



## مطبوعة بيداغوجية تحت عنوان:

# محاضرات في مقياس المعايير المحاسبية الدولية

موجهة لطلبة: -مستوى ماستر. تخصص: محاسبة ومالية معمقة

من إعداد الدكتور: بودور شوريب قسم: قسم علوم التسيير

## المقدمة:

تطورت المحاسبة عبر مرور الأزمنة استجابة للاحتياجات، وحدثت فيها تغييرات تدريجية في الأساليب والمفاهيم المحاسبية، ولكن الحاجة لممارسة المحاسبة الحديثة كانت ملزمة وضرورية لملاحقة العلاقات والأنماط الاقتصادية المتغيرة للمحاسبة، ثم استخدام الكثير من الأساليب والمفاهيم لفترة طويلة إلى أن تغيرت الظروف التي كانت تفرضها، وحسب ما ورد عن بعض الاساتذة المختصين في علم المحاسبة فإن التغير في هدف المحاسبة من خلال الكتابات والدراسات في أواخر العشرينات وأوائل الثلاثينات من القرن الماضي، كان قاصرا على عرض المحاولات للإدارة والدائنين، ثم اتجه إلى تقديم المعلومات المالية للمستثمرين والمساهمين، وكان ذلك نتيجة ضغط القطاعات المالية والهيئات المشرفة على مبادلات الأسهم ولم يكن نتيجة ضغط المحاسبين. وخلال نهاية القرن الماضي حدثت تطورات جذرية في المناخ الاقتصادي والاجتماعي الذي تعمل فيه المحاسبة، فلو نظرنا على سبيل المثال إلى كثير من الأفكار والأساليب المحاسبية المتداولة في العالم لوجدنا أنها من إفرازات الطبيعة الديناميكية للمحاسبة وتجسيد قدرتها على مواكبة التطور المستمر في العوامل البيئية المحيطة، اقتصادية واجتماعية وسياسية.

في ظل الاتجاه المتنامي لعولمة معايير المحاسبة الدولية ، الامر الذي يحتم على الدول الراغبة في الاندماج في الاقتصاد العالمي ان تتكيف و متطلبات معايير المحاسبة الدولية و من اجل مواكبة هذه التطورات كان لزاما على الجزائر القيام باصلاحات جذرية على نظامها المحاسبي ليستجيب لمتطلبات اقتصاد السوق من جهة و من جهة ثانية لتحقيق التوافق بين الممارسات المحاسبية في الجزائر و متطلبات معايير المحاسبة الدولية عبر تكييف النظام المحاسبي الجزائري مع اسس و قواعد معايير المحاسبة الدولية .

يستمد موضوع المعايير المحاسبية الدولية اهمية، من الاتجاه المتزايد نحو الانسجام وتوافق التطبيقات والممارسات المحاسبية على الصعيد الدولي، الأمر الذي يحتم على كل دولة راغبة بالاندماج في الاقتصاد العالمي كالجزائر ، الاعتماد على المعايير المحاسبية الدولية أو على الأقل تكييف أنظمتها المحاسبية لضمان الفهم والقراءة الموحدة للمستخدمي القوائم المالية.

**الاهداف المنتظرة من سلسلة المحاضرات حول مقياس المعايير المحاسبية الدولية :** سنحاول من خلال هذه المطبوعة الوصول الى الاهداف التالية:

- إبراز مراحل التطور التاريخي الذي عرفته التطبيقات المحاسبية على المستوى الدولي، على قاعدة مسايرة التحولات الاقتصادية المتلاحقة، الناتجة عن التطور والانتشار الكبيرين للأنشطة الاقتصادية في العالم عبر الشركات المتعددة الجنسيات؛
- إبراز ملامح الإطار الدولي للتوحيد والتوافق المحاسبين، بعرض الظروف التي جاء فيها هذا الإطار، أهميته، بنيته، اهتماماته؛
- وكنتيجة لما سبق، إبراز نتائج التجربة الجزائرية في ميدان الإصلاح المحاسبي، من خلال تبني الجزائر لنظامها المحاسبي المالي في ظل تطور الأوضاع الاقتصادية والسبل الكفيلة بتفعيلها .

ارتائنا في هذا المجال كذلك ان نخصص جانباً من هذه المطبوعة (المقسمة الى ثلاثة فصول) التعرف على اهم المشاكل و التحديات التي تعرضت لها المحاسبة الدولية ، و إلى المجهودات التي قامت بها المنظمات والجمعيات الدولية في مجال البحث المحاسبي الدولي، مركزين في هذا الإطار على مفهوم التوافق المحاسبي الدولي، والى مختلف التأثيرات البيئية و الثقافية على المحاسبة والعوامل التي ساهمت في تغيير البيئة المحاسبية.

كما اردنا تخصيص جانب اخر من هذا الموضوع حول التطور التاريخي لمعايير المحاسبية بين الشركات الدولية انطلاقاً من اهمية و دواعي الحاجة الى هذه المعايير ،مع تحديد و تطبيق مفاهيم المحاسبة المالية، و خاصة منها المفاهيم و الاسس التي يقوم عليها منهج القيمة العادلة، اما الجانب الاخير من هذا الموضوع فقد تم تخصيصه حول مدى تكيف النظام المحاسبي المالي مع معايير المحاسبية الدولية و معايير الابلاغ المالي الدولي.

## الفصل الاول: تأثير العولمة على المحاسبة وانعكاساتها على الممارسات المحاسبية

تعد العولمة من المفاهيم التي اجتاحت القرن العشرين وتغلغت في نواحي عديدة من الحياة مؤثرة في جوانبها الاقتصادية والفكرية والثقافية بصورة ملحوظة من خلال التغيير الذي طرأ على جوانب الحياة عامة ولاسيما الاقتصادية منها وهو ما اثر على مهنة المحاسبة لارتباطها المباشر مع عالم الاقتصاد. ما هو مفهوم العولمة، تطورها وإبعادها والعوامل المؤثرة فيها .... ؟ ما هي مراحل تطور الفكر المحاسبي عبر العصور وطبيعة ودوافع الاهتمام بالمحاسبة من خلال الجهود التي بذلت من طرف المنظمات المحاسبية الدولية حول موضوع التنسيق والتوافق المحاسبي على المستوى الدولي؟

### 1- العولمة والتغيرات المعاصرة في الأبحاث المحاسبية الدولية :

بدأت آثار العولمة على المحاسبة وتطبيقاتها مع مطلع القرن الماضي الذي عرف انعقاد مؤتمرات دولية للمحاسبة ساهمت إلى حد كبير في التأكيد على أهمية تطوير المعايير المحاسبية الدولية فمند المؤتمر الأول للمحاسبين سنة 1904 بسانت لويس بولاية ميسوري بالولايات المتحدة الأمريكية برعاية جمعيات المحاسبين القانونيين الأمريكيين الذي تركز البحث فيه حول إمكانية توحيد القوانين المحاسبية بين مختلف دول العالم ،وقد أسفرت هذه المؤتمرات التي كانت نتيجة الضغوط المتزايدة بين مستخدمي القوائم المالية من مساهمين ومستثمرين ودائنين ونقابات وأبحاث تجارية ومنظمات دولية وأجهزة حكومية، عن تشكيل عدة منظمات مهنية ومحاسبية استهدفت وضع المعايير الدولية وتهيئة المناخ اللازم لتطبيق المعايير المحاسبية.

**1-1 مفهوم العولمة وتطورها ومدى قبولها:** لقد غيرت العولمة والتقدم التكنولوجي طريقة تنظيم الأعمال والحكومات والمجتمعات ويعتبر نموذج الأعمال الجديد من القوى الدافعة لهذه التغيرات ونموذج الأعمال الجديد هذا يعد فلسفة وتغلغلا للطاقات البشرية لبناء البيئة الأساسية اللازمة لخلق المعرفة.

إن أسلوب استجابة الدول النامية للقوى الراهنة الدافعة للعولمة سيكون لها أثر رئيسي على مستوى المعيشة ومعدلات النمو ونوعية الحياة وعمليات التنمية في تلك الدول مستقبلا، وبالطبع سيكون من الصعب تبني نموذج الأعمال الجديد في الدول التي تتسم بجمود هياكل إدارة الشركات، وتنتشر تلك الهياكل بشكل أساسي في المجتمعات التي تكثر فيها الصراعات أو التوترات. ونتيجة لذلك ستتخلف تلك الدول عن ملاحقة تلك موجة العولمة بدرجة أكبر من تخلفها عن ملاحقة أمواج العولمة السابقة، وهناك دول نامية تتسم بالمرونة في تسييرها مما يمكنها من التكيف بشكل سريع مع احتمال مواجهتها لصعوبات في وضع الأطر اللازمة لهذا التغيير. يتمثل اتجاه التغيير في المستقبل في مرونة الإنتاج ومرونة الهياكل التنظيمية، ولذلك يجب على كثير من الدول النامية الاستمرار في تحسين نوعية النظم التعليمية وهياكل البنية الأساسية

وبشكل خاص الاتصالات والنقل حيث يساعد ذلك في تمكينها من المنافسة بشكل أكثر كفاءة في الأسواق المحلية والإقليمية وبالنسبة لبعض الصناعات في الأسواق العالمية.

وفي الآونة الأخيرة بدأ التوجه العالمي نحو عولمة كثير من مناحي الحياة الاقتصادية والاجتماعية والسياسية والثقافية والإعلامية، ويبدو أن عولمة الاقتصاد من أبرز مظاهر هذه المدة من الزمن، فقد ارتفع عدد الشركات متعددة الجنسيات بشكل كبير في العقد الأخير من القرن العشرين. كما بدأت كثير من الأسواق المالية (البورصات) تأخذ شكل العالمية، بل انضم بعضها إلى المنظمة الدولية لهيئات أسواق الأوراق المالية IOSCO التي تشترط في المنضمين لها، الالتزام بقواعد محددة ومعايير محاسبة موحدة إلى حد ما. ليس هذا فقط، بل لقد شملت أسواق البورصة في جل دول السوق الأوروبية وفي معظم بلدان العالم. ولم تكن المحاسبة في مختلف الدول بمعزل عن تلك التطورات حيث يتضح ذلك من خلال تزايد عدد الشركات التي تتبع المعايير المحاسبية الدولية في إعداد بياناتها المالية في مختلف الدول بما فيها الدول النامية.<sup>1</sup>

**1-1-1 مفهوم العولمة:** ناقش العديد من الكتاب مفهوم العولمة من وجهات نظر عديدة: اجتماعية؛ ثقافية؛ سياسية؛ واقتصادية كلا من منطلقه الفكري، إلا أنه من أجل الوقوف السليم على مفهوم العولمة يجب أن نبدأ من المعنى اللغوي للكلمة، فالعولمة هي الترجمة لكلمة Globalisation والمأخوذة من كلمة Glob التي تعني الكرة الأرضية ومنه إلى المعنى الشمولي للعالم أو الكوكبية كما ترجمها البعض.

وعرف معجم Webster العولمة أنها "اكتساب الشيء طابع العالمية وبخاصة جعل نطاق تطبيقه عالمياً، وكما عرفت العولمة من المنظور الاقتصادي بأنه: "تحول العالم إلى منظومة من العلاقات الاقتصادية المتشابكة التي تزداد تعقيداً لتحقيق سيادة نظام اقتصادي واحد فيه يتبادل العالم الاعتماد بعضه على بعض في كل من الخدمات والسلع والمنتجات والأسواق ورؤوس الأموال والعمالة والخبرة، حيث لا قيمة لرؤوس الأموال دون استثمارات، ولا قيمة للسلع دون أسواق تستهلكها بالإضافة إلى أنه منذ بدأ تطور وتضخم الشركات متعددة الجنسيات فقد تطورت العولمة اقتصادياً ومعلوماتياً وأدى تعمق هذا التطور إلى الإسراع بتضخم هذه الشركات بدءاً من زيادة قدرتها الاستفادة من فروق الأسعار أو نسب الضرائب وانتهاء بتركيز الإنتاج من المكان الأرخص ونقله إلى الاستهلاك في المكان الأعلى على مستوى الكرة الأرضية، ولما لا والعولمة هي صناعة الأسواق التي تضمن عالمية الاستيراد والتصدير".<sup>2</sup>

<sup>1</sup> - عبد الحميد مانع الصيغ، مجلة الإداري، العولمة وتأثيرها على المعايير المحاسبية الدولية وانعكاساتها على التطبيقات المحاسبية في الدول النامية، العدد 90، بيروت، سبتمبر 2002، ص 65.

<sup>2</sup> العابد عز الدين محمد، العولمة أقرب الخيال منها إلى التنمية الاقتصادية الحقيقية، مجلة الرشيد المصرفي، العدد الثاني، السنة الثانية، العراق، 2001، ص 11.

ونلاحظ مما سبق أن العولمة بمعناها الشمولي تعني اختراق الحدود والحواجز المادية بين دول العالم وتحويل العناصر الأساسية للمجتمعات وتذويبها في مجتمع واحد يلغي الفروقات الحضارية والاقتصادية والسياسية ويضعها في قالب موحد، وعليه فإن نطاق العولمة يمكن أن يتحدد بأربعة جوانب أساسية هي:

أ- الجانب الفكري والثقافي.

ب- الجانب السياسي.

ج- الجانب الاجتماعي والحضاري.

د- الجانب الاقتصادي وهو أكثر الجوانب وضوحا.

هذه الجوانب تتضمن أربعة أهداف أساسية لعولمة فكرية وسياسية واجتماعية واقتصادية. فقد عرفت العولمة أيضا بأنها غياب الحدود والحواجز بين الأمم للتجارة وأنها التغير في النماذج التقليدية للعالمية في الإنتاج والاستثمارات، التجارة، الاتصالات الداخلية بين المصالح للأعمال والمجتمع.

إن العولمة هي تلك العملية التي يتخذ فيها الاقتصاد بعدا عالميا<sup>1</sup>، فمعنى العولمة من حيث الاشتقاق حسب المصادر الأوروبية يدور حول جعل شيء ما على مستوى عالمي، وقد قال أحد الكتاب معرّفا العولمة<sup>2</sup> " أنها ظاهرة متعددة الأبعاد في صورة متشابكة تخص انتقال المنتجات والخدمات والأفكار والأشخاص، ورؤوس الأموال والاستثمارات الخارجية." وإذا كانت مفاهيم الباحثين للعولمة متباينة لدرجة أن بعضهم صنفها إلى مجموعات أي حسب البعد الذي يركز عليه، مما أنتج لديهم عدة عولمات "اقتصادية وسياسية وثقافية وإيديولوجية واتصالية".<sup>3</sup>

فإن بعض الدراسات تشير إلى أن علماء الاقتصاد هم أول من وضع المعاني الأولى للعولمة على الرغم من اختلافهم في دقة معناها وبجدر التنويه إلى أن بعض الباحثين يفرق بين العولمة والعالمية، فالعالمية تعني تفتح العالم على الثقافات الأخرى مع الاحتفاظ بالاختلاف الإيديولوجي كما يفرقون بينها وبين النظام الدولي الذي يعني التعاون بين دولة وأخرى أوعده دول فيما بينها، بينما العولمة تعاون بين جميع الدول والمؤسسات، وعليه فالعولمة ديناميكية جديدة تبرز داخل دائرة العلاقات الدولية من خلال تحقيق درجة عالية من الكثافة والسرعة في عملية انتشار المعلومات والمكتسبات التقنية والعملية للحضارة

<sup>1</sup> Anne H SOUKHNOV, Encata-world English Dictionary , First edition ST /Martin 's ,New York ,1999 , P98.

<sup>2</sup> -Brunot BENOIT, La Mondialisation en Fiches –genèse- acteurs en jeux, Edition breal- Paris, 2005, P 144.

<sup>3</sup> باسم علي جرسان، العولمة والتحدي الثقافي، الطبعة الأولى، دار الفكر العربي، بيروت، 2001، ص 19.

والتي يتزايد فيها دور العامل الخارجي في تحديد مصير الأطراف الوطنية المكونة لهذه الدائرة المندمجة وبالتالي لهوامشها أيضا<sup>1</sup> و من خلال هذه التعريفات والمواقف يمكن الإشارة إلى ما يلي:<sup>2</sup>

- إن آليات الرأسمالية هي التي تقوم حركة العولمة.
- ارتباط العولمة بنتائج التقدم العلمي والتقني كما جاء في تعريف الاقتصادي الأستاذ برهان غليون.
- إن أغلب التعارف ترتكز على الجانب الاقتصادي على حساب جوانب أخرى، حيث تكون الحركة الاقتصادية محور نشاط نظام العولمة التي لا تخرج عن تكثيف العلاقات الرأسمالية.

**1-1-2 تطور العولمة:** قبل التطرق لهذا الموضوع، نشير في البداية إلى أنه تم طرح عدة تساؤلات بشأن تطور العولمة هل العولمة تتشكل تلقائيا أم أنها موجهة...؟ وهل هي أداة جديدة لنظام دولي قديم يتكيف مع التطور التاريخي ومع المتغيرات الحديثة بهدف استمرار الهيمنة؟ تعود بدايات استخدام مصطلح العولمة إلى كتابين صدر في القرن الماضي، الأول لمارشال لوجان " حرب وسلام في القرية الكونية " والثاني لبريزسكي " أمريكا والعصر التكنولوجي " <sup>3</sup>. أما عن التطور التلقائي للعولمة فلا بد من الإشارة إلى أنه كما صنع الأقوياء التاريخ بكل ما يشمل من تقدم علمي وتقني فقد سادت ثقافتهم السياسية ومفاهيمهم الاقتصادية، وهامهم اليوم يتحكمون في دواليب التسيير بالعالم من خلال هذه القيم والسلوكيات إلى حد ما، وإذا كان التاريخ في الماضي قد صنعت دولة، فإن تاريخ اليوم تصنعه أكثر من دولة ولكن بنسب مختلفة تعادل ما تملكه كل دولة من خدمات ومؤسسات متنوعة اقتصادية، ومالية وعسكرية وإعلامية وثقافية وليس العالم كله.

ويتفق روبرتسون مع هذا النمو لتطور العولمة بعودته إلى نشأة العولمة مع ظهور الدولة القومية الموحدة منذ حوالي منتصف القرن الثامن عشر كبنية تاريخية حيث بدأ التجانس الثقافي بين مواطنيها، وبناء عليه صاغ روبرتسون نموذج لتطور العولمة وقسمه إلى خمسة مراحل هي:<sup>4</sup>

**أ- المرحلة الجنينية :** وقد استمرت في أوروبا منذ القرن الخامس حتى منتصف القرن الثامن عشر والتي شهدت نمو المجتمعات القومية وتعمقت الأفكار الخاصة بالفرد والإنسان.

---

<sup>1</sup> عبد الحميد مانع الصيغ، مجلة الإداري، العولمة وتأثيرها على المعايير المحاسبية الدولية وانعكاساتها على التطبيقات المحاسبية في الدول العربية، مرجع سابق؛ ص 69.

<sup>2</sup> عبد القادر ثومي، الأسس الفلسفية للعولمة الاقتصادية، دار كنوز الحكمة للنشر والتوزيع، الطبعة الأولى، الجزائر، 2011؛ ص 13.

<sup>3</sup> عتريس طلال، المنظرة حول العولمة، مجلة المستقبل العربي، مركز الدراسات الوحدة العربية، العدد 81، بيروت، ابريل 1997 ص 4-7.

<sup>4</sup> عبد الحميد مانع الصيغ، مجلة الإداري، المرجع السابق؛ ص 70.

ب- **مرحلة النشوء**: استمرت في أوروبا من منتصف القرن الثامن عشر حتى بداية القرن التاسع عشر إذ حدث تحول في فكرة الدولة المتجانسة نحو المفاهيم الخاصة بالعلاقات الدولية، فزادت الاتفاقيات الدولية ونشأة المؤسسات المتعلقة بتنظيم الاتصالات بين الدول.

ج- **مرحلة الانطلاق**: استمرت من القرن التاسع عشر حتى العشرينات من القرن العشرين حيث ظهرت مفاهيم تتعلق بالهويات القومية والفردية و ثم إدماج عدد من المجتمعات غير الأوروبية في المجتمع الدولي وحدث تطور في عدد وسرعة الأشكال الكونية للاتصال كأمثلة عن ذلك جوائز نوبل (الاقتصاد، الطب والعلوم الأخرى).

د- **الصراع من أجل الهيمنة**: استمرت من العشرينات حتى منتصف الستينات من القرن العشرين، مع نشأة صراعات كونية حول صورة الحياة وأشكالها المختلفة، من أبرزها الحربين العالميتين الأولى والثانية، إلقاء القنبلة النووية على اليابان وظهور دو الأمم المتحدة.

هـ- **مرحلة عدم اليقين**: بدأت منذ الستينات، وفيها تم إدماج العالم الثالث في المجتمع العالمي، وقد شهدت هذه المرحلة نهاية الحرب الباردة بين الإتحاد السوفيتي والولايات المتحدة الأمريكية، وانتشار الأسلحة الذرية، وتكاثر المؤسسات الدولية والحركات العالمية، ومعها زاد الاهتمام بالمجتمع المدني العالمي والمواطنة العالمية وتدعيم نظام الإعلام الدولي.

### 1-1-3 تجليات العولمة في الجانب الاقتصادي : يتأتى البعد الاقتصادي أو العولمة الاقتصادية في

مقدمة الأبعاد الأكثر وضوحا واكتمالا، وهي تشير إلى بروز عالم دون حدود اقتصادية، يجري فيه النشاط الاقتصادي على الصعيد العالمي وانتقال حر لرأس المال والسلع والخدمات عبر شركات عابرة للجنسيات والقارات، لا تخضع نشاطاتها لسيطرة وتدخل الدول، والرقابة الحدودية التقليدية إلا بالعدد القليل، وتعرف العولمة الاقتصادية على أنها مرحلة من مراحل تطور النظام الرأسمالي العالمي، وفيه تذوب الشؤون الاقتصادية للدولة القومية في الإطار العالمي، دون اعتبار للحدود السياسية للدول، وفيها ينتقل الإنتاج وإعادة الإنتاج، في ظل هيمنة الدول المتقدمة والشركات المتعددة الجنسيات والمنظمات العالمية، وإنهاء أي تدخل للدولة في النشاط الاقتصادي، وتبني كل ما هو في مصلحة رأس المال الذي يتجه نحو إنتاج المعلومات<sup>1</sup>

كما تتجلى ملامح العولمة الاقتصادية في فرض نمط الاستهلاك، الذي شجعتة العولمة باستخدام الوسائل الإعلانية، أثناء مخاطبة الغرائز قبل العقول، ومن ملامح اقتصاد العولمة، زيادة معدلات التجارة العالمية، وتسارع عمليات تحريرها، وانضمام الدول مع بعضها والعمل المشترك تحت لواء منظمة التجارة

<sup>1</sup> عبد القادر تومي، الأسس الفلسفية للعولمة الاقتصادية، مرجع سابق، ص.24.



العالمية كما شهد العالم حركة اقتصادية كبيرة لرأس المال والأفراد وانتقال التكنولوجيا بصورة سريعة جدا . ومن مظاهر العولمة الاقتصادية أيضا، نجد زيادة التبادل التجاري الحر بين الدول وحرية التبادل في عمومها أخذت من طرف رجال الاقتصاد أفضل اختيار باعتبارها قضية تتطلبها المنافسة وفتح أسواق جديدة وجودة السلع والخدمات، وانخفاض القيود المفروضة على التجارة الخارجية، واندماج المؤسسات Fusion الكبرى في مجال السلع والخدمات وظهور تكتلات اقتصادية كبرى مثل الاتحاد الأوروبي والنافتا Nafta بقيادة الولايات المتحدة الأمريكية والآسيان ASIAN بقيادة ماليزيا وأندونيسيا، ومنظمة التعاون والتنمية الاقتصادية OCDE التابعة للأمم المتحدة.

وقد عملت المؤسسات المالية الكبرى كصندوق النقد والبنك الدوليين، على تنسيق التدفقات المالية، وزيادة الترابط بين المؤسسات التمويلية، مساهمة بذلك في تعزيز فلسفة العولمة ويمكن استخلاص أهم المظاهر الكبرى للعولمة الاقتصادية في النقاط الآتية:

• التوجه نحو اقتصاد السوق، وخضوع الاقتصاد العالمي إلى آليات واحدة قائمة على التنافسية والتوسع.

• عولمة النشاط المالي، واندماج الأسواق المالية عن طريق إزالة القيود على حركات رؤوس الأموال خاصة القصيرة الأجل.

• تزايد دور المؤسسات المالية الدولية في تصميم برامج الإصلاح الاقتصادي وسياسات التثبيت والتكيف الهيكلي في الدول النامية.

• بروز ظاهرة القرية الصغيرة العالمية بفضل تطور وسائل النقل والمواصلات.

• سيطرة الشركات متعددة الجنسيات بعد تنامي دورها وتزايد أرباحها واتساع أسواقها وتعاضم نفوذها.

• الاتجاه نحو التكتل الاقتصادي الإقليمي بهدف الاستفادة من الفرص التي تتيحها العولمة

الاقتصادية وتدعيم القدرة على مواجهة التحديات التي تفرضها التكتلات الاقتصادية الإقليمية على

أنها خطوة نحو العالمية للتجارة الحرة بين دول العالم.

## **1-2 أبعاد العولمة والعوامل المؤثرة فيها:** ينظر إلى العالم اليوم وكأنه دولة أو مدينة أو قرية واحدة،

وتتم كل معاملة مالية أو غير مالية بين الدول على اعتبار أنها جزء من كل واحد، فتتم المعاملات التجارية بمفهوم قواعد محددة، وهكذا بالنسبة لجميع المعاملات ومنها المحاسبة التي تثبت تلك المعلومات بطريقة موحدة، وهكذا تتم عولمة المحاسبة، حيث تطبق كل دولة عادة قواعد أو معايير المحاسبة المتفق عليها والمطبقة في الدول الأكثر تقدما، مع إجراء بعض التعديلات الطفيفة عليها أحيانا، فالنظام العالمي الجديد والعولمة هما وجهان لعملة واحدة، ويكاد أن يكون المفهومان واحد، فبالنسبة للمحاسبة تضع الدول الكبرى

المتقدمة معايير محاسبية فيما بينها، أي تضع ما يطلق عليه نظام دولي للمحاسبة، وتجد الدول النامية التي تحتاج إلى التعامل مع تلك الدول أنه في مصلحتها أن تعمل بهذه المعايير المحاسبية أو بهذا النظام الجديد حتى تلبي حاجياتها على أحسن وجه، وبذلك يتحتم عليها تطبيقه.

**1-2-1 عصر الاقتصاد العالمي:** تعيش دول العالم اليوم في عصر الاقتصاد العالمي وكأحد أدلة الإثبات على ذلك، اتفاقية التجارة الحرة لأمريكا الشمالية NAFTA وهي تمثل اتفاقية تجارة حرة بين عدة دول منها الولايات المتحدة الأمريكية وكندا والمكسيك، وكذلك الاتحاد الأوروبي UE الذي يتكون من 15 خمسة عشر دولة عضوا، بالإضافة إلى تكوين منظمة التجارة العالمية في بداية عام 1995، كما أن ظهور اقتصاديات منطقة آسيا والمحيط الهادي كمساهمين نشطين ومؤثرين في الاقتصاد العالمي، ويعتبر من أحد الظواهر الهامة والجديرة بالاعتبار، يتميز العنصر المالي للاقتصاد العالمي بوجود زيادة في التجارة الدولية، وسهولة حركة المواد والعتاد والسلع والخدمات وكذلك الموارد المالية عبر دول العالم. لذلك فإن كل بلد يتخصص في إنتاج تلك المواد والبضائع والخدمات التي تنتج بأكثر كفاءة وجودة حسب ما تتطلبه معايير الجودة العالمية في البلدان الأخرى، وبدون شك فإن التنافس المتزايد في الأسواق العالمية يجبر الشركات على أن تكون أكثر كفاءة، مما يساعد على تحقيق مستوى أعلى في البلدان المرتبطة بالتجارة الدولية.

**1-2-2 أعمال التجارة الدولية:** تتضمن الأعمال الدولية كافة المعاملات التجارية التي تؤدي إلى التدفقات في السلع أو الخدمات أو الموارد المالية من بلد إلى آخر وقد يشار إلى الأعمال الدولية بأنها تلك الأعمال التي تقوم بها المنشأة من داخل دولتين مستعملتين أو فيما بينهما، ويتضمن ذلك التعريف المفهوم العام كالتسويق والتمويل الدوليين أو المقارنة بين نظم التجارة والتصدير والاستيراد، وقد تعرف الأعمال الدولية بأنها نشاطات الأعمال التي تعبر الحدود القومية مهما كانت طبيعة التحركات، بضائع أو خدمات أو رؤوس الأموال أو حركات الأفراد وانتقال التكنولوجيات، ويتميز هذا التعريف بأنه يعبر عن مفهوم عام يوضح الأنشطة Activités المختلفة التي تتضمنها الأعمال الدولية، وتتمثل طبيعة الأعمال الدولية في شكلين رئيسيين هما:<sup>1</sup>

- أنشطة أعمال دولية لا تتضمن إدارة أجنبية على سبيل المثال التصدير والاستيراد المباشر، استخدام العلامات التجارية وبراءة الاختراع بالإضافة إلى عقود المقاولات.
- أنشطة أعمال دولية تتضمن إدارة أجنبية وعلى سبيل المثال يمكن ذكر الاستثمار الخارجي المباشر، والخدمات الدولية بالإضافة إلى المشروعات الدولية المشتركة.

<sup>1</sup> امين السيد احمد لطفي، المحاسبة الدولية والشركات المتعددة الجنسية، الدار الجامعية، الإسكندرية؛ مصر، 2004، ص18.

إن الفرق بين هذين النوعين يرتكز على أن المجموعة الأولى من الأعمال الدولية لا تتضمن الإدارة حيث لا حاجة لها لأن المستورد أو المصدر يمكنه القيام بالنشاط الدولي، وعلى العكس من ذلك في المجموعة الثانية، حيث تكون الحاجة إلى وجود إدارة للقيام بتلك الأنشطة التي تلزم الوجود في العمل في تلك الدول أو بين تلك الدول.

**1-2-3 العوامل المساعدة في الإسراع بالعولمة:** تعرف ظاهرة العولمة التي من خلالها تصبح شعوب العالم متصلة ببعضها في كل أوجه حياتها ثقافيا وسياسيا وتكنولوجيا وبيئيا، بأنها عبارة عن تحالفات واتحادات وطنية ودولية تسعى إلى إجراء تحولات هيكلية تهدف إلى معالجة الأسباب الجذرية للأزمات العالمية من خلال التكتلات الاقتصادية والاتحادات المتبادلة وبناء رؤى مشتركة تعيش فيها المجتمعات حياة متوازنة مع العالم الطبيعي، والعولمة عموما تتميز بعدة خصائص، لعل أبرزها وجود حرية في حركة السلع والخدمات وتبادلها دون حواجز أو عوائق بين الدول، مع تحول العالم إلى قرية صغيرة بفعل تدفقات التيارات المعلوماتية، وظهور نفوذ الشركات المتعددة الجنسيات والمتعددة القوميات كقوة عالمية واسعة النفوذ. ويمكن بلورة أهداف العولمة على النحو التالي:<sup>1</sup>

- الوصول إلى سوق عالمي واحد مفتوح بدون قيود وبدون عوائق إدارية أو مادية أو جنسية أو نزاعات معنوية عرقية.
- اندماج المصالح والمنافع المشتركة بما يجعل من العالم وحدة مندمجة ومكتلة تهدف إلى تحقيق الأمن الجماعي.
- تقليل الفوارق بين مستويات المعيشة أو في الحدود الدنيا لمتطلبات الحياة أو حقوق الإنسان لتحقيق تجانس عالمي إنساني.
- الاتجاه نحو إيجاد لغة اصطلاحية موحدة تتحول بالتدريج إلى لغة وحيدة للعالم بحيث يتم استخدامها وتبادلها بين المجتمع أو بين أجهزة الإعلام الآلي.
- تحقيق وحدة الهوية الإنسانية لسياق الكرة الأرضية من خلال إزالة كافة أشكال التعصب والتمييز العنصري والنوعي.
- تعدد مواقع صنع القرار الواحد والمشاركة في اتخاذه بحيث تصبح الاستفادة منه شاملة.
- تنمية الإحساس بوحدة البشر فيما يتعلق بحق الحياة والوجود والاستمرار.

<sup>1</sup> امين السيد احمد لطفي، المحاسبة الدولية والشركات المتعددة الجنسية، المرجع السابق، ص20.

2- تطور الفكر المحاسبي من المبادئ إلى المعايير المحاسبية: تقدم المحاسبة اليوم المعلومات المالية التي تفيد في اتخاذ القرارات الإدارية والاقتصادية وإتمام الاختيارات الرشيدة من بين النماذج العملية والعلمية المفيدة، وتتوزع مجالات مساهمتها حيث نجد في التقارير المالية، وكشوفات الضرائب وتقارير المراجعة الداخلية والخارجية، وأنظمة تشغيل البيانات والمعلومات ومحاسبة التكاليف ونجد منها خدمات تخدم أفراد المجتمع كافة، وتتم ممارسة النشاط المحاسبي من خلال إطار نظري يتكون من المبادئ والأسس التي اكتسبت القبول الأكاديمي والمهني قبولاً عاماً، نظراً لما اكتسبته من فائدة وبما ينطوي عليه من منطق، والتي يمكن تعريفها "المبادئ المحاسبية المقبولة عموماً" والتي هي بمثابة المرشد للباحث الأكاديمي في هذا العلم، ونظراً للتغيرات في البيئة والقيم واحتياجات المستفيدين من خدماتها للمعلومات، فإن المبادئ المحاسبية المقبولة عموماً تتعرض باستمرار لإعادة الدراسة والتحليل الانتقادي، وهي نتيجة لعملية تطور بدأت في الماضي، واستمرت في الحاضر، ويتوقع أن تستمر في المستقبل، وذلك حتى تستجيب لكافة التغيرات في الظروف الاقتصادية والسياسية والمعرفية والتقنية المستجدة ومتطلبات مستخدمي هذه المعلومات وفقاً لإشباع رغباتهم واحتياجاتهم منها.<sup>1</sup>

2-1 الإطار النظري للمحاسبة: ينتظر من التفكير في ميدان النظرية المحاسبية أن يكون موجهاً نحو التطبيق العملي، حيث ينبغي أن تكون نافعة وتعمل دائماً على اعتماد أدوات التسيير والتحليل الجديدة التي تساعد المحاسبين المهتمين على أداء مهامهم على أحسن وجه و من هذا المنطلق كانت إسهامات ONCC الذي اعتبر أن أي إطار نظري للمحاسبة ينبغي أن يكون مساهماً للأحداث مترابطاً، موحداً ومرتكزاً على رغبات مختلف الأطراف المستعملة.<sup>2</sup>

اعتمد "PATON" مراجعة دورية للإطار النظري للمحاسبة كل خمس سنوات من أجل التأكيد على محتوى هذا الإطار، أو تعديل بعض العناصر أو تغييره كلياً *une mise à jour* ، فإذا كانت العلوم الطبيعية تتطور بشكل مستمر، والتحسين المستمر لأدوات التحقيق والتحليل فإن الملاحظة التاريخية تبين تطور من هذا النوع الذي عرفته المحاسبة ، فقد تطور العلم بسرعة واستطاع التوغل إلى الأحداث باستعمال أدواته بكفاءة، لأن تجديد الأدوات في العلم أو في الصناعة خيار ينبغي الاحتفاظ به للمتغيرات التي تفرضه . فالأزمة هي التي تقودنا إلى تجديد الأدوات، وتشهد المحاسبة في السنوات الأخيرة ضغط المحيط، فعالم الأعمال والمالية الدولية فرضت على المحاسبة إدارة وتسيير عمليات معقدة، وهو ما أجبرها على تجديد

<sup>1</sup> غادر محمد ياسين، دور الهيئات الأكاديمية في اعتماد المعايير الدولية، ورشة عمل معايير المحاسبة الدولية والتحديات الاقتصادية،

كلية الاقتصاد جامعة دمشق وكلية العلوم الاقتصادية وإدارة الأعمال بالجامعة اللبنانية، الايام 13-14 مارس، 2004، ص243.

<sup>2</sup> APOTHELOZ Bernard, **Pertinence et fiabilité de l'information comptable**, Mita édition –Lausanne –suisse–1989 P 15.

وتكثيف أدواتها، استجابة للطلب المتزايد على معلومات محاسبية ملائمة وذات مصداقية ومعدة في الوقت المناسب.<sup>1</sup>

إن الإطار النظري للمحاسبة يمثل نظاما متكاملًا من الأهداف والأسس المترابطة التي يمكن أن تؤدي إلى معايير محاسبية منسقة تساعد على وصف طبيعة ووظيفة المحاسبة ومحدداتها ولا شك أن وجود إطار نظري للمحاسبة ضرورة للأسباب التالية:<sup>2</sup>

- يساعد الإطار النظري للمحاسبة على زيادة فهم المستخدمين للقوائم المالية وزيادة ثقتهم في عملية التقرير المالي، كما أنه سيؤدي إلى زيادة إمكانية المقارنة La comparabilité بين القوائم المالية للشركات.

- إن وضع إطار نظري دقيق ومنسق للمفاهيم والأهداف سوف يمكن من إصدار معايير محاسبية أكثر فائدة ونفعا واتساقا.

- يمكن الإطار النظري من حل المشاكل المستجدة بصورة أكثر سرعة بمجرد الرجوع إليه.

- إن الاستعانة بإطار محاسبي نظري متعارف عليه يقلل من الحكم الشخصي للمحاسبين المهنيين ويستبعد تعدد بدائل المعالجات المحاسبية والتركيز على معالجة منطقية مقبولة ومتفق عليها.

لقد تبنت مهمة المحاسبة مجموعة عامة من المفاهيم Concepts وأساليب القياس عموما فالمعايير والإجراءات التي أطلق عليها المبادئ المحاسبية المقبولة والمتعارف عليها عموما اصطلاح عليها بالـ GAAP حيث يشير مصطلح متعارف عليها عموما إلى:

أ- قيام جهة تنظيمية محاسبية ذات سلطة بوضع مبدأ للتقدير في مجال معين.

ب- أن هناك ممارسة محاسبية معينة قد حظيت بالقبول العام على مدار الزمن بسبب تطبيقها على نطاق واسع.

فالمبادئ المحاسبية المتعارف عليها، هي تلك المبادئ التي تحظى بتأييد رسمي من طرف الجميع الدول وقد حاولت مهنة المحاسبة بصفة مستمرة أن تضع هيكلًا للنظرية والممارسة يمثل مرشدا عاما، وأدت محاولاتها إلى انتقاء مجموعة من المعايير والإجراءات المحاسبية التي أطلق عليها المبادئ المحاسبية المقبولة عموما US-GAAP ، ولا شك أن الهدف من وضع تلك المبادئ المحاسبية يتمثل في تضيق فجوة الخلاف وعدم الاتساق في الممارسة العملية للمحاسبة، والتعميم بصورة أوسع بتلك المبادئ التي تلقى قبولا

---

<sup>1</sup> مدني بن بلعيث، أهمية اصلاح النظام المحاسبي للمؤسسات في ظل أعمال التوحيد الدولية، رسالة دكتوراه، جامعة الجزائر، 2004، ص30.

<sup>2</sup> امين السيد احمد لطفي، إعداد وعرض القوائم المالية في ضوء معايير المحاسبة، الدار الجامعية الإسكندرية - مصر، 2008، ص3.

عاما عن طريق إصدار إيضاحات تصلح كمعايير لتقرير مدى ملائمة تطبيق أحد المبادئ المحاسبية لإعداد القوائم المالية.

وبوجه عام فإن مبادئ المحاسبة المتعارف عليها، تمثل المعايير التي على ضوءها يتم قياس العرض الصادق والعاقل للقوائم المالية، وقد عرفها مجلس مبادئ المحاسبة APBB كما يلي:

تتكون مبادئ المحاسبة المتعارف عليها من الأعراف والقواعد والإجراءات الضرورية لتعريف وتحديد الممارسة المحاسبية المقبولة في وقت معين ولا تتضمن تلك المبادئ مجرد الإرشادات العريضة، وإنما تتضمن أيضا الممارسات والإجراءات التفصيلية. وقد تطورت هذه الأخيرة خلال عمر مهنة المحاسبة وهو ما عكسته النشرات الصادرة عن طريق لجنة إجراءات ومبادئ المحاسبة ومجلس معايير المحاسبة المالية.

**2-2 مفهوم المحاسبة، أهدافها وطبيعتها:** المحاسبة هي أحد العلوم الاجتماعية التي تهتم بالإدارة المالية للنشاط الاقتصادي والرقابة عليه، في المنشأة الاقتصادية على اختلاف أنواعها، وكذلك في مجالات النشاط الأخرى، وتتحصر الوظيفة الأساسية للمحاسبة في كيفية تسجيل العمليات المحاسبية والمالية، في صورة نقدية بالدفاتر، ثم تبويب تلك العمليات بهدف إعداد التقارير المالية الدورية وغير الدورية، عن نشأة النشاط، لتقديمها إلى الإدارة العليا لمساعدتها على إدارة أعمالها، واتخاذ العديد من القرارات الخاصة بتوجيه الموارد نحو استخدامات المطلوبة لها كما تعبر المحاسبة عن عملية تحديد وقياس النشاط الاقتصادي، سواء على مستوى المنشأة نفسها، أو على المستوى الوطني، بما يتيح توصيل أفضل المعلومات الاقتصادية لمستخدميها في مجال اتخاذ القرارات، وهي بذلك تعبر عن فن يتطلب من المحاسب القيام به، تقديرا شخصيا صحيحا، موهبة تتطور من خلال الدراسة المستمرة والممارسة العملية في المواقع المختلفة.<sup>1</sup>

والمحاسبة كعلم اجتماعي تقوم على مجموعة من المبادئ والفروض والسياسات، نشأت وتطورت نتيجة جهود العديد من الهيئات الأكاديمية والمنظمات المهنية، عبر مراحل التطور الاقتصادي والصناعي، الذي ساد العالم منذ قيام الثورة الصناعية حتى يومنا هذا، فالمحاسبة كما وردت في تعريف المعهد الأمريكي للمحاسبة في عام 1953 هي: "تسجيل وتصنيف وتلخيص الأحداث والعمليات المالية في صورة نقدية وتفسير النتائج المتعلقة بها" وقد عبرت الجمعية الأمريكية للمحاسبة في تعريفها للمحاسبة عام 1966 عن مفهوم أكثر شمولاً وتركيزاً من التعريف السابق لوظائف وخصائص المحاسبة بقولها: "إن المحاسبة هي وسيلة لقياس وتوصيل المعلومات الاقتصادية بالشكل الذي يسمح لمستخدمي هذه المعلومات بأفضل مجالات التقدير الشخصي في اتخاذ القرارات" وفي هذا الصدد يرى أحد الكتاب بأنه لا يمكن الفصل بين العلم والفن، وأن كل علم قد ولد من فن مقابل له، وأن القول بأن مجالا من مجالات المعرفة علم، بحيث أن لا يعني القضاء على الإبداع الفني الذي يسهم في تطوير العلم في المستقبل<sup>2</sup> وإن النقاش حول ما إذا

<sup>1</sup> وليد ناجي الحياي، أصول المحاسبة المالية، الجزء الأول، منشورات الأكاديمية العربية المفتوحة، الدانمارك، 2007، ص 17.

<sup>2</sup> حسين القاضي مأمون، نظرية المحاسبة، منشورات جامعة دمشق، 1999، ص 81.

كانت المحاسبة فنا أو علما، مفتوح منذ وقت بعيد. وإذا تم اعتبار المحاسبة علما فإنها حتما تنتمي إلى علوم الملاحظة التي تدرس الكائن الحي والأشياء، والكائن المدروس من طرف المحاسبة هو المؤسسة باعتبارها وحدة حية أو كائن حي، *Entité viable* من هذا المنطلق يمكن القول بأن المحاسبة هي طريقة تجميع، تفسير ومعالجة معلومات متعلقة بتدفقات حقيقية ومالية، تخضع للقياس النقدي والتي تدخل، تخرج وتبقى في وحدة اقتصادية، وناشئة أساسا عن أحداث اقتصادية، تشريعية أو مادية لها أثر على الأموال المستعملة داخل هذه الوحدة الاقتصادية، ويمكن استخلاص أهم العناصر الأساسية لهذا التعريف: <sup>1</sup>

**ما معنى طريقة:** بالمفهوم الشامل مجموعة من الإجراءات التي يتبعها العقل للوصول إلى حقائق معينة، أو بالمفهوم الضيق وهي مجموعة من القواعد أو المبادئ التي يستند إليها في التعلم أو التوصيل.

**وحدة اقتصادية:** أي هي عبارة عن تنظيم حي يعمل ككل متكامل يضمن استمرارية ووجود نظام رقابة متكامل.

**ماذا يقصد بالتفسير:** إن هذه الخاصية التي تتميز بها المحاسبة تعتبر أساسية إذ ترفق كلما تطلب فهم المعطيات، بيانات تفصيلية مع الملاحق Annexes، وتتعلق هذه البيانات عادة بطرق التقييم.

**ما معنى التدفقات:** هي عبارة عن حركة قيم ملاحظة بين عونين اقتصاديين تدفق خارجي أو بين وحدات النشاط للكون الاقتصادي نفسه - تدفق داخلي.

وعن الطبيعة العلمية للمحاسبة يقول "Bernard Olivier": "نستطيع التأكد دون أدنى شك بأن الثمار الأولى للطبيعة العلمية موجودة لكن المقاربة بعيدة وتعتبر المجالات الرامية إلى إرساء نظرية للمحاسبة بمثابة المرحلة الأخيرة للعلم وكنتيجة نستطيع القول بأن المجهودات المبذولة لتحديد الأطر التصورية تندرج في هذا الاتجاه <sup>2</sup> وبالنظر إلى طريقتها، يقول السيد أحمد بلقاوي "أن المحاسبة لا تنتمي إلى العلوم الدقيقة، على الرغم من استعمالها في بعض الأحيان للأدوات الكمية والرياضية، ولا تنتمي كذلك إلى العلوم التجريبية، بل تنتمي إلى علوم الملاحظة التي تدرس الكائنات الحية والأجسام داخل الطبيعة، ولهذا نستطيع القول بأن المحاسبة تهتم بدراسة الوحدات الاقتصادية النشطة داخل الاقتصاد أما بالنظر إلى موضوعها، فإن المحاسبة تنتمي إلى العلوم الاجتماعية، لذلك فإنها تعالج التحولات الجارية بين وحدات مختلفة تعتبر حتما مجموعات اجتماعية فهي تهتم بالتحويلات التي لها آثار اجتماعية، وفي الأخير تصدر تقارير نافعة للأشخاص المعنيين بهذه الأنشطة وعليه يمكننا القول بأن المحاسبة هي: <sup>3</sup> طريقة علمية تهتم بجمع ومعالجة وتفسير المعلومات المتعلقة بالتدفقات المالية والقابلة للقياس تعمل داخل وخارج الوحدة الاقتصادية وفق

<sup>1</sup> Apotheloz Bernard « **Pertinence et fiabilité de l'information comptable** » Mita édition –Lausanne – suisse-1989 P 16.

<sup>2</sup> Olivier Bernard, Réflexion **sur le système d'information comptable**, Cahier de L'IAE de Nice, Paris, France, 1985, P10.

<sup>3</sup> Belkaoui A, **Théorie Comptable**, Presse de L'université de Québec, Sillery, 1981, P 30.

طرق معينة وحسب مبادئ وفروض متفق عليها، ثم تصدر تقارير عن القوائم المالية لتلبية حاجيات مستخدمي هذه القوائم.

**أولاً-** أهدافها: رغم أن المحاسبة تقوم بتوفير المعلومات المالية للأطراف المختلفة، إلا أنه يظل الغرض الرئيسي لها هو إعداد القوائم المالية الختامية بغية تحقيق ما يلي:

**أ-** تحديد نتائج أعمال المنشأة سواء كانت خسارة أو ربحا خلال فترة معينة وهذا يتطلب توافر بيانات فعلية عن الإيرادات والمصروفات خلال تلك الفترة.

**ب-** تصور الميزانية أو المركز المالي للمنشأة في تاريخ محدد حيث تظهر مصادر التمويل Les Ressources والاستخدامات Les Emplois (الأصول والخصوم).

**ثانياً- طبيعتها:** تشير المحاسبة بصفة عامة إلى المجال المعرفي الذي يختص بقياس أعمال الوحدات الاقتصادية وتوصيل المعلومات إلى الأطراف المعنية كما يطلق عليها بلغة الأعمال وسيلة اتصال اجتماعية فمن المنطقي أن تتغير لتعكس التغيرات على البيئة المحيطة بها، وتأسيسا على ذلك فقد خضعت المحاسبة باستمرار إلى التغيير والتطوير من أجل توصيل المعلومات عن الأنشطة بطريقة تتسم بالكفاءة والفعالية، كما تغيرت المفاهيم والأساليب المحاسبية لتتضي على وظيفتها كقياس وإفصاح المغزى والدلالة بحيث يمكن الاعتماد عليها في كافة مجالات المجتمع وعادة ما ينظر إلى المحاسبة على أنها تتضمن ثلاث جوانب حيث أنها تعتبر نشاطا خدميا ونظاما وصفيا ونظاما للمعلومات.<sup>1</sup>

**2-2-1 المحاسبة نشاط خدمي:** تزود المحاسبة الأطراف المستفيدة بمعلومات مالية ومحاسبية تساعدهم على اتخاذ القرارات المتعلقة باستخدام الموارد في منشأة الأعمال الاقتصادية سواء الهادفة للربح أو الغير هادفة للربح.

**2-2-2 نظام وصفي وتحليلي:** تحدد المحاسبة مجموعة كبيرة من الأحداث والمعاملات التي تصف النشاط الاقتصادي من خلال قياسها وتبويبها وتلخيصها فإنها تخفض من تلك الأحداث والمعاملات عن طريق تجميعها في مجموعة من البنود الصغيرة والجوهرية ثم التقرير عنها على نحو صحيح وصادق وذلك بهدف تحديد المركز المالي ونتائج الأعمال والتدفقات النقدية للمنشأة.

**2-2-3 المحاسبة نظام للمعلومات:** تقوم المحاسبة بتجميع وتوصيل المعلومات المالية المتعلقة بالمؤسسة الاقتصادية إلى مدى واسع من الأشخاص المرتبطة قراراتهم وتصرفاتهم بذلك النشاط وفي ضوء ما سبق يمكن القول بأن هناك ثلاثة خصائص أساسية للمحاسبة هي:

<sup>1</sup> امين السيد احمد لطفي، إعداد وعرض القوائم المالية في ضوء معايير المحاسبية، الدار الجامعية، الإسكندرية - مصر، 2005،



أ - القياس وتوصيل المعلومات المالية.

ت- ارتباط المحاسبة بالأنشطة الاقتصادية المختلفة وخاصة بوحدة وكيانات اقتصادية.

ج- تقوم المحاسبة بتوصيل تلك المعلومات للمستخدمين المعنيين وحتى يؤدي النظام المحاسبي وظيفة إنتاج المعلومات الخاصة بالمركز المالي للمنشأة يتعين عليه القيام بما يلي:

- تفسير وتسجيل عمليات Les Opérations المنشأة.

- تصنيف La Classification عمليات المنشأة المتجانسة بحيث يسمح بتحديد الإجماليات Les

Totaux والإجماليات الفرعية S/ Totaux بشكل يفيد الإدارة في استخدامها في التقارير المالية

والمحاسبية.

- تلخيص وتوصيل المعلومات إلى متخذي القرار.

وكذلك فإن الدور الرئيسي للمحاسبة يتمثل في توفير نظام معلومات فعال يتكون من الأفراد والإجراءات والوسائل والسجلات التي يستخدمها الكيان الاقتصادي للقياس والتقارير لاتخاذ القرارات وتوجد العديد من العوامل التي تؤثر على هيكل ذلك النظام لعل أبرزها احتياجات الشركة من المعلومات المحاسبية بالإضافة إلى الموارد المتاحة لتشغيل النظام.

## 2-3 فروع ومجالات المحاسبة: تتطور المحاسبة بتطور الحياة في الوحدات الاقتصادية والتجارية

والخدمائية وقد اتبع هذا التطور العديد من التخصصات المحاسبية، فإلى جانب المحاسبة المالية والتي تعتبر المحاسبة الأم لجميع المؤسسات (صناعية، تجارية، زراعية، خدمائية) ظهرت فروع أخرى مستقلة، وكل منها يمثل مرحلة من مراحل التطور التاريخي للمحاسبة واستخداماتها.

2-3-1 المحاسبة المالية: هي مجموعة من القواعد والإجراءات والمبادئ المحاسبية المتعارف عليها، والتي تحكم طرق تسجيل وتبويب وتحليل العمليات المالية الخاصة بالمؤسسة في مجموعة من الدفاتر والسجلات المحاسبية، بهدف الوقوف على نتائج أعمال المنشأة من ربح أو خسارة، وتحديد مركزها المالي في نهاية فترة زمنية معينة.

## 2-3-2 محاسبة التكاليف: هي تلك المحاسبة التي تهتم بحساب عناصر تكاليف الأنشطة المختلفة في

المنشأة والمتضمنة المواد الأولية والأجور والمصروفات الأخرى، بهدف تحديد تكلفة وحدة النشاط المنتجة، لأغراض الرقابة والتسعير، وغيرها من قرارات مزاوله النشاط.

## 2-3-3 المحاسبة الإدارية: هي فرع من الفروع الجديدة في علم المحاسبة، وهي تشمل مجموعة من

المبادئ العلمية والطرق العملية التحليلية التي لها صفة الشمول والتكامل الهادفة إلى توفير المعلومات اللازمة للمستويات الإدارية التنفيذية في المنشأة، لترشيد القرارات وتنفيذ السياسات المرسومة.

**2-3-4 المحاسبة الضريبية:** وتهتم بحساب أو قياس حجم الدخل الخاضع للضريبة على الإيرادات ( رقم أعمال المنشأة) ، والذي تحققه المنشآت الاقتصادية نتيجة قيامها بأنشطتها المختلفة، وذلك وفقا للقوانين والأنظمة الاقتصادية والضريبية السائدة في الدولة، وبما ينسجم مع السياسة المالية وأسس توزيع الثروة في المجتمع.

**2-3-5 محاسبة الأموال العامة (الحكومية):** وهي عبارة عن مجموعة القواعد والإجراءات التي تحكم عملية تسجيل وتلخيص العمليات المالية المتعلقة بالوحدات الإدارية ذات الطابع العام **Public** ، أي التابعة للدولة، وتشمل كذلك أسس إعداد التقارير المختلفة إلى الجهات المسؤولة عن رقابة وإدارة الأموال العامة كالخزينة والتخطيط، والجهات التابعة.

**2-3-6 محاسبة المنشآت المتخصصة:** هي المحاسبة التي تهتم بأساليب وطرق تسجيل وتحليل العمليات المالية الخاصة بمجموعة من المنشآت ذات الأنشطة الاقتصادية المتخصصة، كالمنشآت الزراعية، أو المصرفية (البنوك) أو الخدمية، وكذلك منشآت استخراج البترول والمعادن ولا شك أن هذه الأساليب أو الطرق لا تخرج عن القواعد أو الإجراءات أو المبادئ التي تحكم المحاسبة المالية أو محاسبة التكاليف أو غيرها.

**2-3-7 المراجعة والتدقيق:** وهي عبارة عن مجموعة من الطرق والمقاييس والإجراءات المتناسقة اللازمة للوقوف على مدى التزام المحاسبين في المنشآت المختلفة، بالقواعد والمفاهيم والمبادئ المحاسبية المتعارف عليها، لتحقيق الكفاءة في عملية استخدام موارد وأصول المنشأة، بما يتفق وأهدافها، والتحقق من صحة التزاماتها اتجاه الغير وتهدف المراجعة كذلك إلى التحقق من دقة المعلومات المحاسبية بغرض إبداء رأي فني محايد عن مدى عدالة القوائم المالية لمنشأة معينة في إظهار المركز المالي، ونتيجة الأعمال لتلك المنشأة لإضفاء الثقة والمصداقية على المعلومات الواردة في تلك القوائم، لاشك أن المنفذين لتلك التخصصات في فروع المحاسبة، هم المحاسبون الذين ينتشرون في المؤسسات والمنظمات على اختلاف أنواعها، واضعين موضع التطبيق العملي لتلك المبادئ والفروض والمعايير المحاسبية، التي نشأت وتطورت عبر التجارب التطبيقية والدراسات الأكاديمية للعديد من المجمعات والمعاهد المهنية والأكاديمية للمحاسبة وعليه، فإن المحاسبة يمكن أن تنقسم إلى فرعين رئيسيين هما:

**1- المحاسبة النظرية (البحثية):** وتبحث هذه النظرية في المقومات التي يقوم عليها النظام المحاسبي في المنشآت على اختلاف أنواعها، وتتمثل هذه المقومات في القواعد والمعايير والإجراءات والأساليب المحاسبية التي تحكم عملية معالجة العمليات المالية وإعداد البيانات المحاسبية، بالإضافة إلى المفاهيم والنظريات المتعلقة بتقييم أصول المنشأة وخصومها، وحساب تكاليف الإنتاج، ومقابلة الإيرادات بالنفقات وغيرها وقد قامت المجمعات والمعاهد العلمية والأكاديمية في البلدان الصناعية بتطوير تلك الأسس

والمقومات، ولم تتوقف بمساهماتها العلمية وتوصياتها بكيفية تطبيق تلك المبادئ والأسس، من خلال ما تصدره من بحوث علمية ونشرات دورية، ومن أهم هذه المجمعات أو الهيئات الدولية.

- **مجمع المحاسبين القانونيين الأمريكي (AICPA)**: انبثق عن هذا المعهد لجنة لإجراءات المحاسبة التي قدمت العديد من التوصيات الخاصة بأسلوب ممارسة مهنة المحاسبة وفق المبادئ والمعايير المحاسبية المقبولة أو المتعارف عليها.

- **مجمع المحاسبين الأمريكي (AAA)**: ويتمثل نشاطه بالقيام بالبحوث العلمية الهادفة إلى تطوير نظرية المحاسبة، وطرق تدريسها في الجامعات والمعاهد العلمية.

- **معهد المحاسبين القانونيين في إنجلترا ويلز (بلاد الغال)**: اقترن نشاطه الربط بين الجانب العلمي والتطبيقي لعلم المحاسبة، وهو من المعاهد التي أغنت الفكر المحاسبي بالكثير من المساهمات والتوصيات العلمية التي ساهمت في تطوير مهنة المحاسبة.

- **لجنة قواعد المحاسبة الدولية**: من أهداف هذه اللجنة الاهتمام بالأصول والقواعد المحاسبية الواجب التقيد بها، في عرض البيانات المالية على المستوى العالمي. وكذلك تعمل على تحسين وتنسيق الأنظمة والقواعد والإجراءات المحاسبية الخاصة بعرض البيانات المالية، وقد أصدرت هذه اللجنة 40 قاعدة تتعلق بشتى قضايا تخص المحاسبة<sup>1</sup> وأوصت جميع المحاسبين في العالم بضرورة الالتزام بهذه القواعد لكي تتحسن نوعية البيانات المالية وبالتالي تزيد إمكانية المقارنة، وبذلك تزداد الثقة من هذه البيانات في كافة أنحاء العالم.

- **إتحاد المحاسبين الدولي**: إن الهدف العام لهذا الاتحاد هو دعم وتطوير مهنة المحاسبة في إطار قواعد متناسقة، وذلك بإصدار أدلة التدقيق المتعارف عليها، وشكل ومحتوى تقارير التدقيق، بقصد توحيد وربط الممارسات المهنية على المستوى العالمي.

**2- المحاسبة العملية (التطبيقية)**: تبحث في تطبيق المفاهيم والمبادئ والنظريات والفروض والسياسات التي وضعتها وأوصت بها، المنظمات والمعاهد الأكاديمية والمهنية للمحاسبة، والتي يقوم بها المحاسبون في كل مواقع عملهم، باستخلاص ما هو مناسب أو ملائم لظروف العمل في حدود تلك المبادئ والنظريات، والتي بموجبها يتم تسجيل العمليات المالية وتبويبها لكل فرع من فروع النشاط الاقتصادي، وعرض نتائجها

<sup>1</sup> عصام مرعي، قواعد المحاسبة الدولية لجنة قواعد المحاسبة الدولية، مطابع رغدات، الرياض المملكة العربية السعودية، 1989،

النهائية على شكل بيانات أو معلومات محاسبية تتميز بالدقة والسرعة والملائمة، بما يتناسب وحاجة الأطراف المختلفة - المستخدمين للمعلومات -إليها في اتخاذ القرارات.

**2-4 التطور من المبادئ إلى نشأة المعايير المحاسبية:** لقد سبق للبابليين والإغريق والرومان وكذلك الفراعنة ممارسة المحاسبة بصورها البدائية والتي كانت محصورة بتسجيل عمليات التبادل والمقايضة بين الأفراد وإحصاء الثروات وتجهيزات الجيوش، وكان يقوم بتلك المهمة ما يعرفون بالكتبة الذين يقومون بتسجيل تلك العمليات على ألواح من الطين والصلصال ويتم الاحتفاظ بها كسجلات للمحاسبة في المستقبل. كان تطور المحاسبة بطيئا من خلال تلك العصور حتى القرن الخامس عشر، الذي شهد بدايات نظم محاسبية أولية في أوروبا، تمثلت في حاجة الإقطاعي إلى معرفة إيراداته الزراعية وتكلفة الحصول على هذه الإيرادات، ثم تطورت تلك الاحتياجات بانتعاش التجارة وبعض المشروعات الحرفية الصغيرة التي ظهرت في بعض الدويلات الإيطالية المستقلة حتى 1494 م، حيث تولى أحد المهتمين بشؤون الهندسة والحساب LUCA Pacioli في جنوب إيطاليا بوضع أولى قواعد المحاسبة السليمة في كتابه الذي وضع فيه أسس القيد المزدوج المتمثل في تسجيل العمليات المالية والمحاسبية من خلال تحديد طرفي العملية المالية، وهما الدائن والمدين.

يرى أحمد البلقاوي أستاذ المحاسبة في جامعة الينوي - شيكاغو -بالولايات المتحدة الأمريكية أنه يمكن أن نستخلص ثلاث مراحل لتطور المبادئ المحاسبية في الولايات المتحدة الأمريكية <sup>1</sup>.

**المرحلة الأولى:** مرحلة مساهمات الإدارة (1900 - 1933) حيث سيطرت فيها إدارة المنشأة سيطرة تامة على اعتبار المعلومات المالية التي يتم الإفصاح عنها في التقارير المالية السنوية.

**المرحلة الثانية:** مرحلة مساهمات الجمعيات المهنية (1933 - 1973) حيث بذلت جهود بحثية مكثفة لإيجاد مبادئ محاسبية مقبولة عموما US-GAAP.

**المرحلة الثالثة:** مرحلة تسييس حيث يتم الانتقال من مفهوم المبادئ إلى مفهوم المعايير، حيث ظهرت عملية تسييس إصدارا لمعايير لدى العديد من الدول والمنظمات الدولية.

**2-4-1 مرحلة مساهمات الإدارة:** ازداد دور الإدارة في التأثير على صناعة المبادئ المحاسبية العملية مع انتشار الشركات المساهمة بعد عام 1900 كشكل جديد للملكية، وساهم في توسيع الشركات ونمو حجمها، حيث أدى إنشاء الشركات المساهمة إلى ظهور خاصيتين جوهريتين في تطوير نظرية المحاسبة: - استمرارية الشركات المساهمة دون عمر محدد، وتعد هذه الخاصية الأساس الذي تقوم عليه فرض الاستمرارية، وما زال هذا الفرض يمثل ركنا أساسيا في بناء نظرية المحاسبة.

---

<sup>1</sup> Belkaoui A, Théorie Comptable, Op.cit. , P43

- انفصال الملكية عن الإدارة وتعد هذه الخاصية الأساس الذي تقوم عليه فرضية ومفهوم الشخصية المعنوية. لقد أثرت ظاهرة انفصال الملكية عن الإدارة تأثيراً كبيراً على تطور الفكر المحاسبي على الصعيد العملي الأكاديمي.

#### أ- الفروض والمبادئ المحاسبية على الصعيد العملي:

- منذ البدايات الأولى لتكوين شركات المساهمة (شركة الحديد في إنجلترا أول شركة مساهمة في منتصف القرن التاسع عشر) صدرت القوانين الملزمة بنشر القرارات المالية دورياً، حيث ظهر آنذاك فرض الدورية Périodicité في إعداد نتائج النشاط، وكذلك بداية تكوين شكل ومضمون مبدأ الإفصاح.

- ظهور ما يسمى بنظرية الوكالة في محاولة لتفسير العلاقات القائمة بين المساهمين باعتبارهم ملاكاً موكلين وبين الإدارة المعنية باعتبارها وكالة

نوب عنهم في رعاية مصالحهم وتحقيق هدفهم الأساسي وهو مضاعفة أرباح استثماراتهم. كما ظهرت في الوقت نفسه ضرورة التدقيق الخارجي كرقابة على التقارير والقوائم المحاسبية التي تقدمها الإدارة (الوكيل) إلى المساهمين (الموكل) لإبداء الرأي عن عدالة وصدق تلك القوائم لدى المساهمين.

-انتقال الاهتمام الذي كان سائداً لدى المنشأة الفردية وشركات الأشخاص من قائمة المركز المالي إلى الاهتمام بقائمة الدخل لدى الشركات المساهمة. كما ظهرت أهمية الدور المحاسبي في مجال تقييم نشاط الإدارة عن طريق مقابلة الإيرادات بالمصروفات، إذ اعتبر الدخل المحقق خلال الدورة مؤشراً لتقييم كفاءة الإدارة في استثمار الأموال الموكلة إليها وقياس مدى نجاحها في تحقيق المهمة المناطة لها.

#### ب- الفروض والمبادئ المحاسبية على الصعيد الأكاديمي:

على الصعيد الأكاديمي والتأصيل العلمي في تلك الفترة قدم أستاذ المحاسبة وليام باتون W. PATON صاحب أول محاولة علمية متكاملة لبناء نظرية محاسبية بنشره كتاب "نظرية محاسبة سنة 1922، استخدم W. PATON الحدد والتأمل الفلسفي، حيث اعتمد على المنهج المعيارى الاستنباطي، دون إهمال المعرفة والخبرة العملية، فوضع ستة مصادرات هي على النحو التالي:<sup>1</sup>

ب-1 الوحدة المحاسبية: ويعني بها وجود كيان محاسبي مستقل للمشروع باعتباره وحدة تنظيمية تربط بها السجلات المحاسبية، حيث يعد W. PATON أول من نادى باعتبار الوحدة المحاسبية شخصية معنوية مستقلة عن شخصية ملاكها.

ب-2 استمرارية المشروع: ويقصد بها أن المشروع مستمر في نشاطه على الأقل في المستقبل المنظور، ولا توجد نية في تصفيته، الأمر الذي برر حسب رأي W. PATON تطبيق التكلفة التاريخية Coût historique أساساً لتقويم الأصول الثابتة والمتداولة.

<sup>1</sup> Paton .W.A, Accounting Theory, New York, Ronald Press, 1992, P97.

ب-3 **معادلة الميزانية:** ويقصد بها أيضا فرض التوازن التام بين القيود المدينة والقيود الدائنة أو التوازن بين إجمالي الأصول والخصوم ويمثل فرض التوازن جوهر تطبيق القيد المزدوج.

ب-4 **ثبات وحدة القياس المحاسبي:** كاعتماد وحدة النقد المحلي أو الوطني كالدينار مثلا في قياس وإثبات جميع العمليات المالية.

ب-5 **اعتماد التكلفة التاريخية:** ويطلق عليها أحيانا القيمة الدفترية، مفترضا أن التكلفة هي الحقيقة الوحيدة المتاحة أمام المحاسب، ويجب احترامها والتعامل معها منذ شراء الأصل وحتى التخلص منه، وفي المنشأة الصناعية اعتمد W. PATON مفهوم تتبع التكلفة أثناء عملية الإنتاج، بمعنى أن قيمة أي سلعة مصروفة في الإنتاج من مواد وأجور وتكاليف صناعية غير مباشرة تحتسب على قيمة المنتج سواء كان نهائيا أو مازال تحت التصنيع.

ب-6 **اعتماد المحاسبة وفق أساس الاستحقاق:** أي عند مقابلة الإيرادات بالمصروفات لتحديد نتيجة نشاط الدورة من ربح أو خسارة.

**2-4-2 مرحلة مساهمة المجمعات المهنية:** تعرض النظام الرأسمالي العالمي إلى أزمة كساد عامة في الفترة بين 1921 و 1933، سميت بالأزمة الاقتصادية العالمية الكبرى، ولقد انطلقت هذه الأزمة من بورصة الأوراق المالية بنيويورك في الولايات المتحدة الأمريكية، وانتشرت في القارة الأوروبية لتصبح أزمة كساد عالمية.

لقد أدت هذه الأزمة إلى إفلاس الكثير من المنشآت الصغيرة والمتوسطة الحجم لصالح المنشآت الكبيرة التي أخذت تسيطر وتحتكر الأسواق وخوفا من الإفلاس أقدمت إدارات معظم الشركات على المزيد من الإقراض وإلى تقديم قوائم مالية مخالفة للواقع عن طريق اختيار إجراءات وسياسات محاسبية تؤدي إلى رفع قيمة الأصول وزيادة الأرباح غير حقيقية (أرباح صورية)، أدى هذا إلى تضرر مصالح أصحاب السندات والأسهم في سوق الأوراق المالية الأمر الذي دفعهم إلى القضاء لمساءلة الإدارة، وكثيرا ما كانت أحكام القضاء آنذاك تصدر ضد الإدارة أو مدقق الحسابات دفاعا عن مصالح المقرضين والمساهمين.

نتيجة للوضع السابق تعالت النداءات مطالبة الدولة بالتدخل لتنظيم المبادئ المحاسبية وحماية المستثمرين، وذلك بوضع مبادئ تلزم الإدارة وتحمي المحاسب والمدقق في الشركات من ضغوطات الإدارة بهدف الحد من حريتها في استعمال واختيار الممارسات المحاسبية المتحيزة التي تخدم مصلحتها.

تميزت سنة 1933 بظهور قانون الاستثمارات الذي يفرض تسجيل الأوراق المالية الجديدة المعروضة للبيع لإشراف لجنة حكومية، قانون سوق الأوراق المالية وتبادلها، إنشاء لجنة الاستثمارات والبورصة SEC سنة 1934 لتكون مسئولة عن مختلف القوانين المتعلقة بالاستثمارات وتبادل الأوراق المالية في البورصات .

وقد أعطيت لهذه اللجنة سلطة تحديد معايير المحاسبة الواجب إتباعها في الشركات الخاضعة لدائرة نفوذ اللجنة - تحديد الإجراءات المحاسبية ومضمون الإفصاح المحاسبي للشركات التي تعمل في البورصة- ولقد كان للتنظيم القانوني السابق وإنشاء اللجنة أثر كبير في تطوير المبادئ المحاسبية وحفز المجمعات

المهنية المحاسبة لتكوين اتحادات وطنية وإقليمية ودولية كبيرة وإنشاء معاهد علمية ولجان متخصصة بهدف إيجاد مبادئ محاسبية تلقى قبولا عاما وترفع مستوى المعرفة المحاسبية، وبناء على ما سبق يمكننا عرض الخطوط الرئيسية لإنجازات معهد المحاسبين القانونيين الأمريكي AICPA والجمعية الأمريكية للمحاسبة AAA بصورة موجزة:

**1- المبادئ المحاسبية والمعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين AICPA:** انطلاقا من المشاكل السابقة وعقب الأزمة الاقتصادية العالمية وبهدف إقرار مبادئ محاسبية مقبولة عموما، قام المعهد الأمريكي AICPA بتكوين لجنة تقنية خاصة كان بيانها أول وثيقة لتطوير المبادئ المحاسبية وقد اتبع المعهد في تلك الوثيقة منهجا وصفيًا يمثل جردا ميدانيا للمبادئ المحاسبية السائدة، أي اعتمد على العمل البرجماتي لتكوين النظرية المحاسبية، وقد ركز المعهد في هذه الوثيقة على مبدئين أساسيين لتطوير الأسواق المالية: -اعتماد مبدأ الإفصاح التام عن الطرق والأساليب المحاسبية المتبعة، بدل الإفصاح عن تأثير التعديلات في السياسة المحاسبية.

- القواعد المحاسبية التي تبناها بيان المعهد AICPA تمثل في الآتي:

أ- قاعدة تهدف إلى الإيراد والربح بالبيع (عدم إظهار أرباح غير محققة).

ب- قاعدة عدم جواز زيادة المكاسب الرأسمالية إلى قائمة الدخل، بحيث تقتصر القائمة على نتيجة العمليات العادية التشغيلية للمشروع.

ج- وجوب استبعاد أوراق القبض الموقعة من موظفي الشركة أو الموقعة من طرف شركات تابعة لها Filiale، فهي تمثل عمليات داخلية" غير حقيقية "في أغلب الأحوال تقوم بها بغرض تحسين وضع الشركة بصورة مخالفة للواقع.

ولقد قام المعهد في سنة 1936 باعتماد مصطلح " المبادئ المحاسبية المقبولة عموما-US-GAAP " لأول مرة- بغرض توحيد الممارسات العملية وجعلها تتلاءم مع الظروف الاقتصادية والاجتماعية المتغيرة. في سنة 1938 كون المعهد لجنة الإجراءات المحاسبية بغرض تصنيف مجالات الاختلاف في التقارير والقوائم المالية المحاسبية وذلك باستبعاد الأساليب غير المرغوب فيها.

وقدمت اللجنة على مدى عشرين عاما (حتى تاريخ حلها سنة 1957 ) مجموعة نشرات محاسبية باسم منشورات بحوث محاسبية تمثل توصيات لمعالجة مشكلات محاسبية مختلفة، وقد تبين من خلال عمل اللجنة فشلها في إيجاد صيغة مقبولة عموما، لأن المبادئ التي قدمتها لم تنطلق من أرضية نظرية ورؤية متكاملة تعتمد على دراسة منهجية.

وقبل التطرق إلى المرحلة الأخيرة من تطور المبادئ المحاسبية (مرحلة التسييس) نرى أنه من الأفضل لنا التطرق إلى موقف آخر حول موضوعنا هذا من خلال الجمعية الأمريكية للمحاسبة.

**2- المبادئ المحاسبية والجمعية الأمريكية للمحاسبة AAA:** لقد أدركت هذه الجمعية من البداية، أنه لا بد من الاعتماد على الدراسة الفلسفية والتحليل المنطقي من أجل الوصول إلى المبادئ المحاسبية التي تمثل نتاجا لنظرية المحاسبة<sup>1</sup> فأصدرت في سنة 1936 قائمة المبادئ المحاسبية التي تحكم القوائم المالية للشركات "معتمدة المدخل الاستنباطي في اشتقاق المبادئ المحاسبية كما نشرت الجمعية سنة 1940 كتابا للمؤلفين وليام باتون W. PATON وليتلتون بعنوان "مدخل إلى معايير محاسبة الشركات"، وكان الغرض الأساسي من هذا الكتاب اعتماد مبدأ التكلفة التاريخية كبدئية أساسية في المحاسبة، إذ يعد هذا الكتاب من أهم المراجع الأساسية في الأدب المحاسبي التقليدي، إلا أنه لم يسلم من انتقادات المنظرين المحدثين الذين هاجموا بعض فروضها، التي لم تتمكن من الصمود أمام تطورات الظروف الاقتصادية والاجتماعية المحيطة بالمحاسبة، وأهمها ظاهرة ارتفاع الأسعار المستمر وبالتالي تناقص القدرة الشرائية لوحدة القياس النقدي. ومنذ بداية السبعينات بدأت تلقى النماذج والبيانات المعدة استنادا إلى فرض عدم ثبات القوة الشرائية للنقود اهتماما متزايدا لدى المحاسبين ومجمعاتهم المهنية والعلمية.

**2-4-3 مرحلة التسييس:** لقد باءت محاولات المجمعات المهنية لصياغة نظرية محاسبية واستبعاد الممارسات المهنية غير المرغوب فيها والسائدة في الحياة العملية بالفشل، الأمر الذي أدى إلى حل هيئة المبادئ المحاسبية APB التابعة للمعهد الأمريكي AICPA، وإنشاء هيئة معايير المحاسبة المالية FASB سنة 1973، اعتمدت هيئة معايير المحاسبة المالية FASB منذ إنشائها بصورة أكثر على الهيئات واللجان السابقة مدخلا علميا "استنباطيا - استقرائيا" وكذلك جعلت عملية التنظيم المحاسبي ووضع المعايير ذات طابع سياسي واجتماعي، ويؤكد الكثير من المفكرين المحاسبين على أن عملية وضع المعايير ينبغي أن تكون عملية "سياسية - اجتماعية" حيث يوضح هورنجرن شارل C. HORNGREN: "إن وضع وإنشاء المعايير المحاسبية هو نتاج لتصرف سياسي بالدرجة الأولى بصورة أكبر من أنه استنتاج منطقي أو معرفة لأبحاث تجريبية. لماذا؟ لأن وضع المعايير هو قرار إجماعي، فالمعايير تمثل قيودا على السلوك، لذلك يجب أن تكون مقبولة من أطراف معينة، وأن قبول المعايير يمكن أن تكون إجباريا أو اختياريا أو مزجا من النوعين، وفي المجتمع الديمقراطي فإن نيل القبول هو عملية معقدة لدرجة أنها تتطلب تسويقا محنكا على الساحة السياسية<sup>2</sup> وعلى ذلك فقد اختير مصطلح معايير STANDARDS بدلا من مصطلح المبادئ PRINCIPLES عندما أصبح مجلس معايير المحاسبة المالية FASB مسئولا عن صياغة الإطار النظري للمعرفة المحاسبية في الولايات المتحدة الأمريكية بدلا من مجلس المبادئ المحاسبية APB. ويمكن أن نستخلص مما سبق أن هذه المرحلة تعتبر مرحلة الجيل الرابع، حيث يبدأ العمل فيها بتطبيق المعايير

<sup>1</sup> Paton .W.A, Accounting Theory, Op.Cit P112.

<sup>2</sup> Horngren .CHARLES.T, The marketing of Accounting standard, in journal of accountancy New York, Oct 1973, P61



المحاسبية الدولية على المستوى العالمي، وتعتبر أيضا مرحلة اختبارات حقيقية لصحة وضرورة تطبيق هذه المعايير من خلال اكتشاف فوائدها أو سلبياتها أثناء التطبيق العملي والآثار الناتجة عنها.<sup>1</sup>

**2-5 تحديد مفاهيم وأهداف المحاسبة المالية كأحد أجزاء الإطار المفاهيمي:** إن المحاسبة هي أساسا، علم تطبيقي عملي يدخل ضمن مجموعة العلوم الاجتماعية، لذلك فإن نظرية المحاسبة يجب أن تنطلق من ضرورة الربط بين النظرية والتطبيق، فهذه النظرية تقدم لنا تقييما وشرحا للممارسات المحاسبية العملية السائدة بغرض تقديم أرضية علمية لدراسة الطرائق المحاسبية الحالية والمقترحة وتحسينها، حيث تحقق النظرية في النهاية التوجيه والترشيد، وليس مجرد التبرير والشرح للممارسات العملية.

وقد اهتم الفكر المحاسبي وكرس جزءا من اهتماماته لمفهوم الأحداث الاقتصادية، كي تتمكن القوائم المالية من أن تعكس صورة كاملة ومتكاملة عن الواقع وحقيقة الأحداث الاقتصادية وطبيعة الأعمال التي تزولها الوحدات الاقتصادية، وينبع ذلك من حقيقة أن تلك القوائم أصبحت مصدرا مهما وفعالا للبيانات المالية لكثير من الأطراف المستخدمة للبيانات والقوائم المالية كالمؤسسات المالية والاستثمارية والشركات الصناعية، وكذلك المؤسسات الحكومية المسؤولة عن إدارة النشاطات والقطاعات الاقتصادية، وأصبحت هذه الأخيرة تعتمد كليا على نظام المحاسبة في إعدادها للبيانات والمعلومات الهامة التي تساعد في القيام بمهمة التخطيط والمراقبة، وفي معظم الحالات التي يتطلب الأمر فيها اتخاذ القرارات التشغيلية والاستثمارية فقد غيرت المحاسبة ركنا أساسيا وهاما من وظائف المشروع سواء كانت باعتبارها وظيفة تنص عليها القوانين التجارية بمسك الدفاتر المحاسبية الخاضعة للمراقبة والتفتيش من جهات مختلفة أو وظيفة هيكلية ضمن الهرم التنظيمي مهمتها القيام بالتغذية العكسية للبيانات والمعلومات عن أداء النشاط لرفع كفاءته في تحقيق الأهداف وتنظيم الأرباح والمنافع والعائد الاقتصادي، ويمكن عرض أهم عناصر أجزاء الإطار الفكري للمحاسبة مع إبراز أهم النقاط محل الجدل في الفكر المحاسبي من خلال النقاط الأساسية التالية:

**2-5-1 تحديد مفاهيم المحاسبة المالية:** يتكون الإطار الفكري النظري من الأهداف والمفاهيم المحاسبية المالية وأن البناء الرأسي للنظرية المحاسبية يتكون من الفروض والمبادئ، ووجود الإطار المفاهيمي النظري ضروري للأسباب التالية :

**أولاً:** حتى تكون المعايير المحاسبية مفيدة يجب أن تعتمد في إصدارها إلى هيكل ثابت من الأهداف والمفاهيم، وإن اعتماد إطار مفاهيمي نظري دقيق يحدد أهداف التقرير المحاسبي ومفاهيم القوائم المالية سوف يمكن الهيئات الدولية للمحاسبة من إصدار معايير أكثر نفعا واتساقا في المستقبل، كما يستخدم

<sup>1</sup> غادر محمد ياسين، دور الهيئات الأكاديمية في اعتماد المعايير الدولية، ورشة عمل معايير المحاسبة الدولية والتحديات الاقتصادية، مرجع سابق، ص 247.

الإطار الفكري كأساس منطقي للوصول إلى مجموعة من الفروض والمبادئ والمعايير، تكون بدورها منسجمة مع الأهداف والمفاهيم الأساسية للقوائم المالية.

**ثانياً:** يستخدم الإطار المفاهيمي كذلك كأساس منطقي للنهوض بالتطبيق العملي وتحسين وتحديد أدواته وذلك عن طريق:

- تقييم المبادئ والمعايير المعمول بها حالياً والتخلي عن الممارسات غير المنطقية.
- الاختيار فيما بين البدائل المحاسبية، وبالتالي تضيق الاختلافات في الممارسات العملية.

**ثالثاً:** يمكن الإطار المفاهيمي النظري من حل المشاكل التي تواجهها مهنة المحاسبة بصورة منطقية وسريعة لمجرد الرجوع إلى الإطار المفاهيمي الثابت وذلك على مستويين:

- على مستوى المحاسبين الممارسين الذين يواجهون مشاكل جديدة تتطلب حلولاً سريعة لا يمكن تأخيرها حتى تصدر معايير خاصة بها، و تركز أهمية تحديد مفاهيم المحاسبة المالية في تكملة الإطار الفكري اللازم لوضع معايير ملائمة ومتسقة مع بعضها البعض، ولكي تكون ملائمة يتعين على المعايير أن ترتبط ارتباطاً وثيقاً بأهداف القوائم المالية وحدود استخدامها، ولكي تكون متسقة مع بعضها البعض يتعين على المعايير أن تركز على مجموعة من المفاهيم المتكاملة للمحاسبة المالية.
  - على مستوى الجهة المسؤولة عن إصدار المعايير FASB ، ففي كثير من الأحيان ما يلزم تأسيس هذه المعايير على ما يتضمنه الإطار المفاهيمي من فكر أساسي يوجه إنشاء وتطبيق معايير جديدة.
- ويشير مجلس معايير المحاسبة الأمريكي FASB إلى الدور الهام لمفاهيم المحاسبة المالية حيث تطرق إلى المفاهيم المحاسبية على أنها " مفاهيم عامة بطبيعتها، فهي ترتبط بتشابه الظروف الاقتصادية السائدة في المجالات المختلفة للأنشطة الهادفة للربح في الشركات المختلفة، ولهذا التشابه مغزى هام لأنه يشكل الأساس الذي تركز عليه المفاهيم الأساسية الشاملة، غير أن هناك وجوهاً للاختلاف يتعين أن تؤخذ بعين الاعتبار، ومن أمثلتها الأنواع المختلفة من عقود التمويل ووسائله، والأنواع المختلفة من الموارد والالتزامات "وللإطار المتكامل للمفاهيم المحاسبية أهمية متعددة الجوانب فهو يرسم خطاً ثابتاً للتفكير المنطقي الذي يعتبر أساساً لإيجاد الحلول، فهو دستور تسترشد به الجهات المسؤولة عن وضع معايير FASB وقد علقت بعض الهيئات والمنظمات المحاسبية على وصف الإطار الفكري للمحاسبة بالدستور وأن هناك آخرون يعترضون على النظر إلى الإطار الفكري كدستور ويرون أنه يجب النظر إليه بدلاً من ذلك لمجموعة من الإرشادات المساعدة في حل المشاكل، حيث يرون أن التعريف والتحديد الدقيق للإطار الفكري غير مرغوب فيه، نظراً لأن التطبيق المنطقي للمحاسبة من أجل خدمة المستفيدين الرئيسيين قد يتطلب حلولاً غير متسقة مع الواقع الاقتصادي وخاصة مشاكل القياس المحاسبي.

**2-5-2 فوائد تحديد مفاهيم المحاسبة المالية:** تشير المحاولات المتكررة والجهود المبذولة من جانب الهيئات والمنظمات العالمية لوضع إطار عام للمفاهيم المحاسبية بصفة عامة ولمكونات القوائم والتقارير المالية بصفة خاصة، إلى وجود اعتقاد لديها بأن تحديد وضع تعاريف لمصطلحات محاسبية معينة سوف تساعد بطريقة ما في حل الخلافات في مجال المحاسبة، والمفاهيم باعتبارها اللغة العلمية لأي مجال في مجالات المعرفة ينبغي أن تتمتع بخاصيتين رئيسيتين: **الخاصية الأولى** أن تكون علمية، بمعنى أن يكون خصائص المفهوم قابلة للقياس الموضوعي. **والخاصية الثانية** أن تكون إجرائية، بمعنى أن يشمل المفهوم على مضمون توضيح إجراءات محددة، وتجدر الإشارة إلى أن المفاهيم ليست ثابتة بصورة مطلقة وإنما تتغير بتغير الأزمات، كما أنه قد تستحدث مفاهيم جديدة، وقد تتغير وتزول بعض المفاهيم وذلك استجابة للتطور المستمر في البيئة المحيطة وبحقق الإطار الفكري للمفاهيم المحاسبية المالية المزايا التالية:

- وضع حدود للاجتهادات الشخصية فيما يتعلق بإعداد القوائم المالية.
- يؤدي الإطار الفكري للمفاهيم إلى زيادة الثقة في القوائم المالية وتحسين القدرة على استيعابها.
- إيجاد أساس يمكن الرجوع إليه لحل المشاكل المحاسبية، والتنبؤ بمدى صحة الحلول التي يمكن التوصل إليها.

**2-5-3 الأهداف الأساسية للمحاسبة المالية:** إن الغرض الرئيسي من تحديد الأهداف هو الكيفية المستخدمة عند وضع معايير تحكم القياس وعرض وإيضاح عناصر القوائم المالية، وتأثير العمليات والظروف على المركز المالي للمنشأة ونتائج أعمالها، لذا يجب التأكد من وضع أهداف مناسبة لحاجات المستفيدين من المعلومات المنتجة حتى تكون المعايير المحاسبية ملائمة، وعدم الربط بين أهداف المحاسبة المالية وحاجيات المستفيدين من المعلومات، قد يؤدي بالمعايير المصدرة إلى إنتاج معلومات غير ملائمة لاحتياجات المستفيدين، وتمثل الأهداف الجزء الأساسي في الإطار الفكري، حيث يركز عليه الجزء التالي والمتمثل في المفاهيم المحاسبية، كما أن المعايير المحاسبية التي يتم اختيارها لا بد وأن تؤدي في النهاية إلى تحقيق تلك الأهداف ويمكن القول بأن تحديد أهداف المحاسبة ينبغي أن يتم خلال النظر إلى وظيفتي المحاسبة القياس والتقارير وإلى منتجاتها النهائية المتمثلة في القوائم والتقارير المالية، وفي هذا الصدد نجد أن هناك نوعان من المنتجات المحاسبية: **النوع الأول** ويتمثل في المنتجات المالية المصدرة إلى خارج المنشأة عادة من القوائم المالية ذات الغرض العام. أما **النوع الثاني** فيتمثل في القوائم المالية ذات الغرض الخاص، وقد اقتصر أهداف المحاسبة المالية على أهداف التقارير والقوائم المالية ذات الغرض العام لخدمة المستفيدين الرئيسيين الخارجيين، كما تتحدد هذه الأهداف في ضوء اعتبارين يعكسان أهم مؤثرات بيئة المحاسبة المالية وهما :

- احتياجات الشركة للمستفيدين الرئيسيين الخارجيين من المعلومات.

- طبيعة المعلومات التي يمكن أن توفرها المحاسبة المالية.

وفي ضوء الاعتبارين يمكن القول أن تأثير الأهداف لا تقتصر فقط على مجموعة من القوائم والتقارير المالية وإنما تمتد إلى تحديد محتويات هذه القوائم والتقارير من المعلومات وكذلك أسلوب عرضها.<sup>1</sup> ويمكن تلخيص الاتجاهات السائدة في الفكر المحاسبي بشأن أهداف التقارير المحاسبية على النحو التالي:

1- هناك اتفاق على أهمية تحديد أهداف التقارير كمتطلب أساسي لوضع التقرير.

2- التقارير المحاسبية المنشورة موجهة أساساً لأطراف معينة عديدة من المستخدمين غير المعروفين من خارج المنشأة لديهم أهداف مختلفة متعددة وفي نفس الوقت لهم سلطة محدودة في الحصول على المعلومات من داخل المنشأة.

3- التركيز على الهدف الأساسي للتقارير المالية يتطلب تقديم معلومات مفيدة لصنع القرارات الاقتصادية.

4- ظهور بعض الآراء التي ترى ضرورة توسيع أهداف التقارير المحاسبية لتشمل جانب ترشيد القرارات الاقتصادية لتعظم الرفاهية الاجتماعية، ومناداة البعض باعتماد معايير القيم الاجتماعية كأساس لتحديد أهداف التقارير المنشورة.

**2-6 عرض وتصنيف مفاهيم المحاسبة المالية:** لقد تناول الفكر المحاسبي عبر العصور الماضية عدداً كبيراً من المفاهيم المحاسبية وتم تصنيفها في أربع مجموعات أساسية هي:<sup>2</sup>

**2-6-1 مفاهيم العناصر الأساسية للقوائم المالية:** إن وضع تعريف محدد وواضح لكل عنصر من عناصر القوائم المالية والتقارير، يؤدي إلى تقليل فرص عدم الفهم، ومن ثم توحيد لغة واحدة للاتصال بين كافة الفئات المهتمة بمهنة المحاسبة مما يؤدي إلى زيادة قابلية القوائم والتقارير المالية للقراءة من خلال التحديد الواضح لمعاني تلك العناصر ويترتب عن ذلك حدوث تحسن ملحوظ في عملية اتخاذ القرارات بواسطة المستفيدين من المعلومات المحاسبية وبالتالي الوصول إلى قرارات اقتصادية رشيدة ويعتبر تعريف العناصر الأساسية للقوائم المالية خطوة أولية على جانب كبير من الأهمية لتحديد محتويات هذه القوائم، والتي يمكن التطرق إليها من خلال النقاط التالية:

**1 -الأصول:** وتمثل مجموعة من المنافع الاقتصادية التي يتوقع الحصول عليها مستقبلاً، وتقع تحت سيطرة أو ملكية المشروع وكما جاء في تعريف آخر بأن الأصل هو أي شيء له قدرة على تزويد المنشأة بالخدمات أو المنافع في المستقبل، اكتسبت المنشأة الحق فيه نتيجة أحداث وقعت أو عمليات تمت في

<sup>1</sup> محمد حامد تميزار، الإطار الفكري للمحاسبة كأساس لبناء وتطوير معايير المحاسبة المالية دراسة التجربة السعودية، مطبعة جامعة حلوان، القاهرة، 2004، ص ص 2-3.

<sup>2</sup> حامد داود الطلحة، معايير المحاسبة الدولية المنشأة والمفهوم، ملتقى دولي حول المعايير المحاسبية الدولية أيام 5/6 فبراير عمان الأردن، 2000، ص 40.

الماضي، شريطة أن يكون قابلاً للقياس المالي حالياً بدرجة مقبولة من الثقة ويشترط ألا يكون مرتبطاً بصورة مباشرة بالإزام غير قابل للقياس.

**2- الخصوم:** يمكن تعريف الخصوم بأنها التزامات حالية على المنشأة بتحويل أصول أو تقديم خدمات أخرى في المستقبل نتيجة عمليات أو أحداث ماضية شريطة أن الالتزام قابل للقياس المالي الحالي بدرجة مقبولة من الثقة ويشترط ألا يكون مرتبطاً بصورة مباشرة بحق غير قابل للقياس.

**3- حقوق أصحاب رأس المال:** وهي عبارة عن مقدار ما تبقى من أصول المنشأة بعد استبعاد خصومها، بمعنى أنها تعادل صافي الأصول، ولهذا يطلق عليها اصطلاح القيمة المتبقية لأصحاب رأس المال، وتنبثق هذه القيمة من حقوق الملكية.

**4- الإيرادات:** تمثل الإيرادات تدفق الأصول إلى الوحدة المحاسبية، نتيجة لإنتاج السلع وبيعها للزبائن أو تقديم الخدمات أو السماح للغير باستخدام أصول الوحدة المحاسبية أو القيام بأية أنشطة أخرى تمثل في مجموعها العمليات الرئيسية المستمرة للمنشأة.

**5- المصروفات:** هو انقضاء أصل أو تحمل التزام أو كلاهما معاً خلال فترة زمنية معينة نتيجة إنتاج السلع وبيعها، أو السماح للوحدات الأخرى باستخدام أصول المنشأة أو تأدية خدمات للغير وغير ذلك من الأنشطة التي تستهدف الربح وتشكل العمليات الرئيسية المستمرة للمنشأة.

**6- الأرباح والخسائر:** المكاسب هي زيادة في حقوق أصحاب رأس المال (صافي الأصول) تنتج من العمليات الفرعية للمنشأة مع غيرها من الوحدات ومن الظروف والأحداث الأخرى التي تتأثر بها خلال فترة زمنية معينة، أما الخسائر فيمكن التعبير عنها بأنها عبارة عن النقص في حقوق أصحاب رأس المال تنتج من العمليات الفرعية للمنشأة مع غيرها من الوحدات ومن الظروف والأحداث الأخرى التي تتأثر بها خلال فترة زمنية معينة.

**2-6-2 المفاهيم المرتبطة بالقياس المحاسبي:** تعد عملية القياس، الخطوة الأساسية في العمل المحاسبي، فإذا كان دور المحاسبة هو تسجيل وتوصيل المعلومات المالية، فإن الخطوة الأولى تتمثل في الأحداث والعمليات والظروف التي ينبغي تسجيلها ثم قياسها باستخدام وحدة القياس النقدية ثم إظهارها في القوائم والتقارير المالية، ولأغراض هذا المفهوم، فإن الأصول والخصوم تم تقسيمها إلى قسمين: <sup>1</sup> أصول وخصوم ذات طبيعة نقدية وأصول وخصوم ذات طبيعة غير نقدية ويتمثل الأصل النقدي في الحق في استلام مبلغ نقدي محدد القرار أو قابل للتحديد دون الارتباط بأسعار السلع أو الخدمات معينة في المستقبل، بينما يتمثل الخصم النقدي في دفع مبلغ نقدي محدد المقدار أو قابل للتحديد دون الارتباط بأسعار سلع أو خدمات معينة في المستقبل. أما الأصول والخصوم غير النقدية فإنها ترتبط بدرجة أقل من حجم التدفقات

<sup>1</sup> حامد داود الطلحة، معايير المحاسبة الدولية المنشأة والمفهوم، مرجع سابق، ص 41.

النقدية المستقبلية، وتوقيت حدوثها، وفي نفس السياق كذلك فإن قياس الأصول والخصوم غير النقدية يجب أن يتجه نحو إتاحة مؤشرات عن آثارها غير المباشرة على تلك التدفقات النقدية.

**2-6-3 مفاهيم الرأس المال والحفاظ على رأس المال:** يكتسب هذا المفهوم أهمية بالغة في تحديد صافي المركز المالي وفي تحديد مفهوم الربح، بحيث أن يتم اختيار المفهوم المناسب لرأس المال المشروع على أساس حاجات مستخدمي بياناته المالية، إذا كان مستخدمو القوائم المالية مهتمين أساساً بالمحافظة على رأس المال المستثمر أو القوة الشرائية لرأس المال المستثمر، فيجب هنا تبني المفهوم المالي لرأس المال، وأما إذا كان اهتمامنا الرئيسي بالقدرة الإنتاجية للمشروع، فإنه يجب استخدام المفهوم المادي لرأس المال، وينجم عن مفاهيم الرأس المال المفاهيم التالية:

**أ- الحفاظ على القيمة المالية لرأس المال:** بمعنى أنه يتم تحقيق الربح فقط إذا كان المبلغ المالي لصافي الأصول في بداية الدورة المالية يتجاوز المبلغ المالي لصافي الأصول في نهاية الدورة بعد استبعاد توزيعات الأرباح على المساهمين خلال الدورة.<sup>1</sup>

**ب- الحفاظ على القيمة المادية لرأس المال:** وبمقتضى هذا المفهوم يكتسب الربح إذا كانت الطاقة الإنتاجية المادية للمشروع في نهاية الدورة تزيد عن الطاقة الإنتاجية المادية في بداية الدورة، بعد طرح توزيعات الأرباح على المساهمين أثناء الدورة، إن التدفقات الداخلية من الأصول فوق المبالغ المطلوبة للحفاظ على رأس المال هي فقط التي يمكن اعتبارها ربحاً، ومن هنا فإن الربح هو المبلغ المتبقي بعد طرح المصروفات من الدخل وإذا تجاوزت المصروفات الدخل يكون المبلغ المتبقي خسارة.<sup>2</sup> ومن الواضح أن الاختلاف الجوهرى بين المفهومين السابقين هو في كيفية معالجة التغيرات في أسعار أصول وخصوم المشروع، ولم تحدد معايير المحاسبة الدولية النموذج الذي يجب تبنيه، لأن ذلك مرتبط بالسياق العام لاقتصاد البلد، وحسب الحالات قد يكون تبني أحد المفهومين هو الأكثر موثوقية وملائمة.

**2-6-4 مفاهيم جودة المعلومات المحاسبية:** تعد خصائص جودة المعلومات المحاسبية الصفات التي تجعل المعلومات مفيدة للمستخدمين، كما تمثل الأساس الذي يستخدم في الاختيارات بين الطرق المحاسبية البديلة، ومن ثم فإنه لا بد من تحديد خصائص جودة المعلومات المحاسبية والتي تجعلها مفيدة للمستخدمين، ويؤدي تحديد هذه الخصائص إلى مساعدة المسؤولين عند وضع المعايير المحاسبية، كما تساعدكم كذلك عند إعداد القوائم المالية في تقييم المعلومات المحاسبية التي تنتج عن تطبيق طرق محاسبية بديلة.

<sup>1</sup> المجمع العربي للمحاسبين القانونيين المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية، النص الكامل للمعايير الدولية لإعداد التقارير المالية، 2005، الأردن ص 51.

<sup>2</sup> أمين السيد أحمد لطفي المحاسبة الدولية والشركات المتعددة الجنسيات، مرجع سابق، ص 494.

**3- طبيعة ودوافع الاهتمام بالمحاسبة الدولية :** تنطلق أهمية دراسة المحاسبة الدولية من أهمية الشركات الدولية والمعاملات التجارية المتبادلة بينها، الأمر الذي يتحقق من خلاله أهداف عديدة يتمثل أبرزها في الإلمام بالجانب النظري للمحاسبة الدولية والتعريف بماهيتها وظروف تطويرها ونشأتها، ومعالجة المشاكل التي تعاني منها غالبية البلدان نتيجة الممارسات والتطبيقات المختلفة لمعايير المحاسبة

و بمعنى آخر أن الشئ المهم الذي قامت به المحاسبة الدولية هو اهتمامها بوضع اطار نظري و عملي على مستوى دولي للممارسات و المقارنات المحاسبية المختلفة و الناتجة عن أحداث أو عمليات اقتصادية او مصالح تتخطى حدود اكثر من دولة، و كذلك اهتمامها أيضا بالأساليب و المشاكل المحاسبية الخاصة بالمعاملات المالية للشركات متعددة الجنسيات، فما هي الأسباب التي دفعت إلى الاهتمام بالمحاسبة الدولية؟ وما هي العوامل التي ساهمت في تطوير المحاسبة و اعطائها الطابع الدولي؟.

**مفهوم المحاسبة الدولية:** بوجه عام، لا يوجد هناك اتفاق عام حول تعريف محدد للمحاسبة الدولية، حيث عرفت المحاسبة الدولية في الأدب المحاسبي بتعاريف مختلفة، قد يرى البعض أن المحاسبة الدولية هي الإطار الدولي لمختلف الأساليب والإجراءات التي تهدف إلى قياس وعرض نتائج الأحداث والمعاملات التجارية الدولية .وقد يرى البعض الآخر المحاسبة الدولية هي أحد فروع المحاسبة التي تهتم بالأساليب والمشكلات المحاسبية الخاصة بالمعاملات الدولية للشركات بمختلف أشكالها.<sup>1</sup>

إن للمحاسبة الدولية مجالات عديدة متنوعة وغير متجانسة أحيانا، فعلى سبيل المثال يستخدم مفهوم المحاسبة الدولية أحيانا للتعبير عن التطور التاريخي للمحاسبة، كما تم التطرق له في دراستنا لموضوع تطور الفكر المحاسبي، وفي أحيان أخرى تعرف المحاسبة الدولية بأنها المحاسبة التي تهتم بالمشاكل العملية والفنية للأقسام والفروع الأجنبية، هذا التباين في تعريف مفهوم المحاسبة الدولية أكد عليه الكثير من الكتاب الأكاديميين والمهنيين في مجال المحاسبة حيث تضيف أربعة مفاهيم أو أبعاد رئيسية للمحاسبة الدولية وهي:

المفهوم التاريخي للمحاسبة، المفهوم العالمي للمحاسبة، مفهوم المحاسبة المقارن، المفهوم العملي للمحاسبة. ويعبر المفهوم التاريخي، عن عملية انتشار وانتقال الأفكار المحاسبية من دولة إلى أخرى، في حين يشمل البعد العالمي للمحاسبة على مجالات التوافق والتوحيد المحاسبي للحصول على مستويات متشابهة من الإفصاح وطرق متشابهة للقياس من دولة إلى أخرى ويقوم مفهوم المحاسبة المقارن على أن أحد الأسباب وراء وصف ومقارنة الممارسات المحاسبية المختلفة الموجودة حول العالم هو تمكين المحاسبين من فهم الاختلافات وبالتالي يمكن لهم معرفة وقياس تأثير هذه الاختلافات على القوائم المالية، أما المفهوم العملي للمحاسبة الدولية فهو تعبير عن المشاكل الفنية والعملية للشركات القابضة الأجنبية ومحاسبة الأقسام والفروع الأجنبية، كما تم اختزال أبعاد المحاسبة الدولية في ثلاثة مفاهيم عامة وهي: المحاسبة العالمية،

<sup>1</sup> امين السيد احمد لطفي، المحاسبة الدولية والشركات المتعددة الجنسيات، الدار الجامعية، الإسكندرية-مصر، 2004، ص9.

محاسبة الفروع الأجنبية، والمحاسبة المقارنة، حيث اعتبر أن مفهوم المحاسبة العالمية من أوسع المفاهيم وأكثرها من حيث المجال، فهو يوجه المحاسبة الدولية إلى تشكيل ودراسة مجموعة مبادئ محاسبية تكون مقبولة عالمياً، وتهدف إلى إيجاد معايير كاملة للمبادئ المحاسبية دولياً.

وقد تعرف المحاسبة الدولية بأنها المحاسبة على العمليات وعمليات المنشأة الدولية، والمقارنات للمبادئ والممارسات التي تقوم بها المنشأة في دول أجنبية مع تحديد إجراءات ووضع تلك المبادئ والممارسات.<sup>1</sup> وقد يشار إليها عندما تستخدم أحد المنشآت في أحد الدول القواعد المحاسبية في منشأة دول أخرى، وارتباطاً بذلك فإن مصطلح دولية ينصرف إلى وجود تعامل مالي ومحاسبي مشترك بين أكثر من نشاط في أكثر من دولة<sup>2</sup> وبالتالي يبدو واضحاً أن عملية وضع تعريف محدد يعكس طبيعة ومحتوى المحاسبة الدولية ليس بالأمر السهل، من هنا حاول MULLER أن يعرف المحاسبة في شكل عموميات متجنباً للتفاصيل، حيث عرف المحاسبة الدولية بأنها تهتم بتداخل العلاقات المحاسبية بين الدول<sup>3</sup>.

كما يمكن أن نعرف المحاسبة الدولية على أنها مجموعة من المقاييس الدولية الموحدة والتي تكون مقبولة عموماً على المستوى الدولي رغم وجود اختلافات بين الأنظمة، ويمكن القول إن مصطلح المحاسبة الدولية يدل على وجود تعامل مالي ومحاسبي بين أكثر من شركة وفي أكثر من دولة، وهي التي تؤثر على بيانات التقارير المالية، وهي تشمل المحاسبة المالية، محاسبة التكاليف والمحاسبة الإدارية، وأيضاً المراجعة والتدقيق المحاسبي، سواء داخلية أم خارجية، وكذا التحليل المالي الدولي وانطلاقاً من الإطار العام للمحاسبة الإدارية بصفة عامة، يمكن أن نعطي مفهوماً للمحاسبة الدولية على أنها الإطار العام لمعالجة مختلف الأحداث والمعاملات التجارية الدولية، وهي تهتم بالإجراءات التي تساعد على حل مشكلات المحاسبة الخاصة بالمعاملات المالية بمختلف أشكالها للشركات متعددة الجنسيات.

**3-1 العوامل المساهمة في تطوير المحاسبة الدولية:** هناك جملة من العوامل التي لها تأثير مباشر على المحاسبة الدولية، يمكن جمع أبرز هذه العوامل في العناصر التالية:<sup>4</sup>

**3-1-1 الأعمال الدولية:** عرفت الأعمال الدولية بأنها كل نشاط تجاري يمتد وراء الحدود الجغرافية لأي دولة، وتتمثل في تدفق السلع والخدمات ورأس المال من شركة أو وحدة اقتصادية في دولة معينة إلى شركة أو وحدة اقتصادية في دولة أخرى، كانت طبيعة التجارة الدولية في بداية النصف الثاني من القرن العشرين تقوم على فكرة أن كل دولة أو بلد يقوم بإنتاج مجموعة من السلع ويقوم بتصديرها إلى البلدان الأخرى وفي

<sup>1</sup> محمد المبروك أبو زيد، المحاسبة الدولية وانعكاساتها على الدول العربية، إيتراك للطباعة والنشر والتوزيع، مصر، 2005، ص 14.

<sup>2</sup> أمين السيد أحمد لطفي، المحاسبة الدولية والشركات متعددة الجنسيات، المرجع السابق، ص 10.

<sup>3</sup> محمد المبروك أبو زيد، المحاسبة الدولية وانعكاساتها على الدول العربية، المرجع السابق، ص 20.

<sup>4</sup> محمد المبروك أبو زيد، المحاسبة الدولية وانعكاساتها على الدول العربية، المرجع السابق، ص 26.



المقابل يقوم باستيراد سلع أخرى تكون غير متوفرة لديها، ولهذا كان يغلب على التجارة طابع الاستيراد والتصدير هذه النظرية تفرض ثبات عوامل الإنتاج على مستوى الدولة، وقد تغيرت هذه النظرية بعد أن أصبحت عوامل الإنتاج متحركة وهو ما أوجد مجالات عديدة أدت إلى نمو سريع للعديد من البلدان وخلق أسواق دولية جديدة للسلع والخدمات ورأس المال. ففي العموم الشركات الدولية غير مرتبطة بمكان ثابت وليس فقط بالاستيراد والتصدير وتحصل على رؤوس أموالها من دول مختلفة ومن الأسواق الدولية لرأس المال في كل البلدان.

**3-1-2 الشركات الدولية:** معظم العمليات التجارية والتعاملات الدولية يتم تنفيذها بواسطة مجموعة من الشركات يطلق عليها الشركات الدولية، تباشر هذه الشركات أنشطتها الاقتصادية في أكثر من دولة عن طريق شبكة من الفروع أو القطاعات أو الشركات المستثمرة فيها أو الشركات التابعة، وهي عادة تنتشر في أكثر من دولة، بحيث تستفيد من المزايا النسبية لوفرة الموارد في مكان دون آخر، ولاشك أن انتشار هذا النوع من الشركات في مختلف بلدان العالم، يتطلب وجود أنظمة محاسبة ومعايير دولية موحدة لتحقيق متطلبات المستثمرين الأجانب والمحليين، وفي الغالب فإن معظم الشركات الدولية تطورت من شركات وطنية أو محلية إلى شركات دولية من خلال مرورها ببعض أو كل المراحل التالية:<sup>1</sup>

يشهد العالم اليوم توجه عدد كبير من الشركات لأن تصبح شركات دولية والاستفادة من الاتفاقيات الدولية التي تسهل عملية انتقال السلع ورؤوس الأموال بين الدول، وحسب خبير إحدى المؤسسات الدولية DELLIOTE & TOUCHE TOHMATSU INTERNATIONAL فإن أكثر من نصف شركات العالم في عام 2010 تعمل في ظل إطار عالمي، ولقد أدى ظهور الشركات الدولية إلى حدوث تغيرات جوهرية في البنية التقليدية للمحاسبة، وازدادت مشكلة عدم تجانس فئات المستخدمين للقوائم المالية لهذه الشركات تعقيدا بعد دخول متغيرات أخرى منها اختلاف اللغة والثقافة والعملة النقدية والمستوى التقني والعلمي من بلد لآخر، وهذا ما سوف نتطرق له في موضوع الآثار الثقافية والبيئية على المحاسبة الدولية.

**3-1-3 شركات المحاسبة الدولية:** لقد لعب النمو الكبير والسريع للعمليات الدولية التي تقوم بها الشركات الدولية خلال العقود الثلاثة الأخيرة، دورا كبيرا في ظهور المحاسبة الدولية وأهميتها، حيث أصبح لدى الخبراء المحاسبين المهنيين اهتمام كبير بالمشاكل المترتبة عن هذه العمليات ومن ثم البحث عن حلول منطقية ومقبولة لها وأصبح من الضروري على إدارات وموظفي شركات المحاسبة أن يتمتعوا بإدراك ومعرفة واسعة وبفهم عالمي للمواضيع الاقتصادية والمالية مع مراعاة الاختلافات الثقافية واللغوية عند قيامهم بأعمالهم حتى يتمتعوا بالثقة الدولية، ولهذا كان من الطبيعي جدا لهذه الشركات أن تكون هي أول من يتحرك على المستوى الدولي لمحاولة إيجاد الحلول المناسبة والمتاحة لبعض المشاكل التي تواجهها هذه الشركات.

<sup>1</sup> محمد المبروك ابو زيد المحاسبة الدولية وانعكاساتها على الدول العربية، مرجع سابق ، ص 27.

**3-1-4 أسواق رأس المال:** تعتبر أسواق رأس المال العالمية مصدرا خارجيا للتحويل المالي، فقد ظهرت هذه الأسواق نتيجة للرقابة المتعددة التي تقيد دخول الأجانب لأسواق المال الوطنية وتمثل كل من الولايات المتحدة الأمريكية، اليابان، المملكة المتحدة، ألمانيا وفرنسا، أكبر الأسواق العالمية لرأس المال، ولهذا فإن نمو أسواق رأس المال العالمية أعطى أهمية كبيرة لأسواق المال العالمية.

**3-1-5 البحث العلمي:** كان موضوع المحاسبة الدولية، أحد المواضيع التي يتناولها الباحثون على مختلف المستويات، وقد نتج عن هذه الجهود، العديد من المراجع والبحوث التي ساهمت في إثراء موضوع المحاسبة الدولية، وكذلك المساهمة في إيجاد الحلول هذه الجهود ساهمت كذلك في زيادة الوعي بأهمية مواضيع المحاسبة الدولية، وقد أدى الاهتمام المالي بظاهرة العولمة بالعديد من كليات المحاسبة، وإلى إعادة النظر في مناهجها ومن ضمن المواضيع التي يجب أن يهتم بها الطالب قبل تخرجه، حيث أصبح من متطلبات أو اهتمامات المحاسبة المهنية عند النظر في طلبات التعيين أو التوظيف ووجود مهارات ومعرفة دولية فيما يتعلق بمواضيع المحاسبة الدولية.

**3-1-6 نظام النقد الدولي:** هو ذلك النظام الذي يهدف إلى تشجيع التعاون المالي وتسهيل توسيع التجارة الدولية وإزالة القيود على العملات الأجنبية من خلال نظام أسعار الصرف وتدفق رؤوس الأموال والتعديلات التي تطرأ على موازين المدفوعات، نتيجة لهذا النظام، حدث مشكلات أسعار الصرف، وبالتالي يقع التأثير المباشر على المحاسبة الدولية، على اعتبار أن المعاملات بالعملة الصعبة تعتبر أهم العناصر في المحاسبة الدولية.

**3-2 أهمية المحاسبة الدولية:** شهد القرن العشرين، من خلال اتساع نطاق العولمة علاقات ما بين الشركات والعديد من القرارات التشغيلية والاستثمارية والتمويلية، حيث كانت لها صفة الدولية وعليه فإن اتخاذ الكثير من هذه القرارات اعتمد على المعطيات والمعلومات المحاسبية التي تتطلب معرفة واسعة بالمحاسبة.<sup>1</sup> وتكمن أهمية المحاسبة الدولية في توفير المعلومات الضرورية واللازمة، والتي يمكن استخدامها في اتخاذ القرارات الاقتصادية، فالمحاسبة تمثل النشاط الخدمي الذي يوفر المعلومات المالية الكمية لمستخدمي البيانات المحاسبية لاتخاذ القرارات اللازمة، ومساعدتهم في الاختيارات المنطقية من بين الاستخدامات البديلة للموارد النادرة عند القيام بالأنشطة الاقتصادية.<sup>2</sup>

**3-2-1 الأسباب التي دفعت إلى الاهتمام بالمحاسبة الدولية:** هناك أسباب عديدة تقف وراء زيادة الاهتمام بالمحاسبة الدولية من أبرزها ما يلي:

- الاهتمام المتزايد من قبل العديد من المنظمات والهيئات المحاسبية المهنية بعملية تحقيق أكبر قدر ممكن من التجانس والتوافق في الطرق والأساليب والإجراءات المحاسبية بين مختلف الدول للوصول

<sup>1</sup> سعود حايـد العامري، المحاسبة الدولية: منهج علمي للمشاكل المحاسبية وحلولها، دار المنهج، مصر، 2001، ص19.

<sup>2</sup> Cristel Decock , Comptabilité Internationale, Op.Cit ,P32

إلى لغة محاسبية مشتركة تعمل على تسهيل انتقال رؤوس الأموال والسلع والخدمات عبر الحدود الإقليمية والقومية.

- التباين في الظروف أو العوامل البيئية بين الدول متضمنة الجوانب الاقتصادية والاجتماعية والسياسية.
- تضخم حجم التجارة الدولية وزيادة الاستثمارات ونشوء الشركات الدولية ومتعددة الجنسيات وما يصاحبها من مشكلات محاسبية.
- تركيز جهود أدبيات مهنة المحاسبة نحو التوصل إلى مجموعة من المعايير المحاسبية الدولية تحكم الممارسة المهنية وتتعدى نطاق الحدود الإقليمية نتيجة لزيادة الاهتمام من جانب المستثمرين والشركات الدولية والتكتلات الاقتصادية والدول النامية التي ترغب في تطوير نظم المحاسبة لتواكب المتغيرات الجديدة ذات الصلة بعصر العولمة.
- توفير المعلومات المحاسبية التي يمكن استخدامها في عملية صنع واتخاذ القرارات في ظل الاقتصاد الدولي.

كما تسعى المحاسبة الدولية إلى تحقيق العديد من الأهداف، يمكن حصرها في نوعين رئيسيين هما :

الأهداف العامة التي تتحقق على المستوى الدولي والأهداف الخاصة التي تتحقق على المستوى المحلي.

### 3-2-2 أهداف المحاسبة الدولية:

أ - الأهداف العامة :يمكن حصر أهم هذه الأهداف فيما يلي<sup>1</sup>:

- توحيد وتنسيق المبادئ والمعايير والأسس والقواعد والطرق المحاسبية المختلفة على مستوى العالم عن طريق المنظمات المهنية والهيئات الدولية.
- معالجة مشاكل قياس وإعداد التقارير المحاسبية التي تنجم عن العمليات التجارية الدولية ونشاط الشركات الدولية.
- توفير البيانات والمعلومات المحاسبية الموضوعية والملائمة والتي تحتاجها الأسواق المالية العالمية والجهات المستفيدة منها.
- إجراء التحليل المالي وتقييم الأداء على المستوى الدولي ومن ثم الإفصاح عن أداء الشركات الدولية، إذ تتم المقارنة بين أداء ونتائج أعمال الشركات العاملة في البلدان المختلفة.
- إيجاد إطار نظري وعملي ينظم ويحكم الممارسات والتقارير المحاسبية على المستوى الدولي.

---

<sup>1</sup> سعود حايذ العامري، المحاسبة الدولية: منهج علمي للمشاكل المحاسبية وحلولها، المرجع السابق، ص23.

- لتسهيل عملية المقارنة وإيجاد نوع من الانسجام والتوافق في الممارسات المحاسبية على مستوى دولي لتسهيل عملية المقارنة.

#### ب- الأهداف الخاصة: وتتمثل هذه الأهداف فيما يلي:

- دراسة الأنظمة المحاسبية في الدول المختلفة وذلك بغرض التوصل إلى النظم المحاسبية الأكثر ملائمة لاحتياجات تلك الدول.
- مساعدة المؤسسات المالية والرقابية على معرفة مدى تأثير الأنظمة المحاسبية المختلفة على تطور اقتصاديات الشركات الدولية.
- تعريف المحاسبين والمحللين الماليين والاقتصاديين والمهنيين بأسباب تطبيق النظم المحاسبية المختلفة في البلدان المختلفة.
- تسهيل عملية المراجعة لشركات المراجعة الدولية وزيادة الثقة في القوائم المالية على المستوى الدولي.
- بيان أسباب اختلاف البيانات والمعلومات المحاسبية في التقارير المالية للشركات الدولية بمختلف أنواعها.
- وضع أسس وقواعد محاسبية دولية يمكن الاستعانة بها لتطوير النظم المحاسبية المحلية.

### 3-3 دور الشركات متعددة الجنسيات في ظهور المحاسبة الدولية:

تتمثل الشركات متعددة الجنسيات في مجموعة من الشركات ذات جنسيات مختلفة وتقوم بإدارتها شركة الأم أو شركة قابضة Holding وإن تنظيم الشركات متعددة الجنسيات يكون أكثر تعقيدا من تنظيم الشركات المحلية بسبب الاختلافات في النظم الضريبية والقانونية والاقتصادية والبيئية والثقافية بين بلدان الشركة الأم والفروع في الخارج.

**3-3-1 تعريف الشركات متعددة الجنسيات:** الشركات متعددة الجنسيات هي شركات كبيرة مكونة من عدة وحدات اقتصادية، تعمل في أكثر من بلدين، مهما كان شكلها القانوني، مما يسمح لها برسم سياسات مجانسة واستراتيجيات موحدة، حيث أن هذه الفروع مرتبطة مع بعضها البعض برباط الملكية أو غير ذلك، تؤثر كل وحدة على نشاط الوحدات الأخرى، و مصطلح متعددة الجنسيات يطرح نوعا من الأشكال، فهو يشير إلى أن هذه الشركات تمتلك عدة جنسيات وليس لها أي جنسية، في حين أنها في الواقع تحتفظ بجنسية الشركة الأم، ويكون الشركة متعددة الجنسيات من الشركة الأم الموجودة في البلد الأصل، وتمتلك فروع ووحدات في بلدان أخرى يتم مراقبتها وتسييرها من طرف الشركة الأم.

تعتبر الشركات متعددة الجنسيات الأسواق الدولية سوقاً لها وذلك دون التمييز بين الدول، فهذه الشركات تسعى للاستيلاء على وحدات الإنتاج الهامة في البلدان النامية، وذلك تحت غطاء الشراكة، بهدف الاستفادة من بعض الامتيازات الضريبية والتقليص من قيود الاستيراد، وبالتالي يمكن الحصول على موقع إنتاجي بأقل تكلفة وبالتالي ضعف مراكز اتخاذ القرارات في البلدان النامية وكما هو معلوم، ليس هناك معيار أو مفهوم واحد يدل على هذه الشركات، بحيث هناك تعريف عديدة لهذا النوع من الشركات.<sup>1</sup> كما يمكن القول أن الشركة متعددة الجنسيات هي كل مؤسسة من بلد معين لها نشاطات مستقرة وخاضعة لرقابتها في بلدين أجنبيين على الأقل وتحقق في هذين البلدين أكثر من 10% من رقم أعمالها وهناك من يرى أن هذه الشركات تصبح متعددة الجنسيات عندما تكون 20% من توظيفاتها خارج البلد الأم وتأسس على ما تقدم يمكن تعريف الشركات متعددة الجنسيات "بأنها مجموعة من الشركات مختلفة الجنسيات ترتبط بعضها ببعض الآخر من خلال ما تمتلكه من أسهم أو عقد اتفاق معين مكونة بذلك وحدة اقتصادية متكاملة ذات أسس اقتصادية".

**3-3-2 النشأة التاريخية للشركات متعددة الجنسيات:** امتدت جذورها إلى القرن الرابع عشر، فقد كانت الشركات الإنجليزية والهولندية والفرنسية متعددة الجنسيات تسعى إلى الحصول على الموارد الطبيعية التي لا تتوفر في بلدانها. وفي القرن العشرين تطورت الشركات متعددة الجنسيات وأصبحت تبحث عن الأسواق، حيث بدأ التنافس بين الشركات الأوروبية والأمريكية، وقد أدى هذا التنافس إلى حصول الشركات الأمريكية على المرتبة الأولى في عملية الاستثمار الأجنبي المباشر، غير أن هذه الشركات واجهت تحديات كبيرة من الشركات اليابانية. ففي السبعينات من القرن العشرين بلغ عدد الشركات متعددة الجنسيات غير المالية سبعة آلاف شركة، وارتفع إلى أكثر من أربعين ألف شركة حتى 1995 لقد تطورت هذه الشركات لأسباب عديدة تتمثل في:<sup>2</sup>

- إزالة العوائق المحددة للاستثمارات الأجنبية في العديد من البلدان.
- انخفاض تكاليف النقل ما بين البلدان.
- انفتاح الأسواق العالمية لرؤوس الأموال والأسواق المحلية بما يسهل شراء الأسهم والسندات في الشركات الأجنبية.

**3-3-3 تطور المحاسبة في الشركات متعددة الجنسيات:** برز دور المحاسبة في هذه الشركات هي الأخرى على غرار هذا التطور الحاصل في تراكيب الأعمال الدولية وتعقيداتها، كذلك فإن مفهوم المحاسبة الدولية يقوم على أساس العلاقة بين الشركة القابضة (الشركة الأم) والفروع التابعة لها، أي أنه يعتبر من الأساليب المحاسبية التي يتعين استخدامها بغية تجهيز وإعداد القوائم المالية الموحدة للشركة بشكل دقيق،

<sup>1</sup> Ghertman Micheal, Que **sais -je ?**, P.U.F, Paris, 1998, P 4.

<sup>2</sup> سعود جابر العامري، **المحاسبة الدولية**، مرجع سابق ذكره، ص 25.

وفي هذه الحالة ينصب الاهتمام بالمحاسبة على ترجمة وإعادة تصوير القوائم المالية للشركة التابعة ومن ثم يتعين أن تطبق حسب البلد الذي يتم ترجمة وتعديل القوائم المالية للشركة التابعة التي تعمل فيه.

**4- الجهود المبذولة في المجال البحث المحاسبي الدولي:** ينتج عن تنوع الاختلاف في التطبيق الحاسبي بين دول العالم الى وجود مشاكل واختلافات في التطبيقات و الممارسات المحاسبية قد تكون خطيرة في بعض الأحيان ومن هنا جاءت فكرة التوافق المحاسبي الدولي حول الأنظمة المتبينة من طرف هذه الدول حيث قامت المنظمات المحلية والإقليمية والدولية بمحاولات لتسوية بعض الاختلافات المحاسبة من أجل إيجاد نوع من التوافق الدولي للتطبيقات المحاسبية المستعملة في كل دولة . من خلال هذه الفقرة نتناول الجهود التي قامت بها المنظمات المهنية المحلية والإقليمية والدولية في تسوية الاختلافات المحاسبية مع محاولة عرض بعض المفاهيم حاول موضوع التوحيد المحاسبي، المعايير والتوافق الدولي للمحاسبة بالإضافة إلى فوائد ومعوقات التوافق بين الدول التي تتبنى عملية الإصلاحات في أنظمتها المحاسبية .

**4-1 مفهوم وطبيعة التوافق المحاسبي:** بينت معظم الدراسات والبحوث في مجال المحاسبة وجود اختلافات أساسية بين النظم المحاسبية لدول العالم معظم هذه الاختلافات نتجت من الشعور بالحاجة إلى أنظمة محاسبة وطنية تعكس احتياجات تلك الدول من المعلومات المطلوبة والتي هي غالباً ما تختلف من دولة إلى أخرى متأثرة بمجموعة من العوامل البيئية لكل دولة، فالنمو الكبير في التجارة الدولية والانتشار الواسع للشركات متعددة الجنسيات وشركات المحاسبة الدولية وما ترتب عليه من توسيع لقاعدة المستثمرين وتنوع جنسياتهم، أظهر أهمية وجود قوائم مالية تحتوي على معلومات قادرة على تخطي حدود الدول وتكون مقروءة ومفهومة ومفيدة لهؤلاء المستخدمين، وحتى يتحقق ذلك كان لابد من وجود أكبر قدر ممكن من الاتساق بين أسس إعداد القوائم المالية وما تحتويه من معلومات.

ومن هنا جاءت فكرة التوافق الدولي للمحاسبة، حيث قامت العديد من المنظمات المهنية المحلية والإقليمية والدولية بمحاولات لتسوية بعض الاختلافات المحاسبية، كما قامت مجموعة من المنظمات المهنية المحاسبية في كثير من دول العالم بإرساء تفاهم دولي حول تنمية معايير دولية للمحاسبة.<sup>1</sup> ويمكن أن نشير هنا إلى أن التوافق المحاسبي ليس بالموضوع الجديد الذي ظهر مع ظهور وتوسيع الشركات الدولية والعولمة، حيث ظهر موضوع التوافق في الأدب المحاسبي قبل الحرب العالمية الثانية، عندما ظهرت الحاجة إلى وجود توافق على المستوى الكلي للمحاسبة بين دول العالم في مسألة إعداد حسابات الدخل القومي للدول منذ عام 1953 ، حين بدأت منظمة OCDE تنشر حسابات الدخل القومي لكل الدول

<sup>1</sup> امين السيد احمد لطفي، المحاسبة الدولية والشركات المتعددة الجنسيات، مرجع سابق، ص 265.

الأعضاء فيها وذلك على أساس SYSTEME STANDARDIZED وفي نفس الوقت قررت الأمم المتحدة وضع نظام معياري خاص بها يمكنها من عمل نظام الحسابات الدخل القومي يصلح لإجراء المقارنات بين تلك الحسابات بين الدول الأعضاء، وفي عام 1956 دمج النظامين في نظام واحد كما قامت الأمم المتحدة كذلك بتقديم دليل استخدام للمحاسبة الحكومية.

غالبا ما يشعر الباحث والدارس لمواضيع المحاسبة الدولية، وخاصة موضوع التوافق المحاسبي إنه بحاجة إلى الفهم والتفرقة بين معاني المفاهيم الثلاثة وهي: التماثل أو التوحيد، المعايير، التوافق والتي عادة ما يستخدمها الباحثون بتداخل للإشارة لعملية التوافق المحاسبي الدولي دون وجود تعريف محدد لها. ولفهم الموضوع جيدا رأينا ضرورة تناول تعريف Muller لهذه المفاهيم قبل التطرق لتعريف التوافق الدولي للمحاسبة.

**أولاً- التماثل أو التوحيد Normalisation:** يشير التوحيد إلى الحالة التي يكون فيها كل شيء منسق ومتجانس فهي تحتوي التماثل الذي يعني أن تكون كل المبادئ والممارسات المحاسبية واحدة، هذا التعريف يتفق إلى حد كبير مع تعريف جمعية المحاسبين الأمريكيين للتوحيد على أنه الثبات في التبويب والمصطلحات وكذلك الثبات في القياس.

**ثانياً- المعايير المحاسبية:** المعيار هو نموذج معترف به من السلطات للقياس، وبالتالي فإن المحاولات في المحاسبة للمعايرة هي محاولات لوضع توحيد في الطرق المحاسبية، والنموذج المستخدم للقياس يكون النموذج أو النسخة المصرح بها من قبل السلطة.

**ثالثاً- التوافق Harmonisation:** التوافق المحاسبي هو محاولة لجمع الأنظمة المحاسبية المختلفة مع بعضها، فهي عملية مزج وتوحيد الممارسات المتنوعة في هيكل منهجي مرتب، يعطي نتائج متناسقة، فهي تشتمل على اختيار ومقارنة الأنظمة المحاسبية المختلفة، ثم بعد ذلك العمل على جمع تلك الأنظمة المختلفة مع بعضها، وبالتالي يمكن القول بأن التوافق أكثر واقعية من التوحيد التام للمعايير حيث أن لكل دولة قواعدها وثقافتها وفلسفتها وأهدافها على المستوى الوطني في حماية أو رقابة مواردها الوطنية، هذا الشعور بالوطنية يؤدي إلى ظهور القواعد والمقاييس الخاصة لكل دولة وهو ما يؤثر على النظام المحاسبي، والتوافق يعني الاعتراف بالاختلافات النظرية الوطنية ومحاولة تسويتها مع أهداف البلاد الأخرى كخطوة أولى أما الخطوة الثانية فتكون بتصحيح أو حذف بعض هذه القيود لتحقيق درجة مقبولة من التوافق وبالرغم من أهمية التوافق المحاسبي ومطالبة الهيئات الدولية المالية والمحاسبية بإرسائه، إلا أنه لم يحظ بتحديد تصوري لمفهومه، إضافة للخلط بينه وبين مفهوم التوحيد المحاسبي<sup>1</sup>.

اعتبر التوافق مفهوما ملازما للمحاسبة الدولية، يعبر عن الحد من الفروق أو التباين بين الأنظمة المحاسبية الوطنية. ويميز التوافق عن التوحيد الذي يفرض أساسا توحيد كلي للقواعد المحاسبية Uniformisation،

<sup>1</sup> امين السيد احمد لطفي، المحاسبة الدولية والشركات المتعددة الجنسيات، مرجع سابق، ص 270

ومادامت المحاسبة جزءا مكملا لمحيطها الثقافي، فإن التوحيد الشامل على المستوى الدولي يعتبر أمرا مستحيلا وحتى غير نافع.

لقد اعتبر التوافق المحاسبي بمثابة مسار موحد لتعظيم انسجام التطبيقات المحاسبية بالحد من مستوى تغيراتها على العكس من التوحيد الذي يعد بمثابة مسار يفرض من خلاله مجموعة صارمة من القواعد؛ كما اعتبر كذلك أن التوافق المحاسبي مسار لا رجعة فيه، خاصة بالنسبة للشركات متعددة الجنسيات التي يجب أن تتمكن بموجبه من رفع الحواجز التي تعيق المقارنات الدولية، حتى وإن كانت المقارنة الكاملة مستحيلة) لأنه بالرغم من إعداد القوائم المالية طبقا للمعايير المحاسبية الدولية إلا أنها ستعكس بطبيعة الحال للخصوصيات الوطنية القانونية منها والثقافية.

**4-2 فوائد التوافق المحاسبي :** هناك دوافع موضوعية-بدون شك- للأطراف التي تسعى إلى وجود توافق دولي للمحاسبة، ولا شك أن هذه الدوافع تتبع من المنافع التي يتوقع أن تعود على تلك الأطراف من وراء عملية التوافق ومن أهم فوائد:

**4-2-1 قابلية البيانات والتقارير المالية للمقارنة:** إن إجراء المقارنات يسهل عملية تقييم الأداء للشركات ومن ثم تقييم البدائل الاستثمارية وهو بدوره يساعد على إزاحة عقبة كبيرة أمام حرية تدفق الاستثمارات الدولية، إن 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 المقرضون ومسيرو البنوك فسوف ترتفع درجة الثقة لديهم في القوائم المالية وكذلك المحللون الماليون، سوف يتمكنون من الحصول على تقارير مالية مفهومة يمكن الاعتماد عليها في تحاليلهم واستخدام المقارنات التي تعتبر إحدى الأدوات الأساسية لهم.

**4-2-2 الاقتصاد في المال والوقت:** يوفر التوافق المحاسبي الدولي للشركات خاصة الدولية منها الوقت والمال الذي يصرف حاليا في توحيد قوائمها المالية التي تعتمد كل منها على مجموعة من الممارسات والمبادئ المحاسبية- خلال أعدادها- غالبا ما تكون مختلفة من دولة إلى أخرى.

**4-2-3 الاقتصاد في تكلفة إنشاء النظم المحاسبية:** هناك كثير من الدول خاصة النامية منها لا توجد بها منظمات للمحاسبة المهنية وتفتقر إلى معايير محاسبية ومراجعة معتمدة وبالتالي فإن تبنيها للمعايير الدولية يوفر لها تكلفة إنشاء نظم محاسبية في بلدانها.

**4-2-4 تسهيل أداء وأعمال الشركات المحاسبة والمراجعة:** تنتشر المؤسسات التي تعمل في مجال المحاسبة والمراجعة في العديد من الدول لتقوم بمراجعة حسابات الشركات المتعددة الجنسيات وأحيانا الشركات المحلية في الدول التي توجد بها (KPMG) فهي كثيرا ما تواجه مشكلة اختلاف المعايير والممارسات المحاسبية بين دول العالم وهو ما يلزمها بعمل برنامج خاص لكل دولة وكذلك تأهيل المحاسبين



على الأنظمة المحاسبية وهو ما يكلفها جهداً وأموالاً كثيرة لطبيعة وخصوصية كل نظام محاسبي، ومن ثم فإن التوافق المحاسبي سيسهل لشركات المحاسبة الدولية القيام بأعمالها وبأقل كلفة وهو ما ينعكس على الشركات محل المراجعة كذلك اقتصاد وتخفيض تكاليف مراجعتها.

**4-2-5 المساعدة على اتخاذ القرارات الاقتصادية على المستوى الدولي:** إن زيادة ونمو الأنشطة الاقتصادية الدولية، وكذلك زيادة اعتماد الدول على بعضها فيما يتعلق بالتجارة الدولية وتدفق الاستثمارات يجعل التوافق المحاسبي أمراً مرغوب فيه، فإن كانت المعلومات القابلة للمقارنة تساعد على اتخاذ القرارات الاقتصادية وتوزيع الموارد الاقتصادية على المستوى الوطني فإن الأمر سيكون كذلك بالنسبة للقرارات الاقتصادية وتوزيع الموارد على أساس دولي.

**4-2-6 رفع مستوى النظم المحاسبية ومهنة المحاسبة:** يمكن أن يساهم التوافق المحاسبي في رفع مستوى مهنة المحاسبة في دول العالم وخاصة الدول التي توجد بها أنظمة محاسبية ضعيفة وبدائية سوف يحفز على اتخاذ الإجراءات اللازمة لتبني وتشغيل الأنظمة المحاسبية الدولية، كما قد يساهم في رفع مستوى النظم المحاسبية بها.

**4-3 معوقات التوافق المحاسبي الدولي:** لفهم المحاسبة الدولية لابد من التعرف على معوقات التوافق المحاسبي لأنه يعطي تصور عن مدى تعقيد ذلك التوافق والمشاكل التي تواجه المهنيين من المحاسبين الذين يعملون في البيئة الدولية، ومن أبرز تلك المعوقات ما يلي:<sup>1</sup>

**4-3-1 القومية:** قد توجد رغبة عامة موجودة ضمن ثقافات الكثيرين المتبنين لمبادئ والممارسات المحاسبية الخاصة ببلد آخر، فهذه قد تكون ميزة ثقافية هامة لأنها تمثل خط دفاع ضد الأخذ بالطرق المحاسبية والتقارير المالية غير الملائمة للبيئة المحلية ومن صور القومية الرفض القاطع للممارسات المختلفة السائدة في بلد آخر بدون الأخذ في الاعتبار المزايا النظرية والتطبيقية التي يمكن أن تقدمها تلك الممارسات، وتظهر تلك الحالة عادة في بعض الدول النامية عندما يتم النظر إلى المعايير المحاسبية الدولية المصدرة من قبل لجنة المعايير المحاسبية الدولية على أنها متحيزة للممارسات المطبقة في أمريكا وبريطانيا، وفي نفس الوقت فإن تلك المعايير المحاسبية الدولية ينظر إليها أنها لا تعطي الاهتمام الكافي لاحتياجات البيئة المحلية للدول النامية وبالتالي فإنها تعتبر غير ملائمة وغير كافية لتلبية تلك الاحتياجات . كما أن تحقيق التوافق الدولي للمعايير المحاسبية سوف ينتج عنه تكاليف مختلفة للمهنيين وتكاليف سيادية كان يفقد الدول بعض سيادتها الوطنية عندما يعتمد في حساب الضرائب النوعية على أرقام محاسبية مفروضة من الخارج، وكذلك الأمر ذاته ينطبق على المهنيين والذين يكون لديهم طرقهم التي تعارفوا عليها ولا يريدون تغيير ممارساتهم.

<sup>1</sup> أمين السيد احمد لطفي، المحاسبة الدولية والشركات المتعددة الجنسيات، مرجع سابق، ص 380.

**4-3-2 النظم القانونية:** في الحالات التي يتم فيها اعتماد معايير المحاسبة على نظم قانونية رسمية، يستلزم تحقيق التوافق الدولي في التقارير المالية المبنية عليها، تغييرات في التشريعات، وهذا ما لا تريد فعله أغلب الحكومات، أو أن تقوم الوحدات الاقتصادية بإصدار مجموعتين منفصلتين من التقارير المالية تكون واحدة منها لتلبية الاحتياجات والمتطلبات القانونية المحلية والأخرى معدة على أساس المعايير المحاسبية الدولية المتفق عليها، ولذلك قد تصدر الشركات في بعض الدول تقارير ثنائية إلا أنه من المستبعد أن تقوم الشركات في أغلب الدول المتقدمة بمثل ذلك العمل المزدوج.

**4-3-3 الخلاف بين التنظيمات:** توجد العديد من الاختلافات في أهداف وطموحات التنظيمات العامة والخاصة التي لها علاقة بعملية تحقيق التوافق المحاسبي الدولي، فمن الضروري معرفة أنه ليس لتلك التنظيمات نفس الاتجاه أو القوة نحو تحقيق التوافق الدولي، فكل منها لها فكرتها الخاصة بها وبناء عليها يتم التركيز على تحقيق التوافق الدولي وهذا يعني أن لديهم توقعات مختلفة للممارسات المحاسبية والمناسبة وكذلك بالنسبة للإفصاح المالي ومثل تلك الخلافات ليس من الضروري أن تمنع تحقيق التوافق الدولي أو أن تعوق محاولاتهم لكنها مجرد عوائق لا بد من التغلب عليها، ولهذا هناك جهود واضحة لتقليص مثل تلك الاختلافات من خلال الاستشارات.

**4-3-4 الهيئات المحاسبية المهنية:** لن تكون هناك فائدة كبيرة من تطوير ممارسات محاسبية متوافقة، ما لم توجد هيئة محاسبية مهنية فعالة ومؤثرة سواء من القطاع الخاص أو العام، فبعض الدول - خاصة النامية - التي تفتقد لوجود مثل تلك الهيئة يكون من الصعوبة بمكان أن يتم المضي قدما في عملية التوافق الدولي باستثناء التقدم البطيء جدا. وهذا لا بد من النظر إليه على أنه من العوائق، وحجم تلك العوائق له علاقة عكسية مع حجم قوة هيئة المحاسبة المهنية، المهنة القوية سوف تشعر بأنها مؤهلة بشكل كاف لمعالجة المشاكل المحاسبية في بلدها وسوف تقدم لحلها بدون النظر إلى التطورات الموجودة في دول أخرى أو إلى التنظيمات الدولية.

**4-3-5 القوانين المحلية المتعارضة:** إن المعارضات بين قوانين الضرائب وقوانين الشركات المحلية تعوق تحقيق التوافق المحاسبي الدولي، ففي أوروبا مثلا يعتبر قانون المحاسبة أكثر تطورا منه بريطانيا وبالتالي يكون من الصعب إدخال تعديلات وتغييرات جذرية عليه. كما أن متطلبات قوانين الشركات في بعض الدول تعوق تطوير الأداء الفعال لمعايير محاسبية جديدة. فبعض القوانين مثلا تحضر استخدام ممارسات محاسبية معينة وبعضها يحضر استخدام تلك الممارسات التي لا تتماشى مع الحقائق الاقتصادية الأساسية، وعلى سبيل المثال المحاسبة عن الاستثمارات طويلة الأجل يمنع القانون الألماني استخدام طريقة الملكية بينما تلك الطريقة مستخدمة بشكل واسع في دول كثيرة مثل الولايات المتحدة الأمريكية وكندا. إن تأثير هذا العائق قد يكون مضاعفا عندما تكون تلك القوانين متعارضة في نفس البلد، فقوانين الضرائب

في دول كثيرة تعرف تطور المعايير المحاسبية لأن نظم تحصيل الضرائب المختلفة دوليا، وهذا بلا شك سوف يعود إلى وجود اختلافات في المبادئ والأنظمة المستخدمة دوليا.

**4-4 جهود المنظمات الدولية حول التوافق المحاسبي:** هناك العديد من المنظمات واللجان الدولية مهتمة حاليا بالتوافق المحاسبي الدولي وزيادة مستوى الإفصاح المحاسبي، البعض منها يهتم بهذا الموضوع على المستوى العالمي والبعض الآخر على المستوى الإقليمي.<sup>1</sup>

#### **4-4-1 المنظمات العالمية العامة:** وتشمل المنظمات العالمية من:

- الأمم المتحدة Nations Unies : إن اهتمام الأمم المتحدة بالمحاسبة والتقارير المالية يعكس اهتمامها الواسع بأثر الشركات المتعددة الجنسيات على الاقتصاد العالمي، وقد جاء هذا الاهتمام من قبل الأمم المتحدة بالمحاسبة والحاجة إلى تحسين التقارير المالية نتيجة للتقارير التي أعدتها الهيئة التابعة لها، وهي مجموعة من الشخصيات البارزة لدى الهيئة عندما قامت بدراسة أثر الشركات متعددة الجنسيات على الاقتصاد العالمي، ودفعت باتجاه وضع نظام محاسبي دولي قابل لمقارنة المعايير والتقارير المحاسبية المالية، ولذلك قامت هذه المجموعة بتقديم توصيات تتمثل في تشكيل مجموعة من الخبراء في المعايير والتقارير المحاسبية للنظر في وضع نظام دولي للتقارير المحاسبة الموحدة، وقدم فريق الخبراء سنة 1978 للهيئة الخاصة بالشركات العاملة في عدة دول توصية، اقترح فيها إنشاء فريق عمل خاص لهذا الغرض من خبراء حكوميين (إنشاء 34 مندوبا) ليعمل لهيئة دولية يعنى بدراسة مسائل المحاسبة وإعداد التقارير من أجل تحسين إمكانيات توفر المعلومات القابلة للمقارنة ويتم الإفصاح عنها بقوائم الشركات التي تعمل بعدة دول.

- منظمة التعاون الاقتصادي OCDE :لقد توجهت الجهود المبذولة من طرف الأمم المتحدة لتطوير قوانين تتعلق بممارسة الشركات المتعددة الجنسيات لأعمالها الدولية بظهور منظمة التعاون الاقتصادي، حيث أسست هذه المنظمة سنة 1960 وتتكون من 24 دولة من الدول الصناعية وتنظم هذه المنظمة منتدى تتلاقى فيه أعضاء الدول الرسمية يناقشون القضايا والمشاكل التي تواجه كل منهم ويحاولون وضع سياسة للتوافق في المجالات الدولية الحرجة. وفي سنة 1981 أنشأت لجنة الاستثمار الدولي والشركات المتعددة الجنسيات فريق عمل لمعايير المحاسبة لدراسة محاولات قامت بها هيئات خاصة ومؤسسات دولية من أجل تحسين إمكانية المقارنة أو من أجل تحقيق التوافق بين المعايير المحاسبية.

<sup>1</sup> امين السيد احمد لطفي، المحاسبة الدولية والشركات المتعددة الجنسيات، مرجع سابق، ص 277.

عقدت منظمة التعاون الاقتصادي سنة 1985 ندوة حول توافق المعايير المحاسبية على الصعيد الدولي، وحضر الندوة ممثلون عن الدول الأوروبية والأمم المتحدة والمنظمة الإفريقية للمحاسبة ودعموا فكرة التوافق المحاسبي، وقد تم التأكيد في تلك الندوة على دور لجنة المعايير المحاسبية كمحفز للتوافق المحاسبي الدولي، كما أقرت الندوة أهمية دور الأمم المتحدة ومنظمة التعاون الاقتصادي في التأكيد على المنظمات الواضحة للمعايير المحاسبية بأن تمتثل إلى معايير لجنة معايير المحاسبة الدولية، حيث أصدرت المنظمة دليل عمل Guide de travail للشركات متعددة الجنسيات يتضمن الإفصاح الإخباري للمعلومات المالية . كما قامت المنظمة في الآونة الأخيرة في تشجيع الأعضاء على التوافق للمعايير وإعداد تقارير مالية قابلة للمقارنة.

#### 4-4-2 المنظمات العالمية الخاصة :وتتمثل المنظمات المالية الخاصة في:

##### - لجنة معايير المحاسبة الدولية IASC :

لجنة المعايير المحاسبية الدولية، هي هيئة مهنية مستقلة لا تخضع لأي سلطة أو حكومة، أنشئت سنة 1973بعضوية هيئات محاسبة مهنية تتكون من دول أوروبية وآسيوية وأمريكية، بهدف الحصول على توحيد في المبادئ المحاسبية المطبقة، وبالتالي تضيق هذه الاختلافات المحاسبية بين الدول وذلك من خلال اقتراح وإصدار معايير محاسبية تمثل الأساس في إعداد وعرض القوائم المالية، وكذلك العمل على تشجيع الدول والمنظمات على مراعاة وقبول هذه المعايير عالمياً، انضم إلى هذه المنظمة IASC بعد تأسيسها عدد كبير من المنظمات المهنية حيث بلغ عدد المنظمات المحاسبية المنخرطة فيها أكثر من 100منظمة (تمثل أكثر من 77 دولة)، حيث تلزم هذه المنظمة على كل منخرط جديد بأن يتعهد باستعمال جميع المحاولات لكي يتبنى دولية المعايير المحاسبية الدولية.

##### - الاتحاد الدولي للمحاسبين IFAC: لقد سبق وجود الاتحاد الدولي للمحاسبين العديد من المنظمات

الدولية التي لعبت دوراً أساسياً في وجود هذا الاتحاد بداية من سنة 1904 ، حيث كان الهدف من انعقاد المؤتمر الأول للمحاسبة، زيادة تبادل الأفكار والنقاشات بين المحاسبين من دول مختلفة .ثم جاء المؤتمر الدولي العاشر الذي انعقد في مدينة سيدني الأسترالية سنة 1972 ، والذي كانت جهوده مثمرة باتجاه توحيد المعايير على المستوى العالمي، ففي هذا المؤتمر تم تشكيل اللجنة الدولية لتنسيق مهنة المحاسبة وهي ما يعرف بـ ICCAP تهدف إجراء الدراسات الخاصة بأدبيات المهنة المحاسبية والتعليم والتدريب، وذلك بناء منظمات محاسبية إقليمية .وفي سنة 1977 تم إلغاء ICCAP ليحل محلها الاتحاد الدولي للمحاسبين IFAC ، وتهدف هذه اللجنة إلى تطوير معايير المراجعة وقواعد السلوك

المهني والقياس والدراسات والبحوث في هذا المجال، كما تنص على تقرير وتطوير أساليب الرقابة الإدارية والمالية.

**4-4-3 المنظمات الإقليمية العامة:** شهدت السنوات الأخيرة ظهور عدد من التكتلات الإقليمية الاقتصادية تتفق من خلالها مجموعة من الدول للعمل على رفع مستواها الاقتصادي والصناعي، وتشجيع تطوير النشاطات الاقتصادية والصناعية بين هذه الدول هو أحد الأهداف الرئيسية لكل تكتل، وحتى يسهل القيام بتلك النشاطات فإن الأمر يتطلب وجود نوع من الاتساق والتوافق في القوانين لهذه الدول وكذلك الممارسات المحاسبية والعمل على تجنب الاختلافات قدر المستطاع وتتمثل هذه المنظمات في:

- **المجموعة الاقتصادية الأوروبية CE:** تعرف هذه المجموعة بالسوق الأوروبية المشتركة، تأسست سنة 1957 وتضم في عضويتها 12 دولة طبقا لمعاهدة روما، ومن أهدافها إيجاد بنية تجارية موحدة في هذه الدول ويعتبر التوافق في المبادئ والممارسات المحاسبية بين الدول الأعضاء أحد أهم المجالات التي اهتمت بها المجموعة، وقد أصدرت مجموعة من التوجيهات التي لها علاقة مباشرة بالتوافق المحاسبي بين الدول الأعضاء، حيث أن جهود التوافق التي تبذلها المجموعة هي ملزمة، فهي مطبقة من قبل جميع الشركات التي تعمل في دول السوق الأوروبية المشتركة.

- **مجلس المحاسبة الإفريقي:** هو أحد الأقاليم العالمية التي بها جمعية محاسبة دولية تأسست سنة 1979 وتضم 27 دولة أفريقية، هدف هذا المجلس يشمل على إيجاد توافق بين الأنظمة المحاسبية للدول الإفريقية وكذلك تشجيع القيام بالبحوث والدراسات المتعلقة بالمعايير المحاسبية، وأن إحدى المشاكل التي تواجه جهود التوافق المحاسبي في الدول الإفريقية هي بسبب الماضي الاستعماري الذي ترك وراءه نموذجين رئيسيين للمحاسبة وهما النموذج الإنجليزي والنموذج الفرنسي.

**4-4-4 المنظمات الإقليمية الخاصة:** وتبذل هذه المنظمات الإقليمية الخاصة جهودا متفاوتة في محاولة إيجاد نوع من التوافق المحاسبي على المستوى الإقليمي، ومن أهم هذه المنظمات الإقليمية الخاصة:

- **مؤتمر المحاسبة الأمريكي AIC:** أول مؤتمر عقده في سنة 1949 ومنذ ذلك التاريخ عقد عدة مؤتمرات وتم إنشاء مجموعة اللجان الفرعية، وكانت إحدى هذه اللجان تهتم بالمصطلحات التقنية وقامت بإصدار قاموس للمصطلحات المحاسبية باللغة الإنجليزية والإسبانية والبرتغالية، ولجنة أخرى تهتم بتبادل الطلبة والأساتذة الجامعيين بين عدد من الدول، ولجنة أخرى تهتم بالمبادئ والمعايير المحاسبية وكان انتشار أفكار المحاسبة بين الدول كنتيجة لاجتماع المؤتمر المحاسبي الأمريكي AIC في سنة 1970 (المؤتمر التاسع) اهتم بوجه خاص بمواضيع التضخم والتعديل المحاسبي وكان المؤتمر

مصمم على أن عدد من المنظمات يجب أن تأخذ الخطوات اللازمة كل في دولته للتأكد من أن القوائم المالية المعدلة وفقا للمستوى العام للأسعار منشورة كقوائم ومعلومات ملحقة أو مكملة للقوائم المالية التقليدية.

- **اتحاد المحاسبين الأوروبيين:** ظهرت هذا التنظيم سنة 1951 ، ويتكون من عضوية المنظمات المهنية للمحاسبة أكثر من 20 دولة، ومن أهم أهداف الاتحاد تسهيل تبادل الآراء وتسهيل متطلبات دخول المهنة إلى دول الأعضاء، وتسهيل السماح للمراجعين التنقل في الدول الأعضاء وقد عقد أول مؤتمر له سنة 1953 تحت عنوان " التوحيد المحاسبي والتكامل الاقتصادي " وقد شكل المؤتمر لجنة تحقيق في إمكانية وضع دليل محاسبي أوروبي، حيث كان في تلك المرحلة ينظر إلى الخطة والدليل المحاسبي بأنه الوسيلة المثلى لتوافق الممارسات المحاسبية، كما تم في سنة 1986 توسيع دائرة الدول الأعضاء حيث قام اتحاد المحاسبين من إصدار مجلة الاتحاد الأوروبي، ومن خلال ذلك فقد ساعد في تقليص الاختلافات المحاسبية بين الدول الأعضاء.

- **جمعية أمم جنوب شرق آسيا لاتحاد المحاسبين:** تأسس هذا التنظيم سنة 1977 من الهيئات المحاسبية في رابطة دول جنوب شرق آسيا - إندونيسيا وماليزيا والفلبين وسنغافورة وتايلندا، وعقد أول مؤتمر له سنة 1978 ، وتعتبر جهود الجمعية مكملة لتلك الجهود التي تقوم بها لجنة المعايير المحاسبية الدولية والاتحاد الدولي للمحاسبين وتهتم كذلك بتوافق التعليم وتطوير قانون يتعلق بسلوكيات المهنة ممكن أن تطبق بالدول الأعضاء.

- **اتحاد محاسبي آسيا والمحيط الهادي CAPA:** تأسس في نهاية الخمسينيات من القرن الماضي من أكثر 28 هيئة محاسبية من 20 دولة ويهدف إلى تطوير مهنة المحاسبة، إقليميا بصورة متوافقة وذات معايير متجانسة، ويعمل هذا الاتحاد مع لجنة معايير المحاسبية الدولية والاتحاد الدولي للمحاسبين في تسهيل مهمة وضع معايير محاسبة مقبولة قبولا عاما، وكذلك أخذ ظروف البلدان النامية بعين الاعتبار عند إنشاء وصياغة معايير المحاسبة والمراجعة الدولية.

- **الجمعية العربية للمحاسبين القانونيين ASCA:** تأسست الجمعية العربية للمحاسبين القانونيين عام 1965 وتتكون من عضوية الهيئة المهنية بالدول العربية، وقد عقد أول مؤتمر لها في نفس السنة، وقد أصدرت هذه الجمعية سنة 1970 أول معايير للمراجعة.

## 5- الآثار البيئية والثقافية على المحاسبة الدولية:

إن التغيرات السريعة في بيئة المال والأعمال في ظل عصر عولمة مجال التطبيقات المحاسبية والمعلوماتية تركت أثارها الواضحة على ضرورة مواكبة المحاسبة لكافة التغيرات السابقة باعتبارها أحد العلوم الاجتماعية بحيث تؤثر وتتأثر بالبيئة المحيطة بها من خلال هذه الفقرة سنحاول التطرق إلى العوامل التي ساهمت في تغير البيئة المحاسبية.

**5-1 العوامل التي ساهمت في تغير البيئة المحاسبية:** يقصد بمفهوم البيئة أنها عبارة عن مجموعة من العوامل والمتغيرات الداخلية والخارجية الموجودة في محيط معين والتي تؤثر على نظام معين بأكمله، ويمكن التعبير عنها بمفهوم آخر على أنها مجموعة من الأطر والعوامل المؤثرة على نظام معين، كما تعرف البيئة بأنها مجموعة من العوامل التي لها تأثيرها على مدى نجاح النشاطات في تحقيق الأهداف المحددة لها والتي تخرج عن نطاق الرقابة عليها.

إن أكثر من نصف شركات العالم بدأت تعمل في إطار عالمي مع مطلع عام 2010 ، وأن الشركات الدولية التي تصبح كيانات متعددة الثقافات سوف تحصل على امتيازات وحوافز ملحوظة، تتطلب العولمة الاقتصادية كثير من المهارات التي يجب أن تتوفر لدى المحاسبين المهنيين، ولنجاح هؤلاء المحاسبين يتعين عليهم أن يتمتعوا ببعد نظر ورؤية عالمية شاملة.

تتأثر المحاسبة الدولية بالاجتهادات والاتجاهات الشخصية السائدة ما بين المحاسبين وخضوع أمور المحاسبة كثيرة للتقدير الشخصي وهي نقطة الضعف في المحاسبة عموماً، الأمر الذي يدعو إلى التفكير العام بين المحاسبين والاتفاق حول اتخاذ معايير محاسبة موحدة تلقى القبول العام، وذلك لأن المعيار هو نموذج يعتمد على التطبيق المحاسبي السليم ويستخدم أداة للقياس والمقارنة.

**5-2 تأثير النظام الاقتصادي والسياسي على المحاسبة الدولية:** نتناول من خلال هذه الفقرة تأثيرات النظام السياسي والقانوني والتعليمي على الأنظمة المحاسبية لمختلف الدول التي تبنت المعايير المحاسبية الدولية .

**5-2-1 النظام الاقتصادي:** من بين العوامل الهامة التي يتوقع أن تكون لها تأثيرات مباشرة وغير مباشرة على النظام المحاسبي لأي دولة، درجة التطور الاقتصادي وطبيعة ونوع النظام الاقتصادي المتبنى بها . فإذا كان النمو الاقتصادي لبلد ما محدوداً هذا يعني أن الأنشطة الاقتصادية والتجارية لهذا البلد غالباً ما تكون محددة وبسيطة، وبالتالي فإن طبيعة ونوع الأنظمة المحاسبية المستخدمة من المحتمل أن تكون بسيطة وأن يكون الاهتمام بها محدوداً . فعلى مصادر تمويل المشروعات في الشركات، فإن عملية الإفصاح المحاسبي والتقرير المالي تكون موجهة إلى المقرضين، في حالة ما إذا كانت مصادر التمويل هي القروض، وبالتالي فإن التقارير المحاسبية تكون موجهة بشكل مباشر إلى الدائنين . أما في حالة ما تكون مصادر

التمويل الأساسية ممثلة في حقوق الملكية، فإن التقارير المالية والمحاسبية تكون موجهة إلى اهتمامات حاملي الأسهم<sup>1</sup>.

إن قوانين الضرائب لها تأثير مباشر على المحاسبة، ففي كثير من البلدان على سبيل المثال اليابان وألمانيا وفرنسا، فإن الدخل الخاضع للضريبة هو نفس الدخل المتضمن بالتقرير المالي، بحيث النظام المحاسبي ينبغي أن يتوافق بشكل متزامن مع القوانين الضريبية، وهذا بخلاف ما يوجد في الولايات المتحدة الأمريكية والمملكة المتحدة حيث يتم حساب الدخل الخاضع للضريبة بشكل مختلف عن الدخل المرتبط بالتقرير المالي، وهذا ما يدل على أن هناك استقلالية نسبية للنظام المحاسبي عن القوانين الضريبية في هذه البلدان<sup>2</sup>.

يعتبر التضخم من العوامل الاقتصادية المؤثرة على المحاسبة والاختلافات المحاسبية بين الدول، حيث أن مبدأ التكلفة التاريخية يعتبر أحد المبادئ الأساسية التي بنيت عليها المحاسبة الحديثة في جميع دول العالم، ويعتمد هذا المبدأ على فرض ثبات وحدة القياس بشكل معقول، وكلما كان هذا الفرض أقل واقعية كلما قلت صلاحية وواقعية مبدأ التكلفة فمبدأ التكلفة التاريخية يؤثر على المحاسبة بشكل كبير في مجال تقييم الأصول خاصة الثابتة منها، فإن التغير في هذا المبدأ من المتوقع أن يكون له انعكاسات كبيرة وواضحة على الممارسات المحاسبية، وبالتالي يمكن أن تجعل المعلومات المحاسبية بالقوائم المالية غير ذات معنى وغير مفيدة، حيث أنها لا تتطابق الواقع إلا إذا تم اتخاذ التعديلات والتصحيحات اللازمة لمعالجة آثار التضخم<sup>3</sup>. ومن العوامل الأخرى التي يتوقع أن يكون لها تأثير على الممارسات المحاسبية وأن تكون سببا في اختلاف الممارسات المحاسبية من دولة إلى أخرى، الروابط والعلاقات الاقتصادية بين الدول. حيث يمكن القول بأن هذه الروابط والعلاقات الاقتصادية والمؤثرة على المحاسبة هي الاستعمار. حدث هذا عندما قامت مجموعة من الدول الاستعمارية كفرنسا وبريطانيا وإيطاليا باحتلال مجموعة من الدول في العالم، وحاولت كل من هذه الدول تطبيق أنظمتها المحاسبية وغير المحاسبية بمستعمراتها، الأمر الذي جعل الأنظمة المحاسبية في العالم تتنوع وتباين الدول الكبرى المستعمرة.

**5-2-2 النظام السياسي:** وتوجد في العالم مجموعة متنوعة من الأنظمة السياسية التي تتراوح بين أنظمة ديمقراطية يتمتع فيها الشعب بالحرية السياسية وبكل حقوقه المدنية، وأنظمة سياسية غير ديمقراطية لا يتمتع فيها الشعب بالحرية الكاملة والمشاركة في عملية اتخاذ القرار، ويفقد فيها معظم حقوقه المدنية، وأيا كان النظام السياسي المتبنى بدولة ما فإنه لابد وأن يكون له انعكاسات على الأنظمة المحاسبية بتلك

<sup>1</sup> امين السيد احمد لطفي، المحاسبة الدولية والشركات المتعددة الجنسيات، مرجع سابق ذكره، ص 250.

<sup>2</sup> Cristel Decock, Comptabilité Internationale, O Op.cit. , P45.

<sup>3</sup> امين السيد احمد لطفي، المحاسبة الدولية والشركات المتعددة الجنسيات، مرجع سابق، ص 158.



الدولة، حيث هناك ارتباط وثيق بين الاستقرار السياسي والاستقرار الاقتصادي، ويعتبر الاستقرار الاقتصادي ضروريا من أجل التطوير والتحسين المستمر للنظام المحاسبي ذو القدرة على الإقناع والاستجابة المرنة. غالبا ما يؤدي النظام السياسي الذي يدعم بإجراءات بيروقراطية معقدة إلى تأخيرات طويلة بسبب التردد في اتخاذ القرارات وصدورها في غير وقتها، وأحيانا ما يكون التأخر طويلا جدا للمستثمرين الذي يترتب عليها إنهاء وتصفية المشروعات الكبيرة.<sup>1</sup>

### **3-5 تأثيرات النظام القانوني والتعليمي على المحاسبة:** نستعرض كذلك من خلال هذه الفقرة تأثيرات النظام

القانوني والتعليمي والمحاسبة المهنية على الأنظمة المحاسبية للدول التي تبنت المعايير المحاسبية الدولية.

**3-5-1 النظام القانوني:** إن أي نظام محاسبي في العالم له تأثير مباشر من طرف النظم القانونية، لأنه عادة ما تتضمن القوانين والتشريعات نصوصا قانونية تخص مهنة المحاسبة وطبيعة النظام المحاسبي والقواعد المحاسبية، وحتى الإجراءات المحاسبية وعموما فإن تأثير الأنظمة القانونية على المحاسبة قد يكون موجودا في كل الدول، ولكن الذي يختلف هو مدى تأثير هذه القوانين على الأنظمة المحاسبية بها ويعتبر قانون الضرائب في العديد من الدول السبب الرئيسي إن لم يكن الوحيد وراء ظهور واستخدام المحاسبة بالأساس، حيث تلزم القوانين هذه الشركات بالامتثال لممارسات وطرق وتقارير محاسبية معينة عند إعدادها لقوائمها المالية، وفي دول أخرى يكون دور القوانين محدودا جدا، حيث أن الشركات بهذه الدول غير ملزمة بالامتثال للقوانين بمقدار ما هي حريصة على إيجاد حلول عادلة وصادقة للقوائم المالية، وما يتماشى مع المبادئ المحاسبية للدولة.

**3-5-2 النظام التعليمي:** إن المستوى التعليمي ومستوى المعرفة يؤديان بمستخدمي الأنظمة المحاسبية إلى الفهم الجيد للتقارير المحاسبية والمالية، حيث أن الخلفيات التعليمية لكل من مستخدمي ومعدّي المعلومات المحاسبية تؤثر بشكل كبير على درجة تطوير مستوى تقدم النظام المحاسبي، وهذا ينعكس على مستوى النظم المحاسبية الدولية.

**3-5-3 المحاسبة المهنية:** إن حجم وعمر المحاسبة المهنية يمثلان عاملين من العوامل التي تظهر الاختلافات المحاسبية بين الدول، ومن الطبيعي أن تكون خصائص وحجم وقوة المنظمات المهنية، وكذلك درجة التنافس بين هذه المنظمات مرتبطة إلى حد كبير بمجموعة من العوامل الاقتصادية والسياسية والقانونية السائدة في كل دولة ونجد أن المحاسبة المهنية غالبا ما تكون أكثر نشاطا بالدول ذات التوجهات الاقتصادية الرأسمالية وذات الأنظمة السياسية الديمقراطية، بينما يكون دور المهنة المحاسبية محدودا بالدول الاشتراكية ذات المركزية في اتخاذ القرارات، ولكن النظام القانوني والساد بها هو النظام التشريعي أو القانوني.

<sup>1</sup> امين السيد احمد لطفي، المحاسبة الدولية والشركات المتعددة الجنسيات، مرجع سابق، ص 252-253.

## الفصل الثاني: نشأة وتطور المعايير المحاسبية الدولية

لقد اكتسبت المعايير المحاسبية الدولية الصيغة العالمية بعد أن أصبحت أكثر انتشاراً على الساحة الدولية، والأكثر استعمالاً على المعايير المحاسبية الأخرى بما فيها المعايير الأمريكية، ويرجع هذا الاهتمام الخاص بالمعايير المحاسبية الدولية إلى تزايد عملية تبنيها كمعايير وطنية من قبل العديد من الدول ، وإلى إستناد بعض الدول عليها عند إعداد معاييرها الوطنية ، بالإضافة إلى اعتمادها من قبل عدد كبير من الشركات متعددة الجنسيات في إعداد قوائمها المالية والإفصاح عن المعلومات المالية التي تحتويها.

**1- التطور التاريخي لمعايير المحاسبة بين الشركات الدولية:** نتطرق من خلال هذه الفقرة أسباب ظهور وتطوير معايير المحاسبة الدولية كما سنتطرق إلى تحديد أهم المفاهيم وأهداف المحاسبة المالية وعرض وتصنيف هذه المفاهيم كأحد أجزاء الإطار المفاهيمي للمحاسبة.

**1-1 ظهور معايير المحاسبة الدولية وتطورها:** لقد أصبحت الحاجة ماسة إلى مرجعية محاسبية دولية خاصة بعد النمو الكبير للتجارة الدولية وانتشار الشركات متعددة الجنسيات بالإضافة إلى الارتفاع العالمي على طلب السلع والخدمات، ومع مرور الزمن تضاعفت الأنشطة والعمليات الاقتصادية وازدياد حجم وكبر الشركات، مع كل هذا أصبح احتمال ارتكاب الأخطاء أثناء القيام بعملية المعالجة المحاسبية كبيراً، ويزداد الأمر تعقيداً كلما تنوعت طبيعة الأنشطة وارتفعت وتيرة تغيرها وأصبحت مطالب واحتياجات من لهم صلة بالوحدة للمعلومات تتزايداً كذلك<sup>1</sup> كل هذه القضايا استدعت من المحاسبين والهيئات المنظمة للمحاسبة السهر على مواكبة هذا التطور البيئي عن طريق إصدار القواعد والمعايير التي تضمن تلبية مصالح الوحدات الاقتصادية التي تعمل على المستوى الجزئي للاقتصاد والتي تكون في مجموعها مع متعاملين آخرين للاقتصاد الكلي، ولأهمية المحاسبة الدولية وحتمية تطبيقها في الفترات المتعددة الحسابات المختلفة سواء في تعاملاتها أو عرض قوائمها المالية كان من الأهمية المناقشة الموجزة للتطور التاريخي لمعايير المحاسبة في تلك الشركات العالمية، إن أهمية معايير المحاسبة والتدقيق جعلت المنظمات المهنية في كثير من دول العالم تهتم بوضع معاييرها، ولعل من أهم هذه المنظمات مجمع المحاسبين القانونيين-AICPA USA الذي كانت له المبادرة الأولى لوضع معايير للتدقيق عام 1939 ، كما تم تشكيل مجلس المعايير المحاسبية المالية FASB-USA منذ عام 1973 كتطوير لصيغة المبادئ المحاسبية المقبولة عموماً-US GAAP الذي بدأ العمل بها منذ عام 1932<sup>2</sup> أما محاولات وضع معايير على المستوى الدولي فقد بدأت

<sup>1</sup> هندرکسون الدون؛ النظرية المحاسبية، المرجع السابق، ص 49.

<sup>2</sup> مين السيد احمد لطفي، المحاسبة الدولية والشركات المتعددة الجنسيات، مرجع سابق؛ ص 429.

مع مطلع القرن الماضي حيث عقد المؤتمر المحاسبي الأول في سنة 1904 في سانت لويس في ولاية ميسوري الأمريكية USA برعاية اتحاد جمعية المحاسبين القانونية، حيث تمت مناقشة ومقارنة المبادئ المحاسبية، وحتى الممارسات المحاسبية في البلدان الكبرى في العالم<sup>1</sup> وكانت أمستردام مقر انعقاد المؤتمر الثاني الذي عقد سنة 1926 وحضره مندوبون من كل دول أوروبا تقريبا بالإضافة إلى الولايات المتحدة الأمريكية وكندا وأمريكا اللاتينية. أما المؤتمر التأسيسي الثالث، فقد عقد في نيويورك سنة 1929 وقدمت فيه ثلاثة أبحاث رئيسية وهي:

- الاهتلاك والمستثمر.

- الاهتلاك وإعادة التقويم.

- السنة التجارية أو الطبيعية.

وفي سنة 1933 تم انعقاد المؤتمر الرابع بلندن وقد بلغ عدد الدول التي مثلت فيه 22 دولة، منها استراليا ونيوزيلندا وبعض الدول الإفريقية أما المؤتمر العالمي الخامس فكان في ألمانيا برلين سنة 1938 بـ 320 وفدا بالإضافة إلى 250 مشاركا من باقي أنحاء العالم. كان لألمانيا الحصة الكبيرة من المشاركين في هذا المؤتمر. وبعد نهاية الحرب العالمية الثانية بادرت بريطانيا باحتضان المؤتمر السادس سنة 1952 حيث حضر المؤتمر 2510 أعضاء، من بينهم 1450 من المنظمات التي رعت المؤتمر في بريطانيا و 196 من دول الكومنولث والباقي من 22 دولة أخرى، وفي المؤتمر المحاسبي السابع الذي انعقد في أمستردام في سبتمبر سنة 1957 حددت الفترة الفاصلة بين وآخر بـ 5 سنوات وبقيت على هذا النحو إلى يومنا هذا، وقد شارك في هذا المؤتمر 104 منظمة محاسبية من 40 دولة وحضره نحو 1650 زائرا من الخارج. وعادت نيويورك لتحتضن المؤتمر الثامن سنة 1962 وحضره 1627 عضو من الولايات المتحدة الأمريكية بالإضافة إلى 2100 من دول أخرى وقد شاركت فيه 83 منظمة تمثل 48 دولة وقد قدم فيه 45 بحثا؛ أما باريس فقد كانت مقرا للمؤتمر التاسع سنة 1967، تلاه المؤتمر العاشر في سيدني الأسترالية سنة 1972 حضرته 59 دولة وكان عدد الحاضرين 4347 مندوبا، وقد اتخذت فيه قرارات هامة، وتم تأسيس لجنة المعايير المحاسبية الدولية IASC سنة 1973 وكذا الاتحاد الدولي للمحاسبين IFAC<sup>2</sup> وفي سنة 1977 استضافت ألمانيا المؤتمر الحادي عشر بأكثر من مائة دولة، تلاه المؤتمر الثاني عشر في المكسيك سنة 1982، والثالث عشر في طوكيو اليابان 1987؛ وفي المؤتمر الرابع عشر الذي عقد برعاية الاتحاد الدولي تم انعقاده سنة 1992 بالولايات المتحدة الأمريكية، لم تغب المشاركة العربية عن المؤتمر التي مثلت بوفود من لبنان وسوريا والكويت ومصر والسعودية؛ وقد شارك في المؤتمر نحو 106 هيئات محاسبية من 78 دولة وحضره نحو 2600 مندوب من مختلف أنحاء العالم. أما المؤتمر الخامس عشر فقد عقد

<sup>1</sup> Obert Robert, **Pratique des Normes IAS/IFRS**, Dunod, Paris, 2003, P91.

<sup>2</sup> Revue Française de Comptabilité, **la création du comité international des principes comptables**, IASC, n°31, Oct1973, P419-421.

في باريس 1997 في السادس عشر في هونغ ونغ سنة 2002 وتم فيه مناقشة حوالي 90 عنوانا أثارت موضوعاتها حوارات ساخنة عن الشمولية واختلافات المهنة المحاسبية، وقد عقد المؤتمر السابع عشر بإسطنبول (تركيا) في نوفمبر 2006 وكان شعاره تحقيق النمو الاقتصادي العالمي ومساهمة المحاسبة في تطوير الأمم واستقرار أسواق الرأس المال في أنحاء العالم. وقد أسفرت هذه المؤتمرات التي كانت نتيجة الضغوطات الكبيرة لمستخدمي القوائم المالية من مستثمرين ومساهمين ومنظمات دولية وجمعيات حكومية، عن تشكيل عدة منظمات تتولى عملية وضع المعايير المحاسبية وتهيئة المناخ اللازم لتطبيق هذه المعايير.

## 1-2 الهيئات الدولية المروجة للتناسق والتوحيد المحاسبي:

هناك علاقة متداخلة ومتصلة ومتبادلة التأثير بين مفاهيم التنسيق المحاسبي الدولي والتوحيد المحاسبي، وقد أكدت أدبيات المحاسبة على التمييز بين تلك المفاهيم، حيث تم التركيز على ضرورة وضع معايير المحاسبة باعتبار أنه إذا كان في الإمكان وضع معيارا محاسبي متعارف عليه على مستوى دولة ما، فلا بد من إمكانية تطبيقه على البلد الآخر، ومن هنا جاء مفهوم الرغبة في المحاسبة الدولية، وإن الاتجاهات الحديثة للأنظمة المحاسبية الناتجة عن توسيع نطاق ملكية الأسهم وتطور الأسواق المالية واكتسابها الطابع الدولي تسير نحو عمليات التناسق والتوحيد المحاسبيين الدولي.<sup>1</sup>

### 1-2-1 التوحيد والتنسيق المحاسبيين :

ينبغي التمييز بين مفاهيم التنسيق المحاسبي والتوحيد المحاسبي أو ما يسمى بالنظام المحاسبي الموحد لاشك أن تركيز أدبيات المحاسبة على المستوى الدولي على مقارنة الأنظمة المختلفة لبلدان العالم ومحاولة تقريب تلك الاختلافات وجعلها أنظمة تعمل مع الأنظمة الأخرى قد أدى إلى توحيد الأنظمة.

#### أولا - التنسيق المحاسبي:

ويقصد بالتنسيق المحاسبي تقليل درجة الاختلافات بين الدول في التغيير أو الممارسة أو الأسس المحاسبية بهدف خدمة ومساعدة المستثمر أو الشركات بصفة عامة لتوفير وتحليل تقارير الموقف المالي والأداء لهذه الشركات سواء كانت محلية أو دولية، وقد اهتمت التنظيمات المحاسبية المحلية والدولية إلى التنسيق في الأسس المحاسبية والتقليل من تباينها وتنوعها عن طريق محاولة جلب عدد من الأنظمة المختلفة والتنسيق بينها، ولاشك أن التنسيق المحاسبي الدولي سوف يجعل من السهل قابلية مقارنة تلك الشركات مع بعضها البعض، وبالمقابل فإن هذه الشركات الدولية سوف تستفيد حتما من التنسيق المحاسبي لعدة أسباب أهمها:

- تشابه أنظمة الشركات متعددة الجنسية سوف يكون أسهل في حالة التنسيق بين المعايير وأسس وقواعد محاسبة عالمية النطاق.

<sup>1</sup> Revue Française de Comptabilité, la création du comité international des principes comptables, IASC, n°31, oct 1973, P419-421.

- إن التنسيق المحاسبي سوف يمكن المحاسبين بالشركات الدولية التي تحول أموالها في عديد من الدول وأسواق الرأسمال العالمية إلى فهم الاستثمارات الدولية في تلك الدول والمحاسبة عنها، كما يمكن فهم المعاملات بالعملة الأجنبية وترجمة القوائم المالية لها وإمكانية تقييمها لتلك الشركات حين الاندماج مع غيرها.

## ثانيا - التوحيد المحاسبي:

يعني التوحيد اعتماد نفس المبادئ والقوائم والمصطلحات المحاسبية بما يسهل عملية الاتصال والإبلاغ المالي وبما يمكن من الحصول على عناصر الإفصاح الكامل لمستخدمي البيانات المالية، وهو ما يمكن من مقارنة القوائم المالية واعتمادها كأساس لاتخاذ القرار. ويشير كذلك مفهوم التوحيد إلى فرض أسس وقواعد محاسبية لدولة ما على الدولة الأخرى؛ فالتوحيد يعتبر بمثابة حالة مشروطة تشير إلى أنها نظام أو خطة تتضمن مجموعة من الترتيبات الخاصة وتسجيل البيانات على مستوى الوحدة الاقتصادية وإعداد قوائم حسابات في إطار محدد من الأسس والقواعد والاصطلاحات والموازنات لخدمة أهداف معينة؛ وحسب أستاذ المحاسبة ANNE LEMANH التوحيد هو مجموعة من الإجراءات الخاصة لتسجيل البيانات على المستوى الفروع الاقتصادية، وإعداد القوائم المالية في إطار مجموعة من المبادئ والقواعد، والمفاهيم والموازنات لخدمة أهداف محددة، فالتوحيد على المستوى المحلي هو نظام محاسبي موحد تتمثل أهدافه في توفير المعلومات اللازمة للتخطيط والتنفيذ والرقابة على مستوى الفروع الاقتصادية، بالإضافة إلى تسهيل عملية جمع البيانات المحاسبية وتبويبها وتخزينها أما حسب الجمعية الفرنسية للمعايير

ASSOCIATION FRANCISE DE NORMALISATION " فإنها تعتبر التوحيد هو عملية تبين جملة من القواعد التي تسمح بتنظيم نواتج العمل، وتوحيدها وتبسيطها<sup>1</sup> ، وقد تناول FRANCIS ROUSSE تعريف التوحيد المحاسبي على أنه " عبارة عن نظام موحد للتنظيم موجه لمجموعة محاسبات المؤسسات المنتجة في المجتمع مهما كان القطاع الذي ينتمي إليه. القطاع الفلاحي، تربية المواشي، الصيد، الاستغلال المنجمي، الصناعات التحويلية" ، ويضيف F. ROUSSE أن مميزات التوحيد المحاسبي يخص مجموعة من المصطلحات الخاصة بالحسابات، تعاريف كل حساب على حدة، أما المخطط المحاسبي المراجع PCR الفرنسي "1982" فتناول تعريف التوحيد من خلال أهدافه وهي:<sup>2</sup>

- فهم الحسابات وإجراء الرقابة عليها.
- تحسين المحاسبة
- مقارنة المعلومات المحاسبية (في أي وقت ومكان)
- إصدار الإحصائيات.

<sup>1</sup> Anne Lemanh, **Normes IFRS**, Edit-Fouchier, 2000, Paris, P13.

<sup>2</sup> Rousse .F **Normalisation comptable ,principe et pratique**، Collection-Méthodologique, Paris, 1990, P24

وقد أثبتت مجموعة من الدراسات التي أجريت حول مشكلة تنوع واختلاف معايير المحاسبة المطبقة إلى أن التناسق والتوحد على المستوى الدولي سيوفران البيانات عدة خصائص:

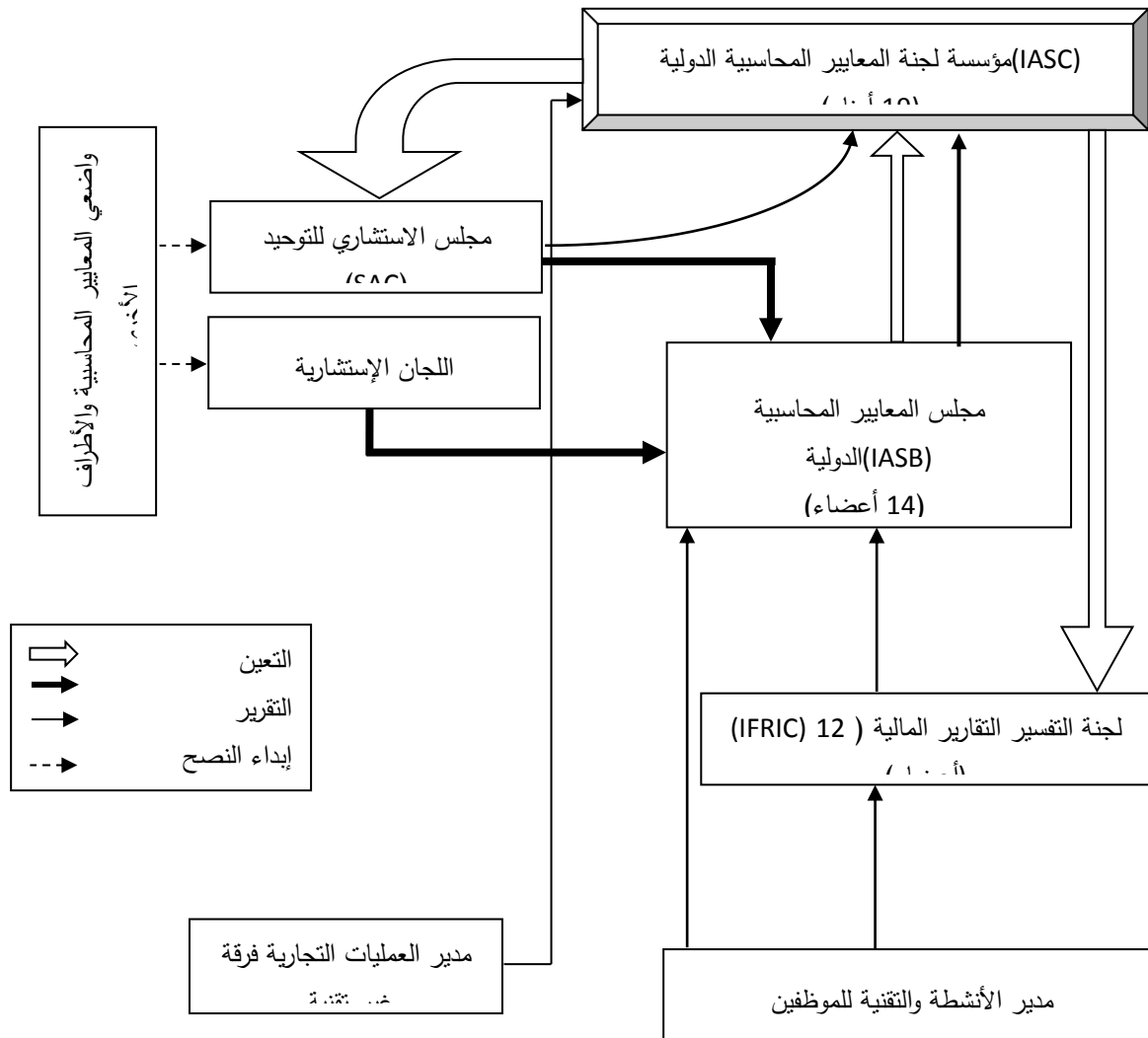
- القبول العام والثقة الناتجتان عن المصادقية والقابلية للمقارنة، مما يشجع عملية الاستثمارات وتدفق رؤوس الأموال بين البورصات العالمية المختلفة بما يحسن كفاءاتها وتقليلص تكلفة الصفقات المالية التي ينفذها المتعاملون فيها.
- تصميم نظم معلومات متكاملة للمجمعات تتسق طرق إعدادها وتشغيلها على مستوى الفروع والشركة الأم، وهو ما يتلاءم مع أغراض المتابعة والتخطيط وتقييم الأداء التي يحتاجها المستوى المركزي للقرار لتصور وتنفيذ إستراتيجية المجمع كله.
- تقليل الهوة بين الأساليب والممارسات المحاسبية المطبقة في الدول المختلفة، وهو ما سيزيد من فاعلية الخدمات التي تقدمها المحاسبة، ويؤدي إلى الحد من فروقات القياس المحاسبي التي تظهرها البيانات المحاسبية، مما لا يؤثر أمام المنشآت فرصا متكافئة لتقسيم أسهمها بالقيم العادلة.
- توفر الجهد والتكلفة اللازمين لإعداد مجموعتين من القوائم المالية، المجموعة الأولى وفقا للمعايير المحلية والثانية وفقا للمعايير الدولية في حالة كون المنشأة ملزمة بها للتنشيط على المستوى الدولي.

### 1-2-2 المروج الأساسي لمعايير المحاسبة الدولية: IASC

اتفقت في يونيو 1973 تسع دول على تأسيس لجنة معايير المحاسبة الدولية وهي الولايات المتحدة الأمريكية وبريطانيا، أيرلندا، اليابان، أستراليا، ألمانيا، المكسيك، فرنسا، هولندا وكندا، وهي لجنة مستقلة تهدف إلى إعداد معايير يمكن استخدامها من قبل الشركات لدى إعداد القوائم المالية في جميع أنحاء العالم، غير أنه اعتبارا من سنة 1985 أصبحت اللجنة والاتحاد الدولي للمحاسبين IFAC مرتبطتين ارتباطا وثيقا الصلة، كما أن العضوية في كل منهما متشابهة، وفي سنة 1978 تشكلت من اللجنة والاتحاد لجنة عمل لإيجاد علاقة علم بينهما، وفي 1981 أعدت هذه الأخيرة تقريرها ومقترحاتها على أن تستمر العلاقة الدائمة بينهما، وتلا ذلك في سنة 1982 توقيع اتفاقية التزامات مشتركة مستقلة بين الإثنين وبموجبهما يعترف الاتحاد بأن اللجنة هي المصدر الوحيد في العالم لوضع معايير المحاسبة الدولية، ومع أنه ليس للجنة معايير المحاسبة الدولية سلطات تلزم باستخدامها، إلا أنها تعتمد على أعضائها (AICPI)، ولاشك أن اللجنة قد حققت بعض التقارب والتنسيق في الممارسات المحاسبية المطبقة في الدول الأعضاء وغير الأعضاء لاسيما البلدان العربية وبلدان العالم الثالث، ومنذ 1984 يبلغ أعضاء لجنة معايير المحاسبة 133 منظمة عضو و 5 منظمات مشاركة من 103 دولة. وقد عرف القانون الأساسي لهذه اللجنة مراجعة هيكلية تمخض عنها تغير في هيكله سنة 2001 تم حل مجلس إدارة IASC ، وفي شهر أبريل من نفس السنة غيرت التسمية IASC اللجنة الدائمة الـ IASB المجلس الدولي للمعايير

المحاسبية الدولية، كما تم تغيير اسم المعايير المحاسبية الدولية IAS إلى IFRS وهي المعايير الدولية للتقارير المالية أو الإبلاغ المالي الدولي.<sup>1</sup>

ويمكن أن نوضح الهيكل التنظيمي لهذه المنظمة في ما يلي:



<sup>1</sup> رضوان حلوة حنان، الفكر المحاسبي "مدخل نظرية المحاسبة"، دارا الثقافة للنشر والتوزيع، 2009، ص 96.

وانطلاقاً من الشكل أعلاه يمكن لنا التطرق لمختلف الهيئات المتمخضة من القانون التأسيسي الجديد الذي أحدث بعض الإصلاحات على لجنة المعايير المحاسبية الدولية.<sup>1</sup>

#### أ - تشكيل: IASC

تتشكل هذه اللجنة من 19 عضواً من الإداريين، يتم اختيارهم من قبل لجنة التعيين ويشترط في الأعضاء أن يكون لهم تمثيل في الأسواق المالية العالمية، والتنوع في الأصول الجغرافية والمهنية<sup>2</sup>، لابد من الإشارة إلى أن 05 أعضاء من بين 19 عضواً يترك تعيينهم للفدرالية الدولية بالتشاور مع لجنة التعيين وأن عضوين من بين الخمسة لابد أن يتم اختيارهما من بين المسيرين للشركات المحاسبة الدولية المعروفة على المستوى الدولي والباقي يتم اختيارهم بالتشاور مع هيئات تمثل معدي ومستعملي القوائم المالية والجامعيين بعضو واحد ويتم تعيين الإداريين لمدة 03 سنوات قابلة للتجديد مرة واحدة ويتمثل مهامهم الأساسي في:

- إعداد ونشر التقرير السنوي عن النشاط (القوائم المالية، المراجعة وأولويات السنة القادمة).
  - تعيين أعضاء كل من IASB، IFRIC، SAC.
  - تقييم إستراتيجية وفعالية IASC، و IASB سنوياً.
- حدد دستور اللجنة IASC الذي تم التصويت عليه في شهر ماي 2000 الأهداف الرئيسية للجنة معايير المحاسبة الدولية والتي تم مراجعتها في مارس 2002 لتشمل الأهداف التالية:<sup>3</sup>
- صياغة ونشر معايير محاسبية لذوي المصالح العامة التي يجب مراعاتها عند عرض القوائم المالية والترويج لقبولها دولياً.
  - العمل بشكل عام على تحسين وتنسيق تنظيمات وإجراءات معايير المحاسبة المتعلقة بعرض القوائم المالية.
  - يوافق الأعضاء على دعم وتأييد أهداف لجنة معايير المحاسبة الدولية بالقيام بالالتزامات التالية:
  - دعم عمل اللجنة بنشر كل معيار محاسبي دولي في بلدانهم والصادرة عن مجلس معايير المحاسبة وذلك بأقصى جهد ممكن.
  - التأكد من أن القوائم المالية المنشورة تتماشى مع المعايير المحاسبية الدولية في كل النواحي، وأنها تفصح عن حقيقة هذا التمشي.
  - إقناع سلطات الرقابة على أسواق الرأس مال ومجتمع الأعمال والصناعة التي تنشر القوائم المالية بأن تتماشى مع معايير المحاسبة الدولية من كل الجوانب، وأن تفصح عن حقيقة ذلك الإقناع.
  - التأكد من أن المراجعين مقتنعون بأن القوائم المالية تتماشى مع معايير المحاسبة الدولية.

<sup>1</sup> Collasse .B ,Harmonisaation Comptable, in Encyclopédie de CCA ,Economica, Edit 2000,Paris, P763.

<sup>2</sup> [www.iasb.org.uk/cont/0001](http://www.iasb.org.uk/cont/0001). visité le 10.10.2014

<sup>3</sup> Revue Française de comptabilité, 06/2001, statuts de l'iasc ,RFC n°334, Paris, p45.



ومن بين الأهداف الأخرى التي تسعى اللجنة إلى تحقيقها نذكر ما يلي:

- ضمان احتواء القوائم المالية والوثائق الأخرى على المعلومات المالية ذات جودة عالية، شفافة وقابلة للمقارنة وبالشكل الذي يساعد مختلف المتدخلين في الأسواق المالية في العالم ومختلف المستعملين الآخرين من اتخاذ قراراتهم الاقتصادية.
- ضمان عدم تعارض المعايير المحاسبية المحلية (الوطنية) مع المعايير الدولية لأجل ضمان حلول عالية الجودة.
- المساهمة في إرساء توافق الأنظمة المحاسبية والمعايير والإجراءات المرتبطة بالإفصاح عن القوائم المالية.

#### ب - مجلس المعايير المحاسبية الدولية : IASB

تأسس مجلس معايير المحاسبة الدولية سنة 2001 كجزء من مؤسسة لجنة معايير المحاسبة الدولية، ويتألف المجلس من 14 عضوا يتم تعيينهم على أساس خبراتهم وكفاءتهم، منهم 12 عضوا متفرغا والباقي يعملون لدوام جزئي ويتقاضون على ذلك أجرا، يتم اختيارهم لتحقيق أفضل مزيج من المهارات الفنية والخبرة في الأعمال الدولية المختلفة وظروف السوق للإسهام في وضع معايير محاسبية عالمية ذات جودة عالية، ولا يجوز أن يكون الفرد أمينا وعضوا بآن واحد، ولا يعتمد اختيار الأعضاء بناء على التمثيل الجغرافي، ولتحقيق التوازن ما بين وجهات النظر والخبرات، يكون لدى 05 أعضاء على الأقل خلفية العمل كمُدققين ممارسين للمهنة، و 03 على الأقل لديهم خلفية العمل في إعداد البيانات المالية، و 03 على الأقل كمستخدمين للبيانات المالية، وواحد على الأقل لديه خلفية أكاديمية ويتم تعيين الأعضاء لفترة 05 سنوات قابلة للتجديد مرة واحدة، ويجب أن يكونوا غير محتفظين بأي مركز يقدم لهم الحوافز الاقتصادية مما يستدعي الشك باستقلالية حكمهم عند وضع المعايير الدولية.

تكمّن مهام مجلس المعايير المحاسبية الدولية في النقاط التالية:

- المسؤولية التامة تجاه أمور مجلس المعايير المحاسبية الدولية الفنية كافة، بما فيها إعداد وإصدار المعايير المحاسبية الدولية والمعايير الدولية لإعداد التقارير المالية ومسودات العرض تتضمن كل منهما أية آراء معارضة، والموافقة النهائية على التفسيرات التي أصدرتها لجنة تفسيرات المعايير الدولية IFRIC لإعداد التقارير المالية.
- نشر مسودة العرض للمشاريع وأيضا نشر مسودة بيانات المبادئ أو أية وثائق مناقشات أخرى ليطلع الجمهور عليها وعلى أية مشاريع كبيرة أخرى.
- تكون للمجلس حرية التصرف التامة بخصوص برنامج عمل مجلس المعايير المحاسبية الدولية الفني، وبشأن تعيين مهمات المنشأة حول الأمور الفنية، ويمكن للمجلس أن يسعى للحصول على أبحاث مفصلة من مصادر خارجية أو أية أعمال أخرى لهيئات وضع المعايير.
- عقد جلسات علنية لمناقشة المعايير المقترحة.

- إجراء اختبارات ميزانية تضمن أن المعايير المقترحة عملية وقابلة للتطبيق في محيط متنوع ومتباين.

#### ج -لجنة تفسيرات المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية: IFRIC

وقد حلت هذه اللجنة محل لجنة التفسيرات المعتمدة السابقة SIC سنة 2002، وتتشكل هذه اللجنة من 12 عضواً يتم تعيينهم من قبل الإداريين لمدة 03 سنوات قابلة للتجديد، ويعين الإداريون عضواً من مجلس المعايير الدولية مديراً للأنشطة الفنية وتهتم هذه اللجنة بتفسير بعض النقاط الخاصة على ضوء المعايير المحاسبية الدولية الموجودة وإعداد ونشر مشاريع تفاسير أودعت للإثراء بين جمهور المهتمين لإتمام عملية التفسير، كما ينسق مع هيئات التوحيد الوطنية لضمان الحلول ذات الجودة العالية، يتولى IASB مهمة المصادقة على تفسيرات هذه الهيئة التي بلغت أكثر من 34 تفسيراً منذ تأسيسها إلى غاية نهاية سنة 2000، وتم فيها دمج كثير من التفسيرات ضمن المعايير المحاسبية الدولية IFRS.

#### د -مجلس المعايير الاستشاري SAC واللجان الاستشارية:

يتألف مجلس المعايير الاستشاري من 30 عضواً من خلفيات جغرافية ومهنية مختلفة يتم تعيينهم من قبل الإداريين لمدة 03 سنوات قابلة للتجديد، وترأس المجلس الاستشاري رئيس مجلس المعايير المحاسبية الدولية IASB ويجتمع المجلس عادة ثلاث مرات في السنة على الأقل، وتكون الاجتماعات مفتوحة لحضور الجمهور ويهدف المجلس إلى ما يلي:

- 1- تقديم المنشورة لمجلس المعايير المحاسبية الدولية حول قرارات العمل وأولويات عمل مجلس المعايير المحاسبية الدولية.
- 2- إبلاغ مجلس المعايير المحاسبية الدولية IASB بوجهات نظر المنظمات والأفراد والأعضاء في المجلس الاستشاري حول المشاريع الكبرى للهيئات التي تضع المعايير.
- 3- تقديم النصائح لمجلس المعايير.

تم في سنة 1981 إنشاء مجموعة لجان دولية تضم ممثلين عن منظمات دولية لمعدي ومستخدمي القوائم المالية، ومنظمي أسواق الأوراق المالية، كما تضم أيضاً ممثلين ومراقبين من وكالات التطوير والجهات المهتمة لوضع المعايير والمنظمات الحكومية، يلتقي المجلس SAC مع هذه اللجان بصفة دورية لمناقشة الأمور الفنية المتعلقة بمشروعات المعايير وبرامج العمل والإستراتيجية الخاصة بلجنة المؤسسة IASC.

#### 1-2-3 المنظمات الدولية الأخرى:

هناك الكثير من المنظمات الدولية المرتبطة بعملية التنسيق والتوفيق بين المعايير المحاسبية وما يهم هنا هو ذكر أهم هذه المنظمات التي تتمثل فيما يلي:

- 1- الاتحاد الدولي للمحاسبين IFAC : تأسس هذا الاتحاد سنة 1977 أي بعد تأسيس لجنة معايير المحاسبة الدولية IASC بأربع سنوات، حيث أن أعضاء الاتحاد الدولي للمحاسبين هم أعضاء في لجنة معايير المحاسبة الدولية، فالهدف الأساسي للاتحاد هو تنمية ودعم التنسيق الدولي بين الهيئات المهنية

المحاسبية وكذلك دعم التوافق المحاسبي الدولي، ويهتم كذلك بعملية إصدار الإرشادات والتعليمات المتعلقة بالمراجعة الدولية، بالإضافة إلى اهتمامات أخرى متعلقة بالتعليم والأخلاق المهنية والمحاسبة الإدارية.

**2- منظمة التعاون والتنمية الاقتصادية OCDE :** تأسست منظمة التعاون والتنمية الاقتصادية سنة 1961 وتضم 30 دولة من الدول الصناعية الكبرى، تتمثل أهداف المنظمة في تعزيز النمو والتنمية الاقتصادية للدول الأعضاء، وتنشيط التجارة الدولية بالإضافة إلى كونها تمثل إطارا لتبادل للمعلومات ومناقشة القضايا ذات المصالح المتبادلة والبحث عن الحلول للمشكلات الشائعة لدى المنظمة. وفي سنة 1981 أنشأت لجنة الاستثمار الدولي والشركات المتعددة الجنسيات فريق عمل للمعايير المحاسبية لدراسة محاولات قامت بها هيئات خاصة ومؤسسات دولية من أجل تحسين إمكانية المقارنة أو من أجل تحقيق التوافق للمعايير المحاسبية ، كما ينبغي التنبيه إلى أن القواعد والقوانين التي تصدر عن هذه المنظمة هي مجردة، بمعنى أن تطبيقها من قبل الشركات أو الدول طوعي وليس إلزامي، حيث لا تملك هذه المنظمة القوة القانونية لإلزامهم بإتباع هذه الأنظمة والقوانين، وإنما هي منظمة سياسية اقتصادية منذ إنشائها، لكن اهتمامها في هذا المجال شجع المنظمات المهنية المحاسبية على العمل على تطوير الممارسات المهنية والمحاسبية ويمكن القول بأن المساهمة القيمة لهذه المنظمة تتمثل في دراساتها المحلية عن التطبيقات المحاسبية في البلدان الأعضاء وتقييماتها عن التباين والاتساق لمثل تلك التطبيقات المحاسبية.

**3- المنظمة الدولية لهيئة الأوراق المالية IOSCO :** تهتم هذه المنظمة بالأسهم الأجنبية المقيدة ببورصات الأسهم الوطنية. إن آثار مجهودات IOSCO تجاه تنسيق معايير المحاسبة والمراجعة تحمل ثقل كبير في أسواق رأس المال العالمية، كما تتطلع كذلك هذه الهيئة إلى لجنة المعايير المحاسبية الدولية لتقديم معايير ذات قبول متبادل لاستخدامها في طروحات الأوراق المالية متعددة الجنسية والطروحات العالمية الأخرى، وفي شهر يوليو 1995 توصلت كل من هذه المنظمة ولجنة معايير المحاسبة الدولية ISAC إلى اتفاق للعمل معا على تحقيق التنسيق بين المعايير المحاسبية، كما قامت لجنة المعايير ISAC بتعديل معاييرها من أجل إرضاء المنظمة الدولية لهيئة الأوراق المالية، وأن الشركات التي تعمل في دول الأعضاء بتلك المنظمة والذين يتبنون معايير المحاسبة الدولية سيكونوا قادرين على قيد أوراقهم المالية في أسواق رأس المال العالمية، تأسست هذه المنظمة ISCO في أبريل 1981 وتهتم بتنظيم الاستثمار والتداول خارج حدود الدولة، وبعد عدة سنوات من نشأتها التحق بعضويتها 181 هيئة وطنية من معظم أنحاء العالم ، وفي سنة 1987 انضمت IOSCO إلى مجلس معايير المحاسبة الدولية كعضو في المجموعة الاستشارية، وكان طلبها من اللجنة هو إعادة النظر في المعايير المحاسبية الصادرة عنها لتصبح أكثر نفعا مما يسمح إنتاج معلومات قابلة للمقارنة.

**4- منظمة مجموعة 1+4 :** وتتضمن تلك المنظمة أساسا متطلبات لوضع معايير المحاسبة من أربعة دول هي : أستراليا، كندا، بريطانيا، الولايات المتحدة الأمريكية، وقد تم دعوة لجنة معايير المحاسبة الدولية للمشاركة في مناقشات تلك المجموعة، وربما تعتبر المجموعة 1+4 من أكثر المجموعات تأثيرا في العمل

تجاه تنسيق المعايير المحاسبية، تم إنشائها في سنة 1993 للتنسيق فيما بينها لدعم المعالجات المحاسبية المقترحة والتعبير عن توجهات مجالسها الوطنية.

5- **الاتحاد الأوروبي UE** : يعتبر الاتحاد الأوروبي عنصرا نشطا في مجال المحاسبة الدولية، ففلسفته الأساسية تقوم على ما يسمى بالحرية الأربع (حرية حركة السلع والخدمات والناس ورأس المال) ومن الأمثلة التي ساعدت على تحقيق فلسفة الاتحاد الأوروبي، إلغاء الرسوم والحدود الجمركية للمساعدة على حركة السلع، وكذلك إلغاء المعوقات في سوق العمل، وهذه الفلسفة تعود إلى تحقيق التوافق في قوانين الشركات وما يتبعها من أساسيات ومبادئ محاسبية، وقد اتجه الاتحاد نحو التنسيق بين المعايير المحاسبية المطبقة في البلدان الأعضاء حيث شملت:

- طرائق عرض البيانات المالية للشركات في دولها.
- طرائق تقييم الأصول.

لابد من الإشارة أن الهيئة الحاكمة للاتحاد الأوروبي والمسماة "بالمفوضية الأوروبية" لها كامل الصلاحيات والقوى الملزمة للدول الأعضاء لإتباع توجهاتها الخاصة بالمحاسبة و إن المفوضية الأوروبية هي الجهاز التنفيذي والهيئة السياسية العليا للاتحاد الأوروبي وتتكون من هيئتين:

1- **لجنة تنظيم الحسابات ARC** : هي هيئة مراقبة لـ IASB تمثل مجلس المعايير المحاسبية الدولية من خلال التنظيم والمصادقية القانونية على المعايير من أجل استخدامها في أوروبا، وتتكون هذه اللجنة من 25 عضوا تتزأسها المفوضية الأوروبية، كما تعطي آرائها في مختلف اقتراحات المفوضية.

2- **الفريق الاستشاري للتقارير المالية الأوروبية EFRRAG** : مهمته التحليل والتعليق على مشاريع المعايير التي تصدر من IASB وكذلك تنظيم الحسابات ومراقبة الأعمال المحاسبية على التوجيهات الأوروبية والتوجيهات الخاصة بالمحاسبة من خلال التوجيه الرابع والسادس.

• **التوجيه الرابع** : الذي يحمل رقم 78-660 CEE الصادر في 25/07/1978 يعالج التنسيق في الحسابات الختامية للشركات استنادا للمادة 54 ، ويحتوي على مجموعة واسعة وتفصيلية لإطار القواعد المحاسبية في الاتحاد الأوروبي على كل الشركات العامة والخاصة، وقد تم تبني هذا التوجه سنة 1978 وطبق في التشريعات المحاسبية الوطنية عن طريق الاتحاد الأوروبي سنة 1999 ، وتتمثل هذه القواعد فيما يلي:<sup>1</sup>

- قواعد شكل الميزانية وحسابات النتائج
- قواعد التقييم وهي مبنية على التكلفة التاريخية ولكن تسمح بتطبيق القواعد البديلة كالقيمة الجارية.
- متطلبات الإفصاح وتمثل متوسط الممارسات القائمة لدول الاتحاد الأوروبي مع وجود اختيارات في حالة ظهور تعارض مهم.

<sup>1</sup> بونتين محمد ، النظام المحاسبي المالي ومعايير المحاسبة الدولية، دار المتيجة للنشر، الجزائر، 2011، ص10

- تحقيق تناغم وانسجام فيما يتصل بأشكال قواعد التقييم والإفصاحات في الإيضاحات.
- **التوجيه السابع :** الذي يحمل رقم 83-CEE349 الصادر في 13/06/1983 والذي يعالج التنسيق في إعداد الحسابات الموجودة في القوائم المالية موحدة، ويهدف إلى تحقيق قابلية المقارنة بتلك المعلومات كما يصر هذا التوجيه على الحاجة إلى البيانات الموحدة لإعطاء النظرة الحقيقية للأصول والمركز المالي ونتائج جميع الشركات المجمعة، ولعل أهم حدث في هذا التحليل هو صدور التشريع الأوروبي رقم 1606 الصادر في تاريخ 19/06/2002 عن البرلمان الأوروبي والذي يقضي بتطبيق المعايير المحاسبية الدولية ليعتبر بذلك أهم عمل على دعم مجلس المعايير المحاسبية ، فاستخدام المعايير المحاسبية الدولية داخل الاتحاد يؤدي إلى تحقيق نوع من التناسق بين المعلومات المالية المقدمة من طرف الشركات المسجلة في بورصة الأوراق المالية الأوروبية، وبالتالي تحقيق أكبر قدر ممكن من الشفافية والقابلية للمقارنة بين القوائم المالية الأمر الذي يسمح لأسواق الرأس المال الأوروبية باكتساب الكفاءة العالية<sup>1</sup>.
- 6- **الأمم المتحدة NU :** بدأ نشاط الأمم المتحدة في هذا الجانب سنة 1982 عندما تم تعيين مجموعة العمل من الخبراء العاملين في الحكومات التابعة للأمم المتحدة والخاصة بالمعايير المحاسبية والتقارير الدولية TER STAN OF ISAR ، تسعى هذه المجموعة إلى بحث القضايا المتعلقة بشؤون المحاسبة على المستوى الدولي والمساهمة في وضع المعايير المحاسبية المحلية والإقليمية مع الأخذ في الاعتبار حاجات الدول النامية وكذا السعي لتحقيق نوع من الإجماع الدولي حول الممارسات المحاسبية أو وضع معايير محددة حول الإفصاح عن المعلومات المالية وغير المالية، و الغرض من تأسيس مجموعة العمل من الخبراء هو لتحقيق الأهداف التالية:
- مراجعة الممارسات الحالية التي تقوم بها الشركات الدولية عند إعداد التقارير المالية ومتطلباتها في الدول المختلفة.
- التوصية بقائمة تبين الحد الأدنى من العناصر التي ينبغي أن تشملها التقارير المالية المعدة من قبل الشركات الدولية وشركاتها التابعة.

### 1-3 أهمية ودواعي الحاجة إلى المعايير المحاسبية الدولية:

فيما يتعلق عملية إعداد وضع المعايير المحاسبية يتساءل كل من الأستاذين المختصين في المجال المحاسبي J. KIESO.D et JERRY.J على أي القواعد والمقاييس يجب أن تطبق بواسطتها ؟ وما يجب أن يكون عليه ؟ وبما أن الجواب غير واضح بسبب كون مستخدمي القوائم المالية لهم حاجات متطابقة ومتعارضة إلى المعلومات، ولمواجهة هذه الحاجيات ومواجهة الإدارة عن الإبلاغ المالي، يقوم المحاسبون بإعداد مجموعة واحدة من القوائم المالية ذات الغرض العام . ويتوقع من هذه القوائم أن تعرض بعدل ووضوح، واكتمال للحقائق الاقتصادية لنشاط المنشأة. كما يواجه المحاسبون تحديات مع المخاطر المحتملة

<sup>1</sup> - Anne Lemanh, Normes IFRS ,op-cit, p18.

للإنجاز وسواء الفهم وعدم الدقة والغموض، ولتخفيض هذه المخاطر حاولت المهنة المحاسبية تطوير معايير ذات قبول عام وتطبيق واسع، وبدون تلك المعايير ستقوم كل منشأة بتطوير معاييرها الخاصة، وهذا ما يؤدي إلى استحالة المقارنة، و من هنا يمكن القول أن وضع المعايير المحاسبية يتم بناء على احتياجات وتجارب المحاسبين بمجتمع معين، كما أن هذه المعايير يجب أن تحوز على قبول المحاسبين بذلك المجتمع، وأن عملية وضع هذه المعايير تتأثر بالعوامل البيئية السائدة في كل دولة.

### 1-3-1 مفهوم المعايير المحاسبية:

لقد جاءت كلمة معيار ترجمة لكلمة Standard بالإنجليزية وهي تعني القاعدة المحاسبية، ويميل المحاسبين إلى استخدام معيار محاسبي، ويقصد بكلمة معيار في اللغة نموذج يوضع، يقاس على ضوءه وزن شيء أو طوله أو درجة جودته، أما في المحاسبة فيقصد بها المرشد الأساس لقياس العمليات والظروف التي تؤثر على المركز المالي للمنشأة ونتائج أعمالها وإيصال المعلومات إلى المستفيدين<sup>1</sup>. والمعيار بهذا المعنى يتعلق عادة بعنصر ومحدد من عناصر القوائم المالية أو بنوع معين من أنواع العمليات أو الأحداث أو الظروف التي تؤثر على المركز المالي للمنشأة ونتائج أعمالها ويستعمل مصطلح معيار Normes بشكل عام للدلالة على قاعدة أو نموذج، كما يمكن استعماله بشكل خاص كمفهوم فلسفي في ميادين محددة كالزراعة، الصناعة أو مجالات معرفية كالرياضيات وإلى ميادين أخرى. لذلك فإن التحديد الدقيق لمصطلح Normes مرتبط بشكل وثيق بمجال اهتمام المعايير ذاتها والمواضيع التي تعالجها. يعرف المعيار على أنه "كل قاعدة تم إرساءها من طرف سلطة مؤهلة أو عن الإجماع « Consensus » استنادا للمخطط الوطني المحاسبي الفرنسي لسنة 1982 يعرف المعيار على أنه "معطى مرجعي Donnée référentielle ناتج عن اختيار جماعي، تم إثراءه بهدف تقديم حل لمشكل متكرر، ومما سبق نستنتج أن المعيار ما هو إلا عبارة عن مجموعة من القواعد الخاصة بإعداد الحسابات وعرضها بالقوائم المالية والأسس العامة المتفق عليها للتطبيق المحاسبي السليم بهدف ضبط أداء الممارسة المحاسبية، ونستخلص من تعريف المعيار المحاسبي ما يلي :

- أنه نموذج ينبع أساسا من المبادئ المحاسبية المتعارف عليها والتي تحظى بالقبول العام.
- أنه مقياس ووسيلة لتحديد الأداء وقياس البيانات المحاسبية.
- أنه وسيلة لتوفير نتائج وبيانات مالية عادلة يعتمد عليها في اتخاذ القرارات.
- أنه أداة اتصال وتوضيح ما يقدمه من إرشادات لمتطلبات العمل في المجال المحاسبي.
- أنه نموذج يرجع إليه كل محاسب عند قيامه بممارسة مهنته من أجل التوصل إلى معلومات وبيانات تتلاءم مع الغرض المستهدف منها اختلاف المحاسبة.

<sup>1</sup> مدني بن بلعيث، مرجع سابق؛ ص 56.

أما بالنسبة للجنة معايير المحاسبة الدولية، فلم تحدد تعريفا واضحا للمعايير المحاسبية ولكنها أشارت في مقدمة قوائم معاييرها المحاسبية الدولية على أنها تركز على الأساسيات، وبالتالي فاللجنة تبذل قصارى جهدها حتى لا تجعل معاييرها معقدة بحيث تجعلها غير قابلة للتطبيق بصورة فعالة. يأخذ كل معيار محاسبي دولي الشكل العام التالي:

|                               |                       |
|-------------------------------|-----------------------|
| • مقدمة المعيار               | • أحكام انتقالية      |
| • التعريف للمصطلحات التاريخية | • تاريخ سيران المعيار |
| • موضوع المعيار               | • الملاحق             |
| • الإفصاح عن التطورات الخاصة  |                       |

لابد من الإشارة أنه لا توجد فترة معينة لإصدار المعايير المحاسبية وإنما يتم ذلك على حسب الحاجة (المشاكل المحاسبية المطروحة) وعليه يتم إعداد المعايير بعد الدراسات والمناقشات والاقتراحات ثم المراجعة، ثم يتم تحديد سريان المعيار المحاسبي.

إن عملية تعديل أو إلغاء أي معيار يكون مسموح به وذلك حسب الضرورة والعوامل المؤثرة على البيئة المحاسبية، لقد تم إصدار 41 معيارا، بالإضافة إلى أكثر من 18 تفسيرا لتلك المعايير والملحق رقم 1 يوضح لنا المعايير التي أصدرتها لجنة معايير المحاسبة الدولية.

لابد كذلك التذكير بأنه في سنة 1993 حصلت عملية إعادة صياغة لبعض المعايير من طرف هذه اللجنة، حيث تم تعديل وتنقيح بعض هذه المعايير بحيث تحل المعايير المعاد صياغتها والمعدلة محل المعايير السابق إصدارها من قبل ويمكن تقسيمها إلى نوعين:

**1- معايير تمت إعادة صياغتها :** تشير هنا إلى أنه يتم إدخال أية تغييرات جوهرية على النص الأصلي المعتمد للمعيار، فكل ما حدث هو تغيير بعض المصطلحات Terminologie وإلغاء بعض فقرات المعيار الأصلي.

**2- معايير عدلت:** وهي معايير سبق إصدارها وأخرى أدخلت عليها تعديلات جوهرية وأعدت لتحل محل المعايير الأصلية، حيث تم تعديل الهيكل العام ولم يتم الالتزام بالهيكل السابق، وفي إطار سياسة التحسين المستمر، قامت اللجنة بإعادة صياغة وحذف بعض المعايير، حيث بقي منها إلى غاية 2006 ، 34 معيارا نافذا و 09 منها اتخذت شكلا جديدا وتعرف بالمعايير الدولية لإعداد التقارير المالية IFRS .

### 1-3-2 دواعي إعداد المعايير المحاسبية الدولية :

لقد أصبح الاهتمام بالمعايير المحاسبية الدولية مطلبا أساسيا من طرف جميع المستخدمين لما لها من دور كبير في إعداد وتجهيز القوائم والبيانات المالية، حيث كان فيما مضى أن الهدف من إصدار المعايير هي التأكد من صحة ودقة البيانات المحاسبية المتمثلة في الدفاتر والسجلات، ومدى أهمية القوائم المالية في التعبير عن حقيقة المركز المالي للمنشأة في نهاية الدورة المالية، إلا أن الأهداف المطلوبة في الوقت

الحاضر كانت وليدة الإصلاحات الاقتصادية المتسارعة الذي يشهده العالم والتي تتمثل في مراقبة التخطيط ومتابعة تنفيذها وتقييم الأداء ورفع مستوى الكفاءة والفعالية لهذه المنشآت<sup>1</sup>.

وحول دواعي إعداد المعايير المحاسبية الدولية، فقد أوضحت الدراسات أن هناك العديد من العوامل التي دعت إلى إيجاد المعايير المحاسبية وما يمكن الوصول إليه من خلال هذه الفقرة إذن لماذا تحتاج إلى معايير المحاسبة الدولية؟ في حقيقة الأمر هناك الكثير من بواعث وعوائد هذه الحاجة معا، يمكننا معالجتها في النقاط التالية:

**أولاً - انتشار الشركات المتعددة الجنسيات :** إن ممارسات الأعمال بعد الحرب العالمية الثانية أوجد طلباً متزايداً على تدويل التطبيقات المحاسبية والمهتمة في مجالي المحاسبة والمراجعة ولقد انتشرت الشركات المتعددة الجنسيات خلال الأربعة عقود الأخيرة، وأصبحت تلعب دوراً حيوياً في أسواق المنتجات وصار لها تأثير على كل الدول تقريباً، ومع التسليم بتباين بيئة الأعمال بين الدول فقد أصبحت هذه الشركات مصدراً لمشاكل تواجه المحاسبين والمراجعين، والسؤال المطروح أمامنا هو :كيف يتعامل هؤلاء المهنيون في هذه الشركات مع بيانات وممارسات أعمال محاسبية ومراجعة مختلفة في دول مختلفة؟. لقد كانت هذه المشاكل باعثاً على اتجاه الدول نحو الأخذ بمعايير المحاسبة الدولية ووضعها موضع التطبيق، فعليها أن تحرص على أقصى توافق بين معايير المحاسبة الوطنية (المحلية) ومعايير المحاسبة الدولية، لما لذلك من أثر جدي على إعداد قوائم مالية صادقة قابلة للقراءة الدولية، وبالتالي تزداد فرص جذب الاستثمارات الخارجية وتسويق الاستثمار الوطني دولياً. هناك عوامل كثيرة تبين الحاجة للمعايير المحاسبية ومن هذه العوامل نذكر: <sup>2</sup>

1- **المقارنة:** يعتمد صنع القرارات على المفاضلة بين البدائل التي تقتضي وجود معلومات معدة بموجب أسس موحدة، وإذا كان هدف المحاسبة الرئيسي تقديم معلومات مفيدة في عملية صنع القرارات فإن المعايير تسهل هذه المقارنة بتوحيد أسس إعداد تلك المعلومات.

2- **كلفة معالجة المعلومات:** عند تحضير هذه المعلومات وفقاً لطرائق محاسبية متنوعة يضطر متخذ القرار إلى إتباع طريقة لتوحيد أسس إعدادها، مما يحمله كلفة المعالجة التي يمكن توفيرها إذا كانت المعلومات معدة على أسس موحدة.

3- **انسيابية الاستثمار بين البلدان:** المستخدمون والمستثمرون بحاجة إلى إجراء المقارنات بين المنشأة التي يمكنهم الاستثمار فيها في مختلف البلدان، وهو ما توفره المعايير المحاسبية الموحدة.

<sup>1</sup> محمد حامد تميزار، مرجع سابق ذكره، ص 19.

<sup>2</sup> وليد زكريا صيام، إيجابيات ومعيقات تطبيق معايير المحاسبة، المجلة الأردنية في إدارة الأعمال؛ المجلد الأول، العدد 2005، 2،

الأردن، ص 5-6



**ثانيا -اختلاف الدول في طرق المحاسبة وإعداد التقارير المالية :** من العوامل التي أدت إلى الحاجة إلى المعايير المحاسبية أيضا هو اختلاف الدول في اختيار وتطبيق الطرق المحاسبية وإعداد التقارير المالية، لكن المطلوب هو عدم تزايد واتساع نطاق هذا الاختلاف لأغراض المقارنة السليمة بين الشركات الدولية، بل وعلى مستوى فروع هذه الشركات.

**ثالثا -عولمة أسواق رأس المال :** بعد انتهاء الحرب العالمية الثانية، بدأت أسواق رأس المال تتجه نحو جذب الاستثمارات على مستوى العالم وبعد ذلك شهدت هذه الأسواق تطورات متسارعة، وأهمها الانفتاح على العالم وتكوين التكتلات الاقتصادية، وكمثال على ذلك ولادة الاتحاد الأوروبي، كل ذلك أوجد دافعا لدى الدول نحو تدويل معايير المحاسبة والمراجعة، لذلك كان السعي نحو الأخذ بمعايير المحاسبة والمراجعة الدولية واضحا في هذه الدول.

**رابعا -المشاكل المحاسبية المعاصرة :** شهدت الكثير من الدول في السنوات الأخيرة مشاكل محاسبية معاصرة ذات طبيعة خاصة مثل المستويات المرتبطة بالمحاسبة عن التضخم، المحاسبة عن تأجيل الضرائب على دخل الشركات، ترجمة القوائم المالية للفروع الأجنبية للشركات، أثر تكنولوجيا المعلومات على المحاسبة مما حفز واضعي المعايير المحاسبية على الاتجاه نحو معايير المحاسبة الدولية.

**خامسا -اهتمام المنظمات الاقتصادية بمعايير المحاسبة الدولية :** بعد عولمة أسواق رأس المال كان للمنظمات الاقتصادية اهتماما كبيرا بمعايير المحاسبة الدولية، من أهم هذه المنظمات المنظمة الدولية للجان الأوراق المالية IOSCO باعتبارها تنظم لمنظمي أسواق الأوراق المالية، على غرار الاتحاد الدولي للمحاسبين IFAC.

كما تهدف هذه المنظمات إلى حث التنظيمات الاقتصادية وأسواق رأس المال على الأخذ بمعايير المحاسبة الدولية في الممارسة العملية ولهذه الأسباب وغيرها نشأت الحاجة إلى إصدار المعايير المحاسبية الدولية، واكتسبت أهمية خاصة عند كل من المستثمرين، الشركات، البنوك وحتى الأسواق المالية.

### **1-3-3 أهمية المعايير المحاسبية الدولية:**

قبل الخوض في هذا الموضوع الهام، لابد من طرح السؤال التالي :هل يمكن أن ينجز الأفراد والمؤسسات أعمالهم؟ وهل يمكن مراقبة وتقييم أدائهم بدون استخدام مقاييس؟ بالتأكيد الإجابة حتما ستكون بالنفي فما هو الأمر بالنسبة للمعايير المحاسبية، هل يمكن للمحاسب أن ينجز عمله بدون وجود المعايير المحاسبية؟ إذن وجود المعايير المحاسبية يعزز موضوعية المخرجات المحاسبية، لأن موضوعية القياس التي تتطلبها المحاسبة لا يمكن تحقيقها إلا بوجود إطار نظري متكامل يحكم عليه التطبيق<sup>1</sup> وبالتالي يمكن القول أنه في غياب هذه المعايير ستكون هناك ما يشبه الفوضى المحاسبية، حيث أن الاختلافات سوف تكون كبيرة

<sup>1</sup> محمد المبروك أبو زيد، المحاسبة الدولية وانعكاسها على الدول العربية، إيتراك للطباعة والنشر والتوزيع، مصر، 2005،

بين المحاسبين في معالجة نفس الممارسات المحاسبية وهو ما قد يساء استغلاله في الغش والتلاعب بالأرقام المحاسبية مما يقلل من موضوعية وعدالة المخرجات المحاسبية وهذا ما تم الإشارة إليه خلال بداية هذا الفصل حول الأزمات المالية (1923-1933) التي مست الشركات الأمريكية، مما أدى بها إلى الإفلاس بسبب نشر بيانات مضللة من خلال إقرار سياسات محاسبية تؤدي إلى رفع قيمة الأصول أو زيادة الأرباح بشكل مغاير للواقع، ولحماية حقوق المستثمرين الذين اكتسبوا صفة الدولية في ظل العولمة، فإن الأمر يتطلب وجود معايير محاسبية تحدد الأسس والطرق التي يجب إتباعها لقياس العمليات والأحداث والظروف التي تؤثر في المركز المالي للشركة، ونتائج أعمالها وتوصيلها للمستفيدين وبالتالي فإن المعايير المحاسبية الدولية قد اكتسبت أهمية كبيرة وذلك بسبب ما تقدمه من مزايا نذكر منها ما يلي: <sup>1</sup>

- إن تبني المعايير المحاسبية سوف يسمح للشركات متعددة الجنسيات بتصميم نظام متكامل للمعلومات يربط نشاط الشركة الأم بنشاط جميع فروعها التابعة لها خاصة فيما يتعلق بتحديد أسعار التحويل المستعملة في تسعير الصفقات المتبادلة بين الفروع وبالتالي تحديد تكلفة الأموال المستفاد في كل فرع من فروعها وهذا من أجل تحديد قيمة العائد على الاستثمار المحقق من تلك الأموال.
- التزام المحاسبين في جميع الدول بمعايير المحاسبة سوف يعمل على تقليص الفروقات القائمة بين الأساليب والممارسات بين مختلف الدول خاصة ما يتعلق بإعداد القوائم المالية، مما يجعل المعلومات والبيانات التي تعرض بها تمثل صورة حقيقة عن الأوضاع المالية للشركات الأمر الذي يسهل عملية تحديد أسعار الأسهم لتلك الشركات المدرجة.
- إن تبني المعايير سوف يؤدي إلى توفير الاتساق في أساليب الإفصاح مما يعمل على تنشيط المنافسة بين الشركات المدرجة في الأسواق المالية، كما سيؤدي إلى تقليص الصفقات المالية لهذه الشركات.
- إن عملية تبني المعايير سوف يسهل عمل مصلحة الضرائب لأن استخدامها سوف يوفر عنصر الاتساق في تطبيق أساليب الاعتراف بالإيرادات والمصروفات وبالتالي تقليص الفروقات في أساليب قياس الأرباح للشركات المتواجدة عبر كافة الدول الأخرى وبالتالي يسهل عليه احتساب الربح الضريبي.
- إن استنباط المعايير المحاسبية الدولية من المبادئ المحاسبية الأمريكية US GAAP له أهمية خاصة وذلك ما توضحه عملية القبول العام لهذه المعايير من قبل جميع المنظمات والدول بما فيها الولايات المتحدة الأمريكية.

<sup>1</sup> امين السيد احمد لطفي، المراجعة الداخلية وعولمة أسواق المال، الدار الجامعية، الاسكندرية، 2006، ص14.

#### 1-4 ماهية معايير التقارير المالية الدولية:

إن المحاسبة من المهن العلمية التي تكتسب أهميتها من الدور الهام للمعلومات في البيئة الاقتصادية، لها دستورها العالمي الموحد الذي ينطلق من حرص العاملين فيها على إظهار الأرقام التي تعبر عن كم هائل من الأحداث والعمليات المالية بصدق وموثوقية، ويمكن أن تكون معايير التقارير المالية IFRS شكلا من أشكال هذا الدستور، والتي تبنى إصدارها مجلس معايير المحاسبة الدولية IASB يمكن استعراض هذه المعايير من خلال الملحق رقم 2.

وقد تم تعريف مصطلح معايير التقارير المحاسبية الدولية بأنها المعايير والتفسيرات التي تصدر عن مجلس معايير المحاسبة الدولية وتتضمن ما يلي:

- ✓ معايير التقارير المالية الدولية والتي تصدر عن مجلس تقارير المحاسبة الدولية IASB، و قد صدر منها 7 معايير لغاية 2007/01/01.
- ✓ التفسيرات التي تصدر عن لجنة تفسيرات معايير التقارير المالية الدولية IFRIC -الملحق رقم 3-
- ✓ التفسيرات التي صدرت عن لجنة تفسيرات معايير المحاسبة الدولية SIC -الملحق رقم 4-

#### 1-5 عرض معايير التقارير المالية الدولية التي تم إصدارها إلى غاية 2007:

أصدر مجلس معايير المحاسبة الدولية IASB العديد من المعايير كان أبرزها المعيار IFRS 2 المتعلق بالدفع عن طريق الأسهم و المعيار IFRS 3 المتعلق بإدماج الأعمال و فيما يلي عرضا موجزا لهذه المعايير.

#### 1-5-1 معيار التقارير المالية الدولية IFRS 1:

المحاسبة كغيرها من المهن العلمية التي تكتسب أهميتها من الدور تؤديه المعلومات في البيئة الاقتصادية، لها دستورها العالمي الموحد الذي يحكمها و يضبطها و يوجه ممارستها، و يوحد معالجتها للأمور المماثلة، و يمكن أن تكون معايير التقارير المالية الدولية IFRS شكلا من أشكال الدستور، و التي تبنى مسؤولية إصدارها مجلس معايير المحاسبة الدولية IASB، و قد تم تعريف مصطلح معايير التقارير المالية الدولية بأنها المعايير و التفسيرات التي تصدر عن مجلس معايير المحاسبة الدولية و تتضمن ما يلي:<sup>1</sup>

- معايير التقارير المالية الدولية IFRS و التي تصدر عن مجلس معايير المحاسبة الدولية IASB و قد صدر منها إلى غاية 2007/01/01 ثلاثة عشرة معيارا محاسبيا.
- معايير المحاسبة الدولية IAS كانت تتولى إصدارها لجنة معايير المحاسبة الدولية IASC قبل أن يتم تغيير اسمها بمجلس معايير المحاسبة الدولية IASB، حيث أصدرت هذه اللجنة 41 معيارا لغاية نهاية سنة 2000 ، وقد تم دمج بعض المعايير في بعضها و إلغاء أخرى .

<sup>1</sup> - خالد كمال الجعرات ، التقارير المالية الدولية معايير 2007 ،مرجع سابق ذكره،ص11.

■ التفسيرات التي صدرت عن لجنة تفسيرات معايير التقارير المالية الدولية IFRIC فكان عددها 12 تفسيراً إلى غاية 2007/01/01 .

■ أما التفسيرات التي صدرت عن لجنة تفسيرات معايير المحاسبة الدولية SIC، فكان عددها 34 تفسيراً إلى غاية 2007 /01/01 .

لا بد من الإشارة أن هذه الملاحق توضح لنا أهم المعايير المحاسبة الدولية و معايير الإبلاغ المالية الدولية السارية المفعول إلى غاية نهاية سنة 2011، مع تسمية كل معيار و تاريخ بداية سريان العمل به مع آخر التعديلات التي أجريت عليه بالإضافة إلى التفسيرات المتعلقة بكل معيار.

### **1-5-2 المعيار IFRS2 المتعلق بالدفع المبركة عن طريق الأسهم:**

نشأ هذا المعيار نتيجة الحاجة إليه لتنظيم المعالجة و العرض و الإفصاح فيما يتعلق بنوع بدأ التعامل به، و لم يتم معالجته من قبل ضمن المعايير الدولية التي تطرقت إلى الأدوات المالية و يتعلق هذا المعيار بما يتم منحه من أسهم من قبل الشركة صاحبة حقوق الملكية كمقابل لخدمات موظفين لديها أو مستشارين أو أعضاء مجلس الإدارة، أو كذلك كمقابل لسلع تقوم الشركة باستلامها، بشروط معينة إضافة إلى شروط تتعلق باكتساب هذه الأسهم و الخيارات مثل تحقيق مستوى معين من الإيرادات أو من الأرباح إلى غير ذلك مما يؤدي إلى زيادة ثروة الملاك، بالإضافة إلى كل ما سبق لا بد على الشركة الاعتراف بالسلع و الخدمات التي تحصل عليها في إطار المدفوعات المبنية على أسهم عندما تحصل على هذه السلع و الخدمات، و كذلك يجب على الشركة الاعتراف بالزيادة المقابلة في أدوات حقوق الملكية، و إذا كانت السلع أو الخدمات التي تم شرائها مقابل المدفوعات مبنية على أسهم غير مستوفية للشروط التي تؤهلها للاعتراف بها كأصول ، يتم الاعتراف بها كمصروفات.

### **1-5-3 المعيار IFRS3 المتعلق باندماج الأعمال:**

يقصد باندماج الأعمال هو توحيد مجموعة من الوحدات أو المنشآت الأعمال على أنها تجميع لتقارير مالية لمجموعة من المؤسسات أو أنشطة أعمال مختلفة لتكوين تقرير مالي لمؤسسة واحدة معدة للقوائم المالية، و ينتج عنها سيطرة المؤسسة المقتنية على المؤسسات الأخرى، ينص المعيار المحاسبي IFRS3 على تطبيق طريقة الشراء أو الاقتناء في محاسبة الاندماج وفق الخطوات التالية:

- تحديد المؤسسة المشتري.

- قياس تكلفة الاندماج.

- توزيع تكلفة الاندماج على الأصول المشتراة والالتزامات.

#### 1-5-4 المعيار IFRS4 المتعلق بعقود التأمين:

يعتبر هذا المعيار أول دليل يصدر عن مجلس المعايير المحاسبية الدولية IASB حول المحاسبة عن عقود التأمين، تم إصدار هذا المعيار عندما رأى المجلس أن هناك حاجة مستعجلة لإفصاح متقدم عن عقود التأمين، و قد تم تقديم المعيار للسماح لشركات التأمين بالامتثال لتبني المعايير الدولية لإعداد القوائم المالية، و ذلك لإضفاء تحسينات محدودة على الممارسة المحاسبية السائدة وفهم الجوانب البارزة التي تربط محاسبة التأمينات.

حدد المعيار المحاسبي IFRS4 بعض المتطلبات اللازمة لمعالجة عقود التأمين يمكن تلخيصها في النقاط التالية:<sup>1</sup>

عدم تكوين مخصصات للمتطلبات المحتملة بموجب عقود لا تكون قائمة في ميزانية المؤسسة و تشمل هذه المخصصات الكوارث و التعويضات الموازية المحظورة فعليا في الوقت الحالي.

يوضح اختبار كفاية الحد الأدنى من الالتزام الذي يطلب من شركة التأمين مقارنة التزاماتها التأمينية المعترف بها مع تقديرات التدفقات النقدية المستقبلية و موازات مع ذلك يجب القيام باختبار انخفاض قيمة الأصول التأمينية المتمثلة في عقود إعادة التأمين.

يتطلب هذا المعيار من شركة التأمين أن تحتفظ بالتزامات التأمين في الميزانية إلى أن يتم الوفاء بها.

كما يمنع هذا المعيار المقاصة بين التزامات التأمين وأصول إعادة التأمين ذات العلاقة.

#### 1-5-5 المعيار IFRS5 المتعلق بالأصول المشتراة للبيع والعمليات غير المستمرة:

يهدف هذا المعيار إلى معالجة الأصول المحتفظ بها لغرض البيع، بالإضافة إلى اهتمامه بالإفصاح عن العمليات المتوقعة وكيفية عرضها في التقارير المالية، ومن المحاور الرئيسية التي يدور حولها المعيار المحاسبي IFRS5 يمكن تلخيصها على النحو التالي:<sup>2</sup>

- لتطرق إلى متطلبات تصنيف و قياس العمليات المتوقعة و تعريفها و توقيت تصنيف العمليات المالية كعمليات غير متوقعة (مستمرة).

- وجوب عرض نتائج العمليات غير متوقعة كقيمة منفردة في قائمة الدخل.

<sup>1</sup> حمزة العرابي، المعايير المحاسبية الدولية و البيئة الجزائرية "متطلبات التوافق والتطبيق"، رسالة دكتوراه، جامعة الجزائر ،

2009، ص99.

<sup>2</sup> <http://www.ias-plus.com/standard/IFRS5.htm>. pdf .

تحقيق التوافق مع نشر معايير المحاسبة المالية الأمريكية رقم SFAS-144 والمتعلقة بالمحاسبة عن الانخفاض أو التخلص من الأصول غير المتداولة.

- التطرق إلى متطلبات تصنيف و عرض الأصول كمشتراة للبيع و الإجراءات المحاسبية المتعلقة بها.
- تحديد متطلبات الإفصاح المتعلقة بالعمليات غير مستمرة والأصول غير المتداولة المقتناة لغرض البيع.
- إن من أهم الشروط التي يجب توفيرها لتصنيف أصل على أنه غير متداول محتفظ به لغرض البيع:
  - أن يتم الأصل في إطار خطة تهدف بان يتم التوقف عن استغلال ذلك الأصل في العمليات التشغيلية من ناحية والالتزام بيع ذلك الأصل من ناحية أخرى.
  - أن يكون الأصل جاهز للبيع الفوري.
  - من المحتمل بيع ذلك الأصل خلال فترة لا تتجاوز السنة من تاريخ تصنيفه على أنه أصل محتفظ به لغرض البيع.
  - أن يكون الأصل المعني موجود في سوق نشطة ويمكن بيعه بالقيمة العادلة.

#### **1-5-6 المعيار IFRS6 المتعلق باكتشاف وتقييم الثروات الطبيعية:**

يقوم هذا المعيار على وضع قواعد و أسس عامة للمحاسبة عن الموارد و الثروات المعدنية باعتبار ازدياد أهميتها دوليا و زيادة عدد الشركات التي تتعامل مع مثل هذه الموارد، بالإضافة على تداول أسهمها في الأسواق المالية الأمر الذي يؤدي إلى الحاجة الملحة لاتخاذ القرارات المتعلقة بالمعلومات المالية الصادرة عن هذه الشركات على أسس موحدة لإمكانية إجراء المقارنات و المفضلات بينهما، مما دفع مجلس معايير المحاسبة IASB لوضع معيار محاسبي يتعلق بالموارد المعدنية، باعتبار المعيار المحاسبي IAS38 و المتعلق بالأصول الغير الملموسة لم يتطرق إلى الموارد و الثروات المعدنية و قد جاء المعيار IFRS6 بمجموعة من الأهداف يمكن إيجازها من خلال النقاط التالية:

- أسس الاعتراف بأصول الاستكشاف و التقييم.
- أسس قياس أصول الاستكشاف و التقييم.
- تحديد السياسات المحاسبية.
- محددات الإفصاح.
- تحديد القوائم المالية للاستكشاف و تقييم الموارد المعدنية.

### 1-5-7 المعيار IFRS7 المتعلق بالأدوات المالية:

تم إصدار هذا المعيار لتخصيصه للإفصاح والمتعلق بالمخاطر الناتجة عن المعالجات بالأدوات المالية، والتي تسمح للمستخدمين بتقييم:

- أهمية الأدوات المالية بالنسبة للمركز المالي للمؤسسة وأدائها.
  - طبيعة الأدوات المالية والمخاطر الناجمة عنها، التي تظهر خلال السنة أو في نهاية السنة، وكيف تعاملت المؤسسة مع تلك المخاطر.
- كما ألغي هذا المعيار كافة البنود المتعلقة بالإفصاح مع المعيار IAS32، حيث أضاف إفصاحات جديدة عن الأدوات المالية للإفصاحات المطلوبة بموجب IAS32، و في نفس الوقت استبدل الإفصاحات التي كانت مطلوبة في المعيار المحاسبي IAS30 ووضع بذلك كل الإفصاحات عن الأدوات المالية مع بعضها البعض في معيار جديد عن الأدوات المالية.
- ويأتي تركيز المعيار IFRS7 على الإفصاحات عن المخاطر المتعلقة بالأدوات المالية (مخاطر الائتمان، مخاطر السيولة، مخاطر السوق) ونظرا للتوسع الكبير في التعامل بالأدوات المالية، ومن متطلبات الإفصاح بموجب هذا المعيار أنه يلزم على المؤسسة بما يلي<sup>1</sup>:
- تجميع أدواتها المالية في فئات مماثلة (أصول مالية، التزامات مالية وحقوق الملكية) والإفصاح عن المعلومات التالية:

- الإفصاح عن طبيعة ومقادير التدفقات النقدية وظروف عدم التأكد المحيطة بها والمتعلقة بالأدوات المالية لهذه الأدوات.
- أسس الاعتراف والقياس والسياسات المحاسبية المختلفة التي تخص الأدوات المالية مع تحديد القيم العادلة لهذه الأدوات.

هناك مجموعتان من الإفصاحات المطلوبة بموجب IFRS7 :

- معلومات عن أهمية الأدوات المالية.
- معلومات عن طبيعة ونطاق المخاطر التي تظهر بسبب الأدوات المالية ويشمل سياسة التحوط المستخدمة والمخاطر التي يتوقع أن تنتج عن التعامل بالأدوات المالية، سواء تم عرض هذه الأدوات في الميزانية أو لم يتم عرضها.

### 1-5-8 المعيار IFRS8 المتعلق بالقطاعات التشغيلية:

تبرز الحاجة إلى معلومات تفصيلية عن القطاعات التشغيلية للمنشآت وأقسامها سواء كانت للمستثمرين أو الموردين أو المساهمات وذلك للتزويد بمعلومات مالية على أسس غير إجمالية عن أقسام أو أجزاء أو

<sup>1</sup> - خالد كمال الجعرات، معايير التقارير المالية الدولية 2007 ، مرجع سابق ذكره، ص303.

قطاعات المنشأة إذا كانت تتضمن عددا من الوحدات الفرعية التي تم إيجادها بناء على نظام تصنيف معين يرتبط بأعمالها ونشاطها، حيث يعتبر فهم النشاطات المتعلقة بالقطاع ضروريا لفهم نشاطات المنشأة خاصة عندما لا يكون أداء القطاعات بنفس الدرجة من الفعالية والكفاءة. يفرض هذا المعيار على المنشآت الإفصاح عن المعلومات التي تسمح لمستخدمي التقارير المالية من تقييم طبيعة الآثار المالية للأنشطة التجارية التي تقوم بها المؤسسة وكذلك مساعدتهم على تقييم طبيعة البيانات الاقتصادية التي تعمل فيها هذه المنشآت.

لقد حل المعيار IFRS8 محل المعيار المحاسبي الدولي IAS14 تحت تسمية الإبلاغ القطاعي، حيث تطرق إلى المحاور التالية:

- التعرف بالقطاعات الرئيسية والثانوية في المنشأة وأسس تحديدها.
  - تحديد مبادئ الإبلاغ عن المعلومات المالية على مستوى الخطوط الرئيسية للإنتاج أو المناطق الجغرافية.
  - التعرف على المشاكل المرتبطة بتحديد القطاعات.
  - تحديد السياسات المحاسبية ذات العلاقة ومتطلبات الإفصاح عن القطاعات.
- وبناء على ما سبق يمكن طرح بعض التساؤلات التي تخص هذا المعيار. على من سيتم تطبيق المعيار IFRS8؟ يجب تطبيقه على القوائم المالية المنفصلة أو الفردية للمنشأة التي تتصف بما يلي:
- بعملية تداول الأدوات المالية للمنشأة في ديونها أو حقوق الملكية الخاصة بها في سوق الأوراق المالية سواء كانت هذه الأسواق محلية أو أجنبية.
  - إذا كانت المنشأة قد أودعت أو في طريقها لإيداع تقاريرها المالية لدى هيئة الأوراق المالية بغرض قيامها لاحقا بإصدار أي نوع من أنواع الأدوات المالية في سوق الأوراق المالية العام.

ما هي الشروط التي يجب توفرها في القطاع التشغيلي؟

يتوفر القطاع التشغيلي للتقارير المالية على الشروط التالية:

- إذا بلغت المبيعات (الإيرادات) إلى العملاء أو العمليات مع القطاعات الأخرى حجما يعادل 10% أو أكثر من إجمالي الإيرادات الداخلية والخارجية لجميع القطاعات لنفس المنشأة.
- إذا بلغت نتيجة القطاع التشغيلي سواء كان ربحا أو خسارة تعادل 10% أو أكثر من نتيجة الأعمال الموحدة لجميع القطاعات التشغيلية.

ما هي السياسات المحاسبية التي يجب إتباعها في القطاع التشغيلي؟ يجب أن تكون السياسات المحاسبية المستخدمة في القطاع التشغيلي هي نفسها المستخدمة في إعداد القوائم المالية الموجهة، وإذا كانت الأصول التي الأصول التي تستخدم بصفة مشتركة بين قطاعين أو أكثر فيجب تخصيص الإيرادات والنفقات كذلك.



## 1-6- عرض معايير التقارير المالية التي تم إصدارها بعد 2007:

بعد سنة 2007 أصدر مجلس معايير المحاسبة الدولية IASB معايير أخرى. وفيما يلي عرضا موجزا لهذه المعايير.

### 1-6-1 المعيار IFRS9 (الأدوات المالية):

تمثل الأدوات المالية جزء كبيرا من نشاط مجلس معايير المحاسبة الدولية IASB وذلك لتعدد هذه الأدوات وتنوعها، وكثرة التعامل بها في الأسواق المالية، إضافة إلى المشاكل الكثيرة و التعقيدات الجمة التي تحيط بها و خاصة ما شهدته اقتصاديات الدول الكبرى من انهيار لكبريات الشركات بسبب الأزمة المالية و الذي أخفى وراءه شبح التعامل بالأدوات المالية، و عدم كفاية المعلومات التي يتم الإفصاح عنها من جهة، و من جهة أخرى عدم توفر الشفافية اللازمة في هذه المعلومات لاعتبارها كأساس لاتخاذ القرارات أو لما للأدوات المالية من أهمية في الاقتصاد العالمي، فقد أولى مجلس معايير المحاسبة الدولية اهتماما خاصة بها، حيث أصدر ثلاثة معايير تتعلق مباشرة بالأدوات المالية هي :

- المعيار المحاسبي IAS32 و يتعلق بعرض الأدوات المالية.

- المعيار المحاسبي IAS39 او المتعلق بالاعتراف بالأدوات المالية.

- المعيار IFRS7 الذي سبق لنا التطرق إليه في موضوع الإفصاح عن الأدوات المالية.

في حين يعتبر المعيار المحاسبي الدولي IAS39 من أهم المعايير المحاسبية الدولية الذي أحدث تغييرا جذريا فيما يتعلق بالقياس المحاسبي، حيث تم إقرار مفهوم القيمة العادلة كأساس لتقييم الاستثمارات المالية المشتراة للمتاجرة والاستثمارات المتاحة للبيع، وقد تطرق هذا المعيار أيضا إلى الاعتراف بالأدوات المالية وقياسها من خلال المحاور الرئيسية التالية:<sup>2</sup>

- التعرف على كيفية الاعتراف بالأدوات المالية وطرق قياسها.

- التأكد على استخدام القيمة العادلة لقياس الأدوات المالية.

- التعرف على التحوط ومبررات استخدامه وأسباب تطبيقه.

لقد تطرق المعيار المحاسبي الدولي IAS32 إلى عرض الأدوات المالية، و تم إلغاء كافة البنود التي وردت في المعيار عن الإفصاح، حيث تم تخصيص معيار مستقل للإفصاح عن الأدوات المالية IFRS7، و يهدف المعيار المحاسبي IAS32 إلى تعزيز فهم مستخدمي القوائم المالية عن أهمية الأدوات المالية بالنسبة للمركز المالي للمنشأة و أدائها و تدفقاتها النقدية و قد تناول هذا المعيار محاور رئيسية تمثلت في :

<sup>1</sup> خالد كمال الجعرات، معايير التقارير المالية الدولية 2007 رجع سابق ذكره، ص263.

<sup>2</sup> خالد كمال الجعرات، معايير التقارير المالية الدولية 2007، مرجع سابق ذكره، ص263.

- بيان كيفية تصنيف الأدوات المالية الصادرة بواسطة المنشأة كالتزامات أو حقوق ملكية.
- وصف المعاملة المحاسبية لأسهم الخزينة (اسم المنشأة التي تم إعادة اقتنائها).
- تحديد الظروف الدقيقة التي يتم على ضوءها إجراء عملية المقاصة بين الأصول والتزامات المالية في ميزانية المنشأة.

وقد حل المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية IFRS9 محل المعيار المحاسبي الدولي IAS39 ابتداء من 2013/01/01 وكان ذلك من طرف IASB، ليكون بديلاً لأكثر المعايير جدلاً، وقد فرض المعيار IFRS9 ثلاثة متطلبات جديدة هي:<sup>1</sup>

1- تصنيف و قياس الأصول المالية و الالتزامات المالية.

2- انخفاض قيمة الأصول المالية المقيمة بالتكلفة.

3- التحوط المحاسبي.

و حسب هذا المعيار، فإن الأدوات المالية يتم قياسها مبدئياً بالقيمة العادلة مطروحا منها تكاليف العملية، باستثناء بعض الحالات الخاصة التي تتطلب طرق أخرى غير القيمة العادلة، أما القياس اللاحق للأصول و الالتزامات المالية ( القياس اللاحق للاعتراف المبدئي) و يقصد بهذا القياس أنه الوقت الذي طبقت فيه إدارة المنشأة هذا المعيار كان لهذه المنشأة أصول مالية معترف بها و مصنفة على أسس و مبادئ معترف بها وفقا للمعيار المحاسبي الدولي IAS39 الذي كان مطبقا من قبل، كما قام المعيار IFRS9 بتقسيم جميع الأصول المالية التي عالجها المعيار IAS39 إلى قسمين من حيث طريقة القياس إلى:

- أصول مالية مقيمة بالتكلفة المطفأة.

- أصول مالية مقيمة بالقيمة العادلة.

#### 1-6-2- المعيار IFRS10 المتعلق بإدماج القوائم المالية:

لعل من المواضيع المحاسبية الهامة هو إعداد القوائم المالية الموحدة، و المقصود بذلك إعداد قوائم مالية تتضمن مركزا ماليا موحدا و نتيجة استغلال موحدة، بحيث يتم النظر إلى الوحدات التي تعود إليها هذه القوائم كوحدة واحدة، تم إصدار المعيار المحاسبي IFRS10 ليحل محل الجزء الخاص بالقوائم الموحدة المتضمن في المعيار المحاسبي الدولي IAS27 المتعلق بالقوائم المالية الموحدة و المنفردة قبل إعادة هيكلته و تقييمه منذ سنة 2011 ليصبح نافذا بداية من 01 جانفي 2013 و يهدف إلى تأسيس مبادئ متعلقة بطرق إعداد و عرض القوائم المالية الموحدة بالنسبة لمنشأة تملك السيطرة على منشأة أو عدة منشآت أخرى. وقد اختصر المعيار المحاسبي IFRS10 متطلبات إعداد و عرض قوائم مالية موحدة في التزام

<sup>1</sup> [www.iasb.org/plus.com/standard/IAS/IFRS9.htm](http://www.iasb.org/plus.com/standard/IAS/IFRS9.htm)

المؤسسة الأم بتطبيق نفس المعايير و السياسات و المعالجات المحاسبية لجميع الأصول و الالتزامات و حقوق الملكية و الدخل و المصاريف و التدفقات النقدية، عند إعدادها و عرضها لقوائمها المالية الموحدة مع جميع مؤسساتها التابعة.

### مصطلحات أساسية للمعيار IFRS10:

- **القوائم المالية الموحدة:** القوائم المالية (أصول، التزامات، حقوق الملكية، نفقات و تدفقات نقدية) لمجموعة (المؤسسة الأم و مؤسساتها التابعة) و تظهر تلك القوائم المالية في شكل قوائم مالية لمؤسسة واحدة.

- **الشركة التابعة:** منشأة بما في ذلك غير المساهمة (مثل شركة التضامن) والتي يتم السيطرة عليها من قبل شركة أخرى (تعرف بالشركة الأم).

- **الشركة الأم:** هي المنشأة التي يتبعها شركة تابعة أو أكثر، كما يطلق عليها كذلك بالشركة القابضة Holding.

- **السيطرة:** القدرة على التحكم بالسياسات المالية والتشغيلية للمنشأة للحصول على منافع من نشاطاتها، ويطلق عليها كذلك بأنها امتلاك حق التغير ورسم السياسات في منشآت أخرى.

### 1-6-3 المعيار IFRS11 المتعلق بالترتيبات المشتركة:

تم إعداده في سنة 2011 ليحل محل الجزء الخاص بالمشاريع المشتركة والمتضمن في المعيار المحاسبي الدولي IAS31 الحقوق (الحصص) في المشاريع المشتركة والذي تم سحبه ابتداء من 01 جانفي 2013.

### مصطلحات أساسية للمعيار IFRS11:

- **العقد المشترك:** هو ترتيب تعاقدى يقوم بموجبه طرفان أو أكثر بنشاط اقتصادي معين يخضع لسيطرة مشتركة.

- **السيطرة المشتركة:** المشاركة التعاقدية المتفق عليها للسيطرة على النشاط الاقتصادي والتي لا يكون لأي متعاقد سيطرة عليه بشكل منفرد.

- **المنشأة ذات السيطرة المشتركة:** شركة أو أي منشأة أخرى يكون فيها مصالح لمتعاقدين أو أكثر بموجب نظام تعاقدى يؤسس سيطرة مشتركة على المنشأة.

لكي نستطيع فهم هذا المعيار بصورة جيدة لابد لنا التطرق إلى المحاور الأساسية التي يدور حولها المعيار المحاسبي الدولي IAS31 وتتمثل في:

1- المحاسبة عن الحصص في المشاريع المشتركة، والتعريف بالحصص و الأصول في المشاريع المشتركة.

2- الإبلاغ عن أصول المشاريع المشتركة و الالتزامات و الدخل و المصروفات في القوائم المالية للمتعاقدين و المستثمرين، بغض النظر عن الهياكل التي تتم بموجبها النشاطات في المشاريع المشتركة، ماعدا الاستثمارات المشتراة من طرف المنشأة ذات الرأس المال المؤسس بموجب العقد المشترك، الصناديق المشتركة، و المنشأة المماثلة التي يمكن اعتبارها كمقتناة للمتاجرة بموجب المعيار IAS39 و التي يتم قياسها بالقيمة العادلة مع الاعتراف بالتغيرات في القيمة العادلة سواء كان ربحاً أو خسارة.<sup>1</sup>

3- التعريف بأسلوب الملكية و التوحيد النسبي في المحاسبة عن العقود المشتركة و الحالات التي تتطلب عدم تطبيق هذين الأسلوبين و يمكن شرحهما فيما يلي :

أ- **التوحيد النسبي** : تتضمن ميزانية المتعاقد بموجب التوحيد النسبي حصته من الأصول ذات السيطرة المشتركة و حصته من الالتزامات ذات المسؤولية المشتركة، و تتضمن قائمة الدخل للمتعاقد حصته من الدخل و المصروفات المتعلقة بالمنشأة ذات السيطرة المشتركة.

ب- **أسلوب الملكية**:

- **المبدأ الأساسي**: بموجب هذا الأسلوب يتم تسجيل الاستثمارات في العقود المشتركة بالتكلفة وتعديل لاحقاً، وذلك حسب ما ورد في المعيار المحاسبي الدولي IAS28 المتعلق بالمحاسبة عن الاستثمارات في الشركة الزميلة.

- **التوزيعات والتعديلات الأخرى للقيمة الدفترية**: إن التوزيعات المستلمة بموجب العقد المشترك تؤدي إلى تخفيض القيمة الدفترية للاستثمارات في هذا العقد، كما يمكن إجراء تعديلات على القيمة الدفترية بسبب التغيرات في حقوق الملكية في العقد المشترك والتي لم يتم إدراجها في قائمة الدخل (عملية إعادة التقييم).

ج- **الحالات التي تتطلب تطبيق هذين الأسلوبين (الملكية والتوحيد)**:

ومن أهم هذه الحالات نذكر:

- إنَّ الاستثمارات في منشأة ذات سيطرة مشتركة والتي يتم شراءها بالتزامن مع نية التخلص منها خلال 12 شهراً من الاقتناء، ففي هذه الحالة يجب التعامل معها كاستثمارات اشترت لأجل المتاجرة بموجب المعيار المحاسبي IAS39 يتم قياسها بالقيمة العادلة ويتم الاعتراف بالتغيرات في القيمة العادلة للأرباح والخسائر.

- وفيما يتعلق بالشركة الأم المعفاة من إعداد القوائم المالية الموحدة بموجب الفقرة 10 من المعيار IAS27 تستطيع أن تقوم بإعداد قوائم مالية منفصلة، وفي هذه القوائم المالية المنفصلة فإن الاستثمارات في المنشأة ذات السيطرة المشتركة يمكن المحاسبة عنها وفق أسلوب التكلفة أو بموجب المعيار المحاسبي IAS39.

<sup>1</sup> خالد كمال الجعرات، مرجع سابق ذكره، ص 235-236.

ويمكن التمييز بين نوعين من الترتيبات المشتركة:<sup>1</sup>

- تقوم الأطراف المتعاقدة بمزاولة أشغالها في حدود العقد المبرم بينها.
- يعطي العقد المشترك لهذه الأطراف المتعاقدة الرقابة المشتركة على الترتيب.

ومن خلال ما سبق يمكن التمييز بين نوعين من الترتيبات:

أ- **العمليات المشتركة:** هي عبارة عن ترتيبات مشتركة يتمتع فيها مختلف الأطراف بحقوق في الأصول و الواجبات اتجاه الالتزامات المرتبطة بذلك الترتيب، كما تهتم هذه الأطراف في هذا النوع من الترتيبات بكل تفاصيل الأصول و الالتزامات و الدخل و المصاريف.

ب- **المشاريع المشتركة:** هي ترتيبات مشتركة يتمتع من خلالها الأطراف بحقوق في صافي الأصول المرتبطة بذلك الترتيب. وتهتم الأطراف المتعاقدة في هذا النوع من الترتيبات بكل التفاصيل المتعلقة بحقوق الملكية و العمليات المرتبطة بها.

#### **1-6-4 المعيار IFRS12 المتعلق بالإفصاح عن المؤسسات الأخرى:**

تم تعديل هذا المعيار على أنقاض كل المعايير المحاسبية الدولية IAS27، IAS28، IAS31، و الذي أصبح نافذا من 01 جانفي 2013.

إن من أهداف المعيار IFRS12 هو الإفصاح عن المعلومات الضرورية التي تسمح لمستخدمي التقارير المالية بتقييم:

- طبيعة مصالح المؤسسة في المؤسسات الأخرى والمخاطر المرتبطة بها.
- آثار تلك المصالح على المركز المالي للمؤسسة وأدائها وتدفقاتها النقدية.
- يتطلب تطبيق المعيار IFRS12 على المؤسسة التي لها مصالح في إحدى المؤسسات التالية:
- المؤسسات التابعة.
- العمليات والمشاريع المشتركة (الترتيبات المشتركة) .
- المؤسسات الزميلة.

#### **1-6-5 المعيار IFRS13 المتعلق بقياس القيمة العادلة:**

يجسد هذا المعيار التوجه الجديد لمجلس معايير المحاسبة الدولية IASB بتبني أسلوب القيمة العادلة في قياس الأصول والالتزامات بدلا من قياس هذه الأصول والالتزامات بالتكلفة التاريخية التي أظهرت سلبية كثيرة في عملية قياس بنود الميزانية ومن أهداف هذا المعيار نذكر ما يلي:

- إعطاء تعريف واضح ومفصل للقيمة العادلة.
- تحديد إطار واحد للمعايير لقياس القيمة العادلة.

<sup>1</sup> حمزة العرابي، رسالة دكتوراه ، مرجع سابق ذكره ، ص105.

• تحديد متطلبات الإفصاح المتعلقة بقياس القيمة العادلة.

و يعرف المعيار IFRS13 القيمة العادلة على أنها السعر الذي سيتم استلامه لقاء بيع أصل، أو تسديد التزام في عملية منظمة بين متعاملي السوق وقت القياس، كما يقدم المعيار IFRS 13 ثلاث طرق مستعملة في تحديد القيمة العادلة:

أ- **طريقة السوق**: تستعمل هذه الطريقة كل من الأسعار و المعلومات الملائمة الناتجة عن سوق المعاملات (أصول و التزامات مشابهة للأصول و الالتزامات محل القياس).

ب- **طريقة التكلفة**: تترجم هذه الطريقة المبلغ المطلوب حاليا لاستبدال نفس القدرة الخدمية للأصل أو الالتزام محل القياس (تكلفة الاستبدال الحالية).

ج- **طريقة الدخل**: و تقوم هذه الطريقة على تحويل المبالغ المستقبلية إلى مبلغ حالي واحد، و هذا باستخدام الاستحداث.

**7-1 مزايا تطبيق معايير التقارير المالية الدولية**: قيام العديد من دول العالم بتطبيق معايير التقارير المالية الدولية مزايا تعود على بعض هذه الدول بالفائدة، ومن أهم هذه المزايا نذكر:

1- **التناسق و تدويل الممارسات المحاسبية**: قيام المؤسسات و الوحدات الاقتصادية بتطبيق ذات المعايير و الأسس المحاسبية بغض النظر عن جنسيتها، متجاوزة بذلك الحدود الجغرافية و السياسية، مما يؤدي إلى توحيد الأسس و القواعد التي تمت على أساسها العمليات و المعالجات المحاسبية و بالتالي إظهار القوائم المالية المؤسسات بصورة مماثلة وموحدة.

2- **مواكبة متطلبات العولمة**: إن العالم اليوم أصبح صغيرا لتطور وسائل الاتصال و ازدياد عمليات التبادل بين الدول واتساع حجم التكتلات السياسية و الاقتصادية و انتشار المنظمات المهنية العالمية التي تعنى بتنسيق الأمور على المستوى الدولي فيما يخص قضايا معينة، كمنظمة التجارة العالمية، من أجل كل ذلك، كان لابد أن تطال العولمة مهنة المحاسبة بإنشاء منظمة تعنى بشؤون المحاسبة على مستوى الدولي، للاستفادة من مزايا العولمة، الأمر الذي انتبهت له بعض التكتلات السياسية و الاقتصادية منها دول الاتحاد الأوروبي التي ألزمت على جميع الشركات الأوروبية المدرجة إبتداء من أول جانفي 2005 بوجوب تطبيق معايير المحاسبة الدولية.

3- **قابلية المقارنة**: توحيد أسس و طرق المعالجات المحاسبية يعني أن النتيجة المباشرة هي قابلية القوائم المالية التي أعدت على هذا النحو للمقارنة من قبل أصحاب العلاقة، و بالتالي ترشيد عملية اتخاذ القرارات المرتكزة على المعلومات المحاسبية المتماثلة، و المفاضلة بين البدائل بناء على أسس سليمة واضحة.

4- **تلبية المتطلبات القانونية:** إن كثير من الدول تنص صراحة على تطبيق المعايير المحاسبية الدولية على شركاتها المدرجة، و لا تملك هذه الشركات التي تسعى إلى تحقيق وجودها و كفاءتها على المستوى الوطني إلا الانصياع إلى القانون، و باعتبار أنه لدى الشركات نظام مفتوح يتفاعل مع من حولها و لا يمكن أن تظل منعزلة عن محيطها الاقتصادي و لا خيار أمامها إلا تطبيق القوانين، علاوة على ما يمكن أن تتعرض لها هذه الشركات من عقوبات نتيجة لعدم تطبيق ما تنص القوانين على تطبيقه.

5- **تلبية متطلبات الممولين المحليين و الدوليين:** لا شك أن الشركات لا يمكن أن تعتمد على نفسها دون غيرها، فقد تحتاج إلى ممولين للتوسع في عملياتها و نشاطاتها، و لا يمكن للمؤسسات التمويلية أن تقوم بمنح قروض إلا من خلال دراسة وافية للقوائم المالية للمنشأة التي تحتاج إلى تمويل، و لا يمكن أن تكون هذه الدراسة إلا إذا تم إعداد القوائم المالية وفقا لمعايير محاسبية دولية موحدة، و ينص على ذلك صراحة في التقرير السنوي و المصادق عليه من طرف محافظ الحسابات للمنشأة، حيث يجب على جهة التدقيق عند خروج المنشأة عن تطبيق المعايير المحاسبية الدولية في إعداد قوائمها المالية أن تنص على ذلك صراحة في رأيها المرفق بالتقرير السنوي، زيادة على ذلك أن المفاضلة بين المؤسسات التمويلية قد تخطت الحدود السياسية و الجغرافية و ذلك للبحث عن تمويل منخفض التكلفة، هذا من جهة و من جهة ثانية فإن تطبيق معايير محاسبية دولية موحدة يؤدي إلى تخفيض رؤوس الأموال بفاعلية أكثر على المستوى الدولي بالنسبة للمستثمرين و الممولين.

6- **الدخول إلى السوق المالية الدولية:** تنافست الشركات في السنوات الأخيرة من القرن الماضي، على دخول الأسواق المالية الدولية (البورصات) لإدراج اسمها على المستوى الدولي، وذاك بفضل وسائل الاتصال الحديثة، و لا يمكن لهذه الشركات تحقيق هذا الولوج إلا بالالتزام بشروط معينة يجب التقيد بها لإمكانية السماح لها بإدراج اسمها في هذه الأسواق و إلا ستبقى الشركات الغير الملتزمة تعيش بعزلة عن هذه الأسواق، و بالتالي تضيق فرص كثيرة كان يمكن اكتسابها من دخول هذه الأسواق، كما أصبح ينظر الآن إلى تكاملية الأسواق المالية على المستوى العالمي، و التنسيق بينها حول شروط الإدراج إضافة إلى زيادة المخاطر المتعلقة بتداول الأسهم، و لعل الأزمات التي أصيبت بها الأسواق المالية الدولية كانت لأسباب أهمها المعلومات المحاسبية و المالية و اختلفت أساليب إعدادها الأمر الذي أدى إلى تطور متطلبات الإفصاح وفقا للمعايير المحاسبية الدولية.

7- **إمكانية وجود تصور موحد و مشترك للقوائم المالية:** لا يمكن فهم و قراءة القوائم المالية إذا تم إعدادها على أسس مختلفة، بل يتطلب مزيدا من التوضيح و الإفصاح عن الأسس التي أعدت القوائم المالية على غرارها، و بالتالي غموض القوائم المالية و عدم صلاحيتها لمتخذي القرارات في المؤسسة يؤدي إلى الانحراف مع الهدف الرئيسي من المحاسبة و القوائم المالية و هو اتخاذ قرارات رشيدة و عقلانية.

8- الوصول إلى أساليب موحدة للتعامل مع القضايا العالمية المشتركة: يمكن ذكر على سبيل المثال أسعار صرف العملات، فلا يمكن ترجمة القوائم المالية بناء على قوانين و معايير محلية أو وطنية حيث تفقد عندها خاصية المقارنة و لكن يجب أن يكون ذلك في ظل توجه دولي موحد يعبر عنه بالمعايير المحاسبية الدولية.

#### 1-8 محددات تطبيق المعايير المحاسبية الدولية:

لقد تأثرت المعايير المحاسبية الدولية إلى حد كبير بوجهتي النظر الأمريكية والبريطانية باعتبارهما الدولتين التي كانت لهما المبادرة في وضع معايير محاسبية محلية خاصة بهما، خرجت من نطاق حدود البلدين إلى كثير من الدول التي ليس لديها معايير محاسبية خاصة بها، مما يؤدي إلى وجود بعض المحددات التي قد تعيق تطبيق المعايير المحاسبية الدولية، ويمكن إدراجها فما يلي:

- عدم إمكانية تطبيق المعايير المحاسبية الدولية بالكامل من طرف دول العالم لاختلاف البيئة و الثقافة التي تم أخذها بعين الاعتبار عند وضع المعايير المحاسبية الدولية ، و أن هذه المعايير في الحقيقة كانت موجهة إلى تنظيم مهنة المحاسبة في الدول المتقدمة بصفة عامة و في الولايات المتحدة الأمريكية و بريطانيا بصفة خاصة، لان لهما الفضل في تطوير علم المحاسبة ووضع معايير و مبادئه، و بالتالي عدم إمكانية وضع معايير محاسبية دولية بمعزل عن المعايير المحاسبية الأمريكية FASB و كذلك المعايير المحاسبية البريطانية التي تصدر عن مجلس المعايير المحاسبية البريطانية IASB .

- تنص العديد من المعايير على وجود بديل مرجعي و بديل أو بدائل أخرى، و لا قيود لتطبيق بديل معين مما يجعل جميع البدائل المحاسبية بنفس المستوى عند التطبيق، بل تكون المشكلة في البدائل التي ترتبط بمعالجة البيانات المحاسبية و التي تؤدي إلى نتائج مختلفة مثل: أساليب تقييم المخزونات حسب المعيار المحاسبي الدولي IAS32 المتعلق بالمخزون و أساليب الاهتلاك حسب المعيار IAS16 المتعلق بالممتلكات و المعدات ، و بدائل أخرى تتضمنها معايير أخرى.

- يتطلب تطبيق بعض المعايير المحاسبية الدولية تعديلا للقوانين في الدول المطبقة و التشريعات و التعليمات التي تصدر بموجبها، وكذلك محاذير تتمثل في الجانب السيادي المتعلق بوضع و تعديل القوانين ، و المراحل التشريعية التي يتطلبها وضع و تعديل القوانين ، زيادة على ذلك إلى انه يمكن في بعض الأحيان عدم إمكانية استيعاب القوانين للتعديلات التي تتم على المعايير المحاسبية الدولية لاختلاف الإجراءات السائدة، كما هو الحال فيما يتعلق المعيار المحاسبي IAS12 المتعلق بضرائب الدخل حيث ينظر إلى هذه المسألة على أنها مسألة محلية (وطنية) ، كذلك بالنسبة للمعيار IAS19 المتعلق بمنافع المستخدمين .



- لابد من الإشارة إلى أن المعايير المحاسبية الدولية دائمة التغير وذلك بسبب التغيرات التي تصدر عن لجنة التفسيرات SIC والتغذية العكسية التي تظهر بعد تطبيق المعايير، حيث أن المعايير المعدلة غالباً ما تتضمن التفسيرات المتعلقة بها، وأخيراً فإن المعايير من صنع البشر يمكن أن يتضمن بعضها على أخطاء أو قصورا، وعدم إمكانية الإحاطة بكل ما يتعلق بمستقبل المعايير، وإذا تم النظر إلى المعايير المحاسبية الدولية نجد أن 16 معياراً منها قد تم تعديلها.

- اختلاف مستوى التعليم بين الدول المطبقة للمعايير، بحيث يكون التطبيق عملية سهلة بالنسبة للدول المتقدمة، في حين نجد الأمر ليس من السهولة للمطبقين في الدول النامية، بالإضافة إلى ذلك اعتبار اللغة حيث تبدل جهود كبيرة لترجمة المعايير المحاسبية إلى العديد من اللغات انطلاقاً من اللغة الانجليزية التي أعدت بها.

- الضغوطات السياسية التي تمارس على مجلس المعايير المحاسبية الدولية IASB، في وضع المعايير وتعديلها، و الملاحظة التي يمكن الإشارة إليها أن المعايير المحاسبية الأمريكية US GAAP كانت مطبقة في الدول التي تتبع المعسكر الأمريكي و لا تزال بعض الدول المتمسكة بها حتى الآن، و كذلك الأمر بالنسبة للمعايير البريطانية حيث لا تزال مطبقة في دول الكومنولث ، و لعل التدخل السياسي أحيانا له ما يبرره مثل قانون ساربانس Oxley الأمريكي الذي صدر عقب انهيار شركة ENRON<sup>1</sup> و كل ذلك يرمي في التوجه نحو تسييس المعايير المحاسبية الدولية باعتبار أن التوجهات السياسية أصبحت تتحكم في غيرها من الأنشطة و التوجهات.<sup>2</sup>

تعدد التعاريف لذات المفهوم في المعايير المحاسبية الدولية، و أحسن مثال على ذلك تعريف القيمة العادلة حيث ورد بشأنها أكثر من معيار : <sup>3</sup>

- وفقا لما ورد في المعيار المحاسبي IAS39 المتعلق بالأدوات المالية: العرض والإفصاح والمعيار المحاسبي IAS39 المتعلق بالأدوات المالية: الاعتراف والقياس.
- كما ورد معيار ثالث للقيمة العادلة في المعيار المحاسبي IAS40 المتعلق بالممتلكات المستثمرة.

---

<sup>1</sup> [www.deloitte.com](http://www.deloitte.com) Deloitte touche tohmatsu, IFRS, Tunc 2003,

<sup>2</sup> نعيم دهمش، تسييس المعايير المحاسبية الدولية - الخبرة الأمريكية و الواقع الأردني، مجلة المدقق، العدد 446 ، الاردن ،مارس 2001 ص ص 8-9.

<sup>3</sup> خالد كمال الجعرات، قياس القيمة العادلة وفقا للمعايير المعايير المحاسبية الدولية، بحث مقدم للمؤتمر العلمي المهني الدولي السابع حول القيمة العادلة والإبلاغ المالي، عمان - الاردن ، 2006، ص 12.

- كما عرفها المعيار المحاسبي IAS26 المتعلق بالمحاسبة و الإفصاح عن خطط المنافع المحددة (منافع التقاعد) حيث يتم تعريفها بأنها القيمة السوقية للأوراق المالية المتداولة في السوق ، و تعدد التعاريف يضع المسؤولين عن وضع هذه المعايير أمام حقيقة عدم ظهور المعايير المحاسبية الدولية بالزبي الموحد المتوقع أمام المستخدمين .

إن معايير المحاسبة الدولية قد تشكل أحيانا عبئا ثقيلًا، حيث يفترض على المنشآت الاقتصادية الاستجابة لكافة المتطلبات المحلية والاجتماعية والسياسية والاقتصادية ومن الصعوبات على هذه المنشآت الالتزام بمعايير ومتطلبات دولية إضافية أكثر تعقيدا و تتطلب تكلفة لتنفيذها، و من هنا يظهر الاختلاف و التعارض بين المتطلبات الدولية و المتطلبات المحلية (الوطنية)، و بالتالي يصعب تحديد الأولويات أمام الكم الهائل من المعلومات و المتطلبات التي تتعلق بتنفيذ المعايير المحاسبية الدولية.

**2-أهمية تأثير الإفصاح في القوائم والتقارير المالية على اتخاذ القرار:** نتناول من خلال هذه الفقرة متطلبات ومحتويات الإفصاح وأهميته والعوامل المؤثرة عليه، كما سنتطرق إلى المشاكل والتحديات التي تواجهها مهنة المحاسبة في مجال الإفصاح المحاسبي.

**2-1 متطلبات الإفصاح ومحتوياته:** بقيت المحاسبة مع مرور السنين أداة التسجيل للعمليات الاقتصادية وتلخيصها وعرضها في تقارير تتضمن الوقائع التاريخية بهدف تقديمها للإدارة وأصحاب المشروع بصورة سنوية، إلا أن تطور وسائل الإنتاج ومصادر تمويلها قد ساعد على التمرکز وإنشاء وحدات اقتصادية كبيرة، فظهرت الشركات المساهمة التي اعتمدت في تمويل استثماراتها على طرح أسهمها وسندات لها للاكتتاب العام من قبل جميع المساهمين والمقرضين، وبالتالي في الشكل القانوني للوحدة الاقتصادية مما انعكس على تطوير وظائف المحاسبة التقليدية، ومازالت المحاسبة إلى يومنا هذا تقوم بوظائفها الأساسية المعهودة، حيث تسعى إلى حماية وصيانة أصول المشروع، وهي أداة فعالة في اتخاذ القرارات من خلال المعلومات التي تقدمها بعد معالجتها وفق نظام محاسبي يصمم بشكل ملائم لطبيعة عمل المشروع وأهدافه، بحيث تكون مدخلا ته الأحداث والعمليات الاقتصادية، ومخرجاته المعلومات ضمن القوائم المالية الخاصة بالمشروع، أي أنه إلى جانب اعتبار المحاسبة كأداة لخدمة أصحاب المشروع، أصبحت تسعى كذلك إلى حماية ذوي المصالح في المشروع كالمساهمين والبنوك والموردين والمؤسسات الحكومية .فأضفت بذلك وظيفة جديدة هي خدمة المجتمع سواء كان المجتمع المالي الاستثماري أو المجتمع ككل الذي ترعى الدولة مصالحه بالرقابة والإشراف والتوجيه، وبناء عليه فمن الطبيعي أن تحاول المحاسبة أن تتكيف والحاجات المختلفة لمتخذي القرار، بحيث لا يمكن الفصل بين المحاسبة وأهداف مستخدمي البيانات المحاسبية مما أدى إلى التركيز على عدم حذف وكتمان معلومات جوهرية ذات منفعة لهذا المستثمر .

لذلك لابد من التذكير إلى أن التقارير المالية التي تصدرها الشركات المساهمة المصدر الأساسي والرئيسي للمعلومات بالنسبة للعديد من المستخدمين لها، وذلك لما لها من دور في عملية اتخاذ القرارات الاستثمارية والاقتصادية، إلا أن الفضائح والأزمات المالية للشركات العملاقة في معظم دول العالم وما نتج عنها من حالات انهيار وإفلاس، وخير مثال على ذلك شركة ENRON للطاقة في الولايات المتحدة الأمريكية وشركة Parmalat في إيطاليا سنة 2003، وانهيار العديد من البنوك منها Ehman Brothers بالولايات المتحدة الأمريكية سنة 2008، أدت إلى فقدان الثقة بها نتيجة تدني مستوى الإفصاح وعدم إظهار البيانات الحقيقية، وينتج عن ذلك ضياع حقوق المساهمين وأصحاب المصالح نتيجة اتخاذ قرارات غير ملائمة كانت مبنية على البيانات المضللة المفصح عنها من قبل الشركات، ولقد أظهرت جميع التحليلات للتعرف على أسباب هذه المشاكل التي وقعت، إلى وجود خلل رئيسي في أخلاقيات وممارسة مهنة التدقيق، ولهذا كان من الضروري إيجاد مجموعة من الضوابط والأعراف والمبادئ الأخلاقية والمهنية لتحقيق الثقة والمصادقية والشفافية والإفصاح عن المعلومات الواردة في القوائم والتقارير والتي يحتاج إليها العديد من المستخدمين خاصة المستثمرين المتعاملين في سوق الأوراق المالية، لذلك اقتضى التحليل العلمي للإفصاح التعرض لتعريفه وتطوره التاريخي.

**2-1-1 مفهوم الإفصاح المحاسبي و أنواعه:** يعتبر الإفصاح المحاسبي من أهم الممارسات المحاسبية التي تأثرت بالمتغيرات البيئية الجديدة والعولمة، فعلى سبيل المثال عدلت كثير من الشركات في سياسات الإفصاح التي تنتهجها لتأخذ في اعتبارها متطلبات المعايير المحاسبية الدولية والإقليمية ومتطلبات الأسواق المالية العالمية حيث تختلف وجهات النظر حول مفهوم وحدود الإفصاح عن المعلومات الواجب توفرها في البيانات المالية المنشورة، وينبع هذا الاختلاف أساساً من اختلاف مصالح الأطراف ذات العلاقة، والذي يعكس الزاوية التي ينظر من خلالها كل طرف نحو المشكلة، فنظرة الطرف المسئول عن إعداد البيانات المالية المنشورة مثلاً هو إدارة الوحدة الاقتصادية حيال مشكلة الإفصاح قد لا تلتقي بالضرورة مع نظرة من هؤلاء يدقق هذه البيانات و لا مع نظرة من يستخدمها من المستثمرين، كما أن نظرة هؤلاء جميعاً قد لا تلتقي أيضاً مع نظرة جهات الرقابة والإشراف على المهنة المحاسبية، والبنوك، وسوق الأوراق المالية.<sup>1</sup> ومن هنا يصبح من الصعب جداً توفير مفهوم عام وموحد للإفصاح يضمن توفير مستوى الإفصاح الذي يحقق لكل طرف من هذه الأطراف رغباته الكاملة في هذا المجال، وبشكل يوفر الاتفاق على حد أدنى من الإفصاح المرغوب فيه وبكيفية تحقق المصالح الرئيسية لتلك الأطراف. إن مصطلح الإفصاح يستخدم في المحاسبة ليعبر عن عملية إظهار وتقديم المعلومات الضرورية عن الوحدات الاقتصادية للأطراف التي لها مصالح حالية أو مستقبلية بتلك الوحدات الاقتصادية، ويعني أيضاً أن تعرض المعلومات بالقوائم

<sup>1</sup> مطر محمد، تقييم مستوى الإفصاح الفعلي في القوائم المالية المنشورة للشركات المساهمة الأردنية في ضوء قواعد الإفصاح المنصوص عليها في أصول المحاسبة الدولية، دراسات السلسلة "أ" مطبوعات، الجامعة الأردنية، الاردن؛ 1996، ص 88.

والتقارير المالية بلغة مفهومة لمستخدميها ودون لبس أو تضليل، حيث يعتبر الإفصاح المحاسبي كأحد أدوات الاتصال وبدون عملية الاتصال لن تكون هناك فائدة من مخرجات النظام المحاسبي، ولابد من الإشارة إلى أن عملية الاتصال وتقديم المعلومات لا تتم فقط من خلال القوائم المالية ولكن أيضا من خلال التقارير المالية بكاملها، وبالتالي فإن الإفصاح المحاسبي يمكن أن ينقسم إلى عدة أشكال على حسب مكان عرض المعلومات أو نوع المعلومة أو الدافع وراء الإفصاح، ومن هذه الأشكال نذكر: الإفصاح الإلزامي، الاختياري، الشامل، العادل والكافي.

**أولاً-تعريف الإفصاح المحاسبي:** يعد الإفصاح ضمناً إعلام متخذي القرارات بالمعلومات الهامة بهدف ترشيد عملية اتخاذ القرار، والاستفادة من الموارد بكفاءة وفعالية، فقد عرف الإفصاح على أنه "إظهار كافة المعلومات التي تؤثر في موقف متخذ القرار المتعلق بالوحدة المحاسبية، وهذا يعني أن تظهر المعلومات في القوائم والتقارير المحاسبية بلغة مفهومة للقارئ ودون أي لبس أو تضليل"<sup>1</sup>، كما يمكن تعريفه على أنه "تفسير أو إظهار حقيقة أو رأي أو تفاصيل تتعلق بالقوائم المالية، أو يتضمنها تقرير المراجع، ويظهر في شكل معلومة محاسبية أو ملحوظة للمساعدة في تفسير هذه القوائم أو التقارير"، ومن جهة أخرى فقد عرف الإفصاح المحاسبي بأنه: "تقديم المعلومات والبيانات إلى المستخدمين بشكل مضمون وصحيح وملائم لمساعدتهم في اتخاذ القرارات، لذلك فهو يشمل المستخدمين الداخليين والخارجيين في آن واحد"<sup>2</sup>. ونلاحظ أن التعاريف السابقة ركزت على ضرورة إظهار المعلومات بشكل يعكس حقيقة وضع الوحدة الاقتصادية دون تضليل، بحيث يستطيع مستخدم هذه المعلومات الاعتماد عليها في اتخاذ القرار السليم، إلا أنها اختلفت فيما بينها حول كمية ومقدار المعلومات المقدمة إلى مستخدميها، ومن خلال ما سبق يمكن أن نستخلص أن هدف الإفصاح بشكل عام هو تخفيض حالة عدم التأكد لدى مستخدمي المعلومات ومساعدتهم في ترشيد قراراتهم وتحسين قدرتهم على التنبؤ بالأحداث المستقبلية، فإن الإفصاح المحاسبي حتى يكون إفصاحاً فعالاً (اعتبار الفعالية تستهدف تحقيق أهداف محددة) يجب أن يشمل كافة الأشكال وأنواع المعلومات المتعلقة بالوحدة الاقتصادية وذات الأثر الجوهري على قرارات كافة الأطراف المعنية، مع ملاحظة ضرورة ألا يترتب على هذا الإفصاح الإضرار بالمكانة التنافسية للوحدة.

**ثانياً-أنواع الإفصاح:** يعد الإفصاح من أهم الموضوعات المثيرة للجدل في الوسط المهني سواء بين المحاسبين أنفسهم، أو بينهم وبين إدارة الوحدة ومراجعي الحسابات من جهة، وبين مستخدمي القوائم المالية من جهة أخرى، ويمكن القول إن أنواع الإفصاح المحاسبي هي:<sup>3</sup>

<sup>1</sup> لطيف نجود، عقب رضا، رولا لايقه، الإفصاح المحاسبي في القوائم المالية للمصارف وفقاً للمعيار المحاسبي رقم 30، مجلة جامعة تشرين للدراسات والبحوث العلمية، مجلد 28، العدد الثاني، بغداد، 2006، ص202.

<sup>2</sup> رضوان حلوة حنان، نظرية المحاسبة، مديرية المطبوعات الجامعية، حلب، سوريا 1991، ص211.

<sup>3</sup> رضوان حلوة حنان، النموذج المحاسبي المعاصر من المبادئ إلى المعايير، مرجع سابق، ص472.

**1- الإفصاح الكامل (الشامل) :** يشير إلى مدى شمولية التقارير المالية وأهمية تغطيتها للمعلومات المالية والمحاسبية، والتي لها أثر محسوس على القارئ، ويستلزم التعبير عن الأحداث بدقة حتى تضمن عدم إخفاء أية معلومة جوهرية قد تؤثر على اتخاذ القرار، حيث لا يقتصر الإفصاح على الحقائق في نهاية الدورة المحاسبية بل يمتد إلى بعض الوقائع اللاحقة لتواريخ القوائم المالية التي تؤثر بشكل جوهري على مستخدمي تلك القوائم، وهناك إجماع عام في المحاسبة، و أن الإفصاح عن المعلومات المحاسبية ينبغي أن يكون كاملاً، ويتطلب الإفصاح الكامل أن تصمم وتعد القوائم المالية الموجهة إلى جميع المستخدمين بشكل يعكس بدقة جميع الأحداث والحقائق المالية الجوهرية التي أثرت على المنشأة خلال الفترة .

**2- الإفصاح الإعلامي (التثقيفي) :** وهو التحول نحو المطالبة بالإفصاح عن المعلومات الملائمة لاتخاذ القرارات مثل الإفصاح عن التنبؤات المالية، الإفصاح عن الإنفاق الرأسمالي والمخطط ومصادر تمويله، ويساهم هذا النوع في الحد من اللجوء إلى المصادر الداخلية للحصول على معلومات إضافية من شأنها أن تحقق مكاسب لفئة معينة دون أخرى.

**3- الإفصاح الكافي:** يتضمن الحد الأدنى من المعلومات الواجب توفرها في القوائم المالية، حيث أن هذا الحد من المعلومات غير محدد بشكل دقيق، ويختلف حسب الاحتياجات أو الخبرة التي يتمتع بها الشخص المستفيد.

**4- الإفصاح العادل:** يهتم الإفصاح العادل بالرعاية المتوازنة لاحتياجات جميع الأطراف المعنية، كما يسمى أيضاً الإفصاح الصادق والذي يعد مطلباً أخلاقياً، اعتاد مدقق الحسابات أن يعتمد على إبداء رأي نظيف أو غير متحفظ Sans réserves بقوله "تعرض القوائم المالية بصورة عادلة المركز المالي ونتائج العمليات والتدفقات النقدية للمنشأة طبقاً للمبادئ المحاسبية المقبولة عموماً"، كما يشير المدقق في تقريره عن مدى التزام المنشأة بالثبات، ويشير إلى مدى كفاية الإفصاح بصورة معقولة عند إبداء رأيه في عدالة القوائم المالية.

**5- الإفصاح الوقائي:** ويعني أن التقارير المالية يجب أن يتم الإفصاح فيها عن كل ما يجعلها غير مضللة لأصحاب الشأن، ويهدف هذا الأخير إلى حماية المجتمع المالي وبصفة خاصة المستثمر العادي الذي له قدرة محدودة على استخدام المعلومات المحاسبية.

كما يمكن تصنيف الإفصاح من زاوية مدى الالتزام به إلى نوعين هما:

- الإفصاح الإجمالي: يتمثل في المعلومات التي أقرتها القوانين ومتطلبات الإفصاح لهيئة الأوراق المالية.
- الإفصاح الاختياري: تتمثل في المعلومات الزائدة عن المتطلبات الإلزامية المفصّل عنها من طرف الشركات.

**2-1-2 تطور الإفصاح ومتطلباته:** إن تطور نظم الإفصاح المحاسبي كان مواكبة إلى حد كبير لتطورات الأنظمة المحاسبية، ففي المراحل التاريخية الأولى لتطور المحاسبة، وبالتحديد قبل ظهور الثورة الصناعية،

حيث كانت الشركات الفردية أو ما يعرف بشركات الأشخاص هي النموذج السائد في تلك الفترة، ولم تكن هناك الحاجة للإفصاح المحاسبي كما هو معروف اليوم، فحاجة المساهمين (الملاك) للمعلومات من الممكن تلبيتها من خلال الإطلاع المباشر على الدفاتر المحاسبية، لما يتمتع به هؤلاء الملاك من حق الفحص على أي دفتر للشركة، ومع مطلع القرن التاسع عشر ظهرت شركات ضخمة (شركات المساهمة) يملكها عدد كبير من المساهمين، حيث كان يصعب على هؤلاء الملاك إدارة تلك الشركات بأنفسهم، تم الفصل بين الإدارة والملكية لهذه الشركات، كما أصبح هناك تنوع وتعدد الأطراف التي لها مصالح حالية ومستقبلية، كل هؤلاء المستخدمين يحتاجون إلى معلومات تساعد في تقييم أداء الإدارة ومراقبتها والمحافظة على أموال المستثمرين، فمن غير المتوقع أن يتم هذا من خلال الإطلاع المباشر لهؤلاء المستخدمين على السجلات والدفاتر للحصول على المعلومات المطلوبة، إن هذا يتأتى للعديد من الاعتبارات منها:<sup>1</sup>

- الوقت الطويل الذي تستغرقه هذه العملية بالنسبة للشركة والمساهمين أنفسهم.
  - عدم قدرة كل المساهمين على قراءة وفهم هذه السجلات والتقارير المالية للشركة.
  - البعد الجغرافي للعديد من المساهمين عن مقر الشركة وسجلاتها.
- ويمكن القول إن دور الإفصاح بالقوائم المالية هو تقليل حالة الغموض بالنسبة لمتخذي القرارات بغرض المساعدة في اتخاذ قرارات رشيدة، كما يرجعها بعض المهنيين في المجال المحاسبي إلى سببين رئيسيين للإفصاح هما:
- تقليل مخاطر ممولي رأس المال، حتى يتمكنوا من تقييم العائد المتوقع لكل فرص الاستثمار مقابل المخاطر المصاحبة لتلك الفرص.

#### ✓ متطلبات الإفصاح: يمكن تلخيصها في العناصر الرئيسية التالية:

- **السياسات المحاسبية:** تقاس بنود القوائم المالية بتطبيق سياسات محاسبية تختلف من وحدة إلى أخرى، فالمبادئ المحاسبية المتعارف عليها تتضمن سياسات وطرق محاسبية مختلفة، وقد تطرقت معايير المحاسبة الدولية لهذه الحقيقة بالقول، أن استخدام سياسات محاسبية مختلفة في مجالات متعددة من العوامل التي تؤدي إلى صعوبة تفسير القوائم المالية، وليست هناك مجموعة معينة بالذات للسياسات المحاسبية المقبولة يمكن الرجوع إليها، ومن ثم فإن استخدام ما هو متاح من السياسات المحاسبية المختلفة قد يسفر عن قوائم مالية مختلفة عن بعضها البعض لمجموعة واحدة من الأحداث والظروف، لذلك يكون الإفصاح عن السياسات المحاسبية وثيقة هامة للمعلومات والتي تمكن من تفسير هذه المعلومات في القوائم المالية، وفقا

<sup>1</sup> محمد المبروك أبو زيد المحاسبة الدولية وانعكاساتها على الدول العربية، مرجع سابق، ص 578-579.

للسياسات المحاسبية التي أدت إليها، وقد حددت هيئة المبادئ المحاسبية APB في نشرتها رقم 24 الصادرة عن المعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين AICPA بعنوان "الإفصاح عن السياسات المحاسبية" حيث أوصت:

- اعتبار الإفصاح عن السياسات المحاسبية جزءا متما للقوائم المالية.  
- تقديم هذا الإفصاح في الملاحظة الأولى على القوائم المالية أو تقديمها في ملخص منفصل باسم البيانات المحاسبية الهامة.

- **الأطراف والصفقات:** يجب أن تشمل الإيضاحات المتممة للقوائم المالية وعلى وصف الصفقات المبرمة بين الوحدات الاقتصادية وأطراف أخرى، وكذلك العلاقات الهامة بين الوحدة وأطراف خارجية أخرى مثل العلاقة بين الشركة القابضة وشركاتها التابعة، والشركات التابعة فيما بينها.

- **الأحداث اللاحقة:** تغطي القوائم المالية فترة محددة من الوقت، ولكنها لا تكون متاحة للنشر مباشرة في نهاية الدورة المالية، وغالبا ما تنشر بعد انتهاء الدورة المحاسبية بعدة شهور، وأثناء الفترة اللاحقة قد تحدث أحداث هامة متصلة بالقوائم المالية التي تم إعدادها، فإذا لم تكن منعكسة على القوائم فإن الأمر يتطلب تعديل تلك القوائم أو عرضها في صورة ملاحظات مرفقة بالقوائم المالية.

ويعرف المعيار المحاسبي الدولي IAS 10 الأحداث اللاحقة لتاريخ الميزانية العمومية بأنها "تلك الأحداث التي قد تكون في صالح الوحدة أو غير صالحها، والتي تحدث خلال الفترة الزمنية الواقعة بين تاريخ الميزانية وتاريخ المصادقة على نشر البيانات المالية". أما معالجة تلك الأحداث اللاحقة فقد يتطلب تعديل قيمة الموجودات والمطلوبات، فقط يتم الإفصاح عنها دون تعديل القوائم المالية.

- **الارتباطات المالية:** يتم الإفصاح في الإيضاحات المرفقة بالقوائم المالية عن الارتباطات المالية الكبيرة القيمة والجوهرية مثل عقود التوريدات طويلة الأجل والامتيازات والضمانات المالية المقدمة لطرف خارجي، كما يتم الإفصاح أيضا عن إعادة التفاوض حول العقود الحكومية الجوهرية والإفصاح عن اتفاقات الشراء المختلفة.

- **الالتزامات المحتملة:** تتمثل عادة بالتزامات يحيط بها الكثير من عدم التأكد، فيما يخص حدوثها، وتظهر عادة نتيجة القضايا المرفوعة ضد المنشأة أو النزاعات مع الأطراف الأخرى، والتي يتطلب تحويل بعض المبالغ مستقبلا عند تسوية النزاع، والإفصاح في هذه الحالة يخبر القارئ بالنتائج السلبية المحتملة للأحداث التي دفعت ولكنها لم تصل إلى الدرجة الموضوعية اللازمة لإدخالها إلى القوائم المالية.

**-الأخطاء المحاسبية:** إن اكتشاف أخطاء وقعت في الفترات السابقة يجب معالجتها دوماً بأثر رجعي، إذ لا يجوز ترك الأخطاء السابقة في القوائم المالية السابقة دون تصحيح، فمجرد اكتشاف الخطأ يجب تصحيحه بالقيود المحاسبية في الحسابات والتقارير عنه بالقوائم المالية، حيث يؤكد مجلس معايير المحاسبة FASB من خلال المعيارين المحاسبين AS16 أو IAS 08 على تصحيح الأخطاء كتعديلات للفترات السابقة، بحيث يصحح الخطأ في سنة اكتشافه وتقرر عنه في القوائم المالية كتعديل لأرصدة الأرباح المحتجزة في أول الفترة، أي لا يجوز أن يظهر أثر التصحيح الفترات السابقة في قائمة الدخل.

**2-2 الأساليب العامة للإفصاح في التقارير المالية:** هناك العديد من الوسائل التي يمكن استخدامها لغرض الإفصاح عن المعلومات المالية وبيان أثر الأحداث الاقتصادية في التقارير المالية أو ملحقاتها، وفي العموم تعتبر هذه الأساليب مكاملة لبعضها دون أن تحل محل بعضها البعض، حيث يتوقف استخدام أي من هذه الأساليب على طبيعة ونوعية ودرجة أهمية المعلومات، فهناك معلومات تعتبر معلومات أساسية ويجب إظهارها ضمن المكونات الأساسية للقوائم المالية وهناك معلومات أخرى ثانوية يتطلب الإفصاح عنها ولكن في ملحقات للقوائم المالية أو في الهامش، وتخضع تلك المعلومات الواردة في القوائم المالية لمعايير الاعتراف، بالإضافة إلى خضوعها إلى المبادئ المحاسبية المتعارف عليها في كيفية إظهار أثرها في القوائم المالية، والحد الأدنى من المعلومات الكمية والوصفية التي يجب أن تتضمنها تلك القوائم<sup>1</sup> كما أن هناك معلومات مهمة ولكن لا يتم الإفصاح عنها ضمن المكونات الأساسية للقوائم المالية وذلك نظراً لطبيعتها الوصفية، وحتى لا تكون عملية الإفصاح غير منظمة وعشوائية هناك مجموعة من الأساليب العامة للإفصاح التي تتمتع بدرجة عالية من القبول والاتفاق بين أوساط المحاسبين والمستخدمين للقوائم المالية منها:<sup>2</sup>

**1-إعداد القوائم المالية وترتيب بنودها:** إن جزءاً من الإفصاح المحاسبي يتمثل في عرض القوائم المالية وترتيب مكوناتها وفق القواعد والمبادئ المحاسبية المتعارف عليها يسهل عملية قراءتها وفهمها وإمكانية مقارنتها من قبل المستخدمين واستخلاص المعلومات.

**2-المعلومات التي يفصح عنها في الملاحظات الهامشية:** يتم استخدام الملاحظات الهامشية لتوضيح وإضافة معلومات أقل أهمية والمتعلقة بعناصر القوائم المالية والتي يمكن إظهارها داخل القوائم المالية، ويجب الإشارة إلى أن الملاحظات الهامشية يمكن أن تحتوي على معلومات كمية أو وصفية، ويمكن أن تبوب أكثر أنواع الملاحظات الهامشية شيوعاً على النحو التالي:

<sup>1</sup> أمين السيد احمد لطفي، نظرية المحاسبة، الدار الجامعية، الاسكندرية، مصر، 2001، ص493.

<sup>2</sup> محمد المبروك أبو زيد المحاسبة الدولية وانعكاساتها على الدول العربية، مرجع سابق ص583.



- شرح الأساليب، أو التغييرات في الطرق المحاسبية.
- شرح حقوق الدائنين على أصول معينة، أو أولوية الحقوق.
- الإفصاح عن الأصول والالتزامات المحتملة.
- وصف العمليات التي تؤثر على رأس المال (الأسهم والحقوق الأخرى).

**3 - الملاحق Annexes :** وتشمل الملاحق على قوائم إضافية مع القوائم المالية الأصلية، يتم من خلالها إعطاء تفاصيل عن بعض البنود الواردة بالقوائم المالية والتي لا تستوعبها الملاحظات الهامشية، من أهم هذه القوائم الإضافية قائمة الأصول الثابتة وطرق الاستهلاك، قائمة التغير في المركز المالي، قائمة المخزونات...إلخ.

**4- تقرير المراجع:** وتعتبر من ضمن وسائل الإفصاح المستخدمة والمتفق عليها، تقرير المراجع الخارجي لحسابات الشركة وتقرير مجلس إدارة الشركة، حيث يتم من خلال تقرير المراجع إعطاء رأي محايد عن موضوعية وسلامة الأرقام الظاهرة بالقوائم المالية وذلك بغرض تعزيز ثقة المستخدمين في المعلومات المنشورة، في حين يقوم مجلس الإدارة بالإفصاح عن الأداء الحالي للشركة وعن الخطط المستهدفة، وفي الوقت الحاضر تتطلب المهنة من المراجع أيضا أن يقوم بتقييم ما إذا كان هناك شك جوهري في قدرة المنشأة على الاستمرار لفترة زمنية معقولة أم لا، فإذا خلص المراجع إلى وجود شك جوهري في هذا الصدد فإنه يجب إضافة ملاحظة إضافية لتقريره لوصف هذه المشكلة المحتملة.

**5 - المعلومات الإضافية التي تقدمها الإدارة:** ترد تلك المعلومات في تقرير رئيس مجلس إدارة في حالة الشركات المساهمة، والذي عادة ما يضم بعض الأحداث أو المتغيرات التي أثرت على نشاط المنشأة والتوقعات المستقبلية والخطط الخاصة بالنمو والسياسات التشغيلية والتمويلية والاستثمارية المتوقع أن تتبعها الشركة مستقبلا، ويمكن القول بأن القوائم المالية المزودة بالملحوظات الهامشية والجداول الملحق وشهادة المراجع، تكمل التقرير المالي للمحاسب.

**2- 3 العوامل المؤثرة على الإفصاح:** تتأثر درجة الإفصاح بطبيعة وجود المعلومات التي يتم الإفصاح عنها ومدى توافر المعايير المناسبة للحكم على كفاءة هذه المعلومات، ومن أهم هذه المعايير، معيار الملائمة ومعيار الثقة، ومعيار القابلية للتحقق، ومعيار القابلية للمقارنة، وفي هذا الصدد يمكن أن نستخلص مما سبق أن :المعلومات الواردة في القوائم المالية ليست إلا أداة مثل أية أداة تتوقف منفعتها على مدى الاستفادة منها.

إن اختلاف العوامل المؤثرة على الإفصاح من دولة إلى أخرى قد يؤدي كذلك إلى اختلافات في ممارسات ومعايير الإفصاح لهذه الدول، وهذا يقودنا إلى طرح التساؤل التالي: ما هي المحددات الرئيسية على حجم ونوعية الإفصاح بالقوائم المالية؟ إن أهم هذه المحددات يمكن تلخيصها فيما يلي:<sup>1</sup>

**1- نوعية المستخدمين وطبيعة احتياجاتهم :** لا شك أنه في كل دولة لابد أن تحظى الشركات اهتماما خاصا في قوائمها لتلبية احتياجات المستخدمين الرئيسيين، سواء كانت لديهم مصالح مباشرة أو غير مباشرة في تلك الشركات، ومن الطبيعي أن تختلف طبيعة المعلومات المفصّح عنها بالقوائم المالية باختلاف نوعية المستخدمين الرئيسيين في كل دولة، و إن مجال الإفصاح بالقوائم المالية يظل قيد التطور حيث مازالت تكتنفه العديد من المشاكل نتيجة لتوسع قاعدة المستخدمين للقوائم المالية للشركات.

**2 - الجهات المسؤولة عن وضع معايير الإفصاح :** الجهات المنظمة والمسؤولة عن تطوير وتنظيم معايير الإفصاح تختلف باختلاف مداخل التنظيم المحاسبي المتبناة لكل دولة، ففي فرنسا تحتوي الخطة على ثلاثة أنواع من المعايير، هي المعايير الإجرائية والمعايير الخاصة بالقياس ومعايير الإفصاح، حيث تهتم معايير الإفصاح بعملية وصف ونشر وعرض المعلومات المتعلقة بالعمليات والأحداث الاقتصادية بالقوائم المالية للشركات سواء كانت على المستوى الإجمالي أو القطاعي أو نماذج خاصة. تحدد المتطلبات القانونية في ألمانيا واليابان المعالجات المحاسبية للعمليات، بينما في الدول التي تتبع مدخل التنظيم الذاتي، تلعب المنظمات المهنية وهيئات تبادل الأوراق المالية دورا هاما في تحديد درجة الإفصاح ومعاييرها، أما المؤسسات الأخرى التي لها تأثير على الإفصاح بأمريكا هي هيئة معايير المحاسبة المالية FASB ، تهتم هذه المنظمة بوضع معايير المحاسبة المتعلقة بالقوائم المالية وهي تنظر إلى أن المعايير المالية ومعايير الإفصاح متداخلة ويجب معاملتها معا، وفي العديد من الدول الأخرى وخاصة النامية منها، تكون الأطراف المؤثرة على عمليات الإفصاح غالبا مزيجا من المنظمات المهنية والحكومية من خلال القوانين واللوائح.

**3-المنظمات والمؤسسات الدولية:** تعتبر هذه المنظمات والمؤسسات الدولية من الأطراف المؤثرة على عملية الإفصاح، حيث تؤثر هذه المنظمات بدرجة متفاوتة على الإفصاح وهي:

- **المجموعة الاقتصادية الأوروبية:** أصدرت هذه الجمعية سلسلة من التوجيهات Directives تتعلق بالإفصاح وقد كان التوجيه الرابع المتبنى عام 1978 يتعلق بمحتوى أهداف وتشكيل الجلسات، ويشتمل على أقسام خاصة بالإفصاح وقد لعب التوجيه الرابع دورا كبيرا فيما يتعلق بالإفصاح القطاعي للدول الأعضاء، حيث كانت الاختلافات كبيرة بينهما.

<sup>1</sup> محمد المبروك أبو زيد، المحاسبة الدولية وانعكاساتها على الدول العربية، مرجع سابق ، ص 588-589.

- **منظمة الأمم المتحدة:** إن تأثير الأمم المتحدة على الإفصاح على المستوى الدولي كان من خلال مؤسستها التابعة United Nations and Social Economist Council حيث عينت مجموعة من الخبراء المتمرسين في مجال معايير المحاسبة الدولية أصدرها بدورهم تقريرهم في عام 1977 والذي تم تعديله بعد ذلك.

- **منظمة التعاون الاقتصادي OCDE:** كان تأثير هذه المنظمة على الإفصاح بالقوائم المالية من خلال إصدارها عام 1963 قواعد تتعلق بالحد الأدنى من الإفصاح الذي يكون مقبولا من قبل المجلس الوزاري للمنظمة. وفيما يتعلق بالعمليات القطاعية أصدرت OCDE توصيات تتعلق بالإفصاح وفقا للمناطق الجغرافية والنشاطات الرئيسية في كل مجال.

- **لجنة معايير المحاسبة الدولية IASC:** وقد قامت هذه اللجنة بإصدار العديد من الأسس والقواعد التي أعدت عليها هذه القوائم وتضييق هذه الاختلافات وتسهيل عملية المقارنات، وقد أصدرت لجنة معايير المحاسبة الدولية المعيار المحاسبي رقم 05 الذي يتعلق بالحد الأدنى من العمليات التي يجب أن يتم الإفصاح عنها في القوائم المالية لمجموعات معينة بالميزانية وقائمة الدخل.

**3- توجه الفكر المحاسبي نحو محاسبة القيمة العادلة:** سنحاول من خلال هذه الفقرة التطرق الى مفهوم القيمة العادلة في الفكر المحاسبي، الأسس التي يقوم عليها منهج القيمة العادلة في القياس والإفصاح المحاسبي، ومجالات تطبيق منهج القيمة العادلة في معايير الإبلاغ المالي الدولي.

**3-1 مفهوم القيمة العادلة في الفكر المحاسبي:** منذ فترة طويلة والفكر المحاسبي يتأرجح بين نموذجين، التكلفة التاريخية والقيمة العادلة كأساس للقياس المحاسبي والتقييم، ويرجع ذلك في الأساس إلى الخصائص الواجب توافرها في المعلومات المحاسبية، وخاصة الملائمة و الموثوقية، حيث ينظر إلى التكلفة التاريخية على أنها أكثر موثوقية وموضوعية، بالمقارنة بالقيمة العادلة وخاصة في الحالات التي لا توجد فيها سوق نشطة للأصول أو الخصوم التي يراد قياس قيمتها العادلة، هذا من جهة، ومن جهة أخرى ينظر إلى معلومات القيمة العادلة على أنها أكثر ملائمة في ضوء الظروف الاقتصادية السائدة، ولأنه لا يمكن الاستغناء عن أي من الخاصيتين الملائمة والموثوقية، لذلك فإنه في بعض الحالات والظروف يتم تفضيل نموذج التكلفة التاريخية، وفي ظروف أخرى يتم تفضيل نموذج القيمة العادلة، لذلك ظهرت بعض الآراء التي اقترحت بتقديم نموذج مختلط يجمع بين التكلفة التاريخية والقيمة العادلة، ورغم التمسك بالتكلفة التاريخية، إلا أنه مع بداية التسعينات بدأت الجهات التي تضع المعايير في الولايات المتحدة الأمريكية وعلى المستوى الدولي الاهتمام بنموذج القيمة العادلة واستخدامها كوسيلة للإثبات والقياس في الدفاتر، وهو

ما توج بالمعيار الأمريكي رقم 133 ولم يقتصر الأمر على ذلك بل إن نموذج القيمة العادلة بدأ يعمل به بشكل كبير وكبديل للتكلفة التاريخية، ويتصدر واجهة مضمون المعايير المحاسبية الدولية الصادرة حديثاً<sup>1</sup>، فالتطور الهائل الذي حصل في مجال المعلومات والاتصالات، أدى إلى زيادة الاستثمارات وخصوصاً الاستثمارات المالية، فكان لابد من تطوير في النظام المحاسبي، ولمواكبة هذا التطور قام مجلس معايير المحاسبة الدولية بإصدار عدد من معايير المحاسبة حيث تبنى من خلالها مفهوم القيمة العادلة في قياس وعرض الموجودات والمطلوبات، من أهم هذه المعايير:

- المعيار المحاسبي رقم 39 الخاص بالأدوات المالية.
- المعيار المحاسبي رقم 40 الخاص بالاستثمارات العقارية.
- المعيار المحاسبي رقم 41 الخاص بالزراعة.
- المعيار المحاسبي رقم 32 الخاص بالعرض والإفصاح.
- المعيار المحاسبي رقم 36 الخاص بانخفاض قيمة الأصول.
- المعيار المحاسبي رقم 16 الخاص بالملتمكات والبضائع والمعدات.

ونتيجة لذلك أصبح القياس المحاسبي باستخدام القيمة العادلة يستخدم لتقييم الكثير من الموجودات والمطلوبات، مما أدى إلى تغير في النتائج وأعمال المنشآت<sup>2</sup>.

كما يعتبر منهج القيمة العادلة قياساً يتماشى مع حقيقة التطور الاقتصادي للقيمة، مما يرفع من خاصية قابلية البيانات المالية للمقارنة ويزود المستثمرين بالوعي الإيجابي الناتج عن نظرة تنبؤية مستقبلية بقيمة الوحدات الاقتصادية عن طريق الأسعار الجارية شرط توفر السوق النشطة المنظمة.

استناداً إلى كل ما سبق يمكن لنا طرح بعض التساؤلات التي نراها جد هامة من خلال هذا الموضوع والتي تتمحور حول ماهية القيمة العادلة؟ وما هو الأساس الذي يقوم عليه منهج القيمة العادلة؟

**تعريف القيمة العادلة:** ظهر استخدام مصطلح القيمة العادلة من قبل مجلس معايير المحاسبة المالية FASB لأنه ليس لكل الأصول والالتزامات قيمة يمكن الحصول عليها من السوق، وقد عرفت القيمة العادلة في معيار المحاسبة الأمريكي رقم 107 بأنها "قيمة تنازل الأصل في عملية تبادل حالية بين أطراف راغبة، دون أن تكون هذه العملية في حالات التصفية أو البيع الجبري". وقد تم تعريف القيمة العادلة من

---

<sup>1</sup> مطر محمد، موسى السويطي، أثر استخدام منهج القياس بالقيمة العادلة على إدارة الإنتاج وعدالة البيانات المالية، دراسة مقدمة إلى المؤتمر العالمي المهني الدولي السابع لجمعية المحاسبين القانونيين الأردنيين بالتعاون مع الاتحاد العام للمحاسبين والمراجعين العرب المنعقد في 13-14 أيلول، الأردن، 2006، ص2.

<sup>2</sup> مطر محمد، موسى السويطي، أثر استخدام منهج القياس بالقيمة العادلة على إدارة الإنتاج وعدالة البيانات المالية، المرجع السابق، ص ص8-9.

قبل لجنة معايير المحاسبة الدولية في عدة معايير منها المعيار المحاسبي الدولي رقم 21 الفقرة 8 والتي بينت أن القيمة العادلة هي " المبلغ الذي يمكن أن تتم به مبادلة الأصل أو سداد الالتزام بين أطراف مطلعة وراغبة في التعامل على أساس تبادل تجاري بحتي." وعرفت كذلك على أنها المبلغ الذي يمكن أن يشتري به أصل أو يباع أو الخصم في عملية تجارية بين أطراف ترغب بالبيع والشراء.<sup>1</sup> ويرى البعض الآخر أن مفهوم القيمة العادلة يقوم على محورين أساسيين:<sup>2</sup>

**أ- المحور الأول: الأطراف الداخلة في الصفقة، ويجب توافر شرطين هما:**

- أن تتم الصفقة بين طرفين مستقلين يسعى كل واحد منهما للتفاوض على أحسن الشروط التي يمكن الحصول عليها.

- أن تتم الصفقة بين أطراف راغبة في عقد الصفقة ومطلعة على الحقائق الأساسية ذات الصلة، ولا توجد معلومات ذات أهمية متوفرة لدى طرف دون توافرها لدى الطرف الآخر.

**ب- المحور الثاني: الظروف التي تتم فيها الصفقة** بحيث يشترط أن تتم في ظروف طبيعية فلا تعتبر ظروف التصفية معبرة عن القيمة العادلة لأن البائع مجبر على البيع، كما يرى البعض الآخر أن القيمة العادلة تهدف إلى إظهار الحسابات في تاريخ إعداد الميزانية العمومية إلى القيم الأقرب إلى الواقع وأن أسلوب مفهوم القيمة العادلة يتمثل في عدة طرق يتم تحت مفاهيم من أهمها.<sup>3</sup>

- **تكلفة الاستبدال:** وهي تلك القدر من النقد الذي يمكن أن تتحمله المنشأة فيما لو قامت بإعادة شراء ما تمتلكه من أصول في الوقت الحالي، أو فيما يمكن أن تتوفر للمنشأة من نقدية عندما تتحمل التزاما من الالتزامات الحالية.

- **القيمة السوقية الجارية:** وهي ما يمكن أن تحصل عليه المنشأة من النقدية لو أنها قامت ببيع ما هو متوفر لديها من موجودات في الوقت الحالي.

- **صافي القيمة القابلة للتحقيق:** وهي النقدية التي ينتظر الحصول عليها أو سدادها بعد خصم التكاليف اللازمة لتحويل أحد الموجودات أو أحد المطلوبات إلى نقدية.

- **القيمة الحالية للتدفقات النقدية المتوقعة أو القيمة النفعية:** تقوم على تقدير التدفقات النقدية المستقبلية حسب الفترات الزمنية باستخدام معدل الخصم المناسب.

<sup>1</sup> نعيم دهمش، المعالجة المحاسبية لانخفاض قيمة الأصول المعمرة، مجلة المدقق، العدد 55، الأردن، 2003، ص3.

<sup>2</sup> طارق عبد العال حماد، المدخل الحديث في المحاسبة، (محاسبة القيمة العادلة)، مرجع سابق؛ ص12-13.

<sup>3</sup> نعيم دهمش، ابو زرعاف، اتجاه معايير المحاسبة الدولية نحو القيمة العادلة، الأردن، 2006، ص ص10-11.

وقد بين المعيار المحاسبي الدولي رقم " 40 الممتلكات الاقتصادية "تفاصيل مكونات تعريف القيمة العادلة على النحو التالي:<sup>1</sup>

- أ - أن القيمة العادلة تتحدد بتاريخ معين وتبعا لتغير أموال الأسواق من وقت لآخر.
  - ب- يشمل تعريف القيمة العادلة " أطراف واعية ومطلعة "ويقصد بذلك ما يلي:
    - **المشتري الراغب:** هو المشتري المحفز على الشراء وليس المجر عليه أو المفرط في الرغبة للشراء بأي سعر، وهذا المشتري يقوم بالشراء وفقا لحقائق السوق الحالية، ضمن توقعات في هذه السوق، وبالتالي فهو لا يدفع سعرا أعلى مما يتطلبه واقع السوق.
    - **البائع الراغب:** هو البائع الغير مجبر على البيع أو المفرط في الرغبة للبيع بأي سعر، فهو بائع محفز لبيع ممتلكاته الاستثمارية بأفضل سعر يمكن الحصول عليه في السوق المفتوح بعد قيامه بإجراءات السوق المناسبة، ويقصد بها أن تعرض الممتلكات الاستثمارية في السوق بطرق ملائمة لتنفيذ بيعها بأفضل سعر ممكن، وفي وقت كاف لضمان لفت انتباه عدد مناسب من المشتريين المحتملين.
    - **الأطراف المطلعة:** ويعني بها أن كلا من المشتري الراغب والبائع الراغب على علم ودراية كافية بطبيعة ومواصفات الممتلكات الاستثمارية واستخداماتها الفعلية والمتوقعة وحالة السوق بتاريخ الميزانية العمومية.
  - ج- كما يشير تعريف القيمة العادلة إلى " عمليات تجارية بحتة "ويقصد بذلك أن تتم عملية التبادل بين أطراف لا تربطها علاقة محددة أو خاصة مؤثرة في تحديد السعر بشكل متفق عليه.
- 3-2 الأسس التي يقوم عليها منهج القيمة العادلة في القياس والإفصاح:** تطرق مجلس معايير المحاسبة الدولية إلى العديد من الأسس والإرشادات للوصول إلى القيمة العادلة بالتفصيل في العديد من المعايير المحاسبية، فقد بين معيار المحاسبة الدولية رقم " 16 الممتلكات والمصانع والمعدات "عند استخدام أسلوب المعالجة البديلة المسموح للمحاسبة عن الممتلكات والمصانع والمعدات وهي إعادة التقييم، ويمكن تحديد القيمة العادلة لهذه الأصول من خلال ما يلي: <sup>2</sup>
- القيمة السوقية للأراضي والمباني التي عادة ما يتم تحديدها من قبل مقيمين مؤهلين مهنيا للقيام بهذه المهمة والمعروفين في الجزائر Commissaire Aux apports :

<sup>1</sup> جمعية المجمع العربي للمحاسبين القانونيين الاردنيين، النص الكامل لكافة المعايير الدولية لاعداد التقارير المالية، الاردن، 2001، ص 280.

<sup>2</sup> جمعية المجمع العربي للمحاسبين القانونيين الاردنيين، النص الكامل لكافة المعايير الدولية لاعداد التقارير المالية، المرجع السابق، ص 361.

- القيمة الاستبدالية بعد الاهتلاك عندما لا تكون هناك دليل على القيمة السوقية بسبب الطبيعة لهذه الأصول لأنها نادرا ما تباع.

كما تهدف عمليات القياس والإفصاح ليس فقط إلى حماية المستثمرين في سوق الأوراق المالية وإلى عدالة السوق، وإنما تمتد أيضا إلى السوق الأولية عند تأسيس الشركات المساهمة أو زيادة رأسمالها. وقد يتطلب تطبيق القيمة العادلة في القياس والاعتراف والإفصاح الالتزام بالأسس التالية:

- أن يتم القياس والاعتراف والإفصاح الكامل والدقيق، وفي التوقيعات المناسبة عن المعلومات المالية ونتائج الأعمال والمعلومات الأخرى اللازمة للمستثمر لاتخاذ قراره الاستثماري.

- أن يخص حملة الأسهم في شركة ما على معاملة عادلة ومتساوية وخاصة فيما يتعلق بالحق في الحصول على البيانات والمعلومات وحتى لا تستغل المعلومات الداخلية لصالح فئة على حساب فئة أخرى.

- يجب أن تعد المعلومات المالية طبقا لمعايير المحاسبة الدولية الصادرة عن الاتحاد الدولي للمحاسبين IASC.

- يجب أن تدقق المعلومات المالية طبقا لمعايير التدقيق الدولي الصادر عن الاتحاد الدولي للمحاسبين IFAC.

- إعداد المعلومات بحيث تعبر بصدق عن الظواهر التي يفترض أن تعبر عنها.

- أن تكون المعلومات قابلة للإثبات وبالإمكان التحقق من سلامتها.

**3-2-1 أسس قياس القيمة العادلة وفق معيار المحاسبة الدولي رقم 22:** يبين هذا المعيار من خلال الفقرة رقم 39 مجموعة من الأسس والمقاييس الممكن استخدامها للتعبير عن القيمة العادلة للأصول والالتزامات القابلة للتحديد عند التملك أو دمج الأعمال على النحو التالي:<sup>1</sup>

- بالنسبة للأوراق المالية:

- تقييم الأوراق المالية المتداولة بالقيم السوقية الجارية.

- تقييم الأوراق المالية غير المتداولة بالقيم المقدرة التي تأخذ بالاعتبار خصائصها، يمكن أن نذكر على سبيل المثال معدلات النمو المتوقعة للأوراق المالية المماثلة لمنشآت ذات خصائص متشابهة.

- تقييم الذمم المدينة بالقيم الحالية للمبالغ التي سيتم استلامها محسوبة باستخدام معدلات الفائدة الجارية المناسبة، ناقصا مخصصات الديون غير قابلة للتحصيل وتكاليف التحصيل.

- بالنسبة للمخزونات:

<sup>1</sup> جمعية المجمع العربي للمحاسبين القانونيين الاردنيين، النص الكامل لكافة المعايير الدولية لاعداد التقارير المالية، المرجع السابق،

- تقييم البضاعة تامة الصنع والسلع التجارية بسعر البيع ناقصا مجموع تكاليف البيع.
  - تقييم المواد الخام بتكاليف الاستبدال الجارية.
  - تقييم الأراضي والمباني بمقدار قيمتها السوقية.
  - تقييم المصانع والمعدات بالقيمة السوقية المحددة عادة بالتقييم، وعندما لا يكون هناك إثبات للقيمة السوقية بسبب الطبيعة المتخصصة للمصانع أو بسبب أن هذه البنود نادرا ما تباع، فإنها تقيم بتكلفة الاستبدال بعد خصم أو طرح الاهتلاك.
  - تقييم الموجودات غير الملموسة بمقدار القيم العادلة المحددة بالرجوع إلى سوق وإذا لم يوجد هناك سوق تقييم الموجودات غير الملموسة على أساس يعكس المبلغ الذي كان المشروع سيدفعه عن الأصل في عملية تجارية بين أطراف مطلعة وراغبة بناء على أفضل المعلومات المتوفرة.
  - الذمم الدائنة وأوراق الدفع، والديون طويلة الأجل، والالتزامات والمستحقات الأخرى تقيم بالقيمة الحالية للمبالغ التي ستدفع لمواجهة الالتزام محسوبا على أساس معدل الفائدة الجاري المناسب.
- 3-2-2 أسس قياس القيمة العادلة وفق المعيار المحاسبي الدولي رقم 32 :** يتناول المعيار المحاسبي الدولي رقم 32 الأدوات المالية" الإفصاح والعرض "بعض الأسس التي تتناول قياس القيمة العادلة على النحو التالي:<sup>1</sup>
- أ- إذا كانت الأدوات المالية المتداولة في سوق نشط وذات سيولة، فإن سعر السوق المعروف لهذه الأدوات هو أفضل دليل على القيمة العادلة، وأن سعر السوق المناسب هو:
    - سعر العرض الحالي لأصل محتفظ به أو التزام سيتم إصداره.
    - سعر الطلب لأصل سيتم امتلاكه أو التزام محتفظ به.
    - سعر آخر عملية في حالة عدم توفر معلومات عن الأسعار الحالية، شرط عدم حدوث تغير كبير في الظروف الاقتصادية بين تاريخ آخر عملية وتاريخ تقديم التقرير (تاريخ التقييم).
  - ب - إذا كانت الأدوات المالية المتداولة في سوق غير نشط أو غير منظم بشكل جدي (الأسواق الموازية)، أو كان حجم التداول قليل نسبة إلى عدد الوحدات من الأدوات المالية المراد تقييمها، أو في حالة عدم وجود سعر سوق معروف فيمكن اللجوء إلى وسائل تقدير لتحديد القيمة العادلة بموثوقية كافية، وأهم هذه الوسائل نذكر أن:

<sup>1</sup> جمعية المجمع العربي للمحاسبين القانونيين الاردنيين، النص الكامل لكافة المعايير الدولية لاعداد التقارير المالية، المرجع السابق، ص782-783.



- ١ - القيمة السوقية الجارية للأدوات المالية مشابهة جوهريا للأدوات المراد تقييمها.
- ب- تحليل خصم التدفقات باستخدام سعر الخصم مساو لمعدل الفائدة السائد في السوق لأدوات مالية لها نفس الشروط والخصائص (الفترة المتبقية للاستحقاق والعملة التي سيتم الدفع بها).
- ج - إذا كانت الأدوات المالية غير متداولة في سوق مالي منظم، فإنه يفضل عدم تحديد مبلغ معين لقياس القيمة العادلة، وإنما تحديد مدى معين يعتقد وبشكل معقول أن تقع القيمة العادلة ضمنه.
- د - عند عدم القدرة على تحديد القيمة العادلة بموثوقية كافية لأي سبب، فإنه يتم تزويد مستخدمي البيانات المالية بمعلومات حول الخصائص الأساسية للأداة المالية المراد تقييمها من خلال الشروط والأحكام التي قد تتوفر على مبلغ التدفقات النقدية المستقبلية ودرجة اليقين منها، وذلك لمساعدتهم على تقدير وتحديد القيمة العادلة، كما يجب أن يأخذ في الاعتبار التكاليف التي سيتم تحملها عند مبادلة الأدوات المالية أو تسويقها، مثل الضرائب والرسوم والعمولات المدفوعة للوكلاء والمستشارين والسماسة بالإضافة إلى الرسوم المفروضة من البورصات.

**3-2-3 أسس قياس القيمة العادلة وفق المعيار المحاسبي رقم 38:** لقد تطرق المعيار المحاسبي 38 إلى "الوحدات غير الملموسة" تحديد أسس الوصول إلى القيمة العادلة في إظهار هذه الأصول عند الاعتراف المبدئي على النحو التالي:<sup>1</sup>

- أ- الأسعار المدرجة في سوق نشط هو أفضل مقياس للقيمة العادلة، وفي غالب الأحيان ما يكون هذا السعر هو سعر العرض الحالي.
- ب- قد يوفر سعر أحدث عملية مشابهة أساسا يمكن الاعتماد عليه في تقدير القيمة العادلة، بشرط عدم حدوث تغيرات جذرية في الظروف الاقتصادية بين تاريخ العملية وتاريخ تقييم الأصل.
- ج - القيم الممكن احتسابها من خلال استخدام أساليب القياس التي طورتها مشاريع معينة تشارك بانتظام في شراء الموجودات غير الملموسة وبيعها، تشمل هذه الأساليب تطبيق معايير متعددة تعكس تأثيرات مؤشرات معينة على عمليات السوق الحالية، مثل ربحية الأصل، أو خصم التدفقات النقدية المستقبلية المقدرة من الأصل.
- أما عند القياس اللاحق للاعتراف المبدئي لهذه الأصول غير ملموسة، فإن تحديد القيمة العادلة عند استخدام أسلوب إعادة التقييم لا يتم إلا بموجب السعر السوقي في سوق نشط، فإذا لم يعد ممكنا تحديد القيمة السوقية في فترات لاحقة، فتكون القيمة العادلة هي السعر السوقي المحدد في آخر عملية إعادة تقييم، مطروحا منه أي إضفاء متراكم أو خسائر لانخفاض القيمة لاحقة لتاريخ إعادة التقييم المعتمد.

<sup>1</sup> جمعية المجمع العربي للمحاسبين القانونيين الاردنيين، النص الكامل لكافة المعايير الدولية لاعداد التقارير المالية، المرجع السابق،

### 3-2-4 أسس قياس القيمة العادلة وفق المعيار المحاسبي رقم 39: يبين المعيار المحاسبي رقم 39

الأدوات المالية" الاعتراف والقياس "عدة مقاييس للقيمة العادلة على النحو التالي:

أ- الأسعار المدرجة في سوق نشط للأداة المالية، وهي أفضل مقياس للقيمة العادلة.  
ب- أداة الدين التي تصنف من قبل وكالة تصنيف مستقلة، ولهذه الأداة تدفقات نقدية يمكن تقديرها بشكل معقول.

ج- الأداة المالية التي لها نموذج تقييم مناسب ويعتمد مدخلات هذا النموذج على بيانات من الأسواق المالية النشطة.

وقد أوضح المعيار المحاسبي رقم 39 بعض المحددات عند الوصول للقيمة العادلة أهمها:

-يعتمد مفهوم القيمة العادلة للأصول والالتزامات على فرض الاستمرارية للمنشأة، وبخلاف ذلك يجب أخذ ظروف المنشأة الحالية عند تقدير القيمة العادلة.  
-يؤخذ سعر الشراء الحالي للأصول المحتفظ بها أو الالتزامات المراد إصدارها، وسعر بيع للأصول المقتنيات أو الالتزامات القائمة.

كما وضع المعيار المحاسبي الدولي 39 طرقا بديلة أخرى لقياس القيمة العادلة هي:

-إذا لم يكن السوق نشطا فيمكن تعديل القيمة المدرجة في السوق بشكل يحقق نقديا أفضل.  
-إذا كان السوق نشطا ولكن حجم التداول للأصل أو الالتزام المالي (المراد تقدير قيمته العادلة) قليل جدا بالنسبة إلى حجم هذه الأدوات المالية، فيمكن اعتماد تقدير صناع السوق لهذه الأداة للحجم الموجود فعلا.  
ويمكن اللجوء إلى أساليب بديلة أخرى مثل:  
-القيمة السوقية للأدوات المشابهة بشكل جوهري.  
-القيمة الحالية للتدفقات النقدية المتوقعة.  
-التقييم من أطراف خارجية مختصة في هذا الميدان.

### 3-2-5 أسس قياس القيمة العادلة وفق المعيار المحاسبي رقم 40 : يتضمن هذا المعيار "الممتلكات

الاستثمارية" تتحدد القيمة العادلة لهذه الممتلكات وفقا للأسس التالية:

أ- يعتبر السعر السوقي أفضل محدد للقيمة العادلة، ويعبر السعر السوقي هنا عن السعر الأكثر احتمالا والممكن الحصول عليه على نحو معقول من السوق، ويمثل أفضل سعر يحصل عليه البائع في ظل ظروف السوق العادية دون أي تضخم أو تخفيض في ظل ظروف خاصة.  
ب- كما تعتبر الأسعار الجارية في سوق نشط لممتلكات متشابهة في الموقع والحالة والشروط التعاقدية أفضل دليل للقيمة العادلة.

ج- في حالة عدم توفر أسعار جارية سوقية، فيمكن تقدير القيمة العادلة من خلال الحصول على معلومات مختلفة تتضمن:

- الأسعار الجارية في سوق نشط لممتلكات مختلفة من حيث الطبيعة والموقع، بحيث تعدل هذه الأسعار لتعكس الفروقات الناتجة عن الاختلافات بين الأصل المراد تقديره وهذه الممتلكات.
- خصم التدفقات المستقبلية المنتظرة بموجب عقود إيجار قائمة حالياً أو بالرجوع لبيانات خارجية كإيجار الممتلكات في نفس المنطقة.

### 3-2-6 أسس قياس القيمة العادلة وفق المعيار المحاسبي رقم 41 : بين معيار المحاسبة الدولي رقم

" 41 الزراعة "أسس تحديد القيمة العادلة للأصل البيولوجي والمحاصيل الزراعية على النحو التالي:

- أ- يعتبر السعر المعروض في السوق النشط أفضل محدد للقيمة العادلة، ويراعى هنا في حالة وجود أكثر من سوق نشط، يؤخذ السعر المعروض في السوق المتوقع استخدامه.
- ب- إذا لم يوجد سوق نشط، يستخدم واحداً أو أكثر من الأساليب التالية، مع مراعاة مراجعة فروقات القيم المستخرجة بين هذه الأساليب للخروج بقيمة عادلة أكثر موثوقية:
  - سعر آخر معاملة في السوق، شرط عدم وجود تغيير كبير في الظروف الاقتصادية منذ تاريخ ذلك إلى وقت التقييم الحالي.
  - أسعار السوق للموجودات المماثلة مع تعديل هذه الأسعار وفقاً للاختلافات بين الموجودات المراد تقييمها وتلك الموجودات المماثلة.
  - تطبيق مقاييس خاصة بالبند المراد تقييمه، مثل سعر محصول مساحة محددة للمحاصيل الزراعية والوزن بالكيلوغرام القائم للمواشي.
- ج - في حالة ارتباط الموجودات البيولوجية بالأرض وعدم وجود قيمة محددة لهذه الموجودات البيولوجية بالفرق بين القيمة العادلة للأرض وهذه الموجودات مجتمعة والقيمة العادلة للأرض البكر وحدها.

### 3-3 مجالات تطبيق منهج القيمة العادلة في المعايير الدولية للتقارير المالية IFRS : يغطي منهج

تطبيق القيمة العادلة في المعايير الدولية للتقارير المالية IFRS المجالات الرئيسية التالية:

- 3-3-1 الأدوات المالية: تقيد الأدوات المالية عند نشوئها بالتكلفة، لأغراض قياس الأدوات بعد نشوئها فإن المعيار المحاسبي يصنف الموجودات المالية على النحو التالي:
  - قروض وديون لا يحتفظ بها للتجارة وتقاس بالتكلفة.
  - استثمارات محتفظ بها حتى تاريخ الاستحقاق وتكون عادة سندات مالية لها استحقاقات ودفعات ثابتة وتملك المنشأة القدرة على الاحتفاظ بها حتى الاستحقاق وتظهر بالكلفة أو الكلفة المطفأة.

-موجودات مالية مقيمة بالقيمة العادلة من خلال بيان (قائمة) الدخل وتشمل الموجودات المحتفظ بها للاتجار أي بغرض الاستفادة من أرباح خلال فترة قصيرة، وأي موجودات أخرى محددة بالقيمة العادلة. أما المطلوبات المالية فيتم قياسها بموجب قيمتها الأصلية المسجلة ناقصا منها أي مدفوعات من أصل المبلغ المطلوب وأي إضافات عليها، وتظهر المطلوبات المالية بالقيمة العادلة ويؤخذ التغيير في قيمتها العادلة إلى بيان الدخل (قائمة الدخل).

**3-3-2 الاستثمارات العقارية:** لقد أصدرت لجنة معايير المحاسبة الدولية المعيار المحاسبي الدولي رقم 40 IAS العقارات الاستثمارية "وأوصت على ضرورة الاعتماد على مبدأ الكلفة عند تطبيق هذا المعيار مع مراعاة الإفصاح عن القيمة العادلة ضمن الإفصاحات (الملحق) حول القوائم المالية ويتضمن المعيار المحاسبي رقم 40 IAS العناصر الأساسية التالية:

- يحدد قواعد المعالجة المحاسبية للاستثمارات العقارية والإفصاحات المتعلقة بها.
- يتم تطبيق هذا المعيار على الاعتراف بالاستثمارات العقارية وقياسها والإفصاح فيها.
- يطبق هذا المعيار على الاستثمارات العقارية المحتفظ بها بموجب عقد تمويلي بالنسبة للمستأجر وعلى قياس الاستثمارات العقارية المؤجرة بموجب عقد إيجار تشغيلي (بسيط) بالنسبة للمؤجر.

**3-3-3 الموجودات البيولوجية (المحاصيل الزراعية):** تظهر بالقيمة العادلة بعد طرح مصاريف البيع ويؤخذ التغيير في القيمة العادلة في بيان الدخل شريطة تقدير القيمة العادلة بشكل يعتمد عليه.

**3-3-4 التزامات عقود التأمين:** يتم إجراء فحص لمدى كفاية الالتزامات الناشئة عن العقود التأمينية على أساس صافي التدفقات النقدية المستقبلية المخصومة وأخذ بعين الاعتبار أي عجز قد يحدث في بيان الدخل.

### الفصل الثالث: تكيف النظام المحاسبي المالي مع معايير المحاسبية الدولية

عرفت البيئة المحاسبية الجزائرية عدة إصلاحات تماشياً مع الاختلافات التي مست المحاسبة على المستوى الدولي، وذلك من خلال إدخال بعض التعديلات على النظام الجبائي والمصرفي والمالي بغية تكييف قواعده مع تلك الأنظمة وواقع المحاسبة الجديد، وبالتالي فإن فهم وإدراك التأثير البيئي على المعايير المحاسبية يمكن أن يساهم في تحديد المعوقات التي تحول دون اعتماد المعايير المحاسبية الدولية، وخاصة في الدول حديثة تبني المعايير المحاسبية الدولية للتمكن من استنتاج الطرق التي تساعد على تجاوزها.

#### 1-المبادئ والفرضيات التي يقوم عليها النظام المحاسبي المالي:

ان توجه الاقتصاد الجزائري من اقتصاد مركزي إلى اقتصاد السوق فرض عليها تغيير فلسفة النظام المحاسبي أي الاتجاه إلى تبني نظام محاسبي يستجيب لمتطلبات واحتياجات مختلف المستخدمين من مستثمرين ومقرضين وغيرهم مما أدى بالجزائر إلى اختيار نظام محاسبي جديد يشكل تغييراً حقيقياً للثقافة المحاسبية المطبقة من طرف المؤسسة الاقتصادية. بالرغم من قيام الجزائر بعدة إصلاحات اقتصادية شاملة مست في جانبها النظام المحاسبي لسنوات طويلة، إلا أن هذا النظام من خلال المخطط الوطني للمحاسبية لسنة 1976 لم يعد قادراً على الاستجابة لاحتياجات اقتصاد يفتح على السوق وتحرير التجارة الخارجية وفتح رأس مال المؤسسات العمومية للقطاع الخاص، هذه التحولات تحتم على الدولة توفير معلومات مالية، ذات نوعية تساعد المستثمرين والمقرضين على اتخاذ القرارات الرشيدة.

أسفرت عملية الإصلاحات هذه على اختيار السيناريو الثالث الذي نص على إنجاز نظام محاسبي مالي يتوافق مع المعطيات الاقتصادية الراهنة، ومع المفاهيم والمبادئ والقواعد والحلول الصادرة والمعتمدة من معايير المحاسبية الدولية مع مراعاة الخصوصيات الوطنية، إن متطلبات اقتصاد السوق يتطلب ضرورة توفير قوائم مالية مفهومة وشفافة إلى مختلف الأطراف، مستثمرون ومقرضون لهذا الغرض يجب أن يكون لديهم معلومات محاسبية مالية دقيقة وصورة واضحة على الوضعية المالية والمحاسبية للمؤسسة تستجيب للمعايير المحاسبية الدولية وفي هذا الإطار جاء النظام المحاسبي المالي لإعادة صياغة المخطط المحاسبي الوطني لسنة 1975، والذي يندرج في إطار عملية المراجعة والتحديث كما يعتبر في الحقيقة تغييراً في الثقافة المحاسبية ومحاولة للتقارب مع معايير التقارير المالية IFRS التي تشكل المرجع الدولي في المجال المحاسبي. سنحاول من خلال هذا العرض التطرق إلى مفهوم ومحتوى النظام المحاسبي المالي وإلى المبادئ والفرضيات التي يعتمد عليها لإعداد القوائم المالية، وإلى عرض هذه القوائم مركزين على بعض الاستحداثات التي جاء بها، وطرق معالجة بعض العمليات المحاسبية ثم سنستعرض عملية مقارنة بين هذا النظام ومع المعايير المحاسبية الدولية.

**1-1 مفهوم النظام المحاسبي المالي :** كان انخراط الجزائر في مسار إصلاح جذرية لنظامها المحاسبي، ولم تكن هذه الإصلاحات إلا نتيجة أسباب ودافع الهدف منها تقليص الفجوة بين الممارسة المحاسبية

الوطنية مع الممارسة المحاسبية الدولية، وكي نتفادى النقائص التي عانى منها المخطط الوطني القديم للمحاسبة، باعتبار أن النظام المحاسبي المالي هو أفضل خيار من وجهة نظر المجلس الوطني للمحاسبة CNC، ويندرج في إطار تحديث الآليات التي تصاحب هذه الإصلاحات، ويحتوي هذا النظام في تطبيقه على جزء مهم من معايير الإبلاغ المالي الدولي والتقارير المالية المنصوص عليها في إطار عرض القوائم المالية وفق IAS/IFRS، وفي هذا الإطار تفاعلت البيئة الجزائرية تفاعلا ايجابيا مع البيئة المحاسبية الدولية، وبما أنا المهنة المحاسبية هي مجال آخر يتمشى والمجال الاقتصادي، فإن الأمر يتطلب حتمية تبني الجزائر نظريا للمعايير المحاسبية الدولية IAS/IFRS.

صدر النظام المحاسبي المالي بموجب القانون 07-11 المؤرخ بتاريخ 25 نوفمبر 2007 في المادة 3 التي تنص على مايلي:

"إن النظام المحاسبي المالي أو المحاسبة المالية هو نظام الإصدار المعلومة المالية يسمح بتخزين معطيات قاعدية، تصنيفها، تقييمها وتسجيلها وعرض كشوف تعكس صورة صادقة عن الوضعية المالية و ممتلكات الكيان و نجاعته، و وضعية خزينته في نهاية السنة المالية" (\*).

(\*) الجريدة الرسمية، العدد 74، بتاريخ 25 /11/ 2007.

## 1-2 مجال التطبيق:

لقد حدد النظام المحاسبي المالي بموجب القانون 07-11 وفقاً للمواد 05، 04، 02 مجالات تطبيق هذا النظام كالتالي:

يطبق هذا النظام على كل شخص طبيعي أو معنوي ملزم بموجب نص قانوني أو تنظيمي بمسك محاسبة مالية، مع مراعاة الأحكام الخاصة بها والمعنيون بمسك المحاسبة هم:

- الشركات الخاضعة لأحكام القانون التجاري والتعاونيات.
- الأشخاص الطبيعيون أو المعنويون المنتجون للسلع أو الخدمات التجارية وغير التجارية، إذا كانوا يمارسون نشاطات مبنية على عمليات متكررة.
- كل الأشخاص الطبيعيين أو المعنويين الخاضعين لذلك بموجب نص قانوني أو تنظيمي.

كما يمكن للكيانات الصغيرة التي لا يتعدى رقم أعمالها وعدد مستخدميها ونشاطها الحد المعين، ولم يحدد القانون هذا الحد ومنه عليها أن تمسك محاسبة مالية مبسطة، حيث ستحدد شروط وكيفيات ذلك عن طريق التنظيم.

### 1-3 استحداثات الرئيسية للنظام المحاسبي المالي:

ان النظام المحاسبي المالي جاء بإستحداثات وفرضيات وأهداف من شأنها أن توحد أسس عرض القوائم المالية، ويتميز بأربع إستحداثات رئيسية:

- **الاستحداث الأول:** يمس الاختيار الدولي الذي يقرب ممارستنا المحاسبية بالممارسة العالمية والذي سيسمح للمحاسبة بأن تعمل على ركيزة مرجعية ومبادئ أكثر ملائمة مع الاقتصاد المعاصر وإعداد معلومات دقيقة تعكس صورة صادقة عن الوضعية المالية للمؤسسات.
- **الاستحداث الثاني:** يتعلق بالإعلان بصفة أكثر وضوحا عن المبادئ والقواعد التي توجه التسجيل المحاسبي للمعاملات وتقييمها وإعداد القوائم المالية، الأمر الذي سيسمح بالتقليل من أخطار التلاعب الإداري وغير الإداري بالقواعد، وتسهيل مراجعة الحسابات.
- **الاستحداث الثالث:** ينص على أن النظام المحاسبي قد أخذ على عاتقه احتياجات المستثمرين الحالية والمستقبلية، الأمر الذي يسمح لهم بالحصول على معلومات مالية منسجمة ومقروءة تخص المؤسسات وتمكن من إجراء المقارنات واتخاذ القرارات.
- **الاستحداث الرابع:** يتعلق بالكيانات الصغيرة، ويتلخص في إمكانية تطبيقها لنظام معلومات مبني على محاسبة مبسطة.

**1-4 الإطار المفاهيمي للنظام المحاسبي المالي:** إن الإطار المفاهيمي هو عبارة عن مجموعة من المبادئ والفرضيات التي تقوم عليها إعداد وتطوير المعايير المحاسبية، وتعد المرجعية العامة التي سيتم الاعتماد عليها في الإفصاح عن البيانات المالية، كما يعتبر مرجع لمعدي القوائم المالية ويزيد من مصداقية وشفافية المعلومات المالية التي تحتويها هذه القوائم ويلعب دور الخلفية النظرية التي تتأسس عليها المعالجات التقنية ويسمح بتحقيق ما يلي:

- تعريف المصطلحات والمفاهيم المحاسبية التي يعتمد عليها في إعداد وعرض الكشوفات المالية، وهو ما يسمح بتشكيل المبادئ المتعارف عليها وتتمثل في محاسبة الالتزام: الاستمرارية، الاستقلالية، القابلة للفهم، الملائمة، المصدقية، القابلة للمقارنة، التكلفة التاريخية، تغلب الواقع الاقتصادي على الشكل القانوني.
- بتشكيل القاعدة المرجعية التي تمكن من وضع معايير محاسبية جديدة.
- المساعدة على قراءة وتفسير المعايير المحاسبية وفهم الأحداث والعمليات الاقتصادية التي لم يتطرق لها صراحة في التنظيم المحاسبي.

وقد حدّد المرسوم التنفيذي 08-156 مجموعة من الأهداف المرتبطة بالإطار المفاهيمي والتي تساعد على تحقيق ما يلي:<sup>1</sup>

- تطوير المعايير المحاسبية
- تحضير القوائم المالية
- مساعدة الهيئات الرقابية والمراجعة على إبداء رأي محايد حول مطابقة القوائم المالية للمعايير المحاسبية.

**1-4-1 الفرضيات الأساسية التي يستند عليها النظام المحاسبي المالي:** يقوم النظام المحاسبي المالي على مجموعة من الفرضيات التي تعتبر مرجعا لإعداد الكشوفات المالية، يستند عليها الممارسون والمحاسبون في ظل القضايا والمشاكل المحاسبية التي قد تعترضهم ويعتمدها كذلك المراجعون (الداخليون والخارجيون) في الحكم على شرعية وصدق الحسابات من خلال القوائم المالية المعدة من طرف المؤسسة وتتمثل فيمايلي:

- **الاستمرارية في النشاط:** يجري إعداد البيانات المالية عادة بافتراض أن المؤسسة مستمرة وعليه يفترض أنه ليست لدى المؤسسة النية أو الحاجة للتصفية أو لتقليص حجم عملياتها بشكل هام، في مثل هذه الحالة فإن البيانات المالية يجب أن تعد على أساس مختلف، ويجب أن يفصح على الأساس المستخدم<sup>2</sup> حسب المعيار المحاسبي الدولي IAS23 يجب على المراجع أن يستعمل إجراءات المراجعة لتقييم خطر عدم الاستمرارية في النشاط خلال الدورة التي تلي إقفال الحسابات السنوية، وإذا كانت هناك أية معلومة تمس استمرارية النشاط يجب الإشارة إليها في الملحق Annexe مثل تصفية فرع من فروع المؤسسة وإذا لم تقم بإظهارها فهذا يعتبر تدليسا<sup>3</sup> وعموما يعني فرض الاستمرارية إحدى الصيغتين التاليتين: إما أنه لا يتوقع تصفية المؤسسة في المستقبل المنظور، أو أن المؤسسة ستستمر في ممارسة نشاطها العادي لمدة غير محدودة.

- **محاسبة الالتزامات (أساس الاستحقاق):** تعد البيانات المالية على أساس الاستحقاق المحاسبي، وبموجب هذا الأسباب يتم الاعتراف بآثار العمليات المالية والأحداث الاقتصادية الأخرى عندما يجري

<sup>1</sup> المرسوم التنفيذي 08-156 المؤرخ في 2008/05/26، الجريدة الرسمية، العدد 27، السنة 45، الصادرة في 2008/05/27.

<sup>2</sup> Denis Cornier, Comptabilité Anglo- saxon et Internationale, ED-Economica, Paris, 2002, P29.

<sup>3</sup> حنان رضوان حلوة؛ تطور الفكر المحاسبي، مكتبة دار الثقافة، الاردن، 1998، ص399.



تسجيلها في السجلات المحاسبية وتقريرها في البيانات المالية عن الفترات التي تمت فيها، وليس من الضروري انتظار التدفقات النقدية.<sup>1</sup>

**1-4-2 المبادئ الأساسية التي يقوم عليها النظام المحاسبي المالي:** تحتل المبادئ المحاسبية دورا هاما في ممارسة المهنة المحاسبية حيث تتبع لتوجيه التطبيق العملي وتستخدم كأساس لتبرير تطبيقات المحاسبة العملية، ولقد تطورت مبادئ محاسبة عديدة كأساس تقوم عليه في إطار إعداد القوائم المالية والتقارير ومن خلال ما سبق سنستعرض المبادئ المحاسبية التي لها تأثير أكبر على الممارسات المحاسبية.

- **التكلفة التاريخية:** حسب هذا المبدأ يتم تقييم أصول وخصوم الكيان بالتكلفة التاريخية، ويعتبر هذا المبدأ من المبادئ التقليدية والمقبولة عموما من قبل معدي القوائم المالية ومستخدميها، ووفقا لهذا المبدأ تسجل كل من الأصول والخصوم بتكلفة الحصول عليها في تاريخ حيازتها بالنسبة للأصول، وتاريخ نشوء الالتزام بالنسبة للخصوم، وتعتبر التكلفة التاريخية بأنها سعر السوق العادل في تاريخ الحيازة أو الالتزام لأنها نتجت عن عملية تبادل تمت فعلا بين المؤسسة والأطراف الخارجية، غير أن النظام المحاسبي المالي يسمح باستعمال طرائق عند إعادة تقييم بعض العناصر انطلاقا من القيمة العادلة أو القيمة القابلة للتحقيق أو القيمة الحالية.

- **تغليب الواقع الاقتصادي على المظهر القانوني:** يقتضي هذا المبدأ بأن يهتم المحاسبون على الجوهر الاقتصادي للعملية أكثر من اهتمامهم بشكلها<sup>2</sup> ويرى Laurence Binet بأن جميع الأحداث المتعلقة بحياة الكيان تعتبر موضوعية وفقا لمضمونها وحقيقتها المالية، أي دون اعتبار المظهر القانوني.<sup>3</sup> وقد تبنى النظام المحاسبي هذا المبدأ وخير مثال على ذلك وجود حسابات الأصول ضمن مخطط حساب تحت بند قرض الإيجار والتثبيات على شكل امتياز.

- **اصطلاح الوحدة النقدية:** لقد كانت ضرورة إيجاد وحدة قياس وحيدة لتسجيل كافة العمليات التي تقوم بها المؤسسة سببا في اختيار العملة (الدينار الجزائري) كوحدة قياس، فالمعاملات والحوادث الكفيلة بتحديد كميتها نقدا هي وحدها التي تقيد في الحسابات، لكن المعلومات غير قابلة لتحديد كميتها والتي يمكن أن تكون ذات أثر مالي تذكر في الملحق أيضا

---

<sup>1</sup> هوام جمعة، المحاسبة المعقدة "وفق النظام المحاسبي المالي الجديد والمعايير المحاسبية الدولية"، ديوان المطبوعات الجامعية، الطبعة الثانية، 2001، ص 31.

<sup>2</sup> هوام جمعة، المحاسبة المعقدة "وفق النظام المحاسبي المالي الجديد والمعايير المحاسبية الدولية" المرجع السابق؛ ص 32.

<sup>3</sup> Laurence Binet, L'état financière Anglo-saxonne comparaison avec les états financiers français dans le cadre de l'harmonisation internationale, Paris, Economica, 1991, P56.

- مبدأ الاتساق (ثبات الطرق المحاسبية): يقوم هذا المبدأ على ضرورة التزام المؤسسة بطريقة معينة وثابتة تستخدمها لمعالجة المشاكل المحاسبية وإعداد الكشوفات المالية والاستمرار في تطبيقها من سنة لأخرى، إلا في حالة الضرورة القصوى التي تحتّم عليها تغيير هذه الطريقة أو تلك وإذا وردت أي تغيرات في هذه الطرق فإنه ينبغي الإفصاح عنها وتبريرها في الملحق، وإن ديمومة الطرق المحاسبية ضرورية من أجل بلوغ هدف قابلية المقارنة عبر الزمن للمعلومات المالية.<sup>1</sup>
- الحيلة والحذر: يقوم هذا المبدأ على أساس احترام تسجيل ومعالجة الأعباء والنواتج بحيث:
  - لا يتم الاعتراف بالنواتج إلا عندما تكون مؤكدة.
  - يجب الاعتراف بالعبء إذا كان محتملاً، وإن تطبيق هذا المبدأ لا يجب أن يكون على حساب التمثيل الصادق، لأن الحذر المفرط يضر في الواقع بالتمثيل الصادق.
  - استقلالية الدورات: كل دورة محاسبة مستقلة عن الأخرى من حيث الإيرادات والأعباء، فتطبيق هذا المبدأ يتم من خلال حسابات التسوية Comptes de régularisations.

**1-5 عرض القوائم المالية وفق النظام المحاسبي المالي:** يفرض النظام المحاسبي المالي على جميع المؤسسات التي تدرج ضمن مجال تطبيقه تقديم كشوفاتها المالية في نهاية الدورة المحاسبية، وأن تعد كذلك سنوياً مجموعة من القوائم المالية المتضمنة للمعلومات الأساسية والضرورية التي يحتاجها مستخدمو هذه القوائم، ويجب أن تتوفر هذه القوائم على معلومات تسمح بإجراء مقارنات مع السنة المالية السابقة، و تضم القوائم المالية الختامية التي يفرضها النظام المحاسبي ما يلي: الأصول والخصوم، جدول حساب النتائج، جدول تدفقات الخزينة، جدول تغير الأموال الخاصة، ملحق يوضح القواعد والطرق المحاسبية المستعملة ويوفر معلومات أخرى تخص القوائم المالية السابقة.

**1-5-1 الميزانية:** هي قائمة تعكس وضعية الذمة المالية للمؤسسة في لحظة زمنية معينة، كما تعرف كذلك بأنها بيان يظهر فيها عناصر الأصول، الالتزامات، وحقوق الملكية للمشروع في فترة معينة. تهدف إلى قياس ثروة المؤسسة والإفصاح عنها في وقت معين عادة تمثل السنة إلا في حالات استثنائية.<sup>2</sup> يفرض النظام المحاسبي المالي حد أدنى من المعلومات لكي تكون الميزانية متوافقة مع المعايير المحاسبية الدولية، ففي جانب كل من الأصول والخصوم لابد من إظهار عناصر بنود الميزانية على النحو التالي:

- التثبيات المعنوية والعينية والمالية، الأصول البيولوجية، الزبائن والمدينون الآخرون، الموردون والدائنون الآخرون، المؤونات، الديون المالية، الضرائب المؤجلة، الرأس المال والاحتياطات، وحقوق الأقلية.

<sup>1</sup> وصفي أبو المكارم، دراسات متقدمة في مجال الحاسبة المالية، الدار الجامعية - الإسكندرية؛ مصر؛ 2002، ص 47.

<sup>2</sup> Jean -François Regnart, **Lire un bilan c'est simple**, Éd- chirou, 2007 Paris, P37.

- يفرض النظام المحاسبي المالي كيفية عرض للقوائم المالية غير التي جاء بها النظام المحاسبي الوطني السابق ويتمثل هذا العرض على أساس الزمن أي أصول جارية وغير جارية وكذلك إلى خصوم جارية وغير جارية.

**أولاً: الأصول:** يعرف الأصل انه "مورد مراقب ومسيطر عليه من قبل المؤسسة والناجح عن أحداث سابقة ومن المتوقع أن تتجم عنه منافع اقتصادية مستقبلية وحسب المعيار المحاسبي الدولي IAS1 يصنف الأصل على أنه متداول (جاري) في الحالات التالية:

- عندما يتوقع الاحتفاظ به للبيع خلال الدورة التشغيلية العادية للمؤسسة.

- عندما يحتفظ به بشكل رئيسي لأغراض المتاجرة أو التفاوض ويتوقع أن يحقق خلال سنة من التاريخ الميزانية.

- عندما يكون أصلاً نقدياً ولا توجد قيود على استعماله.

**ملاحظة:** كما تصنف جميع الأصول الأخرى غير المذكورة سابقاً على أنها أصول غير جارية

**ثانياً: الخصوم:** يعرف المعيار المحاسبي الدولي IAS1 الخصوم على أنها «تعهد حالي على المؤسسة ناشئ على أحداث سابقة ومن المتوقع أن يتطلب تسديد أو خروج تدفقات من الموارد التي تمتلكها المؤسسة والتي تتضمن منافع اقتصادية» وتصنف الخصوم الجارية حسب هذا المعيار في الحالات التالية:

- عندما تتوقع المؤسسة تسديده أثناء الدورة التشغيلية العادية.

- عندما تحتفظ به المؤسسة بغرض التفاوض بشأنه.

- عندما يتوقع أن يتم تسديده خلال اثني عشر شهراً التي تلي تاريخ إقفال الميزانية.

**ملاحظة:** تعتبر جميع الخصوم الأخرى الغير مذكورة أعلاه على أنها خصوم غير جارية.

**1-5-2 حساب النتائج:** إن حساب النتائج يقوم على مقابلة المصاريف والنواتج عن العمليات التي تقوم بها المؤسسة خلال الدورة، ولا تؤخذ بعين الاعتبار نواتج التحصيلات والتسديدات النقدية، بل تؤخذ نواتج نشوء المصاريف والنواتج، وتعرف الإيرادات حسب المعايير المحاسبية الدولية على أنها «الزيادة في المنافع الاقتصادية أثناء الفترة المحاسبية على شكل تدفقات داخلية أو زيادة الأصول أو النقصان في الالتزامات مما ينشأ عنها زيادة في حقوق الملكية عدا تلك المتعلقة بمساهمات الملاك».

كما عرفت المعايير المحاسبية المصاريف على أنها «النقص في المنافع الاقتصادية خلال الفترة المحاسبية على شكل تدفقات خارجة أو نقص في الأصول مما ينشأ عنها نقصان في حق الملكية عدا تلك المتعلقة بالتوزيعات إلى الملاك، يمكن للمؤسسة أن تقدم حساب النتائج بتصنيف الإيرادات والمصروفات على أساس طبيعتها أو على أساس الوظيفة التي ترتبط بها، من أجل توفير معلومات ملائمة لصنع القرارات الاقتصادية،

حيث أن النظام المحاسبي المالي يميز بين أسلوبين لعرض قوائم حساب النتيجة وكلا الأسلوبين يوفران دلالة على التكاليف التي يتوقع بشكل مباشر وغير مباشر حسب مستوى مبيعات أو أداء خدمات المؤسسة، لا بد أن يتضمن مجموعة من المعلومات نوجزها فيما يلي:

- إنتاج السنة المالية: وهو عبارة عن مجموع الأنشطة التي قامت بها المؤسسة وتتمثل في مجموع رقم الأعمال المحقق فعلا بالإضافة إلى تغير في مخزونات المنتجات المصنعة وقيد الصنع وإعانات الاستغلال.
- نتيجة العمليات: وتتضمن المنتجات العملياتية الأخرى، الأعباء العملياتية الأخرى، المخصصات الاهتلاك والمؤونات، استرجاع Reprise في خسائر القيمة والمؤونات.
- النتيجة المالية: وهي عبارة عن الفرق بين المنتوجات المالية والأعباء المالية.
- النتيجة الصافية للأنشطة العادية: وهي عبارة عن: مجموع منتجات الأنشطة العادية مجموع منتجات الأنشطة العادية، مجموع أعباء الأنشطة العادية، الضرائب الواجبة الدفع من النتائج العادية، الضرائب المؤجلة ، تغيرات حول النتائج العادية.
- النتيجة الغير العادية: هي عبارة عن: العناصر غير عادية (منتجات)، العناصر غير العادية (الأعباء)

حصة الشركات الموضوعة موضع المعادلة في النتيجة الصافية.

- حقوق الأقلية.

**1-5-3 جدول تدفقات الخزينة:** يهدف جدول تدفقات الخزينة إلى تحقيق أهداف إعلامية جد مهمة لصالح مستخدمي القوائم المالية، حيث تساعدهم على تقييم مدى قدرة المؤسسة على توليد المداخل من الأموال (المادة 1-440 و 2-440 من القانون 07-11)، وكذلك المعلومات حول استخدام هذه السيولة، ويتم تحضير جدول التدفقات النقدية TFT عن طريق ما يسمى Extra comptable<sup>1</sup> من طرف محاسبي المؤسسة حيث يسمح جدول تدفقات الخزينة بحصر تدفقات الأموال (التحصيلات والتسديدات) وتصنيفها من خلال الأنشطة التالية:

- تدفقات الأنشطة التشغيلية: هي عبارة عن تدفقات نقدية ناتجة عن العمليات الرئيسية للمشروع، وبعبارة أخرى، جميع العمليات العادية التي تمثل الدورة التشغيلية للمشروع، من عمليات بيع وشراء السلع والمواد الأولية.
- تدفقات الأنشطة الاستثمارية: هي عبارة عن تدفقات نقدية ناتجة عن الأنشطة الاستثمارية التي يقوم بها المشروع من شراء وبيع الأصول الثابتة، وكذلك الاستثمارات في الديون والملكية (الأسهم والسندات)

<sup>1</sup> القانون 07-11 - الجريدة الرسمية، العدد 74، مرجع سابق.

- **تدفقات الأنشطة التمويلية:** هي عبارة عن تدفقات نقدية ناتجة عن النشاط التمويلي وتتضمن العمليات التالية:

- تحصيلات مصادر التمويل (إعانات الاستثمار، المساهمات النقدية، القروض طويلة ومتوسطة الأجل)
- تسديدات مصادر التمويل (تسديد القروض، توزيع الأرباح، إعادة شراء الأسهم الخاصة).

يتم عرض وإعداد تدفقات الخزينة وفق النظام المحاسبي المالي بطريقتين أساسيتين: الطريقة المباشرة والغير مباشرة

**أولاً: الطريقة المباشرة:** يتم في هذه الطريقة عرض مباشر للتحصيلات Encaissements والتسديدات Décaissements الإجمالية للخزينة المرتبطة بمختلف العمليات الاستغلالية، ولاستخراج التدفق النقدي الصافي لابد من طرح المخرجات من المدخلات النقدية للخزينة.

**ثانياً: الطريقة غير المباشرة:** يطلق عليها تسمية طريقة التسويات (تصحيح النتيجة الصافية)، وتبدأ بصافي الربح أو الخسارة من واقع جدول حسابات النتائج وتحويله إلى صافي تدفقات الخزينة مرتبطة بأنشطة التشغيل وتأخذ هذه الطريقة بعين الاعتبار العناصر الأساسية التالية:

- إعطاء صورة لكل معلومة جديدة تسمح بأحسن فهم لوضعية المؤسسة وأدائها، ولا تظهر في القوائم المالية ولكنها ضرورية للفهم السليم لعناصر هذه القوائم.
- آثار العمليات بدون تأثير على تدفقات الخزينة (مخصصات الاهتلاك، المؤنات، خسائر القيمة والاسترجاعات).

- **المصروفات والنواتج المرتبطة بتدفقات الخزينة المتعلقة بعمليات الاستثمار المالي والتحويل.**

**1-5-4 جدول تغيرات رؤوس الأموال الخاصة:** يقدم جدول تغيرات الأموال الخاصة تحليلاً للحركات التي أثرت في العناصر المشكلة لرأس المال الخاص في ميزانية المؤسسة خلال الدورة، وتتبع هذه التغيرات بين تاريخين للميزانية خلال الفترة سواء بالزيادة أو النقصان في صافي موجوداتها بموجب مبادئ القياس المتبعة والمفصّل عنها في القوائم المالية ويمكن حصر مصدر هذه التغيرات في العناصر التالية:

- النتيجة الصافية للدورة.

- عناصر الإيرادات والنفقات والأرباح والخسائر المسجلة مباشرة في الأموال الخاصة.

- الأثر المتراكم لتغير الطرق المحاسبية وتصحيح الأخطاء.

من خلال هذه العناصر التي يقدمها جدول تغيرات الأموال يستطيع مستخدمو القوائم المالية الحصول على معلومات تفيدهم بشكل جيد على تقييم النجاعة الكلية للمؤسسة، وكذا آثار عمليات إعادة تقييم أصول

المؤسسة، لابد من التذكير ان هذا الجدول كان يعتبر من الجداول الملحقه للمخطط المحاسبي الوطني السابق لكنه أصبح جدولا رئيسيا يمكن بواسطته إعداد الجدول المالي الذي يعتبر أساسا في التحليل المالي. **1-5-5 الملحق:** إن الملحق هو الوثيقة الخامسة من القوائم المالية، يسمح بفهم كفيات إعداد هذه القوائم ويتم تحديد فيها الطرق المحاسبية المعتمدة في مسك المحاسبة، ويتضمن الملحق كذلك على معلومات وفيرة تسمح بتسيير عناصر بنود الميزانية وحساب النتائج وجدول تغيرات الأموال الخاصة وجدول تدفقات الخزينة يتضمن الملحق وفق النظام المحاسبي المالي على المعلومات التالية:

- شرح الطرق المحاسبية وطرق التقييم المعتمدة من طرف المؤسسة لعرض حساباتها وقوائمها المالية معلومات خاصة بالكيانات المشاركة، والمؤسسات المشتركة، والفروع أو شركة الأم وكذلك المعاملات التي تتم عند الاقتضاء مع هذه الكيانات أو مسيرها والتي تتمثل في:

- طبيعة العلاقات، حجم ومبلغ المعاملات، سياسة تحديد الأسعار التي تخص هذه المعاملات.  
- معلومات ذات طابع قانوني التي تزيد من مصداقية القوائم المالية مثل الشكل القانوني للمؤسسة، بلد النشاط، عنوان مقرها الاجتماعي.

- معلومات ذات طابع عام تخص بعض العمليات الخاصة الضرورية للحصول على صورة وفيه.  
- لابد أن تكون الملاحظات الملحقه بالكشوفات المالية موضوع تقديم منظم، وكل فصل أو باب من أبواب الميزانية يجب أن يرفق ضمن الميزانية الختامية بوثيقة إثبات تدوّن في الملحق.

- إذا طرأت حوادث عقب تاريخ إقفال السنة المالية ولم تؤثر في وضع الأصل أو الخصم بالنسبة إلى الفترة السابقة للإقفال، فلا يجب إجراء أي تصحيح فيكتفي فقط في إظهار هذه الحوادث (إعلام بها) في الملحق إذا كانت ذات أهمية بحيث يمكن أن يؤثر إغفالها في القرارات التي يتخذها مستخدمو القوائم المالية وتتمثل في:

- طبيعة الحادث.  
- تقدير التأثير المالي أو الأسباب التي تجعل التأثير المالي لا يمكن تقديره.  
- يجب على المؤسسات التي تقوم بنشر قوائمها المالية أن تحترم في إعداد هذه القوائم نفس طريقة التقييم في شكل مختصر عند الاقتضاء، ونفس المضمون، ونفس الطرق المحاسبية المقررة للقوائم المالية نهاية السنة المالية.

- تصريح ضمني من محافظ الحسابات على أن القوائم المالية أعدت وفقا للنظام المحاسبي المالي.

**2- طرق معالجة بعض العمليات المحاسبية المكونة للميزانية:** لقد تطرق المرسوم التنفيذي رقم 156-08 المؤرخ في 26 ماي 2008 والمتضمن تطبيق النظام المحاسبي المالي في مادته "30" إلى معالجة بعض العمليات المحاسبية والمالية الجديدة المتضمنة للقوائم المالية التي لم يتناولها المخطط الوطني المحاسبي PCN سابقا والتي تتمثل في المعايير المتعلقة بالأصول والخصوم، الذي يهتما في هذا المجال هو تلك المعايير المحاسبية ذات الصلة الخاصة أساسا، ونظرا لأهمية هذه العمليات التي استحدثها النظام المحاسبي المالي نرى أنه من الواجب التطرق إلى أهم هذه العمليات نذكر منها على سبيل المثال: عقود الإيجار، ضرائب الدخل والضرائب المؤجلة، الأدوات المالية، وعقود امتياز الخدمة العمومية.

**2-1 عقود الإيجار:** لقد تزايدت عمليات التأجير التمويلي تلبية لحاجيات المؤسسات إلى مصادر تمويل وتحقيق حاجياتها من رؤوس أموال، باستئجار وكراء المعدات الصناعية والإنتاجية التي تتطلبها العملية الإنتاجية والصناعية للمشروعات المختلفة، يقوم نظام التأجير باعتباره أحد وسائل التمويل متوسط وطويل المدى على قيام وإنشاء شركات التأجير التمويلي باقتناء ما يحتاج إليه المشروع بناء على طلبه وبذلك تكون هذه الشركات هي المالك القانوني لهذه الأصول، ثم يقوم بتأجيرها للكيان الطالب التمويل مقابل إيجار يتفق عليه في شكل عقد إيجاري "Contrat de location". وتكمن أهمية التأجير التمويلي بالنسبة لشركات المستأجرة على أن هذه الأخيرة تستطيع القيام بتأجير هذه المعدات أو البنايات التي يحتاج إليها المؤجر بشكل أسهل من بيعها، مما يضمن لها الحصول على موارد مالية مستمرة على مدى الحياة الإنتاجية والمتفق عليه مسبقا، أما بالنسبة للمستأجر فالتأجير يمثل له خدمة بواسطتها يستطيع الحصول على المعدات أو البنايات التي يحتاجها، دون اللجوء إلى تحميل مصاريف مالية كبيرة جدا خلال فترة قصيرة جدا وإنما يقوم باستخدام الأصول المتفق عليها مقابل دفع أقساط تكون قيمتها في غالب الأحيان معقولة جدا.

وما يمكن الإشارة إليه هنا أن الإيجار في كثير من الأحيان من البدائل المتاحة للمؤسسة لاقتناء الأصول، حيث تأخذ بعين الاعتبار تكلفة التمويل والعائد على الاستثمار الذي يمثل تكلفة الفرصة البديلة لاستثمار أموال المؤسسة، زيادة على حاجة المؤسسة المؤقتة في كثير من الأحيان لأصول غير متداولة لفترة قصيرة من الزمن.

لقد تطرقت المعايير المحاسبية الدولية من خلال المعيار المحاسبي IAS 17 إلى الإيجارات حيث كانت المحاور الرئيسية للمعيار تدور حول ما يلي:

- تحديد السياسات المحاسبية الملائمة للمؤجر والمستأجر.
- تحديد متطلبات الإفصاح اللازمة والمتعلقة بالإيجار التمويلي والإيجار البسيط من قبل كل من المؤجر والمستأجر.
- تحديد كيفية المحاسبة عن الإيجارات من قبل كل من المؤجر والمستأجر.
- التعرف عن عمليات البيع وإعادة الاستئجار.

- وينطبق المعيار المحاسبي الدولي IAS17 على جميع الإيجارات ما عدا اتفاقيات الإيجار المرتبطة بالمعادن، البترول، الغاز الطبيعي، ولا ينطبق كأساس قياس للأصول المؤجرة التالية:<sup>1</sup>
- الممتلكات المستثمرة التي يقوم المؤجر بتزويدها بموجب الإيجار البسيط (التشغيلي).
  - الأصول البيولوجية المشتراة من قبل المستأجر بموجب الإيجار التمويلي.
  - الأصول البيولوجية التي يقوم المؤجر بتزويدها بموجب الإيجار البسيط.

يتم ضبط الممارسة المحاسبية استناداً لإجراءات قانونية، وكان أساس وقواعد تسجيل عناصر الأصول في المؤسسة هو إثبات ملكية هذه الأصول، وعلى العكس من ذلك فإن المعالجة المحاسبية المعتمدة في الدول الأنجلو سكسونية التي تبنت المعايير المحاسبية الدولية لمدة طويلة تقضي بتسجيل عناصر أصولها التي تم اقتناؤها بواسطة قرض الإيجار ضمن عناصر الأصول في ميزانية المؤسسة وتسجيل ديون هذه التثبيات في الدفاتر المحاسبية ضمن الخصوم، وحتى تكون المعلومات المقدمة من طرف المؤسسة لها تمثيل صادق للأحداث والعمليات الاقتصادية، فمن الضروري أن تكون قد قدمت طبقاً لجوهرها وحقيقتها الاقتصادية وليس لشكلها القانوني وأما جوهر العمليات والأحداث متطابقاً مع تلك الظاهرة في شكلها القانوني بالرغم من تزايد عمليات التأجير في السنوات الأخيرة، فقد ظهرت بعض المشاكل المحاسبية عن عقود الإيجار وذلك باختلاف بعض العقود عن مضمونها الاقتصادي، ففي بعض العمليات يكون العقد في مظهره استئجار وفي جوهره شراء بالتقسيط وقد اختلفت آراء خبراء المالية والمحاسبة حول طرق المحاسبة والإفصاح عن هذا النوع من العقود في دفاتر محاسبة المستأجر والمؤجر، وإذا كان هناك تبايناً في وجهات نظر المحاسبين فإن على الهيئات العلمية والمهنية إرساء وتطوير المبادئ المحاسبية في العالم تساوياً هذا التباين من خلال تعدد الدراسات والتغيرات التي طرأت على هذه الدراسات فقد قامت لجنة المعايير المحاسبية الدولية بنشر المعيار المحاسبي الدولي IAS 17 وقد عرف هذا المعيار تعديلاً نهائياً 1997 ثم نهاية 2003 وتم العمل به ابتداء من 01/جانفي/2005.

**2-1-1 أقسام الإيجارات (تصنيف عقد الإيجار):** يتم تصنيف الإيجارات في بداية فترة الإيجار إلى نوعين رئيسيين هما: الإيجار التمويلي والإيجار التشغيلي (البسيط)، وعموماً يتوقف هذا التطبيق على واقع المعاملة التجارية (الصفقة) بدلاً من شكل العقد أو صيغته حيث يصنف عقد الإيجار على أنه عقد إيجار تمويلي إذا كان يحول بشكل جوهري جميع المخاطر والمنافع المتعلقة بالملكية، ويصنف عقد الإيجار على أنه عقد تشغيلي إذا كان لا يحول بشكل جوهري جميع المخاطر والمنافع المتعلقة بالملكية، وتصنف الإيجارات الأخرى كإيجارات بسيطة وسواء كان مسمى الإيجار بسيطاً أو تمويلياً فإن ذلك يعتمد على جوهر عملية الإيجار وحقيقتها وليس على شكلها.

<sup>1</sup> خالد كمال الجعرات، معايير التقارير المالية الدولية 2007، IAS/IFRS؛ مرجع سابق؛ ص 494.



**أولاً: عقد الإيجار التمويلي:** استناداً إلى ما سبق نستطيع القول بأن عقد الإيجار التمويلي هو عقد إيجار يترتب عليه تحويل شبه كلي للمخاطر والمنافع ذات صلة بملكية الأصل إلى المستأجر، مقرون بتحويل الملكية عند انتهاء مدة العقد أو عدم تحويلها وتجدر الإشارة أن عقد الإيجار التمويلي يخضع الى القواعد العامة للعقود من حيث شروط الرضا، وجود المحل والسبب المشروع وينبغي أن يكون مكتوباً، والكتابة شرط للإثبات وليس لصحة تكوين العقد، وكما أن الكتابة في هذا النوع من العقود ضرورية لإتمام عملية النشر والتوثيق التي من شأنها حماية المؤجر وذلك بمنع المستأجر من التصرف أو التنازل عن هذه الأصول أو بيعها للغير، والأمثلة عن الوضعية التي من المفروض أن يؤدي إلى تصنيف عقد إيجار كعقد إيجار تمويل حسب ما جاء في النظام المحاسبي المالي تتمثل فيما يلي:<sup>1</sup>

- ملكية الأصل محولة إلى المستأجر بعد انقضاء مدة الإيجار.
  - وجود خيار شراء الأصل يمنحه المؤجر للمستأجر في نهاية العقد بسعر يقل بصورة كافية عن قيمته الحقيقية في التاريخ الذي يمكن فيه ممارسة حق الخيار.
  - مدة الإيجار تغطي الجزء الأكبر من الحياة الاقتصادية للأصل ذاته إذا لم يكن هناك تحويل للملكية.
  - التقييم المالي لمبالغ أقساط ودفعات الإيجار الدنيا يكافئ تقريباً القيمة السوقية للأصل.
  - الأصول المستأجرة ذات طبيعة خاصة لا يستعملها إلا المستأجر ولا يجوز له إجراء تعديلات كبيرة
- ومن جهة أخرى لا بد من التذكير إلى أن المعيار المحاسبي الدولي **IAS17** وضع مميزات أخرى لعقود الإيجار التمويلي ومن أهمها:
- أن الخسائر الناتجة عن فسخ العقد تكون على حساب المستأجر.
  - الإمكانية الممنوحة للمستأجر بتحديد عقد الإيجار لمدة إضافية بدفع إيجاري أقل بصورة معتبرة عن السعر العادي المعتمد في السوق.

يمكن الإشارة كذلك إلى أن عقود إيجار الأراضي التي لا تؤدي إلى نقل الملكية إلى المستأجر بعد مدة الإيجار، لا يمكن أن تشكل عقود إيجار تمويل، والمدفوعات الأصلية التي يحتمل القيام بها بمقتضى هذه العقود تمثل إيجارات مسبقة (مدرجة في الحسابات مسبقاً) تهلك على مدى عقد الإيجار طبقاً للمنافع المكتسبة.

**ثانياً: عقد الإيجار التشغيلي:** يعتبر الإيجار بسيطاً إذا لم تنطبق عليه الشروط أو الأوضاع التي يتم معها تطبيق الإيجار كتمويلي، وهنا ينظر إلى الإيجار كمصروف من وجهة نظر المستأجر، وكإيراد من وجهة نظر المؤجر.

<sup>1</sup>القرار المؤرخ 2008/07/26، الجريدة الرسمية، 19، السنة 46، الصادرة في 2009/03/25، مرجع سابق.

## 2-1-2 المعالجة المحاسبية لعقود الإيجار:

### أ- المعالجة المحاسبية لعقد إيجار بسيط:

- التسجيل المحاسبي عند المستأجر: يتم الاعتراف بدفعات الإيجار بموجب عقد إيجار كمصروف في بيان الدخل على أساس القسط الثابت على مدى مدة الإيجار.

|     |  |                              |     |     |
|-----|--|------------------------------|-----|-----|
| 613 |  | إيجارات                      | xxx |     |
| 445 |  | الدولة: رسوم على رقم الأعمال | xxx |     |
| 512 |  | البنك                        |     | xxx |

- التسجيل عند المؤجر: تظهر الموجودات الخاضعة لعقود الإيجار البسيط في ميزانية المؤجر حسب طبيعة الأصل، ويتم تسجيل دخل الإيجار على أساس القسط الثابت على مدى مدة عقد الإيجار، كما يتم استهلاك الأصول المؤجرة على أساس يتفق مع سياسة المؤجر الخاصة باهلاك الأصول المماثلة للأصل المؤجر:

|      |  |                          |     |     |
|------|--|--------------------------|-----|-----|
| 512  |  | البنك                    | xxx |     |
| 706  |  | تقديم الخدمات الأخرى     |     | xxx |
| 4457 |  | الدولة: رسم على رقم. TVA |     | xxx |
| 6811 |  | مخصصات الاهتلاكات        | xxx |     |
| 2815 |  | اهتلاك التثبيت المعني    |     | xxx |

- ب- المعالجة المحاسبية لعقد إيجار تمويلي: يدرج في الحسابات كل أصل يكون محل عقد تمويل في تاريخ دخول العقد حيز التنفيذ مع احترام مبدأ تغلب الشكل الاقتصادي على الجانب القانوني
- التسجيل المحاسبي عند المستأجر:

### 1- دخول الأصل تحت مراقبة المستأجر: عند دخول الأصل تحت مراقبة المستأجر، يسجل هذا الأصل:

- في الجانب المدين لحساب التثبيت.

- في الجانب الدائن لحساب ديون عن عقد إيجار تمويل (حساب 167).

### 2- تسديد الأتاوى: عند تسديد الأتاوى المنصوص عليها في العقد:

- يسجل مبلغ الأتاوى في الجانب الدائن لحساب الخزينة.

- بالجانب المدين لحساب الديون عن عقد إيجار التمويل (حساب 167) بالنسبة إلى جزء التسديد للمبلغ الرئيسي من جهة.

- بالجانب المدين لحساب المصاريف المالية بالنسبة إلى جزء الفوائد.

**3- تسجيل الاهتلاكات:** تتم معالجة الأصل عقب إدراجه في الحسابات مثل بقية تثبيات المؤسسة: إهلاك عن مدة الانتفاع، وثبوت خسارة في القيمة عند الاقتضاء.

**4- رفع أو عدم رفع خيار الشراء عند انقضاء العقد:**

- إذا قرّر المستأجر الاحتفاظ بالأصل، كأن يدفع لذلك استحقاقا أخيرا، فإن مبلغ هذا الأخير يجب أن يوافق رصيد حساب الديون عن عقد الإيجار ويأتي تسديد هذا الاستحقاق لتصفية هذا الحساب الخاص بالديون، ويكون التسجيل في اليومية كما يلي:

|     |     |                             |     |     |
|-----|-----|-----------------------------|-----|-----|
| 167 |     | الديون المترتبة على الإيجار | xxx |     |
|     | 512 | البنك                       |     | xxx |

**5- إذا لم يرفع المستأجر خيار الشراء:** إي لم يكن هناك يقين بأن سيصبح المستأجر مالكا للأصل عند نهاية عقد الإيجار فإن الأصل يجب أن يهتك كليا على أقصر مدة لهذا العقد ومدته النفعية، في هذه الحالة فإن الأصل يعود إلى المؤجر ويتم إخراج من أصول المستأجر. وفي هذه الحالة تتم تصفية حساب الديون (167) باعتماد الجانب الدائن لحساب 78 الاسترجاعات عن الخسائر، القيم والتموينات.

|     |     |                                         |     |     |
|-----|-----|-----------------------------------------|-----|-----|
| 167 |     | الديون المترتبة على الإيجار             | xxx |     |
|     | 78  | الاسترجاعات عن الخسائر القيم والتموينات |     | xxx |
| 281 |     | إهلاك التثبيات                          | xxx |     |
|     | 2xx | التثبت محل عقد الإيجار                  |     | xxx |

«إخراج التثبت من الميزانية»

- **التسجيل المحاسبي لدى المؤجر:** يتم بموجب عقد الإيجار التمويلي نقل بشكل جوهري جميع المخاطر والمنافع المرتبطة بالملكية القانونية من قبل المؤجر.

**1- عند المؤجر غير الصانع أو غير الموزع للأصل المؤجر:**

- تظهر قيمة الأصول الموضوعة موضع إيجار تمويل، لدى المؤجر في الأصل ضمن حسابات دائنة (حساب 274) القروض والحسابات الدائنة المترتبة على عقد الإيجار التمويل وليس في حساب تثبيات مادية ولو أحتفظ المؤجر بملكية الأصل على صعيد قانوني، وهكذا فكل أتاوى تستلم تكون محل إدراج في الحسابات لدى المؤجر:

- في الجانب الدائن لحساب المنتجات المالية (ح 736-عائدات الحسابات الدائنة)

- في الجانب الدائن لحساب القرض المعني بالنسبة إلى الجزء من تسديد رأس المال الرئيسي (ح/274) عن طريق الحسم من حساب الخزينة.

## 2- عند المؤجر الصانع أو الموزع للأصل المستأجر:

- يسجل الدين ضمن الحسابات بالمبلغ الذي يساوي القيمة الحقيقية (العادلة) للأصل وفقا للمبادئ المعمول بها من قبل الكيان بالنسبة للمبيعات النهائية (الإثبات المتزامن للدين والمبيعات) وعليه فإن الأرباح والخسائر على المبيعات تسجل في حسابات نتيجة السنة المالية.

- تثبت الأعباء المباشرة التي التزم بها المؤجر من أجل التفاوض على العقد كمصاريف في تاريخ إبرام العقد دون إمكانية تمديد على مدى مدة الإيجار، وبالتالي تعتبر هذه المصاريف مرتبطة بتحقيق الصانع أو الموزع ربحا على المبيعات.

## ج- عقد تمويل بالإيجار:

رفع أو عدم رفع الخيار عند انتهاء العقد:

- إذا احتفظ المستأجر بالأصل وقام بدفع مبلغ الاستحقاق الأخير الموافق لرفع خيار الشراء فإن هذا الدفع يجب أن يوافق لدى المؤجر رصيد حساب الدائن المعني.

- إذا أعاد المستأجر الأصل إلى المؤجر، فإن المؤجر يسجل الأصل المستعاد بمبلغ خيار الشراء غير المرفوع، وهو المبلغ الذي يجب أن يوافق رصيد الدين الدائن الذي يبقى مستحقا من المستأجر ضمن أصوله حسب وجه الاستعمال، إما في المخزونات أو في تثبيته مع إمكانية استخدام هذا الأصل داخل الكيان أو عرضه على أطراف أخرى للإيجار البسيط.

## 2-2 التثبيات في شكل عقود امتياز: تطرق المرسوم التنفيذي المؤرخ في 26/جويلية/2008 إلى شكل

آخر من العقود التي لم يتطرق لها النظام المحاسبي الوطني والذي يسمى بعقد امتياز الخدمة العمومية، وقد عرف النظام المحاسبي المالي عقد امتياز الخدمة بأنه «عقد يستند بموجبه شخص عمومي، وفي غالب الأحيان تكون الدولة هي مانحة هذا الامتياز إلى شخص طبيعي أو شخص معنوي يدعى صاحب الامتياز تنفيذ خدمة عمومية على مسؤوليته لمدة محددة وطويلة على العموم مقابل حق اقتضاء أتاوى من مستعملي الخدمة العمومية»، اعتمدت معالجة التثبيات في شكل امتياز على مبدأ تغلب الجوهر على الشكل في تسجيلها ضمن ذمة المؤسسة، وخير دليل على ذلك التأجير التمويلي الذي سبق لنا التطرق إليه في موضوع سابق، و إن قواعد المحاسبة في مجال امتياز الخدمة العمومية تطبق على العقود التي تمت بصلة إلى الامتياز ويمكن أن نذكر على سبيل المثال عقود الإيجار الزراعية، وتكون المعالجة المحاسبية للتثبيات الممنوحة في شكل امتيازات عمومية الموضوعة موضع الامتياز من جانب مانح الامتياز أو جانب صاحب الامتياز الممنوح له يجعل الحساب تثبيات في شكل امتياز مدينا إلى جانب حقوق مانح الامتياز دائنا، وعند انتهاء فترة الامتياز يكون حساب 229 حقوق مانح الامتياز له قيمة محاسبية صافية للتثبيات

الموضوعة في شكل امتياز، ويتم ترصيده عند إرجاع الأصل إلى مانح الامتياز في مقابل حسابات التثبيت والاهتلاكات المعنية، إن الفرق بين عقد التأجير التمويلي وعقد امتياز الخدمة العمومية، هو أن هذا الأخير لا يتم فيه نقل الملكية من مانح الامتياز إلى صاحب الامتياز.

**2-3 ضرائب الدخل المؤجلة:** تعتبر ضرائب الدخل من المواضيع الهامة التي تتم تنظيم أمورها المحاسبية في كثير من الأحيان بموجب تشريعات وطنية، حيث تعتبر من الأمور السيادية المتعلقة بالدول والحكومات لعل الاهتمام بالضريبة في علم المحاسبة لا يقتصر فقط على تخصيص معيار محاسبي لها، بل كذلك وجود فرع من فروع علم المحاسبة الذي يسمى بالمحاسبة الضريبية والذي يختص بالمعالجات والمشاكل المرتبطة بتحديد الوعاء الضريبي، وكذلك تعتبر ضريبة الدخل أحد البنود الرئيسية التي يجب عرضها ضمن قائمة الدخل أو قائمة حساب النتائج، تماشياً مع النظام المحاسبي المالي ومع معايير الإبلاغ المالي الدولي يتوجب على المؤسسات أن تفصح في قوائمها المالية عن معلومات متعلقة بكيفية التقارب بين النتيجة المحاسبية والنتيجة الجبائية، فتحدد قيمة النتيجة الجبائية يتطلب إعداد جدول تفصيلي يبين عملية المرور من النتيجة المحاسبية إلى النتيجة الجبائية وهذا ما يؤدي إلى الفصل بين النتيجتين وفقاً للقواعد الجبائية وعلى أساسها يتم حساب الضريبة المستحقة على الأرباح.<sup>1</sup> إن سبب الاختلافات السائدة بين المبادئ والمعايير المحاسبية المتعارف عليها، وقوانين الضرائب المطبقة هو أن المبلغ (الدخل) الخاضع للضريبة في فترة مالية معينة يختلف عن الدخل المحاسبي أو دخل ما قبل الضريبة لنفس الفترة، ومن ثم فإن قيمة ضريبة الدخل التي تحدد بناء على الدخل الخاضع للضريبة، والمحدد حسب أحكام التشريع الضريبي للدولة، سوف تختلف عن مبلغ الضريبة الذي يتحدد بناء على الدخل المحاسبي المحدد وفقاً لقواعد ومعايير المحاسبة المتعارف عليها ونظراً لأن ضريبة الدخل تعتبر من عناصر المصروفات المتعلقة بالنشاط الاقتصادي للمؤسسة، الواجب إدراجها في القوائم المالية المعدة عن الفترة التي تستحق فيها هذه الضرائب، فقد قام اتجاهان من المختصين في مجال المالي والمحاسبي باقتراح تحديد مبلغ ضريبة الدخل الواجب تحميله في الكشوفات المالية، الاتجاه الأول يرى أن يتم تحديد مبلغ الضريبة بناء على قواعد وأحكام التشريع الضريبي التي تطبقه الدولة، أي أن يتساوى مبلغ الضريبة المحتمل في ميزانية المؤسسة مع الضرائب الواجبة الدفع خلال الفترة، أما الاتجاه الثاني فيرى أن مبلغ الضريبة المحمل في الميزانية لا يجب أن يتحدد في ضوء قواعد وأحكام التشريع الضريبي لدولة فقط، وإنما يجب أن يأخذ بعين الاعتبار جميع الأحداث الاقتصادية التي وقعت خلال السنة المالية، والتي نتجت عنها المصروفات والإيرادات التي تم الاعتراف بها في القوائم المالية ومن ثم يجب الأخذ في الاعتبار الآثار الضريبية للاختلافات بين الدخل المحاسبي والدخل الخاضع للضريبة، خاصة الاختلافات المؤقتة أو الفروق الزمنية، وإظهار هذه الآثار في شكل ضرائب مؤجلة Impôt Différé واجبة الدفع أو الاسترداد مستقبلاً.

<sup>1</sup> Bernard Rafournier, **Les normes comptables internationales IAS/IFRS**, Collection – Gestion Série politique générale financière et marketing 2eme EDIT, 2005, Paris, P07.

لقد تطرق مجلس معايير المحاسبة الدولية IASB إلى موضوع الضرائب على الدخل من خلال المعيار المحاسبي IAS12 الذي يهدف إلى توحيد المعالجات المحاسبية فيما يتعلق بأصول والتزامات الضريبة المؤجلة وكيفية الاعتراف بالضريبة كمصروف، وقد تضمن هذا المعيار بعض الطرق والمناهج يمكن الاسترشاد بها في إصدار القوانين الضريبية الوطنية، وهذه العلاقة المتبادلة بين المعايير المحاسبية الدولية والقوانين الضريبية الوطنية هي علاقة ضرورية ومستمرة بهدف إيجاد ملائمة بينهما، وتدور المحاور الرئيسية لهذا المعيار حول الأمور التالية:

- التعرف على قواعد الاعتراف بالضريبة سواء كانت ضريبة الدخل على الفترة الحالية أو كانت التزامات أو أصول ضريبة مؤجلة.
- تحديد طرق الاعتراف بأصول والالتزامات الضريبية.

**2-3-1 مفهوم ضريبة الدخل المؤجلة:** قبل التطرق إلى مفهوم الضريبة المؤجلة يجب التعرف أولاً على ماهية الصفة «المؤجلة» يمكن تعريف الصفة المؤجلة على أنها «الجزء من ضريبة الدخل المستحقة خلال السنة والمؤجل دفعها لفترات لاحقة، وكذلك بالجزء من ضريبة الدخل المدفوعة خلال فترة ما والمؤجل استحقاقها لفترات لاحقة، وبناء على ما سبق يمكن وضع تعريف مبسط لضريبة الدخل المؤجلة على أنها ذلك الجزء من ضريبة الدخل المستحقة والمؤجل دفعها لفترات لاحقة وكذا الجزء من الضريبة المدفوعة والمؤجل استحقاقها لفترات لاحقة.

تناول النظام المحاسبي المالي موضوع الضرائب المؤجلة من خلال القرار المؤرخ في 26 جويلية 2008 وقد قام بتعريف الضرائب المؤجلة على أنها «عبارة عن مبلغ ضريبة على الأرباح قابل للدفع (ضرائب مؤجلة خصوم) أو قابل للتحصيل (ضرائب مؤجلة-أصول) خلال سنوات مالية مستقبلية تسجل في الميزانية وفي حساب النتائج وهذه الضرائب ناجمة عن:

- اختلال زمني بين الإثبات المحاسبي لمنتوج أو عبء ما، وأخذهما في الحسبان ضمن النتيجة الجبائية لسنة مالية لاحقة في مستقبل متوقع.
- عجز جبائي أو قروض ضريبة قابل للتأجيل إذا كانت نسبتها إلى أرباح جبائية أو ضرائب مستقبلية محتملة في مستقبل منظور.
- ترتيبات، وإقصاء، وإعادة معالجة تمت في إطار كشوف مالية مدمجة.

وعند نهاية السنة المالية، تدرج الضرائب المؤجلة (أصل، خصم) في الحسابات بالنسبة إلى كل الفوارق الزمنية إذا كانت هذه الفوارق يحتمل أن يترتب عليها لاحقاً عبء أو منتوج ضريبي كما تحدد الضرائب المؤجلة عند نهاية الدورة المحاسبية أو تراجع على أساس التنظيم الجبائي المعمول به في تاريخ الإقفال من السنة المالية التي ينجز الأصل خلالها، أو يسوى الخصم الجبائي دون حساب التحيين.

**2-3-2 الفروقات الدائمة أو الثابتة:** تعتبر الاختلافات الدائمة بين الدخل المحاسبي والدخل الخاضع للضريبة بأنها الاختلافات التي تنشأ في فترة مالية معينة، وتنتج هذه الفروقات الزمنية بسبب بعض الأنواع من الإيرادات التي تعفى من الاقتطاع الضريبي، بالإضافة إلى بعض الأنواع من المصاريف التي لا تعتبر قابلة للخصم طبقاً لأغراض الضريبة.<sup>1</sup>

**2-3-3 الالتزامات الضريبية المؤجلة:** يعبر التزام الضريبة المؤجلة عن الزيادة عن الضرائب المستحقة في السنوات المستقبلية نتيجة للفروق المؤقتة الخاضعة للضريبة والتي توجد في نهاية السنة المالية.<sup>2</sup>

**2-3-4 الأصول الضريبية المؤجلة:** هي قيمة الضرائب التي يستحق استردادها في الفترات المستقبلية وتتمثل في:<sup>3</sup>

- الفروق المؤقتة القابلة للخصم من الربح الضريبي في الفترات المستقبلية.
- الخسائر الضريبية غيراً لمستخدمة والمرحلة لفترات قادمة.
- الخصم الضريبي غير المستخدم والمرحل لفترات قادمة.

**2-3-5 الفروقات المؤقتة:** هي الفروقات بين القيمة الدفترية للأصول أو الالتزامات في الميزانية والأساس الضريبي للأصول والالتزامات وتنقسم إلى:

- **فروق مؤقتة خاضعة للضريبة:** هذه الفروقات التي سوف تترتب عليها أرباح خاضعة للضريبة في تحديد الربح أو الخسارة الضريبية في الفترات المستقبلية عندما يتم استرجاع أو تسوية (تسديد) القيمة الدفترية للأصل أو الالتزام.
- **فروق مؤقتة قابلة للطرح:** وهي عبارة عن فروق مؤقتة والتي سوف يترتب عليها خصومات تخفض مقدار الربح أو الخسارة الضريبية في الفترات المستقبلية عندما يتم استرجاع أو تسوية القيمة الدفترية للأصل أو الالتزام.

**2-4 الأدوات المالية:** ظهرت الأدوات المالية لغرض تلبية حاجات المستثمرين من خلال عمليات التبادل التي تتم على هذه الأدوات، حيث تباع هذه الأدوات وتشتري من قبل الكثير من الأفراد والمؤسسات، لذلك يمكن اعتبارها سلفاً شأنها في ذلك شأن أي سلعة أخرى، إلا أن لها خصوصية باعتبارها أداة استثمارية.

<sup>1</sup> أمين السيد احمد لطفي، نظرية المحاسبة، تحليل وتقييم الحوافز والاعفاءات الضريبية مع مدخل لقياس عوائدها وتكاليفها، دار النهضة، مصر، 1997، ص 84.

<sup>2</sup> دونالد كيسو، جيري ونجانت، المحاسبة المتوسطة، "تعريب حمد حامد حجاج"، الجزء الثاني، الطبعة العربية الثانية، دار المريخ، مصر، 2008، ص 987.

<sup>3</sup> دونالد كيسو، جيري ونجانت، المرجع السابق، ص 988.

لم يعالج النظام المحاسبي المالي إلا بصفة ملخصة المجال المتعلق بالأدوات المالية، إلا أنّ المعايير المحاسبية الدولية عالجت الأصول المالية بشكل واسع جداً، أكثر من ثلاث معايير دولية، وهذا راجع بسبب اهتمام هذه المعايير بالأسواق المالية حيث فصلت في الأدوات المالية من حيث الاعتراف والتقييم إلى غاية الإفصاح من أجل تقديم معلومات مالية موثوق بها تساعد على اتخاذ القرارات من قبل مختلف المستخدمين للقوائم المالية.

**2-4-1 مفهوم الأدوات المالية:** تناولت معايير المحاسبة الدولية الأدوات المالية في ثلاث معايير منها الذي صدر عن لجنة معايير المحاسبة الدولية IASC والآخر صدر عن مجلس معايير المحاسبة الدولية IASB الذي خلق لجنة معايير المحاسبة الدولية وهي كالتالي:

- **معياري المحاسبي الدولي IAS32 :** الأدوات المالية-العرض:- يهدف هذا المعيار إلى وضع مبادئ لعرض الأدوات المالية كالالتزامات أو أدوات حقوق الملكية ولإجراء المقاصة بين الأصول المالية والالتزامات المالية، كما يهدف كذلك إلى مساعدة مستعملي القوائم المالية لفهم أهمية الأدوات المالية في تحديد الوضعية المالية للمنشآت وآثارها على مستوى نجاحاتها وتدفقات خزيرتها، وأهم ما جاء في هذا المعيار:

- تقييم الأدوات المالية،
- تصنيفها إلى أموال خاصة وديون،
- تصنيف الفوائد والأرباح الموزعة الناتجة عنها والأرباح والخسائر الكامنة فيها،
- المقارنة بين الأصول والخصوم المالية،
- **معياري المحاسبة الدولي IAS39 :** الأدوات المالية -الاعتراف والقياس:- إن هدف هذا المعيار هو وضع مبادئ للاعتراف والقياس للأصول المالية والتزامات المالية، وكذلك بعض العقود لشراء أو بيع بعض البنود غير المالية.
- **المعيار الدولي للتقارير المالية IFRS 07 :** الأدوات المالية-الإفصاحات:- ويهدف هذا المعيار إلى الطلب من المنشآت تقديم إفصاحات في بياناتها المالية تمكن المستخدمين من تقديم الأدوات المالية بالنسبة لبيان مركزها المالي وكذلك أدائها، وتقديم معلومات حول طبيعة ومدى المخاطر الناشئة عن الأدوات المالية التي تكون المنشأة معرضة لها خلال الفترة، والإفصاح عن كيفية قيام المنشأة بإدارة وتسيير مخاطرها.

استناداً إلى المعايير السابقة يمكن تعريف الأدوات المالية، بأنها تعبر عن عقد يؤدي في نفس الوقت إلى نشوء أصل مالي عند منشأة ونشوء خصم مالي أو أداة أموال خاصة عند منشأة أخرى.



ويمكن تعريف الأدوات المالية بأنها عقد يؤدي إلى:

- إما إلى ظهور حق في الحصول على تدفقات مالية أو أصول مالية أخرى أو مبادلة أدوات مالية مع الغير في ظروف ملائمة أو أداة أموال خاصة لمنشأة أخرى، وهي حالة الأصول المالية.
  - إما إلى ظهور التزام بتسليم تدفقات مالية أو أصول مالية أخرى أو مبادلة أدوات مالية مع الغير في شروط غير ملائمة، وهي حالة الخصوم المالية.
- وقد عرف النظام المحاسبي المالي الأدوات المالية بأنها «عقد تترتب عليه في آن واحد أصول مالية لكيان ما وخصوم مالية أو أداة رؤوس أموال خاصة لكيان آخر» كما عرّف أيضا الأصول المالية على أنها «تلك الأصول المالية المملوكة لأي كيان من الكيانات، والتي يتم إدراجها في الحسابات تبعا لنفعيتها وللدواعي التي كانت سائدة عند اقتنائها أو عند تغيير لوجهتها».

**2-4-2 تصنيف الأدوات المالية:** يمكن تصنيف الأدوات التقليدية بعدة طرق، فمن حيث ماهيتها تصنف إلى أدوات مالية تمثل ملكية وهي الأسهم العادية أدوات مالية تمثل مديونية وهي السندات، أما الأسهم الممتازة فيمكن اعتبارها خليطا من الأسهم العادية والسندات وإن كانت تصنف ضمن الأدوات المالية التي تمثل ملكية.

يمكن أن نحصر الأدوات المالية في ما يلي:<sup>1</sup>

#### جدول رقم 01 تصنيف الأدوات المالية حسب موقعها من الميزانية

| الأصول ACTIF                    | الخصوم PASSIF                    |
|---------------------------------|----------------------------------|
| - التثبيات المالية:             | - أموال خاصة:                    |
| - سندات المساهمة (غير المجمعة). | - ديون مالية طويلة وقصيرة الأجل: |
| - سندات مثبتة لنشاط المحفظة.    | - القروض السندية.                |
| - حقوق مثبتة مرتبطة.            | - القروض البنكية.                |
| - الإقراض.                      | - قروض الجزئية.                  |
| - الزبائن.                      | - ديون الموردين.                 |
| ✓ - حقوق أخرى.                  | - ديون أخرى.                     |

Source : Pascal Barneto, Les normes IAS/IFRS, EDIT, Dunod, Paris, 2004, P24.

<sup>1</sup> Pascal Barnetto, Pierre Gruson, **Instruments Financières et IFRS**, ED-DUNOD, Paris, 2007, P12.

تطرق المعيار المحاسبي الدولي IAS 39 إلى تصنيف الأدوات المالية إلى ثلاثة تصنيفات هي:<sup>1</sup>

أ- **التصنيف كإلزام أو حق ملكية:** حيث برز المعيار IAS 39 المتعلق بالأدوات المالية: العرض، كيفية تصنيف هذه الأدوات كأصول أو التزامات حسب ما يلي:

- إذا كانت عبارة عن منافع اقتصادية مستقبلية متوقعة سيتم تدفقها إلى الكيان فإنه يتم تصنيفها كأصول.
- إذا تطلب إطفائها أي التضحية بمنافع اقتصادية مملوكة من قبل الكيان، فإنه يتم تصنيفها كالتزامات

ب- **تصنيف الأصول المالية:** يتطلب المعيار IAS 39 تصنيف الأصول المالية في إحدى المجموعات التالية:

- الأصول المالية بالقيمة العادلة من خلال الربح أو الخسارة وهي الاستثمارات المالية المقتناة للمتاجرة.
- الأصول المالية المتاحة للبيع.
- القروض والحسابات المدنية.
- الاستثمارات المقتناة لحين الاستحقاق.

ج- **تصنيف الالتزامات المالية:** لقد تطرق المعيار المحاسبي المالي IAS 39 لصنفين من الالتزامات المالية:

- الالتزامات المالية بالقيمة العادلة من خلال الربح أو الخسارة.
- أي التزامات مالية أخرى مقاسه بالتكلفة المطفأة باستخدام أسلوب الفائدة الفعال، أما مجموعة الالتزامات التي يتم تقييمها بالقيمة العادلة من خلال الربح أو الخسارة فتتكون من مجموعتين فرعيتين:

- **المحددة:** وهي التزامات مالية تشخص بواسطة المنشأة كالتزامات مقيمة بالقيمة العادلة من خلال الربح أو الخسارة عند الاعتراف المبدئي.
- **المقتناة للمتاجرة:** وهي تلك الالتزامات المصنفة كمقتناة للمتاجرة كالتزامات الناشئة عن الأوراق المالية المقتناة للبيع السريع.

كما صنف النظام المحاسبي المالي الأدوات المالية إلى أربعة تصنيفات هي:

- سندات المساهمة والحسابات الدائنة الملحقة التي يعد امتلاكها الدائم مفيدا لنشاط الكيان.
- السندات المثبتة لنشاط المحفظة الموجهة لكي توفر للكيان على المدى الطويل مردودية، لكنها لا تسمح لأصحابها التدخل في تسيير الكيانات التي تمت الحيازة على سنداتها.

<sup>1</sup> خالد كمال الجعرات، **معايير التقارير المالية الدولية 2007، IAS/IFRS؛** مرجع سابق، ص 277.

- السندات المثبتة الأخرى التي تمثل أقساط رأس المال أو التوظيفات طويلة الأجل التي يمكن للكيان الاحتفاظ بها حتى حلول أجل استحقاقها، أو ينوي الاحتفاظ أو تعيين عليه ذلك.
- القروض والحسابات الدائنة التي يصدرها الكيان ولا ينوي أو لا يسعه القيام ببيعها في الأجل القصير، وكذا الحسابات الدائنة لدى الزبائن، وغيرها من الحسابات الدائنة للاستغلال لأكثر من اثني عشر شهرا أو القروض التي تزيد عن اثني عشر شهرا والمقدمة لأطراف أخرى.

**2-5 متطلبات الإفصاح عن الأدوات المالية:** إن الهدف من الإفصاح هو توفير معلومات تساعد المستثمرين على حسن فهم أهمية الأدوات المالية للمركز المالي للمنشأة أو أداؤها وتدفقاتها النقدية والمساعدة على تقدير مبالغ وتوقيت ودرجة التأكد من التدفقات النقدية المستقبلية المرتبطة بتلك الأدوات المالية، وتقديم بعض المنشآت بتوفير هذه المعلومات ضمن تعليق يرفق بالقوائم المالية بدلا من أن يكون كجزء من القوائم المالية ،وقد تطرق مجلس معايير المحاسبة الدولية موضوع الإفصاح عن الأدوات المالية من خلال المعيار IAS39 الذي تم تخصيصه فقط للإفصاح المتعلق بالمخاطر الناتجة عن التعامل بالأدوات المالية، وهو بذلك يلغي كافة البنود المتعلقة بالإفصاح من المعيار IAS39 «الأدوات المالية-الإفصاح والعرض». ويأتي تركيز المعيار IFRS 7 على الإفصاحات عن المخاطر المتعلقة بالأدوات المالية كمخاطر الائتمان ومخاطر السيولة ومخاطر السوق نظرا للتوسع الكبير في التعامل بالأدوات المالية، وما تشكله هذه الإفصاحات سواء كانت كمية أو نوعية من زيادة المعلومات عن الأدوات المالية ووضوحها والتي تمكن المستثمرين من اتخاذ القرارات المناسبة، خاصة بعد ظهور مشاكل ناتجة عن عدم توفير المعلومات الكافية التي يتم الإفصاح عنها والمتعلقة بالأدوات المالية للتعامل مع المخاطر المحيطة بها.

**2-5-1 متطلبات الإفصاح بموجب المعيار IFRS7:** يجبر المعيار المحاسب IFRS7 المنشأة على تجميع أدواتها المالية في فئات مماثلة (الأصول والالتزامات المالية وحقوق الملكية) والإفصاح على مستوى الفئة عن المعلومات التالية:

- الإفصاح عن طبيعة ومقادير التدفقات النقدية وظروف عدم التأكد المحيطة بهذه الأدوات المالية.
- أسس الاعتراف والقياس والسياسات المحاسبية المختلفة (للأدوات المالية) بما في ذلك آلية تجديد القيم العادلة لهذه الأدوات.

كما أن هناك مجموعتين أخريين من الإفصاحات المطلوبة بموجب المعيار IFRS7 هما:

- معلومات عن أهمية الأدوات المالية.

- معلومات عن طبيعة ونطاق المخاطر التي تظهر بسبب الأدوات المالية الناتجة عن التعامل بالأدوات المالية في تاريخ الإبلاغ المالي، ويشمل ذلك ما يلي:<sup>1</sup>
- ✓ **الإفصاحات النوعية:** هي التي تتضمن معلومات غير كمية عن الأدوات المالية والمخاطر المتعلقة بها، وتتضمن هذه الإفصاحات على ما يلي:
  - التعرض للمخاطر لكل نوع من الأدوات المالية.
  - أهداف المنشأة وسياساتها وإجراءاتها لإدارة هذه المخاطر.
- ✓ **الإفصاحات الكمية:** توفر هذه الإفصاحات المنشأة عن مدى تعرضها للمخاطر وتتضمن ما يلي:
  - ملخصاً لبيانات كمية عن التعرض لكل نوع من أنواع المخاطر في تاريخ الإبلاغ.
  - تركز المخاطر سواء كان ذلك على أساس جغرافي أو على زبائن معينين أو أسواق معينة، ويرتبط بذلك بسياسة التنويع.
- 2-5-2 الاخطار الناجمة عن التعامل بالأدوات المالية:** يوفر الإفصاح معلومات تساعد مستخدمي القوائم المالية في تقدير مدى المخاطر المرتبطة بالأدوات المعترف بها وغير المعترف بها ومن أهمها:
  - ✓ **مخاطر السعر:** وهناك ثلاثة أنواع من هذه المخاطر:
    - **مخاطرة العملة:** وتمثل مخاطر تقلب قيمة الاداة المالية نتيجة للتغيرات في اسعار تبادل العملات الاجنبية.
    - **مخاطر معدل الفائدة:** وهي عبارة عن مخاطرة تقلبات الاداة المالية نتيجة للتغيرات في معدل الفائدة في السوق المالي.
    - **مخاطرة السوق:** وهي عبارة عن مخاطرة تقلبات الاداة المالية نتيجة للتغيرات في اسعار السوق سواء كانت سبب التغيرات تخص ورقة مالية معينة، او عوامل تؤثر على كافة الادوات المالية المتداولة في السوق.
  - ✓ **مخاطرة الائتمان:** وهي المخاطر التي تتعلق بإخفاق أحد أطراف الادارة المالية في الوفاء بالتزاماته مسبباً بذلك خسارة مالية للطرف الآخر.
  - ✓ **مخاطرة السيولة:** وهي عبارة عن مخاطرة تعرض المنشأة الى صعوبات في الحصول على التدفقات اللازمة من الاموال لمقابلة الالتزامات المرتبطة بالأدوات المالية، وقد تنتج مخاطرة السيولة من عدم القدرة على بيع أصل مالي بسرعة بسعر مقارب لقيمتة العادلة.

<sup>1</sup> خالد كمال الجعرات، **معايير التقارير المالية الدولية 2007 ، IAS/IFRS**، مرجع سابق، ص 306.

✓ **مخاطرة التدفق النقدي:** وهي عبارة عن مخاطرة تقلب مبلغ التدفقات النقدية المستقبلية المرتبطة بادة مالية نقدية، فمثلا في حالة اداة دين كان معدل فائدة متغير (عائم) ينتج عن هذه التقلبات تغيير في معدل الفائدة الفعلي للأداة المالية دون حدوث تغيير مقابل في القيمة الحقيقية.

**3 - مقارنة بين النظام المحاسبي المالي ومعايير المحاسبة الدولية:** تقوم الكثير من المنشآت بإعداد وعرض البيانات المالية والمحاسبية للمستخدمين (داخليين وخارجيين)، وقد تظهر تلك البيانات متشابهة بين دولة وأخرى، إلا أن هناك اختلافات بينهما، قد تعود هذه الاختلافات إلى اختلاف الظروف الاقتصادية والاجتماعية والقانونية من دولة إلى أخرى تأخذ في اعتبارها مختلف الأطراف المستخدمة للبيانات المالية عند وضع متطلبات إعداد بياناتها المالية المحلية، وقد عملت لجنة معايير المحاسبة الدولية جاهدة على تقليص نطاق تلك الاختلافات والسعي إلى إحداث نوع من التوافق والتنسيق بين التشريعات والمعايير المحاسبية وكذا الإجراءات المتعلقة بإعداد وعرض البيانات المالية.

سنحاول من خلال هذه الفقرة إبراز أهم أوجه التشابه وأوجه الاختلاف بين النظام المحاسبي المالي ومعايير الإبلاغ المالي الدولي، من جانب الأهداف والفروض والمبادئ الأساسية من خلال الجدول رقم 03 ، كما سنتناول مقارنة الطرق والأساليب المستخدمة في القياس لبعض بنود الميزانية حسب النظامين (IAS/IFRS-SCF).

### جدول رقم 02 مقارنة بين النظام المحاسبي المالي ومعايير المحاسبة الدولية

#### 3-1 المقارنة من جانب الإطار المفاهيمي:

| عناصر المقارنة       | الإطار التصوري حسب SCF                                                                                                                                                                                                                                                                              | الإطار التصوري حسب IAS/IFRS                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                    |
|----------------------|-----------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|----------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|
| أهداف الإطار التصوري | إن الهدف من SCF هو تقديم إطار مفاهيمي يخدم أساسا المساهمين، ثم بعد ذلك الأطراف الأخرى، مثل البنوك، الزبائن، الضرائب. تتمثل هذه الأهداف على النحو التالي:<br>- تطوير المعايير.<br>- تحضير الكشوف المالية.<br>- تفسير المستعملين للمعلومات المتضمنة في القوائم المالية المعدة وفق المعايير المحاسبية. | إن أهداف الإطار التصوري حسب IAS/IFRS أكثر وضوحا من الإطار الذي جاء به SCF ، لقد أعتبر معدو التصوري ل FASB أن إعداد القوائم المالية تهدف إلى إعطاء معلومات مفيدة في عملية اتخاذ القرار الاقتصادي، وينبغي أن تكون نافعة لتشكيلة واسعة من المستعملين المحتملين، يمكن تلخيص هذه الأهداف فيما يلي:<br>- إصدار مجموعة وحيدة من المعايير المحاسبية.<br>- تأمين إمكانية مقارنة المعلومات المالية، فمن المستحيل إجراء المقارنة إذا كانت المعايير المحاسبية غير متطابقة. |

|                                                       |                                                                                                             |
|-------------------------------------------------------|-------------------------------------------------------------------------------------------------------------|
| إبداء الرأي حول مدى مطابقة القوائم المالية للمعايير . | - العمل على التنسيق بين الأنظمة المحاسبية، القواعد والإجراءات المحاسبية المرتبطة بإعداد وعرض الكشف المالية. |
|                                                       | ✓ اعتبار أن البيانات المقدمة من طرف المنشأة للمستثمرين تعكس الواقع الاقتصادي بصورة دقيقة وشفافة.            |

إن ما يمكن استنتاجه من خلال ما سبق أن هناك توافقاً في الإطار العام لإعداد التقارير المالية الذي أصدر النظام المحاسبي المالي مع الإطار العام التصوري الذي أصدرته لجنة معايير المحاسبية الدولية من حيث المحتوى في تحديد أهداف المحاسبة المالية.

### 3-2 المقارنة من جانب الفروض والمبادئ المحاسبية:

#### أولاً: الفروض الأساسية:

| عناصر المقارنة   | الإطار التصوري حسب SCF                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                | الإطار التصوري حسب IAS/IFRS                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                    |
|------------------|-----------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|--------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|
| الفروض الأساسية. | تضبط القوائم المالية للكيان على أساس الفرضيتين الأساسيتين التاليتين :<br>- محاسبة الالتزام: تتم محاسبة آثار المعاملات والأحداث على أساس محاسبة الالتزام عند حدوث هذه المعاملات وتعرض في القوائم المالية للدورة التي ترتبط بها.<br>أساس الاستغلال: تعد القوائم المالية على أساس استمرارية الاستغلال، بافتراض مزولة الكيان لنشاطاته في مستقبل متوقع إلا إذا طرأت أحداث أو قرارات قبل تاريخ نشر الحسابات كالتصفية مثلاً. | حسب IASB هي الفروض التي يتم إعداد القوائم المالية بموجبها وتتمثل في الفرضيتين التاليتين :<br>- أساس الاستحقاق: طبقاً لهذا المبدأ فإنه يتم الاعتراف بآثار العمليات والأحداث الأخرى عند حدوثها وليس عند دفع النقدية مقابل هذه الأحداث والعمليات، كما يتم إثباتها بالدفاتر المحاسبية والتقارير عنها بالبيانات المالية للفترة التي تخصها.<br>✓ أساس الاستغلال: افتراض المنشأة مستمرة في نشاطاتها وسوف تستمر في أنشطتها في المستقبل المنظور. استمرارية الاستغلال وفق معايير المحاسبة الدولية معناه أنه لا توجد لدى المنشأة النية وليست بحاجة لتصفية أنشطتها أو تقليصها بدرجة كبيرة. |
| عناصر المقارنة   | الإطار التصوري حسب SCF                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                | الإطار التصوري حسب IAS/IFRS                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                    |

|                                                                                                                                                                                                                                                                                   |                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                  |  |
|-----------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|----------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|--|
| <p>المبادئ الأساسية</p> <p>لقد تطرق الإطار التصوري لمجلس معايير المحاسبة المالية إلى المبادئ المحاسبية من خلال إعداد وعرض القوائم المالية.</p>                                                                                                                                    | <p>يتم إعداد وعرض القوائم المالية على أساس: (1) مبدأ الأهمية النسبية، استقلالية الدورات، الحيطة والحذر، الثبات، التكلفة التاريخية، عدم المقاصة، أسبقية الواقع الاقتصادي على الشكل القانوني.</p> <p>لقد حددت المادة 11 من المرسوم ال تنفيذي 08-156 على.</p>                                                                                                                                                                                                                       |  |
| <p>مبدأ الأهمية النسبية.</p> <p>حسب المعايير المحاسبية الدولية تعتبر المعلومات هامة نسبيا إذا كان تحريفها أو حذفها له تأثير على القرارات الاقتصادية التي يتخذها المستخدمون لهذه البيانات.</p>                                                                                     | <p>- أنه لا بد أن تظهر القوائم المالية كل معلومة مهمة يمكن أن تؤثر في حكم مستعملها اتجاه الكيان.</p> <p>✓ يمكن ألا تطبق المعايير المحاسبية على العناصر قليلة الأهمية.</p>                                                                                                                                                                                                                                                                                                        |  |
| <p>مبدأ استقلالية السنوات.</p> <p>يتم إثبات العمليات والأحداث الاقتصادية في محاسبة المؤسسة والتقرير عنها بالبيانات المالية للفترة التي تخصها (استقلالية السنوات المالية).</p>                                                                                                     | <p>تكون نتيجة كل سنة مالية مستقلة عن السنة التي تسبقها وعن السنة التي تليها وبذلك يتم ربط الأحداث بالسنة المالية المقفلة إذا كانت لها صلة مباشرة مع وضعية قائمة عند تاريخ إقفال حسابات السنة المالية، ولا يتم إجراء أية تسوية إذا طرأ حادث بعد تاريخ إقفال السنة المالية وكان لا يؤثر على وضعية الأصول أو الخصوم الخاصة بالفترة السابقة، ويجب أن تكون الأحداث المؤثرة على قرارات مستعملي القوائم المالية موضوع إعلام في الملحق وفقا للمادة 12-13 من المرسوم التنفيذي 08/156.</p> |  |
| <p>مبدأ الحيطة والحذر.</p> <p>حسب المعيار المحاسبي الدولي AS37 الذي حث على عدم المبالغة في تقدير قيم الموجودات، أو الدخل أو تفريط في تقدير قيم المصروفات، كما يجب مراعاة ألا يؤدي تطبيق هذا المبدأ إلى خلق احتياطات سرية أو مخصصات بأكثر مما يجب أو التضخم المتعمد للمصروفات.</p> | <p>- يجب أن تستجيب المحاسبة لمبدأ الحيطة والحذر الذي يؤدي إلى تقدير معقول للواقع في ظروف الشك قصد تفادي خطر تحول شكوك موجودة إلى المستقبل من شأنها أن تنقل بالديون ممتلكات الكيان أو نتائجها (المادة 14 من م ت 08/158).</p> <p>- يجب ألا يؤدي تطبيق هذا المبدأ إلى احتياطات خفية أو مخصصات لمؤونات مبالغ فيها.</p>                                                                                                                                                               |  |

|                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                            |                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                          |                                                                                                |
|------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|------------------------------------------------------------------------------------------------|
| <p>حتى تكون المعلومات المالية قابلة للمقارنة خلال الفترات المتعاقبة، يجب أن تتميز بثبات طرق وقواعد العرض من سنة لأخرى، وبإمكان الخروج عن هذا المبدأ في حالة البحث عن معلومات أفضل لمستعملي البيانات المالية بشرط تطبيق الطرق المحاسبية على الفترات السابقة) بأثر رجعي (للتزام بعملية المقارنة للمعلومات المالية، مع الإشارة إلى ذلك ضمن الملحق (IAS8).</p> | <p>- يقضي انسجام المعلومات المحاسبية وقابلية مقارنتها خلال الفترات المتعاقبة دوام تطبيق القواعد والطرق المتعلقة بتقييم العناصر وعرض المعلومات.</p> <p>- لا يبرر أي استثناء عن مبدأ ثبات الطرق إلا بالبحث عن معلومة أفضل أو تغير في التنظيم، بالإشارة إلى أسباب ذلك (الاستثناءات) ضمن ملحق القوائم المالية (المادة 15 من م ت 08-158).</p> | <p>مبدأ ديمومة الطرق (الثبات).</p>                                                             |
| <p>يعتبر أساس التكلفة التاريخية أكثر شيوعاً في الاستخدام من جانب الكيانات لغرض إعداد البيانات المالية، حيث يمكن دمج هذا الأساس مع أسس القياس الأخرى، فتقييم المخزونات تظهر عادة بالتكلفة أو صافي القيمة البيعية أيهما أقل. كما يمكن إظهار الأدوات المالية بالقيمة العادلة.</p>                                                                             | <p>تقيد في المحاسبة عناصر بنود الميزانية وتعرض في القوائم المالية بتكلفتها التاريخية.</p> <p>كما يمكن إظهار الأصول المالية والأصول البيولوجية بالقيمة الحقيقية (العادلة) (حسب المادة 16 من م ت 08/156).</p>                                                                                                                              | <p>مبدأ التكلفة التاريخية.</p>                                                                 |
| <p>لم يرد نص في الإطار التصوري حسب IAS/IFRS يتطابق مع هذا المبدأ.</p> <p>لكي تمثل المعلومات بصدق العمليات والأحداث التي تمثلها، فإنه من الضروري المحاسبة علن تلك العمليات والأحداث طبقاً لواقعها الاقتصادي، وليس لشكلها القانوني.</p>                                                                                                                      | <p>يجب أن تكون الميزانية الافتتاحية لسنة مالية مطابقة لميزانية إقفال السنة المالية السابقة (المادة 17 من م ت 08/156).</p> <p>تقيد العمليات في المحاسبة وتعرض ضمن القوائم المالية طبقاً لطبيعتها وواقعها المالي والاقتصادي، دون التمسك فقط بمظهرها القانوني (المادة 18 من م ت 08/156)</p>                                                 | <p>مبدأ ثبات الميزانية الافتتاحية.</p> <p>مبدأ أسبقية الواقع الاقتصادي على الشكل القانوني.</p> |
| <p>عدم إجراء المقاصة بين الأصول والخصوم وبين بنود الدخل والمصروفات إلا في الحالات التالية:</p> <p>- إذا كانت المقاصة مطلوبة وتعكس جوهر العملية أو الحدث.</p> <p>مسموح بها من قبل معيار محاسبي آخر.</p>                                                                                                                                                     | <p>طبقاً للمادة 15 من ق 07 - 11 لا يمكن إجراء عملية المقاصة بين عناصر الأصول والخصوم أو بين الأعباء والإيرادات إلا في حالات استثنائية وتتم على أسس قانونية أو تعاقدية.</p>                                                                                                                                                               | <p>مبدأ عدم المقاصة.</p>                                                                       |

إن النتيجة التي يمكن الخروج بها مما سبق وحسب رأينا هو تحقيق اتفاق في الإطار العام لإعداد التقارير المالية من حيث الفروض المحاسبية الأساسية الذي أصدرته لجنة معايير المحاسبة الدولية مع نطاق الإطار التصوري للنظام المحاسبي المالي.



## ثانياً: المبادئ الأساسية:

نستنتج من الجدول السابق أن النظام المحاسبي المالي يستند على مبادئ محاسبية بخلاف معايير الإبلاغ المالي الدولي التي لم تحدد المبادئ المحاسبية.

### 3-3 المقارنة على مستوى عناصر البيانات المالية:

| عناصر المقارنة   | الإطار التصوري حسب SCF                                                                                                                    | الإطار التصوري حسب LAS/IFRS                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                     |
|------------------|-------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|-----------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|
| القوائم المالية. | تبنى النظام المحاسبي المالي للقوائم المالية التالية:<br>الميزانية، حساب النتائج، جدول تدفقات الخزينة، جدول تغيرات الأموال الخاصة والملحق. | يصف الإطار التصوري الصادر عن لجنة IASB عناصر القوائم المالية على أنها فئات متعددة مثل العمليات المالية والأحداث التي تمت لدى المنشأة، أو التي ستنتج عنها أحداث مستقبلية نتيجة أحداث تتعلق بالفترة المالية الحالية وتشمل:<br>قائمة المركز المالي، قائمة الدخل، قائمة التدفقات النقدية، قائمة التغير في مستوى الملكية، الإيضاحات والجدول.                                                                                                                                                                                                                                                                         |
| الميزانية.       | قام الـ SCF بعرض الميزانية في شكل جدول مع عرض الأصول والخصوم من خلال الفصل بين العناصر الجارية والعناصر الغير جارية.                      | حسب لجنة المعايير المحاسبية ومن خلال المعيار المحاسبي الدولي IAS1 فإن على المؤسسات الاختيار عند تقديم الميزانية حسب العناصر المتداولة والعناصر الغير متداولة. ولكنها حددت كحد أدنى للفصول التي يجب أن تعرض في بند الأصول والخصوم وترتب الأصول حسب درجة سيولتها والخصوم حسب درجة استحقاقها.<br>تتكون الميزانية حسب المعايير المحاسبية الدولية من خمسة مجموعات: <sup>1</sup><br>في الأصول نجد (الأصول الدورية والأصول الغير الدورية)<br>في الخصوم نجد (الأموال الخاصة، الخصوم الدورية والخصوم الغير الدورية)<br>المعايير المحاسبية الدولية لم تفرض شكلا إجباريا لقائمة المركز المالي (تعرض في شكل قائمة أو جدول). |

<sup>1</sup> حواس صلاح، التوجه الجديد نحو معايير الإبلاغ المالي الدولي وأثره على مهنة المدقق، رسالة دكتوراه، كلية العلوم الاقتصادية والعلوم التجارية

|                           |                                                                                                                                                                                                                                         |                                                                                                                                                                                                                                                     |
|---------------------------|-----------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|-----------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|
| جدول حساب النتائج.        | <p>- يتم عرض حساب النتائج حسب الطبيعة مع إمكانية تقديم بيانات ملحقه توضح طبيعة الأعباء) مخصصات الاهتلاك والمصاريف الخاصة بالمستخدمين (في حالة حساب النتائج المدمجة).</p> <p>يسمح الـ SCF بظهور البنود غير العادية في حساب النتائج.</p>  | <p>- هو الفرق بين إجمالي نواتج وتكاليف الدورة ما عدا العمليات التي تؤثر مباشرة على الأموال الخاصة.</p> <p>- التكاليف والنواتج الخاصة بالدورات السابقة لا ينبغي أن تدخل في نتيجة الدورة الحالية.</p> <p>الأعباء تصنف حسب طبيعتها أو حسب الوظائف.</p> |
| جدول تدفقات الخزينة.      | <p>تصنف تدفقات النقدية حسب الـ SCF إلى:</p> <p>- تدفقات نقدية من الأنشطة التمويلية والتشغيلية والاستثمارية.</p> <p>يمكن عرض جدول سيولة الخزينة بطريقتين مباشرة وغير مباشرة مع التأكد على الطريقة المباشرة في إعداد القوائم المالية.</p> | <p>- حسب الـ IAS-IFRS فيعتبر جدول تدفقات الخزينة من عناصر القوائم المالية ويتم تصنيفها وفق هذا النظام حسب وظيفة الاستغلال والتمويل والاستثمار.</p> <p>- يصنفها المعيار المحاسبي الدولي (IAS7) حسب وظيفة الاستغلال، التمويل والاستثمار.</p>          |
| جدول تغير الأموال الخاصة. | <p>يشمل جدول تغير الأموال الخاصة تحليلاً للحركات التي أثرت في الفصول المشكلة لرؤوس الأموال الخاصة بالمنشأة خلال الدورة المالية و، وبعبارة أخرى هو فائض أصول المنشأة عن خصومها الجارية وغير الجارية</p>                                  | <p>هي القيمة المتبقية من الأصول بعد طرح الخصوم، ماعدا فرق إعادة التقييم المسجل في الأموال الخاصة، تغيرات القيمة العادلة المسجلة في الأموال الخاصة، مدفوعات الأسهم.</p>                                                                              |
| الملحق                    | <p>يشمل الملحق على المعلومات الهامة والمفيدة التي تسمح للمساهمين، المستثمرين وكذلك المراجعين خاصة منهم الخارجيين بفهم العمليات الواردة في القوائم المالية التي تخص السنة المالية الحالية.</p>                                           | <p>الإيضاحات والجداول الإضافية حسب IAS/IFRS كذلك يتم فيها تسجيل كل المعلومات والإيضاحات عن المنشأة لاقصادية خلال الدورة المحاسبية.</p>                                                                                                              |

### 3-4 المقارنة من جانب تقييم وقياس بعض بنود القوائم المالية:

| عناصر المقارنة              | الإطار التصوري حسب SCF                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                       | الإطار التصوري حسب IAS/IFRS                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                              |
|-----------------------------|------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|----------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|
| قياس عناصر البيانات المالية | <p>تتمثل عملية القياس في تحديد القيم المالية التي يتم بموجبها الاعتراف وإدراج البيانات المالية في الميزانية وحساب النتائج.</p> <p>ويتطلب ذلك اختيار للقياس وفق النظام المحاسبي المالي فإنه يتم وبدرجات متفاوتة في البيانات المالية وتشمل الأسس التالية:</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>- التكلفة التاريخية.</li> <li>- القيمة القابلة للتحقيق.</li> <li>- التكلفة الجارية.</li> <li>- القيمة الحالية.</li> </ul> | <p>تطبق عدة أسس قياس مختلفة وبدرجات متفاوتة في البيانات المالية وتضم هذه الأسس العناصر التالية:</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>- التكلفة التاريخية.</li> <li>- التكلفة الجارية.</li> <li>- صافي القيمة القابلة للتحقيق.</li> <li>- القيمة الحالية.</li> <li>- القيمة العادلة.</li> <li>- القيمة القابلة للاسترداد.</li> </ul>                                                                |
| المتبقيات العينية والمعنوية | <p>تدرج التثبيات العينية والمعنوية بتكلفتها المنسوبة إليها ثم تقيّم لاحقاً ب:</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>- التكلفة منقوصاً منها الاهتلاكات ومجموع خسائر القيمة.</li> </ul> <p>أو القيمة الحقيقية (العادلة) في تاريخ إعادة تقييمه منقوصاً منها مجموع الاهتلاكات ومجموع الخسائر القيمة اللاحقة.</p>                                                                                                            | <ul style="list-style-type: none"> <li>- يتوافق النظام المحاسبي المالي مع المعيارين (IAS16) و (IAS38)، غير أن SCF لم يتطرق إلى تفصيل حالات شراء الأصل التي ذكرت في المعايير المحاسبية من اندماج، تبادل أصل بأصل مشابه أو حالة التطوير الداخلي.</li> <li>- متطلبات القياس بالقيمة العادلة وفق IAS39 أكثر وضوحاً منه النظام المحاسبي المالي.</li> </ul>                                                    |
| التثبيات المالية            | <p>تدرج بتكلفتها التاريخية أما لاحقاً فتقيم بالقيمة الحقيقية بالنسبة لسندات المساهمة، أما الحسابات الدائنة فتقيم بالسعر المتوسط للشهر الأخير وبالتكلفة المهتلفة بالنسبة للتوظيفات المالية والقروض والحسابات الدائنة التي يصدرها الكيان</p>                                                                                                                                                                                   | <p>تتشابه متطلبات قياس الأصول المالية وفق الـ SCF والمعيار (IAS39) باستثناء بعض النقاط أهمها:</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>- أصناف الأصول المالية أكثر وضوحاً في المعيار (IAS39) مقارنة بالمعيار المحاسبي المالي.</li> <li>- يشترط الـ SCF استخدام السعر المتوسط في الشهر الأخير من السنة المالية عند القياس اللاحق للأصول المتاحة للبيع بالمقابل لم يشر المعيار IAS39 إلى ذلك.</li> </ul> |

|                                    |                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                  |                                                                                                                                                                                                                                   |
|------------------------------------|----------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|-----------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|
| المخزونات                          | تدرج المخزونات في الحسابات بتكلفة الشراء أو الإنتاج، ثم تقيم لاحقا بتكلفتها أو القيمة (قيمة الإنتاج الصافية) (القابلة للتحصيل أيهما أقل، مع استعمال طريقة التكلفة المتوسطة المرجحة أو استعمال طريقة FIFO .                                                                                                                                                                       | يتوافق النظام المحاسبي المالي مع المعيار المحاسبي (IAS2) بحيث يتم تقييم المخزونات بإحدى الطريقتين:<br>- الوارد أولاً الصادر أولاً FIFO.<br>- التكلفة المتوسطة المرجحة.<br>يقوم المخزون آخر المدة بالتكلفة أو سعر السوق أيهما أقل. |
| مؤونة المخاطر والأعباء             | تطرق النظام المحاسبي المالي إلى نفس المعالجة التي ذكرت في المعيار المحاسبي الدولي IAS37 ، كما نص ال SCF على مراجعتها (إعادة تقييمها) عند نهاية كل دورة محاسبة.                                                                                                                                                                                                                   | تتوافق معايير المحاسبة الدولية (IAS 37) مع النظام المحاسبي المالي فيما يخض معالجة مؤونة المخاطر والأعباء، بحيث ينبغي تسويتها (إعادة تقييمه) (ومراجعتها في نهاية كل دورة محاسبية).                                                 |
| القروض والخصوم المالية الأخرى      | تدرج القروض بالقيمة الحقيقية ثم تسوى وتعالج لاحقا وفق التكلفة المهيكلية، كما تدرج فوائد القروض في الحسابات كأعباء مالية للسنة المالية، ويمكن دمجها في تكلفة الأصل طبقا للمعالجة المحاسبية المرخص بها . وهذا ما يتوافق مع المعيار المحاسبي الدولي (IAS23) أما الخصوم المالية الأخرى فهي مدرجة في النظام المحاسبي المالي بنفس التقييم الذي ذكر في المعيار المحاسبي الدولي (IAS39). |                                                                                                                                                                                                                                   |
| الإعانات الأعباء والمنتجات المالية | ركّز النظام المحاسبي المالي على إدراج الإعانات كمنتجات وهذا ما يتوافق مع المعيار المحاسبي الدولي (IAS20)                                                                                                                                                                                                                                                                         |                                                                                                                                                                                                                                   |

المصدر: من إعداد الباحث بالاعتماد على مرجع لخالد كمال الجعرات، معايير التقارير المالية IAS/IFRS، ص 185.

إن النتيجة التي توصلنا لها من هذه المقارنة، هي أن هناك توافقاً إلى حد بعيد بين ما جاء في النظام المحاسبي المالي ومعايير التقارير المالية الدولية في كثير من العناصر، بالرغم من وجود اختلافات في بعض طرق التقييم .

## قائمة المحتويات :

|                                                                             |    |
|-----------------------------------------------------------------------------|----|
| المقدمة:                                                                    | 2  |
| الفصل الاول: تأثير العولمة على المحاسبة وانعكاساتها على الممارسات المحاسبية | 4  |
| 1-العولمة والتغيرات المعاصرة في الأبحاث المحاسبية الدولية :                 | 4  |
| 1-1 مفهوم العولمة وتطورها ومدى قبولها                                       | 4  |
| 1-2 أبعاد العولمة والعوامل المؤثرة فيها:                                    | 9  |
| 2- تطور الفكر المحاسبي من المبادئ إلى المعايير المحاسبية                    | 12 |
| 1-2 الإطار النظري للمحاسبة:                                                 | 12 |
| 2-2 مفهوم المحاسبة، أهدافها وطبيعتها:                                       | 14 |
| 2-3 فروع ومجالات المحاسبة                                                   | 17 |
| 2-4 التطور من المبادئ إلى نشأة المعايير المحاسبية                           | 20 |
| 2-5 تحديد مفاهيم وأهداف المحاسبة المالية كأحد أجزاء الإطار المفاهيمي:       | 25 |
| 2-6 عرض وتصنيف مفاهيم المحاسبة المالية                                      | 28 |
| 3- طبيعة ودوافع الاهتمام بالمحاسبة الدولية                                  | 31 |
| 1-3 العوامل المساهمة في تطوير المحاسبة الدولية                              | 32 |
| 2-3 أهمية المحاسبة الدولية                                                  | 34 |
| 3-3 دور الشركات متعددة الجنسيات في ظهور المحاسبة الدولية:                   | 36 |
| 4- الجهود المبذولة في المجال البحث المحاسبي الدولي:                         | 38 |
| 1-4 مفهوم وطبيعة التوافق المحاسبي:                                          | 38 |
| 2-4 فوائد التوافق المحاسبي:                                                 | 40 |
| 3-4 معوقات التوافق المحاسبي الدولي:                                         | 41 |
| 4-4 جهود المنظمات الدولية حول التوافق المحاسبي:                             | 43 |
| 5- الآثار البيئية والثقافية على المحاسبة الدولية:                           | 47 |
| 1-5 العوامل التي ساهمت في تغير البيئة المحاسبية:                            | 47 |
| 2-5 تأثير النظام الاقتصادي والسياسي على المحاسبة الدولية:                   | 47 |

|          |                                                                                 |
|----------|---------------------------------------------------------------------------------|
| 49.....  | 3-5 تأثير النظام الاقتصادي والسياسي على المحاسبة الدولية:                       |
| 50.....  | <b>الفصل الثاني: نشأة و تطور المعايير المحاسبية الدولية</b>                     |
| 50.....  | <b>1- التطور التاريخي لمعايير المحاسبة بين الشركات الدولية</b>                  |
| 50.....  | 1-1 ظهور معايير المحاسبة الدولية وتطورها                                        |
| 52.....  | 2-1 الهيئات الدولية المروجة للتناسق التوحيد المحاسبي                            |
| 61.....  | 3-1 أهمية و دواعي الحاجة الى المعايير المحاسبية الدولية                         |
| 67.....  | 4-1 ماهية معايير التقارير المالية الدولية                                       |
| 67.....  | 5-1 عرض معايير التقارير المالية الدولية الى غاية 2007                           |
| 73.....  | 6-1 عرض معايير التقارير المالية الدولية بعد 2007                                |
| 78.....  | 7-1 مزايا تطبيق معايير التقارير المالية الدولية                                 |
| 80.....  | 8-1 محددات تطبيق المعايير المحاسبية الدولية                                     |
| 82.....  | <b>2- أهمية تأثير الإفصاح في القوائم والتقارير المالية على اتخاذ القرار</b>     |
| 82.....  | 1-2 متطلبات الإفصاح ومحتوياته:                                                  |
| 88.....  | 2-2 الأساليب العامة للإفصاح في التقارير المالية                                 |
| 89.....  | 3-2 العوامل المؤثرة على الإفصاح                                                 |
| 91.....  | <b>3- توجه الفكر المحاسبي نحو محاسبة القيمة العادلة</b>                         |
| 91.....  | 1-3 مفهوم القيمة العادلة في الفكر المحاسبي:                                     |
| 94.....  | 2-3 الأسس التي يقوم عليها منهج القيمة العادلة في القياس والإفصاح                |
| 99.....  | 3-3 مجالات تطبيق منهج القيمة العادلة في المعايير الدولية للتقارير المالية IFRS: |
| 101..... | <b>الفصل الثالث: تكيف النظام المحاسبي المالي مع معايير المحاسبية الدولية</b>    |
| 101..... | <b>1- المبادئ و الفرضيات التي يقوم عليها النظام المحاسبي المالي</b>             |
| 101..... | 1-1 مفهوم النظام المحاسبي المالي                                                |
| 102..... | 2-1 مجال التطبيق                                                                |
| 103..... | 3-1 استحداثات الرئية للنظام المحاسبي المالي                                     |

|     |                                                                  |
|-----|------------------------------------------------------------------|
| 103 | 4-1 الإطار المفاهيمي للنظام المحاسبي المالي                      |
| 106 | 5-1 عرض القوائم المالية وفق النظام المحاسبي المالي               |
| 111 | 2- طرق معالجة بعض العمليات المحاسبية المكونة للميزانية:          |
| 111 | 1-2 عقود الإيجار                                                 |
| 116 | 2-2 التثبيتات في شكل عقود امتياز:                                |
| 117 | 3-2 ضرائب الدخل المؤجلة                                          |
| 120 | 4-2 الأدوات المالية:                                             |
| 122 | 5-2 متطلبات الإفصاح عن الأدوات المالية:                          |
| 125 | 3 - مقارنة بين النظام المحاسبي المالي ومعايير المحاسبة الدولية:  |
| 125 | 1-3 المقارنة من جانب الإطار المفاهيمي:                           |
| 126 | 2-3 المقارنة من جانب الفروض والمبادئ المحاسبة:                   |
| 129 | 3-3 المقارنة على مستوى عناصر البيانات المالية:                   |
| 131 | 4-3 المقارنة من جانب تقييم وقياس بعض بنود القوائم المالية:       |
| 133 | قائمة المحتويات :                                                |
| 136 | قائمة المراجع:                                                   |
| 140 | قائمة الملاحق:                                                   |
| 140 | الملحق رقم (01): قائمة المعايير المحاسبية الدولية                |
| 144 | الملحق رقم (02): قائمة معايير التقارير المالية IFRS              |
| 146 | الملحق رقم (03) : قائمة القرارات لجنة التفسيرات SIC              |
| 148 | الملحق رقم (04): قائمة القرارات لجنة التفسير المالي الدولي IFRIC |

## قائمة المراجع:

أولاً: قائمة المراجع باللغة العربية:

### 1/ قائمة الكتب:

- (1) أمين السيد احمد لطفي، المحاسبة الدولية والشركات المتعددة الجنسية، الدار الجامعية، الإسكندرية؛ مصر، 2004.
- (2) أمين السيد احمد لطفي، نظرية المحاسبة، تحليل وتقييم الحوافز والاعفاءات الضريبية مع مدخل لقياس عوائدها وتكاليفها، دار النهضة، مصر، 1997.
- (3) أمين السيد احمد لطفي، إعداد وعرض القوائم المالية في ضوء معايير المحاسبة، الدار الجامعية الإسكندرية؛ مصر، 2008.
- (4) باسم علي جرسان، العولمة والتحدي الثقافي، الطبعة الأولى، دار الفكر العربي، بيروت، 2001.
- (5) حنان رضوان حلوة؛ تطور الفكر المحاسبي، مكتبة دار الثقافة، الاردن، 1998.
- (6) حنان رضوان حلوة حماد، النموذج المحاسبي من المبادئ إلى المعايير، دار وائل للنشر والتوزيع، الأردن؛ 2006.
- (7) خالد كمال الجعرات، معايير التقارير المالية 2007، IAS/IFRS؛ دار الإثراء للنشر والتوزيع، الأردن؛ 2008.
- (8) دونالد كيسو، جيرري ونجانت، المحاسبة المتوسطة، " تعريب حمد حامد حجاج «، الجزء الثاني، الطبعة العربية الثانية، دار المريخ، مصر، 2008.
- (9) عصام مرعي، قواعد المحاسبة الدولية لجنة قواعد المحاسبة الدولية، مطابع رغدات، الرياض المملكة العربية السعودية، 1989.
- (10) عبد القادر تومي، الأسس الفلسفية للعولمة الاقتصادية، دار كنوز الحكمة للنشر والتوزيع، الطبعة الأولى، الجزائر، 2011.
- (11) محمد بوتين، محاضرات في معايير المحاسبة الدولية، السنة الأولى ماجستير، مطبوعة كلية العلوم الاقتصادية والعلوم التجارية وعلوم التسيير، المركز الجامعي المدية، 2008/2007.
- (12) محمد بوتين، النظام المحاسبي المالي ومعايير المحاسبة الدولية، دار المتيجة للنشر، الجزائر، 2011.
- (13) محمد حامد تميزار، الإطار الفكري للمحاسبة كأساس لبناء وتطوير معايير المحاسبة المالية دراسة التجربة السعودية، مطبعة جامعة حلوان، القاهرة، 2004.
- (14) محمد المبروك أبو زيد، المحاسبة الدولية وانعكاساتها على الدول العربية، إيتراك للطباعة والنشر والتوزيع، مصر، 2005.
- (15) مرعي عبد الحي، الصبان محمد سمير، أصول القياس والاتصال المحاسبي، دار النهضة العربية، بيروت، 1988.
- (16) مطر محمد، تقييم مستوى الإفصاح الفعلي في القوائم المالية المنشورة للشركات المساهمة الأردنية في ضوء قواعد الإفصاح المنصوص عليها في أصول المحاسبة الدولية، دراسات السلسلة "أ" مطبوعات، الجامعة الأردنية، الاردن؛ 1996.
- (17) نعيم دهمش، وأبو زر عفاف ، اتجاه معايير المحاسبة الدولية نحو لقيمة العادلة، دار وائل للنشر، الأردن، 2006.



18) هوام جمعة، المحاسبة المعمقة "وفق النظام المحاسبي المالي الجديد والمعايير المحاسبية الدولية"، ديوان المطبوعات الجامعية، الطبعة الثانية، 2001.

19) وليد ناجي الحياي، أصول المحاسبة المالية، الجزء الأول، منشورات الأكاديمية العربية المفتوحة، الدانمارك، 2007.

20) وصفي أبو المكارم، دراسات متقدمة في مجال المحاسبة المالية، الدار الجامعية - الإسكندرية، مصر، 2002.

## 2/ قائمة المجلات:

1) ( العابد عز الدين محمد، العولمة أقرب الخيال منها إلى التنمية الاقتصادية الحقيقية، مجلة الرشيد المصرفي، العدد الثاني، السنة الثانية، العراق، 2001 .

2) حمدي محمود قادوس؛ تقييم الإطار الفكري للمحاسبة في السعودية، المجلة العلمية للبحوث والدراسات التجارية كلية التجارة وإدارة الأعمال، جامعة حلوان؛ العدد 3، القاهرة؛ مصر، 1996.

3) عبد الحميد مانع الصبح ، العولمة وتأثيرها على المعايير المحاسبية الدولية وانعكاساتها على التطبيقات المحاسبية في الدول النامية، مجلة الإداري، العدد 90، بيروت، سبتمبر 2002.

4) نعيم دهمش ، تأسيس المعايير المحاسبية الدولية - الخبرة الأمريكية و الواقع الأردني ، مجلة المدقق ، العدد 446 ، الاردن ،مارس 2001 .

## 3/الملتقيات، الندوات ،الايام الدراسية:

1) حامد داود الطلحة، معايير المحاسبة الدولية النشأة والمفهوم، الملتقى الدولي حول المعايير المحاسبية الدولية أيام 6/5 فبراير عمان الأردن، 2000.

2) خالد كمال الجعرات ، قياس القيمة العادلة وفقا للمعايير المعايير المحاسبية الدولية ، بحث مقدم للمؤتمر العلمي المهني الدولي السابع حول القيمة العادلة والإبلاغ المالي ، عمان - الاردن ،2006.

3) دهمش نعيم، وأبو زر عفاف، اتجاه معايير المحاسبة الدولية نحو القيمة العادلة، المؤتمر العالمي العلمي المهني السادس، لجمعية المحاسبين القانونيين الأردنيين، الأردن، أيلول 2004

4) مطر محمد، موسى السويطي، اثر استخدام منهج القياس بالقيمة العادلة على إدارة الإنتاج و عدالة البيانات المالية، دراسة مقدمة إلى المؤتمر العالمي المهني الدولي السابع لجمعية المحاسبين القانونيين الأردنيين بالتعاون مع الاتحاد العام للمحاسبين و المراجعين العرب المنعقد في 13-14 أيلول، الأردن، 2006.

## 4/ الهيئات والمنظمات الدولية:

1) المجمع العربي للمحاسبين القانونيين؛ المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية، النص الكامل للكافة المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية، 2005.

## 5/الرسائل و الاطروحات:

1) حواس صلاح، التوجه الجديد نحو معايير الإبلاغ المالي الدولي وأثره على مهنة المدقق، رسالة دكتوراه، كلية العلوم الاقتصادية والعلوم التجارية وعلوم التسيير، جامعة الجزائر 3، 2007/2008.

(2) مدني بن بلعيث، أهمية اصلاح النظام المحاسبي للمؤسسات في ظل أعمال التوحيد الدولية، رسالة دكتوراه، جامعة الجزائر، 2004.

(3) حمزة العربي ، المعايير للمحاسبة الدولية و البيئة الجزائرية " متطلبات التوافق والتطبيق " ، رسالة دكتوراه ،جامعة الجزائر 2009.

6/ القوانين و المراسيم :

(1) المرسوم التنفيذي 156-08 المؤرخ في 2008/05/26، الجريدة الرسمية، العدد 27، السنة 45، الصادرة في 2008/05/27.

(2)القرار المؤرخ 2008/07/26، الجريدة الرسمية، 19، السنة 46، الصادرة في 2009/03/25،

ثانيا: قائمة المراجع باللغة الأجنبية

### Ouvrages:

- 1) Anne H SOUKHNOV, Encata-world English Dictionary , First edition  
ST/Martin s, New York, 1999.
- 2) Anne Lemanh, Normes IFRS, Edit-Fouchier, Paris, 2000.
- 3) APOTHELOZ Bernard, Pertinence et fiabilité de l'information comptable, Mita édition  
–Lausanne –suisse-1989.
- 4) Belkaoui A, Théorie Comptable, Presse de L'université de Québec, Sillery.1981.
- 5)Collasse .B ,Harmonisaation Comptable, in Encyclopédie de CCA ,Economica, Edit 2000,Paris.
- 6) Cristel Decock, Comptabilité Internationale, Edition- Economica, Paris, 2005.
- 7) Cleen A .Basset and HarvaedY .Weatherbee, Personnel systems and DATA Management  
, American Management Association ,New York ,1997.
- 8) Christel Decock, Dosne Franck, Comptabilité International, Les IAS/IFRS en pratique,  
EDIT, Économica, Paris, 2005.
- 9)Denis Cornier, Comptabilité Anglo- saxon et Internationale, ED-Economica, Paris, 2002.
- 10) Éric Delesalle et Pascal chapin, Normes Comptables IAS/IFRS, LA Mondialisation de la Comptabilité, Collection Memo, Paris, 2005.
- 11) François Mechin et Autres, Normes IFRS et PME, ED-DUNOD, Paris, 2004.
- 12) Francis Lefebvere, IASC Normes comptable internationales, Edition MÉMENTO , Paris, 1995.
- 13)Ghertman Micheal, Que sais –je ?, P.U.F, Paris, 1998, P 4.
- 14) Horngren .CHARLES.T, The marketing of Accounting standard, in journal of  
accountancy New York, Oct 1973, P61
- 15) J.F Robert &F.Mechin& Puteaux, Système Comptable de Convergence entre normes comptables financières et standards de L'IASB, ED- DUNOD, Paris, 2004.
- 16)Jean –François Regnart, Lire un bilan c'est simple, Éd- chirou ,2007 Paris.
- 17) Laurence Binet, L'état financière Anglo-saxonne comparaison avec les états financiers français dans le cadre de l'harmonisation internationale, Paris, Économica, 1991,
- 18) Maillet B, Lemanh, Normes Comptables International IAS/IFRS, ED –Berti, Alger, 2007.
- 19) Obert Robert, Pratique des Normes IAS/IFRS, Dunod, Paris, 2003.

- 20)Oliviero Bernard, Réflexion sur le système d'information comptable, Cahier de L'IAE de Nice, Paris, France, 1985, P10
- 21) Pascal Barnetto, Pierre Gruson, Instruments Financières et IFRS, ED-DUNOD, Paris, 2007,
- 22) Pascal Barnetto, Les normes IAS/IFRS, EDIT, Dunod, Paris, 2004,
- 23) Brunot BENOIT, La Mondialisation en Fiches –genèse- acteurs en jeux, Edition breal- Paris, 2005.
- 24)Rousse .F Normalisation comptable ,principe et pratique.Collection-Méthodologique, Paris, 1990 .

### **Séminaires**

- 1) ISGA, Nouveau plan comptable de l'entreprise et Harmonisation International e, séminaire en collaboration avec le réseau d'expertise, France –Maghreb, Alger, juin2005.

### **Magazines et publications :**

- 1) Ouvrage Collectif d'un groupe de travail de l'association nationale des Directeurs Financiers et Contrôle de gestion, Normes IAS/IFRS ?, Que faut-il faire ? Comment s'y prendre, ED –d'organisation, Paris, 2004.
- 2)Revue Française de Comptabilité, la création du comité international des principes comptables, IASC,n°31,oct1973 ,PARIS.

### **Sites Web :**

- 1-[www.iasb.org.uk/](http://www.iasb.org.uk/) .
- 2-[www.ias.org /](http://www.ias.org/)
- 3- [http : //www.socpa-org](http://www.socpa-org).
- 4-[www.iosco.org](http://www.iosco.org)
- 5-[www.aicpa.org](http://www.aicpa.org)

## قائمة الملاحق:

### الملحق رقم (01): قائمة المعايير المحاسبية الدولية

| رقم المعيار                      | موضوع المعيار                                                                                                                                                 | تاريخ الصدور | تاريخ آخر تطبيق |
|----------------------------------|---------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|--------------|-----------------|
| IAS 1<br>المعيار المحاسبي رقم 01 | عرض القوائم المالية (حل محل المعيار رقم 1- الإفصاح عن السياسات المحاسبية : إبتداء من 1998/7/1)                                                                | 1975/01/01   | 2005/01/01      |
| IAS 2<br>المعيار المحاسبي رقم 02 | المخزون                                                                                                                                                       | 1976/01/01   | 2005/01/01      |
| IAS 3<br>المعيار المحاسبي رقم 03 | القوائم المالية الموحدة (إستبدال بالمعيار المحاسبي الدولي رقم 27 إنطلاقاً من 1990/1/1)                                                                        | 1977/01/01   | -               |
| IAS 4<br>المعيار المحاسبي رقم 04 | محاسبة الإهلاك غير معمول به إبتداء من 2001/01/01 وتم دمجها ضمن المعيار المحاسبي الدولي رقم 16، 38                                                             | 1977/01/01   | -               |
| IAS 5<br>المعيار المحاسبي رقم 05 | المعلومات الواجب الإفصاح عنها من طرف الشركات في القوائم المالية (إستبدال بالمعيار المحاسبي الدولي رقم 01 إبتداءً من 1998/07/01).                              | 1977/01/01   | -               |
| IAS 6<br>المعيار المحاسبي رقم 06 | المحاسبة عن الإستجابة للتغيرات في الأسعار (إستبدال بالمعيار المحاسبي الدولي رقم 15 إنطلاقاً من 1983/01/01)                                                    | 1978/01/12   | -               |
| IAS 7<br>المعيار المحاسبي رقم 07 | قوائم التدفقات النقدية                                                                                                                                        | 1979/01/01   | 1994/01/01      |
| IAS 8<br>المعيار المحاسبي رقم 08 | السياسات المحاسبية، التغيرات في التقديرات والأخطاء (عنوان هذا المعيار قبل 2003 هو صافي ربح أو خسارة الفترة، الأخطاء الجوهرية والتغيرات في السياسات المحاسبية) | 1979/01/01   | 2005/01/01      |
| IAS 9<br>المعيار المحاسبي رقم 09 | نفقات البحث و التطوير (إستبدال بالمعيار المحاسبي الدولي رقم 38 إبتداءً من 1999/07/01).                                                                        | 1980/01/01   | 1995/01/01      |

|            |            |                                                                                                                         |                                   |
|------------|------------|-------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|-----------------------------------|
| 2005/01/01 | 1980/01/01 | الأحداث اللاحقة لإعداد الميزانية (إستبدال جزئيا بالمعيار المحاسبي الدولي رقم 37 من 1999/07/01)                          | IAS 10<br>المعيار المحاسبي رقم 10 |
| 2000/01/01 | 1980/01/01 | عقود المقاولات                                                                                                          | IAS 11<br>المعيار المحاسبي رقم 11 |
| 2001/01/01 | 1981/01/01 | ضرائب على الأرباح                                                                                                       | IAS 12<br>المعيار المحاسبي رقم 12 |
| -          | 1981/01/01 | عرض الأصول المتداولة و الإلتزامات المتداولة (إستبدال بالمعيار المحاسبي الدولي رقم 01 إنطلاق من 1998/07/01)              | IAS 13<br>المعيار المحاسبي رقم 13 |
| 1998/07/01 | 1983/01/01 | الإبلاغ القطاعي                                                                                                         | IAS 14<br>المعيار المحاسبي رقم 14 |
| -          | 1983/01/01 | المعلومات التي تعكس آثار التغيرات في الأسعار (حل محل المعيار المحاسبي الدولي رقم 06 وأصبح غير معمول به منذ 2005/01/01 ) | IAS 15<br>المعيار المحاسبي رقم 15 |
| 2005/01/01 | 1983/01/01 | الأصول الثابتة ( ممتلكات ،معدات مصانع)                                                                                  | IAS 16<br>المعيار المحاسبي رقم 16 |
| 2005/01/01 | 1984/01/01 | عقود الإيجار                                                                                                            | IAS 17<br>المعيار المحاسبي رقم 17 |
| 1995/01/01 | 1984/01/01 | إيرادات النشاطات العادية                                                                                                | IAS 18<br>المعيار المحاسبي رقم 18 |
| 2001/01/01 | 1985/01/01 | منافع التقاعد                                                                                                           | IAS 19<br>المعيار المحاسبي رقم 19 |
| 2003/01/01 | 1984/01/01 | المحاسبة عن المنح الحكومية والإفصاح عن المساعدات الحكومية                                                               | IAS 20<br>المعيار المحاسبي رقم 20 |
| 2005/01/01 | 1985/01/01 | آثار التغيرات في أسعار سعر الصرف العملات الأجنبية                                                                       | IAS 21<br>المعيار المحاسبي رقم 21 |

|            |            |                                                                                                                                                                  |                                   |
|------------|------------|------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|-----------------------------------|
| 2000/01/01 | 1985/01/01 | إندماج المؤسسات ( إستبدال بالمعيار الدولي للمعلومات المالية رقم 03 إنطلاق من 2005/01/01 )                                                                        | IAS 22<br>المعيار المحاسبي رقم 22 |
| 1995/01/01 | 1986/01/01 | تكاليف الإقتراض                                                                                                                                                  | IAS23<br>المعيار المحاسبي رقم 23  |
| 2005/01/01 | 1986/01/01 | الإفصاح عن المعاهدات بين الأطراف ذوي العلاقة                                                                                                                     | IAS 24<br>المعيار المحاسبي رقم 24 |
| -          | 1987/01/01 | محاسبة الإستثمارات (استبدال بالمعيار المحاسبي الدولي رقم 32.39.40)                                                                                               | IAS 25<br>المعيار المحاسبي رقم 25 |
| -          | 1988/01/01 | المحاسبة والتقارير المالية عن برامج منافع التقاعد.                                                                                                               | IAS 26<br>المعيار المحاسبي رقم 26 |
| 2005/01/01 | 1990/01/01 | القوائم المالية الموحدة والفردية (قبل 2003 كان يسمى) بالقوائم المالية الموحدة والمحاسبة عن الإستثمارات في الشركات التابعة حل محل المعيار المحاسبي الدولي رقم 13. | IAS 27<br>المعيار المحاسبي رقم 27 |
| 2005/01/01 | 1990/01/01 | المحاسبة عن الإستثمارات في الشركات الزميلة                                                                                                                       | IAS 28<br>المعيار المحاسبي رقم 28 |
| -          | 1990/01/01 | التقرير المالي في الإقتصديات ذات التضخم المرتفع.                                                                                                                 | IAS 29<br>المعيار المحاسبي رقم 29 |
| -          | 1991/01/01 | الإفصاح في القوائم المالية للبنوك والمؤسسات المالية المماثلة                                                                                                     | المعيار المحاسبي رقم 30           |
| 2005/01/01 | 1992/01/01 | التقارير المالية للحصص في المشروعات المشتركة (المساهمات في المؤسسات المشتركة)                                                                                    | IAS 31<br>المعيار المحاسبي رقم 31 |
| 2005/01/01 | 1996/01/01 | الأدوات المالية: الإفصاح و العرض                                                                                                                                 | IAS 32<br>المعيار المحاسبي رقم 32 |
| 2005/01/01 | 1998/01/01 | عائد السهم من الأرباح                                                                                                                                            | IAS 33<br>المعيار المحاسبي رقم 33 |

|            |            |                                                                                                                  |                                   |
|------------|------------|------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|-----------------------------------|
| -          | 1999/01/01 | التقارير المالية المؤقتة                                                                                         | IAS 34<br>المعيار المحاسبي رقم 34 |
| -          | 1999/01/01 | العمليات غير المستمرة (المتوقفة) إستبدال بالمعيار المحاسبي الدولي للمعلومة المالية رقم 05 إنطلاقا من 2005/01/01. | IAS 35<br>المعيار المحاسبي رقم 35 |
| 2005/01/01 | 1999/01/01 | إنخفاض في قيمة الأصول                                                                                            | IAS 36<br>المعيار المحاسبي رقم 36 |
| -          | 1999/07/01 | المخصصات، الخصوم والأصول المحتملة                                                                                | IAS 37<br>المعيار المحاسبي رقم 37 |
| 2005/01/01 | 1999/07/01 | الأصول المعنوية (غير الملموسة)                                                                                   | IAS 38<br>المعيار المحاسبي رقم 38 |
| 2005/01/01 | 2001/01/01 | الأدوات المالية: القياس والإعتراف                                                                                | IAS 39<br>المعيار المحاسبي رقم 39 |
| 2005/01/01 | 2001/01/01 | الممتلكات المستثمرة                                                                                              | IAS 40<br>المعيار المحاسبي رقم 40 |
| -          | 2003/01/01 | الزراعة                                                                                                          | IAS 41<br>المعيار المحاسبي رقم 41 |

Source : Robert Obert, synthèse de droit et de comptabilité les opérations courantes et opérations affectant les structures et les groupes, dunod , paris, France, 2005 ,pp 329,330 .

## الملحق رقم(02): قائمة معايير التقارير المالية IFRS

| رقم المعيار                                     | موضوع المعيار                                                                                     | تاريخ الصدور | تاريخ آخر تطبيق |
|-------------------------------------------------|---------------------------------------------------------------------------------------------------|--------------|-----------------|
| IFRS1<br>المعيار الدولي لتقارير المالي رقم 01   | تبني معايير التقارير المالية للمرة الأولى                                                         | 2004/01/01   | -               |
| IFRS2<br>المعيار الدولي لتقارير المالي رقم 02   | التسديد بالأسهم                                                                                   | 2005/01/01   | -               |
| IFRS3<br>المعيار الدولي لتقارير المالي رقم 03   | اندماج المؤسسات (حل محل المعيار المحاسبي الدولي رقم 22)                                           | 2005/04/01   | -               |
| IFRS4<br>المعيار الدولي لتقارير المالي رقم 04   | عقود التأمينات                                                                                    | 2005/01/01   | -               |
| IFRS5<br>المعيار الدولي لتقارير المالي رقم 05   | الأصول غير المتداولة الموجهة للبيع والعمليات غير المستمرة (حل محل المعيار المحاسبي الدولي رقم 35) | 2005/01/01   | -               |
| IFRS6<br>المعيار الدولي لتقارير المالي رقم 06   | اكتشاف وتقييم الموارد المعدنية                                                                    | 2006/01/01   | -               |
| IFRS7<br>المعيار الدولي لتقارير المالي رقم 07   | الأدوات المالية: الإفصاح                                                                          | 2007/01/01   | -               |
| IFRS8<br>المعيار الدولي لتقارير المالي رقم 08   | القطاعات التشغيلية (حل محل المعيار المحاسبي الدولي رقم 14)                                        | 2009/01/01   | -               |
| IFRS 9<br>المعيار الدولي لتقارير المالي رقم 09  | الأدوات المالية: تصنيف و تقييم الأصول و الخصوم المالية(حل محل المعيار المحاسبي الدولي رقم 39)     | 2009/11/12   | -               |
| IFRS 10<br>المعيار الدولي لتقارير المالي رقم 10 | المتعلق بإدماج القوائم المالية (حل محل المعيار المحاسبي الدولي رقم 27)                            | 2013/10/01   | -               |



|   |                    |                                                                                                    |                                                 |
|---|--------------------|----------------------------------------------------------------------------------------------------|-------------------------------------------------|
| - | تم اعداده سنة 2011 | المتعلق بالترتيبات المشتركة<br>(حل محل المعيار المحاسبي الدولي رقم 31)                             | IFRS 11<br>المعيار الدولي لتقارير المالي رقم 11 |
| - | 2013/01/01         | بالإفصاح عن المؤسسات الأخرى:<br>تم تعديل هذا المعيار على انقاض المعايير رقم<br>IAS31، IAS28، IAS27 | IFRS 12<br>المعيار الدولي لتقارير المالي رقم 12 |
| - | 2013/01/01         | المتعلق بقياس القيمة العادلة:                                                                      | IFRS 13<br>المعيار الدولي لتقارير المالي رقم 1  |

Source : [www.iasb.com](http://www.iasb.com)

الملحق رقم (03) : قائمة القرارات لجنة التفسيرات SIC

| رقم التفسير | العناوين - الهدف من القرارات                                         | معايير IAS المفسرة |
|-------------|----------------------------------------------------------------------|--------------------|
| SIC 1       | لم يعد له أي تأثير منذ مراجعة IAS 2 في ديسمبر 2003                   |                    |
| SIC 2       | لم يعد له أي تأثير منذ مراجعة IAS 8 في ديسمبر 2003                   |                    |
| SIC 3       | لم يعد له أي تأثير منذ مراجعة IAS 28 في ديسمبر 2003                  |                    |
| SIC 4       | لم ينشر خاص ب IAS 32                                                 |                    |
| SIC 5       | لم يعد له أي تأثير منذ مراجعة IAS 32 في ديسمبر 2003                  |                    |
| SIC 6       | لم يعد له أي تأثير منذ مراجعة IAS 16 في ديسمبر 2003                  |                    |
| SIC 7       | مدخل إلى اليور                                                       | IAS 21             |
| SIC 8       | لم يعد له أي تأثير منذ نشر IFRS1 في جوان 2003                        |                    |
| SIC 9       | لم يعد له أي تأثير منذ نشر IFRS3 في مارس 2003                        |                    |
| SIC 10      | المساعدة العامة، غياب العلاقة الخاصة مع أنشطة العمليات               | IAS 20             |
| SIC 11      | لم يعد له أي تأثير منذ مراجعة IAS 21 في ديسمبر 2003                  |                    |
| SIC12       | توحيد الوحدات أو الشركة ذات الأغراض المتعددة                         | IAS 27             |
| SIC13       | المنشآت ذات السيطرة المشتركة للمساهمات غير النقدية من قبل المشاركين. | IAS 31             |
| SIC 14      | لم يعد له أي تأثير منذ مراجعة IAS 16 في ديسمبر 2003                  |                    |
| SIC 15      | مزاي عقود الإيجار البسيطة                                            | IAS 17             |
| SIC 16      | لم يعد له أي تأثير بعد مراجعة IAS 32 في ديسمبر 2003                  |                    |
| SIC 17      | لم يعد له أي تأثير بعد مراجعة IAS 32 في ديسمبر 2003                  |                    |
| SIC 18      | لم يعد له أي تأثير بعد مراجعة IAS 8 في ديسمبر 2003                   |                    |
| SIC 19      | لم يعد له أي تأثير بعد مراجعة IAS 21 في ديسمبر 2003                  |                    |
| SIC 20      | لم يعد له أي تأثير بعد مراجعة IAS 28 في ديسمبر 2003                  |                    |
| SIC 21      | ضرائب على الأرباح                                                    | IAS 12             |
| SIC 22      | لم يعد له أي تأثير بعد مراجعة IFRS3 في مارس 2004                     |                    |
| SIC 23      | لم يعد له أي تأثير بعد مراجعة IAS16 في ديسمبر 2003                   |                    |
| SIC 24      | لم يعد له أي تأثير بعد مراجعة IAS33 في مارس 2003                     |                    |
| SIC 25      | ضرائب على الأرباح، بعد تغير هيكل الضريبي للمؤسسة أو المساهمين        | IAS 12             |
| SIC 26      | محذوف                                                                |                    |
| SIC 27      | تقييم مضمون الصفقة تشمل العمليات التي لها الشكل القانوني للإيجار     | IAS 17 ,18         |
| SIC28       | لم يعد له أي تأثير بعد نشر IFRS3 في مارس 2004                        |                    |

|        |                                                  |       |
|--------|--------------------------------------------------|-------|
|        | الإفصاح عن المعلومة، الخدمات                     | SIC29 |
|        | لم يعد له أي تأثير بعد مراجعة IAS21 في مارس 2004 | SIC30 |
| IAS 18 | محاسبة المنتوجات، العمليات الإشرافية             | SIC31 |
| IAS 38 | أصول غير ملموسة" تكاليف تطوير مواقع الإنترنت"    | SIC32 |
|        | لم يعد له أي تأثير بعد مراجعة IAS 27 و IAS 28    | SIC33 |
|        | إدماجها في مشروع مراجعة IAS2 في ديسمبر 2003      | SIC34 |

**Source** : Robert obert, pratiques des normes IAS IFRS, op.cit, p p 45- 46.

**الملحق رقم (04): قائمة القرارات لجنة التفسير المالي الدولي IFRIC**

| رقم التفسير | العناوين - الهدف من القرارات                                                             | معايير IAS المفسرة                                                  |
|-------------|------------------------------------------------------------------------------------------|---------------------------------------------------------------------|
| IFRIC1      | التغيرات في حالات التوقف عن الاعتراف بالأصول والترميم والالتزامات المماثلة               | IAS 37                                                              |
| IFRIC 2     | الاسهم الفردية في المنشآت التعاونية والأدوات المالية المتماثلة                           | IAS 32                                                              |
| IFRIC 3     | حقوق النشر (تم سحبه في جويلية 2005 )                                                     | تم سحبه                                                             |
| IFRIC 4     | تحديد ما إذا تضمن الترتيب على الإيجار                                                    | IAS 17                                                              |
| IFRIC 5     | الحقوق التي تنشأ عن المخصصات التوقف عن الاعتراف بالأصول والترميم والالتزامات المتماثلة.  | IAS8,27,28,31<br>39,37                                              |
| IFRIC 6     | الالتزامات التي تظهر بسبب المشاركة عن التلف التسويقي في الأجهزة الإلكترونية والكهربائية. | IAS 37                                                              |
| IFRIC 7     | تطبيق مدخل إعادة تصوير القوائم المالية بموجب المعيار رقم 29                              | IAS 29                                                              |
| IFRIC 8     | نطاق المعيار رقم (IFRS 2).                                                               | IFRS 2                                                              |
| IFRIC9      | إعادة تقييم المتشقات الضمنية .                                                           | IAS 39                                                              |
| IFRIC10     | الإبلاغ المالي المؤقت والانخفاض                                                          | IAS 34                                                              |
| IFRIC11     | المعيار رقم (IFRS 2) العمليات المتعلقة بالمجموعة أو بأسهم الخزينة.                       | IAS 8,32<br>IFRS 2                                                  |
| IFRIC12     | ترتيب امتياز تقديم الخدمات.                                                              | IFRS2,IFRS7,IAS8,4,<br>IAS16,11,18,17,23,20,<br>IAS 32, 36,37,38,39 |
| IFRIC 13    | برامج مساهمة العملاء                                                                     | IAS18,37,38                                                         |
| IFRIC 14    | الحد على الأصل ذو المنافع المحددة والمتطلبات للتمويل                                     | IAS 9                                                               |
| IFRIC 15    | اتفاقات لتشييد عقارات                                                                    | IAS11,18                                                            |
| IFRIC 16    | تغطية صافي الإستثمارات في أي نشاط في الخارج                                              | IAS 39                                                              |
| IFRIC 17    | توزيع الأصول غير النقدية على المالكين                                                    | IAS1,27,37                                                          |
| IFRIC 18    | التحويلات ( نقل الموجودات من الزبائن)                                                    | IAS18                                                               |
| FRIC 19     | إطفاء الالتزامات المالية مع أدوات حقوق الملكية                                           | IFRS2 ,IFRS3,<br>IAS1 ,32,39                                        |