

إلى سعادة الأستاذ الدكتور: عمورة جمال المحترم
أمانة المؤتمر العلمي الدولي: النظام المحاسبي المالي في مواجهة المعايير الدولية للمحاسبة (IAS)-
(IFRS) والمعايير الدولية للمراجعة (ISA) : التحدي
يومي 13 و 14 ديسمبر 2011
كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير
جامعة سعد دحلب البليدة

من إعداد الأساتذة:

الدكتور: محمد عجيلة - جامعة غارداية
الدكتور: مصطفى بن نوي- جامعة الأغواط
كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، التجارة - الجزائر
adjila_78@yahoo.fr النقال: 0772872682، (00213)
naoui80@maktoob.com النقال: 0771015345، (00213)
الفاكس: 029870281+029870589

مداخلة بعنوان:

فلسفة النظام المحاسبي المالي الجزائري في ظل العولمة المحاسبية- رؤية مستقبلية

مقدمة:

على اعتبار المحاسبة علم كبقية العلوم الاجتماعية والإنسانية، تتزايد مع مر الزمان حاجة المؤسسات الاقتصادية في مختلف الاقتصاديات الدولية إلى المحاسبة (العولمة المحاسبية) لما لها من فائدة في توفير المعلومات الضرورية لتأدية الوظائف الأساسية سواء كان ذلك في المجتمعات الرأسمالية والاشتراكية، وسواء تعلق الأمر أيضا بالدول المتطورة أو الدول النامية على حدي السواء. حيث سيدخل النظام المحاسبي المالي الجديد للمؤسسات الاقتصادية حيز التطبيق، ويعتبر هذا الأخير مستوحى من المعايير المحاسبية الدولية ومعايير الإبلاغ المالي (IAS/IFRS)، وقد كان هذا التحول يدخل في إطار سياسة التقارب (Convergence) التي تنتهجها الجزائر لمسايرة المتغيرات الدولية ومواكبة التطورات الاقتصادية والاجتماعية والقانونية والمعلوماتية.

يعبر النظام المحاسبي مجموع القواعد والممارسات المحاسبية التي تسود في بلد معين، فهو الإطار الذي يشمل القواعد والمبادئ والأسس التي تساعد المؤسسة على تبويب وتسجيل العمليات وإثباتها في الدفاتر والسجلات، واستخراج البيانات والكشوف المحاسبية والإحصائية وتحقيق الرقابة الداخلية عن طريق مجموعة من الوسائل والأدوات المستخدمة في هذا النظام، وقد تضمن النظام المحاسبي المالي الجديد إطارا تصوريا للمحاسبة المالية ومعايير المحاسبة ومدونة للحسابات تسمح بإعداد قوائم مالية على أساس المبادئ المحاسبية المتعارف عليها، كما يشكل الإطار التصوري دليلا لإعداد المعايير المحاسبية وتأويلها واختيار الطريقة المحاسبية المناسبة في حالة وجود عمليات غير معالجة، بالإضافة إلى ذلك يتضمن الإطار التصوري مفاهيم الأصول والخصوم والأموال الخاصة والأعباء والمنتجات وطرق تقييمها وإدراجها في الحسابات.

أولاً: ماهية المحاسبة – مسلمات بديهيات (وظائف، فرضيات) - تعريف المحاسبة:

تتميز العلوم الاجتماعية بالتكيف و التطور السريع نسبياً لدائمة التغيرات والمستجدات البيئية المحيطة بخلايا المجتمع، وبطبيعة الحال تتفق هذه المقولة مع المحاسبة كفرع شجرة العلوم الاجتماعية والإنسانية و بالرغم من قدم المحاسبة فإنه لا يوجد تعريف للمحاسبة متفق عليه، وتعددت واختلفت التعاريف نذكر منها:

• المحاسبة هي علم يبحث عن طرق تسجيل المعاملات المادية المختلفة واقتراح النظم و الدفاتر الملائمة لها.¹

• ويمكن تعريف المحاسبة بأنها اصطلاح مالي أطلق على حقل المعرفة موجه لتقديم العديد من المعلومات الرقمية طبقاً لاعتبارات قانونية و اقتصادية، من خلال الحسابات التي تتم على شكل تسجيل و تبويب و تلخيص العمليات و الأحداث ذات الطابع المالي و تتلخص فيما يلي:²

1. التسجيل: و هو تسجيل جميع العمليات المالية في دفتر أو مجموعة من الدفاتر، لأننا لا يمكن الاعتماد على الذاكرة في هذا المجال.

2. التبويب: هو ترتيب جميع البيانات و تصنيفها مع فرز العمليات و المعلومات ذات طبيعة واحدة.

3. التلخيص: هو تركيز البيانات التي تم تسجيلها و تبويبها في صورة معلومات مفيدة على شكل تقارير أو قوائم توضح النتائج و الحقائق المالية.

أما إذا تطرقنا لتعريف نظرية المحاسبة، فإننا سنجد أيضاً صعوبة أيضاً في تحديد تعريف متفق عليه، نظراً لأن مجال البحث في إطار نظرية المحاسبة مازال قابلاً للتجديد والابتكار والإبداع، فيرى البعض فيرى البعض أن نظرية المحاسبة تركز على مجموعة من المبادئ والأسس والفروض التي تتناول الحقائق وتتمثل في عمليات ومراكز ذات القيمة المالية المتعلقة بالوحدة المحاسبية، كما تستخدم في شرح وتفسير النواحي التطبيقية للمحاسبة، في شتى مجالات النشاط الاقتصادي.³

كما يمكن أن نعرف المحاسبة بأنها خلاصة في شكل مجموعة المبادئ الرئيسية التي تتصف بمايلي:⁴

1. أنها تقدم إطاراً يمكن الرجوع إليه في تقييم الممارسة المحاسبية.

2. أنها مرشد لتطوير استخدامات و إجراءات جديدة في مجال المحاسبة.

وبناء على ما تقدم نستطيع أن نشاطر الكاتب في تعريفه للمحاسب بأنها: هي علم يشمل مجموعة من مبادئ و أحسن القواعد التي تستعمل في تحليل العمليات المالية عند حدوثها وتسجيلها من واقع مستندات مؤيدة لها، ثم تبويب وتضيق هذه العمليات وتلخيصها بحيث تمكن الوحدة الاقتصادية من تحديد إيراداتها وتكلفة الحصول على هذه الإيرادات، ومن ثم استخراج نتيجة أعمالها من ربح أو خسارة عن فترة مالية معينة، وبيان مركزها المالي في نهاية هذه الفترة.⁵

وكمفهوم حديث فإنه لم يعد في ضوء استخدامات الحاسبات الالكترونية علم هو ذلك العلم الذي يبحث في عمليات القيد و الترحيل و تصوير الحسابات الختامية و القوائم المالية، فإن هذه العمليات يقوم بها الحاسب الالكتروني في سرعة و دقة فائقين ماداما يغذي بالبرنامج السليم و البيانات الخام الصحيحة.⁶

ومن هنا علم المحاسبة أصبح ذلك العلم الذي يبحث في الأخبار المحاسبية السليمة والدقيقة ويمد الأطراف المعنية بكل المعلومات المحاسبية التي تقيدتها في رسم السياسات واتخاذ القرارات باستخدام جميع الأساليب الممكنة سواءا أكانت أساليب تقليدية كالقوائم المالية و التحليل المالي بالنسب المالية، ونماذج الموازنة التخطيطية التقديرية أو كانت أساليب رياضية إحصائية كأسلوب التفاضل والتكامل ونظرية الاحتمالات أو رسائل علمية مستمدة من علم مثل أسلوب البرمجة الخطية أو غيرها.⁷

نظرا لأغراض و فرضيات المحاسبة نحاول أن نقدم أهم أهدافها التالية:⁸

1. توفير المعلومات المالية.
2. قياس نتائج الأعمال عن فترة معينة و تحديد نتيجة المؤسسة من ربح و خسارة.
3. تأمين مختلف المعلومات المالية المتعلقة بتبيان الوضع المثالي للمؤسسة في وقت محدد بشكل يمكن مختلف الأطراف ذوي العلاقة بالمؤسسة من التعرف على مركزها المالي إضافة إلى تحديد نتائج أعمال المؤسسة في فترة زمنية محددة.
4. قياس تطورا الوضع الاقتصادي للمؤسسة خلال فترة محددة من الزمن نتيجة لممارستها للنشاط التي أنشأت من أجله.
5. الحفاظ على ممتلكات المؤسسة وذلك لأن المحاسبة تعتبر من وسائل المراقبة الداخلية للمؤسسة. وأيضا تتمثل أغراض المحاسبة و الوظائف التي تقوم بها في النقاط التالية:⁹
 1. تسجيل جميع العمليات التجارية ذات الأثر المالي بقيمتها النقدية سواءا أكانت نقدية أم آجلة.
 2. تبويب العمليات المسجلة على شكل حسابات.
 3. تلخيص العمليات المسجلة و المبوبة على شكل قوائم و كشوفات.
 4. استخراج نتيجة عمل المشروع لسنة مالية من ربح و خسارة.
 5. تحديد المركز المالي للمشروع في نهاية العام المالي و مقارنته بالسنوات السابقة لبيان تحسنه أو بقائه على حالة أو تراجع.
 6. معرفة ما لدى المشروع من موجودات (أصول) أو ماله من حقيقة.
 7. معرفة ما على المشروع من مطلوبات (خصوم) أو ما عليه من التزامات.
 8. مراقبة مصروفات المشروع وإيراداته، لإجراء الدراسة عليها من أجل تحقيق أكبر قدر ممكن من الأرباح، بحيث لا تكون على حساب مشروع آخر.
 9. إعداد القوائم المالية ومقارنتها لأغراض الدراسة، وللمساعدة على اتخاذ القرارات.

ثانياً: الإطار العلمي والعملية للنظام المحاسبي المالي الجديد

1- الإطار التصوري: يمكن اعتبار الإطار التصوري حسب (FASB) أنه عبارة عن نظام متماسك يتكون من أهداف ومبادئ أساسية مرتبطة ببعضها، تؤدي معايير فنية، وتبين طبيعة دور و حدود المحاسبة و القوائم المالية، حيث تمثل الأهداف النهائية التي تصبوا إليها المحاسبة التي لها الحظ الوافر في الاستفادة من امتيازات كثيرة عند وجود إطار تصوري للمحاسبة، مهيكلة بطريقة جيدة بحيث¹⁰:

- يمثل الإطار التصوري دليلاً مهماً للمهنة المحاسبية في وظيفة التوحيد؛
- يمثل الإطار التصوري مرجعاً لحل المشاكل المحاسبية، التي لا توجد أية معايير لحلها؛
- يمكن من الرفع في إمكانية المقارنة، وذلك بالتقليل من عدد الطرق المحاسبية البديلة؛
- يسمح بتحديد حدود الرأي المهني عند إعداد القوائم المالية؛
- يمثل الإطار التصوري وسيط في تحسين التدريب المحاسبي، حتى يصبح المحاسب الممارس قادراً على الجمع بين الجانب النظري و الجانب التطبيقي للمحاسبة؛
- الإطار التصوري يحمي مهنة المحاسبة من كل أشكال الضغط السياسي و الهجمات، لأنه يمدّها بتبريرات منطقية تمكنها من تباين عقلانية اختياراتها إذا تعلق الأمر بمعايير جديدة.

2- الإطار التصوري و المبادئ المحاسبية و المعايير المحاسبية:

يتضمن النظام المحاسبي المالي إطاراً تصورياً للمحاسبة المالية و معايير محاسبية، و مدونة حسابات تسمح بإعداد كشوف مالية على أساس المبادئ المحاسبية المعترف بها مثل محاسبة الالتزامات، الاستمرارية في الاستغلال، القابلية للفهم، الدلالة، المصادقية، القابلية للمقارنة، التكلفة التاريخية، و أسبقية الواقع الاقتصادي على المظهر القانوني.

- يشكل الإطار المحاسبي للمحاسبة المالية دليلاً لإعداد المعايير المحاسبية و تأويلها و اختيار الطريقة المحاسبية الملائمة عند ما تكون هناك بعض المعاملات و غيرها من الأحداث الأخرى غير معالجة بموجب تأويل أو معيار.

كما يتضمن الإطار المحاسبي للمحاسبة المالية مفاهيم لكل الأصول، الخصوم المنتجات و الأعباء و مجال التطبيق و المبادئ و الاتفاقيات المحاسبية، كما يجد طريقة تقييمها إضافة إلى أنواع الكشوف المحاسبية أو القوائم المالية و كيفية عرضها.

3- الغرض من الإطار التصوري للمحاسبة المالية:

يركز هذا الإطار على التقارير المالية لكونها المنتج النهائي للمحاسبة المالية الذي يعد لمصلحة المستفيدين من خارج المنشأة، و يكمن الغرض الرئيسي لهذا الإطار في ما يلي¹¹:

أ) مساعدة الجهات المسؤولة عن وضع معايير المحاسبة المالية بتوجيه جهودها في وضع المعايير، و لكي يكون هذا الإطار المنطلق الرئيسي لاشتباة تلك المعايير؛

ب) مساعدة المحاسبين المعتمدين و محافظي الحسابات و غيرهم(مثل إدارة المنشأة) في تحديد المعالجة المحاسبية السليمة للأمر التي لم تصدر لها معايير محاسبية مالية بعد؛

ت) زيادة فهم مستخدمي التقارير المالية للمعلومات التي تشملها و فهم حدود و استخدام تلك المعلومات، و من ثم زيادة مقدرتهم على استخدامها؛

- ليس الغرض من إيضاح أهداف التقارير المالية سرد جميع المعلومات التي يجب أن تتضمنها التقارير المالية لمنشأة ما حتى تكون مفيدة لمستخدميها، وإنما الغرض من إيضاح أهداف التقارير المالية هو تحيد الوظيفة الأساسية لتلك التقارير بشكل عام و طبيعة المعلومات التي يجب أن تحتويها، و نظراً لأن الوظيفة الرئيسية للتقارير المالية و طبيعة المعلومات التي يجب أن تحتويها تتوقف على المعلومات التي يحتاج إليها مستخدمو هذه التقارير بصفة أساسية، فإن هذا الإطار يحدد أيضاً تلك الاحتياجات بصورة عامة.

- ليس الغرض من إيضاح حدود استخدامات التقارير المالية سرد جميع المعلومات التي لن تظهر في هذه التقارير، و ذلك لأن الأطراف المختلفة تسعى وراء أنواع مختلفة من المعلومات التي تنلق بالمنشأة، و ليست المحاسبة المالية أو التقارير التي تعد على أساسها تقديم كافة أنواع المعلومات التي تنشدها كل هذه الأطراف المختلفة، وإنما الغرض من بيان حدود استخدامات هذه التقارير هو تحديد الوظائف التي يتعذر على التقارير المالية- بصورة عامة- تأديتها لأسباب من بينها التناقض بين الوظيفة الرئيسية للتقارير المالية و بين غيرها من الوظائف التي يراد لهذه التقارير أن تؤديها، و قصور المحاسبة المالية في مرحلة تطورها الحالي عن إنتاج المعلومات التي يمكن أن تفي بتأدية تلك الوظائف.

- لا يعتبر هذا الإطار معياراً محاسبياً، و عليه فإنه لا يحدد كيفية القياس أو الإفصاح عن أي أمر.
من خلال النقاط السابقة يمكن القول بأن الإطار التصوري للمحاسبة المالية يهدف إلى تطوير المعايير، كما يساهم و بشكل كبير في تحضير الكشوف المالية، كما يقدم تفسيراً لمستعملي المعلومة المتضمنة في الكشوف المالية المعدة وفق المعايير المحاسبية.

4- النظام المحاسبي الجديد للمؤسسات

يسمى بالنظام المحاسبي المالي، و هو نظام لتنظيم المعلومات المالية بحيث يسمح بتخزين معطيات قاعدية عددية، ثم تصنيفها، تقييمها و تسجيلها، و عرض كشوف تعكس صورة صادقة على الوضعية المالية و ممتلكات الكيان(شخص طبيعي أو معنوي) و نجاعته و وضعية خزينته في نهاية السنة المالية.

-تضمن النظام المحاسبي للمؤسسات معطيات جديدة تحتوي على جملة من المبادئ المحاسبية و القوائم المالية، كما يتضمن:

- تصنيف الكتل المحاسبية و المجموعات؛
- تحديد الحسابات؛
- وضع القوائم المالية؛
- تحديد المبادئ المحاسبية التي تحكم الدورة المحاسبية؛

5- طبيعة النظام المحاسبي الجديد للمؤسسات

تمحورت عملية الإصلاحات حول العناصر التالية:

- أ) بناء الإطار التصوري للنظام المحاسبي الجديد؛
- ب) إعطاء مفاهيم جديدة للأصول، الخصوم، رأس المال، الأعباء و النواتج؛
- ج) تحديد طرائق التقييم المحاسبي؛
- د) تنظيم مهنة المحاسبة؛
- هـ) إعداد نماذج للقوائم المالية الختامية، و وضع جداول و إيضاحات خاصة بالمفاهيم و الجداول الملحقه؛
- و) تحديد الحسابات و المجموعات؛
- ز) تحديد قواعد و ميكانيزمات سير الحسابات؛

6- تنظيم مهنة المحاسبة من خلال النظام المحاسبي المالي يجب على المؤسسات و الخاضعين لهذا النظام مراعاة و احترام المبادئ و القواعد التالية¹²:

- ❖ المحاسبة ينبغي أن تحترم فيها مبادئ الحيطة و الحذر، الدقة و المصداقية و الشفافية و الإفصاح؛
- ❖ كل العمليات تقاس بالعملة الوطنية و تحول العمليات المدونة بالعملة الأجنبية إلى العملة الوطنية حسب المعايير المحاسبية؛
- ❖ ينبغي أن يكون داخل كل مؤسسة دليل عمل للمراقبة و المراجعة الداخلية و الخارجية؛
- ❖ عناصر الخصوم و الأصول ينبغي أن تخضع للجرد الدائم على الأقل مرة في السنة بالكمية و القيمة، على أساس فحص مادي و إحصاء للوثائق الثبوتية، و يجب أن يعكس الجرد الوضعية الحقيقية للأصول و الخصوم؛
- ❖ كل تسجيل محاسبي ينبغي أن يخضع لمبدأ القيد المزدوج بحيث يكون هناك حساب مدين و الآخر دائن، يجب أن تكون المبالغ المدبنة مساوية للمبالغ الدائنة، مع مراعاة التسلسل الزمني في عملية التسجيل كما يجب تحديد مصدر كل تسجيل محاسبي؛
- ❖ كل تسجيل محاسبي يجب أن يتم انطلاقاً من وثائق مؤرخة و مكتوبة في شكل يضمن المصداقية؛
- ❖ دليل أعمال نهاية الدورة يجب أن يكون موثق بصفة واضحة في كل مؤسسة؛
- ❖ كل مؤسسة يجب أن تقوم بإعداد دفتر اليومية، دفتر كبيراً-الأستاذ-دفتر الجرد، و يمكن إعداد دفاتر مساعدة لدفاتر اليومية بالقدر الذي يتوافق مع حجم كل كيان (مؤسسة)، مع مراعاة المؤسسات الصغيرة، في حالة مسك الدفاتر المساعدة فإن المجاميع الشهرية فقط هي التي تحول إلى الدفاتر العامة؛
- ❖ يسجل في دفتر اليومية حركة الأصول، الخصوم، المنتجات، الأعباء، و منتجات الكيان؛
- ❖ يتضمن الدفتر الكبير أو دفتر الأستاذ مجاميع و أرصدة حركة الحسابات خلال فترة محاسبية معينة؛
- ❖ تنقل في دفتر الجرد الميزانية و حسابات النتائج للكيان خلال فترة محاسبية معينة؛
- ❖ كل الدفاتر المحاسبية التي يتم إعدادها و الوثائق المتعلقة بها يجب أن يحتفظ بها لمدة (10) سنوات على الأقل؛

- ❖ يرقم و يؤشر على الدفاتر المحاسبية رئيس المحكمة أين يوجد المقر الاجتماعي للكيان، و تمسك هذه الدفاتر دون ترك بياض أو أي تغيير أو نقل في الهوامش؛
- ❖ تمسك الكيانات الصغيرة محاسبة مبسطة تتضمن الإيرادات و النفقات اليومية و تحتفظ لمدة(10)سنوات ابتداءً من تاريخ إقفال الدفاتر المحاسبية؛
- ❖ ينص النظام المحاسبي المالي على مسك المحاسبة يدوياً أو عن طريق أنظمة الإعلام الآلي؛
- ❖ تشمل الكشوفات المحاسبية الميزانية، حسابات النتائج، جدول سيولة الخزينة، جدول تغير الأموال الخاصة و الملاحق؛
- ❖ يجب أن تعرض الكشوف المحاسبية الوضعية المالية للكيان و نجاعته و كل تغيير يحدث على الحالة المالي، كما يجب أن تعكس هذه الكشوف كل المعاملات و الأحداث المتعلقة بنشاط الكيان (المؤسسة)؛
- ❖ تضبط الكشوف المحاسبية تحت إشراف المسؤولين خلال مدة لا تتجاوز الأربعة أشهر من تاريخ الإقفال؛
- ❖ كما يجب أن تتوفر الكشوف المحاسبية على معلومات تسمح بإجراء مقارنة مع الدورة المحاسبية السابقة؛
- ❖ يجب أن تتضمن الملاحق إيضاحات في شكل مقارنة وصفية عديدة و تشمل كل التعديلات في الطرائق المحاسبية و غير ذلك من التوضيحات و التي من خلال يمكن قراءة القوائم المالية بشكل يسمح بمقارنة دورة محاسبية بأخرى؛
- ❖ كل مؤسسة لها مؤسسات فرعية يجب أن تنشر الكشوف المحاسبية المدمجة للمؤسسة الأم ككل سنوياً؛
- ❖ يمكن أن يلجأ الكيان الى إعادة التقدير بغرض تحسين مستوى و نوعية المعلومات المحاسبية التي يتضمنها الكشوف المالية؛
- ❖ تركز عملية اعادة التقدير على الظروف التي تمت على أساسها هذه العملية و التي تعتمد على معلومات جديدة بهدف الحصول على معطيات أكثر موثوقية؛
- ❖ لا يتم أي تغيير في الطرائق المحاسبية الا اذا فرض في اطار تنظيم جديد أو اذا كان يهدف الى تحسين نوعية الكشوف المالية.

ثالثاً: عولمة المحاسبة

1- التوافق المحاسبي الدولي

يعتبر التوافق مفهوماً ملازماً للمحاسبة الدولية، و يفيد الحد من الفروق أو التباين بين الأنظمة المحاسبية الوطنية ، و يتميز عن التوحيد الذي يفترض أساساً توحيد كلي للقواعد المحاسبية بمعنى توحيدها بشكل عام على المستوى الدولي. كما اعتبر التوافق المحاسبي أيضاً على أنه تلك المحاولة الرامية لبوتقة عدة أنظمة محاسبية في مسار قادر على المزاجعة و التوفيق بين تطبيقات محاسبية مختلفة في هيكل منتظم.

-يعبر التوافق أو التقارب المحاسبي عن "عملية تقليل الفروقات في تطبيقات التقرير المالي فيما بين الدول مما يؤدي الى زيادة إمكانية مقارنة القوائم المالية و تتضمن عملية التوافق تطوير مجموعة من المعايير المحاسبية الدولية الواجب تطبيقها في مختلف دول العالم و هذا لزيادة عالمية أسواق رأس المال"¹³.

و هكذا فالتوافق المحاسبي الدولي يضيق مجال الاختيار بين السياسات المحاسبية و يؤدي إلى اعتماد نظم محاسبية متشابهة.

أ-أهداف التوافق المحاسبي:

من الأهداف الأساسية التي ارتبطت بموضوع التوافق المحاسبي مسألة تحقيق الكفاءة التي تقتضيها التبادلات الاقتصادية الدولية، إضافة إلى أهداف أخرى مرتبطة بطبيعة الأطراف المهتمة بعملية التوافق و أهمها:

❖ **المؤسسة المعدة للقوائم المالية:** يساعد التوافق المحاسبي على:

- خفض تكاليف الاستغلال المتعلقة بإعداد القوائم المالية خاصة فيما يتعلق بإعداد الحسابات المجمعلة للمؤسسات التي لديها فروع تنشط في مناطق تختلف أنظمتها المحاسبية؛
- إنجاح عمليات التسيير و المراقبة التي تقوم بها المؤسسات على مختلف فروعها، و قياس أدائها بناء على التقارب الذي يحكم شروط التسيير و قابلية البيانات و التقارير للمقارنة؛
- تمكين المؤسسات من استغلال المعلومات المتاحة عن محيطها بشكل فعال، خاصة إذا تعلق الأمر بالقيام بعمليات استثمارية أو إدماج مؤسسات أخرى أو أخذ مراقبتها؛
- التمتع الجيد و التحكم في سياسة الاتصال التي تضمن الإقبال الكبير على استثمارات المؤسسة، و هذا لمساعدة عملية اتخاذ قرارات الاستثمار التي يقوم بها المستثمرون الدوليون.

❖ **الأطراف المستعملة للقوائم المالية:** إن الهدف الأساسي الذي يحققه التوافق المحاسبي الدولي لهذه الفئة المتمثلة أساساً في المستثمرين الدوليين، هو تمكينهم من مقارنة المعلومات المتاحة عن كل المؤسسات، بعد إلغاء أثر اختلاف الأنظمة التي كان يفترض أن تعد كل مؤسسة معلوماتها على أساسها و بالتالي استبعاد أي أثر من أجل اتخاذ قرارات استثمارية ملائمة.

❖ **الهيئات الأخرى:** تتحقق أهداف التوافق المحاسبي لهذه الفئة من خلال عملية الرقابة و المتابعة التي تقوم بها بعض الهيئات على المؤسسات مثل: الأمم المتحدة، هيئات مراقبة الأسواق المالية الوطنية أو الدولية و البنك الدولي، لما يتيح من خفض تكاليف هذه الرقابة التي تتطلب في حالة العكس (وجود اختلافات) أعباء إضافية تتعلق بتكوين المراجعين و أدوات المراجعة و البرامج التكوينية.

ب- دواعي و متطلبات التوافق المحاسبي الدولي

✳ **شمولية أسواق رأس المال (العولمة المالية):**

إن مفهوم العولمة الذي أصبح متداولاً في السنوات الأخيرة هو مصطلح قياسي يشمل كل مجالات الحياة الاقتصادية، الاجتماعية و الثقافية و السياسية، و ما يهمننا هنا هو العولمة الاقتصادية، التي من تجلياتها العولمة المالية، و التي يقصد بها حرية تحرك رؤوس الأموال مهما كان شكلها بين دول العالم دون قيد أو شرط.

فقد أفرزت هذه الأخيرة توسعاً في النشاط الاقتصادي للمؤسسات، ما أدى بدوره إلى تطور أسواق رأس المال الذي رافقه احتياج تبادل المعلومات نتيجة لما يلي:

* توسع الأنشطة العالمية للمؤسسات:

سمحت الأموال المتوفرة في البنوك العالمية، ومؤسسات و صناديق التأمين بزيادة رؤوس الأموال الدولية بمعدلات تفوق بكثير معدلات نمو التجارة و الدخل العالمين، لذا فإن حركة رؤوس الأموال على المستوى الدولي تهدف إلى تحقيق أرباح باستثمارها في الدول التي هي في حاجة إلى موارد مالية أفضل من بقائها أو استثمارها بمعدلات منخفضة في الدول المصدرة لهذه الأموال، وهو ما مهد لظهور ما أصبح يعرف بالشركات المتعددة الجنسيات التي أصبحت في ظل أهداف المنظمة العالمية للتجارة الرامية إلى إتاحة كل الحدود و الحواجز الجمركية المعرقلة لتطور التجارة العالمية.

* تطور الأسواق المالية الدولية:

كان للعولمة المالية الدور الكبير و الهام في تحقيق التقارب بين مختلف الأسواق المالية، و قد ساهم التقدم التكنولوجي في مجال الاتصالات و المعلومات مساهمة فعالة في دمج و تكامل الأسواق المالية الدولية، حيث تم التغلب على الحواجز المكانية و الزمنية بين الأسواق المختلفة و انخفضت تكاليف الاتصالات السلكية و اللاسلكية و عمليات المحاسبة إلى درجة كبيرة و هو الأمر الذي كان له الأثر البالغ في زيادة حركة رؤوس من سوق لآخر ، و في زيادة الروابط بين مختلف الأسواق المالية إلى الحد الذي جعل بعض المحللين الماليين يصفونها كما أنها شبكة مياه في مدينة واحدة¹⁴.

* تزايد الطلب على المعلومات المحاسبية و المالية الدولية:

كان لنمو الأسواق المالية و تطويرها و انفتاحها العالمي، الأثر الكبير في قيام العديد من الشركات المسعرة أو تلك التي ترغب في تسعير أسهمها بتبني استراتيجيات اتصال مالية قوية، كقيلة بربطها مع المستثمرين الذين أصبحوا يبدون حساسية مفرطة تجاه المعلومات المحاسبية و المالية التي تنشرها هذه الشركات، سواء بمناسبة الإفصاح عن نتائج أعمالها السنوية و أرباح أسهمها، أو بمناسبة الإفصاح عن توقعاتها المالية بناء على عمليات الاستثمار التي قامت بها.

* التباين و الاختلاف في الأنظمة:

لقد أثبت الواقع أن الممارسة المحاسبية في دول عديدة كانت محل توافق و تقارب، ارتبطت أهميته بطبيعة العلاقات التي كانت تربط هذه الدول ببعضها، خاصة ما يتعلق بالاستفادة المتبادلة من التجارب التي مكنت بعض الدول من إرساء حلول تنظيمية لبعض المشاكل المحاسبية نتيجة الارتباطات الثقافية و التاريخية الوثيقة بين هذه الدول، ومع ذلك يبقى الاختلاف بين الأنظمة المحاسبية قائماً بين الدول تبعاً لطبيعة الاحتياجات الوطنية المعبر عنها و المنتظر من المحاسبة الإجابة عليها باعتبارها أداة ضبط اقتصادي وكذلك طبيعة الأهداف الموكلة بها للمحاسبة في ظل الشروط التي تحكم الحياة الاقتصادية، الاجتماعية و السياسية في كل دولة و التي تعتبر المصدر الرئيسي للاختلافات المحاسبية بين الدول¹⁵.

2- التوحيد المحاسبي

أ - مفهوم التوحيد:

لقد تعددت التعاريف حول موضوع التوحيد المحاسبي ، و تباينت في طريقتها بين من تناولت التوحيد المحاسبي بالمفهوم و من تناولته بالأهداف.

حيث يعتبر البعض التوحيد المحاسبي عبارة عن نظام موحد للتنظيم موجه لمجموع محاسبات المؤسسات المنتجة في الأمة، أو مجموعة من الأمة أياً كان نوع القطاع الذي ينتمي إليه¹⁶ ، أما المخطط الفرنسي فلقد تناول تعريف التوحيد المحاسبي من خلال أهدافه إذ جاء فيه أن التوحيد يهدف إلى¹⁷:

✳ تحسين المحاسبة؛

✳ فهم المحاسبات و إجراء الرقابة عليها؛

✳ مقارنة المعلومات المحاسبية(في الزمان و المكان)؛

✳ دمج المحاسبات في الإطار الموسع للمجموعات،قطاع أنشطة و الأمة؛

✳ إصدار الإحصائيات.

من خلال التعريفين السابقين يمكن القول بأنهما اكتسبا صيغة قومية على المستوى القومي أما على المستوى الدولي فيمكن تعريف التوحيد المحاسبي بأنه"العمل على تضييق نطاق الاختلاف فيما يخص الأسس و المعايير المحاسبية الدولية المقبولة قبولاً عاماً و التي يمكن الاهتمام بها عند تطبيق الأسس و المبادئ التي تم توحيدها"¹⁸.
من هذا التعريف يمكن القول أن التوحيد المحاسبي العالمي تكمن مهامه الأساسية في إعداد المعايير المحاسبية وإزالة الاختلاف الموجود و التقليل من الفجوة الموجودة بين الأنظمة المحاسبية.

ب-مستويات التوحيد:

❖ **على مستوى المبادئ:** يقتصر التوحيد في هذا المستوى على الأسس و المبادئ و المعايير الأساسية التي يتم اعتمادها و الذي يشمل على ما يلي¹⁹:

• توحيد أسس و مبادئ التقييم؛

• توحيد أسس و مبادئ قواعد حساب التدفقات النقدية؛

• توحيد أسس و مبادئ عرض البيانات المالية.

❖ **على مستوى القواعد:** و يشمل توحيد القواعد و الإجراءات و الوسائل المحاسبية و تتطلب هذه العملية ما يلي :

• حصر و اختيار القواعد و الإجراءات و الأساليب المحاسبية المستخدمة فعلاً، أو التي يمكن استخدامها لتحقيق أهداف المحاسبة؛

• الحذر عند استخدام القواعد و الإجراءات البديلة.

❖ **على مستوى التنظيم:** و يشمل التوحيد على هذا المستوى،توحيد النظام المحاسبي بأسره،و ما يقوم عليه من أسس و مبادئ و قواعد و وسائل و إجراءات،و يمتد هذا تنميط النتائج المحاسبية و القوائم المالية بالإضافة إلى نظم التكاليف و الأسس و المبادئ التي يقوم عليها.

ج- فوائد التوحيد: يترتب على التوحيد فوائد نذكر منها ما يلي²⁰:

- ☑ زيادة دلالة البيانات المحاسبية، وذلك لقيامها على أسس موحدة و مفاهيم مشتركة بما يزيد من إمكانية الاعتماد عليها لتحقيق أهداف المحاسبة؛
- ☑ زيادة إمكانية و سهولة المقارنة بين الوحدات الاقتصادية المختلفة بهدف قياس كفايتها النسبية أو لغرض اتخاذ القرار؛
- ☑ زيادة القابلية للبيانات المحاسبية المستخرجة على أساس موحد للتعديل بما يتفق و الاحتياجات و المفاهيم الاقتصادية؛
- ☑ إمكانية و سهولة تعديل البيانات المحاسبية القائمة على أسس موحدة و مفاهيم محددة لما قد يطرأ من تقلبات في المستوى العام للأسعار؛
- ☑ إذا تم الاتفاق على أسس ومبادئ محاسبية عالمياً، فإن ذلك سيكون له جليل الأثر في توجيه البحث الأكاديمي المحاسبي على تحسين أداء المحاسبة لوظائفها عن طريق البحث في الوسائل البديلة بدلاً من تركيز حول الجدل في مزايا و عيوب البدائل المحاسبية الموحدة؛
- ☑ توفير إمكانية التجميع المرحلي للبيانات المحاسبية بما يخدم احتياجات المستويات الاقتصادية إلى بيانات.

د- الانتقادات الموجهة للتوحيد:

يوجه للتوحيد المحاسبي انتقادين رئيسيين هما²¹:

- * إن ومقومات التوحيد الأساسية من تشابه النشاط و إمكان تنميط المعاملات الاقتصادية لا يمكن توفيرها في الوحدات الاقتصادية المختلفة؛
- * إن المبادئ و القواعد المحاسبية لا بد و أن يتم تصنيفها في ظل ظروف معينة و قد تختلف من مؤسسة لأخرى، و أن تعدد البدائل المحاسبية ما هو في الواقع إلا محاولة للوفاء باحتياجات كل مؤسسة.
- * إن مرحلة المفهوم منطقية تامة، حيث أنه لا يمكن الانتقال مباشرة من التنوع المحاسبي (الاختلاف المحاسبي) إلى التوحيد المحاسبي، إذ أن ذلك يتطلب انتقالاً ثورياً (فجائياً) و الثورية في صقل معرفة تطبيقي-كالمحاسبة- غير محبذة. لذلك فإن مفهوم التوافق المحاسبي يجسد مرحلة تمثل جسراً ذو طبع طبيعي السياسة مبلغها التوحيد المحاسبي و إن كان صعب التحقق، فالتوجه الحالي إذن اتجاه نحو تحقيق التوافق المحاسبي.

الخاتمة:

من المعلوم المحاسبة علما من علوم الاجتماعية والإنسانية كما أشرنا سابقاً، فإن إمكانية الاعتماد على نظام محاسبي فعال من شأنه إيجاد حلول ناجحة للمشاكل التي تعاني منها المؤسسة سواء من الناحية التنظيمية أو المالية . ومن هنا تبرز ضرورة وجود نظام محاسبي داخل المؤسسة للتأكد من فعالية وتدارك الانحرافات باتخاذ الإجراءات التصحيحية المناسبة في الوقت المناسب.

وتجاوبا مع التوسع والتطور والتبادل التجاري بين مختلف دول العالم، انطلقت بعض الجهود والمحاولات لوضع أسس دولية لمهنة المحاسبة الدولية أدت تدريجيا إلى نشوء ما يعرف بالمعايير المحاسبية الدولية التي تهدف إلى توحيد المبادئ المحاسبية على مستوى العالم من أجل توفير قاعدة واحدة لقراءة القوائم المالية لمختلف الشركات. لإعطاء صورة واضحة عن المحاسبة والنظام المحاسبي المالي والمعايير الدولية المحاسبية ومعايير الإبلاغ المالي وعلى اعتبار أن النموذج المحاسبي الجيد يجب على احتياجات مستعملي القوائم المالية، وذلك من خلال وظيفة القياس المحاسبي ووظيفة إيصال المعلومات المحاسبية والمالية. إن عملية حصر وتصنيف وتسجيل الأحداث الاقتصادية والمالية يجب أن تتم على أساس المبادئ المحاسبية، كما يجب ضبط العملية المحاسبية بجملة من المعايير المحاسبية، لضمان التجانس في إعداد المعلومات المحاسبية والمالية، سواء بالنسبة للمؤسسة لتمكينها من القيام بعمليات المقارنة الدورية من سنة لأخرى بسهولة، أو بالنسبة لمجموع المؤسسات بهدف ضمان صحة المقارنات فيما بينها.

وما يمكن استنتاجه من النظام المحاسبي المالي الجديد هو ضرورة التقيد بالمبادئ المحاسبية المتعارف عليها²²، حيث تمت الإشارة إليها صراحة، أما فيما يخص المعايير المحاسبية فقد حددت عن طريق التنظيم، حيث تم تبني معايير المحاسبة الدولية ضمنيا دون أن تذكر كمرجع أساسي. وبهذا تكون المؤسسة الاقتصادية الجزائرية قد دخلت مرحلة حاسمة بتطبيقها لهذا النظام الجديد، ولضمان نجاح هذا المرجع المحاسبي ينبغي تفعيل السوق المالي في الجزائر.

المراجع والإحالات:

- ¹ صالح رزق، عبد الكريم زواتي، أصول المحاسبة، دار الفكر للنشر و التوزيع، عمان الأردن، 1992، ص7.
- ² بوعقوب عبد الكريم، أصول المحاسبة العامة وفق المخطط الوطني المحاسبي الوطني، ديوان المطبوعات الجامعية بن عكنون، 1994، الجزائر، ص 11.
- ³ يحي محمد أبو طالب، معايير التقارير المالية الدولية و نظرية المحاسبة وفقا لأحداث التعديلات التي تمت على معايير المحاسبة الدولية، شركة ناس للطباعة، مصر 2006، ص16.
- ⁴ نفس المرجع السابق.
- ⁵ خالد أمين و آخرون، أصول المحاسبة، مركز الكتب الأردني، الأردن. 1990، ص13 بتصرف.
- ⁶ مهيري سميرة، بن عيسى كلثوم، فعالية الأداء المحاسبي في المؤسسة الاقتصادية ، مذكرة تدخل ضمن متطلبات نيل شهادة الليسانس في علوم التسيير، تخصص محاسبة، كلية العلوم الاقتصادية و علوم التسيير، جامعة الأغواط 2007/2006، ص 10.
- ⁷ نفس المرجع السابق- بتصرف.
- ⁸ بوعقوب عبد الكريم، مرجع سابق ، ص ص 11-12.
- ⁹ خالد أمين و الآخرون، مرجع سابق ، ص5.
- ¹⁰ مدني بن بلغيث، أهمية إصلاح النظام المحاسبي للمؤسسات في ظل أعمال التوحيد الدولية، أطروحة دكتوراه في العلوم الاقتصادية غير منشورة، كلية العلوم الاقتصادية و علوم التسيير ، جامعة الجزائر، 2004، ص72 .
- ¹¹ مفيد عبداللوي، النظام المحاسبي المالي الجديد، ط1، مزار للطباعة والنشر، الجزائر، 2008، ص ص29-30 .
- ¹² شعيب شنوف، محاسبة المؤسسة طبقاً لمعايير المحاسبة الدولية، ج1، مكتبة الشركة الجزائرية بودواو، الجزائر، ص ص23-26
- ¹³ مداني بلغيث، التوافق المحاسبي ، مجلة الباحث، نصف شهرية، كلية العلوم الاقتصادية و علوم التسيير، جامعة ورقلة ، العدد الرابع، 2006، ص ص 117-118

- ¹⁴ يعلوج بو العيد، العولمة والمتطلبات المحاسبية والمالية ، ملتقى وطني حول المؤسسة على ضوء التحولات المحاسبية الدولية ، كلية العلوم الاقتصادية و علوم التسيير، جامعة باجي مختار، عنابة، 2007 .
- ¹⁵مداني بلغيث، أهمية إصلاح النظام المحاسبي للمؤسسات في ظل أعمال التوحيد الدولية، مرجع سبق ذكره، ص ص 111-113
- ¹⁶نفس المرجع، ص 65
- ¹⁷نفس المرجع، ص 66
- ¹⁸براقي تيجاني، التطورات الاقتصادية الحديثة المؤثرة على الاطار العلمي للنظرية المحاسبية، ملتقى وطني حول المؤسسة على ضوء التحولات المحاسبية الدولية، كلية العلوم الاقتصادية و علوم التسيير، جامعة باجي مختار، عنابة، 2007 .
- ¹⁹مداني بلغيث، أهمية إصلاح النظام المحاسبي للمؤسسات في ظل أعمال التوحيد الدولية، مرجع سبق ذكره، ص ص 66-67
- ²⁰براقي تيجاني، مرجع سبق ذكره، ص ص 5-6
- ²¹عادل عاشور، أثار تطبيق معايير المحاسبة الدولية على المحتوى المعلوماتي للقوائم المالية، مذكرة ماجستير غير منشورة، كلية العلوم الاقتصادية و علوم التسيير، جامعة عمار تليجي، الأغواط، 2005-2006 ،، ص 18
- 22 بورنان ابراهيم، مخلوف الطاهر، النظام المحاسبي المالي بين المبادئ المحاسبية ومعايير المحاسبة الدولية، ملتقى دولي حول النظام المحاسبي المالي الجديد، كلية العلوم الاقتصادية و التسيير، جامعة البليدة، 2010، ص ص 13-14