الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية
وزارة التعليم العالي و البحث العلمي
جامعة ابن خلدون تيارت

كلية: العلوم الاقتصادية و التجارية و علوم التسيير
قسم: العلوم المالية و المحاسبية

أطروحة مقدمة لنيل شهادة دكتوراه LMDفي العلوم المالية والمحاسبية

تخصص: محاسبة وجباية معمقة

تحت عنوان:

دور المعايير المحاسبية الدولية IAS/IFRS في تعزيز الافصاح في التقارير المالية للمؤسسات–دراسة حالة–

من إعداد الباحث: **تحت إشراف:**

بيني الحبيب **د. بومدين محمد رشيد**

أمام لجنة المناقشة المكونة من السادة:

الاسم واللقب	الرتبة العلمية	المؤسسة	الصفة
يماني خالدية أمينة ليلى	أستاذة التعليم العالي	جامعة ابن خلدون تيارت	رئيسا
بومدين محمد رشيد	أستاذ محاضر أ	جامعة محمد بن أحمد وهران 2	مقررا
يحي حسين	أستاذ التعليم العالي	جامعة ابن خلدون تيارت	عضوا مناقشا
مجدوب خيرة	أستاذة التعليم العالي	جامعة ابن خلدون تيارت	عضوا مناقشا
بلقايد ابراهيم	أستاذ التعليم العالي	جامعة محمد بن أحمد وهران 2	عضوا مناقشا
جعفري عمر	أستاذ التعليم العالي	جامعة بلحاج بوشعيب عين تموشنت	عضوا مناقشا

السنة الجامعية 2025/2024

بسم الله الرحمن الرحيم

شكر وتقدير

ربي لك الحمد والشكر على توفيقك لي لإنجاز هذا العمل

وإنطلاقاً من قول رسول الرحمة صلى الله عليه وسلم:

"... ومن صنع إليكم معروفاً فكافئوه، فإن لم تجدوا ما تكافئوه، فادعوا له حتى ترو أنكم كافأتموه".

إعترافاً بالفضل وتقديراً للجميل، لا يسعُني وأنا أنتهي من إنجاز هذا البحث إلا أن أتوجه بجزيل الشكر والامتنان إلى:

الأستاذ الدكتور بومدين محمد رشيد، الذي تفضل بالإشراف على هذا العمل

الأساتذة الأكارم لجنة المناقشة على قبولهم مناقشة هذا العمل.

كما نتوجه بخالص شكرنا وتقديرينا إلى كل اسرة كلية العلوم الاقتصادية، التجارية وعلوم التسيير لجامعة ابن خلدون بتيارت على سهرهم على توفير كل متطلبات البحث، وعلى رأسهم عميد الكلية الاستاذ بلغنيشي حبيب، نائب العميد المكلف بما بعد التدرج الاستاذ بلحاج جلول ياسين، رئيس مشروع الدكتوراه الاستاذ زياني عبد الحق، الاستاذة مجدوب خيرة التي رافقتنا وساندتنا طيلة المشوار، كل من ساعدنا من قريب أو بعيد في السر والعلن ... ولو بكلمة.

الاهداء

أهدي هذا العمل

إلى التي رأتني دكتورا قبل أن أمشي خطواتي الأولى، إلى التي تمنتني متعلما مهدبا، إلى جنتي، فأقول لها حضر كل شئ وغبت أنتي، فما عاد للحياة طعم بعدك فأسأل الله العظيم لك الرحمة والمغفرة

إلى والدي أطال الله عمره في الخيرات والبركات

إلى أبي الروحي استاذي ومعلمي الأول الاستاذ بوسماحة محمد

إلى التي كانت سندي، تحملت تقصيري وغيابي، شجعتني وحفزتني عند العثرات، زوجتي حفظها الله ورعاها

إلى أعز ما أملك أخويا العزيزين نصرالدين وكريمة

إلى عيناي اللدين أرى بنورهما خليل وعبدالاله، أسأل الله أن ينبتهما نباتا حسنا

إلى كل أصدقائي ورفقائي، وكل من عرفتهم ولاقاني بهم القدر

الفهرست

قائمة المختصرات

الرمز	المصطلح باللغة الأجنبية	المصطلح باللغة العربية
AAA	American Accounting association	الجمعية الأمريكية للمحاسبة
AICPA	American Institut of Certified Public Accountants	المعهد الأمريكي للخبراء المحاسبين العموميين
APB	Accounting principles Board	هيئة المبادئ المحاسبية
CAP	Committee On Accounting Principles	لجنة الإجراءات المحاسبية
CNC	Conseil National de la Comptabilité	المجلس الوطني للمحاسبة
CNC	Conseil National de la Comptabilité	المجلس الوطني للمحاسبة
CNCC	Compagnie National des Commissaires aux Comptes	الإتحاد الوطني للمراجعين المعتمدين
COB	Commission des Opérations de Bourse	لجنة معاملات البورصة
FASB	Financial Accounting Standards Board	مجلس معايير المحاسبة المالية
GAAP	Generally Accepted Accounting principles	المعايير ذات القبول العام
IAPC		لجنة ممارسة المراجعة الدولية
IAS	International Accounting Standards	معايير المحاسبة الدولية
IASCF		مؤسسة لجنة معايير المحاسبة الدولية
IFAC	International Federation of Accountants Committee	الاتحاد الدولي للمحاسبين
IFRIC	International Financial Reporting Interpretations Committee	لجنة تفسيرات التقرير المالي الدولي
IFRS	International Financial Reporting Standards	المعايير الدولية للتقرير المالي
IOSCO	International Organization of Securities commissions	المنظمة العالمية لهيئات الأوراق المالية
OECCA	Organization of expert accounting and accounting asociation	هيئة خبراء المحاسبة والتنظيمات المحاسبية
PCG	Plan Comptable Général	المخطط المحاسبي العام
PCG	Plan Comptable Général	المخطط المحاسبي العام
PCN	Plan Comptable National	المخطط الوطني المحاسبي
SAC	Stanart Accounting council	المجلس الاستشاري لمعايير المحاسبة الدولية
SCF	Système Comptable Financier	النظام المحاسبي المالي

العنوان		الصفحة
شكر وتقدير		
فهرس المحتويات		
قائمة المختصرات		
قائمة الجداول		
قائمة الأشكال		
الملخص		
المقدمة		أ-ز
الفصل الأول: مدخل الى المعيار المحاسبية		**2**
مقدمة الفصل		**2**
المبحث الأول	التوافق والتباين المحاسبي الدولي	**3**
المطلب الأول	التنظيمات المحاسبية الدولية	**3**
المطلب الثاني	عوامل التباين المحاسبي لدولي	**6**
المطلب الثالث	التوافق والتوحيد المحاسبي الدولي	**14**
المبحث الثاني	الهيئات المهنية الاقليمية و الدولية ودورها في تعزيز التوافق المحاسبي الدولي	**22**
المطلب الأول	المؤسسات المهنية الاقليمية	**22**
المطلب الثاني	المؤسسات المهنية الدولية	**25**
المطلب الثالث	مجلس معايير المحاسبة الدولية خصائصه وفلسفته	**27**
المبحث الثالث	الاعتراف، القياس والعرض وفق المعايير المحاسبية الدولية	**40**
المطلب الأول	القياس المحاسبي وفق المعايير المحاسبية	**40**
المطلب الثاني	الاعتراف وفق المعايير المحاسبية الدولية	**47**
المطلب الثالث	العرض المحاسبي	**49**
خلاصة الفصل الأول		**52**
الفصل الثاني: الإفصاح في ظل المعايير المحاسبية ومعايير التقاريرالدولية		**54**
مقدمة الفصل		**54**
المبحث الأول	ماهية الافصاح	**55**
المطلب الأول	الجدور التاريخية والمفهوم والأنواع	**55**
المطلب الثاني	أساليب الافصاح، أهميته و أهدافه	**60**
المطلب الثالث	المقومات والعوامل المؤثرة في الافصاح	**63**
المبحث الثاني	متطلبات الافصاح وفق المعايير المحاسبية ومعايير التقارير المالية الدولية	**66**
المطلب الأول	أهم متطلبات الافصاح حسب المعايير الدولية	**66**
المطلب الثاني	المعايير الخاصة بالافصاح	**70**
المطلب الثالث	مكانة الافصاح في باقي المعايير	**83**
المبحث الثالث	اليات قياس مستوى الافصاح	**90**
المطلب الأول	أبرز مؤشرات الافصاح حول العالم	**90**
المطلب الثاني	خطوات انشاء مؤشر	**94**
المبحث الرابع	الافصاح الالكتروني ولغة تقارير الأعمال الموسعة(XBREL) طرق حديثة لتحقيق الافصا	**97**
المطلب الأول	الافصاح الالكتروني	**98**
المطلب الثاني	لغة تقارير الأعمال الموسعة(XBRL)	**102**
المطلب الثالث	الافصاح الالكتروني ولغة تقارير الأعمال الموسعة (XBRL) كحتمية لتطوير معايير الابلا	**105**
خلاصة الفصل الثاني		**112**

الفصل الثالث: الافصاح وفق النظام المحاسبي المالي		**114**
مقدمة الفصل		**114**
المبحث الأول	نظام المحاسبة المالي المفهوم، والاطار التصوري والتشريعي	**115**
المطلب الأول	مفهوم نظام المحاسبة المالي	**115**
المطلب الثاني	الاطار التشريعي لنظام المحاسبة المالي	**119**
المطلب الثالث	الاطار التنظيمي لنظام المحاسبة المالي	**123**
المبحث الثاني	الاعتراف القياس والافصاح وفق النظام المحاسبي المالي	**132**
المطلب الأول	المبادئ الأساسية وشروط الاعتراف وفق النظام المحاسبي المالي	**132**
المطلب الثاني	القياس المحاسبي وفق النظام المحاسبي المالي	**139**
المطلب الثالث	الافصاح في ظل نظام المحاسبة المالي	**163**
المبحث الثالث	تقييم نظام المحاسبة المالي وسبل تكييفه مع المعايير الدولية	**170**
المطلب الأول	تقييم نظام المحاسبة المالي وسبل تكييفه مع المعايير الدولية	**170**
المطلب الثاني	مقارنة النظام المحاسبي المالي بالمعايير المحاسبية الدولية	**176**
المطلب الثالث	سبل تكييف نظام المحاسبة المالي وتحيينه	**193**
خلاصة الفصل		**200**
الفصل الرابع: الدراسة التطبيقية		**201**
مقدمة الفصل		**202**
المبحث الأول	دراسة تطبيقية لعينة من محافظي الحسابات ، الخبراء المحاسبين، المحاسبين المعتمدين، ا	**203**
المطلب الأول	منهجية الدراسة التطبيقية	**203**
المطلب الثاني	التحليل الإحصائي الوصفي	**208**
المطلب الثالث	اختبار الفرضيات	**236**
خلاصة الفصل الرابع		**242**
الخاتمة		**250-244**
قائمة المراجع		
قائمة الملاحق		

قائمة الجداول

الجدول رقم (1-01): المؤتمرات الدولية للتوافق والتوحيد المحاسبي 11

الجدول رقم (1-02): مقارنة بين المفهوم المالي والمادي لرأس المال 29

الجدول رقم (2-01): مكونات لغة xbrl 67

الجدول رقم (3-01): جدول يحدد تحديد النظام الخاضع للضريبة حسب رقم الاعمال والنشاط 84

الجدول رقم (3-02): المعدل الثابت لطريقة الاهتلاك المتناقص 94

الجدول رقم (3-03): مقارنة الاطار التصوري ل scf مع المعايير المحاسبية الدولية 111

الجدول رقم (3-04): مقارنة اعداد وعرض القوائم المحاسبية بين المعايير لمحاسبية وscf 113

الجدول رقم (3-05): المقارنة بين نظام المحاسبة المالي والمعايير المحاسبية الدولية من خلال الافصاح عن بنود القوائم المالية 118

الجدول رقم (4-01): سلم ليكرت (Likert scale) الخماسي 131

الجدول رقم (4-02): توزيع أفراد العينة حسب متغيّر الجنس 133

الجدول رقم (4-03): توزيع أفراد العينة حسب متغيّر العمر 134

الجدول رقم (4-04): توزيع أفراد العينة حسب متغيّر المؤهل العلمي 136

الجدول رقم (4-05): توزيع أفراد العينة حسب متغيّر الشهادة المهنية 136

الجدول رقم (4-06): توزيع أفراد العينة حسب متغيّر سنوات الخبرة 137

الجدول رقم (4-07): حساب المتوسط الحسابي والانحراف المعياري للمحور الأول 137

الجدول رقم (4-08): حساب المتوسط الحسابي والانحراف المعياري للمحور الثاني	138
الجدول رقم (4-09): حساب المتوسط الحسابي والانحراف المعياري للمحور الثالث	138
الجدول رقم (4-10): حساب المتوسط الحسابي والانحراف المعياري للمحور الرابع	139
الجدول رقم (4-11): اختبار التوزيع الطبيعي	140
الجدول رقم (4-12): مقياس KMO واختبار Barlett's	220
الجدول رقم (4-13): التشبعات العاملية لمتغيرات الدراسة	222
الجدول رقم (4-14): تلخيص المتغيرات والعوامل من وجهة نظر الباحث	227
الجدول رقم (4-15):حساب SIGوT للفرضية الأولى	235
الجدول رقم (4-16):حساب SIGوT للفرضية الثانية	236
الجدول رقم (4-17): حساب SIGوT للفرضية الثالثة	237
الجدول رقم (4-18): حساب SIGوT للفرضية الرابعة	238

قائمة الأشكال

الشكل رقم(1-01): علاقة مفاهيم التوافق ووضع المعايير والتوحيد 12

الشكل رقم(1-02): هيكل مجلس المعايير المحاسبية الدولية 23

الشكل رقم (4-01): معامل الثبات 207

الشكل(4-02): الدائرة النسبية لتوزيع أفراد العينة حسب متغير الجنس 208

الشكل(4-03): التمثيل البياني لتوزيع أفراد العينة حسب متغير العمر 210

الشكل(4-04): التمثيل البياني لتوزيع أفراد العينة حسب متغير المؤهل العلمي 212

الشكل(4-05): التمثيل البياني لتوزيع أفراد العينة حسب متغير سنوات الشهادة المهنية 213

ملخص

تعمد الدراسة على تسليط الضوء على الإفصاح في ظل المعايير المحاسبية الدولية وذلك من خلال عرض الإطار الفكري والتنظيمي للإفصاح وفق المعايير المحاسبية الدولية المتبناة من طرف هيئة المعايير المحاسبية ، والتي تهدف إلى تعزيز وتحسين مستوى الإفصاح والشفافية مما ينعكس بشكل إيجابي الحقائق الاقتصادية للمؤسسات بشكل عام، وهدا ما يساهم في اتخاذ قرارات سليمة. هذا الاتجاه الدولي نحو التوحيد جعل الجزائر تقوم بتصميم نظام محاسبي مالي جديد يتطابق إلى حد كبير مع هذه المعايير من أجل تطبيقه على المؤسسات الجزائرية.

حاولنا من خلال هذه الدراسة الاجابة على كيفية مساهمة المعايير المحاسبية ومعايير التقارير المالية الدولية في تعزيز الافصاح في التقارير المالية للمؤسسات، وذلك من خلال الاعتماد على استبانة وزعت على عينة من الأكاديميين والمهنيين، بالاستعانة بمختلف الأدوات الإحصائية للتحليل.

بينت الدراسة أن المعايير المحاسبية الدولية تؤدي دورا هاما في ابراز وتعزيز الافصاح في التقارير المالية للمؤسسات, كما بينت الدراسة أن معظم المؤسسات تسعى دائما الى تطوير تقنيات الافصاح لأجل إصدار معلومات دقيقة ، قابلة للفهم و ذات جودة، تضمن وصولها إلى جميع مستخدميها في الوقت المناسب.

الكلمات المفتاحية : الإفصاح، المعايير المحاسبية الدولية، معايير التقارير المالية الدولية، النظام المحاسبي المالي.

Synthèse

Cette étude apporte un éclairage sur la divulgation selon les normes comptables internationales en présentant le cadre intellectuel et organisationnel de la divulgation selon les normes comptables internationales adoptées par le conseil des normes comptables, qui vise à renforcer et à améliorer le niveau de divulgation et de transparence, reflétant les réalités économiques des organisations en général, ce qui contribue à une prise de décision éclairée. Cette tendance internationale à la normalisation a poussé l'Algérie à concevoir un nouveau système de comptabilité financière largement conforme à ces normes afin de l'appliquer aux entreprises algériennes.

Notre étude vise à répondre à une question central à savoir comment les normes comptables et les normes internationales d'information financière contribuent-t-ils à améliorer la divulgation dans les rapports financiers des entreprises, en s'appuyant sur un questionnaire distribué à un échantillon d'universitaires et professionnels en utilisant divers outils statistiques pour l'analyse.

Cette démarche a mis en évidence que les normes comptables internationales jouent un rôle important dans la mise en évidence et l'amélioration de la divulgation dans les rapports financiers des organisations, notre étude a également montré que la plupart des organisations cherchent à développer des techniques de divulgation afin de produire des informations précises, compréhensibles et de qualité, et d'assurer leur accès en temps opportun à tous ses utilisateurs.

Mots-clés : Divulgation, normes comptables internationales, normes internationales d'information financière, le system comptable financière.

Abstract

This study sheds light on disclosure under international accounting standards by presenting the intellectual and organizational framework of disclosure under international accounting standards adopted by the accounting standards board, which aims to strengthen and improve the level of disclosure and transparency , reflecting the economic realities of organizations in general, which contributes to informed decision-making. This international trend towards standardization pushed Algeria to design a new financial accounting system largely compliant with these standards in order to apply it to Algerian companies.

Our study aims to answer a central question of how accounting standards and international financial reporting standards contribute to improving disclosure in company financial reports, based on a questionnaire distributed to a sample of academics and professionals using various statistical tools for analysis.

This approach highlighted that international accounting standards play an important role in highlighting and improving disclosure in financial reporting of organizations, our study also showed that most organizations are still seeking to develop techniques disclosure in order to produce accurate, understandable and quality information, and to ensure timely access to all its users.

Keywords: Disclosure, international accounting standards, international financial reporting standards, financial accounting system.

مقدمة عامة

تمهيد

عرف العالم منذ الألفية الثالثة العديد من المستجدات التي أحدثت تغييرات إقتصادية على كافة المستويات العالمية والإقليمية، وتبدو أهمية البعد الإقتصادي في هذه التغييرات في ظل أوضاع تكالب الأمم على الموارد الإقتصادية المتاحة على مستوى العالم وذلك على اختلاف درجات قوتها ونفوذها السياسي و الإقتصادي والعسكري.

إن الوجود الإقتصادي و الإجتماعي والسياسي يعتمد بالضرورة على توافر المعلومات والبيانات المالية اللازمة لوضع خطط التنمية الإقتصادية و الإجتماعية ورسم الإستراتيجيات التي تهدف لإستغلال موارد المجتمع بأفضل وسيلة ممكنة .

تعتبر المحاسبة المورد الأساسي لهاته المعلومات من خلال تطورها بما يتلائم ومتطلبات البيئة الاقتصادية الجديدة، ففي البداية كانت تهتم بتسجيل البيانات المالية للمؤسسة من أجل تحديد صافي المركز المالي، لكن حالياً أصبحت المحاسبة عبارة عن نظام للمعلومات يهتم بوظيفتي القياس والإفصاح من خلال التكامل بينهما لأجل تلبية حاجيات مستخدمي التقارير المالية، ويبقى اختلاف الأنظمة المحاسبية بين الدول العائق الذي يصعب على مستخدمي القوائم المالية عملية قراءة واستغلال المعلومات المالية المحتوات فيها خاصة في ظل العولمة الاقتصادية والتطور الكبير للشركات المتعددة الجنسيات التي تسعى إلى اختراق الأسواق العالمية.

والمؤسسات في العالم خصوصا المؤسسات الجزائرية لم تكن بمنئ عن هاته الأحداث من خلال التغيرات التي حصلت في الاقتصاد وذلك بالانتقال من اقتصاد الموجه الى الاقتصاد السوق، وكدا اتفاق الشراكة مع الاتحاد الاوربي، و الانضمام المرتقب الى منظمة التجارة العالمية، والاتجاه الى تحويل مؤسسات القطاع العام الى القطاع الخاص في اطار ما يعرف بالخوصصة، مما سيساهم في زيادة فاعلية السوق المالي واتساعه، وتخطي المعاملات فيه المجالين المحلى والاقليمي الى المجال الدولي. بحيث يترتب عما سبق ذكره زيادة الاهمية النسبية للقوائم المالية المفصح عنها من طرف المؤسسات باعتبارها مصدرا

أساسيا للمعلومات التي يستعين بها المستثمرين والمؤسسات المالية في اتخاد القرارات ، سوآءا في مجال الاستثمارات أو في مجال المفاضلة بين طرق التمويل .

وفي هذا المسعى برزت عدة جهود ومحاولات لوضع أسس وقواعد ومعايير محاسبية متفق عليها من طرف الممارسين تخص عملية القياس والإفصاح وكيفية عرض المعلومات في التقارير المالية، وذلك لإزالة العوائق من خلال تقليل بالفجوة الموجودة بين الأنظمة المحاسبية المختلفة بغية الوصول إلى توافق محاسبي عالمي، وقد أثمرت هذه الجهود بصدور المعايير المحاسبية الدولية، وذلك قصد تلبية احتياجات متخذي القرار على المستوى الدولي للمعلومات، في ظل العولمة المحاسبية والشركات المتعددة الجنسيات التي تحاول السيطرة على الأسواق العالمية وكدا تدويل أسواق رأس المال.

وهنا قامت الجزائر بإعادة النظر في نظامها المحاسبي الدي وصل لمرحلة معينة أصبح فيها غير قادر على الوفاء باحتياجات مختلف مستخدمي المعلومات المالية والمحاسبية في ظل المتغيرات الاقتصادية العالمية الجديدة خاصة فيما يتعلق بنوعية المعلومات المقدمة التي تستوجب اعتماد نظام محاسبي مالي يهدف الى توحيد اللغة المحاسبية من خلال ضمان قراءة موحدة للقوائم المالية.

تطور الافصاح المحاسبي بتطور الفكر المحاسبي سوآءا من الجانب المهني أو الجانب الاكاديمي، اد لم تعد المحاسبة فن تسجيل وتبويب الاحداث المالية والاقتصادية بل أصبحت تلعب دورا فعالا كنظام للمعلومات المحاسبية، من خلال قياس وتحليل وتقديم للمعلومات الضرورية عن المؤسسة للأطراف التي لها مصالح معها، مما توجب السعي نحو وضع تشريعات قانونية ومعايير متفق عليها من طرف الممارسين تخص عملية الإفصاح وكيفية عرض المعلومات في التقارير المالية، وذلك لإزالة العوائق من خلال تقليل الفجوة الموجودة بين الأنظمة المحاسبية المختلفة بغية الوصول إلى توحيد محاسبي عالمي.

كما جاءت الحاجة الى الالتزام بمعايير التقرير المالي الدولية التي ستستهدف وضع الاسس والقواعد للقياس والافصاح المحاسبي التي تحدد العلاقة بين الادارة والاطراف التي يهمها أمر الشركة بشكل يحقق الامان والطمأنينة لمصادر التمويل، و لا يجعل مصادرهم عرضة للمخاطر.

1-اشكالية البحث:

بما أن العديد من الأطراف ذات المصلحة مع المؤسسة لا تمتلك سلطة الحصول على المعلومات التي تحتاجها مباشرة من ادارة المؤسسة يبقى الافصاح المحاسبي هو الوسيلة الرئيسية والاداة الفعالة للوصول الى نتائج الأعمال الى هاته الفئة. لدا ازداد الاهتمام بموضوع الافصاح المحاسبي من قبل الجهات العلمية والمهنية المحاسبية لتوفير بيانات ومعلومات وأسس قياس يمكن الاعتماد عليها في اتخاد مختلف القرارات للرفع من كفاءة الأسواق المالية وتحقيق المزيد من الملائمة والثقة في التقارير المالية.

بناء على ما سبق، يمكن صياغة إشكالية البحث على النحو الآتي:

"كيف يساهم تبني المعايير المحاسبية الدولية في تعزيز افصاح التقارير المالية للمؤسسات الاقتصادية الجزائرية؟.

للإجابة عن هاته الاشكالية يجب الاجابة عن الاسئلة الفرعية التالية:

- كيف يتم اعداد وعرض التقارير المالية وفق المعايير الدولية للتقارير المالية؟
- ماهو مفهوم الإفصاح في التقارير المالية في ظل المعايير المحاسبية الدولية؟
- ما مستوى الإفصاح المالي وفق النظام المحاسبي المالي في المؤسسات الجزائرية؟

2- فرضيات البحث:

لمعالجة هذا البحث وللإجابة عن الاشكالية المطروحة تبنى هاته الدراسة على فرضيات والتي سهلت البناء الهيكلي لنموذج للدراسة، والهيكل العام للبحث، وتتمثل فيما يلي:

- يساهم تبني المعايير المحاسبية الدولية في تعزيز موثوقية افصاح التقارير المالية للمؤسسات.
- تؤدي خصائص المعلومات المالية دورا فعالا في تعزيز الافصاح في التقارير المالية
- الإفصاح وفق معايير المحاسبة الدولية من شأنه تعزيز جودة المعلومات المحاسبية والمالية.

- التزمت المؤسسات الجزائرية بإجراءات الإفصاح التي نصت عليها القوانين والتشريعات وهي تتوافق والمعايير المحاسبية الدولية.

3- أهمية الدراسة وأهدافها:

تتمثل أهمية الدراسة في كونها تأتي في الوقت الدي أصبح الجميع ينادي بضرورة تحيين نظام المحاسبة المالي بما يتماشى والمعايير المحاسبية الدولية ومعايير الابلاغ المالي بالشكل الأمثل، فهي تتناول بالدراسة والتحليل أحد المواضيع الهامة وخاصة أن الإفصاح المحاسبي أصبح مطلبا مهما للمحاسبة كنظام للمعلومات، وذلك نتيجة للاتجاه المتزايد نحو توحيد الممارسات المحاسبية على المستوى العالمي، الأمر الذي يتطلب إعداد تقارير مالية تتميز بالموثوقية، المصداقية، خالية من الأخطاء الهامة والتحيز وخالية من الممارسات الاحتيالية.

كما تكمن أهمية الدراسة بشكل عام في الدور الفعال للقياس والإفصاح المحاسبي في ظل اعتماد المعايير المحاسبية الدولية، في إعطاء صورة واضحة للمستفيدين من التقارير المالية وإعطاء مصداقية أكثر، حيث تنعكس بدورها بشكل إيجابي على تطور المؤسسات الجزائرية وزيادة مستوى الشفافية في مخرجات النظام المحاسبي المالي في ظل معايير الإفصاح الدولية. و بيان مدى توافق التقارير المالية للمؤسسات الجزائرية مع التشريعات والقوانين الجزائرية المتعلقة بالإفصاح.

إن لهذا الموضوع عدة أهداف وهي كما يلي :

- محاولة تدعيم المكتبات بمرجع شامل لموضوع الافصاح المحاسبي يمس جميع جوانبه ويغطيها.
- نسعى من خلال هذه الدراسة إلى الإجابة على التساؤل الرئيسي واختبار الفرضيات المتبناة وذلك من خلال :
- التطرق إلى معايير المحاسبة الدولية والأسباب الرئيسية التي أدت إلى ظهورها.
- التطرق لمتطلبات الإفصاح وفق معايير المحاسبة الدولية ودورها في تعزيز الافصاح في التقارير المالية للمؤسسات
- التطرق للتجربة الجزائرية في محاولة تطبيق معايير المحاسبة الدولية وذلك من خلال تبني النظام المحاسبي المالي الذي يتوافق إلى حد كبير مع معايير المحاسبة الدولية

- تسليط الضوء على موضوع تحيين نظام المحاسبة المالية ومحاولة تقديم اقتراحات.

4 – حدود الدراسة:

اهتمت هذه الدراسة أساسا بالإفصاح المحاسبي ومدى تأثره بالمعايير المحاسبية الدولية والنظام المحاسبي المالي المستمد منها، حيث انحصرت الدراسة في الحدود الجغرافية للدولة الجزائرية وشملت عدة ولايات بغرض الحصول على أكبر عينة ممكنة.

إن مضمون ونتائج الدراسة الميدانية مرتبطان بالزمن التي أجريت فيه الدراسة، حيث استغرقت هذه الدراسة الميدانية حوالي خمسة أشهر وذلك ابتداء من شهر أوت 2023 إلى غاية شهر ديسمبر من نفس السنة وذلك بدءا من إعداد وتحضير الاستبيان، مرورا بتوزيعه، ومن ثم جمع الاستمارات ومعالجتها.

5– منهجية البحث:

تعتمد الدراسة على منهج مركب بحيث يكون المنهج الوصفي في الجانب النظري يتم من خلاله المزج بين الأسس النظرية المتعلقة بالموضوع والمستمدة من مختلف المراجع سوآءا كانت عربية أو أجنبية، وعلى المنهج التحليلي في الجانب التطبيقي من خلال الاعتماد على تحليل نتائج الاستبيان المتحصل عليها، وفي جزء بسيط من الدراسة يتم الاعتماد على المنهج المقارن بين متطلبات الافصاح بين النظام المحاسبي المالي و ماهو مطلوب من خلال الاعتماد على المعايير المحاسبية الدولية.

6– الدراسات السابقة:

تتمحور الدراسات السابقة حول أطروحات دكتوراه أو مذكرات ماجستير في النظام القديم مناقشة، عالجت موضوع الدراسة أو أحد المتغيرات الاساسية للدراسة:

أ. سفير محمد

الدراسة عبارة عن مذكرة ماجستير مقدمة لمعهد العلوم التجارية والاقتصادية وعلوم التسيير بالمركز الجامعي بالمدية سنة 2009، موسومة بعنوان " **الافصاح في المؤسسات في ظل المعايير المحاسبية الدولية –دراسة حالة الجزائر–**".

تساءل الباحث عن مدى ايفاء الافصاح عن المعلومات في القوائم المالية للمؤسسات الاقتصادية بمتطلبات المعايير المحاسبية الدولية واحتياجات مختلف المستخدمين ، وتوصل الباحث الى وجود قصور كبيرة في القوائم المالية التي كانت تعد وفق المخطط المحاسبي الوطني أنذاك وضرورة تكثيف الجهود لا لاجل تطبيق نظام المحاسبة المالي الجديد رغم الصعوبات الكبيرة التي كانت تحيط بتطبيقه أنذاك، ولعل من ابرزها صعوبة حصول المؤسسات على الكوادر المؤهلة التي ترعى عملية الانتقال نحو تطبيق نظام المحاسبة المالي.

ب.وهيبة حنيش

مذكرة ماجستير مناقشة بكلية العلوم التجارية والاقتصادية وعلوم التسيير ، بجامعة يحي فارس بمدية سنة 2009، معنونه ب:" **تطبيق المعايير الدولية المحاسبية المالية وأثرها على المؤسسة الاقتصادية–دراسة حالة مؤسسة نفطال NAFTALبالشراقة-**

عالج البحث الاشكالية التالية :"ماهي اثار تطبيق المعايير المحاسبية الدولية على المؤسسة الجزائرية وما انعكاس ذلك ماليا".

توصلت هاته الدراسات الى أن الاثار المترتبة عن تطبيق المعايير المحاسبية لا يكمن فقط في اختلاف المعالجة المحاسبية للنظامين بل يتجاوزها الى تطبيق بعض المعايير التي تفرض طرق قياس مختلفة ولا تستند الى الموثوقية التي يطالب بها نظام المحاسبة المالي الجديدة ، والتي تبنى على تقديرات وتنبؤات يمكن أن يغلب عليها الطابع الشخصي. كما يوجد أثر من حيث تكلفة الانجاز أو الانتقال بحيث يفرض على المؤسسات أن تتبع استراتيجيات واضحة لأجل تقليل تكلفة البحث عن بدائل خارجية لرعاية عملية الانتقال والتطبيق.

ب. صبايحي نوال

البحث عبارة عن مذكرة ماجستير مقدمة بكلية العلوم الاقتصادية والعلوم التجارية وعلوم التسيير، بجامعة الجزائر 3، سنة 2011 تحت عنوان: **" الافصاح المحاسبي في ظل المعايير المحاسبية الدولية(IAS/IFRS) وأثره على جودة المعلومات"**

حاولت الباحثة من خلال هاته المذكرة ابراز أهمية الافصاح المحاسبي الناتج عن استخدام المعايير المحاسبية الدولية ومدى مساهمته في تحسين جودة المعلومات المحاسبية المعروضة في القوائم المالية.

خلصت هاته الدراسة الى اعتبار الإفصاح أحد أهم العوامل التي تمكن المستعمل للمعلومة من الحصول عليها، فبدون إفصاح لا يمكن للمستعمل الخارجي الحصول على المعلومات اللازمة لاتخاذ القرارات الاستثمارية والتمويلية، وتبقى هذه المعلومات حكرا على الأطراف الداخلية فقط، كما أن الإفصاح وفق معايير المحاسبة الدولية سيحسن من جودة المعلومات المحاسبية نتيجة لما جاءت به هذه المعايير من طرق إعداد وعرض سهلة وواضحة تجعل من المعلومة مفهومة وقابلة للمقارنة على المستوى الدولي وإتاحتها لمن يرغب فيها. كما أكدت على أن تطبيق النظام المحاسبي المالي في الجزائر يعد خطوة هامة قامت الدولة، حيث سيمكن هذا النظام من الإفصاح الشامل عن نتائج وضعية أنشطة المؤسسات، ونشر معلومة مفهومة وسهلة القراءة من قبل مستعملي القوائم المالية على المستوى الدولي، وهو ما يسمح باتخاذ القرارات وإجراء المقارنات التي تمكن المستثمر من المفاضلة بين الاستثمارات واختيار البديل الأفضل على أساس سليم، وعليه تجد المؤسسات نفسها مجبرة على العمل لأن تكون أحسن حتى تتحصل على ثقة المستثمر في بيئة اقتصادية تتميز بالانفتاح على المنافسة الأجنبية.

ث.قسوم حنان

الدراسة عبارة عن أطروحة دكتوراه مناقشة، بكلية العلوم التجارية والاقتصادية وعلوم التسيير بجامعة فرحات عباس بسطيف سنة 2016، بموضوع يحمل عنوان : "**أثر الافصاح المحاسبي على جودة القوائم المالية في ظل تطبيق المعايير المحاسبية الدولية–دراسة تطبيقية حول بعض المؤسسات الاقتصادية بسطيف–**

أجابت الباحثة من خلال عرض الاطروحة على التساؤل الرئيسي والدي كان الى أي مدى يمكن أن يساهم الافصاح المحاسبية وفق نظام المحاسبة المالي على جودة القوائم المالية. وخلصت الى أن جودة القوائم المالية تعكس جودة الإفصاح المحاسبي من خلال زيادة المصداقية والثقة في مخرجات النظام المحاسبي، وخاصة في ظل تبني الجزائر النظام المحاسبي المالي من أجل تطوير الإفصاح المحاسبي والرفع من وتيرة الاقتصاد الوطني وترقية السوق المالية المحلية وتهيئة المناخ المناسب للمستثمر الأجنبي .بمعنى أن الوصول إلى تحقيق جودة القوائم المالية تعتمد على نجاح الممارسة المحاسبية للنظام المحاسبي المالي والتي يكفلها التطبيق السليم لمعايير التقارير المالية الدولية وتحديثها المستمر، على اعتبار أنها في تطور دائم حسب مستجدات البيئة المحيطة. الا أن الوصول الى التطبيق الامثل للنظام المحاسبي المالي يتطلب المزيد من الوقت. و أن القوائم المالية المعدة وفق النظام المحاسبي المالي المستمد من معايير التقارير

المالية الدولية تعتبر ذات جودة وذات فائدة لمتخذي القرار ، وأن الامتثال لقواعد ومتطلبات النظام المحاسبي يحد من قدرة الإدارة على ارتكاب مخالفات وتلاعبات حسب آ راء معظم المستجوبين، بالإضافة إلى أنه سيساهم في تطوير السوق المالي وتدعيم كفاءته ويعزز الثقة لدى المستثمرين المحللين والأجانب ويلبي مختلف احتياجاتهم ويرشد قراراتهم الاستثمارية والائتمانية.

ج. العايب فوزية

أطروحة دكتوراه مناقشة، بكلية العلوم التجارية والاقتصادية وعلوم التسيير بجامعة عبد الحمي مهر قسنطينة2 سنة 2017، بعنوان: "**أثر محددات الافصاح المحاسبي والمالي على نوعية المعلومات الواردة في التقارير السنوية – دراسة عينة من المؤسسات الإقتصادية الجزائرية**-. أجاب هدا البحث من خلال هاته الاطروحة على اشكالية رئيسية تقول:" ما مدى تأثير محددات الإفصاح المحاسبي و المالي على نوعية المعلومات المقدمة ضمن التقارير السنوية ؟ وما هي سبل التحكم فيها للرقي بمستوى المعلومة المحاسبية و المالية؟".

توصلت الباحثة الى أن مستوى الافصاح في المؤسسات الجزائرية يعد ضعيفا، ويرجع هادا التدني الى طبيعة النظام الاقتصادي الدي يعتبر نظاما ريعيا، وتمثل الدولة ربع المؤسسات وثلاثة ارباع هي مؤسسات ناشئة أو متوسطة وصغيرة، وبالتالي هي لا تنشط ضمن الاسواق المالية ولا تنوي التوسع. وكما هو معلوم أن الافصاح جاء ليلبي رغبة الفاعلين في القطاع المالي، الا ان الفاعلين في القطاع المالي لا يهتمون للمعلومة المحاسبية بل جاءت فقط لتلبي الحد القانوني.

ح. مرحوم الحبيب

أطروحة دكتوراه مناقشة بكلية العلوم تجارية الاقتصادية وعلوم التسيير بعنوان: "**أهمية تكييف النظام المحاسبي المالي مع المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية للكيانات الصغيرة والمتوسطة (IFRS –PME)** ، جامعة جلالي اليابس سيدي بلعباس سنة 2017.

صاغ الباحث اشكالية هاته الاطروحة في سؤال جوهري جاء على النحو التالي: "ماهي سبل واليات تكييف النظام المحاسبي المالي مع معايير المحاسبة الدولية(IAS/IFRS) على ضوء المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية للكيانات الصغيرة ومتوسطة الحجم (IFRS-PME).

توصلت الدراسة الى أن النظام المحاسبي تمت صياغته على أساس المعايير المحاسبية الدولية الصادرة قبل 2004، هاته الاخيرة اعدت لأجل التطبيق على الشركات التي تنشط في البورصات والاسوق المالية النشطة ولا يمكن تطبيقها على واقع بيئة الاعمال الجزائرية لتعقيدها فهي تخص كيانات كبيرة الحجم.

كما أن النظام المحاسبي المالي لم يتم تحيينه ولا تطويره منذ تطبيقه لأول مرة سنة 2007، حيث أصبح لا يواكب التطورات الحديثة ولا المعايير التي عرفت تطورا كبيرا بعد سنة 2004.

ح. ملياني عبد الحليم

أطروحة دكتوراه مناقشة بكلية العلوم التجارية، الاقتصادية وعلوم التسيير بجامعة الجيلالي ليابس سيدي بلعباس باللغة الانجليزية بعنوان:

"Accounting Reform in Algeria under International Accounting Standards IAS/IFRS"2022.

هدفت هاته الدراسة إلى محاولة تقييم نجاعة عملية الإصلاح المحاسبي في الجزائر بعد أكثر من10 سنوات من التطبيق من خلال دراسة ميدانية عبر 36 ولاية من الوطن من خلال معالجة الاشكالية التي تقول ما مدى فعالية عملية الإصلاح المحاسبي في الجزائر في ظل معايير المحاسبة الدولية IAS/IFRS بعد أكثر من 10 سنوات من التطبيق.توصلت الدراسة إلى أن عملية الإصلاح المحاسبي في الجزائر لا تزال تعاني من مجموعة من النقائص التي يجب حلها في القريب العاجل، كما أن الدراسة إقترحت خارطة طريق للقيام بعملية إصلاح محاسبي ناجعة من شأنها تلبية إحتياجات المؤسسات الجزائرية.

7 – خطة البحث:

تم تقسيم هذا البحث إلى أربعة فصول تسبقهم مقدمة أين طرحنا ضمنها الإشكالية الرئيسية للبحث و مختلف التساؤلات الفرعية وفرضيات الدراسة وتعقب هذه الفصول خاتمة أين عرضنا ضمنها مختلف النتائج التي توصلنا إليها و بعض التوصيات وجاء في الفصول الأربعة مايلي:

الفصل الأول :تطرقنا من خلاله إلى الخلفية الأساسية للإفصاح المحاسبي والمالي فتم الحديث عن ماهية الإفصاح وعن النظريات التي وقفت وراء انتشاره في المبحث الأول ثم التطرق الى التباين والتوحيد المحاسبي، المبحث الثاني فتم من خلاله

تسليط الضوء على أهم الهيئات المهنية الدولية والاقليمية التي قادت جهود التوحيد. أما المبحث الثالث فتناولنا من خلاله الاعتراف والقياس والعرض وفق المعايير المحاسبية الدولية.

الفصل الثاني :تناولنا في هذا الفصل الإفصاح بشكل كامل ومفصل هدا عردنا في المبحث الأول عن تعريف الافصاح وماهيته، وفي المبحث الثاني تناولنا متطلبات الافصاح وفق المعايير المحاسبية الدولية، أما المبحث الثالث فكان لدراسة اليات قياس مستوى الافصاح من مؤشرات وغيرها، وتناول المبحث الرابع الافصاح الالكتروني ولغة التقارير الموسعة xbrel.

الفصل الثالث:تطرقنا من خلال هذا الفصل لدراسة الافصاح ضمن البيئة المحاسبية الجزائرية حيث ومن خلال المبحث الأول عرجنا عن نظام المحاسبة المالي مفهومه واطاره التصوري والتشريعي. أما في المبحث الثاني فلقد تمت دراسة متطلبات الافصاح وفق نظام المحاسبة المالية الجزائري. ومن خلال المبحث الثالث قمنا بتقييم نظام المحاسبة المالية الجزائري وسبل تكييفه وتحيينه.

الفصل الرابع :خصصنا هذا الفصل للدراسة التطبيقية حيث قمنا من خلال الاستبانة في جمع معلومات لموضوع الدراسة من خلال عينة الدراسة التي ضمت الخبراء المحاسبين والمهنيين، الأكاديميين، وكوادر المحاسبة في المؤسسات الاقتصادية الوطنية

.

الفصل الأول

مقدمة الفصل

إن التطور الذي عرفته المحاسبة من طهورها في العصور القديمة من وظيفة العد والقياس خلال تلك الفترة الى الاستجابة الى التطورات التقنية السريعة والتغيرات الهيكلية في بيئة المال والأعمال في ظل العصر الذي أصبحت فيه المعرفة موردا جديدا من موارد الثروة ، بحيث أصبح هدفها الأساسي ايصال المعلومات اللازمة الى المستخدمين وأصحاب الصلة لمساعدتهم في اتخاذ قرارتهم الاستثمارية و التمويلية المختلفة.

إن اتخاذ القرارات الاستثمارية والتمويلية من طرف المتعاملين مع الشركات واجهه العديد من المشاكل التي نتجت عن اختلاف الانظمة المحاسبية الدولية خاصة بعد الانفتاح العالمي على الاسواق العالمية في ظل التطور التكنولوجي وبروز العولمة خلال القرنين الماضي والحالي، حيث يبنى أي نظام محاسبي في أي بلد على اطار قانوني وتنظيمي يشكل مرجعا أساسيا للنظام، بحيث يراعي هذا النظام متطلبات التطور الخاصة بكل بلد والانظمة والقوانين السائدة فيه، وهو ما أبرز الاختلافات والتباينات في الممارسات المحاسبية بين دول العالم، من خلال اختلاف أسس القياس والافصاح المحاسبي.

إن بروز هاته الاختلافات أدى الى البحث عن مرجعية لتوحيد وتحقيق انسجام وتوافق محاسبي عالمي قادته العديد من المنظمات والمؤسسات المهنية الاقليمية والعالمية، وذلك من خلال تركيز جهودها على الوصول الى نظام محاسبي عالمي يضمن تقليص الاختلافات وتوحيد المفاهيم الاساسية القواعد العامة مما يسهل المقارنة واتخاذ القرارات السليمة وبالسرعة المطلوبة.

سنتطرق في ها الفصل الى:

- التوافق والتباين المحاسبي.
- الهيئات المهنية الاقليمية والدولية ودورها في تعزيز التوافق المحاسبي الدولي.
- الاعتراف والقياس والعرض وفق المعايير المحاسبية الدولية.

المبحث الأول: التوافق والتباين المحاسبي الدولي

بمجرد ظهور الثورة التكنولوجية في القرن العشرين شهد العالم نمو اقتصادي كبير، انتشار واسع وسريع للشركات متعددة الجنسيات، وتعاظم الدور الاقتصادي لأسواق المال العالمية. كل هدا أدى الى توسع دائرة مستخدمي المعلومات المحاسبية التي تختلف في محتواها من بلد لأخر نظرا للاختلاف الكبير للدول في معالجة المكونات الاساسية للمخرجات المحاسبية كالإيرادات وتحميل النفقات، الأمر الذي نتج عنه عدة مشاكل أهمها اختلاف التقارير المالية ومستوى الإفصاح، وكحل للمشاكل المحاسبية الموجودة على المستوى الدولي. سعت عدة منظمات إلى القيام بمحاولات التقليل من هذه الاختلافات، والوصول إلى قواعد ومبادئ محاسبية متفق عليها سعيا لتوحيد محاسبي دولي.

المطلب الأول: التنظيمات المحاسبية الدولية

يعتبر النموذج أو النظام المحاسبي مجموعة من الافتراضات، المفاهيم، المبادئ والاجراءات التي تحدد أساليب الاعتراف، التسجيل، القياس والابلاغ عن المعلومات المالية.[1]

ان المكونات الاساسية للنظام أو النموذج المحاسبي تتميز بالاختلاف والتباين من دولة وأخرى، أو منطقة وأخرى عكس ما كنا نتوقعه منذ زمن قريب أن الممارسات المحاسبية هي نفسها في جميع أنحاء العالم ، هاته الاختلافات هي ما أدى الى ظهور ما يسمى بالمحاسبة الدولية وسنحاول التطرق لاهم تنظيمين محاسبيين كانا بارزين لفترة كبيرة من الزمن محاولين توضيح أهم الاختلافات بينها .

1- الإطار التنظيمي للمحاسبة الأنجلوساكسونية

تتماشى نظم المحاسبة الأنجلوساكسونية مع نظام القانون العام، ومع حملة الأسهم باعتبارهم المصدر الرئيسي للتمويل، وهذا النموذج لا يطبق في الولايات المتحدة الأمريكية والمملكة المتحدة فقط، بل إن تطبيقها منتشر في العديد من الدول،

[1] صيودة اناس، أهمية التزام المؤسسات الاقتصادية الجزائرية بمعيار المحاسبة الدولي الأول "عرض القوائم المالية" ،رسالة دكتوراه، جامعة أحمد بوقرة بومرداس، الجزائر، 2017،ص62.

خاصة الدول التي كانت خاضعة للاستعمار الانجليزي مثل: استراليا، ايرلندا، الهند، كندا، ماليزيا، سنغافورة...الخ. وتعتبر هذه المحاسبة أكثر انتشارا من غيرها، بالإضافة إلى تأثيرها على معايير المحاسبة الدولية، حيث تعتبر الأسواق المالية هي المؤثر الأكبر على عملية تنظيم المحاسبة.[2] فكما هو الحال بالنسبة لتنظيم المحاسبة في الولايات المتحدة الأمريكية لا تحدده القوانين التشريعية، وإنما يعتمد على الأسواق المالية فعملية إعداد المعايير المحاسبية تخضع لسلطة هيئة تداول الأوراق المالية ***SEC*** والتي أسندت عملية إصدار المعايير للمعهد الأمريكي للخبراء المحاسبين العموميين ***AICPA*** 1939، وفي سنة 1973 تم تعيين هيئة أخرى لإنجاز هذه المهمة تتمثل في مجلس معايير المحاسبة المالية ***FASB***، وهذا بعد الانتقادات التي وجهت للإجراءات الصادرة من طرف المعهد الأمريكي للخبراء المحاسبين العموميين ***AICPA***، وبذلك انتقلت سلطة إصدار المعايير المحاسبية إلى مجلس معايير المحاسبة المالية ***FASB*** مع بقاء هيئة تداول الأوراق المالية كجهة مشرفة فقط.

2.الإطار التنظيمي للمحاسبة الفرانكفونية

ان المحاسبة في النموذج الفرانكفوني تتماشى مع المتطلبات القانونية، وهي تستند إلى عدد من القواعد المحاسبية الصارمة، فهذا المظهر يشجع المظهر القانوني على المظهر الاقتصادي، ويعتمد على البنوك والدولة كمصدر للتمويل، وهو يطبق في العديد من الدول مثل: اسبانيا، فرنسا، ايطاليا، اليونان، ألمانيا، الجزائر...الخ. أما المؤسسات المهنية فلها دور ثانوي، وكنموذج للمحاسبة الفرانكفونية التي تركز على القابلية للمقارنة والعقلانية عكس المحاسبة الأنجلوسكسونية التي تركز على الواقعية والتجريب، نجد أن فرنسا من الدول التي تبنت مدخل التنظيم القانوني الذي يكمن في سيطرة الدولة على تنظيم مهنة المحاسبة، وتأثير قانون الضرائب على القواعد المحاسبية، فالمصادر الأساسية للتنظيم المحاسبي الفرنسي هي القانون التجاري، قانون المؤسسات، والمخطط المحاسبي العام ***PCG*** المعد من طرف المجلس الوطني للمحاسبة ***CNC*** والمصادق عليه من طرف وزارة المالية، وهو الذي حدد أهداف المحاسبة، ويهتم بإصدار المعايير المحاسبية أربعة مؤسسات تتمثل في المجلس الوطني للمحاسبة ***CNC***، لجنة معاملات البورصة ***COB***، هيئة خبراء المحاسبة والتنظيمات

[2]– الجبر نبيه، محمد عبد المنعم ، المحاسبة الدولية الإطار الفكري، الرياض: السعودية، الجمعية السعودية للمحاسبة، 1998، ص79 .

المحاسبية ***OECCA***، الإتحاد الوطني للمراجعين المعتمدين***CNCC***، وهذا عكس المحاسبة في الدول الانجلوسكسونية التي يهتم بتنظيمها هيئات من القطاع الخاص مثل ***FASB***، وتعتبر فرنسا ذات دور قيادي في مجال تطوير المحاسبة الوطنية، فقد أصدرت عدة خطط رسمية في هذا المجال عدلتها عامي 1982 و1986 لتعكس بذلك التوجيهات الصادرة عن المجموعة الأوروبية، وتعتبر مهنة المحاسبة في فرنسا صغيرة إلى حد ما وتفتقد إلى التقنية مقارنة بالدول الانجلوسكسونية، كما أن سوق الأوراق المالية تعد صغيرة فأغلب التمويل يأتي من البنوك أو الدولة، ولا توجد جهة تقوم بإصدار المعايير المحاسبية إلا بعض التوصيات الصادرة عن القطاع الخاص، ولكن ليس لها صيغة رسمية، ورغم ذلك فإن الجهات المصدرة للقوانين تأخذ هذه التوصيات بعين الاعتبار، فالتقليد المحاسبي الفرنسي يعطي أولوية للدائنين وللسلطات الضريبية.

تأثر منظموا مهنة المحاسبة في الجزائر بالنموذج الفرنكفوني نظرا للارتباط التاريخي بين فرنسا التي لعبت الدور القيادي في هذا النموذج والجزائر بحكم الاستعمار الغاشم الذي دمر الجزائر قرابة القرن ونصف، من خلال اصدار المخطط المحاسبي الوطني PCN والذي كان مستمدا من المخطط المحاسبي العام المصدر في فرنسا، وتجلى ذلك ايضا من خلال تدخل الدولة من خلال اصدار مراسيم، تشريعات وقوانين تحكم وتسير القطاع بشكل عام.

يمكننا القول ان المحاسبة في الدول الفرانكفونية تختلف عن المحاسبة في الدول الانجلوسكسونية فهي لا تهدف إلى التركيز على تلبية احتياجات المستثمرين، بل تمتثل للسياسات الحكومية وخضوعها للقوانين الضريبية، فالمعلومات المفصح عنها تتميز بالتحفظ والسرية وتسعى إلى حماية الدائنين، إضافة إلى غياب معايير أو مبادئ محاسبية مقبولة قبولا عاما بالمعنى البريطاني أو الأمريكي.[3]

[3]- نوال صبايحي ، الإفصاح المحاسبي في ظل المعايير المحاسبية الدولية (IAS/IFRS) وأثره على جودة المعلومة، رسالة ماجستير في العلوم التجارية، جامعة الجزائر، 2011، ص26.

المطلب الثاني: عوامل التباين المحاسبي لدولي

من خلال التعريف السابق للنموذج المحاسبي والتعرف على مجالات الاختلاق بين أهم نموذجين محاسبيين، يمكننا تمييز مصادر التباين والاختلاف بين النماذج المحاسبية من خلال قسمين أساسيين، القسم الأول التباين في العوامل المؤثرة على البيئة المحاسبية، والقسم الثاني التباين في المفاهيم والمكونات الاساسية للنماذج المحاسبية

1.عوامل التباين المؤثرة على البيئة المحاسبية

إن المحاسبة هي نتاج تفاعلات معقدة للعوامل الاقتصادية، السياسية، الاجتماعية، التاريخية، والتنظيمية والتي يؤدي اختلافها إلى اختلاف طرق وأساليب المعالجة المحاسبية من دولة إلى أخرى، وهذا ما يفسر أسباب الاختلاف في الأنظمة المحاسبية والتي يمكن ذكرها كما يلي:[4]

1.1.النظام القضائي

تعتبر الممارسة المحاسبية لأي دولة غير مستقلة عن محيطها القضائي الذي 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 والتي تتميز باعتماد التشريع فيها على إصدار مبادئ عامة، بينما يترك مجال التقدير واسعا للقضاة في حالة النزاع (الدول الانجلوسكسونية) .
- مجموعة القانون المكتوب والتي تتميز بتشريع مفصل لا يترك فيه مكانا واسعا لتقدير القضاة (الدول الفرانكفونية). وهذا ما يفسر ربما توكيل عمليات التوحيد المحاسبي في دول الفئة الأولى لهيئات مهنية مستقلة غير حكومية، عكس دول الفئة الثانية أين تضطلع بعملية التوحيد هيئات حكومية عامة يحكمها القانون المحاسبي (***le droit comptable***) .

[4]- بن بلغيث مداني ، التوافق المحاسبي الدولي-المفهوم، المبررات والأهداف-، مجلة الباحث عدد 4، جامعة ورقلة، 2006، ص115.

2.1.طرق تمويل المؤسسات

تتمثل عناصر الاختلاف من منظور طرق تمويل المؤسسات الاقتصادية، في طبيعة الأطراف التي على النظام المحاسبي التعامل معها بدرجة تفضيلية بهدف حماية أموالها، ففي دول المنظومة الأنجلوسكسونية تعتمد المؤسسات في تمويلها أساسا على السوق المالي، الذي يستقطب فئات مختلفة وغير متجانسة من المستثمرين أو مقدمي الأموال (أفراد، مؤسسات، هيئات)، لذلك فإن الاهتمام الأساسي للمحاسبة ينصب على تلبية احتياجات هذه الفئات من المعلومات الكفيلة بالإخبار عن الأداء والتدفقات المالية في المؤسسات. بينما في دول المنظومة الفرانكفونية فإن المؤسسات تعتمد في تمويلها أساسا على البنوك مقارنة بما تتحصل عليه من السوق المالي، لذلك فإن المحاسبة تقوم على مبدأ الحذر وتنصب اهتماماتها لحماية المقرضين حتى ولو كان على حساب إعطاء الصورة الصادقة عن حسابات المؤسسة.

3.1.النظام الجبائي

يعود الاختلاف المحاسبي من المنظور الجبائي أساسا لكون حساب الربح في دول المنظومة الانجلوسكسونية مستقل تماما عن الحسابات الاجتماعية للمؤسسة، وأن أهمية المسائل الجبائية تتبع عادة ثقافة المؤسسة وعلى العكس، فإن حساب الربح في المنظومة الفرانكفونية، يقتضي دمج محاسبة المؤسسة بالقواعد الجبائية، نظرا لارتباط حساب الربح الخاضع لهذه القواعد، التي لا تستبعد من هذا الربح إلا الأعباء المسجلة محاسبيا.

4.1.عوامل قيمية وثقافية أخرى

تتحدد نقاط الاختلاف بين الأنظمة المحاسبية في مختلف الدول، انطلاقا من التباين في المحيط الثقافي والقيم اللذان يحكمان الممارسة المحاسبية وبالأخص مستوى التعليم والتكوين المحاسبي، دور ومكانة المهنة المحاسبية، مستوى ومكانة البحث العلمي والتطبيقي والمستوى الثقافي للمجتمع من خلال التحفظ والحرص والنظرة الإيجابية التي يبديها المجتمع تجاه الأنشطة الاقتصادية ومهنة المحاسبة والمراجعة.

5.1.الديانة

إن الديانة بمفهومها الواسع تؤثر على المفاهيم المحاسبية الأساسية داخل الدولة، ففي البلاد الإسلامية على سبيل المثال السعودية، فإن فكرة الفائدة على القروض تعبر عن مفهوم معاكس للمعتقدات الدينية المنتشرة بها لذا فقد قررت الحكومة اعتماد نظام اقتصادي خالي من الفوائد، ونتيجة لهذا القرار لا بد من إيجاد وسائل لعرض وتوصيل المعلومات المحاسبية المرتبطة بالمعاملات الآجلة.

2.عوامل التباين في المكونات والمفاهيم الاساسية

ان الممارسات المحاسبية في الدول المختلفة أوجدت عدة أنماط لمعالجة العمليات المالية، ومن أهمها:[5]

1.2.التباين في تحقيق الايراد:

يكاد ينعقد الاجماع بين المحاسبين على أن الايراد يتحقق بالبيع، سواء كان هذا البيع بيعا نقديا أو بيعا للأجل القصير، اذ أن مبيعات الأجل القصير تعد مبيعات مضمونة التحصيل، وتبقى خاضعة لتكوين مخصصات أو مسموحات لمقابلة الديون المشكوك بتحصيلها الا أن الممارسة العملية تشهد بعض النماذج التي تثير التناقضات ذات تأثير هام في نتائج العمليات وتنعكس على ميزانية المشروع. ومن أمثلة هذه النماذج:

أ-البيع بالتقسيط:

البيع بالتقسيط لسيارة بتكلفة 750الفا، سعر بيعها النقدي 900 ألفا، وثمن بيعها بالتقسيط 1016ألفا، يلتزم المشتري بشرائها ويكون معروف لدى المؤسسة، فنجد بعض المؤسسات تسجل ايراد بمبلغ 1016 ألفا، وأخرى تسجل ايراد بمبلغ 900 ألفا، وهناك من يسجل ايراد بمبلغ 750 ألفا. فمن خلال التسجيل الأول تسجل المؤسسة ربحا ب 266 ألفا(1016-750=266)، والتسجيل الثاني يحقق ر بحا ب 150 ألفا، أما التسجيل الأخير لا يحقق ربحا ويهتبر الارباح مؤجلة أو غير محققة الى حين تحقيق كامل الايراد.

[5] حسين القاضي، مأمون حمدان، المحاسبة الدولية ومعاييرها، سوريا، منشورات جامعة دمشق، 2012، ص 13.

هذه الارباح ينقسم الممارسون في مجال تحقيقها الى قسمين، قسم يحتسب الربح عن كل قسط سنوي، وقسم اخر لا يحتسب الربح الى بعد تحقيق القيمة الاصلية 750 ألفا وباقي الدفعات بعد تحقيقه تعتبر ربحا. و بطبيعة الحال فان اختلاف هاته التسجيلات والممارسات يؤدي الى اخراج قوائم مالية مختلفة لا يمكن من خلالها اتخاد قرارات نظرا لتباين أسس تسجيل الارباح.

ب–البيع التأجيري Leasing:

ادا عدنا لنفس المثال السابق فان الممارسات المحاسبية تختلف في تسجيل السيارة لدى المشتري، فقد يعتبر المشتري في شركة معينة أنه استأجر السيارة، ويقوم بتسجيل مبالغ الاقساط كمبالغ ايجار يسجله مع المصروفات ولا يسجل السيارة ضمن أصوله، كما لا يسجل الديون ضمن التزاماته، وهدا ما يؤدي الى الاخلال بمؤشرات التحليل المالي فتنخفض الالتزامات قصيرة الأجل، وتزداد قيمة رأس المال زيادة وهمية كما حدث مع شركة enron.أما ادا اعتبر المشتري السيارة المشتراة كأصل تم شراؤه ولو أنه مازال مسجلا باسم البائع الى حين التسديد النهائي وتحويل السيارة المشتراة الى اسم المشتري عندئذ ستزداد قيمة الأصول بثمن الشراء، أما الالتزامات فتظهر بكاملها مع التزامات الشركة الأخرى. أما حول ثمن الشراء فقد نجد البعض يميل الى تسجيل قيمة الشراء النقدية، أي ثمن البيع النقدي بحسب دفاتر البائع أو القيمة الحالية للأقساط المدفوعة والباقي يمثل فوائد غير مستحقة بعد. أما البائع فلديه ثلاثة خيارات، أولها تسجيل البيع بثمن التكلفة دون تحقق أي ربح، والثاني تسجيل البيع بالثمن النقدي أي 900 ألفا وابقاء الفرق بمثابة ايرادات أو فوائد زمنية لا تحقق الا بمرور الزمن، أما الثالث فسيسجلها بالثمن الكامل وهو 1016 ألفا، ومن الطبيعي أن كل بديل من هذه البدائل ينعكس على نتائج الأعمال والقوائم المالية، وله اثار على القرارات المتخذة.

ج–عقود المقاولات:

وهي مجال اخر لتباين وجهات النظر السائدة في الممارسات العملية، فلو تعاقدت احدى شركات المقاولات على انشاء جسر بمبلغ 10 مليون وفي نهاية السنة 40% من الجسر وتكلفت 2 مليون وقد قبضت من الشركة المستفيذة 4 مليون فعند

قياس الربح تجد هذه الشركة أمامها عدة بدائل منها مثلا اعتبار كافة المقبوضات بمثابة ايرادات شريطة تشكيل 30% مخصص للأعمال غير المنجزة اذا كان نظام الشركة ينص على ذلك عندها يكون الربح 2000000-600000=1400000، وقد يقاس الربح على اساس حساب نسبة الأعمال غير المنجزة وتبلغ 5000000 فيكون الربح 5000000-2000000=3مليون.

وقد نجد اتجاها اخر يعتبر المبلغ المقبوض بمثابة سلف مقبوضة من الشركة المتعاقدة، أما النفقات فتسجل على العقد وترسمل لتظهر في ميزانية الشركة بانتظار مرور العام الثاني، وتصفية العقد عندها تقرر أرباح العقد بمعزل عن تحميل كل سنة بنصيبها من الايرادات والمصروفات.

ومن الواضح أن كل بديل يؤدي الى نتائج مختلفة، وكل نتيجة لها مدلول مختلف بالنسبة لمتخذي القرار.

د-الاستثمارات:

وهي أصول قد تتم حيازتها بهدف تحقيق الربح وليس السيطرة، وان ارتفاع أسعارها في نهاية السنة المالية لا يعني شيئا بالنسبة للشركات الألمانية مثلا، حيث تبقى محكومة بثمن التكلفة طالما كان هذا الثمن أقل من سعر السوق، أما الشركات الامريكية فان البيع ليس ضروريا لتحقيق الربح في أصول لا يحتاج بيعها الى وقت ومجهود كبير طالما أن الشركات التي ترتبط فيها تلك الاستثمارات(أسس والسنوات) مسجلة في البورصة بما يمكن حملة هذه الاستثمارات من بيعها وتحقيق الربح في أي وقت ولا شك أن قبول تحقق الربح بمجرد ارتفاع الأسعار من شأنه زيادة الأرباح السنوية مما يجعل قوائم الشركات التي تلجأ الى هذه الممارسات غير قابلة للمقارنة مع قوائم شركات أخرى تأثرا بالحيطة والحذر كالشركات الاوربية بصورة عامة و الالمانية على الأخص.

2.2.التباين في تحميل النفقات

يمثل تحميل النفقات أحد أهم عوامل التباين في نتائج القياس المحاسبي، ففي مجال الأصول طويلة الأجل، لابد من تخفيض قيمة هذه الأصول أو استهلاكهما وتحمل عبء التخفيض أو الاستهلاك على سنوات عمرها الانتاجي. ومع العلم أن بعض المشروعات كانت تستهلك أصولها الثابتة بما يخدم سياستها الضريبية.

انه ثمة طرق متعددة للاستهلاك تتباين اثارها على صافي الربح وعلى قيمة الأصول الدفترية الصافية التي تظهر في قائمة المركز المالي. فمثلا بالولايات المتحدة يسمح باستخدام الاهتلاك المعجل في السنوات الأولى لاقتناء الأصل وهو ما يؤدي الى تخفيض الارباح الصافية وبالتالي تخفض العبء الضريبي للسنوات الاول تشجيعا للمشروع، وهذ من شأنه جعل مبلغ صافي الربح الظاهر في قائمة الدخل أو في حساب الأرباح والخسائر متذبذبا غير مستقر، فلو كانت نسبة الربح الى حقوق الملكية هي المؤشر الدي يمكن اعتماده لتقرير ربحية المشروع واتخاد قرارات بشراء الاسهم لشركة كهذه تكون القرارات مضللة، أما في دول العالم الاخرى فان الاستهلاك المعجل غير مقبول مما يجعل المقارنة بين شركات مختلفة بدون مغزى. وأكثر من ذلك فان ثمة طرقا مختلفة للاستهلاك كالقسط الثابت وعدد سنوات الاستخدام والقسط المتناقص وغيرها، وان اعتماد أي طريقة من هذه الطرق يترك أثرا واضحا على صافي الربح، ويؤثر بالتالي على مؤشرات التحليل المالي التي يعد صافي الربح أهم عواملها.

وتجدر الاشارة الى أن هذا التباين في طرق التقويم قد يكون موجودا داخل الدولة الواحدة، فكثيرا ما نجد دولا محددة تسود فيها طرق معينة بخلاف دول أخرى.

3.2.تباين المصطلحات

بالإضافة الى التباين الناتج عن اللغة، فان ثمة تباينا ناجما عن استخدام مصطلحات دون غيرها، فان قانون الشركات الانجليزي و أدبيات المحاسبة المنبثقة عنه، تميز بين المخصص والاحتياطي، على أساس أن المخصص عبء على الربح لا يمكن الوصول الى الربح دون أخده في الحسبان، نجد أن الاحتياطي حجب توزيع الربح ليمكن الشركة من مواجهة أي طارئ

قد يحدث أو دعم موقفها المالي لمواجهة توسيع الشركة وتنميتها. الا أن أدبيات المحاسبة تخالف ذلك في كثير من الأحيان، فنجد شركات التأمين تستخدم مصطلح احتياطي للتعبير عن الأعباء التي ستواجه الشركة كاحتياطي الأخطار السارية. كما أن الأدبيات الامريكية تستخدم مصطلح الاحتياطي التحميلي كبديل للمخصصات في بعض الأحيان. ويميز بعضهم بين المخصص الذي يقابل التزاما أو مسؤولية في المستقبل وبين المسموحات التي يجب أن تقطع من الأصل للوصول الى قيمته الصافية كالديون المشكوك فيها التي يقتطع منها المسموحات التي للوصول الى القيمة الدفترية الصافية.

4.2.شكل القوائم المالية

مع أن الميزانية العمومية هي القائمة الأساسية التي ولدت مع نظام القيد المزدوج الدي طبق في الدويلات الايطالية منذ القرن الخامس عشر، الا أن تطور محاسبة التكاليف والمحاسبة الادارية أدى بكثير من المنشآت الى تطوير شكل الميزانية لتعرض على شكل تقرير مالي بما يخدم اغراض التحليل المالي، فهناك اختلاف في شكل الميزانية قبل التوحيد المحاسبي فمانت أستراليا و ألمانيا تستخدمان تقارير مالية ولاكن تصنف استراليا المخرجات من الأصعب سيولة الى الأسرع أما ألمانيا من الاسرع الى الاصعب. فيما كانت تعتمد كل من فرنسا، إيطاليا، و اليابان على شكل T وتعتمد في التصنيف من الاسرع ال الاصعب ماعدا اليابان. والمملكة المتحدة تعتمد على مركز مالية وتبدأ بالأسرع في التصنيف، عكس الولايات المتحدة التي تعتمد على T أو قائمة.

أما الوطن العربي، فكانت صيغة T هي الصيغة الغالبة، وبدأت بعض الشركات الأخذ بصيغة التقرير نظرا لما هذه الصيغة من تسهيل لإجراءات التحليل المالي.

5.2.أسس القياس

تعتمد الممارسات المحاسبية في كثير من مجالاتها على تقديرات وأحكام المحاسب الخاصة التي يفترض أن تقرب القياس المحاسبي من العدالة. ولقد أفرزت التجربة الأمريكية المبادئ المحاسبية المقبولة قبولا عاما (GAAP) لتقليل التفاوت في الممارسة العلمية، وقد كانت هاته المعايير تلعب دورا هاما في تلك الفترة الى أن تغيرت الظروف الاقتصادية بعد الحربين

العالميتين حيث بدت المعايير المحاسبية الدولية السائدة اقرب الى الواقعية في القياس المحاسبي، حتى لو أدى ذلك الى الخروج عن التكلفة التاريخية. وعلى الرغم من الأسس الراسخة التي قدمتها نظرية المحاسبة التقليدية التي بنت مبادئها على أساس مصادرات أهما التحقق والدليل الموضوعي، فان نظريات أخرى ظهرت الى السطح واعتمت على بدائل أخرى للقياس المحاسبي ادا اقتضت الظروف ذلك. هذه الظروف التي تواجه ادارة المشروع فتنعكس على سياسات مختلفة منها السياسات المحاسبية التي غدت أكثر تأثرا بالظروف المتغيرة.

أما في دول أخرى كألمانيا حيث تتدخل القوانين في تفاصيل القياس والايضاح المحاسبي، نجد تمسكا أقوى في التكلفة التاريخية وعدم افساح المجال لبدائل أخرى. وعلى العكس من ذلك نجد دولا أخرى في وسط أوربا كهولندا تطبق تكاليف الاستبدال وتعلن قوائمها المالية على هذا الأساس وهذ يؤذي الى تباين النتائج.

ونجد دولا أوربية كفرنسا وايطاليا تحافظ على التكلفة التاريخية الا أنها تعدلها للتعبير عن اثار الضغوط التضخمية، وغالبا ما يكون التعديل عن طريق اعادة التقييم بعد مرور عدة سنوات. ومن الواضح أن هاته الأرقام ليست المعدلة ليست تكلفة تاريخية وليست قيما استبداليه، وهذ يجعل المقارنة أكثر صعوبة.

3-الافصاح في ظل التباين

يعتبر الافصاح مظهر أو عامل من عوامل التباين المحاسبي الدولي، اد تخلف معظم التقارير أو القوائم المالية المصدرة من طرف الكيانات في كافة الدول في حجم وأنواع المعلومات المفصح عنها، اد يخضع الافصاح في كل دولة للحاجة التي قام من أجلها، فبعضها يكون بموجب قانون واضح، وأخرى يكون فيها لإشباع حاجة المستثمر الرئيسي. وهناك كيانات أخرى تقوم بإضافة افصاحات إضافية أو اختيارية لغرض الحصول على تمويلات داخل الاسواق المستهدفة.

فمن خلال ما سبق يمكننا القول أن الافصاح يرتبط بطبيعة الاطراف المتعاملة مع المؤسسة أو المستهدفة من طرف المؤسسة، وبالتالي يمكننا التمييز بين الافصاح في الدول الفرنكوفونية والتي ذكرنا سابقا أن الدولة ممثلة بالبنوك هي الممول الرئيسي للكيانات بالتالي يكون الافصاح فيها شبه منعدم أو موجه فقط لهاته الفئة ويحمل سرية تامة، أما الدول

الانجلوسكسونية التي تعتمد الكيانات داخلها على الاسواق المالية للتمويل فيمثل الافصاح فيها العامل الأساسي لحماية جميع الاطراف سواء المتعاملين الاقتصاديين أو الكيان ذاته، ويستوجب ذلك تدخل الدولة من أجل تنظيم هاته العملية.

المطلب الثالث: التوافق والتوحيد المحاسبي الدولي

بعد تسليطنا الضوء على التباين والاختلاف المحاسبي الدولي، ومن خلال الانفتاح الدولي الذي تقوده الشركات المتعددة الجنسيات وغزوها للأسواق العالمية، وزيادة تشابك أنشطتها الدولية، أدى الى ظهور ما يعرف بالمحاسبة الدولية، وهو ما أوجب حتمية تكثف الجهود نحو تنسيق الاجراءات التي من شأنها معالجة الأعمال الدولية وبالتالي التوجه نحو التوافق والتوحيد المحاسبي الدولي.

1.مفهوم التوافق المحاسبي الدولي

هناك العديد من التعريفات للتوافق كتعريف Parmond chandوChris Patel بأنه عملية تخفيض القواعد المتناقضة لتعزيز قابلية القوائم المالية للمقارنة[6]. وتعريف Christopher Nobesو Robert Parker بأنه مسار موجه يهدف الى تعظيم انسجام الممارسات من خلال وضع حد لدرجة اختلافها[7]. كما عرفه برنارد كولابأنه عملية مؤسساتية تهدف الى احداث تقارب المعايير والممارسات المحاسبية الوطنية، ومن ثم تسهيل مقارنة القوائم المالية للشركات من مختلف البلدان[8].

فمن خلال التعريفات السابقة يمكننا تعريف التوافق بأنه محاولة تقليل الهوة والاختلافات الموجودة بين الانظمة المحاسبية واحداث نوع من التقارب بين الانظمة والسياسات المحاسبية بين مختلف الدول .

[6] Parmod Chand and Chris Patel, "**Convergence and harmonization of accounting standards in the South Pacific region**", Advances in Accounting, incorporating Advances in International Accounting, 24, 2008, p 84.
[7] Christopher Nobes, Robert Parker, **Comparative International Accounting**, Prentice Hall, ,10th Edition, 2008,p75.
[8] Bernard Colasse, **"Harmonisation Comptable Internationale "**, Encyclopédie de Comptabilité, Contrôle de gestion, et Audit, Economica, 2000, p757.

يجب التمييز بين التوافق والتوحيد المحاسبي الدولي فبعد القاء نظرة على التوافق يمكننا القول أن التوافق هو أول مرحلة من مراحل التوحيد المحاسبي، فالتوحيد المحاسبي فهو يعني تطبيق واحد وقاعدة واحدة في كل الحالات، ولذا فالتوحيد ينطوي على فرض مجموعة من القواعد الموحدة الصارمة والضيقة[9].

هناك عدة مستويات للتوافق، فمنها مستوي المفاهيم، أو مستوي المبادئ، او المستوي التنظيمي، أو مستوي الممارسات المحاسبية، كما أنه يجب التفرقة بين التوافق على المستوي التنظيمي،" Harmonization Formal"والتوافق على مستوي الممارسات المحاسبية" Matrial Harmonization" .حيث أن التوافق أو التوحيد على المستوي التنظيمي يشير الى التوافق فى عملية التنظيم المحاسبي والتي قد تتمثل فى القوانين أو معايير المحاسبة المهنية، بينما يشير التوافق على مستوي الممارسات الى الممارسات الفعلية للشركات. كما أن التوافق على المستوي التنظيمي أو"De Jure" يتحقق من خلال مدخلين كما يلي:

- **المدخل الأول** :مبدأ المهنية، والتي تتولي فيه المنظمات والهيئات المحاسبية تنظيم ومتابعة وتطوير إصدارالمعايير والقواعد المحاسبية، حيث يتصف هذا المدخل بالمرونة، بحيث يسمح للشركات بالاختيار بينعدد من البدائل المحاسبية فى معالجة الأحداث والعمليات المتشابهة.
- **المدخل الثاني** :المبدأ التشريعي، والذي يتم عن طريقه إصدار للمعايير والقواعد المحاسبية من خلال قوانين أو تشريعات ومن ثم تكون ملزمة لجميع الشركات[10].

2.جهود ومحاولات التوافق المحاسبي

تزامنت أعمال التوافق المحاسبي مع سياق دولي عرف عدة تحولات اقتصادية، في إطار ما يعرف بالعولمة أدت إلى بروز أهميته والحاجة إلى محاسبة دولية، من خلال مجموعة من الدوافع التي نتجت عن هاته التحولات كعولمة وانفتاح الاسواق العالمية، ظهور الشركات متعددة الجنسيات، التطور التكنولوجي وأهمية الوقت، والاتجاه العالمي المتزايد نحو الخصخصة.

[9] نبيه الجبر، مرجع سبق ذكره، ص:268.

[10] كريم منصور علي محسوبة واخرون، المعايير الدولية لاعداد التقارير المالية، قسم المحاسبة جامعة القاهرة، الطبعة الأولى، 2022، ص12.

لدا اهتمت كثير من المؤسسات المهنية في دول العالم بالتوافق ووضع قواعد محاسبية، لأنه لم يكن هناك قواعد مشتركة علمية يجري تطبيقها من قبل ممارسي مهنة المحاسبة وكانت كل هيئة تضع القواعد المحاسبية الخاصة بها وترى أنها تتلاءم مع مفاهيمها المحاسبية[11]، ولعل أهم هذه المؤسسات في هذا المجال مجمع المحاسبين القانونيين في الولايات المتحدة الأمريكية ***AICPA*** الذي بادر إلى وضع معايير للتدقيق منذ عام 1939، وبالتالي فإن الأنجلوسكسونيين كانوا السباقين إلى التوافق وتوحيد الممارسات المحاسبية من خلال الإنشاء المبكر للهيئات والمنظمات المحاسبية التي تروج وتدعوا لذلك، أما محاولات التوافق ووضع معايير على المستوى الدولي فقد بدأت مع بدايات القرن الحالي بعقد عدة مؤتمرات دولية أهمها موضح في الجدول التالي:[12]

الجدول رقم (1-01): المؤتمرات الدولية للتوافق والتوحيد المحاسبي

المؤتمرات	التاريخ	المكان
المؤتمر المحاسبي الدولي الأول	**1904**	سانت لويس . و .م . الأمريكية
المؤتمر المحاسبي الدولي الثاني	**1926**	أمستردام بهولندا
المؤتمر المحاسبي الدولي الثالث	**1929**	نيويورك .و .م . الأمريكية
المؤتمر المحاسبي الدولي الرابع	**1933**	لندن بإنجلترا
المؤتمر المحاسبي الدولي الخامس	**1938**	برلين . ألمانيا
المؤتمر المحاسبي الدولي السادس	**1952**	لندن .إنجلترا
المؤتمر المحاسبي الدولي السابع	**1957**	أمستردام .هولندا

[11] – حمدان مأمون، مقدمة عن معايير المحاسبة الدولية، سوريا، جمعية المحاسبين القانونيين السورية، 2008، ص1.

[12] – القاضي حسين وحمدان مأمون، مرجع سبق ذكره، 2008، ص104.

المؤتمر المحاسبي الدولي الثامن	**1962**	نيويورك
المؤتمر المحاسبي الدولي التاسع	**1967**	باريس
المؤتمر المحاسبي الدولي العاشر	**1972**	باريس
المؤتمر المحاسبي الدولي الحادي عشر	**1977**	ألمانيا الاتحادية
المؤتمر المحاسبي الدولي الثاني عشر	**1982**	المكسيك
المؤتمر المحاسبي الدولي الثالث عشر	**1987**	طوكيو
المؤتمر المحاسبي الدولي الرابع عشر	**1992**	الولايات المتحدة الأمريكية
المؤتمر المحاسبي الدولي الخامس عشر	**1997**	المكسيك
المؤتمر المحاسبي الدولي السادس عشر	**2002**	هونغ كونغ
المؤتمر المحاسبي الدولي السابع عشر	**2006**	اسطانبول .تركيا

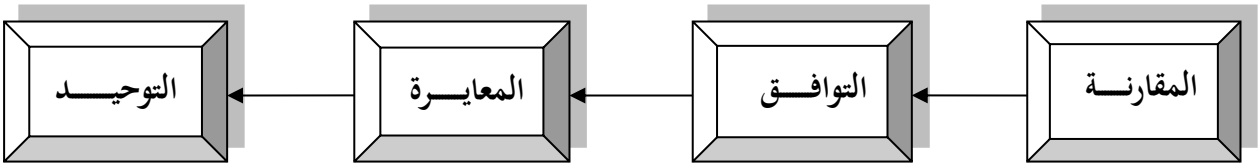
المصدر: إعداد الباحث بالاعتماد على القاضي حسين وحمدان مأمون، **مرجع سبق ذكره**، ص 104-106.

3.خطوات الوصول الى التوافق المحاسبي الدولي

أسفرت الجهود الدولية و المؤتمرات، التي كانت نتيجة الضغوط المتزايدة من مستخدمي القوائم المالية من مساهمين ومستثمرين ودائنين ومنظمات دولية وأجهزة حكومية عن تشكيل عدة منظمات استهدفت وضع المعايير الدولية وتهيئة المناخ اللازم لتطبيق هذه المعايير.

إن تركيز المحاسبة على النطاق الدولي على موضوع مقارنة الأنظمة المحاسبية المختلفة لبلدان العالم، ومحاولة تقريب وجهات النظر وتقليص فجوة الاختلافات، وجعلها أنظمة تعمل مع الأنظمة الأخرى من شأنه أن يؤدي إلى توحيد الأنظمة المحاسبية. وقد توصل الساعون الى التوافق المحاسبي الدولي الى الخطوات التي يجب اتباعها من أجل الوصول التوافق. الشكل التالي يلخص لنا هاته الخطوات:

الشكل رقم(1-01) : علاقة مفاهيم التوافق ووضع المعايير والتوحيد



المصدر: أمين السيد أحمد لطفي ، **المحاسبة الدولية والمؤسسات المتعددة الجنسيات**، الإسكندرية، مصر، الدار الجامعية، 2004،ص365.

أ- المقارنة (*Comparaison*)

تعتبر الخطوة الأولى في التوافق المحاسبي الدولي، وهي مقارنة الأنظمة المحاسبية لمختلف بلدان العالم ومحاولة معرفة مدى تباينها وتنوعها، سواء على مستوى المفاهيم أو المبادئ أو على المستوى التنظيمي أو على مستوى الممارسات والتطبيقات العملية[13].

ب- التوافق أو التناسق المحاسبي (*Harmonisation*)

التوافق أو التناسق المحاسبي هو محاولة لجمع الأنظمة المحاسبية المختلفة مع بعضها، أي عملية مزج للممارسات المحاسبية المتنوعة الناتجة عن بيئات مختلفة، في شكل منهجي مرتب يعطي نتائج متناسقة[14]، أي أن الهدف الأساسي منه هو الحد من الفروق والاختلافات بين النظم المحاسبية، عن طريق جعل المعايير والممارسات المحاسبية الوطنية متقاربة فيما بينها، وبالتالي فهو يقرب وجهات النظر المختلفة ويعمل على توصيل المعلومات في شكل مناسب يمكن فهمه وتفسيره دوليا.

[13]- عكوش محمد أمين، أثر تطبيق معايير المحاسبة الدولية على المردودية المالية للمؤسسات الجزائرية، مذكرة ماجستير في العلوم التجارية فرع محاسبة وتدقيق، جامعة الجزائر3، 2011، ص06.

[14] - Obert robert**, pratique des normes IAS/IFRS**, paris, Ed danord, 2008, p91.

ج- المعايرة المحاسبية (*Standarisation*)

المعيار هو نموذج معترف به من السلطة للقياس، وبالتالي فإن المحاولات في المحاسبة للمعايرة هي محاولات لوضع توحيد في الطرق المحاسبية، والنموذج المستخدم للقياس سيكون النموذج أو النسخة المصرح بها من قبل السلطات[15]، كما يشار في المعيار في المحاسبة إلى أنه بمثابة المرشد الأساسي لقياس العمليات والأحداث والظروف التي تؤثر على المركز المالي للشركة ونتائج أعمالها مع إيصال المعلومات للمستفيدين منها.[16]

وتهدف المعايرة حسب B.COLLASE الى تطبيق معايير معروفة ومحدد في نفس المساحة الجيوسياسية والتي تعمل على تحقيق التوحيد في التطبيقات المحاسبية في نفس تلك المساحة[17].

د-.التوحيد(*Uniform*)

هو عبارة عن تطبيق مجموعة من القواعد الجامدة والتي تتطلب تطبيق معيار واحد ولا تقبل اي اختلافات على المستوى المحلي، فهي أكثر صعوبة في التطبيق الدولي فهو يأخد بمبدأ مقياس واحد يناسب الكل[18]. أي أنه ينطوي على فرض مجموعة من القواعد الموحدة الصارمة والضيقة، بالتالي فإن التوحيد يعني أن الإجراءات المتبعة في بلد ما يجب تبنيها من قبل الآخرين.

من خلال هذه المفاهيم يمكن القول بأن هناك علاقة متداخلة متصلة ومتبادلة التأثير بين المفاهيم الثلاثة حيث نبدأ المرحلة الأولى بعملية المقارنة ***comparaison*** بين أنظمة المحاسبة للدول ثم تنتقل إلى اتجاه التوافق

---

[15] -محمد المبروك أبو زيد، المحاسبة الدولية وانعكاساتها على الدول العربية، مصر، إيتراك للطباعة والنشر، 2005، ص268.

[16] -أمين السيد أحمد لطفي ، المحاسبة الدولية والشركات المتعددة الجنسيات، مصر، الإسكندية، الدار الجامعية، 2004، ص371 .

[17] Lakhdar Khelaf , nomes internationales de comptabilité (ias/ifrs) et leur application en Algérie-cas de systeme comptable financière, thèse doctorat en science de gestion, FSECSG , université de Batna, Algérie, 2014,p :37.

[18] صيودة ايناس، مرجع سبق ذكره، ص52.

harmonisation ثم يتم توليد وإنتاج مجموعة من المعايير المتفق عليها ***standardisation*** ثم بعد ذلك تأتي المرحلة الأخيرة وهي التوحيد في المحاسبة.

4-مزايا التوافق المحاسبي

هناك عدة دوافع للأطراف التي تسعى إلى وجود توافق دولي للمحاسبة، هذه الدوافع تنبع من الفوائد والمنافع التي يتوقع أن تعود على تلك الأطراف من وراء عملية التوافق، وهي مزايا التوافق المحاسبي.أهمها ما يلي:[19]

- إمكانية إجراء مقارنة للمعلومات المالية الدولية التي تسهل عملية تقييم الأداء للمؤسسات، ومن ثم تقييم البدائل الاستثمارية، وهو بدوره يساعد على إزاحة عقبة كبيرة أمام حرية تدفق الاستثمارات الدولية.
- ارتفاع درجة الثقة في القوائم المالية من طرف المصارف والمقرضين والمحللين الماليين ومختلف المستعملين.
- تحسين عملية اتخاذ القرارات من المستثمرين اللذين يتطلعون إلى العمل خارج حدود بلادهم.
- توفير الوقت والنقود التي تنفق من أجل تأهيل المحاسبين، وتدريبهم على الأنظمة المحاسبية الموجودة بالدول المختلفة.
- يسهل العمليات الدولية والتسعير وكذلك القرارات المتعلقة بتوزيع الموارد ويجعل أسواق الأوراق المالية أكثر كفاءة.
- يسهل على المؤسسات عملية الحصول على التمويل اللازم في حالة عدم كفاية الموارد المحلية.
- من المتوقع أن يساهم التوافق المحاسبي في رفع مستوى مهنة المحاسبة في دول العالم، حيث أن الدول التي توجد بها أنظمة محاسبية ضعيفة وبدائية، سوف تحفز على اتخاذ الإجراءات اللازمة لتبني الأنظمة المحاسبية الدولية، كما قد يساهم في رفع مستوى النظم المحاسبية.

إن نجاح عملية التوحيد المحاسبي مرهون على ارادة الطرف القائم على تنفيذها وعلى اختلاف هاته الهيئات من دولة إلى أخرى(السلطات العمومية و الهيئات المهنية)تختلف وتيرة التقدم، و المعروف أن الاختيارات الاستراتيجية بالنسبة لمؤسسة ما أو دولة ما منوطة بمردودية هذا الاختيار عن غيره، واذا اعتبرنا أن اختيار نموذج محاسبي دولي هو قرار استراتيجي سواء

[19]- محمد المبروك أبو زيد، مرجع سبق ذكره، ص170، 172.

بالنسبة للدولة أم المؤسسة، فالشروع بالعمل به هو عملية مكلفة، لذلك يكمن المشكل الكبير في اختيار القائم على هذه العملية .طبعا و بما أن كل دولة لها تقاليد تسيطر على كيفية تسييرها لأمورها، و التحكم في مختلف الممارسات فيها، فالدول الفرنكوفونية عامة هي دول تغلب عليها القرارات السياسية الغير مأخودة من الواق، و هذا النوع من القرارات يجعل الأطراف التنفيذيين غير قادرين على التحكم في التطورات المستقبلية، على عكس الدول الأنجلوسكسونية التي تتميز بالواقعية أكثر باشراك مختلف المهنين والفاعلين في ذلك.[20]

5.معوقات التوافق المحاسبي

بغرض تسهيل عملية التوافق مع المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية ، يمكن تسليط الضوء على بعض عوائق تحقيق التوافق لعل من أهمها ما يلي[21]:

- عدم وجود أليات موحدة لتطبيق معايير لإعداد التقارير المالية;
- الاختلافات الكبيرة فى الممارسات المحاسبية بين الدول، وإختلاف الغرض من عملية التقرير المالي وفقاً لكل دولة، وصعوبة التنسيق بين الاختلافات الموجودة فى المعايير المحاسبية المحلية والدولية;
- إنخفاض مستوي البنية التحتية للتقارير المالية ، مما يحول دون إرتفاع مستوي جودة التقارير المالية، بالإضافة الى عدم وجود تفسي ا رت وإرشادات واضحة ومحددة لكيفية تطبيق السياسات والمعالجات المحاسبية;
- إختلاف العوامل الثقافية والإجتماعية والدينية والإقتصادية يمكن أن تكون عقبة هامة أمام التقدم نحو تحقيق التوافق العالمي;
- إختلاف النظم السياسية والقانونية من دولة لآخري، والتي تقف عائقاً أمام تحقيق التوافق المحاسبي، حيث فى بعض الدول يمكن أن تحكم بعض المعاملات المالية والتجارية بقوانين تتعارض مع ماجاء فى المعايير المحاسبية، وذلك لخدمة مستخدمي تلك المعلومات، ومن ثم من الصعب أن كل المعايير تلائم كل الدول;

[20] Conseil national des expert comptables des CAC et des comptables agréé, Séminaire : formation des formateurs**sur IAS/IFRS** , Algérie, 3 à7 Février 2007,P 4.

[21]كريم منصور على حسوبة واخرون،المعايير الدولية لاعداد التقترير المالية،كلية التجارة قسم المحاسبة، جامعة القاهرة، الطبعة الاولى 2023/2022،ص:18،17.

- عدم تقديم بعض الدول أي تنازلات تتضمن تغيير فى الممارسات والسياسات المحاسبية السائدة لديهالتتوافق مع الممارسات المحاسبية فى الدول الآخري، ومن ثم صعوبة استبدال المعايير الوطنية بمعايير محاسبية أخرى;
- إنخفاض مستوي الد ا رية والتدريب الجيد من قِبل واضعي النظم المحاسبية والمستخدمين على المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية، حيث تتصف أحيانا بالتعقيد الى درجة أن محتويات هذه المعايير قد تفوق قدرة المحاسبين على إستيعابها، وخاصة فى الدول النامية فضلاً عن نقص الكوادر الفنية وقلة الخبرات المهنية للتعامل معها.

المبحث الثاني: الهيئات المهنية الاقليمية و الدولية ودورها في تعزيز التوافق المحاسبي الدولي

ان من أهم ما يميز الاقتصاد العالمي في الآونة الأخيرة هو الاتجاه نحو الشمولية والعولمة وتحرير التجارة، وذلك بعد ظهور تكتلات اقتصادية وشركات متعددة الجنسيات. أفضت هاته التغيرات الى حتمية تطوير الفكر المحاسبي من النطاق المحلي الى النطاق العالمي، فظهرت مساعي عديدة لتحقيق توافق وتناسق محاسبي دولي يحاول تقليل الهواة والفجوات في الفكر المحاسبي على المستوى الإقليمي والدولي، وتتنوع هذه المنظمات بين الخاصة والعامة، ويمكننا تصنيفها الى مؤسسات مهنية اقليمية واخرى دولية.

المطلب الأول: المؤسسات المهنية الاقليمية

1- هيئة معايير المحاسبة المالية (*FASB*)

هي مؤسسة مسؤولة عن إنشاء معايير المحاسبة في الولايات المتحدة الأمريكية، حلت محل هيئة المبادئ المحاسبية ***APB*** في سنة 1973 م التابعة للمعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين العموميين ***AICPA***[22].والتي حلت بعد عجزها عن حل المشكلات المحاسبية المعاصرة. وفي الولايات المتحدة الأمريكية هناك العديد من الجهات المعنية بإصدار المعايير المحاسبية والنشرات المتعلقة بالممارسات المهنية المحاسبية وتشمل[23]:

أ-هيئة تنظيم تداول الأوراق المالية SEC;

[22]- Decock Christel, Dosne Frank(2005), comptabilité internationale: les IAS/IFRS en pratique,paris, Ed Economica,p17

[23]جمعة حميدات، منهاج خبير المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية(IFRS EXPERT)، مرجع سبق ذكره، ص4.

ب-معهد المحاسبين القانونيين الأمريكيين AICPA ;

ج-مجلس معايير المحاسبة الحكومية GASB ;

د- الجمعية الامريكية للمحاسبة AAA .

2- اتحاد المحاسبين الأوربيين UEC

تشكلت هاته المنظمة سنة 1951م، تتكون من عضوية المؤسسات المهنية للمحاسبة لأكثر من 20 دولة أوربية، ومن أهم أهدافها تسهيل تبادل الآراء ومساعدة الدول الأعضاء في تحقيق متطلبات دخول المهنة، تجتمع هاته المنظمة مرة كل ثلاث أو أربع سنوات، وقد عقد أول مؤتمر عام 1953بعنوان التوحيد المحاسبي والتكامل الاقتصادي تشكلت من خلاله لجنة للتحقيق من امكانية وضع دليل محاسبي لأوروبي يسهل عملية التوافق المحاسبي بين الدول الأعضاء، وفي عام 1963م تم توسيع دائرة الدول الأعضاء بشكل كبير، وبدأ باصدار مجلة الاتحاد الاوربي منذ سنة 1963م.[24]

3-المنظمة الأوربية EC

تمثل هاته المنظمة (اللجنة) جهة ناظمة لتوحيد القوانين والتشريعات للشركات العاملة لدول الاتحاد الأوربي. وتعتبر هذه اللجنة الوحيدة التي تصدر معايير دولية للممارسات المهنية ملزمة قانونا في قوانين دول الاتحاد الأوربي، ويعزز عمل هذه اللجنة في تدعيم التناغم والتوحيد المحاسبي حول العالم. وفي حزيران عام 2000م أعلنت المنظمة الأوربية عن الزام جميع الشركات المدرجة في بورصات الدول الأعضاء بهذه المنظمة (دول الاتحاد الأوربي) باستخدام معايير المحاسبة الدولية عند اعداد القوائم المالية الموحدة لها بحلول عام 2005م.

4-مجموعة الدول الأربعة زائد واحد

ضمت هذه المجموعة ممثلي هيئات التوحيد المحاسبي لكل من استراليا، كندا، نيوزيلاندا، المملكة المتحدة والولايات الامريكية المتحدة، أنشأت سنة 1993م، وقد تركز عملها على المعالجة المحاسبية لاهم العمليات الدولية التي تتباين فيها

[24] نوال صبايحي، الإفصاح المحاسبي في ظل المعايير المحاسبية الدولية (IAS/IFRS) وأثره على جودة المعلومة، مرجع سبق ذكره، ص42.

الممارسات المحاسبية للدول الاعضاء وعلى رأسها المجمعات، فقد ساهمت المجموعة في بناء عدة مواضيع أهمها: الربح الشامل للأداء المالي ،عمليات الاندماج واعداد القوائم المالية الموحدة وهدا سنة 1998م، وقد توقفت عن النشاط سنة 2001م بعدما تمت اعادة هيكلة لجنة المعايير المحاسبية الدولية IASC، كان هدا بعد اخر اصدار لها الودي تمحور حول الحوافز المدفوعة على أساس القيمة السوقية للاسهم، ومعالجة الشهرة الناتجة عن الاندماج سنة 2000م.

5-المجنع العربي للمحاسبين القانونيين ASCA

المجمع هو عبارة عن جمعية غير ربحية تهدف إلى الارتقاء بعلم المحاسبة والادارة والمواضيع الأخرى ذات العلاقة على نطاق الدول الأعضاء في جامعة الدول العربية، بالإضافة إلى المحافظة على الاستقلالية المهنية للمحاسبين وضمان الحماية لهم وتطبيق معايير الإشراف المهني عليهم كوسيلة للارتقاء بمهنتي المحاسبة والتدقيق، أسس المجمع العربي للمحاسبين القانونيين سنة1984 من عدد من قادة مهنة المحاسبة العرب كهيئة مهنية محاسبية ويترأسها حالياً طلال أبوغزالة رئيس مجموعة طلال أبوغزالة الدولية وشركاه[25].

6-مجلس المحاسبة الافريقي AAC

تأسس مجلس المحاسبة الافريقي سنة 1979م وذلك أثناء الدورة الثانية للمؤتمر الدولي حول الأنظمة المحاسبية في افريقيا المنعقد في الجزائر في نفس السنة، والذي انعقدت دورته الاولى بكنشاسا سنة 1976م. هدفه ايجاد نوافق بين الانظمة المحاسبية للدول الأفريقية، وكذلك تشجيع القيام بالبحوث و الدراسات المتعلقة بالمعايير المحاسبية الدولية ، واجهت جهود التوافق التي يقوم بها المجلس مشكلة وجود نموذجين محاسبيين مختلفين هما الفرنسي والانجليزي وهما من مخلفات الاستعمار للدول الافريقية، حيث فشلت كل المشاريع التي أصدرها أو خطط لها.

[25] https://ar.wikipedia.org/wiki/، 14:49 2022/09/22

المطلب الثاني: المؤسسات المهنية الدولية

1-الاتحاد الدولي للمحاسبين القانونيين IFAC

هو منظمة محاسبية عالمية حل محل اللجنة الدولية لتنسيق مهنة المحاسبة (ICCAP) والتي تم انشاؤها من خلال المؤتمر الدولي العاشر للحسابات سنة 1972.[26]

الاتحاد الدولي للمحاسبين وهو مؤسسة قطاع خاص أنشأ عام 1977 في المؤتمر الدولي للمحاسبين الذي عقد في سيدني، ومقر الاتحاد الدولي للمحاسبين في نيويورك ويضم حاليا في عضويته مجامع مهنية تنتمي الى 80 دولة مختلفة. ويهدف الاتحاد الى تنسيق الممارسات المهنية المحاسبية على المستوى العالمي من خلال اصدار معايير دولية في التدقيق، والمحاسبة الادارية، وارشادات أخلاقية وتشجيع التعليم والتطوير المحاسبة.[27]

2-المنظمة الدولية للجان الأوراق المالية IOSCO

نشأت هاته المنظمة سنة 1983 تضم هيئات مراقبة الاسواق المالية المحلية لأكثر من 80 دولة، مثل هيئة مراقبة الاسواق المالية بفرنسا(AMF)، الهيئة الامريكية لمراقبة الاسواق المالية (SEC)، وفي الجزائر لجنة تنظيم ومراقبة عمليات البورصة (COSOB)، هدفها تقليص الفروقات بين الشركات المسجلة في البورصات من مختلف الدول وبين المبادئ المحاسبية المقبولة قبولا عاما (GAAP) والمعايير المحاسبية الدولية(IAS/IFRS)، والتأكد من أن القوائم المالية المعدة وفقا للمعايير الدولية بحاجة الى تعديل بما يتوافق مع المعايير المعمول بها في الاسواق المالية مثلما هو عليه الحال في أمريكا حيث يجب اعداد جدول مترجم لمختلف النماذج المحاسبية. وقد حصل اتفاق مهم بين هذه المنظمة ومجلس معايير المحاسبة الدولية بأن تعتمد المنظمة المعايير المحاسبية الدولية على نطاق عالمي لكل الشركات المدرجة في البورصات الأعضاء في هذه المنظمة.

[26] صيودة ايناس، أهمية التزام المؤسسات الجزائرية بتطبيق معيار المحاسبة الدولي الأول 'عرض القوائم المالية'، مرجع سبق ذكره، ص57.

[27] جمعة حميدات، منهاج خبير المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية (IFRS EXPERT)، طبعة المجمع الدولي العربي للمحاسبين القانونيين، عمان: الاردن، ، 2014، ص4.

3-منظمة التعاون والتنمية الاقتصادية OECD

تأسست سنة 1960م، وتسمى أيضا نادي الاغنياء، بدأت الاهتمام بالمحاسبة الدولية مع بداية السبعينات، حيث قامت بهذا الصدد في 1976م ينشر توجيهات للمؤسسات متعددة الجنسيات فيما يخص عملية نشرها للمعلومات المالية والقطاعية[28]. وتدعم هذه المنظمة عمل مجلس معايير المحاسبة الدولية.

4-الأمم المتحدة UN

جاء اهتمام الأمم المتحدة بالمحاسبة وتحسين التقارير المالية نظير تأثير الشركات المتعددة الجنسيات على الاقتصاد العالمي، والاتجاه نحو وضع نظام دولي قابل لمقارنة المعايير والتقارير المحاسبية المالية بحيث أنشأت لجنة ومركز يهتمان بجمع معلومات حول أنشطة الشركات متعددة الجنسيات وتقاريرها المالية. يأخذ عمل الأمم المتحدة بعدا سياسيا ويعكس التوجه المتزايد لحكومات العديد من دول العالم الثالث نحو العالمية والعمل المالي والاقتصادي الدولي.

5-لجنة معايير المحاسبية الدولية IASC

تعتبر لجنة المعايير المحاسبية الدولية(***IASC***) أكبر هيئة سعت الى التوحيد وقادت العديد من التحديات والصعوبات من أجل الوصول الى التوافق والتوحيد لمحاسبي الدولي بحيث لجنة مستقلة لا تخضع لأي هيئة أو حكومة معينة، تعريف بأنها منظمة مستقلة تهدف إلى إعداد معايير، يمكن استخدامها من قبل الشركات والمؤسسات، لدى إعداد القوائم المالية في جميع أنحاء العالم .وقد تم تأسيس هذه اللجنة في 29 جوان 1973 إثر اتفاق بين المنظمات المحاسبية القائمة في كل من استراليا، كندا، فرنسا، ألمانيا، اليابان، هولندا، المملكة المتحدة، إيرلندا، والولايات المتحدة الأمريكية وقد تكونت لجنة معايير المحاسبة الدولية آنذاك من عدة مجالس ولجان فرعية[29] وبلغ عدد أعضاء اللجنة 143 عضو مهنيا في 104 دولة، وشمل مجلس

[28] Heller Axel et Zalto Peter, Différences Nationales et L'harmonisation comptable in comptabilité Internationale, Vuibert Edition, Paris, 1997, p 19.

[29]- الليثي فؤاد محمد ،نظرية المحاسبة، الطبعة الثانية، مصر، دار النهضة العربية، 2003/2002، ص303.

اللجنة 16 عضوا وهو مسؤول عن تطوير وقبول معايير المحاسبة الدولية وذلك قصد تحقيق جملة من الأهداف نوردها فيما يلي:[30]

- إعداد ونشر لأجل الصالح العام، معايير محاسبية ذات نوعية عالية وقابلة للفهم والتطبيق في العالم كله، وتلزم بتوفير في القوائم المالية معلومات ذات نوعية وشفافة وقابلة للمقارنة، من أجل مساعدة المتعاملين في الأسواق المالية في العالم والمستعملين الآخرين في اتخاذ قراراتهم الاقتصادية؛
- الحث على الاستعمال والتطبيق الدقيقين والصارمين لهذه المعايير.

عرفت هاته اللجنة العديد من التغيرات الى غاية اعادة هيكلتها سنة 2001، سيتم التطرق الى كل هذا من خلال المطلب الموالي.

المطلب الثالث: مجلس معايير المحاسبة الدولية خصائصه وفلسفته

1-التطور التاريخي للجنة المعايير المحاسبية الدولية

أ-المرحلة الأولى: (1973-1992)

تميزت هذه الفترة بتغييرات هيكلية واسعة وانضمام العديد من البلدان، مع إعداد مجموعة كبيرة من المعايير المحاسبية:

- في نيوزلندا سنة1974 ، انضم 6 أعضاء مشاركين إلى عضوية اللجنة يتعلق الأمر ب: بلجيكا، الهند، إسرائيل، باكستان، زيمبابوي، وتم إصدار المعيار المحاسبي الدولي رقم(1) (***IAS1***) الخاص بالإفصاح عن السياسات المحاسبية؛
- في سنة 1976 موّل محافظو البنوك المركزية للدول العشر الكبرى، مشروع إصدار معيار محاسبي دولي خاص بالقوائم المالية للبنوك، وهو ما يعد نقطة إيجابية في مسار تعميم تطبيق المعايير المحاسبية؛

[30]- C. Maillet Boudrier, A.le manh,(2007), Normes comptables internationales IAS/IFRS, Alger, copyright BERTI Edition, p 11.

- في سنة 1977 تأسس الاتحاد الدولي للمحاسبين (***IFAC***) وهي هيئة تضم هيئات المحاسبة والمراجعة للدول الأعضاء في اللجنة والهيئات المهنية للدول المختلفة، وأسندت له مهمة إصدار قواعد السلوك المهني، وإصدار معايير المراجعة الدولية ورقابة الجودة، ومناقشة أي تعديل في اللوائح التنظيمية للجنة المعايير الدولية.
- انطلاقا من سنة1984 ، بدأت الاهتمامات الدولية لتوحيد وتوفيق المعايير المحاسبية، والبحث عن سبل حماية المستثمر خصوصا إثر تطور أسواق رؤوس الأموال وظهور منتوجات مالية جديدة، وعلى إثر ذلك عقدت عدة مؤتمرات دولية نظمتها كل من منظمة التنمية والتعاون الدولي، الجمعية الدولية للأوراق المالية، وكذا هيئة تداول الأوراق المالية الأمريكية(***SEC***) . هذه الأخيرة أعدت تصور مشروع قيد الأوراق المالية في الأسواق العالمية وكان ذلك سنة 1985 ؛
- أما في سنة1986 ، فقد انضم ممثل هيئة المحللين الماليين لعضوية مجلس إدارة اللجنة الدولية؛
- في سنة 1987 انضمت المنظمة الدولية للبورصات العالمية (***IOSCO***) إلى المجموعة الاستشارية للجنة الدولية، وهو ما أعطى حافزا لتطور أعمال هذه الأخيرة وكسب صدى عالمي ونوع من الاستقلالية عن الاتحاد الدولي للمحاسبين؛
- في سنة 1988، تواصل الدعم الدولي للجنة، بدخول مجلس معايير المحاسبة المالية الأمريكي (***FASB***)كملاحظ؛
- في سنة1989 ، حثت جمعية الخبراء الاستشاريين الأوروبية، الدول الأوروبية المشاركة الفعلية في أنشطة اللجنة الدولية، وهو نفس ما نصح به الاتحاد الدولي المحاسبي المؤسسات العمومية؛
- أما سنة 1990 فقد تميزت بانضمام الاتحاد الأوروبي إلى اللجنة الاستشارية، وتم تقنين حدود العلاقة بين الاتحاد الدولي للمحاسبين (***IFAC***) واللجنة؛
- وفي سنة 1991 قدم مجلس معايير المحاسبة المالية الأمريكي (***FASB***) عرضً ا لدعم اللجنة الدولية.
- ما نلاحظه في المرحلة الأولى من نشاط اللجنة الدولية لمعايير المحاسبة، أنها حاولت كسب دعم دولي واسع على حساب توحيد المعاملات المحاسبية وبعد أن لقيت إقبالا لا بأس به انتقلت إلى البحث عن قابلية للمقارنة دعمت

بدخول هيئات كمجلس المحاسبة الأمريكي، والمنظمة العالمية للبورصات إلى لجانها، وهو اعتراف بمدى أهمية ونوعية عمل اللجنة، مما سمح لها بالانتقال إلى مرحلة ثانية هي مرحلة تطوير المعايير المصدرة والتطبيق الوحيد لنشر المعلومة المالية.

ب-المرحلة الثانية: (1993-2001)

- عملت اللجنة على إقرار المعايير التي تصدرها دوليا، ولقد نجحت في ذلك، إذ أقرت المنظمة الدولية للبورصات العالمية (***IOSCO***) المعيار المحاسبي الدولي رقم (7) (***IAS*** 7) الخاص بقائمة التدفقات النقدية، وتم الاتفاق على إعداد مجموعة معايير عصب المحاسبة وحدد تاريخ الانتهاء من المشروع سنة 1999 ليقدم التاريخ إلى 1998.
- وفي سنة 1994 أقرت المنظمة 14 معيار من معايير اللجنة الدولية، وفي السنة ذاتها قبلت هيئة تداول الأوراق المالية الأمريكية (***SEC***) ثلاثة معايير دولية، كما وافق البنك الدولي على تمويل مشروع لإصدار معيار خاص بالمحاسبة الزراعية، ولم يزل الاهتمام أو بالأحرى الاقتناع الدولي يتواصل لتوحيد المعاملات المحاسبية، فقد طالب الكونغرس الأمريكي ووزراء التجارة لمنظمة التجارة العالمية، وكذا لجنة البورصة الاسترالية سنة 1996 بضرورة العمل على إنجاح الانتهاء من المعايير الدولية، وتقريب المعايير المحلية من الدولية، وقد قامت اللجنة الدولية في نفس السنة بالعمل على إيجاد معيار محاسبي دولي للمخصصات بالتعاون مع مجلس معايير المحاسبة البريطاني، وبدأ العمل على البحث عن معيار دولي للمشتقات المالية يتفق مع طبيعة المنتجات المشتقة في البورصات الأوروبية بطلب من منظمة الاتحاد الأوروبي.
- سنة 1998 أصدرت كل من بلجيكا، فرنسا، ألمانيا قوانين تسمح للشركات الكبرى استخدام المعايير الدولية، وعرفت نفس السنة دخول أعضاء جدد للجنة الدولية ليصبح عدد أعضائها حوالي100 دولة.
- وتواصل الدعم الدولي لما تصدره اللجنة من معايير سنة 1999 من طرف وزراء مالية الدول الصناعية السبعة، المنظمة الأوروبية للخبرة الاستشارية، هيئات المراجعة والمحاسبة للدول الأوروبية والآسيوية.
- أما سنة 2000 فقد عرفت مصادقة البرلمان الأوروبي على قانون يلزم المؤسسات المدرجة في البورصات الأوروبية تطبيق معايير المحاسبة الدولية في أجل أقصاه 2005 ،ومدد الأجل إلى 2007 للمؤسسات التي تطرح سندات فقط،

وأعلنت" لجنة بازل "دعمها للمعايير الدولية، وفي نفس السنة أبدت منظمة البورصات العالمية قبولها ل 30 معيار، وهو ما يعد تأكيدً ا قاطعً ا على مصداقية معايير(***IASC***) ودعما قوياً للعمل الدولي.

- وفي جويلية 2000 أقرت الأمم المتحدة بعد اجتماع لمحاسبي مختلف الدول في سويسرا،أن تطبيق المعايير المحاسبية الدولية هو في صالح كل من البلدان الناشئة ودول العالم الثالث لدعم التنمية الاقتصادية؛
- وفي 01 أفريل 2001 ،تم اعتماد مجلس معايير المحاسبة الدولية ***IASB*** كبديل للجنة، ومنذ ذلك الوقت أصبحت المعايير المصدرة من طرف المجلس تسمى المعايير الدولية للتقرير المالي ***IFRS*** بدل من المعايير المحاسبية الدولية ***IAS***.

لقد تميزت هذه المرحلة بإجماع دولي أكبر، وبإصدار معايير تمس جوانب حساسة نتجت جراء التطورات العالمية كالمشتقات المالية، وعرفت هذه المرحلة أيضا إعادة هيكلة اللجنة لتتحول إلى مجلس معايير المحاسبة الدولي المسؤول الأول عن صناعة المعايير المحاسبية الدولية .حيث تم إصدار أول معيار من النوع ***IFRS*** أي المعايير الدولية للتقرير المالي، وذلك في 19جوان 2003 ليمثل الإطار النظري الجديد للعمل المحاسبي الدولي.

2-تشكيل مجلس معايير المحاسبة الدولية IASB

أنهت لجنة معايير المحاسبة الدولية برنامج عملها سنة1998 ، وحولت جهودها لدراسة قضايا وضع المعايير التي سبق بيانها، ولهذا الغرض شكل مجلس اللجنة جهة لوضع إستراتيجية العمل لدراسة ما يجب أن تكون عليه إستراتيجية لجنة معايير المحاسبة الدولية وهيكلتها لمواجهة التحديات الجديدة، وقد أصدرت هذه المجموعة سنة 1998 ورقة نقاش بعنوان" تشكيل لجنة معايير المحاسبة الدولية لمواجهة تحديات المستقبل[31]، حددت مقترحاتها لتغيير هيكلية اللجنة، وقد تم تسلم التعليقات حول الموضوع، خلال مطلع سنة1999 ، وتم إصدار التقرير النهائي، حيث وافق مجلس اللجنة في مارس 2000 بالإجماع على دستور جديد لإعادة هيكلتها. وفي01 أفريل2001 تم استبدال (***IASC***) بمؤسسة لحنة المعايير المحاسبة الدولية

[31]- شرويدر ريتشارد وآخرون ، نظرية المحاسبة، الرياض، المملكة العربية السعودية، دار المريخ للنشر، 2006، ص119.

(IASCF)وحولت المسؤولية عن وضع المعايير الدولية إلى مجلس معايير المحاسبة الدولية (***IASB***) وهو جزء من تنظيم مؤسسة لجنة المعايير المحاسبية الدولية.

بعد هاته التغيرات الهيكلية والتوجهات الجديدة لمجلس المعايير المحاسبية الدولية ارتفع الطلب على معايير المحاسبة الدولية ذات الجودة العالمية، التي توفر الشفافية وقابلية المقارنة وبالتالي من غير المحتمل أن يكون دور لجنة معايير المحاسبة الدولية في المستقبل هو نفسه الدور الذي لعبته سابقا، فقد لعبت هذه اللجنة في فترتها الأولى كموفق فقط، حيث كانت تختار معالجة محاسبية موجودة سلفا على المستوى القومي وتبحث عن قبول عالمي لهذه المعالجة مع بعض التعديل أحيانا، ولكنها بدأت حديثا بدمج هذا الدور مع دور المحفز والمنسق للمبادرات القومية، وقد كانت هيكلية تأسيس لجنة معايير المحاسبة الدولية كالآتي:

1.2. مؤسسة لجنة معايير المحاسبة الدولية (*IASCF*)

تتكون مؤسسة لجنة معايير المحاسبة الدولية من تسعة عشر أمينا (***Les Trustees***)، يتم اختيارهم من قبل لجنة التعيين .ويشترط في تركيبة الأعضاء أن تكون ممثلة للأسواق المالية العالمية، والتنوع في الأصول الجغرافية والمهنية. وذلك حسب التوزيع التالي:[32]

- 06 أعضاء من أمريكا الشمالية؛
- 06 أعضاء من أوروبا؛
- 04 أعضاء من أسيا؛
- 03 أعضاء من كل المناطق الجغرافية بشرط احترام التوازن الجغرافي الكلي.

كما أن خمسة 05 أعضاء من بين 19 عضوا يُترك تعيينهم للاتحاد الدولي للمحاسبين (***IFAC***) شريطة التشاور المتبادل مع لجنة التعيين واحترام التوازن الجغرافي، وأن عضوين من بين الخمسة لابد أن يتم اختيارهما من بين الشركاء أو

[32]– مرزوقي مرزقي وحولي محمد ، مجلس معايير المحاسبة الدولية كهيئة منادية للتوحيد المحاسبي، المحور: الدولي، المنظمات الدولية المحاسبية، المتقلى الدولي العلمي ،يومي 30/29 مارس، 2011، ص6.

المسيرين للشركات المحاسبية الدولية الرائدة. والباقي (03) يتم اختيارهم بالتشاور مع هيئات دولية تمثل معدي ومستعملي القوائم المالية والجامعين بعضو واحد عن كل فئة.

يتم تعيين الأمناء لمدة 03 سنوات قابلة للتجديد مرة واحدة، وتشمل مهمتهم الآتي:

- تعيين أعضاء المجلس؛ ولجنة التفسيرات القائمة والمجلس الاستشاري للمعايير؛
- المراجعة السنوية لإستراتيجية مجلس معايير المحاسبة الدولية، ومدى فعاليته؛
- القبول السنوي لميزانية مجلس معايير المحاسبة الدولية وتحديد أساس التمويل؛
- مراجعة القضايا الإستراتيجية العامة المؤثرة على معايير المحاسبة والدعاية لمجلس معايير المحاسبة الدولية والعمل الذي يقوم به وتعزيز أهداف تطبيق معايير المحاسبة الدولية وضمان إبعاد أمناء المجلس من التدخل في الأمور الفنية المرتبطة بمعايير المحاسبة؛
- وضع وتعديل الإجراءات التشغيلية للمجلس، ولجنة التفسيرات القائمة، والمجلس الاستشاري للمعايير؛
- قبول التعديلات في ميثاق المؤسسة بعد بذل ما يجب، بما في ذلك التشاور مع المجلس الاستشاري للمعايير، ونشر مذكرات العرض المبدئية للتعليق عليها من الجمهور.

1.1.2.مجلس معايير المحاسبة الدولية (*IASB*)

يتكون مجلس معايير المحاسبة الدولية من أربعة عشر عضوا (اثنا عشر منهم بتفرغ تام) يتم تعيينهم من قبل مجلس الأمناء، والمؤهل الأساسي لعضوية المجلس هو الخبرة الفنية، ويجب أن يتأكد الأمناء كذلك بأن المجلس لا تسيطر عليه أي مصالح إقليمية أو تنظيمية محددة .وبالتالي تم نشر الاسترشادات التالية:[33]

- يجب أن يكون ما لا يقل عن خمسة أعضاء لديهم خلفية كمراجعين ممارسين للمهنة؛
- يجب أن يكون ما لا يقل عن ثلاثة أعضاء لديهم خلفية عن إعداد القوائم المالية؛

[33]- شرويدر ريتشارد، مرجع سبق ذكره، ص123.

- يجب أن يكون ما لا يقل عن ثلاثة أعضاء لديهم خلفية عن استخدام القوائم المالية؛
- يجب أن يكون واحد على الأقل من الأعضاء لديه خلفية أكاديمية؛
- يجب أن يكون سبعة من الأعضاء المتفرغين لديهم مسؤوليات ارتباط رسمية مع واضعي المعايير الوطنيين بهدف تشجيع التقارب بين معايير المحاسبة الوطنية ومعايير المحاسبة الدولية.

يتم تعيين رئيس المجلس من قبل الأمناء، من بين أعضاء المجلس العاملين بوقت كامل (المتفرغين)، كما يضطلع بعد استشارة الأمناء بمهمة توظيف الطاقم الإداري رئيس المجلس باعتباره المدير التنفيذي للمجلس، وخاصة:[34]

- **مدير تقني**: يشرط أن لا يكون عضوا بالمجلس، يكون له الحق في الحوار والمناقشة داخل المجلس دون أن يكون له حق التصويت؛
- **مدير تجاري**: باعتباره مسؤولا عن النشر وحقوق إعادة النشر، الاتصال والموظفين الإداريين والماليين.

وتكمن مهام المجلس في الآتي:

- إصدار وتطوير معايير محاسبية (***IFRS***) عالمية موحدة ذات نوعية راقية تساعد القوائم المالية (ذات النفع العام)، وقوائم أخرى على إنتاج معلومات شفافة قابلة للمقارنة تستخدم ليس فقط من قبل العاملين في مختلف الأسواق المالية، وإنما كذلك من طرف كل من يستخدم المعلومات في أغراض اتخاذ القرارات أو إصدار أحكام (رقابة وتقييم)؛
- العمل على ضمان حسن استخدام المعايير المحاسبية الدولية؛
- القيام باتصالات مكثفة مع الهيئات المحاسبية الوطنية (كل دولة على حده) المكلفة بإعداد المعايير المحاسبية من أجل تقليص فجوة الخلاف المحاسبي دوليا.

[34]- بلغيث مدني، المحاسبة الدولية، الطبعة الأولى، عمان، الدار العلمية للنشر والتوزيع ودار الثقافة للنشر والتوزيع، 2000، ص131.

2.1.2. المجلس الاستشاري لمعايير المحاسبة الدولية (*SAC*)

يتكون هذا المجلس من 49 عضوا، يتم تعيينهم من قبل الأمناء لمدة ثلاثة سنوات قابلة للتجديد، يتمتعون بخلفيات وظيفية وجغرافية مختلفة، يرأس(*SAC*) رئيس مجلس المعايير المحاسبية الدولية (*IASB*) ، ويجتمع عادة ثلاث مرات في السنة في اجتماعات مفتوحة للجمهور، ويوجه أعمال (*IASB*) المتعلقة بالقرارات والأعمال ذات الأولوية، ويطلعه على انعكاسات المعايير المقترحة على كل من معدي ومستخدمي القوائم المالية، كما يعطي استشاراته للمجلس والأمناء بشأن الأمور الأخرى.

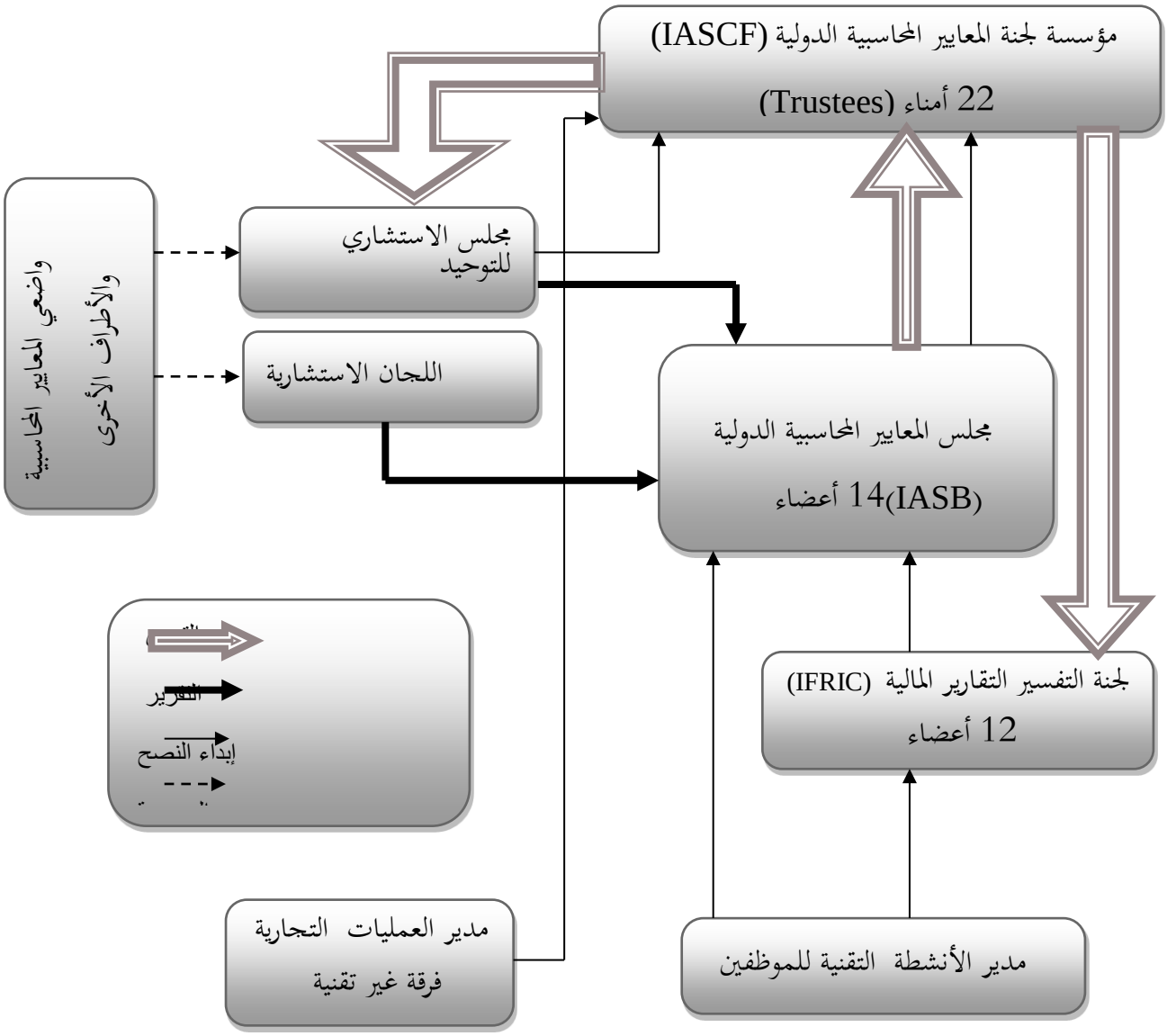
3.1.2. لجنة تفسيرات التقرير المالي الدولي (IFRIC)

شكل مجلس معايير المحاسبة الدولية لجنة تفسيرات التقرير المالي الدولي(*IFRIC*) لتحل محل اللجنة السابقة (*SIC*) . وتتكون هذه اللجنة من اثنا عشر عضوا يتم تعيينهم من قبل الأمناء لمدة ثلاثة سنوات قابلة للتجديد، وتهتم هذه اللجنة بتفسير بعض النقاط الخاصة على ضوء المعايير المحاسبية الدولية الموجودة وإعداد ونشر مشاريع تفاسير أودعت للإثراء بين الجمهور المهتمين لإتمام عملية التفسير، كما ينسق مع هيئات التوحيد الوطنية لضمان الحلول ذات الجودة العالية. [35]

والشكل التالي يوضح أكثر هيكل مؤسسة لجنة المعايير المحاسبية الدولية:

[35]- شرويدر ريتشارد وآخرون ، **مرجع سبق ذكره**،ص124.

الشكل رقم(1-02): هيكل مجلس المعايير المحاسبية الدولية



المصدر: بقطاش فتيحة، **دوافع توحيد المعايير المحاسبية الدولية في ظل العولمة**، أطروحة دكتوراه في علوم التسيير، جامعة الجزائر3، 2011، ص74.

3.مفهوم المعيار المحاسبي شكله وخصائصه

إن الحديث عن المعايير المحاسبية يقودنا بالدرجة الأولى إلى محاولة إعطاء مفهوم شامل لها، خصائصها وكذا التعرف على الأهمية التي تكتسبها في ظل التطورات الحديثة التي يشهدها الاقتصاد العالمي.

1.3.مفهوم المعيار

لقد جاءت كلمة معيار ترجمة لكلمة « ***Standard*** » الانجليزية وهي تعني نموذج يوضع، يقاس على ضوئه وزن شيء أو طوله أو درجة جودته[36].

ويعرف المعيار حسب (***ISO : International Standards Organisations***) على أنه وثيقة أُعدت بإجماع مصادق عليها من قبل هيئة معترف بها، تعطي لاستعمالات مشتركة ومتكررة قواعد أو خطوط عريضة أو مواصفات للأنشطة أو نتائجها لضمان مستوى تنظيم أمثل في سياق معين.

أما فيما يخص المعيار المحاسبي فهناك العديد التعريفات له، فمن بين أبرزها وأشملها "أنه إطار عام أو نموذج أساسي يهدف إلى تحديد الطريقة السليمة لقياس وعرض والإفصاح عن العمليات والأحداث والظروف التي تؤثر على عناصر القوائم المالية بما ينعكس على المركز المالي للمنشأة ونتائج أعمالها، بما يحقق أهداف المستفيدين[37]. "

2.3.شكل المعيار

يأخذ كل معيار محاسبي دولي الشكل العام التالي:[38]

- مقدمة المعيار
- التعريف للمصطلحات التاريخية
- موضوع المعيار
- إفصاح التطورات الخاصة
- أحكام انتقالية

[36]– حواس صلاح ، التوجه الجديد نحو معايير الإبلاغ المالي الدولية وأثره على مهنة المدقق، أطروحة دكتوراه دولة في العلوم الاقتصادية، جامعة الجزائر، 2008،ص58.

[37]كريم منصور على حسوبة واخرون، مرجع سبق ذكره،ص17 .

[38]– جربوع يوسف محمد، حلى سالم عبد الله ، المحاسبة الدولية مع التطبيق العلمي لمعيار المحاسبة الدولية، عمان: الأردن، مؤسسة الوراق للنشر والتوزيع، 2002، ص94.

- تاريخ سريان المعيار
- الملاحق

ويحتوي كل معيار شرح مفصل وعناوين تكميلية، يمكن أن يقدما مفصولين عن المعيار قواعد الخلاصات ودليل التطبيق.

وفي سنة 1993 بدأت عملية إعادة صياغة لبعض المعايير التي سبق إصدارها منذ تشكيل اللجنة أو تعديل للبعض الآخر وعلى هذا الأساس نميز بين نوعين من المعايير:

أ– معايير تم إعادة صياغتها: بالنسبة لهذه المعايير لم يتم إدخال أية تغييرات جوهرية على النص الأصلي المعتمد للمعيار وكل ما حدث هو تغيير بعض المصطلحات وإلغاء بعض فقرات المعيار الأصلي.

ب– معايير عدلت: هي معايير سبق إصدارها وأجرى عليها تعديلات جوهرية وأعدت لتحل محل المعايير الأصلية.

ولقد تم تعديل هيكل المعايير ولم يتم الالتزام بالهيكل الأصلي وأصبح كالتالي:[39]

- الهدف
- المصطلحات المستخدمة
- تاريخ السريان
- مجال التطبيق
- تاريخ سريان المعيار

3.3.خطوات إصدار معيار محاسبي

إن إصدار واعتماد أي معيار يخضع لإجراءات محددة مسبقا من طرف مؤسسة معايير المحاسبة الدولية تسمى : "***Due process***" ويتدرج الإصدار حسب الخطوات التالية:[40]

[39]– تمراز محمد حامد ، المشاكل المحاسبية الدولية، القاهرة: مصر، مطبعة جامعة حلوان،2002، ص20.

[40] - Gregoriou Greg N, Gaber Mohamed, International Accounting, Burlington, USA, Elsevier Led, 2006 , p17.

– تقوم فرقة تقنية مكونة من طرف المجلس (***IASB***) بتحديد كل الجوانب والقضايا المتعلقة بالموضوع قيد الدراسة؛

–دراسة الممارسات المحاسبية المحلية وتبادل الآراء مع المنظمين المحليين لهذه الممارسات ومعاييرها؛

–استشارة المجلس الاستشاري للمعايير(***SAC***) حول إمكانية إدراج الموضوع في جدول أعمال مجلس معايير المحاسبة الدولية (***IASB***)؛

–إنشاء مجلس استشاري لتوجيه (***IASB***) في أعماله؛

–نشر بيان مناقشة للجمهور من أجل التعليق عليه (***Discussion Document***)

–نشر مسودة مشروع المعيار (***Exposure Draft***) على الجمهور للتعليق عليها ويجب أن يصوت عليها ثمانية أعضاء من المجلس على الأقل، كما يجب أن لا تتضمن أي تعارض في الآراء بين أعضاء المجلس،ويمكن نشر فيها أساسات وملخصات الاستنتاجات الختامية التي يراد الوصول إليها؛

–الأخذ بعين الاعتبار كل التعليقات والردود المحصل عليها خلال مدة التعليق والتي تكون عادة 95 يوم؛

–النظر إن كان من المستحسن عقد جلسات استماع أو إجراء اختبارات ميدانية؛

–إصدار المعيار في شكله النهائي بعد الموافقة عليه من طرف ثمانية أعضاء على الأقل، ونشر معه ملحقات توضيحية حول كيفية تطبيقه وتاريخ دخوله التنفيذ وكذا تعامل المجلس (***IASB***) مع التعليقات التي تحصل عليها.

4. خصائص المعايير المحاسبية الدولية

تعتبر المعايير المحاسبية أداة للاسترشاد العام وتعبير عن كيفية تطبيق مبدأ محاسبي معين، فنظرية المحاسبة هي الإطار الفكري، والمعايير هي الإطار التطبيقي لتنظيم الممارسة العملية، ولذلك لابد من الربط بين الإطار الفكري والإطار التطبيقي حتى تتحقق خاصية الملائمة والتوافق فيما بين النظرية والمعايير وفيما بين المعايير وبعضها البعض.

و لأن المعايير المحاسبية تعد أهم أدوات التطبيق العملي في المحاسبة لذلك لابد وأن تتصف بالخصائص التالية: [41]

[41]– مرزوقي مرزقي وحولي محمد ، مجلس معايير المحاسبة الدولية كهيئة منادية للتوحيد المحاسبي، الملتقى الدولي العالمي،30/29 مارس 2011.ص10،11.

- يجب عند إعداد المعايير المحاسبية مراعاة الظروف الاقتصادية والسياسية والاجتماعية والقانونية والبيئية المحيطة بالمجتمع؛
- يجب أن تكون المعايير المحاسبية واقعية فلا يجب أن تتصف المعايير المحاسبية بالثبات، بل لابد وان تتغير وفقا للظروف البيئية المتغيرة من وقت لآخر فالمعايير المحاسبية عملية مستمرة؛
- أن تمثل المعايير المحاسبية أفضل الممارسات المحاسبية المتاحة عند وجود خلافات متعددة بالنسبة للمعالجة المحاسبية للموضوع الواحد، بحيث لا تقدم المعايير المحاسبية معالجة محاسبية واحدة بل تقدم عدة معالجات للموضوع المحاسبي الواحد، ويعالج هذا الموقف عن طريق الإفصاح المحاسبي عن المعالجة المحاسبية التي تم تطبيقها؛
- يجب أن لا تؤثر الضغوط السياسية أو ضغوط جهة معينة على إعداد المعايير المحاسبية؛
- يجب أن تكون عملية إعداد المعايير المحاسبية علمية وفنية وبيئية وأن تكون الاجتهادات والآراء الشخصية في أقل حدود ممكنة؛
- يجب أن تتصف المعايير المحاسبية بالحياد، ويقصد بذلك عدم توقع تحديد نتائج معينة مقدما بقدر الإمكان عند إعداد المعايير المحاسبية؛
- يجب أن تتصف المعايير المحاسبية بالتحرر من الانحياز نحو جهة معينة بمعنى أن تحقق المعايير المحاسبية مفهوم العدالة عند القوائم المالية المقدمة للأطراف الخارجية؛
- يجب أن تتصف المعايير المحاسبية بتنمية الأهداف الوطنية العامة دون أن تتأثر بتغيير الحكومات، فليس من المعقول أن تتغير المعايير المحاسبية مع كل تغيير في السياسات الحكومية؛
- وأخيرا يجب أن تتصف المعايير المحاسبية بالاقتصادية بمعنى ألا يترتب على تطبيق المعيار المحاسبي وفقا لأهميتها النسبية فلا تصدر المعايير المحاسبية ألا للعناصر والبنود والعمليات المؤثرة في إعداد وعرض القوائم المالية.

5.أهمية المعايير المحاسبية الدولية

هناك شبه اتفاق من قبل مفكري المحاسبة على أهميت وضرورة وجود المعايير المحاسبية ، لأن غيابها يؤدي إلى اختلاف أسس معالجة العمليات والأحداث ، مما يؤدي إلى إعداد قوائم مالية غير قابلة للمقارنة ويصعب فهمها من قبل مستخدميها الداخليين أو الخارجيين، وفي هذا الصدد قدم الباحثون الكثير من المبررات التي تؤكد على أهمية المعايير المحاسبية لعل من أهمها[42]:

-تحديد وقياس الأحداث المالية للكيان؛

-إيصال نتائج القياس لمستعملي القوائم المالية؛

-تحديد الطرق الملائمة للقياس،

-تمكن مستخدمي القوائم من إتخاذ القرارات المناسبة عند الاعتماد على المعلومات التي أعدت وفق المعايير الملائمة;

-استعمال هذه المعايير على نطاق دولي من طرف الشركات سيوفر مبالغ طائلة من الأموال كل سنة.

المبحث الثالث: الاعتراف، القياس والعرض وفق المعايير المحاسبية الدولية

تعتبر مرحلة اجراء تبويب وتسجيل المعاملات والاحداث الاقتصادية في النظام المحاسبي مرحلة سابقة لعملية اعداد القوائم المالية، ففي مرحلة التسجيل يتم تخصيص القيم النقدية على المعاملات والاحداث الاقتصادية. وفي هذه المرحلة فان المعايير المحاسبية تقوم بتوفير القواعد والأسس الخاصة بتخصيص تلك القيم.

المطلب الأول: القياس المحاسبي وفق المعايير المحاسبية

1.مفاهيم أساسية

تمثل عناصر القوائم المالية بنود الأصول و الإلتزامات وحقوق الملكية والدخل والمصاريف[43].

[42] يوسفي رفيق، النظام المحاسبي المالي بين الاستجابة للمعايير ومتطلبات التطبيق، رسالة ماجستير ،جامعة أم البواقي،2011/2010،ص104،103.

[43] جمعة حميدات، منهاج خبير المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية (IFRS EXPERT)، مرجع سبق ذكره، ص21..

1.1.الأصل

هو مورد اقتصادي حالي تسيطر عليه المنشأة كنتيجة لأحداث سابقة، ويتضمن هذا التعريف الأركان التالية؛

أ –أن الأصل هو مورد اقتصادي

ب –وجود السيطرة على المورد الإقتصادي

ويبين الإطار المفاهيمي ما يلي بخصوص ماهية المورد الإقتصادي وتعريف السيطرة:

أ–المورد الإقتصادي

هو **حق** من الممكن أو بمقدوره أن ينتج عنه منافع إقتصادية.

ب– **الحق**

الحق الذي من الممكن أن ينتج عنه منافع اقتصادية يأخذ أشكال عديدة.

2.1.الالتزام

هو تعهد حالي على المنشأة لتحويل(نقل)مورد اقتصادي كنتيجة لأحداث سابقة

ويبين الإطار المفاهيمي فيما يتعلق بالإلتزامات ما يلي:

- الإلتزام هو واجب أو مسؤولية ليس للمنشأة القدرة العملية على تجنبها، والإلتزام يكون يكون دائماً مستحقاً لطرف آخر سواء كان شخص طبيعي أو منشأة أخرى أو مجموعة أشخاص أو مجموعة منشآت أو المجتمع ككل .وليس من الضرورة أن يكون ذلك الطرف معروفاً أو محدداً بعينه.
- قد ينشأ الإلتزام عن عقد أو قانون أو ما شابه مثل مخصص ضريبة الدخل، أو قد ينشأ عن ممارسات الشركة وسياساتها المعلنة وتسمى عندها الإلتزامات الإستنتاجية نقل أو تحويل المورد الاقتصادي.
- يتضمن تعريف الإلتزام أنه يتطلب نقل مورد إقتصادي للغير، ولتحقيق ذلك فإن الإلت ا زم يجب أن يكون

قادر أو يمكنه أن يتطلب تحويل مورد إقتصادي لطرف آخر .وليس بالضرورة أن تكون تلك الإمكانية مؤكدة أو حتى مرجحة الحدوث، لكن يكفي فقط ان يكون الإلتزام موجوداً وأن يتوفر على ما يشير إلى أنه يتطلب نقل مورد إقتصادي للغير .

ويمكن أن يستوفي الإلتزام التعريف السابق حتى لو كانت إحتمالية تحويل أو نقل المورد الإقتصادي منخفضة، وعليه هناك إلتزامات يعترف بها بالقوائم المالية وأخرى يجب الإفصاح عنها فقط وبالتالي فهي موجودة.

3.1. حقوق الملكية

حقوق الملكية :هي الحصة المتبقية في أصول المنشأة بعد طرح(تنزيل)كافة الإلتزامات .أي أن:

حقوق الملكية = الأصول – الإلتزامات

- إن حقوق الملكية هي المطالبات على المنشأة والتي لا تمثل إلت ا زمات .وتنشأ حقوق الملكية أما بموجب عقد أو تشريع أو أية وسيلة أخرى ، ففي الشركات المساهمة فإن الأموال التي يقدمها المساهمون، والأرباح المحتجزة، والإحتياطيات، والإحتياطيات تمثل تسويات الحفاظ على أ رس المال يمكن أن تظهر منفصلة .مثل هذه التصنيفات يمكن أن تكون ملائمة لحاجات صناعة القرار لمستخدمي البيانات المالية عندما تعمل على إظهار القيود القانونية أ والأخرى على قدرة المشروع على توزيع أوإستعمال ملكيتها.
- ويتم تكوين الإحتياطيات أحياناً بناءاً على تشريع أو قانون آخر من أجل إعطاء المشروع ودائنوه حماية إضافية من آثار الخسائر .كما أن إحتياطيات أخرى يمكن تكوينها إذا كان قانون الضرائب الوطني يمنح إعفاءات أو تخفيضات من إلتزامات الضرائب في حال التحويل إلى مثل هذه الإحتياطيات .إن وجود وحجم هذه الإحتياطيات القانونية، والتشريعيات الضرائبية هي معلومات يمكن أن تكون ملائمة لحاجات صانعي القرارت .إن التحويل إلى هذه الإحتياطيات يعتبر حجزا للأرباح وليس مصروفات.

4.1. الدخل

هي الزيادة في الأصول أو النقص في الإلتزمات والتي تؤدي إلى زيادة في حقوق الملكية باستثناء مساهمات المالكين مثل أ رس المال وغيرها.

يتضمن تعريف الدخل كلاً من الإيرادات والمكاسب ويتحقق الإيراد في سياق النشاطات العادية للمشروع ويشار إليه بأسماء مختلفة تشمل المبيعات والرسوم والفائدة وأرباح الأسهم وريع حق الإمتياز، والإيجار .وتمثل المكاسب بنود أخرى تحقق تعريف الدخل وقد تنشأ أو لا تنشأ في سياق النشاطات العادية للمشروع، مثل مكاسب بيع الأصول الثابتة.

5.1. المصروفات

هي النقص في الأصول أو الزيادة في الإلتزامات والتي تؤدي إلى النقص في حقوق الملكية، باستثناء ما يتعلق بالتوزيعات التي تتم للمالكين(لا تعتبر توزيعات الأرباح ضمن مصروفات.) وتعتبر بنود الدخل والمصروفات من عناصر القوائم المالية التي تعبر عن وتقيس أداء المنشأة، ولا تقل

أهمية المعلومات حول بنود الدخل والمصاريف عن أهمية المعلومات حول الأصول والإلتزامات.

7.1. مفاهيم رأس المال والمحافظة على رأس المال

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

ويبين الجدول التالي مقارنة بين المفهوم المالي لرأس المال والمفهوم المادي لرأس المال:

الجدول رقم (1-02):مقارنة بين المفهوم المالي والمادي لرأس المال

من حيث	المفهوم المالي لرأس المال	المفهوم المادي لرأس المال
1. اكتساب الربح	إذا كان المبلغ المالي أو النقدي لصافي الأصول في نهاية الفترة يزيد عن المبلغ لصافي الأصول في بداية الفترة بعد استبعاد أية توزيعات للمالكين وأية مساهمات منهم.	يكتسب الربح إذا كانت الطاقة الإنتاجية المادية أو القدرة التشغيلية للمنشأة في نهاية الفترة تزيد عن الطاقة الإنتاجية المادية في بداية الفترة بعد استبعاد أية توزيعات إلى المالكين أو مساهمات منهم أثناء الفترة.
2. أساس القياس	لا يتطلب استخدام مفهوم محدد(يعتمد على رأس المال ا لم ا رد الحفاظ عليه)	استخدام التكلفة الجارية(مبلغ النقد المفترض دفعه للحصول على نفس الأصل أو ما يماثله في الوقت الحالي.)
3. أثر التغير في الأسعار على الأصول أو لمطلوبات	تعتبر الزيادة في أسعار الأصول أرباحاً مباشرة(مكتسب حيازة)وعند إتباع التكلفة التاريخية يعترف بها كأرباح عند التخلص من الأصل(بيع أو مبادلة) .	التغيرات في الأسعار المؤثرة على أصول أو التزامات المنشأة وتعتبر تغيرات في قياس الطاقة الإنتاجية وتعالج كتعديلات للحفاظ على رأس المال وتعتبر جزء اً من حقوق الملكية وليس ربحاً.
4. **رأس المال**	يمثل صافي الأصول(حقوق الملكية).	الطاقة الإنتاجية(مثل الوحدات المنتجة يوميا).

المصدر: من اعداد الباحث بالاعتماد على جمعة حميدات، منهاج خبير المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية IFRS) (EXPERT، عمان:الاردن، المجمع الدولي العربي للمحاسبين القانونيين، طبعة 2014.

2.مفهوم القياس

هو عملية تحديد القيم النقدية للعناصر التي سيعترف بها في القوائم المالية وتظهر بها في قائمة المركز المالي وقائمة الدخل، حيث يتضمن القياس تخصيص مبالغ نقدية يتم عندها الاعتراف بعناصر القوائم المالية والتقرير عنها، ويشير الإطار المفاهيمي للمعايير بأنه يتم استخدام مجموعة متنوعة من قواعد القياس التي يتم الدولية لإعداد التقارير المالية استخدامها في إعداد القوائم المالية.[44]

3.أسس القياس المحاسبي

يستخدم في القياس المحاسبي عدد من الأسس المختلفة للقياس ولدرجات مختلفة وضمن تشكيلات متفاوتة من البيانات المالية وهذه الأسس تشمل:[45]

1.3.التكلفة التاريخية

تسجل الأصول بالمبلغ النقدي الذي أعطي للحصول عليها في تاريخ الحصول عليها في تاريخ الحصول عليها، وتسجل الالتزامات بمبلغ المتحصلات المستلمة مقابل الدين أو في بعض الظروف بمبلغ النقد أو ما يعادل النقد المتوقع أن يدفع لسداد الالتزام ضمن السياق العادي للنشاط.

2.3.التكلفة الجارية

تسجل الاصول بمبلغ النقد أو ما يعادل النقد الذي يفترض دفعه للحصول على نفس الأصل أو ما يماثله في الوقت الحاضر، وتسجل الالتزامات بالمبلغ غير المخصوم من النقد أو ما يعادل النقد المطلوب لسداد الدين في الوقت الحاضر.

[44] كريم منصور علي محسوبة واخرون، المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية، مرجع سبق ذكره، ص34.

[45] أحمد حلمي جمعة، محاسبة عقود الانشاء، دار صفاء للنشر والتوزيع، عمان، الاردن، الطبعة الثانية، 2015،ص124.

3.3.القيمة القابلة للتحقق (القابلة للتسديد)

تقيد الأصول بمبلغ النقد أو ما يعادل النقد الذي يمكن الحصول عليه في الوقت الحاضر مقابل بيع الأصل بطريقة منظمة، وتقيد الالتزامات بقيم سدادها، أي بالمبالغ غير المخصومة النقدية أو ما يعادل النقدية التي من المتوقع أن تدفع لسداد الالتزامات ضمن سياق النشاط العادي.

4.3.القيمة الحالية

تقيد الأصول بالقيمة المخصومة الحالية لصافي التدفقات النقدية المستقبلية التي من المتوقع أن يولدها الأصل ضمن السياق العادي للنشاط، وتقيد الالتزامات بالقيمة المخصومة الحالية لصافي التدفقات النقدية الخارجية المستقبلية التي من المتوقع أن يحتاج اليها لسداد الالتزامات ضمن السياق العادي للنشاط.

5.3.القيمة العادلة

عبارة عن القيمة التي يمكن مبادلة أصل بها أو تسديد إلتزام على المنشأة على أساسها وذلك من قبل أطراف مطلعة ولديها الرغبة في التعامل على أساس تجاري[46].

6.3.القيمة الإستردادية

تسجل الأصول بمبلغ النقدية أو ما في حكمها الذي يمكن الحصول عليه في الوقت الحاضر مقابل بيع الأصل بالطريقة العادية .و تسجل الالتزامات بقيم السداد اى بالمبالغ غير المخصومة النقدية أو ما في حكمها التي من المتوقع أن تدفع لسداد الالتزامات ضمن النشاط العادى للمنشأة[47].

بالرغم مما تقدم فان قياس التكلفة هي أكثر الأسس استخداما لدى المشاريع عند اعداد بياناتها المالية، وتستخدم عادة مع أسس قياس أخرى (على سبيل المثال تدرج البضاعة بالتكلفة أو صافي القيمة القابلة للتحقق أيهما أقل، ويمكن أن تدرج

[46] كريم منصور علي محسوبة واخرون، المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية، مرجع سبق ذكره، ص35..

[47] نفس المرجع، ص35.

الأوراق المالية المتداولة بالقيمة السوقية، وتدرج التزامات معاشات التقاعد بقيمتها الحالية، واضافة لذلك، تستخدم بعض المشاريع أساس التكلفة الجارية نتيجة لعدم قدرة النموذج المحاسبي المبني على التكلفة التاريخية على التعامل مع اثار تغيير الأسعار للأصول غير النقدية.

المطلب الثاني: الاعتراف وفق المعايير المحاسبية الدولية

1.مفهوم الاعتراف[48]

الاعتراف هو عملية الادراج في بيان المركز المالي أو بيان الدخل للبند الذي يحقق تعريف العنصر ويفي بمعايير الاعتراف المحددة، وهذا يستلزم وصف البند بالكلمات وبالمبالغ وادخال هذا المبلغ في مجاميع الميزانية العمومية أو بيان الدخل، فالبنود التي تفي بمعايير الاعتراف يجب أن يعترف بها في الميزانية العمومية أو بيان الدخ، ان الاخفاق بالاعتراف بهذه البنود لا يتم تصحيحه من خلال الافصاح في السياسات المحاسبية المستخدمة أو الملاحظات أو المواد التفسيرية، لذلك فان البند الذي يفي بتعريف العنصر يجب أن يعترف به اذ:

- كان من المحتمل أن أي منفعة اقتصادية مستقبلية مرتبطة به سوف تتدفق الى أو من المشروع;
- و أن العنصر له تكلفة أو قيمة يمكن قياسها بموثوقية.

2.الشروط العامة للاعتراف[49]

1.2.احتمال تحقق منافع اقتصادية مستقبلية

يستخدم مفهوم الاحتمال في معايير الاعتراف للاشارة الى درجة عدم التأكد من تدفق المنافع الاقتصادية المستقبلية المرتبطة بالبند الى أو من المشروع، كما ان هذا الشروع منسجم في حالة عدم التأكد التي تميز البيئة التي يعمل فيها المشروع ، ويتم تقييم درجة عدم التأكد الملازمة لتدفق المنافع الاقتصادية المستقبلية استنادا الى الادلة المتوفرة عند اعداد البيانات المالية،

[48] أحمد حلمي جمعة، محاسبة عقود الانشاء، مرجع سبق ذكره،ص120.

[49] نفس الرجع،ص121.

على سبيل المثال عندما يكون من المحتمل تحصيل الذمة المدينة فان من المبرر الاعتراف بها كأصل وذلك في غياب أي دليل على عكس ذلك، الا أنه عند وجود مجتمع كبير من الذمم المدينة يكون عادة احتال بعدم تحصيل البعض منها، وعليه يتم الاعتراف بمصروف يمثل النقص المتوقع في المنافع الاقتصادية.

2.2.موثوقية القياس

ان المعيار الثاني للاعتراف ببند ما هو أن يكون له تكلفة أو قيمة يمكن قياسها بموثوقية، وفي كثير من الحالات يتوجب تقدير التكلفة أو القيمة، واستخدام تقديرات معقولة هو جزء أساسي من اعداد البيانات المالية ولا يقلل من موثوقيتها، ولاكن عندما يتعذر اجراء تقدير معقول فان البند لا يعترف به في الميزانية العمومية أو بيان الدخل، وعلى سبيل المثال فان المبلغ المتوقع الحصول عليه من دعوة قضائية يمكن أن تفي بتعريف كل من الأصل والدخل وكذا معيار الاحتمالية للاعتراف، ولكن اذا كان من غير الممكن قياس المطالبة بموثوقية، يجب أن لا يعترف بها كأصل أو دخل، أما وجود المطالبة فمن الممكن الافصاح عنها في الايضاحات أو ضمن المواد التفسيرية أو الجداول المكملة.

لذلك فان البند الذي يفشل في وقت معين في تحقيق شروط الاعتراف به قد يحقق هذه الشروط في وقت لاحق وذلك نتيجة لظروف أو أحداث لاحقة، كما أن البند الذي يمتلك الخصائص الاساسية للعنصر و لكنه يفشل في تحقيق معايير الاعتراف به قد يتطلب رغم ذلك الافصاح عنه في الايضاحات او المواد التفسيرية أو الجداول المكملة، ويعتبر ذلك مناسبا عندما تكون المعرفة بالبند ملائم لتقييم المركز المالي، والاداء، والتغيرات في المركز المالي للمشروع من قبل مستخدمي البيانات المالية.

3.الغاء الاعتراف

هي عملية استبعاد كل أو جزء من الأصل أو الإلتزام المعترف به من قائمة المركز المالي .ويتم ذلك عادةً عندما لم يعد يستوفي البند المعترف به تعريف الأصل أو الالتزام وكما يلي[50]:

[50] جمعة حميدات، منهاج خبير المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية (IFRS EXPERT)، مرجع سبق ذكره، ص23.

أ –إلغاء الإعتراف بالأصل يتم عندما تفقد المنشأة السيطرة على كل أو جزء من الأصل المعترف به.

ب –إلغاء الإعتراف بالإلتزام يتم عندما لم يعد على المنشأة إلتزام حالي لكل أو جزء من الإلتزامات المعترف بها.

المطلب الثالث: العرض المحاسبي

1–مفهوم العرض المحاسبي

يعني العرض المحاسبي تبويب وتقسيم وترتيب مخرجات النظام المحاسبي وعناصر القوائم المالية كل في مكانه، كعرض أصول المنشأة وترتيبها من أصول ثابتة وجارية وكدا التزامات المنِشأة، كما ترتب وتبوب مصاريف ومداخيل المؤسسة في قائمة الدخل.

تجدر الاشارة الى أن هناك اختلاف كبير بين العرض والافصاح فالعرض يشير الى الطريقة أو الأسلوب أو الشكل الذي يتم به تنظيم اظهار المعلومات المحاسبية المتعلقة بنتائج نشاط المؤسسة ومركزها المالي في القوائم المالية بما يسهل مهمة مستخدمي هذه القوائم عند تقييم أداء المؤسسة واتخاذ القرارات العديدة المتعلقة بها.

أما الافصاح فهو ارفاق ايضاحات تتناول ايضاح أو تفصيل المعلومات الخاصة بالبنود الواردة في صلب القوائم وذلك بهدف ألا تكون القوائم المالية للمؤسسة مضللة[51].

2–أهمية العرض المحاسبي

أولت المعايير المحاسبية أهمية كبيرة لموضوع العرض من خلال محاولة توحيد أشكال القوائم المالية والمفاهيم الأساسية للبنود والمعلومات المالية حتى يتم عرضها في القوائم المالية في مكانها الصحيح والبتالي استغلالها بالشكل الصحيح من طرف مستخدمي القوائم، لأن أي عرض خاطئ أو محاولة لإخفاء بند أو معلومة يؤدي الى فهم و استيعاب خاطئ لها. لدا كان توحيد طريقة عرض البنود والمعلومات المالية كان مطلبا دوليا حتى يتيح لمستخدمي المعلومات المالية والمحاسبية سهولة اجراء المقارنات وسرعة التحليلات من أجل اتخاد القرارات السليمة.

[51] بن زاف لبنى، دور الافصاح المحاسبي في تحسين المعلومات المحاسبية–دراسة عينة من المؤسسات الاقتصادية–، رسالة دكتوراه، جامعة محمد خيضر بسكرة، الجزائر، ص46.

3-الخصائص الاساسية للمعلومات المحاسبية

أشار مجلس معايير المحاسبة المالية الأمريكي (FASB) أن الملاءمة والموثوقية هما الخاصيتان الأساسيتان اللتان تجعلان المعلومات المحاسبية مفيدة لاتخاذ القرار، فكما ورد في قائمة مفاهيم (FASB)في البيان رقم 02 ؛فإن الخواص التي تفرق المعلومات ، الأفضل (الأكثر إفادة) عن المعلومات الأدنى(الأقل إفادة) هما الملاءمة والموثوقية، مع بعض الخواص الأخرى المتفرعة منهما.[52]

3-1 خاصية الملاءمة

تعتبر خاصية الملاءمة من الخواص الأساسية للمعلومات المحاسبية، حيث تحتاج الأطراف المستخدمة للمعلومات المحاسبية إلى معلومات ملائمة لاتخاذ قرارات مناسبة في الوقت المناسب وللتنبؤ بأرباح المؤسسة لاتخاذ قرارات الاستثمار فيها أو شراء أسهما أو بيعها، وترتبط هذه الخاصية بعناصر أساسية هي :القيمة التنبؤية ، التغذية العكسية، والتوقيت المناسب .وهناك العديد من التعريفات لهذه الخاصية أهمها:

تعرف خاصية الملاءمة بأنها تلك المعلومات القادرة على إحداث تغيير في اتجاه القرار، حيث يقصد وجود ارتباط منطقي بين المعلومات وبين القرار موضوع الدراسة .وتعتبر المعلومات ملائمة أو ذات علاقة وثيقة بالغرض الذي تعد من أجله، إذا كانت تساعد المستفيدين الخارجيين الرئيسيين في تقييم البدائل التي تتعلق بالاحتفاظ بعلاقاتهم الحالية مع المؤسسة، أو تكوين علاقات جديدة معها شريطة توافر الخصائص الاخرى التي تتسم بها معلومات تتسم بها المعلومات المفيدة[53].

3-2 خاصية الموثوقية

تعتبر خاصية الموثوقية من الخواص الأساسية للمعلومات المحاسبية فهي تزيد من منفعتها، وتتميز المعلومات بهذه الخاصية عندما تكون صادقة، حيادية، وتتصف بأمانة التعبير .وهي مهمة جدا في عملية اتخاذ القرار، إذ أفلست العديد من المؤسسات بسبب عدم إظهار المعلومات الحقيقية التي تعبر عن الوضع المالي الفعلي لتلك المؤسسات، ونتيجة لعدم تطبيق

[52] دونا لد كيسو و جيري ويجانت، المحاسبة المتوسطة، تعريب أحمد حامد حجاج، الجزء الأول، دار المريخ للنشر، الرياض، 2005، ص69 .

[53] أمين السيد أحمد، لطفي :إعداد وعرض القوائم المالية في ضوء معايير المحاسبة، ط1 ، الدار الجامعية، الإسكندرية، 2008 ، ص51 .

المبادئ المحاسبية المتعارف عليها، وترتبط هذه الخاصية بعناصر أساسية هي عدالة التمثيل، ونقص الإفصاح والشفافية فقدت المعلومات المحاسبية مصداقيتها وجود الحيادية، والقابلية للتحقق.

تمثل خاصية الموثوقية في المعلومات المحاسبية ضرورة ملحة للأفراد الذين لا يتوفر لديهم الوقت والخبرة الكافية لتقييم محتويات التقارير المالية واختيار المعلومات المفيدة لهم، حيث تتسم المعلومات المحاسبية بالموثوقية بمقدار خلو المعلومات التي يتم نشرها في التقارير المالية من الأخطاء والتحيز في العرض والتصور الصادق للأحداث والعمليات الاقتصادية .إذ تعتمد الثقة في مقياس معين على أنه يعبر بصدق عن هذا الشيء، فالثقة ليست مقياس محدد لكنها تمثل مدى معين يمكنها من التحقق من صدق التعبير المحاسبي عن الصفقات والأحداث المالية وسلامة القياس . حتى تكون المعلومات المحاسبية موثوقا بها، يتعين أن تكون خالية من الأخطاء والتحيز وتعكس الصورة الحقيقية للمؤسسة[54].

3-3 القابلية للفهم

إن إحدى الخصائص الأساسية للمعلومات الواردة في القوائم المالية هي قابليتها للفهم المباشر من قبل المستخدمين .لهذا الغرض فإنه من المفترض أن يكون لدى المستخدمين مستوى معقول من المعرفة بالأعمال والنشاطات الاقتصادية والمحاسبة ،كما أن لديهم الرغبة في دراسة المعلومات بقدر معقول من العناية .وينبغي عدم استبعاد المعلومات حول المسائل المعقدة التي يجب إدخالها في القوائم المالية إن كانت ملائمة لحاجات صانعي القرارات الاقتصادية بحجة أنه من الصعب فهمها من قبل بعض المستخدمين[55].

[54] عباس مهدي، الشيرازي، نظرية المحاسبة، ط1 ، دار السلاسل للطباعة والنشر والتوزيع، الكويت، 1990، ص199

[55] Evelyne LANDE, et Autres,L'Incidence du Choix du Fait Générateur sur la Pertinence et la Fiabilité des Comptes Publics: Le Cas de la Sécurité Sociale, Revue AFC-Comptabilité- Contrôle-Audit, Tome.14, Vol.2, Paris, Décembre2008, p 176.

خاتمة الفصل

ان التوحيد والتوافق المحاسبي للمبادئ والمفاهيم الذي وصلت اليه المحاسبة اليوم يعتبر قفزة نوعية لم تحصل منذ نشأتها، حيث انتقلت المحاسبة من أدوارها التقليدية القديمة كاحتساب النتيجة وغيرها وذلك بالاعتماد على أسس وقواعد محدودة، الى وسيلة خطاب واعلام بين الشركات والمتعاملين الاقتصاديين المهتمين بمعلوماتها.

ونظرا لتزايد الطلب على المعلومات المحاسبية والمالية التي تتمتع بجودة عالية، سعت المؤسسات العلمية المحاسبية وفي مقدمتها لجنة المعايير المحاسبية الدولية الى وضع تشريعات ومعايير متفق عليها من طرف الممارسين تخص عملية الافصاح وكيفية عرض المعلومات في التقارير المالية وايصالها الى مستخدميها في الوقت المناسب وبالقدر الكافي مما يسهل عمليات اتخاد القرارات.

لقد تطور الافصاح المحاسبي بتطور الفكر المحاسبي وبالانفتاح على الاسواق العالمية حيث أصبحت رؤوس الأموال تهاجر نحو أسواق جديدة، هاته الحركية أصبحت تتطلب معلومات خاصة سهلة وقابلة للمقارنة وهو ما يوفره الافصاح المحاسبي وهذا ما سنتطرق اليه بالتفصيل في الفصل القادم.

الفصل الثاني

مقدمة الفصل

تطور دور المحاسبة من الحارس الأمين على أصول المنشات الى أداة فعالة في اتخاذ القرارات من خلال المعلومات التي تقدمها، بعد معالجتها وفق نظام محاسبي يصمم بشكل يلائم عمل المنشات وأهدافها بحيث تكون مداخلاتها الأحداث والعمليات الاقتصادية ومخرجاتها المعلومات ضمن القوائم المالية الخاصة بها، (الإفصاح المحاسبي)، أي أنه إلى جانب اعتبار المحاسبة كأداة لخدمة أصحاب المؤسسة أصبحت تسعى إلى حماية ذوي المصالح فيها كالمساهمين والمصارف والموردين والمؤسسات الحكومية. فأصبحت بذلك وظيفة جديدة هي (خدمة المجتمع) سواء المجتمع المالي الاستثماري أو المجتمع ككل ترعى الدولة مصالحه بالرقابة والإشراف و التوجيه.

وبناء عليه فمن الطبيعي أن تحاول المحاسبة أن تتلاءم والحاجات المختلفة لمتخذي القرار المتعددين في المجتمع، بحيث لا يمكن الفصل بين المحاسبة وأهداف مستخدمي البيانات المحاسبية مما أدى إلى التركيز على عدم حذف أو كتمان معلومات جوهرية ذات منفعة لهذا المستثمر لذلك اقتضى التحليل العلمي للإفصاح التعرض لتعريفه وتطوره التاريخي.

المبحث الأول: ماهية الافصاح

لقد ازداد اهتمام بموضوع الافصاح، حيث أصبحت العديد من الجهات تعتمد بشكل كبير في قراراتها على ما تنشره المؤسسات من معلومات التي تساعدها في ترشيد أحكامهم واتخاد قرارات مفيدة لهم، و ذلك بعد خروجها من أنظمة محاسبية منتظمة أو معايير محاسبية دولية .وهو من أهم الممارسات المحاسبية التي تأثرت بالمتغيرات البيئية الجديدة وكدا العولمة. حيث راعت جميع الدول وكدا المنظمات المحاسبية وعلى رأس لجنة المعايير المحاسبية الدولية ذلك من خلال تنظيم هاته الممارسات وتخصيصها بمعايير خاصة.

المطلب الأول: الجدور التاريخية والمفهوم والأنواع

1.الجدور التاريخية للإفصاح

تعود الجذور التاريخية للإفصاح الى القرن 19 وذلك من خلال تأسيس شركات المساهمة حيث أست هاته الشركات فكرة عزل الملكية عن الادارة وأصبح دور الشركاء محدود، بالمقابل تم الزام الشركات بالقيام بعملية تدقيق الحسابات وتأشيرها من قبل مدقق خارجي مستقل ومحايد ولعد ذلك نشر قوائها المالية[56].

قبل القرن التاسع عشر كانت معلومات الشركات تتسم بالسرية وتعتبر أنها تخدم منافسي الشركة. فبدأت الدول في سن قوانين وتشريعات الزم الشركات بنشر القوائم المالية و لاكن بعد تدقيقها وفحصها من هيئات محايدة من أجل اكتشاف الاخطاء و التظليلات المتعمدة من طرف الادارة، وذلك لغرض بناء الثقة بين المتعاملين مع الشركات والشركة أو بالأحرى اعادة الثقة التي انهارت بسبب توالي الازمات خاصة أزمة 1929، وكان الانجليز السباقين لسن هاته القوانين منذ 1844.كان الافصاح في هاته الفترة تقريبا اختياريا خاضعا لرغبات الادارة التي كانت تفصح عن المعلومات التي تنتقيها والتي قد تتجاهل نشر معلومات هامة، بسبب اعتقادها أن النشر يضر بمصالحها بالإضافة الى عدم اعتماد هذه الشركات

[56] وصفي عبد الفتاح أبو المكارم، دراسات متقدمة في مجال المحاسبة المالية، دار الجامعة الجديدة، الاسكندرية، مصر، 2012، ص35.

على التمويل الخارجي من جمهور المستثمرين. أما في سنة 1907 أصبح الافصاح اجباريا نتيجة تزايد اعتماد شركات المساهمة على التمويل الخارجي[57] .

على العكس من انجلترا لم تكن لقوانين الشركات الأمريكية دورا ملحوظا في التأثير على الممارسات المحاسبية، بل يرجع الاهتمام بالإفصاح المحاسبي في الولايات المتحدة الأمريكية الى جهود مهنة المراجعة مهنة المراجعة ممثلة في معهد المحاسبين القانونين (AICPA) ففي سنة 1933 أكد على ضرورة التقيد بمبدأ الافصاح الكامل والثبات في اتباع النسق عند اعداد ونشر القوائم المالية وهدا ما فرضته هيئة تداول الاوراق المالية الأمريكية(SEC) على مجمع الشركات المقيدة في البورصة سنة 1934[58].

كما لا يمكننا القول أن تزايد أهمية الافصاح عن تطور المحاسبة من التبويب والحساب الى نظام متكامل يهدف الى توفير معلومات مناسبة لمتخذي القرارات ومختلف المتعاملين مع المؤسسة، وتأثر المحاسبة بعلوم أخرى غير علم الاقتصاد كعلم النفس والاتصال وغيرها.

وكان لتزايد الدور الاقتصادي لأسواق المال العالمية وبحث الشركات عن مصادر تمويل خارجية ومتنوعة أدى ازدياد رغبة المتعاملين و المستثمرين في الحصول على معلومات اضافية ونوعية وهدا ما يوفره الافصاح .

فبدل الحديث عن احتياجات المستثمر العادي من المعلومات انتقل الحديث الى ضرورة أن يفي الافصاح باحتياجات المجتمع المالي، أين ساهمت البنوك ومؤسسات المالية الأخرى في بروز فئة جديدة من المستثمرين الذين تتوفر لديهم سيولة ضخمة ويهدفون لاستثمار أموالهم عند توفر معلومات مطمئنة تستجيب لتطلعاتهم، كما ظهرت مجموعة من المؤسسات تخصصت في الاستشارات الاستثمارية والتحليل المالي، هذه التركيبة الجديدة كونت مجتمع مالي يهتم بما تقدمه المؤسسة من

[57] نفس المرجع، ص36.

[58] بن زاف لبنى، مرجع سبق ذكره، ص43.

معلومات كما ويتطلع الى الاطلاع عليها بصورة تقنية، فبعد التطور التكنولوجي أصبح الحديث عن التقارير الورقية ممل وغير عملي فالنسخة الالكترونية تلقى اقبالا واسعا وتمكن مستخدمها من الوصول الى المعلومة بشكل أسرع وأدق[59].

2.تعريف الافصاح

لنعرج أولا على الخلفية اللغوية لمصطلح الإفصاح، بحيث نتناول التعاريف التالية[60]:

أ-الافصاح لغة هو الكشف والتبيان فيقال أفصح عن الشيء أي كشفه وبينه;

ب-الافصاح يعني الظهور والوضوح فيقال أفصح الصبح اذا بدأ ضوؤه يظهر;

ج-الفصاحة البيان وخلو الكلام من التعقيد;

د-فصيح الكلام أي بليغ ولسان طلق;

هـ-افصح في منطقه أي افهم ما يقول أو يتكلم، وافصح عن كذا لخصه وبينه.

أما التعاريف الاقتصادية فهناك عدة تعاريف تناولت موضوع الإفصاح ,فقد كان مونتز (Montiz) من أوائل الباحثين الذين تعرضوا لمفهوم الافصاح المناسب، وذلك في دراسته الصادرة عن المعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين (AICPA) وقد بين في هاته الدراسة أن معيار الافصاح المناسب عن المعلومات المحاسبية يتعين أن يكون مرنا في ادار عناصره الرئيسية التي تتمثل في طبيعة المعلومات التي يجب الافصاح عنها في القوائم المالية، ثم الطرف أو الاطراف التي تستخدم هذه

[59]العايب فوزية، أثر محددات الافصاح المحاسبي والمالي على المعلومات الواردة في التقارير السنوية للمؤسسات-دراسة عينة من المؤسسات الاقتصادية الجزائرية-، رسالة دكتوراه، جامعة عبد الحميد مهري، قسنطينة، الجزائر،2017، ص14.

[60]يحي مقدم أحمد مارن، متطلبات الافصاح المحاسبي ومدى تطبيقها في القوائم المالية المنشورة للمصارف الاسلامية، رسالة دكتوراه، جامعة السودان للعلوم والتكنولوجيا، 2013، السودان، ص31.

المعلومات، وأخيرا توقيت الافصاح عن هاته المعلومات. وحدد مونتز مفهوم الافصاح المناسب بأنه يتعين على التقارير المحاسبية أن تفصح عن جميع المعلومات الضرورية الكفيلة بجعلها غير مضللة[61].

ويمكن إيجاز الباقي على النحو التالي:

لقد عرف الإفصاح بشكل عام بأنه: (بث المعارف أو نقل المعلومات من مصدر إنتاجها إلى مستقر الاستفادة منها أو استخدامها، فالإفصاح هو نقل هادف للمعلومات ممن يعلمها لمن لا يعلمها)[62].

أما الإفصاح المحاسبي عرف كما يلي: (إظهار كل المعلومات التي قد تؤثر في موقف متخذ القرار المتعلق بالوحدة المحاسبية وهذا يعني أن تظهر المعلومات في القوائم والتقارير المحاسبية بلغة مفهومة للقارئ دون لبس أو تضليل).

كما عرف أيضا الإفصاح المالي على أنه: (شمول التقارير المالية على جميع المعلومات اللازمة لإعطاء مستخدم هذه التقارير صورة واضحة وصحيحة عن وحدة المحاسبية).[63]

ومن جهة أخرى فقد عرف الإفصاح المالي بأنه: (تقديم المعلومات والبيانات إلى المستخدمين بشكل مضمون وصحيح وملائم لمساعدتهم في اتخاذ القرارات، لذلك فهو يشمل المستخدمين الداخليين والخارجين في آن واحد).[64]

ان اختلاف مصالح الأطراف المتعاملة مع المؤسسة فيما يتعلق بشكل ومضمون القوائم المالية قاد إلى اختلاف الزاوية التي ينظرون من خلالها لهذه القوائم. فإدارة المؤسسة كطرف مسؤول عن إعداد البيانات تنظر إلى الإفصاح من زاوية قد لا تتطابق مع نظرة مدققي الحسابات، وينظر رجال الأعمال إلى الإفصاح المحاسبي من زاوية تختلف عن تلك التي تتنظر من خلال جهات الرقابة والإشراف، وبالنهاية ينظر كل طرف يطالب بالإفصاح بحيث يحقق هدفه ومصلحته.

لدا من خلال التعاريف السابقة يمكن حصر تعريف الافصاح بأنه نقل للمعلومات من الدي يملك السلطة الى الدي لا يملك السطلة بحيث يمكنه من أخد صورة واضحة عن مجمل الاحداث داخل المؤسسة

[61] سعود جايد العامري، المحاسبة الدولية، دار المنهاج للنشر والتوزيع، الطبعة الأولى، عمان، الأردن،2010، ص479.

[62] رولا كاسر لايقة، القياس والافصاح المحاسبي في القوائم المالية للمصارف ودورهما في ترشيد قرارات الاستثمار، رسالة ماجستير، جامعة تشرين، سوريا، ص54.

[63] الشيرازي مهدي عباس، نظرية المحاسبة، مطبعة ذات السلاسل، الكويت، 1991، ص 322.

[64] حنان رضوان حلوة، مرجع سابق، ص 211.

3-أنواع الافصاح

من خلال ما تناوله الباحثون والكتاب في أنواع الافصاح يمكننا دراسة أنواع الافصاح من خلال تصنيفها الى معايير أهما:

أ-من حيث الالزامية: هناك نوعين

-الافصاح الاجباري(الالزامي): هو مجموع المعلومات الواجب الافصاح عنها بموجب المعايير المحاسبية أو معيار التقارير المالية الدولية، وكدا التشريعات والقوانين من أجل ضمان القدر الكافي من المعلومات لمستخدميها .

- الافصاح الاختياري: وهو مجموع المعلومات والاضافات المقدمة من قبل المؤسسات والتي لا يلزمها أي تشريع بل تكون بمحض ارادة المؤسسة من اجل اضفاء أكثر شفافية ومصداقية على وضعية المؤسسة وتمكن المستخدمين من التقرب أكثر من المؤسسة .

ب-من حيث حجم وعدد المعلومات: وهناك ثلاث أنواع

-الافصاح الشامل (الكامل): هو مجموع المعلومات والايضاحات التي تغطي أو تعطي صورة عن جميع الاحداث الجوهرية والاساسية المطلوبة من طرف المستخدمين لجميع الاحداث الاقتصادية سواء الانية أو اللاحقة.

-الافصاح الكافي(المحدود):هو الحد الادنى من المعلومات الواجب اظهارها وفق ما نصت على المعايير الدولية، وهو أكثر نوع موجود أو مطلوب من قبل التشريعات و المستخدمين.

-الافصاح العادل: وهو يعبر عن الحد الدي يضمن التوازن بين جميع الاطراف المستخدمة للقوائم المالية دون تخصيص وبقدر يعطي صورة واضحة عن المؤسسة.

ج–من حيث الحماية[65]: ويقصد به حماية مصالح المستخدمين للمعلومات وهناك نوعان

–الافصاح الوقائي (التقليدي):الهدف الاساسي من هدا النوع هو حماية المستثمر العادي بمحاولة ايصال معلومات تتصف بالموضوعية، الدقة والبساطة من أجل ضمان عدم تضليله من خلال عدم فهمه لها، أو نقصها.

–الافصاح التثقيفي(الاعلامي):يتمثل في الافصاح عن المعلومات المناسبة لأغراض اتخاد القرارات مثل الافصاح عن: التنبؤات المالية، الانفاق الرأسمالي الحالي، المخطط ومصادر التمويل، وهو يمثل الاتجاه الحديث في الافصاح ويوفر قدر كاف وشامل من المعلومات والتي تحتاج الى دراية وخبرة في استعمالها.

المطلب الثاني: أساليب الافصاح، أهميته و أهدافه

1- أساليب وطرق الإفصاح

تتعدد وتختلف وسائل وطرق الإفصاح المحاسبي والتي تساعد مستخدمي المعلومات على فهمها واتخاذ القرار الصحيح، و تعتبر هاته الأساليب في الغالب مكملة لبعضها البعض، وتتوقف المفاضلة بين طريقة وأخرى على طبيعة المعلومات المطلوبة وأهميتها النسبية وفيما يلي أكثر هذه الطرق شيوعاً في الاستخدام:[66]

أ–الإفصاح من خلال القوائم المالية : حيث يتم ظهور المعلومات الأساسية في صلب القوائم المالية حيث أن جزءا مهما من الافصاح يظهر من خلال شكل وترتيب هذه القوائم وتبويب مكوناتها حسب المعايير المحاسبية الدولية، مما يسهل فهمها واستخدامها من قبل المتعاملين والمهتمين.

ب– استخدام المصطلحات الواضحة والمتعارف عليها : مما لا شك فيه أن استخدام المصطلحات الواضحة ومقدار التفصيل في المعلومات لا يقل أهمية عن الإفصاح في صلب القوائم المالية السابق الإشارة إليها ويجب أن تستخدم المصطلحات التي

[65] بن زاف لبنى، مرجع سبق ذكره، ص50.

[66] مجدي أحمد الجعبري، الافصاح المحاسبي في ضوء المعايير المحاسبية الدولية،مجلة الاكادمية العربية المفتوحة بالدنمارك، المجلد 2011، العدد 9، 2011، ص7.

تعبر عن المعنى الدقيق والمعروف جيدا لدى مستخدمي المعلومات مع مراعاة توحيد المصطلحات لنفس المعاني في جميع التقارير حتى يستفيد مستخدم المعلومات منها وإلا أصبح الإفصاح مضلل في حالة حدوث عكس ذلك.

ج- المعلومات بين الأقواس : ويتم ذلك في صلب القوائم المالية في حالة بعض البنود التي يتعذر فهمها من عناوينها فقط دون إسهاب وتطويل لذلك يمكن شرح مثل هذه البنود كملاحظات مختصرة بين الأقواس مثل طريقة تقييم بند معين / الأصول المقيدة برهن أو إجراء شرح مختصر والى غير ذلك من الملاحظات.

د-الملاحظات والهوامش: تعتبر وسيلة الملاحظات والهوامش من وسائل الإفصاح الهامة لما توفره من معلومات قد يصعب توفيرها في صلب القوائم المالية إلا أنه لا يجوز الاعتماد عليها بدرجة كبيرة في الإفصاح عوضا عن القوائم المالية.

هـ -التقارير والجداول الملحقة: وتستخدم هذه الوسيلة لإظهار بعض المعلومات الإضافية والتفاصيل التي يصعب بل يستحيل إظهارها في صلب القوائم المالية وقد تستخدم هذه الوسيلة ضمن وسيلة الملاحظات والهوامش أو في صورة تقارير مستقلة وغير ذلك.

و-تقرير رئيس مجلس الإدارة: وهذا التقرير يعتبر متمما للقوائم المالية والذي بدونه يصعب تفسير الكثير من معلومات القوائم المالية.

ز-تقرير المراجع الخارجي: ويعتبر تقرير المراجع الخارجي وسيلة إفصاح ثانوية وليست وسيلة رئيسية حيث أنه يمكن أن يؤكد إفصاح أو عدم إفصاح معلومات معينه عن طريق الملاحظات أو التحفظات التي يذكرها المراجع في تقريره.

2-أهمية الافصاح

تعود أهمية الإفصاح المالي كمبدأ ثابت في إعداد التقارير المالية إلى كونه أحد الأسس الرئيسية التي ترتكز عليها المبادئ المحاسبية المتعارف عليها (GAAP). وتدعو هذه المبادئ إلى الإفصاح الكامل عن جميع المعلومات المحاسبية والمالية وغيرها

من المعلومات الهامة ذات العلاقة بنشاط الجهة المعنية والواردة في بياناتها المالية وذلك لصالح المستفيدين الأخيرين من هذه المعلومات.

كما يستمد الإفصاح المالي أهميته من تنوع وتعدد الجهات المستفيدة من هذه المعلومات والتي تضم المصرفيين، والمستثمرين، والمقرضين، والمحاسبين، والأجهزة الحكومية وغيرهم من جهة، والمؤسسات التي تمارس الافصاح في حد ذاتها من جهة أخرى. هذا بالإضافة إلى الآثار المترتبة على القرارات المتخذة من قبل هذه الجهات بناء على هذه المعلومات.

لذلك نسلط الضوء على أهمية الافصاح أولا من جهة مستخدمي المعلومات، وثانيا من جهة المؤسسات المفصحة عن المعلومات.

أ-من جهة مستخدمي المعلومات: يوفر معلومات كافية ودقيقة عن المؤسسات ويساهم في وصول المعلومات الى الأطراف ذات العلاقة مما يمسح الغموض لدى المتعاملين، ويساهم في:

-تقليل مخاطر ممولي رأس المال حتى يتمكنوا من دراسة جميع المخاطر وتحليل الارباح المتوقعة من الاستثمار مقابل المخاطر;

-سرعت ومرونة اتخاذ القرارات الاستثمارية، بالإضافة الى تخفيض تكاليف اتخاد القرارات;

-حماية المستثمرين من خلال التشريعات والضوابط المنظمة لعملية الافصاح والتي تضمن الشفافية وعدم التلاعب;

-ايصال المعلومات الى الأطراف التي تتأثر مداخيلهم ومستوياتهم المعيشية بمستوى ومداخيل المؤسسات المعنية.

ب-من جهة المؤسسات المفصحة:

-جلب مصادر تمويل جديدة ;

-توسيع دائرة نشاط المؤسسات من خلال الترويج لمنتجات ونشاطات المؤسسات;

-دراسة المؤسسات المنافسة.

3-أهداف الافصاح

يهدف الافصاح الى توجيه سلوك المنشأة لوجهة معينة من قبل الجهات التي تمتلك سلطة فرض الافصاح عن المعلومات، ويختلف تحديد هدف الافصاح حسب اتجاهي الافصاح[67]:

أ-هدف الافصاح من خلال الاتجاه التقليدي للإفصاح:

يهدف هدا الاتجاه الى ايصال المعلومة للمستثمر على أن تكون هاته المعلومة وبسيطة بعيدة عن المعلومة المشكوك فيها أو الغير متأكد منها لغرض حماية هدا المستثمر وتقليل مخاطر الاستثمار.

ب-هدف الافصاح من خلال الاتجاه المعاصر للإفصاح:

يهتم الاتجاه الحديث للإفصاح بالمستثمرين والمتعاملين الذين يملكون قدر كبير من الدراية والخبرة في التعامل مع المعلومات واستخدامها لأجل اتخاذ قرارات.

المطلب الثالث: المقومات والعوامل المؤثرة في الافصاح

1-مقومات الافصاح

يرتكز الإفصاح عن المعلومات المحاسبية على مقومات أساسية و هي[68]:

أ- تحديد المستخدم المستهدف للمعلومة المحاسبية : إن تعدد الفئات المستخدمة للمعلومات المحاسبة وتباين طرق استخدامها لها ، جعل من الضرورة تحديد الأطراف المستخدمة للإفصاح من أجل تحديد الإطار المناسب للإفصاح للإجابة على احتياجاتهم المتباينة. كما يساعد ذلك في تحديد الخصائص الواجب توفرها في تلك المعلومات ، لأن شكل و نوعية الإيضاحات يجب أن تتلاءم مع تطلعات المستخدم .

[67] وهيبة حنيش، تطبيق المعايير المحاسبية الدولية وأثرها على المؤسسات الاقتصادية، جامعة يحي فارس المدية، الجزائر، 2009/2008، ص 77..

[68] صديقي مسعود وصديقي فؤاد، محددات الافصاح المحاسبي في الحقل المحاسبي الجزائري وفق نظام المحاسبة المالية الجزائري، مجلة البحوث في العلوم المالية والمحاسبية، الجزائر، 2016،ص 4و5.

ب- تحديد الأغراض التي ستستخدم فيها المعلومات المحاسبية :إن تحديد الغرض من استخدام المعلومات يجعل عملية الإفصاح عن معلومات أكثر ملاءمة، و تعتبر الأهمية النسبية أهم معيار نوعي لتحديد المعلومات الواجب الإفصاح عنها. إذن من أجل الحكم على المعلومات بدرجة الملاءمة وعدم الملاءمة يجب تحديد الغرض من استخدامها أولا.

ت- تحديد طبيعة ونوعية المعلومات المحاسبية التي يجب الإفصاح عنها :بعد تحديد الأطراف المستخدمة للمعلومات ثم الغرض من استخدامها تأتي مرحلة تحديد طبيعة ونوعية المعلومة الواجب الإفصاح عنها ، و يتمثل ذلك في تحديد المعلومات المالية التي تكون في صلب القوائم المالية الأساسية والمعلومات المالية الأخرى التي تكون في شكل ملحقات أو إيضاحات ليس من الضروري احتوائها في القوائم المالية الأساسية .

إن عملية إعداد القوائم المالية تخضع للمبادئ وأعراف و فراضيات مقبولة قبولا عاما، مما يوجب وضع قيود تنظيمي ة على كمية ونوعية المعلومات المحتوات في القوائم ومن بين أهم القيود هي الأهمية النسبية والحيطة والحذر.

ث-تحديد أساليب وطرق الإفصاح عن المعلومات المحاسبية :إن تحقيق إفصاح مناسب يكون من خلال استخدام أساليب وطرق إفصاح تسمح بتسهيل الفهم وضمان المنطقية في المعلومات من خلال التركيز على الأمور الجوهرية لتسهيل الإطلاع. رغم تطور وتعدد أساليب العرض إلا أن أسلوب القوائم المالية الأساسية ، وإضافة الملحقات والإيضاحات يبقى هو الأسلوب الأنسب والأفضل لضمان سهولة الفهم.

ث- تحديد الوقت المناسب للإفصاح عن المعلومات: و هو أن يتم تحديد الفترات المناسبة التي يتم الإفصاح خلالها ، وتكون أكثر تقارب فيما بينها مثل التقارير السداسية أو المعلومات الفصلية ، و يعتبر عامل الدقة هو المحدد الأساسي للتقارب أو تباعد الفترات الزمنية.

2-العوامل المؤثرة في الافصاح

يتأثر الافصاح بمجموعة من العوامل التي تتحكم في نوعه وحجمه يمكننا تصنيف أهمها الى مايلي:

أ–عوامل تتعلق بالمؤسسة: هناك عدة عوامل من أهمها[69]:

- **حجم المؤسسة:** يتأثر الافصاح بحجم المؤسسة بعلاقة طردية بحيث كل ما زاد حجم المؤسسة وحجم أصولها زادت درجة الافصاح وزادت معه دقة المعلومات وعددها هاته الزيادة تؤدي ايضا الى زيادة تكاليف الافصاح من خلال تكاليف مباشرة ناتجة عن اعداد القوائم المالية، وتكاليف غير مباشرة ناتجة عن كشف جميع المعلومات للمنافسين وعدم وضوح المعلومات للمستثمرين.
- **عدد المساهمين:** يعتبر عدد المساهمين عامل من العوامل المؤثرة بعلاقة طردية بحيث أن زيادة عدد المساهمين يؤدي الى زيادة المعلومات المطلوب الافصاح عنها.
- **التسجيل في سوق الاوراق المالية:** لا يوجد خلاف على أن المؤسسات المسجلة في سوق الاوراق المالية والبورصات مطالبة بزيادة حجم الافصاح ونوعية المعلومات المطلوب الافصاح عنها، بموجب قوانين وتشريعات خاصة وكدا مراعاتا لظروف المنافسة وحماية للمستثمرين.
- **المراجع الخارجي للمؤسسة:** ان ارتباط المؤسسة بمراجع خارجي يزيد من حجم إفصاحاها من خلال ما يفرضه المراجع من مبادئ ومفاهيم وقواعد مهنية يفرضها القانون تفرض حجم ونوعية افصاحات خاصة واضافية لا يمكن تجاهلها أو تناسيها.

ب–عوامل تتعلق بنوعية المستخدمين وطبيعة احتياجاتهم: ينبغي اعطاء المستخدمين الرئيسيين الدين لديهم مصالح مباشرة أو غير مباشرة مع المؤسسة اهتمام خاص، وذلك لتلبية احتياجاتهم . ولا شك أن نوعية المستخدمين وطبيعة احتياجاتهم تختلف من دولة لأخرى باختلاف طبيعة ونوعية النظام الاقتصادي والسياسي السائد.

ج–عوامل تتعلق بالجهات المسؤولة عن وضع معايير الافصاح: يكون للجهات المسؤولة عن وضع قوانين ولوائح للإفساح التي تعكس توجه البلد المحاسبي دورا هاما في حجم ونوعية الافصاح، حيث يظهر جليا الفارق بين الدول التي يبقى

[69] حابية أحمد، العوامل المؤثرة على عملية الافصاح في القوائم المالية للمؤسسات الاقتصادية–دراسة حالة الخبراء الحاسبيين في الجزائر–، مجلة المدبر ،المجلد 07،العدد02،الجزائر،2022،ص 60و61.

للدولة اليد العليا في تسيير المؤسسات والدول الاخرى التي تعتبر ادارة المؤسسات وبقائها أمرا خاصة يعتمد على الذاتية، حيث يكون للإفساح في الاولى دورا ثانويا وهامشيا عكس الثانية التي يعتبر المصدر الأول لجلب التمويل والتمدد داخل السوق.

د-عوامل تتعلق بالمنظمات والمؤسسات الدولية: بالإضافة الى المؤسسات والتشريعات المحلية تلعب المؤسسات والمنظمات المهنية الدولية دورا بارزا في التأثير على الافصاح، ومن أهم هاته المؤسسات والمنظمات مجلس معايير المحاسبة الدولية الدي قام بإصدار العديد من المعايير الدولية الخاصة بالإفصاح، بالإضافة الى مراعاته لجانب الافصاح خلال كل معيار دولي مصدر.

يبقى محور الافصاح قيد التطور والاتساع حيث لازالت تكتسيه العديد من المشاكل نتيجة لتوسيع قاعدة المستخدمين للتقارير والمعلومات المالية، وارتفاع عددهم ومطالبهم المتزايدة والتي من الصعب تحديدها، بالإضافة الى عدم وجود اطار نظري متفق عليه يحكم عملية توسيع قاعدة الافصاح ومجاله داخل التقارير المالية.

المبحث الثاني: متطلبات الافصاح وفق المعايير المحاسبية ومعايير التقارير المالية الدولية

ازداد الاهتمام بمعايير التقرير المالي الدولية واثارها الاقتصادية يتزايد يوم بعد يوم، ويعود هدا الاهتمام الى أن المعلومات المحاسبية أصبحت أداة تستخدم لاتخاذ القرارات الاقتصادية المختلفة وما لهذه القرارات من اثار على المنشآت ومن ثم على الاقتصاد ككل. فالمعايير تحدد قواعد ومتطلبات الافصاح للعمليات والاحداث المالية المؤثرة في أداة المنشأة ومركزها المالي وتدفقاتها النقدية لأجل الوصول السليم والسلس للمعلومات المؤثرة للأطراف المهتمة بها وفي الوقت المناسب.

المطلب الأول: أهم متطلبات الافصاح حسب المعايير الدولية

ان متطلبات الافصاح المحاسبي عديدة ومتنوعة ولا يمكن حصرها بدقة ولاكن يمكن الاشارة الى أهمها وهي:

1-السياسة المحاسبية

تقاس مكونات القوائم المالية وتعرض وفقا لمجموعة من المبادئ والقواعد تسمى بالسياسة المحاسبية، كما يجب علي الإدارة اختيار وتطبيق السياسات المحاسبية الملاءمة لكافة المتطلبات الخاصة بالبيانات المالية وعلى الإدارة تطوير السياسات المحاسبية لضمان توفير البيانات المالية

للمعلومات. ويجب علي الكيان أو المنشآت أن تأخد بعين الاعتبار ثلاثة أساسيات في اختيارها وتطبيقها للسياسات المحاسبية المناسبة ولإعداد البيانات المالية:

أ -الحيطة والحذر-:

وذلك بمراعاة التخطيط في قياس نتيجة العمليات لدي إعداد البيانات المالية هذا ولا يبرر الحذر تكوين احتياطات سرية أو غير معلنة

ب-تفوق الجوهر علي الشكل:

يجب أن يتم عرض وتقييم العمليات والأحداث وفقا لواقعها ومضمونها الحقيقي (جوهرها) وليس شكلها القانوني فقط.

ج -الأهمية النسبية:

في عرض المعلومات المالية المنشورة يجب مراعاة الأهمية النسبية وذلك بالإفصاح عن البنود كلها التي يكون لها تأثير مادي علي عملية اتخاذ القرارات.

1-1-أمثلة للسياسات المحاسبية التي تحتم الإفصاح[70]:

أ -سياسة توحيد البيانات المالية.

ب - سياسات التقييم (التكلفة التاريخية -التكلفة الاستبدالية – القوة الشرائية لوحدة النقد).

ت - السياسة المحاسبية المتبعة في معالجة العقود والمقاولات طويلة الأجل (طريقة نسبة الانجاز -طريقة العقود المنتهية).

[70] عبد المنعم عطا العلول، دور الإفصاح المحاسبي في دعم نظام الرقابة والمساءلة في الشركات المساهمة العامة قطاع غزة-فلسطين-دراسة تحليلية تطبيقية-، رسالة ماجستير، جامعة غزة، فلسطين، ص42،43.

ث – سياسات الاهلاك (طريقة القسط الثابت – طريقة مجموع أرقام السنين – طريقة القسط المتناقص).

ج – سياسة تقييم المخزون (الوارد أولا صادر أولا– المتوسط المرجح).

1-2-نص المعيار الدولي رقم (1)عرض القوائم المالية من المادة (97) إلى المادة رقم (99) على الآتي:

يجب أن يبين القسم الخاص بالسياسات المحاسبية في إيضاحات البيانات المالية ما يأتي:

أ .أساس (أسس) القياس المستخدمة في إعداد البيانات المالية;

ب . كل سياسة محاسبية محددة لازمة للفهم المناسب للبيانات المالية;

بالإضافة إلى السياسات المحاسبية المحددة المستخدمة في البيانات المالية من المهم بالنسبة للمستخدمين أن يكونوا على علم بأسس (القياس المستخدمة) التكلفة التاريخية، التكلفة الحالية، القيم الممكن تحقيقها والقيمة العادلة أو القيمة الحالية (لأنها تشكل الأساس الذي يتم بموجبه إعداد البيانات المالية بكاملها، وعندما يكون هناك أكثر من أساس قياس واحد يستخدم في البيانات المالية، مثال ذلك عندما يتم إعادة تقييم موجودات معينة غير متداولة فإنه يكفي تقديم دلالة على فئات الموجودات المطلوبات التي طبق عليها أساس القياس.

وعند تقرير ما إذا كان الإفصاح عن سياسة محاسبية محددة، يجب على الإدارة النظر فيما إذا كان الإفصاح سيساعد المستخدمين في فهم الطريقة التي تعكس المعاملات والأحداث في الأداء والمركز المالي المقدم عنهما التقرير.

2-فرض الاستمرارية

يجب على المنشآت اعداد بيانتها المالية على أساس الاستمرارية أي أن المنشأة ليس لديها أي نية للتوقف وعدم الاستمرار في نشاطها. وفي حالة توفر أي معلومة لدى معدي البيانات المالية أن استمرار المؤسسة غير قائم وأن هناك شكوك حول استمرار المؤسسة، عندئد يجب الافصاح عن ذلك من طرف المنشاة بصورة واضحة ومفصلة.

3-المحاسبة علي أساس الاستحقاق

يجب علي المنشأة المستمرة إعداد بياناتها عدا البيانات الخاصة بالنقدية بموجب المحاسبة علي أساس الاستحقاق، وذلك بان يتم الاعتراف بالعمليات والأحداث عند حدوثها وليس عندما يتم استلام أو دفع النقد أو ما يعادله ويتم تسجيلها في السجلات المحاسبية والإبلاغ عنها

في البيانات المالية للفترات التي تتعلق بها أي يتم الاعتراف بالنفقة التي تخصها وليس وقت دفع النفقة.

4-ثبات العرض

وهو الابقاء على تطبيق السياسات والقواعد والمبادئ المحاسبية نفسها التي تم اختيارها بصورة ثابتة ومنتظمة من فترة إلى أخرى ولا يجوز تغيير هاته السياسات أو الطرق أو المبادئ إلا لسبب جوهري ولا بد من الإفصاح عن هذا التغير وسببه.

يجب الإبقاء علي عرض وتصنيف البنود في العمليات المالية من فترة إلى الفترات التالية لها، الا ادا ظهرت حالة من الحالات الآتية:

أ -إذا تبين تغير هام في طبيعة عمليات المنشأة أو مراجعة عرض بياناتها المالية و ان التغير سينجم عنه عرض مناسب أكثر للأحداث أو العمليات.

ب - إذا تطلب معيار محاسبة دولي إجراء تغير في العرض أو تفسير التفسيرات السابقة.

5-عرض البيانات المالية

البيانات المالية هي عرض مالي هيكلي من للمركز المالي للمنشاة والعمليات التي تقوم بها، والهدف من البيانات المالية ذات الاغراض تقديم المعلومات حول المركز المالي للمنشاة وادائها وتدفقاتها النقدية مما هو نافع لسلسلة عريضة من المستخدمين عند اتخاذهم للقرارت الاقتصادية، كما تقدم البيانات المالية نتائج هامة للادراة الموكلة له ا، ولتحقيق هذا الهدف تقدم البيانات المالية معلومات حول ما ياتي :

أ –موجودات المنشأة;

ب –مطلوبات المنشأة;

ج– حقوق المساهمين;

د –دخل ومصروفات المنشأة بما في ذلك الأرباح والخسائر;

هـ–عرض التدفقات النقدية خلال الدورة;

د–عرض لحركة رؤوس الاموال خلال الدورة.

وتساعد هذه المعلومات بالإضافة إلى المعلومات الأخرى الواردة في الإيضاحات حول البيانات المالية المستخدمين في توقع ا لتدفقات النقدية المستقبلية للمنشأة وبشكل خاص توليد النقد ومعادلات النقد والتأكد من ذلك.

المطلب الثاني: المعايير الخاصة بالافصاح

أولى القائمون على المعايير المحاسبية الدولية اهتماما كبيرا بموضوع الافصاح، فقد خص بذلك معايير خاصة فقط بالافصاح سواءا من طرف لجنة المعايير المحاسبية أو المجلس فيما بعد، ونذكر من أهمها ما يلي:

1-IAS01[71] عرض القوائم المالية

هو المعيار الاساسي والمصر الرئيسي للمحاسبة وفق المعايير المحاسبية الدولية، هدفه عرض الكشوفات المالية للكيان مع ضمان مقارنتها بالكشوفات المالية للسنوات السابقة، والكشوفات المالية للكيانات الأخرى. يتطلب هدا المعيار افصاحات لازمة وأخرى اضافية يجب على الكيان عرضها في الكشوفات المالية وهي محددة في الفقرات اللاحقة. ويستخدم هدا المعيار مصطلح الافصاح بمعناه الواسع وهو يشمل القائمة المالية والتوقعات المعروضة في الكشوفات المالية بموجب متطلبات المعايير المحاسبية والمعايير الدولية للإقرار المالي. كما يحث المعيار على جميع متطلبات الافصاح المذكورة سالفا مع تأكيده على الفروض والمبادئ الاساسية للمحاسبة.

[71] غانم شطاط، المعايير المحاسبية الدولية، نوميديا للطباعة والنشر والتوزيع، قسنطينة الجزائر، 2009، ص20.

IAS07-2 بيان التدفق النقدي

يهدف هدا المعيار الى الزام الكيانات بتقديم معلومات عن التغيرات الفعلية في النقدية وما يعادلها وذلك بإعداد جدول تدفقات الخزينة مع تقسيم التدفقات الى نشاطات تشغيلية، استثمارية وتمويلية خلال الفترة التي تقدم فيها الكشوفات ويتم ذلك بطريقتين اما الطريقة المباشرة وهو المنصوح بها، أو بالطريقة الغير مباشرة والتي تتم من خلال اعادة ادراج البنود غير النقدية للنتيجة . عند عرضه مع المكونات الأخرى للبيانات المالية وبالتحديد الميزانية وحسابات النتائج والتغيير في حقوق الملكية يقدم بيان التدفق النقدي لمستخدمي البيانات المالية المعلومات الإضافية التالية:

- رؤية أفضل للهيكل المالي للمنشأة، بما في ذلك سيولتها وملاءتها، وقدرتها على التأثير على المبالغ وتوقيت التدفقات النقدية من أجل التكيف مع الظروف والفرص المتغيرة;
- معلومات أفضل لأغراض تقييم التغيرات في أصول المنشأة والتزاماتها وحقوق الملكية الخاصة بها;
- يعزز من قابلية مقارنة اعداد التقارير حول الأداء التشغيلي من قبل منشات مختلفة لأنه يلغي اصار استخدام معالجات مختلفة للمعاملات المشابهة;
- يعمل كمؤشر على مبلغ التدفقات النقدية المستقبلية وتوقيتها وتأكيدها.

كما يوفر جدول التدفقات النقدية العديد من المعلومات ويمكن المهتمين بالشأن المحاسبي والمالي الحصول على الاجابة عن التساؤلات الأتية: ماهو مصدر النقد خلال الفترة؟ و كيف تم استخدام النقديات؟ و ماهو التغير في تاريخ الفترة؟[72]

IAS08-3 بيان السياسات المحاسبية، التغيرات في التقديرات المحاسبية، الاخطاء

يهدف معيار المحاسبة الدولي رقم (8) الى:[73]

[72] شعيب شنوف، المحاسبة المالية وفقا للمعايير الدولية للابلاغ المالي IFRSو النظام المحاسبي المالي SCF،ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 2016، ص223.

[73] لخضر علاوي، معايير المحاسبة الدولية **IAS/IFRS**-دروس و تطبيقات محلولة، دار النشر للتعليم و التدريب، الجزائر،2012، ص349.

- توضيح معايير االختيار وتغيير السياسات المحاسبية؛
- تبيان المعالجة المحاسبية الملائمةو الافصاح عن التغيرات في السياسات المحاسبية والتغيرات في التقديرات المحاسبيةو تصويب الأخطاء.

ويوجب هدا المعيار الافصاحات التالية[74]:

فيما يخص السياسات المحاسبية:

-عنوان المعيار أو التفسير الذي أدى إلى التغير.

-طبيعة التغير في السياسة المحاسبية.

-البنود المتأثرة بالتغير ومبلغ التعديل.

-يضاف إلى ذلك تبريرات الإدارة لتطبيق السياسة الجديدة عند التغيير الاختياري.

الإفصاح عن التغيير في التقديرات:

-يفصح عن طبيعة ومبلغ هذا التغير في التقدير وتوضيح أثرة على الفترة الحالية أو الفترة المستقبلية إن كان يؤثر عليها، وفي حال عدم الإفصاح لكون ذلك غير عملي فيجب أن يفصح عن تلك الحقيقة.

الإفصاح عن الاخطاء:

-يفصح عن ماهية الخطأ ومبلغ التصحيح لكل بند متأثر ومعروض في القوائم وسبب عدم التعديل بأثر رجعي إن كان غير عملي.

[74] مجموعة السوبكا، مختصر المعايير المحاسبية الدولية، الاصدار 1،18، 2022، ص 6.

4-IAS10 الأحداث اللاحقة لتاريخ غلق الميزانية

يقدم معيار المحاسبة الدولي رقم 10 الاحداث بعد تاريخ الميزانية ارشادات حول المحاسبة والافصاح عن الاحداث بعد الميزانية العمومية، و لأغراض هدا المعيار يتم تصنيف الأحداث بعد الميزانية العمومية الى أحداث "تؤدي الى تعديل" وأحداث "لا تؤدي الى تعديل".

كما يوجب المعيار عللا الكيان الافصاح عن تاريخ المصادقة على الكشوفات المالية المصدرة، وحتى الاحداث بعد تاريخ الميزانية الموجبة والغير موجبة للتعديل.

تتلخص المسألة التي يتطرق اليها المعيار في مدى ضرورة أن يعكس أي حدث يحصل خلال فترة اعداد البيانات المالية في تلك البيانات، حيث يميز المعيار بين الاحداث التي تقدم معلومات حول وضع المنشأة في تاريخ الميزانية العمومية وتلك المعلومات المتعلقة بالفترة المالية التالية. أما المسألة الثانية هي نقطة القطع التي تعتبر البيانات المالية بعدها نهائية[75].

5-IAS24[76] الافصاحات عن الاطراف ذات العلاقة

يهدف معيار المحاسبة الدولي 24(الافصاحات عن الأطراف ذات العلاقة)إلى ضمان أن تشتمل البيانات المالية للمنشأة على الافصاحات الضرورية للفت الانتباه الى احتمالية أن مركزها المالي وأرباحها أو خسائرها قد تكون تأثرت بوجود أطراف ذات علاقة وبالمعاملات والأرصدة القائمة مع هذه الأطراف.

يتم الإفصاح عن العلاقات بين الشركات الأم والشركات التابعة بغض النظر عما إذا كان هنالك معاملات بين تلك الأطراف ذات العلاقة .وتفصح المنشأة عن اسم الشركة الأم للمنشأة، وفي حال كان مختلفا، فإنها تفصح عن اسم الطرف

[75] عباس علي ميرزا وشكرائه، كتاب ودليل المعايير الدولية للإبلاغ المالي، جمعية المجمع العربي للمحاسبين القانونيين.

[76] طارق أحمد عامر، ملخص المعايير المحاسبية الدولية، الجزء الأول،بدون دار النشر، بدون 2012، ص44.

المسيطر الأساسي .وفي حال لم تصدر المنشأة الأم ولا الطرف المسيطر الأساسي بيانات مالية متوفرة للاستخدام العام، فإنه ينبغي الإفصاح أيضا عن اسم ثاني شركة أم

كبرى تقوم بذلك .

تفصح المنشأة عن إجمالي تعويضات موظفي الإدارة الرئيسيين ولكل من الفئات التالية:

- منافع الموظفين قصيرة الأجل؛
- منافع ما بعد التوظيف؛
- منافع أخرى طويلة الأجل؛
- منافع نهاية الخدمة؛
- الدفع على أساس الأسهم.

إذا كان هنالك معاملات بين الأطراف ذات العلاقة، تقوم المنشأة بالإفصاح عن طبيعة علاقة الأطراف ذات العلاقة كما تفصح عن معلومات حول المعاملات والأرصدة القائمة اللازمة لفهم التأثير المحتمل للعلاقة على البيانات المالية .وتُضاف متطلبات الإفصاح هذه إلى متطلبات الإفصاح عن تعويضات موظفي الإدارة الرئيسيين .وينبغي أن تشمل الافصاحات بالحد الأدنى ما يلي:

- مبلغ المعاملات؛
- مبلغ الأرصدة القائمة؛

بنودها وشروطها، بما في ذلك ما إذا كانت مضمونة، وطبيعة العوض النقدي الذي ينبغي تقديمه في التسوية؛ و .تفاصيل أي ضمانات يتم تقديمها أو استلامها.

- مخصصات الديون المشكوك في تحصيلها إلى مبلغ الأرصدة القائمة؛

- المصاريف المعترف بها خلال الفترة فيما يخص الديون المعدومة أو الديون المشكوك في تحصيلها المستحقة من الأطراف ذات العلاقة.

يتم إجراء الافصاحات بشكل منفصل لكل من الفئات التالية:

- الشركة الأم؛
- المنشآت ذات السيطرة المشتركة أو التأثير الهام على المنشأة؛
- الشركات التابعة؛
- الشركات الزميلة؛
- المشاريع المشتركة التي تكون المنشأة مشاركة فيها؛
- موظفي الإدارة الرئيسيين في المنشأة أو شركتها الأم؛
- الأطراف الأخرى ذات العلاقة.

ويمكن الإفصاح عن إجمالي البنود ذات الطبيعة المشابهة، إلا عندما يكون الإفصاح المنفصل ضروريا لفهم تأثيرات معاملات الطرف ذي العلاقة على البيانات المالية للمنشأة.

IAS27-6 القوائم المالية المنفصلة

يهدف هدا المعيار الى وصف قواعد لإعداد وعرض الكشوفات المالية الموحدة لمجموعة الكيانات التي يسيطر عليها من قبل الكيان الأم.

يجب تطبيق هدا المعيار عند اعداد وعرض الكشوفات المالية الموحدة لمجموعة الكيانات الخاضعة لسيطرة شركة قابضة[77].

وتعتبر متطلبات الافصاح بموجب هدا المعيار واسعة جدا، نذكر من أهمها[78]:

[77] غانم شطاط، مرجه سبق ذكره، ص193.

[78] عباس علي ميرزا وشكرائه، كتاب ودليل المعايير الدولية للإبلاغ المالي، جمعية المجمع العربي للمحاسبين القانونيين،ص121-122.

- طبيعة العلاقة بين الشركة الأم والشركة التابعة عندما لا تمتلك الشركة الأم سوآءا بشكل مباشر أو غير مباشر من خلال الشركات التابعة لا تشكل سيطر;
- الاسباب في أن ملكية أكثر من نصف سلطة التصويت أو سلطة التصويت الممكنة للجهة المستثمر بها سواء بشكل مباشر أو غير مباشر من خلال الشركات التابعة، لا تشكل سيطرة;
- تاريخ ابلاغ البيانات المالية للشركة التابعة عندما تستخدم تلك البيانات المالية لإعداد بيانات مالية موحدة وتكون ذات تاريخ ابلاغ أو فترة زمنية يختلفان عن تاريخ ابلاغ الشركة الأم وفترتها الزمنية، والسبب وراء استخدام تاريخ ابلاغ مختلف أة فترة ابلاغ مختلفة;
- طبيعة ونطاق أية قيود هامة على قدرة الشركات التابعة على نقل الأموال الى الشركة الأم في صورة توزيعات أرباح نقدية أو تسديد القروض أو السلف.

وتطلب الافصاحات التالية عند اعداد البيانات المالية المنفصلة للشركة الأم التي تختار عدم اعداد البيانات المالية الموحدة:

- حقيقة أن البيانات المالية هي بيانات مالية منفصلة، وأنه تم استخدام الاعفاء من التوحيد، واسم وبلد التأسيس أو الاقامة للمنشأة التي تم اعداد بياناتها المالية الموحدة الممتثلة للمعايير الدولية لإعداد التقارير المالية للاستخدام العام، والعنوان الذي يمكن منه الحصول على تلك البيانات المالية الموحدة;
- قائمة بالاستثمارات الهامة في الشركات التابعة و المنشآت المسيطر عليها بشكل مشترك والشركات الزميلة، بما في ذلك الاسم وبلد التأسيس أو الاقامة ونسبة حصة الملكية، واذا كان هناك اختلاف، نسبة سلطة التصويت المحتفظ بها;
- و صف الأسلوب المستخدم لحساب الاستثمارات الهامة التي سبق شرحها في الفقرة أعلاه.

وتطلب الافصاحات التالية عندما تقوم الشركة الأم، أو المستثمر في منشأة مسيطر عليها بشكل مشترك، أو المستثمر في شركة زميلة بإعداد بيانات مالية منفصلة:

- حقيقة أن البيانات هي بيانات مالية منفصلة والأسباب وراء اعداد تلك البيانات ان لم يتطلبها القانون;
- قائمة بالاستثمارات الهامة في الشركات التابعة و المنشآت المسيطر عليها بشكل مشترك والشركات الزميلة، بما في ذلك الاسم وبلد التأسيس أو الاقامة ونسبة حصة الملكية، واذا كان هناك اختلاف، نسبة سلطة التصويت المحتفظ بها;
- و صف الأسلوب المستخدم لحساب الاستثمارات الهامة التي سبق شرحها في الفقرة أعلاه.

7-IAS 29 التقرير المالي في الاقتصادات ذات التضخم الجامح

التقرير المالي في الاقتصاديات ذات التضخم المرتفع ،يهدف هذا المعيار الى وصف معايير محددة تتعلق بالهيئات التي تكون عملة كشوفاتها المالية ذات تضخم مفرط، كما يهدف هذا المعيار الى الافصاح بمعلومات مالية مفيدة.

يتناول هذا المعيار مشاكل القياس في المنشآت التي تعد التقارير بعملة اقتصاد مرتفع التضخم. وفي هذه الحالة تعرض المعلومات المالية المبلغ عنها على أسس تاريخية صورة مشوهة لأداء المنشأة ومركزها المالي. ويحدد هذا المعيار اجراءات تعديل المعلومات المالية لتشمل اثار التضخم المرتفع.

ينبغي الافصاح عن المعلومات الاتية بموجب معيار المحاسبة الدولي29[79]:

- أنه تم اعادة عرض البيانات المالية ومعلومات الفترة المقبلة الأخرى بالنسبة للتغيرات في القوة الشرائية العامة لعملة اعداد التقارير;
- الأساس الذي تم بناء عليه اعداد البيانات المالية، أي على أساس التكلفة التاريخية أو منهج التكلفة الحالية;
- طبيعة ومستوى مؤشر الأسعار في تاريخ الميزانية العمومية وأي حركات في هذا المؤشر في فترات اعداد التقارير.

[79] عباس علي ميرزا وشكرائه، مرجع سبق ذكره.

IAS33-8 ربحية السهم

يسمى هدا المعيار بربحية السهم ،ويهدف الى توضيح أساس احتساب ربحية السهم وأسلوب عرض ربحية السهم في القوائم المالية. واعتبر المعيار أن الغاية الأساسية من احتساب وعرض ربحية السهم هو تحسين عملية مقارنة الأداء للشركات المتماثلة لنفس الفترة وبين أداء الشركة نفسها عبر الفترات الزمنية المتعاقبة.

حددت الفقرة رقم (2) من المعيار إن الشركات التي ينطبق عليها احتساب ربحية السهم وعرضه ضمن القوائم المالية، وبالتحديد ضمن قائمة الدخل، هي الشركات التي تكون أسهمها مطروحة للاكتتاب والتداول العام في السوق المالي أو التي تنوي طرح أسهم للاكتتاب العام. وحدد المعيار في الفقرة (4) أن ربحية السهم تحسب للشركات التي تعد قوائم مالية موحدة باستخدام صافي الربح الظاهر في قائمة الدخل الموحدة وليس لكل شركة على حده حتى في حال عرضت المنشأة قوائم مالية منفصلة أيضا. وإذا عرضت الشركة قوائم مالية منفصلة يمكن للمنشأة عرض ربحية السهم في قائمة الدخل الشامل المنفصلة.[80]

ويتطلب المعيار الافصاحات التالية:

- مبلغ الأرباح أو الخسائر المستخدم في حساب الأرباح المعدة لحملة الأسهم العادية عند احتساب ربحية السهم المخفضة، وكذلك التعديلات التي تتم على هذا المبلغ لحساب ربحية السهم المخفضة.
- المتوسط المرجح لعدد الأسهم العادية المستخدم لاحتساب ربحية السهم الأساسية والمخفضة.
- الأدوات المالية التي يحتمل أن تؤدي لتخفيض ربحية السهم الأساسية مستقبلا، وتم استثنائها في حساب ربحية السهم المخفضة الحالية لأنها لا تؤدي للتخفيض (ضد التخفيض).

[80] محمد أبو نصار وحميدات، **معايير المحاسبة والإبلاغ المالي الدولية**، دار وائل للنشر، ط3، الأردن، 2017، ص475.

- توضيح ووصف للأحداث اللاحقة المتعلقة بالأسهم العادية أو الأسهم العادية المحتملة اللاحقة لتاريخ الميزانية التي حدثت بعد تاريخ الميزانية وقبل إصدار القوائم المالية).[81]

9-IAS 34 التقرير المالي الأولي

ان الهدف من معيار الرابع والثلاثين التقارير المالية المرحلية أو الأولية هو تبين الحد الأدنى من محتوى التقرير المالي المرحلي وبيان مبادئ الاعتراف والقياس في الكشوفات المالية الكاملة أو المختصرة لفترة مرحلية. ان تقديم التقارير المالية المرحلية الموثوق بها وفي حينها يحسن من قدرة المستثمرين والدائنين والجهات الاخرى على ادراك قدرة الكيان على تحقيق الارباح التدفقات النقدية ومركزها المالية وسيولتها.

لا يحدد هد المعيار بشكل الزامي المؤسسات التي يجب أن يطلب منها نشر تقارير مالية مرحلية، وعدد مرات ذلك، أو في أي وقت بعد نهاية الفترة المرحلية، على أن الحكومات وواضعوا أنظمة الأوراق المالية وأسواق الاوراق المالية والهيئات المحاسبية كثيرا ما تطلب من المؤسسات التي يتم تداول أوراقها المالية الخاصة بالدين أو حقوق الملكية في سوق الأوراق المالية نشر تقارير مالية مرحلية، وينطبق خدا المعيار ادا طلب من المؤسسة أو هي تختار نشر تقارير مالي بموجب هدا المعيار، وتشجع لجنة المعايير المؤسسات المتداولة أسهمها في سوق الاوراق المالية عللا تقديم تقارير مالية مرحلية تتفق مع مبادئ الاعتراف والقياس والافصاح المذكورة غي هدا المعيار، وبالتحديد تشجع اللجنة المؤسسات المتداولة أسهمها على مايلي:-

- تقديم تقارير مالية مرحلية عللا الاقل في نهاية النصف الأول من سنتها المالية
- تقديم تقاريرها المالية المرحلية خلال فترة لا تزيد عن 60 يوما من نهاية الفترة المرحلية.

كما يجب على المؤسسة أن تدخل المعلومات المالية التالية كحد أدنى في ملاحق القوائم المالية المرحلية:

[81] الهيئة السعودية للمحاسبين القانونيين، مرجع سبق ذكره، ص 963-964.

- بيان يفيد بان نفس السياسات المحاسبية وطرق الحساب يتم اتباعها في القوائم المالية المر حلية بالمقارنة مع أحداث القوائم المالية السنوية أو ادا تم تغيير هده السياسات والأحداث اجراء وصف لطبيعة وأثر التغيير ;
- ملاحظة تفسيرية بشأن موسمية أو تكرار العمليات المرحلية;
- طبيعة ومبلغ العناصر التي تؤثر على الأصول أو الالتزامات أو حقوق الملكية أو صافي الدخل أو التدفقات النقدية التي تعتبر عادية بسبب طبيعتها أو حجمها أو عدد مرات حدوثها;
- طبيعة ومقدار التغيرات في تقديرات المبلغ الواردة في التقارير المالية المرحليةالسابقة للسنة المالية الحالية أو التغيرات في تقديرات المبالغ الواردة في التقارير في السنوات المالية السابقة اذا كان لهذه التغيرات اثر مادي في الفترة المرحلية الحالية;
- اصدارات واعادة شراء وتسديدات الأوراق المالية الخاصة بالدين وحقوق الملكية، أرباح الأسهم المدفوعة منفصلة للأسهم العادية والأسهم الأخرى.

IFRS01-10 تطبيق المعايير الدولية للتقرير المالي لأول مرة

عند تطبيق المنشأة المعايير الدولية للتقرير المالي لأول مرة فيجب عليها تطبيق متطلبات هذا المعيار مع النص الصريح غير المتحفظ في تلك القوائم المالية على الالتزام بالمعايير الدولية للتقرير المالي. إذا سبق وأن طبقت المنشاة المعايير الدولية للتقرير المالي بدون النص الصريح والغير متحفظ بالالتزام بالمعايير الدولية فإما ان تطبق معيار IFRS1 أو أن تطبق المعايير الدولية بأثر رجعي وفق معيارIFRS8 كأن المنشأة لم توقف تطبيق

المعايير الد ولية للتقرير المالي.لا يطبق هذا المعيار على التغيرات في السياسات المحاسبية للمنشأة التي تطبق فعليا المعايير الدولية.

يجب أن تفصح المنشأة عن المعلومات المقارنة أولا بحيث تتضمن هاته المعلومات ما يلي:

- يجب أن تتضمن أول قوائم مالية للمنشأة معدة وفقا للمعايير الدولية على الأقل ثلاث قوائم مركز مالي، قائمتين للدخل والدخل الشامل الاخر، قائمتين للتدفقات النقدية وقائمتين للتغيرات في حقوق الملكية والايضاحات المتعلقة بها والمعلومات المقارنة لجميع القوائم المعروضة إلا إذا كان ذلك غير عملي.

يجب أن تشمل أول قوائم مالية وفق المعايير الدولية:

- مطابقة حقوق الملكية التي تم التق رير عنها وفق المبادئ السابقة مع حقوق الملكية وفق المعايير الدولية في تاريخ التحول

وفي نهاية اخر فترة تم عرضها فيها وفق المبادئ السابقة.

- مطابقة إجمالي الدخل الشامل وفق المعايير الدولية لأخر فترة مع إجمالي الدخل الشامل وفق المبادئ السابقة.

التقارير المالية الأولية:

- يجب على المنشأة التي تعرض تقرير مالي أولي لجزء من الفترة يشملها أول قوائم مالية معدة وفق المعايير الدولية والتي تعرض تقرير أولي عن فترة سابقة أن تضمن كل تقرير مطابقة لحقوق الملكية وفق المبادئ السابقة في نهاية الفترة الأولية مع حقوق الملكية وفق المعايير الدولية لنفس الفترة، كما يجب مطابقة إجمالي الدخل الشامل وفق المعايير الدولية للفترة الأولية حتى تاريخه مع اجمالي الدخل الشامل لنفس الفترة في السابق
- توضيح التحول الى المعايير الدولية للتقرير المالي جب على المنشأة توضيح أثر التحول على مركزها المالي وأدائها المالي وتدفقاتها النقدية.

IFRS 7-11 الافصاحات

يعتبر هدا المعيار أحد نقاط التحول الهامة في الفكر المحاسبي، والدي كرس لخاصية الملائمة الواردة في التقارير المالية، والرفع من جودتها الاستخدامية، وقد جاء هدا المعيار كمحاولة لتبسيط المفاهيم المتعلقة بالأدوات المالية[82].

وقد جاء هدا المعيار ليحل محل المعيار IAS32 الادوات المالية وIAS 30 الافصاح في البنوك والمؤسسات المالية المشابهة.

في قائمة المركز المالي يجب على المنشأة الإفصاح عن:

- المعلومات التي تمكن مستخدمي القوائم المالية من تقويم أهمية الأدوات المالية لمركزها المالي.
- المبالغ الدفترية في قائمة المركز المالي أو في الايضاحات:
- للأصول والالتزامات المالية التي تم قياسها بالقيمة العادلة من خلال الربح والخسارة.

-للأصول والالتزامات المالية التي تم قياسها بالتكلفة المستنفدة.

-للأصول المالية التي يتم قياسها بالقيمة العادلة من خلال الدخل الشامل الآخر.

-ما إذا كانت قد أعادت تصنيف أي أصول مالية خلال فترة التقرير أو الفترات السابقة وتفاصيل أي إعادة تصنيف.

-معلومات المقاصة بين الأصول والالتزامات المالية لتمكين المستخدم من تقييم الأثر أو الأثر المحتمل لترتيبات المقاصة على المركز المالي.

-المبلغ الدفتري للأصول المالية التي قامت برهنها على أنها ضمان رهني لالتزامات أو التزامات محتملة ويتم الفصاح عن الشروط والأحكام المتعلقة برهنها.

- عندما تحتفظ المنشأة بضمان رهني ويحق لها بيعه فيجب الفصاح عن قيمته العادلة والشروط والأحكام المرتبطة فيه.
- مخصص الخسائر الائتمانية ضمن الايضاحات المرفقة بالقوائم المالية.
- سمات الأدوات المالية المركبة ذات المشتقات المدمجة المتعددة.
- تفاصيل التعثرات في سداد القروض واجبة السداد للفترة وما إذا كانت قد تمت معالجتها.

في قائمة الدخل الشامل أو في الايضاحات يجب على المنشأة الإفصاح عن:

- صافي المكاسب والخسائر من(:الأصول المالية التي تم قياسها بالقيمة العادلة من خلال الربح والخسارة أو الدخل الشامل الآخر-الالتزامات المالية تم قياسها من خلال الربح

والخسارة -الأصول المالية والالتزامات التي تم قياسها بالتكلفة المستنفدة.

[82] ميلودي مصطفى ومقدم عبيرات، تطبيق معيار الابلاغ المالي IFRS07 دراسة حالة شركة الشرق العربي للتأمين، مجلة العلوم الاقتصادية التسيير والعلوم التجارية، المجلد13، العدد 03، 2020، ص543.

- إجمالي دخل ومصروف الفائدة للأصول المالية التي يتم قياسها بالتكلفة المستنفدة أو من خلال الدخل الشامل الآخر.
- دخل ومصروف الأتعاب الناشئة عن الأصول المالية والاحتفاظ بها.
- تحليل المكسب أو الخسارة التي تم إثباتها في قائمة الدخل الشامل والناشئة من إلغاء إثبات أصول مالية تم قياسها بالتكلفة المستنفدة.

المطلب الثالث: مكانة الافصاح في باقي المعايير

لم يتوقف اهتمام مجلس المعايير بالمعايير الخاصة بالإفصاح، بل أخص في كل من المعايير الصادرة جزء للإفصاح، وألزم كل من يتبنى أي معيار منها أن يستوفي متطلبات الافصاح التي جاء بها، فلا يكاد يخلو أي معيار صادر من متطلبات الافصاح التي تستوفي شروط الاعتراف والتطبيق، وكيفية العرض، وطريقة القياس، ومن أهمها

1- IAS02 [83] المخزون

يحدد هدا المعيار متطلبات قياس وعرض والإفصاح عن المخزون السلعي في القوائم المالية لجميع المنشآت الهادفة للربح.حيث يحدد أسس قياس تكلفة المخزون. تحديد تكلفة البضاعة المنصرفة.تحديد قيمة المخزون نهاية الفترة.

عند القياس الاولي:

- **للمخزون المقتنى:** ثمن الشراء مضاف اليه تكاليف النقل والتأمين والجمركة وكل المصاريف المباشرة ناقصا أي خصم فوري من البائع.
- **للمخزون الذي تصنعه المنشأة:** ثمن الشراء مضاف اليه تكاليف التحويل والتشكيل المباشرة وغير المباشرة المدفوعة لإيصال المنتج لحالته ومكانه الذي هو فيه.شرط أن توزع التكاليف الإضافية.

عند القياس اللاحق:

يتم قياس المخزون بالتكلفة أو صافي القيمة القابلة للتحقق أيهما أقل.

متطلبات الافصاح:

[83] مجموعة السوبكا، مختصر المعايير المحاسبية الدولية، مرجع سبق ذكره، ص 47.

-السياسات المحاسبية المستخدمة لقياس المخزون، بما في ذلك الصيغة المستخدمة.

-المخزون المدرج بصافي القيمة القابلة للتحقق" سعر السوق."

-مبلغ المخزون المدرج وهو مقدم كرهن لقاء التزامات.

-إجمالي المبلغ الدفتري للمخزون والمبلغ الدفتري في التصنيفات المناسبة للمنشأة.

-مبلغ المخزون المثبت على أنه مصروف خلال الفترة.

-مبلغ أي تخفيض لقيمة المخزون المثبت على انه مصروف في الفترة وأي عكس لأي تخفيض سابق على أنه تخفيض في مبلغ المخزون المثبت على أنه مصروف في الفترة.

IAS16-2 المنشات المعدات والآلات

يهدف هذا المعيار الى وصف المعالجة المحاسبية للممتلكات والتجهيزات والمعدات، وتتمثل القضايا الرئيسية في محاسبة الممتلكات و التجهيزات و المعدات في الاعتراف بالأصول وتحديد مبالغها الدفترية و تكاليف الاهتلاك وخسائر انخفاض القيمة التي ينبغي الاعتراف بها.

الافصاحات:

يجب أن تفصح البيانات المالية حيال كل نوع من الممتلكات والتجهيزات والمعدات عمالي: [84]

- أسس القياس المستخدمة التي تم بموجبها حساب اجمالي القيمة الدفترية، واذا تم االستخدام أكثر من مقياس فإنه يجب الافصاح عن اجمالي القيمة الدفترية بموجب ذلك المقياس لكل فئة؛
- طرق الاهتلاك المستخدمة؛
- العمر الإنتاجي أو معدلات الاهتلاك المستخدمة؛

[84] جمعة فلاح حميدات، منهاج خبير المعايير الدولية لاعداد التقارير المالية (**IFRS EXPERT**)، المجمع العربي للمحاسبين القانونيين، عمان، الأردن، 2019،ص218.

- اجمالي القيمة الدفترية والاهتلاك المتراكم ورصيد حساب مجمع خسارة قيمة الأصول ان وجدت في بداية ونهاية الفترة؛
- التسوية مابين القيمة الدفترية في بداية الفترة وفي نهايتها مبينا:

✓ الاضافات؛

✓ الاستبعادات؛

✓ الموجودات التي تم تملكها من خلال اندماج الأعمال.

✓ الزيادة أو النقصان الناتج عن اعادة التقييم ومن خسائر انخفاض القيمة المعترف بها والمعكوسة مباشرة في حقوق الملكية بموجب معيار المحاسبة الدولي رقم (36)، إنخفاض قيمة الموجودات ان وجدت؛

✓ خسائر انخفاض القيمة المعكوسة في بيان الدخل خلال الفترة بموجب معيار المحاسبة الدولي رقم (36) ان وجدت؛

✓ خسائر انخفاض القيمة المعكوسة في بيان الدخل، و التي تمثل أرباح استعادة خسائر الانخفاض خلال الفترة بموجب معيار المحاسبة الدولي رقم (36) ان وجدت؛

✓ مصروف الاهتلاك للفترة الحالية؛

✓ صافي فروق الصرف الناشئة عن ترجمة القوائم المالية لمنشأة أجنبية؛

✓ التغيرات الأخرى.

IAS21-3 أثار التغيرات في أسعار صرف العملات الأجنبية

يندرج تحت نطاق هذا المعيار المعالجة المحاسبية لكل الحسابات في المركز المالي وقائمة الدخل المقيمة بالعملة الأجنبية.كما يندرج في نطاق هذا المعيار نتائج أو حسابات المركز المالي المراد ترجمتها من قوائم الشركة التابعة والفروع الى الشركة الأم.

متطلبات الافصاح وفق هدا المعيار:

-يجب الإيضاح في حالة اختلاف عملة العرض عن العملة الوظيفية مع بيان السبب;

-ايضاح المبالغ الناتجة عن الفروقات في سعر الصرف والمعترف بها في قائمة الأرباح والخسائر، ويستثنى من ذلك المشتقات المالية;

-ايضاح فروقات الصرف المضمنة في الدخل الشامل الاخر ضمن بند منفصل في حقوق الملكية ومطابقة مبلغ فروقات الصرف هذه

في بداية ونهاية الفترة.

IAS36-4 الهبوط في قيمة الأصول

يهدف هدا المعيار إلى التأكد من عدم تسجيل الأصول بقيمة تزيد عن مبلغها القابل للإسترداد، فإذا كانت القيمة المسجلة للأصل ،

تزيد عن القيمة القابلة للإسترداد، يتم الإعتراف بخسارة تدني قيمة الأصول وتكوين مجمع لخسارة إنخفاض القيمة ويوضح هذا المعيار الحالات التي يمكن فيها للمنشأة عكس خسارة انخفاض القيمة للأصول التي سبق وتم الإعتراف بتدني قيمتها.

متطلبات الافصاح وفق هدا المعيار:

-مبلغ خسائر الهبوط التي تم إثباتها ضمن الربح أو الخسارة خلال الفترة، أو البند المستقل في الدخل الشامل الآخر(فائض اعادة تقويم الأصل)

الذي تم إدراج خسائر الهبوط تلك فيه.

-مبلغ عكس خسائر الهبوط التي تم إثباتها ضمن الربح أو الخسارة خلال الفترة، أو البند المستقل في الدخل الشامل الآخر الذي تم عكس خسائر الهبوط تلك فيه.

-كما يجب ان تقدم عرض لمعلومات القطاعات .وتفصح عن خسائر الهبوط أو عكس خسائر الهبوط في الربح أو الخسارة أو الدخل الشامل الآخر لكل قطاع.

-كما يجب تقديم معلومات عن مؤشرات واحداث الهبوط للأصل أو وحدة توليد النقد.

-وصف وحدة توليد النقد وتحديد أصولها ومبلغ خسارة الهبوط وعكسه، وإذا ما كان هناك تغيير في تجميع الاصول عن الفترات السابقة.

IFRS03-5 اندماج الأعمال

يسلط المعيار الضوء عن المحاسبة عن عمليات الاندماج باتباع طريقة الشراء وتعرف المنشأة المشترية بأنها المنشأة التي تحصل على السيطرة على المنشآت أو مؤسسات الاعمال الأخرى موضوع الاندماج.

يتطلب المعيار الإفصاح عن المعلومات التي تمكن مستخدمي القوائم المالية للمنشأة من تقييم طبيعة العمليات والآثار المالية لما يلي:

- إندماجات منشآت الأعمال التي تمت خلال الفترة.

-إندماجات منشآت الأعمال التي تحدث خلال فترة الأحداث اللاحقة أي بعد نهاية فترة التقرير ولكن قبل أن تُعتمد القوائم المالية للإصدار.

-بعض إندماجات منشآت الأعمال التي تمت في فترات سابقة.

كما يتطلب المعيار الإفصاح عن المعلومات التي تمكن مستخدمي القوائم المالية من تقييم التغيرات في المبلغ المحتمل للشهرة خلال الفترة.

IFRS05[85]-6 الأصول المتداولة المحتفظ بها لغرض البيع

يهدف هذا المعيار إلى بيان المعالجة المحاسبية للأصول غير المتداولة المحتفظ بها للبيع والعرض والإفصاح عن العمليات غير المستمرة.

يتم العرض بشكل منفصل في قائمة المركز المالي:

-الأصول الغير متداولة التي تستوفي ضوابط تصنيفها على أنها محتفظ بها للبيع.

[85] مجموعة السوبكا، مختصر المعايير المحاسبية الدولية، مرجع سبق ذكره، ص 24.

-الأصول(المحتفظ بها للبيع)للمجموعات المعدة للبيع والالتزامات المتعلقة بها.

يتم الإفصاح عما يلي:

- مبلغ مستقل في صلب قائمة الدخل شاملا:

-الربح أو الخسارة بعد الضريبة للعمليات غير المستمر;

-الربح أو الخسارة بعد الضريبة المعترف بها عند قياس القيمة العادلة مطروحا منها تكاليف البيع أو عند التخلص من الأصول أو مجموعة

التصرف شاملا العمليات الغير مستمرة ا لإفصاح بما تحتويه من تفاصيل ا لإيرادات والمصروفات عن العمليات الغير مستمرة بشكل منفصل;

- تحليل للمبلغ الواحد في(أ)من خلال الايضاحات:

-الإيرادات والمصروفات والربح أو الخسارة قبل الضريبة للعمليات الغير مستمرة;

-مصروف الضريبة للعنصرين السابقين;

- والربح أو الخسارة قبل الضريبة المعترف بها عند قياس القيمة العادلة مطروحا منها تكاليف البيع أو عند التخلص من الأصول أو مجموعة

التصرف شاملا العمليات الغير مستمرة;

-مصروف الضريبة للعنصرين السابقين.

إفصاحات أخرى:

-وصف للأصل الغير متداول(أو مجموعة التصرف) ;

-المكاسب والخسائر عند إعادة قياس ا لأصل الغير متداول.

IFRS13-8 قياس القسمة العادلة

ينطبق هذا المعيار عندما يتطلب معيار دولي آخر لإعداد التقارير المالية أو يسمح بقياس أو إفصاحات حول قياسات القيمة العادلة للأصول والإلتزامات متضمنة قياسات تعتمد على القيمة العادلة مثل، القيمة العادلة مطروحاً منها تكاليف البيع، او لإفصاحات حول تلك القياسات.

يجب على المنشأة الإفصاح عن المعلومات التي تساعد مستخدمي البيانات المالية على تقييم كل مما يلي:

– بالنسبة للأصول والإلتزامات التي يتم قياسها بالقيمة العادلة على أساس متكرر أو غير متكرر في بيان المركز المالي بعد الإعتراف الأولي، يتم الإفصاح عن أساليب التقييم والمدخلات المستخدمة لصياغة تلك المقاييس.

– بالنسبة لمقاييس القيمة العادلة المتكررة بإستخدام المدخلات غير الملحوظة الهامة ، أثر القياسات على الربح أو الخسارة أو الدخل الشامل الآخر للفترة.

9–المعايير المتبقية

من خلال ماذكرنا سابقا يتضح جليا الاهتمام الكبير للمعايير بموضوع الافصاح ، واعتباره الحلقة الاساسية والتي يحتويها كل معيار محاسبي سواء بالنسبة للمعايير التي ذكرناها سابقا أو الباقي الذي لم نذكره في صورة IAS28 والذي يهتم بالكيفية اصدار القوائم المالية المنفصلة وذلك في حالة عدم تطبيق IFRS10 القوائم المالية الموحدة، ومعيار IAS28 الاستثمار في الشركات الزميلة وكدا IFRS11 الترتيبات المشتركة و IFRS12 الافصاح عن الحصص في منشات اخرى كل هاته المعايير تصب متطلبات افصاحها في اتجاه واحد وهو التعريف وايصال المعلومات عن تعامل المنشأة مع المنشآت التي تجمعها بها علاقة عمل.

ويتجلى ذلك ايضا من خلال معايير التقارير المالية الحديثة IFRS15 ,16, 17 الايرادات من العقود مع العملاء،عقود الايجار، عقود التأمين على الترتيب والتي اهتمت بالانواع الحديثة من التعاقدات حيث يوجد كل معيار المنشات عن الافصاح الدي يبرزو ويبين نوع العقد والتدفقات النقدية أو المنفعة التي يخلفها كل عقد .

المبحث الثالث: اليات قياس مستوى الافصاح

حاولت العديد من الدراسة التطرق لقياس مستوى الافصاح والعوامل المؤثرة فيه، وذلك لغرض التمكن من التحكم فيه. ويتم ذلك من خلال معرفة المؤثرات بالسلب أو بالإيجاب ومن ثم معالجة ومتابعة وتحليل الوضع الوضع بهدف التحكم في مستوى الافصاح يشكل أفضل، واكتشاف أسباب الاختلاف فيه من منشأة الى أخرى، من خلال دراسة عوامل مختلفة منها ما يتعلق بالمؤسسة بحد ذاتها وأخرى تتعلق بالبيئة التي تنشط فيها، أو الرقابة المفروضة عليها، وعوامل اخرى تتعلق بالمؤسسة بحد ذاتها.

المطلب الأول: أبرز مؤشرات الافصاح حول العالم

1-مؤشر الشفافية والافصاح (T&D)[86]

قامت مؤسسة"Standard &Poor's" بوضع قائمة بنود تحتوى على 98 بند قسمت إلى ثلاث فئات فرعية:

-هيكل الملكية وحقوق المستثمرين تتضمن 28 بند;

-الشفافية المالية والإفصاح عن المعلومات تتضمن 35 بند;

-هيكل الإدارة والتسيير يتضمن 35 بند.

حيث تم اعطاء نقطة لكل معلومات موجودة أو مفصح عنها في التقرير ثم تحول النتيجة الى نسبة، وتصنف كمؤشر من 1 الى 10 فادا تحصلت المؤسسة على نسبة بين 95% الى 100% تعطى المؤسسة مؤشر تصنيف 10 كأعلى مؤشر، فيما تتحصل على أدنى مؤشر اذا تحصلت على نسبة11% الى 20%.

توصلت الدراسة إلى أنّ بريطانيا والولايات المتحدة الأمريكية هي الدول الأكثر إفصاحا على المستوى العالمي أما أوروبا وأسيا فلديهما مستوى منخفض بعض الشيء، أما أسيا الناشئة وأمريكا اللاتينية تظهران أدنى مستوى إفصاح مقارنة بالدول

[86] خليل طيار، فوزية العايب، مستوى الافصاح المحاسبي والمالي ضمن بيئة الاعمال الجزائرية-كراسة حالة عينة من المؤسسان الاقتصادية الجزائرية، المجلة الجزائرية للدراسات المالية والمحاسبية، العدد 4، جوان 2017، ص2-3.

المدروسة من قبل المؤشر ،وبذلك فهو مؤشر قوي تغطي بنوده اغلب احتياجات مستخدمي التقارير المالية على اختلافهم ولكنه وضع لقياس مستوى إفصاح لمؤسسات تتميز باستراتيجية اتصال مضبوطة مؤسسات عالمية وأخرى عابرة للقارات بميزانيات ضخمة وإطارات ذات مستوى عالي من التكوين.

لكن هذا المؤشر لم يتطرق للكيانات التابعة والمراكز المالية اوفشور والتي عرفت انتشارا واسعا في بريطانيا كون هذه الأخيرة تتواجد بها اكبر جنة ضريبية في العالم (la city)، الجنة الضريبية تعتبر مركز لتجمع المعلومات غير المصرح بها وبؤرة لإخفاء كل تلك الكيانات هذه التابعة التي تسببت في احداث ازمة انرون، كون الجمعيات دولية النشاط تبحث لاستغلال الاختلافات بين المنظور الجبائي للمجمعات(التهرب والامثلية)

وبين التلاعب حول مصدر الدخل ومكان اخضاعه للضريبة. كما هو الحال بالنسبة للمجمعات (Apple, Alphabet)،

وهو ما يعتبر أحد الحقائق الفعلية التي كشفت عنها لجان التحقيق في الكونغرس الامريكي و البرلمان البريطاني ، وتورط (Microsoft) مع الحكومة الفرنسية. هذه الحقائق مرتبطة بتلاعب المجمعات دولية النشاط في الارباح من خلال سياسات ومخططات التمويل الدولية ما بين الفروع.

2-مؤشر AIMR

هو مؤشر وضعته ادارة البحوث و الاستثمار لقياس مستوى إفصاح المؤسسات في تقاريرها السنوية من وجهة نظر المستثمرين و مدى تلبية هذه الافصاحات لحاجات هذه الفئة من المستخدمين. فلقد ركز على العملية الاتصالية للمؤسسة واشتملت بنوده على ضرورة أن تعد المؤسسة تقارير فصلية وربع سنوية ونشرات ومقابلات مع الأطراف المهتمة.

حسب هدا المؤشر فإن المعلومات المفصح عنها في التقرير السنوي تتحصل على أعلى ترجيح و تحمل أوزان أقوى أو أكبر من تلك التي لا تظهر في التقرير، ويتضمن مجموعة من البنود يقيس من خلالها مدى تلبية الإفصاح لمتطلبات المستثمرين.

فحسب البنود هناك معلومات سنوية واخرى مطلوبة بكثرة تحوز على 40 الى 50% من الترجيح الكلي وهي الاحداث المهمة من تقارير ورسائل الكراء العاميين والاداريين، معلومات حول المعاملات المالية، القوائم المالية وغيرها من المعلومات الاكثر أهمية.

معلومات تنشر كل ثلاثي تحوز على 30 الى 40% من الترجيح الكلي وتضم بيان السياسات المحاسبية باقي التقارير والقوائم المالية الاقل طلبا عن الاساسية، التقارير المرحلية، المنتجات الجديدة.

معلومات أخرى تحوز على 20 الى 30% من الترجيح الكلي وتشمل الاجتماعات والمقابلات الدورية على العموم.

أولى هدا المؤشر أهمية للعملية الاتصالية للمؤسسة، وركز على التقارير السنوية والفصلية والدورية وأهمل بعض المعلومات المهمة وتفاصيلها المطلوبة كالسياسات المحاسبية والاستثمارية.

3-مؤشر CIFAR

وضع المركز الدولي للتحليل المالي والبحوث هدا المؤشر والدي يقيس مدى توفر مجموعة من المعلومات ضمن التقارير السنوية للمؤسسات. وقاموا بقياس مستوى الافصاح لأكبر المنشآت لأكثر من 40 دولة.

وشمل هدا المؤشر مجموع من البنود يمكن تبويبها كالتالي:[87]

-معلومات عامة :قطاع المنتجات – القطاعات الجغرافية – معلومات حول المدراء – معلومات حول الفروع – خطط مستقبلية– عدد العمال – تاريخ نهاية السنة الجبائية.

-معلومات حول النتيجة الدخل الموحد – تكلفة البضاعة المباعة – النتيجة كاملة – مبلغ رقم الأعمال– تكلفة المبيعات و التكاليف الإدارية – النتيجة التشغيلية – الربح و الخسارة الناتجة عن التداول في أسواق رأس المال الأجنبية(في الخارج –) المكاسب و الخسائر الاستثنائية – مبلغ العبء الضريبي – حقوق الأقلية – النتيجة الصافية المؤجلة.

[87] لعايب فوزية، بن ناصر عيسي، قياس مستوى الافصاح المالي والمحاسبي والعوامل المؤثرة فيه، مجلة العلوم الانسانية، العدد 46، ، المجلد ب، ديسمبر 2016،ص217-218.

–معلومات حول الميزانية– الميزانية كاملة – أصول متداولة/ أصول غير متداولة(الثابتة–)خصوم متداولة/خصوم طويلة الأجل – الأموال خاصة/خصوم – احتياطات ليست جزء من رأس المال– الأرباح المحتجزة – النقد و النقد المعادل له – الذمم المدينة – مخزونات – شهرة المحل و الموجودات غير الملموسة الأخرى– إجمالي الأصول – التغيرات في حقوق المساهمين.

–معلومات حول حقوق المساهمين والتدفقات النقدية– بيان التغيرات في حقوق الملكية – بيان التغيرات في التدفقات النقدية – التدفقات النقدية التشغيلية.

–سياسات محاسبية – معايير محاسبية – تكاليف البحث و التطوير – معاشات التقاعد – محاسبة شهرة المحل – محاسبة الضرائب المختلفة – طريقة صرف العملات الأجنبية – محاسبة حقوق الملكية.

–معلومات حول المساهمين ربح السهم الواحد – نتيجة السهم الواحد – عدد الأسهم المصدرة – إجمالي الأرباح – سعر السهم – البورصات المقيدة بها المؤسسة – التغير في رأس المال– أهم المساهمين– تركيبة المساهمين.

معلومات إضافية– ملحق القوائم المالية –ملحق عن الأرقام الأساسية في السنة– تعويضات/رواتب المدراء – قائمة المدراء– وصف أهم الأحداث بعد تاريخ إقفال الحسابات.

انتقد الباحثون هدا المؤشر لأنه ركز هذا على المعلومات المالية و المحاسبية، و اشتملت بنوده على معلومات عامة ترد تلقائيا ضمن القوائم المالية و أهمل بعض البنود الواجب عرضها و التي تختص بخطط و إستراتيجية المؤسسة المستقبلية، ومؤشرات الأداء الحالية و التقديرية التي تخص المستقبل، مساهمات و استثمارات المؤسسة في مؤسسات أخرى، ورأوا بما أنه يقيس مستوى الإفصاح لأكبر المؤسسات كان من الأفضل لو احتوى على معلومات تختص بالقوائم الموحدة(المجمعة)طرق التجميع و الإفصاح عن كل المعلومات المهمة و التي تظهر في المؤسسات الكبيرة الحجم(المجمعات).

المطلب الثاني: خطوات انشاء مؤشر

1-انشاء وتعيين متغيرات القياس:

يعتبر انشاء وتعيين المتغير الذي يقيسه المؤشر أول و أهم مرحلة لأنها هي التي تحدد اختيار البنود فيما بعد، فحسب المؤشرات التي تم وضعها و المتغيرات التي تم قياسها فإنه يمكن تقسيمها إلى قسمين رئيسيين [88]:

-متغيرات تختص بمدى أو مستوى الإفصاحthe extent of diffusion

-متغيرات تختص بنوعية و جودة المعلوماتquality of information

وبذلك نجد نوعين من البحوث إحداها تهتم بنوعية و جودة المعلومات المفصح عنها و الأخرى تهتم بمستوى الإفصاح ومدى استجابت لاحتياجات المستخدمين.

2 -اختيار البنود:

لأجل اختيار بنود المؤشر يجب معرفة الهدف من وراء وضعه و على المتغير الذي يقيسه فإذا كان الهدف منه هو قياس مدى استجابة الإفصاح لاحتياجات المستخدمين فإنه يتم وضع البنود من خلال دراسة انتظارات هؤلاء المستخدمين وذلك بالاعتماد على مشاورات مع خبراء في المجال المحاسبي، أو مقابلات مع المحللين الماليين أو المستثمرين وغيرهم من أصحاب الاختصاص. وكذا بالاستناد إلى ما تم وضعه من بنود في مؤشرات سابقة، ثم تتم المصادقة على هذه القائمة من خلال استبيان يوزع على فئة المستخدمين المقصودين من الدراسة أو تحكيم، كما و يمكن إعطاء أوزان(قيم)لكل بند. أما ان كان الهدف دراسة جودة المعلومات فيتم و ضع البنود بالاستناد لمجموع المستخدمين و ليس لفئة محددة كما وتعطى البنود نفس القيم أو نفس الوزن نظرا لأنها لا تعكس اهتمام خاص أو منفعة خاصة تختص بها فئة معينة من المستخدمين.

[88] فوزية العايب، مرجع سبق ذكره،ص43.

3- تقييم و ترجيح بنود المؤشر

بعد مرحلة وضع البنود ينبغي إعطاء قيم لهته الأخيرة وهي التي تعكس وزن كل معلومة في المؤشر و ذلك حسب الأهمية النسبية لها و يكون ذلك فقط عند دراسة مستوى استجابة الإفصاح لاحتياجات فئة معينة من المستخدمين حيث تقوم هذه الأخيرة بتنقيط أو بإعطاء قيم للبنود حسب احتياجاتها من المعلومات وفي هذه الحالة يرسل استبيان للعينة يحتوي على اختيارات بين الواحد و الخمسة وذلك حسب مقياسLikert [89]

(a Likert scale)

1- غير مهم للغاية 2- غير مهم 3-لا مهم و لا غير مهم 4- مهم 5-مهم للغاية

و يتم إتباع طريقة ترجيح تعكس الأهمية النسبية المرتبطة بكل معلومة تهم المستخدمين ، و اعتبر (cook) في حالة عدم دراسة مجموعة محددة من المستخدمين فانه من غير الضروري الاستعانة بترجيح البنود و في هذه الحالة يطلق على أوزان البنود بأن لديها ترجيح متساوي. كما أكد Marston Et Schrives أنه في حالة احتواء المؤشر على بنود كثيرة فمن المحتمل أن يعطي المؤشر المرجح أو متساوي الترجيح نفس النتائج.

4-اختيار مصدر جمع المعلومات ومدة التحليل[90]

تبقى التقارير السنوية للمؤسسات المصدر الأول وصاحب الأهمية الكبرى لجمع المعلومات بالرغم من تعدد تقنيات الاتصال والابلاغ عند المنشات ويعود ذلك للاسباب التالية

-أسبقية التقرير السنوي كمصدر للمعلومات للمستثمرين والمهنيين؛

-الاتساق بين مختلف وسائل الإبلاغ التي تعتمد عليها المؤسسة وسهولة الوصول لهذه الوثيقة؛

-اعتماد المحللين الماليين على التقارير السنوية عند وضع توصياRecommandation .

[89] فوزية العايب، مرجع سبق ذكره،ص 45.

[90] خليل طيار، فوزية العايب، مرجع سبق ذكره، ص4.

لقد رتب 1981 less مصادر المعلومات عند المحللين الماليين فوجد التقرير السنوي في المرتبة الثالثة بعد وثيقة k10 وهي وثيقة تصدرها sec هيئة مراقبة الاسواق المالية كل سنة تعرض فيها الوضعية المالية للمؤسسات، والمقابلات الشخصية مع المدراء.

أما الدراسة التي قام بها معهد ستانفورد للابحاث فتبين أن 84.6% من المستثمرين يجعلون التقارير السنوية في المرتبة الأولى من حيث الأهمية لجمع المعلومات، و 85.5% بالنسبة للمحللين الماليين بالإضافة إلى المؤشر الذي تضعه لجنة الإعلام للفدرالية الأمريكية كل سنة أين يعتمد على التقرير السنوي كمصدر من بين ثلاث مصادر للمعلومات بمعامل ترجيح بين 40% و50% العامل المشترك بين البحوث السابقة إضافة لاعتمادها على التقرير السنوي فهي تعتمد على تقرير سنوي وأحد أي على سنة مالية واحدة فتحليل التقرير لسنة واحدة كفيل باستخراج جودة

المعلومات وكذا مستوى الإفصاح لان المؤسسات تحتفظ بنفس القدر من الإفصاح على العموم من سنة إلى أخرى.

5-حساب المؤشر

يتم جمع النتائج المحصل عليها عند قراءة التقرير السنوي ويحسب مؤشر الإفصاح بالاستناد إلى الصيغ التالية:

$$sTj=\sum_{i=1}^{n} Si$$

$$\text{Score théorique Sthj } j=\sum_{i=1}^{m} Si$$

sTj :المؤشر الإجمالي للمؤسسة

Sthj :المؤشر النظري للمؤسسة

n :عدد البنود في المؤشر

mحيث عدد البنود الممكن أن تفصح عنها المؤسسة j حيث$m \geq n$

اذا كان مفصح عنه و 0 اذا لم يفصح عنه i . 1البند نتيجةSi

$$\text{Le score final} = \frac{sTj}{Sthj}$$

فالمؤشر النهائي هو حاصل قسمة المؤشر الاجمالي على المؤشر النظري

ان قياس مستوى الإفصاح يساعد في دراسة و استخراج العوامل و الأسباب التي تقف وراء عدم قيام بعض المنشات بالإفصاح، وحرص أخرى على التوسع في الإفصاح كسياسة اتصالية تهدف من ورائها إلى تحقيق العديد من الأهداف. و من ثم إمكانية احتواء الأمر من قبل المنظمات المهنية المهتمة بمتطلبات الإفصاح، العوامل المؤثرة فيها و مدى استجابتها لاحتياجات المستخدمين.

أثبتت العديد من الدراسات أن هناك عوامل تؤثر في مستوى هذا الإفصاح مستندة في ذلك لمجموعة من النظريات كنظرية الوكالة، نظرية الشرعية ،نظرية الإشارات، نظرية الأطراف ذوي العلاقة هذه العوامل منها ما يرتبط بالمنشات و منها ما يرتبط بالبيئة التي تنشط فيها أو بالرقابة التي تمارس عليها و كذا بعوامل أخرى ترتبط بالمعلومات بحد ذاتها.

المبحث الرابع: الافصاح الالكتروني ولغة تقارير الأعمال الموسعة (XBREL) طرق حديثة لتحقيق الافصاح

ظهر الافصاح الالكتروني كنتيجة حتمية للنمو المتسارع لتكنولوجيا المعلومات، وكدا الاستخدام الواسع لشبكة الانترنت والتي أصبحت توفر جل المعلومات المطلوبة وتغطي الاحتياجات المتزايدة للمستخدمين. لدا كان لازما على مهنة المحاسبة بذل الجهود اللازمة لمواجهة هاته التغيرات والتحديات، وقد أدركت الهيئات المهنية العالمية أهمية وضع بعض الارشادات العلمية فيما يتعلق بالإفصاح في ظل البيئة المحاسبية. وكانت أولى تلك المشاريع المهنية في الولايات المتحدة الأمريكية عن طريق المعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين(AICPA)، وتم اختيار أهم عشر موضوعات في مجال تكنولوجيا المعلومات لعام 2004، كتن من بيتها[91]:

-أمن ورقابة المعلومات;

[91] غنيمي، سامي محمد أحمد، دور الافصاح الالكتروني في تطوير معايير التقارير المالية الدولية وتحسين جودة المعلومات بالبنوك المصرير-دراسة ميدانية-، جامعة عين شمس، كلية التجارة، قسم العلوم المحاسبة والمراجعة، كجلد 19، عدد3،2015، ص167

-النشاط الالكتروني;

-النشر الالكتروني للتقارير المالية.

المطلب الأول: الافصاح الالكتروني

1-مفهوم الإفساح الالكتروني

هناك العديد من الباحثين والمنظمات التي عرفت الافصاح الالكتروني ولعل من أبرزها لجنة المعايير المحاسبية الدولية IASC بأنه "عملية النشر أو التقرير العام الذي تقوم به الوحدة الإقتصادية للبيانات التشغيلية والمالية عبر الانترنت"[92].

و عرفه مجلس معايير المحاسبة المالية الأمريكي على أنه" قيام المنشأة بإنشاء موقع أو أكثر لها على شبكة المعلومات الدولية كوسيط نقل سريع بهدف توزيع ونشر مباشرة لمعلومات مالية وغير مالية عديدة على قطاعات واسعة من المستخدمين المتصلين بالشبكة"[93].

كما عرفه الباحثان(Gray & Mock) "وسيلة لنشر المعلومات تمكن الشركات من التواصل مع أصحاب المصلحة عبر الويب بطريقة فعالة وبأقل تكلفة"[94].

ومن خلال ما سبق من تعاريف نلاحظ أن جميعها يعرف الافصاح الالكتروني بأنه نشر للمعلومات المحاسبية عبر شبكة الانترنت، وهو عرض للمعلومات المالية وغير المالية التي يمكن للمستخدمين الاستفادة منها للعالم عبر شبكة الا نترنت وذلك باستخدام نظم المحاسبة الالكترونية.

2-مراحل تطور الافصاح الالكتروني

[92] محي الدين محمد واخرون، أهمية اعتماد لغة التقارير المالية الموسعة(EXBRL)كأداة لتفعيل الافصاح المحاسبي الالكتروني-عرض تجارب دولية-،مجلة التنمية والاقتصاد التطبيقي، المجلد05، العدد 01،جامعة المسيلة،2021، ص140.

[93] جهان عبد المعز الجمال، المراجعة في البيئة ألالكترونية، الطبعة الأولى، دار الكتاب الجامعي، الإمارات العربية المتحدة، 2014 ، ص445

[94] قسوم حنان،شيبوب ريمة،الإفصاح المحاسبي الإلكتروني في بيئة الأعمال الجزائرية بين الواقع والمأمول :حالة المؤسسات الاقتصادية بولاية سطيف،مجلة البشائر الاقتصادية، المجلد 08،العدد01،بشار، أفريل2022 ،ص579.

قبل الوصول الى هاته الدرجة من التطور في الافصاح الالكتروني مر الافصاح الالكتروني بعديد المراحل والتدرج، يمكننا تلخيصها حسب ماجاءت به لجنة المعايير المحاسبية الدولية (IASC) الى ثلاث مراحل:

2-1-المرحلة الأولى: والتي بدأت مع بداية التسعينات من القرن الماضي، وذلك باستخدام الاقراص المضغوطة (CD) في نشر وتوزيع المعلومات على المستخدمين، ثم إنشاء مواقع الكترونية للشركات وتم استخدام تكنولوجيا الانترنت كأحد الوسائل المستخدمة لنشر التقارير المالية ومن ابرز عدم انتظام عملية النشر وتتمثل هذه المرحلة في قيام الشركات بتوفير نسخة من المعلومات المالية مطابقة تماما لتلك المتوافرة في صور الورقية، من خلال استخدام الورقة الالكترونية والتي من الشائع تسميتها بملفPDF .وبالرغم من المزايا التي يمتلكها هاذا الملف من جودة عالية في الطباعة بالإضافة الى انخفاض تكلفة العرض والانتاج مقارنة بالطرق الأخرى، إلا انها كانت لها بعض العيوب الجوهرية أهمها:

-طول فترة تحميل الملفات;

-عدم القدرة على دمج واستغلال الملفات مع بعضها البعض;

-عدم القدرة على تحويل ملف PDF الى جداول الكترونية يصعب من عملية التحليل ويتطلب اعادة التحميل والادراج ضمن الجداول.

2-2-المرحلة الثانية: والتي تم من خلالها محاولة تنحية عيوب المرحلة الاولى، حيث تم استخدام لغة ترميز النصوص التفاعلية(HTML) في عرض المعلومات المحاسبية على المواقع الالكترونية للمنشآت، والتي تعتبر احدى لغات البرمجة التي تستخدم أساسا في تصميم المواقع الالكترونية.

بالرغم من النجاح في تفادي العيوب الذي ذكرت في المرحلة السابقة الا أنها لم تسلم من العيوب زمن ابرزها:

-انخفاض كفاءتها في حفظ وطباعة التقارير وكذلك ان حدودها تتوقف على توفير المعلومات عن كيفية عرض الصفحة فقط دون توفير أي معلومات عن محتوى البيانات وكيفية اعدادها;

-تنقل المعلومات كمستند كامل دون نقل الوحدات المنفردة منه بصورة منفصلة;

- وكذلك كما هو الحال في ملفPDF لا تكون المعلومات جاهزة للتحليل من قبل المستخدم مما يتطلب الأمر اعادة إدخال البيانات مرة أخرى.

2-3-المرحلة الثالثة: وهي المرحلة التي تميزت باستخدام الامكانيات المتطورة لشبكة الانترنت القادرة على ابتكار الأساليب الجديدة لعرض المعلومات وتجنب صعوبات وعيوب المرحلتين السابقتين. حيث ظهرت في هذه المرحلة لغة الترميز الموسعة (XML) لتبادل المعلومات من خلال شبكة الانترنت، والتي تم استخدام في تصميم برنامج لإعداد القوائم والتقارير المالية، وهو ما مهد لظهور لغة تقرير الأعمال الموسعة (XBRL) حيث يستطيع المستخدم من خلال القوائم المالية الالكترونية المصممة باستخدام هاته اللغة أن يقوم بإجراء تحليلات والمعلومات المحاسبية دون أن يحتاج لإعادة ادخال المعلومات مرة أخرى كما كان متبعا في المراحل السابقة.

3-مزايا وعيوب الافصاح الالكتروني

1-المزايا الافصاح الالكتروني

يحقق الافصاح الالكتروني العديد من المزايا ادا ما تمت مقارنته بأساليب الافصاح التقليدي، ويمكن حصرها من خلال مايلي:

-سرعة وصول المعلومات للمستخدمين تضمن اتخاد القرارات الملائمة في الوقت المناسب;

-وصول نفس المعلومة لجميع المستخدمين دون تفضيل لاحد الأطراف;

- تخفيض تكاليف نقل المعلومات والحصول عليها;

-توفير اتصال دائم وسهل بين المنشأة والاطراف ذات العلاقة بها;

-أداة للإشهار وتوسيع نطاق الاستثمار من خلال جلب مستثمرين محليين وعالميين.

من خلال ما سبق يكمننا حصر المزايا في ثلال فوائد رئيسية للمنشات التي تقوم بنشر معلوماتها المالية الكترونيا وهي تعزيز وضع الشركة على نطاق واسع، وتوفير تغطية أوسع، وجدب مستثمرين أجانب[95].

2-عيوب الافصاح الالكتروني

لايغطي وجود مزايا كثيرة للإفصاح الالكتروني مشاكل كثيرة ايضا تشوبه وتنقص من فعاليته ففي حين ان هناك دوافع تحفز المنشات على نشر المعلومات المالية عبر الانترنت ،هناك أيضا منشات لا تجد ذلك الدافع أمامها فقد تصطدم مثلا بالتكاليف تجعل شركات تفصح عن معلومات على الانترنت وتكاليف صيانته وحمايته من القرصنة والتي قد تتجاوز المنافع المحققة، وفي حالة الخاصة بإنشاء الموقع الخاص حدوث عملية قرصنة وتزوير للمعلومات عبر الموقع قد يوقع هذا الشركة في مشكلة قضائية قد يمكنها حلها لكن قد تعرضها الى فقدان ميزتها التنافسية، فترى بعض الشركات أن الافصاح التقليدي أقل خطورة من الافصاح الالكتروني، ويمكن تلخيص العيوب في ما يلي:

-احتمال ارتفاع تكاليف النشر الالكتروني وتسيير المواقع بما لا يتماشى مع المنافع التي تعود بها هاته المواقع وهدا الافصاح على الشركات;

-صعوبة التحقق من المعلومات المنشورة ومدى مراجعتها من الهيئات الخاصة;

-تحديد الاولويات والاهمية عند النشر مما يجعل العملية غير مفيدة;

-شكوك الأمن والثقة خاصة بعد زيادة هاته القضايا في أروقة المحاكم.

-مشاكل وتعقيدات تكنولوجيا المعلومات ونظمها وتداخلها.

[95] براهيمي مهاكلثوم، براق محمد، دور الافصاح المحاسبي االكتروني في تحسين ملائمة ومصداقية المعلومات المحاسبية،مجلة البشائر الاقتصادية، المجلد 5،العدد3 ، الجزائر، ديسمبر 2021، ص789.

المطلب الثاني: لغة تقارير الأعمال الموسعة(XBRL)

جاءت تقنيات المعلومات الحديثة بطرق معينة يمكن من خلالها نقل المعلومات المالية بمحتوى وشكل معين وبسرعة وسهولة ودقة ومن أشهرها لغة الأعمال الموسعة XBRL والتي كانت نتيجة لتطوير لغة XML، وهو ما سهل عملية ايصال المعلومات المالية بالوقت المناسب، وبجودة وتكلفة مناسبتين.

1-مفهوم لغة تقارير الاعمال الموسعة (XBRL)

لغة التوصيل الالكتروني للمعلومات المالية التي تحقق فوائد كبيرة بأنها XBRL تعريفا للغة XBRL International وضعت منظمة

لعمليات إعداد وتحليل، وتوصيل المعلومات التجا رية، كما أنها توفر من ناحية التكلفة، وتزيد من مستوى الدقة والموثوقية لجميع الأفراد المشاركين في توريد أو استخدام المعلومات التجارية[96] ".

واعتبرتها مؤسسة معايير التقارير المالية الدولية IFRS Foundation "اللغة الرقمية التي تم تطويرها من أجل توفير شكل الكتروني موحد للتقارير المالية والتجارية، حيث تستخدم البطاقات التعريفية التي تجعل الحاسب الآلي قادر على فهم المعلومات التجارية واستخدامها."

كما عرفها مجمع المحاسبين الأمريكي(AICPA) :" أن لغة التقرير المالي على الانترنت ستصبح اللغة الرقمية للأعمال، فهي تمثل إطارا يمكن من إعداد ونشر التقارير المالية في صيغ متنوعة تسهل تبادل وتحليل المعلومات التي تتضمنها وتضمن عمليات التبادل واستخلاص المعلومات المالية الموثوقة من بين العديد من تطبيقات البرامج[97]".

كما تعرف بأنها لغة صممت خصيصا للتطبيقات المالية والمحاسبية، وتعتمد على قدرة الحاسوب على قراءة علامات TAGS والتي تميز الحقول المحاسبية وفقا لتصنيف معين، حيث يعتمد النظام على توحيد نمط المعلومات، ومن تم يتم

[96] حنان عبد الحميد غريب أحمد، أثر استخدام لغة تقارير الأعمال الموسعة (XBRL) على زيادة جودة التقارير المالية الالكترونية لتحسين كفاءة سوق الأوراق المالية المصرية، مذكرة ماجستير، تخصص محاسبة ومراجعة، جامعة السويس-مصر، 2015، ص4.

[97] قسوم حنان،شيبوب ريمة، مرجع سبق ذكره، ص581.

تصنيف المعلومات وعرضها بطريقة يسهل معها على المنشآت والمحللين الماليين والمقرضين وكل المتعاملين مع المنشآت قراءة نتائج المنشآت[98].

من خلال ما سبق يمكننا القول بأن تكنولوجيا لغة التقارير الموسعة قد ساهمت في قفزة نوعية في مجال الافصاح، واعطت دفعة قوية للتواصل بين المنشآت والمتعاملين والمهتمين بالمعلومات المالية لهاته للمنشآت .

2-مكونات لغة تقارير الأعمال

لابد من أن تحتوي كل لغة على مكونات أو مفردات تكوم مفاتيح لها، سنعرض هاته المكونات من خلال الجدول التالي:

الجدول رقم (2-01):مكونات لغة xbrl

	المفردة	المفهوم
1	العلامة او الوصف (tages)	هو العنوان أو الوسم، والذي يبدأ وينتهي كل عنصر موجود بالبرنامج المجود بلغة XBRL
2	العنونة أو التوصيف tagging proess	هي العملية التي يتم بمقتضاها وصف البيانات الخاصة بالحقول المحاسبية
3	توصيفات الملفات tagging filing	هي العملية التي يتم خلالها تحويل الملفات للشكل الذي تطلبه XBRL
4	عناوين اللغة Xbrl tages	هي العنواين التي يشتمل عليها البرنامج المكتوب بلغة XBRL حيث تصل عدد العنوانين للتصنيف الأمريكي الى 1500 عنوان

[98] محي الدين محمد واخرون، مرجع سبق ذكره، ص137.

5	قاعدتي البيانات IDEL، EDGAR	هما نظامان للإمداد بالبيانات، بمعنى أنهما قواعد للإمداد بالبيانات بشكل تفاعلي في سوق الأوراق المالية الأمريكية
3	مواصفات اللغة Xbrl. attributes	هي الخصائص والمواصفات الخاصة بهاته اللغة، وتشمل العنوان الرسمي والاسم والرصيد والبيانات والوصف والمرجع والمحتوى
7	التصنيف Taxonomy	هو قاموس يحتوي على أسماء وعناصر لغة XML والتي تم تحديثها بوضوح عند اعداد تقارير الأعمال
8	الدليل الارشادي Schema	وهو الدليل الذي يتم فيه تحديد وتعريف هيكل ومحتوى العناصر التي تتشكل منها لغة التمييز الموسعة XML
9	مستند أو تقرير اللغة Xbrl document	وهو التقرير الذي يصف المعلومات المحاسبية، مثل قائمة الدخل والمركز المالي
10	القائمة النمطية Style sheet	هو الشكل الذي يعرض عليه التقرير المطلوب استخلاصه (instance document)

المصدر: من اعداد الباحث بالاستعانة ب محي الدين محمود واخرون، أهمية لغة تقارير الأعمال الموسعة (xbrl) كأداة لتفعيل الافصاح المحاسبي الالكتروني-عرض تجاوب دولية وعربية-، مجلة التمية والاقتصاد التطبيقي، المجلد05، العدد 01، جامعة المسيلة، 2021، ص138.

3-ميزات استخدام لغة التقارير الموسعة (XBRL)

ان لاستخدام لغة تقارير الأعمال الموسعة عدة مزايا وأهداف مأثرتا بذلك على العديد من المستويات خاصة على مستوى المنشآت ومستعملي المعلومات فعلى المستويين تزيد من الشفافية والكفاءة في السوق بحيث تتيح المعلومات بنفس

الفرص لكافة المستخدمين وتعطي حق النشر لكل منشأة، زيادة وتسهيل حجم الاتصال بين المنشأة والمهتمين بها، انخفاض تكاليف النشر وكدا الحصول على المعلومات مما يسهل الوصول الى الأهداف المرجوة لكل طرف سواء المنشأة أو المستخدم.

أما على كل مستوى فيمكن حصر كل منها فيما يلي:

أ- ميزات استخدام لغة تقارير الأعمال الموسعة على مستوى المنشآت:

- التحديث المستمر للبيانات والمعلومات في الوقت المناسب;
- اضفاء قيمة عالية وجودة لمحتوى التقارير;
- توسيع دائرة المستهدفين وتخطي المستوى المحلي.

ب- ميزات استخدام لغة تقارير الأعمال الموسعة على مستوى المستخدمين:

- توحيد طرق التحضير والعرض للبيانات مما يساهم في تسهيل عملية المقارنات، سرعة اتخاد القرارات، وتقليل هامش الأخطاء;
- تحقيق العدالة من خلال ضمان وصول نفس المعلومة لكافة المستخدمين;
- سرعة وصول المعلومة وطريقة الحصول عليها يساهمان في تحقيق مبدأ الوقت المناسب للمستخدم.

المطلب الثالث: الافصاح الالكتروني ولغة تقارير الأعمال الموسعة (XBRL) كحتمية لتطوير معايير الابلاغ المالي

1-تحليل العلاقة بين الافصاح الإلكتروني ولغة تقارير الأعمال الموسعة

أن إخفاق الذي حدث لكثير من الشركات الرائدة في بعض البورصات العالمية، كان من أسباب تزايد الطلب على التوسع في الإفصاح عن أداء الشركات، الأمر الذى شكل ضغطا على واضعي معايير المحاسبة ومن ثم معدى التقارير المالية لزيادة جودتها حيث جاءت التوصيات الصادرة عن هيئات وضع معايير المحاسبة لتؤكد على ضرورة الاتجاه نحو التوسع في الإفصاح لزيادة جودة التقارير المالية.

وأظهرت العديد من الدراسات عدد من العوامل التي تحد من ظاهرة عدم تماثل المعلومات المحاسبية، ومن أهمها الجهود المبذولة من مجلس معايير المحاسبة الدولية في تعديل معايير المحاسبة الدولية(IAS)، واصدار معايير ابلاغ مالي دولية(IFRS) تضمن انتاج معلومات محاسبية عالية الجودة، وتضمن إفصاحا مناسبا يحد من هذه الظاهرة.

وركز مجلس معايير المحاسبة الدولية على أهمية الإفصاح وذلك لما بوفره من معلومات مالية وغير مالية مناسبة لأصحاب المصالح لمساعدتهم في اتخاذ القرارات المختلفة، وتحقيق التكافؤ العادل بين أصحاب المصالح، وبالتالي فأن التوسع في الإفصاح المحاسبي عند اعداد التقارير المالية وتوفيرها الكترونيا يساعد في تحسين جودة التقارير المالية من خلال تحسين القابلية المقارنة، والوصول الى المعلومات في الوقت المناسب، والتي من شأنها تقليل فجوة عدم تماثل المعلومات بين الإدارة وأصحاب المصالح.

أن الإفصاح الإلكتروني يعتبر أحد المنافع الأساسية للحد من التباين في المعلومات وتحسين نوعية المعلومات ، الأمر الذي يمكن أن يؤدى إلى تحسين دقة توقعات المحللين .ويعتبر المحللون الماليون من أكثر المستخدمين أهمية، حيث يلعب المحللون الماليون أدوارا هامة كوسطاء اقتصاديين، فهم الأكثر ثقافة ورؤية من بين مستخدمي التقارير المالية، ويؤثر دورهم على أسعار الأسهم في البورصة ومساعدة المستثمرين في اتخاذ القرارات المختلفة.

تلعب التقارير المالية المنشورة الكترونيا دورا مهما في تخفيض حالة عدم تماثل المعلومات في سوق رأس المال، وحيث أن التوسع في الإفصاح المحاسبي الإلكتروني من شانه تخفيف الآثار الضارة الناتجة عن وجود معلومات داخلية أو خاصة لدى فئات محددة.

أثبتت دراسة (yoon et at) سنة 2011 على أنه تجود علاقة سلبية كبيرة ما بين تطبيق الإفصاح الإلكتروني باستخدام (XBREL) مع عدم تماثل المعلومات في سوق الأوراق المالية في كوريا. أما دراسة (Kim et al) سنة 2012 فقد توصلت الى نتائج عكسية فبينت أن الافصاح بلغة (XBREL) سوق الأوراق المالية الأمريكية يزيد من كفاءة المعلومات ويقلل من تقلب العائد.

وقد توصلت دراسة (حسن محمود الشنطاوي)في سنة 2018 الى أن أن التقارير المالية التقليدية وامكانيتها المحدودة لن تستطيع أن تقدم للمنظمات ما تطمح إليه من نشر تقاريرها المالية حول العالم لجذب المستثمرين العالمين، ولذلك بدأت منظمات الأعمال بالنظر للإنترنت باعتباره أداة تكنولوجية وقناة ممتازة لنقل وتوزيع التقارير المالية خارج حدودها. أما التقارير المالية المنشورة الكترونيا من أهم مصادر الحصول على المعلومات المحاسبية اللازمة لتسعير الأوراق المالية بسبب سهولة وصول المستثمرين إليها.

بالتالي فأن استخدام الإفصاح المحاسبي الإلكتروني استخداما أفضل للمعلومات ، من حيث الإتاحة الفورية للمعلومات المحاسبية لكافة المستخدمين في وقت واحد ، بما يزيد من تحسين جودة التقارير المالية وبالتالي يساهم في الحد من درجة عدم تماثل المعلومات المحاسبية، ويساعد المحللين الماليين من تقييم تصرفات الإدارة وبشكل اكثر دقة، مما ساعد المستثمرين في تحديد الفرص الاستثمارية المناسبة واتخاذ القرارات في الوقت المناسب.

2-حتمية تطوير معايير التقارير المالية الدولية(IFRS) في ظل الافصاح الالكتروني

ان الالتزام بتطبيق معايير التقارير المالية الدولية يحقق العديد من المنافع والمزايا لكافة المنشآت ومستخدمو التقارير المالية المعلومات التي توفرها، وكدا مهنة المحاسبة بصفة عامة.

ومن خلال البحث يتضح جليا أن عملية تطوير معايير التقارير المالية الدولية أصبح ضرورة حتمية لمواجهة التغيرات الاقتصادية والبيئية المستمرة وعلى رأسها التطورات المتسارعة في مجال تكنولوجيا الاتصال وتبادل المعلومات، التي أسفرت على أن عملية الافصاح الالكتروني أصبحت تمثل أحد أهم أساليب الافصاح المحاسبي الأساسية التي يتم الاعتماد عليها في توصيل المعلومات المحاسبية لتلبية احتياجات ميتخدمي التقارير والمعلومات المالية.

فبعد الكم الهائل من الميزات التي أصبح يتميز بها الافصاح الالكتروني أصبح لزاما على الجهات المسؤولة عن الجهات المسؤولة عن مهمة المحاسبة أن تبدل كل الجهود الممكنة لتطوير المعايير المحاسبية ، خاصة المعاييير المتعلقة بالافصاح المحاسبي لمواجهة التحديات التي تفرضها تكنولوجيا المعلومات الحديثة.

والحقيقة التي لا يمكن اغفالها أن تطبيق معايير التقارير المالية الدولية،وتطويرها بما يتناسب مع أساليب وطبيعة الافصاح الالكتروني عبر المواقع الالكترونية قد ساهم بدرجة كبيرة في زيادة النمو الاقتصادي وتطوير الخدمات المؤدات من طرف المنشات اتجاه زبائنها خاصة من جانب قطاع البنوك.

على الرغم من أن هاته المعطيات الا أن هدا التطور قد صاحبه بعض المخاوف والقلق من جانب العملاء المتعاملين عبر هاته الشبكة كطبيعة للمخاطر المصاحبة لهاته التكنولوجيا التي فرضت على المنشات ادارة أعمالها الكترونيا. وهدا ما فرض على الهيئات العلمية المهتمة بمهنة المحاسبة ضرورة اقتراح العديد من الحلول وتطوير مجموعة من المبادئ والمعايير، خاصة مايتعلق منها بالعرض والافصاح المحاسبي والتي تضمن تأمين كافة المعاملات الالكترومية وتوفير الثقة والمصداقية للمعلومات المنشورة.

لأجل تحقيق هاته الثقة فقد قام كل من المعهد الامريكي للمحاسبين القانونيين (AICPA)ومعهد المحاسبيين القانونيين بكندا(CICA) باستحداث خدمات مهنية جديدة وهي خدمات الثقة في نظام المعلومات وخدمات الثقة في مواقع الويب وقد أصدر المعهدين قائمتين خاصتين بتلك الخدمات بحيث تتضمن:[99]

القائمة الأولى: مبادئ ومعايير الثقة في نظم المعلومات.

القائمة الثانية: مبادئ ومعايير الثقة في المواقع الالكترونية على شبكة الانترنت.

ويمكن اعتبار هاته المبادئ والمعايير المنشورة في هاته الفقرات اطارا متكاملا للرقابة على الانشطة الالكترونية، وهنا يجب الاشارة الى أن خدمات تأكيد الثقة في المعلومات المحاسبية لابد أن تشمل ثلاث جوانب أساسية، وهي:

- تأكيد الثقة في البيانات والمعلومات المحاسبية المتبادلة عبر المواقع الالكترونية على شبكة الانترنت الدولية من خلال الخدمات الالكترونية المقدمة;
- تأكيد الثقة في النظام في حد ذاته;

[99] غنيمي، سامي محمد أحمد، مرجع سبق ذكره، ص177.

- تأكيد الثقة في المعلومات المحاسبية الواردة في القوائم والتقارير المالية التي تقوم المنشآت بالإفصاح عنها ونشرها عبر مواقعها الالكترونية بشبكة الانترنت.

ان تحقيق التوافق بين الافصاح الالكتروني وكل من معايير التقارير المالية الدولية والممارسات المحاسبية التي يتم تطبيقها باستخدام (XBRL) كلغة موحدة للنشر الالكتروني للتقارير المالية على شبكة الانترنت، يعد أمؤا في غاية الأهمية لتحسين جودة المعلومات المحاسبية وتحقيق قابلية المقارنة وهو ما يساعد المستثمرين وكافة أصحاب المصالح على اتخاد القرارات الاستثمارية.

3-دراسات تتعلق بمقترحات لتطوير المعايير والممارسات في ظل الافصاح الالكتروني:

قامت العديد من الهيئات والمنظمات الدولية المسؤولة عن مهنة المحاسبة بالعديد من الجهود والدراسات قصد بغية الاهتمام بوضع الارشادات واتخاد الاجراءات واصدار المقترحات حتى تتكفل بتنظيم الافصاح الالكتروني، وتضمن حماية وتأمين المعلومات المحاسبية المنشورة عبر المواقع الالكترونية وفقا لهدا الافصاح. وذلك حتى تضمن درجة معقولة من الثقة والمصداقية للمعلومات المحاسبية ولعل من أبرزها:[100]

- دراسة معهد المحاسبيين القانونيين بانجلترا وويلز (ICAEW) ;
- دراسة المعهد الكندي للمحاسبين القانونيين (CICA) ;
- دراسة لجنة المعايير المحاسبية الدولية(IASC) ;
- المشروع البحثي لمجلس معايير المحاسبة الدولية(FASB) ;
- دراسة لجنة الاتحاد الدولي للمحاسبين(IFAC) ;
- قرار مجلس ادارة الهيئة العامة للرقابة المالية الصادر في 21 فبراير 2012، والدي يلزم الشركات بإنشاء مواقع الكترونية على شبكة الانترنت كشرط أساسي لاستمرار القيد في البورصة.

[100] غنيمي، سامي محمد أحمد، مرجع سبق ذكره، ص181.

بالرغم من أن الافصاح الالكتروني قد حضي باهتمام كبير من جميع الهيئات العلمية والمهنية المهتمة بالمهنة على المستويات المحلية والدولية، والتي قامت بنشر العديد من التوصيات والمقترحات في هذا الشأن، الا انها لم تتضمن أي معايير أو قرارات تلزم المنشآت بتطبيق الافصاح الالكتروني.

وعليه يبقى الافصاح الالكتروني يمثل أكبر تحدي في وجه المنظمات والهيئات المحاسبية لاجل مواجهة المخاطر والمشاكل التي تنشأ عن هدا النوع من الافصاح والتي تهدد المنشآت، بحيث تسعى جاهدة لأجل سن تشريعات وقوانين الزامية في صيغة معايير تنظم هدا الافصاح.

4-مواجهة مخاطر الافصاح الالكتروني

رغم المزايا الكثيرة التي يتمتع بها الافصاح الالكتروني الا أنه مغطى بالكثير من المخاطر والمشاكل التي تؤثر على فاعليته، لأن الافصاح الالكتروني يعني أن القوائم والتقارير والمعلومات المالية أصبحت متاحة لأطراف عديدة لجل المتعاملين مع المنشأة من داخلها وخارجها وهدا مايجعلها عرضة للتحريف والتغيير. لأجل مواجهة هاته المخاطر وغيرها قامت الهيئات الدولية المهتمة بالمحاسبة والمالية وعلى رأسها مجلس معايير المحاسبية المالية بعمل دراسة علمية توضح اثار تطبيق الافصاح الالكتروني على شكل ومحتوى القوائم والتقارير المالية، والتي أسفرت عن اقتراح نماذج للقوائم والتقارير المالية.

كما قامت العديد من الدراسات التي سلطت الضوء على هدا النوع من الافصاح المنتشر حديثا باقتراح مجموعة من المعايير والاقتراحات والتوصيات لأجل التقليل من المخاطر أو تجنبها بشكل كلي نذكر منها:

- تأهيل المحاسبين وتزويدهم بالمهارات الاساسية التي يحتاجونها في الموضوعات تقنية المعلومات ومعالجتها;
- توحيد المحتوى المعلوماتي للتقارير والقوائم المالية المنشورة بالطرق التقليدية مع المنشورة الكترونيا;
- ضرورة خضوع المعلومات التي تحتويها التقارير والقوائم المالية المنشورة بشكل مستمر من طرف نظام الرقابة الداخلية والمراجع الخارجي، على أن تعرض بشكل منفصل يسهل عملية الوصول اليها من طرف الباحث عنها;

- ضرورة الافصاح عن المبادئ والممارسات المحاسبية التي تم استخدامها في اعداد في التقارير والقوائم المالية المنشورة الكترونيا على أن تكون نفسها المستخدمة في اعداد القوائم والتقارير المالية المنشورة بالطرق التقليدية.

خاتمة

في ظل النمو السريع والمتزايد لتكنولوجيا المعلومات و شبكة الإنترنت بدأت العديد من المنشات في مختلف دول العالم إدراك أهمية استخدام هاتين الاخيرتين كأداتين لإيصال التقارير و القوائم المالية الخاصة بها للاستفادة من سرعة انتشار المعلومات، مما أدى إلى تنامي ظاهرة الإفصاح الإلكتروني على المستوى العالمي وتحول بيئة التقرير المالي من البيئة الورقية إلى البيئة التكنولوجية.وعلى الرغم من العديد من المزايا التي يحققها الإفصاح الإلكتروني سواء على مستوى المنشات أو على مستوى مستخدمي القوائم المالية، إلا أنه في الوقت ذاته يعاني من مجموعة من التحديات ذات الانعكاسات الخطيرة على بيئة الأعمال اتجاه الثقة بالمعلومات المالية المنشورة إلكترونيا ومصداقيتها لدى المستخدمين.

الفصل الثالث

مقدمة الفصل

إن التحولات الجدرية التي مست مجالات مختلفة اقتصادية وسياسية واجتماعية في الجزائر، أوجبت ضرورة تطبيق إصلاحات تساعد على تأمين التوازن في مسار الإصلاح على مستوى الكلي، ومن بين أهم هذه الإصلاحات هو الإصلاح المحاسبي الذي تهدف الدولة من خلاله إلى إيجاد مناخ يساعد على الثقة في المعاملات الاقتصادية والمالية بين المؤسسات ، وذلك من خلال دعم الشفافية وتفعيل دور حوكمة الشركات كما أن تحقيق ذلك مرتبط أساسا بتطوير سياسات الإفصاح المحاسبي للمؤسسات.

تعتبر سياسات الإفصاح من بين أهم التحديات التي ترفعها جهود الإصلاح المحاسبي في الجزائر ، والذي يعتبر اكبر خطوة نحو مسار التوافق المحاسبي الدولي وذلك بعد تطبيق النظام المحاسبي المالي(SCF)، حيث يعتمد على توصيات وأراء مجلس معايير المحاسبية الدولية (IASB)، ويتجسد ذلك في تبني معيار رقم 01 والمتعلق بعرض القوائم المالية ، كما أن تبني جل المعايير كان له انعكاسا ايجابيا على سياسات الإفصاح المحاسبي في الجزائر، غير المشروع لم يكتمل فمند النشأة لم يشهد النظام أي تحسينات أو تحديثات تتماشى و التوجهات الحديثة لمعايير التقارير المالية الدولية.

فمن خلال هدا الفصل سنحاول في المبحث الأول التطرق الى مفهوم النظام المحاسبي المالي والاطار التصوري والتشريعي له، وفي المبحث الثاني سنسلط الضوء على القياس والاعتراف والافصاح في النظام المحاسبي المالي، وفي المبحث الأخير سنحاول التعريج على سبل تحيين النظام المحاسبي المالي.

المبحث الأول: النظام المحاسبي المالي المفهوم، والاطار التصوري والتشريعي

المطلب الأول: مفهوم النظام المحاسبي المالي

لقد تمخض مشروع النظام المحاسبي المالي بعد العديد من السيناريوهات التي قدمت من طرف اللجنة المتكونة من أعضاء من مجلس المحاسبة و محافظي الحسابات و كذلك اعضاء فرنسيين حيث كان من بين العروض:

-الإبقاء على المخطط الوطني للمحاسبة(PCN) على حاله و حصر عملية الإصلاح في بعض العمليات التقنية لكي تتماشى و التغيرات الحاصلة.

-الإبقاء على المخطط الوطني للمحاسبة (PCN) و العمل على تكييفه بما جاء في المعايير من أمور تقنية.

-إعداد نسخة جديدة للمخطط تتماشى مع مبادئ مجلس المعايير المحاسبية الدولية (IASB)

اختارت اللجنة الاقتراح الأخير حيث كان هو الاختيار الأمثل بالنسبة لها من بين الاقتراحات المعروضة، و بذلك يعتبر تطبيق المعايير الدولية المحاسبية المالية

(IAS/IFRS) على مستوى التوافق المحاسبي في الجزائر سهلا مقارنة مع تطبيقه في بعض الدول كفرنسا لأن المشروع الجزائري مستوحى في معظمه من هذه المعايير و لكنه لم يتبناها كلها بل أغلبها في طبعته التي أعدت في شهر جويلية من سنة2004 ، التي لم تواكب التغيرات ومختلف التوصيات والمعايير الجديدة التي ظهرت مند دلك التاريخ. ويحتوي المشروع على:

- الاطار التصوري وما يحتويه من تعريف;
- تحديد طرق المعالجة المحاسبية و التقييم;
- تحديد القوائم المالية و عرضها;
- مدونة حسابات تشمل حسابات الميزانية و حسابات التسيير.

و قد حدد المشروع المحاسبة المبسطة التي تطبق على الكيانات الصغيرة

1-مفهوم النظام المحاسبة المالي (SCF)

نشأ النظام المحاسبي المالي القانون رقم 07-11 بتاريخ 2007/11/25 والدي يضم43 مادة و يتضمن 07 فصول.

حيث جاءت تعريف للنظام في المادة الثالثة من القانون رقم 07 -11بأنه : "نظام لتنظيم المعلومة المالية يسمح بتخزين معطيات قاعدية عددية، تصنيفها، تقييمها، تسجيلها، وعرض كشوف تعكس صورة صادقة عن الوضعية المالية وممتلكات المؤسسة و نجاعتها، ووضعية خزينتها في نهاية السنة المالية". [101]

كما عرف المخطط العام الفرنسي المحاسبة: بأنها "نظام ينظم المعلومات المالية التي تسمح بتسجيل، وتصنيف، وحفظ المعطيات على أساس رقمي، وتكون بعد المعالجة المناسبة مجموعة معلومات موافقة لمختلف احتياجات المهتمين".[102]

ومن خلال التعريفين السابقين يمكننا تلخيص اهم خصائص نظام المحاسبة المالي فيما يلي:

- نظام للمعلومات المالية، فهو بعطي اولوية وأهمية للمعلومة المالية على حساب المعلومة المحاسبية;
- قوائم و تقارير مالية تعكس بصدق المركز المالي للمنشآت;
- إضفاء خاصية القياس العددي للمعلومات المالية;
- تصنيف، قياس وتسجيل للمعلومات المالية وفقا للمعايير المحاسبية الدولية;
- قوائم مالية حديقة ونوعية تمكن قياس المؤشرات المالية والاداء المالي، كقياس النجاعة عن طريق جدول حسابات النتائج، و قدرة توليد النقد عن طريق جدول تدفقات الخزينة وغيرها;

2-نطاق التطبيق

يلزم النظام المحاسبي المالي كل شخص طبيعي أو معنوي يخضع للقانون التجاري و المتمثلين في: المؤسسات العمومية أو الاقتصادية و شبه العمومية و المختلطة، و كذلك حسب التعاونيات و المؤسسات المنتجة للسلع والخدمات السوقية.

[101] المجلس الوطني للمحاسبة، نظام المحاسبة المالي، موقع للنشر، الجزائر 2009،ص8.

[102] مرحوم الحبيب، أهمية تكييف النظام المحاسبي المالي مع المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية للكيانات الصغيرة والمتوسطة(IFRS-PME)، أطروحة دكتوراه، دامعة جيلالي اليابس، سيدي بلعباس، الجزائر، 2017،ص22.

وأما مستعملو المعلومة المالية حسب المشروع ،فتشمل المسيرين وأعضاء الادارة و الهياكل الداخلية وأصحاب رؤوس الأموال من مساهمين وموردين وزبائن...الخ.

جاء ذلك من خلال مجموعة من المواد الصادرة من خلال القانون رقم7-11 الصادرة بتاريخ 15 ذي القعدة عام 1428 الموافق ل 25 نوفمبر 2007،وهي كالتالي:

-**المادة رقم 02** :تطبق أحكام هذا القانون على كل شخص طبيعي أو معنوي ملزم بموجب نص قانوني أو تنظيمي بمسك محاسبة مالية، مع مراعاة الاحكام الخاصة بها.

-المادة رقم 03 :المحاسبة المالية نظام لتنظيم المعلومة المالية يسمح بتخزين معطيات قاعدية عددية و تصنيفها وتقييميا وتسجيلها، وعرض كشوف تعكس صورة صادقة عن الوضعية المالية وممتلكات الكيان و نجاعته ووضعية خزينته في نهاية السنة المالية.

- المادة رقم04 :تلتزم الكيانات التالية بمسك محاسبة مالية :الشركات الخاضعة أحكام القانون التجاري و التعاونيات . الأشخاص الطبيعيون أو المعنويون المنتجون للسلع أو الخدمات التجارية والغير تجارية إذا كانوا يمارسون نشاطات اقتصادية مبنية على عمليات متكررة.

ادا ألزم المشرع من خلال القانون 07-11 المنشات الملزمة بتطبيق نظام المحاسبة المالية، ويمكن تلخيصها كما يلي:

- الشركات الخاضعة لأحكام القانون التجار، وترك للمشرع المدني تعريف الشركة فمن خلال المادة 416 من القانون المدني الجزائري الشركة بأنها العقد الدي يلتزم بمقتضاه شخصان طبيعيان أو اعتباريان أو أكثر بالمساهمة في نشاط مشترك بتقديم حصة من عمل أو مال أو نقد، بهدف اقتسام الربح الدي قد ينتج أو تحقيق اقتصاد أو بلوغ هدف اقتصادي ذي منفعة مشتركة، كما يتحملون الخسائر التي قد تنجر عن ذلك. ثم قام المشرع التجاري بتحديد الطابع التجاري لها اما بالشكل أو الموضوع من خلال المادة 544 من القانون التجاري وحصرها فيما يلي:

-شركات التضامن;

-شركات التوصية بنوعيها البسيطة أو بالأسهم;

- الشركات ذات المسؤولية المحدودة، بما فيها المؤسسات ذات الشخص الوحيد;

-شركات المساهمة اما التي نشأت بالادخار العلني أو التي لم تلجأ الى الادخار العلني.

- التعاونيات ؛
- الأشخاص الطبعين أو المعنويين المنتجون لسلع أو الخدمات التجارية والغير تجارية إذ كانوا يمارسون نشاطات اقتصادية مبنية على عمليات متكررة ؛
- كل الأشخاص الطبعيين أو المعنويين الخاضعين لذلك بموجب نص قانوني أو تنظمي، بالرغم من أنهم لا يدحلون ضمن الفئات السالفة الذكر، مثل الصندوق الوطني لدعم البطالة (CNAC) .

3-الاستثناءات من التطبيق:

جاء الاستثناء من تطبيق النظام المحاسبي المالي من خلال المادة الخامسة والي نصت على التالي

-المادة 05: :يمكن للكيانات الصغيرة التي لا يتعدى رقم أعمالها و عدد مستخدميها و نشاطها الحد المعين أن تمسك محاسبة مالية مبسطة .تحدد الشروط و كيفيات تطبيق هذه المادة عن طريق التنظيم.

كما استثنت المادة الثانية من مجال تطبيق هذا القانون أيضا الأشخاص المعنويون الخاضعون لقواعد المحاسبة العمومية.

ودخل النظام المحاسبي المالي المحدد بموجب هذا القانون حيز التنفيذ بدءا من 01 يناير 2010، و تلغى بدءا من هذا التاريخ الأحكام المخالفة لاسيما الأمر 35-75 بتاريخ 29 أبريل 1975 المتضمن المخطط المحاسبي الوطني (PCN).

المطلب الثاني: الاطار التشريعي للنظام المحاسبي المالي

1-أهم النصوص التشريعية للنظام المحاسبي المالي:

يعد القانون 07-11 المؤرخ في 25 نوفمبر 2007 المرجع التشريعي الاساسي للنظام المحاسبي المالي في الجزائر، بالإضافة الى نصوص اخرى يخضع لها معدو التقارير والقوائم المالية وهي: قوانين المالية التي تصدر سنويا في يناير من كل سنة، وقوانين المالية التكميلية التي تصدر خلال منتصف السنة(شهر جويلية) واللتان ترافقان تطبيق النظام المحاسبي المالي، القانون التجاري ،قانون النقد والقرض، وكدا الاوامر والمراسيم والمذكرات التي تواكب تطبيق النظام والتغيرات التي تطرأ.

تضمن هذا القانون 43 مادة قسمت على سبعة فصول نلخصها فيما يلي[103]:

- **الفصل الأول يحتوي على التعاريف ومجال التطبيق من خلال :**

- تعريف المحاسبة المالية(المادة3)؛

- الأشخاص الطبيعيون والمعنويون المعنيين بمسك هاته المحاسبة (المادة4)؛

- إمكانية مسك محاسبة مالية مبسطة(المادة5);

- **الفصل الثاني يحتوي على الإطار التصوري والمبادئ المحاسبية والمعايير المحاسبية من خلال:**

-مضمون النظام المحاسبي المالي(المادة6);

-تعريف هد الإطار التصوري الذي اعتبره القانون دليلا لإعداد المعايير المحاسبية(المادة 7);

-الغرض من المعايير المحاسبية التي اعتبرها القانون بأنها تحدد قواعد تقييم ومحاسبة الأصول والخصوم والمنتجات كما تحدد محتوى الكشوفات المالية وكيفية اعدادها (المادة8);

- مدونة الحسابات (المادة9)

[103] الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية المؤرخة في 2007/11/25، العدد74.

- **الفصل الثالث بعنوان تنظيم المحاسبة،** وجاء فيه :

-العمليات الاجبارية (من المادة 10 حتى المادة16)؛

- الوثائق الثبوتية والدفاتر المحاسبية (من المادة 17 حتى المادة23) ؛

- شروط وكيفية ملك محاسبة عن طريق أنظمة الإعلام الآلي(المادة24) ؛

- **الفصل الرابع بعنوان الكشوفات المالية،** وجاء فيه :

-محتوى الكشوفات المالية (المادة25)؛

- هدف الكشوفات المالية، تاريخ وكيفية عرضها(من المادة 26 الى 30) ؛

- **الفصل الخامس يحتوي على الحسابات المجمعة والحسابات المدمجة معرجا على النقاط التالية:**

-إلزامية كل شركة بإعداد وعرض كشوفات مالية مدمجة (من المادة 31 الى 33);

-إلزامية المجموعات الاقتصادية بإعداد وعرض حسابات مركبة(من المادة 34 الى 36);

- **الفصل السادس يتناول تغيير التقديرات والطرق المحاسبية** موضحا:

- الغرض من تغيير التقديرات والطرق المحاسبية (المادتين 37 و 38);

-كيفية تغيير التقديرات والطرق المحاسبية(المادتين 39 و40);

- **الفصل السابع بعنوان أحكام ختامية** وجاء فيه:

- تاريخ دخول النظام المحاسبي المالي حيز التنفيذ 2009/01/01 والدي أجل الى غاية 2010/01/01 بموجب قانون المالية التكميلي لسنة 2008؛

-الإلغاء التلقائي للمخطط الوطني للمحاسبة مباشرة بعد دخول النظام المحاسبي المالي حيز التنفيذ.

2-نصوص أخرى:

ويتأثر القانون المحاسبي الجزائري بنصوص تشريعية أخرى، يجب أخدها في الحسبان عند اعداد وعرض الكشوفات المالية كالاتي:[104]

- قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة، لا سيما المادة 152 منه;
- الأمر 75-59 المؤرخ في 1975/09/26 المتضمن القانون التجاري، المعدل والمتمم;
- الأمر 03-11 المؤرخ في 2003/08/26، المتعلق بالنقد والقرض، المتمم، لا سيما المادة 62;
- الأمر 08-02 المؤرخ في 2008/07/24، المتضمن قانون المالية التكميلي لسنة 2008;
- الأمر 09-01 المؤرخ في 2009/07/22، المتضمن قانون المالية التكميلي لسنة 2009;
- القانون 09-09 المؤرخ في 2009/12/30، المتضمن قانون المالية لسنة 2010;
- الأمر 10-01 المؤرخ في 2010/08/26، المتضمن قانون المالية التكميلي لسنة 2010;
- القانون 10-13 المؤرخ في 2010/12/29، المتضمن قانون المالية لسنة 2011.

3-المجلس الوطني للمحاسبة و تطبيق النظام المحاسبي المالي:

بذل المجلس الوطني للمحاسبة و الذي هو تحت وصاية وزارة المالية مجهودات كبيرة للوصول الى كيفية تطبيق نظام المحاسبي المالي من خلال تسهيل وتبسيط العمليات وذلك قصد الوصول الى الأهداف المرجوة. ولهدا الغرض أصدر المجلس مذكرات منهجية، والتي تبين كيفية الانتقال لأول مرة للنظام المحاسبي المالي والعمليات التي يجب تسجيلها عند تاريخ الانتقال نوجزها في التالي:

- المذكرة رقم 01، الصادرة بتاريخ 19 أكتوبر 2010، والمتضمنة التطبيق الأول للنظام المحاسبي المالي;

[104] مرحوم الحبيب، أهمية تكييف النظام المحاسبي المالي مع المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية للكيانات الصغيرة والمتوسطة(IFRS-PME)، مرجع سبق ذكره، ص27.

- المذكرة رقم 02، الصادرة بتاريخ 28 ديسمبر 2010، والمتعلقة التثبيتات المعنوية ;
- المذكرة رقم 03،الصادرة بتاريخ 28 ديسمبر 2010، والمتعلقة بالمخزونات;
- المذكرة رقم 04، الصادرة بتاريخ 20 مارس 2011، والمتعلقة التثبيتات العينية;
- المذكرة رقم 05 الصادرة بتاريخ 26 مارس 2011، والمتعلقة بمنافع الموظفين;
- المذكرة رقم 06، الصادرة بتاريخ 05 ماي 2011، والمتعلقة بالمصاريف والايرادات خارج الاستغلال;
- المذكرة رقم ،07 الصادرة بتاريخ 24 ماي 2011، والمتعلقة بالعقود طويلة الأجل;
- المذكرة رقم 08، الصادرة بتاريخ 07 جوان 2011، والمتعلقة بالأصول والخصوم المالية.

كما أصدر المجلس مجموعة من الاشعارات (des avis) بحيث حاول من خلالها ايجاد حلول لمشاكل محاسبية أو اعطت تفسيرا لبعض الممارسات المطلوبة تم حصرها في خمسة اشعارات:

- الاشعار رقم 89 بتاريخ 2011/03/10، وكان موضوعه مخطط وقواعد سير الحسابات وعرض القوائم المالية لكيانات التأمين واعادة التأمين;
- الاشعار رقم 17042013 بتاريخ 2013/04/17، وكان موضوعه التسجيل المحاسبي للنتيجة المدمجة;
- الاشعار رقم 23042013 لتاريخ 2013/04/23، وكان موضوعه منافع المستخدمين;
- الاشعار رقم 10062014 بتاريخ 2014/06/10، وكان موضوعه الضرائب المؤجلة;
- الاشعار رقم 04012017 بتاريخ 2017/01/04، وكان موضوعه العقود طويلة الأمد.

وهناك بعض الاشعارات والتي كانت عبارة عن اجابات لأسئلة واستفسارات مطروحة من طرف معدي القوائم المالية، والتي قاربت الأربعون اجابة.

والتي اكتفت بالتذكير ببعض المعالجات المحاسبية التي ينص عليها النظام المحاسبي المالي دون اضافة أي تفسيرات أو حلول جديدة نذكر منها:

- بتاريخ 2012/11/21 علجت التسجيل المحاسبي للاستثمارات الاقل من 000 30 دج و المقتناة قبل 2010;
- بتاريخ 2013/03/11 والتي اهتمت بمشاركة العمال في الارباح;
- بتايخ 2013/07/30 والتي اهتمت بالتكفل بالجوانب المالية والمحاسبية لعمليات البيع بالإيجار لفائدة الغير;
- يتاريخ 2014/06/10 والتي اهتمت بإعادة تقييم الأصول.

المطلب الثالث :الاطار التنظيمي للنظام المحاسبي المالي

ينظم نضام المحاسبة المالي مجموعة من النصوص التي تهدف الى شرح كيفية تطبيقه، و يستمد قوته منها وهي عبارة عن مراسيم تنفيذية، قرارات وزارية، أنظمة ، اشعارات ونصوص أخرى. ولعل من أهم هاته النصوص التي تنظم النظام المحاسبي المالي في الجزائر:

- المرسوم التنفيذي رقم 156/08 المؤرخ في 2008/05/26 يتضمن تطبيق أحكام القانون 11/07(44مادة);
- المرسوم التنفيدي رقم 110/09 المؤرخ في 2009/04/07، والمتضمن نص ينظم عملية المسك المحاسبي بالطريقة الالية وخاصة عملية تحديد وتأطير البرامج المحاسبية الألية(les logiciels);
- القرار الوزاري رقم 71 المؤرخ في 2008/07/26 الذي يحدد قواعد التقييم والمحاسبة ومحتوى الكشوفات المالية وعرضها، ومدونة الحسابات;
- القرار الوزاري رقم 72 المؤرخ في 26 /07/ 2008 والمحدد لأسقف رقم الأعمال وعدد المستخدمين والنشاط، المطبقة على الكيانات الصغيرة بغرض مسك محاسبة مالية مبسطة.

1- المرسوم التنفيذي رقم 156/08 المؤرخ في 2008/05/26:

جاء هذا المرسوم ب 44 مادة تضمن تطبيق احكام القانون 11/07 وخاصة التسع مواد التي وردت فيها تأجيلات(المادة 5 ،7 ،8 ،9 ،22 ،25، 30 ،36 ،40)، وتطرق إلى المحاور الآتية[105]:

- عرض، هدف ومحتوى الإطار التصوري للمحاسبة المالية؛
- المعايير المحاسبية :حيث عرفها بأنها الوسائل أو النصوص التقنية التي تحدد طرق تقييم ومحاسبة عناصر

الكشوفات المالية وصنفها إلى:

-المعايير المحاسبية المتعلقة بالأصول والخصوم والأعباء والمنتوجات؛

-معايير ذات الصفة الخاصة؛

-المعايير المحاسبية المحددة لمحتوى الكشوف المالية وكيفية عرضها.

- مدونة حسابات؛
- الكشوف المالية؛
- الحسابات المدمجة حيث تطرق إلى تاريخ الرقابة وطرق الإدماج؛
- تغيير التقديرات والطرق المحاسبية؛
- المحاسبة المالية المبسطة والكشوفات المالية الخاصة بها.

2- المرسوم التنفيدي رقم 110/09 المؤرخ في 2009/04/07:

جاء هذا المرسوم ب26 مادة ، تضمنت تطبيق أحكام المادة 24 من القانون 11/07.**حيث** حدد شروط وكيفيات مسك المحاسبة عن طريق أنظمة الإعلام الآلي.حيث عرف نظام الاعلام الالي. وأوجب حسن سير واستغلال هاته البرامج وما يتماشى ونظام الرقابة الداخلية.

[105] الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية المؤرخة في 2008/05/28، العدد 27.

كما أوجب هدا المرسوم المحاسبة الممسوكة بنظام الاعلام الالي احترام الاجراءات الجبائية المعمول بها، وينص على امكانية مراقبة المحاسبة الممسوكة بنظام الاعلام الالي من طرف الادارة الجبائية طبقا لاحكام المادة 40 من القانون 01-21 المؤرخ في 2001/12/22 المتضمن قانون المالية لسنة 2002.[106]

نصت المادة 23 من هدا المرسوم على ضرورة وجود ملف متعلق بالتحليل والبرمجة وتنفيد المعالجة. كما نصت المادة 24 منه على ضرورة وجود وثائق تثبت عناصر الحسابات والقوائم المالية وكل المعطيات التي أدخلت الى البرنامج.

و أوجب هدا المرسوم على كل محاسبة مملوكة بنظام الإعلام الآلي أن تلبي مقتضيات الحفظ والعرف والآمن والمصداقية واسترجاع المعطيات.

3- القرار الوزاري رقم 71 المؤرخ في 2008/07/26:

ينقسم هذا القرار إلى جزئين ،جزء يحدد قواعد التقييم والمحاسبة ومحتوى الكشوفات المالي وعرضها وكذا مدونة الحسابات وقواعد سيرها وجزء يحدد أسقف رقم الأعمال وعدد المستخدمين، والنشاط المطبقة على الكيانات الصغيرة بغرض ملك محاسبة مالية مبسطة.والبتالي هو يحدد كيفية تطبيق المواد (4، 16، 18، 25، 26، 30، 31، 33، 34، 35، 36، 37، 38، 41،42 و43) من المرسوم التنفيذي رقم 08-156 المؤرخ في 2008/05/26 ،والمتضمن تطبيق أحكام القانون 07-11 المؤرخ في 2007/11/25 المتضمن النظام المحاسبي المالي. ويعتبر هدا القرار كمرجع أساسي بحيث يحتوي على أكثر الوثائق شمولية وتفصيلا لموضوع المحاسبة المالية كونه جاء مرفوقا بثلاث ملاحق قسمت يشكل أبواب يحمل كل باب فصولا كما يحمل كل فصب أقسام على النحو التالي[107]:

لباب الأول : قواعد تقييم الأصول والخصوم والأعباء والمنتوجات و إدراجها في الحسابات

[106] مرحوم الحبيب، أهمية تكييف النظام المحاسبي المالي مع المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية للكيانات الصغيرة والمتوسطة(IFRS-PME)، مرجع سبق ذكره، ص31.

[107] الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية المؤرخة في 25 مارس 2009، العدد 16.

الفصل الأول : مبادئ عامة

القسم الأول : إدراج الأصول والخصوم والأعباء والمنتوجات في الحسابات

القسم الثاني : قواعد عامة للتقييم

الفصل الثاني : قواعد خاصة للتقييم والإدراج في الحسابات

القسم الأول : التثبيتات العينية و المعنوية

الحالة الخاصة بالعقارات

الموظفة

الحالة الخاصة بالأصل البيولوجي

تقييم التثبيتات :معالجة أخرى مرخص بها

القسم الثاني : أصول مالية غير جارية (تثبيتات مالية) : سندات وحسابات دائنة

القسم الثالث : المخزونات والمنتوجات قيد التنفيذ

الحالة الخاصة بالمنتوجات الزراعية

القسم الرابع: الإعانات

القسم الخامس: مؤونات الاخطار والأعباء.

القسم السادس: القروض والخصوم المالية الأخرى

القسم 7: تقييم الأعباء والمنتوجات المالية

الفصل الثالث :كيفيات خاصة للتقييم و المحاسبة

القسم الأول :عمليات منجزة بصفة مشتركة أو لحساب الغير

شركات المساهمة

امتيازات المرفق العمومي

العمليات المنجزة لحساب الغير

القسم الثاني: الإدماج – تجميع الكيانات

الحسابات المدمجة

إدماج الفروع

إدماج الكيانات المشاركة

فارق الإدماج الأول

الحسابات المركبة

القسم الثالث : العقود طويلة الأجل

لقسم الرابع : الضرائب المؤجلة

القسم الخامس: عقود الإيجار – التمويلي

القسم السادس: الامتيازات الممنوحة للمستخدم

القسم السابع: العمليات المنجزة بالعملات الأجنبية

القسم الثامن: تغير التقديرات أو الطرق المحاسبية وتصحيحات الأخطاء أو النسيان

القسم التاسع : الحالة الخاصة بالكيانات الصغيرة.

الباب الثاني :عرض الكشوف المالية

الفصل الأول :تعريف الكشوف المالية

الفصل الثاني :الميزانية

الفصل الثالث :حساب النتائج

الفصل الرابع :جدول سيولة الخزينة (الطريقة المباشرة وغير المباشرة)

الفصل الخامس :جدول تغير الأموال الخاصة

الفصل السادس :ملحق الكشوف المالية

الفصل السابع: نماذج الكشوف المالية.

الفصل الثامن :محتوى ملحق الكشوف المالية.

القواعد والطرق المحاسبية المعتمدة لمسك المحاسبة وإعداد الكشوف المالية

مكملات إعلام ضرورية لفهم أفضل للميزانية وحساب النتائج وجدول سيولة الخزينة وجدول تغير الأموال الخاصة

المعلومات التي تخص الكيانات المشاركة والمعاملات التي تمت مع هاذه الكايانت أو مسيريها.

المعلومات ذات الطابع العام أو التي تعني بعض العمليات الخاصة

نماذج لجداول يمكن إيرادها في الملحق

الباب الثالث: مدونة الحسابات وسيرها

الفصل الأول :مدونة الحسابات

القسم الأول :مبادئ مخطط الحسابات

القسم الثاني : الإطار المحاسبي الإجباري

الفصل الثاني :سير الحسابات

الصنف الأول : حساب رؤوس الأموال

الصنف الثاني: حسابات التثبيتات

الصنف الثالث : حسابات المخزونات والمنتوجات قيد التنفيذ

الصنف الرابع : حسابات الغير

الصنف الخامس: الحسابات المالية

الصنف السادس: حسابات الأعباء

الصنف السابع : حسابات المنتوجات

الباب الرابع : المحاسبة المبسطة المطبقة على الكيانات الصغيرة

متابعة العمليات الجارية خلال السنة المالية

مبادئ تصحيحات آخر السنة المالية

الكشوف المالية السنوية

معجم جاء في الاخير ويحمل تسعة وتسعون مصطلح من المصطلحات المحاسبية مستوفية الشرح والتعريف

4- القرار الوزاري رقم 72 المؤرخ في 26 /2008/07:

تطبيقا للمادة 43 من المرسوم التنفيذي 156/08 جاء هذا القرار بثلاثة مواد وحدد حسب كل نشاط أسقف رقم الأعمال وعدد المستخدمين، من أجل ملك محاسبة مالية مبسطة.

على حسب هدا القرار يمكن للمنشآت:

- التي تمارس نشاطا تجاريا، ولا يتعدى عدد مستخدميها تسعة أجراء بوقت كامل ولا يتعدى رقم أعمالها السنوي 10 ملايين دينار;
- التي تمارس التي تمارس نشاطا انتاجيا أو حرفيا، ولا يتعدى عدد مستخدميها تسعة أجراء بوقت كامل ولا يتعدى رقم أعمالها السنوي 06 ملايين دينار جزائري;
- التي تمارس نشاطا خدميا ونشاطات أخرى، ولا يتعدى عدد مستخدميها تسعة عمال بوقت كامل ولا يتعدى رقم أعمالها 03 ملايين دينار جزائري.

أن تمسك محاسبة مالية مبسطة تقوم على فرضية الخزينة عكس المحاسبة المالية الكاملة التي تستند على فرضية الالتزام.

4-1-أسقف رقم الاعمال من المنظور الجبائي:

يفرض النظام الجبائي من خلال اخر تحديث له ثلاث أنظمة جبائية تتماشى ورقم الاعمال، نشاط المنشأة، وطبيعة النشأة. النظام الحقيقي الذي يفرض على المنشات مسك محاسبة مالية منتظمة ودفاتر محاسبية توضح ذلك تقدم عند كل طلب، ونظام الضريبة الجزافية الوحيدة والدي يسمح بمسك محاسبة مبسطة تقوم على أساس الخزينة ومسك دفتر للجرد ودفتر للإيرادات والمصاريف. و نظام الجبائي المبسط الدي يسمح بمسك المحاسبة المبسط ويخص المهن الحرة التي لا يتعدى رقم اعمالها السنوي 8 ملايين دينار أو يكون أقل ولكنها لا ترغب في نظام الضريبة الجزافية الوحيدة. يمكن تلخيصها من خلال الجدول التالي:

الجدول(03-01): جدول يحدد تحديد النظام الخاضع للضريبة حسب رقم الاعمال والنشاط

نظام فرض الضريبة	نظام الربح الحقيقي	نظام الربح المبسط	نظام الضريبة الجزافية الوحيدة
رقم الاعمال	أكثر من 8 ملايين دينار	أكثر من 8 ملايين دينار	أقل من 8 ملايين دينار
طبيعة النشاط الممارس	البيع بالجملة مؤسسة أشغال ابناء مؤسسة الترقية العقارية وتقسيم الاراضي استيراد السلع والبضائع الموجهة	المهن الحرة: المؤسسات دات الطابع المهني مثل الاطباء ومكاتب الدراسات: الموثقين المحاسبين ...الخ	كل النشاطات الباقية عدا المذكورة في الخانتين السابقتين ما لم يتعدى رقم الاعمال 8 ملايين دينار

	لإعادة البيع العيادات و المؤسسات الطبية الخاصة بيع الدهب بالتجزئة		
طبيعة نشأة المؤسسة	الاشخاص المعنويين كيف ما كان رقم الاعمال الاشخاص الطبيعيين ادا تعدى رقم الاعمال 8 ملايين دينار	الاشخاص الطبيعيين فقط	الاشخاص الطبيعيين ما لم يتعدى رقم الاعمال 8 ملايين دينار

المصدر : من اعداد الباحث بالاعتماد على قانون الضرائب والرسوم المماثلة

بمقارنة أسقف نظم المحاسبة المالية مع أسقف نظم الضريبة يتبين بأنهما غير متوافقتين تماما، فالنظام المحاسبي المالي اعطى أهمية لرقم الاعمال في التصنيف أما النظام الجبائي فاختار رقم الاعمال، طبيعة النشاط الممارس و طبيعة نشأة المؤسسة كمعايير للتصنيف

فمثلا مؤسسة المؤسسات التجارية التي تعتمد البيع بالجملة ادا كان رقم أعمالها السنوي لا يتعدى 10 ملايين دينار يسمح لها قانون المحاسبة المالي بمسك محاسبة مبسطة تعتمد على ايرادات ومصاريف تسجل في سجل سيمح بذلك، أما القانون الجبائي يفرض على نشاط البيع بالجملة اتباع النظام الحقيقي الذي يفرض وجود محاسبة مالية تعتمد على مبدأ الالتزام وتسجل من خلال سجلات قانونية تثبت المحاسبة من خلال سجل الجريدة العامة وهنا تقع المؤسسات في اشكالية ازدواجية القوانين وأي قانون تعتمد.

وكذلك القانون المحاسبي يسمح لمؤسسات الخدمات بمسك محاسبة مبسطة فقط في حدود رقم الاعمال الدي لم يتجاوز 3 ملايين دينار، أما القانون الجبائي يرفع حد التبسيط الى غاية 8 ملايين دينار.

المبحث الثاني: الاعتراف القياس والافصاح وفق النظام المحاسبي المالي

ينص الإطار التصوري للنظام المحاسبي المالي على مجموعة من القواعد والمبادئ والإجراءات الواجب احترامها والالتزام بها من طرف جميع الكيانات الملزمة قانونا بمسك محاسبة مالية وفق هذا النظام عند تسجيل العمليات والأحداث الاقتصادية وإعداد الكشوف المالية وعرضها.

المطلب الأول :المبادئ الأساسية وشروط الاعتراف وفق النظام المحاسبي المالي

1-المبادئ والفروض الاساسية:

1-1الفرضيات الأساسية لإعداد القوائم المالية

1-1-1 محاسبة الإلتزام (الاستحقاق، التعهد)

حسب هذه الفرضية فإنه ينبغي على المؤسسات إعداد القوائم المالية وفق محاسبة الإلتزام، وهذا يعني أنّه يجب تسجيل العمليات والأحداث المحاسبية عند حدوثها وليس عند القبض أو الدفع الفعلي للمبالغ المقابلة وهو ما نصت عليه المادة 06 من المرسوم التنفيذي 08-156

1-1-2 استمرارية النشاط:

وفق هذا المبدأ يتم إعداد القوائم المالية على افتراض أنّ المؤسسة مستمرة في نشاطها في المستقبل المنظور وهو ما نصت عليه المادة07 من المرسوم التنفيذي 08-156.

2-المبادئ المحاسبية وفق النظام المحاسبي المالي

تبنى النظام المحاسبي المالي مجموعة من المبادئ المبررة للإجراءات والممارسات المحاسبية والواجب مراعاتها من طرف جميع الكيانات الملزمة بمسك المحاسبة المالية في إعداد الكشوف لضمان ملائمة ومصداقية المعلومات المحاسبية المقدمة لمستعمليها، والتزم المشرع الجزائري بجميع المبادئ المحاسبية المقبولة قبولا عاما (GAAP) والتي تحظى بالإجماع الدولي من خلال ماجاء في القانون 07-11 المتضمن النظام المحاسبي المالي والمرسوم التنفيذي08-156 المتضمن تطبيق أحكام هذا القانون.

2-1-مبدأ القيد المزدوج

نصت المادة 07 من القانون 07-11 أن الكتابات المحاسبية تسجل وفقا لمبدأ القيد المزدوج أين يمس كل تسجيل محاسبي على الأقل حسابين أحدهما مدين والأخر دائن، في ظل احترام التسلسل الزمني في تسجيل العمليات والأحداث الاقتصادية، ويجب أن يكون المبلغ المدين مساوي للمبلغ الدائن، كما

يجب أن يحدد كل تسجيل محاسبي مصدر كل معلومة ومضمونها وتخصيصها، وكذا مرجع الوثيقة الثبوتية التي يستند إليها[108].

2-2-مبدأ الوحدة المحاسبية

جاءت المادة 09 من المرسوم التنفيذي08-156 على أن كل كيان يجب أن يعتبر كما لو كان وحدة محاسبية مستقلة ومنفصلة عن مالكيها، فالمحاسبة المالية تقوم على مبدأ الفصل بين أصول الكيان وخصومه وأعبائه ونواتجه وبين أصول وخصوم وأعباء ونواتج الشركاء أو المساهمين في رأس المال، إذ كل كيان مهما كانت طبيعته ونوعية نشاطه عند تأسيسه وبداية ممارسة نشاطه يكتسب شخصية معنوية ومادية مستقلة عن شخصية مالكيه.

2-3-مبدأ الاستمرارية

أقرت المادة 07 من نفس المرسوم بمبدأ استمرارية النشاط، حيث نصت على أن الكشوف المالية تعد على أساس استمرارية الاستغلال، بافتراض متابعة الكيان لنشاطاته في المستقبل إلا إذا طرأت أحداث أو قرارات قبل تاريخ نشر الحسابات من الممكن أن تتسبب في التصفية أو التوقف عن النشاط في المستقبل القريب، فإذا لم يتم إعداد الكشوف على هذا الأساس يجب أن تكون الشكوك في استمرارية الاستغلال مبينة ومبررة، مع ضرورة تحديد الأساس المستند إليه في ضبط وإعداد الكشوف المالية في الملاحق[109].

2-4-مبدأ الدورية (الدورة المحاسبية)

[108] القانون 07-11 مرجع سبق ذكره، ص4.

[109] مداني بن بلغيث، أهمية إصلاح النظام المحاسبي للمؤسسة في ظل أعمال التوحيد الدولية بالتطبيق على حالة الجزائر، أطروحة دكتوراه، غير منشورة، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، جامعة الجزائر 2004، ص37.

نصت المواد 13،12 و14 من المرسوم التنفيذي المذكور سلفا على مجموعة من النقاط تكرس في مجملها العمل بمبدأ الفترة المحاسبية أو مبدأ إستقلالية الدورات وهي:

-أن نتيجة كل سنة مالية مستقلة عن السنة التي سبقتها وعن السنة التي تليها، ومن أجل تحديدها يتعين أن تنسب لها الأحداث والعمليات الخاصة بها فقط؛

-يربط حدث بالسنة المالية المقفلة إذا كان له صلة مباشرة ومرجحة مع وضعية قائمة عند تاريخ إقفال حسابات السنة المالية؛

-الزامية مطابقة الميزانية الإفتتاحية للسنة المالية مع الميزانية الختامية للسنة المالية السابقة.

-كما حددت المادة 30 من القانون07 - 11السنة المالية أو المحاسبية بإثنى عشر شهر تغطي السنة المدنية (أي من الفاتح من يناير إلى الحادي والثلاثون من ديسمبر) إلا أنه يمكن في بعض الحالات الاستثنائية، السماح للكيان بغلق السنة المالية في تاريخ أخر غير 31 ديسمبر، وهذا عندما :

-إرتباط نشاط الكيان بدورة استغلال لا تتماشى مع السنة المدنية؛

-في الحالات التي تكون فيها مدة السنة المالية أقل أو أكثر من إثنى عشر شهر، لاسيما في حالة إنشاء أو وقف نشاط الكيان أو حالة تغيير تاريخ الغلق ويجب تحديد المدة المقررة وتبريرها في الملحق.

2-5-مبدأ ثبات وحدة النقود

جاءت المادة 10 من المرسوم التنفيذي08 -156 بإلزامية باحترام كل كيان مبدأ الوحدة النقدية ويشكل الدينار الجزائري وحدة القياس الوحيدة لتسجيل معاملات الكيان، كما يشكل وحدة قياس للمعلومات التي تحملها الكشوف المالية،

فلا يدرج في الحسابات إلا المعاملات التي يمكن تقويمها نقدا غير أنه يمكن ذكر المعلومات الغير قابلة للتحديد الكمي والتقويم النقدي والتي يمكن أن يكون لها أثر مالي في ملحق الكشوف المالية.

2-6-مبدأ التكلفة التاريخية

ألزمت المادة 16 من نفس المرسوم الكيانات على إدراج الأصول والخصوم والنواتج والأعباء في الكشوف المالية بتكلفتها التاريخية، على أساس قيمتها عند تاريخ معاينتها دون الأخذ في الحسبان آثار تغيرات الأسعار وتطور القدرة الشرائية، غير أن الأصول والخصوم الخصوصية مثل الأصول البيولوجية أو الأدوات المالية تقيم بقيمتها الحقيقية.

2-7-مبدأ الحيطة والحذر

تبنى النظام المحاسبي المالي بمبدأ الحيطة والحذر في التسجيل المحاسبي بما ورد في المادة14 من المرسوم التنفيذي08 - 156، حيث يجب أن تستجيب المحاسبة لمبدأ الحيطة الذي يؤدي إلى تقدير معقول للوقائع في ظروف الشك، قصد تفادي تحويل شكوك موجودة إلى المستقبل ما من شأنه تثقيل بالديون لممتلكات الكيان أو نتائجه، فينبغي أن لا يبالغ في تقدير قيمة الأصول والنواتج كما يجب أن لا يقلل من قيمة الخصوم والأعباء، ويجب أن لا يؤدي تطبيق هذا المبدأ إلى تكوين احتياطات خفية أو مؤونات مبالغ فيها.

2-8-مبدأ عدم المقاصة

نصت المادة 15 من القانون 07-11 على أنه لا يمكن أجراء أي مقاصة بين عنصر من الأصول وعنصر من الخصوم، ولا بين عنصر من النواتج وعنصر من الأعباء، إلا إذا تمت هذه المقاصة على أسس قانونية أو تعاقدية أو إذا كان من المقرر أصلا تحقيق عناصر هذه الأصول والخصوم والأعباء والنواتج بالتتابع أو على أساس صافي ، أي أن الأحداث والمعاملات التي يقوم بها الكيان خلال السنة المالية تسجل كاملة دون اختصار، فلا يجوز مثلا القيام بمقاصة بين الرسم على القيمة المضافة المسترجعة والمستحقة رغم أن هذه المقاصة لا تؤثر على الوضعية المالية للكيان في بداية الدورة المحاسبية، فمبدأ عدم المقاصة

هدفه إعطاء صورة صادقة على نشاط الكيان ومعاملاته مع الغير، كما يهدف لمنع فقدان المعلومات المالية وخاصة تلك التي تعتبر مؤثرا على الإفلاس.

2-9-مبدأ تغليب الجوهر الاقتصادي على الظاهر القانوني

أقرت المادة 18 من المرسوم التنفيذي 08-156 هذا المبدأ بقولها تقيد العمليات في المحاسبة وتعرض ضمن كشوف مالية طبقا لطبيعتها ولواقعها المالي والاقتصادي دون التمسك فقط بمظهرها القانوني ولم يكن هذا المبدأ معمولا به في الجزائر فيما قبل، حيث كانت الممارسات المحاسبية تضبط استنادا

للإجراءات القانونية والنصوص التشريعية التي لا يمكن الخروج عنها، فعلى سبيل المثال كان التسجيل المحاسبي لعناصر ذمة الكيان يتم على أساس ملكية هذه العناصر الأمر الذي يتعارض مع الواقع في الحالة التي يحصل فيها الكيان على عناصر ذمته (الاستثمارات) عن طريق القرض الايجاري، فتظهر فقط أقساط الكراء في جدول حسابات النتائج بينما تظهر المعلومات الأخرى المتعلقة بهذا الاستثمار في الملحق، وتبني هذا المبدأ يعالج هذا الإشكال بتسجيل الاستثمارات التي تم حيازتها بواسطة القرض الايجاري ضمن عناصر الأصول في ميزانية الكيان، وتسجل الديون المقابلة لها ضمن عناصر الخصوم.

2-10-مبدأ ثبات الطرق المحاسبية

تغيير الطرق المحاسبية يعني التعديل في المبادئ والأسس والإتفاقيات والقواعد والممارسات المحاسبية التي يطبقها الكيان ، ونصت المادة 15 من المرسوم 08-156على ضرورة الالتزام بمبدأ ثبات الطرق المحاسبية بقولها لا يبرر أي إستثناء عن مبدأ ديمومة الطرق المحاسبية إلا بالبحث عن معلومة أفضل أو تغيير في التنظيم، فانسجام المعلومات المحاسبية وقابلية مقارنتها خلال الفترات المتعاقبة يقتضي تطبيق نفس الطرق والقواعد المتعلقة بتقييم العناصر وعرض الكشوف.

كما أكد ذلك القرار المؤرخ في 26 جويلية 2008 والمتعلق بتحديد قواعد التقييم والمحاسبة ومحتوى الكشوف وعرضها وكذا مدونة الحسابات وقواعد سيرها، بقوله لا يعمد إلى تغيير طريقة محاسبية إلا إذا كان هذا التغيير مفروضا في إطار تنظيم جديد أو كان يسمح بنوع من التحسين في عملية تقديم

الكشوف المالية للكيان المعني.

2-11-مبدأ الصورة الصادقة(الصدق)

جاء في المادة 19 من المرسوم التنفيذي 08-156 يجب أن تستجيب الكشوف المالية بطبيعتها ونوعيتها وضمن احترام المبادئ والقواعد المحاسبية إلى هدف إعطاء صورة صادقة بمنح معلومات مناسبة عن الوضعية المالية ونجاعة الكيان، ففي الحالة التي يتبين فيها أن تطبيق القواعد المحاسبية غير ملائم

لتقديم صورة صادقة عن الكيان من الضروري الإشارة إلى أسباب ذلك ضمن ملحق الكشوف المالية .

احترام هذا المبدأ يسمح لمستعملي الكشوف المالية ببناء صورة صادقة وأكثر موضوعية عن الوضعية المالية للكيان، فالصورة الصادقة هي عبارة عن هدف يرجى بلوغه من المحاسبة باعتبارها نظاما للمعلومات يمكن من خلال تمثيل الواقع الاقتصادي والمالي للكيان، ويرتكز هذا المبدأ على تغليب المحتوى

على الشكل من خلال التركيز على إعطاء صورة أقرب ما يمكن عن الواقع الاقتصادي والمالي للكيان مع بهاته السنة المالية.

2-12- مبدأ الأهمية النسبية

مبدأ الأهمية النسبية أو الإفصاح عن المعلومة الجيدة،كرست المادة 11 من المرسوم التنفيذي 08-156 لهدا المبدأ، فبمقتضى هذا المبدأ تبرز الكشوف المالية كل معلومة مهمة يمكن أن تؤثر على حكم مستعمليها اتجاه الكيان، فيجب أن تعكس الصورة الصادقة للكشوف المالية معرفة المسيرين للأهمية النسبية للمعلومات عند تسجيلهم للأحداث و المعاملات التي يقوم بها الكيان، وبمقتضى هذا المبدأ يمكن أن لا تطبق المعايير أو المبادئ المحاسبية على العناصر قليلة الأهمية، فيمكن مثلا جمع المبالغ المتماثلة من حيث الطبيعة والوظيفة الناجمة عن نشاط الكيان والتي تكون قليلة أو غير معتبرة.

يعمد الباحثون الى تقسيم المبادئ المحاسبية الى ثلاث مجموعات كالتالي:

- المبادئ المتعلقة بالملاحظة: وتضم مبدأ القيد المزدوج، مبدأ الوحدة المحاسبية، مبدأ الاستمرارية، مبدأ الدورية;

- المبادئ المتعلقة بالقياس: وتضم مبدأ ثبات الوحدة النقدية، مبدأ عدم المقاصة، مبدأ التكلفة التاريخية، مبدأ الحيطة والحذر;
- المبادئ المتعلقة بالاتصال: وتضم مبدأ الأهمية النسبية، مبدأ ثبات الطرق المحاسبية، مبدأ الصورة الصادقة، مبدأ تغليب الجوهر الاقتصادي على الجوهر القانوني.

3-شروط الاعتراف

تبنى النظام المحاسبي المالي نفس شروط الاعتراف وادراج الأصول والخصوم والايرادات والنفقات التي جاءت بها المعايير المحاسبية ومعايير التقارير المالية الدوليتين والتي أوردناها سابقا.

فبالنسبة للأصول والخصوم: يعترف بعنصر من الأصول والخصوم والمصاريف والإيرادات عندما:

- يكون من المحتمل أن تعود منه أو إليه أية منفعة اقتصادية مستقبلية مرتبطة

بالكيان;

- للعنصر كلفة أو قيمة يمكن تقييمها بطريقة صادقة

وتضاف شروط لكي يتم الإعتراف بالإيراد من الأنشطة العادة للكيان[110]:

- أن يتم تحويل إلى المشتري المخاطر والمنافع الهامة الملازمة لملكية السلع;
- أن لا يبقى للكيان أي دخل في تسيير كما هو مفروض عادة على المالك ولا في المراقبة الفعلية للسلع المباعة;
- أن يكون من الممكن تقييم مبلغ الإيراد بصورة صادقة;
- أن يكون من المحتمل أن يتم تدفق داخل للمنافع الاقتصادية مرتبطة بالمعاملة;
- ان يكون من الممكن تقييم المصاريف التي تحملها الكيان أو سيتحملها المتعلقة بالمعاملة بشكل صادق

المطلب **الثاني: القياس المحاسبي وفق النظام المحاسبي المالي**

[110] حمزة العرابي، المعايير المحاسبية الدولية والبيئة الجزائرية متطلبات التوافق والتطبيق، رسالة دكتوراه، جامعة أحمد بوقرة بومرداس، الجزائر، الموسم 2013/2012، ص142.

ان عملية قياس عناصر القوائم المالية هو تحديد القيم النقدية للعناصر التي سيعتَّرف بها في القوائم المالية وتظهر بها في الميزانية وقائمة الدخل.

وموضع القياس في نطاق المحاسبة المالية هي : الأصول، الخصوم، الإيرادات، المصروفات، الأرباح والخسائر،بالإضافة إلى ما تتضمنه قائمة التغيرات في المركز المالي وقائمة التدفقات النقدية ولكي يكون القياس المحاسبي ممكنا للعناصر المذكورة أعلاه والتي تنشأ عن الأحداث الاقتصادية والمالية لابد من وجود خاصية مشتَّركة بينها تربعا، تكون في الوقت نفسه مستهدفة من عملية القياس وتمكن من اختيار أساس ملائم يؤدي إلى قياسها كميا.

1-مقاييس التقييم :يعتمد النظام المحاسبي المالي على أربعة طرق لتقييم الأصول والخصوم والإيرادات والمصاريف، وهي[111]:

-التكلفة التاريخية،

-القيمة الحقيقية (القيمة العادلة);

-قيمة الإنجاز (تكلفة الإنتاج);

-قيمة المنفعة(القيمة القابلة للتحصيل).

وتقييم العناصر المدرج في الحسابات على أساس تكلفتها التاريخية، إلا أنه يعمد وفقا لبعض الشروط إلى إعادة مراجعة قيمة بعض العناصر بالإستناد على :

- **القيمة الحقيقية (الكلفة الراهنة)**: وهي ما يعادل قيمة أحد عناصر الأصول أو الخصوم بتاريخ التقييم، فبالنسبة للأصول تمثل القيمة الحقيقية للأصل المبلغ الممكن الحصول عليه من بيعه ضمن ظروف المنافسة العادية، أما بالنسبة للخصوم فتمثل المبلغ الواجب رصده لمواجهة الالتزامات الحالية؛
- **قيمة الإنجاز** :تمثل تكلفة شراء المواد المستهلكة والخدمات المستعملة مضاف إليها التكاليف الأخرى الملتزم بها خلال عملية الإنتاج (الأعباء المباشرة وغير المباشرة)؛

[111] -الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، العدد 19 ، الصادرة في 25 مارس200 ، المادة 112.1،ص6.

- **القيمة المحينة (القيمة النفعية)**: تمثل القيمة النفعية للأصل سيولة الأموال المستقبلية المنتظر تدفقاها باستعمال هذا الأصل والتنازل عنه في نهاية مدة الإنتفاع، بينما القيمة المحينة للخصوم فهي صافي التدفقات النقدية المستقبلية المتوقع أن تكون مطلوبة لتسوية التزامات النشطات العادية.

2-متطلبات القياس ضمن النظام المحاسبي المالي:

ضمن عرض القرار المؤرخ في 26 جويلية تم تفصيل العمل بالنظام المحاسبي المالي 2008 ،حيث حدد قواعد التقييم والمحاسبة ومحتوى القوائم المالية وعرضها وكذا مدونة الحسابات وقواعد سيرها، ففيما يخص القوائم المالية فقد ضم خمسة قوائم مالية وهي:

-الميزانية;

-حسابات النتائج;

-جدول سيولة الخزينة;

-جدول تغير الأموال الخاصة;

-ملحق القوائم المالية.

كما تضمن النظام المحاسبي المالي مجموعة معايير محاسبية صنفها في شكل أقسام هي[112]:

القسم الأول التثبيتات :وتشمل جميع الممتلكات والقيم الدائمة التي حازت عليها المؤسسة أو أنشأتها، ويفرق النظام المحاسبي المالي بين نوعين من التثبيتات هي التثبيتات العينية والمعنوية، كما يحدد النظام طريقتين في قياس التثبيتات، طريقة التكلفة التاريخية وطريقة إعادة التقييم وفق القيمة الحقيقة

(القيمة العادلة)، كما تم إعتماد أربعة طرق لحساب قسط الإهتلاك السنوي هي :طريقة الاهتلاك الخطي، الطريقة التناقصية، وطريقة وحدات الإنتاج.

وتضمن هذا القسم حالة خاصة متعلقة بالعقارات الموظفة، وحالة خاصة بالأصل البيولوجي.

[112] حمزة العرابي، المعايير المحاسبية الدولية والبيئة الجزائرية متطلبات التوافق والتطبيق، مرجع سبق ذكره، ص143.

القسم الثاني :أصول مالية غير جارية (تثبيتات مالية)سندات وحسابات دائنة، وحدد هذا القسم أربعة فئات للأصول المالية غير الجارية هي :سندات المساهمة، والسندات المثبتة لنشاط المحفظة، والحسابات المثبتة الأخرى، والقروض والحسابات الدائنة.

القسم الثالث المخزونات والمنتوجات قيد التنفيذ :وتشمل جميع الممتلكات التي اشترتها المؤسسة أو أنتجتها بغرض إعادة بيعها أو توريدها أو إستهلاكها في عملية التصنيع أو الاستغلال، وتم إعتماد طريقتين لتقييم المخرجات طريقة التكلفة الوسطية المرجحة ،FIFO هي طريقة الداخل أولا الخارج أولا، كما تضمن حالة خاصة بالمنتوجات الزراعية.

القسم الرابع الإعانات :الإعانات العمومية هي عمليات تحويل موارد طبيعية مخصصو لتعويض التكاليف التي تحملها المستفيد، وتعالج الإعانات كإيرادات، ويتم الإعتراف بها إذا توفر شرطين هما: يحقق الكيان شروط تقديم الإعانة وبأن الإعانة سيم إستلامها.

القسم الخامس مؤونات المخاطر والأعباء : وهي عبارة عن مخصصات يكون تاريخ إستحقاقها ومبلغها غير مؤكدين، وللإعتراف بها يتطلب توفرها على شرطين هما أن ينشأ إلتزام حالي نتيجة لحدث ماضي، ويمكن تقديره بموثوقية.

القسم السادس القروض والخصوم المالية الأخرى :والتي تقيم بقيمتها السوقية منقوص منها تكلفة الحصول عليها،

القسم السابع تقييم الأعباء والمنتوجات المالية :يتم تطبيق أساس الإستحقاق في الإعتراف بالأعباء والمنتوجات المالية حيث تسجل في السنة المالية التي نجمت الفوائد خلالها.

القسم الثامن العمليات المنجزة بصورة مشتركة أو لحساب الغير :ويعالج العمليات التي تتم بصورة مشتركة في إطار إتفاق تعاقدي يتفق فيه الطرفان أو أكثر على ممارسة نشاط اقتصادي تحت المراقبة المشتركة، كما يعالج العمليات التي قام الكيان بتنفيذها لصالح أطراف أخرى بصفة وكيل.

القسم 09 الإدماج– تجميع الكيانات – ويهدف هذا القسم إلى تقديم الممتلكات والوضعية المالية والنتيجة الخاصة بمجموعة كيانات كما لو تعلق الأمر بكيان واحد، كما عالج هذا القسم موضوع الشهرة goodwill.

القسم 10 العقود طويلة الأجل :و هو أي عقد تستغرق عملية تنفيذه أكثر من سنة مالية ومن أمثلة ذلك: عقود البناء، وعقود إصلاح حالة أصول أو بيئة، أو عقود تقديم خدمات.

القسم 11 الضرائب المؤجلة :و هي نوع من الضرائب تظهر عن إختلاف النتيجة المحاسبية مع النتيجة الجبائية، والفرق في الضريبة المحسوب على النتيجتين يسجل إما ضرائب مؤجلة على الأصل أو ضرائب مؤجلة على الخصوم.

القسم 12 عقود الإيجار التمويلي :وهي نوع خاص من عقود إيجار، بحيث يقوم من خلاله المستأجر بمعالجة الأصل محل الإيجار التمويلي وكأنه ملكه، ويقوم المؤجر بمعالجته على أساس أنه تنازل عنه.

القسم 13 الإمتيازات الممنوحة للمستخدمين :وتتمثل في المعاش وتكميلات التقاعد وتعويضات مقدمة بسبب الإنصراف إلى التقاعد، ويعالج هذا الكيان كمصاريف الفترة.

القسم 14 العمليات المنجزة بالعملات الأجنبية :ويشمل جميع العمليات التي تتم بالعملة الأجنبية، وكذا ترجمة القوائم المالية المعدة بالعملة الأجنبية إلى العملة الوطنية.

القسم 15 تغير التقديرات أو الطرق المحاسبية وتصحيحات الأخطاء والنسيان: حيث تسجل هاته الفروقات بعد خضوعها للضريبة في البند التابع لجدول حسابات النتائج.

القسم 16 الحالة الخاصة بالكيانات الصغيرة :هذه الكيانات التي حجم نشاطها وعدد عمالها لا يتجاوز حد معين، يمكنها مسك محاسبة مبسطة.

3-القياس المحاسبي وفق النظام المحاسبي المالي:

بين القرار المؤرخ في 26 جويلية 2008 قواعد تقييم الأصول والخصوم والأعباء والنواتج، كما أعطى مدونة للحسابات تشكل بنية النظام المحاسبي المالي، وأعطى قواعد الإدراج وسير الحسابات وعالج القواعد الخاصة للإدراج والتقييم لبعض عناصر الأصول والخصوم، وعرج على القواعد الخاصة بالتقييم

والمحاسبة في حالة العمليات المنجزة بصورة مشتركة أو لحساب الغير، مسك الحسابات المدمجة والمجمعة وبعض الحالات الأخرى.

3-1- قياس عناصر الأصول

حسب النظام المحاسبي الملي تنقسم الأصول إلى ثلاث أقسام : الأصول المعنوية ،الأصول العينية والأصول المالية.

3-1-1 قياس الأصول المعنوية

التثبيت المعنوي هو أصل قابل للتجديد، غير نقدي وغير مادي، مراقب ومستعمل في إطار الأنشطة العادية للكيان كشهرة المحل التجارية المكتسبة، العلامات، برامج المعلوماتية، رخص الاستغلال، الإعفاءات ورخص تنمية الحقول المنجمية الموجهة للاستغلال التجاري.

3-1-1-1 القياس الأولي للأصول المعنوية

حسب النظام المحاسبي المالي تدرج الأصول المعنوية في الحسابات بتكلفتها المنسوبة إليها مباشرة والمتضمنة تكاليف الاقتناء والرسوم المدفوعة غير المستَّرجعة ومختلف الأعباء المباشرة.

3-1-1-2 اهتلاك الأصول المعنوية :

يعني اهتلاك أصل معنوي انعكاس تطور استهلاك المؤسسة للمنافع الاقتصادية التي يعطيها هذا الأصل، وفي حالة عدم التمكن من تحديد هذا التطور بصورة صحيحة فإنو يجب تطبيق طريقة الاهتلاك الخطي ومن خلاله نميز نوعين الأصول المعنوية:

أ- صول معنوية محددة المدة النفعية: حيث تهتلك حسب وتيرة الاستفادة من منافعها الاقتصادية طيلة العمر الإنتاجي، وحسب النظام المحاسبي الدالي لا يجب أن تتعدى هذه المدة 20 سنة، وفي حالة تجاوز هذه المدة على المؤسسة تقديم توضيحات في ملحق القوائم المالية.

ب- أصول معنوية غير محددة المدة النفعية للاستفادة من منافعها الاقتصادية: كشهرة المحل حيث لا يجب أن تهتلك.

3-1-1-3 الخسارة في قيمة الأصول المعنوية:

يجب على كل مؤسسة مقارنة قيمة الأصول المعنوية بين القيمة القابلة للتحصيل والقيمة المحاسبية الصافية بعد الاهتلاكات في نهاية كل دورة، وإذا كان هناك نقص في قيمة الأصل يجب إثبات الخسارة في القيمة.

3-1-1-4 القياس اللاحق للأصول المعنوية:

حسب النظام المحاسبي الدالي بعد التسجيل الأولي للأصول المعنوية، يجب أن يتم تسجيل هذه الأصول بالقيمة الحقيقية في تاريخ إعادة التقييم مطروح منها الاهتلاكات المتراكمة وخسائر القيمة المتَّراكمة.ويرخص لهذه المعالجة إلا إذا كانت القيمة الحقيقية للأصل المعنوي يمكن تحديدها بالاستناد إلى سوق نشطة.

4-1-1-5 قياس الأصول المعنوية عند خروجها من المؤسسة:

يجب أن لا يظهر الأصل المعنوي في قائمة الميزانية عند خروجه أو عندما لا ينتظر منو منافع اقتصادية مستقبلية من استخدامه، فالأرباح والخسائر المتحصل عليها من وضع الأصل خارج الخدمة أو خروجه تحدد بالفرق بين إيرادات الخروج الصافية المقدرة والقيمة المحاسبية الصافية للأصل، ويجب أن تسجل في الإيرادات والأعباء التشغيلية في حساب النتيجة.

3-1-2 قياس الأصول العينية

3-1-2-1 القياس الأولي للأصول العينية:

تتربع الأصول العينية المكانة الأكبر والأهم في ميزانية المنشات، حيث تخضع هذه الأصول إلى التقييم منذ لحظة دخولها إلى المنشأة، ولذلك فإن النظام المحاسبي المالي اعتمد عدة طرق لتسجيل الأصول ضمن الميزانية، حيث تحدد قيمة الأصول وتسجل محاسبيا ب :

- تكلفة الشراء، إذا كان الأصل مشترى، ويدخل في هذه التكلفة كل من قيمة الشراء والمصاريف اللاحقة (الرسوم الجمركية، الرسوم غير القابلة للاستَّرجاع، المصاريف الأخرى مثل النقل، الشحن والتَّركيب)مع استبعاد التنزيلات والتخفيضات.

تكلفة الشراء = ثمن الشراء + مصاريف الشراء (– التنزيلات والتخفيضات)

- إ ذا كان تسديد قيمة الأصل عن فتَّرات فإن قيمة الأقساط سوف تحتُسب، وكذلك الأمر إذا كان هناك مصاريف تتعلق بتحويل أو تفكيك أو تجديد أحد قيم الأصول العينية.
- تكلفة الإنتاج، إذا كان الأصل منتج من طرف المنشأة نفسها، أي تكلفة الاستهلاكات من المواد والخدمات والعمليات الأخرى المتعلقة بالإنتاج، سواء بشكل مباشر أو غير مباشر.
- بالنسبة للأصول المكتسبة عن طريق التبادل، تسجل الأصول المماثلة بالقيمة المحاسبية الصافية، أما الأصول غير المماثلة فتسجل بالقيمة الحقيقية(القيمة العادلة).
- الأعباء الإدارية العامة تستبعد من تكلفة الإدخال.

3-1-2-2اهتلاك الأصول العينية:

في نهاية السنة المحاسبية المالية وعند غلق الحسابات يتم رصد الانخفاض في قيمة الأصل نتيجة لاستعماله وذلك وفق للشروط التالية :

- بالنسبة للأصول ذات الاستخدام المحدد زمنيا ولأسباب مادية، تقنية أو قانونية، فإن المنشأة تعد لقسط اهتلاك الذي يسمح بحساب القيمة المحاسبية الصافية لهذه الأصول.
- بالنسبة للأصول المادية والتي قيمة حالية أقل، سواء من القيمة المحاسبية الصافية أو قيمتها الإجمالية، يجب إثبات الخسارة في قيمة الأصل.

الاهتلاك هو استهلاك للمنافع الاقتصادية المرتبطة بالأصل حسب النظام المحاسبي الماليومن خلال المادة 121-7 ويتم إدراجه كعبء، ويوزع المبلغ القابل للاستهلاك وفق لوتيرة استهلاك المنافع الاقتصادية المنتظرة من استخدام هذا الأصل، وذلك مع مراعاة القيمة المتبقية لهذا الأصل في نهاية المدة النفعية له.

ويتم إعداد لقسط الاهتلاك منذ لحظة دخول الأصل إلى ذمة المؤسسة وبداية تشغيله ويجب تبرير أي تعديل، وذلك وفقا ل:

–القيمة القابلة للإهلاك الأصل;

–مدة ووزن استهلاك المنافع الاقتصادية;

–الطريقة المتبعة لترجمة هذا الاستهلاك.

ولقد حدد النظام المحاسبي الدالي أربع طرق لحساب اهتلاك الأصول وهي:

الطريقة رقم 1: طريقة القسط الثابت

ويتم احتساب على أساس زمني، فهي تحمل السنة المالية مبالغ متساوية من تكلفة الأصل على مدار عمره الإنتاجي، ومن ميزات هذه الطريقة سهولة الاستخدام وملائمتها لاحتساب الاهتلاك عندما يتعرض الأصل للتقادم خلال حياته الإنتاجية، ويحسب الاهتلاك وفقا للمعادلة التالية:

$$\text{قسط الاهتلاك السنوي} = \frac{\text{القيمة العادلة – لتكلفة}}{\text{العمر الإنتاجي للأصل}}$$

الطريقة رقم2: طريقة الاهتلاك المتناقص

وفقا لهاته الطريقة يتم تطبيق نسبة مئوية ثابتة على قيمة متناقصة (القيمة القابلة للإهلاك) ، وتدخل القيمة القابلة للاهتلاك للسنة الأولى تكلفة الحيازة أو الإنتاج، أما في السنوات المالية فهي تمثل القيمة الباقية من خلال طرح اهتلاك السنة المالية الماضية من القيمة القابلة للاهتلاك الخاص بها، وكذا مع كل سنوات عمر الأصل، وتفاديا أن يكون مبلغ القسط الأخير أكبر من الأقساط السابقة تقسم القيمة المسجلة الباقية على عدد السنوات الباقية من عمر الأصل، وذلك عندما يصبح القسط السنوي المتناقص أقل من القسط الثابت للسنوات المتبقية.

وتحدد النسبة المئوية الثابتة من خلال ضرب معدل الاهتلاك الثابت للأصل في المعامل الضريبي، ويرتبط المعامل الضريبي بالعمر المفيد للأصل كما هو موضح في الجدول التالي:

الجدول رقم (02-02): المعدل الثابت لطريقة الاهتلاك المتناقص

السنوات	المعامل الضريبي	المعدل السنوي الثابت	المعامل(النسبة المئوية الثابتة)
من 3 الى 4 سنوات	1.5	T	T=1.5Xt
من 5 الى 6 سنوات	2	T	T=2Xt
أكثر من 6 سنوات	2.5	T	T=2.5t

من اعداد الباحث بالاعتماد على عبد الرحمان عطية، المحاسبة المعمقة وفق النظام المحاسبي المالي، الطبعة الأولى، الجزائر، 2011، ص 18.

T يمثل النسبة المئوية الثابتة ،t : يمثل معدل الاهتلاك الثابت للأصل

الطريقة رقم : 3 طريقة الاهتلاك عن طريق عدد وحدات الإنتاج

هناك بعض الأصول يرتبط تناقص واستنفاذ منافعها بعدد وحدات النشاط أو وحدات الإنتاج، فاستهلاك منافع الأصل ليس تابع للزمن، وإنما تابع لكيفية الاستخدام، وتتمثل عدد وحدات النشاط أو الإنتاج في عدد الكميات المنتجة، ساعات العمل، عدد الكيلومترات المقطوعة.. ...الخ.

ويتمثل معدل الاهتلاك وفق هذه الطريقة حاصل قسمة القيمة القابلة للاهتلاك على عدد وحدات النشاط.

الطريقة رقم : 4 طريقة الاهتلاك المتزايد

وفق هاته الطريقة يتم حساب قسط الاهتلاك السنوي ، بجمع سنوات العمر الإنتاجية المقدرة للأصل، واستخراج قيمة الأصل المعدة للاهتلاك والتي تمثل تكلفة الأصل مطروحا منها القيمة المتبقية،

وبعدها يحسب قسط الاهتلاك السنوي كما يلي :

قسط الاهتلاك السنوي= قيمة الاستثمار $X(M/N)$

N:تمثل عدد السنوات الفاصلة ما بين تاريخ شراء التجهيزات والسنة المعنية

M: تمثل المجموع الحسابي لسنين فترة الاستخدام

3-1-2-3 القياس اللاحق للأصول العينية

يسمح النظام المحاسبي المالي بطريقتين(نموذجتين)لإعادة القياس بعد القيام بالقياس الأولي للأصل العيني هما :

3-1-2-3-1 نموذج التكلفة

تعتمد هاته الطريقة على التسجيل بالتكلفة عند إعداد القوائم المالية مطروحا منها مجموع الاهتلاك المتراكم و مجموع خسائر انخفاض قيمة الأصل.

3-1-2-3-2 نموذج إعادة التقييم

يقوم هذا النموذج على تسجيل الأصل بالقيمة العادلة مطروحا منها الاهتلاك المتراكم وخسائر انخفاض قيمة الأصل، ويتم إعادة التقييم بانتظام بحيث لا يختلف المبلغ المسجل في تاريخ الميزانية بشكل كبير عن قيمته العادلة.

3-1-2-4 الخسارة في قيمة الأصول العينية

يجب على المنشأة في نهاية كل سنة مالية أن تخضع أصولها إلى فحص للقيمة، وهذا لضمان عدم تسجيل الأصول بأقل من قيمتها القابلة للتحصيل، وذلك بإجراء العمليات التالية :

- **إثبات وجود خسارة القيمة** : عند قفل الحسابات، يجب على المنشأة تقدير فيما إذا كان هناك دليل يثبُت أن الأصل قد فقد قيمته، ومن بينُ هاته الأدلة انخفاض في القيمة السوقية خلال الدورة بشكل معتبر، التدهور أو الاختلاف غير المتوقع

في المخطط الابتدائي، التغيير في البيئة التكنولوجية وغيرها.

- **اختبار الخسارة في القيمة:** يتمثل في المقارنة بين القيمة المحاسبية الصافية بعد الاهتلاكات مع قيمته الحالية(القيمة القابلة للاسترداد)، فإذا كانت هذه الأخيرة أقل من القيمة المحاسبية الصافية تشرع المنشأة في تثبيت الخسارة في القيمة.

كما يجب على المنشأة في نهاية كل سنة مراجعة تدني القيمة المسجلة مسبقا، فتدني القيمة ليس نهائي، إذ يمكن رفعه، تخفيضه أو إلغاءه، وهذا في حالة كون القيمة القابلة للاسترداد(التحصيل)أكبر من القيمة المحاسبية وهذا الاسترجاع أو الإلغاء بشرط ألاّ يتعدى مبلغ الاسترجاع قيمة التدني المسجل سابقا حتى لا تتعدى قيمة التكلفة التاريخية المسجلة في الميزانية.

3-1-2-5 قياس الأصول العينية عند خروجها من المؤسسة

قد تتنازل المنشأة عن أصول عينية بسبب من الأسباب، كعدم كفايته الإنتاجية، أو لتقادمها أو بسبب تغير طرق الإنتاج أو النشاط، ويتم الاستغناء عن الأصول إما بالبيع سواء في نهاية عمرها الإنتاجي أو قبل نهاية عمرها الإنتاجي، وقد ينتج

عن عملية التنازل أرباحا أو خسائر يجب تسجيلها في حساب النتيجة، أو التنازل عن الأصول عن طريق الاستبدال، وتخرج الأصول بالقيمة المحاسبية الصافية من ذمة المنشأة.

3-1-2-6 حالات خاصة لقياس الأصول المعنوية والعينية

عالج النظام المحاسبي المالي العديد من الاختلالات التي كانت موجودة في المخطط المحاسبي الوطني والتي لها خصوصية في القياس مسك الحسابات مثل الإجراءات الخاصة بتسجيل العمليات المنجزة بالعملة الصعبة، معالجة الأراضي والمباني التي تشكل أصولا متمايزة، تقييم الأصول البيولوجية والعمليات المنجزة بصفة مشتركة وغيرها نذكرها باختصار كما يلي:

- الأصول أو العمليات المنجزة بالعملة الصعبة يجب أن تحول إلى العملة الوطنية وذلك بتحويل تكلفتها إلى العملة الصعبة على أساس سعر الصرف المعمول به يوم إتمام العملية .ويتم الاحتفاظ بهذه القيمة في الميزانية إلى غاية تاريخ التنازل أو زوال الأصول؛

- تشكل الأراضي والمباني أصول متمايزة وتعالج كل على حدى حتى لو تم اقتناءها معا فالبنايات هي أصول قابلة للاهتلاك بينما الأراضي تمثل أصول غير قابلة للاهتلاك؛

-تقييم الأصول البيولوجية في الحسابات لدى إدراجها الأولي في الحسابات وفي تاريخ كل إقفال بقيمتها الحقيقية مطروحا منها المصاريف المقدرة في حالة البيع، وإذا استحال تقدير القيمة الحقيقية بصورة صادقة يتم التقييم بكلفتها منقوص منها مجموع الاهتلاكات وخسائر القيمة، وتدرج الخسائر والأرباح

الناجمة عن تغير القيمة ضمن النتيجة الصافية للسنة المالية؛

-أي عقار موظف (أراضي، بنايات أو جزء من بنايات) يشكل ملكا عقاريا إذا كان غتَ موجه إلى

أ- الاستعمال في إنتاج أو تقديم سلع أو خدمات أو أغراض إدارية؛

ب-البيع في إطار النشاط العادي.

يتم قياس العقارات الموظفة بطريقتين:

أ–طريقة الكلفة :بالتكلفة بعد طرح منها لمجموع الاهتلاكات وخسائر القيمة .

ب–طريقة القيمة الحقيقية : على أساس قيمتها الحقيقية، حيث تطبق المنشأة الطريقة التي اختارتها على تريع العقارات الموظفة إلى غاية التنازل عنها، أو إلى حتُ تغيير استعمال العقار .وفي حالة عدم القدرة على تحديد القيمة الحقيقية بمصداقية، فإن هذا العقار يدرج في الحسابات على أساس طريقة التكلفة.

– **العمليات المنجزة بصورة مشتركة** هي العمليات التي تتم نتيجة اتفاق طرفان أو أكثر على لمشاركة نشاط اقتصادي تحت الرقابة المشتركة.

وتسجل العمليات لدى كل مشارك حسب الشروط المتفق عليها في العقد كما يلي:

أ– تسجل الأعباء والإيرادات عندما تكون حسابات العمليات المنجزة بصفة مشتركة لشركة من طرف مسير واحد، وكل شريك يقتصر على تسجيل قسط النتيجة التي تعود إليه فقط.

ب– يدرج كل شريك في حساباته قسط من الأصول والخصوم بالإضافة حصة من المنتجات والأعباء إذا كانت مراقبة الأصول تتم بصورة مشتًكة والملكية مشتركة.

ت– عندما تنجز العمليات بصورة مشتركة في إطار كيان منفصل يحوز فيه كل شريك من المشاركاتُ على مساهمة، فإن كل شريك يدرج في حساباته القسط الذي يعود إليه في الأصول والخصوم والنتيجة والأعباء والإيرادات.

– **الضرائب المؤجلة**:الضريبة المؤجلة هي عبارة عن مبلغ ضريبة على الأرباح قابل للدفع (ضرائب مؤجلة خصوم)أو قابل للتحصيل(ضرائب مؤجلة أصول)خلال سنوات مالية مستقبلية، تسجل في الميزانية وفي حساب النتائج وهي تنتج عن :

أ– فارق زمتٍ بتُ الإثبات المحاسبي لإيراد أو عبء ما تم أخذه و احتسابه في النتيجة لسنة مالية لاحقة.

ب– عجز جبائي أو قروض ضريبية قابلة للتأجيل إذا كانت نسبتها إلى أرباح جبائية أو ضرائب مستقبلية لرسملة في مستقبل متوقع.

ت– تعديلات أو عمليات حذف، ومعالجة معادة تمت في إطار إعداد قوائم مالية مدمجة.

وعند إقفال سنة مالية ما، يجب الفصل بين الضرائب المؤجلة كخصم والديون الضريبية الجارية، وتحدد الضرائب المؤجلة على أساس التنظيم الجبائي المعمول به في تاريخ الإقفال أو المنتظرة من السنة المالية التي ينجز خلالها، أو يسوى الخصم الجبائي دون حساب التحسين.

-لا تدرج في الحسابات في شكل تثبيتات العناصر ذات القيم الضعيفة، حيث تعتبر كما لو كانت مستهلكة تماما في السنة المالية التي تم استخدامها فيها؛

-تدرج قطع الغيار ومعدات الصيانة ذات الخصوصية في الحسابات في شكل تثبيتات إذا كان استعمالها مرتبط بتثبيتات عينية أخرى، وكان الكيان يعزم استخدامها لأكثر من السنة المالية الواحدة؛

-تعالج مكونات الأصل كما لو كانت عناصر منفصلة، إذا كانت مدة الإنتفاع بها مختلفة أو توفر منافع اقتصادية حسب وتيرة مختلفة؛

-تعتبر الأصول المرتبطة بالبيئة والأمن كما لو كانت تثبيتات عينية إذا كانت تسمح للكيان برفع المنافع الاقتصادية المستقبلية لأصول أخرى، قياسا بما كان يمكن الحصول عليه في حالة عدم استخدامها.

-تضاف تكلفة تفكيك أي منشأة عند إنقضاء مدة الإنتفاع أو تكلفة التجديد إلى كلفة إنتاج أو اقتناء التثبيت المعني إذا كان التفكيك أو التجديد يشكل التزام على الكيان؛

-تدرج في الحسابات في شكل تثبيتات وتضاف إلى قيمته الأصل النفقات الملحقة بالتثبيتات العينية أو المعنوية المدرجة في الحسابات حسب طبيعتها في شكل أعباء السنة المالية المستحقة، إذا كانت تمكن من استرجاع مستوى الأصل أو إذا كانت ترفع من قيمته المحاسبية ومن المحتمل أن تعود على الكيان

بمنافع مستقبلية تفوق المستوى الحالي لنجاعته؛

-تشكل نفقات البحث أعباء تدرج في الحسابات عندما تكون مستحقة ولا يمكن تثبيتها؛

-يرخص للكيان أن يدرج في الحسابات التثبيتات العينية التي يحددها مسبقا بمبلغها المعاد تقييمه منقوص منه مجموع الاهتلاكات، بعد إدراجها الأولي باعتبارها أصلا بتكلفتها منقوصا منها مجموع الاهتلاكات، وتتم عملية إعادة التقييم بانتظام حتى لا تختلف القيمة المحاسبية للتثبيت العيني اختلافات

كبيرة، ويصحح مجموع الاهتلاكات في تاريخ التقييم مع القيمة الإجمالية المحاسبية للأصل؛

-إذا إرتفعت القيمة المحاسبية للأصل عند إعادة تقييمه، فإن الزيادة تسجل في شكل رؤوس أموال خاصة تحت عنوان (فارق إعادة التقييم)، وإذا كانت تعوض إعادة تقييم أخرى لنفس الأصل سلبية أدرجت سابقا كعبء يتم إدراجها كنواتج، أما إذا إنخفضت فإن هذه الخسائر تنسب على سبيل الأولوية

إلى فارق إعادة التقييم التي سبق إدراجها في الحسابات كرؤوس أموال خاصة للأصل، ويقيد الرصيد السلبي المحتمل كعبء.

3-1-3 التثبيتات المالية (الأصول المالية غير الجارية)

التثبيت المالي هو أصل يمثل ديون مستحقة يجب سدادها في أجل سنة واحدة أو سندات أو قيم ممثلة قرر الكيان الاحتفاظ بها لأكثر من سنة، وتظهر التثبيتات المالية في الميزانية على أنها أصول مالية غير جارية وتأخذ إحدى الأشكال الآتية [113]:

-سندات المساهمة والحسابات الدائنة الملحقة التي يعد إمتلاكها الدائم مفيد للكيان، ويسمح له بممارسة نفوذه على الشركات التي تصدر السندات أو يمارس الرقابة عليها؛

-السندات المثبتة لنشاط المحفظة الموجهة لأن توفر للكيان مردودية مرضية على المدى الطويل دون التدخل في تسيير الكيانات التي تمت الحيازة على سندات؛

-السندات المماثلة الأخرى التي تمثل أقساط من رأس مال أو توظيفات ذات أمد طويل، التي يمكن للكيان الاحتفاظ بها حتى حلول أجل استحقاقها أو ينوي الاحتفاظ بها أو يتعين عليه ذلك؛

-القروض والحسابات الدائنة التي أصدرها الكيان، والتي لا ينوي أو لا يسعه القيام ببيعها في الأجل القصير.

[113] قرار مؤرخ في 26جويلية 2008، المحدد لقواعد التقييم والمحاسبة، مرجع سبق ذكره، ص11.

وتدرج التثبيتات المالية أو الأصول المالية غير الجارية المملوكة للكيان في الحسابات تبعا لنفعيتها ولدواعي إقتنائها أو تغيير وجهتها في إحدى الفئات الأربعة، مع مراعات الأحكام والقواعد الآتية:

-تدرج في الحسابات الأصول المالية عند دخولها ضمن أصول الكيان بتكلفتها الحقيقية بما فيها مصاريف الوساطة، الرسوم غير المستردة والمصاريف البنكية؛

-تسجل في الحسابات الدائنة للكشوف المالية الفردية المشاركات في فروع المؤسسات المشتركة والكيانات المشاركة والتي لم يتم حيازتها لغرض التنازل عنها في المستقبل القريب بتكلفتها المهتلكة، وتخضع عند تاريخ إقفال السنة المالية لاختبار تناقص القيمة قصد إثبات الخسائر المحتملة؛

التكلفة المهتلكة للأصول = قيمة الأصل المالي عند الإدراج – التسديدات ± الاهتلاكات – خسائر القيمة أو الديون المعدومة (غير القابلة للتحصيل)1

الاهتلاكات = المبلغ الأصلي – المبلغ عند الإستحقاق

-تعتبر المساهمات والحسابات الدائنة المرتبطة التي تمت حيازتها بغرض التنازل عنها لاحقا والسندات المثبتة لنشاط المحفظة كما لو كانت أدوات مالية، وتقيم عقب إدراجها الأولي في الحسابات

بقيمتها الحقيقية المتمثلة في:

- السندات التي تم تسعيرها تدرج السعر المتوسط للشهر الأخير من السنة المالية
- السندات التي لم يتم تسعيرها تدرج بقيمتها التفاوضية المحتملة

ويدرج في الحسابات ما ينتج من فوارق التقييم في شكل إرتفاع أو إنخفاض في رؤوس الأموال الخاصة والمبالغ المدرجة في شكل رؤوس أموال خاصة تدرج كنتيجة صافية للسنة المالية؛

-يتم تقييم التوظيفات المالية التي تمت حيازتها والقروض والحسابات الدائنة التي يصدرها الكيان حتى حلول أجال استحقاقها بتكلفتها المهتلكة، وتخضع لاختبار تناقص القيمة قصد إثبات الخسائر المحتملة وفقا للقواعد العامة لتقييم الأصول.

-عند التنازل الجزئي عن التوظيفات المالية يتم تقييم الجزء المحتفظ به بالتكلفة المتوسطة المرجحة.

3-1-4 المخزونات والمنتوجات قيد التنفيذ

تمثل المخزونات أصولا وتأخذ إحدى الأشكال الآتية:

-منتجات يمتلكها الكيان وتكون موجهة للبيع في إطار الاستغلال الجاري؛

-منتجات نصف مصنعة أو قيد التصنيع بقصد مماثل؛

-مواد أولية أو لوازم موجهة للإستهلاك خلال عملية الإنتاج أو تقديم الخدمات.

تصنف الأصول في شكل مخزونات (أصول جارية) أو تثبيتات (أصول غير جارية) على أساس وجهتها واستعمالاتها في إطار نشاط الكيان، وتدرج وتقيم المخزونات وفقا للقواعد العامة لتقييم وإدراج الأصول مع مراعات مايلي[114] :

-تشمل تكلفة المخزونات جميع التكاليف اللازمة لإيصال المخزون لمكانه في حالته الطبيعية

وتشمل تكلفة الشراء (سعر الشراء + مصاريف الشراء)، تكاليف التحويل (مصاريف المستخدمين

الأعباء المباشرة وغير المباشرة)، المصاريف العامة (المصاريف المالية) والمصاريف الإدارية المنسوبة له بشكل مباشر، وتحسب هذه التكاليف إما على أساس التكلف الحقيقية أو التكلفة الموحدة القياسية (تكاليف محددة مسبقا) والتي يتم مراجعتها بانتظام تبعا للتكاليف الحقيقية؛

-عندما لا يمكن تحديد تكلفة الشراء أو الإنتاج بتطبيق القواعد العامة للتقييم، تقيم المخزونات بتكلفة شراء أو إنتاج أصول مماثلة في أقرب تاريخ لشراء أو إنتاج هذه الأصول؛

[114] قرار مؤرخ في 26جويلية 2008، المحدد لقواعد التقييم والمحاسبة، مرجع سبق ذكره، ص13.

-تقيم المخزونات بأقل قيمة بين تكلفتها وقيمة الإنجاز الصافي (سعر البيع المقدر -تكلفة التسويق) عملا بمبدأ الحيطة والحذر، وتدرج خسائر القيمة في حساب النتائج كأعباء.

-تقيم المخزونات عند خروجها من المخزن أو عند الجرد إما بطريقة الصادر أولا وارد أولا أو بالسعر الوسطي المرجح؛ وفي بعض الحالات تستخدم بعض الأساليب لقياس تكلفة المخزون كأسلوب التكلفة المعيارية أو أسلوب سعر التجزئة لسهولتهما، وذلك إذا كان استخدامها يسمح بالحصول على نتائج قريبة من التكلفة الحقيقية.

- **أسلوب التكاليف المعيارية:** يعتمد على تحديد مسبق للتكاليف بناء على تقديرات لمستلزمات الإنتاج والتي يتم مراجعتها بصفة

دائمة ومنتظمة حسب الظروف السائدة .

- **أسلوب سعر التجزئة** :تستخدم هذه الطريقة في لزلات التجزئة لقياس تكلفة المخزون الذي يتكون من أصناف كثيرة، سريعة

الدوران وذات هوامش ربح متساوية، وفي حالة ما إذا كان أي تقسيم على أساس التكاليف تنجر عنه قيود بالغة الإفراط وغير قابلة للإلصاز، فإن الأصول في شكل المخزونات(من غير التموينات)يتم قياسها بتطبيق تخفيض يناسب هامش الربح الذي تطبقه المنشأة في كل فئة عن الأصول على سعر البيع عند حلول تاريخ إقفال السنة المالية.

-تقيم المنتجات الزراعية عند إدراجها الأولي ولدى تاريخ إقفال السنة المالية بقيمتها الحقيقية منقوصا منها التكاليف المقدرة في نقطة البيع، وتثبت الخسائر أو الأرباح المتأتية عن التغير في القيمة الحقيقية في النتيجة الصافية للسنة المالية التي حصلت فيها كنواتج أو أعباء.

-إن عملية متابعة حركة المخزون تتم بطريقتين حسب النظام المحاسبي المالي، إما بطريقة الجرد المادي المتناوب والتي من خلالها يتم متابعة حركته بناء على نتائج الجرد المادي لعناصر المخزون التي تتم على الأقل مرة في السنة، أو طريقة الجرد الدائم والتي

يتم من خلالها متابعة حركة المخزونات تماشيا مع عمليات نقل الملكية، وبالتالي يصبح بإمكان المؤسسة تحديد قيمة رصيد عناصر المخزون في أي لحظة.

3-2-قياس عناصر الخصوم

ان عملية قياس الخصوم تعتبر عملية سهلة نسبيا مقارنة بعملية قياس الأصول، حيث تكون قيمة الخصوم بطبيعتها محددة مسبقا لوجود أطراف خارجية ذات علاقة بها، وهي لها حقوق تجاه المشروع يتعين الوفاء بها، إلا أن هذا لا يعني أن جميع الالتزامات تكون قيمتها معروفة في نهاية الفترة. ومن الناحية النظرية يتم قياس الالتزامات على أساس القيمة الحالية للمدفوعات النقدية المستقبلية اللازمة لتسوية تلك الالتزامات، أي أنها تعبر عن القيمة في تاريخ إعداد الميزانية للأصول أو الخدمات الواجبة الاستخدام للوفاء بتلك الالتزامات، والهدف من ذلك أن قياس الخصوم لا يجب أن يتم على أساس القيمة في تاريخ الاستحقاق أو الالتزام يستحق فورا فإن قيمته الحالية تتساوى مع القيمة الاسمية أو القيمة الحالية تكون أقل من القيمة الاسمية في تاريخ الاستحقاق[115].

-تتمثل الخصوم في مجموع التزامات المنشأة على أصولها، وتنقسم الخصوم حسب درجة استحقاقها والفترة اللازمة لسدادها إلى ثلاث أقسام أساسية هي : الأموال الخاصة، الخصوم غير الجارية والخصوم الجارية.

- يتم قياس الخصوم عند الاعتراف الأولي بالقيمة العادلة لها مضافا إليها التكاليف المرتبطة بذلك.

- بعد الاعتراف الأولي بها يتم قياسها بقيمتها المطفأة ما عدا الالتزامات المحتفظ بها للمتاجرة و المشتقات المطلوبة فتقيم بقيمتها العادلة باستثناء المطلوبات المشتقة المرتبطة بتسليم أداة حقوق ملكية غير مدرجة والتي لا يدكن تحديد قيمتها العادلة فتقيم بتكلفتها.

[115] أمين السيد أحمد لطفي، **نظرية المحاسبة(القياس والإفصاح والتقرير المالي عن الالتزامات وحقوق الملكية)**، ج 2 ، الدار الجامعية للنشر،الاسكندرية، مصر 2007،ص454-455.

3-2-1 الإعانات المالية

الإعانات المالية هي عملية تحويل موارد عمومية معدة لتعويض التكاليف التي تحملها أو سيتحملها المستفيد من الإعانة مع امتثاله لبعض الشروط.

تدرج الإعانات كإيرادات في حساب النتيجة في سنة مالية أو عدة سنوات إذا كانت موجهة لتدعيم تكلفة مرتبطة بها، وإذا كانت تخص أصول قابلة للإهتلاك تدرج كإيرادات حسب تناسب الإهتلاك .أما الإعانات التي تتعلق بأصول غير قابلة للإهتلاك توزع على المدة التي تكون فيها غير قابلة للبيع.

وإذا لم يكن هناك شرط عدم قابلية البيع، فإن الإعانة تسجل في شكل نتيجة على مدى 10 سنوات حسب الطريقة الخطية.

لا تدرج في الحسابات الإعانات العمومية ضمن حساب النتائج إلا إذا توفر ضمان معقول بأن الكيان يمتثل للشروط الملحقة بالإعانات، وأن هذه الإعانات سيتم استلامها[116] .

3-2-2 مؤونات المخاطر والأعباء

مؤونات الأعباء هي خصوم يكون مبلغها غير مؤكد .وتدرج في الحسابات عندما يكون لكيان التزام قانوني أو ضمني ناتج عن حادث مضى .أو عندما يكون من المحتمل خروج موارد يكون أمرا ضروريا لإطفاء هذا الالتزام، أو عندما يمكن القيام بتقدير هذا الالتزام تقديرا موثوقا منه.

يكون المبلغ المدرج في الحسابات على سبيل مؤونات الأعباء في نهاية السنة المالية هو أفضل تقدير .للنفقات الواجب تحملها حتى سقوط الالتزام المعنى[117] .

[116] الجريدة الرسمية، الجمهورية الجزائرية الديمقراطية، العدد 19 المؤرخة في 25مارس 2009،المادة124،الفقرتين 1،5.
[117] نفس المرجع،المادة125،الفقرتين1،3.

3-2-3 القروض والخصوم المالية الأخرى

يتم تقييم القروض والخصوم المالية الأخرى في الأصل حسب تكلفتها التي هي القيمة الحقيقية للمقابل الصافي المستلم بعد طرح التكاليف التابعة المستحقة عند تنفيذها .وبعد الاقتناء تقيم الخصوم المالية بقيمتها الحقيقية باستثناء الخصوم التي تمت حيازتها لأغراض التعامل التجاري.

تنشر التكاليف الملحقة المترتبة للحصول على قرض من القروض وعلاوات تسديد قرض أو إصداره بصورة حسابية على مدى مدة القرض وتضاف إلى تكاليف القرض:

-الفوائد المترتبة على الكشوف المصرفية والقروض؛

-إهتلاك علاوات الإصدار أو عمليات التسديد المتعلقة بالقروض وكذلك تكاليف تنفيذ القروض؛

-الأعباء المالية التي تقتضيها عمليات الإيجار التمويلي؛

-فوارق الصرف الناتجة عن القروض بالعملات الأجنبية .

3-2-4القروض والخصوم المالية الأخرى

تقيم القروض والخصوم المالية الأخرى في الأصل بتكلفتها المتمثلة في القيمة الحقيقية للمقابل الصافي المستلم بعد طرح التكاليف التابعة المستحقة عند التنفيذ، وبعد الاقتناء يعمد إلى إعادة تقييم الخصوم المالية من غير التي تمت حيازتها لأغراض المعاملات التجارية بتكلفتها المهتلكة، وتوزع التكاليف الملحقة المترتبة عن تنفيذ القرض وعلاوة الإصدار أو التسديدات بصورة حسابية على مدة القرض وتشمل التكاليف الملحقة مايلي[118]:

-الفوائد المترتبة على الكشوف المصرفية والقروض؛

-اهتلاك علاوات الإصدار والتسديد؛

-الأعباء المالية التي تقتضيها عملية الإنجاز؛

[118]الجريدة الرسمية العدد 19،المؤرخة في 25مارس 2009،مرجع سبق ذكره،المادة126،الفقرتي2،1.

-فوارق الصرف الناجمة عن القروض بالعملة الأجنبية.

وتدرج تكاليف القروض في الحسابات كأعباء مالية إلا إذا أدمجت في كلفة أصل.

3-2-5 قياس الأموال الخاصة

تتمثل الأموال الخاصة أو حقوق الملكية في الفرق بين أصول المنشأة والتزاماتها، وبالتالي كونها محصلة لقياس الأصول والالتزامات فإنه لا توجد مشاكل خاصة بقياس حقوق الملكية، لأن التغيرات التي تحدث عليها تنعكس من التغيرات التي تحدث في كل من الأصول والخصوم وصافي التغير الناتج عن مقابلة بنود الإيرادات مع بنود المصروفات.

ويعتبر قياس الأموال الخاصة ضروريا ومهما باعتبارها الحد الأدنى الذي يجب على المنشأة أن تحتفظ به من أجل ضمان حقوق الدائنين.

يتم قياس الأموال الخاصة بالقيمة السوقية العادلة للسلع أو الخدمات الواجب تقديمها مقابل الديون، وفي معظم الحالات فإن مبلغ الالتزامات أو الديون تكون معروفة ومحددة بشكل مؤكد وفي حالات أخرى يجب تقدير مبلغ تلك الالتزامات .

ويراعى في تقييم الالتزامات احترام القواعد التالية:

-ينبغي إثبات تريع الالتزامات المعروفة للمنشأة.

-الإفصاح عن طبيعة بعض الالتزامات التي يتعذر تحديد قيمتها :إذا لم نتمكن من تحديد قيمة بعض الالتزامات فإنو ينبغي الإفصاح عن طبيعة مفرداتها، إما في صلب الخصوم ذاتها وإما في مذكرات إيضاحية ملحقة بالميزانية.

-ينبغي أن تدرج ضمن الخصوم المتداولة الالتزامات التي سيتم الوفاء بها قبل نهاية السنة الدالية.

-يجب إظهار الأوراق المستحقة للبنوك بشكل لزايد ومستقل.

-ينبغي الإفصاح عن الالتزامات العارضة ذات الأهمية.

-ينبغي الالتزام بإظهار الأرباح المؤجلة وتبويبها مع الإفصاح عنها وتعزيزها بالشرح والإيضاح.

3-3 قياس الدخل و المصروف

3-3-1 قياس الدخل (النواتج المالية)

عرف النظام المحاسبي الدخل بأنه الزيادة في المنافع الاقتصادية أثناء الفترة المحاسبية على شكل تدفقات داخلية أو زيادات في الأصول أو نقصان في الالتزامات التي ينشأ عنها الزيادة في حق الملكية خلافا لتلك المتعلقة بمساهمات المشاركين في حق الملكية، ويتمثل الدخل في كل من الإيرادات والمكاسب، حيث يتحقق الإيراد في سياق النشاطات العادية للمؤسسة ويكون على شكل المبيعات والرسوم والفائدة وأرباح الأسهم والإيجار....، وتمثل المكاسب بنود أخرى تحقق تعريف الدخل وقد تنشأ في سياق النشاطات العادية للمؤسسة، مثل مكاسب بيع الأصول الثابتة [119].

وتنتج الإيرادات عادة من:

-بيع السلع.

-تق دنً الخدمات للعملاء أو تأجيل الأصول.

-بيع أصول المشروع.

-الاستثمار في الأوراق المالية و أوجه الاستثمار الأخرى (فوائد وأرباح)

3-3-2 قياس المصروفات (الأعباء)

لقياس المصروفات تعتبر القيمة السوقية العادلة هي أفضل المقاييس التي يمكن استخدامها ، وقد جرى العرف المحاسبي على قياس المصروفات على أساس قيمتها التاريخية أو القيمة التي تحملتها المنشأة في سبيل الحصول عليها،

أما بالنسبة للمصاريف التي تمثل استنفاذا للأصول طويلة الأجل فإن تحميلها على الإيرادات على أساس التكلفة التاريخية يترتب عليه انعدام دلالتها الاقتصادية وعدم تمثيلها للواقع وعدم دقة المصروفات في المجموعة حيث ستشمل على أرقام تمثل تكلفة جارية مثل المرتبات والأجور وغيرها2 .

[119] الجريدة الرسمية العدد 19،المؤرخة في 25مارس 2009،مرجع سبق ذكره،ص15.

ويمكن قياس الأعباء من خلال ما يلي3 :

–أساس افتراض وجود علاقة بين المصروفات وبين الفترة أو بين المصروفات وبين أنشطة معينة وإيرادات معينة، وعلى هذا الأساس يتم التحديد المباشر لنصيب كل فتَّة أو كل نشاط في المصروفات، أي التحديد المباشر لذلك الجزء المستفيد في موارد المنشأة في سبيل تحقيق نشاط معين وهذه الطريقة تعرف بالطريقة المباشرة.

–تحديد قيمة الموجودات في نهاية الفترة على أساس ذلك القدر من الموارد التي يمكن تحميلها لإيرادات أو أنشطة الفترة المقبلة، ويعتبر الرصيد المتبقي مصروفات الفتَّة الحالية، وهذه الطريقة تعرف بالطريقة غير المباشرة.

ويتم أيضا قياس الأعباء استنادا إلى أسس موضوعية أخْذا بموضوعية مبدأ القياس وذلك عن طريق إحدى الطرق التالية:

–المبالغ التي تسددها المنشأة نقدا للحصول على سلعة معينة أو خدمة معينة تكون لازمة لعمليات المنشأة وتحقق الإيراد.

–المبالغ التي تستحق على المنشأة وتتمثل في حقوق مستحقة للغير على المشروع نتيجة حصولها على سلعة أو خدمة لازمة لنشاطه والحصول على إيراد.

– النقص الذي يطرأ على قيمة الأصول الثابتة الملموسة نتيجة استخدامها في العمل والإنتاج بعد الحصول على الإيراد ويسجل ذلك بالدفاتر باعتباره استهلاكا للأصول الثابتة.

–التخفيض الذي يطرأ على قيمة بعض الأصول الثابتة غتَ الملموسة نتيجة انتفاع المنشأة بهذا النوع من الأصول خلال عدد من السنوات كما هو الحال بالنسبة لشهرة المحل.

–التخفيض الذي يطرأ على النفقات الإيرادية المؤجلة حيث تستهلك على عدد محدد من السنوات.

المطلب الثالث: الافصاح في ظل نظام المحاسبة المالي

اعتبر النظام المحاسبي المالي القوائم المالية هي الاساس لتحقيق كل متطلبات الافصاح التي استهدفها النظام وتعتبر القوائم المالية العناصر الأساسية التي تقدم من خلالها حوصلة نشاط المؤسسة في شكل وثائق شاملة تقدم في نهاية كل دورة محاسبية، وهي الوسيلة الأساسية التي تقدم بها إدارة المعلومات المالية اللازمة عن حقيقة المركز المالي و حقوق الملكية والتدفقات النقدية وكذلك المعلومات الأخرى المفيدة لمستخدمي القوائم المالية لاتخاذ القرارات حسب غاية كل مستخدم.

ورد في المادة 25 من القانون 07-11 المؤرخ في 15 ذي القعدة 1428 الموافق ل 25 نوفمبر 2007 و المتضمن النظام المحاسبي المالي، أنه يجب على الكيانات التي تدخل ضمن نطاق هذا القانون أن تعد كشوفا مالية سنوية على الأقل والتي تتضمن: الميزانية، حسابات النتائج، جدول سيولة الخزينة، جدول تغيير الأموال الخاصة، وملحق يتم من خلاله شرح ما يستلزم الشرح والافصاح عن السياسة المحاسبية المتبعة.

1-مكونات القوائم المالية:

1-1-الميزانية:

وصف النظام المحاسبي المالي الميزانية بأنها جدول يشمل أصول وخصوم المنشأة بشكل منفصل عن بعضهما وكدا تفصيل لكل من الأصول المملوكة والخصوم الخاصة بالمنشأة، من خلال جدول يحمل أرصدة السنة الحالية والسنة التي قبلها.

1-2-حسابات النتائج:

هو بيان مالي يلخص الأعباء و الايرادات وما يترتب عنها من نتائج بالنسبة للفترة (حسب الطبيعة) بشيء من التفصيل. مع امكانية عرض هاته القائمة حسب الوظيفة في قائمة الملاحق.[120]

[120] جيلالي عبدلي واخرون، الافصاح المحاسبي وفق نظام المحاسبة المالي ومدى توافقه مع المعايير المحاسبية الدولية، مجلة الاقتصاد والتنمية المستدامة،المجلد04، العدد 02، جامعة حمه لخضر بالوادي، الجزائر، ص 156.

1-3-جدول سيولة الخزينة:

يعتبر قائمة جديدة لم يكن معمولا بها قبل تطبيق النظام المحاسبي المالي، يقدم جدول سيولة الخزينة مداخيل ومخارج الموجودات المالية الحاصلة أثناء السنة المالية حسب منشئها(مصدرها) : (التدفقات التي تولدها الأنشطة العملياتية)الأنشطة التي تتولد عنها منتوجات وغيرها من الأنشطة غير المرتبطة لا بالاستثمار ولا بالتمويل ، (التدفقات المالية التي تولدها أنشطة الاستثمار)عمليات سحب أموال عن اقتناء وتحصيل لأموال عن بيع أصول طويل الأجل،(التدفقات الناشئة عن أنشطة تمويل)أنشطة تكون نتيجتها تغيير حجم وبنية الأموال الخاصة أو القروض،(تدفقات أموال متأتية من فوائد وحصص أسهم) تقدم كلا على حدى وترتب بصورة دائمة من سنة مالية إلى سنة مالية أخرى في الأنشطة العملياتية للاستثمار أو التمويل[121]. ويعد بطريقتين طريقو مباشرة.

1-4-جدول تغير الأموال الخاصة[122]:

يشكل جدول تغير الأموال الخاصة تحليلا للحركات التي أثرت في كل فصل من الفصول التي تتشكل منها رؤوس الأموال الخاصة للكيان خلال السنة المالية .المعلومات الدنيا المطلوب تقديمها في هذا الجدول تخص الحركات المرتبطة بما يأتي :

-النتيجة الصافية للسنة المالية;

-تغييرات الطريقة المحاسبية وتصحيحات الأخطاء المسجل تأثيرها مباشرة كرؤوس أموال;

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

-عمليات الرسملة (الارتفاع، الانخفاض، التسديد...);

- توزيع النتيجة والتخصيصات المقررة خلال السنة المالية.

1-5-ملحق الكشوفات المالية:

[121] الجريدة الرسمية العدد 19،المؤرخة في 25مارس 2009،مرجع سبق ذكره،ص26.

[122] نفس المرجع، ص27.

يتضمن ملحق القوائم المالية شرح لمعلومات تكتسي طابعا هاما أو تفيد في فهم العمليات الواردة في الكشوف المالية.

2-متطلبات الافصاح من خلال الكشوف المالية

ألزم القانون رقم 11-07 السالف الذكر على الكيانات اعداد ونشر قوائم مالية تعرض بصفة صادقة الوضعية المالية للكيان. ويجب أن تعكس هاته القوائم مجمل العمليات والأحداث الناجمة عن معاملات الكيان، وأثار الأحداث المتعلقة بنشاطها.

يكلف المسيرون بإعداد القوائم المالية وتنشر في أجل أقصاه أربعة أشهر من تاريخ قفل السنة المالية، ويجب أن تكون متميزة عن المعلومات الأخرى التي قد تنشرها المؤسسة، مع الزامية عرضها بالعملة الوطنية.

يجب أن تضمن المعلومات المنشورة اجراء مقارنة بالسنة المالية التي قبلها، وان تعر لك بسبب تغيير اجراءات أو طرق محاسبية يجب أن تكيف مع السنة الحالية حتى يتسنى اجراء المقارنات، كما يجب الافصاح عن جميع المحاولات و التكيفات التي قام بها الكيان في حال تعذر المقارنة.

تنتهي السنة المالية في 12/31 من كل سنة، غير أنه يمكن للكيان تغيير تاريخ الاقفال أو مدة الاقفال في حال النشاطات الاستثنائية التي تكون مختلقة من ناحية طول السنة أو اختلاف دورة الاستغلال عن الحالات العادية مع الافصاح في الملاحق عن هاته الاستثناءات وطريقة المعالجة.

حسب النظام المحاسبي المالي فإن المعلومات التي يجب أن تظهر في القوائم المالية هي[123]:

- تسمية المؤسسة، الاسم التجاري، رقم المحل التجاري للكيان المقدم للكشوف.
- طبيعة الكشوف المالية، حسابات فردية أو حسابات مدمجة أو حسابات مركبة.
- تاريخ الإقفال.
- العملية التي تقدمها.

و يتم كذلك تبيان المعلومات الأخرى التي تسمح بتحديد هوية الكيان:

[123] الجريدة الرسمية، العدد رقم 19، مرجع سبق ذكره ،ص 22.

- عنوان مقر المؤسسة، الشكل القانوني، مكان النشاط والبلد الذي سجلت فيه.
- الأنشطة الرئيسية وطبيعة العمليات المنجزة.
- اسم المؤسسة الأم وتسمية المجمع الذي يلحق به الكيان عند الاقتضاء.
- معدل عدد المستخدمين فيها خلال الفترة.

2-1-متطلبات الافصاح من خلال الميزانية

تعتبر الميزانية أحد مكونات التقارير المحاسبية والمالية التي تلعب دورا إعلاميا هاما، فهي تمد مختلف الأطراف المستعملة للقوائم المالية بالمعلومات التي تخص المؤسسة عن المركز المالي، من خلال معرفة قيمة الموارد المراقبة من طرف الكيان ومعرفة هيكلتها المالية خلال فترة معينة.

تحدد الميزانية بصفة منفصلة عناصر الأصول والخصوم ويبرز عرض الأصول و الخصوم داخل الميزانية الفصل بين العناصر الجارية وغير الجارية.

أ .**الأصول الجارية** :تتمثل في كل الأصول التي يتوقع بيعها أو تحقيقها أو استهلاكها خلال الدورة الاستغلالية أو أقل من 12شهر ابتدءا من السنة المالية.

ب .**الأصول غير الجارية** :هي الأصول غير المعدة للاستهلاك أو الاستخدام خلال الدورة التشغيلية العادية وإنما للاستعمال لأكثر من سنة واحدة، ويتم اقتناؤها للاستفادة من طاقاتها الإنتاجية.

ج .**أصول أخرى** :هي أصول لا يمكن تصنيفها لا ضمن الأصول المتداولة ولا ضمن الأصول غير المتداولة كالضرائب المدفوعة مقدما والمصاريف المدفوعة مسبقا.

د .**الخصوم الجارية** :هي الالتزامات التي يتوقع أن يتم تسديدها خلال دورة الاستغلال العادية، أو يجب تسديدها خلال 12شهر الموالية لتاريخ الإقفال.

هـ .**الخصوم غير الجارية** :هي الالتزامات التي تتطلب استخدام الأصول الجارية خلال الدورة التشغيلية لسدادها.

و .**الخصوم الأخرى** :هي حقوق على المؤسسة ولكنها لا تتوافق مع تعريف الخصوم مثل ضرائب الدخل المستحقة

ز .**رأس المال الخاص** :تمثل حقوق الملكية أو رؤوس الأموال الخاصة، أو الأموال الخاصة، فائض أصول المؤسسة عن خصومها الجارية وغير الجارية.

إضافة إلى ذلك فقد حدد النظام المحاسبي المالي العناصر التي يجب أن تعرض في بند الأصول والخصوم في الميزانية كحد أدنى، كما جاء بتقسيم جديد للميزانية بإضافة عمودين، فالأول خاص بالملاحظات التوضيحية والثاني يبين وذلك من أجل تسهيل عملية المقارنة والملحق رقم(01) يبين الشكل النموذجي رصيد العملية في السنة السابقة للميزانية وعناصرها وفقا للنظام المحاسبي المالي.

2-2-متطلبات الافصاح من خلال جدول حسابات النتائج

من خلال النظام المحاسبي المالي فإن حساب النتائج هو بيان ملخص للأعباء والمنتجات المنجزة من الكيان خلال السنة المالية، والذي يعد بمبدأ الالتزام بحيث لا يأخذ في الحساب تاريخ التحصيل أو تاريخ السحب، ويبرز بالتمييز النتيجة الصافية للسنة المالية سواء ربح أو خسارة ، وذلك بالفرق بين قيمتي الأعباء والنواتج، كما يسمح كذلك بتحديد المجاميع الرئيسية للتسيير المتمثلة في الهامش الإجمالي، القيمة المضافة والفائض الخام للاستغلال، وذلك بطريقتين، حسب الطبيعة وهي الطريقة المعتمدة وحسب الوظيفة[124].

وإضافة إلى ما جاءت به1 معايير المحاسبة الدولية فإن النظام المحاسبي المالي يسمح بظهور البنود غير العادية في حساب النتائج في حين ألغي المعيار الدولي

رقم 01 مفهوم البنود غير العادية عند عرض قائمة الدخل ، كما تم إضافة عمود جديد لرصيد السنة السابقة -N .

2-3-متطلبات الافصاح من خلال جدول سيولة الخزينة

[124] الجريدة الرسمية، العدد 19، مرجع سبق ذكره، ص24.

يعتبر النظام المحاسبي المالي جدول تدفقات الخزينة الأداة المستخدمة للحكم على فعالية تسيير الموارد المالية واستخداماتها، وذلك اعتمادا على عنصر سيولة الخزينة الذي يعد المعيار الأكثر موضوعية في الحكم على تسيير مالية المكيان، كما يبين جدول تدفقات الخزينة طريقة الحصول على الأموال وطرق استخدامها ، فهو يوفر معلومات وافية حول المدخلات والمخرجات التي تمس الخزينة خلال الدورة حسب مصدرها، تدفقات ناتجة عن أنشطة الاستغلال، تدفقات ناتجة عن الأنشطة الاستثمارية، تدفقات ناتجة عن الأنشطة التمويلية.

– **الأنشطة التشغيلية** :عبارة عن الأنشطة الرئيسية المولدة لإيرادات المؤسسة وكذلك الأنشطة الأخرى التي لا تعتبر أنشطة استثمارية(النقدية المستلمة من العملاء، الفوائد المدفوعة، ضرائب الدخل المدفوعة، الفوائد المقبوضة....الخ).

–**الأنشطة الاستثمارية** :عبارة عن الأنشطة المتعلقة لحصول على أو التخلص من الموجودات طويلة الأجل لإضافة إلى الاستثمارات الأخرى التي لا تعتبر نقدية معادلة(شراء الأصول الثابتة وبيعها، منح قروض للغير وتحصيلها، شراء الاستثمارات وبيعها...الخ).

–**الأنشطة التمويلية** :عبارة عن الأنشطة التي ينتج عنها التغيرات في حجم ومكونات حقوق الملكية المتمثلة في إجمالي حقوق المساهمين أو الأموال الخاصة والقروض الخاصة بالكيان (زيادة وتخفيض رأس المال، الحصول على قروض من الغير وتسديدها ،توزيعات الأرباح المدفوعة إلى الملاك،...الخ).

الميزانية لا تعبر بصدق عن كل الأحداث التي تقع في المؤسسة خلال السنة المالية، لأنها تعد على أساس الاستحقاق بل تعطي صورة ملتقطة في تاريخ معين، وهذا ما يزيد من نسبة الخطأ للمحلل المالي عند اعتماده فقط على الميزانية، ويأتي جدول سيولة الخزينة لتوضيح الصورة أكثر له لأنه يعد على أساس التسديد الفعلي للسيولة، فهو يهدف إلى تقديم قاعدة لمستعملي القوائم المالية لتقييم قدرة الكيان على توليد سيولة الخزينة، وما يعادلها، وكذلك معلومات حول استعمال هذه السيولة، ويتم عرض جدول تدفقات الخزينة وفق طريقتين هما الطريقة المباشرة والطريقة غير المباشرة ،الملحق رقم (03) يوضح ذلك.

2-4-متطلبات الافصاح من خلال جدول تغيرات الأموال الخاصة

اعتبر النظام المحاسبي المالي جدول تغير الأموال الخاصة إحدى القوائم المالية على عكس المخطط المحاسبي الوطني الذي اعتبره جدول من الملاحق، وهذا اعتراف ضمني بأهمية حركة هذه الأموال، لأنها تظهر مقدرة المؤسسة على تزويد ملاكها بأموال، كما يظهر مقدرة الملاك على ترك أجزاء من أرباحهم أو عائدات أسهمهم في متناول المؤسسة والملحق رقم (04) يبين الشكل النموذجي لذلك.

يجب أن يتضمن هذا الجدول كحد أدنى المعلومات التي تخص الحركات المتصلة بما يأتي:

_النتيجة الصافية للسنة المالية؛

_تغيير الطرق المحاسبية وتصحيحات الأخطاء المسجل أثرها مباشرة في رؤوس الأموال؛

_النواتج والأعباء الأخرى المسجلة مباشرة في رؤوس الأموال الخاصة ضمن إطار تصحيح أخطاء هامة؛

_عمليات متعلقة برأس المال (الزيادة، التخفيض، التسديد...) ؛

_توزيع النتيجة والتخصيصات المقررة خلال السنة المالية.

2-5-متطلبات الافصاح من خلال الملاحق[125]

تعتبر **الملاحق** وثيقة تلخيصية، وتعد جزء من التقارير المالية، يعطي تفسيرات مكملة للمعلومات الموجودة في القوائم المالية من أجل فهم أفضل للميزانية وجدول حسابات النتائج ، ويخضع عرض البيانات في الملاحق لشرطين هما:

أ-أن يكون هذا العنصر ذا أهمية نسبية أي أنه سيؤدي إلى اتخاذ قرارات خاطئة إذا لم يعرض ضمن الملاحق;

ب- أن يكون بالإمكان قياس هذا العنصر بموثوقية.

وتحتوي الملاحق على المعلومات التالية:

- القواعد والطرق المحاسبية المعتمدة في المحاسبة وإعداد القوائم المالية.

[125] ALI TAZDAIT. **Maitrise du système comptable financier**. Editions ACG,première édition. Alger, Octobre 2009 ,P106.

- المعلومات الضرورية المكملة من أجل فهم أحسن للميزانية، حساب النتائج، جدول تدفقات الخزينة، جدول تغيرات رؤوس الأموال الخاصة.
- المعلومات التي تخص المؤسسات الشريكة، الفروع والمؤسسة الأم، العمليات التي تتم مع هذه الأطراف أو مسيريها بتوضيح طبيعة العلاقات، نوعية التعاملات، حجم ومبلغ التعاملات، سياسة تحديد الأسعار الخاصة بهاته العمليات...الخ.

المبحث الثالث: تقييم النظام المحاسبي المالي وسبل تكييفه مع المعايير الدولية

المطلب الأول: تقييم النظام المحاسبي المالي

بعد أكثر من عشر سنوات من تبني الجزائر للمعايير الدولية للمحاسبة عن طريق تطبيق النظام المحاسبي المالي برزت أهمية والفوائد الناتجة عن ذلك التطبيق حيث سنحاول من خلال هدا المبحث أن نقيم هذ التبني.

1-مميزات النظام المحاسبي المالي

كان تبني الجزائر للمعايير للمحاسبية الدولية عن طريق النظام المحاسبي المالي أمرا ضروريا في ظل الاصلاحات التي انتهجتها الجزائر راغبة في مراعاة التطورات الحاصلة على المستوى الدولي، فعكس المخطط المحاسبي الوطني الدي كان جامدا طيلة سنوات تطبيقه فان النظام المحاسبي المالي يحمل عديد الميزات الفكرية والفنية نوجزها فيما يلي:

- يرتكز النظام المحاسبي المالي فكريا على اطار تصوري يعتبر دستورا للمحاسبة، يستدل به في الاحداث التي لا تعالجها المعايير المحاسبية الدولية، ويرتكز عليه لأجل بناء معايير محاسبية خاصة.

حمل الإطار التصوري الفرضيتان الأساسيتين للمحاسبة وهما الاستمرارية والالتزام، وحصر الخصائص النوعية للمعلومات المالية المتعارف عليها(السهولة، المقارنة، الملائمة والمصداقية).كما حمل الإطار التصوري الاتفاقيات المحاسبية الاساسية مثل مبدأ التكلفة التاريخية كمرجعية أساسية للقياس، ووحدوية الكيان والعرض بالعملة الوطنية.

حافظ الاطار التصوري على جميع المبادئ المقبولة قبولا عاما والمتعارف عليها من المحافظة على الطرق المحاسبية الى عدم المقاصة وصولا الى تغليب الجوهر الاقتصادي على المضمون القانوني. وحمل تعريفات لكل عناصر الميزانية من الأصول الى الخصوم مرورا بالدخل و العبئ كما دعم التعريفات لمعجم يحمل تعريفات لما يعادل المئة مصطلح محاسبي حتى يتمكن ممارسوا المهنة من توحيد لغتهم الأم.

- يعتمد النظام المحاسبي المالي فنيا على قواعد عامة للاعتراف والقياس والعرض والافصاح، جاءت في شكل مبادئ عامة و قواعد خاصة لتقييم وادراج عناصر القوائم المالية. كما حمل معايير محاسبية لإعداد الكشوفات المالية.

مثله مثل المعايير المحاسبية الدولية يحمل النظام المحاسبي المالي شروطا للاعتراف بالأصول والخصوم كقابلية القياس بمصداقية والمنفعة الاقتصادية، وقواعد عامة للتقييم بحيث تدرج العناصر كأول مرة بالتكلفة التاريخية مع امكانية اعتماد طرق تقييمية خاصة وفقا لشروط معينة مكورة من خلال النظام كالقيمة المحينة وغيرها.

كما حدد النظام قواعد خاصة عالجت طرق تقييم التثبيتات العينية والمعنوية والمالية وطرق اعادة التقييم، كدا المخزونات، كما حدد قواعد خاصة بالأصول البيولوجية والعقارات الموظفة، و المحاصيل الزراعية.

2-ميزات أخرى

بالإضافة الى الميزات الفكرية والفنية يتميز النظام المحاسبي المالي بميزات أخرى نذكر منها:[126]

- تدوين محتوى النظام المحاسبي المالي عبر نصوص تشريعية وتنظيمية أضفت عليه صبغة القانون، بحيث أصبح يسمى بالقانون المحاسبي;

[126] مرحوم الحبيب، أهمية تكييف النظام المحاسبي المالي مع المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية للكيانات الصغيرة والمتوسطة(IFRS-PME)، مرجع سبق ذكره، ص219.

- ارتقاء النظام المحاسبي المالي من مجرد فن الى قائم بذاته، بحيث أصبحت المحاسبة المالية تصنف ضمن علوم المحاسبة والمالية;
- استلهام النظام المحاسبي المالي لمبادئ وقواعد من مرجعية محاسبية عالمية حديثة وسريعة التطور;
- امكانية تكوين المحاسبين والمدققين بالاعتماد على معايير التكوين المهني للمحاسبة الصادرة عن الاتحاد الدولي للمحاسبين (IFAC).

3-سلبيات النظام المحاسبي المالي

بالرغم من المزايا العديدة التي يحملها النظام المحاسبي المالي فهو يحمل العديد من السلبيات التي ظهرت بالتطبيق والتي ابانت عنها الدراسات القديمة والحديثة للباحثين والمهنيين والخبراء المختصين.

فمن خلال تحليل الدراسة التي أجراها الخبير المحاسبي الدكتور مرحوم الحبيب(رئيس الغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات وأستاذ التعليم العالي بجامعة مستغانم) من خلال اطروحة الدكتوراه التي أعدها تحت عنوان أهمية تكييف النظام المحاسبي المالي مع المعايير المحاسبية الدولية لإعداد التقارير المالية للمؤسسات المتوسطة والصغيرة، تم التوصل الى الصعوبات التالية والتي تساهم في عدم الوصول الى التطبيق الأمثل للمعايير المحاسبية الدولية:

3-1-استحالة تطبيق بعض المعايير الدولية

لم يتمكن النظام المحاسبي المالي من تبني بعض المعايير المحاسبية الدولية نظرا لصعوباتها والتعقيدات التي جاءت بها، وكونها لا تتلائم وطبيعة البيئة الاقتصادية الوطنية المبنية على مؤسسات متوسطة أو صغيرة في غالبيتها، نذكر من أبرزها:

- **فمثلا الاستخدام غير الأمثل لقدرات الانتاج** والدي يتبناها المعايير المحاسبي الدولي الثاني المخزونات غير موجود ميدانيا بالرغم من تبني SCF لهدا المعيار كاملا دون انتقاص، غير أن حجم المؤسسات الجزائرية لا

يمكنها من احتساب هاته التكلفة التي تحتاج الى محاسبية تحليلية للمخزون لأجل تحديها بدقة وهو الأمر الدي من شأنه زيادة الاعباء مما يؤثر سلبا على هاته المؤسسات.

- **معيار المشتقات المالية** والدي يعتبر الأكثر تعقيدا بالنسبة لباقي المعايير، اختارSCF تصنيفا مفصلا لها غير معظم المؤسسات الجزائرية تفضل تصنيفا أكثر سهولة نظرا لغياب معظم الحالات المصنفة من قبل النظام والمعايير.
- **اهتلاك شهرة المحل** :فرض النظام المحاسبي المالي على المؤسسات مهما كان نوعها تطبيق عكس ما جاءت به المعايير الدولية، من خلال البحث ظهر وجود تضارب بين المسيرون والمساهمون فالأوائل يرون في الاهتلاك توفير للسيولة من خلال تضخيم الاعباء وهو ما يمكنهم من توسيع النشاط، أما المساهمون فيرون فيه الية لتقليص الارباح والتقسيمات.

3-2-صعوبة تطبيق بعض المعايير

ان المؤسسات الجزائرية تسعى جاهدة لتطبيق المعايير المحاسبية الدولية من خلال التطبيق الأمثل للنظام المحاسبي المالي، غير أنها تستضم بصعوبات عديدة ومتنوعو نذكر منها:

- **مؤونة منحة التقاعد**: ان من تطبيق مبدأ الحيطة والحذر يستلزم تسجيل مؤونات للخسائر والأعباء، وأيضا يعطي أكثر مصداقية للقوائم المالية، غير أن الكيانات الجزائرية تعاني من عدم تمكنها من تطبيق ما جاء به هدا المعيار نظرا لغياب مرجعيات وضوابط للحساب، وعدم توفر معلومات كافية صادرة من هيئات رسمية ذات مصداقية(معدلات التوظيف، معدلات التحيين)، وهد ما يؤدي الى صعوبة قياسها وادراجها محاسبيا لدى هاته الكيانات.
- **الافصاح عن السياسات المحاسبية المعتمدة**: ان النسيج الاقتصادي الجزائري والدي يغلب على مختلف مؤسساته صبغة المتوسطة أو الصغيرة يعتبر تطبيق معيار المحاسبة الدولي الأول والدي يلزم الكيانات بتبيين

السياسات المحاسبية المتعبة لإعداد الكشوفات المالية بالمكلف والغير مجدي نظرا لتوفر بدائل وقواعد مبسطة تتماشى وحجم المؤسسات الجزائرية، تمكنهم من التحاشي في الاعتماد على طرق وقواعد معقدة هم في غنى عنها.

- **الاهتلاك وفق طريقة تجزئة التثبيتات العينية:** ان من توصيات النظام المحاسبي المالي تجزئة التثبيتات العينية عند الادراج وكدا مراجعة المدة النفعية لها كل سنة، غير أن تطبيق هاته التوصيات على أرض الواقع يوصف بالصعب والمكلف بالنسبة لمؤسسات صغيرة لا تتمكن أولا من تحديد المدة النعية لأصولها ولا ترى جدوى من تجزئتها ويمثل لها التسجيل الكلي للتثبيتات والاهتلاك المنتظم لها حل سهل ،سريع وغير مكلف.

3-3-الافتقار لمعايير محاسبية تعالج بعض الأحداث

ان النظام المحاسبي المالي يعاني من غياب بعض المعايير القائمة بذاتها والتي تعالج أحداث معينة يجعل من عملية الوصول الى كشوفات مالية تتميز بالملائمة والمصداقية أمرا غير ممكن ومن أبرز هاته الاحداث:

- **الانتقال لأول مرة للنظام المحاسبي المالي:** تحظى عملية الانتقال لأول مرة لتطبيق النظام المحاسبي المالي بأهمية بالغة كونها شكلت الفاصل في استمرارية المؤسسات، وأنظمة الاعلام الالي المهتمة بالتسيير المحاسبي للمؤسسات، غير أن غياب معايير واضحو وخاصة لتنظيم هاته العملية أدى الى خلق صعوبات كبيرة لغالبية المؤسسات بالرغم من التعليمات والمذكرات التي اعتبرت غير كافية وكانت متأخرة.
- **تقييم المنتجات وشروط ادراجها في الحسابات:** تطرق النظام المحاسبي المالي لتقييم المنتجات من خلال عرضه للمبادى العامة للتفييم والادراج، غير أن المنتجات التي تتحصل عليها المؤسسة تأتي من مصادر تحمل كل واحدة منها خاصية معينة وتلزم قواعد خاصة لتقييمها كالمنتجات المتأتية من النشاط الاساسي أو المتحصل عليها عن طريق التنازل عن الاستثمارات وغيرها، كل واحدة تحتاج طريقة تقييم مختلفة عن الأخرى.

- **القوائم المالية المرحلية:** ان بعض الكيانات الكبيرة أو ذات الغرض العام تحتاج الى اعداد قوائم مالية مرحلية ثلاثية أو سداسية على الاقل، هاته الاخيرة افتقر النظام المحاسبي المالي لمعايير وقواعد تضبط اعداد وعرض هاته القوائم مما صعب مهمة هاته المؤسسات.

3-4-ضعف بعض المعايير في معالجة بعض الاحداث

ان القواعد التي جاء بها النظام المحاسبي المالي والتي أهتمت بالاعتراف، القياس وعرض العناصر من خلال القوائم المالية أظهرت بعض نقاط الضعف نظرا لعدم المامها بجميع عناصر الموضوع المعالج و لعدم تحديثها لتعالج المستجدات الحديثة، لعل من أبرزها:

- **العمليات المنجزة بالعملات الأجنبية:** ان عملية تسجيل تقلبات أسعار الصرف التي أوصى بها النظام المحاسبي المالي يشكل أمرا غير مفهوم للمؤسسات نظرا لغياب عديد المعطيات الهامة حال التسجيل كعدم ذكره لمعدلات التوظيف الواجب تطبيقها، وكدا غياب سوق نشط أو هيئات رسمية تحدد هاته المعدلات، ويؤدي الى التأثير على مصداقية القوائم المالية المعدة.
- **حقوق الامتياز العمومية:** تمنح الدولة الخواص امتيازات لتسيير مرافق عمومية بمقابل أو بدون مقابل ولأجل محدد، يقوم الخواص بالإنفاق والاستثمار في تلك المرفقات، لم يعرج النظام المحاسبي المالي على كيفية تقييم تلك النفقات بصورة مفصلة واكتفى فقط بذكر الحسابات الخاصة بحقوق الامتيازات العمومية، وهدا ما يشكل صعوبات للمؤسسات تكمن في التقييم وادراج هاته النفقات.
- **الحسابات المدمجة:** فرض النظام المحاسبي المالي على الشركة الأم والشركات التابعة لها أن تمسك محاسبة شاملة بحسابات مدمجة كما لو أنها شركة واحدة، و بالرغم من عرضه لطريقتين للإدماج وهما التكامل الشامل وطريقة المعادلة لم يفصل هاتين الطريقتين مما جعل القائمين على اعداد هاته الحسابات غير جديين في اعداد هاته الحسابات ولا يجدون ضابطا محددا لإعدادها.

المطلب الثاني: مقارنة النظام المحاسبي المالي بالمعايير المحاسبية الدولية

1-المقارنة من حيث الاطار التصوري:

ارتأينا معالجة هاته المقارنة من خلال جدول يبين أوجه التشابه والاختلاف بينهما:

الجدول(03-01) مقارنة الاطار التصوري ل SCF مع المعايير المحاسبية الدولية

النظام المحاسبي الماليSCF	المعايير المحاسبية الدولية
-اعتمد المشرع الجزائري على المرجعية الدولية من خلال تبنيه للإطار المفاهيمي (التصوري) لمعايير المحاسبة الدولية الصادرة في سنة 2003 عند وضعه لمشروع النظام الجديد في سنة 2004، ولم يتم تحديثه الى غاية اليوم	-مع بداية سنة 2010 أصدر مجلس معايير المحاسبة الدولية إطار مفاهيمي لإعداد التقارير المالية غير الدي أعتمد سنة 2003 ،لتتغير التسمية من الإطار مفاهيمي لإعداد وعرض القوائم المالية إلى إطار مفاهيمي لإعداد التقارير المالية، ومن التسمية نستنتج أن هدف الإطار المفاهيمي الجديد توسع ليشمل جميع مكوت التقرير المالي بعد أن كان يهتم فقط لقوائم المالية.
-كما أن الإطار المفاهيمي حسب النظام المحاسبي موجز اقتصر على تقنية المعالجة للأحداث الاقتصادية.	-الاطار التصوري للمعايير نجده مفصل لنطاق كل عنصر مع تقديم الشروحات اللازمة للتعامل مع أي حالة.
-يختلف النظام المحاسبي المالي عن معايير المحاسبة الدولية فيما يخص مدونة الحسابات فهي خاصة للنظام المحاسبي المالي فقط، حيث أن هذه المدونة متطابقة بشكل كبير مع المخطط العام الفرنسي لسنة 1999، والسبب يرجع إلى أن	-الإطار التصوري لمعايير المحاسبة الدولية لا يحتوي على مدونة حسابات فهذا يرجع إلى ان كل دولة لها نظام محاسبي خاص بها.

الهيئة التي قامت بحاز النظام المحاسبي المالي هيئة فرنسية. -أن النظام المحاسبي المالي أتى في شكل قانون ملزم التطبيق في أسلوب ممنهج يسمح ضافة، إلغاء أو تعديل أي مادة أو فقرة من هذا القانون من طرف المشرع الجزائري كلما دعت الحاجة الى ذلك. تضمن الإطار المحاسبي للمحاسبة المالية ما يلي : مجال التطبيق؛ المبادئ والاتفاقيات المحاسبية؛ -مفهوم رأس المال والمحافظة عليه تم التطرق إليها في مشروع النظام المحاسبي المالي إلا أنه غير موجودة في المرسوم التنفيذي. يعرف الإطار المفاهيمي للمحاسبة المالية المفاهيم التي الأصول والخصوم والأموال الخاصة والإيرادات والأعباء . تشكل أساس إعداد عرض الكشوف المالية، كالاتفاقيات والمبادئ المحاسبية التي يتعين التقيد بها والخصوصيات النوعية للمعلومة المالية.	– أما المرجعية الدولية غير مرتبطة بأي قانون خاص، فالهيئة المعنية بوضع المعايير هي مجلس المعايير ال النظام المحاسبي المالي ومعايير المحاسبة الدولية ليست خاضعة لأي دولة أو أي قانون. – ويتناول هذا الإطار: هدف البيانات المالية؛ الخصائص النوعية التي يجب أن تتميز بها المعلومات في القوائم المالية؛ التعريف والاعتراف والقياس للعناصر التي تبنى منها القوائم المالية؛ مفاهيم رأس المال والحفاظ عليه . خصص هذا الإطار لوضع المصطلحات، القواعد، والقوائم المالية، أهدافها ومستعمليها، تحضيرها واظهارها حسب معايير المحاسبة الدولية.

المصدر:من اعدا الباحث بالاستعانة ب بن حركو غنية، النظام المحاسبي المالي والمعايير المحاسبية الدولية-دراسة مقارنة-، مجلة دراسات اقتصادية، العدد العدد رقم: 04 ،المجلد 1، جامعة زيان عاشور الجلفة، جوان 2017، ص114.

2-المقارنة من حيث الفروض والمبادئ المحاسبية:

فيما يخص المبادئ والفروض وكذا الخصائص النوعية للمعلومة المحاسبية فهي متوافقة تماما مع المرجع الدولي وما جاء من اختلاف في بعض المصطلحات نتج عن تبني المرجعية الفرنكوفونية في إعداد وصياغة النظام المحاسبي المالي الجديد، تضمن الإطار المفاهيمي لمعايير المحاسبة الفرضيتين الأساسيتين التاليتين :أساس الاستحقاق و الإستمرارية واللتان تضمنهما الاطار التصوري للنظام المحاسبي المالي بضوره من خلال المادتين 6 و 7 على التوالي من خلال المرسوم 08-156.

كما تضمن القانون 07-11 والمرسوم 08-156 كل الخصائص النوعية للمعلومات المحاسبية (الملاءمة، القابلية للمقارنة، الدقة والموثوقية؛ الوضوح) التي جاءت بها المرجعية الدولية، مقلها مثل المبادئ المحاسبية التي تبناها كلا الطرفين والتي جاءت من المبادئ المحاسبية المقبولة قبولا عاما GAAPوالصادرة من الاتحاد الدولي للمحاسبين IFAC(مبدأ الأهمية النسبية ، مبدأ استقلالية الدورات ،مبدأ ديمومة الطرق ،مبدأ الحيطة والحذر، مبدأ التكلفة التاريخية ،مبدأ عدم المساس بالميزانية الافتتاحية، مبدأ تغليب الواقع الاقتصادي على الشكل القانوني).

3-المقارنة من حيث القوائم المالية:

3-1- المقارنة من حيث اعداد وعرض القوائم المالية :

الحدول (03-02) مقارنة اعداد وعرض القوائم المحاسبية بين المعايير لمحاسبية وSCF

البيان	SCF	IAS/IFRS
شكل الميزانية	تقدم في جدول.	تقدم في شكل قائمة أو في شكل جدول.
طريقة عرض الميزانية	عرض الأصول يتم بنفس طريقة IAS/IFRS.	ترتب الأصول حسب درجة سيولتها و الخصوم حسب درجة الاستحقاق بالإضافة إلى مبدأ السنوية في التفرقة بين العناصر

		المتداولة و غير المتداولة.
المحتوى المعلوماتي	تحتوي على معلومات متعلقة بدورة الاستغلال و الدورة السابقة N-1.	تحتوي على معلومات متعلقة بدورة الاستغلال و الدورة السابقة N-1.
القوائم المالية	.الميزانية، جدول حساب النتائج، جدول تدفقات الخزينة، جدول تغير الأموال الخاصة.	قائمة المركز المالي، قائمة الدخل الشامل، قائمة التغيرات في حقوق الملكية، قائمة التدفقات النقدية
عرض القوائم المالية	-الميزانية: تقدم الميزانية وفق جدول وتصف بصفة منفصلة عناصر الأصول وعناصر الخصوم (العناصر الجارية وغير الجارية - .(جدول حساب النتائج: يتم فيه عرض بيان ملخص للأعباء والمنتوجات المنجزة، كما حدد الحد الأدنى للمعلومات التي يتضمنها، وفي حالة جدول حساب النتائج المدمج فهو يتطلب معلومات	-قائمة المركز المالي: هي القائمة التي تصور المركز المالي للوحدة الإقتصادية بتاريخ معين، وهي المرآة التي ينعكس عليها المركز المالي للوحدة في التاريخ الذي وضعت فيه، كما حدد الحد الأدنى للبنود التي يجب أن تعرض في قائمة المركز المالي، والتمييز بين العناصر المتداولة وغير المتداولة استنادا لمبدأ السنوية - .قائمة الدخل الشامل: يعرض مجموعة من البنود المصنفة حسب طبيعتها(بما فيها حصة الدخل الشامل الآجر للمؤسسات الزميلة والمشاريع المشتركة التي يتم محاسبتها بطريقة حقوق الملكية). كما يمكن تصنيف الأعباء حسب وظيفتها لكن يتطلب معلومات إضافية حول طبيعة هذه الأعباء، بما في ذلك مصاريف الإهتلاك والإطفاء وتكاليف الموظفين - .قائمة التدفقات النقدية: تعرض فيه التدفقات النقدية

	إضافية .كما يتم تصنيف الأعباء فيه حسب طبيعتها أو حسب وظائفها. – جدول تدفقات الخزينة: تعرض فيه التدفقات النقدية والتي يتم تصنيفها إلى تدفقات من الأنشطة(التشغيلية، الإستثمارية والتمويلية) وذلك باستخدام الطريقة المباشرة وغير المباشرة – .–جدول تغيير الأموال الخاصة: يشكل جدول تغيير الأموال الخاصة تحليلا للحركات التي طرأت في كل فصل من الفصول التي تتشكل منها رؤوس الأموال الخاصة للكيان خلال السنة المالية. –ملحق الكشوف المالية: يشمل ملحق الكشوف المالية على كل المعلومات التي	والتي يتم تصنيفها إلى تدفقات من الأنشطة)التشغيلية، الإستثمارية والتمويلية) وذلك باستخدام الطريقة المباشرة وغير المباشرة – .– قائمة التغيرات في حقوق الملكية: تعكس التقارير المالية. –الإيضاحات: تقدم معلومات حول أسس إعداد القوائم المالية والسياسات المحاسبية التي تم إختيارها، والمعلومات غير المعروضة بالقوائم المالية ولكن ضرورية بفهم أي منها، وطالما أن الأمر مجدي فتعرض المؤسسة الملاحظات بطريقة منتظمة وعمل إشارات مرجعية لكل بند في القوائم المالية.

	تكتسي طابعا هاما أو كانت مفيدة لفهم العمليات الواردة في الكشوف المالية.	

المصدر:من اعداد الباحث بالاعتماد على القانون 07-11 والمرسوم 08-156 والمعايير المحاسبية الدولية

2-3 –المقارنة من خلال الاعتراف والقياس مع المعايير المحاسبية الدولية:

الجدول (03-03) المقارنة من خلال الاعتراف والقياس لبنود القوائم المالية بين SCF و المعايير المحاسبية الدولية

البيان	SCF	IAS/IFRS
الاعتراف بعناصر القوائم المالية	يدرج عنصر الأصول الخصوم الأعباء والمنتوجات في الحسابات عندما يتوفر شرطين :يكون من المحتمل أن تعود منها وإليها أية منفعة اقتصادية مستقبلية مرتبطة بالمؤسسة؛ للعنصر كلفة أو قيمة يمكن تقييمها بطريقة صادق	الاعتراف :هو عملية الإدراج أو التسجيل في الميزانية أو في قائمة الدخل للبند(أصل، خصم، حقوق ملكية، إيراد ومصروفات)الذي يحقق تعريف عناصر القوائم المالية وبشرط أن يفي بمعايير الاعتراف التالية :إذا كان من المحتمل أن يحقق أي منفعة اقتصادية مرتبطة به سوف تتدفق إلى أو من المؤسسة لعنصر تكلفة أو قيمة يمكن قياسها بموثوقية.

قياس عناصر القوائم المالي	القياس هو عملية تحديد القيم النقدية للعناصر التي سيعترف بهافي القوائم المالية والتي ستظهر في قائمة المركز المالي وحساب النتائج ويتضمن ذلك اختيار أساس محدد للقياس، ويتم استخدام عدد من الأسس المختلفة للقياس ولدرجات مختلفة وضمن تشكيلات متفاوتة من القوائم المالية وهذه الأسس تشمل : التقييم بالتكلفة التاريخية، التقييم بالتكلفة الجارية، التقييم بالقيمة القابلة للتحقق(للتسديد) القيمة الحالية. ان عملية التقييم لقيمة العادلة في المرجعية الدولية تعتمد على ثلاث تقنيات هي طريقة السوق، طريقة التكلفة وطريقة الدخل(IFRS13) وهذا غير موجود في النظام المحاسبي المالي.	ترتكز طريقة تقييم عناصر القوائم المالية وفق النظام المحاسبي المالي بالاستناد إلى : -التقييم بالتكلفة التاريخية؛ -التقييم بالقيمة الحقيقية أو الكلفة الراهنة؛ -التقييم بقيمة الإنجاز؛ القرار رقم 71 المؤرخ في 2008/07/26 الذي يحدد قواعد التقييم بالقيمة المحينة .التقييم والمحاسبة ومحتوى الكشوف المالية وعرضها وكذا مدونة الحسابات وقواعد سيرها، ضمن الفقرة 112.

المصدر:من اعداد الباحث بالاعتماد على القانون 07-11 والمرسوم 08-156 والمعايير المحاسبية الدولية

4-مقارنة النظام المحاسبي المالي مع معايير التقارير المالية الدولية

4-1-المقارنة بين SCFو IFRS03

-بالنسبة لـ IFRS: 03 هناك توافق جزئي مع الـ SCF وهذا ما تم تسجيله حيث تختلف متابعة فارق الاقتناء في الدورات اللاحقة لتاريخ الاعتراف به بني الـ SCF و3 IFRS حيث ان الاول يعاجله بأسلوب الاهتلاك اما الثاني يعاجله على انه أصل خاضع لفحوصات واختبارات اخنفاض القيمة فقط - يتم وفق 3 IFRS الاعتراف الاولي بفارق الاقتناء السالب (الشهرة السالبة) مباشرة كإيراد يضاف الى نتيجة الدورة اما النظام المحاسبي المالي فيسمح بالاعتراف به كأصل بمبلغ سالب.

4-2-المقارنة بين SCFو IFRS 10

هناك توافق كبري بينهما غير ان وجود مفاهيم جديدة للسيطرة وفق IFRS10 لم يتناولها الـ SCF مثل السيطرة على الانشطة ذات الصلة والسيطرة بحكم الأمر الواقع .حيث يرتكز المفهوم الجديد للسيطرة الذي جاء به 10 IFRS ولم يتبناه الـ SCF على ثالثة عناصر اساسية: هي قوة التحكم في الانشطة ذات الصلة، العائد المتغير، والقدرة على استخدام قوة التحكم في التأثير على العائد المتغير.

4-3- المقارنة بين SCF و IFRS11

اعتمد النظام المحاسبي المالي على المعيار المحاسبي الدولي IAS31 في معاجلة حصص المشاريع المشتركة والذي تم الغاءه وحل محله IFRS11 الا انه هناك توافق كبير بين المعيار 11 IFRS والنظام المحاسبي المالي فيما خيص معاجلة الترتيبات المشتركة. وما يمكن ملاحظته ان المعيار IFRS11 قدم تفصيلات وشرح دقيق لهذه الترتيبات، كما وضح انواع

هذه الترتيبات او الشركات واكد على حدود العقد الذي يمنح رقابة مشتركة، في حين ان النظام المحاسبي المالي اكتفى بتعريف العمليات المنجزة بصفة مشتركة تاركا نوعا من الابهام والغموض وهو ما يعطي قراءات مختلفة لنص القانون.

4-4- المقارنة بين ا SCF وكل من IFRS07 و IFRS09

استوحى SCF معاجلة الأدوات المالية من المعايير المحاسبية الدولية التي كان معمول بها في جمال الأدوات المالية قبل لسنة 2008 وهي كل من IAS32 وIAS 39 وIFRS 7 ،الا انه وبعد الأزمة المالية لسنة 2008 ظهرت ان هناك نقائص في معاجلة الأدوات المالية ، حيث طرأت تعديلات على كل من IAS 32 و IAS 39التي تم استبداله بالمعيار IFRS .09 اما عن درجة توافق الـ SCF مع مستجدات هذه المعايير فهو توافق جزئي، كون ان النظام المحاسبي المالي لم يأخذ بعد بالتعديلات التي مست تصنيف الأصول المالية والتي جاء بها IFRS 9،10 بالإضافة الى ان الـ SCF لم يفصل في عدة نقاط تخص الأدوات المالية، كشروط وكيفية المقاصة بني الالتزام المالي والأصل المالي.

4-5-المقارنة بني SCFو IFRS12

يوجد توافق جزئي بين النظام المحاسبي المالي والمعيار المحاسبي IFRS12 ،حيث يوجد العديد من متطلبات الافصاح التي نص عليها المعيار بم ترد في النظام المحاسبي المالي ، وهذا راجع كون ان هذا الأخير اخذ بالمعايير المحاسبية التي كانت سائدة حتى 2004 وتم تطبيقها مع بداية 2010 بينما المعيار IFRS 12 صدر في 2011 وطبق في 2013.

4-6- المقارنة بين SCFو IFRS16

عالج النظام المحاسبي المالي عقود الايجار التمويلي بنفس الأسلوب الذي نص عليه IAS 17 ،غير ان هذا المعيار الغي بموجب تطبيق المعيار المحاسبي IFRS 16 الذي تناول مستجدات وتغيرات جديدة مست دفاتر المستأجر بصفة كبيرة، خاصة من لديه ايجارات تشغيلية، لأنه ألغى التصنيف بين العقدين التشغيلي والتمويلي وأصبح التعامل مع جميع العقود كأنها تمويلية. كما فصل المعيار IFRS16 في معاجلة العقد المركب (عقد ايجار + عقد خدمة) بطريقة تفصل العقدين عن

بعضهما عكس التطبيق السابق الذي كان يعتبر العقد كله ايجاريا . ومن هنا نستنتج ان النظام المحاسبي المالي متوافق جزئيا فقط مع المعيارIFRS16 .

4-7-المقارنة بين SCFو IFRS15

ان النظام المحاسبي المالي لم يأخذ بالمستجدات التي جاء بها IFRS 15 خاصة بالاعتراف والقياس والافصاح فمثلا يتم الاعتراف بالايرادات المالية من العقود طويلة الأجل حسب النظام المحاسبي المالي وفق طريقتين: طريقة الاتمام وطريقة التقدم، اما حسب IFRS 15 فيتم يتم الاعتراف بالايرادات بصفة عامة عبر خمس خطوات:

1- تحديد العقد واستفاء شروطه،

2- تحديد التزامات الأداء،

3- تحديد سعر المعاملة،

4- تخصيص سعر المعاملة على التزامات الأداء،

5- الاعتراف بالدخل وفقا للأداء.

ويكون الاعتراف بالإيراد وفقا للأداء حسب IFRS 15في نقطة زمنية محددة: أي عند تحويل السيطرة على السلع او خدمات العميل، من خلال فترة من الزمن: إذا تحقق: وجود حق مؤكد لدفعات عن الأداء المكتمل، او ان العميل يستلم ويستهلك في نفس الوقت، او ان المنشأة تنشأ أصل يسيطر عليه العميل .فمن خلال العرض السابق فيمكن احلكم على ان هناك توافق جزئي بني المعيار والـ SCF ،اذ نلاحظ ان النظام المحاسبي المالي اخذ مرجعتيه في معاجلة عقود الإنشاء والإيرادات من المعياريين المحاسبيين IAS11 و IAS18 على الترتيب، واللذان ألغيا مؤخرا وحل محلهما المعيار

IFRS 15 الذي عالج جميع الإيرادات المتأتية من مجيع العقود المبرمة مع العمال وليس فقط عقود الإنشاء باستثناء: عقود الايجار، عقود التامين، عقود الأدوات المالية، وعقود التبادل غير النقدي لوجود معايري خاصة بها كما ان النظام المحاسبي لم

يتطرق الى كيفية ابرام العقد واستفاء شروطه تاركا امر ذلك لقانون الصفقات العمومية والقانون التجاري اما المعيار 15 IFRSفكان أكثر تفصيلا من النظام المحاسبي المالي.

5-مقارنة الافصاح عن عناصر القوائم المالية بين النظام المحاسبي المالي والمعايير المحاسبية الدولية

سنتطرق الى هاته المقارنة من خلال الجدول التالي:

الجدول (03-03) المقارنة بين النظام المحاسبي المالي والمعايير المحاسبية الدولية من خلال الافصاح عن بنود القوائم المالية

محور المقارنة	النظام المحاسبي المالي	المعايير المحاسبية الدولية
التثبيتات	تدرج في الحسابات كأصل اذا توفرت فيها الشروط التالية: أن يتوقع منه منافع اقتصادية مستقبلية، أن يكون قابل للقياس، أن يسيطر عليه من طرف المؤسسة، أن يكون محدد(يمكن بيعه أو تبديله)	توافق النظام المحاسبي المالي مه المعايير المحاسبية الدولية من خلال IAS16 (الممتلكات، المعدات و المصانع)، IAS38 (الأصول غير الملموسة)
التثبيتات المالية	تطرق اليها SCF باختصار واقتصر الافصاح فيها عن: طريقة تحديد القيمة المحاسبية للسندات، طريقة معالجة تغيرات قيمة السوق بالنسبة للتوظيفات المالية المدرجة في الحسابات بقيمة السوق	أحاطتها المعايير المحاسبية الدولية بأهمية كبيرة لأنها تهتم بالأسواق المالية، وخصتها بثلاث معايير كاملةIAS38 ، IFRS09،IAFRS07 ، بحيث عالجتها من الاعتراف الى غاية الافصاح مرورا بالقياس.

انخفاض قيمة الأصول	عرج عليها النظام المحاسبي المالي واعتمد على القيمة القابلة للتحقق كأساس لقياس انخفاض قيمة الأصول، ويتم الافصاح عن قيمة التدني كمصروف في حالة زيادة القيمة المحاسبية للأصل عن قيمته القابلة للتحقق	تطابق مع معيار المحاسبية الدولي IAS36
الضرائب المؤجلة	أصدر المجلس الوطني للمحاسبة اشعارا 2014/06/10 بين فيه مفهوم الضرائب المؤجلة ومجال التطبيق وكيفية المعالجة المحاسبية، وأوردها في مدونة الحسابات في الحسابين 133 الضرائب المؤجلة أصول و 134 الضرائب المؤجلة خصوم. لم يفصل المجلس في كل الحالات التي جاءت في الاشعار واكتفى بتبيان ثلاث حالات فقط من أصل اربعة عشر حالة وردت.	عالجتها المرجعية الدولية بالتفصيل والتدقيق من خلال المعيار IAS12، من الاعتراف والقياس الى الافصاح بالتفصيل زمن أهم متطلبات الافصاح فيه: الافصاح عن الاصول والالتزامات الضريبية المؤجلة، تجديد العلاقة بين المصروف الضريبي والربح أو الخسارة المحاسبية، الافصاح عن نسبة الضريبة وأساساها الدي بنيت عليه، الافصاح عن المبلغ الاجمالي للفروقات المؤقتة.
المخزونات	عالج النظام المحاسبي المالي المخزونات بالتفصيل، وحظيت بأهمية بالغة فصنفها ضمن الأصول المتداولة، وأدرجها ضمن مدونة الحسابات ضمن الصنف 3، وفصل في كل	عالجها من خلال معيار المحاسبة الدول IAS02 وتطابق معه تماما النظام المحاسبي المالي

	اجراءات الاعتراف والقياس والافصاح عنها. حدد طريقة حساب التكلفة عند الادخال، واعتمد ثلاث طرق لقياسها عند الاخراج(الوارد أولا يخرج أولا، التكلة الوسطية، التكلفة الوحدوية وحدد طريقة قياسها في اخر السنة لما بقي منها(صافي القابلة للتحقق).	
السياسات المحاسبية	من خلال الفقرة 138 من القرار الصادر في 25 مارس 2009 نلاحظ أن المشرع الجزائري اخذ بنفس تعريف السياسات المحاسبية كما وردت ضمن المعيار IAS8 (السياسات المحاسبية، التغييرات في التقديرات المحاسبية والأخطاء)، بالإضافة إلى شروط وجوب تغيير في السياسات والطرق المحاسبية	قد أسهب IAS8 في شرح وبيان العديد من القضايا التي ترتبط بموضوع المعيار وهذا ما لم يتضمنه نص قانون النظام المحاسبي المالي الذي تضمن إشارات غير دقيقة، ويرجع السبب الرئيسي لوضع هذا المعيار الدولي إلى أن إعداد القوائم المالية يعتمد على مجموعة من المبادئ والأسس والأعراف والممارسات المحاسبية السائدة، كما يعتمد إعداد القوائم المالية في بعض الحالات على تقديرات الإدارة لبعض الأمور التي تؤثر على عناصر القوائم المالية، مثل تقدير العمر الإنتاجي للأصول غير المتداولة وتقدير الديون المشكوك في

		تحصيلها. ونظرا لوجود مرونة في تطبيق بعض المبادئ والأسس المحاسبية وفي تقديرات الإدارة لبعض البنود جاء هذا المعيار ليغطي ويوضح الأسس والمبادي الواجب مراعاتها عند إعداد القوائم المالية لزيادة درجة الملاءمة والموثوقية، بالإضافة إلى ذلك فإن المعيار يغطي كيفية معالجة الأخطاء التي يمكن أن تحدث في الفترات السابقة ويكون لها ثير على مصداقية وملاءمة القوائم المالية
الاحداث اللاحقة لتاريخ غلق الميزانية	حسب الفقرة 8-260 والفقرة 8-230 من القرار الصادر في 25 مارس 2009 نلاحظ أن المشرع الجزائري بين أن إعداد القوائم المالية وتدقيقها يتطلب فترة زمنية قد تمتد لعدد من الشهور بعد تاريخ انتهاء السنة المالية، وأن هناك بعض المعلومات والأحداث قد تظهر خلال تلك الفترة يطلق عليها الأحداث اللاحقة والتي يكون لها انعكاسات على محتوى القوائم مما يتطلب أخدها بعين الاعتبار	قد اعتمد معيار المحاسبة الدولي رقم IAS10الأحداث اللاحقة لتاريخ انتهاء الفترة المالية، وهناك تطابق تام بينه وبين النظام المحاسبي المالي.

	أو الإفصاح عنها ضمن الإيضاحات المرافقة للقوائم المالية، وعدم الأخذ بها أو الإفصاح عنها يقلل من أهمية ودرجة البيات التي تحتويها القوائم المالية.	
العمليات المنجزة بصورة مشتركة	حسب الفقرة 131 من القرار الصادر في 25 مارس 2009 اعتمد المشرع الجزائري على المعيار المحاسبي الدولي IAS31 (الحصص في المشاريع المشترك)و اكتفى بتعريف العمليات المنجزة بصورة مشتركة والتي أطلق عليها في نص القانون بشركات المساهمة وهذا ما لا نجده في نص المعيار IFRS11 ولكنها موجودة في المعيار IAS31 الذي تم إلغاءه حيث ينص على أن المساهمة في هذه المؤسسات يجب تسجيلها بطريقة التوحيد أو الاندماج النسبي، الذي يعني مساهمة المشارك لجزء المناسب لكل أصل ولكل التزام في المؤسسة تحت الرقابة المشتركة.	عالجتها المرجعية الدولية من خلال المعيار المحاسبي الدولي IAS31 (الحصص في المشاريع المشتركة) الذي تم إلغاءه وحل محله المعيار الدولي للإبلاغ المالي IFRS11 (الترتيبات المشتركة) ابتداء من 2013/01/01 وما يمكن ملاحظته أن المعيار IFRS11 قد قام بشرح دقيق لهذه العمليات المنجزة ،كما وضح أنواع هذه الترتيبات أو الشركات وأكد على حدود العقد الذي يمنحهم رقابة مشتركة
الحسابات المدمجة	حسب الفقرة 132 من القرار الصادر في 25 مارس 2009 فقد اعتمد المشرع الجزائري على	اعتمدت على المعيار المحاسبي الدولي 27 IAS(الكشوفات المالية الموحدة

	المعيار المحاسبي الدولي IAS 27 (الكشوفات المالية الموحدة والمستقلة) الذي تم تحويل الجزء الخاص لقوائم المالية الموحدة إلى المعيار الدولي للإبلاغ المالي IFRS10 (القوائم المالية الموحدة) ابتداء من 2013/01/01حيث نجد نفس تعريف السيطرة بين النظام المحاسبي المالي والمرجعية الدولية في المعيار IAS 27 على أنها قوة التحكم في السياسات التشغيلية والمالية لكيان اخر. كما أن النظام المحاسبي المالي قد أخذ بنفس الحالات التي تنشأ من خلالها سيطرة أو مراقبة كيان لكيان أخر لإضافة إلى نقاط اختلاف أخرى إلا أننا نلاحظ أن النظام المحاسبي المالي لم يعطي تفاصيل أكثر حول قواعد وشروط عملية وضع كشوف مالية موحدة بل كان مبهم وغير واضح، مما يؤدي إلى قراءات مختلفة لنص القانون.	والمستقلة) الذي تم تحويل الجزء الخاص لقوائم المالية الموحدة إلى المعيار الدولي للإبلاغ المالي IFRS10 (القوائم المالية الموحدة) ابتداء من 2013/01/01 وقد تغير في المعيار IFRS10 التي أصبحت تمثل القدرة على ممارسة القوة للتأثير على غالبية الأنشطة ذات الصلة والتي تؤثر بدورها على الإيرادات.
اندماج الشركات	إندماج الشركات: اعتمد المشرع الجزائري على المعيارIAS28 (الاستثمار في الشركات	حددت معايير المحاسبة الدولية شكل التأثير بحسب نسبة التملك وقد قسمها

	الزميلة والمشاريع المشتركة) مع اختلاف في مصطلحات حيث يصف النظام المحاسبي شكل تملك الكيان لأسهم في كيان أخر لنفوذ الملحوظ أما المعيار المحاسبي الدولي فيصفه بالتأثير الهام أما النظام المحاسبي المالي فقد حدد نسبة التملك بأكثر من 20%كما لم يوضح هل يجب أن تكون أو لا تكون سيطرة مطلقة أو مشتركة، كما أن نسبة التملك هذه قد تعني ثير قوي أو سيطرة. أما باقي النقاط المعبرة عن النفوذ الملحوظ او التأثير القوي فيه نفسها بين الاثنين ولا يوجد اختلاف	إلى ثلاث فئات رئيسية هي : -تملك أقل من 20 %يعني أن ثير المستثمر محدود، هنا يتم تطبيق معيار المحاسبة الدولي IAS39ا (الأدوات المالية الاعتراف والقياس)الذي سيحل محله المعيار الدولي للإبلاغ المالي IFRS09(الأدوات المالية) ابتداء من 2018/01/01 ; - تملك من 20-50 %يعني ثأثير قوي، هنا يتم تطبيق معيار المحاسبة الدولي IAS28(الاستثمار في الشركات الزميلة والمشاريع المشتركة)؛ - تملك أكثر من50 %يعني سيطرة، هنا يتم تطبيق المعيار الدولي للإبلاغ المالي IFRS10 (القوائم المالية الموحدة)، لذا حدد المعيار نسبة التملك من 20-50 %وأكد أن المؤسسة لها ثأثير قوي على مؤسسة أخرى ولكنها ليست سيطرة مطلقة ولا سيطرة مشتركة

المصدر:من اعداد الباحث بالاعتماد على: عبد الل جيلالي واخرون، الافصاح المحاسبي المالي ومدى توافقه مع المعايير المحاسبية الدولية، مرجع سبق ذكره. كذلك بن حركو غنية، النظام المحاسبي المالي والمعايير المحاسبية الدولية-دراسة مقارنة-،مرجع سبق ذكره.

المطلب الثالث: سبل تكييف النظام المحاسبي المالي وتحيينه

أن الاستراتيجية الجديدة لمجلس معايير المحاسبة الدولية تحمل العديد من الاجراءات والالتزامات في الممارسات المحاسبية، ارتكزت على الغاء أو تعديل العديد من المعايير المحاسبية الدولية (IAS) نتيجة لعدم تحقيق أهدافها بتحسين القوائم المالية، واصدار معايير جديدة (IFRS)أعدت وفقا للمتطلبات الاقتصادية العالمية، فبالرغم من أن إعداد النظام المحاسبي المالي كان مستمد من معايير المحاسبة الدولية الصادرة خلال سنة 2004 ،أين كانت درجة التوافق بين SCF والمعايير الخاصة بتلك الفترة متقاربة ، غير أنه بعد البدأ في تطبيقه أي بعد سنة 2010 ،أصدر المجلس عشر معايير جديدة، كما تم إصدار الاطار المفاهيمي لإعداد التقارير المالية بنسخة ميزتها بعض الاختلافات عن نسخة 1989 الصادرة عن لجنة (IASC) ،في المقابل نجد النظام المحاسبي المالي بمحتواه الحالي أصبح لا يساير التطور المستمر للمعايير المحاسبة الدولية التي قطعت أشواطا متقدمة في مجال القياس والعرض والافصاح، مما أدى الى وجود هوة كبيرة بين SCF و المعايير المحاسبية الدولية.

1-تحيين النظام المحاسبي المالي مع المعايير الجديدة الصادرة

1-1-معيار تبني النظام المحاسبي لأول مرة

ركز النظام المحاسبي المالي على الانتقال من المخطط الوطني المحاسبي الى النظام المحاسبة المالي مرة واحدة طيلة حياة المؤسسة غير أن المؤسسات تحتاج الى معيار خاص بالانتقال أو مرة للنظام المحاسبي ليستعمل أي وقت كانت الحاجة اليه كالانتقال من المحاسبة المبسطة الى المحاسبة الحقيقة عند تحول صيغة المؤسسات من المتوسطة الى الكبيرة، أو عند الانتقال من النظام الضريبي الجزافي الى النظام الحقيقي.

يمكن ذلك بالاستدلال بالقسم الخامس والثلاثون من المعيار الخاص بالمؤسسة الصغيرة والمتوسطة(IFRS-PME)، والمعيار الدولي الأول(تبني المعايير الدولية للتقارير المالية أول مرة الدولية).[127]

1-2-المنتوجات تقييمها وشروط ادماجها

ان تنوع مصادر المنتوجات واقرها على الوضعية المالية للمؤسسات يعطيها مكانة كبيرة من حيث الاهتمام، لدا وجب تخصيصها بمعيار قائم بذاته يبين شروط الاعتراف، طريقة التقييم و متطلبات الافصاح، وهو ما ورد من خلال معياري المحاسبة الدوليين 11(عقود الانشاء) و 18 (منتوجات الانشطة العادية).

1-3-القيمة العادلة

اعتمد النظام المحاسبي المالي قياس القيمة العادلة بدلا من التكلفة التاريخية في العديد من المواضع، غير انه لم يخصها بمعيار محدد يشرح ويبن مفهومها، شروط تطبيقها على غرار معايير المحاسبة الدولية، مما أدى الى لجوء معدي القوائم المالية الى الاستناد الى الاراء الشخصية أو استعمال طريقة قياس القيمة العادلة اذا كانت في صالح المؤسسة والامتناع عنها حالة العكس، لدا وجب تحديد معيار يضبط هاته الممارسة ويزيد من شفافية القوائم المالية.

1-4-القوائم المالية المرحلية

تمثل البنوك وشركات التأمين واعادة التأمين نسبة هامة من مجموع الشركات والمؤسسات الوطنية وهي تحتاج الى اعداد القوائم والتقارير المالية المرحلية بشكل دوري ومطلوب من طرف أجهزة الرقابة التي تتابع كل صنف وكدا الشركات المدرجة في البورصة، غير أن النظام المحاسبي المالي لا يحتوي على معيار خاص بذلك مما يصعب هاته المهمة على القائمين على اعداد

[127] مرحوم الحبيب، أهمية تكييف النظام المحاسبي المالي مع المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية للكيانات الصغيرة والمتوسطة(IFRS-PME)، مرجع سبق ذكره، ص228.

هدا النوع من القوائم والتقارير، و يؤدي كدلك لعدم توحيد هاته القوائم بالنسبة لكل قطاع، لدا وجب تخصيص معيار يشرح طريقة العرض ومتطلبات الافصاح في هدا النوع من القوائم.

1-5-الانشطة المتخصصة

تنشط في بيئة الاعمال الجزائرية العديد من المؤسسات والشركات التي تمارس أنشطة متخصصة كالزراعة، الاستكشاف والتنقيب عن الموارد المعدنية. اكتفى النظام المحاسبي المالي بفقرات ضمن القرار رقم 71 المؤرخ في 2008/07/26 تناولت الاصول البيولوجية والزراعية، ولم لنشاط التنقيب والاستكشاف للموارد المعدنية وهو يعتبر من أهم القطاعات التي تعود بالقيمة المضافة على البلد، وهدا ما يدعوا النظام المحاسبي المالي الى التسريع في عملية تبني معيار يلبي حاجيات هاته الفئة من المؤسسات باعتباره المرجعية المحاسبية الوطنية.

ويجب ان يراعى عند تحيين النظام مرجعية محاسبية أثبتت نجاعتها في قطاع الأعمال الدي يمثل الغالبية من النسيج الاقتصادي الجزائري وبمؤسسات صغيرة ومتوسطة الحجم، ويمكن الاعتماد على المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية للمؤسسات الصغيرة والمتوسطة الحجم(IFRS-PME)، والدي من خلاله قد تم تبسيط العديد من المبادئ الواردة في المعايير المحاسبية الدولية، وكدا تبسيط متطلبات الافصاح لهاته الفئة من المؤسسات. يمكن تطبيق هدا المعيار المؤسسات الصغيرة والمتوسطة الحجم من تقليل تكاليف التسيير المحاسبي لها وفق متطلبات المعايير الدولية الأخرى وحتى المحلية، قابلية المقارنة بين المؤسسات من نفس النوع وزيادة الموثوقية لمخرجات النظام المحاسبي لهاته المؤسسات.

فمن خلال المقارنة السابقة نجد أن النظام المحاسبي المالي كان متوافقا الى حد كبير مع المحاسبة التي صدرت قبل ستة 2004، ثم اتسم النظام بالجمود من اصداره سنة 2007 الى دخوله حيز التطبيق سنة 2010 الى يومنا هدا، عكس المعايير المحاسبية الدولية التي شهدت وتشهد دائما تغيرات كبيرة اما من خلال تعديل بعض المعايير التي صدرت قبل سنة 2004، أو اصدار معايير أخرى بدلا من القديمة كما حصل معIFRS9 الادوات المالية الدي عوض IAS39 .

كما شهدت الساحة الدولية اصدار معايير جديدة تعالج وقائع وتطورات حديثة كIFRS06 استكشاف الموارد المعدنية. وشهدت أيضا تحول الفلسفة المحاسبية لمجلس معايير المحاسبية الدولية حيث انتقل من اصدار معايير محاسبية دولية الى معايير للتقارير المالية بحيث أعطى أهمية للمعلومة المالية والتوجه المالي على حساب التوجه والمعلومة المحاسبية. ادا يرجى مراعاة هاته التفاصيل عند البدأ في تحيين النظام المحاسبي المالي.

2-تحيين التشريع الجبائي والتجاري بما يتماشى والنظام المحاسبي المالي ومعايير المحاسبة الدولية

ان القانون الجبائي والتجاري يلعبان دورا بارزا في التأثير على التشريع المحاسبي، كون أن الجزائر اعتمدت على النموذج القاري في تنظيم مهنة المحاسبة، وهذا يعود بطبيعة الحال لتواجد الاحتلال الفرنسي، إلى أن ما يلاحظ أن هذين القانونين لم يواكبا بالصورة الصحيحة تطورات الإصلاح المحاسبي، ويظهر ذلك من خلال :

2-1-القانون الجبائي

يجب أن تنص التشريعات الجبائية المعمول بها على قبول تطبيق معايير المحاسبة الدولية، وفرض تطبيقها والالتزام ا في العمل المحاسبي لدى جميع المؤسسات المعنية بالتطبيق، غير أن النظام المحاسبي بنية على خلفية انجلوساكسونية بحثة من أهم ميزاتها الواقعية الاقتصادية وعدم الترابط بين المحاسبة والجباية، لدا يلاحظ غموض وتحفظ لا يزال يكتنف الإدارة الضريبية في الجزائر، وكمثال على ذلك عدم احتساب أقساط الاهتلاك للأصول العائدة للتمويل الإيجاري، أو التباين في فهم استخدام أسلوب القيمة العادلة. إلا أن هناك بعض الحلول للتكييف النظام الجبائي مع متطلبات SCF والمعايير المحاسبية الدولية. مسألة التوفيق بين القواعد الجبائية والمحاسبية تعتبر من أهم المعوقات للتوجه نحو تحقيق التوافق التام في الجزائر.

2-2- القانون التجاري

في الجزائر منذ تبني مشروع النظام المحاسبي المالي في 2010 ،فإن القانون التجاري الصادر في عام 1975 والذي تم تعديله واستكماله في آخر مرة سنة 2005 ، لم يطرأ عليه أي تأثير، ومن المعروف أن القانون التجاري يعد مرجع في التشريع

المحاسبي الجزائري، ولهذا الغرض فيكون من الضروري إعادة النظر في هذا القانون بما يستوجب التوفيق بين القانون 07-11 ،ومعايير المحاسبة الدولية IFRS ،حتى لا تصبح عملية الإصلاح دون معنى بسبب التأثير البالغ للتشريع التجاري على أهم العمليات المحاسبية في المؤسسات الجزائرية، كحالة الرفع من رأس المال وتخفيضه، وعمليات التصفية والاندماج، وإصدار الأوراق المالية للتمويل، وغيرها.

3-خطوة وزارة المالية لتحيين النظام المحاسبي المالي

بدأت وزارة المالية في العمل على تحيين النظام المحاسبي المالي سنة 2018 في اطار برنامج عمل المجلس الوطني للمحاسبة، حيث قام وزير المالية بتشكيل مجلس مكون من 14 عضوا(12 ممثلين للخبراء والمهنيين المحاسبيين، و02 من المجلس الوطني للمحاسبة) بحيث تهتم بفتح النقاش حول الصعوبات التي تواجه المؤسسات في تطبيق النظام المحاسبي المالي، تحيين النظام المحاسبي المالي وفق ما يلبي احتياجات مستعملي القوائم المالية وادراج المعايير المحاسبية الجديدة[128].

تم الانطلاق في أشغال تقييم وتحيين النظام المحاسبي المالي من خلال المؤتمر المنعقد بتاريخ 2019/01/21 بفندق الأوراسي بالجزائر العاصمة، حيث حضره اطارات المجلس الوطني للمحاسبة واطارات ومهمي المحاسبة، أساتذة جامعيين، المؤسسات العمومية الاقتصادية وذات الطابع التجاري والصناعي، بالإضافة الى البنوك ومؤسسات التأمين. وقد عرضت خارطة طريق لتقييم ومراجعة وتحيين النظام المحاسبي المالي من خلال مشاركة جميع الاطراف الفاعلة وهو ما يعتبر خطوة مهمة من قبل وزارة المالية ومجلس المحاسبة الوطني بإشراكهم عكس ما كان عليه الحال من قبل.

تضمنت هاته الخارطة المراحل التالية[129]:

[128] زغمار أمينة، تحيين نظام المحاسبة المالي في ظل تطورات المعايير المحاسبية الدولية وصعوبة تطبيقه-دراسة حالة عينة من المؤسسات-، مجلة المنهل الاقتصادي، المجلد05، العدد02 ، جامعة حمه لخضر واد سوف الجزائر ، أكتوبر 2022، ص829.

[129] Radjah Toufik , séminaire du 21 janvier 2019 sur l'évaluation et la révision du system comptable national , Elmohassib , Revue périodique n°04 , p13-15.

- **المرحلة الأولى:** تضمن هاته المرحلة الخطوات التالية:

-عمل جرد وتشخيص لتطبيق النظام المحاسبي المالي في المؤسسات الاقتصادية;

-تحديد الصعوبات التي واجهتها المؤسسات خلال الانتقال، حسب القطاعات وحسب النشاط;

-تحديد المعايير المحاسبية الدولية الغير موجودة ضمن النظام المحاسبي المالي، أو التي تحتاج الى تعديلات;

-دعم الاراء التي هيئة توحيد الممارسات المحاسبية والعناية المهنية;

-اعدا استبيان وطني موجه للشركات و المتعاملين الاقتصادية قصد التعرف على تجربتهم حول تطبيق النظام المحاسبي المالي أول مرة، والصعوبات المرتبطة به قصد المساهمة في معلومة مالية ذات جودة وملائمة تستعمل في جميع المجالات: الاقتصادية، الجبائية، الاجتماعية.

- **المرحلة الثانية:** تتضمن الخطوات التالية:

-تحديد معايير التقارير المالية الجديدة أو التي تم تعديلها أو الغائها ;

-تحديد المعايير التي استند عليها نظم المحاسبة المالي والتي تم الغاؤها أو تعديلها من أجل تكييفها مع المعايير المعدلة;

-التعرف على المعايير المحاسبية التي ظهرت بعد سنة 2004;

-تبني معايير التقارير المالية الدولية بشرط عدم تعارضها مع مصلحة البلاد;

-ادراج معايير التقارير المالية الدولية في المشروع الجديد للنظام المحاسبي المالي.

- **المرحلة الثالثة:** تعتمد هاته المرحلة على ما يلي:

-تحيين النصوص التنظيمية(القانون والنصوص التطبيقية);

-تقديم مشاريع المراجعة الى لجنة توحيد الممارسات المحاسبية والعتاية المهنية لتقييمها وابداء الرأي;

-تطوير مشروع النظام المحاسبي المالي المنقح.

3-1-اقتراحات المقدمة من طرف الفاعلين في المؤتمر من أجل التحيين:

قدم المشاركون الدي تدخلوا خلال أشغال المؤتمر السالف الذكر مجموعة من الاقتراحات[130]:

-انشاء فضاء خاص بالمعنيين بمهنة المحاسبة يسمح بسهولة التواصل بينهم;

-الاعتماد على الدراسات والابحاث المتعلقة بالنظام المحاسبي المالي المنجزة في الجامعات الجزائرية;

- الاخذ بعين الاعتبار تكلفة وضع المعايير المحاسبية الدولية حيز التنفيذ;

-التركيز على تبسيط النظام المحاسبي المالي;

- دراسة امكانية تطبيق معيار المحاسبة الدولي الخاص بالمؤسسات المتوسطة والصغيرة باعتبارها تمثل 95% من النسيج الاقتصادي الوطني;

-الاهتمام بتكوين المستخدمين بشكل واسع من اجل نجاح عملية تطبيق النظام المحاسبي المالي المعدل.

[130] Radjah Toufik , séminaire du 21 janvier 2019 sur l'évaluation et la révision du system comptable national , opc ,p151.

خاتمة الفصل

لعب الاصلاح المحاسبي دورا بارزا في تحسين الممارسات المحاسبية في الجزائر وتقريبها من نظير ا الدولية، لكن هذا التقارب يبقى بعيدا عن الأهداف التي سطر ا السلطات الجزائرية، ممثلة في وزارة المالية، حيث بعد صدور النظام المحاسبي المالي (SCF)من خلال القانون 07-11 المستمد من معايير المحاسبة الدولية الصادرة خلال سنة 2004 ،شهدت المعايير الدولية للإبلاغ المالي (IFRS) العديد من المعايير الجديدة وتعديلات مختلفة على المعايير القديمة، أعدت وفقا للمتطلبات الاقتصادية العالمية مما أدى إلى حدوث فجوة بين النظام المحاسبي المالي ومعايير المحاسبة الدولية و إتساعها بشكل مستمر مما زاد من درجة الانحراف وقلل من درجة التوافق المحاسبي. لدا أصبح من الضروري اعادة تحيين النظام المحاسبي المالي وما يتماشى مع متطلبات البيئة الدولية دون نسيان امكانيات ومتطلبات المؤسسات الجزائرية، وهدا ما بدأ في تجسيده المجلس الوطني للمحاسبة مدعوما من طرف وزارة المالية بانشاء لجنة خاصة بهدا التحديث سنة 2018 ، و بتشكيل أو مؤتمر خاص بهاته المهمة في بداية سنة 2019 و لاكنه كان اخر لقاء والدي كان محملا بكم هائل من الافكار والآراء والمقترحات.

الفصل الرابع

مقدمة الفصل:

بعد الإلمام بحيثيات الموضوع من الناحية النظرية وضبط أهم المصطلحات الدالة عليه، والتعرّف على متغيرات الدراسة، والتعريج على الدراسات السابقة وبداية الأخذ في ما يميّزها عن سابقاتها، حان الأوان لعرض تفاصيل الدراسة الميدانية، والتي أنجزت بغية التقصي حول طبيعة العلاقة بين المعايير المحاسبية ومعايير التقارير المالية الدولية والافصاح تبعا للطرح العام للإشكال والتأسيس المنهجي لفرضية البحث الرئيسية. ولإثبات أو نفي الفرضيات تم الإعتماد على نموذج إحصائي هُيكل بناءاً على متغيرين أحدهما مستقل تمثل في المعايير المحاسبية الدولية ، أما المتغير التابع تعلّق الأمر بالافصاح، ولمعالجة البيانات التي تم الحصول عليها من خلال توزيع الإستبيان حيث قام الباحث بالإعتماد على البرنامج الإحصائي (SPSS).

وشهدت الدراسة مراحل عدة واعتمدت أسلوب الاستبيان الذي استقصى فيه 179مفردة من عينة مكونة من محافظي الحسابات، المحاسبين المعتمدين، الخبراء المحاسبين، الاساتذة الجامعيين في التخصص، واطارات المحاسبة بالشركات. وبعد عملية تبويب البيانات المتمثلة في إجابات افراد العينة ضمن سلّم ليكرت الخماسي، تم وصف هذه البيانات وتحليلها وتبيان مدى ارتباط المتغيرات المكوّنة للإستبيان، ليتسنى كمرحلة أخيرة مناقشة واختبار الفرضيات، والكشف عن المنحنى العام للإشكالية المعالجة، ويتضمن هذا الفصل مايلي:

المبحث الأول :دراسة تطبيقية لعينة من محافظي الحسابات ، الخبراء المحاسبين، المحاسبين المعتمدين، اطارات المحاسبة بالشركات، والاساتذة الجامعيين في التخصص:

المطلب الأول :منهجية الدراسة التطبيقية؛

المطلب الثاني :التحليل الإحصائي الوصفي؛

المطلب الثالث :اختبار الفرضيات.

المطلب الأول: منهجية الدراسة وإجراءاتها

1-منهج الدراسة:

تم الإعتماد على المنهج الوصفي للإجابة على الإشكالية المطروحة بإثبات صحة أو خطأ الفرضيات المتعلّقة بالموضوع، بإعتباره المنهج الذي يسمح بوصف الظاهرة المدروسة وصفاً دقيقا من خلال التعبير عليها كيفاً وكماً، بتوضيح خصائصها ووصفها بالأرقام من خلال حجمها ومقدارها، ليس هذا فحسب بل معرفة درجة إرتباطها بظواهر أخرى،[131] إضافة إلى المنهج التحليلي الذي يساعد على تحليل الظاهرة وتفسيرها ومعرفة إرتباطها بالظواهر الأخرى والوصول إلى استنتاجات وإجابات عن كل التساؤلات المطروحة حول الموضوع.

2-أداة الدراسة

في دراستنا الحالية تم الإعتماد على ما ذكرناه سابقاً عن طريق الإستعانة بمجموعة من المراجع من كتب ومقالات وغيرها لتكوين إطار نظري لموضوع الدراسة، و الإعتماد في الجانب التطبيقي للدراسة على أداة الإستبيان ببنائها وتحكيمها ثم توزيعها على أفراد العيّنة محل الدراسة وفي الأخير استرجاعها وجمع إجابات الأفراد ومعالجة البيانات المتحصّل عليها وتحليلها للإجابة على الفرضيّات التي بنيّ عليها الموضوع بإستخدام مختلف الأساليب الإحصائية والتي تمثّلت هنا في برنامجspss26، ولأغراض التحليل الإحصائي فقد تم استخدام بعض الأساليب و الإختبارات الإحصائية والتي نذكرها فيما يلي:

- **مقاييس الإحصاء الوصفي**: تم الإعتماد على الأساليب الإحصائية الوصفية لمعرفة خصائص ومتغيرات العيّنة محل الدراسة، بحيث تم استخدام كل من التكرارات والنسب المئوية لمعرفة البيانات الشخصية لكل مفردة من مفردات الدراسة من حيث نسبة الذكور من الإناث ونسب وتكرارات الفئات العمرية التي تتوزع عليها العينة إلى غير ذلك من البيانات، إضافة إلى استخدام المتوسطات الحسابية للتعرف على اجابات أفراد العيّنة على عبارات الإستبانة ومدى توافقها مع درجة الموافقة

[131] حمد سليمان المشوخي؛ "**تقنيات ومناهج البحث العلمي**"، دار الفكر العربي، القاهرة، 2002 ، ص73.

لسلم ليكرت الخماسي، والإنحراف المعياري الذي يسمح بالتعرف على مدى انحراف إجابات أفراد العينة على كل عبارة من عبارات الإستبانة عن المتوسطات الحسابية.[132]

- **إختبار كولموغوروف–سميرنوف (KOLMOGOROV–SMIRNOV)**: يتم استخدامه لمعرفة ما إذا كانت البيانات تتبع التوزيع الطبيعي أم لا، ويطلق عليه أيضا إختبار التوزيع الطبيعي حيث: إذا كان مستوى المعنوية المحسوبة يفوق مستوى المعنوية 0.05 فإن البيانات تتبع التوزيع الطبيعي، أما إذا ما كانت مستوى المعنوية المعتمدة أقل من 0.05 فإنها لا تتبع التوزيع الطبيعي.[133]

- **إختبار ستيودنت(T– test)**[134]هو اختبار إحصائي من ابتكار العالم **William Sealy Gosse** في عام ١٩٠٨م الذي كان يعمل في مصنع بايرلندا، ومصطلح "الطالب "Student" "كان للتمويه بسبب سياسة المصنع التي كانت تمنع نشر البحوث لاعتبارها من الأسرار.

أصل الحاجة لهذا الإختبار هو عدم المعرفة الكافية بمدى الفرق بين عينتين (مثلاً طالبات الجامعة وسيدات الأعمال) وهل هما متطابقتان من وجهة نظر الدراسة الحالية (مثلاً متوسط الشراء من منصة ما).ويتوسع المفهوم لكشف الإختلاف أيضاً بين عينة ومجتمع (مثلاً الإنفاق الشهري للطلاب العرب في جامعة إكسفورد مقارنة بكافة الطلاب في نفس الجامعة) ومن ثم نبدأ الإختبار لإثبات صحة الفرضية من عدمها.

- **التحليل العاملي Analyse Factor**

هو أن المتغيرات المتعددة المرصودة لها أنماط متشابهة من الاستجابات لأنها مرتبطة جميعها بمتغير كامن (أي لا يتم قياسه مباشرة), ففي كل تحليل عاملي هناك نفس عدد العوامل التي توجد بها المتغيرات, حيث يلتقط كل عامل مقدارًا معينًا

[132] عبد الحميد عبد المجيد البلداوي، الأساليب التطبيقية لتحليل وإعداد البحوث العلمية ، دار الشروق؛ القاهرة، مصر، 2014، ص151.
[133] إيهاب عبد السلام محمود، تحليل البرنامج الإحصائي spss، دار صفاء للنشر والتوزيع، الطبعة الأولى، عمان، 2013، ص386.
[134] سمير خالد صافي، مقدمة في الإحصاء التربوي بإستخدامspss.،مكتبة آفاق، فلسطين، 2017، ص210–234.

من التباين الكلي في **المتغيرات** الملاحظة ، ويتم دائمًا سرد العوامل حسب ترتيب التباين الذي يفسرونه, حيث يتم تجاهل العوامل التي تفسر أقل قدر من التباين بشكل عام. يعد التحليل العاملي واحدًا من أقدم النماذج الهيكلية ،

يعد التحليل العاملي أسلوب **إحصائي** لتحديد العوامل الأساسية التي تقاس بعدد (أكبر) من المتغيرات المرصودة, غالبًا ما تكون هذه ''العوامل الأساسية'' متغيرات يصعب قياسها مثل معدل الذكاء أو الاكتئاب أو الانبساط. والتحليل العاملي يعد أيضاً أسلوب يستخدم لتقليل عدد كبير من المتغيرات إلى عدد أقل من العوامل. تستخلص هذه التقنية الحد الأقصى من التباين المشترك من جميع المتغيرات وتضعها في درجة مشتركة. كمؤشر لجميع المتغيرات ، يمكننا استخدام هذه النتيجة لمزيد من التحليل. كما يعتبر التحليل العاملي جزء من النموذج الخطي العام (GLM) وتفترض هذه الطريقة أيضًا العديد من الافتراضات: هناك علاقة خطية، لا توجد علاقة خطية متعددة، وتشمل المتغيرات ذات الصلة في التحليل وهناك ارتباط حقيقي بين المتغيرات والعوامل.

التحليل العاملي الاستكشافي :Exploratory Factor Analysis يستخدم التحليل العاملي الاستكشافي في الحالات التي تكون فيها العلاقات بين المتغيرات والعوامل الكامنة غير معروفة وعليه فأن الهدف الأساسي للتحليل العاملي الاستكشافي هو اكتشاف العوامل التي تنتمي اليها المتغيرات ويقوم بأعادة ترتيب المتغيرات حسب اهميتها.

وهذا يمكن الباحث من استكشاف الجوانب الرئيسية لوضع الفرضية وتحديد العوامل مع تحديد وجود او عدم وجود ارتباط بين العوامل وحرية المتغيرات في الوقوع تحت اي نوع من العوامل.

التحليل العاملي التوكيدي :Confirmatory Factor Analysis يستعمل هذا النوع من التحليل العاملي اختبار الفرضيات المتعلقة بوجود او عدم وجود علاقة بين المتغيرات والعوامل الكامنة (Eigenvalue) وكذلك من اجل تقييم قدرة النموذج على التعبير عن مجموعة البيانات الفعلية، اضافة الى المقارنة بين عدة نماذج للعوامل بهذا المجال.

3-مجتمع الدراسة

يتكون مجتمع الدراسة من مجموع محافظي الحسابات، المحاسبين المعتمدين، اطارات المحاسبة، واساتذة التعليم العالي المختصين.

4-عينة الدراسة

في البداية تم تحديد عينة عشوائية ومراسلتهم عبر الايميل، حيث قمنا بمراسلة مايقارب 300 مستجوب بين محافظ حسابات، محاسب معتمد، اطارات المحاسبة في الشركات، واساتذة التخصص، حيث حاولنا الوصول الى المعينين من خلال كل ولايات الوطن من الشرق الى الغرب ومن الشمال الى الجنوب. وبعد مرور شهر لم نتحصل سوى على 60 ردا، اعدنا التذكير من خلال رسائل الايميلات من جديد، لنصل بعدها ل 179 ردا اجرينا بها هاته الدراسة.

أُستخدم في هاته الدراسة مقياس سلم ليكرت (Likert scale) لقياس استجابات المبحوثين لعبارات الاستبيان، حيث يعتبر من أهم الطرق كفاءةً لقياس الحالات من جهة ومن جهة أخرى ويوفّر الكثير من الجهد والوقت للمبحوثين وللباحث على حدً سواء. وتم اختيار السلم الخماسي كما هو موضح أذناه.

الجدول رقم (4-01): سلم ليكرت (Likert scale) الخماسي

الاستجابة	غير موافق تماماً	غير موافق	نوعاً ما	موافق	موافق تماماً
الدرجة	01	02	03	04	05

المصدر: من اعداد الباحث بالاعتماد على مخرجات SPSS V26

- **المدى:**

لتحديد طول خلايا مقياس ليكرت الخماسي الخاص بقياس محاور الاستبيان، تم حساب المدى العام

5-1=4. وللحصول على طول الخلية نقوم بقسمة المدى العام على خمسة 5/4=0.8 وبإضافة هذه القيمة إلى الحد الأدنى لدرجة الموافقة نحصل على الحد الأعلى للمجال الذي يمثل الموقف المشترك لإجمالي أفراد العينة وعليه:

إذا تراوحت قيمة المتوسط الحسابي المرجح لدرجة الموافقة حول أي عبارة من عبارات الاستبيان ما بين:

- [1-1.8[فإن هذا يعني أن درجة الموافقة تمثل غير موافق تماما.
- [1.8-2.6[فهذا يعني أن درجة الموافقة تمثل غير موافق.
- [2.6-3.4[مما يعني أن درجة الموافقة تمثل نوعا ما.
- [3.4-4.2[هذا يعني أن درجة الموافقة تمثل موافق.
- [4.2-5] في هذا المجال تكون درجة الموافقة تمثل موافق تماما.

6-صدق وثبات الاستبيان

- **معامل الثبات Alpha Cronbach** : المقصود به قياس ثبات أداة الإستبيان، أي أن في حالة إعادة توزيع الإستبيان كم من مرة وفي فترات مختلفة، يأخذ هذا المعامل قيمة تنحصر بين الصفر والواحد، وتكون القيمة مقبولة إذا كانت قيمتها أكبر أو تساوي 0.6، أي أن هناك ثبات وموثوقية لإجابات الأفراد للعيّنة المدروسة.[135]

[135]UMA Sekaran, Research Methods for Managers :A Skill –Building Approach, Wily & Sons, 1984,p 226.

الشكل (4-01): معامل الثبات

ReliabilityStatistics

Cronbach's Alpha	N of Items
,844	51

المصدر: من اعداد الباحث بناءا على مخرجات spss v26

وحسب الشكل أدناه، والمستخرج من خلال برنامج spss26 نرى بأن معامل الفا كرونباخ بلغ نسبة % 84 وهي نسبة جيدة تدل على ثبات أداة الدراسة وارتفاع درجة الاتساق الداخلي.

المطلب الثاني: الدراسة الوصفية للعيّنة:

1-تحليل خصائص العيّنة:

تم من خلال هذه الدراسة استهداف عيّنة من محافظي الحسابات، المحاسبين المعتمدين، الاساتذة الجامعيين، اطارات المحاسبة و المستشاريين الجبائيين وذلك بمختلف :مستوياتهم، بياناتهم الشخصية من ذكور وإناث ،أعمارهم ،مؤهلاتهم العلمية ، الخبرة المهنية. وبغية تسهيل عملية تحليل النتائج إحصائيا تم عرضها في جداول إحصائية مع إرفاقها بتحليلات وتفسيرات خاصة بكل جدول من الجداول والتي تمثل عناصر المحور الأول من الإستبيان والمتمثل في البيانات الشخصية: الجنس، العمر، المؤهل العلمي، عدد سنوات الخبرة . وقد تم الحصول على النتائج التالية:

- **بالنسبة لمتغيّر الجنس:**

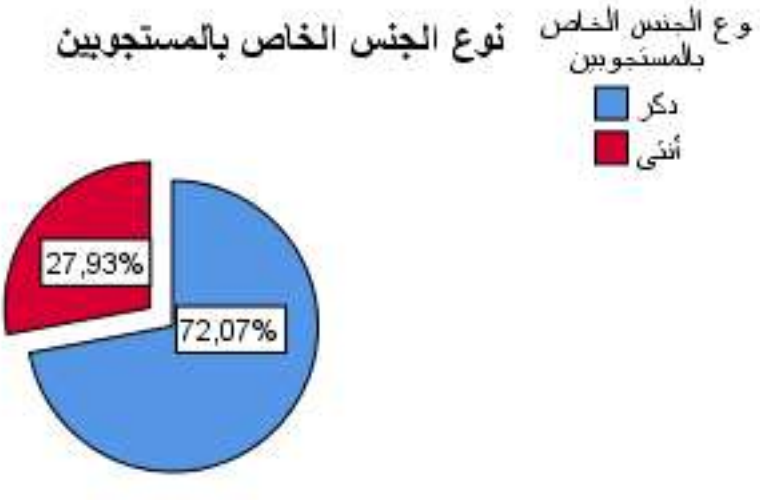
الجدول(4-02): توزيع أفراد العينة حسب متغيّر الجنس

المتغير	الفئة	التكرار	النسبة المئوية%
الجنس	ذكــور	129	72.07
	إنــاث	50	27.93
المجمـــــــوع		179	100

المصدر: من إعداد الباحث بالإعتماد على مخرجات SPSS.V26.

من خلال الجدول اعلاه يتضح أن مجمل أعضاء العينة من الذكور بنسبة مرتفعة بلغت 72.07%، وهدا ربما راجع الى طبيعة عمل فئة العينة من محافظي الحسابات والمحاسبين المعتمدين، بحيث أن اغلبهم من الذكور نظرا لطبيعة عمل المحاسبين من مشقات وتنقلات ومشاكل يصبر عليها الرجال.

الشكل(4-02): الدائرة النسبية لتوزيع أفراد العينة حسب متغير الجنس



المصدر: من اعداد الباحث اعتمادا على مخرجات **SPSS.V26**.

ويمكن تفسير هذا التوزيع غير المتكافئ بين الجنسين في ضوء الطبيعة المهنية لمجتمع الدراسة المتمثل في محافظي الحسابات والمحاسبين المعتمدين، حيث يعكس هذا التوزيع الواقع المهني لهذا القطاع، والذي يشهد عادة إقبالا أكبر من قبل الذكور نظرا لمتطلبات المهنة وطبيعتها.

- **بالنسبة لمتغيّر العمر:**

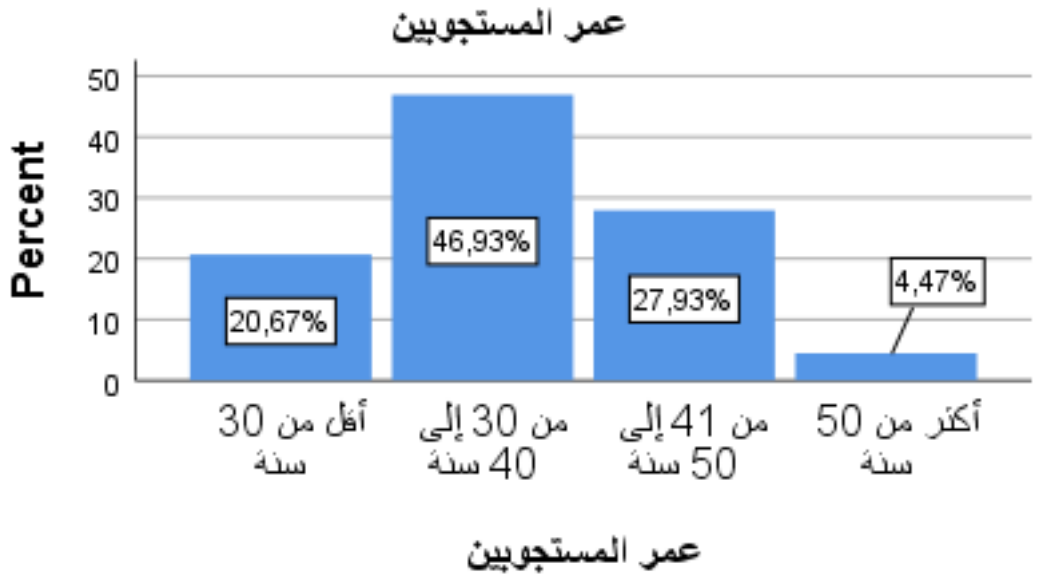
الجدول(4-03): توزيع أفراد العينة حسب متغيّر العمر

المتغير	الفئة	التكرار	النسبة المئوية %
العمر	أقل من 30 سنة	**37**	**20.67**
	من30إلى 40 سنة	**50**	**27.93**
	من41 إلى 50 سنة	**84**	**46.93**
	أكبر من 50 سنة	**8**	**4.47**
المجمـــــوع		**179**	100

المصدر: من إعداد الباحث بالإعتماد على مخرجات**SPSS.V26**

من خلال الجدول أعلاه نستخلص أن أغلب المستجوبين تتراوح أعمارهم ما بين 41 و 50 سنة وهي الغالبية المكونة لأصحاب الخبرة في هدا المجال تليها فئة 30 الى 40 سنة.

الشكل(4-03): التمثيل البياني لتوزيع أفراد العينة حسب متغير العمر



من اعداد الباحث بناءا على مخرجات **SPSS.V26**.

و يمكن تفسير هذا التوزيع العمري في ضوء طبيعة مهنة محافظي الحسابات والمحاسبين المعتمدين، حيث يعكس تركز الفئة العمرية المتوسطة (30-40 سنة) نضج المسار المهني للمستجيبين، كما يشير وجود نسبة معتبرة من الفئة الشابة (أقل من 30 سنة) إلى تجدد وحيوية المهنة، مما يعكس مزيجا متوازنا بين الخبرة والتجديد في هذا المجال المهني.

- **بالنسبة لمتغيّر المؤهل العلمي:**

الجدول(4-04): توزيع أفراد العينة حسب متغيّر المؤهل العلمي

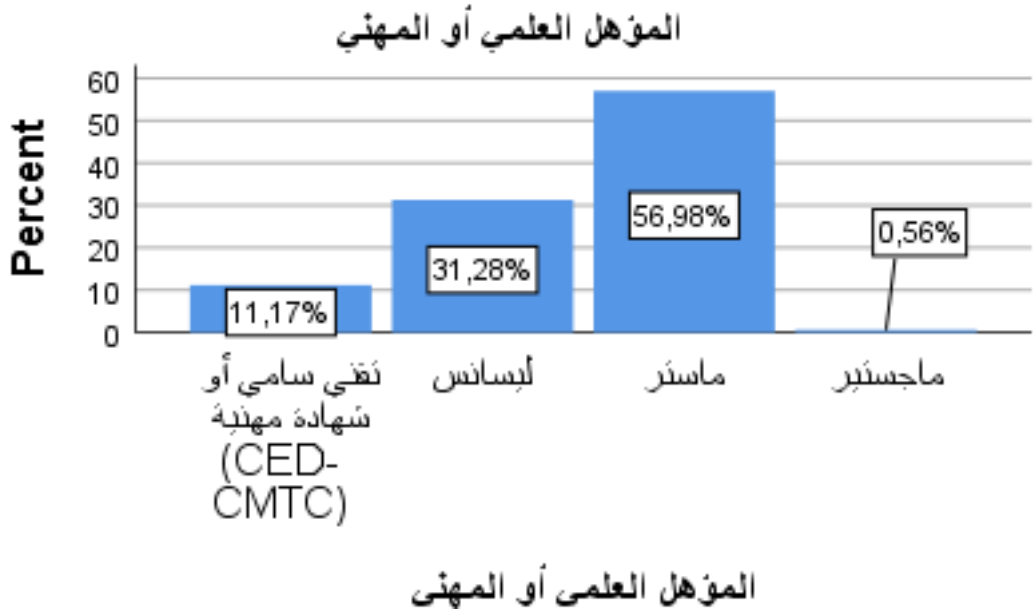
المتغير	الفئة	التكرار	النسبة المئوية%
المؤهل العلمي	تقني سامي أو شهادة	**20**	**11.17**
	ليسانس	**56**	**31.28**
	ماستر	**90**	**50.25**
	دكتوراه	**13**	**7.20**

المجمـــــوع	**179**	100

المصدر: من إعداد الباحث بالإعتماد على مخرجات SPSS.V26.

يتضح لنا من خلال الجدول أن غالب الفئة المستجوبة حاملة لشهادة الماستر تم تليها الفئة الحاملة لشهادة الليسانس لان الغالبية تمثلت في المحاسبين المعتمدين ومحافظي الحسابات اللذين يحملون شهادة الماستر بعدما تم تسهيل اجراءات الحصول عليها من خلال ادماج جل الحاملين لشهادة الليسانس كلاسيك من خلال المقررات الوزارية الاخير علما أم جل محافظي الحاسابات والمحاسبين المعتمدين يحملون شهادة الليسانس حسب شروط منح الاعتمادات.

الشكل(4-04): التمثيل البياني لتوزيع أفراد العينة حسب متغير المؤهل العلمي



المصدر: من اعداد الباحث بناءا على مخرجات SPSS.V26.

- **بالنسبة لمتغير الشهادة المهنية:**

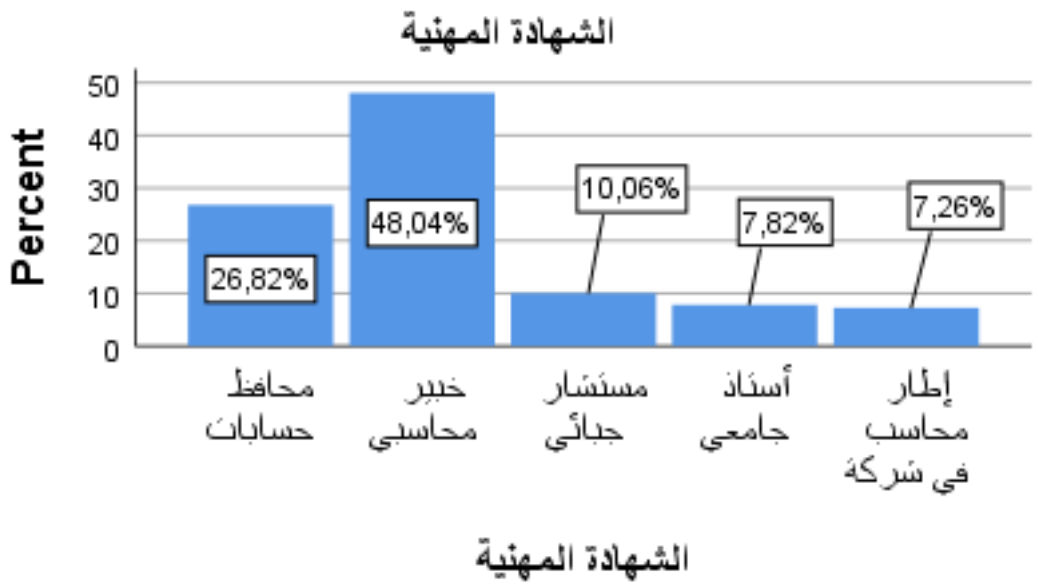
الجدول(4-05): توزيع أفراد العينة حسب متغيّر الشهادة المهنية

المتغير	الفئة	التكرار	النسبة المئوية %
الشهادة المهنية	محافظ الحسابات	**48**	**26.82**
	محاسب معتمد	**86**	**48.04**
	مستشار جبائي	**18**	**10.06**
	استاد جامعي	**14**	**7.82**
	اطار محاسب	**13**	**7.26**
المجمـــــــــوع		**179**	100

المصدر: من إعداد الباحث بالإعتماد على مخرجات SPSS.V26

يتضح لنا من خلال العرض السابق ان فئة المحاسبين المعتمدين هي الفئة الغالبة وذلك نظرا لإلمامهم التكامل بموضوع البحث واستجابتهم وتعاونهم مع الباحث، ثم تليهم فئة محافظي الحسابات وهدا راجع الى سهولة وصف المشكلة لهم وكدا فهم الجيد لكل اسئلة المحاور.

الشكل(4-05): التمثيل البيانيلتوزيع أفراد العينة حسب متغير سنوات الشهادة المهنية



المصدر من اعداد الباحث بالاعتماد على مخرجات SPSS V26

- **بالنسبة لمتغيّر سنوات الخبرة:**

الجدول(4-06): توزيع أفراد العينة حسب متغيّر سنوات الخبرة

المتغير	الفئة	التكرار	النسبة المئوية %
سنوات الخبرة في المنظمة	أقل من 5 سنوات	**51**	**28.49**
	من5 إلى 10 سنوات	**52**	**29.05**
	من 11 إلى 20 سنة	**63**	**35.20**
	أكثر من 20 سنة	**13**	**7.26**
المجمـــــــــوع		**179**	100

المصدر: من إعداد الباحث بالإعتماد على مخرجات SPSS.V26.

حسب هاته المعطيات فان نسب سنوات الخبرة كانت متقاربة بين الفئات الثلاثة الأول اي انها كانت ما بين 11 الى 20 سنة.

2-تحليل المحور الثاني من الدراسة

الجدول(4-07): حساب المتوسط الحسابي والانحراف المعياري للمحور الأول

One-SampleStatistics

	N	Mean	Std. Deviation	Std. ErrorMean
معاييرجودةالافصاحوعلاقتهابالمعلوماتالمقدمةلمستخدميالتقاريرالمالية	179	4,18	,489	,037

المصدر:من اعداد الباحث بالاعتماد على مخرجات spss v26

يظهرالجدولأعلاهأناتجاهاتعينةالدراسةايجابيةنحوبجميعالعباراتالمتعلقةبالعلاقة بين معايير جودة الافصاح والمعلومات المقدمة لمستخدمي التقارير المالية، حيث بلغ المتوسط الحسابي الكلي(4.18)،كما أن هذا المتوسط يقع ضمن الفئة الرابعة منفئات ليكارت الخماسي، وهي الفئة التي تشير إلى درجة موافق، والتي تؤكد رضا وموافقة أغلبية أفراد العينة على ضرورة وجود معايير جودة الإفصاح في التقارير المقدمة لمستخدمي التقارير المالية، وهذا ما يؤكدها لانحراف المعياري إذ يظهر درجة ونسبة (0.489) أي ان الاجابات متقاربة فيما بعضها البعض. لم تمكن من قراءة الفقرة لان الكلمات ملتصقة ببعضها البعض.

3-تحليل المحور الثالث من الدراسة

الجدول(4-08): حساب المتوسط الحسابي والانحراف المعياري للمحور الثاني

One-SampleStatistics

	N	Mean	Std. Deviation	Std. ErrorMean
تحديددرجةتوفرالخصائصالنوعيةللمعلومةالماليةفيالتقاريرالمالية	179	3,83	,651	,049

المصدر : من اعداد الباحث بالاعتماد على مخرجات SPSS V26

تشير نتائج التحليل الإحصائي الوصفي إلى وجود اتجاه إيجابي قوي في استجابات أفراد العينة نحو أهمية توفر الخصائص النوعية للمعلومات المالية في التقارير المالية، حيث بلغ المتوسط الحسابي (3.83) وهو يقع ضمن فئة "موافق" على مقياس ليكرت الخماسي المعتمد في الدراسة، ويدعم هذا الاتجاه قيمة الانحراف المعياري المنخفضة (0.651) والتي تشير إلى تجانس عال في استجابات أفراد العينة وتقارب في آرائهم حول هذا المحور.

وتعكس هذه النتائج الوعي المهني العالي لدى محافظي الحسابات والمحاسبين المعتمدين بأهمية الخصائص النوعية للمعلومات المالية كركيزة أساسية في عملية اتخاذ القرارات الاقتصادية، كما يشير هذا الإجماع شبه الكلي إلى إدراك المهنيين لدور هذه الخصائص في تعزيز جودة التقارير المالية وزيادة موثوقيتها، مما يسهم في تخفيض عدم تماثل المعلومات وتحسين كفاءة السوق المالي.

4-تحليل المحور الرابع من الدراسة

الجدول(4-09): حساب المتوسط الحسابي والانحراف المعياري للمحور الثالث

One-SampleStatistics

	N	Mean	Std. Deviation	Std. ErrorMean
مدىالتزاممؤسساتالجزائريةبالمتطلباتالاساسيةللإفصاح	179	3,9766	,61152	,04571

المصدر:من اعداد الباحث بالاعتماد على **SPSS.V26**.

بالاعتماد على ما وردنا من برنامج **SPSS.V26**يتضح لنا أن المتوسط الحسابي لاجابات هدا المحور بلغ (3.97) وهي درجة تقع ضمن الفئة الرابعة من سلم ليكارت الخماسي لهاته الدراسة، وتعني موافق أي أن مجمل افراد العينة ايجاباتهم ايجابية اتجاه التزام المؤسسات الجزائرية بالمتطلبات الاساسية للافصاح، كما ان الان درجوزنسبة الانحراف المعياري سجل (0.61) اي ان ايجاباتهم متقاربة وغير منحرفة بالعموم.

5-تحليل المحور الخامس من الدراسة

الجدول(4-10): حساب المتوسط الحسابي والانحراف المعياري للمحور الثالث

One-SampleStatistics

	N	Mean	Std. Deviation	Std. ErrorMean
تحييننظاماالمحاسبةالماليالجزائريكآلية للوصولالىتطبيقمعاييرالمحاسبةالدولية بالشكلالأمثل	179	3,41	,766	,057

المصدر:من اعداد الباحث بالاعتماد على **SPSS.V26**

نظرا الى تسجيل المتوسط الحسابي لقيمة (3.41) لإيجابات هدا المحور، والتي تقع داخل مجال الفئة الرابعة وهي فئة موافق، يظهر لنا ايجابية اراء معظم اعضاء العينة اتجاه ضرورة تحيين النظام المحاسبي المالي كآلية للوصول الى تطبيق المعايير المحاسبية الدولية. وكانت هاته الايجابية لجل المستجوبين لان الانحراف المعياري سجل قيمة منخفضة (0.76) بالنظر لقيمة المتوسط

6-إختبار التوزيع الطبيعي لبيانات الدراسة:

يسمح هذا الإختبار من معرفة ما إذا كانت البيانات تتبع التوزيع الطبيعي أم لا، هناك عدة اختبارات تسمح لنا بذلك كإختبارShapiro-WilK وKolmogorov-Smirnov ونظرا لكون العيّنة محل الدراسة تفوق نسبة 50 مفردة نستخدم إختبار Kolmogorov-Smirnovلأنه الأنسب لذلك. كما يسمح هذا الإختبار من معرفة ما إذا كانت الإختبارات الواجب إستخدامها معلمية (تتبع التوزيع الطبيعي) أو غير معلمية (تتبع التوزيع الغير طبيعي). ولمعرفة ذلك يتم

مقارنة مستوى المعنوية SIG المتحصل عليها مع النسبة 0.05 حيث إذا كانت قيمة SIG أكبر من 0.05 فإن البيانات تتبع التوزيع الطبيعي، أما إذا كانت أقل من 0.05 فهي لا تتبع التوزيع الطبيعي.

الجدول(04-11): اختبار التوزيع الطبيعي

	Kolmogorov-Smirnov[a]		
	Statistic	df	Sig.
معاييرجودةالافصاحوعلاقتهابالمعلوماتالمقدمةلمستخدميالتقاريرالمالية	,166	179	,700
دورتطبيقمعاييرالمحاسبةالدوليةفيالوصولالىجودةافصاحالتقاريرالمالية	,128	179	,600
تحديددرجةتوفرالخصائصالنوعيةللمعلومةالماليةفيالتقاريرالمالية	,113	179	,500
مدىالتزاممؤسساتالجزائريةبالمتطلباتالاساسيةللإفصاح	,115	179	,655
تحييننظامالمحاسبةالماليالجزائريكآليةللوصولالىتطبيقمعاييرالمحاسبةالدوليةبالشكلالأمثل	,157	179	,563

المصدر:من اعداد الباحث بالاعتماد على مخرجات spssv26

ومن خلال الجدول اعلاه وبمان أن قيمة sigلكل محور هي اكثر من 0.05 فان العينة تخضع للتوزيع الطبيعي

7-التحليل العاملي

يتطلب باستخدام التحليل العاملي الاستكشافي بعض الافتراضات والشروط التي يجب توفرها في البيانات المطلوب تحليلها وهي تنقسم إلى قسمين :شروط قبل إجراء عملية التحليل، وشروط تأتي أثناء عملية التحليل وفق مات مّ تناوله خلال هذه الدراسة[136].

1.7 اختبار التأكد من جودة القياس:

من أهم الاختبارات الضروري تحققها عند البدء باستخدام التحليل العاملي – هو اختبار كايزر ، أولكين –ماير KMO Olkin-Meyer-Kaiserهو مقياس لمدى ملائمة البيانات للتحليل العاملي و يقيس هذا الاختبار مدى كفاية أخذ العينات لكل متغير في النموذج، و تشير المراجع الإحصائية أن قيمة KMO تنحصر بين [1،0] وكلما كانت أكبر من 0.6 فإنه يدل على أن حجم العينة مناسب.

ويستخدم اختبار Bartlett's OS phericity لاختبار الفرضية العدمية التي مفادها بأن مصفوفة الارتباط هي مصفوفة هوية بمعنى أن المتغيرات غير مرتبطة وغير مثالية للتحليل العاملي، وعندما يكون قيمة اختبار بارليت أقل من 0.05 نرفض فرضية العدم وبالتالي فإن مصفوفة الارتباط ليست في الواقع مصفوفة هوية.

H_0: مصفوفة الارتباط ليست مصفوفة هوية

H_1: مصفوفة الارتباط مصفوفة هوية

[136]بوحلالة صالح وقيدوم أحمد، التحليل العاملي الاستكشافي لمقياس استراتيجيات التعلم ما وراء المعرفة في حل الوضعية الادماجية في مادة الرياضيات لدى تلاميذ الخامسة ابتدائي، مجلة مقاربات فلسفية، المجلد 10، العدد01، 2023، ص450.

الجدول رقم(04-12):مقياسKMO و اختبار Barlett's لمحاور الدراسة

KMO and Bartlett's Test

Kaiser-Meyer-Olkin Measure of Sampling Adequacy.		,728
Bartlett's Test of Sphericity	Approx. Chi-Square	3601,200
	df	666
	Sig.	,000

المصدر:مخرجات برنامج التحليل الإحصائي spss 26

يبين الجدول أن قيمة مقياس كايزر-ماير-أوكلينKMO تقدر ب 0.728 وهي قيمة مناسبة لإجراء التحليل العاملي للبيانات في الدراسة الحالية، كما أن حجم العينة مناسب أيضا.

كما يبين التحليل أيضا أن القيمة الاحتمالية لاختبار Bartlett's تساوي 0.000 وهي أقل من مستوى المعنوية α=0.05 أي نرفض الفرضية العدمية القائلة بأن مصفوفة الارتباط ليست مصفوفة هوية وبالتالي فإن البيانات مثالية لإجراء التحليل العاملي.

2.7 دراسة التباين المفسر والتشبعات العاملية:

لقد تم استخدام التدوير المتعامد Rotated Virmax في التحليل العالمي للدراسة الحالية والذي يعطينا عوامل لا ترتبط مع بعضها البعض ومن حلال هذا التدوير تم حذف بعض الفقرات 22 فقرة من أصل 45 فقرة وذلك أن قيمة التشبع للعامل كانت أقل من 30%، كذلك الجذور الكامنة Eigen Values وهي قيم مربعات تشبعات كل متغير على كل

عامل على حدى، وتمثل كمية التباين التي يساهم بها العامل وطبقا لمقياس kayser فإننا نقبل العامل إذا كان الجذر الكامن أكبر من الواحد الصحيح في حين يتم رفضه إذا كان أقل من الواحد.

يتضح لنا من جدول التباين المفسر والتشبعات العامليةTotal Variance Explained أن إجمالي التباين المفسر هو 63.78% وأن هناك 4 فقرات كان جذرها الكامن أكبر من أو يساوي الواحد الصحيح وبالتالي فهذا يعني تلخيص 45 فقرة وهي فقرات الاستبانة في 4 عوامل أساسية.

ويوضح جدول التشبعات العاملية لمتغيرات الدراسة تشبع كل متغير على كل عامل فقد تم حذف المتغيرات واحدا تلو الآخر حتى تم الحصول على النتيجة النهائية والتي بينت أن هناك 4 عوامل فقط تفسر ما نسبته 63.78% من الاستبانة حيث أن كل عامل لديه علاقات تفوق 30% ، وبالتالي فهي مكونات جيدة.

الجدول رقم(04-13): التشبعات العاملية لمتغيرات الدراسة

Rotated Component Matrix[a]

	Component			
	1	2	3	4
تسعىالمؤسساتدائماالتطويرالاطارالمفاهيميالحاكملنشرالتقاريرالماليةلغرضالوصولالىاطارمثالي			,527	
اتباعالاجراءاتوالقوانينالسليمةيؤديالىنتائجمهمةفيعمليةالافصاحالمالي				,642
يترتبعلىعدمتطبيقالمعاييرالدوليةاستمراريةتطورالمشاكلالمحاسبية				,614
النتائجالحقيقيةمنعمليةالفحصوالتقويميمللسياساتالمحاسبيةدليلعلىتطبيقالمعاييربصورةسليمة			,558	

تطبيقالمعاييرالمحاسبيةالسليمةيؤ ديزيادةالتأهيلالعلميوالعمليويؤ ديالىنتائجحقيقيةفيعملية الافصاح			,585	
تعبرالمعلوماتالماليةالمفصحعنهافي التقاريرالماليةدائماماتعبرعنالاحداثالاقتصاديةبالصدقوالأمانة				,588
المعلومات المالية المقدمة في التقارير المالية يمكن التأكد بسهولة منصحتها	,527			
تتميز المعلومات المالية المفصح عنها في التقارير المالية مقاسة وفق معايير محددة بعيدة عن الرأي الشخصي				,534

تتلائم المعلومات المالية المفصح عنها من خلال التقارير المالية مع متطلبات الاطراف المتعاملة مع المؤسسة		,649		
تقوم المؤسسات بإعداد قوائمها المالية على أساس أنها مستمرة ولا يوجد نية لعدم الاستمرار وادا كان العكس تقوم بالإفصاح عن ذلك		,549		
تعمل المؤسسات على تطوير السياسات المحاسبية لضمان توفير البيانات المالية للمعلومات		,688		
تراعي المؤسسات التخطيط في قياس نتيجة العمليات عند إعداد البيانات المالية		,649		

تراعي المؤسسات الأهمية النسبية عند عرض المعلومات المالية المنشورة بالإفصاح عن البنود كلها التي لها تأثير مادي على عملية اتخاذ القرار		,629		
تعمل المؤسسات على الابقاء على تطبيق السياسات والقواعد والمبادئ المحاسبية نفسها من فترة إلى أخرى ول اتقوم بتغييرها إلا لسبب جوهري		,505		
تعرض المؤسسات جميع بيانتها المالية لتقديم المعلومات حول المركز المالي للمنشاة وادائها وتدفقاتها النقدية لمختلف مستخدمي هاته البيانات		,608		

	,539			ضعف السوق المالي ساهم في عدم مواكبة تطبيق المؤسسات الجزائرية للمعايير المحاسبية الدولية
			,535	تقوم كل المؤسسات الجزائرية بشرح المعلومات الاساسية المطلوبة من خلال ملحق القوائم المالية
			,759	النظام التجاري ملائم في التبني الكامل للمعايير المحاسبية الدولية
			,830	النظام الجبائي الجزائري ملائم لتبني معايير المحاسبة الدولية
			,685	تتوافق المعاير المحاسبية الدولية ومعايير التقارير المالية بتوجهها الحديث مع واقع الاقتصاد الجزائري

تتوافقا لمعاير المحاسبية الدولية ومعايير التقارير المالية بتوجهاتها الحديثة مع طبيعة وحجم المؤسسات الجزائرية	,639			
معيار المؤسسات المتوسطة والصغيرة IFRS-PME يتناسب وواقع الاقتصاد الجزائري وحجم المؤسسات الجزائرية	,733			
تتبنى المؤسسات الجزائرية المعايير المحاسبية الدولية بالشكل الأمثل	,803			

Extraction Method: Principal Component Analysis.

Rotation Method: Varimax with Kaiser Normalization.[a]

a. Rotation converged in 9 iterations.

المصدر:مخرجات برنامج التحليل الإحصائي spss 26

يوضح الجدول أعلاه كما سبق الذكر نتائج مكونات مصفوفة العوامل بعد التدوير Rotated component matrix ويحتوي على البيانات التي ظهرت بعد التدوير الذي يهدف إلى الوصول إلى وضع جديد للعوامل بحيث يسهل تفسيرها، نلاحظ من خلال الجدول أنه تم تقسيمه إلى 4 أقسام على النحو التالي:

- العامل الأول لديه علاقات قوية مع 08 متغيرات
- العامل الثاني لديه علاقات قوية مع 07 متغيرات
- العامل الثالث لديه علاقات قوية مع 04 متغيرات
- العامل الرابع لديه علاقات قوية مع 04 متغيرات

يمكن تلخيص النتائج السابقة من وجهة نظر الباحث في الجدول التالي:

الجدول رقم(04-14):تلخيص المتغيرات والعوامل من وجهة نظر الباحث

العامل	أقوى متغير مرتبط بالعامل	أضعف متغير مرتبط بالعامل	المتغيرات حسب ترقيمها في الاستبانة
العامل الأول تحيين نظام المحاسبة الجزائري	النظام الجبائي الجزائري ملائم لتبني معايير المحاسبة الدولية	المعلومات المالية المقدمة في التقارير المالية يمكن التأكد بسهولة من صحتها	Q18, q39, q40, q41, q42, q43, q44,q45
العامل الثاني الالتزام بمتطلبات الإفصاح	تعمل المؤسسات على تطوير السياسات المحاسبية لضمان توفير البيانات المالية للمعلومات.	تعمل المؤسسات على الابقاء على تطبيق السياسات والقواعد والمبادئ المحاسبية نفسها من فترة إلى أخرى ولا	Q22, q25,q27, q29, q31, q32, q34, q53

		تقوم بتغيير هاته السياسات أو الطرق أو المبادئ إلا لسبب جوهري ولا بد من الإفصاح عن هذا التغير وسببه.	
العامل الثالث جودة الإفصاح	تطبيق المعايير المحاسبية السليمة يؤدي زيادة التأهيل العلمي والعملي ويؤدي الى نتائج حقيقية في عملية الافصاح	تسعى المؤسسات دائما الى تطوير الاطار المفاهيمي الحاكم لنشر التقارير المالية لغرض الوصول الى اطار مثالي	Q9, q14, q15, q37
العامل الرابع نوعية المعلومة المالية	اتباع الاجراءات والقوانين السليمة يؤدي الى نتائج مهمة في عملية الافصاح المالي	تتميز المعلومات المالية المفصح عنها في التقارير المالية مقاسة وفق معايير محددة بعيدة عن الرأي الشخصي و تتميز بالحياد والبعد عن الرأي الشخصي	Q12, q13, q17, q19

المصدر: من إعداد الباحث بالاعتماد على مخرجات برنامج spss 26.0

تشير نتائج الجدول أعلاه إلى أن أكثر المتغيرات ارتباطا بالعامل الأول **تحيين نظام المحاسبة الجزائري** والمتمثلة في النظام الجبائي الجزائري ملائم لتبني معايير المحاسبة الدولية إذ بلغت قيمة معامل الارتباط للمتغير مع العامل 0.830 ويعتبر ارتباطا طرديا قويا في حين نجد أن أقل المتغيرات ارتباطا بالعامل الأول كانت الفقرة التي تنص على أن المعلومات المالية المقدمة في

التقارير المالية يمكن التأكد بسهولة من صحتها حيث بلغت قيمة معامل الارتباط 0.527 ويعتبر طردي متوسط، حيث نجد أنه ارتبط مع العامل الأول 8 متغيرات أين كانت درجة ارتباط الفقرات تتراوح بين 0.527 و 0.830.

في حين بينت النتائج أن درجة ارتباط الفقرة التي تنص على عمل المؤسسات على تطوير السياسات المحاسبية لضمان توفير البيانات المالية للمعلومات بلغت 0.688 ويدل ذلك على أن ارتباطها مع العامل الثاني **الالتزام بمتطلبات الافصاح** كان عال جدا في حين نجد أن درجة ارتباط عمل المؤسسات على الإبقاء على تطبيق السياسات والقواعد والمبادئ المحاسبية نفسها من فترة إلى أخرى ولا تقوم بتغيير هاته السياسات أو الطرق أو المبادئ إلا لسبب جوهري ولا بد من الإفصاح عن هذا التغير وسببه كان 0.505 وهذا يشير إلى ارتباط متوسط بين المتغير والعامل الثاني.

كما تشير النتائج أنه ارتبط بالعامل الثالث **جودة الإفصاح** 4 متغيرات تراوحت قيمة معامل الارتباط فيها بين 0.527 و 0.608 حيث كانت أعلاها الفقرة الخاصة بأن تطبيق المعايير المحاسبية السليمة يؤدي زيادة التأهيل العلمي والعملي ويؤدي إلى نتائج حقيقية في عملية الإفصاح في حين أقلها ارتباطا تمثلت في سعي المؤسسات الدائم إلى تطوير الإطار المفاهيمي الحاكم لنشر التقارير المالية لغرض الوصول إلى إطار مثالي.

كما بينت النتائج أن أكثر المتغيرات ارتباطا بالعامل الرابع والأخير **نوعية المعلومات المالية** مفادها أن إتباع الإجراءات والقوانين السليمة يؤدي إلى نتائج مهمة في عملية الإفصاح المالي بارتباط يقدر ب 0.642 أما أدناها ارتباطا فتمثلت فيتميز المعلومات المالية المفصح عنها في التقارير المالية مقاسة وفق معايير محددة بعيدة عن الرأي الشخصي و تتميز بالحياد والبعد عن الرأي الشخصي بنسبة 0.534.

من خلال النتائج المتوصل إليها في هذه الدراسة تم تلخيص المتغيرات ضمن أربعة عوامل تؤثر كل منها على تعزيز الإفصاح في التقارير المالية للمؤسسات، وهي:

- تحيين النظام المحاسبي
- الالتزام بمتطلبات الإفصاح
- جودة الإفصاح

- نوعية المعلومة المالية

8-التحليل الخاص للمحور الخامس من الدراسة

تطرقنا من خلال المحور الخامس من الدراسة الاستبيانية الى الموضوع الأكثر أهمية حالية في بلادنا، ألا وهو موضوع تحيين النظام المحاسبي المالي scf، وذلك عكس الدراسات السابقة والتي لم تتطرق لاسباب الاختلاف بين النظام المحاسبي المالي والمعايير المحاسبية في ميدان الافصاح باعتباره المقصد من تبني أي قواعد أو مبادئ محاسبية. حيث قمنا باختبار مجموعة من اراء حول مكامن ضعف النظام المحاسبي المالي بعد 22 سنة من التبني لأول مرة، فكانت جل اراء المستجوبين موافقة لرأي الباحث حول ضرورة تحيين نظام المحاسبة المالي وكدا خلق البيئة الملائمة لتبني المعايير الجديدة سواء المعايير المحاسبية الدولية أو النظام المحاسبي المالي المحين، كما وضحناه سابقا من خلال دراسة الميل، وبالتعريج على فقرات هدا المحور فقد كانت كالتالي:

- عدم تحيين نظام المحاسبة المالي منذ تبنيه سنة 2007 ساهم في خلق فجوة بينه وبين المعايير المحاسبية الدولية;

كانت المتوسط الحسابي لهاته الفقرة (4.06) وهو يقع في مجال موافق بشدة أي أن غالبية المستجوبين يتوافق بشدة مع الرأي الدي يقول أن عدم تحيين النظام المحاسبي المالي ساهم في خلق فجوة بينه وبين المعايير المحاسبية الدولية.اد أن 73 من جموع 179 مستجوب كانت اجابتهم اوافق بشدة و68 من مجوع 179 كانت اجابتهم بموافق.

- ضعف السوق المالي ساهم في عدم مواكبة تطبيق المؤسسات الجزائرية للمعايير المحاسبية الدولية;

79 فردا من مجموع أفراد العينة وافق على هدا الرأي بشدة، وكانت اجابة 73 منهم ايضا بموافق أي أن الغالبية تتفق على أن ضعف السوق المالي كان السبب الرئيسي وراء عدم مواكبة النظام المحاسبي المالي للمعايير المحاسبية ومعايير التقارير المالية الدولية.

- تحمل القوائم المالية المعدة وفق scf القدر الكافي من المعلومات التي تلبي أصحاب المصلحة;

سجل المتوسط الحسابي قيمة (3.41) في هاته الفقرة وهو يقع ضمن مجال موافق، فقد وافق 93 فردا من أفراد العينة وبشدة على أن القوائم المالية المعدة وفق النظام المحاسبي المالي تحمل القدر الكاف من المعلومات التي تلبي احتياجات أصحاب المصلحة.

- تقوم كل المؤسسات الجزائرية بشرح المعلومات الاساسية المطلوبة من خلال ملحق القوائم المالية;

سجل المتوسط الحسابي قيمة اجمالي لأفراد العينة في هاته الفقرة(3.41) وهي تقع ضمن مجال موافق، غير أنه من خلال مخرجات spss v26 تبين لنا أن 98 من أفراد العينة كانت اجابتهم نوعا ما وهدا راجع ربما لكونهم كانوا محايديين في هدا السؤال أو أن المؤسسات الجزائرية لا تهتم بالملاحق بالشكل الأمثل.

- النظام التجاري ملائم في التبني الكامل لمعايير المحاسبية الدولية;

من خلال برنامج spss v26 فان 70 فردا من افراد العينة كانوا حياديين ويرون أن النظام التجاري لا يتلائم وتطبيق المعايير الدولية.

- النظام الجبائي الجزائري ملائم لتبني معايير المحاسبة الدولية;

يرى 70 فردا من العينة أن النظام الجبائي لا يتلائم وتطبيق المعايير المحاسبية الدولية .

- تتوافق المعاير المحاسبية الدولية ومعايير التقارير المالية بتوجهها الحديث مع واقع الاقتصاد الجزائري;

أجاب 73 مستجوبا أنهم محايديين أو أن واقع الاقتصادي الجزائري لا يتماشى مع المعايير المحاسبية ومعايير التقارير المالية الدولية بتوجهها الحديث على شكله الحالي.

- تتوافق المعاير المحاسبية الدولية ومعايير التقارير المالية بتوجهاتها الحديثة مع طبيعة وحجم المؤسسات الجزائرية;

كانت اراء مجمل أفراد العينة محايدة في هاته الفقرة بحيث أن 74 مستجوبا يرى بأن حجم المؤسسات الجزائرية لا يتماشى ومعايير المحاسبة ومعايير التقارير المالية الدولية.

- معيار المؤسسات المتوسطة والصغيرة IFRS-PME يتناسب وواقع الاقتصاد الجزائري وحجم المؤسسات الجزائرية;

كانت اجابات افراد العينة كلها ضمن مجال نوعا ما ولهدا تفسيرين ربما اما لعدم اطلاعهم التام على هدا النوع من المعايير أو أنهم يرون عكس ذلك.

- تتبنى المؤسسات الجزائرية المعايير المحاسبية الدولية بالشكل الأمثل;

تساوى عدد المستجوبين في هاته الفقرة عند مجالين معارض ونوعا ما ، وهو ما يثبت ربما عكس هاته الفقرة أي أن المؤسسات الجزائرية لا تتبنى المعايير المحاسبية الدولية بالشكل الأمثل.

8-دراسة الاستبيانات الخاصة

من خلال المحور الأول للاستبيان قمنا بإدراج سؤال ما أن سبق للمستجوب نقلد منصبا في هيئة وطنية أو دولية في مجال المحاسبة، فكان من الاستبيانات الموزعة ثلاثة استبيانات تحمل اجابة نعم لهاته الخانة، فقد كان الاول عضوا بالمجلس الوطني للمحاسبة، وكان الثاني اطارا ساميا بذات الهيئة، وكدا عضوا بلجنة المالية والميزانية بالمجلس الشعبي الوطني. سنحاول تحليل اجاباتهم ومقارنتها بإجابات باقي المستجوبين باعتبارهم أعضاءا بارزين في هيئات وطنية تسيطر على صناعة القرارات المالية والمحاسبية بالجزائر.

- **المحور الأول**: من خلال اجابتهم حول محور معايير جودة الافصاح وعلاقتها بالمعلومات المقدمة لمستخدمي التقارير المالية، فقد كانت اجاباتهم ايجابية على كل فقرات هدا المحور مابين موافق وموافق بشدة خاصة من الفقرات التي عبرت عن أن التقارير المالية هي الوسيلة الرئيسية لوصول المعلومات لأصحاب المصلحة على نحو كفئ وفعال، تقدم التقارير المالية معلومات للتقييم ولا تقدم تقييم أو قيمة،تعد التقارير المالية لجميع الأطراف وليس للمستثمرين والمقرضين فقط بل حتى للهيئات المهنية والرقابية.
- **المحور الثاني**: فقد عبروا من خلاله على ان ضرورة تطبيق المعايير المحاسبية الدولية كألية للوصول الى جودة الافصاح فقد تفاعلوا بالإيجاب مع فقرات المحور جلها خاصة الفقرات تسعى المؤسسات دائما الى تطوير الاطار المفاهيمي الحاكم لنشر التقارير المالية لغرض الوصول الى اطار مثالي،تطبيق معايير ومبادئ المحاسبة بطريقة سليمة يؤدي الى جودة الإفصاح، يترتب على عدم تطبيق المعايير الدولية استمرارية تطور المشاكل المحاسبية . كما أكد الاعضاء الثلاثة على أن تطبيق هاته المعايير والوصول الى الافصاح المطلوب يتطلب دائما وجود محاسبين اكفاء ومطلعين على جميع القواعد و المبادئ التي تنص هاته المعايير المحاسبية ومعايير التقارير

المالية الدولية وهو ما جاءت به الفقرة الأخيرة التي كانت على النحو التالي: تطبيق المعايير بطريقة سليمة دليل على كفاءة وخبرة المحاسبين.

- **المحور الثالث:** كانت جل فقرات المحور تتحدث عن الخصائص النوعية للمعلومات المالية من الموثوقية، قابلية الفقهم، وقت وصول المعلومة، لدا لم يختلف الثلاثة في ايجابية ردودهم اتجاه هاته الفرات باعتبارها اساسيات يجب ان تبنى عليها المعلومات المالة لغرض الوصول الى الافصاح المطلوب وتلبية احتياجات مستخدمي المعلومات المالية.
- **المحور الرابع:** اختبر المحور مدى تطبيق المؤسسات الجزائرية أو مدى التزامها بالمتطلبات الأساسية للإفصاح، عكس العديد من المستجوبين يرى الاعضاء الثلاثة ان المؤسسات الجزائرية تلتزم التزاما تاما بتطبيق المبادئ الاساسية للإفصاح من خلال الاجابات التي اعتمدوها على فقرات هدا المحور بحيث تركزت كلها في مجال موافق بشدة أي أنهم لا يجد لديهم ادنى شك أو ليس لديهم اي تحفظ في مدى التزام المؤسسات الجزائرية بتطبيق هاته المبادئ مبررين ذلك بتبني هاته المؤسسات لنظام المحاسبة المالي (scf) والدي بني على هاته المبادئ في الأساس.
- **المحور الخامس:** كان هدا المحور خاصا باعتباره يبحث عن تبني افكارا لتحيين نظام المحاسبة المالي أو يسلط الضوء على مكامن الضعف ضمن هدا النظام وما يحيط به، كان كدلك بالنسبة للأعضاء فقد اجتمعوا على أن عدم التحيين كان سببا هاما في خلق الفجوة بين النظام المحاسبي المالي ومعايير المحاسبة الدولية، أما في الفقرة الثانية والتي تنص على أن ضعف السوق المالي ساهم في عدم مواكبة تطبيق المؤسسات الجزائرية للمعايير المحاسبية الدولية فقد كانوا بين محايد ومعرض فالمحايد يعني ربما ان السوق المالي لا يؤثر على المواكبة أو ليس من الاسباب الرئيسية. أما فيما يخص الفقرتين : النظام التجاري ملائم في التبني الكامل لمعايير المحاسبية الدولية، النظام الجبائي الجزائري ملائم لتبني معايير المحاسبة الدولية فقد كانوا موافقين وبشدة معهما، ولانه معلوم ان كلا النظامين التجاري والجبائي في الجزائر يتحكمان في الاقتصاد بشكل عام والمحاسبة بشكل عام، فالنظام التجاري

يعتمد على قوانين تحكم فتح وغلق الشركات التجارية وكدا القرارات المعتمدة خلال سيرها، والنظام الجبائي هو الغالب على معظم قرارات اصحاب النفود داخل هاته الشركات ويمثل الهاجس الوحيد الدي يحاول أصحاب الشركات احترامه وتطبيقه. لدا كانت إيجاباتهم موافقة وبشدة على هاتين الفقرتين. أما فيما يخص الفقرتين تتوافق المعاير المحاسبية الدولية ومعايير التقارير المالية بتوجهها الحديث مع واقع الاقتصاد الجزائري، تتوافق المعاير المحاسبية الدولية ومعايير التقارير المالية بتوجهاتها الحديثة مع طبيعة وحجم المؤسسات الجزائرية فقد كانتا محل خلاف بين الاعضاء الثلاثة فقد رأى عضو من الثلاثة التفاعل بإيجابية مع الفرتين أما العضوين الباقيين فقد تفاعلوا سلبا مع هاتين الفقرتين واعتبروا ان الاقتصاد الجزائري وحجم المؤسسات يتماشيان مع تطبيق المعايير المحاسبية ومعايير التقارير المالية الدولية.

فيما يخص الفقرة معيار المؤسسات المتوسطة والصغيرة IFRS-PME يتناسب وواقع الاقتصاد الجزائري وحجم المؤسسات الجزائرية فقد كانت إجابة عضوين بالحياد أو نوعا ما ربما لعدم المامهما بهاته المعايير بالشكل الكامل بينما أجاب عضو بأنها الحل الوحيد لتبني المعايير المحاسبية في هاته المرحلة باعتبارها تتوافق وواقع الاقتصاد الجزائري وذلك بإجابته بموافق وبشدة على هاته الفقرة

في الاخير وبشكل عام فقد كانت إجاباتهم في جلها ايجابية وفي معظم فقرات الاستبيان ماعدا بعض النقاط التي اختلفت فيها اراء خاصة ما تعلق منها بالنظام المحاسبي المالي ومدى التزام المؤسسات الجزائرية به أو فيما يخص مقترحات تحيين نظام المحاسبة المالية.

المطلب الثالث: اختبار فرضيات الدراسة التطبيقية

في هدا المطلب سنقوم باختبار فرضيات الدراسة التطبيقية كما يلي:

الفرضية الأولى:

H0 : يساهم تبني معايير جودة الافصاح في تعزيز موثوقية المعلومات المقدمة لمستخدمي التقارير المالية؛

H1:لايساهم تبني معايير جودة الافصاح في تعزيز موثوقية المعلومات المقدمة لمستخدمي التقارير المالية.

الجدول(04-15): حسابSIGوT للفرضية الأولى

One-Sample Test

Test Value = 3

	t	df	Sig. (2-tailed)	MeanDifference	95% Confidence Interval of the Difference	
					Lower	Upper
معايير جودة الافصاح وعلاقتها بالمعلومات المقدمة لمستخدمي التقارير المالية	114,315	178	,000	4,176	4,10	4,25

المصدر:من اعداد الباحث بالاعتماد على spss v26

يظهر الجدول (04-15) نتائج اختبار T للعينة الواحدة، حيث بلغت قيمة T المحسوبة 114.315 عند مستوى معنوية 0.000 وهو أقل من مستوى الدلالة 0.05، كما أظهرت النتائج أن المتوسط الحسابي يفوق القيمة المعيارية (3) بفارق 4.176، وأن فترة الثقة 95% تقع بين 4.10 و4.25. وعليه، نرفض فرضية العدم (H0) ونقبل الفرضية البديلة (H1) التي تؤكد وجود مساهمة ذات دلالة إحصائية لمعايير جودة الإفصاح في تعزيز موثوقية المعلومات المقدمة لمستخدمي التقارير المالية.

وتعكس هذه النتائج الأهمية البالغة لمعايير جودة الإفصاح في تحسين جودة المعلومات المالية وتعزيز موثوقيتها، حيث تساهم هذه المعايير في تخفيض عدم تماثل المعلومات بين مختلف الأطراف وتعزيز شفافية التقارير المالية، مما يؤدي إلى زيادة ثقة المستثمرين والمستخدمين في المعلومات المالية المقدمة، وبالتالي ترشيد قراراتهم الاستثمارية وتحسين كفاءة السوق المالي.

الفرضية الثانية:يؤدي تطبيق المعايير المحاسبية الدولية للوصول الى جودة افصاح التقارير المالية

H0 : لا يؤدي تطبيق المعايير المحاسبية الدولية للوصول الى جودة افصاح التقارير المالية؛

H1: يؤدي تطبيق المعايير المحاسبية الدولية للوصول الى جودة افصاح التقارير المالية.

الجدول(04-16): حسابSIGوT للفرضية الثانية

One-Sample Test

Test Value = 3

	t	df	Sig. (2-tailed)	MeanDifference	95% Confidence Interval of the Difference	
					Lower	Upper
دورتطبيقمعاييرالمحاسبةالدوليةفيلوصولالىجودةافصاحالتقاريرالمالية	138,896	178	,000	4,316	4,25	4,38

المصدر:من اعداد الباحث بالاعتماد على spss v26

من خلال الجدول (04-16) نتائج اختبار T للعينة الواحدة، حيث بلغت قيمة T المحسوبة 138.896عند مستوى معنوية 0.000 وهو أقل من مستوى الدلالة 0.05، كما أظهرت النتائج أن المتوسط الحسابي يفوق القيمة المعيارية (3) بفارق 4.316، وأن فترة الثقة 95% تقع بين 4.25 و4.38. وعليه، نرفض فرضية العدم (H0) ونقبل الفرضية البديلة (H1) التي تؤكد أن تطبيق المعايير المحاسبية الدولية يؤدي للوصول الى جودة افصاح التقارير المالية.

الفرضية الثالثة:تتوفر التقارير المالية على الخصائص النوعية للمعلومات المالية

H0 : لا تتوفر التقارير المالية على الخصائص النوعية للمعلومات المالية ؛

H1 : تتوفر التقارير المالية على الخصائص النوعية للمعلومات المالية.

الجدول(04-17): حسابSIGوT للفرضية الثالثة

One-Sample Test

Test Value = 3

	t	df	Sig. (2-tailed)	MeanDifference	95% Confidence Interval of the Difference	
					Lower	Upper
تحديددرجةتوفرالخصائصالنوعية للمعلومةالماليةفيالتقاريرالمالية	78,836	178	,000	3,833	3,74	3,93

المصدر: من اعداد الباحث بالاعتماد على spss v26

يظهر الجدول (04-17) نتائج اختبار T للعينة الواحدة، حيث بلغت قيمة T المحسوبة 78.836 عند مستوى معنوية 0.000 وهو أقل من مستوى الدلالة 0.05، كما أظهرت النتائج أن المتوسط الحسابي يفوق القيمة المعيارية (3) بفارق 3.833، وأن فترة الثقة 95% تقع بين 3.74 و3.93. وعليه، نرفض فرضية العدم (H0) ونقبل الفرضية البديلة (H1) ونقول أن التقارير المالية تتوفر على الخصائص النوعية للمعلومات المالية.

وتعكس هذه النتائج الأهمية البالغة لوجود الخصائص النوعية المعلومات المالية لمعايير في التقارير المالية لاجل الوصول الى الهدف المرجو من التقارير المالية.

الفرضية الرابعة:تلتزم المؤسسات الجزائرية بالمتطلبات الاساسية للإفصاح

H0 : لا تلتزم المؤسسات الجزائرية بالمتطلبات الاساسية للإفصاح ؛

H1 : تلتزم المؤسسات الجزائرية بالمتطلبات الاساسية للإفصاح.

الجدول(04-18): حسابSIGوT للفرضية الرابعة

One-Sample Test

Test Value = 3

	t	df	Sig. (2-tailed)	Mean Difference	95% Confidence Interval of the Difference	
					Lower	Upper
مدىالتزاممؤسساتالجزائريةبالمتطلباتالاساسيةللإفصاح	87,003	178	,000	3,97664	3,8864	4,0668

المصدر:من اعداد الباحث بالاعتماد على spss v26

يظهر الجدول (04-18) نتائج اختبار T للعينة الواحدة، حيث بلغت قيمة T المحسوبة 87.003 عند مستوى معنوية 0.000 وهو أقل من مستوى الدلالة 0.05، كما أظهرت النتائج أن المتوسط الحسابي يفوق القيمة المعيارية (3) بفارق 3.97، وأن فترة الثقة 95% تقع بين 3.88 و4.06. وعليه، نرفض فرضية العدم (H0) ونقبل الفرضية البديلة (H1) التي تقول أن المؤسسات الجزائرية تلتزم بالمتطلبات الاساسية للإفصاح.

خاتمة الفصل

تم من خلال هذا الفصل التركيز على دراسة الإشكالية المتعلقة بمدى مساهمة تبني المعايير المحاسبية الدولية في تعزيز إفصاح التقارير المالية للمؤسسات الاقتصادية الجزائرية، حيث عمدنا إلى اختبار الفرضيات المقترحة، التي تناولت مختلف الجوانب المؤثرة على الإفصاح المالي، مثل موثوقية التقارير، جودة المعلومات المالية، ودور خصائص المعلومات المحاسبية، بالإضافة إلى مدى التزام المؤسسات الجزائرية بإجراءات الإفصاح التي تتماشى مع المعايير الدولية، وأظهرت النتائج قبول جميع الفرضيات، إذ تبين أن تبني المعايير المحاسبية الدولية يسهم بشكل مباشر في تحسين موثوقية التقارير المالية، حيث باتت التقارير تعتمد على أسس أكثر موضوعية ودقة مما يزيد من مصداقيتها لدى مختلف الأطراف ذات العلاقة، وهذه النتيجة تعزز من ثقة المستثمرين وأصحاب المصلحة في المؤسسات الجزائرية وتساهم في تقليل المخاطر المرتبطة بالقرارات الاستثمارية، كما بينت الدراسة الدور الفعال الذي تلعبه خصائص المعلومات المالية في تحسين الإفصاح، إذ أن توفير معلومات تتصف بالقابلية للمقارنة، والوضوح، والقابلية للتحقق يساعد المؤسسات على تقديم صورة أدق وشفافة عن أوضاعها المالية، مما يعزز من قيمة الإفصاح المالي ويتيح للجهات التنظيمية مراقبة الأداء بشكل أكثر كفاءة، كما توصلت الدراسة أيضا إلى أن الإفصاح وفق معايير المحاسبة الدولية يرفع من جودة المعلومات المحاسبية، حيث يفرض معايير صارمة لتحقيق شفافية أعلى ودقة في البيانات. هذا الإطار المحاسبي الدقيق يمكن من تعزيز القرارات الاقتصادية لدى الأطراف المعنية، ويدعم في الوقت نفسه التنافسية بين المؤسسات من خلال رفع مستوى الشفافية والالتزام بمعايير الجودة.

وختاما، أكدت النتائج أن المؤسسات الجزائرية تتبع إلى حد كبير الإجراءات القانونية للإفصاح، وتبذل جهودًا للامتثال للمتطلبات التي تتماشى مع المعايير المحاسبية الدولية، مما يشير إلى توجه واضح نحو تعزيز الإفصاح كعنصر أساسي في تقاريرها المالية، هذا الالتزام يعكس وعي المؤسسات الجزائرية بأهمية التوافق مع المعايير العالمية كخطوة أساسية نحو الاندماج في السوق الدولية.

وتأسيسا على كل ما سبق ذكره، تخلص هذه الدراسة إلى أن تطبيق المعايير المحاسبية الدولية في الجزائر ليس مجرد إجراء تنظيمي، بل يشكل خطوة استراتيجية نحو تحسين مستوى الإفصاح المالي، مما يعزز الشفافية والمصداقية للمؤسسات الجزائرية ويدعم اندماجها في الاقتصاد العالمي.

الخاتمة

حاولنا من خلال دراستنا لموضوع دور المعايير المحاسبية في تعزيز الافصاح في التقارير المالية، دراسة حالة ، الإجابة على إشكالية هاته الدراسة التي كان سؤالها الرئيسي **"كيف يساهم تبني المعايير المحاسبية الدولية في تعزيز افصاح التقارير المالة للمؤسسات الاقتصادية الجزائرية؟"**.

تطور الإفصاح بتزايد الحاجة للمعلومات المالية وأهميتها الكبيرة في الحياة الإقتصادية، حيث كان المتعاملون الاقتصاديون لا يولون اهتماما لمتطلبات الإفصاح، إلا أنه منذ حدوث الأزمات المالية والإقتصادية التي كان سببها عدم توفير المعلومات الحقيقية عن الأوضاع المالية للكيانات، اعتبر الإفصاح من القضايا الهامة التي ركزت عليها معايير المحاسبة الدولية وذلك لما له من تأثير على المعلومات المحاسبية ونظرا لهذه الأهمية فقد أصبح شائع الاستخدام وأصبح العديد من مستخدمي التقارير المالية يطالبون اليوم بمزيد من الإفصاح وذلك بهدف أن تكون البيانات المحاسبية صادقة ومعبرة عن المحتوى الحقيقي للأحداث المالية التي تظهرها.

تبنت الجزائر نظام محاسبي مالي جديد مستنبط من جهود دولية هدفها توحيد لغة المحاسبة في العالم، إن هدا النظام الجديد يتوافق بدرجة عالية مع معايير المحاسبة والإفصاح الدولية من حيت الإطار المفاهيمي أو من حيت المعالجة المحاسبية لبعض المسائل المطروحة بحدة في المحاسبة ، رغم ملاحظة بعض الاختلافات التي ترجع أساسا إلى الأخد بعين الاعتبار خصوصيات البيئة الجزائري في إعداده.

وبصفة عامة، فإننا نثمن محتوى هذا النظام المحاسبي المالي، غير أننا نؤكد على ضرورة الإسراع في توفير كل الظروف اللازمة في المؤسسات و على المستوى الكلي من أجل التطبيق الفعّال لهذا النظام وتحقيق أهدافه.

بعد استعراضنا لمختلف جوانب الموضوع، كانت نتائج اختبار الفرضيات كالتالي:

- بالنسبة **للفرضية الأولى** المتضمنة أن **تبني المعايير المحاسبية الدولية يساهم في تعزيز موثوقية افصاح التقارير المالية للمؤسسات**،فقد تحققت وذلك من خلال الدراسة النظرية أولا حين عرضنا متطلبات الافصاح وفق معايير المحاسبة ومعايير التقارير المالية الدولية، وايضا من خلال الاستبيان حيث كانت الاجابات كلها ايجابية، خاصة فما

يخص علاقة معايير جودة الافصاح والمعلومات المقدمة لمستخدمي التقارير المالية، والفرضية التطبيقية الثانية التي أثبتت أن تطبيق المعايير المحاسبية يؤدي الى الوصول الى جودة افصاح التقارير المالية.

- أما **الفرضية الثانية** المتضمنة **أن** خصائص المعلومات المالية تؤدي دورا فعالا في تعزيز الافصاح في التقارير المالية ،تم إثبات صحتها من خلال استعراضنا لخصائص المعلومات المالية والتي تلعب دورا فعالا في وصول المعلومات المالية للمستخدمين، وكدا من خلال الدراسة التطبيقية خاصة الفرضية التطبيقية الثالثة التي تنص على توفر التقارير المالية على الخصائص النوعية للمعلومات المالية، حيث أكد جل المستجوبين على ضرورة توفر جميع الخصائص النوعية للمعلومات المالية المقدمة في التقارير المالية كألية للوصول لاستفادة اصحاب المصلحة مع المؤسسة من التقارير المالية.
- أما **الفرضية الثالثة** المتضمنة إن الإفصاح وفق معايير المحاسبة الدولية من شأنه تعزيز جودة المعلومات المحاسبية والمالية، فقد تم اثباتها كما الفرضية الأولى من خلال المحورين الاول والثاني من القسم الثاني للاستبيان، حيث ظهرت جل النتائج ايجابية من افراد العينة اتجاه ضرورة تطبيق المعايير المحاسبية الدولية لأجل الوصول الى جودة المعلومات المحاسبية المفصح عنها من خلال الالتزام بتطبيق خائص المعلومات المالية وكدا معايير جودة الافصاح.
- أما **الفرضية الرابعة** المتضمنة ان المؤسسات الجزائرية التزمت بإجراءات الإفصاح التي نصت عليها القوانين والتشريعات وهي تتوافق والمعايير المحاسبية الدولية، ثبت ذلك من خلال عرض النظام المحاسبي المالي ومعايير المحاسبية الدولية أين لوحظ أن SCF قد التزم بهاته المعايير، لتلبية الاحتياجات المختلفة لمستعملي القوائم المالية في الجانب النظري بالرغم من بعض الاختلافات والنقائص التي تعود للتكييف حسب واقع الاقتصاد الجزائري، ومن خلال المحور الرابع للقسم الثاني للاستبيان حيث لا حظنا أن افراد العينة قد وافقوا بإيجابيه على أن التقارير المالية المقدمة من المؤسسات الجزائرية تلتزم بالقواعد والتشريعات التي نص عليها نظام المحاسبة المالية رغم تسجيل بعض النقائص أو عدم التركيز على بعض المتطلبات

نتائج الدراسة

بناءاً على ما تقدم فإنه يمكن القول أن تبني معايير المحاسبة الدولية ومعايير التقارير المالية الدولية سيعزز وجود الافصاح في التقارير المالية للمؤسسات، وبالتالي تعزيز الثقة بين مستخدمي التقارير المالية والكيانات، وهذا ما يقودنا إلى النتائج التالية:

- تعمل المعايير المحاسبية الدولية ومعايير التقارير المالية الدولية، على توحيد الممارسات المحاسبية لمختلف دول العالم، مما يساهم بشكل كبير في خدمة المستثمرين، وإعطاء نظرة اقتصادية عن الوضعية المالية الحقيقية للمؤسسة، وتسمح لهم باتخاذ القرارات؛
- لاتزال هذه المعايير في تطور مستمر، وذلك لأنها تمتاز بالمرونة لتصحيحها وتعديلها كلما اقتضى الأمر ذلك، تجاوبا مع التطورات الاقتصادية و الحاجة إلى تنسيق الأنظمة المحاسبية الدولية؛
- إن أغلب دول العالم تتجه نحو القبول العام لمعايير المحاسبة الدولية و التقارير المالية، وهذا ما بين الأهمية التي يقتضيها تبني نظام محاسبي موحد بين دول العالم لتخطي المشاكل والعقبات التي تواجهها؛
- إن عامل الإفصاح وفق متطلبات المعايير المحاسبية الدولية، له أثر إيجابي في تحقيق الجودة للمعلومة المحاسبية، وذلك لما يوفره من خصائص نوعية لها، أهمها الملائمة و الموثوقية، مما يبعث الثقة ويخفض درجة عدم التأكد لدى المستثمرين؛
- -إن الإفصاح المحاسبي في التقارير المالية أداة تعمل على تخفيض حالة عدم التأكد لدى مستخدميها من ناحية وتضييق فجوة عدم تماثل المعلومات وتمكينهم من اتخاذ القرارات الحالية و المستقبلية.
- يساهم الإفصاح الأمثل في زيادة منفعة المعلومات المحاسبية ومن ثم فإن الكشوف المالية يجب أن تكشف عن كافة المعلومات لتعطي صورة صادقة عن و ضعيتها المالية.
- التزام المؤسسات بمتطلبات الإفصاح عن جميع المعلومات المحاسبية ينتج عنه كشوف مالية ذات مصداقية و موثوقية.

- يعتبر النظام المحاسبي المالي نتاج عملية الإصلاح التي قامت بها الجزائر، والتي فرضتها التحولات الاقتصادية، فهو يعتبر بمثابة تطبيق المعايير المحاسبية الدولية في الجزائر، وذلك لأخذه بعين الاعتبار لجزء كبير منها فيما يتعلق بالإطار التصوري، المبادئ المحاسبية، قواعد التسجيل و التقييم والقوائم المالية؛
- بعد تطبيق النظام المحاسبي المالي في الجزائر، تمكن هذا النظام من الإفصاح الشامل عن نتائج وضعية أنشطة المؤسسات الجزائرية، ونشر معلومة مفهومة وسهلة القراءة من قبل مستعملي القوائم المالية على المستوى الدولي بشكل نسبي، وهذا ما يمنحها إمكانية الدخول في الأسواق المالية المتطورة وفرص الحصول على التمويل المطلوب لأغراض التوسع والاستثمار؛
- بالرغم من المزايا التي يحققها تطبيق المعايير المحاسبية الدولية في الجزائر وتوافق SCF إلى حد كبير معها، إلا أن تطبيق النظام على أرض الواقع واجهته عدة صعوبات ومعوقات حالت دون نجاح تطبيقه وتحقيق أهدافه.
- التقارير المالية للمؤسسات الجزائرية تتمتع بالحد الأدنى من الإفصاح خاصة في ظل غياب سوق مالي نشط يسمح بالحكم على جودة المعلومات المحاسبية والمالية المنشورة.
- يصعب تطبيق المعايير الدولية بمعزل عن الظروف الإقتصادية والتشريعية بين الدول والتنوع في الأنظمة والقوانين المطبقة على النشاط الاقتصادي، للوصول الى التبني الكامل لابد من اصلاح المنظومة الاقتصادية بشكل كامل وتهيئة البيئة الملائمة للتبني.

الاقتراحات

- دراسة المعايير المحاسبية الدولية الخاصة بالمؤسسات المتوسطة والصغيرة لاجل تبنيها لانها تحمل واقع المؤسسات الاقتصادية الجزائرية؛

- ارتفاع نسبة الاستثمار الأجنبي بين الدول المتقدمة أكثر مما هو عليه بين الدول النامية، راجع لعدة عوامل أهمها مدى الشفافية والإفصاح، لذا يجب على الدول التي ترغب في جذب رؤوس الأموال و الاستثمارات الأجنبية أن تطور من أنظمتها المحاسبية بما يتوافق مع معايير المحاسبة الدولية؛
- تطوير بيئة قانونية أكثر صرامة ومرونة في نفس الوقت، لتسهيل تبني المعايير المحاسبية الدولية مع فرض عقوبات محددة على المخالفين لضمان الالتزام الأمثل.؛
- يجب على المؤسسات الجزائرية منها إعادة تأهيل كواردها وأنظمتها المحاسبية باستمرار بما يتماشى مع معايير المحاسبة الدولية؛
- الإسراع في الانضمام إلى المنظمات والهيئات الدولية التي تجمع الممارسين لمهنة المحاسبة عبر العالم، للاستفادة من مختلف المزايا والمساعدات التقنية التي تقدمها مثل هذه الهيئات لأعضائها وخاصة من الدول النامية؛
- العمل على تطوير بورصة الجزائر وتفعيل دورها في تمويل المؤسسات والانضمام إلى مختلف الهيئات الدولية مثل مجلس معايير المحاسبة الدولية و المنظمة الدولية لهيئات تداول الأوراق المالية؛
- يجب التواصل مع التطورات والمستجدات التي تأتي بها معايير المحاسبة الدولية للتقارير المالية، وتكييف النظام المحاسبي المالي معها؛
- إعطاء تكوين دوري لمعدي الحسابات والقوائم المالية في مجال المعايير المحاسبية الدولية؛
- التوجه نحو التركيز على أخلاقيات المهنة في تطبيق المعايير المحاسبية الدولية؛
- اعطاء المزيد من الاهمية للتقارير المالية وخاصة قائمة الملاحق من القوائم المالية لأجل تسهيل مأمورية المستخدمين للتقارير المالية؛
- ضرورة التأكيد على استعمال القوائم المالية للأغراض المحاسبية وتفعيل خصائص الاستعمال أو التحفيز على الاستعمال، لأجل جعل المؤسسات تعطي اهمية لهاته القوائم عوض القوائم الجبائية؛
- تسهيل عملية وصول المعلومات المالية لمستخدمي التقارير المالية في الوقت و الشكل المناسبين.

- تعزيز التوعية بأهمية المعايير المحاسبية الدولية لدى المؤسسات الاقتصادية الجزائرية، خاصة الصغيرة والمتوسطة، من خلال حملات توعوية ودورات تدريبية تستهدف فهم آليات الإفصاح المالي وفق هذه المعايير.
- تحفيز الاستثمار في أنظمة التكنولوجيا المالية التي تدعم عمليات الإفصاح المالي وتعزز دقة وسرعة إعداد التقارير وفقا للمعايير الدولية، مع توجيه اهتمام خاص لتطوير المنصات الرقمية للإفصاح.
- تشجيع الرقابة المستمرة وتحليل جودة التقارير المالية للوقوف على مدى الالتزام بالمعايير المحاسبية الدولية، وتعزيز دور الجهات التنظيمية في متابعة هذا الالتزام وتقييم أدائه دوريا.
- دعم الأبحاث الأكاديمية والتطبيقية في مجال الإفصاح المالي تحت مظلة المعايير الدولية، بهدف فهم أكبر للتحديات الثقافية والإدارية وتقديم حلول تتناسب مع واقع السوق الجزائرية.
- إعداد برامج تدريبية دورية للكوادر المحاسبية والمالية داخل المؤسسات لتأهيلهم على تطبيق المعايير المحاسبية الدولية بكفاءة، والتعرف على أحدث الأساليب المتبعة عالميا في الإفصاح المالي.
- تطوير معايير وطنية تتكامل مع المعايير المحاسبية الدولية لتوفير إطار مرجعي موحد يسهل من عملية تطبيق المعايير في بيئة المؤسسات الجزائرية، دون التضحية بخصوصيات السوق المحلية.
- تشجيع المؤسسات على الإفصاح البيئي والاجتماعي كجزء من الإفصاح المالي الشامل، تماشيا مع المعايير الدولية التي تركز على الاستدامة والممارسات المسؤولة.
- إعادة هيكلة التقارير المالية وفق ممارسات إفصاح شاملة تستجيب لمتطلبات المعايير الدولية وتلبي احتياجات المستثمرين والمستفيدين بما يعزز من شفافية المعلومات المالية.
- تعزيز التعاون بين الجهات الأكاديمية والتنظيمية والمهنية لتطوير برامج توعوية وتدريبية، ومراجعة مدى تماشي البيئة الجزائرية مع المتطلبات الدولية وتحسين البنية التحتية لدعم الشفافية المالية على كافة المستويات.

آفاق الدراسة

بعد معالجة اشكالية بحثنا حول دور المعايير المحاسبية الدولية في تعزيز الافصاح في التقارير المالية للمؤسسات، ظهرت لنا بعض الجوانب الجديرة بمواصلة البحث فيها من أجل فهم شامل للموضوع:

- الافصاح المحاسبي والبيئة التنافسية؛
- الافصاح في النظام المحاسبي المالي؛
- اليات تحديث النظام المحاسبي المالي بما يتماشى مع المعايير الدولية في جانب الافصاح؛
- المعيار الدولي للمؤسسات المتوسطة والصغيرة والبيئة الاقتصادية الجزائرية؛
- كيف يمكن للمشرع الجزائري زيادة تكييف النظام المحاسبي المالي مع المعايير المحاسبية الدولية؛
- تأثير التكنولوجيا المالية (Fintech) على التزام المؤسسات بالمعايير المحاسبية الدولية للإفصاح المالي؛
- دور المعايير المحاسبية الدولية في تعزيز الإفصاح البيئي والاجتماعي: آلية لتحقيق استدامة التقارير المالية؛
- تحليل كفاءة الإفصاح المالي الإلكتروني في ظل المعايير المحاسبية الدولية: دراسة تجريبية على المؤسسات الجزائرية؛
- التأثير العابر للحدود للمعايير المحاسبية الدولية: دورها في تعزيز الإفصاح المالي للمؤسسات متعددة الجنسيات؛
- إفصاح المؤسسات عن المخاطر المالية في التقارير المالية وفقًا للمعايير المحاسبية الدولية: دراسة تحليلية للقطاعات عالية المخاطر.

قائمة المراجع

المصادر والمراجع باللغة العربية

أولاً: الكتب

1) أحمد حلمي جمعة، **محاسبة عقود الانشاء**، دار صفاء للنشر والتوزيع، الطبعة الثانية ، عمّان، الأردن، 2015.

2) أحمد حلمي جمعة، **معايير التقارير المالية الدولية**، دار صفاء للنشر والتوزيع، الطبعة الأولى ، عمّان، الأردن، 2015.

3) أحمد محمد أبو شامة، معايير المحاسبة الدولية والابلاغ المالي، مكتبة المجمع العربي للنشر والتوزيع، الطبعة العربية الأولى، عمان، الأردن، 2010.

4) أحمد محمد نور، **مبادئ المحاسبة المالية**، الدار الجامعية، 2003، مصر.

5) أمين السيد أحمد لطفي، **إعداد وعرض القوائم المالية في ضوء معايير المحاسبة**، الطبعة الأولى، الدار الجامعية، الإسكندرية، 2008 .

6) أمين السيد أحمد لطفي، **نظرية المحاسبة (القياس والإفصاح والتقرير المالي عن الالتزامات وحقوق الملكية)**،الجزء الثاني، الدار الجامعية للنشر، الإسكندرية – مصر، 2007.

7) إيهاب عبد السلام محمود، **تحليل البرنامج الإحصائي spss**، دار صفاء للنشر والتوزيع، الطبعة الأولى، عمّان – الأردن، 2013.

8) بلغيث مدني، **المحاسبة الدولية**، الطبعة الأولى، الدار العلمية للنشر والتوزيع ودار الثقافة للنشر والتوزيع، عمّان–الأردن، 2000.

9) بن ربيع حنيفة، **الواضح في المحاسبة المالية وفق SCF والمعايير** الدولية، منشورات كليك، الطبعة الأولى، الجزء الثاني، الجزائر، 2013.

10) تمراز محمد حامد، **المشاكل المحاسبية الدولية**، مطبعة جامعة حلوان، القاهرة – مصر، ،2002. الطبعة

11) الجبر نبيه ومحمد عبد المنعم ، **المحاسبة الدولية الإطار الفكري**، الجمعية السعودية للمحاسبة، الرياض: السعودية، ،1998. الطبعة

12) جربوع يوسف محمد وحلى سالم عبد الله، **المحاسبة الدولية مع التطبيق العلمي لمعيار المحاسبة الدولية**، مؤسسة الوراق للنشر والتوزيع، عمّان: الأردن، 2002.الطبعة

13) جمعة حميدات، **منهاج خبير المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية (IFRS EXPERT)**، المجمع الدولي العربي للمحاسبين القانونيين عمّان: الأردن، طبعة 2014.

14) جمعة فلاح حميدات، **منهاج خبير المعايير الدولية لاعداد التقارير المالية (IFRS EXPERT)**، المجمع العربي للمحاسبين القانونيين، عمّان – الأردن، 2019.

15) جهان عبد المعز الجمال، **المراجعة في البيئة الإلكترونية**، الطبعة الأولى، دار الكتاب الجامعي، الإمارات العربية المتحدة، 2014 .

16) حسين القاضي ومأمون حمدان، **المحاسبة الدولية ومعاييرها**، منشورات جامعة دمشق، سوريا، 2012. الطبعة.

17) حواس صلاح، المحاسبة المالية حسب النظام المالي المحاسبي، الطبعة الخامسة، دار عبد اللطيف، 2016، الجزائر.

18) حمد سليمان المشوخي، **تقنيات ومناهج البحث العلمي**، دار الفكر العربي، القاهرة – مصر، 2002. الطبعة

19) دونالد ،كيسو و جيري ،ويجانت، **المحاسبة المتوسطة**، تعريب أحمد حامد حجاج، الجزء الأول، دار المريخ للنشر، الرياض،2005.

20) سعود جايد العامري، **المحاسبة الدولية**، دار المنهاج للنشر والتوزيع، الطبعة الأولى، عمّان – الأردن،2010.

21) سمير خالد صافي، **مقدمة في الإحصاء التربوي بإستخدام spss**، مكتبة آفاق – فلسطين، 2017.الطبعة

22) شرويدر ريتشارد وآخرون ، **نظرية المحاسبة**، دار المريخ للنشر، الرياض، المملكة العربية السعودية،الترجمة 2006.

23) شعيب شنوف، **المحاسبة المالية وفقا للمعايير الدولية للابلاغ الماليIFRSو النظام المحاسبي المالي SCF**، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 2016.

24) طارق أحمد عامر، **ملخص المعايير المحاسبية الدولية**، الجزء الأول، بدون دار النشر، بدون سنة النشر. البلد.

25) طارق عبد العال حماد، **المحاسبة عن القيمة العادلة**، الدار الجامعية، 2003، مصر.

26) طارق عبد العال حماد، **معايير المحاسبة الدولية والمعايير المحاسبية المتوافقة معها**، الجزء الثاني، الدار الجامعية، 2008، مصر.

27) عباس علي ميرزا وشكرائه، **كتاب ودليل المعايير الدولية للإبلاغ المالي**، جمعية المجمع العربي للمحاسبين القانونيين. السنة، البلد، ؟؟

28) عباس مهدي الشيرازي، **نظرية المحاسبة**، الطبعة الأولى، دار السلاسل للطباعة والنشر والتوزيع، الكويت، 1990.

29) عبد الرحمن عيسوي، **الإحصاء السيكولوجي التطبيقي**، دار المعرفة الجامعية، الإسكندرية – مصر، 2000. الطبعة

30) غانم شطاط، **المعايير المحاسبية الدولية**، نوميديا للطباعة والنشر والتوزيع، قسنطينة – الجزائر، 2009. الطبعة

31) كريم منصور علي محسوبة وآخرون، **المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية**، كلية التجارة، قسم المحاسبة جامعة القاهرة، الطبعة الأولى، مصر، 2022.

32) لخضر علاوي، **معايير المحاسبة الدولية IAS/IFRS–دروس و تطبيقات محلولة**، دار النشر للتعليم و التدريب، الجزائر،2012.

33) لخضر علاوي، **نظام المحاسبة المالية** ، دار النشر للتعليم و التدريب الصفحة الزرقاء، الجزائر،2014.

34) الليثي فؤاد محمد، **نظرية المحاسبة**، الطبعة الثانية، دار النهضة العربية، مصر، 2003/2002. الطبعة

35) مأمون حمدان، **مقدمة عن معايير المحاسبة الدولية**، جمعية المحاسبين القانونيين السورية، سوريا، 2008.الطبعة

36) مجموعة السوبكا، مختصر المعايير المحاسبية الدولية، الاصدار 1،18، بدون سنة النشر،. المملكة العربية السعودية.

37) محمد أبو نصار وحميدات، **معايير المحاسبة والإبلاغ المالي الدولية**، دار وائل للنشر، الطبعة الثالثة، الأردن، 2017.

38) وصفي عبد الفتاح أبو المكارم، **دراسات متقدمة في مجال المحاسبة المالية**، دار الجامعة الجديدة، الاسكندرية، مصر، 2012.

ثانيًا: الرسائل والأطروحات

1) صيودة إناس، **أهمية التزام المؤسسات الاقتصادية الجزائرية بمعيار المحاسبة الدولي الأول "عرض القوائم المالية"**، رسالة دكتوراه، جامعة امحمد بوقرة – بومرداس، الجزائر، 2017.

2) نوال صبايحي، **الإفصاح المحاسبي في ظل المعايير المحاسبية الدولية (IAS/IFRS) وأثره على جودة المعلومة**، رسالة ماجستير في العلوم التجارية، جامعة الجزائر، 2011.

3) عكوش محمد أمين، **أثر تطبيق معايير المحاسبة الدولية على المردودية المالية للمؤسسات الجزائرية**، مذكرة ماجستير في العلوم التجارية فرع محاسبة وتدقيق، جامعة الجزائر3، 2011.

4) حواس صلاح، **التوجه الجديد نحو معايير الإبلاغ المالي الدولية وأثره على مهنة المدقق**، أطروحة دكتوراه دولة في العلوم الاقتصادية، جامعة الجزائر، 2008.

5) يوسفي رفيق، **النظام المحاسبي المالي بين الاستجابة للمعايير ومتطلبات التطبيق**، رسالة ماجستير ،جامعة أم البواقي، 2010-2011.

6) بن زاف لبنى، **دور الافصاح المحاسبي في تحسين المعلومات المحاسبية –دراسة عينة من المؤسسات الاقتصادية–**، رسالة دكتوراه، جامعة محمد خيضر، بسكرة، الجزائر، السنة 2019/2018.

7) العايب فوزية، **أثر محددات الافصاح المحاسبي والمالي على المعلومات الواردة في التقارير السنوية للمؤسسات–دراسة عينة من المؤسسات الاقتصادية الجزائرية–**، رسالة دكتوراه، جامعة عبد الحميد مهري، قسنطينة، الجزائر2017.

8) يحى مقدم أحمد مارن، **متطلبات الافصاح المحاسبي ومدى تطبيقها في القوائم المالية المنشورة للمصارف الاسلامية**، أطروحة دكتوراه، جامعة السودان للعلوم والتكنولوجيا، السودان، 2013.

9) رولا كاسر لايقة، **القياس والافصاح المحاسبي في القوائم المالية للمصارف ودورهما في ترشيد قرارات الاستثمار**، رسالة ماجستير، جامعة تشرين، سوريا، السنة.

10) حنان عبد الحميد غريب أحمد، **أثر استخدام لغة تقارير الأعمال الموسعة (XBRL) على زيادة جودة التقارير المالية الالكترونية لتحسين كفاءة سوق الأوراق المالية المصرية**، مذكرة ماجستير، تخصص محاسبة ومراجعة، جامعة السويس–مصر، 2015.

11) عبد المنعم عطا العلول، **دور الإفصاح المحاسبي في دعم نظام الرقابة والمساءلة في الشركات المساهمة العامة قطاع غزة–فلسطين–دراسة تحليلية تطبيقية–**، رسالة ماجستير، جامعة غزة، فلسطين، بدون سنة.

12) مداني بن بلغيث، **أهمية إصلاح النظام المحاسبي للمؤسسة في ظل أعمال التوحيد الدولية بالتطبيق على حالة الجزائر**، أطروحة دكتوراه، غير منشورة، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، جامعة الجزائر،2004.

13) معمري خيرة، دور جودة المعلومات المحاسبية في تعزيز الافصاح المحاسبي في ظل معايير المحاسبة الدولية، أطروحة دكتوراه، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة حسيبة بن بوعلي، الشلف، الجزائر، 2021.

14) مرحوم الحبيب، **أهمية تكييف النظام المحاسبي المالية مع المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية للكيانات الصغيرة والمتوسطة(IFRS–PME)**، أطروحة دكتوراه، جامعة جيلالي اليابس، سيدي بلعباس، الجزائر، 2017.

15) حمزة العرابي، **المعايير المحاسبية الدولية والبيئة الجزائرية متطلبات التوافق والتطبيق**، رسالة دكتوراه، جامعة امحمد بوقرة بومرداس، الجزائر، 2013/2012.

16) حنيش وهيبة ، **تطبيق المعايير المحاسبية الدولية وأثرها على المؤسسات الاقتصادية**، جامعة يحي فارس المدية، الجزائر، 2009/2008.

17) دادة دليلة، **أثر الافصاح المحاسبية في القوائم المالية على قرارات منح الائتمان في البنوك العاملة بالجزائر**، رسالة دكتوراه، جامعة قاصدي مرباح ورقلة ، الجزائر، 2019/2018.

ثالثًا: المقالات والملتقيات العلمية

1 الراشدي وليد و خالدي فارس، **تأثير نظام الافصاح الالكتروني على القرار الاستثماري للشركات المدرجة في سوق المال العراقي**، مجلة بحوث الادارة والاقتصاد، العدد 5، المجلد 2، 2020.

2 أحمد قايدي نور الدين و بن زاف لبنى، دور الافصاح المحاسبي في تحسين المعلومة المحاسبية للقوائم المالية، مجلة الدراسات الاقتصادية والمالية، المجلد 11 العدد 01، جامعة حمه لخضر، الوادي، 2018.

3) براهيمي مها كلثوم، براق محمد، **دور الافصاح المحاسبي الالكتروني في تحسين ملائمة ومصداقية المعلومات** المحاسبية، مجلة البشائر الاقتصادية، المجلد 5، العدد3، ديسمبر 2021، الجزائر.

4) بن بلغيث مداني، **التوافق المحاسبي الدولي– المفهوم، المبررات والأهداف–**، مجلة الباحث، العدد 4، المجلد، جامعة ورقلة، 2006.

5) بن حركو غنية، **النظام المحاسبي المالي والمعايير المحاسبية الدولية–دراسة مقارنة–، مجلة دراسات اقتصادية**، العدد 04 ،المجلد 01، جامعة زيان عاشور الجلفة، جوان 2017.

6) باي مريم، **الافصاح المالية للمؤسسات المسعرة في بورصة الجزائر خلال الفترة 2010–2020**، مجلة اقتصاد المال والأعمال، المجلد 6، العدد 1، أفريل 2022.

7) بوشايب حسينة، **دور وأهمية الافصاح الاختياري في القوائم المالية للمؤسسات دراسة عينة من المؤسسات المساهمة في بورصة الجزائر**، مجلة معهد العلوم الاقتصادية، المجلد 20، العدد 02،ماي 2016.

8) بوحلالة صالح وقيدوم أحمد، التحليل العاملي الاستكشافي لمقياس استراتيجيات التعلم ما وراء المعرفة في حل الوضعية الادماجية في مادة الرياضيات لدى تلاميذ الخامسة ابتدائي، مجلة مقاربات فلسفية، المجلد 10، العدد01 ، 2023.

9) شاهد الياس و دفرور عبد النعيم، **الافصاح المحاسبي عن القوائم المالية ووفق المعايير المحاسبية الدولية–دراسة مقارنة–**، مجلدة الدراسات المحاسبية المالية والادارية، العدد الخامس، جوان 2016.

10) جيلالي عبدلي وآخرون، **الافصاح المحاسبي وفق نظام المحاسبة المالي ومدى توافقه مع المعايير المحاسبية الدولية**، مجلة الاقتصاد والتنمية المستدامة، المجلد04، العدد 02، جامعة حمه لخضر وادي سوف، الجزائر.

11) حابية أحمد، **العوامل المؤثرة على عملية الافصاح في القوائم المالية للمؤسسات الاقتصادية– دراسة حالة الخبراء الحاسبيين في الجزائر–**، مجلة المدبّر ،المجلد 07،العدد02،الجزائر،2022.

12) خليل طيار، فوزية العايب، **مستوى الافصاح المحاسبي والمالي ضمن بيئة الاعمال الجزائرية– دراسة حالة عينة من المؤسسان الاقتصادية الجزائرية**، المجلة الجزائرية للدراسات المالية والمحاسبية، العدد 4، المجلد، جوان 2017.

13) صديق مسعود و صديقي فؤاد، محددات الافصاح المحاسبي في الحقل المحاسبي الجزائري وفق النظام المحاسبي المالي، مجلة البحوث في العلوم المالية والمحاسبية، العدد 02، 2016.

14) ضيف الله محمد الهادي، **أسس وقواعد الافصاح المحاسبي في القوائم المالية وفق معايير المحاسبة والابلاغ المالي الدولية**، مجلة الدراسات الاقتصادية والمالية، العدد السادس، المجلد الأول، جامعة الوادي، دون سنة النشر.

15) زغمار أمينة، **تحيين نظام المحاسبة المالي في ظل تطورات المعايير المحاسبية الدولية وصعوبة تطبيقه–دراسة حالة عينة من المؤسسات–**، مجلة المنهل الاقتصادي، المجلد05، العدد02 ، جامعة حمه لخضر وادي سوف، الجزائر ، أكتوبر 2022.

16) صديقي مسعود وصديقي فؤاد، **محددات الافصاح المحاسبي في الحقل المحاسبي الجزائري وفق نظام المحاسبة المالية الجزائري**، مجلة البحوث في العلوم المالية والمحاسبية، العدد، المجلد، الجزائر، 2016.

17) العايب فوزية، بن ناصر عيسي، **قياس مستوى الافصاح المالي والمحاسبي والعوامل المؤثرة فيه**، مجلة العلوم الانسانية، العدد 46، ديسمبر 2016، المجلد ب.

18) غنيمي سامي محمد أحمد، **دور الافصاح الالكتروني في تطوير معايير التقارير المالية الدولية وتحسين جودة المعلومات بالبنوك المصرير–دراسة ميدانية–**، مجلد 19، عدد3، قسم العلوم المحاسبة والمراجعة، كلية التجارة، جامعة عين شمس، 2015.

19) قسوم حنان وشيبوب ريمة، ال**إفصاح المحاسبي الإلكتروني في بيئة الأعمال الجزائرية بين الواقع والمأمول :حالة المؤسسات الاقتصادية بولاية سطيف**، مجلة البشائر الاقتصادية، المجلد 08، العدد01، أفريل2022 ، بشار.

20) مجدي أحمد الجعبري، الافصاح المحاسبي في ضوء المعايير المحاسبية الدولية، مجلة الاكادمية العربية المفتوحة بالدنمارك،المجلد 2011، العدد 09،2011.

21) محمد محمد وداد الأرضي، مؤشر الشفافية كمدخل لدعم شفافية التقارير المالية ورفع مستوى حماية المساهمين بسوق المال المصري دراسة اختبارية، أفريل 2021، بدون اسم مجلة.

22) محي الدين محمد وآخرون، **أهمية اعتماد لغة التقارير المالية الموسعة (EXBRL) كأداة لتفعيل الافصاح المحاسبي الالكتروني–عرض تجارب دولية–**،مجلة التنمية والاقتصاد التطبيقي، المجلد05، العدد 01،جامعة المسيلة،2021.

23) مرزوقي مرزقي وحولي محمد، **مجلس معايير المحاسبة الدولية كهيئة منادية للتوحيد المحاسبي**، المحور: الدولي، المنظمات الدولية المحاسبية، الملتقى الدولي العلمي: ،يومي 30/29 مارس 2011.

24) ميلودي مصطفى ومقدم عبيرات، تطبيق معيار الابلاغ المالي IFRS07 دراسة حالة شركة الشرق العربي للتأمين، مجلة العلوم الاقتصادية التسيير والعلوم التجارية، المجلد13، العدد 03، 2020.

رابعًا: القوانين والمراسيم والتقارير

1) المجلس الوطني للمحاسبة، **نظام المحاسبة المالي**، موفم للنشر، الجزائر، 2009.

2) الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية المؤرخة في 2007/11/25، العدد74.

3) الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية المؤرخة في 2008/05/28، العدد 27.

4) الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، العدد 19 ، الصادرة في 25 مارس2009 .

المصادر والمراجع باللغة الأجنبية

BOOKS :

1) ALI TAZDAIT. **Maitrise du système comptable financier**. Editions ACG, première édition. Alger, Octobre 2009.
2) ANNE LE MANH ET CATHERINE MAILLET, **Normes Comptable Internationales**, BERTI EDITION, ALGER, 2009.
3) BOUADI BRAHIM, **LE Système Comptable Financière**, KOUNOUZ ELHIKMA, ALGER, AOUT 2020.
4) C. Maillet Boudrier, A.le manh, **Normes comptables internationales IAS/IFRS**, Alger, copyright BERTI Edition, 2007.
5) Christopher Nobes, Robert Parker, **Comparative International Accounting**, Prentice Hall, ,10th Edition, 2008.
6) Decock Christel, Dosne Frank, **comptabilité internationale: les IAS/IFRS en pratique**, paris, Ed Economica, 2005.
7) Gregoriou Greg N, Gaber Mohamed, **International Accounting**, Burlington, USA, Elsevier Led, 2006.
8) Heller Axel et Zalto Peter, **Différences Nationales et L'harmonisation comptable in comptabilité Internationale**, Vuibert Edition, Paris, 1997.

9) Obert robert**, pratique des normes IAS/IFRS**, paris, Ed danord, 2008.

Theses, articles et rapports:

1) Bernard Colasse, **Harmonisation Comptable Internationale**, Encyclopédie de Comptabilité, Contrôle de gestion, et Audit, Economica, 2000.
2) Conseil national des expert comptables des CAC et des comptables agréé, Séminaire : **formation des formateurs sur IAS/IFRS** , Algérie, 3 à7 Février 2007.
3) Evelyne LANDE, et Autres , **L'Incidence du Choix du Fait Générateur sur la Pertinence et la Fiabilité des Comptes Publics: Le Cas de la Sécurité Sociale**, Revue AFC-Comptabilité-Contrôle-Audit, Tome.14, Vol.2, Paris, Décembre, 2008.
4) Lakhdar Khelaf , **nomes internationales de comptabilité (ias/ifrs) et leur application en Algérie-cas de systeme comptable financière**, thèse doctorat en science de gestion, FSECSG , université de Batna, Algérie, 2014.
5) Parmod Chand and Chris Patel, **Convergence and harmonization of accounting standards in the South Pacific region**, Advances in Accounting, incorporating Advances in International Accounting, 24, 2008.
6) Radjah Toufik , **séminaire du 21 janvier 2019 sur l'évaluation et la révision du system comptable national** , Elmohassib , Revue périodique n°04.

SITE WEB:

https://ar.wikipedia.org/wiki/، 14:49 2022/09/22

قائمة الملاحق

الملحق رقم 01 : شكل قائمة الميزانية

BILAN ACTIF

ACTIF	*Brut*	*Amort- Prov.*	*Net N*	*Net N-1*
ACTIF IMMOBILISE(NON COURANT)				
Ecart d'acquisition (ou goodwill)				
Immobilisations incorporelles				
Immobilisations corporelles				
Terrains				
Bâtiments				
Autres immobilisations corporelles				
Immobilisations en concession				
Immobilisations en cours				
Immobilisations financières				
Titres mis en équivalence-entreprise assciées				
Autres participations et créances rattachées				
Autres titres immobilisés				
Prêts et autres actifs financiers non courants				
Impôts différés actif				
Comptes de liaison				
TOTAL ACTIF NON COURANT				
ACTIF COURANT				
Stocks et en cours				
Créances et emplois assimilés				
Clients				
Autres débiteurs				
Impôts at assimilés				
Autres créances et emplois assimilés				
Disponibilités et assimilés				
Placements et autres actifs financiers courants				
Trésorerie				
TOTAL ACTIF COURANT				
TOTAL GENERAL ACTIF				

BILAN PASSIF

PASSIF	*N*	*N-1*
CAPITAUX PROPRES		
Capital émis (ou compte de l'exploitant)		
Capital non appelé		
Primes et réserves (Réserves consolidées)		
Ecart de réévaluation		
Ecart d'équivalence		
Résultat net (Résultat part du groupe)		
Autres capitaux propres-Report à nouveau		
Part de la société consolidante		
Part des minoritaires		
TOTAL I		
PASSIFS NON COURANTS		
Emprunts et dettes financières		
Impôts (différés et provisionnés)		
Autres dettes non courantes		
Provisions et produits comptabilisés d'avance		
TOTAL PASSIFS NON COURANTS II		
PASSIFS COURANTS		
Fournisseurs et comptes rattachés		
Impôts		
Autres dettes		
Trésorerie Passif		
TOTAL PASSIFS COURANTS III		
TOTAL GENERAL PASSIF		

الملحق رقم 02 :جدول حسابات النتائج

TABLEAU DES FLUX DE TRESORERIE

	N	*N-1*
Ventes et produits annexes		
Variation stocks produits finis et en cours		
Production immobilisée		
Subvention d'exploitation		
I-PRODUCTION DE L'EXERCICE		
Achats consommés		
Services extérieurs et autres consommations		
II-CONSOMMATION DE L'EXERCICE		
III-VALEUR AJOUTEE D'EXPLOITATION (I-II)		
Charges de personnel		
Impôts, taxes et versements assimilés		
IV-EXCEDENT BRUT D'EXPLOITATION		
Autres produits opérationnels		
Autres charges opérationnalles		
Dotations aux amortissements, provisions et pertes de valeur		
Reprise sur pertes de valeurs et provisions		
V-RESULTAT OPERATIONNEL		
Produits financiers		
Charges financières		
VI-RESULTAT FINANCIER		
VII-RESULTAT ORDINAIRE AVANT IMPOT(V+VI)		
Impôts exigibles sur résultats ordinaires		
Impôts différés (Variations) sur résultats ordinaires		
TOTAL DES PRODUITS DES ACTIVITES ORDINAIRES		
TOTAL DES CHARGES DES ACTIVITES ORDINAIRES		
VIII-RESULTAT NET DES ACTIVITES ORDINAIRES		
Eléments extraordinaires (produits) (à préciser)		
Eléments extraordinaires (charges) (à préciser)		
IX-RESULTAT EXTRAORDINAIRE		
X-RESULTAT NET DE L'EXERCICE		
Part dans les résultats nets des sociétés mises en équivalence (1)		
IX-RESULTAT NET DE L'ENSEMBLE CONSOLIDE(1)		
Dont part des minoritaires (1)		
Part du groupe (1)		

الملحق رقم 03: جدول تدفقات الخزينة

LIBELLE	NOTE	N	N-1
Flux de trésorerie provenant des acitivités opérationnelles			
Encaissements reçus des clients			
Sommes versées aux fournisseurs et au personnel			
Intérêts et autres frais financiers payés			
Impôts sur les résultats payés			
Flux de trésorerie avant éléments extraordinaires			
Flux de trésorerie lié à des éléments extraordinaires			
Flux de trésorerie net provenant des activités opérationnelles (A)			
Flux de trésorerie net provenant des activités d'investissement			
Décaissements sur acquisitions d'immobilisations corporelles ou incorporelles			
Encaissements sur cessions d'immobilisations corporelles ou incorporelles			
Décaissements sur acquisitions d'immobilisations financières			
Encaissements sur cessions d'immobilisations financières			
Intérêts encaissés sur placements financiers			
Dividendes et qoute-part de résultats reçus			
Flux de trésorerie net provenant des activités d'investissements (B)			
Flux de trésorerie provenant des activités de financements			
Encaissements suite à l'émission d'actions			
Dividendes et autres distributions effectuées			
Encaissements provenant d'emprunts			
Remboursements d'emprunts ou d'autres dettes assimilées			
Flux de trésorerie net provenant des activités de financement (C)			
Incidences des variations des taux de change sur liquidités et quasiliquidités			
Variation de trésorerie de la période (A+B+C)			
Trésorerie ou équivalent de trésorerie au début de la période			
Trésorerie ou équivalent de trésorerie à la fin de la période			
Variation de la trésorerie de la période			
Rapprochement avec le résultat comptable			

المحلق رقم 04 :جدول تغيرات الأموال الخاصة

TABLEAU DE VARIATION DES CAPITAUX PROPRES

LIBELLE	NOTE	Capital social	Prime d'emission	Ecart d'évaluation		Réserves et résultat
Solde au 31 décembre N-2		**0,00**	**0,00**	**0,00**		
Changement méthode comptableN-1		0,00	0,00	0,00		
Correction d'erreurs significatives N-1		0,00	0,00	0,00		
Réévaluation des immobilisations N-1		0,00	0,00	0,00		
Profits ou pertes non comptabilisés dans le compte de résultat N-1		0,00	0,00	0,00		
Dividendes payés N-1		0,00	0,00	0,00		
Augmentation de capital N-1		0,00	0,00	0,00		
Résultat net de l'exercice N-1		0,00	0,00	0,00		
Solde au 31 décembre N-1		**0,00**	**0,00**	**0,00**		
Changement méthode comptable N		0,00	0,00	0,00		
Correction d'erreurs significatives N		0,00	0,00	0,00		
Réévaluation des immobilisations N		0,00	0,00	0,00		
Profits ou pertes non comptabilisés dans le compte de résultat N		0,00	0,00	0,00		
Dividendes payés N		0,00	0,00	0,00		
Augmentation de capital N		0,00	0,00	0,00		
Résultat net de l'exercice N		0,00	0,00	0,00		
Solde au 31 décembre N		**0,00**	**0,00**	**0,00**		

الملحق رقم 06: قائمة الأساتذة المحكمين

الاسم واللقب	الرتبة	المؤسسة
أ.د بوسماحة محمد	أستاذ التعليم العالي	جامعة الطاهري محمد بشار
أ.د بن عبد العزيز سمير	أستاذ التعليم العالي	جامعة طاهري محمد بشار
د. عقومة لحسن	أستاذ محاضر قسم ب	المركز الجامعي نور البشير البيض
د.صافي بوبكر	أستاذ محاضر قسم ب	جامعة وهران 2
د.زيان عبد الكريم	دكتوراه ادارة أعمال	جامعة الطاهري محمد بشار
د. زياني توفيق	دكتوراه ادارة أعمال	جامعة طاهري محمد بشار

الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية
وزارة التعليم العالي والبحث العلمي
جامعة ابن خلدون – تيارت
كلية العلوم الإقتصادية والتجارية وعلوم التسيير
قسم العلوم المالية والمحاسبية

إستبانة

السلام عليكم ورحمة الله وبركاته;

في إطار تحضير أطروحة تخرج تدخل ضمن متطلبات الحصول على شهادة الدكتوراه في العلوم المالية والمحاسبية تخصص محاسبة وجباية معمقة بجامعة ابن خلدون - تيارت - يقوم الطالب بيني الحبيب تحت اشراف الدكتور بومدين محمد رشيد بإعداد بحث تحت عنوان:

"دور المعايير المحاسبية الدولية(IAS/IFRS) في تعزيز الافصاح في التقارير المالية للمؤسسات"

يسرنا أن نضع بين أيديكم هذا الاستبيان بهدف الحصول على آرائكم ومقترحاتكم حول ما تضمنه من تساؤلات. مع العلم أن هدا البحث سيستخدم لأغراض علمية فقط ومع ضماننا لكم الالتزام بالسرية التامة عما ستتضمنه هاته الاستمارة.

راجين منك التكرم علينا بالإجابة على ما تضمنته هاته الاستمارة من فقرات بدقة وموضوعية وتكون معبرة عن آرائكم التامة.

ملاحظة: الرجاء وضع اشارة (X) في الخانة التي تعبر عن وجهة نظرك في مدى موافقتك عن كل عبارة من هاته العبارات.
موافق تماما: تعني أن رأيك ينطبق تماما وما جاء في هاته العبارة، **موافق:** تعني أن رأيك ينطبق الى حد ما مع جاء في هاته العبارة، **نوعا ما:** يعني أن رأيك يقع بين خيارين، **غير موافق:** تعني أن رأيك ينطبق الى حد ما مع الرأي المخالف للعبارة، **غير موافق تماما:** تعني أن رأيك ينطبق تماما مع الرأي المخالف للعبارة.

" **شكرا على حسن تعاونكم وأقدّر لكم وقتكم الثمين** "

القسم الأول: المعلومات الشخصية

يهدف هذا القسم إلى التعرف على بعض الخصائص الاجتماعية والمهنية لعينة الدراسة، بغرض تحليل النتائج فيما بعد.

- ✓ **الجنس:** ذكـر ☐ أنثى ☐
- ✓ **العمر:** أقـل مـن 30 سـنة ☐ من 30 إلى 40 سنة ☐
  من 41 إلى 50 سنة ☐ أكـثر50 سـنة ☐
- ✓ **المؤهل العلمي أو المهني:** تقني سامي أو شهادة مهنية (CED-CMTC) ☐ ليسانس ☐
  ماستر ☐ ماجستير ☐ دكتوراه ☐
- ✓ **الشهادة المهنية** محافظ حسابات ☐ محاسب معتمد ☐ مستشار جبائي ☐
  استاذ جامعي ☐ اطار محاسب في شركة☐
- ✓ **سنوات الخبرة:** أقـل مـن 05 سنـوات ☐ من 05 إلى 10 سنوات ☐
  من 11 إلى 20 سنة ☐ أكـثر من 20 سـنة ☐
- ✓ هل سبق لك وأن تقلدت منصبا في هيئة وطنية أو دولية في مجال المحاسبة نعم ☐ لا ☐
- ✓ إذا كانت الإجابة " **نعم** " حدد الهيئة والمنصب: .....

القسم الثاني: محاور الدراسة

يتكون هذا القسم من 05 محاور كما يلي:

المحور الأول: معايير جودة الافصاح وعلاقتها بالمعلومات المقدمة لمستخدمي التقارير المالية

الرقم	عبـارات القيـاس	موافق بشدة	موافق	نوعا ما	معارض	معارض بشدة
01	التقارير المالية هي الوسيلة الرئيسية لوصول المعلومات لأصحاب المصلحة على نحو كفئ وفعال					
02	التقارير المالية ذات الغرض العام تفي باحتياجات كافة الأطراف ولا يمكن اعداد تقارير لكل فئة على حدى					
03	تعرض التقارير المالية ذات الغرض العام المعلومات ذات الوزن النسبي ولا تعرض كافة المعلومات لحماية حقوق مصادر التمويل					
04	التقارير المالية تتضمن معلومات تحقق التفرد للمتلقي التقارير المالية وبالشكل الذي تتميز به عن المصادر الأخرى في البيئة التنافسية					
05	تقدم التقارير المالية معلومات للتقييم ولا تقدم تقييم أو قيمة					
06	تقدم التقارير المالية معلومات اضافية تعد مفيدة لأطراف معينة بحسب الوزن النسبي لتلك الأطراف					
07	تهتم المؤسسات بتوفير منظومة متكاملة للتقارير الداخلية والتي تعزز وتدعم فعالية التقارير المالية المقدمة للأطراف الخارجية					
08	تعد التقارير المالية لجميع الأطراف وليس للمستثمرين والمقرضين فقط بل حتى للهيئات المهنية والرقابية					

المحور الثاني: دور تطبيق معايير المحاسبة الدولية في الوصول الى جودة افصاح التقارير المالية

الرقم	عبارات القياس	موافق بشدة	موافق	نوعا ما	معارض	معارض بشدة
01	تسعى المؤسسات دائما الى تطوير الاطار المفاهيمي الحاكم لنشر التقارير المالية لغرض الوصول الى اطار مثالي					
02	تطبيق معايير ومبادئ المحاسبة بطريقة سليمة يؤدي الى جودة الإفصاح					

03	معلومات الافصاح الدقيقة دليل على مصداقية تطبيق معايير المحاسبة الدولية					
04	اتباع الاجراءات والقوانين السليمة يؤدي الى نتائج مهمة في عملية الافصاح المالي					
05	يترتب على عدم تطبيق المعايير الدولية استمرارية تطور المشاكل المحاسبية					
06	النتائج الحقيقية من عملية الفحص و التقويم للسياسات المحاسبية دليل على تطبيق المعايير بصورة سليمة					
07	تطبيق المعايير المحاسبية السليمة يؤدي زيادة التأهيل العلمي والعملي ويؤدي الى نتائج حقيقية في عملية الافصاح					
08	تطبيق المعايير بطريقة سليمة دليل على كفاءة وخبرة المحاسبين					

المحور الثالث: تحديد درجة توفر الخصائص النوعية للمعلومة المالية في التقارير المالية

الرقم	عبـارات القيـاس	موافق بشدة	موافق	نوعا ما	معارض	معارض بشدة
01	تعبر المعلومات المالية المفصح عنها في التقارير المالية دائما ما تعبر عن الاحداث الاقتصادية بالصدق والأمانة					
02	المعلومات المالية المقدمة في التقارير المالية يمكن التأكد بسهولة من صحتها					
03	تتميز المعلومات المالية المفصح عنها في التقارير المالية مقاسة وفق معايير محددة بعيدة عن الرأي الشخصي و تتميز بالحياد والبعد عن الرأي الشخصي					
04	المعلومات المالية المفصح عنها ذات قدرة تنبؤية تساعد مستعملي التقارير المالية في اتخاد القرارات المناسبة					
05	تصل المعلومات المالية الى أصحاب المصلحة في الوقت المناسب					
06	تتلائم المعلومات المالية المفصح عنها من خلال التقارير المالية مع متطلبات الاطراف المتعاملة مع المؤسسة					
07	تتسم المعلومات المالية المعلن عنها من خلال التقارير بالوضوح حيث يمكن فهمها من طرف مستعملي التقارير المالية					
08	يساهم تبويب وتصنيف المعلومات المقدمة في التقارير المالية في					

	فهمها واستيعابها بسهولة					

المحور الرابع: مدى التزام المؤسسات الجزائرية بالمتطلبات الاساسية للإفصاح

الرقم	عبـارات القيـاس	موافق بشدة	موافق	نوعا ما	معارض	معارض بشدة
01	تقوم المؤسسات بإعداد قوائمها المالية على أساس أنها مستمرة ولا يوجد نية لعدم الاستمرار وادا كان العكس تقوم بالإفصاح عن ذلك					
02	تختار ادارات المؤسسات السياسات المحاسبية الملاءمة لكافة المتطلبات الخاصة بالبيانات المالية					
03	تعمل المؤسسات على تطوير السياسات المحاسبية لضمان توفير البيانات المالية للمعلومات.					
04	تفصح المؤسسات عن كافة السياسات المحاسبية التي اعتمدت لقياس البنود المالية للمؤسسة					
05	تراعي المؤسسات التخطيط في قياس نتيجة العمليات لدى إعداد البيانات المالية					
06	تقوم المؤسسات بمراعاة الحذر من خلال تكوين احتياطات سرية أو غير معلنة					
07	تعرض المؤسسات و تقيم العمليات والأحداث وفقا لواقعها ومضمونها الحقيقي (جوهرها) وليس شكلها القانوني فقط.					
08	تراعي المؤسسات الأهمية النسبية عند عرض المعلومات المالية المنشورة بالإفصاح عن البنود كلها التي يكون لها تأثير مادي على عملية اتخاذ القرارات					
09	يتم الاعتراف بالعمليات والأحداث عند حدوثها وليس عندما يتم استلام أو دفع النقد أو ما يعادله					
10	تعمل المؤسسات على الابقاء على تطبيق السياسات والقواعد والمبادئ المحاسبية نفسها من فترة إلى أخرى ولا تقوم بتغيير هاته السياسات أو الطرق أو المبادئ إلا لسبب جوهري ولا بد من الإفصاح عن هذا التغير وسببه.					
11	تعرض المؤسسات جميع بيانتها المالية لتقديم المعلومات حول المركز المالي للمنشاة وادائها وتدفقاتها النقدية لمختلف مستخدمي هاته البيانات					

<u>المحور الخامس:</u> تحيين نظام المحاسبة المالي الجزائري كآلية للوصول الى تطبيق معايير المحاسبة الدولية بالشكل الأمثل

الرقم	عبـارات القيـاس	موافق بشدة	موافق	نوعا ما	معارض	معارض بشدة
01	عدم تحيين نظام المحاسبة المالي منذ تبنيه سنة 2007 ساهم في خلق فجوة بينه وبين المعايير المحاسبية الدولية					
02	ضعف السوق المالي ساهم في عدم مواكبة تطبيق المؤسسات الجزائرية للمعايير المحاسبية الدولية					
03	تحمل القوائم المالية المعدة وفق scf القدر الكافي من المعلومات التي تلبي أصحاب المصلحة					
04	تقوم كل المؤسسات الجزائرية بشرح المعلومات الاساسية المطلوبة من خلال ملحق القوائم المالية					
05	النظام التجاري ملائم في التبني الكامل لمعايير المحاسبية الدولية					
06	النظام الجبائي الجزائري ملائم لتبني معايير المحاسبة الدولية					
07	تتوافق المعاير المحاسبية الدولية ومعايير التقارير المالية بتوجهها الحديث مع واقع الاقتصاد الجزائري					
08	تتوافق المعاير المحاسبية الدولية ومعايير التقارير المالية بتوجهاتها الحديثة مع طبيعة وحجم المؤسسات الجزائرية					
09	معيار المؤسسات المتوسطة والصغيرة IFRS-PME يتناسب وواقع الاقتصاد الجزائري وحجم المؤسسات الجزائرية					
10	تتبنى المؤسسات الجزائرية المعايير المحاسبية الدولية بالشكل الأمثل					

نشكركم على تعاونكم معنا.