الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية

وزارة التعليم العالي والبحث العلمي

جامعة محمد بوضياف– المسيلة

كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير

قسم العلوم التجارية

المعايير المحاسبية والمالية الدولية ومتطلبات جودة المعلومات بالمؤسسات الجزائرية

دراسة تطبيقية: شركة التوضيب وفنون الطباعة EMBAG

مذكرة مكملة لنيل شهادة الماستر في المحاسبة والتدقيق

إعداد الطالب: عبدلي خالد

الاسم واللقب	الجامعة	الصفة
	جامعة المسيلة	رئيسا
أ/ سعودي نجوى	جامعة المسيلة	مشرفا
	جامعة المسيلة	مناقشا

السنة الجامعية: 2014–2015

شكر وعرفان:

لا يسعني وأنا بصدد وضع اللمسات الأخيرة لهذا العمل المتواضع أن أتقدم بجزيل الشكر وأسمى عبارات الشكر والتقدير والعرفان إلى أستاذي ومرشدي الأستاذة سعودي نجوى على قبولها الإشراف على هذه المذكرة وعلى توجيهاتها وحرصها المستمرين إلى غاية إنهاء المذكرة.

كما أتقدم بجزيل الشكر الجزيل إلى أعضاء لجنة المناقشة الموقرة الذين قبلوا وتحملوا عناء قراءتها وتحقيقها ومناقشتها.

أتقدم بالشكر كذلك إلى كل من الأساتذة: سعودي عبد الصمد، عبادي محمد، كدية عبد الكريم على ما قدموا لي من يد المساعدة.

وإلى العاملين معي في المركز الإسلامي الثقافي لولاية البرج.

وإلى العاملين في شركة التوضيب وفنون الطباعة.

وأخيرا أسدي كل عبارات الشكر والعرفان إلى كل شخص ساعدني ومد لي يد المساعدة لإتمام هذا العمل المتواضع.

خالـد عبدلـي

إهداء:

أهدي ثمرة جهدي إلى نور الإبصار وضيائها سيدي وحبيبي ونور قلبي محمد صلى الله عليه وسلم.

إلى أغلى حبيبة في الدنيا، من ربتني ورعتني في عيونها وكللت طريقي بصدق دعواتها، إلى من كانت ولازالت شمعة تذوب لتضيء لي ظلمة هذه الحياة، إلى أمي نصيرة باركها الله وأطال في عمرها.

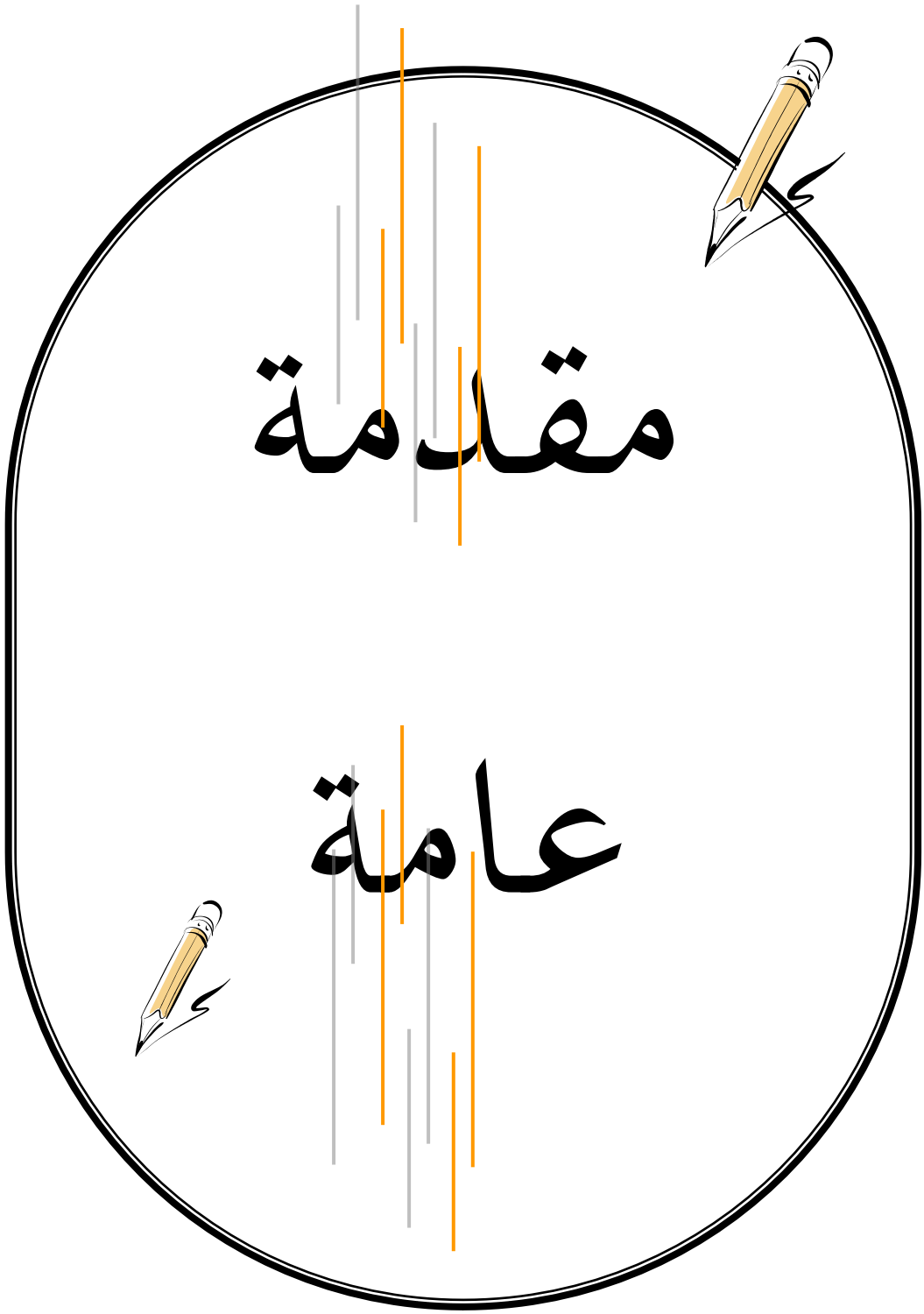
إلى من يعجز لساني أمامه عن الشكر، إلى رمز العطاء ومصدر الأمان قدوتي الأولى والذي كد وتعب من أجلي إلى أبي العزيز عامر باركه الله وأطال في عمره.

إلى أخي مفتاح وأخواتي كل باسمها، أطال الله في أعمارهم.

لا أنسى بالذكر صاحب القلب الطيب كنان سليمان باركه الله.

إلى زملائي في المحاسبة والتدقيق وكل من جمعتني بهم مقاعد الدراسة.

خالد عبدلي


مقدمة
عامة

مقدمة

من المعروف أن دول العالم بدأت تصبح قريبة من بعضها البعض ضمن مفهوم العولمة وثورة الاتصالات، وقد أصبح مفهوم القرية الواحدة حيز التنفيذ، وباتت الدول التي تجهزت لذلك المفهوم من خلال تعديل بنيتها الاقتصادية.

ومع النمو الكبير والملحوظ للتجارة الدولية والانتشار الواسع والسريع للشركات متعددة الجنسيات وما ترتب عليه من توسيع لقاعدة المستخدمين وتنوع جنسياتهم، ظهرت أهمية وجود قوائم مالية تحتوي على معلومات قادرة على تخطي حدود الدول وتكون مقروءة، مفهومة ومفيدة لهؤلاء المستخدمين، وحتى يتحقق ذلك كان لابد من وجود أكبر قدر ممكن من التوافق بين أسس إعداد القوائم المالية وما تحتويه من معلومات، كل هذا أحدث ضغوطا كبيرة على المحاسبة لكي تلبي تلك الاحتياجات.

لذا فقد بدأت الهيئات المحاسبية الدولية للبحث عن البديل لتغطية هذه الثغرات الموجودة ومن أهم هذه الهيئات لجنة المعايير المحاسبية الدولية من 1973 إلى غاية 2001، وبعد ذلك تم استبدالها باسم جديد وهو مجلس معايير المحاسبة الدولية الذي أخذ على عاتقه تعديل وتطوير كافة المعايير الدولية للمحاسبة، وهو ما مهد لظهور ما يسمى بمعايير الإبلاغ المالي أو ما يسمى بمعايير المعلومة المالية . وقد انتشرت هذه المعايير في العديد من دول العالم ومن بينها دول الإتحاد الأوربي والعديد من الدول الأسيوية والإفريقية ومنها الجزائر ، التي سارعت لمواكبة هذه التطورات، خاصة مع التحولات التي شهدها الاقتصاد الوطني بالانتقال من نظام الاقتصاد الموجه إلى اقتصاد السوق وما تستلزمه هذه التحولات من إصلاحات عديدة ومن بينها إصلاح النظام المحاسبي ليستجيب لمتطلبات هذا الانتقال.

وأتى هذا الإصلاح بإعداد النظام المحاسبي المالي الذي كيف على أساس المعايير الدولية للمحاسبة والمعلومة المالية وتطبيقه في الجزائر بداية من سنة 2012، من أجل جعل المعلومة المالية الصادرة عن المؤسسات الجزائرية موثوق بها على الصعيد الوطني والدولي.

إشكالية البحث

ما علاقة المعايير المحاسبية الدولية بجودة المعلومات بمؤسسة التوضيب وفنون الطباعة؟

فرضيات البحث

من خلال الإشكالية المطروحة نطرح الفرضيات التالية:

1_ توجد علاقة ارتباط موجبة بين المعايير المحاسبية والمالية الدولية وجودة المعلومات بالمؤسسات الجزائرية.

2_ توجد فروق ذات دلالة إحصائية في جودة المعلومات بالمؤسسات الجزائرية تعزى للبيانات الشخصية.

ويمكن تقسيمها إلى ما يلي:

أ_ توجد فروق ذات دلالة إحصائية في جودة المعلومات بالمؤسسات الجزائرية تعزى لمتغير الجنس.

ب_ توجد فروق ذات دلالة إحصائية في جودة المعلومات بالمؤسسات الجزائرية تعزى لمتغير العمر.

ج_ توجد فروق ذات دلالة إحصائية في جودة المعلومات بالمؤسسات الجزائرية تعزى لمتغير الوظيفة.

أسباب اختيار الموضوع

هنا جملة من الأسباب التي كانت وراء اختيارنا للموضوع أهمها:

- التوجه العالمي نحو تبني المعايير المحاسبية والمالية الدولية، مما يتطلب الإطلاع على هذه المعايير.
- أهمية هذا الموضوع في وقتنا الراهن ومستقبلا في جميع المجالات.
- الاهتمام الشخصي بالموضوع نظرا لارتباطه بالمحاسبة والتدقيق.

أهمية البحث

يمكن إبراز أهمية البحث من خلال النقاط التالية:

- أن يكون إضافة جديدة ومساهمة بناءة في إثراء المكتبة.
- نتائج الدراسة واستنتاجاتها قد تكون مفيدة وذات أهمية للطلبة مستقبلا.
- دور المعايير المحاسبية والمالية الدولية في الممارسات المحاسبية وجودتها.

أهداف البحث

من الأهداف التي يسعى هذا البحث إليها في ما يلي:

- الإجابة عن الإشكالية المطروحة ومحاولة إثبات الفرضيات المطروحة.
- تقديم نظرة عن تطور الفكر المحاسبي والتوجه إلى توحيد الممارسات في هذا المجال على المستويين الإقليمي والدولي، بالإضافة إلى استعراض معايير المحاسبة الدولية وشرح المفاهيم المبهمة المتعلقة بها وكذلك تسليط الضوء على الهيئات المنظمة لها.
- محاولة إبراز أهمية تطبيق المعايير المحاسبية والمالية الدولية في الجزائر في ظل الظروف التي تعيشها.
- محاولة إظهار تأثير المعايير المحاسبية على جودة المعلومات المالية في المؤسسات الجزائرية.

منهج الدراسة

قصد الإحاطة بمختلف جوانب الموضوع، والإجابة على إشكالية البحث، واختبار صحة الفرضيات، وتماشيا مع المناهج المعتمدة في الدراسات، سوف نعتمد على المنهج الوصفي التحليلي، بهدف وصف وتحليل مختلف جوانب الموضوع والوصول إلى النتائج المرادة من البحث، حيث استعملنا الأسلوب الوصفي في معالجة الفصلين الأول والثاني، أما في الفصل الثالث فتم اعتماد أسلوب التحليل تماشيا مع

طبيعة هذا الفصل من خلال إعداد قائمة استقصاء توجه إلى موظفين مختصين في مجال المحاسبة، لاستطلاع آرائهم حول الإشكالية الموضوعة للبحث، بالاعتماد على البرنامج الإحصائي SPSS.

الدراسات السابقة

مداني بن بلغيث: "أهمية إصلاح النظام المحاسبي للمؤسسات الجزائرية في ظل أعمال التوحيد الدولية بالتطبيق على حالة الجزائر"

ويعتبر هذا البحث من الدراسات الرائدة حول الموضوع، وهو عبارة عن أطروحة دكتوراه مقدمة بكلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير بجامعة الجزائر سنة 2004، تدور إشكاليتها حول مدى أهمية إصلاح النظام المحاسبي للمؤسسات الجزائرية في ظل أعمال التوحيد والتوافق المحاسبيين الدوليين، والسبل الكفيلة بتفعيله لملاءمة الواقع الاقتصادي الجديد للجزائر، مرورا بدراسة التجربة الجزائرية في ميدان التوحيد المحاسبي وإعداد المعايير المحاسبية، وخلصت الدراسة إلى أن إصلاح النظام المحاسبي للمؤسسات بات أمرا ضروريا لضمان مسايرة الممارسة المحاسبية لكافة المستجدات والتحولات العميقة التي تعرفها الجزائر.

صلاح حواس: "التوجه الجديد نحو معايير الإبلاغ المالي وأثره على مهنة التدقيق"

البحث عبارة عن أطروحة دكتوراه مقدمة بكلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير بجامعة الجزائر سنة 2008، حيث تطرق الباحث فيه إلى معايير المحاسبة الدولية ومعايير الإبلاغ المالي لإعداد التقارير المالية، وبين تأثير هذه المعايير على مهنة المدقق، بالإضافة إلى القيام بعملية مقارنة بين القوائم المالية حسب النظام المحاسبي المالي والمخطط المحاسبي الوطني، وقد خلصت على أن هناك تأثير مباشر لهذه المعايير على مهنة المدقق.

روتال عبد القادر: "التوجه نحو تطبيق المعايير المحاسبية والمالية الدولية في المؤسسات الجزائرية"

البحث عبارة عن رسالة ماجستير بكلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير بجامعة الجزائر سنة 2009، حيث يتطرق الباحث فيه إلى المعايير المحاسبية الدولية وكذا المخطط المحاسبي الوطني، نقائصه ومدى استجابته لاقتصاد السوق، وبين دور المعايير المحاسبية في تحسين جودة المعلومة المالية، وخلصت الدراسة إلى أن المخطط المحاسبي الوطني لا يساير اقتصاد السوق، وأن تطبيق المعايير الدولية للمحاسبة والتقارير المالية في الجزائر يكون من خلال النظام المالي.

الإضافة التي أتت بها هذه الدراسة

- التطرق على النظام المالي الجديد المطبق في الجزائر.
- محاولة التعرف على العلاقة بين المعايير المحاسبية وجودة المعلومات المحاسبية.

هيكل الدراسة

للإحاطة بكل جوانب الموضوع وتحقيق أهداف البحث وللإجابة عن الإشكالية المطروحة بصورة واضحة، ارتأينا تقسيم هذه الدراسة إلى ثلاثة فصول تسبقهم مقدمة وتعقبهم خاتمة، فصلين للجانب النظري وفصل للجانب التطبيقي، حيث تدرجنا في العرض كما يلي:

الفصل الأول: البيئة المحاسبية في الجزائر

حاولنا من خلال هذا الفصل عرض البيئة المحاسبية في الجزائر إذ تناولنا من خلاله ثلاثة مباحث، بحيث خصصنا المبحث الأول إلى الإطار النظري للمحاسبة، والمبحث الثاني إلى المخطط المحاسبي الوطني الجزائري ونقائصه، أما المبحث الثالث فسوف نتطرق فيه إلى النظام المحاسبي المالي.

الفصل الثاني: معايير المحاسبة الدولية

خصصنا الفصل الثاني إلى دراسة المعايير المحاسبية الدولية، حيث قمنا بتقسيمه إلى ثلاثة مباحث، حيث يتناول المبحث الأول التوافق المحاسبي الدولي، والمبحث الثاني نتطرق فيه إلى لجنة المعايير الدولية، أما المبحث الثالث فنتطرق فيه إلى المعايير الدولية للمحاسبة وتجارب بعض الدول للتوافق معها.

الفصل الثالث: علاقة المعايير الدولية للمحاسبة بجودة المعلومات

تم تخصيص الفصل الثالث لدراسة العلاقة بين المعايير المحاسبية والمالية الدولية بجودة المعلومات، بحيث تم تقسيم هذا الفصل إلى ثلاثة مباحث، نتطرق في المبحث الأول على تقديم مؤسسة التوضيب وفنون الطباعة، أما في المبحث الثاني تم التطرق على منهجية وعينة الدراسة ، والمبحث الثالث نخصصه لمعالجة وتحليل نتائج الاستبيان واختبار الفرضيات.

الفصل الأول: البيئة المحاسبية في الجزائر

- المبحث الأول: الإطار النظري للمحاسبة
- المبحث الثاني: المخطط المحاسبي الوطني الجزائري ونقائصه
- المبحث الثالث: النظام المحاسبي المالي

تمهيد:

إن تطور بيئة الأعمال الدولية وظهور ما يعرف بالشركات متعددة الجنسيات وزيادة نشاطاتها الدولية واتساع رقعة أعمالها أدى إلى ظهور مشاكل محاسبية عالمية عديدة، وهذا ينطبق كذلك على المحاسبة في الجزائر ، وبالأخص المخطط المحاسبي الجزائري الذي تم إعداده في ظل مبادئ الاقتصاد الموجه . لذا أصبح من الضروري توفير قواعد وأسس محاسبية، لذا قامت الجزائر بوضع النظام المحاسبي المالي الجديد محاولة التقارب مع المعايير الدولية التي تشكل المرجع الدولي والمطبقة في أكثر من مائة دولة في العالم.

تشكل هذه التطورات محيطا مؤثرا في المؤسسات الجزائرية، في ظل انفتاح الاقتصاد الجزائري على العولمة الذي أصبح لابد عليها من تبني نظام جديد للتكيف معه ا، لذا تم إعداد نظام مالي جديد مستمد من المعايير المحاسبية الدولية للتكيف مع الأوضاع الحاصلة في الجزائر.

المبحث الأول: الإطار النظري للمحاسبة

إن التطور المستمر الذي يشهده العالم عن موضوعات وقضايا جديدة تستلزم متابعة من الفكر المحاسبي، وتؤدي في ذات الوقت إلى حتمية تطوير القواعد والإجراءات المحاسبية لتستوعب تلك المتغيرات الجديدة في ظل العولمة والتطورات الاقتصادية العالمية الحديثة، وفي ضوء عصر جديد من تكنولوجيا المعلومات والاتصالات.

المطلب الأول: نشأة المحاسبة والعوامل التي أدت إلى تطورها

الفرع الأول: لمحة تاريخية عن نشأة المحاسبة(روتال عبد القادر، 2009، ص 11 ـ 13)

إن الغالبية العظمى للباحثين في تاريخ المحاسبة يربط نشأتها بالألفية الرابعة قبل الميلاد (حوالي 3500 قبل الميلاد)، إلا أن البعض الآخر يرى بأن الفراعنة في حضارتهم التي تعود إلى 5000 سنة قبل الميلاد كانوا قد مارسوا شكلا من أشكال المحاسبة، كما أن منهم من يذهب إلى أبعد من ذلك بالقول أن الإنسان الأول مارس هو الآخر شكلا من أشكال الحساب مع رغم جهله بالنظام العددي آنذاك، لكنه تمكن بحكم البديهة وخضوعا لمتطلبات احتياجاته وحرصه على تحقيق نوع من الرقابة على ما يملك من ماشية أن يجد نظاما بدائيا للمحاسبة وذلك باستخدام الحصى.

لكن الآثار التاريخية التي تركها الإنسان عبر الحضارات تشير إلى أن الأشوريين الذين عاشوا خلال الحقبة التاريخية الممتدة من 3500- 4000 قبل الميلاد ، كانوا أول من مارس شكلا من أشكال المحاسبة، ومن ثم أخذ عنهم البابليون هذه الممارسات.

يعد القيد المزدوج من أقدم المبادئ التي ضبطت الممارسة المحاسبية منذ إرسائه في سنة 1494، وعلى الرغم من أن جذور هذا المفهوم تعود إلى نهاية القرن الرابع عشر، إلا أن ذكر القيد المزدوج في الفكر المحاسبي يقترن دائما باسم الإيطالي "لوكا باسيولي" (loca paciola) الذي عاش في النصف الثاني من القرن الخامس عشر، إذ قدم أطروحة في جامعة ميلانو تحت عنوان: summa de arethmatica geometric proportioni de compuieset proprtionalita

حيث خصص فيها فصلا كاملا عن فن تنظيم الدفاتر والسجلات المحاسبية، شرح فيه بالتفصيل مفهوم القيد المزدوج. ويجدر القول في هذا المجال أن "باسيولي" كان قد اعترف صراحة ضمن مقدمة أطروحته بأن لا فضل له في ابتكار القيد المزدوج، بل كان جل ما قام به هو تفسير أساليب كانت معروفة من قبل ومبعثرة في شكل مخطوطات.

ولكن مهما اختلف الباحثون في تقييم الآثار التي خلفها "باسيولي" على المحاسبة، فهم متفقون في إسناد الفضل إليه في نوعين على الأقل من الآثار هما:

ـ أول من وضع الركائز الأساسية لتنظيم المجموعة الدفترية المحاسبية ممثلة في ثلاثة سجلات رئيسية حددها في: المذكرة، اليومية والأستاذ.

ـ وأنه أول من دعا إلى قياس الربح الدفتري للمشروع في نهاية الفترة المالية عن طريق إعداد ما يسمى بحساب الأرباح والخسائر، والذي اعتبره ملخصا تقفل فيه جميع البنود التي لا تنقل أثرها للفترة المالية التالية وهي بنود الإيرادات والمصروفات.

يمكن اعتبار مفهوم القيد المزدوج بمثابة حجر الأساس للنظم المحاسبية، إذ أن فكرة الدائنية والمديونية التي قام عليها ليست في الواقع إلا تعبيرا محاسبيا عن مفهوم التوازن أو التكافؤ الرياضي.

من ناحية أخرى أثر التقدم الاقتصادي في المجالين الصناعي والتجاري على الأشكال التنظيمية للمشروعات حين حولها من الملكية الفردية إلى الجماعية، سواء في شكل شركات الأشخاص أو في شكل شركات الأموال. وقد انعكس هذا التحول في الأشكال التنظيمية للمشروعات على الأغراض المحاسبية، فبعد أن كانت الأغراض الرقابية والحمائية لها تحتل المكانة الأولى خلال الحقبة التاريخية السابقة للثورة الصناعية، أصبحت أغراضها في القياس والتقييم تحتل الصدارة بعد الثورة الصناعية. هذا ويجمع المؤرخون على أهمية مساهمة العرب والمسلمين في خدمة المحاسبة خلال تلك المرحلة من زوايا متعددة أهمها:

ـ التجار العرب والذين شكلوا خلال تلك المرحلة حلقة وصل بين التجارة الأوربية من جهة والتجارة في الهند وشرق أسيا عامة من جهة أخرى، قد قاموا بنقل النظام العددي الهندي إلى شبه الجزيرة العربية ومنها إلى أوربا عبر شمال إفريقيا.

ـ كما أن العرب والمسلمون هم من استكمل هذا النظام بإضافة رقم صفر إلى منظومة الأعداد التسعة التي كان يتكون منها ذلك النظام العددي، وهذا ما أكسب النظام العددي الهندي قدرا كبيرا من المرونة بتحويله من نظام العد التساعي إلى نظام العد العشري، وبذلك أصبح استخدامه في المعاملات التجارية أكثر يسرا وسهولة.

ومن جانب آخر، من أهم المعالم البارزة التي شهدتها المحاسبة في العصر الحديث ظهور ما يعرف بالمنظمات المهنية المحاسبية، حيث استمر تطور المحاسبة بشكل مواكب لتطور التجارة والصناعة والاقتصاد، حيث زادت أهدافها وأساليبها وطرقها وتعددت حقولها. ولا يمكن تجاهل الدور الكبير الذي لعبه تطور أنظمة الحاسوب في المحاسبة، حيث أصبح من المهم جدا إلمام المحاسب بأسس استخدام الحاسوب والتطبيقات المحاسبية الخاصة به.

الفرع الثاني: العوامل التي أدت إلى تطور المحاسبة

يرجع تطور علم المحاسبة إلى الحاجة الماسة له، ونذكر العوامل التي أدت إلى ذلك على النحو التالي:

1ـ المستوى التعليمي والتقني للبلد: يلعب مستوى التقدم العلمي والتقني في كل مجتمع دورا مؤثرا على النظام المالي والمحاسبي لمؤسسات ذلك البلد، حيث توجد علاقة طردية بين المستوى التعليمي والتأهيل والتدريب المهني والفني وبين مستوى تطور وتطبيق الأنظمة المالية والمحاسبية في المؤسسات. إضافة إلى ذلك فإن وجود متخصصين في مجالات المحاسبة الأخرى يرتقي بالعمل المحاسبي ويجعله يلعب دورا هاما في إدارة المؤسسات والاستخدام الأمثل لمواردها الاقتصادية، وذلك عن طريق وضع الموازنات التقديرية كأداة للرقابة، وتطبيق أساليب المحاسبة الإدارية والتحليل المالي؛

2_ طبيعة العادات والعلاقات الاجتماعية: إن للعادات والعلاقات الاجتماعية آثارا على شكل ونوع النظم المحاسبية السائدة في مجتمع ما، ذلك راجع لـ:

- مستوى الحيطة والحذر الذي يتصف به أفراد المجتمع.
- مستوى السرية بين أفراد المجتمع.
- شعور المجتمع تجاه مهنة المحاسبة.
- عوامل قانونية وسياسية.
- عوامل اقتصادية (عبد الكريم سهام، صحراوي إيمان، 2009، ص 3ـ 4).

3_ الثورة الصناعية: امتدت الثورة الصناعية في بريطانيا من منتصف القرن الثامن حتى أواسط القرن التاسع، حيث تغيرت طريقة إنتاج السلع من الطريقة اليدوية إلى نظام التصنيع في المصانع. وقد أثرت هذه الثورة الصناعية بدورها على المحاسبة بسبب حاجة مديري المصانع إلى معرفة تكلفة إنتاج سلعهم.

4_ ظهور شركات المساهمة: لقد خلقت الثورة الصناعية طلبا كبيرا بالنسبة للأموال من أجل بناء المصانع وشراء المعدات والآلات، الأمر الذي أدى إلى حاجة ماسة لرأس مال كبير لإقامة مثل هذه المشروعات الضخمة وظهور شركات المساهمة، حيث لا يستطيع فرد أو عدة أفراد تأمين هذه المبالغ الطائلة لإقامة مثل هذه المصانع (روتال عبد القادر، 2009، ص 13).

المطلب الثاني: تعريف المحاسبة وعلاقتها بالعلوم الأخرى

الفرع الأول: تعاريف المحاسبة

تعددت التعريفات المقدمة للمحاسبة وتنوعت، وسوف نورد منها التعريفين:

1_ تعريف الجمعية الأمريكية للمحاسبين سنة 1940: American Accounting Association

"المحاسبة نظام يختص بتحليل، تسجيل وتبويب، ثم تلخيص العمليات المالية التي تحدث في الوحدة الاقتصادية، وذلك بقصد تحديد نتيجة أعمال هذه الوحدة عن فترة مالية معينة (عادة سنة مالية) وتحديد مركزها المالي في نهاية هذه الفترة".

2_ تعريف المعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين سنة 1970: (AISPA) American Institut of Certified Public Accountants

"المحاسبة نشاط خدمي، وظيفته الأساسية توفير معلومات كمية (تكون ذات طبيعة مالية بشكل أساسي) عن المنشآت الاقتصادية، وذلك بقصد استخدام تلك المعلومات في اتخاذ قرارات اقتصادية تتمحور حول المفاضلة بين العديد من بدائل العمل المتاحة"(روتال عبد القادر، 2009، ص19).

ومن خلال ما تقدم يمكن القول أن المحاسبة هي نظام يختص بتسجيل وتبويب وتلخيص الأحداث الاقتصادية بصورة يمكن أن تستفيد منها الجهات التي لها علاقة مباشرة أو غير مباشرة بالوحدة الاقتصادية.

ويشهد العالم اليوم تحولات اقتصادية كبيرة متمثلة في عصر المعلومات، وتوجه بعض المؤسسات لدمج أعمالها، والاتجاه نحو تحويل مؤسسات القطاع العام إلى القطاع الخاص، مما سيؤدي إلى زيادة أسواق المال عمقا وتساعا، وتتجاوز المعاملات فيها المجال الإقليمي والمحلي إلى المجال الدولي، وستصبح الشركات القابضة المتعددة الجنسيات تتحكم في الاقتصاد العالمي.

لهذا سيكون للمحاسبة دورا مهما في الاقتصاد العالمي الجديد المبني على المعلومات المحاسبية، وكما يتضح من مفهوم المحاسبة، حيث أنها تختص بتسجيل وتبويب وتلخيص الأحداث الاقتصادية بصورة تمكن المستفيدين منها من اتخاذ قرارات استثمارية صحيحة ومربحة (حواس صلاح، 2008، ص 22 ـ 23).

الفرع الثاني: علاقة المحاسبة بالعلوم الأخرى (روتال عبد القادر، 2009، ص 15 ـ 16)

تهدف المحاسبة إلى تحديد وقياس الأحداث المالية للمنشأة وإيصال نتائج القياس إلى مستخدمي القوائم المالية، الأمر الذي أدى إلى ارتباطها الوثيق بعدة علوم نذكر منها:

1_ المحاسبة والقانون: يعتبر ارتباط المحاسبة بالقانون ارتباطا وثيقا، يبدأ عند قيام المحاسب بتحليل العملية المالية، التي قد تؤثر في أكثر من طرف داخل المنشأة أو خارجها بسبب وجود علاقات تجارية بينها وبين الغير، وهذه العلاقات لها أساسها القانوني الذي يجب أن يلم به المحاسب حتى يتجنب أية أعمال لا يؤيدها القانون. كما أن نصوص القانون شملت الكثير من المواد المتعلقة بالدفاتر الواجب مسكها في المنشأة، ومدى ملاءمة النظام المحاسبي المستخدم للنصوص القانونية والتشريعات الضريبية، ومنه ظهرت عدة قوانين تتعلق بالمحاسبة مباشرة مثل قانون الضرائب وقانون الشركات وغيرهما.

2_ المحاسبة والإدارة: يعتبران علمان مكملان لبعضهما البعض، ولعل من أهداف المحاسبة الرئيسية تزويد الإدارة بالمعلومات المحاسبية الضرورية لاتخاذ القرارات الرشيدة، وبالتالي فهي تساعدها في وظائفها الرئيسية كالتخطيط والرقابة.

3_ المحاسبة والاقتصاد: يبحث علم الاقتصاد في كيفية توزيع الموارد وعوامل الإنتاج واستخدامها بكفاءة وفعالية بين المشاريع المختلفة أو داخل المشروع نفسه، مما يحقق مستوى معيشة أفضل للمجتمع ككل. ومن هنا يبرز دور المحاسبة في تقديم وعرض البيانات المالية من إيرادات، وتكاليف وأسعار والتي تساعد رجال الاقتصاد في التخطيط ووضع نظريات الإنتاج وغيرها.

المطلب الثالث: أهداف المحاسبة وأنواعها وكذا دورها كنظام للمعلومات

الفرع الأول: أهداف المحاسبة وأنواعها:

نتطرق في هذا الفرع على أهداف المحاسبة وأنواعها كالآتي:

1_ أهداف المحاسبة:

لقد تطورت أهداف المحاسبة العامة تبعا لتطور حاجيات المؤسسة ومحيطها (الدولة، إدارة الضرائب، المؤسسات المالية...) وهكذا نلاحظ:

أ_ الأهداف التقليدية للمحاسبة: وهي حساب كل من نتيجة الدورة وتحديد المركز المالي للمؤسسة.

ب_ الأهداف الحديثة للمحاسبة: ويمكن تلخيصها كالتالي:

_ تزويد مختلف المصالح في المؤسسة بالبيانات الضرورية لحساب ومراقبة مختلف التكاليف وتحديد أسعار البيع والقيام بمختلف التحليلات المالية.

_ تزويد المخططين على المستوى الوطني بالبيانات الضرورية من أجل وضع ومتابعة تنفيذ مخططات التنمية الوطنية.

_ تعريف الغير (الشركاء، الديون، البنوك...) بالوضعية المالية للمؤسسة وأدائها المالي "(أ عطية عبد الرحمن، 2009، ص 6).

2_ أنواع المحاسبة: هناك عدة أنواع للمحاسبة نذكر منها ما يلي:

أ_ المحاسبة الوطنية: تهتم هذه المحاسبة بدراسة مجموع الهيئات في الأمة، حيث تزود هذه الهيئات بمعلومات كافية تساعدها في الرقابة على صرف أموال الدولة وتخدم أغراض التخطيط بتسجيل عمليات تحصيل وصرف الموارد الحكومية.

ب_ المحاسبة العامة: المحاسبة العامة عبارة عن فن للتسيير المحكم والمضبوط المتمثل في متابعة ومعاينة كل الحركات التي تخص المؤسسة داخليا أو خارجيا، والتي تمكننا من معرفة الحالة المالية لها في مدة معينة مع تحديد النتيجة من حيث الربح أو الخسارة.

ج_ المحاسبة التحليلية: ترتكز حول دراسة التكاليف وكذا النتيجة الإجمالية المستخرجة والمستخلصة من المحاسبة العامة، مع تقييم الممتلكات والخدمات بغية تحديد ثمن البيع ومراقبة أرباح المؤسسة.

د_ المحاسبة الإدارية: تستخدم المحاسبة الإدارية كلا من البيانات التقديرية لمساعدة الإدارة في القيام بأعمالها اليومية والتخطيط للعمليات المستقبلية، فالمحاسب الإداري غالبا ما يهتم بتحديد البدائل المتاحة للأعمال وإعداد التقارير لتقييم كل بديل لمساعدة الإدارة في اتخاذ القرارات المالية السليمة، بالنسبة لتحديد الأسعار أو الاختيار بين البدائل المتاحة مثل هل تقوم المنشأة بإنتاج سلعة معينة أو شرائها من الغير أو هل تستمر المنشأة بإنتاج سلعة معينة أم تتوقف عن إنتاجها.

هـ_ المحاسبة العمومية: المحاسبة العمومية هي مجموع القواعد القانونية والتقنية المطبقة على تنفيذ ميزانيات الهيئات العمومية وبيان عملياتها المالية، وعرض حساباتها ومراقبتها، والمحددة لالتزامات ومسؤوليات الآمرين بالصرف والمحاسبين العموميين" (روتال عبد القادر، 2009، ص21 ـ 22).

الفرع الثاني: دور المحاسبة كنظام للمعلومات

حتى يصبح بالإمكان استيعاب طبيعة الدور الذي تقوم به المحاسبة كنظام للمعلومات ، لا بد من التعرف على مجموعة من المفاهيم ذات الصلة بهذا الدور وهي كما يلي:

1_ **النظام:** تشير كلمة نظام إلى المجموعة من الأجزاء أو العناصر التي تعمل معا بالتنسيق والترتيب حسب إجراءات وقواعد محددة، من أجل تحديد هدف معين أو مجموعة معينة من الأهداف.

وعناصر النظام هي في العادة عناصر مادية أو بشرية أو كلاهما معا، كما أن كل نظام يعمل في إطار بيئة معينة تحيط به ويتداخل فيها تحويه هذه البيئة من المتغيرات وعوامل (سياسية، قانونية، اجتماعية واقتصادية...إلخ) كما يتفاعل معها. كما أن لكل نظام أهدافا يسعى إلى تحقيقها، وأخيرا هناك إجراءات يقوم بها النظام تكون محكومة بمبادئ وقواعد عملية لتحقيق أهدافه، وإدارة تتولى الإشراف على ما يقوم به" (روتال عبد القادر، 2009، ص22 ـ 23).

2_ البيانات والمعلومات:

ظهرت عدة معلومات علمية حساسة قام عدد من الباحثين للفصل بينها ونزع الاختلاف الموجود بينها مثل المعلومات والبيانات.

أ– البيانات: "هي عبارة عن الأعداد والأحرف الأبجدية والرموز التي تقوم بتمثيل الحقائق والمفاهيم بشكل ملائم يمكن إيصالها وترجمتها ومعالجتها من قبل الإنسان أو الأجهزة لتتحول إلى نتائج" (قاسم عبد الرزاق محمد، 1989، ص15).

كما تعرف على أنها "جميع البدائل المتاحة التي تعبر عن الواقع؛ من أفراد وأشياء وأحداث ومبادئ " (شحاتة أحمد بسيوني، 1995، ص12).

أي أن البيانات تكون غير منظمة وغير محدودة القيمة، بحيث يمكن أن تكون كمية قابلة للقياس والحساب، وقد تكون غير كمية (وصفية) لأنها تستعمل مباشرة في عملية اتخاذ القرار فهي بمثابة مادة خام.

في حين نجد هناك عدة تعاريف للمعلومات نذكر من بينها:

ب – المعلومات: هي البيانات التي تمت معالجتها بشكل ملائم لتعطي معنى كاملا يمكن استخدامها في العمليات الجارية والمستقبلية لاتخاذ القرارات (عبد الرزاق محمد القاسم، 1998، ص15).

والمعلومات: هي الناتجة من نظام المعلومات، وهي تتكون من بيانات تم تحويلها وتشغيلها لتصبح ذات قيمة، وبالتالي فإن المعلومات تمثل معرفة لها معنى وتفيد في تحقيق الأهداف (الدهراوي كمال الدين، سمير كمال محمد، 2000، ص 15).

بناء على ما سبق ذكره وما يقع فيه الكثير من خلط في استعمال اللفظين سوف نحاول التمييز بين المصطلحين من خلال الجدول التالي:

جدول رقم (1-1): التمييز بين مصطلح البيانات ومصطلح المعلومات

المجـــال	البيانـــات	المعلومـــات
الترتيب	غير منظمة في هيكل تنظيمي	منظمة في هيكل تنظيمي
القيمة	غير محدودة القيمة	محدودة القيمة بالضبط
الاستعمال	لا تستعمل على الصعيد الرسمي	تستعمل على الصعيدين الرسمي وغير الرسمي
المصدر	متعددة المصادر	محددة المصادر
الدقة	منخفضة	عالية
الموقع	المدخلات	المخرجات
الحجم	كبيرة جدا	صغيرة نسبيا مقارنة بحجم البيانات

المصدر: حكمت أحمد الراوي، نظم المعلومات المحاسبية والمنظمة، مكتبة دار الثقافة للنشر والتوزيع، عمان، الطبعة الأولى،1999، ص40.

ج_ خصائص نظام المعلومات المحاسبي:

يتميز نظام المعلومات المحاسبي بعدة خصائص، إذا ما توفرت فيه جعلته نظاما معلوماتيا حيويا في المؤسسة المتواجد فيها؛ ومن أهم خصائص نظام المعلومات المحاسبي التي تجعله كفؤا وفعالا ما يلي:

_ يجب أن يحقق نظام المعلومات المحاسبي درجة عالية من الدقة والسرعة في معالجة البيانات المالية وتحويلها لمعلومات محاسبية.

_ أن يزود الإدارة بالمعلومات المحاسبية الضرورية وفي الوقت الملائم لاتخاذ قرار اختيار بديل من البدائل المتوفرة لديها.

_ أن يكون سريعا ودقيقا في استرجاع المعلومات الكمية والكيفية المخزنة في قواعد بياناته، وذلك عند الحاجة إليها.

_ أن يتصف بالمرونة الكافية عندما يتطلب الأمر تحديثه وتطويره ليتلاءم مع التغيرات الطارئة التي تحدث في المؤسسة.

_ أن يزود الإدارة بالمعلومات اللازمة لمساعدتها في وظيفة التخطيط للأعمال المستقبلية.

_ يعطي نموذج نظام المعلومات المحاسبي صورة واضحة عن مكونات النظام وتفاعله مع البيئة والإدارة، حيث يحصل النظام على بيانات من البيئة ومن الأنظمة الفرعية الأخرى في المؤسسة ليخزنها في قواعد بياناته المحوسبة،

والتي تسترجع منها هذه البيانات لإجراء المعالجة عليها، لتتشكل في النهاية المعلومات المحاسبية التي تخدم الإدارة والبيئة الداخلية والخارجية في اتخاذ القرارات المختلفة.

ومع التطور الاجتماعي والاقتصادي لم يعد الدور التوثيقي للمحاسبة كافيا، حيث برزت عدة ظواهر دفعت باتجاه تطوير المحاسبة لتلعب دورا إعلاميا أو ما يطلق عليه أحيانا الوظيفة الأدواتية للمحاسبة (حواس صلاح، 2008، ص12. 13).

المطلب الرابع: المعلومات المحاسبية

المعلومات المحاسبية هي مجموعة من الحقائق التي تساعد في اتخاذ القرارات الإدارية، ولذا يجب التعرف على كل من أنواعها، خصائصها، وكذا مستخدميها.

الفرع الأول: أنواع المعلومات المحاسبية

سبق الإشارة إلى أن المحاسبة تمثل نظاما للمعلومات، الذي يعتبر أساسا لمتخذي وصانعي القرارات، ومن أهم أنواع المعلومات المحاسبية ما يلي:

1_ المعلومات المحاسبية عن الفترة السابقة: هي المعلومات المحاسبية الفعلية التي تتضمنها القوائم المالية، والمتمثلة في كافة أرصدة الحسابات التي تظهرها كل من قائمة الدخل (الحسابات الختامية) وقائمة المركز المالي (الميزانية العمومية)، والتي تعكس النتائج الفعلية عن الفترة أو الفترات المالية السابقة للحكم على مستوى الأداء الفعلي، ومدى انسجام مستوى الإنجاز مع الأهداف الآنية (المرحلية) والأهداف الاستراتيجية للوحدة المحاسبية. ويمكن الحصول على تلك المعلومات من سجلات المحاسبية المالية.

2_ المعلومات المحاسبية عن الفترة الحالية: مما لا شك فيه أن البيانات الفعلية عن النتائج السابقة تكون عاجزة عن معالجة أي خلل يحدث للوقوف عليه حالة حدوثه ، مما يستلزم ضرورة تأمين معلومات محاسبية تعكس مستوى الأداء الحالي، ليتم مقارنته بما كان سائدا في الفترة السابقة، والتعرف على آفاق التطور ومعالجة الخلل والقصور.

3_ المعلومات المحاسبية عن الفترة اللاحقة: بالرغم من كون المعلومات المحاسبية التي تعكس مستوى الأداء الحالي، تعتبر أفضل وأهم لأغراض الرقابة من تلك التي تعكس مستوى الأداء السابق، لكنها تبقى عاجزة عن أداء دورها التخطيطي للفترات المستقبلية اللاحقة، مما يؤمن إمكانية ليس مجرد التعرف على الأخطاء وأوجه القصور والخلل حال حدوثها ومحاولة معالجتها، بل تساهم وبشكل فعال يساعد متخذي القرارات في دراسة حالات عدم التأكد التي تتطلب إصدار قرارات عن معالجة المستقبل بناء على المعلومات المحاسبية التي يتم الحصول عليها من تطبيق أنظمة الموازنات التخطيطية من جهة، وأنظمة محاسبية التكاليف المعيارية من جهة أخرى " (روتال عبد القادر، 2009، ص28 ـ 29).

الفرع الثاني: خصائص المعلومات المحاسبية

من بين أهم خصائص المعلومات نذكر الخصائص التالية:

1 – الدقة: يقصد بالمعلومة الدقيقة أن تكون حقيقية وخالية من الأخطاء "حيث أن المعلومات الناتجة عن بيانات غير صحيحة أو من مصادر غير موثوق في دقتها، سوف تكون مضللة لكل من المستفيد والمدير، وبالتالي ينتج عنها توجيه الأعمال وصنع القرارات في اتجاهات خاطئة" (الدهراوي كمال الدين، 2000، ص 104).

2 – الملاءمة: وتتضمن قدرة المعلومات على تغيير موقف متخذ القرار بالنسبة لموضوع معين، إذا كان هذا التغيير يؤدي إلى اتخاذ قرار أكثر سلامة ونفعا وأقل خطاء.

3 . الوقتية: بمعنى أن تتاح المعلومات حينما نحتاج إليها فعلا من أجل اتخاذ قرار معين، وأن لا تكون المعلومات متقادمة وقت استلامها أو عند الرغبة في استخدامها.

4. المصداقية: وتعني خلو المعلومات من الخطأ والتحيز وأنها تنطوي بصدق على الخصائص والسمات المستهدف إبرازها عن الموضوع الذي يتم التقرير عنه.

5– القابلية للفهم: إحدى الخصائص الأساسية للمعلومات قابليتها للفهم المباشر من قبل المستخدمين، ولتحقيق هذا الهدف فإنه من المفترض أن يتوفر لدى المستخدمين مستوى مناسب من المعرفة عن أعمال ونشاط المؤسسة وقدر من المعرفة بأصول المحاسبة (أبو طالب يحي محمد، 2001، ص111).

6– استمرارية الثبات على نفس الطرق والقواعد : ويقصد بهذه الخاصية أن تعد البيانات المحاسبية باستخدام نفس الأساليب والإجراءات المحاسبية من عام لآخر، ولنفس المؤسسات التي تعمل في نفس المجال الاقتصادي، ويمكن مقارنة أداء الوحدة الاقتصادية بأداء الوحدات الاقتصادية الأخرى (حكمت أحمد الراوي، 1999، ص110).

7– الثبات: تشير خاصية الثبات إلى تطبيق المؤسسات نفس المعالجة المحاسبية على نفس الأحداث من فترة إلى أخرى.

ولقد تم تحديد أهم خصائص المعلومات المحاسبية الصالحة للاستخدام من طرف الهيئات المحاسبية الدولية والتي من بينها: جمعية المحاسبة الأمريكية (AAA)، معهد المحاسبين القانونين الأمريكي (AICPA)، مجلس معايير الأمريكي (FASB)، معهد المحاسبين القانونين لانجلترا (ICAWE)، لجنة معايير المحاسبة الدولية (IASC) (أمين السيد أحمد لطفي، 2005 – 2006، ص16).

الفرع الثالث: مستخدمي المعلومات المالية

يشمل مستخدمي البيانات المالية المستثمرين الحاليين والمتوقعين والعاملين والمقرضين والموردين وغيرهم من الدائنين التجاريين والعملاء والجهات الحكومية... الخ، ويستخدم هؤلاء البيانات المالية للوفاء لبعض احتياجاتهم المتنوعة من المعلومات وتشمل تلك الاحتياجات ما يلي:

1ـ المساهمون: يهتم المساهمون ومستشاريهم بالمخاطر والعوائد المتعلقة باستثماراتهم، وتتطلب تلك الفئة من المستخدمين معلومات تساعد في اتخاذ قرارات اقتصادية وتمكنهم من تقييم قدرة المؤسسة على إجراءات مثل توزيع الأرباح وغيره.

2ـ العاملون: يهتم العاملون والمجموعات التي تمثلهم بالمعلومات المتعلقة بربحية واستقرار المؤسسة التي يعملون بها، كما يهتمون أيضا بالمعلومات التي تساعدهم في تقييم قدرة المؤسسة على توفير المكافآت وفرص التوظيف ...الخ.

3ـ المقرضون: يهتم المقرضون بالمعلومات التي تمكنهم من تحديد ما إذا كانت قروضهم وفوائدها سيتم سدادها في مواعيد استحقاقها.

4ـ الموردون و غيرهم من الدائنين التجاريين: يهتم هؤلاء بالمعلومات التي تمكنهم من معرفة ما إذا كانت المبالغ المستحقة لهم سوف تسدد في موعدها. وعلى عكس المقرضون فان الدائنين التجاريين يركزون اهتمامهم على المؤسسة في الأجل القصير، ويستثني من ذلك حالة اعتمادهم على المؤسسة في الأجل الطويل كعميل رئيسي.

5ـ العملاء: يهتم العملاء بالمعلومات المتعلقة باستمرارية المؤسسة خاصة في حالة ارتباطهم أو اعتمادهم على المؤسسة في الأجل الطويل.

6ـ الجهات الحكومية: تهتم الجهات الحكومية بتوزيع الموارد، وبالتالي بأنشطة المؤسسات المختلفة. وتحتاج تلك الجهات إلى معلومات لاستخدامها في توجيه وتنظيم تلك الأنشطة ووضع السياسات الضريبية وغيرها (حواس صلاح، 2008، ص 36ـ 37).

المبحث الثاني: المخطط المحاسبي الوطني الجزائري ونقائصه

اعتمدت الجزائر غداة الاستقلال في نظامها المحاسبي على تطبيق المخطط المحاسبي الفرنسي العام لسنة 1957، والذي كان مستلهما من الحياة الاقتصادية الرأسمالية وتوجهاتها، في حين كان الاقتصاد الجزائري بعد الاستقلال يعرف تحولات جذرية نحو الاقتصاد والتسيير الاشتراكي للمؤسسة، وهو ما نجم عنه عدة صعوبات واجهتها عمليات التخطيط الاقتصادي التي كانت تقوم بها الدولة من خلال الحصول على معلومات ذات طابع اقتصادي كلي تستفيد منها المحاسبة الوطنية وهيئات التخطيط والإحصاء. لذلك كانت الحاجة ملحة في إيجاد مخطط محاسبي آخر يستجيب لظروف البلاد ويتوافق مع توجهاتها الاقتصادية الجديدة على المستويين الجزئي والكلي، وهو ما تجسد بصدور المخطط المحاسبي الوطني في 29 أفريل 1975 والذي أصبح إجباري التطبيق ابتداء من الفاتح جانفي 1976 .

المطلب الأول: لمحة تاريخية عن المخطط المحاسبي الوطني الجزائري وإطاره القانوني

الفرع الأول: لمحة تاريخية عن المخطط الوطني المحاسبي

بناء على النظام الاقتصادي الذي اختارته الجزائر بعد الاستقلال، وجب التفكير في إعادة هيكلة النظام المحاسبي المتوارث عن الاستعمار الفرنسي الذي لم يساير أهداف وطموح اقتصاد الدولة، لهذا قامت وزارة المالية سنة 1972 بإنشاء المجلس الأعلى للمحاسبة، الذي أوكلت له مهمة تمثلت في إعداد مخطط محاسبي جديد، سمي هذا الأخير بالمخطط المحاسبي الوطني، وهو يتضمن إدراج مقاييس تسييرية من نوع جديد، تمكن من التسيير الجيد للمؤسسة الاقتصادية والرقابة على ذلك.

فالمخطط المحاسبي الوطني يعالج بصفة إجمالية كل من النطاق المفاهيمي العام لهذا المخطط، أهداف المحاسبة، مستعملي المعلومة المحاسبية والمؤسسات التي تخضع لهذا المخطط. بالتالي نجد أن مفهوم المحاسبة المالية لم يتبلور بعد لدى الجزائر خلال مرحلة تطبيق هذا المخطط على الرغم من شيوع هذا النوع من المحاسبة في بعض بلدان العالم. ولقد عرف المخطط المحاسبي الجزائري أربع إضافات فقط منذ سنة 1975 إلى غاية 1995، ولم تكن إضافات جوهرية تحسن من مستوى استخدام المخطط، فمنذ التسعينات تغيرت الظروف الاقتصادية مع وقوع الجزائر في فخ المديونية والتضخم وما نتج عنه من إعادة الجدولة، الشيء الذي أدى إلى خضوعها للضغوط الدولية. كما أن الظروف الاقتصادية عرفت تدهورا كبيرا، كل ذلك أدى إلى التفكير في إجراء إصلاحات جذرية على الاقتصاد منها إنشاء بورصة وإخضاع المؤسسات إلى اقتصاد السوق. إلا أننا نجد أن النظام المحاسبي الوطني لم يكن يتلاءم مع هذه الإصلاحات وخاصة مع انفتاح الاقتصاد الوطني على العالم الخارجي، لهذا نجد أن التغيرات التي حدثت على المؤسسات الاقتصادية تستدعي الانتقال من النظام المحاسبي القديم إلى تبني النظام المحاسبي المالي الذي يعتمد على المعايير الدولية (عبد الكريم سهام، صحراوي إيمان، 2009، ص 4).

صدر المخطط الوطني للمحاسبة في إطاره القانوني بالمرسوم 35-75 المؤرخ في 29 أفريل 1975، وقرار متعلق بكيفية تطبيقه المؤرخ في 23جوان 1975، وهذه النصوص لها الطابع التخطيطي. يطبق المخطط على جميع المؤسسات وفقا للمادتين 1، 2 من الأمر الصادر بتاريخ 29 أفريل 1975. ولقد جاء هذا المخطط ليساير الاقتصاد الموجه ويعوض النظام المحاسبي الفرنسي، الذي لم يساير التنمية ولم يلبي حاجيات البلاد (بوتين محمد، 1994، ص39).

الفرع الثاني: الإطار القانوني للمخطط المحاسبي الجزائري

يمكن الإشارة إلى الصيغة القانونية للمخطط المحاسبي الوطني في النقاط التالية:

1_ الأمر 75/35: يحمل الأمر 75/35 المؤرخ في 29/ 04 / 1975 المخطط المحاسبي الوطني ويقتضي إخبارية تطبيقه على: الهيأة العمومية ذات الطابع الصناعي والتجاري، شركات الاقتصاد المختلطة، الشركات التي تخضع لنظام التكليف بالضريبة على الأساس الحقيقي مهما كان شكلها القانوني.

2_ المرسوم التنفيذي: أصدرت وزارة المالية في 23 /06 / 1975 مرسوم تنفيذي يتعلق بكيفية تطبيق المخطط المحاسبي والذي يعالج النقاط التالية: التنظيم والتسيير المحاسبي، تقييم الاستثمارات والمخزونات، منهجية إعداد القوائم المالية الختامية (17 قائمة).

3_ الإضافات القانونية المتعلقة بالمخطط المحاسبي الوطني: عرف المخطط المحاسبي الوطني منذ إنشائه عدة إضافات نوجزها فيما يلي:

أ_ المنشورة رقم 47 / 89 المؤرخة في 24 ماي 1989: المتعلقة بتسجيل العمليات المرتبطة باستقلالية المؤسسات وتعالج ما يلي: الفصل بين المساهمات العينية والمساهمات النقدية في حساب الشركاء، إدراج حساب الموثق في شكل حساب فرعي من حساب النقديات، إدراج القروض السندية كحساب ضمن ديون الاستثمارات.

ب_ المنشورة رقم 46 / 90 المؤرخة في 11 مارس 1990: المتعلقة بتسجيل مساهمات العمال ضمن أرباح الشركة.

ج_ التعليمة رقم 01 / 95 المؤرخة في 02 أكتوبر 1995: المتعلقة بالتوثيق بين أموال المساهمات وتعالج ما يلي: الأسهم المتحصل عليها من طرف المؤسسات العمومية الاقتصادية، الأموال المتحصل عليها عن طريق الحكومة للتدخل في المؤسسة، الأرباح المتحصل عليها عن طريق الأسهم.

د_ التعليمة رقم 518 المؤرخة في 21 أفريل 1997: المتعلقة بإدماج فرق إعادة التقدير في المؤسسة"(عبد القادر روتال، 2009، ص34 ـ 35).

هـ_ القرار الوزاري رقم21 / 99 المؤرخ في 09 / 10 /1999: حيث تضمن هذا القرار توافق المخطط المحاسبي الوطني مع نشاط الشركات القابضة وتجميع حسابات المجمع، وقد اشتمل القرار على مدونة حسابات، طرق معالجة العمليات فيما بين المجمع، تفسير المصطلحات وقواعد استعمال الحسابات لاسيما المتعلقة بالتجميع، إضافة إلى

القوائم المالية الختامية، وتلتزم الشركات القابضة بالخضوع لأحكام هذا المخطط في مسك محاسبتها وإعداد وتقديم قوائمها المالية الختامية.

وبالمقابل، تم خلال هذه المدة إعداد مخططات محاسبية قطاعية شملت ما يلي:

_ المخطط المحاسبي للقطاع الفلاحي 1987.

_ المخطط المحاسبي لقطاع التأمينات 1987.

_ المخطط المحاسبي لقطاع البناء والأشغال 1988.

_ المخطط المحاسبي لقطاع السياحة 1989.

_ المخطط المحاسبي للقطاع البنكي 1992.

_ المخطط المحاسبي الوطني المكيف مع نشاط وسطاء عمليات البورصة (IOB) الصادر بتاريخ 29 ماي 1999.

وبصفة عامة، فقد احتوت هذه المخططات على قائمة الحسابات، قواعد سير الحسابات والتعريف بها إضافة إلى القوائم المالية الختامية (صالحي بوعلام، 2010، ص 58).

المطلب الثاني: مبادئ المخطط المحاسبي الوطني وأهدافه

الفرع الأول: مبادئ المخطط المحاسبي الوطني

هناك مبادئ تمت الإشارة إليها بوضوح في الأمر رقم 75/35 المتضمن المخطط المحاسبي الوطني وفي المرسوم التنفيذي المتعلق بتطبيقه، وتتمثل في المبادئ التالية: الوحدة المحاسبية، الوحدة النقدية، القيد المزدوج، عدم المقاصة، الصدق، الفترة المحاسبية، التكلفة التاريخية، الحيطة والحذر، استقلالية الدورات، ثبات الطرق المحاسبية.

وهناك مبادئ أخرى لم تتم الإشارة إليها أو يتم تعريفها بوضوح في المخطط المحاسبي الوطني، لكنها مطبقة في ميدان الممارسة المحاسبية، وتتمثل فيما يلي: مبدأ استمرارية النشاط، مبدأ عدم المساس بالميزانية الافتتاحية، مبدأ التوافق مع القانون.

الفرع الثاني: أهداف المخطط المحاسبي الوطني

لقد جاء المخطط المحاسبي الوطني ليغطي احتياجات الاقتصاد من المعلومات المحاسبية على المستوى الكلي والجزئي، وتتمثل الأهداف التي جاء بها المخطط المحاسبي الوطني فيما يلي:

_ التسجيل المستمر للبيانات المحاسبية وحفظها وفقا للترتيب الزمني الذي تحقق فيه.

_ مراقبة مدى صحة ودقة البيانات وإجراءات المعالجة المحاسبية.

_ مراقبة نتائج المؤسسة من طرف إدارة الضرائب.

_ تسهيل استخراج وتجميع بعض القيم المحاسبية الوطنية والمعطيات الاقتصادية المهمة التي تلبي احتياجات الاقتصاد المخطط مثل القيمة المضافة.

_ إعداد أداة تسيير ديناميكية، تسمح باتخاذ القرارات ومراقبة تطبيقها من أجل تعديل اتجاه المؤسسة في الوقت المناسب، وبالتالي وضع أسس جديدة لتقديرات التسيير.

_ تقديم معلومات محاسبية للهيئات الاقتصادية المختلفة لاستعمالها في الدراسات الإحصائية والتخطيط (روتال عبد القادر، 2009، ص 36 ـ 37).

المطلب الثالث: الإطار المحاسبي للمخطط الوطني الجزائري ونقائصه

للمخطط المحاسبي الجزائري إطار محاسبي لكن لا يخلوا من النقائص، لذا سنتطرق إليهما في هذا المطلب.

الفرع الأول: الإطار المحاسبي للمخطط الوطني الجزائري

نحاول استعراض الإطار المحاسبي للمخطط الوطني الجزائري، الذي جسده القرار الوزاري الصادر بتاريخ 1975/06/23 والمتعلق بكيفية تطبيق هذا المخطط، حيث يقترح المخطط المحاسبي الوطني إلى ما يلي:

1_ قائمة الحسابات التي صنفت إلى ثمانية أصناف مرقمة من واحد إلى ثمانية مع شرح لهذه الأصناف وبعض الحسابات، وهي كما يلي:

أ. الصنف الأول: الأموال الخاصة.

ب. الصنف الثاني: الاستثمارات.

ج. الصنف الثالث: المخزونات.

د. الصنف الرابع: الحقوق.

هـ. الصنف الخامس: الديون.

و. الصنف السادس: النفقات.

ز. الصنف السابع: الإيرادات.

ح. الصنف الثامن: النتائج.

ط. شرح حركات القيم.

ي. طرق تقييم الأصول.

ك. نماذج الوثائق الشاملة والوثائق الملحقة بها التي يجب أن تحضر في نهاية كل دورة وترسل إلى الجهات المعنية.

كما تم ترتيب الأصناف حسب الوثائق الشاملة حيث أن:

_ الأصناف من 1 إلى 5 هي حسابات الميزانية.

_ الصنفان 6 و7 هي حسابات التسيير.

_ الصنف 8 هو حساب النتائج.

يفرغ كل صنف بدوره حسب النظام العشري حيث:

_ الصنف يتكون من رقم واحد.

_ الحساب الرئيسي يتكون من رقمين.

_ الحساب الجزئي يتكون من ثلاثة أرقام.

_ الحساب الفرعي يتكون من أربعة أرقام فما فوق، وذلك حسب الحاجة والتفاصيل المرغوب فيها في المؤسسة.

2_ حسابات الميزانية: رتبت حسابات الميزانية بحسب سيولتها أو استحقاقها من أعلى الميزانية إلى أسفلها، وتم التمييز بين أهم عناصرها (عبد القادر روتال، التوجه 2009، ص39ـ40).

وتضم حسابات الميزانية ما يلي:

أ_ حسابات الأصول: تشكل الأصول اللازمة للنشاط والعمل اليومي للمؤسسة أو المشروع، وهي ثلاثة أنواع:

ـ الاستثمارات: وهي مجموع الوسائل والقيم الثابتة المادية والمعنوية المنقولة وغير المنقولة التي حازتها المؤسسة أو أنجزتها بنفسها، ليس لغرض البيع أو التحويل وإنما لاستعمالها كوسيلة استغلال دائمة، ولكن هذا لا يمنع أن تتنازل المؤسسة عن بعض أصولها الثابتة سواء بفعل تقادمها التكنولوجي أو نتيجة لإهتلاكها التام بفعل استعمالها.

وقد جمعت حسابات الاستثمارات في المجموعة الثانية من المخطط المحاسبي الوطني على النحو التالي:

20_ مصاريف إعدادية؛ 25_ تجهيزات اجتماعية؛

21_ القيم المعنوية؛ 28_ استثمارات قيد الإنجاز؛

22_ الأراضي؛ 29_ استهلاك الاستثمارات؛

24_ تجهيزات الإنتاج؛

ـ المخزونات: وتمثل قيمة الوسائل التي اشترتها المؤسسة سواء لإعادة بيعها على حالتها أو استهلاكها في عملية التصنيع وتحويلها إلى منتجات مصنعة، وتضم حسابات المخزونات ما يلي:

30_ البضائع؛ 36_ فضلات ومهملات؛

31_ مواد ولوازم؛ 37_ مخزون لدى الغير؛

33_ منتجات نصف مصنعة؛ 39_ مؤونات تدني قيم المخزونات؛

34_ منتجات وأشغال قيد التنفيذ؛

35_ منتجات تامة الصنع؛

ـ الحقوق: وتعرف على أنها مجموع الحقوق التي اكتسبتها المؤسسة بمقتضى علاقتها بالغير، وخصص لها الصنف (4) من أصناف المخطط المحاسبي الوطني، وتضم حسابات الحقوق الحسابات الرئيسية التالية:

40_ حسابات الخصوم المدينة؛ 46_ تسبيقات الاستغلال؛

42_ حقوق الاستثمارات؛ 47_ حقوق على الزبائن؛

43_ حقوق المخزونات؛ 48_ المتاحات؛

44_ حقوق على الشركاء والشركات الحليفة؛ 49_ مؤونات تدني قيم الحقوق؛

45_ تسبيقات من الغير؛

ب_ حسابات الخصوم: تتكون الخصوم من حقوق الملاك ومن ديون المؤسسة تجاه الغير، ولقد روعي عند ترتيب حسابات الخصوم مبدأ الاستحقاق، أي مدة استحقاق عناصر الخصوم من الأسفل إلى الأعلى وتم تقسيمها إلى:

ـ **الأموال الخاصة** : وتعرف الأموال الخاصة على أنها مجموعة وسائل التمويل التي أحضرها المؤسسون أو الملاك (عند التأسيس)، والأموال التي تركوها فيما بعد تحت تصرف المؤسسة.

ويضم صنف الأموال الخاصة الحسابات الرئيسية التالية:

10_ رأس مال الشركة؛ 15_ فرق إعادة التقدير؛

11_ أموال شخصية؛ 16_ الأموال الخاصة الأخرى؛

12_ علاوات متعلقة برأس مال الشركة؛ 17_ حساب الارتباط بين الوحدات؛

13_ احتياطات؛ 18_ نتائج قيد التخصيص؛

14_ اعانات الاستثمار؛ 19_ مؤونات الأعباء والخسائر؛

حيث تسجل الأموال التي أحضرت في الحسابات 10، 11، 12 وما يتفرع عنها، أما الأموال التي تركت تحت تصرف المؤسسة فتسجل في الحسابات 17، 18، 19 وما يتفرع عنها.

ـ **الديون**: تمثل الديون مجوع الالتزامات التي تعاقدت عليها المؤسسة إثر علاقاتها مع الغير، أي الأموال التي يقع على عاتق المؤسسة أداؤها بما فيها تلك التي تم اقتراضها من الغير، ويضم هذا الصنف الحسابات الرئيسية التالية:

50_ حسابات الأصول الدائنة؛ 55_ ديون تجاه الشركاء والشركات الحليفة؛

52_ ديون الاستثمارات؛ 56_ ديون الاستغلال؛

53_ ديون المخزونات؛ 57_ تسبيقات تجارية؛

54_ مبالغ محتفظ بها في الحساب؛ 58_ ديون مالية؛

3_ حسابات التسيير: تتعلق حسابات التسيير بالتدفقات الناتجة عن أنشطة المؤسسة، وتشتمل على حسابات الصنفين السادس التكاليف والسابع الإيرادات، وقد رتبت حسابات التسيير حسب طبيعتها ويتم التمييز بينهما وبين الأنشطة العادية والأنشطة الاستثنائية.

أ_ حسابات المصاريف: المصاريف هي مجموع الاستهلاكات والأعباء والاهتلاكات والمخصصات التي تتطلبها طبيعة نشاط المؤسسة لإنتاج الخبرات المادية، ونميز بين مصاريف الاستغلال وهي تلك المصاريف التي تنجم عن الاستغلال أو النشاط العادي للمؤسسة، وبين مصاريف خارج الاستغلال وهي تلك المصاريف الناتجة عن الأنشطة الثانوية للمؤسسة، وحسابات المصاريف حسابات مدينة تفتح وتتزايد في الطرف الأيمن وتتناقص في الطرف الأيسر.

ويضم هذا الصنف الحسابات الرئيسية التالية:

60_ بضائع مستهلكة؛ 65_ مصاريف مالية،

61_ مواد ولوازم مستهلكة؛ 66_ مصاريف متنوعة؛

62_ خدمات؛ 68_ مصاريف المؤونات والاستهلاكات؛

63_ مصاريف المستخدمين؛ 69_ تكاليف خارج الاستغلال؛

64_ الضرائب والرسوم؛

ب_ حسابات الإيرادات (النواتج): تشمل النواتج المبالغ المستهلكة أو التي ستسلم كمقابل للمنتجات والأعمال والخدمات التي تقدمها المؤسسة إلى الغير بحكم نشاطها، بالإضافة إلى النواتج المتأتية دون مقابل وكذا إنتاج المؤسسة لذاتها. ونفس الشيء بالنسبة للنواتج، نميز بين نواتج الاستغلال وهي الإيرادات الناتجة عن الاستغلال العادي للمؤسسة، ونواتج خارج الاستغلال وهي الإيرادات الناتجة عن الاستغلال غير العادي للمؤسسة. وحسابات النواتج حسابات دائنة تفتح وتتزايد في الطرف الأيسر (الجانب الدائن) وتتناقص في الطرف الأيمن (الجانب المدين)، ويضم هذا الصنف الحسابات الرئيسية التالية:

70_ مبيعات البضائع؛ 75_ تحويل تكاليف الإنتاج؛

71_ إنتاج مباع؛ 76_ مدخولات مالية؛

72_ إنتاج مخزون؛ 77_ نواتج متنوعة؛

73_ إنتاج المؤسسة لحاجتها الخاصة؛ 78_ تحويل تكاليف الاستغلال؛

74_ أداءات مقدمة؛ 79_ نواتج خارج الاستغلال؛

3_ حسابات النتائج: تسمح حسابات النتائج من خلال أرصدتها بتحديد مختلف نتائج أنشطة المؤسسة عبر عدة مراحل. وتصنف عناصر حسابات النتائج على أساس التمييز بين النشاط التجاري والنشاط الانتاجي، والتمييز بين عمليات الاستغلال والعمليات خارج الاستغلال.

ويفرق المخطط المحاسبي الوطني بين النتائج التالية:

80_ الهامش الإجمالي؛ 85_ نتيجة التصفية؛

81_ القيمة المضافة؛ 88_ نتيجة السنة المالية؛

83_ نتيجة الاستغلال؛ 89_ تنازلات ما بين الوحدات؛

84_ نتيجة خارج الاستغلال؛

وتتميز حسابات النتائج عن الحسابات الأخرى (باستثناء الحساب 89)، في أنها لا تستعمل إلا في نهاية الدورة، بهدف حساب مختلف النتائج ابتداء من الهامش الإجمالي إلى غاية نتيجة السنة المالية (صالحي بوعلام، 2010، ص 59ـ 63).

4_ القوائم المالية الختامية: حسب المخطط المحاسبي الوطني يوجد نوعان من القوائم المالية:

_ القوائم المالية الأساسية: وتتمثل في الميزانية، جدول حسابات النتائج، جدول حركة عناصر الذمة المالية.

_ القوائم المالية الملحقة: وتشمل 14 جدولا ملحقا، تكمل الوثائق الشاملة وتمنح مستعمليها التفاصيل اللازمة، بحيث أنه يسهل فهم محتوياتها بمجرد الاطلاع عليها.

أ_ القوائم المالية الأساسية:

ويمكن أن نتناولها كما يلي:

_ **الميزانية:** يمكن تعريف الميزانية على أنها جرد تقوم به المؤسسة في وقت معين (كل شهر، ثلاثة أشهر، أربعة أشهر، أو على الأقل مرة في كل سنة في نهاية الدورة المحاسبية) لمجموع ما تملكه المؤسسة من الأصول ولكل ما عليها من الديون (قصيرة، متوسطة وطويلة الأجل)، والفرق بين ما تملكه من أموال وما عليها من ديون تمثل ذمتها أو حالتها الصافية أو بعبارة أخرى ما تملكه من أموال خاصة.

_ **جدول حسابات النتائج:** يشمل هذا الجدول الأصناف الثلاثة من حسابات التسيير، الصنفين 6، 7 وحسابات النتائج والصنف 8، حيث يعتبر وسيلة جد مفيدة في عملية تسيير المؤسسة، في نفس الوقت مفيدة لتحديد المجاميع الاقتصادية على مستوى المحاسبة الوطنية، وذلك لتناسب المفاهيم المستعملة في التسيير والمقدمة في المخطط المحاسبي الوطني مع المفاهيم المستعملة في المحاسبة الوطنية، وهذه العناصر هي (الهامش الإجمالي، القيمة المضافة، نتيجة الاستغلال، نتيجة خارج الاستغلال ونتيجة الدورة).

_ **جدول حركة عناصر الذمة المالية:** التي طرأت على كل عنصر من عناصر الذمة (كل حساب من الحسابات الرئيسية للأصول والخصوم) وذلك بإظهار رصيد أول المدة لكل حساب والحركات التي تعرض لها خلال الدورة ليحصل في الأخير على رصيد نهاية المدة.

ب_ القوائم المالية الملحقة:

وتتمثل في 14 جدول ملحق وهي كما يلي:

جدول رقم 4: الاستثمارات.

جدول رقم 5: الاهتلاكات.

جدول رقم 6: المؤونات.

جدول رقم 7: الحقوق.

جدول رقم 8: الأموال الخاصة.

جدول رقم 9: الديون.

جدول رقم 10: المخزونات.

جدول رقم 11: استهلاكات البضائع والمواد واللوازم.

جدول رقم 12: مصاريف التسيير.

جدول رقم 13: المبيعات والخدمات المقدمة.

جدول رقم 14: إيرادات أخرى.

جدول رقم 15: التنازل عن الاستثمارات.

جدول رقم 16: التعهدات الممنوحة للعمال.

جدول رقم 17: معلومات مختلفة (روتال عبد القادر، 2009، ص 45 ـ 47).

الفرع الثاني: نقائص المخطط المحاسبي الوطني الجزائري

بعد مرور أكثر من ثلاثة عقود عن بداية تطبيق المخطط المحاسبي الوطني، أسفر هذا الأخير عن مجموعة من النقائص وأصبح لا يساير التحولات الاقتصادية التي عرفتها الجزائر، وذلك بالانتقال إلى نظام اقتصاد السوق والتخلي عن نظام الاقتصاد المخطط، كما أنه لا يواكب التطورات الحاصلة في ميدان المحاسبة والتي نتج عنها ظهور معايير محاسبية دولية موحدة.

لذلك سنحاول من خلال هذا الفرع تقييم المخطط المحاسبي الوطني من مختلف جوانبه والوقوف عند أهم نقائصه.

1- النقائص المتعلقة بالإطار المفاهيمي (التصوري):

يمكن عرض جوانب القصور في الجانب المفاهيمي على النحو الآتي:

أ_ غياب الإطار المفاهيمي: إن غياب الإطار المفاهيمي ولو بصورة ضمنية في المخطط المحاسبي الوطني تسبب في جمود المحاسبة في الجزائر، فمن دونه لا يمكن إيجاد حلول للمعاملات والأحداث والمشاكل التي لم تتم معالجتها بموجب المخطط المحاسبي الوطني. الإطار المفاهيمي يسمح بتحديد أهداف القوائم المالية وعناصرها وخصائصها النوعية، وكذا مستعملي المعلومات المحاسبية والمالية ويحدد المبادئ والاتفاقيات المحاسبية، بالإضافة لكونه دليلا لاختيار الطريقة المحاسبية الملائمة عندما تكون بعض المعاملات وغيرها من الأحداث غير معالجة بموجب معيار معين.

ب_ أهداف ومستعملي المعلومات المحاسبية: إن أهداف المخطط المحاسبي الوطني التي حددت منذ أكثر من ثلاث عقود، لم تعد تتجاوب مع الواقع الحالي للاقتصاد الوطني ولا مع احتياجاته، فقد كان المخطط يهدف إلى تلبية احتياجات الاقتصاد الكلية من خلال تقديم المعلومات إلى جهاز التخطيط المركزي، بالإضافة إلى تلبية احتياجات المحاسبة الوطنية من المعلومات، وبالتالي تصبح المعلومات المحاسبية موجهة في المقام الأول نحو مستفيد رئيسي يتمثل في الدولة بهيئاتها المختلفة على حساب المؤسسة واحتياجاتها من المعلومات.

وعليه فقد أهمل المخطط المحاسبي الوطني عدة مستعملين للمعلومات المحاسبية والمالية، خصوصا المستثمرين والمقرضين والمساهمين وما يحتاجونه من المعلومات التي تمكنهم من اتخاذ قراراتهم الاقتصادية.

ج_ المبادئ المحاسبية: لم يحدد المخطط المحاسبي الوطني بصفة صريحة المبادئ المحاسبية التي تقوم عليها المحاسبة حتى وإن أشار ضمنيا إلى بعض المبادئ، إلا أن ذلك يعتبر غير كاف، إذ كان لابد أن تحدد بصفة

صريحة وواضحة في المخطط حتى تصبح مرجعا رسميا، وواجبة التطبيق بقوة القانون ولا تبقى مبدأ متعارفا عليه يحبذ تطبيقه ولا يتمتع بإلزامية التطبيق.

د_ تعريف وشرح المصطلحات المحاسبية: لم يقم معدو المخطط المحاسبي الوطني بشرح المصطلحات التي يستعملها المخطط، وكان من المفروض أن يخصص جزء لتوضيح وشرح كل المصطلحات المستعملة في المخطط، سواء في جانب تسمية الحسابات والأصناف أو في جانب قواعد سير الحسابات، فغياب تعريف واضح للمصطلحات الواردة في المخطط يؤثر على فهم المصطلح ويخلق التباسا في تطبيقه وحسن استغلاله (صالحي بوعلام، 2010، ص 64 ـ 65).

2_ النقائص المتعلقة بعدم شمولية المخطط المحاسبي لكافة الحسابات:

هناك نقص في قائمة الحسابات التي أتى بها المخطط المحاسبي الوطني، ويمكن إعطاء بعض الحسابات كأمثلة على ذلك:

أ_ الاستثمارات المالية: لم يخصص المخطط المحاسبي الوطني في حسابات المجموعة 2 حسابات الاستثمارات (حساب الاستثمارات المالية).

_ **القرض الإيجاري:** يمكن القرض الإيجاري المؤسسة من الحصول على استثمار معين واستغلاله مع تحمل أخطاره ومنافعه، مقابل سلسلة دفعات. لا يعالج المخطط المحاسبي الوطني هذا النوع من الحسابات (القرض الايجاري)، رغم أن استعمالاته تعددت وأصبحت منتشرة بكثرة.

ب_ المباني على أراضي الغير: يمكن للمؤسسة أن يكون لها مباني لكن ليست في أراض ملك لها، بل في أرض ملك للغير، لكن لا نجد إشارة إلى هذا العنصر في المخطط المحاسبي الوطني.

ج_ النتيجة المالية: رغم أن المخطط المحاسبي الوطني قدم بعض النتائج المهمة، إلا أن هناك بعض النتائج مثل النتيجة المالية التي هي عبارة عن الفرق بين الايرادات المالية والمصاريف المالية غير مشار إليها في جدول حسابات النتائج.

3_ نقائص من حيث الجرد الدائم:

إن طريقة الجرد الدائم إجبارية التنفيذ وفق التشريع الجزائري دون الأخذ بعين الاعتبار الشكل القانوني للمؤسسة وكذا حجمها، رغم أن هذه الطريقة لا تتناسب مع احتياجات بعض المؤسسات من أجل متابعة المشتريات والمبيعات والمخزونات، كما أنه إذا تعددت مراكز الإنتاج أو النشاط أو البعد الجغرافي ستكون هناك صعوبة في استعمال هذه الطريقة.

4_ نقائص من حيث قواعد التقييم:

حيث أنها تتمثل في:

أ_ تقييم الاستثمارات يتم عن طريق تطبيق مبدأ التكلفة التاريخية، وهذا المبدأ في بعض الأحيان لا يعطي القيمة الحقيقية لهذه الاستثمارات.

ب_ هناك حرية للمؤسسات لتقييم الادخالات والاخراجات من المخزونات واختيار الطريقة المناسبة لنوعية المخزون (روتال عبد القادر، 2009، ص 49 ـ 50).

5_ النقائص المتعلقة بالقوائم المالية الختامية:

يمكن تقديمها في النقاط التالية:

أ_ لا تخلو القوائم المالية التي يفرضها المخطط المحاسبي الوطني من النقائص، سواء من حيث عددها أو نوعها أو محتواها.

ب_ لقد فرض المخطط المحاسبي الوطني على كل المؤسسات مهما كان حجمها أو نشاطها إعداد نفس القوائم المالية الختامية وهذا أمر غير معقول، فكان من الأجدر وضع نظامين يتلاءمان مع حجم وإمكانيات المؤسسات، فيخصص الأول للمؤسسات الكبيرة والمتوسطة، بينما يخصص الثاني(نظام مبسط) للمؤسسات الصغيرة، ويفرض كل نظام على أساس معايير معينة مثل رقم الأعمال وعدد المستخدمين.

ج_ لقد أهمل المخطط المحاسبي الوطني قائمة التدفقات النقدية رغم أهميتها البالغة، فهي التي تبين لنا المصادر التي تأتي منها النقدية وكيفية إنفاقها، فهي تفسر لنا المدفوعات والمتحصلات النقدية خلال الفترة وأسباب التغير في رصيد النقدية. هذه المعلومات لا يمكن الوصول إليها باستخدام القوائم المالية الأخرى فقط، فهي قائمة مالية مفيدة عمليا لكل شخص مهتم بالصحة المالية للمؤسسة في الأجلين القصير والطويل مثل الدائنين والمستثمرين.

د_ لا تقدم الميزانية وجدول حسابات النتائج معطيات عن الدورة السابقة التي تمكن من إجراء المقارنة بين الدورات المالية.

هـ_ إن نظام اقتصاد السوق يتطلب توفير أدوات محاسبية معيارية لقياس فرص نمو ومردودية المؤسسة، ودرجة ملاءتها وقدرتها على توزيع الأرباح ومن ثم تحسين فعالية اتخاذ القرارات وهذا ما لا تتوفر عليه القوائم المالية الختامية حسب المخطط المحاسبي الوطني، والتي تعد وفقا للقوانين والاعتبارات الضريبية وتعطي الأولوية للاستجابة لاهتمامات المصالح الضريبية وتوفير المعلومات لإعداد الحسابات الوطنية مثل القيمة المضافة، تكوين رأس المال الثابت، الاستثمارات الإنتاجية وغير الإنتاجية. هذه القوائم المالية لا تلبي احتياجات المقرضين والمستثمرين من المعلومات المالية رغم أنهم يتحملون المخاطر وهم في حاجة إلى تخفيضها إلى أدنى مستوى ممكن (صالحي بوعلام، 2010، ص 69 ـ 70).

المبحث الثالث: المخطط المحاسبي المالي

كما تم الإشارة إليه فيما سبق، فان الجزائر منذ أن تبنت النصوص القانونية المتعلقة بالنظام المحاسبي السابق (المخطط المحاسبي الوطني) لم تقم بأي تعديل يمس بمحتواه حتى سنة 2007، بغية تماشيه والتطورات التي عرفها الاقتصاد ولا لسد الثغرات والنقائص ولهذا كان من الضروري تدارك الوضع وذلك من خلال تبني نظام جديد يتماشى والتطلعات المستقبلية للاقتصاد الوطني.

سنتناول في هذا المبحث عن المخطط المحاسبي من خلال: تعريفه، إطاره القانوني والمحاسبي، والمبادئ التي تبناها.

المطلب الأول: تعريف المخطط المالي المحاسبي وإطاره القانوني

نتطرق في هذا الجزء إلى تعريف النظام المحاسبي الجديد وإطاره القانوني.

الفرع الأول: تعريف النظام المالي المحاسبي

إن النظام المحاسبي المالي أو المحاسبة المالية هو نظام لتنظيم المعلومة المالية يسمح بتخزين معطيات قاعدية، تصنيفها، تقييمها وتسجيلها وعرض كشوف تعكس صورة صادقة عن الوضعية المالية وممتلكات الكيان ونجاعته، ووضعية خزينته في نهاية السنة المالية.

يطبق النظام المحاسبي الجديد على كل شخص طبيعي أو معنوي ملزم بموجب نص قانوني أو تنظيمي بمسك المحاسبة المالية مع مراعاة الأحكام الخاصة بها، ويستثنى الأشخاص المعنويون الخاضعون لقواعد المحاسبة العمومية.

كما تلتزم المؤسسات التالية بمسك محاسبة مالية:

- الشركات الخاضعة لأحكام القانون التجاري؛
- التعاونيات؛
- الأشخاص الطبيعيون أو المعنويون المنتجون للسلع أو الخدمات التجارية وغير التجارية إذا كانوا يمارسون نشاطات اقتصادية مبينة على عمليات متكررة؛
- وكل الأشخاص الطبيعيين أو المعنويين الخاضعين لذلك بموجب نص قانوني أو تنظيمي، أما الكيانات أو المؤسسات الصغيرة التي لا يتعدى رقم أعمالها وعدد مستخدميها ونشاطها الحد المعين أن تمسك محاسبة مالية مبسطة (شنوف شعيب، 2008، ص 13).

الفرع الثاني: الإطار القانوني للمخطط المالي المحاسبي

يتمثل في الإطار القانوني في ما يلي:

1_ القانون 07 ــ 11 المؤرخ في 2007/11/25 المتضمن النظام المحاسبي المالي

اشتمل القانون على سبعة فصول احتوت الكثير من المفاهيم والتعاريف الجديدة، تناولت لأول مرة موضوع التجميع المحاسبي (La consolidation). كما تضمن هذا القانون تعريفا للمحاسبة يوضح ويعكس المقاربة المالية، واعتبر هذا النظام في صلب النصوص بالمحاسبية المالية التي اعتبرت على أنها نظام لتنظيم المعلومة

المالية، يسمح بتخزين معطيات قاعدية عددية عن الوضعية المالية، ممتلكات الكيان ونجاعته ووضعية خزينته في نهاية السنة المالية.

كما تضمن القانون لأول مرة مصطلح الإطار التصوري للمحاسبة المالية، باعتباره دليلا لإعداد المعايير المحاسبية وتأويلها واختيار الطريقة المحاسبية الملائمة عندما تكون بعض المعاملات وغيرها من الأحداث الأخرى غير معالجة بموجب معيار أو تأويل (تفسير). وأحال تحديد هذا الإطار التصوري للتنظيم، كما أدخل هذا النظام مبدأ المحاسبة المبسطة للكيانات التي لا يتعدى رقم أعمالها وعدد مستخدميها ونشاطها الحد المعين الذي نص عليه التنظيم (صالحي بوعلام، 2010، ص 77).

2_ المرسوم التنفيذي رقم 08 _ 156 المؤرخ في 2008/05/08 المتضمن تطبيق أحكام القانون 07_ 11 المتضمن Système Comptable Financier (SCF)

يتضمن هذا المرسوم أربع وأربعون (44) مادة، نصت المادة الأولى على أن هذا المرسوم يهدف إلى تحديد كيفيات تطبيق المواد (5_ 7_ 8_ 9_ 22_ 25_ 30_ 36_ 40) من القانون 07_ 11، هذه المواد التي كانت موضوعات إحالات إلى نصوص تنظيمية ماعدا المادة 24 المتعلقة بمسك المحاسبة بواسطة الإعلام الآلي التي كانت محل موضوع مرسوم تنفيذي –والذي سيأتي تناوله في جزء لاحق–.

تناول هذا المرسوم كذلك الكثير من المواضيع المتعلقة بالمحاسبة المالية للكيانات، بداية بالإطار التصوري الذي تم عرضه من خلال أهدافه. كما تناول المرسوم القوائم المالية وتم التركيز على الخصائص النوعية التي يجب توافرها في المعلومات الواردة في هذه القوائم.

كما تناول بعض المبادئ المحاسبية مثل: مبدأ الأهمية النسبية، مبدأ الحيطة، مبدأ التكلفة التاريخية، مبدأ تغليب الواقع الاقتصادي على المظهر القانوني، مبدأ الصورة الصادقة (صالحي بوعلام، 2010، ص 78).

3_ المرسوم التنفيذي رقم09 _ 110 المؤرخ في 2009/04/07 الذي يحدد شروط وكيفيات مسك المحاسبة بواسطة أنظمة الإعلام الآلي

جاء المرسوم في ست وعشرين (26) مادة، تضمنت الإجراءات التنظيمية التي يجب مراعاتها عند المعالجة المحاسبية بواسطة برامج الإعلام الآلي وكذا الشروط الواجب توفرها في هذه البرامج إضافة إلى إجراءات الرقابة الداخلية لضمان حسن سير واستغلال هذه البرامج.

4– القرار رقم 71 **المؤرخ في** 26 **جويلية** 2008 **الذي يحدد قواعد التقييم والمحاسبة ومحتوى القوائم المالية وعرضها وكذا مدونة وقواعد سير الحسابات**

يهدف هذا القرار إلى تحديد كيفيات تطبيق أحكام المواد الستة عشر السابقة من المرسوم التنفيذي 156 المذكور أعلاه، والتي كانت موضوع إحالات إلى قرارات تصدر عن الوزير المكلف بالمالية.

ويعتبر هذا القرار مرجعيا، حيث أنه يعتبر أكثر الوثائق شمولية وتفصيلا لموضوع المحاسبة المالية، وجاء في أربعة أبواب تناولت:

-**الباب الأول**: قواعد تقييم الأصول والخصوم والأعباء والمنتوجات وإدراجها في الحسابات؛

-**الباب الثاني**: عرض القوائم المالية؛

-**الباب الثالث**: مدونة الحسابات وآلية سيرها؛

-**الباب الرابع**: المحاسبة المبسطة المطبقة على الكيانات الصغيرة.

كما تضمن هذا القرار في خاتمته معجما لتسع وتسعون مصطلحا من المصطلحات المحاسبية مستوفية للشرح.

5- القرار رقم 72 **المؤرخ في** 26 **جويلية** 2008 م **المحدد لأسقف رقم الأعمال وعدد المستخدمين والنشاط، المطبقة على الكيانات الصغيرة بغرض مسك محاسبة مالية مبسطة**

يمكن للكيانات الصغيرة التي لا يتعدى رقم أعمالها وعدد مستخدميها ونشاطها أحد الأسقف الآتية وخلال سنتين ماليتين متتاليتين، مسك محاسبة مالية مبسطة، وقد تضمن هذا القرار هذه الأسقف بالتفصيل كما يلي:

أ_ بالنسبة للنشاط التجاري:

-رقم الأعمال 10 ملايين دينار؛

-عدد المستخدمين 9 أجراء يعملون ضمن الوقت الكامل؛

ب_ بالنسبة للنشاط الإنتاجي والحرفي:

-رقم الأعمال 6 ملايين دينار؛

-عدد المستخدمين 9 أجراء يعملون ضمن الوقت الكامل؛

ج_ بالنسبة لنشاط الخدمات والنشاطات الأخرى:

-رقم الأعمال 3 ملايين دينار؛

-عدد المستخدمين 9 أجراء يعملون ضمن الوقت الكامل؛

6_ التعليمة رقم 02 **الصادرة بتاريخ** 2009/10/29 **التي تتضمن أول تطبيق للنظام المحاسبي المالي**

بصدور هذه التعليمة المتضمنة الطرق الواجب اتباعها والإجراءات الواجب اتخاذها من أجل الانتقال من المخطط المحاسبي الوطني إلى النظام المحاسبي المالي الجديد، يكون قد تأكد عزم وزارة المالية -المجلس الوطني للمحاسبة- على بدأ تطبيق النظام المحاسبي المالي بتاريخ 2010/01/01.

تضمنت هذه التعليمة توضيح بعض الخيارات التي تبنتها هيئة التوحيد –المجلس الوطني للمحاسبة-على اعتبار النظام المحاسبي المالي يشكل تحولا عميقا لما أدخله من تغيرات مهمة جدا على مستوى التعاريف، المفاهيم، قواعد التقييم والتسجيل المحاسبي، وكذا طبيعة ومحتوى القوائم المالية الواجب إعدادها من قبل المؤسسات.

كما تضمنت هذه التعليمة المبادئ العامة حول الانتقال، بحيث يجب أن يتم إعداد وعرض القوائم المالية لسنة 2010 وكأن الكيانات أوقفت حساباتها استنادا للنظام المحاسبي المالي، وبالنتيجة يطبق هذا النظام بأثر رجعي بحيث يجب:

- إعداد ميزانية افتتاحية بتاريخ 01 جانفي 2010 متوافقة مع قواعد التنظيم الجديد؛

– إعادة معالجة بيانات المقارنة لسنة 2009 لضمان عملية المقارنة بين المعلومات المالية لسنة 2009 مع تلك المتعلقة بسنة 2010 والمعدة وفقا لقواعد التنظيم الجديد.

– الإدراج في الملحق لشروحات مفصلة حول أثر الانتقال إلى التنظيم الجديد على الوضعية المالية، الأداء المالي وعرض نفقات الخزينة؛

– الأخذ بالاعتبار الأصول والخصوم غير المسجلة في السابق والتي ينبغي إعادة تسجيلها حسب قواعد النظام المحاسبي المالي.

– استبعاد بعض الأصول والخصوم المسجلة في السابق والتي يقضي النظام المحاسبي التالي بعدم قبول تسجيله.

– إعادة ترتيب بعض عناصر الأصول والخصوم إلى مجموعات جارية وغير جارية؛

– إعادة معالجة بيانات المقارنة لسنة 2009؛

–استثناء تطبيق قواعد التنظيم الجديد بأثر رجعي؛

–التسجيل المحاسبي للفروقات الناتجة عن إعادة المعالجة في الميزانية الإنتاجية؛

أرفقت هذه التعليمة بجدول كملحق يتضمن حسابات المخطط المحاسبي الوطني من جهة والحسابات التي تقابلها في النظام المحاسبي المالي الجديد، وذلك بهدف تسهيل عملية الانتقال من المخطط المحاسبي الوطني نحو النظام المحاسبي المالي، واختتمت التعليمة بالتأكيد على أن الاحترام الصارم للأحكام والإجراءات التي تضمنتها هذه التعليمة كفيل بضمان الانتقال نحو النظام المحاسبي الجديد؛ مع الإشارة إلى ضرورة إعلام المجلس الوطني للمحاسبة بكل الصعوبات والمشاكل المرتبطة والناجمة عن الانتقال إلى النظام الجديد، حتى تكون موضوع معالجة وإبداء آراء من قبل المجلس الوطني للمحاسبة (صالحي بوعلام، 2010، ص 79. 82).

المطلب الثاني: أهداف ومبادئ النظام المحاسبي المالي

الفرع الأول: أهداف النظام المالي الجديد

1_ جلب المستثمرين الأجانب من خلال توحيد قراءة القوائم المالية.

2_ الانتقال من المحاسبة التاريخية إلى المحاسبة المالية المستقبلية (أي الانتقال من ميزانية محاسبية مسجلة بقيم تاريخية إلى ميزانية مالية قابلة للتحليل على حالتها دون إجراء تغيرات عليها).

3_ الانتقال من محاسبة المعالجة (comptabilité de traitement) إلى محاسبة الحكم (comptabilité de jugement).

4_ تغيير مصطلح المحاسب إلى مصطلح محضر أو معد القوائم المالية (مساهمة الجميع في إعداد القوائم عن طريق الحكم الشخصي للمسيرين واللجوء إلى مكاتب الخبرة لعملية تقييم الممتلكات).

5_ تحميل المسؤولية لجميع أطراف معدي أو محضري القوائم المالية (لا تقع المسؤولية على المحاسب فقط).

6_ إيجاد حلول محاسبية للعمليات التي لم يعالجها المخطط الوطني للمحاسبة.

7_ تبني تطوير المعايير والتقنيات المحاسبية، قصد تقريب ممارستنا المحاسبية من الممارسات الدولية القائمة على المعايير الدولية المصادق عليها من قبل أغلب الدول.

8_ تمكين المؤسسات الاقتصادية من تقديم معلومات مالية ذات نوعية، كاملة وأكثر شفافية.

9_ الاستجابة لاحتياجات الإعلام المالي لمختلف مستعملي القوائم المالية، مسيرين، مستثمرين حاليين أو محتملين، مقرضين، زبائن، جمهور، مدققين أو مراجعين، الدولة بمختلف هيئاتها (لم تعد المحاسبة تقتصر على الجهات الضريبية فقط).

10_ تقييم ممتلكات المؤسسة على أساس السوق أو ما يعرف بالقيم العادلة (La juste valeur).

الفرع الثاني: مبادئ النظام المحاسبي المالي

إن الفروض والمبادئ المحاسبية المتعارف عليها هي: الوحدة المحاسبية، استمرارية النشاط، القياس النقدي، استقلالية الدورات، التكلفة التاريخية، عدم المقاصة، القيد المزدوج، الحيطة والحذر، الأهمية النسبية، الإفصاح، الموضوعية، تحقيق الإيراد، مقابلة الإيرادات بالنفقات....إلخ. أما المبادئ التي جاء بها النظام المحاسبي المالي الجديد هي ثمانية نستعرضها فيما يلي:

1- محاسبة التعهد (الالتزام): Comptabilité d'engagement

وفق هذا المبدأ يفرض على المؤسسات مسك محاسبة الالتزام، وهذا يعني أنه يجب تسجيل المعاملات عند الالتزام بها، وعندما ينشأ الحق أو الدين، وهو عكس ذلك تماما في المحاسبة المالية المبسطة أو ما يعرف بمحاسبة الخزينة التي تطبق على المؤسسات الصغيرة، حيث لا يتم تسجيل المعاملات إلا عند حدوث التدفق النقدي، أي أنه يتم إثباتها بالدفاتر المحاسبية والإبلاغ عنها في القوائم المالية للفترة التي تخصها.

ولكي تحقق القوائم المالية أهدافها فإنها تعد طبقا لأساس الاستحقاق (الالتزام)، وطبقا لهذا الأساس فإنه يتم الاعتراف بآثار العمليات والأحداث الأخرى عند حدوثها (وليس عند استلام أو دفع النقدية وما يعادلها)، كما يتم إثباتها بالدفاتر المحاسبية سواء تلك التي حدثت في الماضي أو تلك التي سوف تحدث في المستقبل.

2- استمرارية الاستغلال (النشاط): Continuité d'exploitation

يتم إعداد القوائم المالية بافتراض أن المؤسسة مستمرة في نشاطها وستبقى كذلك في المستقبل المنظور، وعليه يفترض أنه ليس لدى المؤسسة النية أو الحاجة للتصفية أو لتقليص حجم عملياتها بشكل هام. ولكن إن وجدت هذه النية أو الحاجة، فإن القوائم المالية يجب أن تعد على أساس مختلف، وفي مثل هذه الحالة المؤسسة مجبرة على الإفصاح عن ذلك، وعموما يفترض المحاسبون دائما، بأن المؤسسة ستظل تباشر أعمالها بصفة مستمرة دون أن يكون هناك أجل محدد لذلك.

3- المعلومة واضحة وسهلة الفهم: Intelligibilité

يقصد بالمعلومات القابلة للفهم المعلومات الواضحة والسهلة الفهم مباشرة من قبل مستعمليها الذين يملكون حدا أدنى من المعارف الأساسية المرتبطة بالتسيير، المالية، المحاسبة والاقتصاد، فالمعلومة المالية تزود مستعمليها بأخذ رؤية واضحة على المؤسسة ونشاطاتها وحساباتها.

4- الملائمة: Pertinence

الملائمة هي قدرة المعلومات على إحداث تغيير في اتجاه قرار مستخدم معين، وعليه يجب أن تكون المعلومات المقدمة في القوائم المالية ملائمة لاحتياجات متخذي القرار، وتعتبر المعلومات ملائمة للمستخدمين إذا كان بإمكانها التأثير على القرارات الاقتصادية لمستعمليها، وذلك عن طريق مساعدتهم في تقييم الأحداث الماضية والحالية أو المستقبلية.

5- المعلومات ذات المصداقية: la fiabilité

يقصد بالمعلومات ذات المصداقية تلك المعلومة المالية والمحاسبية التي تم إعدادها وفق معايير وطرق علمية ،س وهي خالية من الأخطاء ومدروسة بشكل جيد وموثوقة.

6- القابلية للمقارنة: Comparabilité

يقصد بهذا المبدأ أن تعد المعلومات المحاسبية باستخدام نفس الأساليب والإجراءات المحاسبية من سنة لأخرى ولنفس المؤسسات التي تعمل في نفس المجال الاقتصادي، ويمكن مقارنة أداء الوحدة الاقتصادية بأداء الوحدات الاقتصادية الأخرى.

من بين الأهداف المرجوة من القوائم المالية أنها تسمح للمستخدمين القيام بمقارنات ذات معنى عبر الزمن وما بين المؤسسات، فالمقارنة عبر الزمن لنفس المؤسسة تعني استمرارية الطرق، أما المقارنة بين المؤسسات تعني تشابه أو تجانس الطرق.

7- التكلفة التاريخية: (coûts historiques)

تعتبر الكلفة التاريخية الأساس السليم للتسجيل المحاسبي للاستثمارات، المخزونات. طبقا لهذا المبدأ فإن العمليات المسجلة في السابق يجب أن تبقى بقيمتها التاريخية، فمثلا عند شراء استثمار ما في سنة معينة بمبلغ معين فإن هذه القيمة هي التي تكون الأساس للتسجيل المحاسبي عند تاريخ الشراء وتبقى مقيدة كذلك في الدفاتر. لكن يعاب على هذا المبدأ أنه لا يأخذ بعين الاعتبار الميولات التضخمية، وبالتالي تظهر ذمة المؤسسة مشوهة، أي أن المبالغ لا تمثل الواقع، لذلك ظهرت الحاجة إلى استعمال القيمة الحالية كأساس للتقييم أو ما يعرف بإعادة تقدير الممتلكات.

8- تغليب الجوهر على الشكل أو أسبقية الواقع الاقتصادي على الشكل القانوني.

La prééminence de la réalité économique sur la forme juridique

ويقصد به أن جميع التعاملات الاقتصادية التي تقوم بها المؤسسة ينبغي أن تأخذ بعين الاعتبار الواقع الاقتصادي في تسجيلها ضمن ذمة المؤسسة، أو ما يمكن أن تدر هذه التعاملات من منافع اقتصادية مستقبلية للمؤسسة بدلا من شكلها القانوني، وخير دليل على ذلك التأجير التمويلي، والممتلكات في شكل امتياز التي تدرج ضمن ممتلكات المؤسسة بالرغم من عدم توفر شرط الملكية (عمورة جمال، 2009، ص 3-5).

المطلب الثالث: الإطار المحاسبي للنظام المحاسبي الجديد

تم التطرق في هذا المطلب على عرض القوائم المالية وقوائم الحسابات وكذا المركز المالي في المخطط المالي الجديد كما يلي.

الفرع الأول: عرض القوائم المالية وقائمة الحسابات

نتناول في هذا الفرع القوائم المالية التي جاء بها المخطط المالي الجديد.

1_ القوائم المالية المقترحة: من خلال النظام المحاسبي الجديد نجد القوائم المالية التالية:

أ- الميزانية: تحتوي على عمودين، الأول للسنة الجارية، والثاني مخصص للسنة السابقة (يحتوي على الأرصدة فقط)، وتتضمن العناصر المرتبطة بتقييم الوضعية المالية للمؤسسة؛

ب- حسابات النتائج: ترتب فيه الأعباء حسب طبيعتها أو حسب الوظيفة، يحتوي كذلك على أرصدة السنة السابقة، ومعطيات السنة المالية الجارية يتضمن العناصر المتعلقة بتقييم الأداء؛

ج- جدول تدفقات الخزينة : يمكن استعمال الطريقة المباشرة، أو الطريقة غير المباشرة، ويتضمن التغيرات التي تحدث في عناصر حسابات النتائج والميزانية؛

د- جدول خاص بتغيرات رأس المال؛

هـ- ملحقات: تحتوي الطرائق المحاسبية المعتمدة، وكذلك بعض الإيضاحات حول الميزانية، وحسابات النتائج.

من خلال عرضنا للنظام المحاسبي والمالي الجديد للمؤسسات، يمكن ملاحظة ما يلي:

❖ إعادة تصنيف الحسابات والمجموعات:

- الأموال الخاصة والديون تسجلان في الصنف الأول، بحيث تسجل الأموال الخاصة في الحساب 10 والحساب 11 وما يتفرع عنهما، أما الديون تسجل في الحساب 16 و الحساب 17 وما يتفرع عنهما.
- إعادة تصنيف الاستثمارات مقارنة بالمخطط المحاسبي السابق أين كانت تصنف إلى قيم معنوية وقيم مادية، وذلك كما يلي:

* قيم معنوية.	* قيم مادية.
* أصول ثابتة تحت التنازل.	* قيم ثابتة جارية.
* أسهم وحقوق.	* أسهم مالية أخرى.

تسجيل الموردين والزبائن في حسابات الغير، مقارنة بالمخطط المحاسبي السابق، حيث كانت تسجل حسابات الموردين في الصنف الخامس، أما حسابات الزبائن فتسجل في الصنف الرابع.

- أما النقديات فتسجل في الحسابات المالية وتوضع في الصنف الخامس، مقابل تسجيلها ضمن عناصر الحقوق في الصنف الرابع من خلال المخطط المحاسبي السابق.
- تصنف الأعباء حسب طبيعتها أو حسب الوظائف وهذا من خلال جدول حسابات النتائج، مقابل تصنيفها حسب طبيعتها فقط وفقا للمخطط المحاسبي السابق.

❖ تكييف القوائم المالية:

- إضافة جدول تدفقات الخزينة من خلال المخطط المحاسبي الجديد للمؤسسات لما له من أهمية، مقارنة بالمخطط المحاسبي السابق.
- تسجيل قرض الإيجار ضمن عناصر الميزانية مقابل تسجيله ضمن عناصر حسابات النتائج من خلال المخطط المحاسبي السابق.

بعد وصفنا للنظام المحاسبي الجزائري الجديد، ينبغي أن نطرح السؤال التالي: هل يستجيب هذا النظام إلى معايير المحاسبة الدولية ؟

يمكن الإجابة على هذا السؤال بإجراء مقارنة بين محتوى النظام المحاسبي الجديد مع معايير المحاسبة الدولية (مزياني نورالدين، 2009، ص 16. 17).

2_ قائمة الحسابات:

يتم تجميع الحسابات في فئات متجانسة تدعى مجموعات، حيث يوجد لدينا مجموعتين مجموعة حسابات الميزانية ومجموعة حسابات التسيير.

تحتوي حسابات الميزانية على ما يلي:

الصنف الأول: حسابات رؤوس الأموال.

الصنف الثاني: حسابات الأصول الثابتة.

الصنف الثالث: حسابات المخزونات وما هو مقيد الإنجاز.

الصنف الرابع: حسابات الغير.

الصنف الخامس: الحسابات المالية.

أما العمليات المتعلقة بحساب النتائج فتوزع إلى صنفين من حسابات التسيير كالآتي:

الصنف السادس: حسابات الأعباء.

الصنف السابع: حسابات النتائج.

تستعمل المؤسسة الأصناف 0، 8، 9 غير المستعملة على مستوى الإطار المحاسبي، اختياريا وذلك لمتابعة محاسبتها التسييرية والتزاماتها المالية خارج الميزانية، أو من أجل عمليات خاصة محتملة قد لا يكون لها موقع في الأصناف الأخرى.

إن قائمة الحسابات ذات رقم ورقمين تشكل الإطار المحاسبي الواجب تطبيقه على جميع المؤسسات مهما كان نشاطها وحجمها، إلا إذا كانت هناك ترتيبات خاصة تعنيها، ويمكن للمؤسسات داخل هذا الإطار أن تفتح حسابات فرعية تستجيب لاحتياجاتها (روتال عبد القادر، 2009، ص 130 ـ 131).

الفرع الثاني: عناصر المركز المالي

تتكون عناصر المركز المالي من أصول وخصوم، ويتم تقسيم كل منهما كما يلي:

1_ الأصول

يمكن أن نعرض تعريف الأصول كما يلي:

تعريف الأصول:

_ الأصول تعرف بالموجودات، وهي الممتلكات المادية والمعنوية للمؤسسة (مثل المباني والمعدات والبضاعة والنقديات والمحل التجاري...). تظهر الأصول كيفية استخدام المؤسسة لأموال التي حصلت عليها من الشركاء أو المساهمين (رأس المال) أو من الغير (أي القروض بمختلف أنواعها) لذا فإن الأصول تعرف أيضا بالاستعمالات لأنها تبين كيف استعملت المؤسسة الأموال التي حصلت عليها.

_ تعريف الأصول حسب المادة 20 من المرسوم التنفيذي المتضمن تطبيق أحكام النظام المحاسبي المالي عرفت الأصول كالتالي: "تتكون الأصول من الموارد التي يسيرها الكيان لفعل أحداث مالية ماضية والموجهة لأن توفر له منافع اقتصادية مختلفة".

أما المادة 21 من المرسوم التنفيذي السابق الذكر تصنف الأصول إلى:

أ_ أصول غير جارية: وهي الأصول الموجهة لخدمة المؤسسة بصفة دائمة (أي لفترة طويلة) وهي تشمل:

_ الأصول الموجهة للاستعمال المستمر لتغطية احتياجات أنشطة الكيان وهي؛ الأصول المعنوية (مثل برامج الإعلام الآلي والمحل التجاري...) والأصول العينية (مثل المباني والمعدات...).

_ الأصول التي تم حيازتها لغرض توظيفها على المدى الطويل أو غير الموجهة لأن يتم تحقيقها (أي بيعها) خلال الإثني عشر شهرا ابتداء من تاريخ نهاية الدورة.

ب_ أصول جارية: وهي الأصول التي تتوقع المؤسسة بأن يتم بيعها أو استهلاكها خلال دورة الاستغلال العادية التي تمدد بين تاريخ شراء المواد الأولية وتاريخ بيع المنتجات، كما تشمل الأصول الجارية على الأصول التي تم شراؤها بهدف بيعها خلال الإثني عشر شهرا وكذا على العملاء والنقديات.

2_ الخصوم:

أ_ تعريف الخصوم: إن الخصوم تبين مصادر التمويل للمؤسسة، قد تكون ذاتية مثل مساهمات الشركاء والأرباح غير الموزعة وقد تكون خارجية مثل القروض بمختلف أنواعها.

ب_ تعريف الخصوم في النظام المحاسبي المالي: فقد عرفتها المادة 22 كالتالي: "تتكون الخصوم من الالتزامات الراهنة لكيان الناتجة عن أحداث ماضية والتي يتمثل انقضاؤها بالنسبة للكيان في خروج موارد ممثلة لمنافع اقتصادية"، هذا التعريف لا يعتبر الأموال الخاصة خصوما.

تعتبر الخصوم خصوما جارية عندما يتوقع تسديدها خلال دورة الاستغلال العادية أو خلال الإثني عشر شهرا الموالية لتاريخ نهاية الدورة المحاسبية، أما باقي الخصوم فتصنف ضمن الخصوم غير الجارية (عطية عبد الرحمن، 2009، ص 12).

خاتمة الفصل الأول

إن المخطط المحاسبي الوطني الذي كان يستجيب لاحتياجات خاصة بفترة سابقة، أصبح في الآونة الأخيرة لا يتماشى وغير ملائم للظروف الجديدة التي تعيشها للجزائر، خاصة بعد الإصلاحات الاقتصادية التي قامت بها الجزائر وتوجهها من الاقتصاد الاشتراكي إلى اقتصاد السوق. إذ أن المخطط المحاسبي الوطني المطبق منذ أكثر من ثلاثين سنة مازال يسير وفق مبادئ الاقتصاد الموجه وهذا ما لا يلبي حاجات المساهمين، المهنيين، ملاك المؤسسات والمستثمرين الأجانب من المعلومات المالية.

ومن خلال ما سبق ذكره نلتمس أن الجزائر حاولت التأقلم محاسبيا مع هذه التغيرات وذلك من خلال التعديلات التي قامت بها على المخطط المحاسبي الوطني منذ نشأته، ومع ذلك نلاحظ أن النظام المحاسبي المالي جاء ليواكب التطورات التي يشهدها العالم في وقتنا الحالي.

الفصل الثالث: علاقة المعايير المحاسبية الدولية بجودة المعلومات

- المبحث الأول: تقديم مؤسسة التوضيب وفنون الطباعة
- المبحث الثاني: منهجية وعينة الدراسة
- المبحث الثالث: تحليل نتائج الاستبيان

تمهيد

شهد العقد الأخير من القرن الماضي جهود كبيرة لتطوير إعداد المعايير الدولية التي أسفرت بدورها عن نتائج هامة أتت ثمارها في مطلع القرن الحالي، وما زالت نتائج هذه الجهود تتوالى على الفكر والتطبيق المحاسبي على مستوى معظم دول العالم، لهذا كان صدور القرار الأوربي رقم 1606 في 19 جانفي 2002، الذي نص بتطبيق معايير المحاسبة الدولية وهو أهم حدث في هذا المجال لأنه أعتبر نقطة البدء في تحول عدة دول لها تاريخ محاسبي طويل بخلاف الولايات المتحدة الأمريكية والاتحاد الأوربي إلى المعايير المحاسبية منها اليابان، كندا، استراليا، بل أن معظم الدول النامية بالفعل قد سبقت إلى المعايير المحاسبية واستخدمتها أو استرشدت بها لأسباب تتعلق بضعف البنية المحاسبية لديها، وبالطبع كانت الجزائر من هذه الدول التي استعانت بمعايير المحاسبية الصادرة عن مجلس معايير المحاسبية الدولية لوضع نظام محاسبي يلبي الطموحات الجزائرية، وكان المولود الجديد هو النظام المحاسبي المالي بمثابة البديل للمخطط المحاسبي الوطني الذي أصبح لا يلبي متطلبات السوق الجزائرية.

المبحث الأول: التوافق المحاسبي

بدأت محاولات إيجاد التوافق المحاسبي الدولي قبل إيجاد لجنة معايير المحاسبة الدولية، فقد واجهت الشركات التي تبحث عن رأس المال خارج أسواقها المحلية، وكذلك المستثمرون الراغبون في تنويع استثماراتهم عالميا العديد من المشاكل بسبب الفروق المحاسبية القومية من حيث المقاييس المحاسبية، الإفصاح والمراجعة. تجاوبا مع ذلك ازدادت محاولات التوافق المحاسبي خلال التسعينيات، وهو يعتبر الآن أحد أهم القضايا التي تواجه هيئات الأوراق المالية والبورصات وأولئك الذين يعدون ويستخدمون القوائم المالية.

المطلب الأول: أسباب وجود التنوع المحاسبي بين الدول

لكل دولة تطبيقات معينة لإعداد التقارير المالية خاصة بها، وهذا يؤدي إلى البحث عن الأسباب التي أدت إلى هذا التنوع والتي يمكن أن تلخيصها فيما يلي:

الفرع الأول: النظم القانونية وأنظمة الضرائب

تؤثر النظم القانونية وأنظمة الضرائب على الممارسة المحاسبية، حيث أن المفاهيم المحاسبية مرتبطة بالنظم القانونية وقوانين الضرائب لبلد ما، حيث تعتبر مجموعة النظم القانونية وقانون الضرائب للبلد بمثابة قيود على المعايير المحاسبية فيه. كما أن قانون الشركات والقانون التجاري لهما تأثير كبير على أساليب تطبيق قواعد ومبادئ المحاسبة، ونظرا لكون كل دولة لها قانون مختلف فإن الممارسات المحاسبية ستختلف بدورها.

الفرع الثاني: النظام الاقتصادي

يؤثر النظام الاقتصادي على المحاسبة بشكل عام على الإفصاح والتقارير المالية بشكل خاص، وبالرغم من أن التنمية الاقتصادية يمكن تحقيقها بعدة أشكال من السياسات المحاسبية، فقد يكون أيضا للتنمية أثر خاص على تطور المحاسبة، وبالتالي لابد من معرفة تأثير هذه العوامل المختلفة على المحاسبة.

الفرع الثالث: النظام السياسي

إن المفاهيم المحاسبية مرتبطة بالنظام السياسي السائد، فاختلاف النظام السياسي من بلد إلى بلد آخر (اشتراكي أو رأسمالي) يؤثر على الممارسات المحاسبية في تلك البلاد، حيث أن الحرية المحاسبية للعرض والإفصاح مرتبطة بالحرية السياسية.

الفرع الرابع: المستوى التعليمي

تعتبر معايير المحاسبة شديدة التعقيد وبدون فائدة إذا لم يُحسن فهمها أو استخدامها، والمستوى التعليمي يتأثر بعدة عوامل منها: درجة أو مستوى الأمية والمقاييس المتبعة في تحديدها، مدى مطابقة نظام التعليم لاحتياجات ومتطلبات الدولة، الاتجاه العام للنظام التعليمي (تعليم ديني، مهني، عام، علمي، نظري،...). بصفة عامة كلما زاد المستوى التعليمي لسكان دولة ما زاد اهتمامهم بدراسة وتطبيق النظريات الحديثة في العلوم المختلفة ومنها المحاسبية.

الفرع الخامس: التعداد السكاني

يلعب عدد السكان دورا في تنمية وتطوير المحاسبة كعلم أو كمهنة، فكلما زاد عدد السكان، ارتفع عدد الأشخاص المهتمين بالمحاسبة، وبالتالي تزداد الحاجة إلى مهنة محاسبية متطورة. خير مثال على ذلك تطور الأنظمة المحاسبية لبعض الدول التي تمتاز بعدد السكان الكبير مثل الهند وباكستان ومصر، وذلك بالرغم من أنها دول نامية.

الفرع السادس: الديانة

إن الديانة بمفهومها الواسع تؤثر على المفاهيم المحاسبية الأساسية داخل الدولة، ففي البلاد الإسلامية على سبيل المثال فإن فكرة الفائدة على القروض تعبر عن مفهوم معاكس للمعتقدات الدينية (روتال عبد القادر، 2009، ص 59 ـ 61).

المطلب الثاني: مفهوم وطبيعة التوافق المحاسبي

غالبا ما يشير الدارس لمواضيع المحاسبة الدولية وخاصة موضوع التوافق المحاسبي أنه بحاجة إلى الفهم والتفرقة بين معاني مفاهيم ثلاثة هي: التوحيد، المعايرة، التوافق، والتي عادة ما تستخدم بشكل متداخل للإشارة إلى عملية التوافق المحاسبي الدولي دون وجود تعريف محدد لها. ومن هنا رأينا ضرورة تناول تعاريف لهذه المفاهيم قبل التعرض لتعريف التوافق المحاسبي:

الفرع الأول: تعريف التوحيد المحاسبي

"يشير التوحيد المحاسبي إلى الحالة التي يكون فيها كل شيء متجانس أو غير متباين، فهو يحتوي التماثل الذي يعني أن تكون كل المبادئ والممارسات المحاسبية واحدة".

ونجد أن جمعية المحاسبين الأمريكية تعرفه بأنه : "الثبات في التبويب والمصطلحات وكذلك الثبات في القياس" (روتال عبد القادر، 2009، ص 61 ـ 62).

كما أن المقصود بالتوحيد المحاسبي هو "أن تعتمد المحاسبة على مصطلحات وقواعد مشتركة ومتشابهة، وأن تصدر وثائق وقوائم مالية يكون محتواها وتقديمها متطابق من مؤسسة إلى أخرى". فهو بذلك يعني التماثل والتطابق والانتظام.

هذا ويشير مفهوم التوحيد إلى "فرض أسس وقواعد محاسبية لدولة ما على الدولة الأخرى، فالتوحيد يعتبر بمثابة حالة مشروطة تشير إلى أنها نظام يتضمن مجموعة من الترتيبات الخاصة بتسجيل البيانات على مستوى الوحدة الاقتصادية، وإعداد قوائم حسابات في إطار محدد من الأسس والقواعد والاصطلاحات والتعاريف والحسابات والقوائم لخدمة أهداف معينة" (صالحي بوعلام ، 2010، ص 2).

الفرع الثاني: المعايرة المحاسبية

"المعيار المحاسبي هو بيان كتابي تصدره هيئة تنظيمية رسمية محاسبية أو مهنية، ويتعلق هذا البيان بعناصر القوائم المالية أو نوع من العمليات أو الأحداث الخاصة بالمركز المالي ونتائج الأعمال ويحدد أسلوب القياس، العرض، التصرف أو التوصيل المناسب".

ويعرف كذلك على أنه: "نموذج معترف به من السلطة للقياس، وبالتالي فإن المعايرة المحاسبية هي محاولات لوضع توحيد في الطرق المحاسبية، والنموذج المستخدم للقياس سيكون النموذج أو النسخة المصرح بها من قبل السلطات".

كما يعتبر المعيار "على أنه أساس متفق عليه في التطبيق المحاسبي السليم ويستخدم كأداة للمقارنة".

ويمكن تعريف "المعايير بأنها نماذج أو إرشادات عامة تؤدي إلى توجيه وترشيد الممارسة العلمية في المحاسبة والتدقيق، وبذلك فهي تختلف عن الإجراءات فالمعايير لها صفة الإرشاد العام أو التوحيه بينما تتناول الإجراءات الصيغة التنفيذية لهذه المعايير على حالات تطبيقية معينة".

الفرع الثالث: مفهوم التوافق المحاسبي

يقصد بالتوافق المحاسبي "محاولة جمع الأنظمة المحاسبية المختلفة مع بعضها، فهي عملية مزج وتوحيد الممارسات المحاسبية المتنوعة في هيكل منهجي مرتب يعطي نتائج متناسقة، وهي تشمل على اختبار ومقارنة الأنظمة المحاسبية المختلفة لغرض ملاحظة ومعرفة نقاط الاتفاق ونقاط الاختلاف، ثم بعد ذلك العمل على جمع تلك الأنظمة المختلفة مع بعضها".

وفقا لـ "B. Colasse" يمكن تعريف التوافق المحاسبي بأنه مسار مؤسساتي "Processus institutionnel" يهدف إلى التقريب بين المعايير والأنظمة المحاسبية الوطنية، وبالتالي تسهيل مقارنة القوائم المالية المعدة من قبل المؤسسات في الدول المختلفة.

كما اعتبر التوافق المحاسبي على أنه مسار موجه لتعظيم انسجام التطبيقات المحاسبية، بالحد من مستوى تغيراتها، على العكس من التوحيد الذي يعد بمثابة مسار تفرض من خلاله مجموعة صارمة من القواعد.

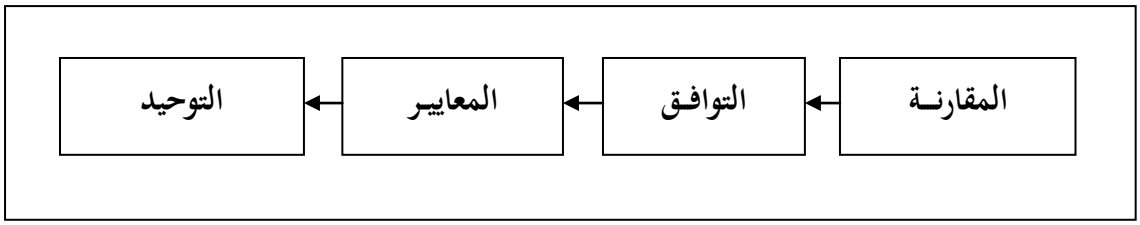
واعتبر التوافق المحاسبي أيضا على أنه مسار لا رجعة فيه (Irréversible) خاصة بالنسبة للشركات المتعددة الجنسيات، التي يجب أن تتمكن بموجبه من رفع أهم الحواجز التي تعيق المقارنات الدولية، حتى وإن كانت المقارنة الكاملة مستحيلة.

وعموما، فإن هناك شبه إجماع للباحثين في الميدان على أن التوافق المحاسبي يمكن تعريفه بواسطة الهدف الرئيسي الواجب تحقيقه، وهو الحد من الفروق والتباين بين الممارسات المحاسبية بما يسمح بإجراء المقارنة بين القوائم المالية عبر الزمن (للمؤسسة نفسها) وعبر المكان (لمؤسسات مختلفة) (صالحي بوعلام، 2010، ص 10 ـ 11).

وفي محاولة لتجنب عملية الخلط وعدم التمييز في استخدام المفاهيم السابقة، يمكن استخلاص ثلاثة مراحل تعكس هذه المفاهيم. تبدأ المرحلة الأولى بعملية المقارنة بين الأنظمة المحاسبية للدول ثم تنتقل باتجاه التوافق، ثم يتم

توليد وإنتاج مجموعة من المعايير المتفق عليها، ثم بعد ذلك تأتي المرحلة التالية وهي التوحيد، وبالطبع يمكن الوقوف في أي مرحلة من هذه المراحل.

الشكل رقم(1.2): مراحل التوحيد المحاسبي



المصدر: روتال عبد القادر، التوجه نحو تطبيق المعايير المحاسبية والمالية الدولية في المؤسسات الجزائرية، 2009، ص 65.

بالتالي يمكن القول بأن التوافق أكثر واقعية من التوحيد التام للمعايير، حيث أن لكل دولة قواعدها وثقافتها وفلسفتها وأهدافها على المستوى القومي في حماية أو رقابة مواردها القومية، هذا الشعور بالقومية يؤدي إلى ظهور القواعد والمقاييس الخاصة لكل دولة وهو ما يؤثر على النظام المحاسبي. التوافق يعني الاعتراف بالاختلافات النظرية الفطرية القومية ومحاولة تسويتها مع أهداف البلاد كخطوة أولى، أما الخطوة التالية فتكون بتصحيح أو حذف بعض هذه القيود لتحقيق درجة مقبولة من التوافق (روتال عبد القادر، 2009، ص 65 ـ 66).

المطلب الثالث: فوائد ومعوقات التوافق المحاسبي الدولي

سنتطرق في هذا المطلب إلى التعرف على فوائد التوافق المحاسبي وكذا معوقاته.

الفرع الأول: فوائد التوافق المحاسبي الدولي

من الطبيعي أن تكون هناك دوافع موضوعية للأطراف التي تسعى إلى وجود توافق دولي للمحاسبة، إن هذه الدوافع لا بد وأنها تنبع من الفوائد والمنافع التي يتوقع أن تعود على تلك الأطراف من عملية التوافق.

1_ المؤسسات المعدة للقوائم المالية:

_ يوفر التوافق المحاسبي الدولي للشركات –خاصة الدولية منها– الوقت والمال والجهد الذي يبذل في توحيد قوائمها المالية، وذلك لقلة عدد التسويات التي سيتم إجراؤها لحسابات الشركات التابعة، والتي تعتمد كل منها في إعدادها على مجموعة من الممارسات والمبادئ المحاسبية، التي غالبا ما تكون مختلفة من دولة إلى أخرى.

_ إنجاح عملية التسيير والمراقبة التي تقوم بها الشركات على مختلف فروعها، وقياس أدائها بناء على التقارب الذي يحكم شروط التسيير وقابلية البيانات والتقارير للمقارنة.

_ تحسين عملية اتخاذ القرارات عند المستثمرين الذين يتطلعون إلى العمل خارج حدود بلادهم عن طريق زيادة المعلومات المقارنة لنتائج عمليات الشركات في الدول المختلفة، بما يضمن الإقبال الكبير على استثمارات هذه الشركات.

2_ الأطراف المستعملة للقوائم المالية:

إن الفائدة الأساسية التي يحققها التوافق المحاسبي الدولي لهذه الفئة المتمثلة أساسا في المستثمرين الدوليين، هو تمكينهم من إجراء المقارنات بين المعلومات المالية الدولية المتاحة وهو ما يسهل عملية تقييم الأداء للشركات، ومن ثم تقييم البدائل الاستثمارية، وهو بدوره يساعد على إزاحة عقبة كبيرة أمام حرية تدفق الاستثمارات الدولية.

ويبدو منطقيا أن تخفيض درجة الاختلافات في الممارسات المحاسبية هو الحل لهذه المشكلة، فالقوائم المالية القابلة للمقارنة سوف تشجع على التدفق الحر لرأس المال عند أقل تكلفة ممكنة إلى الأعمال الأكثر كفاءة. أما رجال المصارف والمقرضون فسوف ترتفع درجة الثقة لديهم في القوائم المالية، وكذلك المحللين الماليين سوف يحصلون على تقارير مالية تتسم بالمصداقية وإمكانية الاعتماد عليها كمدخلات لعمليات التحليل المالي، واستخدام المقارنات –التي تعتبر إحدى أهم الأدوات الرئيسية للمحلل المالي–تكون ممكنة ومبنية على أسس أكثر موضوعية، ومن ثم تزيد درجة الثقة في نتائج التحاليل المالية.

بالمقابل يمكن للتوافق المحاسبي الدولي أن يسهل على الشركات عملية الحصول على التمويل اللازم في حالة عدم كفاية الموارد المحلية، وذلك من خلال إعطاء الشركة فرصة أخرى للحصول على الأموال من خارج حدود الدولة الموجودة بها، سواء كان ذلك في صورة رأس مال أو في صورة قروض، حيث أن أصحاب رؤوس الأموال في الداخل والخارج يعتمدون على المعلومات المنشورة بالتقارير المالية والتي تكون أكثر ملائمة وقابلة للمقارنة بالنسبة لهم، وهو ما يسمح بتقييم فرص الاستثمار والإقراض، وبالتالي اتخاذ القرارات المناسبة لهم.

3_ الأطراف الأخرى:

_ تتحقق أهداف التوافق المحاسبي من خلال نجاح عمليات الرقابة والمتابعة التي تقوم بها بعض الهيئات على المؤسسات، مثل الاتحاد الأوروبي، الأمم المتحدة، البنك الدولي، هيئات مراقبة الأسواق المالية الوطنية أو الدولية... لما يتيحه من خفض تكاليف الرقابة التي تتطلب في حالة وجود اختلافات أعباء إضافية تتعلق أساسا بتكوين المراجعين وأدوات للمراجعة.

_ إن طبيعة عمل الشركات التي تعمل في مجال المحاسبة والمراجعة الدولية، والتي تنتشر في العديد من الدول لتقوم بمراجعة حسابات الشركات، إلى مشكلة اختلاف المعايير والممارسات المحاسبية بين دول العالم وهو ما يلزمها بعمل برامج خاصة لكل دولة على حدة، وكذلك تأهيل المحاسبين وتدريبهم على الأنظمة المحاسبية بالعالم، وهو ما يكبدهم جهدا وأموالا مضاعفة لطبيعة وخصوصية كل نظام محاسبي، ومن ثم فإن التوافق الدولي للمحاسبة سيسهل لشركات المحاسبة الدولية القيام بأعمالها وبأقل كلفة، وهو ما ينعكس كذلك على الشركات محل المراجعة، حيث يتوقع أن تكاليف المراجعة ستنخفض كذلك.

_ وما يمكن قوله خارج الأطراف سابقة الذكر، أن التوافق المحاسبي الدولي سوف يمكن من تعزيز وجود معايير محاسبية عالية النطاق إلى أقصى مستوى ممكن، وأن تكون هذه المعايير متسقة مع الأوضاع الاجتماعية والاقتصادية والقوانين المختلفة، مما يساهم في رفع مستوى مهنة المحاسبة في دول العالم. فالدول التي توجد بها

أنظمة محاسبية ضعيفة سوف تحفز على اتخاذ الإجراءات اللازمة لتبني وتطبيق الأنظمة المحاسبية الدولية، كما قد يسهم التوافق المحاسبي الدولي في رفع مستوى المهنة بها (صالحي بوعلام، 2010، ص 11 ـ 13).

الفرع الثاني: معوقات التوافق المحاسبي

حظيت عملية التوافق المحاسبي باهتمام كبير لدى مختلف بلدان العالم، لأن التوافق يقلل من درجة الاختلاف بين المعايير المحاسبية، ومن الطبيعي أن المطلع والمدرك للعلاقة الوطيدة بين المحاسبة والعوامل البيئية المحيطة بها يدرك الصعوبات التي ستواجه أي محاولة لوضع توافق دولي للمحاسبة ويمكن تلخيص جملة معوقات التوافق المحاسبي الدولي فيما يلي:

1_ اختلاف نقاط البدء: من بين المشاكل التي تعترض عملية التوافق الدولي في المجال المحاسبي، التطور التاريخي للمحاسبة في كل بلد، حيث أن البلدان التي لديها تاريخ طويل في استخدام المعايير المحاسبية تستخدمها بشكل ملائم، في حين أن البلدان التي تستخدم القوانين الصادرة من الحكومة تجد صعوبة في تطبيق هذه المعايير، الأمر الذي يتطلب إعداد خطط لتحضير التقارير المالية والتطبيقات المحاسبية التي تتوافق مع تلك البلدان التي تأخذ بمسار المعايير المحاسبية الدولية.

ولهذا ينبغي مراعاة ظروف كل بلد ومراعاة نقاط البدء، فهذا أمر هام عند مقارنة البلدان المتقدمة والبلدان النامية، حيث أن استخدام الأنظمة ذاتها في دول معينة لا يستلزم أن تكون في نقطة البدء نفسها، بل ولا معدل التقدم نفسه في عملية التوافق الدولي.

2_ اختلاف التشريعات والنظم القانونية: في العديد من البلدان يوجد تدخل مباشر للحكومات على طبيعة مهنة المحاسبة بشكل أو بآخر، وحتى على مستوى إصدار المعايير المحاسبية، حيث يتطلب ذلك إصدار تشريعات وسن قوانين، وهذا لأن إصدار المعايير المحاسبية يعتمد على نظم قانونية رسمية، وهنا تنشأ مشاكل من خلال رغبة الحكومات في تغيير قوانينها وتشريعاتها المحلية، من أجل إصدار معايير محاسبية أو تبني أخرى، وهو ما يؤدي إلى صعوبة تحقيق التوافق الدولي (روتال عبد القادر، 2009، ص 68 ـ 69).

3_ القصور في تعريف أهداف القوائم المالية والقوانين المحلية المتعارضة: إن وجود اختلافات في تحديد مفهوم وأهداف القوائم المالية يعتبر من الأسباب التي أدت إلى وجود اختلاف في الممارسات المحاسبية، بل يعتبر هذا الاختلاف من بين أهم المشاكل التي تعيق التوافق المحاسبي الدولي. ترى لجنة معايير المحاسبة الدولية "IASC" بأن أهداف تلك القوائم هو خدمة احتياجات المستثمرين، كما أن اللجنة ترى بأنه يمتد هذا المدى ليشمل المقرضين والعاملين، ولكنها لم توفر احتياجات واهتمامات الحكومات بتلك القوائم سواء لأغراض فرض الضرائب أو غيرها من الأغراض ذات العلاقة، فإذا لم يتم الاتفاق على أهداف مشتركة للقوائم المالية، سيكون من الصعب الوصول إلى تطوير المعايير المحاسبية الدولية المتفق عليها، والتي ينبغي أن تلقى قبولا من قبل جميع الأطراف المستخدمة لتلك القوائم.

يوجد إشكال آخر يعيق عملية التوافق المحاسبي الدولي، يتمثل في وجود قوانين محلية متعارضة كقانون الشركات المحلية وقوانين الضرائب، فمتطلبات قوانين الشركات في بعض الدول تعيق تطوير أداء فعال لمعايير محاسبية جديدة، فبعض القوانين مثلا تحضر استخدام ممارسات محاسبية معينة، وبعضها الآخر تحضر استخدام الممارسات المحاسبية التي لا تتماشى مع الحقائق الاقتصادية الأساسية. على سبيل المثال نجد أنه في ألمانيا يمنع استخدام طريقة الملكية في المحاسبة عن الاستثمارات طويلة الأجل، بينما نجد أن تلك الطريقة مستخدمة بشكل واسع في دول كثيرة مثل الولايات المتحدة الأمريكية وكندا. كما تعتبر الشهرة في الولايات المتحدة الأمريكية من الأصول الثابتة، ويؤثر الجزء المهتلك منها على الدخل، بينما في انجلترا يمكن خصم قيمتها من حقوق الملكية مباشرة.

وكذلك نجد أن القوانين السويسرية تسمح باستخدام الاحتياطات الخاصة التي قد تغير من الحقائق الاقتصادية، كما أن قوانين الضرائب في كثير من الدول تعيق تطوير المعايير المحاسبية لأن نظم تحصيل الضرائب مختلفة دوليا، وهذا ناتج عن اختلاف المبادئ والأنظمة المستخدمة دوليا، كل ذلك يشكل حاجزا أمام تحقيق توافق محاسبي دولي.

4_ الهيئات المحاسبية المهنية: ليس هناك فائدة من تطوير مهنة المحاسبة بشكل موافق دوليا إلا إذا كانت هناك هيئة محاسبية مهنية فعالة ومؤثرة سواء في القطاع الخاص أو القطاع العام، لأن هذه الهيئات المهنية هي التي تعمل على تحقيق التوافق الدولي عن طريق معالجة المشاكل المحاسبية الموجودة. فبعض الدول وخاصة النامية منها تفتقد لوجود مثل تلك الهيئات، وبذلك يكون من الصعوبة المضي قدما في عملية التوافق الدولي.

وعلى العكس من ذلك فإن وجود وقوة تلك الهيئات قد يعمل بعكس عملية تحقيق التوافق الدولي، لأن تلك الهيئات هي التي يمكن أن تدعم العوائق القومية سالفة الذكر، فالمهنة القوية سوف تشعر بأنها مؤهلة بشكل كاف لمعالجة مشاكل المحاسبة في بلدها وسوف تقوم بحلها دون النظر إلى التطورات الحاصلة في دول أخرى أو إلى التنظيمات الدولية.

5_ غياب قوة الإلزام بالتنفيذ: لاشك أنه بدون وجود قانون دولي يدعم تحقيق التوافق المحاسبي الدولي فإن أي هيئة دولية مصدرة للأنظمة ستواجه صعوبات ضخمة، فلجنة معايير المحاسبة الدولية التي تعتبر المساهم الأقوى في عملية التوافق المحاسبي الدولي تفتقد لمثل هذه القوة القانونية، وليس لها أي سلطة تلزم بها أعضاءها بتبني وتطبيق ما يصدر عنها من معايير وتعليمات. ولهذا فإن وجود سلطة تلزم بتنفيذ تلك المعايير والتعليمات، وكذلك التنسيق والتعاون مع الحكومات والهيئات المهنية سيساهم بدون شك في تحقيق توافق محاسبي دولي (صالحي بوعلام، 2010، ص 17 ـ 18).

6_ اختلافات البيئية والثقافية وإشكالية القومية: تتميز البيئة العالمية بوجود ثقافات متنوعة وبيئة اجتماعية وسياسية واقتصادية وثقافية مختلفة، وعليه ينبغي أن يتم المضي في عملية التوافق المحاسبي الدولي في كل من هذه البيئات المختلفة. وحتى تنجح عملية التوافق الدولي المحاسبي على المستوى العالمي، ينبغي الاتفاق على المستوى

المطلوب للإفصاح المالي للشركات، والمعلومات الملائمة للمستخدمين، وكذلك المستوى المطلوب للتقارير واسعة النطاق التي تساعد في التخطيط الاستراتيجي على المستوى الوطني.

في إطار اختلاف الثقافات يوجد ما يسمى بالوطنية أو القومية، التي تؤدي من الناحية النظرية إلى عدم وجود الموضوعية في تحليل الأشياء أو مبادئ محاسبية غير محلية كما هو الشأن في موضوع التوافق الدولي المحاسبي، فالوطنية تعني وجود ثقافات معينة ترفض قبول الممارسات المختلفة السائدة في بلد آخر بدون الأخذ بعين الاعتبارات الإيجابيات التي يمكن أن تترتب عن هذه الممارسات.

7_ مجموعة المستخدمين المعنيين: عموما لا يوجد اتفاق حول وجود احتياجات لمجموعة المستخدمين، ففي فرنسا تعتبر الحكومة هي الأساس أما في ألمانيا فإن السلطات الحكومية هي صاحبة النصيب الأكبر، أما في الولايات المتحدة الأمريكية فإن المستخدم الرئيسي لمخرجات المحاسبة هم المستثمرون، وكذلك هو الشأن بالنسبة لبريطانيا، وهذا التنوع يؤدي إلى صعوبات في تحقيق التوافق المحاسبي الدولي (روتال عبد القادر، 2009، ص 70).

المطلب الرابع: الجهود المبذولة للتوافق المحاسبي الدولي والإقليمي

توجد مجموعة من المنظمات التي تبذل جهودا متفاوتة في محاولة إيجاد نوع من التوافق المحاسبي على المستوى الإقليمي والدولي، وتتنوع هذه المنظمات بين خاصة وعامة ومن بينها:

الفرع الأول: المنظمات الإقليمية

1_ مجلس المحاسبة الإفريقي (AAC):

أنشئ عام 1979 ويضم 27 بلدا إفريقيا، يهدف هذا المجلس إلى إيجاد توافق بين الأنظمة المحاسبية للدول الإفريقية، كذلك تشجيع البحوث والدراسات المتعلقة بالمعايير المحاسبية، ومن الصعوبات والمشاكل التي واجهت هذا المجلس هو الماضي الاستعماري للدول الإفريقية الذي خلف وراءه نموذجين رئيسين للمحاسبة، وهما النموذج الفرنسي والإنجليزي.

2_ اتحاد المحاسبين الأوروبيين (UEC):

ظهرت هذه المنظمة في عام 1951، حيث كان آنذاك نقاشات تدور حول إنشاء معهد دولي للمحاسبة تحت رعاية منظمة الأمم المتحدة لكن هذه الجهود لم تكلل بالنجاح، في المقابل أنشئت منظمة أوروبية تتكون من عضوية الهيئات المهنية المحاسبية لأكثر من 20 دولة، ومن أهم أهدافها تسهيل تبادل الآراء وتسهيل متطلبات دخول المهنة تنقل المراجعين في الدول الأعضاء، حيث يجتمع هذا الاتحاد مرة كل ثلاث أو أربع سنوات.

3_ جمعية أمم جنوب شرق آسيا (AFA):

تأست الجمعية عام 1977 من الهيئات المحاسبية في رابطة دول جنوب شرق أسيا والتي كان آنذاك تشمل كل من إندونيسيا، الفلبين، سنغافورة وتايلاند، حيث عقد أول مؤتمر لها في عام 1978، وبعد سنة من هذا المؤتمر أصدرت الجمعية أولى معاييرها المحاسبية، وفي عام 1980 أصدرت كذلك معايير خاصة بالمراجعة.

4_ اتحاد محاسبي أسيا و المحيط الهادي (CAPA):

تأسس هذا الاتحاد عام 1957 وشمل أكثر من 28 هيئة محاسبية من 20 دولة، ويهدف هذا الاتحاد إلى تطوير مهنة محاسبية إقليمية متوافقة وذات معايير متجانسة، حيث يعمل هذا الاتحاد على وضع معايير محاسبية دولية مقبولة قبولا عاما، وكذلك أخذ ظروف البلدان النامية بعين الاعتبار عند صياغة معايير المحاسبة والمراجعة.

5_ الجمعية العربية للمحاسبين (ASCA):

تأسست في عام 1965 وهي تتكون من عضوية الهيئات المهنية بالدول العربية، وقد عقد أول مؤتمر لها في عام 1965، وأصدرت في عام 1970 أول معايير للمراجعة.

الفرع الثاني: المنظمات الدولية

1_ الأمم المتحدة (UN):

في سنة 1970 أنشأ فريق العمل للأمم المتحدة لجنة لدراسة أثر الشركات المتعددة الجنسيات والمعلومات التي تقدمهما على الاقتصاد العالمي، وكانت اللجنة مكونة أساسا من ممثلين عن الدول السائرة في طريق النمو والتي كان تحاول إجبار الشركات المتعددة الجنسيات على تقديم معلومات محاسبية صحيحة للبلدان التي تنشط فيها، وقد أصدرت هذه اللجنة في هذا الموضوع مجموعة من التوصيات لكنها لم تُأخذ بعين الاعتبار من طرف الدول المتطورة. لكن هذا لم يمنع الأمم المتحدة من مواصلة اهتماماتها بالمحاسبة فكونت لها أمانة في "جنيف" بسويسرا مختصة في هذا الأمر، والتي تعمل تحت وصاية مؤتمر الأمم المتحدة للتجارة والتنمية حيث تقوم بعدة أنشطة منها:

_ تقديم مساعدة تقنية مستمرة وتنظيم مؤتمر سنوي متعلق بالمشاكل المحاسبية المعاصرة.

_ المساعدة في إنشاء منظمات مهنية محاسبية، وإقامة دورات تكوينية وهذا بطلب من الدول السائرة في طريق النمو والدول التي هي بصدد التحول إلى اقتصاد السوق.

_ تنظيم مؤتمر سنوي للخبراء الحكوميين المختصين في المعايير الدولية للمحاسبة و التقارير المالية، حيث يتم إنشاء فرق عمل تعالج مسائل محاسبية مختلفة، وتعرض التقارير المتوصل إليها في هذا المؤتمر وتُناقش من طرف ممثلين عن أكثر من 50 دولة، والهدف هو توفير للحكومات قاعدة تقنية تسمح لها باتخاذ القرارات فيما يتعلق بالمسائل المحاسبية.

2_ منظمة التعاون الاقتصادي و التنمية (OECD):

" تم تأسس هذه المنظمة في عام 1960 وتظم أغنى 30 دولة في العالم، حيث تهدف إلى تشجيع النمو الاقتصادي والتنمية في الدول الأعضاء وكذلك تشجيع التجارة الدولية. بدأت الاهتمام بالمسائل المحاسبية في السبعينات، وقد أصدرت في هذا المجال بعض التوجيهات المتعلقة بالإفصاح المحاسبي القطاعي، والتي تدعو المؤسسات المتعددة الجنسيات إلى الإفصاح عن رقم الأعمال والنتيجة السنوية حسب المناطق الجغرافية وحسب قطاعات النشاط، ولها لجنة مختصة في المعايير المحاسبية والتي تنشر أعمالها تحت وصاية هذه المنظمة" .

3_ الاتحاد الدولي للمحاسبين (IFAC):

أُنشئ الاتحاد سنة 1977 ويهدف إلى تطوير معايير المراجعة وقواعد السلوك المهني والقيام بالدراسات والبحوث في هذا المجال، كما يختص بتقرير وتطوير أساليب الرقابة الإدارية والمالية والقيام بالأبحاث المتعلقة بالنواحي المالية والرقابية، ومن أهم الأهداف التي كُلف الاتحاد الدولي للمحاسبين بتحقيقيها نجد:

_ اقتراح وتطوير معايير وأدلة للمراجعة الدولية وقواعد السلوك المهني.

_ تشجيع وتقوية العلاقات مع مختلف الفئات التي تستخدم القوائم المالية.

_ التعاون مع الهيئات الإقليمية والمساعدة في نشر مثل هذه الهيئات.

_ إصدار الدوريات كوسيلة لتبادل الآراء والأفكار بين المهتمين بالمحاسبة.

_ التنظيم والإشراف على الاجتماعات الدورية لأعضاء الاتحاد.

_ تشجيع الراغبين في الدخول إلى الاتحاد والمشاركة في نشاطاته.

لعل أهم منظمة عالمية مختصة في مجال التوافق المحاسبي الدولي ومعاييره هي لجنة معايير المحاسبة الدولية IASC (International Accounting Standards Committee)(عكوش محمد أمين، 2011، ص 12. 14).

-نظرا لأهمية الدور الذي تلعبه لجنة معايير المحاسبة الدولية في هذا المجال سنتطرق إليها بالتفصيل لاحقا-.

المبحث الثاني: لجنة معايير المحاسبة الدولية

تعتبر لجنة معايير المحاسبية الدولية من أكثر الجهات الدولية نشاطا وبروزا في تحمل المسؤولية المرتبطة بنشر المعايير المحاسبية الدولية. والغرض من تلك المعايير أن يتم تطبيقها على كافة بيئات الأعمال بغض النظر عن حجم ونوع نشاط المنشأة. وتعتبر تلك اللجنة هي الواضع الوحيد لمعايير المحاسبة الدولية وقد تم تأسيسها في عام 1973 بموجب اتفاقية بين المنظمات المهنية للمحاسبة لعشرة دول.

المطلب الأول: مداخل إصدار المعايير المحاسبية ومحاولات وضعها على المستوى الدولي

الفرع الأول: مداخل إصدار المعايير المحاسبية في الدول(روتال عبد القادر، 2009، ص 70)

تختلف البلدان في طريقة إصدار المعايير المحاسبية وفيمن يقوم بإصدارها، وتعتمد طريقة الإصدار أساسا على:

_ شكل الطلب على المعلومات.

_ عملية تنظيم المحاسبة.

وبصفة توجد أربعة مداخل لإصدار معايير المحاسبة في دول العالم هي:

1_ المدخل السياسي البحت: يعتمد هذا المدخل على التشريع في إصدار المعايير المحاسبية، وهو منتشر في القارة الأوربية وعلى وجه التحديد في فرنسا وفي أمريكا اللاتينية، وينتقد استخدام هذا المدخل لأنه:

_ يعتبر أقل استجابة للاحتياجات المتغيرة، ولذلك فإن هذا المدخل يتسم بالبطء.

_ تغيير القوانين استجابة للتطورات الجديدة في بيئة الأعمال يستغرق وقتا طويلا.

_ جعل المعايير مواكبة للعصر يتطلب تغيير القوانين بشكل مستمر، وهذا أمر مستحيل لعدم المرونة العملية في إجراء ذلك.

_ عادة ما يركز القانون على العموميات وليس المفردات أو المكونات.

_ يتأثر التشريع بالإعتبارات السياسية.

2_ المدخل المهني الخاص : بمقتضى هذا المدخل يتم إصدار المعايير عن طريق المحاسبيين أنفسهم، وينتشر ذلك في الولايات المتحدة الأمريكية، حيث يتميز هذا المدخل في إصدار المعايير بدرجة عالية من المرونة والسرعة المناسبة في التعديل لمواكبة الإحتياجات المتغيرة.

3_ المدخل المختلط بين القطاع العام والخاص: وفقا لهذا المدخل يتم إصدار المعايير المحاسبية من القطاع الخاص، وتعمل كمنظم عام وتقوم الحكومة بدعمها والإلتزام بتطبيق ما يصدر عنها من تعليمات.

4_ المدخل المختلط: طبقا لهذا المدخل يقوم بإصدار معايير المحاسبة مزيج من القطاع العام والخاص، بجانب مجموعات حكومية وغيرها وهذا النوع منتشر في اليابان، حيث تقوم الحكومة بتشكيل مجلس استشاري لمحاسبة الأعمال يتكون من أعضاء من الجامعات، الصناعة، الحكومة والمحاسبيين العموميين.

الفرع الثاني: محاولات وضع معايير على المستوى الدولي(سعيدي يحي، أوصيف لخضر، 2011، ص 3 ـ 5)

بدأت محاولات وضع معايير على المستوى الدولي مع بدايات القرن الحالي وبدأت تعقد المؤتمرات الدولية للمحاسبة وسنعرض أهمها فيما يلي:

1_ **المؤتمر المحاسبي الدولي الأول:** عقد عام 1904 في سانت لويس بولاية ميسوري في الولايات المتحدة الأمريكية برعاية اتحاد جمعيات المحاسبين القانونيين الأمريكية، وذلك قبل تأسيس مجمع المحاسبين الأمريكيين 1917، وقد دار البحث في ذلك المؤتمر حول إمكانية توحيد القوانيين المحاسبية بين الدول.

2_ **المؤتمر المحاسبي الدولي الثاني** 1926 في أمستردام.

3_ **المؤتمر المحاسبي الدولي الثالث** 1929 في نيويورك، وقد قدمت ثلاث أبحاث رئيسية وهي: الإستهلاك والمستثمر، الإستهلاك وإعادة التقييم، السنة التجارية والطبيعية.

4_ **المؤتمر المحاسبي الدولي الرابع** 1933 في لندن وقد شاركت 49 منظمة محاسبية عينت 90 مندوبا عنها بالإضافة إلى حضور 79 زائرا من الخارج، وقد بلغ عدد الدول التي مثلت في المؤتمر 22 دولة منها استراليا ونيوزيلندة وبعض الدول الإفريقية.

5_ **المؤتمر المحاسبي الدولي الخامس** 1938 في برلين، وذلك بمشاركة 320 وفدا فضلا عن 250 مشارك من باقي أنحاء العالم.

6_ **المؤتمر المحاسبي الدولي السادس** 1952 في لندن، حيث سجل المؤتمر 2510 عضوا من بينهم 1450 من المنضمات التي رعت المؤتمر في بريطانيا و196 من دول الكومنولث والباقي من 22 دولة أخرى.

7_ **المؤتمر المحاسبي الدولي السابع** 1957 في أمستردام، وقد شارك في المؤتمر 104 منظمات محاسبية من 40 دولة وحضره 1650 زائرا من الخارج و 1200 عضوا عن المضيف هولندة.

8_ **المؤتمر المحاسبي الدولي الثامن** 1962 في نيويورك، وقد حضره 1627 عضوا من الولايات المتحدة بالإضافة إلى 2101 من دول أخرى، وشارك فيه 83 منظمة يمثلون 48 دولة وقد قدم فيه 45 بحثا.

9_ **المؤتمر المحاسبي الدولي التاسع** 1967 باريس.

10_ **المؤتمر المحاسبي الدولي العاشر** 1972، حضره 4347 مندوبا من 59 دولة.

11_ **المؤتمر المحاسبي الدولي الحادي عشر** 1977 في ميونيخ ألمانيا الإتحادية، وقد حضره مندوبين عن أكثر من مائة دولة من دول العالم.

12_ **المؤتمر المحاسبي الدولي الثاني عشر** 1982 في المكسيك.

13_ **المؤتمر المحاسبي الدولي الثالث عشر** 1987 في طوكيو.

14_ **المؤتمر المحاسبي الدولي الرابع عشر** 1992 في الولايات المتحدة.

وكان موضوع المؤتمر دور المحاسبين في إقتصاد شامل، شارك فيه نحو 106 هيئات محاسبية من 78 دولة وحضره نحو 2600 مندوبا من مختلف أنحاء العالم، ولم تغب المشاركة العربية عن المؤتمر التي تمثلت بوفود من لبنان وسورية والكويت ومصر والسعودية برعاية الإتحاد الدولي للمحاسبين IFAC حيث استضافته ثلاثة منظمات محاسبية أمريكية هي مجمع المحاسبين الأمريكيةAICPA وجمعية المحاسبين الإداريين IIA.

15_ **المؤتمر المحاسبي الدولي الخامس عشر** 1997 في المكسيك.

16_ **المؤتمر المحاسبي الدولي السادس عشر** 2002 في هونغ كونغ.

حيث تمت مناقشة حوالي تسعين (90) عنوانا تدرجت موضوعاته من حوارات ساخنة مثل الشمولية وأخلاقيات المهنة إلى أثر إقتصاد المعرفة على مهنة المحاسبة.

17_ **المؤتمر المحاسبي الدولي السابع عشر** 2006 في استنبول.

وقد عقد تحت شعار تحقيق النمو والإستقرار الإقتصادي العالمي، ومساهمة المحاسبة في تطوير الأمم، واستقرار أسواق رأس المال في أنحاء العالم. ودور المحاسبين في عملية التقييم في المشروعات.

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– عن تشكيل عدة منظمات استهدفت وضع المعايير الدولية وتهيئة المناخ اللازم لتطبيق هذه المعايير وأهم هذه المنظمات:

- الإتحاد الدولي للمحاسبينInternational Federation of accountants IFAC.
- لجنة معايير المحاسبة الدوليةIASC International Accounting Standards Committee.
- لجنة ممارسة التدقيق الدوليIASC International Auditing Practice Committee.

المطلب الثاني: نشأة ومراحل تطور لجنة معايير المحاسبية الدولية

الفرع الأول: نشأة لجنة معايير المحاسبية الدولية(روتال عبد القادر، 2009، ص 81 ـ 82)

تعتبر لجنة المعايير الدولية للمحاسبة من أكثر التنظيمات المؤسساتية أهمية ونجاحا في مجال وضع وإصدار المعايير الدولية للمحاسبية، وقد تأسست هذه اللجنة في عام 1973 وأقيم مقرها في لندن، ويتمثل الأعضاء الأصليين للجنة في التنظيمات المحاسبية لعشر دول وهي أستراليا، كندا، فرنسا، ألمانيا، اليابان، المكسيك، هولندا، المملكة المتحدة، إيرلندا والولايات المتحدة الأمريكية.

إن لجنة المعايير الدولية للمحاسبة تمثل تنظيم مستقل عن كافة التنظيمات الأخرى، ولكن منذ عام 1983 أقامت علاقة وثيقة مع الإتحاد الدولي للمحاسبيين IFAC، وتعتبر العضوية في كل من التنظيمين متماثلة. يركز التنظيم الأول (اللجنة) فقط على إصدار المعايير الدولية للمحاسبة، في حين يهتم التنظيم الثاني (الإتحاد) على بعض الأمور مثل المراجعة والمحاسبة الإدارية بالإضافة إلى عقد المؤتمرات الدولية للمحاسبين.

وقد اتفقت التنضيمات الأعضاء في اللجنة على تدعيم المعايير واستخدام أقصى مجهوداتها لضمان أن القوائم المالية المنشورة تتماشى مع تلك المعايير والتأكد من أن المراجعين يلتزمون بها، بالإضافة إلى حث الحكومات وبورصات الأسهم والتنظيمات الأخرى على الإلتزام والتمسك بها.

ويتمثل الهدف من تأسيس لجنة معايير المحاسبة الدولية منذ نشأتها وحتى إعادة هيكلتها في 2001 محدد فيما يلي:

_ مناقشة القضايا المحاسبية 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 قدر من القبول الدولي لما يصدر عن اللجنة من معايير.

الفرع الثاني: مراحل تطور لجنة معايير المحاسبية الدولية(عكوش محمد أمين، 2011، ص 12. 14)

لقد تغير دور هذه اللجنة بمرور السنين وهذا تماشيا مع متطلبات التوافق المحاسبي الدولي، حيث يمكن أن نميز ثلاث مراحل مهمة في حياة هذه اللجنة:

1_ المرحلة الأولى(1973– 1985): عند إنشاء لجنة معايير المحاسبية الدولية كان هدفها الرئيسي إصدار معايير محاسبية مقبولة على المستوى العالمي وتطوير وترقية استعمالها، حيث كانت تتكون من قسمين مستقلين، المجلس والمجموعة الاستشارية، وكنتيجة لارتفاع وزيادة عدد الدول الأعضاء في هذه اللجنة ظهرت وطرحت عدة مشاكل تقنية خلال الاجتماعات، ترجع بالأساس إلى الاختلافات الموجودة بين الدول فيما يتعلق بطرق قياس النتائج وتقييم عناصر القوائم المالية في كل بلد وكذا الجوانب القانونية، ولمواجهة هذه المشاكل والموافقة بين مختلف الآراء أُعيد صياغة المعايير بشكل يسمح بإدراج الممارسات الجبائية والقانونية لكل بلد، وهذا بترك الخيار مفتوح. وقد أصدرت اللجنة سنة 1975 أولى معاييرها (IAS1) وموضوعه الإفصاح عن السياسات المحاسبية، و(IAS2) تحت عنوان تقييم وعرض المخزون في ظل نظام التكلفة التاريخية.

2_ المرحلة الثانية (1985– 2000): تميزت هذه المرحلة بالتغيير في إستراتيجية اللجنة في محاولة لتحسين معايير المحاسبة الدولية و دفعها إلى التطبيق الفعلي من طرف المؤسسات،" وقد عملت لجنة معايير المحاسبة الدولية (IASC) بالتعاون مع المنظمة الدولية للجان الأوراق المالية (IOSCO) على إعادة مراجعة بعض المعايير وجعلها مقبولة ومعترف بها من طرف جميع البورصات في العالم بحلول عام 2000"، حيث قامت اللجنة بنشر إطارها المفاهيمي سنة 1989، الذي حدد أهداف القوائم المالية وقواعد التقييم و التسجيل المحاسبيين.

3_ المرحلة الثالثة (2001 - يومنا هذا): في محاولة لإعطاء شرعية واستقلالية أكثر للمعايير المصدرة، تم إعادة هيكلة اللجنة و تنظيمها في أفريل من سنة 2001، حيث نتج عن ذلك هيئة جديدة تتكون من:

- مؤسسة معايير المحاسبية الدولية (International Accounting Standards Committee Foundation).

• مجلس جديد يسمى (مجلس معايير المحاسب الدولية) (International Accounting Standards Board).

• لجنة تفسير المعايير (Committee International Financial Reporting Interpretation).

•مجلس استشاري للمعايير(Standards Advisory Council).

المطلب الثالث: هيئات لجنة معايير المحاسبية الدولية والهيكلة الجديدة لها

الفرع الأول: هيئات لجنة معايير المحاسبية الدولية(روتال عبد القادر، 2009، ص 84 ـ 86)

تتكون لجنة معايير المحاسبية الدولية من خمس هيئات، يمكن أن نوجزها فيما يلي:

1_ مجلس لجنة معايير المحاسبة الدولية: IASC BOARD: وهو المجلس الذي يضع ويحسن معايير المحاسبة المالية والتقارير للمنشآت، وتعيين لجان التوجيه، وإقرار مسودة الإعلان ومعايير المحاسبة الدولية النهائية، ويتكون المجلس من سبع عشرة منظمة منها ثلاثة هيآت محاسبية وأربعة منظمات أخرى.

2_ المجموعة الاستشارية: CONSULTATIVE GROUP: في عام 1981 أنشأت اللجنة مجموعة استشارية دولية تضم ممثلين عن منظمات دولية لمعدي ومستخدمي القوائم المالية والأسواق المالية، كما تضم المجموعة ممثلين أو مراقبين من وكالات التطوير وهيئات وضع المعايير ومنظمات مهنية. وتلتقي المجموعة الاستشارية دوريا لتناقش مع المجلس المسائل التقنية في مشاريع اللجنة، وبرنامج عمل اللجنة واستراتيجيتها، وتلعب هذه المجموعة دورا هاما في إجراءات اللجنة لوضع معايير محاسبية دولية وللحصول على قبول للمعايير الناتجة.

3_ المجلس الاستشاري: ADVISORY CONCIL أنشأت اللجنة عام 1995 مجلسا استشاريا دوليا على مستوى عال، يتكون من أشخاص ذو كفاءة عالية في مهنة المحاسبة والأعمال ومستخدمين للقوائم المالية، حيث يعمل هذا المجلس على تشجيع قبول معايير المحاسبة الدولية وتعزيز مصداقية عمل اللجنة، كما يقوم ذلك بـ:

- المراجعة والتعليق على استراتيجية المجلس وخططه لتكون على قناعة بأن حاجات جمهور اللجنة يتم تلبيتها.
- إعداد تقرير سنوي حول فعالية المجلس في تحقيق أهدافه والقيام بأعماله.
- تشجيع المشاركة وقبول عمل اللجنة من قبل مهنة المحاسبة ومجتمع الأعمال ومستخدمي القوائم المالية والأطراف المهتمة الأخرى.
- البحث عن تمويل لعمل اللجنة بطريقة لا تضعف من استقلاليتها.
- مراجعة موازنة اللجنة وقوائمها المالية.
- ضمان استقلالية وموضوعية المجلس في صنع القرارات الفنية حول معايير المحاسبة الدولية المقترحة، ولا يسعى المجلس الإستشاري إلى المشاركة أو التأثير في هذه القرارات.

4_ اللجنة الدائمة للترجمة: STANDING INTERPRETATION COMI TTEE (sic)

وتتكون من 12 عضوا من دول مختلفة لكل منهم حق التصويت، وهي تتعامل على أساس زمني مع القضايا المحاسبية الممكن أن تواجهها، وتعد هذه اللجنة ترجمة لمعايير المحاسبة الدولية لإعتمادها من مجلس اللجنة.

5_ جماعة العمل الإستراتيجي: STRATEGY WORKING PARTY تراجع هذه الجماعة استراتيجية لجنة معايير المحاسبة الدولية للفترة التي تلي الانتهاء من العمل الجاري، ويقع تحت نظرها مراجعة هيكل لجنة معايير المحاسبة الدولية وإجراءات العمل وعلاقاتها مع واضعي معايير المحاسبة القوميين، ويتناول بالبحث التدريب والتعليم وكذلك التمويل.

الفرع الثاني: هيكلة لجنة معايير المحاسبة الدولية

أصدرت لجنة معايير المحاسبية (IASC)41 معيارا محاسبيا دوليا قبل أن تتم إعادة هيكلتها، وبعد مراجعات عديدة لتلك المعايير فقد بقي منها 34 معيارا. كما أصدرت اللجنة العديد من التفسيرات والتي بلغت 33 تفسيرا حتى عام 2001. وقد أعيد هيكلة لجنة معايير المحاسبة الدولية IASC لتصبح تحت اسم مجلس معايير المحاسبة الدولية (IASB) وذلك سنة 2001، الذي أصبح المسؤول عن إصدار معايير المحاسبة الدولية بدلا من لجنة المعايير حيث تبنى هذا المجلس جميع المعايير الصادرة عن لجنة المعايير الدولية.

كما قام المجلس عام 2002 بإعادة تسمية " لجنة التفسيرات" sic إلى " لجنة تفسيرات المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية" IFRIC التي تهدف إلى تفسير وتوضيح المعايير المحاسبية القائمة، إضافة إلى تقديم إرشادات وتوجيهات بشكل دائم حول معايير المحاسبية الدولية القائمة وحول معايير التقارير المالية الدولية (روتال عبد القادر، 2009، ص 87).

المطلب الرابع: خطوات إصدار معيار محاسبي وشكله التقليدي ومزايا تطبيقه

الفرع الأول: خطوات إصدار معيار محاسبي

إن إصدار واعتماد أي معيار يخضع لإجراءات محددة مسبقا من طرف مؤسسة معايير المحاسبة الدولية ويتدرج الإصدار حسب الخطوات التالية:

1_ تقوم فرقة تقنية مكونة من طرف المجلس (IASB) بتحديد كل الجوانب والقضايا المتعلقة بالموضوع قيد الدراسة، مع الأخذ بعين الاعتبار الإطار المفاهيمي للمعايير- والذي سنتطرق له بالشرح والتفصيل لاحقا-.

2_ دراسة الممارسات المحاسبية المحلية وتبادل الآراء مع المنظمين المحليين لهذه الممارسات ومعاييرها.

3_ استشارة المجلس الاستشاري للمعايير (SAC) حول إمكانية إدراج الموضوع في جدول أعمال مجلس معايير المحاسبة الدولية (IASB).

4_ إنشاء مجلس استشاري لتوجيه (IASB) في أعماله.

5_ نشر بيان مناقشة للجمهور من أجل التعليق عليه(Discussion Document).

6_ نشر مسودة مشروع المعيار (Exposure Draft) على الجمهور للتعليق عليها، ويجب أن يصوت عليها ثمانية أعضاء من المجلس على الأقل. كما يجب أن لا تتضمن أي تعارض في الآراء بين أعضاء المجلس، ويمكن نشر فيها أساسات وملخصات الاستنتاجات الختامية التي يراد الوصول إليها.

7_ الأخذ بعين الاعتبار كل التعليقات والردود المحصل عليها خلال مدة التعليق والتي تكون عادة 90 يوم.

8_ النظر إن كان من المستحسن عقد جلسات استماع أو إجراء اختبارات ميدانية.

9_ إصدار المعيار في شكله النهائي بعد الموافقة عليه من طرف ثمانية أعضاء على الأقل، ونشر معه ملحقات توضيحية حول كيفية تطبيقه وتاريخ دخوله التنفيذ وكذا تعامل المجلس (IASB) مع التعليقات التي تحصل عليها.

الفرع الثاني: الشكل التقليدي للمعيار(عكوش محمد أمين، 2011، ص 12ـ 14)

يُنشر كل معيار معتمد باللغة الانجليزية، ويكون الأعضاء مسؤولين بموجب سلطات المجلس عن إعداد ترجمات للمسودات والمعايير بحيث إذا كانت الترجمة صحيحة يمكن إصدارها بلغة بلدهم، ويجب أن توضح هذه الترجمة اسم الهيئة المحاسبية التي أعدتها، ويتدرج عرض المعيار كالتالي:

1_ الهدف من المعيار.

2_ مجال تطبيق المعيار.

3_ تعاريف (مختلف المصطلحات المحاسبية المستخدمة في هذا المعيار).

4_شرح المعيار (طريقة التسجيل، كيفية القياس...الخ).

5_ الإفصاح.

6_ أحكام انتقالية (وذلك للمعايير التي تحتاج إلى فترة زمنية لتطبيقها، وتحدد الأحكام ما يجب أن تقوم به الشركات خلال تلك الفترة لحين تطبيق المعيار).

7_ تاريخ بدأ سريان المعيار.

8_ الأسس الختامية.

9_ دليل التطبيق.

10_ أمثلة توضيحية.

الفرع الثالث: مزايا تطبيق المعايير الدولية (صالحي بوعلام، 2010، ص 39ـ 40)

لم يكن ليتم تطبيق معايير تقارير مالية دولية موحدة على مستوى دول العالم لو لم يكن لهذا التطبيق الموحد مزاياه وفوائده، ويمكن التعرف على هذه المزايا على النحو التالي:

1_ التناسق والتوافق (Harmonisation): ويعني ذلك قيام المؤسسات بتطبيق ذات المعايير والأسس المحاسبية بغض النظر عن جنسيتها، متجاوزة بذلك الحدود الجغرافية والسياسية، مما يعني توحيد الأسس والقواعد التي تتم على أساسها المعالجة المحاسبية، وبالتالي إظهار القوائم المالية للمؤسسات بصورة متماثلة وموحدة، وبعبارة أخرى تدويل الممارسات المحاسبية والتدقيقية.

2_ قابلية المقارنة: نظرا لتوحيد أسس وطرق المعالجات المحاسبية فإن النتيجة المباشرة لذلك هي قابلية القوائم المالية التي أعدت على هذا النحو للمقارنة من قبل مستخدميها، والمفاضلة بينها على أسس واضحة، وبالتالي ترشيد عملية اتخاذ القرارات المرتكزة على المعلومات المحاسبية المتماثلة والمفاضلة بين البدائل على أسس سليمة وواضحة.

3_ مواكبة متطلبات العولمة: أصبح العالم الذي نعيش فيه صغيرا نتيجة تطور وسائل الاتصال وازدياد عمليات التبادل بين الدول واتساع حجم التكتلات السياسية الاقتصادية، والاعتماد على الاقتصاديات ذات الحجم الكبير إضافة إلى انتشار الشركات المتعددة الجنسيات والمنظمات المهنية العالمية، التي تعنى بتنسيق الأمور على المستوى الدولي فيما يتعلق بموضوع معين، مثل منظمة التجارة العالمية والمنظمات التي تتبع الأمم المتحدة، لذلك كان لا بد أن تطال العولمة مهنة المحاسبة بإنشاء منظمة مهنية تعنى بشؤون المحاسبة على مستوى دولي، للاستفادة قدر الإمكان من مزايا العولمة والابتعاد عن شبح مخاطرها، الأمر الذي انتبهت له بعض التكتلات السياسية والاقتصادية على غرار دول الاتحاد الأوروبي التي ألزمت الشركات المدرجة بوجوب تطبيق المعايير المحاسبية الدولية اعتبارا من 2005/01/01.

4_ تلبية متطلبات الممولين المحليين والدوليين: حيث أن الشركات لا يمكن أن تعتمد على نفسها دون غيرها، فقد تحتاج إلى ممولين للتوسع في عمليا تها ونشاطاتها، ولا يمكن للمؤسسات التمويلية أن تقوم بمنح قروض إلا في ضوء دراسة وافية للقوائم المالية للشركة التي تحتاج إلى تمويل، ولا يمكن أن تكون هذه الدراسة إلا في ضوء قوائم مالية أعدت وفقا لمعايير محاسبية موحدة، وينص على ذلك صراحة في التقرير السنوي ورأي الجهة التي قامت بتدقيق حسابات الشركة مصدرة القوائم المالية، حيث يجب على جهة التدقيق عند خروج الشركة عن تطبيق المعايير المحاسبية الدولية في إعداد قوائمها المالية أن تنص على ذلك صراحة في رأيها المرفق بالتقرير السنوي، وبالتالي فلا تملك الشركة إلا تطبيق هذه المعايير للحصول على تمويل خارجي.

5_ الولوج إلى الأسواق المالية الدولية : إذ تقوم الشركات حاليا بالمنافسة على الولوج إلى الأسواق المالية الدولية لإدراج أسهمها على مستوى دولي وتداولها بسرعة كبيرة مستفيدة بذلك من وسائل الاتصال الحديثة، ولا يمكن للشركات تحقيق ذلك إلا بالالتزام بشروط معينة يجب التقيد بها حتى يسمح لها بإدراج أسهمها في هذه الأسواق، وإلا ستبقى الشركات غير الملتزمة تعيش بعزلة عن الأسواق المالية الدولية، وبالتالي تضيع فرصا كثيرة كان يمكن اكتسابها من دخول هذه الأسواق.

ولا يقتصر الأمر عند هذا الحد فقط، بل أصبح ينظر الآن إلى تكاملية الأسواق المالية على مستوى العالم، والتنسيق بينها حول شروط الإدراج، إضافة إلى زيادة المخاطر المتعلقة بتداول الأسهم والاستثمار بها واحتلالها جزء كبيرا من النشاط الاقتصادي العالمي وزيادة الثقافة المتعلقة بالأسهم والأدوات المالية، ولعل النكسات التي أصيبت بها الأسواق المالية الدولية كانت لعدة أسباب أهمها المعلومات المحاسبية واختلاف أساليب إعدادها، الأمر الذي أدى إلى تطور متطلبات الإفصاح وفقا للمعايير المحاسبية الدولية.

المبحث الثالث: المعايير الدولية للمحاسبة وتجارب بعض الدول للتوافق معها

شهد العقد الأخير من القرن الماضي جهودا كبيرة لتطوير إعداد المعايير الدولية للمحاسبة، أسفرت عن نتائج هامة آتت ثمارها في مطلع القرن الحالي، وما زالت نتائج هذه الجهود تتوالى على الفكر والتطبيق المحاسبي على مستوى معظم دول العالم. يمكن في هذا المبحث التطرق إلى أهم إنجاز على مستوى التوافق الدولي في ميدان المحاسبة، وهو ظهور المعايير الدولية للمحاسبة التي كانت محل قبول من أغلب دول العالم، وذلك من خلال عرض لمحة موجزة عن هذه المعايير وعرض تجارب بعض الدول للتوافق معها.

المطلب الأول: المعايير الدولية للمحاسبة

في هذا المجال يمكن تقديم لمحة موجزة عن المعايير الدولية للمحاسبة في الجدول الآتي:

جدول رقم (1.2): عرض مختصر للمعايير الدولية المحاسبة

رقم المعيار	اسم المعيار	عرض مختصر للمعيار
1	عرض البيانات المالية	يهدف هذا المعيار إلى بيان أساس عرض القوائم المالية من أجل إمكانية المقارنة.
2	المخزون	يهدف إلى عرض المعالجة المحاسبية للمخزون.
3	معيار ملغى	حل محله المعياران 27 و28.
4	معيار ملغى	–
5	معيار ملغى	حل محله المعيار رقم 1.
6	معيار ملغى	حل محله المعيار رقم 15.
7	قائمة التدفقات النقدية	يهتم هذا المعيار بقائمة التدفقات النقدية حيث يحدد مفاهيم بعض المصطلحات المستخدمة، كما يحدد شروط عرض التدفقات النقدية بالعملة الأجنبية، والتدفقات النقدية المرتبطة بالبنود غير العادية وتلك الناجمة عن الفوائد، أرباح الأسهم، وعن ضرائب الدخل وغيرها.
8	صافي ربح أو خسارة الفترة، الأخطاء الأساسية، والتغيرات في السياسات المحاسبية	يهتم هذا المعيار بعرض الربح أو الخسارة من الأنشطة العادية وغير العادية في قائمة الدخل كما يهتم بالمحاسبة عن التغيرات في التقديرات المحاسبية، والأخطاء الأساسية والتغيرات في السياسات المحاسبية.
9	ملغى	–

10	الأموال الطارئة والأحداث اللاحقة لتاريخ الميزانية العمومية	يحدد هذا المعيار تعريفات محددة للأمر الطارئ والأحداث اللاحقة لتاريخ الميزانية العمومية، كما يعرض المعالجة المحاسبية لكل من الخسائر والمكاسب الطارئة، وللأحداث اللاحقة.
11	عقود الإنشاء	يعرض هذا المعيار المعالجة المحاسبية للإيرادات والتكاليف المتعلقة بعقود الإنشاء.
12	ضرائب الدخل	يصف هذا المعيار المعالجة المحاسبية لضرائب الدخل التي تضم جميع الضرائب المحلية والأجنبية المفروضة على الأرباح الخاضعة للضريبة.
13	معيار ملغى	حل محله المعيار رقم 1.
14	التقارير المالية للقطاعات	يهدف هذا المعيار إلى وضع مبادئ لتقديم التقارير حول المعلومات المالية حسب القطاع (معلومات حول مختلف أنواع المنتجات والخدمات التي تنتجها المنشأة ومختلف المناطق الجغرافية التي تعمل بها).
15	المعلومات التي تعكس أثار التغير في الأسعار	يجب على المنشأة التي تطبق هذا المعيار أن تفصح عن مبلغ التعديل أو المبلغ المعدل للإستهلاك وكذلك بالنسبة لتكلفة المبيعات وتعديلات البنود النقدية.
16	الممتلكات والمصانع والمعدات	يهدف المعيار إلى وصف المعالجة المحاسبية للأصول المذكورة والاعتراف بها.
17	عقود الإيجار	يتضمن هذا المعيار تعريفا واضحا لعقد الإيجار ولأنواعه، ويوضح شروط كل نوع وطرق التعامل معها وعرضها في القوائم المالية لكل من المستأجرين والمؤجرين.
18	الإيراد	يعرف هذا المعيار ويهتم بقياس الإيراد من بيع البضائع، تأدية الخدمات وإيرادات أخرى.
19	تكلفة منافع الموظفين	يهدف هذا المعيار إلى بيان المحاسبة والإفصاح عن منافع الموظفين، وينص على شروط الاعتراف، القياس والإفصاح.
20	محاسبة المنح الحكومية والإفصاح عن المساعدات الحكومية	يعرف المعيار المنح الحكومية والمساعدات الحكومية بأشكالها المختلفة وشروط الاعتراف والإفصاح.
21	أثار التغيرات في أسعار	يطبق هذا المعيار على المعاملات الأجنبية وفي ترجمة القوائم المالية

	صرف العملات الأجنبية	للعمليات الأجنبية، حيث يبين شروط الاعتراف الأولي وفروقات الصرف، وتصنيف العمليات الأجنبية والتغيرات في أسعار الصرف ومعالجتها.
22	ملغى	أنظر المعيارIFRS3
23	تكاليف الإقراض	يهدف هذا المعيار إلى المعالجة المحاسبية لتكاليف الاقتراض، كما ينص على معالجة بديلة مسموح بها.
24	الإفصاح عن الأطراف ذات العلاقة	يحدد المعيار الطرف ذا العلاقة بأنه إذا كان أحد الطراف قادرا على التحكم بالطرف الأخر أو ممارسة تأثير مهم عليه في صنع قرارات مالية أو تشغيلية.
25	معيار ملغى	حل محله المعيارين 39 ـ 40.
26	المحاسبة والتقدير عن برامج منافع التقاعد	يهتم هذا المعيار ببرامج المساهمات المحددة وبرامج المنافع المحددة ويعرض المعيار طريقة احتساب القيمة الحالية لمنافع التقاعد وشروط الإفصاح.
27	القوائم المالية الموحدة والمحاسبية عن الاستثمارات في المنشأة التابعة	يهتم هذا المعيار بعرض القوائم المالية الموحدة ويعرض إجراءات التوحيد والإفصاح.
28	المحاسبة عن الاستثمارات في المنشآت الزميلة	يعرف المعيار المنشأة الزميلة بأنها منشأة يوجد للمستثمر تأثير مهم عليها وهي ليست منشأة تابعة أو مشروعا مشتركا للمستثمر، ويعرض المعيار طرق الاعتراف.
29	التقدير المالي في الاقتصاديات ذات التضخم المرتفع	يطالب هذا المعيار المنشأة التي تعد قوائمها بعملة اقتصاد مرتفع التضخم أن تعدل قوائمها باستخدام وحدة قياس جارية بتاريخ القوائم، ويحدد المعيار شروط تطبيق ذلك.
30	الإفصاح في القوائم المالية للبنوك والمنشأة المالية المشابهة	يطالب هذا المعيار البنوك والمؤسسات المالية المشابهة بتقديم مستوى ملائم من الإفصاح لمصلحة مستخدمي القوائم المالية كعرض السياسات المحاسبية وتضمين إفصاحات إضافية في قائمة الدخل والمركز المالي.
31	التقرير المالي عن الحصص في المشاريع المشتركة	يهتم هذا المعيار بالمحاسبة عن الحصص في المشاريع المشتركة، وقد عرض المعيار أشكال المشاريع، العمليات تحت السيطرة المشتركة

		والقوائم المالية الموحدة لها والمنفصلة.
32	الأدوات المالية (الإفصاح والعرض)	يعرض هذا المعيار شروطا معينة لعرض الأدوات المالية في الميزانية ويحدد المعلومات الواجب الإفصاح عنها.
33	حصة السهم من الأرباح	يهدف هذا المعيار إلى وضع المبادئ من أجل تحديد وعرض حصة السهم من الأرباح.
34	التقارير المالية المرحلية	يهدف هذا المعيار إلى بيان الحد الأدنى من مضمون التقرير المالي المرحلي وبيان مبادئ الاعتراف والقياس في البيانات المالية الكاملة أو المختصرة لفترة مرحلية.
35	العمليات المتوقعة	أنظر المعيارIFRS5.
36	انخفاض قيمة الموجودات	يعرض هذا المعيار، المعالجة المحاسبية للانخفاض في قيمة الموجودات والإفصاح عنها.
37	المخصصات والالتزامات المحتملة والموجودات المحتملة	يهدف هذا المعيار إلى ضمان تطبيق مقاييس الاعتراف وأسس الاعتراف المحاسبية على المخصصات والمطلوبات المحتملة والموجودات المحتملة.
38	الموجودات غير الملموسة	يعرض هذا المعيار المعالجة المحاسبية للموجودات غير الملموسة التي تتم معالجتها في معيار أخر.
39	الأدوات المالية (الاعتراف والقياس)	يهدف هذا المعيار إلى إكمال أحكام المعيار 32، لتحديد مبادئ الاعتراف بالمعلومات الخاصة بالأدوات المالية، قياسها والإفصاح عنها.
40	الممتلكات الاستثمارية	يهدف هذا المعيار إلى وصف المعالجة المحاسبية للممتلكات الاستثمارية ومتطلبات الإفصاح المتعلقة بها.
41	الزراعة	يهدف إلى بيان المعالجة وعرض البيانات المالية المتعلقة بالنشاط الزراعي والإفصاح المتعلق به.

المصدر: روتال عبد القادر، التوجه نحو تطبيق المعايير المحاسبية والمالية الدولية في المؤسسات الجزائرية، 2009، ص 89 – 92.

المطلب الثاني: معايير الإبلاغ المالي

سنقوم في هذا المطلب باستعراض معايير الإبلاغ المالي وكذلك تقديم الهدف منها، وذلك على النحو التالي:

1_ المعيار رقم (1) عرض القوائم المالية: تعتبر القوائم المالية من أهم مصادر المعلومات التي يعتمد عليها المستثمرين والمقرضين والمحللين الماليين وغيرهم من الأطراف المهتمة بأمر الشركة في عملية اتخاذ القرارات الاقتصادية المتعلقة بالشركة، وتقوم معظم الشركات بنشر القوائم المالية من خلال التقرير السنوي أو نصف السنوي أو الربع السنوي، ويحتوي التقرير بالإضافة إلى القوائم المالية معلومات أخرى إضافية قد لا تتطلبها معايير المحاسبة والإبلاغ المالي الدولية (مخلوف أحمد، 2009، ص7).

الهدف من المعيار:

يهدف هذا إلى عرض الإجراءات التي يجب على المنشأة اتباعها عندما تتبنى معايير التقارير المالية الدولية لأول مرة كأساس لقوائمها المالية، وذلك مثل معالجة بعض الأصول التي تتعارض مع متطلبات المعايير الدولية، كالاعتراف بنفقات البحث أو مصاريف التأسيس أو غيرها، وكذلك الحال بالنسبة لمعالجة بعض الالتزامات أو إعادة تصنيف بعض البنود طبقا لمتطلبات المعايير الدولية التي ستطبق على القوائم المالية أو ما يتعلق منها بالقياس المحاسبي (روتال عبد القادر، 2009، ص 93).

2_ المعيار رقم (2) الدفع على أساس الأسهم: ينطبق هذا المعيار على الحالات التي تشتري فيها الشركة أو تستلم بضائع وخدمات مقابل الدفع على أساس حقوق الملكية. ويمكن أن تشتمل هذه البضائع على: المخزون والممتلكات والمصانع والمعدات والأصول غير الملموسة والأصول غير المالية الأخرى.

الهدف من المعيار:

يهدف هذا المعيار إلى تحديد كيفية قيام الشركة بإعداد التقارير عندما تقوم بمعاملة تنطوي على مدفوعات مبنية على أساس أسهم. ويقتضي هذا المعيار على وجه الخصوص أن توضح الشركة في أرباحها أو خسائرها أو مركزها المالي آثار المعاملات القائمة على المدفوعات المبنية على الأسهم، بما في ذلك المصروفات المتصلة بالمعاملات التي يمنح فيها العاملون خيار الاكتتاب في الأسهم.

ويتطلب هذا المعيار الاعتراف بمصروف معين مقابل البضائع أو الخدمات التي تستلمها الشركة. ويكون القيد في السجلات المحاسبية إما التزاماً أو زيادة في حقوق ملكية الشركة، اعتماداً على ما إذا سيتم تسوية المعاملة نقداً أو من خلال أسهم حقوق ملكية. إذا كان الدفع مقابل البضائع والخدمات مؤهلاً للاعتراف به كأصل، فإنه يتم قيد المصروف مع بيان الدخل الشامل فقط ما إن يتم بيع الأصل أو تنخفض قيمته (مخلوف أحمد، 2009، ص8).

3_ المعيار رقم (3) اندماج الأعمال:

اندماج الأعمال أو تجميعها هو تجميع شركات أو أنشطة أعمال منفصلة لتكوين شركة واحدة معدة للقوائم المالية، وينتج عن جميع عمليات التجميع حصول الشركة المقتنية على السيطرة على شركة أو أكثر (الشركة المقتناة)، وإذا ما سيطرت الشركة على شركة واحدة أو أكثر بحيث لا يمثلون كيانات تجارية، فإن عملية تجميع هذه

الشركات لا تعد عملية تجميع أعمال. وعند قيام الشركة باقتناء مجموعة من الأصول أو صافي أصول لا تمثل نشاطا تجاريا، فإنها تقوم بتوزيع تكلفة هذه المجموعة من الأصول والالتزامات الفردية القابلة للتحديد في المجموعة بناءً على القيم العادلة لها في تاريخ الاقتناء. وقد ينشأ عن عملية تجميع الأعمال علاقة شركة أُم بشركة تابعة، وتكون الشركة المقتنية هي الشركة الأم والشركة المقتناة هي الشركة التابعة.

الهدف من المعيار :

يهدف هذا المعيار إلى تحديد التقارير المالية التي تقوم الشركة بإعدادها عند قيامها بعملية اندماج الأعمال، ويحدد على وجه التحديد ضرورة المحاسبة عن جميع عمليات الاندماج بتطبيق طريقة الشراء، ومن ثم تقوم الشركة المقتنية بالاعتراف بأصول الشركة المقتناة والتزاماتها الحالية والمحتملة القابلة للتحديد بالقيم العادلة في تاريخ الاقتناء. كما تعترف بالشهرة التي يتم اختيارها فيما بعد لأغراض الاضمحلال في القيمة وليس استهلاكها (مخلوف أحمد، 2009، ص8).

4_ المعيار رقم(4) عقود التأمين:

يطبق هذا المعيار على سائر عقود التأمين (بما فيها إعادة التأمين)، وقد عرف المعيار عقد التأمين بأنه عقد يقبل بموجبه الطرف الأول (المؤمن) مخاطر التأمين الهامة من الطرف الأخر (حامل وثيقة التأمين)، على أن يتم تعويض حامل وثيقة التأمين إذا تأثر بوقوع حادث مستقبلي. وقد حدد المعيار المعالجة المحاسبية الواجب اتباعها في عقود التأمين والإفصاح المطلوب (روتال عبد القادر، 2009، ص 94).

الهدف من المعيار:

يهدف هذا المعيار إلى تحديد طريقة إعداد التقارير المالية الخاصة بعقود التأمين من قبل أي شركة تصدر مثل هذه العقود، ويتطلب هذا المعيار على وجه الخصوص ما يلي:

أ_ نطاق محدود من التعديلات التي يتم إدخالها على نظم المحاسبة في شركات التأمين فيما يتصل بعقود التأمين.

ب_ الإفصاح الذي يحدد ويوضح المبالغ التي تظهر في القوائم المالية الخاصة بشركة التأمين، والتي تنشأ عن عقود التأمين بما يساعد مستخدمي القوائم المالية في فهم وتقييم وتوقيت ومدى عدم التأكد في التدفقات النقدية المستقبلية عن عقود التأمين (مخلوف أحمد، 2009، ص10-11).

5_ المعيار رقم (5) الأصول غير المتداولة التي تتم حيازتها بغرض البيع والعمليات غير المستمرة:

بموجب هذا المعيار تم استبدال المعيار المحاسبي الدولي رقم 35 المتعلق بالعمليات غير المستمرة، وقد انسجم هذا المعيار مع التعريف الوارد في المعيار 35 للعمليات غير المستمرة، إلا أنه حدد توقيت التصنيف كعمليات غير مستمرة بالوقت الذي تقابل العمليات غير المستمرة شرط الحيازة من أجل البيع. أما فيما يتعلق بالأصول غير المتداولة التي تتم حيازتها من أجل البيع، فإن المعيار طالب بعدم استهلاكها وأن يتم تخفيض في حال زيادة القيمة المسجلة للأصل عن قيمته العادلة ناقصا منه تكاليف البيع. أما نتائج العمليات غير المستمرة فقد طالب المعيار بعرضها كمبلغ مستقل في قائمة الدخل (روتال عبد القادر، 2009، ص 94-95).

الهدف من المعيار :

يهدف هذا المعيار إلى تحديد محاسبة الأصول المحتفظ بها برسم البيع ومحاسبة عرض العمليات المتوقفة والإفصاح عنها. ولا تنطبق أحكام القياس الواردة في هذا المعيار على الأصول الضريبية المؤجلة، والأصول الناشئة عن منافع الموظفين، والأصول المالية التي تقع ضمن نطاق معيار المحاسبة الدولي (39)، والأصول غير المتداولة التي يتم محاسبتها وفقاً لنموذج القيمة العادلة في معيار المحاسبة الدولي (40) والحقوق التعاقدية بموجب عقود التأمين كما هي محددة في المعيار الدولي رقم (4) (مخلوف أحمد ، 2009، ص11.12).

6_ المعيار رقم (6) استكشاف وتقييم الموارد المعدنية:

تمثل المصادر الطبيعية حقول النفط والغاز الطبيعي ومناجم الفوسفات والذهب والفحم والغابات وغيرها، وأهم ما تمتاز به هو حاجتها إلى استثمارات مالية ضخمة، وتحتاج إلى فترة زمنية طويلة نسبياً من بداية العمل ولغاية البدء باستخراج المصادر. يعالج هذا المعيار إعداد التقارير المالية لاستكشاف أو تقييم الموارد المعدنية، بما في ذلك المعادن والنفط والغاز الطبيعي والمصادر غير المتجددة المماثلة.

الهدف من المعيار:

يهدف هذا المعيار إلى توفير بعض الإرشادات الأولية المحددة حول محاسبة هذه الأنشطة إلى أن يقوم مجلس معايير المحاسبة الدولية بإجراء مراجعة أكثر شمولية لمحاسبة الصناعات الاستخراجية، وبصورة أكثر تحديداً فإن هذا المعيار الدولي يهدف إلى:

أ_ تحديد النفقات التي ستشمل وتستثني من أصول الاستكشاف والتقييم.

ب_ يتم إعفاء أصول الاستكشاف والتقييم من جزء من التسلسل الهرمي في معيار المحاسبة الدولي (8)، الخاص بالمعايير التي يتوجب على الشركة استخدامها لصياغة سياسة محاسبية إذا لم ينطبق أي من المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية بشكل محدد على بند معين.

ج_ يقتضي هذا المعيار من الشركة التي تعترف بأصول الاستكشاف والتقييم أن تعمل على تقييم هذه الأصول فيما يخص انخفاض القيمة وفقاً لهذا المعيار، وأن تقيس انخفاض القيمة هذا وفقاً لمعيار المحاسبة الدولي " 8" انخفاض قيمة الأصول.

د_ يقتضي هذا المعيار توفر الافصاحات التي تحدد وتوضح مبالغ البيانات المالية التي تنشأ من تقييم واستكشاف الموارد المعدنية، بما في ذلك سياسات الشركة المحاسبية المتعلقة بنفقات الاستكشاف والتقييم، ومبالغ الأصول والالتزامات والدخل والمصاريف والتدفقات النقدية التشغيلية والاستثمارية الناشئة عن استكشاف وتقييم الموارد المعدنية.

هـ_ إدخال تحسينات محددة على التطبيقات المحاسبية الحالية فيما يتعلق بنفقات التنقيب والتقييم.

و_ على الشركات التي تعترف بأصول التنقيب والتقييم أن تُخضع هذه الأصول لاختبارات الاضمحلال في القيمة طبقاً لهذا المعيار، وقياس أي اضمحلال في القيمة طبقاً لمعيار المحاسبة الدولي (36) انخفاض قيمة الأصول.

زـ الافصاحات التي تحدد وتشرح القيَم في القوائم المالية للشركة الناتجة عن التنقيب عن وتقييم الموارد التعدينية، ومساعدة مستخدمي القوائم المالية على فهم مبالغ وتوقيت ومدى تأكيد التدفقات النقدية من أي أصول معترف بها خاصة بالتنقيب أو التقييم (مخلوف أحمد، 2009، ص12-13).

7ـ المعيار رقم (7) الأدوات المالية: الافصاحات

نتيجة لتعاظم دور الأوراق المالية وتداولها في سوق الأوراق المالية وما لها من أثر واضح، وارتباطه بالمخاطر الملازمة لها، كان لا بد من إصدار معيار محاسبي يحظى بالقبول العام العالمي لتوضيح الآلية التي تنظم عمليات الأدوات المالية، وهذا المعيار هو معيار التقرير المالي الدولي (7) حول الإفصاح في الأدوات المالية. يركز هذا المعيار على بيان عنصر الأهمية (الجوهر يغلب الشكل) لمبلغ الأدوات المالية على قائمة المركز المالي وقائمة الدخل.

الهدف من المعيار:

يهدف هذا المعيار إلى تحسين فهم مستخدمي القوائم المالية لأهمية الأدوات المالية بالنسبة للمركز المالي للشركة وأدائها وتدفقاتها النقدية، ويحتوي هذا المعيار على متطلبات عرض الأدوات المالية، ويحدد المعلومات الخاصة بها التي يجب الإفصاح عنها، وتطبيق متطلبات الإفصاح على تصنيف الأدوات المالية ما بين أصول مالية والتزامات مالية وأدوات وحقوق ملكية، وكذلك على تصنيف ما يرتبط بها من فوائد وتوزيعات أرباح وخسائر (مخلوف أحمد، 2009، ص14).

8ـ المعيار رقم (8) تقديم التقارير حول القطاعات:

أهمية المعايير المحاسبية الدولية وما توفره من دقة وشفافية حين الالتزام بتطبيقها من قبل الشركات، هذه المعايير تقدم خدمة كبيرة للمستفيدين من أعمال هذه الشركات، مما يسهل على المستثمرين سهولة فهم القوائم المالية وتحديد توجهاتهم في الاستثمار. كما تنبع أهمية الإفصاح عن معلومات القطاعات المختلفة للشركة، من أن هذه المعلومات تُظهر المخاطر والعوائد المتعلقة بعمل الشركة من خلال عرض المركز المالي والأداء حسب كل قطاع.

الهدف من المعيار:

يهدف هذا المعيار إلى تحديد أُسس تقديم التقارير حول المعلومات المالية وفق القطاع، سواء كان القطاع جغرافيا أو قطاع أعمال للوصول إلى ما يلي:

أـ تحسين فهم مستخدمي المعلومات المحاسبية للأداء السابق للشركة.

بـ تحسين قدرة مستخدمي المعلومات المحاسبية على تقدير مخاطر وعوائد الشركة.

جـ تحسين القدرة على فهم واستيعاب كل ما يتعلق بالشركة ككل (مخلوف أحمد، 2009، ص15).

المطلب الثالث: تجارب بعض الدول للتوافق مع المعايير الدولية

الفرع الأول: موقف مختلف الاقتصاديات من هذه المعايير

أحرزت عملية وضع معايير المحاسبة الدولية في السنوات القليلة الفائتة عددا من النجاحات في تحقيق اعتراف واستخدام أكبر للمعايير الدولية لإعداد التقارير المالية.

1_ موقف الإتحاد الأوربي من المعايير المحاسبية الدولية

اعتمدت مختلف دول الاتحاد الأوروبي بموجب القرار الذي صدر عام 2002، والذي طالب الشركات الأوربية المسجلة في البورصات والتي كان يبلغ عددها 800 شركة تقريبا بإتباع المعايير الدولية ابتداء من عام 2005، وبهذا باتت 27 دولة تطبق الشركات فيها تلك المعايير، هذا بالإضافة إلى دول أوربية أخرى.

2_ موقف الولايات المتحدة من المعايير المحاسبية الدولية

وفي الولايات المتحدة الأمريكية، وبالرغم من أن لديها أكبر بنية تحتية محاسبية ممثلة في المجالس والهيئات الوطنية والبورصات والمستثمرين ومجلس وطني للمعايير المحاسبية، بدئ في الثلاثينيات من القرن السابق بلجنة إجراءات المحاسبة ثم مجلس مبادئ المحاسبة حتى عام 1973 (سنة بدأ النشاط الدولي للمعايير المحاسبية)، ثم مجلس معايير المحاسبة المالية FASB، وصدور العديد من المعايير المحاسبية والنشرات للمفاهيم المحاسبية وغيرها من الإصدارات ونشرات البحث. ورغم أنها كانت شريكا في كل الأنشطة الدولية للمحاسبة، إلا أنها لا تلتزم بالمعايير المحاسبية الدولية، ولا حتى تقبلها بصورة كاملة حتى الآن، سواء من حيث العضوية في لجنة معايير المحاسبة الدولية أو مجلس معايير المحاسبة الدولية الحالي أو مجموعة 4+1.

ومع تزايد نبرة العولمة في المعايير المحاسبية، وظهور ملامح وأسس كيان دولي متماسك من المعايير المحاسبية الدولية، ووقوع بعض الكوارث المحاسبية في أمريكا في مطلع هذا القرن، بدأت البورصة الأمريكية ومجلس معايير المحاسبة المالية يقترب شيئا فشيئا من المعايير الدولية، وذلك عن طريق إتباع إستراتيجية مزدوجة هما كالآتي:

أ_ تتمثل الأولى في تغير بعض المعايير الأمريكية لتتوافق مع المعايير الدولية.

ب_ والثانية تتمثل في تغير بعض المعايير الدولية لتتوافق مع المعايير الأمريكية.

ففي عام 2002 توصل كلا من مجلس معايير المحاسبة الدولية ومجلس معايير المحاسبة المالية الأمريكي إلى تفاهم مشترك تضمن النقاط الآتية:

أ_ العمل على جعل المعايير الصادرة عن كلا منهما متوافقة وقابلة للتطبيق.

ب_ التنسيق فيما بينهما قبل أي إصدارات مستقبلية.

وبالتالي يمكن القول:

أ_ أن المعايير الأمريكية ما زالت قائمة.

ب_ أن مجلس معايير المحاسبة المالية الأمريكي مستمر في إصداره للمعايير.

ج_ التنسيق مع المعايير الدولية سوف يكون سابقا على الإصدار.

د_ يغير مجلس معايير المحاسبة الدولية بعض معاييره تبعا لعملية التوفيق.

3_ موقف اليابان من المعايير المحاسبية الدولية

تتسم التجربة اليابانية في تعاملها مع معايير المحاسبة الدولية فيما يلي:

أ_ الإبقاء على المعايير الوطنية.

ب_ التأكيد على ضرورة التنسيق بين المعايير الدولية واليابانية.

ج_ ينصب التنسيق على الخصائص الاقتصادية المتشابهة، ويفهم من ذلك أن التنسيق في المعايير لا يتناول المعايير المتعلقة بالأوضاع الاقتصادية المختلفة.

د_ أن الاتجاه المستقبلي هو الإبقاء على المعايير الوطنية رغم جهود التوحيد.

4_ موقف المملكة المتحدة (بريطانيا) من المعايير المحاسبية الدولية

رغم أن المملكة المتحدة من الدول المؤسسة للجنة معايير المحاسبة الدولية وتستضيف بلادها مقر الهيئة الدولية، كما أن أول رئيس للمجلس الدولي هو بريطاني وعمل رئيسا للمجلس البريطاني للمحاسبة، إلا أنه لم يكن لديها خطة محددة للتوافق مع المعايير الدولية، حيث كان المجلس البريطاني يصدر المعايير الوطنية حسب احتياجات السوق البريطاني رغم نشاطها في صياغة المعايير الدولية.

_ بدأ المجلس البريطاني في دراسة الاختلاف بين المعايير الوطنية والمعايير الدولية عام 2002.

_ أصدر مجلس معايير المحاسبة البريطاني ستة معايير اعتبرت خطوة هامة وكبيرة نحو توفيق معايير المحاسبة البريطانية مع المعايير الدولية.

_ لذلك فإن استراتيجية التوفيق مع المعايير الدولية كانت تتضمن الإبقاء على المعايير البريطانية.

_ وإن إدخال المعايير الدولية لبريطانيا سوف يكون من خلال معايير بريطانية صادرة عن المجلس البريطاني.

الفرع الثاني: موقف بعض الدول العربية من المعايير المحاسبية الدولية

تبلورت أهمية المعايير في حاجة بعض الدول العربية إلى الحصول على التمويل غير المباشر لجذب رؤوس الأموال الأجنبية، ووجود مكاتب محاسبية أجنبية عاملة في هذه الدول تتولى التشجيع على استخدام المعايير الدولية، ومن الملاحظ أن العديد من الدول العربية ليس لديها خبرة طويلة في صناعة معايير المحاسبة، كما أن المتاح لديها من المعايير الوطنية لا يشكل هيكلا متكاملا من المعايير.

تمثل عملية الانتقال إلى تطبيق معايير المحاسبة الدولية بشكل مباشر، إما عن طريق بورصات الأوراق المالية أو بموجب قرارات لتطبيق المعايير.

صدرت العديد من الأنظمة والتشريعات في مختلف الدول العربية والتي تنص على تطبيق المعايير، خاصة بالنسبة للشركات المسجلة في البورصة (منصوري الزين، 2011، ص 7-9).

خاتمة الفصل الثاني:

أثمرت التقلبات الاقتصادية التي شهدها العالم في الآونة الأخيرة نتائج من شأنها أن تقود العديد من الممارسات المهنية إلى التجديد والتطوير، وما يحصل للممارسة المحاسبية في العالم هو نتيجة لهذه التغيرات، وظهور عدة تجارب لتنسيق ونسج المبادئ المحاسبية التي قامت بها لجنة معايير المحاسبة الدولية جاهدة على تضييق نطاق الاختلافات، عن طريق السعي إلى إحداث نوع من التوافق والتنسيق بين التشريعات والمعايير المحاسبية والإجراءات المتعلقة بإعداد وعرض البيانات المالية، وتعتقد اللجنة أنه يمكن تحقيق المزيد من التوافق عن طريق التركيز على البيانات المالية، التي تعد بهدف توفير معلومات تفيد في اتخاذ القرارات الاقتصادية.

إن اختلاف المعايير المحاسبية بين الدول جاء نتيجة لعدة عوامل اقتصادية وقانونية واجتماعية، مما أدى إلى وجود قوائم مالية مختلفة وغير متجانسة في الشكل والمضمون، وهذا ما أدى إلى ضرورة العمل على تقليص فجوة الاختلاف وتحقيق التوافق الدولي. لكن بالمقابل هناك تحديات كبرى تواجه عملية التوافق الدولي، ومن جهة أخرى هناك إرادة من طرف الهيئات الدولية المهتمة بعملية التوافق المحاسبي على تجاوز هذه التحديات والاستفادة أكثر من التوافق المحاسبي الدولي.

من خلال عملية التوافق بين الدول، نجد أنه من الضروري البدء بعملية مقارنة الأنظمة المحاسبية لحصر نقاط الاختلاف، وبالتالي محاولة التنسيق بين هذه الأنظمة في شكل معايير جديدة وموحدة للوصول إلى التوحيد المحاسبي العالمي المطلوب، وبالتالي تجاوز معوقات ومشاكل التوافق المحاسبي الدولي.

الفصل الثاني: المعايير الدولية للمحاسبة

- ❖ المبحث الأول: التوافق المحاسبي
- ❖ المبحث الثاني: لجنة معايير المحاسبة الدولية
- ❖ المبحث الثالث: المعايير الدولية للمحاسبة وتجارب بعض الدول للتوافق معها

المبحث الأول: تقديم مؤسسة التوضيب وفنون الطباعة

شهدت المؤسسات الاقتصادية الجزائرية تطورات عديدة منذ الاستقلال إلى يومنا هذا نتيجة للإصلاحات السياسية والاقتصادية التي عرفها الاقتصاد الجزائري، ومؤسسة التوضيب وفنون الطباعة من بين المؤسسات الوطنية والتي عاشت مراحل هذه الإصلاحات.

المطلب الأول: نشأة وتعريف مؤسسة التوضيب وفنون الطباعة

مؤسسة التوضيب وفنون الطباعة هي من إحدى المؤسسات الاقتصادية الصناعية العامة في الاقتصاد الجزائري.

الفرع الأول: نشأة وتطور مؤسسة التوضيب وفنون الطباعة

أنشأت هذه المؤسسة من طرف الشركة الأجنبية الايطالية ENGECO، إذ شرع في بنائها في 11 ماي 1975 وانتهت الأشغال بها في ظرف 4 سنوات أي بالتحديد في 20 أوت 1979، وبعد هذه الفترة دخلت تحت التجربة لمدة 3 أشهر ثم بدأت في عملية الإنتاج والتصنيع الفعلي في 20 أوت 1978.

كانت هذه المؤسسة في بداية الأمر عبارة عن وحدة من وحدات الشركة الوطنية للصناعات السيليلوزية SONIC حيث أن هذه الأخيرة ظهرت للوجود بموجب الأمر 11-08 المؤرخ في: 1968/01/27 في الجريدة الرسمية(العدد رقم 10)، ثم تمت إعادة هيكلتها وتغيير اسمها إلى المؤسسة الوطنية لتوضيب الورق والورق المقوى بمقتضى المرسوم الذي يحمل رقم: 85-192 الصادر بتاريخ: 1985/07/23، وبداية من 01 جانفي انقسمت إلى قسمين:

- المؤسسة الوطنية للتصنيع بالورق CELPAP مقرها الاجتماعي مستغانم.
- المؤسسة الوطنية للتوضيب بالورق المقوى ENEPAC مقرها الاجتماعي برج بوعريريج.

وبناءا على محضر الجمعية العامة العادية للمجمع والمؤرخ في: 1999/07/22 تم إنشاء مجمع اقتصادي جديد تحت اسم" المجمع الصناعي للورق والسيليلوز" GIPEC وأصبحت مؤسسة التوضيب وفنون الطباعة EMBAG واحدة من فروعه.

الفرع الثاني: التعريف بمؤسسة التوضيب وفنون الطباعة

تقع المؤسسة الوطنية للتوظيف وفنون الطباعة" EMBAG" على بعد 01 كلم جنوب بلدية برج بوعريريج في المنطقة الصناعية على الطريق الوطني رقم 45 الرابط بين ولاية برج بوعريريج وولاية المسيلة، مقرها الاجتماعي "المديرية العامة" الكائنة بشمال المدينة على الطريق المؤدى إلى ولاية الجزائر، وتتربع هذه المؤسسة على مساحة قدرها: 28 هكتار لكن 7.8فقط المغطاة منها، ويتمحور نشاطها في تلبية طلبات السوق من جهة التغليف للعديد من المواد الغذائية والصيدلانية وحتى مواد التجميل، كما تقوم بإنتاج العلب بكل الأصناف إضافة

إلى الأكياس الكبيرة والمتوسطة وصغيرة الحجم، إلى جانب هذا أنها تستغل الفضلات من الورق في إنتاج منتجات ثانوية كالصور وأوراق اللعب، وفي ما يلي جدول يعرض بيانات هذه المؤسسة:

جدول رقم (3-1): البطاقة الفنية لمؤسسة التوضيب وفنون الطباعةEMBAG.

رأس المال الاجتماعي	2.584.530.000 دج
المقر الاجتماعي "المديرية العامة"	حي سونيك سابقا طريق الجزائر-البرج-
المرآب: وحدة الأكياس والعلب	المنطقة الصناعية طريق مسيلة.
الهاتف	035.68.59.46
الفاكس	035.67.53.47
تاريخ التأسيس	1999/07/22
السجل التجاري	B99462482
التعريف الجبائي	099934010949320
تاريخ بداية النشاط	2000/01/10
الهيئة القانونية	شركة ذات أسهم.
النشاط الرئيسي	صناعة الأكياس والأوراق المطوية.
أصناف الإنتاج	- أكياس ذات أفواه صمامة مخصصة للإسمنت. - أكياس بأفواه مفتوحة مخصصة للمواد الغذائية والمواد الكيميائية. - أكياس ذات حجم كبير. - أكياس ذات حجم متوسط وصغير: • ذات عمق مسطح. • ذات عمق مربع. - العلب المطوية(كل الأصناف و الأشكال).

المصدر: وثائق المؤسسة الوطنية للتوضيب وفنون الطباعة.

المطلب الثاني: الهيكل التنظيمي لمؤسسة التوضيب وفنون الطباعة EMBAG

1_ المديرية العامة: تقوم بالتنسيق والمتابعة بين المديريات من خلال تسطيرها لسياسة عامة واستراتيجيات العمل، لبلوغ الأهداف المسطرة ومهمتها الأساسية الإشراف العام على مختلف نشاط الوحدة والتنسيق بين مختلف الدوائر لضمان السير الحسن للمركب كما تعتبر همزة وصل بين المديريات الأخرى والمدير العام، وتحتوى على مصلحة الشؤون الاجتماعية، ومصلحة الوسائل العامة.

2_ مديرية الموارد البشرية: وهي مديرية تهتم بشؤون العاملين وتسهر على الاستعمال العقلاني لليد العاملة وتسعى إلى تحقيق ظروف عمل جيدة وتحسينها باستمرار، بالإضافة إلى بعض الوظائف والمهام كالاستقطاب، الاختيار، التعيين، التكوين، التحفيز....الخ، وهي بدورها تحتوى على مصلحة المستخدمين ومصلحة التكوين والتوضيب.

3_ مديرية المالية: هذه المديرية هي القلب النابض للمؤسسة حيث أنها تترجم كل عمليات الإنتاج والبيع إلى أموال تسدد بها تكاليف المنتجات، استلام المبالغ المالية المقابلة للمنتجات المقدمة أو هي التي توفر الجانب المالي الذي يضمن السير الحسن للمؤسسة، وتحتوى على ثلاث دوائر:

أ_ دائرة المحاسبة العامة: والتي بها محاسب مكلف بعمليات البيع ومحاسب عام مكلف بالزبائن وآخر مكلف بالموردين محاسب خاص بالعمليات المختلفة الأخرى.

ب_ دائرة المحاسبة المالية: محاسب عام مكلف بالشؤون الاجتماعية وآخر مكلف بالخزينة.

ج_ دائرة المحاسبة التحليلية: محاسب عام تحليلي ومحاسب تحليلي.

4_ مديرية الإنتاج: وهي المديرية التي تترجم طلبات الزبائن إلى منتجات وذلك عن طريق تحويل المواد الأولية إلى مواد مصنعة وتتم هذه العملة على مستوى الورشات عن طريق برمجة الآلات المسخرة لإنجاز مختلف الطلبات في اقرب الآجال المحددة، وهي تحتوى على مصلحة الأكياس، مصلحة العلب، ومصلحة الاستثمار الجزئي.

5_ **المديرية التقنية:** هي المديرية التي تقوم بإصلاح الآلات والمعدات الإنتاجية وصيانتها وتجديدها بالكيفية التي تضمن العملية الإنتاجية إضافة إلى خدمات أخرى تقدمها للمؤسسة مثل إصلاح العطل الكهربائي والميكانيك، وهي تحتوى على مصلحة الخدمات، مصلحة الكهرباء، مصلحة الميكانيك، مصلحة المنهجية والتنظيم، ودائرة الصيانة.

6_ المديرية التجارية : وتمثل مركز حساس في المؤسسة لكونها همزة الوصل بين الزبون والمصالح الإنتاجية فهي تستلم الطلبات من الزبائن وتقوم بتحويلها إلى المصالح الإنتاجية لتستلمها فيما بعد كمواد مصنعة وجاهزة لتحول إلى الزبائن، وفي نفس الوقت فهي تسهر على توفير الجودة والسماع المستمر للشكاوي الزبائن، كما تقوم بجلب الأموال المحصل عليها من عملية البيع وتحويلها إلى مديرية المالية، بالإضافة إلى التسويق بعملياته من إشهار، وتوزيع، وهي تحتوى على دائرة بيع الأكياس، ودائرة بيع العلب.

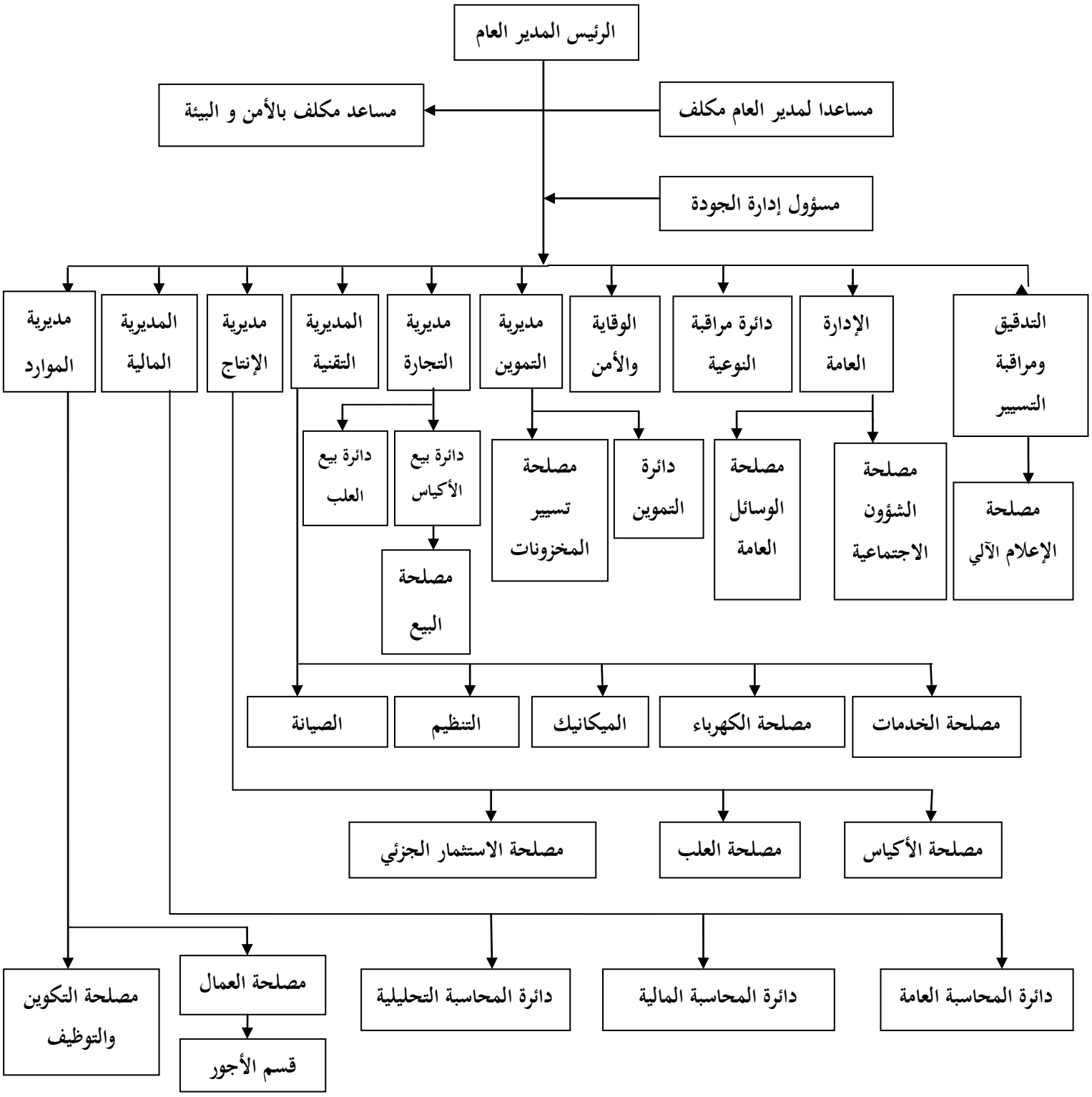
7_ مديرية التموين: هذه المديرية تقوم بتوفير طلبات مديرية الإنتاج وهي توفير المواد الأولية وما يرافقها من مواد كيماوية وغيرها اللازمة للعملية الإنتاجية، إضافة إلى ضمان النقل من وإلى المؤسسة، وتحتوى على مصلحة وتسيير المخزونات، ودائرة التموين.

8_ مديرية التدقيق: تتبع كل عمليات الإنتاج والتسيير للوحدة، هذه المديرية تنقسم إلى مصلحة واحدة وهي مصلحة الإعلام الآلي.

9_ مديرية الأمن: المحافظة والسهر على الأمن الداخلي للوحدة.

10_ دائرة مراقبة النوعية: تقوم بمراقبة مدى جودة المادة الأولية سواء كانت مستوردة أو محلية، كما يحقق لها قبول أو رفض أية مادة كانت تدخل هذه المصلحة في حدود صلاحياتها حتى على مستوى ما بعد البيع.

الشكل رقم (3– 1): الهيكل التنظيمي لمؤسسة التوضيب وفنون الطباعة EMBAG



المصدر: بناءا على الوثائق الداخلية للمؤسسة.

الجدول رقم(3– 2): عدد العمال في مؤسسة التوضيب وفنون الطباعة2013.

البيـــان	عدد العمال		النسبة المئوية	
	ذكور	إناث	ذكور	إناث
أعوان التنفيذ	212	07	%55.78	%1.84
أعوان التحكيم	117	10	%30.78	%2.63
إطارات	29	05	%7.63	%1.31
المجموع	358	22	%94.21	%5.78
المجموع العام	380		%100	

المصدر: بناءا على الوثائق الداخلية للمؤسسة.

المطلب الثالث: نشاط المؤسسة وأهدافها

فيما يلي سرد لأنشطة المؤسسة المتمثلة في عملية الإنتاج والبيع، وكذا التطرق لمنافسي مؤسسة التوضيب وفنون الطباعة.

الفرع الأول: نشاط المؤسسة

1_ الإنتاج: مؤسسة التوضيب وفنون الطباعة هي مؤسسة عمومية متخصصة في تحويل الورق بأصنافه وطباعته وتملك خطين أساسيين للإنتاج هما:

أ_ الخط الأول: خاص بإنتاج الأكياس بأنواعها:

- أكياس كبيرة الحجم.
- أكياس متوسطة الحجم.
- أكياس صغيرة الحجم.

ب_ الخط الثاني: مختص في أنتاج العلب المطوية بالإضافة إلى خط ثانوي يقوم بإنتاج متنوع.

الجدول رقم(3– 3): منتوجات المؤسسة لأربع سنوات الأخيرة.

السنوات / المنتوج	2010	2011	2012	2013
أكياس كبيرة الحجم	8796	6514	8409	8721
أكياس متوسطة وصغيرة الحجم	827	736	528	126
علب مطوية	1773	1679	1561	1650
المجموع	11558	8929	10498	10497

المصدر: بناءا على الوثائق الداخلية للمؤسسة.

2_ مبيعاتها:

الجدول رقم(3– 4): مبيعات المؤسسة لأربع سنوات الأخيرة.

السنوات / المبيعات	2010		2011		2012		2013	
	الكمية	المبلغ	الكمية	المبلغ	الكمية	المبلغ	الكمية	المبلغ
أكياس كبيرة	8015	403	6967	807982	9118	1045154	8696	1026069
أكياس صغيرة ومتوسطة	741	61	754	116412	558	89682	127	28459
علب مطوية	1945	127	1670	19383	1565	303.616	1630	362587
المجموع	10701	591	9421	127565	11421	1135139	10453	6517

المصدر: بناءا على الوثائق الداخلية للمؤسسة.

3_ أسواق المؤسسة ومنافسيها:

أ_ أسواق المؤسسة: تسوق المؤسسة منتجاتها حسب النوعية هي:

-**أكياس كبيرة الحجم**: وتسوق إلى شركات الاسمنت ومشتقاتها، شركات تغذية الإنعام وشركات مواد البناء.

-**أكياس صغيرة ومتوسطة الحجم**: الموزعين الخواص، زبائن مختصين في تعليب وتغليف المواد الغذائية.

-**العلب المطوية**: أهم زبون هو شركة "صيدال" تأتي بعدها مؤسسة مختصة في صناعة مواد التطهير والنظافة، بالإضافة إلى مؤسسات مختصة في صناعة المواد الغذائية.

ب_ المنافسين: هم كالأتي: ذائية

-الأكياس كبيرة الحجم:

- **على مستوى الولاية:** مجمع مهساس ومؤخرا تم بيعه إلى شركة أوراسكم المصرية.
- **خارج الولاية:**شركة خاصة موجودة بولاية تيزي وزو.

-الأكياس الصغيرة والمتوسطة الحجم:

- **على مستوى الولاية:** لا توجد منافسة.
- **خارج الولاية:** المنافسة منتشرة عبر كافة التراب الوطني.

-العلب المطوية:

- **على مستوى الولاية:** لا توجد منافسة.
- **خارج الولاية** : هناك منافسان موجودان في الجزائر العاصمة هما: (Tonic Emballage) (Général Emballage).

ورغم المنافسة الشرسة الموجودة في السوق والتي يغلب عليها طابع اللاشرعية تبقي المؤسسة رائدة في مجال التغليف خاصة من حيث الجودة والأسعار المعمول بها، وكما يلي على ما سبق ذكره فالشركة متحصلة على شهادة عالمية للإيزو 9001/2000 والتي تقر بجودة هذه المؤسسة.

الفرع الثاني: أهدافها

للمؤسسة مجموع من الأهداف تسعى إلى تحقيقها ونذكر منها:

1 -تحقيق الإدماج الاقتصادي الوطني ورفع قيمة الإنتاج الوطني.

2 -تحقيق المخطط السنوي للإنتاج مع المؤسسات من نفس النوع.

3 -المشاركة في تطوير وتنمية عملية استعادة المنتوجات السيلولوزية.

4 -توفير منتوج وطني جزائري في السوق.

5 -توفير مناصب الشغل.

6 -رفع المستوى المعيشي للأفراد.

المطلب الرابع :المشاكل التي تواجه المؤسسة

شركة EMBAG شركة وطنية عمومية تعمل في ظل اقتصاد السوق مما خلق لها بعض المشاكل التي أثرت عليها بشكل واضح والمتمثلة فيما يلي:

1 -**المنافسة**: المشكلة الأولي التي تعاني منها المؤسسة هي مشكلة المنافسة مع القطاع الخاص حيث أن المؤسسة مقيدة بالقوانين العامة التي تسير الاقتصاد الوطني على عكس القطاع الخاص الذي يتمتع بحرية أكبر ويستعمل الأساليب غير القانونية من اجل منافسة المؤسسات العمومية منها و الخاصة مثلا كالبيع بدون فاتورة، البيع بأسعار متذبذبة وغيرها من الأساليب الملتوية التي تسمح لها بجذب أكبر عدد ممكن من الزبائن.

2 -**ندرة المواد الأولية محليا**: تعتمد المؤسسة على مواد أولية مستوردة من الخارج بنسبة 90% وهو ما يجعلها تستغرق وقت طويل من اجل الحصول عليها وذلك نظرا لصعوبة وتعقيد الإجراءات المعمول بها في الاستيراد.

التكنولوجيا: آي غير مسايرة للوقت الحالي سواء في الكمية أو في الجودة وهي قديمة قدم المؤسسة" 1978" وهو ما ينعكس بالسلب على جودة المنتوج المقدم للزبائن وكذا مدة الانجاز إضافة إلى خفض التكاليف.

3 -**التسيير**: المؤسسة لا تنتهج سياسة رشيدة بحيث من المفروض ألا تخزن المنتوجات ولا تنتجها قبل الطلب لتفادي تكاليف التخزين وتستثمر الأموال، بالإضافة إلى هذه المؤسسة تعتمد كثيرا على البيع بالديون مع الزبائن في بعض الأحيان عديمي المصداقية مما انعكس على عدم قبض الأموال، وهذا يعود إلى سوء التسيير لافتقار المؤسسة إلى قائمة بأسماء زبائنها وملفاتهم الإدارية، وكون أن المؤسسة تتساهل في عملية البيع مع كل زبون دون النظر إلى الجانب القانوني الذي يضبط المعاملة بين المؤسسات والزبائن.

المبحث الثاني: منهجية وعينة الدراسة

المطلب الأول: عينة الدراسة

تمثلت عينة الدراسة في مجموعة المحاسبين ورؤساء المصالح، وكذا المسيرين بمصلحة المستخدمين في مؤسسة التوضيب وفنون الطباعة (ENBAG) في المنطقة الصناعية لولاية برج بوعريريج. ويفترض أن يكون هؤلاء على اطلاع بموضوع الدراسة ولديهم القدرة على الإجابة على أسئلة الاستبيان الخاص بالدراسة الحالية، وقد تم تسليم الاستبيان وشرحه لأحد المسؤولين، وتم استرجاعه خلال أسبوع. وقد بلغ عدد الاستمارات التي تم توزيعها (12) استمارة واسترجعت كلها، حيث بلغ مستوى الثبات ألفا كرونباخ 0.804 وهي نتيجة جيدة لأنها أكبر من 0,6، كما تبين أن البيانات تتبع التوزيع الطبيعي، حيث قدر مستوى الدلالة لاختبار شابيرو ويلك (Shapiro-wilk) 0,761، لأن حجم العينة أصغر من (50) وه و أكبر من 5%، هو ما يستلزم استخدام الاختبارات المعلمية عند اختبار فرضيات الدراسة.

المطلب الثاني: أداة جمع البيانات

تم تصميم الاستبيان بالاعتماد على الدراسات السابقة، حيث تضمن سبعة عشر (17) سؤالا، توزعت على ثلاثة محاور رئيسية كالتالي:

الجزء الأول: يتضمن أسئلة عامة متعلقة بالبيانات الشخصية لأفراد العينة ويضم أسئلة متعلقة بالجنس والعمر والوظيفة والخبرة رقم.

الجزء الثاني: يتضمن هذا القسم أسئلة شاملة متعلقة حول ملاءمة النظام المالي الجديد لمتطلبات الاقتصاد الوطني واقتصاد السوق، الأسئلة كانت مرقمة من رقم (01) إلى رقم (07).

الجزء الثالث: يهدف هذا القسم إلى معرفة توجه المعايير المحاسبية والمالية الدولية نحو اقتصاد السوق ، حيث تمثله الأسئلة من رقم (08) إلى رقم (13).

المطلب الثالث: أساليب التحليل الإحصائي للبيانات

تم استخدام مجموعة من أساليب التحليل الإحصائي الوصفية والتحليلية، تمثلت في المتوسطات الحسابية والنسب المئوية، واختبار كريسكال- واليس (Kruskal-Wallis Test).

المبحث الثالث: تحليل نتائج الاستبيان

ارتأينا تقسيم هذا المبحث كما يلي:

المطلب الأول: تحليل نتائج البيانات الشخصية

1_ الجنس:

من الجدول أدناه نلاحظ أن عينة الدراسة مكونة من (12) فردا، منهم (07) ذكور وهو ما يمثل نسبة 58,3%، و(05) إناث بنسبة 41,7%. ونلاحظ أن نسبة الذكور كانت أكبر مقارنة بنسبة الإناث.

الجدول رقم (3-5): توزيع عينة الدراسة حسب الجنس.

البيان	التكرار	النسبة %
ذكور	07	58,3
إناث	05	41,7
النتيجة الإجمالية	12	100

المصدر: من إعداد الطالب بالاعتماد على مخرجات برنامج SPSS.

2_ العمر:

نلاحظ من خلال الجدول أدناه أن هناك تباين بين أعمار أفراد العينة المستجوبة، وقد كانت النسبة الكبيرة من المشاركين عند الفئة الأولى والتي تتراوح أعمارهم 35 سنة أو أقل بنسبة 83,3%، ثم الفئة الثانية بنسبة 16,7%.

الجدول رقم (3-6): توزيع عينة الدراسة حسب العمر.

البيان	التكرار	النسبة %
35 أو أقل	10	83,3
أكبر من 35	02	16,7
النتيجة الإجمالية	12	100

المصدر: من إعداد الطالب بالاعتماد على مخرجات برنامج SPSS.

3_ الوظيفة:

الملاحظ من خلال الجدول أدناه أن النسب متقاربة حيث كانت في فئة المحاسبين 33,3%، وما نسبته 25% في فئة رئيس مصلحة، أما الفئة الأخيرة كانت أكبر نسبيا بـ 41% والمتمثلة في وظيفة أخرى، حيث تمثلت الوظائف تتمثل في: تسيير مستخدمين وكذا تسيير موارد بشرية، وهذا أمر إيجابي من خلال أن العينة يتمتعون بالإشراف على كافة المحاسبين ومعرفة تطبيق النظام المحاسبي المالي.

الجدول رقم (3-7): توزيع عينة الدراسة حسب الوظيفة.

البيان	التكرار	النسبة %
محاسب	4	33,3
رئيس مصلحة	3	25
وظيفة أخرى	5	41
الإجمالي	12	100

المصدر: من إعداد الطالب بالاعتماد على مخرجات برنامج SPSS.

4_ الخبرة:

نلاحظ من خلال الجدول أدناه أن أعلى نسبة كانت للفئة الأولى التي لا تتعدى (05) سنوات قد بلغت 66,7%، أما بالنسبة للفئة الثانية فبلغت 33,3%.

الجدول رقم (3-8): توزيع عينة الدراسة حسب الخبرة.

البيان	التكرار	النسبة%
أقل من 05 سنوات	08	66,7
أكثر من 05 سنوات	04	33,3
النتيجة الإجمالية	12	100

المصدر: من إعداد الطالب بالاعتماد على مخرجات برنامج SPSS.

المطلب الثاني: تحليل نتائج أسئلة الدراسة

الفرع الأول: تحليل نتائج المحور الأول

الجدول رقم (3– 9): القوائم المالية حسب النظام المالي الجديد أداة هامة للإفصاح عن المعلومات المالية.

الإجابة	التكرار	النسبة%
موافق بشدة	03	25
موافق	09	75
محايد	00	00
غير موافق	00	00
غير موافق بشدة	00	00
المجموع	12	100

المصدر: من إعداد الطالب بالاعتماد على مخرجات برنامج SPSS.

من خلال الجدول أعلاه تبين أن الموافقة على العبارة بنسبة 75%، ثم تليها الموافق بشدة بنسبة 25%، أما المحايد وغير الموافق وغير الموافق بشدة فكانت نسبهم معدومة.

الجدول رقم (3– 10): المعلومات الواردة في القوائم المالية والمعدة حسب النظام المالي الجديد كافية لتلبية احتياجات المستخدمين.

الإجابة	التكرار	النسبة %
موافق بشدة	05	41,67
موافق	03	25
محايد	01	8,33
غير موافق	03	25
غير موافق بشدة	00	00
المجموع	12	100

المصدر: من إعداد الطالب بالاعتماد على مخرجات برنامج SPSS.

من الملاحظة في الجدول تبين لنا أن الموافقة بشدة على العبارة بنسبة 41,67%، في حين تساوت نسبة كل من الموافق وغير الموافق والتي أخذا نسبة 25%، ثم المحايد بنسبة 8,33%، وأخيرا غير موافق بشدة فكانت نسبته معدومة.

الجدول رقم (3– 11): يضمن النظام المحاسبي المالي (SCF) ملاءمة المعلومات المحاسبية للمستخدمين.

الإجابة	التكرار	النسبة %
موافق بشدة	02	16,67
موافق	06	50
محايد	02	16,67
غير موافق	02	16,67
غير موافق بشدة	00	00
المجموع	12	100

المصدر: من إعداد الطالب بالاعتماد على مخرجات برنامج SPSS.

من خلال الجدول أعلاه تبين أن الموافقة على العبارة كانت بنسبة 50%، في حين تساوت كل من نسب الموافق بشدة والمحايد وكذا غير الموافق 16,67، أما غير الموافق بشدة فقد انعدمت نسبته.

الجدول رقم (3– 12): يمكن النظام المحاسبي المالي (SCF) المستخدمين من مقارنة المعلومات المحاسبية.

الإجابة	التكرار	النسبة %
موافق بشدة	05	41,67
موافق	06	50
محايد	00	00
غير موافق	01	8,33
غير موافق بشدة	00	00
المجموع	12	100

المصدر: من إعداد الطالب بالاعتماد على مخرجات برنامج SPSS.

نلاحظ من الجدول أعلاه أنه تم الموافقة على العبارة بنسبة 50%، تليها الموافق بشدة 41,67%، في حين غير الموافق 8,33، أما المحايد وغير الموافق بشدة أخذا النسبة المعدومة 00%.

الجدول رقم (3– 13): يضمن النظام المحاسبي المالي (SCF) الموثوقية في المعلومات المحاسبية.

الإجابة	التكرار	النسبة %
موافق بشدة	03	25
موافق	07	58,33
محايد	01	8,33
غير موافق	00	00
غير موافق بشدة	01	8,33
المجموع	12	100

المصدر: من إعداد الطالب بالاعتماد على مخرجات برنامج SPSS.

من الجدول سابق الذكر نلاحظ نسبة الموافق 58,33%، تليها نسبة الموافق بشدة بـ 25%، كما نلاحظ نسبة غير الموافق بشدة والمحايد قد أخذا نفس النسبة وهي 8,33%، في حين أن نسبة غير الموافق انعدمت.

الجدول رقم (3– 14): خاصية الملاءمة من أهم خصائص جودة المعلومات المحاسبية.

الإجابة	التكرار	النسبة %
موافق بشدة	03	25
موافق	04	33,33
محايد	03	25
غير موافق	02	16,67
غير موافق بشدة	00	00
المجموع	12	100

المصدر: من إعداد الطالب بالاعتماد على مخرجات برنامج SPSS.

من خلال الجدول أعلاه تبين أن الموافقة على العبارة كانت بنسبة 33,33%، في حين تساوت كل من نسبة الموافق بشدة والمحايد 25%، تليهم نسبة غير الموافق بـ 16,67%، أما غير الموافق بشدة أخذ النسبة00%.

الجدول رقم (3– 15): خاصية الموثوقية مهمة من أجل جودة المعلومات المحاسبية.

الإجابة	التكرار	النسبة %
موافق بشدة	04	33,33
موافق	06	50
محايد	01	8,33
غير موافق	01	8,33
غير موافق بشدة	00	00
المجموع	12	100

المصدر: من إعداد الطالب بالاعتماد على مخرجات برنامج SPSS.

من خلال الجدول أعلاه تبين أن الموافقة على العبارة بنسبة 50%،كما تبين أيضا أن الموافقة بشدة كانت بنسبة 33,33%، في حين أن نسبة المحايد وغير الموافق 8,33%، وأخيرا نسبة غير الموافق بشدة 00%.

الفرع الثاني: تحليل نتائج المحور الثاني

الجدول رقم (3– 16): تلبي القوائم المالية التي أتت بها المعاير المحاسبية والمالية الدولية طموحات الأطراف ذات العلاقة (المساهمين، المقرضين، الشركاء).

الإجابة	التكرار	النسبة %
موافق بشدة	01	8,33
موافق	07	58,33
محايد	01	8,33
غير موافق	03	25
غير موافق بشدة	00	00
المجموع	12	100

المصدر: من إعداد الطالب بالاعتماد على مخرجات برنامج SPSS.

من الجدول سابق الذكر نلاحظ نسبة الموافق 58,33%، تليها نسبة غير الموافق 25%، ثم نسبة الموافق بشدة والمحايد بـ 8,33%، كما نلاحظ نسبة غير الموافق بشدة منعدمة.

الجدول رقم (3– 17): توفر البيانات المالية المبنية على أساس المعايير المحاسبية والمالية الدولية معلومات قيمة في اتخاذ القرارات.

الإجابة	التكرار	النسبة %
موافق بشدة	02	16,67
موافق	08	66,67
محايد	01	8,33
غير موافق	01	8,33
غير موافق بشدة	00	00
المجموع	12	100

المصدر: من إعداد الطالب بالاعتماد على مخرجات برنامج SPSS.

من الجدول سابق الذكر تبين أن نسبة الموافق 66,67%، تليها الموافق بشدة على العبارة بنسبة 16,67، ثم المحايد وغير الموافق 8,33%، وأخيرا غير الموافق بشدة بنسبة 00%.

الجدول رقم (3– 18): تتطلب المعايير المحاسبية والمالية الدولية سوق مالية فعالة.

الإجابة	التكرار	النسبة %
موافق بشدة	02	16,67
موافق	09	75
محايد	01	8,33
غير موافق	00	00
غير موافق بشدة	00	00
المجموع	12	100

المصدر: من إعداد الطالب بالاعتماد على مخرجات برنامج SPSS.

من خلال الجدول أعلاه تبين أن الموافقة على العبارة بنسبة 75%، ثم تليها الموافق بشدة بنسبة 16,67%، وبعد ذلك المحايد بنسبة 8,33%، أما غير الموافق وغير الموافق بشدة فكانت نسبتهما معدومة.

الجدول رقم (3– 19): تسعى المعايير المحاسبية والمالية الدولية إلى إرضاء المستثمرين بالدرجة الأولى.

الإجابة	التكرار	النسبة %
موافق بشدة	04	33,33
موافق	04	33,33
محايد	02	16,67
غير موافق	01	8,33
غير موافق بشدة	01	8,33
المجموع	12	100

المصدر: من إعداد الطالب بالاعتماد على مخرجات برنامج SPSS.

من الملاحظ تبين أن الموافقة والموافقة بشدة على العبارة بنسبة 33,33%، في حين أن نسبة المحايد كانت 16,67، وأخيرا نسبة كل من غير الموافق غير الموافق بشدة 8,33%.

الجدول رقم (3– 20): تسمح المعايير المحاسبية والمالية الدولية بتقييم الاستثمارات من قبل المستثمرين الأجانب.

الإجابة	التكرار	النسبة %
موافق بشدة	02	16,67
موافق	08	66,67
محايد	00	00
غير موافق	02	16,67
غير موافق بشدة	00	00
المجموع	12	100

المصدر: من إعداد الطالب بالاعتماد على مخرجات برنامج SPSS.

من الجدول سابق الذكر تبين أن نسبة الموافق 66,67%، تليها الموافق بشدة وغير الموافق على العبارة بنسبة 16,67، ثم غير الموافق 8,33%، وأخيرا المحايد وغير الموافق بشدة بنسبة 00%.

الجدول رقم (3– 21): استعمال الشركات للمعايير المحاسبية والمالية الدولية يمكنها من دخول الأسواق المالية الدولية.

الإجابة	التكرار	النسبة %
موافق بشدة	04	33,33
موافق	07	58,33
محايد	00	00
غير موافق	00	00
غير موافق بشدة	01	8,33
المجموع	12	100

المصدر: من إعداد الطالب بالاعتماد على مخرجات برنامج SPSS.

من الجدول سابق الذكر نلاحظ نسبة الموافق 58,33%، تليها نسبة الموافق بشدة بـ 33,33%، كما نلاحظ نسبة غير الموافق بشدة 8,33%، أما المحايد وغير الموافق قد أخذا نفس النسبة وهي 00%.

جدول رقم (3– 22): ملخص النتائج المحصل عليها من الاستبيان.

البيان		موافق بشدة	موافق	محايد	غير موافق	غير موافق بشدة	المجموع
الجزء الأول (1–7)	التكرار	25	41	08	09	01	84
	النسبة%	29,76	48,81	9,52	10,71	1,19	100
الجزء الثاني (8–13)	التكرار	15	43	05	07	02	72
	النسبة%	20,83	59,72	6,94	9,72	2,78	100

المصدر: من إعداد الطالب بالاعتماد على مخرجات برنامج SPSS.

من الجدول أعلاه:

- **الجزء الأول**: من الملاحظ أن أعلى نسبة في هذا الجزء كانت للموافق على العبارات بنسبة 48,81%، تليها في ذلك الموافق بشدة بنسبة 29,76%، في حين تقارب نسبة كل من المحايد وغير الموافق والتي كانت نسبتهما على التوالي 9,52% و10,71%، أما نسبة غير الموافق بشدة تكاد تنعدم ونسبته 1,19%.
- **الجزء الثاني**: نلاحظ في الجدول أعلاه أن أكبر نسبة للموافق بـ 59,72%، تليها نسبة الموافق بشدة 20,83%، في حين كانت نسب كل من غير الموافق والمحايد وغير الموافق بشدة على التوالي: 9,72%، 6,94%، 2,78%.

المطلب الثالث: اختبار فرضيات الدراسة

يتم اختبار الفرضيات الخاصة بالدراسة على النحو التالي:

الفرضية الأولى: توجد علاقة ارتباط موجبة بين المعايير المحاسبية والمالية الدولية وجودة المعلومات بمؤسسة فنون الطباعة والتوضيب.

يمثل الجدول الموالي ملخص نتائج تحليل الانحدار الخطي للمعايير المحاسبية على جودة المعلومات.

جدول رقم (3-23): ملخص نتائج اختبار الفرضية الأولى.

المتغير		المعايير المحاسبية والمالية الدولية	جودة المعلومات
المعايير المحاسبية والمالية الدولية	معامل الارتباط بيرسون	1	0,471
	مستوى المعنوية	–	0,122
	حجم العينة	12	12

المصدر: من إعداد الطالب بالاعتماد على مخرجات برنامج SPSS.

حسب نتائج اختبار الارتباط هذه نلاحظ أن قيمة معامل الارتباط كارل بيرسون قد بلغت 0,471، وذلك عند مستوى معنوية 0,122، ونظرا لعدم معنوية معامل الارتباط يكون القرار برفض هذه الفرضية، والملحق رقم (2) يبين ذلك.

الفرضية الثانية: توجد فروق ذات دلالة إحصائية في جودة المعلومات بمؤسسة فنون الطباعة والتوضيب تعزى للبيانات الشخصية.

أ. توجد فروق ذات دلالة إحصائية في جودة المعلومات بمؤسسة فنون الطباعة والتوضيب تعزى لمتغير الجنس.

يمثل الجدول الموالي ملخص نتائج اختبار الفرضية الثانية (أ).

جدول رقم (3_24): ملخص نتائج اختبار كريسكال–واليس (Kruskal-Wallis Test) للجنس/جودة المعلومات.

الجنس		الوسط الترتيبي	كاي تربيع (χ^2)	درجة الحرية (df)	مستوى المعنوية
جودة المعلومات	ذكر	5,93	0,423	1	0,515
	أنثى	7,30			

المصدر: مخرجات برنامج SPSS اعتمادا على بيانات المستجوبين.

المتوسط الترتيبي للذكور هو 5,93، مقابل 7,30 للإناث. قيمة كاي تربيع (χ^2) تساوي 0,423 بدرجة حرية 1، وبلغ مستوى الدلالة 0,515 وحيث أنها أكبر من 5% فإننا نرفض الفرضية القائلة بوجود فروق معنوية إحصائيا في جودة المعلومات تعزى لمتغير الجنس. والملحق رقم (3) يوضح ذلك.

ب. توجد فروق ذات دلالة إحصائية في جودة المعلومات بمؤسسة فنون الطباعة والتوضيب تعزى لمتغير العمر.

جدول رقم (3_25): ملخص نتائج اختبار كريسكال–واليس (Kruskal-Wallis Test) للعمر/جودة المعلومات.

العمر		الوسط الترتيبي	كاي تربيع (χ^2)	درجة الحرية (df)	مستوى المعنوية
جودة المعلومات	35 أو أقل	5,90	1,667	1	0,197
	أكبر من 35	9,50			

المصدر: مخرجات برنامج SPSS اعتمادا على بيانات المستجوبين.

يتبين من الجدول السابق أن المتوسط الترتيبي للفئة العمرية 35 أو أقل هو 5,90، مقابل 9,50 للفئة العمرية أكبر من 35. قيمة كاي تربيع (χ^2) تساوي 1,667 بدرجة حرية 1، وبلغ مستوى الدلالة 0,197 وحيث أنها أكبر من 5% فإننا نرفض الفرضية القائلة بوجود فروق معنوية إحصائيا في جودة المعلومات تعزى لمتغير العمر . والملحق رقم (3) يبين النتائج التفصيلية.

ج. توجد فروق ذات دلالة إحصائية في جودة المعلومات بمؤسسة فنون الطباعة والتوضيب تعزى لمتغير الوظيفة.

جدول رقم (3_26): ملخص نتائج اختبار كريسكال–واليس (Kruskal-Wallis Test) للوظيفة/جودة المعلومات.

الوظيفة	الوسط الترتيبي		كاي تربيع (χ^2)	درجة الحرية (df)	مستوى المعنوية
جودة المعلومات	محاسب	7,13	0,423	2	0,389
	رئيس مصلحة	8,33			
	أخرى	4,90			

المصدر: مخرجات برنامج SPSS اعتمادا على بيانات المستجابين.

المتوسط الترتيبي للمحاسبين هو 7,13، مقابل 8,33 لرؤساء المصالح، فيما بلغ 4,90 للفئات الأخرى. قيمة كاي تربيع (χ^2) تساوي 0,423 بدرجة حرية 2، وبلغ مستوى الدلالة 0,389 وحيث أنها أكبر من 5% فإننا نرفض الفرضية القائلة بوجود فروق معنوية إحصائيا في جودة المعلومات تعزى لمتغير العمر. والملحق رقم (3) يوضح ذلك.

د. توجد فروق ذات دلالة إحصائية في جودة المعلومات بمؤسسة فنون الطباعة والتوضيب تعزى لمتغير الخبرة.

جدول رقم (3_27): ملخص نتائج اختبار كريسكال–واليس (Kruskal-Wallis Test) للخبرة/جودة المعلومات.

الخبرة		الوسط الترتيبي	كاي تربيع (χ^2)	درجة الحرية (df)	مستوى المعنوية
جودة المعلومات	أقل من 5 سنوات	4,36	6,513	1	0,011
	أكثر من 5 سنوات	10,25			

المصدر: مخرجات برنامج SPSS اعتمادا على بيانات المستجوبين.

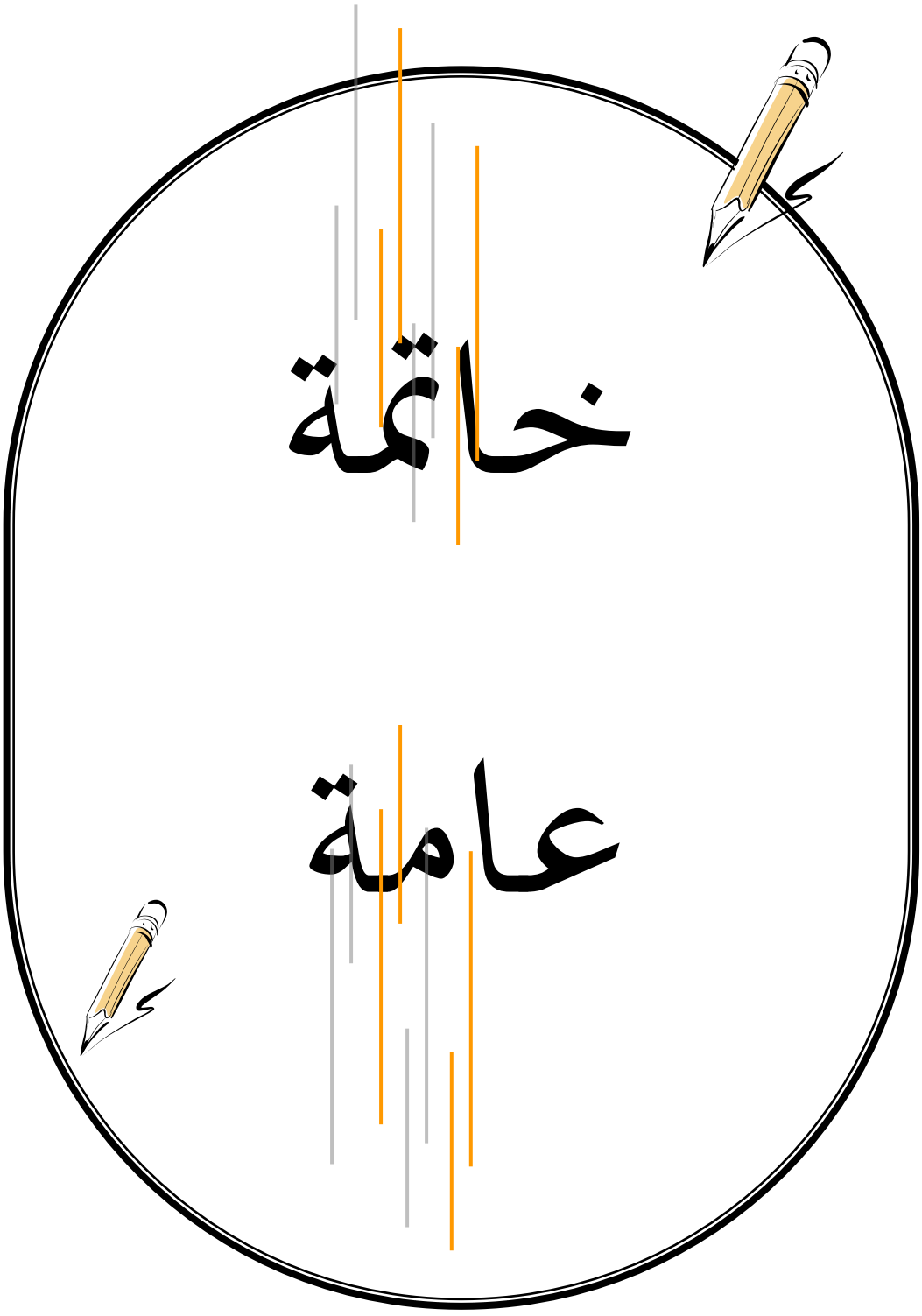
يتبين من الجدول السابق أن المتوسط الترتيبي للفئة أقل من 5 سنوات هو 4,36، مقابل 10,25 للفئة أكثر من 5 سنوات. قيمة كاي تربيع (χ^2) تساوي 6,513 بدرجة حرية 1، وبلغ مستوى الدلالة 0,011 وحيث أنها أصغر من 5% فإننا نقبل الفرضية القائلة بوجود فروق معنوية إحصائيا في جودة المعلومات تعزى لمتغير الخبرة . والملحق رقم (3) يبين النتائج التفصيلية.

ومما سبق يمكن تلخيص نتائج اختبار الفرضيات الخاصة بالدراسة الحالية في الجدول الموالي:

جدول رقم (3_28): ملخص نتائج اختبار فرضيات الدراسة.

الفرضية	النص	القرار
الفرضية الأولى	توجد علاقة ارتباط موجبة بين المعايير المحاسبية والمالية الدولية وجودة المعلومات بمؤسسة فنون الطباعة والتوضيب.	**رفض**
الفرضية الثانية	توجد فروق ذات دلالة إحصائية في جودة المعلومات بمؤسسة فنون الطباعة والتوضيب تعزى للبيانات الشخصية.	**قبول جزئي**
(أ)	توجد فروق ذات دلالة إحصائية في جودة المعلومات بمؤسسة فنون الطباعة والتوضيب تعزى لمتغير الجنس.	**رفض**
(ب)	توجد فروق ذات دلالة إحصائية في جودة المعلومات بمؤسسة فنون الطباعة والتوضيب تعزى لمتغير العمر.	**رفض**
(ج)	توجد فروق ذات دلالة إحصائية في جودة المعلومات بمؤسسة فنون الطباعة والتوضيب تعزى لمتغير الوظيفة.	**رفض**
(د)	توجد فروق ذات دلالة إحصائية في جودة المعلومات بمؤسسة فنون الطباعة والتوضيب تعزى لمتغير الخبرة.	**قبول**

المصدر: من إعداد الطالب بناء على نتائج اختبار الفرضيات.


خاتمة
عامة

خاتمة

إن تناولنا لموضوع المعايير المحاسبية والمالية الدولية وعلاقتها مع جودة المعلومات بالمؤسسات الجزائرية جاء كمحاولة للإجابة على إشكالية البحث ، والتي تدور حول العلاقة التي يمكن أن تتكون بين المعايير وجودة المعلومات بما يناسب مستخدميها، مع محاولة إسقاط ذلك على الواقع الجزائري، وذلك خلال عرض المضامين النظرية في الفصلين الذين تناولتها الدراسة،إضافة إلى الجانب الميداني بالتطبيق على مؤسسة التوضيب وفنون الطباعة بولاية برج بوعريريج.

إن الجزائر ونتيجة للظروف التي مرة بها منذ الاستقلال وإلى يومنا هذا حاولت القيام بالعديد من الإصلاحات والتي مست المحيط الاقتصادي للمؤسسة والتي حاولت من خلالها المرور إلى اقتصاد السوق والانسلاخ من مخلفات التوجه الاشتراكي الذي بقيت أثاره إلى حد الساعة، كما تحاول الجزائر تهيئة نفسها لما سينجر عن اندماجها في الاقتصاد العالمي.

ومن بين المتغيرات التي كان الفضل لها في النهوض بالمحاسبة، عدم إمكانية المخطط المحاسبي الوطني لمسايرة التحولات والمتطلبات التي يتطلبها اقتصاد السوق، وذلك بعد أن أصبحت المعلومة المحاسبية والمالية أداة هامة في اتخاذ القرارات لعدة أطراف داخل المؤسسة وخارجها وعلى رأسهم المستثمرين والدائنين والتي لا يلبيها لهم المخطط المحاسبي الوطني بالشكل المناسب، فكان التحول نحو النظام المحاسبي المالي المستمد من المعايير الدولية للمحاسبة .

نتائج الدراسة

من خلال الدراسة الميدانية التي أجريناها على العينة التي تم اختيارها من المحاسبين ورؤساء المصالح بمؤسسة التوضيب وفنون الطباعة، وتحليل آرائهم وإجاباتهم استطعنا أن نستخلص النتائج التالية:

- ✓ أظهرت نتائج تحليل الاستبيان أن المعايير المحاسبية والمالية الدولية لا ترتبط بجودة المعلومات حسب آراء عينة الدراسة، بما معناه أن لجودة المعلومات عناصر أخرى غير المعايير المحاسبية من جهة، أو من جهة أخرى عدم ملائمة المعايير المحاسبة الدولية للمؤسسات الجزائرية.
- ✓ لا يرتبط عامل الجنس بنوعية المعلومات المتحصل عليها، أي أنه مهما كان القائم بإعداد القوائم المالية ذكرا كان أم أنثى، وهذا لا يمثل عائقا أمام إعطاء المعلومات المحاسبية بالجودة المطلوبة.
- ✓ إن العمر لا يعد من بين العناصر التي ترتبط بنوعية المعلومات المتحصل عليها، أي مهما كان سن الشخص المعد للقوائم المالية كبيرا أو صغيرا، فهذا لا يمثل فارقا بين إعطاء المعلومات المحاسبية بالصورة والجودة المطلوبة.
- ✓ تم تأكيد فكرة أن عامل الوظيفة لا ترتبط بجودة المعلومات.
- ✓ تم التأكد بأن عامل الخبرة يرتبط بجودة المعلومات، وذلك من خلال وجود فرق في جودة المعلومات التي يقدمها الأشخاص حسب خبراتهم.

التوصيات

من خلال النتائج السابقة التي تم التوصل إليها يمكن اقتراح التوصيات التالية:

ـ ينبغي عقد ندوات علمية بمشاركة مراكز البحث من أجل التعرف على أهم مشكلات تطبيق المعايير المحاسبية والمالية في الجزائر.

ـ لا بد من عدم تبني معايير المحاسبة الدولية حرفيا ومحاولة إسقاطها على البيئة الجزائرية، وذلك لتجنب الوقوع في المشاكل التي قد تضيع مزيدا من الوقت والمال وتعرقل السير العادي لنشاط المؤسسات، وهذا نظرا للبعد الموجود بين المرجعية التي بُنيت عليها المعايير والوضع الاقتصادي، السياسي والثقافي السائد في الجزائر.

ـمن الضروري تحديد إستراتيجية خاصة للرفع من مستوى تدريس المحاسبة، والقضاء على الضعف المبني أكثر على الجوانب التقنية.

ـ هناك ضرورة لإجراء تغييرات جذرية في مختلف جوانب الاقتصاد وليس فقط في الممارسات المحاسبية، وهذا حتى تلعب المعايير المحاسبية والمالية دورها التي وجدت من أجله.

ـ لا بد من بذل الكثير من الجهود البيداغوجية فيما يتعلق بالتكوين لمختلف مستعملي القوائم المالية، لتمكينهم من فهم هذه المرجعية الجديدة، وذلك من أجل ا لحد من الشك الناتج عن هذا التحول الجذري، وكذا نقص المعرفة حول معايير المحاسبة والمالية الدولية والتي تحول دون اتخاذ قرارات صائبة.

ـ يجب أن تلعب الجامعات والمعاهد والمدارس العليا دورها لتكوين كفاءات في هذا المجال، من خلال عقد اتفاقيات تعاون وتبادل الخبرات مع مكاتب المحاسبة الموجودة في الجزائر، وكل هذا لتطوير خبرات ومعارف الطالب الجامعي ووضعه على أرض الواقع.

قائمة
المراجع

الكتب:

1. أبو طالب يحي محمد، المعايير المحاسبية في ضوء نظرية المحاسبة، مصر، 2001.
2. أمين السيد أحمد لطفي، نظرية المحاسبة، الجزء الثاني، القاهرة، 2005- 2006.
3. حكمت أحمد الراوي، نظم المعلومات المحاسبية والمنظمة، الطبعة الأولى، مكتبة دار الثقافة للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، 1999.
4. الدهراوي كمال الدين، سمير كمال محمد، نظم المعلومات المحاسبية، دار الجامعة الجديدة للنشر، مصر، 2000.
5. شحاتة أحمد بسيوني، نظم المعلومات المحاسبية، الدار الجامعية للطباعة والنشر، مصر، 1995.
6. شنوف شعيب، محاسبة المؤسسة طبقا للمعايير المحاسبية الدولية، الجزء الأول، مكتبة الشركة بوداود، الجزائر، 2008.
7. عطية عبد الرحمن، المحاسبة العامة وفق النظام المحاسبي المالي (المخطط المحاسبي الجديد)، دار النشر جيطلي، برج بوعريريج، 2009.
8. قاسم عبد الرزاق محمد، نظم المعلومات المحاسبية الحاسوبية، الطبعة الأولى، مكتبة دار الثقافة للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، 1998.

الرسائل والمذكرات:

1. صالحي بوعلام، أعمال الإصلاح المحاسبي في الجزائر وآفاق تبني وتطبيق النظام المحاسبي، رسالة ماجستير(غير منشورة)، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، جامعة الجزائر، 2010.
2. صلاح حواس، التوجه الجديد نحو معايير الإبلاغ المالي الدولي، أطروحة دكتوراه (غير منشورة)، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، جامعة الجزائر، 2008.
3. روتال عبد القادر، التوجه نحو تطبيق المعايير المحاسبية والمالية الدولية في المؤسسات الجزائرية، رسالة ماجستير (غير منشورة)، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، جامعة الجزائر، 2009.
4. عكوش محمد أمين، أثر تطبيق معايير المحاسبة الدولية على المردودية المالية للمؤسسات الاقتصادية الجزائرية، رسالة ماجستير (غير منشورة)، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، جامعة الجزائر، 2010.

الملتقيات:

1. سعيدي يحيى، أوصيف لخضر ، أهمية تطبيق معايير المحاسبة الدولية في تحسين جودة الإفصاح المحاسبي، بحث مقدم ضمن فعاليات الملتقى الدولي حول "النظام المحاسبي المالي في مواجهة المعايير الدولية

للمحاسبة (IAS- IFRS) والمعايير الدولية للمراجعة (ISA):التحدي"، جامعة سعد دحلب، الجزائر، 13-14 ديسمبر 2011.

2. عبد الكريم سهام، صحراوي إيمان، دراسة تفصيلية لنظام المحاسبة المالية على المؤسسات الصغيرة في الجزائر، بحث مقدم ضمن فعاليات الملتقى الدولي حول الإطار المفاهيمي للنظام المحاسبي المالي الجديد وآليات تطبيقه في ظل المعايير الدولية (IAS- IFRS)، جامعة البليدة، 13_15 أكتوبر 2009.
3. عمورة جمال، الاهتلاكات وتدهور قيم التثبيتات في ظل النظام المحاسبي، بحث مقدم ضمن فعاليات الملتقى الدولي حول الإطار المفاهيمي للنظام المحاسبي المالي الجديد وآليات تطبيقه في ظل المعايير الدولية (IAS- IFRS)، جامعة البليدة، 13-15 أكتوبر 2009.
4. مخلوف أحمد ، دور معايير الإبلاغ المالي في توحيد النظام المحاسبي العالمي وإيجاد لغة مشتركة، بحث مقدم ضمن فعاليات الملتقى الدولي حول الإطار المفاهيمي للنظام المحاسبي المالي الجديد وآليات تطبيقه في ظل المعايير الدولية (IAS- IFRS)، جامعة البليدة، 13_15 أكتوبر 2009.
5. مزياني نور الدين، النظام المحاسبي المالي الجديد بين الاستجابة لمتطلبات تطبيق معايير المحاسبة الدولية وتحديات البيئة الجزائرية، بحث مقدم ضمن فعاليات الملتقى الدولي حول الإطار المفاهيمي للنظام المحاسبي المالي الجديد وآليات تطبيقه في ظل المعايير الدولية (IAS- IFRS)، جامعة البليدة، 13-15 أكتوبر 2009.
6. منصوري الزين، أهمية اعتماد المعايير المعايير الدولية للتقارير المالية وأبعاد الإفصاح والشفافية دراسة تحليلية تقييمية للنظام المحاسبي المالي الجديد المطبق في الجزائر، بحث مقدم ضمن فعاليات الملتقى الدولي حول "النظام المحاسبي المالي في مواجهة المعايير الدولية للمحاسبة (IAS- IFRS) والمعايير الدولية للمراجعة (ISA):التحدي"، جامعة سعد دحلب، الجزائر، 13-14 ديسمبر 2011.

فهرس

المحتويات

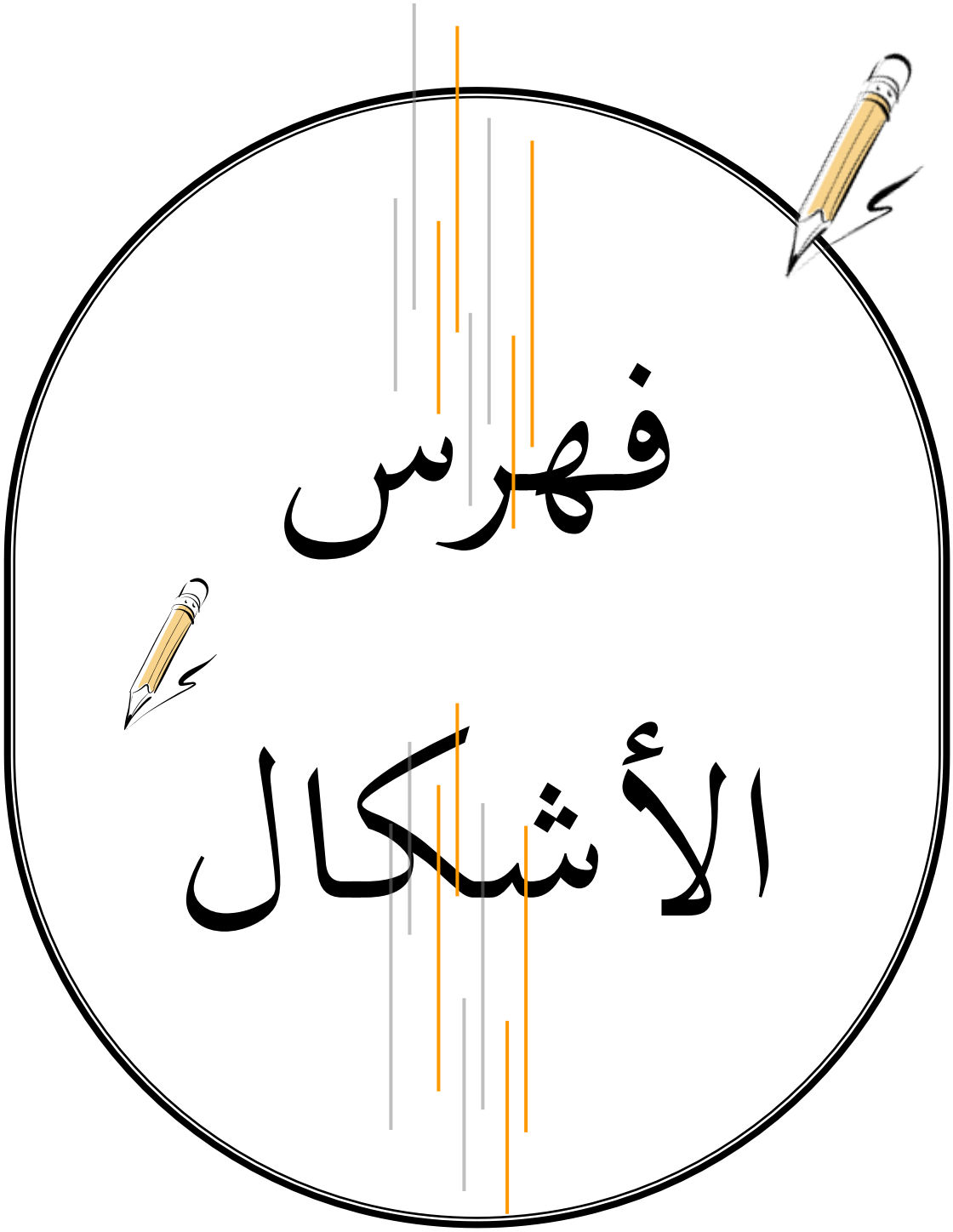
تشكر وتقدير
الإهداء
مقدمة عامة..... أ- د
الفصل الأول: البيئة المحاسبية في الجزائر
تمهيد..... 7
المبحث الأول: الإطار النظري للمحاسبة..... 7
المطلب الأول: نشأة المحاسبة والعوامل التي أدت إلى تطورها..... 7
الفرع الأول: لمحة تاريخية عن نشأة المحاسبة..... 7
الفرع الثاني: العوامل التي أدت إلى تطور المحاسبة..... 8
المطلب الثاني: تعريف المحاسبة وعلاقتها بالعلوم الأخرى..... 9
الفرع الأول: تعاريف المحاسبة..... 9
الفرع الثاني: علاقة المحاسبة بالعلوم الأخرى..... 10
المطلب الثالث: أهداف المحاسبة وأنواعها وكذا دورها كنظام للمعلومات..... 11
الفرع الأول: أهداف المحاسبة وأنواعها..... 11
الفرع الثاني: دور المحاسبة كنظام للمعلومات..... 12
المطلب الرابع: المعلومات المحاسبية..... 14
الفرع الأول: أنواع المعلومات المحاسبية..... 14
الفرع الثاني: خصائص المعلومات المحاسبية..... 15
الفرع الثالث: مستخدمي المعلومات المالية..... 15
المبحث الثاني: المخطط المحاسبي الوطني الجزائري ونقائصه..... 17
المطلب الأول: لمحة تاريخية عن المخطط المحاسبي الوطني الجزائري وإطاره القانوني..... 17
الفرع الأول: لمحة تاريخية عن المخطط الوطني المحاسبي..... 17
الفرع الثاني: الإطار القانوني للمخطط المحاسبي الجزائري..... 18
المطلب الثاني: مبادئ المخطط المحاسبي الوطني وأهدافه..... 19
الفرع الأول: مبادئ المخطط المحاسبي الوطني..... 19
الفرع الثاني: أهداف المخطط المحاسبي الوطني..... 19
المطلب الثالث: الإطار المحاسبي للمخطط الوطني الجزائري ونقائصه..... 20

الفرع الأول: الإطار المحاسبي للمخطط الوطني الجزائري..... 20
الفرع الثاني: نقائص المخطط المحاسبي الوطني الجزائري..... 25
المبحث الثالث: المخطط المحاسبي المالي..... 28
المطلب الأول: تعريف المخطط المالي المحاسبي وإطاره القانوني..... 28
الفرع الأول: تعريف النظام المالي المحاسبي..... 28
الفرع الثاني: الإطار القانوني للمخطط المالي المحاسبي..... 28
المطلب الثاني: أهداف ومبادئ النظام المحاسبي المالي..... 31
الفرع الأول: أهداف النظام المالي الجديد..... 31
الفرع الثاني: مبادئ النظام المحاسبي المالي..... 32
المطلب الثالث: الإطار المحاسبي للنظام المحاسبي الجديد..... 34
الفرع الأول: عرض القوائم المالية وقائمة الحسابات..... 34
الفرع الثاني: عناصر المركز المالي..... 36
خاتمة الفصل الأول..... 38
الفصل الثاني: المعايير الدولية للمحاسبة
تمهيد..... 40
المبحث الأول: التوافق المحاسبي..... 41
المطلب الأول: أسباب وجود التنوع المحاسبي بين الدول..... 41
الفرع الأول: النظم القانونية وأنظمة الضرائب..... 41
الفرع الثاني: النظام الاقتصادي..... 41
الفرع الثالث: النظام السياسي..... 41
الفرع الرابع: المستوى التعليمي..... 41
الفرع الخامس: التعداد السكاني..... 42
الفرع السادس: الديانة..... 42
المطلب الثاني: مفهوم وطبيعة التوافق المحاسبي..... 42
الفرع الأول: تعريف التوحيد المحاسبي..... 42
الفرع الثاني: المعايرة المحاسبية..... 43
الفرع الثالث: مفهوم التوافق المحاسبي..... 43

المطلب الثالث: فوائد ومعوقات التوافق المحاسبي الدولي..... 44
الفرع الأول: فوائد التوافق المحاسبي الدولي..... 44
الفرع الثاني: معوقات التوافق المحاسبي..... 46
المطلب الرابع: الجهود المبذولة للتوافق المحاسبي الدولي والإقليمي..... 48
الفرع الأول: المنظمات الإقليمية..... 48
الفرع الثاني: المنظمات الدولية..... 49
المبحث الثاني: لجنة معايير المحاسبة الدولية..... 51
المطلب الأول: مداخل إصدار المعايير المحاسبية ومحاولات وضعها على المستوى الدولي... 51
الفرع الأول: مداخل إصدار المعايير المحاسبية في الدول..... 51
الفرع الثاني: محاولات وضع معايير على المستوى الدولي..... 52
المطلب الثاني: نشأة ومراحل تطور لجنة معايير المحاسبية الدولية..... 53
الفرع الأول: نشأة لجنة معايير المحاسبية الدولية..... 53
الفرع الثاني: مراحل تطور لجنة معايير المحاسبية الدولية..... 54
المطلب الثالث: هيئات لجنة معايير المحاسبية الدولية والهيكلة الجديدة لها..... 55
الفرع الأول: هيئات لجنة معايير المحاسبية الدولية..... 55
الفرع الثاني: هيكلة لجنة معايير المحاسبة الدولية..... 56
المطلب الرابع: خطوات إصدار معيار محاسبي وشكله التقليدي ومزايا تطبيقه..... 56
الفرع الأول: خطوات إصدار معيار محاسبي..... 56
الفرع الثاني: الشكل التقليدي للمعيار..... 57
الفرع الثالث: مزايا تطبيق المعايير الدولية..... 57
المبحث الثالث: المعايير الدولية للمحاسبة وتجارب بعض الدول للتوافق معها..... 59
المطلب الأول: المعايير الدولية للمحاسبية..... 59
المطلب الثاني: معايير الإبلاغ المالي..... 63
المطلب الثالث: تجارب بعض الدول للتوافق مع المعايير الدولية..... 67
الفرع الأول: موقف مختلف الاقتصاديات من هذه المعايير..... 67
الفرع الثاني: موقف بعض الدول العربية من المعايير المحاسبية الدولية..... 68
خاتمة الفصل الثاني..... 69

الفصل الثالث: علاقة المعايير المحاسبية الدولية بجودة المعلومات

المبحث الأول: تقديم مؤسسة التوضيب وفنون الطباعة 71
المطلب الأول: نشأة وتعريف مؤسسة التوضيب وفنون الطباعة..... 71
الفرع الأول: نشأة وتطور مؤسسة التوضيب وفنون الطباعة..... 71
الفرع الثاني: التعريف بمؤسسة التوضيب وفنون الطباعة..... 71
المطلب الثاني: الهيكل التنظيمي لمؤسسة التوضيب وفنون الطباعة **EMBAG**..... 72
المطلب الثالث: نشاط المؤسسة وأهدافها..... 75
الفرع الأول: نشاط المؤسسة..... 75
الفرع الثاني: أهدافها..... 77
المطلب الرابع: المشاكل التي تواجه المؤسسة..... 77
المبحث الثاني: منهجية وعينة الدراسة..... 78
المطلب الأول: عينة الدراسة..... 78
المطلب الثاني: أداة جمع البيانات..... 78
المطلب الثالث: أساليب التحليل الإحصائي للبيانات..... 78
المبحث الثالث: تحليل نتائج الاستبيان..... 79
المطلب الأول: تحليل نتائج البيانات الشخصية..... 79
المطلب الثاني: تحليل نتائج أسئلة الدراسة..... 80
الفرع الأول: تحليل نتائج المحور الأول..... 80
الفرع الثاني: تحليل نتائج المحور الثاني..... 84
المطلب الثالث: اختبار فرضيات الدراسة..... 87
خاتمة عامة..... 92
قائمة المراجع..... 95
الفهرس العام..... 98
فهرس الأشكال..... 103
فهرس الجداول..... 105
الملاحق..... 107



فهرس الأشكال

رقم الشكل	البيان	الصفحة
1 -2	مراحل التوحيد المحاسبي	43
1 -3	الهيكل التنظيمي لمؤسسة التوضيب وفنون الطباعة EMBAG	74

فهرس
الجداول

رقم الجدول	البيان	الصفحة
1 -1	التمييز بين مصطلح البيانات ومصطلح المعلومات.	13
1 -2	عرض مختصر للمعايير المحاسبية الدولية.	57
1 -3	البطاقة الفنية لمؤسسة التوضيب وفنون الطباعة EMBAG.	72
2 -3	عدد العمال في مؤسسة التوضيب وفنون الطباعة.	75
3 -3	منتوجات المؤسسة لأربع سنوات الأخيرة.	75
4 -3	مبيعات المؤسسة لأربع سنوات الأخيرة.	76
5 -3	توزيع عينة الدراسة حسب الجنس	79
6 -3	توزيع عينة الدراسة حسب العمر.	79
7 -3	توزيع عينة الدراسة حسب الوظيفة.	80
8 -3	توزيع عينة الدراسة حسب الخبرة	80
9 -3	القوائم المالية حسب النظام المالي الجديد أداة هامة للإفصاح عن المعلومات المالية.	80
10 -3	المعلومات الواردة في القوائم المالية والمعدة حسب النظام المالي الجديد كافية لتلبية احتياجات المستخدمين.	81
11 -3	يضمن النظام المحاسبي المالي (SCF) ملاءمة المعلومات المحاسبية للمستخدمين.	81
12 -3	يمكن النظام المحاسبي المالي (SCF) المستخدمين من مقارنة المعلومات المحاسبية.	82
13 -3	يضمن النظام المحاسبي المالي (SCF) الموثوقية في المعلومات المحاسبية.	82
14 -3	خاصية الملاءمة من أهم خصائص جودة المعلومات المحاسبية.	83
15 -3	خاصية الموثوقية مهمة من أجل جودة المعلومات المحاسبية.	83
16 -3	تلبي القوائم المالية التي أتت بها المعاير المحاسبية والمالية الدولية طموحات الأطراف ذات العلاقة (المساهمين، المقرضين، الشركاء).	84
17 -3	توفر البيانات المالية المبنية على أساس المعايير المحاسبية والمالية الدولية معلومات قيمة في اتخاذ القرارات.	84
18 -3	تتطلب المعايير المحاسبية والمالية الدولية سوق مالية فعالة.	85
19 -3	تسعى المعايير المحاسبية والمالية الدولية إلى إرضاء المستثمرين بالدرجة الأولى.	85
20 -3	تسمح المعايير المحاسبية والمالية الدولية بتقييم الاستثمارات من قبل المستثمرين الأجانب.	86

3- 21	استعمال الشركات للمعايير المحاسبية والمالية الدولية يمكنها من دخول الأسواق المالية الدولية.	86
3- 22	ملخص النتائج المحصل عليها من الاستبيان.	87
3- 23	ملخص نتائج اختبار الفرضية الأولى.	87
3- 24	ملخص نتائج اختبار كريسكال-واليس (Kruskal-Wallis Test) للجنس/جودة المعلومات.	88
3- 25	ملخص نتائج اختبار كريسكال-واليس (Kruskal-Wallis Test) للعمر/جودة المعلومات.	88
3- 26	ملخص نتائج اختبار كريسكال-واليس (Kruskal-Wallis Test) للوظيفة/جودة المعلومات.	89
3- 27	ملخص نتائج اختبار كريسكال-واليس (Kruskal-Wallis Test) للخبرة/جودة المعلومات.	89
3- 28	ملخص نتائج اختبار فرضيات الدراسة	90

الملحق رقم (1): استمارة الاستبيان

جامعة محمد بوضياف _ المسيلة _

كلية العلوم الاقتصادية والعلوم التجارية وعلوم التسيير

قسم العلوم التجارية

استبيان

يقوم الطالب بإعداد مذكرة تخرج بعنوان " **المعايير المحاسبية والمالية الدولية وعلاقتها مع جودة المعلومات بالمؤسسات الجزائرية** "، والذي يندرج ضمن متطلبات الحصول على درجة الماستر في العلوم التجارية، تخصص محاسبة وتدقيق، بجامعة محمد بوضياف بالمسيلة؛ وبغرض إتمام هذه الدراسة أستسمحكم أن تتفضلوا بالمشاركة في إتمام هذا الموضوع بالإجابة على الأسئلة الموجودة بهذه الاستبيان، وهذا من خلال الإدلاء بآرائكم كمهنيين مختصين في مجال المحاسبة. كما نلتمس من سيادتكم الإجابة على جميع الأسئلة بعناية، وأحيطكم علما أن إجابتكم لن تستخدم إلا لأغراض البحث العلمي.

وأخيرا أشكر لكم حسن تعاونكم.

الطالب: عبدلي خالد

الرجاء الإجابة على الأسئلة عن طريق وضع إشارة (×) أمام الخيار الذي يتوافق مع رأيكم.

أولا: البيانات الشخصية

1ـ الجنس: ذكر ☐ أنثى ☐

2ـ العمر: 35 سنة أو أقل ☐ أكبر من 35 سنة ☐

3ـ الوظيفة:

أ ـ محاسب ☐ ب ـ رئيس مصلحة ☐

ج ـ أخرى أذكرها:.....

4ـ الخبرة:

أقل من 05 سنوات ☐ أكثر من 05 سنوات ☐

ثانيا: مدى ملاءمة النظام المالي الجديد لمتطلبات مؤسسة التوضيب وفنون الطباعة.

الرقم	البيـــان	موافق بشدة	موافق	محايد	غير موافق	غير موافق بشدة
1.	القوائم المالية حسب النظام المالي الجديد أداة هامة للإفصاح عن المعلومات المالية.					
2.	المعلومات الواردة في القوائم المالية والمعدة حسب النظام المالي الجديد كافية لتلبية الأطراف الأخرى.					
3.	يضمن النظام المحاسبي المالي (SCF) ملاءمة المعلومات المحاسبية للمستخدمين.					
4.	يمكن النظام المحاسبي المالي (SCF) المستخدمين من مقارنة المعلومات المحاسبية.					
5.	يضمن النظام المحاسبي المالي (SCF) الموثوقية في المعلومات المحاسبية.					
6.	خاصية الملاءمة من أهم خصائص جودة المعلومات المحاسبية.					
7.	خاصية الموثوقية مهمة من أجل جودة المعلومات المحاسبية.					

ثالثا: مدى توجه المعايير المحاسبية والمالية الدولية نحو اقتصاد السوق.

الرقم	البيان	موافق بشد	موافق	محايد	غير موافق	غير موافق بشدة
8	تلبي القوائم المالية التي أتت بها المعاير المحاسبية والمالية الدولية طموحات الأطراف ذات العلاقة (المساهمين، المقرضين، الشركاء).					
9	توفر البيانات المالية المبنية على أساس المعايير المحاسبية والمالية الدولية معلومات قيمة في اتخاذ القرارات.					
10	تتطلب المعايير المحاسبية والمالية الدولية سوق مالية فعالة.					
11	تسعى المعايير المحاسبية والمالية الدولية إلى إرضاء المستثمرين بالدرجة الأولى.					
12	تسمح المعايير المحاسبية والمالية الدولية بتقييم الاستثمارات من قبل المستثمرين الأجانب.					
13	استعمال الشركات للمعايير المحاسبية والمالية الدولية يمكنها من دخول الأسواق المالية الدولية.					

الملحق (2): نتائج اختبار مستوى الثبات والتوزيع الطبيعي.

اختبار مستوى الثبات

Reliability Statistics

Cronbach's Alpha	N of Items
,804	13

اختبار التوزيع الطبيعي

Tests of Normality

	Kolmogorov-Smirnov(a)			Shapiro-Wilk		
	Statistic	df	Sig.	Statistic	df	Sig.
section2	,156	12	,200(*)	,958	12	,761

* This is a lower bound of the true significance.
a Lilliefors Significance Correction

الملحق (3): نتائج اختبار الفرضية الثانية

الفرضية (أ)

Tests of Normality

	Kolmogorov-Smirnov(a)			Shapiro-Wilk		
	Statistic	df	Sig.	Statistic	df	Sig.
sex	,374	12	,000	,640	12	,000

a Lilliefors Significance Correction

Kruskal-Wallis Test

Ranks

	sex	N	Mean Rank
section2	1,00	7	5,93
	2,00	5	7,30
	Total	12	

Test Statistics(a,b)

	section2
Chi-Square	,423
df	1
Asymp. Sig.	,515

a Kruskal Wallis Test
b Grouping Variable: sex

الفرضية (ب)

Tests of Normality

	Kolmogorov-Smirnov(a)			Shapiro-Wilk		
	Statistic	df	Sig.	Statistic	df	Sig.
age	,499	12	,000	,465	12	,000

a Lilliefors Significance Correction

Kruskal-Wallis Test

Ranks

	age	N	Mean Rank
section2	1,00	10	5,90
	2,00	2	9,50
	Total	12	

Test Statistics(a,b)

	section2
Chi-Square	1,667
df	1
Asymp. Sig.	,197

a Kruskal Wallis Test
b Grouping Variable: age

الفرضية (ج)

Tests of Normality

	Kolmogorov-Smirnov(a)			Shapiro-Wilk		
	Statistic	df	Sig.	Statistic	df	Sig.
fonction	,262	12	,022	,781	12	,006

a Lilliefors Significance Correction

Kruskal-Wallis Test

Ranks

	fonction	N	Mean Rank
section2	1,00	4	7,13
	2,00	3	8,33
	3,00	5	4,90
	Total	12	

Test Statistics(a,b)

	section2
Chi-Square	1,887
df	2
Asymp. Sig.	,389

a Kruskal Wallis Test
b Grouping Variable: fonction

الفرضية (د)

Tests of Normality

	Kolmogorov-Smirnov(a)			Shapiro-Wilk		
	Statistic	df	Sig.	Statistic	df	Sig.
experience	,417	12	,000	,608	12	,000

a Lilliefors Significance Correction

Kruskal-Wallis Test

Ranks

	experience	N	Mean Rank
section2	1,00	8	4,63
	2,00	4	10,25
	Total	12	

Test Statistics(a,b)

	section2
Chi-Square	6,513
df	1
Asymp. Sig.	,011

a Kruskal Wallis Test
b Grouping Variable: experience

ملخص:

في ضوء عصر جديد من تكنولوجيا المعلومات والاتصالات، وزيادة اتساع الأسواق المالية وتخطي المعاملات المجالين المحلي والإقليمي، تعاظمت أهمية المحاسبة ودورها في جودة المعلومات المتحصل عليها. هدفت الدراسة الحالية إلى التطرق إلى المعايير المحاسبية والمالية وعلاقتها بجودة المعلومات المحاسبية، وذلك باستخدام المنهج الوصفي التحليلي وبالاعتماد على الاستبيان الذي تم تحليله عن طريق برنامج SSPS.

أشارت النتائج التطبيقية بمؤسسة التوضيب وفنون الطباعة إلى أن المعايير المحاسبية والمالية الدولية لا ترتبط بجودة المعلومات، كما بينت أن عامل الجنس والعمر والوظيفة بدورها لا ترتبط بنوعية المعلومات المتحصل عليها، وتم التأكيد بأن عامل الخبرة فقط يرتبط بجودة المعلومات.

الكلمات المفتاحية: المعايير المحاسبية والمالية الدولية، جودة المعلومات المحاسبية، التوافق المحاسبي.

Résumé

Le monde d'aujourd'hui, tout est rapide à cause des nouvelles technologies, de la mondialisation, et du développement non seulement de la communication mais aussi de l'information. Tous les pays, les entreprises et les multinationales veulent s'ouvrir sur le monde, s'élargissent sur des nouveaux marchés c'est pourquoi la comptabilité s'est développée en jouant un rôle primordial dans le monde des affaires.

La comptabilité joue un rôle très important dans l'obtention de l'information et de sa qualité. Le but de l'étude des normes comptable et financière ont une relation étroite avec et sur la qualité des données de l'information économique et de comptabilité en utilisant la méthode descriptive analytique en s'appuyant sur un questionnaire étudié et analysé sur la méthode : SPSS.

Les résultats de cette étude ont était appliqués sur l'entreprise – EMBAG- ' Société Des Emballages & Art Graphiques'' ont démontré que les normes internationales comptables et financière ne se lient en aucun cas avec la qualité de l'information. Ces résultats ont démontré aussi que les facteurs : de l'âge, du sexe et de la fonction n'interprètent pas aussi l'information et sa qualité. Ce pendant y'a que le facteur de l'expérience et de l'ancienneté qui favorisent vraiment la qualité et la fiabilité de l'information comptable et financière.

Mots clés : Les normes internationales comptables et financière, La qualité de l'information comptable, L'unification et l'accord comptable.