في الفترات السابقة بذات وحدة القياس الجارية بحيث يؤدي هذا الاجراء إلى الوصول إلى الأرقام المتجانسة يعبر عنها بوحدة القياس الجارية.<sup>1</sup>

#### 1-2: القيمة العادلة - Fair Value-

أ: مفهوم القيمة العادلة: ظهر مفهوم القيمة العادلة لأول مرة سنة 1975 ضمن المعيار المحاسبي الأمريكي fas12 والذي يتعلق بمحاسبة عقارات التوظيف، حيث عرف مجلس معايير المحاسبة المالية الأمريكي مصطلح القيمة العادلة سنة 1976 بصدرو المعيار الامريكي رقم FAS13 المتعلق بعقود الايجار، والقيمة العادلة عرفت على أنها " السعر الذي يمكن يتنازل مقابله عن ملكية أصل بمعاملة تجارية خاضعة لشروط المنافسة العادية بين أطراف حسنة الاطلاع"، في حين ظهر المصطلح لدى مجلس معايير المحاسبة الدولية سنة 1982 ضمن المعيار المحاسبي الدولي رقم 16 بعنوان محاسبة الممتلكات والمصانع ، حيث عرف القيمة العادلة على أنها " القيمة التي على أساسها يمكن مبادلة الأصل بين أطراف بائع ومشتري يتوافر لها الرغبة والمعرفة والتكافؤ في اتمام المبادلة."<sup>2</sup>، كما تعرف أيضا على أنها:

- " قيمة الأصل أو الالتزام الذي يمكن أن يشتري أو يباع أو يتم تسويته في صفقة حالية بين طرفين متراضيين،..."<sup>3</sup>

- حسب IAS39 بعنوان الأدوات المالية: الاعتراف والقياس " السعر الذي يستلم لبيع الأصل أو الذي يدفع لنقل الالتزام في معاملة منظمة بين المشاركين في السوق في تاريخ القياس."<sup>4</sup>

<sup>1</sup> وادي رقية، مزققة صالح، أهمية الافصاح عن المعلومات الاضافية الخاصة بالتضخم على القوائم المالية، مجلة دراسات اقتصادية، المجلد2، العدد4، 2017، ص.784.

<sup>2</sup> باي مريم، ظهور وتطور مفهوم القيمة العادلة في المحاسبة المالية الدولية والنظام المحاسبي المالي في الجزائر-دراسة تحليلية-، مجلة دراسات اقتصادية، المجلد 4، العدد 3، 2017، ص. ص.146-147.

<sup>3</sup> عبد الحميد أحمد شاهين، مدخل مقترح لمراجعة القيمة الحالية كاحد مقاييس القيمة العادلة في إطار المعايير الدولية للمراجعة، القاهرة، جامعة مدينة السادات، 2014، ص.226.

<sup>4</sup> بوخرص أحمد أمين، معي الدين محمود عمر، أهمية تطبيق القيمة العادلة في تعزيز جودة المعلومات المالية للمؤسسات الاقتصادية دراسة ميدانية لعينة من الأكاديميين والمهنيين المحاسبين، Revue Algérienne D'économie de Gestion, vol15,N01,2021,p.08.

- حسب IFRS13 بعنوان قياس القيمة العادلة " السعر الذي يتم تسليمه لبيع أصل أو يتم دفعه لتحويل التزام المعاملة في ظروف اعتيادية منتظمة بين المشاركين في السوق في تاريخ القياس"<sup>1</sup>، وعليه يمكن القول أن القيمة العادلة وفقا لهذا المعيار هي:<sup>2</sup>

- القيمة العادلة تمثل سعر الخروج الحالي وليس سعر الدخول.
- أن سعر الخروج للأصل أو الالتزام يختلف عن سعر الدخول من الناحية النظرية، في حين أن أسعار الدخول والخروج قد تكون متطابقة في العديد من الحالات.
- القيمة العادلة هي قياس مستند إلى السوق، وليس قياسا خاصا بالمؤسسة.
- أن قياس القيمة العادلة يركز على عملية بيع الأصل أو نقل الالتزام وليس على عملية تعويض المخاطر المرتبطة بالأصل أو الالتزام.
- عملية بيع الأصل أو تحويل الالتزام هي عملية افتراضية في تاريخ القياس.

ب: أركان القيمة العادلة: تتحدد في التالي:<sup>3</sup>

- الأصل والالتزام: تأخذ القيمة العادلة في الاعتبار خصائص الأصل والالتزام والتي تتمثل في حالة الأصل وموقعه، والقيود المفروضة على بيع الأصل واستخدامه، وبالنسبة للأصول الغير المالية يجب الأخذ في الاعتبار قدرة المشارك في السوق على توليد المنافع الاقتصادية من خلال استخدام الأصل بكفاءة، وعندما لا يتوفر سعر معن لعملية نقل الالتزام المماثل يتم قياس القيمة العادلة من وجهة نظر المشارك في السوق.

- المعاملة المنظمة: في حالة مبادلة الأصل أو تحويل الالتزام يفترض قياس القيمة العادلة في تاريخ القياس وفقا لظروف السوق المالية، وفي حالة غياب هذا السوق يكون بديله السوق الأكثر نفعا أو فائدة للأصل أو الالتزام -ويقصد بالسوق الأساسي السوق الأكبر حجما وذات مستوى عالي، في حين يقصد بالسوق الأكثر نفعا السوق الذي يعظم القيمة التي يتم الحصول عليها من بيع الأصل أو يقلل من القيمة التي يتم دفعها لنقل الالتزام بعد الأخذ في الاعتبار تكاليف البيع والنقل.

<sup>1</sup> أحمد فاروق السعيد محمد فراج، دراسة تحليلية للحد من مشاكل القياس والافصاح المحاسبي عن القيمة العادلة للاستثمارات المالية-دراسة نظرية وميدانية-، العدد4، 2019، ص370.

<sup>2</sup> نفس المرجع السابق، ص371.

<sup>3</sup> مبرهان محمود محمد عبد الموجود، مرجع سابق، ص ص.378-379.

- المشاركون في السوق: يتم تحديد الصفقات التي تميز المشاركون في السوق بصفة عامة مع الأخذ بالاعتبار العوامل المحددة التالية: الأصل والالتزام، نوعية السوق، المشاركون في السوق- ويقصد بالمشاركين في السوق المشترون والبائعون في السوق الأساسي أو السوق الأكثر نفعا والذين تتوفر فيهم جملة من الخصائص منها: مستقلين عن بعضهم البعض، أن يكون لديهم معرفة بالأصل والالتزام، أن تكون لديهم الرغبة في الدخول في معاملة الأصل أو الالتزام- وعليه قياس القيمة العادلة للأصل أو الالتزام يعتمد على الافتراضات التي يستخدمها المشاركون في التسعير بحسب ما يحقق مصالحهم الاقتصادية.

4. السعر: وهو السعر الذي يتم استلامه نتيجة بيع الأصل أو الذي يتم دفعه لنقل أو تحويل التزام في معاملة منتظمة في السوق الأساسي أو السوق الأكثر نفعا في تاريخ القياس وفقا للظروف الحالية.

ج: أساليب تقدير القيمة العادلة، تقدر وفقا للقيمة السوقية أو القيمة القابلة للاسترداد أو قيمة التصفية، الا أنه ووفقا للمعيار الأمريكي رقم 157 تتحدد وفقا لثلاثة أساليب هي:<sup>1</sup>

✓ مدخل السوق- Market Approach: يستخدم مدخل السوق عند تقييم الأسعار الممكن مشاهدتها وغيرها من المعلومات الملائمة التي توفرها عمليات السوق، بما في ذلك الأصول المتداولة أو المقارنة.

✓ مدخل الدخل: Income Approach : ويستخدم هذا المدخل عند التقييم لتحويل المبالغ المستقبلية إلى مبلغ موحد للقيمة الحالية اعتمادا على افتراض أن شركاء السوق هم السبب في تلك المبالغ المستقبلية الافتراضية-مثل الإيرادات والمصروفات، التدفقات النقدية-، وعند استخدام هذا المنهج فان القيمة العادلة تعكس توقعات السوق الحالية حول تلك المبالغ في المستقبل.

✓ مدخل التكلفة Cost Approach : ويعتمد على المبلغ المطلوب حاليا لاحتلال المقدرة الخدمية لأصل ما-التكلفة الاستبدالية-.

<sup>1</sup> بوخرص أحمد أمين، معي الدين محمود عمر، مرجع سابق، ص.09.

## جدول يوضح استخدامات القيمة العادلة في ضوء معايير المحاسبة الدولية

المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية IFRS		معايير المحاسبة الدولية IAS	
رقم المعيار	عنوان المعيار	رقم المعيار	عنوان المعيار
IFRS3	اندماج الأعمال	IAS2	المخزون
IFRS5	الأصول الغير متداولة المحتفظ بها لغرض البيع والعمليات المستمرة	IAS16	الممتلكات، الآلات، المصانع
IFRS7	الأدوات المالية: الإفصاحات	IAS32	الأدوات المالية: العرض
IFRS9	الأدوات المالية	IAS38	الأصول الغير ملموسة
IFRS10	القوائم المالية الموحدة	IAS39	الأدوات المالية: الاعتراف والقياس
IFRS12	الإفصاح عن الحصة في منشآت أخرى	IAS40	عقارات التوظيف
IFRS13	قياسات القيمة العادلة	IAS41	الزراعة

المصدر: بوخرص أحمد أمين، مكي الدين محمود عمر، أهمية تطبيق القيمة العادلة في تعزيز جودة المعلومات المالية للمؤسسات الاقتصادية دراسة ميدانية لعينة من الأكاديميين والمهنيين المحاسبين، *Revue Algérienne D'économie de Gestion, vol15, N01, 2021, p.08*

د: عيوب القيمة العادلة: تقدم القيمة العادلة برنامجا متكاملًا للاعتراف والقياس، إلا أنها تواجه

انتقادات نذكر أهمها فيما يلي:<sup>1</sup>

- تكون القيمة العادلة غير قائمة على أساس السوق الفعلية مكلفة في تحديدها والتحقق منها.
- ادخال تكاليف الصفقات ضمن قيم المخرجات عند تحديد القيمة العادلة.
- وجود مشكلات وصعوبات عديدة عند تقدير القيم العادلة للأصول المالية.
- عدم اتساق أساس القيمة العادلة مع كثير المبادئ والأسس المحاسبية.
- ارتباط مفهوم القيمة العادلة بالذاتية في تقييمها وهذا ما يؤدي إلى فقدان القوائم المالية لمصداقيتها، وهذا قد يؤدي إلى فتح مجالات التلاعب بما يخدم مصالح الإدارة.
- تعد موثوقية البيانات المالية على أساس القيمة العادلة ضعيفة مما يؤدي إلى زيادة مخاطر الاعتماد عليها في اتخاذ القرارات.
- إن القيمة العادلة هي خطوة غير عادية وتخرج عن مفاهيم المحاسبة التقليدية، تكمن المشكلة الأساسية في تقديرات القيمة العادلة في مدى وجود أدلة اثبات بشكل يساعد في تسجيلها في الدفاتر وتدقيقها.

<sup>1</sup> حسناء مشري، مرجع سابق، ص.47.

## جدول يوضح المقارنة بين القيمة العادلة والتكلفة التاريخية

التكلفة التاريخية	القيمة العادلة
تضعف قابلية المقارنة عن طريق جعل الأشياء المتشابهة تبدو مختلفة والعكس	تحسن امكانية المقارنة عن طريق جعل الأشياء المتشابهة تبدو متشابهة والأخرى مختلفة
توفر معلومات عن العوائد المتوقعة من الأصول والأعباء المفروضة بواسطة الالتزامات في ظل ظروف اقتصادية عندما تم تملكها.	توفر معلومات عن العوائد المتوقعة من الأصول والأعباء المفروضة بواسطة الالتزامات في ظل ظروف اقتصادية سائدة
تعكس تأثير قرارات تملك أو بيع الأصول أو تكبد أو تسوية الالتزام فقط على أداء الكيان وتتجاهل تأثيرات قرارات مواصلة الاحتفاظ أو تحمل المديونية	تعكس تأثير قرارات الادارة بمواصلة الاحتفاظ بالأصول أو مديونية الالتزامات، وكذا قرارات تملك أو بيع الأصول وتكبد أو تسوية الالتزامات على أداء الكيان.
تثبت المكاسب والخسائر الناتجة عن التغيرات السعرية فقط عندما تتحقق بالبيع أو التسوية- رغم أن البيع أو التسوية ليس الحدث المتسبب في المكسب أو الخسارة-	تثبت المكاسب والخسائر من التغيرات السعرية عندما تحدث
المبالغ المثبتة يمكن احتسابها بناء على المعلومات المتاحة داخليا عن الأسعار في المعاملات الماضية، دون الرجوع إلى بيانات سوق خارجية.	تتطلب معرفة الأسعار السوقية الجارية لتقرير المبالغ المثبتة، وهو ما قد يتطلب استبعاد بعض البنود ويمكن أن يؤدي لحدوث مشاكل اعتمادية أو موثوقية.
تتطلب قواعد معقدة لتحاول عكس تأثير معظم استراتيجيات إدارة المخاطر.	تعكس بسهولة تأثيرات معظم استراتيجيات إدارة المخاطر

المصدر: قوادري عبلة، دراسة مقارنة بين بدائل القياس المحاسبي التكلفة التاريخية والقيمة العادلة، مجلة الاقتصاد الصناعي، العدد 14، 2018، ص.99.

**2-2: القيمة الحالية- Present Value**:- ويتم تحديدها عن طريق خصم التدفقات النقدية المتوقعة خلال فترة زمنية معينة باستخدام معدل العائد الجاري، ويمكن استخدام هذا المفهوم بسهولة عند تقويم الحقوق والالتزامات المالية (مثل حسابات المدينين وأوراق القبض، أوراق الدفع، القروض القصيرة والكويلة الأجل،...)، فمثل هذه العناصر لا تحتاج إلى تنبؤ لأنها عناصر تعاقدية ومحددة القيمة والوقت، ويمكن خصم قيمة التدفقات النقدية المتوقعة والتعرف على قيمتها الحالية بدقة، وعموما يعتبر مفهوم القيمة الحالية من أفضل أسس القياس المحاسبي لكونه أدق تعبيراً عن مضمون القيمة الجارية، ولكن يصعب استخدام هذا المفهوم في تقويم العناصر الأخرى (مثل المخزون، العقارات، المعدات،...) وهذا راجع لصعوبة التنبؤ بالتدفقات النقدية المتوقعة منها أو التنبؤ بالفترات الزمنية لهذه التدفقات.<sup>1</sup>

<sup>1</sup> وصفي عبد الفتاح أبو المكارم، دراسات متقدمة في مجال المحاسبة المالية، الاسكندرية: دار الجامعة الجديدة، 2002، ص.277.

3-2: التكلفة الحالية- Current Cost:- التكلفة الحالية للأصل هي قياس الأصول بتكلفتها الحالية وليس بتكلفة الأصول الجديدة، وهو يعكس التكلفة الحالية لاستبدال الأصول مع الأصول ذات إمكانات الخدمة المكافئة، ويمكن تحديد التكلفة الحالية إما من منظور الكيان أو من منظور السوق<sup>1</sup>، وتعتمد هذه الطريقة بصفة أساسية على أسعار الشراء كأساس للتقويم والقياس المحاسبي، ولذلك فهو يتسق مع افتراض الاستمرار، ويمكن تقدير التكلفة التاريخية باستخدام الأرقام القياسية للأسعار الخاصة، وغالبا ما تتوافر مثل الأرقام بالنسبة لمستلزمات ووسائل الانتاج، وإذا استخدمت الأرقام القياسية الخاصة فسوف تتبع نفس الاجراءات السابق استخدامها عند تعديل البيانات التاريخية بالتغيرات في المستوى العام للأسعار.<sup>2</sup>

■ الإفصاح وفقا لمعايير المحاسبة الدولية ومعايير الإبلاغ المالي.

❖ الإفصاح وفقا لمعايير المحاسبة الدولية: وفي هذا الإطار نقوم بحصر البعض منها:

1. الإفصاح وفقا للمعيار المحاسبي الدولي رقم 1(IAS1): يتطلب المعيار افصاحات معينة في

صلب القوائم المالية كالتالي:<sup>3</sup>

✓ المعلومات الواجب الإفصاح عنها في الميزانية: يجب أن تحوي كحد أدنى على البنود المشكلة لجميع عناصر الأصول من أصول ملموسة وأصول غير ملموسة، أصول متداولة ومعدلات النقدية، وكذا جميع عناصر الخصوم من حقوق الملكية، المخصصات، الاحتياطات، الالتزامات وغيرها، كما يجب أن تفصح في الميزانية أو الأيضاحات على رأس المال المصدر والاحتياطات: عدد الأسهم المصرح بها والمدفوعة بالكامل، والمصدرة وغير المدفوعة بالكامل، القيمة السوقية للسهم والأسهم التي لها قيمة اسمية، تسوية رصيد الأسهم المتداولة في بداية ونهاية الفترة، أسهم الخزينة بما في ذلك الأسهم المقتناة بواسطة المنشآت التابعة والزميلة، الأسهم المحتفظ بها للإصدار بموجب خيارات أو عقود، وصف لطبيعة وغرض كل احتياطي ضمن حقوق الملكية.

<sup>1</sup> Rachel Knubley, Project Conceptual Framework: Paper topic Measurement – Measurement bases, REG IASB Meeting, 2014, p.114-115.

<sup>2</sup> وصفي عبد الفتاح أبو المكارم، مرجع سابق، ص.278.

<sup>3</sup> دواق سميرة، بلعجوز حسين، الإفصاح المحاسبي للشركات الجزائرية دراسة حالة الشركات المدرجة في البورصة خلال الفترة 2015-2017، مجلة العلوم الاقتصادية والتسيير والعلوم التجارية، المجلد 11، العدد 02، 2018، ص 237-238.

✓ المعلومات الواجب الافصاح عنها في قائمة الدخل: البنود التي تعرض المبالغ التالية: الايرادات، نتائج الانشطة التشغيلية، تكاليف التمويل، صافي الربح أو الخسارة للفترة، المصروف الضريبي، الربح أو الخسارة من الانشطة العادية، البنود غير العادية، حصة الشركات الزميلة والمشاريع المشتركة في الأرباح والخسائر التي تمت محاسبتها باستخدام طرق حقوق الملكية، إذا كانت بنود الدخل والمصروفات مادية يتطلب المعيار رقم 01 الافصاح عن حجمها وطبيعتها بشكل منفصل وتشمل الحالات التي تؤدي إلى الافصاح المنفصل عن بنود الدخل والمصروف.

✓ المعلومات الواجب الافصاح عنها في قائمة التدفقات النقدية: تضمن المعيار المحاسبي الدولي رقم 7، والمسمى التدفقات النقدية بعض المتطلبات كحد أدنى للافصاح نعرضها فيما يلي:

- التدفقات النقدية الناتجة عن الأنشطة التشغيلية ومن أمثلتها المقبوضات النقدية المتأتية من بيع السلع وتقديم الخدمات، المقبوضات النقدية من العمولات والأنوات والرسوم والايادات الأخرى، المدفوعات النقدية للموردين، المدفوعات النقدية لضرائب الدخل أو المبالغ المستردة منها، المقبوضات والمدفوعات النقدية لعقود المشتقات المالية.

- التدفقات النقدية الناتجة عن الانشطة الاستثمارية ومن أمثلتها شراء الممتلكات والالات والمعدات والأصول غير الملموسة، المتحصلات النقدية من بيع الممتلكات ، المدفوعات النقدية لشراء الأسهم وسندات المنشآت الأخرى، وكذا المقبوضات من بيع الأسهم أو السندات،....
- التدفقات النقدية الناتجة عن الانشطة التمويلية ومن أمثلتها المتحصلات النقدية من إصدار الأسهم، المدفوعات النقدية نتيجة شراء أو استرجاع أسهم المنشأة المصدرة، المتحصلات النقدية من إصدار سندات أو قروض، المدفوعات النقدية لتسديد القروض، المدفوعات النقدية من قبل المستأجر بعقد ايجار تمويلي لتخفيض الالتزام القائم بالعقد الايجاري.

✓ المعلومات الواجب الافصاح عنها في قائمة التغييرات في حقوق الملكية: يجب أن تشمل قائمة التغييرات في حقوق الملكية كحد أدنى البنود التالية، الدخل الشامل عن الفترة وفقا لما تضمنته قائمة الدخل مع عرض الدخل الشامل العائد لملاك الشركة الأم بشكل منفصل عن الدخل الشامل العائد لحقوق غير المسيطر عليها، آثار التطبيق بأثر رجعي بالاستناد إلى المعيار رقم 08، وذلك لكل بند من بنود حقوق الملكية، .....، وأيضا تسوية بين القيم المرحلية لكل بند من بنود حقوق الملكية في بداية ونهاية الفترة، والافصاح عن كل تغير فيها مع الافصاح بشكل منفصل عن التغييرات الناتجة عن الربح أو الخسارة عن الفترة.

2. الإفصاح وفقا لبعض المعايير الأخرى: إلى جانب متطلبات الإفصاح السابقة يمكن أن تتم نذكر المعايير المحاسبية التالية:<sup>1</sup>

2-1: الإفصاح وفقا للمعيار المحاسبي الدولي رقم 2 المخزون /IAS2/: يتم الإفصاح وفقا لهذه المعايير وفقا للنقاط التالية:

- السياسات المحاسبية المتبعة في قياس المخزون بما في ذلك صيغة التكلفة المستخدمة.
- القيم الاجمالية المرحلة للمخزون والقيمة المرحلة حسب التصنيفات الملائمة للمؤسسة.
- القيمة المرحلة للمخزون التي تحمل قيمة عادلة أقل تكلفة البيع.
- مبلغ أية تخفيضات أو تغييرات كتخفيض في مبلغ المخزون المعترف به كمصاريف الفترة.
- الظروف أو الأحداث التي أدت إلى عكس تنزيل المخزون.

2-2: الإفصاح وفقا للمعيار المحاسبي الدولي رقم 8: السياسات المحاسبية، التغييرات في التقديرات المحاسبية والأخطاء IAS8:

- طبيعة التغير وأسباب تطبيق السياسة المحاسبية الجديدة.
- على المؤسسة أن تفصح عن طبيعة ومقدار التغير في التقدير المحاسبي، والذي له أثر في الفترة الحالية أو يتوقع أن يكون له أثر في الفترات المستقبلية.
- إذا كان مقدار الأثر في الفترات المستقبلية غير المفصح عنها بسبب أن التقدير غير قابل للتطبيق على المؤسسة الإفصاح عن تلك الحقيقة.
- إذا كان التطبيق بأثر رجعي لفترة سابقة معينة غير عملي أو لفترات قبل تلك المقدمة، الإفصاح عن الظروف التي أدت إلى وجود تلك الحالة.
- إذا كان مقدار الأثر في الفترات المستقبلية غير المفصح عنها بسبب التقدير الغير القابل للتطبيق على المؤسسة الإفصاح عن تلك الحقيقة.

<sup>1</sup> خلف الله بن يوسف، أهمية الإفصاح والقياس المحاسبي في القوائم المالية في ظل النظام المحاسبي المالي SCF وأثرها على الممارسات المحاسبية في المؤسسات الاقتصادية، مجلة الدراسات المالية، المحاسبية والإدارية، العدد 07، 2017، ص 34-35.

❖ الإفصاح وفقا لمعايير الدولية للتقارير المالية: وفي هذا الاطار نقوم بحصر البعض منها:

1. الإفصاح وفقا لمعايير التقارير الدولية رقم 2: الدفع على أساس الأسهم:IFRS2: يجب أن يتم

الإفصاح عن المعلومات التي تمكن مستخدمي التقارير المالية خلال الفترة من خلال:

- وصف لكل نوع من ترتيبات الدفع على أساس الأسهم التي قائمة في أي وقت خلال الفترة، بما في ذلك البنود والشروط العامة لكل ترتيب مثل:- متطلبات الاستحقاق، المدة القصوى للخيارات الممنوحة، طريقة التسوية،...

- عدد خيارات الأسهم والمتوسط المرجح لأسعار ممارسة خيارات الأسهم لكل مجموعة من الخيارات التالية- المتداولة في بداية الفترة، الممنوحة خلال الفترة، الملغاة خلال الفترة، الممارسة خلال الفترة المنتهية.

- الإفصاح عن كيفية تحديد القيمة العادلة للبضائع أو الخدمات المستلمة أو لأدوات حقوق الملكية الممنوحة خلال الدورة.

- على المؤسسة الإفصاح عن المعلومات التي تمكن من فهم أثر معاملات الدفع على أساس الأسهم على أرباح أو خسائر المؤسسة للفترة وعلى مركزها المالي.

2. الإفصاح وفقا لمعايير التقارير الدولية رقم 3: إندماج الأعمال:IFRS3: تفصح المؤسسة عن

المعلومات التي تمكن المستفيدين منها عن تقييم الطبيعة والأثر المالي لاندماج الأعمال الذي يحدث اما: - خلال فترة التقارير المالية مثل اسم ووصف المؤسسة المشتراة، نسبة حصص المالكين، الأسباب الرئيسية لاندماج الأعمال، وصف نوعي للعوامل التي تشكل الشهرة المعترف بها، القيمة العادلة، ترتيبات المقابل المالي المحتمل وأصول التعويض،...

- بعد نهاية فترة إعداد التقارير المالية وقبل المصادقة على إصدارها.

- تفصح المؤسسة المشتري عن المعلومات التي تمكن المستخدمين عن تقييم الأثار المالية للتعديلات المعترف بها في فترة اعداد التقارير الحالية، والمتصلة باندماج الأعمال الذي حدث في الفترة أو الدورات السابقة لاعداد التقارير المالية.

## ❖ الإفصاح وفقا لتقارير الأعمال المتكاملة:

تعرض أغلب الشركات أدائها المالي باستخدام المقاييس الاقتصادية فقط، وتتجاهل المعايير الاجتماعية والبيئية والحوكمة، مما يترتب عليه انخفاض شديد في مستوى تبني معايير محاسبة الاستدامة، في ظل التوجه الجديد برزت الحاجة إلى تطوير محاسبة الاستدامة لتنظيم اجراءات محاسبة الاستدامة واعداد التقارير والمحاسبة عن أبعاد الاستدامة مع كافة أنواع رأس المال وخلق القيمة الطويلة الأجل.<sup>1</sup>

1. تعريف التقارير المالية المتكاملة: يقصد بها " ...، الدمج بين المعلومات المالية والمعلومات الغير مالية) الخاصة بالجوانب البيئية، الاجتماعية، الحوكمة، الاستدامة)، والإفصاح عنها بشكل كاف يسمح لمستخدمي القوائم والتقارير المالية من فهمها، تفسيرها بما يحقق القابلية للمقارنة،..."<sup>2</sup>، في حين تهدف اللجنة الدولية للتقارير المالية IIRC/International Integrated Reporting Committee، تطوير إطار إعداد التقارير المتكاملة من شأنها أن:<sup>3</sup>

- دعم احتياجات المستثمرين من المعلومات على المدى الطويل لتسهيل عملية صنع القرار.
  - إظهار الترابط بين المجالات البيئية والاجتماعية والحوكمة والعناصر المالية في اتخاذ القرارات التي تؤثر على الأداء الطويل الأجل، مع توضيح العلاقة بين الاستدامة والقيمة.
  - إعداد التوازن بين مقاييس الأداء بعيدا عن التركيز الأداء المالي.
  - توفير معلومات عن الأساليب التي تستخدمها الإدارة لممارس أعمال الشركة.
2. مضمون التقارير المالية المتكاملة: تحوي على المعلومات التي تخص الأداء على النحو التالي:<sup>4</sup>
- الأداء الاقتصادي: من خلال الإفصاح عن المعلومات المتعلقة بحجم الاستثمارات، معدل البطالة، معدل الدخل وكل ما يتعلق بالجانب الاقتصادي ويؤثر ويتأثر باقتصاد الدولة.
  - الأداء المالي: يتضمن معلومات متعلقة بحجم الإيرادات والمصروفات ورأس المال وحقوق الملكية والأرباح والخسائر.

<sup>1</sup> أسامة عبد المقصود، أرتبني محاسبة الاستدامة على تحسين جودة الأرباح المحاسبية، مجلة المحاسبة والمراجعة لاتحاد الجامعات العربية، العدد 2022، 3، ص.ص 11-3.

<sup>2</sup> غريب محمد عبد العزيز، تفعيل استخدام تقارير الأعمال المتكاملة في الإفصاح عن استدامة الشركات السعودية، مجلة المحاسبة والمراجعة لاتحاد الجامعات العربية، العدد 02، 2023، ص.ص 506.

<sup>3</sup> نفس المرجع السابق، ص.ص 509.

<sup>4</sup> حنان هارون فريد، تأثير المحتوى المعلوماتي للتقارير المالية المتكاملة على أداء قيمة المؤسسة، مجلة المحاسبة والمراجعة لاتحاد الجامعات العربية، العدد 2، 2024، ص.ص 247-248.

- الأداء الاجتماعي: يتضمن معلومات متعلقة بالأنشطة التي تقوم بها المنظمات وبمدى مشاركتها مع المجتمع المحيط بها.
- الأداء البيئي: يتضمن معلومات حول حجم استهلاك المنظمات للطاقة وحجم انبعاثاتها الكربونية وطرق تخفيضها لما يؤثر بالسلب على البيئة وطرق ادارتها للنفايات .
- الحوكمة: تتضمن معلومات حول شفافية المنظمة مع المستثمرين وأصحاب المصلحة والمجتمع وحاملي الأسهم والحكومة

### جدول يوضح نشأة وتطور التقارير المالية المتكاملة لفترة من 1994 إلى 2023

السنة	النشأة والتطور
1994	ترجع فكرة التقارير المتكاملة إلى John El Kington بعد تقديمه مفهوم الحصيلية الثلاثية TBL والذي يتطلب تحقيق نتائج ايجابية لثلاث استراتيجيات وهي- الاستدامة الاقتصادية، الاجتماعية والبيئية-، وفي نفس السنة قام Mervyn King باصدار أول تقرير Kig1 الخاصة بمبادئ حوكمة الشركات في جنوب افريقيا والذي يضمن عدم مشاركة المساهمين فقط بل وأيضا مشاركة أصحاب المصلحة في الشركة.
2000	وجود ضغط عالي على الشركات بسبب الطلب المتزايد بين بعض العملاء والموظفين والحكومات والمساهمين والمجتمعات وأصحاب المصالح وذلك باعتماد سياسة خاصة بالقضايا البيئية والاجتماعية والحوكمة وادراج هذه القضايا ضمن تقارير الشركات.
2001	فضيحة شركة ENRON وتعرضها للانهيار والافلاس ويرجع ذلك لان البيانات المالية الخاصة بالشركة والمفصح عنها معقدة ومربكة بالنسبة للمحللين، كما أن الشركة تستخدم قيودا محاسبية لتعريف الأرباح وتعديل الميزانية العمومية لتحديد مدى تحقيق الأداء الايجابي وتعهد اخفاء الأداء الحقيقي.
2002	فضيحة شركة WORLDCOM ويرجع ذلك إلى الاحتمالات الضخمة والغش والتلاعب في إعداد وعرض القوائم المالية، وفي نفس السنة قام Mervyn King بتقديم تقرير جديد، وتم اعداد التقرير وفقا لمبادرة الابلاغ العالمية TBL Reporting ، ويشمل أقسام جديدة خاصة بإدارة الشركة وإدارة المخاطر ليظهر التقرير الثاني المسعى King 2 وتبنى هذا التقرير جزءا من التقرير الأول بواسطة بورصة نيويورك ودمجها مع قانون Sarbanes-Oxley، حيث اعتبرت من أهم العوامل التي تؤثر في مبادرة حوكمة الشركات الدولية
2004	أصدرت منظمة التعاون والتنمية في الميدان الاقتصادي OECD تقريرا تدعو فيه بضرورة وجود نظام سليم للابلاغ المالي في الشركات والذي يؤدي إلى جذب رؤوس الأموال والحفاظ على الثقة في أسواق رأس المال.
2009	تم اصدار التقرير الثالث Kig 3، والذي كانت من أهم تعديلاته ضرورة قيام الشركات بالتقرير عن المعلومات المالية وغير المالية المتعلقة بالحوكمة والبيئة والمجتمع بشكل متكامل بدلا من اعداد تقارير منفصلة لكل هذه العناصر على جده وهذا تقرير يوضح قدرة الشركة على خلق القيمة والحفاظ عليها، وفي هذه السنة ظهرت اللجنة الدولية للتقارير المتكاملة بمشاركة هيئات محاسبية عالمية-FASB /IASB/IFAC
2010	تكوين المجلس الدولي للتقارير المتكاملة IIRC والهدف الرئيسي منها هو تعزيز دمج القضايا ESG في التقارير الرئيسية
2011	تم تقديم مقترحات مبدئية لتطوير عمل دولي متكامل لاعداد التقارير وتحديد الخطوات التالية الخاصة بانشاء واعتماده وذلك من أجل تحسين اعداد التقارير المتكاملة.
2013	أكدت ACCA أن المساهمين فقدوا الثقة في المعلومات الخاصة بالشركات منذ الأزمة العالمية ، ولاستعادة هذه الثقة

	كان لا بد من الاهتمام بالعناصر الغير مالية ولذلك في نفس السنة تم اصدار أول تقرير يلخص الحوكمة والأداء البيئي المؤسسي والبيئي والاجتماعي، وعن الاستراتيجيات التنظيمية والتوقعات المستقبلية وهذه التوقعات تساعد على خلق القيمة في المدى القصير، المتوسط والكويل.
2014	أصدر الاتحاد الأوروبي تشريع لتقارير الاستدامة يطلب من الشركات المدرجة بالبورصة أن تقوم بتقديم تقرير سنوي عن الأثار البيئية والاجتماعية المترتبة على عملياتها التشغيلية والمنتجات التي تقدمها ، وعن المخاطر الأساسية لحقوق الانسان بالاضافة للأخذ بالاعتبار اجراءات العناية المهنية الواجبة لمنع أو التقليل من تلك المخاطر.
2018	وفقا للتقرير السنوي الصادر عن IIRC في هذه السنة يوجد أكثر من 1600 شركة في مختلف أنحاء العالم اعتمدو التقارير المتكاملة ضمن نهج إعداد التقارير الخاصة بالشركات مع مراعاة الالتزام بمبادئ اعداد التقارير المتكاملة وذلك لغرض تعزيز وشفافية الافصاح.
2020	أطلق المجلس الدولي للتقارير المالية المتكاملة مراجعة الإطار الدولي للتقارير الدولية والتي تخص ثلاث محاور أساسية وهي: /نموذج الأعمال: وهو الاسلوب الذي تتبعه الشركات من أجل خلق القيمة وتحقيقها والاستفادة منها. / تطوير المعايير الدولية للتقارير المتكاملة. / تحقيق القيمة:
2021	قام IIRC باطار عمل IR-Integrated Reporting From Work-
2023	قامت لجنة المعايير الدولية للتقارير المالية بعقد فرنكفورت وقدم فيه أفضل الممارسات المتعلقة بالتقارير المتكاملة وكيف يدمج المجلس مبادئ ومفاهيم اطار التقارير المالية المتكاملة ضمن معاييره لسنة 2023.

المصدر: حنان هارون فريد، تأثير المحتوى المعلوماتي للتقارير المالية المتكاملة على أداء قيمة المؤسسة، مجلة المحاسبة والمراجعة لاتحاد الجامعات العربية، العدد2، 2024، ص ص.242-244.

### 3. الشفافية في التقارير المالية المتكاملة وعراقيل تطبيقها.

الهدف الرئيسي لمجلس معايير المحاسبة الدولية يتمثل في " التطوير من أجل المصلحة العامة، وذلك من خلال مجموعة معايير واحدة عالية الجودة، تقدم قوائم مالية شفافة وقابلة للمقارنة بما يؤدي إلى جودة التقارير المالية، وذلك لمساعدة المشاركين في أسواق رأس المال في العالم وغيرهم من المستخدمين في اتخاذ القرارات الاقتصادية"<sup>1</sup>

لذا فإن واحد من أهم التغييرات التنظيمية في تاريخ المحاسبة هو تطبيق المعايير الدولية لاعداد التقارير المالية للشركات في دول العالم، حيث سوف يؤدي استخدامها إلى تحسين شفافية الشركات وتعزيز قابلية البيانات للمقارنة وهو ما من شأنه أن يفيد المستثمرين<sup>2</sup>، لذا كان ينظر إلى الشفافية على أنها" الافصاح المحاسبي الذي يتخطى المبادئ المحاسبية ذات القبول العام والمعايير والمتطلبات

<sup>1</sup> شيرين شوقي ريشة، العوامل المحاسبية المؤثرة في جودة التقارير المالية، مجلة الاسكندرية للبحوث الادارية ونظم المعلومات، الاسكندرية، ص.114.

<sup>2</sup> محمد ابراهيم، تأثير تطبيق المعايير الدولية للتقارير المالية على ممارسات إدارة الأرباح، مجلة المحاسبة والمراجعة، العدد3، 2017، ص.110.

التشريعية في التقرير المالي لتزويد المستخدمين بالمعلومات التي يحتاجونها لاتخاذ قراراتهم.<sup>1</sup>، ويواجه تحقيق الشفافية جملة من العراقيل هي:<sup>2</sup>

- عدم اتفاق حوافز المديرين مع مصالح حملة الأسهم: يتوافر للمديرين معلومات عن الأداء الحالي والمستقبلي أكثر من غيرهم من الأطراف الخارجية، ويجب أن ترتبط بالافصاح عن المعلومات ووجودها لدى مديري الشركات ذات أثرين هما:

/الأول: الحوافز تدفع المديرين إلى اختيار البديل الذي يترتب عليه بيان رقم الريج بصورة عالية،  
/الثاني: قيام إدارة الشركة بالافصاح عن المعلومات دون اخفائها لان الحوافز تجعل الادارة تقدم معلومات صحيحة عن نتائج الوحدة.

- الميزة التنافسية: غالباً ما يقوم المديرين التنفيذيين للشركة بابداء الشكوى بأن الشفافية تقلل من قدرتهم على المنافسة، لكون العلاقة بين العنصرين علاقة منطقية، حيث يعد التدفق الواسع للمعلومات ضروري لاقتصاديات السوق الحر، ما يجعلها تشجع على المنافسة للارتقاء بالأعمال.  
- الموازنة بين العائد والتكلفة: تكلف أموالاً للافصاح عنها، لذا تستخدم المؤسسة معيار الموازنة عند اختيار النظام المحاسبي الذي يعمل على تحقيق الشفافية، حيث يستلزم الأمر أن تزيد العوائد المتوقعة عن التكاليف المتوقعة لذلك النظام.

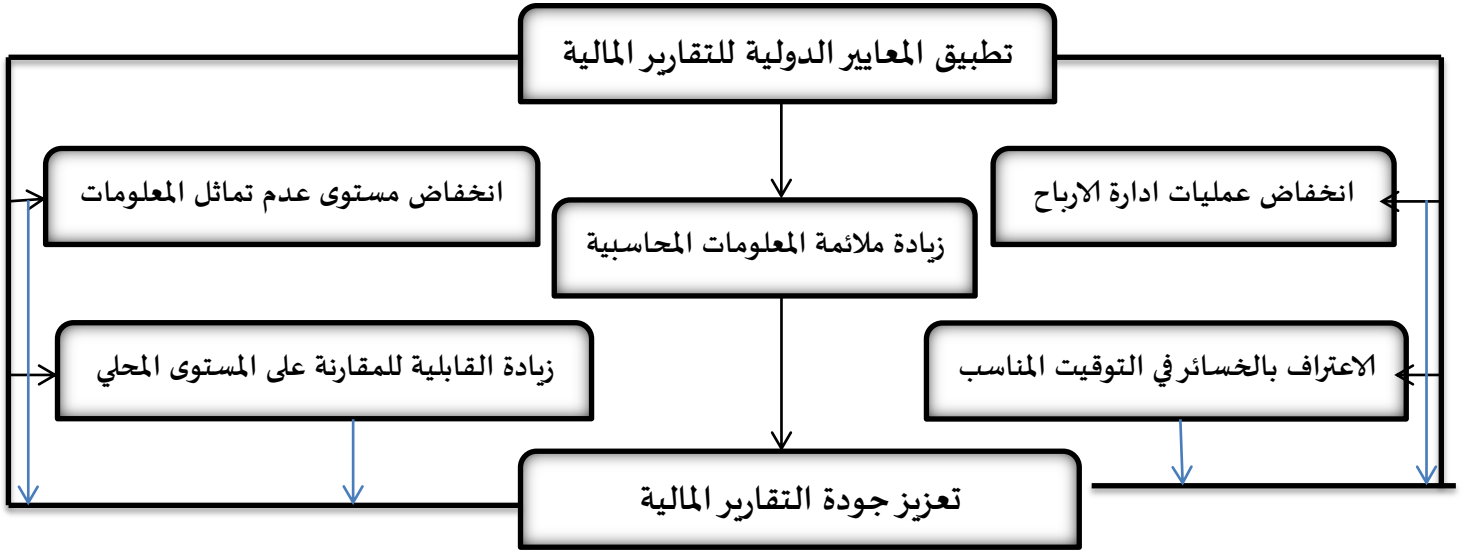
---

<sup>1</sup> رزيقات بوبكر، سعيداني محمد السعيد، مدى ارتباط المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية IFRS/IAS بالافصاح والشفافية وانعكاساتها على تطوير التقارير المالية، مرجع سابق، ص.100.

<sup>2</sup> نفس المرجع السابق، ص.102.

سابعاً: تأثير تطبيق المعايير الدولية للتقارير المالية.

شكل يمثل الاطار العام للعلاقة بين تطبيق المعايير الدولية للتقارير المالية وجودتها



المصدر: شيرين شوقي ريشة، العوامل المحاسبية المؤثرة في جودة التقارير المالية، مجلة الاسكندرية للبحوث الادارية ونظم المعلومات، الاسكندرية، ص. 119

1. عرض بعض الدراسات التي تناولت بعض الشركات المطبقة IFRS: أكدت العديد من الدراسات التجريبية التي تمت على مستوى الدول بعد تطبيق معايير التقارير المالية الدولية بداية من سنة 2005 حول ما إذا كان اعتمادها سوف يعزز جودة التقارير المالية، ومن بين هذه الدراسات نذكر:<sup>1</sup>

✓ دراسة BARTH: قامت هذه الدراسة سنة 2008 بدراسة عينة دولية من الشركات التي قامت طواعية بتطبيق معايير المحاسبة الدولية في 21 دولة، وتوصلت لكون تطبيق هذه المعايير أدى إلى تحسين جودة المحاسبة في حين أن الشركات التي طبقت معايير التقارير المالية الدولية كان لديها أرباح أقل وكذلك تقدير أكبر لتوقيت الاعتراف بالخسارة وزيادة الملاءة وذلك مقارنة بالشركات التي تقوم بتطبيق المبادئ المحاسبية المحلية المقبولة.

<sup>1</sup> شيرين شوقي ريشة، مرجع سابق، ص. 115-118.

✓ دراسة LATRIDIS: اهتمت الدراسة التي كانت سنة 2010 بأثر اعتماد معايير التقارير المالية الدولية في المملكة المتحدة، وركزت الدراسة على نتائج التحول من المبادئ المحاسبية المقبولة عموماً إلى معايير التقارير المالية الدولية، وذلك من خلال دراسة بعض المقاييس التي تم التقرير عنها في إطار مبادئ المحاسبة المقبولة في المملكة المتحدة وIFRS، كما تم اختبار الدراسة إمكانية إدارة الأرباح في ظل معايير IFRS، وكذا مدى ملائمة معلومات القوائم المالية التي تم إعدادها بمعايير IFRS، وتوصلت الدراسة إلى وجود انخفاض في تباين المعلومات بين الأطراف الداخلية والخارجية (عدم تماثل المعلومات)، انخفاض التلاعب في الأرباح، ارتفاع جودة المحاسبة مما يساهم في مساعدة المستثمرين في اتخاذ قراراتهم.

✓ دراسة SUN: اهتمت الدراسة التي كانت سنة 2011 بتسليط الضوء على كيف أن الزام الشركات الأمريكية بتطبيق معايير IFRS من شأنه أن يؤثر على خمسة مقاييس شائعة لجودة الأرباح وهي الاستحقاقات التقديرية المطلقة، الأرباح الإيجابية الصغيرة، استمرارية الأرباح، وتوقيت الاعتراف بالخسائر، وقامت الدراسة باستخدام من الشركات الأمريكية والشركات الأجنبية المدرجة في البورصة التي اعتمدت بصورة الزامية IFRS، وقد توصلت الدراسة إلى أن اعتماد معايير IFRS قد حسن من جودة الأرباح للشركات المدرجة في هيئة الاشراف والرقابة على تداول الاوراق المالية SEC أما بالنسبة للشركات الأمريكية توصلت الدراسة عدم وجود اختلاف في جودة الأرباح قبل وبعد استخدام المعايير الدولية للتقارير المالية باستخدام المقاييس السابقة باستثناء وجود فروق ذات أهمية فيما تعلق بجودة الأرباح باستخدام مقياس الأرباح الإيجابية الصغيرة والأرباح المستمرة حيث تحسنت بتطبيق معايير IFRS.

✓ دراسة KYTHREOTIS: كانت الدراسة في سنة 2014 وقد جاءت نتائجها قابلة للتعميم حيث تمت دراسة عينة من الشركات المدرجة في البورصة في 15 دولة أوروبية اعتمد معايير IAS بصورة الزامية، حيث حددت فترتين للدراسة، الفترة الأولى من 2000-2004 واطلق عليها ما قبل اعتماد المعايير، والفترة من 2005-2009 وهي فترة اعتماد المعايير، وقد خلصت الدراسة إلى أن تطبيق المعايير الصادرة عن مجلس معايير المحاسبة IAS/IFRS، أدت إلى الزيادة في درجة الملائمة، القابلية للفهم، القابلية للمقارنة، وهو ما ينعكس على جودة القوائم والتقارير المالية التي يمكن الاعتماد عليها.

✓ في نوفمبر 2012، قدمت Ernst & Young Audit Firm تقرير بعنوان

"Comparison of International Financial Reporting Standards and the Accepted Accounting Principles of the United States"

تناول هذا التقرير سلسلة من الأحداث المهمة ساهمت بشكل كبير في تطوير المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية، ويعد قرار المفوضية الأوروبية في عام 2002 بفرض تطبيقها وقرار مجلس الإدارة في عام 2009 بفرض تنفيذها، لذا فإن إعداد البيانات المالية للشركات المدرجة في بورصة الدول الأعضاء في الاتحاد الأوروبي هو الحدث الأكثر أهمية والذي كان له تأثير كبير على انتشارها.<sup>1</sup>

## 2. مقارنة بين المعايير الدولية والمبادئ المحاسبية المقبولة.

كما يمكن ادراج مقارنة بسيطة بين معايير المحاسبة الدولية والمبادئ المحاسبية المقبولة عموماً من خلال الوقوف على مجموعة من النقاط التالية

مبادئ المحاسبة المقبولة عموماً، والمعروفة اختصاراً بـ GAAP، هي مجموعة من قواعد المحاسبة التي تم إنشاؤها لحكم التقارير المالية للشركات في الولايات المتحدة التي يتم تداول أسهمها علناً، فضلاً عن العديد من المنظمات غير الربحية الملزمة بموجب القانون باستخدامها لإعداد تقاريرها<sup>2</sup>، وتتناول مبادئ المحاسبة المقبولة عموماً العديد من العناصر مثل الاعتراف بالإيرادات، والميزانية العمومية، وتصنيف البنود، وقياس الأسهم القائمة، وإذا لم يتم إعداد بيان مالي باستخدام المبادئ المقبولة فيجب على المستثمرين توخي الحذر، كما قد تستخدم بعض الشركات مقاييس متوافقة مع مبادئ المحاسبة المقبولة وغير متوافقة مع مبادئ المحاسبة المقبولة عموماً عند الإبلاغ عن النتائج المالية.<sup>3</sup>

في حين يتم إصدار المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية (IFRS) من قبل مجلس معايير المحاسبة الدولية (IASB)، وهي تحدد بالضبط كيف يجب على المحاسبين الاحتفاظ بحساباتهم والإبلاغ عنها، بهدف الحفاظ على الاستقرار والشفافية في جميع أنحاء العالم المالي.<sup>4</sup>

<sup>1</sup> Farideh Lotfi Samani, Parastoo Gharghaz, Mehdi Ebrahimi, *The Role of International Financial Reporting Standards (IFRS) in Improving Accounting and Capital Market Transactions*, Science Arena Publications International journal of Business Management, Vol, 3, 2018, p.113-114.

<sup>2</sup> S.Ross ;CH.Rinehart, what is GAAP?, 2024, <https://www.investopedia.com/ask/answers/021315/when-and-why-were-gaap-first-established.asp>

<sup>3</sup> S.Ross, D.Kindness, GAAP vs IFRS, 2024, <https://www.investopedia.com/ask/answers/011315/what-difference-between-gaap-and-ifrs.asp>

<sup>4</sup> S.Ross ;CH.Rinehart, what is GAAP?, Previous source

## الفرق بين معايير المحاسبة الدولية والمبادئ المحاسبية المقبولة

معايير المحاسبة الدولية	المبادئ المحاسبية المقبولة	مجال المقارنة
IAS/ International Accounting Standards	GAAP /Generally Accepted Accounting Principles	الاختصار
دولي ويمكن أن يكون موحد أو متوافق	محلي ويمكن اختلافه من دولة لأخرى	نطاق قبولها
ضمان الوضوح وتسهيل الفهم للبيانات المالية حتى مع إختلاف الدول واللغات بين المحاسبين	ضمان الإفصاح عن المعلومات بشكل كامل وموضوعي	الهدف منها
41 معياراً وتم إجراء التعديلات لتتراوح ما بين 22 معيار	12 أو 14 مبدأ	عددها
قواعد محاسبية	مبادئ محاسبية	أساس قيامها
تهتم بتوضيح الأداء المالي للشركات	تهتم بتحديد وقياس القيم المالية بدقة	قدرتها على إعداد التقارير المالية
168 دولة	تستخدم في أمريكا واليابان	الدول المستخدمة لها
تضاف إلى قوائم اهتلاك الأصول باعتبارها رأس مال	تضاف إلى المصاريف	تكلفة الاستثمار والتطوير

Source : <http://qoyod.com/ara,16/11/2024,15.15h>

إذن يمكن طرح السؤال التالي أيهما أفضل IFRS أم GAAP؟<sup>1</sup>

IFRS يعتمد بشكل أكبر على المبادئ في حين يعتمد GAAP على القواعد، ونظراً لأن معظم دول العالم تتجه إلى استخدام IFRS، فإن هذا الأخير يكون له مزايا للشركات الدولية والمستثمرين على حد سواء، ويمكن إضافة النقاط التالية:

- الفرق الأساسي بين النظامين هو أن مبادئ المحاسبة المقبولة عموماً تستند إلى القواعد في حين تستند معايير إعداد التقارير المالية الدولية إلى المبادئ، ويظهر هذا الاختلاف في التفاصيل والتفسيرات المحددة.
- توفر مبادئ إعداد التقارير المالية الدولية تفاصيل أقل بكثير من مبادئ المحاسبة المقبولة عموماً وبالتالي، لذلك فإن الإطار النظري ومبادئ معايير إعداد التقارير المالية الدولية تترك مجالاً أكبر للتفسير وقد تتطلب إفصاحات مطولة عن البيانات المالية.

<sup>1</sup> S.Ross, D.Kindness, GAAP vs IFRS, Previous source,

- عندما تحتفظ الشركة باستثمارات مثل الأسهم، السندات أو المشتقات المالية في ميزانيتها العمومية، يجب عليها أن تغير قيمتها، وتتطلب كل من المبادئ المحاسبية المقبولة عموماً والمعايير الدولية لإعداد التقارير المالية فصل الاستثمارات إلى فئات منفصلة حسب نوع الأصول.
- تتمثل الاختلافات الرئيسية في الاعتراف بالدخل أو الأرباح من الاستثمار، وذلك بموجب المبادئ المحاسبية المقبولة عموماً، ويعتمد الأمر إلى أيضاً على الشكل القانوني للأصل أو العقد بموجب المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية، الشكل القانوني غير ذي صلة ويعتمد فقط على موعد استلام التدفقات النقدية.

## خلاصة المحور

صدر عن مجلس معايير المحاسبة الدولية منذ نشأتها 41 معيارا الا أن تقلصت لتصبح 24 معيارا سنة 2024 وهذا راجع للاختبار والمراجعة الناتجة عن المشاكل المتأتية من استخدامها، وتزامن ذلك أيضا مع وجود المبادئ المحاسبية المقبولة عموما الصادرة وكذا الممارسات المحاسبية الأمريكية الصادرة عن مجلس معايير المحاسبة المالية الأمريكية، والغرض من التعديل أو الاصدار أو السحب للمعايير المحاسبية الدولية أو التعديل في الممارسات المحاسبية لتسهيل عملية القياس رغم تعدد بدائلها والافصاح المحاسبي للشركات بكل مصداقية وملائمتها لمستخدمي الأطراف ذات العلاقة بالمؤسسة، ذلك أن المؤسسات فيما مضى كانت تقدم معلومات متحيزة وملائمة لفئة البنوك والادارة دون الاهتمام بالمستثمرين ، ومع تزايد حجم المعاملات وضرورة توفر المعلومات في الأسواق المالية وللشركات المتعددة الجنسيات وللدول بغرض التحليل والمقارنة واتخاذ القرارات السليمة اتجهت الهيئات المصدرة للمعايير إلى إيجاد حلول ذات أهداف عامة بالتوجه نحو المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية وفقا لأطر مفاهيمية وممارسات عملية موجبة لأغراض محددة ليصل عددها إلى 18 معيارا حتى سنة 2024، رغم اختلاف بين الانظمة المحاسبية عبر العالم.

## أسئلة المحور

1. تضمن الاطار المفاهيمي لمعايير التقارير المالية الدولية لسنة 2010 وسنة 2018 العديد من العناصر، حدد العناصر المحددة للإطار المفاهيمي للتقارير المالية مع اجراء مقارنة بينهما؟
2. لماذا اتجه مجلس معايير المحاسبة الدولية من الاطار المفاهيمي لبناء المعايير إلى الاطار المفاهيمي لمعايير التقارير المالية الدولية؟
3. هل الاختلاف بين المعايير الدولية للتقارير المالية والمبادئ المحاسبية المقبولة عموما تجعل من السهل على واضعي المعايير الدولية إزالة هذا الاختلاف؟
4. ما هي الأسباب التي أدت بمجلس معايير المحاسبة الدولية إلى تطوير بدائل القياس المحاسبي؟
5. من أجل خدمة مستخدمي القوائم المالية المختلفة وزيادة الثقة في المعلومات الوارد في التقارير والقوائم المالية، سعت الهيئات الدولية لإصدار المعايير المحاسبية والمبادئ المحاسبية المقبولة عموما، الانتقال من معايير المحاسبة الدولية إلى المعايير الدولية للتقارير المالية، فما هي أسباب اعتماد هذا التغيير؟

6. ما الفرق بين مجلس معايير المحاسبة الدولية ومجلس معايير المحاسبة المالية؟
7. هل الافصاح وفقا للتقارير المالية المتكاملة يعطي صورة متكاملة وكافية لفهم وتفسير المعلومات المالية؟
8. هل تعتقد أن ترجمة النسخة الأصلية المعدة باللغة الانجليزية والمتعلقة باصدار معايير المحاسبة الدولية إلى لغات مختلفة تعزز عملية الافصاح عن المعلومات المالية بالمصادقية المطلوبة؟
9. هل يمثل الافصاح وفقا للتقارير المالية المتكاملة خيارا أفضل للمؤسسات في ظل توجه الدول نحو التنمية المستدامة؟
10. ما الفرق بين المعايير الدولية للتقارير المالية والمبادئ المحاسبية المقبولة عموما؟

## النظام المحاسبي الدولي

أولاً: المحاسبة الدولية

ثانياً: الاختلافات المحاسبية والتنسيق المحاسبي الدولي

ثالثاً: تصنيف النظم المحاسبية

ارتبطت ظاهرة التدويل المحاسبي بظهور وتطور الشركات المتعددة الجنسيات وانتشارها في القطاعات المختلفة عبر دول العالم لدورها الاقتصادي الكبير في الانتاج العالمي، ولكونها المحرك الأساسي لحركة رؤوس الأموال، وهذا ما نتج عنه من صعوبات في عمليات القياس وكيفية تحديد الضرائب على معاملاتها الاقتصادية، وكذا حجم أرباحها في ظل تقلبات أسعار الصرف، وساهمت الشركات المتعددة الجنسيات في ظهور وتطوير معايير القياس من جهة وتطوير معايير الافصاح عن المعلومات لخدمة مستخدميها.

ويرجع ظهور مصطلح ظهور الشركات المتعددة الجنسيات إلى الاقتصادي D.E.Lilienthal سنة 1960 في بحثه المقدم للمعهد الأمريكي كاترنجي للتكنولوجيا تحت عنوان " الشركة المساهمة المتعددة الجنسيات " ، ليتم في سنة 1970 تقديم بحث آخر من طرف Robertvernois أن الشركة المتعددة الجنسيات تربط الشركة الأم التي تحتفظ بجنسية البلد الأصلي ونادرا ما يكون مزيجا من الجنسيات<sup>1</sup>، وتعرف حسب منظمة التعاون الاقتصادي والتنمية على أنها " ...، كيانات تأسست في أكثر من دولة وترتبط ببعضها البعض بحيث يمكن تنسيق عملياتها بطرق مختلفة وقد تكون ملكية عامة أو خاصة،..."<sup>2</sup>

ومن أهم الأساليب القانونية المعتمدة في تكوينها نجد الاندماج الدولي للشركات من خلال اندماج شركتين أو أكثر لقيام شركة جديدة تنتقل إليها ذمم الشركات، كما نجد شركات وليدة على المستوى الدولي ويتم هذا الأخير إلا اذا توفر شرطين ( أن تكون الشركة الأم وفقا لأحكام قانونها الوطني الحق في تملك أسهم شركة أخرى، أن يكون وفقا لأحكام قانون الدولة المضيفة أن تملك الشركة بنسبة تسمح بالسيطرة عليها)، وثالث الأساليب التي نجدها هي السيطرة على الشركات القائمة من خلال السيطرة على الشركات وتحويلها إلى شركات تابعة لها، وأصبح هذا الأسلوب ضروريا للحصول على الموارد والسلع التي تنتجها الشركة المراد السيطرة عليها لتحقيق التكامل الرأسي، ويتم الاستلاء عن طريق القوة أو الاتفاق مع المساهمين.<sup>3</sup>

<sup>1</sup> الجوزي جميلة، دور استراتيجيات الشركات المتعددة الجنسية في اتخاذ القرار في ظل التطورات العالمية، المجلة الجزائرية للعملة والسياسة الاقتصادية، العدد6، 2015، ص.86.

<sup>2</sup> منى السيد عادل عبد الشافي عمار، عملة الشركات المتعددة الجنسيات دعم أم هيمنة على الدول النامية، مجلة البحوث القانونية والاقتصادية، العدد2022، 82، ص.985.

<sup>3</sup> أحمد عبد العزيز وآخرون، الشركات المتعددة الجنسيات وأثرها على الدول النامية، مجلة الإدارة والاقتصاد، العدد85، 2010، ص.125-126.

وعليه تؤثر وتتأثر المحاسبة على المستوى الوطني والدولي بالعديد من العوامل والقيود نذكر البعض منها فيما يلي:<sup>1</sup>

- محدودية الموارد المطروحة التي تفرض على الشركات استخدامها بكفاءة، ما يجعل المحاسبة تساعد في تحديد الموارد البشرية التي تستخدم هذه الموارد بكفاءة وفعالية مناسبة.
- تحدد المنافسة مدى نجاح الشركات، وتهتم المحاسبة في هذا الصدد بقياس الأداء المالي وعرضه بشكل موضوعي حتى تتمكن من جذب الاستثمارات.
- تقوم الشركة على فرض الوحدة الاقتصادية الذي يجعلها مكونة من موجودات ومطلوبات، ما يجعل المحاسبة تعمل على تجميع الأنشطة الاقتصادية والتقارير عنها.
- قياس البيانات والتقارير عنها للملاك في ظل نظرية الوكالة المنبثقة عن فصل الملكية عن الادارة من أهم أدوار المحاسبة.
- تترجم المحاسبة مختلف العمليات التي تقوم بها المؤسسة بشكل كمي ويعبر عنها بوحدة النقد كقياس لكل الخصائص النوعية والكمية للأحداث والموارد والتعهدات الاقتصادية.
- تحتاج المنظمات العامة والخاصة إلى معلومات لتنسيق استثماراتها في مختلف القطاعات الاقتصادية، لكن مع نمو المعاملات التجارية الدولية من قبل الكيانات زادت الحاجة إلى تنسيق قرارات الاستثمار المختلفة، ويمكن لنظام معلومات المحاسبة المناسب أن يساعد الشركات المتعددة الجنسيات على إنجاز وظائفها الإدارية على أساس عالمي، إضافة إلى توحيد طريقة إعداد التقارير يمكن أن يعزز بشكل كبير من قيمة أنظمة المحاسبة لمستخدميها ويزيد من الشفافية للمستثمرين والجهات التنظيمية.<sup>2</sup>

<sup>1</sup> سمية أمين علي وأخرون، المحاسبة المتوسطة، مصر: جامعة القاهرة، د.ت.ن، ص.ص 6-7.

<sup>2</sup> Jeno Beke, Comparative Analyses in International accounting information systems, *International Management Journal*, Vol. 1 No. 1-2 (January-December, 2012), p.4-5.

## أولاً: مفهوم المحاسبة الدولية.

### 1. نشأة وتطور المحاسبة الدولية:

نتج عن دراسة F. F. Butynets أن تطور المحاسبي على المستوى الدولي بالعديد من المراحل أهمها مرحلة التجارة حتى سنة 1800، مرحلة زيادة الأعمال حتى سنة 1900، مرحلة التنظيم حتى سنة 1950، مرحلة التحسين بين سنة 1950 و1975، المرحلة الاستراتيجية منذ سنة 1975، إضافة إلى الأحداث التي توالىت وساهمت في تطور المحاسبة كالتالي:<sup>1</sup>

أولاً: قبل عام 1800 م، كانت أساليب المحاسبة الأساسية مستخدمة في حضارات مختلفة، وتم تقديم نظام القيد المزدوج في العصر الروماني. جلب عصر النهضة تقدماً في تقنيات المحاسبة، وفي نهاية القرن التاسع عشر وبداية القرن العشرين، أصدرت العديد من البلدان قوانين أنشأت إطار قانوني للمحاسبة، وفي نفس الوقت تم إنشاء العديد من الجمعيات المحاسبية المهنية والتي كان لها فيما بعد تأثير كبير على إنشاء نظام محاسبي دولي، تشمل هذه الجمعيات معهد المحاسبين في إدنبرة وجلاسكو (سنة 1853)، وجمعية المحاسبين في أبردين (1867)، ومعهد المحاسبين في مانشستر (1887)، والمعهد الأُسكتلندي للمحاسبين (1880)، والجمعية الأمريكية للمحاسبين العموميين (1887)

ثانياً: تأسيس الجمعيات والمعاهد: على غرار الجمعيات السابقة، تم إنشاء المعهد الكندي للمحاسبين القانونيين (1902)، وجمعية المحاسبين في لندن (1904)،...، واعتبرت سنة 1904 حدث مهم في إنشاء نظام محاسبي دولي أين انعقد أول مؤتمر دولي للمحاسبين في سانت لويس، ميسوري (الولايات المتحدة الأمريكية).، ليلها المؤتمر الذي عقد في عام 1926 في أمستردام تمت خلاله مناقشة بعض القضايا، وتم خلاله أيضاً ترجمة المواد إلى الإنجليزية والفرنسية والألمانية. وكانت معظم الأسئلة التي أثرت في المؤتمر مرتبطة بالتنمية الاقتصادية العالمية والتدويل،، لتظهر في هذا الوقت أصبحت أول شركة عابرة للحدود الوطنية حقيقة، كانت تركز في المقام الأول على استخراج الموارد الطبيعية من الدول الاستعمارية في آسيا وأفريقيا وأمريكا اللاتينية ومعالجة تلك الموارد في المرافق الموجودة في الدول المستعمرة.

<sup>1</sup>A.Sharma,introduction to international accounting, professional university, india,p.06-10.

ثالثاً: أزمة الكساد العالمي 1929 : ساهمت في تطور ملحوظ نحو توجيه الجهود لاجتاد حلول تساهم في اعادة الثقة في النظام الاقتصادي العالمي ، أين كشف أزمة الكساد العالمي 1929 انهيار سوق الاوراق المالية والذي فسر إلى قصور في أنظمة المحاسبة والإبلاغ المالي المتبعة، ما جعل المعلومات غير مناسبة لتحليل الكيانات الاقتصادية وأدى ذلك إلى استنتاجات خاطئة ومتضاربة حول الأنشطة التجارية والأداء المالي للشركات، حيث تميزت الأزمة بالمظاهر التالية:<sup>1</sup>

- انهيار سوق الأوراق المالية: بدأ في 29 أكتوبر 1929 والمعروف باسم الثلاثاء الأسود أين انخفضت أسعار الأسهم مما أدى إلى محو كميات هائلة من الثروة وإثارة الذعر بين المستثمرين.
- فشل البنوك: أدى الانهيار إلى موجة من فشل البنوك حيث سارع الناس إلى سحب مدخراتهم لم تتمكن العديد من البنوك من تلبية طلبات النقد مما أدى إلى تفاقم الأزمة المالية.
- انهيار إنفاق المستهلك: مع فقدان المدخرات وتراجع ثقة المستهلك، خفض الناس إنفاقهم بشكل حاد، كان لهذا الانخفاض في الطلب الاستهلاكي تأثير متتالي على الشركات مما أدى إلى تسريح العمال وخفض الإنتاج.
- انخفاض التجارة الدولية: لم يقتصر الكساد الأعظم على الولايات المتحدة بل كان له تأثير عالمي على انكماش التجارة الدولية بشكل كبير، حيث فرضت الدول تدابير حمائية بما في ذلك التعريفات الجمركية في محاولة لحماية صناعاتها المحلية.
- الانكماش: انخفضت الأسعار في جميع المجالات بسبب انخفاض الطلب الاستهلاكي والقدرة الإنتاجية الزائدة وهو ما أدى إلى صعوبة قيام الشركات بسداد الديون والتعافي مالياً.
- التدخلات الحكومية: استجابة للأزمة نفذت الحكومات في جميع أنحاء العالم تدابير تدخل مختلفة، بما في ذلك مشاريع الأشغال العامة، وإصلاحات القطاع المالي، والبرامج الاجتماعية، لمحاولة تخفيف المعاناة وتحفيز التعافي الاقتصادي.

---

<sup>1</sup> B. Krishna Sothers, *International Accounting, Dept. of Commerce and Business Administration Acharya Nagarjuna University, 2023, p.8-17.*

■ في ظل المشاكل السابقة الناتجة عن الأزمة طالبت الحكومات والمستثمرون بمزيد من الشفافية والموثوقية في التقارير المالية لاستعادة الثقة في الأسواق المالية، وبذلك شكلت الأزمة حدثاً مهماً في التدويل المحاسبي، حيث ظهرت البوادر الداعية إلى إنشاء معايير محاسبية وإعداد تقارير معترف بها على المستوى الوطني والتي تبنتها الشركات التي تم تداول أسهمها في البورصة، وتميزت المرحلة الأولى من التطور بإنشاء إطار قانوني للمحاسبة في بعض البلدان، وإنشاء جمعيات مهنية، وإعادة التفكير في دور المحاسبة وذلك في ظل مجموعة العوامل المختلفة التي تعيشها المنظمات والتي أثرت على المحاسبة، إضافة إلى القيام بمايلي:

- التوحيد القياسي: حفز الكساد الأعظم الجهود الرامية إلى توحيد مبادئ وممارسات المحاسبة. وفي الولايات المتحدة لعب المعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين، وهيئة الأوراق المالية والبورصة (SEC) دوراً أساسياً في تطوير المبادئ المحاسبية المقبولة (GAAP).
- زيادة الإفصاح: استجابة لمطالب الشفافية تم تجديد معايير إعداد التقارير المالية لتتطلب إفصاحات أكثر تفصيلاً عن المعلومات المالية بما في ذلك بيانات الدخل والميزانيات العمومية وبيانات التدفق النقدي.
- التدقيق والمساءلة: أبرز الكساد أهمية التدقيق المستقل للتحقق من دقة البيانات المالية ونتيجة لذلك تم تعزيز معايير التدقيق لضمان نزاهة التقارير المالية.
- التعاون الدولي: كان عصر الكساد بمثابة بداية التعاون الدولي في مجال المحاسبة تأسست منظمات مثل الاتحاد الدولي للمحاسبين (IFAC) بهدف تعزيز الاتساق في ممارسات المحاسبة عبر الحدود.
- اللوائح والإصلاحات المالية: أدى الكساد الأعظم إلى إنشاء إطار تنظيمي شامل للإشراف على الأسواق والمؤسسات المالية، وشمل ذلك إنشاء هيئة الأوراق المالية والبورصة (SEC) ومؤسسة التأمين على الودائع الفيدرالية (FDIC) في الولايات المتحدة، كانت هذه الهيئات التنظيمية تهدف إلى منع الاحتيال، وضمان الشفافية، وحماية المستثمرين والمودعين، وقد أرسى الإطار التنظيمي الأساس للإشراف الحديث على الأسواق المالية.

#### جدول يوضح التطور التاريخي لمؤتمرات المحاسبة الدولية

رقم المؤتمر	تاريخ المؤتمر	حيثيات المؤتمر
01	1904	عقد أول مؤتمر محاسبي في سانت لويس بالولايات المتحدة الأمريكية حضره إلى جانب المحاسبين الأمريكيين محاسبون من إنجلترا واسكتلندا وهولندا وكندا، والقضايا الرئيسية التي

		نوقشت في المؤتمر هي توحيد مهنة المحاسبة، ونمو الاقتصاد العالمي، وتنمية شركات التدقيق، وإنشاء معايير لحساب أرباح الشركات وخلال المؤتمر، نظر المشاركون في الخدمات المحاسبية الضرورية للمستخدمين النهائيين وما يجب القيام به لتلبية احتياجات مستخدمي المعلومات المحاسبية
02	1926	عقد هذا المؤتمر في امستردام، حيث حضره 370 مشاركا يمثلون 15 دولة، وكان هدف المؤتمر هو تبادل المعرفة والخبرات والمنهجيات من بلدان مختلفة، والسعي إلى معالجة عالمية لمحاسبة التكاليف تكون مقبولة دوليا
03	1929	عقد في نيويورك، وتم من خلاله تقديم ثلاثة بحوث هي: ( الاستهلاك والمستثمر، الاستهلاك وإعادة التقييم، السنة التجارية أو الطبيعية)
04	1933	عقد في لندن وبلغ عدد الدول المشاركة فيه 22 دولة منها أستراليا، نيوزيلاندا وبعض الدول الأفريقية
05	1938	عقد في برلين بمشاركة 320 وفدا فضلا عن 2050 مشارك من باقي أنحاء العالم
06	1952	عقد بلندن وحضر فيه 2510 من الأعضاء من بينهم 1450 من المنظمات التي رعت المؤتمر في بريطانيا، و196 من دول الكومنولث والباقي من 22 دولة أخرى
07	1957	عقد بامستردام ومن أهم نتائج هذا المؤتمر هو الوصول إلى فترة محددة ومتفق عليها تفصل بين كل مؤتمر والمؤتمر الذي يليه والمتمثلة في 05 سنوات
08	1962	عقد في نيويورك وحضره 1627 عضوا من الولايات المتحدة، إضافة إلى 2101 من دول أخرى وشارك فيه 83 منظمة يمثلون 48 دولة وقد قدم فيه 45 بحثا
09	1967	عقد في باريس
10	1972	عقد بسيدني حضره 4347 مندوبا من 59 دولة، توصل إلى تحديد منظمين محاسبيين تهتمان بمختلف التناقضات والتغيرات المحاسبية على المستوى الدولي وهما: / لجنة معايير المحاسبة الدولية. / الاتحاد الدولي للمحاسبة.
11	1977	عقد في ألمانيا الاتحادية حضره مندوبين عن أكثر من 100 دولة عبر العالم
12	1982	عقد بالمكسيك
13	1987	عقد بطوكيو
14	1992	عقد بالولايات المتحدة الأمريكية شارك فيه نحو 106 هيئة محاسبية من 78 دولة ، حضره 2600 مندوبا من مختلف دول العالم، ولم تغيب المشاركة العربية من خلال حضور الوفود العربية من لبنان، سوريا، مصر، الكويت، السعودية، وتناول المؤتمر موضوع دور وأهمية المحاسبين في الاقتصاد الشامل برعاية الاتحاد الدولي للمحاسبين.
15	1997	عقد بالمكسيك
16	2002	عقد سنة 2002 في هون كونغ، اهتم بموضوعات مختلفة منها: الشمولية، أخلاقيات المهنة، أثر أقصاد المعرفة على مهنة المحاسب.
17	2006	عقد في اسطنبول ومن أهم مواضيعه تحقيق الاستقرار الاقتصادي العالمي ومساهمة المحاسبة في تطوير الأمم، واستقرار أسواق رأس المال وكذا دور المحاسبين في عملية تقييم المشروعات

المصدر:

- عزي فريال منال، محاضرات في مادة معايير المحاسبة الدولية، جامعة عبد الحفيظ بوالصوف ميله، الجزائر، 2022-2023، ص.21

- A.Sharma, introduction to international accounting, professional university, india, p.06-10

## 2. تعريف المحاسبة الدولية: تعرف على أنها:

- "نظام عالمي تتبناه جميع الدول عن طريق وضع مجموعة من المبادئ والمعايير المقبولة قبولاً عاماً على المستوى الدولي، كما يتم تحديد الأساليب والطرق المشتقة من تلك المبادئ والمعايير وتطبيقها في جميع الدول وهذا الهدف النهائي للنظام المحاسبي الدولي"<sup>1</sup>
- "عبارة عن المعاملات والصفقات الدولية وإجراء المقارنات لمبادئ المحاسبة في البلدان المختلفة، وعمل التوافق فيما بين المعايير المحاسبية المختلفة عبر العالم وتوفير البيانات والمعلومات المحاسبية لأغراض إدارة الرقابة على الأعمال والتجارة العالمية."<sup>2</sup>
- "أحد فروع المحاسبة التي تهتم بدراسة وتتبع الأساليب والمشاكل المحاسبية التي تواجه الشركات متعددة الجنسيات بخصوص معاملاتها المالية المختلفة كعلاقة الشركة الأم بشركاتها التابعة الأجنبية، وأساليب تجميع القوائم المالية لها وطرق وأسس ترجمة القوائم المالية لهذه الشركات."<sup>3</sup>
- حسب جمعية المحاسبين الأمريكيين سنة 1941 "فن استخدام الحسابات، هذا الفن يتكون من ثلاث مراحل أساسية وهي:<sup>4</sup>
  - القياس: تحديد وتبويب العمليات لمختلف الأنشطة الاقتصادية التي تقوم بها المؤسسة والتعبير عنها في شكل أرقام وبيانات واضحة بهدف توفير المعلومات التي من شأنها اتخاذ القرارات الاقتصادية.
  - الإفصاح: إيصال ونقل المعلومات التي أعدت في مرحلة القياس لمن يستخدمها ويوظفها ويحتاجها سواء داخل أو خارج المؤسسة، بحيث تتم مراعاة أهمية المعلومات والوقت والوسيلة لعملية العرض.
  - المراجعة: فحص سلامة البيانات والنظم المالية المقدمة من طرف المؤسسة للتأكد من دقة السجلات المحاسبية للمؤسسة، ويعطي المراجعون رأيهم حول القوائم المالية ومدى التزامها بالمعايير المحاسبية، لكي تعبر القوائم المالية عن المركز المالي للمؤسسة وتبيان مدى تطابقها مع النصوص القانونية.

<sup>1</sup> <https://coadec.uobaghdad.edu.iq/wp-content/uploads/sites/9/2019/04.docx>

<sup>2</sup> سعود جايد العامري، المحاسبة الدولية، الأردن: دار المناهج للنشر والتوزيع، 2010، ص.29.

<sup>3</sup> عزي فريال منال، محاضرات في مادة معايير المحاسبة الدولية، جامعة عبد الحفيظ بوصوف ميلة، الجزائر، 2022-2023، ص.21.

<sup>4</sup> مسعود صديقي، مرزوقي مرزوقي، التوحيد المحاسبي الدولي بين المأمول والموجود، مجلة الدراسات المالية والمحاسبية، الوادي، العدد 02، 2011، ص.76.

وتتجلى أهداف المحاسبة الدولية في النقاط التالية:<sup>1</sup>

- دراسة الانظمة المحاسبية المختلفة للوصول إلى النظام الأكثر فعالية.
- تسهيل عملية المقارنة وتحليل نتائج الأعمال للمؤسسات على المستوى الدولي.
- ايجاد الاختلافات في اعداد التقارير المالية بالشركات الدولية والعمل على تقليص أو القضاء على هذه الاختلافات وتوحيد المعلومات.
- توفير معلومات مفيدة للمستثمرين في اتخاذ قراراتهم الاستثمارية.
- توحيد المبادئ المحاسبية من خلال المعايير المحاسبية ومعايير إعداد التقارير المالية الدولية على مستوى دولي.

### 3. أسباب ظهور المحاسبة الدولية

توجد العديد من العوامل التي ساهمت في ظهور المحاسبة الدولية نذكرها فيما يلي:<sup>2</sup>

1. الأعمال الدولية: ساهمت في ظهور وتطور المحاسبة المحاسبة الدولية عن طريق ايجاد اليات تحكم تدفق السلع والخدمات ورأس المال من دولة لأخرى نتيجة لاختلاف بين الأعمال الدولية والمحلية، حيث تغيرت البيئة بكافة عواملها السياسية، الاقتصادية، الإجتماعية، كما يمكن تحديد عدة أسباب ساهمت في زيادة هذه النشاطات ،معدلات النمو المتحقق في الدول النامية، ظهور بعض المنظمات الدولية كالمنظمة العالمية للتجارة، زيادة الاستثمار الاجنبي، تطور وسائل النقل وغيرها، كل هذا أدى إلى ظهور وزيادة تعقد المشاكل المحاسبية لذلك كان لزاما وجود محاسبية دولية تعالج هذه المشاكل.
2. الشركات المتعددة الجنسيات: كشركات لها فروع في دول مختلفة تخضع لسيطرة الشركة الأم، وانتشارها الراجع لعدة أسباب منها-القرب من مصادر التمويل، القرب من الأسواق، الوصول إلى مصادر التمويل،.....،-، صاحبه بروز مشكلات جديدة من أهمها توسع قاعدة مستخدمي القوائم المالية وعدم تجانسهم، إدارة مخاطر الصرف الأجنبي، إعداد القوائم المالية الموحدة وترجمة العملات الأجنبية،.....، كل هذه المشاكل جعلت المحاسبة الدولية محل إهتمام سواء من قبل الممارسين أو الباحثين، لذلك يمكن القول أن هذا النوع من الشركات سببا رئيسيا ومباشرا لظهور المحاسبة الدولية.

<sup>1</sup> عزي فريال منال، مرجع سابق، ص.ص 21-22.

<sup>2</sup> حنان عجيلة، إصلاح مهنة المحاسب المعتمد في ضوء النظام المحاسبي المالي ومعايير المحاسبة الدولية- دراسة ميدانية لمحاسبين معتمدين بالجنوب الشرقي للجزائر، أطروحة دكتوراه في علوم التسيير، جامعة غرداية، 2019، ص.ص 74-75.

3. شركات المحاسبة الدولية: تحولت متطلبات العصر وخاصة ظاهرة العولمة إلى قوة خارجية مؤثرة في معظم المجالات الاقتصادية، وساهمت في تشكيل وتنوع طبيعة أعمال المحاسبين المهنيين، ولهذا فإن هذه القوات أثرت وبشكل مباشر على الخدمات التي المقدمة إلى العملاء مثل خدمات المراجعة، الضرائب وخدمات مالية ومعلوماتية أخرى، حيث أصبح من الضروري على المحاسبين المهنيين أن يتمتعوا بمعرفة واسعة للمواضيع الاقتصادية والمالية، مع مراعاة الاختلافات الثقافية واللغوية عند قيامهم بأعمالهم حتى يتمتعوا بالثقة الدولية، ما أوجب ضرورة إيجاد حلول لبعض المشاكل المحاسبية على المستوى الدولي.

4. عولمة الأسواق المالية وثروة تكنولوجيا المعلومات: ساهم تحرير القطاع المالي والذي يشمل سوق العملات وأسواق الأسهم والسندات والقروض والأوراق المالية الأخرى، وتحسين الأداء المالي نتيجة لتوسع استخدام الابتكارات المالية مثل الأدوات المالية، وكذا ثورة الاتصال والتكنولوجيا الرقمية .

5. البحث العلمي: وفقا F.Choi et G.Mueller فإن البحوث في مجال المحاسبة الدولية ساهمت في حل المشاكل التي تواجهها الشركات المتعددة الجنسيات فيما يخص الإفصاح وتحديد احتياجات الأسواق المالية من المعلومات المحاسبية، فضلا عن زيادة الوعي بأهمية التوافق الدولي للقواعد والمبادئ المحاسبية، والاهتمام بها أكثر مهنيا وأكاديميا.

4. **مناهج المحاسبة الدولية:** تنقسم مناهج البحث في المحاسبة الدولية حسب Evans, Taylor

Holzmann سنة 1994، إلى شكلين أساسيين هما:

1.4. **المنهج المقارن (Comparatist Approach):** هي مقارنة المحاسبة في كل دولة، حيث أشار

Christopher Nobes إلى وجود أسباب لدراسة ومقارنة المحاسبة دولياً وهي:<sup>1</sup>

- سبب تاريخي: من خلال مدى مساهمات الدول في التنمية المحاسبية وتحديدًا في القرن 14 والقرن 15 كانت المدن الإيطالية هي الرائدة في العملية المحاسبية، أما في القرن 19 قامت بريطانيا بأخذ المبادرة والريادة حيث تم إنشاء المعهد البريطاني سنة 1880 (Institute of chartered Accountants) في إنجلترا وويلز (in England and Wales). لتليها إنشاء المعهد الأمريكي (American Institute of Certified Public Accountants /AICPA)، وساهمت هذه الهيئات في تنمية المحاسبة عبر العالم، لتليها العديد من الهيئات المحاسبية فيما بعد.

- سبب يتعلق بتعدد الجنسيات والمقارنة: على اعتبار أن المحاسبة تختلف من دولة لأخرى لعدة أسباب ومتطلبات محاسبية واقتصادية، ما ينعكس على اختلاف المبادئ والممارسات المحاسبية بين الدول، ولجعل القوائم المالية للمنشآت معدة على أساس واحد فإن المحاسبين قبل وأثناء انعقاد المؤتمر المحاسبي الأول (First International Congress OF Accountants)، لتليها فيما بعد جملة من المؤتمرات تعمل على تقليص الاختلاف والتوفيق بين معايير المحاسبة عالمياً.

- سبب يخص المواثمة أو التوافق: ذكر كل من Clre Roberts و Puline Weet و Pul Gordon، أن هذا الاتجاه يتحقق بتعريف وتحديد مجموعة الأجزاء التي تكون متشابهة من العمليات، ثم الاتجاه نحو توحيد المعايير على اعتبارها مسألة هامة لمستخدمي القوائم المالية، ومع تزايد استخدام البيانات لشركة ما في بلد ما من شركات أخرى في دول أخرى بسبب التجارة الدولية وما صاحبه من استثمارات أجنبية في دول مختلفة عن طريق الصناعات المتوسطة الحجم أو العملاقة، كما تناول البريطانيان Richrd Lewis و David Pendrill عملية توافق معايير المحاسبة لوجود عدة برامج لقانون التوفيق منها قانون يلزم الشركات التي تعمل في الدول الأعضاء (الجماعة الاقتصادية الأوروبية European Economic Community/EEC كمثال) فتح تحقيقاً فيما تعلق بحماية مصالح الأعضاء ومصالح الأطراف الأخرى، حيث عندما تحصل منظمة الجماعة الأوروبية على اتفاق حول مجموعة مقترحة لموضوعات معينة تعرض مسودة توجيه على مجلس الوزراء، فإذا تمت الموافقة على هذا المعيار، تقوم حكومات الدول الأعضاء بأخذ فترة محددة لوضع التشريعات اللازمة للتنفيذ.

<sup>1</sup> صلاح الدين عبد الرحمن فهد، مبادئ وممارسات المحاسبة المتقدمة GAAP، القاهرة: مكتبة الأنجلو المصرية، 2007، ص 4-6.

2.4: المنهج العلمي-الواقعي-(Pragmatic Approach): وهو المنهج الذي يقوم على أساس ايجاد حل محاسبي للمشاكل العملية والصعوبات التي يواجهها الأفراد وأصحاب العمل والشركات في العلاقات التجارية الدولية، ويعد هذا المنهج الأكثر قبولا من طرف المحاسبين فقد استخدم لتطوير الفكر المحاسبي بالاستناد إلى مفهوم(المنفعة أو الفائدة) ، إذ يحاول الباحث بعد تحديد المشكلة ايجاد حل ذا فائدة لتفسير المشكلة والوصول إلى مبادئ مقبولة أو الاعتماد على ايجاد الكثير من الحلول ليتم اثبات فعاليتها لكي تكون مقبولة.<sup>1</sup>

### جدول يوضح المؤثرات الخارجية للمحاسبة الدولية

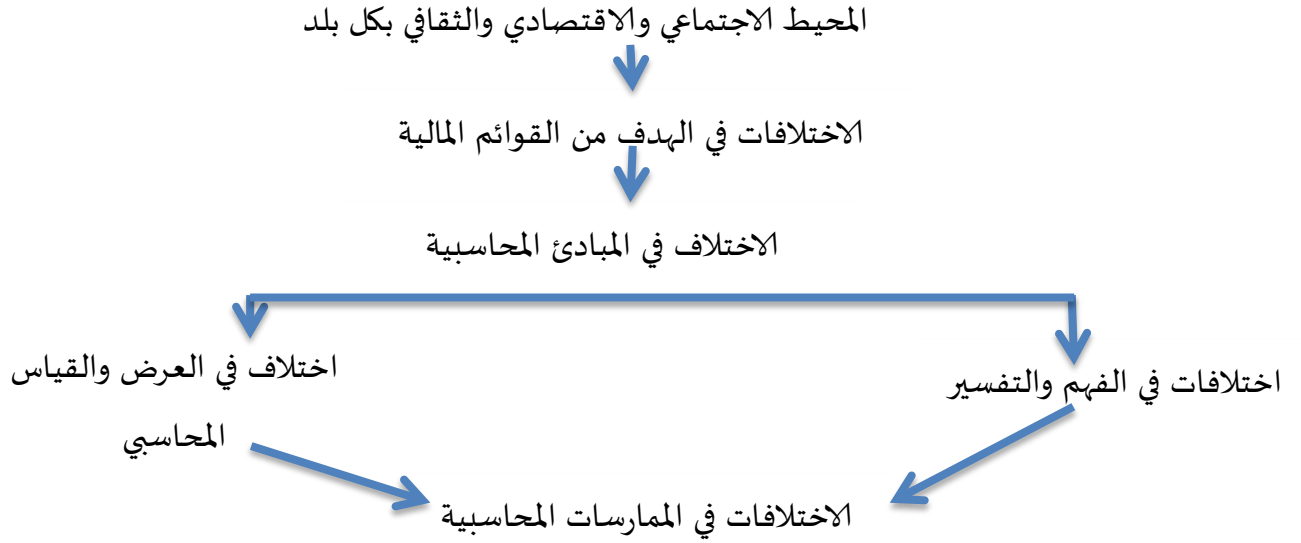
المؤثرات الخارجية	تأثيرها على المحاسبة الدولية
العوامل الاقتصادية	<u>السوق المالية</u> لاعتماد المستثمرين الحاليين والمرتبين في قراراتهم الاستثمارية على المعلومات المالية، لذا لا بد من توفر أنظمة كفؤة للافصاح المالي بدرجة عالية من الشفافية، ليتمكن المستثمرون من تقييم أداء الشركات
	<u>الدخل</u> : يتأثر النمو الاقتصادي بقدرة الشركات على قياس كفاءة استخدام الموارد وهو ما يتطلب وجود ومعايير محاسبية متطورة.
	<u>مصادر التمويل</u> : قواعد ومعايير المحاسبة تتجه لتكثيف التقارير المالية نحو العدالة والمسؤولية العامة والافصاح عن المعلومات لتحديد حجم الاستدانة
	<u>التضخم</u> : عملية القياس المحاسبي تعتمد على التكلفة التاريخية لذا لا بد من القوائم المالية وفقا لتغيرات الأسعار.
العوامل السياسية والقانونية	<u>استقرار سياسة البلد</u> : تكمن العلاقة بين المحاسبة والسياسة في أبعادها وانعكاساتها على المجتمع، حيث أن وجود حواجز أو عقبات سياسية يحد من مواكبة التطورات الحاصلة في المجال المحاسبي، ومختلف المشاكل المحاسبية هي نتاج عدم رضى الإدارة عن المعالجات بالقواعد والمعايير المحاسبية، وهو ما يجعلها مشكلة سياسية
	<u>النظام القانوني والجبائي</u> : لكون الاختلاف المحاسبي نابع عن طبيعة الأنظمة السائدة في الدولة، حيث توجد دول القانون المدني التي لا تترك تشريعاتها حيزا واسعا للتقدير، ودول تتبع القانون العام الذي يترك فيه مجال للتقدير، في حين يحدد الاختلاف المحاسبي من المنظور الجبائي في كيفية تحديد الربح الخاضع للضريبة
	<u>مهنة المحاسبة ومكانتها</u> : يرتبط التنظيم المحاسبي في الدولة بوضع وأهمية مهنة المحاسبة والمكانة التي يتصف بها المحاسبون وتنظيمهم، ما يعكس مدى تأثيرهم على الممارسات والقرارات المحاسبية.
	<u>الروابط والعلاقات الدولية</u> : تمكن الروابط الدولية من خلق استثمارات ملائمة تعود بالنفع على مختلف الروابط والشركات الاقتصادية، وتعمل المحاسبة على ايجاد أسس القياس الملائمة لتحديد النتائج المالية والاقتصادية.
العوامل الاجتماعية	<u>الثقافة</u> : تزايد اهتمام المحاسبة بمستوى الثقافة المحاسبية في دولة ما لكونها تعكس متطلبات الافصاح المحاسبي
	<u>التعليم</u> : تتأثر المحاسبة بالتعليم سواء كان اكاديميا أو مهنيا يعمل على تطوير المهارات والمعارف المختلفة لبناء مستقبل ثقافي، لذا لا بد من توفر بيئة ثقافية واجتماعية وسياسية وتعليمية لان المحاسبة تتعامل بالأرقام وتحتاج من مستخدميها أن يكونوا على درجة عالية من الثقافة في العلوم المالية أضافة إلى المهارات الفنية.

المصدر: جرد نور الدين، البيئة المحاسبية للدول النامية في تطبيق المعايير المحاسبية الدولية بين مراعات ظروف البيئة المحاسبية والمحلية والاستجابة لتأثيرات الأنظمة المحاسبية الدولية، مجلة الحقوق والعلوم الانسانية-دراسات اقتصادية-، الجزائر، جامعة الجلفة، العدد02، ص 350-351.

<sup>1</sup> سعود جايد العامري، مرجع سابق، ص 33.

ثانيا: الاختلافات المحاسبية والتسيق المحاسبي الدولي.

شكل يمثل أصول الإختلاف المحاسبي.



المصدر: زوهري جلييلة، في ظل بيئة الأعمال الدولية: واقع المحاسبة الجزائرية، مجلة المئى للعلوم الادارية والاقتصادية ، المجلد 03، العدد07، 2014، ص.12.

1. الاختلافات المحاسبية الدولية: تتعدد مصادر الاختلاف المحاسبي إلا انها تتقاطع في مجموعة

العوامل التالية:<sup>1</sup>

✓ النظام القضائي: تعد الممارسات المحاسبية السائدة في أي دولة غير مستقلة عن محيطها القضائي التي تمارس فيه، وأن مصادر الاختلاف المحاسبي من هذا المنظور تنبع أساسا من طبيعة الأنظمة القضائية السائدة في كل دولة وتنقسم الدول في هذا المجال إلى مجموعتين:

- مجموعة القانون العرفي: يعتمد التشريع فيها على إصدار مبادئ عامة يترك فيها مجالا واسعا للتقدير للقضاة في حالة النزاع-الدول الأنجلوسكسونية-، يعتمد مهنة المحاسبة على هيئات مهنية مستقلة.

- مجموعة القانون المكتوب: تعتمد على إصدار تشريع مفصل لا يترك فيه مكانا واسعا لتقدير القضاة-الدوا الفرانكفونية-، تعتمد مهنة المحاسبة على هيئات حكومية.

<sup>1</sup> مداني بن بلغيث، التوافق المحاسبي الدولي- المفهوم، المبررات والأهداف، مجلة الباحث، الجزائر، المجلد4، العدد 4، 2006، ص ص.115-116.

✓ طريقة تمويل المؤسسات: تتمثل عناصر الاختلاف من هذا المنضور في طبيعة الأطراف التي على النظام المحاسبي التعامل معها بدرجة تفصيلية بهدف حماية أموالها، في المنظومة الانجلوسكسونية تعتمد المؤسسات في طريقة تمويلها أساسا على السوق المالي، الذي يستقطب فئات مختلفة وغير متجانسة من المستثمرين أو مقدمي الأموال- أفراد، مؤسسات، هيئات-، بينما في دول المنظومة الفرنكفونية فإن المؤسسة تعتمد في تمويلها على البنوك بصورة أساسية، لذلك فإن المحاسبة تقوم على مبدأ الحذر لتتمكن من حماية المقرضين.

وفي هذا الاطار قدم Zysman سنة 1983 تقسيم مقترح للدول حسب النظام المالي على النحو التالي:<sup>1</sup>

- أنظمة أسواق رأس المال- مثل الولايات المتحدة الأمريكية-
- أنظمة حكومية قائمة على الائتمان- مثل فرنسا واليابان-
- أنظمة المؤسسات المالية القائمة على الائتمان- مثل ألمانيا-

في حين قدمت دراسة تمت في سنة 1994 بتطبيق هذا التحليل على 10 دول في غرب المحيط الهادي وتقتراح تفسير وممارسات لأعداد التقارير المالية، وأضافت الدراسة أن التقسيم المقدم مسبقا يمكن تقسيمها إلى أسهم وائتمان، وهناك نقطة مقارنة في كون أن البلدان الائتمانية قد تهيمن على عدد قليل من الشركات المدرجة في البورصة على المساهمين من الحكومات والمصارف أو المؤسسات العائلية أو المؤسسات المالية،....، فعلى سبيل المثال في ألمانيا تعد البنوك من أهم مالكي الشركات فضلا عن كونها من مقدمي التمويل بالدين، وفي البلدان مثل فرنسا، إيطاليا تقوم البنوك أو الدولة في غالب الحالات بترشيح المديرين وبالتالي تكون قادرة على الحصول على المعلومات والتأثير على القرارات.

✓ النظام الجبائي: يعود الاختلاف المحاسبي من المنظور الجبائي أساسا لكون حساب الربح في دول المنظومة الانجلوسكسونية مستقل تماما عن الحسابات الاجتماعية للمؤسسة، في حين حساب الربح في المنظومة الفرنكفونية يقتضي دمج محاسبة المؤسسة بالقواعد الجبائية، نظرا لارتباط حساب الربح الخاضع بهذه القواعد التي لا تستبعد من هذا الربح إلا الأعباء المسجلة محاسبيا.

✓ عوامل قيمة وثقافية أخرى: تتحدد نقاط الاختلاف بين الانظمة المحاسبية في مختلف دول العالم إنطلاقا من التباين في المحيط الثقافي والقيم اللذان يحكمان الممارسة المحاسبية وبالأخص:

<sup>1</sup> C.Nobes,R.Parker, Comparative International Accounting,p.86.,

[https://www.google.dz/books/edition/Comparative\\_International\\_Accounting\\_14t/A-gsEAAAQBAJ?hl=fr&gbpv=1&dq=Comparative+accounting&printsec=frontcover](https://www.google.dz/books/edition/Comparative_International_Accounting_14t/A-gsEAAAQBAJ?hl=fr&gbpv=1&dq=Comparative+accounting&printsec=frontcover)

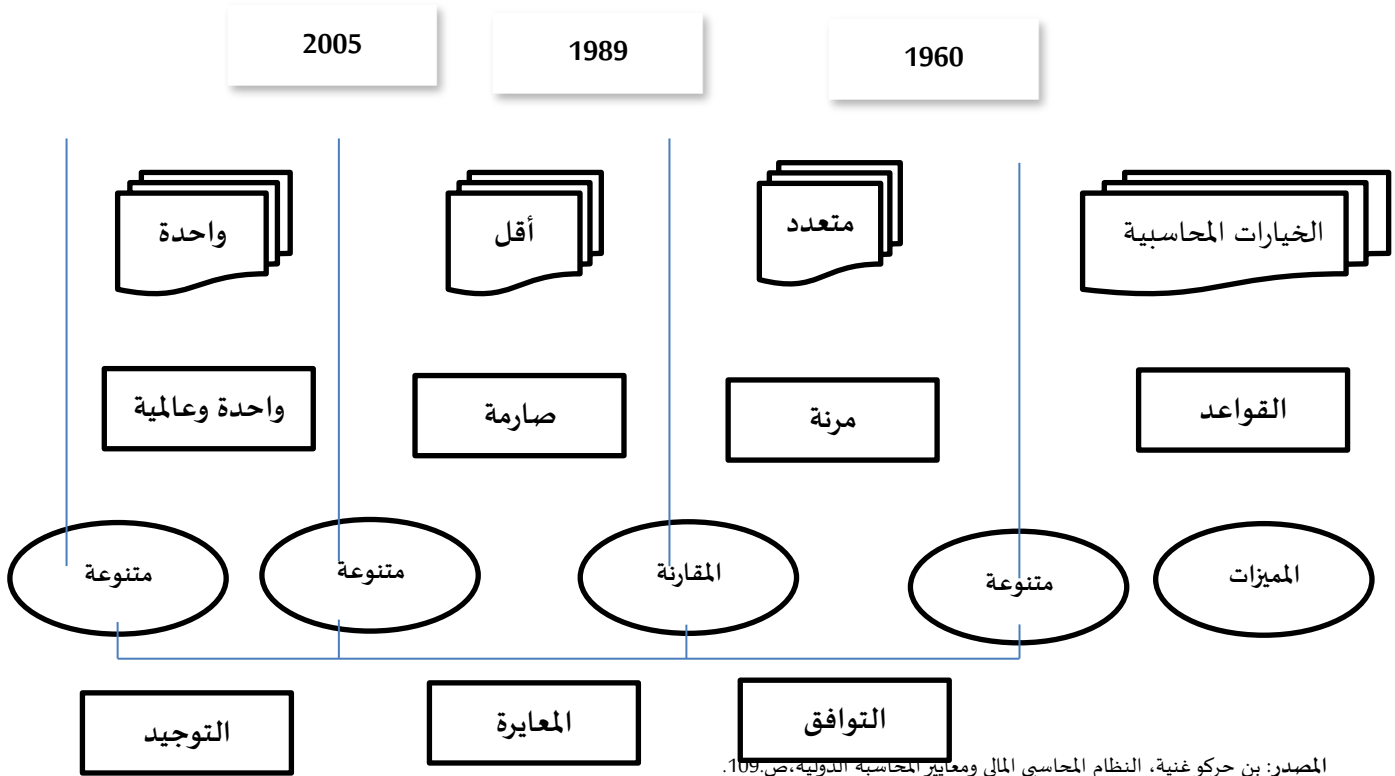
- مستوى التعليم والتكوين المحاسبي.
- دور ومكانة المهنة المحاسبية والنظرة الايجابية التي يبديها المجتمع تجاه الأنشطة الاقتصادية والمحاسبة والمراجعة.

- مستوى ومكانة البحث العلمي والتطبيقي.

## 2. التنسيق المحاسبي الدولي.

في أدبيات المحاسبة الدولية يتم الاتفاق على مصطلحي "التناغم" أو "التقارب"، في حين أنهما في الواقع ليسا نفس العملية، حيث يعرف التناغم المحاسبي بأنه "عملية زيادة توافق ممارسات المحاسبة من خلال وضع حدود لدرجة اختلافها"، ومع تطور معايير المحاسبة الدولية في سنة 2001 انتقلت من استخدام المصطلحات السابقة إلى مصطلح "التقارب أو التنسيق" الذي عرف على أنه "تقليل الاختلافات الدولية في معايير المحاسبة من خلال اختيار أفضل الممارسات المتاحة حالياً، أو، إذا لم يكن هناك أي منها متاحاً، من خلال تطوير معايير جديدة بالشراكة مع واضعي المعايير الوطنية تنطبق عملية التقارب على جميع الأنظمة الوطنية وتهدف إلى تبني أفضل الممارسات المتاحة حالياً".<sup>1</sup>

شكل يمثل مميزات التوافق، المعايير والتوحيد



<sup>1</sup> Parmod Chand1, Chris Patel2 and Ronald Day FACTORS CAUSING DIFFERENCES IN THE FINANCIAL REPORTING PRACTICES IN SELECTED SOUTH PACIFIC COUNTRIES IN THE POST-CONVERGENCE PERIOD, Asian Academy of Management Journal, Vol. 13, No. 2, 111-129, July 2008,p.114-115.

ولا بد من التفرقة بين المصطلحات التالية التوافق، التنميط أو المعايرة، التوحيد، حيث نجد أن التنميط على عكس التوافق يعطي بصفة عامة الانطباع بأن مجموعة القواعد جامدة وضيقة مما يؤدي إلى تطبيق قاعدة أو معيار واحد ما يخلق صعوبة تطبيقها على المستوى الدولي، في حين أن التوافق المحاسبي يتسم بالمرونة ويراعي الفروقات القومية، أما التوحيد فيشير إلى حالة التجانس والتماثل في كل من المبادئ والممارسات المحاسبية الواحدة، وبالنظر إلى الشكل أعلاه نجد أن أولى المراحل تتمثل في مقارنة الأنظمة المحاسبية للدول، لتلها مرحلة التوافق المحاسبي وفي الأخير مرحلة التوحيد المحاسبي من خلال معايير محاسبية تغطي معظم أشكال الاختلافات المحاسبية<sup>1</sup>

**1.2:التوافق المحاسبي:** هو عملية البحث عن الانسجام في النظم المحاسبية من خلال التوافق بين وجهات النظر المختلفة كخطوة جوهرية نحو المحاسبة الدولية، ومن ثم تضييق مجال الاختبار بين السياسات المحاسبية واعتماد نظم متشابهة تحتكم لجملة المعايير الدولية التي تلقى قبولا دوليا بين مختلف المؤسسات.<sup>2</sup>

#### ■ تعريف التوافق المحاسبي: يعرف على أنه:

- " تطبيق معايير محاسبية مختلفة بطرق معينة بدلا من معيار واحد للجميع، وبعبارة أخرى هو عملية زيادة انسجام النظم المحاسبية الموجودة في الدول المختلفة في العالم وذلك عن طريق التخلص من الممارسات الغير الضرورية الموجودة بينها."<sup>3</sup>
- " عملية تقليل الفروقات في تطبيقات التقرير المالي فيما بين الدول مما يؤدي إلى زيادة إمكانية مقارنة القوائم المالية، وتتضمن عملية التوافق المحاسبي تطوير مجموعة المعايير المحاسبية الدولية الواجب تطبيقها في مختلف دول العالم."<sup>4</sup>

<sup>1</sup> عبد الحميد حسياني، مطبوعة مشاكل محاسبية معاصرة، جامعة الجزائر3، 2021-2022، ص.5.

<sup>2</sup> نور الدين عياشي، مرجع سابق، ص.380.

<sup>3</sup> المعتز بالله منادي وباسين بشير، النظام المحاسبي المالي في ظل اختلاف الممارسات المحاسبية بين المرجعين الفرنسي والانجلوسكسوني، مجلة دفاتر بوداكس، المجلد 6، العدد 10، 2018، ص.09.

<sup>4</sup> عماري مريم، محاضرات في مقياس الأنظمة المحاسبية المقارنة، جامعة أوت سكيكدة، 2021-2022، ص.58.

- مزايا التوافق المحاسبي الدولي: يمكن إدراجها في النقاط التالية:<sup>1</sup>
  - تحسين عملية اتخاذ القرارات من طرف المستثمرين الخارجيين.
  - تسهيل عملية الاتصال المالي وذلك بتوفير معلومات مالية تم اعدادها وفق القواعد والمبادئ والمعايير المتناسقة، مما يرفع فعالية تشغيل الأسواق المالية.
  - تسهيل عملية تقييم أداء الشركات متعددة الجنسيات.
  - زيادة درجة انتظام وصدق حسابات المؤسسة مما يرفع من قيمتها وأهميتها في عمليات المقارنة والرقابة واتخاذ القرارات.
  - اقتصاد مبالغ معتبرة من التكاليف تعود بالفائدة على شركات التدقيق والخدمات الاستشارية المالية.
- معوقات التوافق المحاسبي الدولي: تمثلت هذه المعوقات بالدرجة الأولى في اختلاف البيئة والثقافة بين الدول، بالإضافة إلى:<sup>2</sup>
  - تباين في مضمون وأهداف التشريعات القانونية لكل دولة.
  - ضعف الالتزامية بتنفيذ هذه القواعد والمعايير الدولية المتفق عليها.
  - الطبيعة المعقدة التي تصاغ بها بعض المعايير ما يؤدي إلى عدم فهمها ومن ثم عدم تطبيقها بأسلوب صحيح.
  - تعود المستثمرين والمستخدمين للقوائم المالية على المعايير الوطنية إلى درجة يصعب فيها تحول أولئك المستخدمين إلى قراءة قوائم مالية أعدت باستخدام طرق محاسبية أخرى، خصوصا في حالات عدم ادراك للثقافة المحاسبية للمستفيدين.
  - المعايير المحاسبية تصدر باللغة الانجليزية وترجمتها إلى اللغات الوطنية أفقدها مضمونها الأصلي.

<sup>1</sup> لوصيف حياة، مدى توافق الافصاح في القوائم المالية وفق النظام المحاسبي المالي الجزائري مع متطلبات معايير المحاسبة الدولية، الملتقى الوطني الأول جول تبني النظام المحاسبي المالي في الجزائر: المتطلبات الاقتصادية والمؤسسية، جامعة سكيكدة، يومي 25-26 فيفري 2020، ص.488.

<sup>2</sup> نفس المرجع السابق، ص.488.

2.2: المعايير (التنميط): هي عملية يتم من خلالها التحرك نحو إتجاه التوحيد المطلق في الممارسات الدولية، فهي تدل على التماثل الشبه تام، فالمعايير توصف بأنها عملية جامدة وصارمة حيث تتطلب تطبيق معيار واحد أو قاعدة محاسبية في كل المواقف من طرف جميع الدول، ما يجعلها أكثر صعوبة في التطبيق على المستوى الدولي.<sup>1</sup>، وانتقد أسلوب النمطية في العديد من النقاط نذكر منها:<sup>2</sup>

- تطبيق معيار واحد على مواقف مختلفة.

- عدم المرونة نظرا لصعوبة تطبيق النمطية على عدة مستويات.

- عدم قابلية النمط للاختلاف حتى على المستوى الوطني فكيف لها استيعاب الاختلافات على المستوى الجولي بتناقضاته العديدة.

3.2: التوحيد المحاسبي: ترجع فكرة التوحيد المحاسبي وضرورة التنسيق بين المعايير الدولية إلى سنة 1904 وهو تاريخ انعقاد أول مؤتمر محاسبي دولي للمحاسبين والذي تمت فيه مناقشة ومقارنة المبادئ المحاسبية الممارسات المحاسبية.<sup>3</sup>

ويشير هذا المفهوم أيضا إلى فرض أسس محاسبية لدولة ما على دولة أخرى، فالتوحيد يعتبر بمثابة حالة مشروطة تشير إلى أنها خطة تتضمن مجموعة من الترتيبات الخاصة بتسجيل البيانات على مستوى المؤسسة، وإعداد قوائم حسابات في إطار محدد من القواعد والإصطلاحات والتعاريف والحسابات والقوائم المالية، والموازنات لخدمة أهداف معينة.<sup>4</sup>

■ تعريف التوحيد المحاسبي: يعرف على أنه:

- " أن تعتمد المحاسبة على مصطلحات وقواعد مشتركة ومتشابهة، وأن تصدر وثائق مالية يكون محتواها وتقديمها متطابق من مؤسسة لأخرى."<sup>5</sup>

<sup>1</sup> بن حركو غنية، النظام المحاسبي المالي ومعايير المحاسبة الدولية-دراسة مقارنة-، مجلة دراسات اقتصادية، العدد 04، المجلد 01، 2017، ص.109.

<sup>2</sup> مسعود صديقي، مرزوقي مرزوقي، مرجع سابق، ص.83.

<sup>3</sup> نور الدين عياشي، مرجع سابق، ص.381.

<sup>4</sup> بولعراس صلاح الدين، التغيرات التي أحدثها النظام المحاسبي المالي على القوائم المالية وأثرها في تحسين جودة المعلومة المحاسبية، أطروحة دكتوراه، جامعة سطيف، 2016، 2015، ص.41.

<sup>5</sup> زوهري جلييلة، في ظل بيئة الأعمال الدولية: واقع المحاسبة الجزائرية، مجلة المثنى للعلوم الادارية والاقتصادية ، المجلد 03، العدد07، 2014، ص.12.

- " جملة من القواعد التي تسمح بتنظيم نواتج العمل بتوحيدها وتبسيطها، فهو فرض أسس وقواعد محاسبية لدولة ما على دولة أخرى ليعكس درجة عالية من التجانس والتماثل الذي يؤدي إلى تعميم تطبيق ممارسات واحدة على المستوى الدولي".<sup>1</sup>

■ أهداف التوحيد المحاسبي: الأهداف المنوطة بعملية التوحيد تتضمن الطرق المحاسبية للوصول إلى توافق في القوائم المالية والتي تركز على:<sup>2</sup>

- توحيد السياق المحاسبي الذي يمثل سلسلة الانتاج التي تبدأ من المستندات ووثائق الاثبات وتنتهي بالكشوفات الختامية، ويهدف التوحيد إلى الرفع من انتاجية المصالح المحاسبية من خلال اتباع معايير تتحرى الدقة.

- توحيد المنتج المحاسبي المتمثل في القوائم المالية الختامية التي تحمل الاجابة عن احتياجات مختلف الأطراف الطالبة للمعلومة المحاسبة، لذا فان عدم تجانس هذه الفئة وامكانية تضارب مصالحها هو الداعي لتوحيد القوائم المالية ما يجعل المعايير التي تحكم هذا التوحيد أن تكون مرنة وقابلة للتفسير من عدة جوانب.

■ مستويات التوحيد المحاسبي: تتحدد كما يلي:<sup>3</sup>

✓ على مستوى المبادئ: اذ يقتصر التوحيد في هذا المستوى على الأسس والمبادئ المحاسبية والمعايير الأساسية التي يتم تطبيقها، ويقضي ذلك في الواقع دراسة وحصر أهداف المحاسبة وتعديل البدائل التي يمكن عن طريقها تحقيق الأهداف واختيار أكثرها تناسبا، ويشمل التوحيد المحاسبي وفقا لهذا المستوى ما يلي:

- توحيد أسس ومبادئ التقييم المتعلقة بعناصر الأصول والخصوم وعناصر الإيرادات والمصروفات.

- توحيد أسس وقواعد حساب التدفقات النقدية.

- توحيد ومبادئ عرض البيانات المالية.

✓ على مستوى القواعد: ويشمل توحيد الاجراءات والوسائل المحاسبية وتتطلب هذه العملية ما

يلي:

- حصر القواعد الأساليب المحاسبية أو الممكن استخدامها.

<sup>1</sup> كنزة جمال، خديجة عرقوب، واقع تطبيق النظام المحاسبي المالي في المؤسسات الاقتصادية الجزائرية في ظل عملة المحاسبة، الملتقى الوطني الأول:

تبنى النظام المحاسبي المالي في الجزائر: المتطلبات الاقتصادية والمؤسسية، جامعة سكيكدة، يومي 25-26 فيري 2020، ص.457.

<sup>2</sup> علاوي لخضر، معايير المحاسبة الدولية، الجزائر: مؤسسة الزرقاء الدولية، 2012، ص.19.

<sup>3</sup> زوهري جليلة، مرجع سابق، ص.13.

- الاختيار بين الاجراءات والأساليب الأفضل منها تماشيا مع مقتضيات المبادئ الموضوعية.
- الحذر عند استخدام القواعد والمبادئ البديلة.
- ✓ على مستوى التنظيم: في هذا المستوى يتم توحيد النظام المحاسبي بأسره وما يقوم عليه من أسس، مبادئ، قواعد وإجراءات، ويمتد إلى تنميط النتائج المحاسبية والقوائم المالية.
- 3. طرق تجاوز الاختلاف:
- 1.3: أشكال تجاوز الاختلاف: يتم اللجوء إلى بعض الوسائل والطرق لتجاوز هذا الاشكال من خلال:<sup>1</sup>

- الاعتراف المتبادل: ويتحقق عندما تقبل هيئات مراقبة الأسواق المالية للدول بالقوائم المالية للشركات الأجنبية التي تعدها وفق مبادئها الوطنية، تعتبر هذه الطريقة حلا لمشكلة الدخول للأسواق المالية الأجنبية، على أساس أن القواعد المحاسبية الوطنية المطبقة من قبل شركات الدولة عند البحث عن مصادر التمويل في أسواق دولة أخرى تلقى الاعتراف المتبادل.

- الاعتراف المتبادل المعياري: قدم Hoarui سنة 1995 مفهوم الاعتراف المتبادل المعياري والذي يتمثل في تطوير جملة من المعايير الدولية دون خيارات على أن يترك للمؤسسات في كل دولة إمكانية تقديم أو عرض قوائمها المالية حسب معايير وطنية شريطة أن تقدم ضمن ملاحقها جداول تتضمن توفيق بين معاييرها الوطنية والمعايير الدولية المطورة خصيصا لهذا الغرض.

- التوافق المحاسبي الدولي: وهو الاحتكام إلى جملة من المعايير المحاسبية التي تحظى بصفة القبول الدولي وتهدف إلى اضعاء الانسجام على الممارسة المحاسبية، أي أن التوافق يشمل المعايير المحاسبية التي تكون موحدة بين كل الدول، ويجب أن تكون متجانسة بين المؤسسات.

2.3: جهود المنظمات الدولية حول التوافق المحاسبي: توجد العديد من اللجان العامة والخاصة مهتمة بالتوافق المحاسبي الدولي والمستوى الاقليمي، وهذه المنظمات هي:<sup>2</sup>

- ✓ المنظمات العالمية العامة: وتشمل المنظمات التالية:
- الأمم المتحدة: اهتمت التقارير المالية لتأثير الشركات المتعددة الجنسيات على الاقتصاد العالمي، مما دفع المنظمة إلى الاهتمام بتحسين التقارير المالية من خلال الدفع باتجاه وضع نظام محاسبي دولي قابل للمقارنة، لتقوم سنة 1978 بتشكيل فريق عمل خاص من خبراء حكوميين لدراسة المسائل المحاسبية في مجال توفير المعلومة والافصاح عنها.

<sup>1</sup> علاوي لخضر، مرجع سابق، ص.17.

<sup>2</sup> بودور شوريب، مطبوعة في مقياس المعايير المحاسبية الدولية، جامعة أمحمد بوقرة بومرداس، الجزائر، 2016-2017، ص ص.43-46.

- منظمة التعاون الاقتصادي:OCDE: لقد توجت الجهود المبذولة للأمم المتحدة لتطوير قوانين تتعلق بممارسة الشركات المتعددة الجنسيات لأعمالها الدولية بظهور منظمة التعاون الاقتصادي، في سنة 1960 وتتكون من 24 دولة من الدول الصناعية وتنظم هذه المنظمة منتدى تتلاقى فيه أعضاء الدول يناقشون القضايا والمشاكل التي تواجه كل منهم ويحاولون وضع سياسة للتوافق في المجالات الدولية الحرجة، وفي سنة 1981 أنشأت لجنة الاستثمار الدولي والشركات المتعددة الجنسيات فريق عمل للمعايير الدولية لدراسة حالات خاصة ومؤسسات دولية من أجل تحسين امكانية المقارنة أو من أجل التوافق ، وفي سنة 1985 عقدت ندوة حول التوافق على الصعيد الدولي وحضر الندوة ممثلون عن الدول الأوروبية والأمم المتحدة والمنظمة الافريقية للمحاسبة.

✓ المنظمات العالمية الخاصة: وتتمثل في كل من لجنة معايير المحاسبة الدولية، الاتحاد الدولي للمحاسبين، وتم تناولها في الفصل السابق.

✓ المنظمات الاقليمية العامة: ومن أهمها:

- المجموعة الاقتصادية الأوروبية: وتعرف بالسوق الأوروبية المشتركة تأسست سنة 1957 وتضم في عضويتها 12 دولة طبقا لمعاهدة روما، ومن أهدافها ايجاد بنية تجارية موحدة في هذه الدول، ويعد التوافق في المبادئ والممارسات المحاسبية بين الدول الأعضاء أحد أهم المجالات التي اهتمت بها المجموعة، لأن جهود التوافق تعد ملزمة لجميع الشركات التي تعمل في دول السوق الأوروبية المشتركة.

- مجلس المحاسبة الافريقي: تأسس سنة 1979 تضم 27 دولة أفريقية ويهدف هذا المجلس الى ايجاد توافق بين الأنظمة المحاسبية للدول الافريقية، وتشجيع البحوث والدراسات المتعلقة بالمعايير، لكن احدى المشاكل التي تواجه جهود التوافق سببه الماضي الاستعماري الذي ترك نموذجين هما النموذج الانجليزي والنموذج الفرنسي.

✓ المنظمات الاقليمية الخاصة: ومن بين المنظمات الاقليمية الخاصة نجد:

- مؤتمر المحاسبة الأمريكي: تم تحديد لجنة تهتم بالمصطلحات التقنية، ولجنة تهتم بتبادل الطلبة والاساتذة الجامعيين من عدة دول، ولجنة أخرى تهتم بالمبادئ والمعايير المحاسبية، وفي سنة 1970 اهتم بمواضيع التضخم والقوائم المالية المعدلة.

- اتحاد المحاسبين الأوروبيين: تأسست سنة 1951 وتتكون من عضوية المنظمات المهنية للمحاسبة لأكثر من 20 دولة، والذي من أهم أهدافه تسهيل تبادل الأراء وتسهيل متطلبات الدخول للمهنة، عقد أول مؤتمرسنة 1953 تحت عنوان " التوحيد المحاسبي والتكامل الاقتصادي"، وفي سنة 1986 تم توسيع دائرة الدول الأعضاء ويتم إصدار مجلة الاتحاد الأوروبي لمحاولة تقليص الاختلافات المحاسبية بين الدول الأعضاء.

- جمعية أمم جنوب شرق اسيا لاتحاد المحاسبين:تأسست سنة 1977 تتكون من الهيئات المحاسبية في رابطة دول جنوب شرق اسيا، اندونيسيا وماليزيا والفلبين وسنغافورة وتايلندا، وعقد أول مؤتمر سنة 1978، وتعتبر جهودها مكملة لجهود مجلس معايير المحاسبة الدولية والاتحاد الدولي للمحاسبين، وتهتم ايضا بتوافق التعليم وتطوير سلوكيات المهنة.

- اتحاد محاسبي أسيا والمحيط الهادي:تأسست في نهاية الخمسينيات تضم أكثر من 28 هيئة محاسبية من 20 دولة تهدف الى تطوير مهنة المحاسبة اقليميا بصورة متوافقة وذات معايير متجانسة، ويعمل هذا الأخير مع الاتحاد الدولي للمحاسبين لتسهيل مهمة وضع معايير مقبولة عموما.

- الجمعية العربية للمحاسبين القانونيين: تأسست سنة 1965 وتتكون من عضوية الهيئة المهنية بالدول العربية، عقدت أول مؤتمر لها في نفس السنة وأصدرت سنة 1970 أول معايير المراجعة.

### ثالثا: تصنيف النظم المحاسبية

#### 1. النموذج الأنجلوسكسوني- المرجعية الأمريكية-

تزامن ظهور النموذج المحاسبي الأنجلو-سكسوني مع الثورة الصناعية وصناعة الآلة البخارية في القرن 19، وقد عرف هذا النموذج انتشارا واسعا في العديد من دول العالم على غرار الولايات المتحدة الأمريكية، والدول التي تدخل ضمن مجال تأثيرها مثل، كندا، المكسيك، فنزويلا، وأمريكا الوسطى، وكذلك يطبق هذا النموذج في المملكة المتحدة والمستعمرات الانجليزية السابقة مثل الهند، نيوزيلندا، ..... ويتميز هذا النموذج بالتالي:<sup>1</sup>

- وضع المبادئ والمعايير المحاسبية وكذا تطويرها يضطلع بها خبراء المحاسبة المهنيين والمنظمات المهنية المختصة بشكل مستقل عن توجهات وتدخل القوانين والحكومة.

<sup>1</sup> بولغرس صلاح الدين، مرجع سابق، ص.34.

- المعلومة المالية ضمن هذا النموذج أكثر فائدة لمتخذي القرارات الاستثمارية والتمويلية.
- لا يوجد تأثير للضرائب على المحاسبة، حيث تحسب النتيجة الخاضعة للضريبة بشكل مستقل عن النتيجة المحاسبية فتقدم المؤسسة نوعين من الحسابات، يتمثل الأول في الحسابات المالية والثاني الحسابات الضريبية، وذلك لعدم إعتداد الدولة بشكل مباشر على قائمة الدخل.
- تصنيف الحسابات وعرض المعلومات بطريقة تستجيب لإحتياجات المساهمين وغيرهم من المستفيدين.

## 2. النموذج الأوروبي:- المرجعية الفرنسية:-.

المحاسبة وفقا للمرجعية الفرنسية(أروبا القارية أو النموذج اللاتيني)، تتميز بتاريخ طويل يرجع إلى القرن السابع بفرنسا ويمتد مجال تطبيقها إلى دول غير أوروبية على غرار الجزائر، ساحل العاج، اليابان،....، النظام المحاسبي في هذه الدول يشترك في مجموعة من الخصائص<sup>1</sup>:

- نظام محاسبي قائم على قوانين مكتوبة تستعرض جميع التفاصيل التي تنطبق إلى كل مراحل العملية المحاسبية.

- نظام محاسبي قائم على مجموعة كبيرة من المراحل والتعليمات والعروض الموحدة والرسمية ومجموعة من القواعد المحاسبية الجامدة ، التغيير التي لا تترك أية مجال للأحكام الشخصية نتيجة لتغليب الأثر القانوني على الحقيقة الاقتصادية للأحداث المالية.

- نظام محاسبي قائم على كون الدولة هي الفاعل الرئيسي في وضع القواعد المحاسبية والهيئات المهنية في الدولة دورها ثانوي يتمثل في الاستشارات التي تنشر على شكل آراء.

3. بداية المعايير المحاسبية الدولية في أروبا: تم اعتماد المعايير من قبل الاتحاد الأوروبي في الفترة ما بين 2000-2002، وأثرت بشكل كبير على باقي دول العالم وعلى مجلس معايير المحاسبة الدولية، وفيما يلي الخطوات التي سار عليها الاتحاد الأوروبي في تطبيق المعايير<sup>2</sup>:

- ✓ المرحلة الأولى: ظهرت الحاجة إلى لغة محاسبية جديدة في نهاية التسعينيات والسبب في ذلك راجع إلى عدم ملائمة المعايير الوطنية بعد إنشاء السوق الموحد والاتحاد الاقتصادي والنقدي.

<sup>1</sup> المعتز بالله منادي وباسين بشير، المرجع السابق، ص.13.

<sup>2</sup> عبد الكريم زرفاوي، محاضرات معايير المحاسبة الدولية، جامعة العربي تيسي تبسة، الجزائر، 2021-2022، ص.22-23.

✓ المرحلة الثانية: استحالة انشاء المعايير الخاصة بالاتحاد الاروبي خاصة بعد فشل الموائمة المحاسبية في سنوات الثمانيات والتسعينات لعدم توفر الموارد المالية والبشرية التي تمكنه من وضع وتطوير معايير عالية الجودة ، ومن ناحية أخرى الولايات المتحدة الأمريكية التي تضم أكبر مركز مالي لم تبدي أية رغبة في منح بروكسل القدرة على إدارة القضية المحاسبية للأعمال التجارية في مجال التوحيد المحاسبي، ما جعل الاتجاه نحو ضرورة اعتماد المعايير الدولية لاعداد التقارير المالية وسيلة لتحقيق التوافق المحاسبي.

✓ المرحلة الثالثة: حدد الاتحاد الاروبي حاجة للمعايير المحاسبية وفقا لبديلين هما:

- الأول يتمثل في التنازل عن كل السيادة في المسائل المحاسبية لصالح مجلس معايير المحاسبة المالية الأمريكي، من خلال السماح لأفضل الشركات بالتحول نحو مبادئ المحاسبة المقبولة عموماً.

- الثاني يتمثل في تفويض السيادة على مستوى صنع القرار العالمي والذي يجسده مجلس معايير المحاسبة الدولية، وسرعان ما اختار الاتحاد الأوروبي هذا البديل باجماع ملحوظ حيث تمت الموافقة على لائحة التبيني من قبل البرلمان الأوروبي سنة 2002 بأغلبية الأصوات حيث شكلت 492 صوتاً من أصل 526 صوت، حيث قام رئيس المفوضية الأوروبية Creevy بتوقيع خارطة الطريق لتطبيق المعايير الممتدة من سنة 2005 إلى سنة 2009 والتي تسمح للشركات الأوروبية المسعرة في الولايات المتحدة بتطبيق معايير التقارير المالية الدولية دون الحاجة إلى تعديل قوائمها حسب المبادئ المحاسبية المقبولة عموماً ، وتم فيما بعد مراجعة هذا القرار بعد النظر في كشف المؤسسات المالية في المعايير تحديداً في المعيار 39 الأدوات المالية، ليتم توكيل مهمة ايجاد الحلول لدى لجنة في مجلس معايير المحاسبة الدولية.

وفي هذا الاطار أيضا قدمت المفوضية الأوروبية The European Commission سنة 2014 بحث حول نتائج استقصاء لتقييم جدوى الضوابط التنظيمية الدولية الملتزمة باعتماد المعايير الدولية للتقارير المالية، وذلك بعد 10 سنوات من تطبيقها للمعايير المحاسبية سنة 2005، تضمنت الدراسة استطلاع آراء عينة من الأطراف ذات المصلحة حول التكاليف والمنافع المتأتية من تطبيق المعايير الدولية بصفة اجبارية، وقد أيدت نتائج الدراسة أنها تحسن شفافية القوائم المالية وقابليتها للفهم والمقارنة ما يعكس الأثر الايجابي على ثقة المستثمرين، ومن جهة أخرى أكدت العينة المدروسة أنها لم تحظى بسهولة الحصول على التمويل وتكلفة التمويل.<sup>1</sup>

<sup>1</sup> محمد ابراهيم، تأثير تطبيق المعايير الدولية للتقارير المالية على ممارسات إدارة الأرباح، مجلة المحاسبة والمراجعة، المجلد7، العدد3، 2017، ص.107.

جدول يمثل أهم الاختلافات بين النموذج القاري والنموذج الأنجلوسكسوني.

النظام المحاسبي الأنجلوسكسوني	النظام المحاسبي القاري	البيان
الو.م.أ، المملكة المتحدة، استراليا، ايرلندا،...	بلجيكا، فرنسا، ألمانيا، اليونان، البرتغال، إيطاليا،.....	أسماء بعض الدول المطبقة للنظام
الأسواق المالية	البنوك	مصادر التمويل
الإتجاه نحو القطاع الخاص	الإتجاه الحكومي	الثقافة
سيطرة القضاء وتقوم المنظمات الخاصة بمهمة إعداد القواعد المحاسبية.	سيطرة القانون المدني حيث تتضمن القوانين جميع التفاصيل المحاسبية	النظام القانوني
إستقلال المحاسبة عن الضريبة	علاقة وثيقة بين المحاسبة والضرائب	النظام الضريبي
المستثمرون بصفة أساسية	الدائنون، السلطات الضريبية، المستثمرون	المستخدمون الرئيسيون للمعلومة المالية
عدالة العرض والموثوقية	تسيطر عليها الحيطة والحذر	المبادئ المحاسبية
إعلان واسع	إعلان محدود	مجال عرض المعلومات المالية
عدد محدود من بدائل القياس والتقييم	عدد معتبر من نتائج القياس والتقييم	نتائج المادة المحاسبية
سيطرة مبدأ إستقلالية الدورات لا حدود لتوزيع الأرباح لا توجد إحتياطات غير ظاهرة	سيطرة مبدأ الحيطة والجذر محدودية توزيع الأرباح تكوين الإحتياطات ظاهرة	حساب الأرباح
إستقلالية المحاسبة عن الضرائب	تأثير متبادل بين المحاسبة والضرائب	العلاقة بين المحاسبة والضرائب

المصدر: عماري مريم، محاضرات في مقياس الأنظمة المحاسبية المقارنة، جامعة 20 أوت سكيكدة، 2021-2022، ص.58.

## خلاصة المحور

رمت جهود الهيئات المحاسبية المهنية في مجال المحاسبة الدولية إلى التقليل والحد من الاختلافات الدولية في اطار إعداد وعرض القوائم والتقارير المالية لما له من أهمية في حماية حقوق المستثمرين والمقرضين وحتى المساهمين لمساعدتهم في اتخاذ القرارات السليمة، لتوجيه مدخراتهم المالية خاصة بعد الأزمات المالية المختلفة بداية من أزمة الكساد سنة 1929 وصولا الى الأزمة لسنة 2008 التي أدت إلى انهيار الثقة في النظام المالي العالمي، ومن هنا سعت الدول والهيئات المحاسبية المهنية نحو الالتزام بممارسات محاسبية متشابهة أو ذات فروق نسبية يمكن معالجتها ضمن اطار معايير وقواعد تتسم بالمصداقية والشفافية في قياس وعرض المعلومات المالية، وهو ما يصطلح عليه التوحيد والتوافق المحاسبي، رغم العراقيل التي تواجهها الهيئات المختصة في إصدار المعايير المحلية والدولية نظرا للعديد من الاختلافات في مكانة الدول الاقتصادية والسياسية وتوجهاتها المستقبلية فهي تسعى جاهدة للحد منه عن طريق البحث والتجربة.

## أسئلة المحور

1. كيف أثرت أزمة الكساد العالمي على تطور المحاسبة الدولية؟
2. ما هي الأسباب التي دعت إلى التوجه نحو عملية التوحيد المحاسبي؟
3. ما هي العراقيل التي تحول دون إيجاد نظام محاسبي عالمي موحد؟
4. ما هي العوامل التي ساعدت الدول في تحقيق التوافق المحاسبي؟
5. ما الفرق بين عمليتي التوحيد والتوافق المحاسبي؟
6. ما الطرق المعتمدة من طرف دول العالم من أجل تجاوز الاختلاف المحاسبي؟ مبرزا تجربة الاتحاد الأوروبي في ذلك؟
7. حدد الفروقات الجوهرية بين النظام الانجلوسكسوني والنظام الفرنكوفوني؟
8. هل للعوامل السياسية تأثيرا كبيرا على استقلالية واضعي المعايير في اية دولة؟
9. هل كان للجمعية العربية للمحاسبين القانونيين تأثيرا كبيرا في مجال سد الفجوة وتقليل الاختلافات المحاسبية بين الممارسات المحلية العربية والممارسات الدولية في مجال القياس والافصاح المحاسبي؟

## تصميم النظام المحاسبي

ولا: نشأة وتطور النظام المحاسبي المالي في الجزائر  
ثانيا: مفهوم النظام المحاسبي المالي الجزائري  
ثالثا: المعايير الدولية والنظام المحاسبي المالي في الجزائر

حاولت الجزائر كغيرها من دول العالم التحرك نحو مواكبة التغيرات الطارئة على المستوى العالمي في شتى المجالات، وشكلت المحاسبة الدولية جزءا رئيسا في مشروعها نحو التحول من نظام محاسبي مغلق يعمل على توجيهه مختلف المعلومات المنتجة إلى اتخاذ قرارات تخدم جهات حكومية عمومية فقط، إلى نظام محاسبي يعتمد على انتاج معلومات تخدم مختلف المنتفعين بها، لكن الجزائر واجهت العديد من العراقيل في محاولة منها لتحديد التوجه المحاسبي الواجب اتباعه في ظل تعدد واختلاف المعايير والمبادئ المتبعة من طرف الدول بين مجلس معايير المحاسبة الدولية ومجلس معايير المحاسبة المالية من جهة، والبحث عن مصادر التمويل المختلفة للسير نحو التحول من جانب آخر، ففي مرحلة تحليل النظام القائم ودراسة توجهات بيئة الأعمال الدولية بحثت الجزائر مطولا في مشاكل النظام الحالي وكيف يمكن تطويره قبل المرور إلى مرحلة التصميم التي حملت في طياتها صورة للاطار المفاهيمي للنظام المحاسبي الجديد ورسم المدونة الحسابات بالاستعانة بخبراء أجنيين مع تمويل أجنبي.

ويهدف التصميم المحاسبي إلى تحقيق وحدة المفهوم بين منتجي المعلومات المحاسبية ومستخدميها، لذا فإن أهم ما يميز التصميم المحاسبي نذكره في النقاط التالية:<sup>1</sup>

- توحيد وتبسيط الأنظمة المحاسبية للوحدات الاقتصادية: يمكن من فهم مضمون مخرجات النظام المحاسبي من قوائم وتقارير مالية، إضافة إلى تحقيق معيار القابلية للمقارنة سواء على مستوى الوحدة أو على مستوى الوحدات المتماثلة مما يزيد نفعية المعلومات، كما يساهم توحيد الأنظمة على تسهيل الممارسات المحاسبية.
- المرونة في التطبيق والتلاءم مع الظروف البيئية المحيطة: الاعتماد على أسلوب موحد للتطبيق يعمل على حل المشاكل المختلفة على مستوى الصناعة، مع عدم الاخلال بعنصر المرونة من خلال ترك الحرية للمؤسسة في تطبيق بعض القواعد بما يتلاءم والتطورات الحاصلة وخصائص مختلف القطاعات.
- القابلية للتطبيق: تحديد حجم وطبيعة الشركات الخاضعة لهذا النظام المحاسبي بطريقة تسمح بتجديد أشكال الشركات، كما يراعي التصميم المحاسبي تحديد الفئات الملزمة بمسك حساباتها واعداد بياناتها وفقا للنظام الأساسي المعتمد.

<sup>1</sup> محمد سمير الصبيان وآخرون، المشاكل المحاسبية المعاصرة-والنظام المحاسبي البناني-، الاسكندرية: دار المعرفة الجامعية، 2000، ص 315-

- الملائمة للاحتياجات المتعددة لمستخدمي المعلومات سواء داخل الوحدة أو خارجها: ان تعدد مستخدمي المعلومات سواء من داخل الوحدة أو من خارجها، جعل الملامح الرئيسية والمميزة للتصميم المحاسبي العام محاولة مقابلة الاحتياجات المنبثقة من الوحدة الاقتصادية والأجهزة الخارجية على مختلف مستوياتها عن طريق توفير الملائمة لتلك الاحتياجات.

وغالبا تصميم النظام يتم اتباع الأسلوب التالي:<sup>1</sup>

- استقصاء المستويات الادارية المختلفة وغالبا ما تتعلق بسؤالهم عن البيانات المختلفة-
- تصميم نظام المعلومات له السمات الرئيسية التالية:
- / انتاج كمية كبيرة جدا من المعلومات بدرجة لا يمكن تلخيصها ومعظمها قد لا يكون له علاقة بالقرار أو القرارات التي يجب اتخاذها.
- / كثير من المعلومات الناتجة يجب تجميعها وإعادة تشغيلها بواسطة مستلم تلك المعلومات.
- / العلاقة تكون واضحة بين القرارات والمعلومات.

- وعادة ما يتم تصميم النظم على أساس التشغيل الإلكتروني للبيانات.
- مرحلة التنفيذ: يتم تنفيذ النظام المصمم ، لتلها فيما بعد مرحلة متابعة التنفيذ والصيانة، مهما كان النظام الجديد يتصف بالكفاءة والفعالية فهو بحاجة إلى متابعة عن طريق معرفة هل يحقق الهدف أو لا، فقد يحتاج مثلا إلى حذف عنصر أو مرحلة معينة، كما تتم صيانته من فترة لأخرى.<sup>2</sup>

أولا: نشأة وتطور النظام المحاسبي المالي في الجزائر

مر النظام المحاسبي في الجزائر بالعديد من المحطات التي واكبت الأنظمة الاقتصادية السائدة من نظام اشتراكي مرورا بالمرحلة الانتقالية وصولا إلى النظام الليبرالي في الدولة منذ استقلالها إلى يومنا الحاضر في محاولة لمواكبة التطورات الحاصلة في بيئة الأعمال للمشروعات المختلفة وما تصدره الهيئات المحاسبية من جهة أخرى.

1. المحطات التاريخية لتطور النظام المحاسبي المالي الجزائري: يمكن حصر التطورات حسب

الفرات التالية:<sup>3</sup>

<sup>1</sup> عطاء الله أحمد الحسين، نظم المعلومات المحاسبية، الأردن: دار اليازوني للنشر والتوزيع، 2014، ص.135.

<sup>2</sup> بري أم الخير، محاضرات على الخط لنظام المعلومات المحاسبية، جامعة محمد الصديق بن يحيى-جيجل، 2020، ص.03.

<sup>3</sup> رقيق بن عيسى، محاضرات في النظام المحاسبي المالي، جامعة الجلفة، الجزائر، 2019-2020، ص ص.23-28.

✓ مرحلة الستينيات: في مرحلة قبل الاستعمار كانت جميع الأنظمة المحاسبية خاضعة وتابعة تماما للقوانين الفرنسية، وأثناء الاستقلال ظل العمل قائما بالمخطط المحاسبي العام من خلال القانون 157/62 المؤرخ في 31 ديسمبر 1962 إلا ما كان منها مخالفا للسيادة الوطنية، وقد حددت سنة 1964 كبدية لبوادر التفكير والتجسيد لاحداث التغييرات لكنها كانت سطحية تمثلت في تغيير بعض أسماء الحسابات وإضافة حسابات فرعية، وفي سنة 1969 شكلت وزارة المالية لجنة خاصة لصياغة مخطط محاسبي جديد في ظرف وجيز-06 أشهر-ما جعل المهمة تفشل.

✓ مرحلة السبعينيات: تميزت هذه المرحلة بإصدار منظومة قانونية كبيرة منها، القانون المدني وفقا للأمر 58/75، القانون التجاري وفقا للأمر 59/75، القانون الضريبي وفقا للأمر 101/76، وغيرها، وما ميز المرحلة انشاء المجلس الأعلى للمحاسبة بتاريخ 05 ماي 1972 والذي حدد مهمة إعداد مخطط محاسبي جديد، وقد بدأت أشغال المجلس بمشاركة خبراء من المجلس الفرنسي للمحاسبة والمعهد الوطني للإحصاء وأساتذة من جامعة Prague وتوجت أعمالهم بالقرار 35/75 المؤرخ في 29 أبريل 1975 والذي أصبح ساري المفعول في بداية 1976 الذي حدد فيه مجال التطبيق وبعض الحسابات الخاصة بكل قطاع على حدى.

✓ مرحلة الثمانينات: في منتصف الثمانينات أصبح المجلس الأعلى للمحاسبة تحت تسمية المجلس الأعلى لتقنيات المحاسبة، والذي وضع أربعة مخططات محاسبية قطاعية وهي:

- القطاع الزراعي- مخطط محاسبي زراعي 1987-
- قطاع التأمينات- مخطط محاسبي للتأمينات 1987-
- قطاع البناء والأشغال العمومية-مخطط محاسبي لقطاع البناء 1988-
- القطاع السياحي- مخطط محاسبي سياحي 1989-

✓ مرحلة التسعينيات: بعد مدونات مجلس النقد والقرض بتاريخ 1992 تم إصدار القانون 08/92 المتضمن مخطط الحسابات المصرفية، إضافة إلى بعض الاصلاحات الجزئية على مستوى طرق التقييم والمتمثلة في إعادة التقييم كما يلي:

- عملية التقييم الأولى: القانون رقم 103/90 المؤرخ في 27 مارس 1990 المتعلق بتحديد شروط إعادة تقييم الاستثمارات المادية القابلة للاهلاك.
- عملية التقييم الثانية: القانون رقم 250/93 المؤرخ في 24 أكتوبر 1993 المتعلق بتحديد شروط إعادة تقييم الاستثمارات المادية القابلة للاهلاك.

- عملية التقييم الثالثة: القانون رقم 336/96 المؤرخ في 12 أكتوبر 1996 المتعلق بتحديد شروط إعادة تقييم الاستثمارات المادية القابلة للاهلاك.

✓ مرحلة الألفيات<sup>1</sup>: انطلقت في سنة 2001 ورشة الاصلاحات حول المخطط المحاسبي الوطني والتي مولت من طرف البنك الدولي، وأوكلت المهمة إلى الخبراء الفرنسيين بالتعاون مع المجلس الوطني للمحاسبية وتحت اشراف وزارة المالية لإصدار نسخة جديدة من المخطط المحاسبي 35/75 إلى نظام محاسبي يتلاءم مع المتغيرات الجديدة آنذاك، ومرت هذه العملية بالمراحل التالية:

- المرحلة الأولى: تشخيص مجال تطبيق المخطط المحاسبي الوطني مع مقارنته بمعايير المحاسبة الدولية.

- المرحلة الثانية: دراسة مشروع استحداث مخطط محاسبي جديد.

- المرحلة الثالثة: اقرار وضع نظام محاسبي جديد.

وبعد دراسة اللجنة تم إعداد ملخص تقييمي للمخطط الوطني الذي أرسل إلى جميع المحاسبين في صورة أسئلة، وبعد تقييمها حددت اللجنة ثلاث مشاريع تمثلت في:<sup>2</sup>

- الخيار الأول: الابقاء على تركيبة المخطط المحاسبي الوطني بشكله الحالي مع إدخال بعض التعديلات التقنية لمسايرة التغيرات التي عرفتها بيئة الأعمال، والذي بقي ثابتا منذ صدور قانون توجيه الاستثمارات الاقتصادية الوطنية سنة 1988.

- الخيار الثاني: تتمثل في ضمان المعالجة مع الحلول التقنية المطورة من طرف مجلس المعايير المحاسبية الدولية. ومع مرور الوقت سيتكون نظامين محاسبين مختلفين ويعطيان نظاما معقدا، وبالتالي يمكن أن يكون مصدر للتناقض والاختلاف.

- الخيار الثالث: يتضمن انجاز نسخة جديدة من المخطط المحاسبي الوطني مع عصرنة شكله ووضع الاطار التصوري واعتماد مبادئ وقواعد تتوافق مع المعايير الدولية.

وبتاريخ 05 سبتمبر 2001 تم رفع الخيار الثالث ليتماشى وطبيعة المرجعية للمعايير الدولية IAS/IFRS بناء على أن مدونة الحسابات ليست موحدة دوليا وبالتالي لا يمكن تعديلها دون إجراء تغييرات جذرية، ومحاولة الاقتراب من الممارسات المحاسبية الدولية، ولوجود بعض التكاليف الاضافية لا يمكن تجنبها في كل الحالات، لتحصل الجزائر في نفس السنة على هبة مالية من صندوق النقد الدولي لتنفيذ مشروع الاصلاح في الجزائر سنة 1994 ليتم تقديمه المشروع بشكله النهائي في سنة 2004، ليتم بعدها

<sup>1</sup> طيبة محمد رضا، لوابية فوزي، مراحل تطور الأطر القانونية للمحاسبة في الجزائر، ملتقى حول الاصلاح المحاسبي في الجزائر، ص. 11-12.

<sup>2</sup> علاوي لخضر، نظام المحاسبة المالية، الجزائر: مؤسسة الصفحات الزرقاء الدولية للنشر، 2014، ص. 10.

تقنين النظام بصدور القانون 11/07 الصادر بتاريخ 25 نوفمبر 2007 المتضمن النظام المحاسبي المالي ليتم تطبيقه في بداية سنة 2010.

✓ الاطار التشريعي للنظام المحاسبي المالي: بعد صدور القانون 11/07 تعاقبت مجموعة من القوانين لتسهيل فهم النظام والعمل به وفقا للتالي:

- المرسوم التنفيذي رقم 156/08 المؤرخ في 26 ماي 2008 والمتضمن تطبيق أحكام القانون رقم 11/07.

- القرار رقم 19 المؤرخ في 26/07/2008 المحدد لسقف رقم الأعمال وعدد المستخدمين والنشاطات المطبقة على الكيانات الصغيرة بغرض مسك محاسبة مبسطة.

- القرار رقم 71 المؤرخ في 25/03/2009 يحدد قواعد التقييم والمحاسبة ومحتوى الكشوفات المالية وعرضها.

- القرار رقم 72 المؤرخ في 25/03/2009 يحدد أسقف رقم الاعمال وعدد المستخدمين والنشاط المطبق على الكيانات الصغيرة بغرض مسك محاسبة مبسطة.

- المرسوم التنفيذي رقم 110/09 المؤرخ في 07/04/2009 المحدد لشروط مسك المحاسبة بواسطة أنظمة الاعلام الالي.

- تعليمة وزارية رقم 02 الصادرة بتاريخ 29/10/2009 المتعلقة بتطبيق النظام المحاسبي المالي لأول مرة، إضافة إلى مجموعة من الاشعار التي تعمل على تقديم تفسيرات أو شروحات حول مسألة محاسبية معينة، نوضحها وفقا للجدول ادناه.

جدول الإشعارات المرقمة الصادرة عن لجنة التقييس المحاسبي التابعة المجلس الوطني للمحاسبة

رقم الاشعار	تاريخ صدوره	محتواه
01	2012/11/21	تتضمن فحص لعدة طلبات مقدمة للجنة في شكل مشاكل
02	2013/03/11	يحوي مساهمة العمال في الأرباح
03	2013/04/17	يتضمن المعالجة المحاسبية للضريبة على أرباح الشركات المجمعمة
04	2013/04/23	يتضمن المعالجة المحاسبية للمزايا الممنوحة للمستخدمين
05	2013/07/30	يتضمن اجابات لخمسة عناوين متنوعة في النظام المحاسبي المالي
06	2013/07/30	يتضمن عدة إجابات لسبعة عناوين متنوعة في النظام المحاسبي المالي ومقابلتها بحساب المخطط المحاسبي الوطني
07	2013/12/05	يتضمن اجابات لتساؤولات ميدانية بخصوص تطبيق النظام المحاسبي المالي
08	2014/06/10	يتضمن الرأي حول الضرائب المؤجلة

اشعارات مرقمة من 1-8 تتضمن فحص لعدة طلبات مقطة للجنة في شكل مسائل	2015/08/19	09
يتضمن العقود الطويلة الأجل	2017/01/04	10
اشعارات من 1 إلى 8 يتضمن عدة اجابات لمسائل محاسبية تخص السنة المحاسبية 2016	2017/03/13	11
يتضمن نماذج القوائم المالية	2017/06/14	12
يتضمن فوارق الصرف	2019/01/28	13
يتضمن تقييم وممارسة وعرض القروض والمصاريف المرتبطة بها	2019/10/08	14
يتضمن تشكيل خسائر قيم الدمم والحقوق	2020/01/29	15

المصدر: رقيق بن عيسى، محاضرات في النظام المحاسبي المالي، مرجع سابق، ص.45.

2. أسباب التوجه نحو تبني معايير المحاسبة الدولية: ويرجع ذلك لعدة أسباب يتم حصرها في:<sup>1</sup>

1.2: الأسباب الخارجية: وتتمثل في:

- تبني معايير المحاسبة الدولية يعتبر استجابة لمتطلبات الشراكة مع الاتحاد الأوروبي ومشروع الانضمام إلى منظمة التجارة العالمية.
- ظهرت في عدة بلدان احتياجات اضافية في التمويل من القطاع الخاص بعدما تحولت مهمة الدولة من راعية لهذا القطاع إلى مشرفة عليه.
- البحث عن موارد مالية جديدة، حيث أصبحت المؤسسات لا تقتصر على الأسواق المحلية فقط بل أصبحت تلجأ إلى الأسواق المالية الدولية.
- يتطلب تطور المؤسسات احتياجات معتبرة من الموارد المالية في اطار الاقتصاد العالمي الذي لا يعترف بالحدود الجمركية.
- يشترط عند الطلب الاستفادة من أية خدمة كانت في الأسواق المالية الدولية الامتثال بالمعايير المحاسبية الدولية.
- يستلزم الانفتاح الاقتصادي استعمال معلومات صحيحة وموثقة معدة وفقا لمعايير المحاسبة الدولية.

2.2: الأسباب الداخلية تتمثل في:

<sup>1</sup> عوادي عبد القادر وآخرون، امكانية تطبيق المعايير المحاسبية الدولية ias/ifrs بما يلائم الاصلاحات الاقتصادية الجزائرية، الملتقى الوطني الأول حول: تبني النظام المحاسبي المالي في الجزائر: المتطلبات الاقتصادية والمؤسسية، جامعة سكيكدة، يومي 25-26 فيفري 2020، ص ص.245-246.

- المخطط المحاسبي لا يتماشى مع التطورات الاقتصادية العالمية، بل يستحيب بالدرجة الأولى للمستلزمات الجبائية .

- النظرة القانونية في المخطط المحاسبي الوطني تعتبر نظرة قانونية أكثر منها قانونية.

- بحثا على ضمانات تستخدم من طرف المؤسسات وفقا للمخطط المحاسبي تعتمد على مبدأ الحيطة والحذر.

- يفتقر المخطط للاطار المفاهيمي الذي من شأنه أن يقلل من البدائل المقدمة من طرف المهنيين عند تقديمهم لحلول تخص نفس الاشكالية والتساؤل.

3. متطلبات تطبيق النظام المحاسبي المالي: لتطبيق النظام المحاسبي المالي لا بد من توفر ما يلي:<sup>1</sup>

1.3: التكوين والتعليم المحاسبي: الاهتمام بالتعليم يمكن من الحصول على كفاءات ذات مهارات عالية خاصة، التعليم المبني على أسلوب نقل المهارات لكونها تفيد المتعلم عند انتقاله لسوق العمل، ومنه اعداد محاسبين مؤهلين لمزاولة المهنة، في حين أن التدريب يوجه للأعوان المحاسبية داخل المؤسسة باعتماد استراتيجية طويلة المدى لزرع الثقافة المحاسبية تزامنا مع تطور معايير المحاسبة الدولية، ويضم التكوين المجال المحاسبي ومجال الاعلام الالي، وتعد عملية التدريب مكلفة ماليا للمؤسسة لعدم وجود متخصصين محليين وعلى المؤسسة الاعتماد على المتخصصين الاجنبيين.

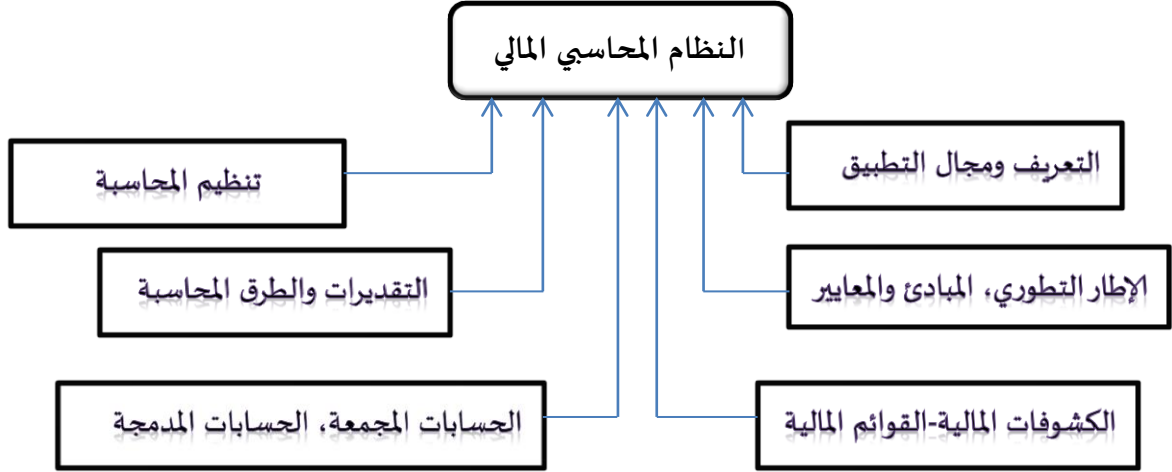
2.3: المتطلبات التقنية والتكنولوجية: لأن استحداث النظام يتطلب تقنية حديثة تتلاءم مع النظام من برمجيات ، أنظمة اتصال ذات تقنية عالية، أنظمة معلومات داخلية وخارجية، وهذا الأخير يتطلب غلاف مالي معتبر.

3.3: متطلبات تجديد الأنظمة الفرعية: من خلال إعادة تكييف الأنظمة الفرعية لكل من نظام المشتريات، نظام المبيعات، نظام التسويق،... مع النظام المحاسبي المالي، وهو ما يجعل المؤسسة تتحمل تكلفة معتبرة تؤثر مباشرة على طاقات المؤسسة والدولة ككل.

<sup>1</sup> سارة حدة بودريالة، فاطمة الزهراء سكر، تحديات العولمة المحاسبية في الجزائر، الملتقى الوطني الأول حول: تبني النظام المحاسبي المالي في الجزائر: المتطلبات الاقتصادية والمؤسسية، جامعة سكيكدة، يومي 25-26 فيفري 2020، ص ص.80-81.

ثانيا: مفهوم النظام المحاسبي المالي الجزائري.

### شكل يوضح النظام المحاسبي المالي الجزائري



المصدر: سامح مختار، النظام المحاسبي المالي واشكاله تطبيق المعايير المحاسبية الدولية في اقتصاد غير مؤهل، مجلة أبحاث اقتصادية، الجزائر، ص.209.

1. تعريف النظام المحاسبي المالي ومجال تطبيقه: الاطار المفاهيمي للمحاسبة المالية هو الدليل المعتمد لإعداد المعايير المحاسبية وتأويلها واختيار الطرق المحاسبية الملائمة وغيرها من من المعاملات الاقتصادية الغير معالجة بمعيار محاسبي، لذا يتشكل الاطار المفاهيمي من النقاط التالية:<sup>1</sup>

- مجال تطبيق المحاسبة المالي،- المبادئ والاتفاقيات المحاسبية، المحاسبة عن الخصوم والأموال الخاصة، الأصول، المنتجات، الأعباء.

لذا نحدد فيما يلي الاطار المفاهيمي للنظام المحاسبي المالي باختصار، ولكن تجدر الاشارة إلى تعريف المحاسبة المالية" نظام معلومات يسمح بتخزين معطيات قاعدية عددية وتصنيفها، تسجيلها وعرض قوائم مالية تعكس صورة صادقة عن الوضعية المالية وممتلكات المؤسسة، وكذا وضعية خزنته في نهاية السنة"<sup>2</sup>

1.1: مجال تطبيق المحاسبة المالية: حدد الفصل الأول من القانون 11/07 الذي تضمن التعريف ومجال التطبيق، حيث عرف النظام المحاسبي المالي على أنه: " مجموعة من النشاطات المحاسبية التي تقوم بها المؤسسة ضمن إطار منظم من أجل الحصول على المعلومة المحاسبية المناسبة في عملية إتخاذ القرار، والوصول إلى نتيجة الكيان في نهاية السنة المالية، لذلك فهو نظام يقوم بتسجيل

<sup>1</sup> علاوي لخضر، مرجع سابق، ص.12.

<sup>2</sup> المادة3، القانون 11/07 المتضمن النظام المحاسبي المالي الصادر بتاريخ 25 نوفمبر 2007، الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، العدد 74.

معطيات وبيانات ومعالجتها وفق الأسس والطرق المحاسبية لغرض تقديم كشوفات تقدم الوضع المالي للمؤسسة.<sup>1</sup>

كما نص القانون رقم 11/07 المؤرخ في 25 نوفمبر 2007 (المواد 02،04،05)، حيث تلتزم المؤسسات التالية بمسك محاسبة مالية:<sup>2</sup>

- الشركات والمؤسسات الخاضعة لأحكام القانون التجاري.
  - التعاونيات.
  - الأشخاص الطبيعيين والمعنويين للسلع التجارية وغير التجارية أو الخدمات، إذ كانوا يمارسون نشاطات إقتصادية مبنية على عمليات متكررة.
  - كل الأشخاص الطبيعيين أو المعنويين الخاضعين لذلك بموجب نص قانوني أو تنظيمي.
- ويستثنى من مجال تطبيق المحاسبة المالية الأشخاص المعنويين الخاضعين لقواعد المحاسبة العمومية، كما يمكن للمؤسسات الصغيرة مسك محاسبة مالية متوسطة.

**2.1: المبادئ والاتفاقيات المحاسبية:** حدد في الفصل الثاني القانون 11/07 الذي تضمن المبادئ والمعايير المحاسبية التي تسمح بتحديد قواعد ومبادئ عامة، للوقوف على الخصائص والمفاهيم الضرورية بما يتيح معلومات ملائمة وكافية لمستخدمي الكشوفات المالية.

### المبادئ المحاسبية للنظام المحاسبي المالي.

المصادر التنظيمية والتشريعية	المبدأ المحاسبي
المادة 15 من القانون 11/07	عدم المقاصة
المادة 16 من القانون 11/07	القيد المزدوج
المادة 11 من المرسوم التنفيذي 156/08	الأهمية النسبية
المادة 12 من المرسوم التنفيذي 156/08	استقلالية السنة المالية
المادة 13 من المرسوم التنفيذي 156/08	الأحداث اللاحقة لتاريخ اقفال السنة المالية
المادة 14 من المرسوم التنفيذي 156/08	الحيطة والحذر
المادة 15 من المرسوم التنفيذي 156/08	ديمومة الطرق المحاسبية
المادة 17 من المرسوم التنفيذي 156/08	ثبات الميزانية الافتتاحية
المادة 06 من القانون 11/07 والمادة 18 من المرسوم التنفيذي 156/08	أسبقية الواقع الاقتصادي على المظهر القانوني

<sup>1</sup> سلطاني وفاء وآخرون، تطور مهنة المحاسبة في الجزائر في ظل تبني النظام المحاسبي المالي، الملتقى الوطني الأول حول: تبني النظام المحاسبي المالي في الجزائر: المتطلبات الاقتصادية والمؤسسية، جامعة سكيكدة، يومي 25-26 فيفري 2020، ص.296.

<sup>2</sup> جمال لعشيبي، محاسبة المؤسسة والجباية وفق النظام المحاسبي المالي، الجزائر: مؤسسة الصفحات الزرقاء الدولية للنشر، 2011، ص.14.

المادة 19 من المرسوم التنفيذي 156/08	الصورة الصادقة
الفقرة من القرار رقم 71 المؤرخ في 2008/07/26	ربط الأعباء بالنواتج

المصدر: لعبيدي حمزة، سايل عبد الرزاق، الخلفية الفكرية للنظام المحاسبي بين النموذج القاري والنموذج الانجلوسكسوني، الملتقى الوطني الأول حول: تبني النظام المحاسبي المالي في الجزائر: المتطلبات الاقتصادية والمؤسسية، جامعة سكيكدة، يومي 25-26 فيفري 2020، ص.373.

3.1: المحاسبة عن الخصوم والأموال الخاصة، الأصول، المنتجات، الأعباء: حدد الفصل الثالث، الرابع، الخامس والسادس من القانون 11/07 جميع الممارسات المحاسبية المستخدمة بغرض الوصول إلى خصائص المعلومات الأساسية.

### جدول يمثل مقارنة بين بعض معايير المحاسبة الدولية والنظام المحاسبي المالي

المعالجة حسب النظام المحاسبي المالي	المعالجة حسب معايير المحاسبة الدولية- IAS/IFRS	بعض القضايا المطروحة محاسبيا
تقدم الميزانية في شكل جدول ، عرض الأصول والخصوم يتم بنفس طريقة المعايير المحاسبية الدولية	تقدم تقدم الميزانية في شكل قائمة أو في شكل جداول ترتب الأصول حسب درجة سيولتها، أما الخصوم فترتب حسب درجة الاستحقاق، بالإضافة إلى مبدأ السنوية في التفرقة بين العناصر المتداولة والعناصر الغير متداولة	شكل الميزانية وطرق عرض عناصرها
نفس كيفية التصنيف	تصنف حسب طبيعتها أو حسب الوظائف، في حالة تقديم جدول حسابات النتائج حسب النتائج التصنيف الوظيفي يتعن تقديم البيانات الملحقة توضح طبيعة الأعباء وخصوصا مخصصات الاهتلاك والمصاريف الخاصة بالعاملين	تصنيف الأعباء
نفس كيفية العرض	يعرض التدفقات النقدية الداخلة والخارجة أثناء الدورة المالية وذلك حسب مصدرها: /التدفقات النقدية المتعلقة بالاستغلال حسب الطريقة المباشرة وغير المباشرة /التدفقات النقدية المتعلقة بالاستثمار /التدفقات النقدية المتعلقة بالتمويل	جدول التدفقات النقدية
يفضل استخدام الوارد أولا الصادر أولا أو التكلفة المتوسطة المرجحة	تقييم المخزون ينبغي أن يتم بإحدى الطريقتين: /الوارد أولا الصادر أولا. /التكلفة المتوسطة المرجحة وإذا كانت بنود المخزون قابلة للتمييز، في هذه الحالة يتم تحديد تكلفة المخزون لهذه البنود بدقة	تقييم المخزونات
يتم حساب الاهتلاك إلى غاية تاريخ التنازل الفعلي	يتوقف حساب الاهتلاك بمجرد اتخاذ قرار التنازل عن الاستثمار	التنازل عن الاستثمارات
يتم تسجيلها ضمن عناصر الأصول	يتم تسجيلها ضمن عناصر الأصول	قروض الايجار
يتم وفق نفس الشروط	يمكن اعادة تقييم الأصول إذا كانت هناك سوق نشطة	إعادة تقييم القيم

المحددة من طرف المعايير	خاصة بالقيم المعنوية تمكن من معرفة القيمة العادلة	الثابتة المعنوية
تسجل بنفس الطريقة	تسجل ضمن الأصول باعتبارها أصولاً معنوية	تكاليف التطوير
يمكن توزيع المؤونات الكبرى على عدة سنوات حتى لا تؤثر على نتيجة الدورة	لا يمكن توزيع أو تقسيم المؤونة	الموزونات القابلة للتوزيع على عدة سنوات
تعالج بنفس الطريقة	لا يمكن إعداد مؤونة خاصة بإعادة الهيكلة وإنما التكاليف الخاصة بها تحمل مباشرة	المؤونات الخاصة بإعادة الهيكلة
يتحقق الايراد بنفس الشروط والضوابط المحددة حسب معايير المحاسبة الدولية	بيع السلع : يتحقق إذا توفرت الشروط التالية: /عند تحويل المنافع والأخطار المنتظرة من الشيء محل البيع إلى الغير /إمكانية تحديد سعر البيع والتكاليف المتعلقة بعملية البيع بدقة. /عدم وجود سيطرة إدارية من طرف المؤسسة على السلع محل البيع. تقديم الخدمات: يتم الاعتراف بالايراد إعتقاداً على نسبة إنجاز تقدم الخدمات بتاريخ القوائم المالية، إذا كان بالإمكان قياسها بموثوقية.	تحقق الايراد
تعالج بنفس الطريقة	ينبغي أن تقدم حسب قطاع النشاط أو القطاع الجغرافي	البيانات القطاعية

المصدر: زوهري دليلة، في ظل بيئة الأعمال : واقع المحاسبة الجزائرية، مجلة المثلث للعلوم الادارية والاقتصادية، المجلد 03، العدد07، 2014، ص ص.17-18-

## 2. الأهداف والمميزات للنظام المحاسبي المالي:

1.2: أهداف تطبيق النظام المحاسبي المالي الجزائري: هدفه الأول يتمثل في السعي إلى تكييف

نصوص وإجراءات هذا النظام من واقع الاقتصاد الجزائري، كما تدرج أهداف أخرى نذكرها في الآتي:<sup>1</sup>

- يقترح حلولاً تقنية للتسجيل المحاسبي للعمليات أو المعاملات التي يعالجها المخطط المحاسبي.

- يقدم شفافية ومقروئية وثقة أكثر في الحسابات والمعلومات المالية التي يسوقها الأمر الذي من شأنه تقوية مصداقية المؤسسة-توفير معلومات ذات جودة عالية-

- يسعى لتحقيق أحسن توافق من حيث زمان ومكان الحالات المالية، بالإضافة إلى توفير قياس

دقيق وإفصاح محاسبي تام.

- يمثل فرصة للمؤسسات من أجل تحسين تنظيمها الداخلي وجودة اتصالاتها مع الأطراف المعنيين

بالمعلومات المالية.

<sup>1</sup> سبتي اسماعيل، مطبوعة دروس في مقياس الأنظمة المحاسبية المعاصرة، جامعة محمد بوضياف، المسيلة، ص ص، 10-11.

- ترقية النظام المحاسبي المالي الجزائري ليتوافق والأنظمة المحاسبية الدولية.
- الاستفادة من تجربة الدول المتقدمة في تطبيق مميزات النظام المحاسبي.
- تسهيل مختلف المعاملات المالية والمحاسبية بين المؤسسات الاقتصادية الوطنية وفي الدول الأجنبية، والعمل على ترسيخ قواعد حوكمة الشركات.
- المساعدة في إعداد الاحصائيات والحسابات الاقتصادية لقطاع المؤسسات على المستوى الوطني.
- تستفيد الشركات المتعددة الجنسيات بترابط أحسن مع التقرير الداخلي بفضل عولمة الإجراءات المحاسبية للعديد من الدول..

## 2.2: مميزات النظام المحاسبي: ونحدددها وفقا للنقاط التالية كما يلي:<sup>1</sup>

- اختيار البعد الدولي لمطابقة الممارسة المحاسبية العالمية لضمان التكيف مع الاقتصاد المعاصر، ونتاج المعلومات المفصلة التي تعكس الوضعية المالية للمؤسسة.
- احتوائه على نصوص صريحة وواضحة لمبادئ وقواعد التسجيل، وطرق التقييم وإعداد القوائم وهذا ما يحد من التأويلات الخاطئة.
- توفير المعلومات المالية الواضحة والمتوافقة والقابلة للمقارنة واتخاذ القرارات لتلبية حاجات المساهمين الحاليين أو المرتقبين، ما جعل النظام يحوي على إطار مفاهيمي، وهو مماثل للإطار التصوري لمعايير المحاسبة التي تقدم مفاهيم حول (الاتفاقيات المحاسبية، الخصائص النوعية للمعلومات المالية، المبادئ المحاسبية الأساسية).

### جدول يمثل الاطار التصوري للنظام المحاسبي المالي

القانون/ المرسوم	المواد	العنوان	محتواها
القانون رقم 11/07 المؤرخ في 207/11/25	07/06	مفهوم ومحتوى الاطار	/ مجال التطبيق / المبادئ والاتفاقيات
	02	التصوري	/ يعرف المفاهيم (الأصول والخصوم والأموال الخاصة والمنتجات والأعباء)
	03	أهداف الاطار	/ تطوير المعايير / تحضير الكشوفات المالية.

<sup>1</sup> لعبيدي حمزة، سايل عبد الرزاق، الخلفية الفكرية للنظام المحاسبي بين النموذج القاري والنموذج الانجلوسكسوني، الملتقى الوطني الأول حول: تبني النظام المحاسبي المالي في الجزائر: المتطلبات الاقتصادية والمؤسسية، جامعة سكيكدة، يومي 25-26 فيفري 2020، ص.373.

/ تفسير المستعملين للمعلومة المتضمنة الكشوفات المالية / ابداء الرأي حول مدى مطابقة الكشوف المالية على المعايير	التصوري		المرسوم التنفيذي رقم 158/08
المبادئ	المبادئ والاتفاقيات	5 إلى 19	المؤرخ في 2008/05/06
/استقلالية الكيان، وحدة القياس، الاهمية النسبية، استقلالية الدورات، التكلفة التاريخية، القيد المزدوج، عدم المقاصة.....	الخصائص النوعية		
الفرضيات	للمعلومات المالية		
- محاسبة الالتزام، - الاستمرارية			
الخصائص النوعية للمعلومات المالية			
الملائمة، الموضوعية، القابلية للمقارنة، الوضوح			
تعريف الاصول والخصوم	تحديد المفاهيم	20 إلى 26	
/الأصول:هي مورد تحت رقابة المؤسسة ناجم عن احداث سابقة يتوقع أن تتحقق منافع اقتصادية			
/الخصوم:هي التزام حالي ناجم عن حدث سابق من تسوية خروج منافع اقتصادية.			
تعريف الأعباء والمنتجات			
/ الأعباء: هي تناقص المنافع الاقتصادية خلال الدورة بشكل انخفاض الأصول أو زيادة الخصوم.			
/ الايرادات: هي زيادة المنافع الاقتصادية خلال الدورة في شكل زيادة الأصول أو نقص الخصوم.			
اكتساب رقم الأعمال: هو مبيعات البضائع والمنتجات المباعة وسلع وخدمات يتم تقييمها على أساس سعر البيع دون احتساب الرسوم ومحقق من طرف الزبائن في اطار النشاط العادي.	تحديد كيفية اكتساب رقم الاعمال والنتيجة	27-28	

المصدر: عمر الفاروق زرقون وآخرون، مراجعة الاطار التصوري للنظام المحاسبي المالي كمرجعية لمعايير متسقة ومتوافقة دوليا، المجلة الجزائرية للتنمية الاقتصادية، المجلد 09، العدد 2، 2022، ص.233-234.

### ثالثا: المعايير الدولية والنظام المحاسبي المالي في الجزائر

#### 1. مواكبة النظام المحاسبي المالي لمستجدات المعايير الدولية حتى سنة 2010.

ارتبط تصميم النظام المالي المحاسبي واستخراجه في صورته النهائية إلى غاية تطبيقه في سنة 2010 بتوافقه مع معايير المحاسبة الدولية ومعايير الإبلاغ المالي بقدريراعي البيئة المحاسبية في الجزائر، وفيما سرد لهذه المعايير المحاسبية الدولية المتضمنة في النظام المحاسبي المالي حسب الأطر التشريعية الصادرة والمنظمة لعملية القياس والافصاح المحاسبي.

#### جدول يوضح المعايير المحاسبية IAS التي تضمنها النظام المحاسبي المالي

القراررقم 71 الصادر بتاريخ 26 يوليو 2008		المرسوم التنفيذي رقم 156/08 (المادة 30)	
المجموعة	المعايير التي تحويها	عنوان القسم	الفقرات
معايير الأصول	التثبيات العينية والمعنوية	التثبيات العينية والمعنوية	من 1-121 إلى 7-121
	المخزونات والمنتجات قيد التنفيذ	أصول مالية غير جارية	من 1-122 إلى 9-122
	التثبيات المالية	المخزونات والمنتجات قيد التنفيذ	من 1-123 إلى 7-123
معايير الخصوم والاموال الخاصة	رؤوس الاموال الخاصة	الاعانات	من 1-124 إلى 6-124
	القروض والخصوم المالية الأخرى	مؤونات المخاطر والاعباء	من 1-125 إلى 4-125
	الاعانات	القروض والخصوم المالية الأخرى	من 1-126 إلى 3-123
	مؤونات الأخطار	تقييم الاعباء والمنتجات المالية	الفقرة 1-127 من 1-131 إلى 8-131
معايير تقييم ومحاسبة الاعباء والمنتجات	الاعباء	العمليات المنجزة بصفة مشتركة	من 1-132 إلى 21-132
	المنتجات	العقود طويلة الأجل	من 1-133 إلى 4-133
		الضرائب المؤجلة	الفقرة 1-134
المعايير ذات الصلة الخاصة	الأدوات المالية	عقود الايجار - التمويل-	من 1-135 إلى 4-135
	عقود التأمين	الامتيازات الممنوحة للمستخدمين	من 1-136 إلى 2-136
	العمليات المنجزة بصفة مشتركة أو لحساب الغير	العمليات المنجزة بالعملات الاجنبية	من 1-137 إلى 7-137
	العقود الطويلة المدى	تغير التقديرات والطرق المحاسبية والتصحيحات	من 1-138 إلى 5-138
	الضرائب المؤجلة	الحالة الخاصة بالكيانات الصغيرة	من 1-139 إلى 4-139
	عقود ايجار التمويل	عرض الكشوف المالية بالاضافة الى نماذج الكشوفات المالية	من 1-210 إلى 5-260
	امتيازات المستخدمين		
العمليات المنجزة بالعملة الأجنبية			

المصدر: شنايت بلال، حبيش علي، مقارنة النظام المحاسبي المالي SCF بالمعايير الدولية لاعداد التقارير المالية-دراسة مقارنة-، مجلة الاكاديمية للدراسات الاجتماعية والانسانية، المجلد 14، العدد 2، 2022، ص. 28.

جدول يوضح المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية IFRS التي تضمها النظام المحاسبي المالي

IFRS	اسقاط IFRS على النظام المحاسبي المالي	الملاحظات
03 + 10	القانون 11/07: الفصل الخامس: الحسابات المجمعة والحسابات المدمجة المادة 31 المرسوم التنفيذي 156/08: المادة 39 الى المادة 41 قرار رقم 71: الملحق 01: / الباب الأول: الفصل الثالث: الادماج، تجميع الكيانات، الحسابات المدمجة. من الفقرة 1-132 الى 21-132، /الباب الثاني:الفصل الثامن : محتوى ملحق الكشوفات المالية. / الباب الثالث:الفصل الثاني : سير الحسابات، سير الحساب 207 فارق الاقتناء. الملحق الثالث: معجم قائمة التعريفات	IFRS3 نجد: / تختلف متابعة فارق الاقتناء في الدورة اللاحقة لتاريخ الاعتراف به بين IFRS3. SCF، حيث أن الأول يعالجه بأسلوب الاهتلاك أما الثاني يعالجه على أنه أصل خاضع لفحوصات وإختبارات انخفاض القيمة فقط. / يتم وفق IFRS3 الاعتراف الأولي بفارق الاقتناء السالب، مباشرة كإيراد يضاف إلى نتيجة الدورة، أما SCF يعترف به كأصل بمبلغ سالب. IFRS10: نجد وجود مفاهيم جديدة في IFRS10 مثل السيطرة على الانشطة ذات الصلة والسيطرة تكون وفق ثلاث عناصر وهي قوة التحكم في الانشطة ذات الصلة، العائد المتغير، القدرة على استخدام قوة التحكم في التأثير على العائد المتغير ، ولم يرد في النظام المحاسبي المالي.
11	قرار رقم 71: الملحق الأول: / الباب الأول: الفصل الثالث:العمليات المنجزة بصفة مشتركة أو لحساب الغير من الفقرة 1-131 إلى 4-131 /الملحق الثالث: معجم قائمة التعريفات وبالخصوص تعريف مجموعة المصطلحات الغامضة	/ IFRS 11 قدم تفصيلات وشرح دقيق ووضح لهذه الترتيبات. / رغم أن النظام المحاسبي المالي اعتمد على المعيار الدولي IAS 31 لمعالجة الحصص في المشاريع المشتركة والذي تم الغاءه وحل محله IFRS 11، أما SCF اكتفى بتعريف العمليات المنجزة بصفة مشتركة تاركا نوعا من الغموض وهو ما أعطى قراءات مختلفة لنص للقانون.
07 + 09	قرار رقم 71: الملحق الأول: / الباب الأول: الفصل الثاني:أصول مالية غير جارية: من الفقرة 1-122 إلى 9-122 / الباب الثاني: الفصل الثاني: سير الحسابات: الصنف 02: حساب 26 ، حساب 27. الصنف 05: حساب 50، حساب 52. / الملحق الثالث: معجم قائمة التعريفات وبالخصوص تعريف المصطلحات الغامضة.	/ اعتمد النظام المحاسبي المالي في معالجته للأدوات المالية على المعايير المحاسبية المعمول بها حتى سنة 2008 وهي المعيار الدولي رقم 32 و39 وIFRS7. /بعد أزمة سنة 2008 تم الغاء المعيار المحاسبي 32 و39 وتم استبداله بالمعيار IAS 09، الا أن النظام SCF لم يأخذ بالتعديلات التي مست تصنيف الأصول المالية. / SCF لم يفصل في شروط وكيفية المقاصة بين الالتزام المالي والأصل المالي، استخدام القيمة العادلة في الاعتراف الأولي واللاحق.
12	القرار رقم 71: الملحق الأول: / الباب الثاني:الفصل الثامن: محتوى الكشوفات المالية. / الملحق الثالث: معجم قائمة التعريفات: وبالخصوص تعريف مجموعة المصطلحات الغامضة.	/ يوجد العديد من من متطلبات الافصاح التي نص عليها IFRS 12، ولا توجد في SCF لأنه أخذ بالمعايير السائدة حتى سنة 2004، إلا أن تطبيق SCF تم تطبيقه سنة 2010، بينما IFRS 11 اصدر سنة 2011 وطبق سنة 2013.
	قرار رقم 71: الملحق الأول:	/ تناول IFRS16 العديد من مستجدات ومتغيرات جديدة تمس دفاتر

<p>المستأجر بصفة كبيرة خاصة من لديه ايجارات تشغيلية، لأنه الغى التصنيف بين العقد التشغيلي والتمويلي وأصبح التعامل مع جميع العقود كأنها تمويلية، وأيضا فصل في معالجة العقد المركب(عقد ايجار+عقد خدمة)، بطريقة تفصل العقدين عن بعضهما، عكس التطبيق السابق الذي يعتبر العقد كله ايجار.</p>	<p>16 / الباب الأول: الفصل الثالث: العقود الايجار- التمويل:- من الفقرة 1-135 إلى 4-135 / الباب الثالث: الفصل الثاني: سير الحسابات: الصنف 2 التثبيات في مجال الايجار. / الملحق الثالث: معجم قائمة التعريفات.</p>
<p>/ يتم الاعتراف بالايراد المتأنية من العقود الطويلة الأجل في SCF وفقا لطريقتين هما طريقة الاتمام وطريقة التقدم. / يتم الاعتراف بالايرادات بصفة عامة حسب IFRS15 وفقا لخمس خطوات(تحديد العقد واستفاء شروطه، تحديد التزامات الأداء، تحديد سعر المعاملة، تخفيض سعر المعاملة على التزامات الأداء، الاعتراف بالدخل وفقا للأداء)، في حين أن الاعتراف بالأداء وفقا IFRS15، يتم وفقا لما يلي: / نقطة زمنية محددة تحول السيطرة على السلع أو الخدمات إلى العميل. / من خلال فترة من الزمن إذ تحقق وجود مؤكد لدفعات عن الأداء المكتمل أو أن العميل يستهلك في نفس الوقت.</p>	<p>15 قرار رقم 71: الملحق الأول: / الباب الأول:الفصل الأول: مبادئ عامة خاصة تلك المبادئ والقواعد العامة للتقييم المنصوص عليها في الفقرات من 1-111 إلى 4-111. /الباب الأول: الفصل الثاني: تقييم الأعباء والمنتجات الفقرة 1-127 / الباب الأول: الفصل الثالث:العقود الطويلة الأجل من الفقرة 1-133 إلى 4-133 / الباب الأول: الفصل الثالث:العمليات المنجزة لحساب الغير: الفقرتين 7-131 إلى 8-131 / الملحق الثالث:معجم قائمة التعريفات.</p>
<p>IFRS1+IFRS2+IFRS4+IFRS5+IFRS6+IFRS8+IFRS13+IFRS14+IFRS17 / لا يوجد اسقاط لها في النظام المحاسبي SCF</p>	

المصدر:شنايت بلال، حبيش علي، مقارنة النظام المحاسبي المالي SCF بالمعايير الدولية لاعداد التقارير المالية-دراسة مقارنة-، مجلة الاكاديمية للدراسات الاجتماعية والانسانية، المجلد14، العدد2، 2022، ص.28.

## 2. مواكبة النظام المحاسبي المالي لمستجدات المعايير الدولية بعد سنة 2010.

واكب النظام المحاسبي المالي في الجزائر جميع التطورات الحاصلة في البيئة المحاسبية حتى تاريخ 2010 المتعلق بالتنفيذ الفعلي للنظام المحاسبي في الجزائر، إلا أنها نظام المحاسبي لا يتم بالمرونة اللازمة لتزامن التطورات التي يصدرها مجلس معايير المحاسبة الدولية، وفيما يلي بعد النقاط التي لم يواكبها النظام المحاسبي المالي من سنة 2010 إلى اليوم:<sup>1</sup>

**1.2: معايير المحاسبة الدولية الصادرة غير المتضمنة في النظام المحاسبي المالي:** تم إعداد النظام المحاسبي المالي وفقا لمعايير المحاسبة الدولية السائدة سنة 2004، إلا أن المعايير طرأت عليها العديد من المستجدات سواء بإصدار معايير جديدة، أو تعديلها، أو استبدالها، فضلا عن التفسيرات التي تصدرها اللجنة الدائمة للتفسيرات ولجنة تفسيرات المعايير الدولية للإبلاغ المالي التابعين لمجلس معايير المحاسبة الدولية، وعليه المعايير الصادرة وغير متضمنة في النظام المحاسبي المالي هي المعايير الدولية للتقرير المالي IFRS، باستثناء IFRS1 الذي تم تضمينه بشكل أساسي في التعليمات الوزارية رقم 2 الصادرة في 29 أكتوبر 2009 المتضمنة إجراءات الانتقال للنظام المحاسبي المالي وتطبيقه لأول مرة في سنة 2010.

**2.2: معايير المحاسبة الدولية التي تم الغائها واستبدالها وما زالت متضمنة في النظام المحاسبي المالي:** نظرا للتطورات الحاصلة في البيئة المحاسبية استمرت هيئة إصدار المعايير والتعديل عليها أو الغائها أو المحافظة عليها كما هي بما يتناسب مع المستجدات الحاصلة، فعلى سبيل المثال نجد أن المعايير IAS17. IAS 14 تم استبدالها IFRS16. IFRS8، وهي مرتبة في الجدول أناه.

---

<sup>1</sup> بكجيل عبد القادر، متطلبات تكييف النظام المحاسبي المالي الجزائري لتحقيق توافقه مع مستجدات المعايير المحاسبية الدولية، الجزائر، مجلة أبحاث اقتصادية، المجلد 15، 2021، ص.341-339.

جدول يظهر المعايير المحاسبية الدولية الملغاة والمستبدلة ومازالت متضمنة في النظام المحاسبي المالي.

المعيار المحاسبي الملغى أو المقرر أُلغائه	تاريخ الالغاء	المعيار الدولي الجديد المعوض للمعيار الملغى
IAS11	2008	IFRS15
IAS14	2009	IFRS8
IAS17	2019	IFRS16
IAS18	2018	IFRS 15
IAS30	2007	IFRS07
IAS31	2013	IFRS11 / IFRS12
IAS39	عند تطبيق IFRS09	IFRS09
IFRS04	2023	IFRS17

المصدر: بكجيل عبد القادر، متطلبات تكييف النظام المحاسبي المالي الجزائري لتحقيق توافقه مع مستجدات المعايير المحاسبية الدولية، الجزائر، مجلة أبحاث اقتصادية، المجلد 15، 2021، ص.340.

3.2: المعايير المحاسبية الدولية المتضمنة في النظام المحاسبي المالي والتي تمت مراجعتها وإصدارها بنسخة جديدة: قام مجلس معايير المحاسبة الدولية بإجراء تعديلات وإعادة صياغة لبعض المعايير تماشيا مع التطورات الحاصلة والتي تضمنت عدة تغييرات، الا أن نظام المحاسبي المالي لم يواكب هذه التطورات، وفي الجدول أدناه توضيح للمعايير المعدلة.

جدول يظهر المعايير المحاسبية الدولية التي تمت مراجعتها ومازالت متضمنة في النظام المحاسبي المالي

معايير المحاسبة الدولية	تاريخ اصدار النسخة الجديدة
IAS1	2007
IAS19	2011
IAS23	2007
IAS24	2009
IAS27	2011
IAS28	2011
IFRS01	2008
IFRS03	2008

المصدر: بكجيل عبد القادر، متطلبات تكييف النظام المحاسبي المالي الجزائري لتحقيق توافقه مع مستجدات المعايير المحاسبية الدولية، الجزائر، مجلة أبحاث اقتصادية، المجلد 15، 2021، ص.340.

## خلاصة المحور

رغم الصعوبات التي واجهتها الجزائر في الانتقال من نظام محاسبي قائم سنة 1976 على أساس النظام الاقتصادي الاشتراكي إلى نظام محاسبي جديد قائم على أسس النظام الليبرالي الذي ظهرت بوادره في الالفينيات، وتوج كتشريع سنة 2007 بصدور القانون 11/07 لتلها العديد من المراسيم والأوامر، الا أنه لم يطبق على أرض الواقع إلا سنة 2010 وهذا راجع للعديد من العراقيل، لكن أبرزها غياب الكفاءات البشرية ونقص الموارد المالية، وهو ما جعل ضرورة البحث عن مصادر التمويل تستدعي التغير والتطور لاجاد لغة محاسبية مفهومة في ظل بيئة الأعمال السائدة من جهة وعدم مواكبة النظام المحاسبي الحالي التوجهات المستقبلية للدولة، الا أن هذا لاينفي أن الجزائر قامت بالعديد من المحاولات لتصليح أنظمتها المحاسبية في القطاعات المختلفة حيث شهدت المرحلة الانتقالية التي عايشتها الجزائر تطورا في الأنظمة المحاسبية كصدور الأنظمة المحاسبية الخاصة بقطاع التأمينات والزراعة، السياحة، والبنائات والتي تعديلها حسب ما يتلاءم والنظام المحاسبي الحالي(الزراعة ، السياحة، البنائات أخر تعديل حدد بسنة 2023)

## أسئلة المحور

1. مر النظام المحاسبي في الجزائر بالعديد من المراحل وفقا لتغيرات الأنظمة الاقتصادية التي مر بها العالم، أثرت على تطور الأنظمة المحاسبية وحاولت الجزائر كغيرها من الدول مواكبة التطورات الحاصلة، حدد المراحل المختلفة التي أدت تطور النظام المحاسبي المالي الجزائري؟
2. حاولت الجزائر إحداث التوافق بين نظامها المحاسبي و معايير المحاسبة الدولية في التحضير والاعداد لقيام نظام محاسبي مالي، هل استطاعت الجزائر مواكبة مختلف التطورات الحاصلة في بيئة الأعمال المحاسبية الدولية؟
3. تمتاز معايير المحاسبة بالتغير المستمر تماشيا مع متطلبات الأعمال، فتلجأ هيئة المعايير المحاسبية الدولية إلى الغاء بعض المعايير أو دمجها أو ظهور معايير محاسبية جديدة، هل استطاع النظام المحاسبي المالي في الجزائر منذ تطبيقه سنة 2010 إلى الان مواكبة مختلف المستجدات في مجال معايير المحاسبة الدولية ومعايير الابلاغ المالي؟
4. حدد المؤسسات التي تخضع لتطبيق النظام المحاسبي المالي؟
5. حدد أوجه القصور في عمليتي القياس والافصاح المحاسبي وفقا للنظام المحاسبي المالي الجزائري؟

## قائمة المراجع

- المراجع باللغة العربية
  - الكتب
1. محمد سمير الصبيان وآخرون، المشاكل المحاسبية المعاصرة-والنظام المحاسبي البناني-،الاسكندرية: دار المعرفة الجامعية، 2000،
  2. أحمد حسن علي حسن، نظم المعلومات المحاسبية-الأطار الفكري والنظم التطبيقية-، مصر: الدار الجامعية الاسكندرية، د.ت.ن.
  3. أحمد محمد أبو شمالة، معايير المحاسبة الدولية والابلاغ المالي، عمان : مكتبة المجمع العربي للنشر والتوزيع، 2010،
  4. الإدارة العامة لتصميم وتطوير المناهج، المبادئ المحاسبية،المملكة العربية السعودية: المؤسسة العامة،-د.ت.ن-،
  5. أمين السيد أحمد لطفي، نظرية المحاسبة القياس والافصاح والتقرير المالي عن الالتزامات وحقوق الملكية، الاسكندرية: الدار الجامعية، 2007.
  6. أمين السيد أحمد لطفي، نظرية المحاسبة من منظور التوافق الدولي، مصر: دور المكتبات الكبرى، 2005.
  7. حسين القاضي، مأمون حمدان، المحاسبة الدولية ومعاييرها، عمان: دار الثقافة للنشر والتوزيع، 2008
  8. رضوان حلوه حنان، النموذج المحاسبي المعاصر من المبادئ إلى المعايير، عمان: دار وائل للنشر والتوزيع، 2006
  9. رضوان حلوه حنان، مدخل النظرية المحاسبية الإطار الفكري-التطبيقات العملية-،الأردن: دار وائل للنشر والتوزيع، 2013،
  10. ريتشارد شرويدر وآخرون- تعريب خالد علي أحمد تاجيجي وآخرون-، نظرية المحاسبة، الرياض: دار المريخ للنشر، 2016،
  11. رياض العبد الله، صلاح الحجاوي، نظرية محاسبية، عمان: اليازوري العلمية للنشر والتوزيع، 2009.
  12. سعود جايد العامري، المحاسبة الدولية، الأردن: دار المناهج للنشر والتوزيع، 2010
  13. سليمة طبايبية، النظرية المحاسبية، عمان: مركز البحث وتطوير الموارد البشرية، 2016.
  14. سمية أمين علي وآخرون، المحاسبة المتوسطة، مصر: جامعة القاهرة، د.ت.ن..
  15. صلاح الدين عبد الرحمن فهيم، مبادئ وممارسات المحاسبة المتقدمة GAAP، القاهرة:مكتبة الأنجلو المصرية، 2007،
  16. طلال محمد علي الحجاوي، فؤاد عبد المجسن الجبوري،نظم المعلومات المحاسبية وفعاليتها في ظل الدور الاستراتيجي لمنظمات الأعمال، عمان: دار اليازوني العلمية للنشر والتوزيع، 2014.
  17. عبد الحميد أحمد شاهين، مدخل مقترح لمراجعة القيمة الحالية كاحد مقاييس القيمة العادلة في إطار المعايير الدولية للمراجعة، القاهرة، جامعة مدينة السادات، 2014،

18. عبد الحي عبد الحي مرعي، عطية عبد الحي مرعي، أساسيات المحاسبة المالية- الجزء الأول-، الأردن: مكتبة الأشعاع للطباعة والنشر والتوزيع، 1997،
19. عبد الحي مرعي، محمد سمير الصبان، أصول المحاسبة المالية- مقدمة في الأسس والمفاهيم والمبادئ والقواعد والاجراءات، الاسكندرية: الدار الجامعة، 1988،
20. عبد الحي مرعي، محمد فيومي، المحاسبة الحكومية والقومية، بيروت: الدار الجامعية، 1990. 23.
21. عبد الحي مرعي، محمود السيد سليمان، مقدمة في أصول المحاسبة المالية- الجزء الأول-، الإسكندرية: دار الهدى للمطبوعات، 1992.
22. عبد الرحمن بن ابراهيم الحميد، نظرية المحاسبة، الرياض: مكتبة الملك فهد الوطنية للنشر، 2009
23. مؤيد راضي خنفر، غسان فلاح المطارنة، تحليل القوائم المالية- مدخل نظري وتطبيقي، عمان: دار المسيرة للنشر والتوزيع والطباعة، 2011.
24. وصفي عبد الفتاح أبو المكارم، دراسات متقدمة في مجال المحاسبة المالية، الاسكندرية: دار الجامعة الجديدة، 2002،
25. عبد الستار الكبيسي، الشامل في مبادئ المحاسبة، عمان: دار وائل للنشر والتوزيع، 2008،
26. محمد الأمين تاج الأصفياء حسن البصري، نظرية المحاسبة، السودان: منشورات جامعة السودان المفتوحة، 2008
27. محمد الأمين تاج الأصفياء حسن البصري، نظرية المحاسبة، منشورات جامعة السودان المفتوحة، 2008.
28. محمد الصيرفي، التحليل المالي وجهة نظر محاسبة إدارية، القاهرة: دار الفجر للنشر والتوزيع، 2014.
29. محمد سمير الصبيان وآخرون، المشاكل المحاسبية المعاصرة، مصر: دار الجامعة المعرفية، 2000،
30. محمد عباسي يدوي، المحاسبة البيئية، الإسكندرية: المكتب الجامعي الحديث، 2012.
31. محمد مطر، مبادئ المحاسبة المالية-الدورة المحاسبية-، عمان: دار وائل للنشر والتوزيع، 2007.
32. محسن بابقي عبد القادر، المحاسبة الدولية، صنعاء: جامعة العلوم والتكنولوجيا للكتاب الجامعي، 2013،
33. لواء دكتور أحمد أنور زهران، نظم المعلومات والحاسبات الالكترونية، الاردن: مكتبة غريب للنشر والتوزيع، د.ت.ن.،
34. محمد أحمد خليل، مقدمة في علم المحاسبة-الجزء الأول-، الإسكندرية: دار الجامعات المصرية، د.ت.ن،
35. علاوي لخضر، معايير المحاسبة الدولية، الجزائر: مؤسسة الزرقاء الدولية، 2012، ص.19.
36. علاوي لخضر، نظام المحاسبة المالية، الجزائر: مؤسسة الصفحات الزرقاء الدولية للنشر، 2014،
37. عصام الدين محمد متولي، نظم معلومات محاسبية، السودان: منشورات جامعة السودان المفتوحة، 2015.
38. عطاء الله أحمد الحسينان، نظم المعلومات المحاسبية، الأردن: دار اليازوني للنشر والتوزيع، 2014،
39. عيادي عبد القادر، مدى توافق النظام المحاسبي المالي SCF مع المرجع المحاسبي الدولي في إعداد القوائم المالية، د.ت.ن،

40. الفاتح الأمين عبد الرحيم، حسين محمد الطاهر خليفة، المحاسبة المالية-أساليب عملية-، المملكة العربية السعودية: مكتبة الرشد ناشرون، 2014.

41. قاسم أبراهيم الحسيني، نظم المعلومات المحاسبية، الرياض: دار المريخ للنشر، 2009.

#### ■ المقالات

1. أحمد فاروق السعيد محمد فراج، دراسة تحليلية للحد من مشاكل القياس والافصاح المحاسبي عن القيمة العادلة للاستثمارات المالية-دراسة نظرية وميدانية-، العدد4، 2019، 270.

2. أحمد عبد العزيز وآخرون، الشركات المتعددة الجنسيات وأثرها على الدول النامية، مجلة الادارة والاقتصاد، العدد85، 2010.

3. أسامة عبد المقصود، أثر تبني محاسبة الاستدامة على تحسين جودة الأرباح المحاسبية، مجلة المحاسبة والمراجعة لاتحاد الجامعات العربية، العدد2022، 3.

4. باي مريم، ظهور وتطور مفهوم القيمة العادلة في المحاسبة المالية الدولية والنظام المحاسبي المالي في الجزائر-دراسة تحليلية-، مجلة دراسات اقتصادية، المجلد 4، العدد 3، 2017.

5. بكجيل عبد القادر، متطلبات تكييف النظام المحاسبي المالي الجزائري لتحقيق توافقه مع مستجدات المعايير المحاسبية الدولية، الجزائر، مجلة أبحاث اقتصادية، المجلد 15، 2021.

6. بوخرص أحمد أمين، محي الدين محمود عمر، أهمية تطبيق القيمة العادلة في تعزيز جودة المعلومات المالية للمؤسسات الاقتصادية دراسة ميدانية لعينة من الأكاديميين والمهنيين المحاسبين، Revue Algérienne D'économie de Gestion, vol15, N01, 2021.

7. روتال عبد القادر، أثر القياس المحاسبي على تقارير محافظ الحسابات في الجزائر، مجلة الدراسات الإقتصادية والمالية، 2023،

8. زوهري جلييلة، أثر الاصلاحات المحاسبية والمالية على مهنة التدقيق في الجزائر، مجلة الباحث الاقتصادي، العدد 04، 2015،

9. زوهري جلييلة، في ظل بيئة الأعمال الدولية: واقع المحاسبة الجزائرية، مجلة المثنى للعلوم الادارية والاقتصادية، المجلد 03، العدد07، 2014،

10. سعد بن محمد الهويمل، المحاسبة الضريبية والزكوية في المملكة العربية السعودية، السعودية: مكتبة الملك فهد الوطنية للنشر، 2013.

11. سعيداني محمد السعيد، بوشاكل جلول، الإطار النظري والمؤسساتي لمعايير المحاسبة الدولية، مجلة البديل الاقتصادي،

12. سلهامي سامية، بوعزيز الشيخ، التطور التاريخي لفكر المحاسبة عبر العصور، مجلة دراسات تاريخية، العدد 23، 2017.

13. شلابي عمار، تيريات أيمن، أثر جودة المعلومات المحاسبية في إتخاذ القرار الاستثماري دراسة حالة مؤسسة توزيع الكهرباء والغاز بسكيكدة، مجلة مجاميع المعرفة، المجلد07، العدد 01، 2021.

14. شوقي السيد فوده وآخرون، أثر كفاءة وفعالية نظم المعلومات المحاسبية الألكترونية على تحسين تقييم الأداء في البنوك التجارية مع دراسة ميدانية، مجلة الدراسات التجارية التجارية المعاصرة، مصر، العدد 2019، 06.
15. جمال لعشيشي، محاسبة المؤسسة والجباية وفق النظام المحاسبي المالي، الجزائر: مؤسسة الصفحات الزرقاء الدولية للنشر، 2011.
16. الجوزي جميلة، دور استراتيجيات الشركات المتعددة الجنسية في اتخاذ القرار في ظل التطورات العالمية، المجلة الجزائرية للعلوم والسياسة الاقتصادية، العدد 6، 2015.
17. دواق سميرة، بلعجوز حسين، الإفصاح المحاسبي للشركات الجزائرية دراسة حالة الشركات المدرجة في البورصة خلال الفترة 2015-2017، مجلة العلوم الاقتصادية والتسيير والعلوم التجارية، المجلد 11، العدد 02، 2018، حنان هارون فريد، تأثير المحتوى المعلوماتي للتقارير المالية المتكاملة على أداء قيمة المؤسسة، مجلة المحاسبة والمراجعة لاتحاد الجامعات العربية، العدد 2، 2024 خلف الله بن يوسف، أهمية الإفصاح والقياس المحاسبي في القوائم المالية في ظل النظام المحاسبي المالي SCF وأثرها على الممارسات المحاسبية في المؤسسات الاقتصادية، مجلة الدراسات المالية، المحاسبية والادارية، العدد 07، 2017،
18. شيرين شوقي ريشة، العوامل المحاسبية المؤثرة في جودة التقارير المالية، مجلة الاسكندرية للبحوث الادارية ونظم المعلومات، الاسكندرية.
19. الطارق محمد ادم علي، نشأة وتطور الفكر المحاسبي دراسة تاريخية مقارنة بين الحضارات الإنسانية، مجلة جامعة كردفان للأدب والدراسات الإنسانية، العدد 07، 2016.
20. طالب عبد العزيز، دراوسي مسعود، أثر القياس المحاسبي على جودة نتائج التحليل المالي-دراسة حالة مؤسسة صيدال-، إدارة الأعمال والدراسات الاقتصادية، 2020، مجلد 06، العدد 01،
21. غريب محمد عبد العزيز، تفعيل استخدام تقارير الأعمال المتكاملة في الإفصاح عن استدامة الشركات السعودية، مجلة المحاسبة والمراجعة لاتحاد الجامعات العربية، العدد 02، 2023، عبد القادر عيادي، نشأة المحاسبة وتطورها في ظل تطبيق نظرية الوكالة، مجلة الحقوق والعلوم الانسانية، الجزائر، العدد 33-02،
22. عفت أبو بكر محمد الصاوي، الإطار المفاهيمي الجديد الصادر عن مجلس معايير المحاسبة الدولية -مبررات التطوير ومردوده من منظور معدي القوائم المالية، دراسة انتقادية ومالية-، مجلة المحاسبة والمراجعة لاتحاديات الجامعات العربية، المجلد 09، العدد 02، 2020،
23. عمر الفاروق زرقون وآخرون، مراجعة الاطار التصوري للنظام المحاسبي كمرجعية لمعايير متسقة ومتوافقة دوليا، المجلة الجزائرية للتنمية الاقتصادية، المجلد 09، العدد 02، 2022،
24. قديد زيان وآخرون، دور الإفصاح المالي والمحاسبي في الرفع من جودة وموثوقية المعلومة المحاسبية الواردة في القوائم المالية للمؤسسة، مجلة الدراسات المحاسبية والمالية المتقدمة، المجلد الخامس، العدد 02، 2021،
25. قوادري عبلة، دراسة مقارنة بين بدائل القياس المحاسبي التكلفة التاريخية والقيمة العادلة، مجلة الاقتصاد الصناعي، العدد 14، 2018،

26. كامل يوسف سلمان بركة، دور نظام حوكمة الشركات في تحسين جودة المعلومات المحاسبية-دراسة تطبيقية على شركات المساهمة المدرجة في سوق فلسطين للأوراق المالية-، مجلة المحاسبة، التدقيق والمالية، مجلد 04، العدد 01، 2022.
27. كتوش عاشور، بلعزوز بن علي، المحاسبة العامة والمعايير الدولية للمحاسبة والمعلومة المالية IAS/IFRS، مجلة الدراسات المالية والمحاسبية، المركز الجامعي بالوادي، العدد الثاني، 2011.
28. حسين جميل غافل البديري، أثر جودة المعلومات المحاسبية في القوائم المالية على قرارات مستخدميها، مجلة الغري للعلوم الاقتصادية والادارية، المجلد 14، 2018.
29. مداني بن بلغيث، التوافق المحاسبي الدولي- المفهوم، المبررات والأهداف، مجلة الباحث، الجزائر، المجلد 4، العدد 4، 2006.
30. مسعود صديقي، مرزوقي مرزوقي، التوحيد المحاسبي الدولي بين المامول والموجود، مجلة الدراسات المالية والمحاسبية، الوادي، العدد 02، 2011.
31. المعتر بالله منادي وياسين بشير، النظام المحاسبي المالي في ظل اختلاف الممارسات المحاسبية بين المرجعين الفرنسي والانجلوسكسوني، مجلة دفاتر بوداكس، المجلد 6، العدد 10، 2018.
32. منى السيد عادل عبد الشافي عمار، عولمة الشركات المتعددة الجنسيات دعم أم هيمنة على الدول النامية، مجلة البحوث القانونية والاقتصادية، العدد 82، 2022.
33. موازين عبد المجيد، بربري محمد الأمين، القياس المحاسبي وفق النظام المحاسبي المالي في ظل التضخم الاقتصادي، الأكاديمية للدراسات الاجتماعية والانسانية، العدد 19، 2018.
34. ميرهان محمود محمد عبد الموجود، دراسة تحليلية لطرق القياس المحاسبي للأصول الطويلة الأجل وتطور غير المبرر، مجلة البحوث المالية والتجارية، جامعة بور سعيد، المجلد 24، العدد 01، 2023.
35. وادي رقية، مرزاقه صالح، أهمية الإفصاح عن المعلومات الإضافية الخاصة بالتضخم على القوائم المالية، مجلة دراسات اقتصادية، المجلد 2، العدد 4، 2017.
36. محصول نعمان، التأصيل النظري للمحاسبة وفق المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية، مجلة إدارة الأعمال والدراسات الاقتصادية، العدد السادس.
37. محمد ابراهيم، تأثير تطبيق المعايير الدولية للتقارير المالية على ممارسات إدارة الأرباح، مجلة المحاسبة والمراجعة، العدد 3، 2017.
38. كززة براهيمة، أحمد بوراس، أثر تطبيق معايير التقارير المالية الدولية IFRS/IAS على جودة المعلومة المالية، مجلة العلوم الانسانية، الجزائر، ام البواقي، المجلد 8، العدد 2، 2021.
39. سعاد معاليم، سميحة بوحفص، أثر خصائص المعلومات المحاسبية في إتخاذ قرارات التمويل" دراسة حالة مجموعة من المؤسسات الاقتصادية الجزائرية"، مجلة العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، بسكرة، المجلد 12، العدد 02، 2019.

▪ مطبوعات ودروس

1. امنة تونسي، محاضرات في مقياس المعايير المحاسبية الدولية، جامعة الجزائر3، 2020-2021،
2. حسناء مشري، محاضرات في مقياس مشاكل محاسبية معاصرة، 2020-2021،
3. عبد الحميد حسياني، مطبوعة مشاكل محاسبية معاصرة، جامعة الجزائر3، 2021-2022.
4. 20. قحام وهيبة، محاضرات في نظم المعلومات والذكاء الاقتصادي، الجزائر: جامعة 20 أوت 1955 سكيكدة، 2019-2020.
5. عماري مريم، محاضرات في مقياس الأنظمة المحاسبية المقارنة، جامعة 20 أوت سكيكدة، 2021-2022،
6. محمد أنس بطل، جودة المعلومات المحاسبية وأثرها على متخذي القرارات الإدارية، سوريا: جامعة حلب في المناطق الحرة، 2019.
7. بري أم الخير، محاضرات على الخط لنظام المعلومات المحاسبية، جامعة محمد الصديق بن يحي-جيجل-، 2020.
8. بودور شوريب، مطبوعة في مقياس المعايير المحاسبية الدولية، جامعة أمحمد بوقرة بومرداس، الجزائر، 2016-2017،
9. بودور شوريب، مطبوعة في مقياس المعايير المحاسبية الدولية، جامعة أمحمد بوقرة بومرداس، الجزائر، 2016-2017،
10. دغميم راوية، محاضرات في مادة المعايير المحاسبية الدولية، جامعة يحي فارس المدينة، الجزائر، 2021-2022،
11. رقيق بن عيسى، محاضرات في النظام المحاسبي المالي، جامعة الجلفة، الجزائر، 2019-2020،
12. سبتى اسماعيل، مطبوعة دروس في مقياس الأنظمة المحاسبية المعاصرة، جامعة محمد بوضياف، المسيلة،
13. سعيداني محمد السعيد، مطبوعة المعايير الدولية لاعداد التقارير المالية، جامعة غرداية، الجزائر، 2018-2019،
14. عبد الكريم زرفاوي، محاضرات معايير المحاسبة الدولية، جامعة العربي تبسي تبسة، الجزائر، 2021-2022،
15. عزى فريال منال، محاضرات في مادة معايير المحاسبة الدولية، جامعة عبد الحفيظ بوالصوف ميلة، الجزائر، 2022-2023.
16. شوقي طارق، محاضرات في مقياس الأنظمة المحاسبية المقارنة، الجزائر، جامعة سطيف، 2020-2021،

■ ملتقيات.

1. بشوع سعاد، بوحفص سميحة، جودة التقارير والقوائم المالية في ظل التكامل بين نظام المعلومات المحاسبي ونظام المعلومات الإداري: -حلقة خريطة تدفق النظم-، الملتقى الوطني الاول عن بعد بعنوان: دور نظام الرقابة الداخلية في تحسين جودة التقارير المالية وأثرها على إدارة المخاطر في المؤسسات الاقتصادية الجزائرية، جامعة وهران، 24 ماي 2022.

2. طيبة محمد رضا، لوالبية فوزي، مراحل تطور الأطر القانونية للمحاسبة في الجزائر، ملتقى حول الاصلاح المحاسبي في الجزائر، ص.ص.11-12.
  3. سارة حدة بودريالة، فاطمة الزهراء سكر، تحديات العولمة المحاسبية في الجزائر، الملتقى الوطني الأول حول: تبني النظام المحاسبي المالي في الجزائر: المتطلبات الاقتصادية والمؤسسية، جامعة سكيكدة، يومي 25-26 فيفري 2020،
  4. سلطاني وفاء وآخرون، تطور مهنة المحاسبة في الجزائر في ظل تبني النظام المحاسبي المالي، الملتقى الوطني الأول حول: تبني النظام المحاسبي المالي في الجزائر: المتطلبات الاقتصادية والمؤسسية، جامعة سكيكدة، يومي 25-26 فيفري 2020
  5. كنزة جمال، خديجة عرقوب، واقع تطبيق النظام المحاسبي المالي في المؤسسات الاقتصادية الجزائرية في ظل عولمة المحاسبة، الملتقى الوطني الأول: تبني النظام المحاسبي المالي في الجزائر: المتطلبات الاقتصادية والمؤسسية، جامعة سكيكدة، يومي 25-26 فيفري 2020،
  6. لعبيدي حمزة، سايل عبد الرزاق، الخلفية الفكرية للنظام المحاسبي بين النموذج القاري والنموذج الانجلوسكسوني، الملتقى الوطني الأول حول: تبني النظام المحاسبي المالي في الجزائر: المتطلبات الاقتصادية والمؤسسية، جامعة سكيكدة، يومي 25-26 فيفري 2020،
  7. لوصيف حياة، مدى توافق الافصاح في القوائم المالية وفق النظام المحاسبي المالي الجزائري مع متطلبات معايير المحاسبة الدولية، الملتقى الوطني الأول حول تبني النظام المحاسبي المالي في الجزائر: المتطلبات الاقتصادية والمؤسسية، جامعة سكيكدة، يومي 25-26 فيفري 2020،
  8. عوادي عبد القادر وآخرون، امكانية تطبيق المعايير المحاسبية الدولية ias/ifrs بما يلائم الاصلاحات الاقتصادية الجزائرية، الملتقى الوطني الأول حول: تبني النظام المحاسبي المالي في الجزائر: المتطلبات الاقتصادية والمؤسسية، جامعة سكيكدة، يومي 25-26 فيفري 2020،
  9. عفاف زهراوي، اشكالية تحديث النظام المحاسبي المالي في الجزائر لمواكبة مستحداث معايير المحاسبة الدولية، الملتقى الوطني الأول حول تبني النظام المحاسبي في الجزائر: المتطلبات الاقتصادية والمؤسسية، جامعة سكيكدة، يومي 25-26 فيفري 2020،
  10. هدى البديري، اسماعيل المهدي اسميو، متطلبات نظم المعلومات المحاسبية في تحقيق إدارة الجودة الشاملة بالتطبيق على شركتي لبيانا والمدار للاتصالات والتقنية بمدينة طرابلس، المؤتمر العلمي الدولي السادس لكلية الاقتصاد حول التنافسية الاقتصادية: تقييم للواقع واستشراف المستقبل، ليومي 08-09 نوفمبر 2022.
- مذكرات وأطروحات
  - سميحة بوحفص، أثر خصائص المعلومات المحاسبية في إتخاذ القرارات المالية في المؤسسات الاقتصادية، جامعة محمد خيضر، بسكرة، 2017-2018.
  - 1. بن حركو غنية، واقع وتحديات النظام المحاسبي المالي في ظل البيئة المحاسبية الجزائرية-دراسة تحليلية-، أطروحة دكتوراه، جامعة قسنطينة2، 2017،

2. لطفي الهادي علي الرباطي، أثر استخدام نظم المعلومات المحاسبية في عملية إتخاذ القرارات في المؤسسة الوطنية للنفط البيبية، مذكرة ماجستير في المحاسبة، جامعة ال البيت، 2015، المنارة للاستشارات.شالور وسام، المعالجة المحاسبية للأدوات المالية في ظل معايير المحاسبة الدولية، مذكرة ماجستير، الجزائر، جامعة سطيف، 2010-2011،

3. بولعراس صلاح الدين، التغيرات التي أحدثها النظام المحاسبي المالي على القوائم المالية وأثرها في تحسين جودة المعلومة المحاسبية، أطروحة دكتوراه، جامعة سطيف، 2015، 2016.

4. جرد نور الدين، نحو إطار موجد للتطبيقات والممارسات المحاسبية بين الدول- حالة النظام المحاسبي المالي الجزائري-، مذكرة ماجستير تخصص محاسبة وتدقيق، جامعة الجزائر، 2008-2009.

5. حنان عجيلة، إصلاح مهنة المحاسب المعتمد في ضوء النظام المحاسبي المالي ومعايير المحاسبة الدولية- دراسة ميدانية لمحاسبين معتمدين بالجنوب الشرقي للجزائر، أطروحة دكتوراه في علوم التسيير، جامعة غرداية، 2019.

#### ■ المواقع الالكترونية

1. الحناوي رأفت حسين علي، مفاهيم نظم المعلومات الإدارية وعلاقتها بالمعلومات المحاسبية، مصر: جامعة أسيوط، متاح على الموقع: [www.search.mandumah.com/record/192138](http://www.search.mandumah.com/record/192138)

2. سرى نوفل بهجت، محور القياس المحاسبي حسب مبدأ التكلفة التاريخية والقيمة العادلة، ص.100، متاح على الموقع: <https://profiles.mauc.edu.iq/upload/ath.pdf>

3. لصعيدي ابراهيم أحمد أحمد، دور نظم المعلومات المحاسبية والادارية: تخصيص الموارد وترشيد الانفاق: منهج مقترح لتطوير كفاءة وفعالية نظرية الأموال المخصصة، مصر: جامعة عين شمس، متاح على الموقع: <http://www.search.manadumah.com/record/109624>

#### ■ المراجع باللغة الأجنبية

1. Jeno Beke, *Comparative Analyses in International accounting information systems, International Management Journal, Vol. 1 No. 1-2 (January-December, 2012),*

2. A.Sharma, *introduction to international accounting, professional university, india, https://drnabil4362.wordpress.com/wp-content/uploads/2014/11/d8aed8b5d7.pdf*

3. S.Ross ;CH.Rinehart, *what is GAAP?, 2024, https://www.investopedia.com/ask/answers/021315/when-and-why-were-gaap-first-established.asp*

4. S.Ross, *D.Kindness ,GAAP vs IFRS,2024, https://www.investopedia.com/ask/answers/011315/what-difference-between-gaap-and-ifrs.asp*

5. B. Krishna & others, *International Accounting, Dept. of Commerce and Business Administration Acharya Nagarjuna University, 2023,*

6. C.Nobes,R.Parker, *Comparative International Accounting*,  
[https://www.google.dz/books/edition/Comparative\\_International\\_Accounting\\_14t/A-gsEAAAQBAJ?hl=fr&gbpv=1&dq=Comparative+accounting&printsec=frontcover](https://www.google.dz/books/edition/Comparative_International_Accounting_14t/A-gsEAAAQBAJ?hl=fr&gbpv=1&dq=Comparative+accounting&printsec=frontcover)
7. Dr. Rupinder Katoch, *International Financial Analysis*, Professional University, India, p.50
8. <http://www.qoyod.com/ara>, 16/11/2024,15.15h
9. <https://coadec.uobaghdad.edu.iq/wp-content/uploads/sites/9/2019/04.docx>
10. Parmod Chand1, Chris Patel2 and Ronald Day *FACTORS CAUSING DIFFERENCES IN THE FINANCIAL REPORTING PRACTICES IN SELECTED SOUTH PACIFIC COUNTRIES IN THE POST-CONVERGENCE PERIOD*, *Asian Academy of Management Journal*, Vol. 13, No. 2, 111–129, July 2008,.
11. R.Boudjema, *cours de cimptabilite nationale,alger, l'institut national de la planification et de la statistique*,p.45-46.
12. Rachel Knubley, *Project Conceptual Framework: Paper topic Measurement – Measurement bases*, REG IASB Meeting, 2014
13. Rimak *international journal of humanities and social sciences*, volum 3, 2021,
14. [www.faculty.uobasrah.edu.iq/uploads/teaching1693645009.pdf](http://www.faculty.uobasrah.edu.iq/uploads/teaching1693645009.pdf)
15. .Basel Committee on Banking Supervision, *Report to G7 Finance Ministers and Central Bank Governors on International Accounting Standards*, 2000,p.32.
16. . CH.Nobes, R.Parker, *compative international accounting*, ET prentice hall education, 2008,
17. Farideh Lotfi Samani, Parastoo Gharghaz, Mehdi Ebrahimi, *The Role of International Financial Reporting Standards (IFRS) in Improving Accounting and Capital Market Transactions*, *Science Arena Publications International journal of Business Management*, Vol, 3, 2018,