دور معايير المحاسبة الدولية IAS-IFRS في تحسين جودة المعلومة المالية للمؤسسة

د. الربيع بوعريوة
rabia-bouarioua@hotmail.fr
جامعة أمحمد بوقرة بومرداس

د. توفيق رفاع
reft-tou@hotmail.com
جامعة الجزائر 3

وداد بوعريوة
rabia-bouarioua@hotmail.fr
جامعة الجزائر 2

الملخص:

تناولت هذه الدراسة دور التدقيق في المعايير المحاسبية الدولية في تحسين جودة المعلومات المالية كون هذه المعايير كانت ضرورية في توحيد الرؤى والمفاهيم في ترجمة المعلومات المالية، وقد وضحت ذلك من خلال عدة نواحي حيث أن المعايير تعمل على تقديم القوائم المالية وفق أسس مختلفة بما يتلاءم واحتياجات نشاط المؤسسة، كما أنها تحدد مجموع الخصائص التي يجب أن تتسم بها المعلومة المالية للحكم على جودتها من طرف مستخدميها .

الكلمات المفتاحية: التدقيق، معايير المحاسبية الدولية، المعلومة المالية.

Abstract :

Cette étude a examiné le rôle de l'audit des normes comptables internationales à améliorer la qualité de l'information financière, normes nécessaires pour unifier les visions et les concepts de l'interprétation de l'information financière, dans plusieurs domaines. Et détermine les caractéristiques totales que l'information financière devrait avoir pour juger de sa qualité par ses utilisateurs.

Mots-clés: Audit, Normes comptables internationales, Informations financières.

مقدمة

نظرا للتطور الذي عرفه النشاط الاقتصادي في مختلف دول العالم وبروز الشركات العابرة للقارات والتي تعتبر المتحكم في مفاتيح الاقتصاد العالمي ،و بالتوازي مع ذلك تنامي دور الأسواق المالية في توفير مصادر التمويل وهو ما يسمح بتوسع المعاملات التي تتسم بالدولية .

أمام هذا الوضع أصبح من الضروري الحصول على المعلومة الدقيقة والموثوقة لدخول الاسواق المالية بسبب متطلبات التقيد بالقواعد المالي المطبقة في البلد الذي تنشط فيه ،من جهة أخرى الصعوبات التي تلاقيها الشركات متعددة الجنسيات في إعداد القوائم المالية المجمعة لفروعها في مختلف الدول بسبب عدم تجانس وتوحد المعلومات المالية حول أنشطة المؤسسة والتي يتم استغلالها من طرف المتعاملين مع المؤسسة من مستثمرين ة أصحاب المصالح.

كل هذه الصعوبات جعلت من المحاسبة مصدر مهم لتوفير المعلومات المالية وهو ما دفع إلى تطويرها تجاوز العوائق التي تعرقل الممارسة المحاسبية في المؤسسات العابرة للقارات، فظهرت عديد الهيئات المهنية المحاسبية الدولية لتنظيم وتوحيد معايير المحاسبة كأساس لبناء قاعدة معلومات شفافة وواضحة حول وضع المؤسسة بهدف خدمة كل الأطراف، حيث تهدف هذه الدراسة إلى إبراز :

الدور الذي يلعبه التدقيق المحاسبي لمدى ضمان وتحسين جودة المعلومة المالية والمحاسبية في المؤسسة.

وهذا من خلال التطرق للمحاور التالية:

المحور الأول: مفهوم التدقيق وماهية المعايير المحاسبية IFRS-IAS

المحور الثاني: الجانب التنظيمي لمعايير المحاسبة المالية والتدقيق.

المحور الثالث: جودة المعلومة المحاسبية ودرجة تأثرها بالمعايير المحاسبية.

أولا: مفهوم التدقيق وماهية المعايير المحاسبية IFRS-IAS

1. مفهوم التدقيق والمراجعة:

إن المراجعة ميدان واسع، عرف تطورات كبيرة متواصلة، صاحبت تعقد النشاطات وتنوعها، مع كبر حجم المؤسسات وضخامة الوسائل البشرية، المادية والمالية المستعملة، يصعب فيها يوم بعد يوم التسيير إذ تكثر العمليات المنجزة والمعلومات المتدفقة، الأخطاء والانحرافات، بل والتلاعبات أحيانا. ومنه فإن المراجعة تنطلق من فرضيات وأسس حتى تحقق بذلك وظيفتها التي قامت من أجلها.

و للقيام بهذا العمل كان لابد من توفر معايير تخص الجوانب الشخصية المرتبطة بالمراجع وإجراءات العمل الميداني، بهدف الوصول إلى إبداء رأي محايد فني ومستقل يعبر عن مدى سلامة القوائم المالية، يصاغ في تقرير تضبطه هو الآخر مجموعة من الشروط الشكلية والموضوعية. لذا سندرس هذا الفصل من خلال أربعة مباحث، يتضمن المبحث الأول ماهية المراجعة، بينما نعرض في المبحث الثاني خصائص المراجعة أما المبحث الثالث فيتناول معايير المراجعة ونستعرض في المبحث الرابع الإجراءات العملية للمراجعة.

1.1 تعريف المراجعة وأهميتها: تتمثل أهم التعاريف للمراجعة في :

عرفت الجمعية المحاسبية الأمريكية المراجعة على أنها " عملية منتظمة للحصول على القرائن المرتبطة بالعناصر الدالة على الأحداث الاقتصادية وتقييمها بطريقة موضوعية لغرض التأكد من درجة مسايرة هذه العناصر للمعايير الموضوعية ثم توصيل نتائج ذلك إلى الأطراف المعنية "[1].

وعرف "BONNAULT " et " GERMOND" المراجعة على أنها " اختبار تقني صارم وبناء بأسلوب من مهني مؤهل ومستقل، بغية إعطاء رأي معلل على نوعية ومصداقية المعلومات المالية المقدمة من طرف المؤسسة، وعلى مدى احترام الواجبات في إعداد هذه المعلومات في كل الظروف وعلى مدى احترام القواعد والقوانين والمبادئ المحاسبية المعمول بها، في الصورة الصادقة على الموجودات وفي الوضعية المالية ونتائج المؤسسة "[2].

كما عرف خالد أمين المراجعة على أنها " فحص أنظمة الرقابة والبيانات والمستندات والحسابات والدفاتر الخاصة بالمؤسسة فحصا انتقاديا منتظما، بقصد الخروج برأي فني محايد عن مدى دلالة القوائم المالية عن الوضع المالي لتلك المؤسسة في نهاية فترة زمنية معلومة، ومدى تصويرها لنتائج أعماله من ربح أو خسارة عن تلك الفترة "[3].

وعرفت منظمة العمل الفرنسي المراجعة على أنها " مسعى أو طريقة منهجية مقدمة بشكل منسق من طرف مهني يستعمل مجموعة من تقنيات المعلومات والتقييم بغية إصدار حكم معلل ومستقل، استنادا على معايير التقييم وتقدير مصداقية وفعالية النظام والإجراءات المتعلقة بالتنظيم "[4] .

1 .2 جوانب الاختلاف بين المراجعة الداخلية والمراجعة الخارجية: يمكن توضيحها في الجدول التالي:

الجدول (1) : جوانب الاختلاف بين المراجعة الداخلية والمراجعة الخارجية

	المراجع الخارجي	المراجع الداخلي
الهدف أو الأهداف	أ . الهدف الرئيسي : خدمة طرف ثالث (الملاك) عن طريق إبداء الرأي في سلامة وصدق تمثيل القوائم المالية التي تعدها الإدارة عن نتيجة الأعمال والمركز المالي . ب . الهدف الثانوي : اكتشاف الأخطاء والغش في حدود ما تتأثر به التقارير والقوائم المالية .	. الهدف الرئيسي: خدمة الإدارة عن طريق التأكد من أن النظام المحاسبي كفء، ويقدم بيانات سليمة ودقيقة للإدارة . وبذلك ينصب الهدف الرئيسي على اكتشاف الأخطاء والغش والانحراف عن السياسات الموضوعة.
نوعية من يقوم بالمراجعة	شخص مهني مستقل من خارج المؤسسة يعين بواسطة الملاك .	موظف من داخل الهيكل التنظيمي للمؤسسة ويعين بواسطة الإدارة .
درجة الاستقلالية في أداء العمل وإبداء الرأي	يتمتع باستقلالية كاملة من الإدارة في عملية الفحص والتقييم وإبداء الرأي .	يتمتع باستقلال جزئي، فهو مستقل عن بعض الإدارات (مثل الحسابات، التكاليف) ولكنه يخدم رغبات وحاجات الإدارات الأخرى .
المسؤولية	مسؤولية أمام الملاك، ومن ثم يقدم تقريره عن نتائج الفحص ورأيه الفني عن القوائم المالية .	مسؤول أمام الإدارة، ومن ثم يقدم تقرير بنتائج الفحص والدراسة إلى المستويات الإدارية العليا.
توقيت الأداء	يتم الفحص غالبا مرة واحدة في نهاية السنة المالية وقد يكون في بعض الأحيان على فترات متقاطعة خلال السنة.	يتم الفحص بصورة مستمرة على مدار أيام السنة .
نطاق العمل	يحدد ذلك أمر التعيين والعرف السائد ومعايير المراجعة المتعارف عليها، وما تنص عليه القوانين المنظمة الأعمال المراجعة الخارجية.	تحدد الإدارة نطاق عمل المراجع الداخلي فبقدر المسؤوليات التي تعهد بها الإدارة للمراجع الداخلي، يكون نطاق عمله.

المصدر : الصبان م . س وعبد الله هلال " الأسس العلمية والعملية لمراجعة الحسابات "، دار النشر الجامعية، القاهرة، 1998، ص 44 .

1. 3 التكامل بين المراجعة الداخلية والخارجية:

في ظل الإصلاحات المالية والتغيرات المستقبلية التي ستواجه المؤسسة كان لابد من إدخال تغييرات عميقة في التنظيم وأنظمة الرقابة الداخلية وإعطاء المراجعة بأنواعها المكان اللائق بها. وهذا من أجل التطور والقدرة على مواجهة المنافسة الحادة والعمل على البقاء على الأقل، في ظل محيط اليوم .

إن الرقابة الداخلية أساسية، فهي" مجموعة الضمانات التي تساهم في التحكم في المؤسسة " [5] ولا بد أن تراقب وتراقب بطريقتين : خلية المراجعة من طرفة المراجع الداخلي من جهة، وتقييم المراقب الخارجي من جهة أخرى وذلك من أجل الحصول على معرفة عامة حول المؤسسة، تقييم نظام الرقابة الداخلية وفحص الحسابات.

إن المراجعة الداخلية والمراجعة الخارجية متكاملتان، إذ تعتمد الثانية إلى حد كبير على الأولى فتسهل أو تصعب مهمة المراجع الخارجي بمدى جودة أو عدم جودة نظام الرقابة الداخلية ومدى جدية وكفاءة الساهرين على مدى تطبيقه.

و المراجعة الخارجية مكمل لا بد منه للمراجعة الداخلية لما لاستقلالية وموضوعية المراجع الخارجي. بتعبير آخر، أن القيام بالمهمة على ما يرام كمحترف من طرف الخارجي، والشعور المهني للمراجع الداخلي ويقينه بأن الكل يراقب والكل مراقب وحرصه الدائم من جهته على تفادي بل القضاء على النقائص والانحرافات التي ما فتئ يقف عليها المراجع الخارجي، يؤدي ما في ذلك شك إلى تحسين التسيير وبالتالي أنجاح المؤسسة وازدهارها.

1.4 تعريف بمهنة المراجع وأشكاله:

1.4.1 تعريف المراجع:

هو شخص فني، محايد، مستقل يراجع الحسابات ويتأكد من تطابقها مع القوانين المبادئ والمحاسبية ويدلي برأيه حول الحسابات في تقرير يوضح الوضعية المالية الصادقة للمؤسسة.

1.4.2 أنواع المراجع:

يمكن التمييز بين نوعين من المراجع:

- **المراجع الداخلي:** هو أجير في المؤسسة، يعين من طرف المدير العام، يراجع الحسابات ويتحقق من مدى تطابقها مع مبادئ المحاسبة، فهو يدرسها كميدان من ميادين التسيير بهدف التحسين والرفع من الأداء. لكن المراجع الداخلي لا يصادق على الحسابات ولا يكسبها قوتها القانونية لأنه لا يتمتع بالاستقلالية التامة فهو يتعرض بصفة دائمة ومستمرة لضغوط المدير العام.
- **المراجع الخارجي:** هو شخص مختص، محترف، محايد، مستقل وخارجي له اعتماد يسمح له بالقيام بعملية المراجعة. يقوم المراجع الخارجي بالمصادقة على شرعية وصدق الحسابات ويعطي صورة فوتوغرافية صادقة حول وضعية المؤسسة وذلك بكتابة تقرير يدلي فيه برأيه مدعما ذلك بأدلة وبراهين.

و في الواقع، يفرق بين 3 أنواع من المراجعة الخارجية للحسابات وهي:[6]

- **المراجعة القانونية:** هي المراجعة التي يفرضها القانون، وتتمثل في أعمال المراقبة السنوية الإجبارية التي يقوم بها محافظ الحسابات.
- **المراجعة التعاقدية:** هي التي يقوم بها محترف بطلب من أحد الأطراف(الداخلية أو الخارجية)، المتعاملة مع المؤسسة والتي يمكن تجديدها سنويا.

➢ **الخبرة القضائية:** هي المراجعة التي يقوم بها محترف خارجي بطلب من المحكمة.

1.5 الفرق بين أهم أنواع المراجعة [7] : إن لأنواع المراقبة التي تخضع لها المؤسسة(القانونية، التعاقدية، الداخلية، الخبرة القضائية) فروق يمكن حصرها والوقوف عليها من خلال جدول المقارنة الموالي:

الجدول رقم (2) : مقارنة بين أنواع المراجعة

الخصائص	المراجعة			الخبرة القضائية
	قانونية	تعاقدية	داخلية	
1 . طبيعة المهمة	مؤسساتية ذات طابع عمومي .	تعاقدية	وظيفة دائمة في المؤسسة.	تحدد بكل دقة من طرف المحكمة .
2 . التعيين	من طرف المساهمين .	من طرف المديرية العامة أو مجلس الإدارة .	من طرف الإدارة العامة	من طرف المحكمة .
3 . الهدف	المصادقة على شرعية وصدق الحسابات والصورة الفتوغرافية الصادقة، تدقيق معلومات مجلس الإدارة .	المصادقة على شرعية وصدق الحسابات.	_تحسين الدورة الإدارية. –اقتراح شروط تحسين التنظيم ومعاملة لمعلومات الإدارية .	إعلام العدالة وارشادها حول أوضاع مالية ومحاسبية. تقويم مؤشرات بالأرقام .
4 . التدخل	مهمة دائمة تغطي مدة التعيين الشرعية .	مهمة محددة حسب الاتفاقية.	مهمة تحددها المديرية العامة .	مهمة ظرفية يحدد القاضي مدتها .
5الاستقلالية	تامة اتجاه مجلس الإدارة والمساهمين.	تامة من حيث المبدأ	عدم الخضوع سلميا ووظيفيا الإدارة العامة.	تامة اتجاه الأطراف
6. مبدأ عدم التدخل في التسيير.	يجب احترامه تماما .	يحترم مبدئيا لكن له تقديم ارشادات في التسيير.	تدخل مباشر في التسيير .	ينبغي احترامه.
7 . إرسال التقارير إلى	مجلس الإدارة، الجمعية العامة(العادية وغير العادية) .	المديرية العامة مجلس الإدارة	المديرية العامة	إلى القاضي المكلف بالقضية.
8 . شروط ممارسة المهنة.	التسجيل في الجمعية الوطنية لخبراء المحاسبين،محافظي الحسابات،والمحاسبين المعتمدين.	التسجيل مبدئيا في الجمعية الوطنية .	أجير في المؤسسة .	التسجيل في قائمة خبراء المحاسبة لدى مجلس المحاسبة .
9 . إخبار وكيل الجمهورية بالأعمال غير شرعية.	نعم	لا	لا	غير مكلف

10 . الالتزام	بحسب الوسائل	بحسب الوسائل أو بحسب النتائج حسب نوع المهمة .	بحسب النتائج مبدئيا .	بحسب النتائج مبدئيا .
11 . المسؤولية	مدنية، جنائية، تأديبية .	مدنية، جنائية، تأديبية .	مدنية، جنائية، تأديبية .	مدنية، جنائية، تأديبية .
12 . التسريح	مهمة تأسيسية عادة من طرف القضاء بعد طلب المؤسسة .	محددة في العقد.	تطبيق عقد العمل .	من طرف القاضي المشرف على الخبرات .
13 . الأتعاب	قانون رسمي	محددة في العقد.	أجرة	اقتراح من الخبير يحدد من القاضي .
14 . طريقة العمل المتبعة.	تقييم الإجراءات. تقييم المراقبة الداخلية . مراقبة الحسابات. مراقبة قانونية .	تقييم الإجراءات. تقييم المراقبة الداخلية . مراقبة الحسابات	تقييم الإجراءات. تقييم المراقبة الداخلية . مراقبة الحسابات	طريقة تتماشى وحاجة الخبرة القضائية المطلوبة .

Source: SADI . N et MAZOUZ . A : " **la pratique du commissariat aux comptes en Algérie** " , SNC, Alger, 1993, p-p 37,38.

1. تعريف المعايير المحاسبية

يقصد بكلمة معيار في اللغة بأنها "نموذج يوضع ،يقاس على ضوئه وزن شيء طوله أو درجة جودته"[8]

كما يعرف المعيار حسب [Organisation ISO – International Standards] على أنه: "وثيقة أعدت بإجماع، ومصادق عليها من قبل هيئة معترف بها، تعطى لاستعمالات مشتركة ومتكررة، قواعد أو خطوط عريضة أو مواصفات للأنشطة أو نتائجها لضمان مستوى تنظيم أمثل في سياق معين".[9]

وضح هذا التعريف أهمية إصدار هذه المعايير من طرف هيئات معترف بها وذلك باستشارة الجهات المعنية بتطبيقها وهو ما يمنحها ليونة تسهل عملية تعديلها حسب احتياجات الفئات .

فيما يتعلق بالجانب المالي فيركز الباحثون في تحديد دور المعيار على أمكانية قياس العمليات والأحداث الاقتصادية للمؤسسة والافصاح عن المعلومات المالية فقد عرف على أنه"بيان كتابي تصدره هيئة تنظيمية رسمية محاسبية أو مهنية ويتعلق هذا البيان بعناصر القوائم المالية أو نوع من العمليات أو الأحداث الخاصة بالمركز المالي ونتائج الأعمال ،و يحدد أسلوب القياس أو العرض أو التصرف أو التوصيل المناسب" [10]

2.1 مفهوم المعايير المحاسبية الدولية :

هي معايير تم اصدارها من قبل هيئات مختصة باجماع من طرف كل الفئات لتوحيد المعاملات الدولية في مجال المعالجة المالية للمعلومات المتعلقة بنشاط المؤسسة، حيث عرفتها لجنة المعايير المحاسبية الدولية IASC على

أنها "قواعد إرشادية يستند إليها المهنيون لدعم اجتهاداتهم واستلهام حكمتهم ،و لكنها لا تلغي الحكمة أو الاجتهاد ،إنما هي وصف مهني رفيع المستوى للممارسات المهنية المقبولة قبولا عاما، وتهدف إلى تقليل درجة الاختلاف في التعبير أو الممارسة في الظروف المشابهة وتعتمد كإطار عام لرفع نوعية وكفاءة العمل الفني ولتحديدي طبيعة وعمق المسؤولية المهنية" [11]

من هذا التعريف يتضح أن المعايير تعتبر مبادئ عمة ال تنفي إمكانية قبول الاجتهاد من طرف المختصين والتي جاءت توحيد الفروق بين الممارسات المحاسبية للدول ،و ما هو متعارف عليه فإن إصدار المعايير يكون حسب الضرورة وو التي قد تسمح بإلغاء أو تغيير معيار أو أكثر حيث يتكون كل من معيار من 5 أقسام [12]

- الهدف من المعيار؛
- حقل التطبيق؛
- لتعريف بالمصطلحات الواردة في المعيار ؛
- التقييم والتسجيل ؛
- متطلبات الإفصاح.

2.2 مزايا وعيوب المعايير المحاسبية الدولية

هدف المعايير هو خدمة الفئات المتعاملة في البورصات العالمية والتي تنادي بالافصاح وهو ما أفرز وجهات نظر معارضة تتهمها بعدم مراعاة الاحتياجات المحلية وخدمة مصالح الدول المتقدمة. [13]

أ/المزايا: [14]

- تعتبر كأساس بتم الاعتماد عليه في إعداج القوائم المالية وهو ما يمنحها مصداقية؛
- انتقل الاهتمام من صياغة المعايير والضوابط المنظمة للعمليات المحاسبية إلى العمل على الهدف الأهم وهو مساعدة مستخدمي القوائم المالية في اتخاذ القرارات الملائمة؛
- تمنح شفافية على حسابات المؤسسة وهو ما يسمح بتحليل وضعية صحتها المالية؛
- تخدم حاجات المستثمرين من معلومات تسمح لهم باتخاذ القرار المناسب وهو ما يتبعه تدفق رؤوس الأموال بين الدول؛
- يسمح بتكوين المحاسب الذي يصبح متمكن من الجانب النظري والتطبيقي.

ب/ العيوب:

تنتج عن الثغرات الموجودة فيها والتي نلتمسها فيما يلي:

- كثرة الخيارات فيما يتعلق بالقياس والافصاح وهو ما يحد من تقريب الممارسات المحاسبية الدولية؛
- غير ملمة بجميع القضايا لاختلاف الاحتياجات فهي تغطي المواضيع ذات صيغة دولية؛

- مبادئ عامة غير تفصيلية ،مما يسمح باختلاف تطبيقها؛
- تهتم فقط بجانب المعلومات المالية للمؤسسة المسعرة في البورصة ولا تعطي أهمية الأنوا الأخرى من المحاسبة كالمحاسبة الإدارية والموارد البشرية....؛
- فطرة التنبؤات المستقبلية التي بنيت عليها فكرة القيمة العادلة، مما يجعل المؤسسة متأثرة بالأحداث الخارجية.

ثانيا: الجانب التنظيمي للمعايير المحاسبية الدولية

1. الهيئات التنظيمية لمعايير المحاسبة الدولية

1.1 لجنة معايير المحاسبة الدولية :

هي لجنة تأسست في 29 جوان 1973 نتيجة اتفاق أبرم بين هيئات المحاسبة الوطنية للدول الرائدة في مجال المحاسبة وهي :أستراليا ،كندا، فرنسا، ألمانيا، اليابان، المكسيك، هولندا، بريطانيا، الولايات المتحدة الأمريكية وإيرلندا مع مجلس دارة مكون من ممثلين لهذه الدول. كانت أهدافها من سنة 1973 حتي إعادة هيكلتها سنة 2001:

- مناقشة القضايا المحاسبية الدولية ؛
- طرح أفكار محاسبية يمكن تبنيها وصدارها كمعيار يخدم الدول؛
- تحقيق التوافق بين الممارسات المحاسبية ؛
- تحقيق قدر من القبول لما يصدر عن اللجنة.

منذ عام 1983 شملت عضوية اللجنة كلا من المنظمات المحاسبية المهنية الأعضاء في الإتحاد الدولي للمحاسبين (IFAC)، وإبتداءا من عام 1999 أصبحت اللجنة تضم 143 هيئة مهنية من 104 دولة يمثلون مليوني محاسب [15]، أما بالنسبة لمجلس إدارة اللجنة فهو مكون من 17 عضو (13 دولة + 4 منظمات مهتمة بالإبلاغ المالي).[16]

1.2 مجلس معايير المحاسبة الدولية IASB

وقد أعيدت هيكلة لجنة معايير المحاسبة الدولية(IASC) لتصبح تحت اسم مجلس معايير المحاسبة الدولية (IASB) وذلك في الفاتح افريل 2001، يقوم هذا المجلس (IASB) بمهام تطوير معايير المحاسبة الدولية، حيث إعتمد المعايير الدولية التي أصدرتها اللجنة السابقة (IASC).

وقد بدأ المجلس إصدار المعايير للتقارير المالية (IFRS)، لكي يتم تميزها عن المعايير الدولية السابقة، إن هذا التغيير من (IAS) إلى (IFRS) يعكس رغبة (IASB) في توسيع رقعة نشاطها إلى المعلومات المالية

عموما عوض الإقتصار على التوحيد المحاسبي فقط، وأصبحت المعايير التي يصدرها تحت إسم " المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية (IFRS)" عوضا عن " المعايير المحاسبية الدوليةIAS".

ولقد أصدر المجلس إلى غاية 2009 ثمانية معايير إبلاغ مالي IFRS، ونشير إلى أن المجلس قد أصدر أيضا معيار خاص بالمؤسسات الصغيرة والمتوسطة بتاريخ 9جويلية 2009.

1.3 مجلس الرقابة:

هو مجلس يتكون من 19 إداريا يطلق عليهم تسمية الأمناء ،يتكون من أعضاء ممثلين للأسواق المالية العالمية حسب التوزيع التالي: [17]

- 6 أعضاء من أمريكا الشمالية؛
- 6 أعضاء من أوروبا؛
- 4 أعضاء من آسيا ؛
- 3 أعضاء من أي منطقة جغرافية.

يتكون من الأطراف الممثلة لمستخدمي المعلومة المالية (محاسبين، مؤسسات كبرى، مكاتب التدقيق الدولية)، يعينون لمدة 3 سنوات قابلة للتجديد مرة واحدة يتم من خلالها ممارسة المهام التالية: [18]

- البحث عن مصادر التمويل؛
- إعداد تقرير حول المنظمة ؛
- تعيين أعضاء مجلس معايير المحاسبة الدولية IASB وأعضاء اللجنة الدائمة للشرح IFRIC وكذا اللجنة الاستشارية لوضع المعايير SAC ؛
- المصادقة على ميزانية المنظمة السنوية وتحديد أسس تمويلها؛
- المراجعة السنوية لاستراتيجية IASCF ومدى فاعليتها ؛
- العمل على تعزيز تطبيق المعايير المحاسبية الدولية ؛
- وضع وتعديل الاجراءات لكل من مجلس المعايير المحاسبية الدولية، لجنة الشرح والتفسير واللجنة الاستشارية للمعايير.

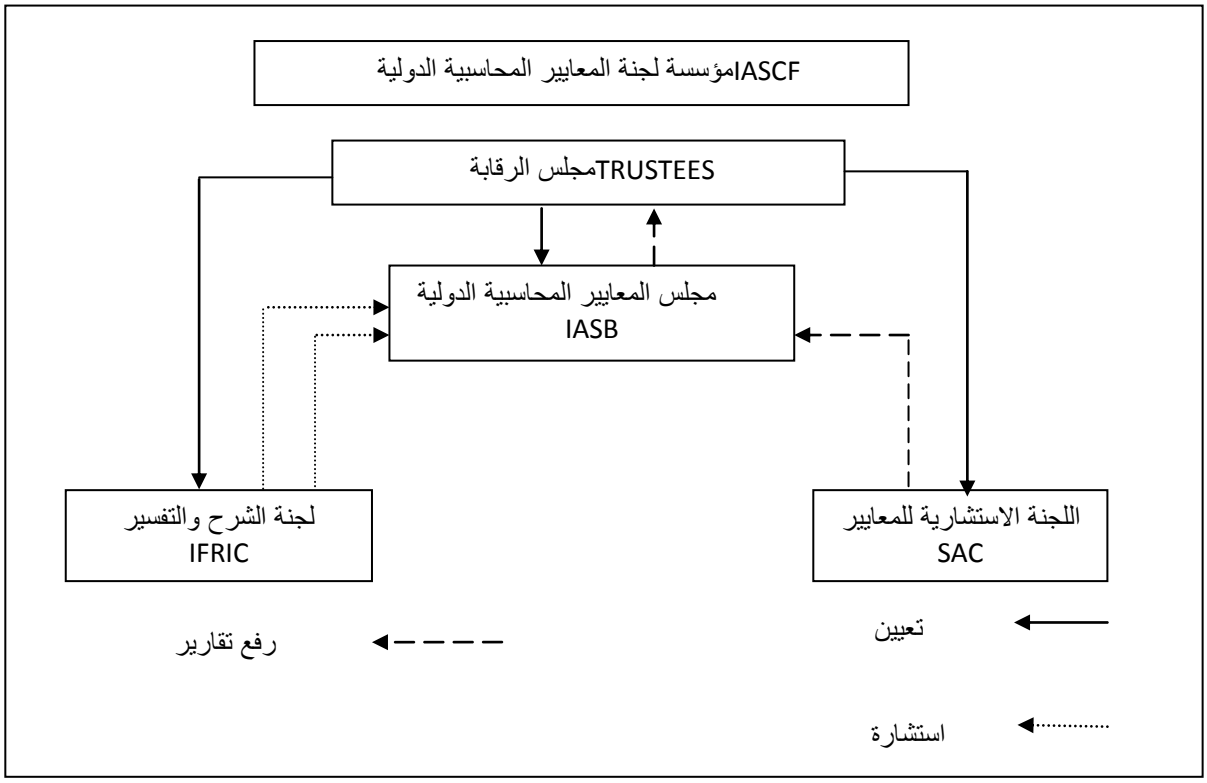
1.4 لجنة الشرح والتفسير IFRIC : يتم تعيين أعضاءه 12 من طرف الأمناء لمدة ثلاثة سنوات لعهدة تجدد مرة واحدة تعمل على عرض المفاهيم النظرية المتعلقة بالمعايير على المجلس من أجل المصادقة والتنسيق مع هيئات التوحيد الوطنية للوصول إلى حلول فعالة.

1.5 اللجنة الاستشارية للمعايير SAC هو منبر لمختلف الهيئات التي لها اهتمام بالمعلومة المالية ،يجتمع أعضاءه 4 المعتمدين من طرف مجلس الرقابة لمدة ثلاث سنوات قابلة للتجديد برئاسة رئيس مجلس المعايير المحاسبية الدولية ثلاث مرات في السنة في اجتماعات مفتوحة للجمهور ،تشتمل مهامه على :

- تقديم الاستضارات للمجلس؛
- تعتبر الوسيط في نقل أراء أعضاء اللجنة للمجلس فيما يخص مشاريع المعايير؛
- يقدم استشارات مختلفة للأمناء.

ونوضيح ما سبق من خلال مخطط عمل اللجنة التالي:

الشكل رقم 1: مخطط عمل اللجنة



المصدر :بوجنيب عادل ،دور المعايير المحاسبية الدولية في تحسين جودة المعلومة المالية ،ماجستير جامعة قسنطينة 2 3014،ص 32

2. إجراءات إصدار المعايير:

يعمل IASB في مناخ يسمح لكل الأطراف بيتقديم اقتراحات فيما يتعلق بنحديد العايير ما يضمن جودتها، حيث تخضع العملية لإجراءات معينة تسمى Due process بالتشاور نلخصها فيما يلي:

- تحديد نوعية المشكل والذي يتبعه تشكيل فوج من عضو من المجلس وممثلي ثلاث دول على الأقل؛

- يستعرض الفوج أهم الحلول بعد فحص المسائل؛
- بعد تلقي رد عن الاقتراحات المقدمة من طرف المجلس يتشر المشروع أولي (إعلان معياري) بالحلول والتبريرات بعدها يوسع نشره للحصول على رد خلال 6 أشهر؛
- بعد الرد يقوم المجلس بإعداد الوثيقة النهائية التي تحوي المبادئ لتعرض على المجلس للمصادقة؛
- بعد الحصول علة مصادقة ثلثي أعضاء المجلس يتم إعداد مشروع معيار في شكل مذكرة غيضاح يسمح بنشرها تلقي الردود خلال فترة شهر؛
- بعد تلقي الردود يعرض المشروع النهائي على المجلس لاعتماد المعيار بعد موافقة ثلاثة أرباع أعضاء المجلس

ثالثا: جودة المعلومة المالية ودرجة تأثرها بالمعايير المحاسبية

1. الأطراف المستخدمة للمعلومة المالية

يعتمد تحديد الأطراف على مفهومين ،الأمريكي الذي يعتمد على نظرية الوكالة في شكلها المبسطمن خلال العلاقة بين المسير والمساهم حيث اعتبرت المساهم المستعمل الرئيسي للمعلومة المالية ،في حين أن التوجه الأوروبي كان أوسع في تحديد الأطراف المستعملة للمعلومة الذي تناول كل المستغلين للمعلومة المالية وذوي المصالح وهم كل من :

1.1 **المستثمرون الحاليون والمحتملون:** يتم ذلك عن طريق اعتمادهم للأرقام الواردة في القوائم المالية والمؤشرات المستخرجة منها كمؤشر الربحية والتدفقات النقدية وكذا العائد على الأسهم والتي يتم على أساسها التنبؤ بالأرباح المستقبلية للخروج في الأخير بقرار الاحتفاظ أو التخلي عن أسهم المؤسسة من طرف المستثمرين الحاليين كما يقرر المستثمر المحتمل بدوره سواء شراء أسهم المؤسسة أو لا .

1.2 **المقرضون:** هم المكتتبين في سندات المؤسسة أو المقبلين عل شراءها من جهة والمقرضين سواء للأجل الطويل أو القصير حيث كل من هؤلاء المقرضين يعتمد على عدة مؤشرات ومعلومات مالية محددة للمعرفة قدرة المؤسسة على تسديد القروض [19] و الفوائد وكذلك في تسيير العملية الاستغلالية فيما يخص المعلومات التي يعتمدها المقرضون لأجل قصير.

1.3 **الموردون** : يستغل الموردون المعلومات المالية المتعلقة بدراسة السيولة النقدية وقدرة المؤسسة على التسديد من خلال دراسة هيكل ونسبة أصوله المتداولة ومقارنتها مع مديونيته قصيرة الأجل.

1.4 **العملاء:** يعمل العميل من خلال علاقته بالمؤسسة على استخدام المعلومات المالية للموردين ومقارنة مختلف الشروط الممنوحة له وهذا من أجل ضمان استمرار التموين.

1.5 **العاملون:** يهمهم من خلال ما يقدمونه لتطور المؤسسة الثروة التي خلقتهاو كيفية توزيعها وكذلك المعلومات المتعلقة بربحيتها واستقرارها ومن بين أهم المعلومات لتي يعتمدها هي رقم الأعمال ،الأرباح والخسائر.

1.6 **الجهات الحكومية:** تتمثل في الجهات التي تستغل المعلومات لأهداف مختلفة من خلال الحكم على صدق المعلومات التي تستعملها مصلحة الضرائب في حساب الضريبة ،و كذا أجهزة الاحصاء من خلال اعتمادها كقاعدة للبيانات تعد على أساسها الموازنات.

1.7 **إدارة المؤسسة:** تستعمل المعلومات في التحقق من كفاءة كل الأطراف في تنفيذ أهداف المؤسسة التي تبنى على أساس مصلحة الملاك حيث تشكل المعلومات على مستوى كل قسم وإدارة والحكم على كفاءة استغلال الموارد المتاحة.

2. الخصائص النوعية للمعلومة المالية

يتم قياس منفعة المعلومة المالية من خلال المقارنة بين مواقف مستخدميها قبل وبعد استغلالها ،فلكي تكون المعلومة مفيدة لا بد أن تتسم ب الملاءمة والموثوقية والتي بدورها تنقسم إلى خصائص مساعدة نوضحها فيما يلي:

2.1 **الملاءمة:** هي قدرة المعلومات على التأثير في القرار المتخذ من طرف مستخدميها ،حيث أنها قادرة على إحداث التغيير في القرار في حالة لو لم تكن هذه المعلومة [20]، حيث أن الملاءة تختلف من شخص لآخر ومن فئة لأخرى (مستثمرين، إدارة) حسب حاجة هذه الفئة لاختلاف الأهداف تضم هذه الخاصية ثلاث خصائص فرعية .

2.2 :**التوقيت الملائم:** معناه توفير المعلومة في الوقت المناسب قبل أن تفقد قدرتها على التأثير في اتخاذ القرار، حيث تتأثر هذه الخاصية بطول وقصر الفترة الزمنية التي يلزم إعداد التقارير عنها لذلك كان من الضروري تقديمها في الوقت ولو على حساب الدقة[21].

2.3 :**القدرة على التنبؤ:** تساعد متخذ القرار بالتنبؤ بالأحداث المستقبلية بناءا على نتائج الماضي والحاضر بتنبؤات مباشرة (حول التدفقات النقدية المتوقعة مستقبلا)،غير أن هذه الطريقة يعاب عليها أنها قد تنشأ عن تنبؤات غير دقيقة [22].

2.4 :**القدرة على التقييم الارتدادي للتنبؤات:** تساعد هذه المعلومات متخذ القرار على مراجعة قراراته السابقة بتصحيح التوقعات التي اعتمدت في اتخاذها بناءا على مقارنة التنفيذ الفعلي بالخطط المسطرة لتحديد الانحرافات.

2.5 **الموثوقية** :تأتي بعد خاصية ملاءمة قد عرفها FASB على أنها "خلو المعلومات بدرجة معقولة من الأخطاء والتحيز وتمثيلها بصدق ما تزعم تمثيله"[23] وهذا راجع للأسس السليمة التي بنيت عليها المعلومة، ولكي تتصف المعلومة المالية بالموثوقية ينبغي إرساء أسس ومبادئ محاسبية علمية ومقبولة تحكم إعداد وتوصيل القوائم المالية .

ينطوي تحت هذه الخاصية الخصائص الفرعية التالية:

2.5.1 **الصدق في التعبير**: حيث أن أرقام المعلومات المقدمة تكون معبرة عن الحقائق والأحداث الممثلة لها بصدق وأمانة (17) [24] وهذا بتبني كل المعلومات والتفاصيل حتى تكون المعلومة المالية على أكبر قدر من الاكتمال أي التأكد بعدم إهمال أي ظاهرة في إعداد التقارير المالية.

2.5.2 القابلية للتحقق: أي أن المعلومات مستقلة عن من يعدها ويستخدمها وهو ما يسمح بالوصول لنفس النتائج من طرف المؤهلين وهذا باعتماد طرق قياس مماثلة وإن كان العكس فهي لا تستوفي الشرط.[25] وبالتالي استبعادها في اتخاذ القرار رغم استقلالية المعلومة عن الشخص الذي يقوم بعملية القياس إلا أنه لا يضمن بأن المقاييس المستخدمة تعبر عن مضمون الظواهر المراد قياسها.

2.5.3 الحياد: هي معلومة موضوعية لا تغلب مصلحة فئة عن أخرى من كلا الجانبين سواءا من جانب الأجهزة المسؤولة عن وضع المعايير أو جانب المسؤولين عن إعدادا القوائم المالية.

3. دور معايير المحاسبة الدولية في تحقيق الخصائص النوعية للمعلومات المالية

بناءا على ما تم ذكره سابقا فلكي تكون المعلومة المالية نافعة يجب أن تتوفر خصائص أساسية (الملاءمة والموثوقية) وكذا خصائص مساعدة (القابلية للفهم، التحقق، المقارنة والسرعة)

3.1 دور المعايير في تحقيق خاصية الملائمة :

تكون المعلومة ملائمة عندما تكون قادرة على تعزيز ما سبق التوصل إليه ،وللحكم على ملاءمة المعلومة يعتمد في ذلك على طبيعتها أو طبيعتها وأهميتها معا حسب حالة النشاط، وهذا ما أشار إليه المعيار IAS1الذي حدد أسس عرض القوائم المالية ونص على توفير معلومات ملائمة ،قابلة للمقارنة وممكن فهمها ومعيار IAS7 الذي تناول جدول تدفقات الخزينة حيث نص على ضرورة توفير معلومات حول التدفقات النقدية لتمكين مستخدمي القوائم بالحكم على قدرة المؤسسة في انتاج النقدية[26].

3.2 دور المعايير المحاسبية في تحقيق خاصية الموثوقية:

لا تكفي الملاءمة في المعلومة المالية ما لم تكن قادرة على تقييم صورة عادلة عن الظاهرة المتعلقة بها من خلال حيادتها وخلوها من الأخطاء بقدر معقول كونها تقاس في ظروف عدم التأكد وهذا ما يعكس الصورة التي تكون عليها القوائم المالية التي بنيت على أساس معلومات تم التأكد وفحص الأدلة التي قدمت من خلالها والتي تعتبر موثوقة عند توفرها على كل المعلومات المتعلقة بالظاهرة موضوع القوائم.

هذا ما أشارت له العديد من المعايير المحاسبية كالمعيار IASالذي نص على أن المعلومات المالية يجب أن تعرض بشكل عادل الأداء المالي والمركز المالي والتدفقات النقدية للمؤسسة ،كما نص IAS10حول الأحداث اللاحقة بتاريخ إقفال الميزانية على ضرورة عكس آثار بعض العمليات والأحداث في القوائم المالية ،هذا اعتبره المعيار IFRS3حول اندماج الأعمال أنه من بين شروط الإعتراف بالأصول والخصوم المتعلقة بالاندماج هو امكانية قياس قيمتها العادلة بشكل موثوق. [27]

3.3 دور المعايير المحاسبية في تحقيق الخصائص النوعية المساعدة للمعلومة المالية

3.3.1 القابلية للمقارنة:

فهي الصفة التي تسمح باستخراج نقاط الشبه والاختلاف بين عنصرين أو أكثر ،و هذا بتوفر تشابه وتناسق على مر الزمن بالنسبة للمؤسسة وباقي المؤسسات في طريقة القياس والعرض للأثر المالي للعمليات والأحداث المتشابهة،وهذا ما نلمسه من خلال المعيار IAS1الذي جاء بأسس إعداد القوائم المالية بغية جعلها قابلة للمقارنة ،و هذا من خلال عرض الاعتبارات الكلية لعرض القوائم المالية والارشادات الخاصة بهيكلها والحد الأدنى من المعلومات الواجب توفرهاو حسب المعيار IAS8الذي تناول السياسات والتقديرات المحاسبية وكيفية تغييرها فإنه يجب تعديل المعلومات التي تعود للسنوات السابقة.

3.3. 2 خاصية القابلية للتحقق :

هي خاصية تسمح لمستعملي القوائم المالية بالتأكد من أن المعلومة المالية تقدم صورة عادلة عن الظاهرة التي تمثلها حيث أن مستعملي نفس الطرق في القياس يتوصلون لنفس النتائج ،في هذا الإطار أكد IASB على ضرورة الافصاح عن السياسات المحاسبية المستعملة في إعدادا القوائم المالية وعرض المعلومات حول أسس إعداد هذه القوائم.

3.3.3 خاصية السرعة : من خلال توفير المعلومات في الوقت المناسب لتكون مفيدة ،تجسد ذلك من خلال المعيار IAS34 حول التقارير المالية المرحلية والتي تغطي فترات زمنية أقل من السنة لإبقاء مستعملي المعلومة على إطلاع مستمر على نتائج أعمال المؤسسة ،وهو م يسم بتقييم الأداء والتنبؤ بالوضع المالي.

3.3.4 خاصية القابلية للفهم: حسب IASB تكون المعلومات المالية قابلة للفهم إذا كانت مصنفة ،معرفة ومقدمة بطريقة مختصرة ووضحة وبذلك فقد شجع على تقديم افصاحات وإضافة عندما تكون متطلبات المعايير غير كافية ويقدم المعياران AS 14 و IFRS 8حول التقارير القطاعية معلومات تفصيلية عن قطاعات المؤسسة وأقسامها في حالة تضمنها فروع.

الخاتمة:

نظرا للتطور الذي عرفته المحاسبة كتقنية مترجمة لنشاط المؤسسة كان لا بد من مواكبة التطورات التي عرفتها المعاملات المالية، هذا ما دفع بتراجع استراتيجيات التوحيد أمام محاولة تحقيق توحيد محاسبة دولية ومنه برزت ضرورة وضع معايير تضبط الممارسات المحاسبية وتمنحها صبغة دولية بتوفير معلومات قابلة للفهم في الوقت المناسب بما يتلاءم وطبيعة المعلومة المراد الحصول عليها.

و هنا يبرز دور المدقق في تقيم مدى مطابقة المعلومة المالية المصرح بها من المؤسسة لشروط المنصوص عليه في معاير المحاسبة الدولية.

الهوامش

1 الصبان م . س والفيومي : " المراجعة بين النظرية والتطبيق "، دار الجامعية، بيروت، 1990، ص 18 .

2 COLLIN . L et VALLIN .G : " Audit et contrôle interne, aspect financier, opérations et stratégiques" , Paris , 1992 , p 17 .

3 خالد أمين عبد الله : " علم تدقيق الحسابات، الناحية النظرية "، مطبعة الاتحاد، عمان، 1980، ص 10 .

4 COLLIN. L et VALLIN.G: Op.cit. , p 22

5 Raffègeau j et al : Audit et contrôle des comptes , publi union , Paris , 1979 , p 3 .

6 محمد بوتين، مرجع سبق ذكره، ص 27

7 محمد بوتين، مرجع سبق ذكره، ص 27 و28

8سعيد يحي ،أوصيف لحضر ،أهمية تطبيق معايير المحاسبة الدولية في تحسين جودة الإفصاح المحاسبي ،بحث مقدم في الملتقى الدولي حول النظام المحاسبي المالي في مواجهة المعايير المحاسبية الدولية ومعايير المراجعة الدولية :التحد ي،جامعة سعد دحلب البليدة،14،13 ديسمبر 2011 ص 7.

9 مدني بن بلغيث، **أهمية إصلاح النظام المحاسبي للمؤسسات في ظل أعمال التوحيد الدولية –حالة الجزائر–** ،أطروحة دكتوراه في العلوم الاقتصادية، جامعة الجزائر، 2004، ص62.

10حواس صالح، التوجه الجديد نحو معايير الابلاغ المالي ،أطروحة دكتوراه قسم التسيير جامعة الجزائر 2008/2007/ ص 58

11 بودلال علي مكيوي المولودة لميؤني سمية، النظام المحاسبي المالي في مواجهة المعايير الدولية المحاسبية، بحث مقدم في الملتقى الدولي حول النظام المحاسبي المالي في مواجهة المعايير المحاسبية الدولية ومعايير المراجعة الدولية :التحدي، جامعة سعد دحلب البليدة،14،13 ديسمبر 2011 ص4.

12 بولجنيب عادل، دور المعايير المحاسبية الدولية في تحسين جودة المعلومة المالية، جامعة قسنطينة 2014/2013، ص38.

13 بولجنيب عادل، نفس المرجع السابق ص 41.

14 يوسف محمود جربوع، سالم عبد الله حلس، المحاسبة الدولية مع التطبيق العلمي لمعايير المحاسبة الدولية ،مؤسسة الوراق للنشر والتوزيع الطبعة الأولى 2002، ص106.

15 حسين القاضي ومأمون حمدان، **المحاسبة الدولية ومعاييرها**، دار الثقافة للنشر، دمشق، سوريا، طبعة2008، ص53

16 . يوسف محمد جربوع، سالم عبد الله حلس، مرجع سابق، ص: 53

17 MAILLET,Catherine, le manth anne ,les normes internationales ,Edition Foucher, paris.2006,p16.

18 MAILLET,Catherine, le manth anne, op.cit., p 16.

19عبد الغفار حنفي، الإدارة المالية مدخل لاتخاذ القرار ،دار الجامعة الجديدة الاسكندرية 2002، ص60.

20حيدر محمد بني عطا، مقدمة في نظرية المحاسبة والمراجعة ،الطبعة الأولى دار الحامد عمان ،2007 ص 96.

21 OBAIDAT Ahmed , accounting information qualitative characteristics gap :evidence from jordan international

22 رضوان حلوة حنان، النموذج المحاسبي المعاصر من المبادئ إلى المعايير، ص 203

23 محمد السيد الناغي، اتجاهات معاصرة في تنظيم المحاسبة، المكتبة العصرية المنصورة2007، ص113.

24 رضوان حلوة حنان ،أسامة الحارس نفوز الدين ابو جاموس ،أسس المحاسبة المالية دار الحامد ،عمان 2003،ص53.

25 حيدر محمد بني عطا، مرجع سبق ذكره، ص 98.

26 بولجنيب عادل ،دور المعايير المحاسبية الدولية في تحسين جودة المعلومة المالية ،ماجستير جامعة قسنطينة 2 3014،ص94.

27 نفس المرجع أعلاه ،ص 95.