

جامعة سعد دحلب البليدة
كلية العلوم الاقتصادية و علوم التسيير
الملتقى الدولي حول
"النظام المحاسبي المالي في مواجهة المعايير الدولية للمحاسبة (IFRS-IAS) والمعايير
الدولية للمراجعة (ISA) : التحدي"
يومي 13 و 14 ديسمبر 2011
عنوان المداخلة :

أهمية اعتماد المعايير الدولية للتقارير المالية و ابعاد الإفصاح و الشفافية
دراسة تحليلية تقييمية للنظام المحاسبي و المالي الجديد المطبق في الجزائر

الدكتور منصور الزين
كلية العلوم الاقتصادية و علوم التسيير
جامعة سعد دحلب البليدة - الجزائر
MZ_MANSOURI65@YAHOO.FR

الملخص:

يتمثل الهدف العام للبحث في استكشاف التحديات و الفرص المتعلقة بتبني معايير التقارير المالية الدولية، وبخاصة مدى التحسن و الجودة في الإفصاح و الشفافية لهذه التقارير نتيجة تبني تطبيق معايير التقارير المالية الدولية (IFRS).

لذا تأتي أهمية الدراسة من توجهات معظم الدول و بعض الدول العربية من بينها الجزائر لتطبيق معايير التقارير المالية الدولية، من خلال اعتماد الجزائر لنظام محاسبي و مالي جديد يستمد معاييرهِ لإعداد القوائم و التقارير المالية من معايير التقارير المالية الدولية.

ينطلق البحث من أن معايير التقارير المالية الدولية هي نقطة انطلاق بناء و تطوير نظام محاسبي و مالي يستجيب و يواكب المستجدات و المتغيرات في عالم المال و الأعمال، و يقدم تصورا لما يمكن

أن تتصف به بيئة الأعمال لتكون التقارير المالية أكثر شفافية و إفصاحا ، و يضع إجراءات و آليات عمل دقيقة لإنجاح هذا التحول و لمواكبة المستجدات الدولية في هذا المجال.

الكلمات المفتاحية:

معايير التقارير المالية الدولية (IFRS)، الإفصاح، الشفافية، بيئة الأعمال .

مقدمة:

لقد أدت ثورة المعلومات وما آلت إليه من انتشار الحواسيب والبريد الإلكتروني والإنترنت إلى تعزيز العولمة وتدفق المعلومات المطلوبة لاتخاذ القرارات السياسية والاقتصادية والإدارية في الوقت المناسب، هذه المعلومات التي تمثل إلى حد كبير مخرجات النظام المحاسبي على مستوى المنشأة (فردية أو شخصية معنوية) أو على مستوى القطاع أو الدولة. ولا يمكن لهذه المعلومات أن تكون ذات فائدة كافية ما لم تكن قابلة للمقارنة، هذه المقارنة التي تعتمد على معايير أو أسس للقياس قد تختلف بين دولة وأخرى وبين قطاع وآخر وبين شركة وأخرى، مما يؤدي إلى تشويه القياس وتشويه المقارنة وتضليل متخذي القرارات. مما جعل وضع معايير دولية للتقارير المالية يتم القياس بناء عليها مهمة ملحة على الصعيد الدولي أخذته كثيراً من المنظمات والدول على عاتقها، و ذلك نظرا للحاجات الملحة التي ظهرت لعدة أسباب أهمها:

- عولمة الاقتصاد ونمو وتحرير التجارة الدولية والاستثمار الدولي المباشر .
 - تطور الأسواق المالية العالمية .
 - الخصخصة في بعض دول العالم .
 - تغيرات في أنظمة النقد الدولية .
 - تعاظم قوة الشركات متعددة الجنسيات لتشمل أصقاع المعمورة، سواء كان ذلك عن طريق إنشاء فروع لها في الأقاليم والدول، أو السيطرة على شركات تابعة.
- و بينما تتزايد درجة العولمة على مستوى الاقتصاديات الوطنية من خلال تبسيط القواعد وإصلاحات السوق، تتزايد الحاجة لإيجاد نقطة تلاقى بين المعايير المعمول بها في إعداد التقارير المالية على المستوى الوطني وبين معايير المحاسبة الدولية. لذلك يرجع نشوء معايير دولية للتقارير المالية إلى احتياجات عصر العولمة : عولمة الاقتصاد وخصوصا عولمة أسواق المال ، الأمر الذي انعكس بدوره على عولمة المحاسبة ، فالمحاسبة أساساً هي لغة الأعمال ، ولغة الاستثمارات على جميع الأصعدة المحلية والإقليمية والدولية.

إشكالية البحث: تماشياً مع الانفتاح الاقتصادي العالمي الذي باشرته الجزائر و سعيها لاستقطاب مزيد من الاستثمارات الخارجية فقد عمد المشرع الجزائري إلى تبني معايير دولية للتقارير المالية من خلال: (القانون رقم 07-11 المؤرخ في 25 نوفمبر 2007 المتضمن النظام المحاسبي المالي و المرسوم التنفيذي رقم 08-156 بتاريخ 26 ماي 2008 و قرار المؤرخ في 26 يوليو 2008) و كل ذلك من أجل تحقيق توافق مبادئ المحاسبة العامة المحلية ومعايير المحاسبة الدولية و بالتالي درجة اكبر من الشفافية و الإفصاح على المستوى العالمي .

لذلك يثار تساؤل جوهري و أساسي حول الجدوى من اعتماد الجزائر المعايير الدولية للتقارير المالية في الوقت الراهن و ماهي التحديات و الفرص التي تواجه تطبيق معايير التقارير المالية الدولية في الجزائر .

و هذا التساؤل الجوهري يقودنا إلى مجموعة من الأسئلة الفرعية التالية :

- ما هو جوهر المعايير الدولية للتقارير المالية و الغاية منها ؟
- كيف تنظر الهيئات الدولية و الإقليمية المتخصصة لتطبيق هذه المعايير ؟
- ما هو موقف مختلف الاقتصاديات من هذه المعايير و ما مدى انتشار تطبيقها في مختلف دول العالم ؟

- ما هي متطلبات تطبيق المعايير الدولية للتقارير المالية، و ما هي الآثار المرتقب حصولها ؟

تقسيمات البحث و أجزائه : للإجابة على هذه التساؤلات، و بغية بلوغ الهدف المتوخى من البحث تم توزيع الموضوع على النقاط الرئيسية التالية:

أولاً: جوهر المعايير الدولية للتقارير المالية و الغاية منها.

ثانياً : نظرة الهيئات العالمية و الإقليمية المتخصصة لتطبيق المعايير الدولية للتقارير المالية

ثالثاً: موقف مختلف الاقتصاديات من هذه المعايير و مدى انتشار تطبيقها في مختلف دول العالم

رابعاً : متطلبات الجودة و الإفصاح الأمثل للتقارير المالية وفق المعايير الدولية للتقارير المالية

خامساً: ابعاد الإفصاح و الشفافية في النظام المحاسبي و المالي الجديد المطبق في الجزائر، و الآثار المرتقب حصولها.

الخاتمة و تتضمن النتائج و التوصيات.

أولاً : جوهر المعايير المحاسبية الدولية و الغاية منها

تماشياً مع الانفتاح الاقتصادي العالمي واستقطاب مزيد من الاستثمارات الخارجية فقد ألح المجتمع الاستثماري الدولي على ضرورة تحسين المعايير المحاسبية الدولية القائمة وإصدار معايير جديدة تنمي أداء ومستوى التبادل في الأسواق الدولية .

و قد بدأت محاولات وضع معايير محاسبية على المستوى الدولي مع بدايات القرن الحالي حيث عقدت المؤتمرات الدولية للمحاسبة والتي ساهمت إلى حد كبير في التأكيد على أهمية تطوير المعايير المحاسبية الدولية، حيث عقد المؤتمر المحاسبي الدولي الأول عام 1904 في سانت لويس بولاية ميسوري في الولايات المتحدة الأمريكية برعاية اتحاد جمعيات المحاسبين القانونيين الأمريكية قبل تأسيس مجمع المحاسبين الأمريكيين عام 1917 وقد دار البحث في ذلك المؤتمر حول إمكانية توحيد القوانين المحاسبية بين مختلف دول العالم .

وكان آخر تلك المؤتمرات المؤتمر المحاسبي الدولي السابع عشر الذي عقد في استانبول عام 2006 . وكان تحت شعار تحقيق النمو والاستقرار الاقتصادي العالمي، ومساهمة المحاسبة في تطوير الأمم، واستقرار أسواق رأس المال في أنحاء العالم. ودور المحاسبين في عملية التقييم في المشروعات.

وقد أسفرت هذه المؤتمرات التي كانت نتيجة الضغوط المتزايدة من مستخدمي القوائم المالية من مساهمين ومستثمرين ودائنين ونقابات واتحادات تجارية ومنظمات دولية وجمعيات حكومية وأجهزة حكومية عن تشكيل عدة منظمات استهدفت وضع المعايير الدولية وتهيئة المناخ اللازم لتطبيق المعايير، و كان من أهمها لجنة معايير المحاسبة الدولية (IASC) التي خرجت إلى الوجود بتاريخ 29 يونيو 1973 أثر اتفاق الجمعيات والمعاهد المهنية الرائدة في استراليا وكندا وفرنسا وألمانيا واليابان والمكسيك وهولندا والمملكة المتحدة وإيرلندا والولايات المتحدة الأمريكية على تأسيس "اللجنة الدولية لمعايير المحاسبة" لتقوم بوضع ونشر "المعايير المحاسبية الدولية" بهدف تطوير وتعزيز مهنة محاسبة مترابطة ذات أصول منسقة معروفة ومحددة..

ولقد تضافرت جهود تلك المنظمات فأثمرت في البدء معايير محاسبية وطنية متماثلة حددت مضامين المصطلحات والمفاهيم المحاسبية وكذلك القوائم المالية الدورية ذات الغرض العام (الميزانية العمومية وقائمة الدخل وقائمة التدفقات النقدية وقائمة تغيرات حقوق المساهمين) وأشكال عرضها والحد الأدنى

من الإفصاح المحاسبي اللازم ، وتبعها بعد ذلك في خطوة تالية وضع وإعادة صياغة المعايير المحاسبية الدولية استناداً إلى سياسة التحسين المستمر ، وفق إستراتيجية علمية تستند إلى إطار نظري أتفق عليه من المنظمات الوطنية الدولية لغرض تحقيق تقدم معرفي في علم المحاسبة ، وهو ما يمثل اللبنة الأساس في تطوير معايير محاسبية دولية.

و قد كانت الغاية من بعث هذه المعايير المحاسبية الدولية يكمن في نقطتين جوهريتين هما :

- استبعاد التناقضات ورفع مستوى نضج علم المحاسبة نفسه.
 - ضرورة تحسين المعايير الدولية القائمة وإصدار معايير جديدة تنمي أداء ومستوى التبادل في أسواق الدولية.، و هذا تماشياً مع الانفتاح الاقتصادي العالمي واستقطاب مزيد من الاستثمارات الخارجية.
- لذلك فإنه يمكن إرجاع نشوء المعايير المحاسبية الدولية إلى احتياجات عصر العولمة : عولمة الاقتصاد وخصوصاً عولمة أسواق المال ، الأمر الذي انعكس بدوره على عولمة المحاسبة.

ثانياً : نظرة الهيئات العالمية و الإقليمية المتخصصة لتطبيق المعايير المحاسبية الدولية

2-1 الاتجاهات الدولية حول عولمة المحاسبة

تتمثل العوامل المؤيدة لعولمة المحاسبة من خلال توحيد المعايير المحاسبية الدولية في^أ :

1. الانتشار الواسع للشركات متعددة الجنسية حول العالم.
2. وجود شركات المحاسبة العالمية.
3. زيادة حركة التجارة العالمية بين الدول وظهور منظمات التجارة العالمية مثل (GATT)، وكذلك ظهور المؤسسات المالية الدولية التي تمنح التسهيلات والقروض المختلفة إلى شركات عالمية منتشرة في أرجاء العالم.

4. توفير الوقت وتخفيض تكلفة إعداد البيانات المالية.

5. الحاجة الملحة إلى حماية الموال المستثمرة في السوق المالية العاملة.

ملاحظة: أن الهدف الرئيسي للعوامل السابقة يتلخص في:

توفير الوقت والجهد والسهولة في عمليات المقارنة بين القوائم المالية المختلفة للشركات من أجل تحليل وتفسير نتائج قوائمها المالية واتخاذ القرار المناسب. بالإضافة إلى إحكام عملية القياس والإفصاح اللازمة عند إعداد القوائم المالية.

و تتمثل الاتجاهات الراضة لعولمة المحاسبة وتبريراتها في^ب :

تعتبر هذه المعايير من اهتمامات ونتائج الشركات العالمية والشركات الكبرى التي تقدم الخدمات

المحاسبية والضريبية والاستشارية و خدمة التدقيق. بسبب هذا وجهت انتقادات لمعايير المحاسبة الدولية :

1. ضعف وغياب معايير المحاسبة المحلية في بعض الدول النامية التي تفتقر إلى الأخذ بعين الاعتبار التطورات العالمية والمحاسبية ، بما يخدم الجهات المستفيدة من القوائم المالية خاصة المستثمرون الأجانب وغيرهم.
2. القصور المهني والتعليمي للآزم لأعضاء معظم المنظمات المهنية في الدول النامية وإتباعها للمنظمات المهنية في الدول المتقدمة التي تتصف بعدم قدرتها على تنظيم الأسس ووضع القواعد المهنية اللازمة.
3. خضوع معظم المنظمات والهيئات للإشراف المباشر من قبل الحكومة من خلال إصدار القوانين والأنظمة والتعليمات الخاصة بالمهنة مما يضعف من دور هذه المنظمات والهيئات من وتفعيل دورها الرقابي ومتابعة التطور المهني بما يتفق مع المتغيرات الاجتماعية والاقتصادية والقانونية.

2-2: موقف المنظمة العالمية للتجارة من هذه المعايير

إن المحاسبة خدمة مهنية، ومن هذا الباب فإنها تخضع تنظيمياً لمنظمة التجارة العالمية وللاتفاقية العامة للتجارة في الخدمات، التابعة هي أيضاً لمنظمة التجارة العالمية. وتتركز جهود منظمة التجارة العالمية بشأن المحاسبة على تحرير التجارة في الخدمات المحاسبية. إلا أن من الواضح أنه يقع على عاتق المنظمة أيضاً العمل على تحقيق التوافق في المعايير المحاسبية لسببين: الأول باعتباره وسيلة لتحقيق الغاية المرجوة من التوافق، والثاني لما لتحقيق التوافق في المعايير المحاسبية من أهمية في التجارة في الخدمات.

كما تعالج الجات كل العقبات التنظيمية التي أمام التجارة الدولية والاستثمار الأجنبي في الصناعات الخدمية، ومن بينها ممارسات المحاسبة وغيرها من المهن عبر الحدود.

2-3 موقف الهيئات العالمية الأخرى

تقوم الهيئات العالمية المختلفة المالية منها و التجارية و السياسية بجهود و ضغوطات من أجل تبني و اعتماد المعايير المحاسبية الدولية، ويرى البعض أن السبب الرئيسي وراء الضغوط الدولية لتبني مجموعة واحدة من المعايير المحاسبية (المعايير الدولية) هو نمو حركة الاستثمارات المالية عبر دولا مختلفة. فحماية هذه الاستثمارات في أي دولة، تتطلب أن تتوافر للمستثمرين قوائم مالية أعدت بمعايير ذات جودة عالية عالمياً بحيث تتصف بالقابلية للمقارنة بصرف النظر عن دولة الشركة

المصدرة لهذه القوائم، وتعمل معظم الهيئات العالمية في هذا الاتجاه و بخاصة مؤتمر الأمم المتحدة للتجارة والتنمية UNCTAD .

ثالثاً : موقف مختلف الاقتصاديات من هذه المعايير و مدى انتشار تطبيقها في مختلف دول العالم

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

3-1 موقف الاتحاد الأوروبي من المعايير المحاسبية الدولية

ففي الاتحاد الأوروبي اعتمدت مختلف الدول المشكلة لهذا الاتحاد المعايير الدولية بموجب القرار الذي صدر عام 2002 والذي طالب الشركات الأوروبية المسجلة في البورصات والتي كان يبلغ عددها 8000 شركة تقريباً بإتباع المعايير الدولية ابتداءً من عام 2005 . وبهذا باتت 27 دولة تطبق الشركات فيها تلك المعايير ، هذا بالإضافة إلى دول أوروبية أخرى .

3-2 موقف الولايات المتحدة من المعايير المحاسبية الدولية^{iv}

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

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

- تتمثل الأولى في تغيير بعض المعايير الأمريكية لتتوافق مع المعايير الدولية،
- والثانية تتمثل في تغيير بعض المعايير الدولية لتتوافق مع المعايير الأمريكية.

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

- العمل على جعل المعايير الصادرة عن كلا منهما متوافقة وقابلة للتطبيق.
 - التنسيق فيما بينها قبل أي إصدارات مستقبلية.
- وبالتالي يمكن القول :
- 1- أن المعايير الأمريكية مازالت قائمة.
 - 2- أن مجلس معايير المحاسبة المالية الأمريكي مستمر في إصداره للمعايير.
 - 3- التنسيق مع المعايير الدولية سوف يكون سابقا على الإصدار.
 - 4- مجلس معايير المحاسبة الدولية يغير بعض معاييرها تبعاً لعملية التوفيق.

3-3 موقف اليابان من المعايير المحاسبية الدولية

تتسم التجربة اليابانية في تعاملها مع معايير المحاسبة الدولية فيما يلي^٧:

- الإبقاء على المعايير الوطنية.
- التأكيد على ضرورة التنسيق بين المعايير الدولية واليابانية.
- ينصب التنسيق على الخصائص الاقتصادية المتشابهة، ويفهم من ذلك أن التنسيق في المعايير لا يتناول المعايير المتعلقة بالأوضاع الاقتصادية المختلفة.
- أن الاتجاه المستقبلي هو الإبقاء على المعايير الوطنية رغم جهود التوحيد.

3-4 موقف المملكة المتحدة (بريطانيا) من المعايير المحاسبية الدولية

- رغم أن المملكة المتحدة من الدول المؤسسة للجنة معايير المحاسبة الدولية وتستضيف بلادها مقر الهيئة الدولية. كما أن أول رئيس للمجلس الدولي هو بريطاني وعمل رئيساً للمجلس البريطاني للمحاسبة ، إلا أنها لم يكن لديها خطة محددة للتوافق مع المعايير الدولية، حيث كان المجلس البريطاني يصدر المعايير الوطنية حسب احتياجات السوق البريطاني رغم نشاطها في صياغة المعايير الدولية^{٧١}.
- بدأ المجلس البريطاني في دراسة الاختلافات بين المعايير الوطنية والمعايير الدولية عام 2002.
 - أصدر مجلس معايير المحاسبة البريطاني ستة معايير اعتبرت خطوة هامة وكبيرة نحو توفيق معايير المحاسبة البريطانية مع المعايير الدولية .

- لذلك فإن إستراتيجية التوفيق مع المعايير الدولية كانت تتضمن الإبقاء على المعايير البريطانية.

- و إن إدخال المعايير الدولية لبريطانيا سوف يكون من خلال معايير بريطانية صادرة عن المجلس البريطاني.

3-5 موقف بعض الدول العربية من المعايير المحاسبية الدولية^{vii}

تبلورت أهمية المعايير في حاجة بعض الدول العربية إلى الحصول على التمويل غير المباشر لجذب رؤوس الأموال الأجنبية، ووجود مكاتب محاسبة أجنبية عاملة في هذه الدول تتولى التشجيع على استخدام المعايير الدولية، ومن الملاحظ أن العديد من الدول العربية ليس لديها خبرة طويلة في صناعة معايير المحاسبة كما أن المتاح لديها من المعايير الوطنية لا يشكل هيكل متكامل من المعايير. إلا أن تطور ونمو أسواق المال في بعض الدول كعامل حيوي وراء الطلب على معايير المحاسبة.

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

فقد صدرت العديد من الأنظمة والتشريعات في مختلف الدول العربية والتي تنص على تطبيق المعايير وخاصة بالنسبة للشركات المسجلة في البورصة.

رابعاً : متطلبات الجودة و الإفصاح الأمثل للتقارير المالية وفق المعايير الدولية للتقارير المالية

إن النتيجة النهائية للمحاسبة هو إنتاج المعلومات ذات الاستخدامات المتعددة من الأطراف المختلفة ذات العلاقة بالوحدة الاقتصادية و عن طريق هذه المعلومات يمكننا المحافظة على حقوق هؤلاء الاطراف تجاه الوحدة الاقتصادية، و بالتالي تصبح من الأهمية بما كان....

4-1 طبيعة القوائم و التقارير المالية و الهدف منها

يتم توجيه أهداف التقارير المالية نحو المصلحة العامة لتخدم العديد من المستخدمين وتمكنهم من تحديد مدى قدرة المؤسسة على توليد تدفقات نقدية، وتمدهم بمعلومات عن المكاسب ومكوناتها وكذلك عن الوضع المالي وأداء المؤسسة.

حيث أن التقارير المالية لا تتضمن القوائم المالية فقط، بل تمثل هذه الأخيرة الجزء المحوري للتقرير المالي(1)، إذ تعتبر القوائم المالية من الطرق الأساسية التي تمد الأطراف الخارجية بالمعلومات الأساسية ولا تتضمن التقارير المالية جزء القوائم المالية فقط والمتمثلة حسب معايير المحاسبة الدولية في:

- الميزانية، *(balance sheet), un bilan*.
- جدول حساب النتيجة، *(income statement), un compte de résultat*.
- قائمة التغير في الأموال الخاصة ، *un état de variation des capitaux propre* ،
(*Changes in equity statement*)
- جدول تدفقات الخزينة، *(cash flow statement), un tableau des flux de trésorerie*
- الملحق، *(accounting policies and notes), une annexe*.

أما بالنسبة للمعلومات الواجب توصيلها إلى المستخدمين عن طريق التقارير المالية على غرار القوائم المالية فهي تتخذ أشكال مختلفة وتتعلق بموضوعات عديدة. فقد تكون معلومات مالية ومعلومات غير مالية ونشرات أو تقارير مجلس الإدارة إضافة إلى التنبؤات المالية والأخبار ذات الصلة بالمؤسسة و وصف للخطط والتوقعات، وكذلك التأثير البيئي والاجتماعي لمشاريع المؤسسة في نطاق المحيط الذي تنشط فيه.

أما عن الأهداف التي تسعى القوائم المالية إلى تحقيقها فقد تعرض لها الإطار المفاهيمي لمجلس معايير المحاسبة الدولية (*IASB*) في الفقرة 12، على أن الهدف من القوائم المالية هو توفير المعلومات عن الوضع المالي والأداء والتغيرات في الحالة المالية للمؤسسة التي تعتبر مفيدة لطائفة واسعة من المستخدمين لاتخاذ قراراتهم الاقتصادية(2)، وبالأخص المستثمرين باعتبارهم الموردين الأساسيين لرأس المال المخاطر للمؤسسة، وبالتالي فإن تلبية احتياجاتهم من المعلومات تلي وتحقق رضا مستخدمين آخرين وذلك لتحقيقها الأهداف التالية(3):

- توفير المعلومات النافعة لتقدير احتمال تحقق تدفقات الخزينة وكذلك أهمية هذا التدفق و فترات حدوثه الممكنة؛

- عرض الوضعية المالية للمؤسسة وخصوصا الموارد الاقتصادية، وكذلك الالتزامات وأثار العمليات والأحداث القابلة لتغيير الموارد والالتزامات، وتعكس أدائها؛

- تبين طرق المؤسسة في تحقيق وإنفاق السيولة باتجاه أنشطة الاستغلال وتمويل الاستثمارات واتجاه عوامل أخرى التي من شأنها أن تؤثر على السيولة و قدرة المؤسسة على الوفاء.

- تقديم معلومات عن درجة وطرق تحقيق الأهداف المحددة من طرف المسيرين.

ومنه فإن المعلومات حول الوضعية المالية توفر أساسا من طرف الميزانية (*le bilan*) ،أما

المعلومات حول الأداء فتوفر من طرف قائمة حساب النتيجة (*le compte de résultat*) ، وفيما

يخص المعلومات حول تدفقات الخزينة فهي توفر من قبل قائمة تدفقات الخزينة (*état des flux de trésorerie*)، إضافة إلى معلومات أخرى تكون مفيدة في اتخاذ القرارات الاقتصادية، هذه المعلومات تشمل(4):

- الأهداف المالية لأنشطة المؤسسة؛
 - الأنشطة المتعلقة بتسيير الموارد البشرية؛
 - أثر أنشطة المؤسسة على محيطها البيئي وكذلك على التزامها بضمان حماية المحيط؛
 - التكنولوجيا المستعملة ودرجة اعتماد التجديدات التكنولوجية في ميادين الإنتاج والتسيير.
- وفي هذا الصدد فإن كثرة المعلومات قد لا يضر دائما بنوعيتها، لكن غياب عرضها يضر بوضوح ونوعية المعلومات وكذلك عملية قراءتها من طرف المستعملين(5).

4 - 2 إطار إعداد وعرض المعلومات المالية

ومن أجل المضي قدما في توفيق الممارسات المحاسبية دعا مجلس معايير المحاسبة الدولية للتركيز على القوائم المالية المعدة من طرف المؤسسة، من أجل توفير المعلومات المفيدة في صنع القرار الاقتصادي، وتحقيقا لهذه الغاية تمت المصادقة على إطار إعداد وعرض القوائم المالية المعروف بالإطار المفاهيمي (*le cadre conceptuel*)، الذي نشر في الأول من قبل لجنة معايير المحاسبة الدولية (*IASC*) في أبريل 1989، والذي اعتمد بعدها من قبل مجلس (*IASB*) الجديد في 2001 و هو يتضمن المبادئ المحاسبية الأساسية في معالجة القضايا التالي(6):

- يبين إلى من توجه القوائم المالية المعدة من طرف المؤسسة وتحديد أغراضها، والخصائص التي تتمتع بها؛

- يعطي قائمة المبادئ المحاسبية المحترمة ويحدد قواعد الممارسات المحاسبية؛

- إعطاء تعاريف لعناصر القوائم المالية ويحدد قواعد تقييمها ؛

حيث يمكن تلخيص عناصر الإطار المفاهيمي لمجلس معايير المحاسبة الدولية في الشكل التالي.

الجدول رقم: (01) المبادئ المعتمدة من قبل *IASC* في إطاره المفاهيمي

الفروض الأساسية (القاعدية)
محاسبة الالتزام (أساس الاستحقاق)
الاستمرارية

الخصائص النوعية للمعلومات	المحددات التي تؤثر على هذه الخصائص	شروط تحقق هذه الخصائص	القيود على تحقق هذه الخصائص
.قابلية للفهم			
.الملائمة	.طبيعة لمعلومات . الأهمية النسبية		. التوقيت الملائم . الموازنة بين الخصائص النوعية . الموازنة بين التكلفة و العائد
.الموثوقية		. الصورة الصادقة . تغليب المحتوى (الجوهر) على الشكل . الحيادية . الحذر . الشمولية	
.قابلية المقارنة			

Source : *Grégory, H. lire les états financiers en IFRS édition, (Paris : organisation, 2004), p: 30.*

ويحدد الإطار المفاهيمي كذلك أسس القياس التالية(7):

1. **التكلفة التاريخية (coût historique)** : حيث تسجل الأصول بقيمة النقدية أو النقدية المعادلة

التي دفعت وذلك في تاريخ شرائها، أو استعمال مفهوم القيمة العادلة في القياس في بعض الحالات و لبعض الأصول والتي سيتم توضيحها فيما بعد.

2. **التكلفة الجارية (coût actuel)**: تسجل الأصول بالمبالغ النقدية أو النقدية المعادلة، التي كانت ستدفع مقابل حيازة أصل مشابه أو معادل للأصل الحالي، وتظهر الخصوم بالمبالغ النقدية أو النقدية المعادلة التي يتطلب الأمر سدادها فيما لو تم الوفاء بالتعهد حاليا.

3. **القيمة القابلة للتحصيل (valeur de réalisation)**: تظهر الأصول بالمبالغ النقدية أو النقدية المعادلة التي يمكن تحصيلها حاليا من بيع أصل خلال عملية تصفية المؤسسة، وتظهر الخصوم بالقيم المستحقة الأداء و تمثل المبالغ النقدية أو النقدية المعادلة التي يجب دفعها للوفاء بالمطلوبات تبعا لمجريات العمل العادية.

4. **القيمة الحالية (valeur actualisée)**: تظهر الأصول بالقيمة الحالية لاصافي التدفقات النقدية الداخلة المستقبلية، وتظهر الخصوم بالقيمة الحالية لاصافي التدفقات النقدية الخارجة المتوقعة للوفاء بالتزامات تبعا لمجريات العمل العادية.

كما يحدد الإطار المفاهيمي كذلك مفهوم القيمة العادلة (*la notion de juste valeur*) ويعرفها على أنها المبلغ الذي يمكن من خلاله مبادلة أصل أو تسوية التزام بين أطراف مستقلة، وعلى معرفة وبينة بالحقائق المحيطة بالصفقة وفي ظل آليات السوق (8)، أي أنها تعبر عن المبلغ الذي من أجله يستطيع أن يستبدل أصل أو يسدد دين بين أطراف على معرفة أو موافقة في إطار معاملة مبرمة في ظروف عادية ، والقيمة العادلة في حقل أو مجال تطبيقها تستعمل في عدة أنواع من الأصول والخصوم مثل الأدوات المالية (IAS 32 – IAS 39)، نظام التعاقد (IAS 19)، الأصول البيولوجية (IAS 41). عقود حصص المدفوعات (*IFRS 02 les contrats de stock-options*)، إضافة إلى حالات أخرى. وتكون اختيارية في حالات أخرى مثل الأصول المادية IAS 16. العقارات الاستثمارية IAS 40.

خامساً: متطلبات تطبيق المعايير المحاسبية الدولية في الجزائر ، و الآثار المرتقب حصولها

إن تطبيق المعايير المحاسبية الدولية تتطلب العديد من الترتيبات و الإجراءات التي تمس العديد من الجوانب ، و هذا حتى لا تعترض عملية التطبيق بعض الصعوبات و العوائق التي يمكن أن تصحب تطبيق هذه المعايير على الأطراف المعنية بالمحاسبة. و لعل من أهم المتطلبات و الترتيبات الواجب مراعاتها عند تطبيق المعايير المحاسبية الدولية نذر ما يلي :

1. التأهيل العلمي والعملية.
 2. الأنظمة والقوانين الناظمة للمحاسبة .
 3. دور مجالس و جمعيات المحاسبين .
 4. دور الشركات .
 5. دور الإعلام .
- و سنركز على جانبين هامين يشكلان أساس و جوهر عملية التطبيق لهذه المعايير و هما : المحاسب و الشركة.

1-4 التأهيل العلمي و العملي للمحاسب

المحاسب هو المعني بالدرجة الأولى بتطبيق معايير المحاسبة الدولية، لذلك لا بد من تأهيله علمياً وعملياً ليكون قادراً على تطبيق المعايير المحاسبية الدولية بشكلها الصحيح. و لتأهيل المحاسبين على ممارسة هذه المعايير و تطبيقها يجب :

- عقد الدورات التدريبية و ورشات العمل للمحاسبين ومدقي الحسابات
- تضمين معايير المحاسبة الدولية والمراجعة الدولية في امتحانات المحاسبين القانونيين
- تطوير مناهج كليات الاقتصاد والتسيير والإدارة في الجامعات الرسمية والخاصة ومعاهد التكوين المهني لكي تتضمن تدريس معايير المحاسبة الدولية للطلاب من تخصص المحاسبة بشكل خاص .

كم أنه بات من الضروري الالتفات إلى التأهيل والتعليم المحاسبي العالمي، فقد تم قطع شوط طويل وتحقيق قدر لا يستهان به من التقدم فيما يتعلق بمعايير المحاسبة، إلا أن هناك ناحية هامة ووثيقة الصلة بذلك تجاهلتها إلى حد كبير المنظمات الدولية المعنية إلا وهي التعليم المحاسبي وتأهيل واعتماد المحاسبين^{viii} .

4-2 تطوير الشركات

سيتم تطبيق معايير المحاسبة الدولية في الشركات . وبالتالي يجب عليها تعديل أنظمتها الداخلية ونظامها المالي والمحاسبي بما يتوافق مع متطلبات تطبيق المعايير المحاسبية الدولية .

4-3 الآثار المرتقب حصولها بعد تطبيق المعايير المحاسبية الدولية

إن اعتماد المعايير المحاسبية الدولية من قبل الشركات الوطنية له من الايجابيات التي تتجلى في متطلبات الإفصاح و الشفافية و المساءلة و بالتالي إمكانية الدخول إلى أسواق المال (البورصات) العالمية والعربية، و تحسين جودة المعلومات التي ينتجها النظام المحاسبي وفق هذه المعايير ، و بإعداد قوائم مالية موحدة للشركات المتعددة الجنسيات ، مما يشجع على انفتاح أسواق المال الوطنية وزيادة الاستثمارات المالية والإنتاجية عربيا ودوليا...

الخاتمة و تتضمن النتائج و التوصيات

من خلال ما تقدم في البحث يتضح أن توفيق معايير المحاسبة المحلية مع المعايير المحاسبية الدولية سيكون له اثر هائل على التدفقات الرأسمالية. فبعد جهود الإصلاح و الاندماج في الاقتصاد العالمي الذي دأبت الجزائر إلى تحقيقه ، إلا أن بعض الشركات الأجنبية عبرت عن عدم ارتياحها للإجراءات القانونية ومتطلبات الإفصاح العامة المصاحبة لدخولها الأسواق الجزائرية ، مما دفع بالمشروع الجزائري إلى اعتماد المعايير المحاسبية الدولية كأساس للإصلاح المالي و المحاسبي و ذلك

ببعث النظام المحاسبي و المالي إلى حيز الوجود، رغبة منه إلى خلق بيئة مناسبة للاستثمارات الأجنبية، و إيجاد مناخ ملائم للأعمال، و ذلك بإضفاء نوعا من الشفافية و التناسق و الانسجام على هذه النظام خلافا لما كان عليه سابقا .

إلا أن تحقيق هذه الأغراض و الأهداف يتطلب إيجاد بيئة ملائمة لإضفاء نوعا من الايجابية و القبول من طرف جميع الأطراف المعنية بالمحاسبة و ذلك من خلال الاهتمام بما يلي :

1- خلق إطار مهني متطور لمهنة المحاسبة من خلال عقد الندوات و المؤتمرات المحاسبية لتعميق تطبيق المعايير ودراسة متطلبات تطبيقها، و كذا من أجل التعرف على أهم مشكلات تطبيق المعايير المحاسبية الدولية.

3- الاستفادة من تجارب بعض الدول العربية و الأجنبية في تطبيقها للمعايير و تبادل الخبرات .
4- تعميق مساهمة الجزائر و الدول العربية و النامية كافة في تطوير معايير المحاسبة الدولية بما يلائم متطلبات هذه الدول و ذلك من خلال دورها في مجلس معايير المحاسبة الدولية و الهيئات المحلية و الإقليمية و الدولية .

5- العمل على إصدار الكتب و النشريات التي ترشد المحاسب في تطبيق المعايير و العمل على إصدار موسوعة متكاملة للمعايير و متابعة تطويرها و وفقا لتطور المعايير الدولية...

أهم المراجع المعتمدة في البحث:

- 1- أبو نصار، محمد، و حميدات، جمعة، معايير المحاسبة والإبلاغ المالي الدولية: الجوانب النظرية والعلمية، دار وائل للنشر، عمان، الأردن، 2008.
- 2- الخلايلة، محمود عبد الحليم، التحليل المالي باستخدام البيانات المحاسبية، مطابع الدستور، ط 3، الأردن، 2004.
- 3- خالد جمال الجعرات - معايير التقارير المالية الدولية IFRSs & IASs 2007 - إثراء للنشر والتوزيع الشارقة (عمان) مكتبة الجامعية ، ط1، 2008

- 4- ميرزا، عباس علي وجراهام.جيه.هولت،و ماغنوس .أريل، 2006، المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية، المطابع المركزية، الأردن.
- 5- مأمون حمدان ، تطبيق معايير المحاسبة الدولية في سوريا،جمعية المحاسبين القانونيين في سوريا ، 2008
- 6- مؤيد راضي خنفر - غسان فلاح المطارنة- **تحليل القوائم المالية** - دار المسيرة عمان الطبعة الأولى 2006 محمد عصام الدين زايد ، المحاسبة الدولية ، دار المريخ للنشر 2005.
- 7- جربوع، يوسف محمود، و جلس، سالم عبد الله، المحاسبة الدولية مع التطبيق العملي لمعايير المحاسبة الدولية، مؤسسة الوراق للنشر والتوزيع، ط1، عمان، الأردن، 2002.
- 8- طارق عبد العال حماد - دليل المحاسب إلى تطبيق معايير التقارير المالية الدولية الحديثة - الدار الجامعية ، الإسكندرية ، 2006.
- 9- طارق عبد العال حماد، موسوعة معايير المحاسبة، ج1، كلية التجارة، جامعة عين شمس، الدار الجامعية، 2004.
- 10- الجمعية المصرية للمحاسبين القانونيين - **معايير المحاسبة المصرية** - الإسكندرية، مصر، 2006.
- 11- طلال أبو غزاله، نحو عولمة مهنة المحاسبة ، مداخلة في المؤتمر حول : العولمة ، وتنسيق المعايير المحاسبية والاعتراف المتبادل بالمؤهلات المحاسبية ، مؤتمر كلية الاقتصاد و التجارة ، الإمارات العربية المتحدة ، 17-18 نوفمبر 1997.
- 12- نحو عولمة مهنة المحاسبة : **المنتدى الإداري الاقتصادي على الموقع : <http://www.shatharat.net>** ، تاريخ تصفح الموقع 15-09-2009.