وزارة التعليم العالي والبحث العلمي
جامعة محمد بن احمد / وهران 2
كلية العلوم الاقتصادية، التجارية وعلوم التسيير
قسم علوم المالية والمحاسبة

مطبوعة محاضرات موجهة لطلبة السنة الأولى ماستر
تخصص: تدقيق ومحاسبة
خلال السداسي الثاني

لمـــادة:

تنظيم وأخلاقيات مهنة المحاسبة

من إعـداد الأستاذ:
د. عثمان عبد اللطيف
أستاذ محاضر " أ "

السنة الجامعية: 2026/2025

الفـــهرس

العناصر	العنوان	الصفحة
-	الفهرس.....	I
-	مقدمة	2 – 1
I. مدخل إلى المحاسبة		
أولا	نشأة المحاسبة وتطورها التاريخي	03
ثانيا	المرجعيات النظرية للأنظمة المحاسبية	05
ثالثا	المبادئ والمرجعيات النظرية للمحاسبة	06
II. أثر اختلاف الممارسات المحاسبية الدولية		
أولا	المحاسبة الدولية، أسبابها وأهدافها	10
ثانيا	مشاكل المحاسبة الدولية	14
ثالثا	أثر المنظّمات الدولية على البيئة المحاسبية	18
III. المعايير المحاسبية الدولية وإشكالية تنظيم مهنة المحاسبة على المستوى الدولي		
أولا	التنظيم المحاسبي الدولي	26
ثانيا	الهيئات المسؤولة عن تطوير المحاسبة ووضع المعايير المحاسبية الدولية	29
ثالثا	معايير المحاسبة الدولية لتوحيد الممارسة المحاسبية	36
IV. الإصلاح المحاسبي في الجزائر		
أولا	مراحل الإصلاح المحاسبي	50
ثانيا	أسباب الإصلاحات المحاسبية في الجزائر وأهدافها	55
ثالثا	الهيآت المهنية المسؤولة عن تنظيم مهنة المحاسبة في الجزائر	56
V. النظام المحاسبي المالي كاستجابة للتوحيد وتنظيم مهنة المحاسبة		
أولا	مسايرة تطبيق النظام المحاسبي المالي	59
ثانيا	إستراتيجية تبنّي النظام المحاسبي المالية وفق الإطار النظري الدولي	64
ثالثا	إنعكاسات النظام المحاسبي المالي وآفاقه	69

VI. الإفصاح المحاسبي لتعزيز جودة الكشوف المالية		
أولا	ماهية الكشوف المالية وأهميتها	74
ثانيا	الإفصاح المحاسبي	76
ثالثا	آليات تطبيق الحوكمة لتحقيق جودة الكشوف المالية	82
VII. أخلاقيات مهنة المحاسبة		
أولا	مفهوم أخلاقيات المهنة	90
ثانيا	قواعد السلوك المهني وأنواعها	91
ثالثا	أخلاقيات مهنة التدقيق الخارجي	92
VIII. مهنيي المحاسبة في الجزائر ومحافظ الحسابات		
أولا	أصناف مهنيي المحاسبة والتدقيق في الجزائر	96
ثانيا	شروط الالتحاق بمهن المحاسبة والتدقيق في الجزائر	97
ثالثا	تعيين، موانع، وعزل مهنيي المحاسبة والتدقيق	98
IX. مسؤوليات مهنيي المحاسبة والتدقيق في الجزائر وإعداد التقارير		
أولا	حقوق وواجبات مهنيي المحاسبة والتدقيق	99
ثانيا	مسؤوليات ومهام مهنيي المحاسبة والتدقيق	100
ثالثا	معايير التدقيق الجزائرية وتقارير محافظي المحاسبات	102
–	قائمة المراجع	108

تقديم:

في ظل التحولات العميقة التي شهدها الاقتصاد العالمي منذ بداية سبعينيات القرن العشرين، برزت الحاجة إلى وضع إطار دولي موحّد ينظم الممارسات المحاسبية ويعزز من مصداقية المعلومات المالية وقابليتها للمقارنة عبر مختلف الدول، فقد اتجهت العديد من الدول والهيئات المهنية إلى تكثيف جهودها من أجل تطوير معايير محاسبية دولية تستجيب لمتطلبات العولمة وانفتاح الأسواق خاصة مع تزايد الاعتماد على رؤوس الأموال الأجنبية وتوسع نشاط الشركات متعددة الجنسيات ما أسفر عن نشوء منظومة متكاملة من المعايير المحاسبية الدولية التي تهدف إلى توحيد طرق القياس والعرض والإفصاح بما يضمن شفافية التقارير المالية ويعزز ثقة المستثمرين.

وقد ساهمت التطورات التي عرفتها الأسواق المالية العالمية في تسريع وتيرة هذا التوجه، حيث أصبحت المؤسسات مطالبة بإعداد تقارير مالية وفق معايير تحظى بالقبول الدولي، الأمر الذي أدى إلى بروز نقاشات واسعة حول ضرورة التقارب بين مختلف الأنظمة المحاسبية ، وأنذاك لعبت الولايات المتحدة الأمريكية دور ا بارزا من خلال تطوير معايير محاسبية ذات جودة عالية، ع رفت بالمبادئ المحاسبية الأمريكية، والتي شكلت مرج عا مهما في مسار تطوير المعايير الدولية ،كما أن التباين بين هذه المعايير ونظيراتها في بعض الدول مثل ألمانيا، ساهم في زيادة الضغوط على الجهات التشريعية لتحديث أنظمتها المحاسبية بما يتماشى مع المتطلبات الدولية.

ومع تزايد حدة العولمة، تم إنشاء لجنة معايير المحاسبة الدولية بمبادرة من مجموعة من الدول المتقدمة بهدف إعداد ونشر معايير محاسبية دولية موحدة ، وقد تطورت هذه اللجنة لاحقا لتصبح بما يعرف بم جلس معايير المحاسبة الدولية الذي تولى مهمة إصدار المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية سع يلتحقيق التقارب بين الأنظمة المحاسبية الوطنية والمعايير الدولية ، وقد شكل هذا التحول خطوة محورية نحو بناء نظام محاسبي عالمي قائم على الشفافية والموثوقية.

أما على الصعيد الوطني، فقد تأثرت الجزائر بهذه التحولات الدولية حيث سعت إلى تطوير الإطار القانوني والتنظيمي لمهنة المحاسبة والتدقيق ، وقد تجسد ذلك في إصدار مجموعة من القوانين والتشريعات من أبرزها القانون رقم 08-91 ثم القانون رقم 10-01 والذي يعد المرجع الأساسي الحالي لمهنة التدقيق، سواء في شقها التعاقدي الذي يمارسه الخبير المحاسبي، أو القانوني الذي يتولاه محافظ الحسابات ، غير أن هذا القانون، رغم أهميته جاء في صيغة عامة تفتقر إلى التفصيل، مما استدعى إصدار نصوص تنظيمية مكملة لتوضيح كيفية تطبيقه في الواقع المهني.

وفي إطار سعيها لمواكبة المعايير الدولية، عملت الجزائر على إدراج معايير خاصة بتقارير محافظ الحسابات مستلهمة من معايير التدقيق المتعارف عليها دول ي كما تم اعتماد مجموعة من معايير التدقيق المستمدة من المعايير الدولية للتدقيق بهدف تحسين جودة الممارسة المهنية وتعزيز مصداقية التقارير المالية. ويعكس هذا التوجه إدراكا متزايًا بأهمية التوافق مع المعايير الدولية في ظل الانفتاح الاقتصادي رغم التحديات التي قد تعيق التطبيق الفعلي لهذه المعايير، سواء من حيث التأهيل المهني أو البيئة التنظيمية ، وعليه فإن دراسة واقع المعايير المحاسبية والتدقيقية في الجزائر تكتسي أهمية بالغة خاصة في ظل مساعي الاندماج في الاقتصاد العالمي، حيث يظل تحقيق التوافق مع المعايير الدولية رهانا أساسا لتحسين جودة المعلومات المالية وتعزيز ثقة مختلف الأطراف المعنية.

وقد جاءت هذه المطبوعة البيداغوجية ضمن هذا الإطار، حيث تهدف إلى تسليط الضوء على تطور المعايير المحاسبية الدولية وانعكاساتها على الممارسة المهنية في الجزائر، مع التركيز على التحديات والآفاق المستقبلية لتطبيق هذه المعايير ، فقد تضمن المحورين الأول والثاني مدخل إلى المحاسبة وأثر اختلاف الممارسات المحاسبية الدولية، لنعرج في المحور الثالث إلى المعايير المحاسبية الدولية وإشكالية تنظيم مهنة المحاسبة على المستوى الدولي، أما المحور الرابع فقد تطرقنا فيه إلى الإصلاحات المحاسبية بالجزائر، لنبين بعد ذلك في المحور الخامس كيف كان تبني النظام المحاسبي المالي كاستجابة للتوحيد وساعد في تنظيم مهنة المحاسبة، ونفصل في ذلك في المحور السادس من خلال إبراز دور الإفصاح المحاسبي لتعزيز جودة الكشوف المالية وضرورة تفعيل آليات الحوكمة لذلك، أما المحاور السابع، الثامن والتاسع فقد ركزنا فيهم على أخلاقيات مهنة المحاسبة وقواعد السلوك المهني وأيضا تحديد مهنيي المحاسبة في الجزائر ما هي مسؤولياتهم وكذا شروط إعداد التقارير الواجب احترامها والتقيد بها في عملهم، وأيضا أهمية مهنة محافظ الحسابات ومدى تكييف بيئة المحاسبة بالجزائر وفق معايير تقارير محافظ الحسابات والمعايير الدولية للتدقيق.

I. مدخل إلى المحاسبة.

لقد مرّت المحاسبة منذ القديم وإلى العصور الحديثة بعدة مراحل حيث أخذت تتطور من عصر لآخر، فهي لم تأت من مكان أو زمان محدد، وإنّما كانت نتاج التطورات التدريجية والمتلاحقة الّتي شهدها الفكر المحاسبي.

أولا: نشأة المحاسبة وتطورها التاريخي

وكانت بداية هذه المرحلة في بلاد ما بين الرافدين والّتي ظهرت فيها العديد من الحضارات من بينها الحضارة السومرية، الحضارة الأشورية والحضارة البابلية والّتي عرفت تطوّرات اقتصادية، ما أوجب ضرورة وجود وسائل من خلالها إثبات المعاملات، فظهرت الكتابة حيث بدأت على شكل كتابة رموز على الألواح الطينية، والكتابة المسمارية، حيث سهّلت عملية الإثبات المحاسبي، [1] كما تمّ تطوير الحساب خلال الحضارة الأشورية بالشكل الذي يسهّل عملية القياس في الإثبات المحاسبي، وما ساعد في ذلك أيضا اختراع وتطوير صناعة أوراق البوردي خلال الحضارة المصرية وجاء بعد ذلك استحداث عملية مراجعة الحسابات الّتي كانت نتيجة توسع الإمبراطوريات الإغريقية والرومانية وفرض الضرائب على مستعمراتها.[2]

وقد زاد الاهتمام أكثر بالمحاسبة مع تزايد وتنوّع أنشطة المسلمين وما نتج عنه من تنوع في أدعية الزكاة، الأمر الذي اقتضى ضرورة وجود وسيلة لضبط تسيير بيت مال المسلمين، ليأتي بعد ذلك في العصور الوسطى النظام الإقطاعي الذي ساد في أوروبا والذي شهد نظم محاسبية تقتصر على تسجيل نفقات ومداخيل الإقطاعيين وعمليات استلام وتسليم منتوجات الفلاحين، ولقد اعتبرت محاولة الايطالي " Pacioli" من خلال إصداره الموسوعة المتعلقة بتسيير الأعمال، الرياضيات، الجبر والهندسة، بمثابة شهادة ميلاد المحاسبة المعاصرة والّتي استعرض من خلالها مبادئ القيد المزدوج لأول مرة، إلا أنه أهمل مفهوم الدورة المحاسبية، تبعتها بعد ذلك مرحلة عصر النهضة في القرن الرابع عشر والتي تمّ فيها استحداث عمليات مسك الحسابات بظهور

---

[1] AUGUSO.Unegbre, **Theories of Accounting : Evolution & Developments,** Income determination and diversities in USE, Research Journal of finance and accounting, Vol 5, November 2014, P 03.

[2] آيت محمّد مراد، **ضرورة تكييف بيئة المحاسبة بالجزائر مع متطلبات النظام المحاسبي المالي خلال فترة 2010/2013**، أطروحة دكتوراه، 2014/2013، جامعة الجزائر 03، ص ص13-14.

مسك الدفاتر المحاسبية وفق القيد المزدوج في "فلور" الإيطالية وعملية الإثبات المحاسبي المتكامل في مدينة جنوة.[1]

أمّا في عصر الرأسمالية التجارية تمّ ظهور النقود واستخدامها كمعيار للقيمة ووسيلة للمبادلات التجارية، نتج عنها بروز أسر رأسمالية تسيطر على الأسواق نتيجة امتلاكها منشئات اقتصادية وأساطيل بحرية و الّتي أدّت إلى تدفّق المعادن إلى أوروبا جرّاء الاكتشافات الجغرافية، فساهمت المحاسبة في انتشار الرأسمالية التجارية من خلال قياس الأرباح والمشتريات بالنقود وظهور حساب رأس المال وإعداد الميزانية العامة سنويا،[2]

وجاءت الماركنتنية بعد ذلك لتجهز الأرضية المناسبة لظهور الثورة الصناعية والّتي اعتمدت على تصريف المنتوجات الفائضة في مصانع الرأسماليين، الأمر الذي أدّى إلى إحداث تغييرات أساسية على سير الاقتصاد وظهور تطوّرات جديدة في علم المحاسبة،[3]حيث أنّ تطور وسائل الإنتاج خلال الثورة الصناعية أدّى إلى ظهور وحدات إنتاج كبيرة تفوق قدرات شركات الأشخاص، فأصبح المشروع الفردي الذي يديره شخص واحد أو مجموعة من الشركاء غير قادر على استيعاب هذا التطور التكنولوجي، وهكذا نشأت شركات المساهمة الّتي تباع أسهمها للأفراد وتقوم إدارتها بالاعتماد على المحاسبين لديها لإعداد قوائم مالية تمكن مستخدميها من تقييم وضع الكيانات.

ونتيجة التطور الاقتصادي والاجتماعي الذي عرفته الثورة الصناعية زادت مسؤوليات ومهام المحاسب، وتطوّرت وظيفة المحاسبة للحدّ من مظاهر الغشّ والتّلاعب الّتي سادت الممارسة المحاسبية، وذلك لخدمة أصحاب المشروع وأصحاب المصالح، وقد أوجب ذلك ضرورة إنشاء اتّحادات ومنظمات مهنية تسعى إلى حماية ودعم المحاسبين وتنمية المعارف والثقافة المحاسبية إلى جانب محاولة وضع مبادئ ومعايير محاسبية مقبولة عموما، ومن بين أهم المنظمات الّتي تتم تشكيلها الجمعية الأمريكية للمحاسبة، معهد المحاسبين في إنجلترا، المعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين وهيئة معايير المحاسبة المالية وغيرها من المنظمات.[4]

في الأخير يمكن القول أن المحاسبة تطورت وازدهرت من عصر لآخر حتى أصبحت علما له مفاهيمه قواعده ومبادئه.

---

[1] آيت محمد مراد ، **مرجع سابق**، ص 15.

[2] آيت محمد مراد، **مرجع سابق**،ص ص16-17.

[3] CARSAL Deyves, **Les grandes étapes de l'histoire économique,** Ellipses édition, paris, 1998, P 17.

[4] آيت محمد مراد، **مرجع سابق**، ص ص 19-21.

ثانيا: المرجعيات النظرية للأنظمة المحاسبية.

لا يوجد تعريف واحد للمحاسبة، بل اختلفت مفاهيمها ولم تعد تقتصر على تلك الطريقة الفنية الّتي تقوم على تسجيل وتبويب العمليات المالية أو تلك الأداة التي تقوم بقياس النشاطات الاقتصادية فقط، بل تطّورت لتصبح علم يقوم على جملة من المبادئ والافتراضات، حيث تمّ تعريف المحاسبة على أنّها ترجمة الأحداث الاقتصادية إلى معلومات تساعد مستخدميها في عملية اتّخاذ القرار، [1]كما تمّ اعتبارها بأنها نظام معلومات يضفي الطابع الرسمي على بيانات الكيانات ويقدّم معلومات واضحة وموثوقة عن الواقع الاقتصادي لها، كما يقوم أيضا بإعلام أصحاب المصالح بالوضع المالي لها لمساعدتهم في اتّخاذ قراراتهم. [2]

وسنحاول إعطاء أهم التعاريف الّتي جاءت بها الهيئات المحاسبية في تعريفها للمحاسبة:

الجدول (1): تعاريف الهيئات المحاسبية للمحاسبة.

الهيئة	التعريف
المعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين AICPA	في 1941 عرّفت المحاسبة على أنّها هي العملية التي تقوم بتسجيل وتبويب وتلخيص المعاملات والأحداث المالية بطريقة ذات دلالة وصورة نقدية. كما أعطي تعريف ثاني للمحاسبة سنة 1970 حيث اعتبرت نشاط ضمني يقوم بترجمة العمليات المالية للكيان إلى معلومات كمّية تساعد في اتّخاذ القرارات والاختيار العقلاني بين الطرق البديلة للنشاط.
الجمعية الأمريكية للمحاسبة AAA	عرّفت المحاسبة على أنها عملية تحديد وقياس وتمويل المعلومات المتعلقة بالنشاط الإقتصادي ليتمكن من خلالها مستخدموا هذه المعلومات عن التصرف في ظل رؤى واضحة.
هيئة المحاسبة المالية FASB	لقد ركزت على منفعة المعلومات في اتّخاذ القرارات حيث أكّدت على أنّ أهداف التقارير المالية هي تقديم المعلومات الّتي تساعد في اتّخاذ القرارات الرشيدة لكل الأشخاص الذين لهم مصلحة بتلك التقارير. وتمّ اعتبار المحاسبة على أنّها نظام جمع المعلومات الاقتصادية عن الكيان وإيصالها لأصحاب المصالح أو بين هم مهتمون بتلك الكيان من أجل مساعدتهم في اتّخاذ القرار.
لجنة معايير المحاسبة الدولية	عرفت المحاسبة على أنها علم اصطلاحي قياس الوضع المالي ونتائج عمليات النشاط الاقتصادي

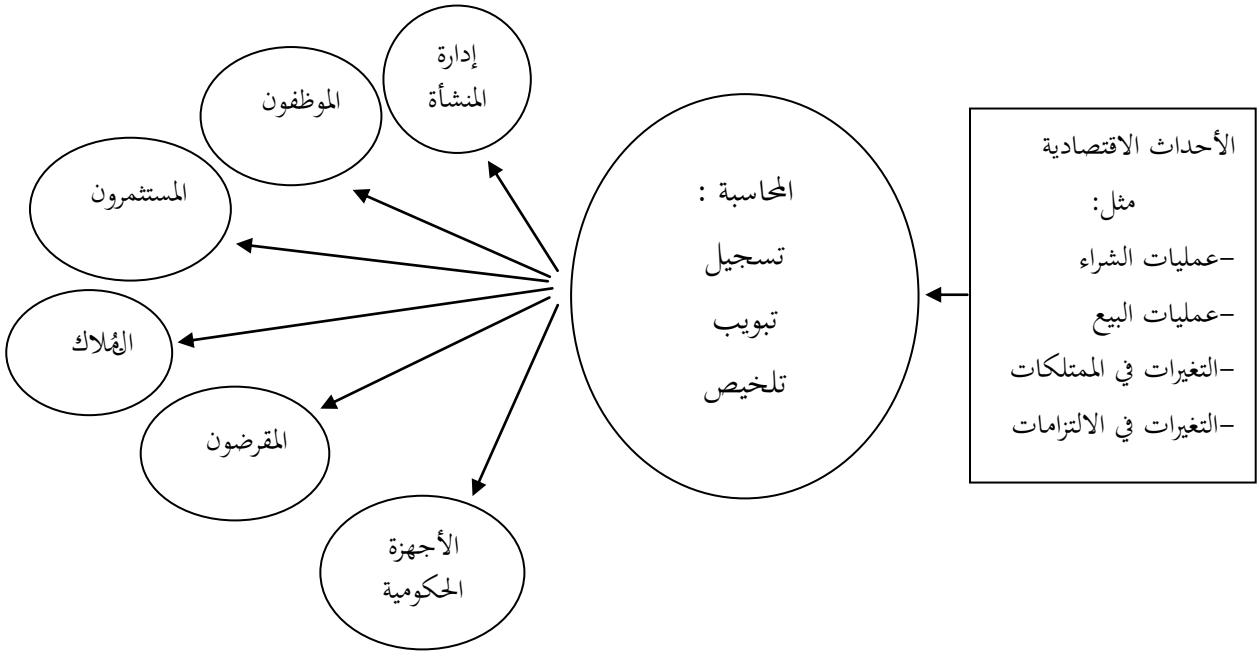
المصدر: آيت مُحَّد مراد، **مرجع سابق**، ص 22-25.

[1] الحمي خليل، **مبادئ المحاسبة المالية**، الجزء الأول، الطبعة الأولى، دار الثقافة، 2005، ص 02.

[2] DISLE Carlotte, Anne Marie BOUVIER, **Introduction à la comptabilité,**Runod, Paris, 2008, P 01.

إذن يمكننا أن نعرّف المحاسبة بأنّها نظام يهتم بتجميع المعلومات الاقتصادية المتعلقة بالكيان وتحديد إجراءات وأساليب تسجيل ووصف هذه الأنشطة وكيفية توصيلها إلى الأطراف المستفيدة بهدف مساعدتهم في اتّخاذ القرار، ويمكننا توضيح دور المحاسبة في الكيان في الشكل التالي:

الشكل (1): دور المحاسبة في الكيان.



المصدر: الحمي خليل، **مرجع سابق**، ص 02.

وبمنظور عام فإنّ المحاسبة تهدف إلى تقديم المعلومات على مواقف وأحداث اقتصادية متعلّقة بالكيان لمجموعة من المستخدمين لاتّخاذ القرار الأمثل، كما للمحاسبة دور اجتماعي من خلال تحسين تخصيص الموارد الشحيحة لتحقيق رفاهية المجتمع بشكل عام.

ثالثا: المبادئ والمرجعيات النظرية للمحاسبة

تقوم المحاسبة على جملة من المبادئ تمكّن المحاسب من اتباع الإجراءات والقيود المحاسبية الّتي تنسجم معها، والمبادئ هي المرشد والدليل لحلّ المشاكل المحاسبية واتّخاذ التدابير التصحيحية، وتشمل هذه المبادئ مبادئ مرتبطة بالربح وأخرى مرتبطة بتحديد المركز المالي بالإضافة إلى المبادئ العلمية العامة والّتي تتضمن مبدأ الحيطة والحذر، مبدأ الإفصاح التام، مبدأ الأهمية النسبية، مبدأ التوحيد وإمكانية المقارنة، مبدأ التوقيت، وعموما يمكن توزيع المبادئ المحاسبية على ثلاث محاور رئيسية يتضمنها الجدول التالي:

الجدول (2): المبادئ المحاسبية.

المحور	المبدأ	المضمون
المبادئ المحاسبية المتعلقة بالملاحظة	مبدأ القيد المزدوج	يقوم هذا المبدأ على تسجيل كل العمليات الّتي يقوم بها أي كيان في طرفين مدين ودائن شريطة تساوي المبالغ المسجلة في الجهة المدينة مع تلك المسجلة في الجهة الدائنة.
	مبدأ الوحدة المحاسبية	الوحدة المحاسبية هي وحدة اقتصادية لها وجودها المستقل عن وجود الأشخاص الطبيعيين المكونين لها، تقوم نشاط اقتصادي معين.
	مبدأ الاستمرار	يتم إعداد القوائم المالية واختيار أسلوب التقويم على أساس أن الكيان مستمر في نشاطه وليس لها نية لتقليص نشاطها أو تصفيقها.
	مبدأ استقلالية الدورات	وهو مبدأ مرتبط بالاستمرارية، فبما أن الكيان مستمر في نشاطه، فان الأطراف المعنية بالوحدة المحاسبية بحاجة إلى متابعة نتائج عملياته ومركزه المالي، لذلك هم بحاجة إلى معلومات تقدم لهم على فترات زمنية قصيرة ومتساوية، تشكل حلقات في عمر الوحدة، ففي نهاية كل فترة يتم افتراضا توقف نشاط الكيان على نشاطاتها للقيام بالجرد الدوري، تسمى الفترة الواقعة بين بداية الفترة ونهايتها، الدورة المحاسبية،
المبادئ المحاسبية المتعلقة بالقياس	مبدأ إثبات وحدة النقود	النقود هي وحدة القياس الوحيدة في المحاسبة وهي اعتماد القيمة الاسمية للنقود كأساس لتسجيل العمليات المحاسبية.
	مبدأ التكلفة التاريخية	يتم تقسيم موجودات الكيان على أساس تكلفتها، بحيث تدرج في التكلفة جميع النفقات الّتي تحملتها الكيان من أجل حيازة الأصل واستعماله في الغرض الذي امتلك من أجله.
	مبدأ الحيطة والحذر	يجب على المحاسبين الاعتماد على المنطق السليم في تقديراتهم وعدم المبالغة في قيمة ربح الفترة المحاسبية، أي الاحتياط من الخسائر متوقعة الحدوث في المستقبل وعدم إدراج الإيرادات الّتي من المتوقع أن تحدث.

	مبدأ عدم المقاصة	أي من غير الممكن القيام بالمقاصة بين حسابات أصول الكيان وحسابات خصومه، أو بين أعبائه وإيراداته وذلك من أجل ضمان صحة وصدق نتيجة الدورة.
المبادئ المتعلقة بالاتصال	مبدأ الصدق	ضرورة إعطاء صورة واضحة وصحيحة عن حالة الكيان في القوائم المالية من خلال إعداد تقارير مالية تشمل على جميع المعلومات اللازمة لذلك.
	مبدأ الإفصاح عن المعلومات الجيدة	أي ضرورة التصريح بكل المعلومات الضرورية ولا يجب التضليل فيها بحيث يجب أن تكون المعلومات المقدمة تعكس الصورة الحقيقية لحالة الكيان.
	مبدأ ثبات الطرق المحاسبية	أي الالتزام بإتباع طريقة واحدة في إعداد القوائم المالية من فترة لأخرى دون الانتقال من أسلوب محاسبي لآخر إلا إذا وجدت مبررات تستدعي ذلك.
	مبدأ تغلب الواقع المالي عن الظاهر القانوني	تتم محاسبة العمليات حسب الواقع المالي أي حقيقتها الاقتصادية وليس بالاستناد على شكلها القانوني، ففي بعض الأحيان يكون هناك تناقض بين الواقع الاقتصادي والشكل القانوني.

المصدر: من إعداد الطالب استنادا إلى مدني بلغيث، **أهمية إصلاح النظام المحاسبي للمؤسسات في ظل أعمال التوحيد الدولية**، أطروحة دكتوراه، 2004، جامعة الجزائر. ص ص 33-44

أمّا بالنسبة للمرجعيات النظرية للأنظمة المحاسبية فقد تعدّدت أعمال الباحثين في هذا المجال من خلال محاولاتهم لضمان استقلالية المحاسبة وإلحاقها بإطار نظري علمي قادر على تسييرها، وحصرها في مجموعة من النظريات تمثلت أساسا في نظريات وصفية، نظريات معيارية وأخرى تفسيرية.

- **النظريات الوصفية**: تسعى هذه النظرية من خلال شرح المبادئ المحاسبية إلى وصف الممارسة المحاسبية وكشف كل غموض عنها، فهي وليدة البحث البيداغوجي الذي يساهم بشكل كبير في الممارسة المحاسبية من خلال إمداد المحاسبين الجدد بالتطوّرات الّتي تساعدهم على قيامهم بعملهم على أحسن وجه.
- **النظريات المعيارية**: وهي بمثابة دليل الممارسة المحاسبية، بحيث تقوم بتنظيم وتأطير وتوضيح الأعمال المحاسبية ونقد السلوكيات السّلبية في الممارسة المحاسبية وتحديد المحدّدات الّتي تقوم على أساسها الأطر التطورية للمحاسبة.

- **النظرية التفسيرية:** تقوم هذه النظريات بتفسير وتحليل التطبيقات المحاسبية كونها موضوع بحث، و من بين النظريات التفسيرية النظرية الموجبة للمحاسبية الّتي تعتمد على مجموعة من القواعد السلوكية المؤكّدة علميا في الممارسة المحاسبية لتكوّن ما يعرف بالنظرية العامة لإعداد القوائم المالية ، وقد تم تحديد جملة من فرضيات محدّدات الاختيارات المحاسبية نذكر منها:

- دراسة ومراعاة العوامل الملازمة للاختيارات المحاسبية الخاصة.
- يقود المسيرون السياسات المحاسبية، وكمحدد واختيار محاسبي يجب إبراز التحفيزات المتعلقة بذلك.
- تقدير الطرق المحاسبية الّتي اعتمد عليها المسيرون نظرا لخصائص الكيان.
- تفسير وشرح مسار إعداد المعايير المحاسبية.

II. اختلاف الممارسات المحاسبية الدولية

لقد واجهت الكيانات متعددة الجنسيات والأعمال الدولية العديد من المشاكل الّتي ألزمت ضرورة الاهتمام بالمحاسبة الدولية ومحاولة البحث عن الحلول.

أولا: المحاسبة الدولية، أسبابها وأهدافها

عرّفت المحاسبة الدولية بأنّها المحاسبة على العمليات الدولية وعمليات الكيانات الدولية والمقارنات للمبادئ المحاسبية التي تقوم بها الكيانات في أراضي أجنبية مع تحديد إجراءات ووضع تلك المبادئ والممارسات، حيث أنّها تمثّل أحد الفروع المحاسبية التي تهتم بالأساليب والمشكلات المحاسبية الخاصة بالمعاملات المالية بمختلف أشكالها للكيانات الدولية أو متعددة الجنسيات، وذلك من خلال مجموعة من المعاير المحاسبية الموحّدة والمقبولة عموما على المستوى الدولي بهدف إحكام الممارسات العملية للمهنة رغم وجود بعض الاختلافات غير الجوهرية بين بعض البلدان، إذ أنّ المحاسبة الدولية هي التي تعنى وتهتم بالمشاكل العملية والفنية للأقسام والفروع الأجنبية بدراسة الفرضيات والمفاهيم والأسس والقواعد المحاسبية المطبّقة في الدول المختلفة والتحرّي عن أسباب اختلافهما وتحديد قواعد سلوكية يمكن استخدامها في تطوير النظم المحاسبية المختلفة، [1] ومن خلال هذا التعريف نستنتج بأنّ المحاسبة الدولية عبارة عن:

- دراسة المعاملات والصفقات الدولية والتحري عن أسباب اختلاف الأنظمة المحاسبية؛
- إجراء مقارنات بين الأنظمة المحاسبية في البلدان المختلفة واختيار النظام المحاسبي الأكثر ملاءمة؛
- تحديد قواعد محاسبية دولية لتحقيق التوافق فيما بين المعايير المحاسبية المختلفة عبر بلدان العالم.

– أسباب المحاسبة الدولية:

ولقد جاءت المحاسبة كضرورة حتمية فرضتها مجموعة من العوامل ولعلّ أبرزها تطور الأعمال الدولية والإتّجاه نحو أسواق رأس المال العالمية وظهور الكيانات والشركات المحاسبية الدولية إلى جانب توجيه البحث العلمي نحو دراسة المشاكل المحاسبية والبحث عن الحلول، وسنحاول التطرق إلى كلّ عنصر على حدى فيما يلي:

---

[1] سعود جايد العمري، **المحاسبة الدولية**، دار المناهج، الأردن، الطبعة الأولى، 2010، ص ص 28-29.

- **الأعمال الدولية:** يقصد بالأعمال الدولية كل الأنشطة التجارية التي تمتد وراء الحدود الإقليمية لبلد ما، حيث يتم تدفق السّلع والخدمات ورؤوس الأموال من كيان بلد ما إلى كيان في بلد آخر، وما ساعد على انتعاش الأعمال الدولية تطور فكرة التجارة الدولية، فبعد أن كانت تقوم على أساس إنتاج بلد ما لمجموعة من السّلع والقيام بتصديرها واستيراد المقابل من السلع الغير متوفرة لديها أصبحت عوامل الإنتاج هي التي تتحرك ما بين البلدان ما خلق أسواق دولية جديدة للسلع والخدمات ورؤوس الأموال وبالتالي ظهور أشكال جديدة للمحاسبة.
- **أسواق رأس المال العالمية:** أدّى ظهور الأسواق المالية العالمية إلى زيادة الاهتمام بالمحاسبة الدولية وذلك للرقابة على دخول الأجانب إلى أسواق رأس المال المحلية، حيث أعطى نمو الأسواق المالية أهمية كبيرة لأسواق رأس المال العالمية بصفة خاصة والمحاسبة الدولية بصفة عامة.
- **الكيانات الدولية:** تعرّف الكيانات الدولية بأنّها الكيانات المملوكة لأكثر من بلد واحد ويتم إدارتها دوليا، ولقد أدّى ظهورها إلى حدوث تغيّرات جوهرية في البيئة المحاسبية بحيث استدعت ضرورة تركيز الاهتمام على مشكلة عدم تجانس فئات المستخدمين للقوائم المالية لهذه الكيانات بسبب اختلاف اللغة والثقافة والعملة النقدية من بلد لآخر، إضافة إلى بعض المشاكل المحاسبية الحديثة التي ساهمت في زيادة الطلب على خدمات المحاسبة الدولية.
- **الشركات المحاسبية الدولية:** لقد أثّرت العولمة على معظم المجالات الاقتصادية بما فيها أعمال المحاسبين المهنيين الذي أصبح عليهم من الضروري أن يتمتعوا بادراك ومعرفة واسعة وفهم عالٍ للمواضيع الاقتصادية والمالية مع مراعاة الاختلافات الثقافية واللغوية عند قيامهم بأعمالهم حتى يتمتعوا بالثقة الدولية، وبالتالي فإنه من الطبيعي أن تتحرك المنظمات المحاسبية الدولية لمحاولة إيجاد الحلول لبعض المشاكل التي تواجهها.
- **البحث العلمي:** توجّه الباحثين إلى دراسة حقل المحاسبة الدولية على كلّ المستويات أدّى بزيادة المراجع والبحوث العلمية التي ساهمت بإثراء موضوع المحاسبة الدولية وكذلك محاولة البحث عن حلول للمشاكل التي تواجه الكيانات متعددة الجنسيات أثناء تطبيق المعايير المحاسبية الدولية، وزيادة الوعي بأهمية موضوع المحاسبة الدولية في المؤسسات التعليمية والمنظمات المهنية الدولية.

كما كان للكيانات متعددة الجنسيات دور كبير في تطوير المحاسبة الدولية، من خلال إزالة القيود المحدّدة للاستثمارات الأجنبية وجعل الأسواق الرأسمالية العالمية والأسواق المحلية لأكثر انفتاحا لتسهيل عمليات

اقتناء الأسهم والسندات في الكيانات الأجنبية والبحث عن الحصول على مزايا تنافسية من الاستثمار الخارجي أكثر من عملها ككيانات محلية، ما استدعى ضرورة وجود قواعد تنظّم المحاسبة الدولية كي يكون هنالك تعامل مالي ومحاسبي مشترك بين أكثر من كيان وفي أكثر من بلد.

ولقد زاد الاهتمام بدراسة المحاسبة الدولية نتيجة الاهتمام المتزايد من قِبل العديد من الهيئا ت والمنظمات المحاسبية لتحقيق التجانس والتوافق في الطرق والأساليب والإجراءات المحاسبية بين مختلف دول العالم بغية التوصّل إلى لغة محاسبية مشتركة تعمل على تسهيل انتقال رؤوس الأموال وتحقيق التجارة الدولية والاستثمارات الدولية وتوسيع نطاق الكيانات متعددة الجنسيات وذلك من خلال تطوير النظم المحاسبية بما ينسجم مع المتغيرات والمتطلبات التي فرضتها العولمة.

– أهداف المحاسبة الدولية.

تسعى المحاسبة الدولية لتحقيق مجموعة من الأهداف العامة التي تتحقق على المستوى الدولي، ومجموعة من الأهداف الخاصة التي تتحقق على المستوى المحلي أو الخاص، حيث تتمثل الأهداف العامة في السعي إلى توحيد وتنسيق المبادئ والمعايير والأسس والقواعد والطرق المحاسبية المختلفة على مستوى العالم عن طريق المنظمات المهنية والهيئات الدولية ومعالجة مشاكل قياس وإعداد التقارير المحاسبية التي تنجم عن العمليات التجارية الدولية ونشاط الكيانات الدولية وتوفير المعلومات المحاسبية الموضوعية التي تحتاجها الأسواق المالية العالمية إلى جانب إجراء التحليل المالي وتقييم الأداء المالي على المستوى الدولي ومن ثمّ الإفصاح عن أداء الكيانات الدولية استنادا إلى تقارير محاسبية منظمة على مستوى دولي وذلك لتسهيل عملية المقارنة، أمّا الأهداف الخاصة للمحاسبة الدولية فتتمثّل في دراسة الأنظمة المحاسبية لمختلف الدول والتوصّل إلى النظم المحاسبية الأكثر ملائمة لاحتياجات تلك الدول من خلال وضع أسس وقواعد محاسبية دولية يمكن الاستعانة بها لتطوير النظم المحاسبية المحلية لمساعدة المؤسسات المالية والرقابية على معرفة مدى تأثير هذه الأنظمة على تطوير اقتصاديات الكيانات الدولية أو اقتصاديات الدول التابعة لها وتعريفهم بأسباب تطبيق هذه النظم من خلال إبراز أسباب اختلاف البيانات والمعلومات المحاسبية في التقارير المالية للكيانات الدولية وذلك بغرض تسهيل عملية المراجعة وزيادة الثقة في الكشوف المالية على المستوى الدولي،[1] ومن خلال ما سبق يمكن القول بأنّ المحاسبة الدولية تساعد على:

[1] سعود جايد العمري، **مرجع سابق**، ص ص 20-21.

– إيجاد الحلول للمشاكل المحاسبية التي تواجه الكيانات الدولية من خلال إجراء تحليل دولي مقارن للأنظمة والمعايير والقواعد المحاسبية المستخدمة واختيار النظام المحاسبي الأكثر ملائمة لكل دولة؛

– تحديد قواعد لتوحيد الكشوف المالية على المستوى الدولي من أجل احتساب نتائج الأعمال الخاصة بالصفقات في الكيانات متعددة الجنسيات والمقارنة فيما بينها؛

– تحقيق التوافق الدولي في إعداد وإعلان الكشوف وتوفير المعلومات المحاسبية تماشيا مع متطلبات اسواق رؤوس الأموال.

يمكن القول بأنّ الهدف الجوهري للمحاسبة الدولية هو تطبيق مجموعة من المعايير والمبادئ المقبولة قبولا عاما على المستوى الدولي وتحديد الأساليب والطرق المشتقّة من هذه المعايير والمبادئ وتطبيقها في جميع البلدان، ويعتمد في ذلك على مجموعة من المناهج يمكن أن نبيّنها في الجدول التالي:

الجدول (3): مناهج البحث في المحاسبة الدولية.

المنهج	مجال الدراسة
المنهج المقارن	يقوم على أساس وضع دراسة مقارنة للبلدان (تصنيفات وتطبيقات) ودراسة للتوافق والمشاكل المحاسبية للكيانات متعددة الجنسيات.
المنهج التخصصي	يقوم بدراسة التوافق على الصعيد الدولي ودراسة التطبيقات المحاسبية الوطنية ولا يركز على العناصر المفاهيمية للمحاسبة الدولية.
المنهج العمومي (الشامل)	يقوم بدراسة جميع المشاكل المحتملة للبحث في المحاسبة الدولية (تعريفات، تصنيفات، تطبيقات محاسبية وطنية، تحليل مالي دولي وترجمة العملات النقدية الأجنبية).
المنهج الفنّي	يقوم على اتّباع منهج أقل استيعابا للمشاكل المقارنة والتوافقية، والاهتمام النسبي بالدمج والعملات الأجنبية.

المصدر: سعود جايد العمري، **مرجع سابق**، ص 32.

وبالرغم من كل الجهود المبذولة من أجل تطوير المحاسبة الدولية إلاّ أنّ هنالك مجموعة من المشاكل تواجهها.

ثانيا: مشاكل المحاسبة الدولية.

إن اختلاف الأنظمة المحاسبية الوطنية والإقليمية وكثرة الكيانات متعددة الجنسيات طرح مجموعة من المشاكل أمام المحاسبة الدولية، ففي الكيانات الوطنية يتم العمل وفق مجموعة من المبادئ المحاسبية المسجّلة والمتعارف عليها ويتم التسجيل وفق النظام المحاسبي المعمول به في ذلك البلد، بينما تجد الكيانات الدولية نفسها أمام مجموعة من المعايير الدولية التي لا يمكن أن تخطّط أو تراقب أو تعد كشوفها المالية وفقها خاصة وأنّ معاملاتها تسجل بعشرات العملات الأجنبية التي تمّت بها، ونظرا لذلك تمّ توجيه اهتمام الهيئات والمنظمات المحاسبية الدولية إلى البحث في تلك المشاكل وتحليلها إلى مشاكل داخلية وأخرى خارجية إلى جانب العوامل البيئية المؤثرة فيها.[1]

– العوامل المؤثّرة على النظم المحاسبية الدولية.

تخضع النظم المحاسبية لأي دولة إلى مجموعة معقّدة من العوامل البيئية، الاجتماعية، الاقتصادية، السياسية، القانونية، التعليمية والدّينية، حيث تؤثّر بشكل واضح ومباشر على القواعد والأسس والمفاهيم والإجراءات المحاسبية المعمول بها في تلك الدولة، وسنتطرق فيما يلي إلى تأثير كل عامل من هذه العوامل على حدى:[2]

- **العوامل الاجتماعية:** تؤثّر العوامل والمتغيرات الاجتماعية في المبادئ والإجراءات المحاسبية السائدة في ذلك المجتمع، فمثلا تؤثر درجة الحيطة والحذر السائدة في المجتمع في تطبيق بعض الأساليب والمبادئ المحاسبية التي تعكس رغبة الكيان في تخفيض أرباحه، حيث نجد أن هنالك مغالاة في استخدام المخصّصات والاحتياطات، كما تؤثّر درجة السرية السائدة في المجتمع بشكل مباشر على درجة الإفصاح في الكشوف المالية فكلّما كانت درجة السرية أكبر بالمجتمع كلّما كانت المعلومات المطروحة في الكشوف المالية أقّل، كما يؤثّر شعور المجتمع السائد اتجاه قطاع الأعمال على المحاسبة الدولية، فكلّما كان الشعور يتّسم بالثقة فإنّ النظرة المحاسبية كمهنة ستزيد، ما يساعد على تطويرها وازدهارها.
- **العوامل الاقتصادية:** يرتبط النظام المحاسبي لبلد ما بالنظام الاقتصادي السائد فيه، فكلّما كان النظام الاقتصادي مفتوح والتقدم الصناعي أكبر كلّما كانت حاجة الكيانات إلى سياسات محاسبية تساعدها في

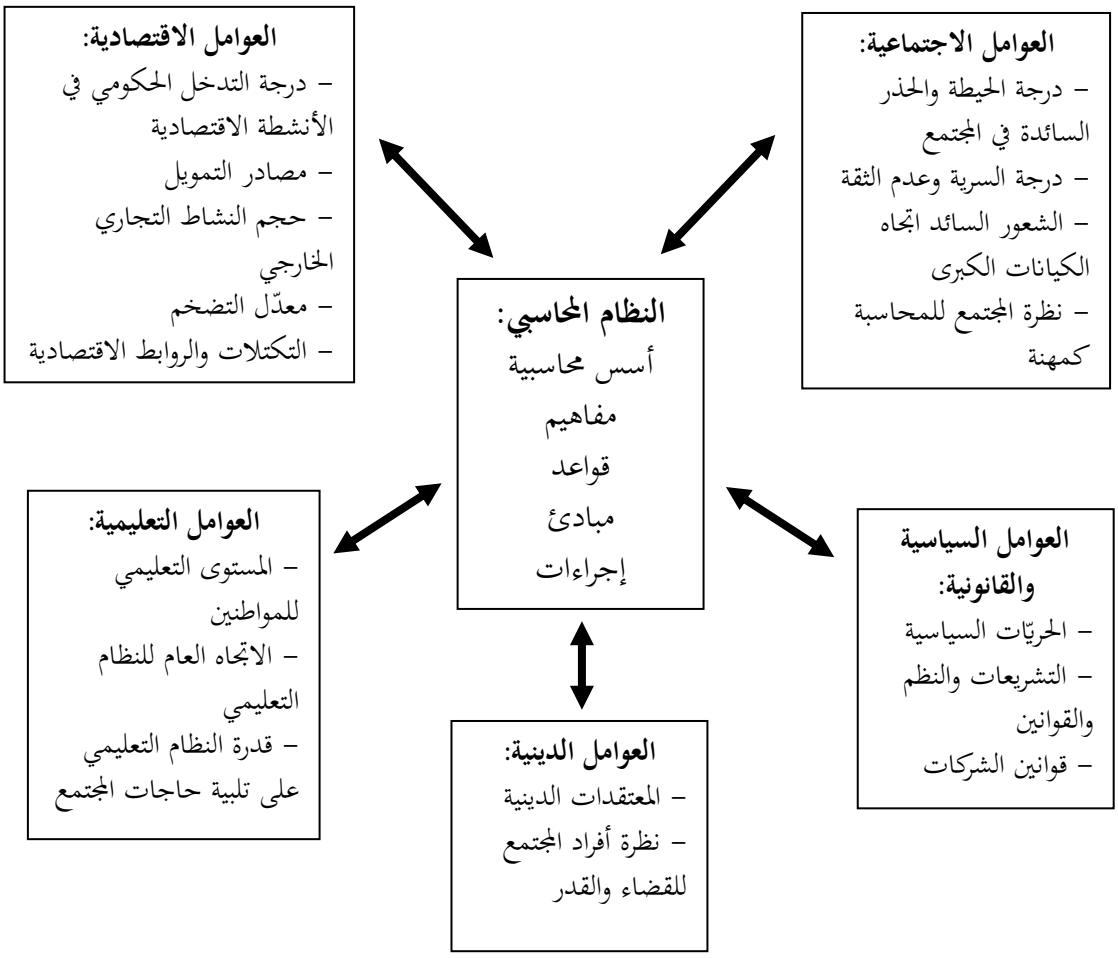
[1] سعود جايد العمري، **مرجع سابق**، ص 34.

[2] رأفت حسين مطير، **المحاسبة الدولية**، منشورات مكتبة آفاق، الطبعة الأولى، 2008، ص ص 11-17

تحديد التّكلفة ورسم سياسات التّسعير أكثر، كما أنّ درجة التدخّل الحكومي في النشاط الاقتصادي تؤثّر على السياسات المحاسبية، فمثلا في الدول الشمولية ككوريا الشمالية وكوبا نجد أنّ الدولة هي التي تمتلك الكيانات الاقتصادية وتديرها بطريقتها الخاصة من خلال وضع فرض مبادئ ومعايير محاسبية ووضع قواعد للرقابة والمراجعة الداخلية، إلى جانب هذا فإنّ للروابط الاقتصادية تأثير على النظم المحاسبية أيضا، حيث أن انتقال الأفكار والممارسات المحاسبية من دولة لأخرى عن طريق التكتلات الاقتصادية وغيرها سيؤدّي إلى نقل النظم المحاسبة ما بين دول التكتّل لتحقيق التكامل الاقتصادي.

- **العوامل السياسية والقانونية:** تقوم بعض الدّول على فرض أساسي وهو أنّ المفاهيم المحاسبية السائدة فيها ترتبط بنظامها السياسي، وهذا ما سيؤثر بالإيجاب أو العكس، فمثلا في البلدان الديمقراطية تسود الحريّات وهذا ما يهيّئ مناخا مناسبا للتنمية المحاسبية، أمّا في الدول الاشتراكية فتقوم على فكرة أنّه من الأفضل للكيانات أن تقوم بإعداد كشوفها المالية وفقا لمدى مساهمتها في تحمّلها لمسؤوليتها الاجتماعية وهذا ما قد يؤدّي إلى تأميم القطاعات وهذا ما يعيق إلى حدّ كبير التنمية المحاسبية، كما تؤثّر التشريعات والنظم القانونية وأنظمة الضرائب على المحاسبة الدولية.
- **العوامل التعليمية:** إنّ مستوى درجة التعلّم أو الأمّية في مجتمع ما يؤثّر على مهمة المحاسبة، حيث أنّه كلمّا كان المستوى التعليمي مرتفع كلّما كان تصميم أنظمة المحاسبة أكثر شمولا وكفاءةً والعكس، كما أنّ اتجاه الأنظمة التعليمية سيؤثر أيضا، حيث نجد بأنّ اتجاه النظام التعليمي النظري العلمي أو الديني يرتكز على الدراسات المحاسبية النظرية فقط، أمّا في التعليم الفني أو المهني فإنه يتم التركيز على التطبيق المحاسبي أكثر بالشكل الذي يسمح بتطوير المحاسبة.
- **العوامل الدينية:** تؤثّر المعتقدات الدينية في النظم المحاسبية ويظهر هذا التأثير في تطبيق المبادئ والمعايير المحاسبية التي تتماشى مع عقيدة ذلك المجتمع، فمثلا نجد المجتمعات الإسلامية بعض أنواع المعاملات الإسلامية مثل المرابحة والمضاربة والمشاركة وما يرتبط بها من تسجيل محاسبي، ويمكن ترجمة كلّ ما قلناه من خلال الشكل التالي:

الشّكل (2): العوامل المؤثرة في النظم المحاسبية الدولية.



من خلال ما سبق نستنتج بأنّ المحاسبة الدولية تتأثر أيضا بمجموعة من العوامل البيئية الداخلية والخارجية،

– المعيقات الداخلية والخارجية للمحاسبة الدولية.

هنالك مجموعة من المشاكل الداخلية والخارجية التي تواجه المحاسبة الدولية، و يمكننا حصر المشاكل الداخلية في:[1]

[1] حسين القاضي ومأمون حمدان، **المحاسبة الدولية ومعاييرها**، دار الثقافة، الأردن، الطبعة الأولى، 2008، ص ص 13-27.

- **أسعار التحويل بين الفروع:** إنّ تحويل الكيانات الدولية لممتلكاتها من رأس مال وبضائع وغيرها بين فروعها الدولية لا يعتمد على معايير أو مؤشّر مقبول لتسعير تحويلاتها بين الفروع، ما يخلق مجموعة من المشاكل كمشكلة الضرائب وعلاقتها بطريقة تحديد سعر التحويل إلى جانب صعوبة التنسيق للموارد المتاحة بأسعار تحويل والنقد بسعر التحويل على المستوى الدولي.
- **إدارة مخاطر أسعار الصرف:** إنّ تغيرات أسعار صرف العملات النقدية سواءً المحلية منها أو الأجنبية يعرّض غالبية الكيانات إلى مخاطر أسعار الصرف، ولذلك تعيّن عليها تحديد مصادر الخطر وتقييم حالة الخطر ومدى تأثيرها على الكيان وعلى استراتيجياته المالية وذلك من خلال تبني إدارة كفؤة تتبنّى نظام معلومات واتصال فعّال لتحديد سياسة أسعار الصّرف واستراتيجيات التغطية الداخلية والخارجية والرقابة على الطرق والإجراءات اللاّزمة لذلك.
- **التخطيط المالي:** يتمثّل التخطيط المالي في مجموعة السياسات المالية التي تبيّن طرق الحصول على الأموال ومجالات استخداماتها لتحقيق الأهداف العامة للكيان، ورغم أنّ التخطيط المالي في الكيانات المحلية يتشابه مع التخطيط المالي في الكيانات الدولية إلاّ أنّه أكثر تعقيدا ذلك أنّ أهداف الكيانات الدولية تختلف عن أهداف الكيانات المحلية إلى جانب اتّساع نطاقها وتباين طبيعة بيئتها الاجتماعية والثقافية والاقتصادية والسياسية.
- **تقييم الأداء:** من الصعب تقييم أداء الكيانات الدولية نتيجة لمشكلة أسعار التحويل ومشكلة الضرائب إلى جانب المشاكل الإدارية ومشكلة الاستثمار، ولا يمكن أخذ العوامل المحلّية كأداة قياس ومقارنة للأداء ما يستلزم ضرورة توفير معايير محاسبية دولية كفؤة لحل هذه المشكلة.
- **موازنات رأس المال:** تواجه الكيانات الدولية مشاكل كثيرة في إعداد الموازنات المالية وتقييم جدوى الاستثمارات على المدى البعيد وذلك لاحتمال حصول متغيّرات عديدة، ما يتطلب إجراء تعديلات مستمرة في ضوء هذه المتغيرات.

إضافة إلى المشاكل الداخلية فإنّ هنالك مجموعة من المشاكل الخارجية أيضا والتي يمكن حصرها في:

- **ترجمة العملات النقدية الأجنبية:** تواجه المحاسبة الدولية مشاكل عديدة إذا ما كان تحديد وحدة النقد أو القياس يتم على أساس العملة النقدية التي تتم بها عمليات الكيان أو التي تدفع بها الأرباح أو تلك التي بموجبها يتم الحصول على رؤوس الأموال، إلى جانب مشاكل فيما يخص تحديد سعر التحويل التي يتم على أساسه ترجمة التقارير المالية إذا ما كان يجب التفرقة بين الأرصدة الجارية والأرصدة طويلة الأجل وتحديد طريقة تسعير البنود

النقدية والبنود الغير نقدية، وهل يتم تحديد سعر التحويل على الأساس النقدي أو أساس الاستحقاق، ما استلزم ضرورة مناقشة وإصدار معيار دولي مناسب لمعالجة هذه المشاكل المحاسبية.

- **نظم الضرائب الدولية:** تعدّ مشكلة الضرائب من المشاكل الكبيرة والمؤثرة على الكيانات متعددة الجنسيات حيث أنّ لكل دولة نظام ضريبي خاص بها يقوم بتحديد أنواع الضرائب والوعاء الضريبي ومعدّلات الضريبة.
- **التضخّم الاقتصادي:** إنّ المستوى المرتفع للتضخم الاقتصادي يعرقل عملية المقارنة بين حسابات مجموعة من الكيانات الدولية وبين حسابات مجموعات من الكيانات متعددة الجنسيات المختلفة.
- **الكشوف المالية الموحدة:** استخدام الرقم القياسي للأسعار المستخدمة في بلد الكيان القابض أو الرقم القياسي المستخدم في البلد الذي تقع فيه الشركة التابعة عند ترجمة الكشوف المالية من المشاكل المحاسبية الأخرى المطروحة إلى جانب إشكالية التغيّر في الأسعار، حيث أنّ نتائج تطبيق طريقة إعداد الكشوف المالية ثمّ إعادة ترجمتها ستختلف عن طريقة ترجمة التقارير المالية ثمّ إعادة الكشوف المالية.
- **نظم المعلومات والاتصال:** يرتبط نظام المعلومات المحاسبية بالتدفقات المادية وبالهيكل التنظيمي للكيان من ناحية والبيئة الخارجية من ناحية أخرى، لذلك فإنّ تصميم الأنظمة المعلوماتية يتطلب تحليل البيئة الداخلية والخارجية المحيطة لضمان تفاعل النظام معها وتحقيق الأهداف.

ثالثا: أثر المنظّمات الدولية على البيئة المحاسبية.

أثّرت مهنة المحاسبة على البيئة المحيطة بها وتأثّرت بها فهي أساس الكيانات، إذ تقوم بتحويل واقع الأحداث الإقتصادية إلى تسجيلات رقمية ضمن نظام محاسبي فعّال، إلاّ أنّ الأزمات الاقتصادية التي شهدها العالم حدّت من فعالية هذه المهنة على المستوى الدولي وأوجبت ضرورة مراجعة السياسات والقوانين المحاسبية.

– الأزمات المحاسبية العالمية.

سيتم فيما يلي عرض أهم الأزمات الاقتصادية التي أصابت الكيانات الدولية وأثّرت على المحاسبة الدولية:

- **إنهيار شركة "إنرون" (Enron) ومدققها شركة "آرثر أندرسون" (Arther Anderson):** لقد شهدت الولايات المتّحدة الأمريكية في عام 2002 انخفاضا في قيمة الدولار وتراجع أسواق الأسهم ما ترتب عنه رحيل الاستثمارات الأجنبية وتفاقم عجز الميزان التجاري، وتبع ذلك مجموعة من الفضائح لشركات

المحاسبة على شكل انهيارات كانهيار شركة "إنرون" للطاقة والتي تعتبر من أكبر الكيانات العاملة في هذا المجال في العالم وشركة "آرثر أندرسون" لتدقيق الحسابات والتي تعتبر الكيان الأكبر حجما والأكثر انتشارا حيث كانت هي المستشار المالي والمراجع الداخلي لشركة "إنرون"، وحسب الباحثين والاقتصاديين فإنّ أسباب الانهيار راجعة إلى ضعف السياسات المحاسبية ووجود فساد في النظام المحاسبي حيث أخفى مجلس إدارة شركة "إنرون" معلومات مهمة عن اللّجنة الفرعية المكلّفة بمراجعة صفقات الشركة كما قامت بتضخيم أرباح الشركة إلى حوالي مليار دولار، وبعد القيام بتشكيل لجنة تحقيق تمّ الإفصاح عن أنّ بعض الموظّفين في الشركة أصبحوا أغنياء وتحصلوا على مبالغ لم يكن من المفترض أن يتحصلوا عليها، كما أنّ الشركة قامت باستخدام شركات استثمارية في عمليات عديدة دون احترام الإجراءات والمبادئ المحاسبية المتعارف عليها وإخفاءها من الكشوف المالية،[1] ومنه يمكن استخلاص أنّ السبب الرئيسي في انهيار شركة "إنرون" هو عدم احترامها لآليات القياس وقواعد الإفصاح وتواطؤ مدقّقها "آرثر أندرسون" حيث قاموا بعدّة تصرفات لا أخلاقية نلخصها في الجدول التالي:

الجدول (4): أسباب انهيار شركة "إنرون".

المنصب	التصرف الذي قام به
مدير مالي	باع أكثر من مليون سهم.
عضو بلجنة التعويضات	باع 1.7 مليون سهم في سنة 2000.
رئيس لجنة مكافآت المدراء التنفيذيين	باع مليوني سهم في 2001.
رئيس لجنة مكافآت لجنة التدقيق	باع 841 ألف سهم.
رئيس لجنة سياسات الشركة	حصل على 12 مليون دولار مكافأة في عام 2000، كما أنه ضارب بأسهم بقيمة 123 مليون، وحصل على مكافأة 10.6 مليون عام 2001، وباع أسهم بقيمة 50

[1] لصنوني حفيظة، **واقع وأفاق تطبيق النظام المحاسبي المالي في الجزائر الفترة 2012-2014**، أطروحة دكتوراه، 2016-2017، جامعة مستغانم، ص ص35-36.

	مليون في نفس العام.
كبير المدراء التنفيذيين	حصل على 6.5 مليون دولار مكافأة في 2001 وباع أسهم بقيمة 62 مليون في عام 2000.
نائب المدراء التنفيذيين	حصل على 3 مليون دولار مكافأة لعام 2001 كما جمع 30 مليون كشريك لإحدى الشركات التابعة للشركة.
مسؤول مالي	باع أسهم بقيمة 268 بسعر يصل إلى 72 دولار للسهم.

المصدر: علي حسين الدغجي، أسامة عبد المنعم سيد علي، **دور قانون (ساربنيز–أوكسلي) في رفع كفاءة مهنة التدقيق الخارجي**، مجلة الإدارة والاقتصاد، العدد 86، 2011، ص 13.

- **إنهيار شركة "وورلد كوم"** (**World Com**) : تحوّلت شركة "وورلد كوم" إلى شركة خاصة بعد اندماجها مع مؤسسة الشركات المتميزة سنة 1989 وتم قيدها في البورصة سنة 1995، إلاّ أنّه من خلال ممارسة بعض الحيل المحاسبية كعدم الإفصاح الكلّي عن الموجودات أدّى إلى انهيارها، فهذه الممارسات المحاسبية الغير صحيحة والتلاعب في حسابات التدفقات النقدية للشركة أدّت إلى سقوطها، ومن أبرز ما قامت به لتضخيم بيانات الأرباح احتجازها لأرباح لأكثر من 10 سنوات واحتجاز احتياطات كبيرة وزيادة نسبة العلاوات والمكافآت للمدراء التنفيذيين بالشركة، وقد أكّدت لجنة الأسواق المالية في الدّعوى المقدّمة ضدّ الشركة بأنّها قد أخفت نفقات بمبلغ 8 مليار دولار وأعلنت عن تدفقات مالية غير حقيقية بقيمة 2.393 مليار دولار في عام 2001 بدلا من خسائرها الفعلية البالغة 662 مليون دولار، كما قامت بتسجيل حصص مملوكة في شركات أجنبية غير حقيقية، واستغلت الشركة مركزها الائتماني الكبير وسمعتها الممتازة في جذب المقرضين إلى منحها مبالغ هائلة بصورة خاطئة حيث كان موقعها الائتماني بتصنيف A3 والذي يتصف بملائمة ائتمانية جيّدة إلاّ أنّ وضعها بدأ يتدهور منذ 2002.04.23 بشكل كبير، كما هو مبين في الجدول التالي:

الجدول (5):درجات التصنيف الائتماني لشركة "وورلد كوم".

التاريخ	التصنيف الائتماني	الحالة
2001/05/29	A3	إئتمان ما بعد البيع
2001/07/25	A3	موثّقة
2002/02/27	A3	إحتمال هبوط
2002/04/23	BAA2	تصنيف ائتماني هابط
2002/05/09	BA2	إحتمال هبوط
2002/06/20	B1	تصنيف ائتماني هابط
2002/06/26	CA	تصنيف ائتماني هابط
2003/01/14	WR	سجلت بدون تصنيف

المصدر: علي حسين الدغجي، أسامة عبد المنعم سيد علي، **مرجع سابق**، ص 13.

نلاحظ من الجدول بأنّ تصنيف الشركة الائتماني كان جيدا في 2001/05/29 ثمّ تراجع بدرجتين إلى تصنيف ائتماني هابط في تاريخ 2002/04/23 وبعد فترة لا تفوق العشرين يوما أصبح تصنيف الشركة أقلّ بثلاث درجات أي أنّ الشركة أصبحت معرضة للخطر التمويلي واستمر تدهور الوضع الائتماني للشركة حيث في تاريخ 2002/06/20 صنّفت بملائمة ضعيفة وبعدها بأسبوع لم تصبح الشركة قادرة على الوفاء بالتزاماتها فأصبحت في وضعية مالية حرجة ما أدّى إلى سحبها من التصنيف الائتماني، وهذا الذي وقع ما كان إلاّ نتيجة لمؤامرات كبار مسؤولي الشركة وممارساتهم اللاّأخلاقية للمهنة المحاسبية، فقبل انهيار الشركة كان قد تمّ عقد اتفاقيات سرّية بين المدراء والرؤساء الكبار في الشركة مع مكتب "آرثر أندرسون" للتغطية على المخالفات التي ارتكبوها، وقد كان المدير التنفيذي على علم واضح لما يحدث بالشركة وباع أسهمه قبل يوم واحد من نزول الأسعار وسحب المدير المالي أسهمه قبل انهيار أسعر الأسهم في سوق رأس المال إلى جانب الاختلاسات المالية التي قامت بها إدارة الشركة، وكان لأزمات السوق المالية الأمريكية انعكاسات محاسبية تمثلت في صدور قرار" أوكسلي" وإعادة النظر في قواعد القيد ببورصة نيويورك.

– انعكاسات الإصلاحات المحاسبية الدولية.

محاولة لتخطي الأزمات المحاسبية التي شهدها العالم حاولت العديد من الهيآت والمنظمات الدولية وضع قوانين وإجراءات التي كانت لها انعكاسات على البيئة المحاسبية الدولية ونعرض فيما يلي أهمها:

● **قانون "أوكسلي" (Sarbanes Oxley)** :نتيجة لما تعرضت له السوق المالية الأمريكية بسبب انهيار كبرى الشركات العالمية وفقدان المجتمع المالي الثقة في المعلومات المحاسبية المتضمنة في تقاريرها المالية، شرعت الولايات المتحدة الأمريكية في وضع تعديلات لتدعيم المساءلة الاجتماعية ومساءلة الكيانات وإدارة المخاطر وممارسات الإفصاح والشفافية، فتمّ إصدار قانون "أوكسلي" والمعروف أيضا باسم الشركة العامة للمحاسبة وإصلاح قانون حماية المستثمر وكقد كان ذلك في ماي 2002 كرد فعل مباشر على الإخفاقات المستمرة لكبرى الكيانات وفشل الشركات المحاسبية، وقد جاء في تقرير مجلس الشيوخ الأمريكي أن معظم أسباب انهيار الكيانات العالمية تعود لفشل مجلس الإدارة في تسيير المعاملات الموكّلة إليه من طرف المساهمين وأصحاب الحقوق،[1] ولذلك جاء قانون "أوكسلي" بهدف محاولة إعادة ثقة المستثمرين في أسواق رأس المال الأمريكية من خلال تعزيز مصداقية وشفافية التقارير المالية وذلك بالتأكيد على الإفصاح الدقيق والكامل للكشوف المالية، كما ركّز القانون على ثلاثة محاور رئيسية وهي المراجعة والتقرير المالي وحوكمة الكيانات وذلك عن طريق ما يلي:[2]

● **المراجعة:** تمّ إنشاء منظمة تشريعية لتطوير معايير المراجعة وتشكيل مجالس أعلى للإشراف المحاسبي للكيانات العامة لتدعيم استقلال سلطة لجنة المراجعة والفصل بين الخدمات الاستشارية وخدمات المراجعة، بحيث لا يمكن للشركة المحاسبية أن تكون هي من يقوم بالمراجعة والاستشارة لكيان واحد.

● **التقرير المالي:** أكدّ القانون على أنّ التقارير المالية يجب أن يكون مصادق عليها من المدير التنفيذي والمدير المالي للكيان، مع مراجعة التقارير المالية كل ثلاث سنوات وإجراء مقارنات وذلك لزيادة الإفصاح عن بنود الميزانية والالتزامات التعاقدية بين الإدارة والمساهمين والإفصاح الفوري عن أيّة تغيرات.

● **حوكمة الكيانات:** وهنا كانت القواعد والقوانين مشدّدة فيما يخص أخلاقيات كل من المدير المالي والمدير التنفيذي ومدير الإدارة العليا، حيث حدّد القانون وبشكل دقيق الممارسات الأخلاقية في تقييم فعالية المراجعة الداخلية وإدارة المخاطر، حيث يحرم كل من المدير المالي والمدير التنفيذي من مكافآتهم في حالة عدم إستوفاء

[1] Adams, R.B, **Gouvernance and financial crisis**, International review of finance, N° 12, 2012, PP 37-38.
[2] Neal.L and Cochran.p, **Corporate Social responsibility, Corporate Gouvernance and financial performance: lesson for finance**, Journal of Business, Horizons, N° 51, 2008, P P 536-540.

الكشوف المالية لقواعد الإفصاح المتّفق عليها، كما يتم تعريض المدير العام إلى عقوبات مدنية في حالة تعرّض المساهمين وأصحاب الحقوق إلى الغش.

- **قواعد القيد ببورصة نيويورك (NYSE) الجمعية الأمريكية للأسهم:** قامت الولايات المتحدة الأمريكية في أوت 2002 بتحديد إجراءات للقيد ببورصة نيويورك وقواعد لتنظيم الجمعية الأمريكية للأسهم وذلك بهدف تدعيم دور مجلس الإدارة وإشرافه على الكيانات التجارية العامة، وقد قامت هذه المراجعات على إلزامية أن يكون أغلبية أعضاء مجلس إدارة الكيانات المسجلة في بورصة نيويورك من الأعضاء المستقلين وتكوينهم للجنة مراجعة مستقلة تضم 3 أعضاء على الأقل من بينهم خبير مالي وتكوين لجنة مكافآت مستقلة مع تنظيم اجتماعات منتظمة للمديرين الغير تنفيذيين.[1]

كما تم تشكيل مجلس القطاع الخاص لمراجعة مهنة المحاسبة والذي عرّف بمجلس المساءلة العامة ومن أبرز اهتماماته مراجعة جودة المعلومات المحاسبية، و نظرا لانتشار مخلّفات الأزمات إلى باقي دول العالم كون معظم الكيانات المفلسة هي كيانات دولية عظمى ولها فروع في جميع أنحاء العالم فقد تمّ في 19 جويلية 2002 صدور قرار البرلمان الأوروبي المتعلق بتطبيق معايير محاسبية دولية على المستوى العالمي، ورغم محدودية انطلاقاته إلاّ أنّه كان حدثا مدعّما للمعايير الدولية واعتبر نقطة التحوّل في الكثير من الدول.

- **السياسات الإصلاحية للأزمة العالمية 2007-2009:** تأثّرت الأسواق الأوربية بالأزمة الاقتصادية وذلك راجع لهيمنة أمريكا على الأسواق العالمية وفرضها للعولمة على الجميع، وتعتبر الأزمة العالمية الأخيرة الأزمة المالية الأكثر سوءاً منذ أزمة الكساد الكبير حيث يرى الاقتصاديون أنّ الأزمتين متشابهتين بالرغم من أنّها بدأت في القطاع المالي إلاّ أنّها امتدت إلى أسواق الأسهم في معظم دول العالم حيث أغلقت هذه الأسواق على خسائر اقفال تقارب نصف قيمة أسهمها، [2] وقد أدّت بكيانات مالية كبيرة إلى السّقوط صاحبها توقّف أسواق الائتمان العالمية الأمر الذي تطلّب تدخل حكومي في معظم الدّول كخطّة الإنقاذ التي وضعتها أمريكا في أكتوبر 2008 والتي حاولت من خلالها شراء أو ضمان أصول المؤسسات المالية بإجمالي قيمة تصل إلى 700 بليون دولار ونفس الشيء حدث ببريطانيا حيث أعلنت الحكومة عن خطة إنقاذ البنوك بلغ مجموعها 500 مليار جنيه استرليني، واعتبر إعلان إفلاس المؤسسات المالية العملاقة بمثابة نقطة انطلاق الأزمة المالية ما دفع

---

[1] رمضان عارف رمضان محروس، **الأزمات المالية وانعكاساتها المحاسبية** ، مجلة الدراسات المالية والمحاسبية والإدارية، العدد السادس، 2016، ص 32.

[2] GOUPTA K, KRISHNA murtib, TOURANI, RADA. A, **Is corporate gouvernance relevant during the financial Crisis ?**, Journal of International financial markets, Institution Money, N° 23, 2013, P 86.

بالحكومات الغربية بمنح مبالغ طائلة من رؤوس الأموال للبنوك لمنع انهيارها إلاّ أنّ ذلك كان متأخراً، وقد ترتّب عن ذلك تزايد حدّة قلق المتعاملين في أسواق رأس المال نظرا للظروف الصعبة التي تمرّ بها أسواق الائتمان التي ساهمت في تدهور أسعار الأسهم ما انعكس سلبا على الاقتصاد العام والخاص، وكقبلها من الأزمات تعود أسباب الأزمة العالمية المالية إلى الممارسات الغير أخلاقية من قبل المديرين التنفيذيين ونظم المكافآت الغير سليمة وفساد وكالات التصنيف الائتماني وعدم كفاءة تشريعات البنوك وشركات التأمين وعدم كفاءة مجالس الإدارة والمراجعين الخارجيين وضعف الحكومة في المؤسسات المالية وعدم كفاية الإشراف على النظام المالي وقصور الشفافية في الكشوف المالية، وقد حددت مجموعة العمل رقم (1) المنبثقة عن مجموعة الدول العشرين والتي تسعى للتعزيز التنظيمي السليم وتقوية الشفافية أنّ أسباب الأزمة المالية تعود إلى قصور الإفصاح عن إعطاء الصورة الصادقة عن نوع وحجم المخاطر المرتبطة بالأحداث الموازية، حيث لا يحصل المستثمرين إلاّ على الحدّ الأدنى من المعلومات حول أسعار وأحجام التداول والمعاملات الاجتماعية للإفتتاح عن مختلف الأصول التي يتم التعامل عليها بالسوق، أمّا مجموعة القيادة لحكومة الكيانات التابعة لمنظمة التنمية والتعاون الاقتصادي ترجع أسباب الأزمة المالية إلى ضعف حوكمة الكيانات وفشل مجالس الإدارات في الوفاء بالتزاماتهم.[1]

وقد ترتب عن كلّ هذا عقد اجتماعات لقمة العشرين واجتماع وزراء مالية الدول الثماني الصناعية في يونيو 2009 ومجلس وزراء الاتحاد الأوروبي والفريق الاستشاري للأزمة المالية، وقد أكّدت هذه الاجتماعات على ضرورة توجيه الجهود لتحسين وتطوير مهنة المحاسبة نظرا للدور الكبير الذي تلعبه على مستوى البيئة الدولية و ضرورة توافر نظام سليم للمحاسبة والإفصاح لتحقيق الاستقرار الاقتصادي والنظام المالي العالمي، وقد أدّت الأزمة العالمية الأخيرة إلى تزايد الاهتمام بعدّة قضايا منها دور مجلس الإدارة في تحديد المكافآت للتنفيذيين وتشجيع المساهمين على النقاش علنيا والدّفاع عن الشفافية الكاملة لنظام المكافآت وإعادة النظر في قواعد الإفصاح الاختياري، ولوضع حد لآثار الأزمة العالمية ومعالجتها كان لابد من تأسيس قواعد وتشريعات حكومية جديدة لحوكمة الكيانات وتطبيق مبادئ الحوكمة الموجودة وإصلاح نظم التقارير المالية وتعزيز الإفصاح عن المكافآت.

من خلال ما سبق نستنتج أن السبب الجوهري للأزمات المالية العالمية كان نتيجة الممارسات المحاسبية اللاّأخلاقية واختلاف المناهج المحاسبية ما انعكس سلبا على البيئة المحاسبية، نتيجة لذلك تشكّلت هيئا ت

[1] رمضان عارف رمضان محروس،**مرجع سابق**، ص ص33-36.

ومنظمات تدعوا إلى توحيد القواعد المحاسبية وتلزم الكيانات باحترام قواعد الإفصاح، وهذا ما سنتطرق إليه فيما يلي، فماهي النماذج المحاسبية السائدة في العالم ومن هي الهيئات التي قامت بدراسة مخلّفات الأزمة المالية ودعت إلى الارتقاء بمهنة المحاسبة على الصعيد الدولي.

III. المعايير المحاسبية الدولية وإشكالية تنظيم المحاسبة على المستوى الدولي.

لقد أدّى اختلاف الأنظمة الإقتصادية والمالية المستخدمة عالميا إلى وجود العديد من الإختلافات والتباينات بين دول العالم فيما يخص المعلومات المالية، ولذلك جاءت المعايير المحاسبية الدولية بمجموعة من الأسس والقواعد التي تسعى إلى توحيد الممارسات المحاسبية على المستوى الدولي من خلال توحيد المعالجة المحاسبية للأمور المتماثلة وطرق الإفصاح في الكشوف المالية حتى يسهل على الجميع فهم المعلومات المالية المتعلقة بالكيانات بغض النظر عن موقعها الجغرافي ونظامها الإقتصادي.

أولا: التنظيم المحاسبي الدولي.

تصنف النظم المحاسبية على المستوى الدولي إلى مدخلين، المدخل الأنجلوسكسوني والمتمثل في النموذج الأمريكي والمدخل الأوروبي القاري المتمثل في النموذج الفرنسي.

- **المدخل الأنجلوسكسوني.**

يتم اعتماد هذا المدخل من الدول التي تعتمد على الإقتصاد المفتوح أو الحر ومن بينها الولايات المتّحدة الأمريكية، بريطانيا، كندا...، حيث تخضع عملية وضع وتطوير المبادئ والقواعد المحاسبية وفق هذا المدخل إلى مسؤولية الخبراء والممارسين لمهنة المحاسبة دون تدخل الحكومة، ونظرا لتعارض مصالح مستخدمي المعلومات حاولت كل دولة التأثير على المعايير لتلبية احتياجاتها ما جعل هذا المدخل يتعرض لانتقادات عديدة كهيمنة مصالح بعض المستخدمين مثل المستثمرين على مصالح بعض الفئات الأخرى خاصة وأنّه ليس هنالك إلزام قانوني، ويستند هذا المدخل على مجموعة من الخصائص كالإطار القانوني والسلطة الممنوحة للمهنيين في وضع القواعد،[1] ومن بين الدول التي تبنت هذا النموذج الولايات المتحدة الأمريكية الذي تميّز قانونها بصفة العامّية حيث يعتبر قانونها قانونا عرفيا وليس مكتوب فلكل ولاية قانون خاص بها ينظم كياناتها الاقتصادية، وقد عرفت الولايات المتحدة الأمريكية نهضة صناعية انعكست إيجابا على مهنة المحاسبة حيث أسندت مهمة تطوير المعايير للمعهد الأمريكي للمحاسبيين القانونيين " AICPA" من خلال اقتراح مبادئ المحاسبة المقبولة عموما، ليتم بعد ذلك إنشاء هيئة مستقلة لوضع المعايير وهي مجلس معايير المحاسبة المالية " FASB" سنة 1973 وقد قام هذا المجلس ببناء إطار مفاهيمي للمحاسبة يرتكز على مجموعة من القواعد والمفاهيم التي تنظم

[1] لصنوني حفيظة، **مرجع سابق**، ص ص 82-83.

المحاسبة وذلك من خلال إصدار أكثر من ثمانية بيانات لمفاهيم المحاسبة المالية وأكثر من 168 معيار لها، كما صدر عن المجلس دراسات تفسيرية لمبادئ المحاسبة المقبولة عموما وذلك بغرض الحصول على معلومات يستفيد منها المستثمرون الحاليون والمحتملون وغيرهم من أصحاب المصالح، وبعد ذلك أدركت الهيئات المحاسبية ضرورة التقليل من الاختلافات ما بين الممارسات المحاسبية فبدأت المحاولات لوضع معايير على المستوى الدولي من خلال عقد مجموعة من المؤتمرات بغية تقريب المعايير المحاسبية الدولية مع مبادئ المحاسبة المقبولة عموما، حيث في 29 أكتوبر 2002 عقد اتفاق "نورووك" بولاية "كوناكتيكو" والذي تفاهم فيه مجلس معايير المحاسبة الدولية ومجلس معايير المحاسبة المالية الأمريكي على وضع معايير متوافقة وقابلة للتطبيق وضرورة العمل المشترك لتحقيق التوافق بداية من سنة 2005،[1] كما أصدرت لجنة الأوراق المالية "SEC" في جوان 2004 منشورا يشجع الكيانات الأجنبية المقيّدة في البورصة الأمريكية على تطبيق المعايير المحاسبية الدولية وقامت أيضا بتعديل متطلبات الإفصاح عن الشركات الأجنبية المسجلة بالبورصة من خلال مرجع دولي وحيد في نوفمبر 2007.

– التنظيم القاري (مدخل أوروبي قاري).

يتم اعتماد هذا المدخل من طرف الدول التي بها سلطة واحدة لتقييم وتقرير السياسة المحاسبية والتي تتمثل في الجهات الحكومية، أي أن التّوحيد مرتبط بالدولة من خلال هيئات مراقبة الأسواق المالية ووضع نظام محاسبي موحّد، وتعتبر فرنسا كنموذج حيث تتميز بنظام اقتصادي مركزي وسوق مالي راكد، إضافة إلى أنّ المعلومات المالية تكون منتجة لتلبية متطلبات الجهات الحكومية ما جعل النظام المحاسبي لا يستجيب لمتغيرات البيئة المحاسبية، ونظرا لذلك كان لابد من تغيير السياسة واتخاذ إجراءات لدفع هذا التيار إلى التوحيد، وفعلا كان للنموذج الفرنسي أثر كبير على طبيعة التوحيد المحاسبي خاصة في دول المغرب العربي، حيث مرّ التنظيم المحاسبي بفرنسا بمجموعة من المراحل، ففي سنتي 1941 و1942 تمّ إعداد أول مخطط محاسبي من طرف الحكومة ليتم بعد ذلك إنشاء لجنة توحيد للمحاسبة سنة 1946 وتطورت بعد ذلك وأصبحت تسمى بالمجلس الوطني للمحاسبة وتمّ الموافقة على المخطط المحاسبي الفرنسي في 1947/08/18 وبعد ذلك شهد جملة من التعديلات ليصبح قابلا للتطبيق في 1984،/01/01 وتم إصدار المرسوم التنفيذي في 1985/03/01 والذي ألزم بتطبيق القانون الصادر في 1983/04/30 على كامل الكيانات الفرنسية، وفي 1989 طلبت لجنة القيم المنقولة الفرنسية من المؤسسات المدمجة في البورصة تقديم المعلومات المالية المحاسبية ليتم بعد ذلك

[1] CHARHABIL Adjerad, AIT MOHAMED Mourad, **L'harmonasation comptable Internationale**, Revue politiques, N°4, 2010, PP 87-88.

تقديم الحكومة الفرنسية لمشروع إصلاح المجلس الوطني للمحاسبة في 1995 والذي أصبح يسمّى لجنة التنظيم المحاسبي "CRC" بدلا من " CNC" ويتولىّ مسؤولية التوحيد المحاسبي الدولي، وقد اعتمدت اللّجنة على إستراتيجية الإتحاد الأوروبي – السير إلى الأمام – في مارس 2000، كما تمّ اعتماد هيئة المفوضين الأوروبيين على أحكام التنظيم الأوروبي والمجلس في 13-02-2012 فيما يخص تطبيق معايير المحاسبة الدولية على كل المؤسسات الفرنسية المدرجة في البورصة ابتداءً من 2005، وهنالك مجموعة من المنظمات المهنية التي تقوم بالتنظيم المحاسبي بالتعاون مع الحكومة ويمكن حصر هذه المنظمات في :

- **مصف الخبراء المحاسبيين:** تأسّس سنة 1945 بإشراف من وزارة الاقتصاد والمالية وقد أنشئ من أجل الدفاع عن مصالح المهنيين في مجال المحاسبة وحمايتهم وهو ينشط في مختلف الهيئات المحاسبية الدولية ويهتم بالتنسيق والتعاون مع قرتي آسيا وإفريقيا.[1]
- **مجلس المحاسبة الوطني الفرنسي:** أنشئ سنة 1957، وهو عبارة عن وكالة تابعة لوزارة الاقتصاد يقوم بتنسيق البحوث النظرية والمنهجية في مجال تطبيقات المحاسبة من أجل تشريع عملية التوحيد، وتمّ تعزيز صلاحية المجلس في 26 أوت 1996 من خلال إنشاء لجنة طوارئ لتفسير وتطبيق معايير المحاسبة، كما تمّ أيضا إنشاء لجنة تنظيم المحاسبة " CRC" مهمتها تقديم توصيات قابلة للتطبيق بعد المصادقة على الآراء والاقتراحات المرسلة من قِبل المجلس الوطني للمحاسبة وإصدارها في شكل أنظمة فهو مصدر كل اللوائح المحاسبية، وبعدها حلّ محل المجلس ولجنة التنظيم المحاسبية هيئة جديدة للمعايير المحاسبية الفرنسية والتي عرفت بهيئة المعايير المحاسبية وذلك بموجب القانون رقم 2009-79 الصادر ف 22 جانفي2009.[2]
- **الشركة الوطنية لمحافظي الحسابات:** تأسّست سنة 1969 تحت وصاية وزارة العدل، تهتم بإعداد المعايير المهنية للتدقيق ومتابعة التطوّرات في التطبيق المهني وتنظيم الدورات التكوينية لمحافظي الحسابات ومراقبتهم.
- **هيئة الأسواق المالية الفرنسية:** وقد جاءت عن طريق اندماج لجنة عمليات البورصة ومجلس الأسواق المالية ومجلس أخلاقيات التسيير المالي، وهي تهدف إلى توفير الشفافية في المعلومات وحماية الاستثمارات المالية وتعمل توازيا مع المجلس الوطني للمحاسبة لتطوير التطبيق المهني.

---

[1] لصنوبي حفيظة، **مرجع سابق**، ص 89.

[2] نوي الحاج، **مقاربة جودة المعلومات المحاسبية في النظام المالي المحاسبي** ، مجلة الأكاديمية للدراسات الاجتماعية والإنسانية، العدد 09، 2013،ص 36.

ولقد سعت فرنسا وبشكل كبير إلى تطبيق معايير المحاسبة الدولية حيث أنه ومن بين 7000 شركة أوروبية مدرجة في البورصة نجد 1100 شركة فرنسية وذلك من أجل تجنّب العزلة في مرجعيات المحاسبة المحلية، فحافظت على التوجه العام لنظامها المحاسبي مع تحقيق تقارب مع معايير المحاسبة الدولية بما يضمن احترامها لمتطلبات العرض والإفصاح الدولي.

ثانيا: الهيئات المسؤولة عن تطوير المحاسبة ووضع المعايير المحاسبية الدولية.

عقدت عدّة مؤتمرات بهدف وضع معايير محاسبية دولية من شأنها تقريب الممارسات المحاسبية وكانت أولى المحاولات سنة 1904 حيث تمّ انعقاد أول مؤتمر محاسبي بالولايات المتحدة الأمريكية في ولاية "ميسوري" تحت إشراف اتحاد جمعيات المحاسبين القانونيين وبحضور 360 عضوا على الرّغم من أنّ عدد المسجلين كان 83 عضوا فقط وقد دار البحث في هذا المؤتمر حول إمكانية توحيد القوانين المحاسبية بين الدول، وتمّ بعد ذلك انعقاد المؤتمر الثاني "بأمستردام" سنة 1926 بحضور مندوبين من كل دول أوروبا تقريبا إلى جانب الولايات المتحدة الأمريكية وكندا وأمريكا اللاتينية، وكانت نيويورك مقر انعقاد المؤتمر الثالث سنة 1929 حيث تمّ فيه تقديم ثلاث أبحاث رئيسية والمتعلقة بالاستهلاك والمستثمر، الاستهلاك وإعادة التقويم، السنة التجارية أو الطبيعية، أمّا المؤتمر الرابع فقد انعقد ستة 1933 بمشاركة 49 منظمة محاسبية و 22 دولة ممثلة في المؤتمر، وكانت برلين مقرا لانعقاد المؤتمر العالمي الخامس في 1938.[1]

وبعد أن وضعت الحرب العالمية الثانية أوزارها بادرت لندن باحتضان المؤتمر الدولي السادس سنة 1952 بحضور 2510 عضوا، لتعود بعد ذلك أمستردام سنة 1957 لتكون مقر انعقاد المؤتمر العالمي السابع بمشاركة 104 منظمة محاسبية وتم تحديد الفترة الفاصلة بين كل مؤتمر وآخر بخمس سنوات فاحتضنت نيويورك المؤتمر العالمي الثامن سنة 1962 بمشاركة 83 منظمة، تلاه بعد ذلك المؤتمر التاسع والعاشر سنتي 1967 و1972 على التوالي بحضور 4347 مندوب، أما المؤتمر الحادي عشر فتم انعقاده بألمانيا الاتحادية سنة 1977 والمؤتمر الثاني عشر بالمكسيك سنة 1982 والثالث عشر بطوكيو سنة 1987، وعن موضوع المؤتمر الرابع عشر فقد تمحور حول دور المحاسبين في الاقتصاد الشامل والذي انعقد في 1992بمشاركة 106 هيئة محاسبية وقد ميّز هذا الملتقى حضور الدول العربية، وكان المؤتمر الخامس عشر بـ"باريس" سنة 1997، وعقد المؤتمر السادس عشر سنة 2002 في هونغ كونغ حيث تمّ فيه مناقشة 90 عنوان تعلقت بالشمولية وأخلاقيات

[1] حسين القاضي، مأمون حمدان، **المحاسبة الدولية ومعاييرها**، دار الثقافة، الأردن، الطبعة الثانية، 2011، ص ص 104-105.

المهنة وأثر اقتصاد المعرفة على مهنة المحاسبة، وبإسطنبول انعقد المؤتمر السابع عشر سنة 2006 تحت شعار تحقيق النمو والاستقرار الاقتصادي العالمي ومساهمة المحاسبة في تطوير الأمم واستقرار أسواق رأس المال.[1]

– المنظمات المحاسبية الدولية .

لقد أسفرت المؤتمرات سابقة الذكر إلى تشكيل عدّة منظمات من أجل وضع المعايير الدولية وتهيئة المناخ لها، ومن أهم هذه المنظمات لجنة معايير المحاسبة الدولية الذي تطورت فيما بعد إلى مجلس معايير المحاسبة الدولية "IASC"، إلى جانب الاتحاد الدولي للمحاسبين "IFAC" ولجنة ممارسة التدقيق الدولي "IAPC" والهيئة المكلفة بتفسير معايير المحاسبة الدولية" IFRIC" والمجموعة الاستشارية الأوروبية للتقارير المالية "EFRAG" ولجنة التنظيم المحاسبي "ARC" والمجلس الاستشاري للمعايير "SAC" وهيئة معايير المحاسبة والمراجعة للمؤسسات المالية الإسلامية.

- **لجنة معايير المحاسبة الدولية " ISAC"**:هي منظمة مستقلّة تمّ إنشاؤها سنة 1973 إثر اتفاق بين المنظمات المحاسبية المهنية في كل من استراليا، كندا، فرنسا، ألمانيا، اليابان، المكسيك، بريطانيا، إيرلندا والولايات المتحدة الأمريكية،[2] ومنذ 1983 شملت عضوية اللجنة كلاّ من المنظمات المحاسبية المهنية الأعضاء في الإتحاد الدولي للمحاسبين "IFAC" حيث صارت اللجنة تضم 116 منظمة من 85 دولة سنة 1996 و 143 عضوا من 104 بلد سنة 1999 يمثلون مليوني محاسب، وشاع استخدام المعايير المحاسبية الدولية حتى من المنظمات أو الدول التي لم تنضم إلى عضوية اللّجنة بعد، وحدّد دستور اللجنة أهدافه في صياغة ونشر معايير المحاسبة ذات النفع العام الواجب التقيد بها لدى عرض الكشوف المالية وتعزيز قبولها والتقيّد بها في جميع أنحاء العالم، [3] والعمل بشكل كبير على تحسين المعايير المحاسبية والأنظمة المتعلقة بعرض الكشوف المالية لتبسيط أداءها وتسهيل فهمها وتحقيق تجانسها، كما أنّ اللجنة قد أسّست سنة 1995 مجلس استشاري دولي من أجل تعزيز قبول المعايير الدولية من خلال وضع خطط ودراستها والتعليق على استراتيجيات هـ وإعداد تقارير سنوية حول فعاليته في تحقيق أهداف اللجنة وتعزيز المشاركة في عملها من طرف المهنيين ومستخدمي الكشوف

---

[1] **نفس المرجع**، ص ص105-106.

[2]DUMONTIER Pascal, DURRE Denise, **Pilotage Bancaire, les norms IAS et la réglementation Bale 2**, Revue Banqueédition, Paris, 2005, P 21.

[3] طارق عبد العال حماد، **المحاسبة الدولية**، الدار الجامعية، مصر، 2011، ص ص 18-19.

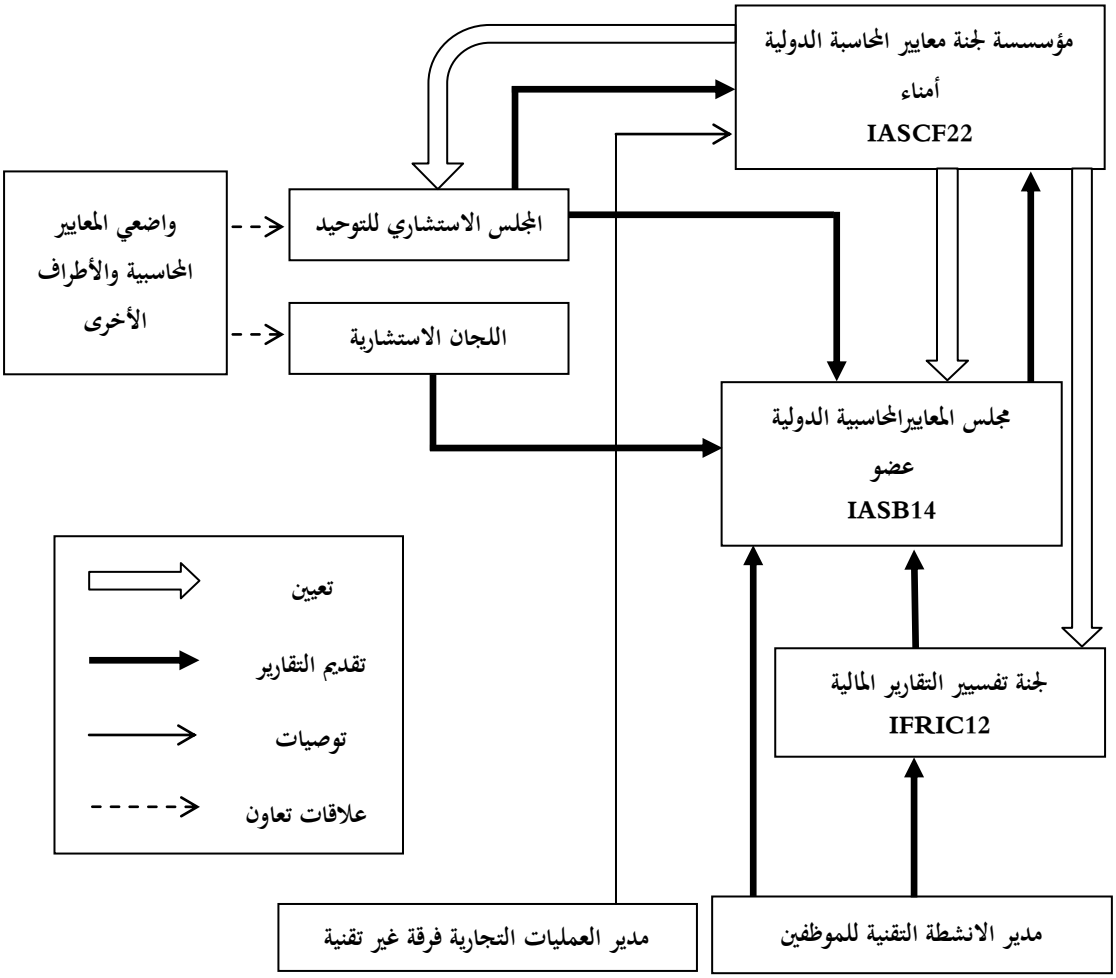
المالية واتحّادات العمّال وغيرهم من أصحاب العلاقة، كما يسعى للحصول على التمويل اللازم لعمل اللّجنة حتى تبقى مستقلة وغالبا ما تحصّل من خلال مبيعات منشوراتها.

● **مجلس معايير المحاسبة الدولية" IASB"**: أعيدت هيكلة لجنة معايير المحاسبة الدولية لتصبح بما يعرف بمجلس معايير المحاسبة الدولية، وهو هيئة مستقلة مكلّفة بإعداد المعايير المحاسبية الدولية لإعداد التقارير المالية "IAS/IFRS"، وقد قام سنة 2001 بإدخال تغييرات أساسية لتقوية استقلالية وشرعية وجودة وضع المعايير المحاسبية الدولية حيث بلغ عدد أعضاء المجلس 100 عضو، ويكمن الاختلاف فيما بينه وبين لجنة المعايير المحاسبية الدولية في عدة مجالات أساسية، فعلى خلاف اللجنة فإنّ المجلس ليس له علاقة خاصة بمهنة المحاسبة الدولية ويحكمه مجموعة أمناء من مختلف المناطق الجغرافية والوظيفية الذين هم مستقلون عن مهنة المحاسبة كما أنّ أعضاءه هم أفراد معيّنون على أساس المهارة الفنية والخبرات السابقة ويتم اجتماعه شهريا، ومن أهداف المجلس وضع للمصلحة العامة مجموعة من المعايير التي تضمن معلومات ذات جودة قابلة للمقارنة في الكشوف والتقارير المالية والتشجيع على تطبيق هذه المعايير والعمل مع الهيئات المحلّية المخوّل لها وضع معايير المحاسبة الوطنية على إيجاد التّقارب بين معايير المحاسبة الوطنية ومعايير المحاسبة الدولية، ولقد تمّ تبني جميع معايير اللجنة منذ 2001 وأصبحت سارية المفعول مالم يتم تعديلها أو إلغاءها، وتعرف المعايير الصادرة عن المجلس بالمعايير الدولية للتقارير المالية IFRS والتي حاول من خلالها تحسين أساليب القياس المحاسبي وضمان الإفصاح العادل

عن المعلومات المالية لجميع المستخدمين وضمان التناسق العالمي عبر الأسواق المالية، ويمكننا إجمال كل ما ذكرناه في الشكل التالي والذي يبين هيكل وطبيعة مجلس معايير المحاسبة الدولية:

الشّكل (3): هيكل مجلس معايير المحاسبة الدولية

.IASB



المصدر: لصنوبي حفيظة، مرجع سابق، ص60.

يمكننا استخلاص بأنّ أهم أهداف مجلس معايير المحاسبة الدولية هو تحقيق الشفافية في عملية الإبلاغ المالي بما يعكس الصورة الصادقة للكيان، فتطبيق معايير الإبلاغ المالي العالمية يجعل الكيانات أكثر فهما لأسواق رأس المال والدخول في المنافسة العالمية.

- **الإتحاد الدولي للمحاسبين "IFAC"**: تأسس سنة 1977 وهو من أهم المنظمات العالمية لمهنة المحاسبة، حيث يضم 155 عضو ومنظمة في 118 دولة، يعمل على تعزيز مهنة المحاسبة والسعي إلى تطوير الاقتصاد الدولي من خلال إصدار معايير مهنية والتشجيع على اعتمادها وذلك بالتنسيق مع هيئات ومنظمات منتشرة في دول مختلفة عبر العالم، ومن المعايير التي قامت لجان الاتحاد بوضعها المعايير الدولية للتدقيق وخدمات التأكيد

والمعايير الدولية لرقابة الجودة وقواعد دولية لأخلاقيات المهنة ومعايير التأهيل الدولية إلى جانب المعايير الدولية في القطاع العام، وما ميّز هذا الاتحاد أنّه يضم في عضويته مجموعة من الهيئات المحاسبية من دول عربية مثل البحرين ومصر والعراق والسعودية وتونس، ويتم تنفيذ برنامج عمل الاتّحاد مجموعة من اللجان، حيث هنالك لجنة التعليم التي تقوم بوضع معايير التعليم والتدريب لممارسة المحاسبة القانونية والتعليم المهني المستمر لأعضاء المهنة إلى جانب لجنة السلوك المهني والمكلفة بوضع معايير آداب السلوك المهني ولجنة المحاسبة المالية والإدارية التي تسعى لتطوير المحاسبة المالية والإدارية عبر إيجاد البيئة التي تزيد من مستوى كفاءة المحاسبين الإداريين، كما هنالك لجنة القطاع العام والمخوّل لها وضع معايير وبرامج هادفة لتحسين الإدارة المالية للقطاع العام وقدرته المحاسبية من خلال وضع معايير المحاسبة والتدقيق وتعزيز قبولها ووضع برامج لتشجيع البحث والتعليم وتسهيل تبادل المعلومات بين المنظمات الأعضاء والجهات المهتمة، لذلك أعطيت اللجنة صلاحية إصدار المعايير.[1]

- **لجنة ممارسة التدقيق الدولي " IAPC"**: ظهرت هذه اللجنة سنة 1994 ضامةً أعضاء من 13 دولة (أستراليا، البرازيل، كندا، مصر، ألمانيا، فرنسا، المكسيك، هولندا، اليابان، الهند، السويد، المملكة المتحدة والولايات المتحدة الأمريكية)، وقد خوّل لهذه اللجنة صلاحية إصدار المسودّات المتعلقة بمعايير التدقيق بالنيابة عن مجلس الاتحاد " IFAC"، وتتمّ إجراءات العمل في هذه اللّجنة من خلال تكليف لجان فرعية بدراسة تفصيلية للمواضيع محل الدّراسة وإعداد مسودّات معايير التدقيق ودراسة المعلومات الصادرة عن المنظمات الأعضاء أو الهيئات الإقليمية وبعد ذلك يتم إعداد مسودّة لعرضها على لجنة ممارسة التدقيق الدولية لدراستها ومناقشتها، فإذا تمّت الموافقة عليها من طرف ثلاثة أرباع الأعضاء الذين لهم حق التصويت شرط أن لا يقل عدد الموافقين عن تسعة أصوات، وزعت هذه المسودات على نطاق واسع بغية الحصول على كافة الانتقادات والتعليقات من المنظمات الأعضاء من أجل تعديلها ومن ثم إصدار المعيار أو البيان باللغة الإنجليزية ويمنح الوقت الكافي للمنظمات الأعضاء لترجمتها، وقد تمّ سنة 1999 إصدار أربعاً وثلاثين معياراً.
- **الهيئة المكلفة بتفسير المعايير المحاسبة الدولية " IFRIC"**: والمعروفة أيضا باللجنة التقنية الدائمة للترجمة، وهي مكوّنة من 12 عضوا يعيّنهم الأوصياء لمدّة ثلاث سنوات قابلة للتجديد، وتتمثل مهمة هذه اللجنة في تفسير المعايير التي يقوم بإعدادها مجلس معايير المحاسبة الدولية وتفسير بعض النقاط الخاصة بناءً على معايير

[1] حسين القاضي، مأمون حمدان، **مرجع سابق**، ص ص110-111.

المحاسبة الدولية الموجودة وإعداد ونشر تفسيرات بالتنسيق مع هيئات التوحيد الوطنية لضمان الحلول ذات الجودة.

- **المجموعة الاستشارية الأوروبية للتقارير المالية ولجنة التنظيم المحاسبي " ARC"**: وتعتبر مسؤولة عن الخبرة المهنية الفنية لتطبيق معايير المحاسبة الدولية لإعداد التقارير المالية " IAS/IFRS" على الصعيد الأوروبي، وتتحدّد مهمة لجنة التنظيم المحاسبي " ARC" في إبداء الرأي حول مقترحات اللّجنة وإعداد الرّزنامة لسريان مفعول المعايير.
- **المجلس الاستشاري للمعايير" SAC"**: ويضم هذا المجلس ثلاثين عضوا على الأقل، يتم تعيينهم من قبل الإداريين لمدة ثلاث سنوات قابلة للتجديد ويرأسه رئيس مجلس معايير المحاسبة الدولية، مهمته توجيه الأعمال المتعلّقة بالقرارات والمعايير ذات الأولوية كما يصل ما بين مجلس معايير المحاسبة الدولية والأطراف الدولية الأخرى.
- **هيئة معايير المحاسبة والمراجعة للمؤسسات المالية الإسلامي ة:** هي منظمة دولية غير ربحية تقوم بإعداد وإصدار معايير المحاسبة المالية والتدقيق وأخلاقيات العمل والمعايير الشرعية للمؤسسات المالية الإسلامية ووضع برامج التطوير المهني لزيادة كفاءة الموارد البشرية، وقد تأسست هذه الهيئة في 26 فيفري 1990 بالجزائر وتمّ اعتبارها كمنظمة دولية مستقلة في 27 مارس 1991 بالبحرين، وقد حظيت الهيئة بدعم كبير من الكيانات ذات الصفة الاعتبارية لتطبيق المعايير الصادرة عنها،[1] وتسعى هذه المنظمة إلى تطوير الفكر المحاسبي الإسلامي ومواكبة التطورات في أنشطة المؤسسات العالمية الإسلامية.

– تطبيق المعايير الدولية والانتقادات الموجهة إليها.

هذا وتسعى الهيئات والمنظمات الدولية إلى وضع معايير موحدة من شأنها أن تحقّق التجانس والتوحيد العملي للممارسات المحاسبية في مختلف دول العالم، إلاّ أنّ المشكل الذي يبقى مطروحا هو أنّه هل يتم فعلا تطبيق هذه المعايير؟ ولذلك أثارت بعض المنظمات المهنية صعوبات وعقبات تحول دون تطبيق المعايير مباشرةً، هنا نجد أنفسنا أمام مدخلين التناغم أو التوفيق مع المعايير والثاني هو تبني المعايير ذاتها وتطبيقها.

[1] عثمان عبد اللطيف، **تكييف الأنظمة المعلوماتية وفق مسار التوحيد المحاسبي**، أطروحة دكتوراه، جامعة مستغانم، 2019/2018، ص82.

لقد أدّت تجربة بعض الدول الإفريقية التي طبّقت المعايير بشكل مباشر إلى تبيان أنّ هنالك مجموعة من العقبات والمتمثلة في:[1]

- **إختلاف درجات التطور المهني بين دول العالم:** هنالك مجموعة من العوامل الاقتصادية التي تؤثّر على التطوّر المهني ولذلك غلبا ما ترتبط مراحل التطور المهني بالتطورات الاقتصادية والسياسية، لذا تحاول المعايير المهنية الوطنية حلّ مشكلات عملية تواجه المهنة في بلد معيّن، بينما تقترب المعايير المهنية الدولية إلى الكيانات الكبرى للتدقيق وذلك ما يتطلب اقتصاداً متطوراً.
- **إختلاف قوانين الكيانات وقوانين الضرائب بين الدول:** يتم إعداد التقارير المالية وفق المتطلبات القانونية السائدة في دولة معيّنة، إلاّ أن المدقّق يجد نفسه أمام مشكل وهو تباين المتطلّبات القانونية مع نصوص المعايير الدولية وهذا ما يدفعه إلى تغليب النصوص القانونية المحلّية، وتختلف القوانين من دولة إلى أخرى بحيث نجد بعض الدول تتبنّ نظماً قانونية تعتمد على مفاهيم الحقّ والعدل وأحكام المحاكم كبريطانيا وإيرلندا وأستراليا والهند وكندا وغيرها من الدول التي اتّبعت هذا النظام، كما أخذت دول أخرى نظمها القضائية من القانون الروماني الأكثر تحديد وخوضا في التفاصيل، كما هنالك اختلاف في قوانين الضرائب فمثلا في ألمانيا تُفرض الضريبة على أساس القواعد المحاسبية المطبقة في المشروع بينما لا يوجد في بريطانيا ما يمنع من اختلاف الأرقام المستخدمة في البيان الضريبي عن تلك المعتمدة في دفاتر أو سجلات المشروع التي تقتضي بضرورة مطابقتها مع الكشوف المالية بينما نجد أنّ المعايير تشير إلى ذلك.
- **الطبيعة التوفيقية للمعايير:** تقوم اللجنة المختصة بدراسة المعايير الدولية المراد إصدارها أو تعديلها ومن ثم التصويت عليها بنسبة 3/2 لتعمّم، وتتميّز المعاير بطبيعة توفيقية تراعي مصالح المنظمات المختلفة الممثّلة للجنة، وهذا ما يؤدي إلى بعض الاختلافات الجوهرية فنجد أن التقرير المعياري الأمريكي النظيف يشير إلى العرض العادل بينما التقرير البريطاني يشير إلى العرض الحقيقي والعادل الذي يتطلب مجموعة من الأدلة والبراهين الذي يستحيل على المدقّق الوصول إليها في بعض الأحيان.
- **سرعة التوصيل:** إنّ صدور المعايير باللغة الإنجليزية وعدم ترجمتها بالسرعة اللاّزمة يجعل مزاولي مهنة المحاسبة يجهلون هذه المعايير كونهم لا يجيدون اللغة الصادرة بها، وقد تصل مسودّات المعايير إلى بعض المنظمات وتبقى

[1] حسين قاضي ومأمون محمود، **مرجع سابق**، ص ص 112-118.

لديهم لمدة طويلة ولا يتم إبداء أيّ رأي فيها، وفي حالة اعتمادها بعد دراسة التعليقات عليها من قِبل اللجنة الدولية المختصة يتم تصنيف المعيار مع المسودة حتّى يتمّ ترجمته.

- **تباين مستوى التأهيل العلمي والعملي:** يختلف المستوى العلمي بين دولة وأخرى كما يختلف نظام التدريب والتمهين ما يجعل المحاسبين الأقل خبرة يعارضون المعايير الدولية لجهلهم إيّاها.
- **إختلاف الظروف التاريخية:** لقد أثّرت الظروف التاريخية على مهنة المحاسبة فجعلتها تختلف من دولة لأخرى، حيث نجد مهنة التدقيق وما يرتبط بها من معايير أو مبادئ قد تأثّرت بالماضي التاريخي الذي عاشته كل دولة، مثلا في حالة الدول العربية كانت لبنان شديدة التأثّر بالتجربة الفرنسية وكذلك دول المغرب العربي، أما مصر وسوريا فقد تأثرت بالتجربة الأمريكية والعراق تأثرت بالتجربة الإنجليزية وهذا ما خلق خلافات بين الدول العربية أدّت إلى انقسام إتّحاد المحاسبين العرب ما جعل تطبيق المعايير الدولية أسهل من بناء معايير عربية، وهذا ما يفسّر إدخال الدول لتعديلات تشريعية عند الإقتضاء لتصبح المحاسبة المحلية أكثر قرباً من معاير المحاسبة الدولية.

لقد حاولت العديد من الدّول التوفيق ما بين قوانين وقواعد محاسبتها المحلية والمعايير المحاسبية الدولية وقد حققت نتائج مهمة في ذلك، بينما اتجهت دول أخرى نحو تطبيق المعايير المحاسبية الدولية مباشرةً كما هو الحال في بعض الدول العربية الملتصقة بالأسواق المالية كالأردن ولبنان، وذلك بسبب نظرتهم التي ترى بأن التوفيق طريق مرحلية للإستعداد لتطبيق معايير المحاسبة الدولية وأنّ المهنة المحاسبية المحلية ستبقى دائما تتحمل عبئاً كبيرا من خلال متابعتها للمعايير الدولية أو المحلية أو شرحها وتدريب الأفراد على تطبيقها، فتباينت الآراء بين الدول فمنهم من يسمح بتطبيق المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية ومنهم من لا يسمح بذلك، وأمّا بعض الدول فتلزم مجموعة من كياناتها الاقتصادية أو كلّها بتطبيق هذه المعايير.

ثالثا: معايير المحاسبة الدولية لتوحيد الممارسة المحاسبية.

يقصد بمصطلح المعايير النماذج والإرشادات العامة التي تقود إلى توجيه وترشيد الممارسة العملية في المحاسبة،[1] إذ أنّ المعيار هو وثيقة أو بيان كتابي تصدره هيئة محاسبية معترف بها يتضمن مجموعة من المقاييس والإرشادات المرجعية الوضعية والمحدّدة التي يعتمد عليها المحاسب في عمله خاصةً فيما يتعلق بعناصر الكشوف

[1] حسين قاضي ومأمون محمود، **مرجع سابق**، ص 103.

المالية أو الأحداث الخاصة بالمركز المالي من خلال تحديد طرق أو أساليب القياس والإفصاح عن المعلومات حول الأحداث الاقتصادية للمشروع، أمّا عن مفهوم معايير المحاسبة الدولية فسبق تعريفها على أنّها مجموعة القواعد المتعلقة بالمحاسبة سواءً كانت إلزامية أو اختيارية والمستخدمة من قبل الكيانات حيث أنها لاقت انتشارا نتيجة تكرر استعمالها وأصبح من اللازم تطبيقها لإعداد الكشوف المالية، [1] وقد عرّفت لجنة القواعد الدولية المعايير المحاسبية بأنها عبارة عن قواعد إرشادية يرجع إليها المهنيون كونها وصف مهني لعملهم ويبين لهم ما يجب القيام به وعلى أي أساس يتمّ التسجيل والقياس والإفصاح، إذ تحظى هذه المعايير بالقبول العام وتهدف إلى التقليل من درجة الإختلاف في التسيير وتعتبر كإطار عام لتقييم نوعية وكفاءة العمل الفنّي ولتحديد المسؤولية المهنية، ومنه يمكن أن نقول بأنّ معايير المحاسبة الدولية ما هي إلاّ مجموعة من القواعد المتعلقة بتنظيم مهنة المحاسبة والتي تحظى بالقبول العام والتي تبيّن طرق القياس والإفصاح وبناء نموذج تعتمد عليه الكيانات في إعداد قوائمها المالية من أجل مساعدة مستخدميها في اِتّخاذ القرار.

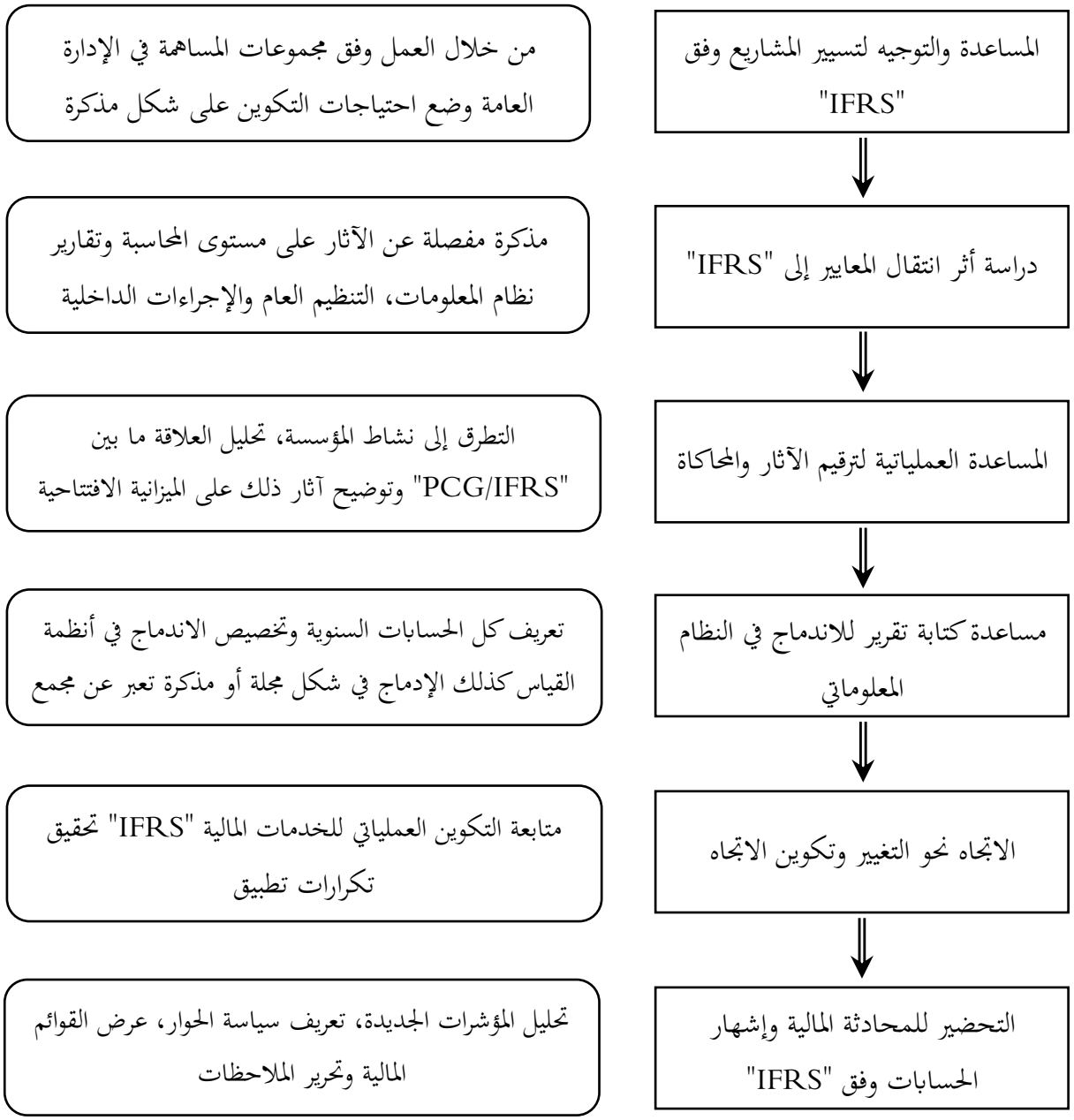
لقد جاءت المعايير المحاسبية الدولية نتيجة الحاجة المتزايدة لبحث الكيانات عن وسيلة موّحدة لقياس النتائج في ظل عولمة المحاسبة، حيث تسمح المعايير المحاسبية الدولية بتوحيد اللّغة المحاسبية وإعطاء صورة صادقة للكيانات وفقا للواقع الإقتصادي وليس بناءً على الشكل القانوني، كمّا أنها تسهّل تطبيق أساليب الإعتراف بالإيرادات والتكاليف لمساعدة مصالح الضرائب في عملها، كما يسمح تبنيها من طرف الكيانات متعددة الجنسيات بتصميم نظام متكامل لها يربط الكيان الأم بنشاط جميع فروعه وتحديد أسعار التّحويل المستخدمة في تسعّير الصفقات المتبادلة فيما بينها، كما يسمح تطبيق معايير المحاسبة الدولية بتحقيق التناسق والتناغم من خلال تدويل الممارسات المحاسبية والتدقيقية وجعل نتائج الكيانات قابلة للمقارنة بغض النظر عن الحدود الجغرافية والسياسية المحيطة بها وتلبية متطلبات المموّلين المحليين والدوليين، كما تعمل المعايير المحاسبية الدولية على إيجاد تصوير موحّد ومشترك للقوائم المالية وأساليب موحّدة للتعامل مع القضايا العالمية المشتركة، كما أن مكاتب التدقيق أعطت فلسفة جديدة لغلق الحسابات ومبادئ الاتصال المالي في الكيانات ومن أجل هذا قدمت الهيئة الأوروبية قانون متعلق بإلزامية تطبيق المحاسبة والمالية في حالات فتح كيانات أو غلقها مع تأهيل إجراءات مستحدثة.

[1] كتوش عاشور، **المحاسبة العامة وفقا للنظام المحاسبي المالي**، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 2011، ص 14.

وتتميّز معايير المحاسبة الدولية بإطار مرجعي مستنبط من نموذج التوحيد الأنجلوسكسوني بحيث لديها القدرة على الإجماع خاصة بعد الإصلاحات التي عرفتها هيئة المعايير المحاسبية، فقد أصبح إعداد المعايير يتم بالاعتماد على تغليب الجوهر الاقتصادي على الشكل القانوني وتفضيل مصلحة المستثمرين والمساهمين والدائنين في الكيان، وأصبحت معالجة العمليات المحاسبية تقوم على أساس مبادئ محاسبية متطابقة، شاملة وموحّدة إجبارية التطبيق، تقتضي على الكيانات ضرورة مراعاة شروطها عند إعداد الكشوف المالية والإفصاح عن نتائج الكيان معتمدة في ذلك على إدخال مفهوم القيمة العادلة من أجل التقييم الجيّد للأداء والأخذ بعين الاعتبار قياس الخسارة والتناقص في الأصول، كما تتميّز المعايير بالصّفة الرّجعية، ومنه يمكن القول بأنّ معايير المحاسبة الدولية تهدف إلى إعداد ونشر قواعد وإجراءات يتم الاسترشاد بها واتباعها عند إعداد الكشوف المالية بما يحقق المصلحة العامة والعمل على تحسين وضمان التنسيق بين الأنظمة والقواعد المرتبطة بإعداد وعرض الكشوف المالية.

هذا وقد تم الانتقال من معايير "IAS" إلى "IFRS" وفق مجموعة من الخطوات المنظمة والمدروسة يمكن توضيحها في الشكل الموالي:

الشكل (4): مشروع التحويل من "IAS" إلى "IFRS".



Source : STEPHAN .B, **Guide d'application des normes IAS/IFRS**, Berti Edition, Alger, 2011, P 69.

ولقد أصدرت لجنة معايير المحاسبة الدولية واحد وأربعين معياراً محاسبيا دوليا ليبقى منها 34 معيار بعد مراجعتها، وبعد إعادة هيكلة اللجنة وظهور مجلس معايير المحاسبة الدولية تغيّر مصطلح المعايير الصادرة عنه حيث أصبحت منذ 2001 تعرف بالمعايير الدولية للتقارير المالية (أو المعايير الدولية للإبلاغ المالي) "IFRS".

– معايير المحاسبة الدولية الصادرة عن المجلس.

بعد مراجعة المعايير تمّ إلغاء بعضها وتعديل البعض الآخر، وفيما يلي لمحة عن هذه المعايير المحاسبة الدولية:

- **المعيار الأول (1) IAS ، عرض البيانات المالية:** يهدف هذا المعيار إلى إبراز أساس عرض الكشوف المالية من أجل ضمان إمكانية المقارنة مع قوائم مماثلة لنفس الكيان في فترات أخرى ولكيانات أخرى، ويحدّد المعيار عدّة اعتبارات لعرض القوائم والإرشادات الخاصة بهيكلها والحد الأدنى لمحتوياتها كما يعرض المعيار نماذج عن الكشوف المالية.[1]
- **المعيار الثاني (2) IAS ، المخزون:** يخص هذا المعيار المعالجة المحاسبية للمخزونات استنادا إلى مبدأ التكلفة التاريخية، ويتم وفقا لهذا المعيار الاعتراف بالتّكلفة كأصل، كما يتطرق هذا المعيار إلى عرض إرشادات لتحديد التكلفة ويتم قياس المخزون بالتّكلفة وصافي القيمة القابلة للتحقق أيهما أقل.[2]
- **المعيار الثالث (3) IAS ، الكشوف المالية الموحدة:** معيار ملغى وحلّ محله المعياران 27 و28.
- **المعيار الرابع (4) IAS ، المحاسبة على الأملاك:** ألغي هذا المعيار سنة 1999، وتم احلال المعايير 16، 22، 38 محلّه.
- **المعيار الخامس (5) IAS ، الإيضاحات المرفقة بالكشوف المالية:** معيار ملغى وتمّ تعويضه بالمعيار رقم 1 للإبلاغ المالي .
- **المعيار السادس (6) IAS ، المحاسبة وتغيّرات الأسعار:** تمّ استبداله بالمعيار الدولي رقم 15.
- **المعيار السابع (7) IAS ، قائمة التدفقات النقدية:** يهتم هذا المعيار بتوفير معلومات عن التغيرات التاريخية في النقد وتحديد مفاهيم بعض المصطلحات المستخدمة مثل النقدية والنقدية المعادلة، كما يقوم هذا المعيار بعرض شكل قائمة التدفقات النقدية وشروط عرضها بالعملة الأجنبية، وقد تمّ إصدار هذا المعيار في 01 جانفي1977 وتم تعديله سنة 2010.[3]
- **المعيار الثامن (8) IAS ، السياسات المحاسبية والتغيّر في التقديرات المحاسبية والأخطاء:** تمّ إصدار هذا المعيار سنة 1978 وعدّل في 2003، ويهتمّ هذا المعيار بعرض الربح أو الخسارة من الأنشطة العادية وغير

---

[1] حسين قاضي ومأمون محمود، **مرجع سابق**، ص 121.

[2] C. Maillet - Baudriet, A. Le Manh ,**Les Normes comptables internationales IAS/IFRS**, édition Foucher, Paris, 2006, P 73.

[3] JEAN-FRANÇOIS.B, THOMAS E .joues, POSTFACE D'ERIC Delesalle, **Normes IAS/IFRS**, édition d'organisation, Deuxième édition, 2005, P 66.

العادية في قائمة الدخل ويقوم بعملية اختيار وتغيير السياسات المحاسبية والإفصاح عن التغيّرات في السّياسات المحاسبية وتصحيحات أخطاء الفترة السابقة لتعزيز موثوقية البيانات المالية للكيان وقابلية مقارنتها مع كيانات أخرى، كما يعرض المعيار أمثلة توضيحية.[1]

- **المعيار التاسع (9) IAS ، المحاسبة عن البحوث ونشاطات التطوير:** ألغيّ هذا المعيار وتمّ إحلال المعيار 38 مكانه سنة 1999.
- **المعيار العاشر (10) IAS ، الأمور الطارئة والأحداث بعد تاريخ الميزانية:** يحدّد هذا المعيار تعريفات محدّدة للأمر الطارئ وللأحداث اللاحقة لتاريخ الميزانية وتِبيان متى يجب على كل كيان أن يعدّل بياناته المالية للأحداث بعد فترة إعداد التقارير، كما يعرض المعالجة المحاسبية للأحداث اللاحقة ومستوى الإفصاح المطلوب.[2]
- **المعيار الحادي عشر (11) IAS ، عقود الإنشاء:** يهدف هذا المعيار إلى عرض المعالجة المحاسبية لإيرادات التكاليف المتعلقة بعقود الإنشاء، حيث يتم استخدام محاسبة الإيجار في ذلك نظرا لِانسجامها مع متطلبات أساس الإستحقاق ومبدأ مقابلة الإيرادات بالمصاريف والخسائر المتوقعة عن العقد، [3] وقد تمّ تعديل هذا المعيار سنة 1993 وقد كان أول إصدار له سنة 01 جانفي1980.
- **المعيار الثاني عشر (12) IAS ، ضرائب الدخل:** حدد هذا المعيار المعالجة المحاسبية لكل الضرائب على الأرباح كما حدّد تعريفات للربح المحاسبي والربح الخاضع للضريبة والدخل الضريبي والضريبة الجارية.[4]
- **المعيار الثالث عشر (13) IAS ، عرض بيانات الأصول المتداولة والإلتزامات المتداولة:** تمّ إلغاء هذا المعيار وعوّض بالمعيار رقم 1.
- **المعيار الرابع عشر (14) IAS ، التقارير المالية للقطاعات:** يهدف هذا التقرير إلى وضع مبادئ لتقديم التقارير حول المعلومات المالية حسب القطاعات التشغيلية بحيث تسمح لمستخدمي الكشوف المالية بفهم أفضل لأداء الكيان وتقييم أدّق للمخاطر والعوائد،[5] وقد تمّ إحلال معيار الإبلاغ الدولي الثامن 8 مكانه سنة 2009.

---

[1] STEPHAN .B, **Guide d'application des normes IAS/IFRS**, Gulino éditeur, Paris, 2005, P P 120-121.
[2] **Ibid,** P 128.
[3] C. Maillet - Baudriet, A. Le Manh, **Op.Cit,** P 74.
[4] JEAN-FRANÇOIS. B ,et autres, **Op.Cit,** P 141.
[5] STEPHAN .B, **Op.Cit,** P 147.

- **المعيار الخامس عشر (15) IAS ، المعلومات العاكسة لتغيّر الأسعار:** تمّ التخليّ عنه في نهاية سنة 2003.

- **المعيار السادس عشر (16) IAS ، الممتلكات، المصانع والمعدات:** يصف هذا المعيار المعالجة المحاسبية للأصول المذكورة والاعتراف بها، حيث يعرّف الأصول واستهلاكها وقيمتها القابلة للاستهلاك والحياة الإنتاجية والقيمة العادلة والقيمة المتبقية، كما يحدّد المعيار عناصر تكلفة الأصل والنفقات اللاحقة المتعلقة به وإعادة تقييمه واستهلاكه،[1] وتمّ تعديله سنة 2008 بعدما كان أول إصدار له في 01 جانفي1983.

- **المعيار السابع عشر (17) IAS ، عقود الإيجار:** يتضمن هذا المعيار تعريفا واضحا حول الإيجار وأنواعه حيث يهدف إلى وصف سياسات المحاسبة المتعلقة بالمؤجّرين والمستأجرين وشروط الإفصاح فيما يتعلق بعقود الإيجار سواءً التمويلية، التشغيلية والغير قابلة للإلغاء، [2]كان أول إصدار له سنة 1982 وتمّ تعديله سنة 2009.

- **المعيار الثامن عشر (18) IAS ، الإيراد:** يقوم هذا المعيار على أساس أنّ الاعتراف بالإيراد يتم عندما يكون من المحتمل أن تتدفّق منافع اقتصادية مستقبلية إلى الكيان ويتم قياس الإيراد من بيع البضائع وتأدية الخدمات وإيرادات أخرى.[3]

- **المعيار التاسع عشر (19) IAS ، منافع الموظفين:** يهدف المعيار إلى بيان المحاسبة والإفصاح عن منافع الموظفين، والتي تتمثل في جميع أشكال التعويضات التي يمنحها الكيان للموظفين مقابل الخدمة التي يقدمونها.[4]

- **المعيار عشرين (20) IAS ، محاسبة المنح الحكومية والإفصاح عن المساعدات الحكومية:** يبيّن هذا المعيار المنح والمساعدات الحكومية بأشكالها المختلفة وشروط الاعتراف والإفصاح، و ضرورة الاعتماد على القيمة العادلة عند ذلك،[5] وقد تمّ إصدار هذا المعيار سنة 1983 وعدّل سنة 2008.

- **المعيار واحد وعشرين (21) IAS ، أثر التغيرات في أسعار الصرف:** يطبق هذا المعيار في المعاملات الأجنبية وترجمة الكشوف المالية، حيث يبيّن الإيضاحات الواجب إعطاؤها عن فروقات الترجمة الداخلية في

---

[1] STEPHAN .B, **Op.Cit,** P 171.
[2] **Ibid,** P 171.
[3] **Ibid,** P 179.
[4] JEAN-FRANÇOIS .B, et autres, **Op.Cit,** P 453.
[5] **Ibid,** pp 336-373.

صافي الأرباح وإلغاء الخسارة الناتجة عن فروقات العملة وتحميلها على الأصل عندما يتم الحصول عليه عن طريق القرض ولمدة تزيد عن سنة.[1]

- **المعيار الثاني والعشرين (22) IAS ،إندماج الأعمال:** تمّ تعويضه بمعيار الإبلاغ المالي رقم 3 سنة 2004.
- **المعيار الثالث والعشرين (23) IAS ، تكاليف الاقتراض:** يتم من خلال هذا المعيار عرض المعالجة المحاسبية لتكاليف الاقتراض المتعلقة بمباشرة إنشاء أو إنتاج أصل مؤهل، ويهدف هذا المعيار إلى الإفصاح عن البيانات المالية للسياسات المحاسبية المتبعة وتكاليف الرسملة ومعدّلها،[2] وتمّ تعديل المعيار في 2007.
- **المعيار الرابع والعشرين (24) IAS ،إفصاحات الأطراف ذات العلاقة:** تمّ إصدار هذا المعيار سنة 1984 ويهدف إلى الإفصاح وتحديد الأطراف ذات العلاقة إذا كان أحد الأطراف قادرا على السيطرة والتحكم في الطرف الآخر أو ممارسة تأثير مهم عليه في صنع القرارات المالية والتشغيلية، [3] وتمّ تعديل هذا المعيار سنة 2009.
- **المعيار الخامس والعشرين (25) IAS ، المحاسبة عن الاستثمارات:** تمّ إلغاء هذا المعيار وتعويضه بالمعيار 39.
- **المعيار السادس والعشرين (26) IAS ، المحاسبة والتقرير عن برامج منافع التقاعد:** يهتم هذا المعيار بالترتيبات التي يقدم الكيان بموجبها منافع للموظفين بعد إنهاء خدمتهم كما يضمّ طرق احتساب مقدار المساهمات فيها قبل التقاعد،[4] أصدر هذا المعيار في 1987 وعدّل سنة 1994.
- **المعيار السابع والعشرين (27) IAS ، الكشوف المالية الموحدة والمنفصلة:** يهتم هذا المعيار بعرض الكشوف المالية الموحّدة وذلك من أجل تعزيز الملائمة والموثوقية للمعلومات وجعلها قابلة للمقارنة وذلك من أجل إجراءات الإفصاح والتوحيد.
- **المعيار الثامن والعشرين (28) IAS ، المحاسبة عن الاستثمارات في الكيانات الزميلة:** يعرض المعيار طرق الاعتراف والقياس وفق طريقتي حقوق الملكية وتكلفتها وتطبيقاتها ويتم التوقف عن ممارسة طريقة حقوق الملكية إذا ما كانت نسبة استثمار الكيان في شركات زميلة أقل من 20 % أي عندما لا يكون هنالك تأثير،

---

[1] STEPHAN .B, **Op.Cit,** P 205.
[2] CATHRINE Maillet - Baudriet, **Les Normes comptables internationales IAS/IFRS**, édition Foucher, 5ème édition, Vauves, 2007, P 77.
[3] STEPHAN .B, **Op.Cit,** P 219.
[4] **Ibid,** P 223.

وبعد تطبيق طريقة حقوق الملكية يلجأ المستثمر إلى تطبيق متطلبات المعيار 39 لتحديد إذا ما كان من الضروري الاعتراف بأي خسائر إضافية لإنخفاض القيمة فيما يتعلق بها في الاستثمار في الكيان التابع، [1] آخر تعديل كان سنة 2011.

- **المعيار التاسع والعشرين (29) IAS ، التقارير المالية في ظل التضخم المرتفع:** يبين هذا المعيار أنّه في حالة ما إذا كانت معدلات التضخم للسنوات الثلاث الأخيرة تقارب أو تزيد عن 100 % فإنه يجب استخدام وحدة قياس جارية أخرى بتاريخ الميزانية، [2] كما يحدّد شروط تطبيق ذلك سواءً في الكشوف المالية المعدّة على أساس التكلفة التاريخية أو التكلفة الجارية.
- **المعيار الثلاثون (30) IAS ، الإفصاح في الكشوف المالية للبنوك والمؤسسات المالية المتشابهة:** تم إلغاء المعيار واستبداله بـمعيار الإبلاغ المالي رقم 7.
- **المعيار الواحد والثلاثون (31) IAS ، التقرير المالي عن الحصص في المشاريع المشتركة:** تمّ إلغاؤه سنة 2013 وتمّ إستبداله بمعياري الإبلاغ المالي 11 و12.
- **المعيار الثاني والثلاثون (32) IAS ، الإفصاح والعرض للأدوات المالية:** تمّ إلغاء المعيار سنة 2007 واستبدل بـمعيار الغبلاغ المالي رقم 7.
- **المعيار الثالث والثلاثون (33) IAS ، حصة السهم من الأرباح:** الغرض من هذا المعيار هو وضع مبادئ من أجل تحديد وعرض حصة السهم من الأرباح وهذا ما يحسّن إمكانية المقارنة بين أداء الكيانات المختلفة أو الفترات المحاسبية، ويركّز هذا المعيار على حساب حصة السهم. [3]
- **المعيار الرابع والثلاثون (34) IAS ، التقارير المالية المرحلية:** يبيّن هذا المعيار الحد الأدنى لمحتوى التقارير المالية المرحلية ووصف مبادئ الاعتراف والقياس في البيانات المالية الكاملة أو المختصرة خلال الفترات المرحلية بهدف مساعدة أصحاب المصالح على فهم قدرة الكيان على تحقيق التدفّقات النّقدية ومعرفة وضعها المالي، [4] وقد عدّل هذا المعيار سنة 2010.
- **المعيار الخامس والثلاثون (35) IAS ، العمليات المتوقّعة:** تمّ إلغاء المعيار واستبداله بمعيار الإبلاغ المالي رقم 5 سنة 2007.

---

[1] STEPHAN .B, **Op.Cit,** P 235.
[2] JEAN-FRANÇOIS .B,et autres, **Op.Cit,** P P 107-109.
[3] C. Maillet - Baudriet, A. Le Manh. A, **Op.Cit,** P 115.
[4] JEAN-FRANÇOIS .B,et autres, **Op.Cit,** P 170.

- **المعيار السادس والثلاثون (IAS (36 ،إنخفاض قيمة الموجودات:** يهدف هذا المعيار إلى وصف المعالجة المحاسبية للإنخفاض في قيمة الموجودات والإفصاح عنها، حيث يقوم بتوضيح الإجراءات التي يطبقها الكيان في الاعتراف بالخسارة الناجمة عن الإنخفاض في قيمة الموجودات ولا يمكن تسجيل أصول الكيان بما لا يزيد على المبلغ المقابل للاسترداد،[1] تمّ إصدار المعيار في 01 جانفي1999 وتمّ تعديله سنة 2009.
- **المعيار السابع والثلاثون (IAS (37 ، المخصصات، المطلوبات المحتملة والموجودات المحتملة:** يهدف هذا المعيار إلى ضمان تطبيق مقياس الاعتراف وأسس الاعتراف المحاسبية على المخصّصات والمطلوبات المحتملة والموجودات المحتملة، وما يميّز هذا المعيار أنّه ذو توقيت ومبلغ غير مؤكّدين.[2]
- **المعيار الثامن والثلاثون (IAS (38 ، الموجودات أو الأصول غير الملموسة:** ويتضمن هذا المعيار المعالجة المحاسبية للموجودات غير الملموسة التي لم يتم التعامل معها في معيار آخر، ويتم الاعتراف بالأصل الغير ملموس إذا كان خاضعا لسيطرة الكيان ويمكن تمييزه بوضوح، وينتظر منه تحقيق منافع اقتصادية مستقبلية كما يمكن تحديد تكلفته بشكل موثوق، كما يتضمن هذا المعيار أيضا كيفية قياس المبلغ المسجّل للموجودات غير الملموسة والإفصاح عنها.[3]
- **المعيار التاسع والثلاثون (IAS (39 ، الاعتراف والقياس للأدوات المالية:** صدر هذا المعيار في 01 جانفي2001 وتمّ استبداله بمعيار الإبلاغ المالي رقم 09.
- **المعيار الأربعون (IAS (40 ، الممتلكات الاستثمارية:** يهدف هذا المعيار إلى وصف المعالجة المحاسبية للعقارات الاستثمارية ومتطلبات الإفصاح عنها، ويتمّ قياس الاستثمارات العقارية على أساس التكلفة المتضمّنة والتي تندرج في إطارها المصاريف المتعلقة بعملية الشراء، رسوم التسجيل والضرائب وأتعاب المستثمرين، [4] تمّ تعديله سنة 2008 بعد ما كان أول إصدار له في جانفي2003.
- **المعيار الواحد والأربعون (IAS (41 ، الزراعة:** يهدف إلى بيان المعالجة المحاسبية وعرض البيانات المالية المتعلقة بالنشاط الزراعي والإفصاح المتعلق به.

[1] C. Maillet - Baudriet, A. Le Manh, **Op.Cit,** P 45.
[2] STEPHAN .B, **Op.Cit,** P P 323-324.
[3] ROBERET. J. F, MÉCHIN. F, PUTEAUX. H, Normes IFRS et PME, dunod, paris, 2014, p37
[4] **Ibid,** p87

– معايير الإبلاغ المالي الدوليةIFRS.

تم تقسيم معايير الابلاغ المالي كما يلي:

● **المعيار الأول (1) IFRS، تبني معايير التقارير المالية الدولية للمرّة الأولى:** يهدف هذا المعيار إلى عرض الإجراءات التي يجب على الكيان اتّباعها عند تبنّيه لمعايير التقارير المالية الدولية لأول مرة حيث يبين هذا المعيار كيفية الانتقال من الوضع الذي تطبّق فيه معايير محاسبية غير المعايير الدولية للإبلاغ المالي إلى الوضع الجديد الذي تطبّق فيه هذه المعايير وإبراز طرق المعالجة المحاسبية لبعض الأصول التي تتعارض مع متطلبات المعايير الدولية كالإعتراف بنفقات البحث أو مصاريف التأسيس وكذلك الحال لبعض الالتزامات أو إعادة تصنيف بعض البنود طبقا لمتطلبات المعايير الدولية التي ستطبّق على الكشوف المالية أو ما يتعلّق منها بالقياس المحاسبي، ويسعى هذا المعيار إلى توفير شفافية أكبر وقابلية للمقارنة أكثر من للمستخدمين عن كلّ الفترات المعروضة وتحقيق ذلك بتكلفة لا تتجاوز المنافع التي تعود على المستخدمين.[1]

● **المعيار الثاني (2) IFRS، الدفع على أساس الأسهم:** ويهدف هذا المعيار إلى تحديد التقارير المالية التي يُعدّها الكيان والمتعلّقة بمعاملات الدفع على أساس الأسهم، حيث يتطلب هذا المعيار من الكيان إبراز انعكاسات معاملات الدفع على أساس الأسهم سواءً في أرباحها أو خسائرها ومركزها المالي بما فيها المصاريف المرتبطة بالمعاملات التي يتم فيها منح خيارات أسهم للموظفين ويجب إبراز ذلك في قوائمها المالية، [2] ويصف هذا المعيار مبادئ القياس لثلاث أنواع من معاملات الدفع، وهي المعاملات التي تكون فيها البضاعة أو الخدمات هي المقابل لأدوات المِلكية في الكيان والمعاملات التي يشتري فيها الكيان البضاعة أو الخدمات مقابل الالتزامات التي يتحمّلها أمام المورّد وأيضا المعاملات التي يقوم فيها باستلام أو استهلاك بضائع أو خدمات بتسوية المعاملة نقدا أو عن طريق إصدار أدوات حقوق أخرى.

● **المعيار الثالث (3) IFRS، إندماج الأعمال:** يقوم هذا المعيار بعرض تقرير ملائمة وموثوقية وقابلية مقارنة المعلومات التي يقدمها الكيان في بياناته المالية فيما يخص اندماج الأعمال وتأثيراته، وذلك من خلال تحديد طرق الاعتراف والقياس المعتمدة في إعداد الكشوف المالية حيث يتم الاعتراف بالشهرة المستملكة في

---

[1] جودي مُحَّد رمزي، **تبني معايير التقارير المالية الدولية للمرة الأولى المعيار (IFRS1)**، مجلة أبحاث اقتصادية وإدارية، العدد الثاني عشر، 2012، ص ص232-233.

[2] David Emanuel, **Accounting for share-based payments under NZ IFRS 2**, Business review, Volume 7, N° 2, 2005, P 41.

اندماج الأعمال وكذلك الربح العائد من الشّراء بأسعار منخفضة والتي تجعل الكيان هو المسيطر على الكيانات المندمجة الأخرى.[1]

- **المعيار الرابع (4) IFRS، عقود التأمين:** يطبَق هذا المعيار على جميع عقود التأمين التي يصدرها الكيان وعلى عقود إعادة التأمين التي يملكها باستثناء العقود المحدّدة التي تشملها المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية الأخرى، وبيّن هذا المعيار كيفية إعداد التقارير المالية لعقود التأمين من طرف الكيانات المصدّرة لها والمحصورة وفقا لهذا المعيار في شركات التأمين، ويتطلب هذا المعيار ضرورة إدخال تحسينات على محاسبة عقود التأمين والإفصاح بشكل يحدّد ويوضّح المبالغ في الكشوف المالية لشركة التأمين المنبثقة عن عقود التأمين.[2]
- **المعيار الخامس (5) IFRS، الأصول الغير متداولة المحتفظ بها برسم البيع والعمليات المتوقفة:** يهدف هذا المعيار إلى عرض طريقة المعالجة المحاسبية للأصول المحتفظ بها برسم البيع والعمليات المتوقّفة والإفصاح عنها، حيث يقوم الكيان بتصنيف أصل غير متداول على أنه محتفظ به برسم البيع إذا كان سيتم استرداد مبلغه المسجّل بشكل رئيسي من خلال معاملة بيع بدلا من الاستخدام المستمر، ويتم قياس قيمة هذه الأصول بالمبلغ المسجل أو القيمة العادلة ويتم تحديد الأقل بينهما ويتم إيقاف استهلاك هذه الأصول، فيتمّ عرض الأصول بشكل منفصل في بيان المركز المالي وعرض العمليات المتوقّفة بشكل منفصل في بيان الدخل الشامل.[3]
- **المعيار السادس (6) IFRS، مصاريف الاستكشاف:** يتحمّل الكيان مصاريف إستكشاف وتقييم الموارد قبل إثبات الجدوى الغنيّة وقابلية التطبيق التجاري لِإستخراجها والتي تشمل النفط، الغاز الطبيعي والمعادن والموارد المشابهة الغير متجددة، حيث يتطلّب هذا المعيار من الكيانات التي تعترف بأصول الاستكشاف والتقييم ضرورة إجراء اختبار انخفاض القيمة على تلك الأصول عندما يتوقّع أن تكون المبالغ المسجّلة للأصول أكبر من مبلغها القابل للاسترداد.[4]

---

[1] OURAB Ali CHIKHI Billal, **Traitement du good will entre les norms IFRS et le SCF: les mises à jour souhaitées,** Journal of Economic and financialstudies, Issue 10, Toure 02, 2017, P P 281-282.

[2] VIVIANE Leflaive et GAEL Rognon, **IFRS4 Pahse II - Contrats d'assurance: la révolution assurancées est-elle pour demain ?** Revue Française de comptabilité, N° 470, 2012, P 37.

[3] Le MANh Anne, **IFRS 5 : une norme difficile à appliquer,** Revue Française de Comptabilité, N°492, Novembre 2015, p 02.

[4] BARBU Elena M et FELEAGA Nieulae, **Quelles normes IAS/IFRS utiliser pour le reportingenvironnemental ?** Revue Française de comptabilité, N° 440, 2011, P 26.

- **المعيار السابع (7) IFRS،الأدوات المالية – الإفصاحات:** يقتضي هذا المعيار من الكيانات ضرورة تقديم إفصاحات في كشوفها المالية بهدف تمكين المستخدمين من تقييم الكيان ومعرفة مركزه المالي والتكهّن بمخاطر الأدوات المالية التي يمكن أن يتعرض لها الكيان.
- **المعيار الثامن (8) IFRS، الإفصاح في القطاعات التشغيلية:** يهدف هذا المعيار إلى إبراز طريقة الإبلاغ التي يجب على الكيان اتّباعها حول قطاعاته التشغيلية في البيانات المالية السنوية.[1]
- **المعيار التاسع (9) IFRS، الأدوات المالية:** جاء هذا المعيار لينوب عن معيار المحاسبة الدولية 39 IAS.
- **المعيار العاشر (10) IFRS، الكشوف المالية المدمجة:** جاء هذا المعيار ليعوّض جزئيا المعيار المحاسبي الدولي 27 الذي تمّ تعديله، وقد كان هذا المعيار ينطبق على الكشوف الموحّدة والمنفصلة إلاّ أنّه أصبح ينطبق على الكشوف المنفصلة فقط.[2]
- **المعيار الحادي عشر (11) IFRS، الترتيبات المشتركة:** لقد عوض هذا المعيار المعيار المحاسبي الدولي 31 والذي كان قد تناول الحصص في المشاريع المشتركة.
- **المعيار الثاني عشر (12) IFRS، الإفصاح عن المصالح في المنشآت المشتركة:** يهدف هذا المعيار إلى الكشف والإفصاح عن المعلومات التي تمكّن مستخدمي الكشوف المالية من تقييم طبيعة مصالحها في كيانات أخرى والمخاطر المرتبطة بها وآثار تلك المصالح على مركزها المالي والأداء المالي والتدفقات النقدية.[3]
- **المعيار الثالث عشر (13) IFRS، القيمة العادلة:** يتماشى هذا المعيار مع رغبة مجلس معايير المحاسبة الدولي في جعل متطلبات المعايير الأخرى ثابتة وأقل تنازعا عند تقييم القيمة العادلة للأصول أو الأدوات المالية للكيانات، ويهدف هذا المعيار إلى تحديد مفهوم القيمة العادلة وإبراز الإفصاحات المطلوبة من خلال قياسها.[4]

---

[1] C. Maillet - Baudrietet A. le Mauh.A, **Les Normes comptables internationales IAS/IFRS**, édition Foucher, France, 2007, P P 301-303.

[2] مسعود صديقي، محمّد حسان بن مالك، علاء بوقفة، **المحاسبة المالية طبقا للنظام المالي الجديد ومعايير المحاسبة الدولية** ، دار الهدى، الجزائر، 2014، ص 83.

[3] **نفس المرجع**، ص 84.

[4]BARBE Odile et DIDELOT Laurent, **Quelle est la vrai place de la juste valeur dans le référentiel IFRS ?** Revue Française de comptabilité, N° 465, 2013, P 17.

- **المعيار الرابع عشر (14) IFRS، تنظيم الحسابات المؤجلة:** ينطبق هذا المعيار على البيانات المالية السنوية للفترة التي تبدأ من أو بعد 01 جانفي2016، وهو موجّه للكيانات الّتي تتبنّ المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية لأول مرة لتمكنها من الاستمرار مع الأخذ بعين الاعتبار بعض التغيرات. [1]
- **المعيار الخامس عشر (15) IFRS، الإيرادات عن العقود من العملاء:** لقد سعى كل من مجلس معايير المحاسبة الدولية ومجلس معايير المحاسبة المالية إلى البدء في مشروع مشترك لتوضيح مبادئ الاعتراف بالإيرادات ووضع معيار إبلاغ مالي من شأنه إزالة التناقضات وتوفير إطار أكثر قوة لمعالجة قضايا الاعتراف بالإيرادات وتوفير معلومات مفيدة لمستخدمي البيانات المالية من خلال تحسين الإفصاح وتبسيط إعداد الكشوف المالية في الوقت المناسب التي تزيل عدم اليقين من الإيرادات والتدفقات النقدية الناشئة عن عقد مع العملاء.
- **المعيار السادس عشر (16) IFRS، عقود الإيجار:** يقتضي هذا المعيار ضرورة الإفصاح عن اتفاقية الإيجار في بيان المركز المالي ومن ثمّ يعترف المستأجر بالحقّ في استخدام أحد الأصول وفقا للإلتزام المرتبط به، ويتمّ قياس الحق في استخدام الموجودات بالقيمة المخصومة للمدفوعات التي يحققها العقد. [2]
- **المعيار السابع عشر (17) IFRS، عقود التأمين:** ينطبق هذا المعيار الجديد على عقود التأمين وإعادة التأمين الصادرة، حيث يهدف هذا المعيار إلى تحقيق الشفافية حول ربحية عقود التأمين وجعلها أكثر قابلية للمقارنة، ويمنح للمستخدمين المزيد من المعرفة حول حصّة شركات التأمين المالية، كما يقدّم هذا المعيار نموذج القياس العام الذي يستند إلى القيمة الحالية المعدّلة بمخاطر التدفقات النقدية المستقبلية التي تنشأ عندما يتم تنفيذ عقد التأمين، هذا ويهدف نموذج القياس الجديد إلى توفير المعلومات ذات الصلة حول التدفقات النقدية المستقبلية.

[1] لصنوني حفيظة، **مرجع سابق**، ص 54.

[2] SACARN Mariam, **IFRS 16 « Leases » - Consequences on the Financial statements and financial indicators**, Revue aaudit financier, N° 12 (144), 2016, P 116.

IV. الإصلاح المحاسبي في الجزائر.

لقد واجهت الكيانات متعددة الجنسيات والأعمال الدولية العديد من المشاكل ما ألزم ضرورة الاهتمام بالمحاسبة الدولية ومحاولة البحث عن الحلول، ونتيجة لذلك جاءت المعايير المحاسبية الدولية لتوحّد الممارسات المحاسبية على السّاحة الدولية، حيث حاولت العديد من البلدان تبنيّ هذه المعايير من أجل دمج إقتصادياتها مع الإقتصاد العالمي، ومن بينها الجزائر التي قامت بمجموعة من الإصلاحات على مستوى منظومتها المحاسبية و لعلّ أبرزها تبني النظام المحاسبي المالي.

أولا: مراحل الإصلاح المحاسبي.

إنّ انتقال الجزائر من الاقتصاد المخطّط إلى الاقتصاد الحر جعلها تبذل جهودا كبيرة لاستكمال شروط هذا التحوّل، وبما أنّ أي إصلاح اقتصادي يصاحبه إصلاح محاسبي سعت الجزائر إلى توحيد نظامها المحاسبي لما يتوافق مع البيئة المحاسبية الدولية وذلك لتسهيل الممارسة المحاسبية للكيانات متعددة الجنسيات العاملة بالجزائر والتي أوضحت جملة من النقائص في المخطط المحاسبي الوطني خاصة أنّه لم يتم القيام بأي تعديل عليه منذ تبنيه وفق الأمر 75/35 سنة 1975، حيث كانت هنالك جملة من العقبات والنقائص التي تحد من جلب المستثمر الأجنبي وتعيق عمله بالجزائر مثل التسجيل المحاسبي المتعلق بالقرض الإيجاري والعمليات على العملة الأجنبية، كما أنّ عرض الكشوف المالية كان لا يتوافق مع المقاييس العالمية ما كان يحُول دون حصول مختلف المستعملين خاصة منهم الأجانب على معلومات مالية صادقة، الأمر الذي شكّل عائقا أمام الكيانات الجزائرية في الاندماج مع الاقتصاد العالمي سواءً من خلال الاستثمار خارج الجزائر أو تسهيل الاستثمار للمؤسسات الأجنبية داخل الجزائر، لذلك ابتداءً من أفريل 2001 بدأت عملية إصلاح المخطط المحاسبي الوطني من طرف مجموعة خبراء فرنسيين بالتعاون مع المجلس الوطني للمحاسبة وتم إصدار القانون رقم 07-11 والمؤرخ في 25 نوفمبر 2007 الذي يَعتبر المحاسبة المالية على أنها نظام لتنظيم المعلومة المالية والذي يجب أن يعرض كشوف تعكس صورة صادقة عن الوضعية المالية للكيان ووضعية خزينته في نهاية السنة المالية ونجاعته، وقد جاءت إصلاحات تحديث النظام المحاسبي في محاولة لتبني المعايير المتعلقة بالإفصاح في التقارير المالية والمعايير المحاسبية الدولية من خلال إصدار المرسوم التنفيذي رقم 08-156 المؤرخ في 26 ماي من سنة 2008 لإعداد الشروع بالعمل بالنظام المحاسبي المالي بداية من سنة 2010.

ويتم فيما يلي عرض أهم القوانين والأوامر التي مرّ بها هذا الإصلاح:

- القانون 07-11 المؤرخ في 2007/11/25 والمتضمن النظام المحاسبي المالي حيث سطّر محاور النظام المحاسبي المالي، وقد تضمّن سبعة فصول نوجزها في:[1]

– **الفصل الأول**: التعاريف ومجال التطبيق، حيث تمّ فيه تعريف المحاسبة المالية ومجال تطبيق النظام المحاسبي المالي والاستثناءات من مجال التطبيق وذلك من المادة 02 إلى المادة 05.

– **الفصل الثاني**: مضمون النظام المحاسبي المالي، وقد تضمّن الإطار التصوري والمبادئ المحاسبية المعترف بها عامة، المعايير المحاسبية ومدونة الحسابات.

– **الفصل الثالث**: تنظيم المحاسبة، وتضمن العمليات الإجبارية والوثائق الثبوتية والدفاتر المحاسبية وكذا شروط وكيفية مسك المحاسبة المالية عن طريق أنظمة الإعلام الآلي وذلك من المادة 10 إلى المادة 24.

– **الفصل الرابع**: الكشوف المالية، وقد تضمّن هذا الفصل محتوى الكشوف المالية وهدفها وكيفية إعدادها وعرضها وهذا من المادة 25 إلى المادة 30.

– **الفصل الخامس**: الحسابات المجمعة والحسابات المدمجة، وقد تضمّن شروط وكيفيات وطرق إجراءات إعداد ونشر الحسابات المدمجة والحسابات المركّبة وهذا من المادة 31 إلى المادة 36.

– **الفصل السادس**: تغيير التقديرات والطرق المحاسبية، وقد بيّن هذا الفصل الغرض من تغيير التقديرات والطرق المحاسبية وكيفية تغييرها وهذا من المادة 37 إلى المادة 40.

– **الفصل السابع**: أحكام ختامية، وقد حدّد هذا الفصل تاريخ دخول النظام المحاسبي المالي حيّز التنفيذ وإلغاء المخطط الوطني للمحاسبة وأحكام نشر القانون 07-11 في الجريدة الرسمية، وهذا من المادة 41 إلى المادة 43.

هذا وقد تضمّن القانون 07-11 تسعة إحالات إلى المرسوم التنفيذي 08- 156 وإحالة واحدة إلى المرسوم التنفيذي رقم 09- 110 والمؤرّخين بـ 2008/05/26 و2009/04/07 على التوالي، وقد تم تحديد شروط وكيفيات تطبيق المواد التي وردت في هذه الإحالات من خلال المراسيم التنفيذية التالية:

---

[1] **الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية**، العدد 74، السنة الرابعة والأربعون، المؤرّخة في 25 نوفمبر سنة 2007م، القانون07-11، من المادة 01 إلى المادة 43، ص ص 03-07.

الجدول (6): الإحالات الواردة في القانون 07-11.

رقم الإحالة	القانون 07-11	محتوى الإحالة	المرسوم التنفيذي المحال إليه	المواد
01	5	المحاسبة المالية المبسطة	156/08	43
02	7	الإطار التصوري	156/08	من 02 إلى 28
03	8	المعايير المحاسبية	156/08	29 و30
04	9	مدونة الحسابات ومضمونها وقواعد سيرها	156/08	31
05	22	الضبط اليومي لإيرادات ونفقات الكيانات الصغيرة	156/08	43
06	24	مسك المحاسبة عن طريق أنظمة الإعلام الآلي	110/09	من 01 إلى 26
07	25	محتوى وطرق إعداد وعرض الكشوف المالية	156/08	من 32 إلى 37
08	30	الحالات تختلف فيها السنة عن 12 شهرا	156/08	38
09	36	شروط وكيفيات وطرق وإجراءات إعداد ونشر الحسابات المدمجة والحسابات المركبة	156/08	39 و40
10	40	كيفيات أخذ تغيير التقدير والطرق المحاسبية بعين الاعتبار ضمن الكشوف المالية	156/08	42

المصدر: مرحوم مُحَمَّد الحبيب، **استراتيجية تبنّي النظام المحاسبي المالي لأول مرّة وأثره على البيانات المالية للكيانات المتوسطة وصغيرة الحجم، دراسة حالة شركة "قريف الجزائر"**، رسالة ماجستير، 2012/2011، جامعة شلف، ص 24.

هذا وقد تأثّر القانون المحاسبي الجزائري بنصوص تشريعية تأخذ في الحسبان عند إعداد الكشوف المالية والمتمثلة في قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة لاسيما المادة 152 منه، وكذلك مجموعة القوانين المتمثلة في الجدول التالي:

الجدول (7): النصوص التشريعية لإعداد الكشوف المالية.

الأمر	التاريخ	المضمون
59-75	1975-09-26	القانون التجاري المعدّل والمتمّم
11-03	2003-08-26	متعلق بالنقد والقرض (المادة 62)
02-08	2008-07-24	قانون المالية التكميلي لسنة 2008
01-09	2009-07-22	قانون المالية التكميلي لسنة 2009
09-09	2009-07-22	قانون المالية التكميلي لسنة 2010
01-10	2010-08-26	قانون المالية التكميلي لسنة 2010
13-10	2010-12-29	قانون المالية التكميلي لسنة 2011

المصدر:من إعداد الطالب استنادا إلى الجرائد الرّسمية للجمهورية الجزائرية العدد42 (2007/27/07)، العدد 78 (2009/12/30)، العدد 49 (2010/29/08)، العدد 80 (2010/12/30).

وقد توالت في مرحلة الإصلاحات عملية إصدار نصوص تشريعية وتنظيمية متعلقة بمهنة المحاسبة وهي:

- مرسوم تنفيذي رقم 11-25 مؤرخ في 21-01-2011 يحدّد تشكيلة المجلس الوطني للخبراء المحاسبيين وصلاحياته وقواعد سيره وتضمّن المرسوم 23 مادة.
- مرسوم تنفيذي رقم 11-26 مؤرخ في 27-01-2011 يحدد تشكيلة المجلس الوطني للغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات وصلاحياته وقواعد سيره، تضمّن أيضا 23 مادة.
- مرسوم تنفيذي رقم 11-27 مؤرخ في 27-01-2011 يحدّد تشكيلة المجلس الوطني للمنظمة الوطنية للمحاسبين المعتمدين وصلاحيته وقواعد سيره متضمّنا 23 مادة.
- مرسوم تنفيذي رقم 11-28 مؤرخ في 27-01-2011 يهدف إلى تحديد تشكيلة اللّجنة الخاصة المكلّفة بتنظيم انتخابات المجالس الوطنية للمصّف الوطني للخبراء المحاسبيين والغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات والمنظمة الوطنية للمحاسبيين المعتمدين وصلاحياتها، وقد تضمّن المرسوم 23 مادة.
- مرسوم تنفيذي رقم 11-29 مؤرخ في 27-01-2011 وقد حدّد هذا المرسوم رتبة ممثلي الوزير المكلف بالمالية لدى المجالس الوطنية للمصف الوطني للخبراء المحاسبيين والغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات والمنظمة الوطنية للمحاسبيين المعتمدين وصلاحياتهم، وقد تضمّن المرسوم 05 مواد.

- مرسوم تنفيذي رقم 11-31 مؤرخ في 27-01-2011 وقد حدّد الشروط والمعايير الخاصة بمكاتب الخبير المحاسبي ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد، وتمّ توضيح الجوانب المتعلقة بالموضوع في 07 مواد.

- مرسوم تنفيذي رقم 11-32 مؤرّخ في 27-01-2011 وهدف هذا المرسوم إلى تحديد كيفيات تعيين محافظي الحسابات على أساس دفتر الشروط، وقد تضمّن المرسوم 16 مادة.

إذن، قد سعت الجزائر إلى القيام بإصلاحات جذرية من أجل مواكبة مستجدات البيئة المحاسبية الدولية والاندماج في الاقتصاد العالمي وهذا من خلال تبني معايير المحاسبة الدولية ومعايير الإبلاغ المالي، وقد جاءت هذه المعايير متضمّنة في أربعة كتل نحصرها وفقا لما جاء به المرسوم التنفيذي رقم 08-156 في:[1]

- المعايير المتعلقة بالأصول: والتي شملت التثبيتات العينية، التثبيتات المالية والمخزونات؛
- المعايير المتعلقة بالخصوم والأموال الخاصة: والتي شملت رؤوس الأموال الخاصة، الإعانات، مؤونات المخاطر وكذا القروض والخصوم المالية الأخرى؛
- المعايير المتعلقة بقواعد التقييم والمحاسبة: وشملت المنتوجات والأعباء؛
- المعايير ذات الصفة الخاصة: وقد شملت تقييم الأعباء والمنتوجات المالية، الأدوات المالية وكذا عقود التأمين والعمليات المنجزة بالعملة الأجنبية والعقود طويلة المدى والضرائب المؤجّلة وعقود الإيجار وأخيرا امتيازات المستخدمين.

كما جاءت هذه الإصلاحات بضرورة مسك المحاسبة بواسطة نظام الإعلام الآلي وذلك وفقا لما جاء به المرسوم التنفيذي 09-110 المؤرخ في 07 أفريل 2009 والذي يبيّن في مواده الستة والعشرون تعريف نظام الإعلام الآلي والإجراءات التنظيمية التي يجب مراعاتها عند مسك الكيانات للمحاسبة المالية بواسطة أنظمة الإعلام الآلي وكذا ضرورة احترام المحاسبة الممسوكة عن طريق هذا النظام للإجراءات الجبائية المعمول بها.

هذه هي أهم الإصلاحات التي عرفتها المنظومة المحاسبية للجزائر لتبنّي النظام المحاسبي المالي والتي كانت بهدف تبنّي المعايير المحاسبية الدولية لما يتماشى مع محيط الكيانات الجزائرية.

ثانيا: أسباب الإصلاحات المحاسبية في الجزائر وأهدافها.

[1] **الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية**، العدد 28، السنة الخامسة والأربعون، المؤرّخة في 28 ماي سنة 2008م، المرسوم التنفيذي 08-156، المادة 30، ص 14.

إنفتاح الجزائر على الاستثمار الأجنبي وتبنّي اقتصاد السوق جعل المخطط الوطني المحاسبي لا يتماشى مع التغيّرات الاقتصادية التي حدثت، خاصة وأنّ المحاسبة كانت تعاني من جمود في الجزائر وذلك لغياب الإطار المفاهيمي الذي يحدّد الخصائص النوعية التي يجب توافرها في الكشوف المالية والمبادئ المحاسبية التي يتم على أساسها إعداد هذه الكشوف.

ومن النقائص التي عابت المخطط المحاسبي الوطني ودعت إلى ضرورة إحداث نقلة نوعية في المنظومة المحاسبية هو أنّه كان يصنّف حسابات التسيير حسب طبيعتها دون الاهتمام بالتصنيف الوظيفي ما يحول دون إعادة معالجة المعلومات المحاسبية عند تحديد النتائج والتكاليف، خاصة وأنّ حسابات التسيير والاعتماد على مبدأ التكلفة التاريخية لعناصر الذمة المالية لا يعطي صورة حقيقية، إلى جانب غياب المعالجة المحاسبية لبعض العمليات المهمّة وعدم وجود عدد من الحسابات كرأس المال البشري، أيضا شهد المخطط المحاسبي الوطني غياب الفصل بين الأصول المتداولة والأصول الغير متداولة وكذا الخصوم المتداولة والخصوم الغير متداولة، كما أن جدول حسابات النتائج كان لا يسمح بالتمييز بين النتيجة الجارية والنتيجة المالية ولا يقدم معطيات عن الدورة السابقة،[1] وقد شكّلت هذه النقائص عائق أمام الكيانات للاستثمار سواءً داخل الجزائر أو استقطاب المستثمر الأجنبي، ونظرا لهذا يمكن حصر الأسباب في:[2]

– السعي إلى تقريب الممارسات المحاسبية في الجزائر من الممارسات العالمية استنادا إلى ركيزة مرجعية ومبادئ أكثر ملائمة مع الاقتصاد المعاصر؛

– التمكين من إعداد معلومات دقيقة تعكس الصورة الصادقة المعبّرة عن الوضعية المالية للمؤسسات الاقتصادية الجزائرية؛

– محاولة التقليل من الأخطار المتعلقة بالتلاعبات الإدارية وغير الإدارية من خلال احترام مبادئ محاسبية وتطبيق القواعد الموضوعة وذلك من أجل تسهيل مراجعة الحسابات؛

– محاولة تطوير بورصة الجزائر وجعلها ذات كفاءة عالية من خلال إمكانية الحصول على معلومات مالية محاسبية عن طريق إعداد كشوف مالية تمتاز بالشفافية والوضوح؛

---

[1] بلعور سليمان، **دوافع وآثار الانتقال إلى النظام المحاسبي المالي الجديد في الجزائر**، مجلة رؤى اقتصادية، العدد 06، جوان 2014، ص ص 202-203.

[2] كتوش عاشور، **متطلبات تطبيق النظام المحاسبي الموحد (IAS/IFRS) في الجزائر**، مجلة اقتصاديات شمال إفريقيا ، العدد 06، 2009، ص ص 295-296.

– محاولة جلب المستثمر الأجنبي من خلال تدويل الإجراءات والمعاملات المالية والمحاسبية لوقايته من المشاكل في اختلاف النظم المحاسبية؛

– إمكانية تطبيق نظام معلومات يتعلق بالمؤسسات الصغيرة مبني على محاسبة مبسطة.

وقد جاءت هذه الإصلاحات لتحقيق جملة من الأهداف، حيث كان تبنّي خيار الإصلاح المحاسبي من أجل تحديث وترقية النظام المحاسبي الجزائري وذلك لتحقيق التوافق بين متطلبات التوجه الاقتصادي الجزائري نحو الاقتصاد المعاصر وذلك من خلال الاستفادة من تجارب الدّول المتطوّرة في تطبيق هذا النظام المحاسبي المالي خاصة وأنّ هنالك معاملات اقتصادية مباشرة معها، أيضا كان الهدف من وراء هذا الإصلاح العمل على ترقية سير المعاملات المالية المحاسبية وفق المعايير الدولية مما يمكّن الكيانات الجزائرية من الاستفادة من مزايا هذا النظام وتسهيل المعاملات المالية والمحاسبية بينها و بين نظيراتها الأجنبية من أجل ضمان قابلية المقارنة الدولية للكشوف المالية للكيانات و توفير المعلومات للمستثمرين.

ثالثا: الهيآت المهنية المسؤولة عن تنظيم المحاسبة في الجزائر.

لقد صاحبت الإصلاحات المحاسبية التي قام بها المشرع الجزائري مجموعة من الهيآت والمنظمات المهنية التي كان لها دور في الإشراف والمتابعة لهذه الإصلاحات والعمل على تطبيقها تماشيا مع إطارها العام، ويمكننا أن نحصر هذه المنظمات في:

- **مجلس المحاسبة:** أنشئ هذا المجلس بموجب المادة 190 من دستور 1976 وتكرّس بموجب المادة 160 من دستور 1989، حيث يعتبر هيئة عليا للرقابة البعدية على أموال الدولة والجماعات الإقليمية والمرافق العمومية، وقد تأسّس هذا المجلس سنة 1980 بصدور الأمر رقم 80-05 المؤرخ في 01 مارس 1980 والمتعلق بممارسة وظيفته الرقابية، وهو يخضع ماليا في تسييره للأمر رقم 95-20 المؤرخ في 17 جويلية 1995 المعدّل والمتمّم بالأمر رقم 10-02 المؤرخ في 26 أوت 2010، والذي يحدّد صلاحيات المجلس، تنظيمه وسيره، ويتمتع هذا المجلس بالاستقلالية اللازمة في ممارسة مهامه بالشّكل الذي يسمح بضمان حياد وموضوعية أعماله، إذن هو هيئة تقوم بمراقبة شروط استعمال وتسيير الأموال العمومية ويساهم في تقييم البرنامج والسياسات العمومية.

• **المجلس الوطني للمحاسبة:** يهتم هذا المجلس والذي أنشئ منذ مارس 1998 بموجب المرسوم التنفيذي رقم 96-318 المؤرخ في 26-09-1996 والذي يحدّد الطبيعة الاستشارية له [1]بتنسيق وتوليف البحوث في مجال التوحيد المحاسبي والتّقييس وكذا التطبيقات ذات الصلة وتوحيد القياس للمحاسبة وتطبيق المعايير، ويمكن للمجلس استشارة اللجان المنتخبة من الجمعيات أو المنظمات أو الشركات أو الأشخاص المهتمين بعملها، إذن المجلس هو عبارة عن هيئة استشارية وتنظيمية ذات طابع إداري لها مهنة مشتركة بين الإدارات والمهنيين، وقد شهد المجلس سنة 2006 العديد من الأنشطة ذات الصلة بهدفه سواءً الأنشطة الإدارية أو التقنية، وتمّ تحديث القانون السابق في إطار الإصلاحات بموجب المرسوم التنفيذي 11-24 المؤرخ في 27-01-2011.

• **المنظمة الوطنية للخبراء المحاسبيين ومحافظي الحسابات والمحاسبين المعتمدين:** تأسست هذه المنظمة بموجب المادة 05 من القانون 91-08 الصادر في 1991/04/27 المتعلّق بمهن الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسبين المعتمدين، حيث تقوم هذه المنظمة بتنظيم المهنة والسّهر على حسن ممارستها والدفاع عن كرامة أعضائها واستقلاليتهم وكذا تحديد النظام الداخلي للمنظمة ومساعدة السلطات العمومية في ميدان التقييس المحاسبي والطلب المهني والتسعير، إلى جانب تمثيل مصالح المهنة اتجاه السلطات والمنظمات الأجنبية، كما تعرض هذه المنظمة قائمة بأسماء الخبراء والمحافظين المحاسبيين والمحاسبين المعتمدين.[2]

• **مجلس النقابة الوطنية لأعضاء المهنة:** تمّ تأسيس هذا المجلس بموجب المرسوم التنفيذي رقم 92-20 المؤرخ في 1992/01/13 المعدل والمتمّم بالمرسوم التنفيذي رقم 458/97 في 1997/12/01،[3] وتتمثّل مهامه في حماية المصالح المعنوية والمادية لأعضاء النقابة وتمثيلها أمام السلطات العمومية والمنظمات الأجنبية المماثلة وتحصيل الاشتراكات التي تقرها الجمعية وتحديد المطالب العادية للتدقيق إلى جانب إبداء الرأي في المسائل التي تفرضها عليها السلطات المختصة في ميدان التقييس المحاسبي والمالي وغيرها من المهام التي تنظم المحاسبة وتسعى إلى تطويرها.

هذا وقد تضمنت الإصلاحات تعديلات جديدة في مهنة المحاسبة تمثلت في إحداث ثلاث مجالس وطنية ذات علاقة مباشرة مع المجلس الوطني للمحاسبة وتحت رعاية وزارة المالية وهي:

---

[1] براق محمّد، قمان عمر، **مرجع سابق**، ص 07.

[2] **نفس المرجع**، ص 05.

[3] **الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية**، العدد 03، السنة التاسعة والعشرون، المؤرخة في 15 يناير سنة 1992م، المرسوم التنفيذي 92-20، المادة 01، ص 82.

- **المجلس الوطني لمصف الخبراء المحاسبيين:** والذي تمّ إنشاءه بموجب المرسوم التنفيذي رقم 11-25 المؤرخ في 2011/01/27 حيث حدّد تشكيلة هذا المجلس وصلاحيته وقواعد سيره، وتتمثل مهام هذا المجلس في إدارة الأملاك المنقولة والغير منقولة التابعة للمصف الوطني للخبراء المحاسبيين وتسييرها وكذا تحصيل الاشتراكات المهنية المقرّرة من طرف الجمعية إلى جانب تنظيم ملتقيات تكون لها علاقة بمصالح المهنة.[1]
- **المجلس الوطني للغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات:** تمّ إنشاءه بموجب المرسوم التنفيذي 11-26 المؤرخ في 2011/01/27، ويمكن حصر أبرز مهامه في إدارة الأملاك المنقولة والغير منقولة التابعة للغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات وتسييرها وكذا إقفال الحسابات السنوية عند نهاية كلّ سنة مالية وعرضها على الجمعية العامة السنوية مرفقة بكشف تنفيذ السنة ومشروع ميزانية السنة المالية الموالية إلى جانب ضمان تعميم الأشغال المتعلقة بالمجال الذي تغطّيه المهنة.[2]
- **المجلس الوطني للمنظمة الوطنية للمحاسبين المعتمدين:** أنشئ هذا المجلس بموجب المرسوم التنفيذي 11-27 المؤرخ في 2011/01/27، وقد حدّدت مهام هذا المجلس في إدارة الأملاك المنقولة والغير منقولة التابعة له وإقفال الحسابات السنوية عند نهاية كلّ سنة حالية وعرضها على الجمعية العامة السنوية وتحصيل الاشتراكات المهنية المقررة من طرف الجمعية العامة للمصف وبعض الوظائف الأخرى المتعلقة بالمهنة.[3]

من خلال ما سبق نستنتج بأن الإصلاح المحاسبي في الجزائر لم يقتصر على تبني النظام المحاسبي المالي فقط بل شمل حتّى المنظمات حيث تمّ إحداث تغيرات هيكلية على مستواها لمسايرة هذه الإصلاحات.

---

[1] **الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية**، العدد 07، السنة الثامنة والأربعون، المؤرخة في 02 فبراير 2011م، المرسوم التنفيذي 11-25، من المادة 01 إلى المادة 04، ص 08.

[2] **نفس المرجع**، المرسوم التنفيذي 11-26، من المادة 01 إلى المادة 05، ص 11.

[3] **نفس المرجع** ، المرسوم التنفيذي 11-27، من المادة 01 إلى المادة 04، ص ص 13-14.

V. النظام المحاسبي المالي كاستجابة للتوحيد وتنظيم مهنة المحاسبة

يعتبر النظام المحاسبي المالي خطوة هامة لتطبيق المعايير المحاسبية الدولية، حيث حاولت تقريب المحاسبة الوطنية من المحاسبة الدولية لتحقيق الاندماج الاقتصادي العالمي وتسهيل مهام المستثمر الأجنبي من خلال إعطاء إطار تصوري للمحاسبة المالية ومدونة حسابات تسمح بإعداد قوائم مالية وفق مبادئ المحاسبة المعمول بها على المستوى الدولي، والتفصيل في طرق تقييم وإدراج الأصول والخصوم والأموال الخاصة والمنتوجات والأعباء في الحسابات مع إعطاء مفاهيم لها.

أولا: مسايرة تطبيق النظام المحاسبي المالي.

لقد شمل الإطار التصوري لهذا النظام مجال تطبيق المحاسبة المالية وكذا المبادئ والاتفاقيات المحاسبية ومفاهيم حول الأصول والخصوم والأموال الخاصة والمنتجات والأعباء، [1]وقد جاء هذا النظام المحاسبي المالي في محاولة منه لزيادة جودة الكشوف المالية من خلال الأخذ بعين الاعتبار نظرة المستثمر وربط مبدأ الملاءمة بالموضوعية حيث يجب أن تلاءم المعلومات في القوائم المالية حاجات صنّاع القرار، كما يسعى هذا النظام إلى تحقيق السهولة في الإفصاح وإرساء الشفافية في الكشوف المالية، حيث يسعى النظام المحاسبي المالي إلى حماية جميع الأطراف المتعاملة بالمحاسبة سواءً بصورة مباشرة أو غير مباشرة وتعزيز مصداقية المعلومات المالية والوصول إليها بأقل التكاليف، هذا ما يخلق فضاء للمساءلة والإفصاح ويسهّل عملية المقارنة في الكشوف المالية وبالتالي الحدّ من التلاعبات المرتبطة بمهنة المحاسبة سواءً الخروقات الخاصة بالمهنيين أو الخروقات الخاصة بالمؤسسات والعمل على إرساء قواعد أخلاقيات المهنية.

يمكننا القول أنّ أهداف النظام المحاسبي المالي تتلخّص في السعي إلى إعطاء صورة صادقة عن تغيّرات الوضعية المالية وموقع الكيان من الأداء، كما يعمل على المساعدة على نمو مردودية الكيانات من خلال إبراز الآليات الاقتصادية التي تحقّق النوعيّة، الكفاءة والعقلانية في التسيير ، كما يهدف بصورة عامة إلى تطوير النظام المحاسبي الجزائري لما يتوافق مع المعايير المحاسبية الدولية وجعل الكشوف المالية قابلة للمقارنة سواءً على مستوى الكيانات والمستوى الوطني والدولي.

---

[1] علي سماي، خلف الله بن يوسف، **مدى استجابة النظام المحاسبي المالي لمتطلبات المؤسسة الاقتصادية الجزائرية**، مجلة دفاتر اقتصادية، المجلد 07، العدد 01، مارس 2016، ص 177.

مما سبق نستخلص بأنّ النظام المحاسبي المالي جاء ليعمل على ضمان إعداد كشوف مالية تعكس الصورة الصادقة لوضعية الكيانات من خلال تحديد المبادئ التي يجب إتباعها عند عملية التسجيل المحاسبي للمعاملات وتقييمها، وهذا من أجل توفير معلومات مناسبة تلاءم متطلبات متخذي القرار لتسهيل عولمة الاقتصاديات.

– ماهية النظام المحاسبي المالي:

كما سبق وتمّ الإشارة إليه فإن تبني النظام المحاسبي المالي كإصلاح للمنظومة المحاسبية بالجزائر أعطى معايير محاسبة جديدة للكيانات والمستوحاة إلى حدّ كبير من المعايير المحاسبية الدولية وجعلها إلزامية التطبيق ابتداءً من 01-01-2010 ، ويتمّ تنفيذ هذه المعايير استنادا إلى العديد من اللوائح التنظيمية والتشريعية.[1]

وقد عُرّف النظام المالي المحاسبي أو المحاسبة المالية كما جاء في المادة 02 من القانون 07-11 المؤرخ في 25 نوفمبر 2007 على أنّها نظام لتنظيم المعلومات المالية يسمح بتخزين معطيات قاعدية عددية، وتصنيفها وتقييمها وتسجيلها، وعرض كشوف تعكس صورة صادقة عن الوضعية المالية وممتلكات الكيان، ونجاعته ووضعية خزنته في نهاية السنة المالية، [2] وهو نفس التعريف الذي جاء به المخطط المحاسبي العام الفرنسي الذي عرّف المحاسبة على أنّها نظام ينظم المعلومات المالية التي تسمح بتسجيل وحفظ المعطيات على أساس رقمي لتعطي معلومات مالية مفيدة بعد معالجتها تفيد مختلف المستفيدين المهتمين.[3]

وقد ألزم المشرّع الجزائري كل شخص طبيعي أو معنوي ملزم بموجب نص قانوني أو تنظيمي بمسك محاسبة مالية على تطبيق أحكام القانون 07-11 المتضمّن النظام المحاسبي المالي، وقد حدّدت الكيانات الملزمة بمسك محاسبة مالية وفقا للمادة 04 من القانون 07-11 كما يلي:[4]

- **الشركات الخاضعة لأحكام القانون التجاري:** حصر المشرعّ الجزائري الشركات التجارية الخاضعة للنظام المحاسبي المالي بموجب المادة 544 من القانون التجاري الجزائري في شركة التضامن، شركة التوصية (البسيطة أو

[1] BEN SABEUR SLIMANE Asmaa, **Les déterminants des choix de méthodes comptables dans les entreprises algérienne lors de l'adoption du SCF**, Thèse du doctorat, 2015-2016, Université tlemcen, P 70.

[2] **الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية**، العدد 74، السنة الرابعة والأربعون، المؤرخة في 25 نوفمبر 2007م، القانون 07-11، المادة 02، ص 03.

[3] LASSEGUE Pierre**, Gestion de l'entreprise et comptabilité**, Dallas, 11eme édition, 1996, P 18.

[4] بشنودة رفيق، مُحَّد الحبيب مرحوم، **السياسات المحاسبية للنظام المحاسبي المالي**، مجلة رماح، العدد 16، ديسمبر 2015، ص 143.

بالأسهم)، الشركة ذات المسؤولية المحدودة بما فيها شركة الشخص الوحيد وذات المسؤولية المحدودة أيضا وفي الأخير شركة المساهمة.

- **التعاونيات:** تمّ إدراج التعاونيات في مجال تطبيق النظام المحاسبي المالي دون تعريفها أو تحديد أنواعها والحالات التي تلتزم فيها بمسك محاسبة مالية، وهذا ما دفع بالبحث إلى تحديد مفهوم التعاونية والحالات التي يستلزم عليها فيها تطبيق أحكام النظام المحاسبي المالي، ومن بين هذه التعاونيات نذكر التعاونيات الفلاحية، تعاونيات التأمين، التعاونية العقارية وتعاونيات الاستهلاك التابعة للخدمات الاجتماعية على مستوى الكيانات الوطنية.
- **الأشخاص الطبيعيون أو المعنويون:** حيث أنّه على كلّ شخص طبيعي أو معنوي ينتج سلع أو يقدم خدمات تجارية ويزاول نشاطات اقتصادية مبنية على عمليات متكرّرة حتّى ولو لم تكن تجارية فإنّه ملزم بمسك محاسبة مالية وفق النظام المحاسبي المالي.
- **الأشخاص الخاضعون للنظام المحاسبي المالي بموجب نص تنظيم أو قانونها:** لقد وسّع المشرع الجزائري مجال تطبيق النظام المحاسبي المالي ليشمل الأشخاص الطبيعيين أو المعنويين الذين لا يدخلون ضمن الفئات التي سبق ذكرها، ليلزموا بمسك محاسبة مالية بموجب نص قانوني أو تنظيمي كمثال على ذلك نذكر الصندوق الوطني للتأمين على البطالة.

إستثنى المشرع الجزائري من مجال تطبيق أحكام النظام المحاسبي المالي الأشخاص المعنويين الخاضعين لقواعد المحاسبة العمومية وذلك وفقا لأحكام المادة 25 من القانون 07-11، كما يمكن للكيانات الجدّ صغيرة وفقا لأحكام القرار رقم 72 المؤرخ في 26 جويلية 2008 الاستغناء عن المحاسبة المالية والاكتفاء بمسك محاسبة مالية مبسطة تبنى على أساس الخزينة وليس فرضية الالتزام وتسمى بمحاسبة الخزينة.

– خصائص النظام المحاسبي المالي

هذا وقد حدّد النظام المحاسبي المالي مجموعة من الخصائص التي يجب توافرها في المعلومات التي تحويها الكشوف المالية حتّى تكون أكثر ملائمة لمستعمليها والمتمثلين في المستثمرين، المسيرون، الهيآت الإدارية، البنوك والمساهمون، إدارة الضرائب إلى جانب عملاء آخرين كالزبائن، الموردون، الأجراء وغيرهم، ويمكننا حصر هذه الخصائص في:

• **الملائمة:** أي أن تكون المعلومات ملائمة للمستخدمين تساعدهم على تقييم الأحداث الماضية والحالية وحتّى المستقبلية وتصحيح التقييمات الماضية وذلك من أجل اتخاذ القرار المناسب.

• **الدقّة والموثوقية:** أي أن تخلو هذه المعلومات من الأخطاء والانحرافات ويمكن للمستخدمين أن يثقوا فيها.

• **القابلية للمقارنة:** أي أن تسمح الكشوف المالية للمستخدمين بالقيام بمقارنات ذات معنى سواءً مقارنات زمنية و التي تستوجب أن تكون هنالك استمرارية الطرق المحاسبية حتّى يمكن أن تكون المقارنة أكثر دقّة، أو ما بين الكيانات التي يكون هناك تجانس الطرق المحاسبية بينها.

• **الوضوح وسهولة الفهم:** أي أن تسمح المعلومات المالية لمستخدميها بأخذ رؤية واضحة على الكيانات ونشاطاتها وحساباتها من خلال تسهيل الفهم لهذه المعلومات وجعلها أكثر وضوحا.

ولتحقيق هذه المجموعة من الخصائص، جاء الإصلاح المحاسبي بمجموعة من المبادئ يقوم عليها النظام المحاسبي المالي والتي يمكن حصرها في:

• **محاسبة التعهد:** يقوم هذا المبدأ على أساس تسجيل الحقوق الناتجة عن الصفقات وفقا لقاعدة الاعتراف بالحقوق في الوقت الذي تحدث فيه بغض النظر عن تدفقها النقدي، وتظهر في الكشوف المالية ضمن النشاط المرتبط به.

• **استمرارية الاستغلال:** أي أن تعد الكشوف المالية على أساس أنّ الكيانات ستزاول نشاطها باستمرار في المستقبل.

•**قابلية الفهم:** أي جعل المعلومات قابلة للفهم من طرف المستخدمين بافتراض توفير مستوى مقبول من المعرفة لديهم.

• **المصداقية:** أي أن تعكس الكشوف المالية الوضعية الحقيقية للمؤسسة وتقديم صورة صادقة عنها، حيث يجب أن تعبّر المعلومات بصدق عن العمليات التي تمثّلها حتّى وإن لم يكن تماما فبشكل معقول اعتمادا على مقاييس وأسس الاعتراف المعمول بها.

• **التكلفة التاريخية:** أي أن تسجل عناصر الأصول والخصوم وكذا التكاليف والإيرادات ضمن مختلف الكشوف المالية بقيمتها التاريخية أي كلفة الحصول عليها.

• **أسبقية الواقع الاقتصادي على المظهر القانوني:** حيث ينبغي التعامل مع الأحداث الاقتصادية حسب الواقع المالي وليس الظاهر القانوني، كمثال على ذلك تسجيل استثمارات قرض الإيجار في الميزانية.

• **مبدأ الأهمية النسبية:** أي أن تبرز الكشوف المالية كلّ معلومة يمكن أن تؤثر على حكم مستعمليها اتجاه الكيانات.

إلى جانب هذه المبادئ هنالك مبادئ أخرى نحصرها في:[1]

• **استقلالية الدورات المالية:** أي أنّ كلّ دورة مستقلة عن الدورة التي سبقتها والدورة التي تليها.

• **استقلالية الذمّة المالية:** أي أن الكيان وحدة مستقلة عن ملاّكه، حيث يجب الفصل بين أصول وخصوم وأعباء وإيرادات الكيان كوحدة اقتصادية قانونية قائمة بذاتها، منفصلة عن الذمة المالية الخاصة بالمساهمين أو الشركاء فيها.

• **الدورية:** أي أنّ المحاسبة تقوم على أساس دورة مالية متكونة من اثني عشر شهرا وتُعرف بالسنة المالية، تبدأ من 01 جانفي وتنتهي في 31 ديسمبر من نفس السنة.

• **وحدة العملة النقدية:** يفرض على كل محاسبة تقوم داخل الجزائر أن تكون مقيّمة بالعملة الوطنية حتّى وإن كان هنالك معاملات تمّت بعملات أخرى وجب تحويلها إلى الدينار الجزائري.

• **الحيطة والحذر:** يقوم هذا المبدأ على أساس تسجيل الخسائر كأعباء قبل وقوعها، في المقابل لا تسجل توقعات الإيرادات إلاّ إذا تمت فعلا.

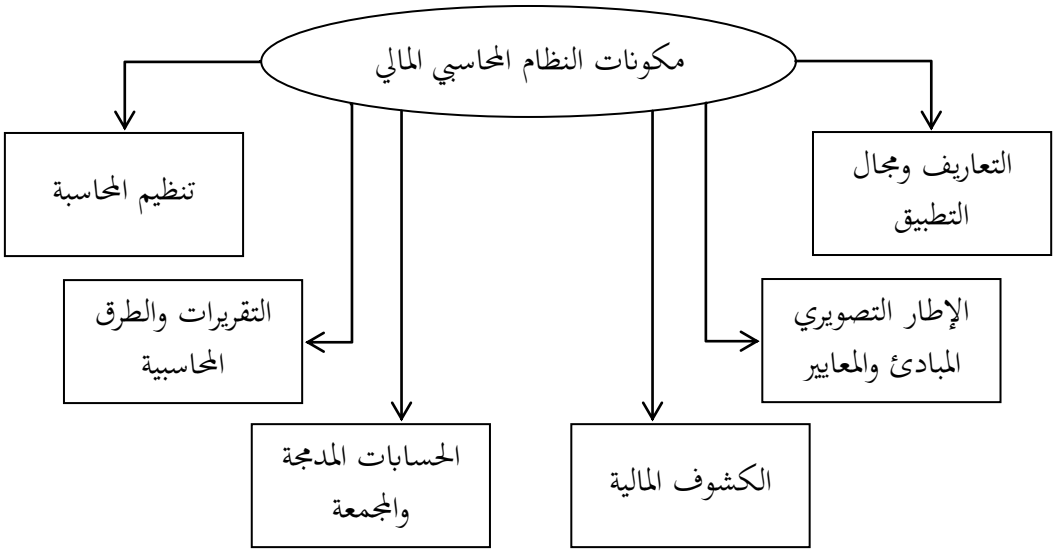
• **ثبات الطرق المحاسبية:** وذلك من أجل ضمان الدّقة والوضوح في الكشوف المالية وجعلها سهلة المقارنة.

• **مبدأ عدم المقاصة:** أي حتّى تكون الكشوف المالية صادقة وواضحة يجب تسجيل كل العمليات التي تمّت بصورة مستقلة دون مقاصتها مع بعضها البعض، إلاّ إذا كانت مسموحة قانونا.

يمكننا أن نستخلص بأنّ النظام المحاسبي المالي جاء ليبيّن الإطار التصوري للمحاسبة المالية والمبادئ التي يجب احترامها عند مسك المحاسبة وذلك لتنظيمها من خلال إعطاء تعاريف وتحديد مجالات التطبيق، وكذا التقديرات والطرق المحاسبية الواجب اتباعها عند إعداد الكشوف المالية وما بين الحسابات المجمعة والمدمجة، ويمكننا التعبير عمّا قلناه في الشّكل التالي:

[1] لبوز نوح، **مخطط النظام المحاسبي المالي الجديد**، مؤسسة الفنون المطبعية والمكتبة، الجزء الأول، الجزائر، 2009، ص ص 05-07.

الشّكل (5): مكوّنات النظام المحاسبي المالي.



المصدر: مختار مسامح، **النظام المحاسبي المالي وإشكالية تطبيق المعايير المحاسبية الدولية في اقتصاد غير عادل**، مجلة أبحاث اقتصادية، العدد الرابع، ديسمبر 2008، ص 209.

ثانيا: إستراتيجية تبنّي النظام المحاسبي المالية وفق الإطار النظري الدولي

إنّ سعي الجزائر إلى توحيد نظامها المحاسبي مع النظام المحاسبي الدولي يشترط عليها الالتزام بمجموعة من الشروط الصادرة عن مجلس معايير المحاسبة الدولية خاصة المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية رقم 01 الذي يضع شروطا ومبادئ واستثناءات للانتقال، كما أنّ تطبيق المعايير الدولية لأول مرة يعتبر تغيّرا في الطرق المحاسبية وفقا لما جاء به المعيار المحاسبي الدولي رقم 08 " السياسات المحاسبية والتغيّر في التقديرات المحاسبية والأخطاء" والذي يطبّق بطريقة رجعية في معالجة المعطيات المحاسبية للسنوات السابقة من أجل المحافظة على تجانس المعلومات المالية عند مقارنتها.

ومن الأهداف التي تمّ من أجلها إصدار المعيار رقم 01 "تبني معايير التقارير المالية الدولية للمرّة الأولى" لإعداد التقارير المالية محاولة ضمان نوعية عالية للمعلومات المالية المحتواة في الكشوف المالية المعدّة لأول مرة حسب المعايير المحاسبية الدولية ومعايير إعداد التقارير المالية لتكون أكثر وضوحا للمستخدمين ومقارنة خلال كافة الفترات، هذا ويمثل المعيار الدولي للإبلاغ المالي رقم 1 نقطة بداية مناسبة للمحاسبة بموجب المعايير

الدولية لإعداد التقارير المالية، [1] ويتمّ تطبيق هذا المعيار على كلّ الكيانات التي تعرض بياناتها المالية لأول مرة بناءً على المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية، [2] أو في إعداد تقارير مالية مرحلية بموجب معيار المحاسبة الدولي رقم 34 "التقارير المالية المرحلية".

كما تلتزم الكيانات عند تطبيق المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية لأول مرة بضرورة الاعتراف بكافة الأصول والالتزامات وفق ما هو مطلوب بموجب هذه المعايير، كما عليها أن تعيد تصنيف البنود التي تمّ الاعتراف بها كنوع واحد من الأصول أو الالتزامات أو أحد مكونات حقوق الملكية وذلك بموجب مبادئ المحاسبة المقبولة عموما، أمّا بموجب المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية فتصنف كنوع مختلف، ويتمّ تقييم كافة الأصول والالتزامات وفقا لهذه المعايير. [3]

وبهدف إنجاح مشروع تبني النظام المحاسبي المالي تمّ وضع مجموعة من المراحل التي يجب على الكيانات احترامها لضمان انتقال جديد من النظام القديم إلى النظام الجديد، حيث تمّ تشكيل فوج عمل لتسيير ومتابعة المرحلة الانتقالية لتحقيق المشروع، وتتكون هذه اللجنة من جميع الأطراف الفاعلة على مستوى الكيان وعلى رأسها المدير العام إضافة إلى المسؤولين على الوظائف وكذا جميع الكفاءات الداخلية ذات الاختصاص مستعينين في ذلك على الخبرات الأجنبية في مجال معايير المحاسبة الدولية لتسيير مشروع الانتقال، وبعد ذلك تمّ إعداد استراتيجية للانتقال مع الأخذ بعين الاعتبار خصوصيات الكيان ووضع جدول زمني لتنفيذ مختلف المراحل، وحتّى يكون تطبيق النظام المحاسبي المالي على أحسن صورة تقوم الكيانات بتدريب وتكوين المستخدمين كخطوة ثالثة من طرف خبير في معايير المحاسبة الدولية والنظام المحاسبي المالي حتّى يكون الكيان متدرّب على المبادئ والقواعد المسيرة للنظام الجديد، وبما أن المحاسبة المالية يجب أن تكون ممسوكة عن طريق أنظمة الإعلام الآلي سعت الكيانات كمرحلة أخرى إلى تقييم وتحديث نظام إعلامها الآلي فإذا كان يراعي للشروط المنصوص عليها في النظام المحاسبي المالي يتمّ الاحتفاظ به أمّ إذا كان هنالك تطابق جزئي يتم تعديله، وفي حالة إذا ما كان لا يراعي الشروط فيتمّ الاستغناء عنه واستبداله، وكمرحلة أخيرة يتمّ إعداد مخطط حسابات داخلي حيث يتمّ تحديد أسماء الحسابات المعبرة عن المعاملات المالية التي تتمّ بالوحدة المحاسبية وتجميعها وتبويبها في مجموعات رئيسية وفرعية متجانسة، ثم وضعها في إطار عام وإعطاء رموز وأرقام مميزة لها.

---

[1] Collection les codes RF, **Code IFRS - Normes et interprétation**, 4eme édition, Paris, 2009, P 541.
[2] DFEG Collection, ANDFCG, Normes IAS/IFRS, Que faut-il faire ? comment s'y prendre ? édition d'organisation, 2eme édition, Paris, 2004-2005, P 540.
[3] STEPHAN .B, **Les normes comptables internationales**, Gualino édition, Paris 2006, P 83.

يتمّ تنفيذ هذه المراحل من خلال تطبيق العديد من الإجراءات والتي نحصرها في:[1]

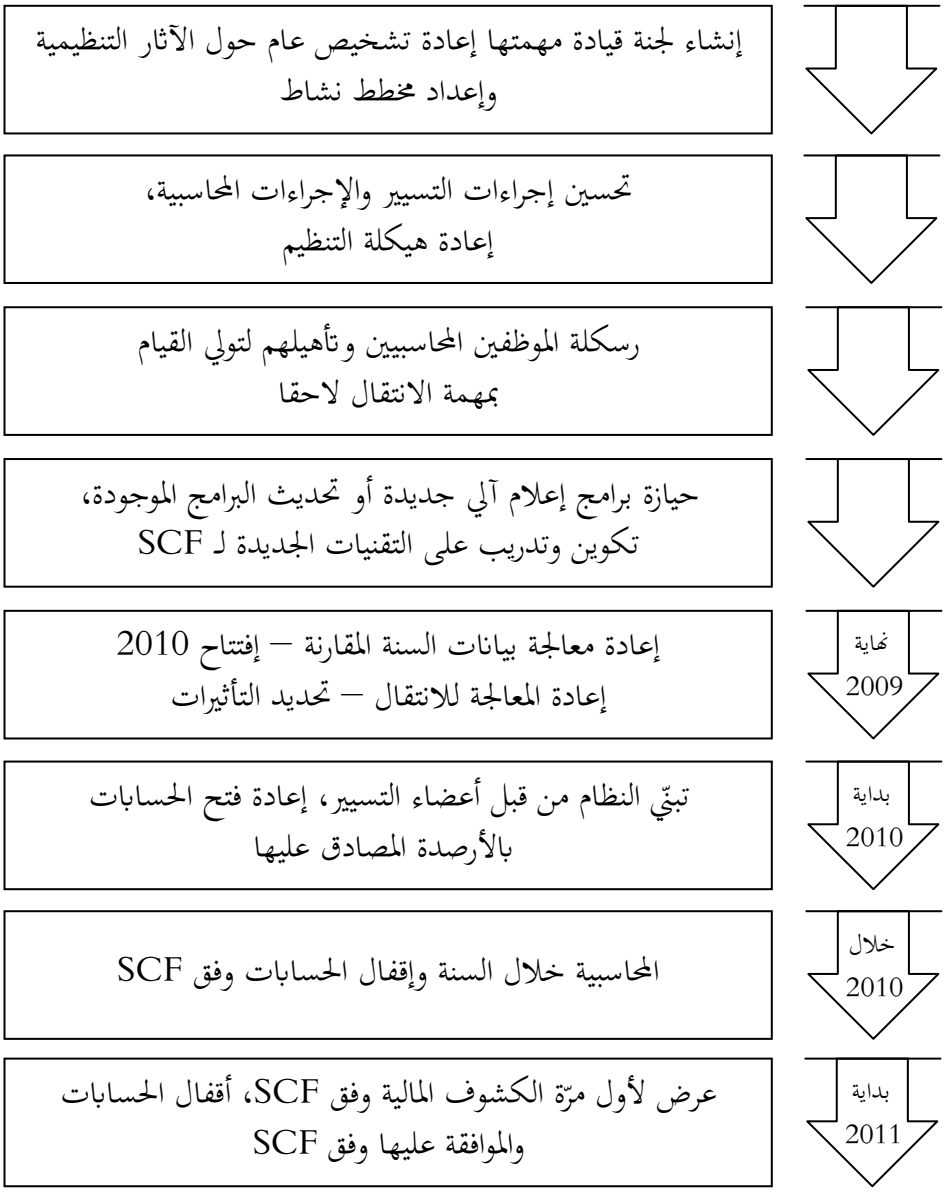
- **إدراج بعض حسابات الأصول والخصوم:** حيث يتمّ تحويل مصاريف التطوير الثابتة إلى حـ/ 203 "مصاريف التطوير الثابتة" لتُدرج ضمن حسابات التثبيتات المعنوية أي صنف 02 بدل من الصنف 06 المتعلق بالمصاريف، كما يتم تسجيل مصارف الإيجار المتعلقة بعملية الإيجار التمويلي في حساب التثبيتات المالية المعنية بالأصل المستأجر مع جعل حساب "قروض مالية" مدينا في الخصوم، كما يتم تكوين مؤونة التزامات التقاعد إن وجدت وتسجيل الضرائب المؤجلة في جانب الأصول، كما يتمّ إدماج جميع الأصول والخصوم التي تتوفر فيها الشروط وفق معايير الإدماج.
- **إلغاء بعض الأصول والخصوم:** في مقابل الإجراء الأول فإنه يتم حذف المصاريف الإعدادية من الأصول وكذا "مؤونات الإصلاحات الكبيرة" التي أصبحت تُعالج ضمن عناصر "التفتيش والمراجعات الكبيرة"، كما أصبحت هنالك شروط مهنية لإدراج مؤونات الخسائر الأخرى الغير مقبولة كمؤونات التكاليف ضمن عناصر الميزانية.
- **المعالجة المحاسبية للتعديلات الحاصلة سابقا:** حيث أنّ التعديلات الناتجة عن تغيّر الطرق المحاسبية يتم تسجيلها في حساب فرعي للحساب رقم 11 "الترحيل من جديد"، فيتم ترحيل المصاريف الإعدادية باستخدام جدول المطابقة ويرصّد إطفاء المصاريف الإعدادية الحساب 20 باستبداله بالحساب 11 "الترحيل من جديد" وجعله مدينا، أيضا يتم إلغاء "مؤونات التكاليف الواجب توزيعها على عدّة سنوات مالية" في نهاية السنة المالية 2009 من خلال ترحيلها إلى حساب "الترحيل من جديد"، فيجب على الكيان القيام بعملية تطهير لجميع حساباته من بينها إلغاء الحساب 469 "حقوق خارج الإستغلال" والحساب 579 "مقبوضات رهن التحميل" اللذان يعتبران من حسابات ميزانية المخطط المحاسبي الوطني.
- **إجراء تعديلات على الميزانية الختامية من أجل المطابقة:** يجب على الكيانات إعادة معالجة معطياتها وفق قواعد النظام المحاسبي المالي لإعطاء إمكانية دراسة تطور الحسابات.
- **إعداد ميزان المراجعة 2009 وفق النظامين (المخطط المحاسبي الوطني والنظام المحاسبي المالي):** وذلك من أجل إجراء مقارنة بغرض التأكد من تساوي المجاميع والأرصدة للنظامين، وتصنيف الحسابات وفق مجموعة حسابات خاصة بها مع إعداد كشوف مالية لسنة 2009 وفق النظامين.

[1] لصنوني حفيظة، **واقع وآفاق تطبيق النظام المحاسبي المالي**، مرجع سابق، ص ص 157-159.

- **إقفال حسابات الميزانية الافتتاحية لسنة 2010**: بعد القيام بجميع التعديلات والمطابقة بين الحسابات، يتم ترصيد حسابات الميزانية والتسيير ونقلها إلى السجلات المحاسبية الجديدة المعدّة وفق النظام المحاسبي المالي وإقفال السنة المالية 2009 وفق المخطط المحاسبي الوطني.
- **إعداد الميزانية الافتتاحية لـ 2010**: وذلك بإعادة فتح الميزانية الختامية لسنة 2009 وفق قواعد النظام المحاسبي المالي والتي يجب أن تكون تحوي الحساب 11 "الترحيل من جديد" والحساب 12 "نتيجة السنة المالية" ضمن رؤوس الأموال الخاصة.

ويمكننا إجمال كلّ ما قلناه حول مراحل وإجراءات الانتقال في الشّكل الموالي:

الشّكل (6): مراحل الانتقال إلى النظام المحاسبي المالي.



المصدر: كمال رزيق، مزرشي طارق، رابحي مختار، **النظام المحاسبي المالي بين قابلية الممارسات وصعوبات التطبيق من وجهة نظر عيّنة من محافظي الحسابات**، الملتقى الدولي حول النظام المحاسبي المالي في مواجهة المعايير الدولية للمحاسبة والمعايير الدولية للمراجعة، يومي 13 و14 ديسمبر 2011، جامعة البليدة، ص 09.

ثالثا: إنعكاسات النظام المحاسبي المالي وآفاقه.

لقد كان لتطبيق النظام المحاسبي المالي لأول مرّة على مستوى الكيانات الاقتصادية انعكاسات على البيئة المحاسبية الجزائرية والتي مسّت كلّ الجوانب السياسية والقانونية والتربوية والاقتصادية،[1] حيث أن بناء النظام المحاسبي المالي على أساس معايير المحاسبة الدولية هو بداية لتطبيق منهج محاسبي جديد، ولهذا من الممكن أن يُحدّث في كلّ مرّة بعد تقييمه حتى يتماشى مع متطلبات البيئة المحاسبية الجزائرية والبيئة المحاسبية الدولية على حدّ سواء.

– إنعكاسات تطبيق النظام المحاسبي المالية على البيئة المحاسبية الجزائرية.

شملت انعكاسات تطبيق النظام المحاسبي المالي على البيئة المحاسبية بالجزائر انعكاسات كلية وأخرى جزئية والمتمثلة في:[2]

- **الانعكاسات الكلية:** وهي الانعكاسات التي مسّت الجوانب السياسية، القانونية، التربوية والاقتصادية، حيث تمثلت الانعكاسات السياسية في قيام الجزائر بنقل قواعد أجنبية تعتمد على معايير محاسبية دولية، فبالرّغم من أنّ هذه المعاير تصدر عن هيئة مهنية غير حكومية (لجنة المحاسبة الدولية) إلاّ أنّ نقلها وتطبيقها في الجزائر كان من خلال قوانين ومراسيم وقرارات وطنية صدرت في الجريدة الرسمية والتي مثّلت الإطار النظري والتشريعي للنظام المحاسبي المالي وبيّنت القواعد والنظم التي يجب التقيّد بها عند مسك المحاسبة المالية.

أمّا الانعكاسات القانونية، فكانت كنتيجة لتبنّي الجزائر لهذا النظام وفق نصوص تشريعية وتنظيمية والتي اعتبرت كقاعدة للقانون المحاسبي الجديد، ومن أجل مسايرته كان لابدّ من تحديث وتعديل التشريعات الأخرى ومن أهمها القانون الجبائي والقانون التجاري، فمثلا خلال المخطط المحاسبي الوطني كانت الجباية مرتبطة بالمحاسبة بينما في النظام المحاسبي المالي يفرض استقلالية القانون المحاسبي عن القانون الجبائي ما ينتج عنه الفصل بين المحاسبة والجباية، ولذلك كان لابد من تشكيل لجان تقنية تختص بإعادة النظر في مختلف التشريعات

---

[1] كتّوش عاشور، **النظام المحاسبي المالي بين اتجاهاته ومتطلبات تطبيقه في ظلّ المعايير الدولية للمحاسبة والمعلومة المالية**، كتاب الملتقى الدولي حول معايير المحاسبة الدولية (IAS-IFRS-IASPS) في تفعيل أداء المؤسسات والحكومات، يومي 25 و26 نوفمبر 2014، جامعة ورقلة، ص 280.

[2] **نفس المرجع**، ص ص 280-281.

التي لها صلة بالقانون المحاسبي المالي والذي بحد ذاته يحتاج إلى مراجعة مستمرّة ودائمة لجعله يتلاءم مع المعايير المحاسبية الدولية.

كما كان لتبنّي النظام المحاسبي المالي انعكاسات تربوية، حيث كان من اللاّزم على مهنيّي المحاسبة والأساتذة المدرسين لهذه المادة أن يقوموا بتعلّم القواعد الجديدة التي تضمّنها هذا النظام، ليس هذا وفقط بل كان على الكيانات التربوية في الجزائر على رأسها الجامعات الجزائرية تعديل محتوى برنامج تدريس المحاسبة، حيث يجب تأهيل المكونين وفق مبادئ النظام المحاسبي المالي، فمثلا يجب إدخال بعض المفاهيم كمفهوم القيمة العادلة وتقييم الإيرادات بطريقة نسبة تقدّم الأشغال، هذا في مجال المحاسبة العامة، أمّا في مجال المحاسبة المعمّقة فيجب تكييفها مع متطلبات المبادئ والمعايير المحاسبية للنظام المحاسبي المالي، كما يجب إدخال بعض التغييرات على محتوى برنامج مقياس التحليل المالي بإدراج تحليل الكشوف المالية، ولهذا وبهدف نشر الثقافة المحاسبية الجديدة كان لابدّ من إنشاء مخابر بحث على مستوى الجامعات الجزائرية للبحث في المستجدات التي تشهدها المحاسبة الدولية وكيفية إسقاطها على النظام المحاسبي المالي.

وكانعكاسات اقتصادية فإنّ اعتماد النظام المحاسبي المالي على مبدأ الإفصاح والشفافية والمساءلة كان من شأنه أن يستقطب رؤوس الأموال الأجنبية والسماح للكيانات الوطنية بالدخول إلى أسواق رأس المال المحلية والأجنبية، كما أنّ إعداد كشوف مالية موحدة للشركات المتعدّدة الجنسيات يشجع على انفتاح أسواق المال الوطنية وزيادة الاستثمارات المالية والإنتاجية.

- **الانعكاسات الجزئية:** وهي الانعكاسات التي حدثت على مستوى الكيانات الاقتصادية والتي يجب عليها التأقلم مع متطلبات المرجعية المحاسبية الجديدة من خلال تأهيل المحاسبين من خلال تدريبهم وتكوينهم على مستوى الكيانات الاقتصادية بالشّكل الذي يتوافق مع متطلبات سوق عمل المحاسبين، كما يجب على المحاسب أن يكون على معرفة بمبادئ مواد أخرى التي لها علاقة بالمحاسبة كالإحصاء مثلا، إلى جانب تحكمه في تحرير البيانات الوصفية التي يجب إدراجها في ملحق الكشوف المالية.

وبما أنّ النظام المحاسبي المالي جاء بضرورة مسك المحاسبة بواسطة أنظمة الإعلام الآلي فإنّه كان من الضروري على الكيانات مراجعة أنظمة إعلامها الآلي وتحديثها أو استبدالها، وهذا ما يحمّل الكيان كلفة اقتناء برنامج إعلام آلي جديد ومصاريف التدريب، كما على الكيان أن يرفق الكشوف المالية بدليل السياسات المحاسبية المعتمد في تسيير الكيانات الذي يوضّح الخيارات المحاسبية التفضيلية والبديلة المقترحة من طرف النظام المحاسبي المالي.

كما يتطلب تطبيق النظام المحاسبي المالي إعداد استراتيجية والتي تتطلب مصاريف، سواءً مصاريف متعلقة بالاستعانة بخبير خارجي مختص في معايير المحاسبة الدولية والنظام المحاسبي المالي، أو أعباء متعلقة بتأهيل وتكوين المحاسبين والمستخدمين المعنيين بتطبيق النظام المحاسبي المالي الجديد، وهذا ما يؤثر على الوضعية المالية للكيانات.

– تقييم النظام المحاسبي المالي وآفاقه المستقبلية.

يتم تقييم مدى حسن تطبيق النظام المحاسبي المالي من خلال تقييم العديد من العناصر، والتي يمكننا حصر أهمها في:[1]

- **تقييم المدّة المستغرقة:** غالبا ما تخضع عمليات الإصلاح لبرامج زمنية محدّدة وتكون فيها الإجراءات متواصلة وفق خطط مدروسة، والمتبّع لعملية الإصلاح المحاسبي في الجزائر يرى بأنّها استغرقت فترة زمنية طويلة حيث أنّ انطلاق برنامج الإصلاح كان منذ سنة 1999 من خلال القيام بتقييم المخطط المحاسبي الوطني، إلاّ أنّ التجسيد الفعلي فقد كان بعد 10 سنوات أي بداية السنة 2010، هذا وقد شهد الإصلاح تأجيل لمدّة سنة حيث كان من المفترض أن يجسّد سنة 2009.
- **تقييم ملائمة واستعداد البيئة المحاسبية:** حيث يجب توافر مجموعة من الشروط التي يجب على الدولة توفيرها في البيئة المحاسبية، فأوّلا يجب العمل على التطبيق أو الإدخال التدريجي للنظام المحاسبي المالي والتكفّل بتكوين الإطارات والمختصين والمهنيين، كما يجب أيضا تحديد مختلف التشريعات والتنظيمات التي تتعلق بهذا القانون وكذا الانخراط في البرامج التي تنظمها الجمعيات المحاسبية الدولية،[2] والمراقِب لهذه الشروط يرى بأنّه كان هنالك نوع من التماطل في إصدار القوانين والتشريعات المتعلّقة بهذا النظام، حيث ومنذ سنتي 1999 و2000 أين بدأ الحديث عن إصلاح المنظومة المحاسبية لم يتم إصدار القوانين حتّى سنة 2007، كما نرى بأنّ التكوين كان محتشما وعاما، فعلى عكس الكيانات الاقتصادية الكبرى في الجزائر وخاصة الكيانات العمومية لا نجد كيانات تحتوي مهنيين مكوَّنين على مبادئ وأسس النظام المحاسبي المالي وهذا ما يشكّل عائق حتّى بعد 8 سنوات من

---

[1] سفاحلو رشيد، **أهمية تكييف النظام المحاسبي المالي الجزائري للمعايير الدولية للتدقيق والمراجعة (IAS) في ظل تبنّيه للمعايير المحاسبية الدولية (IFRS)**، أطروحة دكتوراه، 2016-2017، جامعة شلف، ص ص 151-154.

[2] جودي مُحَّد رمزي، **إصلاح النظام المحاسبي الجزائري للتوافق مع المعايير المحاسبية الدولية**، مجلة أبحاث اقتصادية وإدارية، العدد 06، ديسمبر 2009، ص 84.

تبنّي النظام، فكان يجب تكوين المهنيين قبل إحلال النظام المحاسبي المالي مكان المخطط المحاسبي الوطني، وحتّى هذا الإحلال لم يكن بشكل تدريجي.

- **تقييم الهيآت التي أوكلت إليها عملية متابعة سير النظام المحاسبي المالي:** وربّما هنا أين ظهرت عوائق كثيرة، فحسب المختصين فإنّه كان من الخطأ عدم إشراك إدارة الضرائب ومهنيّي المحاسبة في عملية الإصلاح خاصة وأنّهم من الأطراف الفاعلة في البيئة المحاسبية، كما أنّه كان من المفترض على الكيانات التي أوكلت إليها عملية الإشراف على الإصلاح وتنفيذ إجراءاته الاعتماد على الشفافية والوضوح، إلاّ أن القرارات التي تمّ اتخاذها كانت متأخرة حيث تمّ إصدار مذكرة منهجية لتطبيق النظام المحاسبي المالي في 29-10-2010 أي بعد إحدى عشر شهرا من تطبيق النظام، كما تمّ إعداد مرسوم تنفيذي رقم 11-24 المؤرخ في 27-01-2011 وتمّ إصداره في 02-02-2011 أي سنة بعد تطبيق النظام.
- **طريقة تبنّي الجزائر لهذا النظام:** إعتمدت الجزائر في تبنّي معايير المحاسبة الدولية على المدخل السياسي البحث، والذي تعيبه عدّة نقائص حيث يعتبر أقل استجابة للاحتياجات المتغيرة ولذلك كان هنالك بطئ في تبنّي النظام نظرا لأنّ تغيير القوانين للاستجابة للتطورات الجديدة وفق هذا النظام يستغرق وقتا طويلا، كما يرتكز على العموميات دون المفردات أو المكونات.
- **تقييم ارتباط النظام المحاسبي المالي مع المخطط المحاسبي الفرنسي:** حاولت فرنسا تحقيق التوافق مع المعايير المحاسبية الدولية من خلال التنسيق التدريجي للمخطط المحاسبي العام نحو المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية، ولذلك لم يلاحظ هنالك إجبار أو ترك الاختيار لعرض الحسابات الفردية، فهذا التوافق ذو الطبيعة العملية يتكون من تغيير القواعد المحاسبية المطابقة لكل الحسابات الفردية والحسابات المجمعة، والنظام المحاسبي ما هو إلاّ نسخة عن المخطط المحاسبي الفرنسي مع بعض الاختلافات فقط، لذلك تحاول الجزائر إسقاط التجربة الفرنسية بالجزائر، إلاّ أنّ المحاسبة في فرنسا هي محاسبة تحفظية وغير متطورة مقارنة بالمحاسبة في البلدان الأنغلوساكسونية التي هي امتداد وأرضية بالنسبة للمعايير المحاسبية الدولية.
- **تقييم علاقة الجزائر بمجلس معايير المحاسبة الدولية:** يُلاحظ غياب علاقة الدّولية بمجلس معايير المحاسبة الدولية حيث أنّ صناعة المعايير الدولية تختلف بحسب توجه الدولة نحو المعايير الدولية وحجم البنية المحاسبية لدى تلك الدولة، فهنالك دول تساهم في صياغة المعايير وأخرى في إصدارها كما تكون لها حق التصويت

داخل المجلس ودول أخرى تعرض رؤيتها في أي معيار، إلاّ أنّ غياب المجلس الوطني للمحاسبة بالجزائر عن مجلس معايير المحاسبة الدولية يجعلها تلتزم بتطبيق المعايير وهذا ما يؤثر سلبا على المحاسبة بالجزائر.

- **تقييم برنامج الإعلام الآلي:** إقتصر دور وزارة المالية في إصدار المرسوم التنفيذي رقم 09-11 المؤرخ في 27-04-2009 والمتعلّق بمسك المحاسبة بواسطة الإعلام الآلي، لتبقى الإشاعات في السوق حول ضرورة اعتماد هذا البرنامج دون سواه لأنّه معتمد من طرف الوزارة تؤثر على المهتمين باقتناء هذا البرنامج.

ويُنتظر من النظام المحاسبي أن يؤدّي إلى توحيد التطبيقات المحاسبية على المستوى الدولي والوصول إلى مستوى عالي من الإفصاح والشفافية، حيث أنّ الالتزام بتطبيق مبادئ الإفصاح سيلغي فكرة التحفّظ والسرية في نشر المعلومات وبالتالي تصبح هنالك ثقة في المعلومات التي تنتجها الأنظمة المحاسبية ما يزيد من الفرص الاستثمارية والتمويلية، كما ستعطي الكشوف المالية صورة حقيقية عن وضعية الكيانات نظرا أنّ معايير المحاسبة الدولية ترتكز على فلسفة القيمة العادلة وهذا ما يختلف عن الحال الذي كان عليه المخطط المحاسبي الوطني الذي كان يعتمد على المفاهيم القانونية والجبائية، ولهذا على الكيانات بناء نظام معلومات يتمتع بتقنيات عالية مع تكوين العاملين وتكييفهم بسرعة للحصول على معلومات صحيحة وصادقة من شأنها أن تعزّز مبادئ الحوكمة لزيادة ثقة المستثمرين ومنه إنعاش بورصة الجزائر وتفعيلها، ذلك أنّ المستثمر الأجنبي سيحفَّز للاستثمار داخل الجزائر كون المعلومات المقدمة إليه ذات جودة، حيث أنّ النظام المحاسبي المالي كخلاصة سيسعى إلى تنشيط وتفعيل السوق المالي من خلال تقديم معلومات صادقة قابلة للمقارنة في أي زمان ومكان.

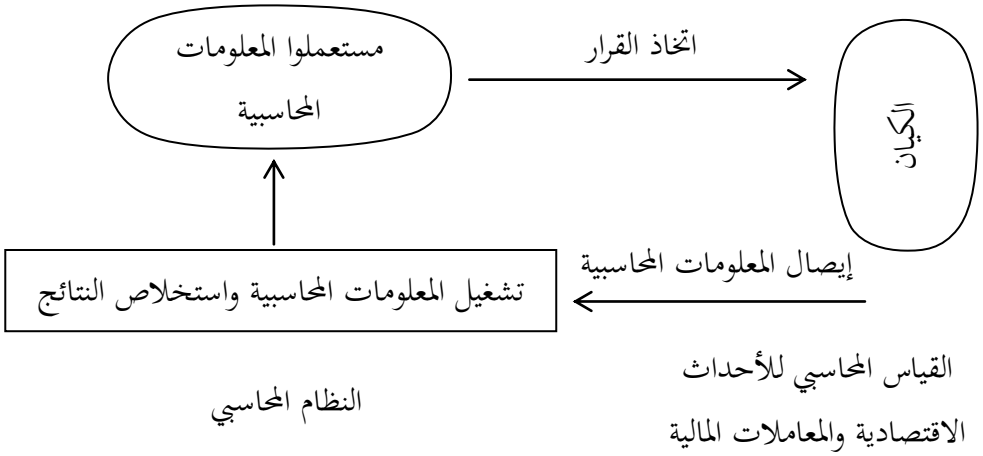
VI. الإفصاح المحاسبي في الكشوف المالية.

يعدّ الاهتمام بالإفصاح عن المعلومات التي تتضمنها الكشوف المالية من المواضيع الحديثة الهامة التي دفعت بالهيآت الدولية بالبحث في موضوع الإفصاح المحاسبي وتطويره وفق متطلبات البيئة المحاسبية الدولية، وذلك لما للإفصاح المحاسبي من أهمية كبيرة في التعبير عن مصداقية البيانات والمعلومات المحاسبية التي تظهر في الكشوف المالية والتي من شأنها أن تساعد مستخدميها في اتّخاذ قراراتهم حيث أن هذه الكشوف تمثل عرضا هيكليا ذو طابع مالي لمركز الكيان المالي وما مدى نجاعته.

أولا: ماهية الكشوف المالية وأهميتها.

تعتبر الكشوف المالية ذات فائدة كبيرة كونها توضّح مدى نجاح الكيان أو فشله في استغلال الموارد الاقتصادية الموضوعة تحت تصرفه، هذا بالنسبة لإدارة الكيان أمّا بالنسبة للأطراف الأخرى فإنّها تعتبر المصدر الرئيسي للمعلومات المالية فهي تبين المركز المالي للكيان في وقت محدّد من خلال تلخيصها لعملياته عن فترات زمنية معيّنة كما توضّح نتائج النشاط التي أدّت إلى الوصول إلى هذا المركز المالي، [1] ويمكن توضيح ما قلناه من خلال الشّكل التالي:

الشّكل (7): أهمية الكشوف المالية.



المصدر: كمال عبد العزيز النقيب، **مقدمة في نظرية المحاسبة**، دار وائل للنشر، عمان، 2004، ص 299.

[1] مؤيد راضي خنفر، غسان فلاح مطارنة، **تحليل القوائم المالية**، مدخل نظري وتطبيقي، دار المسيرة، عمان، 2006، ص 28.

وعليه فقد عرّفت الكشوف المالية بأنّها الوسيلة الأساسية للإبلاغ المالي عن الكيان، حيث ينظر للمعلومات الواردة فيها بأنّها تقتبس المركز المالي للكيان وأدائه المالي والتدفقات النقدية، كما يمكن من خلالها التعرّف على التغييرات في المركز المالي وحقوق المليكة، فهي ملخص كمي للعمليات والأحداث المالية وتأثيراتها على أصول والتزامات الكيان وحقوق ملكيته ولذلك فهي أداة مهمة لاتّخاذ القرار، هذا التعريف لا يبتعد كثيرا عما جاء في معيار المحاسبة الدولي رقم 1 الذي بيّن بأنّ الكشوف المالية هي عرض مالي هيكلي للمركز المالي للكيان والعمليات التي يقوم بها، والهدف من ذلك تقديم المعلومات لأغراض عامّة من أجل اتخاذ القرارات الاقتصادية، كما تبين هذه الكشوف نتائج تولي الإدارة للأعمال الموكّلة لها.[1]

وتتمثل هذه الكشوف المالية فيما يلي:

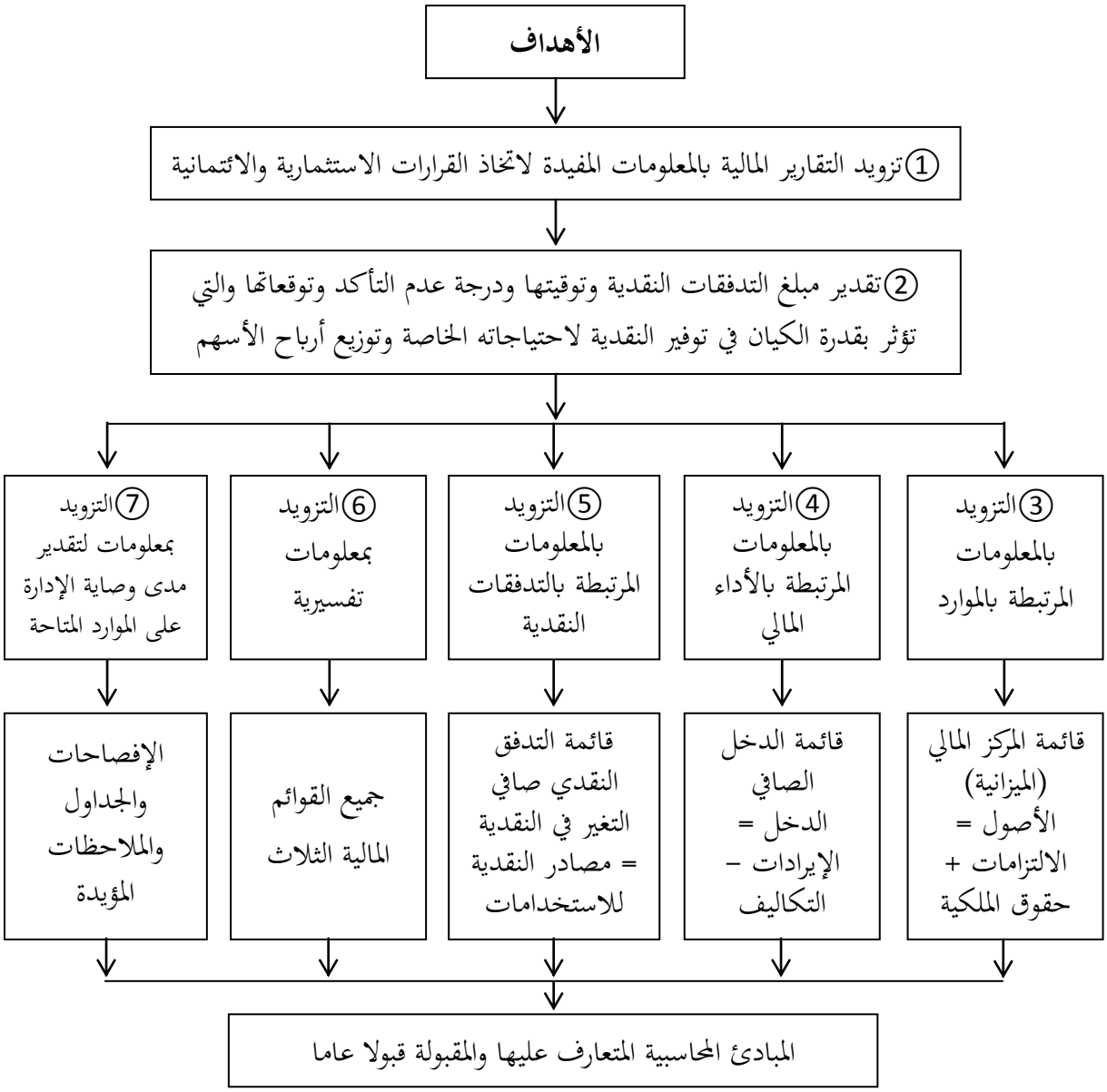
- **قائمة الميزانية:** حيث تحدّد بصفة منفصلة عناصر الأصول والخصوم، ويتمّ الفصل في عرض الأصول والخصوم بين العناصر الجارية والعناصر الغير جارية.
- **قائمة حسابات النتائج:** حيث يعدّ جدول حساب النتائج كصورة ملخصة للأعباء والمنتوجات المحقّقة من طرف الكيان خلال السنة المالية، ولا يؤخذ بعين الاعتبار تاريخ التحصيل أو الدفع، ويتم إظهار النتيجة الصافية من خلال طرح الأعباء من المنتوجات.
- **جدول سيولة الخزينة:** يهدف جدول سيولة الخزينة إلى تقديم قاعدة لمستعملي الكشوف المالية لتقييم قدرة الكيان على توليد سيولة الخزينة وما يعادلها وكذلك معلومات حول استعمال هذه السيولة.
- **جدول تغير الأموال الخاصة:** يشكل جدول تغير الأموال الخاصة تحليلا للحركات التي أثّرت في الفصول المشكلة لرؤوس الأموال الخاصة بالكيان خلال السنة المالية.
- **الملاحق:** تتضمن الملاحق بالكشوف المالية معلومات تشرح العمليات الواردة في هذه الكشوف على أن تكون الملاحظات الملحقة بالكشوف المالية موضوع عرض منتظم، مع إحالة كل قسم من أقسام العناصر السابقة ذكرها إلى المعلومات الموافقة في الملاحظات الملحقة.

ويمكننا إبراز أهداف الكشوف المالية من خلال الشّكل التالي:

---

[1] سعيدي عبد الحكيم، **محاولة تقييم إفصاح القوائم المالية في ظل تطبيق النظام المحاسبي المالي – دراسة عينة من المؤسسات**، أطروحة دكتوراه، 2014-2015، جامعة بسكرة، ص ص 02-03.

الشّكل (8): أهداف الكشوف المالية.



المصدر: حيدر مُحَّد على بني عطا، **مقدمة في نظرية المحاسبة والمراجعة**، دار حامد، الأردن، الطبعة الأولى، 2007، ص 94.

ثانيا: الإفصاح المحاسبي

ولّد انفصال الملكية عن الإدارة بعدا بين المساهمين المالكين للمشروع (الكيان) والأرقام المحاسبية التي تترجم مركز المشروع المالي ونتائجه خلال فترة زمنية معيّنة، لذلك زاد الاهتمام بالإفصاحات المحاسبية ودعم التشريعات التي تزيد من الإفصاح في الكشوف المالية.

ويعتبر الإفصاح المحاسبي أحد المبادئ المحاسبية الرئيسية التي تلزم بموجبه الكيانات بعرض المعلومات الملائمة على النشاطات الاقتصادية كافة أو بالشّكل الذي يمكّن مستخدمي المعلومات من اتّخاذ القرارات الاقتصادية المختلفة،[1] فقد عُرّف الإفصاح بأنّه عرض للمعلومات المحاسبية المتعلقة بالكيان سواءً كانت كمية أو نوعية، وذلك من أجل مساعدة الأطراف ذات العلاقة في اتّخاذ قراراتهم من خلال تخفيض حالة عدم التأكّد لديهم عن الأحداث الإقتصادية في المستقبل، فهو إذا عرض للمعلومات بطريقة تمكن المستثمرين والمرتقبين من التنبؤ بمقدرة الكيان على تحقيق أرباح مستقبلية.[2]

• **مستويات الإفصاح:** يعتبر عرض المعلومات في الكشوف المالية أمرا صعبا، بحيث لا يمكن من خلالها عرض كافة التفاصيل من أحداث وعمليات ومتغيّرات واجهت الكيان، ولذلك تتم الإشارة لبعض الأمور من خلال الملاحق، فكثرة التفاصيل في الكشوف المالية من شأنها أن تظلّل مستخدم هذه الكشوف بحيث يصعب عليه فهمها خاصة إذا كان ذو مستوى محدود من المعرفة، ووفقا لمعيار المحاسبة الدولي رقم 1 "عرض البيانات المالية" فإنّه حتى يكون عرض المعلومات عادلا فلابد أن يكون صادقا لأثر المعاملات والأحداث والظروف الأخرى للأصول والالتزامات وأن يكون بصورة تتماشى والمعايير الدولية لإعداد التقارير المالية، وانطلاقا من هذا المنطلق فإنّنا نميّز بين ثلاث مستويات للإفصاح وهي:

– **الإفصاح الكافي:** يتطلب هذا المستوى من الإفصاح أن تحتوي الكشوف المالية على الحدّ الأدنى من المعلومات الواجب عرضها ويختلف مفهوم الحدّ الأدنى حسب الاحتياجات والمصالح كونه يؤثّر في عملية اتخاذ القرار، كما يتبع أيضا بخبرة المستفيد.

– **الإفصاح الكامل (الشامل):** يتطلب هذا المستوى من الإفصاح عرض كافة المعلومات الملائمة التي تؤثّر بشكل مباشر أو غير مباشر على سلوك مستخدمي الكشوف المالية بحيث يجب أن تكون المعلومات المعروضة تعكس بدقّة جميع الأحداث والتغيّرات الجوهرية التي تَأثّر بها الكيان خلال فترة زمنية معيّنة، ويعتبر هذا الأسلوب الأفضل في عملية الإفصاح من وجهة النظر الاقتصادية وذلك بمقارنة التكلفة مع العائد.[3]

---

[1] مفتاح صالح، مصاريني فريدة، **متطلبات كفاءة سوق الأوراق المالية**، دراسة لواقع أسواق الأوراق المالية وسبل رفع كفاءتها، مجلة الباحث، العدد 07، 2009، ص 184.

[2] هادي أحمد محمّد صيّاد، **أهمية التحليل المالي كنظام للمعلومات في توفير المعلومات اللاّزمة لمتخذي القرارات المالية – دراسة ميدانية لعينة من الوحدات الاقتصادية في اليمن**، أطروحة دكتوراه، 2010، جامعة الجزائر، ص 60.

[3] هادي رضا الصفار، **مبادئ المحاسبة المالية: القياس والاعتراف والإفصاح في التقارير المالية**، دار الثقافة، الجزء الثاني، 2009، ص 37.

– **الإفصاح العادل:** يهتم هذا المستوى بالرعاية المتوازنة لاحتياجات جميع الأطراف المالية، أي إعداد الكشوف المالية لخدمة كافة الأطراف المعنية وعدم الانحياز لفئة معيّنة.

• **أنواع الإفصاح:** يتمّ حصر أنواع الإفصاح بالاستناد إلى عاملين أساسيين، حيث تصنّف حسب الإلزامية وحسب الغرض وفقا لما يلي:[1]

– **الإفصاح من حيث الإلزامية:** استنادا إلى هذا النوع هنالك اتجاهين للإفصاح، حيث يرى الاتجاه الأوّل بأنّ الإفصاح يجب أن يكون إجباري من خلال القوانين، فنظرا لوجود تضارب في مصالح الأطراف المختلفة لمستخدمي المعلومات المالية سعت الجهات الرّسمية والمنظمات المهنية إلى إصدار معايير محاسبية تحكم إعداد التقارير المالية حتّى يتمّ توزيع موارد الكيان بعدل بين الأطراف المختلفة وأيضا منح الثقة في سوق رأس المال، أمّا الاتجاه الثاني فيرى بأنّ الكيان يفصح في كشوفه المالية عن معلومات محاسبية معيّنة تخدم بعض المستخدمين فقط دون أي إلزام، وقد تحجّج هذا الاتجاه بأنّ نشر المعلومات قد يضر بالمركز التنافسي للكيان.

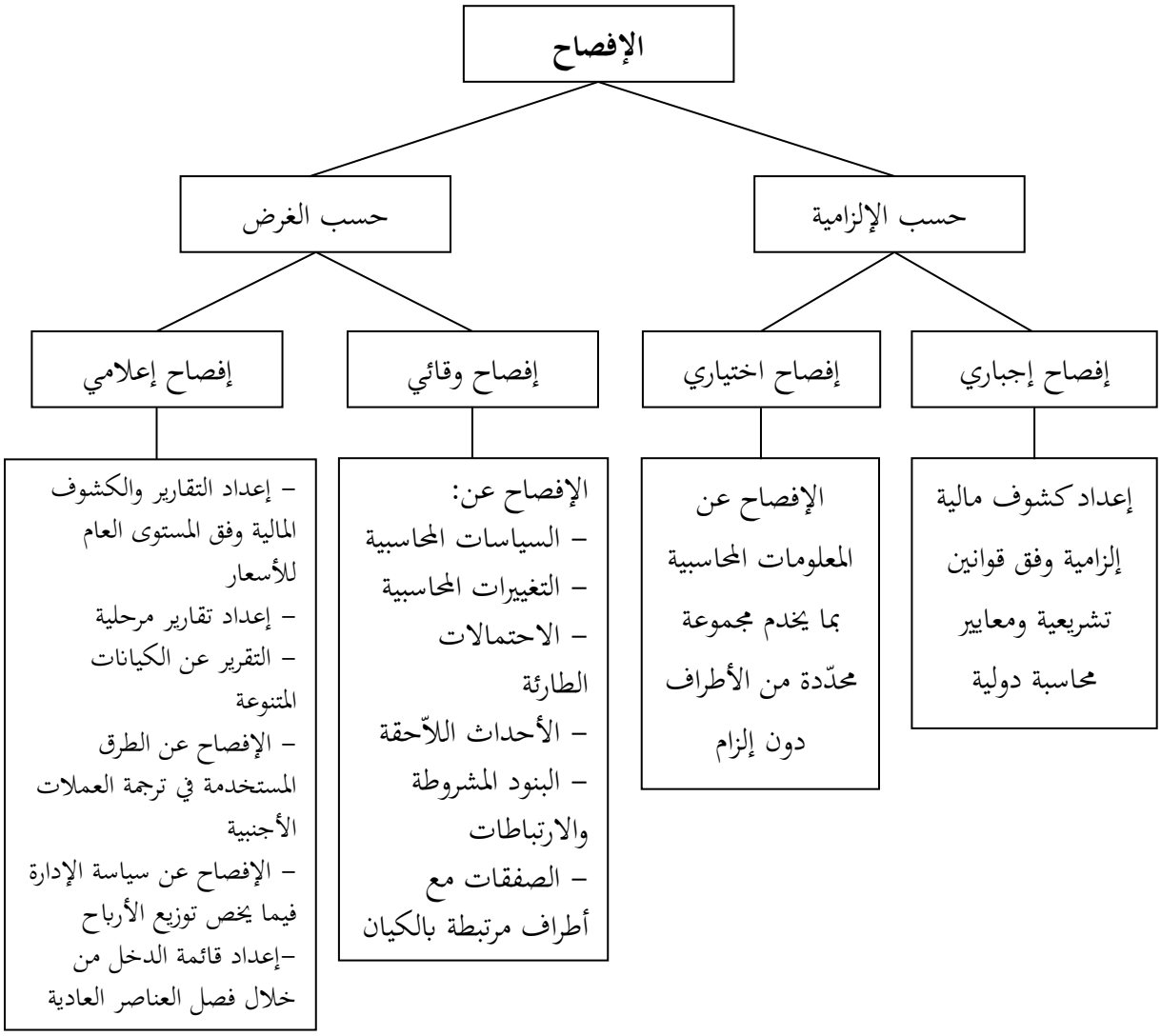
– **الإفصاح من حيث الغرض:** ينقسم هذا النوع بدوره إلى اتجاهين أيضا، فهنالك اتجاه تقليدي يهتم بالمستخدم متوسط الفطنة واتجاه معاصر يهدف إلى تقديم معلومات لمساعدة المستثمرين الواعين والمحللين الماليين في اتخاذ قراراتهم، فالاتّجاه الأول هو إفصاح وقائي يهدف لحماية رجال الأعمال والمجتمع المالي بصفة عامة ويهتمّ بالمستثمر العادي ذو الدراية المحدودة لتحليل المعلومات في الكشوف المالية حيث يتطلب هذا الأسلوب من الإفصاح إيضاح السياسات المحاسبية المتبعة من طرف إدارة الكيان عند إعداد وعرض الكشوف المالية وكذا إبراز التغيرات المحاسبية (سواءً فيما يتعلق بالمبادئ أو التقديرات المحاسبية أو تغير في الوحدة المحاسبية كما يجب الإفصاح عن الأخطاء المحاسبية)، كما يجب وفق هذا الاتجاه الإفصاح عن الاحتمالات الطارئة والأحداث اللاّحقة وأيضا عن البنود المشروطة والارتباطات إلى جانب الإفصاح عن الصفقات مع أطراف مرتبطة بالكيان.

أمّا الاتجاه الثاني فهو عبارة عن إفصاح إعلامي يبرز المعلومات الملائمة لاتّخاذ القرار ويوجّه للأطراف ذات المعرفة النسبية بقراءة وتحليل محتوى الكشوف المالية للقيام بمقارنات وتقدير التنبؤات، ليتحول بعد ذلك من الكشوف المالية ذات الغرض العام إلى تقارير مالية من خلال إعداد التقارير والكشوف المالية وفق المستوى العام للأسعار وكذا إعداد تقارير مرحيلة مؤقتة عن نتائج نشاط الكيان ومركزه المالي وإعداد تقارير قطاعية على

[1] هادي أحمد محمّد الصيّاد، **مرجع سابق**، ص ص 64-73.

أساس المنتجات أو خطوط الإنتاج أو المناطق الجغرافية فيما يتعلق بالكيانات المتنوعة وأيضا التقرير عن التنبؤات المالية، كما يجب الإفصاح عن الطرق المستخدمة في ترجمة العملات الأجنبية في حالة الكيانات متعددة الجنسيات، ويمكننا تلخيص كل ما قلناه حول أنواع الإفصاحات من خلال الشّكل التالي:

الشّكل (9): أنواع الإفصاح.



المصدر: هادي أحمد مُحَمَّد الصيّاد، **مرجع سابق**، ص ص 64-73.

• **مقومات الإفصاح المحاسبي:** من المقوّمات الرئيسية التي يرتكز عليها الإفصاح عن المعلومات المحاسبية في الكشوف المالية ما يلي:[1]

– **تحديد المستخدم المستهدف للمعلومات المحاسبية:** بحيث تختلف الفئات المستخدمة للمعلومات المعروضة في الكشوف المالية، كما أنّ البعض يستخدمها بصورة مباشرة والبعض الآخر بصورة غير مباشرة.

– **أغراض استخدام المعلومات المحاسبية:** يجب أن تكون المعلومات ملائمة من أجل الغرض الذي أعدّت من أجله، فالمعلومة الملائمة لمستخدم معيّن وغرض معيّن قد لا تكون بالضرورة ملائمة لمستخدم آخر أو غرض آخر.

– **طبيعة ونوع المعلومات المحاسبية التي يجب الإفصاح عنها:** يتمّ إعداد الكشوف المالية لعرض المعلومات المحاسبية وفقا لمجموعة من المفاهيم المتعلّقة بالإفصاح كمفهوم النّسبية ومفهوم الحيطة والحذر، لذلك يجب فهم هذه المبادئ جيّدا حتّى يتمّ الإفصاح عن المعلومات المحدّدة بشكل جيّد يتناسب مع طبيعة ونوع هذه المعلومات.

– **أساليب وطرق الإفصاح عن المعلومة المحاسبية:** توجد العديد من أساليب الإفصاح المكمّلة لبعضها البعض واستخدام هذه الأساليب متوقّف على نوعية وأهمية المعلومات، ومن بين أكثر هذه الطرق شيوعا في الاستخدام طريقة الإفصاح من خلال الكشوف المالية حيث يتمّ إظهار المعلومات الأساسية في صلب الكشوف المالية بطريقة تساعد على الإفصاح من حيث شكل وترتيب هذه الكشوف، كما يمكن استخدام المصطلحات الواضحة والمتعارف عليها، فممّا لا شكّ فيه أنّ استخدام المصطلحات الواضحة ومقدار التفصيل في المعلومات لا يقل أهمية عن الإفصاح في صلب الكشوف المالية لذلك يجب أن تستخدم المصطلحات التي تعبّر عن المعنى الدقيق والمعروف جيّدا لدى مستخدمي المعلومات مع مراعاة توحيد المصطلحات لنفس المعاني في جميع التقارير، ومن بين الأساليب طريقة إدراج المعلومات بين الأقواس في صلب الكشوف المالية فبعض البنود يتعذر فهمها من خلال عناوينها فقط لذلك يمكن شرحها كملاحظات مختصرة بين أقواس، كما يمكن إدراج ملاحظات وهوامش في صلب الكشوف المالية إلاّ أنّه يجب أن لا يعتمد عليها كثيرا في عملية الإفصاح، ومن الأساليب والطرق الأخرى أيضا استخدام التقارير والجداول الملحقة كوسيلة إظهار بعض المعلومات الإضافية والتفاصيل التي يستحيل إظهارها في صلب الكشوف المالية، كما يتمّ اعتماد تقرير رئيس مجلس الإدارة

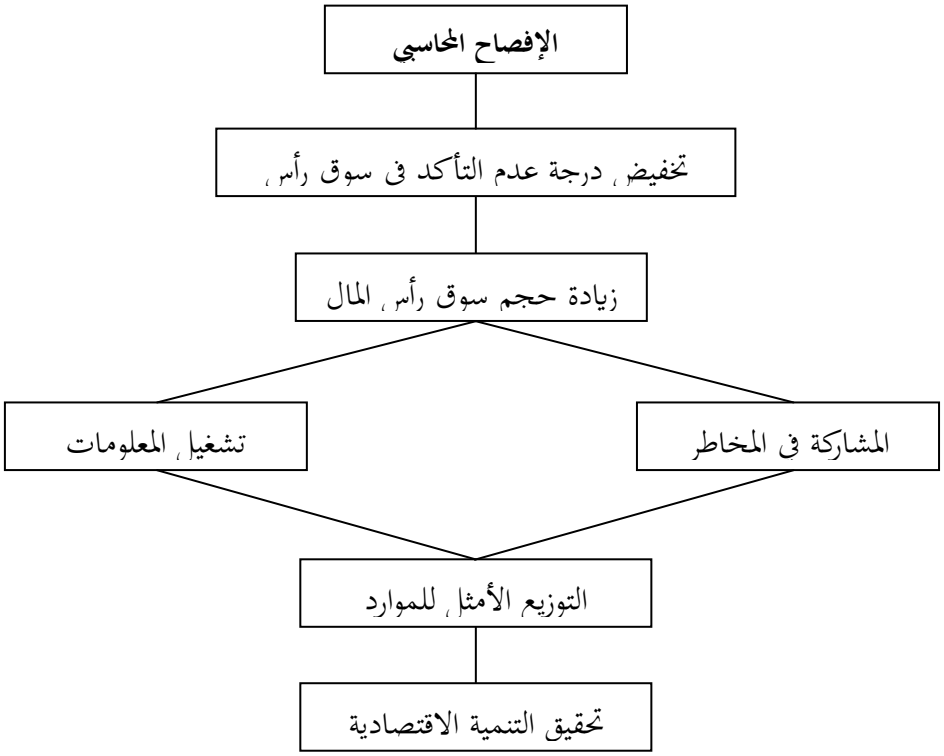
[1] خالد الخطيب، **الإفصاح المحاسبي في التقارير المالية للشركات العامة الأردنية في ظل معيار المحاسبة الدولي رقم 1**، مجلة جامعة دمشق، المجلّد 18، العدد 02، 2002، ص 155.

كمتمّم للكشوف المالية والذي يصعب من دونه تفسير الكثير من المعلومات المحتواة في الكشوف المالية إلى جانب تقرير المراجع الخارجي الذي يبرز الأحداث اللاحقة لتاريخ الميزانية وتقييم المخاطر وتقييم العرض العادل للكشوف المالية.[1]

– توقيت الإفصاح عن المعلومة المحاسبية: يجب إظهار المعلومة في وقتها المحدّد وإلاّ أصبحت غير ملائمة وفقدت صلاحيتها وأهميتها.

من خلال ما سبق، يمكننا القول بأنّ الإفصاح المحاسبي يلعب دورا هاما في توجيه المستثمرين نحو اتّخاذ قراراتهم ومساعدة جميع الأطراف ذات العلاقة بالحصول على معلومات تجعلها على دراية تامّة بوضع الكيان ومركزه المالي وتغيراته النقدية، فالإفصاح المحاسبي يؤدّي إلى تخفيض عدم التأكّد فيما يتعلق بالاستثمار وجذب المدّخرين لاستثمار أموالهم، فيزيد حجم سوق رأس المال نظرا للزيادة في التعامل في الأسهم، ويمكننا توضيح ذلك من خلال الشّكل التالي:

الشّكل (10): أهمية الإفصاح المحاسبي.



المصدر: مُحَمَّد طيفور أمينة، **مرجع سابق**، ص 140.

[1] سعيد عبد الحكيم، **مرجع سابق**، ص ص 182-124.

ثالثا: آليات تطبيق الحوكمة لتحقيق جودة الكشوف المالية.

لقد قادت المشاكل المالية التي مسّت كبرى كيانات دول العالم بالحكومات والمنظمات الدولية بالبحث عن آليات لمعالجة هذه الاختلالات وحماية جميع الأطراف ذات المصالح، فتمّ استحداث معايير المحاسبة الدولية والتي صاحبها العودة من جديد إلى التركيز على تطبيق الحوكمة والالتزام بمبادئها حتّى يكون نظام إدارة الكيانات بشكل مسؤول وحماية أموال المستثمرين فيها، فحوكمة الكيانات تعزّز القيم الأساسية الخاصة باقتصاد السوق من خلال ضمان تحقيق مبدأ الإفصاح والشفافية في عرض الكشوف المالية، هذا ما يساعد مستخدمي هذه الكشوف في اتّخاذ أفضل القرارات بما يضمن مصالحهم بعيدا عن التضليل والفساد.

- **ماهية الحوكمة ومحدّداتها.**

يمكن اعتبار الحوكمة بأنّها النظام الذي يتمّ من خلاله توجيه أعمال المنظّمة ومراقبتها على أعلى مستوى من أجل تحقيق أهدافها والوفاء بالمعايير اللازمة للمسؤولية والنزاهة والشفافية، [1] فهي مجموعة من القواعد والممارسات والضوابط الرقابية التي تهدف إلى ضمان قيام الإدارة باستخدام أصول الكيان المادية والمعنوية بأمانة لمصلحة المساهمين وتمكينهم مع غيرهم من ذوي المصالح من ممارسة حقوقهم وحماية مصالحهم من خلال تحديد هيكل أهداف الكيان والإجراءات المستخدمة لتحقيق ذلك ومتابعة سير النتائج من أجل ضمان تعزيز الإفصاح والمساءلة بالكيان وتعظيم فائدة المساهمين على المدى الطويل مع مراعاة مصالح الأطراف الأخرى المختلفة.

إذن يمكننا القول بأنّ حوكمة الكيانات تقوم على مجموعة من الخصائص نلخصها في: [2]

- **الإنضباط:** أي اتباع سلوك أخلاقي مناسب؛
- **الشفافية:** أي تقديم صورة صادقة وواضحة لما يحدث؛
- **الاستقلالية:** ليس هنالك تأثيرات وضغوطات تعيق العمل؛
- **المسؤولية:** تحمل المسؤولية اتجاه جميع الأطراف ذوي المصلحة في الكيان؛
- **المساءلة:** أي إمكانية تقييم عمل مجلس الإدارة والإدارة التنفيذية؛

---

[1] طارق عبد العال صماد، **حوكمة الشركات – المفاهيم، المبادئ، التجارب – وتطبيقات الحوكمة في المصارف**، الدار الجامعية، مصر، 2005، ص 03.

[2] عيشور ذهيبة، **أثر تطبيق حوكمة الشركات على مصداقية القوائم المالية**، مجلة آفاق العلوم، المجلد 03، العدد 06، مارس 2018، ص 353.

– **العدالة:** الالتزام لاحترام جميع حقوق مختلف الأطراف ذات العلاقة بالكيان؛

– **المسؤولية الاجتماعية:** اعتبار الكيان شخص واحد.

• **المبادئ الأساسية للحوكمة:** حاولت العديد من الهيآت المهنية وضع مبادئ للحوكمة، إلاّ أنّ المبادئ التي لقت قبولا واهتماما أكبر هي تلك الصادرة عن منظمة التعاون الاقتصادي والتنمية " DECD" التي أُعيد صياغتها سنة 2004 والتي تميّزت بمضمون عالمي ومرونة في تطبيق الحوكمة وفق المبادئ التالية:[1]

– **ضمان وجود أساس لإطار فعّال لحوكمة الكيانات:** إذ لابدّ من وجود إطار عام للحوكمة يحقّق الإفصاح والشفافية عن كلّ المعلومات لجميع الأطراف، يكون متناسقا مع أحكام القانون وموضحا لتقسيم المسؤوليات، كما يجب أن تتميز الجهات الاستشرافية بالنزاهة والموضوعية.

– **حماية حقوق المساهمين:** بحيث يجب أن يحمي إطار الحوكمة حقوق المساهمين المتمثلة في حق ملكية السهم، حق اختيار أعضاء مجلس الإدارة وحق التصويت في الجمعيات العمومية وحق الحصول على عائد من الأرباح ومنح الأسهم.

– **المعاملة المتساوية بين جميع المساهمين:** أي المساواة بين حَمَلة الأسهم داخل كلّ فئة وتجنّب التحيّز ضدّ أي فئة من المساهمين للحصول على حقوقهم والاطّلاع على كافة المعاملات مع أعضاء مجلس الإدارة والمديرين التنفيذيين.

– **إحترام حقوق أصحاب المصالح:** بحيث يجب الاعتراف بحقوق أصحاب المصلحة وفقا لما حدّده القانون والعدل على تسهيل الاتّصال بين الكيان وأصحاب المصالح في مجال خلق الثّروة وفرص العمل والاستدامة للمشروعات القائمة على أسس مالية سليمة.

– **الإفصاح والشفافية:** يجب أن يضمن إطار الحوكمة تقديم إفصاحات كافية وملائمة في التوقيت المناسب بشكل دقيق وموثوق، ويتناول الإفصاح عن ملكية أغلبية الأسهم والإفصاح المتعلق بأعضاء مجلس الإدارة والمديرين التنفيذيين وكل المعلومات الهامة.

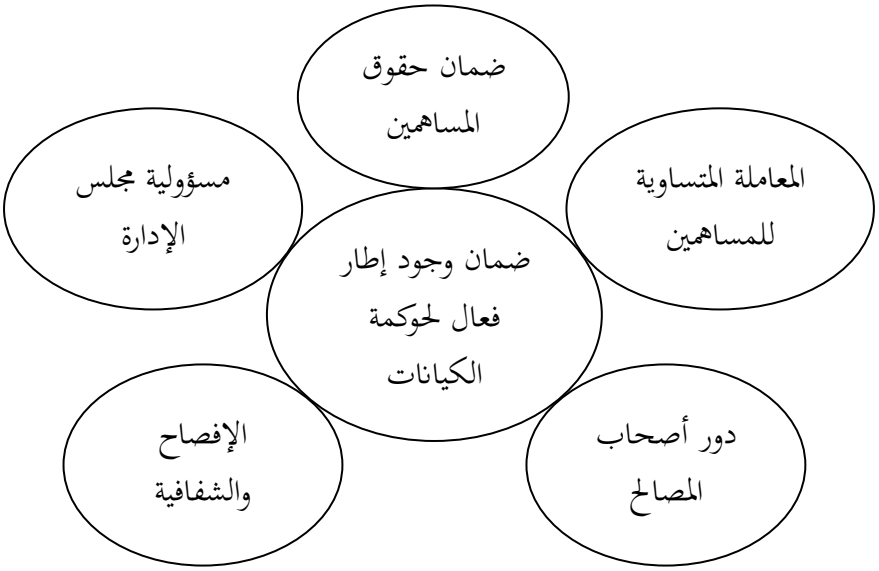
– **مسؤوليات مجلس الإدارة:** يجب أن يتيح إطار حوكمة الكيانات الخطوط الإرشادية الإستراتيجية لهيكل مجلس الإدارة وواجباته القانونية وكيفية اختيار أعضاءه ومهامه الأساسية ودوره في الإشراف على الإدارة التنفيذية.

---

[1] بلعادي عمار، **مرجع سابق**، ص ص 03-04.

ويمكننا تلخيص هذه الأهداف من خلال الشّكل التالي:

الشّكل (11): مبادئ الحوكمة حسب منظمة التعاون الدولية.



المصدر: شريف إبراهيم، **درجة مصداقية المعلومة المالية في الكيانات الاقتصادية – دراسة حالة مؤسسة خنتر لمركبات السيارات**، أطروحة دكتوراه، 2017-2018، جامعة بلعباس، ص 117.

وتبرز أهمية هذه المبادئ في تجنيب الكيانات حالات الفشل الإداري والتعرّض للثّغرات المالية أو الإفلاس ومساعدتها لها على تعظيم قيمتها في السوق وتحديد مصيرها خاصة في ظل اقتصاد العولمة بحيث أنّ الالتزام بقواعد الحوكمة يخلق سوق ممتازة تتّسم بالشفافية كون المعلومات المفصح عنها تخدم الغرض العام كونها تتّسم بالوضوح والدّقة وهذا ما يجذب الاستثمارات الأجنبية ويحدّ من هروب رؤوس الأموال وبالتالي رفع فرص التمويل.

• **محدّدات الحوكمة:** هنالك مجموعة من المحددات والعوامل الأساسية التي تضمن التطبيق لمبادئ الحوكمة، ونميّز في هذا الصدد بين مجموعتين من المحددات، المحددات الداخلية والمحددات الخارجية وهي كالآتي:[1]

– المحددات الداخلية: تضمّ المحدّدات الداخلية كافة القواعد والأسس التي تحدّد كيفية اتخاذ القرارات وتوزيع السلطات داخل الكيان من خلال وضع هيكل إداري سليم من أجل توفيق العلاقة بين كل من الجمعية العامة

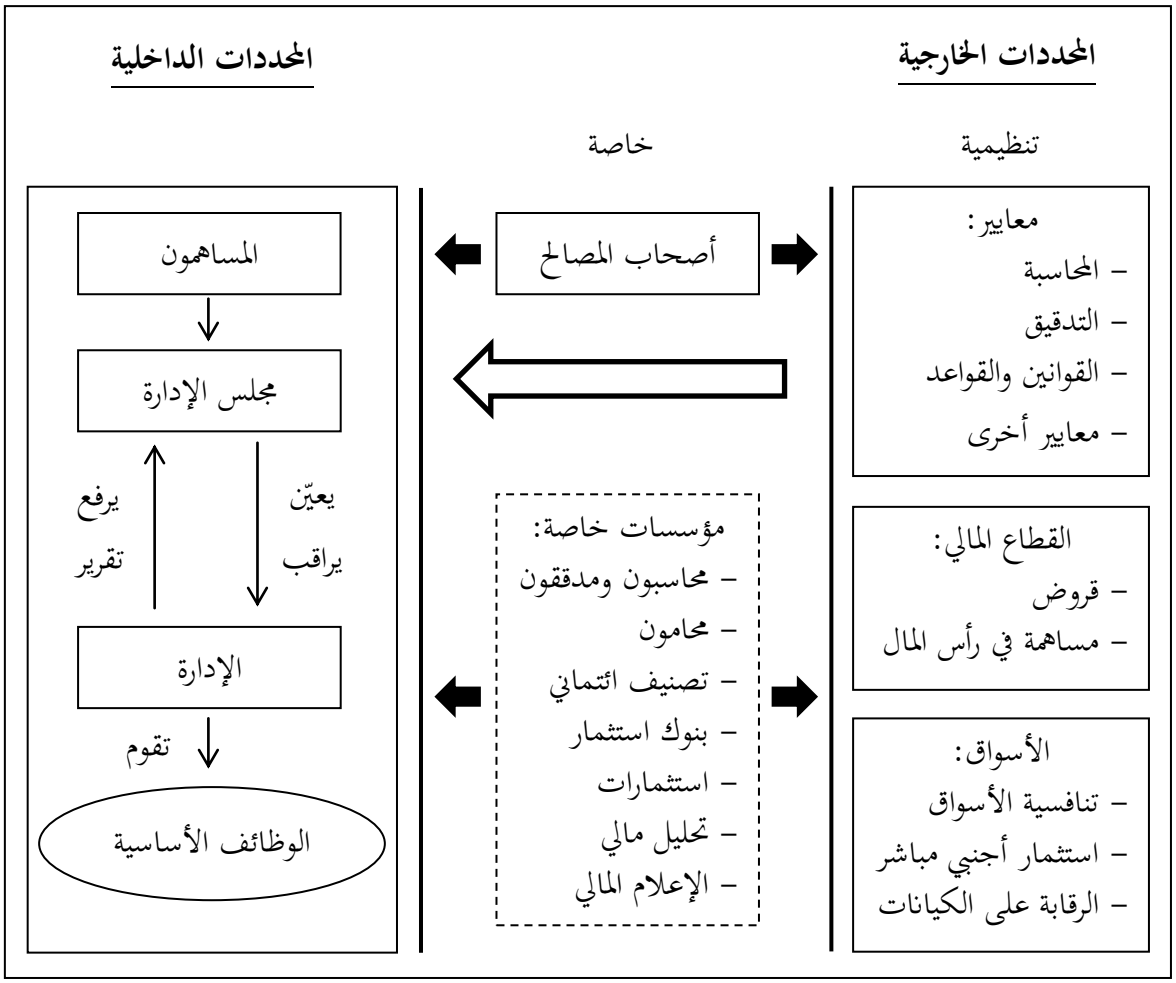
[1] شريف إبراهيم، **مرجع سابق**، ص ص 119-120.

ومجلس الإدارة والمديرين التنفيذيين حتّى لا يكون هنالك تعارض في المصالح بين مختلف الأطراف بل تحقيق مصالح المستثمرين على المدى الطويل.

– **المحددات الخارجية:** وتشمل هذه المحدّدات مختلف القوانين المنظّمة للنشاط الاقتصادي وكفاءة القطاع المالي في توفير التمويل اللاّزم للكيان وأيضا كفاءة الهيآت والأجهزة الرقابية مثل هيآت السوق المالي والبورصات وذلك عن طريق إحكام الرّقابة على الكيانات والتحقّق من دقّة وسلامة البيانات والمعلومات التي تنشرها، بالإضافة إلى وضع العقوبة المناسبة وتسليطها في حالة مخالفة الكيانات للقواعد المعمول بها، دون أن ننسى دور الكيانات غير الحكومية في ضمان التزام أعضاءها بالنواحي السلوكية، المهنية والأخلاقية التي تضمن عمل الأسواق بكفاءة، وتتجسّد أهمية المحددات الخارجية في أنّ وجودها يضمن تنفيذ القوانين والقواعد التي تضمن حسن إدارة الكيان.

ويمكن توضيح كل ما قلناه من خلال الشّكل التالي:

الشّكل (12): المحددات الخارجية والداخلية لحوكمة الكيانات.



المصدر: بشرى عبد الوهاب مُحَّد حسن، **دليل مقترح لتفعيل لجنة التدقيق لدعم تنفيذ حوكمة الشركات وآلياتها**، مجلة الغزي للعلوم الاقتصادية والإدارية، المجلد 08، العدد 22، 2012، ص 205.

- **إنعكاسات الآليات الرقابية لحوكمة الكيانات على جودة الكشوف المالية.**

المقصود بالآليات الرقابية لحوكمة الكيانات مجموعة الوسائل التي تسمح بممارسة رقابة ناجعة ومتكاملة لتحقيق أهداف الكيانات، وتنحصر هذه الآليات في لجنة التدقيق، التدقيق الداخلي، التدقيق الخارجي، الرقابة الداخلة والتقارير المالية ومعايير المحاسبة الدولية وسيتم التطرق إليها فيما يلي:

– لجنة التدقيق: تتشكل لجنة التدقيق من أعضاء مجلس الإدارة المستقلّين فهي عبارة عن لجنة فرعية له وهي أداة رقابية جدّ هامة بالكيان نظرا للدور الذي تلعبه في زيادة مصداقية وموثوقية الكشوف المالية التي تعدّها الإدارة للمساهمين والمستثمرين، لمساعدة الإدارة العليا على القيام بمهامها بكفاءة تضمن الاستقلالية لكل من

المدقّق الدّاخلي والخارجي، فضلا عن تحسين جودة أداء نظام الرقابة الداخلية وما يتبعه من رفع كفاءة أداء عملية التدقيق،[1] وتكمن أهمية لجنة التدقيق في حماية مصالح المساهمين كونها هي التي تشرف على إعداد التقارير المالية كما تخفّف من مشكلة المعلومات الغير متماثلة بين الإدارة ومجلس الإدارة والحدّ من التلاعبات القانونية في التصرفات المالية.

• **التدقيق الداخلي**: يحظى التدقيق الداخلي بأهمية بالغة كونه أداة رقابة فعّالة تحفظ حقوق المساهمين وكافة المتعاملين مع الكيان، و تكمن وظيفته في تقييم نظم الضبط الداخلي أو الحسابي وكذا تقييم الخطط والإجراءات بالإضافة إلى حماية أموال الكيان ومراعاة التزام الموظفين بالسياسات والإجراءات المرسومة والتحقّق من صحة البيانات المحاسبية والإحصائية.[2]

• **التدقيق الخارجي**: لقد أصبح دور التدقيق الخارجي جوهريا وفعّالا في مجال الحوكمة نتيجة لما يقوم به المدقّق الخارجي من إضفاء الثقة والمصداقية على المعلومات المحاسبية وتحقيق مبدأ الإفصاح والشفافية حيث أنّه يبدي رأيه في حسابات الكيان بصدق فهو شخص مستقل عن الكيان، ويمكن تلخيص أهم المهام التي يقوم بها في مراقبة أعمال الكيان وحضور اجتماعات الهيآت العامة للكيان والتبليغ عن أي مخالفة، كما يقوم بالتدقيق في حسابات الكيان وفقا لمعايير المحاسبة الدولية والقواعد المتعارف عليها ومن ثمّ إبداء رأيه في صحة الكشوف المالية للكيان والمطالبة بالتعديل فيها إن كانت هنالك أخطاء تؤثّ"ر على صحتها، كما يعمل على فحص الأنظمة الإدارية والمالية للكيان وأنظمة الرقابة الداخلية.

• **الرقابة الداخلية**: تعتبر الرقابة الداخلية من بين أهم الوسائل المساهمة في حوكمة الكيانات، بحيث تركّز التشريعات عليها كثيرا وتعطي لها أهمية كبيرة نظرا للدور الفعال الذي تلعبه في الحوكمة الجيّدة للكيانات، كما ركّزت هذه التشريعات على الارتباط الذي يكون بينها وبين محافظة الحسابات لما له من دور في تفعيل الرقابة الداخلية بما يتناسب وحوكمة الكيانات.[3]

• **التقارير المالية ومعايير المحاسبة والتدقيق**: يلعب التطبيق الصحيح لمعايير المحاسبة الدولية ومعايير التدقيق دورا هاما في تفعيل آلية تطبيق حوكمة الكيانات، حيث أنّ هذه المعايير قد جاءت بقواعد وأسس تضبط الأعمال

---

[1] مجدي مُحَّد سامي، **دور لجان المراجعة في حوكمة الشركات وآثارها على جودة القوائم المالية المنشورة في بيئة الأعمال المصرية**، مجلة كلية التجارة للبحوث العلمية، المجلد 46، العدد 02، 2009، ص 19.

[2] عيشور ذهيبة، **مرجع سابق**، ص ص 355-356.

[3] شريف إبراهيم، **مرجع سابق**، ص 122.

والإجراءات المحاسبية وتضع دليلا لكيفية تنفيذ المعالجات المحاسبية والتدقيق الدوري المستقّل لما يفيد صالح الكيان ككلّ وأصحاب المصالح به، كما تمّ التركيز أيضا على أن تكون الكشوف المالية معدّة وفق آليات إفصاح وشفافية فعّالة، حيث تعتبر التقارير المالية مصدرا مهما وأساسيا للعديد من المؤشّرات اللاّزمة لتحقيق الرقابة والمساءلة، إذ أنّ غياب النزاهة والشفافية في التقارير المالية يؤدّي إلى الإفصاح عن بيانات مالية مظللة وغير مطابقة للواقع.

• **مجلس الإدارة والإدارة التنفيذية:** وفقا لما جاء به المبدأ السادس الخاص بحوكمة الكيانات والمتعلق بمسؤوليات مجلس الإدارة فإنّه على هذا المجلس أن يضمن نزاهة حسابات الكيان ونظم إعداد قوائمه المالية وتوفير الاستقلالية للمدقق الخارجي وضرورة وجود نظام سليم للرقابة الداخلية والرقابة على العمليات والالتزام بالقانون، وبالتّالي يمكننا القول أنّ حوكمة الكيانات تلعب دورا هاما في تفعيل مجلس الإدارة خاصة فيما يتعلق بمسؤولياته المالية ومناقشة التقارير المالية قبل اعتمادها ممّا يزيد من مصداقية وعدالة تلك التقارير، ذلك بأنّ مراعاة والتزام مجلس الإدارة بالقوانين والتشريعات وتوفيره للدعم والحماية للجان التدقيق سواءً الداخلي والخارجي يسهّل اتصال هذه الجهات الرقابية بالمجلس ويضمن سلامة المعاملات المحاسبية والتقارير المالية، كما أنّ إصدار تشريعات بعقوبات وجزاءات مشدّدة على كل من يثبت تورطه من أعضاء مجلس الإدارة في أي مخالفات مالية أو إدارية أو تعمّد تقديم معلومات مغلوطة من شأنه أن يحدّ من هذه الممارسات اللاّأخلاقية ويزيد من مصداقية وشفافية الإفصاح في الكشوف المالية، على مجلس الإدارة أن يكون ممثل من خلال أعضاء مستقلين لا تربطهم مصلحة أو منفعة مالية للكيان حتّى تتمّ مراقبة أداء الشركة المالي، الإداري والأخلاقي على أكمل وجه، أمّا الإدارة التنفيذية فتتولّى تنفيذ نظام الرقابة الداخلية وفق الصلاحيات المخوّلة لها من مجلس الإدارة من خلال تحديد متطلّبات البيئة الخارجية ومقابلتها بمعطيات البيئة الداخلية وتوجيه المستويات الإدارية لتحقيق الأهداف المطلوبة في ضوء توجيهات مجلس الإدارة.[1]

إذن يمكننا القول بأنّ الإفصاح والشفافية من أهم مبادئ الحوكمة وذلك لتمكين المساهمين من الحصول على المعلومات المطلوبة بشفافية وعدالة، لذلك تلتزم الكيانات المدرجة في السوق المالية بوضع سياسات وإجراءات الإفصاح وأنظمتها الإشرافية مكتوبة، [2] حيث هنالك ارتباط وثيق بين تطبيق الحوكمة وجودة

[1] عيشور ذهيبة، **مرجع سابق**، ص 355.

[2] رشام كهينة، شدري معمر سعاد، **انعكاسات حوكمة الشركات على الأسواق المالية**، مجلة ميلاف للبحوث والدراسات، العدد 03، جوان 2016، ص 151.

المعلومات المالية إذ أنّ تطبيقها يتطلب ضرورة توافر الإجراءات القانونية اللاّزمة لحماية المساهمين مع ضرورة الالتزام بمعايير المحاسبة الدولية خاصة فيما يتعلق بالتدقيق، وهذا ما يقود إلى إعداد كشوف مالية صادقة تحوي معلومات محاسبية موثوقة، فكلّما كان تطبيق مبادئ الحوكمة أكثر كلّما كان الإفصاح أمثل، فتحقيق مزايا ومنافع الحوكمة متوقف عن إفصاح الكيانات لممارسات الحوكمة ما يزيد من مصداقية الكيان أمام جمهور المتعاملين واكتسابها مكانة بسوق المال ككل،كون الكشوف المالية قد تمّ إعدادها وفقا لمعايير الإفصاح والشفافية المنصوص عليها وفقا لمبادئ الحوكمة ومعايير المحاسبة الدولية.

VII. أخلاقيات مهنة المحاسبة

لا تقتصر أخلاقيات المهنة على المبادئ والقيم الأخلاقية العامة التي يلتزم بها الفرد، بل تمتد لتشمل مجموعة من القواعد المهنية العملية والقابلة للتطبيق والتي تهدف إلى توجيه سلوك المهنيين أثناء ممارستهم لعملهم. ويفترض بالمهنيين الالتزام بهذه القواعد بما يحقق المصلحة العامة ويعود بالنفع على المجتمع.

أولا: مفهوم أخلاقيات المهنة

تشير أخلاقيات المهنة إلى مجموعة من القواعد والأسس المتعارف عليها بين أفراد المهنة، والتي تفرض على الممارس سلوكا قائما على الالتزام والانضباط ، ويؤدي احترام هذه القواعد إلى الحفاظ على مكانة المهنة وكرامتها بينما يُعد الإخلال بها مساسا بشرفها، كما تحقق هذه الأخلاقيات هدفين رئيسيين ألا وهما حماية أفراد المهنة من جهة، وحماية مصالح الجمهور من جهة أخرى .، كما تعرف أيضا بأنها المعايير التي تعتمدها المنظمات المهنية لتحديد ما هو صحيح وما هو خاطئ داخل بيئة العمل إذ تعمل على تعزيز السلوك المهني القويم بطريقة واقعية وقابلة للتنفيذ، ويُطلب من المهنيين الالتزام بهذه القواعد الأخلاقية لما لها من تأثير مباشر على مصداقية المهنة ومستوى الثقة بها حيث تجعل هذه القواعد الأفراد أكثر تقبّلًا للمعايير الأخلاقية مقارنة بالقواعد الإلزامية الصارمة[1].

وتعود أسباب الاهتمام بأخلاقيات المهنة في مجال المحاسبة والتدقيق إلى عدة عوامل من أبرزها السعي إلى تحسين مستوى الأداء المهني، إذ توجد علاقة وثيقة بين الالتزام الأخلاقي وكفاءة المدقق، حيث يتطلب أداء العمل بكفاءة توفر التأهيل العلمي والتدريب المهني المناسب ، وكذا الحاجة إلى تعزيز العلاقات المهنية بين المدققين وضبطها بقيم أخلاقية مثل التعاون والاحترام والتسامح، مع تجنب النزاعات والتشهير والممارسات غير المشروعة، إلى جانب اعتماد عدة أطراف مثل العاملين والمستثمرين والموردين والجهات الحكومية على المعلومات المحاسبية في اتخاذ قراراتها رغم عدم ارتباطها بعقد مباشر مع المدقق، مما يفرض عليه الالتزام بأخلاقيات المهنة لضمان الموضوعية وعدم الإضرار بهذه الأطراف ، وتقوم مهنة التدقيق على معايير مستمدة من مبادئ أساسية ولضمان فائدة المعلومات المحاسبية يجب أن تتسم بالصدق والعدالة والأمانة وهو ما يتطلب مراعاة القيم الأخلاقية عند إعداد هذه المعايير خاصة مع اتساع نطاق المعاملات بسبب العولمة وزيادة الاعتماد على هذه

[1] مروة بوقادوم، محاضرات في تنظيم وأخلاقيات مهنة المحاسبة، موجهة لطلبة السنة الثانية ماستر محاسبة وجباية،جامعة جيجل ، 2025/2024، https://elearning.univ-jijel.dz/course/view.php?id=9549&lang=en المحاضرة الخامسة اطلع عليه يوم 2026/04/05 .

المعلومات، كما بينت الأزمات المالية العالمية أن السبب الرئيسي في بعض الانهيارات لم يكن ضعف المعايير بل غياب الالتزام الأخلاقي كما حدث في بعض الشركات الكبرى والتي تم دراستها سابقا ، حيث لم يتم الإفصاح عن المعلومات بشكل صحيح وتواطأ المدقق في ذلك.

ثانيا: قواعد السلوك المهني وأنواعها.

قواعد السلوك المهني هي مجموعة من المبادئ والإرشادات التي توجه المدقق في أداء عمله بنزاهة وكفاءة، وتساعده على كسب ثقة مختلف الأطراف والتعامل معهم بشكل مهني سليم.

و يتسم السلوك المهني بمجموعة من الخصائص الأساسية التي تميّزه عن غيره من أنماط السلوك، ويمكن توضيحها كما يلي[1]:

- سلوك هادف: السلوك المهني ليس عشوائيًا، بل يصدر عن الفرد بهدف تحقيق غاية محددة أو تلبية حاجة معينة سواء كانت مادية أو معنوية ، فالموظف أو المهني يسعى من خلال تصرفاته إلى الوصول إلى نتائج تخدم عمله وتحقق أهداف المؤسسة التي ينتمي إليها.
- سلوك متنوع: يتخذ السلوك المهني أشكالًا متعددة، حيث يختلف باختلاف المواقف والظروف التي يواجهها الفرد في بيئة العمل، فقد يتطلب الموقف الحزم أحيانًا والمرونة أو التعاون في أحيان أخرى، مما يعكس قدرة الفرد على التكيف مع مختلف الحالات.
- سلوك مسبب: لا يظهر السلوك المهني من فراغ بل يكون دائمًا نتيجة أسباب ودوافع معينة، مثل الخبرة السابقة أو القيم الشخصية أو الضغوط المهنية أو متطلبات العمل ، وبالتالي فإن فهم أسباب السلوك يساعد على تفسيره والتنبؤ به .
- سلوك مرن: يمتاز السلوك المهني بالمرونة، أي قابليته للتعديل والتكيف وفقًا لتغير الظروف والمواقف ، فالمهني الناجح هو الذي يستطيع تغيير أسلوبه في التعامل بما يتلاءم مع متطلبات كل موقف دون الإخلال بالمبادئ الأساسية للمهنة.

– أهمية السلوك المهني : تتجلى أهمية السلوك المهني بشكل خاص في مهنة التدقيق المحاسبي، حيث تتمثل الوظيفة الأساسية لهذه المهنة في إضفاء الثقة والمصداقية على المعلومات الواردة في القوائم المالية ، وتُعد هذه المعلومات أساسًا يعتمد عليه متخذو القرار مثل المستثمرين والإدارة في تقييم العوائد المتوقعة والتكاليف، والمخاطر المرتبطة بالاستثمارا ت، ومن هنا فإن الالتزام بقواعد وضوابط السلوك المهني يُعد أمرًا ضروريًا لأنه يهدف إلى:

[1] مروة بوقادوم، مرجع سابق.

- رفع مستوى المهنة وتحسين أداء العاملين فيها، من خلال الالتزام بالمعايير المهنية والأخلاقية.
- تعزيز ثقة المجتمع، حيث يعتمد الجمهور على نزاهة وموضوعية المدققين في تقييم المعلومات المالية.
- كما تتميز مهنة التدقيق بكونها تتحمل مسؤولية تجاه المصلحة العامة وليس فقط تجاه العميل ، لذلك فإن دور المدقق لا يقتصر على تلبية احتياجات العميل، بل يمتد ليشمل مراعاة مصالح جميع الأطراف ذات العلاقة من خلال الالتزام بالقيم الأخلاقية والمعايير المهنية

إضافة إلى ذلك، فإن وجود قواعد للسلوك المهني يبرره عدد من العوامل من أهمها :

- كسب ثقة الجمهور وضمان مصداقية المهنة.
- تطوير المهنة لتواكب المهن الأخرى من حيث التنظيم والمعايير.
- تعزيز روح التعاون بين أعضاء المهنة وحماية مصالحهم المختلفة.
- دعم القوانين والتشريعات التي وضعها المشرع، والتي تهدف إلى ضمان التأهيل العلمي والمهني الجيد للمدققين.
- طمأنة الأطراف ذات العلاقة، بأن الخدمات المقدمة تتم وفق معايير مهنية عالية وموثوقة.

ويمكن تقسيم أنواع قواعد السلوك المهني بطريقتين :

- حسب الجهة التي وضعتها، أين نجد:

- القواعد القانونية: هي القواعد التي تصدرها الدولة هذه القواعد إلزامية ويجب على الجميع الالتزام بها ومن يخالفها يتعرض للعقوبة.
- القواعد التنظيمية (المهنية): تصدرها النقابات أو الجمعيات المهنية مثل نقابة المحاسبين تضع ميثاق أخلاقي للمهنة هدفها توجيه المهنيين نحو السلوك الصحيح وليس فقط فرض العقوبة.

- حسب شكلها، حيث نجد :

- قواعد مكتوبة: هي قواعد موجودة بشكل رسمي ومكتوب في قوانين أو لوائح أو منشور مثل ميثاق أخلاقي مكتوب صادر عن هيئة المحاسبة.
- قواعد عرفية :هي قواعد غير مكتوبة، لكن المهنيين يتعارفون عليها ويطبقونها في العمل مثل احترام زميل المهنة وعدم تشويه سمعته حتى بدون وجود قانون مكتوب.

ثالثا: أخلاقيات مهنة التدقيق الخارجي

قام الاتحاد الدولي للمحاسبين سنة 1977 بإنشاء عدد من اللجان والمجالس التابعة له بهدف تطوير معايير وإرشادات متخصصة لمختلف مجالات المهنة ، وكان من أبرز هذه الهيئات المجلس الدولي لمعايير السلوك

الأخلاقي للمحاسبين المهنيين (IESBA) وقد أصدر هذا المجلس مدونة السلوك الأخلاقي للمحاسبين المهنيين، حيث يُقصد بالمحاسب المهني كل من يمارس مهنة المحاسبة أو التدقيق ، وتتضمن هذه المدونة ثلاثة أقسام رئيسية:

- الجزء الأول: يحدد المبادئ الأساسية لأخلاقيات مهنة المحاسبة ويقدم إطارا مفاهيميا لتطبيقها، يوضح هذا الإطار كيفية التعرف على التهديدات التي قد تعيق الالتزام بالمبادئ الأخلاقية ثم تقييمها واتخاذ الإجراءات الوقائية المناسبة للحد منها أو القضاء عليها للوصول إلى مستوى مقبول من الالتزام.
- الجزء الثاني: يشرح كيفية تطبيق الإطار المفاهيمي الوارد في الجزء الأول، مع تقديم أمثلة على الإجراءات الوقائية المناسبة لمواجهة تهديدات الالتزام بالمبادئ الأساسية ، ويطبق هذا الجزء على المحاسبين المهنيين العاملين في مجال الممارسة العامة، مثل مكاتب التدقيق والاستشارات والخدمات المحاسبية.
- الجزء الثالث: يتناول أيضًا تطبيق الإطار المفاهيمي، ويعرض مجموعة إضافية من الأمثلة على الإجراءات الوقائية التي يمكن استخدامها للتعامل مع مختلف التهديدات.

ومن بين أهم مبادئ السلوك المهني الصادرة عن المجلس : حددت مدونة السلوك الأخلاقي أهم المبادئ التي يجب أن يلتزم بها المحاسبون المهنيون وهي النزاهة، الموضوعية، الكفاءة المهنية ، السرية، والسلوك المهني:[1]

- **النزاهة:** يفرض مبدأ النزاهة على كل المهنيين بأن يكونوا على قدر من الاستقامة والأمانة في كل من علاقاتهم المهنية وعلاقات الأعمال، كذلك تتضمن النزاهة أن يتحلى المهنيون بالصدق والعدل أثناء تنفيذ مهامهم، كذلك يجد توفر النزاهة شرطاً أساسيا للعاملين في خدمة المصلحة العامة حيث أنها لا تتطلب الأمانة فقط لكن تتعدى ذلك لتشمل مجموعة من الصفات ذات العلاقة وهي الإنصاف والشجاعة والأمانة الفكرية، بالإضافة إلى ذلك تتطلب النزاهة بأن لا يتأثر مراجع الحسابات بتضارب المصالح، والتي قد تنشأ إما من دوافع شخصية أو مالية أو تجارية أو وظيفية أو علاقات أخرى قد يقوم بها فريق التدقيق المتعاقد أو شركة التدقيق أو فريق عمل الشركة التي تم تدقيق حساباتها أو ظرف له علاقة مباشرة بها، كذلك يقتضي مبدأ النزاهة بأن لا يرتبط اسم مراجع الحسابات بأية تقارير أو معلومات أو اتصالات في حال كانت هذه التقارير أو المعلومات تتضمن ما يلي:

[1] عمر علي عبد الصمد، التدقيق المحاسبي بين التأصيل العلمي والتطبيق العملي، الجزء الثاني، دار هومة، الجزائر، 2018.

- بيانات مالية محرفة أو مضللة.
- تقارير تحتوي على معلومات أو حسابات معدة بإهمال.
- تقارير ومعلومات غير مكتملة بسبب الحذف، أو فيها نوع من الغموض الذي قد يؤدي إلى التضليل.

● **الموضوعية:** مبدأ الموضوعية تبعني ألا يكون مد قةو الحسابات متحيزون أثناء تأديتهم لمهامهم، كذلك عدم تأثرهم بالآخرين حتى لا يتأثر حكمهم للمهني الخاص بالمؤسسة التي يقومون بتدقيق حساباتها، حيث قد يتعرضون أثناء تأديتهم لمهامهم الحالات قد تضعف من موضوعيتهم، كذلك فانه من غير العملي تحديد أو وصف هذه الحالات بالتحديد، لكن بشكل عام لا يجوز لمدققي الحسابات تأدية خدمات مهنية في حالة وجود علاقة أو تحيز قد يترتب عليه تغيير حكمهم المهني الخاص بالخدمات المقدمة، كما أن الموضوعية تعد حالة ذهنية لمقتضي التحيز والحكم المسبق مما يعطي عدالة وإنصاف الجميع القرارات والمسائل التي تتعلق بالمهام التي يقومون بتأديتها، كذلك تتطلب الموضوعية ألا يتأثر حكم مدقق الحسابات بتضارب المصالح.

● **الكفاءة المهنية:** تعتمد الكفاءة المهنية على أداء المهام باجتهاد ووفقًا للمعايير الفنية والمهنية المعتمدة في تقديم الخدمات المهنية، مع ضرورة استخدام الحكم المهني السليم عند تطبيق المعرفة والمهارات في تنفيذ الأعمال ، وتنقسم الكفاءة المهنية إلى مرحلتين أساسيتين هما اكتساب الكفاءة المهنية والحفاظ عليها ، أين يتطلب الحفاظ على الكفاءة المهنية وع يمستمرا وفهما للتطورات الفنية والمهنية والتجارية ذات الصلة، كما أن التطوير المهني المستمر يمكّن مدققي الحسابات من تنمية قدراتهم والحفاظ على مستوى عال من الكفاءة لأداء مهامهم بفعالية أكبر ضمن بيئة العمل المهنية، لئما يجب على مدقق الحسابات اتخاذ الإجراءات المناسبة للتأكد من أن العاملين تحت إشرافه يمتلكون المهارات والتدريب والإشراف الكافي لأداء أعمالهم ، ويتعين أيضً على المدقق إطلاع العملاء وأصحاب العمل والمستخدمين الآخرين على حدود الخدمات المقدمة ويُلزم مبدأ العناية المهنية مدققي الحسابات بأداء مهامهم ومسؤولياتهم تجاه العملاء وأصحاب العمل والمجتمع بسرعة ودقة مع الالتزام بالمعايير الفنية والأخلاقية المعتمدة.

● **السرية:** يلزم مبدأ السرية مدققي الحسابات بعدم الإفصاح عن أي معلومات سرية تخص الشركة أو صاحب العمل تم الحصول عليها من خلال العلاقات المهنية أو علاقات العمل، إلا في حال وجود تفويض صريح أو التزام قانوني ومهني يفرض ذلك ،كما يُمنع استخدام هذه المعلومات لتحقيق منفعة شخصية أو لصالح طرف ثالث، ويجب الحفاظ على السرية حتى في الحياة الاجتماعية، مع ضرورة الانتباه لاحتمال الكشف غير المقصود عن معلومات حساسة تخص العملاء أو أصحاب العمل أو العملاء المحتملين ، كما يجب على المدقق اتخاذ الإجراءات اللازمة لضمان التزام المرؤوسين بمبدأ السرية ، ومع ذلك قد يُسمح بالإفصاح عن المعلومات السرية

في حالات محددة، مثل الحصول على إذن من العميل أو الالتزام بالإجراءات القانونية كالأوامر القضائية أو تقديم الأدلة في سياق القضايا، أو عند الكشف للجهات الرقابية المختصة في حالات المخالفات القانونية، إضافة إلى حالات التدقيق وضبط الجودة أو لحماية الحقوق المهنية للمدقق ضمن الإطار القانوني.

- **السلوك المهني**: إن مبدأ السلوك المهني يلزم المدققين بالتقيد بالأنظمة والقوانين ذات الصلة، بالإضافة لتجنب أي عمل قد يسيء إلى سمعة المهنة، لذلك ينبغي على المدققين عند تسويق وترويج أنفسهم وأعمالهم بألا يسيئوا إلى سمعة المهنة، بل يجب أن يتمتعوا بالصدق والأمانة، وألا يقوموا بإبداء ادعاءات مبالغ فيها حول الخدمات التي يمكن تقديمها وكذلك المؤهلات التي يملكونها والخبرات التي اكتسبوها، وكذلك عدم إبداء أي إشارات مسيئة أو مقارنات غير مؤكدة مع أعمال الآخرين، كذلك إن الالتزام والتقيد بالقوانين واللوائح والأنظمة ذات الصلة يعتبر بمثابة وقاية من عمليات التلاعب والغش المحاسبي الذي يضر بالمصلحة العامة الحساب المصلحة الشخصية.

VIII. ممارسو المهن المحاسبية في الجزائر ومحافظ الحسابات

حدد المشرّع الجزائري بموجب المرسوم رقم 91-08، ثلاث مهن حرة في مجال المحاسبة والتدقيق، وهي: محاسب معتمد، محافظ حسابات، وخبير محاسب ، كما ضبط شروط وخصائص ممارسة هذه المهن والكفاءات المطلوبة.[1]

أولا: أصناف مهنيي المحاسبة والتدقيق في الجزائر.

- **مهني مسك الحسابات (المحاسب المعتمد)**: تنص المادة 41 من المرسوم 10-01 على أن المحاسب المعتمد هو لكل مهني يمارس بصفة معتادة، باسمه الخاص وتحت مسؤوليته مهام مسك وفتح وضبط محاسبات وحسابات التجار والشركات أو الهيئات التي تستعين بخدماته.
- **المدقق التعاقدي (الخبير المحاسبي)**: حسب المادة 18 من المرسوم 10-01، يعد خبيرًا محاسبيًا كل شخص يمارس بصفة عادية باسمه الخاص وتحت مسؤوليته مهام تنظيم وفحص وتقييم وتحليل المحاسبة ومختلف الحسابات للمؤسسات والهيئات في الحالات التي ينص عليها القانون، وبموجب تكليف تعاقدي. كما يتولى مسك ومركزة وفتح وضبط ومراقبة وتجميع محاسبة المؤسسات التي لا تربطه بها علاقة عمل.
- **المدقق القانوني (محافظ الحسابات)**: عرّف محافظ الحسابات بأنه الشخص الذي يمارس بصفة معتادة، باسمه الخاص وتحت مسؤوليته مهمة التصديق على صحة حسابات الشركات والهيئات وانتظامها ومدى مطابقتها للتشريع المعمول به.
- **شركات الخبرة المحاسبية ومحافظة الحسابات والمحاسبين المعتمدين**: كما يسمح المرسوم 10-01 للمهنيين المعتمدين بإنشاء شركات في شكل شركات مساهمة أو ذات مسؤولية محدودة أو مدنية أو تجمعات ذات منفعة مشتركة، دون غيرها من الأشكال وفق الشروط التالية[2]:

- أن يكون جميع الشركاء من الجنسية الجزائرية.
- أن يمتلك ثلثا (3/2) الشركاء على الأقل صفة مهنية (خبير محاسب أو محافظ حسابات أو محاسب معتمد حسب طبيعة الشركة)، مع حيازتهم لنفس النسبة من رأس المال.
- أن يكون الثلث المتبقي من الشركاء جزائريين ويحملون شهادات جامعية ذات صلة بالمهنة (اقتصاد، قانون...).

---

[1] **الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية**، العدد 20، الصادرة المؤرخة في 01 ماي سنة 1991م، ص 642.

[2] **الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية**، العدد 42، الصادرة المؤرخة في 11 جويلية سنة 2010، ص ص 4-10.

- في الشركات المدنية، لا يجوز أن يتجاوز عدد الشركاء غير المعتمدين ربع (4/1) العدد الإجمالي.
- أن يكون هدف الشركة ممارسة إحدى المهن المحاسبية أو التدقيقية.
- ألا تكون تابعة مباشرة لأي شخص أو مجموعة مصالح.

ألا تمتلك حصصًا في مؤسسات صناعية أو تجارية أو زراعية أو بنكية باستثناء تلك المرتبطة بنشاطها المهني.

- أن يسيرها شركاء مسجلون في الجدول المهني فقط.

ثانيا: شروط الالتحاق بمهن المحاسبة والتدقيق في الجزائر.

هنالك مجموعة من الشروط العامة والشروط الخاصة:

- **الشروط العامة:** حدد المرسوم 10-01 جملة من الشروط العامة أهمها:

- أن يكون المترشح جزائري الجنسية.
- أن يكون حاصلًا على شهادة ممارسة المهنة.
- أن يتمتع بكامل حقوقه المدنية والسياسية.
- ألا يكون قد صدر ضده حكم في جناية أو جنحة مخلة بالشرف.
- أن يكون معتمدًا من الوزير المكلف بالمالية ومنتميًا إلى إحدى الهيئات المهنية.
- أداء اليمين القانونية أمام المجلس القضائي المختص، والتي تتضمن الالتزام بأداء العمل بإخلاص والمحافظة على سرية المهنة.
- توفر مقر مهني (عقد ملكية أو إيجار).

- **الشروط الخاصة:** تشمل الكفاءات العلمية والمهنية، حيث نصت المادة 08 من القانون 10-01 على أن شهادتي الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات تمنحان من معهد متخصص تابع لوزارة المالية أو معاهد معتمدة، بعد اجتياز مسابقة لحاملي شهادات جامعية مناسبة ، أما شهادة المحاسب المعتمد فتمنحها مؤسسات التكوين المهني أو التعليم العالي المعتمدة ، كما يشترط التكوين التطبيقي (التربص)، حيث تنص المادة 77 من المرسوم 10-01 على ضرورة متابعة تكوين نظري وقبول التربص المهني ، وقد حدد المرسوم التنفيذي 11-393 مدة التربص بسنتين للخبراء المحاسبين ومحافظي الحسابات، و18 شهرًا للمحاسبين المعتمدين.

ثالثا: تعيين، موانع، وعزل مهنيي المحاسبة والتدقيق.

- **تعيين المهنيين :** الخبير المحاسب والمحاسب المعتمد يمارسان مهامهما بشكل تعاقدي ومؤقت بينما محافظ الحسابات يعيّن بطريقتين:

- عن طريق الجمعية العامة لمدة 3 سنوات قابلة للتجديد مرة واحدة.

– عن طريق المحكمة في حال عدم التعيين أو وجود مانع ، كما يمكن للشركة تعيين أكثر من محافظ حسابات، ويخضع التعيين لإجراءات تنظيمية محددة، منها إعداد دفتر شروط واستشارة عدد من المهنيين.

- **موانع التعيين وحالات التنافي**[1]:

حرصًا على استقلالية المدقق يمنع تعيينه في حالات معينة منها:

– وجود قرابة أو علاقة مباشرة مع مسيري الشركة.

– الحصول على أجر دائم من نفس الجهات الخاضعة للرقابة.

– شغل مناصب إدارية في نفس المؤسسة خلال السنوات الخمس السابقة.

– كما تتنافى المهنة مع ممارسة نشاط تجاري، العمل المأجور المرتبط بعلاقة تبعية.

– العضوية في مجالس إدارة أو رقابة الشركات.

– الجمع بين مهام خبير محاسب ومحافظ حسابات لدى نفس المؤسسة.

– المناصب البرلمانية أو التنفيذية المحلية.

– يمنع كذلك مراقبة شركة يملك فيها حصصًا ، أو المشاركة في تسييرها تنظيم محاسبتها أو تقديم استشارات لها أثناء الرقابة.

– شغل وظيفة فيها قبل مرور ثلاث سنوات من انتهاء مهمته.

– كما يُحظر على المهنيين استقطاب الزبائن بطرق غير مشروعة أو اللجوء إلى الإشهار.

- **عزل المهنيين:** يتم العزل من طرف الجهة التي عينت المهني لأسباب مثل الوفاة، فقدان الأهلية أو الإخلال بالواجبات، ويحق للمهني حضور اجتماع الجمعية العامة للدفاع عن نفسه قبل اتخاذ قرار العزل ، ومن أسباب العزل:

– فقدان الأهلية المدنية.

– صدور حكم قضائي مخل بالشرف.

– الإخلال بالمسؤوليات المهنية.

– إفشاء أسرار الشركة.

– القيام بتصرفات تسيء للمهنة أو للزملاء.

ويحق له المطالبة بالتعويض في حال فسخ العقد قبل انتهاء مدته أو إذا لحقه ضرر مهني.

[1] **الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية**، العدد 42، الصادرة المؤرخة في 11 جويلية سنة 2010، ص 11.

IX. مسؤوليات مهنيي المحاسبة والتدقيق في الجزائر وإعداد التقارير

يتمتع مهنيّو المحاسبة والتدقيق بجملة من الحقوق، كما تقع على عاتقهم واجبات ومسؤوليات يجب الالتزام بها وفقا للتشريع المعمول به خاصة القانون 10-01.

أولًا: حقوق وواجبات مهنيي المحاسبة والتدقيق.

- **حقوق مهنيي المحاسبة والتدقيق:**[1] يتمتع المهني بعدة **حقوق** تمكّنه من أداء مهامه بكفاءة، ومن أبرزها:

- الحق في الاطلاع في أي وقت وفي عين المكان على جميع السجلات المحاسبية، الميزانيات، المراسلات، المحاضر، وكافة الوثائق التابعة للمؤسسة.
- إمكانية طلب التوضيحات والمعلومات من المسيرين والموظفين، والقيام بكل التحقيقات التي يراها ضرورية .
- الحصول على معلومات من الأجهزة المختصة حول المؤسسات المرتبطة أو التي لها علاقات مساهمة مع المؤسسة محل التدقيق.
- طلب تقديم الحسابات بشكل دوري (مرة كل 6 أشهر على الأقل) وفق مخطط الحصيلة والوثائق القانونية .
- استدعاؤه وحضوره للجمعيات العامة عند مناقشة المسائل المتعلقة بمهامه.
- حق الاستقالة مع الالتزام بإشعار مسبق مدته ثلاثة أشهر، مع تقديم تقرير حول الأعمال المنجزة.
- حق مناقشة قرار عزله.
- إعلام هيئات التسيير كتابيا في حال عرقلة أداء مهامه.
- الحق في تقاضي الأتعاب التي تحددها الهيئة المختصة، دون ربطها بنتائج المؤسسة.

- **واجبات مهنيي المحاسبة والتدقيق:**[2] أما **واجبات** مهنيي المحاسبة والتدقيق يلتزم المهني بعدة واجبات أساسية أهمها:

- احترام معايير التدقيق المتعارف عليها عند تنفيذ المهام.
- الإلتزام بأخلاقيات المهنة، خاصة السر المهني والعناية المهنية.
- تحديد كيفية تنفيذ مهمة الرقابة ضمن دفتر شروط متفق عليه.
- إعلام المتعاملين معه بآثار قراراتهم على مهمته.
- توفير الوسائل والآجال المناسبة لتنفيذ المهمة بما يتماشى مع الأتعاب المحددة.

---

[1] **الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية**، العدد 42، الصادرة المؤرخة في 11 جويلية سنة 2010، ص 8

[2] **نفس المرجع**، ص ص 7- 9 .

- إشعار الإدارة في حالة وجود عوائق أمام أداء مهامه وإبلاغ الجهات المختصة بتعيينه رسميا.
- حضور الجمعيات العامة عند عرض تقاريره.
- الاحتفاظ بملفات الزبائن لمدة 10 سنوات.
- المساهمة في تكوين وتدريب المتربصين.
- تسديد الاشتراكات المهنية للهيئات التي ينتمي إليها.

- **أتعاب الخبير المحاسب والمحاسب المعتمد**

وينص القانون 10-01 (المادتان 21 و45) على أن أتعاب الخبير المحاسب والمحاسب المعتمد تحدد ضمن عقد خدمات يوضح طبيعة المهمة وشروط تنفيذها، ولا يجوز ربطها بنتائج المؤسسة ،أما محافظ الحسابات فتحدد أتعابه من قبل الجمعية العامة عند بداية مهمته بعد تعيينه وفق الإجراءات القانونية ، ولا يجوز له تقاضي أي امتياز خارج إطار الأتعاب والتعويضات المرتبطة بمهمته، كما يمنع احتساب الأتعاب على أساس النتائج المالية.

ثانيا: مسؤوليات ومهام مهنيي المحاسبة والتدقيق

يتحمل المهنيون مسؤوليات في حال الخطأ أو التقصير، وتنقسم هذه المسؤوليات إلى:[1]

- **المسؤولية المدنية** : يكون المهني مسؤولا تجاه زبائنه أو المؤسسة عن الأخطاء المهنية ويلتزم بالتعويض عن الأضرار الناتجة عنها، كما يجب عليه إثبات قيامه بواجباته المهنية في حال النزاع مع إلزامية التأمين ضد المسؤولية المدنية .
- **المسؤولية الجزائية** : تتحقق عند ارتكاب أفعال تضر بالمجتمع، مثل تقديم بيانات كاذبة في التقارير أو المصادقة على معلومات غير صحيحة وأيضا عدم التبليغ عن المخالفات القانونية وكذا إفشاء السر المهني أو التواطؤ في أفعال احتيالية، وترتكز هذه المسؤولية على ثلاثة أركان:
  - قانوني (وجود نص)،
  - مادي (الفعل والضرر)،
  - معنوي (القصد والإدراك)
- **المسؤولية التأديبية**: يتعرض المهني لعقوبات تأديبية عند الإخلال بالقواعد المهنية، وتشمل الإنذار التوبيخ التوقيف المؤقت أو الشطب من السجل وله حق الطعن في هذه العقوبات أمام الجهات القضائية المختصة .

– مهام مهنيي المحاسبة والتدقيق.

[1] مروة بوقادوم، مرجع سابق.

- **المحاسب المعتمد** : تتمثل مهامه في مسك وتنظيم الحسابات للمؤسسات وكذا إعداد التصريحات الجبائية والاجتماعية إلى جانب إعداد القوائم الماليةو مساعدة الزبون لدى الإدارات المختلفة.

- **محافظ الحسابات**: تتمثل مهامه في المصادقة على صحة وانتظام الحسابات السنويةو فحص توافق الحسابات مع تقارير التسيير و تقييم نظام الرقابة الداخلية وكذا مراقبة الاتفاقيات ذات المصالح المشتركة و التبليغ عن الاختلالات التي قد تهدد استمرارية المؤسسة.

- **الخبير المحاسب**: و تنحصر أهم مهامه في تنظيم وتحليل وتقييم المحاسبة والقيام بمهام المحاسب المعتمد وممارسة مهام محافظ الحسابات إلى تقديم الاستشارات المالية والاقتصادية.

– تحديد مهام مهنيي المحاسبة في الجزائر : يعتمد الإطار القانوني أساسا على مجموعة من النصوص التشريعية والتنظيمية من أهمها:

– القانون الأساسي للمهنة القانون رقم 10-01 المؤرخ في 29 جوان 2010 وهو النص المرجعي الذي ينظم مهن الخبير المحاسب محافظ الحسابات المحاسب المعتمد ويتضمن هذا القانون المواد التي تحدد مهام كل فئة، ومن أبرزها المواد 18 و 19 التي تحدد مهام الخبير المحاسب ، المواد 23 و 24 التي تحدد مهام محافظ الحسابات والمواد 41 إلى 44 التي تحدد مهام المحاسب المعتمد.

– القانون التجاري الجزائري يحدد الإطار العام لعمل محافظ الحسابات خاصة فيما يتعلق بمراقبة الشركات وإعداد التقارير المسؤوليات القانونية من بين المواد المهمة تلك المتعلقة برقابة الشركات والمساهمة ومسؤوليات المدققين.

– المراسيم التنفيذية المرسوم التنفيذي رقم 11-32 يتعلق بتعيين محافظي الحسابات، خاصة في المؤسسات العمومية والاقتصادية، ويحدد كيفية الاختيار (غالبًا عن طريق المناقصة) وشروط التعيين، أيضا المرسوم التنفيذي رقم 13-10 الذي يحدد الأخطاء المهنية العقوبات التأديبية لمهنيي المحاسبة.

– النصوص التنظيمية والمهنية قرارات تنظيمية صادرة عن الهيئات المهنية (مثل المجلس الوطني للمحاسبة) تتعلق بمعايير التدقيق وأخلاقيات المهنة تنظيم التكوين والتربص.

ثالثا: معايير التدقيق الجزائرية وتقارير محافظي المحاسبات.

– انعكاسات معايير التدقيق الجزائرية على مهنة محافظ الحسابات

تؤثر معايير التدقيق الجزائرية (NAA) بشكل مباشر على مهنة محافظ الحسابات من خلال تنظيم إجراءات التدقيق وتحسين جودة أدلة الإثبات وأيضا تطوير أدوات التدقيق، إضافة إلى تعزيز مصداقية التقارير المالية، وتظهر هذه التأثيرات من خلال مجموعة من المعايير ، والتي تشمل معايير أدلة الإثبات، وأدوات التدقيق، وإعداد التقارير، والاستعانة بالخبراء، واستمرارية النشاط والتقديرات المحاسبية، وذلك وفقا لما يلي:[1]

●أثر معايير التدقيق الجزائرية من المبادئ والمسؤوليات العامة:

– حيث يحدد المعيار NAA 210 المتعلق بالاتفاق حول أحكام مهمة التدقيق تنظيم المهنة من خلال رسالة المهمة ورسالة التوكيد وذلك بتنظيم مرحلة ارتباط محافظ الحسابات بالمؤسسة محل التدقيق.

– كما يركز المعيار NAA230 على وثائق التدقيق، حيث يساعد محافظ الحسابات على تحديد الملف الدائم والملف الجاري وكذلك تنظيم مرحلة التعرف على المؤسسة محل التدقيق.

– أما المعيار NAA 300 المتعلق بتخطيط تدفق الكشوفات المالية، فيمكن محافظ الحسابات تحديد برنامج التدقيق ومدى كفاية التخطيط والإشراف بالإضافة إلى تقدير موازنة التدقيق.

● أثر معايير التدقيق الجزائرية على مهنة محافظ الحسابات من خلال معايير أدلة الإثبات:

– حيث يحدد المعيار NAA500 المتعلق بالعناصر المقنعة ضرورة حصول محافظ الحسابات على أدلة إثبات كافية وملائمة تدعم رأيه المهني ، ويساهم هذا المعيار في تنظيم عملية جمع الأدلة وتقييم مصداقيتها مما يعزز جودة عملية التدقيق.

– كما يركز المعيار NAA501 على خصائص أدلة الإثبات من حيث الكفاية والملاءمة، حيث يساعد محافظ الحسابات على تقييم جودة الأدلة التي يتم الحصول عليها أثناء عملية التدقيق سواء كانت داخلية أو خارجية.

– أما المعيار NAA505 المتعلق بالتأكيدات الخارجية، فيمكن محافظ الحسابات من الحصول على أدلة تدقيق قوية من مصادر خارجية مثل البنوك والعملاء والموردين، وهو ما يعزز مصداقية نتائج التدقيق ويحد من مخاطر الأخطاء أو التلاعب في القوائم المالية.

[1] رواني بوحفص، واقع مهنة محافظ الحسابات في ظل معايير التدقيق الجزائرية، مجلة دراسات اقتصادية، المجلد 23، العدد 1، جوان 2023، ص ص 289، 294.

● **أثر معايير التدقيق الجزائرية من خلال أدوات التدقيق** : والتي يستخدمها محافظ الحسابات أثناء أداء مهامه:

– حيث يحدد المعيار NAA510 المتعلق بمهام التدقيق الأولية مسؤوليات محافظ الحسابات عند إجراء تدقيق لأول مرة خاصة فيما يتعلق بالأرصدة الافتتاحية، مما يساعد في التأكد من صحة البيانات المالية منذ بداية الفترة.

– كما يسمح المعيار NAA520 الخاص بالإجراءات التحليلية لمحافظ الحسابات باستخدام أدوات التحليل المالي والإحصائي للكشف عن الانحرافات أو المخاطر المحتملة في البيانات المالية، وهو ما يساهم في تحسين كفاءة عملية التدقيق.

– بالإضافة إلى ذلك، يتيح المعيار NAA530 المتعلق بتدقيق العينات لمحافظ الحسابات استخدام أساليب المعاينة الإحصائية في اختيار عينات التدقيق، مما يساعد على تقليل حجم العمل وتحقيق نتائج أكثر دقة وموضوعية.

– ويظهر أثر معايير التدقيق الجزائرية على مهنة محافظ الحسابات من خلال معايير مراجعة التقديرات المحاسبية والأحداث اللاحقة واستمرارية النشاط حيث يتناول المعيار NAA540 مراجعة التقديرات المحاسبية، بما في ذلك تقييم القيمة العادلة والمعلومات المقدمة من طرف الإدارة، مما يساعد محافظ الحسابات على التحقق من مدى معقولية التقديرات المالية.

– كما يحدد المعيار NAA560 مسؤولية محافظ الحسابات تجاه الأحداث اللاحقة لتاريخ القوائم المالية، وهو ما يضمن أخذ المعلومات الجديدة بعين الاعتبار قبل إصدار تقرير التدقيق.

– أما المعيار NAA570 المتعلق باستمرارية الاستغلال، فيلزم محافظ الحسابات بتقييم قدرة المؤسسة على الاستمرار في نشاطها والتأكد من عدم وجود مؤشرات على التعثر المالي أو الإفلاس، وهو ما يعزز دور محافظ الحسابات في حماية مستخدمي القوائم المالية.

● **أثر معايير التدقيق الجزائرية من خلال إعداد التقارير والاستعانة بالخبراء:**

– يظهر أثر معايير التدقيق الجزائرية أيضاً من خلال المعيار NAA580 المتعلق بالتصريحات الكتابية، والذي يلزم محافظ الحسابات بالحصول على إقرارات مكتوبة من الإدارة، مما يعزز مسؤولية الإدارة ويزيد من موثوقية المعلومات المالية.

– إضافة إلى ذلك، يحدد المعيار NAA610 شروط الاستعانة بعمل المدققين الآخرين، خاصة في المؤسسات الكبيرة متعددة الفروع، وهو ما يسهل عملية التدقيق ويعزز كفاءة العمل الجماعي.

- يحدد المعيار NAA620 شروط استخدام عمل خبير من طرف محافظ الحسابات عند الحاجة إلى مهارات متخصصة مثل التقييم أو الجوانب القانونية أو التقنية ، ويساعد هذا المعيار في تحسين جودة الأدلة وتعزيز مصداقية الرأي المهني لمحافظ الحسابات.

- كما يحدد المعيار NAA700 كيفية تكوين الرأي وإعداد تقرير محافظ الحسابات، بما يشمل عناصر التقرير الأساسية مثل فقرة الرأي، ومسؤولية الإدارة، ومسؤولية المدقق، وتاريخ التقرير ، ويساهم هذا المعيار في توحيد شكل تقارير التدقيق وتحسين مستوى الشفافية والإفصاح المالي.

يضح أن معايير التدقيق الجزائرية تساهم في تطوير مهنة محافظ الحسابات من خلال تحسين جودة أدلة الإثبات، وتعزيز أدوات التدقيق، وتنظيم إعداد التقارير، وتقوية استقلالية محافظ الحسابات، بالإضافة إلى رفع مستوى مصداقية القوائم المالية، كما تساعد هذه المعايير في تقليل مخاطر التدقيق وتحسين جودة الرأي المهني مما يعزز ثقة مستخدمي القوائم المالية في تقارير محافظ الحسابات ويزيد من فعالية الرقابة المالية داخل المؤسسات.

- تقارير محافظ الحسابات في الجزائر

حسب المجلس الوطني للمحاسبة تنقسم تقارير محافظ الحسابات في الجزائر إلى نوعين رئيسيين:

- **التقارير العامة** يوجد تقريران عامان وهما:

- تقرير المصادقة على الحسابات السنوية يتضمن المصادقة بدون تحفظ المصادقة مع تحفظ أو رفض المصادقة والامتناع عن إبداء الرأي ، ويهدف إلى التأكد من انتظام الحسابات وصحتها وإعطاء صورة صادقة للوضعية المالية.

- تقرير المصادقة على الحسابات المدعمة أو المدمجة : ويصدر في حالة وجود شركات تابعة إعداد حسابات مدعمة أو مدمجة.

ويستند في إعدادهما إلى معياري تقارير محافظ الحسابات NRCAC01 معيار التقرير المتعلق بالتعبير عن الرأي حول القوائم المالية في الحسابات الفردية و NRCAC02 معيار تقرير التعبير عن الرأي حول الحسابات المدعمة والحسابات المدمجة.

- **التقارير الخاصة:** وبحسب معايير تقارير محافظ الحسابات NRCAC الخمسة عشر 15 فإنه يوجد ثلاثة عشر 13 تقرير خاص وهي[1] :

- التقرير الخاص حول الاتفاقيات المنظمة؛

[1] رواني بوحفص، مرجع سابق، ص ص 285-286.

NRCAC03: معيار التقرير الخاص حول الاتفاقيات المنظمة من طرف الشركة.

– التقرير الخاص حول المبلغ الإجمالي لأعلى خمسة أو عشرة تعويضات؛

NRCAC04: معيار التقرير الخاص حول المبلغ الإجمالي لأعلى خمسة أو عشرة تعويضات.

– التقرير الخاص حول الامتيازات الممنوحة للمستخدمين؛

NRCAC05 : معيار التقرير الخاص حول الامتيازات الممنوحة للمستخدمين.

– التقرير الخاص حول تطور نتيجة السنوات الخمس الأخيرة،

NRCAC06: معيار التقرير الخاص حول تطور نتيجة السنوات الخمس الأخيرة.

– التقرير الخاص حول إجراءات الرقابة الداخلية؛

NRCAC07 : معيار التقرير الخاص حول إجراءات الرقابة الداخلية.

– التقرير الخاص حول استمرارية الاستغلال؛

NRCAC08 : معيار التقرير الخاص حول استمرارية الاستغلال.

– التقرير الخاص المتعلق بحيازة أسهم الضمان؛

NRCAC09 : معيار التقرير الخاص المتعلق بحيازة أسهم الضمان.

– التقرير الخاص المتعلق بعملية رفع رأس المال؛

NRCAC10 : معيار التقرير الخاص المتعلق بعملية رفع رأس المال.

– التقرير الخاص المتعلق بعملية تخفيض رأس المال؛

NRCAC11 : معيار التقرير الخاص المتعلق بعملية تخفيض رأس المال.

– التقرير الخاص المتعلق بإصدار قيم منقولة أخرى؛

NRCAC12 : معيار التقرير الخاص المتعلق بإصدار قيم منقولة أخرى.

– التقرير الخاص المتعلق بتوزيع التسبيقات على أرباح الأسهم؛

NRCAC13 : معيار التقرير الخاص المتعلق بتوزيع التسبيقات على أرباح الأسهم.

– التقرير الخاص بتحويل قرارات المساهمة؛

NRCAC14: معيار التقرير الخاص بتحويل قرارات المساهمة

– التقرير الخاص المتعلق بالفروع والمساهمات والشركات المراقبة.

NRCAC15 : معيار التقرير الخاص المتعلق بالفروع والمساهمات والشركات المراقبة.

هذا وتخ ضع تقارير محافظ الحسابات في الجزائر لجملة من النصوص القانونية والتنظيمية التي تحدد أشكالها ومحتواها وآجال إعدادها وتسليمها ، ويستند في ذلك أساس ا إلى أحكام القانون رقم 10-01 التي سبق التطرق لها لا سيما المادتين 24 و25، إضافة إلى المرسوم التنفيذي رقم 11-202 المؤرخ في 26 مايو 2011 والذي يضبط معايير إعداد تقارير محافظ الحسابات وكذا أشكالها وآجال إرسالها ،كما تم تدعيم هذا الإطار التنظيمي بقرارات وزارية أهمها قرار وزير المالية المؤرخ في 24 يونيو 2013 الذي يحدد محتوى ومعايير تقارير محافظ الحسابات والقرار المؤرخ في 12 يناير 2014 الذي يوضح كيفيات تسليم هذه التقارير.

فيشترط عند إعداد وتسليم تقارير محافظ الحسابات توافر مجموعة من الشروط والإجراءات التي يجب على محافظ الحسابات الالتزام بها والتي ويمكن تلخيصها فيما يلي:[1]

- يجب أن يُؤرخ تقرير محافظ الحسابات في نهاية أعمال المراقبة، ولا يجوز أن يكون تاريخه سابقًا لتاريخ اعتماد الحسابات السنوية من طرف الهيئات المختصة.

- يتعين أن يتضمن التقرير بيانات تعريفية أساسية بمحافظ الحسابات، تشمل رقم الاعتماد، رقم التسجيل في جدول الغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات، العنوان المهني، الإمضاء والختم الرسمي .

- و يلتزم محافظ الحسابات بإبداء رأيه حول الحسابات السنوية في أجل أقصاه 45 يومًا، ابتداءً من تاريخ استلام الحسابات السنوية المصادق عليها من طرف جهاز التسيير المؤهل.

- يجب تسليم تقارير محافظ الحسابات قبل 15 يومًا على الأقل من تاريخ انعقاد الجمعية العامة العادية أو هيئة المداولة المختصة.

- يتم التسليم في مقر الكيان محل المراقبة، مقابل وصل استلام يثبت ذلك.

- تجدر الإشارة إلى أن الجمعية العامة العادية تنعقد خلال مدة لا تتجاوز ستة (6) أشهر بعد اختتام السنة المالية وفقًا لأحكام القانون التجاري.

- توفير الوثائق اللازمة يجب على المؤسسة المعنية وضع جميع الوثائق الضرورية لإعداد التقرير تحت تصرف محافظ الحسابات قبل 45 يومًا على الأقل من تاريخ انعقاد الجمعية العامة العادية أو الهيئة المختصة.

[1] رواني بوحفص، مرجع سابق، ص 284.

إن الالتزام بهذه الشروط واحترام هذه المعايير والإجراءات يضمن تعزيز مصداقية التقارير المالية وتمكين المساهمين وأصحاب المصالح من اتخاذ قرارات مبنية على معلومات دقيقة، وذلك ما يدعم الشفافية والحوكمة داخل المؤسسات.

إذن تشكل تقارير محافظ الحسابات أداة أساسية في نظام الرقابة المالية، حيث يحدد المشرّع الجزائري بدقة قواعد إعدادها وتسليمها، بما يضمن جودة المعلومات المالية وموثوقيتها ، ويعد الالتزام بهذه القواعد ضرورة مهنية وقانونية لضمان حسن سير المؤسسات الاقتصادية.

I. باللّغة العربية:

المؤلفات:

1. حسين القاضي ومأمون حمدان، المحاسبة الدولية ومعاييرها، دار الثقافة، الأردن، الطبعة الأولى، 2008.
2. حسين القاضي، مأمون حمدان، المحاسبة الدولية ومعاييرها، دار الثقافة، الأردن، الطبعة الثانية، 2011.
3. الحمي خليل، مبادئ المحاسبة المالية، الجزء الأول، الطبعة الأولى، دار الثقافة، 2005.
4. رأفت حسين مطير، المحاسبة الدولية، منشورات مكتبة آفاق، الطبعة الأولى، 2008.
5. سعود جايد العمري، المحاسبة الدولية، دار المناهج، الأردن، الطبعة الأولى، 2010.
6. طارق عبد العال صماد، حوكمة الشركات – المفاهيم، المبادئ، التجارب – وتطبيقات الحوكمة في المصارف، الدار الجامعية، مصر، 2005.
7. عمر علي عبدالصمد، التدقيق المحاسبي بين التأصيل العلمي والتطبيق العملي، الجزء الثاني، دار هومة، الجزائر، 2018.
8. كتوش عاشور، المحاسبة العامة وفقا للنظام المحاسبي المالي، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 2011.
9. لبوز نوح، مخطط النظام المحاسبي المالي الجديد، مؤسسة الفنون المطبعية والمكتبة، الجزء الأول، الجزائر، 2009.
10. مسعود صديقي، مُحَّد حسان بن مالك، علاء بوقفة، المحاسبة المالية طبقا للنظام المالي الجديد ومعايير المحاسبة الدولية، دار الهدى، الجزائر، 2014.
11. مؤيد راضي خنفر، غسان فلاح مطارنة، تحليل القوائم المالية، مدخل نظري وتطبيقي، دار المسيرة، عمان، 2006.
12. هادي رضا الصفار، مبادئ المحاسبة المالية: القياس والاعتراف والإفصاح في التقارير المالية، دار الثقافة، الجزء الثاني، 2009.

المجلات والمنشورات:

1. بشنودة رفيق، مُحَّد الحبيب مرحوم، السياسات المحاسبية للنظام المحاسبي المالي، مجلة رماح، العدد 16، ديسمبر 2015.

2. بلعور سليمان، دوافع وآثار الانتقال إلى النظام المحاسبي المالي الجديد في الجزائر، مجلة رؤى اقتصادية، العدد 06، جوان 2014.

3. جودي مُحَّد رمزي، إصلاح النظام المحاسبي الجزائري للتوافق مع المعايير المحاسبية الدولية، مجلة أبحاث اقتصادية وإدارية، العدد 06، ديسمبر 2009،.

4. جودي مُحَّد رمزي، تبني معايير التقارير المالية الدولية للمرة الأولى المعيار (IFRS1)، مجلة أبحاث اقتصادية وإدارية، العدد الثاني عشر، 2012.

5. خالد الخطيب، الإفصاح المحاسبي في التقارير المالية للشركات العامة الأردنية في ظل معيار المحاسبة الدولي رقم 1، مجلة جامعة دمشق، المجلّد 18، العدد 02، 2002.

6. رشام كهينة، شدري معمر سعاد، انعكاسات حوكمة الشركات على الأسواق المالية، مجلة ميلاف للبحوث والدراسات، العدد 03، جوان 2016.

7. رمضان عارف رمضان محروس، الأزمات المالية وانعكاساتها المحاسبية، مجلة الدراسات المالية والمحاسبية والإدارية، العدد السادس، 2016.

8. رواني بوحفص، واقع مهنة محافظ الحسابات في ظل معايير التدقيق الجزائرية، مجلة دراسات اقتصادية، المجلد 23، العدد 1، جوان 2023.

9. علي سماي، خلف الله بن يوسف، مدى استجابة النظام المحاسبي المالي لمتطلبات المؤسسة الاقتصادية الجزائرية، مجلة دفاتر اقتصادية، المجلد 07، العدد 01، مارس 2016.

10. عيشور ذهيبة، أثر تطبيق حوكمة الشركات على مصداقية القوائم المالية، مجلة آفاق العلوم، المجلد 03، العدد 06، مارس 2018.

11. مجدي مُحَّد سامي، دور لجان المراجعة في حوكمة الشركات وآثارها على جودة القوائم المالية المنشورة في بيئة الأعمال المصرية، مجلة كلية التجارة للبحوث العلمية، المجلد 46، العدد 02، 2009.

12. مفتاح صالح، مصارفي فريدة، متطلبات كفاءة سوق الأوراق المالية، دراسة لواقع أسواق الأوراق المالية وسبل رفع كفاءتها، مجلة الباحث، العدد 07، 2009.

13. نوي الحاج، مقاربة جودة المعلومات المحاسبية في النظام المالي المحاسبي، مجلة الأكاديمية للدراسات الاجتماعية والإنسانية، العدد 09، 2013.

الرسائل والأطروحات:

1. آيت مُحَّد مراد، ضرورة تكييف بيئة المحاسبة بالجزائر مع متطلبات النظام المحاسبي المالي خلال فترة 2013/2010، أطروحة دكتوراه، 2014/2013، جامعة الجزائر 03.

2. سعيدي عبد الحكيم، محاولة تقييم إفصاح القوائم المالية في ظل تطبيق النظام المحاسبي المالي – دراسة عينة من المؤسسات، أطروحة دكتوراه، 2014-2015، جامعة بسكرة.

3. سفاحلو رشيد، أهمية تكييف النظام المحاسبي المالي الجزائري للمعايير الدولية للتدقيق والمراجعة (IAS) في ظل تبنّيه للمعايير المحاسبية الدولية (IFRS)، أطروحة دكتوراه، 2016-2017، جامعة شلف.

4. عثمان عبد اللطيف، تكييف الأنظمة المعلوماتية وفق مسار التوحيد المحاسبي، أطروحة دكتوراه، 2018/ 2019 ،جامعة مستغانم.

5. كتّوش عاشور، النظام المحاسبي المالي بين اتجاهاته ومتطلبات تطبيقه في ظلّ المعايير الدولية للمحاسبة والمعلومة المالية، كتاب الملتقى الدولي حول معايير المحاسبة الدولية (IAS-IFRS-IASPS) في تفعيل أداء المؤسسات والحكومات، يومي 25 و26 نوفمبر 2014، جامعة ورقلة.

6. لصنوني حفيظة، واقع وأفاق تطبيق النظام المحاسبي المالي في الجزائر الفترة 2012-2014، أطروحة دكتوراه، 2016-2017، جامعة مستغانم.

7. هادي أحمد مُحَّد صيّاد، أهمية التحليل المالي كنظام للمعلومات في توفير المعلومات اللاّزمة لمتخذي القرارات المالية – دراسة ميدانية لعينة من الوحدات الاقتصادية في اليمن، أطروحة دكتوراه، 2010، جامعة الجزائر.

التنظيمات والقوانين:

1. الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، العدد 03، المؤرخة في 15 يناير سنة 1992.

2. الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، العدد 74، المؤرّخة في 25 نوفمبر سنة 2007.

3. الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، العدد 28، ، المؤرّخة في 28 ماي سنة 2008.

4. الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، العدد 42، المؤرخة في 11 جويلية سنة 2010.

5. الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، العدد 07، ، المؤرخة في 02 فبراير 2011.

المواقع الإلكترونية:

1. مروة بوقادوم، محاضرات في تنظيم وأخلاقيات مهنة المحاسبة، موجهة لطلبة السنة الثانية ماستر محاسبة وجباية،جامعة جيجل ، 2025/2024 ، المحاضرة الخامسة، اطلع عليه يوم 2026/04/05 .
https://elearning.univ-jijel.dz/course/view.php?id=9549&lang=en

II. باللّغة الأجنبية:

Les ouvrages:

2. C. Maillet - Baudriet, A. Le Manh ,Les Normes comptables internationales IAS/IFRS, édition Foucher, Paris, 2006.

3. C. Maillet - Baudrietet A. le Mauh.A, Les Normes comptables internationales IAS/IFRS, édition Foucher, France, 2007.

4. CARSAL Deyves, Les grandes étapes de l'histoire économique, Ellipses édition, paris, 1998.

5. CATHRINE Maillet - Baudriet, Les Normes comptables internationales IAS/IFRS, édition Foucher, 5ème édition, Vauves, 2007.

6. DFEG Collection, ANDFCG, Normes IAS/IFRS, Que faut-il faire ? comment s'y prendre ? édition d'organisation, 2eme édition, Paris, 2004-2005.

7. DISLE Carlotte, Anne Marie BOUVIER, Introduction à la comptabilité ,

8. JEAN-FRANÇOIS.B, THOMAS E .joues, POSTFACE D'ERIC Delesalle, Normes IAS/IFRS, édition d'organisation, Deuxième édition, 2005.

9. LASSEGUE Pierre, Gestion de l'entreprise et comptabilité, Dallas, 11eme édition, 1996..

10. ROBERET. J. F, MÉCHIN. F, PUTEAUX. H, Normes IFRS et PME, dunod, paris, 2014.

    Runod, Paris, 2008.

11. STEPHAN .B, Guide d'application des normes IAS/IFRS, Gulino éditeur, Paris, 2005..

12. STEPHAN .B, Les normes comptables internationales, Gualino édition, Paris 2006.

Les publications:

1. Adams, R.B, Gouvernance and financial crisis, International review of finance, N° 12, 2012.

2. AUGUSO.Unegbre, Theories of Accounting : Evolution & Developments, Income determination and diversities in USE, Research Journal of finance and accounting, Vol 5, November 2014.

3. BARBE Odile et DIDELOT Laurent, Quelle est la vrai place de la juste valeur dans le référentiel IFRS ? Revue Française de comptabilité, N° 465, 2013.

4. BARBU elena , Les entreprises françaises et roumaines face à l'application des normes comptables international au début de 3ème Millénaire, Laboratoire Orléanaise de gestion, Document des recherche N° 2002-02.

5. BARBU Elena M et FELEAGA Nieulae, Quelles normes IAS/IFRS utiliser pour le reportingenvironnemental ? Revue Française de comptabilité, N° 440, 2011..

6. CHARHABIL Adjerad, AIT MOHAMED Mourad, L'harmonasation comptable Internationale, Revue politiques, N°4, 2010.

7. David Emanuel, Accounting for share-based payments under NZ IFRS 2, Business review, Volume 7, N° 2, 2005..

8. GOUPTA K, KRISHNA murtib, TOURANI, RADA. A, Is corporate gouvernance relevant during the financial Crisis ?, Journal of International financial markets, Institution Money, N° 23, 2013.

9. Le MANh Anne, IFRS 5 : une norme difficile à appliquer, Revue Française de Comptabilité, N°492, Novembre 2015.

10. Neal.L and Cochran.p, Corporate Social responsibility, Corporate Gouvernance and financial performance: lesson for finance, Journal of Business, Horizons, N° 51, 2008..

11. OURAB Ali CHIKHI Billal, Traitement du good will entre les norms IFRS et le SCF: les mises à jour souhaitées, Journal of Economic and financialstudies, Issue 10, Toure 02, 2017.

12. SACARN Mariam, IFRS 16 « Leases » - Consequences on the Financial statements and financial indicators, Revue aaudit financier, N° 12 (144), 2016.

13. VIVIANE Leflaive et GAEL Rognon, IFRS4 Pahse II - Contrats d'assurance: la révolution assurancées est-elle pour demain ? Revue Française de comptabilité, N° 470, 2012.

Les thèses:

1. BEN SABEUR SLIMANE Asmaa, Les déterminants des choix de méthodes comptables dans les entreprises algérienne lors de l'adoption du SCF, Thèse du doctorat, 2015-2016, Université tlemcen.

Les documents:

2. Collection les codes RF, Code IFRS - Normes et interprétation, 4eme édition, Paris, 2009..