وزارة التعليم العالي والبحث العلمي
جامعة حسيبة بن بوعلي الشلف
كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير
قسم علوم المالية والمحاسبة

سند بيداغوجي لمقياس:

الأنظمة المحاسبية المقارنة

السنة الأولى ماستر تخصص محاسبة وجباية معمقة

من إعداد الدكتور:
فوضيل لحسن

السنة الجامعية 2023-2024

- فهرس المحتويات-

مقدمة..... 03

المحور الأول: الإطار النظري للأنظمة المحاسبية المقارنة..... 04

أولا: مفاهيم حول التنظيم المحاسبي..... 04

ثانيا: المرجعية النظرية للأنظمة المحاسبية..... 13

ثالثا: الأنظمة المحاسبية و علاقتها بحكومات المنشآت..... 18

رابعا: أسباب اختلاف الأنظمة المحاسبية..... 25

المحور الثاني: مداخل الأنظمة المحاسبية المقارنة..... 33

أولا: مدخل التنظيم الذاتي للمحاسبة (المحاسبة الأنجلوسكسونية)..... 33

ثانيا: مدخل التنظيم القانوني للمحاسبة (المدخل الأوروبي القاري)..... 40

ثالثا: المحاسبة في الدول الآسيوية..... 47

المحور الثالث: التوافق المحاسبي الدولي..... 51

أولا: طرق تجاوز الاختلاف المحاسبي الدولي..... 51

ثانيا: تاريخ التوافق المحاسبي الدولي..... 52

ثالثا: الفاعلون الأساسيون في التوافق المحاسبي الدولي..... 54

رابعا: معايير المحاسبة الدولية ومستجداتها.....65

خامسا: استراتيجيات التوافق المحاسبي مع المعايير المحاسبية الدولية..... 67

سادسا: معوقات التوافق المحاسبي الدولي مع المعايير المحاسبية الدولية..... 68

المحور الرابع: مقاربة النظام المحاسبي المالي..... 71

أولا: مرجعية النظام المحاسبي المالي..... 71

ثانيا: معوقات تطبيق النظام المحاسبي المالي في ظل المرجعية الأنجلوسكسونية..... 81

ثالثا: مدى مسايرة النظام المحاسبي المالي للمعايير المحاسبية الدولية..... 87

رابعا: نقائص النظام المحاسبي المالي مقارنة بالمعايير المحاسبية الدولية.....105

خامسا: خطوات تكييف النظام المحاسبي المالي مع المعايير المحاسبية الدولية.....111

المراجع.....113

مقدمة: 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 تصبح 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 بالعولمة المحاسبية، فسايرت محاسبتها هذا التوجه؛ فبعد أن كانت تعتمد على المخطط المحاسبي الوطني، تبنت النظام المحاسبي المالي، لتتماشى مع التوجهات الاقتصادية و الاجتماعية التي عرفتها، و أيضا 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، لتميُّز مفاهيمه و مصطلحاته عما كان عليه المخطط المحاسبي الوطني ذو المرجعية الفرنسية. و بناءا على ما سبق، و للإحاطة بالمحاور الأساسية لمقياس الأنظمة المحاسبية المقارنة وفقا لبرنامج وزارة التعليم العالي و البحث العلمي، تم التطرق في هذه المطبوعة إلى ما يلي: نظام المعلومات المحاسبي؛ الإطار النظري للأنظمة المحاسبية؛ تصنيفات الأنظمة المحاسبية المقارنة؛ التوافق المحاسبي في ظل المعايير الدولية للتقارير المالية؛ مقاربة النظام المحاسبي المالي.

المحور الأول: الإطار النظري للأنظمة المحاسبية المقارنة

أولاً: مفاهيم حول تنظيم السياسات المحاسبية و إصدار المعايير

تشير السياسات المحاسبية إلى المعايير و الآراء و التفسيرات و القواعد و الترتيبات المحاسبية التي تقررها الحكومة أو أية أجهزة خاصة يخول لها سلطة إعداد السياسات المحاسبية و إرسائها بوسائل عديدة. حيث يختلف دور هذه المنظمات و الهيئات و قدرتها في تصميم و إعداد معايير المحاسبة و السهر على تنفيذها على حسب الإمكانيات المتوفرة، و مستوى استقلاليتها، و إجراءات إعداد تلك المعايير، حيث تم التمييز بين شكلين أساسيين من النظم المحاسبية و التي تختلف فيها إجراءات إصدار المعايير:

– التنظيم القانوني للمحاسبة: في هذا الشكل تتولى السلطة الحكومية بشكل أساسي عملية إصدار المعايير و الرقابة على تنفيذها؛

– التنظيم الحر للمحاسبة: توكل مهمة إصدار المعايير للهيئات المهنية.

1. **تعريف التنظيم المحاسبي:** قبل إعطاء تعريف التنظيم المحاسبي، ارتأينا و لو باختصار التطرق إلى مفهوم التنظيم، فالتنظيم هو علم يصيغ المبادئ التي تدير نشاط المؤسسات، و يتمثل في تحديد مهام و إسنادها لأشخاص، ثم تجميع هذه المهام و هؤلاء الأشخاص في وحدات عمل (مصالح، دوائر، وظائف)، توزيع مسؤوليات....إلخ.

أما التنظيم المحاسبي فهو محاولة وضع إطار عام للممارسة المحاسبية، و ذلك بتنظيم هذه الممارسات و وضع ضوابط و حلول للمشاكل التي تواجه التطبيق العملي لها، و تعتبر المعايير المحاسبية إحدى الأدوات الأساسية للتنظيم المحاسبي. لذلك تدخل جهود التوافق المحاسبي سواء على المستوى الوطني أو الدولي في سياق عملية التنظيم المحاسبي، و هذا بهدف الحصول على معلومات منظمة و مفيدة للأطراف المستعملة لها إذ لكل منهم غاية محددة.

إن التوجيهات و التعليمات القديمة أو (و) المستحدثة من طرف التنظيم المحاسبي تؤثر على نظام المعلومات المحاسبي تأثيرا إيجابيا أو سلبيا.

- التأثير الإيجابي للتنظيم المحاسبي على نظام المعلومات المحاسبي: إن توليد المعلومة المحاسبية يعتبر جزء من وظيفة نظام المعلومات المحاسبي، غير أن المظهر الأساسي لهذه الوظيفة في عملية الاتصال التي تنطوي على توزيع المعلومات المحاسبية و تفسير متخذي القرارات لمحتوياتها يمكن قياسها و التعرف عليها من خلال المقارنة بين موقف المستخدمين لها قبل تلقيهم للمعلومات المحاسبية ثم بعد استقبالهم لها.

و منه فإن التنظيم المحاسبي يسهل على المؤسسة اختيار الطرق و الممارسات المحاسبية التي تحقق أفضل منفعة ممكنة من وجود نظام معلومات محاسبي.

- التأثير السلبي للتنظيم المحاسبي على نظام المعلومات المحاسبي: قد يكون هناك تنظيم محاسبي قطاعي إلا أن الاختلاف الموجود بين حجم و شكل المؤسسات قد لا يتلاءم مع التنظيم المحاسبي، و بالتالي فإن تطبيقه من خلال نظام المعلومات المحاسبي للمؤسسة يؤدي إلى تضليل متخذي القرار المعتمد على معلومة مالية هي من مخرجات نظام لا يتلاءم مع احتياجات أصحاب المصالح المرتبطين بالمؤسسة.

2.مصادر التنظيم المحاسبي:إن مصادر التنظيم المحاسبي تختلف من دولة إلى دولة أخرى، و يمكن ذكر أهمها:

- ✓ القوانين و التشريعات (القانون التجاري، قانون الشركات...إلخ)؛
- ✓ الإرشادات و التوصيات المحاسبية الصادرة عن الهيئات المشرفة و المهتمة بمهنة المحاسبة؛
- ✓ المعايير المحاسبية الصادرة عن الهيئات المهنية المتخصصة؛
- ✓ القواعد الصادرة عن الهيئات الحكومية.

3. دوافع و أهمية تنظيم السياسات المحاسبية: تحتاج كل مهنة للتنظيم و هذا من أجل وضعها في إطار قانوني يحدد فيه الواجبات و المسؤوليات و الإجراءات المتبعة لتحقيق أهداف هذه المهنة، و في هذا السياق شهدت عملية تنظيم السياسات المحاسبية جدلا واسعا أفضى إلى وجود اتجاهين، حيث يدعي اتجاه بأن السياسات المحاسبية لا تحتاج إلى التنظيم و بأن أصحاب المصالح و مستخدمي المعلومات المحاسبية سيفرضون تنظيم معين يحافظ على مصالحهم و يضمن تحقيق المتطلبات التي يفرضها عالم الأعمال، من جهة أخرى يعتقد الاتجاه الآخر و هو السائد في الواقع العملي بأن عملية التنظيم ضرورية و تحتاج إلى التوجيه من طرف هيئات متخصصة تحافظ على تحقيق المحاسبة لأهدافها.

1.3. دوافع وضع المعايير: توجد عدة دوافع نحو تنظيم السياسات و معايير المحاسبة و لعل أهمها:

– تُوفر المعايير المحاسبية لمستخدمي المعلومات المحاسبية، معلومات حول الموقف المالي و الأداء، و أيضا معلومات الإدارة حول أمور الشركة. فيُفترض من هذه المعلومات أن تكون واضحة و ثابتة، متسقة و معول عليها و قابلة للمقارنة؛

– تُوفر المعايير المحاسبية للمحاسبين القانونيين أدلة عمل وقواعد للسلوك تمكنهم من بذل عناية كافية و استقلالية عند تقديم خبرتهم للآخرين و نزاهة و موضوعية عند تدقيقهم لتقارير الشركة و عند الشهادة بصدق هذه التقارير؛

– توفر المعايير المحاسبية للحكومة قواعد بيانات بشأن مختلف المتغيرات التي تعتبر جوهرية لإدارة الضرائب و توجيه المنشآت و تخطيط و توجيه الاقتصاد و تعزيز الكفاءة و السعي لتحقيق أهداف اجتماعية أخرى؛

– تُولد هذه المعايير اهتمام بالمبادئ و النظريات لدى أولئك المهتمين بحقول المحاسبة، إن مجرد إصدار تشريع يولد الكثير من الجدل و النقاش في الدوائر المهنية و الأكاديمية و هو أفضل بكثير من حالة عدم الاكتراث.

2.3. أهمية تنظيم السياسات و المعايير المحاسبية: أثارت أزمة الكساد العظيم سنة 1929، أهمية المحاسبة و المخرجات الناتجة عنها، و تأثيرها على المستثمرين، حيث اعتبرت الممارسات المحاسبية السائدة في ذلك الوقت العامل الرئيسي في تضليل المستثمرين و ما نتج عنها من انهيار في البورصة، هذه الاتهامات كان سببها أن الممارسات المحاسبية لم تكن منظمة ضمن إطار يمكن من خلاله تحديد المعايير و السياسات المحاسبية الواجب إتباعها بقدر ما كانت ممارسات عشوائية تخضع بشكل كبير لاختيارات الإدارة و المصالح التي يمكن أن تحققها من خلال تفضيل ممارسات محاسبية عن أخرى، حيث يرى Turley&Taylor أن تطور عمليات التأطير المحاسبي جاءت كاستجابة للتجارب و الأزمات التي مر بها مستخدمي القوائم المالية. و لهذا فإن وجود تنظيم للسياسات المحاسبية يسمح بما يلي:

– يُمكن من وجود مرجعية يمكن الاحتكام لها عند وجود خلاف في تحديد الممارسات الأفضل الواجب إتباعها؛

– يسهل على المحاسبين و معدي القوائم المالية من أداء مهامهم بشكل واضح مما يجعل حدود مسؤولياتهم معروفة و بالتالي إمكانية مساءلتهم وفقا لتلك المرجعية؛

– يسهل لأصحاب المصالح و مستخدمي القوائم المالية من تحديد أثار تلك السياسات المحاسبية على المحتوى المعلوماتي للقوائم المالية و بالتالي تحسين جودة قراراتهم و تخصيص مواردهم مع إمكانية المقارنة بين المؤسسات أو المؤسسة نفسها على مدار السنوات.

3.3. تحديات تنظيم السياسات المحاسبية: يُعرف تنظيم السياسات المحاسبية على أنه محاولة وضع إطار عام للممارسات، و وضع ضوابط و حلول للمشاكل التي تواجه التطبيق العملي لها. و يتجسد التنظيم المحاسبي في وضع معايير لقياس و تحديد ضوابط الممارسات المحاسبية، و ما يميز هذه العملية أنها متجددة بشكل مستمر وفقا لمستجدات البيئة التي تتفاعل معها هذه السياسات، فالمتتبع للتطور التاريخي للمعايير المحاسبية يرى

أن المعايير المحاسبية يمكن تشبيهها إلى حد كبير بالقوانين الوضعية الأخرى و التي يتم وضعها من قبل أعضاء المجتمع بناءا على احتياجاتهم و تجربتهم و خبرتهم في الحياة. و طالما أن هذه الاحتياجات و التجارب تختلف من دولة إلى أخرى فإن صلاحية و قبول هذه القوانين سيكون محصورا في حدود تلك الدولة، كما أن قبولها و فعاليتها يتغير عبر الزمن و بالتالي فإن نجاحها مرتبط بمدى استجابتها للتغيرات التي قد تحدث في البيئة المحيطة، و هذا راجع إلى العوامل التالية:

- زيادة مضطردة في عدد الفئات المستخدمة للقوائم و التقارير المالية على مرور الوقت؛
- زيادة مضطردة في حجم المعلومات المطلوبة لكل فئة، كان من نتيجة ذلك زيادة الضغوط على المهنة لتلبية هذه الاحتياجات المتزايدة في حجمها.

نتج عن العاملين أعلاه مشكلة عبء المعايير و التي تلازم هذا التغيير المستمر، مما نتج عنها زيادة كبيرة في عدد المعايير و الإجراءات المحاسبية الواجب إتباعها عند إعداد التقارير المالية، حيث يشير البلقاوي إلى أن هذه الحالة استغرقت سنوات لكي تصل إلى مرحلة أصبحت فيها فعلا مشكلة خطيرة و جدية، كما أنها تزداد تعقيدا على مستوى الشركات الصغيرة نظرا لحجم الإمكانيات التي أصبحت تتطلبها عملية تطبيق هذا الكم الهائل من المعايير مقارنة بالإمكانية المتوفرة إضافة للتكاليف المرتفعة مقارنة بالمنفعة الناتجة عن هذا التطبيق، مما دعما الآراء التي تقر بضرورة إصدار معايير وفقا لاحتياجات و إمكانيات هذا النوع من الشركات خاصة و أن تلك المعايير كان الهدف منها تلبية احتياجات المستثمرين و الشركات التي تتداول أسهما في أسواق رأس المال.

4. تأثير جماعة الضغط (التحشيد) في توجيه عملية التنظيم المحاسبي: عملية صناعة المعايير هي نتيجة للعمل السياسي تماما كما هي نتيجة للاستنتاج المنطقي أو معرفة للأبحاث التجريبية، و سبب هذه الظاهرة هو أن العديد من الأطراف مهتمة بتطوير معايير المحاسبة التي تتأثر بهذه المعايير.

1.4. أهداف تكوين جماعات الضغط: توصل مختلف مستخدمي المعلومات المحاسبية إلى أن أفضل طريقة للتأثير على صياغة معايير المحاسبة هي محاولة التأثير على واضعي هذه المعايير، و يكون التأثير عن طريق:

– منع (إعاقة) إصدار، أو تخفيف آثار، أي معايير و تشريعات و تعليمات محاسبية تتناقض مع المصالح الذاتية للإدارة؛

– دعم أية معايير و تشريعات و تعليمات محاسبية منسجمة و معززة للمصالح الذاتية للإدارة.

إن الهدف من قواعد المحاسبة هو إعداد و عرض القوائم المالية للتقليل من حالة عدم التأكد لمختلف مستعملي المعلومة المحاسبية. إلا أن اختيار هذه القواعد و الإجراءات مرتبط بحدود الحريات المطروحة من البدائل، حيث أن هذه البدائل المسموح بها قد يكون لها بعض الآثار المختلفة على القوائم المالية. و لهذا فإن تحديد هذه البدائل المسموح بها و أثار كل واحد منها هو العمل المطلوب من الجهة الموكل إليها تنظيم المحاسبة و هذا بوضعها في إطار يسمح لمعدي القوائم المالية و مستعمليها من فهمها و تطبيقها، بما يحقق أغراض الاستعمال لكل طرف؛ لكن اختلاف المصالح بين مستخدمي القوائم المالية يخلق تضارب بينهم مما يدفعهم للضغط على الهيئات التي تصدر المعايير و هذا لتحقيق أكبر فوائد و تقليل التكاليف لأقصى حد ممكن لهذه المجموعات المرتبطة مباشرة بعملية التنظيم المحاسبية و هي:

– **المؤسسة:** تعتبر الطرف الرئيسي و الذي يخضع مباشرة للتنظيم المحاسبي فالعمليات التي تقوم بها هي موضوع السياسات و المعايير المحاسبية التي تصدرها الهيئات، حيث يختلف تأثيرها على المؤسسة كما تختلف ردة فعلها نحو هذه السياسات و المعايير المحاسبية لكن بالتأكيد سيكون ضغطها من أجل تقليل الآثار السلبية و تحقيق أكبر قدر من المنافع و هذا وفق لسلم ترتيبي للمنافع و حجم تضارب المصالح بين الإدارة و الأطراف الأخرى.

- **مستخدمي القوائم المالية:** يعتبر المستخدمين الفئة الأكثر تنوعا، و يتمثل ارتباطهم بالتنظيم المحاسبي من خلال التأثير على مخرجات النظام المحاسبي و المحتوى المعلوماتي للقوائم المالية و تأثيره على احتياجاتهم من تلك القوائم و محتواها حيث يسعى المستخدمين إلى أن تكون هذه السياسات و المعايير المحاسبية توفر أكبر قدر من المعلومات التي تمكنهم من الحفاظ على مصالحهم داخل المؤسسة، إلا أن تنوع هذه الطائفة و اختلاف مصالحها أو تضاربها في بعض الأحيان قد يؤثر على مستوى الضغط و توجيه التنظيم المحاسبي لصالحهم.

- **مهنة المحاسبة:** يقع على مهنة المحاسبة مسؤولية تطبيق تلك السياسات و المعايير المحاسبية إضافة إلى تدقيقها و بالتالي فهي تعمل على توجيه التنظيم المحاسبي نحو معايير محاسبية تُمكن من أداء مهامها بشكل يتوافق مع إمكانياتها من جهة أخرى فهي تسعى نحو حماية مصالحها من مخاطر فشل التدقيق الناتج عن تلك المعايير و السياسات المحاسبية التي قد تصعب عمليات التدقيق أو تأثر بشكل مباشر أو غير مباشر على هذا الجانب.

2.4. تحليلCyrt and Ijiri لتضارب المصالح بين المجموعات: قدم الباحثين Cyrt and Ijiri تحليلهم لظاهرة تضارب المصالح بين المجموعات الثلاثة و تأثيرهم على التنظيم المحاسبي وفقا لمصالحهم و قدراتهم على التأثير و هذا وفقا للشكل رقم (1). حيث تم تمثيل مصالح كل فئة من المجموعات الثلاثة في دائرة:

- **الدائرة C:** تمثل المعلومات التي توافق المؤسسة الإفصاح عليها في القوائم المالية (بشكل اختياري أو التزامي)؛

- **الدائرةU:** تمثل المعلومات التي يحتاجها مستخدمي القوائم المالية أن يتم الإفصاح عنها في القوائم المالية نظرا لأنهم يعتبرونها مهمة لعملية اتخاذ القرار؛

- **الدائرة P:** تمثل مجموعة المعلومات التي تستطيع مهنة المحاسبة إعدادها و المصادقة عليها.

ينتج عن تقاطع الدوائر الثلاثة 7 مناطق تمثل كل منها محتوى معلوماتي معين يعكس التشابه أو الاختلاف حول هذا المحتوى بين المجموعات الثلاثة و التي ينتج عنها تضارب المصالح حول هذا المحتوى و يمكن تحليل المحتوى المعلوماتي لتلك المناطق وفقا لما يلي:

- **المنطقة1:** مجموع المعلومات التي يوفرها التنظيم المحاسبي الحالي، و التي هي عبارة عن المعلومات التي توفرها المؤسسة، و يستغلها مستخدمي القوائم المالية بينما تستطيع مهنة المحاسبة إعدادها و تدقيقها؛

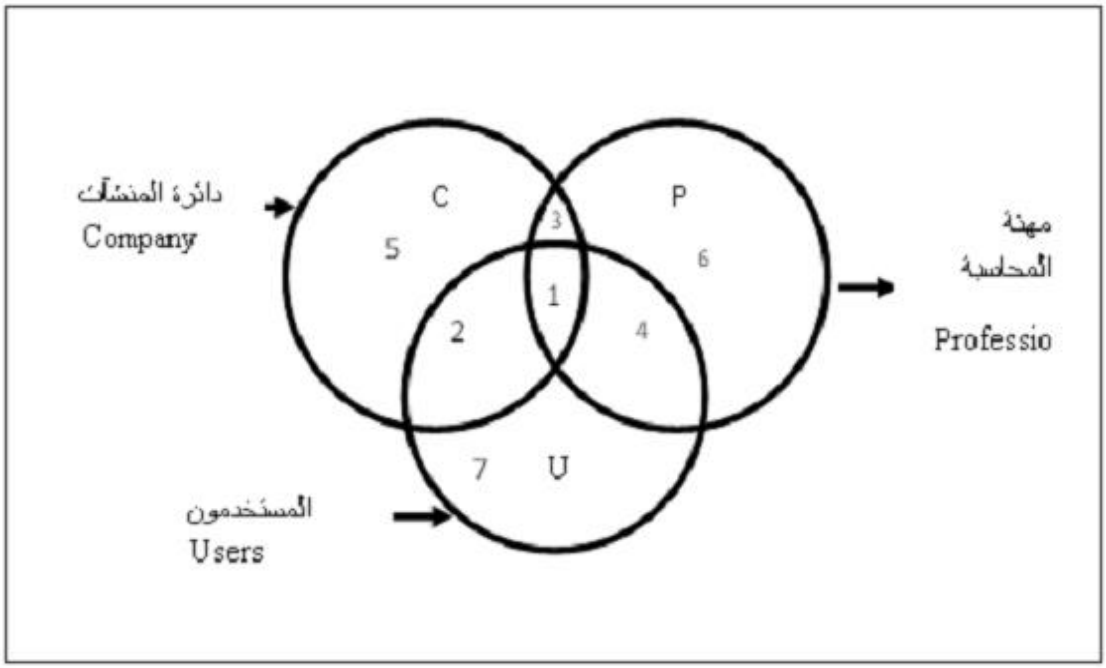
- **المنطقة2:** المعلومات التي تستطيع المؤسسات إعدادها و الإفصاح عنها، في حين يحتاجها المستخدمين إلا أن مهنة المحاسبة لا تستطيع تدقيقها و هذا نظرا لطبيعة هذه المعلومات، و بالتالي فهي لن تقبل بإصدار معايير تلزم المؤسسات بإعداد و الإفصاح عن هذه المعلومات. و هذا لأن هذه المعلومات يصعب إقامة الدليل الموضوعي عليها مما يؤدي إلى اتساع نطاق مسؤولية المراجعين و بالتالي زيادة مخاطر فشل التدقيق و زيادة مساءلته من قبل مستخدمي القوائم المالية.

- **المنطقة3:** تمثل المعلومات التي تستطيع المؤسسة توفيرها كما يمكن لمهنة المحاسبة إقامة الدليل عليه و مراجعتها بينما لا يرى مستخدمي القوائم المالية فائدة من الإفصاح عنها؛

- **المنطقة4:** تمثل مجموعة المعلومات التي يحتاجها مستخدمي القوائم المالية، كما أن مهنة المحاسبة تستطيع التدقيق أو الوفاء بالتزاماتها اتجاهها، إلا أن المؤسسة لا ترغب في الإفصاح عنها نظرا لطبيعتها المرتبطة بقيمتها و تكاليفها المباشرة أو غير المباشرة. فالإفصاح بواسطة مؤسسة ما قد يخلق آثار خارجية حقيقية إذا ما أدى الإفصاح إلى التأثير على التدفقات النقدية للشركات المنافسة إيجابيا أو سلبيا؛ كما أن تكاليف إنتاج هذه المعلومات قد تكون أكثر من منفعتها من وجهة نظر الإدارة و بالتالي فهي لا تجد دافع للإعداد أو الإفصاح عن مثل هذه المعلومة.

- **المنطقة (5،6،7):** و هي تُعبر عن حجم المعلومات التي تخص كل مجموعة من المجموعات الثلاثة بدون تأثير المجموعات الأخرى.

الشكل رقم (1):تحليل العلاقة بين المجموعات من مستخدمي المعلومة المحاسبية و تضارب المصالح عند تصميم النظام المحاسبي



المصدر:مقدم خالد، معايير المحاسبة والتقارير المالية الدولية وتأثير جماعة الضغط: المعيار الدولي للتقارير المالية رقم (09) الأدوات المالية، المجلة الجزائرية للدراسات المحاسبية والمالية، عدد02، 2016، ص 86.

يؤدي تضارب المصالح بين المجموعات لتشكيل جماعات الضغط من أجل محاولة التأثير على الهيئات المكلفة بالتنظيم المحاسبي و التي تحاول تحقيق أكبر قدر من المنافع الممكنة على حساب المجموعات الأخرى، حيث يمكن أن ينتج عن هذا الصراع أحد المداخل التالية:

- مدخل موجه من قبل المؤسسة؛
- مدخل موجه من قبل المستخدمين؛
- مدخل موجه من قبل المهنة.

إن سيطرة مدخل معين على التنظيم المحاسبي و السياسات و المعايير المحاسبية التي يصدرها سوف تؤثر بشكل مباشر على فعالية هذا التنظيم، و لتحسين فعاليته ينبغي على الهيئات المكلفة بالتنظيم أن لا تتأثر بالمصالح الذاتية لأي من الفئات الثلاثة المذكورة دون مراعاة لمصالح الفئات الأخرى فالمعايير المنظمة للسياسات المحاسبية يجب ألا تأتي معبرة فقط عن وجهة نظر الإدارة (المؤسسة) أو فقط عن وجهة نظر المهنة أو وجهة نظر مستخدمي التقارير.

ثانياً: المرجعية النظرية للأنظمة المحاسبية

إن العودة إلى مختلف الممارسات المحاسبية و اعتماد منهجية المحاسبة المقارنة يمكننا من أن نلاحظ

تعدد المحاسبات، و نجد حينئذ مصطلحات تسمح بالتمييز بين هذه الممارسات المختلفة للمحاسبة، مثل المحاسبة الأنجلوسكسونية و المحاسبة القارية. و لفهم الاختلاف بين المحاسبات لابد من الرجوع إلى الأسس النظرية لها.

إن النظرية المحاسبية ضرورية لتحديد النماذج المحاسبية و تحليل كيفيات عملها و فهم الاختلافات الموجودة بينها. و قد حدد مجموعة من الباحثين، منهم B.Colasse، أن هناك ثلاثة أنواع من النظريات المحاسبية المستقلة و نظرية محاسبية تعمل على الجمع بين نظريتين من تلك النظريات، و هي:

- النظريات الوصفية؛
- النظريات المعيارية؛
- النظريات التفسيرية؛
- النظرية المعيارية الشرطية التي تعمل على الجمع بين النظريات المعيارية و النظريات التفسيرية.

و لكون النظريات الوصفية هي مجرد وصف للممارسات و القوانين المحاسبية، فإننا لن نتعرض لها في هذه النقطة، و نكتفي بالتعرض للنظريات المعيارية و النظريات التفسيرية

التي تمثل حجر الزاوية في اختلاف الممارسات المحاسبية و تشكل الأساس لفهم التوجهات الحالية نحو التناسق و التوحيد.

أ. النظريات المعيارية:

تتميز النظريات المعيارية بميزتين أساسيتين:

– تعتمد هذه النظريات منهجا استنتاجياً لاستخراج مبادئ و مفاهيم محاسبة ما، انطلاقاً من الأهداف التي ترتبط بها، و من ثم فهي تختلف عن النظريات الوصفية التي تكتفي بالتعبير عن الممارسات الموجودة.

– ترجع هذه النظريات لسياق اقتصادي و اجتماعي محدد تستخرج مبادئ المحاسبة و قواعدها من خلاله، و لا ترجع إلى تعدد السياقات الاقتصادية و الاجتماعية.

فالمرجعيات المحاسبية التي ترجع إلى سياق تفترض فيه هيمنة الأسواق المالية و لعبها دورا حاسما في التمويل، و حيث يعتبر المستثمرون هم المستهدفون بالدرجة الأولى بالبيانات المالية، تضع مبادئ و قواعد تتماشى مع هذا السياق، دون تصور سياق مختلف قد تختلف معه قواعد و مبادئ المحاسبة، مثل السياقات التي يهيمن فيها التمويل البنكي.

ب. النظريات التفسيرية:

سنكتفي هنا بالتيار الغالب في النظريات التفسيرية، و هي النظريات الوضعية، التي ترجع إلى مؤلفين أمريكيين كرد فعل على النظريات المعيارية للمحاسبة، حيث يعتبرون أنه ليس من موضوع علم المحاسبة اقتراح و وضع معايير محاسبية، و إنما دوره هو وصف و تفسير السلوكات الفعلية و الميدانية للفاعلين في الأنظمة المحاسبية.

و تتميز النظرية الوضعية في المحاسبة بما يلي:

– لا تهتم بالمشاكل المعيارية للمحاسبة، بحيث لا تجيب عن السؤال: ما هو صنف المحاسبة الملازم لنوع من الأهداف؟

– على العكس من ذلك، تهتم بسلوك الفاعلين الذين يلعبون دورا في مجال المحاسبة، و يتعلق الأمر هنا بالأساس بالمسيرين و المديرين، ثم بشكل ثانوي بالأطراف الفاعلة الأخرى، مثل المستثمرين، أصحاب الحقوق، الإدارة الجبائية، الأجراء...الخ.

– تصوغ مجموعة من الفرضيات حول سلوك الفاعلين تعتمد على نظرة محددة للمنشأة:

- المنشأة هي محل تشابك مجموعة من العقود المبرمة بين الأطراف المعنية فيها بغرض تقليص تضاربات المصالح.
- تعمل هذه الأطراف المختلفة (أصحاب رؤوس الأموال، أصحاب الحقوق، المديرون، العمال، الدولة...الخ) على تعظيم المداخيل التي تحصل عليها من المنشأة.
- في هذا السياق المتميز يعمل كل طرف من الأطراف السابقة على تعظيم مداخيله، و يعتبر التعارض الأساسي هو التعارض بين المديرين و المسيرين، الذين يتمتعون بالتحكم في المحاسبة، من جهة، و بين الأطراف الأخرى، خاصة أصحاب رؤوس الأموال، من جهة أخرى. و تعتبر هذه النظرية أن المديرين يعملون أو قد يعملون على تضليل الأطراف الأخرى، باعتماد بعض الطرق المحاسبية، و ذلك لمحاولة زيادة الأرباح الحالية على حساب الأرباح المستقبلية.

بعد ذلك، تعمل هذه النظرية على التأكد من هذه الفرضيات باعتماد نماذج كمية قياسية، و من ثم إعطاء إجابات عن هذه الأسئلة.

ج. مقارنة و تقييم النظريات المعيارية و التفسيرية:

إن المقارنة بين النظريات المعيارية و النظريات التفسيرية تبين ما يلي:

– النظريات الوضعية تفترض نوعا من المنشآت يلعب فيها المديرون الدور الأكبر، و حيث التفاهم بين الأطراف يتم بشكل تعاقدي، و هو ما يرجع بنا إلى نوع من الشركات

ذات الإدارة الرأسمالية التي يكون فيها المساهمون، الذين يحوزون نظريا على السلطة فيها، كثر و بعيدون عن إدارة المنشأة، مما يجعلهم تحت طائلة المديرين.

و هو ما يرجع إلى نفس التحليل الخاص بالنظريات المعيارية، التي تعتبر أن هناك فاعلا واحدا يهيمن على المنشأة، كما في النظريات المعيارية التي تعتبر أن المستثمر أو المساهم هو صاحب الدور الأكبر و المهيمن بحكم ما يتخذه من مبادرة و ما يتحمله من مخاطر.

و من الواضح أن هذا التحليل الواحدي يغض الطرف عن تعدد الوضعيات الممكنة في مجال تصور حقيقة و توزيع السلطات داخل منشأة ما.

– إن النظريات المعيارية و النظريات الوضعية، بحكم كونها ترجع إلى تحليل السلوك النظري لفاعل أساسي واحد في علاقته مع الأطراف الأخرى، تعتمد منهجا تبسيطيا تهمل فيه وضعيات الاتفاق في المصالح بين الأطراف في الواقع الميداني، كما تعتبر أن المعلومة المحاسبية التي تخدم و تفيد طرفا من الأطراف يمكن للأطراف الأخرى استعمالها و الإفادة منها.

– تهتم هذه النظريات بنوع واحد من المحاسبة، و هو المحاسبة المالية التي تعتمد على مقاييس و معايير صارمة في الدول الإنجلوسكسونية، و تهمل المحاسبات الأخرى، سواء منها تلك التي ترجع إلى تشريعات مثل المحاسبة الجبائية، أو تلك التي لا تخضع لمرجعية تشريعية أو معيارية، مثل المحاسبة الإدارية.

– إن النظريات المعيارية تعتمد على استنتاج مبادئ محاسبية و نماذج نظرية انطلاقا من إطار مرجعي مختار مسبقا، و لا تهتم بحقيقة الممارسات الميدانية للتأكد من صلاحية و صحة الإطار المرجعي، بينما النظريات الوضعية لا تعمل على تكوين نماذج محاسبية نظرية، بل تكتفي بافتراضات سلوكية للفاعلين (المديرون أساسا) و تعمل على التأكد من صحتها و صلاحيتها ميدانيا.

و نستطيع أن نقول في نهاية هذا التحليل المقارن أن كلا الاتجاهين غير كاف في التأسيس و التأصيل النظري، لأن فحص الممارسات الميدانية في مجال المحاسبة يكتسي أهمية كبيرة للحكم على صحة الفرضيات التي تم اعتمادها، مما يجعل النظرة المعيارية المحضة غير ذات مصداقية، كما أن الاكتفاء بتحليل الممارسات المحاسبية الميدانية دون تأسيس نماذج محاسبية نظرية لا يمكن من الحكم على الممارسات من حيث كونها ممارسات مجانبة للصواب و لا تخدم الأهداف المحاسبية الموضوعة و تؤدي إلى إنتاج معلومات مضللة.

د. النظرية الشرطية المعيارية:

إن نقائص النظريات المعيارية و النظريات التفسيرية في آن، سمحت لمنظري المحاسبة بالتفكير في منهج ثالث يجد أصوله في مدرسة المحاسبة الألمانية ما بين الحربين العالميتين و يقوم على تعدد المحاسبات بتعدد فرضيات و أهداف البيانات المالية، و استنتاج النماذج المحاسبية المعيارية و مواجهتها بواقع الممارسة الميدانية، و يمكن التعرض لذلك فيما يلي:

- تعدد شروط و فرضيات المحاسبة:

على عكس النظريات المعيارية و النظريات الوضعية، لا تعمل النظرية الشرطية المعيارية على تحديد نظام محاسبي واحد مهيمن، بل تندرج منهجيتها ضمن إطار تعددي للأهداف المحاسبية بتعدد الأنظمة الاقتصادية و السياسية التي تقف وراء هذه الأهداف، و من ثم تعتبر أنه من الضرورة الانطلاق من عدة فرضيات قاعدية و ليس من فرضية واحدة أساسية بالنظر إلى تعدد أنماط الحكم و الأشكال التاريخية و الاجتماعية للتطور.

- استنتاج النماذج المعيارية:

و هنا تستلهم هذه النظرية من النظريات المعيارية اعتمادها للمنهج الإستنتاجي لتشكيل مختلف فرضيات "حكومة المنشأة" الممكنة، مما يؤدي إلى تعدد النماذج المحاسبية المعيارية و مبادئها المرجعية.

- مواجهة النماذج بالواقع و الممارسة:

و يتم هنا مقارنة النموذج المحاسبي النظري بما يكافئه في الواقع في ظل "حكومة المنشأة" معين، بما يمكن من إصدار حكم على قيمة هذا النظام و تفسير انحرافاته عن النموذج النظري، و الوصول بذلك إلى إثراء الخيارات المحاسبية بالنظر إلى المشاكل التي تواجهها المنشآت و أنماط إدارتها و بالنظر إلى مستخدمي بياناتها المالية.

ثالثاً: الأنظمة المحاسبية و علاقتها بحكومات المنشآت

إن الأنظمة المحاسبية متنوعة و متعددة بالنظر إلى التطور التاريخي للمحاسبة و بالنظر إلى البلدان و الأمكنة التي أنتجت هذه الأنظمة. و قد حاولت عدة دراسات ابتداء من الستينات تقديم تفسيرات لأسباب هذا التنوع و التعدد محاولة بذلك تصنيف الأنظمة المحاسبية.

و مع كثرة الأسباب التي قد تفسر هذا التعدد، يمكن أن نتعرض هنا إلى سببين جوهريين هما السبب الراجع إلى الأنظمة الاقتصادية و السياسية و السبب المتعلق بأنماط حكم المنشآت. و سنعالج هذه النقطة من خلال محورين أساسيين هما:

- أصناف المحاسبات حسب الأنظمة الاقتصادية.
- أصناف المحاسبات حسب أنماط حكم المنشآت.

و لأن المحور الثاني هو العمود الفقري للتحليل الذي سنقوم به، خاصة مع توجه الأنظمة الاقتصادية إلى التكامل و التناسق بسقوط النظام الاقتصادي الاشتراكي، فإننا لن نتعرض للمحور الأول إلا بشكل مختصر.

أ. أصناف المحاسبات حسب الأنظمة الاقتصادية:

هناك ثلاثة أنواع من الأنظمة الاقتصادية التي وجدت في القرن العشرين، و هي: مجموعة الأنظمة الرأسمالية، النظام الاشتراكي السوفييتي سابقا، و أنظمة التسيير الذاتي، و من ثم يمكن القول أن هناك ثلاثة أنظمة محاسبية، و هي: النظام المحاسبي الرأسمالي، النظام المحاسبي الاشتراكي، النظام المحاسبي للبلدان المعتمدة للتسيير الذاتي، و هي

أنظمة تختلف في تقديمها للنتائج و في مبادئ التقييم و مبادئ التنظيم، لكن من الملاحظ أن هذه الاختلافات المحاسبية قد تكون ضمن النظام الواحد، كما هو الشأن بالنسبة للمحاسبة الألمانية التي تختلف عن المحاسبة الأمريكية ضمن النظام المحاسبي الرأسمالي الذي يجمعهما.

و لتوضيح هذا الاختلاف سننطلق من المفهوم المحاسبي للنتيجة الذي يختلف من نظام إلى آخر حسب طبيعة العون الاقتصادي المسيطر و الذي يملك السلطة في نظام اقتصادي معين. و من الواضح أن النتيجة المحققة من منشأة ما خلال فترة معينة هي الفرق بين إيراداتها (مبيعاتها) و نفقاتها (استهلاكاتها من مواد و خدمات و غيرها)، فهل تحسب هذه النتيجة بنفس الطريقة مهما اختلفت الأنظمة المحاسبية؟

تتفق الأنظمة المحاسبية الثلاثة على أن استهلاكات المواد و الخدمات و الإهتلاكات هي أعباء يجب طرحها، و لكن فيما يتعلق بباقي الأعباء من نفقات مستخدمين و فوائد على القروض و دفعات ضرائب يختلف الأمر تماما.

بالنسبة للمحاسبة الأمريكية تعتبر النتيجة ما يرجع إلى مقدمي رؤوس الأموال وحدهم، و هذا في ظل سيطرة القطاع الخاص، و من ثم لابد أن تطرح من النتيجة نفقات المستخدمين و الفوائد المدفوعة للبنوك و الضرائب المدفوعة للدولة.

بالنسبة للمحاسبة السوفييتية سابقا، النتيجة هي ما يعود للدولة، و من ثم لابد من عدم طرح الفوائد المدفوعة للبنوك (العمومية كلها) و لا الضرائب المدفوعة للدولة، إذ أن هذه العناصر تمثل جزء من دخلها.

أما بالنسبة للمحاسبة التي تعتمد على نماذج التسيير الذاتي، فإن النتيجة هي التي تعود لعمال المنشأة و مستخدميها، و من ثم تحسب النتيجة بطرح الفوائد و الضرائب دون طرح نفقات المستخدمين التي لا تمثل نفقات و إنما ربحا.

و بهذا يمكن القول أن الأنظمة الاقتصادية التي تقوم على التخطيط المركزي كانت تنظم محاسبتها بحيث تظهر النتيجة كدخل الدولة، و أن الأنظمة الاقتصادية الرأسمالية كانت تنظم محاسبتها بحيث تظهر النتيجة كدخل أصحاب الأموال الخاصة.

لكن سقوط المعسكر الاشتراكي و توجه جل الاقتصاديات إلى تبني النظام الرأسمالي، أو ما يسمى عادة اقتصاد السوق، ضمن اختياراتها السياسية و الاقتصادية، يجعل هذا التمييز متجاوزاً من الأحداث و يتعلق على الأقل في الأجل المنظور بالسرد التاريخي أكثر من ارتباطه بحقيقة صيرورة الاقتصاد العالمي و واقع أنماط الحكم في المنشآت، خاصة و أن التمايز بين الأنظمة المحاسبية يكون أيضاً ضمن النظام الاقتصادي الواحد.

ب. أصناف المحاسبات حسب أنماط حكم المنشآت:

إن سقوط المعسكر الاشتراكي دفع كثيرا من الباحثين إلى الاهتمام بإظهار تعدد و تنوع الأنظمة الرأسمالية حسب البلدان، و أنها لا تمثل كلها نفس الخصائص و المميزات. و قد اعتمد في هذا التمييز على عنصر أساسي و معيار محدد هو "نمط حكم المنشأة" أو "حكومة المنشأة".

و قد تبين من خلال الملاحظة و التمييز بين أنماط حكم المنشآت، التي تقوم على طبيعة العلاقات و نموذج توزيع السلطات بين مختلف أطراف المنشأة، من أصحاب رؤوس الأموال و المديرين و أصحاب الحقوق و الأجراء و هيئات المراقبة و الدولة...الخ، أن الأنظمة المحاسبية تتعدد و تتنوع تبعا لذلك.

إن النظام المحاسبي هو نظام معلومات يشكل عنصرا من عناصر ممارسة السلطة، و بذلك فإن وجود عدة مفاهيم و أشكال لممارسة السلطة في المنشأة الرأسمالية يؤدي بالضرورة إلى مفاهيم و أشكال مختلفة في تصميم الأنظمة المحاسبية و في تطبيقها.

و للوصول إلى تصنيف الأنظمة المحاسبية حسب أنماط حكم المنشأة، لابد أولا من الحديث عن أنماط الحكم هذه، و يمكن أن نقسمها على أساس علاقات السلطة و

محدداتها في المنشأة، و هنا يمكن الحديث عن نمطين أساسيين تندرج فيهما أنماط فرعية، و هما: النمط الليبرالي و النمط الاجتماعي.

- النمط الليبرالي:

حسب هذه المقاربة تعتبر المنشأة كمحل تشابك مجموعة من العقود القائمة بين المالكين (المؤسسين) و بين الأطراف الأخرى الفاعلة فيها (أصحاب الحقوق و الأجراء أساسا). و بما أن هذه الأطراف حرة في تنظيم العلاقات فيما بينها كما تريد و باحترام بعض الإجراءات القانونية العامة، فإن هذه المقاربة تعتبر ليبرالية، حيث يتمثل دور الدولة في ضمان احترام العقود تحت طائلة القضاء و التقاضي و ضبط وضعيات الأزمة الخطيرة، كحالات الإفلاس.

و يتبين من الدراسة التاريخية، أن المقاربة السابقة فرضت نفسها في سياقات اقتصادية لم يجد فيها المقاولون الخواص معارضات كبيرة في ممارسة سلطتهم، و من ثم يعتبر هذا النمط نمطا يتماشى مع وضعية يتمتع فيها مالكو المنشأة و ممثلوهم من المسيرين بأكبر السلطات فيها، و تتمثل السلطة المقابلة، إن وجدت، في أصحاب الحقوق في الحالات الصعبة، مثل حالات الإفلاس، و المثال الأوضح لهذه المقاربة هو حكومة المنشآت في الولايات المتحدة الأمريكية و في الدول الأنجلوسكسونية الأخرى.

ينقسم هذا النمط بدوره إلى نمطين فرعيين، و ها:

- **نمط المقاول:**

في هذا المنظور القديم نسبيا، تتجمع السلطة في يد عدد محدود من المقاولين، و من ثم تلجأ المنشأة في حالات التوسع بالضرورة إلى الهيئات المالية التي تضمن التمويل التكميلي. و في حالة قوة هؤلاء الممولين قد يفرضون في مقابل عدم تدخلهم في سير المنشأة المسؤولية غير المحدودة للمقاولين في حالة الإفلاس، أي الالتزام تجاه الدائنين بممتلكاتهم الخاصة، بالإضافة إلى الممتلكات التي استثمروها في المنشأة، و هو ما يتمثل

في بعض المنشآت، خاصة تلك التي تنتمي إلى قطاع المشاريع الصغيرة و المتوسطة، و التي تنتظم في شكل منشآت فردية أو شركات تضامن.

- **نمط المساهم:**

و قد ظهر هذا النمط مع ظهور ضرورة الحصول على كميات تمويل دائم كبيرة، و من ثم ازداد عدد المالكين و تجاوز عدد المقاولين، و بذلك ظهرت شركات المساهمة، حيث حدث تغيير جوهري في الرأسمالية الليبرالية بظهور هذه الطبقة الجديدة من الرأسماليين الذين يتطلب جذبهم إعطاءهم نفس السلطات التي يتمتع بها المقاولون، و في نفس الوقت تحديد مسؤوليتهم، في حالة الإفلاس، في حدود ما وضعوه في المنشأة.

- **النمط الاجتماعي:**

حسب هذه المقاربة تعتبر المنشأة هيئة تحدد قواعد سيرها الأساسية الدولة، مما يجعل طبيعة الحرية التي يتمتع بها أصحاب المنشأة (المقاولون) حرية تعاقدية محدودة و مضبوطة بمجموعة من القيود التشريعية التي يختلف تأثيرها حسب نمط الحكم المعتمد.

و قد تطور هذا المنظور في أوربا، خاصة في ألمانيا و فرنسا، بعد الحرب العالمية الثانية، حيث وجدت منظمات أرباب العمل نفسها في صعوبات في مواجهة المنظمات العمالية التي ازدادت قوتها السياسية و تنظيمها النقابي، مما دفع أرباب العمل إلى قبول حلول وسطى و تقديم تنازلات لصالح العمال فيما يتعلق بحقهم في الإعلام حول حياة المنشأة و حقهم في المشاركة في اتخاذ القرارات في بعض المجالات.

و قد لعبت الدولة في هذا السياق دور الوسيط المسهل لعملية التفاوض و إصدار وثائق قانونية تنظم ذلك، مثل قوانين الشركات و قوانين العمل، و هو ما أدى إلى

نشوء المقاربة المؤسساتية للمنشأة، و قد تفرع عن هذا النمط بدوره نمطين فرعيين، و هما:

- **نمط التسيير المشترك:**

حسب هذا النمط من حكم المنشأة، فإن الصراع الأساسي هو الصراع بين المقاولين و الأجراء، حيث لن يتم حله داخل المنشأة إلا بتصميم نظام للمشاركة في التسيير بين المالكين و ممثلي الأجراء. و عموما يمكن القول أن هذا النمط تجاور تاريخيا مع نمط المقاول، و كان محصلة لمقاربة المقاول و مقاربة التسيير المشترك.

- **نمط ضبط الدولة:**

في هذا النمط من الحكم، لا يتم ضبط الصراعات بين المالكين و الأجراء بنظام للتسيير المشترك، و إنما بإيجاد سلطات مقابلة، و أساساً على مستوى الدولة، فعلى مستوى المنشآت، لا يعتبر الأجراء جزءا من هيئات تسيير مشترك، و لكنهم يتمتعون بالحق في الإعلام و الحق في التعبير المطلبي بواسطة هيئات متخصصة، مثل مجالس المنشآت، أما على المستوى الوطني، فإن سلطة الأجراء، المعبر عنها من خلال النقابات الوطنية، يمكن أن تؤثر على سياسة الدولة، خاصة في مجالات توزيع الدخل الوطني و الحماية الاجتماعية.

إن أنماط حكومات المنشأة السابقة تؤثر على أصناف المحاسبات المعتمدة في سياق معين، و يمكن أن نعيد تلخيص أهم الأصناف المرتبطة بالأنظمة الرأسمالية و ما يترتب عنها من أدوار مناطة بالمحاسبة فيما يلي:

- **محاسبة المقاولة:** بما أنه في المنشآت ذات نمط المقاولة ترجع السلطة إلى المقاول، فإن المحاسبة تتجه نحو خدمة أهدافه من خلال معلومات و تقييم يتجه إلى تحديد المردودية، بحيث يمكن اعتبار هذه المحاسبة محاسبة غير رسمية تسمى محاسبة المقاولين.

و في حالة وجود مقرضين أقوياء يمثلون سلطة مقابلة، يمكنهم أن يحصلوا من الدولة على تأسيس لمحاسبة رسمية تقيم عناصر الملكية على أساس السوق بغرض الحكم على قدرة المنشأة على تسديد ديونها.

فيما يتعلق بمحاسبة المقاولة تترك الحرية للمقاولين دون إلزامهم بمخططات محاسبية لا تستجيب لحاجاتهم إلى المعلومات، و تعتبر النتيجة الناجمة عن الفرق بين المبيعات و تكلفتها هي أساس تقييم الأداء و المردودية.

- **محاسبة المساهم:** في المنشآت التي يتكون رأسمالها من مساهمات عدد كبير من المساهمين، يرجع الجزء الأساسي من السلطة إلى هؤلاء المساهمين، الذين لا يختلفون كثيرا في طبيعتهم عن المقرضين، بالنظر إلى أن مسؤوليتهم محدودة، عكس ما هو الحال في منشآت المقاولة، و من ثم فإن المحاسبة التي تهم هؤلاء المساهمين هي المحاسبة التي تقيس العنصر الوحيد الذي يهمهم و هو المردودية و ما يترتب عليها من توزيع أرباح.

و يكون من واجب المديرين في هذه الحالة نشر المعلومات عن النتائج على مستوى واسع حتى تستطيع المنشأة تحقيق أهدافها و جذب مساهمين آخرين إليها.

- **محاسبة التسيير المشترك (المحاسبة التعاونية):** في سياق التسيير المشترك، المحاسبة الديناميكية التي تحدثنا عنها في حالة المقاولة و شركات المساهمة، لا تنشر إلا في إطار محدود، مثل وضعها تحت تصرف الأجراء.

يمكن لأصحاب الحقوق، و أساسا البنوك، أن يفرضوا محاسبة رسمية ستاتيكية تحمي حقوقهم، و يمكن أن يدعمهم الأجراء في هذا المجال، بما يضمن المحافظة على المنشأة و على بقائها. و يمكن أن يكتسي وجود محاسبة رسمية في هذا الصدد أهمية خاصة بالنسبة للأجراء، عن طريق تصنيف النفقات حسب طبيعتها بما يمكن من إظهار مصاريف المستخدمين.

- **محاسبة ضبط الدولة:** في نمط حكم عن طريق ضبط الدولة يتحقق التوازن بتدخل الدولة نتيجة الضغوطات التي تمارس الأطراف الاجتماعية.

و لتتكفل الدولة بمهام إعادة توزيع الثروات الوطنية تحتاج إلى أداة معلومات إحصائية و محاسبية متطورة، و من ثم ليس عجيبا أن تكتسي المحاسبة الرسمية، في هذا السياق، شكلا يخدم أهداف محاسبة وطنية بخصائص اقتصادية كلية، منها:

– تعريف الإيرادات بأنها مجموع الإنتاج الكلي (و ليس الإنتاج المباع فقط).

– تقديم الأعباء بشكل يسمح بإظهار الاستهلاكات الوسيطية و القيمة المضافة.

و تعتمد هذه المحاسبة على مخطط محاسبي فعال يسمح بتجميع الحسابات على المستوى الوطني.

رابعاً: أسباب اختلاف الأنظمة المحاسبية

إن الاختلاف بين الأنظمة المحاسبية المحلية يرجع لعدة أسباب، ذكرنا بعضها سابقا، منها اختلاف الأنظمة الاقتصادية و السياسية و تعدد حكومات المنشآت، و نضيف إليها عناصر أكثر تجسيدا نلخصها فيما يلي:

أ.النظام القانوني:

إن القوانين تهدف إلى تنظيم المجتمعات و تحديد سلوكيات الأفراد في تفاعلهم مع بعضهم البعض و مع الجماعة التي ينتمون إليها، و قد تم اعتماد نظامين أساسيين في المجتمع الذي هو مصدر المحاسبة الحديثة:

– النظام التشريعي القائم على التعليمات و القوانين المدنية، و الذي يرجع في أصوله إلى القانون الروماني و فرنسا النابليونية، و هو ما يؤثر على المحاسبة و يجعلها قائمة على نظريات و إجراءات مضبوطة صادرة عن السلطات العمومية.

– النظام غير التشريعي القائم على قانون الحالة و القانون العام اللذان يرجعان إلى متطلبات و حاجات الأفراد، و من الملاحظ أن الدول التي تعتمد على هذا النوع من القوانين لا ترجع إلى تصميم مسبق يغطي كل الحالات في إطار قانوني واحد، بل يتم الرجوع إلى التجربة، و هو ما يرجع في أصوله إلى النظام القضائي البريطاني.

و في هذا السياق لا تنبع قواعد المحاسبة من القانون، و إنما تضعها هيئات مهنية خاصة، مما يكسبها الشرعية و يعطيها قدرة أكبر على التجدد و التكيف.

ب. مصادر التمويل:

يمكن أن نشرح هذه النقطة بالتمييز بين نوعين من تمويل الاقتصاد تعتمدها البلدان:

- النوع الأول هو التمويل عن طريق الأسواق المالية.
- النوع الثاني هو التمويل عن طريق الاستدانة.

تهدف المحاسبة في النوع الأول من الاقتصاديات، مثل الولايات المتحدة الأمريكية و المملكة المتحدة، إلى الحكم على مدى كفاءة الإدارة في تسيير الشركة في تسيير الشركة و تحقيق المردودية، و من ثم تُصمم بما يمكِّن المستثمرين من معرفة التدفقات المالية المستقبلية المتوقعة من جهة، و تحديد المخاطر المحتملة من جهة أخرى.

أما المحاسبة في النوع الثاني من الاقتصاديات القائمة على الإقراض، حيث تلعب فيه البنوك الدور الأساسي في التمويل، فهي نظام يركز من خلال مقاييس الحيطة و الحذر على حماية المقرضين، و من ثم يكون الإفصاح فيها محدودا، كما هو الحال في اليابان و ألمانيا و سويسرا و فرنسا.

ج. الضرائب:

تكتسي المحاسبة في كثير من البلدان طابعا ضريبيا، مع درجة ارتباط، تزداد أو تنقص، مع النظام الجبائي، و على هذا الأساس تحدد الإيرادات التي يجب أخذها بعين الاعتبار و النفقات القابلة للطرح بما يتماشى مع قواعد الجباية و تشريعاتها، بينما تنفصل المحاسبة عن الجباية في بلدان أخرى، بحيث تخضع المحاسبة لأهداف و متطلبات إعلام الأطراف صاحبة السلطة داخل المنشأة، و على رأسهم المستثمرون.

يتم حساب الربح الخاضع للضريبة في هذه الحالة الأخيرة على أساس الربح المحاسبي معدلا بالعناصر الجبائية التي تمكن من إزالة الفروق مع القوانين الضريبية.

د. الروابط الاقتصادية و السياسية:

إن أحد العناصر التي تحدد النظام المحاسبي هو الروابط الاقتصادية و السياسية التي تجمع بين البلدان، فالكثير من الأنظمة المحاسبية في البلدان التي عانت من الاحتلال تمت وراثتها من النظام المحاسبي للبلد المحتل سابقا، كما أن الأفكار و التطبيقات الفنية المحاسبية تنتقل من دولة إلى أخرى عن طريق التجارة و تكامل الاقتصاديات.

إن نمو التجارة الخارجية و توسع حركات الأموال و زيادة حجم و تداخل الأسواق المالية العالمية و ظهور التكتلات الجهوية، كالاتحاد الأوربي مثلا، سمح بنقل الممارسات الفنية و القواعد المحاسبية ما بين البلدان و شكل محفزا كبيرا لاتجاهات التناسق و التوحيد المحاسبين اللذين ينتشران عبر العالم.

هـ. التضخم:

من الملاحظ أن الدول تختلف فيما بينها في اعتماد التكلفة التاريخية أو القيمة الجارية في تقييم أصولها و خصومها، بحيث أن سياق التضخم الجامح يحد من الإفصاح المحاسبي للقوائم المالية المعدة على أساس التكلفة التاريخية، لهذا لجأت كثير من الدول التي تتميز بسياقات عالية التضخم، كالمكسيك، إلى استخدام المستوى العام للأسعار في التقييم بشكل عادي، كما قامت الولايات المتحدة و المملكة المتحدة بإعداد قوائم مالية تأخذ بعين الاعتبار تغيرات الأسعار للإفصاح عن معدلات التضخم غير المعتادة التي عرفتها هذه الاقتصاديات.

و. مستوى التطور الاقتصادي:

إن مستوى التطور الاقتصادي يؤدي إلى نشوء إشكاليات جديدة لابد للمحاسبة أن تهتم بها، فالبنى التقليدية لا تهتم في محاسباتها بتعويضات المديرين على

أساس الأسهم أو الأصول في شكل أوراق مالية نتيجة لعدم تطور أسواقها المالية، بينما محاسبات الاقتصاديات المصنعة تهتم بهذه القضايا و غيرها، مثل تحول الاقتصاديات الحديثة إلى اقتصاديات خدمات و تطور طرق تقييم القيم المعنوية و الموارد البشرية.

ز. مستوى التعليم:

إن مدى فهم و استيعاب القوائم المالية يتعلق بمستوى التعليم، فلا فائدة من إعداد التقارير الفنية المعقدة عن انحرافات التكاليف أو الإفصاح عن مخاطر المشتقات المالية إذا لم يتمكن مستخدمي القوائم المالية أن يفهم هذه المعلومات بكفاءة بالنظر إلى مستوى تعليمه و تكوينه.

و من الملاحظ أن البنى الاقتصادية المتطورة التي تعتمد على الأسواق المالية، مثل الولايات المتحدة الأمريكية و المملكة المتحدة و كندا و استراليا تعتمد على مستوى التعليم و التكوين بالنظر إلى تطور هذه المفاهيم الجديدة، بينما النظم الاقتصادية المعتمدة على البنوك و على الحكومة في الجزء الأكبر من تمويلها تتماشى قواعدها المحاسبية مع هذا السياق و تكتسي طابعا ضريبيا، مما يجعل مستوى قدرة هؤلاء المستعملين لفهم العوامل الجديدة و السياقات الحديثة للمنشآت و الأسواق يتطلب استثمارا في التعليم و التكوين.

ح. الثقافة:

تحدد الثقافة القيم و الاتجاهات المشتركة في المجتمع و تؤثر على القوانين و التنظيمات، و نستطيع أن نقابل بين مجموعة من الأبعاد المحلية أو الوطنية للثقافة، حددها بعض الدارسين، تظهر الطابع الغالب على اتجاهات التنظيمات و أنظمة المعلومات لهذا البلد أو ذاك، و هي:

– مجتمعات تعتمد على الرقابة المهنية بكل ما يتطلبه ذلك من ثقافة في الفرد و مرونة في القوانين و تكيف مع الاحتياجات، و مجتمعات تعتمد على الرقابة

القانونية بكل ما يتطلبه ذلك من صرامة قانونية و اتجاه نحو الثبات و المحافظة و قوة المجتمع مقارنة بالفرد.

– مجتمعات تعتمد على التفاؤل، بما يستدعيه ذلك من تركيز على الأداء و الانجاز الفردي و بما يساعد عليه من تقليل من منهج التحفظ عند القياس، و مجتمعات تعتمد على الحيطة و الحذر و ما يستلزمه ذلك من عدم تأكد من المستقبل و تجنب للتفاؤل و المغامرة.

– مجتمعات تعتمد المرونة في القوانين و التنظيمات و تقوم على تفادي القوانين و النظم الجامدة و مواجهة حالات عدم التأكد بالاجتهاد الفردي و تراكم التجربة، و مجتمعات تعتمد التنميط و الثبات في مواجهة الظروف، بما يؤدي إليه من بحث عن القيم و تفضيل المواجهة الاجتماعية لحالات عدم التأكد و إيمان بالنظام و التنظيم و هيمنة القوانين.

– مجتمعات تعتمد الشفافية، بما تعنيه من عدم وضع قيود على سيولة و انتقال المعلومات، و هذا بغرض التركيز على العناصر التي تؤدي إلى تحسين مستوى المعيشة و وضعية الفرد و البيئة، مما يجعلها أكثر انفتاحا على المعلومات السائدة في المجتمع، و مجتمعات أخرى تعتمد على السرية بوضع قيود على المعلومات و منع وصولها إلى من يريد بدل الإفصاح عنها، و ذلك بغرض الحفاظ على الأمن و تفضيل الجماعة و مواجهة المنافسة.

و قد يختلف البعض مع الدراسة السابقة، على أساس أن المجتمعات لا تتميز بنسق ثقافي واحد في الزمان و المكان و الإنسان، إلا أنها قد تعتمد في تحديد الاتجاهات العامة للمجتمعات الغربية، حيث هناك الدول الأنجلوسكسونية التي تقوم على الفرد و المبادرة الفردية و عدم تقييد الحريات إلا بشكل محدود، و هناك الدول الأوروبية الأخرى غير الأنجلوساكسونية التي ترجع إلى الضوابط الاجتماعية و القوانين الصارمة في ضبط السلوكات و الاتجاهات، و هو ما أثر

على تطور الأنظمة المحاسبية في كلا النموذجين، بحيث تصدر المحاسبة عن الهيئات المهنية و تتميز بالمرونة و التكيف مع الوضعيات المستحدثة في الولايات المتحدة و المملكة المتحدة مثلا، بينما تصدر المحاسبة عن السلطات العمومية و تتميز بالتنميط الشديد و المحافظة على المفاهيم و المعالجات في سياق اقتصادي يتميز بالضبط القانوني الصارم، كما هو الحال مثلا في فرنسا و ألمانيا.

من خلال المحددات السابقة يمكن تحديد مجموعة من المناهج لتطور المحاسبة في الدول الغربية الرأسمالية نذكرها فيما يلي:

- **نموذج الاقتصاد الكلي:** يقوم هذا النموذج على فرض الارتباط الوثيق بين عالم الأعمال و بين السياسات الاقتصادية القومية، إذ أن منشآت الأعمال تسطر أهدافها الرسمية أو غير الرسمية ثم تسعى من خلال التنفيذ إلى تحقيق تلك الأهداف، كما أن الدولة تضع سياساتها الرسمية أو غير الرسمية و تعمل عن طريق مختلف المشاريع و الهيئات العمومية على تحقيقها، و بما أن أهداف المنشأة أضيق من السياسة الاقتصادية القومية و يحاسبها عليها مجموعات من المستفيدين، فإن المحاسبة تشتق و تعمم ضمن نموذج الاقتصاد الكلي، و ذلك اعتبارا من الفروض التالية:

- المنشأة هي الوحدة الأساسية في الاقتصاد القومي.
- تحقق أهداف المنشأة بالتناسق الكامل مع السياسات الاقتصادية القومية.
- تتحقق المصلحة الوطنية إذا ارتبطت محاسبة المنشأة بالسياسات الاقتصادية الكلية.

و تعتبر السويد أحد أمثلة إتباع هذا المنهج في نمو و تطور المحاسبة.

- **نموذج الاقتصاد الجزئي:** يقوم هذا المنهج لتطور المحاسبة على مبادئ الاقتصاد الجزئي، بحيث تعتبر المنشأة هي مركز النشاط الاقتصادي، تعتمد على تحقيق الأمثلية الاقتصادية لضمان بقائها و استمرارها، و من ثم فإن المحاسبة كأحد فروع الاقتصاد تشتق مبادئها و تطبيقاتها من التحليل الاقتصادي الجزئي.

تَرتَّب على التوجه السابق أن المحاسبة يجب أن تعتمد على مبادئ أساسية فيما يخص المبالغ المستثمرة يمكن تلخيصها فيما يلي:

- يتعلق بقاء المنشأة أو زوالها بالحفاظ أو استنفاذ رأس المال الحقيقي.
- يركز الاهتمام برأس المال الدائم المستثمر على أساس أنه محور نشاط المنشأة بما يولده من عائد على الاستثمار و لما يوفره من سيولة للنشاط.
- يتم الفصل بين رأس المال و النتيجة بما يسمح بالقيام بأعمال التقييم و الرقابة.
- يعتمد هذا النموذج في القياس المحاسبي على تكلفة الإحلال.

و تعتبر هولندا أحد أمثلة إتباع هذا المنهج في تطور المحاسبة.

- **منهج المعرفة المستقل:** يعتمد هذا النموذج على محاسبة خلاقة تقوم على التقدير و الحكم، بما يتماشى مع منهجية إدارة الأعمال، إذ يعتمد رجال الأعمال الناجحون على أساليب في التقدير و الحكم و التجربة و الخطأ، بما يساعدهم على التكيف و التعامل بشكل صحيح مع التغيرات المستمرة في بيئة الأعمال، و من ثم على المحاسبة التي هي نظام خدمي للمنشآت أن تتبع نفس نموذج تطور بيئة الأعمال إذا أرادت أن تحقق مستوى الجودة المطلوب في تقديم خدماتها للمنشآت.

إن المحاسبة، حسب هذا النموذج، تشتق مفاهيمها و قواعدها من طبيعة الأعمال التي تولي اهتمامها بها، و هي مستقلة عن الاقتصاد و تشكل علما بذاته يتطور باستمرار و يقوم على المنهج التجريبي.

و تعتبر الولايات المتحدة الأمريكية و المملكة المتحدة الدولتان اللتان طورتا هذا المنهج و اعتبرتا المحاسبة علما مستقلا بذاته يحقق مغزاه بتطوير الخدمات التي يقدمها لتتعامل مع حقائق تطور أعمال المنشآت.

- **منهج التنميط و التوحيد المحاسبي:** يعتمد هذا المنهج على تنميط المحاسبة و اتخاذها أداة للرقابة الإدارية و التحكم في مختلف الأنشطة بواسطة المخططين الحكوميين و السلطات الضريبية و المديرين، مما يؤدي إلى توحيد متطلبات العرض و الإفصاح.

و يتبع هذا المنهج في الدول التي تقوم على التخطيط الاقتصادي باستعمال المحاسبة في قياس الأداء و توزيع الموارد و جباية الضرائب، و تعتبر فرنسا من الدول التي تتبع هذا المنهج في التنميط المحاسبي.

إن اختلاف تطور المناهج و النظم المحاسبية يجعل نجاعة الإفصاح الذي تتمتع به محدودا، بالنظر إلى قدرتها الإفصاحية الكبيرة في السياق الاقتصادي الذي نشأت و تطورت فيه، و في مقابل ذلك محدودية قدرتها الإفصاحية في ظل سياقات اقتصادية مختلفة عن تلك التي أنشئت و طورت من أجلها، لهذا تقدم كثير من الدول تقارير مالية ثنائية، بإعداد تقارير للمستخدم المحلي و تقارير أخرى للمستخدم الدولي تتضمن عناصر إفصاح إضافية و اعتماد طرق و مبادئ محاسبية مختلفة عن تلك المعتمدة محليا.

المحور الثاني: مداخل الأنظمة المحاسبية المقارنة

تختلف النظم و التطبيقات المحاسبية بين الدول نتيجة للعوامل السابقة الذكر، و للتقليل من هذه الاختلافات توجب إتباع طرق تقييم و تصنيف موحدة، إلا أن هذه العملية تبقى مرتبطة بمحيط اقتصادي، سياسي، اجتماعي و ثقافي للبلد الذي تنشط فيه المؤسسة، ما ينتج عنها وجود عدة أنظمة و تيارات للتوحيد المحاسبي في العالم.

فمن خلال هذا المحور سنتطرق إلى أهم مداخل النظم المحاسبية الدولية، إذ سنتناول النظام المحاسبي الحر (الذاتي) و النظام المحاسبي القاري (القانوني)، كما نشير إلى تطبيق المحاسبة في الدول الآسيوية.

أولا: مدخل التنظيم الذاتي للمحاسبة (المحاسبة الأنجلوسكسونية)

سنتطرق من خلال هذا العنصر إلى مفهوم التنظيم الذاتي للمحاسبة و خصائصه، كما نستدل بأمثلة عن تطبيقه في كل من الولايات المتحدة الأمريكية و المملكة المتحدة لكونهما من أكثر الدول تأثيرا عليه.

1. مفهوم التنظيم الذاتي للمحاسبة.

وفق هذا التنظيم يتولى الممارسون لمهنة المحاسبة و المنظمات المهنية المختصة عملية وضع و تطوير المبادئ و القواعد و الإجراءات المحاسبية دون تدخل القوانين و الحكومة، حيث يتميز هذا المدخل بمرونة الاختيار بين مجموعة مختلفة من الطرق و الإجراءات لنفس الأحداث الاقتصادية.

و يتم تبني هذا المدخل أكثر من قبل الدول التي يسود بها نظام اقتصادي حر مع أسواق مالية نشطة مثل الولايات المتحدة الأمريكية و بريطانيا و كندا، حيث تدار الأنظمة المحاسبية على أساس أن توزيع الموارد الاقتصادية يتم من خلال اليد الظاهرة و الخفية لنظام السوق الحر، و تتجه نحو تلبية احتياجات المستثمرين و المقرضين من المعلومات المحاسبية.

يضم هذا التنظيم حوالي 43 دولة منها: الولايات المتحدة الأمريكية، بريطانيا، أستراليا، كندا، ماليزيا و هولندا....إلخ، و تعتبر الولايات المتحدة الأمريكية و المملكة المتحدة الأكثر تأثيرا فيه.

2. خصائص التنظيم الذاتي للمحاسبة.

يمكن تلخيص أهم الخصائص التي يتميز بها هذا التنظيم فيما يلي:

- ✓ غياب النظرة القانونية و تغليب النظرة الاقتصادية؛
- ✓ تأثير الأسواق المالية على تطوير المعايير و الممارسات المحاسبية؛
- ✓ إن الحكومة تشجع التأطير الذاتي للمحاسبة كما أنه يعتبر بديلا للتأطير القانوني، و مرونة الاختيار بين مجموعة مختلفة من الطرق و الإجراءات لنفس الأحداث الاقتصادية؛
- ✓ يقوم على ضمان إعداد المعايير المحاسبية التي توجه القياس و الإفصاح عن المعلومات المحاسبية التي يكون السوق المالي (المستثمرون) في حاجة لها.

3. أمثلة عن تطبيق التنظيم الذاتي للمحاسبة

كما تم التطرق إليه سابقا، فإن الولايات المتحدة الأمريكية و المملكة المتحدة من أكثر الدول تأثيرا على التنظيم الذاتي للمحاسبة (المحاسبة الأنجلوسكسونية)، و بالتالي سنتطرق باختصار إلى تطبيق هذا التنظيم في كلا البلدين.

1.3. المحاسبة في الولايات المتحدة الأمريكية: تعد الولايات المتحدة الأمريكية رائدة التيار الأنجلوساكسوني الذي يتكفل القطاع الخاص فيه بمهمة التنظيم المحاسبي عن طريق الشركات الكبرى و المجمعات المهنية و أرباب العمل. ولكن مع اشتداد حدة المنافسة في السوق المالي و بين الشركات متعددة الجنسيات، بدأ يتسع مجال تدخل الدولة في عملية التنظيم المحاسبي، إذ لكل ولاية قانونها الخاص بالمؤسسات، و تعتبر النصوص القانونية المتعلقة بالمحاسبة قليلة نسبيا. كما أن دور الإدارة الجبائية ضعيف نتيجة فصل المحاسبة عن الجباية.

لمواجهة آثار الأزمة الاقتصادية لسنة 1929 تم تأسيس لجنة تداول الأوراق المالية (SEC) في سنة 1934 و بدأت بإلزام المؤسسات الراغبة في الدخول للبورصة بنشر تقارير مالية دورية، حيث تمثل دورها في حماية المستثمرين عن طريق نشر كل المعلومات المفيدة لهم في عملية اتخاذ القرارات. و فوضت هذه اللجنة مهمة وضع المبادئ المحاسبية إلى المعهد الأمريكي للمحاسبين المعتمدين و ذلك عن طريق لجنة المبادئ المحاسبية بين(1938-1959)، ثم عن طريق مجلس المبادئ المحاسبية (بين 1959-1976)، و أخيرا تم تشكيل مجلس معايير المحاسبة المالية (FASB) سنة 1973 و الذي يتشكل من أعضاء متفرغين من ذوي الخبرة العالية في كافة الأمور المحاسبية و المالية المختلفة.

و من مهام هذا المجلس نذكر:

- ✓ تحسين التقارير المالية و من ثم تحسين جودة المعلومة المحاسبية؛
- ✓ إصدار معايير جديدة و ذلك بهدف تغطية و معالجة النقائص التي قد تظهر في القوائم المالية؛
- ✓ تعزيز التقارب الدولي لمعايير المحاسبة؛
- ✓ تطوير المعايير المحاسبية لتتماشى مع البيئة الاقتصادية الراهنة.

و يصدر هذا المجلس أربعة أنواع من المنشورات هي:

- المعايير المفاهيمية (الإطار التصوري)؛
- معايير المحاسبة المالية و تفسيراتها؛
- النشرات الفنية التي تجيب على الأسئلة المطروحة عند تطبيق المبادئ المحاسبية؛
- نصوص لجنة المهام الخاصة للقضايا الطارئة التي تعالج المواضيع التي لم يصدر بشأنها معيار محاسبي.

و تلخص الإطار الفكري العام للمحاسبة في الولايات المتحدة الأمريكية في عدد من البيانات نوجزها في الجدول التالي:

الجدول رقم(01): أهم بيانات المحاسبة في الولايات المتحدة الأمريكية.

رقم	تاريخ	عنوان النشرة
SFAC1	نوفمبر 1978	أهداف التقرير المالي في منشآت الأعمال التجارية ألغي و حل محله SFAC8
SFAC2	ماي 1980	الخصائص النوعية للمعلومات المحاسبيةألغيوحلمحلهSFAC8
SFAC3	ديسمبر 1980	عناصر القوائم المالية لشركات الأعمال ألغي و حل محله(SFAC6)
SFAC4	ديسمبر 1980	أهداف التقارير المالية في الشركات غير التجارية
SFAC5	ديسمبر 1984	الاعتراف و الاثبات و القياس في التقارير المالية في شركات الأعمال
SFAC6	ديسمبر 1985	عناصر القوائم المالية (حل محل المعيار رقم SFAC3 و كمل SFAC2)
SFAC7	فيفري 2000	استخدام معلومات التدفق النقدي و القيمة الحالية في القياسات المحاسبية
SFAC8	سبتمبر 2010	الإطار التصوري للتقارير المالية (حل محل المعيارين رقمSFAC1 و SFAC2)

Source:www.fasb.org

القياس المحاسبي و التقارير المالية:

و تفترض قواعد مقاييس المحاسبة في الولايات المتحدة الأمريكية أن المؤسسة سوف تستمر باعتبارها مؤسسة مستمرة، لهذا عليها إتباع فرصة المقابلة عند الترجمة و الاعتراف، و من الضروري إتباع متطلبات الثبات فيما يتعلق بتوحيد المعالجة للبنود المتشابهة في الفترات المحاسبية، فإذا حدث أي تغيير في المعالجة و الممارسة أو الإجراءات فيجب الإفصاح عن هذه التغيرات و بيان آثارها.

و تستخدم طريقتان للمحاسبة عن إتحاد الشركات و هما:

- ✓ طريقة الشراء (الحيازة أو الاقتناء): في ظل هذه الطريقة ترسمل الشهرة باعتبارها الفرق بين القيمة العادلة لموضوع التبادل و القيمة العادلة لصافي الأصول المشتراة، و تستنفذ الشهرة بطريقة القسط الثابت لمدة أربعين سنة على الأكثر؛
- ✓ طريقة إتحاد المصالح (الاندماج): و تستخدم هذه الطريقة إذا كان الإتحاد يتطابق مع الشروط المحددة في مبادئ المحاسبة الماية المقبولة قبولا عاما (GAAP).

حيث إن هذه الشروط أكثر صرامة، لذلك فإن أغلب إتحاد الشركات تتم وفق طريقة الشراء، كما تعتمد الولايات المتحدة الأمريكية على التكاليف التاريخية لتقييم الأصول الملموسة، و لا يسمح بإعادة التقييم إلا عند المحاسبة عن إتحاد الشركات و وفقا لطريقة الشراء، و يسمح باستخدام كلا من طريقة القسط الثابت و القسط المتناقص و يتحدد العمر الإنتاجي عند حساب الإهتلاك.

و لقد أصدر مجلس معايير المحاسبة المالية (FASB) سنة 2001 مبدأ يقضي بتخفيض قيمة الأصل سنويا من قبل الإدارة، و تقرر كذلك أن الأصل ليس له عمر محدد، كما صنفت إلى ثلاثة أنواع هي:

- ✓ بهدف السيطرة و تكون بتكلفة الحيازة؛
- ✓ بهدف المتاجرة و تكون بالقيمة العادلة؛
- ✓ قابلة للبيع و تكون بالقيمة العادلة.

أما بالنسبة لتقييم المخزونات فإنه يسمح باستخدام طريقة الداخل أولا يخرج أولا (FIFO)، و تم حضر طريقة الداخل أخيرا يخرج أولا سنة 2003 كونها تؤدي إلى زيادة الأرباح في فترات الكساد و تخفضها في فترات التضخم، كما يسمح باعتماد طريقة التكلفة الوسيطة المرجحة.

كما توجد هناك مجموعة من القوائم المالية الواجب إعدادها من طرف أي مؤسسة أمريكية و هي:

- ✓ قائمة المركز المالي (الميزانية)؛

- ✓ قائمة حسابات النتائج؛
- ✓ قائمة التدفقات النقدية؛
- ✓ قائمة التغيرات في حقوق الملكية؛
- ✓ الإيضاحات المتممة للقوائم المالية.

و لا تشتمل القوائم المالية المنشورة في الولايات المتحدة الأمريكية القوائم الخاصة بالمؤسسة الأم فقط، و تتطلب قواعد الإتحاد أن تتحدد كل التوابع التي تسيطر عليها المؤسسة الأم، كما يتطلب أيضا إعداد التقارير لفترات أقل من سنة للمؤسسات المدرجة في بورصات الأوراق المالية الرئيسية، و هناك نوعان من ممارسات التقرير في الولايات المتحدة الأمريكية و التي تجدر الإشارة إليها:

- ➢ **الأول:** التقرير الصناعي: و هو مطلوب من كل المؤسسات التي تتبادل أوراقها المالية في البورصة و تتجاوز متطلبات التقارير القطاعية في الولايات المتحدة الأمريكية تلك المتطلبات المطلوبة في الدول الأخرى؛
- ➢ **الثاني:** الإفصاح عن ربحية السهم، و تحسب ربحية السهم بقسمة توزيعات الأسهم المتاحة لحملة الأسهم العادية على المتوسط المرجح لعدد الأسهم العادية للفترة. و يمثل الانخفاض المتوقع الذي يمكن إذا تحولت الأوراق المالية أو العقود الأخرى القابلة للتحويل إلى أسهم عادية، و هذه المعالجة نفسها موجودة في المعيار الدولي (IAS33).

و ما يمكن قوله في الأخير حول هذا التنظيم هو التقارب الذي بدأ يحدث بين المعايير الأمريكية و معايير المحاسبة الدولية وفقا للاتفاق الذي تم إمضاؤه سنة 2002، و الذي نتج عنه موافقة لجنة مراقبة البورصة قبول المؤسسات التي تعد قوائمها وفق معايير المحاسبة الدولية دون إجراء أي تعديل عليها، و ذلك ابتداء من جانفي2009.

2.3. المحاسبة في المملكة المتحدة: تأثرت التطبيقات المحاسبية في المملكة المتحدة بأسواق الأوراق المالية مثل الولايات المتحدة الأمريكية إلا أنها لم تكن المسيطرة على

عملية التنظيم و تقنين المحاسبة، فقانون الشركات الصادر سنة 1985 و المعدل سنة 1989 يحتوي على كافة المتطلبات المحاسبية، و قد تعرضت هذه القوانين لتغييرات كبيرة حتى تتوافق مع التوجيهات الصادرة عن المحموعة الأوروبية كالتوجيه الرابع حول حسابات الشركات و التوجيه السابع الخاص بالقوائم المالية الموحدة.

كما أنشئ في المملكة المتحدة لجنة معايير المحاسبة، و هو مثل مجلس معايير المحاسبة المالية (FASB)، إذ له سلطة إصدار المعايير المحاسبية.

القياس المحاسبي و التقارير المالية:

يسمح في المملكة المتحدة استخدام طريقتي الحيازة أو الاندماج في المحاسبة، إلا أن طريقة الحيازة هي الغالبة، و في ظل هذه الطريقة ترسمل الشهرة و تستنفذ في 20 سنة على الأكثر.

و تستخدم التكلفة التاريخية أو الجارية في تقييم الأصول، كما يسمح بإعادة تقويم الأراضي و المباني على أساس القيمة السوقية، أما الاهتلاك فتستخدم القسط الثابت أو المتناقص.

أما بالنسبة للمخزونات فإنه يسمح تقييمها على أساس الوارد أولا يصرف أولا (FIFO).

و يشمل التقرير المالي السنوي على القوائم التالية:

- ✓ قائمة الدخل؛
- ✓ الميزانية؛
- ✓ قائمة التدفق النقدي؛
- ✓ قائمة حقوق الملكية؛
- ✓ قائمة إجمالي المكاسب و الخسائر المحققة.

بالإضافة إلى تقرير المراجع و بعض الملاحظات المتعلقة بالقوائم المالية.

كما أن الميزانية تعرض بشكل أفقي تتفق مع توجيهات المجموعة الأوروبية، و من اللازم تقديم ميزانية خاصة بالمؤسسة الأم.

ثانياً: مدخل التنظيم القانوني للمحاسبة (المدخل الأوروبي القاري)

تختلف المحاسبة في الدول الأوروبية على المحاسبة في الدول الأنجلوساكسونية بالرغم من تأثرها بها، و لكي نبين الاختلاف ارتأينا أن نعتمد على نفس العناصر التي سبق و أن ذكرناها في التنظيم الذاتي، أي أننا سنتناول مفهوم التنظيم القانوني و خصائصه، ثم نستعرض بعض الأمثلة على تطبيق التنظيم القانوني.

1. مفهوم التنظيم القانوني للمحاسبة

يتم تبني هذا التنظيم من قبل الدول التي لها نظام اقتصادي مركزي و سوق رأسمالي غير نشط، و التي توجد بها سلطة واحدة تتمثل في الجهات الحكومية التي تقيم و تقرر السياسات المحاسبية و تأثيراتها الاقتصادية و الاجتماعية في ظل الأهداف الوطنية العامة، و كنتيجة لذلك فإن القوائم المالية تكون محددة بالقوانين، مما يجعل الممارسات المحاسبية أكثر توحيدا (نظام محاسبي موحد)، و توفر مرجعية يمكن من خلالها الحكم على كفاءة أي طرق من الطرق المحاسبية المتبعة، و من الدول المتبعة لهذا المدخل نجد فرنسا و ألمانيا.

إن أغلب دول أوربا اللاتينية، فرنسا، بلجيكا، اسبانيا، البرتغال و اليونان، لديها مخطط محاسبي يحتوي على التفاصيل، و يستمد قواعده من قانون الضرائب، قانون الشركات.....الخ

فالجهات الحكومية هي التي تقيم و تقرر السياسات المحاسبية و تقيم و تقرر تأثيراتها الاجتماعية و الاقتصادية و ذلك في ظل الأهداف الوطنية للدولة، و كنتيجة لذلك فإن شكل و محتويات القوائم المالية تكون محددة بالقوانين ذات العلاقة مما يؤدي بالممارسات المحاسبية لأن تكنو أكثر توحيد.

2. خصائص التنظيم القانوني للمحاسبة

يمكن تلخيص أهم الخصائص التي يتميز بها التنظيم فيما يلي:

- ✓ توجيه المعلومات المحاسبية لتلبية متطلبات الدولة مثلا في فرض الضرائب و التأكد من مدى الامتثال للخطط الوطنية؛
- ✓ يستمد هذا التنظيم القواعد و المبادئ من خلال عدة قوانين كقانون الشركات، القانون التجاري، قانون الضرائب.....الخ؛
- ✓ يسهل عملية الاتصال على مستوى الأفراد و المؤسسات بين المحاسبين و المستخدمين، الأمر الذي يوفر إمكانية أكبر للمقارنة و التنبؤ؛
- ✓ الاضطلاع الكلي للدولة بوظيفة التوحيد و إعداد المعايير المحاسبية.

و من أهم الانتقادات الموجهة لهذا المدخل، فقدان المحاسب للمرونة اللازمة التي تتماشى مع تعقد بيئة الأعمال، و كذا افتقاره للتطوير و التحسين الذاتي للقوائم المالية.

3. أمثلة على تطبيق التنظيم القانوني للمحاسبة

يعتبر النموذجان الفرنسي و الألماني من النماذج الرائدة، اللذان تركا أثارا في الفكر المحاسبي، إذ يأتيان في مقدمة التيار المحاسبي الأوروبي القاري.

1.3. المحاسبة في فرنسا:

بعد الحرب العالمية الثانية اهتمت فرنسا بإعادة البناء، و انتهجت سياسة اقتصادية مبنية على التخطيط، حيث تم اعتماد المخطط المحاسبي العام (PCG) الذي يرتكز على تحقيق الأهداف الاقتصادية العامة كزيادة الدخل الوطني، زيادة الدخل مع أهمية أقل لمهنة المحاسبة.

و يعتبر القانون الضريبي من أهم القوانين المؤثرة على القواعد المحاسبية حيث تعتبر مهنة المحاسبة أقل تقنية مقارنة بالمحاسبة الأنجلوسكسونية.

و لقد تطور المرجع الفرنسي من المخطط العام إلى إنشاء قانون محاسبي، حيث تطورت القوة القانونية للمعايير المحاسبية الفرنسية كما يلي:

- ✓ من1946 إلى 1947: ميلاد المعايرة المحاسبية بالتوازي مع التخطيط الاقتصادي الوطني؛

- ✓ من1947 إلى 1982: إتباع الاتجاه الأوروبي مع تقوية العلاقة بين المحاسبة و الجباية؛
- ✓ من1983 إلى 1996: تأثرت المحاسبة الفرنسية بتطوير التوجه الأوروبي خاصة التوجه الرابع و التوجه السابع الأوروبي؛
- ✓ من1996 إلى اليوم: لم يعد المخطط المحاسبي العام المرجع الوحيد، غذ اقتصر على الحسابات الفردية فقط، كما عرفت هذه الفترة تقوية مصادر إصدار المعايير و قوتها القانونية.

و من بين أهم هيئات التنظيم المحاسبي في فرنسا نذكر:

- ✓ المجلس الوطني للمحاسبة: أنشئ سنة 1957 بغرض إصدار الاقتراحات و الآراء المحاسبية التي ترسل إلى لجنة التنظيم المحاسبي للمصادقة عليها و إصدارها في شكل أنظمة؛
- ✓ لجنة التنظيم المحاسبي: أنشئت بموجب القانون المؤرخ في 1998/04/06 المتضمن إصلاح التنظيم المحاسبي، و تقوم هذه اللجنة بإعداد معايير المحاسبة في شكل أنظمة تكون موضوع مصادقة بموجب مراسيم وزارية، كما يجب أن يتوافق عملها مع آراء و اقتراحات المجلس الوطني للمحاسبة؛
- ✓ مصف الخبراء المحاسبين: تأسس سنة 1945 تحت وصاية كل من وزارة الاقتصاد، المالية و الموازنة، و هو يمثل أكبر تجمع لمهني المحاسبة في فرنسا، إذ يهدف لتمثيل المهنيين و يهتم بالدفاع عن مصالحهم و مرافقتهم في مختلف التطورات التي تعرفها وظائفهم، كما ينشط في مختلف الهيئات المحاسبية الدولية و الأوروبية؛
- ✓ الشركة الوطنية لمحافظي الحسابات: أنشأت سنة 1969 تحت وصاية وزارة العدل، و تتمثل مهامها في إعداد المعايير المهنية للتدقيق، و متابعة التطورات في

التطبيق المهني، و إضافة لتمثيل محافظي الحسابات و الدفاع عن مصالحهم، كما تهتم بتكوينهم المستمر و الرقابة على جودة المهام المنجزة من طرفهم؛

- ✓ هيئة الأسواق المالية: تأسست بموجب قانون الأمان المالي المؤرخ في 2003/08/01 عن طريق دمج لجنة عمليات البورصة، مجلس الأسواق المالية و مجلس أخلاقيات التسيير المالي، و هي تهدف إلى حماية الاستثمارات في الأدوات المالية و التوظيفات في إطار اللجوء العلني للادخار، و توفير المعلومات الصادقة للمستثمرين بالإضافة إلى العمل مع المجلس الوطني للمحاسبة لتطوير التطبيق المهني وفقا للمتغيرات البيئية.

في نهاية سنة 2006 تم فتح ورشة إصلاح كاملة لعملية إصدار معايير المحاسبة و القانون المحاسبي الفرنسي بالنظر إلى التطور في البيئة الوطنية و الدولية، و التقريب المتزايد مع المعايير الدولية سواء تعلق الأمر بالقطاع العام أو الخاص.

و في 2007/04/6 اقترح رئيس المجلس الوطني للمحاسبة ملفا يتضمن إدماج المجلس الوطني للمحاسبة و لجنة التنظيم المحاسبي في هيئة واحدة تسمى هيئة المعايير المحاسبية (ANC) و ذلك بسبب الاختلاف في تفسير النصوص سواء في الجانب الجبائي أو المحاسبي.

و تمثلت الخطوة الأولى في إصلاح تسيير المجلس الوطني للمحاسبة عن طريق المرسوم 629-2007 المؤرخ في 2007/04/27 (المعدل للمرسوم رقم 749-96 المؤرخ في 1996/08/26 حول المجلس الوطني للمحاسبة، ليصدر ختاما في 2009/01/22 القانون رقم 2009/79 المتضمن إنشاء هيئة المعايير المحاسبية حيث تمارس حسب المادة الأولى من هذا القانون المهام التالية:

- ✓ إعداد أنظمة محاسبية عامة و قطاعية يجب احترامها من طرف الأشخاص الطبيعيين و المعنويين الخاضعين لالتزام قانوني بإعداد وثائق محاسبية؛
- ✓ تصدر آراءها و وجهات نظرها حول مسار و إعداد معايير المحاسبة الدولية؛

- ✓ تضمن التنسيق بين البحوث النظرية و المنهجية في المجال المحاسبي؛
- ✓ تعطي رأيها حول كل نص تشريعي أو تنظيمي يتضمن إجراءات من طبيعة محاسبية.

و تنشر الأنظمة التي تصدرها هيئة المعايير المحاسبية في الجريدة الرسمية بعد المصادقة عليها بمرسوم من طرف وزير الاقتصاد.

القياس المحاسبي و التقارير المالية:

من خصائص النظام المحاسبي الفرنسي اتسامه بالتحفظ و السرية و اهتمامه بالشكل أكثر من المحتوى. كما يسمح النظام المحاسبي الفرنسي باستخدام طريقة الشراء (الحيازة) عند اندماج الشركات (الإتحاد).

و تستخدم التكلفة التاريخية في تقييم الأصول، كما يمكن إعادة تقييمها بالاعتماد على المؤشرات الحكومية، أما الاهتلاك فيستخدم طريقة القسط الثابت أو المتناقص.

أما بالنسبة للمخزونات فإن تقييمها يكون على أساس الوارد أولا يصرف أولا (FIFO) أو على أساس التكلفة الوسطية المرجحة (CMP) و لا يسمح باستخدام الوارد أخيرا يصرف أولا (LIFO) و يشمل التقرير المالي السنوي على القوائم التالية:

- ✓ قائمة الدخل؛
- ✓ الميزانية؛
- ✓ قائمة التدفق النقدي أو الجدول التمويلي؛
- ✓ تقرير محافظ الحسابات؛
- ✓ تقرير مجلس الإدارة بالإضافة إلى الملاحق.

2.3. المحاسبة في ألمانيا

تختلف المحاسبة في ألمانيا عنها في الدول الأنجلوساكسونية و الآسيوية، فقانون الشركات و الضرائب هما المسيطران على التنظيم المحاسبي، أي أن مهنة المحاسبة في ألمانيا تخضع لقانون الضرائب، فمبدأ حساب الدخل الضريبي ينص على أن الدخل

الضريبي يتحدد بناءا على ما يسجل في الدفاتر المحاسبية، و هذا يعني أنه لا يوجد اختلاف بين التقارير المحاسبية المقدمة لمصالح الضرائب و بين التقارير المحاسبية المنشورة، بمعنى أنه لا يوجد فرق بين النتيجة المحاسبية و النتيجة الضريبية.

و بالرغم من اتجاه ألمانيا نحو السوق الأوروبية و توجيهاتها التي تلزم بمبادئ الصحة و العدالة إلا أن تطبيقاتها تتم بشكل روتيني، و باختصار يمكن القول أنه لا يوجد جهة تصدر المعايير في ألمانيا رغم وجود قانون المحاسبة الشامل الصادر في سنة 1985.

القياس المحاسبي و التقارير المالية

في ظل القواعد الألمانية تعتبر طريقة الشراء هي الطريقة الأساسية للإتحاد و تقبل طريقة اتحاد المصالح في حالات معينة، و يسمح بشكلين من أشكال "طريقة الشراء هما" طريقة القيمة الدفترية و طريقة إعادة التقييم.

و تقدر قيمة الأصول و الخصوم للشراء بالقيمة الجارية و أية مبالغ زائدة تعتبر "شهرة محل Good will" و إما أن تخصم الشهرة من الاحتياطات أو تستنفذ تدريجيا على العمر الانتاجي.

كما تعتبر التكلفة التاريخية هي أساس تقويم الأصول الملموسة، إذ تعد ألمانيا من أشد دول العالم تأييدا لهذا المبدأ و قد بذلت جهودا كبيرة ضد التضخم الحاصل عن الدمار الناتج عن فترتين من التضخم في أوائل العشرينات.

و يُقيّم المخزون على أساس الوارد أولا يصرف أولا (FIFO)أو التكلفة الوسطية المرجحة (CMP)، و تعتبر طريقة الوارد أولا يصرف أولا (FIFO) مقبولة للأغراض الضريبية بدءا من سنة 1990.

كما تخضع الأصول الثابتة للإهتلاك وفقا لمعدلات الإهتلاك الضريبية، و لا يرسمل الإيجار التمويلي و لا توجد متطلبات خاصة لترجمة العملات الأجنبية.

و يضم التقرير المالي السنوي في ألمانيا – بالنسبة لشركات الأموال– على قائمة الدخل، الميزانية، تقرير مجلس الإدارة بالإضافة إلى الملاحق، أما قائمة التدفق النقدي فموصى بها.

و يمكن أن نلخص أهم الاختلافات و الفروقات بين النظام الذاتي و النظام القاري في الجدول التالي:

الجدول رقم 02: مقارنة بين النظام القاري والنظام الذاتي

البيان	النظام القاري	النظام الذاتي
	– القارة الأوروبية، فرنسا، بلجيكا، ألمانيا، اليونان، إيطاليا....الخ – إفريقيا الفرانكفونية. دول المغرب العربي الكبير. – لبنان. – دول المشرق. – دول آسيا كاليابان. – آخرون.	– الولايات المتحدة الأمريكية. – كندا. – انجلترا. – ايرلندا. – استراليا. – هولندا. – سنغافورة. – آخرون.
أصل التمويل	النظام البنكي بصفة رئيسية	الأسواق المالية بصفة رئيسية
الثقافة	الاتجاه نحو الدولة	الخواص
النظام القانوني	– تسيطر عليه القوانين التشريعية. – القانون هو الذي يزود القواعد. – المحاسبة بالتفصيل.	– يسيطر عليه القضاء (اجتهادات المحكمة). – القواعد تعدها المنظمات.
النظام الضريبي	– العلاقة محصورة بين المحاسبة و الضريبة	المحاسبة مستقلة على الضريبة
المستخدمون	المدينون، السلطات الضريبية و	المستثمرون بصفة أساسية

الرئيسيون للقوائم المالية	المستثمرون	
المبادئ	تسيطر عليها الحيطة	الهدف منها تقديم صورة واضحة
الإعلان (النشر)	التوجه نحو الإعلان المحدود	التوجه نحو الإعلان الواسع
حساب الأرباح	– سيطرة مبدأ الحيطة؛ – محدودية توزيع الأرباح؛ – تكوين احتياطات خفية	– سيطرة مبدأ استقلالية الدورات؛ – عدم وجود محدودية لتوزيع الأرباح؛ – لا وجود لاحتياطات خفية.

Source: Axel haller et Walton peter, la comptabilité internationale, veuibert, paris, France, 1997. P 9.

ثالثاً: المحاسبة في الدول الآسيوية

هناك اختلافات بين ثقافات دول المجموعة الآسيوية و ثقافات دول المجموعة الأنجلوساكسونية و ألمانيا و أوروبا اللاتينية بالرغم من أن هناك تأثير واضح للمستعمرات على هذه الدول. و تميل المحاسبة الآسيوية بشكل عام إلى السرية و التحفظ، و فيما يلي سنتطرق إلى ممارسة المحاسبة في بعض الدول الآسيوية.

1. المحاسبة في اليابان

هناك و كالتان حكوميتان مسؤولتان عن تنظيمات المحاسبة مع تأثر أكثر بقانون الضرائب على دخل المؤسسات، و في النصف الأول من القرن العشرين كان الفكر المحاسبي يعيش تأثيرا ألمانيا أما في النصف الثاني كانت الأفكار الأمريكية هي السائدة و حديثا أصبحت حركات التنسيق ذات تأثير ملموس.

يتم تنظيم المحاسبة في اليابان بثلاثة قوانين هي:

القانون التجاري الصادر في سنة 1899 يهدف لحماية الدائنين أما القانون المعدل فيهدف إلى حماية المستثمرين، قانون تبادل الأوراق المالية و البورصات الصادر سنة 1948

على غرار القوانين الصادرة في الولايات المتحدة الأمريكية سنتي 1933-1934، و قانون الضريبة على دخل المؤسسات.

كل هذه القوانين الثلاثة مرتبطة و متفاعلة مع بعضها البعض حيث تدير وزارة العدل القانون التجاري و هي مركز التنظيم المحاسبي، أما قانون الأوراق المالية و البورصات الذي تطبقه وزارة المالية فقد وضع على نمط قانون تبادل الأوراق المالية الأمريكي، أما المجلس الاستشاري للمحاسبة التجارية (BADC) فهو المسؤول على إيجاد معايير المحاسبة في ظل قانون الأوراق المالية و البورصة.

و أخيرا فإن لقانون الضرائب تأثيره الواضح، و هو يشبه فرنسا و ألمانيا و غيرها فلا يعتبر بالنفقات من الوجهة الضريبية إلا إذا كانت مسجلة بالكامل، و يقوم الدخل الخاضع للضريبة على أساس المبالغ المحسوبة وفقا للقانون التجاري، و لكن إذا لم يحدد القانون التجاري معالجة معينة فيرجع إلى قانون الضريبة.

القياس المحاسبي و التقارير المالية:

تستخدم التكلفة التاريخية في تقييم الأصول و لا يسمح بإعادة التقييم بل بتكوين احتياطات ضخمة لحفظ حقوق الدائنين، أما الاهتلاك فيحسب عن طريق القسط الثابت أو المتناقص كما تحدد معدلاتها القوانين الضريبية بالنسبة للمخزونات فإن تقييمها يكون بالتكلفة التاريخية و تعد طريقة الوارد أولا يصرف أولا (FIFO) و التكلفة الوسطية المرجحة (CMP) مقبولة، لكن طريقة المتوسط هي الأكثر شيوعا. كما أن الإيجار التمويلي يرسمل.

و يجبر القانون التجاري كل شركات الأموال على إعداد تقرير سنوي للمراجعة، إذ يحتوي هذا التقرير على: قائمة الدخل، الميزانية، تقرير الأعمال الذي يوضح نتائج الأعمال و وضعية المؤسسة.

2. المحاسبة في الصين

ينظر إلى الصين على أنها العملاق الاقتصادي للقرن الواحد و العشرين، و سكان الصين تمثل ربع سكان العالم و قد أدى إتباع إصلاحات الخاصة بعوامل السوق مؤخرا إلى النمو الاقتصادي السريع.

و أحسن ما يوصف به الاقتصاد الصيني الآن هو أنه اقتصاد مُهَجَنْ حيث تدير الدولة السلع الأساسية و الصناعات الاستراتيجية في حين تحكم عوامل السوق الصناعات الأخرى. و كذلك التجارة و القطاع الخاص. و قد اشتملت الإصلاحات الاقتصادية على الخصخصة، و هي تحويل المشروعات المملوكة للدولة إلى شركات مساهمة، لذلك كان لزاما أن توجد قواعد جديدة للمؤسسات الجديدة التي شملتها الخصخصة و التي أصبحت مستقلة و كذلك المؤسسات الأجنبية و المشتركة. و قد تحول دور الحكومة من إدارة كل من الاقتصاد الكلي و الاقتصاد الجزئي إلى الإدارة على مستوى الاقتصاد الكلي فقط.

لقد عدل القانون التجاري سنة 1993 بحيث يشمل جميع المشروعات و المنظمات بما في ذلك تلك التي لا تمتلكها أو تديرها الحكومة، وقد أوضح المبادئ العامة للمحاسبة و حدد دور الحكومة و الحالات التي تحتاج إلى إجراءات محاسبية، و تعتمد وضع معايير المحاسبة و المراجعة على وزارة المالية.

لقد وضعت وزارة المالية سنة 1992 معايير المحاسبة لمشروعات الأعمال (ASBE) حيث وضع إطارا مفاهيميا كدليل لوضع معايير محاسبة جديدة، و على أن تتماشى هذه المعايير مع الممارسة المحلية.

و اعتبارا من أول جانفي1993 أصبحت معايير المحاسبة لمشروعات الأعمال "ASBE" الحدث الهام لدعم اقتصاد الصين نحو اقتصاد السوق، إذ قبل هذه المعايير كان هناك أكثر من 40 نظاما محاسبيا موحدا مستخدما و التي اختلفت بحسب نوع الملكية و الصناعة.

و على الرغم من أن كل من هذه النظم سمي "موحدا" إلا أنها أدت إلى تباين و تضارب في الممارسة بشكل عام، لذلك فمن الأسباب التي حفزت وضع المعايير هو التوفيق بين

الممارسات المحاسبية المحلية، علاوة على أن الممارسة القائمة في ذلك الحين لا تتفق مع الممارسات العالمية و لا تتناسب مع اقتصاديات السوق، كما أن توافق الممارسة الصينية مع الممارسات الدولية يزيل موانع الاتصال بالمستثمرين.

و يعتبر مجلس شؤون المحاسبة (AAB) الجهة المسؤولة من خلال وزارة المالية عن وضع المعايير المحاسبية، كما تنظم لجنة الأوراق المالية الصينية (CSRC) العمل في بورصتي الأوراق المالية، الأولى شنغهاي و التي فتحت أبوابها سنة 1990 و الثانية بورصة شينزن و التي فتحت أبوابها سنة 1991.

القياس المحاسبي و التقارير المالية:

تستخدم طريقة الشراء للمحاسبة عن الاتحاد و تستنفذ الشهرة وفقا لمدة الاستفادة منها، و تستخدم طريقة حقوق الملكية إذا زادت الملكية في مؤسسة أخرى عن 25%، و إذا زادت الملكية عن 50% تندمج حسابات المؤسسة التابعة.

و تستخدم التكلفة التاريخية لتقييم الأصول الملموسة، و لا تعدل القيم التاريخية للتغيرات في القيمة السوقية، و بالتالي يقوم المخزون الراكد بالتكلفة، و تقبل طرق الوارد أولا يصرف أولا (FIFO) و المتوسط المرجح (CMP) و الوارد أخيرا يصرف أولا (LIFO) كطرق لحساب التكاليف، و تسجل أيضا الأصول غير الملموسة بالتكلفة و تستنفذ وفقا لعمرها الإنتاجي.

يتطلب أن تكون فترة المحاسبة سنة مالية، و تتكون القوائم المالية من: الميزانية، قائمة الدخل، قائمة التغيرات في المركز المالي (قائمة التدفقات النقدية)، بالإضافة إلى الملاحظات التي تشمل على قائمة السياسات المحاسبية و الجداول المرفقة التي تحتوي على تفاصيل إضافية عن القوائم المالية.

المحور الثالث: التوافق المحاسبي الدولي

أولا: طرق تجاوز الاختلاف المحاسبي الدولي

يتوجب على بعض الشركات أو المجموعات حتى تتمكن من الوصول إلى مصادر التمويل في أسواق أو دول أجنبية، إعداد قوائمها المالية بمستوى من الشفافية تفرضه هذه الدول. ويختلف هذا المستوى من دولة إلى أخرى، حسب طبيعة التنظيم الذي يحكم نشاطها الاقتصادي، خاصة الدخول للأسواق 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. تعتبر هذه الطريقة حلا لمشكلة الدخول للأسواق المالية 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).

2. الاعتراف المتبادل المعياري.

إضافة إلى مفهوم الاعتراف المتبادل الذي لقي استعماله حدود فرضتها قوة التباين والاختلافات بين الأنظمة المحاسبية، أضاف "HOARAU 1995" مفهوما جديدا هو الاعتراف المتبادل المعياري، والذي يتمثل في تطوير جملة من المعايير المحاسبية الدولية دون خيارات، على أن تترك للمؤسسات في كل دولة إمكانية تقديم أو عرض قوائمها المالية حسب معاييرها الوطنية، شريطة أن تقدم ضمن ملاحقها جداول تحول تتضمن توفيق بين معاييرها والمعايير الدولية المطورة خصيصا لهذا الغرض.

3. التوافق المحاسبي الدولي.

ويقصد به الاحتكام لجملة من المعايير المحاسبية، تحظى بصفة القبول الدولي، وتهدف إلى إضفاء الانسجام على الممارسة المحاسبية، أي أن التوافق يشمل المعايير المحاسبية التي يجب أن تكون موحدة بين كل الدول؛ والممارسة المحاسبية التي يفترض أن تكون متجانسة بين المؤسسات. ومع أن توافق الأنظمة المحاسبية يدفع إلى توحيد شروط المنافسة بين المؤسسات التي تنشط في إطار التجمعات الاقتصادية الدولية، إلا أنه يطرح عدة استفهامات حول طبيعة المؤسسات الملزمة بتطبيق المعايير المحاسبية الدولية ومدى قدرتها على تبني الممارسات الجديدة، خاصة وأنها مكلفة وثقيلة وتتطلب تضافرا للإمكانيات المادية والبشرية.

ثانيا: تاريخ التوافق المحاسبي الدولي.

إن التوافق المحاسبي الدولي بدأ مع بدايات القرن العشرين، حيث بدأت تعقد المؤتمرات الدولية للمحاسبة. ويمكن عرض لأهمها فيما يلي:

- المؤتمر المحاسبي الدولي الأول: عقد عام 1904 في سانت لويس بولاية ميسوري في الولايات المتحدة الأمريكية برعاية جمعيات المحاسبين القانونيين الأمريكية قبل تأسيس مجمع المحاسبين الأمريكيين عام 1917. وقد دار البحث في ذلك المؤتمر حول إمكانية توحيد المحاسبة بين الدول.
- المؤتمر المحاسبي الدولي الثاني 1926 في أمستردام.
- المؤتمر المحاسبي الدولي الثالث 1929 بنيويورك. وقد قدمت فيه ثلاث أبحاث محاسبية و هي:
  - الاستهلاك والمستثمر.
  - الاستهلاك وإعادة التقييم.
  - السنة الجارية أو الطبيعية.

- ❖ المؤتمر المحاسبي الدولي الرابع 1933 في لندن، وقد شارك فيه 49 منظمة محاسبية عينت 90 مندوبا عنها بالإضافة إلى حضور 79 زائر من الخارج. وقد بلغ عدد الدول التي مثلت في المؤتمر 22 دولة؛ منها أستراليا ونيوزيلندا وبعض الدول الإفريقية.
- ❖ المؤتمر المحاسبي الدولي الخامس 1938 في برلين، وذلك بمشاركة 320 وفد؛ فضلا عن 250 مشارك من باقي أنحاء العالم.
- ❖ المؤتمر الدولي السادس 1952 في لندن، حيث سجل في المؤتمر 2510 أعضاء؛ من بينهم 1451 من المنظمات التي رعت المؤتمر في بريطانيا و 196 من دول الكومنولث والباقي من 22 دولة أخرى.
- ❖ المؤتمر الدولي السابع 1957 في أمستردام. وقد شارك في المؤتمر 104 منظمات محاسبية من 40 دولة؛ وحضره 1650 زائر من الخارج و1200 عضو من البلد المضيف هولندا.
- ❖ المؤتمر المحاسبي الدولي الثامن 1962 بنيويورك؛ وحضره 1627 عضو من الولايات المتحدة بالإضافة إلى 2101 من دول أخرى؛ وشارك فيه 83 منظمة يمثلون 48 دولة؛ وقدم فيه 45 بحثا.
- ❖ المؤتمر المحاسبي الدولي التاسع 1967 بباريس.
- ❖ المؤتمر المحاسبي الدولي العاشر 1972، حضره 4347 مندوبا من 53 دولة.
- ❖ المؤتمر المحاسبي الدولي الحادي عشر 1977 في ميونيخ الألمانية وحضره مندوبين من أكثر من مائة دولة من دول العالم.
- ❖ المؤتمر المحاسبي الدولي الثاني عشر 1982 في المكسيك.
- ❖ المؤتمر المحاسبي الدولي الثالث عشر 1987 في طوكيو.
- ❖ المؤتمر المحاسبي الدولي الرابع عشر 1992 في الولايات المتحدة الأمريكية حضره أكثر من 2600 مندوبا من مختلف أنحاء العالم.

- ❖ المؤتمر المحاسبي الدولي الخامس عشر 1997 في المكسيك.
- ❖ المؤتمر المحاسبي الدولي السادس عشر 2002 في هونغ كونغ.
- ❖ المؤتمر المحاسبي الدولي السابع عشر 2006 في استانبول، وقد عقد تحت شعار تحقيق النمو والاستقرار الاقتصادي العالمي، ودور المحاسبة في تطوير الأمم واستقرار أسواق رأس المال في أنحاء العالم.

وقد أسفرت هذه المؤتمرات التي كانت نتيجة الضغوط المتزايدة من مستخدمي القوائم المالية من مساهمين ومستثمرين ودائنين ونقابات واتحادات تجارية ومنظمات دولية وجمعيات حكومية وأجهزة حكومية في تشكيل منظمات استهدفت وضع المعايير المحاسبية الدولية وتهيئة المناخ اللازم لتطبيق هذه المعايير؛ ومن أهم هذ المنظمات:

- الاتحاد الدولي للمحاسبين (IFAC).
- لجنة معايير المحاسبة الدولية (IASC).
- لجنة ممارسة التدقيق الدولي (IAPC).

ثالثا: الفاعلون الأساسيون في التوافق المحاسبي الدولي

شهد العقد الأخير من القرن الماضي جهود كبيرة لتطوير إعداد المعايير المحاسبية الدولية أسفرت عن نتائج هامة أتت ثمارها في مطلع القرن الحالي، ومازالت نتائج هذه الجهود تتوالى على الفكر والتطبيق المحاسبي على مستوى معظم دول العالم.

ويقود جهود التوافق المحاسبي الدولي عدد من المنظمات الخاصة والعامة واللجان الدولية، بعضهم يعمل ويهتم بهذا الموضوع على مستوى عالمي وبعضم على مستوى إقليمي.

وسنتناول دور هذه المنظمات في التوافق المحاسبي الدولي كالآتي:

1. المنظمات العالمية الخاصة

وتشتمل المنظمات العالمية الخاصة على:

1.1. لجنة المعايير المحاسبية الدولية (IASC).

تعتبر لجنة معايير المحاسبة الدولية هيئة مستقلة ولا تخضع لسلطة أي حكومة، حيث تأسست في يونيو عام 1973 بموجب اتفاق أبرم بين هيئات المحاسبة الوطنية في عشر دول تعد رائدة في هذا المجال، وهي : أستراليا، كندا، فرنسا، ألمانيا، اليابان، المكسيك، هولندا، بريطانيا، أيرلندا والولايات المتحدة الأمريكية. وتشكّل مجلس إدارة اللجنة من ممثلين من هيئات المحاسبة لنفس الدول. وعلى الرغم من أن تاريخ تأسيس اللجنة يرجع لنفس العام الذي تأسس فيه مجلس معايير المحاسبة الأمريكي (FASB)، إلا أن الغرض من تأسيس تلك اللجنة لم يكن أبدا خلق كيان محاسبي منافس للهيئة الأمريكية، كما لم يكن في تصوّر المؤسّسين أيضا، في ذلك الوقت، أنّ الكيان الدولي سوف يكون له ذلك الوزن والقبول العالمي الذي يحظى به الآن في تطوير وصناعة معايير المحاسبة.

لجنة معايير المحاسبة الدولية (IASC) هو الاسم الذي اختاره ممثلي هيئات المحاسبة للدول العشرة المساهمة في تأسيس الهيئة الدولية، ولقد كان الهدف من تأسيس تلك الهيئة منذ نشأتها وحتى إعادة هيكلتها في 2001 محدد في الآتي:

– مناقشة القضايا المحاسبية الوطنية فيما بين الدول المشاركة على نطاق دولي.

– طرح أفكار محاسبية يمكن تبنيها وإصدارها كمعايير دولية تخدم المصلحة العامة.

– تحقيق قدر من التوافق بين الممارسات المحاسبية فيما بين الدول المشاركة يسمح بالقابلية للمقارنة.

– العمل على تحقيق قدرا من القبول الدولي لما يصدر عن اللجنة من معايير.

ولتحقيق هذه الأهداف عملت اللجنة بمنهجية واحدة لم تغيرها منذ نشأتها حتى عام 1997، وإن تغيرت آلية اتخذا القرار من فترة إلى أخرى. تمثلت منهجية اللجنة في دور وحيد لعبته اللجنة خلال الخمسة والعشرون سنة الأولى من عمرها وهو دور تنسيق وتوحيد آراء أعضاءها من الهيئات الوطنية للمحاسبة (التوفيق)، حيث انصب عمل اللجنة على اختيار معالجة محاسبية معينة مطبقة في دولة ما ثم تبني هذه المعالجة وإدخال بعض التعديلات عليها إذا لزم الأمر والسعي للحصول على قبول دولي لها. بهذا الشكل فإن

اللجنة لم تمارس أي دور ينطوي على بحث وابتكار وتطوير معالجات محاسبية بناءا على حاجة معينة لمعيار محاسبي يعالج قضية محاسبية لا يوجد لها حل محاسبي مقبول.

وفي عام 1997، وبعد ما يقرب 25 سنة من تأسيسها، بدأت اللجنة في تبني الدور التطويري للمعايير، وذلك بتشكيل لجنة خاصة لمعالجة موضوع الأدوات المالية والمشتقات المالية، حيث تبنت اللجنة مشروعا خالصا بها ولا ينتمي لأي من المعايير أو المعالجات السائدة على المستوى الوطني. إذن ابتداء من عام 1997 بدأت اللجنة في ابتكار المعايير الخاصة بها، وبدأت الضغوط الدولية مطالبة اللجنة بإعادة الهيكلة وتبني معالجات محاسبية مستقلة والعمل على التوافق مع مجالس المحاسبة الوطنية.

2.1. الاتحاد الدولي للمحاسبين (IFAC).

الاتحاد الدولي للمحاسبين (IFAC) هو منظمة تضم في عضويتها هيئات المحاسبة والمراجعة والهيئات المحاسبية ذات الصلة في دول العالم. تأسس الاتحاد عام 1977، وفي نفس العام أبرم اتفاقا مع لجنة معايير المحاسبة الدولية على اختصاص اللجنة بالغرض الذي أنشئت من أجله، وهو إصدار معايير المحاسبة الدولية، على أن يشرف الاتحاد على اللجنة الدولية.

اختص الاتحاد بالمهام التالية:

- إصدار معايير المراجعة الدولية ومعايير خدمات التأكيد الأخرى.
- إصدار معايير رقابة الجودة لعمليات المراجعة.
- إصدار قواعد السلوك المهني.
- إصدار قواعد وضوابط التعليم المستمر.
- إصدار معايير المحاسبة في القطاع العام.

ويهيمن الاتحاد الدولي للهيئات المحاسبية على لجنة معايير المحاسبة الدولية، ويتبين ذلك من خلال أن الاتحاد يعتبر تنظيما محاسبيا دوليا يضم في عضويته عدد كبير من الهيئات المحاسبية المهنية في معظم دول العالم. وتتضح هيمنة الاتحاد على لجنة معايير

المحاسبة الدولية من بعض النصوص الواردة في اللائحة التنظيمية المعتمدة للجنة، ومن هذه النصوص:

- بند العضوية ينص على أن أعضاء لجنة معايير المحاسبة الدولية هم من الهيئات المحاسبية المهنية الأعضاء في الاتحاد الدولي للهيئات المحاسبية العالمية (IFAC)، ويدير أمور اللجنة مجلس إدارة يتم اختياره من هؤلاء الأعضاء.
- يتحمل الاتحاد الدولي (IFAC)نسبة 10% من مصروفات موازنة لجنة معايير المحاسبة الدولية.
- أي تعديل في اللائحة التنظيمية للجنة المعايير لابد وأن يناقش مع مجلس إدارة الاتحاد (IFAC).
- يعدّ مجلس إدارة اللجنة ميزانية مالية سنوية ترسل نسخة منها إلى أعضاء اللجنة وأخرى إلى مجلس إدارة الاتحاد (IFAC).

على هذا النحو تبدو لجنة معايير المحاسبة الدولية كأنها لجنة تابعة للاتحاد الدولي للهيئات المحاسبية العالمية.

3.1.مجموعة الأربعة + واحد (G4+1).

مجموعة الأربعة وواحد (G4+1) هي مجموعة مكونة من ممثّلين لمجلس معايير المحاسبة الوطنية في دول أستراليا وكندا ونيوزيلندا وإنجلترا والولايات المتحدة الأمريكية.

تكونت المجموعة عام 1993 للتنسيق فيما بينها لدعم المعالجات المحاسبية المقترحة والتعبير عن توجّهات مجالسها الوطنية بالنسبة للمعايير المحاسبية المقترحة. تحضر المجموعة اجتماعات مجلس إدارة اللجنة الدولية للمعايير المحاسبية بصفة مراقب دون أن يكون لها صوت معدود. ومع هذا، فإن المجموعة بعد أن تنسّق فيما بينها فإنها تبدي مقترحات وتعليقاتها على مشاريع المعايير المطروحة، كما تعدّ الدراسات والأبحاث التي تدعّم موقفها وتدعّم اللجنة الدولية.

قدمت المجموعة مساهمات بنّاءة في موضوعات محاسبية حيوية، أهمّها ما يلي:

- الرّبح الشامل كمقياس وحيد للأداء المالي (1998).
- المعالجة المحاسبية للاندماج وإعداد القوائم المالية الموحدة (1998).
- دراسة مدخل جديد للمحاسبة عن الإيجار الرأسمالي (1999).
- دراسة طريقة حقّ الملكية (1999).
- الحوافز المدفوعة على أساس القيمة السوقية للأسهم (2000).
- معالجة الشهرة الناتجة عن الاندماج.

هذه المجموعة قد أوقفت نشاطها عام 2001 بعد إعادة هيكلة لجنة معايير المحاسبة الدولية. وضمنت المجالس الكبرى وجود عضو دائم لها في مجلس المعايير الدولية يمثّل مندوب اتّصال بين المجلس الوطني والمجلس الدولي.

4.1. هيئة تداول الأوراق المالية في الولايات المتحدة الأمريكية (SEC).

يعتبر توفير الحماية للمستثمر الوطني من ممارسات الشركات الأجنبية اختصاص أساسي لهيئات سوق المال الوطنية. وتعتبر سوق المال الأمريكية أكثر أسواق العالم جاذبية للشركات الوطنية في دول أخرى للقيد فيها. ويرجع السبب في ذلك إلى تميّز أسواق المال الأمريكية بالعمق والاتّساع، مما يوفّر للشركات مصدرا مستقرا نسبيا من التمويل بتكلفة أقل مقارنة بالأسواق المالية لدولة موطن الشركة.

وتمارس هيئة البورصة الأمريكية (SEC) دورها في الرقابة على الشركات المقيّدة أو طالبة القيد منذ ما يزيد على 70 عاما. وتفرض الهيئة على الشركات الأجنبية المقيّدة لديها متطلّبات إفصاح معينة تفترض فيها أنها ترقى بالقوائم المالية المعدّة، وفقا لمعايير محاسبية أخرى بخلاف المعايير الأمريكية (US GAAP)، إلى مستوى القوائم المالية التي تعدها الشركات الأمريكية المقيّدة.

فالشركات الأجنبية المقيّدة لديها تعد قوائمها المالية في الغالب طبقا لمعايير المحاسبة الوطنية لدولها، والتي تختلف في أمور كثيرة مع معايير المحاسبة الأمريكية.

إن ارتفاع عدد الشركات الأجنبية في السوق الأمريكية وتنوّع جنسيات تلك الشركات سوف يشكّل عبئا على المستثمر الأمريكي في قراءة وتحليل ومقارنة قوائم مالية أعدّت وفقا لهذا العدد الكبير من مجموعات المعايير المحاسبية. من هذا المدخل، فإن الهيئة الأمريكية مارست دورها التنظيمي والرقابي لحماية المستثمر الأمريكي وذلك في اتجاهين:

- **الاتجاه الأول:** إلزام الشركات الأجنبية بإجراء تسوية لقوائمها المالية المعدّة وفقا لأي معايير لتعادل مثيلاتها التي يمكن أن تعدّ وفقا للمعايير المحاسبية الأمريكية.
- **الاتجاه الثاني:** بذلت الهيئة جهود مكثّفة لتشجيع الشركات الأجنبية على تبني معايير المحاسبة الدولية بدلا من معاييرها الوطنية.

5.1. المنظمة الدولية للبورصات العالمية (IOSCO).

تتطلب حماية الاستثمارات خارج الحدود اتفاقات دولية لتحقيق هذا الغرض، وعادة ما ينتج عن هذه الاتفاقات تأسيس منظمات أو هيئات دولية تنظم العلاقات المتبادلة بين الدول في الاختصاص الذي من أجله أنشئت، كما تعمل على حماية مصالح أعضاءها وحل النزاعات التي تنشأ بين الأعضاء نتيجة لتزايد عمليات القيد والتداول الخارجي، وكذلك زيادة حجم الاستثمارات الخارجية كان من الطبيعي أن تأسيس هيئة دولية لحماية الاستثمارات وتنظيم عمليات القيد الخارجي. لتحقيق هذه الأغراض تأسست المنظمة الدولية للبورصات العالمية (IOSCO) التي تهتم بتنظيم الاستثمار والقيد والتداول خارج حدود الدولة، تأسست المنظمة الدولية في أفريل 1983 وبدأت تمارس دورها في عام 1989، حيث أصدرت تقريرا أوضحت فيه أن عملية القيد والاستثمار خارج الحدود الإقليمية يمكن تسهيلها عن طريق إعداد معايير محاسبية دولية. ولقد ركّزت في ذلك على أهمية عمل لجنة معايير المحاسبة الدولية، واعتبرتها الجهة المؤهلة لتطوير معايير المحاسبة الدولية.

فأصبحت هذه المنظمة تحتاج إلى معايير محاسبية دولية معترف بها لاستخدامها كمرشد عند تقرير متطلبات القيد والتداول، كما أن لجنة معايير المحاسبة الدولية أصبحت بحاجة لهذه المنظمة لكي تلزم الشركات بتطبيق معايير المحاسبة الدولية وتفسيراتها كحد أدنى عند إعداد القوائم المالية.

2. المنظمات العالمية العامة

وتشتمل المنظمات العالمية على كل من :

1.2. الأمم المتحدة

إنّ اهتمام الأمم المتحدة بالمحاسبة والتقارير المالية يعكس اهتمامها الواسع بأثر الشركات متعددة الجنسيات على الاقتصاد العالمي. وقد جاء هذا الاهتمام من قبل الأمم المتحدة بالمحاسبة والحاجة إلى تحسين التقارير المالية نتيجة للتقارير التي أعدتها الهيئة التابعة للأمم المتحدة، وهي مجموعة الأشخاص البارزين عندما قامت بدراسة أثر الشركات متعددة الجنسيات على الاقتصاد العالمي، ودفعت باتجاه وضع نظام دولي قابل لمقارنة المعايير والتقارير المحاسبية المالية، وكذلك أوصت هذه المجموعة بضرورة تشكيل مجموعة من الخبراء في المعايير والتقارير الدولية للمحاسبة للنّظر في وضع نظام دولي للتقارير المحاسبية الموحدة. ولقد تقدم فريق الخبراء هذا عام 1978 للهيئة الخاصة بالشركات العاملة في عدة دول بتوصية اقترح فيها انشاء فريق عمل لهذا الغرض يتكون من 34 مندوبا ليعمل كهيئة دولية تعنى بدراسة مسائل المحاسبة وإعداد التقارير من أجل تحسين إمكانات توفير معلومات قابلة للمقارنة، ويتم الإفصاح عنها بقوائم الشركات التي تعمل بعدة دول. وقد قدمت مجموعة الخبراء تقريرها إلى الأمين العام للأمم المتحدة.

ولدى الأمم المتحدة حاليا أمانة في جنيف بسويسرا تسيّر النشاطات المتعلقة بالمحاسبة الدولية، حيث تقوم هذه الأمانة بمهام المساعدة التقنية، وهي موجهة بالأساس إلى الدول النامية. هذه الأخيرة يمكن لها أن تطلب المساعدة من هذه الهيئة بالخصوص فيما يتعلق بتطوير المعايير المحاسبية وخلق هيئات مهنية.

كذلك تنظم هذه الهيئة ملتقى سنوي دولي لخبراء المعايير المحاسبية الدولية، وهذا لمعالجة المشاكل المحاسبية الراهنة، منها المحاسبة البيئية، مسؤولية المراجعين واعتماد المعايير المحاسبية الدولية. كما يساعد هذا الملتقى الدول النامية في تحديد السياسات المحاسبية والحصول على المعلومات المتعلقة بالمشاكل المحاسبية الراهنة.

2.2. منظمة التعاون الاقتصادي والتنمية (OECD).

أسّست هذه المنظمة عام 1960، وتتكون من 24 دولة من الدول المتقدمة أو الصناعية غير الشيوعية. وتعمل هذه المنظمة كمنتدى يتلاقى فيه أعضاء الدول الرسميون، ويتناقشون في المشكلات التي تواجه كلا منهم، ويحاولون وضع سياسة للتوافق في المجالات الدولية الحرجة.

وتهدف المنظمة إلى تشجيع النمو الاقتصادي والتنمية الاقتصادية في الدول الأعضاء، وكذلك تشجيع التجارة الدولية على أساس غير متحيّز.

في عام 1981 أنشأت لجنة الاستثمار الدولي والشركات متعددة الجنسيات فريق عمل للمعايير المحاسبية لدراسة محاولات قامت بها هيئات خاصة ومؤسسات دولية من أجل تحسين إمكانية المقارنة أو من أجل تحقيق التوافق بين المعايير المحاسبية.

في عام 1985 عقدت منظمة التعاون والتنمية الاقتصادية ندوة حول توافق المعايير المحاسبية على الصعيد الدولي. وحضر الندوة ممثلون من الدول الأوروبية والأمم المتحدة والمنظمة الإفريقية للمحاسبة ومستخدمون متنوعون، حيث قاموا بتدعيم فكرة التوافق المحاسبي. وقد تم التأكيد في تلك الندوة على دور لجنة المعايير المحاسبية الدولية كمحفّز للتوافق الدولي للمحاسبة، وكذلك أكدت الندوة على أهمية الأمم المتحدة ومنظمة التعاون الاقتصادي للتنمية في الإلحاح على المنظمات الواضعة للمعايير المحاسبية بأن تطيع أو تمتثل إلى معايير لجنة معايير المحاسبة الدولية.

وقد أصدرت المنظمة دليل عمل للشركات المتعددة الجنسيات يتضمن الإفصاح الاختياري للمعلومات المالية. وحديثا بدأت المنظمة في تشجيع الأعضاء على التوافق للمعايير المحاسبية وإعداد تقارير مالية قابلة للمقارنة.

3. المنظمات الإقليمية العامة

ومن أهم هذه المنظمات نجد:

1.3. المجموعة الاقتصادية الأوروبية (EEC).

تأسّست المجموعة الأوروبية المشتركة عام 1957، وتضم عضويتها 12 دولة طبقا لمعاهدة روما، وتوسعت فيما بعد لتصل الآن إلى أكثر من 25 دولة. وتعرف هذه المجموعة بالسوق الأوروبية المشتركة، ومن أهدافها المعلنة خلق بيئة تجارية موحدة في الدول الأعضاء بهدف التدفق الحر للبضائع والأفراد ورأس المال، وتوحيد الجمارك والتنسيق بين القوانين المحلية للأعضاء.

ويعتبر التوافق في المبادئ والممارسات المحاسبية بين الدول الأعضاء أحد أهم المجالات التي اهتمت بها المجموعة الأوروبية. وقد قامت المجموعة بإصدار سلسلة من التوجيهات التي لها علاقة مباشرة بالتوافق المحاسبي بين الدول الأعضاء، حيث تعتبر هذه المجموعة في الواقع أول هيئة عالمية يكون لها سلطة مؤثرة في مجال التقارير المالية والإفصاح، حيث أن تأثيرها عام حتى أصبح لها تأثير على الشركات متعددة الجنسيات غير المؤسسة بدول الاتحاد، وتعمل بدول الاتحاد، حيث أن جهود التوافق التي تبذلها المجموعة يؤيدها القانون وملزمة، فهي مطبقة من قبل جميع الشركات التي تعمل في الاتحاد. ومن أهم التوجيهات التي أصدرتها المجموعة الأوروبية وتتعلق بالمحاسبة الإصدار الرابع والخامس والسابع.

وابتداء من سنة 2000 اختارت أوروبا استراتيجية جديدة، والتي تتمثل في تطبيق المعايير المحاسبية الدولية للمجمعات والشركات المسجلة في البورصة. هذا التوجه تم تأكيده من طرف نظام الاتحاد الأوروبي الصادر عن البرلمان الأوروبي بتاريخ 19 جويلية 2002

(CE N° : 1606/2002) والمنشور في الجريدة الرسمية للاتحاد بتاريخ 11 سبتمبر 2002.

فمن خلال هذا النظام فإن كل الشركات الأوروبية التي تلجأ إلى الإدخار العلني تكون مجبرة باستعمال المعايير المحاسبية الدولية (IAS/IFRS) مع تفاسيرها، وهذا لتحضير وإعداد حساباته المجمعة.

مع هذا القرار فإن الاتحاد الأوروبي وضع حدّا لمحاولات التوافق المحاسبي الجهوي التي شرع فيها سنة 1978 من خلال تطبيقه للتعليمة رقم 04.

وتتم المصادقة على المعايير المحاسبية الدولية مسبقا من طرف لجنة التنظيمات المحاسبية الأوروبية وذلك قبل تطبيقها في دول الاتحاد.

وتتشكل هذه اللجنة من ممثّلين أعضاء للإتّحاد، مهامها الأساسية تقديم آراء حول اقتراحات مجلس معايير المحاسبة الدولية، ويساعدها في أعمالها هيئة خاصة مشكلة أساسا من ذوي الاختصاص المحاسبي (EFRAG).

2.3. مجلس المحاسبة الافريقي (AAC).

تأسس مجلس المحاسبة الإفريقي عام 1979، ويضم 27 بلدا إفريقي. هدف هذا المجلس يشتمل على إيجاد توافق بين الأنظمة المحاسبية للدول الأفريقية، وكذلك تشجيع القيام بالبحوث والدراسات المتعلقة بالمعايير المحاسبية.

4. المنظمات الإقليمية الخاصة

من أهم المنظمات الإقليمية الخاصة التي تبذل جهودا متفاوتة في محاولة إيجاد نوع من التوافق المحاسبي على المستوى الإقليمي نجد:

1.4. مؤتمر المحاسبة الأمريكي (AIC).

عقد هذا المؤتمر لأول مرة في عام 1949، ومنذ ذلك التاريخ عقدت سلسلة من المؤتمرات ومجموعة من اللجان تم إنشاءها خلال حياة (AIC)، إحدى هذه اللجان تهتم بالمصطلحات الفنية. وتشتمل أهداف اللجنة الفرعية على توحيد المصطلحات في أمريكا

وعمل قاموس المصطلحات باللغة الانجليزية والاسبانية والبرتغالية، ولجنة أخرى فرعية تهتم بتبادل الطلبة والأساتذة الجامعيين بين عدد من الدول ولجنة أخرى تهتم بالمبادئ والمعايير المحاسبية.

2.4. إتحاد المحاسبين الأوروبيين (UEC).

أنشأت هذه المنظمة في عام 1951، حيث كانت هناك في ذلك الوقت نقاشات تدور حول إنشاء معهد دولي للمحاسبة تحت رعاية منظمة الأمم المتحدة، ولكن هذه النقاشات لم تكلل بالنجاح. وفي المقابل، أنشئت منظمة أوروبية تتكون من عضوية المنظمات المهنية للمحاسبة من أكثر من عشرين دولة. ومن أهم أهداف الاتحاد تسهيل تبادل الآراء، وتسهيل متطلبات دخول المهنة إلى دول الأعضاء، وتسهيل السماح للمراجعين بالتنقل في الدول الأعضاء. ويجتمع الاتحاد مرة كل ثلاث و أربع سنوات. وقد عقد أول مؤتمر في عام 1953، بعنوان التوحيد المحاسبي والتكامل الاقتصادي. وقد شكل المؤتمر لجنة للتحقيق في إمكانية وضع دليل محاسبي أوروبي، حيث كان في ذلك الوقت ينظر إلى الخطة والدليل المحاسبي بأنه الوسيلة لتوافق الممارسات المحاسبية.

في عام 1963، تم توسيع دائرة الدول الأعضاء بشكل كبير. وفي عام 1966 بدأ الإتحاد بإصدار مجلة الاتحاد الأوروبي، والتي ساعدت في تقليص الاختلافات المحاسبية بين دول الأعضاء.

3.4. جمعية أمم جنوب شرق آسيا لاتحاد المحاسبين (AFA).

تأسس الاتحاد عام 1977 من الهيئات المحاسبية في رابطة دول جنوب شرق آسيا، والتي كانت عندئذ اندونيسيا وماليزيا والفلبين وسنغافورة وتايلاندا. وقد عقد أول مؤتمر لها في عام 1978. وفي عام 1979، أصدر الاتحاد أول معايير محاسبية، كما أصدرت في عام 1980 أول معايير مراجعة.

وتعتبر جهود اتحاد المحاسبين لدول جنوب شرق آسيا مكملة لتلك الجهود التي تقوم بها لجنة المعايير المحاسبية الدولية والاتحاد الدولي للمحاسبين، ومصدرا لوجهات نظر بلدان

جنوب شرق آسيا في وضع المعايير الدولية من قبل هاتين المجموعتين. وتعمل (AFA) على تعديل المعايير الدولية للمحاسبة بما يتلاءم واحتياجاتها الخاصة. وبالإضافة إلى المعايير، فإن (AFA) تهتم بتوافق التعليم وتطوير قانون يتعلق بسلوكيات المهنة ممكن أن يطبق بالدول الأعضاء.

4.4. إتحاد محاسبين آسيا والمحيط الهادي (CAPA).

تأسس الاتحاد عام 1957 من أكثر من ثماني وعشرون هيئة محاسبية من عشرين دولة. ويهدف الاتحاد إلى تطوير مهنة محاسبية إقليمية متوافقة وذات معايير متجانسة. ويعمل مع لجنة معايير المحاسبة الدولية والاتحاد الدولي للمحاسبين الدولي للمحاسبين في تسهيل مهمة وضع معايير محاسبية دولية مقبولة قبولا عاما، وكذلك أخذ ظروف البلدان النامية بعين الاعتبار عند صياغة معايير المحاسبة والمراجعة الدولية.

4.5. الجمعية العربية للمحاسبين القانونيين (ASCA).

تأسست الجمعية العربية للمحاسبين القانونيين عام 1965، وتتكون من عضوية الهيئة المهنية بالدول العربية. وقد عقد أول مؤتمر لها عام 1965، كما أصدرت في 1970 أول معايير للمراجعة.

رابعا: معايير المحاسبة الدولية ومستجداتها

معايير المحاسبة الدولية ويرمز لها بالرمز IAS الصادرة عن اللجنة IASC حيث قامت بإصدار 41 معيار مرقم من 1 إلى 41 خلال الفترة 1973 إلى 2000، إلى أن تم استبدال هيكلها وتعويضها بالمجلس IASB في 2001 فأصبح المسؤول الوحيد على إضافة معايير وتعديل أخرى أو إلغائها، وقد قام المجلس بإجراء تعديلات على البعض، وإلغاء البعض الآخر، ليصبح عددها 24 معيارا إلى غاية يومنا هذا.

المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية ويرمز لها بالرمز IFRS وهي التسمية الحديثة لمعايير المحاسبة الدولية، والتي بلغ عددها 17 معيار لغاية أواخر 2017، كان آخرها

IFRS17 "عقود التأمين" والذي سيصبح ساري المفعول وبالتالي واجب التطبيق اعتبارا من بداية 2019، وبالتالي إلغاء المعيار IFRS4.

لقد شهدت معايير المحاسبة الدولية وتفسيراتها منذ بداية إصدارها وإلى غاية يومنا هذا العديد من التغيرات والتعديلات وهذا في إطار إعداد قواعد محاسبية تتماشى مع متطلبات كل فترة، حيث شهدت هذه المعايير ديناميكية كبيرة خلال السنوات الأخيرة كمحاولة لإيجاد حلول مناسبة للمشاكل المحاسبية المعاصرة، حيث سنعرض فيما يلي جدولا يلخص أهم المستجدات التي مست معايير الإبلاغ المالي الدولية.

الجدول رقم 03: مستجدات معايير الإبلاغ المالي الدولية

المعيار	إسم المعيار	تاريخ الإصدار	تاريخ السريان	الموضوع
IFRS3	اندماج الاعمال	2017/12/11	2019/01/01	توضيح
IFRS9	الأدوات المالية	2017/10/12	2019/01/01	إكمال تطبيقات المعيار بما في ذلك نموذج الخسائر الائتمانية المتوقعة
IFRS11	الترتيبات المشتركة	2017/12/12	2019/01/01	توضيح
IFRS16	عقود الإيجار	2016/01/13	2019/01/01	المعيار مكتمل للتفعيل
IFRS12	الحصص في المنشآت الأخرى	2017/12/12	2019/01/01	توضيح
IAS19	منافع الموظفين	2018/02/07	2019/01/01	تعديل الخطة، تقليصها أو تسويتها
IAS23	تكاليف الاقتراض	2017/12/12	2019/01/01	توضيح متعلق بافتراضات محددة بعد اكتمال تلك المتعلقة بالأصول
IFRS03	اندماج الأعمال	2018/10/22	2020/01/01	تعريف جديد للأعمال
IAS01	عرض القوائم المالية	2018/10/31	2020/01/01	تعريف جديد للمعدات
IAS08	السياسات	2018/10/31	2020/01/01	تعريف جديد للمعدات

	المحاسبية والتغيرات في التقديرات المحاسبية والأخطاء			
IFRS17	عقود التأمين	2017/05/18	2020/01/01	المعيار مكتمل للتفعيل

المصدر: عنون فؤاد، قاضي فاطمة الزهراء، التوجه نحو إعادة التوافق المحاسبي الدولي – حالة الجزائر–، مجلة العلوم التجارية والتسيير، المجلد 17، العدد 1، 2021.

خامسا: استراتيجيات التوافق المحاسبي مع المعايير المحاسبية الدولية

يتم تبني معايير المحاسبة الدولية في سبيل تحقيق التوافق وفقا لعدة مقاربات وأشكال تتلخص في:

- تبني معالجات معايير المحاسبة الدولية: يعتبر هذا من أفضل الأساليب لتطبيق معايير المحاسبة الدولية حيث تطلب السلطة القضائية من المؤسسات استخدام معايير المحاسبة الدولية الصادرة من قبل المجلس IASB، لكن عدد قليل من الدول استخدمت هذا الأسلوب ويمكن اعتبار جنوب إفريقيا مثالا.
- صياغة معايير المحاسبة الدولية (بدون تغيير جوهري) لتكون من ضمن القانون: يمكن اعتبار هذا الأسلوب كوسيلة لفرض معايير المحاسبة المحلية لتتناسب مع معايير المحاسبة الدولية، والتي يمكن تحديثها عبر الزمن، ومقارنة مع الأسلوب الأول فإن هذا الأسلوب أكثر بطئا في تطبيق المعايير المحاسبية الدولية، ويمكن اعتبار كندا مثالا على ذلك.
- تأييد معايير المحاسبة الدولية: من هذا الأسلوب يمكن مقارنة معايير المحاسبة الدولية مع نظيرتها المحلية أو الوطنية والعمل على تحديثها من حين إلى آخر، أي أن المعيار سيكون خاضع للتعديل في أي لحظة ويعتبر الاتحاد الأوروبي أفضل مثال عل ذلك.
- التقارب الكامل مع معايير المحاسبة الدولية (معنية الالتزام): هذا الأسلوب لتطبيق معايير المحاسبة الدولية مستخدم في أستراليا، حيث يعمل مجلس معايير المحاسبة

الأسترالي AASB على أخذ مخرجات مجلس معايير المحاسبة الدولية IASB وتعديلها بما يتلاءم مع البيئة الأسترالية مثل تغيير بعض المصطلحات إلى مصطلحات متعارف عليها في الوسط الأسترالي، إن نتيجة هذا الأسلوب هو معايير مقاربة لمعايير المحاسبة الدولية الصادرة عن IASB ولكنها تختلف في بعض التفصيلات بما يسمح بالالتزام بتطبيقها.

- تبني معايير المحاسبة الدولية بشكل جزئي: وفق هذا الأسلوب يمكن تبني معايير المحاسبة الدولية كنقطة بداية لتطبيقها مع القيام بالتغيرات اللازمة خلال التطبيق، وتعتبر الصين مثالا على ذلك.

سادسا: معوقات التوافق المحاسبي الدولي مع المعايير المحاسبية الدولية

إنه مما يزيد من تعقد عملية التوافق المحاسبي الدولي وجود بعض المعوقات التي من أبرزها:

1. الوطنية:

من صور الوطنية الرفض المحض للممارسات المختلفة السائدة في بلد آخر بدون الأخذ في الإعتبار المزايا النظرية والتطبيقية التي يمكن أن تقدمها تلك الممارسات، وتظهر تلك الحالة عادة في بعض الدول النامية عندما يتم النظر إلى المعايير المحاسبية الدولية المصدرة من قبل لجنة المعايير المحاسبية الدولية على أنها متحيزة للممارسات المطبقة في الولايات المتحدة الأمريكية وبريطانيا، وفي نفس الوقت فإن تلك المعايير المحاسبية الدولية ينظر إليها أنها لا تعطي الإهتمام الكاف لإحتياجات البيئة المحلية للدول النامية وبالتالي فإنها غير ملائمة وغير كافية لتلك الإحتياجات.

ومن صور الوطنية التي غالبا ما تظهر في البلدان المتقدمة عندما تنفر تلك الدول من تغيير المعايير المحلية الخاصة بها، وبالتالي فإن تبني المعايير الدولية بدلا من المعايير المحلية يمكن اعتباره تخفيض في درجة ومستوى جودة النظم المحاسبية المطبقة بالفعل محليا، وهذا أمر غير معقول.

2. اختلاف نقاط البدء.

المستويات المختلفة لتأثير النظام القانوني لأحد البلدان على معايير المحاسبة يمثل واحدا من العوامل التي تدل على أن الدول متجهة في مسار تحقيق التوافق المحاسبي الدولي من نقاط بدء مختلفة، وأنها ليست بالضرورة تسير في الاتجاه نفسه أو السرعة نفسها، حيث أن البلدان التي لديها تاريخ طويل من استخدام المعايير المحاسبية الصادرة من القطاع الخاص قد تجد مسار استخدام تلك المعايير المحاسبية الدولية ملائما للأخذ به، بينما هناك بعض البلدان التي تستخدم القوانين الصادرة من الحكومة تجد صعوبة في تطبيق هذه المعايير، بحيث يتطلب هذا إعداد خطط لتحضير التقارير المالية والتطبيقات المحاسبية التي تتوافق مع تلك البلدان التي تأخذ بمسار المعايير المحاسبية الدولية.

3. مجموعة المستخدمين المعنيين.

يعتبر المستثمر في الولايات المتحدة الأمريكية والمملكة المتحدة هو المستخدم الرئيسي لمخرجات المحاسبة، في حين في ألمانيا تعتبر السلطات الضريبية هي صاحب النصيب الأكبر، وفي بعض البلدان تكون الحكومة هي الأساس على سبيل المثال فرنسا.

حيث لا يوجد اتفاق على احتياجات مجموعة المستخدمين أو وجود ترتيب لها ومن ثم فقد تكون هناك صعوبات في تحقيق تقدم ملحوظ تجاه إنجاز التوافق الدولي.

4. القصور في الالتزام بالتنفيذ

يعتبر من ضمن العوائق أمام التوافق المحاسبي الدولي هو أن بعض الدول لا توجد بها منظمات حكومية أو غير حكومية مسؤولة عن الإشراف ومراقبة الإلتزام بالمعايير المحاسبية المقبولة في تلك الدول، ففي دول مثل أمريكا توجد بورصة الأوراق المالية تراقب وتشرف على عملية تطبيق المعايير المحاسبية المقبولة، وفي بريطانيا إتحاد بورصات الأوراق المالية، ولكن عدم وجود هذه المنظمات بالعديد من الدول خاصة النامية منها يجعل من الصعب إلزام الشركات بتلك الدول بالإلتزام بالمعايير الدولية.

5. اللغة

إن الإختلاف في لغات الدول قد يقف عائق دون سهولة فهم واستيعاب الكلمات والمفاهيم التي تعبر عن نواحي في المحاسبة.

6. تباين مستويات الأداء الاقتصادي.

إن كل من درجة التطور والتوجه الاقتصادي من العوامل الرئيسية التي تحدد مدى تطور الأساليب المحاسبية في دولة ما، ففي المستويات المتدنية من التطور الاقتصادي تكون الأنشطة الاقتصادية قليلة وبسيطة، وبالتالي يكون مستوى المحاسبة بسيط هو الآخر، وكلما زاد مستوى وحجم النشاط الاقتصادي، يزيد الاهتمام بالنواحي المحاسبية، فعندما تزيد الضرائب المباشرة على الثروة (الدخل) المفروضة على الأفراد والشركات يؤدي ذلك إلى ظهور المحاسبة الإدارية والتوسع في إعداد ونشر التقارير المالية لخدمة الدائنين والمستثمرين أيضا، كلما زاد تنوع وتعقد الأنشطة التجارية والإقتصادية كلما أدى ذلك إلى تبني أساليب محاسبية جديدة للتعامل مع عمليات الإنضمام والإندماج، عقود الإيجار طويلة الأجل، أرباح وخسائر التعامل في العملات الأجنبية...إلخ.

إن مستوى اهتمام الدول بقضايا التوافق المحاسبي تابع لمكانة هذه الأخيرة ضمن استراتيجيات التنمية التي تجد امتداد لها حتما في أنشطة المؤسسات التي يفترض أنها المعني الأول بالمعايير الدولية، الأمر الذي يقودنا للتساؤل عن مدى ملائمة المعايير الدولية وتطبيقاتها مع أولويات التنمية في كل الدول والدول النامية على وجه الخصوص تبعا لحجم وحداتها الإقتصادية، التي أهم ما تتميز به هو صغرها وضعف كفاءتها وأدائها.

7. الديانة.

حكومات الدول الإسلامية عليها أن تعتمد نظام اقتصادي خال من الفوائد (الربا) ولذلك عليها أن تجد وسائل لعرض وتوصيل المعلومات المحاسبية المرتبطة بالمعاملات الآجلة.

المحور الرابع: مقاربة النظام المحاسبي المالي

أولا: مرجعية النظام المحاسبي المالي

1. تطور ممارسات المحاسبة الجزائرية في ظل المرجعيات الدولية

ورثت الجزائر عقب استقلالها عن الاستعمار الفرنسي مجموعة من القوانين التي اعتبرتها غنائم حرب، من بينها المخطط المحاسبي العام **(PCG)** الفرنسي لسنة 1957، بموجب القانون رقم 157/62 المؤرخ في 31 ديسمبر 1962؛ من هذه النقطة بدأ التوجه نحو المرجعية الفرنسية (القارية).

كان المخطط المحاسبي العام مستعملا في كافة المنشآت الجزائرية على شكل مخطط محاسبي وطني، لكنه لم يكن يقدم المعلومات المحاسبية الكافية التي يحتاجها مستعملوها، ما أوجب تعديله لتوافق مع النظام الاقتصادي و السياسي المتبع من الجزائر بعد الاستقلال. لأن هذا المخطط يستجيب لمتطلبات النظام الاقتصادي الحر الذي يتأثر بعوامل السوق، و ليس لنظام اقتصادي موجه كالذي تبنته الجزائر، إضافة إلى أن هذا المخطط عُدّل في فرنسا سنة 1971 ليتماشى مع التعليمة الرابعة الأوروبية. فأصبح بالنسبة للجزائر المخطط المحاسبي العام يعبّر عن مجموعة من النقائص التي لا تتماشى مع الاقتصاد الموجه، فالقوائم المالية المعدة وفقه تحتاج لمجموعة من التعديلات حتى تفي بالغرض و تحقق الأهداف المرجوة منها. هنا بدأت (الجزائر) تفكر في توفيق نظامها المحاسبي مع الأنظمة المحاسبية المشابهة لها في التوجه الاقتصادي لكن مع مراعاة ظروف اقتصادها الخاص.

في الحقيقة كانت أولى محاولات تعديل المخطط المحاسبي العام سنة 1969، عن طريق إنشاء هيئة تعمل على تطوير مخطط محاسبي جديد، فكان قانون المالية لسنة 1970 يلزم تطبيق هذا المخطط مع بداية سنة 1971. لكن هذا المشروع لم يرى النور. في السياق نفسه، يوم 05 ماي 1972 تاريخ إنشاء المجلس الأعلى لتقنيات المحاسبة **(CSTC)**، أعطى وزير المالية أمرا باستدراك كل النقائص الموجودة في أي وسيلة أو

تقنية تساعد على التسيير وُرثت من العهد الاستعماري، تماشيا مع المسعى الذي تبنته الجزائر و هو الاقتصاد الموجه الإشتراكي.

أقرت وزارة المالية بضعف المخطط المحاسبي العام و محدوديته في مسايرة التغيرات الحاصلة في الاقتصاد الجزائري، فأمرت بتطويره و إيجاد بديل جيد و فعال يتماشى و الاقتصاد الموجه، عن طريق الاستفادة من تجارب الدول التي تبنت الاقتصاد الموجه قبل الجزائر كدراسة المخطط المحاسبي لمنظمة الدول الإفريقية و الملغاش و الموريس و تشيكسلوفاكيا**(OCAM)**.

في هذا الإطار كلف وزير المالية المجلس الأعلى لتقنيات المحاسبة بمهمة تطوير مخطط وطني محاسبي يتماشى و الظروف الاقتصادية للجزائر؛ و إصلاح نظام المحاسبة العمومية (الحكومية) أيضا. كان من بين الأمور الهامة الواجب الأخذ بها في تطوير مخطط محاسبي جديد ما يلي:

- تطوير مخطط محاسبي يتماشى و يتكيف مع الظروف الاقتصادية؛
- تثبيت و تبسيط المصطلحات المحاسبية و تحديد قواعد إعداد القوائم المالية؛
- الأخذ في الحسبان مستعملي المعلومة المحاسبية كالبنوك و مراكز التخطيط و غيرهم؛
- تزويد المحاسبية الوطنية بمعلومات سهلة التجميع و واضحة و مفيدة، تمكن من عمليات الإحصاء و التنبؤ؛
- تطوير مخطط محاسبي وطني يساعد المنشآت الجزائرية على حساب التكاليف و الإيرادات، بحيث تعتبر كوسيلة مساعدة في التسيير و اتخاذ القرارات الرشيدة.

في 29أفريل1975 صدر الأمر رقم 35-75 الذي يعالج نطاق تطبيق المخطط المحاسبي الوطني **(PCN)**، و في 23 جوان 1975 صدر أمر بتطبيقه ابتداء من جانفي1976. جدير بالذكر أن هذا المخطط يحتوي على مدونة حسابات كما هو معمول به في المرجعية الفرنسية.

عرف المخطط المحاسبي الوطني أربع إضافات أساسية تمثلت في الدورية رقم **047/89/CE/DC/F/185** المؤرخة بتاريخ 24 ماي 1989، المتعلق بمحاسبة العمليات ذات العلاقة باستقلالية المنشأة من خلال تقسيم حساب رأسمال الشركة إلى "رأسمال مستدعى" و آخر "رأسمال غير مستدعى"، و حسابات الشركاء قسمت إلى "مساهمات نقدية" و "مساهمات غير نقدية"، و تم إضافة حساب جديد يسمى "الشركاء المغيبون (المفلسون)؛ و الدورية رقم **046/90/CE/DC/F/635** المؤرخة بتاريخ 11 مارس 1990 المتعلقة بمحاسبة مساهمة العمال في أرباح المنشأة و إتقان طرق التسجيل المحاسبية المتعلقة بها؛ و التوجيه رقم 95/001 الصادر في 02 أكتوبر 1995 الذي يعالج محاسبة توزيع الأرباح و محاسبة حسابات الشركاء و غيرها...؛ و التوجيه رقم **DGC/MF/581** الصادر في 21أفريل1997 الذي نشر قائمة الحسابات المتعلقة بالحساب 15 فارق إعادة التقييم و طرق محاسبة هذا الفارق.

إن قانون المخطط المحاسبي الوطني، و الإضافات التي تبعته، تعطي الانطباع أن المحاسبة في الجزائر تعتمد على ثقافة القانون المكتوب، الذي لا يترك أي مجال للاجتهاد المحاسبي. كما أن من خصائص هذا المخطط الاهتمام بطرق سير الحسابات، و أولوية الشكل القانوني على الجوهر الاقتصادي، إضافة إلى وجود مدونة حسابات، و توجيه مخرجات النظام المحاسبي لحساب المجمعات الكبرى و الضرائب الواجب دفعها. يؤكد توجه النظام المحاسبي الجزائري نحو المرجعية الفرنسية (القارية).

2. اعتماد النظام المحاسبي المالي

بدأ التفكير في تطوير المخطط المحاسبي الوطني سنة 1987 من خلال تنصيب وزارة المالية لمجموعة عمل قدمت سنة 1991 مشروع نظام محاسبي لكن دون نتيجة ملموسة. و في سنة 2001 قام المجلس الوطني للمحاسبة **(CNC)** الجزائري، و ممثلين عن الخبراء المحاسبين الجزائريين، و ممثلين عن الخبراء المحاسبين و المجلس الوطني لمحافظي الحسابات **(CNCC)** الفرنسي، بوضع مشروع نظام محاسبي يتوافق مع

المعايير المحاسبية الدولية، في إطار برنامج تم تمويله من البنك الدولي، و منذ ذلك الوقت بدأ التفكير الجدي في تطوير المخطط المحاسبي الوطني. و انطلقت فكرة التوجه نحو المرجعية الأنجلوسكسونية الممثلة في مرجعية معايير المحاسبة الدولية **(IAS/IFRS)**.

و قد قامت وزارة المالية بتنظيم ملتقيات لتكوين المكونين في مجال معايير المحاسبة الدولية **(IAS/IFRS)** و التغيرات التي ستطرأ على النظام المحاسبي الجزائري سنوات 2003، 2004، 2005، الأمر الذي يؤكد الاهتمام بمرجعية المعايير المحاسبية الدولية **(IAS/IFRS)**.

كان أمام الجزائر ثلاث خيارات لتطوير نظامها المحاسبي، أولهم تكييف المخطط الوطني المحاسبي مع المعايير المحاسبية الدولية **(IAS/IFRS)**، و ثانيهم تبني المعايير المحاسبية الدولية مباشرة، و آخرهم إنشاء مخطط وطني محاسبي جديد يتوافق مع المعايير المحاسبية الدولية. ففضلت الجزائر الخيار الأخير لعدة أسباب أهمها التكاليف الباهظة لتكييف المخطط المحاسبي الوطني مع المعايير المحاسبية الدولية، و ثقافة القانون المكتوب التي تفرض وضع مخطط محاسبي بمدونة حسابات. و هذا ما يعني أن المرجعية المحاسبية الفرنسية في الجزائر لا تزال قائمة رغم بداية التوجه نحو مرجعية المعايير المحاسبية الدولية.

في 12جويلية2006 قام مجلس الحكومة بمناقشة و مراجعة مشروع أوَّلي لقانون نظام محاسبي يتوافق و المعايير المحاسبية الدولية، و أصبح هذا المشروع ساري المفعول بعد سنة حيث نشر في الجريدة الرسمية. و كُلّف المجلس الأعلى للمحاسبة **(CNC)** بوضع خطة عمل من أجل فهم المعايير المحاسبية الدولية، و تكوين مكونين جدد فيها بغية التطبيق الجيد لمشروع النظام المحاسبي المالي.

في 13 ماي 2007 صادق مجلس الوزراء على مشروع النظام المحاسبي المالي، و كُلفت وزارتي التعليم العالي و التكوين المهني بالشروع في إعادة صياغة برامج التكوين في

المحاسبة، و في 25 نوفمبر 2007 صادق البرلمان على القانون رقم 07/11 الذي أوضح المصطلحات و المفاهيم الأساسية التي يجب الاعتماد عليها في إعداد القوائم المالية، و كذلك الفروض و المبادئ المحاسبية و الخصائص النوعية للمعلومة المالية و المحاسبية، و تقرر موعد الانطلاق في تطبيقه بداية من جانفي2009، إلا أن المرسوم التنفيذي رقم 156/08 الصادر في 26 ماي 2008، المكمل و المتمم لقانون النظام المحاسبي المالي المتضمن تطبيق أحكام القانون السابق _ قانون رقم 07/11_، أرجأ بداية تطبيقه إلى جانفي2010، نتيجة نقص الخبرة لدى الجزائر في المعايير المحاسبية الدولية. ليأتي القانون المؤرخ في 25 مارس 2009 ليحدد قواعد التقييم و المحاسبة لبنود القوائم المالية و كذلك محتوياتها، مرفوقا بمدونة الحسابات ذات الأرقام الثلاثة.

إن إنشاء نظام محاسبي مالي بالاستناد إلى المعايير المحاسبية الدولية يُبرز جليا النية في التوجه إلى مرجعية المعايير المحاسبية الدولية **(IAS/IFRS)**، و هو ما يدل على التوجه إلى تبني مفاهيم محاسبية أنجلوساكسونية، وفق خصائص المرجعية الفرنسية (القارية) التي تفرض وجود قانون محاسبي مكتوب.

و تهدف الجزائر من خلال توفيق محاسبتها مع المعايير المحاسبية لاستدراك النقائص التي كانت موجودة في المخطط المحاسبي الوطني، و إيجاد حلول مناسبة لها، و مسايرة التطورات الحاصلة في مجال المحاسبة في العامل و تغيرات البيئة الاقتصادية في الجزائر. و يمكن أن نلخص هذه الأهداف في:

– إيجاد حلول محاسبية للعمليات التي لم يعالجها المخطط المحاسبي الوطني؛

– مسايرة التغيرات الحاصلة في الاقتصاد الجزائري الخارج من الاقتصاد الموجه نحو الاقتصاد الحر؛

– تبني تطبيق المعايير المحاسبية الدولية قصد تقريب و توفيق الممارسة المحاسبية في الجزائر من الممارسات الدولية القائمة على هذه المعايير المصادق عليها من كثير من الدول؛

– تمكين المؤسسات الاقتصادية من تقديم معلومات مالية تتميز بالخصائص النوعية و الكمال و الشفافية؛

– تسهل القواعد و الممارسات المحاسبية؛

– الاستجابة للاحتياجات المختلفة لمستعملي المعلومة المحاسبية من مستثمرين و مقرضين و موردين و ...؛

– تمكين عملية تقييم البنود على أساس السوق، و ضمان مقروئية أفضل للحسابات بالنسبة للمستثمرين الأجانب في إطار عملية الشراكة.

3. النظام المحاسبي المالي و المرجعيات الدولية

إن تبني نظام محاسبي مالي يتوافق مع مرجعية المعايير المحاسبية الدولية كان هو الخيار الأمثل للجزائر لما تتمتع به من خصائص ثقافية، اقتصادية و سياسية. و سنُظهر في ما يلي خصائص النظام المحاسبي المالي و المرجعية المتبعة في ذلك:

أ. أعمال المجلس الوطني للمحاسبة: قام المجلس الوطني للمحاسبة بعدة أعمال من أجل وضع نظام محاسبي يتوافق مع المعايير المحاسبية الدولية على غرار:

– وضع نظام محاسبي يستطيع تقريب الممارسات المحاسبية في الجزائر من المعايير المحاسبية الدولية، و بذلك توجهت الجزائر إلى المرجعية الأنجلوسكسونية، عن طريق تحقيق أهداف النظام المحاسبي المالي من خلال:

- تغطية نقائص المخطط الوطني للمحاسبة، كاستعمال القيمة العادلة في تقييم الأصول المالية، تطبيق الإنخفاض في القيمة بعد الاهتلاك، و هي مفاهيم جديدة مستوحاة من مرجعية المعايير المحاسبية الدولية؛
- استعمال مدونة حسابات رغم أنها غير موجودة في المعايير المحاسبية الدولية، و التي هي من مميزات المرجعية الفرنسية، و معالجة الحالة الخاصة بالمؤسسات الصغيرة و المتوسطة التي تقوم بمسك محاسبة مبسطة لا تعتمد على المعايير المحاسبية الدولية؛

– وضع إطار قانوني للنظام المحاسبي المالي وفقا لثقافة القانون المكتوب في الجزائر و خصائص المرجعية الفرنسية، ليكون هذا النظام ملزم التطبيق، من خلال:

- تحديد هذا القانون نطاق تطبيق النظام، و المفاهيم المحاسبية و طرق التقييم و المحاسبة و إعداد القوائم المالية و محتوياتها، و هو ما يطلق عليه الإطار التصوري للمحاسبة المالية في المرجعية الأنجلوسكسونية؛
- إصدار مرسوم تنفيذي من أجل إلزامية تطبيق النظام المحاسبي و يوضح كيفية ذلك.

– الإعداد لتطبيق النظام المحاسبي المالي: أشرف المجلس الوطني للمحاسبة على عمليات الإعداد لتطبيق النظام المحاسبي المالي للتوافق مع المعايير المحاسبية الدولية عن طريق تسطير عدة إجراءات نظرا لأن الجزائر لم تكن تملك إطارات مؤهلة و مكونة في هذا المجال، فالتخطيط للتوافق مع المعايير المحاسبية الدولية يستوجب وضع لأنظمة محاسبية على ثلاث مستويات، الشركات الكبرى، المؤسسات الصغيرة و المتوسطة و المنشآت الحرفية، و تختلف هذه المنشآت في تطبيقها للمعايير حسب التطورات التي وصلت إليها، و لتحقيق الأهداف المرجوة من النظام المحاسبي المالي و تسهيل تطبيقه، قامت الجزائر بتخصيص المؤسسات الصغيرة و المتوسطة بنظام المحاسبة المبسط يتوافق و أهداف المحاسبة في هذا النوع من المنشآت، بما يخدم مستعملي معلوماتها المحاسبية.

ب. بيئة مهنة المحاسبة: بعد أن أصبح النظام المحاسبي المالي حيز التطبيق تغيرت بيئة الأعمال بصفة عامة و بيئة المحاسبة الجزائرية بصفة خاصة، فكان:

– إعادة تكييف واقع العمل المحاسبي في الجزائر: منذ إعادة هيكلة المؤسسات في الجزائر نتيجة لعوامل اقتصادية و اجتماعية و سياسية، أعيد هيكلة هيئات المحاسبة في الجزائر فأنشأت منها واحدة تابعة للدولة، بصفتها المكلف بتطبيق النظام المحاسبي المالي، و أخرى خاصة، هما المجلس الوطني للمحاسبة **(CNC)** و التنسيقية الوطنية للخبراء المحاسبين و محافظي الحسابات و المحاسبين المعتمدين. و بذلك نلاحظ أن المحاسبة في الجزائر تعتمد على المرجعية الفرنسية من حيث مصدر القواعد و الإجراءات المحاسبية

لأن الدولة من تصدرها، أما الهيئة الثانية ما هي إلا هيئة للدفاع عن حقوق المحاسبين و العاملين في مجال المحاسبة؛

– إعادة تكييف مناهج التدريس للتخصص المحاسبي مع النظام المحاسبي المالي: لأن تدريس المحاسبة كان يتأثر بثبات العملية المحاسبية التي اعتبرت كتقنية أو لعبة حسابات و وسيلة إثبات فقط حسب المرجعية الفرنسية المعتمدة آنذاك، و لكن تدريس المحاسبة يجب أن يتميز بالتطور و التحرك لتبرير لتبرير القواعد المحاسبية المتبعة، لذلك أصبحت مقاييس المالية و التسيير و التعريف بالمهنة المحاسبية تدرس للتكيف مع النظام المحاسبي المالي المستمدة مفاهيمه من مرجعية المعايير المحاسبية الدولية **(IAS/IFRS)**.

– مخرجات النظام المحاسبي المالي: في المخطط المحاسبي الوطني كانت مخرجات النظام بموجب القانون موجهة لمصالح الضرائب، رغم التطورات الحاصلة في الاقتصاد الجزائري الذي بدأ يتوجه نوعا ما إلى الاقتصاد الحر. و لكن وفق النظام المحاسبي المالي فإن مخرجات النظام المحاسبي موجهة بالأساس إلى المستثمر لتتماشى و المرجعية الأنجلوسكسونية المعتمدة.

ج. النظام المحاسبي المالي و القانون الجبائي: إن تطبيق النظام المحاسبي المالي استوجب إيجاد آلية للانتقال من النتيجة المحاسبية إلى النتيجة الضريبية، لأن هذا النظام لم يعطي الأولوية في مخرجات النظام للمصالح الضريبية، هذه الآلية تعتبر معقدة جدا، ما دفع مصالح الضرائب للقيام بـــ:

– المحافظة على رابط بين المحاسبة و الضريبة، و أن تكون المعالجات الضريبية أقل ما يمكن؛

– إذا كانت المعالجة المحاسبية لا مفر منها يجب أن تكون بسيطة و سهلة و محدودة لحد كبير؛

– ضمان ثبات الوعاء الجبائي على الأقل على مستوى الاقتصاد الكلي.

و من هنا نستنتج أن المحاسبة في الجزائر ذات خلفية جبائية، و أصبح على إدارة الضرائب أن تتعامل مع الشركات من جهة و مع المهنة الضريبية من جهة أخرى، للتكيف مع هذا النظام المالي المحاسبي.

لذلك أوجب النظام المحاسبي المالي على المنشآت الجزائرية الإفصاح عن معلومات في ملاحقها تخص النتيجة المحاسبية و علاقتها بالضريبة المبينة في جدول حساب النتائج، ما استوجب إيجاد طريق عمل للمرور من النتيجة المحاسبية إلى النتيجة الضريبية، و هي النتيجة التي تحسب على أساسها قيمة الضريبة على أرباح الشركات، و هناك عدة عوامل تُوجِد هذا الاختلاف بين النتيجتين أهمها:

– تقييم الأصول و الخصوم على أساس القيمة العادلة في تاريخ الاقتناء: رغم أن النظام الضريبي يعتمد في تقييمه للأصول على التكلفة التاريخية، إلا أن النظام المحاسبي المالي طرح بديلا آخر للتقييم و هو القيمة العادلة، و هذا ما يطرح بعض المشاكل المحاسبية أمام مصالح الضرائب؛

– الضريبة المؤجلة: من أجل الانتقال من النتيجة المحاسبية إلى النتيجة الضريبية. وجد أن هذا يستغرق وقتا، فأجبر النظام المحاسبي المالي الشركات على الدفع مقدما أقساط للضريبة، تسمى الضريبة المؤجلة؛

– تغيير القواعد المحاسبية في التقييم: النظام المحاسبي المالي يوجب الإفصاح عن كل تغيير في القواعد المحاسبية و الأسباب التي أدت إلى ذلك، و يجب أن يَظهر هذا التغيير مباشرة في جدول حسابات النتائج، و قد قبلت مصالح الضرائب ذلك.

و مما سبق يمكن القول أن المحاسبة في الجزائر عرفت منذ نشأتها عديد التغيرات، فبداية بالمخطط المحاسبي العام الفرنسي ثم المخطط المحاسبي الوطني وصولا إلى النظام المحاسبي المالي تماشيا و المعايير المحاسبية الدولية. فبعد الاستقلال ورثت الجزائر عن الاستعمار الفرنسي مجموعة من القوانين التي استعملتها لسد الفجوة القانونية الحاصلة، من بينها المخطط المحاسبي العام، من هذه النقطة بدأ التوجه نحو المرجعية الفرنسية.

إن قانون سنة 1975 للمخطط المحاسبي الوطني، و ما تبعه من إضافات، يدل على أن المحاسبة في الجزائر تعتمد على ثقافة القانون المكتوب. لذلك من خصائص هذا القانون الاهتمام بطرق سير الحسابات و أولوية الجانب القانوني على الظاهر الاقتصادي، إضافة إلى وجود مدونة حسابات، و توجيه مخرجات النظام المحاسبي لحساب المجمعات الكبرى و تحديد الوعاء الضريبي. و هذا تأكيد لتوجه النظام المحاسبي الجزائري نحو المرجعية الفرنسية.

بعد ظهور النظام المحاسبي المالي سنة 2007 و هو عبارة عن قانون محاسبي مستوحى من المعايير المحاسبية الدولية **(IAS/IFRS)**، يَبرُزُ بوضوح نية الجزائر في التوجه إلى مرجعية المعايير المحاسبية الدولية، و تبني مفاهيم محاسبية أنجلوسكسونية لكن وفق خصائص المرجعية القارية التي تفرض قانون محاسبي مكتوب.

إن تقريب النظام المحاسبي المالي من مرجعية المعايير المحاسبية الدولية لا يعني عدم وجود اختلافات كاستعمال مدونة الحسابات التي لا وجود لها في المعايير المحاسبية الدولية، و التي هي من مميزات المرجعية الفرنسية. و معالجة الحالة الخاصة بالمؤسسات الصغيرة و المتوسطة التي تقوم بمسك محاسبة مبسطة لا تستند إلى المعايير المحاسبية الدولية. و نلاحظ أن المحاسبة في الجزائر تعتمد على المرجعية الفرنسية من حيث مصدر القواعد و الإجراءات المحاسبية لأن الدولة هي من تصدرها عن طريق سن مجموعة من القوانين.

حدد قانون النظام المحاسبي المالي نطاق تطبيق النظام، و المفاهيم المحاسبية و طرق التقييم و الإفصاح و إعداد القوائم المالية و محتوياتها، و هو بمثابة الإطار التصوري للمحاسبة المالية في المرجعية الأنجلوسكسونية.

إن مخرجات النظام المحاسبي المالي موجهة بالأساس إلى المستثمر لتتماشى و مرجعية المعايير المحاسبية الدولية **(IAS/IFRS)** المعتمدة و بالتالي المرجعية الأنجلوسكسونية.

الأمر الذي أوجد ازدواجية في النظام المحاسبي، أحدهم يخدم احتياجات المستثمرين من المعلومة المحاسبية، و الثاني خفي يهدف لحساب النتيجة لخدمة مصالح الضرائب.

زد على ذلك تطبيق مبدأ أولوية الحقيقة الاقتصادية على الجانب القانوني أظهر عدة مفاهيم محاسبية جديدة في الجزائر أهمها القيمة العادلة، الرفع من مستوى الإفصاح و زيادة عدد القوائم المالية و المعلومات الواجب الإفصاح عنها في الملاحق، و ظهور مصطلح الضريبة المؤجلة في الضرائب، و هذا ما يميز المرجعية الأنجلوسكسونية عن المرجعية القارية.

مما سبق يمكن القول أن النظام المحاسبي المالي رغم توجهه إلى مرجعية المعايير المحاسبية الدولية **(IAS/IFRS)**، فهو يعتبر مزيجا بين المرجعيتين الفرنسية و الأنجلوسكسونية. لأن فيه خصائص المرجعية الفرنسية من حيث الشكل و هذا ما تفرضه المميزات الاقتصادية و السياسية و الثقافية للجزائر، و فيه خصائص المرجعية الأنجلوسكسونية من حيث المضمون كأهداف النظام المحاسبي و المفاهيم المستعملة فيه.

أخيرا، إن كون طبيعة النظام المحاسبي في الجزائر تعتمد على ثقافة القانون المكتوب الذي كرسته المرجعية الفرنسية، فإنه يجب الحذر خلال تطبيق النظام المحاسبي المالي و بالأخص في المسائل التي عولجت وفق مفاهيم المرجعية الأنجلوسكسونية. و دراسة خصائص هذه المرجعية الأخيرة جيدا قبل الشروع في موافقتها مع بيئة الأعمال الجزائرية. كما يُستحسن التكوين المتواصل للعامل البشري وفق هذه المرجعية لتحقيق الأهداف المرجوة من النظام المحاسبي المالي.

ثانيا: معوقات تطبيق النظام المحاسبي المالي في ظل المرجعية الأنجلوسكسونية

بما أن النظام المحاسبي المالي مستلهم من معايير محاسبية ذات خلفية أنجلوسكسونية تختلف جذريا عن المخطط الوطني للمحاسبة المطبق سابقا، فقد كانت لذلك انعكاسات كبيرة على البيئة المحاسبية في الجزائر، ترجمت من خلال الصعوبات و المشاكل المتعلقة بالمحاسبة.

1.اختلاف أهداف المعايير المحاسبية الدولية عن أهداف المؤسسات الصغيرة و المتوسطة

المعايير المحاسبية الدولية **(IAS/IFRS)** هي معايير موجهة بالأساس للتطبيق في المؤسسات الكبيرة التي تعمل في الأسواق المالية الدولية، و تقدم معلومات مفيدة للمستثمرين في هذه الأسواق، أما في الجزائر، فإن أغلب المؤسسات صغيرة و متوسطة و غير مدرجة بالبورصة، و تختلف إمكانياتها و احتياجاتها للمعلومات عن المؤسسات الكبيرة المدرجة بالبورصات العالمية، بالإضافة إلى أن المعايير المحاسبية الدولية وفق إطارها المفاهيمي، تعتبر أن القوائم المالية تهدف بالأساس إلى تلبية احتياجات المستثمرين في المقام الأول، باعتبارهم الجهة التي تزود المؤسسة برأس المال و هم الجهة الأكثر تحملا للمخاطر، و بالتالي، فإن تزويد المستثمرين بالمعلومات التي يحتاجونها سيلبي معظم ما يحتاجه بقية مستخدمي القوائم القوائم المالية من معلومات مالية عامة. لكن في الواقع الجزائري هناك احتياجات أخرى للمعلومات يجب أخذها بعين الاعتبار لاسيما للدولة و إدارة الضرائب، إضافة إلى أن تطبيق بعض المعايير المحاسبية و التعقيدات المرتبطة بها يؤدي إلى تحمل تكاليف معتبرة تؤثر على المؤسسات الصغيرة و المتوسطة، كتحديد خسارة القيمة مثلا من طرف خبراء مؤهلين و تدقيقها بعد ذلك.

2. صعوبات التوافق بين النظام المحاسبي و النظام الجبائي

عند إعداد المخطط الوطني للمحاسبة سنة 1975، كانت الجزائر في ظل الاقتصاد المخطط، و عليه كان الهدف الأساسي من إعداده هو تلبية متطلبات الدولة من المعلومات المحاسبية و المالية و حساب الضرائب، بحيث يعكس المخطط الوطني للمحاسبة القواعد الجبائية التي تريد الدولة تطبيقها، بشكل جعل من المحاسبة ترتكز على نظرة قانونية و جبائية للأحداث و التعاملات، و ارتبطت الجباية بالمحاسبة ارتباطا وثيقا، لكن النظام المحاسبي المالي يحتوي على مبادئ و قواعد ذات خلفية انجلوسكسونية معدة وفق نظرة اقتصادية بحتة، من أهم مميزاتها استقلالية و عدم ترابط بين القواعد المحاسبية

و القواعد الجبائية، أي أن القواعد الجبائية يتم إعدادها بشكل منفصل عن القواعد المحاسبية، و هو ما أحدث صعوبة في التوفيق بين القواعد المحاسبية و النظام الجبائي القائم، في ظل العناصر الجديدة و التغيرات الكثيرة التي عرفتها العناصر التي تدخل في حساب النتيجة و الضريبة على الأرباح كالاهتلاك، خسارة القيمة على التثبيتات، التقييم بالقيمة العادلة، مؤونات التقاعد، تغير الطرق المحاسبية و تصحيح الأخطاء، الإيجار التمويلي، مصاريف البحث و التطوير، الضرائب المؤجلة،...، و بهذا الخصوص، فقد نصت المادة 06 من قانون المالية التكميلي لسنة 2009، أنه يجب على المؤسسات احترام التعاريف المنصوص عليها في النظام المحاسبي المالي، مع مراعاة عدم تعارضها مع القواعد الجبائية المطبقة بالنسبة لوعاء الضريبة. و كمثال عن هذا الاختلاف، طريقة الاهتلاك تحدد حسب النظام المحاسبي المالي وفق وتيرة استهلاك المنافع الاقتصادية للأصل الثابت، بينما تنص المادة 174 من قانون الضرائب المباشرة و الرسوم المماثلة، على أن يطبق بقوة القانون الاهتلاك المالي الخطي على كل التثبيتات.

3. صعوبة حساب بعض القيم المطلوبة من المحاسبة الدولية

تجد المؤسسات في الجزائر صعوبة في تطبيق بعض المعايير المحاسبية الدولية، خاصة في ظل غياب سوق مالية فعالة و متخصصة يتم اللجوء إليها كمرجع لتحديد و حساب بعض القيم، مثل القيمة العادلة بالنسبة لتقييم الأدوات المالية في نهاية الدورة، أو عند إعادة التقييم، أو تحديد فارق الاقتناء **(goodwill)** عند حدوث عمليات حيازة أو اندماج بين مؤسسات، فضلا عن التكاليف الناتجة عن المتطلبات من الإمكانيات المالية و المادية التي تتحملها المؤسسة، من أجل جلب الخبراء الماليين و التقنيين للقيام بمختلف الدراسات لتحديد و تقييم الأصول.

فمثلا خسارة القيمة **(perte de valeur)** على التثبيتات وفقا للمعيار المحاسبي الدولي رقم 36، حتى يمكن حسابها إذا وجدت مؤشرات على ذلك، يتم تحديد القيمة القابلة للتحصيل **(valeur recouvrable)** التي تتطلب معرفة القيمة الحالية **(valeur**

actualisée) للتدفقات النقدية المستقبلية المتوقعة، باستعمال معدل استحداث، و يتم إسناد هذا الأمر إلى خبراء في التقييم، و يتم مراقبته من مدقق خارجي، و هو ما يؤدي إلى تحمل تكاليف إضافية، و يمكن أن يتم هذا العمل كل سنة سواء بتسجيل خسارة قيمة أو باسترجاعها، إضافة إلى صعوبات مرتبطة بالاهتلاك، منها إمكانية اهتلاك أجزاء الأصل الثابت بشكل منفصل **(par composants)**، و إعادة النظر دوريا في كل من طريقة الاهتلاك، المدة النفعية و القيمة المتبقية، و ما ينجر عن ذلك من تعديل في التوقعات و التقديرات.

كذلك بالنسبة للمعيار المحاسبي المحاسبي الدولي رقم 38 الخاص بالتثبيتات المعنوية، حيث يجب أن تميز المؤسسة بين مصاريف البحث التي يجب أن تسجل ضمن الأعباء، و مصاريف التطوير التي تسجل ضمن التثبيتات (الحساب 203 حسب النظام المحاسبي المالي)، و تكمن الصعوبة في معرفة تاريخ بداية و نهاية كل مرحلة، و تمييز المشاريع التي يمكن أن تدخل ضمن مرحلة البحث و المشاريع التي تدخل ضمن مرحلة التطوير.

هذا بالإضافة إلى الصعوبات و التعقيدات المرتبطة بمختلف المعايير الأخرى، خاصة التي تعالج الضرائب المؤجلة **(IAS12)**، الإيجار التمويلي **(IAS17)**، المزايا الممنوحة للموظفين **(IAS19)**، المؤونات**(IAS37)** و الأدوات المالية **(IAS32, IAS39, IFRS7, IFRS9)....**

4. مخاطر الاعتماد على القيمة العادلة و التخلي عن مبدأ الحذر

رغم أهمية القيمة العادلة في إعطاء القيمة الحقيقية للأصول في تاريخ إعداد الميزانية، إلا أنها تنطوي على مخاطر عديدة خاصة بالنسبة للأدوات المالية التي تتغير قيمتها مرارا، فحسب النظام المحاسبي المالي، فإن المؤسسة في نهاية الدورة عندما تقيم بعض أدواتها المالية بالقيمة العادلة (الأصول المالية المحتفظ بها لغرض التعاملات)، فإنه إذا وجد فرق بين هذه القيمة و القيمة الدفترية يتم إثبات الفرق و تسجيله محاسيبا كعبء (الحساب 665) أو كإيراد رغم عدم تحققه (الحساب 765)، و هو خروج عن مبدأ

الحيطة و الحذر الذي ينص على عدم تسجيل الإيرادات إلا إذا حدثت فعلا، و المنصوص عليه في النظام المحاسبي المالي، و يؤثر ذلك على الوعاء الخاضع للضريبة، و المشكلة هنا إذا زادت قيمة الأصل المالي في نهاية الدورة تسجل الزيادة كفائض ضمن الإيرادات ويضاف إلى النتيجة رغم عدم تحققه، و يمكن أن تنخفض قيمته في بداية السنة الجديدة، و يصبح الربح المسجل وهميا، لكن ينجر عنه عبء ضريبي و إمكانية توزيع أرباح، و هو ما يؤثر بدوره على الوضعية المالية، و قد تسهم القيمة العادلة بالتالي في تبخر النتائج **(Volatilité)**، و هو أمر ساهم في الأزمة المالية العالمية سنة 2008.

5. غياب سوق مالية فعالة

تختلف البيئة الاقتصادية في الجزائر عن البيئة الدولية من حيث غياب سوق مالية نشطة و فعالة، بالنظر إلى العدد القليل من المؤسسات المدرجة ببورصة الجزائر و قلة حجم التداول بها، و هو ما يؤثر على تحقيق أهداف المعايير المحاسبية الدولية، التي تظهر فعاليتها عندما يتم نشر القوائم المالية بالبورصة، و إفادة المستثمرين المحليين و الدوليين و مساعدتهم في اتخاذ القرارات الاقتصادية، عن طريق إمكانية مقارنة القوائم المالية للمؤسسات المدرجة بالبورصة، هذا من جهة، و من جهة أخرى تظهر أهمية البورصة كذلك من خلال اللجوء إليها في حساب بعض القيم المطلوبة، منها القيمة العادلة عند تقييم الأدوات المالية في نهاية الدورة. و تجدر الإشارة هنا إلى أن دول الاتحاد الأوربي عندما بدأت في تطبيق المعايير المحاسبية الدولية في 01جانفي2005، كان ذلك كمرحلة أولى إجباريا فقط على المؤسسات المدرجة بالبورصة و التي تعد حسابات مجمعة **(Comptes consolidés)**.

6. تكلفة التكوين المستمر للتوافق مع المعايير المحاسبية الدولية

على اعتبار أن المعايير المحاسبية الدولية متوافقة مع الاقتصاد المعاصر، و يتم على إثر ذلك تحيينها باستمرار، بإصدار معايير جديدة أو تعديل بعض المعايير السابقة، فإن ذلك يتطلب تكوينا مستمرا للإطارات المالية و المحاسبية في المؤسسات، و تحمل بالتالي

تكاليف إضافية، خاصة و أن بداية تطبيق النظام المحاسبي المالي في سنة 2010 تطلبت تحمل تكاليف تكوين كبيرة سواء في المؤسسات المعنية بالتطبيق أو مهنيي المحاسبة و المكونين في المدارس و الجامعات، وكذلك بالنسبة للنظام الجبائي بالنظر إلى العلاقة القوية بين الجباية و المحاسبة، و ذلك حتى يتم تغيير العادات المحاسبية السابقة، التي قد تحتاج إلى وقت طويل من أجل تغييرها عن طريق التكوين المستمر و الخبرة المكتسبة، في ظل التغيرات و المستجدات التي عرفتها المحاسبة مثل مبدأ تفوق الجوهر الاقتصادي على الشكل القانوني، التقييم بالقيمة العادلة، مؤونات التقاعد، الأصول و الخصوم الضريبية المؤجلة،...

7. التوافق بين النظام المحاسبي المالي و المعايير المحاسبية الدولية

في هذا الصدد، تطرح إشكالية توافق النظام المحاسبي المالي مع المعايير المحاسبية الدولية، باعتبار أن النظام المحاسبي المالي صدر سنة 2007 على أساس المعايير الصادرة حتى سنة 2004، غير أن المعايير المحاسبية الدولية متطورة باستمرار تماشيا مع الاقتصاد الدولي، فمثلا بعد الأزمة المالية العالمية لسنة 2008 و الانتقادات التي وجهت للمعايير المحاسبية الدولية و القيمة العادلة، تمت إعادة النظر في المعايير الخاصة بالأدوات المالية، و إصدار معيار خاص بالقيمة العادلة **(IAS13)** في سنة 2011، لذلك توجد بعض المعايير المحتواة في النظام المحاسبي المالي قد ألغيت أو عدلت أو عوضت بمعايير أخرى جديدة، مثل المعيار رقم **(IAS14)** الذي ألغي سنة 2009 و تم تعويضه بالمعيار **(IFRS8)** و المعيار **(IAS31)** الذي عوض بالمعيارين **(IFRS11)** و **(IFRS12)** بداية من سنة 2013، و لا يحتوي على المعايير الجديدة **(IFRS9, IFRS10, IFRS11, IFRS12, IFRS13, IFRS14, IFRS15)**، و المعيار الخاص بالمؤسسات الصغيرة و المتوسطة الصادر في سنة 2009، إضافة إلى التعديلات و الشروحات التي تصدر باستمرار، حتى و إن كان بالإمكان استدراك أي جديد

من خلال إصدار مراسيم رئاسية أو تنفيذية، أو من خلال قرارات و تعليمات تصدر عن وزارة المالية و المجلس الوطني للمحاسبة.

8. كثرة البدائل و الخيارات

تتيح المعايير المحاسبية الدولية عدة خيارات بين عدة معالجات محاسبية لعمليات متشابهة، هذه الخيارات قد تجعل من المعلومة المالية غير قابلة للمقارنة، حيث تنص كثير من المعايير على وجود بديل مرجعي و بديل أو بدائل أخرى، و لا توجد حدود أو قيود لتطبيق بديل معين، مما يجعل جميع البدائل بنفس المستوى عند التطبيق، و تكمن المشكلة في البدائل التي ترتبط بمعالجة البيانات المحاسبية و التي تؤدي إلى نتائج مختلفة.

و كأمثلة عن ذلك، عقارات التوظيف **(les immeubles de placement)** التي تتمثل في تثبيتات عينية مخصصة للتأجير، حسب المعيار المحاسبي الدولي رقم 40، يمكن تقييمها بطريقة التكلفة (القيمة الأصلية مطروحا منها مجموع الاهتلاكات و خسائر القيمة)، أو تقييمها وفقا للقيمة العادلة، و كذلك بالنسبة للتثبيتات العينية وفقا للمعيار المحاسبي الدولي رقم 16 و النظام المحاسبي المالي، يتم التقييم بطريقة التكلفة و يمكن تطبيق طريقة إعادة التقييم، و تعطي الطريقتين نتائج متباينة، و نفس الأمر مع تكاليف الاقتراض كذلك حسب المعيار المحاسبي الدولي رقم 23، يمكن تسجيلها إما ضمن الأعباء أو إضافتها إلى قيمة التثبيت الذي تم الحصول عليه عن طريق الاقتراض.

ثالثا: مدى مسايرة النظام المحاسبي المالي للمعايير المحاسبية الدولية

اعتمد معدو النظام المحاسبي المالي في الجزائر على المرجعية الدولية للمحاسبة متمثلة في معايير المحاسبة الدولية IAS و المعايير الدولية للتقارير المالية IFRS من خلال إصدار تشريعات و نصوص قانونية محددة للإطار التصوري، المبادئ و القواعد المحاسبية العامة لهذا النظام. وحتى تسهل عملية الربط، تحديد العلاقة بين المعايير و المقارنة بينهما سيتم اعتماد التقسيم التالي:

1.الإطار التصوري، قواعد الاعتراف و القياس

اعتمد المشرع الجزائري على المرجعية الدولية من خلال تبنيه للإطار المفاهيمي (التصوري) لمعايير المحاسبة الدولية الصادرة في سنة 2003 عند وضعه لمشروع النظام الجديد في سنة 2004، و لكن مع بداية سنة 2010 أصدر مجلس معايير المحاسبة الدولية إطار مفاهيمي لإعداد التقارير المالية لتتغير التسمية من **الإطار المفاهيمي لإعداد و عرض القوائم المالية** إلى **الإطار المفاهيمي لإعداد التقارير المالية**، و من التسمية نستنتج أن هدف الإطار المفاهيمي الجديد توسع ليشمل جميع مكونات التقرير المالي بعد أن كان يهتم فقط بالقوائم المالية، و المشرع الجزائري لم يأخذ بهذا التعديل الجديد. كما أن الإطار المفاهيمي حسب النظام المحاسبي موجز اقتصر على تقنية المعالجة للأحداث الاقتصادية على عكس المرجع الدولي الذي نجده مفصل لنطاق كل عنصر مع تقديم الشروحات اللازمة للتعامل مع أي حالة مستجدة، كما أن مفاهيم رأس المال و المحافظة عليه تم التطرق إليها في مشروع النظام المحاسبي المالي إلا أنها غير موجود في المرسوم التنفيذي 08-156 و هي موجودة ضمن الإطار التصوري لمعايير المحاسبة الدولية. يختلف النظام المحاسبي المالي عن معايير المحاسبة الدولية فيما يخص مدونة الحسابات فهي خاصة بالنظام المحاسبي المالي فقط، حيث أن هذه المدونة متطابقة بشكل كبير مع المخطط العام الفرنسي لسنة 1999، و السبب يرجع إلى أن الهيئة التي قامت بإنجاز النظام المحاسبي المالي هي فرنسية، في حين أن الإطار التصوري لمعايير المحاسبة الدولية لا يحتوي على مدونة حسابات فهذا يرجع إلى أن كل دولة لها نظام محاسبي خاص بها، و الهدف من مدونة الحسابات هو توحيد المصطلحات و الطرق المحاسبية على مستوى المؤسسة أو مجموعة الشركات الناشطة في الجزائر. بالإضافة إلى أن النظام المحاسبي المالي أتى في شكل قانون ملزم التطبيق في أسلوب ممنهج يسمح بإضافة، إلغاء أو تعديل أي مادة أو فقرة من هذا القانون من طرف المشرع الجزائري كلما دعت الحاجة لذلك، أما المرجعية الدولية غير مرتبطة بأي قانون خاص، فالهيئة المعنية بوضع

المعايير هي مجلس المعايير المحاسبية الدولية ليست خاضعة لأي دولة أو أي قانون، أما فيما يخص المبادئ و الفروض و كذا الخصائص النوعية للمعلومة المحاسبية فهي متوافقة تماما مع المرجع الدولي و ما جاء من اختلاف في بعض المصطلحات ناتج عن تبني المرجعية الفرنكفونية في إعداد و صياغة النظام المحاسبي المالي الجديد. أما قواعد الاعتراف و قياس الأصول و الخصوم، الأعباء و المنتوجات في النظام المحاسبي المالي هي متطابقة مع المرجعية الدولية إلا أن عملية التقييم بالقيمة العادلة في المرجعية الدولية تعتمد على ثلاث تقينات هي طريقة السوق، طريقة التكلفة و طريقة الدخل **(IFRS13)** و هذا غير موجود في النظام المحاسبي المالي.

2. المعايير المتعلقة بإعداد و عرض الكشوف المالية

اعتمد النظام المحاسبي المالي على مجموعة من معايير المحاسبة الدولية الخاصة بإعداد و عرض الكشوف المالية، و سنقسمها إلى مجموعتين:

1.2. المعايير الخاصة بالكشوف المالية:هناك معياران في معايير المحاسبة الدولية المخصصان لعرض القوائم المالية هما **(IAS 1)** عرض القوائم المالية و **(IAS 7)** جدول التدفقات النقدية. إن الكشوف المالية في النظام المحاسبي المالي متطابقة تماما مع معايير المحاسبة الدولية مع اختلاف في بعض المصطلحات و هذا ناتج عن تبني المرجعية الفرنكفونية في إعداد و صياغة النظام المحاسبي المالي الجديد، أما شكلها و محتواها فهو محدد بهدف تسهيل عملية المقارنة، أما في معايير المحاسبة الدولية ليس لها شكل معين و لكن يجب أن تحتوي على حد أدنى من العناصر الأساسية، و تعتبر القوائم المالية المستحدثة وفق النظام المحاسبي المالي الجديد ذات أهمية كبيرة بالنسبة لمختلف المستخدمين و على رأسهم المستثمرين، الدولة و المسيرين، و ذلك بالنظر إلى الدور الكبير الذي تلعبه من خلال تقديم صورة صادقة و معبرة عن الوضعية المالية الحقيقة للمؤسسة. بالإضافة إلى توضيح حركة السيولة النقدية داخل المؤسسة و تقديم التبريرات الضرورية لفهم أهم الأحداث المالية، كما تساهم هذه القوائم في توحيد القراءة الدولية

للمعلومات المحاسبية التي تنتجها المؤسسات الاقتصادية. إن أهم ما يميز الميزانية حسب النظام الجديد هو طريقة عرضها، التي تعتمد بالأساس على تقسيم كل من الأصول و الخصوم إلى عناصر جارية، و أخرى غير جارية، و يعتمد هذا التقسيم أساسا على المدة الزمنية لبقاء الأصل أو لاستحقاق التزام. و تقدر هذه المدة باثني عشرة (12) شهرا، بالإضافة إلى رؤوس الأموال الخاصة بالنسبة للخصوم. و هذا النوع من التقسيم لم يكن معمول به حسب النظام القديم. بالإضافة إلى ذلك فإن الميزانية الجديدة تتضمن بالإضافة إلى البيانات الخاصة بالسنة المالية التي أعدت فيها، بيانات السنة المالية السابقة لها، و ذلك بغرض السماح بإجراء عمليات المقارنة. أما جدول النتائج فهو بيان ملخص للأعباء و المنتوجات المنجزة من الكيان خلال السنة المالية. و لا يؤخذ في الحساب تاريخ التحصيل أو تاريخ السحب. و يبرز بالتفصيل النتيجة الصافية للسنة المالية الربح/الكسب أو الخسارة. و قد أعتمد في إعداده على المعيار المحاسبي رقم **IAS1** و يقدم جدول سيولة الخزينة (التدفقات النقدية) معلومات حول مداخيل المؤسسة و مصاريفها الحاصلة خلال الدورة المالية كما يعتبر مؤشر على نجاعة المؤسسة في التسيير المالي، يعتبر من بين أكثر القوائم المالية انتشارا و استخداما في مختلف دول العالم نظرا للأهمية الكبيرة التي يكتسبها بالإضافة إلى الميزانية، وذلك بفضل قيمة و أهمية المعلومات التي يقدمها لمختلف المستخدمين من مسيرين، مستثمرين، محللين ماليين و إدارة الضرائب، و لقد نص النظام المحاسبي المالي الجديد على ضرورة إعداد و عرض جدول سيولة الخزينة وفق متطلبات المعايير المحاسبية الدولية، حيث يعتبر من بين القوائم المالية الإجبارية الواجب عرضها نهاية كل دورة مالية، كما ورد هذا الجدول ضمن القوائم المالية الإلزامية التي نص عليها المعيار **IAS1** أما محتواه و طريقة إعداده فقد تناولها المعيار **IAS7** و هو متطابق تماما مع ما جاء به النظام المحاسبي المالي.

2.2. المعايير المتعلقة بالأحداث اللاحقة، الإدماج و تجميع الكيانات: فيما يخص الأحداث اللاحقة لتاريخ إقفال الميزانية و اندماج الأعمال هناك ثلاث معايير هي:

(IAS10) الأحداث اللاحقة لتاريخ إقفال الميزانية و **(IFRS3)** اندماج الأعمال و **(IAS27)** الكشوف المالية المدمجة و الفردية، الذي تحول جزء منها و الخاص بالقوائم المالية الموحدة إلى المعيار الدولي للتقارير المالية **(IFRS10)** وهي كما يلي:

- **الأحداث اللاحقة لتاريخ الميزانية:**حسب الفقرة 260-8 و الفقرة 230-8 من القرار الصادر في 25 مارس 2009 نلاحظ أن المشرع الجزائري قد اعتمد معيار المحاسبة الدولي رقم **IAS10** الأحداث اللاحقة لتاريخ انتهاء الفترة المالية، يأخذ هذا المعيار أهميته من أن إعداد القوائم المالية و تدقيقها يتطلب فترة زمنية قد تمتد لعدد من الشهور بعد تاريخ انتهاء السنة المالية، و أن هناك بعض المعلومات و الأحداث قد تظهر خلال تلك الفترة يطلق عليها الأحداث اللاحقة و التي يكون لها انعكاسات على محتوى القوائم المالية، مما يتطلب أخذها بعين الاعتبار أو الافصاح عنها ضمن الإيضاحات المرافقة للقوائم المالية، و عدم الأخذ بها أو الإفصاح عنها يقلل من أهمية و درجة البيانات التي تحتويها القوائم المالية، و هو متطابق تماما مع ما جاء به النظام المحاسبي المالي.

- **العمليات المنجزة بصورة مشتركة:** حسب الفقرة 131 من القرار الصادر في 25 مارس 2009 اعتمد المشرع الجزائري على المعيار المحاسبي الدولي **IAS31** "الحصص في المشاريع المشتركة" الذي تم سحبه و حل محله المعيار الدولي للتقارير المالية **IFRS11** "الترتيبات المشتركة" ابتداء من 2013/01/01 و ما يمكن ملاحظته أن المعيار **IFRS11** قد قام بشرح دقيق لهذه العمليات المنجزة كما وضح أنواع هذه الترتيبات أو الشركات و أكد على حدود العقد الذي يمنحهم رقابة مشتركة، في حين أن النظام المحاسبي المالي اكتفى بتعريف العمليات المنجزة بصورة مشتركة و التي أطلق عليها في نص القانون بشركات المساهمة و هذا ما لا نجده في نص المعيار و لكنها موجودة في المعيار **IAS31** الذي ألغي حيث ينص على أن المساهمة في هذه المؤسسات يجب تسجيلها بطريقة التوحيد أو الإندماج النسبي، الذي يعني مساهمة المشارك بالجزء المناسب لكل أصل و لكل التزام في المؤسسة تحت الرقابة المشتركة. و هذا إن دل فهو يدل على

أن الهيئة المكلفة بالتنظيم المحاسبي في الجزائر لم تقم بأي تعديلات على نص القانون بما يتماشى و معايير المحاسبة الدولية، فالمشرع تبنى معايير المحاسبة الدولية عند إعداد المشروع في سنة 2004 و إلى غاية اليوم (مرور 10 سنوات) لم يدخل أي تعديلات رغم أن معايير المحاسبة الدولية تتميز بالتغير المستمر بهدف مسايرة الأحداث و المستجدات الاقتصادية على الساحة الدولية.

- **الحسابات المدمجة:** حسب الفقرة 132 من القرار الصادر في 25 مارس 2009 فقد اعتمد المشرع الجزائري على المعيار المحاسبي الدولي **IAS27** " الكشوفات المالية الموحدة و المستقلة" الذي تم تحويل الجزء الخاص بالقوائم المالية الموحدة إلى المعيار الدولي للتقارير المالية**IFRS10** "القوائم المالية الموحدة" ابتداء من 2013/01/01 حيث نجد نفس تعريف السيطرة بين النظام المحاسبي المالي و المرجعية الدولية في المعيار **IAS27** على أنها قوة التحكم في السياسات التشغيلية و المالية لكيان آخر، إلا أن مفهوم السيطرة قد تغير في المعيار **IFRS10** التي أصبحت تمثل القدرة على ممارسة القوة للتأثير على غالبية الأنشطة ذات الصلة و التي تؤثر بدورها على الإيرادات، كما أن النظام المحاسبي المالي قد أخذ بنفس الحالات التي تنشأ من خلالها سيطرة أو مراقبة كيان لكيان آخر بالإضافة إلى نقاط اختلاف أخرى بين المعيارين، إلا أننا نلاحظ أن النظام المحاسبي المالي لم يعطي تفاصيل أكثر حول قواعد و شروط عملية وضع كشوف مالية موحدة بل كان مبهم و غير واضح، مما يؤدي إلى قراءات مختلفة لنص القانون.

- **إدماج الكيانات المشاركة:** اعتمد المشرع الجزائري على المعيار **IAS28** "الاستثمار في الشركات الزميلة و المشاريع المشتركة" مع اختلاف في مصطلحات حيث يصف النظام المحاسبي شكل تملك الكيان لأسهم في كيان آخر **بالنفوذ الملحوظ** أما المعيار المحاسبي الدولي فيصفه بـــ: **التأثير الهام**، كما حددت معايير المحاسبة الدولية شكل التأثير بحسب نسبة التملك و قد قسمها إلى ثلاث فئات رئيسية هي:

- تملك أقل من 20% يعني أن **تأثير المستثمر محدود،** هنا يتم تطبيق معيار المحاسبة الدولي **IAS39** "الأدوات المالية الاعتراف و القياس" الذي سيحل محله المعيار الدولي للتقارير المالية **IFRS09** "الأدوات المالية" ابتداء من 2018/01/01؛
- تملك من 20-50%**يعني تأثير قوي،** هنا يتم تطبيق معيار المحاسبة الدولي **IAS28** "الاستثمار في الشركات الزميلة و المشاريع المشتركة"؛
- تملك أكثر من 50% يعني سيطرة، هنا يتم تطبيق المعيار الدولي للتقارير المالية **IFRS10** "القوائم المالية الموحدة".

لذا حدد المعيار نسبة التملك من 20-50% و أكد أن المؤسسة لها تأثير قوي على مؤسسة أخرى و لكنها ليست سيطرة مطلقة و لا سيطرة مشتركة. أما النظام المحاسبي المالي فقد حدد النسبة بـــ أكثر من 20% كما لم يقر بأن يجب أن تكون أو لا تكون سيطرة مطلقة أو مشتركة، كما أن نسبة التملك هذه قد تعني تأثير قوي أو سيطرة. أما باقي النقاط المعبرة عن النفوذ الملحوظ أو التأثير القوي فيه نفسها بين الاثنين و لا يوجد اختلاف.

3. المعايير المتعلقة بقواعد التقييم و التسجيل

المعايير الدولية الخاصة بطرق التقييم و التسجيل هي IAS8 "السياسات المحاسبية، التغييرات في التقديرات المحاسبية و الأخطاء" و المعيار IAS11 "عقود الإنشاء" و المعيار IAS12 "ضرائب الدخل" و المعيار **IAS17** "عقود الإيجار" و المعيار **IAS19** "منافع المستخدمين" و المعيار **IAS21** "آثار التغيرات في أسعار صرف العملات الأجنبية" و فيما يلي توضيح لأهم نقاط التقاطع بين المرجعية الدولية و النظام المحاسبي المالي في الجزائر:

1.3. تغيير السياسات المحاسبية، التقديرات و تصحيح الأخطاء: من خلال الفقرة 138 من القرار الصادر في 25 مارس 2009 نلاحظ أن المشرع الجزائري أخذ بنفس تعريف

السياسات المحاسبية كما وردت ضمن المعيار **IAS8**"السياسات المحاسبية، التغييرات في التقديرات المحاسبية و الأخطاء"، بالإضافة إلى شروط وجوب تغيير في السياسات و الطرق المحاسبية، إلا أن المعيار المحاسبي الدولي قد أسهب في شرح و بيان العديد من القضايا التي ترتبط بموضوع المعيار و هذا ما لم يتضمنه نص قانون النظام المحاسبي المالي الذي تضمن إشارات غير دقيقة، و يرجع السبب الرئيسي لوضع هذا المعيار الدولي إلى أن إعداد القوائم المالية يعتمد على مجموعة من المبادئ و الأسس و الأعراف و الممارسات المحاسبية السائدة، كما يعتمد إعداد القوائم المالية في بعض الحالات على تقديرات الإدارة لبعض الأمور التي تؤثر على عناصر القوائم المالية، مثل تقدير العمر الإنتاجي للأصول غير المتداولة و تقدير الديون المشكوك في تحصيلها. و نظرا لوجود مرونة في تطبيق بعض المبادئ و الأسس المحاسبية و في تقديرات الإدارة لبعض البنود جاء المعيار ليغطي و يوضح الأسس و المبادئ الواجب مراعاتها عند إعداد القوائم المالية لزيادة درجة الملاءمة و الموثوقية، بالإضافة إلى ذلك فإن المعيار يغطي كيفية معالجة الأخطاء التي يمكن أن تحدث في الفترات السابقة و يكون لها تأثير على مصداقية و ملاءمة القوائم المالية.

2.3. العقود طويلة الأجل: حسب نص الفقرة من القرار الصادر في 25 مارس 2009 اعتمد المشرع الجزائري على المعيار المحاسبي الدولي **IAS11** "عقود الإنشاء"، حيث تمثل عقود الإنشاء أو ما يطلق عليها عقود المقاولات اتفاق بين طرفين يقوم بموجبه الطرف الأول (المقاول) بإنشاء أصل لصالح الطرف الثاني (المستفيد) و بسعر في الغالب يكون محدد و ثابت عند توقيع العقد، هذا النوع من العقود يستغرق تنفيذه فترة زمنية طويلة تفوق الفترة المحاسبية الواحدة مما يتطلب أسلوب محاسبي ملائم لتوزيع إيرادات و تكاليف العقد خلال الفترات المالية لتنفيذه. و الملاحظ أن النظام المحاسبي المالي يتفق تماما مع المعيار **IAS11** إلا أن المعيار يأخذ فقط بطريقة نسبة الإنجاز أو ما تعرف في النظام المحاسبي بطريقة التقدم فقط، في حين أن النظام المحاسبي يأخذ طريقة أخرى إلى جانب

الطريقة الأولى و هي طريقة الإتمام أو تعرف بـ المقاولة المنتهية، كذلك في حالة احتمال أن تكون مصاريف العقد أكبر من إيراداته في النظام المحاسبي يتم تكوين رصيد بما يفوق الخسارة المتوقعة (مخصص)، أما المعيار المحاسبي الدولي يعالج هذه الحالة بتسجيل الخسارة المتوقعة كمصروف. مع العلم أن هذا المعيار سوف يتم سحبه ليحل محله المعيار الدولي للتقارير المالية رقم IFRS15 "الإيرادات من العقود مع العملاء" ابتداء من 2017/01/01.

3.3. الضرائب المؤجلة: حسب نص الفقرة 134 من القرار الصادر في 25 مارس 2009 فقد اعتمد النظام المحاسبي المالي على المعيار المحاسبي الدولي رقم **IAS12** "ضرائب الدخل"، و تأتي أهمية هذا المعيار من أن أهم الأهداف التي تسعى الإدارة لتحقيقها هو تعظيم ثروة المالكين للمنشأة، و تعتبر ضريبة الدخل أحد البنود الهامة التي تخفض من قيمة الأرباح. لذلك تحاول الإدارة جاهدة للاستفادة من الإعفاءات الضريبية و التخطيط الضريبي الذي يمكن أن يكون له انعكاسات إيجابية عن طريق تخفيض الدخل الضريبي و بالتالي تعظيم ثروة المالكين، إلا أن هناك اختلافات بين التشريعات و القوانين الضريبية و المحاسبة المالية في كيفية تحديد بنود الإيرادات و التكاليف التي تخضع للضريبة، مما ينشأ اختلاف بين الربح المحاسبي و الربح الضريبي، و تعتبر الضرائب المؤجلة من أهم الإضافات التي جاء بها النظام المحاسبي المالي، حيث يساهم تطبيقها في تحسين مستوى جودة القوائم المالية من خلال تحسين المستوى المعلوماتي لها، كما أن هناك توافق بين المعالجة المحاسبية للضرائب المؤجلة حسب المعيار الدولي و النظام المحاسبي المالي.

4.3. عقود الإيجار-تمويل: حسب نص الفقرة 135 من القرار الصادر في 25 مارس 2009 اعتمد المشرع الجزائري على المعيار المحاسبي الدولي رقم IAS17 "عقود الإيجار"، حيث انتشر هذا النوع من العقود في السنوات الأخيرة في الكثير من دول العالم خاصة أمريكا و أوربا، حسب مسح أجراه المعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين

(AICPA) عام 1999 أظهر أن 541 من إجمالي 600 شركة شملها المسح تمارس أنشطة تتعلق بعقود الإيجار، و ذلك للمزايا الكثيرة التي توفرها للمستأجر مقارنة مع تملك الأصل، و من هذه المزايا: أنها توفر مصدر تمويل سهل الحصول عليه، كما أنها تجنب المستأجر مخاطر تقادم الأصول نتيجة التطورات التكنولوجية، كما تمتاز بالمرونة في فترة الاستخدام و الدفع، و في أنها أقل تكلفة، بالإضافة إلى مزايا تتعلق بضريبة الدخل. و نلاحظ أن كلا من النظام المحاسبي المالي و المعيار الدولي قد حدد نوعين من عقود الإيجار: تشغيلي و تمويلي، و الاعتماد على مبدأ تغليب الواقع الاقتصادي على الشكل القانوني، كما حددا كلاهما نفس الشروط في تصنيف عقود الإيجار، و لم يشيرا إلى مدة التأجير بل اشترطا أن تكون المدة تغطي مجمل العمل النفعي للأصل، بالإضافة إلى مدة الاهتلاك في حالة عدم التأكد هي أقل مدة بين العمر الاقتصادي للأصل و مدة العقد.

5.3. الامتيازات الممنوحة للمستخدمين: حسب نص الفقرة 135 من القرار الصادر في 25 مارس 2009 اعتمد النظام المحاسبي المالي على المعيار المحاسبي الدولي IAS19 "منافع المستخدمين" بشكل جزئي، حيث لم يذكر النظام تعريف محدد لمنافع المستخدمين كما هو في المعيار بل تم ذلك ضمنيا، حيث وصف المنافع على أنها أعباء تأتي نتيجة تأدية المستخدمين العمل المقرر لهم، كما لم يحدد نوع النظام الذي يجب إتباعه من طرف الكيان: برامج المساهمات المحددة أو خطط المنافع المحددة كما هو الحال في المعيار، كما أن النظام المحاسبي لم يحدد بدقة الفئات الرئيسية لمنافع المستخدمين، كما لم يحدد النظام الطريقة الحسابية التي تعتمد في تقدير تكلفة التقاعد، بل أشار إلى أن الكيان بإمكانه استعمال الفرضيات الحسابية الملائمة، و كما هو معلوم فمبلغ التقاعد في الجزائر يحدد على أساس الأجر الذي يتقاضاه العامل قبل التقاعد أي الاعتماد على محاسبة خطط المنافع المحددة.

6.3. أثر التغيرات في أسعار صرف العملات الأجنبية: حسب نص الفقرة 137 من القرار الصادر في 25 مارس 2009: اعتمد النظام المحاسبي المالي على المعيار المحاسبي

الدولي **IAS21** "آثار التغيرات في أسعار صرف العملات الأجنبية" حيث يتم تحويل العملية التي تمت بالعملة الأجنبية إلى العملة الوطنية بسعر الصرف الجاري في تاريخ الإقفال و ما نلاحظه أن الشروط التي وضعها النظام المحاسبي المالي هي نفسها الموجودة في المعيار المحاسبي الدولي IAS21.

4. المعايير المتعلقة بالأصول و الخصوم

المعايير الدولية الخاصة بالأصول و الخصوم هي **IAS2** "المخزون" و المعيار **IAS16** "الممتلكات المصانع و المعدات" و المعيار **IAS36** "الانخفاض في قيمة الموجودات" و المعيار **IAS37** "المخصصات، الأصول الالتزامات المحتملة" و المعيار **IAS38** "الأصول غير الملموسة" و المعيار **IAS40** "الاستثمارات العقارية" و فيما يلي أهم نقاط التقاطع بين المرجعية الدولية و النظام المحاسبي المالي في الجزائر:

1.4. المخزونات: من خلال نص الفقرة 123 من القرار الصادر في 25 مارس 2009: نلاحظ أن هناك تطابق بين النظام المحاسبي المالي و معيار المحاسبة الدولي **IAS2** "المخزون" حيث تقييم المخزونات على أساس التكلفة أو صافي القيمة أيهما أقل، و في تاريخ البيع أو الجرد يتم تقييمها إما بطريقة **FIFO** أو طريقة التكلفة الوسطية المرجحة للشراء أو الإنتاج، و للإشارة فإن طريقة **LIFO** أي الوارد أخيرا الصادر أولا ألغيت من المعيار الدولي في سنة 2003.

2.4. التثبيتات العينية: من خلال نص الفقرة 121 من القرار الصادر في 25 مارس 2009: نلاحظ أنه لا يوجد فرق بين النظام المحاسبي المالي و معيار المحاسبة الدولي **IAS16** "الممتلكات المصانع و المعدات".

3.4. التثبيات المعنوية: من خلال نص الفقرة 121 من القرار الصادر في 25 مارس 2009: نلاحظ أنه لا يوجد فرق بين النظام المحاسبي المالي و معيار المحاسبة الدولي **IAS38** "الموجودات غير الملموسة" تمثل الأصول غير الملموسة أحد العناصر الهامة لدى العديد من المنشآت، حيث تعتبر المصدر الرئيسي و الهام لتوليد الإيرادات، فالعلامة

التجارية و سمعة الشركة مثلا يعتبر مصدر رئيسي لنجاح شركات المشروبات الغازية و بعض الفنادق العالمية. و الملاحظ أن النظام المحاسبي المالي لم يوضح التكاليف التي لا تعتبر جزء من تكلفة الأصل غير الملموس، و حالات تملك أصل غير ملموس من خلال اندماج الأعمال بالإضافة إلى حالات شراء أصل غير ملموس بمبادلته بأصل ملموس أو أصل مالي آخر، أو حالة الأصول غير الملموسة المولدة داخليا كما ورد في المعيار الدولي **IAS38**.

4.4. خسائر القيمة في الأصول: من خلال نص الفقرة 7.112 إلى غاية 11.112 من القرار الصادر في 25 مارس 2009: نلاحظ أنه لا يوجد فرق بين النظام المحاسبي المالي و معيار المحاسبة الدولي **IAS36** "الانخفاض في قيمة الأصول" و للإشارة فإن خسائر القيمة هي من مستجدات النظام المحاسبي المالي، فهذه العملية لم تكن موجودة في المخطط المحاسبي الوطني، و تأتي هذه العملية على مبدأ أساسي هو عدم تسجيل أصل دفتريا بقيمة تزيد عن قيمته العادلة أو الحقيقية، و بناء عليه هناك خسارة تدني في قيمة الأصل في حالة كون قيمة الأصل القابلة للاسترداد تقل عن القيمة المسجلة للأصل بتاريخ الميزانية، و القيمة القابلة للاسترداد هي عبارة عن القيمة العادلة مطروح منها تكاليف بيع الأصل أو القيمة النفعية أيهما أقل، و نلاحظ أنه لا يوجد فرق بين المعالجة المحاسبية لانخفاض القيمة في الأصول بين النظام المحاسبي المالي و المرجعية الدولية، إلا أن هذا الأخير وضح المؤشرات الداخلية و الخارجية التي تدل على وجود انخفاض في قيمة الأصل، كما وضح أنه في حالة وجود أو عدم وجود مؤشر لتدني قيمة الأصول، يجب على المنشأة القيام دائما و بشكل دوري باختبار التدني (انخفاض القيمة) للبنود التالية:

- الأصل غير الملموس الذي ليس له عمر إنتاجي؛
- الأصل غير الملموس غير المتاح للاستخدام؛
- قيمة الشهرة المشتراة (الناتجة عن عملية اندماج الأعمال).

5.4.مؤونات المخاطر و الأعباء: من خلال نص الفقرة 121 من القرار الصادر في 25 مارس 2009: نلاحظ أنه لا يوجد فرق كبير بين النظام المحاسبي المالي و معيار المحاسبة الدولي **IAS37** "المخصصات و الأصول و الالتزامات المحتملة" و نلاحظ أن النظام المحاسبي المالي أعطى نفس التعريف الذي قدمه المعيار للمؤونة على أنها خصم (دين) استحقاقه أو مبلغه مجهول، عرف الخصم على أنه التزام حالي (قانوني أو ضمني) على عاتق المؤسسة ناتج عن أحداث ماضية و إنهائه يكون بخروج موارد متمثلة في مزايا اقتصادية لديها. مع اشتراط أن يكون تقدير الخصم بمصداقية التي من دونها لا تكون مؤونة و يذكر الخصم المحتمل في الملاحق فقط. و أتت فكرة المؤونة من مفهوم الحيطة و الحذر الذي يعتبر من المفاهيم الأساسية التي يجب توفرها في الخصائص النوعية لإعداد و عرض التقارير المالية، حيث يؤدي تطبيق هذا المفهوم إلى تعزيز موثوقية القوائم المالية، حيث يؤدي تطبيق هذا المفهوم إلى تعزيز موثوقية القوائم المالية، فقد تتكبد المؤسسة خسائر أو مصاريف سيتم دفعها مستقبلا بناء على أحداث معينة ستقع في المستقبل، و لكن هذه المبالغ التي من المحتمل تكبدها ناتجة عن أحداث تتعلق بالفترة المالية الحالية مما يستلزم في بعض الحالات اقتطاع مخصص لها من أرباح الفترة الحالية.

6.4. العقارات الموظفة: من خلال نص الفقرة 121-16 إلى غاية 121-18 من القرار الصادر في 25 مارس 2009: نلاحظ أنه لا يوجد فرق كبير بين النظام المحاسبي المالي و معيار المحاسبة الدولي **IAS40** "العقارات الموظفة" و نلاحظ أن النظام المحاسبي المالي أعطى نفس التعريف الذي قدمه المعيار للعقار الموظف، و قد تم تخصيص معيار للعقارات الموظفة بسبب لجوء العديد من الشركات إلى استثمار جزء من أموالها في الأراضي أو المباني (العقارات) و ذلك لهدف تأجيرها للحصول على إيرادات، أو الاحتفاظ بها لمدة طويلة للاستفادة من ارتفاع أسعارها السوقية مما يحقق لها أرباح رأسمالية، و للتنبيه قد تكون تملك المؤسسة عقارات بغرض استخدامها في أنشطتها العادية

كمباني إدارية أو مستودعات حيث يتم تطبيق المعيار المحاسبي **IAS16** أي اعتبارها كأصول ثابتة، أو تمتلكها لغرض نشاط تشغيلي مثل شركات الإسكان التي تنشأ الأبنية لغرض بيعها هنا يتم تطبيق معيار المحاسبة الدولي **IAS2** أي أنها تعتبر كأصول متداولة، كما ان المعيار الدولي حدد بدقة الأسس التي يجب الاعتماد عليها في تحديد القيمة العادلة، و عمليات التحويل من و إلى العقارات الاستثمارية بالإضافة إلى تصنيف الاستثمارات العقارية و كذلك عملية الإفصاح عنها، هذا ما لا نجده في النظام المحاسبي المالي.

7.4. الحالة الخاصة بالمنتوجات الزراعية و الأصل البيولوجي: من خلال نص الفقرة 121-19 من القرار الصادر في 25 مارس 2009: نلاحظ أنه لا يوجد فرق كبير بين النظام المحاسبي المالي و معيار المحاسبة الدولي **IAS41** "الزراعة" و نلاحظ أن النظام المحاسبي المالي لم يعطي أي تعريف للمنتوجات الزراعية أو الحصاد أو الأصل البيولوجي (النباتات و الحيوانات الحية) كما هو موجود في المعيار و لكنه اعتمد على نفس المعالجة المحاسبية المطبقة في المعيار الدولي. و يقصد بالنشاط الزراعي كما هو موضح في المعيار الدولي إدارة المنشأة للتحول البيولوجي للحيوانات أو النباتات الحية (الموجودات البيولوجية) و التي تتمثل في عمليات التكاثر و الحصول على محصول زراعي أو تعزيز قيمة الموجودات البيولوجية نوعيا و كميا.

5. المعايير المتعلقة بالإيرادات و الأعباء

المعايير الدولية الخاصة بالإيرادات و الأعباء هي **IAS18** "الإيرادات" و المعيار **IAS20** "محاسبة المنح الحكومية و الإفصاح عن المساعدات الحكومية" و المعيار **IAS23** "تكاليف الاقتراض" و فيما يلي توضيح لأهم نقاط التقاطع بين المرجعية الدولية و النظام المحاسبي المالي في الجزائر:

1.5. الإيرادات: من خلال نص الفقرة 111-2 إلى غاية 111-3 من القرار الصادر في 25 مارس 2009: نلاحظ أنه لا يوجد فرق كبير بين النظام المحاسبي المالي و معيار

المحاسبة الدولي **IAS18** "الإيرادات" و نلاحظ أن النظام المحاسبي المالي لم يعطي أي تعريف للإيرادات أو كما سميت في نص القانون المنتجات، إلا أنه يتفق مع المرجع الدولي فيما يخص توقيت الاعتراف بالإيرادات حيث يتم الإعتراف بها عندما يكون هناك احتمال تدفق منافع اقتصادية إلى الكيان، و أن هذه المنافع يمكن قياسها بصورة صادقة، كما أن المعيار حدد بدقة هذه الإيرادات التي يغطيها و الإيرادات التي لا يغطيها و الخاصة بالمعايير المحاسبة الدولية (17-28-11-41) و المعايير الدولية للتقارير المالية (4-9) بالإضافة إلى الإيرادات المتأتية من استخراج المعادن الطبيعية و استرجاع الديون المعدومة، بالإضافة إلى شرح مختلف المصطلحات: الإيرادات و القيمة العادلة، و ما يتم الإفصاح عنه و هذا غير موجود في النظام المحاسبي المالي.

2.5. الإعانات: من خلال نص الفقرة 124 من القرار الصادر في 25 مارس 2009: نلاحظ أنه لا يوجد فرق كبير بين النظام المحاسبي المالي و معيار المحاسبة الدولي IAS20 "محاسبة المنح الحكومية و الإفصاح عن المساعدات الحكومية" و نلاحظ أن النظام المحاسبي المالي عرف الإعانات الحكومية نفس التعريف الذي قدمه المعيار مع اختلاف التسمية بالمنح الحكومية و لم يذكر المساعدات الحكومية و التي هي إجراء تقوم به الحكومة لتزويد منافع اقتصادية محددة إلى مؤسسة معينة أو مجموعة من المؤسسات المؤهلة وفقا لمجموعة من الشروط، و تشمل تقديم المنح و الأنواع الأخرى من المساعدات و التي قد لا تتضمن نقل أصول للمؤسسة. كما أوضح المرجع الدولي الحالات التي لا يطبق فيها المعيار و هي:

- المحاسبة عن الهبات الحكومية التي تعكس آثار التغيرات في الأسعار (التضخم)؛
- المزايا الضريبية؛
- المشاركة الحكومية في الملكية؛
- المنح الزراعية الواردة ضمن المعيار 41.

كما حدد المرجع الدولي أنواع المنح الحكومية المتعلقة بالدخل و المتعلقة بالأصول و هي نفسها أشار إليها النظام المحاسبي المالي بشكل ضمني، و كما هو ملاحظ في كل المعايير التي تمت دراستها وجود الدقة الشرح الكافي بكل ما يتطلبه الاستخدام الجديد للمعيار، هذا ما لا يتوفر عليه النظام المحاسبي المالي الذي كل معطياته و مصطلحاته غامضة تتطلب إلى دراسة و تفسير من قبل قارئها.

3.5.تكاليف القروض: من خلال نص الفقرة 126 من القرار الصادر في 25 مارس 2009: نلاحظ أنه لا يوجد فرق كبير بين النظام المحاسبي المالي و معيار المحاسبة الدولي **IAS23** "تكاليف الاقتراض" إلا أن النظام المحاسبي المالي لم يعطي تعريف واضح لتكاليف الاقتراض و أعطى تعريف ضمني للأصول المؤهلة، و ما يمكن ملاحظته هو أن النظام المحاسبي المالي لم يأخذ بالتعديلات التي طرأت على المعيار بتاريخ 2007/03/29 حيث تم بموجبها رسملة تكاليف الاقتراض المتعلقة مباشرة بتملك أو انشاء أو انتاج أصل مؤهل للرسملة كمعالجة أساسية، و أصبح هذا التعديل ساري المفعول ابتداء من 2009/01/01، بعد أن كانت تكلفة الاقتراض تحمل كمصروف على قائمة الدخل كما يقرها النظام المحاسبي المالي.

6. المعايير المتعلقة بالأدوات المالية

المعايير الدولية الخاصة بالأدوات المالية هي **IAS32** "الأدوات المالية: العرض" و المعيار **IAS39** "الأدوات المالية: العرض و الإفصاح" و فيما يلي توضيح لأهم نقاط التقاطع بين المرجعية الدولية و النظام المحاسبي المالي في الجزائر:

1.6. الأدوات المالية: العرض: من خلال نص الفقرة 122-1 إلى غاية 121-2 من القرار الصادر في 25 مارس 2009: نلاحظ أنه لا يوجد فرق كبير بين النظام المحاسبي المالي و معيار المحاسبة الدولي **IAS32** "الأدوات المالية: العرض" فالنظام المحاسبي أعطى نفس التعريف للأداة المالية كما هو في المرجع الدولي.

2.6. الأدوات المالية: الاعتراف و القياس: من خلال نص الفقرة 122-3 إلى غاية 121-9 من القرار الصادر في 25 مارس 2009: نلاحظ أنه لا يوجد فرق كبير بين النظام المحاسبي المالي و معيار المحاسبة الدولي **IAS39** "الأدوات المالية: القياس و العرض" حيث نلاحظ أنها تدرج بتكلفتها التاريخية، أما لاحقا بالقيمة الحقيقية بالنسبة لسندات المساهمة و الحسابات الدائنة حيث تقيم بالسعر المتوسط للشهر الأخير (و هذا ما لم يتطرق له المرجع الدولي)، و بالتكلفة المستهلكة بالنسبة للتوظيفات المالية و القروض و الحسابات الدائنة التي يصدرها الكيان وهذا مطابق تماما للمرجع الدولي، و الملاحظ أنه هناك تشابه في متطلبات قياس الأصول المالية وفقا للنظام المحاسبي المالي و المعيار الدولي **IAS39** "الأدوات المالية: القياس و العرض" فيما عدا بعض النقاط:

- أوضح المعيار عن وجود أربع فئات من الموجودات المالية و هي غير موضحة في **SCF**؛

- **SCF** يشترط استخدام السعر المتوسط للشهر الأخير في السنة المالية عند القياس اللاحق للأصول المتاحة للبيع المسعرة بينما المرجع الدولي لم يشر إليها.

و للإشارة إن هذا المعيار تم سحبه في 2018/01/01 ليحل محله المعيار الدولي للتقارير المالية **IFRS9** "الأدوات المالية" أما المعيار **IAS32** فقد حول الجزء الخاص بالإفصاح إلى المعيار الدولي للتقارير المالية **IFRS7** "الأدوات المالية: الإفصاحات" ابتداء من 2007/01/01.

من خلال المقارنة السابقة وجدنا أن النظام المحاسبي المالي يهدف بشكل أساسي إلى تقريب الممارسات المحاسبية الجزائرية بالمعايير المحاسبية الدولية، و يظهر ذلك من خلال العديد من مفاهيمه المستنبطة من هاته المعايير كما هي دون تغيير مثل: المبادئ المحاسبية، الخصائص النوعية للكشوف المالية، بالإضافة إلى الأهداف المرجو تحقيقها من النظام المحاسبي المالي متطابقة مع أهداف المعايير المحاسبية الدولية، إلا أنه توجد اختلافات في المصطلحات المستعملة بين الجانبين و يرجع ذلك بشكل أساسي لتأثير

الجهة الفرنسية التي قامت بالمشاركة في عملية إعداد النظام حيث أشرنا سابقا إلى أن مدونة حسابات النظام المحاسبي المالي مستمدة من النظام المحاسبي الفرنسي، كما أن النظام المحاسبي جاء في نص قانون في حين أن المعايير المحاسبية الدولية جاءت في شكل معايير مرتبة يسهل الرجوع إليها، إن إعداد قوائم مالية بالاعتماد على النظام المحاسبي المالي سيمنحها صفة المصداقية و القبول العام لدى المتعاملين في الأسواق المالية الدولية و تسهل بذلك عمليات المقارنة و اتخاذ القرارات الاستثمارية حيث سيساعد هذا في فهم المناخ الاستثماري الجزائري و بالتالي استقطاب استثمارات أجنبية أكثر، كما سيطور و يرفع من مستوى المهنة و يفتح المجال أمام خريجي الجامعات و المعاهد سوق العمل الدولية.

و مما سبق يمكن القول أنه يوجد توافق بين النظام المحاسبي المالي و المعايير المحاسبية الدولية، إلا أن جموده و عدم مسايرته للمعايير المحاسبية الدولية يفقد هذا التوافق أهميته و يطرح مشكلة جديدة يجب حلها قبل أن تتطور و تؤدي إلى إصلاح شامل آخر. فالنظام المحاسبي المالي أعتمد في إعداده على المعايير الصادرة في سنة 2003، و كما أشرنا سابقا أن المعايير المحاسبية الدولية تتميز بالتغير المستمر لتتماشى مع التطورات و التحولات على الساحة الدولية، مثلا القيمة العادلة و الانتقادات التي وجهت لها بعد الأزمة المالية لسنة 2008 تمت إعادة النظر في المعايير الخاصة بالأدوات المالية و إصدار المعيار **IFRS13** خاص بالقيمة العادلة، سنة 2011، كما توجد معايير في النظام المحاسبي المالي قد ألغيت أو عدلت، كما لا يحتوي على المعايير الجديدة، المعايير الخاصة بالمؤسسات الصغيرة و المتوسطة و التفسيرات و الشروحات، لذا وجب العمل على تعديل النظام المحاسبي المالي بما يتماشى و التغيرات التي حدثت، و ستحدث، في المعايير المحاسبية الدولية، و لما لا فقد يساعد هذا في وضع معايير محاسبية جزائرية تتلاءم مع بيئتها المحاسبية و ذلك بإشراك كافة الفاعلين في مجال المحاسبة (مهنيين، أكاديميين و جهات حكومية).

رابعا: نقائص النظام المحاسبي المالي مقارنة بالمعايير المحاسبية الدولية

بعد إعداد النظام المحاسبي المالي على أساس المعاير المحاسبية الدولية الصادرة حتى سنة 2004، أجريت بعد تلك الفترة عدة تغييرات على هذه المعايير، سواء بإصدار معايير أخرى جديدة، أو تعديل معايير أخرى أو استبدالها بشكل دوري، فضلا عن التفسيرات والشروحات التي تصدرها اللجنة الدائمة للتفسيرات (SIC) ولجنة تفسيرات المعايير الدولية للإبلاغ المالي (IFRIC) التابعتين لمجلس المعايير المحاسبية الدولية، المكلفة بإصدار المعايير. وتتشكل المعايير الصادرة وغير المتضمنة في النظام المحاسبي المالي أساسا من المعايير الدولية للتقرير المالي (IFRS).

ومن أهم المعايير غير المتضمنة في النظام المحاسبي المالي ما يلي:

- صدور المعيار المحاسبي الدولي الخاص بالمؤسسات الصغيرة والمتوسطة:

عندما ظهرت المعايير المحاسبية الدولية سنة 1973، كانت تهدف إلى التطبيق في المؤسسات الكبيرة والمدرجة بالبورصة، أما المؤسسات الصغيرة والمتوسطة التي في أغلبها غير مدرجة بالبورصة، تجد صعوبات في تطبيق هذه المعايير، نظرا لتأثير تكلفة التطبيق عليها، لذلك قام مجلس المعايير المحاسبية الدولية بإعداد معايير خاصة بها.

وقد صدر المعيار المحاسبي الدولي الخاص بالمؤسسات الصغيرة والمتوسطة في 09 جويلية 2009، وأدى إلى تبسيط المعايير مقارنة بالمعايير الكاملة (FULL IFRS) بأكثر من 90 % .ويتضمن المعيار أقل من 250 صفحة، ويهدف إلى تبسيط تخفيف مطالب الإفصاح وتبسيط عدة مبادئ خاصة بالاعتراف وقياس عناصر القوائم المالية، مثل اهتلاك فارق الاقتناء، الاعتراف بتكاليف الاقتراض ومصاريف التطوير، كما تضمن حذف بعض المعايير غير الملائمة للمؤسسات الصغيرة والمتوسطة مثل الأرباح بالسهم (33 IAS)، القوائم المالية المرحلية (IAS 34)، والإفصاح القطاعي.

- صدور المعيار المحاسبي الدولي حول قياس القيمة العادلة سنة 2011

أصدر مجلس المعايير الدولية للمحاسبة (IASB) في سنة 2011 المعيار الدولي للتقرير المالي 13 (IFRS)، الخاص بالقياس عن طريق القيمة العادلة، بهدف إعطاء تعريف واطار موَّحد للقيمة العادلة والتقييم بها. حيث ورد لها أكثر من تعريف في أكثر من معيار قبل إصدار هذا المعيار، لا سيما المعايير الدولية للمحاسبة IAS 32) ((و39 IAS) المتعلقان بالأدوات المالية، المعيار الدولي للمحاسبة (IAS 36) المتعلق بالانخفاض في قيمة الأصول، المعيار الدولي للمحاسبة (IAS 40) المتعلق بالعقارات المستثمرة، والمعيار الدولي للمحاسبة(IAS 26) المتعلق بالمحاسبة والتقارير المالية عن أنظمة التقاعد.

حيث تم وضع ثلاث تقنيات تقييم تستخدم في عملية قياس القيمة العادلة، وهي مدخل السوق باستخدام أسعار السوق للأصول والالتزامات موضوع التقييم، ومدخل التكلفة المتمثلة في تكلفة الإحلال الحالية أو المبالغ المدفوعة اللازمة للحصول على الخدمة التي يقدمها الأصل، بالإضافة إلى مدخل الدخل بخصم التدفقات النقدية المستقبلية للأصل موضوع التقييم .

وقد أشار النظام المحاسبي المالي لاستعمال القيمة العادلة في تقييم بعض عناصر الأصول، مثل الأصول البيولوجية، وبعض فئات الأدوات المالية، هذه الأخيرة تقيم في نهاية الدورة بالقيمة العادلة، واذا وجد فائض قيمة أو ناقص قيمة، يسجل في الحسابات 765 أو 665 أو 104.

- معايير الأدوات المالية:

تتضمن محاسبة الأدوات المالية للنظام المحاسبي المالي ما نص عليه المعياران (IAS32) و(IAS39)، فيما أصدر مجلس المعايير بعد ذلك المعيارين (IFRS 07) و (IFRS09) فمثلا المعيار الدولي للتقرير المالي رقم 07 "الأدوات المالية: الإفصاح"، يسمح لمستعملي القوائم المالية للمؤسسة بتقييم أفضل للأدوات المالية، من خلال زيادة

متطلبات الإفصاح عن المخاطر، ولا سيما مخاطر الفائدة، مخاطر السيولة ومخاطر السوق.

- معيار الإيجار التمويلي:

صدر المعيار الدولي للتقرير المالي IFRS16 الخاص بعقود الإيجار سنة 2016، معوضا المعيار الدولي للمحاسبة IAS17، المتضمن في النظام المحاسبي المالي. وأهم المستجدات التي جاء بها المعيار الجديد هي أن المستأجر يسجل لديه الأصل المتحصل عليه في إطار عقد الإيجار بدون التمييز إن كان عقد إيجار تمويلي أو تشغيلي، أما المؤجر فيستمر في التمييز بين الإيجار التمويلي والإيجار التشغيلي.

والجدول الآتي يبين المعايير المحاسبية الدولية غير المتضمنة في النظام المحاسبي المالي.

الجدول رقم 04: المعايير المحاسبية الدولية غير المتضمنة في النظام المحاسبي المالي

المعيار	تاريخ الصدور
المعيار الدولي للتقرير المالي ***IFRS06*** "الكشف عن المصادر المعدنية وتقييمها"	2004/12/06
المعيار الدولي للتقرير المالي رقم ***IFRS07*** "الأدوات المالية- الإفصاح"	2005
المعيار الدولي للتقرير المالي رقم ***IFRS08*** "القطاعات التشغيلية"	2006
المعيار الدولي للتقرير المالي رقم ***IFRS09*** "الأدوات المالية"	2009
المعيار الدولي للتقرير المالي رقم ***IFRS10*** "القوائم المالية المجمعة"	2011
المعيار الدولي للتقرير المالي رقم ***IFRS11*** "الترتيبات المشتركة"	2011
المعيار الدولي للتقرير المالي رقم ***IFRS12*** "الإفصاح عن المصالح في الكيانات الأخرى"	2011
المعيار الدولي للتقرير المالي رقم ***IFRS13*** "قياس القيمة العادلة"	2011

المعيار الدولي للتقرير المالي رقم *IFRS14* "حسابات التأجيل التنظيمية"	**2014**
المعيار الدولي للتقرير المالي رقم *IFRS15* "الايرادات من العقود المبرمة مع الزبائن"	**2014**
المعيار الدولي للتقرير المالي رقم *IFRS16* "عقود الإيجار"	**2016**
المعيار الدولي للتقرير المالي رقم *IFRS17* "عقود التأمين"	**2017**

المصدر: https://www.iasplus.com/en/standards

حيث طرأت عدة تغييرات على المعايير المحاسبية الدولية التي كانت صادرة في الفترة التي أعد فيها النظام المحاسبي المالي، بإصدار معايير جديدة كالمعيار IFRS13 الخاص بالقيمة العادلة والمعايير المتعلقة بالأدوات المالية IFRS7 وIFRS9، وتم استبدال البعض منها كالمعيار IAS14 الذي حل محله المعيار IFRS8، الذي يهدف إلى تقديم معلومات ضمن الملاحق، حسب القطاعات التي تشتغل فيها المؤسسة وحسب منتوجاتها الرئيسية، وكذلك استبدال المعيار IAS17 بالمعيار IFRS16 الخاص بعقود الإيجار. كما أن المعيار IFRS1 الخاص بتطبيق المعايير المحاسبية الدولية للمرة الأولى، تم تضمينه بشكل أساسي في التعليمة الوزارية رقم 02 الصادرة في 29 أكتوبر 2009، المتضمنة إجراءات الانتقال للنظام المحاسبي المالي وتطبيقه أول مرة في 2010.

وفيما يلي قائمة المعايير المحاسبية الدولية التي تم إلغاؤها أو استبدالها بمعايير أخرى، ولكنها متضمنة في النظام المحاسبي المالي، على اعتبار أنها كانت سارية المفعول عند إعداده:

الجدول رقم 05: المعايير المحاسبية الدولية الملغاة والمستبدلة ومازالت متضمنة في النظام المحاسبي المالي

المعيار المحاسبي الدولي الملغى أو	**المعيار المحاسبي الدولي الجديد المعوض للمعيار الملغى**	**التاريخ المعين لسريان**

المقرر إلغاؤه		الإلغاء
المعيار الدولي للمحاسبة *IAS11*	المعيار الدولي للتقرير المالي *IFRS15*	/01/01 2018
المعيار الدولي للمحاسبة *IAS14*	المعيار الدولي للتقرير المالي *IFRS08*	/01/01 2009
المعيار الدولي للمحاسبة *IAS17*	المعيار الدولي للتقرير المالي *IFRS16*	/01/01 2019
المعيار الدولي للمحاسبة *IAS18*	المعيار الدولي للتقرير المالي *IFRS15*	/01/01 2018
المعيار الدولي للمحاسبة*IAS30*	المعيار الدولي للتقرير المالي *IFRS07*	/01/01 2007
المعيار الدولي للمحاسبة *IAS 05*	المعيار الدولي للتقرير المالي *IFRS11* المعيار الدولي للتقرير المالي *IFRS12*	/01/01 2013
المعيار الدولي للمحاسبة *IAS39*	المعيار الدولي للتقرير المالي *IFRS09*	عندما يصبح المعيار الدولي للتقرير المالي مطبقا *IFRS 09*
المعيار الدولي للتقرير المالي *IFRS04*	المعيار الدولي للتقرير المالي *IFRS17*	/01/01 2023

المصدر: https://www.iasplus.com/en/standards

كما أن هناك بعض المعايير المحاسبية الدولية المتضمنة في النظام المحاسبي المالي، قام مجلس المعايير الدولية للمحاسبة بإعادة إصدارها معدلة بنفس رقم المعيار السابق.

والجدول الآتي يبين المعايير المحاسبية الدولية التي تمت مراجعتها ومازالت متضمنة في النظام المحاسبي المالي.

الجدول رقم 06: المعايير المحاسبية الدولية التي تمت مراجعتها ومازالت متضمنة في النظام المحاسبي المالي.

المعايير المحاسبية الدولية	تاريخ إصدار النسخة الجديدة
المعيار الدولي للمحاسبة (*IAS1*)	2007
المعيار الدولي للمحاسبة (*IAS19*)	2011
المعيار الدولي للمحاسبة (*IAS23*)	2007
المعيار الدولي للمحاسبة (*IAS24*)	2009
المعيار الدولي للمحاسبة (*IAS27*)	2011
المعيار الدولي للمحاسبة (*IAS28*)	2011
المعيار الدولي للتقرير المالي (*IFRS01*)	2008
المعيار الدولي للتقرير المالي (*IFRS03*)	2008

المصدر: https://www.iasplus.com/en/standards

فالمعيار الدولي للمحاسبة الأول (IAS01) تم إصداره بنسخة جديدة سنة 2007، والذي تضمن عدة تغييرات، منها تغيير تسمية بعض عناصر القوائم المالية، مثلا تم تغيير تسمية الميزانية إلى قائمة المالي المركز وكذلك بالنسبة للمعيار الدولي للمحاسبة (27 IAS)، فبعد أن كان يتضمن القوائم المالية المجمَّعة (Consolidés) والمنفصلة معا، تم

تغييره بحيث أصبح يخص القوائم المالية المنفصلة فقط، بينما خصص المعيار الدولي للتقرير المالي العاشر (IFRS 10) للقوائم المالية المجمَّعة.

خامسا: خطوات تكييف النظام المحاسبي المالي مع المعايير المحاسبية الدولية

قامت وزراه المالية في إطار برنامج عمل المجلس الوطني للمحاسبة باتخاذ خطوات حول تقييم ومراجعة النظام المحاسبي المالي بداية سنة 2018، بإنشاء مجموعة عمل مكونة من 14 عضو تتشكل من 12 مهني و2 ممثلان للمجلس الوطني للمحاسبة، ومن بين المهام إحصاء المعايير المحاسبية الدولية الصادرة بعد إعداد النظام المحاسبي المالي من 2004 إلى 2018 والعمل على تكييفها مع النظام المحاسبي المالي مع تكييف وتحديث النصوص التطبيقية من مراسيم وقرارات ، وتم في هذا الإطار تنظيم يوم دراسي من طرف المصف الوطني للخبراء المحاسبين، حول موضوع "النظام المحاسبي المالي، التقييم واقتراحات التعديل" بتاريخ 14 ماي 2018، بفندق الماركير بالجزائر العاصمة، وملتقى آخر بفندق الأوراسي بتاريخ 21 جانفي 2019 من تنظيم المجلس الوطني للمحاسبة والمديرية العامة للمحاسبة بوزارة المالية، بمشاركة عدة فاعلين منهم السيد نور الدين ياحي رئيس فوج العمل المكلف بتقييم ومراجعة النظام المحاسبي المالي، والتي كانت من بين أهم توصياتها تكييف النظام المحاسبي المالي وتعديل إطاره القانوني والتنظيمي واحصاء المعايير المحاسبية الدولية الصادرة منذ سنة 2004.

وفي هذا الصدد يمكن الاطلاع على تجارب دول أخرى في كيفية التوافق مع المعايير المحاسبية الدولية والأخذ بنصوصها الصادرة تباعا وفق ما يتلاءم مع احتياجات البلد وخصوصياته، وتعتبر التجربة الأوروبية في تطبيق المعايير الأبرز في العالم، حيث إنه بعد تطبيق الاتحاد الأوروبي للمعايير المحاسبية الدولية بداية من سنة 2005، على الحسابات المجمّعة للمؤسسات المدرجة بالبورصات الأوروبية، من خلال إصدار القانون 2002/1606 المؤرخ في 19 جويلية 2002، تم إنشاء هيئات تدرس تبني أو رفض المعايير الجديدة الصادرة من طرف مجلس المعايير المحاسبية الدولية (IASB)، فقبل

اعتماد المعيار بدول الاتحاد الأوربي، تقوم اللجنة الأوربية باستشارة المجموعة الأوروبية الاستشارية حول المعلومة المالية (EFRAG) التي تعطي رأيها حول معيار أو تعديل معين، وبعدها تقوم اللجنة الأوروبية باستشارة هيئة أخرى هي لجنة التنظيم المحاسبي (ARC) حول قرار الاعتماد والموافقة، بالإضافة إلى إمكانية تدخل البرلمان الأوروبي، حيث إن هناك بعض المعايير الصادرة لم يتم تبنيها لأنها لا تتوافق مع التوجيهات الأوروبية (Directives) أو لا تلائم البيئة الاقتصادية الأوروبية، مثل الإطار المفاهيمي المعدل سنة 2018 وبعض الترتيبات التي جاء بها المعيار الدولي للمحاسبة (IAS39) الخاصة بمحاسبة التغطية إضافة إلى المعيار الخاص بالمؤسسات الصغيرة والمتوسطة الصادر سنة 2009، والتي لم يتم تبنيها بالاتحاد الأوروبي.

كما يمكن ذكر تجارب بعض الدول الأخرى في التعامل مع مستجدات المعايير المحاسبية الدولية، منها التجربة المصرية في إصدار معايير محاسبية مصرية مستلهمة من المعايير المحاسبية الدولية، حيث يتم في العادة إصدار قرار وزاري للمعايير والتعديلات التي تقدمها لجنة مراجعة معايير المحاسبة المصرية والمراجعة التابعة لهيئة الرقابة المالية، فمثلا في سنة 2019 تم إصدار قرار رقم 69 عن وزارة الاستثمار والتعاون الدولي، بتعديل بعض أحكام معايير المحاسبة المصرية والمعايير المصرية للمراجعة والفحص المحدود، لمواكبة المعايير الدولية، حيث تم استحداث معايير محاسبية مصرية منها معيار المحاسبة المصرية رقم 47 الخاص بالأدوات المالية بما يتفق مع المعيار IFRS9، ومعيار المحاسبة المصري رقم 48 والخاص بالإيراد من العقود مع العملاء بما يتفق مع المعيار IFRS15.

أما بالنسبة لطريقة تعامل المملكة العربية السعودية مع مستجدات المعايير المحاسبية الدولية، فتوجد إجراءات معتمدة من مجلس إدارة الهيئة السعودية للمحاسبين القانونيين للتعامل مع ذلك، فمثلا في سنة 2019 اعتمدت الهيئة ممثلة في لجنة معايير المحاسبة بعض التحديثات التي أصدرها مجلس معايير المحاسبة الدولية IASB، والتي

تخص المعيار IFRS3 من حيث تحديث تعريف مصطلح الأعمال (Business)، بالإضافة إلى اعتماد تحديث يخص المعيارين IAS1 وIAS8 بخصوص مصطلح "ذو أهمية نسبية".

المراجع:

- المعتز بالله منادي، ياسين بشير، النظام المحاسبي المالي في ظل اختلاف ممارسات المحاسبة بين المرجعيتين الفرنسية و الأنجلوسكسونية، مجلة دفاتر بوادكس، المجلد 06، العدد 10، 2018.
- أمين السيد أحمد لطفي، نظرية المحاسبة –منظور التوافق الدولي–، الدار الجامعية، الإسكندرية، مصر، 2005.
- بكيحل عبدالقادر، كتوش عاشور، المعايير المحاسبية الدولية (IAS/IFRS) بين مزايا و صعوبات التطبيق –دراسة حالة الجزائر–، الأكاديمية للدراسات الإجتماعية و الإنسانية، قسم العلوم الإقتصادية و القانونية، العدد 15، جانفي 2016.
- بن حركو غنية، النظام المحاسبي المالي و معايير المحاسبة الدولية–دراسة مقارنة– ، مجلة دراسات اقتصادية، العدد رقم 04، المجلد 01، جوان 2017.
- ثناء علي القباني، المحاسبة الدولية، الدار الجامعية، الاسكندرية، مصر، 2002.
- حسين القاضي، مأمون حمدان، المحاسبة الدولية و معاييرها، منشورات جامعة دمشق، كلية الاقتصاد، 2011–2012.
- طويلب محمد، إشكالية التوافق المحاسبي الدولي، مجلة علوم الاقتصاد والتسيير والتجارة، المجلد 3، العدد 28، 2013.
- عبد الحق مرعي، محمد سمير الصبان، دراسات في تطور الفكر المحاسبي و بعض المشاكل المحاسبية المعاصرة، الدار الجامعية، بيروت، 1990.
- عصام محمد البحيصي، قياس التنوع في النظم المحاسبية الدولية، مجلة الجامعة الإسلامية، غزة، العدد1، 2006.

- علي عبدالله شاهين، النظرية المحاسبية، إطار فكري تحليلي و تطبيقي، ط1، مكتبة آفاق للطباعة و النشر و التوزيع، غزة، 2011.

- عنون فؤاد، قاضي فاطمة الزهراء، التوجه نحو إعادة التوافق المحاسبي الدولي –حالة الجزائر–، مجلة العلوم التجارية والتسيير، المجلد 17، العدد 1، 2021.

- فريدريك تشوي و آخرون، تعريب: محمد عصام الدين زايد، المحاسبة الدولية، دار المريخ للنشر، 2004.

- قادري عبدالقادر، التوافق المحاسبي الدولي كأحد التطبيقات الجديدة للعولمة المحاسبية، مجلة المنتدى للدراسات والأبحاث الاقتصادية، المجلد 04، العدد 01، 2020.

- محمد المبروك أبو زيد، المحاسبة الدولية و انعكاساتها على الدول العربية، إتراك للطباعة و النشر، القاهرة، مصر، 2005.

- مقدم خالد، معايير المحاسبة و التقارير المالية الدولية و تأثير جماعة الضغط: المعيار الدولي للتقارير المالية رقم (09) الأدوات المالية، المجلة الجزائرية للدراسات المحاسبية و المالية، عدد 02، 2016.

- Axel haller et Walton peter, la comptabilité internationale, veuibert, paris, France, 1997.

- www.fasb.org.