

الجمهورية الجزائرية الديمقراطية السعيدة  
وزارة التعليم العالي والبحث العلمي



كلية العلوم الاقتصادية و التجارية و علوم التسيير

قسم: علوم مالية و محاسبة

مذكرة تخرج تدخل ضمن متطلبات نيل شهادة ماستر

الشعبة: علوم مالية و محاسبة التخصص: محاسبة و جباية معمقة

بعنوان:

## الفروقات العالمية البيئية في التقييم والقياس

والافصاح في الأنظمة المحاسبية الأساسية

دراسة مقارنة بين مختلف الأنظمة المحاسبية الدولية

الأستاذ المشرف

اعداد الطالبين

- د. بن قطيب علي

- دقيش لمن رشيد زكرياء

- بلعباس محمد

| الاسم واللقب   | الدرجة العلمية  | الصفة        |
|----------------|-----------------|--------------|
| د. حسين يحي    | أستاذ محاضر "أ" | رئيسا        |
| د. بن قطيب علي | أستاذ محاضر "أ" | مقررا ومشرفا |
| د. بلكرشة رايح | أستاذ محاضر "أ" | مناقشا       |
| د. ظريف فاطمة  | أستاذ مساعد "أ" | مناقشا       |

السنة الجامعية: 2022/2021

بِسْمِ اللَّهِ الرَّحْمَنِ الرَّحِيمِ

بِسْمِ اللَّهِ الرَّحْمَنِ الرَّحِيمِ

# كلمة شكر

بسم الله الرحمن الرحيم

و الصلاة و السلام على أشرف خلق الله و شفيع المسلمين يوم الدين

بادئ ذي بدء نشكر العليم اللطيف من فضله الذي أعاننا و وفقنا على إتمام هذا العمل المتواضع .

كل الشكر و التقدير لأستاذنا و مشرفنا الدكتور " علي بن قطيب " الذي أمطرنا بنصائحه و توجيهاته و إرشاداته و لم يخلنا بشيء .

كما نتقدم بجزيل الشكر لكل الأساتذة في كليتنا الذين رافقونا في مشوارنا الدراسي و بذلوا ما بوسعهم في سبيل الرسالة العلمية .

و إلى كل من أعاننا من قريب أو من بعيد في إتمام هذا العمل.



# إهداء

الحمد لله كما ينبغي لجلال وجهه وعظيم سلطانه والسلام على خير المرسلين وخاتم النبيين

أهدي ثمرة عملي المتواضع إلى:

الوالدة و الخالة الكريمين أطال الله في عمرهما .

إلى كل أفراد عائلتي كبيرهم وصغيرهم حفظهم الله ورعاهم وسدد خطاهم .

إلى كل الأصدقاء والأحباب .

إلى كل من عرفناهم وجمعت بيننا الدنيا رفقاء الصبا وزملاء الدراسة وإلى جميع من أعاننا على إنجاز هذا

العمل أثاب الله الجميع.

إلى كل قارئ لهذا العمل عسى أن يفيده في مشواره العلمي.

## فهرس المحتويات

شكر

إهداء

قائمة الجداول

قائمة الأشكال

مقدمة ..... أ

### الفصل الأول:

#### القياس والتقييم المحاسبي

- المبحث الأول: مفهوم القياس المحاسبي ..... 2
- المطلب الأول: مفهوم القياس المحاسبي ..... 2
- المطلب الثاني: معايير وواقع القياس المحاسبي في البيئة المحاسبية الجزائرية ..... 5
- الفرع الأول: معايير القياس المحاسبي ..... 5
- الفرع الثاني: واقع القياس المحاسبي في البيئة المحاسبية الجزائرية ..... 6
- المطلب الثالث: خطوات وأساليب القياس المحاسبي ..... 8
- الفرع الأول: خطوات القياس المحاسبي ..... 9
- الفرع الثاني: أساليب القياس ..... 10
- المطلب الرابع ..... 10
- المبحث الثاني: تقييم المحاسبي ..... 17
- المطلب الأول: ماهية التقييم ..... 17
- المطلب الثاني: الحالات الخاصة للتقييم ..... 19

### الفصل الثاني:

#### الإفصاح المحاسبي

- المبحث الأول: تعريف الإفصاح المحاسبي ..... 24
- المطلب الأول: ماهي الإفصاح ..... 24

|         |  |
|---------|--|
| 25..... | المطلب الثاني: أهمية الإفصاح المحاسبي  |
| 27..... | المطلب الثالث: حدود، أنواع وأهداف الإفصاح المحاسبي                                   |
| 31..... | المبحث الثاني: المقومات الأساسية للإفصاح عن المعلومات المحاسبية والعوامل المؤثرة فيه |
| 32..... | المطلب الأول: المقومات الأساسية للإفصاح عن المعلومات المحاسبية                       |
| 34..... | المطلب الثاني: العوامل المؤثرة على الإفصاح المحاسبي                                  |
| 35..... | المطلب الثالث: الإفصاحات التي جاء بها المعيار الدولي                                 |
| 36..... | المطلب الرابع: أنواع و مقومات الإفصاح المحاسبي                                       |
| 36..... | الفرع الأول: أنواع إفصاح المحاسبي  |
| 37..... | الفرع الثاني: مقومات الإفصاح المحاسبي  |

### الفصل الثالث:

#### دراسة مقارنة بين مختلف الأنظمة المحاسبية

|         |  |
|---------|--|
| 44..... | المبحث الأول: تعريف التنظيم المحاسبي وأهمية دارسته                 |
| 44..... | المطلب الأول: تعريف التنظيم المحاسبي                               |
| 45..... | المطلب الثاني: دوافع تصنيف النظم المحاسبية وأنواع النظم المحاسبية: |
| 45..... | الفرع الأول: دوافع تصنيف النظم المحاسبية وشروطه                    |
| 46..... | الفرع الثاني: أنواع النظم المحاسبية                                |
| 48..... | الفرع الثالث: النظام المحاسبي الأوروبي أو القاري                   |
| 51..... | المطلب الثالث: القياس المحاسبي في أمريكا وفرنسا                    |
| 51..... | الفرع الأول: الولايات المتحدة الأمريكية                            |
| 54..... | الفرع الثاني: القياس المحاسبي في فرنسا                             |
| 58..... | المبحث الثاني: نظرة على المحيط المحاسبي الدولي                     |
| 58..... | المطلب الأول: الاختلاف في التطبيق المحاسبي الدولي                  |
| 58..... | الفرع الأول: إطار تنظيم المحاسبة الانجلوسكسونية (Anglo-saxon).     |
| 62..... | الفرع الثاني: الإفصاح عالمي النطاق                                 |

|         |  |
|---------|--|
| 62..... | الفرع الثالث: تنظيم المحاسبة الفرانكفونية.....   |
| 64..... | المطلب الثاني: الاتجاه إلى التوحيد المحاسبي الدولي.....  |
| 65..... | الفرع الأول: الفرق بين النظام المحاسبي الفرنسي و الانجلوساكسوني.....                                 |
| 67..... | الفرع الثاني: الفروقات بين النظام الفرنسي و الانجلوساكسوني.....                                      |
| 69..... | الفرع الثالث: واقع التطبيقات المحاسبية على المستوى الدولي.....                                       |
| 74..... | الفرع الرابع: مبررات التوافق المحاسبي الدولي.....  |
| 75..... | المطلب الثالث : المحاسبة الأنجلوسكسونية والمحاسبة اللاتينية.....                                     |
| 75..... | الفرع الأول : النموذج المحاسبي الأنجلوسكسوني.....  |
| 76..... | الفرع الثاني : النموذج المحاسبي الأوروبي.....  |
|         | المبحث الثالث : وضعية النظام المحاسبية المالي بين المخطط المحاسبي الوطني والمعايير المحاسبية الدولية |
| 78..... | .....  |
| 78..... | المطلب الأول : طرق تجاوز الاختلاف المحاسبي.....  |
| 78..... | الفرع الأول: الاعتراف المتبادل.....  |
| 78..... | الفرع الثاني: الاعتراف المتبادل المعياري.....  |
| 78..... | الفرع الثالث: التوافق المحاسبي.....  |
| 78..... | المطلب الثاني: الاختلاف المحاسبية بين PCN و SCF و IASB.....  |
| 78..... | الفرع الأول: الاختلاف المحاسبية على مستوى الأنظمة بين PCN و SCF و IASB.....                          |
| 80....  | الفرع الثاني: الإختلافات المحاسبية على مستوى الإطار التصوري بين PCN و SCF و IASB.....                |
| 84..... | الفرع الثالث: تقييم عناصر القوائم المالية ورأس المال.....  |
| 84..... | المطلب الثاني: انعكاسات تطبيق النظام المحاسبي المالي على البيئة الجزائرية.....                       |
| 85..... | الفرع الأول . على مستوى المؤسسات.....  |
| 86..... | خاتمة.....   |
| 88..... | قائمة المصادر.....   |

قائمة الأعمال والبيانات

قائمة الجداول :

| صفحة | عنوان   | رقم              |
|------|---|------------------|
| 50   | أوجه الاختلاف بين النظامين الأوروبي الأنجلوساكسوني.       | الجدول (1-3)     |
| 61   | مصادر الاختلافات المحاسبية بين النموذجين                  | الجدول رقم (2-3) |
| 76   | نقاط الاختلاف بين النموذجين الأجلوسكيني واللاتيني         | الجدول رقم (3-3) |
| 79   | الاختلاف المحاسبية على مستوى الأنظمة                      | الجدول رقم (4-3) |
| 80   | الإختلافات فيما يخص المبادئ، الخصائص                      | الجدول رقم (5-3) |
| 82   | الإختلاف في عناصر القوائم المالية                         | الجدول رقم (6-3) |
| 83   | الإختلاف على مستوى الأداء                                 | الجدول رقم (7-3) |
| 84   | الإختلاف على مستوى تقييم عناصر القوائم المالية ورأس المال | الجدول رقم (8-3) |

قائمة الأشكال :

| صفحة | عنوان                    | رقم          |
|------|--------------------------|--------------|
| 14   | أنواع الأحداث الاقتصادية | الشكل رقم 01 |

# قائمة المتطلبات



قائمة المختصرات:

| الترجمة باللغة العربية                         | الترجمة باللغة الإنجليزية                                   | رمز المختصر |
|--|---|-------------|
| النظام المحاسبي المالي                         | Financial accounting system                                 | SCF         |
| المعايير المحاسبية الدولية                     | International Accounting Standards                          | IAS         |
| معايير الإبلاغ المالي الدولية                  | International financial reporting standards                 | IFRS        |
| المعهد المحاسبين القانونيين                    | Institute of Chartered Accountants                          | ICAEW       |
| المعهد الدولي للمحاسبين القانونيين             | International Institute of Certified Accountants            | CICA        |
| المعهد الأمريكي للمحاسبين العموميين القانونيين | American Institute of Certified Public Accountants          | AICPA       |
| لجنة معايير المحاسبة الدولية                   | International Accounting Standards Committee                | IASC        |
| مجلس معايير المحاسبة الدولية                   | International Accounting Standards Board                    | IASB        |
| مجلس المعايير الاستشاري                        | Advisory Standards Boar                                     | SAC         |
| لجنة تفسيرات التقارير المالية الدولية          | International Financial Reporting Interpretations Committee | IFRIC       |
| الاتحاد الدولي للمحاسبين                       | International Federation of Accountants                     | IFAC        |
| الرسم على القيمة المضافة                       | Value added fee   | TVA         |
| الضريبة على أرباح الشركات                      | Tax on corporate profits                                    | IBS         |

# مقدمتہ

تعتبر المحاسبة نظام معلومات لقياس وإيصال نتائج الأحداث المالية والوقائع المحاسبية إلى فئات عديدة من الأعوان الاقتصاديين، وقد أكد عليها المجمع الأمريكي للمحاسبين القانونيين (IACPA) عندما حدد هدفاً لمحاسبة على أنه توفير المعلومات تساعد مستخدميها على اتخاذ القرارات سواء كانت الأطراف الداخلية أو الخارجية. يعتبر الإفصاح المحاسبي وسيلة وأداة لتقديم المعلومات باعتبار أن المعلومة المحاسبية ذات أهمية كبيرة وهي مرآة عاكسة لنشاط المؤسسة إضافة إلى كونها موجه للعديد من الأطراف التي تتميز بأنها غير متجانسة وذات مصالح مختلفة. الأمر الذي يدفعنا لمعرفة طريقة إعداد القوائم المالية ذات مصداقية. يكون هذا العمل استناداً لمبدأ الإفصاح والذي يعتبر في الوقت الراهن من أهم المبادئ المحاسبية التي يمكن أن تساهم في إثراء قيمة المعلومة التي تظهر في القوائم المالية حيث يتم إفصاح عن نتائج عملية القياس المحاسبي باعتبار أن القياس المحاسبي هو ترجمة المعلومات المحاسبية في شكل قيم متفق عليها شهدت العقود الأخيرة اهتماماً واسعاً بالمحاسبة التي عرفت المحاسبة عدة تطورات منذ نشأتها، ففي البداية كانت تهتم بتسجيل البيانات المالية للمؤسسة من أجل تحديد صافي المركز المالي، لكن حالياً أصبحت المحاسبة عبارة عن نظام للمعلومات دوره جمع بيانات عن العمليات الاقتصادية للمؤسسة والظروف والأحداث التي أثرت عليها، ثم معاجلتها من أجل إعداد وعرض القوائم المالية، لذا أصبح يعبر عن المحاسبة بوظيفتين أساسيتين متكاملتين ووظيفة القياس ووظيفة الإفصاح، حيث يتم الإفصاح عن نتائج عملية القياس بغرض تحقيق الهدف الرئيسي للمحاسبة وهو تلبية احتياجات مستخدمي القوائم المالية، لكن اختلاف الأنظمة المحاسبية من بلد إلى آخر بسبب اختلاف المبادئ المحاسبية التي تقوم عليها وطرق تطبيقها فهي مكيفة للاستجابة للأهداف المحلية في كل دولة، مما يجعل القوائم المالية غير متجانسة عبر دول العالم وهذا الأمر يستعب على مستخدمي القوائم المالية عملية قراءة و استغلال المعلومة المالية المحتواة فيها. وفي هذا المسعى برزت عدة جهود ومحاولات لوضع أسس وقواعد، ومعايير محاسبية متفق عليها من طرف الممارسين لخص عملية القياس والإفصاح وكيفية عرض المعلومات في القوائم المالية، وذلك لإزالة العوائق من خلال تقليل الفجوة الموجودة بين الأنظمة المحاسبية المختلفة بغية الوصول إلى توافق محاسبي عالمي، وقد مرت هذه الجهود بصدور المعايير المحاسبية الدولية، وذلك قصد تلبية احتياجات متخذي القرار على المستوى الدولي للمعلومات.

التي تحاول السيطرة على الأسواق العالمية ومنه يمكن طرح الإشكالية التالية  
مامدى تأثير الافصاح و القياس و التقييم على الانظمة الاساسية المحاسبة و ماهو الاختلاف بين  
النظام الانجلوسكسوني و الفرنكوفوني و النظام الدولي ؟

على ضوء الإشكالية الرئيسية يمكن طرح الأسئلة الفرعية التالية:

- 1- ما أهمية القياس و التقييم على المعايير الدولية؟
- 2- مامدى جودة الانظمة الاساسية المحاسبة على مستوى الانظمة العالمية؟
- 3- الى مدى يؤثر الاختلاف بين النظام الفرنكوفوني و النظام الانجلوسكسوني و النظام الدولي

### فرضيات البحث

- 1- تمثل المعايير حلقة الربط بين ميكانيكية القياس و ما يقوم عليه من أسس و ما يؤدي اليه من نتائج ،  
والأهداف المرغوب تحقيقها من القياس
- 2-

3- أصل الاختلاف في الأنظمة المحاسبية إلى مستويات التباين في الشروط الاقتصادية، الاجتماعية،  
السياسية من دولة إلى أخرى وتفسر أسباب الاختلاف بين الأنظمة المحاسبية بخمس عوامل أساسية  
بالإضافة إلى العوامل الثقافية والقيمية التي لا شك أن لها تأثير كبير على تطور الأنظمة المحاسبية وأنها من  
بين أهم مصادر الاختلاف

من خلال هذه الدراسة لا يمكن تحديد متغيرين أحدهما تابع والآخر مستقل، فهي بالأساس دراسة  
مقارنة بين مجموعتين من المعايير ودراسة مشروع التقارب بينهما، حيث كلما تقدم هذا المشروع كلما  
نقص أثر الاختلاف بين المعايير المحاسبية الدولية والمعايير الأمريكية على التقرير المالي وزاد احتمال  
الوصول إلى مجموعة واحدة عالمية من المعايير المحاسبية، وسيتم التركيز بالدرجة الأولى على جدوى هذا  
المشروع وكفاءته في الحد من أثر الاختلافات الموجودة والوصول إلى الهدف المسطر.

### مبررات اختيار الموضوع

تتجلى أسباب اختيار الموضوع من خلال

-الدور الذي أصبحت تلعبه المحاسبة والاهتمام المتزايد بتوجيه هدفها نحو تلبية احتياجات المستثمرين من المعلومات من أجل ترشيد قراراتهم المتخذة.

-الرغبة في إلقاء الضوء على آخر المستجدات التي تتعل بالمعايير المحاسبية الدولية من خلال الانظمة الاساسية وانعكاساتها والتغيرات التي طرأت عليها جراء ذلك.

- المناقشات الحادة حول موضوع الفروقات بين المعايير المحاسبية الدولية والمعايير الأمريكية وزيادة الاهتمام به.

-حادثة الموضوع وقلة البحوث الأكاديمية المتناولة لموضوع الانظمة الاساسية الذي أخذ حيزا كبيرا من المناقشات المحاسبية الدولية والسعي لفتح مجال البحث أمام المهتمين به مستقبلا.

### أهمية الموضوع

يستمد البحث أهميته من الاتجاه الدولي المتزايد نحو تطبي المعايير المحاسبية الدولية من أجل الحد من المشاكل التي تطرحها التطبيقات المحاسبية المختلفة على المستوى الدولي، حيث أن الرغبة في الاندماج في الاقتصاد الدولي دفعت العديد من الدول إلى اعتمادها كمعايير وطنية بشكل رسمي. وتزداد أهمية هذا البحث خاصة وأن الولايات المتحدة الأمريكية لم تتخذ بعد الخطوة نحو تبني المعايير الدولية وبقيت محتفظة بمعاييرها الوطنية. وتسليط الضوء على مشروع الانظمة المحاسبية القائم بين المعايير الدولية والمعايير الأمريكية والجهود المبذولة بالعمل أكثر فأكثر على إلغاء الاختلافات الموجودة بينهما وما مدى صعوبة ذلك. وأيضا ابراز أهم التغيرات التي طرأت على المعايير المحاسبية الدولية منذ بداية التقارب.

### اهداف الموضوع

يهدف هذا الموضوع أساسا إلى

-إبراز التطورات التي شهدتها المحاسبة استجابة للتحويلات الاقتصادية المتلاحقة والناجمة عن التوسع والانتشار الكبير للمعاملات الاقتصادية الدولية.

-استعراض ملامح المحيط المحاسبي الدولي من خلال تقديم سياق ظهور الحاجة بين المعايير المحاسبية و الانظمة الاساسية المحاسبة.

-إظهار أثر الاختلافات بين المعايير المحاسبية الدولية والمعايير الأمريكية على التقرير المالي وتحليلها.

-الاختلافات بين المعايير الدولية والمعايير الأمريكية وأهم جوانبه ومدى تأثيره على عملية تطوير المعايير الدولية وتقييمه من خلال مدى مساهمته في تحفي الهدف

### أساليب الدراسة

تستدعي طبيعة موضوع الدراسة استخدام أساليب متعددة تفي بأغراض الموضوع الذي يدخل ضمن فيكون الأسلوب وصفيًا عند تناول الإطار النظري للمعايير المحاسبية ، الدراسات الاقتصادية وبالتحديد المحاسبية ويتم الاستعانة ، أو عند استعراض أهم ملامح التقارب بين مجموعتي المعايير ، الدولية أو المعايير الأمريكية ، بالأسلوب التاريخي في الأجزاء المرتبطة بمراحل تطور المعايير المحاسبية وكذلك تطور التقارب بين المجموعتين ويكون الأسلوب تحليليًا عند دراسة آثار الاختلافات بين المعايير المحاسبية الدولية والمعايير الأمريكية وتقييم التقارب وآفاقه

### الدراسات السابقة

في ما يتعل بالدراسات السابقة فهي قليلة على الرغم من أن هذا المشروع بدأ منذ سنة إلا أنه 220 لم يلفت الانتباه إلا في السنوات الأخيرة، وهي متوفرة فقط على مواقع الانترنت وتتمثل أساسا في دراسات Ernst & Young ومقالات متنوعة حول هذا الموضوع من طرف شركات التدقي الدولية مثل: ( EY، Deloitte، PricewaterhouseCo، KPMG ، والشبكة الدولية لشركات المحاسبةopers Grant Thornton .(PwC) والاستشارات

# الفصل الأول

---

القياس والتقييم المحاسبي

تمهيد:

شهدت مهنة المحاسبة في العالم عدة تحديات وضغوطات كبيرة متعلقة بعملية القياس أثرت على المبادئ الأساسية التي تقوم عليها. خاصة عند اختيار الأساس المناسب للقياس المحاسبي والأكثر ملائمة لتوفير المصدقية للمعلومات المحاسبية المعبر عنها بغرض تلبية احتياجات مستخدمي القوائم المالية. تتمثل عملية القياس المحاسبي في السياسات المحاسبية المتبعة داخل المؤسسة، وهذه السياسات عبارة عن الطرق وأساليب المحاسبة التي يتم الاختيار من بينها على مستوى المؤسسات، وطرق المختلفة لمعالجة الأحداث والأنشطة الاقتصادية (تكلفة المخزون، الأصول الثابتة وغيرها..). وينطوي على تحديد القيم المتعلقة بكل العناصر التي تشملها القوائم الاهتلاك المالية.

ومن خلال ما تم تطرق إليه تم تقسيم هذا الفصل إلى مبحثين: المبحث الأول: المقومات الأساسية القياس المحاسبي المبحث الثاني: قياس عناصر الميزانية وحساب النتيجة



المبحث الأول: مفهوم القياس المحاسبي

يعتبر القياس عنصراً أساسياً من عناصر البحث العلمي فبدونه لا يمكن القياس صحة الفروض والنتائج، كما يعتبر القياس أحد وظائف المحاسبة الأساسية ونتيجة لذلك تكتسب المعلومات المحاسبية أهمية خاصة في المجتمع المالي.

**المطلب الأول: مفهوم القياس المحاسبي** مفاهيم وأركان القياس المحاسبي ريثم تسليط الضوء على عدة تعاريف، والتطرق لأركان و معايير القياس..

على الرغم من تعدد طرق القياس المحاسبي المستخدمة والتي كان هناك خلاف في أدبيات النظرية المحاسبية حول التمثيل الصادق لكل منها، إلا أن هذا التزاع قد يكون أقل حدة عندما يتم تعريف القياس المحاسبي وكيفية التعبير عنه عند عرض البيانات المحاسبية، إذ كانت تدور هذه التعاريف حول نفس الحلقة.

القياس بصورة عامة هو تعبير عن أشياء أو ظواهر والعلاقات بينها عن طريق تعيين أعداد أو رموز للأشياء والظواهر يمكن معها التعرف على العلاقة بين الأشياء والظواهر عن طريق معرفة العلاقة بين الأعداد والرموز

أما القياس المحاسبي فهو ( عملية مقابلة يتم من خلالها قرن خاصية معينة هي خاصية التعداد النقدي لشيء معين هو حدث اقتصادي يتمثل فيها عنصر معين في مجال معين هو المشروع الاقتصادي، بعنصر آخر محدد هو عدد حقيقي في مجال آخر هو نظام الأعداد الحقيقية، وذلك باستخدام مقياس معين هو وحدة النقد. بموجب قواعد اقتران معينة هي قواعد الاحتساب)9

و يأتي تعريف مجلس معايير المحاسبة الدولية للقياس المحاسبي: "القياس هو عملية تحديد المبالغ النقدية لعناصر القوائم المالية ليتم الاعتراف وتسجيلها في الميزانية العامة وبيان الدخل، وهذا ينطوي على اختيار أساس معين للقياس.

مما سبق من التعاريف السالفة الذكر يمكن الخروج بتعريف مبسط لعملية القياس المحاسبي هو أن "عملية القياس المحاسبي هي عبارة عن ترجمة للأحداث الاقتصادية للمؤسسة إلى أعداد رقمية متمثلة في النقد، أي التحول من خاصية الحدث الاقتصادي إلى خاصية التعدد النقدي".

يجمع الباحثون في الميدان المحاسبي على أن المقومات العلمية للقياس المحاسبي تعود أصولها إلى كل من النظرية الكلاسيكية و النظرية الحديثة في القياس، و ترجع أصول النظرية الكلاسيكية إلى عالم الفيزياء Galileo الذي أسس لعملية القياس في العلوم الطبيعية أين حدد كل من النظام العددي والقواعد الحسابية كمقومات علمية للقياس، وفي سنة 1887 أضاف FLAMHOLTZ عنصرا ثالثا لهذه المقومات و هي الإضافة الرياضية، وعلى هذا النهج سار CAMPELL خاصة عند وضعه شرط توفر التجربة أو ما يطلق عليه الإضافة الطبيعية لأي خاصية حتى تكون قابلة للقياس، و عليه وحسب هذه النظرية فان مفهوم القياس يتوقف فقط عند الخواص الطبيعية الملموسة مثل الأوزان والأحجام والأطوال أما الخواص المعنوية بمختلف أنواعها فهي غير قابلة للقياس .

وفي سنة 1946 أصدر STEVEN مؤلفا ينتقد فيه الشروط التي وضعها CAMPELL حتى تكون الخاصة قابلة للقياس، و أدخل مفاهيم جديدة كانت بمثابة الأساس لما يعرف حاليا بالنظرية الحديثة للقياس، والتي تركزت خصوصا على استبدال شرط توفر خاصية الإضافة التجريبية بمفهوم آخر وهو قابلية عملية القياس لإجراء مقابلة أو اقتران بين عنصر معين هو الخاصية محل القياس بعنصر آخر في مجال آخر هو عدد أساسي يمثل المحتوى الكمي للخاصية محل القياس، وهذا ما أعتبر ثورة في القياس و انقلاب على النظرية الكلاسيكية المادية، وأصبحت العلوم الاجتماعية و رغم عدم توفرها على خاصية التجربة إلا أنه يمكن قياس كل خواصها وفق النظرية الحديثة للقياس.

و في ظل هذه النقاشات بين علماء الطبيعة في كيفية تحديد مفهوم القياس و مختلف مكوناته، فان المحاسبة كانت آخر علم في العلوم الاجتماعية يتناول هذه المشاكل، و كان MATTESSICH من الرواد الأوائل الذين درسوا مشاكل القياس المحاسبي وذلك منذ 1959 ثم تلاه كثير من الباحثين منهم Chambers و Ijiri و Bierman .

إن المتعمّن في مختلف التعاريف المقدمة للقياس المحاسبي و رغم تعددها إلا أنّها لم تختلف كثيراً عن بعضها البعض بل نجدتها تشترك في نقاط جوهرية عديدة رغم المراحل الزمنية المختلفة التي قدمت فيها، إلا أنّ المفهوم المرجعي حسب أغلبية الدراسات، هو ذلك المقدم من طرف الجمعية المحاسبية الأمريكية (AAA) في تقريرها لعام 1979 والذي جاء كما يلي: القياس المحاسبي هو تحديد أرقام الماضي والحاضر والمستقبل للمنشأة، أو تحديد الظاهرة الاقتصادية في المستقبل، وذلك على أساس الملاحظة، وتبعاً للقواعد المحددة)1. وعلى هذا المنوال جاءت التعاريف الأخرى، فنجد الشيرازي عرفها على أنّها مقابلة أو مطابقة أحد جوانب أو خصائص مجال معين بأحد جوانب أو خصائص مجال آخر، وتتم هذه المقابلة باستخدام الأرقام أو الرموز، وذلك طبقاً لقواعد معينة2 أما Kohler فلقد أضاف إلى مفهوم القياس (بالإضافة إلى استعمال الأرقام) بعداً رياضياً من خلال إشارته إلى أنّ القياس هو تحديد نظام رقمي لنتائج خطة استقصاء، أو نتائج نظام مشاهدات بمراعاة القواعد المنطقية الرياضية3، أما كل من Socuzzo Kaplan فلقد ركز على القوائم بعملية القياس والخصائص التي يجب أن تتوفر فيه للقيام بهذه المهمة وعرفه على أنه يمثل مجموعة إجراءات تتبع لقياس مدى توافر خصائص معينة في الفرد، والحكم على إمكانية قيام الفرد بمهام وأنشطة وظيفية معينة4. " أما لجنة معايير المحاسبة الدولية (IASC)، عند عرضها لإطار إعداد القوائم المالية القياس بأنه عملية تحديد القيم النقدية للعناصر التي سوف يعترف بها في القوائم المالية، وهذا يتطلب اختيار أساس معين للقياس، ويتم استخدام أسس مختلفة للقياس مثل التكلفة التاريخية، التكلفة الجارية، القيم القابلة للتحقق، القيم الحالية. و الملاحظ في هذا التعريف هو إشارته إلى ضرورة استعمال القيم النقدية، وبضرورة توفر أسس للقياس، كما أشار إلى النماذج المستعملة في عملية القياس.

أما المنظر الرئيسي لنظرية القياس الكلاسيكية Campell ومن خلال تحديده لمفهوم القياس تطرق إلى ضرورة تحديد الخواص الواجب قياسها من أجل ربطها بالأعداد وذلك بطريقة مباشرة أو غير

<sup>1</sup> محمد مطر، موسى السويطي: التأصيل النظري للممارسات المهنية المحاسبية، دار وائل للنشر، الطبعة الثانية 2008، ص 130.

<sup>2</sup> عباس مهدي الشيرازي: مرجع سابق، ص 63.

<sup>3</sup> علي رمضان محمد: المحاسبة المتقدمة، دراسات في مشاكل محاسبية معاصرة، الطبعة الأولى، دار الحامد، عمان، 1997، ص 310.

<sup>4</sup> حسين القاضي، مأمون حمدان: نظرية المحاسبة، الدار الدولية للنشر والتوزيع، عمان، 2001، ص،

مباشرة وهو ما ذهب إليه كذلك Steven في مؤلفه الصادر سنة 1946 من خلال إشارته على أن القياس هو عملية ربط بين الخواص والأعداد بموجب نموذج رياضي، ومن خلال كل هذه التعاريف المتماثلة في المضمون في أغلب الحالات يمكن أن نستخلص ما يلي :

- القياس هو تحديد أرقام الماضي والحاضر والمستقبل للمنشأة؛
- تستخدم كل من الأرقام والرموز في عملية القياس؛
- إعطاء القيم النقدية للعناصر التي سوف يعترف بها في القوائم المالية؛
- تحديد وإعطاء قيم عددية لأحداث أو عمليات المنشأة حتى تكون قابلة للتجميع؛
- القائم بعملية القياس و مدى موضوعيته و حياده .

المطلب الثاني: معايير وواقع القياس المحاسبي في البيئة المحاسبية الجزائرية

الفرع الأول: معايير القياس المحاسبي

تتلخص معايير القياس المحاسبي في: 1

**1-1 - الموضوعية:** وتعني عدم خضوع القياس لتقديرات شخصية بحتة، أي التعبير عن الحقائق بدون تحريف وبعيداً عن التحيز الشخصي وبالتالي فالقياس الموضوعي قياس غير شخصي وذلك لإقناع مستخدمي القوائم المالية من أنها خالية من تعبير شخصي أو تحيز، وتعني الموضوعية بمفهومها العام الابتعاد عن التحيز والأحكام الشخصية والمسبقة والتقديرات الجزافية وهي نقيض الذاتية.

**2-1 - الملاءمة:** يعني معيار الملاءمة أن تكون البيانات والمعلومات المحاسبية ملاءمة للغرض من القياس، وتكون هذه المعلومات ملاءمة إذا كانت قادرة على أن تعكس صورة واضحة وصحيحة عن الشيء المراد قياسه في لحظة القياس وما طرأ عليه من تغيرات على مدار فترة زمنية معينة.

**3-1 - القابلية للتحقق:** يعتبر هذا المعيار من أهم معايير القياس، لأنه قد يكون المقياس غير قابل للتطبيق العملي رغم أنه ذا فائدة كبيرة وتتوفر فيه كل الشروط الموضوعية، وأن تطبيقه محاط بصعوبات لا يمكن

لتامر بسام جابر الأغا، مذكرة ماجستير بعنوان أهمية القياس المحاسبي المستند إلى القيمة العادلة في تعظيم الخصائص النوعية للمعلومات المحاسبية، كلية التجارة الجامعة الإسلامية غزة، فلسطين سنة 2013. ص 22.

تذليلها، أو أن تطبيقه يتطلب تكلفة تفوق المنفعة أو العائد المتوقع منه، وفي هذه الحالة لا بد من البحث عن مقياس بديل يحقق توازن بين التكلفة والمنفعة المتوقعة منه.

**4-1 - القابلية للقياس الكمي:** ويقصد بالقياس الكمي تعيين أعداد للأشياء المرغوب في قياسها بحيث يمكن معرفة العلاقة بين الأشياء عن طريق المعرفة المسبقة للعلاقة بين الأعداد.

### المطلب الثاني: واقع القياس المحاسبي في البيئة المحاسبية الجزائرية

يعد مبدأ التكلفة التاريخية والقيمة العادلة من أبرز المبادئ المحاسبية المهمة في عملية القياس المحاسبي من خلال هذا المنطلق جاء النظام المحاسبي المالي الجديد بجملة من القوانين والمراسيم على غرار القانون 11/07 الصادر في 2007/11/25 المتضمن نظام المحاسبة المالية (SCF) والذي دخل حيز التنفيذ ابتداءً من سنة 2010 م، وجاء بعده المرسوم التنفيذي رقم 08-156 المؤرخ في 26 مايو 2008م ليعزز القانون السابق حيث تضمن هذا المرسوم تطبيق أحكام القانون (11/07)، بالإضافة إلى إصدار القرار المؤرخ في 26 يوليو 2008 الذي يحدد قواعد التقييم المحاسبي ومحتوى الكشوف المالية وعرضها وكذا مدونة الحسابات وقواعد سيرها الصادر في 2009/03/25 العدد رقم 19 للجريدة الرسمية، ويعتبر هذا الإطار المرجع القانوني للمعالجة المحاسبية وفقاً للنظام المحاسبي المالي SCF وقد تضمن هذا النظام كيفية القياس والتقييم لكل من عناصر القوائم المالية سواء عند الحيازة لأول مرة أو التقييم في اية الفترة وقد تبني هذا النظام الرؤية الاقتصادية بدلاً من الرؤية القانونية أي أسبقية الواقع الاقتصادي على الشكل القانوني التي كانت سائدة ولها الأولوية في النظام السابق، فوفقاً لمبادئ النظام المحاسبي المالي الذي تمت الإشارة له في الفصل الثاني (الإطار التصوري والمبادئ المحاسبية والمعايير المحاسبية) في المادة 6 إلى أن أحد المبادئ الأساسية والتي اعتبرها أساس في عملية إعداد الكشوف المالية هو مبدأ التكلفة التاريخية<sup>1</sup>، وهذا ما أكدته أيضاً المادة 16 "تقييد في المحاسبة عناصر الأصول والخصوم والمنتجات والأعباء وتعرض في الكشوف المالية بتكلفتها التاريخية على أساس قيمتها عند تاريخ معاينتها دون الأخذ في الحساب آثار تغيرات السعر أو تطور القدرة الشرائية

<sup>1</sup>جميل حسن النجار، مقال بعنوان أثر تطبيق محاسبة القيمة العادلة على موثوقية وملاءمة معلومات القوائم المالية الصادرة عن الشركات المساهمة العامة الفلسطينية دراسة تطبيقية من وجهة نظر مدققي الحسابات والمديرين الماليين، الة الأردنية في إدارة الأعمال، الد 9، العدد 3، 2013. ص

للعلمة"، في حين عمدت حسب نفس الفقرة إلى أن بعض الأصول والخصوم مثل الأصول البيولوجية أو الأدوات المالية تقيّم بقيمتها الحقيقية (القيمة العادلة) "غير أن الأصول والخصوم الخصوصية مثل الأصول البيولوجية أو الأدوات المالية تقيم بقيمتها الحقيقية"، بمعنى هناك بعض الشروط والطرق الخاصة في التقييم و التي تستند إلى حالات خاصة كالأصول البيولوجية والأدوات المالية في عملية القياس والتقييم.

جاء في نص الفقرة 112.1 في القسم الثاني للنظام المحاسبي المالي القواعد العامة للتقييم "ترتكز طريقة تقييم العناصر المقيدة في الحسابات كقاعدة عامة على اتفاقية التكاليف التاريخية في حين يعتمد حسب بعض الشروط التي يحددها هذا التنظيم وبالنسبة إلى بعض العناصر إلى مراجعة تجرى على ذلك التقييم بالاستناد إلى:

- القيمة الحقيقية (أو التكلفة الراهنة)؛

- قيمة الانجاز؛

- القيمة المحينة (أو قيمة المنفعة)1؛

كما جاءت المادة 18 من المرسوم التنفيذي رقم 08-156 لتؤكد ضرورة تقييد العمليات في المحاسبة وعرضها ضمن الكشوف المالية طبقاً لطبيعتها و لواقعها المالي والاقتصادي دون التمسك فقط بمظهرها القانوني2 مما يؤكد توجه وتبني النظام المحاسبي المالي لتطبيق القيمة العادلة والتي اصطلح على تسميتها "القيمة الحقيقية".

ولقد أشار النظام المحاسبي المالي إلى أحد المقومات التي يتركز عليها مفهوم القيمة العادلة وهي

السوق النشطة وضرورة توفرها بتوفر شروطها:

- تجانس العناصر المتفاوض عليها في هذا السوق؛

- يمكن أن يوجد عادة في كل وقت مشترون وباعة متفقون؛

<sup>1</sup> الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية العدد 19 مرجع سبق ذكره ص.28.

<sup>2</sup> - الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية العدد 19 مرجع سبق ذكره ص 87.

- تكون الأسعار موضوعة في متناول الجمهور؛

وعليه ومن خلال ما جاء به النظام المحاسبي فإنه رخص للمؤسسات بعض المعالجات وإعادة

تقييم الحسابات وفق القيمة العادلة وذلك لجملة من الأصناف نحددها فيما يلي: 1

- الأصول المادية والمعنوية والمالية؛

- المخزونات؛

- الإعانات العمومية؛

- الأصول البيولوجية والمنتجات الزراعية؛

- القروض والخصوم المالية؛

- تقييم الأعباء والمنتجات المالية؛

- عقود الإيجار التمويلي؛

- الاقتراضات والديون المماثلة؛

من خلال ما سبق يمكن القول أن النظام المحاسبي المالي تبني كلا المنهجين وذلك حسب الحاجة

للمنهج وأيضا حسب بعض الشروط التي أشار لها في لب وصلب الموضوع المتعلق بعمليات القياس والإدراج والتقييم.

### المطلب الثالث: خطوات وأساليب القياس المحاسبي

و قبل التطرق إلى خطوات القياس علينا أن نعرض على عملية القياس بصفة عامة.

#### 1- عملية القياس المحاسبي :

و تتمثل في 2:

<sup>1</sup> الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية العدد 74، 15 ذو القعدة 1428 هـ الموافق 25 نوفمبر سنة 2007 م. ص 9-56.

<sup>2</sup> - سيد عطاء الله السيد ، مرجع سبق ذكره، ص 181.

- 1 - الخاصة محل القياس حيث ينصب هذا على خاصة لشيء معين ن و الذي قد يكون التعدد النقدي لشيء معين هز حدث من الأحداث الاقتصادية للمشروع كمبيعات أو ربحه مثلا
- 2 - مقياس مناسب للخاصة محل القياس حيث إذ كان التعدد النقدي للربح مثلا هو الخاصة محل القياس ، فالمقياس المستخدم حينئذ هو مقياس للقيمة . أما إذا كانت طاقته الإنتاجية هي الخاصة محل القياس ، فالمقياس المستخدم في هذه الحالة هو مقياس للطاقة كعدد الوحدات المنتجة في الساعة الواحدة مثلا.
- 3 - وحدة القياس المميز ، والتي تكون للخاصة محل القياس لشيء معين و بذلك لا يكفي فقط تحديد نوع وحدة المقياس المناسب لعملية القياس ، و لا بد من تحديد نوع القياس .
- 4 - الشخص القائم لعملية القياس ، و الذي يعتبر من أهم عناصر القياس في عملية ، ألان نتائج عملية القياس تختلف باختلاف القائمين بها خصوصا في حالة عدم توفر المقاييس الموضوعية .

#### الفرع الأول: خطوات القياس المحاسبي:

- و من اجل أتمام عملية القياس المحاسبي هناك مجموعة خطوات رئيسية يجب إتباعها تتمثل في 1:
- 1 - تجميع البيانات عن الإحداث الاقتصادية آلة تنتج عن عمليات المشروع و تعتبر هذه العمليات عن أشياء مختلفة، مثل الإيرادات النفقات و الأصول و الخصوم.....ومن التبادل السوقي للسلع و الخدمات، و يتم قياسها بوحدات نقدية علة أساس سعر التبادل المتفق عيه؛
  - 2 - تسجيل العمليات المادية السابقة طبقا لنظام القيد المزدوج ، و بناء على دليل موضوعي قابل للتحقيق؛
  - 3 - بمجرد تجميع و تسجيل الإحداث الاقتصادية كما وقعت ، يكون من الضروري تبويب العمليات و الإحداث المختلفة في مجموعات مترابطة كي يمكن الحصول على المعلومات مفيدة؛
  - 4 - تلخيص العمليات حتى تحقق الفائدة المرجوة من تسجيل المعلومات المالية المتعلقة بالمنشأة في مجموعات ، منة الضروري أن يتم تلخيص هذه المعلومات في شكل تقرير أو قائمة ، تقدم للأشخاص

<sup>1</sup> - فضل كال سالم ،مرجع سبق ذكره ، ص 94 .



المعنيين بالمنشأة، أو المهتمين بأحوالها المالية ، و □ دف هذه الخطوة إلى أيصاح الأمور و الإحداث المالية الهامة التي وقعت والتي أمكن تبويبها .

### الفرع الثاني: أساليب القياس

تشتمل هذه الأساليب على مجموعة من الأساليب القياسية المتبعة في عملية القياس المحاسبة و هي كالآتي 1 :

**1- أساليب قياس أساسية ممثلة أو مباشرة :** والي تحدد نتيجة عملية القياس المحاسبة ممثلة بقيمة الخاصة محل القياس مباشرة ، و ذلك دون الحاجة غالى ما يعرف بعملية الاحتساب و على ضرورة توفر علاقة رياضية بين الخواص محل القياس و تعتبر عملية التبويب المحاسبي من أهم الوسائل و أساليب القياس الأساسية أو المباشرة ....

**2- أساليب القياس المشتقة :** إذا أزداد اعتماد المحاسب على الأساليب المشتقة في القياس بعد تزايد أهمية عملية تشغيل البيانات المحاسبة بمدخلاً □ و مخرجاً □ تعتمد على عملية التحليل التي لا يمكن إنجازها بدون عملية الاحتساب . أما في مجالات القياس عامة و القياس خاصة تعتبر القياسات الأولية أو المباشرة بمثابة المدخلات الأساليب القياس المشتقة أو غير المشتقة أو غير المباشرة .

**3 - أساليب التحكمية :** والتي توجد قواعد موضوعية فيها تحكم أساليب القياس غير المباشرة ، حيث تكون أساليب القياس التحكمية تفتقر إلى مثل هذه القواعد مما يجعلها عرضة لأثار التميز الناتج عن التقديرات و الأحكام الشخصية للقائمين بعملية القياس .

### المطلب الرابع : معايير القياس المحاسبي

تمثل المعايير حلقة الربط بين ميكانيكية القياس و ما يقوم عليه من أسس و ما يؤدي اليه من نتائج ، والأهداف المرغوب تحقيقها من القياس و هذه المقاييس تتخلص في 2:

<sup>1</sup> - سيد عطاء الله السيد ، مرجع سبق ذكره، ص 182 .

<sup>2</sup> - رولا كاسر لايقة ، مرجع سبق ذكره ، ص 43.

(1) - معيار الموضوعية

ليس هناك اتفاق بين المحاسبين على تعريف موحدة للموضوعية ز فيما يلي استعراض لبعض التعريفات التي تناولت الموضوعية.

\* تقصد بالموضوعية أو ايجابية في القياس عدم التحيز أو عدم خضوعه لتقديرات شخصية بحتة ، و بمعنى آخر يقصد بالموضوعية بصفة عامة " التعبير عن الحقائق بدون تحريف و بعيدا عن التحيز الشخصي.

و الهدف من كون المحاسب موضوعيا هو إقناع مستخدمي القوائم المالية من أ□□ خالية من أي اعتبارات شخصية أو تحيز .

و في تقرير لجمعية المحاسبين الأمريكية (A.A.A) عن موضوع معايير المحاسبة ، رأت اللجنة المختصة أن الموضوعية في المحاسبة تعني " أن البيانات المحاسبة تعد موضوعية إذا توافر لها القابلية لتحقيق ، عن طريق أدلة الوثائق المتعارف عليها ، ومن ناحية أخرى أن تكون خالية من التحيز الشخصي " و الملاحظ للتعريف الذي جاءت به جمعية المحاسبين الأمريكية (A.A.A) انه ركز على:

- أدلة الإثبات و ليس على ذات القياس و تكمن الخطورة هنا في أن دليل الإثبات الذي يقع الاختبار عليه قد يكون قابلا للتحقق ، إلا إن اختيارها هذا الدليل و تفصيله على غيره من الأدلة قد تعبر في حد ذاته عملا غير لأطنان من أن قاعدة القياس التي يتم اختيارها قد طبقت بعناية و دون إن يتأثر التطبيق بميول و اتجاهات القائم بعملية القياس.1 ليظهر لنا مفهوم تحيز القياس المحاسبي الذي يعد عنصر مهدد لخاصية الموضوعية.

<sup>1</sup> - تامر بسام جابر الأغا، مذكرة ماجستير بعنوان أهمية القياس المحاسبي المستند إلى القيمة العادلة في تعظيم الخصائص النوعية للمعلومات المحاسبية، كلية التجارة الجامعة الإسلامية غزة، فلسطين سنة 2013. ص97 .

(2) - معيار القابلية للتحقق (القابلية للتطبيق العملي)

يعتبر معيار القابلية لتطبيق العملي من أهم معايير القياس ، فقد يكون المقياس ذا فائدة كبيرة و تتوافر فيه كل الشروط الموضوعية ، لكن يصطدم بالواقع مما يجعل تطبيقه محاطا بصعوبة لا يمكن تذليلها، و حتى يكون القياس قابلا للتطبيق العملي يجب إن تتوافر فيه العوامل الآتية:1

أ - توافر الظروف العملية لتنفيذ نموذج القياس

ب- إن يصاحب تطبيقا النموذج تحمل المشروع بتكلفة مناسبة.

ج- - إمكانية تنفيذ القياس في وقت مناسب.

(3) - معيار الفائدة:

من البديهيات المتعارف عليها إن لكل شيء أهمية ، و يتوقف مقدار الأهمية على مقدار الفائدة الناتجة عن تنفيذ الشيء ذاته، والمحاسبة ليست هدفا في حد ذاتها بل هي و سبله لخدمة مستخدمي المعلومات المحاسبية لذا فلا بد وأن تتصف المعلومات المحاسبية بأنها مفيدة لمستخدميها و قد حددت جمعية المحاسبة الأمريكية عام 1966 في تقرير لها بعنوان "بيان حول النظرية الأساسية للمحاسبة" أربعة معايير وصفات يجب أن تتوفر في المعلومات كي تكون ذات فائدة و هي الملاءمة Relevance ، و القابلية للتحقيق Vérifiabilité ، والبعد عن التحيز

Quantifiability. و القابلية للتغيير الكمي، FREEDOM FROM BIAS.

(4) - معيار الملاءمة:

يعني معيار الملاءمة أن تكون البيانات و المعلومات المحاسبية ملائمة للغرض من القياس و تكون هذه المعلومات ملائمة اذا كانت قادرة على أن تعكس صورة واضحة و صحيحة عن الشيء المراد قياسه في لحظة القياس ، وماطرا عليه من التغيرات على مدار فترة زمنية معينة ، و يرى البعض أن الملاءمة نوعان هما:

<sup>1</sup> - فضل كمال سالم ، المرجع نفسه، ص98.

\* الملائمة" العامة "للمعلومات المحاسبية تعني توفير المعلومات لمختلف نماذج القرارات و ليس لنموذج معين.

\* الملائمة "الخاصة" تعني أن تكون المعلومات ملائمة لنوع معين من القرارات وترتبط بما يراه المستخدم.

مما سبق يتضح أن الملائمة العامة تعني مجال عمل المحاسب، و هو توفير المعلومات التي تفيد كمختلف القرارات، أما الملائمة الخاصة ترتبط بتأثير المستخدم الذي يستطيع أن يحول المعلومات العامة إلى معلومات تتلاءم مع نموذج قراره.1

## 1. خطوات عملية القياس المحاسبي

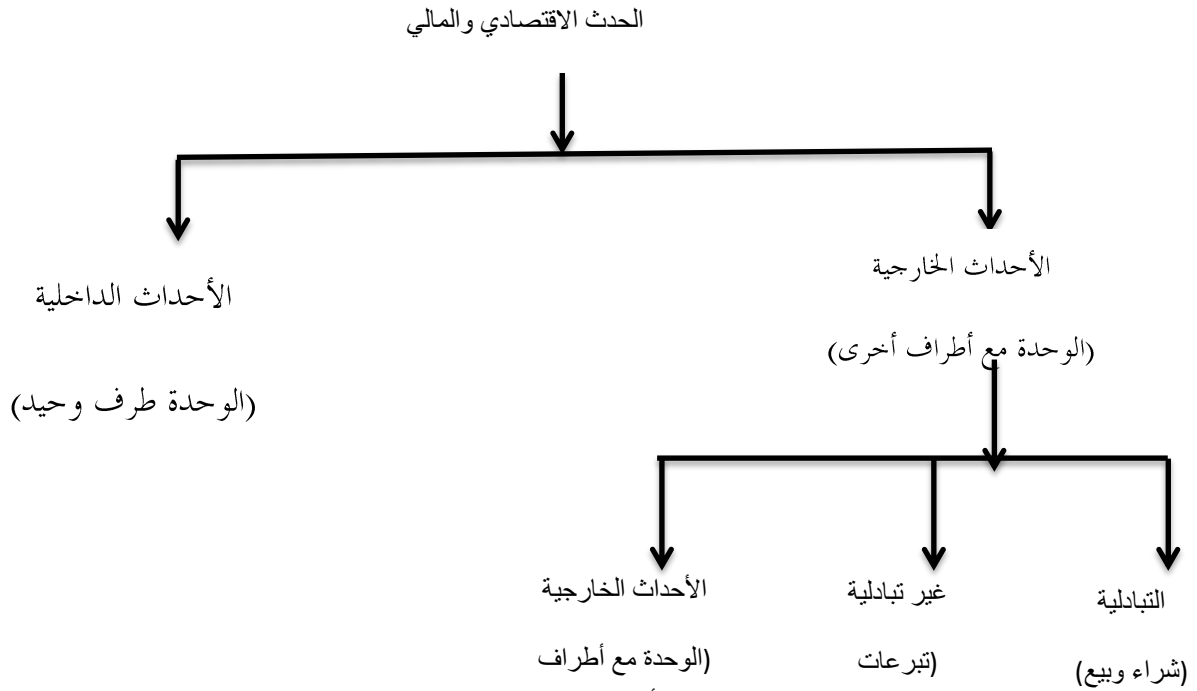
تعتبر الأعراض التي سوف تستخدم فيها مخرجات النظام المحاسبي التي يساهم فيها القياس من بين المحددات الأساسية لطبيعة هذه الخطوات و تعددها، وهذا ما أدى إلى الاختلافات الكبيرة بين مختلف المحاسبين حول عدد هذه الخطوات والهدف منها والطريقة التي تنفذ بها، وذلك تبعا لتعدد وجهات نظرهم حول الأعراض التي سوف تستخدم فيها مختلف البيانات المحاسبية، وحسب الدراسات المختلفة فإن عملية القياس المحاسبي تتم بالتتابع الخطوات التالية:

## 1.2. تحليل الأحداث والمعاملات الاقتصادية

ويقصد بها تحليل جميع العمليات الاقتصادية والمالية التي تقوم بها الوحدة الاقتصادية مع مختلف الأعوان الاقتصاديين والاجتماعيين والهيئات المالية و الإدارية، سواء تلك التي تتم مع أطراف خارجية أو تلك التي تتم داخليا، و يمكن إبراز مختلف هذه الأحداث وفق هذا الشكل:

<sup>1</sup> مسعود بوخالفي، مذكرة ماجستير بعنوان أثر الإفصاح بالقيمة العادلة على الإبلاغ المالي في المؤسسات الجزائرية، جامعة عمار ثليجي الأغواط، الجزائر 2013. ص ص، 44- 45 .

الشكل رقم 01: أنواع الأحداث الاقتصادية



المصدر : رضوان حلوة حنان: مدخل النظرية المحاسبية دار وائل للنشر والطبعة الأولى 2005، ص160

## 1.2. تبويب أطراف العملية المحاسبية

في هذا الإطار يقول MATTESSICH ، أن الحقيقة التي لا يمكن نكرانها هي أن كل عملية قياس هي في الأصل عملية تبويب<sup>1</sup> ، أي أن كل من عملية القياس والتبويب حسب أغلبية المحاسبين هما عمليتين مترابطتين، بل فيهم من يعتقد أنهما مترادفتين، خاصة STVEN الذي يدعو إلى استخدام مصطلح قياس بدلا من مصطلح تبويب بقصد إبراز البعد القياسي لعملية التبويب حيث يقول: (بعد التبويب العملية الأساسية في القياس)<sup>2</sup>، وهو نفس الطرح الذي تبنته جمعية المحاسبين الأمريكية (AAA) من خلال أحد تقاريرها رغم تسجيلها بأن التبويب لا يستخدم الأرقام في هذا القياس.

<sup>1</sup> محمد مطر ، موسى السويطي: مرجع سابق، ص 133 .

<sup>2</sup> محمد مطر، موسى السويطي: مرجع سابق، ص 133

- و من خلال تحليل مختلف هذه الأفكار والنقاشات حول كل من القياس والتبويب، وهل هما مترادفين أم مترابطين أو يكملان ويخدمان بعضهما البعض فإننا نستنتج ما يلي:
- تعتبر عملية التبويب جزء أساسي من القياس المحاسبي، و شرط أساسي لأدائه بصورة موضوعية و دقيقة؛
  - تعتبر عملية التبويب خطوة أساسية من خطوات القياس المحاسبي لا يمكن الاستغناء عنها؛
  - تستخدم المقاييس الاسمية في عملية التبويب، بينما المقاييس النقدية هي المستخدمة في القياس المحاسبي، وهو الاختلاف الوحيد بين التبويب و القياس

### 3.2. عملية تشغيل البيانات المحاسبية

تمثل عمليات التشغيل في احتساب و تحميل و تجميع و تحليل الأحداث الاقتصادية، و كل ذلك يدرج في صميم عملية القياس المحاسبي لأنه لا يمكن الوصول إلى مخرجات النظام المحاسبي والتي هي جزء أساسي من عملية القياس دون تشغيل مختلف الأحداث الاقتصادية التي تعد الحلقة الأساسية في هذا النظام و هو ما يطلق عليه بالمدخلات .

بالإضافة إلى تحليل الأحداث الاقتصادية و تبويهما و تشغيلها و أثر ذلك على القياس المحاسبي فإنه هناك تساءل آخر حول إمكانية إدخال التقديرات و التنبؤات في إطار عملية القياس، وفي هذا الإطار نسجل وجهات نظر ثلاثة رواد في المحاسبة وهم كل من CHAMBERS الذي يعد من أكبر المتحفظين على إدخال هذه التقديرات في القياس المحاسبي بحجة ضرورة حدوث عملية تبادل حقيقية مع طرف خارجي كشرط أساسي لصحة عملية القياس، وفي هذا الإطار يقول (عندما يكون هدفنا كمحاسبين تقدير قيمة معينة في المستقبل، فلا يجوز القول بأننا نقيس هذه القيمة، وإن جاز القول بأننا نتنبأ بهذه القيمة اعتماداً على قياسات جارية، هي حصيلة لعملية قياس في الوقت الحاضر)<sup>1</sup>، بينما كان MOONITZ أقل تحفظاً من شامبرز حيث يرى أن عملية التقدير و التنبؤ تعتبر جزءاً من عملية القياس المحاسبي، لأنه يرى بأن حدوث عملية تبادلية مع طرف أجنبي ليس شرطاً لصحة عملية القياس وفي هذا الإطار يقول (لا يكون القياس المحاسبي مستحيلاً في غياب عملية التبادل، وليس من الضروري دائماً أن

<sup>1</sup> محمد مطر، موسى السويطي: مرجع سابق، ص 135

يكون القياس المحاسبي في مثل هذه الحالة أقل دقة، فعملية التبادل لا تكون القيم، وإنما ينحصر دورها في الكشف عن هذه القيم (1). وفي هذا الاتجاه سارت جمعية المحاسبين الأمريكية (AAA) وبأكثر مرونة من MOONITZ، إذ تدعو إلى اعتبار التقدير والتنبؤ في المحاسبة جزءاً أساسياً من عملية القياس المحاسبي، بشرط توفر مقاييس لتحديد الخطأ المحتمل في هذه التقديرات

---

<sup>1</sup> محمد مطر، موسى السويطي: مرجع سابق، ص 135.

المبحث الثاني: تقييم المحاسبي :

إن قواعد التقييم والمحاسبة ومحتوى القوائم المالية وقواعد سيرها حددها القرار المؤرخ في 2008/07/26، والتي عموماً تتشكل من مبادئ عامة وقواعد عامة للتقييم، إضافة إلى قواعد خاصة للتقييم والإدراج في الحسابات. كما أن المشرع الجزائري قد أورد مصطلح التقييم بدل القياس، وهذا منطقي كون أن النموذج المحاسبي الجزائري يعتمد على القياس الكمي لمعالجة الأحداث الاقتصادية في الوقت الحالي، وليس هناك مجال في التطبيق العملي لاستخدام القياس النوعي مثل قياس التأثيرات البيئية أو المحاسبية عن المسؤولية الاجتماعية.

وبالرغم من أن القياس والتقييم يستخدمان للتعبير عن نفس المفهوم، فالقياس هو عملية المطابقة بين خصائص مجال ومجال آخر (جانبا كمي ونوعي)، أما التقييم فهو قياس الخواص المالية (الجانبا الكمي فقط للقياس)، وبهذا يعتبر القياس مفهوماً أوسع من التقييم، إذ يمكن أن يكون للقياس العديد من الخواص، هذه الأخيرة يمكن أن تكون كمية أو نوعية عكس التقييم الذي يهتم بالخواص الكمية فقط، لذا سوف يتم استخدام مصطلح التقييم في النظام المحاسبي المالي لأنه أدق من مصطلح القياس الذي يشمل العديد من الخواص .

**المطلب الأول: ماهية التقييم:**

التقييم المحاسبي هو عملية تقييم أصول الشركة وخصومها ، وفقاً لمبادئ المحاسبة المقبولة عموماً (GAAP) لأغراض إعداد التقارير المالية.

**تعريف التقييم:**

يقيم التقييم المحاسبي موجودات الشركة مقابل التزاماتها لأغراض إعداد التقارير المالية. يعد حساب التقييم مهماً لأن قيمة الأصول في البيانات المالية للشركة يجب أن تكون موثوقة لأنها توفر نوع المعلومات التي لا تقل أهمية عن التقييم نفسه. عادةً ما يتم تحديد التقييم المحاسبي للأصول الثابتة على أنه سعره التاريخي ، بينما يتم تقييم الأوراق المالية القابلة للتسويق مثل الأسهم والسندات بأسعار السوق الحالية.



1) التقييم على أساس التكلفة التاريخية **coût historique** تركز طريقة تقييم العناصر المقيدة في الحسابات كقاعدة عامة على مبدأ التكلفة التاريخية والتي تعتبر من المبادئ الأساسية للنظام المحاسبي المالي.

## 2) التقييم على أساس القيمة الحقيقية (القيمة العادلة) **juste valeur ou coût actuel**

ذكر النظام المحاسبي المالي في الفقرة 1.112 من القرار الصادر في الجريدة الرسمية العدد 19 والمؤرخة في 2008/03/25 بأن بعض العناصر قد تحتاج إلى مراجعة إستنادا إلى القيمة الحقيقية أو الكلفة الارهنة. ويمكن تعريف القيمة العادلة • على أنها "المبلن الذي يمكن أن يتم من أجله (أي على أساسه) تبادل أصول أو إنهاء خصوم (أي تسديدها)، بين أطراف على دارية كافية، وموافقة (أي ليست مرغمة على التبادل)، وعاملة ضمن الشروط المنافسة الإعتيادية.

## 3) التقييم على أساس قيمة الإنجاز **valeur de réalisation**

وهو مبلن النقدية أو السيولة التي يمكن الحصول عليها حاليا عن طريق بيع أصل طواعية من المؤسسة .

## 4) التقييم على أساس قيمة المنفعة **valeur actualisée ou valeur d'utilité**

وهي القيمة المحينة (أي الحالية) للتدفقات النقدية المنتظرة من استعمال (أو استخدام) الأصول وكذا قيمة خروجها في نهاية مدة منفعتها (ن.م.م). أي هي القيمة الحالية لمجموع التدفقات النقدية المستقبلية للأصل المعني .

وفي هذا السياق، يجب التنسيق بين طرق التقييم المختلفة بالقدر اللازم لضمان قابلية المقارنة وتكافؤ المعلومات الواردة في الحسابات السنوية، كما نصت المادة 112.5 من القرار المؤرخ في 2008/07/26 على أن المؤسسة تقدر عند حلول كل تاريخ إقفال الحسابات إلى تقدير وفحص ما إذا كان هناك أي مؤشر يدل على أن أصل من الأصول يمكن أن يفقد قيمته، وإذا ثبت وجود مثل هذا المؤشر فإن الكيان يقوم بتقدير القيمة الممكن تحصيلها من الأصل. وتتمثل مؤشرات تدني القيمة التي أشار إليها النظام المحاسبي المالي:

### المؤشرات الداخلية:

- التقادم أو التلف الفيزيائي للأصل، التدهور الطبيعي.

• تغيير نمط استعمال الأصل مما يؤثر عليه سلباً (تحديد مدة منفعة الأصل بعد أن كانت غير محددة، ترك بعض النشاطات المتعلقة بالأصل).

• تغيير الداء الاقتصادي للأصل (انخفاض التدفقات الصافية لأموال الخزينة، تغيير تقديرات النتائج المرتبطة بالأصل).

### المؤشرات الخارجية:

- انخفاض القيمة السوقية للأصل.
- تسجيل تغييرات في المحيط التقني للمؤسسة (التطور التكنولوجي) والمحيط القانوني والاقتصادي.
- ارتفاع نسب الفائدة في السوق وما يرتبط مع هذا الارتفاع من تضخمات في نسب التحيين المستعملة في حساب قيمة منفعة الأصول مما يؤدي إلى إنخفاض معتبر في القيمة القابلة للإسترجاع.
- كما تقيم القيمة القابلة للتحصيل (la valeur recouvrable) بأعلى أو أكبر قيمة بين:

- من البيع الصافي = ثمن البيع - مصاريف البيع (تكاليف الخروج) و

- القيمة النفعية = القيمة المحينة للتدفقات الداخلة المستقبلية للأصل - التدفقات الخارجة المستقبلية كما نصت المادة 121.10 من القرار المؤرخ في 2008/07/26 على أنه إذا صارت القيمة

القابلة للتحصيل لأي تثبيت أقل من قيمتها الصافية المحاسبية بعد الاهتلاكات فإن هذه القيمة تعود إلى القيمة القابلة للتحصيل عن طريق إثبات خسارة في القيمة.

### المطلب الثاني: الحالات الخاصة للتقييم :

**1) تقييم العقارات الموظفة** وفقاً للمادة 121.16 فإن أي عقار (أراضي، بناية،...) موظف فهو غير

موجه للإستعمال الصناعي والتجاري والإداري كما أنه غير موجه للبيع في إطار النشاط العادي .

بعد الإنتهاء من عملية التصنيف في حسابات الأصول الثابتة يمكن القيام بتقييمها:

إما بتكلفة يطرح منها مجموع الاهتلاكات ومجموع خسائر القيم حسب الطريقة المستعملة في الإطار العام للتثبيات العينية (طريقة الكلفة).

إما على أساس قيمتها الحقيقية (طريقة القيمة الحقيقية).

تطبق الطريقة المختارة على جميع العقارات الموظفة إلى حين خروجها من التثبيتات أو إلى حين تغيير وجهة تخصيصها) في حالة تغيير استعمال أي عقار موظف(، وفي حالة ما إذا تعذر تحديد القيمة الحقيقية تحديدا ذات مصداقية لأي عقار موظف يجوز كيان اختار طريقة القيمة الحقيقية. فإن هذا العقار يدرج في الحسابات حسب طريقة التكلفة، وتقدم معلومات عن ذلك في الملحق الذي يخص وصف العقار، والأسباب التي جعلت طريقة القيمة الحقيقية غير مطبقة، ويُقدم عند الإمكان فاصل لتقدير هذه القيمة الحقيقية .

**2) تقييم الأصول البيولوجية :** ذكر النظام المحاسبي المالي الأصل البيولوجي في فقرتين، حيث تناولت المادة 121-23 من نفس القرار عملية التقييم الأولى في تاريخ إقفال الحسابات وقيمته الحقيقية بعد طرح جميع المصاريف؛ إلا إذا لم تتمكن المؤسسة من تقدير قيمة الأصل البيولوجي بطريقة موثوق فيها، عندئذ تلجأ إلى تقييم الأصل الحيوي بكلفته منقوصا منها مجموع الاهتلاكات وخسائر القيمة. كما أن الخسارة أو الربح الناتجان من تغير القيمة الحقيقية المنقوص منها المصاريف التقديرية في نقاط البيع يثبتان في النتيجة الصافية للسنة المالية التي يحدثان فيها.

أما حالة المنتجات الزراعية فتناولتها المادة 123-7 من نفس القرار كما يلي : يتم تقييم المنتجات الزراعية عند إدراجها الأولي في الحسابات، ولدى كل تاريخ إقفال بقيمتها الحقيقية منقوصة منها التكاليف المقدرة في نقطة البيع. في حين تثبت أي خسارة أو ربح ناجمة عن تغير في القيمة الحقيقية منقوصا منها التكاليف التقديرية لنقاط البيع في النتيجة الصافية للسنة المالية التي حصل فيها أي منها.

### 3) المعالجة البديلة المرخص بها لتقييم الأصول الثابتة المعيار المحاسبي الدولي رقم 16

"التثبيتات المادية" اقترح طريقتين ممكنتين لتقييم التثبيتات المادية، هما طريقة التكلفة وطريقة إعادة التقييم، فإذا فضلت المؤسسة الطريقة الثانية، وجب عليها تقييم التثبيتات المعنية كلما انحرفت القيمة الحاسبية بشكل فعال عن الحقيقية أو القيمة العادلة، فطريقة إعادة التقييم هي طريقة للتقييم يجب تطبيقها بشكل دائم، في حين أن النموذج الجزائري لإعادة التقييم هو اختياري أو انتقائي. وحسب المعالجة المرجعية المنص و ص عليها في المادة 121-5 من القرار المؤرخ في 26 جويلية 2008، فإنه يتم إدراج أي تثبيت مادي عقب إدراجه الأول في الحسابات باعتباره أصلا بتكلفته منقوصا منها ما يتجمع من الاهتلاكات وخسائر القيمة (طريقة الكلفة)، كما أوضح النظام المحاسبي المالي أنه يرخص

للمؤسسة إدارج التثبيات المادية المنتسبة إلى فئة أو عدة فئات من التثبيات التي تحددها مسبقا في الحسابات على أساس مبلغها المعاد تقييمه (طريقة إعادة التقييم).

وفي إطار هذه المعالجة الأخرى المرخص بها، يدرج في الحسابات كل تثبيات معني بعد إدارجه الأولي باعتباره أصلا بمبلغه المقوم ثانية، أي بقيمته الحقيقية (العادلة) في تاريخ إعادة تقييمه منقوصا منها الإهتلاكات وخسائر القيمة اللاحقة، كما يجب أن تتم عمليات إعادة التقييم بانتظامية كافية حتى لا تختلف القيمة المحاسبية للتثبيات المعنية اختلافا كبيرا عن القيمة التي قد تكون حددت باستعمال القيمة الحقيقية (العادلة) في تاريخ الإقفال، أما القيمة الحقيقية للقطع الأرضية والبنائات هي في العادة والمألوف قيمتها في السوق، وتحدد هذه القيمة إستنادا إلى تقدير يجريه مقومون محترفون مؤهلون، وبعد إعادة التقييم، تحدد المبالغ القابلة للإهتلاك على أساس المبالغ المعاد تقييمها .

# الفصل الثاني

الإفصاح المحاسب

## تمهيد

إن علم المحاسبة الذي يطلق عليه الكثير من الباحثين لغة الأعمال مازال يتطور بشكل سريع ليواكب التطور والانفتاح الكبير الذي شهدهما الاقتصاد العالمي.

إن الإفصاح المحاسبي تطور بتطور الفكر المحاسبي، بحيث انتقلت المحاسبة من مجرد مسك ها للدفاتر وتنظيم السجلات إلى نظام للمعلومات تخص القياس والإفصاح عن نتائج الأحداث الاقتصادية والمالية للمؤسسات إلى فئات التي لها مصالح معها. مما توجب السعي نحو وضع تشريعات قانونية ومعايير متفق عليها من طرف الممارسين تخص عملية الإفصاح وكيفية عرض المعلومات في القوائم المالية بغية الحصول على لغة محاسبة عالمية مفهومة تسهل عملية اتخاذ القرارات لمستخدمي القوائم المالية. لمزيد من التفاصيل فتم تقسيم هذا الفصل إلى ثلاثة مباحث بحيث سيتم تطرق إلى التأصيل العلمي للإفصاح المحاسبي في المبحث الأول وإلى ماهية القوائم المالية في المبحث الثاني، أما في المبحث الأخير تم تطرق إلى متطلبات الإفصاح المحاسبي وفقا لمعايير المحاسبة الدولية.

## المبحث الأول: التاصيل العلمي حول الإفصاح<sup>1</sup>.

لقد ازداد الاهتمام في العقود الأخيرة بداية من الستينات بموضوع الإفصاح المحاسبي لأن العديد من الجهات ذات المصلحة تعتمد بشكل كبير في قراراتها على ما تنشره المؤسسات من معلومات، حيث لا تملك هذه الفئات سلطة الحصول على ما تحتاجه من المؤسسة مباشرة، وبذلك يصعب تحديد مفهوم عام وموعد للإفصاح وتأكيدا على أهمية الإفصاح المحاسبي من قبل أصحاب الفكر والاختصاص من أكاديميين و مهنيين في مجال المحاسبة

### المطلب الأول: ماهية الإفصاح

سيتم تسليط الضوء على عدة تعاريف والتطرق لانواعه و اساليبه

#### تعريف الإفصاح

"هو عملية إيصال ونقل المعلومات التي أهدت في مرحلة القياس لمن يستخدمها ويوظفها ويحتاجها، سواء داخل المؤسسة أو خارجها، بحيث يجب مراعاة أهمية المعلومات التي يفصح عنها، والوقت الذي يتم الإفصاح فيه وبأي وسيلة"<sup>2</sup>.

هو إظهار كل المعلومات التي قد تؤثر في موقف متخذ القرار تجاه قرار معين يتعلق بالوحدة المحاسبية، كما يعني أيضا أن تظهر المعلومات في القوائم والتقارير المحاسبية بلغة مفهومة للآخر دون لبس أو تظليل أو مراوغة.

"هو إظهار كل المعلومات التي قد تؤثر في موقف متخذ القرار تجاه قرار معين يتعلق بالوحدة المحاسبية، كما يعني أيضا أن تظهر المعلومات في القوائم والتقارير المحاسبية بلغة للقارئ الواعي دون لبس أو تظليل أو مراوغة"<sup>1</sup>.

<sup>1</sup> - أحمد مخلوف، الأزمة العالمية واستشراف الحل باستخدام مبادئ الإفصاح والشفافية وحوكمت الشركات، ملتقى دولي "الأزمة الاقتصادية الدولية والحكومة العالمية، جامعة سطيف، أكتوبر 2009، ص 10.

<sup>2</sup> - محمد نجيب حمد، دور الإفصاح المحاسبي وأهميته في ظل تطبيق معايير المحاسبة المصرية ومتطلبات القانون 91 لسنة 2005 لغرض زيادة فاعلية مصداقية ممالي الضرائب، ص 7.

"الإفصاح عموماً هو تقديم البيانات والمعلومات إلى المستخدمين بشكل مضمون صحيح وملائم لمساعدتهم في اتخاذ القرارات، ولذلك فهو يشمل المستخدمين الداخليين والمستخدمين الخارجيين، وهذا يتفق مع تقسيم الإفصاح من حيث المستخدمين إلى إفصاح داخلي وإفصاح خارجي"<sup>2</sup>.

من خلال التعاريف السابقة يتضح لنا أن الإفصاح المحاسبي يركز على موضوع توصيل المعلومات إلى المستفيدين بهدف توضيح الوضع المالي دون تضليل بشكل يسمح بالاعتماد على تلك المعلومات في اتخاذ القرارات بهدف توضيح الربط بين درجة الإفصاح وتخفيض حالة التأكد لدى المستفيدين من خلال نشر كل المعلومات الاقتصادية التي لها علاقة بالمشروع سواء كانت معلومات أخرى تساعد المستثمر على اتخاذ قراراته.

ويقترن الإفصاح بالمعلومات سواء تلك التي في القوائم ذاتها أو في الأساليب المكملة لتقديم المعلومات المالية.

### المطلب الثاني: أهمية الإفصاح المحاسبي:

للإفصاح المحاسبي أهمية بالغة وسنذكر بعض من أهميته في النقاط التالية<sup>3</sup>:

- توفير المعلومات التي تفيد المستثمرين الحاليين والمرقبين الحاليين والدائنين الحاليين والمرقبين وغيرهم من مستخدمي المعلومات لترشيد القرارات الاستثمارية والانتمائية من القرارات الاقتصادية؛
- توفير المعلومات حول التدفقات النقدية وذلك من حيث تقدير وتوقيت التدفقات النقدية المتوقعة؛
- تقديم المعلومات المتعلقة بالموارد الاقتصادية للمؤسسة والتزاماتها والتغيرات التي تطرأ على هذه الموارد والالتزامات؛

<sup>1</sup> - محمد سمير الصبان، دراسات في المحاسبة المالية أصول القياس وأساليب الاتصال المحاسبي، الدار الجامعية للطباعة والنشر، بيروت، بدون سنة نشر، ص 103.

<sup>2</sup> - رضوان حلوة، مرجع سبق ذكره، ص 298.

<sup>3</sup> - عطا الله وارد خليل، محمد عبد الفتاح لعشماوي، حوكمة المؤسسة المدخل لمكافحة الفساد في المؤسسات العامة والخاصة، مكتبة الحرية للنشر والتوزيع، الإسكندرية، ص 2008، ص 104.



- يؤدي إلى توفير قوائم وتقارير مالية إضافية معدلة للتقلبات في المستوى العام للأسعار، بالإضافة إلى القوائم التاريخية غير المعدلة؛
- يمكن من إظهار القيمة الاقتصادية الحقيقية لبعض عناصر الموارد الهامة التي تركز عليها مستقبل الوحدة المحاسبية واستمرارها في صورة قوائم وتقارير مساعدة تهربا من الموضوعية والتكلفة التاريخية وإبقائها عليها في نفس الوقت؛
- يمكن من إظهار مدى مساهمة الوحدة الاقتصادية في تحمل مسؤوليتها الاجتماعية في صورة قوائم وتقارير لا يعتمد فيها على إمكانية القياس النقدي؛
- كما يؤدي إذا ما تم الاستفادة من إمكانيات التطبيق التي يتيحها إلى إظهار صورة الوحدة المحاسبية والإطار البيئي الذي تعمل في ضله بما يقارب من الحقيقة المرغوب معرفتها عنه.

#### 4-أسباب الالتزام بالإفصاح المحاسبي في القوائم المالية:

تكمن أسباب الالتزام فيما يلي 1:

- تقديم المعلومات يساعد المستفيدين على اتخاذ القرارات؛
  - تقديم معلومات يساعد على تحقيق الربح للمؤسسة؛
  - تقديم معلومات على قدرة المؤسسة على زيادة التدفق النقدي؛
  - تقديم معلومات المتعلقة بموارد المؤسسة وانعكاسها على اتخاذ القرار؛
- وهناك مجموعة من الإرشادات التي يجب الأخذ بها عند الالتزام بتطبيق الإفصاح المحاسبي وهي:

- تقديم معلومات لمتخذي القرار على التدفقات النقدية
- ينبغي أن يتضمن الإفصاح على المعلومات التالية:
- ✓ النتائج المالية ونتائج عمليات المؤسسة؛
- ✓ أهداف المؤسسة؛
- ✓ الملكيات الكبرى للأسهم وحقوق التصويت؛

<sup>1</sup> - محمد مصطفى سليمان، دور حوكمة الشركات في معالجة الفساد المالي والإداري، الدار الجامعية، الإسكندرية، 2009، ص ص 60، 61.

✓ سياسة مكافأة أعضاء مجلس الإدارة والتنفيذيين الرئيسيين والمعلومات عن أعضاء مجلس الإدارة بما في ذلك من مؤهلاتهم وعملية الاختيار والمديرين الآخرين في المؤسسة فيما إذا كان يتم النظر إليهم باعتبارهم مستقلين؛

✓ العمليات المتعلقة بأطراف من المؤسسة ومقاربتهم؛

✓ عوامل المخاطر المتوقعة؛

✓ الموضوعات الخاصة بالعاملين وأصحاب المصالح الآخرين؛

- ينبغي إعداد المعلومات والإفصاح عنها طبقاً للمستويات المرتفعة للمحاسبة والإفصاح المالي وغير المالي؛

- ينبغي القيام بمراجعة خارجية سنوية مستقلة بواسطة مراجع مستقل، كفاء، مؤهل حتى يمكنه أن يقدم تأكيدات خارجية وموضوعية لمجلس الإدارة والمساهمين بأن القوائم المالية تمثل بصدق المركز المالي وأداء المؤسسة في كافة النواحي المادية والمهامة؛

- ينبغي على المراجعين الخارجيين أن يكونوا قابلين للمساءلة والمحاسبة أمام المساهمين، وعليهم واجب بالنسبة للمؤسسة هو أن يقوموا بممارسة كافة ما تقتضيه العناية والأصول المهنية في عملية المراجعة؛

- ينبغي في قنوات بث المعلومات أن توفر فرصة متساوية وفي التوقيت المناسب مع كفاءة التكلفة لمستخدمي المعلومات ذات الصلة.<sup>1</sup>

### المطلب الثالث: حدود، أنواع وأهداف الإفصاح المحاسبي

#### 1- حدود الإفصاح المحاسبي:

ساد اتجاه كبير لدى العامة خلال السنوات القليلة الماضية يطالب بدرجة أكبر من الإفصاح، ومن أسباب النمو الكبير في الاقتصاد العالمي في السنوات السابقة قدرة المؤسسات والكيانات الأخرى على إتاحة المعلومات عبر حدود في وقت قصير جداً من خلال التقنيات الحديثة المعتادة. وهذه القدرة المضافة على الاتصال لها أيضاً سلبياتها حيث يجب على المؤسسات الحذر وتقليل المخاطر التي قد تنتج

<sup>1</sup> رضوان حلوة، مرجع سبق ذكره، ص 300.

عن الإفصاح عن المعلومات بشكل غير معتمد أو غير مرغوب فيه. ففي هذا العصر الجديد يجب أن تقوم الشركات وأصحاب المصالح فيها بفحص المعلومات والتحديد الدقيق والخطأ منها.

ففي الاقتصاديات الحرة يفرض على المؤسسات الإفصاح عن المعلومات المادية فقط اعتبرت المحاكم الأمريكية أن المعلومات تكون مادية إذا كان هناك احتمال كبير بأن الإفصاح عن حقيقة تم إغفالها كان يمكن أن يغير من الناتج إجمالي المعلومات المتاحة من وجهة نظر المستثمر العاقل، وعلى سبيل المثال تكون الحقيقة مادية إذ كان يمكن للمستثمر أن يأخذها في اعتباره عند اتخاذ قرار بالشراء أو بتمديد السندات<sup>1</sup>.

## 2- أنواع الإفصاح المحاسبي:

### 1- الإفصاح الكامل:

يتطلب الإفصاح الكامل أن تكون القوائم المالية كاملة تشمل على المعلومات الضرورية الصادق فإذا ترتب على حذف أو استبعاد بعض المعلومات، حيث تصبح القوائم المالية مضللة فإن الإفصاح عن مثل تلك المعلومات، يصبح ضروريا وتشتمل القوائم المالية المنشورة في الوقت الحاضر على ملاحظات والمذكرات الإيضاحية التي تعتبر جزءا أساسيا من القوائم المالية. وينبغي أن تكون المعلومات الواردة في المذكرات التوضيحية مكاملة للمعلومات الواردة في صلب القوائم المالية ولا ينبغي أن تستخدم كوسيلة لتصحيح بعض المعلومات الخاطئة الواردة في تلك القوائم<sup>2</sup>.

### 2- الإفصاح العادل:

يهتم الإفصاح العادل بالرعاية المتوازنة لاحتياجات جميع الأطراف المعنية. فالقوائم والتقارير المالية يجب أن تتضمن معلومات كافية لجعل هذه القوائم مفيدة وغير مضللة للمستثمر العادي، وبشكل أوضح يجب عدم حذف أو كتمان أية معلومة جوهرية أو ذات منفعة لهذا المستثمر العادي.

<sup>1</sup> طارق عبد العال حماد حوكمة الشركات، شركات قطاع عام وخاص ومصارف المبادئ والمفاهيم والتجارب والمتطلبات، الدار الجامعية 2008، ص 832.

<sup>2</sup> أحمد محمد، شحاتة السيد شحاتة، مبادئ المحاسبة المالية المفاهيم والإجراءات المحاسبية طبقا لمعايير المحاسبة الدولية والمصرية، الدار الجامعية، الإسكندرية، ص 80.

## 2-3 الإفصاح التفصيلي:

يعتمد الإفصاح التفصيلي على التقارير السنوية المختصرة بحجة أن بعض المساهمين يحتاجون إفصاحا شاملا، ولكن الكثير منهم لا يحتاجون إلى معلومات مالية ملخصة وذات تحليل فني أقل، أي أن مؤيدي الإفصاح التفاضلي يفترضون مستثمر أقل دراسة واستيعابا من المستثمر العادي الذي يفرضه مهنة المحاسبة. ومع ذلك فإن استخدام القوائم المالية الملخصة والمختصرة مازال محل خلاف، وهو إجراء غير مقبول عموما.

## 2-4 الإفصاح الشقيفي (الإعلامي):

يتسم هذا الإفصاح عموما باتجاه متزايد نحو التوسع في الإفصاح والتعدد في مجالاته ليس فقط بالتركيز على المعلومات المحاسبية المالية وإنما يشمل أيضا معلومات غير مالية كمية ووصفية مثل معلومات كمية عن الطاقة الإنتاجية للوحدة المحاسبية ولقد ظهر هذا الاتجاه بعد تأكيد FASB (المعيار 16) في إطاره المفاهيمي على معيار منفعة المعلومات في اتخاذ القرارات والتأكيد على موثوقيتها<sup>1</sup>.

## 2-5 الإفصاح الكافي:

يشير إلى الحد الأدنى الواجب نشره من المعلومات، وتوفيره من المعلومات المحاسبية في القوائم المالية، ويمكن ملاحظة أن مفهوم الحد الأدنى غير محدد بشكل دقيق إذ يختلف حسب الاحتياجات والمصالح بالدرجة الأولى كونه يؤثر تأثيرا مباشرا في اتخاذ القرار ناهيك عن أنه يتبع للخبرة التي يتمتع بها الشخص المستفيد. ويعني الإفصاح الكافي أن تكون التقارير المحاسبية والمالية تفصح كما ينبغي من

<sup>1</sup> - رضوان حلوة حنان، مرجع سبق ذكره، ص 475.

المعلومات حتى لا تكون تلك التقارير مضللة، وهذا الإفصاح واسع جدا ولكنه يفيد في إبراز ضرورة الإفصاح عن الحقائق الهامة الضرورية للقارئ العادي للقوائم المالية<sup>1</sup>.

## 2-6 الإفصاح الملائم:

هو الإفصاح الذي يراعي حاجة مستخدمي البيانات وظروف المؤسسة وطبيعة نشاطها، إذ أنه ليس من المهم فقط الإفصاح عن المعلومات المالية بل الأهم أن تكون ذات قيمة ومنفعة بالنسبة لقرارات المستثمرين والدائنين وتتناسب مع نشاط المؤسسة وظروفها الداخلية.

## 2-7 الإفصاح الشامل:

لا يعني أن تكون المعلومات كثيرة وتفصيلية في الإفصاح الشامل، ولكن يقصد بها أن يوصل إلى مستخدمي المعلومات المحاسبية كل الحقائق الهامة والملائمة والمتعلقة بنتيجة العمليات والمركز المالي وعادة ما يتطلب الأمر المفاضلة بين بديلين من أجل تحديد كمية ونوعية المعلومات الواجب الإفصاح عنها. ووفقا للبديل الأول يفصح عن قدر كاف من المعلومات قد تستلزم مزيدا من الوقت والجهد لتحليلها واستيعابها، فضلا عن زيادة تكاليف إعدادها، وقد يكون التفصيل الشديد في المعلومات على حساب العناصر الهامة الواجب إبرازها والتأكيد عليها أما البديل الثاني فهو الإفصاح عن المعلومات في شكل مختصر بحيث يسهل فهمها، ولكن لا يجب أن يكون الاختصار بالقدر الذي يخفي حقائق هامة أو يكون سببا في تضليل وسوء الفهم لمستخدمي هذه المعلومات<sup>2</sup>.

والجدير بالذكر أن الإفصاح الشامل يمتد فيما وراء الأرقام المحاسبية فهو لا يقتصر عن مخرجات النظام المحاسبي من بيانات مالية، ولكن يمتد الأمر إلى الإفصاح عن معلومات وصفية قد تكون لها تأثير

<sup>1</sup> - أحمد طرطار، شوقي جباري، الإفصاح المحاسبي في قائمة تدفقات الخزينة، الملتقى الوطني "معايير المحاسبة الدولية والمؤسسة الاقتصادية الجزائرية متطلبات التوفيق والتطبيق"، أيام 25-26 ماي جامعة سوق أهراس، 2010، ص5.

<sup>2</sup> - وصفي عبد الفتاح أبو المكارم، المحاسبة المالية المتوسطة، الدار الجامعية الجديدة للنشر، الإسكندرية، 2000، ص ص 48، 49.

جوهرى على القرارات التي تتخذ، ويعني ذلك أن الاختصار على المعلومات المالية وإخفاء المعلومات الوصفية الهامة قد يضل متخذي القرارات ويعتمد الإفصاح الشامل على أربع افتراضات رئيسية<sup>1</sup>:

- احتياجات مستخدمي المعلومات الخارجيين يمكن الإيفاء بها بمجموعة من القوائم المالية ذات الغرض العام؛

- هناك احتياجات مشتركة للأطراف الخارجية يمكن مقابلتها بمعلومات ملائمة عن الدخل والثروة؛

- إن عملية الإفصاح عن المعلومات الملائمة للجهات الخارجية تتحدد في الأربعة القوائم الأساسية، الدخل والمركز المالي والتدفقات النقدية والتغير في حقوق الملكية؛

- إن هذا الأسلوب يعتبر الأفضل للإفصاح من وجهة النظر الاقتصادية، وذلك بمقارنة التكلفة بالعائد المتوقع.

### 3- أهداف الإفصاح المحاسبي:

لقد بينت دراسات سابقة بأنه يوجد اتجاهين للإفصاح المحاسبي<sup>2</sup>:

#### 3-1 الاتجاه التقليدي في الإفصاح:

هو الذي يهدف ويهتم بالمستثمر الذي له دراية محدودة باستخدام القوائم المالية فتبقى بضرورة تبسيط المعلومات المنشورة بحيث تكون مفهومة للمستثمر محدود المعرفة مع التركيز على المعلومات التي تتصف بالموضوعية والبعد عن تقديم معلومات تعكس درجة كبيرة من عدم التأكد وفي ذلك كله حماسة للمستثمر من التعامل غير العادل في سوق المال.

#### 3-2 الاتجاه المعاصر والمتطور في الإفصاح:

ويهدف إلى تقديم معلومات لاتخاذ القرارات وفي ظل هذا الهدف فإن نطاق الإفصاح لم يعد قصراً على تقديم المعلومات المالية التي تتمتع بأكثر قدر من الموضوعية التي تتناسب مع قدرات المستثمر بل يتسع

<sup>1</sup> - هادي رضا الصفار، مبادئ المحاسبة المالية القياس والاعتراف والإفصاح في التقارير المحاسبية، دار الثقافة للنشر والتوزيع، الأردن، 2009، ص

37.

<sup>2</sup> - محمد سمير الصبان، مرجع سبق ذكره، ص 104.

نطاق الإفصاح ليشمل المعلومات الملائمة التي تحتاج إلى درجة كبيرة من الدراية والخبرة في فهمها واستخدامها والتي يعتمد عليها المستثمرين الواعدين والمحليين الماليين في اتخاذ قراراتهم.

المبحث الثاني: المقومات الأساسية للإفصاح عن المعلومات المحاسبية والعوامل المؤثرة فيه

المطلب الأول: المقومات الأساسية للإفصاح عن المعلومات المحاسبية:

### 1-1 أغراض استخدام المعلومات المحاسبية:

إن تحديد أغراض المعلومات المحاسبية من شأنه أن يحقق خاصية الملائمة بحيث يستفيد المستخدم من المعلومة وتكتسبه قدرة على التنبؤ وتساعد بعضهم في اتخاذ القرارات

على الرغم من أن البيانات المالية لا تفي بكفاية احتياجات هؤلاء المستخدمين من المعلومات المالية إلا أن هناك احتياجات مشتركة لهؤلاء المستخدمين فالبيانات المالية التي تفي باحتياجات المستثمرين الذين يتحملون مخاطر رأس المال سوف تفي أيضا بمعظم احتياجات المستخدمين الآخرين

وتقع مسؤولية إعداد وعرض القوائم المالية للمؤسسة بصفة أساسية على عاتق إدارتها كما تهتم الإدارة أيضا بالمعلومات التي تحتويها البيانات المالية بالرغم من أنه يتوافر لها الحصول على معلومات مالية وإدارية إضافية تمكنها من أداء وظائفها الأساسية في مجالات التخطيط واتخاذ القرارات والرقابة، وتعتبر الإدارة قادرة على تحديد شكل ومضمون تلك المعلومات الإضافية بحيث تفي باحتياجاتها الخاصة من المعلومات ويعتبر التقرير عن مثل تلك المعلومات الإضافية خارجا عن نطاق هذا الإطار، ومع ذلك فالبيانات المالية المنشورة تعتمد أساسا على المعلومات التي تستخدمها الإدارة عن المركز المالي وتقييم الأداء والتغيرات في المركز المالي للمؤسسة<sup>1</sup>.

### 1-2 طبيعة ونوع المعلومات المحاسبية التي يجب الإفصاح عنها:

هناك نوعين من المعلومات المحاسبية التي يجب الإفصاح عنها هما:

<sup>1</sup> - نور الدين بملول، غمان زوبر، أثر الإفصاح وفق المعايير المحاسبية على الهياكل المؤسسية للمؤسسة، ملتقى وطني "معايير المحاسبة الدولية والمؤسسة الاقتصادية الجزائرية متطلبات التوافق والتطبيق"، المركز الجامعي سوق أهراس، ماي 2010، ص 13.



### 1-2-1 النوع الأول وهي المعلومات الكمية (المالية):

تعتبر القوائم المالية جزء من عملية التقرير المالي ويهتم الإطار الفكري الصادر عن لجنة معايير المحاسبة بالقوائم المالية ذات الغرض العام، مشتملة على القوائم المالية الموحدة التي توحيدها الوحدات الصناعية والمالية، سواء في القطاع العام أو الخاص وتمثل هذه المعلومات في خمسة مجالات أساسية وهي الميزانية العمومية، قائمة الدخل، قائمة التغير في حقوق الملكية، وقائمة التدفقات النقدية، وقائمة الأرباح المحتجزة.

حيث يتم الإفصاح في هذه القوائم وفق أرقام تعبر عن مبالغ تقديرية نتيجة الأحداث المالية التي قامت بها المؤسسة<sup>1</sup>.

### 1-2-2 النوع الثاني وهي المعلومات غير الكمية (غير المالي):

هي معلومات وصفية تساعد المستخدم على اتخاذ القرارات السليمة نذكر منها ما يلي<sup>2</sup>:

#### 1-2-3-1 الالتزامات العرضية:

أو الخصوم المحتملة في المستقبل الناتجة عن الأحداث السابقة مثل قضية مرفوعة على المؤسسة لم يحكم فيها بعد أو نزاع بين مؤسسة ومصلحة الضرائب لم يبت فيه بعد.

#### 1-2-3-2 الطرق المحاسبية:

تعتبر الطرق المحاسبية التي تستخدمها المؤسسة مثل الطرق المستخدمة في حساب الاهتلاك وفي حساب تكلفة المخزون آخر المدة ويجب أن يتم الإفصاح بصورة تامة عن الطريق المستخدمة عندما يكون هناك مجال مقبول لاستخدام عدة طرق أخرى بديلة ومقبولة خاصة عندما يكون للطريقة أثر ملموس على القوائم المالية أو عندما يتم تغيير إحدى الطرق المستخدمة من قبل.

<sup>1</sup> - أحمد نور، المحاسبة المالية وفقا للمعايير الدولية والعربية والمصرية القياس والتقويم والإفصاح، الدار الجامعية للنشر والتوزيع، الإسكندرية،

2004، ص 34.

<sup>2</sup> - المرجع السابق، ص 36.

### 1-3-2-3 الأحداث الهامة التالية لتاريخ الميزانية:

مثل الخسائر الضخمة الناشئة عن الكوارث كالحرائق أو الحکم في قضية هامة على المؤسسة أو بيع جزء كبير من أصول المؤسسة، وبصورة عامة يجب الإفصاح عن جميع الأحداث الهامة التي تقع بعد تاريخ إعداد القوائم المالية لكن قبل نشر هذه القوائم وتوزيعها خاصة إذا كان لهذه الأحداث آثاراً مادية ملموسة على مستقبل المؤسسة.

### المطالب الثاني: العوامل المؤثرة على الإفصاح المحاسبي:

إن عملية الإفصاح المحاسبي عن المعلومات المحاسبية ليست غاية في حد ذاتها ولكنها تهدف إلى تقديم المعلومات التي تكون مفيدة في اتخاذ القرارات، فأهدافها ليست ثابتة ولكنها تتأثر بعدة عوامل منها<sup>1</sup>:

### 2-1 نوعية المستخدمين وطبيعة احتياجهم:

لا بد أن تعطي المؤسسات اهتماماً خاصاً في قوائمها المالية لتلبية احتياجات المستخدمين الرئيسيين والذين لهم مصالح مباشرة أو غير مباشرة حيث يكون من الطبيعي أن تختلف طبيعة المعلومات المفصوح عنها باختلاف نوعية المستخدمين في كل دولة.

### 2-2 الجهات المسؤولة عن وضع معايير الإفصاح:

وتتمثل في الجهات المنظمة والمسؤولة عن تطوير وتنظيم وإصدار المعايير، حيث أنها تختلف باختلاف التنظيم المحاسبي المعتمد لكل دولة، إن نجد في العديد من الدول وخاصة النامية منها أن الأطراف المؤثرة على عملية الإفصاح غالباً ما تكون من المنظمات المهنية والحكومية.

<sup>1</sup> - زغدار أحمد، سفير محمد، مرجع سبق ذكره، ص 84.

2-3 المنظمات والمؤسسات الدولية:

بالإضافة إلى المنظمات والقوانين المحلية فإن المنظمات والمؤسسات الدولية من الأطراف المؤثرة على عمليات الإفصاح، ومن أهم المنظمات لجنة المعايير المحاسبية الدولية حيث تحاول تحسين جودة المعلومات المفصح عنها على المستوى العالمي من خلال إصدارها بمجموعة من المعايير المحاسبية.

المطلب الثالث: الإفصاحات التي جاء بها المعيار الدولي رقم (1)

تناولت القواعد المنظمة للإفصاح في التقارير المالية كما جاء في المعيار المحاسبي رقم (1) ما يلي<sup>1</sup>:

- المعلومات التي يجب عرضها في تقرير مجلس الإدارة؛
- القواعد المتعلقة بتقرير مراجع الحسابات؛
- القواعد المتعلقة بعرض القوائم المالية؛
- أساليب عرض المعلومات؛
- مكونات القوائم المالية؛
- المعلومات التي يجب عرضها في صلب قائمة المركز المالي.
- المعلومات التي تعرض إما في صلب قائمة المركز المالي أو الإيضاحات؛
- المعلومات التي تعرض إما في صلب قائمة المركز المالي أو الإيضاحات؛
- التغييرات في حقوق المساهمين والإفصاح عن السياسات المحاسبية.
- الإفصاح عن الأحداث اللاحقة لتاريخ الميزانية العمومية؛
- فرضية استمرارية النشاط؛
- أساس الاستحقاق المحاسبي؛
- ثبات العرض.

<sup>1</sup> - حكيمة بوسلمة، عرض المعيار المحاسبي الدولي رقم 01، ملتقى دولي "الإطار المفاهيمي للنظام المالي الجديد وآليات تطبيقه في ظل المعايير المحاسبية الدولية، جامعة البلدة، أكتوبر 2009، ص 2.

المطلب الرابع: أنواع و مقومات الإفصاح المحاسبي:

الفرع الأول: أنواع إفصاح المحاسبي:

ورد في الإفصاح المحاسبي ذكر العديد من الأنواع، غير أن هناك من ميز بين نوعين من

الإفصاح، يندرج ضمنهما باقي الأنواع:

### 1.2.2 الإفصاح المثالي

وهو الذي لا يتحقق إلا بتحقق الشروط التالية:

- أن تكون القوائم المالية المنشورة على درجة عالية من التفصيل
- أن تكون أرقام القوائم المالية على درجة عالية من الدقة والمصدقية
- أن يتم عرض القوائم المالية بالصورة والوقت المناسبين لاحتياجات ورغبات كل طرف من الأطراف ذات المصلحة على حدي

### 2.2.2 الإفصاح الواقعي<sup>1</sup>

وهو الذي يركز على الموازنة ما بين الفائدة أو العائد الذي سيتحقق من المعلومات وبين كلفة نشر تلك المعلومات. ويمكن تعريفه بأنه الإفصاح الممكن أو المتاح، حيث يجب أن تفصح التقارير المحاسبية عن جميع المعلومات الضرورية الكفيلة بجعلها غير مضللة، خاصة تلك التي يحتاجها المحللون الماليون ووسطاء الاستثمار.

يتضمن هذا النوع من الإفصاح مفاهيم الإفصاح الثلاثة وهي:

**الإفصاح المناسب:** وهو الحد الأدنى من الإفصاح الذي تنضمه القوائم المالية حتى لا تكون مضللة عند اتخاذ القرارات الاستثمارية المختلفة

**الإفصاح العادل** وهو تزويد جميع مستخدمي القوائم المالية بنفس كمية المعلومات في وقت واحد الإفصاح الكافي وهو تزويد الفئات المختلفة بالمعلومات التي تعتبر مقيدة لاتخاذ القرارات الرشيدة، حيث

<sup>1</sup>- قورين حاج قويدر، مقال بعنوان أثر تطبيق النظام المحاسبي المالي على تكلفة وجودة المعلومات الحاسبية في ظل تكنولوجيا المعلومات، مجلة الباحث العدد 10، جامعة ورقلة، الجزائر 2012. ص 280.

أن المعلومات الكثيرة التي ليس لها معنى ودلالة تؤدي إلى ضياع المعلومات المهمة والمفيدة مما يضلل مستخدم البيانات المالية عند اتخاذ القرارات

### الفرع الثاني: مقومات الإفصاح المحاسبي:

تتضح مقومات الإفصاح من خلال تحليل تعاريفه المعروضة سابقا، وقد أشار إليها العديد من الباحثين والمختصين في مجال المحاسبة، حيث يركز الإفصاح بشكل عام على المقومات الرئيسية التالية:<sup>1</sup>

#### تحديد المستخدم للمعلومة المحاسبية

إن تحديد المستخدم للمعلومة المحاسبية من شأنه معرفة أو تحديد الخواص التي يجب توفرها في تلك المعلومة من حيث الشكل والمضمون، لأن المستخدمين للمعلومات المحاسبية لهم مستويات مختلفة في التفسير، ولهذا كان من الواجب إعداد المعلومات عن طريق إعداد تقرير واحد وفق نماذج متعددة من الاحتياجات، أو إصدار تقرير مالي واحد متعدد الأبعاد بحيث يلبى احتياجات مختلف المستخدمين ولما كان من الصعب تحقيق هذه النماذج فإنه من الأفضل إعداد نموذج يفترض انه يلبى حاجات مستخدم معين من بين تلك الفئات وجعله محورا أساسيا في تحديد أبعاد الإفصاح بتولية العناية للملاك الحاليين والملاك المحتملين والدائنين (أي المستخدمين الداخليين والخارجيين).

#### تحديد الغرض من استخدام المعلومات المحاسبية

إن تحديد أقراض استخدام المعلومات المحاسبية من شأنه أن يحقق خاصية الملائمة، بحيث يستفيد المستخدم من المعلومة وتكسبه قدرة على التنيد وتساعد بعضهم في اتخاذ القرارات، وعلى الرغم من أن البيانات المالية لا تفي بكافة احتياجات هؤلاء المستخدمين إلا أن هناك احتياجات مشتركة، فالبيانات المالية التي تفي باحتياجات المستثمرين الذين يتحملون مخاطر رأس المال سوف نفي أيضا بمعظم احتياجات المستخدمين الآخرين.

تحديد طبيعة المعلومة الواجب الإفصاح عنها يجب التركيز على نوعية المعلومات المفصح عنها بدلا من التركيز على جانب الكم، حيث يتم الإفصاح حاليا بواسطة القوائم المالية التقليدية وهي: قائمة

<sup>1</sup> - ضيف الله محمد الهادي ولبزة هشام، مداخلة بعنوان قصور نموذج التكلفة التاريخية في معالجة ظاهرة التضخم، المتلقى الدولي حول دور معايير المحاسبة الدولية (IAS-IFRS-IPSAS) في تفعيل أداء المؤسسات والحكومات - اتجاهات النظام المحاسبي الجزائري (المالي والعمومي) على ضوء التجارب الدولية، جامعة ورقلة، الجزائر 2014. ص 389.

المركز المالي، قائمة الدخل، قائمة الأرباح المحتجزة، قائمة التغيرات في المركز المالي، إضافة إلى معلومات أساسية ترفق في الملاحظات

إضافة إلى هذه المقومات المذكورة يمكن اعتماد مقوم آخر وهو عامل الزمن، أو التوقيت الزمني للإفصاح عن البيانات والمعلومات<sup>1</sup>، إذ أنه من البديهي أن توفر المعلومات في الوقت المناسب تكون ذات منفعة كبيرة للمستخدم والمستفيد منها، وبخلاف ذلك فإن تأخرها ينقص من نفعية المعلومات وقد لا يعطي أي منفعة.

#### 4.2 الخصائص النوعية للمعلومات المفصح عنها:

حتى تكون المعلومات المحاسبية مفيدة في تحقيق الغرض منها يجب أن تتميز بخاصيتين أساسيتين هما الملاءمة والموثوقية، كما يجب توفر خاصيتين فرعيتين وهما قابلية المقارنة والثبات في تطبيق الطرق المحاسبية، ويمكن عرض هذه الخصائص من خلال الشكل الموالي:

تتميز خاصية الملاءمة باستبعاد المعلومات التي لا فائدة منها، وهذا يسهل المستخدم المعلومات اتخاذ قراراتهم المناسبة، ويظهر من خلال الشكل أن توفر خاصية الملائمة في المعلومة المحاسبية بنوع عميلة التنبر لمتحدي القرارات بتوفير قيمة تنبئية يعتمد عنا كما تحقق هذه الحاسبة أيضا ميزة التغذية العكسية أو ما يسمى (feedback) وهي سهولة رد الفعل من تلقي المعلومات وهذا من شأنه تسريع وتسهيل عميلة اتخاذ القرارات المناسبة، كما يظهر من خلال الشكل التوقيت الملائم للإفصاح أو نشر المعلومة، وكل هذا المرايا تدرج ضمن خاصية الملاءمة في المعلومات المحاسبية ان انصاف المعلومات المحاسبية بالموثوقية يجعلها موضع ثقة من طرف مختلف مستخدمي المعلومات المحاسبية. ويمكنهم من الاعتماد عليها في اتخاذ مختلف القرارات، ويظهر من خلال الشكل أن موثوقية المعلومات المحاسبية تتضمن

قابلية التحقق وفي إتاحة فرصة التحقق من النتائج المتوصل إليها

صدق التمثيل أي تجنب التضليل في المعلومات بكل أنواعه.

<sup>1</sup> - خالد جمال الجعارات، مطبوعة جامعية بعنوان **مختصر المعايير المحاسبية الدولية 2015**، المنتقى الدولي حول دور معايير المحاسبة الدولية - (IAS) (IFRS-IPSAS) في تفعيل أداء المؤسسات والحكومات - اتجاهات النظام المحاسبي الجزائري (المالي والعمومي) على ضوء التحارب الدولية جامعة ورقلة، الجزائر 2014. ص 15

الحياد وهو عدم التحيز لفئة معينة من مستخدمي المعلومات المحاسبية. ظهر الشكل - كخاصية فرعية قابلية المعلومات المحاسبية للمقارنة، ويقصد بهذا تقديم معلومات محاسبية تسمح بإجراء المقارنات بين المنشآت المماثلة، فذلك يزيد من قائدة المعلومات لأنه يسمح بتقديم مركز ووضع المنشأة المعنية فيما بين المنشآت المماثلة أما الثبات في الطرق المحاسبية فالقصد منه مقارنة النتائج لنفس المنشأة من فترة محاسبية لأخرى<sup>1</sup>

## 5.2 معوقات الإفصاح المحاسبية

لا يعتبر الإفصاح المحاسبي غاية في حد ذاته، إنما هو وسيلة لنشر وعرض معلومات وبيانات متعلقة بنشاط المنشأة قصد إيصالها لمختلف الفئات المستخدمة والمستفيدة منها، ويترتب عن هذا تحقيق مصالح مشتركة بين الأطراف. غير أن هذه العملية من الصعوبة بمكان. إذ يشوها العديد من المشاكل والمعوقات

إن الإفصاح عن بعض المعلومات الخاصة بنشاط الوحدات الاقتصادية قد لا يكون أمرا مستحبا ويتحتم اللجوء إلى التحفظ والتستر عنها، إذ أن الإفصاح عنها قد يؤدي إلى إحداث أضرار أكثر من المصالح المرجوة الأمر الذي يؤثر على النشاطات المستقبلية وسمعة الوحدة في السوق. ومن الجدير هنا الإشارة إلى عامل الفساد الإداري وعمليات الغش والتلاعب، فهي قد تكون من الأسباب التي تدعو الوحدات الاقتصادية إلى قلة الإفصاح قصد تجنب العواقب القانونية، وبما أن هدف مختلف الوحدات الاقتصادية هو السعي نحو تحقيق أكبر ربح ممكن فلا يمكننا هنا إعقال موضوع التكلفة التي تتحملها الوحدة نتيجة اعتماد سياسة إفصاح سليمة مقارنة بالمنفعة الحالية أو المستقبلية، وعليه يجب أن يكون الإفصاح موضع دراسة دقيقة، لذا فإن ترشيد تكلفة عملية الإفصاح ستوتر على كمية ونوعية المخرجات البيانية والمعلوماتية المطلوبة، نظرا لكثرة واختلاف صفات مستخدمي المعلومات المحاسبية، فإنه ليس من السهل على المنشآت الإمام بجميع احتياجاتهم على حد سواء، وهذا من الأسباب التي تعيق عملية الإفصاح على الوجه المطلوب، ومن جهة أخرى، فقد لا تتحقق الأهداف

<sup>1</sup> - أحمد محمد، شحاتة السيد شحاتة، مبادئ المحاسبة المالية المفاهيم والإجراءات المحاسبية طبقا لمعايير المحاسبة الدولية والمصرية، الدار الجامعية، الإسكندرية، ص 63.

المرجوة من الإفصاح ليس لتقصير أو تستر من طرف الوحدة الاقتصادية، ولكن لعدم قدرة اللهم والاستيعاب لدى بعض الفئات المستخدمة للمعلومات بحكم اختلاف مستوياتهم التعليمية والفكرية

### 3. الإفصاح المحاسبي وفق النظام المحاسبي المالي

#### 1.3 وسائل الإفصاح وفق النظام المحاسبي المالي:

يهدف النظام المحاسبي المالي إلى تقديم صورة صادقة حول الوضعية المالية للمؤسسة وذلك من خلال منتجه النهائي الذي يتمثل في مجموعة من القوائم المالية التي يتم إعدادها في نهاية الدورة، حيث يتطلع لهذه القوائم مجموعة واسعة من الأطراف وهم مستخدمو القوائم المالية، الأمر الذي يساعدهم على اتخاذ القرارات المناسبة ورد في المادة 25 من القانون رقم 07-11 المؤرخ في 15 ذي القعدة 1428 الموافق 25 نوفمبر 2007، والذي يتضمن النظام المحاسبي المالي، أنه يجب على الكيانات (المؤسسات) عدا المؤسسات الصغيرة التي تدخل في مجال تطبيق هذا القانون أن تعد كشوفات مالية سنوية على الأقل، والتي تتضمن:<sup>1</sup>

الميزانية، حساب النتائج، جدول سيولة الخزينة، جدول تغير الأموال الخاصة، ملحق بين القواعد والطرق المحاسبية المستعملة ويوفر معلومات مكتملة عن الميزانية وحساب النتائج

**1.1.3 الميزانية** تعرف الميزانية على أنها جدول يصنف عناصر الذمة المالية للمؤسسة في تاريخ معين، فهي تشمل بصفة منفصلة عناصر الأصول وعناصر الخصوم، تدرج قيم الأصول والخصوم في الميزانية ضمن عمودين في كل جانب، الأول للسنة الجارية والثاني مخصص للسنة السابقة

#### 2.1.3 حساب النتائج

هو بيان مالي يلخص الأعباء والإيرادات وما يترتب عنها من نتائج بالنسبة للمؤسسة على الفترة (حسب الطبيعة)، بنوع من التفصيل، مع إمكانية عرض هذه القائمة حسب الوظيفة ضمن الملاحق.

<sup>1</sup> - الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، العدد 19 / 12 ربيع الأول عام 1430 هـ الموافق 25 مارس سنة 2009 م.



### 3.1.3 جدول سيولة الخزينة

يعتبر من بين العناصر الجديدة، حيث لم يكن معمولاً به قبل اعتماد النظام المحاسبي المالي، يعرض جدول سيولة الجريئة التدفقات المالية التي تنشأ عن مختلف الأنشطة التشغيلية، والمميز هو اعتماد النموذج الدولي لتبويب الأنشطة وما يترتب عنها من مقبوضات ومدفوعات إلى ثلاث مجموعات: الأنشطة التشغيلية، الأنشطة الاستثمارية والأنشطة التمويلية<sup>1</sup>

### 4.1.3 جدول تغير الأموال الخاصة

بعرض جدول تغير الأموال الخاصة تحليلاً لحركة مكونات رؤوس الأموال الخاصة للمؤسسة خلال السنة المالية. ويتضح ذلك من خلال المعلومات التي يتضمنها هذا الجدول والمتمثلة فيما يلي:<sup>2</sup>

- النتيجة الصافية للسنة المالية
- تغيرات الطرق المحاسبية وتصحيح الأخطاء المسجل تأثيرها مباشرة كرؤوس أموال
- المنتوجات الإيرادات) والأعباء الأخرى المسجلة مباشرة في رؤوس الأموال الخاصة ضمن إطار تصحيح أخطاء هامة عمليات الرسملة (الارتفاع، الانخفاض، التسديد، ...)
- توزيع النتيجة والتوزيعات المقررة خلال السنة المالية

### 5.1.3 الملاحق

بعد الملحق جزءاً من الكشوف المالية، وهو يوفر التفسيرات الضرورية لفهم أفضل للميزانية وحسابات النتائج، ويتم كلما اقتضت الحاجة المعلومات المفيدة لقارقي الحسابات، غير أن ما يسجل في الملحق لا يمكنه يحال من الأحوال أن يحل محل ما يسجل في إحدى الوثائق الأخرى للكشوف المالية

## 2. 3 المحتوى الإعلامي للقوائم المالية وفق النظام المحاسبي المالي:

ورد في القانون رقم 07-11 المؤرخ في 15 ذي القعدة 1428 الموافق 25 نوفمبر 2007، والذي يتضمن النظام المحاسبي المالي ما يلي<sup>1</sup> يجب أن تعرض القوائم المالية بصفة صادقة الوضعية المالية

<sup>1</sup>- أحمد نور، المحاسبة المالية وفقاً للمعايير الدولية والعربية والمصرية القياس والتقويم والإفصاح، الدار الجامعية للنشر والتوزيع، الإسكندرية، 2004، ص 34

<sup>2</sup>- الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، العدد 19 / 12 ربيع الأول عام 1430 هـ الموافق 25 مارس سنة 2009 م. ص 26.

للمؤسسة وكل تغيير يطرأ على حالتها المالية، ويجب أن تعكس هذه القوائم مجمل العمليات والأحداث الناجمة عن معاملات المؤسسة، وآثار الأحداث المتعلقة بنشاطها

تضبط القوائم المالية تحت مسؤولية المسيرين، وتعد في أجل أقصاه (04) أشهر من تاريخ قفل السنة المالية، ويجب أن تكون متميزة عن المعلومات الأخرى التي قد تنشرها المؤسسة، مع إلزامية عرض القوائم المالية بالعملة الوطنية. توفر القوائم المالية معلومات تسمح بإجراء مقارنات مع السنة المالية السابقة، وفي حالة عدم إمكانية المقارنة بسبب تغيير طرق التقييم أو العرض يكون من الضروري تكييف مبالغ السنة المالية السابقة لجعل المقارنة ممكنة، وإذا تعدت المقارنة مرة أخرى لأي سبب آخر لا بد أن تكون التعديلات التي أدخلت على مبالغ السنة المالية السابقة محل تفسير في الملحق حتى تصبح قابلة للمقارنة

السنة المالية المحاسبية (12) شهرا وهي تغطي السنة المدنية، غير أنه يمكن السماح للمؤسسة فقل السنة المالية في تاريخ آخر غير 31 ديسمبر في حالة ارتباط نشاطها بدورة استغلال لا تتماشى مع السنة المدنية، وفي الحالات الاستثنائية التي تكون فيها مدة السنة المالية أقل أو أكثر من (12) شهرا، لاسيما في حالة إنشاء أو وقف المؤسسة، أو في حالة تغيير تاريخ الإقفال يجب تجديد المدة المقررة وتبريرها.

### 1.2.3 المحتوى الإعلامي للميزانية

تعرض الميزانية وبصفة منفصلة مجموع الأصول المتداولة وغير المتداولة، وكذلك مجموع الخصوم المتداولة وغير المتداولة تتكون الأصول غير المتداولة من العناصر الموجهة لخدمة نشاط المؤسسة بصورة دائمة، أما الأصول التي ليست لها هذه الصفة بسبب وجهتها أو طبيعتها فإنها تشكل أصولا متداولة، كما تصنف الخصوم خصوما متداولة عندما يتوقع أن تتم تسويتها خلال دورة الاستغلال العادية أو يجب تسديدها خلال الاثني عشر شهرا الموالية لتاريخ الإقفال، وتصنف باقي الخصوم على أنها خصوم غير متداولة<sup>2</sup>. تعرض من خلال الجدول الموالي نقاط الإفصاح عن بعض بنود الميزانية وفق النظام المحاسبي المالي مقارنة بمعايير المحاسبة الدولية.

<sup>1</sup> - الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية العدد 74، 15 ذو القعدة 1428 هـ الموافق 25 نوفمبر سنة 2007. ص 5-6.

<sup>2</sup> - الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية العدد 27، 22 جمادى الاول 1429 هـ الموافق 28 ماي سنة 2008 م. ص 12.

# الفصل الثالث

دراسة مقارنة بين مختلف الأنظمة المحاسبية الدولية

المبحث الأول: تعريف التنظيم المحاسبي وأهميته دارسته

تمثل التنظيم المحاسبي في مجموعة الدفاتر المحاسبية التي تستخدمها المؤسسة، وفي الطريقة المحاسبية التي تتبعها لتتمكن في نهاية السنة المالية من إعداد نظامها المحاسبي وقوائمها المالية بسهولة.

اعتمد التنظيم المحاسبي في المؤسسة الاقتصادية الجزائرية منذ سنة 1975 إلى غاية سنة 2007 أي لمدة 32 سنة على تطبيق المخطط المحاسبي الوطني إلى أن أصدرت وزارة المالية القانون 07-11 المتضمن النظام المحاسبي المالي والذي بموجبه انتقلت الجزائر إلى تطبيق النظام المحاسبي المالي سنة 2010 ومن حينها تم إلغاء العمل بالمخطط المحاسبي الوطني.<sup>1</sup>

المطلب الأول: تعريف التنظيم المحاسبي:

يعرف التنظيم المحاسبي بأنه محاولة وضع إطار عام للممارسات المحاسبية، ووضع ضوابط وحلول للمشاكل التي قد تواجه التطبيق العملي لها، وتعتبر المعايير المحاسبية إحدى الأدوات الأساسية للتنظيم المحاسبي. لذلك تدخل جهود التوافق المحاسبي سواء على المستوى الوطني أو الدولي في سياق عملية التنظيم المحاسبي، حيث نلاحظ جليا أن الاختلاف في الممارسات المحاسبية بين الدول هو ناتج عن إتباع طرق مختلفة في التنظيم المحاسبي المبني على أسس نظرية معينة، والموضوع ضمن مسار معين للتوحيد المحاسبي.

1- أهمية دراسة التنظيم المحاسبي:<sup>2</sup>

أكد تقرير جمعية المحاسبة الأمريكية AAA حول المحاسبة الدولية على أن النظام المحاسبي يعد جزءا من النظام الاجتماعي، ويؤدي ذلك إلى وجوب دراسته كنظام اجتماعي على غرار دراسة الأنظمة السياسية والاقتصادية، بحيث لا تنحصر تلك الدراسة في نطاق تصنيفه كأنظمة محاسبية دولية أو كنظام محاسبي مالي أو إداري، ولكنه يمتد ليشتمل على سمات وخصائص كل الأنظمة الفرعية التي تعمل لتوفير معلومات نافعة لمستخدميها، وذلك لدراسة كيفية إخضاعها لإطار نظري قابل للتطبيق العملي على جميع

<sup>1</sup>- عمر لشهب، تقييم تطبيق النظام المحاسبي المالي الجزائري، دراسة حالة عينة من المؤسسات بولاية ورقلة، مكتبة الوفاء القانونية، الإسكندرية،

71ص، 2014

<sup>2</sup>- أمين السيد أحمد لطفي، المحاسبة الدولية، الشركات المتعددة الجنسية، الدار الجامعية، الإسكندرية، 2004، صص 13-15

المستويات. مما يفسر التنوع والاختلافات القائمة في الممارسات المحاسبية العملية. ويتضمن ذلك الإجابة عن التساؤلات التي يثيرها توظيف النظام المحاسبي على عدد من المستويات داخل المجتمع، والتي من أهمها ما إذا كان من الأمور المنطقية قبول أن تكون هناك نظريات محاسبية تختلف باختلاف مجالات الاستخدام، بحيث يكون هناك إطار نظري للنظام المحاسبي الإداري أو الوطني.<sup>1</sup>

المطلب الثاني: دوافع تصنيف النظم المحاسبية وأنواع النظم المحاسبية:

الفرع الأول: دوافع تصنيف النظم المحاسبية وشروطه:

- حسب "نوبس Nobes" فإن الدوافع الأساسية واء القيام بعمليات تصنيف النظم المحاسبية هي:
- هناك حاجة ماسة لمعرفة واختبار طبيعة وأهمية التشابه والاختلاف بين الدول؛
  - التصنيف يساهم في تطور المحاسبة من خلال المساهمة في تحديد الاختلافات بين الدول ومساعدة دولة معينة على اختيار أفضل النظم المتاحة؛
  - يوفر التصنيف أداة تعليمية قيمة يستخدمها المدرسون في تحديد الدول الأساسية في كل مجموعة من المجموعات والتي في ضوءها تتحدد خصائص كل مجموعة؛
  - يوفر دليل لمن يقومون بالتنظيم المهني المحاسبي ربما يساعدهم في تحديد الأنظمة المحاسبية للدول المشابهة الأمر الذي يساعدهم ليس فقط في التغلب على المشكلات التي تواجههم، ولكن أيضا في محاولة تفادي هذه المشاكل قبل وقوعها.
- وعلى الرغم من تصور البعض لسهولة عملية تصنيف الدول ووضعها في مجموعات، إلا أن هذا العمل يتطلب جهودات شاقة من العمل المنهجي والفكري. ولعل ما تنص عليه جمعية المحاسبة الأمريكية في هذا المجال هو دليل واضح على ذلك، حيث جاء في منشورها الصادر في عام 1977 (AAA) فإن أي تصنيف يجب أن يتوفر فيه ما يلي:

<sup>1</sup> - خالد عاشور علي صالح، مدى تطبيق معايير المحاسبة الدولية في الشركات التجارية - دراسة تطبيقية على شركة السقاف بمدينة جدة، مشروع كتابة البحث للحصول على درجة البكالوريوس في المحاسبة، جامعة العلوم والتكنولوجيا، الجمهورية اليمنية، 2002، ص. 22.

- خصائص التصنيف يجب أن تتكامل فيما بينها بشكل ثابت بحيث يتم استخدام نفس المعايير والطرق في التمييز بين عناصر النظام المحاسبي في جميع الأحوال. وذلك لأن استخدام معايير وطرق مختلفة يؤدي للوصول إلى خصائص مختلفة؛
- إن التصنيف الجيد يجب أن يحتوي على عدد كافي من المجموعات بحيث تكون قادرة على أن تشمل جميع النظم المحاسبية في العالم؛
- يجب ألا يكون هناك أي عنصر مدرج في أكثر من مجموعة؛
- التصنيف يجب أن يكون مرتباً ترتيباً هرمياً.

### الفرع الثاني: أنواع النظم المحاسبية

يوجد نظامان محاسبيان هما النظام المحاسبي الأنجلو-أمريكي والنظام المحاسبي الأوربي، وفيما يلي شرحاً لكل واحد منهما.<sup>1</sup>

### النظام المحاسبي الأنجلو-أمريكي

أ- الإطار التنظيمي له: يتكون من نظام محاسبي متأثر جداً بجهات محاسبية مهنية متخصصة تتولى مهمة وضع أسس النظام المحاسبي بدلا من تولى جهات حكومية مهمة السيطرة على هذا الجانب، علماً بأن التركيز هنا يتم على أهمية سوق أرس المال. وتعتمد جل المؤسسات في هذا النظام على المصادر العامة لحقوق الملكية، كما تعتمد بدرجة كبيرة على المديونية المالية أي الاقتراض Borrowing من السوق المالية. كما يتبنى هذا النظام الاعتراف الاقتصادية بدلا من الاعتراف القانونية ضمن تطبيقاته العملية.

ب- خصائصه: تتميز المحاسبة الأنجلوسكسونية بالخصائص التالية:<sup>2</sup>

- تقوم على أساس وجود إطار مفاهيمي Conceptual Framework وهو بناء نظري يتضمن قائمة بالأهداف والمفاهيم والخصائص النوعية للمعلومات المحاسبية والمبادئ العامة للمعايير التطبيقية؛

<sup>1</sup> محمد يوسف الحناوي، نظم المعلومات المحاسبية، دار وائل للنشر والتوزيع، عمان، 2001، ص55.

<sup>2</sup> عمر لشهب، المرجع السابق، ص 73

- تتماشى نظم المحاسبة الأنجلوساكسونية مع نظام القانون العام الذي لا يبحث في توفير إجابة عن الحالات الخاصة، ومع حملة الأسهم Share holders باعتبارهم المصدر الرئيسي للتمويل، وهذا النموذج لا يطبق في الولايات المتحدة الأمريكية والمملكة المتحدة فقط، بل إن تطبيقها منتشر في العديد من الدول؛ - استقلال معدي النصوص التنظيمية عن السلطات السياسية مقابل علاقة متينة وتبادلية مع مستخدمي المعلومات المحاسبية، من جمهور، محللين، مستثمرين؛

- يطبق النموذج الأنجلوساكسوني في الدول ذات توجه نحو السوق، فنجد في هذه الدول أسواق مالية جد متطورة تضمن تمويل الاقتصاد بأكمله ذلك ما يفسر عناية التقرير المالي بالمستثمرين المهتمين بمردودية استثمارهم؛

- في البلدان الأنجلوساكسونية لا تمارس الضرائب أي تأثير على القانون المحاسبي وتحسب النتيجة الخاضعة للضريبة بشكل مستقل عن النتيجة المحاسبية، وبالتالي تقدم المؤسسة نوعين من الحسابات أحدهما مالي محض والآخر ضريبي محض، ويرجع السبب في ذلك إلى عدم اعتماد الدولة مباشرة على قائمة الدخل، حيث يتم تصنيف الحسابات بالطريقة التي تستجيب لاحتياجات المساهمين من المعلومات.

ت- التوحيد المحاسبي في النموذج الأنجلوساكسوني: يرتكز التوحيد المحاسبي في هذا التيار بشكل إجمالي على ما يلي:

- تقديم مقارنة اقتصادية للمؤسسة أكبر منها قانونية؛
- يجب على احتياجات المستثمرين والمساهمين بالدرجة الأولى؛
- يرتبط بالمبادئ العامة ونشر القوائم المالية وليس بالإجراءات المحاسبية اليومية والمصطلحات وقواعد التسجيل فهي لا تعتمد على قائمة حسابات؛
- يتم تولي عملية التوحيد المحاسبي من طرف هيئات مهنية تابعة للقطاع الخاص.<sup>1</sup>

<sup>1</sup> عمر لشهب، المرجع السابق، ص 74

إطار تنظيم المحاسبة في الولايات المتحدة الأمريكية:

إن تنظيم 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 للنخب اراء المحاسبين AICPA، وفي سنة 1973م تم تعيين هيئة أخرى لإنجاز هذه المهمة تتمثل في مجلس معايير المحاسبة المالية IASB وهذا بعد الانتقادات التي وجهت للإج اراءات الصادرة من طرف المعهد الأمريكي للنخب اراء المحاسبين، وبذلك انتقلت سلطة إصدار المعايير المحاسبية إلى مجلس معايير المحاسبة المالية مع بقاء هيئة تداول الأوراق المالية كجهة مشرفة فقط.

الفرع الثالث: النظام المحاسبي الأوروبي أو القاري:

أ- الإطار التنظيمي له: يسود في الدول المطبقة للنموذج المحاسبي الأوروبي نظام قانون مدني، يتضمن قوانين مدونة للمؤسسات من خلال إعداد مقاييس ثانوية أساسية تحكم المشروع الهادف للربح. وفي الغالب ينص القانون على ضرورة إنشاء المؤسسات حسب خطوات محددة، هذا بالإضافة إلى وجود قانون محاسبي يتميز بالتفصيل لدرجة عدم ترك أي فرصة للتقدي ارت والأحكام المهنية، حيث تحدد مجموعة من إجراءات التسجيل والعرض العادل الموحدة والصارمة، لذلك يكون هناك اتجاه نحو تغليب الشكل القانوني على الجوهر الاقتصادي.

ب- خصائصه: في ظل نظام المحاسبي الأوروبي تقل أهمية الاعتماد على المؤسسات والجهات المحاسبية المهنية المتخصصة في وضع أسس النظم المحاسبية المطبقة، كما يقلل هذا النظام من التركيز على بعض المتطلبات النوعية مع التركيز الفعلي على الجهات الحكومية في إصدار التشريعات المنظمة للقواعد المحاسبية المطبقة في البلد. ومن هنا يتضح أن هذه النظم المحاسبية تربطها علاقة مباشرة مع النظم والقوانين الجبائية المحلية السائدة، وأن المعلومات في ظل هذا النظام تتسم بكونها ذات طبيعة خاصة غايتها حماية مصالح الدائنين (المقرضين) بدلا من المستثمرين، كما أن أغلب المؤسسات في ظل الأنموذج الأوروبي تعتمد في غالب الأحيان على مواردها المالية طويلة الأجل من مصادر ذاتية أو حكومية أو عن طريق الاقت ارض Borrowing من المصارف.



ت- التوحيد المحاسبي وفق النموذج القاري: يتميز التوحيد المحاسبي وفقا لهذا التيار بالخصائص التالية:  
يقدم نظرة ذميمة للمؤسسة؛

الهدف الرئيسي للمحاسبة هو تلبية احتياجات الإحصائيات ومصالح الجباية؛ استعمال مخطط حسابات إجباري على كل المؤسسات؛ مهمة إصدار المعايير موكلة لهيئة حكومية.  
المحاسبة في فرنسا:

تعتبر فرنسا ذات دور قيادي في مجال تطوير المحاسبة الوطنية، فقد أصدرت عدة خطط رسمية عدلتها عامي 1982 و1986 لتعكس بذلك التوجيهات الصادرة عن المجموعة الأوربية (التوجيهين الرابع والسابع)، اما مهنة المحاسبة بما حاليا فهي صغيرة إلى حد ما وتفتقد إلى التقنية مقارنة بالدول الأنجلوساكسونية، كما أنها السوق المالية تعتبر صغيرة، ولهذا السبب لا توجد جهة تصدر المعايير المحاسبية، حيث أن القانون التجاري يشمل القوانين والمراسيم المحاسبية بالإضافة إلى القانون الضريبي، فالتقليد المحاسبي في فرنسا يعطي الأولوية للدائنين وللسلطات الضريبية كما هو الحال في ألمانيا.  
أما فيما يخص القواعد والإجراءات المتعلقة بالقياس المحاسبي ومكونات التقارير المالية السنوية للمؤسسات الفرنسية فتمثل فيما يلي:

تعتبر طريقة الشراء هي الطريقة الأساسية في المحاسبة عن اتحاد المؤسسات، وتستخدم التكلفة التاريخية في تقييم الأصول الملموسة Tangible assets، أما المخزونات فيتم تقييمها على أساس طريقة FIFO أو طريقة التكلفة الوسطية المرجحة CMP ولا يسمح باستخدام طريقة LIFO، وتخضع الأصول الثابتة للاهلاك وفقا لمعدلات الاهتلاك الضريبية، أما الإيجار التمويلي فلا يتم رسملته.

يشمل التقرير المالي في المؤسسات الفرنسية على قائمة الدخل، الميزانية، قائمة التدفق النقدي، تقرير المراجع تقرير مجلس الإدارة Board of directors، بالإضافة إلى الملاحظات، ويجب على المؤسسات الكبرى إعداد مستندات تختص بحماية أعمالها من الإفلاس، وكذلك التقرير الاجتماعي وهو أمر مبتكر في فرنسا.

قائمة التدفق النقدي يوصي بها لكنها غير ملزمة، ويتطلب قوائم المؤسسة المنفردة والموحدة، ويسمح قانون التجارة بإعداد قوائم مالية مبسطة للمؤسسات الصغيرة والمتوسطة، ويجب أن تعد هذه القوائم بما يتفق مع التشريع.

3- مقارنة بين النموذج الأنجلوساكسوني والنموذج القاري في المحاسبة:

يمكن توضيحها في الجدول التالي:

الجدول (3-1): أوجه الاختلاف بين النظامين الأوروبي الأنجلوساكسوني.

| النموذج المحاسبي الأنجلوساكسوني   | النموذج المحاسبي الأوروبي  |                               |
|---|--|-------------------------------|
| الأسواق المالية   | القطاع المصرفي   | مصادر التمويل                 |
| توجه فردي   | توجه جماعي   | الإيديولوجية                  |
| - سيطرة القانون العام؛<br>- توكل مهمة إعداد القواعد المحاسبية للمنظمات المهنية. | - سيطرة القانون المدون (القانون المدني)؛<br>- احتواء القوانين على جميع التفاصيل المحاسبية. | النظام القانوني               |
| استقلالية بين المحاسبة والجبائية.   | علاقة كبيرة بين المحاسبة والجبائية.  | النظام الجبائي                |
| المستثمرون بشكل خاص.  | الدائنون، المصالح الجبائية، المستثمرون.  | أهم مستخدمي المعلومات المالية |
| - عدالة العرض؛<br>- الموثوقية.  | - مبدأ الحيطة والحذر؛<br>- تأثير سلبي للضريبة على منفعة البيانات المالية.                  | المبادئ المحاسبية             |
| مجال واسع.  | مجال محدود   | مجال عرض المعلومات المالية    |

| عدد محدود من بدائل القياس والتقييم.  | عدد معتبر من بدائل القياس والتقييم.   | البدائل المحاسبية |
|--|---|-------------------|
| <ul style="list-style-type: none"> <li>- الأخذ بعين الاعتبار المنفعة</li> <li>- Usefulness في اتخاذ القرارات عند حساب الربح؛</li> <li>- الموثوقية وعدالة العرض؛</li> <li>- مبدأ استقلالية الدورات؛</li> <li>- عدم وجود قيود عند توزيع الأرباح؛</li> <li>- عدم وجود احتياطات مستترة.</li> </ul> | <ul style="list-style-type: none"> <li>- مبدأ الحيطة والحذر؛</li> <li>- وضع قيود عند توزيع الأرباح؛</li> <li>- الميل إلى تكوين الاحتياطات Reserves المستترة.</li> </ul> | حساب الربح        |
| <ul style="list-style-type: none"> <li>- است اريا، بريطانيا، إيرلندا، كندا، الوم</li> <li>- أ، نيوزيلندا، هولندا، سنغافورة، ... الخ.</li> </ul>  | <ul style="list-style-type: none"> <li>- بلجيكا، ألمانيا، فرنسا، اليونان،</li> <li>- إيطاليا، البرتغال، سويسرا، اليابان،</li> <li>- ... الخ.</li> </ul>                 | الدول المعنية     |

وبصفة عامة تختلف المحاسبة في الدول الفارنكفونية عن المحاسبة في الدول الأنجلوساكسونية، فهي لا تهدف إلى التركيز على تلبية احتياجات المستثمرين، بل تمثل للسياسات الحكومية وخضوعها للقوانين الضريبية، فالمعلومات المفصح عنها تتميز بالتحفظ Conservatism والسرية وتسعى إلى حماية الدائنين، إضافة إلى غياب معايير أو مبادئ محاسبية مقبولة قبولاً عاماً بالمعنى البريطاني أو الأمريكي.

### المطلب الثالث: القياس المحاسبي في أمريكا وفرنيت

#### الفرع الأول: الولايات المتحدة الأمريكية:

#### 1-1 القياس المحاسبي في الو.م.أ:

يتم تنظيم المحاسبة في الولايات المتحدة الأمريكية من مجلس معايير المحاسبة المالية FASB ولجنة تنظيم الأوراق المالية SEC مما يزيد من قوة تطبيق المعايير، وفي سنة 2002 ظهرت هيئة خاصة أخرى

وهي الجمعية الأمريكية للمحاسبين القانونيين AICPA حيث قامت بوضع معايير المراجعة، وهناك عدة هيئات أخرى تقوم بتنظيم مهنتي المحاسبة والمراجعة.

### 2-1 النظام المحاسبي وتطبيقاته:

لا توجد متطلبات قانونية لنشر القوائم المالية التي يتم مراجعتها في فترة محددة في النظام المحاسبي الأمريكي حيث يتم تنظيم الشركات وفق الدولة التي تنتمي إليها فكل دولة أو مقاطعة نظامها الخاص. فنجد أن SEC هي التي تنظم وتصف معايير المحاسبة ومعايير إعداد التقارير للشركات العامة وهي تشترك مع الهيئات الخاصة في وضع المعايير، فنجد أن FASB قد تأسس في 1973 وإلى غاية سنة 2006 قام بإصدار 158 قائمة تتعلق بمعايير المحاسبة المالية وهي تهدف إلى توفير معلومات لمختلف الأطراف لاتخاذ القرارات.

كما تتضمن معايير المحاسبة المقبولة قبولا عاما GAAP كل معايير المحاسبة المالية وتمثل المصدر الرئيسي لها.

### 3-1 التقارير المالية: تتضمن التقارير المالية في الولايات المتحدة الأمريكية ما يلي:

أ- القوائم المالية الأساسية: قائمة الدخل، الميزانية العمومية، قائمة التدفقات العمومية، قائمة التدفقات النقدية، قائمة الدخل الشامل، قائمة التغير في حقوق الملكية، تفترض القوائم المالية "العرض العادل" للوضع المالي للشركة ونتائج عملياتها وأنها تتوافق مع GAAP، حيث لا يوجد اجتهاد أو حكم شخصي كما هو الحال في بريطانيا.

ب- تقرير الإدارة

ج- تقرير المراجع المستقل.

د- مناقشات وتحليلات الإدارة لنتائج الظروف المالية والتشغيلية.

هـ- الإفصاح عن السياسات المحاسبية مع أهم تأثيراتها على القوائم المالية.

و- إيضاحات (ملاحظات) حول القوائم المالية.

ز- مقارنة البيانات المالية لخمس سنوات أو عشر سنوات مختارة.

ح- البيانات الربع سنوية المنتقاة.

أما فيما يخص القوائم المالية المجمعة فهي مطلوبة لكن القوائم التي يتم نشرها لا تتضمن قوائم الشركة الأم فقط بل حتى الفروع. كما يطلب من الشركات المدرجة في البورصات الأساسية توفير قوائم مالية ربع سنوية، هذه التقارير تحتوي على معلومات مختصرة بالإضافة إلى تعليقات الإدارة.

#### 1-4 القياس المحاسبي: قواعد القياس المحاسبي في الولايات المتحدة الأمريكية يفترض:

أ- الشركة مستمرة في النشاط.

ب- القياس على أساس الاستحقاق.

ج- يجب استعمال مفاهيم متماثلة عند تسجيل والاعت ارف بالأحداث والعمليات.

د- تناسق المتطلبات المحاسبية من دورة إلى أخرى.

هـ- يتم المحاسبة على اتحاد الأعمال باستعمال طريقة الشراء.

و- شهرة المحل: يتم رسمتها وتحسب بالفرق بين القيمة العادلة للاستثمار عند التبادل والقيمة العادلة لصافي الأصول المملوكة (متضمنة الأصول غير الملموسة)، ويتم استنفادها وتخصم من الربح عندما تفوق قيمتها الدفترية قيمتها العادلة.

ز- الأصول الملموسة والأصول غير الملموسة يتم حسابها بالتكلفة التاريخية، ويسمح بإعادة التقييم فقط عند توحيد الأعمال.

ح- يسمح بطرق الإهلاك الخطي والمعجل (المتناقض)

ط- كل تكاليف البحث والتطوير يتم تحميلها كمصروف، غير ان هناك قواعد خاصة ترسمل تكاليف أجهزة الكمبيوتر.

ي- يسمح في تسعير المخزون باستعمال FIFO , LIFO والتكلفة المرجحة، ويتم استعمال LIFO لأغراض ضرائب الدخل.

ك- الإيجار المالي: هو في الأصل لغرض الشراء لذلك فإن قيمته ترسمل ويتم تسجيل الت ازم في الجانب الثاني.

- ل- تكلفة المنح والمعاشات تستحق خلال الفترة التي يستفيد منها العمال.
- م- الالتزامات والخسائر المحتملة أو الشرطية تستحق عندما يمكن تقدير قيمتها ويحتمل تحققها.
- ن- لا يسمح بطرق تمهيد الأرباح.

### الفرع الثاني: القياس المحاسبي في فرنسا:

تعتبر فرنسا من أكثر الدول تأييدا لمحاسبة وطنية موحدة، حيث أنشأت وزارة الاقتصاد الوطني الصيغة أو الطبعة الأولى للمخطط الوطني العام PCG في سبتمبر 1947، ثم تم مارجعته في 1957، ليتم تعديله في 1982 بمناسبة انعقاد المؤتمر الرابع للاتحاد الأوربي، أما في سنة 1986 فقد تم توسيعه بإضافة توصيات جاءت في المؤتمر السابع للاتحاد الأوربي والمتعلقة بالقوائم المالية المجمعة، لتكون آخر مارجعة له في 1999، كما يوضح المخطط المحاسبي العام الفرنسي ما يلي:

- أ- أهداف ومبادئ المحاسبة المالية واعداد التقارير المالية.
  - ب- مفاهيم: الأصول، الالتزامات، حقوق الملكية، مصاريف، إياردات.
  - ج- قواعد الاعتراف والتقييم.
  - د- مخطط الحسابات، متطلبات استعمالها، كيفية مسك الدفاتر المحاسبية.
  - هـ- نماذج القوائم المالية وكيفية عرضها.
- النظام المحاسبي وتطبيقاته:** هناك خمس منظمات رئيسية تقوم بإعداد المعايير في فرنسا وهي:

- أ- المجلس الوطني للمحاسبة CNC.
- ب- لجنة تنظيم المحاسبة CRC.
- ج- هيئة السوق المالي AMF.
- د- مصرف خبارة المحاسبة OEC.
- هـ- المؤسسة الوطنية لمحافظي الحسابات CNCC.

إعداد التقارير المالية: يجب على الشركات الفرنسية إعداد القوائم التالية: الميزانية العمومية، قائمة الدخل، ملاحظات أو توضيحات حول القوائم المالية، تقرير الإدارة وتقرير المراجع.

حيث يتم مارجعة فقط القوائم المالية للشركات ذات المسؤولية المحدودة ذات حجم معين، كذلك الشركات الكبيرة يجب عليها توفير معلومات تنفي احتمال وجود إفلاس بالإضافة إلى التقرير الاجتماعي وكلاهما يعتبر خاص بفرنسا. كما أنه لا يوجد إلزام بإعداد قائمة التغير في التدفقات النقدية، فقط CNC تلزم بإعدادها حيث نجد أغلب الشركات الفرنسية تقوم بنشرها.

كما أن القانون التجاري يسمح للشركات الصغيرة والمتوسطة بإعداد قوائم مالية مبسطة.

ومن أجل إعطاء صورة عادلة فإن القوائم المالية يجب أن تعبر بصدق وشرعية عن حالة الشركة.

وتكمن خصائص إعداد التقارير المالية الفرنسية في أن الإفصاح يتطلب عدة نقاط توضيحية تتمثل في:

أ- توضيح قواعد القياس المتبعة.

ب- المعالجة المحاسبية للعمليات التي تتم بعملة أجنبية.

ج- قائمة التغير في الأصول الثابتة والاهتلاكات.

د- تفاصيل المؤونات.

هـ- تفاصيل إعادة تقييم إن وجد.

و- تأخر تحصيل أو تسديد الديون المستحقة.

ز- قائمة الشركات التابعة وحملة الأسهم.

ح- مبالغ المعاشات والمنح الحكومية.

ط- معدل العمال الدائمين حسب الصنف بالإضافة إلى تحليلات معدلات الدوارن حسب النشاط

وحسب التوزيع الجغرافي.

أما الشركات المدرجة في السوق المالي يجب أن تعد تقارير نصف سنوية بداية من 2003، بالإضافة إلى

نتائج النشاطات البيئية ومعلومات أخرى تكون ضمن:

- . المياه، المواد الأولية واستهلاك الطاقة.
  - . نشاطات تدنية التلوث في الهواء متضمنة التلوث الضوضائي.
  - . قيمة مخصصات المؤونات لتفادي أخطار البيئة.
- أما بالنسبة للتقرير الاجتماعي فهو مطلوب بالنسبة للشركات التي يفوق عدد عمالها 300 عامل، هذا التقرير يصف ويتضمن ويحلل مشاكل التدريب، العلاقات الصناعية، الشروط الصحية، مستويات الأجور والمنح الأخرى للعمال. هذا التقرير مطلوب بالنسبة للشركات الفردية فقط وليس للمجمع.
- القياس المحاسبي:** تتبع الشركات الفرنسية المدرجة IFRS في إعداد قوائمها الموحدة، كما أن الشركات الأخرى غير المدرجة تتبع هذه المعايير كذلك. ومع ذلك فإنه يجب على كل الشركات الفرنسية أن تتبع القواعد الثابتة في المخطط العام على مستوى الشركات الفردية (الفروع) وذلك عند حساب الربح الضريبي وتوزيع الأرباح.
- أ- الأصول الملموسة: تقييم بالتكلفة التاريخية، يسمح بإعادة تقييمها، خاضعة للضريبة.
  - ب- الأصول الثابتة: يتم اهتلاكها حسب شروط الضريبة، في الحالات العادية وفق طريقة الخط الثابت أو القسط المتناقص.
  - ج- المخزون: يتم تقييمه بالتكلفة أو القيمة القابلة للتحقق أيهما أقل، وذلك باستعمال طريقة الداخل أولاً صادر أولاً FIFO أو طريقة الوسط المرجح.
  - د- تكاليف البحث والتطوير: تعالج كمصروف حسب إنفاقها، لكن يمكن رسملتها تحت شروط معينة، وفي هذه الحالة يجب اهتلاكها خلال فترة لا تتجاوز خمس سنوات.
  - هـ- الأصول المستأجرة لا ترسمل ويتم اعتبار الإيجار المدفوع كمصروف.
  - و- المعاشات ومنح التقاعد: يتم اعتبارها مصروف عند استحقاقها، والتعهدات المستقبلية يتم الاعتراف بها كالتزامات.
  - ز- خسائر العملات المحتملة التي يمكن تحديد قيمتها بعملة معقولة يتم تسعيرها.



- ح- الاحتياطات القانونية يتم تكوينها بحساب 5% من دخل كل سنة حتى تصل الاحتياطات إلى 10% من أرس المال القانوني .
- ط- الض اربب المؤجلة: يتم حسابها باستعمال طريقة الالز (المسؤولية القانونية) ويتم خصمها عندما يمكن تقدير انعكاس فروقات التوقيت بصفة يمكن الاعتماد عليها.
- ي- طريقة الش اراء هي الطريقة المعتمدة عند توحيد الأعمال، أما طريقة الملكية فتكون ضمن شروط.
- ك- ترسمل شهرة المحل ويتم استنفادها في الدخل ولا يوجد فترة قصوى محددة، كما أن اختبار التدهور غير مطلوب.
- ل- العمليات التي تتم بعملة أجنبية يتم معالجتها وفقا لـ IFRS وكما سبق ذكره.

### المبحث الثاني: نظرة على المحيط المحاسبي الدولي

إن الممارسات المحاسبية في الدول المختلفة أوجدت عدة أنماط لمعالجة العمليات المالية وهذا ما أدى بالسعي من عدة جهات لتقليل هذه الاختلافات و الوصول إلى قواعد ومبادئ محاسبية متفق عليها سعياً لتوحيد محاسبي دولي، وهذا ما نسعى لايضاحه في هذا المبحث.

#### المطلب الأول: الاختلاف في التطبيق المحاسبي الدولي

يوجد في البلدان المختلفة أنظمة وتطبيقات محاسبية متباينة، تسعى إلى تكريس جهودها نحو تحقيق أهداف التوافق المحاسبي على المستوى الدولي. حيث ستركز في هذا العرض على نموذج المحاسبة الانجلوساكسوني ونموذج المحاسبة الفرانكفوني وذلك بالوقوف على نقاط الالتقاء و أوجه الاختلاف.<sup>1</sup>

#### الفرع الأول: إطار تنظيم المحاسبة الانجلوساكسونية (Anglo-saxon).

إن هذا النموذج ليس مطبق في الولايات المتحدة الأمريكية والمملكة المتحدة فقط، بل إن تطبيقه منتشر على مساحات ذات أهمية كبيرة من العالم وخاصة الدول التي كانت خاضعة للاستعمار الانجليزي، مثل استراليا، كندا، هونج كونج، الهند، ايرلندا، كينيا، نيوزيلندا وسنغافورا. ويعتبر هذا النموذج قابل للتطبيق والانتشار أكثر من غيره، وأهم ما يميزه هو اضطلاع مهمة المحاسبة بوظيفة إصدار المعايير، كما تعتبر الأسواق المالية المؤثر الأكبر على عملية تنظيم المحاسبة حيث يمكن التعرض فيما يلي للمحاسبة في بعض البلدان كنموذج للمحاسبة الانجلوساكسونية.

#### – في الولايات المتحدة الأمريكية.

تعد الأسواق المالية المؤثر الأكبر في عملية تنظيم المحاسبة في الولايات المتحدة الأمريكية حيث أن المنظمات المهنية تمثل المنبع الرئيسي للتوحيد على مستواها<sup>2</sup>، إذ أسست هيئة تنظيم تداول الأوراق المالية (SEC) التي لها السلطة القانونية لتنفيذ قوانين الأوراق المالية وكذا الالتزام بتطبيق معايير المحاسبة، والتي اعترفت بالمبادئ المحاسبية المتعارف عليها (GAAP) شاملة للمعايير الصادرة عن مجلس معايير

<sup>1</sup> - نبيه الجبر، محمد عبد المنعم، المحاسبة الدولية: الإطار الفكري و الواقع العلمي، (الرياض: الجمعية السعودية للمحاسبة، 1998، ص: 79.

<sup>2</sup> -Decock GOOD, C, DOSNE, F. comptabilité internationale les IAS/IFRS en pratique, (Paris: economica, 2005), p: 17

المحاسبة المالية (FASB)، بعدما كانت صلاحيات إصدارها من طرف (AICPA) وهذا بعد النقد الذي وجه إلى هذا الأخير للإجراءات المتبعة لإصدار المعايير.

ويتكون الإطار الفكري للمحاسبة في الولايات المتحدة من سنة بيانات المبادئ المحاسبة المالية، صدر أولها عام 1978 يعطي أهداف القوائم المالية الصادرة من المؤسسات الاقتصادية، حيث يعد ذا أهمية كبيرة لأنه يتعمق في صلب القوائم المالية. ويركز هذا الإطار على أنه ينبغي أن تكون المعلومات والبيانات التي تحتويها القوائم المالية مفيدة، حيث تساهم بشكل فعال في عملية اتخاذ قرارات الاستثمار بالإضافة إلى أنه من المفيد أن تكون القوائم المالية تحتوي على المعطيات اللازمة حتى يستفيد منها الأعوان الاقتصاديين، كما ينبغي أن تحتوي أيضا على بيانات تخص الموارد الاقتصادية للمؤسسات والالتزامات، وتأثير العمليات والأحداث على هذه الموارد والالتزامات، وكذا معلومات حول كيفية توزيع الأرباح والفوائد المنتظرة<sup>1</sup>. ومما يميز المحاسبة الأمريكية عدم وجود قانون عام يلزم الشركات بنشر القوائم المالية و المراجعة بشكل دوري، فكل ولاية من الولايات المتحدة لديها نظام شركات خاص يلزم بالاحتفاظ بمجموعة من الحسابات والسجلات وتسليم مجموعة محددة من القوائم المالية بشكل دوري.

### في المملكة المتحدة.

إن عملية تنظيم و تقنين المحاسبة في المملكة المتحدة لم تتأثر بالأسواق المالية فقط، بل كان لقوانين الشركات دور وتأثير أكبر من تأثير قوانين الأوراق المالية في الولايات المتحدة الأمريكية. فقانون الشركات الصادر عام 1985 والمعدل عام 1989 يحتوي على المتطلبات المحاسبية لكل الشركات المحدودة المسؤولة، كما أن للمهنة والبورصة دور واضح في عملية التنظيم المحاسبي، إذ أن الممارسات المحاسبية لم يحددها القانون بشكل كامل، فأصبحت المنظمات المحاسبية المهنية هي المسؤولة عن تطوير المحاسبة، وقد بدأ وضع المعايير المحاسبية سنة 1942 عندما قام معهد المحاسبين القانونيين في إنجلترا وويلز (ICAEW) بإصدار توصيات عن المبادئ المحاسبية، هذه التوصيات أراد لها أن تكون دليلا عاما

<sup>1</sup> - نبيه الجبر، محمد عبد المنعم، مرجع سابق، ص: 73-74.

لأعضاء المنظمة<sup>1</sup>. وفي عام 1970 قام المهنيون بإنشاء منظمة للتنظيم الخاص تحت اسم لجنة إدارة المعايير المحاسبية (ASC) والتي تقوم بنشر بيانات معايير الممارسات المحاسبية (Statement of standards accounting practice) و صدر عنها 25 بيانا حتى 1990 تاريخ إنشاء إطار جديد لإصدار المعايير والذي يعرف بمجلس المعايير المحاسبية (ASB) الذي يلعب الدور الذي يلعبه (FASB) في الولايات المتحدة، في سلطة إصدار معايير اعداد القوائم المالية، حيث أصدرت اللجنة بيانا يتكون من سبعة فصول تغطي أهداف القوائم المالية<sup>2</sup>، الخصائص الوصفية للمعلومات المحاسبية، عناصر القوائم المالية، الاعتراف بالبنود في القوائم المالية، القياس في القوائم المالية، عرض القوائم المالية و المبادئ التي تحكم إجراءات الاندماج (التوحيد).

ويشتمل التقرير السنوي للشركات في بريطانيا في العادة على قائمة الأرباح والخسائر المقدرة الموحدة، الميزانية، قائمة التدفق النقدي، بالإضافة إلى التقرير السنوي لمجلس الإدارة الذي يعرض ملخص للعمليات.

وعموما فإن النموذج المحاسبي الانحلوسكسوني يسعى لإمداد المستثمرين بالمعلومات الضرورية لأجل اتخاذ القرار، إضافة إلا أن له تأثير عالمي، خصوصا النموذج الأمريكي إذ في سنة 1997 كان هناك 40% من البلدان في العالم يستعملون النموذج المحاسبي الانجلو - أمريكي و ذلك لعدة سنوات، حيث لم يعد اليوم ذلك النظام مطبق في تلك البلدان نتيجة سعيها للتقارب نحو معايير المحاسبة الدولية<sup>3</sup>.

وانطلاقا من العرض السابق للنموذج الانحلوسكسوني و نموذج المحاسبة الفرانكفونية يمكن عرض أهم نقاط الاختلاف في التطبيقات المحاسبية وعرض القوائم المالية وكذلك الجوانب المشتركة ما بينهم من خلال الملخص في الجدول الآتي:

<sup>1</sup> - كمال أبو زيد، مرجع سابق، ص: 89، نقلا عن: ZEEF, S, A. « a first guide to the accounting literature » in financial

(Accounting theory issues and controveries 2nd edition, Mc Graw-Hill accounting series, (1973, p: 8

<sup>2</sup> - Langot.j, comptabilité Anglo-saxon. Name US GAAP et rapprochements avec les IAS/IFRS 5ed (Paris : economica, 2006), p: 8.

<sup>3</sup> Langot.j, comptabilité Anglo-saxon. Name US GAAP et rapprochements avec les IAS/IFRS 5ed (Paris : economica, 2006), p: 8

الجدول رقم (3-2) مصادر الاختلافات المحاسبية بين النموذجين

| الانجلوساكسونية   | الفرانكفونية  |                           |
|---|---|---------------------------|
| الأسواق المالية   | البنوك  | المصدر الأساسي في التمويل |
| القواعد المحاسبية معدة من قبل المنظمات الخاصة (المهنية) ، المحاسبة و الحباية مستقلتين         | القواعد المحاسبية صادرة عن الحكومة (المخطط المحاسبي و القانون التجاري) المرور من النتيجة المحاسبية إلى النتيجة الجبالية يكون بسيط | النظام القانوني و الجبائي |
| المستثمرين  | الإدارة الجبائية، المدينين، الموردين، المستثمرين العمال   | المستعملين ذوى الامتياز   |
| سنوية، سداسية، و ثلاثية بالنسبة للولايات المتحدة الأمريكية                                    | سنوية و سداسية  | تكرار نشر الحسابات        |
| رؤية اقتصادية   | رؤية قانونية  | رؤية المؤسسة              |
| النتيجة تعكس الوضعية الاقتصادية للمؤسسة تغير قيمة أصولها و خصومها، المؤونة محددة بطريقة دقيقة | الاتجاه إلى تدنية النتيجة بسياسات المؤونة و الترحيل إلى الاحتياطات  | حساب النتيجة المحاسبية    |
| القواعد الجبائية تعالج خارج القوائم المالية   | علاقة قوية بين القوانين الجبائية و القوانين المحاسبية   | علاقة المحاسبة الجبائية   |

Source: Grégory, lire les états financiers en IFRS édition. (Paris : organisation, 2004), P: - .

### الفرع الثاني : الإفصاح عالمي النطاق

إن النظم الاقتصادية بصفة عامة تتراوح بين نظامين هما، رقابة وسيطرة الحكومة من جهة، ونظام السوق الحر من جهة أخرى. حيث نرى أن الارتباط الحكومي بالاقتصاد عادة ما تأخذ الحكومة دورا هاما في النشر والإعلان عن المعايير المحاسبية وكذا أساليب وطرق الإفصاح، على غرار البلدان التي تكون فيها الأسواق المالية حرة و نشطة، فإن إصدار المعايير و اختيار طرق عرض المعلومات والإفصاح عنها يقع عبثها على المهنة ذاتها<sup>1</sup>.

### الفرع الثالث: تنظيم المحاسبة الفرانكفونية

النظام المحاسبي في هذا النموذج يقوم على مجموعة واسعة من الإجراءات و المتطلبات وهو يستند إلى عدد من القواعد المحاسبية الصارمة ، مثل هذا النظام يشجع أكثر المظهر القانوني على الجوهر الاقتصادي، والدولة هي الفاعل الرئيسي للتوحيد المحاسبي مثل الجزائر، ألمانيا، بلجيكا، كوت ديفوار، الدانمارك، اسبانيا، فرنسا، اليونان، إيطاليا، اليابان، المغرب، البرتغال، السويد،... الخ، والمنظمات المهنية لها دور ثانوي، وسوف نتطرق لفرنسا كنموذج لهذه البلدان.

#### – في فرنسا

إن المحاسبة بالدول الفرانكفونية وعلى رأسها فرنسا تركز على القابلية للمقارنة والعقلانية ، بينما المحاسبة في الدول الانكلوسكسونية تركز على الواقعية والتجريب. ولتحقيق أهدافها من وراء هذا النظام المحاسبي تبنت فرنسا مدخل التنظيم القانوني، حيث تعتبر مهنة المحاسبة بفرنسا صغيرة الحجم والنشاط مقارنة بالمملكة المتحدة، كما أنها مسيطر عليها من قبل المنظمات الحكومية والمهنية، باعتبار سوق الأوراق المالية صغير و محدود النشاط خصوصا في مجال التمويل، حيث أن أغلب التمويل يأتي من البنوك و الدولة.

والمنظمات المهنية بفرنسا مقسمة على هيئتين رئيسيتين حيث يتم تمثيل المحاسبة مع المنظمات المهنية الدولية من طرف هيئة خبراء المحاسبة (OEC)، و هي تابعة لوزارة الاقتصاد والمالية<sup>2</sup> . في حين :

<sup>1</sup> - امين لطفي، المحاسبة الدولية والشركات المتعددة الجنسية، (الإسكندرية: الدار الجامعية، 2004) ص: 347 – 348

<sup>2</sup> -Decock GOOD, C, DOSNE, F. op.cit, p: 20

المصف الوطني لمحافظي الحسابات (CNCC) منظمة مهنية للمراجعين وهي تابعة لوزارة العدل، وتمثل المنظمات الحكومية في كل من المجلس الوطني للمحاسبة (CNC) والذي انطلقا من توصياته يتم إصدار القرارات الخاصة بالتقرير المالي عن طريق لجنة التنظيم المحاسبي (CRC)، ولجنة معاملات البورصة (COB) التي تشرف على البورصة الإقليمية والوطنية وتمتع باستقلالية عن الأجهزة الحكومية.

ويشتمل التقرير السنوي للشركات في فرنسا على الميزانية، جدول حساب النتيجة وقائمة التدفق النقدي بالإضافة إلى القوائم المالية الخاصة بالشركة الأم، إذ أن هيكله إعداد القوائم المالية بفرنسا مستمدة من مجموعة متنوعة من المصادر مثل القانون التجاري، القانون الاجتماعي، قانون الشركات، قانون الضرائب، معايير المحاسبة الصادرة عن مهنة المحاسبة ومن توجيهات الاتحاد الأوروبي وأسواق الأوراق المالية وخطة المحاسبة الوطنية<sup>1</sup>، حيث تعد هذه الأخيرة من أهم مصادر التنظيم المحاسبي بفرنسا، ومن المهم الإشارة إلى أن المحاسبة الحالية بفرنسا سمحت بإعداد القوائم المالية الموحدة للشركات المدرجة والمقيمة في البورصة وفقا لمعايير المحاسبة الدولية وذلك ابتداء من سنة 2005.

ومنه فإن المحاسبة في هذا النموذج لا تهدف إلى التركيز على تلبية احتياجات المستثمرين بل ان الممارسات المحاسبية والمعلومات المالية المفصح عنها تتميز بالتحفظ والسرية وتسعى إلى حماية الدائنين الذي يتجلى في مبدأ الحيطة والحذر وعرض الصورة الصادقة للمؤسسة وكذلك الامتثال للسياسات الحكومية، مقارنة بالمحاسبة في الدول الانجلوسكسونية.

عند مقارنة نوعية القوائم المالية تجد أن في الولايات المتحدة الأمريكية مجموعة القوائم التي يتعين إعدادها تتلخص في الميزانية، جدول حساب النتيجة، قائمة التدفقات النقدية، قائمة التغيرات في الأموال الخاصة، والإيضاحات المتممة للقوائم المالية، وتتضمن المفاهيم المستخدمة في القوائم المالية، الاستمرارية، الثبات عند تطبيق المبادئ واستخدام أساس الاستحقاق.

أما لو اتجهنا إلى ألمانيا فنجد أن معالجة بنود القوائم المالية تتم بنفس الطريقة لأغراض التقرير المالي والتقرير الضريبي. حيث أن القوائم التي تقدمها الشركات تتمثل في الميزانية، جدول حساب النتيجة،

<sup>1</sup> - كمال ابو زيد، مرجع سابق، ص: 100.

قائمة التدفقات النقدية والإيضاحات المتممة للقوائم المالية، كما نجد القليل من الشركات فقط المقيدة في السوق المالي، و ذلك لان التمويل عن طريق المؤسسات المالية هو الطاغي في ألمانيا.

أما إذا نظرنا إلى متطلبات التقرير المالي في هولندا، فإنها تشتمل في العادة على الميزانية، جدول حساب النتيجة و قائمة التدفق النقدي، ويتميز النظام المحاسبي الهولندي بدرجة عالية من المرونة، تظهر بشكل جلي في السماح باستخدام القيمة الجارية عند تقييم الأصول، كما تعتبر الإفصاحات القطاعية مطلوبة إذا كانت مبيعات الشركة في أحد قطاعها الجغرافية تزيد عن 10% من إجمالي صافي المبيعات<sup>1</sup>. كما يمكن إصدار القوائم المالية بعدة لغات كالانجليزية والفرنسية والألمانية.

ومنه ، هذا التباين والاختلاف في طرق وأساليب الإفصاح عن المعلومات بين الدول المختلفة جاء نتيجة لاختلاف ثقافة الأمة، ودرجة الارتباط الحكومي بالاقتصاد. ويكرس هذا الاختلاف كذلك طرق التمويل المختلفة ، إذ نجد أنه إذا كان البنك أو المؤسسة المالية هي الممول الرئيسي في الاقتصاد فإن المعايير المحاسبية تركز عادة على الميزانية لأنها تساعد السلطات المصرفية في تقييم مركز السيولة للمقترض وبالتالي قدرتها على استعادة أموالها. أما إذا كان حملة الأسهم في الأسواق المالية هم المورد الرئيسي في التمويل فإن جدول حساب النتيجة يحظى بانتباه أكبر من قبل واضعي المعايير المحاسبية، حيث يؤثر أي تغيير في المبادئ المحاسبية على الدخل الموضح عنه وما ينتج عنه من فائدة<sup>2</sup>. وهذا ما أدى إلى الاتجاه نحو توحيد محاسبي عالمي يسعى بدوره إلى توحيد اللغة المحاسبية على المستوى الدولي.

### المطلب الثاني: الاتجاه إلى التوحيد المحاسبي الدولي

إن ارتباط الأسواق المالية العالمية يعتبر العنصر الرئيسي الذي جعل من الضروري التوفيق بين القواعد المحاسبية، إذ لوحظ في الواقع ما يلي:<sup>3</sup>

- عدم إمكانية المقارنة بين المعلومات المالية في نفس الوقت لنفس الشركة وكذلك بين الشركات المختلفة؛ - مستوى الذاتية الهام في مسك الحسابات وأعداد القوائم المالية؛

<sup>1</sup> - نبيه عبد الرحمان الجبر، مجيد عبد المنعم، مرجع سابق، ص : 90.

<sup>2</sup> - أمين السيد لطفني، مرجع سابق، ص: 348 - 349.

<sup>3</sup> Brun, S. l'essentiel des normes comptables IAS/IFRS.(paris :ed d'organisation, 2004), p: 18.



- المعلومات المالية غير معترف بها وغير مدرجة في جميع بورصات الأوراق المالية في العالم؛ - اللغة المالية غير متجانسة على المستوى الدولي وتسم في بعض الأحيان بانعدام الشفافية وتدني نوعية المعلومات المقدمة.

### الفرع الأول: الفرق بين النظام المحاسبي الفرنسي و الانجلوساكسوني

طرق المحاسبة تختلف من مجال لآخر ومن شركة لأخرى حسب طبيعة كل مجال وشركة .

#### الطريقة الفرنسية

تختلف الطريقة الفرنسية عن الطريقة الإيطالية في نوع وعدد الدفاتر المستخدمة

وليس في الغرض النهائي منها أو طريقة القيد .

فكلا من الطريقتين الهدف النهائي منهما هو تسجيل كافة معاملات الشركة بشكل منظم يمكن من

إستخراج الحسابات الختامية وقوائم المركز المالي

الطريقة الفرنسية يطلق عليها الطريقة المركزية أو طريقة اليوميات المساعدة

لأنها تستبدل دفتر اليومية العام المستخدم في الطريقة الإيطالية بعدد من الدفاتر اليومية

المساعدة بالإضافة إلى دفتر يومية مركزي وعدد الدفاتر المساعدة يتوقف علي حجم النشاط و مدي

تكرار العمليات فهناك دفتر النقدية ودفتر يومية المبيعات الآجلة ودفتر يومية أوراق القبض وهكذا

والعمليات التي لا تكرر والتي ليس لها دفاتر مساعدة يتم قيدها بدفتر اليومية العامة المركزي أولاً بأول

وبممكن تلخيص الطريقة الفرنسية فيما يلي :

1. تستخدم عدة دفاتر يومية مساعدة لقيد العمليات
2. في نهاية كل فترة معينة يتم ترحيل مجاميع كل دفتر بقيد مركزي واحد إلى دفتر اليومية العامة
3. يتم ترحيل مفردات اليوميات المساعدة أولاً بأول إلى دفاتر الأستاذ المساعدة
4. ترحل أطراف القيود المركزية بدفتر اليومية المركزية أو العامة إلى الحسابات الإجمالية المختصة بدفتر الأستاذ العام
5. إستخراج ميزان المراجعة بالمجاميع و الأرصدة من دفتر الأستاذ العام
6. مطابقة مجموع أرصدة الحسابات بكل دفتر أستاذ مساعد مع رصيد الحساب بدفتر الأستاذ العام

أي علي سبيل المثال

مجموع أرصدة حسابات العملاء بأستاذ مساعد العملاء مع رصيد حساب إجمالي العملاء بالأستاذ العام

الطريقة الإنجليزية

الطريقة الإنجليزية تشبه الطريقة الفرنسية في كثير من الدفاتر

ولكنها تختلف معها فيما يلي :<sup>1</sup>

1. لا يوجد دفتر يومية عامة في الطريقة الإنجليزية أي أن الدفاتر المساعدة هي دفاتر أصلية .
  2. تستخدم الطريقة الإنجليزية دفتر يسمى دفتر العمليات الأخرى و يسجل به كافة العمليات التي لا تدرج بالدفاتر الأخرى
  3. في نهاية كل فترة معينة يتم ترحيل أطراف المجاميع بصفحات اليوميات المتعددة إلي دفتر الأستاذ العام و يتم ترحيل قيود اليومية بالدفاتر أولا بأول إلي دفاتر الأستاذ المساعدة
  4. يتم الإستغناء عن حسابات النقدية و البنك والمصرفات النثرية بدفتر الأستاذ العام حيث يتم عمل دفتر يومية و أستاذ في نفس الوقت لهذه الحسابات .
- وفيما عدا هذه الاختلافات
- فإن الطريقة الإنجليزية تشبه الطريق الفرنسية في أنواع الدفاتر وطريقة إستخدامها

الطريقة الأمريكية

تتميز الطريقة بإثما تستخدم دفتر واحد لليومية و الأستاذ

و هذا هو الإختلاف الوحيد

حيث يتم تقسيم صفحة الدفتر إلي جزئين

الأول لليومية والآخر للأستاذ

ويلاحظ في هذه الطريقة

<sup>1</sup> - مسعود صديقي، مرزوقي مرزوقي، التوحيد المحاسبي الدولي بين المأمول والموجود، ملتقى دولي "النظام المحاسبي المالي الجديد في ظل معايير المحاسبة الدولية، المركز الجامعي الوادي، جانفي 2010، ص 6.

ان بعض الحسابات تم تخصيص خانة واحدة لها بدفتر الأستاذ وهي التي تتم معظم حركتها في جانب واحد مثل حساب رأس المال و حساب المبيعات وحركتها دائنة وحساب المشتريات والمصروفات وتكون حركتها مدينة

وفي الحالات التي تخرج هذه الحسابات عن وضعها الطبيعي

يتم التسجيل بالخصم أي بالسالب أو الكتابة بين قوسين أو بجبر مختلف

و في نهاية الفترة يتم تجميع الأرصدة الموجودة بكل صفحة في جزء الأستاذ تمهيدا لإعداد ميزان المراجعة والقوائم المالية كما في أي طريقة أخرى

### الفرع الثاني: الفروقات بين النظام الفرنسي و الانجلوساكسوني

في الطريقة الفرنسية المدخلات و المعالجة والمخرجات كلها مقنونة اي خاضعة للقانون و في الطريقة الانجليزية فقط المخرجات هي التي تخضع لمعايير صارمة اما المدخلات و المعالجة فهي حرة و بذلك فهي تخضع للاعراف و التقاليد المحاسبية اهم مبادا في المحاسبة الفرنسية هو التكلفة التاريخية و هو بذلك يقيس الموجودات بدقة اقل من تلك المعتمدة في الطريقة الانجليزية طبقا لمبادا القيمة العادلة just value فيما يخص هيكل النظام المحاسبي.

يتميز النظام الفرنسي بالدفاتر المساعدة اي بالمجموعتين المستندية و الدفترية و هذا انعكاس للخضوع للقانون في الطريقة الفرنسية.

تستعمل الطريقة الفرنسية تسجيل القيد مع ارقام الدليل المحاسبي الزاميا و على العكس هذا اختياري في الاخرى .

يغلب الطابع الانجليزي على المعايير الدولية التي هي فعلا بعيدة عن الفكر المحاسبي الفرنسي . تعتمد الطريقة الانجليزية على ما يسمى بالمبادئ المعتمدة عموما و هذه هي اهم نقطة ضعف في الطريقة الانجليزية فكيف يتلاءم علم الارقام مع كلمة عموما اما المحاسبة الفرنسية فهي تعتمد على البنود المبينة في المخطط المحاسبي العام PCG ..

قطاع المحاسبة الفرنسي هو محمي في فرنسا و ذلك راجع لمركزية فرنسا

اما في العالم الانجلوساكسوني فالقطاع بيد مكاتب الخبرة العالمية .

### أشكال الاختلاف المحاسبي في النظامين<sup>1</sup>

من بين أهم أشكال أو أوجه الاختلاف بين النظامين الأنجلوسكسوني والفرانكوفوني نجد:

1. سياسة الإخبار: ترتبط سياسة الإخبار ارتباطاً وثيقاً بطبيعة التمويل ومصادره وبما أن شكل التمويل الغالب على معظم دول النموذج الفرانكوفوني يأتي من البنوك مقارنة بالأهمية النسبية للسوق المالي، فإن سياسة الإخبار سيكتنفها الغموض نظراً للسرية التامة في إتمام الأعمال، لذلك فإن الإجابة على احتياجات فئة الممولين من المعلومات ستطغى على حساب باقي الفئات، وعلى العكس من ذلك فإن دول النموذج الأنجلو سكسوني ترى في الشفافية حماية لكل الأطراف المستعملة للمعلومة المحاسبية وعاملاً لتطوير الأسواق المالية، لذلك فإن المعلومة المحاسبية حسب النموذج الفرانكوفوني تساعد على تتبع ذمة المؤسسة والقوف على قدرتها على التسديد بينما المعلومة حسب النموذج الأنجلوسكسوني فإنها تُخدم عملية اتخاذ القرارات الاستثمارية

2. القياس المحاسبي: خاصة ما تعلق بمفهوم النتيجة، فإن المحاسبة حسب النموذج الفرانكوفوني تهدف إلى تحديد نتيجة النشاط وتصوير الوضعية المالية الصحيحة وذمة المؤسسة، بينما تهدف المحاسبة حسب النموذج الأنجلوسكسوني إلى الإخبار عن أداء المؤسسة المعبر عنه بالنتيجة ومكوناتها

3. قياس النتيجة: يتوقف قياس النتيجة على درجة الارتباط بين المحاسبة والحماية، فالنسبة لدول النموذج الفرانكوفوني هناك تأثير كبير للحماية على قياس النتيجة عملاً بمبدأ الحذر والذي يقضي بتسجيل عناصر ذمة المؤسسة حسب قاعدة التكلفة أو السوق أيهما أقل وتساوم هذه العملية ليس فقط في حماية الدائنين بل كذلك التأثير على النتيجة الخاضعة للضريبة بسبب تغير الاهتلاكات والمؤونات، بينما دول النموذج الأنجلوسكسوني فإن تحديد النتيجة الجبائية يعد أمراً في غاية الأهمية ولا يترك لمحاسبي المؤسسة تقديره بل ينتج عن تطبي قواعد مستقلة عن تلك التي يتم تطبيقها في المحاسبة

4. مسار وطبيعة عمل التوحيد المحاسبي: في الوقت الذي تعرف فيه دول النموذج الفرانكوفوني مسار توحيد ثقيل أهم يتميز به هو اضطلاع الدولة بدور رئيسي و استناده لجملة من القواعد القانونية والتشريعية والتنظيمية تراها هذه الدول على نتاج لإجماع وطني انطلاقاً من المساهمات التي تقدمها

<sup>1</sup> - نبيه الجبر، محمد عبد المنعم، المحاسبة الدولية: الإطار الفكري والواقع العلمي، (الرياض: الجمعية السعودية للمحاسبة، 1998، ص: 85-86.

الأطراف المعنية بالتوحيد المحاسبي والممارسة المحاسبية، فإن دول النموذج الأنجلوسكسوني لديها مسار توحيد أمه ما يتميز به هو اضطلاع أصحاب المهنة المحاسبية والمراجعة فيه بدور رئيسي ومطلق كما أن أهم ما يميز عملية التوحيد في دول النموذج الفرانكوفوني استنادها لمخطط محاسبي يعتمد على مقارنة تنظيمية تحول دون تمكين المهنيين من إيجاد حلول مناسبة لاحتياجات وحجم المؤسسة على اعتبار أن قواعد المخطط المحاسبي ملزمة لكل شخص طبيعي أو معنوي، عكس المعايير التي يتم إعدادها في دول النموذج الأنجلوسكسوني استنادا لإطار تصوري وترافقها طرق تطبيقها بشكل مفصل، علما أن المعايير المحاسبية ملزمة فقط بالنسبة للشركات المسعرة في البورصة فقط

### الفرع الثالث: واقع التطبيقات المحاسبية على المستوى الدولي

#### أولاً: الاختلاف في الأنظمة والممارسات المحاسبية

لم تظهر أهمية تناول موضوع اختلاف الأنظمة المحاسبية إلا مع تطور وتسارع حركة التجارة الدولية وازدهارها وتطور الأسواق المالية في ظل الانفتاح الذي عرفه العالم، وقد أثبت الواقع أن الممارسة المحاسبية في دول عديدة كانت محل توافق وتقارب ارتبطت بأهميته بطبيعة العلاقات التي كانت تجمع هذه الدول ببعضها نتيجة الارتباطات الثقافية والتاريخية الوثيقة بين هذه الدول ولعل من عمق الاختلاف بين الأنظمة المحاسبية بين هذه الدول طبيعة الاحتياجات الوطنية المعبر عنها والمنتظر من المحاسبة الاجابة عليها باعتبارها أداة ضبط اقتصادي وكذلك طبيعة الأهداف الموكل بها للمحاسبة في ظل الشروط التي تحكم الحياة الاقتصادية، الاجتماعية والسياسية في كل دولة، هذه الشروط التي تعتبر المصدر الرئيسي للاختلافات المحاسبية.<sup>1</sup>

#### ثانياً: مصادر الاختلاف المحاسبي

يعود أصل الاختلاف في الأنظمة المحاسبية إلى مستويات التباين في الشروط الاقتصادية، الاجتماعية، السياسية من دولة إلى أخرى وتفسر أسباب الاختلاف بين الأنظمة المحاسبية بخمس عوامل أساسية

<sup>1</sup> - مسعود صديقي، مرزوقي مرزوقي، المرجع السابق، ص ص 92-93.

بالإضافة إلى العوامل الثقافية والقيمية التي لا شك أن لها تأثير كبير على تطور الأنظمة المحاسبية وأنها من بين أهم مصادر الاختلاف بين هذه الأنظمة

1. **النظام القضائي:** وتنقسم الدول في هذا المجال إلى قسمين: دول القانون العرفي، ودول القانون المكتوب حيث تتميز المجموعة الأولى والتي هي مجموعة الدول الأنجلوسكسونية باعتماد التشريع على إصدار مبادئ عامة بينما يترك مجال التقدير واسعا للقضاة في حالة التراع أما المجموعة الثانية والمتمثلة في مجموعة الدول الفرانكوفونية فإنها تتميز بتشريع مفصل لا يترك فيه مجالاً واسعاً لتقدير القضاة، وهذا ما يفسر توكيل عمليات التوحيد المحاسبي في دول المجموعة الأولى إلى هيئات مهنية مستقلة غير حكومية عكس دول الفئة الثانية أين تضطلع بعملية التوحيد هيئات حكومية عامة يحكمها القانون المحاسبي

2. **طرق تمويل المؤسسات:** تتمثل عناصر الاختلاف من منظور طرق تمويل المؤسسات في طبيعة الأطراف التي على النظام المحاسبي التعامل معها بدرجة تفضيلية بهدف حماية أموالها، حيث نجد أنه في دول المجموعة الأنجلوسكسونية تعتمد المؤسسات في تمويلها أساساً على السوق المالي الذي يستقطب فئات مختلفة وغير متجانسة من المستثمرين ومقدمي الأموال، لذلك فاهتمام المؤسسة ينصب على تلبية احتياجات هذه الفئات من المعلومات الكفيلة بالإخبار عن الأداء والتدفقات المالية، بينما في دول المجموعة الفرانكوفونية فإن المؤسسات تعتمد في تمويلها على أساساً على البنوك مقارنة بما تحصل عليه في السوق المالي لك فإن المحاسبة تقوم على مبدأ الحذر وتنصب اهتماماتها على حماية المقرضين حتى ولو كان على حساب إعطاء الصورة الصادقة عن حسابات المؤسسة

3. **النظام الجبائي:** يعود الاختلاف المحاسبي من المنظور الجبائي أساساً إلى كون حساب الربح في دول المنظومة الأنجلوسكسونية مستقل تماماً عن الحسابات الاجتماعية للمؤسسة بينما في نجد أن حساب الربح في دول المجموعة الفرانكوفونية يقتضي دمج محاسبة المؤسسة بالقواعد الجبائية

4. **عوامل قيمية وثقافية أخرى:** تتحدد نقاط الاختلاف بين الأنظمة المحاسبية في مختلف الدول انطلاقاً من التباين في المحيط الثقافي والقيم اللذان يحكمان الممارسة المحاسبية وبالأخص:

- مستوى التعليم والتكوين
- دور ومكانة المهنة المحاسبية مستوى ومكانة البحث العلمي والتطبيقي

- المستوى الثقافي العام للمجتمع من خلال التحفظ والحرص والنظرة الإيجابية التي يبديها المجتمع اتجاه الأنشطة الاقتصادية ومهنة المحاسبة والمراجعة

### ثالثاً: الأشكال الاختلاف المحاسبي

من بين أهم أشكال أو أوجه الاختلاف بين النظامين الأنجلوسكسوني والفرانكوفوني نجد:

1. سياسة الإخبار: ترتبط سياسة الإخبار ارتباطاً وثيقاً بطبيعة التمويل ومصادره وبما أن شكل التمويل الغالب على معظم دول النموذج الفرانكوفوني يأتي من البنوك مقارنة بالأهمية النسبية للسوق المالي، فإن سياسة الإخبار سيكتنفها الغموض نظراً للسرية التامة في إتمام الأعمال، لذلك فإن الإجابة على احتياجات فئة الممولين من المعلومات ستطغى على حساب باقي الفئات، وعلى العكس من ذلك فإن دول النموذج الأنجلوسكسوني ترى في الشفافية حماية لكل الأطراف المستعملة للمعلومة المحاسبية وعاملاً لتطوير الأسواق المالية، لذلك فإن المعلومة المحاسبية حسب النموذج الفرانكوفوني تساعد على تتبع ذمة المؤسسة والقوف على قدرتها على التسديد بينما المعلومة حسب النموذج الأنجلوسكسوني فإنها تخدم عملية اتخاذ القرارات الاستثمارية

2. القياس المحاسبي: خاصة ما تعلق بمفهوم النتيجة، فإن المحاسبة حسب النموذج الفرانكوفوني تهدف إلى تحديد نتيجة النشاط وتصوير الوضعية المالية الصحيحة وذمة المؤسسة، بينما تهدف المحاسبة حسب النموذج الأنجلوسكسوني إلى الإخبار عن أداء المؤسسة المعبر عنه بالنتيجة ومكوناتها

3. قياس النتيجة: يتوقف قياس النتيجة على درجة الارتباط بين المحاسبة والحماية، فالنسبة لدول النموذج الفرانكوفوني هناك تأثير كبير للحماية على قياس النتيجة عملاً بمبدأ الحذر والذي يقضي بتسجيل عناصر ذمة المؤسسة حسب قاعدة التكلفة أو السوق أيهما أقل وتساهم هذه العملية ليس فقط في حماية الدائنين بل كذلك التأثير على النتيجة الخاضعة للضريبة بسبب تغير الاهتلاكات والمؤونات، بينما دول النموذج الأنجلوسكسوني فإن تحديد النتيجة الجبائية يعد أمراً في غاية الأهمية ولا يترك محاسبي المؤسسة تقديره بل ينتج عن تطبي قواعد مستقلة عن تلك التي يتم تطبيقها في المحاسبة

4. مسار وطبيعة عمل التوحيد المحاسبي: في الوقت الذي تعرف فيه دول النموذج الفرانكوفوني مسار توحيد ثقيل أهم يتميز به هو اضطلاع الدولة بدور رئيسي و استناده لجملة من القواعد القانونية

والتشريعية والتنظيمية تراها هذه الدول على نتاج لإجماع وطني انطلاقاً من المساهمات التي تقدمها الأطراف المعنية بالتوحيد المحاسبي والممارسة المحاسبية، فإن دول النموذج الأنجلوسكسوني لديها مسار توحيد أمه ما يتميز به هو اضطلاع أصحاب المهنة المحاسبية والمراجعة فيه بدور رئيسي ومطلق كما أن أهم ما يميز عملية التوحيد في دول النموذج الفرانكوفوني استنادها لمخطط محاسبي يعتمد على مقارنة تنظيمية تحول دون تمكين المهنيين من إيجاد حلول مناسبة لاحتياجات وحجم المؤسسة على اعتبار أن قواعد المخطط المحاسبي ملزمة لكل شخص طبيعي أو معنوي، عكس المعايير التي يتم إعدادها في دول النموذج الأنجلوسكسوني استناداً لإطار تصوري وترافقها طرق تطبيقها بشكل مفصل، علماً أن المعايير المحاسبية ملزمة فقط بالنسبة للشركات المسعرة في البورصة فقط

#### رابعاً: طرق تجاوز الاختلاف

يتوجب على بعض الشركات أو المجموعات حتى تتمكن من الوصول إلى مصادر التمويل في أسواق أو دول أجنبية أعداد قوائمها المالية بمستوى من الشفافية تفرضه هذه الدول ويختلف المستوى من دولة إلى أخرى حسب طبيعة التنظيم الذي يحكم نشاطها الاقتصادي خاصة الدخول إلى الأسواق المالية ونتيجة لذلك وفي ظل الاختلاف الذي يميز الأنظمة المحاسبية في دول مختلفة فإنه يتم اللجوء إلى بعض الوسائل والطرق لتجاوز هذا الإشكال وهذا من خلال:

1. الاعتراف المتبادل: يتحقق هذا الشكل عندما تقبل هيئات مراقبة الأسواق المالية للدول بالقوائم المالية للشركات الأجنبية التي تعدها وفق مبادئها الوطنية، وتعتبر هذه الطريقة حلاً لمشكلة الدخول للأسواق المالية الأجنبية على أساس أن القواعد المحاسبية الوطنية المطبقة من قبل شركات دولة ما عند البحث عن مصادر التمويل في أسواق دولة أخرى تلقى الاعتراف المتبادل

2. الاعتراف المتبادل المعياري: إضافة إلى مفهوم الاعتراف المتبادل الذي لقي استعماله حدود فرضتها قوة التباين والاختلافات بين الأنظمة المحاسبية هناك مفهوم جديد الاعتراف المتبادل والذي يتمثل في تطوير جملة من المعايير المحاسبية الدولية دون خيارات على أن يترك للمؤسسات في كل دول إمكانية تقديم أو عرض قوائمها المالية حسب معاييرها الوطنية شريطة أن تقدم ضمن ملاحقها المالية جداول تحول تتضمن توفيق بين معاييرها الوطنية والمعايير الدولية المطورة خصيصاً لهذا الهدف



3. التوافق المحاسبي الدولي: ويقصد به الاحتكام لجملة من المعايير المحاسبية تحظى بالقبول الدولي وتهدف الى اضافة الانسجام على الممارسة المحاسبية التي يجب ان تكون موحدة بين كل الدول، والممارسة المحاسبية التي يفترض ان تكون ان تكون متجانسة بين المؤسسات ومع ان توافق الانظمة المحاسبية يدفع الى توحيد شروط المنافسة بين المؤسسات التي تنشط في اطار التجمعات الاقتصادية الدولية الا انه يطرح عدة استفسارات حول طبيعة المؤسسات الملزمة بتطبيق المعايير المحاسبية الدولية ومدى قدرتها على تبني الممارسات الجديدة، وخاصة وانها مكلفة وثقيلة وتتطلب تظافرا للامكانيات المادية والبشرية

#### خامسا: التوافق المحاسبي الدولي

لم يحظ التوافق المحاسبي الدولي بتحديد تصوري لمفهومه اضافة للخلط احيانا بينه وبين مفهوم التوحيد وفيما يلي بض المفاهيم للتوافق يعتبر التوافق مفهوما ملازما للمحاسبة الدولية يفيد الحد من الفروق او التباين بين الانظمة المحاسبية الوطنية ويتميز عن التوحيد الذي يفترض اساسا توحيد كلي للقواعد المحاسبية وبمعنى توحيدها بشكل شامل على المستوى الدولي وهو ما يعتبر امرا مستحيلا ما دامت المحاسبة جزءا مكمل للمحيط الثقافي الذي تتميز به كل دولة

كما اعتبر التوافق المحاسبي على أنه مسار موجه لتعظيم انسجام التطبيقات المحاسبية بالحد من مستوى تغيراتها وعلى العكس من التقييس الذي يعد بمثابة مسار تفرض من خلاله مجموعة صارمة من القواعد اعتبر التوافق المحاسبي على أنه مسار حتمي بالنسبة للشركات المتعددة الجنسيات التي يفترض أن تتمكن بموجبه من رفع أهم الحواجز التي تعيق المقارنات الدولية حتى وإن كانت المقارنة الكاملة مستحيلة لأنه حتى وإن كانت القوائم المالية معدة بالاستناد إلى معايير دولية إلا أنها ستعكس حتما الخصائص الوطنية

واعتبر التوافق الدولي أيضا أنه تلك المحاولة الرامية لبوتقة أنظمة محاسبية في مسار قادر على المزاوجة والتوفيق بين تطبيقات محاسبية مختلفة في هيكل منتظم ولقد استنتج بأن كل من التوافق المحاسبي والتقييس هما خطوتان مجموعة خطوات لمسار واحد قابل للتوقف في أي لحظة وتتمثل باقي الخطوات في:

❖ مقارنة مختلف الأنظمة المحاسبية بهدف تحديد الفروق

❖ مجهودات القضاء على الفروق

❖ تشكيل مجموعة مترابطة من العاير المحاسبية

❖ بلوغ حالة التوحيد

الفرع الرابع: مبررات التوافق المحاسبي الدولي:

تزامنت أعمال التوافق المحاسبي مع سياق دولي تميز بالهيمنة الاقتصادية الأمريكية وبروز التكتلات الاقتصادية وتعاضم دورها العالمي في إطار ما يعرف بالعملة التي شملت جميع مناحي الحياة السياسية، الإجتماعية، الثقافية والاقتصادية، وأفرزت توسعا في النشاط الاقتصادي للمؤسسات ربما أدى بدوره إلى تطور الأسواق المالية الذي رافقه افقه احتياج لتبادل المعلومات نتيجة لقصور الانظمة المحاسبية الوطنية عن الإمداد بقواعد محاسبية فوق القطاعية أو فوق الوطنية وغياب أدوات قياس واتصال جديدة قادرة على احتواء أنشطة المؤسسات بهدف الرفع من الكفاءة الاقتصادية التي كانت محور اهتمام العديد من الأطراف وفيما يلي سوف نتناول أهم الدوافع التي كانت وراء بروز أهمية التوافق المحاسبي الدولي والحاجة لمحاسبة دولية

توسع الأنشطة الدولية: بالرغم من أن النشاط التجاري الدولي قديم إلا أنه تطور مع نوع جديد من المؤسسات الدولية اهتمت بالاستثمارات الخارجية لما تحققة من مزايا اقتصادية، مالية وحتى سياسية ما مهد الطريق لظهور الشركات المتعددة الجنسيات التي أصبحت في ظل أهداف المنظمة العالمية للتجارة الرامية إلى إزاحة كل الحدود والحواجز الجمركية المعرقلة لتطور التجارة العالمية في بحث مستمر عن تطوير أنشطتها لأجل:

❖ القرب من مصادر التمويل للتحكم في المواد الأولية والمواد الطاقوية خاصة بعد الأزمات النفطية التي

عرفها العالم

❖ المشاركة في عمليات الإعمار والإنماء بعد الحروب والتراعات التي شهدتها العديد من الدول بدعم من

البنك الدولي

❖ التنوع الجغرافي للأنشطة للقرب من أسواق تصريف المنتجات بالمواصفات المحلية والبحث عن المناطق

التي تتمتع بامتيازات من حيث التكلفة وضعف القيود الاجتماعية

❖ توسع ونمو قوة أنصار حركة البيئة في الدول الصناعية جعلت الرغبة تكبر عند الكثير من الشركات العالمية لإعادة توطين الصناعات الملوثة للبيئة في دول العالم الثالث

❖ الوصول إلى مصادر التمويل والاستفادة من الادخار العالمي من خلال عمليات الإصدار التي تقوم بها الأسواق المالية الدولية للحصول على تمويل أنشطتها بشروط ملائمة قد لا تتاح لها في أسواقها الوطنية

تطور الأسواق المالية الدولية: يعد انتشار الأسواق المالية من أبرز الخصائص التي أصبح يتميز بها الاقتصاد العالمي في الآونة الأخيرة خاصة في الدول المتقدمة التي تعتمد عليها بشكل كبير ومباشر في تعبئة الادخار ومواجهة الاحتياجات التمويلية التي تعبر عنها كل من المؤسسات الاقتصادية بما تطرحه من أسهم للحصول على أموال تمكنها من الرفع من استثماراتها وما تطرحه الحكومات من شندات لتغطية العجز في ميزانياتها

كما كان للأداء المالي الناتج عن تطور الهندسة المالية والإبداعات المالية الحديثة الأثر الكبير في تطور الأسواق المالية وتزامن ذلك مع تحرر القطاع المالي من كل القيود التي تعيق انسياب الأموال بين الدول وكان لثور الاتصال والتكنولوجيا الرقمية الدور البارز في هذا التحرر بما تقدمه من إمكانيات ضخمة ساعدت على ربط الأسواق المالية والمتدخلين فيها تزايد الطلب على المعلومات

### المطلب الثالث : المحاسبة الأنجلوسكسونية والمحاسبة اللاتينية

لقد تطورت اجتهادات الباحثين على المستوى الدولي في تصنيف الأنظمة المحاسبية ، ليصلوا إلى نموذجان محاسبيان رئيسيان أحدهما أنجلوسكسوني والآخر أوربي (قاري) ، وأن دمجهما ممكن وينتج عنه نظام محاسبي يتسم بالمزايا الذي يوفرها كل منهما ، ويعود بالنهاية على كل الأطراف الفاعلة في الدولة المعينة ( مؤسسات ، مستثمرين، سلطات محلية).

### الفرع الأول : النموذج المحاسبي الأنجلوسكسوني

يسمى النوع من النموذج بالأنجلوسكسوني أو البريطاني - الأمريكي ، والذي كانت بداياته في بريطانيا ثم من الدول من بينها " أستراليا ، كندا ، هونج كونج ، الهند ، ماليزيا ، باكستان ، الولايات المتحدة"<sup>1</sup> ، هذه المحاسبة بوجود إطار مفاهيمي وهو البناء النظري الذي يتضمن الأهداف والمفاهيم النوعية

<sup>1</sup> - Frederick D.S. Choi, Gray K. Meek, op. Cit, p.38.

للمعلومات المحاسبية والتطبيقات الإجرائية للمعايير<sup>1</sup>، معتمدة في ذلك على القانون العام المعايير المحاسبية من قبل القطاع الخاص وتلعب المهنة المحاسبية دورا هاما ذات توجه نحو السوق من أجل التمويل تحت شعار " الوضعية الصادقة " في ذلك ، وهو ما يفسر عناية التقرير المالي بالمستثمرين من خلال معلومات شفافة وإفصاح كامل ، كما أن الضرائب لا تمارس فيها أي تأثير على المحاسبة ، وتحسب النتيجة الخاضعة للضريبة بشكل مستقل عن النتيجة المحاسبية<sup>2</sup> .

### الفرع الثاني : النموذج الخاسبي الأوروبي

يسمى هذا النموذج بالأوروبي أو القاري ، والذي يتواجد في قارة أوروبا ، إفريقيا ، آسيا ، أمريكا ، تعتمد هذه الدول على القانون المكتوب الموجه ، أين تكون الحكومة هي المنظم الرئيسي فيها وتلعب المنظمات المهنية دورا ثانويا ، كما تتميز بأن مصدر تمويلها عن طريق البنوك وبالتالي فإن التقارير المالية تعد خدمة وحماية لمقرضين بدلا من المستثمرين وتكون أقل إفصاحا مقارنة بالنموذج الأول ، كما أن للتشريعات الضريبة أثر بير على النتيجة المحاسبية<sup>3</sup> .

يمكن تلخيص الفرق بين النموذجين في الجدول الموالي:

### الجدول رقم (3-3) : نقاط الاختلاف بين النموذجين الأنجلوسكسوني واللاتيني

| البيان                                   | النموذج الأنجلوسكسوني                           | النموذج الأوروبي (القاري)  |
|--|---|--|
| المصدر الأساسي للتمويل                   | السوق المالي                                    | البنوك   |
| النظام القانوني                          | تعد القواعد المحاسبية من طرف هيئات خارجية مختصة | تعد قواعد محاسبية من قبل الحكومة                                     |
| النظام الجبائي                           | استقلال تام بين المحاسبة والجبائية              | ترابط بين المحاسبة والجبائية   |
| المستعملين الأساسيين للمعلومات المحاسبية | المستثمرين                                      | المقرضين، إدارة الضرائب، أصحاب الحقوق، الموردون، العمال، المستثمرين. |
| تواريخ نشر الحسابات                      | ثلاثي، سداسي، سنوي                              | سنوي، سداسي  |

<sup>1</sup>- أمين السيد أحمد لطفي، مرجع سابق، ص 48.

<sup>2</sup> - Frederick D.S. Choi, Gray K. Meek, op. Cit, p.38.

<sup>3</sup> - Ibid, p.38,39.

|              |  |   |
|--------------|--|---|
| قياس النتيجة | تحديد النتيجة الجبائية يعد أمراً في غاية الأهمية ولا يترك لمحاسبي المؤسسة تقديره بل ينتج عن تطبيق قواعد مستقلة عن تلك التي يتم تطبيقها في المحاسبة | هناك تأثير كبير للحجاية على قياس النتيجة عملاً بمبدأ الحذر الذي تتميز به المحاسبة ( هناك تأثير كبير للحجاية على قياس النتيجة) |
| نظرة المؤسسة | نظرة اقتصادية  | نظرة قانونية  |
|              |  |   |

Source: Grégory Heem, lire les états financiers en IFRS, éditions d'organisation, paris, 2004, p, 13.

المبحث الثالث : وضعية النظام المحاسبية المالي بين المخطط المحاسبي الوطني والمعايير المحاسبية الدولية :

جاء النظام المحاسبي المالي لسد ثغرات المخطط المحاسبي الوطني ولمواكبة مستجدات البيئة الدولية ، حيث سيتم في هذا المبحث إبراز أهم الاختلافات على مستوى الأنظمة المحاسبية ، الإطار التصوري ، والتطرق إلى انعكاس تطبيق هذا النظام على البيئة الجزائرية .

**المطلب الأول : طرق تجاوز الاختلاف المحاسبي :**

من بين أهم طرق تجاوز الاختلاف المحاسبي نجد<sup>1</sup> :

**الفرع الأول: الاعتراف المتبادل :**

يتحقق هذا الشكل عندما تقبل هيئات مراقبة الأسواق المالية للدول بالقوائم المالية للشركات الأجنبية ، على أساس أن القواعد المحاسبية الوطنية المطبقة من قبل شركات دولة ما عند البحث عن مصادر للتمويل في أسواق دولة أخرى تلقى الاعتراف المتبادل ( المعاملة بالمثل ) ؛

**الفرع الثاني: الاعتراف المتبادل المعياري :**

إضافة إلى مفهوم الاعتراف المتبادل الذي لقي التباين والاختلافات بين الأنظمة المحاسبية ، ويعرف على أنه " تطوير جملة من المعايير عدولية دون خيارات ، على أن يترك للمؤسسات في كل دولة إمكانية تقديم أو عرض قوائمها المالية الوطنية ، شريطة أن تقدم ضمن ملاحقها جداول تحول تتضمن توفيق بين معاييرها الوطنية ولية المطورة خصيصا لهذا الغرض ؛

**الفرع الثالث: التوافق المحاسبي :**

في هذه الحالة يتم اللجوء إلى جملة من المعايير المحاسبية ، تحظى بصفة القبول الدولي.

**المطلب الثاني: الاختلاف المحاسبية بين PCN و SCF و IASB**

**الفرع الأول: الاختلاف المحاسبية على مستوى الأنظمة بين PCN و SCF و IASB**

فيما يلي أهم الاختلافات المتواجدة في كل من PCN و SCF و IASB:

<sup>1</sup>-مداني بن بلعيت، التوافق المحاسبي الدولي، المفهوم، المبررات، الأهداف، العدد04، مجلة الباحث، جامعة ورقلة، 2006، ص 117.

الشكل رقم 01: أنواع الأحداث الاقتصادية

الجدول رقم (3-4) : الاختلاف المحاسبية على مستوى الأنظمة

| IASB                | SCF                 | PCN                     | الأنظمة المحاسبية      |
|---------------------|---------------------|-------------------------|------------------------|
| الأسواق المالية     | الأسواق المالية     | الخزينة، البنوك         | مصادر التمويل          |
| الفدرالية           | الدولة والفدرالية   | الدولة والفدرالية       | الثقافة                |
| استقلال عن المحاسبة | استقلال عن المحاسبة | مهيمن على مهنة المحاسبة | النظم الضريبي          |
| المستثمرين          | غير محدد            | جميع أصحاب المصلحة      | المستخدمين المستهدفين  |
| متعددة              | متعددة              | منخفضة                  | الخيارات المحاسبية     |
| صريح                | صريح                | ضمني                    | الإطار النظري          |
| صريح                | صريح                | ضمنية                   | المبادئ المحاسبية      |
| صريح                | صريح                | ضمنية                   | المعايير المحاسبية     |
| نعم                 | نعم                 | نعم                     | الأهداف مخصصة للمحاسبة |
| 5                   | 5                   | 17                      | الجداول المحاسبية      |

**Source :** Saliha Belaroui, Hocine Belkharroubi, le passage d'un paradigme comptable «Plan Comptable National » a un autre «Système comptable Financier» : cas de l IAS 12 en Algérie, Vol 07, International Journal of Business and Economie Strategie ; p.88.

الفرع الثاني: الإختلافات المحاسبية على مستوى الإطار التصوري بين PCN و SCF و IASB

يظهر الإختلاف المحاسبي على مستوى الإطار التصوري في كل من : المبادئ، الخصائص، عناصر القوائم المالية، الأداء.

1- أهم الفروقات فيما يخص المبادئ ، الخصائص:

الجدول رقم (3-5): الإختلافات فيما يخص المبادئ، الخصائص

| طبيعة الإختلاف        | PCN  | SCF   | IAS/IFRS  |
|-----------------------|--|---|---|
| التعريف، الأهداف      | لا يوجد تعريف واضح   | تعريف القوائم المالية   | أهداف الإطار التمهيدي للدول   |
| مجالات التطبيق        | كل الأشخاص الطبيعيين أو المعنويين الذين يخضعون لنظام حقيقي موضوع، ويمكن إدراج مؤسسات أخرى لم تذكر. | كل الشخصا الطبيعيين أو المعنويين المستعملين للنظام المحاسبي، لإحتياجهم الشخصية أو للإستعمال الخارجي، أما المؤسسات الصغيرة فتستعمل محاسبة مبسطة. | المؤسسات التجارية، الصناعية وغيرها ممن تنتمي للقطاع العام أو الخاص، والمستخدمين فيها وفقا للتسلسل الهرمي.                 |
| أهداف القوائم المالية |  | ضميني   | حدد الإطار أهداف القوائم من خلال: الوضعية المالية، الأداء، تباين الأوضاع المالية وغيرها من المعلومات التي درجت في الملاحق |
| المبادئ               | محاسبة الإلتزام ضمنية،   | محاسبة الإلتزام استمرارية   | محاسبة الإلتزام استمرارية   |



|   |  |   |                                     |
|---|--|---|-------------------------------------|
| الإستغلال .   | الإستغلال.   | لكن ليس هناك أي تلميح عن مبدأ الإستمرارية.  | والإتفاقيات المحاسبية المفروضة      |
| تغليب الجوهر على الشكل، الأهمية النسبية، الصورة الوفية، الحيطة والحذر، الدورية، استقلالية النشاط، عدم المقاصة، ثبات وحدة النقد، التكلفة التاريخية. وهناك ثلاث قيود أساسية: السرعة، أفضلية التكلفة، التوازن بين الخصائص. | تغليب الجوهر على الشكل، الأهمية النسبية، الصورة الوفية، الحيطة والحذر، الدورية، استقلالية النشاط، عدم المقاصة، ثبات وحدة النقد، التكلفة التاريخية. وهناك ثلاث قيود أساسية : السرعة، أفضلية التكلفة، التوازن بين الخصائص. | ثبات وحدة النقد، عدم المقاصة، الدورية، قياس الأصول والمخزون بتكلفة الإقتناء، الحفاظ على الطرق المحاسبية ، الحيطة والحذر، الصورة الوفية، استقلالية النشاط. | المبادئ المحاسبية الموضوعية         |
| حدد الإطار التصوري الخصائص النوعية للمعلومة المحاسبية في : الوضوح، الملائمة، الموثوقية، القابلية للمقارنة، الإكتمال، الحياد.  | أخذ النظام المحاسبي المالي نفس الخصائص الخاصة بالمعايير : الوضوح، الملائمة، الموثوقية، القابلية للمقارنة، الإكتمال، الحياد.  |   | الخصائص النوعية للمعلومات المحاسبية |

Source : Onecc Conseil Régional Centre, la normalisation comptable internationale IAS IFRS et le Système Comptable Financier Algérien, pp.29-31.

2- بالنسبة لعناصر القوائم المالية

الجدول رقم (3-6): الإختلاف في عناصر القوائم المالية

| IAS/IFRS   | SCF  | PCN   | طبيعة الإختلاف  |
|--|--|---|-----------------|
| الأصول، الخصوم ، الأموال الخاصة.   | الأصول، الخصوم   |   | الوضعية المالية |
| مورد يخضع لمراقبة المؤسسة، نتيجة لأحداث سابقة ويتوقع الحصول منه على منافع مستقبلية.                                | مورد يخضع لمراقبة المؤسسة، نتيجة لأحداث سابقة ويتوقع الحصول منه على منافع مستقبلية.                                |   | الأصول          |
| التزام حالي للمؤسسة ناشئ عن أحداث سابقة، ومن المتوقع أن يتطلب سداده تدفقات خارجية من الموارد التي تمتلكها المؤسسة. | التزام حالي للمؤسسة ناشئ عن أحداث سابقة، ومن المتوقع أن يتطلب سداده تدفقات خارجية من الموارد التي تمتلكها المؤسسة. |   | الخصوم          |
| المنافع المتبقية في أصول المؤسسة بعد طرح كافة التزاماتها.  | تتوافق الأموال الخاصة مع فائض الأصول على الخصوم المتداولة وغير المتداولة.  | تتضمن جميع التمويلات التي جلبت وتركت موضوعة لإستغلالها بطريقة مستمرة. | الأموال الخاصة  |

Source : Onecc Conseil Régional Centre, la normalisation comptable internationale IAS IFRS et le Système Comptable Financier Algérien, pp.31-32.

الجدول رقم (3-7): الإختلاف على مستوى الأداء

| IAS/IFRS  | SCF   | PCN  | طبيعة الإختلاف   |
|---|---|--|------------------|
| تقيس النتيجة الأداء   | تقيس النتيجة الأداء   | النتائج تصف التسيير  | الأداء           |
| تمثل كل زيادة في المنافع الإقتصادية للسنة المالية، في شكل مداخيل أو زيادة في الأصول أو انخفاض في الخصوم، وبهذا ارتفاع الأموال الخاصة غير الزيادات المتأتية من حصص المساهمين.                      | تمثل كل زيادة في المنافع الإقتصادية للسنة المالية، في شكل مداخيل أو زيادة في الأصول أو انخفاض في الخصوم.        |  | النواتج          |
| تتمثل في ناقص المنافع الإقتصادية التي حصلت خلال السنة المالية في شكل خروج أو انخفاض الأصول أو ارتفاع في الخصوم، وبالتالي انخفاض في الأموال الخاصة ما عدا عمليات توزيع رؤوس الأموال على المساهمين. | تتمثل في ناقص المنافع الإقتصادية التي حصلت خلال السنة المالية في شكل خروج أو انخفاض الأصول أو ارتفاع في الخصوم. |  | الأعباء          |
| هناك شرطان أساسيان للتسجيل: كل منفعة اقتصادية مرتبطة بالمؤسسة وستنتفع بها والتكلفة يمكن قياسها بشكل موثوق.  | نفس الشروط الخاصة بالمعايير المحاسبية الدولية.  | كل تسجيل محاسبي يجب أن يكون مرفق بوثيقة ثبوتية بتاريخ موقعة من المسؤول المعني. | التسجيل المحاسبي |

Source : Oecc Conseil Régional Centre, la normalisation comptable internationale IAS IFRS et le Système Comptable Financier Algérien, pp.33-34.

الفرع الثالث: تقييم عناصر القوائم المالية ورأس المال

الجدول رقم (3-8): الإختلاف على مستوى تقييم عناصر القوائم المالية ورأس المال

| طبيعة الإختلاف   | PCN   | SCF   | IAS/IFRS  |
|------------------|---|---|---|
| التقييم          | التكلفة التاريخية، تكلفة الإنجاز، التكلفة الحقيقية، القيمة الرمزية.                                     | التكلفة التاريخية، التكلفة الحالية أو القيمة العادلة، القيمة القابلة للتحصيل، القيمة الحالية، قيمة الإستعمال.   | التكلفة التاريخية، التكلفة الحالية أو القيمة العادلة، القيمة القابلة للتحصيل، القيمة الحالية. |
| مفهوم رأس المال  | رأس مال مالي.   | رأس مال مادي ومالي.   |   |
| معالجة رأس المال | الأموال الخاصة أو رأس المال المالي يتوافق مع فائض أصول المؤسسة على التزاماتها المتداولة وغير المتداولة. | يعالج رأس المال إذا كانت القدرة الإنتاجية تفوق النشاط السابق في حال رأس المال المادي، أو إذا كانت القيمة المالية لرأس المال في ارتفاع ( باستثناء أي مساهمات أو توزيعات) |   |

Source : Onecc Conseil Régional Centre, la normalisation comptable internationale IAS IFRS et le Système Comptable Financier Algérien, pp.34.

المطلب الثاني: انعكاسات تطبيق النظام المحاسبي المالي على البيئة الجزائرية

إن المدة التي تم فيها تطبيق النظام المحاسبي المالي كفيلة بإبداء ردود أفعال سواء بالإيجاب أو السلب

حول إنعكاسات تطبيق هذا النظام على كل مستعمليه كما يلي:<sup>1</sup>

<sup>1</sup> - Chachoua Abdelkrim, Op.Cit, pp.57-58.

الفرع الأول . على مستوى المؤسسات :

أدت طبيعة النظام المحاسبي المالي إلى إرضاء وتلبية معظم احتياجات المؤسسات العاملة في الجزائر ، باستثناء المؤسسات الأجنبية التي تضطر لدمج معلوماتها المالية مع الشركة الأم ، فقد استفادت المؤسسات الصغيرة والمتوسطة من النموذج المبسط المرخص به بتوفير معلومات مالية واضحة ومتطورة ، باعتبارها أساس الاقتصاد الجزائري ، كما أن هذا النظام كان ملائما نات المدرجة في البورصة التي تتميز بـكبر حجمها ونشاطها المعقد والمحفوف بالمخاطر ، وبصفة عامة استطاعت معظم المؤسسات بالجزائر باختلاف أحجامها وأنواعها السيطرة على أساسيات هذا النظام والحصول على رأس مال كبير من المعرفة الفنية.

خاتمة:

حاولنا من خلال تناولنا لموضوع الأنظمة المحاسبية ، التطرق إلى أهم ما ميز كل نظام محاسبي على المستوى الدولي من نظام أنجلوسكسوني ونظام فرونكوفوني ، وآثار ذلك على مصداقية وموثوقية القوائم المالية، وما نتج عنه من الجهود والمنظمات من أجل وضع أسس دولية وقواعد لمهنة المحاسبة أدى إلى ما يسمى بالإفصاح المحاسبي الذي تلاه ظهور معايير المحاسبة الدولية التي تهدف إلى توحيد المبادئ والممارسات المحاسبية وحتى أشكال القوائم المالية على المستوى الدولي ، ذلك أن من أساسيات أي اقتصاد ناجح هو جودة وفعالية المعلومات المحاسبية وقابليتها للمقارنة .

وبالتطبيق على حالة الجزائر وجدنا أن المخطط المحاسبي الوطني الذي كان يستجيب لاحتياجات خاصة لفترة سابقة ، أصبح لا يتماشى وغير ملائم للشروط الاقتصادية الجديدة في الجزائر خاصة بعد الإصلاحات الاقتصادية التي قامت بها الجزائر ، وتوجهها نحو اقتصاد السوق ، لذا كان عليها إصلاح النظام المحاسبي ، وتوفير مرجع محاسبي يتوافق والمرحلة الجديدة ، وما انعكس من تطبيقه منذ 2010 على المؤسسات والمستثمرين وحتى قطاع التعليم.

خاتمة

إن المتتبع للتطور التاريخي للمحاسبة منذ نشأتها والمراحل التي مرت بها وتطورت بها من مجرد تقنية لمسك الحسابات إلى نظام متكامل للمعلومات يلاحظ أنها سائرت مختلف التغيرات البيئية المحيطة بها. ساعدها في ذلك عامل الاستمرار، والتي أصبحت تشمل مجموعة من القواعد والمبادئ المحاسبية المعمول بها حاليا من خلال جهود بعض الهيئات والمنظمات الدولية والتي ارتقت في شكل معايير دولية للمحاسبة.

بظهور معايير المحاسبة الدولية واتساع نطاق استخدامها وشمولها لنشاطات المؤسسة ورغبتها في احتواء الأسواق المالية (الدولية) وتعاضم الحاجة المتعاملين الاقتصاديين، حيث أن تطبيق معايير محاسبية تحدد بدقة كيفية إعداد القوائم المالية وطريقة عرضها، فتطبيق مجموعة موحدة من المعايير المحاسبية الدولية سيسمح بالتوحيد للغة المحاسبية بين عديد من الدول، وهو ما جعل المحاسبة وسيلة إجبارية (إعلامية) تهدف إلى تحقيق وظيفتين أساسيتين وهما القياس وإيصال المعلومات لمستخدميها من أجل اتخاذ القرارات، وهذا لتجسيد قواعد والسيادي المحاسبية التي تهدف إلى ضرورة إظهار المعلومات بشكل يعكس حقيقة وضع المؤسسة دون تظليل .

فالإفصاح وفقا لمعايير المحاسبة الدولية يؤدي إلى زيادة المحتوى الإعلامي للقوائم المالية وهو يساعد على توفير معلومات محاسبية ذات دلالة وقابلية للمقارنة والتداول من دولة إلى أخرى ومن ثم يمكن الوثوق فيها واعتماد عليها من جانب فئات عديدة من أصحاب المصالح

وإذا نظرنا إلى الواقع البيئية الاقتصادية الحالية التي تنشط فيها المؤسسات الاقتصادية في الجزائر تجدها لا تتوافر على مراكز حيرة كافية. في مجال تقييم البيئات المالية

ولا وجود لسوق مالية قوية لإعطاء القيم العائلة للتشبيئات المالية، فلا زالت المؤسسات يسود في محاسبتها منهج التكلفة التاريخية من خلال التزامها بالفوا القيم التاريخية في تسجيلات المحاسبية



وبالتالي فإن أغلب هذه المؤسسات لا تعيد تقييم أصولها حسب القيمة العملة السوقية وإنما وفق طريقة إعادة التقييم نص عليها النظام المحاسبي المالي

### نتائج اختبار الفرضيات

- من خلال تناولنا لموضوع الفروقات العالمية البينية للإفصاح والتقييم والقياس في الأنظمة المحاسبية الأساسية.

حاولنا معالجة الإشكالية المطروحة المتمثلة في مدى تأثير الإفصاح والقياس والتقييم على الأنظمة الأساسية المحاسبية؟

1- من خلال ما تم عرضه في سياق البحث وقصد الاجابة على الاشكالية الرئيسة والأسئلة الفرعية يمكن التأكد من صحة الفرضيات كما يلي:

1- تزداد أهمية القياس في المحاسبة المالية نتيجة اعتماد عملية التقرير على درجة الكفاءة التي تمت بها عمليات القياس، فإذا كانت عملية القياس قد تم تنفيذها بدقة وكفاءة وفقا للأسس والقواعد المحاسبية أمكن ذلك من إنتاج قوائم وتقارير مالية ذات مصداقية، أما إذا وجدت مشاكل في القياس فإنه غالبا ما تنعكس نتائجها وأثرها على القوائم .

2- يقصد بمفهوم جودة المعلومات المحاسبية مجموع الخصائص النوعية التي يجب أن تتصف بها مخرجات أنظمة المعلومات المحاسبية؛ ولكي تصل هذه الأنظمة إلى ذلك يجب أن تُطبَّق إجراءات وممارسات محاسبية معينة قد تختلف من بيئة إلى أخرى، وذلك حسب طبيعة المتغيرات الاقتصادية، السياسية، القانونية والثقافية المحيطة بها؛ لذا لا يعد من السهل بلوغ مفهوم الجودة عند الكثير من أنظمة المعلومات المحاسبية، وهذا في ظل الانعكاسات البيئية عليها من جهة، وكثرة وتعقد احتياجات المستعملين من المعلومات من جهة أخرى.

3- يؤثر هذا الاختلاف في الشروط الاقتصادية والاجتماعية والسياسية من دولة الى اخرى ويفسر سبب هذا الاختلاف لعدة عوامل ومنها القيمة التي لا شك أن لها تأثير كبير على هذا الاختلاف .

### نتائج البحث

- يهدف القياس المحاسبي على إنتاج معلومات تساعد في اتخاذ القرارات في حين يهدف الإفصاح الى تقديم معلومات كافية وملائمة وخالية من الأخطاء « حجم المعلومات، نوعيتها، موثوقيتها»
- لا تتوافق البيئة الاقتصادية الحالية مع مستجدات تطبيق النظام المحاسبي المالي نظرا لوجود عديد المعوقات.
- تهدف المعايير المحاسبية الدولية الى توحيد المبادئ المحاسبية

### الإقتراحات

- استعمال مفاهيم حديثة في عملية القياس المحاسبي «القيمة العادلة» لإعطاء القيمة الحقيقية.
- العمل على حل المشاكل المحاسبية الحاصلة في واقع الممارسة المحاسبية، من خلال المناقشة بين المحاسبين والجهات المسؤولة .
- العمل على مواكبة التطورات الاقتصادية والتكنولوجية وذلك من خلال تجديد النظام المعلومات المحاسبية.

قائمة المصادر

والمراجع

1. محمد مطر، موسى السويطي: التأصيل النظري للممارسات المهنية المحاسبية، دار وائل للنشر، الطبعة الثانية 2008، ص 130.
2. على رمضان محمد: المحاسبة المتقدمة، دراسات في مشاكل محاسبية معاصرة، الطبعة الأولى، دار الحامد، عمان، 1997، ص 310.
3. حسين القاضي، مأمون حمدان: نظرية المحاسبة، الدار الدولية للنشر والتوزيع، عمان، 2001، ص،
4. تامر بسام جابر الأغا، مذكرة ماجستير بعنوان أهمية القياس المحاسبي المستند إلى القيمة العادلة في تعظيم الخصائص النوعية للمعلومات المحاسبية، كلية التجارة الجامعة الإسلامية غزة، فلسطين سنة 2013. ص 22.
5. جميل حسن النجار، مقال بعنوان أثر تطبيق محاسبة القيمة العادلة على موثوقية وملاءمة معلومات القوائم المالية الصادرة عن الشركات المساهمة العامة الفلسطينية دراسة تطبيقية من وجهة نظر مدققي الحسابات والمديرين الماليين، الملة الأردنية في إدارة الأعمال، الد 9، العدد 3، 2013. ص 472-471
6. الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية العدد 74، 15 ذو القعدة 1428 هـ الموافق 25 نوفمبر سنة 2007 م. ص 9-56.
7. أحمد مخلوف، الأزمة العالمية واستشراف الحل باستخدام مبادئ الإفصاح والشفافية وحوكمت الشركات، ملتقى دولي "الأزمة الاقتصادية الدولية والحكومة العالمية، جامعة سطيف، أكتوبر 2009، ص 10.
8. محمد نجيب حمد، دور الإفصاح المحاسبي وأهميته في ظل تطبيق معايير المحاسبة المصرية ومتطلبات القانون 91 لسنة 2005 لغرض زيادة فاعلية مصداقية ممالي الضرائب، ص 7.
9. مسعود صديقي، مرزوقي مرزوقي، التوحيد المحاسبي الدولي بين المأمول والموجود، ملتقى دولي "النظام المحاسبي المالي الجديد في ظل معايير المحاسبة الدولية، المركز الجامعي الوادي، جانفي 2010.
10. <http://www.acc4arab.com/acc/showthread.phy?t=2646> .2013/04/06 ،
11. محمد سمير الصبان، دراسات في المحاسبة المالية أصول القياس وأساليب الاتصال المحاسبي، الدار الجامعية للطباعة والنشر، بيروت، بدون سنة نشر، ص 103.

12. عطا الله و ارد خليل، محمد عبد الفتاح لعشماوي، حوكمة المؤسسة المدخل لمكافحة الفساد في المؤسسات العامة والخاصة، مكتبة الحرية للنشر والتوزيع، الإسكندرية، ص 2008، ص 104.
13. محمد مصطفى سليمان، دور حوكمة الشركات في معالجة الفساد المالي والإداري، الدار الجامعية، الإسكندرية، 2009، ص ص 60، 61.
14. طارق عبد العال حماد حوكمة الشركات، شركات قطاع عام وخصاص ومصارف المبادئ والمفاهيم والتجارب والمتطلبات، الدار الجامعية 2008، ص 832.
15. أحمد محمد، شحاتة السيد شحاتة، مبادئ المحاسبة المالية المفاهيم والإجراءات المحاسبية طبقا لمعايير المحاسبة الدولية والمصرية، الدار الجامعية، الإسكندرية، ص 80.
16. أحمد طرطار، شوقي جباري، الإفصاح المحاسبي في قائمة تدفقات الخزينة، الملتقى الوطني "معايير المحاسبة الدولية والمؤسسة الاقتصادية الجزائرية متطلبات التوفيق والتطبيق"، أيام 25-26 ماي جامعة سوق أهراس، 2010، ص 5.
17. وصفي عبد الفتاح أبو المكارم، المحاسبة المالية المتوسطة، الدار الجامعية الجديدة للنشر، الإسكندرية، 2000، ص ص 48، 49.
18. هادي رضا الصفار، مبادئ المحاسبة المالية القياس والاعتراف والإفصاح في التقارير المحاسبية، دار الثقافة للنشر والتوزيع، الأردن، 2009، ص 37.
19. نور الدين بهلول، غمان زوبير، أثر الإفصاح وفق المعايير المحاسبية على الهياكل المؤسسية للمؤسسة، ملتقى وطني "معايير المحاسبة الدولية والمؤسسة الاقتصادية الجزائرية متطلبات التوافق والتطبيق"، المركز الجامعي سوق أهراس، ماي 2010، ص 13.
20. أحمد نور، المحاسبة المالية وفقا للمعايير الدولية والعربية والمصرية القياس والتقويم والإفصاح، الدار الجامعية للنشر والتوزيع، الإسكندرية، 2004، ص 34.
21. حكيمة بوسلمة، عرض المعيار المحاسبي الدولي رقم 01، ملتقى دولي "الإطار المفاهيمي للنظام المالي الجديد وآليات تطبيقه في ظل المعايير المحاسبية الدولية، جامعة البليدة، أكتوبر 2009، ص 2.

22. نبيه الجبر، محمد عبد المنعم، المحاسبة الدولية: الإطار الفكري و الواقع العلمي، (الرياض: الجمعية السعودية للمحاسبة، 1998، ص: 79.

23. Decock GOOD, C, DOSNE, F. comptabilité international les IAS/IFRS en pratique, (Paris: economica, 2005), p: 17

24. Langot.j, comptabilité Anglo-saxon. Name US GAAP et rapprochements avec les IAS/IFRS 5ed (Paris : economica, 2006), p: 8.

25. Langot.j, comptabilité Anglo-saxon. Name US GAAP et rapprochements avec les IAS/IFRS 5ed (Paris : economica, 2006), p: 8

26. Brun, S. l'essentiel des normes comptables IAS/IFRS.(paris :ed d'organisation, 2004), p: 18.

## الملخص:

إن تعدد الأنظمة المحاسبية ناتج عن تنوع المرجعيات المحاسبية الدولية، التي أهمها المرجعية الفرنسية (القارية) و المرجعية الأنجلوسكسونية. يرجع هذا التنوع لأسباب مختلفة منها الثقافية، القانونية، الاجتماعية، السياسية و الاقتصادية و غيرها، و لكل منهما خصائص تميزه عن الآخر. و نظرا للطلب المتزايد لمستعملي المعلومة المحاسبية لزيادة مستوى الإفصاح و توحيد قواعد التطبيق العملي المحاسبية، لجعل المعلومة المحاسبية أكثر ملاءمة و موثوقية و قابلية للمقارنة، ظهرت مرجعية ثالثة هي مرجعية المعايير المحاسبية الدولية (IAS/IFRS)، في محاولة لتقريب و توفيق و من ثم توحيد الممارسات و القواعد المحاسبية المطبقة في الأنظمة المحاسبية الدولية، لتصير المعلومة المحاسبية و المالية أكثر تناسقا، و تصيح القوائم المالية صالحة للمقارنة من فترة لأخرى، من منشأة لأخرى و من دولة لأخرى.

لم تكن الجزائر في منأى عن هذا التوجه العالمي نحو مرجعية المعايير المحاسبية الدولية خصوصا في ظل ما يسمى بالعملة المحاسبية، فسأيرت محاسبتها هذا التوجه؛ فبعد أن كانت تعتمد على المخطط المحاسبي الوطني، تبنت النظام المحاسبي المالي، لتتماشى مع التوجهات الاقتصادية و الاجتماعية التي عرفتھا، وأيضا لوضع النظام المحاسبي في خدمة الأهداف المسطرة في هذه التوجهات. مع بداية تطبيق النظام المحاسبي المالي المستوحى أساسا من المعايير المحاسبية الدولية ذات المرجعية الأنجلوسكسونية، عرف ذلك الكثير من المشاكل و الصعوبات خصوصا منها الثقافية و الجبائية، لتمييز مفاهيمه و مصطلحاته عما كان عليه المخطط المحاسبي الوطني ذو المرجعية الفرنسية. و بناء على ما سبق، و للإحاطة بالمحاور الأساسية لمقياس الأنظمة المحاسبية المقارنة وفقا لبرنامج وزارة التعليم العالي و البحث العلمي، تم التطرق إلى ما يلي: نظام المعلومات المحاسبي؛ الإطار النظري للأنظمة المحاسبية؛ تصنيفات الأنظمة المحاسبية المقارنة؛ التوافق المحاسبي في ظل المعايير الدولية للتقارير المالية؛ مقارنة النظام المحاسبي المالي.

## Abstract :

The multiplicity of accounting systems results from the diversity of international accounting references, the most important of which are the French (continental) reference and the Anglo-Saxon reference. This diversity is due to various reasons, including cultural, legal, social, political, economic and others, and each of them has characteristics that distinguish it from the other. In view of the increasing demand for users of accounting information to increase the level of disclosure and unify the rules of practical accounting application, to make the accounting information more convenient, reliable and comparable, a third reference has emerged, which is the International Accounting Standards Reference (IAS/IFRS), in an attempt to approximate and reconcile and then Standardizing the accounting practices and rules applied in international accounting systems, so that the accounting and financial information becomes more consistent, and the financial statements become valid for comparison from one period to another, from one facility to another and from one country to another.

Algeria was not immune from this global trend towards the reference of international accounting standards, especially in light of the so-called accounting globalization, so its accounting went along with this trend; After it relied on the national accounting scheme, it adopted the financial accounting system, in line with the economic and social trends that it knew, and also to put the accounting system in the service of the objectives set in these directions. With the beginning of the application of the financial accounting system, which was mainly inspired by international accounting standards with Anglo-Saxon reference, this knew many problems and difficulties, especially cultural and fiscal ones, to distinguish its concepts and terminology from what was the national accounting scheme with French reference. Based on the foregoing, and in order to understand the basic axes of the comparative accounting systems scale according to the program of the Ministry of Higher Education and Scientific Research, the following were addressed: the accounting information system; Theoretical framework of accounting systems; ratings of comparative accounting systems; Accounting compliance under International Financial Reporting Standards; Approach to the financial accounting system.