

الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية

وزارة التعليم العالي والبحث العلمي

جامعة سطيف 1



كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير

أطروحة

مقدمة ضمن متطلبات الحصول على شهادة دكتوراه علوم في العلوم الاقتصادية  
الموضوع:

## التوحيد المحاسبي الجزائري في إطار التوفيق الدولي التفكير حول المخطط المحاسبي الوطني

إشراف:

الأستاذ الدكتور حكيم ملياني

إعداد:

فريد لطرش

### لجنة المناقشة

رئيسا	جامعة سطيف	أستاذ التعليم العالي	أ.د. تيجاني بالريقي
مشرفا ومقررا	جامعة سطيف	أستاذ التعليم العالي	أ.د. حكيم ملياني
مناقشا	جامعة سطيف	أستاذ محاضر	د. عمر شريقي
مناقشا	جامعة سطيف	أستاذ محاضر	د. عبد الناصر روابحي
مناقشا	جامعة باتنة	أستاذ التعليم العالي	أ.د. مصطفى عقاري
مناقشا	جامعة مسيلة	أستاذ التعليم العالي	أ.د. يحي سعدي

السنة الجامعية: 2016 / 2017



## تنبيه هام قبل قراءة الأطروحة

بعد التحية الطيبة،

إن الرسالة التي نضعها بين أيديكم تحمل العنوان الأصلي الذي تم اقتراحه سنة 2002 (سنة أول تسجيل). هذا العنوان كان على النحو التالي:

التوحيد المحاسبي الجزائري في إطار التوفيق الدولي، التفكير حول المخطط المحاسبي الوطني

نظرا لعدم تمكن الباحث من تعديل العنوان الفرعي لهذه الرسالة لأسباب إدارية، يشرفني أن أحيطكم علما بأن الإشكالية التي تم معالجتها في الرسالة تدور حول العنوان التالي:

التوحيد المحاسبي الجزائري في إطار التوفيق الدولي، الانتقال من المخطط المحاسبي

الوطني إلى النظام المحاسبي المالي.

لذا نرجو من السادة القراء أن يأخذوا بعين الاعتبار التغيير الحاصل في العنوان الفرعي للرسالة من أجل فهم أدق للإشكالية التي عالجها هذا البحث.



# إهداء

إلى والدي الكريمين  
إلى كل العائلة



# شكر و تقدير

الحمد والشكر لله العلي القدير الذي أعانني على إنجاز هذا العمل المتواضع

وأتقدّم بعبارات الشكر والعرفان إلى

الأستاذ الدكتور " حكيم ملياني " الذي تفضل بالإشراف على هذا البحث ولم يبخل بنصائحه وتوجيهاته و إلى

الأستاذ الدكتور سعداوي خالد المشرف الأول لهذه الأطروحة؛

وإلى أعضاء لجنة المناقشة الذين تكرموا بالموافقة على مناقشة هذه الرسالة؛

وإلى كل المهنيين الجزائريين الذين ساهموا في الإجابة عن الاستبيان المقدم إليهم

وإلى كل من شجعتني على إنجاز هذا العمل ولو بكلمة طيبة.



# فهرس المحتويات

إهداء

شكر وتقدير

VII-I

فهرس المحتويات

VIII

فهرس الأشكال

IX

فهرس الجداول

ص.أ

مقدمة

ص.01

الفصل الأول: الاختلاف المحاسبي الدولي

ص.02

تمهيد

ص.02

1- مظاهر الاختلاف المحاسبي الدولي

ص.03

1-1- الاختلاف في القواعد المحاسبية المطبقة

ص.05

1-2- الاختلاف في تفسير وترجمة المصطلحات والمفاهيم المحاسبية

ص.07

1-3- الاختلاف في الطرق المفضلة

ص.07

2- تصنيف الاختلاف المحاسبي الدولي

ص.10

1-2- تصنيف Mueller

ص.11

2-2- تصنيف Gray

ص.13

2-3- تصنيف Nobes

ص.16

3- قياس الاختلاف المحاسبي الدولي

ص.18

1-3- المؤشرات كأساليب للقياس

ص.23

2-3- النماذج الإحصائية كأساليب للقياس

ص.25

4- أسباب الاختلاف المحاسبي الدولي

ص.26

1-4- الأنظمة القانونية

ص.27

2-4- المصادر التمويلية

ص.31

3-4- العامل الجبائي

ص.31

4-4- النظام الاقتصادي ومفهوم النتيجة ونظام حوكمة الشركات

ص.33

4-5- مهنة المحاسبة

5- الثقافة والاختلاف المحاسبي الدولي

ص.34

ص.35

1-5- مفهوم الثقافة

ص.37

2-5- أبعاد الثقافة

ص.42

3-5- الثقافة والمحاسبة

خلاصة الفصل

ص.49

ص.51

الفصل الثاني: التوفيق المحاسبي الدولي للحد من الاختلاف الدولي

تمهيد

ص.52

ص.53

1- مدخل للتوافق المحاسبي

ص.53

1-1- بعض المفاهيم الأساسية

ص.54

2-1- قابلية المقارنة والعلاقة بين التوفيق المحاسبي، التوحيد المحاسبي والتماثل

ص.57

3-1- معضلة التوحيد المحاسبي أو التوفيق المحاسبي

ص.58

4-1- إيجابيات وسلبيات التوفيق المحاسبي الدولي

ص.61

5-1- المنظمات الداعمة للتوافق المحاسبي الدولي

ص.65

2- لجنة المعايير المحاسبية الدولية لتحقيق التوفيق المحاسبي الدولي

ص.65

1-1- لجنة المعايير المحاسبية الدولية (IASB) الشكل السابق لمجلس المعايير المحاسبية الدولية (IASB)

ص.69

2-2- مجلس المعايير المحاسبية الدولية (IASB)

ص.73

3-2- معايير مجلس (IASB)

ص.76

4-2- مراحل إعداد المعيار (Due Process)

ص.78

3- التوفيق المحاسبي الدولي وإشكالية ملاءمة المعايير الدولية للدول السائرة في طريق النمو

ص.80

4- التوفيق المحاسبي الدولي وإشكالية المعايير المحاسبية التفاضلية

ص.81

1-4- في الولايات المتحدة الأمريكية

ص.81

2-4- في إنجلترا

ص.83

3-4- في كندا

ص.83

4-4- فريق العمل الحكومي الدولي (ISAR)

5- التوفيق المحاسبي الدولي وإشكالية الانتقال الاقتصادي والمحاسبي في الدول التي عرفت  
توجهها اشتراكيا في مرحلة سابقة

ص.84 1-5- الانتقال الاقتصادي والانتقال المحاسبي

ص.90 2-5- العلاقة بين المحاسبة والرأسمالية: نموذج مثالي للمحاسبة الرأسمالية

ص.92 خلاصة الفصل

ص.94 الفصل الثالث: معايير المحاسبة الدولية كتجسيد للتوفيق المحاسبي الدولي

ص.95 تمهيد

ص.96 1- الإطار المفاهيمي: الخلفية النظرية للمعايير المحاسبية الدولية

ص.97 1-1- هدف المعلومة المالية ذات الاستخدام العام

ص.97 2-1- مستخدمو القوائم المالية واحتياجاتهم المعلوماتية

ص.98 3-1- الفرضيات الأساسية

ص.98 4-1- الخصائص النوعية للمعلومة المالية

ص.100 5-1- عناصر القوائم المالية

ص.101 6-1- الاعتراف بعناصر القوائم المالية

ص.102 7-1- قياس عناصر القوائم المالية

ص.102 2- المعايير المحاسبية الدولية

ص.103 1-2- الإفصاح والعرض

ص.104 1-1-2- تبني معايير التقارير المالية الدولية IFRS للمرة الأولى (IFRS 1)

ص.104 2-1-2- عرض القوائم المالية (IAS 1)

ص.106 3-1-2- قائمة التدفقات النقدية (IAS 7)

ص.107 4-1-2- السياسات المحاسبية، التغييرات في التقديرات المحاسبية والأخطاء (IAS 8)

ص.108 5-1-2- العمليات غير المستمرة (IFRS 5)

ص.109 6-1-2- التقارير المالية القطاعية (IAS 14)

ص.109 7-1-2- الإفصاحات عن الأطراف ذات العلاقة (IAS 24)

ص.110 8-1-2- عوائد السهم (IAS 33)

ص.111 9-1-2- التقارير المالية المرحلية (IAS 34)

2-2- الاعتراف بالأصول وقياسها ص.111

- 112.ص 1-2-2- المخزون (IAS 2)
- 113.ص 2-2-2- تكاليف الاقتراض (IAS 23)
- 113.ص 3-2-2- الممتلكات، المنشآت والمعدات (IAS 16)
- 114.ص 4-2-2- الأصول المعنوية (IAS 38)
- 116.ص 5-2-2- انخفاض قيمة الأصول (IAS 36)
- 117.ص 6-2-2- عقارات التوظيف (العقارات الاستثمارية) (IAS 40)

3-2- الاعتراف بالخصوم وقياسها ص.117

- 117.ص 1-3-2- الأحداث اللاحقة لتاريخ إعداد الميزانية (IAS 10)
- 118.ص 2-3-2- المؤونات (المخصصات)، الأصول المحتملة والالتزامات المحتملة (IAS 37)
- 118.ص 3-3-2- الضرائب على الدخل (IAS 12)
- 119.ص 4-3-2- عقود الإيجار (IAS 17)
- 120.ص 5-3-2- منافع المستخدمين (IAS 19)

4-2- الأدوات المالية: أصول والتزامات ص.120

- 121.ص 1-4-2- الأدوات المالية: الإفصاح والعرض (IAS 32)
- 122.ص 2-4-2- الأدوات المالية: الاعتراف والقياس (IAS 39)

5-2- الاعتراف بالانشاط الاقتصادي ص.124

- 124.ص 1-5-2- نواتج الأنشطة العادية (IAS 18)
- 125.ص 2-5-2- عقود الإنشاء (IAS 11)
- 125.ص 3-5-2- المحاسبة عن المنح الحكومية والإفصاح عن الإعانات الحكومية (IAS20)

6-2- محاسبة المجموعات ص.126

- 127.ص 1-6-2- القوائم المالية الموحدة والفردية (IAS 27)
- 128.ص 2-6-2- الاستثمارات في الشركات الزميلة (IAS 28)
- 128.ص 3-6-2- الحقوق في المشاريع المشتركة (IAS 31)
- 129.ص 4-6-2- آثار تغيرات أسعار صرف العملات الأجنبية (IAS 21)
- 130.ص 5-6-2- إدماج الأعمال (IFRS 3)

7-2- المنظمات والصناعات المتخصصة ص.131

- 131.ص 1-7-2- الزراعة (IAS 41)
- 132.ص 2-7-2- المحاسبة والتقارير المالية عن أنظمة التقاعد (IAS 26)
- 132.ص 3-7-2- الإفصاح في القوائم المالية للبنوك والمؤسسات المالية المماثلة (IAS 30)
- 132.ص 4-7-2- عقود التأمين (IFRS 4)

8-2- الإطار المحاسبي الدولي الخاص بالمؤسسات الصغيرة والمتوسطة ص.133

- 134.ص 1-8-2- محتوى المعيار
- 135.ص 2-8-2- أصناف التبسيطات التي يتضمنها الإطار المحاسبي الدولي الخاص بالمؤسسات الصغيرة والمتوسطة
- 136.ص 3-8-2- المواضيع التي لم يتناولها الإطار المحاسبي الدولي الخاص بالمؤسسات الصغيرة والمتوسطة
- 136.ص 4-8-2- الخيارات غير المعتمدة في الإطار المحاسبي الدولي الخاص بالمؤسسات الصغيرة والمتوسطة
- 136.ص 5-8-2- التبسيطات

138.ص خلاصة الفصل

139.ص الفصل الرابع: التوحيد المحاسبي الجزائري: من مخطط ذو توجه كلي إلى نظام مستوحى من المعايير الدولية

140.ص تمهيد

141.ص 1- المخطط المحاسبي الوطني: إطار محاسبي قاري ذو توجه كلي

- 141.ص 1-1- نشأة المخطط المحاسبي الوطني
- 142.ص 2-1- أهداف وخصائص المخطط المحاسبي الوطني
- 144.ص 3-1- الإطار المحاسبي للمخطط المحاسبي الوطني
- 145.ص 4-1- أعمال التوحيد خلال فترة المخطط المحاسبي الوطني

149.ص 2- النظام المحاسبي المالي: إطار محاسبي أنجلوسكسوني في شكل نظام قاري

- 150.ص 1-2- خصائص النظام المحاسبي المالي
- 153.ص 2-2- النظام المحاسبي المالي والواقع المحلي

3- مقارنة النظام المحاسبي المالي والمخطط المحاسبي الوطني ص.154

4- وصف محتوى النظام المحاسبي المالي ص.159

1-4- الإطار التصوري والمبادئ والمعايير المحاسبية حسب النظام المحاسبي المالي ص.161

2-4- عرض القوائم المالية حسب النظام المحاسبي المالي ص.164

3-4- مخطط الحسابات حسب النظام المحاسبي المالي ص.185

5- مقارنة الإطار المحاسبي الدولي الخاص بالمؤسسات الصغيرة والمتوسطة مع النظام المحاسبي المالي ص.187

خلاصة الفصل ص.190

الفصل الخامس: دراسة القيم الثقافية في إطار الانتقال المحاسبي من PCN إلى SCF ص.191

تمهيد ص.192

1- الإطار المنهجي ص.193

1-1- أهداف وفرضيات البحث ص.193

2-1- المعاينة الإحصائية ص.195

3-1- هيكل ومضمون الاستبيان ص.196

4-1- نموذج البحث ص.201

2- إيجابيات وسلبيات النظام المحاسبي المالي مقابل المخطط المحاسبي الوطني ص.203

3- مستعملي القوائم المالية ص.206

4- دراسة متطلبات العرض والإفصاح التي يفرضها النظام المحاسبي المالي في القوائم المالية ص.210

1-4- الميزانية ص.214

2-4- جدول النتيجة ص.215

3-4- جدول تدفقات الخزينة ص.216

5- دراسة الطرق المحاسبية المستخدمة في تقييم الأصول والخصوم ص.217

1-5- التثبيات المادية ص.217

2-5- اهتلاك الأصول المادية ص.219

3-5- تدني قيمة الأصول المادية ص.221

4-5- المخزون ص.222

ص.223

5-5- بعض المسائل الأخرى

ص.225

6- التحليل التأكدي للقيم الثقافية

ص.225

6-1- نتائج التحليل العاملي

ص.231

6-2- نتائج التحليل العنقودي

ص.232

7- نتائج اختبار الفرضيات

ص.237

الخاتمة

ص.244

الببليوغرافيا

ص.257

الملاحق

ص.258

ملحق رقم 01: استمارة الاستبيان باللغة العربية

ص.264

ملحق رقم 02: استمارة الاستبيان باللغة الفرنسية

ص.270

ملحق رقم 03: المنهجية المعتمدة في الاستبيان

ص.273

ملحق رقم 04: الأدوات الإحصائية المستخدمة

ص.276

ملحق رقم 05: مخرجات المعالجة الإحصائية

# فهرس الأشكال

الصفحة	العنوان	رقم الشكل
12	تصنيف ثنائي الأبعاد مقترح من طرف Gray سنة 1988	01
13	تصنيف هرمي للأنظمة المحاسبية حسب Nobes	02
15	التصنيف الجديد للأنظمة المحاسبية حسب Nobes	03
41	الأبعاد الثقافية لـ Schwartz	04
44	تأثير الثقافة على النظم المحاسبية	05
55	التوافق، التوحيد، التماثل والمرونة	06
71	هيكله مجلس المعايير المحاسبية الدولية (IASB)	07
99	ترتيب الخصائص النوعية للمعلومة المحاسبية حسب FASB	08
103	تصنيف المواضيع التي تتناولها المعايير IAS/IFRS	09
161	وصف محتوى النظام المحاسبي المالي	10
204	إيجابيات الانتقال من PCN إلى SCF	11
205	سلبيات الانتقال من PCN إلى SCF	12
208	مستعملي القوائم المالية	13
209	أغراض إنتاج القوائم المالية	14
212	التزام المهنيين بمتطلبات الإفصاح في القوائم المالية بشكل عام	15
214	التزام المهنيين بمتطلبات الإفصاح في الميزانية	16
215	التزام المهنيين بمتطلبات الإفصاح في جدول النتيجة	17
216	التزام المهنيين بمتطلبات الإفصاح في جدول تدفقات الخزينة	18
218	التزام المهنيين بمتطلبات قياس التثبيات المادية	19
219	التزام المهنيين بمتطلبات اهتلاك التثبيات المادية	20
221	التزام المهنيين بمتطلبات قياس تدني قيمة التثبيات المادية	21
222	التزام المهنيين بمتطلبات قياس المخزون	22
224	التزام المهنيين بمتطلبات قياس الخصوم	23
229	العلاقة المنتظرة بين القيم الثقافية وعناصر الاستبيان	24
231	شكل عنقودي يوضح القيم الثقافية	25

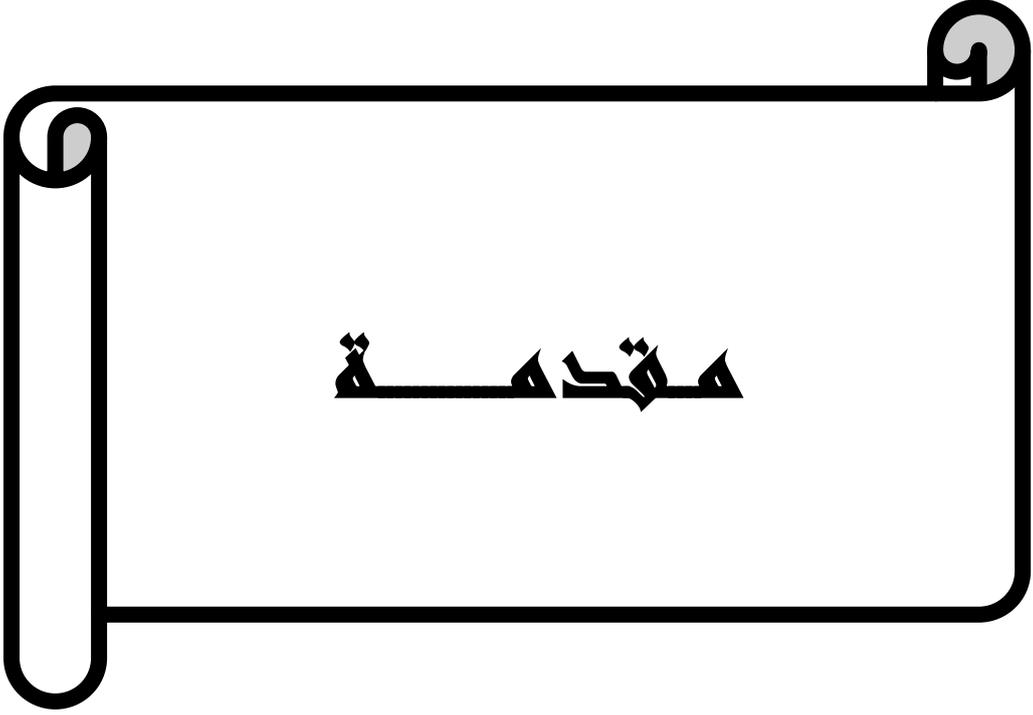
# فهرس الجداول

## فهرس الجداول

رقم الجدول	العنوان	الصفحة
01	بعض الاختلافات المحاسبية بين الدول الكبرى مع مطلع سنة 2000	04
02	الاختلافات الموجودة بين القواعد المحاسبية المحلية والأمريكية	05
03	أهم الأبحاث المتعلقة بتصنيف الاختلاف المحاسبي مع ذكر خصائص كل التصنيف	09
04	الأبحاث المتعلقة بقياس الاختلاف المحاسبي وطرق القياس المستعملة ومجالها	17
05	الأنظمة القانونية الغربية	27
06	تصنيف أولي للدول على أساس طبيعة تمويل المؤسسات	30
07	حساب النتيجة تبعاً للنظام الاقتصادي	32
08	الأبعاد الثقافية لـ Hofstede (1984)	38
09	نتائج وترتيبات بعض البلدان حسب كل بعد ثقافي من خلال دراسة Hofstede (1984)	39
10	تفسير نتائج Hofstede	39
11	تعريف Gray للقيم المحاسبية	46
12	الربط بين الأبعاد الثقافية لـ Hofstede والقيم المحاسبية لـ Gray	47
13	العلاقة بين الأبعاد الثقافية والقيم المحاسبية	47
14	أهم المنظمات الداعمة للتوافق على المستوى الدولي	63
15	أهم المنظمات الداعمة للتوافق على المستوى الجهوي	64
16	قائمة معايير إعداد التقارير المالية حسب تسلسل أرقامها	76-74
17	أثر عوامل الانتقال الاقتصادي على الانتقال المحاسبي	87-86
18	الاختلافات التصورية للمحاسبية بين الرأسمالية والشيوعية	91
19	قواعد القياس حسب المعيار IAS 39	124
20	أقسام المعيار الدولي الخاص بالمؤسسات الصغيرة والمتوسطة	136
21	الوثائق الشاملة للمخطط المحاسبي الوطني	146
22	أعمال التوحيد المحاسبي في الفترة الممتدة بين 1962-2000	149-148
23	أهداف المعلومة المنتجة في النظامين المحاسبين	156
24	أهم الاختلافات في أسس الاعتراف والقياس بين PCN و SCF	159-158
25	نموذج الميزانية: جانب الأصول	168
26	نموذج الميزانية: جانب الخصوم	169
27	نموذج جدول حسابات النتائج حسب الطبيعة	173
28	نموذج جدول حسابات النتائج حسب الوظيفة	176
29	نموذج جدول تدفقات الخزينة (الطريقة المباشرة)	180
30	نموذج جدول تدفقات الخزينة (الطريقة غير المباشرة)	181

## فهرس الجداول

183	نموزج جدول تغير الأموال الخاصة	31
185	المعلومات التي يتضمنها ملحق القوائم المالية	32
187	مدونة الحسابات ذات رقمين	33
189	مقارنة بين النظام المحاسبي المالي وإطار الدولي الخاص بالمؤسسات الصغيرة والمتوسطة	34
190	الأنظمة المحاسبية التي عرفها المخطط الفرنسي	35
194	أهداف وفرضيات البحث	36
195	توزيع المهنة المحاسبية الرسمية في الجزائر بحدود 2014	37
196	توزيع عينة الدراسة	38
197	أسئلة الاستبيان والفرضيات المرتبطة بها	39
197	أسئلة الاستبيان المتعلقة بإيجابيات وسلبيات الانتقال من PCN إلى SCF	40
198	أسئلة الاستبيان المتعلقة بالعرض والإفصاح	41
199	أسئلة الاستبيان المتعلقة بالتقييم	42
200	أسئلة الاستبيان المتعلقة بالقيم المحاسبية الثقافية	43
201	وصف النظام المحاسبي الجزائري بين PCN و SCF تبعا للقيم الثقافية لـ Gray (1988)	44
209	ترتيب الاحتياجات المراد إشباعها من خلال القوائم المالية حسب الأولوية	45
213	قابلية مقارنة القوائم المالية من حيث الشكل	46
220	نتائج الاختبار الثنائي للتحفظ المحاسبي	47
226	توصيف القيم الثقافية	48
227	نتائج معامل ألفا كرونباخ و كذلك معامل الارتباط البيني للتناسق الداخلي	49
228	نتائج مؤشر KMO واختبار Bartlett	50
228	مساهمة العوامل المستخرجة في تفسير التباين الكلي	51
230	ارتباط المقترحات المدروسة بالعوامل المستخرجة	52
232	نتائج اختبار فرضيات الدراسة الاستقصائية	53



لقد نتج عن العولمة المتزايدة للأسواق المالية والمؤسسات متعددة الجنسيات ضرورة إيجاد نظام محاسبي عالمي متناسق ومتقارب (ليس بالضرورة موحدًا) يكون مقبولًا من طرف كل دول العالم. ومما لا شك فيه أن ثمة فوائد وإيجابيات لوجود مثل هذا الإطار الدولي يمكن ذكر بعضها منها على سبيل المثال: المساهمة في تقليص تكاليف إعداد وعرض القوائم المالية لمختلف الشركات العالمية وتسهيل فهمها ومن ثم إمكانية مقارنتها من طرف المستثمرين الدوليين ليس على الصعيد المحلي أو الإقليمي فحسب، بل على مستوى العالم ككل. الأمر الذي يساعد حتماً في الرفع من حركية التمويل والاستثمار في كل الأقطار بصرف النظر عن الحدود الجغرافية.

وهذا ما أشار إليه Choi وآخرون في العبارتين التاليتين: "تكامل الأسواق المالية على المستوى العالمي له تأثير كبير على شكل التطور المحاسبي في المستقبل. ... تُعد الأسواق المالية الدولية الدافع الرئيسي لحركية التوفيق المحاسبي الدولي".<sup>1</sup>

وقد عملت لجنة المعايير المحاسبية الدولية (IASB) منذ إنشائها في لندن سنة 1973 على توافق الأنظمة المحاسبية الدولية وتقليص الاختلافات التي كانت ولا تزال موجودة على مستوى هذه الأنظمة. لم تكن هذه اللجنة لوحدها قادرة على إحداث التقارب المحاسبي المنشود، بل ساعدتها في ذلك أطراف وقوى فاعلة على الصعيد العالمي مثل الفدرالية الدولية للمحاسبين وهيئات الأسواق المالية الدولية... وتشير آخر التقارير المنشورة من قبل مجلس معايير المحاسبية الدولية إلى أن عدد الدول التي اعتمدت المعايير المحاسبية الدولية (بشكل أو بآخر) قد فاق 120 دولة منها أكثر من 80 سائرة في طريق النمو.<sup>2</sup>

وعلى الصعيد المحلي، اعتمدت الجزائر سنة 2007 - بموجب القانون 07/11- ما يسمى بالنظام المحاسبي المالي الذي يندرج ضمن عملية التوفيق المحاسبي الدولي. حافظ هذا الإطار المحاسبي الجديد على فكرة مخطط الحسابات مع وجود أشكال منمطة للقوائم المالية وتضمن إطاراً مفاهيمياً مستوحى من المعايير المحاسبية الدولية. ينبغي الإشارة إلى أن النظام المحاسبي الجديد جاء نتيجة لعملية الإصلاح المحاسبي التي انطلقت سنة 2001 على خلفية تمويل جزئي من البنك الدولي الذي باشر عملية مماثلة في عدة دول أخرى. وقد كانت للمهنة المحاسبية الفرنسية مساهمة فعلية في عملية إعداد النسخة الأخيرة من مشروع النظام المحاسبي للمؤسسة الذي أطلق عليه فيما بعد تسمية النظام المحاسبي المالي.

<sup>1</sup> « The integration of the world's capital markets will be the most significant influence shaping accounting development in the future. ...International capitals markets are the key driver in the international harmonization movement » (Choi et al, 2002)

<sup>2</sup> www.iasb.org

جاء الإطار المحاسبي الجديد ليضع حدا لممارسة محاسبية امتدت على مدار أكثر من ثلاثة عقود من خلال ما كان يطلق عليه: المخطط المحاسبي الوطني. لم تعرف عملية التتميط المحاسبي في الجزائر جمودا مماثلا حيث أن عملية الإصلاح المحاسبي جاءت في مؤخرة سلسلة طويلة من الإصلاحات التشريعية.

اعتبر المخطط المحاسبي الوطني (PCN 1975) الذي جاء في سياق التخطيط الاقتصادي المركزي ليستجيب لمتطلبات تلك الفترة بمثابة نقلة نوعية مقارنة بالمخطط الفرنسي لسنة 1957 الذي كان ساري المفعول قبله. استفاد المخطط المحاسبي الوطني من تجربة المنظمة المشتركة الإفريقية الملغاشية (OCAM) التي طورت المخطط الفرنسي بإدخال جملة من التعديلات العميقة كان من أهمها: اعتماد مدخل التدفقات، اقتراح مدخل مبسط يسمح بإعداد جدول المصادر والاستخدامات، وإعادة صياغة جدول النتيجة في شكل موحد مع إظهار رصيد القيمة المضافة التي تعد في غاية الأهمية بالنسبة للاقتصاد المركزي الذي كان يتطلب مثل هذه المؤشرات الكلية التي تسمح بمتابعة البرامج الاقتصادية المخططة.

لكن ومع مرور الزمن لم يعد التوحيد المحاسبي المتمثل في المخطط المحاسبي الوطني يتماشى مع المتغيرات التي عرفتها الجزائر في إطار الانتقال الاقتصادي والمتطلبات المتعددة للمتعاملين فيما يخص المعلومة المالية التي ينبغي أن تحتويها القوائم الشاملة.

## 1- إشكالية البحث

تتعلق إشكالية هذه الرسالة من الاعتقاد الراسخ لدى الباحث أن عملية الانتقال التي عرفها التوحيد المحاسبي الجزائري من المخطط المحاسبي الوطني إلى النظام المحاسبي المالي لا يمكن مقارنتها بتلك التي حدثت في الماضي والتي اعتبرت تطورا حاصلا داخل نفس الإطار المحاسبي القاري. فعلى الرغم من وجود إيجابيات كثيرة للمخطط المحاسبي الوطني مقارنة بالمخطط الفرنسي القديم بالنظر إلى متطلبات الفترة، إلا أن كلا النظامين يندرجان ضمن نفس التصور المحاسبي.

لكن التحول إلى النظام المحاسبي الجديد يعتبر ثورة (bouleversement) في عالم المهنيين الجزائريين، إن كان على صعيد المحاسبة أو على صعيد المراجعة، لأنه يخرج عن الإطار القاري المعهود ويتبنى فلسفة محاسبية لم تكن معروفة من قبل. تلك الفلسفة المرتبطة بالنظام المحاسبي الأنجلوسكسوني التي تفرض على المهنيين التحلي بمهارات لم يتسنى لهم تطويرها ومجال واسع لممارسة الحكم الشخصي والاهتمام بجوهر العمليات بدلا من مظهرها القانوني والامتثال لثقافة التقارير المالية... . حيث ارتبطت الممارسات المحاسبية لفترة طويلة بالإطار التشريعي المقنن وأرقام الحسابات المفصلة المبينة في الجداول المنمطة وانصهرت في تصور تقني للمحاسبة ساهم إلى حد

بعيد في تقييد الذهنية المهنية.

يعكس التوجه نحو اعتماد تصور المعايير المحاسبية الدولية من خلال النظام المحاسبي المالي رغبة المنظم الجزائري (المجلس الوطني للمحاسبة) في التوجه نحو الخيار الدولي وإدراج عملية الإصلاح المحاسبي في طريق التوفيق المحاسبي الدولي. لكن هذا الأمر قد لا ينتج عنه دائما تقريبا الممارسة المحاسبية المحلية من الممارسة الدولية. وهذا ما أشار إليه Tay و Parker (1990) عندما فرقا بين التوفيق المحاسبي القانوني (de jure) والتوفيق المحاسبي الفعلي (de facto). حيث اعتبرا أن اعتماد أي تشريع محاسبي يدخل في إطار توافق القوانين ولا يؤدي بالضرورة إلى تماثل في الممارسات المحاسبية على أرض الواقع (ما يسمى بالتوافق الفعلي).

وما يزيد من تعقيد المسألة هو أن التحول نحو اعتماد نظام محاسبي مالي بخلفية المعايير الدولية يطرح على ثلاث مستويات مختلفة ولكنها مترابطة :

- المستوى الأول يرتبط بالتحول في التصور المحاسبي الذي تجسده ثقافة النموذج الأنجلوسكسوني؛
- المستوى الثاني يتعلق بتغيير المفاهيم المحاسبية الذي يفرضه التحول من اقتصاد اشتراكي إلى اقتصاد السوق في إطار ما يسمى بالانتقال الاقتصادي؛
- المستوى الثالث يتعلق بدرجة التطور الاقتصادي الذي يميز البيئة التي نشأت فيها المعايير المحاسبية الدولية التي تختلف كثيرا عن البيئة الجزائرية السائدة في طريق النمو.

ومما سبق نطرح الإشكالية التالية:

**كيف يمكن تقييم الانتقال من المخطط المحاسبي الوطني إلى النظام المحاسبي المالي في إطار التوفيق المحاسبي الدولي؟ أو بتعبير آخر: هل يتلاءم النظام المحاسبي المالي مع بيئة محاسبية مختلفة عن تلك التي عرفت تطوير المعايير المحاسبية الدولية المتوافق معها؟**

من خلال هذا التساؤل الرئيسي يمكن طرح جملة من الأسئلة الفرعية التي تتدرج من بدايات التوفيق المحاسبي الدولي والحالة التي سبقته وصولا إلى تشخيص للوضع الحالية التي تميز الممارسة المحاسبية في الجزائر بعد اعتماد نظام محاسبي متوافق مع المعايير الدولية. هذه الأسئلة نطرحها على النحو التالي:

- ما المقصود بالاختلاف المحاسبي الدولي وما هي أهم مميزاته؟
- كيف يساهم التوفيق المحاسبي الدولي في الحد من ظاهرة الاختلاف المحاسبي الدولي؟
- كيف تحولت المعايير المحاسبية الدولية من أداة للتوفيق المحاسبي الدولي إلى إطار دولي يحل محل الأطر

المحلية؟

- ما هو واقع الانتقال المحاسبي في الجزائر من خلال تطبيق النظام المحاسبي المالي؟
- هل للثقافة (المحاسبية) باعتبارها عاملا مهما في البيئة المحاسبية ، دور في تقييم الانتقال المحاسبي ؟

## 2- أهمية البحث

يكتسب هذا البحث أهميته على المستوى الأكاديمي من حيث تناوله لموضوع جدلي يندرج في الإطار العام لدراسات الملاءمة المحاسبية. أي مدى ملاءمة المعايير المحاسبية الدولية لبيئة اقتصادية واجتماعية وثقافية معينة، تختلف إلى حد بعيد عن البيئة التي نشأت وتطورت فيها المعايير الدولية. ذلك أن البيئة الحاضنة للمعايير الدولية هي بيئة تميزها الأسواق المالية المتطورة ودرجة تطور اقتصادي واجتماعي وثقافي كبير .

كما أن لهذا البحث أهمية من الناحية العملية من حيث أنه يساهم في فهم وتفسير عملية الانتقال من المخطط المحاسبي الوطني إلى النظام المحاسبي المالي. حيث نعتقد أن عملية الانتقال المحاسبي لها ثلاث مستويات مختلفة: مستوى أول تقني بحت يظهر من خلال مثلا المدونة الجديدة للحسابات أو أشكال القوائم المالية، مستوى ثاني أكثر عمقا، يتمثل في المفاهيم الجديدة المصاحبة للتغيير المحاسبي ومستوى ثالث يعتبر الأعمق، يتعلق بالثقافة المحاسبية الجديدة التي يفرضها التحول نحو النموذج المحاسبي الأنجلوسكسوني والتي لم تكن موجودة من قبل.

وسواء تعلق الأمر بالأهمية النظرية أو العملية لموضوع الدراسة، تبرز مساهمة هذا البحث في كونه يوظف إطارا نظريا (برادجم) لتحليل عملية الانتقال وفهم الحالة التي وصلت إليها.

## 3- أهداف البحث

على ضوء إشكالية البحث المطروحة، يمكن تلخيص الأهداف على المستويين النظري والميداني كما يلي:

### 3-1- على المستوى النظري

- إبراز أهمية دراسة الاختلاف المحاسبي على الصعيد الدولي واستيعاب أهم العناصر المفسرة له وبالأخص الثقافة المحاسبية؛
- تبيان أهمية المعايير المحاسبية الدولية في إطار التوفيق المحاسبي الدولي للحد من الاختلاف المحاسبي الدولي؛
- إظهار الخلفية المفاهيمية للنظام المحاسبي المالي من خلال إبراز الخصائص والارتباطات مع نموذجي التوحيد المحاسبي القاري والأنجلوسكسوني المستمد منهما؛

### 3-2- على المستوى الميداني

- محاولة إجراء تحليل من نوع تكلفة/منفعة لمعرفة ما إن كانت عملية الانتقال إلى تطبيق نظام محاسبي جديد متوافق مع المعايير الدولية توفر الإيجابيات المنتظرة أم أن هناك جملة من السلبيات المهمة؛
- معرفة ما إن كان هناك التزام بما أتى به النظام المحاسبي المالي فيما يخص العرض والإفصاح أم أن الممارسة المحاسبية لا تتقيد بالجوانب الشكلية؛
- معرفة ما إن كان هناك تحول إلى تطبيق المفاهيم التي نتجت عن الانتقال إلى النظام المحاسبي الجديد أم أن طرق التقييم التي كانت سائدة في المخطط المحاسبي الوطني لا تزال قيد التطبيق؛
- معرفة ما إن كان هناك استيعاب لثقافة النظام المحاسبي المالي المستمدة من المعايير المحاسبية الدولية أم أن القيم الثقافية المرتبطة بالمخطط المحاسبي القديم لا تزال سائدة وتشكل عائقا في اتجاه توافق الممارسة المحاسبية الجزائرية مع الممارسة الدولية.

### 4- فرضيات البحث

على ضوء الإشكالية المطروحة وتحقيقا لأهداف البحث، يمكن وضع الفرضيات التالية:

- الإيجابيات المرتبطة بالانتقال من المخطط المحاسبي الوطني إلى النظام المحاسبي المالي تفوق السلبيات؛
- يلتزم المهنيون بالجوانب الشكلية المرتبطة بالانتقال من المخطط المحاسبي الوطني إلى النظام المحاسبي المالي التي تتجلى في طرق العرض والإفصاح في القوائم المالية؛
- يلتزم المهنيون بالجوانب المفاهيمية المصاحبة للانتقال من المخطط المحاسبي الوطني إلى النظام المحاسبي المالي التي تتجلى في تطبيق طرق قياس (تقييم) الأصول والخصوم؛
- الانتقال من المخطط المحاسبي الوطني إلى النظام المحاسبي المالي سيؤدي إلى تغيير مجموعة من قيم الثقافة المحاسبية على نحو نموذج gray (1988).

### 5- نموذج البحث

تتأثر الممارسة المحاسبية باعتبارها نشاطا إنسانيا بالتفسيرات والأحكام الشخصية عندما يتعلق الأمر بتطبيق المفاهيم والمبادئ المحاسبية. وحسب المختصين في مجال المحاسبة الدولية تتأثر الممارسة المحاسبية في بلد معين بمجموعة كبيرة من العوامل البيئية (سياسية، اقتصادية، قانونية، ..ثقافية). وما يمكن ملاحظته من خلال نفس المختصين هو أن العامل الثقافي يعتبر حاسما ما دامت هناك مجموعة من القيم والمعايير الثقافية المشتركة التي يتقاسمها النظام المحاسبي للبلاد. فباختلاف القيم الثقافية للمهنيين يختلف التفسير والحكم الشخصي للمفاهيم والمبادئ المحاسبية حتى ولو كانت هذه الأخيرة قد تم اعتمادها بشكل موحد من خلال التشريعات المختلفة.

ونظرا لأهمية العامل الثقافي، اهتم Gray بدراسة وتحليل البعد الثقافي للممارسة المحاسبية وحاول تفسير الاختلافات الموجودة على المستوى الدولي معتمدا في ذلك على نموذج Hofstede الذي يحدد القيم الثقافية المجتمعية من خلال أربعة أبعاد أساسية. ما قام به gray هو افتراض وجود أربعة قيم ثقافية محاسبية هي: المهنية (الاحتراف) مقابل سلطة الدولة (القانون)، التحفظ مقابل التفاؤل، التماثل (التوحد، الانتظام) مقابل المرونة، السرية (التكتم) مقابل الشفافية.

### 6- خطة البحث

في محاولة منا للإجابة عن أسئلة الإشكالية المطروحة أعلاه وتحقيقا لأهدافه واختبار فرضياته، سيتم تقسيم البحث إلى خمسة فصول أربعة نظرية وفصل تطبيقي على النحو التالي:

- **الفصل الأول: الاختلاف المحاسبي الدولي** باعتباره نقطة انطلاق لأي مبادرة تدخل في إطار التوفيق المحاسبي الدولي. لذلك نعتقد أنه من غير المنطقي أن نهتم بدراسة التوفيق المحاسبي الدولي من فراغ، أي من دون ذكر الحالة التي ميزت الأنظمة المحاسبية الدولية في الفترة السابقة. كما أن دراسة ظاهرة الاختلاف المحاسبي تصب في خدمة الإشكالية العامة التي نحن بصدد دراستها على أكثر من صعيد. لذا يتم التطرق إلى جوانب متعددة للاختلاف الدولي: المظاهر، التصنيف، القياس والأسباب بهدف الإحاطة بهذا المفهوم المتعدد الأبعاد؛
- **الفصل الثاني: التوفيق المحاسبي الدولي للحد من الاختلاف الدولي** نحاول من خلال هذا الفصل تقديم لجنة معايير المحاسبة الدولية (والمجلس الذي يعد الشكل الجديد لها بعد 2001) من خلال الوقوف على أهم النقاط التي شكلت مسار التوفيق المحاسبي الدولي بالإضافة إلى الهيئات الداعمة لها. لكن قبل ذلك نقدم بعض المفاهيم المرتبطة بالتوفيق المحاسبي الدولي مع التذكير بأهم الإيجابيات والسلبيات المرتبطة به. ولما كانت هذه الرسالة مخصصة لدراسة تجربة دولة سائرة في طريق النمو تعرف انتقالا اقتصاديا من اقتصاد اشتراكي إلى اقتصاد السوق، كان لا بد من الحديث أيضا في هذا الفصل عن الإشكالية المزوجة للتوافق المحاسبي الدولي: من حيث ملاءمته للدول السائرة في طريق النمو ومن حيث التغيير الذي يحدثه في المفاهيم المحاسبية في إطار الانتقال الاقتصادي؛
- **الفصل الثالث: المعايير المحاسبية الدولية كتجسيد للتوافق المحاسبي الدولي** نوضح في هذا الفصل السيرورة التي تمكن من خلالها مجلس معايير المحاسبة الدولية (IASB) من تقليص عدد الخيارات والتخلص من الغموض الذي كان يكتنف المعايير في صيغتها السابقة (أي قبل التحول الحاصل في سنة 2001). حيث يوفر الفصل شرحا موجزا لتطور كل معيار من خلال الإشارة إلى أهم العناصر التي يتضمنها ويساعد بذلك على إحداث التقارب بين مختلف المعايير المعنية والنظام المحاسبي المالي الذي تم اشتقاقه منها. ولا يمكن الحديث

عن المعايير المحاسبية الدولية من دون ذكر الإطار المفاهيمي الذي يشكل الخلفية النظرية لها، كما لا يمكن تجاهل الإطار الدولي الخاص بالمؤسسة الصغيرة والمتوسطة (IFRS for SMEs) الذي يشكل تبسيطا مهما للمعايير الدولية الأصلية يأخذ بعين الاعتبار خصوصية المؤسسة المتوسطة والصغيرة؛

- **الفصل الرابع: التوحيد المحاسبي الجزائري: من مخطط ذو توجه كلي إلى نظام مستوحى من المعايير الدولية**  
نحاول من خلال هذا الفصل التذكير بخصائص النظام المحاسبي المالي بالتركيز على دراسة القوائم المالية على اعتبار أن مسائل الاعتراف والقياس قد تم الإشارة إليها عند دراسة المعايير الدولية حيث يتم فقط التذكير بها عند الحاجة. دراسة النظام المحاسبي المالي تنطلق من التذكير بأهم ما جاء في النصوص القانونية التي ارتكز عليها والوقوف على أهم النقاط التي نعتقد أنها حاسمة في مجال التوحيد المحاسبي. كذلك لا بد من تحديد موقف الباحث من بعض الخيارات التي عمد إليها المنظم عند إعداد النظام المحاسبي الجديد. كما أن الحديث عن النظام المحاسبي الجديد، لا يمكن أن يغفل المخطط المحاسبي الوطني على مدار أكثر من ثلاثة عقود؛
- **الفصل الخامس: دراسة القيم الثقافية في إطار الانتقال المحاسبي من PCN إلى SCF**  
نحاول في هذا الفصل فهم وتفسير الانتقال من المخطط المحاسبي إلى النظام المحاسبي الجديد ومعرفة ما إن كان اعتناق مفاهيم الإطار الجديد يؤدي إلى تقريب الممارسة المحاسبية في الجزائر من الممارسة الدولية أو بتعبير آخر ما مدى توافق الممارسة المحاسبية في الجزائر مع ما هو موجود في التشريع المحاسبي ومع الخطاب السائد لدى مجموعة كبيرة من المهتمين وهل يمكن اعتبار الثقافة المحاسبية عاملا مهما في تفسير الوضعية الحالية للممارسة المحاسبية من خلال اعتماد القيم الثقافية لنموذج Gray (1988)؟

### 7- منهجية البحث

لأجل تحقيق أهداف البحث سنستخدم الأسلوب الوصفي التحليلي ، حيث سيتم الاعتماد على مراجع مختلفة تشمل كتباً ومقالات للإلمام بالجانب النظري للموضوع، كما سيتم الاعتماد على الأسلوب الإحصائي الاستقرائي من خلال استقصاء عينة وطنية من المهنيين بهدف الوصول إلى دلالات ذات قيمة ومؤشرات تساهم في الإجابة عن الإشكالية العامة للدراسة.

### 8- الدراسات السابقة:

شكل العمل الذي قام به Gray (1988) نقطة انطلاق للعديد من الدراسات التي تناولت مسألة الثقافة كعامل مهم في فهم إشكاليات التحول المحاسبي على صعيد المحاسبة الدولية من زوايا مختلفة. لا يمكننا الحديث عن كل

الدراسات في إطار هذه المقدمة، لكننا سنركز على المساهمات الأصلية التي اعتبرت بمثابة الإطار المرجعي لمختلف الدراسات الأخرى وللدراسة التي نحن بصدد تقديمها:

- دراسة Chow و آخرون (1995)

دراسة Chow و Chau و Gray التي تحمل العنوان:

**"Accounting reforms in China : Cultural constraints on implementation and development."**

انطلقت هذه الدراسة من الإطار النظري الذي أعده Hofstede (1980) و Gray (1988) بهدف تحليل الإصلاح المحاسبي في الصين. حيث أخذ الباحثون بعين الاعتبار الأهمية التي تلعبها العوامل البيئية والثقافية في تطور النظام المحاسبي وركزوا على العامل الثقافي من خلال القيم الثقافية التي يقترحها نموذج Gray (1988). توصلت الدراسة إلى النتائج التالية:

- أن الثقافة (المحاسبية) تمارس تأثيرا كبيرا على الممارسات المحاسبية؛
- أن اعتماد المعايير المحاسبية الدولية قد لا يتلاءم مع ثقافة المهنيين الصينيين؛
- أن الثقافة المحاسبية الصينية تشكل عائقا أمام تطبيق أي نظام محاسبي ذو خلفية مختلفة مثل خلفية النظام الأنجلوسكسوني .

- دراسة Willet و Baydoun (1995)

تحمل هذه الدراسة العنوان التالي:

**"Cultural relevance of Western accounting to developing countries."**

اهتمت هذه الدراسة بإشكالية مدى ملاءمة المعايير المحاسبية الغربية للدول السائرة في طريق النمو بالاعتماد على الإطار النظري الذي أعده Hofstede (1980) و Gray (1988) . حيث قام الباحثان بتحليل القيم الثقافية المحاسبية للبيئة اللبنانية بهدف معرفة مدى ملاءمة النظام المحاسبي الفرنسي لهذا البلد. قدمت هذه الدراسة إسهامات مهمة من خلال انتقاد الإطار الأصلي المقدم من Hofstede (1980) و Gray (1988) بحيث ربطت القيم الثقافية بمسائل الإفصاح والقياس. ويشير الباحثان إلى أن مسألة الملاءمة ينبغي أن يتم مقارنتها بشكل مختلف من خلال القياس أو من خلال الإفصاح. ويتوصل الكاتبان إلى نتيجة مفادها أن الإشكالية النظام المحاسبي المستورد لا تكمن في المسائل الإجرائية بقدر ما تتعلق ببعض جوانب الإفصاح الغربية التي تتلاءم مع المتطلبات المحلية.

يضاف إلى ذلك نتيجة نظرية مهمة للغاية مشتركة بين الدراستين السابقتين تمثلت في إمكانية الاعتماد على الإطار المرجعي الذي أعده Hofstede (1980) و Gray (1988) لدراسة مسألة ملائمة أي نظام محاسبي لأي بيئة

معينة. وقد فتحت هاتان الدراستان أفاقاً جديدة في مجال الأبحاث المحاسبية على المستوى الدولي حيث تبعتهما دراسات عديدة من أهمها دراسة Chanchani و Willet (2004).

- دراسة Chanchani و Willet (2004)

عنوان هذه الدراسة كان على النحو التالي:

*"An empirical assessment of Gray's accounting value constructs"*

لاحظ الكاتبان أن كل الدراسات التي عكفت على دراسة الملائمة الثقافية في مجال المحاسبة الدولية والتي استخدمت الإطار النظري الذي أعده Hofstede (1980) و Gray (1988) قد تمت في إطار نظري وصفي باعتبار أن نموذج Gray (1988) نفسه لم يكن مبني على أساس تجريبي. هذا الأمر دفع بالباحثين إلى اقتراح أساس عملي من خلاله يمكن تكيم وتقييم الإطار النظري لـ Gray (1988) بهدف التأكد من صلاحية القيم التي جاء بها والمتمثلة في: المهنية، التماثل، التحفظ والسرية.

من أجل هذا الهدف قام الباحثان بإعداد استبيان يتكون من 16 عنصر من خلاله تم استقصاء عينة كبيرة (تتكون من أكثر من 1600 فرد) من معدي ومستعملي القوائم المالية في الهند ونيوزلندا. بعد إجراء التحليل الإحصائي متعدد الأبعاد تخلصت الدراسة إلى دعم القيم الثقافية التي اقترحتها Gray (1988) حيث تبين أن المهنية والتماثل هما أكثر القيم بروزاً. من جهة أخرى توصلت الدراسة إلى اكتشاف بعدين لقيمة التحفظ يرتبطان بمسألة القياس والإفصاح.

لكن المساهمة الحقيقية للدراسة هي الإطار المنهجي الذي يسمح باستخدام الإطار النظري لـ Gray (1988) في اختبار ملاءمة الأنظمة المحاسبية دولياً. لقد اعتمدت الدراسة التي قمنا بها على الإطار المنهجي الذي وفرته دراسة Chanchani و Willet (2004)، من حيث تصميم الاستبيان المتعلق بالقيم الثقافية أو من حيث الأدوات الإحصائية المستخدمة للإجابة عن الإشكالية المطروحة.

# الفصل الأول:

## الاختلاف المحاسبي الدولي

### تمهيد

- 1- مظاهر الاختلاف المحاسبي الدولي
- 2- تصنيف الاختلاف المحاسبي الدولي
- 3- قياس الاختلاف المحاسبي الدولي
- 4- أسباب الاختلاف المحاسبي الدولي
- 5- الثقافة والاختلاف المحاسبي الدولي

### خلاصة الفصل

## تمهيد

لقد خصص الفصل الأول من هذا البحث إلى دراسة الاختلاف المحاسبي الدولي باعتباره نقطة انطلاق لأي مبادرة تدخل في إطار التوفيق المحاسبي الدولي. لذلك نعتقد أنه من غير المنطقي أن نهتم بدراسة التوفيق المحاسبي الدولي من فراغ، أي من دون ذكر الحالة التي ميزت الأنظمة المحاسبية الدولية في الفترة السابقة. كما أن دراسة ظاهرة الاختلاف المحاسبي الدولي تصب في خدمة الإشكالية العامة التي نحن بصدد دراستها على أكثر من صعيد. لذا يتم التطرق إلى جوانب متعددة لهذه الظاهرة: المظاهر، التصنيف، القياس والأسباب وذلك بهدف الإحاطة بهذا المفهوم المتعدد الأبعاد.

عرفت الأنظمة المحاسبية الدولية اختلافات كبيرة على الصعيد الزمني (منذ الستينيات إلى يومنا هذا) وكذلك وخاصة على الصعيد المكاني (بين مختلف البلدان والأقطار). وقد حاول المختصون في مجال المحاسبة الدولية منذ ذلك الوقت، تقديم أسباب (أو عوامل) تفسر الاختلافات الموجودة بين هذه الأنظمة. وانطلاقاً من أهم المساهمات يمكن القول بأن ثمة مجموعة من العوامل الأساسية (النظام التمويلي، النظام الاقتصادي، النظام القانوني،.....) تساهم في تحديد شكل النظام المحاسبي على اختلاف أهميتها وتأثيراتها. لكن هناك عامل مهم لا ينبغي إغفاله يتداخل مع العوامل السابقة ويتفاعل معها وهو العامل الثقافي. حيث تعد الثقافة عاملاً حاسماً ليس فقط في تفسير الاختلاف المحاسبي الدولي فحسب بل تساهم أيضاً في تفسير العوامل التي تفسر الاختلاف المحاسبي الدولي. ومن الواضح أن المحاسبة (الممارسة المحاسبية) تتأثر بالبيئة التي تُطبَّق فيها وبما في ذلك ثقافة البلد وهذا ما سوف نشير إليه في الجزء الأخير والمهم من هذا الفصل.

### 1- مظاهر الاختلاف المحاسبي الدولي

يمكن أن تتجلى مظاهر الاختلاف المحاسبي الدولي في ثلاث نقاط رئيسية: الاختلاف في القواعد المحاسبية المطبقة، الاختلاف في تفسير وترجمة المصطلحات المحاسبية، الاختلاف في الطرق المحاسبية المفضلة (Roberts, Weetman & Gordon; 2005). وسنتناول كل نقطة من هذه النقاط بشكل مفصل فيما يلي:

## 1-1- الاختلاف في القواعد المحاسبية المطبقة

تمثل القواعد أو التشريعات التي تطالب بمعالجات مختلفة أهم سبب لاستعمال المؤسسات في دول مختلفة لطرق محاسبية متباينة أو الاعتراف بمعلومات مختلفة. هذه الطرق يمكن أن تتوزع بدورها على مسائل معينة: (Douppnik & Perera;2012)

- طرق مختلفة للاعتراف والقياس؛
- طرق مختلفة فيما يخص عرض القوائم المالية (من حيث شكل القوائم ومحتواها وتبويبها وكذلك من حيث عدد القوائم المنشورة)؛
- طرق مختلفة للإفصاح (عدد الملاحق والإيضاحات المقدمة وكذا مستوى التفصيل).

ولتوضيح ذلك نورد الجدول رقم 01 في الصفحة الموالية الذي يعرض مقارنة بين دول مختلفة من حيث القواعد المحاسبية المطبقة. ولا بد من الإشارة إلى عدة ملاحظات فيما يخص هذا الجدول يمكن تلخيصها فيما يلي:

- المقارنة تخص فقط الدول الكبرى التي هي في غالبيتها دول تتبع النظام الاقتصادي الرأسمالي ويستثنى من ذلك الدول التي انتهجت النظام الاقتصادي الاشتراكي في السابق (مثل الصين وروسيا)؛
- تعد المقارنة حديثة نسبيا ذلك أنها جاءت بعد محاولات عديدة لتقليص الاختلافات المحاسبية الدولية؛
- اقتصرت المقارنة على بعض الجوانب المتعلقة بالقياس المحاسبي (التقييم) ولم تتطرق إلى المسائل المتعلقة بالعرض والإفصاح.

من خلال الملاحظات السابقة يتأكد أن ظاهرة الاختلاف المحاسبي الدولي هي في حقيقة الأمر أكثر تعقيدا وحدة مما هو موضح في الجدول الموالي.

ما يمكن ملاحظته بشكل سريع من قراءة الجدول 01 أنه ليس هناك تطابق تام في المعالجات المحاسبية بين بلدين معينين حتى ولو كان انتماؤهما إلى نفس النموذج (إيطاليا وفرنسا على سبيل المثال بالنسبة للنموذج القاري، كندا والو.م.أ بالنسبة للنموذج الأنجلوأمريكي) وأن الاختلافات يمكن أن تشمل تقريبا كل المسائل المدروسة.

## الفصل الأول: الاختلاف المحاسبي الدولي

**جدول رقم 01: بعض الاختلافات المحاسبية بين الدول الكبرى مع مطلع سنة 2000**

المعايير المحاسبية الدولية		إيطاليا	كندا	ألمانيا	فرنسا	بريطانيا	اليابان	الولايات المتحدة الأمريكية	
المعالجة البديلة	المعالجة المرجعية								
									المسألة المحاسبية
-	إلزامي في بعض الحالات	مسموح في بعض الحالات	مسموح في بعض الحالات	غير مسموح	مسموح في بعض الحالات	مسموح في بعض الحالات	مسموح في بعض الحالات	غير مسموح	رسملة تكاليف البحث والتطوير
مسموح	غير مسموح	إلزامي في بعض الحالات	غير مسموح	غير مسموح	مسموح	مسموح	غير مسموح	غير مسموح	اعادة تقييم الأصول الثابتة
مسموح	غير مسموح	مسموح	مسموح	مسموح في بعض الحالات	مسموح	مسموح و لكن غير معمول به في الغالب	مسموح	مسموح	استخدام طريقة LIFO لتقييم المخزون
-	إلزامي	غير مسموح	إلزامي	مسموح بها في بعض الحالات	مسموح بها في بعض الحالات	إلزامي	مسموح بها في بعض الحالات	إلزامي	رسملة عقود الائتمان الايجاري
-	إلزامي	مسموح	إلزامي	إلزامي	مسموح به في بعض الأحيان	إلزامي	مسموح به	إلزامي	الاعتراف بمصاريف المعاشات خلال فترة الخدمة
-	مسموح	إلزامي في أغلب الأحيان	إلزامي	مسموح به في بعض الأحيان	إلزامي في بعض الأحيان	إلزامي في بعض الحالات	مسموح بها في بعض الحالات	إلزامي	الاعتراف بالضريبة المؤجلة في الميزانية
-	إلزامي في حالة الشركات الأجنبية المستقلة	إلزامي	إلزامي في حالة الشركات الأجنبية المستقلة	مسموح به	إلزامي في حالة الشركات الأجنبية المستقلة	إلزامي	إلزامي في أغلب الأحيان	إلزامي للعمليات الأجنبية التي تختلف عملتها الوظيفية عند العملة المستعملة في التقارير المالية	تحويل العملة الأجنبية على أساس السعر الجاري
-	إلزامي في بعض الحالات	مسموح في حالات نادرة	مسموح في حالات نادرة	مسموح به في بعض الحالات	غير مسموح	إلزامي في بعض الحالات	مسموح	إلزامي في بعض الحالات	طريقة تجميع المصالح عند الاندماج
-	إلزامي	مسموح	إلزامي	إلزامي	إلزامي	إلزامي	إلزامي	إلزامي	طريقة المكافأة المستخدمة في حالة التأثير الملموس

المصدر: (Decker&Brunner;2003)بتصرف

يمكن أيضا الاستعانة بمثال رقمي مأخوذ من Saudagaran (2009) لتوضيح حجم الاختلاف المحاسبي الدولي ومدى تأثيره على عنصر النتيجة الصافية باعتبارها من أهم العناصر التي يتم التركيز عليها من قبل المستثمرين عند تحليل القوائم المالية. الجدول رقم 02 يوضح الاختلافات بين النتيجة الصافية بين القواعد المحاسبية المحلية والقواعد الأمريكية لمجموعة من الشركات الكبرى الأوروبية لسنة 2000.

من خلال الجدول 02 يتبين أن الفروقات في مبلغ النتيجة الصافية بين القواعد المحاسبية المحلية والأمريكية تتراوح بين 28 % بالنسبة لمجموعة vodafone البريطانية و 750% بالنسبة لمجموعة Alstom الفرنسية، وهذا مؤشر على وجود اختلاف محاسبي كبير على الصعيد العالمي.

#### جدول رقم 02: الاختلافات الموجودة بين القواعد المحاسبية المحلية والأمريكية

الفارق بالنسبة المئوية	الفارق بالقيمة	القواعد المحاسبية الأمريكية	القواعد المحاسبية المحلية	الشركة (المجموعة)
138%	-1,8	-0,5	1,3	Alcatel
750%	-1,5	-1,3	0,2	Alstom
60%	3,3	9,2	5,9	TELECOM Deutsche
42%	1,5	5,1	3,6	France Telecom
225%	-15,3	-8,5	6,8	GlaxoSmithKline GSK
28%	4,4	-11,6	-16	Vodafone

الأرقام الموضحة في الجدول الموالي (بملايير اليورو) تبين النتيجة الصافية وفق المعايير المحلية و الأمريكية لمجموعات أوروبية لسنة 2000.

المصدر: (Saudagaran;2009)

#### 1-2- الاختلاف في تفسير وترجمة المصطلحات والمفاهيم المحاسبية

حتى وإن كانت القواعد المحاسبية متماثلة في دولتين مختلفتين إلا أنها يمكن أن تفسر أو تطبق بشكل مختلف في مؤسسات الدولتين، حيث تستلزم عدة مجالات في المحاسبة استخدام التقديرات، التنبؤات أو الأحكام. فعلى سبيل المثال، لحساب معدلات الإهلاك الاقتصادية يجب أولا اتخاذ قرار حول أنسب

أساس للتخصيص، مدة استخدام الأصل، والقيمة المتبقية له، وكل هذا يستلزم استخدام التقديرات، التنبؤات والأحكام<sup>1</sup>. وفي المقابل، تتضمن قواعد محاسبية أخرى مصطلحات غامضة، نذكر على سبيل المثال في حالة اتخاذ القرار حول الإفصاح عن المعلومات في الحالات الطارئة (الأحداث المحتملة الوقوع) أو عدمه يجب أن تحسم المؤسسة في المقصود تماما من بعض المصطلحات مثل "محمتمل" (هل يعني هذا أنه أكيد بنسبة 95% مثلا، أو أنه حدث يحتمل وقوعه بنسبة 85%؟) و "ضئيل الاحتمال" (هل هو حدث بنسبة 10% من الحظوظ للوقوع، 5% أو فقط 2%؟). (Roberts, Weetman & Gordon; 2005).

إن استخدام التقديرات وتفسير المصطلحات الغامضة يعني إمكانية قياس الأحداث المتماثلة والاعتراف بها بطرق مختلفة من طرف المؤسسات. ومن الواضح أنه يمكن أن توجد اختلافات داخل الدولة الواحدة، لكن الاختلافات غالبا ما تكون أكبر بكثير في إطار دولي، فعلى سبيل المثال، نظر Davidson و Chrisman (1993) إلى المعايير المحاسبية الدولية الأربعة والعشرون الأولى المنشورة في كل من إنجلترا، فرنسا وكندا، فوجدا أن ترجمة المصطلحات الغامضة مثل "likely" (محمتمل)، "normally" (عادي)، "usually" (معتاد) أو "remote" (ضئيل) ليست دائما متوافقة (ثابتة)، وأنه في ما يقارب نصف الحالات التي تم النظر فيها كانت تفسيرات الطلاب الناطقين باللغة الإنجليزية والفرنسية للمصطلحات مختلفة بشكل ملحوظ. وتوجد اختلافات مماثلة أيضا عند تطبيق معايير محلية في دول مختلفة، فعلى سبيل المثال، وجد Lopez و Schultz (2001) دليلا على أن المراجعين من فرنسا، ألمانيا والولايات المتحدة الأمريكية يفسرون قواعد محلية متماثلة بطرق مختلفة<sup>2</sup>، وفي هذه الحالة، عندما طُلب اتخاذ قرار بخصوص تقدير قيمة تكاليف الضمان، كان المحاسبون الفرنسيون الأكثر تحفظا في تقديراتهم فضلا عن كونهم الأكثر تأثرا بالطريقة التي صيغ بها السؤال إن كانت بشكل متفائل أو متشائم (كما هو الحال بالنسبة لبدائل وصف الكأس بكونه نصف ممتلئ أو نصف فارغ) (Roberts, Weetman & Gordon; 2005).

<sup>1</sup> ينبغي الإشارة إلى أن مجال الحكم الشخصي الذي يقع على عاتق المهنيين الجزائريين قد توسع بشكل كبير في إطار النظام المحاسبي المالي مقارنة مع المخطط المحاسبي الوطني الذي كان يتميز بنوع من التماثل في القواعد المحاسبية.

<sup>2</sup> حتى وإن تحدثنا في الشأن المحلي، يمكن ملاحظة فوارق كبيرة (في المصطلحات) مثلا بين النسخة العربية للنظام المحاسبي المالي والنسخة الفرنسية لنفس القانون. وينبغي التذكير أن النسخة الأصلية (الأولية) للنظام المحاسبي المالي جاءت مصاغة باللغة الفرنسية ثم تُرجمت فيما بعد إلى اللغة العربية. ولقد لاحظنا مع الكثير من المهتمين بهذا المجال بعض المصطلحات الأدبية الغامضة وبعض المفاهيم غير الواضحة. كما تجدر الإشارة أيضا إلى أن ترجمة المعايير المحاسبية الدولية إلى لغات الاتحاد الأوروبي طرحت العديد من المشاكل في فهم وتفسير بعض المصطلحات الأنجلوسكسونية كما حدث في السابق تماما مع اعتماد مصطلح "true and fair view" الذي تم صياغته بعدة معاني مختلفة باختلاف التشريعات والثقافات الأوروبية.

غالبا ما توصف المحاسبة بأنها "علم" ينطوي على مستويات عالية للغاية من الموضوعية. وسوف نرى من خلال العناصر القادمة كيف أن القواعد والممارسات المحاسبية تتأثر بعوامل متعددة، على سبيل المثال العلاقة بين "العامل الجبائي" وإعداد التقارير المالية أو التوجه نحو إعلام الدائنين قبل المساهمين ومدى تأثير ذلك على عملية قياس الدخل أو الإفصاح. كذلك يبدو واضحا بأن الثقافة يمكن أن تؤثر على كيفية تفسير الشخص لقواعد معينة. فعلى سبيل المثال، الشخص القادم من مجتمع يعيش نسبيا مع عدم أكادة يمكن أن يفسر مصطلح «محتمل» بطريقة أكثر تقييدا من شخص قادم من مجتمع يتمتع بأريحية أكثر مع عدم أكادة.

### 1-3- الاختلاف في الطرق المفضلة

يجب التمييز بين التشريعات المحاسبية أو "المسائل القانونية: de jure issues" والممارسات الفعلية أو "حكم الواقع: de facto issues". فغالبا ما تتضمن التشريعات المحاسبية مجموعة من الخيارات، كما يمكن أن تكون هناك مجموعة كبيرة من المسائل التي لم تغطها التشريعات المحاسبية إطلاقا، مما يعطي للمؤسسات خيارات أكثر.<sup>1</sup>

عندما تكون المقارنة بين التشريعات المحاسبية لدولتين أمر بسيط نسبيا (على الرغم من أنه ليس من السهل حتما)، يمكن معرفة القليل عن مدى تماثل الممارسات المحاسبية للمؤسسات في الواقع في المجالات التي يوجد فيها التقدير. يمكن أن تختلف الممارسات الفعلية (حكم الواقع) بشكل كبير بين الدول، حتى وإن كان هناك اختلاف قليل في التشريعات المحاسبية (نص القانون). وبدلا من ذلك، إذا اختارت كل المؤسسات، بغض النظر عن بلد إقامتها، استخدام طرق متماثلة حيثما كان ذلك ممكنا، يمكن أن تكون اختلافات الممارسات الفعلية أقل من الاختلافات في التشريعات المحاسبية (Doupnik & Perera;2012).

### 2- تصنيف الاختلاف المحاسبي الدولي

هناك العديد من محاولات تصنيف الأنظمة المحاسبية ومداخل مختلفة للتصنيف قد تم استعمالها من قبل الباحثين في مجال المحاسبة الدولية. تختلف التصنيفات المقترحة باختلاف المنطق السائد في التصنيف

<sup>1</sup> هذا يفسر إلى حد كبير الممارسة المحاسبية لكثير من المؤسسات الجزائرية الكبرى في حقبة ما قبل النظام المحاسبي المالي عندما كانت هذه المؤسسات تواجه فراغا تشريعيًا في الكثير من المسائل التي لم يقترح فيها المخطط المحاسبي الوطني حولا عملية. لم تكن كل المؤسسات تتبع إطارا محاسبيا بديلا واحدا، فمنها ما كان يستند إلى المخطط الفرنسي (مؤسسة الرياض على سبيل المثال) و منها ما كان يعتمد على المعايير الأمريكية أو الدولية (مؤسسة سوناطراك كأحسن مثال)

من حيث أنه استقرائي لواقع الممارسات المحاسبية الدولية أو على أنه استنباطي يستند إلى الاستنتاج المنطقي وإلى الحكم. أو تبعا للمقارنة المستخدمة في التصنيف داخلية أم خارجية. تعني المقارنة الداخلية (intrinsic) أن التصنيف ينطلق من الممارسات المحاسبية في حد ذاتها، أما المقارنة الخارجية (extrinsic) فيقصد بها اللجوء إلى عوامل من خارج طبيعة الممارسة المحاسبية كالنظام الاقتصادي، المالي، الماضي الاستعماري ، الثقافة،... لتصنيف الممارسة من منظور مختلف (Nobes; 2008).

لا تعتمد التصنيفات الاستقرائية على أي أساس نظري (النظرية المحاسبية) لتطوير الفئات بل تنطلق من البيانات أو المعطيات المتعلقة بالقواعد والممارسات المحاسبية في مجموعة من الدول. هذه التصنيفات تعتمد في العادة على تقنيات إحصائية مختلفة التطور وتتطلب عددا كبيرا من الممارسات المحاسبية وعينة كبيرة من الدول.

أما التصنيفات الاستنتاجية فتعتمد على أساس المعرفة (الخبرة) أو على أساس الاعتقاد. وهي تقوم في الغالب على محددات أو سمات معينة مثل أساس القياس المستخدم أو أساس الإفصاح المعتمد. حيث يتم تحديد فئات متجانسة من حيث المحددات السالفة الذكر. ويمكن إجراء منهجية إحصائية لاختبار التأكد من صلاحية التصنيف أو إلى أي مدى يمكن الاعتماد عليه.

ما يميز كذلك المحاولات التصنيفية تميزها بدرجة متفاوتة من التعقيد في الأساليب المستخدمة، فهناك مخططات بسيطة تستند إلى أسئلة فاصلة (مثل نعم أو لا أو موجود غير موجود) وهناك مخططات أخرى أكثر تعقيدا تستند إلى عدة مميزات أو ملامح قد تكون متداخلة (أو غير متداخلة) وقد تكون متعددة الطبقات، على أساس هرمي مثلا.

يلخص الجدول رقم 3 في الصفحة الموالية أهم التصنيفات المقترحة في الأدبيات المتخصصة مع

توصيف بسيط لها

جدول 03: أهم الأبحاث المتعلقة بتصنيف الاختلاف المحاسبي مع ذكر خصائص كل التصنيف

صاحب التصنيف	السنة	طبيعة التصنيف	خصائص التصنيف
Mueller	1967	خارجي/ استنتاجي	يعتبر تصنيف بدائي يعتمد على عامل خارجي هو النظام الاقتصادي من حيث تأثيره على النظام المحاسبي ويقود إلى تحديد أربعة أصناف أساسية.
Seidler	1967	خارجي/ استنتاجي	هو عبارة عن تصنيف بسيط استنتاجي ينطلق من عامل خارجي يسمى "نطاق التأثير" (spheres of influence) الذي مصدره الماضي الاستعماري في الكثير من الأحيان و يقود إلى تصنيف ثلاث مجموعات : تأثير بريطاني(1) تأثير أمريكي (2) وتأثير قاري(3) تقوده فرنسا.
*AAA	1977	خارجي/ استقرائي	يعتبر هذا التصنيف القائم على أساس "مورفولوجيا الأنظمة المحاسبية" امتداداً للتصنيف السابق من حيث أنه يعرف مجموعات تنشأ من تأثيرات دول معينة ويضيف مجموعتين أخريين بالإضافة للثلاثة الأولى هما: تأثير ألماني هولندي وتأثير اشتراكي.
Da Costa et al	1978	داخلي/ استقرائي	اعتمدت الدراسة على الممارسات المحاسبية لـ 38 دولة التي وفرتها دراسة PWC** سابقاً (1973) وخلصت إلى تحديد سبعة عوامل للاختلاف المحاسبي الدولي.
Nair and Franck	1980	داخلي/ استقرائي	اعتمدت الدراسة على نفس معطيات الدراسة السابقة (PWC) ونفس المنهجية الإحصائية لكنها ميزت بين نوعين من الممارسات المحاسبية (ممارسات الإفصاح من جهة وممارسات القياس من جهة أخرى ) وخلصت إلى نوعين من التصنيف تبعاً للممارسات المدروسة.
Nobes	1983	داخلي/ استنتاجي	يعتمد هذا التصنيف على الاستنتاج والحكم (judgemental) انطلاقاً من معطيات الباحث ويتوصل إلى تصنيف هرمي أدق يكمل ويؤكد التصنيفات السابقة (خاصة تصنيفي Mueller و Seidler).
Puxty et al	1987	خارجي/ استنتاجي	ينطلق هذا التصنيف من مقارنة أربع دول رأسمالية متقدمة من حيث نمط الضبط المحاسبي (regulatory styles) وتأثيره على النظام المحاسبي.
Gray	1988	خارجي/ استنتاجي	يعتقد Gray أن الاختلاف الموجود في الأنظمة المحاسبية مرده العامل الثقافي لذا يقترح أربعة قيم للثقافة المحاسبية تميز المحاسبة في كل دولة. وعلى أساس هذه القيم يمكن تصنيف الأنظمة المحاسبية في شكل ثنائي الأبعاد.
Douppnik and Salter	1993	داخلي/ استقرائي	يعتبر هذا التصنيف اختباراً إحصائياً للتصنيف الذي قدمه Nobes. حيث اعتمد الباحثان على عينة أكبر ومنهجية استقرائية وتوصلاً إلى تأكيد أهم سمات التصنيف المختبر.
Nobes	1998	خارجي/ استنتاجي	يعتبر التصنيف الجديد لـ Nobes تحديثاً وتبسيطاً مهمين للتصنيف الأولي لكنه ينطلق من مقارنة خارجية تضع النظام التمويلي في مقدمة أسباب الاختلاف وعلى هذا الأساس يتم تصنيف أهم الأنظمة المحاسبية الدولية.
D'Arcy	2001	داخلي/ استقرائي	اعتمدت الدراسة على القواعد المحاسبية فقط (بدلاً من الممارسات) للشركات المدرجة في البورصة لـ 14 دولة بالإضافة إلى الإطار الدولي المتمثل في المعايير المحاسبية الدولية واستندت إلى معطيات KPMG***. خلصت الدراسة إلى تصنيف مغاير للدراسات السابقة
<p>*AAA: الجمعية الأمريكية للمحاسبين (American Accounting Association)</p> <p>**PWC: مكتب عالمي للاستشارات في مجال المحاسبة والتدقيق أصله بريطاني أمريكي كندي (Price Waterhouse Coopers)</p> <p>***KPMG: مكتب عالمي للاستشارات في مجال المحاسبة و التدقيق أصله هولندي بريطاني ألماني (Klynveld Peat Marwick Goerdeler)</p>			

المصدر: من إعداد الباحث

2-1 - تصنيف Mueller

يعد Gerhard Mueller من بين المختصين الأوائل في مجال المحاسبة الدولية ويعتبر التصنيف الذي أتى به من الأعمال ذات السبق في هذا السياق، باعتباره أول من اعتبر أن النظام المحاسبي لبلد معين هو محصلة البيئة الاقتصادية والسياسية وبيئات أخرى عملت على تحديد القواعد المحاسبية المعمول بها. وهذا يعني أن القواعد المحاسبية لبلدان أخرى ذات بيئة مختلفة لا تتناسب مع احتياجات البلد المعين التي ينبغي أن تكون مراعية لخصوصياته.

ميز Mueller بين أربع مجموعات بدائية يمكن أن نجدها ملخصة عند Choi و Meek (2005) كما

يلي:

- **المحاسبة في الإطار الاقتصادي الكلي:** في هذه المجموعة تطور النظام المحاسبي جاء نتيجة لانتهاج سياسات على مستوى الاقتصاد الوطني. يمكن أن يلاحظ الأهمية التي يحظى بها مفهوم القيمة المضافة من بين المؤشرات التي يقدمها جدول النتيجة، الارتباط الموجود بين القاعدة المحاسبية والقاعدة الجبائية... ويمكن اعتبار السويد مثلا عن هذه المجموعة؛
- **المحاسبة في الإطار الاقتصادي الجزئي:** يمكن لهذه المقاربة أن تكون في حالة وجود اقتصاد سوق يتميز بقطاع خاص مهيم على الأعمال. تأثير النظرية الجزئية يلاحظ من خلال عملية التقييم والقياس المحاسبي التي تحاول أن تأخذ بعين الاعتبار الحقيقة الاقتصادية، الأمر الذي أدى إلى تطوير قواعد محاسبية متطورة ومرنة مثل اعتماد التكلفة الاستبدالية بشكل كبير في المحاسبة. وتعتبر هولندا مثلا عن هذه المجموعة؛
- **المحاسبة كاختصاص مستقل:** تطور النظام المحاسبي في هذه الحالة بمعزل عن الإطار الحكومي أو عن أي إطار للنظرية الاقتصادية. حيث نشأت وتطورت المحاسبة مع حركية الأعمال، اصطدمت مع المشاكل التي طرحتها المؤسسات وحاولت أن تجد لها حولا مناسبة في إطار ما يسمى المبادئ المحاسبية المقبولة قبولا عاما، هذه الأخيرة تطورت من واقع الممارسة المحاسبية وكانت نتيجة الدور الفاعل الذي لعبته المهنة المحاسبية في صياغة القواعد والمعايير. ونجد أمثلة عن هذه النظم المحاسبية في الولايات المتحدة الأمريكية و في بريطانيا؛
- **المحاسبة المتوحددة (التمائل):** تطورت هذه الأنظمة بفعل تدخل القطاع الحكومي لمراقبة ومتابعة النشاط الاقتصادي. تتقلد المحاسبة أدوارا متنوعة من: أداة لقياس الأداء، أداة لتخصيص الثروة، وسيلة لقياس حجم المؤسسات والموارد، مراقبة الأسعار، تحصيل الجباية.... وهذا يتطلب من النظام المحاسبي أن يكون على نحو عال من التماثل من حيث توحيد المصطلحات وطرق التقييم والعرض. يعد "المخطط المحاسبي" وسيلة فعالة لبلوغ هذه الأهداف ويمكن الإشارة هنا إلى فرنسا كمثال عن هذا النوع من الأنظمة.

لم يقد Mueller في الحقيقة بتصنيف الأنظمة المحاسبية بطريقة مباشرة على أساس الاختلافات في ممارسات القياس أو الإفصاح، بل جاء تصنيفه بشكل ضمني على أساس الاختلافات الاقتصادية، الحكومية والمؤسسية ومختلف تأثيراتها على النظم المحاسبية.

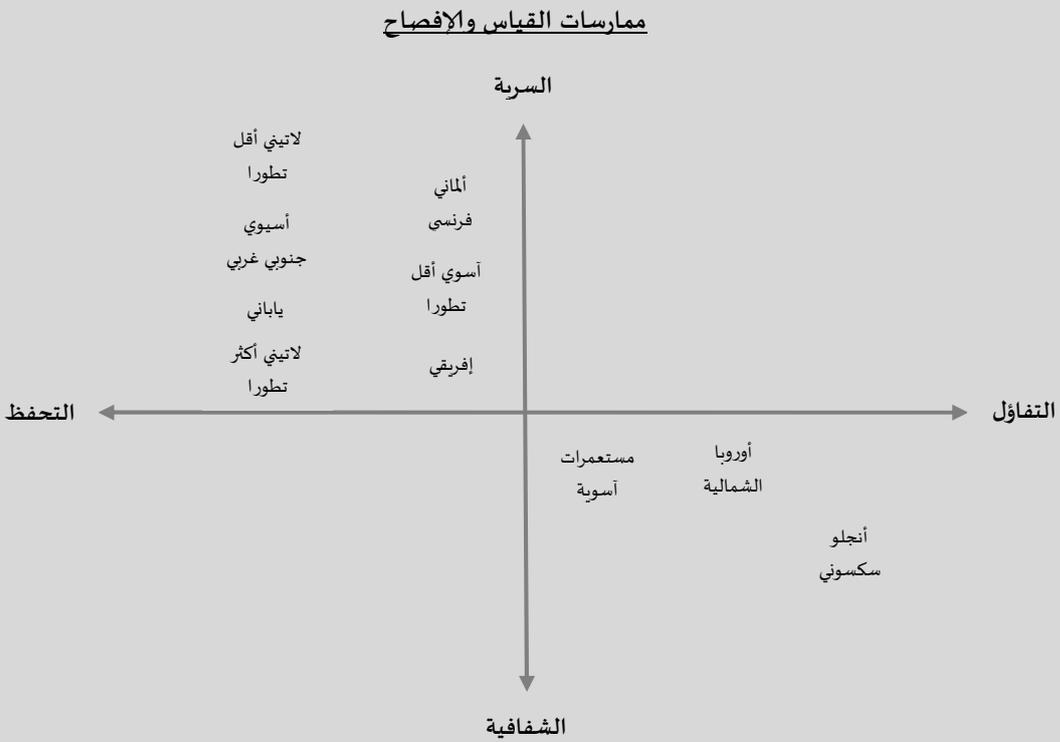
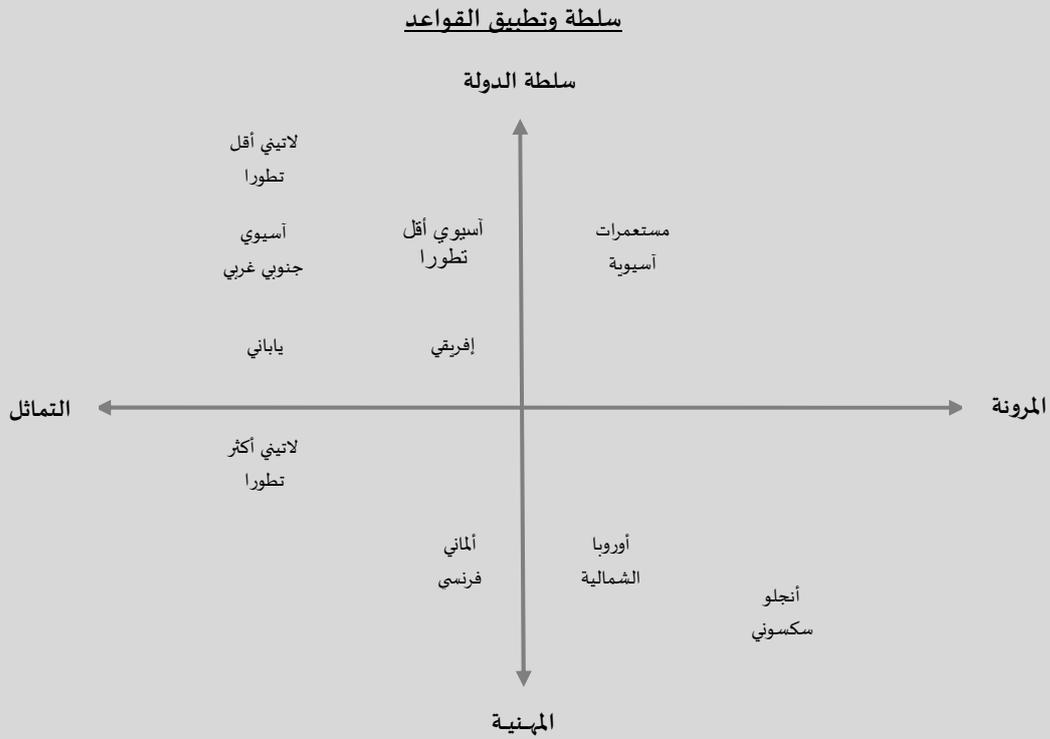
## 2-2- تصنيف Gray

لم يعتمد Gray على أي نوع من المخططات لتطوير الفئات التي تضم مختلف البلدان، بل قام باقتراح أربع قيم للثقافة المحاسبية يتميز بها كل بلد (سيتم توضيح العمل الذي قام به Gray لاحقاً) يمكن من خلالها التوصل إلى نوعين من التصنيف:

- تصنيف أول يقوم على أساس نظام التوحيد المحاسبي المعتمد، من خلال معرفة من توكل إليه مهمة إعداد المعايير المحاسبية (المهنية في مقابل سلطة الدولة) ومعرفة إلى أي مدى تكون عملية التوحيد مرنة (التمائل في مقابل المرونة)؛
- تصنيف ثاني يقوم على أساس قواعد القياس المحاسبي والإفصاح المعتمدة، من خلال معرفة مدى اتسام القوائم المالية بالشفافية (السرية في مقابل الشفافية) ومعرفة درجة التحفظ والحيطة المرتبطة بتقييم عناصر القوائم المالية (التحفظ في مقابل التفاؤل).

والشكل رقم 01 (في الصفحة الموالية) يوضح هذين التصنيفين، وما ينبغي الإشارة إليه من خلال الشكل أن مواقع البلدان قد تختلف من شكل إلى آخر. فإذا كانت الدول ذات النظام المحاسبي الأنجلوسكسوني تحافظ على نفس الموقع في التصنيفين فالأمر يكون مختلفاً مثلاً بالنسبة للنظام المحاسبي القاري (الفرانكوألماني).

شكل رقم 01: تصنيف ثنائي الأبعاد مقترح من طرف Gray سنة 1988

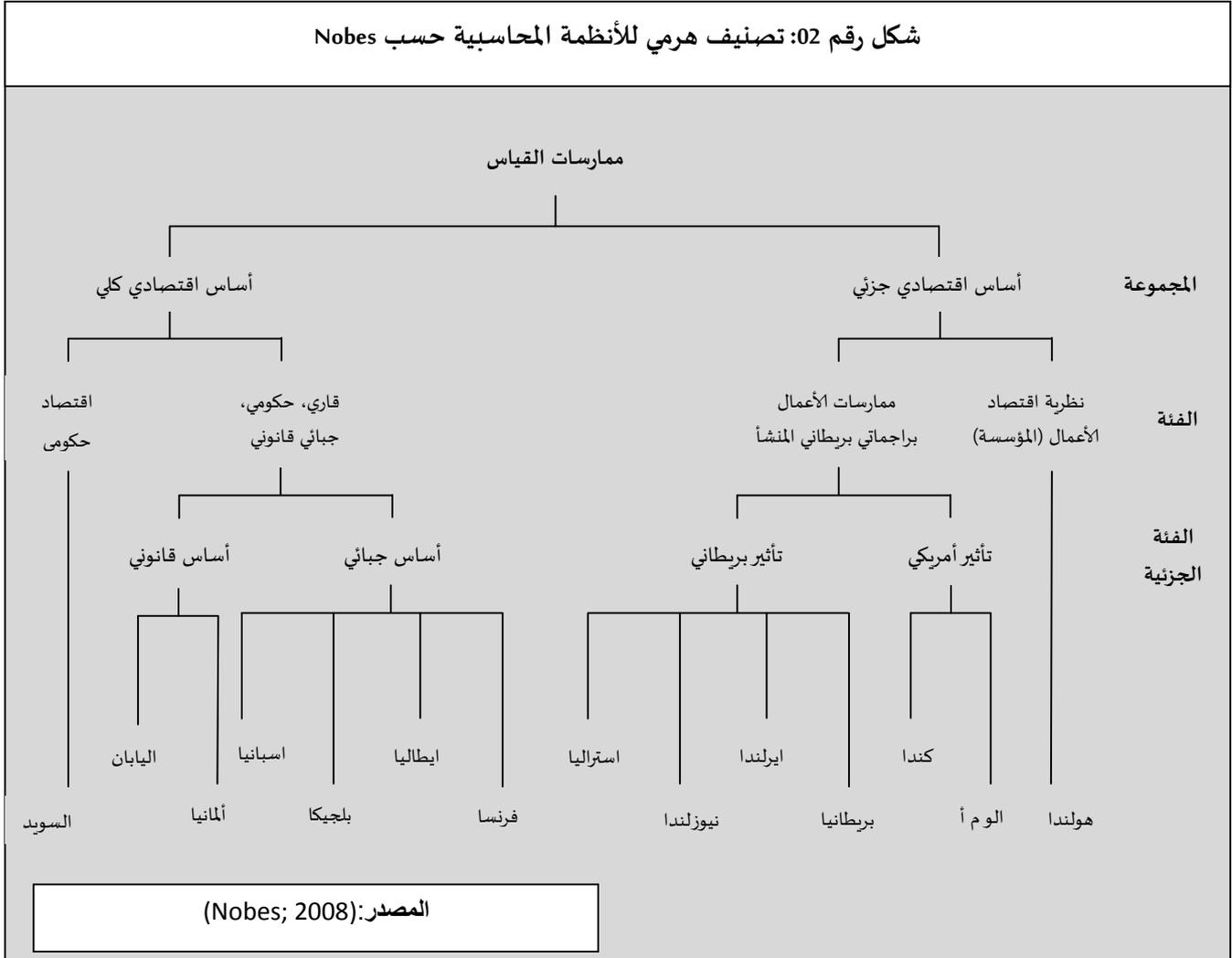


المصدر: (Gray, Radebaugh; 2006)

2-3- تصنيف Nobes

انطلق Nobes من ملاحظة مهمة مفادها أن التصنيفات التي تم اقتراحها من قبل على اختلاف منهجياتها تتوصل إلى مجموعات معينة من الدول كما لو أنها متجانسة، لكن هذه المجموعات المنفصلة عن بعضها البعض في ظاهرها تشتمل على اختلافات كبيرة ضمناً. وأنه لا يمكن الحديث عن تصنيف للأنظمة المحاسبية بهذا القدر من البساطة لذا اقترح Nobes تصنيفاً معقداً في شكل هرمي ويتفرع على أساس الفئة والفئة الجزئية إلى أن يتوصل إلى كل بلد (أو مجموعة صغيرة من البلدان) بشكل منفصل. اعتمدت الدراسة التي قام بها Nobes على ممارسات القياس المحاسبي لـ 14 دولة متقدمة في سنة 1980 كما هو موضح في الشكل رقم 02:

شكل رقم 02: تصنيف هرمي للأنظمة المحاسبية حسب Nobes



يعتبر التصنيف الذي أتى به Nobes تصنيفاً إستراتيجياً ويتفق إلى حد كبير مع العديد من التصنيفات التي سبقته حيث أنه ينطلق من تقسيم أساسي يميز الأنظمة المحاسبية ذات التوجه الاقتصادي الجزئي عن تلك التي لها توجه كلي. يعتبر النظام المحاسبي ذو توجه جزئي إذا كان يقوم بإشباع حاجات المؤسسة أو المساهم بالدرجة الأولى، في حين يعتبر النظام المحاسبي ذو توجه كلي إذا كان الهدف من وراء المعلومة هو إشباع حاجات مختلف المتعاملين في الاقتصاد ككل. ويستمر التفرع إلى مجموعات جزئية تتفرع بدورها تبعاً للخصائص التي يشترك فيها الأنظمة المحاسبية على المستوى الأدنى.

اعتمد Nobes (2008) على تسعة عوامل تمييزية يوضحها في كتابه كما يلي:

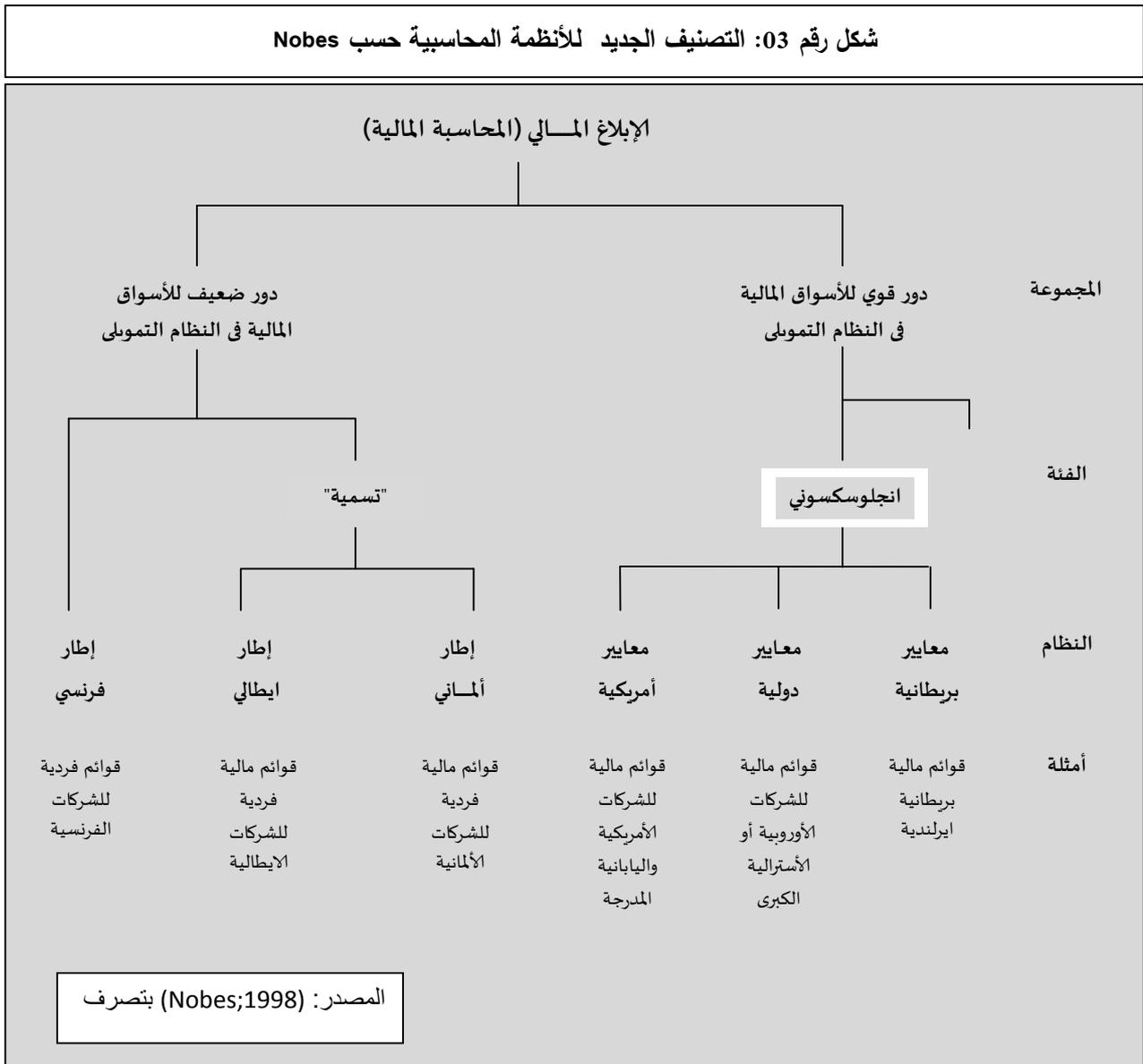
- طبيعة مستعملي القوائم المالية المنشورة للشركات المدرجة في البورصة؛
- درجة اهتمام القانون أو المعايير المحاسبية بالتفصيل وإقضاء الحكم الشخصي؛
- أهمية القواعد الجبائية في عملية القياس المحاسبي؛
- التحفظ أو الحيطة (تقييم المباني، المخزون، المدينون كأمثلة)؛
- درجة تطبيق التكلفة التاريخية بشكل حصري (في القوائم الأساسية)؛
- إمكانية الاعتماد على التكلفة الاستبدالية في القوائم المالية الأساسية أو الملحق؛
- ممارسات توحيد حسابات المجموعة؛
- القدرة على تخصيص المؤونات بشكل مفرط والقدرة على تمديد النتيجة؛
- درجة التماثل الموجودة بين الشركات في تطبيق القواعد المحاسبية.

وقد قام Doupnik وSalter (1993) باختبار التصنيف الذي أتى به Nobes على أساس استقرائي (باستخدام التحليل العنقودي كأداة إحصائية متقدمة) وتوصلاً إلى نتائج جد مماثلة حيث تم التأكد من التقسيم الأولي وأجزاء مهمة من التقسيمات الفرعية. وهذا على الرغم من أن الدراسة الإحصائية اعتمدت على بيانات حديثة شملت مسألتين القياس والإفصاح. الأمر الذي يدعم تصنيف Nobes على أنه من بين المساهمات الأكثر أهمية في هذا مجال.

في دراسة حديثة يعود Nobes (1998) ليقتراح تصنيفاً جديداً بعد حوالي عقدين من التصنيف الأولي. هذا التصنيف يأخذ بعين الاعتبار التطورات الحاصلة على المستوى الدولي (وخاصة تلك المتعلقة بانتشار تطبيق المعايير المحاسبية الدولية) ويؤكد على أهمية النظام التمويلي باعتباره عاملاً حاسماً -في اعتقاده- لتصنيف الأنظمة المحاسبية. حيث يختلف النظام التمويلي من بلد لآخر على أساس عاملين هما: أهم

مصدر تمويلي بالنسبة للمؤسسة وطبيعة العلاقة الموجودة بين المؤسسة ومصدرها التمويلي. هناك مصدرين أساسيين للتمويل هما الأسواق المالية والوساطة المالية ويلعبان أدواراً مختلفة تبعاً لأهميتهما في مختلف الدول، حيث يلاحظ أن الأطراف الداخلية بالنسبة للمؤسسة (insiders) في نظام الوساطة المالية تمارس تأثيراً كبيراً على المؤسسة من ناحية إنتاج المعلومة المالية. وعلى العكس من ذلك، يلاحظ أن الأطراف الخارجية (outsiders) هي الفاعلة فيما يخص شكل ومضمون التقارير المالية في الأسواق المالية.

والشكل التالي (رقم 03) يبين التصنيف الجديد للأنظمة المحاسبية حسب Nobes:



ما يلاحظ من خلال الشكل السابق وجود نوعين (فئتين) أساسيين من الأنظمة المحاسبية:

- **الفئة "أ":** أسواق مالية قوية مع وجود أطراف خارجية، يكون النظام المحاسبي في هذه الحالة أكثر انفتاحا للإفصاح لأطراف التي ليس لها اطلاع كافي على إدارة المؤسسة ولا يمكن أن تحصل إلا على المعلومة التي توفرها القوائم المالية. وعادة ما تكون القواعد المطبقة في القياس والإفصاح أقل تحفظا؛
- **الفئة "ب":** وساطة مالية قوية مع وجود أطراف داخلية، يكون النظام المحاسبي في هذه الحالة أقل انفتاحا على الإفصاح وقليل المعلومات وهذا ما يفسر وجود قواعد محاسبية تتميز بالتحفظ.

### 3- قياس الاختلاف المحاسبي الدولي

نقصد بقياس الاختلاف المحاسبي الدولي مختلف المحاولات المقدمة من طرف الباحثين في مجال المحاسبة الدولية (انظر إلى الجدول 04 في الصفحة الموالية) والتي انصببت على مقارنة الطرق المحاسبية المتبعة في إعداد القوائم المالية للشركات في إطار جغرافي معين أو في إطار دولي أوسع. ولقد اختلفت المنهجيات المتبعة في عملية القياس من حيث تطوير مؤشرات ملخصة أو اللجوء إلى استخدام أدوات إحصائية أكثر تعقيدا. كما اختلفت كذلك من حيث عدد الدول المعتمدة في المقارنة ومن حيث الطرق المحاسبية المعنية بعملية المقارنة.

وينبغي الإشارة إلى أننا سنتطرق في هذا الجزء من البحث إلى الطرق الكمية فقط، أي أن هناك مداخل أخرى قد تم تطويرها في سياق مقارنة جوانب معينة من الاختلاف المحاسبي الدولي تتعلق بإعادة صياغة وترتيب القوائم المالية<sup>1</sup> للشركات العالمية التي ترغب في الولوج إلى الأسواق المالية الدولية من نظام محاسبي محلي نحو نظام محاسبي آخر (المبادئ المحاسبية الأمريكية المقبولة قبولا عاما في أغلب الأحيان). كما أن هناك مقارنة مهمة قد تم اقتراحها من قبل Gray (1980) تعتمد على مؤشر المقارنة (مؤشر التحفظ) لن يتم الحديث عنها في هذا الإطار.

تعتبر المقاييس المتوصل إليها بمثابة أدوات يمكن من خلالها متابعة الاختلاف المحاسبي الدولي من فترة لأخرى فهي بذلك تهدف إلى تقييم مختلف محاولات التوفيق المحاسبي الدولي التي تمت مباشرتها على الصعيدين الإقليمي والدولي<sup>2</sup>. والجدول الموالي (رقم 04) يوضح أهم هذه المحاولات:

<sup>1</sup> يمكن الحديث عن الشكل 20-F كمثال لإعادة صياغة القوائم المالية (*reconciliations statement*) نحو المعايير الأمريكية

<sup>2</sup> نتحدث في هذا الإطار عن قياس الاختلاف المحاسبي الدولي بشكل عام ونشير إلى أن هذه العملية يمكن أن تكون على عدة مستويات: مستوى الاختلاف الدولي أو مستوى التوفيق الدولي أو مستوى المقارنة أو المرونة ...

جدول 04: الأبحاث المتعلقة بقياس الاختلاف المحاسبي وطرق القياس المستعملة ومجالها

عدد العناصر	عدد الدول	طرق القياس	المؤلفين	السنة
نظري مع 6 أمثلة		المؤشر «H»، المؤشر «C»، المؤشر «A»	Van der Tas	1988
نظري		نموذج إحصائي (كاي مربع)	Tay & Parker	1990
6 عناصر	3 دول	المؤشر «A» و اختبار "كاي مربع"	Emenyonu & Gray	1992
عنصر واحد		المؤشر «C»	Van der Tas	1992
9 عناصر	8 دول	المؤشر «A» و اختبار "كاي مربع"	Herrmann & Thomas	1995
2 عناصر	8 دول	المؤشر «C»	Archer, Delvaille & McLeay	1995
46 عنصر	5 دول	المؤشر «A» و اختبار "كاي مربع"	Emenyonu & Gray	1996
2 عناصر	8 دول	نموذج إحصائي (الانحدار الخطي)	Archer, Delvaille & McLeay	1996
نظري مع مثال واحد		"الأنتروبيا" والمؤشر «V»	Krisement	1997
3 عناصر	10 دول	المؤشر «C» و المؤشر «A»	Morris & Parker	1998
عنصر واحد	15 دولة	نموذج إحصائي (انحدار خطي)	McLeay, Neal & Tollington	1999
4 عناصر	13 دولة	المؤشر «C» و اختبار "كاي مربع" مع استخدام تقنية bootstrapping	Cã nibano & Mora	2000
عنصر واحد	2 دول	المؤشر «C»	Pierce & Weetman	2000
11 عنصر	2 دول	المؤشر «H»، المؤشر «C» و اختبار "كاي مربع"	Parker & Morris	2001
20 عنصر	4 دول	المؤشر «C» مع اختبار Wilcoxon	Aisbitt	2001
عنصر واحد	2 دول	المؤشر «C»	Pierce & Weetman	2002
75 صنف	2 دول	معامل «Jaccard»	Rahman, Perera & Ganesh	2002
نظري مع مثالين		المؤشر «H» والمؤشر «C» بالإضافة إلى الخطأ المعياري	Taplin	2003
عينة من 100 مؤسسة فرنسية كبيرة		نموذج إحصائي (الانحدار اللوجستي)	Ding;Stolowy; & Tenenhaus	2003
3 عناصر	13 دولة	نموذج إحصائي	McLeay & Jaafar	2007

المصدر: من إعداد الباحث بالاعتماد على المراجع التالية: (Barbu; 2004) (Cole et al; 2007) (Ding et al ; 2003)

### 3-1-1 المؤشرات كأساليب للقياس

وفقا للباحثين الذين يستخدمون المؤشرات لقياس قابلية مقارنة القوائم المالية، تزيد قابلية المقارنة عندما تركز الأساليب المحاسبية البديلة المطبقة من طرف الشركات على واحد أو على عدد محدود فقط من الأساليب المحاسبية. حيث تدل قيمة المؤشر على مدى قابلية القوائم المالية للمقارنة في نقطة زمنية معينة في حين أن تغيرات القيم تقيس الموافقة. ولقد كان Van der Tas أحد الباحثين الأوائل الذين استخدموا المؤشرات لقياس قابلية مقارنة القوائم المالية، واستعمل المؤشرات لاعتقاده أنه يتم بلوغ أقصى حد لقابلية المقارنة عندما تختار كل الشركات نفس الأسلوب المحاسبي (Roberts, Weetman & Gordon; 2005).

#### 3-1-1-1 المؤشر « H »

أدخل Van der Tas مؤشر "Herfindahl" أي المؤشر « H » كقياس لقابلية مقارنة القوائم المالية عام 1988 وقد طور هذا المؤشر أصلا من طرف Herfindahl كقياس للتمركز الصناعي (Van der Tas; 1988) وهو مؤشر تمركز يزن في حالة القوائم المالية التكرارات النسبية للأساليب المحاسبية البديلة فيما بينها. حيث تمثل التكرارات النسبية النسبة بين عدد الشركات التي اختارت أسلوبا محاسبيا معيناً والعدد الإجمالي للشركات. يرتفع المؤشر عندما يركز الأسلوب المحاسبي المطبق على واحد أو عدد محدود فقط من الأساليب المحاسبية البديلة.

يعبر على المؤشر « H » بالعلاقة التالية:

$$H = \sum_{j=1}^n p_j^2$$

حيث:  $n$  هو عدد الأساليب المحاسبية البديلة و  $p_j$  هو التكرار النسبي للأسلوب المحاسبي  $j$ . وتتراوح قيمة المؤشر بين 0 و 1، فعندما يأخذ المؤشر قيمة 0 لا تكون هناك أي قابلية للمقارنة ويكون هناك عدد غير منتهي من الأساليب المحاسبية البديلة التي استعملت كلها بنفس التكرار. بينما إذا كان المؤشر مساوي لـ 1 فهذا يعني بلوغ أقصى حد لقابلية المقارنة وكل الشركات تستعمل نفس الأسلوب المحاسبي. وعمليا تساوي أدنى قيمة للمؤشر  $\frac{1}{n}$  حيث يتم اعتماد  $n$  أسلوب محاسبي بنفس التكرار.

لا يأخذ هذا المؤشر بعين الاعتبار تعدد التقارير بما أن كل شركة يمكن أن تسند إلى أسلوب محاسبي واحد فقط. كما يتجاهل الدولة التي تنتمي إليها الشركة وبهذا فهو يعطي وزنا متساويا لكل الشركات. وعلاوة على ذلك، يتجاهل المؤشر « H » كذلك عدم الإفصاح وذلك باستبعاده للشركات التي لا

تقوم بالإفصاح من العينة مما يؤدي إلى مستويات قابلية مقارنة أعلى من الحقيقية. إضافة إلى ذلك، لا تنتج التغيرات في مستويات قابلية المقارنة فقط عن التركيز الكبير على أساليب محاسبية معينة بل يمكن أن تنتج كذلك عن ارتفاع عدد الشركات التي لا تقوم بالإفصاح. كما أنه لا يوجد أيضا تدرج في قابلية المقارنة: فكل طريقتين محاسبيتين بديلتين إما أن تكون قابلة للمقارنة أو غير قابلة والاختلافات بين الأساليب المحاسبية البديلة هي أيضا بنفس الحجم تقريبا.

### 3-1-2- المؤشر « C »

وضع هذا المؤشر من طرف Van der Tas سنة 1988 وهو ليس مؤشر تركز ولكنه يعتمد على عدد الثنائيات المتوافقة للشركات وعدد الأزواج الممكنة. ويقاس هذا المؤشر احتمال أن يكون لشركتين مختارتين عشوائيا (بدون استبدال) حسابات قابلة للمقارنة. وتتراوح قيمة المؤشر « C » بين 0 و 1 وتساوي تقريبا قيمة المؤشر « H » إذا كان عدد الشركات كبيرا بشكل كافي وكانت هذه الأخيرة لا تعتمد على تعدد التقارير. وإذا لم يؤخذ تعدد التقارير بعين الاعتبار فإنه يعبر على المؤشر بالصيغة التالية: ( Van der Tas; 1988)

$$C = \frac{(\sum_{j=1}^n aj^2) - m}{m^2 - m}$$

حيث:  $aj$ : هو عدد الشركات التي تطبق الأسلوب المحاسبي  $j$ ،  $n$ : عدد الأساليب المحاسبية البديلة و  $m$ : العدد الإجمالي للشركات.

أما إذا أخذ تعدد التقارير بعين الاعتبار، فإن بعض الشركات ستقسم إلى أكثر من فئة واحدة للأساليب المحاسبية البديلة. ولتجنب ازدواجية الحساب فإن العلاقة ستعدّل بالشكل التالي:

$$C = \frac{\sum_{j=1}^n (aj^2 - aj) - \sum_{j \leq k} \sum (a_{jk}^2 - a_{jk}) - \sum_{j \leq k} \sum_{l \leq L} \sum (a_{jkl}^2 - a_{jkl}) - \dots + (-1)^{n+1} \sum \dots \sum (a_{j\dots}^2 - a_{j\dots})}{m^2 - m}$$

حيث:  $a_{jkl}$  هو عدد الشركات التي تعرض معلوماتها بالاعتماد على الأساليب المحاسبية  $j$ ،  $k$  و  $L$  حيث تأخذ  $j$ ،  $k$  و  $L$  قيما بين 1 و  $n$ .

يتجاهل المؤشر « C » البلد الذي تنتمي إليه الشركة وهو بذلك يعطي نفس الوزن لكل الشركات، إضافة إلى تجاهله لعدم الإفصاح وذلك باستبعاده للشركات التي لا تقوم بالإفصاح من العينة مما يؤدي إلى مستويات قابلية مقارنة أعلى من الحقيقية. فلو أن  $m$  تضمنت عدم الإفصاح والأساليب غير المطبقة، لأدّى

المؤشر « C » إلى مستويات قابلية مقارنة جد متحفظة لكونه يعالج كل شركة لا تقوم بالإفصاح على أنها غير قابلة للمقارنة مع شركة أخرى. كما أنه لا يوجد أي تدرج في قابلية المقارنة حسب هذا المؤشر.

### 3-1-3- المؤشر « I »

ثالث مؤشر وُضع من طرف Van der Tas سنة 1988 والذي يعتبر الأكثر انتقادا هو المؤشر « I » والذي يعتبر أيضا مؤشر تركز. قُدِّم هذا المؤشر كمقياس لقابلية المقارنة المادية الدولية. فبينما يمكن استعمال المؤشرين « H » و « C » لقياس قابلية المقارنة الدولية مع إهمال الدولة التي تنتمي إليها الشركة، يشير هذا المؤشر إلى درجة انتماء الشركات لدولة تطبق نفس الأسلوب المحاسبي البديل أو عددا محدودا من الأساليب مقارنة بشركات دولة أخرى. تتراوح قيمة المؤشر بين 0 و 1، وإذا كان عدد الشركات يساوي اثنان، يكون المؤشر بالصيغة التالية: (Van der Tas; 1988)

$$I = \sum_{j=1}^n (p_j^1 \times p_j^2)$$

حيث:  $p_j^1$  هي التكرار النسبي لتطبيق الأسلوب المحاسبي  $z$  في الدولة 1 و  $n$  هو عدد الأساليب المحاسبية البديلة.

وصيغة المؤشر « I » المعدلة لأكثر من دولتين هي:

$$I^* = \left( \sum_{j=1}^n (p_j^1 \times p_j^2 \times \dots \times p_j^m) \right)^{\frac{1}{m-1}}$$

حيث تمثل  $m$  عدد الدول و  $\frac{1}{m-1}$  المعامل المصحح اللازم لتجنب مساواة المؤشر للصفر عندما يزيد عدد الدول. ولسوء الحظ، يجعل المعامل المصحح المؤشر أقل تفسيراً.

لا يأخذ المؤشر « I » تعدد التقارير بعين الاعتبار بما أن كل شركة تُسند لأسلوب محاسبي بديل واحد فقط، كما أن المؤشر يتجاهل عدم الإفصاح باستبعاده للشركات التي لا تقوم بالإفصاح من العينة ولا يضع أي تدرج في قابلية المقارنة (Cole et al; 2007).

### 3-1-4- الأنتروبيا والمؤشر « V »

أدخل Krisement عام 1997 مؤشر التركز الأنتروبيا كأسلوب قياس بديل، ويحسب هذا المؤشر

بالعلاقة التالية:

$$E = \sum_{j=1}^n p_j \times \ln \frac{1}{p_j}$$

حيث تعبر  $n$  على عدد الأساليب المحاسبية البديلة و  $p_j$  هي التكرار النسبي لتطبيق الأسلوب

المحاسبي  $z$ . ويعتبر مؤشر الأنتروبيا قياساً عكسياً لدرجة قابلية المقارنة بمعنى أنه يتم بلوغ أقصى قيمة لـ  $E$

عندما تكون قابلية المقارنة في أدنى حد لها. ولأخذ بعين الاعتبار تعدد التقارير، استخدم Krisement المؤشر « C » لتحويل الوضعية من الإفصاح المتعدد إلى وضعية مكافئة بدون تعدد في التقارير. وللأسف، يقتصر هذا التحويل على الإفصاح المتعدد مع وجود بديلين فقط من الأساليب المحاسبية. إضافة إلى أن الأنتروبيا تتجاهل الشركات التي لا تقوم بالإفصاح مما يؤدي إلى نفس عيوب المؤشر « H ».

ولقد فضل Krisement الأنتروبيا لأنها مؤشر التركيز التجميعي الوحيد القابل للتحليل، وهذا يمكن أن يفيد مثلاً عند تحليل المؤشر المحسوب بالنسبة للاتحاد الأوروبي إلى مساهمات كل بلد على حدا. وهناك جزأين رئيسيين عند تحليل مجموع الأنتروبيا هما: المتوسطات المرجحة للأنتروبيا والتباينات

$$V_{total} = \frac{Het_{total}}{E_{total}} \text{ (heterogeneities). ثم وضع بعدها Krisement المؤشر « V » على النحو التالي:}$$

لتحديد ما إذا كانت هناك اختلافات بسيطة فقط بين مناطق معينة عند مقارنة الممارسات المحاسبية. ويعتبر التباين على المستوى الإقليمي  $Het_{total}$  بمثابة مقياس لعدم تماثل (اختلاف) توزيعات تكرارات تطبيق الأساليب المحاسبية البديلة في مختلف المناطق وفي جميع المناطق ككل. ويمكن استعمال نفس الطريقة على مستوى البلد (Cole et al; 2007).

### 3-1-5- معامل "Jaccard"

استعمل Rahman، Perera و Ganesh سنة 2002 معامل "Jaccard" لقياس التوافق المحاسبي المادي بين دولتين، إذ يمكن لهذا المعامل قياس درجة التشابه (أو التماثل) بين مجموعتين من الملاحظات الثنائية. حيث قاموا بحساب معاملين اثنين لـ "Jaccard" لأجل قياس مدى تماثل الإفصاح والأساليب المحاسبية المعتمدة من طرف شركتين في دولتين مختلفتين ودرجة تماثل العناصر غير المعتمدة في الدولتين. وقد رمز Rahman، Perera و Ganesh بالرقم "1" للإفصاح عن المعلومات واستعمال أسلوب محاسبي معين في حين استعملوا "0" للدلالة على عدم الإفصاح عن المعلومات وعدم استعمال أسلوب محاسبي معين. ويحسب معامل التجانس لتماثل الأساليب المحاسبية المعتمدة كما يلي:

$$D1_{ij} = \frac{a}{a+b+c} \text{ حيث: } JACC1 = \frac{\sum_{i=1}^m \sum_{j=1}^n D1_{ij}}{N_i \times N_j}$$

علما أن : a تمثل عدد حالات التوافق عند اعتماد كلا الدولتين لأسلوب محاسبي معين، b و c يمثلان عدد حالات عدم التطابق ضمن فئة لزوج من الشركات، m و n هما عدد الشركات في كل دولة و  $N_i \times N_j$  يمثل عدد الأزواج الممكنة.

ويحسب معامل التجانس لتماثل الأساليب المحاسبية غير المعتمدة بالصيغة التالية:

$$D2_{ij} = \frac{d}{b+c+d} \quad \text{حيث:} \quad JACC2 = \frac{\sum_{i=1}^m \sum_{j=1}^n D2_{ij}}{N_i \times N_j}$$

ويعتبر معامل  $JACC2$  أقل فائدة نظرا لصعوبة تحديده لسبب عدم اعتماد الشركات لأسلوب محاسبي معين، كما أن نتائج هذا المعامل يمكن أن تكون مظلة إذا كان بإمكان الشركات الاختيار بين أكثر من أسلوبين محاسبين بديلين. وقد استعمل Rahman، Perera و Ganesh هذين المعاملين لـ jaccard مع اختبار "كي مربع" لاختبار الانسجام بين التوفيق المادي والتوفيق الرسمي (الشكلي) وبين التوفيق المادي وخصائص الشركة. ولقد أهملوا الشركات التي تكون فيها عناصر الإفصاح والقياس غير مطبقة (Cole et al; 2007).

### 3-1-6- المؤشر « T »

وضع Taplin سنة 2004 المؤشر « T » الذي يشمل كل الاحتمالات المفيدة للمؤشرات السابقة، وهو يساوي "احتمال أن تكون لشركتين مختارتان عشوائيا حسابات قابلة للمقارنة". وفي عام 2006 طور Taplin "برنامج الموافقة" يتمثل في جدول بيانات Excel يعتمد على المؤشر « T ». وتعطى الصيغة العامة للمؤشر « T » كما يلي:

$$T = \sum_{i=1}^m \sum_{j=1}^m \sum_{k=1}^n \sum_{l=1}^n \alpha_{kl} \beta_{ij} \rho_{ki} \rho_{lj} \quad \text{حيث:}$$

- $\alpha_{kl}$  هو معامل قابلية المقارنة بين الأسلوب المحاسبي  $k$  و  $l$  ويفضل هذا المعامل يسمح المؤشر « T » بأن يكون أسلوبان محاسبين مختلفان قابلين للمقارنة (جزئيا). ولأسف يمكن أن يكون تحديد  $\alpha_{kl}$  غير موضوعي إلى حد ما. وعمليا من الصعب جدا التحديد الدقيق لمدى قابلية المقارنة لأسلوبين محاسبين مختلفين وتحديد أثر التقديرات على قابلية مقارنة القوائم المالية؛
- $\beta_{ij}$  هو أهمية (وزن) المقارنة بين شركات الدولة  $i$  والدولة  $j$ . ويمثل احتمال أن تنتمي أول شركة مختارة عشوائيا إلى الدولة  $i$  وأن تنتمي الثانية إلى الدولة  $j$ . وتتحدد قيم  $\beta_{ij}$  بالأهمية التي ينبغي أن تعطى للشركات تبعا للدولة التي تنتمي إليها وما إذا كان المؤشر للمقارنة بين شركات من نفس الدولة أو من دول مختلفة أو كلاهما؛
- $\rho_{ki}$  هو نسبة الشركات التي تستعمل الأسلوب المحاسبي  $k$  في الدولة  $i$ ؛
- $\rho_{lj}$  هو نسبة الشركات التي تستعمل الأسلوب المحاسبي  $l$  في الدولة  $j$ ؛
- $m$  هو عدد الدول و  $n$  هو عدد الأساليب المحاسبية البديلة.

يأخذ المؤشر « T » كذلك قيما بين "0" و "1" طالما أن قيمة كل من  $\alpha_{kl}$  و  $\beta_{ij}$  تتراوح بين "0" و "1" وطالما أن مجموع  $\beta_{ij}$  يساوي 1.

### 3-2- النماذج الإحصائية كأساليب للقياس

أدخل Tay و Parker (1990) إمكانية استخدام النماذج الإحصائية في قياس الموافقة وأعربا عن اعتقادهما بإمكانية قياس هذه الأخيرة من خلال مقارنة التوزيع الملاحظ للشركات بين مختلف الأساليب المحاسبية بتوزيع عشوائي أو توزيع متوقع. فإذا وجد مثلا فرق كبير بين التوزيع الملاحظ والتوزيع الذي يستعمل فيه كل أسلوب محاسبي متاح من طرف عدد متساوي من الشركات سيؤخذ بالموافقة. ويمكن قياس هذا الفرق باستعمال اختبار "كي مربع" (Nobes & Parker; 2008).

وحسب الباحثين الذين يستخدمون النماذج الإحصائية تكون القوائم المالية قابلة للمقارنة ويتحقق أقصى حد للتوافق الدولي إذا كانت الشركات قادرة على استخدام أنسب الأساليب المحاسبية بغض النظر عن البلد الذي تنتمي إليه. تحاول النماذج الإحصائية أن تأخذ بعين الاعتبار مختلف الظروف التي يتعين على الشركات العمل فيها وذلك بالسماح بمعالجات مختلفة لمختلف مكونات عنصر معين في القوائم المالية (Cole et al; 2007).

### 3-2-1- اختبار "كي مربع"

استخدم Gray، Emenyonu، Herrmann و Thomas (1992، 1995 و 1996) اختبار "كي مربع" والمؤشر « ا »، حيث استخدم اختبار "كي مربع" لاختبار تساوي نسب الأساليب المحاسبية في مختلف الدول. وقد افترضوا تحقق التوافق الدولي عند اختيار شركات كل دولة أساليب محاسبية بنفس التكرار. ويكون ذلك عندما لا يختلف كي مربع كثيرا عن الصفر. واستخدم المؤشر « ا » لقياس مدى التمرکز حول واحد أو عدد قليل من الأساليب المحاسبية البديلة. ولكلا أسلوبا القياس مشاكل مع التكرارات الصغيرة والمعدومة. كما أن نتائج اختبار "كي مربع" تتأثر كذلك بحجم العينة (Barbu; 2004).

### 3-2-2-3- النموذج الإحصائي لـ Archer، Delville و McLeay (1996)

استخدم Archer، Delville و McLeay (1996) التسلسل الهرمي للنماذج الإحصائية المتداخلة اعتماداً على انحدار Poisson اللوجستيكي لتقدير ما إذا كانت التغيرات في الأنماط الملاحظة لخيارات السياسة يمكنها أن تنسب إلى عملية الموافقة الدولية أو لسلوك معين للشركات أو الدول. وقد مثلوا العدد الملاحظ للشركات في الدولة  $i$  التي اختارت الأسلوب المحاسبي  $z$  في السنة  $K$  بالرمز  $x_{ijk}$  وقد اعتمد هؤلاء الكتاب الثلاثة في تحليلهم على نظام النمذجة الخطية المعممة.<sup>1</sup>

استعمل Archer، Delville و McLeay (1996) بعدها الانحراف لقياس ملائمة النموذج، حيث تعني القيمة الصغيرة لإحصائية فيشر (F) بأن المتغيرات المضافة للنموذج لا تساهم في دالة الانحدار (Cole et al; 2007).

### 3-2-3-3- النموذج الإحصائي لـ McLeay، Neal و Tollington (1999)

بين McLeay، Neal و Tollington (1999) أنه يمكن للشركة اعتماد أكثر من أسلوب محاسبي واحد لعناصر معينة في القوائم المالية وبالتالي فإن الاختيار بين الأساليب المحاسبية ليس حصرياً (mutually exclusive) ولذلك قاموا بإعداد نموذج إحصائي يسمح للشركة باستعمال أساليب محاسبية مختلفة لمختلف مكونات عناصر القوائم المالية. ويعامل النموذج حالة التوافق على أنها "حالة يكون فيها احتمال استخدام أسلوب محاسبي معين في ظروف تشغيلية معينة متساوي في جميع الشركات في كل الدول". وبذلك فإن الموافقة الدولية تعني التحرك نحو التماثل (التشابه) في الاختيار بين الأساليب المحاسبية البديلة، ومن ناحية أخرى تعني المعايير "ارتفاع الاحتمال غير المشروط لاعتماد أسلوب محاسبي معين" وبهذا الشكل فإن المعايير الدولية تنطوي على التحرك نحو التوحيد العالمي (Cole et al; 2007).

وقد وضع McLeay، Neal و Tollington الملاحظات في مصفوفة ثلاثية، حيث تمثل خانة القطر فيها عدد الشركات التي تعد تقاريرها وفق أسلوب محاسبي واحد فقط وتمثل الخانات التي تكون خارج القطر عدد الشركات التي تعتمد على أسلوبين محاسبين بالنسبة للعناصر المجمعة في سطر واحد في القوائم المالية. ويمكن بعد ذلك الكشف عن آثار المعايير بمقارنة "الحالة المستقرة  $i$ " أين تبقى الاحتمالات النسبية لكل أسلوب محاسبي متساوية في جميع البلدان وعبر السنوات بالعملية الديناميكية  $ii$  أين يكون التغير الوحيد بسبب وجود ارتفاع في احتمال استخدام أسلوب محاسبي معين على مر الزمن". ويمكن قياس آثار

<sup>1</sup> the Generalised Linear Modelling System GLIM4

الموافقة "على أساس تغير التباين بين القيم المقدره من نموذج عملية المعايرة والتكرارات الملاحظة لاختيارات السياسة المحاسبية.

### 3-2-4- النموذج الإحصائي لـ Jafaar و McLeay (2007)

وضع Jafaar و McLeay (2007) كذلك نموذجا آخرًا يسمح للشركة باستخدام أكثر من أسلوب محاسبي وقد أخذ بعين الاعتبار أربعة متغيرات هي: بلد الإقامة، قطاع النشاط، التصنيف الدولي وحجم الشركة. وقد توصلًا إلى أن بلد الإقامة هو أهم محدد لاختيار الأساليب المحاسبية في أوروبا، كما بيّن أن المحاسبة تكون متوافقة تماما "عندما تعتمد كل الشركات التي تعمل في ظروف متماثلة نفس المعالجة المحاسبية بالنسبة للمعاملات المتماثلة بغض النظر عن مكان إقامتها." وبما أن الهياكل الاقتصادية تختلف من دولة إلى أخرى، فإن توزيع المعالجات المحاسبية وحتى في ظل الموافقة التامة مسموح له بأن يختلف من بلد إلى آخر إلى حد توافقه مع اختلافات ظروف العمل (Cole et al; 2007).

### 4- أسباب الاختلاف المحاسبي الدولي

تعرف الممارسات المحاسبية اختلافات هامة على الصعيد الدولي وسنحاول في هذا الجزء من بحثنا عرض الأسباب المحتملة لهذه الاختلافات. والعوامل التي سنذكرها هنا، ليست بالضرورة مسببات أكيدة للاختلاف، لكن يمكن إيجاد علاقة بينها وبين هذا الأخير والتوصل إلى استنتاجات منطقية كما قد تكون ناتجة عنه.

يمكن إيجاد قائمة طويلة للأسباب الممكنة للاختلاف المحاسبي الدولي في المراجع المتخصصة<sup>1</sup> وقد استعملت بعض الدراسات أسباب الاختلاف كأداة لتصنيف الدول حسب أنظمتها المحاسبية، بينما اهتمت أخرى بدراسة مدى ارتباط الاختلافات الملاحظة في الممارسات المحاسبية بالعوامل المسببة.<sup>2</sup>

<sup>1</sup> أورد Nobes (1998) قائمة تتكون من سبعة عشر سببا محتملا للاختلاف المحاسبي الدولي، لكن هناك سبع إجماع على أن الأسباب الرئيسية يمكن أن تنحصر في: النظام التمويلي، النظام الضريبي، النظام القانوني، النظام الاقتصادي و السياسي، الماضي الاستعماري، مستوى التضخم، المهنة المحاسبية، الثقافة، نجد هذه العوامل مذكورة عند Choi و Meek (2005)؛ Radebaugh و Gray (2006)؛ Nobes و Parker (2008)

<sup>2</sup> مثل دراسة: Frank، 1979؛ Doupnik و Salter، 1995.

وقبل الذهاب بعيدا، من الضروري توضيح أن مصطلح "النظام المحاسبي" يعبر عن الممارسات المستعملة من طرف مؤسسة معينة لإعداد تقاريرها المالية السنوية. إذ يمكن أن تستعمل مؤسسات مختلفة في نفس الدولة أنظمة محاسبية مختلفة، فقد نجد على سبيل المثال في العديد من الدول الأوروبية أن إعداد القوائم المالية الموحدة للمجموعات يتم وفقا للمعايير المحاسبية الدولية (IFRS)، بينما تعد القوائم المالية الفردية وفقا للقواعد الوطنية. وسيعرض هذا الجزء من الفصل كيفية وسبب اختلاف الأنظمة المحاسبية الدولية والوطنية.

#### 4-1- الأنظمة القانونية: « Legal systems »

يكون لبعض الدول نظاما قانونيا يعتمد على قدر محدود من القانون التشريعي الذي يتم فيما بعد تفسيره من طرف المحاكم والتي بدورها تقوم بتجميع مقدار كبير من القضايا القانونية لاستكمال التشريعات، مثل نظام القانون العرفي الذي تم تشكيله في إنجلترا (أنظر الجدول رقم 05 أدناه). فقواعد القانون العرفي تسعى لتقديم إجابة عن قضايا معينة بدلا من تشكيل قاعدة عامة للمستقبل. وعلى الرغم من أن هذا النظام القانوني العرفي قد تم تطويره في إنجلترا إلا أنه يمكن إيجاده في أشكال مماثلة في العديد من الدول المتأثرة بها، كالقانون الفيدرالي للولايات المتحدة، قانون أيرلندا، الهند، أستراليا وغيرها، كلها تمتثل بالقانون الإنجليزي بدرجات متفاوتة. وبطبيعة الحال، يؤثر هذا بدوره على القانون التجاري الذي عادة ما لا ينص على القواعد التي تخص سلوك الشركات وكيفية مسكها للمحاسبة. وفي مثل هذه الحالات لا تعرف المحاسبة قانونا مفضلا. الأمر الذي يستوجب من المهنيين المحاسبين أنفسهم التدخل لوضع قواعد لضبط الممارسة المحاسبية تدون في شكل توصيات أو معايير.

يستند النظام القانوني في دول أخرى على القانون المكتوب الذي يرجع أصله إلى القانون الروماني القديم حيث ترتبط القواعد القانونية هنا بأفكار العدالة والأخلاق وتتصهر في إطار ما يسمى بالفقه (doctrine). وقد تتماشى كلمة "مقنن" (codifié) مع مثل هذا النظام الذي يجعل من قانون الشركات أو القانون التجاري أحد مصادر التشريع المحاسبي وخاصة ما يتعلق بإعداد القوائم المالية. تعتبر ألمانيا وفرنسا كأتمثلة عن هذه الحالة أين تكون المحاسبة المالية (بالنسبة للقوائم الفردية) فرعا من قانون الشركات<sup>1</sup>. في مثل هذه الدول نجد ما يسمى بـ "المخطط المحاسبي" الذي يعبر عن رغبة الدولة (أو ما يمثلها) في تقنين النشاط الاقتصادي والسيطرة عليه.

<sup>1</sup> وهذا ما يعبر عنه الكاتب الفرنسي المشهور Pierre Garnier عندما يشبه المحاسبة بالجبر القانوني La Comptabilité Algèbre de droit

يوضح الجدول 05 أدناه تصنيف الأنظمة القانونية لبعض الدول المتقدمة والتي تندرج ضمن هذين الصنفين.

الجدول رقم 05: الأنظمة القانونية الغربية

القانون المكتوب (المقنن) (codified Roman law)	القانون العرفي (common law)
فرنسا	إنجلترا و بلدان الغال
إيطاليا	أيرلندا
ألمانيا	الولايات المتحدة
إسبانيا	كندا
هولندا	أستراليا
البرتغال	نيوزلندا
اليابان (التجاري)	

ملاحظة: قوانين سكوتلندا، إسرائيل، جنوب إفريقيا، كيبك، لوسيانا والفلبين تجسد كلا الفئتين.

المصدر: (Nobes; 2008)

وعلى الرغم من تأثير الأنظمة المحاسبية بطبيعة النظام القانوني، إلا أن القواعد والممارسات المحاسبية يمكن أن تتأثر بأمور أخرى خارجة عن سيطرة الدول في سياق العولمة ، و هذا ما يفسر في كثير من الحالات تتبنى المعايير المحاسبية الدولية (IFRS) لغرض معين أو لعدة أغراض بغض النظر عن نظامها القانوني (Nobes & Parker; 2008).

4-2- المصادر التمويلية: « Providers of finance »

تختلف نوعية المؤسسات التجارية وملكيته من دولة إلى أخرى، ففي ألمانيا، فرنسا وإيطاليا مثلا تكون نسبة كبيرة من مصادر رأس المال للبنوك باعتبار أن ملكية المؤسسات ترجع للعائلات الصغيرة، على عكس الولايات المتحدة وبريطانيا أين تعتمد أعداد كبيرة من الشركات على ملايين المساهمين لتمويلها.

اقترح Zysman (1983) تصنيفا للدول على أساس النظام التمويلي على النحو التالي:

- أنظمة أسواق رأس المال (مثل بريطانيا، الولايات المتحدة)؛
- أنظمة الائتمان القائم على الحكومة (مثل فرنسا واليابان)؛
- أنظمة الائتمان القائم على المؤسسات المالية (مثل ألمانيا).

يمكن تبسيط الأصناف الثلاثة لـ Zysman في "المساهمة" و "الائتمان". كما أن هناك نقطة أخرى للمقارنة تتمثل في أنه حتى هذا العدد القليل نسبيا من الشركات المدرجة في البورصة في بلدان "الائتمان" يمكن أن يسيطر عليه مساهمون يتمثلون في البنوك، الحكومات أو العائلات. ففي ألمانيا مثلا، تعتبر البنوك بشكل خاص من أهم مالكي الشركات إضافة لكونها مصدرا للديون المالية، كما تعود ملكية معظم الحصص في الشركات العمومية أو رقابتها للبنوك مثل Deutsche Bank. في بلدان مثل ألمانيا، فرنسا، وإيطاليا، كثيرا ما تقوم البنوك أو الدولة بتعيين المديرين وبذلك تكون قادرة على الحصول على المعلومات والتأثير على القرارات، وفي حالة ما إذا كانت حتى شركات المساهمة في دول القارة الأوروبية تسيطر عليها البنوك، الحكومات أو العائلات، فإن الحاجة لنشر المعلومات تكون أقل، وهذا ينطبق أيضا على مراجعة الحسابات لأنها صممت للتحقق من المسيرين في حالة ما إذا كان المالكون جهات خارجية (Nobes & Parker; 2008).

وعلى الرغم من تزايد ظاهرة ملكية الأسهم من طرف مستثمرين مؤسساتيين بدلا من الأفراد في دول كبريطانيا والولايات المتحدة إلا أنها لا تزال تتناقض مع ملكية البنوك، الحكومة أو العائلات للحصص. وفي الواقع، يمكن أن يعزز تزايد أهمية المستثمرين التأسيسيين الفرضية التالية التي مفادها أنه: في البلدان التي تتمتع بنطاق واسع لملكية أسهم الشركات من طرف مساهمين خارجيين ليس بإمكانهم الوصول إلى المعلومات الداخلية المتعلقة بالشركة يكون هناك ضغط من أجل مراجعة الحسابات، الإفصاح ونزاهة المعلومات. وبما أن حصة المستثمرين التأسيسيين من الأسهم هي الأكبر ويمكن تنظيمها بشكل أفضل من مساهمات الأفراد، فإنها ستعمل على زيادة هذا الضغط إضافة إلى أن بإمكانها الضغط وبنجاح لأجل معلومات أكثر تفصيلا من تلك المتاحة للجمهور (Nobes & Parker; 2008).

في دول مثل الولايات المتحدة، بريطانيا، هولندا وعلى مدى عدة عقود من الزمن، كان اتجاه المحاسبين نحو العمل خارج قواعدهم التقنية وقد لقي ذلك قبولا من طرف الحكومات بسبب تأثير وخبرة مهنة المحاسبة التي عادة ما كانت تتوافق مع اهتمامات الحكومات (بصفتها مساهم، حامى لمصالح الجمهور أو كمحصّل للضرائب). وبالتالي تحكم المحاسبة "المبادئ المحاسبية المقبولة عموما" والتي تضعها لجان يهيمن عليها محاسبون في القطاع الخاص. وتتدخل الحكومة بفرضها للإفصاح وتقديم أو عرض المعلومات اللازمة مما يعني اتباع أفضل الممارسات بدلا من إعدادها.

أما في معظم بلدان القارة الأوروبية واليابان، فتعني ضآلة المساهمين الخارجيين التقليديين أن الغرض من إعداد التقارير المالية الخارجية هو حماية الدائنين<sup>1</sup> والحكومات بصفقتها محصل للضرائب أو مراقب للاقتصاد. وهذا ما لم يشجع تنمية المرونة، النزاهة والتجربة في هذا المجال، غير أنه أدى إلى الدقة، الوحدة والاستقرار. كما يبدو أيضا أن الأهمية المعتمدة للدائنين في هذه البلدان جعلت المحاسبة أكثر حذرا (الحيطة والحذر)، وذلك نظرا لاهتمام الدائنين بإمكانية استرجاع أموالهم في أسوأ الحالات في حين يهتم المساهمون بالتقدير غير المتحيز للاحتتمالات المستقبلية.

وعلى الرغم من ذلك، حتى في دول كألمانيا، فرنسا وإيطاليا أين يكون عدد الشركات المدرجة في البورصة قليلا نسبيا، تفرض الحكومة عليها أو على الشركات العمومية نشر قوائم مالية مفصلة ومراجعة، وهناك قوانين لهذا الغرض في معظم هذه الدول كما خصصت الحكومات هيئات لمراقبة أسواق الأوراق المالية. وقد تمت نمذجة هذه الهيئات وفقا للجنة عمليات البورصة (SEC)<sup>2</sup> الأمريكية وقد رافقتها تطورات في إعداد التقارير المالية في اتجاه الممارسة الأنجلو-أمريكية بشكل عام. وهذا ليس مستغربا لكون هذه الهيئات تمثل الجزء الذي يلعبه المساهمون الأفراد والتأسيسيون الذين ساعدوا لفترة طويلة من الزمن في تشكيل الأنظمة المحاسبية الأنجلو-أمريكية.

لقد شهدت هذه الصورة الواضحة تغيرا إلى حد ما، فعلى سبيل المثال، زادت أهمية المساهمين الأفراد والتأسيسيين في فرنسا وألمانيا كما ظهر القطاع الخاص لوضع المعايير في هذين البلدين في أواخر التسعينات.

وكخلاصة، يقترح Nobes (1998) أن التفرقة بين فئة "دائنون/مطلعون على الأمور الداخلية" (credit/ insiders) و "مساهمين/ جهات خارجية" (equity/ outsiders) هو السبب الرئيسي للاختلافات الدولية في إعداد التقارير المالية. والجدول 06 أدناه يقترح تصنيفا أوليا لبعض الدول على هذا الأساس.

<sup>1</sup> يمكن الرجوع إلى دراسة Richard (2002) التي يبين فيها كيف أن القواعد المحاسبية تطورت في ألمانيا بشكل يحفظ حقوق الدائنين باعتبارهم مصدر تمويلي مهم بالنسبة للشركات الألمانية.

<sup>2</sup> Security Exchange Committee

جدول رقم 06: تصنيف أولي للدول على أساس طبيعة تمويل المؤسسات

الفئة "ب"	الفئة "أ"
الخصائص	
<ul style="list-style-type: none"> <li>- سوق مالية ضعيفة</li> <li>- مساهمين داخليين</li> <li>- مهنة مراجعة صغيرة</li> <li>- هيمنة الجباية على القواعد المحاسبية</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>- سوق مالية قوية</li> <li>- عدة مساهمين خارجيين</li> <li>- مهنة مراجعة كبيرة</li> <li>- انفصال القواعد المحاسبية عن الجباية</li> </ul>
أمثلة عن الدول	
فرنسا، ألمانيا، إيطاليا	أستراليا، بريطانيا، الولايات المتحدة

المصدر: (Nobes; 1998).

تتدفق عدة نتائج هامة من هذا الإنقسام المزدوج. أولها، أنه في الدول المصنفة ضمن فئة "إنتمان/مطلعون على الأمور الداخلية" ليس هناك طلب كبير في السوق على تقارير مالية منشورة ومراجعة ولذلك فإن الطلب على المحاسبة السنوية مرتبط بقوة بحاجة الحكومة لحساب الدخل الخاضع للضريبة. وبالتالي، سوف تهيمن الاعتبارات الجبائية على القواعد المحاسبية. على نقيض ذلك، في الدول المصنفة ضمن فئة "مساهمة/ جهات خارجية" تؤدي المحاسبة وظيفية سوقية (a market function) وبذلك تحتاج قواعدها لأن تُفصل عن الجباية وستكون النتيجة وجود مجموعتين من القواعد المحاسبية: واحدة لإعداد التقارير المالية والأخرى لحساب الوعاء الضريبي.

إذا عرفت السوق المالية الكبيرة تطورا، فهناك اتجاه واحد لإشباع طلبها لأنواع مختلفة من المعلومات ويتمثل في فرض مجموعة مختلفة من القواعد (مثل IFRS) لإعداد القوائم الموحدة للمجموعات المدرجة في البورصة. ويمكن القيام بذلك دون التأثير على القواعد المحاسبية المحلية أو تحديد الوعاء الضريبي أو الدخل الموزع.

وهناك أثر ثاني لتقسيم الدول على أساس الأنظمة التمويلية، يتمثل في كون الدول المصنفة ضمن فئة "إنتمان/مطلعون على الأمور الداخلية" ستحتاج لمراجعين أقل بكثير من دول الفئة الثانية وسيؤثر هذا على عمر، حجم ومكانة مهنة المحاسبة (Nobes & Parker; 2008).

#### 3-4- العامل الجبائي

على الرغم من إمكانية تصنيف الأنظمة الضريبية بعدة طرق، إلا أن للبعض منها فقط ارتباط بالتقارير المالية، فعلى سبيل المثال، من السهل تقسيم الدول حسب تطبيقها لنظام الضريبة الكلاسيكي أو نظام التحميل لحساب ضريبة المؤسسة، غير أن هذا التمييز ليس له أثر كبير على التقارير المالية. والمعيار الأنسب هو مدى تحديد القوانين الجبائية للمقاييس المحاسبية، ويظهر ذلك من خلال دراسة الضرائب المؤجلة التي نتجت عن الاختلافات بين المعالجات المحاسبية والضريبية. ففي المملكة المتحدة والولايات المتحدة مثلاً، تسببت مشكلة الضريبة المؤجلة في الكثير من الجدل وفي كمية معتبرة من الكتابات حول المعايير المحاسبية. ولو عدنا إلى قواعد المحاسبة الوطنية في فرنسا أو ألمانيا، نجد أن هذه المشكلة تعتبر طفيفة، لأنه غالباً ما تكون القواعد الجبائية في هذه الدول هي نفسها القواعد المحاسبية. أما في ألمانيا فينبغي أن تكون حسابات الضرائب مماثلة للحسابات التجارية، حتى أن هناك مصطلح لهذه الفكرة وهو: "the Massgeblichkeitsprinzip" (Nobes; 2008).

ولقد بُدلت محاولات لتصنيف الدول إلى مجموعات حسب درجة الارتباط بين الجباية والتقارير المالية. فعلى سبيل المثال صنف Hoogendoorn (1996) الدول في ثلاثة عشر مجموعة إلا أن هناك مشاكل في هذا التصنيف لأن سبع مجموعات تعتبر ضرورية للتصنيف ويتم أخذ مسألتين بعين الاعتبار في نفس الوقت هما: الارتباط بين الجباية/التقارير المالية من جهة ومعالجة الضريبة المؤجلة من جهة أخرى. وقد خلص الباحثون إلى أنه يمكن التمييز بين فصل المملكة المتحدة/ الولايات المتحدة بين الجباية والمحاسبة والارتباط الألماني الوثيق بينهما. كما درس Nobes و Schwencke (2006) تطور علاقة الجباية بالتقارير المالية مع مرور الوقت مع أخذ النرويج كدراسة حالة وقد توصلوا إلى منحنى بياني يوضح الانتقال من الارتباط الوثيق إلى الانفصال على مدى قرن من الزمن (Nobes; 2008).

#### 4-4- النظام الاقتصادي ومفهوم النتيجة ونظام حوكمة الشركات

تبعاً لـ Richard (2014) فإن أهم سبب للاختلاف المحاسبي الدولي لا يعود للنظام التمويلي أو النظام القانوني على الرغم من أهميتهما حيث يعتبرهما ثانويان، وإنما يرجع لمفهوم النتيجة المرتبط بالنظام الاقتصادي المتبع وأسلوب الحوكمة المعمول به.

يبين Richard أن الأنظمة المحاسبية يمكن تصنيفها في المرحلة الأولى تبعاً للأنظمة الاقتصادية ثم الأنظمة السياسية وفي المرحلة الأخيرة يتوصل إلى تصنيف دقيق تبعاً لأسلوب حوكمة الشركات.

ويذكر أن الفترة الماضية (القرن العشرين) قد شهدت ثلاثة أنظمة اقتصادية هي النظام الرأسمالي والنظام السوفييتي ونظام التسيير الذاتي (auto-gestion) ممثله في ثلاث دول هي على التوالي: الولايات المتحدة الأمريكية، الاتحاد السوفييتي ويوغسلافيا.

### جدول رقم 07: حساب النتيجة تبعاً للنظام الاقتصادي

حساب النتيجة في			
النظام الاقتصادي اليوغسلافي	النظام الاقتصادي السوفييتي	النظام الاقتصادي الرأسمالي (الوم أ)	
المبيعات	المبيعات	المبيعات	النواتج
أعباء المادة الأولية أعباء الخدمات أعباء الإهلاك أعباء الفوائد أعباء الضريبة	أعباء المادة الأولية أعباء الخدمات أعباء المستخدمين أعباء الإهلاك	أعباء المادة الأولية أعباء الخدمات أعباء المستخدمين أعباء الإهلاك أعباء الفوائد أعباء الضريبة	الأعباء
= النتيجة	= النتيجة	= النتيجة	

المصدر: (Richard; 2014)

لتحديد النتيجة المحاسبية لدورة معينة ينبغي طرح الأعباء من النواتج (المكونة أساساً من المبيعات). لكن المشكلة تطرح عندما نأتي إلى تحديد مفهوم الأعباء التي تدخل في حساب النتيجة. صحيح أن الأنظمة المحاسبية المشار إليها تتفق في أن أعباء المادة الأولية والخدمات والإهلاك هي أعباء يتم الاعتراف بها. لكن الأمر مختلف بالنسبة لأعباء المستخدمين، الفوائد وأعباء الضريبة.

ففي المحاسبة الرأسمالية، تعبر النتيجة عن عائد الأموال الخاصة التي يضعها أصحاب رأسمال في المؤسسة. لذلك يجب طرح كل الأعباء الممكنة للحصول على هذا الفائض الذي يعبر عن الربح الاقتصادي للمؤسسة.

أما بالنسبة للمحاسبية السوفيتية، فالنتيجة يجب أن تعبر عن دخل الدولة باعتبارها صاحبة الأموال المستثمرة في المؤسسات. وبالتالي لا ينبغي طرح الأعباء المتعلقة بالفوائد (البنوك هي ملك للدولة) وليس هناك دفع للضريبة.

وفيما يتعلق بالمحاسبة في إطار التسيير الذاتي. تعبر النتيجة المحاسبية عن العائد الذي يحصل عليه المستخدمون، ولحساب النتيجة نأخذ بعين الاعتبار كل الأعباء ما عدا الأعباء المتعلقة بالأجور التي هي عبارة عن دخل.

يستخلص Richard (2014) أن النتيجة المحاسبية هي مفهوم شخصي (subjectif) يخضع للجهة التي من أجلها يتم إعداد المحاسبة. وأن اختيار مفهوم للنتيجة يسمح بتحديد الطبيعة الأساسية للنظام المحاسبي ومن ثم تحديد المجموعة التي يرتبط بها. ويمكن حسب الكاتب إجراء تمييز لأنظمة المحاسبية لكل مجموعة من المجموعات السابقة على أساس نظام حوكمة الشركات المعتمد.

#### 4-5- مهنة المحاسبة

توجد أمور أخرى ترتبط ارتباطا وثيقا بالتقارير المالية، ورأى بعض الباحثون أنها سبب في الاختلافات المحاسبية الدولية، وتعتبر مهنة المحاسبة واحدا منها، مع أنه ينبغي أن تكون متغيرا تابعا وليس مفسرا.

وقد يستنتج مدى قوة، حجم وكفاءة مهنة المحاسبة في الدولة وإلى حد كبير من العوامل المختلفة المذكورة أعلاه ومن نوع التقارير المالية التي ساعدت هذه العوامل على إنتاجها. فعلى سبيل المثال، عدم وجود فئة كبيرة من المساهمين الأفراد والشركات العمومية في بعض البلدان يعني أن الحاجة للمراجعين فيها تكون أقل بكثير مما هي عليه في المملكة المتحدة والولايات المتحدة. إلا أن لطبيعة مهنة المحاسبة كذلك انعكاس على نوع المحاسبة الممارسة والتي يمكن ممارستها. مثلا: مرسوم 1975 في إيطاليا (لم يدخل حيز التنفيذ حتى سنوات الثمانينات) الذي يلزم بأن تكون لشركات المساهمة المدرجة في البورصة مراجعات واسعة مثل تلك المطبقة في المملكة المتحدة والولايات المتحدة، أمكن إدخاله حيز التنفيذ مبدئيا فقط بسبب الوجود المعترف لشركات المحاسبة الدولية. ويشكل هذا العامل عقبة كبيرة لأي محاولة تنسيق كبير وعميق للمحاسبة بين بعض الدول. وقد كانت الحاجة لمراجعين إضافيين موضع جدل في تطبيق ألمانيا للتعليمية الرابعة للاتحاد الأوروبي.

نجد أن في ألمانيا مثلاً، مهنة منفصلة لخبراء الضرائب تعتبر أوسع من هيئة المحاسبة. على عكس المملكة المتحدة حيث تضخم عدد المحاسبين بإدراج العديد من المتخصصين أو الممارسين المؤقتين للجباية. ثانياً، المحاسب الألماني يكون عضواً بالهيئة فقط إذا كان في الممارسة العملية، في حين يمثل نصف الرقم البريطاني كأقل تقدير، أعضاء في التجارة، الصناعة، الحكومة، السلك التعليمي، وهلم جر. ثالثاً، فترة التدريب في ألمانيا أطول مما هي عليه في المملكة المتحدة. رابعاً، في أواخر الثمانينات تم إنشاء هيئة مراجعة من الدرجة الثانية في ألمانيا تضم مراجعي الشركات الخاصة.

تساعد هذه العوامل الأربعة على تفسير الاختلافات، مع ذلك يبقى جزء آخر من الاختلاف يفسر بكبر عدد الشركات التي يجب مراجعتها في المملكة المتحدة واختلاف طريقة الحكم على نزاهة العرض. وقد تقلصت الاختلافات عندما امتدت المراجعة للعديد من الشركات الخاصة في دول الاتحاد الأوروبي وسُحبت من العديد من الشركات الخاصة في المملكة المتحدة واشتبك المراجعون الألمان مع معايير IFRS للقوائم المالية الموحدة للمجموعات (Nobes; 2008).

#### 5- الثقافة والاختلاف المحاسبي الدولي

عرفت الأنظمة المحاسبية الدولية اختلافات كبيرة على الصعيد الزمني (منذ الستينيات إلى يومنا هذا) وخاصة على الصعيد المكاني (بين مختلف البلدان والأقطار). وقد حاول المختصون في مجال المحاسبة الدولية منذ ذلك الوقت، تقديم أسباب (أو عوامل) تفسر الاختلافات الموجودة بين هذه الأنظمة. وانطلاقاً من أهم المساهمات يمكن القول بأن ثمة مجموعة من العوامل الأساسية (النظام التمويلي، النظام الاقتصادي، النظام القانوني،.....) تساهم في تحديد شكل النظام المحاسبي على اختلاف أهميتها وتأثيراتها.

لكن يوجد عامل حاسم لا ينبغي إغفاله يتداخل مع العوامل السابقة ويتفاعل معها وهو العامل الثقافي. فمن الواضح أن المحاسبة (الممارسة المحاسبية) تتأثر بالبيئة التي تُطبَّق فيها وبما في ذلك ثقافة البلد وهذا ما أشار إليه Perera (1989):

وقد طور Hofstede (1980) نموذجاً للثقافة كبرمجة مشتركة للتفكير تميز مجموعة أفراد عن أخرى، حيث بين أنه مثلما تتضمن أنظمة تشغيل الكمبيوتر مجموعة من القواعد تعمل كنقطة مرجعية وقيوداً لرفع مستوى الأنظمة، تتضمن الثقافة كذلك مجموعة من القيم الاجتماعية التي تعمل بدورها على توجيه شكل النظام والممارسة.

تحدد القيم الاجتماعية بالتأثيرات الإيكولوجية وتتعدّل بعوامل خارجية... وفي المقابل، للقيم الاجتماعية آثار تنظيمية على شكل النظام القانوني، النظام السياسي، طبيعة أسواق رأس المال، أنماط (نماذج) ملكية الشركات وغيرها... (Gray; 1988)

وتعد الثقافة عاملا حاسما ليس فقط في تفسير الاختلاف المحاسبي الدولي بل وكذلك في تفسير العوامل التي تفسر الاختلاف المحاسبي الدولي، حيث يشير Gray (1988) إلى ذلك في مطلع مقاله المعنون بـ: نحو نظرية التأثير الثقافي في تطور الأنظمة المحاسبية دوليا<sup>1</sup> بالفقرة التالية:

"لقد بينت الدراسات السابقة أن هناك عدة نماذج محاسبية وأن تطور النظام المحاسبي في البلد المعين يمكن أن يكون ناتجا عن مجموعة من العوامل البيئية. وهناك بعض الجدل حول إشكالية تحديد النماذج المحاسبية وكذلك تحديد العوامل المعنية.... وفي هذا السياق لا تظهر الثقافة بالقدر المستحق وبالتالي فإن الهدف من هذا المقال هو اقتراح إطار نظري يربط الثقافة بتطور الأنظمة المحاسبية على المستوى الدولي"<sup>2</sup>.

## 5-1-1- مفهوم الثقافة

إن الثقافة مفهوم واسع يمارس تأثيرا كبيرا على الأنظمة الاقتصادية والقانونية والاجتماعية وكذا طريقة تفكير المجتمعات وأشياء عديدة أخرى..، ولطالما اعتمد المحللون والباحثون في مجالات مختلفة كالعلوم الإنسانية والاجتماعية على الثقافة باعتبارها عاملا مهما لتفسير الاختلافات الموجودة في تلك المجالات.

سنتطرق لمفهوم الثقافة من خلال التعرض لكل من ثقافة البلد والثقافات الفرعية:

### 5-1-1- ثقافة البلد:

تتضمن ثقافة كل بلد معظم القيم الأساسية التي يحملها أفرادها وتؤثر على الطريقة التي يرغبون فيها لهيكله مجتمعهم وكيفية تفاعلهم مع هياكله الفرعية. ويمكن اعتبار المحاسبة أحد هذه الهياكل الفرعية.

<sup>1</sup> Towards A Theory of Cultural Influence on the Development of Accounting Systems Internationally

<sup>2</sup> While prior research has shown that there are different patterns of accounting internationally and that the development of national systems tends to be a function of environmental factors, it is a matter of some controversy as to the identification of the patterns and influential factors involved .... In this context the significance of culture does not appear to have been fully appreciated and thus the purpose of this paper is to propose a framework which links culture with the development of accounting systems internationally

هناك عدة تعاريف بديلة للثقافة كما أجريت أعمال كثيرة لوصف وقياس جوانب مختلفة لها. غير أنه، ومما لا شك فيه أن أهم عمل في أدبيات الأعمال والمحاسبة هو ذلك الذي أجراه Hofstede الذي عرف الثقافة على أنها "البرمجة المشتركة (الجماعية) للعقل والتي تميز أعضاء مجموعة بشرية عن أخرى". ويُبرز هذا التعريف ثلاث نقاط مهمة عن الثقافة هي: (Roberts, Weetman & Gordon; 2005)

- أن الثقافة جماعية، بدل كونها سمة خاصة بفرد واحد؛
- لا يمكن ملاحظتها مباشرة، ولكن يمكن الاستدلال عليها من خلال سلوك الأشخاص؛
- تتمثل أهميتها في كونها تساعد على التمييز بين المجموعات - فبسبب الاختلافات الثقافية تتصرف المجموعات بطرق مختلفة يمكن تحديدها.

وتوجد الاختلافات الثقافية في عدد من المستويات المختلفة، وقد حدد Hofstede أربعة مستويات

هي: (Roberts, Weetman & Gordon; 2005)

- **المستوى 1: الرموز:** هي المستوى الأكثر سطحية من بين المستويات الأربعة، وتشمل الكلمات، الإشارات، الصور أو الأشياء التي لها معاني خاصة لدى مجموعة ثقافية. وكمثال عن ذلك يمكن أن نذكر معنى ارتباط مجتمعات مختلفة بكوكا كولا. فيمكن أن تعبر كوكا كولا عن الشيء البديهي الذي يشرب في يوم حار، أو يمكن أن تعبر عن مشروب مناسب فقط للشباب، أو يمكن أن تعبر عن شيء مرغوب يعبر عن اليسر والرفاهية، أو يمكن أن تعبر عن مثال غير مرحب به عن الهيمنة العالمية للولايات المتحدة؛

- **المستوى 2: الأبطال:** وهم شخصيات (حقيقية أو خيالية) تجسد تلك الخصائص التي يقدرها ويعتز بها المجتمع (مثل superman في الولايات المتحدة، Asterix في فرنسا أو Tintin في بلجيكا)؛

- **المستوى 3: الشعائر والطقوس:** أو الأنشطة التي تعتبر في حد ذاتها عديمة القيمة أو ذات قيمة مهملة ولكنها تكتسب قيمة اجتماعية أو فعلية مهمة، وتصنف إلى طقوس بسيطة مثل الأشكال المختلفة للتحية، طقوس أكثر رسمية وتعقيدا مثل مراسيم حفل الشاي الياباني، وأنشطة هادفة في ظاهرها مثل طرق تنظيم اجتماعات العمل. (وفي الواقع، لقد تمت الإشارة إلى أن معظم المحاسبة عبارة عن طقوس)؛

- **المستوى 4: القيم:** مثل وجهات النظر حول ما هو خير أو شر، طبيعي أو غير طبيعي، مرغوب أو غير مرغوب، نزيه أو غير نزيه. وبالطبع لا يعني هذا أن الجميع يتصرف بناء على هذه المعتقدات أو أنها تصف التفضيلات الشخصية للجميع، وبدلا من ذلك فهي تصف المعتقدات العامة أو المعايير الاجتماعية.

### 5-1-2- الثقافات الفرعية

توجد الثقافة باعتبارها قيم ومعتقدات مشتركة في عدة مستويات، فهناك ثقافة المجتمع أو ثقافة البلد، كما يوجد داخل كل بلد عدد من المجموعات المتميزة بثقافاتها الخاصة على الرغم من تداخلها (يشار إليها عادة بالثقافات الفرعية للتمييز بينها وبين ثقافة المجتمع ككل)، حيث يمكن أن تتشارك مختلف المناطق الجغرافية والمجموعات العرقية أو الدينية ثقافات فرعية متميزة. ويكون على مستوى الشركة كذلك ثقافة فرعية تنظيمية أو خاصة بالشركة، وفي الواقع، يعتبر تطوير ثقافة تنظيمية واضحة المعالم الطريقة الوحيدة التي يمكن أن تعتمد عليها الشركة للإدارة الناجحة للمخاطر (عدم اليقين) وعدم الاستقرار: حيث يجب أن يعلم ويستوعب كل فرد في المنظمة أهداف هذه الأخيرة، ويعلم ما المتوقع منه وكيف ينبغي أن يكون رد فعله، وهذا سيقبل الحاجة إلى القواعد المكتوبة، القوانين التنظيمية والإجراءات ويساعد الموظفين على اتخاذ أفضل القرارات في الظروف الجديدة وغير المعتادة. إضافة إلى أن كل مجموعة عمل أو مهنة بما فيها المحاسبين ومهنة المحاسبة يكون لها ثقافة فرعية خاصة بها (Foo;2008).

### 5-2- أبعاد الثقافة

تعتبر الثقافة ظاهرة معقدة يصعب وصفها أو قياسها بسهولة، ومع ذلك وجدت عدة محاولات لفكها إلى عدد من الأبعاد الأساسية الأقل تعقيدا، بحيث يغطي كل بعد جانبا معينا للثقافة يتم وصفه وقياسه. وبالتالي تم قياس مختلف المجموعات الثقافية والثقافات الفرعية حسب كل بعد وتمت مقارنتها ببعضها البعض. وقد كان هناك عدد كبير من المحاولات<sup>1</sup> للقيام بذلك وعلى الرغم من اختلافها حول الأبعاد الدقيقة أو العوامل التي تعتبر ملائمة إلا أنها تتفق جميعا على أن عددا قليلا من الأبعاد أو العوامل يعتبر كافيا لمقارنة ووصف المجتمعات. وسنعدد في ما يلي أهمها:

<sup>1</sup>كانت أول المحاولات تلك التي قام بها Kluckhohn و Strodbeck سنة 1961 حيث استعلا ستة أبعاد استخلصت من طرحهما لمجموعة من الأسئلة عن المجتمعات كما يوضحه الشكل 1، كما قام Edward Hall بعمل مشابه يركز فقط على أربعة أسئلة يوضحها الشكل نفسه.

5-2-1- الأبعاد الثقافية لـ Hofstede

قام Hofstede بدوره بدراسة شملت حوالي مئة ألف عامل في شركة « IBM » بتسع وثلاثين دولة موزعة على ثلاثة تجمعات جغرافية للبلدان، توصل من خلالها إلى تحديد أربعة أبعاد أساسية للثقافة، ويعرض الجدول رقم 08 النتائج التي توصل إليها Hofstede فيما يخص عدد من البلدان (مع الإشارة إلى أن Hofstede لم يأخذ بالصين أو أي من البلدان الشيوعية الأخرى، كما أنه أخذ بلد أفريقي واحد فقط هو جنوب إفريقيا وبلد إسلامي واحد هو إيران).

جدول رقم 08: الأبعاد الثقافية لـ Hofstede (1984)

<p>تقوم الفردية على تفضيل إطار الروابط الاجتماعية التي تتمتع بنوع من الحرية (المتفككة أو المنحلة) في المجتمع، أين يُفترض أن يعتني الأفراد بأنفسهم وبأفراد عائلاتهم المباشرين فقط. على عكس الجماعية التي تقوم على تفضيل إطار الروابط الاجتماعية المتماسكة بإحكام، حيث يمكن أن يتوقع الأفراد العناية من أقاربهم، عشيرتهم، أو أفراد آخرين من المجموعة من باب الولاء...أي أن القضية الأساسية التي يتناولها هذا البعد هي درجة الترابط التي يحافظ عليها المجتمع بين الأفراد، وترتبط بمفهوم الذاتية لدى الناس: "أنا" أم "نحن"؛</p>	<p>الفردية مقابل الجماعية (Individualism versus collectivism)</p>
<p>مساحة السلطة هي مدى قبول أفراد المجتمع للتوزيع غير المتكافئ للسلطة في المنشآت، وهذا يؤثر على سلوك أفراد المجتمع الأقل سلطة والأكثر سلطة، حيث يقبل الأشخاص الذين يعيشون في المجتمعات التي تتميز بمساحة كبيرة للسلطة الترتيب الهرمي الذي يكون فيه لكل شخص مكان لا يحتاج لتبرير. في حين يسعى الأشخاص في المجتمعات التي تتميز بمساحة صغيرة للسلطة لمكافأة السلطة وطلب تبرير لعدم تكافئها. والقضية الأساسية التي يتناولها هذا البعد هي كيفية تعامل المجتمع مع عدم المساواة بين الأشخاص عندما تحدث؛</p>	<p>كبر أو صغر مساحة السلطة (Large versus Small power distance)</p>
<p>اجتناب عدم الأكادة هو مدى شعور أفراد المجتمع بعدم الارتياح للمخاطر والغموض، ويؤدي هذا الشعور إلى معتقدات تبشر باليقين والحفاظ على المنشآت التي تحمي الامتثال. فالمجتمعات التي تتميز باجتناح قوي لعدم الأكادة تبقى على قوانين صارمة للعقيدة والسلوك وتكون غير متسامحة (أو متعصبة) مع الأشخاص والأفكار المنحرفة، بينما تبقى المجتمعات التي تتميز باجتناح ضعيف لعدم الأكادة على جو أكثر استرخاء تكون فيه الممارسة أكثر أهمية من المبادئ والتسامح بسهولة مع الانحراف. وتتمثل القضية الأساسية التي يتناولها هذا البعد في كيفية تفاعل المجتمع مع حقيقة أن الوقت يسير في اتجاه واحد فقط وأن المستقبل مجهول: أي هل يحاول المجتمع التحكم في المستقبل أم يدعه يحدث كما هو؛</p>	<p>قوة أو ضعف اجتناب عدم الأكادة. (Strong versus weak uncertainty avoidance)</p>
<p>تقوم الذكورة على تفضيل الإنجاز، البطولة، إثبات الذات، والنجاح المادي في المجتمع، على عكس الأنثوية التي تقوم على تفضيل العلاقات، التواضع، رعاية الضعفاء وجودة الحياة في المجتمع. فالقضية الأساسية التي يتناولها هذا البعد هي الطريقة التي يخصص بها المجتمع الأدوار الاجتماعية (وليس الأدوار البيولوجية) على الأجناس.</p>	<p>الذكورة مقابل الأنثوية (انخفاض أو ارتفاع الرعاية) (Masculinity versus femininity)</p>

المصدر: (Roberts, Weetman & Gordon; 2005)

ويعرض الجدول 09 تفسير نتائج وترتيبات Hofstede، حيث استخدم التحليل العنقودي لتحديد تجمعات البلدان وانطلاقاً من تجمعاته اقترح حدوداً فاصلة تفصل بين الزوجين المكونين لكل خاصية. كما يعرض الجدول 10 كذلك نقاط الفصل التي حددها Hofstede، فعلى سبيل المثال أي بلد يحقق نتيجة أكبر من 50 فيما يخص بعد الفردية/الجماعية يمكن وصفه على أنه مجتمع فردي أما البلدان التي تحقق نتيجة أقل من 50 فتوصف بأنها جماعية.

الجدول رقم 09: نتائج وترتيبات بعض البلدان حسب كل بعد ثقافي من خلال دراسة Hofstede (1984)

البلد	الفردية مقابل الجماعية		مسافة سلطة كبيرة مقابل مسافة سلطة صغيرة		اجتناب كبير للعدم الأكادة مقابل اجتناب صغير لعدم الأكادة		الذكورية مقابل الأنثوية أو رعاية منخفضة مقابل رعاية مرتفعة	
	الترتيب	النتيجة	الترتيب	النتيجة	الترتيب	النتيجة	الترتيب	النتيجة
أستراليا	2	90	41	36	37	51	16	61
فرنسا	11/10	71	16/15	68	15/10	86	36/35	43
ألمانيا	15	67	44/42	35	29	65	10/9	66
اليابان	23/22	46	33	54	7	92	1	95
هولندا	5/4	80	40	38	35	53	51	14
المملكة المتحدة	3	89	44/42	35	48/47	35	10/9	66
الو.م.أ.	1	91	38	40	43	46	15	62
البلدان العربية	27/26	38	7	80	27	68	23	53

المصدر: (Roberts, Weetman & Gordon; 2005)

الجدول رقم 10: تفسير نتائج Hofstede

الخصائص	النتيجة	الترتيب	البلد
أعظم فردية	91	1	الو.م.أ.
النقطة الفاصلة	50		
أعظم جماعية	6	53	غواتيمالا
أكبر مساحة سلطة	104	1	ماليزيا
النقطة الفاصلة	44		
أصغر مساحة سلطة	11	53	أستراليا
أقوى اجتناب لعدم الأكادة	112	1	اليونان
النقطة الفاصلة	56		
أضعف اجتناب لعدم الأكادة	8	53	سنغافورة
رعاية منخفضة	95	1	اليابان
النقطة الفاصلة	50		
رعاية مرتفعة	5	53	السويد

المصدر: (Roberts, Weetman & Gordon; 2005)

#### أ- الامتدادات والانتقادات المصاحبة لعمل Hofstede

على الرغم من استخدام العديد من الباحثين في مجال المحاسبة والإدارة لنموذج Hofstede، إلا أن هذا الأخير لم يسلم من الانتقاد حيث كان هناك الكثير من الجدل حول جدواه. وقد كان سبب بعض الانتقادات التي وجهت لهذا العمل استعمال الباحثين والمؤلفين للأبعاد الثقافية والنتائج التي قدمها Hofstede بطريقة غير ملائمة، إضافة إلى الانتقادات الأخرى التي تعتبر أكثر جوهرية، مما يستدعي التساؤل عن جدوى عمل Hofstede في فهم الثقافة.

وقد حذر Hofstede (1991) من الاستخدام غير الملائم لعمله، وشدد على ضرورة التذكر الدائم بأن المقصود من الأبعاد التي ذكرها هو التمييز بين الثقافات الوطنية (المحلية أو ثقافات البلدان) وليس التمييز بين الأفراد، حيث أنه لا وجود لمتوسط الفرد أو الفرد النموذجي ويمكن أن تكون الصورة النمطية الثقافية مضللة أكثر من كونها مفيدة. كما أشار Hofstede إلى أنه لا يقصد بالأبعاد التمييز بين المجموعات الثقافية الفرعية كتلك القائمة على الجنس، الجيل، الطبقة الاجتماعية أو التنظيمية. وقد يوحي هذا بأن Hofstede لا يدعم تطبيق عمله في المجموعة الفرعية المحاسبية كما فعل Gray. فبالرغم من عدم ذكر Hofstede لذلك، استخدم Gray عمله للتمييز بين المحاسبين أو المحاسبة في بلدان مختلفة، وتعتبر هذه المقارنة مقبولة حيث لم يستخدم العمل للتمييز مثلا بين المحاسبين والمحامين في المملكة المتحدة مما يجعل استخدام عمل Hofstede غير مقبول.

تتضمن أهم مشاكل استعمال نتائج Hofstede في الأعمال التي تسعى لتفسير الاختلافات المحاسبية، حقيقة أن الدراسة كانت في الفترة الممتدة بين 1968-1972، أي أن عمرها تجاوز الأربعين سنة حاليا، وخلال هذه الفترة شهد العالم تغيرات كبيرة. حيث أن الثقافات اقتربت من بعضها البعض في عدة مجالات، مع اكتساب القيم الثقافية الأمريكية لأهمية عالمية، في حين اكتسبت جوانب أخرى لثقافات محلية معينة أهمية محلية في نفس الوقت. بالإضافة إلى أن الدراسة وجهت إلى المستخدمين بشركة IBM وهذه الأخيرة تعتبر شركة فريدة ذات ثقافة شركة قوية، وبالتالي فإنها تميل إلى جذب أنواع معينة من المستخدمين. فالثقافة الفرعية لشركة IBM قوية جدا مما خفض من حجم الاختلافات ما بين الدول الذي توصلت إليه الدراسة. وأخيرا، أجريت الدراسة من خلال أفراد من دول محدودة.

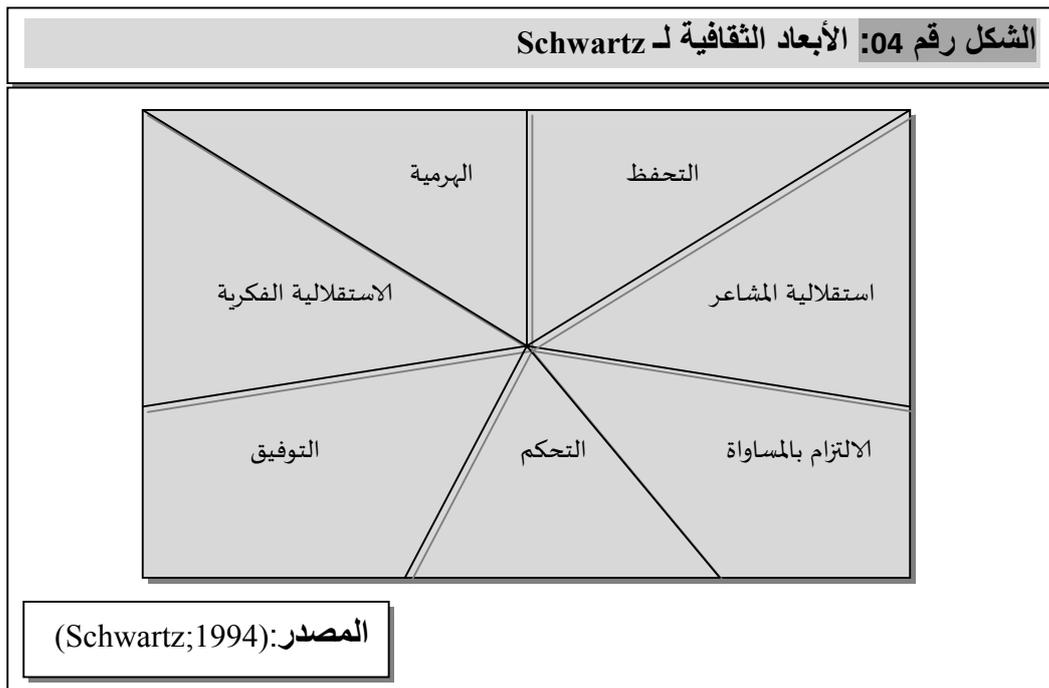
ويتعلق آخر انتقاد لتطبيق عمل Hofstede في الدراسات العملية بتوفر البيانات، فبما أن متوسط النتائج لكل دولة متاح، فمن الضروري أيضا معرفة الإنحراف المعياري أو درجة الوعي داخل كل دولة، فلو قمنا بمقارنة دولتين ووجدنا أن مستوى الوعي منخفض داخل كل دولة، فمن غير المحتمل أن تكون الثقافة

مؤشرا جيدا عن الاختلافات في الأنظمة المحاسبية، حتى ولو كان متوسط النتائج الثقافية مختلفا تماما. وعلى العكس، إذا كان مستوى الوعي مرتفعا، يمكن أن تربط الثقافة إحصائيا بالاختلافات المحاسبية حتى ولو كان متوسط النتائج للدولتين متماثلا تماما.

غير أنه، حتى ولو كان بالإمكان معالجة هذه المشاكل العملية من خلال مثلا، إعادة الدراسة حاليا في بيئة بحث مختلفة، إلا أنه لا يمكن تجنب بعض الانتقادات الأكثر أهمية والمتعلقة بصلاحية (أو منطقية) المدخل أو النتائج المستخلصة. فعلى سبيل المثال، انتقدت Baskerville (2003) الميل إلى مجموعات ثقافية متساوية بالنسبة للدول، إضافة إلى أن تكميم، قياس ومناقشة الأبعاد الثقافية لا يعتبر أفضل طريقة للتفكير في الثقافة، سواء من وجهة النظر الأنثروبولوجية أو السوسيولوجية (Roberts, Weetman & Gordon; 2005).

#### 5-2-2- الأبعاد الثقافية لـ Schwartz

كما أشرنا سابقا، فإن أحد وأهم أسباب استعمال نموذج Hofstede بكثرة في الإدارة والمحاسبة هو إنتاجه لمقاييس كمية للأبعاد الثقافية قابلة للاستخدام في الاختبارات التجريبية، إلا أنه ليس النموذج الوحيد الذي يقوم بذلك. فعلى سبيل المثال، اعتمد Schwartz (1994) كذلك هذا الأسلوب، حيث استعمل 41 مجموعة ثقافية وصنف الثقافات الوطنية إلى سبعة أصناف (أنظر الشكل رقم 04) تم تلخيصها فيما بعد في بعدين ثقافيين.



وفيما يلي شرح موجز للأصناف الموضحة في الشكل السابق:

- **التحفظ conservatism:** يتضمن القيم المهمة لإنشاء علاقات اتحاد متوافقة لا تتعارض فيها المصالح الفردية مع مصالح المجموعة، وتتعلق هذه القيم بشكل رئيسي بالأمن، مراعاة القواعد والأعراف، والتقاليد؛
- **الاستقلالية الفكرية والتأثيرية Intellectual Autonomy:** وهي قيم يحتمل أن تكون مهمة في المجتمع الذي ينظر للفرد ككيان مستقل يسعى لتحقيق مصالحه الخاصة، حيث تركز الاستقلالية الفكرية على التوجيه الذاتي
- **استقلالية المشاعر affective autonomy** تركز على التحفيز و "الهيدونية"
- **الهرمية Hierarchy:** تؤكد على مشروعية الدور الهرمي وتخصيص الموارد؛
- **الالتقان أو التحكم Mastery:** يبرز التحكم الفعال في البيئة الاجتماعية من خلال فرض الشخصية، وتعمل هذه القيم على تشجيع الجهود الفعالة للأفراد لتغيير بيئتهم والتفوق على الآخرين؛
- **الالتزام بالمساواة Egalitarian Commitment:** تركز على تجاوز الأنانية، وتتعلق مجموعة القيم بالالتزام الطوعي بالمساعدة في تحسين رفاه الآخرين؛
- **الانسجام أو التوافق Harmony:** يوجه التركيز على التوافق مع الطبيعة؛

ويتمثل البعدان اللذان يلخصان هذه الأصناف السبعة فيما يلي: (Schwartz; 1994)

- **التحفظ conservatism:** يركز هذا البعد على مدى اعتبار المجتمع للفرد ككيان مستقل أو كجزء من مجموعة اجتماعية، ويحدث التحفظ في المجتمعات التي تؤيد قيم التوافق والانضباط في علاقات الشخص بالمجموعة. ويعتبر الاعتدال، الترتيب الاجتماعي، الأمن، التقاليد وتبادل المعروف قيما جوهرية في المجتمعات المتحفة، كما تولى أهمية كبيرة للحفاظ على الوضع الراهن وللمحافظة على توافق العلاقات ليس داخل المجموعة فقط وإنما كذلك داخل المجتمع؛
- **التحكم والهرمية Mastery and Hierarchy:** يفحص هذا البعد أي المصالح تحظى بالأولوية داخل المجتمع (مصالح الفرد أم مصالح المجموعة). حيث يتضمن التحكم قيما كالاستقلالية الشخصية، الطموح، النجاح، واختيار الأهداف الخاصة بالفرد. أما الهرمية فتعكس الثروة، المكانة الاجتماعية، والسلطة (النفوذ): والتي تتعلق باستعمال القوة لتعزيز المصالح الفردية مقابل مصالح المجموعة.

### 3-5- الثقافة والمحاسبة

يعد اعتماد الثقافة في تفسير الاختلاف المحاسبي الدولي حديثا نسبيا. حيث يعتبر Violet (1983) أول من اعتبر المحاسبة نشاطا تقنيا اجتماعيا يتطلب تفاعلا بين جوانب إنسانية و غير إنسانية. وما دام هناك تفاعل بين الاثنين لا يمكن تجريد المحاسبة من بعدها الثقافي<sup>1</sup> (Deegan; 2009).

<sup>1</sup> *accounting cannot be considered culture-free*

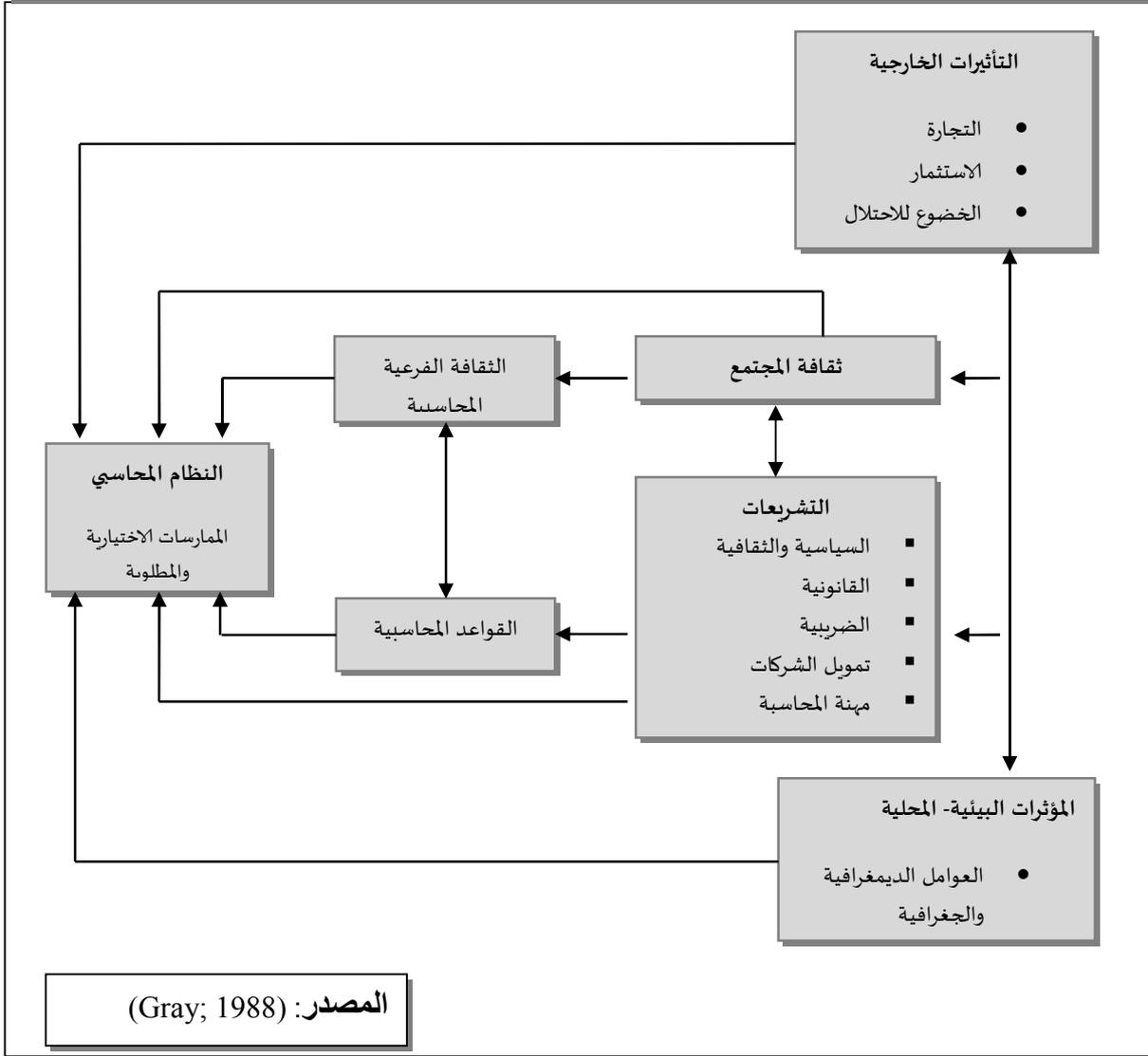
كما أن Harrison و Mackinnon (1986) كانا أول من استخدم إطارا نظريا يتضمن الثقافة ودورها في تطور النظام المحاسبي وذلك من خلال الثقافة الوطنية والمحيط المؤسسي وستنطلق في هذه النقطة إلى الثقافة الفرعية المحاسبية، القيم المحاسبية ل Gray والربط بين الأبعاد الثقافية ل Hofstede والقيم المحاسبية ل Gray.

### 5-3-1- الثقافة الفرعية المحاسبية

رأينا كيف يمكن أن تؤثر ثقافة المجتمع على الهياكل التنظيمية وعمليات اتخاذ القرار في المنظمات، وهذا بدوره سيؤثر على النظام المحاسبي للمنظمة، إلا أن للثقافة أيضا أثر مباشر أكثر على المحاسبة المالية. فنظام المحاسبة المالية يعد ويعمل من طرف ومن أجل مجموعات من الأشخاص، وبشكل خاص، المراجعين، المحاسبين الإداريين أو معدي القوائم الأخرى، منظمي المحاسبة (والذين يمكن أن يكونوا محاسبين أو لا) ومستخدمي القوائم المالية. ويمكن أن يتم التفكير في كل مجموعة من هذه المجموعات كمجموعة مختلفة لها ثقافتها الفرعية الخاصة، حيث أن بعض هذه المجموعات غير متجانسة كثيرا ولن يكون لها ثقافة فرعية محددة بشكل جيد. فعلى سبيل المثال، يتتبع حملة الأسهم بين أفراد وشركات تملك حصص في شركات أخرى وفروع، حيث لا يشترك هؤلاء في أشياء كثيرة، ربما يشتركون في إيمانهم بالملكية الخاصة للصناعة، وتعظيم الربح بتعظيم ثروة الشركات والثروة الشخصية. وعلى عكس ذلك، يعتبر المحاسبون مجموعة متجانسة نسبيا، حيث يشتركون في التعلم المهني ويتجهون نحو امتلاك خبرات عمل مشتركة.

وإذا رجعنا إلى نموذج تأثير الثقافة على القواعد والممارسات المحاسبية (الذي يوضحه الشكل رقم 05 أدناه)، يمكن أن نلاحظ أن العوامل البيئية والخارجية تؤثر بشكل مباشر على تشريعات وثقافة الدول. كما أن ثقافة المجتمع في حد ذاتها تؤثر على تشريعات الدول مع دعم كلاهما للأخرى. وعندما يتعلق الأمر بالمحاسبة، فإن الثقافة الفرعية للمحاسبين تتأثر بثقافة المجتمع وتؤثر على القواعد والممارسات المحاسبية. فالنظام المحاسبي نظام متحرك، حيث أنه يوفر تغذية عكسية بتأثيره على تشريعات وثقافة المجتمع.

الشكل رقم 05: تأثير الثقافة على النظم المحاسبية



لا يمكن أن تكون العوامل الفريدة التي تؤثر على المحاسبين قوية كفاية لتلغي كليا الاختلافات الثقافية للمجتمع. وبالتالي، فإن ثقافة المملكة المتحدة على سبيل المثال مختلفة عن ثقافة اليابان، ألمانيا أو كوريا، وبذلك ينبغي أن تكون الثقافة الفرعية لمحاسبى المملكة المتحدة مختلفة كذلك عن الثقافة الفرعية لمحاسبى هذه البلدان. وحقيقة أن كل هؤلاء المحاسبين يقومون بأعمال متماثلة لن تكون كافية لإلغاء الاختلافات الثقافية بين المجموعات الثلاث على الرغم من أنها تقلصها. وبناء على أهمية ثقافة المجتمع وتأثيرها على الثقافات الفرعية من المنتظر أن نجد أن الأبعاد الثقافية لـ Hofstede مرتبطة بعدد من أبعاد الثقافة الفرعية أو القيم المحاسبية المماثلة (Deegan; 2009).

5-3-2- القيم المحاسبية لـ Gray

إذا عدنا للأبعاد الثقافية أو قيم Hofstede فإن البعدان اللذان يبدو أن لهما ارتباطا مباشرا أكثر بالمحاسبة هما "اجتناب عدم الأكادة" و "الفردية". ففي الدول التي تتميز باجتتاب عالي لعدم الأكادة، تنظم التشريعات بالطرق التي تقلل من عدم الأكادة، حيث تكون القواعد والقوانين واضحة ووصفية، مفصلة وصارمة، بينما تتجه الدول التي تتميز باجتتاب منخفض لعدم الأكادة لقلة الاهتمام بتخفيض عدم الأكادة، قلة القواعد وربما الاعتماد أكثر على المبادئ العامة وغالبا ما تتضمن القواعد الموجودة خيارات. ومن جهة أخرى، تؤثر الفردية على التحفيز، وبذلك ينبغي أن تؤثر على تفضيلات قواعد قياس الإيرادات وممارسات الإفصاح، كما تؤثر كذلك على مدى قبول الأفراد للقواعد والرقابة المفروضة من الأعلى أو أنهم يرغبون في استخدام مبادرتهم الشخصية أو المهنية وعندهم استعداد لاتخاذ المخاطر، وهذا سيؤثر في المقابل على استعدادهم لقبول قواعد محاسبية موحدة تفضيلا عن نظام أكثر تساهلا يتضمن استخدام التحفظ (الحذر) المهني.

لقد تم تمديد عمل Hofstede من طرف Gray (1988) الذي حدد أربع قيم محاسبية أو أبعاد للثقافة

الفرعية:

➤ "المهنية (الاحتراف) مقابل السلطة القانونية" (*professionalism versus statutory control*)؛

➤ "التماثل (الانتظام أو التوحد) مقابل المرونة" (*uniformity versus flexibility*)

كلاهما يصف المواقف اتجاه التشريع، وبالخصوص المواقف اتجاه نوع نظام الرقابة ومستوى أو مدى الرقابة المفضل،

➤ "التحفظ (الحيطة) مقابل التفاؤل" (*conservatism versus optimism*) يتعلق بالمواقف اتجاه القياس، وتعتبر المواقف اتجاه

المخاطر ذات أهمية خاصة هنا؛

➤ "السرية (التكتم) مقابل الشفافية" (*secrecy versus transparency*) وتعلق بالمواقف اتجاه الإفصاح.

والجدول رقم 11 (في الصفحة الموالية) يوضح تعريف Gray لكل قيمة من القيم المحاسبية الأربع:

جدول رقم 11: تعريف Gray للقيم المحاسبية

تفضيل ممارسة الحكم المهني الفردي والمحافظة على القانون الذاتي المهني مقابل (مقارنة ب) مراعاة المتطلبات القانونية الوصفية والرقابة التشريعية (امثال أكبر لسلطة الدولة).	المهنية مقابل السلطة القانونية <i>Professionalism versus Statutory Control</i>
تفضيل تطبيق ممارسات محاسبية متماثلة بين المنظمات واستعمال هذه الممارسات بشكل ثابت عبر الزمن، مقابل المرونة وفقا لظروف المنظمات الخاصة.	التمائل مقابل المرونة <i>Uniformity versus Flexibility</i>
تفضيل الأساليب الحذر للقياس وبذلك محاولة الوصول إلى مواجهة مخاطر الأحداث المستقبلية، مقابل أساليب أكثر تفاؤلا، سياسة دعه يعمل "laissez faire" واتخاذ المخاطر أكبر.	التحفظ مقابل التفاؤل <i>Conservatism versus Optimism</i>
تفضيل سرية ومحدودية الإفصاح وتبيان المعلومات المتعلقة بالمؤسسة فقط لأولئك الذين لهم علاقة قريبة بإدارة وتمويل المنظمة، مقابل شفافية أكبر من خلال الانفتاح والمسائلة العامة (accountability).	السرية مقابل الشفافية <i>Secrecy versus Transparency</i>

المصدر: (Deegan; 2009)

5-3-3- الربط بين الأبعاد الثقافية لـ Hofstede والقيم المحاسبية لـ Gray

لقد أثبت Gray بأن القيم الثقافية الإجتماعية لـ Hofstede ترتبط منهجيا بقيمه المحاسبية، والعلاقات المفترضة بينها موضحة في الجدول 12 الذي يظهر ما هي الأبعاد الثقافية لـ Hofstede التي تعتبر أكثر ارتباطا بكل واحدة من قيم Gray المحاسبية الأربعة.

ويمكن كذلك عرض العلاقات الموضحة في الجدول 12 بشكل آخر كما هو موضح في الجدول 13 الذي يظهر بأن Gray افترض بأن القيم المحاسبية الأربع تؤثر على أجزاء مختلفة للنظام المحاسبي. وقد أشار إلى أن المهنية والتمائل أثرا على النظام القانوني من حيث كل من التدابير التشريعية الموضوعة للتقنين وأساليب التنفيذ المستعملة، بينما أثر التحفظ والسرية على الممارسة المحاسبية من حيث نظام القياس المعتمد والإفصاح.

الجدول رقم 12: الربط بين الأبعاد الثقافية لـ Hofstede والقيم المحاسبية لـ Gray

الأبعاد الثقافية المؤثرة على القيم المحاسبية للدولة		القيم المحاسبية لـ Gray
<p>تتجه الرقابة التشريعية للارتباط بـ:</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>الجماعية</li> <li>اجتناب قوي لعدم الأكادة</li> <li>مساحة سلطة كبيرة</li> </ul>	<p>تتجه المهنية للارتباط بـ:</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>الفردية</li> <li>اجتناب ضعيف لعدم الأكادة</li> <li>مساحة سلطة صغيرة</li> </ul>	<p>المهنية مقابل السلطة القانونية</p>
<p>تتجه المرونة للارتباط بـ:</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>اجتناب ضعيف لعدم الأكادة</li> <li>مساحة سلطة صغيرة</li> <li>الفردية</li> </ul>	<p>يتجه التماثل للارتباط بـ:</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>اجتناب قوي لعدم الأكادة</li> <li>مساحة سلطة كبيرة</li> <li>الجماعية</li> </ul>	<p>التماثل مقابل المرونة</p>
<p>يتجه التفاؤل للارتباط بـ:</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>اجتناب ضعيف لعدم الأكادة</li> <li>الفردية</li> <li>رعاية منخفضة</li> </ul>	<p>يتجه التحفظ للارتباط بـ:</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>اجتناب قوي لعدم الأكادة</li> <li>الجماعية</li> <li>رعاية مرتفعة</li> </ul>	<p>التحفظ مقابل التفاؤل</p>
<p>تتجه الشفافية للارتباط بـ:</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>اجتناب ضعيف لعدم الأكادة</li> <li>مساحة سلطة صغيرة</li> <li>الفردية</li> <li>رعاية منخفضة</li> </ul>	<p>تتجه السرية للارتباط بـ:</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>اجتناب قوي لعدم الأكادة</li> <li>مساحة سلطة كبيرة</li> <li>الجماعية</li> <li>رعاية مرتفعة</li> </ul>	<p>السرية مقابل الشفافية</p>

المصدر: (Gray & Radebaugh; 2006)

الجدول رقم 13: العلاقة بين الأبعاد الثقافية والقيم المحاسبية

القيم المحاسبية				البعد الثقافي
السرية	التحفظ	التماثل	الاحتراف	
-	-	-	+	الفردية
+	+	+	-	اجتناب عدم الأكادة
+	غير محدد	+	-	مساحة السلطة
+	+	غير محدد	غير محدد	الرعاية
الإفصاح	القياس	التطبيق	السلطة	الممارسة المحاسبية المتأثرة بشكل أساسي
<p>+: علاقة طردية، مثلاً كلما كانت الفردية مرتفعة كلما ارتفع الاحتراف.                      -: علاقة عكسية، مثلاً كلما قل اجتناب عدم الأكادة كلما ارتفع الاحتراف.</p>				

المصدر: (Gray & Radebaugh; 2006)

لقد طبق Gray (1988) أبعاد الاختلافات الثقافية لـ Hofstede لتفسير الاختلافات الدولية في سلوك المحاسبين وبذلك الاختلافات في طبيعة الممارسات المحاسبية، فعلى سبيل المثال، اقترح احتمال أن تبدي الدول التي تتميز بدرجة كبيرة لتجنب الأكادة ومستوى ضعيف من الفردية قياسا متحفظا للدخل وتفضيلها لتحديد الإفصاح (Nobes; 2008).

ترتبط النقطتين الأولى والثانية بالسلطة والزامية التطبيق، ويرى Gray هنا تباينا واضحا بين الثقافة الأنجلوسكسونية من جهة والآسيوية من جهة أخرى. بينما تتعلق النقطة الثالثة والرابعة بالقياس والإفصاح، حيث تتباين في هذا الجانب الثقافة الأنجلوسكسونية مع اللاتينية والألمانية حسب Gray.

قد يكون هذا المدخل مفيدا بشكل خاص في دراسة بعض القضايا مثل الاختلافات الدولية في سلوك المراجعين (كدراسة Soeters وSchreuder، 1988)، غير أن مقاييس الخصائص الثقافية لإعداد التقارير المالية تبدو غامضة وغير مباشرة مقارنة بقياس العناصر التي لها صلة مباشرة بالمحيط الخارجي للمحاسبة مثل الأنظمة القانونية والأسواق المالية، كما أنه لا يمكن الاعتماد على البيانات الثقافية في سياق المحاسبة. فعلى سبيل المثال، صنّف Hofstede دول إفريقيا الغربية في مجموعة واحدة، إلا أن لهذه الدول أنظمة قانونية ومحاسبية مختلفة، كما تبرز مشكلة أخرى من حقيقة أن Hofstede، ولأسباب معقولة، نظر للعمال في شركة ضخمة متعددة الجنسيات، فعند قياس الخصائص الثقافية في هذه الحالة، كيف يتم التعامل مع حقيقة أن العديد من الموظفين في الشركات متعددة الجنسيات في أبوظبي، سنغفورة وغيرها... هم في الأصل من بلدان أخرى أو من أقلية سكان البلد في حد ذاته؟ ويشير Baskerville (2003) إلى أنه من الخطر المساواة بين الأمة والثقافة وأن هناك صعوبات في محاولة فهم الثقافة من خلال مؤشرات رقمية. إلا أن Hofstede (2003) ردّ على هذه الانتقادات.

حاول salter و Niswander (1995) اختبار فرضيات Gray بالنسبة لتسع وعشرين دولة إلا أنهما وجدا صعوبة معتبرة في قياس العديد من "القيم المحاسبية" لـ Gray ولذلك استعملا على العموم مقاييسا غير مباشرة. فعلى سبيل المثال، اعتمدا لقياس درجة التماثل (uniformity degree) على معيار ما إذا كان للدولة قانونا عاما أم قانونا خاصا، إلا أن هذا لا يعتبر حقا اختبارا للاختلافات على مستوى الممارسات المحاسبية بل هو اختبار للمسبب المحتمل لها. ولم يأخذا بفرضيات Gray من أجل قياس مباشر أكثر للتماثل. أما فيما يخص التحفظ (conservatism) فقد تم الأخذ ببعض الفرضيات وترك بعضها. أما عن العنصر الأكثر إقناعا والذي لقي دعما في فرضيات Gray فتمثل في ارتفاع الشفافية كلما انخفض مستوى اجتناب عدم الأكادة، إلا

أنه لم يتم الأخذ بالتوقعات الأخرى المتعلقة بالسرية. في المقابل أخذ Chanchani و Willett (2004) عينة عن القيم المحاسبية لمعدي ومستخدمي القوائم المالية في الهند ونيوزلندا وتوصلا إلى بعض الدعم لمتناقضات Gray المتعلقة بالمهنية والتماثل (professionalism and uniformity).

ومن المهم أيضا عند دراسة الأسباب المحتملة للاختلافات المحاسبية الانتباه إلى احتمال تضمن بيئة المحاسبة آثار الامبريالية، حيث أن العديد من الدول تكون متأثرة بشكل كبير بدول أخرى لا سيما المستعمرات السابقة التي سحقت ثقافتها. وبالتالي، عند توقع أو تفسير المتطلبات المحاسبية للعديد من الدول الإفريقية أو الآسيوية، قد يكون من الأجدر النظر إلى التاريخ الاستعماري بدلا من أي أسباب محتملة أخرى (Nobes; 2008).

### خلاصة الفصل

بعد دراسة مسألة الاختلاف المحاسبي الدولي في هذا الفصل يمكن استنتاج جملة من الأفكار المهمة نلخصها في العناصر التالية:

- من المهم بالنسبة لمن يستعمل المعلومة المالية معرفة أن الدور الرئيسي للمحاسبة في بلد آخر قد يكون مختلفا عن الدور الذي تلعبه في السياق المحلي لهذا المستعمل. وقد يتجلى هذا الأمر من خلال مضمون واتجاه المعلومات الموجودة في القوائم والتقارير المالية ومدى تأثير ذلك على فهم وتفسير تلك المعلومات؛
- تطور النظام المحاسبي لكل بلد قد بشكل وثيق مع البيئة الاقتصادية، السياسية، الاجتماعية والثقافية لهذا البلد بحيث لا يمكن فهم تطور القواعد المحاسبية من دون فهم عميق لخصائص البيئة التي نشأت وتطورت فيها هذه القواعد؛
- يعد اختلاف الأنظمة المحاسبية الدولية مسألة معقدة ويعود في أصله إلى اختلاف البيئة الاقتصادية، الاجتماعية، السياسية والثقافية لكل بلد كما يمكن أن يفسر بعوامل أخرى لا تقل أهمية مثل: النظام القانوني أو النظام الجبائي أو المهنة المحاسبية أو حتى الماضي الاستعماري، هذا الأخير قد يفسر إلى حد كبير وجود مخطط محاسبي مقنن في دول مثل الجزائر، تونس والمغرب وعدم وجوده في دول مثل مصر أو ليبيا؛

- تعد الثقافة بشكل عام والثقافة المحاسبية بشكل خاص، عاملا حاسما ليس في تفسير الاختلاف المحاسبي الدولي فحسب ولكن كذلك في تحول الأنظمة المحاسبية الدولية بشكل خاص. و هي أيضا تتقاطع مع العوامل البيئية الأخرى.

وسنحاول في الفصل الثاني، تبيان مساهمة التوفيق المحاسبي الدولي كصيرورة تهدف في أساسها إلى تقليص الاختلاف المحاسبي الدولي. حيث أن ما يبرر التوفيق المحاسبي في الأساس هو وجود اختلافات في الأنظمة المحاسبية الدولية .

# الفصل الثاني:

## التوفيق المحاسبي الدولي للحد من الاختلاف الدولي

### تمهيد

- 1- مدخل للتوفيق المحاسبي
- 2- لجنة المعايير المحاسبية الدولية لتحقيق التوفيق المحاسبي الدولي
- 3- التوفيق المحاسبي الدولي وإشكالية ملائمة المعايير الدولية  
للدول السائرة في طريق النمو
- 4- التوفيق المحاسبي الدولي وإشكالية المعايير المحاسبية التفاضلية
- 5- التوفيق المحاسبي الدولي وإشكالية الانتقال الاقتصادي  
والمحاسبي في الدول التي عرفت توجهها اشتراكيا في مرحلة  
سابقة

خلاصة الفصل

## تمهيد

شكل الاختلاف المحاسبي الدولي الذي كان موضوع الفصل السابق من الدراسة، عقبة كبيرة أمام حركية الاستثمار وانتقال رؤوس الأموال على المستوى الدولي والعالمي. وهذا ما دفع الكثير من الأطراف الفاعلة على أكثر من مستوى إلى ضرورة إيجاد سبل معينة لتقليص الاختلافات المحاسبية الدولية، هذه السبل تدخل في إطار ما يسمى بالتوفيق المحاسبي.

لقد عرف العالم تجارب مهمة للتوافق المحاسبي على المستوي الجهوي لن نتطرق إليها في هذا الفصل مثل: التوفيق المحاسبي لدول الاتحاد الأوروبي، التوفيق المحاسبي لدول جنوب شرق آسيا، التوفيق المحاسبي لدول إفريقيا الغربية... أما على المستوى الدولي فهناك تجربة وحيدة تمثلت في مجهودات لجنة المعايير المحاسبية الدولية (IASB) والتي عملت منذ إنشائها في لندن سنة 1973 على توافق الأنظمة المحاسبية الدولية وتقليص الاختلافات التي كانت ولا تزال موجودة على مستوى هذه الأنظمة. لم تكن هذه اللجنة لوحدها قادرة على إحداث التقارب المحاسبي المنشود، بل ساعدتها في ذلك أطراف وقوى فاعلة على الصعيد العالمي مثل الفدرالية الدولية للمحاسبين وهيئات الأسواق المالية الدولية.

سنحاول في هذا الفصل تقديم هذه اللجنة الدولية (والمجلس الذي يعد الشكل الجديد لها بعد 2001) من خلال الوقوف على أهم النقاط التي شكلت مسار التوفيق المحاسبي الدولي بالإضافة إلى الهيئات الداعمة لها. لكن قبل ذلك سنقدم بعض المفاهيم المرتبطة بالتوفيق المحاسبي الدولي مع التذكير بأهم الايجابيات والسلبيات المرتبطة به.

ولما كانت هذه الرسالة مخصصة لدراسة تجربة دولة سائرة في طريق النمو تعرف انتقالا اقتصاديا من اقتصاد اشتراكي إلى اقتصاد السوق، كان لا بد من الحديث أيضا في هذا الفصل عن الإشكالية المزروجة للتوافق المحاسبي الدولي: من حيث ملاءمته للدول السائرة في طريق النمو ومن حيث التغيير الذي يحدثه في المفاهيم المحاسبية في إطار الانتقال الاقتصادي.

## 1- مدخل للتوافق المحاسبي

### 1-1- بعض المفاهيم الأساسية

لا شك أن الدارس لموضوع التوحيد المحاسبي<sup>1</sup> بشكل عام والتوحيد المحاسبي الدولي بشكل خاص لا تفوته كثرة المصطلحات والمفاهيم ذات الصلة بهذين الموضوعين والتي تكون جد متقاربة في ظاهرها لكنها تختلف في مضمونها. لذا أصبح لزاما علينا ومن البداية تحديد هذه المفاهيم كل على حدة ومحاولة الإلمام بمعانيها حتى لا تختلط الأفكار ولا تشوه الصور. وبناءا عليه سنحاول في هذا الجزء من البحث تحديد مفهوم المصطلحات التالية: الضبط المحاسبي، التوحيد المحاسبي، التشريع المحاسبي، والتوفيق المحاسبي.

#### 1-1-1- الضبط المحاسبي: يعتبر هذا المصطلح ذو الأصل الانجلوسكسوني (Accounting

Regulation) مفهوما واسعا حيث أنه يعبر حسب Colasse (2005) "عن عملية إنتاج المعايير المحاسبية وتنفيذها ومراقبة تطبيقها في إطار جيوسياسي معين (قد يكون منظما). قد تشمل هذه العملية بلدا معينا أو مجموعة من البلدان وقد تمتد إلى العالم بأسره."<sup>2</sup>

#### 1-1-2- التوحيد المحاسبي<sup>3</sup>: يقتصر هذا المفهوم على المرحلة الأولى فقط من عملية الضبط

المحاسبي أي إنتاج المعايير المحاسبية ويمكن تعريفه على النحو التالي: هو عملية تهدف إلى إعداد (وضع) جملة من المعايير المشتركة بغية توحيد وترشيد عملية الإفصاح المالي ومن ثم إشباع رغبات مختلف الفئات المستخدمة للقوائم المالية (Hoarau; 2003a).

وفي هذا الصدد قد تعرف المعايير المحاسبية على أنها مجموعة القواعد التي تستند إليها الممارسة

المحاسبية عند مسك محاسبة المؤسسات وكذا عند إعداد القوائم المالية.

<sup>1</sup> نعتقد أنه من غير الضروري تعريف المحاسبة و ذكر مختلف أنواعها و تقسيماتها في عمل من هذا النوع و أنه لا بد من الدخول مباشرة في صلب موضوع الدراسة ألا و هو التوحيد المحاسبي.

<sup>2</sup> « Par régulation comptable, entendons le processus de production, de mise en œuvre et de contrôle de l'application de normes comptables ; ce processus peut se développer dans des espaces géopolitiques plus ou moins étendus et plus ou moins organisés, à l'échelle d'un pays, d'un ensemble de pays ou du monde entier ».

<sup>3</sup> المصطلح بالفرنسية Normalisation Comptable وبالإنجليزية Accounting standards setting أو Standardisation وهناك مصطلحات عديدة مكافئة لهذا المصطلح باللغة العربية نجدها في الأدبيات المتخصصة مثل: التتميط، التعيير، المعايير... لكننا نفضل استخدام كلمة التوحيد كون أنها تمثل الغاية من العملية ككل أي توحيد الممارسات المحاسبية و باعتبار أيضا أن المصطلحات الأخرى تتناسب أكثر مع فكرة التتميط الصناعي (normalisation industrielle)

<sup>4</sup> لاحظ أيضا أن مصطلح التوحيد المحاسبي لا ينبغي خلطه مع مصطلح توحيد حسابات المجموعة " consolidation des comptes des groupes " هذا الأخير يمكن التعبير عنه بمصطلحات أخرى مثل حسابات المجموعة أو القوائم المالية للمجموعة أو الحسابات الموحدة... الخ

ومن بين الفضائل المنتظرة لعملية التوحيد المحاسبي نذكر ما يلي على سبيل المثال لا الحصر:

- تسهيل قراءة وفهم القوائم المالية التي يتم إعدادها وفق مبادئ وقواعد معروفة من قبل الجميع الأمر الذي يجعل من عملية الإفصاح أكثر شفافية ومصداقية؛
- إمكانية إجراء المقارنة الزمنية (من خلال مقارنة الأرقام المحاسبية لدورات مختلفة داخل نفس المؤسسة) والمكانية (من خلال مقارنة الأرقام المحاسبية لمؤسسات مختلفة)؛
- التحسين من جودة المعلومات المحاسبية والمالية وبلوغ خصائصها النوعية؛
- تحديد الربح الخاضع للضريبة؛<sup>1</sup>
- إمداد المحاسبة الوطنية بالبيانات القابلة للتجميع؛
- تأطير عملية المراقبة والمراجعة الداخلية والخارجية.

### 1-1-3- التشريع المحاسبي: يعبر عن شكل من أشكال التوحيد المحاسبي أين تكون هناك سلطة

للدولة في إصدار القوانين المنظمة للممارسة المحاسبية وغالبا ما يكون هذا الشكل مقتصرًا على الإطار القومي حيث تتولى مهمة التوحيد المحاسبي هيئة إدارية غالبا ما تكون تابعة لوزارة المالية (حالة فرنسا أو الجزائر) تسمى مجلس المحاسبة.

### 1-1-4- التوفيق المحاسبي:<sup>2</sup> هو عملية-سيرورة- الغاية منها التوصل إلى توائم بين الممارسات

المحاسبية عن طريق الحد من الاختلافات المحاسبية (Nobes & Parker;2008). أو هو عبارة عن عملية مؤسساتية الهدف منها تقريب المعايير والممارسات المحاسبية القومية ومن ثم سهولة المقارنة بين القوائم المالية (Colasse;2009) .

### 1-2- قابلية المقارنة والعلاقة بين التوفيق المحاسبي، التوحيد المحاسبي والتماثل

عادة ما يشير التوحيد المحاسبي إلى بعض الخصائص النوعية بهدف توفير معلومات مالية مهمة لاتخاذ القرارات، فبالإضافة إلى الملاءمة والمصداقية يعتبر قابلية الفهم وقابلية المقارنة من الخصائص النوعية الهامة. حيث يجب أن تكون القوائم المالية قابلة للمقارنة ليس فقط فيما بينها على مدى فترات مختلفة ولكن ينبغي أن تكون المقارنة ممكنة بين القوائم المالية الخاصة بمؤسسات مختلفة في نفس البلد وفي بلدان

<sup>1</sup> لطالما ارتبط مفهوم الربح المحاسبي بالربح الضريبي وخاصة في إطار النموذج القاري للمحاسبية

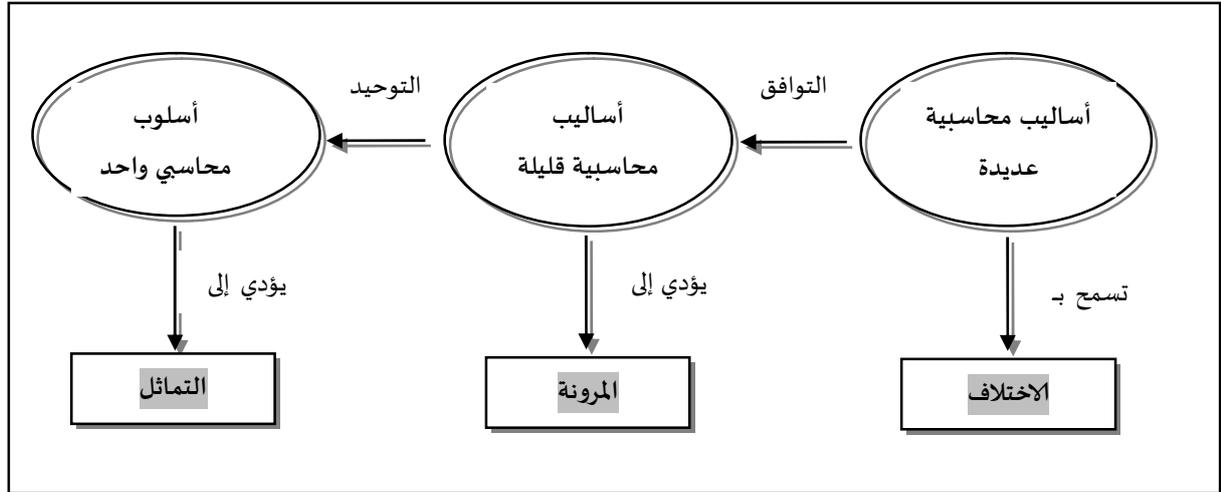
<sup>2</sup> Accounting Harmonization (Harmonisation comptable)

مختلفة -نظرا للعولمة-. ولينحقق ذلك، يجب أن تكون المعلومات المالية متوافقة، ويعني التوفيق ضرورة استعمال المؤسسات لنفس الأساليب المحاسبية للعناصر المعنية عبر الزمن.

من جهة أخرى، بالإضافة إلى التعاريف المقدمة سابقا، هناك نقاش قائم حول التماثل والمرونة للوصول إلى قوائم مالية قابلة للمقارنة بين المؤسسات. حيث يعني التماثل تطبيق مؤسسات مختلفة لنفس الأساليب المحاسبية، بينما يدعي أنصار المرونة أن اختلاف الظروف يستدعي معالجات مختلفة وأن استعمال أساليب محاسبية موحدة (متماثلة) يؤدي إلى إخفاء اختلافات مهمة بين المؤسسات.

وقد عُرِّفت مصطلحات قابلية المقارنة (comparability)، المرونة (flexibility) والتماثل (uniformity) بطرق مختلفة في الأدبيات المتخصصة<sup>1</sup>، كما أن التوفيق (Harmonization) والتوحيد (standardisation) مصطلحان آخران مهمان كثيرا ما يستعملان في هذه المناقشة. والشكل رقم 10 يمثل طريقة لفهم كل هذه المصطلحات:

الشكل 06: التوافق، التوحيد، التماثل والمرونة



المصدر: (Cole & al; 2007)

وعلى الرغم من أن هذا الشكل يصور معضلة التماثل - المرونة بطريقة مباشرة، إلا أن تحديد تعريف دقيق لهذين المصطلحين وتحديد كيف يجب استخدامهما في الممارسة يحدث عدة نقاشات.

<sup>1</sup> يمكن الرجوع مثلا إلى المراجع التالية: (Roberts, Weetman & Gordon; 2005) (Douppnik & Perera; 2012) Nobes & ...parker; 2008)

أولاً، هناك فرق بين التوحيد والتوافق، حيث أن التوحيد هو العملية التي تسعى لتخفيض عدد الأساليب المحاسبية البديلة للوصول إلى أسلوب واحد فقط، في حين يعبر التوفيق عن العملية التي تسعى لتخفيض عدد الأساليب المحاسبية البديلة إلى مستوى مقبول. ويرى Colasse (2009) أن التوفيق المحاسبي قد يكون مجرد مرحلة نحو التوحيد المحاسبي.

وتختلف توقعات الكتاب فيما يتعلق بالعدد المقبول للأساليب المحاسبية البديلة الناتج عن عملية التوفيق، فبعضهم يعتقد بأن التوفيق يجب أن تؤدي كذلك إلى التماثل بينما يعتقد آخرون أن التوفيق ينبغي أن يؤدي إلى عدد محدود من الأساليب المحاسبية غير المتضاربة (Damak-Ayadi; 2007).

حيث يرى Nobes و Parker (1991) على سبيل المثال، أنه لا يوجد فرق حقيقي بين التوفيق والتوحيد وأن هاتين الكلمتين أصبحتا مجرد مصطلحات تقنية. لكن يتخذ Van der Tas (1988) رأياً متوسطاً ويقول أن التوفيق يحدث عندما تكون هناك زيادة في درجة الإتفاق بخصوص الاختيار بين الأساليب المحاسبية البديلة.

من جهة أخرى، يرى Choi و Mueller (1984) أن الموافقة تعني أنه: "...يمكن أن تسود معايير مختلفة في كل بلد على حد ما دامت تتوافق مع بعضها البعض - بمعنى أنه لا ينبغي أن يكون بينها تضارب منطقي" (Barbu; 2004).

ولقد استعملت عدة مصطلحات مختلفة لوصف أشكال معينة من التوافق، فعلى سبيل المثال، ميز Van der Tas (1988) بين أربعة مجالات للتوافق:

- توافق القياس المادي الذي يتعلق بالأساليب المحاسبية المطبقة في القوائم المالية؛
- توافق الإفصاح المادي الذي يتعلق بكمية وتفاصيل البيانات المفصّل عنها في القوائم المالية؛
- توافق القياس الرسمي (أو الشكلي) الذي يتعلق بالأساليب المحاسبية المطلوبة أو المسموح بها وفقاً للمعايير الوطنية؛
- توافق الإفصاح الرسمي (أو الشكلي) الذي يتعلق بكمية وتفاصيل البيانات المطلوب الإفصاح عنها أو المسموح بالإفصاح عنها وفق المعايير الوطنية.

وميز Tay و Parker (1990) بين التوفيق القانوني « de jure harmonisation » والتوفيق الفعلي « de facto harmonisation »، حيث يتفق الأول مع التوفيق الرسمي أو توافق المعايير المحاسبية، بينما يتفق الثاني مع التوفيق المادي أو توافق الممارسات المحاسبية، ويمكن لكلاهما أن يتواجدا بشكل مستقل.

فإذا اعتمد بلدان مثلا على نفس المعايير التي تسمح بأساليب محاسبية بديلة أكثر من السابق، فإنه يحدث التوفيق الرسمي وليس بالضرورة أن يتحقق التوفيق المادي. ومن جهة أخرى، إذا طبقت المؤسسات أكثر فأكثر نفس الأسلوب المحاسبي على الرغم من أنه يُسمح بنفس العدد من الأساليب المحاسبية البديلة، فسيكون هناك توافق مادي دون حدوث توافق رسمي.

### 1-3- معضلة التوحيد المحاسبي أو التوفيق المحاسبي

هناك بعض الأسباب الوجيهة لتفضيل التماثل عن المرونة لتحقيق قابلية المقارنة. أولا، يمكن أن تؤدي المرونة إلى اختلافات غير ملائمة في الأساليب المحاسبية المستعملة بسبب اختلاف حكم الإدارة أو بسبب التلاعب في الحسابات. حيث يمكن أن تؤثر تفضيلات المسير على أحكامه، فيمكن أن يؤدي تفضيل مسير للحفاظ على قوائم الدخل ورغبة آخر في التصريح عن أعظم الأرباح إلى إعداد قائمتين ماليتين مختلفتين لنفس المؤسسة ولفترتين مختلفتين.

كما يمكن لبعض الظروف الأخرى أن تعمل على تحيز أحكام المسيرين. فيمكن أن تستعمل القوائم المالية مثلا لتحديد أداء المسيرين، كما يمكن أن ترتبط مكافأة المسيرين جزئيا بأداء المؤسسة المصرح به. ويمكن أن يخلق كل من هذين الطرفين محاولة التصريح عن صورة أكثر إيجابية للمؤسسة. كما يمكن أيضا أن يساء استخدام المرونة التي يسمح بها التوفيق المحاسبي من طرف المسيرين، حيث يمكنهم بسهولة التلاعب بالحسابات من خلال تقنيات المحاسبة الإبداعية أو باستعمال تقنيات إدارة الأرباح.

ثانيا، للمرونة الناتجة عن التوفيق المحاسبي بعض المشاكل العملية، فكما أشرنا سابقا، من الصعب تحديد الظروف الملائمة التي ينبغي أن تؤخذ بعين الاعتبار وتحديد بشكل موضوعي ما إن كانت هذه الظروف هي نفسها بالنسبة لمؤسستين مختلفتين. وبالتالي سيكون من الصعب تحديد ما إن كان استعمال المؤسستين لأساليب مختلفة راجع إلى اختلاف الظروف أم يعود إلى التلاعب في الحسابات. وعلاوة على ذلك، ستصعب المرونة على المستخدمين مقارنة القوائم المالية لأن عليهم فهم كل الأساليب المحاسبية المختلفة المستعملة.

وانطلاقا من كل ما سبق تتضح ضرورة وجود شكل من أشكال التماثل من خلال توحيد أكبر للممارسات المحاسبية. لكن هناك عيوب للتماثل: أن درجة كبيرة من التوحد لن تنتج سوى تماثلا ظاهريا، لأنه من غير الممكن أن تتضمن أي معايير كل التعقيدات الحالية والمستقبلية. كما يسبب التماثل أيضا

الابتعاد عن الواقع (التحريف)، الإفراط في التفاصيل، والإفصاح الذي لا معنى له بسبب سعيه إلى معالجة أمور مختلفة بطريقة متماثلة. وعلاوة على ذلك، يتجاهل التماثل قيمة الحكم الشخصي الذي يتمتع به المهنيون و يمنعهم من أي مجال للمناورة قد يكون الهدف من وراءه تدعيم خاصية الصورة الوافية

#### 1-4-4- إيجابيات وسلبيات التوفيق المحاسبي الدولي

##### 1-4-1- إيجابيات التوفيق المحاسبي الدولي

أ- تأييد تبني معايير محاسبة دولية متفق عليها ومطبقة من قبل كل الشركات في كل الدول

من المعروف أن الشركات متعددة الجنسيات ونظرا للاختلافات في القواعد المحاسبية المطبقة، تجد نفسها تعرض قياسا مختلفا للربح وصافي الأصول في أسواق رأس المال المختلفة، وتحضير المعلومات للمستثمرين وحملة الأسهم وكذلك المؤسسات الحكومية ومختلف الجهات الأخرى لاستعمالها (Raffournier; 2009).

وتؤثر معايير المحاسبة الدولية بالنسبة للشركات متعددة الجنسيات يقلل من تكلفة إعدادها للتقارير بطرق مختلفة (حيث أن إعداد تقارير على أساس المعايير المحاسبية الدولية يخفض من تكلفة إعدادها مقارنة بإعدادها حسب عدة طرق محاسبية).

حاليا يطلب منظمي البورصات ولجنة عمليات البورصة (SEC) من الشركات متعددة الجنسيات إعداد قوائمها المالية وفق المعايير المحاسبية الدولية المتفق عليها أو إذا لم تقم بذلك يمكنها أن تقوم بإعداد تقارير توضيحية وتفسيرية تبين الفرق الحاصل بين الربح وصافي الأصول في القوائم المعدة وفق معايير محاسبية مختلفة. وينطوي عن هذه التقارير المزدوجة تكاليف إضافية لإعدادها كما تشوش على قراء القوائم ومستعملها الذين لا يفهمون لماذا تكون النتائج المحاسبية المتوصل إليها مختلفة في حين أن العمليات التجارية لم تتغير (Roberts, Weetman & Gordon; 2005).

ويمكن تلخيص فائدة تبني معايير المحاسبة الدولية بالنسبة للشركات متعددة الجنسيات فيما

يلي: (Diaconu; 2007)

- تخفيض التكاليف؛
- تخفيض (خطر) عدم الأكادة وسوء الفهم؛

- فعالية أكثر في الاتصال مع المستثمرين؛
- إمكانية المقارنة بين الشركة الأم والشركات الأخرى التابعة في مختلف الدول؛
- المقارنة مع شركات أخرى في الصناعة وطنياً ودولياً؛
- المقارنة في شروط الإقراض وعقود التحفيزات والمكافآت والأداء؛
- تخفيض أضرار عدم الإفصاح المستندة إلى السرية الوطنية؛
- الوصول إلى تطبيق أفضل الممارسات.

### ب- فائدة تطبيق معايير محاسبية دولية بالنسبة للمستثمرين

يمكن تلخيص فائدة وجود مجموعة معايير محاسبية دولية بالنسبة للمستثمرين فيما يلي:

- تخفيض تكاليف الحصول على المعلومات عن طريق خفض الحاجة إلى قراءة نظم محاسبية مختلفة؛
- تخفيض احتمال اتخاذ قرارات رديئة عن طريق تخفيض خطر سوء وعدم فهم الأنظمة المحاسبية المختلفة؛
- تخفيض خطر انعدام الفرص الاستثمارية بتجنب محاسبة دولية غير مألوفة؛
- تمكين المستثمرين من التركيز على مقارنة شاملة لمختلف الأنشطة الصناعية بدلاً من الاقتصار على مقارنة الاستثمارات في بعض الدول؛
- مساعدة المستثمرين ذوي الانتباه المحدود بسبب كمية المعلومات المتوفرة.

### ج- فائدة وجود معايير محاسبية دولية بالنسبة للحكومات الوطنية

تعطي المعلومات المحاسبية أسساً لفرض الضريبة وكذلك ضماناً بأن تظهر الشركات التي تشتغل في بعض الدول الالتزام والرعاية الكافيين لموارد الدول المستخدمة من طرف هذه الشركات. تدرج بعض الحكومات القواعد المحاسبية في شكل قوانين (التشريعات) وتنشئ أخرى هيئات مستقلة لأجل تنظيم المعايير المحلية للمحاسبة.

في كثير من الأحيان، نجد أن الأنظمة المحاسبية المحلية في دولة ما تتقارب مع الأنظمة المحاسبية في دول أخرى. و هذا ما يؤدي بالكثير من الحكومات انتهاج نفس نهج التوحيد المحاسبي

الموجود في تلك الدول أو إتباع معايير محاسبية مقبولة دوليا تفاديا لإضاعة الوقت و المال في تطوير قواعد محاسبية محلية.

يحتاج منظمي الأسواق المالية لتطبيق معايير المحاسبة الدولية لأجل ضمان وجود سوق نشطة للمستثمرين. إذا قامت الحكومات الوطنية والمشرعين بقبول معايير محاسبية دولية سيؤدي ذلك إلى النقاط الإيجابية التالية: (Roberts, Weetman & Gordon; 2005)

- خفض تكلفة إعداد المحاسبة الوطنية وتنظيمها؛
- تجنب الجهود المزدوجة؛
- تشجيع التدفقات الدولية لانتقال رؤوس الأموال بين الدول؛
- تقديم ثقة أكبر للمستثمرين والمقرضين الدوليين؛
- تطوير الدول النامية المتفتحة على المعايير وتمكينها من الوصول إلى تطبيق المعايير بجودة عالية؛
- الخفض والحد من الضغط الذي تتعرض له الحكومات الوطنية من الشركات المتعددة الجنسيات.

#### 1-4-2- السلبيات أو المشاكل الناتجة عن التوفيق المحاسبي الدولي

- أ- القيود أو المشاكل التي تنجر على تطبيق معايير محاسبية دولية بالنسبة للشركات بالنسبة للشركات التي تطبق هذه المعايير الدولية جملة من الإشكالات نلخصها كما يلي:
  - للشركات الوطنية فرص محدودة في التأثير على وضع المعايير المحاسبية الدولية؛
  - قد لا تتلاءم المعايير مع الطبيعة التجارية للشركة والمحيط الاقتصادي؛
  - قد لا تتلاءم طبيعة المعايير مع بيئة أعمال الشركات؛

#### ب- السلبيات أو المشاكل التي تنجر على تطبيق معايير المحاسبة الدولية بالنسبة للمستثمرين:

بالنسبة للمستثمرين فقد يظهر تطبيق معايير محاسبية دولية أمرا إيجابيا لكنهم في نفس الوقت قد لا يفهمون مبادئ هذه المعايير وخاصة كونها تهدف إلى تلبية احتياجات أسواق رأس المال المتطورة. ويمكن تلخيص القيود أو المشاكل التي يواجهها المستثمرون من وراء تطبيق معايير محاسبية دولية فيما يلي:  
(Roberts, Weetman & Gordon; 2005)

- يُمكن الاعتماد على معايير المحاسبة الدولية من المقارنة لكنه يخفي اختلافا كبيرا في الأنشطة أو المعاملات التجارية؛

- صعوبة التطبيق في السنوات الأولى؛
- التحول إلى تطبيق المعايير في السنوات الأولى قد يؤدي إلى التباس أو خلط على المستوى الوطني خاصة إذا كانت النظرة نحو المعايير على أنها أجنبية.
- سينجر عن توفير التكاليف فقدان السيطرة على محتوى معايير المحاسبة وكذلك يبقى على الحكومات دور ضمان الامتثال لتطبيق المعايير (enforcement).

### ج- القيود أو المشاكل التي تنجر على تطبيق معايير المحاسبة الدولية بالنسبة للحكومات

- لا يوجد سبب وجيه مقنع للاعتقاد أن هناك نظام محاسبي واحد يناسب الجميع؛
- التوافق على إبلاغ أو كشف كلي موحد ربما سيضر الدول النامية بسبب تحملها للآثار السلبية للمنافسة؛
- قد لا تكون الدول النامية قادرة على التكيف مع المعايير الدولية بنجاح مثل الدول المتقدمة؛
- المعايير المحاسبية ليست ضرورية للشركات الناشطة في بلد واحد؛
- مقارنة التقارير المالية تحتاج إلى مقارنة في الامتثال لطريقة أو كيفية تطبيقها؛
- الشيء الذي يحفز الشركات على عدم الامتثال لتبني المعايير هو أن معايير ذات جودة عالية لا يعني بالضرورة تقارير مالية ذات جودة عالية؛
- تبني معايير احتكارية أكثر منها تنافسية قد يؤدي إلى معايير فارغة غير مفيدة.

### 1-5- المنظمات الداعمة للتوافق المحاسبي الدولي

قبل أن نقوم بدراسة تفصيلية لعمل ومهام مجلس معايير المحاسبة الدولية سنقدم نبذة حول المنظمات الدولية التي تسعى إلى إرساء التوفيق للممارسات المحاسبية الدولية وفهمها، من بينها فيدراليات القطاع الخاص المهتمة بالأمر، المنظمات الحكومية وغير الحكومية والأفراد الملتزمين باستمرارية التوافق.

وفيما يلي مجموعات رائدة في المحاسبة الدولية منها التي تعمل إقليمياً في العديد من الدول وأخرى تعمل في جميع أنحاء العالم.

### 1-5-1- المنظمات والهيئات المحاسبية الدولية

هناك منظمات تم تأسيسها لربط الهيئات المحاسبية والأفراد المهتمين حول العالم مع الإشارة إلى أن جهود تكوين هذه المنظمات وتأسيسها لم تكن بدعم حكومي بل بمجهودات فردية وطوعية. وهي ملخصة في الجدول رقم 14 (في الصفحة الموالية).

تتمثل أهم هذه المنظمات (عدا مجلس معايير المحاسبية الدولية الذي سيتم تناوله فيما بعد) في الفدرالية الدولية للمحاسبين (ifac) التي تم تأسيسها سنة 1977، أعضاء هذه الفدرالية أو الاتحاد هم الهيئات المهنية المحاسبية في العديد من الدول. هدف ifac هو خدمة الصالح العام وتعزيز مهنة المحاسبة في جميع أنحاء العالم والمساهمة في تنمية اقتصاد دولي قوي من خلال إنشاء معايير مهنية ذات جودة عالية والالتزام بتطبيقها، تعزيز التقارب الدولي والنقاش في القضايا ذات الاهتمام الدولي حيث أن الخبرة المحاسبية تعتبر ذات أهمية بالغة وهي الأنسب لحل مختلف النقاشات (Roberts, Weetman & Gordon; 2005).

من مهام الاتحاد الدولي للمحاسبين العمل كمراقب ومتعاون ومفسر. تتكون لجنة ifac من ممثل واحد عن كل هيئة، تجتمع مرة واحدة كل سنة لانتخاب مجلس إدارة ifac ومناقشة التغييرات في القانون الداخلي. يضم مجلس الاتحاد 17 دولة يتم انتخاب الأعضاء لمدة 3 سنوات وتعتبر اللجنة مسؤولة عن وضع السياسات والإشراف على عمليات الاتحاد وتنفيذ البرامج أما لجان المجلس فتجتمع 3 مرات في السنة ويتم تفصيل عمل اللجان وفرق العمل وتدعم هذه الأخيرة بأمانة المجلس الكائن مقرها بنيويورك. تعطى كل لجنة مسؤوليات في مجالات تقنية خاصة في التدقيق وأخلاقيات المهنة (Roberts, Weetman & Gordon; 2005).

### 1-5-2- المنظمات المحاسبية الإقليمية (الجهوية)

المنظمات المحاسبية الإقليمية هي منظمات مهنية غير حكومية ورغم أن هدفها هو تطوير المعايير المحاسبية إلا أنها لم تحقق إلا نجاحا قليلا وقد ركزت هذه المنظمات معظم مجهوداتها على التعليم والتكوين وتقديم المعلومات لأعضائها. ويرجع عدم وجود أي مؤشر لنقدم ملموس في وضع هذه المعايير من قبل الهيئات الإقليمية إلى افتقار هذه المنظمات غير الحكومية لسلطة تسهر على تطبيق أو الامتثال لقوانينها.

يعرض الجدول رقم 15 أهم هذه المنظمات

## الفصل الثاني: التوافق المحاسبي الدولي للحد من الاختلاف الدولي

### جدول رقم 14: أهم المنظمات الداعمة للتوافق على المستوى الدولي

International Federation of Accountants ينظم المؤتمر العالمي للمحاسبين كل 5 سنوات يدعم مجلس معايير المحاسبة الدولية (IASB) كمصدر للمعايير المحاسبية، عمل كبير تبذله IAASB في التدقيق الاتحاد له لجان كذلك تهتم بالتعليم الاخلاق الادارة والمحاسبة المالية والقطاع العمومي الاتحاد الدولي للمحاسبين	<b>IFAC</b>
International Forum and Accountancy Development المنتدى الدولي لتطوير المحاسبة يجمع البنوك ، ووكالات وشركات المحاسبة الدولية لمناقشة تنسيق الموارد لتطوير المهنة بدعم من IFAC	<b>IFAD</b>
International Auditing and Assurance Standards Board المجلس الدولي لضمان التدقيق المعايير لجنة من الاتحاد الدولي للمحاسبين تدرس قضايا المعايير الدولية لمراجعة الحسابات تقديم تدقيق ذو جودة عالية وضمان مراقبة الخدمات ذات الصلة لارساء التوحيد في الممارسات والتطبيقات المحاسبية بين المحاسبين المهنيين في أنحاء العالم	<b>IAASB</b>
International Accounting Standards Board مجلس معايير المحاسبة الدولية أسس من طرف قطاع معين من هيئات المحاسبية المهنية بهدف إصدار معايير التقارير المالية الدولية	<b>IASB</b>
group of four (g4) مجموعة الأربعة تعمل الهيئات المحاسبية في كل من الولايات المتحدة كندا المملكة المتحدة استراليا و نيوزيلندا منذ سنة 1990 على تقديم مداخلات مشتركة لتطوير عمل IASB، ودعم التطور الدولي	<b>G4</b>
European Accounting Association منظمة دولية تجمع بين عضوية المؤسسات والأفراد من جميع أنحاء العمل تنظم المؤتمر السنوي وتنشر مجلة أكاديمية	<b>EAA</b>
International Association for Accounting Education and Research الجمعية الدولية للتعليم والبحث المحاسبي تشجيع التميز في التعليم والبحث	<b>IAAER</b>

المصدر: (Roberts, Weetman & Gordon; 2005) بتصرف

## الفصل الثاني: التوافق المحاسبي الدولي للحد من الاختلاف الدولي

### جدول رقم 15: أهم المنظمات الداعمة للتوافق على المستوى الجهوي

EASTERN CENTRAL AND SOUTH AFRICAN FEDERATION OF ACCOUNTANTS فدرالية المحاسبين لشرق وسط وجنوب أفريقيا تمثل هذه المنظمة المنظمات أو الهيئات المحاسبية في المنطقة	ECSAFA
ASSOCIATION OF ACCOUNTANCY BODIES IN WEST AFRICA جمعية هيئات المحاسبة في غرب أفريقيا الأعضاء: نيجيريا، غانا، ليبيريا، سيراليون، السنغال	ABWA
ASSOCIATION OF SOUTHEAST ASIAN NATION (ASEAN) FEDERATION OF ACCOUNTANTS جمعية جنوب شرق آسيا لفدرالية المحاسبين ينتج عن الارتباط الاقتصادي ارتباط المحاسبين أعضاء الجمعية: بوناي، اندونيسيا، ماليزيا، الفلبين، سنغافورة، تايلاندا	AFA
CONFEDERATION OF ASIAN AND PACIFIC ACCOUNTANTS كنفدرالية المحاسبين لآسيا والمحيط الهادي انشأتها المنظمات او الهيئات المحاسبية المهنية كمنتدى للنقاش حول المشاكل التي تواجه المحاسبين في دول آسيا والمحيط الهادي	CAPA
FEDERATION DES EXPERTS COMPTABLES EUROPEENS فدرالية الخبراء المحاسبين الأوروبيين تضم هيئات الدول الأوروبية ولا تقتصر على دول الاتحاد الأوروبي وتعمل لتحقيق مسعى التوفيق الأوروبي	FEE
NORDIC FEDERATION OF PUBLIC ACCOUNTANTS فدرالية المحاسبين القانونيين لدول أوروبا الشمالية تضم الدانمرك، فنلندا، ايزلندا، النرويج والسويد	NRF
ARAB SOCIETY OF CERTIFIED ACCOUNTANTS المجمع العربي للمحاسبين أسس في لندن سنة 1984 كمعهد عربي مختص ذو طابع دولي الأعضاء: البحرين، مصر، الإمارات، الأردن، الكويت، ليبيا، عمان، فلسطين، السعودية، سوريا، تونس، اليمن	ASCA
INTERAMERICAN ACCOUNTING ASSOCIATION جمعية المحاسبة لوسط وجنوب أمريكا تعمل على ترجمة معايير المحاسبة الدولية وتعمل مع IFAC	IAA
معهد المحاسبين القانونيين في منطقة الكاريبي الأعضاء هم هيئات المحاسبة في الباهاماس، بربادوس، بليز، جامايكا، توباغو، ترينيداد، بربوديا	ICAC

المصدر: (Roberts, Weetman & Gordon; 2005) بتصرف

## 2- لجنة المعايير المحاسبية الدولية لتحقيق التوفيق المحاسبي الدولي

### 2-1-1 لجنة المعايير المحاسبية الدولية (IASB) الشكل السابق لمجلس المعايير المحاسبية

#### الدولية (IASB)

تم تشكيل مجلس المعايير المحاسبية الدولية رسمياً في أبريل 2001، عندما تولى السلطة من سابقته لجنة المعايير المحاسبية الدولية (IASB) والتي تم حلها. ويعتبر التشابه في تسمية الهيأتين سبباً في الكثير من الالتباس حيث أن الاختلاف الوحيد بينهما يتمثل فقط في الحرف الأخير: « B » بالنسبة للمجلس و« C » بالنسبة للجنة. وبما أن مجلس المعايير المحاسبية الدولية هو امتداد للجنة المعايير المحاسبية الدولية، فلا بد من التعرف على لجنة المعايير المحاسبية الدولية من أجل الفهم التام للوضع والأنشطة الحالية لمجلس المعايير المحاسبية الدولية.

### 2-1-1-1 تشكيل لجنة المعايير المحاسبية الدولية

تأسست لجنة المعايير المحاسبية الدولية IASC سنة 1973 بمبادرة من الخبير المحاسب البريطاني Henry Benson<sup>1</sup> والذي كان في ذلك الوقت على رأس شركة المحاسبة Coopers Brothers والتي أصبحت بعد عمليات الاندماج المتلاحقة تدعى Price Waterhouse Coopers. وقد تمثل الأعضاء الأصليون للجنة في ممثلي مهنة المحاسبة لتسع دول صناعية كبرى هي: أستراليا، كندا، فرنسا، ألمانيا، اليابان، المكسيك، هولندا، المملكة المتحدة والولايات المتحدة الأمريكية.

### 2-1-1-2 أهداف لجنة المعايير المحاسبية الدولية

تمثلت أهداف لجنة المعايير المحاسبية الدولية حين تأسيسها فيما يلي:

- صياغة ونشر معايير محاسبية يتم مراعاتها في تقديم القوائم المالية وتعزيز قبول ومراعاة هذه المعايير على المستوى العالمي؛
- العمل عموماً على تحسين وتوافق التنظيمات، المعايير المحاسبية والإجراءات المتعلقة بتقديم القوائم المالية.

وفي الواقع، كان تشكيل اللجنة عبارة عن استجابة من الهيئات المحاسبية الممثلة للدول الصناعية الغربية الكبرى للمشاكل التي واجهتها الشركات متعددة الجنسيات.

<sup>1</sup>ظهرت لجنة المعايير المحاسبية الدولية (IASB) كفكرة في سبتمبر 1972 أثناء المؤتمر العالمي العاشر للمحاسبة بسيدني، حيث طرحت فكرة إنشاء هيئة دولية للمحاسبة تكون مسؤولة عن صياغة معايير محاسبية دولية.

### 2-1-3- خصائص لجنة المعايير المحاسبية الدولية

- تميزت لجنة المعايير المحاسبية الدولية منذ تأسيسها بخاصيتين أساسيتين كان لهما تأثير كبير على عملياتها وفعاليتها، هما: (Colasse ; 2004)
- أن هذه اللجنة عبارة عن هيئة خاصة تم تأسيسها من طرف هيئات محاسبية مهنية لعدد من الدول وليست هيئة حكومية ولم تكن لديها أي صفة رسمية؛
  - وبالتالي لم يكن للمعايير المحاسبية الدولية الصادرة عن هذه اللجنة أي صفة رسمية غير أنها أُيدت من طرف هيئات أخرى. فلم تكن للجنة المعايير المحاسبية الدولية أي وسيلة لفرض الالتزام بمعاييرها ولم تكن لها أي سلطة لفرض معاييرها على المؤسسات أو حتى على المحاسبين ومدققي الحسابات الملزمين بإتباع القوانين والمعايير الوطنية في المقام الأول. وكانت اللجنة صريحة تماما بشأن حدودها باعترافها "بأن لا لجنة المعايير المحاسبية الدولية ولا مهنة المحاسبة لها السلطة... لطلب الالتزام بالمعايير المحاسبية الدولية".

ولن يكون من المبالغة وصف تاريخ IASC خلال ربع القرن الذي وجدت فيه على أنه كفاح مستمر للتخفيف والتغلب على العيوب الناجمة عن هاتين الخاصيتين. غير أنه وعلى الرغم من هذه العيوب، نجحت اللجنة خلال تلك السنوات في إصدار أكثر من أربعين معيار محاسبي دولي ويعتبر هذا إنجازا جيدا (Flower; 2004).

### 2-1-4- الحاجة للإصلاح

في أواخر سنوات التسعينات، أصبحت الحاجة للقيام بإصلاح أساسي لـ IASC أمرا واضحا لتحقيق أهدافها، المتمثلة في إصدار معايير ذات جودة عالية يمكن قبولها وتطبيقها من طرف الشركات متعددة الجنسيات. وفيما يلي النقاط التي اعتبرت نقاط ضعف أساسية لـ IASC: (Flower; 2004)

#### - هيمنة مهنة المحاسبة

في البداية اعتبرت IASC وضع المعايير مجرد مسألة تقنية بحتة تتعلق فقط بالخبراء في مجال المحاسبة، وبالتالي كان مجلس اللجنة (المتمثل في الهيئة التي تقرر بشأن المعايير) في البداية متكونا فقط من ممثلي الجمعيات المحاسبية الوطنية. غير أنه ومع مرور الوقت أدركت اللجنة الحاجة إلى توسيع تنظيمها لرفع مستوى قبول معاييرها، حيث اتسع مجلس اللجنة في السنوات الأخيرة ليشتمل:

✓ بعض منظمات المحللين الماليين، المنفذين الماليين والشركات القابضة السويسرية التي كانت موضع انتقاء المجلس؛

✓ بعض المراقبين: هيئة الأوراق المالية الدولية (IOSCO) و بعض واضعي المعايير على المستوى الدولي (اللجنة الأوروبية ومجلس معايير المحاسبة المالية FASB).

غير أنه وفي النهاية بقيت مهنة المحاسبة تهيمن على مجلس اللجنة، حيث كان الأعضاء المرشحين من طرف الجمعيات المحاسبية المهنية الوطنية يمثلون الأغلبية بـ 13 صوت مقابل 3 أصوات للمنظمات المنتقاة، بينما لم يحرز المراقبون على أي صوت؛

#### - امتثال ناقص وغير تام بالمعايير

تمثلت المشكلة الرئيسية في عدم امتثال الشركات متعددة الجنسيات بالمعايير المحاسبية الدولية للجنة، وحتى في حالة إدعاء الشركة امتثال حساباتها بهذه المعايير غالبا ما كان يُكتشف من خلال الفحص الدقيق فشلها في التطبيق الصحيح لكل المعايير وكثيرا ما كانت تقوم بحذف تلك المعايير التي لا تروق لها. حيث لم يكن للجنة أي وسيلة تجبر من خلالها الشركات على الامتثال بمعاييرها أو لتعاقب تلك التي تتجاوزها؛

#### - ضعف التعاون مع واضعي المعايير الوطنية

أصبح واضحا تماما أنه وحتى تكتسب المعايير المحاسبية الدولية للجنة قبولا واسعا، يجب أن تُقرّ بها الهيئات التي تضع المعايير والسلطات التنظيمية لأهم الدول، وتطلب هذا اشتراك هذه الهيئات في تطوير هذه المعايير. غير أن الهيئات الحكومية كانت لديها صعوبات كبيرة في العمل مع لجنة المعايير المحاسبية الدولية بسبب افتقار هذه الأخيرة للصفة الرسمية. وفي السنوات اللاحقة تم العثور على حل عملي لهذه المشكلة وذلك بوضع بعض من هذه الهيئات في مجلس اللجنة بصفتها مراقبة (مثل اللجنة الأوروبية، الـ FASB، لجنة عمليات البورصة SEC- من خلال IOSCO) أو تمثيلها في الوفود الوطنية (كان السيد David Tweedie رئيس ASB عضوا في وفد المملكة المتحدة). ولكن من الواضح أن هذا التدبير كان مؤقتا وما كان يُرغب فيه هو أن توضع مشاركة واضعي المعايير الوطنية والسلطات التنظيمية في نشاطات لجنة المعايير الدولية على أسس أكثر ديمومة ورسمية؛

- عدم كفاءة القرارات المتخذة

مع مرور الزمن وفي محاولة منها لرفع مستوى قبول معاييرها، زادت لجنة المعايير المحاسبية الدولية بالتدريج في حجم مجلسها بإضافة أعضاء من الدول النامية، اختيار منظمات تمثل المحضرين والمستعملين ودعوة الهيئات التي لها نفوذ لحضور اجتماعات المجلس بصفتها مراقبة. غير أن زيادة حجم المجلس خلّفت مشاكلها الخاصة، ففي سنة 2000 انتهى عدد أعضاء المجلس إلى 16 عضو يحق لكل واحد منهم أن يُمثّل بثلاثة أشخاص في اجتماعات المجلس. وعندما تمت إضافة المراقبين وموظفي اللجنة فاق عدد الأشخاص الذين يحضرون اجتماعات المجلس 70 شخصا، وهذا العدد كبير جدا لاتخاذ قرار كفاء من طرف الهيئة التي يقع على عاتقها النظر والموافقة على كل معيار محاسبي دولي، مشروع معروض أو تفسير صادر باسم لجنة المعايير المحاسبية الدولية. وفي الواقع، كان هناك تصادم بين الحاجة إلى وجود تمثيل واسع للمصالح في المجلس وكفاءة القرارات المتخذة؛

- نقص الموارد

سُيِّرت IASC طوال فترة وجودها على طريقة الهواة، حيث لم يكن أعضاء المجلس (الهيئة التي تقرر بشأن المعايير) كلهم متفرغين له، حيث كانوا يأتون للاجتماع لثلاثة أو أربعة أيام حوالي أربع مرات في السنة، بينما تمثلت وظائفهم الرئيسية في شركاء في شركات محاسبية، مديريين ماليين، أساتذة جامعيين وغيرها، وكان باستطاعتهم إيلاء اهتمام منقطع فقط (أي من حين لآخر) لشؤون لجنة IASC. وكانوا مدعّمين بأمانة صغيرة غير منظمة على أساس دائم، وتمثل المسؤول الوحيد الدائم في الأمين العام وكل الباقيين كانوا معينين على مدى قصير من هيئات أخرى تمثلت أساسا في شركات مراجعة الحسابات، ولم يكن هذا الأمر مرضيا لأنه عزز الانطباع بهيمنة المدققين على IASC. وفي الواقع، عانت لجنة IASC من نقص مزمن في الموارد، فحتى في نهاية وجودها لم تتجاوز نفقاتها السنوية 3 مليون أورو مقارنة بـ FASB الذي فاقت نفقاته السنوية ضعف المبلغ.

2-1-5- اقتراحات التغيير

أصدرت اللجنة في الفترة الممتدة ما بين 1973 و 2000 عدة معايير محاسبية (حوالي 40 معيار) تغطي معظم المواضيع المحاسبية. وعلى الرغم من جودة هذه المعايير إلا أنها لم تعرف تطبيقا واسعا خلال

تلك الفترة، لأن أعضاء اللجنة لم يكونوا مكلفين بوضع المعايير المحاسبية المحلية خارج الدول الأنجلوسكسونية (Walton;2011). وحتى تعطي لجنة IASC للمعايير التي تصدرها حفا أكبر للتطبيق، قررت التحرر من وصاية المنظمات المهنية والاقتراب من واضعي المعايير على المستوى المحلي.

في سنة 1997 شكلت IASC فريق عمل للنظر في هيكلها المستقبلي على ضوء المشاكل المذكورة في الفقرة السابقة، وفي سنة 1998 أصدر فريق العمل تقريراً بعنوان "تشكيل IASC للمستقبل" والذي قدم تحليلاً شاملاً للمشاكل التي تواجهها اللجنة واقترح طرقاً لإصلاحها، ويعتبر هذا التقرير أهم مصدر للمعلومات عن هيكل IASC ونقاط ضعفها الواضحة. وبعد عام من ذلك وفي نوفمبر 1999، أصدر فريق العمل توصياته النهائية لإصلاح IASC. وفي أوائل سنة 2000 اعتمدت IASC البنية المعدلة بناءً على توصيات فريق العمل والتي دخلت حيز التنفيذ في أبريل 2001 عندما حل المجلس (IASB) محل اللجنة (IASC).

## 2-2- مجلس المعايير المحاسبية الدولية (IASB)

سنتطرق إلى مجلس المعايير المحاسبية الدولية (IASB) من خلال عرض أهدافه، هيكلته، المعايير التي يقوم بإصدارها وعملياته.

### 2-2-1 أهداف المجلس IASB

تمثلت الأهداف التي وضعها المجلس (IASB) عند تأسيسه فيما يلي: (Klee; 2009)

- تطوير مجموعة واحدة من المعايير المحاسبية العالمية للمصلحة العامة، تكون مفهومة، ذات جودة عالية وواجبة التنفيذ وتتطلب معلومات ذات جودة عالية وشفافية وقابلية للمقارنة في القوائم المالية والتقارير المالية الأخرى وذلك لمساعدة المساهمين في الأسواق المالية العالمية والمستعملين الآخرين في اتخاذ القرارات الاقتصادية؛
- ترويج الاستعمال والتطبيق الصارم لهذه المعايير؛
- إحداث تقارب بين المعايير المحاسبية الوطنية (المحلية) والمعايير المحاسبية الدولية من أجل حلول ذات جودة عالية.

ويمكن تلخيص الفرق بين هذه الأهداف وأهداف لجنة المعايير المحاسبية الدولية فيما يلي:

- تركيز أكثر على وجوب التنفيذ، ويظهر ذلك في الهدف الأول الذي ذُكر فيه أنه إضافة إلى كونها عالية الجودة ومفهومة ينبغي أن تكون معايير IASB واجبة التنفيذ. وعلاوة على ذلك وضع IASB لنفسه في الهدف الثاني هدف تعزيز التطبيق الصارم لمعاييره، ومما لا شك فيه أن هذه النقاط أدرجت ردًا للانتقاد الذي كان مفاده بأن الامتثال للمعايير كان غير مرضي. ولقد كان للجنة عمليات البورصة SEC دورا بالغ الأهمية لاسيما في تعليقاتها حول الاصلاحات المقترحة؛

- هناك إشارة خاصة (في الهدف الأول) للأسواق المالية العالمية والمستعملين الذين يتخذون قرارات إقتصادية، مما يوضح (على عكس ما كان مع IASC) اعتماد IASB المنهج الأنجلوسكسوني في إعداد التقارير المالية (المعلومات اللازمة لاتخاذ القرارات) لا المنهج الأوروبي القاري (حماية الدائنين وأساس لتحديد الضرائب)؛

- هناك إشارة خاصة للمعايير الوطنية (أو المحلية)؛

- وجود ثلاث إشارات للجودة العالية،

## 2-2-2 - هيكله المجلس (IASB)

يمكن توضيح هيكله المجلس من خلال الشكل رقم 07 في الصفحة الموالية. وفيما يلي عرض لمكوناته:

### أ- الهيئة الإدارية IFRS Foundation

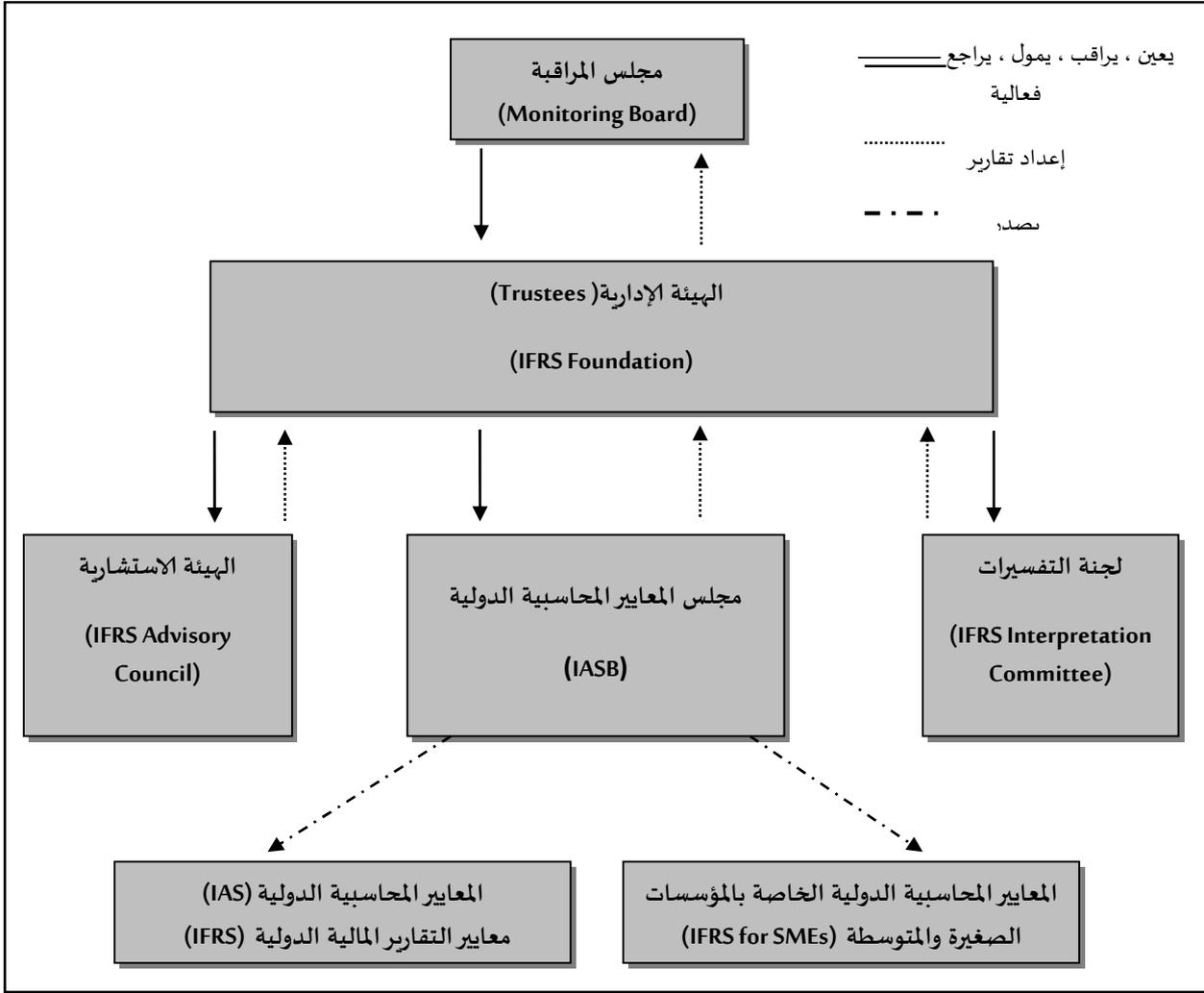
تضم 22 عضو يدعون بالأمناء (Trustees) مكلفون بإدارة المجلس (IASB) والهيئات الأخرى (IFRSIC, IFRSAC) كما تعمل على تعيين أعضاء هذه الهيئات وتحديد التوجهات الإستراتيجية والتمويل.

يخضع أعضاء هذه الهيئة لمبدأ تقسيم جغرافي ومهني: 6 على الأقل من أمريكا الشمالية، 6 من أوروبا، 6 من آسيا والباقي من مختلف دول العالم.

مدة تعيين الأمناء هي 3 سنوات قابلة للتجديد مرة واحدة. يعين من بينهم رئيساً لمدة 3 سنوات قابلة

للتجديد مرة واحدة بغض النظر عن المدة التي قضاها كأمين. يجتمع الأمناء مرتين سنوياً.

شكل رقم 07: هيكل مجلس المعايير المحاسبية الدولية (IASB)



المصدر: (www.iasb.org)

### ب- المجلس IASB

يضم 16 عضواً (منهم 13 على الأقل بدوام كامل والباقي بدوام جزئي). يتم تعيينهم من طرف الأمانة على أساس الكفاءة المهنية والخبرة العلمية، يجب أن يكون من بينهم مراجعين، معدي للقوائم المالية، مستخدمي للقوائم المالية وأكاديميين (أساتذة جامعيين) ذوي خبرة. بداية من 2012 أصبح يشترط توزيع جغرافي لأعضاء المجلس، حيث يجب أن يتضمن 4 أعضاء على الأقل من كل من أمريكا الشمالية، أوروبا وآسيا.

يجب أن يكون من بين الأعضاء الدائمين للمجلس من يعمل على الربط بينه وبين الهيئات المحلية المكلفة بإعداد المعايير على المستوى الوطني وذلك لتسهيل مقارنة التشريعات مع المعايير المحاسبية الدولية. يختار الأمناء رئيساً للمجلس يكون أحد الأعضاء ذوي الدوام الكامل كما يعين نائباً له. مدة التعيين: 5 سنوات كحد أقصى قابلة للتجديد مرة واحدة.

يتمثل دور المجلس فيما يلي:

- إعداد المعايير المحاسبية الدولية والتي أصبحت تسمى بمعايير التقارير المالية الدولية حالياً والمصادقة عليها؛
- المصادقة على التفسيرات التي تعدها لجنة التفسيرات IFRSIC.

### ج- لجنة التفسيرات (IFRS Interpretations Committee : IFRSIC)

كانت تسمى سابقاً في عهد لجنة المعايير المحاسبية الدولية بـ : Standing Interpretations Committee SIC ويتمثل هدفها في توضيح تطبيق المعايير التي يصدرها المجلس بوضع تفسيرات لها كلما تطلب الأمر ذلك. (والتفسيرات تخص فقط المعايير التي تتسم بالتعقيد) وذلك للترويج للتطبيق الدقيق والموحد للمعايير. كما تساعد هذه اللجنة المجلس في ضمان التقارب الدولي للمعايير المحاسبية بالتعاون مع المجموعات المشابهة على المستوى الوطني.

تتكون اللجنة من 14 عضو معين من طرف الأمناء لمدة 3 سنوات قابلة للتجديد وذلك على أساس كفاءتهم في الحصول على معلومات حول التساؤلات المطروحة وقدرتهم التقنية على إيجاد حلول لها. وهم عبارة عن محاسبين مهنيين من مؤسسات أو أحرار ومستخدمي للقوائم المالية موزعون على مناطق جغرافية واسعة.

### د- الهيئة الاستشارية: IFRS Advisory Council : IFRSAC

تضم 40 عضواً تقريباً، يتم تعيينهم من طرف الأمناء لمدة 3 سنوات قابلة للتجديد على أساس كفاءتهم المهنية. تتمثل مهمتهم في تقديم الاستشارة للمجلس فيما يخص برنامج العمل (الأجندة) والأولويات، إعلام المجلس بالآراء المقدمة من طرف المنظمات والأفراد حول المشاريع الرئيسية لإعداد المعايير وتقديم الاستشارة للمجلس والأمناء بصفة عامة (حول اقتراحات تعديل الهيئة الإدارية).

### 2-3- معايير المجلس (IASB)

في اجتماعه الأول، اعتمد IASB كل المعايير المحاسبية الدولية الموجودة لسابقته IASC، وقد اعتمد برنامجاً طموحاً جداً يتضمن تعديل المعايير المحاسبية الدولية الموجودة وإصدار معايير جديدة والتي تحمل اسم "المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية: IFRS". حيث يركز على القضايا المثيرة للخلاف مثل الأدوات المالية (مع اقتراح تعديل معايير لجنة المعايير المحاسبية الدولية الخاصة بهذا الموضوع)، اندماج الشركات وخيارات الأسهم (والتي صدر بشأنها معيار IFRS في أوائل سنة 2004). وقد أصدر المجلس أول معيار دولي له IFRS1 في جوان 2003، وقد كان هذا المعيار موضوعي للغاية نظراً لمتطلبات الشركات الأوروبية المدرجة في البورصة لتطبيق معايير IASB اعتباراً من 1 جانفي 2005.

وتعتبر القواعد التي تستند إليها المعايير الجديدة أكثر وضوحاً من سابقتها ومعقولة بتضمينها لحلول سليمة المنطق (بديهية) للكثير من المشاكل التي واجهت الشركات التي انتقلت لتطبيق معايير IASB. فعلى سبيل المثال ليس هناك أي شرط لتطبيق قواعد IASB بأثر رجعي على عمليات الاقتناء التي تمت في الماضي. والبند الأكثر أهمية للمعيار هو أن الأرقام الظاهرة في الحسابات والمتعلقة بسنة مالية سابقة يجب أن تكون كذلك وفقاً لمعايير IASB حتى تكون قابلة للمقارنة، مما يعني أن الشركات الأوروبية يجب أن تبدأ تسجيل معاملاتها وفقاً لمعايير IASB انطلاقاً من 1 جانفي 2004.

يتضمن الجدول 16 (في الصفحة الموالية) قائمة المعايير مرتبة حسب تسلسل أرقامها ويشتمل على كل المعايير التي تم إصدارها منذ 1973، حيث يتم الإشارة إلى تاريخ صدور أو تعديل المعيار وكذلك إلى المعايير التي تم حذفها واستبدالها.

## الفصل الثاني: التوافق المحاسبي الدولي للحد من الاختلاف الدولي

جدول رقم 16: قائمة معايير إعداد التقارير المالية حسب تسلسل أرقامها

رقم المعيار	اسم المعيار	تاريخ صدور أو تعديل المعيار
IAS 1	عرض القوائم المالية	1975، 1997، مراجعته في 2003، تم تعديله في 2005، مراجعته في 2007، تم تعديله في 2008، 2009، 2010، 2011
IAS 2	المخزونات	1975، مراجعته في 2003
IAS 3	القوائم المالية الموحدة (حل محله المعيار IAS 27 و IAS 28)	-
IAS 4	محاسبة الاهتلاكات (حل محله المعيار IAS 16، IAS 22 و IAS 38)	-
IAS 5	المعلومات الواجب إفصاح عنها في القوائم المالية (حل محله المعيار IAS 1)	-
IAS 6	الاستجابات المحاسبية لتغيرات الأسعار (حل محله المعيار IAS 15)	-
IAS 7	قائمة التدفقات النقدية (الجزئية)	1977، مراجعته في 1992، تم تعديله في 2009
IAS 8	السياسات المحاسبية، التغيرات في التقديرات المحاسبية والأخطاء	1978، مراجعته في 1993، 2003
IAS 9	محاسبة أنشطة البحث والتطوير (حل محله المعيار IAS 38)	-
IAS 10	الأحداث اللاحقة لفترة الإبلاغ	1998، مراجعته في 1999، 2003
IAS 11	عقود الإنشاء	1979، مراجعته في 1993
IAS 12	الضرائب على الدخل	1979، مراجعته في 1996، 2000، تم تعديله في 2010
IAS 13	عرض الأصول الجارية والالتزامات الجارية (حل محله المعيار IAS 1)	-
IAS 14	التقارير المالية القطاعية (حل محله المعيار IFRS 8)	-
IAS 15	معلومات تعكس آثار تغيرات الأسعار (حل محله المعيار IAS 29)	-
IAS 16	الممتلكات، المنشآت والمعدات	1982، مراجعته في 1993، 1998، 2003 تم تعديله في 2008
IAS 17	عقود الإيجار	1982، مراجعته في 1997، 2003 تم تعديله في 2009
IAS 18	الإيرادات (نواتج الأنشطة العادية)	1982، مراجعته في 1993، تم تعديله في 2008، 2009
IAS 19	منافع المستخدمين	1983، مراجعته في 1993، 1998، تم تعديله في 2002، 2004، 2008، 2011

المصدر: بالاعتماد على (Stolowy;2013) و ([www.focusifrs.com](http://www.focusifrs.com))

## الفصل الثاني: التوافق المحاسبي الدولي للحد من الاختلاف الدولي

جدول رقم 16 (تابع): قائمة معايير إعداد التقارير المالية حسب تسلسل أرقامها

رقم المعيار	اسم المعيار	تاريخ صدور أو تعديل المعيار
IAS 20	محاسبة الإعانات الحكومية والإفصاح عن المساعدات الحكومية	1983، إعادة صياغته في 1994، تم تعديله في 2008
IAS 21	آثار تغيرات أسعار الصرف للعملة الأجنبية	1983، مراجعته في 1993، 2003، تم تعديله في 2005
IAS 22	اندماج الأعمال (حل محله المعيار 3 IFRS)	-
IAS 23	تكاليف الاقتراض	1984، مراجعته في 1993، تم تعديله في 2007، 2008
IAS 24	الإفصاح عن الأطراف ذات العلاقة	1984، إعادة صياغته في 1994، مراجعته في 2003، مراجعته في 2009
IAS 25	محاسبة الاستثمارات (حل محله المعيار 39 IAS و 40 IAS)	-
IAS 26	المحاسبة والتقارير المالية عن أنظمة التقاعد	1987، إعادة صياغته في 1994
IAS 27	القوائم المالية الفردية (استبدل جزئياً بالمعيار 10 IFRS - الاسم السابق للمعيار كان: القوائم المالية الموحدة والفردية)	1989، إعادة صياغته في 1994 وتعديله في 1998، مراجعته في 2003، 2008، مراجعته في 2011
IAS 28	الاستثمارات في المنشآت الزميلة والمشاريع المشتركة (التسمية السابقة للمعيار: الاستثمارات في المنشآت الزميلة)	1989، إعادة صياغته في 1994 وتعديله في 1998، مراجعته في 2003، 2008، 2011
IAS 29	التقارير المالية في الاقتصاديات المتضخمة	1989، إعادة صياغته في 1994 وتعديله في 2008
IAS 30	الإفصاح في القوائم المالية للبنوك والمؤسسات المالية المماثلة (حل محله المعيار 7 IFRS)	-
IAS 31	الحقوق في المشاريع المشتركة (حل محله المعيار 11 IFRS و 12 IFRS)	-
IAS 32	الأدوات المالية: العرض (استبدل جزئياً بالمعيار 7 IFRS - التسمية السابقة للمعيار كانت الأدوات المالية: العرض والإفصاح)	1995، مراجعته في 1998، 2003، 2005، تم تعديله في 2008، 2009، 2011
IAS 33	عوائد السهم	1997، مراجعته في 2003، تم تعديله في 2008
IAS 34	التقارير المالية المرحلية	1998
IAS 35	العمليات غير المستمرة (المؤقتة) (حل محله المعيار 5 IFRS)	-
IAS 36	تدني قيمة الأصول	1998، مراجعته في 2004، تم تعديله في 2008، 2009
IAS 37	المؤونات، الأصول المحتملة والالتزامات المحتملة	1998
IAS 38	الأصول المعنوية (غير الملموسة)	1978 (IAS 9)، 1998، مراجعته في 2004، تم تعديله في 2008، 2009
IAS 39	الأدوات المالية: الاعتراف والقياس (استبدل جزئياً بالمعيار 9 IFRS - الأدوات المالية)	1986 (كمعيار 25 IAS)، 1998، مراجعته في 2000، 2003، 2004، تم تعديله في 2005، 2008، 2009
IAS 40	الاستثمارات العقارية (عقارات التوظيف)	1986 (كمعيار 25 IAS)، 2000، مراجعته في 2003 وتم تعديله في 2008
IAS 41	الزراعة	2000، تم تعديله في 2008

المصدر: بالاعتماد على (Stolowy; 2013) و (www.focusifrs.com)

## الفصل الثاني: التوافق المحاسبي الدولي للحد من الاختلاف الدولي

جدول رقم 16 (تابع): قائمة معايير إعداد التقارير المالية حسب تسلسل أرقامها

رقم المعيار	اسم المعيار	تاريخ صدور أو تعديل المعيار
IFRS 1	تبني معايير التقارير المالية الدولية IFRS للمرة الأولى	2003، تم تعديله في 2005، 2008، إعادة صياغته في 2008، تعديله في 2010
IFRS 2	المدفوعات المرتكزة على أساس الأسهم	2004، تم تعديله في 2008، 2009
IFRS 3	اندماج الأعمال	2004، مراجعته في 2008، تم تعديله في 2010
IFRS 4	عقود التأمين	2004، تم تعديله في 2005
IFRS 5	الأصول غير الجارية المقتناة لغرض البيع والعمليات غير المستمرة	2004، تم تعديله في 2008، 2009
IFRS 6	التنقيب عن الموارد المعدنية وتقييمها	2004، تم تعديله في 2005
IFRS 7	الأدوات المالية: الإفصاح	2005، تم تعديله في 2008، 2009، 2010، 2011
IFRS 8	القطاعات التشغيلية	2006، تم تعديله في 2009
IFRS 9	الأدوات المالية	2009، مراجعته في 2010، تم تعديله في 2011
IFRS 10	القوائم المالية الموحدة	2011
IFRS 11	عقود الشراكة	2011
IFRS 12	الإفصاح عن الحقوق في منشآت أخرى	2011
IFRS 13	القياس بالقيمة العادلة	2011
IFRS 14	حسابات الترحيل النظامية (القانونية)	2014
IFRS 15	نواتج الأنشطة العادية الناتجة عن العقود مع العملاء	2014
IFRS 16	عقود الإيجار (التي ستحل محل IAS 17 بحلول 2019)	2016

المصدر: بالاعتماد على (Stolowy; 2013) و (www.focusifrs.com)

### 2-4- مراحل إعداد المعيار (Due Process)

يعتمد المجلس (IASB) إجراءات معقدة في تطوير معايير تعرف باسم "due process" وتتضمن

المراحل التالية: (Klee; 2009)

أ- وضع بند على جدول الأعمال: للمجلس الصلاحية التامة في اتخاذ القرار بشأن استئناف مشروع يهدف لإصدار معيار حول موضوع معين، وقبل وضع جدول أعماله يفترض أن يستشير لجنة المعايير الاستشارية (SAC)، واضعي المعايير والمنظمين على المستوى المحلي؛

ب- تكوين فريق استشاري: كانت IASB تشكل دائما لجنة موجهة لتحضير نص المعيار المقترح، ويذكر دستور IASB أنه سيشكل هذه الهيئة بشكل عادي؛

ج- البحث والمشاورات غير الرسمية: يمكن أن يستعين IASB بمصادر بحث خارجية لأطراف أخرى كواضعي المعايير المحلية، فقبل نشره لأي مقترحات يستشير "المطلعين" مثل واضعي المعايير

المحلية (من خلال عضو المجلس المسؤول عن الاتصال) ولجنة المعايير الاستشارية. وكجزء من هذه العملية، كانت IASC تقوم دائماً بنشر مسودة عن بيان المبادئ مستدعية تعليقات العامة، ويذكر دستور IASB أنه سيشكل مثل هذا البيان بشكل عادي؛

د- بعد الاطلاع على التعليقات الواردة، يقوم IASB بإعداد مسودة تعرض النص المقترح للمعيار ليقوم المجلس بدراسته. مع IASC كان من الشائع جداً أن تكون المناقشة على مستوى المجلس حيوية جداً مع التصويت الذي يتم على المسائل المختلف فيها (أو المثيرة للجدل أو محل النزاع). وحتى يتم إصدار المسودة يجب أن يصوت 8 من 14 عضو بالموافقة، ليتم بعدها نشر هذه المسودة مع دعوة عامة لتقديم التعليقات؛

هـ- ينظر IASB في التعليقات الواردة ويقوم بإعداد نص المعيار المقترح، وتتم المناقشة على مستوى المجلس كما كان الحال مع المسودة وبنفس نسبة التصويت (أي 8 من 14 عضو) حتى يتم إصدار المعيار.

يمكن استنتاج الملاحظات العامة التالية بشأن هذه الإجراءات:

- تتضمن معظم المراحل إصدار IASB لوثيقة، دعوة لتقديم التعليقات، مراجعة التعليقات الواردة ومن ثم تنقيح الوثيقة؛
- باستثناء المراحل الأولى من المشروع، هناك انفتاح معتبر، ويتحقق هذا من خلال نشر وثائق مختلفة وفتح اجتماعات المجلس للجمهور؛
- الهدف من هذه "الإجراءات" هو ضمان منح فرصة لكل الأشخاص الذين يمكنهم أن يتأثروا بالمعيار المقترح، لتقديم وجهة نظرهم والتأثير على القرار النهائي.

وعلى الرغم من أن IASB لا يمكنه أن يقبل حيازة أي طرف قوي (مثل معدي الحسابات أو المدققين) لحق الاعتراض (veto) على معايير المقترحة، إلا أنه يحتاج بالتأكيد إلى أن يكون حذراً من أي اعتراضات كبيرة من هذه الأطراف التي ستقلل من قبول المعيار، وبمنح هذه الأطراف الفرصة للتعبير عن اعتراضاتها سيزيد IASB من حظوظ إيجاد حل وسط يقبله كل الأطراف، وعلى أقل تقدير يمكنه أن يدعي أنه تصرف بشكل معقول. أما الهدف الثانوي من هذه "السيرورة الإجرائية" فهو اكتشاف وتصحيح أي مشاكل تقنية مثل النقاط التي لم تتطرق لها المسودة والنقاط المتناقضة: (Flower; 2004)

- هناك انطباع بأن مجلس (IASB) يولي أهمية معتبرة للتشاور مع واضعي المعايير الوطنية أكبر من الوزن الذي يوليه للجمهور. والجدير بالذكر، أنه في المراحل الأولى من المشروع، عندما يكون للأطراف الخارجية الفرصة الأكبر للتأثير على تفكير واضعي المعايير، اتجه IASB لتقييد مشاوراته بالمطلعين-المتمثلين في لجنة المعايير الاستشارية وواضعي المعايير الوطنية الذين كان للمجلس صلة مباشرة بهم- فبينما كانت IASC تصدر دائما مسودة لبيان المبادئ خلال هذه المرحلة، لم يقم IASB بذلك لأي مشروع على الرغم من أن دستوره نص على القيام بذلك بشكل عادي. وقد انتقد العديد من المحضرين IASB لفشله في أخذ آرائهم بعين الاعتبار؛

- تعتبر الأغلبية اللازمة لإصدار كل من المسودة والمعيار منخفضة بشكل مدهش (9 من 16 صوت أي ما يعادل نسبة 57%)، مع IASC كانت النسبة أكبر: 66% بالنسبة لإصدار المسودة و75% لإصدار المعيار. ومن المؤكد أن الأغلبية المنخفضة لـ IASB تزيد من احتمال إصدار هذه الهيئة لمعايير صارمة غير أنها ترفع كذلك من خطر أن تصبح آراء الأقلية مفعمة بالتأثيرات السلبية على قبول المعيار.

### 3- التوفيق المحاسبي الدولي وإشكالية ملائمة المعايير الدولية للدول السائرة في طريق النمو

عرفت المعايير المحاسبية الدولية انتشارا واسعا منذ نشأتها سنة 1973، فلم تقتصر في البداية إلا على الدول العشر المكونة للجنة المعايير المحاسبية الدولية ممثلة في ستة عشر عضوا، لكن ومع مرور الوقت زادت أهميتها وأصبح عدد الدول التي اعتمدها في تزايد مستمر حيث تصنف أغلبها ضمن فئة الدول الناشئة أو الدول السائرة في طريق النمو، ذلك لأن هذه الأخيرة تمثل لوحدها ما نسبته 80% من مجمل الدول المنظمة للجنة المعايير الدولية.

ولقد تباينت الآراء<sup>1</sup> بخصوص ملائمة المعايير المحاسبية الأصلية للدول السائرة في طريق النمو، والتي تعتمد اقتصادياتها بشكل أساسي على المؤسسات الصغيرة والمتوسطة، فبينما يرى بعض الباحثين؛ ومن بينهم Briston (1978)، Samuel & Oliga (1982)، Perera (1989)، Hove (1990) أن هذه المعايير غير صالحة للدول السائرة في طريق النمو وأنها لا تصب في إطار التوفيق المحاسبي الدولي ولا فائدة ترجى من

<sup>1</sup> نتحدث هنا فقط عن الدراسات ذات السبق في هذا المجال والتي تمت في عهد لجنة المعايير المحاسبية الدولية حيث لا يتسع المجال هنا إلى ذكر كل الدراسات التي حاولت الإجابة عن هذه المسألة.

وراء اعتمادها، يرى آخرون على غرار: Cairns (1990) ، Larson (1993)، Larson & Kenney (1995) أنها تُلائم هذه الدول.

يعتبر Hove (1990) من بين الباحثين الذين يدعمون فكرة عدم ملائمة المعايير المحاسبية الدولية للدول النامية. ويُرجع السبب الرئيسي لذلك إلى التباين الكبير الموجود على مستوى البيئة الاجتماعية والاقتصادية بين الدول النامية من جهة والدول السائرة في طريق النمو من جهة أخرى، موضحاً أن المعايير الدولية لم تكن أصلاً موجهة لتلبية متطلبات الإفصاح في الدول السائرة في طريق النمو، مضيفاً بأن اعتماد هذه الأخيرة للمعايير الدولية سوف لن يكون مجدياً وقد تكون له آثار سلبية.

الأمر نفسه الذي دفع Samuel و Oliga (1978) من قبل، إلى اقتراح أنظمة محاسبية تهتم أكثر بمتطلبات الإفصاح في تلك الدول بعيداً عن مسألة التوفيق المحاسبي الدولي. وقد يكون ذلك ممكناً من خلال تطوير المعايير المحاسبية الدولية لتتماشى مع متطلبات التوحيد المحاسبي المحلي. وفي ذات السياق، قد يتعين على الدول السائرة في طريق النمو التي لا يمكنها تطبيق المعايير الدولية، أن تعمل على تطوير معايير خاصة بها مع الأخذ بعين الاعتبار بيئتها الاجتماعية، الاقتصادية، القانونية والسياسية التي سيتم من خلالها التطبيق الفعلي لهذه المعايير.

وخلافاً للدراسات السابقة، يعتقد Cairns (1990) أن المعايير المحاسبية الدولية ملائمة للدول السائرة في طريق النمو وأنها السبيل الوحيد لتطوير المعايير المحاسبية المحلية. وذلك من خلال اللجوء المباشر للحلول الدولية (أفضل الحلول) التي من شأنها العمل على ما يلي:

- تقليص تكاليف إنتاج وتطبيق المعايير المحاسبية؛
- السير في إطار التوفيق المحاسبي الدولي؛
- دعم نمو الاستثمارات الأجنبية التي تحتاجها هذه الدول؛
- تحسين الممارسة المحاسبية وتقريبها من الممارسة الدولية؛
- الانضمام إلى حركية الاقتصاد العالمي.

ويرى Larson و Kenny (1995) أن اعتماد الدول السائرة في طريق النمو للمعايير الدولية قد يسهم بشكل إيجابي في نموها الاقتصادي، حيث بين Larson (1993) وجود ارتباط موجب بين النمو الاقتصادي وقرار اعتماد المعايير المحاسبية الدولية. وشدد على ضرورة تكيف هذه المعايير لتتواءم مع البيئة الداخلية

لهذه الدول، كما يبين أن الدول التي تقوم بتكييف المعايير المحاسبية الدولية مع بيئتها تحقق أعلى مستوى في النمو الاقتصادي مقارنة بتلك التي لا تكيف المعايير الدولية أو التي لا تعتمد عليها.

وفي نفس الإطار بين Larson (1993) أن المعايير المحاسبية الدولية ملائمة فقط للدول السائرة في طريق النمو التي تكيفها مع محيطها الاقتصادي، الثقافي والسياسي... مركزا على أهمية الدراسة المعمقة لهذا المحيط ومعتبرا ذلك أمرا حتميا لا يمكن تفاديه.

نتيجة لعدم تمكن المعايير المحاسبية الدولية الأصلية من الاستجابة لمتطلبات المؤسسات الصغيرة والمتوسطة التي تشكل قطاعا هاما في الدول السائرة في طريق النمو. وبناء على الكثير من الدراسات المتعددة التي بينت عدم ملاءمة هذه المعايير حتى للمؤسسات الصغيرة و المتوسطة في البلدان المتقدمة، فُتِح نقاش واسع من جهة أخرى حول أهمية وجود إطار محاسبي خاص بهذا النوع من المؤسسات يسمى بالمعايير المحاسبية التفاضلية والتي ستكون موضوع النقطة الموالية.

#### 4- التوفيق المحاسبي الدولي وإشكالية المعايير المحاسبية التفاضلية

بادرت عدة هيئات محاسبية لإعداد معايير تفاضلية، وقد اختلفت المداخل التي اتبعتها مختلف الدول كالولايات المتحدة، دول الاتحاد الأوروبي، أستراليا، نيوزلندا، كندا، ماليزيا، سيرلنكا، إفريقيا الجنوبية، وهونغ كونغ، حيث اعتمدت كل دولة أو هيئة مدخلا معينيا فيما يخص المعايير التفاضلية (Lavigne;2001). واعتمدت المعايير التالية للتمييز بين المؤسسات الصغيرة والمتوسطة: رقم الأعمال، عدد العمال وحجم القروض المأخوذة من البنوك. والملاحظ أن كل هذه المعايير كمية ويمكنها أن تتعرض للتضخم باستثناء عدد العمال. إضافة إلى ذلك، يجب تعريف المؤسسة الصغيرة نسبة لقطاع النشاط الذي تنتمي إليه. وبالتالي فإنه ليس من السهل إعطاء تعريف عام للمؤسسة الصغيرة والمتوسطة، ويبقى على كل دولة تحديد المعايير المطبقة على المؤسسات الصغيرة والمتوسطة التي تتجاوب مع احتياجاتها (Burlaud; 2007).

واستجابة للمتطلبات المعلوماتية للمؤسسات الصغيرة والمتوسطة، من المهم الإشارة إلى بعض التجارب الدولية في مجال المعايير المحاسبية التفاضلية:

#### 4-1- في الولايات المتحدة الأمريكية

يعتبر تقرير المعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين (1976) المتعلق بالمبادئ المحاسبية المطبقة على المؤسسات الصغيرة وكذلك المؤسسات المغلقة بمثابة مرجع. حيث أظهر هذا المعهد اعتراضا على فكرة وجود اختلاف بين معايير المؤسسات الصغيرة ومعايير المؤسسات الكبيرة، حين طالب مختلف أعضاؤه بضرورة تطبيق مبادئ القياس بطريقة عامة على جميع القوائم المالية لكل المؤسسات مهما كان حجمها، لأن اختيار قواعد القياس يجب أن يكون مستقلا عن طبيعة مستعملها ومصالحهم. وقد أكد نفس التقرير على حقيقة إمكانية اختلاف طبيعة ونطاق بعض الإفصاحات المتعلقة بالمعلومة المالية للمؤسسات حسب احتياجات المستعملين (Chouchane; 2005).

ومنذ ذلك الوقت، طُرح هذا النقاش في الكثير من الهيئات التنظيمية لمحاسبة المؤسسات في العديد من الدول. وتجدر الإشارة إلى أن هذا النقاش لا يخلو من الاختلافات، حيث يعتقد البعض أنه ينبغي تطبيق المعايير المحاسبية على كل القوائم المالية لتعكس هذه الأخيرة صورة صادقة عن المؤسسة، بينما يرى البعض الآخر ضرورة إعفاء المؤسسات ذات الحجم المتواضع من متطلبات بعض المعايير والتي تعتبر ثقيلة (أو تعجيزية) عليها، أو وضع معايير محاسبية خاصة بالمؤسسات الصغيرة تكون مختلفة تماما عن المعايير المحاسبية الخاصة بالمؤسسات الأخرى.

من جهة أخرى نشر مجلس المعايير المحاسبية المالية (FASB) سنة 1996 البيان رقم 126 « statement n°126 » عن معايير محاسبية خاصة ملائمة لأنواع معينة من المؤسسات (Ndjanyou; 2008).

#### 4-2- في إنجلترا

تجدر الإشارة إلى أنه وعلى الرغم من وجود بعض الاعتراض على المعايير التفاضلية في بداية الأمر، إلا أن ذلك تغير مع نهاية عام 1994، وتم نشر مقال عن المعايير المحاسبية التفاضلية (المعيار المحاسبي الخاص بالمؤسسات الصغيرة FRSSE) سنة 1997 والذي أعيد تحديثه سنة 1998. وقد بسط المعيار FRSSE كل المعايير الموجودة واقترح معايير أخرى يكون فيها إلزام أقل بالإفصاح عن المعلومات وقياس أكثر بساطة بالنسبة لبعض عناصر القوائم المالية (Obert; 2007).

وفي نوفمبر 1997 قام مجلس المعايير المحاسبية (ASB) بنشر معيار عن المعلومة المالية بالنسبة للمؤسسات الصغيرة، وقد تمت مراجعة هذا المعيار عدة مرات منذ ذلك الوقت وبشكل خاص في ديسمبر 2006 بينما تمّ تطبيقه في 1 جانفي 2007.

يطبق هذا المعيار على المؤسسات الصغيرة في بريطانيا العظمى وجمهورية إيرلندا، والتي حدّدها قانون الشركات البريطاني (Company Act 1985, sections 247- 249) بتلك الشركات التي لا تتجاوز في نهاية الدورة الأرقام المحدّدة بالنسبة لمعيارين من المعايير التالية: رقم الأعمال: £ 5600.000، مجموع الميزانية: £ 2800.000، متوسط عدد العمال: 50. وتستثنى بعض المؤسسات فيما يخص تطبيق هذا المعيار وبالأخص المؤسسات الكبيرة والمتوسطة، المجموعات ووحدات أخرى، الشركات التي تخضع للاكتتاب العام، البنوك، شركات التأمين والاستثمار (Walton; 2011).

#### 4-3- في كندا

استمررا في النقاش حول المعايير المحاسبية التفاضلية، نشر المعهد الكندي للمحاسبين المعتمدين (ICCA) سنة 1999 تقريرا بحثيا عن المعلومة المالية للمؤسسات الصغيرة والمتوسطة، تُبع هذا التقرير بتقرير استقصائي نشره مجلس المعايير المحاسبية الكندي في جويلية 2001، والذي اقترح تبسيطات لقواعد الاعتراف، القياس والإفصاح فيما يتعلق بالمعايير المحاسبية الكندية الستة (Lavigne; 2001).

كما نشر المعهد الكندي للمحاسبين المعتمدين (ICCA) في 7 نوفمبر 2007 مشروع إطار مرجعي محاسبي مبسط موجه للملاك المسيرين للمؤسسات، وقد حدد تاريخ استقبال التعليقات بـ 31 جانفي 2008.

حددت مقدمة هذا الإطار المرجعي (والذي يعتبر تطبيقه اختياريا بالنسبة للمؤسسات المعنية) الشرطين الأساسيين اللذين يجب توفرهما في المؤسسات لتعتبر مقبولة (مؤهلة) وهما:

- ألا يكون لديها إلتزام عام بتقديم حسابات؛

- وألا يكون لديها الكثير من المستعملين الخارجيين.

وتجدر الإشارة إلى أن المبادئ المحاسبية المذكورة في المعيار هي المبادئ المحاسبية الكندية المقبولة عموما والتي يجب أن تكون مطابقة للمعايير المحاسبية الدولية منذ 1 جانفي 2011.

#### 4-4- فريق العمل الحكومي الدولي (ISAR)

من جهته، قام فريق العمل الحكومي الدولي للخبراء في المعايير المحاسبية الدولية المتكون من ممثلي دول منظمة التعاون والتنمية الاقتصادية، والذي تم إنشاؤه بهدف العمل على تحسين المعلومة المحاسبية للمؤسسات الصغيرة والمتوسطة، بمناقشة فائدة المعايير التفاضلية بالنسبة للمؤسسات الصغيرة والمتوسطة. وقد أخذ هذا النقاش بعداً آخر على المستوى الدولي (Chouchane; 2005)، حيث أثار ISAR انتباه حكومات الدول العضوة وناقش مشكلة المحاسبة في الدول السائرة في طريق النمو، من خلال إشارته إلى امتلاك الدول المتطورة ( كالولايات المتحدة، إنجلترا، كندا....) لأطر قانونية، مهنيين (محترفين) مؤهلين وقاعدة محاسبية مطورة بشكل جيد، أي أنها في وضعية مختلفة تماماً عن وضعية الدول السائرة في طريق النمو، وبذلك يمكن ألا تتوفر لمؤسسات الدول الناشئة نفس المصادر والقاعدة المحاسبية الضرورية. وعلى وجه الخصوص، يمكن أن يواجه المحاسبون وكذلك المهنيون صعوبات في تطبيق المعايير المحاسبية الدولية. وقد أدت نتائج فريق ISAR إلى استنتاجات مماثلة للاستنتاجات السابقة التي اقترحت قواعد مبسطة للقياس والإفصاح بالنسبة للمؤسسات الصغيرة والمتوسطة (Chouchane; 2005).

تعتبر التجارب السابقة الذكر بمثابة نقطة الانطلاق التي استند إليها مجلس معايير المحاسبة الدولية (IASB) في إعداد الإطار المسمى بالمعايير المحاسبية الدولية الخاصة بالمؤسسات الصغيرة و المتوسطة. وسيتم تناول هذا الإطار على نحو من التفصيل في الفصل الثالث عند الحديث عن المعايير المحاسبية الدولية.

#### 5- التوفيق المحاسبي الدولي وإشكالية الانتقال الاقتصادي والمحاسبي في الدول التي عرفت

##### توجهها اشتراكيا في مرحلة سابقة

أدى التحول إلى اقتصاد السوق إلى تغيرات كبيرة في مجال المحاسبة بالنسبة للبلدان التي تمر بمرحلة انتقالية، وقد أكدت الدراسات المتعلقة بهذا الموضوع أن الإصلاح المحاسبي الذي يستند إلى التوفيق المحاسبي الدولي (McGee & Preobragenskaya; 2005) هو أحد متطلبات اقتصاد السوق حيث كان موضوع الكثير من الأبحاث في الفترة الممتدة ما بين 1992 (سنتين بعد انهيار الكتلة الشيوعية التي تسببت في معظم البلدان المعنية في ظاهرة سميت بالتحول الاقتصادي) و1997 - فترة خصبة بناء على الدراسات المتعلقة بالمحاسبة الشيوعية والإصلاح المحاسبي بعد الشيوعية في البلدان التي تمر بمرحلة انتقالية، والتي

كانت ذات رؤية واسعة جغرافيا رفعت الستار عن البلدان التي اعتبر الوصول إليها صعبا (Nhu Tuyen; 2006).

وحتى يتسنى لنا فهم الإشكالية التي يطرحها التوفيق المحاسبي الدولي لا بد من التذكير ببعض المفاهيم المتعلقة بالانتقال الاقتصادي والانتقال المحاسبي و نبين العلاقة الموجودة بين المحاسبة و النظام الرأسمالي الذي أنتج النموذج الأنجلوسكوني الذي يشكل الخلفية المفاهيمية للتوافق المحاسبي . و من ثم تبرز أهم الانعكاسات على المحاسبة و التحول المحاسبي في البلدان التي عرفت نهجا اشتراكيا.

### 5-1- الانتقال الاقتصادي والانتقال المحاسبي

يستدعي مصطلح "اقتصاد السوق" المقبول بالإجماع والذي يقترب ضمنا للرأسمالية وضع البديل المتمثل في المحاسبة "الرأسمالية" موضع التنفيذ في الدول الغربية وذلك للأسباب المذكورة من طرف Feleaga (1992)، في إشارة إلى حالة رومانيا، والتي يبدو أنها تخص معظم الدول التي تمر بمرحلة انتقالية.

"في حال عدم وجود المتخصصين الذين يتحكمون في "قواعد" المحاسبة في مثل هذا الاقتصاد (اقتصاد السوق)، وفي حال عدم وجود مهنة محاسبة قابلة للتحديث مع ما يجري من أحداث، وفي ظل عدم وجود حقيقة اقتصادية تسمح بالتحقق من الفرضيات التي نضعها، وإذا كانت دراسة أنظمة الحسابات المقارنة أمرا ضروريا للغاية، ينبغي القول بصراحة أن الحل الوحيد يكمن في استيراد "منتج محاسبي" يأخذ بعين الاعتبار ظروف، خصوصيات وتقاليد رومانيا."

وسيكون من السذاجة الاعتقاد بأن كلمة استيراد هي مرادف للاستبدال، حيث أن الصعوبات الكبيرة التي يواجهها المسؤولون عن الإصلاح المحاسبي في اختيارهم "منتج محاسبي" يأخذ بعين الاعتبار الظروف الخاصة بالبلد ومتطلبات المستعملين المحليين والأجانب المحتملين لا تجعل المهمة سهلة عليهم.

ويكون تطبيق المنتج المحاسبي الجديد أكثر صعوبة كلما كان هذا المنتج مقترن بإيديولوجية اقتصادية، و ذهنية حسابية جديدة (Bryer; 1993, 1994)، منطق اقتصادي مغاير (Bailey; 1995)، منطق اقتصادي بروح رأسمالية (Weber; 1964, 1971, 1991). ونظرا للتغيرات السياسية والإقتصادية، يجب أن تتغير المحاسبة، وهذا ما أكدته مرارا الدراسات المتعلقة بالإصلاح المحاسبي في البلدان التي تمر بمرحلة انتقالية. وقد كتب Rask وآخرون (1998) منتقدين طريقة قياس مفهوم النتيجة المحاسبة في النظام الشيوعي ما يلي: "الإصلاح المحاسبي هو في قلب العملية الانتقالية." والواقع أن العلاقة بين النظام الاقتصادي والنظام المحاسبي قد تم تأكيدها بالفعل من طرف المؤلفين في مجال المحاسبة الدولية. ومعيار "النظام الاقتصادي" هو أحد المعايير الرئيسية المستخدمة من طرف هؤلاء المؤلفين في تصنيفهم للأنظمة المحاسبية

المحلية. ومع ذلك، فإن تطبيق هذه القاعدة للتوافق على البلدان التي تمر بمرحلة انتقالية تفترض الاعتماد على النظام الاقتصادي ما بعد الشيوعية. (Nhu Tuyen; 2006)

وفقا للاقتصادي المجري Kornai (2000) المتخصص في البلدان التي تمر بمرحلة انتقالية، فإن الاختلاف الجوهرى بين الرأسمالية والشيوعية يكمن في الملكية الخاصة ونشأة وتطور القطاع الخاص في الاقتصاد الوطنى، لكن الملكية الخاصة لا يمكن أن تكون الدافع الوحيد للإصلاح المحاسبي. و يوضح Ding (2000) بأن الاعتراف بالملكية الخاصة يفرض إنشاء أشكال جديدة للمنظمات الخاصة مما يستدعي إعادة النظر في دور الدولة في المجال الاقتصادي الذي يستوجب التخلي عن الرقابة المباشرة على الاقتصاد الوطنى وضمان فقط رقابة غير مباشرة. والانفتاح الاقتصادي يعني ضمنا الانفتاح على العالم أين تظهر حتمية أن تكون المنظمات المحلية بنفس مستوى المتعاملين التجاريين العالميين، الذين يمارسون شكلا من أشكال الدفع على عملية الإصلاح الاقتصادي والمحاسبي (Bailey; 1995).

## الفصل الثاني: التوافق المحاسبي الدولي للحد من الاختلاف الدولي

### الجدول رقم 17: أثر عوامل الانتقال الاقتصادي على الانتقال المحاسبي

العامل	توضيح العامل	الانعكاس على المحاسبة
الملكية الخاصة مقابل الملكية الجماعية	يكمّن التفسير الأساسي الذي توصلت إليه الكتابات الأدبية الاقتصادية والمحاسبية لتحول البلدان الشيوعية القديمة إلى الرأسمالية، في الاختلاف الجوهرى بين النظامين الاقتصاديين والمتمثل في الملكية الخاصة التي تُلغى تماما في النظام الشيوعي وتظهر كشرط لا غنى عنه للانتقال لاقتصاد السوق.	يؤدي الاعتراف بالملكية الخاصة، تنوع الملكية وظهور أشكال جديدة للمنظمات الخاصة (مثل شركات المساهمة، الشركات ذات المسؤولية المحدودة، شركات التضامن، المجموعات والشركات القابضة) إلى تغيرات عميقة في محاسبة المؤسسة وإلى الكشف عن مشاكل المحاسبة الأجنبية في الاقتصاد الشيوعي مثل معايير المحاسبة الدولية، مفهوم المجموعة وتوحيد الحسابات، المراجعة المحاسبية والمالية الخارجية
سعر السوق مقابل السعر المركزي	تتحدد الأسعار في الاقتصاد الموجه تبعا للبيئات الإدارية المركزية والحكومية فقط، بينما تكون في النظام الرأسمالي ناتجة عن العرض والطلب الذي يمليه السوق. هذا الاختلاف في آلية تحديد الأسعار بين النظامين يعود إلى التقاء التغيرات الاقتصادية والتغيرات التي عرفتها محاسبة المؤسسة لقد ذكر Bailey في انتقاده لنظام التسعير الشيوعي الذي يتحدد خارج السوق حجة Stiglitz حول العلاقة بين السعر والمحاسبة (1994، ص. 202): "هناك علاقة تكافلية بين المحاسبة والسوق تعبر عنها الأسعار، ويعود سبب وجود هذه العلاقة لكون آلية التسعير هي أساس النظام المحاسبي، ولذلك فإن لطبيعة الأسعار في السوق أثر مباشر على المعلومة التي يقدمها النظام المحاسبي." (Stiglitz، 1994، ص. 20)	في تحليله لخصائص عمليات المحاسبة الشيوعية القائمة على سعر محدد من طرف السلطات المركزية حيث يكون التعبير بالقيمة النقدية مجرد وسيلة بسيطة لتجميع الأرقام لضمان متابعة ومراقبة الدولة لاستخدامات الموارد الجماعية المخصصة للمؤسسات العمومية، توصل Bailey (1988، 1995) إلى القول بأن نظام التقييد المحاسبي الشيوعي لا يمكن أن يصنف كمحاسبة بمفهومها في الدول الغربية <sup>1</sup> وبأن المصطلح الأنسب له هو "مسك الدفاتر المحاسبية" («clerical-bookkeeping») لأن هذا الأخير مجرد من المحتوى الاقتصادي وليس له إلا دور واحد هو المحافظة على الموارد الممنوحة من طرف الدولة. وأكد الكاتب أنه من المستحيل في هذه الحالة الحديث عن الوثائق المحاسبية والمالية (القوائم المالية) على الرغم من التشابه البلاغي لأن الوثائق والمعلومات التي يقدمها "مسك الدفاتر المحاسبية الشيوعية" لا يمكن استغلالها أو تحليلها لاستنتاج تفسيرات اقتصادية لأجل اتخاذ المسيرين للقرارات (Bailey 1995).

المصدر: من إعداد الباحث بالاعتماد على (Bailey; 1995) (Nhu Tuyen; 2006)

<sup>1</sup> يمكن اعتبار الدراسة التي قام بها J. Richard (2000) عن المحاسبة الروسية و السوفياتية سابقا، دفاع مهم لصالح هذه الأخيرة. فقد أثبت Richard من خلال عمله، وخلافا لما يقوله Bailey وجود محاسبة تليق بهذه التسمية في الاتحاد السوفياتي، بل نظام متطور جدا، و أن المحاسبة السوفياتية ليست محاسبة صندوق، وليست متأثرة فقط بالإيديولوجية الماركسية، وأن المخطط المحاسبي السوفياتي ليس قريبا من (لا يشبه) المخطط المحاسبي الفرنسي، وأخيرا بأن المحاسبين السوفياتيين ليسوا أشخاصا آليين عاجزين على التفكير في نظرية محاسبية (Richard; 2000).

## الفصل الثاني: التوافق المحاسبي الدولي للحد من الاختلاف الدولي

الجدول رقم 17 (تابع): أثر عوامل الانتقال الاقتصادي على الانتقال المحاسبي

العامل	توضيح العامل	الانعكاس على المحاسبة
من الاقتصاد الكلي إلى الاقتصاد الجزئي	المحاسبة المعتمدة من قبل معظم الدول الشيوعية نشأت في الاتحاد السوفياتي في بداية القرن الماضي أين لُقبت بالمحاسبة السوفياتية. ويبدو مهمًا الإشارة إلى أن التمييز بين محاسبة المؤسسة والمحاسبة الوطنية (محاسبة الدولة) لم يكن موجودا في الاقتصاديات الرأسمالية على عكس الإقتصاديات الشيوعية، لأن قول محاسبة شيوعية يعني قول نظام شامل يدمج بين ثلاثة أشكال للمحاسبة تعتبر المحاسبة الخاصة بالمؤسسات الشكل الأكثر أهمية ومصدر التغذية الأساسي لنظام المعلومات المحاسبي الوطني، وقد صممت هذه الأخيرة لتضمن دور الرقابة للسلطات العليا في الاقتصاد الوطني. وبالتالي فإن المحاسبة السوفياتية تهدف إلى تشكيل نظام لتكامل الحسابات ابتداءً من أماكن العمل بالمؤسسة إلى الحسابات الوطنية ومخطط الإقتصاد الوطني (Meyer, 1990, p. 94). وهذا هو مبدأ "وحدة الحساب الاشتراكية" الذي عرّف عنه المنظر المحاسبي السوفياتي Makarov (1966، ص. 26) (ذكر من طرف Richard, 1997)	وفقا لـ Bailey، فإن هذا ما يفسر قلة أهمية أو عدم وجود المضمون الاقتصادي في البيانات المحاسبية الفردية للمؤسسات الشيوعية والتي سيتم تجميعها فيما بعد على المستوى الوطني لتشكل مجاميع الاقتصاد الكلي- مؤشرات أساسية يتقرر على أساسها مخطط الإنتاج الوطني الذي يحدّد سياسة تخصيص الموارد وتقسيم ثروة النظام الاقتصادي الشيوعي-. ويبدو واضحا أن مهمة اتخاذ القرارات الإستراتيجية لم تظهر في الوصف الوظيفي للمسير الشيوعي، لأن النظام الشيوعي يقوم على المركزية. غير أن صعود البيانات المحاسبية للمؤسسة والمنصوص عليه كإلزام إداري، يعتبر كذلك كدليل على حسن استخدام المؤسسة للموارد العمومية المخصصة لها اتجاه الهيئات الإشرافية التي ستسمح لها باستقبال موارد جديدة لاستمرار نشاطها الصناعي وخصوصا لدفع أجور موظفيها. وبهذا، فإن محاسبة المؤسسة الشيوعية تتضمن البحث عن العقلية الإقتصادية الخاصة بالإقتصاد المركزي والمخطط، قياس مدى تحقيق أهداف المخطط، مؤشرات قياس أداء المؤسسة مع الأخذ بعين الاعتبار تحديد الأهداف الخاصة بالمؤسسة الشيوعية. كما أن المعلومة المحاسبية للمؤسسة ليست موجهة لتسييرها ولكنها ضرورية لنظام تخصيص موارد تمويل المؤسسات على المستوى الوطني (Schroll 1995)

المصدر: من إعداد الباحث بالاعتماد على (Bailey; 1995) (Nhu Tuyen; 2006)

وكما سبق وأشرنا، فإن هذا الاختلاف في النظرة المحاسبية هو أصل الإصلاح المحاسبي، لأنه يؤثر على مفهوم الأداة المحاسبية ككل: يحدد أهدافها، يحدد مفاهيمها ومبادئها، حساباتها، هيكلتها، وطرق تقييمها، كما يؤثر كذلك على عرض ونشر المعلومات المحاسبية (McGee; 2005) (Richard; 1997). وفي دراسته التلخيصية والمقارنة عن التغييرات المحاسبية التي حدثت في ست دول بأوروبا الشرقية (بلغاريا، المجر، بولونيا، رومانيا، روسيا وجمهورية الشيك) سجل Richard: "دراسة انتقال نظام محاسبي شيوعي إلى نظام آخر رأسمالي في الإشكالية المزدوجة التي تُطرح على مستوى النظرية المحاسبية: هل محاسبة القيد المزدوج خاصة للرأسمالية؟ وفي البيئة الرأسمالية هل هي ذات شكل واحد (mono-forme) أم أنها متعددة الأشكال؟" (Richard; 2000).

وقد تمكن Richard (1997) بطريقة منهجية وباعتماده على أعمال أكاديمية ووثائق قانونية من إعادة إنشاء النظام المحاسبي الشيوعي القديم بناء على معايير الخاصة التي تعكس التشريع الاقتصادي المخطط والتي حدّد على أساسها التغيرات الجوهرية التي صاحبت هذه الاقصاديات عند انتقالها إلى اقتصاد السوق. وكما أشار Richard في مقدّمته، بأن هذه الدراسة ستسمح له باستخلاص الدروس التي يمكنها أن تسلط الضوء على الإشكالية المزوجة حول المحاسبة الرأسمالية، هذه المحاسبة البعيدة كل البعد عن الشكل الموحد (mono-forme). وقد قام Richard بوصف مُدعّم بالوثائق لمحاور التغيرات الحساسة (الحاسمة أو الجوهرية) في مجال محاسبة المؤسسة للدول الست التي شملتها الدراسة مثل: المصادر، المستعملون، الأهداف الأساسية، المبادئ الأساسية، المفاهيم المحاسبية، قواعد التقييم، الوثائق الشاملة، التنظيم المحاسبي والمراقبة الخارجية للحسابات. وقد أوجد Richard علاقات بين التغيرات الملاحظة والأنماط الرأسمالية بتسليط الضوء على تعدد التركيبات التي يمكن أن تعتمد هذه الدول تحت تأثير العوامل الداخلية والخارجية. ولم يكن غرض Richard إبراز إطار تحليل قابل للتعميم وإنما رفع مستوى الوعي بتعدّد أنماط التشريع الرأسمالي الأمر الذي يفسر تعدد المحاسبات الرأسمالية (Nhu Tuyen; 2006).

ونظرا للمحيط الوطني والدولي للتحوّل الاقتصادي، بقي Richard متحفظا في توقعاته المتعلقة بالتطور المستقبلي لمحاسبة المؤسسات في هذه الدول، وتؤكد الأمثلة الواردة في الدراسات هذه الحقيقة. وتعتبر تدخلات الخبراء الغربيين من خلال برامج الدعم التي تقدمها الهيئات المالية الدولية: حالة رومانيا هي مثال عن إصلاح بدأ تحت التأثير الفرنسي تُبع بتغيير التوجه نحو النموذج الأنجلوسكسوني سنة 1996 من خلال المساعدة التي قدمتها الحكومة البريطانية في إطار "مشروع صندوق المعرفة" (Know-how Fund Project) بمساهمة معهد الخبراء المحاسبين لاسكتلندا (Khouatra; 2005).

تمثل الشروط التي تفرضها الجهات الأجنبية المانحة للأموال عوامل خارجية ذات تأثير كبير على اختيار السلطات الوطنية. ومتطلبات المواعمة مع المعايير الدولية من طرف المستثمرين الأجانب لا تخص البلدان التي تمر بمرحلة انتقالية لأنها لوحظت في البلدان السائرة في طريق النمو والتي تخضع لعملية مماثلة للتوحيد المحاسبي (uniformisation comptable) تحت ضغط الجهات المانحة للأموال بنوعها الحكومية والخاصة (Khouatra; 2005).

ونظرا لكون عملية الإصلاح المحاسبي في الدول المدروسة كانت في وقت مبكر مقارنة بوقت إنجاز الدراسة (1997)، اختار Richard تركيز عمله بشكل أساسي على التغييرات التي طرأت على التشريعات المحاسبية الوطنية.

غير أن هذه الدراسة لا توضح إسرار كل المتعاملين الأساسيين للانتقال الاقتصادي على معرفة ما إن كان اعتماد المحاسبة الرأسمالية شرط أساسي لسير اقتصاد السوق. ويبدو أن الباحثين الذين ركزت أعمالهم على الإصلاح المحاسبي في دول أوروبا الوسطى والشرقية اعتمدوا فرضية ضمنية قوية مفادها أن البديل لمحاسبة المؤسسة الموحدة سيكون ذلك المطبق في الدول الرأسمالية مدعماً بالمعايير المحاسبية الأوروبية أو الدولية. مما يعني أن النظام القديم سيستبدل عاجلاً أم آجلاً بشكل كلي بالنظام الجديد، وبالتالي يمكن التنبؤ باستيراد كامل لمحاسبة رأسمالية ولا يبقى سوى معرفة أيّ واحدة ستكون من بين مختلف المحاسبات الرأسمالية (Nhu Tuyen; 2006).

ويبدو أن الجدول العام ليس بهذه البساطة لأنه إذا كانت مصادر الإلهام مستمدة من النماذج المحاسبية الغربية، لم يصرح أي بلد بقيامه باستيراد كل نظام المحاسبة البريطاني أو الفرنسي أو الأمريكي. والسبب يبدو واضحاً، ذلك لأن الجميع يعلم بأن مثل هذا الإجراء لن يكون عملياً لأن ظروف استقبال النظام المحاسبي المستورد شبه معدومة. فالإصلاح المحاسبي لا يمكن أن يتحقق بمعزل عن مجالات أخرى كالقانون، المالية، النظام المصرفي، الظروف الاجتماعية، التكامل الإقليمي والدولي، إلخ. ولكن وعلى الرغم من هذا النقص إلا أن هذه الدول التي تمر بمرحلة انتقالية تستعمل شكلاً من أشكال المحاسبة الرأسمالية. ولازالت هذه المحاسبة الرأسمالية لهذه الدول تتضمن اختلافات كبيرة مقارنة بمعايير الدول الرأسمالية الغربية. ومع ذلك، فإن الجانب السياسي هو من بين الأمور التي لا يمكن تجاهلها. فبعض الدول التي تصنّف ضمن الدول التي تمر بمرحلة انتقالية مثل الصين والفيتنام، قرّرت الانفتاح من الناحية الاقتصادية مع الحفاظ على سلطة الحزب الشيوعي، حيث لا يقرر المسؤولون السياسيون لهذه الدول تغيير إلا ما يرونه ضرورياً لتنفيذ اقتصاد السوق، ونظراً لكون الاندماج في السوق العالمية هدفه اقتصادي بحت، فقد تمت تنازلات كبيرة من الدولتين استجابة لمتطلبات المجتمع الاقتصادي الدولي. ولهذا السبب يجب تفسير هذه الحقائق مع الكثير من الإيضاحات نظراً لأنه لا يزال هناك بعض التردد في استخدام مصطلح الرأسمالية ومشتقاته في اللغة الرسمية لكلا الدولتين. وقد تمّ التصريح بأن هاتين الدولتين تتجهان نحو اقتصاد سوق ذو توجه اشتراكي، أو نحو سوق اشتراكية، أي الطموح لاقتراح نظام اقتصادي جديد يجمع بين الملكية الخاصة وملكية الدولة، أسواق حرة ومنظمة، أسعار سوق وأسعار مراقبة؟

وإذا كان الاستنتاج المتوصل إليه هو أن المحاسبة الشيوعية أتمت مهمتها التاريخية، فيجب أن تكون هناك محاسبة جديدة لفترة ما بعد الشيوعية، الأمر الذي جعل جميع المختصين يجمعون على التساؤل حول شكل المحاسبة الجديدة الذي ينبغي أن يكون متوافقاً مع الممارسة الدولية في الإطار الاقتصادي الرأسمالي. وقد أسالت العلاقة غير الجلية بين الاقتصاد الرأسمالي والمحاسبة الكثير من الحبر عندما ذكرها Werner Sombart في بداية القرن الماضي عند ظهور النظام الاقتصادي الذي يُدعى بالرأسمالية. وقد عاد اليوم النقاش حول العلاقات المتلازمة بين الرأسمالية والمحاسبة للظهور مرة أخرى بجدل أكثر وبشكل مثير للاهتمام بفضل المعالم الجديدة والمعقدة التي توفرها بيئة المرحلة الانتقالية.

## 2-5- العلاقة بين المحاسبة والرأسمالية: نموذج مثالي للمحاسبة الرأسمالية

من خلال الأفكار السابقة يمكن طرح السؤال التالي: ما هي المعايير التي تمكن من تصنيف المحاسبة بأنها محاسبة رأسمالية؟ هذا التساؤل هو موضوع المقال الذي كتبه Chiapello و Ding (2004). فبالرجوع إلى الجدل الذي أثاره تأكيد Sombart على وجود علاقة بين محاسبة القيد المزدوج والرأسمالية، تساءل الباحثان عن المفاهيم الاقتصادية التي تخص المحاسبة الرأسمالية وتمييزها عن المحاسبة الشيوعية، إذا كانت محاسبة القيد المزدوج لا تخص الرأسمالية؟ وبوضع كتابات Sombart في سياقها التاريخي، فإن عبارة "محاسبة القيد المزدوج" في جملة Sombart التي ذُكرت وانتقدت تبدو للدلالة على شكل من أشكال المحاسبة الرأسمالية الذي بلور ظهور الرأسمالية. وبهذه القراءة الجديدة، اقترح Chiapello و Ding نموذجاً مثالياً للمحاسبة الرأسمالية، والنموذج المثالي حسب Weber هو كافة المميزات الأساسية المشتركة التي تسمح بوصف نظام اقتصادي. والنموذج المثالي للمحاسبة الرأسمالية هو الإطار الذي يضم التصنيفات، المبادئ، طرق التقييم، وقواعد عرض المعلومات المحاسبية اللازمة لحسن سير الاقتصاد الرأسمالي. وتترجم هذه التصنيفات، المبادئ والقواعد العلاقات بين مختلف المتعاملين، حيث تخصص باستخدام البيانات المحاسبية طريقة لتمثيل الحقائق الاقتصادية التي تنقلها هذه البيانات، كما تؤثر وترشد تصرفاتهم وقراراتهم بدون إدراكهم لذلك.

ووفقاً لهاذين الباحثين، فإن الانتقال من الاقتصاد الشيوعي إلى اقتصاد السوق يمثل ميدان الاستقصاء المفضل لاستخراج النموذج المثالي للمحاسبة الرأسمالية، أو بعبارة أخرى المتطلبات المحاسبية

## الفصل الثاني: التوافق المحاسبي الدولي للحد من الاختلاف الدولي

الأساسية للسير الفعال لاقتصاد رأسمالي. وقد تمثلت دراسة الباحثين في تحديد خصائص كلا النظامين الاقتصاديين، الشيوعي والرأسمالي، لاستنتاج الاختلافات الجوهرية التي يمكن إيجادها في المحاسبة.

وخلافاً عن Richard الذي يحاول أن يظهر لنا تنوع المحاسبات الرأسمالية، فإن النموذج المثالي للمحاسبة الرأسمالية الذي اقترحه Chiapello و Ding (2004) يقترح إطار تحليل بالخصائص الأساسية المشتركة للمحاسبات الرأسمالية، والذي يمكن أن يكون بمثابة مرجع لفهم الإصلاح المحاسبي في الدول التي تمر بمرحلة انتقالية، لأن الدراسات التجريبية بينت بوضوح بأن الانتقال الاقتصادي يؤثر بشكل مباشر على المحاسبة وبالتحديد محاسبة المؤسسة كما يوضحه الجدول التالي:

جدول رقم 18: الاختلافات التصورية للمحاسبية بين الرأسمالية والشيوعية

الأثر على المحاسبة	الشيوعية	الرأسمالية
تحديد الكيان المحاسبي - Définition de l'entité comptable دور المحاسبة مفهوم رأس المال وتحديد النتيجة الاقتصادية للمؤسسة	-مُنظمة بشكل يضمن إنتاج كافي للشعب بوسائل الإنتاج المركزي والمخطط والتبادلات بين المؤسسات.	-تركز على تراكم رأس المال. يجب أن يتولد عن رأس المال المستثمر أرباحاً والتي بدورها يعاد استثمارها في نشاط اقتصادي لتوليد المزيد من الأرباح في الفترة المقبلة.
-تحديد الميزانية وشكلها	-مصدر الأموال اللازمة للنشاط الاقتصادي من الدولة فقط	-مصدر الأموال اللازمة للنشاط الاقتصادي من مانحي الأموال الخواص
-تحديد نتيجة المؤسسة -طرق مطبقة لتوزيع النتيجة -معالجة محاسبية للأجور	-مفهوم الربح ملغى -المصدر الوحيد للعوائد هو العمل ومصادر العوائد محدودة جداً. -نظام عادل لتوزيع الثروة مصحوب بتقديم خدمات اجتماعية	-تضاف الأرباح المعاد استثمارها لرأس المال الأولي وتعود لأصحاب رأس المال الأولي -العوائد الفردية ناتجة عن العمل ويمكن أن تكون من مصادر مختلفة
-مدلول مفهوم الأعباء والنواتج -دور المحاسبة -مبدأ الحذر	-غياب السوق، والأنشطة الاقتصادية منسقة ومدمجة في أنظمة هرمية. -تحدد الأسعار بيروقراطياً	-وجود سوق وتعمل المؤسسات بتنافس -تحدد الأسعار وفق قانون العرض والطلب -مخاطر السوق (عدم اليقين)

المصدر: (Chiapello & Ding; 2004)

بعد هذا التحليل، يمكننا تأكيد أن الإصلاح المحاسبي أمر ضروري للانتقال الاقتصادي. وفي الواقع، شهدت الأنظمة المحاسبية في الكثير من الدول الاشتراكية تغييرات عميقة من حيث الشكل والمضمون. فرضت هذه التغييرات جملة من التحولات الجذرية نلخصها فيما يلي: (Nhu Tuyen; 2006)

- التوجه نحو المعايير المحاسبية الدولية بشكل مباشر من خلال اعتماد جزئي أو كلي للمعايير أو بشكل غير مباشر من خلال إدراج فلسفة ضمنية لها في إطار النظام المحاسبي الجديد؛
- من مستعمل وحيد للمعلومة المحاسبية هو الدولة ومختلف هيئاتها إلى مجموعة متنوعة من المستعملين من بينهم المستثمرين المحليين والأجانب؛
- ظهور المهنة المحاسبية وتطورها وبروز الجمعيات المهنية بعدما كانت شبه منعدمة في الحقبة الشيوعية؛
- استحداث برامج تكوينية وشهادات في مجال المحاسبة والتدقيق وانفتاح على الفكر المحاسبي الأنجلوسكسوني؛
- من رقابة حكومية مركزية لمؤسسات الدولة إلى التدقيق المحاسبي الخارجي المستقل للمؤسسات العامة و الخاصة.

### خلاصة الفصل:

بعد دراسة هذا الفصل يمكن استخلاص ما يلي:

- أعلى مستوى عرفه التوفيق المحاسبي الدولي هو إنشاء لجنة المعايير المحاسبية الدولية (IASB) التي أوكلت لها مهمة العمل على تقليص الاختلاف المحاسبي الدولي. لكن هذه اللجنة لم تتمكن في المرحلة الأولى من تحقيق هذا الهدف بالرغم من المجهودات المبذولة والتي تمثلت في إصدار حوالي 40 معيارا دوليا على مدار أكثر من ربع قرن من الوجود. تميزت هذه المرحلة الممتدة من 1973 إلى غاية 2000 بمعايير محاسبية توافقية اشتملت على العديد من الخيارات التي أدت إلى ممارسات ذات مرونة عالية؛
- ساهمت مجموعة من الأطراف الفاعلة على المستوى الدولي في إعادة تصويب مسار التوفيق المحاسبي الدولي من خلال إعادة هيكلة اللجنة في شكل مجلس للمعايير المحاسبية الدولية (IASB) في سنة 2001. دخل التوفيق المحاسبي الدولي بعد هذا التاريخ مرحلة حاسمة تميزت بالتقارب الدولي حيث اعتمدت العديد من دول العالم المعايير الجديدة المعدلة على اختلاف تصنيفاتها الاقتصادية: دول الاتحاد الأوروبي، دول البريكس دول سائرة في طريق النمو...؛

- يخدم التوفيق المحاسبي الدولي حركية العولمة الاقتصادية بالدرجة الأولى من خلال اهتمامه بالمتطلبات المعلوماتية للمؤسسات العالمية الكبرى ومساهمته في الرفع من كفاءة الأسواق المالية الدولية. الأمر الذي طرح إشكاليات ملاءمته لمتطلبات المؤسسات الصغيرة والمتوسطة في نفس الدول أو حتى المؤسسات الصغيرة والمتوسطة التي تشكل النسيج الاقتصادي لكثير من الدول الناشئة أو السائرة في طريق النمو؛
- يفرض التوفيق المحاسبي الدولي شكلا نموذجيا لمحاسبة رأسمالية تطورت بفعل تطور الإطار الاقتصادي الرأسمالي من رأسمالية صناعية إلى رأسمالية مالية. هذا الأمر يتناقض إلى حد كبير مع التصور المحاسبي في كثير من الدول التي عرفت نهجا اقتصاديا اشتراكيا وينتج عنه إشكاليات كبيرة في مواكبة التصور الرأسمالي خاصة بعد عملية الانتقال الاقتصادي.

# الفصل الثالث:

## المعايير المحاسبية الدولية كتجسيد للتوفيق المحاسبي الدولي

### تمهيد

- 1- الإطار المفاهيمي: الخلفية النظرية للمعايير المحاسبية الدولية
- 2- المعايير المحاسبية الدولية :
  - 1-2- الإفصاح والعرض
  - 2-2- الاعتراف بالأصول وقياسها
  - 3-2- الاعتراف بالالتزامات وقياسها
  - 4-2- الأدوات المالية: أصول والتزامات
  - 5-2- الاعتراف بالنشاط الاقتصادي
  - 6-2- محاسبة المجموعات
  - 7-2- المنظمات والصناعات المتخصصة
- 3- الإطار المحاسبي الدولي الخاص بالمؤسسات الصغيرة والمتوسطة

خلاصة الفصل

## تمهيد

يتمثل الهدف من هذا الفصل في معرفة وفهم حالة المعايير المحاسبية الدولية (IAS) ومعايير التقارير المالية الدولية (IFRS) في مارس 2004 حيث سجل هذا التاريخ بلوغ حالة الاستقرار (plate forme stable) بالنسبة لهذه المعايير. باعتبار أن هذه النسخة من المعايير (أي نسخة 2004) هي التي اعتمدها أوروبا بالنسبة لإعداد الحسابات الموحدة للشركات المدرجة في السوق المالي، وهي أيضا النسخة التي أسست لإعداد النظام المحاسبي المالي. لذلك نعتقد أنه من غير المنطقي أن يتم التطرق إلى دراسة المعايير الدولية من دون الإشارة إلى وضعية تلك المعايير عند اعتمادها.

سيتم في هذا الفصل أيضا توضيح السيروورة التي تمكن من خلالها مجلس معايير المحاسبة الدولية (IASB) من تقليص عدد الخيارات والتخلص من الغموض الذي كان يكتنف المعايير في صيغتها السابقة (أي قبل التحول الحاصل في سنة 2001). حيث يوفر الفصل شرحا موجزا لتطور كل معيار من خلال الإشارة إلى أهم العناصر التي يتضمنها ويساعد بذلك على إحداث التقارب بين مختلف المعايير المعنية والنظام المحاسبي المالي الذي تم اشتقاقه منها.

كما أنه لا يمكن الحديث عن المعايير المحاسبية الدولية من دون ذكر الإطار المفاهيمي الذي يشكل الخلفية النظرية لها. ولا يمكن أيضا تجاهل الإطار الدولي الخاص بالمؤسسات الصغيرة والمتوسطة (IFRS for SMEs) الذي يشكل تبسيطا مهما للمعايير الدولية الأصلية يأخذ بعين الاعتبار خصوصية المؤسسة المتوسطة والصغيرة والذي كان من الممكن أن يكون نقطة انطلاق إعداد النظام المحاسبي المالي.

## 1- الإطار المفاهيمي: الخلفية النظرية للمعايير المحاسبية الدولية

الإطار المفاهيمي ليس معياراً، وإنما هو إطار نظري يتناول مجموعة من المفاهيم التي تشكل الخلفية النظرية لمعايير إعداد التقارير المالية الدولية، ويحدد المبادئ العامة التي يقوم على أساسها إعداد القوائم المالية. وهو لا يتضمن أي إجراءات اعتراف أو قياس أو إفصاح (Raffournier; 2006).

تم إصدار أول إطار مفاهيمي من طرف IASC في جويلية 1989 وتبناه IASB في أبريل 2001. وقد خضع لإعادة النظر (التفحص) من طرف هذا المجلس. حيث اجتمع هذا الأخير مع FASB (هيئة إصدار المعايير المحاسبية في الولايات المتحدة الأمريكية) في أبريل 2004 وقررا تطوير إطار مفاهيمي مشترك مبني على الإطار المفاهيمي الموجود للمجلسين والذي عرف إصدار نسخة غير مكتملة في 2010 وأخرى في 2015.<sup>1</sup> هاتان النسختان تقتربان أكثر من الإطار الأمريكي.

يحدد الإطار المفاهيمي المفاهيم التي يتم على أساسها إعداد وعرض القوائم المالية الموجهة للمستخدمين الخارجيين. ويتمثل هدف هذا الإطار فيما يلي: (Epstein & Jermakowicz; 2008)

- مساعدة IASB في تطوير معايير محاسبية دولية مستقبلية ومراجعة مواضيع المعايير الموجودة؛
- مساعدة معدي القوائم المالية في تطبيق المعايير (IAS / IFRS) ومعالجة المواضيع التي تتناولها هذه المعايير؛
- مساعدة المراجعين على إبداء رأيهم حول مدى توافق القوائم المالية مع المعايير المحاسبية الدولية؛
- مساعدة مستخدمي القوائم المالية على تفسير المعلومات التي تتضمنها القوائم المالية المعدة وفقاً للمعايير المحاسبية الدولية.

يعالج الإطار المفاهيمي المسائل التالية: هدف القوائم المالية، الخصائص النوعية التي تجعل المعلومات التي تتضمنها القوائم المالية ذات فائدة، تحديد عناصر القوائم المالية، كيفية تسجيلها (الاعتراف المحاسبي) وتقييمها (القياس)، مفاهيم رأس المال والمحافظة عليه، والفرضيات التي يقوم عليها إعداد القوائم المالية.

<sup>1</sup> في هذا العرض سنقوم بذكر التعاريف الأحدث باعتبارها تعكس التوجه الحقيقي للمعلومة المالية في إطار إعادة هيكلة مجلس المعايير المحاسبية الدولية (iasb). لم يعد الإطار المفاهيمي القديم (1989) يواكب تلك التطورات من جهة و من جهة أخرى قد اشتمل على جملة من الانتقادات (Richard; 2005) (Colasse; 2004).

يهتم الإطار المفاهيمي بالقوائم المالية ذات الاستخدام العام، بما فيها القوائم المالية الموحدة. حيث يتم إعداد وعرض هذه القوائم مرة واحدة (على الأقل) سنويا. وتهدف لإشباع الاحتياجات المعلوماتية لمستخدميها (Raffournier; 2006).

يطبق الإطار المفاهيمي على القوائم المالية لكل المؤسسات التي تطبق المعايير المحاسبية الدولية تجارية كانت، صناعية أو أخرى، سواء كانت تنتمي للقطاع العام أو الخاص.

### 1-1- هدف المعلومة المالية ذات الاستخدام العام<sup>1</sup>

يتمثل الهدف في توفير معلومات عن الوضعية المالية، الأداء وتغيرات الوضعية المالية للمؤسسات. تكون هذه المعلومات مفيدة لمستخدمي القوائم المالية لاتخاذ قراراتهم الاقتصادية (Raffournier; 2006).

### 1-2- مستخدمو القوائم المالية واحتياجاتهم المعلوماتية

يتمثل مستخدمو القوائم المالية في: المستثمرين الحاليين والمستقبليين، الموظفين، المقرضين، الموردين والدائنين الآخرين، العملاء، الدولة والهيئات العمومية والجمهور. لكل منهم احتياجاتهم المعلوماتية الخاصة اللازمة لاتخاذ قراراتهم (Barbe & Didelot; 2010)

- يهتم المساهمون أساسا بمخاطر ومردودية استثماراتهم، فهم يحتاجون لمعلومات تساعدهم في اتخاذ القرار المتعلق بشراء، بيع أو الاحتفاظ بأسهم المؤسسة؛
- يهتم الموظفون بشكل خاص بمعرفة مدى استقرار ومردودية المؤسسة التي توظفهم؛
- يهتم المقرضون بمعرفة ما إن كان سيتم استرجاع مستحقاتهم في الأجل المقدر؛
- أما العملاء فيهتمون باستمرارية المؤسسة التي توفر لهم احتياجاتهم.

يعتبر IASB أن المستثمرين، المقرضين والدائنين الآخرين هم المستخدمين الأساسيين للتقارير المالية وأن المعلومة المالية يجب أن تخدمهم بالدرجة الأولى. وعلى الرغم من معرفة IASB بأن المستخدمين الآخرين وبالأخص السلطات التشريعية يمكنها الاستفادة من التقارير المالية إلا أنه لا يعطيهم الأولوية على المستثمرين والمقرضين والدائنين الآخرين. وهذا يتوافق مع المحاسبة الأنجلوسكسونية التي تعتبر أن المعلومة المحاسبية موجهة بشكل أساسي لتوفير معلومة مفيدة للسوق المالية على عكس المحاسبة الأوروبية التي لا تقوم على مبدأ الأولوية (Raffournier; 2006).

<sup>1</sup> General purpose financial reporting: هذا المفهوم أتى به الإطار المفاهيمي لـ 2010 للتعبير عن القوائم المالية في حد ذاتها ومعلومات أخرى ذات طابع مالي.

### 1-3- الفرضيات الأساسية

توجد فرضيتان أساسيتان يقوم عليهما إعداد القوائم المالية هما: فرضية الاستحقاق النقدي (محاسبة التعهد) وفرضية استمرارية الاستغلال.

بناء على فرضية الاستحقاق النقدي (محاسبة التعهد)، يتم تسجيل العمليات والأحداث عند حدوثها وليس عند تحقق التدفق النقدي الخاص بها، أي أنه يتم تسجيلها في الدفاتر المحاسبية وعرضها في القوائم المالية للدورة المرتبطة بها حتى وإن كان دخول وخروج النقدية المتعلقة بها في دورة أخرى؛ أما فرضية استمرارية الاستغلال فتعني أن إعداد القوائم المالية يتم وفق فرضية أن المؤسسة ستستمر في نشاطها في مستقبل يمكن التنبؤ به، وأن هذه الأخيرة لا تتوفر لها لا ضرورة ولا نية لإنهاء نشاطها أو تخفيض حجمه، مما يؤدي عمليا إلى تضخيم قيمة أصولها لتفوق قيمة التصفية (Raffournier; 2006).

### 1-4- الخصائص النوعية للمعلومة المالية

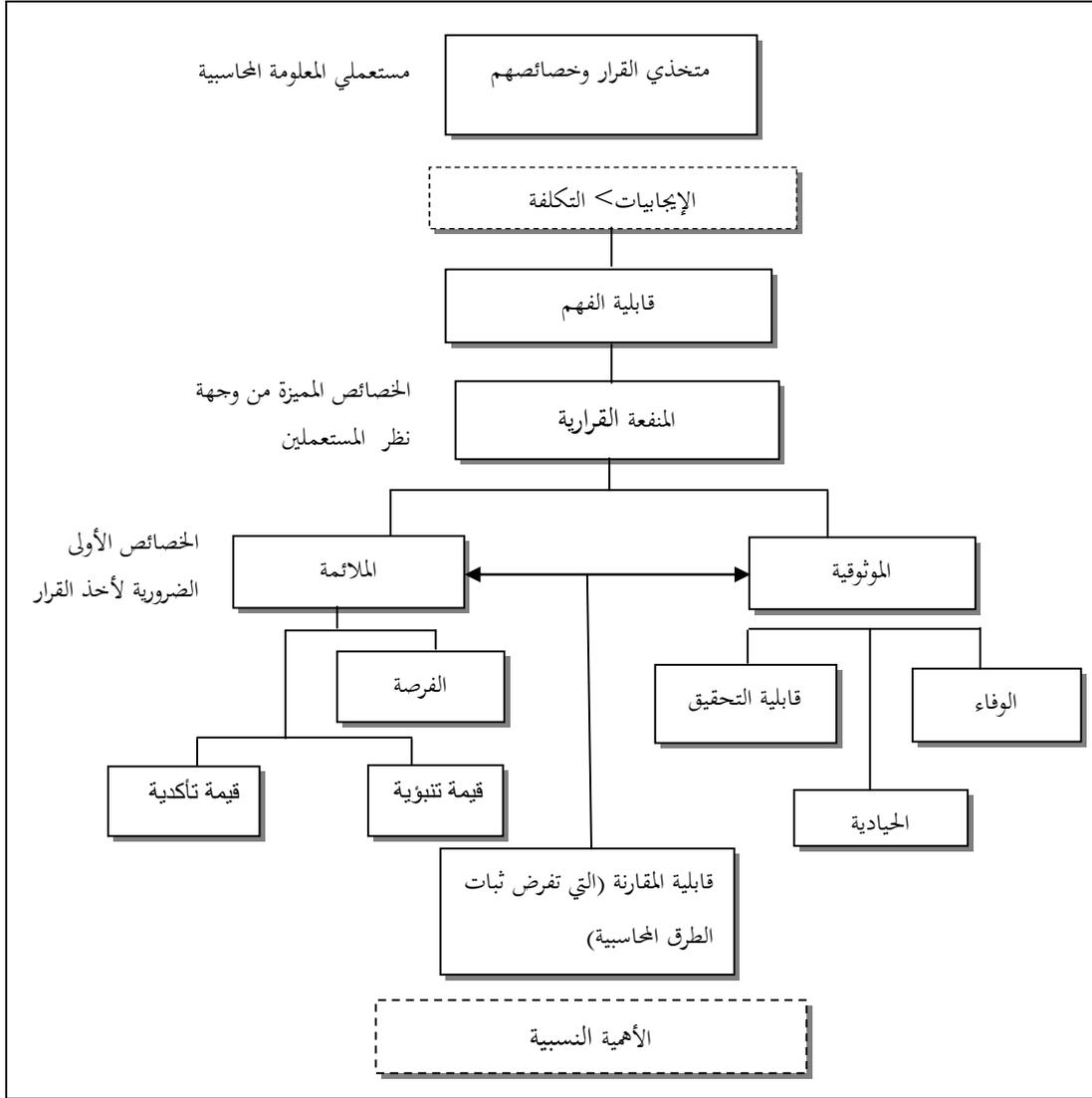
حتى تكون المعلومة المالية مفيدة في اتخاذ القرارات الاقتصادية، يجب أن تتوفر فيها خاصيتين أساسيتين هما: الملاءمة والتمثيل الصادق. إضافة إلى أربع خصائص معززة هي: قابلية المقارنة، قابلية التحقق، التوقيت المناسب وقابلية الفهم. وينبغي الإشارة إلى أن تعريف هذه الخصائص جاء في إطار ما هو موجود في الإطار المفاهيمي الأمريكي الذي نوضحه في الشكل رقم 08 (في الصفحة الموالية).

تكون المعلومة المالية ملائمة إذا كانت لها القدرة على التأثير في القرارات الاقتصادية التي يتخذها مستخدموها. وتنتج هذه الملاءمة من القيمة التنبؤية للمعلومة (أي القدرة على تسهيل التنبؤ بالأداء المستقبلي) أو القيمة التأكيدية (القدرة على تأكيد أو نفي التقييمات السابقة) (Picker et al; 2012).

تتأثر ملاءمة المعلومة بطبيعتها وبأهميتها النسبية. وتكون المعلومة ذات أهمية نسبية إذا كان ينتج عن إهمالها أو عدم صحتها التأثير على القرارات الاقتصادية المتخذة من طرف مستخدميها.

حتى تمثل المعلومة المالية الظواهر تمثيلا صادقا يجب أن يكون التمثيل كاملا، حياديا وخاليا من الأخطاء. يكون التمثيل كاملا إذا كان متضمنا لكل المعلومات اللازمة التي تسمح للمستخدم بفهم الظاهرة الموصوفة. ويستلزم التمثيل الحيادي غياب التحيز في اختيار أو عرض المعلومة وهذا يفترض غياب التحريف، إنقاص القيم أو أي تلاعبات يكون الهدف منها رفع احتمال أن تكون المعلومة ملائمة أو غير ملائمة بالنسبة لمستخدميها. أما غياب الأخطاء فلا يعني الدقة التامة للمعلومة، ولكن المقصود منه ألا يكون هناك خطأ أو إهمال في تمثيل الظاهرة (Epstein & Jermakowicz; 2008).

شكل رقم 08: ترتيب الخصائص النوعية للمعلومة المحاسبية حسب الـ FASB.



المصدر: (FINANCIAL ACCOUNTING STANDARDS BOARD, SFAC N°02, 1980)

يصعب تحقيق هذه الخصائص على الوجه الأكمل، فمن الضروري تحديد الأهمية النسبية للمعلومة، عتبة النوعية اللازمة، وأخيرا التحكيمات الواجب إعداها لبلوغ المستوى الكلي المقبول للنوعية. كما أن هذه الخصائص لا تكون فاعلة إلا بدلالة آجال إنتاج المعلومة والتكلفة المتولدة من نشرها والمقارنة بالفوائد التي تحققها (Hoarau; 2003b).

### 1-5- عناصر القوائم المالية

تنتبع القوائم المالية آثار المعاملات والأحداث بتجميعها في فئات كبيرة حسب خصائصها الاقتصادية، وتشكل هذه الفئات ما يسميه IASB بعناصر القوائم المالية.

تتمثل العناصر المرتبطة مباشرة بتقييم الوضعية المالية في: الأصول، الخصوم (الالتزامات) والأموال الخاصة. أما العناصر التي تقيم الأداء فهي: النواتج والأعباء.

- الأصل هو مورد تتحكم فيه المؤسسة ناتج عن أحداث سابقة، وتترتب عليه منافع اقتصادية مستقبلية في شكل تدفقات نقدية موجبة (تدفقات داخلة أو تخفيض في التدفقات الخارجة).

ولا يعتبر حق الملكية ضروريا لوجود الأصل، مثل الأشياء التي تكون موضوع عقد إيجار (Touron & Tondeur; 2004). حيث تظهر هذه الأخيرة ضمن حسابات الأصول على الرغم من أن المؤسسة لا تمتلكها (كما ينص عليه المعيار IAS 17).

- الخصوم هي التزامات حالية ناتجة عن أحداث سابقة وتتطلب تسويتها خروج موارد تمثل منافع اقتصادية. والالتزام عبارة عن واجب أو مسؤولية بالتصرف أو القيام بشيء ما بشكل معين، يمكن أن ينتج عن قانون، عن أنظمة، عن عقد، عن استعمالات أو لمجرد الرغبة في المحافظة على علاقات عمل جيدة أو التصرف بعدل وإنصاف (Raffournier; 2006).

يجب أن يكون الالتزام حقيقيا (أو فعليا)، حيث أن قرار شراء أصل على سبيل المثال لا يعتبر في حد ذاته تشكلا لالتزام، فالالتزام لن ينشأ حتى يتم استلام الأصل أو حتى تعقد المؤسسة الصفقة النهائية للشراء (دون رجعة). بالنسبة للإطار المفاهيمي للـ IASB فإنه لا يشترط أن تكون قيمة الالتزام محددة بدقة حتى يعتبر التزاما، وإنما يكفي أن تكون قيمته قابلة للتقدير (Raffournier; 2006).

- الأموال الخاصة هي الحق المتبقي في أصول المؤسسة بعد طرح كل الخصوم. ويمكن التعبير عنها بالعلاقة التالية: الأموال الخاصة = الأصول - الخصوم. وتُظهر هذه العلاقة بوضوح أن قيمة الأموال الخاصة التي تظهر في الميزانية هي نتيجة الأعراف المستخدمة لأجل تقييم أصول والتزامات المؤسسة.

- النواتج هي عبارة عن زيادة في المنافع الاقتصادية تظهر خلال الدورة في شكل زيادة في الأصول أو نقص في الخصوم (الالتزامات) ينجم عنها زيادة في الأموال الخاصة (ليست ناتجة عن حصص جديدة في رأس المال). وبعبارة أخرى، النواتج هي كل زيادة في الأموال الخاصة لا يكون مصدرها زيادة في رأس

المال. وهذا التعريف يشمل في نفس الوقت الإيرادات الناتجة عن النشاط العملياتي للمؤسسة (المبيعات، الأتعاب، العمولات، الفوائد، أرباح الأسهم)، كما يشمل المكاسب خارج النشاط العملياتي (الأرباح الناتجة عن التنازل عن الاستثمارات، فوائض قيم إعادة تقييم الأصول) (Raffournier; 2006).

- الأعباء هي عبارة عن نقص في المنافع الاقتصادية يظهر خلال الدورة في شكل انخفاض في الأصول أو زيادة في الالتزامات (الخصوم)، وينجم عنها نقص في الأموال الخاصة (لا يتمثل في الأرباح الموزعة أو ليس ناتجا عن توزيع الأرباح). فكل نقص في الأموال الخاصة لا يكون ناتجا عن تخفيض رأس المال أو عن توزيع للأسهم يمثل إذا عبئا (Raffournier; 2006).

ويمكن التمييز بين الأعباء الناتجة عن النشاط العملياتي للمؤسسة (مثل تكلفة المبيعات، مصاريف المستخدمين، مخصصات الاهتلاك...) والخسائر خارج النشاط العملياتي (مثل الخسائر الناتجة عن الكوارث الطبيعية، أو عن التنازل عن الأصول، أو عن تغير أسعار الصرف...).

#### 6-1- الاعتراف بعناصر القوائم المالية

الاعتراف هو العملية التي يتم من خلالها إدخال عنصر في الميزانية أو في قائمة الدخل (أي أخذه بعين الاعتبار وتسجيله محاسبيا).

وهناك شرطان أساسيان للاعتراف بعنصر في القوائم المالية هما:

- إذا كان من المحتمل أن يكون للعنصر منافع اقتصادية مستقبلية ستؤثر على المؤسسة إيجابيا أو سلبيا؛
- وإذا كان للعنصر قيمة أو تكلفة يمكن قياسها بموثوقية.

إمكانية التحديد الدقيق لتكلفة أو قيمة العنصر ليست شرطا للاعتراف به، وإنما يكفي التقدير المعقول لضمان الموثوقية. ولا يتم إقصاء العنصر من القوائم المالية إلا في حالة كان التقدير المعقول لقيمه أو تكلفته غير ممكن، حتى وإن كان يتوفر على كل المعايير الأخرى (Obert; 2013).

#### 7-1- قياس عناصر القوائم المالية

القياس هو عملية تحديد القيمة النقدية التي تقيد بها العناصر (يعترف بها) ضمن القوائم المالية. وتتطلب اختيار أساس للتقييم: تكلفة تاريخية، تكلفة حالية، قيمة قابلة للتحويل (قيمة قابلة للتحقق)، أو قيمة حالية.

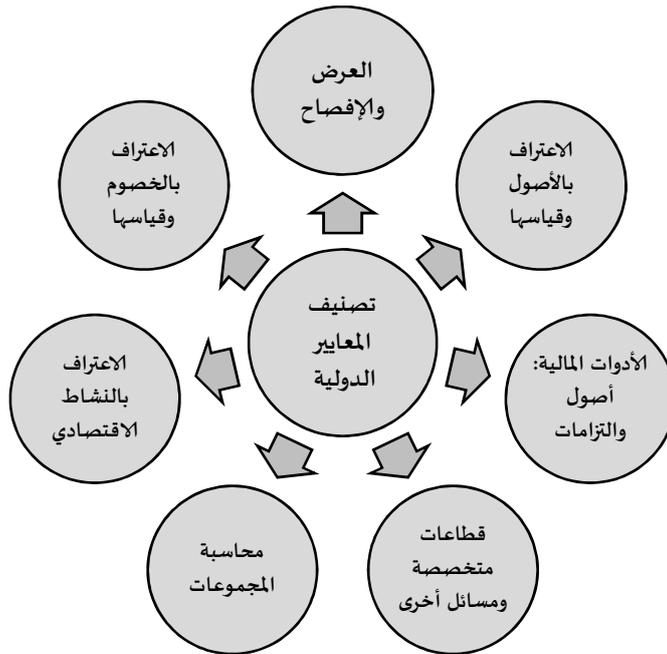
وأساس القياس الأكثر استخداماً هو التكلفة التاريخية مع اعتماد قواعد خاصة لبعض عناصر الأصول: تقييم المخزونات بالقيمة الأصغر بين التكلفة وصافي القيمة القابلة للتحصيل (IAS 02)، إمكانية تقييم السندات بالقيمة السوقية (IAS 39)، ... (Delesalle; 2005).

## 2- المعايير المحاسبية الدولية

سبق ووضحنا في الفصل الثاني أن المعايير الدولية هي عبارة عن وصف جماعي لمعايير التقارير المالية الدولية الصادرة عن IASB ومعايير المحاسبة الدولية الصادرة عن سابقته IASC. ومن أجل الوضوح سنستخدم في هذا الفصل اختصار «IAS» للإشارة إلى معايير المحاسبة الدولية واختصار «IFRS» للإشارة إلى معايير التقارير المالية الدولية.

ينبغي التنكير هنا أن تقديم المعايير يتم بشكل يخدم الهدف المرتبط بالفصل والمتمثل في توضيح أرضية المعايير التي انطلق منها إعداد النظام المحاسبي المالي، لذلك يتم استثناء كل المعايير التي لا ترتبط بهذه الأرضية حتى يتسنى للقارئ تقريب النظرة بين الإطار المحاسبي المعتمد والإطار المرجعي له. سنقوم فيما يلي بتقديم موجز لكل معيار حسب المجموعة التي ينتمي إليها وفق ما هو موضح في الشكل التالي:

شكل رقم 09: تصنيف المواضيع التي تتناولها المعايير IAS/IFRS



المصدر: من إعداد الباحث بالاعتماد على تصنيف (Barneto; 2004) و (Roberts, Weetman & Gordon; 2005)

## 2-1- الإفصاح والعرض

يمكن الحديث عن الإفصاح والعرض من خلال الإشارة إلى المعايير التالية<sup>1</sup>:

- المعيار (IFRS 1): تبني معايير التقارير المالية الدولية للمرة الأولى؛
- المعيار (IAS 1): عرض القوائم المالية؛
- المعيار (IAS 7): قائمة التدفقات النقدية؛
- المعيار (IAS 8): السياسات المحاسبية، التغيرات في التقديرات المحاسبية والأخطاء؛
- المعيار (IFRS 5): العمليات غير المستمرة؛
- المعيار (IAS 14): التقارير المالية القطاعية؛
- المعيار (IAS 24): الإفصاح عن الأطراف ذات العلاقة؛
- المعيار (IAS 33): عائد السهم؛
- المعيار (IAS 34): التقارير المالية المرحلية.

يعتبر الإفصاح والعرض أساسيان لتزويد مستخدمي القوائم المالية بالمعلومات التي تلبى احتياجاتهم الخاصة. وقد حددت IFRS لحد الآن طريقتين للإفصاح والعرض، طريقة لمعالجة المسائل العامة وأخرى لمعالجة جوانب خاصة. حيث غطت المعايير ذات الطابع العام الإفصاح عن السياسات المحاسبية، أنواع المعلومات التي يتم عرضها في القوائم المالية وعرض الأصول الجارية والالتزامات الجارية. أما المعايير ذات الطابع الخاص فركزت على الإبلاغ المالي حول التدفقات النقدية، الإفصاح عن الأخطاء الأساسية، التغيرات في السياسات المحاسبية، الإبلاغ القطاعي، والإفصاح عن الأطراف المرتبطة بالمؤسسة ومعاملاتها معها. والخيط المشترك بين كل هذه المعايير هو التوتر بين الانفتاح مع هؤلاء الذين لديهم حق قانوني في المعلومة، والتحفظ على السرية التجارية التي تمنح المؤسسة ميزتها التنافسية (Roberts, Weetman & Gordon; 2005).

### 2-1-1- تبني معايير التقارير المالية الدولية للمرة الأولى (IFRS 1)

صدر IFRS 1 في جوان 2003 ليصبح ساريا على المؤسسات التي تتبنى IFRS للمرة الأولى بداية من تاريخ 1 جانفي 2004 أو بعده. وقد تم تشجيع التطبيق المبكر لهذا المعيار.

<sup>1</sup> للإشارة فإن النظام المحاسبي المالي لم يعتمد كل المعايير المتعلقة بالعرض والإفصاح. يمكن القول بأن المعايير IAS 1 ؛ IAS 7 ؛ IAS 8 ؛ IAS 24 ؛ و IFRS 1 قد تم اعتمادها بشكل ضمني أو الاستيحاء منها. أما المعايير المتبقية : IAS 14 ؛ IAS 33 ؛ و IAS 34 فلم تكن محل اهتمام النظام المحاسبي المالي بالنظر إلى خصوصيتها .

عندما تبادر وحدة إقتصادية بتطبيق المعايير الدولية للمرة الأولى، ينبغي عليها إعداد بيان صريح بالالتزام، ويجب أن يكون الالتزام تاماً، حيث لا يجوز لها أن تحدد استثناءات. ويجب عليها الاعتراف بكل الأصول والالتزامات المطلوبة من طرف IFRS، وعدم الاعتراف بتلك التي لا تسمح IFRS بالاعتراف بها. كما يجب أن تلتزم بكل ما جاء في IFRS فيما يخص القياس. كما أن الالتزام يجب أن يكون بأثر رجعي، بمعنى أن المؤسسة عليها عرض القوائم المالية كما لو أنها كانت تطبق IFRS من قبل. وتضع المعايير بعض الاستثناءات لهذه القاعدة، بالنسبة للمسائل التي يكون من الصعب إعادة بنائها تاريخياً. كما يجب أن تمتثل الأشكال المقارنة التي تتضمنها القوائم المالية لما جاء في IFRS. ويجب أن يكون هناك توضيح لكيفية تأثير الانتقال من النظام المحاسبي المطبق سابقاً إلى IFRS على الوضعية المالية للوحدة الإقتصادية، أدائها وتدفعاتها النقدية.

### 2-1-2- عرض القوائم المالية (IAS 1)

يتمثل الهدف من المعيار IAS 1 في ضمان قابلية المقارنة للقوائم المالية، ويشمل ذلك قابلية مقارنة القوائم المالية لنفس المؤسسة من دورة لأخرى وقابلية مقارنة القوائم المالية لمؤسسات مختلفة فيما بينها خلال نفس الدورة. يصف المعيار القواعد الأساسية لإعداد القوائم المالية ذات الغرض العام.

يحدد المعيار مجموعة كاملة من القوائم المالية تتضمن ما يلي:

- الميزانية (قائمة المركز المالي)؛
- قائمة الدخل (جدول حسابات النتائج)؛
- قائمة التغيرات في حقوق الملكية؛
- قائمة التدفقات النقدية (الخزينة)؛
- الملاحق التي تتضمن ملخصاً عن أهم السياسات المحاسبية، أهم الأحكام المتخذة من طرف الإدارة وأسس التقدير المستخدمة في القوائم المالية.

يعرف المعيار « IFRS » بأنها تشمل المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية، معايير المحاسبة الدولية والتفسيرات (IFRIC و SIC). ويشرح بعدها مجموعة من الاعتبارات العامة « Overall Considerations » وتشمل: التمثيل الصادق والامتثال بالمعايير الدولية لإعداد التقارير المالية، الاستمرارية، الاستحقاق النقدي، دورية القوائم المالية، اتساق العرض، الأهمية النسبية (المادية) والتجميع، المقاصة وقابلية المقارنة.

ويعتبر التمثيل الصادق أهم هذه الاعتبارات. حيث يؤكد المعيار **IAS 1** بأن التمثيل الصادق يتحقق عمليا وفي كل الظروف بالامتثال للمعايير الدولية لإعداد التقارير المالية المطبقة. ويمكن تفسير كلمات "صورة صادقة ووفية" من جهة على أنها السماح بدرجة عالية من المرونة والحكم، لكن من جهة أخرى يمكن تفسيرها على أنها سماح لنهج خاسر لمسائل تفصيلية. وكحل وسط، يسمح **IAS 1** في حالات نادرة جدا للمؤسسة الابتعاد عن الامتثال لهذا الشرط، عندما يكون الامتثال بمعيار ما مضللا، كأن يتعارض ذلك مع هدف التمثيل الصادق (Roberts, Weetman & Gordon; 2005).

يمنع **IAS 1** في نسخته الصادرة في 2003 عرض عناصر قائمة الدخل كعناصر غير عادية. حيث رأى المجلس أن طبيعة أو وظيفة المعاملة أو الحدث هي التي ينبغي أن تحدد عرضه بقائمة الدخل وليس تكراره. وتصنف الأصول والالتزامات إلى جارية وغير جارية أو تعرض على أساس درجة سيولتها. توجد هياكل توضيحية للقوائم المالية في شكل ملحق لـ **IAS 1**، وهذا الملحق لا يعتبر جزءا من المعيار المقترح ولذلك فهو ليس إجباريا. ويعتبر استعمال صيغة مقترحة للعرض حتى وإن كان في ملحق تحولا جديدا لمعايير المحاسبة الدولية.

أُخذت المسودة E 53 التي أدت للمعيار **IAS 1** (1997)، والتي تم تحديثها وتقديمها في شكل وثيقة واحدة للمظاهر العامة للعرض والإفصاح، من الطبقات الأولى لـ **IAS 1**، **IAS 5** (المعلومات الواجب الإفصاح عنها في القوائم المالية) و **IAS 13** (عرض الأصول الجارية والالتزامات الجارية). تم بعدها سحب **IAS 5** و **IAS 13**. وكان الهدف من المسودة E 53 هو البحث عن تحسين قابلية المقارنة للقوائم المالية وتقليل عدد الخيارات بالنسبة للإفصاح بشكل فعال. غير أنه بقي خيار واحد حيث سمح المعيار **IAS 13** بالاختيار بين عرض الأصول الجارية والالتزامات الجارية بشكل منفصل في الميزانية وبين عدم فصلها. وقد تم الحفاظ على هذا الخيار في المسودة E 53 و **IAS 1** (1997). ليتم حذفه بفعالية سنة 2003 بإعطاء الأولوية للعرض وفق معيار جاري/ غير جاري. والبديل هو عرض الأصول والالتزامات بترتيبها تصاعديا أو تنازليا حسب درجة سيولتها. إلا أن هذا البديل يمكن استخدامه فقط إذا كان أكثر ملاءمة وموثوقية من العرض وفق معيار جارية/ غير جارية (مثلا في المؤسسات المالية التي تقترض وتمنح قروضا على المدى الطويل والقصير ولكن ليس لها دورة تجارية من النوع الموجود في المجال الصناعي) (Roberts, Weetman & Gordon; 2005).

أدى التعليق على E 53 إلى إدخال "التمثيل الصادق" للمعيار IAS 1 (1997) بمعنى محدود، بعدما تم تجاهل تعريفه في السابق. وبقي في طبعة المعيار لسنة 2003 ولكن مع قيود قوية للحالات النادرة التي يكون ضروريا في ظلها (Epstein & Jermakowicz; 2008).

يعتبر منع عرض البنود غير العادية في IAS 1 (2003) الخطوة التالية لتقليل مرونة المحاسبة في ظل IFRS.

### 2-1-3- قائمة التدفقات النقدية (IAS 7)

يهدف IAS 7 إلى توفير معلومات مفيدة لمستخدمي القوائم المالية في اتخاذ قراراتهم الاقتصادية. حيث يفترض المعيار أن القرارات الاقتصادية تتطلب تقييم قدرة المؤسسة على توليد النقدية وما يكافؤها، وكذلك تقدير توقيت توليد النقدية وأكادتها. يلزم المعيار المؤسسة بعرض قائمة التدفقات النقدية كجزء من القوائم المالية (Dick & Missionier-Piera; 2010).

يلزم المعيار بتصنيف التدفقات النقدية حسب الأنشطة التي المولدة لها: تشغيلية (عملياتية)، استثمارية أو تمويلية. وتوجد طريقتان للاعتراف بالتدفقات النقدية الناتجة عن الأنشطة التشغيلية هما: الطريقة المباشرة والطريقة غير المباشرة.

تلزم الطريقة المباشرة بالإفصاح المنفصل للمدفوعات والمقبوضات النقدية لكل عملية. بينما تسمح الطريقة غير المباشرة بتعديل الريج أو الخسارة الصافية التي يعبر عنها حساب النتيجة، لإلغاء آثار المعاملات التي لا تعتبر ذات طبيعة نقدية. ولم يعبر المعيار على تفضيل لطريقة على أخرى لكن هناك تشجيع للمؤسسات على اتباع الطريقة المباشرة (Epstein & Jermakowicz; 2008).

إجمالي التدفقات النقدية الناتجة عن الأنشطة التشغيلية، الإستثمارية والتمويلية يساوي تغير الخزينة وما يكافؤها وتعرف هذه الأخيرة على أنها استثمارات قصيرة الأجل سريعة التحول إلى سيولة (لا يتجاوز أجلها ثلاثة أشهر من تاريخ الاقتناء).

يشجع المعيار المؤسسات كذلك على الإفصاح عن المعلومات الإضافية التي يمكن أن تعتبر مفيدة للمستخدمين بطريقة الملاحق للحسابات، بما في ذلك مبالغ تسهيلات الاقتراض غير المحسوبة، مبالغ كل

فئة رئيسية من النشاط المرتبط بالمشاريع المشتركة التي تم الاعتراف بها بطريقة التوحيد النسبي، مبالغ كل فئة رئيسية لنشاط كل قطاع جغرافي أو صناعي (Dick & Missionier-Piera; 2010).

#### 2-1-4- السياسات المحاسبية، التغيرات في التقديرات المحاسبية والأخطاء (IAS 8)

تنشأ بعض الصعوبات عندما تسبب الظروف غير العادية تغييرا في مخرجات حدث تم الاعتراف به سابقا. كما يتم مواجهة صعوبات بالنسبة للممارسات المحاسبية عندما يبطل التغير الحاصل في دورة محاسبية قابلية المقارنة بالدورات السابقة. حيث يمكن أن يتسبب عنصر ناشئ في دورة واحدة في مشاكل بالنسبة لقابلية المقارنة.

الإقتراح العام الذي يدعم المعيار هو أن كل العناصر التي يتم الاعتراف بها في قائمة الدخل للدورة يجب أن تدخل في تحديد الربح الصافي أو الخسارة للدورة. يتم تطبيق هذا الاقتراح في المعالجة الموصى بها لثلاث صعوبات: الأثر المتراكم للتغيرات في السياسة المحاسبية، التغيرات في التقديرات، وأثر الأخطاء. والعامل المشترك بينها هو أن جميعها تخلق مشاكل لقابلية المقارنة بين الدورات المحاسبية. (Epstein & Jermakowicz; 2008)

لا يجب أن يتم تغيير السياسة المحاسبية إلا إذا كان القانون أو معيار محاسبي يلزم بذلك، أو إذا كان التغيير يؤدي إلى معلومات أكثر ملاءمة وأكثر موثوقية عن المعاملات والأحداث. وتتمثل المعالجة المحاسبية اللازمة في هذه الحالة في تعديل للأرباح المحتجزة في الميزانية الافتتاحية أو إظهار عناصر أخرى للأموال الخاصة في حالة ما إذا تم تطبيق سياسة محاسبية جديدة. وعندما يكون تغيير السياسة المحاسبية اختياريا، على الكيان أن يقدم تفسيرا للتغيير، بتوضيح السبب والتقدير الكمي لأثر التغيير (Epstein & Jermakowicz; 2008).

تنتج التغييرات في التقديرات المحاسبية عن حالات عدم الأكادة التي توجد في الديون، الضمانات، وفترة المنفعة (العمر الإنتاجي) للأصول المهتلكة. ويجب تسجيل الأثر على الربح أو الخسارة في دورة التغيير، أو في تلك الدورة ودورات مستقبلية إذا كان للتغيير أثر عليها. كما يجب الإفصاح عن طبيعة وقيمة التغيير.

يمكن أن تنشأ أخطاء في القياس، الإقرار، العرض والإفصاح. تصحح الأخطاء المادية المكتشفة فورا قبل إصدار القوائم المالية. أما إذا تم اكتشاف أخطاء مادية بعد إصدار القوائم المالية فيجب تصحيحها

بإعادة صياغة المبالغ المقارنة للدورة السابقة التي حدث فيها الخطأ. وحتى إذا كان أبعد من ذلك زمنياً، يجب تعديل الميزانيات الافتتاحية للدورة السابقة.

#### 2-4-5- العمليات غير المستمرة (IFRS 5)

العنوان الكامل للمعيار IFRS 5 هو الأصول غير الجارية المقتناة لغرض البيع والعمليات غير المستمرة. تُحَدُّ العمليات غير المستمرة من فائدة استخدام مستخدمي الحسابات لنتائج الدورات في التنبؤ. حيث سيكون من المرغوب بالنسبة للشركات الإفصاح عن العمليات غير المستمرة بشكل منفصل، ولكن هذا يطرح تساؤلات عما يجب الإفصاح عنه، عما يجب قياسه وعن المقصود بـ "غير المستمرة" (Epstein & Jermakowicz; 2008). يتناول المعيار العرض والإفصاح فقط، أما بالنسبة للاعتراف والقياس فتطبق مبادئ معايير IFRS الأخرى، وبشكل خاص تلك المتعلقة بالتدهور والمؤونات.

العملية غير المستمرة هي أحد عناصر الكيان التي تم التخلص منها أو تم تصنيفها على أنها مقتناة لغرض البيع. وهي تمثل خطأ تجارياً كبيراً مستقلاً أو منطقة جغرافية للعمليات. وتكون جزءاً من خطة واحدة منسقة للتخلص من خط تجاري كبير مستقل أو منطقة جغرافية للعمليات، أو تكون عبارة عن فرع تم اقتناؤه بنية إعادة بيعه.

يجب أن يكون هناك إفصاح منفصل في قائمة الدخل عن الإيرادات، النفقات والريح قبل الضريبة للعمليات غير المستمرة. كما يجب الإفصاح بشكل منفصل عن صافي التدفقات النقدية الخاصة بهذه العمليات. وهذا سيساعد أولئك الذين يريدون التنبؤ بالعمليات المستمرة.

#### 2-1-6- التقارير المالية القطاعية (IAS 14)

دائماً ما يقول مستخدمو القوائم المالية الخبراء أن المعلومات عن القطاعات تمثل إلى حد بعيد الجزء الأكثر إثارة للاهتمام في كل مجموعة المعلومات. ومن جهة أخرى، يمكن فقدان القدرة التنافسية إذا تعلم المنافسون والعملاء الكثير عن المؤسسة (Raffournier; 2006).

تتعلق المسائل الرئيسية التي تتضمنها التقارير المالية القطاعية باتخاذ القرار عن مدى التفاصيل المرغوبة وكيفية تحديد القطاعات بالشكل الذي يجعل المعلومات قابلة للمقارنة بين المؤسسات وبين الدورات. يطبق المعيار IAS 14 على المؤسسات التي يتم تداول أوراقها المالية علناً وغيرها من الكيانات الهامة اقتصادياً. يجب على المنشأة إعداد تقاريرها المالية حسب القطاع، وتحديدًا قطاعات الأعمال المختلفة

ومختلف المناطق الجغرافية التي تعمل بها. قطاعات الأعمال هي عبارة عن مركبات تتحدد بناء على المنتجات أو الخدمات ذات الأخطار والعوائد المتماثلة. أما القطاعات الجغرافية فتتحدد على أساس بيئة اقتصادية معينة، موقع أصول أو عملاء.

يتطلب المعيار IAS 14 أن تنظر المنشأة إلى هيكلها التنظيمي الداخلي ونظم إعداد تقاريرها الداخلية بغرض تحديد هذه القطاعات. حيث أنه من المحتمل أن تحدد أغلب المنشآت قطاعات أعمالها وقطاعاتها الجغرافية كوحدات تنظيمية تعد تقارير لمجلس الإدارة والرئيس التنفيذي.

### 2-1-7- الإفصاح عن الأطراف ذات العلاقة (IAS 24)

عندما تكون هناك علاقة وطيدة بين منشأتين، قد تخلق مخاوف بشأن ما إن كانت العلاقة مفيدة أو ضارة. توجد مثل هذه العلاقات عندما يكون لأحد الطرفين القدرة على التحكم في الطرف الآخر أو عندما يمارس عليه تأثيرا ملموسا من خلال قراراته المالية والعملياتية. وفي حالة غياب المعلومات لا يمكن لمستخدم القوائم المالية الحكم على العلاقة أو على المعاملات الناتجة عنها.

تتمثل المسائل الرئيسية التي يتناولها المعيار IAS 24 في تحديد الأطراف ذات العلاقة وما الذي ينبغي الإفصاح عنه فيما يخص العلاقات والمعاملات الناتجة عنها.

تعتبر الأطراف ذات علاقة إذا كان لأحدها القدرة على التحكم في طرف آخر أو إذا كان يمارس عليه تأثيرا ملموسا (مساهمة في قرارات السياسة) في اتخاذ القرارات المالية والعملياتية. ويشمل التعريف المفصل المنشآت الخاضعة لرقابة المشتركة، (joint control, common control, subsidiaries, associates and joint ventures). التأثير الملموس يمكن أن يكتسب بمشاركة الملكية، بالقانون أو بالاتفاق. ويعرف "أفراد الأسرة المقربين: close family members" بأفراد الأسرة الذين من المتوقع أن يؤثر أو يتأثروا بفرد في التعامل مع كيان (Epstein & Jermakowicz; 2008).

العلاقات التالية ليست بالضرورة أطرافا ذات علاقة: الشركات التي لديها مدير مشترك؛ الممولون، الاتحادات التجارية، المنافع العامة، الأقسام والوكالات الحكومية في تعاملها العادي مع أي منشأة، الاتصالات التجارية مثل العملاء، الموردين، أصحاب الامتياز، الموزعين أو الوكلاء.

يجب الإفصاح عن العلاقات التي يكون فيها التحكم موجودا بغض النظر عما إن كان هناك معاملات بين الأطراف. إذا كانت هناك معاملات بين الأطراف ذات العلاقة يجب الإفصاح عن طبيعة

العلاقة بالإضافة إلى نوع المعاملة. كما يمكن القيام بتجميع العناصر (البنود) المتماثلة ما لم يكن الإفصاح المنفصل ضروريا لفهم الأثر على القوائم المالية.

يلزم المعيار بالإفصاح عن تعويضات مستخدمي الإدارة الأساسيين بما فيهم أي مدير.

#### 2-1-8 - عائد السهم (IAS 33)

يهدف المعيار إلى وضع مبادئ للإفصاح والعرض لعائد السهم مما يؤدي إلى تحسن مقارنة الأداء بين مؤسسات مختلفة في نفس الفترة وبين مختلف الدورات المحاسبية لنفس المؤسسة. يولي المعيار اهتماما خاصا لعدد الأسهم الصادرة، التي تشكل المقام (القاسم) في معادلة عوائد السهم الواحد (Raffournier;2006).

يطبق المعيار على المؤسسات التي يتم تداول أسهمها علنا. حيث يجب أن تفصح المؤسسة عن العوائد الأساسية للسهم الواحد وعوائد المخففة للسهم الواحد بنفس الأهمية في قائمة الدخل. (حيث تشير العوائد الأساسية للسهم إلى العوائد المتاحة للمساهمين الحاليين، بينما تشير العوائد المخففة للسهم إلى العوائد المتاحة إذا تمت كل التحويلات المحتملة للأسهم العادية).

يجب أن يتم الإفصاح عن المبالغ المستعملة في حساب العائد على السهم الواحد وكذلك وصف طريقة حسابها. وبشكل خاص، يجب حساب المتوسط المرجح لعدد الأسهم الصادرة ليستعمل كمقام في معادلة عوائد السهم الواحد. وقد عملت IASC بتعاون وثيق مع المنظمات العالمية للمحللين الماليين على هذا الموضوع.

#### 2-1-9 - التقارير المالية المرحلية (IAS 34)

لدى المنظمين الوطنيين للأوراق المالية قواعد متنوعة تعتمد عليها الشركات لنشر التقارير المالية المرحلية وتكرار ذلك. وتتمثل المسائل الرئيسية في: (Roberts, Weetman & Gordon; 2005)

- هل التقارير المالية المرحلية موجهة للمساعدة في التنبؤ بنتائج السنة المالية الجارية، أو للمساعدة في التوقعات بشكل عام؟
  - إذا كان النشاط الإقتصادي موزعا توزيعا غير منتظم على مدار السنة، هل يجب الاعتراف به كما حدث أو يجب أن يكون هناك تملييس (تجانس) للإيرادات والنفقات خلال العام ككل؟
- ويعود القرار للمنظمين الوطنيين للأوراق المالية ولجنة البورصة لتحديد الشركات التي تكون ملزمة بنشر تقارير مالية مرحلية، وعدد المرات التي يتم فيها ذلك.

يجب أن يتضمن التقرير المرحلي ميزانية مختصرة (ملخصة)، قائمة دخل مختصرة، قائمة تدفقات نقدية مختصرة، قائمة مختصرة لتغيرات حقوق الملكية، وملاحق مختارة. ويجب الاعتراف بالبند حسب علاقتها بأرقام الفترة وليس حسب علاقتها بالبيانات السنوية المقدره (Epstein & Jermakowicz; 2008).

يجب أن تكون المبادئ المحاسبية وكذلك التعاريف المستعملة في التقارير المرحلية للأصول، الخصوم، الدخل، الأعباء هي نفسها المستعملة في القوائم المالية السنوية للمنشأة. ويجب الاعتراف بالإيرادات والتكاليف عند حدوثها وليس توقعها أو تأجيلها. أما بالنسبة لنفقات الرسوم المرحلية فيجب قياسها باستخدام المعدل المتوقع للضريبة على الدخل السنوي (Epstein & Jermakowicz; 2008). يُطبَّق المعيار إذا كانت المنشأة ملزمة بنشر تقارير مرحلية أو اختارت ذلك، ويشجع المعيار نشر تقارير نصف سنوية على الأقل بالنسبة لكل المؤسسات العمومية وذلك خلال سنتين يوم بعد نهاية الدورة.

## 2-2- الاعتراف بالأصول وقياسها

يمكن الحديث عن مسائل قياس الأصول (التقييم) من خلال الإشارة إلى المعايير التالية:

- المعيار (IAS 2): المخزونات؛
- المعيار (IAS 23): تكاليف الاقتراض؛
- المعيار (IAS 16): الممتلكات، المنشآت والمعدات؛
- المعيار (IAS 38): الأصول المعنوية؛
- المعيار (IAS 36): انخفاض قيمة الأصول؛
- المعيار (IAS 40): عقارات التوظيف (العقارات الاستثمارية).

## 2-2-1- المخزونات (IAS 2)

يعتبر تقييم المخزونات جانبا مهما في تحديد الربح أو الدخل الصافي للمنشأة. ويقوم المعيار بشكل أساسي على التكلفة التاريخية، حيث يوفر قواعد للتقييم تضمن بأن يعترف بالربح إلا عندما تباع المخزونات. كما يضمن كذلك بأن تتضمن المخزونات كل تكاليف إيصالها إلى المكان والحالة التي هي عليها. يتضمن المعيار قواعد للتقييم، وتتمثل أهم الجوانب التي يحتويها فيما يلي: (Roberts, Weetman & Gordon; 2005)

- يجب أن تقيم المخزونات بالتكلفة أو صافي القيمة القابلة للتحويل لأيهما أقل؛
- يجب أن تتضمن التكلفة كل تكاليف الشراء، تكاليف التحويل، وتكاليف أخرى لإيصال المخزونات إلى المكان والحالة التي هي عليها؛

- تتضمن التكاليف تخصيصا نظاميا لتكاليف الإنتاج غير المباشرة الثابتة والمتغيرة على أساس الطاقة الإنتاجية العادية ويتم إدماج هذه التكاليف في تكلفة المخزونات إذا كانت مرتبطة بإيصال المخزونات للمكان والحالة التي هي عليها؛
  - وفي حالات محدودة يتم إدماج تكاليف الإقتراض في تكلفة المخزونات (حدها المعيار 23 IAS)؛
  - يمكن استعمال التكلفة المعيارية أو طريقة التجزئة للاقتراب من التكلفة.
- عندما لا يكون ممكنا تطبيق طريقة التحديد العيني لتحديد تكلفة عناصر المخزون، يسمح المعيار باستخدام طريقة الوارد أولا يخرج أولا (FIFO) أو طريقة التكلفة الوسطية المرجحة.
- نسخة المعيار لسنة 2003 حلت محل مراجعة المعيار لسنة 1993 حيث كان أول صدور له سنة 1975. بالنسبة لتطبيق مشروع قابلية المقارنة كان هذا المعيار موضع جدل. أدخل E 32 طريقة الوارد أخيرا يصرف أولا (LIFO) كبديل مسموح به نظرا للمعارضة الشديدة اللاحقة من الدول التي تستخدم طريقة LIFO غير أنه يجب أن يكون هناك إفصاح عن التكلفة باستخدام الطريقة المفضلة FIFO أو التكلفة الوسطية المرجحة. أهم تغيير في نسخة 2003 للمعيار كان إزالة LIFO كطريقة مسموحة لقياس تكلفة المخزون (Roberts, Weetman & Gordon; 2005).

#### 2-2-2- تكاليف الإقتراض (IAS 23)

تسجل الفوائد على الأموال المقترضة في أغلب الحالات كأعباء للدورة التي تحققت فيها. غير أن هناك حالات ترغب فيها المنشآت في إثبات أن الفوائد أصول وليست أعباء، ذلك لكونها تخلق ربحا مستقبليا. وقد يتم تطبيق هذا على فوائد الأموال المقترضة لتمويل مشروع للتطوير على سبيل المثال (Raffournier; 2006).

يسمح المعيار بطريقتين للمعالجة، تتمثل الأولى في الاعتراف بتكاليف الإقتراض كأعباء للدورة التي حدثت فيها. والمعالجة البديلة هي إمكانية رأسملة تكاليف الإقتراض كجزء من تكلفة الأصل الذي خصص القرض لاكتسابه أو إنشائه أو إنتاجه والذي يتطلب وقتا كبيرا ليصبح جاهزا للاستخدام المنتظر أو البيع. ويجب أن يتوقف تسجيل تكاليف الإقتراض على أنها أصل عندما تكتمل كل الأنشطة الضرورية لتحضير الأصل للاستخدام أو البيع (Raffournier; 2006).

يجب الإفصاح عن قيمة تكاليف الإقتراض التي تمت رأسملتها خلال الدورة ومعدل الرأسملة المستخدم.

### 2-2-3- الممتلكات، المنشآت والمعدات (IAS 16)

تتمثل المسائل المحاسبية الأساسية المتعلقة بالممتلكات، المنشآت والمعدات في توقيت الاعتراف بهذه الأصول، المبالغ التي تظهر بها في الميزانية والمبالغ التي يجب أن تسجل على أنها انخفاض في قيمة هذه الأصول. كما يتناول المعيار كذلك الإفصاح عن المعلومات المرتبطة بهذه الأصول.

يشرح المعيار شروط الإعراف بالأصل والتي تتبع الشروط العامة للإطار المفاهيمي لمجلس المعايير المحاسبية الدولية. بالنسبة لمسألة الاعتراف، يقيم الأصل بالتكلفة ويعد ذلك تختار المنشأة إما نموذج التكلفة أو نموذج إعادة التقييم. في نموذج التكلفة يقيم الأصل بالتكلفة مطروح منها الاهتلاك المتراكم ونواقص القيمة المتراكمة. أما في نموذج إعادة التقييم فيقيم الأصل بالقيمة العادلة مطروح منها الاهتلاك المتراكم ونواقص القيمة المتراكمة. وإذا اختارت المنشأة نموذج إعادة التقييم فعليها اعتماده بانتظام. وإذا تم إعادة تقييم عنصر من عناصر الممتلكات، المنشآت والمعدات فيجب أن تخضع كل الفئة التي ينتمي إليها لإعادة التقييم (Epstein & Jermakowicz; 2008).

يعرض المعيار كذلك قواعد الاهتلاك وكيفية تخصيص المبلغ القابل للاهلاك على فترة منفعة الأصل. كما يعرض متطلبات الإفصاح بالنسبة للقوائم المالية الأساسية والملاحق.

نسخة 2003 للمعيار حلت محل نسخة 1998 التي كانت عبارة عن مراجعة للنسخة الصادرة سنة 1993 والتي حلت بدورها محل نسخة 1982. في مشروع قابلية المقارنة، تم اقتراح في E 32 بأن تكون المعالجة المفضلة للمبالغ الكبيرة بالتكلفة التاريخية، بينما تكون الطريقة البديلة المسموحة هي إعادة التقييم. أما صياغة نسخة 1998 للمعيار فكانت مختلفة بالإشارة إلى القياس اللاحق للاعتراف الأولي، إلا أن الرأي بقي نفسه فيما يتعلق بالتكلفة التاريخية كمعالجة مفضلة وإعادة التقييم كمعالجة بديلة مسموحة (Roberts, Weetman & Gordon; 2005).

أما بالنسبة للاهلاك فقد تم تناوله بشكل منفصل في المعيار IAS 4 الذي كان أحد المعايير السابقة وكان ذو طبيعة عامة. وقد تم سحبه سنة 1999 لأن موضوع الاهتلاك تمت تغطيته في المعايير التالية: IAS 16، IAS 22 و IAS 38. أهم جوانب الاهتلاك هي تلك المتعلقة بالممتلكات، المنشآت والمعدات ويتناولها حالياً المعيار IAS 16. (Roberts, Weetman & Gordon; 2005).

يذكر المعيار IAS 16 أنه لا يجب أن تتجاوز القيمة الدفترية لأي عنصر من عناصر الممتلكات، المنشآت والمعدات قيمته القابلة للاسترداد. ومن الضروري الأخذ بعين الاعتبار انخفاض القيمة للأصل لتحديد قيمته القابلة للاسترداد. وقد أصبح انخفاض القيمة موضوع معيار منفصل هو IAS 36. تم قبول المعيار IAS 16 لدى IOSCO لبرنامج المعايير الأساسية. اهتمت نسخة 2003 للمعيار بشكل أساسي بتوفير توجيهات وإيضاحات إضافية ضمن المبادئ الموضوعية (Roberts, Weetman & Gordon; 2005).

#### 2-2-4- الأصول المعنوية (IAS 38)

الأصل المعنوي هو أصل غير نقدي قابل للتحديد ليس له وجود مادي. والمقصود بقابل للتحديد هو أن يكون الأصل قابلاً للفصل عن الكيان أو ناتجاً عن حقوق قانونية. ويحدد المعيار قواعد الاعتراف والقياس لهذه الأصول (Dick & Missionier-Piera; 2010).

يطبق المعيار على كل الأصول المعنوية ما لم تكن ضمن نطاق معيار آخر. يجب الاعتراف بالأصل المعنوي فقط إذا كان من المحتمل أن يتحقق عنه منافع اقتصادية مستقبلية، ويمكن قياس تكلفته بموثوقية. وبعد الاعتراف الأولي للأصل يجب على المنشأة أن تختار إما نموذج التكلفة أو نموذج إعادة التقييم. وفق نموذج التكلفة يسجل الأصل بالتكلفة مطروح منها الإهلاك المتراكم وخسائر انخفاض القيمة المتراكمة. أما في نموذج إعادة التقييم فيسجل الأصل بالقيمة العادلة بتاريخ إعادة التقييم مطروح منها أي خسائر إطفاء متراكم لاحقة. ويرتبط تكرار إعادة التقييم بتقلبات القيمة العادلة للأصل (Epstein & Jermakowicz; 2008).

بعض الأصول المعنوية لا يكون لها فترة منفعة (عمر انتاجي) محددة لعدم وجود حد متوقع للفترة التي من المتوقع أن تولد خلالها تدفقات نقدية. وهذا النوع من الأصول المعنوية لا يجب إهلاكه وإنما تخضع لاختبار انخفاض القيمة سنوياً وفقاً للمعيار IAS 36.

بالنسبة لشهرة المحل المولدة داخلياً لا يتم الاعتراف بها كأصل معنوي لأنها غير قابلة للتحديد (حيث لا يمكن فصلها عن الكيان ولا تنتج عن حقوق قانونية). ويتم تصنيفها إلى مرحلة البحث ومرحلة التطوير. وتتبع بعدها المعالجة الخاصة بمصاريف البحث والتطوير (Epstein & Jermakowicz; 2008).

على الرغم من أن البحث والتطوير هما حالياً جزء من المعيار IAS 38 إلا أنه تم تناولهما هنا بشكل منفصل نظراً لأهميتهما. تتمثل المسألة الرئيسية فيما إن كان يجب اعتبار نفقات البحث والتطوير كأعباء للدورة أو ضمن الأصول. حدد المعيار التعاريف التالية:

**البحث:** هو عبارة عن تحقيق أصلي ومخطط يتم القيام به بهدف اكتساب معارف علمية أو تقنية جديدة؛  
**التطوير:** هو تطبيق نتائج البحث أو معارف أخرى على خطة أو تصميم لإنتاج منتجات أو مواد أو عمليات أو نظم أو خدمات جديدة أو القيام بتحسينات عليها قبل بدء الانتاج أو الاستخدام التجاري.

يلزم المعيار بما يلي: (Epstein & Jermakowicz; 2008)

- يجب الاعتراف بنفقات البحث كأعباء للدورة التي حدثت فيها ولا يتم الاعتراف بها كأصول معنوية؛
- يجب الاعتراف بنفقات التطوير على أنها أصول معنوية فقط إذا تم إثبات استيفاء شروط معينة محددة في الفقرة 57 للمعيار، تتعلق بموثوقية الأصل وتوقع المنافع الاقتصادية المستقبلية. مبلغ نفقات التطوير المعترف به كأصل يجب أن يهتك ويعترف به كعبء على أساس نظامي يعكس الأسلوب المتبع للاعتراف بالمنافع الاقتصادية المرتبطة به؛
- يجب أن تفصح القوائم المالية عن مبلغ نفقات البحث والتطوير المعترف به كأعباء للفترة. وعند اعتبار نفقات التطوير كأصل يجب الإفصاح عن طريقة الاهتلاك المتبعة ومعدل الاهتلاك المستعمل وتكاليف التطوير غير المهتلكة للفترة.

#### 2-2-5- انخفاض قيمة الأصول (IAS 36)

تطبيقاً لمبدأ الحيطة والحذر لا ينبغي المبالغة في قيمة الأصول في الميزانية. وهناك خطر لحصول ذلك عند اعتماد المحاسبة وفق التكلفة التاريخية. ففي بعض الحالات، عندما تهتك الأصول الثابتة على أساس التكلفة التاريخية، لا يأخذ هذا الاهتلاك بعين الاعتبار التغير المفاجئ في الظروف التي سببت انخفاض قيمة الأصل. مثل هذا الإنخفاض غير المتوقع يكون مثالا لإنخفاض قيمة الأصل، عدى الاهتلاك العادي، والذي يتطلب الاعتراف به في القوائم المالية. يتناول المعيار سؤالين أساسيين: (Epstein & Jermakowicz;2008)

- ما هي الشروط التي تظهر أنه حدث انخفاض في القيمة؟

- ما هي الطريقة أو الطرق التي يجب استخدامها لقياس هذا الانخفاض في القيمة؟

يعتبر أن هناك انخفاض في قيمة الأصل إذا كانت قيمته الدفترية (المحاسبية) تتجاوز قيمته القابلة للاسترداد. حيث يجب مراجعة الأصول في نهاية كل دورة لتحديد مؤشرات انخفاض القيمة. وإذا وجدت هذه المؤشرات يجب حساب القيمة القابلة للاسترداد بشكل مفصل، والتي تتحدد بأعظم قيمة بين القيمة العادلة (مطروح منها تكاليف البيع) وقيمة المنفعة. القيمة العادلة مطروح منها تكاليف البيع هي القيمة التي يمكن

الحصول عليها من بيع الأصل في بيع تجاري بحت مطروح منها تكاليف التنازل. أما قيمة المنفعة فهي القيمة الحالية للتدفقات النقدية المستقبلية المتوقعة من الأصل أو الوحدة المولدة للنقدية (Epstein & Jermakowicz; 2008).

إذا كانت القيمة الدفترية للأصل أو للوحدة المولدة للنقدية أكبر من القيمة القابلة للاسترداد، يتم الاعتراف بانخفاض القيمة. ويجب عكس خسارة انخفاض القيمة المعترف بها في دورة سابقة والاعتراف بها كإيراد إذا كان هناك تغير ملائم في التقديرات المستخدمة عند الاعتراف بانخفاض القيمة السابق. ويجب قياس القيمة القابلة للاسترداد للأصول المعنوية التي ليس لها عمر محدد سنويا بغض النظر عما إذا كانت مؤشرات انخفاض القيمة متوفرة أم لا.

يجب أن يتم الإفصاح عن خسائر إنخفاض القيمة خلال الدورة المحاسبية لكل فئة من فئات الأصول. ويطبق المعيار على كل الأصول باستثناء المخزونات، الضرائب المؤجلة، الأصول المالية، عقارات التوظيف، الأصول البيولوجية، الأصول الناتجة عن عقود الإنشاء، ومنافع المستخدمين.

#### 2-2-6- عقارات التوظيف (العقارات الاستثمارية) (IAS 40)

ترتبط المسألة الرئيسية للمعيار بالقياس بالنسبة للأصول الثابتة الملموسة من فئة العقارات، عندما يتم الاحتفاظ بها كاستثمار بغرض كسب إيرادات إيجارية أو لارتفاع متوقع في قيمتها (يسمى كذلك بزيادة القيمة الرأسمالية). فهي لا تستعمل في النشاط اليومي للمنشأة. في بعض الدول، من بينها المملكة المتحدة، هناك رأي بأنه ينبغي تقييم هذه الأصول على أساس القيمة السوقية. وفي دول أخرى هناك رأي بأن هذه الأصول لا تختلف عن أي أصول مملوكة أخرى ويجب أن تسجل بالتكلفة المهلكة (Raffournier; 2006).

يلزم المعيار المؤسسات باختيار نموذج واحد من بين نموذجين محاسبيين وتطبيق النموذج المختار بانتظام على كل عقارات التوظيف. يتمثل النموذج الأول في نموذج القيمة العادلة، والنموذج الثاني هو نموذج التكلفة التاريخية المهلكة. في نموذج القيمة العادلة يجب أن تقاس عقارات التوظيف بالقيمة العادلة ويجب الاعتراف بالتغيرات في القيمة العادلة في قائمة الدخل (وهذا مثير للجدل لأنه يضع ربحا غير محقق في قائمة الدخل). أما نموذج التكلفة فيطابق المعالجة المفضلة في المعيار IAS 16 المتمثلة في قياس الأصول بالتكلفة المهلكة مطروح منها خسائر انخفاض القيمة المتراكمة. عند اختيار نموذج التكلفة، تتم مناقشة القيمة العادلة لعقارات التوظيف كمعلومة إضافية (Epstein & Jermakowicz; 2008).

يمكن تصنيف حصة الممتلكات التي يحتفظ بها المستأجر بموجب عقد الإيجار التشغيلي ومحاسبتها كعقارات توظيف إذا استوفت تعريف عقارات التوظيف واستخدم المستأجر نموذج القيمة العادلة للأصل المعترف به.

### 2-3- الاعتراف بالخصوم وقياسها

يمكن الحديث عن مسائل قياس (تقييم) الخصوم من خلال الإشارة إلى المعايير التالية:

- المعيار (IAS 10) الأحداث اللاحقة لتاريخ إعداد الميزانية؛
- المعيار (IAS 37) المؤونات (المخصصات)، الأصول المحتملة والالتزامات المحتملة؛
- المعيار (IAS 12) الضرائب على الدخل؛
- المعيار (IAS 17) عقود الإيجار؛
- المعيار (IAS 19) منافع المستخدمين؛

### 2-3-1- الأحداث اللاحقة لتاريخ إعداد الميزانية (IAS 10)

توجد بتاريخ إعداد الميزانية عدة حالات (أوضاع) تتحدد نتائجها بأحداث مستقبلية قد تحدث أو لا. فإذا كان احتمال الحدوث مرتفعاً، فإن الالتزام سيستحق ويتم تسجيله في الميزانية. أما إذا كان هناك احتمال ضعيف للحدوث، فإن الالتزام يقيد على أنه التزام محتمل ويتم الإفصاح عنه في الملاحق. ومعالجة الالتزامات المحتملة يتناولها المعيار **IAS 37**.

يمكن أن تشير الأحداث التي تحدث بعد تاريخ إعداد الميزانية وقبل تاريخ المصادقة على إصدار القوائم المالية إلى الحاجة لإجراء تعديلات على الأصول والالتزامات أو يمكن أن تتطلب إفصاحاً. الاختبار الأساسي هو ما إن كان الحدث يقدم أدلة إضافية حول الظروف السائدة بتاريخ إعداد الميزانية أو يوفر معلومات تتعلق بتطبيق فرضية استمرارية المنشأة. وكمثال عن الأحداث التي تتطلب إجراء تعديلات، إفلاس عميل بعد تاريخ إعداد الميزانية يؤكد أن الخسارة في الذمة المدينة كانت قائمة في تاريخ إعداد الميزانية ويتطلب من المشروع تعديل القيمة المرحلة للذمة المدينة التجارية (Raffournier; 2006).

الأرباح الموزعة للفترة المقترحة أو المصروفة بعد تاريخ إعداد الميزانية وقبل المصادقة على القوائم المالية لا يجب الاعتراف بها كالتزامات للفترة. وتتطلب الإفصاح عنها في شكل ملاحظات في الملاحق.

### 2-3-2- المؤونات (المخصصات)، الأصول المحتملة والالتزامات المحتملة (IAS 37)

يصف المعيار المعالجة المحاسبية والإفصاح لكل المؤونات، الالتزامات المحتملة والأصول المحتملة باستثناء تلك المتعلقة بالأدوات المالية المسجلة بالقيمة العادلة وبعض التطبيقات الخاصة.

يعرف المعيار المؤونات (المخصصات) على أنها التزامات ذات قيمة (مبلغ) وتوقيت غير مؤكدين. والالتزام البناء هو التزام ينتج عن الإجراءات التي أنشأتها ممارسة سابقة. والالتزام المحتمل هو التزام يمكن أن ينشأ عن أحداث سابقة وسيأكد وجوده بأحداث مستقبلية. ويوجد الالتزام المحتمل كذلك عند وجود التزام حالي ولكن لا يمكن قياسه بموثوقية كافية. أما الأصل المحتمل فهو أصل يمكن أن ينشأ عن أحداث سابقة وسيأكد وجوده بأحداث مستقبلية (Touron & Tondeur; 2004).

يضع المعيار شروطا للاعتراف بالمؤونات (المخصصات) على أساس وجود التزام حالي واحتمال حدوث تدفقات خارجة للموارد. ولا يجب الاعتراف بالخصوم والأصول المحتملة في القوائم المالية. يجب أن يكون المبلغ المعترف به للمؤونة (أو المخصص) هو أحسن تقدير للإنفاق اللازم لتسوية الالتزام الحالي بتاريخ إعداد الميزانية. ويجب حساب القيمة الحالية المخصومة إذا كان هناك أثر للقيمة الزمنية للنقود. يتضمن المعيار أشجار القرار ورسوم توضيحية عن كيفية معالجة مختلف العناصر.

### 2-3-3- الضرائب على الدخل (IAS 12)

تقيد الضرائب على الدخل كأعباء للدورة المرتبطة بها. وبما أن هناك فروقات التوقيت بين الدخل المحاسبي للمؤسسات والدخل الجبائي (المحدد من طرف السلطات الضريبية)، يدمج أثر الضريبة في الأعباء الضريبية في قائمة الدخل وفي الضريبة المؤجلة في الميزانية.

يلزم المعيار الاعتراف بالالتزام الضريبة المؤجلة لكل الفروقات المؤقتة الخاضعة للضريبة (بصرف النظر عن بعض الاستثناءات المحددة). ويمكن الاعتراف بالضريبة المؤجلة كأصل ( بالنسبة لترحيل الخسائر الضريبية غير المستخدمة والإعفاءات الضريبية غير المستخدمة) إذا كان هناك احتمال بأن يكون الربح الخاضع للضريبة في المستقبل متاحا للاستفادة من الخسائر الضريبية غير المستخدمة والإعفاءات الضريبية غير المستخدمة. واستعمل مصطلح "الفروقات المؤقتة" لأنه يغطي فروقات التوقيت المؤقتة وكذلك بعض الفروقات بين المعالجة المحاسبية والمعالجة الجبائية التي ليس سببها التوقيت.

يجب أن تقاس التزامات وأصول الضريبة الجارية بالمبلغ المتوقع تسديدها أو استردادها بموجب القانون النافذ بتاريخ إعداد الميزانية. ويجب أن تقاس التزامات وأصول الضريبة المؤجلة بمعدل الضريبة المتوقع تطبيقه عند تسوية الالتزام أو تحقق الأصل.

ويمنع المعيار مقاصة الالتزامات كما يحدد متطلبات الإفصاح بالنسبة للضرائب.

#### 2-3-4 - عقود الإيجار (IAS 17)

يتناول هذا المعيار المعالجة المحاسبية لعقود الإيجار بالنسبة لكل من المستأجر والمؤجر. وقد قمننا بإدماج هذا المعيار مع فئة الالتزامات لأن الانشغال الرئيسي هو الإبلاغ عن التزام المستأجر لعقد الإيجار. فبالنسبة للمستأجر يتمثل الانشغال الرئيسي في الإبلاغ عن الالتزام الكامل لعقد الإيجار التمويلي، والذي بدوره يجعل الأصل في الميزانية. أما الانشغالات الرئيسية للمؤجر فتتمثل في الإبلاغ عن إيرادات التأجير والإبلاغ عن قيمة عقد الإيجار كأصل. (Barbe & Didelot; 2010)

#### أ- بالنسبة للمستأجر

يلزم المعيار بالإبلاغ عن عقد الإيجار التمويلي في الميزانية كأصل والالتزام. أما قائمة الدخل فيجب أن تظهر اهتلاك الأصل والفائدة على الرصيد المتبقي للالتزام. ويجب تطبيق طريقة عقد الإيجار التمويلي في المعيار IAS 40 على عقارات التوظيف (العقارات الاستثمارية) المحتفظ بها بموجب عقود الإيجار التشغيلية.

عقد الإيجار التشغيلي هو أي عقد إيجار عدا عقد الإيجار التمويلي. ويجب أن يتم تحميل قائمة الدخل بدفعات الإيجار المحددة بعقد الإيجار على طول مدة عقد الإيجار. ويجب أن يتم التخصيص على أساس منتظم يعكس النمط الزمني لمنفعة المستخدم. (Epstein & Jermakowicz; 2008)

يجب الإفصاح عن الالتزام بالحد الأدنى لدفعات عقود الإيجار التمويلية وعقود الإيجار التشغيلية غير القابلة للإلغاء لمدة تفوق سنة في شكل ملخص يحدد مبالغ الدفعات وفترات استحقاقها.

#### ب- بالنسبة للمؤجر

تكمن المشاكل في الإبلاغ عن دخل الفترة وطبيعة الأصل. حيث يجب حساب دخل الفترة لبلوغ معدل عائد ثابت على استثمار المؤجر أو صافي تدفق نقدي جيد على مدى عمر الأصل. ويجب الاعتراف بالأصل كحساب مدين بمبلغ يساوي صافي الاستثمار في عقد الإيجار. (Epstein & Jermakowicz; 2008)

### 2-3-5- منافع المستخدمين (IAS 19)

تعتبر مخصصات التقاعد عنصرا مهما في أجور المستخدمين في العديد من الدول. وقد تعرف التكلفة بالنسبة لصاحب العمل تقلبات من دورة لأخرى تبعا لنوع الخطة. يقدم أصحاب العمل كذلك منافع أخرى للمستخدمين مثل دفع الرواتب والأجور خلال فترات التغيب عن العمل، أو العلاوات بالإضافة إلى المعدلات الطبيعية للأجور. ويمكن أن يدفع صاحب العمل منافع يستمر المستخدم في أخذها بعد توقفه عن العمل في ظروف أخرى غير التقاعد. والخاصية المشتركة بين كل هذه المنافع هي أن المبالغ التي يدفعها صاحب العمل لا تكون دائما موزعة بالتساوي عبر الزمن. يصف المعيار المبالغ التي يجب الاعتراف بها والمعلومات الواجب الإفصاح عنها في القوائم المالية للمنشأة الموظفة (Raffournier; 2006).

خطة الاشتراكات المحددة هي خطة استحقاقات التقاعد التي تتحدد بموجبها المبالغ التي ستدفع كاستحقاقات للتقاعد بالرجوع إلى إيرادات صندوق استثماري تم إنشاؤه من الاشتراكات المقدمة. يجب الاعتراف باشتراكات المنشأة في الصندوق فيما يتعلق بالخدمة في فترة محددة على أنها أعباء تلك الفترة (Touron & Tondeur; 2004).

خطة المنافع المحددة هي اتفاق (ترتيب) بموجبه تقدم المنشأة منافع لمستخدميها مثل أن يتم تحديد المنافع أو تقديرها قبل التقاعد انطلاقا من تقديرات وثيقة أو من ممارسة المنشأة. يجب أن يتبع الإنفاق المسجل في الفترة الجارية سلسلة من القواعد التي تركز على التزام التقاعد كالتزام والأصول المرتبطة بالخطة مقيمة بالقيمة العادلة. كما يلزم المعيار بالإفصاح الشامل (Touron & Tondeur; 2004).

### 2-4- الأدوات المالية: أصول والتزامات

يمكن الحديث عن الأدوات المالية من خلال الإشارة إلى المعيارين التاليين:

- المعيار (IAS 32) الأدوات المالية: الإفصاح والعرض
- المعيار (IAS 39) الأدوات المالية: الاعتراف والقياس

أحدثت المعايير المحاسبية الدولية المتعلقة بالأدوات المالية الصادرة عن مجلس المعايير المحاسبية الدولية جدلا كبيرا خلال تطويرها، وذلك لأنها استغنت عن الأساليب التقليدية وانتقلت إلى التفكير بشكل مختلف بخصوص الأصول والخصوم. حيث يتمثل التصور المثالي للملائمة في القياس في نهاية المطاف بضرورة قياس كل الأصول والالتزامات بقيمتها العادلة في كل تاريخ محاسبي مع تسجيل التغيرات في القيمة العادلة كأرباح أو خسائر للدورة. ولبلوغ هذا التصور من التكلفة التاريخية كنقطة بداية، يتطلب الأمر وقتا

طويلا، وبالأخص إذا لم يكن للأصول والالتزامات قيمة سوقية سهلة التحديد (Roberts, Weetman & Gordon; 2005).

بدأ مجلس المعايير المحاسبية الدولية عملية التفكير بشكل مختلف بشأن القياس بالتركيز على القيمة العادلة للأدوات المالية، عندما يكون هناك سعر سوق أو معلومات تسمح بتقدير القيمة العادلة. في سياق تطوير أفكار عن القيمة العادلة، وجد IASB وسابقتها IASC أن فصل الإفصاح والعرض عن القياس طريقة عملية لتطوير جوانب محاسبية أكثر تحدياً (أو أكثر صعوبة). ومن المثالي أن يكون هناك معيار واحد يتناول الإفصاح، العرض والقياس (Barbe & Didelot; 2010).

#### 2-4-1- الأدوات المالية: الإفصاح والعرض (IAS 32)

عرفت الأسواق المالية الدولية تغيراً سريعاً مع اتساع نطاق استخدام أدوات مالية متنوعة. والتي يمكن أن تكون أدوات تقليدية مثل السندات أو أدوات مالية مشتقة مثل مقايضات معدلات الفائدة. يهدف المعيار إلى تحسين فهم مستخدمي القوائم المالية لأهمية الأدوات المالية داخل أو خارج الميزانية في الوضعية المالية، الأداء والتدفقات النقدية للمنشأة. يتناول المعيار مسألة العرض والإفصاح (Barbe & Didelot; 2010).

من المثالي أن يتناول هذا المعيار مسألة القياس إلى جانب العرض والإفصاح. وسنشرح فيما بعد كيف أن مسائل القياس أكثر صعوبة من حيث المعالجة. وبناءً عليه، المعيار IAS 32 هو معيار للإفصاح بشكل أساسي لكنه يتناسق مع المعيار IAS 39.

يشرح المعيار بالتفصيل مسائل التصنيف والعرض. فعلى المنشأة المعدة للتقارير المالية أن تصنف الأدوات المالية في الميزانية حسب مضمون الاتفاقيات التعاقدية عند الاعتراف الأولي. وعندما تتضمن أداة مالية مركبة عنصر أموال خاصة وعنصر التزامات، على المنشأة الاعتراف بأجزاء هذه الأداة بشكل منفصل. ويعطي المعيار تعريفات للالتزام المالي وأدوات حقوق الملكية وذلك لأغراض التصنيف. كما يلزم المعيار الاعتراف بالفوائد، الأرباح الموزعة، الخسائر والمكاسب المرتبطة بالأدوات المالية في قائمة الدخل. ويسمح بتعويض الأصول المالية بالخصوم المالية في حالات خاصة فقط (Raffournier; 2006).

ويهدف توفير فهم للمخاطر لكل فئة من الأصول المالية، الالتزامات المالية وأدوات حقوق الملكية، يلزم المعيار بالإفصاح عن: الأحكام والشروط والسياسات المحاسبية؛ مخاطر معدل الفائدة؛ مخاطر الائتمان؛ القيمة العادلة؛ التحولات (Epstein & Jermakowicz; 2008).

## 2-4-2- الأدوات المالية: الاعتراف والقياس (IAS 39)

يحدد المعيار مبادئ الاعتراف والقياس بالنسبة للأصول والالتزامات المالية وبعض عقود شراء أو بيع عناصر غير مالية (مثل السلع). أما العرض فيتناوله المعيار IAS 32. يتم قياس الأصول والالتزامات المالية المحتفظ بها بتاريخ إعداد الميزانية حسب قواعد حددها المعيار IAS 39 وأحد هذه القواعد هي "القيمة العادلة" التي تظهر في الميزانية، ويتم الاعتراف بالتغيرات التي تحدث فيها كأرباح أو خسائر للدورة. وهذا يعني أن المعيار IAS 39 يمكن أن يسبب تغيرات هامة في شكل ومحتوى الميزانية وقائمة الدخل مقارنة بالطريقة التقليدية للمحاسبة باعتماد التكلفة التاريخية. (Barbe & Didelot;2010) (Raffournier;2006)

يحدد المعيار بشكل خاص قواعد الاعتراف والقياس للمشتقات. وكأمثلة شوهدت في التقارير المالية السنوية مقايضة معدل الفائدة، مقايضة العملات، مستقبل العملة، العقود الآجلة للعملة، مستقبل السلع، والعقود الآجلة للسلع. (Raffournier; 2006)

المشتقات هي عبارة عن أدوات أو عقود مالية لها ثلاث خصائص:

- تتغير قيمتها استجابة لتغيرات معدل الفائدة، أو سعر السلع، أو سعر تحيل العملة الأجنبية، أو سعر الأوراق المالية (السهم)، أو بعض المتغيرات الأساسية الأخرى؛
- لا تتطلب أي استثمار أولي أو تنطوي على استثمار أولي صغير نسبياً؛
- تتم تسويتها في المستقبل.

هذه الخصائص الثلاث تجعل المشتقات ذات مخاطر، وعلى المستثمرين وغيرهم من أصحاب المصالح في المنشأة الذين يستخدمون مثل هذه المشتقات أن يكونوا على دراية بالمخاطر التي تنطوي عليها. على المنشأة أن تعترف بالأصول أو الالتزامات المالية في ميزانيتها فقط إذا أصبحت طرفاً في الأحكام (أو الترتيبات الاحتياطية) التعاقدية للأداة. يوضح المعيار اختبارات الاعتراف وإلغاء الاعتراف من حيث المخاطر وعوائد الملكية. والاعتراف الأولي بالأصل أو الالتزام المالي يكون بالقيمة العادلة.

حدد المعيار IAS 39 أربع أصناف للأدوات المالية هي:

- الأصل أو الالتزام المالي بالقيمة العادلة من خلال الربح أو الخسارة: يطبق هذا الوصف على أصل أو التزام مالي تم الاحتفاظ به لأغراض التعامل؛

- استثمارات محتفظ بها حتى استحقاقها: هي أصول أو التزامات مالية غير مشتقة تنوي المنشأة الاحتفاظ بها حتى أجل استحقاقها؛
- القروض والذمم المدينة: هي أصول مالية غير مشتقة ذات دفعات ثابتة ليست مدرجة في سوق نشطة؛
- أصول مالية متاحة للبيع: هي أصول مالية غير مشتقة متاحة للبيع وغير مصنفة ضمن الأصناف الثلاثة السابقة.

يقدم المعيار تعريفات لقواعد القياس، حيث أن القيمة العادلة: هي المبلغ الذي يمكن به استبدال الأصل أو تسوية الالتزام بين أطراف مطلعين وراغبين في التبادل في ظروف المنافسة العادية. أما التكلفة المهتلكة فهي مبلغ الاعتراف الأولي (عادة التكلفة) مطروح منه التسديدات الرئيسية مضافا إلى ذلك أو مخصوم منه الإطفاء التراكمي الناتج عن الفائدة المخصصة، مخصوم منه أي تخفيض خاص بانخفاض القيمة أو عدم إمكانية التحصيل؛

**معدل الفائدة الفعال (أو الفعلي):** هو معدل خصم المدفوعات والمقبوضات المستقبلية إلى صافي القيمة الدفترية للأصل أو الالتزام المالي. طريقة معدل الفائدة الفعال تستخدم إذا لإطفاء الأصل أو الالتزام باستخدام معدل الفائدة الفعال.

القواعد المطبقة في قياس الأدوات المالية والإعتراف عن الربح أو الخسارة يرتبط بنوع الأداة المالية كما هو موضح في الجدول 19:

جدول رقم 19 : قواعد القياس حسب المعيار IAS 39

نوع الأداة المالية	طريقة تقييمها	الإبلاغ عن الربح أو الخسارة في:
أصل أو التزام مالي بالقيمة العادلة من خلال الربح أو الخسارة	القيمة العادلة	الربح أو الخسارة (أي في قائمة الدخل)
استثمارات محتفظ بها حتى استحقاقها	التكلفة المطفأة باستخدام طريقة معدل الفائدة الفعال	في الربح أو الخسارة عندما يتم إلغاء الاعتراف بالأصل أو الالتزام أو تخفض قيمته.
القروض والذمم المدينة		
الأصول المالية المتاحة للبيع	يرتبط تقييمها بنوعها	مباشرة في حقوق الملكية من خلال قائمة تغيرات الأموال الخاصة.

المصدر: (Barbe & Didelot, 2010)

يسمح المعيار **IAS 39** (ديسمبر 2003) للمنشآت بتعيين أي أصل أو التزام مالي ليقوم بالقيمة العادلة مع تسجيل التغيرات في القيمة العادلة في الربح أو الخسارة. ويعرف هذا بخيار القيمة العادلة. وقد استهدف بعض المنظمين الأوروبيين هذا الخيار لإعطاء المنشآت حرية أكثر لخلق الأرباح والخسائر. وقد تم إصدار مسودة في أبريل 2004 تقترح حدوداً لأنواع الأصول والالتزامات المالية يمكن أن يطبق هذا الخيار في ظلها. وفي كل الحالات التي يطبق فيها هذا الخيار يجب مراجعة (أو التحقق من) القيمة العادلة (Raffournier; 2006) (Epstein & Jermakowicz ;2008).

## 2-5- الاعتراف بالنشاط الاقتصادي

يمكن الحديث هنا عن أهم المعايير التي تناولت هذه المسألة من خلال الإشارة إلى:

- المعيار (IAS 18): نواتج الأنشطة العادية;
- المعيار (IAS 11): عقود الإنشاء;
- المعيار (IAS 20): المحاسبة عن المنح الحكومية والإفصاح عن الإعانات الحكومية;

### 2-5-1- نواتج الأنشطة العادية (IAS 18)

كمبدأ عام، يتم الاعتراف بالنواتج (الإيرادات) عندما يكون من المحتمل أن تتدفق منافع اقتصادية مستقبلية للمؤسسة، ويمكن قياس هذه الأرباح بموثوقية. يطبق المعيار هذا المبدأ على مبيعات البضائع، الخدمات المقدمة والفوائد الناتجة عن استخدام الغير لأصول المؤسسة، الإتاوات والأرباح الموزعة. يجب قياس النواتج بالقيمة العادلة للمقابل المستلم أو القابل للاستلام. (Barbe & Didelot;2010)

يجب الاعتراف بنواتج بيع البضائع عندما تحول المنشأة للمشتري مخاطر معتبرة ومنافع ترتبط بملكية البضائع. ولا يجب أن تحتفظ المنشأة بمشاركة مستمرة في الإدارة من النوع المرتبط بالملكية كما لا يجب أن تحتفظ برقابة فعالة على البضائع المباعة. (Barbe & Didelot;2010)

عندما يكون من الممكن تقدير نتيجة معاملة تتضمن تقديم خدمات بموثوقية، فإنه يجب الاعتراف بالنواتج المرتبطة بالمعاملة بالرجوع إلى مرحلة إنجاز المعاملة بتاريخ إعداد الميزانية. أما إذا لم يكن من الممكن تقدير نتيجة المعاملة بموثوقية، فيجب الاعتراف بالنواتج فقط في حدود الأعباء المعترف بها التي تكون قابلة للاسترداد.

يجب الاعتراف بالفوائد على أساس زمني تناسبي يأخذ بعين الاعتبار معدل الفائدة الفعال المتحقق على الأصل. وبالنسبة للإتاوات فيجب الاعتراف بها على أساس الاستحقاق بناءً على جوهر الاتفاقية المرتبطة بها. أما بالنسبة للأرباح الموزعة فيتم الاعتراف بها عندما يثبت حق حامل السهم باستلام العوائد.

#### عقود الإنشاء (IAS 11)

يمكن أن تمتد عقود الإنشاء لأكثر من دورة محاسبية. يحدد المعيار معايير الاعتراف لتخصيص العائد والتكلفة على أكثر من دورة. بحيث يعكس الاعتراف نسبة العقد المنجزة خلال الدورة.

عندما يكون من الممكن تقدير نتيجة عقد الإنشاء بموثوقية فإنه يجب الاعتراف بالنواتج والتكاليف المرتبطة بعقد الإنشاء كنواتج وأعباء حسب نسبة التقدم في إنجاز العقد بتاريخ إعداد الميزانية. وعندما يكون من المحتمل أن تتجاوز التكاليف الكلية للعقد كل نواتجه، يجب الاعتراف فوراً بالخسارة المتوقعة كعبء. وعندما لا يمكن تقدير نتيجة عقد الإنشاء بموثوقية، يجب الاعتراف بالنواتج فقط إلى الحد الذي تم عنده تحمل تكاليف من المحتمل تغطيتها. ويجب الاعتراف بتكاليف العقد كأعباء في الدورة التي حدثت فيها. (Touron & Tondeur; 2004) (Raffournier; 2006).

#### 2-5-2- المحاسبة عن المنح الحكومية والإفصاح عن الإعانات الحكومية (IAS20)

يمكن أن تستلم المنشأة منحة حكومية قبل أداء النشاط الممول بالمنحة. يمكن أن يتمثل النشاط في استخدام أصل ثابت مقنتى بمنحة، أو دعم تكاليف التشغيل مثل تدريب العمال. ولا يجب الاعتراف بالمنح الحكومية إلا إذا توفر ضمان معقول بأن: (Epstein & Jermakowicz; 2008)

- المنشأة ستمتثل بشروط الحصول على المنحة؛
- وبأن المنحة سيتم استلامها.

يجب الاعتراف بالمنح الحكومية كإيراد على أساس منتظم خلال الفترات اللازمة لربطها بالتكاليف المتعلقة بها والمنتظر تعويضها. ولا يجب جعلها دائنة مباشرة في الأموال الخاصة. المنحة الحكومية التي تصبح قابلة للاستلام كتعويض لأعباء أو خسائر حصلت أو لغرض تقديم دعم مالي فوري بدون أي تكاليف مرتبطة به في المستقبل، يجب الاعتراف بها كإيراد في الدورة التي أصبحت قابلة للاستلام فيها.

المنح الحكومية المتعلقة بالأصول يجب عرضها في الميزانية إما كدخل مؤجل أو من خلال طرح المنحة من قيمة الأصل للوصول إلى القيمة المسجلة للأصل. ولم يحدد المعيار أي طريقة مفضلة بشأن كيفية تسجيل المنحة في قائمة الدخل (Raffournier; 2006).

بالنسبة لسداد (تعويض) المنحة الحكومية المتعلقة بالدخل، يجب طرحه أولاً من أي رصيد دائن مؤجل، والمبلغ المتبقي من السداد ينبغي الاعتراف به فوراً كعبء. أما بالنسبة لسداد المنحة المتعلقة بالأصل فيجب تسجيله كزيادة في القيمة المسجلة للأصل أو تخفيض رصيد الدخل المؤجل بمبلغ السداد. كما يجب الاعتراف فوراً بأي اهتلاك إضافي كان يجب الاعتراف به حتى تاريخه كعبء. (Raffournier; 2006)

## 2-6- محاسبة المجموعات

يمكن الحديث عن محاسبة المجموعات من خلال الإشارة إلى المعايير التالية:

- المعيار (IAS 27) القوائم المالية الموحدة والفردية؛
- المعيار (IAS 28) الاستثمارات في الشركات الزميلة؛
- المعيار (IAS 31) الحقوق في المشاريع المشتركة؛
- المعيار (IAS 21) آثار تغيرات أسعار صرف العملات الأجنبية؛
- المعيار (IFRS 3) إدماج الأعمال.

معظم الدول التي لديها تفضيلات صارمة لممارسات المحاسبة المحلية في القوائم المالية للشركات الفردية، ترجع لمجلس المعايير المحاسبية الدولية لتوجيهها في إعداد الحسابات الموحدة للمجموعات. وبالتالي يمكن مصادفة قوائم مالية موحدة وفقاً للمعايير المحاسبية الدولية في حين أن القوائم المالية الفردية للشركة الأم تكون معدة وفقاً للممارسات المحلية. في بعض الدول يكون هناك معايير محلية لإعداد الحسابات الموحدة للمجموعات. تتناول IFRS العديد من المسائل المتعلقة بمحاسبة المجموعات، مثل أسعار صرف العملات الأجنبية (IAS 21)، طبيعة اندماج الأعمال (IFRS 3)، القوائم المالية الموحدة والاستثمارات في الشركات التابعة (IAS 27)، الاستثمارات في الشركات الزميلة (IAS 28)، والحقوق في المشاريع المشتركة (IAS 31) (Roberts, Weetman & Gordon; 2005).

كل المعايير المتعلقة بمحاسبة المجموعات مقبولة من طرف IOSCO لبرنامج المعايير الأساسية. المعالجة المحاسبية لفرق الاقتناء التي يتناولها المعيار IAS 22 ربما كانت الجانب الأكثر إثارة للجدل في محاسبة الاقتناء<sup>1</sup>.

## 2-6-1- القوائم المالية الموحدة والفردية (IAS 27)

يطبق المعيار IAS 27 مفهوم الوحدة (الكيان) بالنسبة لكل أصول والتزامات مجموعة المؤسسات التي تكون تحت رقابة المجموعة كوحدة (كيان). قوة الرقابة تستلزم تجميع كل الأصول والالتزامات في ميزانية المجموعة حتى وإن كانت الشركة الأم تملك أقل من نسبة 100% من الأموال الخاصة للشركة الفرعية. وتظهر حقوق الأقلية في الأصول الصافية ضمن الأموال الخاصة بشكل منفصل عن حقوق الشركة الأم (Touron & Tondeur; 2004).

تعني "الرقابة" في سياق هذا المعيار القدرة على التحكم في السياسات المالية والتشغيلية لمؤسسة أخرى لأجل الحصول على منافع من أنشطتها.

لا تحتاج الشركة الأم لإعداد قوائم مالية موحدة في الحالات التالية:

- إذا كانت الشركة الأم في حد ذاتها فرع لشركة أخرى؛
- أو إذا كانت مملوكة جزئياً لشركة أخرى ولا يعترض مالكوها الآخرين على عدم إعداد قوائم مالية موحدة؛
- وإذا كانت سندات مساهمة الشركة الأم لا يتم تداولها في سوق عام؛
- وإذا كانت الشركة الأم لا تصنف قوائمها المالية مع لجنة البورصة لغرض إصدار القوائم المالية؛
- وإذا كانت الشركة الأم النهائية أو أي شركة أم وسيطة تنتج قوائم مالية موحدة للاستخدام العام تتوافق مع IFRS.

يجب أن تشمل القوائم المالية الموحدة كل الفروع باستثناء تلك التي تم امتلاكها لغرض التنازل عنها خلال 12 شهر وتكون عملية البحث عن مشتري لها جارية. وعند إعداد القوائم المالية الموحدة ينبغي إلغاء

<sup>1</sup> من المهم الإشارة في هذه المسألة إلى أن النظام المحاسبي المالي قد اعتمد موقفاً غير واضح عندما اخذ بمتطلبات المعيار الدولي IAS 22 الذي ينص على احتلاك فارق الاقتناء على فترة تحددها إدارة المؤسسة. وهذا على الرغم من صدور المعيار الجديد (IFRS 3) الذي جاء بفكرة اختبار الصلاحية و ألغى فكرة احتلاك فارق الاقتناء. ومن المثير أيضاً للتساؤل أن النظام المحاسبي المالي لا يتعارض مع فكرة اختبار الصلاحية.

العمليات المتبادلة داخليا. ويجب تصنيف الاستثمارات في مثل هذه الفروع المقصاة ضمن فئة "مقتناة بغرض التنازل عنها" وتتم معالجتها وفقا للمعيار IAS 39. ويجب أن يتم إعداد القوائم المالية الفردية للشركة الأم والفروع بنفس التاريخ. كما أن إعداد القوائم المالية الموحدة يجب أن يتم باستخدام شركات المجموعة لسياسات محاسبية موحدة. عند إعداد القوائم المالية الفردية للشركة الأم يجب تسجيل الاستثمارات في الفروع، في الشركات الزميلة وفي المشاريع المشتركة بالتكلفة أو وفقا للمعيار IAS 39. ونفس المعالجة تطبق على كل أصناف الاستثمارات (Barbe & Didelot; 2010).

### 2-6-2- الاستثمارات في الشركات الزميلة (IAS 28)

تعتبر شركة "أ" زميلة لشركة أخرى "ب" عندما يكون لهذه الأخيرة تأثير ملموس على الشركة الأولى التي ليست لا فرعا ولا مشروعاً مشتركاً. ويتحقق التأثير الملموس عندما تمتلك "ب" 20% على الأقل من حقوق التصويت في الشركة "أ" بطريقة مباشرة أو غير مباشرة. ويجب أن تتضمن القوائم المالية الموحدة حصة الشركة الأم في أرباح وخسائر الشركة الزميلة (Raffournier; 2006).

يجب تسجيل الاستثمارات في الشركات الزميلة في القوائم المالية الموحدة باستخدام طريقة المكافأة. ويستثنى من ذلك الاستثمارات التي تم اقتناؤها لغرض التنازل عنها خلال 12 شهر والتي يجب أن تصنف ضمن فئة "مقتناة بغرض التنازل عنها" وتتم معالجتها وفقا للمعيار IAS 39. ووفقا لطريقة المكافأة، يتم الاعتراف الأولي بالاستثمار بالتكلفة والقيمة الدفترية ترتفع أو تنخفض للاعتراف بحصة المستثمر في ربح أو خسارة الشركة المستثمر فيها بعد تاريخ الاقتناء. يجب تصنيف الاستثمارات المعالجة بطريقة المكافأة ضمن الأصول غير الجارية ويتم الإفصاح عنها بشكل منفصل في الميزانية. ويتم الاعتراف بحصة المستثمر في ربح أو خسارة الشركة المستثمر فيها ضمن ربح أو خسارة المستثمر. في القوائم المالية الفردية للمستثمر يجب أن يتبع الاستثمار في الشركات الزميلة طريقة المكافأة كما ينص عليها المعيار. وقد حدد المعيار كذلك المعلومات التي يجب الإفصاح عنها.

### 2-6-3- الحقوق في المشاريع المشتركة (IAS 31)

يحدد المعيار ثلاثة أنواع واسعة لهياكل المشاريع المشتركة (العمليات الخاضعة للرقابة المشتركة، الأصول الخاضعة للرقابة المشتركة والكيانات الخاضعة للرقابة المشتركة). تتميز كل منها بوجود اتفاق تعاقدى بين شريكين أو أكثر بممارسة رقابة مشتركة (أي: الاتفاق على التشارك في سلطة التحكم في السياسات المالية والتشغيلية لنشاط اقتصادي لأجل الحصول على منافع منه).

يجب أن تتضمن القوائم المالية الموحدة حصة الشركة الأم في أصول، التزامات، إيرادات وأعباء الشركات الخاضعة للرقابة المشتركة. كما يجب أن تتضمن القوائم المالية الفردية للشركة الأم حصتها من الأصول والالتزامات المراقبة بشكل مشترك مع مشاريع أخرى. وهذا الالتزام بالتوحيد النسبي يتناقض مع ممارسة التوحيد الكلي المحددة في المعيار IAS 27. (Epstein & Jermakowicz; 2008).

### آثار تغيرات أسعار صرف العملات الأجنبية (IAS 21)

يمكن أن تتأثر القوائم المالية للشركة بالتغيرات في أسعار صرف العملات الأجنبية وذلك بطريقتين. حيث يمكن أن تقوم الشركة بالتعامل بعملات أجنبية، كما يمكن أن يكون جزء من أعمالها في بلد أجنبي ذو عملة مختلفة. يحدد المعيار إجراءات تسجيل المعاملات التي تتم بعملة أجنبية وكذلك تحويل القوائم المالية المعدة بعملة أجنبية. بحيث تعرض كل شركة من شركات المجموعة قوائمها المالية بعملة واحدة تسمى **عملة العرض**.

يطبق المعيار فكرتين: **عملة النشاط وعملة العرض**. تتمثل عملة النشاط في عملة البيئة الإقتصادية الأساسية التي تنشط فيها المنشأة. فلا يكون لهذه الأخيرة الخيار بالنسبة لهذه العملة، حيث تتحدد من حقائق الوضع. أما عملة العرض فهي العملة التي تعرض بها القوائم المالية ويمكن اختيارها من طرف المنشأة المعدة للتقارير.

يلزم المعيار كل منشأة بتحديد عملة نشاطها وقياس نتائجها ووضعيتها المالية بهذه العملة. يمكن أن تتطوي المعاملات التي تتم بالعملة الأجنبية على شراء أو بيع سلع أو خدمات مسعرة بعملة أجنبية، أو الاقتراض أو الإقراض عندما يكون المبلغ المدفوع أو المستلم مقوم بعملة أجنبية، أو بيع أو اقتناء أصول بعملة أجنبية، تكبد أو تسوية التزامات بعملة مختلفة. يكون الاعتراف الأولي لهذا النوع من المعاملات بعملة النشاط، بتطبيق سعر التحويل المطبق بين عملة النشاط والعملة الأجنبية بتاريخ المعاملة على المبلغ المقيم بالعملة الأجنبية.

وفي نهاية كل دورة، يتم تحويل العناصر النقدية المقيمة بالعملة الأجنبية بسعر الإقفال، والعناصر غير النقدية المقيمة بالتكلفة التاريخية وبالعملة الأجنبية باستعمال سعر التحويل المطبق بتاريخ المعاملة. أما بالنسبة للعناصر غير النقدية المقيمة بالقيمة العادلة وبالعملة الأجنبية فتحول باستعمال سعر التحويل المطبق بتاريخ تقدير القيمة العادلة (Barbe & Didelot; 2010).

يتم الاعتراف بفروقات أسعار التحويل الناتجة عن تسوية العناصر النقدية أو عن تحويل العناصر النقدية في ربح أو خسارة الدورة التي نشأت فيها. عندما يتم الاعتراف بربح أو خسارة عن عنصر غير نقدي مباشرة في الأموال الخاصة (ضمن العناصر الأخرى للدخل الشامل) ، فإنه يتم الاعتراف كذلك بأي عنصر تحويل لهذا الربح أو الخسارة ضمن الأموال الخاصة (العناصر الأخرى للدخل الشامل). و عندما يتم الاعتراف بربح أو خسارة عن عنصر غير نقدي ضمن الربح أو الخسارة (النتيجة)، فإنه يتم الاعتراف كذلك بأي عنصر تحويل لهذا الربح أو الخسارة ضمن الربح أو الخسارة.

إذا كانت عملة النشاط للمنشأة تختلف عن عملة العرض، فإنه يجب تحويل قوائم الدخل والوضعية المالية إلى عملة العرض. حيث يتم تحويل عناصر الأصول والالتزامات بسعر الإقفال بتاريخ كل قائمة للوضعية المالية. أما عناصر الأعباء والنواتج فتحول بأسعار التحويل بتاريخ المعاملات (أسعار متوسطة للدورة). ويتم الاعتراف بكل فروقات التحويل الناتجة كعنصر منفصل ضمن الأموال الخاصة.

#### 2-6-4- إدماج الأعمال (IFRS 3)

تقتضي معظم عمليات إدماج الأعمال اقتناء مؤسسة لمؤسسة أخرى. وتكون النتيجة تكوين مجموعة يكون فيها مركز السلطة واضحاً، على الرغم من أن العمليات المنفصلة لكل مؤسسة تبقى قابلة للتحديد. وفي حالات نادرة نسبياً، توحد مؤسستين مصالحتها بطريقة تجعل السلطة تستمر في التمرکز في الكيانات المنفصلة ولكن بتشارك متبادل للأخطار والمنافع. يعالج المعيار كل عمليات الإدماج على أنها عمليات اقتناء. ويلزم باستعمال طريقة الاقتناء التي يكون فيها الاعتراف بالأصول والالتزامات المقتناة القابلة للتحديد، والالتزامات المحتملة بالقيمة العادلة بتاريخ الاقتناء. كما تعترف المؤسسة المقتنية كذلك بفرق الاقتناء الذي يخضع بعدها لاختبار انخفاض القيمة (إعادة التقييم) ولا يتم اهتلاكه (Epstein & Jermakowicz; 2008).

يؤكد المعيار على أنه في عمليات الإدماج تكون النتيجة غالباً تحكم المؤسسة المقتنية في مؤسسة أخرى أو أكثر (المقتناة).

تقيس المؤسسة المقتنية تكلفة إدماج الأعمال بمجموع القيم العادلة بتاريخ تحويل الأصول المقدمة، والالتزامات المتخذة على أدوات حقوق الملكية الصادرة عن المؤسسة المقتنية، مقابل المؤسسة المقتناة، إضافة إلى أي تكاليف ترجع مباشرة لعملية إدماج الأعمال.

تعترف المؤسسة المقتنية بالأصول القابلة للتحديد، والالتزامات والالتزامات المحتملة للمؤسسة المقتناة بالقيمة العادلة بتاريخ الاقتناء.

تعترف بعدها المؤسسة المقتنية بفرق الاقتناء الناتج عن عملية إدماج الأعمال كأصل مقيم بالتكلفة والتي تحسب بالفرق بين تكلفة الاقتناء والقيمة العادلة وصافي القيمة العادلة للأصول القابلة للتحديد، الالتزامات والالتزامات المحتملة للمؤسسة المقتناة بتاريخ الاقتناء.

بعد الاعتراف الأولي لفرق الاقتناء، تقوم المؤسسة المقتنية بقياس هذا الأصل بتكلفته مطروح منها أي انخفاضات متراكمة في قيمته.

إذا كانت حصة المؤسسة المقتنية في صافي القيمة العادلة للأصول القابلة للتحديد، الالتزامات والالتزامات المحتملة تفوق تكلفة الاقتناء، يجب على المؤسسة المقتنية إعادة تقييم صافي القيمة العادلة، وإذا بقي هناك فرق بعد إعادة التقييم فيجب الاعتراف به فوراً في الربح أو الخسارة. يعرف هذا الفرق كذلك بـ "فرق الاقتناء السالب" إلا أن المعيار لم يعطه هذه التسمية.

## 2-7- المنظمات والصناعات المتخصصة

يمكن الحديث عن بعض الصناعات المتخصصة<sup>1</sup> من خلال الإشارة إلى المعايير التالية:

- الزراعة (IAS 41)
- عقود التأمين (IFRS 4)
- الإفصاح في القوائم المالية للبنوك والمؤسسات المالية المماثلة (IAS 30)
- المحاسبة والتقارير المالية عن أنظمة التقاعد (IAS 26)

استمر مجلس IASB على عادة لجنة IASC في التركيز بشكل أساسي على المعايير العامة بدلاً من التركيز على المسائل التي تتعلق بالصناعات المتخصصة. إلا أن هناك بعض المعايير المتخصصة التي تغطي أنظمة التقاعد، البنوك والمؤسسات المالية المماثلة، الزراعة، وعقود التأمين. وقد تم تمويل مشروع الزراعة في البداية من البنك الدولي ويعتبر مهم بالنسبة للدول التي لديها اقتصاد زراعي (Roberts, Weetman & Gordon; 2005).

## 2-7-1- الزراعة (IAS 41)

يتمثل الهدف الأساسي لهذا المعيار في تقييم الأصول البيولوجية بالقيمة العادلة بدلاً من التكلفة التاريخية. يعرض المعيار المعالجة المحاسبية، عرض القوائم المالية والإفصاح بالنسبة للنشاط الزراعي.

<sup>1</sup> لقد أخذ النظام المحاسبي المالي فقط ببعض متطلبات القطاع الزراعي المنصوص عليها في المعيار (IAS 41) بالنظر إلى بساطة المسألة. لكنه بالمقابل، استثنى المسائل المتعلقة بالتأمين أو المتعلقة بالبنوك لسبب رئيسي يكمن في أن هذين القطاعين يتطلبان أطراً محاسبية قطاعية و هذا ما تم تحقيقه من خلال اقتراح مخططين قطاعيين جديدين بعد صدور النظام المحاسبي المالي.

ويطبق على الأصول البيولوجية، المنتوجات الزراعية عند الحصاد والإعانات الحكومية المتعلقة بالأصول البيولوجية. ولا يطبق على المنتوجات التي تكون ناتجة عن المعالجة بعد الحصاد. فيغطي المعيار على سبيل المثال الكروم والعنب ولكن لا يغطي المشروبات الناتجة منها، ويغطي مواشي الألبان والحليب ولكن لا يغطي صناعة الأجبان (Epstein & Jermakowicz; 2008).

يلزم المعيار بالاعتراف بالأصول البيولوجية بالقيمة العادلة مطروح منها تكاليف البيع حتى وقت الحصاد. وفي حالة عدم إمكانية قياس القيمة العادلة للأصول البيولوجية بموثوقية يجب على المؤسسة تطبيق التكلفة مطروح منها الاهتلاكات المتراكمة وأي خسائر قيمة.

ويتم إدماج التغيرات في قيمة الأصول البيولوجية ضمن نتيجة الدورة. ويسمح هذا للمؤسسة بالإبلاغ عن التغيرات في القيمة العادلة طوال الفترة الممتدة حتى وقت الحصاد. ويجب الاعتراف بالمنح الحكومية غير المشروطة المتعلقة بالأصول البيولوجية عند استلامها في النتيجة، أما إذا كانت مشروطة فلا يتم الاعتراف بها حتى تتحقق شروط الحصول عليها (Epstein & Jermakowicz; 2008).

#### 2-7-2- المحاسبة والتقارير المالية عن أنظمة التقاعد (IAS 26)

يتناول هذا المعيار الممارسات المحاسبية اللازمة عندما يوجد نظام للتقاعد ككيان تقارير منفصل عن المؤسسة التي توظف الأشخاص المعنيين. حيث يوجد معيار منفصل هو IAS 19 يعرض الطريقة التي تتبعها المؤسسات في محاسبة تكاليف التقاعد في قوائمها المالية.

#### 2-7-3- الإفصاح في القوائم المالية للبنوك والمؤسسات المالية المماثلة (IAS 30)

يعترف المعيار بالاحتياجات الخاصة بالبنوك في مسائل الإبلاغ عن الملاءة، السيولة، والمخاطر النسبية المترتبة عن الأنواع المختلفة للأعمال. يغطي المعيار جوانب السياسات المحاسبية والإفصاح التي تعتبر مهمة بالنسبة لمستعملي القوائم المالية للبنوك والمؤسسات المالية بشكل خاص.

#### 2-7-4- عقود التأمين (IFRS 4)

يخصص المعيار التقارير المالية لعقود التأمين المعدة من طرف شركة التأمين كإجراء مؤقت حتى يكمل المجلس المرحلة الثانية لمشروعه حول عقود التأمين. ويغطي المعيار بشكل خاص معالجة التزامات التأمين.

## 2-8- الإطار المحاسبي الدولي الخاص بالمؤسسات الصغيرة والمتوسطة

نشر مجلس المعايير المحاسبية الدولية (IASB) بتاريخ 9 جويلية 2009 إطارا محاسبيا جديدا يحمل عنوان "المعايير المحاسبية الدولية الخاصة بالمؤسسات الصغيرة والمتوسطة"<sup>1</sup> وذلك بعد عمل دام أكثر من خمس سنوات.

وقد عرفت تسمية هذا الإطار عدة تغييرات خلال الفترة الممتدة بين 2003 و 2009، فبعدما كانت التسمية الأصلية لهذا الإطار هي المعيار المحاسبي الدولي الخاص بالمؤسسات الصغيرة والمتوسطة، تغيرت سنة 2005 لتصبح NPAE (Non Public Accountability Entities) والتي يمكن ترجمتها ب: الوحدات التي ليس لها طابع المساءلة العامة. وخلال 2008 أصبح يعرف بـ « IFRS for Private Entities » التي تعني: معايير التقارير المالية الدولية الخاصة بالمؤسسات غير المدرجة في البورصة. بعدها ومع بداية 2009 أصبح يسمى « IFRS for Non Publicly Accountable Entities » ويقصد بها معايير التقارير المالية الدولية الخاصة بالمؤسسات التي ليس لها مسؤولية عامة. وعند صدور الإطار النهائي في مارس 2009 عاد مجلس المعايير المحاسبية الدولية إلى التسمية الأولية (IFRS for SMEs). (Lo Russo; 2011).

ومن خلال كل التسميات السابقة لهذا الإطار المحاسبي نتضح صعوبة إيجاد التسمية التي تعكس مضمونه وكذلك الأهداف المرجوة من ورائه. كما ينبغي الإشارة إلى أن التسمية المعتمدة من طرف المجلس قد أثارت العديد من الانتقادات بسبب الاختلافات الدولية في مجال تحديد طبيعة المؤسسة الصغيرة والمتوسطة ومختلف المعايير المعتمدة في تعريفها، كمية كانت أم نوعية.

لكن من الواضح أن هذا الإطار موجه للوحدات التي لا تمارس مسؤولية عامة ولكنها ملزمة بعرض قوائم مالية للمستعملين الخارجيين. وتعتبر الوحدة ممارسة لمسؤولية عامة (وبالتالي ما عليها سوى تطبيق المعايير المحاسبية الدولية الأصلية) إذا:

– قامت بإصدار أدوات دين أو أموال خاصة في سوق عام؛

– كانت تمتلك أصولا مالية تخص مجموعة كبيرة من الأطراف (مثل البنك أو شركة تأمين).

<sup>1</sup>سنقتصر في هذا الفصل على توصيف هذا الإطار المحاسبي الخاص من خلال ما تضمنه و الإشارة إلى أهم جوانب الاختلاف بينه وبين الإطار الأصلي (full ifrs). الهدف من هذا الجانب هو تبيان التبسيطات الموجودة في الإطار الدولي الخاص التي أحدثها المجلس (iasb) مراعاة لخصوصية المؤسسات الصغيرة و المتوسطة في الدول الغربية التي ليس لها مسؤولية عامة (غير مدرجة في البورصة). في الفصل الرابع يتم مقارنة هذا الإطار مع النظام المحاسبي المالي .

ويجب الإشارة إلى أن مجلس المعايير المحاسبية الدولية لم ينص على اختبار كمي لوصف المؤسسة الصغيرة والمتوسطة، غير أنه بإمكان كل دولة مستعملة للمعيار تحديد هذا الاختبار، علماً أن المعيار قد حُرر بالتفكير في وحدة تضم 50 عامل على الأقل. (Barbe & Didelot; 2010)

#### 2-8-1- محتوى المعيار

يحتوي المعيار في حد ذاته (في حوالي 230 صفحة) على مقدمة، 35 قسم، قاموس مصطلحات وجدول يوضح نقاط الربط بين أقسام المعيار الجديد والمعايير المحاسبية الدولية الأصلية IFRS ( أنظر الجدول رقم 20 في الصفحة الموالية ).

كما أن المعيار مرفق بقاعدة استنتاجات، نموذج للقوائم المالية وقائمة مرجعية بالمعلومات التي يجب تقديمها. تشرح قاعدة الاستنتاجات (50 صفحة) الوضعيات التي اتخذها مجلس المعايير المحاسبية الدولية، وتحدد بشكل خاص أهداف المعيار الجديد، الوحدات المعنية به والوحدات غير المعنية، تعريف المؤسسة الصغيرة والمتوسطة، من هم مستعملي القوائم المالية للمؤسسات الصغيرة والمتوسطة، المواضيع غير المعالجة، أساس التبسيطات المعتمدة والتبسيطات غير المعتمدة...إلخ. (Obert; 2009)

وينبغي الإشارة إلى ما يلي: أن المعيار مستقل تماماً عن المعايير المحاسبية الدولية الأصلية ( Full IFRS ) وأنه مكتوب بأسلوب مبسط و متبوع بدليل التطبيق.

ويتضمن دليل تطبيق المعيار (80 صفحة) جزأين: الأول خاص بعرض توضيحي للقوائم المالية (قائمة المركز المالي أو الميزانية، قائمة النتيجة الإجمالية حسب الوظيفة وحسب الطبيعة، جدول تدفقات الخزينة، الملاحق). أما الجزء الثاني فهو عبارة عن قائمة مرجعية تتعلق بالمعلومات التي يجب تقديمها بالرجوع إلى مختلف أقسام المعيار.

الجدول رقم 20: أقسام المعيار الدولي الخاص بالمؤسسات الصغيرة والمتوسطة

الموضوع	القسم	الموضوع	القسم
اندماج الشركات وفارق الاقتناء	19	الكيانات (المؤسسات) الصغيرة والمتوسطة	1
عقود التأجير	20	المبادئ والمفاهيم السائدة	2
المؤونات والخصوم المحتملة	21	عرض القوائم المالية	3
الخصوم والأموال الخاصة	22	قائمة المركز المالي (الميزانية)	4
نواتج الأنشطة العادية	23	قائمة الدخل (النتيجة) الشامل(ة) وقائمة الدخل (جدول النتيجة)	5
الإعانات	24	قائمة التغيرات في رأس المال وقائمة الدخل الشامل والأرباح المحتجزة	6
تكاليف الاقتراض	25	قائمة التدفقات النقدية (تدفقات الخزينة)	7
الدفع على أساس الأسهم	26	ملحق القوائم المالية	8
تدني قيمة الأصول	27	القوائم المالية الموحدة والفردية	9
امتيازات العاملين	28	الطرق المحاسبية، التقديرات والأخطاء	10
الضريبة على الأرباح	29	الأدوات المالية الأساسية	11
تحويل العملة الصعبة	30	مسائل إضافية مرتبطة بالأدوات المالية	12
التضخم	31	المخزونات	13
الأحداث التابعة لتاريخ إعداد التقارير المالية	32	المساهمات في الشركات الشقيقة	14
الإفصاح المتعلق بالأطراف ذوو العلاقة	33	المساهمات في الشركات المشتركة	15
أنشطة متخصصة	34	عقارات التوظيف	16
الانتقال إلى التطبيق الأولي للمعيار الخاص بالمؤسسات الصغيرة والمتوسطة	35	الأصول (الثبتيات) المادية	17
		الأصول (الثبتيات) المعنوية عدا فارق الاقتناء.	18

المصدر: من إعداد الباحث بالاعتماد على المعيار الدولي الخاص بالمؤسسات الصغيرة والمتوسطة

2-8-2- أ ص ن ا ف الت ب س ي ط ا ت ال ت ي ي ت ض م ن ه ا الإ ط ا ر الم ح ا س ب ي ال د و ل ي ال خ ا ص ب ا ل م ؤ س س ا ت ال ص غ ي رة و ال م ت و س طة

ي ت ض م ن الإ ط ا ر الم ح ا س ب ي ال د و ل ي ال خ ا ص ب ا ل م ؤ س س ا ت ال ص غ ي رة و ال م ت و س طة خ م سة أ ص ن ا ف

ل ل ت ب س ي ط ا ت م ق ا ر نة ب ا ل م ع ا ي ر ال م ح ا س ب ية ال د و ل ية الأ ص ل ية و ه ي ك ا ل آ ت ي: (Lo Russo; 2011)

– ل م ي ت م ت ت ا و ل ب ع ض الم و ا ض ي ع الم ع ا ل جة ف ي الم ع a ي ر ال أ ص ل ية ن ظ ر ا ل ع د م إ م ك ا ن ية ت ط ب ي ق ه ا ع ل ي ال و ح د ا ت الم ع ن ية ب a ل م ع a ر ؛

- لم يتم الأخذ ببعض الخيارات وتم تناول فقط الطريقة الأبسط بالنسبة للمؤسسات الصغيرة والمتوسطة؛
- تم تبسيط بعض القواعد المطبقة في المحاسبة والتقييم في إطار المعايير المحاسبية الأصلية؛
- تم تخفيف متطلبات الإفصاح والمعلومات الواجب تقديمها بشكل كبير؛
- تم تبسيط كتابة القواعد.

### 2-8-3- المواضع التي لم يتناولها الإطار المحاسبي الدولي الخاص بالمؤسسات الصغيرة

#### والمتوسطة

لم يتناول الإطار المحاسبي الدولي الخاص بالمؤسسات الصغيرة والمتوسطة بعض المواضيع المعالجة في المعايير الأصلية والمتمثلة في: الأرباح على السهم (IAS 33)، المعلومة المالية الدورية (الوسيلة) (IAS 34)، قواعد خاصة تطبق على الأصول الموجهة للتنازل عنها (IFRS 5) والمعلومة القطاعية (القطاعات التشغيلية 8 IFRS).

### 2-8-4- الخيارات غير المعتمدة في الإطار المحاسبي الدولي الخاص بالمؤسسات الصغيرة

#### والمتوسطة

لم تتضمن المعايير الدولية الخاصة بالمؤسسات الصغيرة والمتوسطة الخيارات التالية: (Barbe & Didelot; 2010)

- بعض الخيارات المتعلقة بالأدوات المالية؛
- نموذج القيمة المعاد تقييمها بالنسبة لأصول الثابتة المادية والمعنوية (IAS 16 و IAS 38)؛
- التوحيد النسبي للمؤسسات الخاضعة للرقابة المشتركة (IAS 31)؛
- التقييم بالاختيار بين نموذج التكلفة ونموذج القيمة العادلة بالنسبة للاستثمارات العقارية (IAS 40) حيث يتم اعتماد طريقة القيمة العادلة إذا كانت محددة بدقة وبدون تكلفة وجهد كبير؛
- الخيارات التي يتضمنها المعيار IAS 20 والتي تخص إعانات الدولة.

### 2-8-5- التبسيطات

تتعلق التبسيطات الأساسية التي تضمنها الإطار المحاسبي الدولي الخاص بالمؤسسات الصغيرة والمتوسطة مقارنة بالمعايير المحاسبية الدولية الأصلية بما يلي: (Obert; 2009)

- الأدوات المالية:
  - ميز المعيار بين صنفين فقط من الأدوات المالية: الأدوات المقيمة بالتكلفة أو التكلفة المهتلكة والأدوات المقيمة بالقيمة العادلة المسجلة في النتيجة؛
  - لا يأخذ المعيار إلا بمبدأ بسيط لإلغاء التسجيل المحاسبي، الاختبارات التي نص عليها المعيار 39 IAS غير مطلوبة؛
  - القواعد المطبقة في التسجيل المحاسبي لعمليات التحوط مبسطة.
- فرق الاقتناء والأصول المعنوية الأخرى غير محددة الفترة: يتم إهلاكها دائما (ولا تتدنى قيمتها) حسب الفترة المقدرة للاستعمال (10 سنوات إذا لم يكن بالإمكان تحديد الفترة بدقة)؛
- المساهمات في المؤسسات الخاضعة لتأثير ملموس أو رقابة مشتركة: يمكن تقييمها بتكلفة أقل من السعر المعروض المتاح إذا كانت القيمة العادلة مطبقة؛
  - تكاليف الإقتراض: تسجل على أنها أعباء؛
  - الأصول الثابتة المادية والمعنوية: القيمة المتبقية، فترة الاستعمال وانخفاض قيمة الأصول الثابتة المادية، مدة الإهلاك بالنسبة للأصول الثابتة المعنوية لا يعاد النظر فيها إلا في حالة تغير مهم (على عكس ما هو منصوص عليه في المعايير الأصلية التي تتطلب مراجعة سنوية)؛
  - الضريبة على الأرباح: تم تبسيط قواعد المعيار 12 IAS؛
  - عدم التمييز بين الأصول (أو أجزاء الأصول) الموجهة للتنازل عنها (IFRS 5): غير أن التأهيل يستخدم كمعيار لانخفاض القيمة؛
  - الأصول البيولوجية: يستعمل نموذج القيمة العادلة بشكل مبسط إذا كان التقييم ممكن دون تكلفة أو جهد؛
  - المعاملات التي يكون فيها دفع المستحقات على أساس الأسهم والتي تتم تسويتها بأدوات الأموال الخاصة: يمكن للمؤسسة أن تستخدم قيمة مقدرة في غياب سعر السوق المالي.

### خلاصة الفصل:

- من خلال دراسة الفصل الثالث الذي خصص للتذكير بالمعايير المحاسبية الدولية التي شكلت مرجعية مهمة لإعداد النظام المحاسبي المالي، يمكن استخلاص العناصر التالية:
- المعايير المحاسبية الدولية هي عبارة عن إطار محاسبي جد متطور جاء لخدمة التوفيق المحاسبي الدولي الذي يهدف إلى تقليص الاختلاف المحاسبي الدولي وتمكين خاصية المقارنة بالنسبة للشركات المتعددة الجنسيات. هذا الأمر دفع بمجلس معايير المحاسبة الدولية (IASB) إلى العمل على تقليص الخيارات المحاسبية لكل معيار بحيث يشتمل فقط على خيارين: خيار مرجعي وآخر بديل يطبق عندما يصبح الخيار الأول غير ممكنا؛
  - جاءت المعايير المحاسبية الدولية لخدمة الأسواق المالية العالمية من خلال إشباع الاحتياجات المعلوماتية لفئة معينة من المستعملين هم المستثمرون الماليون. وهذا ما يشير إليه الإطار المفاهيمي بشكل صريح من خلال التركيز على المستثمرين باعتبارهم أصحاب رأس المال وكذلك من خلال حزمة المفاهيم التي تصب في خدمة هذا الاتجاه: أهداف المعلومة المالية، الخصائص النوعية، مفاهيم المركز المالي والربح ، أدوات القياس...؛
  - أصدر مجلس معايير المحاسبة الدولية (IASB) إطارا محاسبيا مخففا من حيث المتطلبات بالنسبة للمؤسسات الصغيرة والمتوسطة. ويعتبر هذا بمثابة أكبر اعتراف بأن المعايير الأصلية لم تكن موجهة لهذا النوع من المؤسسات، الأمر الذي يدفعنا للتساؤل حول مدى ملاءمة المعايير المحاسبية الأصلية التي اعتمدها النظام المحاسبي المالي للبيئة الجزائرية.
- وسنحاول في الفصل القادم تقييم التوحيد المحاسبي في الجزائر في إطار التوفيق المحاسبي الدولي من خلال الانتقال من نظام محاسبي قاري ذو توجه اشتراكي نحو نظام أنجلو سكسوني تسيطر عليه المعايير المحاسبية الدولية.

# الفصل الرابع:

التوحيد المحاسبي الجزائري: من مخطط  
محاسبي ذو توجه كلي إلى نظام محاسبي  
مالي مستوحى من المعايير الدولية

## تمهيد

- 1- المخطط المحاسبي الوطني: إطار محاسبي قاري ذو توجه كلي
- 2- النظام المحاسبي المالي: إطار محاسبي أنجلوسكسوني في شكل نظام قاري
- 3- مقارنة النظام المحاسبي المالي والمخطط المحاسبي الوطني
- 4- وصف محتوى النظام المحاسبي المالي
- 5- مقارنة الإطار المحاسبي الدولي الخاص بالمؤسسات الصغيرة والمتوسطة مع النظام المحاسبي المالي

## خلاصة الفصل

## تمهيد

تطرقنا في الفصل السابق إلى الأرضية المستقرة للمعايير المحاسبية الدولية بحدود سنة 2004 والتي تعد المرجعية التي انطلقت منها أعمال الإصلاح المحاسبي بالجزائر التي انتهت بالنظام المحاسبي المالي سنة 2007. وتجدر الإشارة إلى أن الفلسفة التي تبنى عليها المعايير المحاسبية الدولية من خلال طرق الاعتراف والقياس التي تتضمنها هي ذاتها التي استند إليها النظام المحاسبي المالي وكذلك الحال بالنسبة للقوائم المالية. وسنحاول من خلال هذا الفصل التذكير بخصائص النظام المحاسبي المالي بالتركيز على دراسة القوائم المالية على اعتبار أن مسائل الاعتراف والقياس قد تم الإشارة إليها عند دراسة المعايير الدولية حيث سيتم فقط التذكير بها عند الحاجة.

تتعلق دراسة النظام المحاسبي المالي من التذكير بأهم ما جاء في النصوص القانونية التي ارتكز عليها والوقوف على أهم النقاط التي نعتقد أنها حاسمة في مجال التوحيد المحاسبي. ولا بد كذلك من تحديد موقف الباحث من بعض الخيارات التي عمد إليها المنظم عند إعداد النظام المحاسبي المالي.

كما أن الحديث عن النظام المحاسبي المالي لا يمكن أن يكون من فراغ، ذلك لأن الممارسة المحاسبية الجزائرية قد عرفت تطبيقا لمخطط محاسبي وطني لم يشهد أي مراجعة طيلة أكثر من ثلاثة عقود. الأمر الذي يشكل في نظر المتتبعين جمودا على مستوى عملية التوحيد المحاسبي لم يسبق له مثيل في الدول التي تعتمد على نفس النوع من التتميط المحاسبي. أضف إلى ذلك أن الإشكالية التي نحن بصدد دراستها تتعلق في جوهرها بمسألة الانتقال المحاسبي من إطار محاسبي إلى آخر وهذا ما يفرض علينا التذكير بأهم الأفكار التي ميزت التوحيد المحاسبي في حقبة المخطط المحاسبي الوطني.

انطلاقا من كل ما سبق، يمكن تحديد جملة الأهداف التي يسعى هذا الفصل إلى تحقيقها فيما يلي:

- التذكير بالمخطط المحاسبي الوطني من خلال التطرق إلى أهدافه، خصائصه وكذلك الوقوف على أهم محطات التوحيد المحاسبي الجزائري في الفترة الممتدة من سنة 1962 إلى غاية سنة 2000؛
- محاولة استخراج مميزات النظام المحاسبي المالي من خلال ربطها تارة بالنموذج القاري الذي يشكل استمرارية له وبالنموذج الأنجلوسكسوني تارة أخرى والذي يعبر عن العمق المفاهيمي المهيمن عليه؛
- مقارنة المخطط المحاسبي الوطني والنظام المحاسبي المالي من خلال أهداف المعلومة المالية وأهم مسائل الاعتراف والقياس؛

- وأخيرا، استعراض أهم عناصر النظام المحاسبي المالي من خلال التركيز على القوائم المالية ومحاولة تقييم مضمونها مع الإشارة إلى محدوديتها بالنظر إلى خصوصية البيئة الجزائرية.

### 1- المخطط المحاسبي الوطني: إطار محاسبي قاري ذو توجه كلي

نتناول في هذه النقطة المخطط المحاسبي الوطني من خلال التطرق إلى: نشأته، أهدافه وخصائصه، الإطار المحاسبي له وأعمال التوحيد خلال فترة المخطط المحاسبي الوطني.

#### 1-1- نشأة المخطط المحاسبي الوطني

لقد أجمع المهتمون بميدان المحاسبة في الجزائر بأن التحول نحو الاقتصاد الاشتراكي مع نهاية الستينيات وبداية السبعينات كان يقتضي إصلاحا للنظام المحاسبي السائد آنذاك منذ الحقبة الاستعمارية والذي كان يطلق عليه المخطط المحاسبي العام الفرنسي 1957. وقد كان الهدف من الإصلاح المحاسبي في ذلك الوقت الاستجابة لاحتياجات التخطيط المركزي<sup>1</sup>.

وينبغي التذكير بأن تطبيق المخطط المحاسبي العام الفرنسي (PCG 57) قد امتد إلى غاية سنة 1976، السنة التي عرفت بداية تطبيق المخطط المحاسبي الوطني<sup>2</sup> من خلال الأمر رقم 35-75 الصادر بتاريخ 1975/04/29. ويرجع أصل المخطط الفرنسي إلى أعمال لجنة توحيد المحاسبات (commission de normalisation des comptabilités) التي أنشأت سنة 1946 والتي أعدت المخطط المحاسبي لسنة 1947 (Cibert; 1985) والذي تمت مراجعته فيما بعد ليصبح المخطط المحاسبي العام الفرنسي (PCG 57)<sup>3</sup>. يقوم هذا المخطط على تصور ثنائي (approche dualiste) للمحاسبة يفصل بين المحاسبة العامة والمحاسبة التحليلية (Perochon; 2000). يتجسد الإطار المحاسبي التحليلي في المجموعة التاسعة التي سميت مجموعة الحسابات المنعكسة (comptes réfléchis). وتقدم هذه المجموعة كمجرد توصية للمؤسسات التي تحتاج إلى ترميم محاسبتها الداخلية وهي بذلك تختلف عن الإطار الخاص بالمحاسبة العامة الذي له طابع إلزامي.

<sup>1</sup> أنجزت الجزائر منذ الاستقلال برامج استثمارات هامة تمثلت في: برامج إنتاجية خلال سنوات الستينات والسبعينات؛ برامج اجتماعية وتخص البنية التحتية خلال سنوات الثمانينات والتسعينات؛ برامج لدعم النمو منذ سنة 1999.

<sup>2</sup> صدر المخطط المحاسبي الوطني في إطار أعمال المجلس الأعلى للمحاسبة (CSC) الذي تم تأسيسه عام 1971 من طرف وزارة المالية وفق توجيهين مهمين هما: يجب أن يخدم المخطط المحاسبي التخطيط وليس السوق؛ يجب أن يُستوحى المخطط المحاسبي من الاشتراكية دون أي رجوع لنظام الإنتاج الرأسمالي.

<sup>3</sup> يشتمل المخطط الفرنسي العام على إطار محاسبي مقسم إلى 10 مجموعات، أحكام متعلقة بالمحاسبة العامة (من المجموعة الأولى إلى المجموعة الثامنة)، أحكام تتعلق بالمحاسبة التحليلية للاستغلال (المجموعة التاسعة)، أحكام متعلقة بالحسابات الخاصة (المجموعة 0)، ملاحق (Lauzel; 1973)

تجدر الإشارة إلى أن عملية الانتقال من المخطط المحاسبي العام الفرنسي إلى المخطط المحاسبي الوطني قد أغفلت الجانب الثاني للنموذج الفرنسي المتمثل في المحاسبة التحليلية. ونعتقد أنه كان بالإمكان إدراج المجموعة التاسعة في المخطط الوطني نظرا لأهميتها في إثراء المعلومة المحاسبية سواء على الصعيد الداخلي أو على المستوى الكلي. يضاف إلى ذلك اعتماد المخطط المحاسبي الوطني على الجرد الدائم كنظام محاسبي لمتابعة حركة المخزون وهذا في اعتقادنا يتناقض مع فكرة عدم وجود نظام لحساب التكلفة والسؤال الذي يطرح هنا هو: كيف يمكن تطبيق نظام الجرد الدائم في ظل غياب الإطار الذي يجعل ذلك ممكنا أي في ظل غياب نظام للمحاسبة التحليلية؟

نعتقد كذلك أن غياب الإطار الخاص بمحاسبة التكاليف في المخطط المحاسبي الوطني يشكل جانب قصور مهم، باعتبار أن الغاية من التحول المحاسبي آنذاك كانت تقتضي إيجاد نظام محاسبي متطور يتعدى المتطلبات القانونية والجبائية ويخدم أيضا الإحصائيات القطاعية والكلية من خلال توفير معلومات مهمة عن تكلفة المنتوجات، تكلفة الأقسام، تكلفة المراحل الإنتاجية،... إن الأداة المحاسبية في المنظور الاشتراكي (الاتحاد السوفييتي والدول التي انتهجت نفس التصور الاقتصادي) لا يمكن أن تكون موجودة من دون نظام يسمح بحساب التكاليف (Richard;1996)، ومن المهم الإشارة إلى المحاسبة (المخطط المحاسبي) تطورت في إطار ما يسمى النموذج المحاسبي الموحد (monisme) الذي لا يفرق بين المحاسبة العامة والمحاسبة التحليلية.

### 1-2- أهداف وخصائص المخطط المحاسبي الوطني

تطلب عدم تطابق المخطط الفرنسي (PCG 57) مع النهج الاقتصادي المرتكز حول تنمية كلية مخططة، من السلطات العمومية (ممثلة في وزارة المالية) العمل على استحداث أداة محاسبية كفيلة بالاستجابة لمختلف الاحتياجات المعلوماتية التي عجز النظام المحاسبي السائد وقتها على توفيرها، وذلك اعتبارا من سنة 1969. وقد شملت الاحتياجات المعلوماتية المطلوبة مستويين: على المستوى الجزئي لتمكين المؤسسات الاقتصادية من التحكم أكثر في إدارتها، وعلى المستوى الكلي لتمكين السلطات المركزية من متابعة برامج التنمية الاقتصادية المخططة. ويمكن تلخيص الأهداف التي سطرها المخطط المحاسبي الوطني فيما يلي (Saci;1991):

- تسهيل عملية اتخاذ القرارات من خلال التنبؤ ومتابعة التخطيط المركزي للدولة الجزائرية حيث تعتبر المؤسسات الاشتراكية مجرد جزئيات تُشكل الكل المتمثل في الاقتصاد الوطني؛

- تمكين حساب مجاميع (agrégats) ذات مدلول اقتصادي كلي مفيدة للمحاسبين الوطنيين مثل: القيمة المضافة، تكوين رأس المال الثابت الإجمالي، الادخار الصافي، الاستثمار الإنتاجي..؛
- متابعة المخزونات وأسعار التكلفة من أجل تسيير فعال للمؤسسات؛
- متابعة العمليات التي تقوم بها المؤسسات وتأثيراتها على الذمة وعلى النتائج.

ومن أجل تحقيق الهدف المرجو من الإصلاح المحاسبي تميز المخطط المحاسبي الوطني عن سابقه

بالمساهمات الجوهرية التالية:<sup>1</sup>

- وجود تصور اقتصادي حركي للمؤسسة يتجلى من خلال أرصدة التسيير المتسلسلة المقترحة على مستوى جدول حسابات النتائج. على عكس المخطط الفرنسي العام الذي كان يوفر قراءة مالية ترتبط فقط بجانب الأداء من منظور ضيق يعتمد فقط على الهوامش (Pérochon; 2000)؛
- توحيد جدول حساب النتيجة الذي كان مقسما في المخطط الفرنسي إلى جدولين: حساب الاستغلال العام وحساب الخسائر والأرباح؛
- إعادة ترتيب عناصر الأصول والخصوم بشكل متناظر بعيدا عن الشكل الذي كان موجودا في المخطط السابق الذي كان يعطي الأهمية للتصنيف على أساس السيولة والاستحقاق؛
- استخدام الجرد الدائم للمخزون؛
- استحداث جدول تغيرات الذمة لمتابعة التدفقات الحاصلة خلال دورة معينة.

كل هذه الخصائص التي توفرت في المخطط المحاسبي الوطني تقود للقول بأن عملية الإصلاح المحاسبي للمخطط الفرنسي لم تكن مجرد تغيرات شكلية طفيفة وبالتالي لا تؤيد الفكرة السائدة التي مفادها أن المخطط المحاسبي الوطني هو عبارة عن صورة مشابهة للمخطط الفرنسي. لكن من جهة أخرى لا يدفعنا هذا الأمر للاعتقاد بأن المخطط المحاسبي الوطني يختلف كليا عن سابقه الفرنسي، إذ أنه يندرج ضمن نفس النموذج الذي يطلق عليه عادة النموذج القاري (modèle continental).

<sup>1</sup> هذه المساهمات في الحقيقة تحسب لفائدة المخطط المحاسبي (OCAM 70) الذي اعتمده بعض الدول الإفريقية في سنة 1970 والذي انطلق أيضا من أرضية المخطط المحاسبي العام الفرنسي لسنة 1957.

### 1-3- الإطار المحاسبي للمخطط المحاسبي الوطني

وردت أحكام تطبيق المخطط المحاسبي الوطني في القرار الصادر من قبل وزارة المالية بتاريخ 23 جوان 1975 والذي تضمن تنظيم وتسيير المحاسبة، قواعد تقييم الاستثمارات والمخزون، قواعد سير الحسابات بالإضافة إلى نماذج للوثائق الشاملة (القوائم المالية). ولم يتضمن المخطط المحاسبي الوطني أي إطار مفاهيمي ( كما هو الحال بالنسبة للمخططات السابقة التي تتدرج كلها في إطار ما يسمى بالنموذج القاري والتي ليس لها أطر مفاهيمية)، لكنه عرف مجموعة من المبادئ المحاسبية تتمثل في:

- مبدأ العملة والقيود المزدوج (المادة 09)؛
- مبدأ السنوية (المادة 16)؛
- مبدأ التكلفة التاريخية (المادتين 18 و21)؛
- مبدأ الحيطة (المادتين 22 و23).

كما قدم مجموعة من القواعد المحاسبية تحت مسمى "التنظيم والتسيير الحسابي"، يمكن الإشارة على سبيل المثال إلى: الشمولية: (المادة 04 و05)، الإثبات (المادة 10)، عدم المقاصة (المادة 11) والصدق (المادة 13).

لا يمكن اعتبار المواد المشار إليها بمثابة خلفية نظرية كفيلة بتأطير الممارسة المحاسبية بشكل كاف وما يعاب على المخطط المحاسبي الوطني عدم تعريفه للمصطلحات التي استخدمها وعدم احتوائه على أي ملحق للمصطلحات المهمة الأخرى. وهذا ما يدل على ارتباط عملية الانتقال المحاسبي في ذلك الوقت بمجال واسع من الغموض، الأمر الذي جعل المهنيين يعتقدون بأن المسألة تتوقف على تغيير سطحي يمس أرقام الحسابات وشكل الوثائق الشاملة.

لم يشر المخطط المحاسبي الوطني إلى المستعمل (أو المستعملين) المعني بالقوائم المالية كما أنه لم يذكر أي أهداف للمعلومة. لكن من الواضح أن الهدف من المعلومة الاقتصادية المنتجة هو تلبية الاحتياجات النابعة من التوجه الاقتصادي الاشتراكي الذي يحتم على المحاسبة في المستوى الجزئي أن تكون متماثلة إلى حد كبير مع انعدام أي مجال للمناورة للمحاسبين الذين لا يتمتعون بأي حرية فيما يخص الحكم الشخصي في ظل عدم وجود أسس بديلة للقياس أو حتى الإفصاح. وهذا ما يمكن ملاحظته من خلال القوائم المالية والجداول الملحقة التي يقترحها المخطط المحاسبي الوطني والتي تأخذ شكل جداول منمطة (من حيث الشكل وأرقام الحسابات والخانات المستعملة) نوضحها في الجدول الموالي:

جدول رقم 21: الوثائق الشاملة للمخطط المحاسبي الوطني

البيان	الجدول
الميزانية	01
جدول حسابات النتيجة	02
جدول حركات الذمة	03
جدول الاستثمارات	04
جدول الاهتلاكات	05
جدول المؤونات	06
جدول المدينون	07
جدول الأموال الخاصة	08
جدول الديون	09
جدول المخزونات	10
جدول استهلاكات المواد	11
جدول يبين تفصيل أعباء التسيير	12
جدول يبين تفصيل المبيعات والخدمات المقدمة	13
جدول يبين تفصيل النواتج الأخرى	14
جدول يبين نتيجة التنازل عن الاستثمارات	15
جدول يبين الالتزامات (التعهدات) الممنوحة والمستلمة	16
جدول يبين معلومات متنوعة	17

المصدر: من إعداد الباحث بالاعتماد على المخطط المحاسبي الوطني

من المهم الإشارة إلى أن الممارسة المحاسبية لم تهتم بكل هذه الجداول وأن الكثير من المؤسسات اقتصرت على إعداد الميزانية وجدول حسابات النتائج فقط لأغراض التصريحات الجبائية. كما أنه لا يمكن اعتبار الجداول الإضافية ملاحق حقيقية وذلك لغياب كل تعليق أو سرد وصفي ولاقتصارها كذلك على جوانب تفصيلية للحسابات الرئيسية الموجودة في الميزانية أو جدول حسابات النتائج كما أنها لا تقدم إضافة نوعية.

#### 1-4- أعمال التوحيد خلال فترة المخطط المحاسبي الوطني

لم يهتم التوحيد المحاسبي من خلال المخطط المحاسبي الوطني بكل القطاعات المشكلة للاقتصاد الوطني، ذلك لاقتصار عملية توحيد المحاسبة على المؤسسات ذات الطابع التجاري أو الصناعي فقط دون غيرها على الرغم من أن المخطط المحاسبي الوطني قد أشار إلى إمكانية استحداث مخططات قطاعية. لكن ذلك طرح إشكالية تكيف المخطط المحاسبي وتطوير قواعده ليتلاءم مع قطاعات نشاط مختلفة، وقد استدعى

الأمر إنتاج أربع مخططات محاسبية قطاعية لم تظهر إلا في نهاية الثمانينيات وتخص القطاعات التالية: الزراعة (1988)، التأمينات (1988)، السياحة (1989) والأشغال العمومية (1989).

أما القطاعات الأخرى التي لم يشملها التوحيد المحاسبي في ذلك الوقت، وبالأخص القطاع المهيم في الاقتصاد والمتمثل في قطاع المحروقات، فقد كان يخضع لمخطط محاسبي غير رسمي للمؤسسة. كما يمكن الحديث أيضا عن القطاع المصرفي الذي شهد تدخل البنك المركزي ليعرف القطاع مخططا محاسبيا يتواءم مع خصوصيته اعتبارا من سنة 1992 والذي كان يعتمد على إطار محاسبي غير رسمي.

يمكن تلخيص أعمال التوحيد التي عرفتها الجزائر في مرحلة المخطط المحاسبي الوطني في الجدول

رقم 22 (الصفحة الموالية) والذي يمكن من خلاله إبداء الملاحظات التالية:

- امتد تطبيق المخطط المحاسبي العام الفرنسي لفترة 14 سنة إذا أخذنا سنة 1962 كنقطة انطلاق وهذا يدل على أن النموذج الفرنسي القاري قد ترسخ في ذهنية المهنيين الجزائريين الذين رأوا في المخطط المحاسبي الوطني امتدادا لثقافة محاسبية موروثية؛
- لم يشهد نشاط التوحيد المحاسبي في الفترة الممتدة من سنة 1971 إلى غاية سنة 2000 حركية حقيقية إذ كان هناك بالمتوسط منتج للتنميط على الأكثر كل سنتين. ولا سيما الفترة الممتدة من سنة 1975 إلى غاية 1987 التي عرفت جمودا على مستوى التوحيد المحاسبي لم يسبق له مثيل في الدول التي تعتمد المخطط المحاسبي كنموذج للتنميط؛
- اقتصرت أنشطة التوحيد في أغلب الأحيان على تطويع المخطط المحاسبي وتكييفه لمختلف القطاعات والتغيرات المفروضة ولكنها للأسف لم تمس النظام المحاسبي في حد ذاته، حيث لم يعرف المخطط المحاسبي الوطني أي مراجعة في العمق (refonte) طوال الفترة المشار إليها؛
- تداخلت وتعاقبت العديد من الهيئات (المؤسسات) في عملية التوحيد المحاسبي: الشركة الوطنية للمحاسبة، المجلس الأعلى للمحاسبة الذي أصبح فيما بعد المجلس الأعلى للتقنية المحاسبية، المديرية العامة للمحاسبة، مديرية أملاك الدولة، البنك المركزي،... ويمكن تفسير هذه الوضعية بغياب الدور الفاعل المنوط بهيئة توحيد المحاسبة (مجلس المحاسبة) وكذلك إلى التحولات العميقة التي عرفتها الجزائر منذ منتصف الثمانينيات وأيضاً إلى الأهمية الهامشية التي أولتها الدولة للإصلاح المحاسبي.<sup>1</sup>

<sup>1</sup> من الملاحظ أن الإصلاح المحاسبي المتمثل في الانتقال إلى النظام المحاسبي المالي لم يتجسد إلا سنة 2007 أي بعد فترة طويلة من بدء الإصلاحات التي انطلقت رسمياً سنة 1988.

الجدول رقم 22: أعمال التوحيد المحاسبي في الفترة الممتدة بين 1962-2000

السنة	الحدث	التعليق
1962	تمديد تطبيق المخطط المحاسبي العام الفرنسي لسنة 1957 طبقا للقانون 62-157	امتد تطبيق المخطط المحاسبي العام الفرنسي من 1962 إلى غاية نهاية 1975. وقد تميزت الفترة الممتدة من 1962 إلى غاية 1971 بغياب أي نشاط للتوحيد المحاسبي الجزائري. وفي سنة 1971 تم إنشاء المجلس الأعلى للمحاسبة (CSC).
1973	إعداد المشروع النهائي للمخطط المحاسبي الوطني	تم إعداد هذا المشروع النهائي من قبل الشركة الوطنية للمحاسبة (SNC) بالتعاون مع مجموعة من الخبراء الفرنسيين بالإضافة إلى خبير من تشيكوسلوفاكيا.
1975	اعتماد المخطط المحاسبي الوطني رسميا بأمر 75-35 المؤرخ في 29 أفريل 1975 وقرار التطبيق بتاريخ 23 جوان 1975	قرار تطبيق المخطط المحاسبي الوطني لم ينشر في الجريدة الرسمية إلا بتاريخ 23 مارس 1976 في العدد 24.
1987	اعتماد المخطط المحاسبي الزراعي	تم إعداده من طرف المجلس الأعلى للتقنية المحاسبية (CSTC) وهي التسمية الجديدة للمجلس الأعلى للمحاسبة.
1987	اعتماد المخطط المحاسبي لقطاع التأمين وإعادة التأمين	تم إعداده من طرف المجلس الأعلى للتقنية المحاسبية.
1988	اعتماد المخطط المحاسبي لقطاع البناء والأشغال العمومية	تم إعداده من طرف المجلس الأعلى للتقنية المحاسبية.
1989	اعتماد المخطط المحاسبي للقطاع السياحي	تم إعداده من طرف المجلس الأعلى للتقنية المحاسبية.
1989	صدور التعليم رقم 1850 المتعلقة بالتسجيل المحاسبي للعمليات المرتبطة باستقلالية المؤسسات	صدرت التعليم عن المديرية العامة للمحاسبة التابعة لوزارة المالية في إطار تكييف المخطط المحاسبي مع الأشكال الجديدة للشركات التي لم تكن موجودة من قبل.
1990	صدور التعليم رقم 635 المتعلقة بمساهمة العمال في أرباح المؤسسة	صدرت التعليم عن المديرية العامة للمحاسبة التابعة لوزارة المالية.
1992	اعتماد المخطط المحاسبي للقطاع المصرفي من خلال القانون 08-92 المتضمن للمخطط المحاسبي البنكي والقواعد المحاسبية التي تطبق على البنوك والمؤسسات المالية؛ و القانون 09-92 المتعلق بإعداد الحسابات الفردية السنوية للبنوك والمؤسسات المالية.	جاء المخطط المحاسبي للقطاع المصرفي نتيجة تدخل بنك الجزائر (البنك المركزي) في أعمال التوحيد المحاسبي الخاصة بالقطاع المصرفي الذي عرف تحولات عميقة خاصة بعد صدور قانون النقد والقرض سنة 1990.
1994	قانون 18-94 بتاريخ 1994/12/25 المتضمن التسجيل المحاسبي للعمليات التي تتم بالعملة الصعبة.	تم إعداد القانون من قبل البنك المركزي.
1995	صدور التعليم رقم 95/001 المتعلقة بتوافق محاسبة صناديق المساهمة.	صدرت التعليم عن المديرية العامة للمحاسبة التابعة لوزارة المالية.

المصدر: من إعداد الباحث

الجدول رقم 22 (تابع): أعمال التوحيد المحاسبي في الفترة الممتدة بين 1962-2000

السنة	الحدث	التعليق
1996	صدور المرسوم التنفيذي رقم 96-318 الذي أنشأ المجلس الوطني للمحاسبة بموجبه وأسس عام 1998 من طرف وزارة المالية.	حدد للمجلس هدفين هما: إعادة النظر في المخطط المحاسبي الوطني مع الأخذ بعين الاعتبار التغيرات السياسية، الإيديولوجية والاقتصادية المسجلة منذ 1988؛ متابعة أعمال التوحيد من خلال إعداد مخططات محاسبية قطاعية وإصدار توجيهات (آراء) حول التساؤلات المطروحة من طرف المتعاملين الاقتصاديين.
1997	التعليمية رقم 581 المتعلقة بالتسجيل المحاسبي لإعادة إدماج فرق إعادة التقييم.	صدرت التعليمية عن المديرية العامة للمحاسبة التابعة لوزارة المالية.
1997	صدور القانون 97-01 المتضمن التسجيل المحاسبي للعمليات المتعلقة بالسندات.	تم إعداد القانون من قبل البنك المركزي.
1997	إضافة الحساب 85 نتيجة التصفية للمجموعة الثامنة.	استحداث الحساب 85 كان من قبل المديرية العامة لأموال الدولة في إطار عملية تصفية المؤسسات العمومية.
1998	مخطط محاسبي لوسطاء عمليات البورصة (I.O.B)	جاء هذا الإطار المحاسبي بعد إنشاء بورصة الجزائر وتم إعداده من قبل المجلس الوطني للمحاسبة.
1999	مخطط محاسبي للمجموعات والشركات القابضة وطرق توحيد الحسابات.	جاء هذا الإطار المحاسبي استجابة للتطورات الحاصلة بعد إنشاء الشركات القابضة والتابعة وتم إعداده من قبل المجلس الوطني للمحاسبة .
2000	مخطط محاسبي لهيئة التوظيف الجماعي للقيم المنقولة (OPCVM).	تم إعداد هذا المخطط من قبل المجلس الوطني للمحاسبة .

المصدر: من إعداد الباحث

## 2- النظام المحاسبي المالي: إطار محاسبي أنجلوسكسوني في شكل نظام قاري

يمكن القول بأن أعمال إصلاح المخطط المحاسبي الوطني لم تتطلق إلا سنة 1996 مع إنشاء المجلس الوطني للمحاسبة وتفعيله سنة 1998. حيث أوكلت لهذه الهيئة مهمة تكيف المخطط المحاسبي على مستويين: إعادة صياغة هذا الأخير وإعداد أطر محاسبية جديدة تواكب التطورات الحاصلة في سنوات التسعينات (Benyakhlef; 2010) والتي تمثلت أساسا في إنشاء السوق المالي وإعادة هيكلة المؤسسات في إطار ما يسمى بالشركات القابضة والتابعة. إلا أن المجلس الوطني للمحاسبة لم يتمكن من بلوغ الهدف المهم والمتمثل في اقتراح الإطار المحاسبي الجديد الذي كان يتطلب ما يلي:

- توسيع مجال المبادئ المحاسبية المعمول بها وقواعد التقييم وقواعد سير الحسابات مع إبراز الخصائص النوعية المنتظرة؛
- إثراء وتحديث قائمة الحسابات لتستجيب لمتطلبات أكثر تعقيدا إضافة إلى دمج إشكاليات لم تكن موجودة من قبل واقتراح حلول تقنية للتسجيل المحاسبي للعمليات والمعاملات التي لم يعالجها المخطط المحاسبي الوطني؛
- إثراء المعلومة التي توفرها القوائم المالية وتعزيز شفافيتها من خلال توسيع مجال هذه الأخيرة وإدخال قوائم جديدة وإعطاء دور فاعل للملاحق كمكمل حقيقي للقوائم المالية وليس فقط كمجرد تفصيل لهذه الأخيرة. إذ أن توفير قدر أكبر من الشفافية والموثوقية في الحسابات والمعلومة المالية من شأنه أن يعزز مصداقية المؤسسات؛
- الاستجابة لمتطلبات التحليل المالي من خلال إعادة بناء القوائم المالية على أساس خاصية الملاءمة التي تقتضيها متطلبات اتخاذ القرار في بيئة الأعمال الجديدة والسماح بمقارنة أفضل للوضعيات المالية عبر الزمن؛
- إتاحة الفرصة للمؤسسات لتحسين تنظيمها الداخلي ونوعية التواصل بالأطراف المستفيدة من المعلومة المالية؛
- المساعدة على تفعيل دور السوق المالي بضمان تدفق رؤوس الأموال؛
- تطبيق معايير معروفة دوليا.

يرجع السبب الذي يمكن أن يبزر عدم قدرة المجلس الوطني للمحاسبة على تحديث المخطط المحاسبي الوطني في الاتجاه المطلوب، في اعتقادنا إلى غياب تصور متكامل للإصلاح المحاسبي لم يتخط رؤية المخطط المحاسبي الوطني نفسه. بالإضافة إلى انعزال اللجنة الموحدة عن عالم الممارسة المحاسبية (Merouani; 2007). وهذا ما دفع السلطات العمومية للاستعانة بالهيئات الفرنسية للتوحيد من خلال: المجلس الفرنسي للمحاسبة، المجلس الأعلى لنقابة الخبراء المحاسبين، الجمعية الوطنية لمحافظي الحسابات.

بمبادرة من البنك الدولي سنة 2001 تم اقتراح البحث في مشروع لنظام محاسبي جديد يحل محل المخطط المحاسبي الوطني. هذا المشروع كان بالدرجة الأولى تعبيراً عن رغبة في تحسين المعلومة المالية التي تقدمها الوحدات التي تمارس نشاطاً اقتصادياً في الجزائر.

## 2-1- خصائص النظام المحاسبي المالي

تم إعداد النظام المحاسبي المالي مع مطلع الألفية الثالثة<sup>1</sup> بالاعتماد على تجارب المخطط المحاسبي الفرنسي لسنة 1999 والنظم المحاسبية<sup>2</sup> المطورة في بعض الدول مثل تونس (نظام المحاسبة للمؤسسات Système Comptable des Entreprises SCE, 1996) أو دول إفريقيا الغربية (نظام المحاسبة لدول إفريقيا الغربية Système Comptable Ouest Africain SysCOA, 1998)، كما استند إلى الأرضية المستقرة للمعايير المحاسبية الدولية لسنة 2004<sup>3</sup> التي تم التطرق إليها في الفصل الثالث من هذه الرسالة. ويعتبر النظام المحاسبي المالي مزيجاً بين نموذجين للتوحيد المحاسبي هما: النموذج القاري المتمثل في المخطط المحاسبي والنموذج الأنجلوسكسوني (الدولي) المتمثل في الفلسفة المحاسبية الجديدة التي تتجسد من خلال متطلبات قياس وإفصاح لم تكن معروفة إلى حد ذلك الوقت.

<sup>1</sup> انطلقت أعمال إعداد النظام المحاسبي المالي سنة 2002 من قبل مديريةية التطوير والتعاون الدولي ( Direction du Développement et des Partenariats Internationaux) التابعة للمهنة الفرنسية للمحاسبة والتدقيق ونتج عنها النظام المحاسبي المالي الذي سمي في بداية الأمر بنظام المحاسبة للمؤسسات لتتغير التسمية فيما بعد إلى النظام المحاسبي المالي. وقد عملت مجموعة مكونة من ثلاث خبراء فرنسيين على إعداد النظام المحاسبي المالي هم: François Méchin, Jean François Des Roberts, Hervé Puteau.

<sup>2</sup> ظهر أول نظام محاسبي للمؤسسة (Système Comptable d'Entreprise SCE) سنة 1991 عندما قام خبيرين فرنسيين هما Gilbert و Gélard و Eric Delesalle بتكييف المخطط المحاسبي الفرنسي لسنة 1982 مع المعايير المحاسبية الدولية واقتراحاً إطاراً تم اعتماده من قبل رومانيا التي عرفت إصلاحاً محاسبياً فرضه الانتقال الاقتصادي نحو اقتصاد السوق في ذلك الوقت.  
<sup>3</sup> هذه النسخة المستقرة (plateforme stable) من المعايير المحاسبية الدولية هي التي تم إتباعها من قبل المجموعات الأوروبية المدرجة في البورصة ابتداءً من 2005.

ويمكن تلخيص خصائص النظام المحاسبي المالي فيما يلي:

## 2-1-1- الاستمرارية مع النموذج المحاسبي القاري

النظام المحاسبي المالي هو نظام محاسبي مرجعي لا يتعارض مع مدرسة الفكر والممارسات المحاسبية القارية (ذات الجذور الفرنسية- الألمانية). ويترجم الانتماء إلى هذا النموذج بالخصائص الأساسية الآتية المحددة لأي نموذج محاسبي "قاري":

### أ- استخدام قائمة (مدونة) للحسابات

تتم محاسبة المؤسسات في فرنسا وكما هو الحال في ألمانيا وفقا لمخطط محاسبي عام. ويمثل مفهوم المخطط المحاسبي في تيار الفكر الفرونكوألماني سمة أساسية من سمات النظام المحاسبي في الدول التي تأثرت بهذا النموذج لا سيما دول إفريقيا الغربية وشمال إفريقيا (Causse; 1999). وقد تم تبني هذا المفهوم أيضا بشكل تدريجي من طرف دول أوروبية أخرى (النرويج، السويد، بلجيكا واسبانيا). كما أخذت به مؤخرا العديد من دول أوروبا الشرقية التي انتقلت إلى اقتصاد السوق.

ينظم المخطط المحاسبي تطبيق المحاسبة المالية، وذلك بتحديد على وجه الخصوص للمصطلحات وقائمة الحسابات، طرق التقييد وتجميع النتائج، إضافة إلى توظيف الحسابات وعرض القوائم المالية (الميزانية، جدول حسابات النتائج، الملاحق، قائمة التدفقات النقدية)؛

### ب- تأثير الجباية

تؤثر الجباية على الطرق المستخدمة في تحديد النتيجة المحاسبية، بحيث تستلزم أحيانا الخروج عن المبادئ المحاسبية المقبولة على المستوى الدولي، ويمثل تطبيق أسلوب الاهتلاك المتناقض الجبائي على مستوى الحسابات السنوية أفضل مثال على ذلك. ويختلف الأمر بالنسبة للأساليب المحاسبية المرتبطة بالحسابات الموحدة. حيث تقدم هذه الأخيرة مجموعة من الاحتمالات توافقا مع الممارسة الدولية التي تتجه إلى إلغاء أثر القواعد الجبائية.

وتجدر الإشارة إلى أن النظام المحاسبي المالي قد يؤدي إلى فصل النتيجة المحاسبية عن النتيجة الجبائية، وكنتيجة لذلك من الضروري إما أن تتقبل إدارة التشريع الجبائي نتائج بعض الأحكام المحاسبية، أو على العكس تُبقي على الاختلاف بين القواعد الجبائية والقواعد المحاسبية، وفي هذه الحالة يكون هناك جدول يسمح بالانتقال من النتيجة المحاسبية إلى النتيجة الجبائية (Méchin; 2005)؛

### ج- دور المحاسبة الوطنية

يتمثل الدافع وراء الرجوع إلى بعض مفاهيم المحاسبة الوطنية في تجميع أفضل للمعلومات الخاصة بمحاسبة المؤسسات لأجل النظام الوسيط "المؤسسات"، وتعتبر خطوة رئيسية في إعداد الحسابات الوطنية للقطاع "الشركات وشبه الشركات". ويبدو هذا الدور جليا، على سبيل المثال، من حيث هيكل جدول النتيجة (قائمة الدخل)، تحديد أرصدة التسيير الوسيطة، التحليل الوظيفي للحسابات الدائنة والمدينة، وهيكل جدول التمويل. وهي حاسمة فيما يتعلق بالأهمية الممنوحة لمشاكل التصنيف المحاسبي في عملية التوحيد. ويجب الإشارة هنا على سبيل المثال أن حساب القيمة المضافة على مستوى المؤسسة في جدول النتيجة يرجع إلى اعتبارات اقتصادية كلية أكثر منها جزئية (بالرغم من أهمية القيمة المضافة على مستوى المؤسسة).

#### 2-1-2- هيمنة النموذج الأنجلوسكسوني "الدولي"

يتجسد التأثير الأنجلوسكسوني على النظام المحاسبي المالي بشكل أساسي في النقاط التالية:

##### أ- وجود إطار مفاهيمي

يعزز وجود إطار مفاهيمي في النظام المحاسبي المالي الطابع الابتكاري مقارنة بالمخطط المحاسبي الوطني. حيث نشأت فكرة الإطار المفاهيمي (الإطار النظري) في الولايات المتحدة الأمريكية في سنوات الثلاثينيات (عقب الأزمة المالية لسنة 1929)، لتنتشر بعدها تدريجيا في العالم الأنجلوسكسوني: أستراليا (1972)، بريطانيا العظمى (1975)، كندا (1989) (Colasse; 2000).

يهدف الإطار المفاهيمي إلى تعزيز تماسك نظام التوحيد المحاسبي والمعايير التي ينتجها: "باعتباره مصفوفة المعايير التي تحكم الممارسة المحاسبية، يسمح الإطار المفاهيمي بالتفسير اللاحق لهذه الأخيرة وكذلك تقييمها. وعلاوة على ذلك، عند ظهور مشكلة جديدة لم يسبق وأن عالجها معيار محدد، فإن الإطار المفاهيمي يسمح بتوقع الحل لها" (Colasse; 2000)؛

##### ب- توسيع نطاق الميزانية

تم توسيع نطاق التحليل على مستوى الميزانية، حيث أحدث النظام المحاسبي المالي تحولا للميزانية الذمية (bilan patrimonial) نحو الميزانية الاقتصادية (bilan économique) وذلك بإدماج أصول لا تمتلكها المؤسسة مثل: العقد التأجيري، احتياطي الملكية، الامتياز. ويترجم هذا بزيادة المحتوى المعلوماتي في الأصول والخصوم وتحليل اقتصادي أعمق للوضعية المالية؛

### ج- التمييز بين الأنشطة العادية والأنشطة غير العادية على مستوى النتيجة

إضافة إلى توسيع نطاق الميزانية، تم خلق حدود جديدة بين النشاط العادي (activités ordinaires) والأنشطة غير العادية (activités extra-ordinaires) (التي كانت تصنف سابقا كأنشطة استثنائية exceptionnelles أو خارج الاستغلال hors exploitation). حيث أصبحت هذه الأنشطة العادية تعرف بشكل أضيق مما كانت عليه في المخطط المحاسبي الوطني.

والغرض من هذا التمييز هو إمكانية الحصول على أرصدة تسيير ونتيجة متكررة من جهة، بمعنى أرصدة تسيير ونتيجة قابلة للتجدد في السنوات اللاحقة في حالة المحافظة على نفس جودة التسيير. وتضيق المجال أمام التلاعبات المحاسبية من جهة أخرى، وذلك من خلال ربط العمليات التي كانت تعد استثنائية أو خارجة عن نطاق الاستغلال بالنشاط العادي؛

### د- إعداد قائمة ملاحق

يتضمن النظام المحاسبي المالي شرط إعداد قائمة ملاحق يتمثل دورها في توضيح واستكمال المعلومات التي توفرها القوائم المالية السنوية وتهدف لتسهيل قراءة هذه الأخيرة. كما تشير كذلك إلى قواعد التقييم والعرض المطبقة والاستثناءات المستخدمة. وخارجا عن الجداول والقوائم التي تتضمنها، يجب أن تحتوي الملاحق كل المعلومات التي لم توضحها القوائم المالية الأخرى ويمكنها أن تؤثر في حكم القارئ على الحسابات. وينبغي أن يسهم استخدام الملاحق في إعطاء صورة وفيه عن الذمة، الوضعية المالية ونتيجة المؤسسة؛

### هـ- إلزامية إعداد الحسابات الموحدة

يتمثل الهدف من إعداد الحسابات الموحدة في إعطاء صورة وفيه عن الذمة، الوضعية المالية ونتيجة شركات المجموعة التي توجد بينها علاقات مساهمة كما لو كانت تمثل شركة واحدة. اعتبر إعداد هذه الحسابات ضرورة من طرف مؤلفي النظام المحاسبي المالي الذين حاولوا ملاءمة الممارسة الدولية في السياق الاقتصادي الجديد؛

## 2-2- النظام المحاسبي المالي والواقع المحلي

تبرز اهتمام النظام المحاسبي المالي بالواقع المحلي من بعض الملامح التي يمكن تلخيصها في النقطتين التاليتين:

## 2-2-1- نظام المحاسبة المبسطة

نظام المحاسبة المبسط هو في الواقع نظام محاسبي أساسي، يقوم على تسجيل المقبوضات (encaissements) والمدفوعات (décaissements) وفق محاسبة الخزينة. حيث لا يتمثل الفعل المنشئ في الالتزام بالإيراد أو العبء وفق ما يطلق عليه مبدأ محاسبة الاستحقاق، ولكن في تحقق التدفق النقدي لهما. ومن حيث الالتزامات الرسمية التي يفرضها نظام النقد الأدنى، فإن القيمة الإثباتية للتسجيل المحاسبي تقوم على ما يلي:

- المسك المستمر لدفاتر المقبوضات والمدفوعات؛
  - الاحتفاظ بالوثائق الرسمية المثبتة (فواتير، كشوفات بنكية، وصولات الصندوق،....).
- يهدف النظام المحاسبي المالي من خلال النظام المبسط لمحاسبة الخزينة إلى جلب مؤسسات القطاع غير الرسمي (الموازي) لاعتماد الحد الأدنى للمحاسبة وذلك لإدماجها تدريجيا في مجال الاقتصاد الوطني.

## 2-2-2- الحسابات المدمجة (comptes combinés)

يسمح إعداد حسابات مدمجة لمختلف المتعاملين الاقتصاديين في الإطار المحلي بأن تكون لديهم نظرة شاملة عن الشركات التي تعمل في المنطقة وتخضع لنفس مركز القرار، وتقع عادة في الدول الصناعية.

وبهذا، فإن المؤسسات الجزائرية التي تشكل وحدة اقتصادية تخضع لنفس المركز الاستراتيجي للقرارات دون أن توجد بينها علاقات قانونية للسيطرة (وهي بذلك تخرج عن إلزام إعداد حسابات موحدة) تكون ملزمة بإعداد قوائم مالية تسمى بـ "القوائم المالية المدمجة" كما لو كانت مؤسسة واحدة. والقواعد المنصوص عليها لتوحيد الحسابات هي في معظمها صالحة للحسابات المدمجة.

## 3- مقارنة النظام المحاسبي المالي والمخطط المحاسبي الوطني

سنحاول من خلال هذا العنصر إبراز أهم نقاط الاختلاف بين المخطط المحاسبي الوطني والنظام المحاسبي المالي بهدف معرفة مقدار التحول الذي يفرضه هذا الأخير على مستوى الممارسة المحاسبية في الجزائر. وتعتبر التطورات الناتجة عن هذا النظام المحاسبي الجديد أكثر أهمية مما تبدو عليه، حيث تتعلق في الواقع بمدخل مختلف للمحاسبة والمعلومة المالية، هذا المدخل الجديد يشكل في الحقيقة تغيرا في الثقافة. إذ يفضل النظام المحاسبي المالي في الواقع مدخلا اقتصاديا وماليا للمؤسسة يضر بالمدخل الذمي والجباي. والجدول رقم 23 يبين أهداف المعلومة المنتجة في النظامين المحاسبين:

الجدول رقم 23: أهداف المعلومة المنتجة في النظامين المحاسبيين

القوائم المالية	المخطط المحاسبي الوطني	النظام المحاسبي المالي
الخلفية النظرية	النموذج القاري	النموذج الانجلوسكسوني
مستعمل القوائم المالية	عند إعداد المخطط المحاسبي الوطني كان المستخدم الأساسي يتمثل في نظام المحاسبة الوطنية لمتابعة المخططات في إطار الاقتصاد المركزي لكن مع مرور الزمن أصبح المستعمل الرئيسي لها مصلحة الضرائب.	المستثمر المالي هو المستخدم الرئيسي للقوائم المالية حتى وإن لم يتم الإشارة إلى ذلك في الإطار المفاهيمي للنظام المحاسبي المالي.
الارتباط محاسبة/ جباية	القاعدة المحاسبية تخضع للقاعدة الجبائية. حيث أن مفهوم الربح يتحدد من تعريف جبائي للنواتج والأعباء. ولا يوجد فرق بين النتيجة المحاسبية والنتيجة الجبائية.	هناك فك للارتباط بين القاعدة المحاسبية والقاعدة الجبائية، فالنتيجة المحاسبية تختلف عن النتيجة الجبائية. ويحل هذا الإشكال بالنسبة للفوارق المؤقتة عن طريق الضريبة المؤجلة.
طبيعة المعلومة في القوائم المالية	ذمية/ قانونية.	مالية اقتصادية تقود إلى إعطاء صورة عن الوضعية المالية وتغيراتها وقياس الأداء المالي.
مستوى الإفصاح في القوائم المالية	محدود ويقتصر على جوانب معينة ويكون في شكل جداول وأرقام تفصيلية.	واسع ويشتمل على جوانب متعددة. يكون في شكل تقارير تحتوي على قدر كبير من المعلومات.
تعداد القوائم المالية	توجد قائمتين أساسيتين هما الميزانية وجدول حسابات النتائج بالإضافة إلى 15 جدول	توجد خمس قوائم مالية هي: الميزانية، جدول حساب النتائج، قائمة تدفقات الخزينة، جدول تغيرات الأموال الخاصة وقائمة الإيضاحات (الملاحق).
الإطار المفاهيمي	لا يوجد إطار مفاهيمي مكتوب وواضح. وإنما يمكن الحديث عن إطار مفاهيمي ضمني.	وجود إطار مفاهيمي ظاهر مستوحى من الإطار المفاهيمي الدولي لسنة 1989.
أسس القياس (التقييم) المحاسبي	أساس التقييم المهيمن هو التكلفة التاريخية	وجود بدائل للقياس المحاسبي: التكلفة التاريخية، القيمة العادلة، القيمة الحالية...
أهمية الحكم الشخصي والأهمية النسبية	جد محدود	هناك إمكانية لممارسة الحكم الشخصي فيما يتعلق بإعداد القوائم المالية من خلال المفاضلة بين طرق محاسبية أو تقدير بعض العناصر.

المصدر: من إعداد الباحث

جلب النظام المحاسبي المالي تغيرات أو تعديلات واضحة في الكثير من المجالات نذكر منها على

سبيل المثال لا الحصر ما يلي: (Méchin; 2005)

- ظهور العناصر التي يتحكم فيها الكيان ولا يملكها قانونيا ضمن أصول الميزانية (العناصر موضوع عقد إيجار تمويلي، العناصر التي تركت تحت تصرف الكيان في إطار منح الامتياز...). ومنع إظهار العناصر التي لها خاصية الأعباء ضمن الأصول (أعباء التوزيع، مصاريف التأسيس والإنشاء...);

- اللجوء لمفهوم القيمة العادلة لتقييم بعض عناصر الأصول أو الخصوم التي لها خاصية نقدية (سندات التوظيف وأدوات مالية أخرى للتعامل أو الموجهة للبيع) وكذلك الأصول البيولوجية والمنتجات الفلاحية؛
  - إلزام الاعتراف المباشر ضمن الأموال الخاصة ببعض العمليات التي لا تتعلق بأنشطة الدورة، والتي لا يمكنها الظهور ضمن النتيجة الصافية للدورة (أثر تغيير الطريقة المحاسبية، أثر تسوية أخطاء دورات سابقة، عمليات متعلقة بتعديلات القيمة...)
  - لا يمكن أن ترتبط المؤونات على الأعباء إلا بالتزامات حالية ناتجة عن أحداث سابقة ويجب أن تولد خروجاً للموارد (منع تخصيص مؤونات لإصلاحات ضخمة على سبيل المثال)؛
  - إلزام عرض حسابات موحدة أو حسابات مجمعة بمجرد خضوع عدد من الكيانات لمركز قرار ورقابة مشترك؛
  - إلزام تحديد طرق الإهلاك لكل عنصر من عناصر التثبيات على فترة الاستخدام المقدر من طرف الكيان. وإلزام تعديل الاهتلاكات المقدره بالنسبة للدورة الجارية والدورات اللاحقة إذا تم تعديل فترات الاستخدام المقدره خلال استخدام الأصل.
- في الجدول رقم 24 (الصفحة الموالية) نبين أهم الاختلافات الموجودة بين المخطط المحاسبي الوطني (PCN) والنظام المحاسبي المالي (SCF) من حيث المعالجات المحاسبية المتعلقة بالاعتراف والقياس.

جدول رقم 24: أهم الاختلافات في أسس الاعتراف والقياس بين PCN و SCF

أسس القياس و الاعتراف	PCN	SCF
المصاريف الإعدادية	إمكانية الاعتراف بمصاريف ضمن الأصول ويتم إطفائها خلال 5 سنوات كأقصى حد.	لا يمكن الاعتراف بأي مصاريف ضمن الأصول لأن هذه الأخيرة عبارة عن موارد تتحكم فيها المؤسسة.
التثبيتات غير الملموسة	يضم الحساب 20 مجموعة غير متجانسة من العناصر من بينها مصاريف البحث والتطوير التي تمثل تثبيتات معنوية يمكن رسملتها واهتلاكها (إطفائها) على أساس أقصاه 5 سنوات. يضم الحساب 21 المحل التجاري وحقوق الملكية الصناعية و التجارية التي لا تهلك (من المفروض)	هناك عدة أصناف للتثبيتات المعنوية: 1. فارق الاقتناء غير المولد داخليا يعترف به؛ 2. مصاريف التطوير التي تستجيب للشروط المحددة يتم الاعتراف بها؛ 3. الأصول المعنوية الأخرى يتم اهتلاك التثبيتات التي لها عمر محدد وتخضع الأخرى لاختبار تدني القيمة.
فارق الاقتناء	من المفروض أن يسجل فارق الاقتناء ضمن حساب المحل التجاري ولا يخضع للاهتلاك.	يعترف بفارق الاقتناء في حالة تجميع المؤسسات (التوحيد) ويمكن اهتلاكه على أساس فترة تعكس تناقص المنافع الاقتصادية المرتبطة به. كما يجب أن يخضع سنويا لاختبار الصلاحية للتأكد من قيمته
التثبيتات المادية	يتم الاعتراف بها على أساس التكلفة التاريخية، تكلفة الاقتناء في حالة الشراء أو تكلفة الإنتاج في حالة إنتاج المؤسسة لذاتها.	يتم الاعتراف بها على أساس التكلفة التاريخية عند اقتنائها ويمكن استخدام القيمة السوقية في حالة اعتماد إعادة التقييم.
إعادة تقييم التثبيتات المعنوية والمادية	غير مسموح بها بالنسبة للمؤسسة. لكن يمكن أن تكون استثنائية حيث تكون مؤطرة بنص قانوني (الجريدة الرسمية) ولا تعتمد على القيمة السوقية وإنما على مؤشرات القدرة الشرائية.	تعتبر معالجة بديلة للتكلفة التاريخية ناتجة عن قرار إداري. تقوم على أساس القيمة العادلة وتكون بصفة دورية. فارق إعادة التقييم يسجل كعنصر من ضمن الأموال الخاصة بعد إخضاعه للضريبة.
التثبيتات المالية	تعتبر حقوقا تسجل في المجموعة الرابعة وفق التكلفة التاريخية وتنقسم إلى نوعين أساسين (طويلة أو قصيرة الأجل) وتخضع لانخفاض القيمة (مؤونة التدني).	ترتبط بمفهوم أوسع هو الأدوات المالية التي تنقسم إلى عدة أنواع حسب الغاية من حيازتها والأفق الزمني المعتمد وتقيم عند اقتنائها على أساس القيمة العادلة أما التقييم اللاحق فيكون على أساس القيمة العادلة أو التكلفة المهتلكة. التغيرات المرتبطة بقيمة هذه الأدوات يعترف بها في النتيجة أو مباشرة في الأموال الخاصة حسب الحالة.
المخزون	يتم الاعتراف بالمخزون على أساس التكلفة التاريخية (تكلفة الشراء أو تكلفة الإنتاج) مع إمكانية تخفيض قيمة المخزون في نهاية السنة (مؤونة التدني). وتوجد عدة طرق لتقييم المخرجات: متوسط التكلفة، FIFO، LIFO، ..	يتم الاعتراف بالمخزون على أساس التكلفة أو صافي قيمة التحصيل أيهما أقل. مع الأخذ بعين الاعتبار مستوى النشاط العادي لتحديد تكلفة المنتجات. وتوجد طريقتان لتقييم المخرجات هما: متوسط التكلفة، FIFO.

المصدر: من إعداد الباحث بالاعتماد على: (Boukhezar; 1983) و (Tazdait; 2009)

جدول رقم 24 (تابع): أهم الاختلافات في أسس الاعتراف و القياس بين PCN و SCF

أسس القياس و الاعتراف	PCN	SCF
المدينون	تقييم على أساس قيمتها التاريخية بتاريخ المعاملة و يمكن أن تخضع لانخفاض القيمة (مؤونة) بشكل جزافي.	تعتبر من ضمن الأدوات المالية التي تقييم على أساس القيمة العادلة عند نشوئها وعلى أساس التكلفة المهلكة فيما بعد. وينبغي تحيين (actualisation) المبالغ التي يتعدى استحقاقها الدورة الواحدة.
الإيجار التمويلي	لا يتم الاعتراف بالإيجار التمويلي كأصل بل يعالج مثل الإيجار البسيط (التشغيلي). وتسجل الأقساط السنوية كمصاريف (خدمات)	الإيجار التمويلي يفرق عن الإيجار التشغيلي إذا كان يقوم بتحويل المنافع والمخاطر (avantages et risques) للمستأجر. يتم الاعتراف بالإيجار التمويلي (بشروط) في محاسبة المستأجر كأصل يتم اهتلاكه مثل الأصول المادية الأخرى. يتم الاعتراف بدين مالي في جانب الخصوم يتم اهتلاكه بنفس وتيرة الأصل المعني.
تكاليف الاقتراض	تسجل على أنها أعباء للدورة	يمكن أن ترسم (تدمج) في تكلفة الأصل الذي يتطلب فترة طويلة لتحضيره . كما يمكن أن تسجل كأعباء للدورة.
المؤونات	هناك ثلاث أنواع أساسية: مؤونة تدني الأصول، مؤونة المخاطر ومؤونة الأعباء الواجب توزيعها على عدة سنوات. يتم تكوين النوعين الأوليين بموجب الحيطة المحاسبية المقبولة إلى حد معين من قبل القواعد الجبائية. أما مؤونة الأعباء الواجب توزيعها فيتم تخصيصها لمواجهة الإصلاحات الكبرى.	لا يجوز استخدام مصطلح المؤونة للتعبير عن تدني الأصول. ليس هناك اعتراف بمؤونة الأعباء الواجب توزيعها على عدة سنوات. ويتم الاعتراف بمؤونة الأعباء والمخاطر إذا كان هناك احتمال وقوع للحدث مع عدم وجود أكادة فيما يخص المبلغ أو الاستحقاق.
عقود البناء	يتم الاعتماد على طريقة الانتهاء من الأشغال لربط الأعباء والنواتج بالدورة ( méthode de l'achèvement)	يكون الاعتراف بنواتج وأعباء العقود وفق طريقة تقدم الأشغال (méthode de l'avancement) بشكل تفضيلي. طريقة الانتهاء لا تطبق إلا في حالة استحالة استعمال الطريقة الأولى.
التزامات التقاعد	ليس هناك اعتراف بالتزامات التقاعد	ينبغي الاعتراف بهذه الالتزامات في شكل مؤونات في جانب الخصوم على أسس تقديرات رياضية للمنافع التي سيحصل عليها الأفراد المعنيين مع الأخذ بعين الاعتبار جملة من المتغيرات الديموغرافية والمالية.
الضريبة المؤجلة	ليس هناك اعتراف بالضريبة المؤجلة في الحسابات الفردية. يمكن الاعتراف بالضريبة المؤجلة فقط في إطار الحسابات الموحدة	هناك اعتراف بالضريبة المؤجلة (أصول أو خصوم) الناجمة عن الفوراق المؤقتة بين الأساس المحاسبي والأساس الجبائي. مبلغ الضريبة على الربح = مبلغ الضريبة المستحقة ± مبلغ الضريبة المؤجلة

المصدر: من إعداد الباحث بالاعتماد على: (Boukhezar; 1983) و (Tazdait; 2009)

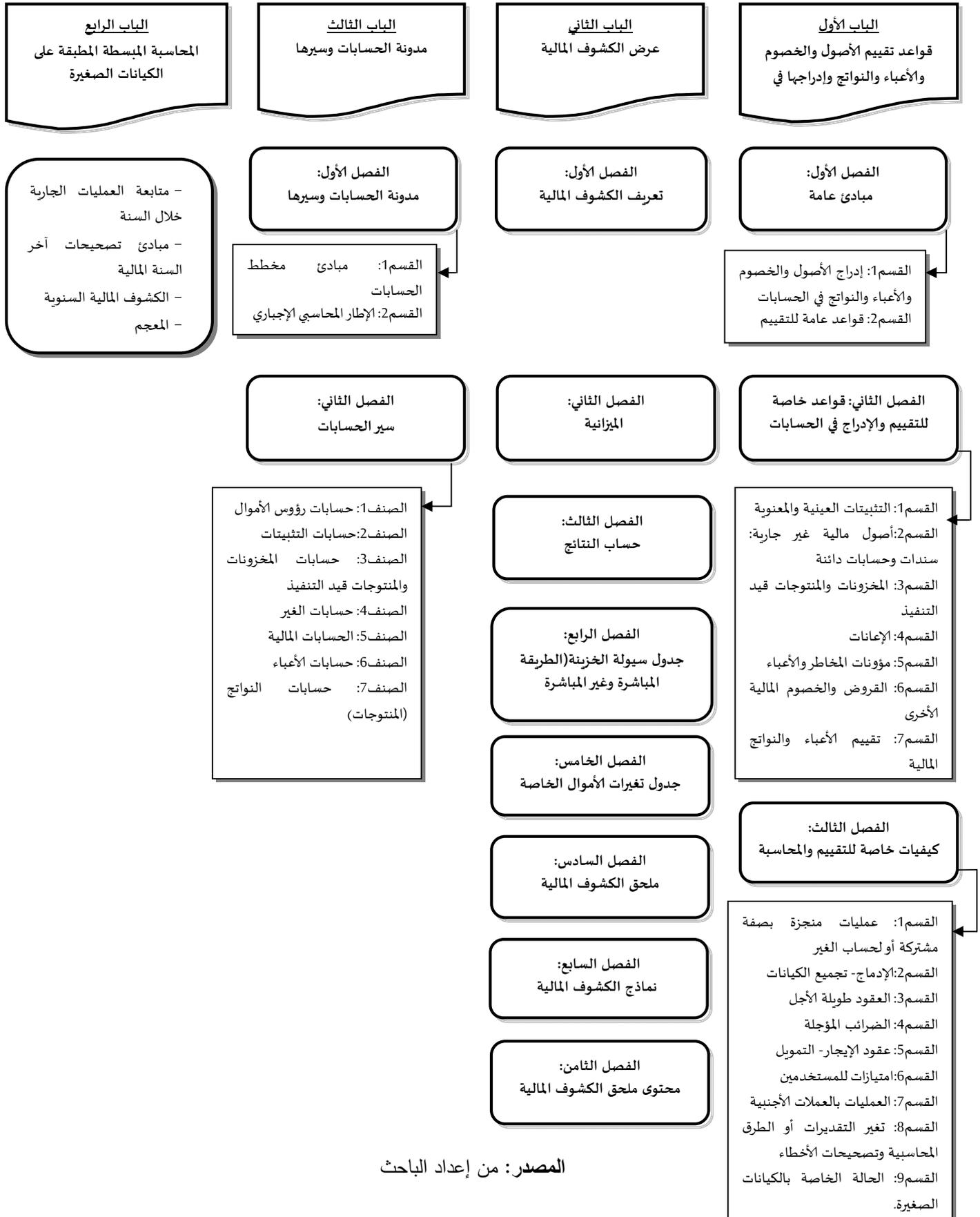
#### 4- وصف محتوى النظام المحاسبي المالي

صدر بتاريخ 28 ربيع الأول عام 1430 هـ الموافق لـ 25 مارس 2009 في العدد 19 من الجريدة الرسمية القرار المؤرخ في 23 رجب 1429 الموافق لـ 26 يوليو 2008 الذي يحدد قواعد التقييم والمحاسبة ومحتوى الكشوف المالية وعرضها وكذا مدونة الحسابات وقواعد سيرها. وذلك بمقتضى المرسوم التنفيذي رقم 08-156 المؤرخ في 20 جمادى الأولى عام 1429 الموافق لـ 26 مايو سنة 2008 والمتضمن تطبيق أحكام القانون رقم 07-11 المؤرخ في 15 ذي القعدة عام 1428 الموافق لـ 25 نوفمبر سنة 2007 والمتضمن النظام المحاسبي المالي.

جاء هذا القرار في شكل ثلاثة ملاحق، يحدد الملحق الأول قواعد تقييم ومحاسبة الأصول والخصوم والأعباء والنواتج ومحتوى الكشوف المالية (القوائم المالية) وطريقة عرضها وكذا مدونة الحسابات وقواعد سيرها. ويحدد الملحق الثاني نظام المحاسبة المالية المبسطة المطبقة على الكيانات الصغيرة. أما الملحق الثالث فهو عبارة عن معجم يتضمن تعاريف المصطلحات التقنية المحاسبية.

وسنحاول تلخيص محتوى النظام المحاسبي المالي كما ورد في هذه الملاحق من هذا القرار والتي قسمت إلى أربع أبواب يتضمن كل باب منها فصولاً وأقساماً كما هو موضح في الشكل رقم 10 المبين في الصفحة الموالية:

الشكل رقم 10: وصف محتوى النظام المحاسبي المالي



#### 4-1- الإطار التصوري والمبادئ والمعايير المحاسبية حسب النظام المحاسبي المالي

يتضمن النظام المحاسبي المالي إطاراً تصورياً<sup>1</sup> للمحاسبة المالية ومعايير محاسبية ومدونة حسابات تسمح بإعداد قوائم مالية على أساس المبادئ المحاسبية المعترف بها عامة، ولا سيما: (المادة 6 من القانون (07/11

- **محاسبة التعهد:** تتم معاينة آثار المعاملات وغيرها من الأحداث الأخرى بتاريخ حدوثها؛
- **استمرارية الاستغلال:** هي الوضعية العادية للكيان التي يفترض بموجبها ألا تكون له نية أو ضرورة في وضع حد لنشاطاته أو التقليل منها بصورة مهمة في مستقبل مرتقب؛
- **قابلية الفهم:** ويقصد بها نوعية المعلومة عندما يكون من السهل فهمها من طرف أي مستعمل ذو معرفة معقولة بالأعمال والنشاطات الاقتصادية وبالمحاسبة وله الإرادة في دراسة المعلومة بطريقة معقولة ومجتهدة؛
- **الدلالة:** وهي جودة المعلومة عندما يمكنها التأثير في القرارات الاقتصادية للمستعملين من خلال مساعدتهم على تقدير الأحداث الماضية أو الحاضرة أو المستقبلية، أو على تأكيد تقديراتهم السابقة أو تصحيحها؛
- **المصادقية:** ويقصد بها جودة المعلومة عندما تكون خالية من الخطأ أو الحكم المسبق المعترف والتي يمكن أن يوليها المستعملون ثققتهم لتقديم صورة صادقة عما هو مفترض أن تقدمه أو ما يمكن أن يُنتظر منها أن تقدمه بصورة معقولة؛
- **قابلية المقارنة:** ويقصد بها نوعية المعلومة عند إعدادها وعرضها في ظل احترام ديمومة الطرق بحيث تسمح لمستعملها بإجراء مقارنات معتبرة عبر الزمن وبين الكيانات؛
- **التكلفة التاريخية:** هي المبلغ النقدي المدفوع أو القيمة العادلة لكل مقابل آخر يقدم للحصول على عنصر بتاريخ اقتنائه أو إنتاجه. أو مبلغ المنتوجات المستلمة مقابل السند أو المبلغ النقدي المنتظر دفعه لتسوية التزام خلال النشاط العادي؛

<sup>1</sup> تجدر الإشارة إلى أن مفهوم الإطار المفاهيمي الذي يقترحه النظام المحاسبي المالي هو مفهوم يخرج عن المعتاد (hors du commun) و لا يمكن مقارنته مع الإطار المفاهيمي للمعايير الدولية الذي تم تناوله في الفصل السابق للأسباب التالية:

1. الاختصار الشديد الذي تتميز به الإطار المفاهيمي للنظام المحاسبي المالي؛
2. الخلط بين المفاهيم المشار إليها حيث يتم المزج بين الفروض المحاسبية والخصائص النوعية و أسس القياس...؛
3. الإشارة إلى أساس القياس بالتكلفة التاريخية على أنه الأساس المرجعي واعتبار الأسس الأخرى ثانوية؛
4. عدم الإشارة إلى المستعمل الأساسي للقوائم المالية أو حتى إلى المستعملين بشكل عام و هذا الأمر يتنافى إلى حد كبير مع وظيفة أي إطار مفاهيمي و يطرح تساؤلات متعددة حول الجدوى من وجود الإطار المفاهيمي أصلاً.

▪ **أسبقية الواقع الاقتصادي (المضمون) على الشكل القانوني:** التسجيل المحاسبي للمعاملات والأحداث الأخرى وعرضها في القوائم المالية طبقا لمضمونها وواقعها الاقتصادي وليس فقط حسب شكلها القانوني.

يشكل الإطار التصوري للمحاسبة المالية دليلا لإعداد المعايير المحاسبية وتأويلها واختيار الطريقة المحاسبية الملائمة عندما تكون بعض المعاملات وغيرها من الأحداث الأخرى غير معالجة بموجب معيار أو تأويل. (المادة 6 من القانون 07/11)

يعرف الإطار التصوري:

▪ **مجال التطبيق:** كل شخص طبيعي أو معنوي ملزم بموجب نص قانوني أو تنظيمي بمسك محاسبة مالية، مع مراعاة الأحكام الخاصة بها. ويستثنى من مجال التطبيق الأشخاص المعنويون الخاضعون لقواعد المحاسبة العمومية (المادة 2 من القانون 07/11) ويلزم الكيانات التالية بمسك محاسبة مالية: (المادة 4 من القانون 07/11)

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

ويمكن للكيانات الصغيرة التي لا يتعدى رقم أعمالها وعدد مستخدميها ونشاطها الحد المعين، أن تمسك محاسبة مالية مبسطة (المادة 5 من القانون 07/11). حيث يحدد التنظيم شروط و كفاءات تطبيق هذه المادة.

▪ **المبادئ والاتفاقيات المحاسبية؛**

▪ **الأصول والخصوم والأموال الخاصة والأعباء والنواتج.**

أما **المعايير المحاسبية<sup>1</sup>** فتحدد: قواعد تقييم وحساب الأصول والخصوم والأعباء والنواتج بالإضافة إلى محتوى القوائم المالية وكيفية عرضها.

<sup>1</sup> قد يشكل مصطلح المعايير المحاسبية التباسا بالنسبة للقارئ الذي لم يعتاد مثل هذه المصطلحات خصوصا في إطار وجود مخطط للحسابات. و المقصود هنا بالمعايير المحاسبية هو ليس المعايير الدولية و لكن المتطلبات التي أتى بها النظام المحاسبي في مجال القياس و الإفصاح و المستوحاة من المعايير المحاسبية الدولية. سنركز في هذا الفصل على متطلبات العرض و الإفصاح من خلال دراسة القوائم المالية باعتبار أن طرق القياس و الاعتراف قد تم الحديث عنها في الفصل السابق.

ويحدد كل من الإطار التصوري والمعايير المحاسبية عن طريق التنظيم المحاسبي<sup>1</sup> والذي ينص على

ما يلي: (من المادة 10 إلى 24 من القانون 07/11)

- يجب أن تستوفي المحاسبة التزامات الانتظام، المصادقية والشفافية المرتبطة بعملية مسك المعلومات التي تعالجها ورقابتها وعرضها وتبليغها؛
- يحدد الكيان تحت مسؤوليته الإجراءات اللازمة لوضع تنظيم محاسبي يسمح بالرقابة الداخلية والخارجية على السواء؛
- تمسك المحاسبة المالية بالعملة الوطنية؛
- تحول العمليات المدونة بالعملة الأجنبية إلى العملة الوطنية حسب الشروط والكيفيات المحددة في المعايير المحاسبية؛
- تكون أصول وخصوم الكيانات الخاضعة لهذا القانون محل جرد من حيث الكم والقيمة مرة في السنة على الأقل، على أساس فحص مادي وإحصاء للوثائق الثبوتية. على أن يعكس هذا الجرد الوضعية الحقيقية لهذه الأصول والخصوم؛
- لا يمكن إجراء أي مقاصة بين عناصر الأصول والخصوم ولا بين عناصر الأعباء والنواتج، إلا إذا تمت هذه المقاصة على أسس قانونية أو تعاقدية، أو إذا كان من المقرر أصلاً تحقيق عناصر هذه الأصول والخصوم والأعباء والنواتج بالتتابع أو على أساس صاف؛
- تحرر الكتابات المحاسبية حسب مبدأ القيد المزدوج بحيث يمس كل تسجيل على الأقل حسابين أحدهما مدين والآخر دائن، في ظل احترام التسلسل الزمني في تسجيل العمليات، بحيث يكون المبلغ المدين مساوياً للمبلغ الدائن؛
- يحدد كل تسجيل محاسبي مصدر كل معلومة ومضمونها وتخصيصها، وكذا مرجع الوثيقة الثبوتية التي يستند إليها؛
- تستند كل كتابة محاسبية على وثيقة ثبوتية مؤرخة ومثبتة على ورقة أو أي دعامة تضمن المصادقية والحفظ وإمكانية إعادة محتواها على الأوراق. وتلخص العمليات التي تكون من نفس الطبيعة والتي تتم في نفس المكان ونفس اليوم في وثيقة محاسبية وحيدة؛
- يجب القيام بإجراء قفل موجه إلى تجميد التسلسل الزمني وضمان عدم المساس بالتسجيلات؛
- تمسك الكيانات الخاضعة لهذا القانون دفاتر محاسبية تشمل: دفتر اليومية، دفتر الأستاذ ودفتر الجرد. مع مراعاة الأحكام الخاصة بالكيانات الصغيرة؛
- يرقم رئيس محكمة مقر الكيان ويؤشر على دفتر اليومية ودفتر الجرد؛
- تمسك الكيانات الخاضعة لمحاسبة مالية مبسطة لضبط يومي للإيرادات والنفقات، وتلزم بحفظ الوثائق الثبوتية لمدة عشر سنوات ابتداءً من تاريخ قفل كل سنة مالية؛
- تمسك الدفاتر المحاسبية المرقمة والمؤشر عليها بدون ترك بياض أو تغيير من أي نوع كان، أو نقل إلى الهامش؛
- تمسك المحاسبة يدوياً أو عن طريق أنظمة الإعلام الآلي.

<sup>1</sup> كل ما يتعلق بالتنظيم المحاسبي تم اعتماده بالرجوع إلى ما هو موجود في المخطط المحاسبي الفرنسي بما في ذلك تعريف المحاسبة. يفسر هذا الأمر أساساً بعدم اهتمام التوحيد المحاسبي الدولي بالمسائل المتعلقة بالتنظيم المحاسبي من جهة، ووجود إطار مكتمل للتنظيم المحاسبي في التوحيد القاري الفرنسي.

#### 4-2- عرض القوائم المالية حسب النظام المحاسبي المالي

ألزم النظام المحاسبي المالي الكيانات غير الصغيرة بمسك خمس قوائم مالية يراعى في إعدادها وعرضها الإطار التصوري للنظام المحاسبي المالي، وتتمثل فيما يلي:

- الميزانية؛
- جدول حسابات النتائج؛
- جدول سيولة (تدفقات) الخزينة؛
- جدول تغيير الأموال الخاصة؛
- ملحق يبين القواعد والطرق المحاسبية المستعملة، ويوفر معلومات مكتملة للميزانية وجدول حسابات النتائج.

وبهذا يكون النظام المحاسبي المالي قد أضاف قائمتين لم تكن موجودتان في المخطط المحاسبي هما جدول تدفقات الخزينة وجدول تغيير الأموال الخاصة بالإضافة إلى إدراج ملحق حقيقي للقوائم المالية. تضبط القوائم المالية تحت مسؤولية مسيري الكيان، ويتم إصدارها خلال مهلة أقصاها ستة أشهر بعد تاريخ إقفال السنة المالية. ويجب أن تكون متميزة عن المعلومات الأخرى التي يحتمل أن ينشرها الكيان. كما يجب تحديد كل مكون من مكونات القوائم المالية بشكل واضح وتبيين المعلومات التالية بشكل دقيق:

- تسمية الشركة، الاسم التجاري، رقم السجل التجاري للكيان المقدم للقوائم المالية؛
- طبيعة القوائم المالية (فردية أم حسابات موحدة)؛
- تاريخ إقفال الدورة؛
- العملة التي تعرض بها القوائم المالية والمستوى المجهور؛
- عنوان مقر الشركة، شكلها القانوني، مكان النشاط والبلد الذي سجلت فيه؛
- الأنشطة الرئيسية وطبيعة العمليات المنجزة؛
- اسم الشركة الأم وتسمية المجمع الذي ينتمي إليه الكيان عند الاقتضاء؛
- معدل عدد المستخدمين فيها خلال الفترة.

يلزم المخطط المحاسبي المالي بعرض القوائم المالية بالعملة المحلية مع إمكانية التعبير عن المبالغ بألف وحدة نقدية. كما يجب أن توفر القوائم المالية معلومات تسمح بإجراء مقارنات مع السنة المالية السابقة، وإذا حدث أي تغيير في طرق العرض أو التقييم مقارنة بالسنة السابقة، من الضروري تكييف مبالغ السنة السابقة لتصبح قابلة للمقارنة. وإذا لم تتوفر قابلية المقارنة (بسبب اختلاف مدة السنة المالية أو لأي سبب

آخر، من الضروري توضيح إعادة ترتيب أو تعديلات المعلومات الرقمية التي تجرى على السنة المالية السابقة لجعلها قابلة للمقارنة في الملحق.

#### 4-2-1- الميزانية

تعرض الميزانية بصفة منفصلة عناصر الأصول وعناصر الخصوم. ويجب أن تبرز بصورة منفصلة على الأقل الفصول التالية عند وجود عمليات تتعلق بها:

##### في جانب الأصول:

- التثبيتات المعنوية؛
- التثبيتات العينية (المادية)؛
- الاهتلاكات؛
- المساهمات؛
- الأصول المالية؛
- المخزونات؛
- الأصول الضريبية (مع تمييز الضرائب المؤجلة)؛
- العملاء والمدينين الآخرين والأصول الأخرى المماثلة (أعباء مثبتة (مدفوعة) مسبقاً)؛
- الخزينة الموجبة وما يكافئ الخزينة الموجبة.

##### في جانب الخصوم:

- الأموال الخاصة قبل عمليات التوزيع المقررة أو المقترحة عقب تاريخ الإقفال، مع تمييز رأس المال الصادر (في حالات الشركات)، الاحتياطات والنتيجة الصافية للسنة المالية والعناصر الأخرى؛
- الخصوم غير الجارية التي تتضمن فائدة؛
- الموردون والدائنون الآخرون؛
- الخصوم الضريبية (مع تمييز الضرائب المؤجلة)؛
- المؤونات على الأعباء والخصوم المماثلة (نواتج مؤجلة (مثبتة مسبقاً))؛
- الخزينة السالبة وما يكافئ الخزينة السالبة.

وفي حالة الميزانية الموحدة: تظهر المساهمات المقيمة بطريقة المكافأة في جانب الأصول وحقوق الأقلية ضمن الأموال الخاصة.

يجب التمييز بين العناصر الجارية والعناصر غير الجارية في جانب الأصول والخصوم. وهناك معلومات أخرى يجب أن تظهر في الميزانية أو الملحق:

- وصف طبيعة وموضوع كل احتياط من الاحتياطات؛
- حصة الحسابات الدائنة والحسابات المدينة التي تتجاوز سنة؛
- مبالغ للدفع وللإستلام بالنسبة: للشركة الأم، للفروع، للشركات الزميلة، لجهات أخرى مرتبطة (مساهمين، مسيرين...)
- في إطار شركات رؤوس الأموال وبالنسبة لكل فئة أسهم: عدد الأسهم المرخصة، الصادرة وغير المحررة كلياً، القيمة الإسمية للأسهم أو حقيقة أن الأسهم لم تكن لها قيمة إسمية، تطور عدد الأسهم بين بداية ونهاية السنة المالية، عدد الأسهم التي يملكها الكيان، فروعها والكيانات المشاركة، الأسهم التي تكون في شكل احتياطات للإصدار في إطار خيارات أو عقود البيع، حقوق وامتيازات وتخفيضات محتملة متعلقة بالأسهم؛
- مبلغ الأرباح الموزعة المقترحة، مبلغ حصص الامتياز غير المدرجة في الحسابات (في السنة المالية والمترجمة)، وصف الالتزامات المالية الأخرى اتجاه بعض المساهمين سواء كانت للدفع أو للإستلام).

وقد أورد النظام المحاسبي المالي نموذجاً قاعدياً للميزانية يجب تكييفه مع كل كيان قصد توفير معلومات مالية تستجيب لمقتضيات التنظيم. في الصفحتين الموالتين يتم توضيح هذا النموذج:

جدول رقم 25: نموذج الميزانية: جانب الأصول

N-1	N	N	N	ملاحظة	الأصل
صافي	صافي	اهتلاك رصيد	اجمالي		
					أصول غير جارية
					فارق بين الاقتناء-المنتوج الإيجابي أو السلبي
					تثبيتات معنوية
					تثبيتات عينية
					أراضي
					مباني
					تثبيتات عينية أخرى
					تثبيتات ممنوح امتيازها
					تثبيتات يجري انجازها
					تثبيتات مالية
					سندات موضوعة موضع معادلة
					مساهمات أخرى وحسابات دائنة ملحقة بها
					سندات أخرى مثبتة
					قروض وأصول مالية أخرى غير جارية
					ضرائب مؤجلة على الأصل
					مجموع الأصول غير الجارية
					أصول جارية
					مخزونات ومنتجات قيد التنفيذ
					حسابات دائنة واستخدامات مماثلة
					الزبائن
					المدينون الآخرون
					الضرائب وما شابهها
					حسابات دائنة أخرى واستخدامات مماثلة
					الموجودات وما شابهها
					الأموال الموظفة و الأصول المالية الجارية
					الأخرى
					الخزينة
					مجموع الأصول الجارية
					المجموع العام للأصول

المصدر: النظام المحاسبي المالي

جدول رقم 26: نموذج الميزانية: جانب الخصوم

N-1	N	ملاحظة	الخصوم
			رؤوس الأموال الخاصة رأس مال تم إصداره رأس مال غير مستعان به علاوات و احتياطات-احتياطات مدمجة فوارق إعادة التقييم فارق المعادلة نتيجة صافية/نتيجة صافية حصة المجمع رؤوس أموال خاصة أخرى /ترحيل من جديد
			حصة الشركة المدمجة(1)
			حصة ذوي الأقلية(1)
			المجموع 1
			الخصوم غير الجارية
			قروض وديون مالية
			ضرائب مؤجلة و مرصود لها
			ديون أخرى غير جارية
			مؤونات و منتجات ثابتة مسبقا مجموع الخصوم غير الجارية(2)
			الخصوم الجارية
			موردون و حسابات ملحقة ضرائب ديون أخرى خزينة سلبية مجموع الخصوم الجارية(3)
			مجموع عام للخصوم

المصدر: النظام المحاسبي المالي

ونلخص ما يمكن ملاحظته من خلال النموذج المقترح من طرف النظام المحاسبي المالي للميزانية في النقاط التالية:

- تصور اقتصادي للميزانية يبتعد كثيرا عن التصور الذي كان سائدا في المخطط المحاسبي الوطني القائم على أساس الذمة. كما أن مفهوم الأصول والخصوم مختلف تماما في إطار النظام المحاسبي المالي الذي يستند على التعريف التالي: الأصول هي عبارة عن موارد يتحكم فيها الكيان بفعل أحداث سابقة وينتظر منها مزايا اقتصادية مستقبلية، أما الخصوم فهي التزامات حالية نشأت عن أحداث سابقة يتطلب انقضائها خروج موارد تمثل منافع اقتصادية. وهذا ما يفسر على سبيل المثال إمكانية الاعتراف بأصول الإيجار التمويلي أو الأخذ بعين الاعتبار الضريبة المؤجلة (أصول أو خصوم) وكذلك عدم إمكانية الاعتراف بالمصاريف ضمن الأصول (المصاريف التمهيدية)؛
- يستند إعداد الميزانية إلى أسس عديدة للقياس، فبالإضافة إلى التكلفة التاريخية التي كانت سائدة في النظام المحاسبي الوطني، توجد القيمة العادلة التي يمكن تحديدها من خلال القيمة السوقية أو قيمة المنفعة وهناك القيمة القابلة للتحويل؛
- تمثل الخصوم كل الديون وما له طابع الدين (المؤونات على سبيل المثال) وهذا يستثني الأموال الخاصة التي لا تعتبر خصوما في نظر المعايير المحاسبية الدولية (IAS 01). لذلك نجد مثلا في الجانب الأيسر من الميزانية تسمية الأموال الخاصة والخصوم بدلا من تسمية الخصوم؛
- يتم تقسيم الأصول والخصوم على أساس جاري/غير جاري تبعا لارتباطها أو عدم ارتباطها بدورة الاستغلال العادية للمؤسسة وليس على أساس سيولتها (الأصول) أو استحقاقها (الخصوم). تمثل الأصول الجارية تلك الأصول التي تستخدم في إطار دورة متكررة (شراء-تحويل-بيع) حتى ولو تعدى عمرها الدورة الواحدة (12 شهر). لكن الأصول غير الجارية تستخدم لأكثر من دورة استغلال واحدة. حسب المعيار الدولي (IAS 01) هناك أربعة معايير مختلفة لتصنيف الأصول أو الخصوم إلى جارية أو غير جارية، لكن المعيار المهم للتصنيف يبقى مدى الارتباط بدورة الاستغلال إذ تعتبر المعايير الأخرى ثانوية في الكثير من الأحيان. ينطلق التصنيف إلى جاري وغير جاري من فرضية استمرارية المؤسسة ويختلف في جوهره عن التصنيف حسب السيولة أو الاستحقاق الذي يهدف إلى تبيان مدى ملاءمة (solvabilité) المؤسسة وقدرتها على الوفاء بالتزاماتها في الآجال المحددة من منظور الإفلاس؛
- تبين الميزانية معلومات تتعلق بالحسابات الموحدة بشكل لافت للانتباه من خلال العديد من الحسابات (فارق الاقتناء، المساهمات الموضوعة بطريقة المكافأة، حقوق الشركة الأم، حقوق الأقلية في رأس

المال،....) كما لو أن معظم المؤسسات الجزائرية هي مجموعات مطالبة بإعداد قوائم مالية موحدة (états consolidés). لكن حقيقة الأمر أن المجموعات الجزائرية المعنية بإعداد مثل هذه القوائم تعد استثناء ( محصورة من حيث العدد) ولا تعتبر الحالة العامة (أغلب المؤسسات هي مؤسسات متوسطة وصغيرة)؛

- المعلومات الموجودة في الميزانية تتعدى الحد الأدنى المطلوب في المعيار الدولي (IAS 01). وتتسم بنوع من التنوع فيما يخص بعض الأصناف من الأصول (الأصول البيولوجية، الأصول الممنوح حق امتيازها، عقارات التوظيف...). في المقابل ليس هناك إشارة بشكل منفصل إلى الأصول أو الخصوم غير الجارية الموجهة للتنازل عنها مثلما هو موضح في المعيار (IFRS 5)؛
- ليس هناك ازدواجية لعرض القوائم المالية مثلما هو الحال في المخطط المحاسبي الفرنسي الذي يقترح نموذجين للعرض: شكل قائمة<sup>1</sup> و شكل جدول<sup>2</sup>. كما أن الميزانية في إطار هذا المخطط يمكن تقديمها قبل توزيع الأرباح أو بعد توزيع الأرباح<sup>3</sup>.

#### 4-2-2-2- جدول حسابات النتائج

جدول حسابات النتائج هو بيان ملخص للأعباء والنواتج المحققة من الكيان خلال السنة المالية، ولا يأخذ في الحساب تاريخ التحصيل أو الإنفاق. ويبرز النتيجة الصافية للسنة المالية: ربح/ أو خسارة بالفرق بين الأعباء والنواتج.

وقد حدد النظام المحاسبي المالي الحد الأدنى للمعلومات التي يجب أن تظهر في هذا الجدول وهي

كالآتي:

- تحليل الأعباء حسب طبيعتها، مما يسمح بتحديد المجاميع الرئيسية للتسيير التالية: الهامش الإجمالي، القيمة المضافة، الفائض الإجمالي للاستغلال؛
- نواتج الأنشطة العادية؛
- النواتج المالي والأعباء المالية؛
- أعباء المستخدمين؛
- الضرائب والرسوم والتسديدات المماثلة؛
- مخصصات الاهتلاكات وخسائر القيمة الخاصة بالنتيقات العينية؛

<sup>1</sup> en liste

<sup>2</sup> en tableau ou en compte

<sup>3</sup> bilan avant ou après répartition du résultat.

- مخصصات الاهتلاكات وخسائر القيمة الخاصة بالنتيقات المعنوية؛
- نتيجة الأنشطة العادية؛
- العناصر غير العادية (الأعباء والنواتج)؛
- النتيجة الصافية للفترة قبل التوزيع؛
- النتيجة الصافية لكل سهم من الأسهم بالنسبة لشركات المساهمة؛
- وفي حالة جدول حسابات النتائج الموحد تظهر:
- الحصة في النتيجة الصافية للشركات الزميلة والمشاريع المشتركة الخاضعة لطريقة المكافأة؛
- حصة حقوق الأقلية في النتيجة الصافية.

الحد الأدنى من المعلومات الأخرى التي تظهر إما في جدول حسابات النتائج أو في الملحق المكمل لحسابات النتائج هي الآتية: تحليل نواتج الأنشطة العادية أو مبلغ الحصة في الأسهم المصوت عليها أو المقترحة والنتيجة الصافية لكل سهم بالنسبة لشركات المساهمة.

كما يسمح النظام المحاسبي المالي بإمكانية تقديم جدول حسابات النتائج حسب الوظيفة مكيف مع خصوصية واحتياجات الكيان في الملحق إضافة إلى جدول حسابات النتائج حسب الطبيعة.

بالنسبة للنواتج والأعباء الناتجة عن النشاط العادي ذات الحجم والطبيعة أو التأثير الذي يستدعي إبرازها لشرح أداء الكيان خلال الفترة، يجب عرضها ضمن فصول خاصة في جدول حسابات النتائج (مثل: تكلفة إعادة الهيكلة، انخفاض قيمة استثنائي للمخزونات، التكاليف الناتجة عن تخلي جزئي عن النشاط...).

تتأتى النتيجة غير العادية من النواتج والأعباء الناجمة عن أحداث أو معاملات يمكن تمييزها بوضوح عن النشاط العادي للكيان وتمثل طابعا استثنائيا (مثل نزع الملكية، الكوارث الطبيعية وغير المتوقعة).

وتحتسب النتيجة على أساس الأعباء والنواتج التي نشأت خلال السنة المالية حتى ولو عُرفت بين تاريخ إقفال السنة المالية وتاريخ إعداد القوائم المالية. وبذلك فإن الأحداث التي تطرأ بعد تاريخ الإقفال ولكنها مرتبطة بظروف موجودة بتاريخ الإقفال تترتب عليها تعديلات إذا كانت تساهم في تقديم معلومات تسمح بتقدير أفضل للأصول والخصوم الموجودة بتاريخ الإقفال.

وفيما يلي نموذج لجدول حساب النتيجة حسب الطبيعة وحسب الوظيفة كما وردت في النظام

المحاسبي المالي:

الجدول رقم 27: نموذج جدول حسابات النتائج حسب الطبيعة

N-1	N	ملاحظة	
			رقم الأعمال
			تغيرات مخزونات المنتجات المصنعة والمنتجات قيد الصنع
			الانتاج المثبت
			إعانات الاستغلال
			1- إنتاج السنة المالية
			المشتريات المستهلكة
			الخدمات الخارجية و الاستهلاكات الأخرى
			2- استهلاك السنة المالية
			3- القيمة المضافة للاستغلال (1-2)
			أعباء المستخدمين
			الضرائب و الرسوم و المدفوعات المماثلة
			4- إجمالي فائض الاستغلال
			المنتجات العملية الأخرى
			الأعباء العملية الأخرى
			المخصصات للاهلاك و المؤونات و خسارة القيمة
			استرجاع على خسائر القيمة و المؤونات
			5- النتيجة العملية
			المنتوجات المالية
			الأعباء المالية
			6- النتيجة المالية
			7- النتيجة العادية قبل الضرائب (5+6)
			الضرائب الواجب دفعها عن النتائج العادية
			الضرائب المؤجلة (تغيرات) عن النتائج العادية
			مجموع منتوجات الأنشطة العادية
			مجموع أعباء الأنشطة العادية
			8- النتيجة الصافية للأنشطة العادية
			عناصر غير عادية (منتجات) (يجب تبيانها)
			عناصر غير عادية (أعباء) (يجب تبيانها)
			9- النتيجة غير العادية
			10- النتيجة الصافية للسنة المالية
			الحصة في النتيجة الصافية للشركات الخاضعة لطريقة المكافأة (1)
			11- النتيجة الصافية للمجمع الموحد (1)
			و منها حصة ذوي الأقلية (1)
			حصة المجمع (1)

(1) لا تستعمل إلا لتقديم القوائم المالية الموحد

المصدر: النظام المحاسبي المالي

على العكس من الميزانية التي تعتبر توجهها واضحا للنظام المحاسبي المالي نحو النموذج الأنجلوسكسوني للمحاسبة من خلال العناصر السالفة الذكر، يمكن القول بأن جدول النتيجة يعتبر مزيجا (وتسوية) بين المدرستين الفرنكوفونية من جهة (نقصد النموذج الأساسي حسب الطبيعة) والأنجلوسكسونية من جهة أخرى (نقصد النموذج البديل حسب الوظيفة).

ونلخص ما يمكن ملاحظته من خلال النموذج المقترح من طرف النظام المحاسبي المالي لجدول

النتيجة حسب الطبيعة في النقاط التالية:

- وجود تصور "اقتصادي كلي" للنتيجة يبرر من خلال الاعتماد على مفهوم كلي للإنتاج وليس فقط الإنتاج المباع (رقم الأعمال) بالإضافة إلى الإبقاء على مفهوم القيمة المضافة. يعرف الإنتاج الكلي على أنه مجموع الإنتاج المباع والإنتاج المخزن والإنتاج المثبت. يمكن ملاحظة أن تقييم الإنتاج الكلي يطرح مشكلتين أساسيتين: المشكلة الأولى تتعلق بعدم تجانس القيم المجمعة، إذا كان الإنتاج المباع يقيم بسعر البيع فإن الإنتاج المخزن والمثبت يقيم بتكلفة الإنتاج، المشكلة الثانية تتعلق بربحية المؤسسة ففي الوقت الذي يساهم الإنتاج المباع في ثراء المؤسسة بشكل محقق، لا يتحقق الربح من الإنتاج المخزن إلا بعملية البيع ولا يتحقق أي ربح مباشر من الإنتاج المثبت؛
- اعتماد أسلوب الجرد المتناوب (النهائي) لتقييم المخزونات الذي يتطلب قياسا دوريا للمخزون (في نهاية كل دورة). المخزون النهائي هو الذي يظهر بالميزانية لدورة معينة ويصبح المخزون الأولي للدورة التي تليها. المخزون الأولي يعتبر كعبء يسجل بالمجموعة السادسة وكذلك المشتريات أما المخزون النهائي فيعتبر تكلفة سالبة تطرح من المخزون الأولي والمشتريات للحصول على مبلغ الاستهلاكات، وهذا ما يفسر استخدام الحساب تغير المخزون (مخ<sub>1</sub>-مخ<sub>2</sub>)؛
- استخدام مفهوم مشابه لمفهوم الأرصدة الوسيطة للتسيير (Soldes Intermédiaires de Gestion) التي تم اقتراحها من قبل المخطط الفرنسي لسنة 1982. تعد هذه الأرصدة مهمة في عملية التحليل المالي والاقتصادي ليس فقط للمستثمرين وإنما لكل الأطراف ذات العلاقة مع المؤسسة؛
- إبراز القيمة المضافة كمؤشر ناتج عن عوامل الإنتاج يعبر عن خلق القيمة (الثروة). يعتبر هذا المقياس مهم بالنسبة للإدارة الداخلية وأيضا للإحصائيات الوطنية. ينبغي الإشارة إلى أن مفهوم القيمة المضافة الذي يعرفه النظام المحاسبي المالي يقترب أكثر من كونه مفهوم تسييري عن كونه مفهوم اقتصادي بحت مثلما كان معرف في المخطط المحاسبي الوطني؛

- إبراز فائض الاستغلال الإجمالي الذي يقيس الأداء الاقتصادي للمؤسسة بغض النظر عن السياسة التمويلية أو سياسة الاهتلاكات، وبعيدا عن النواتج والأعباء التشغيلية الأخرى التي لا ترتبط بشكل مباشر بالعمليات؛
- إظهار النتيجة التشغيلية (العملياتية) التي تعبر عن المردودية الاقتصادية للمؤسسة بغض النظر عن الاعتبارات المالية والجبائية. وجدير بالذكر أن المصطلح المستخدم هنا هو انجلوسكسوني وهو مكافئ للمصطلح الفرنسي نتيجة الاستغلال<sup>1</sup>. وللأسف لا يوجد تمييز بين النتيجة التشغيلية الجارية والنتيجة التشغيلية غير الجارية، هذه الأخيرة تعبر عن الجزء من النتيجة التشغيلية الذي ليس له طابع تكراري ذلك أنه ناجم عن نواتج وأعباء يمكن أن تكون ذات طابع استثنائي (خسائر أو فوائض القيم الناتجة عن التنازل عن الاستثمارات، الإعانات، الخسائر عن الديون المعدومة، الغرامات)؛
- إظهار النتيجة المالية بشكل منفصل والتي تحسب بالفرق بين النواتج المالية والأعباء المالية وهي تعبر عن فعالية الوظيفة المالية للمؤسسة باعتبار أن هذا الرصيد هو محصلة للقرارات التمويلية المتخذة؛
- حساب نتيجة الأنشطة العادية قبل الضريبة يكون بجمع النتيجة التشغيلية والنتيجة المالية. بعد طرح الضريبة النظرية نحصل على النتيجة الصافية للأنشطة العادية. نقصد بالضريبة النظرية مبلغ الضريبة المحسوب على أساس القواعد المحاسبية والذي يمكن الحصول عليه بجمع مبلغ الضريبة المستحقة مع تغير الضريبة المؤجلة (زائد أو ناقص الضريبة المؤجلة)؛
- النتيجة الصافية للمؤسسة نتحصل عليها بإضافة العناصر غير العادية (نواتج وأعباء غير عادية) إلى مبلغ النتيجة الصافية للأنشطة العادية. وتجدر الإشارة هنا إلى أن مفهوم الأنشطة غير العادية هو مفهوم حصري غير محدد لا يشتمل إلا على العناصر التي لا تتعلق بالنشاط العادي للمؤسسة والتي تخرج عن نطاق سيطرتها مثل نزع الملكية أو الكوارث الطبيعية. ولا ينبغي تقريب هذا المفهوم من المفهوم القديم "خارج الاستغلال" الذي كان موجودا في إطار المخطط المحاسبي الوطني أو مفهوم "الاستثنائي" الموجود في المخطط الفرنسي، حيث أن أغلب العناصر "الخارجة عن الاستغلال" أو "الاستثنائية" تعتبر عناصر عادية من منظور النظام المحاسبي المالي. أضف إلى ذلك أن مفهوم "غير عادي" لم يعد معمولا به

<sup>1</sup> لا ينبغي الخلط بين مفهوم نتيجة الاستغلال في المنظور الفرنسي مع المفهوم الذي كان موجودا في إطار المخطط المحاسبي الوطني الذي يعتبر أوسع وغير واضح المعالم ما دام يتضمن الأعباء والنواتج المالية. فالمفهوم الفرنسي للاستغلال أدق ولكن لم يتم اعتماده من قبل النظام المحاسبي المالي الذي استخدم مصطلح النتيجة التشغيلية استنادا إلى الممارسة الدولية.

(غير مسموح)<sup>1</sup> في المعيار الدولي (IAS 01) منذ عملية الإصلاح التي عرفت لجنة المعايير المحاسبية الدولية والتي أفضت إلى مجلس المعايير المحاسبية الدولية (IASB) في سنة 2001

الجدول رقم 28: نموذج جدول حسابات النتائج حسب الوظيفة

N-1	N	ملاحظة	
			رقم الأعمال كلفة المبيعات
			هامش الربح الإجمالي منتجات عملياتية أخرى التكاليف التجارية الأعباء الإدارية أعباء عملياتية أخرى
			النتيجة العملياتية تقديم تفاصيل الأعباء حسب الطبيعة (مصاريف المستخدمين، مخصصات الاهتلاك)
			نواتج مالية الأعباء المالية
			النتيجة العادية قبل الضريبة الضريبة الواجبة على النتائج العادية الضرائب المؤجلة على النتائج العادية (تغيرات)
			النتيجة الصافية للأنشطة العادية الأعباء غير العادية المنتوجات غير العادية
			النتيجة الصافية للسنة المالية الحصة في النتيجة الصافية للشركات الخاضعة لطريقة المكافأة (1)
			النتيجة الصافية للمجمع الموحد (1) ومنها حصة ذوي الأقلية (1) حصة المجمع (1)

(1) لا تستعمل إلا لتقديم القوائم المالية الموحدة

### المصدر: النظام المحاسبي المالي

<sup>1</sup> نتساءل هنا إذن عن ضرورة وجود مثل هذه النتيجة في النظام الجديد ما دامت ترتبط بعناصر "جد استثنائية" وليست استثنائية بالقدر الذي يجعل منها موجودة في الواقع العملي.

- تلخص ما يمكن ملاحظته من خلال النموذج المقترح من طرف النظام المحاسبي المالي لجدول النتيجة حسب الوظيفة في النقاط التالية:
- ينطلق هذا الجدول من تبويب مختلف الأعباء حسب وظيفتها وليس على أساس طبيعتها ويميز وظائف أساسية هي الوظيفة الإنتاجية (تكلفة المبيعات)، الوظيفة التجارية (التكاليف التجارية)، الوظيفة الإدارية (التكاليف الإدارية) وأي وظائف أخرى ذات أهمية بالنسبة للمؤسسة. حسب المعيار الدولي (IAS 01) يفضل عرض جدول النتيجة على أساس وظيفي بالنظر إلى المعلومات الملائمة التي يوفرها للمستعملين<sup>1</sup>، لكن النظام المحاسبي المالي اعتبره مجرد نموذج بديل للنموذج الأول ويترك القرار لأصحاب المؤسسة لاختيار الجدول الذي يتناسب مع الاحتياجات المعلوماتية؛
  - على عكس النموذج القائم على أساس الطبيعة يعتبر الجدول الوظيفي "المبيعات" هي نقطة الانطلاق وليس الإنتاج الكلي. وهذا الأمر يبين في الحقيقة جوهر الاختلاف بين المنظور الكلي والمنظور الجزئي الذي تتبناه المدرسة الانجلوسكسونية التي تتجه نحو تحديد الربح بالنسبة للمالك الخاص بالدرجة الأولى. ولذلك لا توجد إشارة إلى القيمة المضافة في هذا الجدول وليس من السهل تحديد مقدارها؛
  - حتى وإن كانت نقطة بداية جدول النتيجة الوظيفي مختلفة (المبيعات بدلا من الإنتاج الكلي) إلا أن عملية الربط تتحقق على مستوى النتيجة التشغيلية التي يجب أن تكون نفس النتيجة وبعدها ليس هناك فرق بين عرض الجدولين؛
  - نظرا لفقدان بعض المعلومات التي قد يتسبب فيها تبويب الأعباء حسب وظيفتها، يتطلب النظام المحاسبي المالي (والمعيار الدولي IAS1) الإفصاح عن عناصر مهمة في الملحق تتعلق أساسا بأعباء المستخدمين أو مخصصات الاهتلاك التي يغفلها التبويب الوظيفي؛
  - يقوم هذا الجدول على أساس الجرد الدائم للمخزونات الذي يتطلب وجود نظام للمحاسبة التحليلية داخل المؤسسة كفيل بتزويد المعلومات المتعلقة بحركة المخزون وخاصة بالنسبة للمؤسسات ذات الطابع الصناعي.

<sup>1</sup> للتذكير فإن المستعمل الأساسي للقوائم المالية حسب الإطار المفاهيمي للمعايير المحاسبية الدولية هو المستثمر في البورصة الذي يحصل على قوائم مالية موحدة على عكس الإطار المحلي الذي يطبق فيه النظام المحاسبي المالي الذي لم يعرف أي أولويات.

#### 4-2-3- قائمة تدفقات الخزينة

الهدف من هذه القائمة المالية هو منح مستخدمي القوائم المالية أساسا لتقييم مدى قدرة الكيان على توليد الخزينة وما يكافؤها، وكذلك توفير معلومات عن استخدام هذه السيولة المالية.

يعرض جدول تدفقات الخزينة التدفقات النقدية الداخلة والخارجة خلال السنة المالية حسب مصدرها:

- التدفقات المتولدة عن الأنشطة العملية (الأنشطة التي تولد المنتوجات وغيرها من الأنشطة الأخرى التي لا ترتبط لا بالاستثمار ولا بالتمويل)؛
- التدفقات المتولدة عن الأنشطة الاستثمارية (المدفوعات لأجل عمليات الاقتناء والمقبوضات من بيع أصول طويلة الأجل)؛
- التدفقات الناشئة عن أنشطة التمويل (أنشطة ينتج عنها تغيير حجم أو هيكله الأموال الخاصة أو القروض)؛
- التدفقات المتأتية من الفوائد وأرباح الأسهم معروضة بشكل منفصل ومصنفة بشكل دائم من سنة مالية لأخرى ضمن الأنشطة العملية، الاستثمارية أو التمويلية.

وقد حدد النظام المحاسبي المالي طريقتين لعرض التدفقات النقدية المتولدة من الأنشطة العملية هما: الطريقة المباشرة والطريقة غير المباشرة، مع تفضيل الطريقة المباشرة (موصى بها).

تتمثل الطريقة المباشرة في:

- عرض الفصول الرئيسية للمقبوضات والمدفوعات النقدية الإجمالية (الزبائن، الموردون، الضرائب...) قصد إبراز التدفق النقدي الصافي ؛
- تقريب هذا التدفق النقدي الصافي إلى النتيجة قبل الضريبة للفترة المقصودة.

أما الطريقة غير المباشرة فتتمثل في تصحيح النتيجة الصافية للسنة المالية مع الأخذ بعين الاعتبار:

- آثار المعاملات التي لا تؤثر في الخزينة (الاهتلاكات، تغييرات حسابات الزبائن، المخزونات، تغييرات حسابات الموردين...)
- التفاوتات أو التسويات (ضرائب مؤجلة)؛

- التدفقات المالية المرتبطة بالأنشطة الاستثمارية أو التمويلية (فوائض أو نواقص القيم الناتجة عن عمليات التنازل...).

تتمثل النقدية في:

- السيولات التي تشمل الأموال في الصندوق، الودائع عند الاطلاع (بما في ذلك الكشوفات المصرفية القابلة للتسديد عند الطلب وغيرها من تسهيلات الصندوق)؛  
- شبه السيولة المحازة قصد الوفاء بالالتزامات قصيرة الأجل (التوظيفات قصيرة الأجل التي يمكن تحويلها لسيولة بسرعة وبسهولة والخاضعة لخطر مهمل لتغير قيمتها).

ويسمح النظام المحاسبي المالي بعرض التدفقات النقدية التالية بالمبالغ الصافية:

- السيولة أو شبه السيولة المحازة لحساب الزبائن؛

- العناصر سريعة وتيرة الدوران، المبالغ المرتفعة والاستحقاقات القصيرة.

وفيما يلي نموذج لجدول تدفقات الخزينة حسب الطريقة المباشرة وغير المباشرة كما ورد في النظام المحاسبي المالي:

الجدول رقم 29: نموذج جدول تدفقات الخزينة (الطريقة المباشرة)

N-1	N	ملاحظة	
			تدفقات الخزينة المتأتية من الأنشطة العملية التحصلات المقبوضة من الزبائن المبالغ المدفوعة للموردين والمستخدمين الفوائد والمصاريف المالية الأخرى المدفوعة الضرائب المدفوعة على الأرباح
			تدفقات الخزينة قبل العناصر غير العادية
			تدفقات الخزينة المرتبطة بالعناصر غير العادية (يجب توضيحها)
			صافي تدفقات الخزينة المتأتية من الأنشطة العملية (أ)
			تدفقات الخزينة المتأتية من أنشطة الاستثمار مدفوعات اقتناء تثبيبات عينية أو معنوية مقبوضات عن عمليات التنازل عن تثبيبات عينية أو معنوية مدفوعات اقتناء التثبيبات المالية مقبوضات عن عمليات التنازل عن تثبيبات مالية الفوائد التي تم تحصيلها عن التوظيفات المالية الحصص والأقساط المقبوضة من النتائج المستلمة
			صافي تدفقات الخزينة المتأتية من أنشطة الاستثمار (ب)
			تدفقات الخزينة المتأتية من أنشطة التمويل المقبوضات الناتجة عن إصدار الأسهم الحصص وغيرها من التوزيعات التي تم القيام بها المقبوضات المتأتية من القروض تسديدات القروض أو الديون الأخرى المماثلة
			صافي تدفقات الخزينة المتأتية من أنشطة التمويل (ج)
			تأثيرات تغيرات سعر الصرف على السيولات وشبه السيولات تغير أموال الخزينة في الفترة (أ+ب+ج)
			الخزينة وما يعادلها عند افتتاح السنة المالية الخزينة وما يعادلها عند اقفال السنة المالية تغير الخزينة خلال الفترة
			المقاربة مع النتيجة المحاسبية

المصدر: النظام المحاسبي المالي

الجدول رقم 30: نموذج جدول تدفقات الخزينة (الطريقة غير المباشرة)

N-1	N	ملاحظة	
			تدفقات الخزينة المتأتية من الأنشطة العملية صافي نتيجة السنة المالية تصحیحات من أجل: - الاهتلاكات والأرصدة - تغير الضرائب المؤجلة - تغير المخزونات - تغير الزبائن والحسابات الدائنة الأخرى - تغير الموردين والديون الأخرى - نواقص أو فوائض القيم الناتجة عن عمليات التنازل صافية من الضرائب
			تدفقات الخزينة الناجمة عن النشاط (أ) تدفقات الخزينة المتأتية من عمليات الاستثمار
			مدفوعات اقتناء تثبيات مقبوضات عن عمليات التنازل عن تثبيات مدفوعات اقتناء التثبيات المالية تأثير تغيرات محيط الإدماج (1)
			تدفقات الخزينة المرتبطة بعمليات الاستثمار (ب) تدفقات الخزينة المتأتية من عمليات التمويل
			الحصص المدفوعة للمساهمين زيادة رأس المال النقدي (المنقودات) إصدار القروض تسديد القروض
			تدفقات الخزينة المرتبطة بعمليات التمويل (ج)
			تغير أموال الخزينة للفترة (أ+ب+ج)
			الخزينة عند افتتاح السنة المالية الخزينة عند اقفال السنة المالية تأثير تغيرات سعر العملات الأجنبية (1)
			تغير الخزينة

(1) لا تستعمل إلا لتقديم القوائم المالية الموحدة

المصدر: النظام المحاسبي المالي

نلخص ما يمكن ملاحظته من خلال النموذج المقترح من طرف النظام المحاسبي المالي لجدول تدفقات الخزينة (حسب الطريقة المباشرة أو الطريقة غير المباشرة) في النقاط التالية:

- تعد قائمة تدفقات الخزينة بمثابة المكمل الأساسي للميزانية وجدول حسابات النتائج. حيث تعتبر الميزانية قائمة ساكنة تبين الوضعية المالية في لحظة معينة، أما جدول حسابات النتائج فيكمن دوره في تفسير تكوين النتيجة خلال الدورة بالتركيز على الأداء. وبذلك يعجز كلاهما عن تقديم صورة حركية عن الوضعية المالية تفسر التغيرات الحاصلة في عناصر الميزانية. تقدم إذن قائمة تدفقات الخزينة هذا الجانب المهم من خلال التركيز على تغيرات الخزينة. كما تعتبر التدفقات النقدية عنصرا موضوعيا لا يتأثر بالسياسات والتقديرات المحاسبية كما هو الحال بالنسبة للميزانية وجدول حسابات النتائج؛
- تقوم قائمة تدفقات الخزينة على تفسير تغيرات الخزينة وما يكافؤها خلال دورة معينة. مفهوم الخزينة هو المفهوم الواسع و ليس المفهوم الضيق المحصور فقط في المتاحات، ذلك أن الخزينة تعرف على أنها النقدية و ما يشابه النقدية من توظيفات قصيرة الأجل عالية السيولة منعدمة المخاطر منقوصا منها النقدية السالبة المتمثلة في التسبيقات المصرفية؛
- تتجلى أهمية هذا الجدول في أنه يبرز مقدرة المؤسسة على توليد النقدية من العمليات (الأنشطة التشغيلية) و كيفية استخدامها في تغطية الاحتياجات النابعة من عمليات الاستثمار (أنشطة الاستثمار) و ما هو رصيد عمليات التمويل من خلال الأنشطة التمويلية (أي معرفة كيف يتم الربط بين الأنشطة التشغيلية و الاستثمارية). يمكن القول بأن هناك مفهوم جديد للتوازن المالي ينشأ من العلاقة المقترحة من خلال الجدول (تغير الخزينة = خزينة العمليات + خزينة الاستثمار + خزينة التمويل) يضاف إلى المفهوم الكلاسيكي للتوازن المالي المُعرّف انطلاقا من الميزانية؛
- أن هناك مجال مفتوح أمام المؤسسات لتصنيف بعض العناصر بشكل اختياري ضمن الأنشطة المختلفة، ذلك أن النظام المحاسبي المالي لم يقدم تفاصيل حول ربط مثل هذه العناصر بنشاط دون آخر. نتحدث هنا على سبيل المثال عن الفوائد على القروض و عن الأرباح الموزعة المقبوضة أو الممنوحة.



#### 4-2-5- ملحقات القوائم المالية

الملحق هو وثيقة تلخيص تعتبر جزءا من القوائم المالية وتوفر التفسيرات الضرورية لفهم أفضل لباقي القوائم المالية وتكمل المعلومات المفيدة لقارئ الحسابات كلما اقتضت الحاجة. وتعد عناصر الإعلام الرقمية للملحق حسب نفس المبادئ والشروط التي تظهر في الوثائق الأخرى التي تتشكل منها القوائم المالية، غير أن ما يسجل في الملحق لا يمكنه أن يحل محل ما يسجل في القوائم المالية الأخرى.

تبرز أهمية الملحق في النقاط الآتية: (Richard; 2014)

• التحقق من فرضية استمرارية الاستغلال من خلال السياسات والطرق المحاسبية المستخدمة في إعداد القوائم المالية.

• الإشارة إلى الأحداث اللاحقة لإقفال الحسابات التي تحدث بين تاريخ نهاية السنة وتاريخ إعداد القوائم المالية وخاصة تلك التي يكون لها أثر مباشر على الوضعية المالية للمؤسسة؛

• هناك العديد من الاختيارات المحاسبية التي أتى بها النظام المحاسبي المالي ومن الضروري الإشارة إلى الطرق المحاسبية البديلة التي تم اللجوء إليها والتغيرات المحاسبية والتقديرات وتأثيراتها على الوضعية المالية؛

• احتواء القوائم المالية على معلومات ملخصة ومجموعة تحتاج إلى توضيحات حسابية إضافية في الملحق. كما أن هناك تطورات في المبالغ تحصل من دورة إلى أخرى في عناصر القوائم المالية تحتاج إلى تبريرات؛

• وجود معلومات خارجة عن نطاق القوائم المالية أو خارج الميزانية (hors bilan) عادة ما تكون ذات طبيعة نوعية تتعلق مثلا بالضمانات الممنوحة أو المقبوضة، مثل هذه المعلومات مفيدة في تقدير وضعية المؤسسة تجاه محيطها.

يشتمل ملحقات القوائم المالية على معلومات حول النقاط الآتية، متى كانت هذه المعلومات ذات طابع

بالغ الأهمية أو كانت مفيدة لفهم العمليات الواردة في الكشوف المالية:

- القواعد والطرق المحاسبية المعتمدة لمسك المحاسبة وإعداد القوائم المالية (المطابقة مع المعايير تكون موضحة وكل مخالفة لها تكون مفسرة ومبررة)؛
- المعلومات التكميلية الضرورية لحسن فهم الميزانية، جدول حساب النتائج، جدول تدفقات الخزينة وجدول تغير الأموال الخاصة؛

- المعلومات المتعلقة بالشركات الزميلة والمشاريع المشتركة، الفروع أو الشركة الأم وكذلك المعاملات التي تتم عند الاقتضاء مع هذه الكيانات أو مع مسيريتها: طبيعة العلاقات، نوع المعاملة، حجم ومبلغ المعاملات، سياسة تحديد الأسعار التي تخص هذه المعاملات؛
- المعلومات ذات الطابع العام أو التي تخص بعض العمليات الخاصة الضرورية للحصول على صورة وفيّة.

يمكن تلخيص النقاط السابقة في الجدول التالي:

جدول رقم 32: المعلومات التي يتضمنها ملحق القوائم المالية

المحتوى	الفئة
<ul style="list-style-type: none"> <li>- المطابقة مع المعايير تكون موضحة وكل مخالفة لها تكون مفسرة ومبررة؛</li> <li>- الإشارة إلى طرق التقييم (القياس) المعتمدة في إعداد القوائم المالية: التثبيتات المادية، المعنوية، الاهتلاكات، سندات المساهمة، المؤونات، المخزونات، مختلف الأصول والخصوم الأخرى؛</li> <li>- الإشارة إلى طرق التقييم المعتمدة أو الاختيارات المتبعة في حالة وجود عدة طرق مقبولة؛</li> <li>- الإشارة إلى إمكانية أو عدم إمكانية وجود قابلية المقارنة؛</li> <li>- إبراز أثر التغيرات في السياسات (الطرق) المحاسبية والتقديرات والأخطاء.</li> </ul>	<p>القواعد والطرق المحاسبية المعتمدة لمسك المحاسبة وإعداد القوائم المالية</p>
<ul style="list-style-type: none"> <li>- هذه المعلومات ملخصة في مجموعة من الجداول :</li> <li>- جدول التثبيتات المادية؛</li> <li>- جدول الاهتلاكات وخسائر القيمة؛</li> <li>- جدول المؤونات؛</li> <li>- الالتزامات المتعلقة بالقرض الاجاري؛</li> <li>- المعلومات المتعلقة بفارق إعادة التقييم (في حالة حدوثها)؛</li> <li>- المعلومات المتعلقة بالديون والفوائد</li> </ul>	<p>المعلومات التكميلية الضرورية لحسن فهم الميزانية، جدول حساب النتائج، جدول تدفقات الخزينة و جدول تغير الأموال الخاصة؛</p>
<p>طبيعة العلاقات، نوع المعاملة، حجم ومبلغ المعاملات، سياسة تحديد الأسعار التي تخص هذه المعاملات وكل المعلومات المفيدة الأخرى</p> <p>كل المعلومات المفيدة والمهمة المتعلقة بإعداد الحسابات الموحدة:</p>	<p>المعلومات المتعلقة بالشركات الزميلة والمشاريع المشتركة، الفروع أو الشركة الأم وكذلك المعاملات التي تتم عند الاقتضاء مع هذه الكيانات أو مع مسيريتها</p>
<p>بالنسبة لشركات الأموال: عدد الأسهم وتطوره، القيمة الاسمية، الحقوق المرتبطة بالأسهم...</p> <p>مبالغ توزيعات الأرباح ، الحصص الربحية، السندات ...</p> <p>عدد العاملين وتوزيعهم.</p> <p>المعلومات الخاصة بقطاعات النشاط، الالتزامات الخاصة بالتقاعد، الأحداث الحاصلة بعد إقفال الحسابات .....</p>	<p>المعلومات ذات الطابع العام أو التي تخص بعض العمليات الخاصة الضرورية للحصول على صورة وفيّة.</p>

المصدر: من إعداد الباحث بالاعتماد على النظام المحاسبي المالي

وقد حدد النظام المحاسبي المالي معياران أساسيان يسمحان بتحديد المعلومات المطلوب إظهارها في الملحق هما: **ملاءمة المعلومة وأهميتها النسبية**. حيث يجب ألا يشتمل الملحق إلا على المعلومات الهامة الكفيلة بالتأثير في الحكم الذي قد تحكم به الجهات التي ترسل لها الوثائق على ذمة المؤسسة ووضعيتها المالية ونتيجتها.

من خلال الملحق الوارد في النظام المحاسبي المالي يمكن إبداء الملاحظات التالية:

- يشترط النظام المحاسبي المالي أن تشير المؤسسة إلى أن القوائم المالية يتم إعدادها بالرجوع إلى المعايير المحاسبية دون أن يحدد طبيعة المعايير التي يقصدها، هل هي المعايير المنصوص عليها في النظام المحاسبي نفسه؟ حيث أن عبارة النظام المحاسبي المالي غير واضحة. أم أن المطابقة للقوائم المالية هي مع المعايير المحاسبية الدولية؟ نعتقد أنه كان من المفروض تحديد ماهية المعايير التي ينبغي الإشارة إليها ومن الواضح أنها ليست المعايير المحاسبية الدولية. الأمر الذي يطرح إشكالية حقيقية بالنسبة لجوهر النظام المحاسبي المالي؛
- تميز الملحق بنوع من التماثل من حيث أنماط الجداول الملحقة المقترحة، على سبيل المثال جدول التثبيتات، جدول الاهتلاكات، جدول المؤونات؛
- تميز الملحق بدرجة كبيرة من التفصيل ونعتقد أن هذا التفصيل لا يخص كل المؤسسات المعنية بتطبيق النظام المحاسبي المالي التي تختلف كثيرا من حيث الحجم ومن حيث طبيعة النشاط؛
- ترك النظام المحاسبي المالي مجالا واسعا فيما يتعلق بالحكم الشخصي والتقدير ذلك أن مفهوم ملائمة المعلومة أو الأهمية النسبية تختلف من شخص لآخر ومن مؤسسة لأخرى.

#### 3-4- مخطط الحسابات حسب النظام المحاسبي المالي

ألزم النظام المحاسبي المالي كل كيان بإعداد مخطط حسابات واحد على الأقل يكون ملائما لهيكله ونشاطه واحتياجاته إلى الإعلام الخاص بالتسيير. والحساب هو أصغر وحدة معتمدة لترتيب وتسجيل الحركات المحاسبية. وتجمع الحسابات في فئات متجانسة تدعى طبقة (أو صنف)، حيث توجد فئتان من طبقة الحسابات هما: طبقات حسابات الوضعية وطبقات حسابات التسيير. وتقسم كل طبقة إلى حسابات تعرف بأعداد ذات رقمين أو أكثر في إطار تقنين عشري.

تشكل خلاصة مخطط الحسابات الذي يمثل بالنسبة لكل طبقة قائمة حسابات ذات رقمين اثنين الإطار المحاسبي الواجب تطبيقه على جميع الكيانات أيا كان نشاطها وحجمها إلا إذا كانت هناك أحكام

## الفصل الرابع: التوحيد المحاسبي الجزائري: من مخطط ذو توجه كلي إلى نظام مستوحى من المعايير الدولية

خاصة تعنيها. ويمكن للكيانات ضمن هذا الإطار فتح جميع التقسيمات الضرورية التي تستجيب لاحتياجاتها وتقتصر كذلك مدونة حسابات ذات ثلاثة أرقام أو أكثر.

توزع العمليات المتعلقة بالميزانية في خمسة أصناف (من 1 إلى 5)، بينما تقسم العمليات المتعلقة بحسابات النتائج إلى صنفين (6 و 7). والجدول التالي يلخص مدونة الحسابات ذات رقمين:

جدول رقم 33: مدونة الحسابات ذات رقمين

حسابات التسيير		حسابات الميزانية				
الصنف السابع: حسابات النواتج	الصنف السادس: حسابات الأعباء	الصنف الخامس: الحسابات المالية	الصنف الرابع: حسابات الغير	الصنف الثالث: حسابات المخزونات والمنتجات قيد التنفيذ	الصنف الثاني: حسابات التثبيبات	الصنف الأول: حسابات رؤوس الأموال
70 المبيعات من البضائع والمنتجات المصنعة والخدمات المقدمة والمنتجات الملحقة	60 المشتريات المستهلكة	50 القيم المنقولة للتوظيف	40 الموردون والحسابات الملحقة	30 مخزونات البضائع	20 التثبيبات المعنوية	10 رأس المال، الاحتياطيات وما يمثلها
72 الإنتاج المخزن أو المنتقص من المخزون	61 الخدمات الخارجية	51 البنوك والمؤسسات المالية وما يمثلها	41 الزبائن والحسابات الملحقة	31 المواد الأولية واللوازم	21 التثبيبات العينية	11 الترحيل من جديد
73 الإنتاج المثبت	62 الخدمات الخارجية الأخرى	52 الأدوات المالية المشتقة	42 المستخدمون والحسابات الملحقة	32 الترميمات الأخرى	22 التثبيبات في شكل امتياز	12 نتيجة السنة المالية
74 إعانات الاستغلال	63 أعباء المستخدمين	53 الصندوق	43 الهبات الاجتماعية والحسابات الملحقة	33 سلع قيد الإنتاج	23 التثبيبات الجارية إنجازها	13 النواتج والأعباء المؤجلة خارج دورة الاستغلال
75 النواتج التشغيلية الأخرى	64 الضرائب والرسوم والمدفوعات المماثلة	54 وكالات التسبيقات والاعتمادات	44 الدولة والجماعات العمومية والهيئات الدولية والحسابات الملحقة	34 خدمات قيد الإنتاج	24 متاح	14 متاح
76 النواتج المالية	65 الأعباء التشغيلية الأخرى	55 متاح	45 المجمع والشركاء	35 مخزونات المنتجات	25 متاح	15 مؤونات للأعباء- خصوم غير جارية
77 العناصر غير العادية- النواتج	66 الأعباء المالية	56 متاح	46 مختلف الدائنين ومختلف المدينين	36 المخزونات المتأينة من التثبيبات	26 مساهمات وحسابات دائنة ملحقة بمساهمات	16 الاقراضات والديون المماثلة
78 الاسترجاعات عن خسائر القيمة والمؤونات	67 العناصر غير العادية- الأعباء	57 متاح	47 الحسابات الانتقالية أو الانتظرية	37 المخزونات في الخارج (في طريقها للمستودع أو الإيداع)	27 تثبيبات مالية أخرى	17 الديون المرتبطة بالمساهمات
79 متاح	68 مخصصات	58 التحويلات	48 الأعباء أو	38 المشتريات	28 اهتلاك التثبيبات	18 حسابات

الارتباط الخاصة بالمؤسسات وشركات المساهمة	المخزنة	النواتج المعاينة مسبقا والمؤونات	الداخلية	الاهتلاكات والمؤونات وخسائر القيمة	
19 متاح	29 خسائر القيمة عن التثبيات	39 خسائر القيمة عن المخزونات والمنتوجات قيد التنفيذ	49 خسائر القيمة عن حسابات الغير	59 خسائر القيمة عن الأصول المالية الجارية	69 الضرائب على النتائج وما يماثلها

المصدر: من إعداد الباحث بالاعتماد على النظام المحاسبي المالي

## 5- مقارنة الإطار المحاسبي الدولي الخاص بالمؤسسات الصغيرة والمتوسطة مع النظام المحاسبي

### المالي

عند صدور النظام المحاسبي المالي في نسخته المكتملة بحدود سنة 2006 (المشروع رقم 5) كان قد اعتمد في فلسفته على نسخة مكتملة من المعايير المحاسبية الدولية الأصلية لسنة 2004. هذا يعني أن الخبراء الذين عملوا على تحضيره لم تكن لهم فرصة الاطلاع على الإطار المحاسبي الدولي الخاص بالمؤسسات الصغيرة والمتوسطة لأن هذا الأخير لم يظهر إلا بحلول سنة 2007 في شكل مسودة وتم اعتماده نهائيا في 2009.

ويشير الجدول رقم 34 إلى مقارنة بين بعض المعالجات المحاسبية وفق النظام المحاسبي المالي والإطار الدولي الخاص بالمؤسسات الصغيرة والمتوسطة. حيث تقتصر المقارنة على بعض المسائل المحاسبية المهمة. ينبغي الإشارة إلى أن النظام المحاسبي المالي ينص على معالجتين: الأولى أساسية (مطلوبة) وهي موضحة بخط غليظ في الجدول والثانية بديلة (مسموح بها) مكتوبة بخط عادي. في حين قد اقتصر الإطار الدولي الخاص بالمؤسسة الصغيرة و المتوسطة على معالجة واحدة لكل مسألة.

الجدول رقم 34: مقارنة بين النظام المحاسبي المالي والإطار الدولي الخاص بالمؤسسات الصغيرة والمتوسطة

البند	النظام المحاسبي المالي	الإطار الدولي الخاص بالمؤسسات الصغيرة والمتوسطة
مصاريف الصيانة والإصلاحات الكبرى	<ul style="list-style-type: none"> <li>تسجل ضمن الأعباء</li> <li>تضاف إلى قيمة الأصل</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>تضاف إلى قيمة الأصل (تصنف كمركب)</li> </ul>
مصاريف التطوير	<ul style="list-style-type: none"> <li>يمكن اعتبارها تثبيبات معنوية (بشروط معينة)</li> <li>في حالة عدم توفر الشروط تسجل ضمن الأعباء</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>تسجل ضمن الأعباء بصفة إلزامية</li> </ul>
تكاليف الاقتراض المرتبطة بالأصول	<ul style="list-style-type: none"> <li>تدمج ضمن تكلفة التثبيبات (مع توفر الشروط)</li> <li>تعتبر أعباء مالية</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>تعتبر أعباء مالية</li> </ul>
العقود طويلة الأجل	<ul style="list-style-type: none"> <li>طريقة تقدم الأشغال</li> <li>طريقة انتهاء الأشغال</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>تسجل وفق طريقة تقدم الأشغال</li> </ul>
التقييم الموالي للأصول المادية	<ul style="list-style-type: none"> <li>نموذج إعادة التقييم</li> <li>نموذج التكلفة</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>نموذج التكلفة</li> </ul>
اهتلاك فارق الاقتناء	<ul style="list-style-type: none"> <li>يهتلك على فترة يتم تحديدها بحيث تعكس مدى تناقص المنافع الاقتصادية المنتظرة.</li> <li>يخضع دوريا لاختبار الصلاحية (ويمكن أن يحدث تدني للقيمة غير قابل للاسترجاع)</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>الاهتلاك يكون على أساس فترة محددة (10 سنوات في حالة صعوبة تحديد الفترة)</li> </ul>
تدني قيمة الأصول المادية	<ul style="list-style-type: none"> <li>مراجعة سنوية لمؤشرات تدني القيمة</li> <li>مراجعة دورية لمؤشرات تدني القيمة</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>مراجعة في حالة وجود تغير مهم في مؤشرات تدني القيمة</li> </ul>

المصدر: من إعداد الباحث

وما يمكن ملاحظته من خلال هذا الجدول هو أن الإطار الدولي الخاص بالمؤسسات الصغيرة والمتوسطة اعتمد فقط أبسط المعالجات واستثنى المعالجات التي أتى بها النظام المحاسبي المالي والتي اعتبرها معقدة بالنسبة لهذا النوع من المؤسسات.

أضف إلى ذلك أن وجود قوائم مالية متماثلة بالنسبة لكل المؤسسات مهما كان حجمها (باستثناء المؤسسات الصغيرة) يقود للقول بأن النظام المحاسبي المالي يضع المؤسسات الصغيرة والمتوسطة والكبيرة

في نفس الخانة ويلزمها بعرض متماثل لقوائمها المالية، على الرغم من أن تجربة المخطط الفرنسي قد أوجدت ثلاثة أنظمة مختلفة للعرض منذ سنة 1982، تختلف هذه الأنظمة من حيث طبيعة القوائم المالية المطلوبة ومن حيث درجة التفصيل المعتمدة فيها تبعا لحجم المؤسسة مثلما هو موضح في الجدول التالي:

جدول رقم 35: الأنظمة المحاسبية التي عرفها المخطط الفرنسي

النظام المتطور (système développé)	النظام المبسط (système abrégé)	النظام الأساسي (système de base)	
بالنسبة للمؤسسة الكبيرة بشكل اختياري	بالنسبة للمؤسسة الصغيرة	بالنسبة للمؤسسة المتوسطة والكبيرة	المؤسسات المعنية
الميزانية، جدول حسابات النتائج (شكل مفصل)، ملحق تفصيلي يشتمل على قوائم إضافية: جدول المصادر والاستخدامات، قدرة التمويل الذاتي، أرصدة التسيير الوسيطة	الميزانية، جدول حسابات النتائج، الملحق (في شكل مبسط)	الميزانية، جدول حسابات النتائج، الملحق	القوائم المالية

المصدر: من إعداد الباحث بالاعتماد على المخطط المحاسبي الفرنسي

نعتقد أنه كان من الممكن وضع نفس الهيكل الموجودة في الجدول السابق على مستوى النظام المحاسبي المالي بالنسبة للمؤسسات الجزائرية أو على الأقل تصنيف نوعين من المؤسسات (الصغيرة والمتوسطة من جهة والكبيرة من جهة أخرى). لأنه من غير المعقول أن تقوم كل المؤسسات مهما كان حجمها بإعداد خمس قوائم مالية إجبارية بنفس القدر من التفصيل.

## خلاصة الفصل

من خلال دراسة هذا الفصل يمكن التوصل إلى النتائج التالية:

- المخطط المحاسبي الوطني الذي كان يستجيب لاعتبارات اشتراكية تم اشتقاقه من مخطط محاسبي قاري ذو توجه رأسمالي. ورغم التحديثات التي أتاحتها المخطط المحاسبي الوطني آنذاك لا يمكن فصل هذا الأخير عن النموذج القاري الذي تبنته الممارسة المحاسبية قرابة نصف القرن من الزمن باعتبار أن هذا الإطار الوطني هو امتداد لمدرسة فكرية متمحورة حول فكرة المخطط المحاسبي؛
- جاء النظام المحاسبي المالي بعد فترة زمنية طويلة عرفت فيها البيئة الجزائرية تحولات عميقة تجعل من المستحيل تقريبا مقارنة النظامين المحاسبين القديم والجديد. وكل مقارنة ينبغي أن تكون ظرفية تهدف إلى توضيح السياق الذي تتدرج فيه عملية التوحيد المحاسبي؛
- أحدث النظام المحاسبي المالي ثورة حقيقية في مجال التوحيد المحاسبي في الجزائر من خلال الكم الهائل من المتطلبات التي يفرضها سواء فيما يتعلق بالاعتراف أو القياس أو الإفصاح. لكن على الرغم من كل ذلك عجز عن تحديد المستعمل الأساسي للقوائم المالية بشكل صريح ذلك أن إطاره المفاهيمي لم يضع قائمة للمستعملين ولم يحدد أي أولويات في هذا الصدد؛
- لم يصنف النظام المحاسبي المالي إلا نوعين من المؤسسات، المؤسسات المعنية بتطبيق متطلبات الإطار المحاسبي الكامل من جهة، والمؤسسات المصغرة المعنية بالإطار المحاسبي القائم على أساس محاسبة الخزينة من جهة أخرى. واضعا بذلك المؤسسات الصغيرة والمتوسطة في خانة المؤسسات الأخرى (الكبيرة) مما يعني تطبيقها لنفس الطرق المحاسبية الخاصة بالمؤسسات الكبيرة على الرغم من الاختلاف في الاحتياجات المعلوماتية لهذين الصنفين؛
- سلكت عملية الإصلاح المحاسبي نهجا معقدا من خلال تبني النظام المحاسبي المالي الذي جاء في ظاهره على شكل النموذج القاري من خلال اعتماد مدونة للحسابات مطابقة للمخطط الفرنسي، لكنه تبني في جوهره فلسفة انجلوسكسونية من خلال اعتناق المرجعية الدولية المتمثلة في المعايير المحاسبية الدولية. الأمر الذي قد يقود المهنيين إلى طرح جملة من التساؤلات حول ماهية النظام المحاسبي ذاته وهل يمكن اعتباره ترجمة للتوافق المحاسبي الدولي أم أنه مجرد مرحلة ستتبعها مراحل لاحقة نحو هذا التوافق.

# الفصل الخامس:

دراسة القيم الثقافية في إطار الانتقال

المحاسبي من PCN إلى SCF

تمهيد

- 1- الإطار المنهجي
- 2- إيجابيات وسلبيات النظام المحاسبي المالي مقابل المخطط المحاسبي الوطني
- 3- مستعملي القوائم المالية
- 4- دراسة متطلبات العرض والإفصاح التي يفرضها النظام المحاسبي المالي في القوائم المالية
- 5- دراسة الطرق المحاسبية المستخدمة في تقييم الأصول والخصوم
- 6- التحليل التأكدي للقيم الثقافية
- 7- نتائج اختبار الفرضيات

خلاصة الفصل

## تمهيد

كما سبق وأشرنا في الفصل السابق، انتهت عملية إصلاح النظام المحاسبي الجزائري إلى اعتماد النظام المحاسبي المالي (بموجب القانون رقم 07-11 الصادر بتاريخ 25 نوفمبر 2007) كبديل للمخطط المحاسبي الوطني على أن تتم مباشرة التطبيق انطلاقاً من 1 جانفي 2010.

ونعتقد أن الوقت قد حان لتقييم هذا الانتقال المحاسبي من المخطط المحاسبي الوطني إلى النظام المحاسبي المالي وذلك بعد مرور أكثر من خمس سنوات على التطبيق الفعلي لهذا النظام وأكثر من سبع سنوات على صدوره في الجريدة الرسمية<sup>1</sup>.

من جهة أخرى، تجدر الإشارة إلى أن التطبيق الفعلي للمخطط المحاسبي الوطني قد امتد لأكثر من ثلاثة عقود من الزمن الأمر الذي يجعلنا نقول بأن الجزائر تعتبر من الدول النادرة التي شهدت مثل هذا الجمود على مستوى التوحيد المحاسبي.

سنحاول في هذا الفصل فهم وتفسير الانتقال من المخطط المحاسبي إلى النظام المحاسبي الجديد ومعرفة ما إن كان اعتناق مفاهيم الإطار الجديد يؤدي إلى تقريب الممارسة المحاسبية في الجزائر من الممارسة الدولية، أو بتعبير آخر ما مدى توافق الممارسة المحاسبية في الجزائر مع ما هو موجود في التشريع المحاسبي ومع الخطاب السائد لدى مجموعة كبيرة من المهتمين وهل يمكن اعتبار الثقافة المحاسبية عاملاً مهماً في تفسير الوضعية الحالية للممارسة المحاسبية من خلال اعتماد القيم الثقافية لنموذج gray (1988) ؟

<sup>1</sup> نعتقد أنه قبل 6 سنوات من الآن لم تكن هناك جدوى من إجراء مثل هذه المقارنات لسبب بسيط هو أنه من غير المنطقي أن نتجه بأسئلة نحو الممارسة المحاسبية يراد من وراؤها مقارنة نظام محاسبي فعلي (PCN) مع نظام محاسبي على الورق (لا يوجد إلا في الجريدة الرسمية)

## 1- الإطار المنهجي

سنخصص هذا الجانب لتقديم الخيارات المنهجية التي عمد إليها البحث للإجابة على الإشكالية المطروحة والتي تتعلق بتقييم الانتقال من المخطط المحاسبي الوطني إلى النظام المحاسبي المالي وبتناول العناصر التالية:

- أهداف وفرضيات البحث؛

- المعاينة الإحصائية؛

- هيكل ومضمون الاستبيان؛

- النموذج النظري للبحث.

### 1-1 أهداف وفرضيات البحث

يلخص الجدول رقم 36 أهداف وفرضيات البحث المرتبطة بها والتي تساهم في الإجابة عن الإشكالية العامة للدراسة التي تتمحور حول تقييم الانتقال المحاسبي من المخطط المحاسبي الوطني (PCN) إلى النظام المحاسبي المالي (SCF) في إطار التوافق المحاسبي الدولي.

حيث سنقوم في المرحلة الأولى بتقييم مدى الالتزام بجوانب الشكل (من خلال الاهتمام بأهم متطلبات العرض والإفصاح في القوائم المالية) وكذلك مدى الالتزام بجوانب القياس (من خلال التركيز على أهم متطلبات تقييم الأصول والخصوم).

لكن قبل تقييم مدى الالتزام بمتطلبات القياس والإفصاح، كان لا بد من محاولة تحليل من نوع تكلفة/منفعة لمعرفة الايجابيات والسلبيات التي يراها أصحاب المهنة في النظام المحاسبي المالي الجديد.

أما في المرحلة اللاحقة، فسنحاول معرفة ما إن كان هناك استيعاب لثقافة النظام المحاسبي المالي المستمد من المعايير المحاسبية الدولية ذو التوجه الأنجلوسكسوني، أم أن قيم البيئة الثقافية المحاسبية في الجزائر تتعارض مع القيم التي تميز ذلك النموذج، وفي هذه الحالة يمكن ملاحظة استمرارية مع ما تم توارثه من حقبة المخطط المحاسبي الوطني.

## الفصل الخامس: دراسة القيم الثقافية في إطار الانتقال المحاسبي من PCN إلى SCF

والجدول رقم 36 يوضح العلاقة الموجودة بين أهداف الدراسة من جهة والفرضيات التي تحاول اختبارها من جهة أخرى.

جدول رقم 36: أهداف وفرضيات البحث

البيان	الفرضية	أهداف البحث
إيجابيات الانتقال من المخطط المحاسبي إلى النظام المحاسبي المالي تفوق السلبيات	H1	محاولة إجراء تحليل من نوع تكلفة/منفعة لمعرفة ما إن كانت عملية الانتقال إلى تطبيق نظام محاسبي جديد متوافق مع المعايير الدولية توفر الإيجابيات المنتظرة أم أن هناك جملة من السلبيات المهمة؟
يلتزم المهنيون بالجوانب الشكلية المرتبطة بشكل القوائم المالية	H2	معرفة ما إن كان هناك التزام بما أتى به النظام المحاسبي المالي فيما يخص العرض والإفصاح أم أن الممارسة المحاسبية لا تتقيد بالجوانب الشكلية؟
يلتزم المهنيون بالجوانب المعلوماتية المرتبطة بالإفصاح في القوائم المالية	H3	
يلتزم المهنيون بالجوانب المفاهيمية المصاحبة للانتقال من المخطط المحاسبي الوطني إلى النظام المحاسبي المالي التي تتجلى في العرض والإفصاح في القوائم المالية	H4	معرفة ما إن كان هناك تحول إلى تطبيق المفاهيم التي نتجت عن الانتقال إلى النظام المحاسبي الجديد أم أن طرق التقييم التي كانت سائدة في المخطط المحاسبي الوطني لا تزال قيد التطبيق
وجود مهنية أكبر مقابل سلطة أقل للدولة	H5	معرفة ما إن كان هناك استيعاب لثقافة النظام المحاسبي المالي المستمدة من المعايير المحاسبية الدولية أم أن القيم الثقافية المرتبطة بالمخطط المحاسبي القديم لا تزال سائدة
وجود تفاؤل أكبر مقابل تحفظ أقل	H6	
وجود مرونة أكبر مقابل تماثل أقل	H7	
وجود شفافية أكبر مقابل سرية أقل	H8	
الانتقال من المخطط المحاسبي الوطني إلى النظام المحاسبي المالي سيؤدي إلى تغير مجموعة من قيم الثقافة المحاسبية.		

المصدر: من إعداد الباحث

1-2- المعاينة الإحصائية

يبين الجدول رقم 37 توزيع المهنة المحاسبية في الجزائر<sup>1</sup> (2014). ويظهر من خلاله أن حجم المجتمع المدروس هو 1200 فرد موزعون حسب معياري الصفة (خبير محاسب، محافظ حسابات) والمنطقة الجغرافية (مركز، شرق، غرب، جنوب).

جدول رقم 37: توزيع المهنة المحاسبية الرسمية في الجزائر بحدود 2014

الصفة	المنطقة الجغرافية			
	مركز	شرق	غرب	جنوب
خبير محاسب	223	39	35	9
محافظ الحسابات	417	249	110	118
المجموع	640	288	145	127

المصدر: المصف الوطني للخبراء المحاسبين الجزائريين (تاريخ التصح جانفي 2014)

وسيتم تحديد حجم العينة لهذا البحث بالأخذ بعين الاعتبار ما يلي:

- كون الدراسة كمية؛
- المجتمع المدروس محدود ويشتمل على ممارسي المهنة المحاسبية المسجلين ضمن المصف الوطني للخبراء المحاسبين والغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات في الجزائر. حيث يمكن اعتبار هذا المجتمع متجانس إلى حد كبير وقليل التباين؛
- مستوى الدلالة أو مستوى الخطأ (ألفا) المعمول به يساوي 0,05، مع العلم أن هناك مستويات أخرى مثل 0,01 أو 0,1؛
- نعتمد على المعاينة الطبقيّة المتناسبة لما لها من إيجابيات حيث تساهم في الرفع من دقة النتائج المتوصل إليها من خلال التمثيل الطبقي للمجتمع<sup>2</sup> وبذلك الحد من إمكانية الوقوع في مشكلة التحيز (التقليل من أخطاء المعاينة).

وعلى هذا الأساس نستخدم العلاقة التالية لتحديد حجم العينة العشوائية البسيط (n) عند مستوى خطأ

$$\alpha=0,05 \text{ مع العلم أن قيمة } Z \text{ تساوي } 1,96:$$

<sup>1</sup> نقصد المهنة المحاسبية الحرة المسجلة بالمصف الوطني و التي تضم فقط صنف خبير محاسب و محافظ الحسابات. نعلم أن المهنة الحقيقية هي أوسع وأكبر من المجتمع المدروس. لكن هناك إشكالية حقيقية في تقدير هذه المهنة و تبويبها . لذلك اعتمدنا هنا على جدول المصف الوطني باعتباره أساسا من خلاله يمكن تقدير حجم العينة.

<sup>2</sup> من فوائد التمثيل الطبقي للمجتمع الرفع من خاصية تمثيل العينة للمجتمع المدروس.

$$n = \frac{z^2}{4\alpha^2} \quad n = \frac{1,96^2}{4(0,05)^2} \quad n \cong 384$$

ونظرا لكون المجتمع المدروس (N=1200) محدودا، سنقوم بتصحيح حجم العينة وذلك على أساس المعامل التالي:

$$n' = \frac{n}{1 + \frac{n-1}{N}} \quad n' = \frac{384}{1 + \frac{383}{1200}} \cong 291$$

وفي الأخير وبتطبيق معامل (design effect) deff الخاص بالعينات الطباقية، والذي يكون محصورا بين 0,5 و 0,95 يكون حجم العينة المطلوب (إذا طبقنا معامل يساوي 0,5) مساو لـ:

$$n=291 \times 0,5 \cong 146$$

أما بالنسبة لتوزيع العينة الطباقية فيجب مراعاة النسب الموجودة في المجتمع المدروس. حيث يتم انتقاء كل طبقة (strate) بشكل عشوائي من ضمن المجموعة التي تنتسب إليها على النحو المبين في الجدول التالي:

جدول رقم 38: توزيع عينة الدراسة

المنطقة الجغرافية					الصفة
المجموع	جنوب	غرب	شرق	مركز	
37	1	4	5	27	خبير محاسب
109	15	13	30	51	محافظ الحسابات
146	16	17	35	78	المجموع

المصدر: من إعداد الباحث<sup>1</sup>

### 1-3- هيكّل ومضمون الاستبيان

يهدف الاستبيان<sup>2</sup> إلى الإجابة عن الأسئلة المتعلقة بإشكالية البحث على النحو الموضح في الجدول رقم 39 والذي يعرض الأسئلة الواردة في الاستبيان والتي من شأنها أن تترجم الفرضيات إلى اقتراحات للإجابة في إطار مجموعات أو أجزاء منفصلة، حيث ترتبط كل مجموعة من الأسئلة بجزئية من الإشكالية العامة للأطروحة.

<sup>1</sup> كل الجداول التي تظهر في هذا الفصل من إعداد الباحث  
<sup>2</sup> الملحق رقم 01 يبين النسخة العربية للاستبيان في الصفحة 258. النسخة الفرنسية مبينة في الملحق رقم 02 في الصفحة 264.



## الفصل الخامس: دراسة القيم الثقافية في إطار الانتقال المحاسبي من PCN إلى SCF

نهتم في المجموعة الثانية بمسألة التغيير في المفاهيم المحاسبية المصاحبة لعملية التغيير في النظام المحاسبي - عملية الانتقال من النظام القديم الى النظام الجديد- من خلال دراسة المفاهيم المحاسبية. كل هذه المفاهيم هي مرتبطة إما بالعرض أو الإفصاح أو بعملية التقييم (القياس):

### - الأسئلة المرتبطة بالعرض والإفصاح:

تقيس هذه الأسئلة مدى التزام المهنيين بالاعتبارات المتعلقة بإعداد وعرض القوائم المالية من حيث الشكل (الأسئلة من 14 الى 21) ومن حيث القدر المعلوماتي (الإيضاحات) المتعلق بها في الملحق (الأسئلة من 22 الى 26) وكذلك من حيث هدف إنتاج المعلومة في حد ذاتها (السؤالين 13 و 27)، كما هو موضح في الجدول رقم 41.

جدول رقم 41: أسئلة الاستبيان المتعلقة بالعرض والإفصاح

العرض والإفصاح في القوائم المالية		
14	يتم إعداد القوائم المالية وفق النماذج المنمطة الموضحة في ملحق SCF	العرض والإفصاح من حيث الشكل
15	يتم إعداد القوائم المالية بالمقارنة مع الدورة السابقة	
16	يتم عرض الميزانية حسب الشكل الموضح في SCF	
17	يتم عرض الميزانية بالمقارنة مع الدورة السابقة.	
18	يتم عرض جدول حسابات النتائج وفق النماذج المنمطة.	
19	جدول حسابات النتائج يكون بالشكل المفصل الموضح في SCF.	
20	يتم إعداد جدول تدفقات الخزينة وفق النماذج المنمطة.	
21	يتم إعداد جدول تدفقات الخزينة وفق الطريقة المباشرة.	أهمية الإفصاح من خلال الملحق
22	مستوى الإفصاح المتعلق بالقوائم المالية في الملحق: ضعيف، متوسط، عالي	
24	مستوى الإفصاح المتعلق بالميزانية في الملحق: ضعيف، متوسط، عالي	
25	مستوى الإفصاح الخاص بجدول النتيجة في الملحق: ضعيف، متوسط، عالي	
26	مستوى الإفصاح الخاص بجدول تدفقات الخزينة في الملحق: ضعيف، متوسط، عالي	
27	الإفصاح المتعلق بالقوائم المالية في الملحق يأخذ شكل: سرد وصفي عددي، جداول أو الاثنين معا.	الهدف من المعلومة
13	حسب رأيكم من هم المستعملون الأساسيون للقوائم المالية التي تعدها المؤسسات	
27	رتب أولويات استخدام القوائم المالية حسب الغرض الرئيسي منها لدى المؤسسات محل عملكم	

### - الأسئلة المرتبطة بالتقييم

تقيس هذه الأسئلة مدى التزام المهنيين بالاعتبارات المتعلقة بالتقييم (القياس) لعناصر القوائم المالية. حيث نتطرق من خلالها إلى دراسة أهم المسائل التي نعتقد أنها تشكل عقبة أمام الانتقال إلى تطبيق النظام المحاسبي المالي، وتقتصر دراستنا على المسائل المرتبطة بواقع الممارسة المهنية لأغلب المؤسسات الجزائرية وهذا ما يبرر عدم اهتمامنا ببعض المسائل الاستثنائية التي تطرق إليها التشريع الجديد (حسابات المجموعة: comptes combinés، الامتياز، الأصول المالية، العقود طويلة الأجل، الأصول البيولوجية،...).

## الفصل الخامس: دراسة القيم الثقافية في إطار الانتقال المحاسبي من PCN إلى SCF

وتعتبر المسائل المدروسة جوهرية لأنها ترتبط بجوهر عملية التقييم في إطار النظام المحاسبي المالي: التقييم الأولي واللاحق للثبنيات المادية والمخزونات، اهتلاك الثبنيات المادية، تدني القيمة، التغييرات في الطرق والسياسات المحاسبية، الضرائب المؤجلة، تقييم الأصول والخصوم الجارية، الإيجار التمويلي...

### جدول رقم 42: أسئلة الاستبيان المتعلقة بالتقييم

طرق التقييم		
تقييم الثبنيات المادية يعتمد على : التكلفة أو إعادة التقييم	28	التقييم
في حالة إعادة التقييم، ما هي الأصول المعنية؟ كل الأصول أو بعض الأصناف	29	الأولي
إعادة التقييم تقوم على أساس القيمة السوقية أو قيمة المنفعة	30	واللاحق
طريقة التقييم بالنسبة للمخزونات القابلة للاستبدال : متوسط التكلفة أو FIFO	31	للتبنيات
هل تؤخذ بعين الاعتبار مستوى النشاط العادي في تقييم المخزون النهائي؟	32	المادية
هل يتم حساب صافي القيمة التحصيلية لكل نوع من المخزونات في نهاية الدورة؟	33	والمخزونات
فترة اهتلاك الأصول المادية تحدد على أساس : ما كان معمول به ، فترة المنفعة	34	اهتلاك
هل تؤخذ بعين الاعتبار القيمة المتبقية في تحديد أساس الاهتلاك؟	35	الثبنيات
هل هناك مراجعة سنوية لمخططات الاهتلاك ؟	36	المادية
هل يتم فصل مركبات داخل الثبنيات المادية؟	37	
هل هناك اهتلاك خاص بكل نوع من المركبات؟	38	
بالإضافة للاهتلاك هل هناك اعتراف بفقدان للقيمة؟	39	تدني قيمة
هل يتم الاعتماد على مؤشرات تدني القيمة؟	40	الثبنيات
هذه المؤشرات يتم تحديدها..داخليا ، خارجيا أو الاثنين معا	41	المادية.
تدني القيمة يحدد على مستوى: الأصول المنفردة أو الوحدات المولدة للخزينة.	42	
حساب القيمة التحصيلية يتم على أساس : القيمة السوقية، قيمة المنفعة.	43	
هل يتم تطبيق طريقة التكلفة المبتكرة (معدل الفائدة الحقيقي) بالنسبة للديون المالية؟	44	قياس و
هل يتم الاعتراف بأصول و خصوم الضريبة المؤجلة في الميزانية؟	45	تقييم
يتم الاعتراف المحاسبي بعمود الإيجار التمويلي ضمن الأصول المادية وفق المعايير المشار إليها في SCF ؟	46	الخصوم
هل يتم الاعتراف بالالتزامات المتعلقة بالتقاعد في نهاية الدورة كما هو مشار إليه في SCF ؟	47	

بالنسبة للمجموعة الثالثة فتخصص للأسئلة ذات الصلة بالقيم المحاسبية الثقافية وهي مقسمة إلى أربعة أصناف: المهنية في مواجهة سلطة الدولة، التحفظ في مواجهة التفاؤل، التماثل في مواجهة المرونة، السرية في مواجهة الشفافية. يتم قياس القيم الثقافية لنموذج Gray (1988) باستخدام 4 مقترحات لكل بعد ثقافي كما هو مبين في الجدول الموالي:

جدول رقم 43: أسئلة الاستبيان المتعلقة بالقيم المحاسبية الثقافية

البعد الثقافي	الرقم	مقترح الاستبيان	تعليق الباحث	الفرضية المتوقعة من خلال هذه الدراسة
المهنية في مواجهة سلطة الدولة	48	ينبغي أن تكون هناك حرية أكبر لممارس المهنة فيما يخص ما يجب الإفصاح عنه في القوائم المالية	الاتجاه نحو قبول المقترحات (الإجابة بموافق) يعني الاتجاه نحو مهنية أكبر وعدم قبول لتدخل الدولة في التشريعات.	عدم قبول الفرضية. مما يدل على أن المهنة المحاسبية الجزائرية تتجه نحو أكبر سلطة للدولة
	52	ينبغي أن تكون هناك حرية أكبر لممارس المهنة في اختيار طرق القياس عند إعداد القوائم المالية	هذه المقترحات لا تخص الإفصاح أو القياس في القوائم المالية بشكل خاص وإنما ترتبط بمعدي الحسابات وخلفيتهم المحاسبية في مجال التنميط المحاسبي.	
	56	ينبغي أن تكون هناك مساهمة من طرف ممارسي المحاسبة في وضع القواعد المحاسبية	الاتجاه نحو قبول المقترحين يعني تحفظ (حيطة) أكبر و الاتجاه نحو قبول المقترحين يعني تحفظ أقل وتفاؤل أكبر.	قبول الفرضية. هذا يدل على أن الممارسة المحاسبية الجزائرية تتجه نحو حيطة أكبر و بذلك فهي جد متحفظة
	60	ينبغي أن يتمتع ممارسو مهنة المحاسبة بدرجة عالية من أخلاقيات العمل	المقترحين يرتبطان عكسيا بالبعد المدروس.	
التحفظ في مواجهة التفاؤل	49	ينبغي استخدام القيم السوقية بدلا من القيم التاريخية	الاتجاه نحو قبول المقترحات يعني تحفظ (حيطة) أكبر و الاتجاه نحو قبول المقترحين يعني تحفظ أقل وتفاؤل أكبر.	قبول الفرضية. هذا يدل على أن الممارسة المحاسبية الجزائرية تتجه نحو حيطة أكبر و بذلك فهي جد متحفظة
	53	القيم السوقية أكثر ملائمة من القيم التاريخية	المقترحين يرتبطان عكسيا بالبعد المدروس.	
	57	في حالة عدم التأكد ينبغي تقييم الأصول والأرباح بأقل التقديرات	ترتبط مقترحات هذا البعد بالقياس المحاسبي أساسا.	
	61	في حالة ارتفاع الأسعار، يجب أن تحل طريقة LIFO محل طريقة FIFO في تقييم المخزون		
التمائل في مواجهة المرونة	50	ينبغي أن تكون للقوائم المالية لكل المؤسسات أشكالاً منمطة	الاتجاه نحو قبول المقترحات (الإجابة بموافق) يعني الاتجاه نحو تماثل أكبر وعدم قبول للمرونة.	قبول الفرضية. هذا يدل على أن المهنيين الجزائريين يتجهون نحو درجة عالية من التماثل في الإفصاح والقياس
	54	ينبغي أن تقود عملية التنميط المحاسبي إلى مستوى أعلى من التفصيل في القوائم المالية	المقترحين.... يتعلقان بالإفصاح بينما يرتبط الآخرون.... بالقياس	
	58	عند اعتماد طرق محاسبية معينة لا يجب تغييرها		
	62	ينبغي تحديد طرق الاهتلاك بشكل موحد لكل نوع من الأصول		
السرية في مواجهة الشفافية	51	ينبغي أن تكون القوائم المالية متاحة للجمهور وليس فقط للملاك والمسيرين	التوجه نحو قبول المقترحين يعني سرية أكبر وأقل شفافية أما التوجه نحو قبول المقترحين فيعني العكس.	قبول الفرضية. هذا يدل على أن المهنيين الجزائريين يميلون إلى سرية أكبر و تكتم على حساب الشفافية
	55	ينبغي أن يتم الإفصاح في القوائم المالية عن التوقعات المستقبلية	يلاحظ أن المقترحين... يرتبطان عكسيا مع البعد المدروس.	
	59	ينبغي أن يتم الإفصاح في القوائم المالية عن قدر محدود من المعلومات	ترتبط مقترحات هذا البعد بالإفصاح في القوائم المالية أساسا	
	63	لا ينبغي أن تتضمن القوائم المالية المعلومات المفصلة عن إدارة المؤسسة		

#### 1-4- نموذج البحث

لقد أشرنا في مطلع هذا البحث أن دراسة الإشكالية التي تتعلق بالانتقال من المخطط المحاسبي الوطني إلى النظام المحاسبي المالي سوف تعتمد على الإطار النظري الذي أعده Hofstede (1980) و Gray (1988)

لم تكن الجزائر موضوع دراسة Hofstede (1980) بشكل منفرد، وسنختار أن نصنفها ضمن نتائج الدول العربية في الدراسة التي قام بها لأن هذه المجموعة من الدول تعتبر الأقرب ثقافيا للجزائر. وفقا لنتائج دراسة Hofstede (1980) فإن القيم الثقافية للدول الأنجلوسكسونية (مؤشر منخفض لمساحة السلطة، مؤشر منخفض لاجتتاب المخاطر، مؤشر مرتفع للفردية) معاكسة لتلك الخاصة بالجزائر (مؤشر مرتفع لمساحة السلطة، مؤشر مرتفع لاجتتاب المخاطر، مؤشر منخفض للفردية).

هذا يؤدي إلى اختلاف في القيم المحاسبية بين الدول الأنجلوسكسونية والجزائر (أنظر الجدول أدناه) حيث يوجد تفضيل للحكم المهني الشخصي ومرونة بما يتماشى مع الحالات المصورة في الأنظمة المحاسبية للدول الأنجلوسكسونية، في حين أن هناك تفضيل للامتثال بالالتزامات القانونية وللسلطة القانونية، المحافظة على ممارسات محاسبية موحدة بين المؤسسات وتطبيق تلك الممارسات بأمانة في وقتها في الجزائر.

جدول رقم 44 : وصف النظام المحاسبي الجزائري بين PCN و SCF تبعا للقيم الثقافية لـ Gray (1988)

القيم المحاسبية	المخطط المحاسبي الوطني لسنة 1975 (النظام المحاسبي القديم) كمثال عن نموذج قاري موحد	النظام المحاسبي المالي لسنة 2007 كمثال عن نموذج أنجلوسكسوني (توجه نحو المعايير المحاسبية الدولية)
الاحتراف	منخفض	مرتفع
التمائل	مرتفع	منخفض
التحفظ	مرتفع	منخفض
السرية	مرتفع	منخفض

اعتمادا على الإطار النظري لـ Hofstede و Gray (1988) وبناءا على الجدول السابق، يمكننا تأكيد أن القيم المحاسبية الجزائرية مختلفة عن القيم المحاسبية الأنجلوسكسونية. وهذا الأمر يقودنا إلى مُساءلة مدى ملائمة النظام المحاسبي الجزائري ذو التوجه الأنجلوسكسوني مع البيئة الجزائرية (خاصة الثقافية منها).

وكحوصلة، يمكننا افتراض أن ملائمة النظام المحاسبي المالي مع الثقافة المحاسبية في الجزائر تتطلب تطورا للقيم الثقافية الجزائرية نتيجة الانتقال من المخطط المحاسبي الوطني إلى النظام المحاسبي المالي

واعتمادا على نموذج Doupnik و Salter (1995) سنفترض وجود تطور للقيم الثقافية للتكيف مع التحولات الاقتصادية وكذلك التوافق المحاسبي الدولي. وبذلك ستعرف القيم الثقافية الجزائرية تطورا للتكيف مع النظام المحاسبي المالي الجديد المستوحى من المعايير المحاسبية الدولية. وبالرجوع إلى الإطار النظري لـ Hofstede و Gray (1988) فإن القيم المحاسبية ستعرف تطورا نتيجة لتطور القيم الثقافية على النحو التالي:

- درجة احترام أكثر ارتفاعا؛
- درجة تماثل أضعف؛
- درجة تحفظ أضعف؛
- سرية أقل.

وهذا يمثل في الحقيقة خصائص النظام المحاسبي الأنجلوسكسوني.

بين baydoun وآخرون (1995) أن الاحتراف والتماثل يؤثران على السلطة (الحكم الشخصي) ودرجة تطبيق جوانب النظام المحاسبي، في حين أن التحفظ والسرية يرتبطان بممارسات القياس (التقييم) والإفصاح وبذلك يؤثران أكثر على الجوانب التقنية المحاسبية.

وحسب chow وآخرون (1988) فإن الاحتراف والتماثل يرتبطان بدرجة توحيد (normalisation) النظام المحاسبي من طرف الحكومة وكذلك درجة تفضيل تطبيق أساليب محاسبية متماثلة مقارنة بالأساليب المحاسبية المرنة.

## 2- إيجابيات وسلبيات النظام المحاسبي المالي مقابل المخطط المحاسبي الوطني

من بين الإيجابيات التي نرى أنها قد تتحقق من جراء الانتقال من المخطط المحاسبي الوطني للنظام المحاسبي المالي نذكر العناصر التالية والتي كانت موضوع استبياننا:

- تسهيل عملية التشخيص المالي الداخلي والخارجي للمؤسسة؛
- إضفاء مصداقية أكثر على القوائم المالية؛
- تسهيل عملية التسجيل المحاسبي لاحتوائه تفصيلا أكبر للمجموعات والحسابات؛
- إتاحة إمكانية إجراء المقارنة داخل المؤسسة من فترة إلى أخرى
- إتاحة إمكانية إجراء المقارنة بين المؤسسات المختلفة؛
- زيادة حظوظ المؤسسة في الحصول على متعاملين أجنب.

وكما أن هناك إمكانية لوجود بعض الإيجابيات هناك بالمقابل سلبيات أو معوقات تحول دون إمكانية التطبيق الفعلي للنظام المحاسبي المالي من طرف المؤسسات الصغيرة والمتوسطة يمكن أن نبرزها فيما يلي:

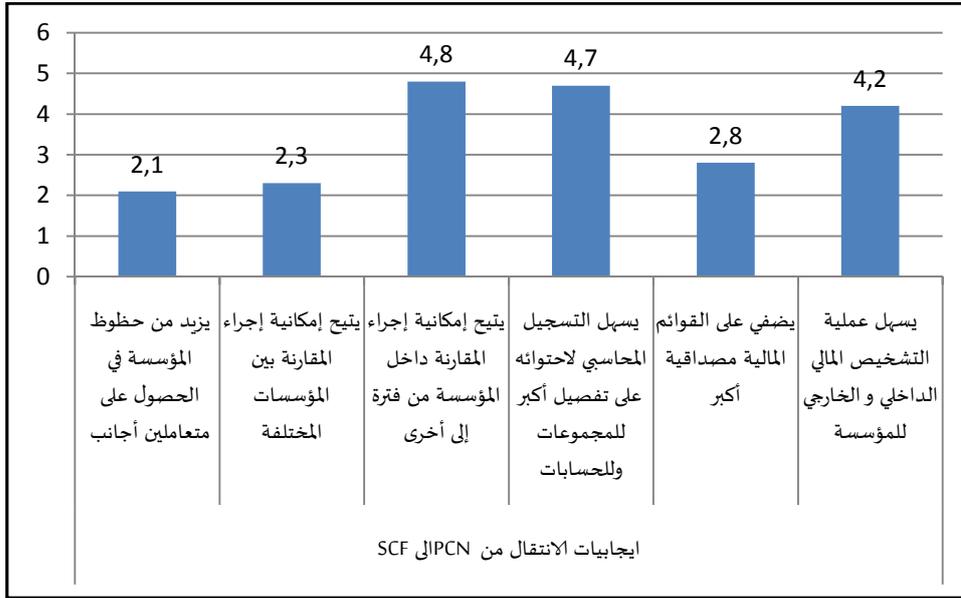
- اتسام النظام المحاسبي المالي بالتعقيد؛
- يتطلب تطبيقه وجود كفاءات محاسبية بالمؤسسة أو الاستعانة بخبراء من خارج المؤسسة؛
- عملية إعداد القوائم المالية لها تكلفة عالية؛
- يتطلب تطبيق النظام المحاسبي المالي وجود ديناميكية داخلية بالمؤسسة؛
- درجة الإفصاح المطلوبة من خلال القوائم المالية تتعدى متطلبات المؤسسة؛
- يزيد من إشكالية المقارنة بين النتيجة المحاسبية و النتيجة الجبائية.

ومن خلال تحليل نتائج الاستبيان تحصلت الإيجابيات على نقطة متوسطة تساوي 3,5 (باعتبار أن أعلى نقطة في الاستبيان تساوي 6) في حين كانت النقطة المتوسطة للسلبيات مساوية لـ 4,8. وهذا يعني أن سلبيات (تكلفة) تطبيق النظام المحاسبي تفوق الإيجابيات (المزايا) التي من الممكن أن يحققها بالنسبة للمهنيين محل الدراسة.

ويمكن تلخيص الإيجابيات التي أشارت إليها المؤسسات الصغيرة والمتوسطة المستجوبة في الشكل

الموالي (رقم 11):

الشكل رقم 11: إيجابيات الانتقال من PCN إلى SCF

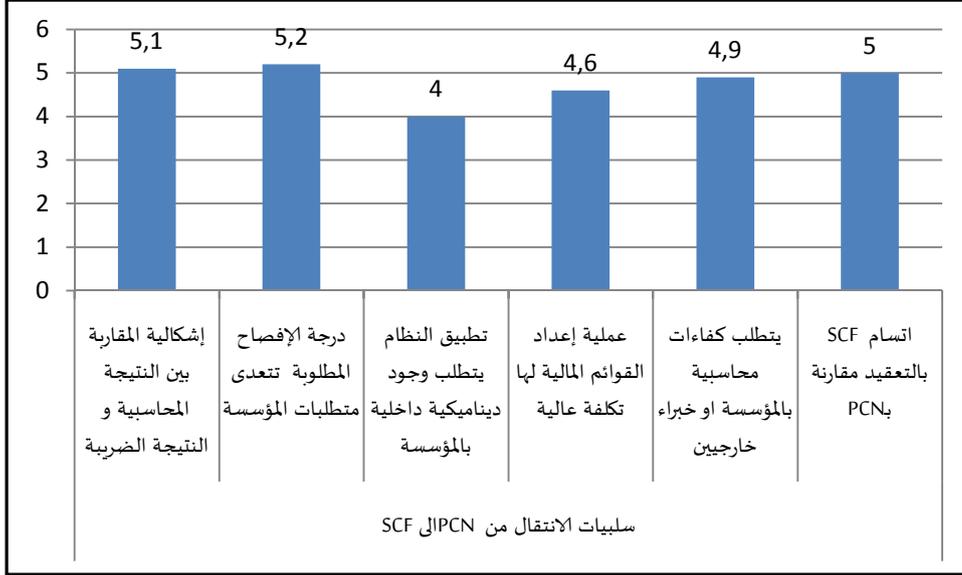


يتضح من خلال الشكل السابق ما يلي:

- تمثلت أهم الإيجابيات التي أشار إليها المهنيون المستجوبون في إمكانية إجراء المقارنات داخل المؤسسة من فترة إلى أخرى (بمعدل إجابة 4,8) يليها تسهيل عملية التسجيل المحاسبي (بمعدل إجابة 4,7) عملية التشخيص المالي الداخلي والخارجي (بمعدل إجابة 4,2)؛
- لا يزيد النظام المحاسبي المالي من حظوظ المؤسسات في الحصول على متعاملين أجنب (العلامة المتوسطة تساوي 2,1)، حيث يرى عدد قليل من المستجوبين بأن اعتماد النظام المحاسبي يساهم في الحصول على متعاملين أجنب. ويتم تبرير هذا الأمر بكون غالبية المؤسسات المستجوبة تنشط في إطار أسواق محلية (في حدود الولاية أو في حدود منطقة جغرافية محدودة أو في حدود الوطن كأكبر تقدير)؛
- لا يتفق المهنيين المستجوبين مع فكرة إمكانية المقارنة بين المؤسسات المختلفة التي تتيحها القوائم المالية للنظام المحاسبي المالي (العلامة المتوسطة 2,3)، لأنهم قد يعتقدون أن متطلبات الإفصاح المطلوبة في هذه القوائم تؤدي إلى نشر معلومات إدارية تتعلق مثلاً بإستراتيجية المؤسسة مما يهدد القدرة التنافسية لها، وهذا ما يفسر قلة المعلومات التي تفصح عنها في الملحق.

أما السلبيات فيمكن إدراجها في الشكل التالي (رقم 12):

الشكل رقم 12: سلبيات الانتقال من PCN إلى SCF



يبين الشكل السابق أن السلبيات أكثر وضوحا ويمكن تلخيص النتائج المتوصل إليها في النقاط التالية:

- أكبر سلبية يراها المهنيون المستجوبون هي أن درجة الإفصاح المطلوبة في القوائم المالية تتعدى احتياجاتها المعلوماتية (العلامة المتوسطة 5,2). وبتعبير آخر، يمكن القول أن النظام المحاسبي المالي لم يراع خصوصية المؤسسات الجزائرية ولم يفرق بينها وبين بقية المؤسسات الكبرى التي تنشط في الأسواق المالية العالمية عندما فرض عليها إعداد خمس قوائم مالية بالأشكال الحالية؛
- أكبر سلبية أخرى ترتبط بالانتقال إلى النظام المحاسبي الجديد هي إشكالية التوفيق (التقريب) بين النتيجة المحاسبية والنتيجة الضريبية (العلامة المتوسطة 5,1) إذ أن هناك فوارق كبيرة بين القاعدة المحاسبية والقاعدة الجبائية يكرسها النظام المحاسبي المالي لم تكن موجودة في المخطط المحاسبي الوطني؛
- وما يؤكد النقطة السابقة، هو درجة التعقيد التي يتسم بها النظام المحاسبي المالي (العلامة المتوسطة 5) والتي تتجلى في عدة مسائل ترتبط بكل من عملية التقييم وعملية الإفصاح، وسيتم توضيحها عند دراسة بعض متطلبات الإفصاح في القوائم المالية وبعض الطرق المحاسبية المستخدمة في تقييم الأصول المادية على سبيل المثال؛
- يتطلب تطبيق النظام المحاسبي وجود كفاءات محاسبية بالمؤسسة أو يستدعي اللجوء إلى الخبراء الخارجيين (العلامة المتوسطة 4,9). حيث يشير الكثير من المستجوبين إلى أن عملية الانتقال إلى

النظام المحاسبي الجديد لم تكن سهلة، إذ استدعت هذه العملية دورات تدريبية للرفع من الكفاءات المحاسبية داخل المؤسسة وفي الكثير من الأحيان تمت الاستعانة بخبراء محاسبين أو مراجعي حسابات خارجيين؛

- تحمل تكلفة عالية لإعداد القوائم المالية وفق متطلبات النظام المحاسبي المالي (العلامة المتوسطة 4,6). ويمكن تفسير هذه التكلفة بعدة أمور: عمليات التكوين التي تطلبتها عملية الانتقال إلى النظام المحاسبي الجديد، تكلفة الحصول على برمجيات محاسبية جديدة وتشغيلها، تكاليف توظيف محاسبين جدد مساعدين أو رئيسيين، تكاليف إعادة صياغة القوائم المالية وفق المتطلبات الجبائية، تكاليف التدقيق الخارجي، تكاليف الخبرة الخارجية في بعض الأحيان ...

### 3- مستعملي القوائم المالية

يجب الإشارة إلى أهمية تحديد مستعملي المعلومات الواردة في القوائم المالية، حيث ترتبط الاختيارات المحاسبية التي تتبعها عملية التتميط عند إعداد أي إطار محاسبي باحتياجات مختلف المستخدمين. ولهذا السبب اعتمد مجلس المعايير المحاسبية الدولية ما يسمى بالإطار المفاهيمي أو التصوري الذي حدد من خلاله مستعملي المعلومات المالية ومختلف احتياجاتهم، كما حدد فئة المستعملين ذوي الأولوية والتي تضم: المساهمين والمستثمرين الحاليين والمستقبليين في السوق المالية.

وبما أن القوائم المالية تكون موجهة لتلبية احتياجات المستثمرين في البورصة ولترشيد قراراتهم، وجب عليها أن تتخذ أشكالاً معينة (تقارير مالية مفصلة ودورية) وأن تعتمد طرق تقييم معينة (أولوية القيمة العادلة على القيمة التاريخية)، حيث يتم تقديم الجوهر الاقتصادي على المظهر القانوني عند الاعتراف بالأحداث المحاسبية...

وإذا رجعنا إلى السياق الجزائري، نلاحظ على مستوى الوضعية الاقتصادية غياب الكثير من المفاهيم التي استدعت وجود المعايير المحاسبية الدولية على المستوى العالمي. حيث نجد أن المؤسسات الجزائرية التي تقوم بإعداد القوائم المالية هي في الغالب مؤسسات صغيرة ومتوسطة أو مصغرة (نادراً ما تكون كبيرة) يديرها أشخاص هم في غالب الأحيان المالكين. فمن المفترض في هذه الحالة ألا تتطلب القوائم المالية لهذه المؤسسات قدراً عالياً من الإفصاح وألا تكون بنفس مستوى تعقيد القوائم المالية للمؤسسات الكبيرة، باعتبار

أنها غير موجهة للمستثمرين. إضافة إلى أن عدد مستخدمي هذه القوائم المالية جد محدود مقارنة بالمؤسسات الكبيرة التي تنشط في الأسواق المالية.

وعلى الرغم من أهمية تحديد المستعملين المحتملين للقوائم المالية، لم يعرف النظام المحاسبي المالي في إطاره المفاهيمي أي أطراف توجه إليها المعلومة. لكن بالرجوع إلى مشروع النظام المحاسبي الأخير المنشور بتاريخ 2006، نجد أن هناك مجموعات معرفة مختلفة من مستعملي أو مستخدمي القوائم المالية، وهي :

- المسيرين، الأجهزة الإدارية والرقابية و كذلك مختلف هياكل الرقابة الداخلية للمؤسسة؛
- أصحاب التمويل (الملاك، المساهمون، البنوك والمقرضون الآخرون)؛
- الدولة (مصالح الضريبة، الإحصائيات القومية، مؤسسات أخرى)؛
- المتعاملون الآخرون للمؤسسة: مؤسسات التأمين، الأجراء، العملاء والموردون؛
- الأطراف أخرى ذات المصلحة والجمهور بصفة عامة.

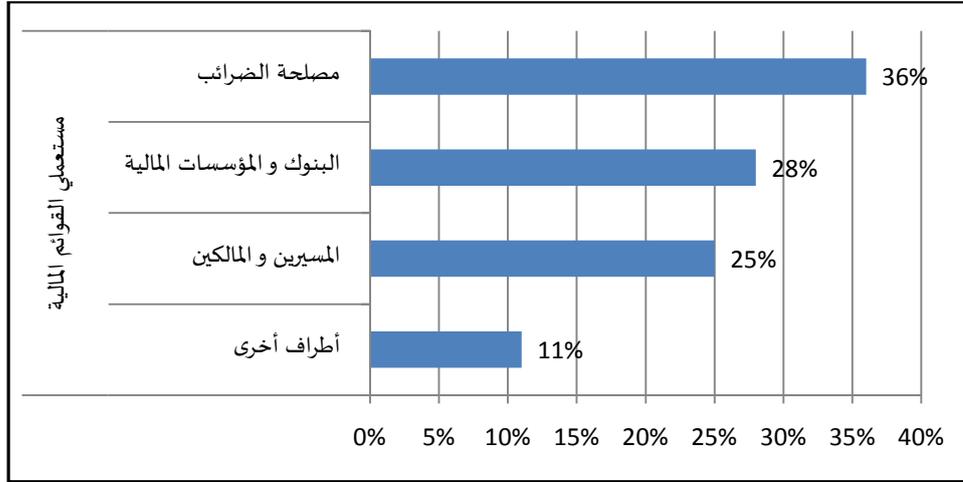
وما يمكن الإشارة إليه هنا، أن النظام المحاسبي المالي وعلى عكس الإطار المفاهيمي للمعايير المحاسبية الدولية، لا يضع أولوية إذا ما تعلق الأمر بمستعملي المعلومة المحاسبية والمالية، حيث لم يعتبر المستثمر في البورصة مستعملاً أساسياً ولم تتم الإشارة إليه. وهذا الأمر يقودنا إلى طرح التساؤل التاليين:

- إذا كان النظام المحاسبي المالي في فلسفته مستمداً من المعايير المحاسبية الدولية فلماذا لا يشير إلى المستثمرين كمستعملين أساسيين للقوائم المالية؟

- كيف يمكن للنظام المحاسبي المالي - المستمد من معايير تقوم على اعتبار المساهم في السوق المالية المستعمل الرئيسي للقوائم المالية- أن يلبي الاحتياجات المعلوماتية للأطراف الأخرى التي تختلف متطلباتها؟

لقد حاولنا من خلال الاستبيان المقدم للعينة المختارة معرفة المستعملين الأساسيين للقوائم المالية التي تعدها المؤسسات الجزائرية. وقد توصلنا إلى النتائج الملخصة في الشكل رقم 13.

الشكل رقم 13: مستعملي القوائم المالية



يتضح من خلال الشكل السابق، أن المستعمل الأساسي للقوائم المالية التي تعدها المؤسسات الجزائرية محل الدراسة هو مصلحة الضرائب في المرتبة الأولى وذلك بنسبة 36%، تليها البنوك ومؤسسات الإقراض في المرتبة الثانية بنسبة 28%، ثم فئة المسيرين وأصحاب المشروع في المرتبة الثالثة بنسبة 25%.

ويعد الترتيب المتوصل إليه منطقياً بحكم العلاقة الموجودة بين النظام المحاسبي والنظام الجبائي في الجزائر، فإذا كانت عملية الإصلاح المحاسبي قد تمت فعلاً مع صدور القرار رقم 07-11 المتضمن للنظام المحاسبي المالي والقرارات التي تبعته، فإن الأمر مختلف فيما يتعلق بالجانب الجبائي الذي لم يواكب عملية الإصلاح المحاسبي. ومما ينبغي الإشارة إليه هنا، أن القوائم المالية المعدة وفق النظام المحاسبي المالي لا تستجيب للمتطلبات الجبائية، مما يجبر المؤسسات على إعادة ترتيبها بما يتوافق مع التصريحات الضريبية وبذلك تحمل تكلفة إضافية تضاف إلى تكاليف إعداد القوائم المالية الأصلية.

ويؤكد وجود البنوك ومؤسسات الإقراض في المرتبة الثانية من حيث استخدام القوائم المالية، على أهمية هذه المؤسسات المالية بحكم الدور الذي تلعبه في تمويل الاحتياجات الاستثمارية والاستغلالية في مختلف مراحل تطور المؤسسات و خاصة الصغيرة والمتوسطة منها. فقبل منحها للقروض تقوم البنوك بعملية التحليل المالي للقوائم المالية للمؤسسات المقترضة ليتبين من خلالها مدى قدرة هذه المؤسسات على الوفاء بالالتزامات في الأجل المحددة.

وعلى غرار الفئتين الأولى والثانية، نلاحظ أن فئة المسيرين والملاك لم تحظ إلا بنسبة 25%. ونعتقد أن هذا الأمر يُفسر بأحد التفسيرين التاليين: إما لعدم اهتمام المسيرين بالمعلومة التي تقدمها القوائم المالية ويعتبرونها ذات استعمال خارجي موجهة بشكل أساسي إلى المتعاملين السابقين؛ أو لكون المسيرين يعتمدون

## الفصل الخامس: دراسة القيم الثقافية في إطار الانتقال المحاسبي من PCN إلى SCF

في اتخاذ قراراتهم الإدارية على معلومات غير محاسبية (في ظل عدم توفر المؤسسات المعنية على أنظمة محاسبة تحليلية).

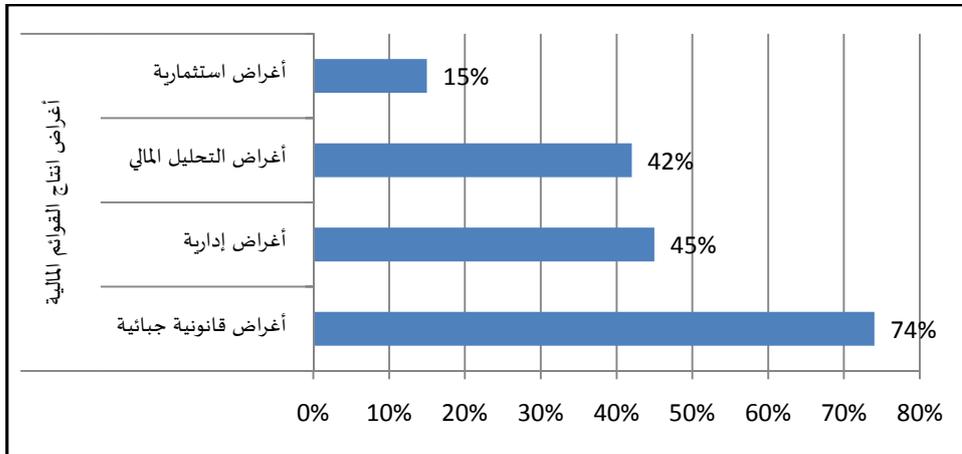
ولمحاولة تأكيد أهم المستعملين للمعلومة المحاسبية طلبنا من المستجوبين مرة أخرى (في السؤال رقم 27) تحديد الأغراض التي من أجلها يتم إعداد القوائم المالية بالنسبة للمؤسسات محل عملهم، والنتائج يلخصها الجدول 45 والشكل 14:

الجدول رقم 45: ترتيب الاحتياجات المراد إشباعها من خلال القوائم المالية حسب الأولوية

أغراض استثمارية	أغراض التحليل المالي الخارجي	أغراض إدارية	أغراض تشريعية وجبائية	الرتبة	النسبة
4	3	2	1		
15%	42%	45%	74%		

و يبين الشكل التالي هذه النسب:

الشكل رقم 14: أغراض إنتاج القوائم المالية



يبين ترتيب إجابات المستجوبين أن الأغراض القانونية والجبائية تحتل المرتبة الأولى وذلك بنسبة تتجاوز 70%، في حين اختار 45% من المستجوبين الأغراض الإدارية كمستخدم أساسي للقوائم المالية في المرتبة الثانية، فيما احتل الممولون والمستثمرون المرتبة الثالثة والرابعة على التوالي.

تمثل إدارة الضرائب والأطراف الداخلية إذن المستخدمين ذوي الأولوية بالنسبة للمؤسسات الجزائرية، بينما صنف المستثمرون في المرتبة الأخيرة بعد الممولين. ويمكن تفسير ذلك بحقيقة أن أغلبية المؤسسات

الجزائرية ممولة بالقروض البنكية ولا تلجأ للأسواق المالية، وكنيجة لذلك تبقى الأسواق المالية محدودة جدا ولذلك لا يمثل المستثمرون إلا نسبة ضعيفة (إن لم نقل معدومة) من مستخدمي القوائم المالية. تؤكد هذه النتائج الترتيب السابق للمستخدمين الأساسيين للقوائم المالية، ومن هنا يمكننا أن نستنتج بأن المحاسبة في السياق الثقافي الجزائري تمثل التزاما قانونيا وجبايا للكثير من المهنيين كما كان الأمر في الحقبة الماضية (حقبة المخطط المحاسبي الوطني). وهذا لا يتوافق مع فلسفة النظام المحاسبي المالي الذي يولي الأولوية للمستعملين الخارجيين وبالخصوص المستثمرين والممولين.

وكنيجة لما سبق يمكن القول أنه لا يزال يسيطر مستوى عالي من السرية و من التحفظ على الممارسة المحاسبية الجزائرية بالرغم من تغيير النظام المحاسبي.

#### 4- دراسة متطلبات العرض والإفصاح التي يفرضها النظام المحاسبي المالي في القوائم المالية

تعتبر متطلبات الإفصاح التي تم اختيارها من أهم المتطلبات المتعلقة بجوانب الإفصاح (العرض) عن المعلومة المالية التي جاء بها النظام المحاسبي المالي والتي سنذكر بها من خلال ذكر أهم ما ورد في النصوص التشريعية.

من خلال استجواب العينة المدروسة سنحاول توضيح الممارسات المتبعة من قبل معدي الحسابات في إعداد القوائم المالية، هذا الأمر يساعدنا في تقييم درجة التزام المهنيين الجزائريين بما هو موجود في النصوص و هذا سيعطينا فكرة عن تحكم هؤلاء مع المفاهيم الجديدة التي يتطلبها الانتقال من المخطط المحاسبي الوطني الى النظام المحاسبي المالي . لذلك سنقوم في المرحلة الأولى بتقييم الانتقال الى تطبيق النظام المحاسبي المالي من خلال توصيف الممارسة المتعلقة بعرض القوائم المالية ثم سنحاول ربط هذه الممارسة بدراسة القيم الثقافية لنموذج gray المتعلقة بالإفصاح.

#### 4-1- دراسة متطلبات الإفصاح في القوائم المالية

قبل التطرق إلى الممارسة المتعلقة بإعداد القوائم المالية لا بد من التذكير بأهم المتطلبات التي نص عليها النظام المحاسبي المالي<sup>1</sup> (قانون رقم 11/07) و التي تتمثل فيما يلي:

- «...تتضمن الكشوف (القوائم) المالية الخاصة بالكيانات عدا الكيانات الصغيرة (المؤسسات المصغرة): الميزانية، حساب النتائج، جدول سيولة الخزينة، جدول تغير الأموال الخاصة، ملحق يبين القواعد والطرق المحاسبية المستعملة ويوفر معلومات مكملة عن الميزانية وحساب النتائج...» (المادة 25)؛
- «توفر الكشوف (القوائم) المالية معلومات تسمح بإجراء مقارنات مع السنة السابقة. يتضمن كل قسم من أقسام الميزانية وحساب النتائج وجدول سيولة الخزينة، إشارة إلى المبلغ المتعلق بالقسم الموافق له في السنة السابقة. يتضمن الملحق معلومات مقارنة تأخذ شكل سرد وصفي عددي. عندما يصبح من غير الممكن مقارنة أحد الأقسام العددية من أحد الكشوف المالية مع المركز العددي من الكشف المالي للسنة المالية السابقة، بسبب تغيير طرق التقييم أو العرض، يكون من الضروري تكيف مبالغ السنة المالية السابقة لجعل المقارنة ممكنة...» (المادة 29)؛
- «يمكن أن يلجأ الكيان إلى تغيير التقديرات المحاسبية أو الطرق المحاسبية إذا كان الغرض منها تحسين نوعية الكشوف المالية.» (المادة 37)؛
- «يرتكز تغيير التقديرات المحاسبية على تغيير الظروف التي تم على أساسها التقدير، أو على أحسن تجربة، أو على معلومات جديدة، والتي تسمح بتقديم معلومة موثوقة أكثر والحصول عليها.» (المادة 38)؛
- «تغيير الطرق المحاسبية يخص تغيير المبادئ والأسس والاتفاقيات والقواعد والممارسات الخاصة التي يطبقها الكيان بهدف إعداد و عرض الكشوف المالية. لا يتم أي تغيير في الطرق المحاسبية إلا إذا فرض في إطار تنظيم جديد أو كان يسمح بتحسين عرض الكشوف المالية للكيان المعني.» (المادة 39).

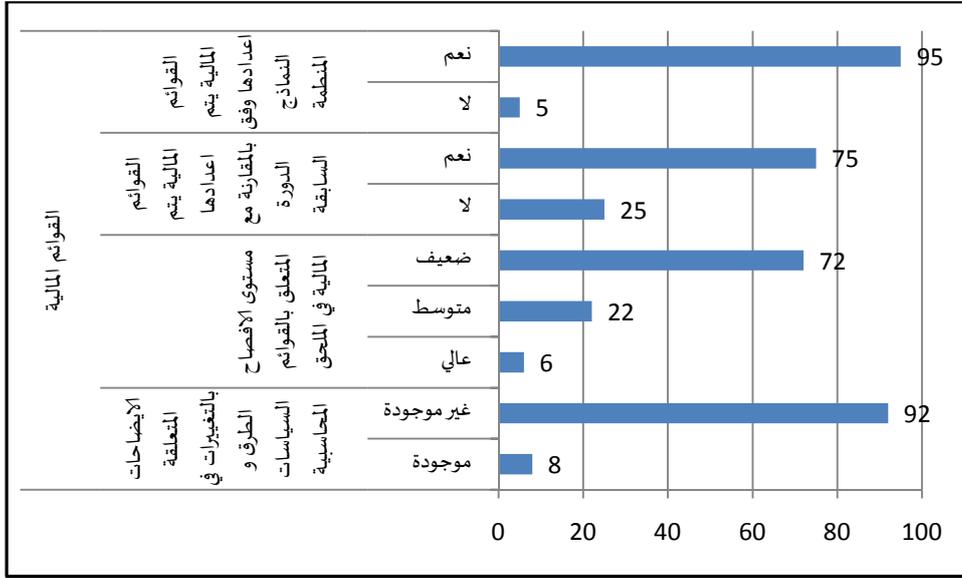
بعيدا عن المصطلحات التي تستخدمها الجريدة الرسمية والتي تختلف عن المصطلحات المتداولة (مصطلح الكشوف المالية مثلا والذي يعبر عن القوائم المالية) من المثير للاهتمام أن المواد المذكورة هنا (و التي لم تذكر) على قلة السطور التي احتوتها، قد فرضت على المؤسسات الجزائرية إنتاج قدر كبير من المعلومات المالية سواء من حيث عدد القوائم المالية أو من حيث محتوى القوائم المالية.

من خلال الدراسة الاستقصائية، حاولنا معرفة القدر المعلوماتي الذي تنتجه المؤسسات الجزائرية، لذلك قمنا بطرح مجموعة من الأسئلة التي تتعلق بالقوائم المالية بشكل عام أو بشكل منفرد، وفي هذه الحالة انصب تركيزنا على الميزانية وجدول النتيجة وجدول تدفقات الخزينة.

عدم تطرقنا لجدول تغيرات رأس المال لا يعني عدم أهميته في عملية الإفصاح بل لأننا طلبنا من المستجوبين تبيان مدى لجوءهم إلى التغيرات في الطرق والتقديرات المحاسبية التي يبينها هذا الجدول. أما الإيضاحات (الملاحق) التي تشكل في اعتقادنا عنصرا حاسما في عملية الإفصاح فقد تم ربطها بالقوائم الأخرى حتى نتمكن من معرفة القدر الخاص بكل نوع من القوائم المالية.

والشكل البياني الموالي يبين التزام المهنيين بمتطلبات الإفصاح في القوائم المالية بشكل عام.

الشكل رقم 15: التزام المهنيين بمتطلبات الإفصاح في القوائم المالية بشكل عام



من خلال هذا الشكل يمكن ملاحظة ما يلي:

- أغلبية معدي القوائم المالية أي ما نسبته 95 % يرون بأن الأشكال التي تعتمدها المؤسسات في إعداد القوائم المالية هي تلك النماذج التي أتى بها النظام المحاسبي المالي وأنه ليس هناك مشكلة في التقيد بالنماذج المنمطة؛
- هناك ما نسبته 25% يشيرون إلى عدم وجود معلومات مقارنة مع الدورة الماضية. هذا يعني أن المؤسسات المعنية بهذه القوائم لا تقدم مبالغ في القوائم المالية مقارنة بالدورة الماضية بالرغم من أهمية هذه المعلومات بالنسبة للنظام المحاسبي المالي، حيث يؤكد إطاره المفاهيمي على ضرورة اتصاف القوائم المالية بجملة من المواصفات يسميها بالخصائص النوعية للمعلومة، والتي تتدرج من بينها قابلية المقارنة. سنحاول تفصيل هذه النقطة في الفقرات القادمة لمعرفة طبيعة القوائم المعنية والمؤسسات المعنية (مؤسسات كبيرة أو صغيرة ومتوسطة)؛
- نسبة قليلة من المهنيين (8 %) قد قاموا بإجراء تغييرات في الطرق والتقديرات المحاسبية سواء خلال الدورة الحالية أو خلال الدورات السابقة (لا نقصد هنا التغيرات التي صاحبت الانتقال من النظام القديم إلى النظام المحاسبي المالي في سنة 2010). يضاف إلى ذلك قدر ضعيف من الإفصاح على مستوى الملحق. هذا الأمر يفسر في اعتقادنا بدرجة عالية من التماثل من خلال الالتزام بالقوانين و التشريعات من قبل المهنيين ودرجة ضعيفة من اللجوء إلى الحكم الشخصي والمهنية، كما سنحاول تبيان ذلك لاحقاً؛

- مستوى الإفصاح في الملحق يعتبر ضعيفا بنسبة 72% و متوسط بنسبة 22% . ولا توجد إلا 6% مؤسسات تقدم مستوى عالي من المعلومات في الملحق حسب المهنيين المستجوبين. يضاف إلى ذلك الاعتماد على الجداول التفصيلية بدلا من التقرير الوصفي و العددي (النسبة 80%). قد يذكرنا وجود هذه الجداول بتلك التي كانت موجودة في المخطط المحاسبي الوطني والتي بلغ عددها آنذاك بـ 17 جدول. قد تفسر هذه النتائج مبدئيا بوجود درجة عالية من السرية تميز العادات المرتبطة بالحصول على المعلومة و عدم الرغبة في الإفصاح عنها لدى معدي و منتجي المعلومات. وتفسر أيضا بدرجة عالية من التماثل التي مست حتى الملحق الذي من المفروض أن لا يكون منمطا.

من أجل دراسة قيمة التماثل<sup>1</sup> (التوحد) في القوائم المالية، طلبنا من المهنيين تحديد ما اذا كانت القوائم المالية للمؤسسات من حيث شكلها قابلة للمقارنة<sup>2</sup> على مستويين (قابلية المقارنة من سنة إلى أخرى وقابلية المقارنة بين مؤسسات مختلفة).

الجدول الموالي يبين النسب المحصل عليها ونتائج الاختبار الثنائي مع نسبة نظرية تقدر بـ 0.5

الجدول رقم 46: قابلية مقارنة القوائم المالية من حيث الشكل

مستوى الدلالة الإحصائية	النسبة النظرية	النسبة المنوية		
0.001	0.5	0.89	قابلة للمقارنة	من سنة إلى أخرى
			غير قابلة للمقارنة	
			المجموع	
0.005	0.5	0.79	قابلة للمقارنة	من مؤسسة لأخرى
			غير قابلة للمقارنة	
			المجموع	
		1.00		

من خلال الجدول السابق يمكن استخلاص وجود مستوى دلالة إحصائية يؤكد الفرضية البديلة التي مفادها أن هناك قابلية للمقارنة لأشكال القوائم المالية.

انطلاقا من النتائج المتوصل إليها في الاختبار الثنائي، يمكننا تأكيد أن القوائم المالية التي تعدها المؤسسات الجزائرية متماثلة. حيث تقدم أغلبية المؤسسات الجزائرية قوائم مالية موحدة النموذج مهما كان

<sup>1</sup> التماثل باعتباره خاصية تقنية للقوائم المالية بإمكانه أن يشمل الخاصيتين التاليتين: قابلية المقارنة وتناسق القوائم المالية، لذلك طلبنا من معدي القوائم المالية الذين قمنا باستجوابهم اعطاء حكمهم على قابلية المقارنة للقوائم المالية. (Baydoun et Willet; 1995)

<sup>2</sup> نقصد هنا قابلية المقارنة من حيث الشكل بين المؤسسات و داخل نفس المؤسسة من دورة إلى أخرى و هذا الأمر ليس له علاقة مع ما تم الإشارة إليه سابقا فيما يتعلق بنشر معلومات مقارنة عن الدورة الماضية. فإذا كانت نسبة كبيرة من المؤسسات لا تفصح عن معلومات عن الدورة الماضية فهذا يعني أنه ليس بإمكاننا معرفة قابلية قوائمها المالية للمقارنة (من حيث شكلها أو هيكلها) من دورة لأخرى.

القطاع (أو النشاط) الذي تنتمي إليه. ويفسر هذا المستوى المرتفع للتماثل بالعادات القديمة للمحاسبين الموروثة من المخطط المحاسبي الوطني من جهة وبوجود مخطط للحسابات منمط في النظام المحاسبي المالي من جهة أخرى.

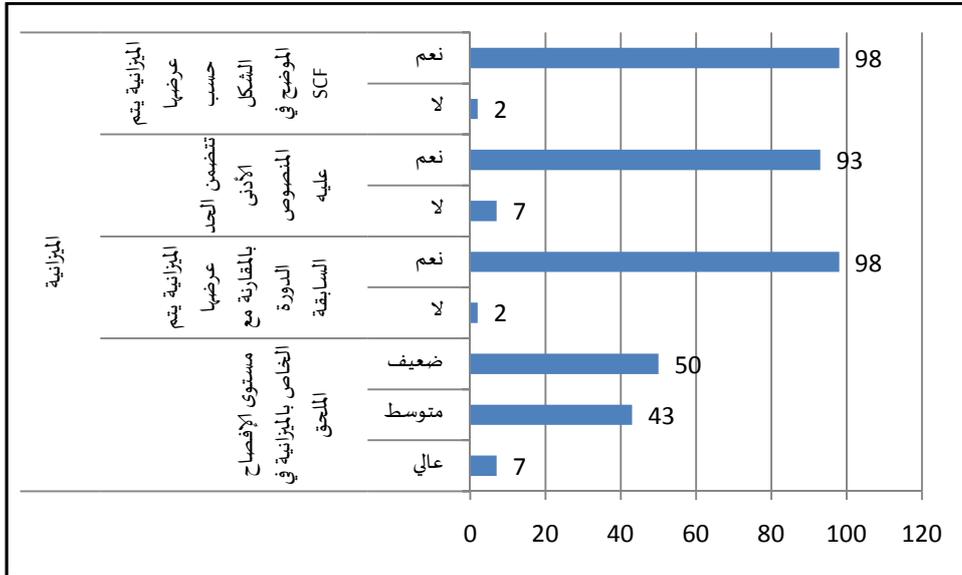
يمكننا إذن أن نستنتج من نتائج تحليل البيانات أن درجة التماثل مرتفعة في الممارسات المحاسبية الجزائرية.

لتحليل أفضل لهذه النتائج العامة، طلبنا من المستجوبين الإجابة بشكل منفصل لكل نوع من أنواع القوائم المالية

#### 4-1-1- الميزانية:

الشكل الموالي يبين مدى التزام أفراد العينة المستجوبة بما ورد في النظام المحاسبي المالي فيما يتعلق بعرض الميزانية

الشكل رقم 16: التزام المهنيين بمتطلبات الإفصاح في الميزانية



من خلال الشكل البياني السابق يتضح ما يلي:

- أن ما نسبته 98% من المستجوبين يعتبرون أن الميزانية يتم عرضها وفق متطلبات النظام المحاسبي المالي و هذه النسبة متوافقة مع النسبة السابقة الكلية. و نسبة 93% تشير إلى أنها تتضمن الحد الأدنى المنصوص عليه؛

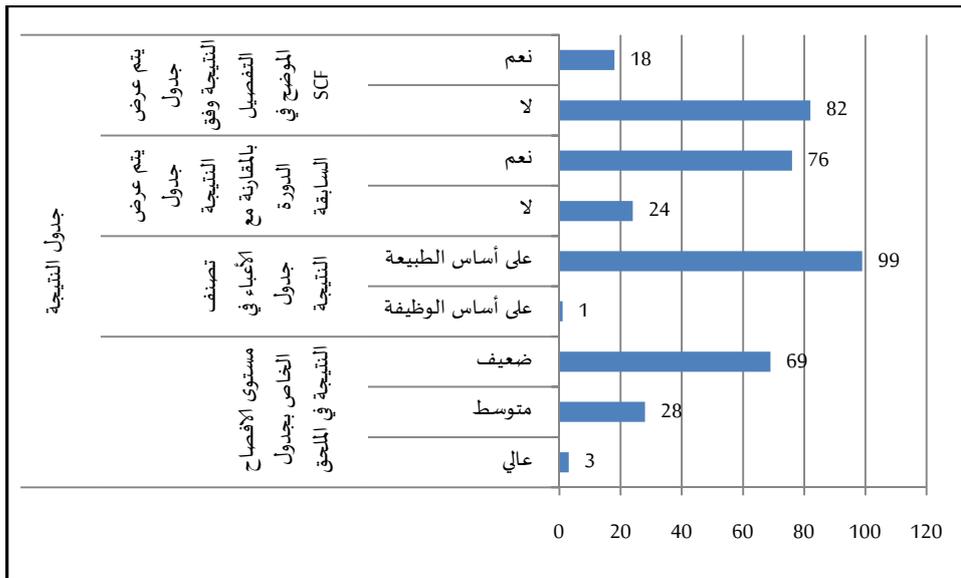
## الفصل الخامس: دراسة القيم الثقافية في إطار الانتقال المحاسبي من PCN إلى SCF

- هناك ما نسبته 93% من المستجوبين يشيرون إلى وجود مقارنات فيما يخص ميزانية الدورة السابقة و هي نسبة تفوق النسبة العامة الموضحة من قبل، و يمكن ملاحظة أن مؤسسات تعطي أهمية للمعلومة المقارنة في الميزانية على عكس القوائم الأخرى؛
- هناك نسبة 50% من المستجوبين يرون بأن مستوى الإفصاح في الملحق الخاص بالميزانية هو مستوى ضعيف و 43% يرون بأن هذا المستوى متوسط. يضاف إلى هذا أن أغلبية المؤسسات المعنية بعملية الإفصاح في الملحق هي المؤسسات الكبيرة.

### 4-1-2- جدول النتيجة

الشكل الموالي يبين مدى التزام أفراد العينة المستجوبة بما ورد في النظام المحاسبي المالي فيما يتعلق بعرض جدول النتيجة.

الشكل رقم 17: التزام المهنيين بمتطلبات الإفصاح في جدول النتيجة



من خلال هذا الشكل البياني يمكن ملاحظة ما يلي:

- أن جدول النتيجة لا يتم عرضه وفق التفصيل المطلوب في النموذج المرجعي الذي أتى به النظام المحاسبي المالي ولكن النسبة هنا هي أقل من النسبة السابقة المتعلقة بالميزانية. يمكن إرجاع ذلك إلى أن المستجوبين قد يرون بأن هناك مستويات مختلفة و متعددة لتحديد النتيجة و أن المؤسسات التي تفصح عن هذا الجدول لا تتبع نفس القدر من التفصيل خاصة إذا ما تعلق الأمر بالمؤسسات الأقل حجماً؛

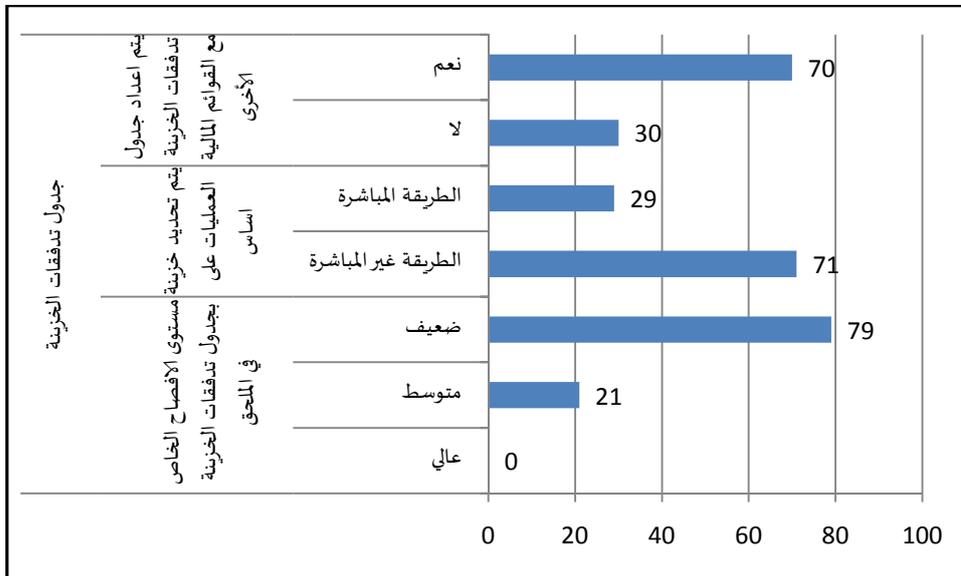
- لا تقوم أي مؤسسة، حسب المهنيين المستجوبين، بعرض جدول النتيجة على أساس وظيفي رغم الأهمية التي يكتسبها التحليل الوظيفي في إدارة هذه المؤسسات. يتم تعليل ذلك بعدم امتلاك المؤسسات لأنظمة لمحاسبة التكاليف (حالة المؤسسات الصغيرة و المتوسطة) ، أو لأنها لا تريد الإفصاح عن معلومات تعتبرها سرية في نظرها (حالة المؤسسات الكبيرة التي تمتلك أنظمة لحساب التكاليف والتي بإمكانها تقديم مثل هذا النوع من المعلومات)؛
- مستوى الإفصاح عن عناصر النتيجة في الملحق يعتبر في أغلب الأحيان ضعيف وبنسبة أقل من تلك المتعلقة بالميزانية. يعني ذلك أن المهنيين يهتمون أكثر بالمعلومات المتعلقة بالميزانية وبالإفصاح عنها في الملحق.

#### 4-1-3- جدول تدفقات الخزينة

الشكل الموالي يبين مدى التزام أفراد العينة المستجوبة بما ورد في النظام المحاسبي المالي فيما

يتعلق بعرض جدول تدفقات الخزينة

الشكل رقم 18: التزام المهنيين بمتطلبات الإفصاح في جدول تدفقات الخزينة



من خلال الشكل البياني يتضح ما يلي:

- أن ما نسبته 30% من المهنيين لا يقومون بإعداد جدول تدفقات الخزينة. وهناك نسبة 70% من المستجوبين تشير إلى وجود جدول تدفقات الخزينة من ضمن القوائم المالية المعلن عنها. سنحاول تفسير

ذلك على اعتبار أن هذه النسبة منطقية وتتوافق مع الصعوبات التي تواجه المؤسسات في إعداد القوائم المالية خاصة الصغيرة و المتوسطة منها. فإذا كان إعداد الميزانية وجدول النتيجة مهم بالنسبة لهذه المؤسسات، فإن الأمر مختلف إذا ما تعلق الأمر بجدول تدفقات الخزينة والإيضاحات الأخرى، حيث نعتقد أن المعلومات المطلوبة تتعدى متطلبات الإفصاح لدى المؤسسات الصغيرة الحجم أو قد تؤدي إلى عرض معلومات داخلية لا تحتاجها الأطراف الخارجية المستخدمة للقوائم المالية، على الرغم من أهمية جدول تدفقات الخزينة للأطراف الداخلية. يمكن أيضا تفسير ذلك أيضا على اعتبار أن مصلحة الضرائب لا تطلب من المؤسسات بإرفاق هذا الجدول ضمن القوائم المطلوبة؛

- هناك نسبة قليلة (29%) من المستجوبين تشير إلى اعتماد النموذج المرجعي (الطريقة المباشرة) لإعداد جدول تدفقات الخزينة. ينبغي الإشارة هنا إلى أن النظام المحاسبي المالي يشجع المهنيين على استخدام الطريقة المباشرة في حساب التدفقات الناجمة عن عمليات الاستغلال لأن ذلك يقدم معلومات مهمة عن دورة الاستغلال مفيدة في التحليل المالي. نعتقد أن اكتفاء المؤسسات المعنية بإعداد جدول تدفقات الخزينة وفق الطريقة المرجعية يبين رغبة هذه الأخيرة بتحديد سقف المعلومات المفصح عنها. مما سبق يمكن القول بأن هذه النسب تؤثر عن وجود مستوى عالي من السرية كما سنحاول تبيان ذلك لاحقا.

### 5- دراسة الطرق المحاسبية المستخدمة في تقييم الأصول والخصوم

تضمن الاستبيان بعض الأسئلة المتعلقة بالطرق المحاسبية التي يستخدمها المهنيون في تقييم الأصول و الخصوم في الاطار المحاسبي الجديد.

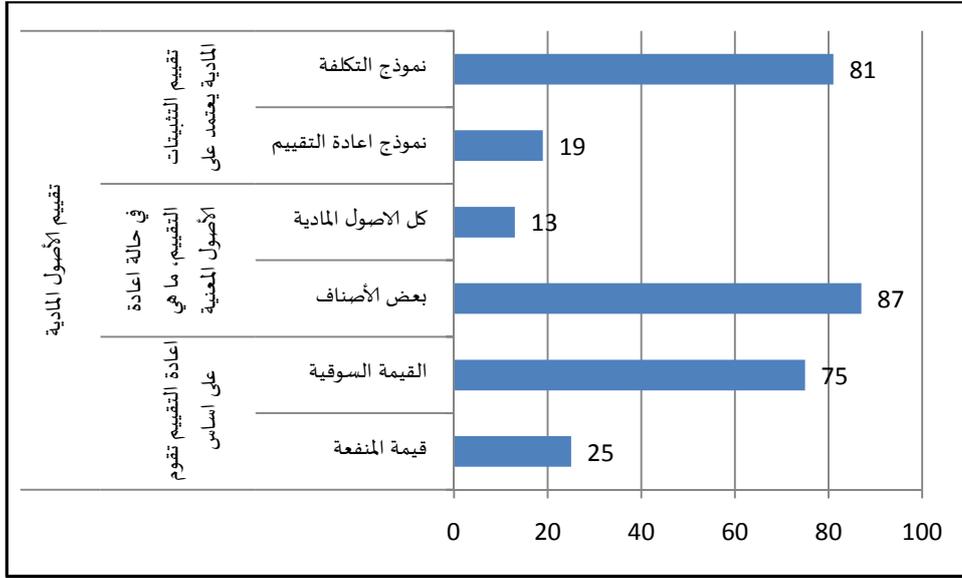
#### 5-1- التثبيات المادية

ينص النظام المحاسبي المالي فيما يتعلق بتقييم (القياس) الأصول المادية بما يلي:

- «..حسب المعالجة المرجعية المنصوص عليها في النقطة 5.121 يتم إدراج أي تثبيت عيني في الحسابات عقب إدراجه الأول باعتباره أصلا بتكلفته منقوصا منها مجموع الإهلاكات ومجموع خسائر القيمة. غير أنه يرخص للكيان (المؤسسة) أن يدرج في الحسابات التثبيات التي يحددها مسبقا على أساس مبلغها المعاد تقييمه « (20.121)؛
- «...تتم عمليات إعادة التقييم بانتظامية كافية حتى لا تختلف القيمة المحاسبية للتثبيات المعنية اختلافا كبيرا عن القيمة التي قد تكون حددت باستعمال القيمة الحقيقية في تاريخ الإقبال...» (21.121).

الشكل البياني الموالي يبين اجابات أفراد العينة المتعلقة بتقييم هذه العناصر:

الشكل رقم 19: التزام المهنيين بمتطلبات قياس التثبيتات المادية



ومن خلال الشكل البياني السابق يمكن استخلاص ما يلي:

- هناك نسبة قليلة من المهنيين الجزائريين يعتمدون في تقييمهم اللاحق للتثبيتات المادية على نموذج إعادة التقييم، بينما تبقى نسبة كبيرة (81%) تستمر في تطبيق التكلفة التاريخية، علماً أن التقييم الأولي (عند الاقتناء) لهذه التثبيتات يكون وفق نموذج التكلفة. لكن النظام المحاسبي المالي ترك للمؤسسات الخيار بين نموذجين هما نموذج التكلفة ونموذج إعادة التقييم عند التقييم اللاحق (الموالي) للتثبيتات كما هو موضح في المادة 121.20.

وما يمكن استخلاصه هو أن أغلبية المهنيين المستجوبين يستمرون في اعتماد التكلفة التاريخية كأساس للتقييم نظراً لبساطة هذا الأسلوب من حيث التطبيق العملي، على عكس أسلوب إعادة التقييم الذي يتطلب حسابات معقدة لا يمكن التوصل إليها بسهولة وعادة ما يتطلب تكلفة إضافية عند إعداد القوائم المالية بالنسبة للمؤسسة التي تستعين عادة بخبرات خارجية ويستوجب إيضاحات عديدة على مستوى الملحق. يضاف إلى ذلك أن عملية إعادة التقييم قد تؤدي إلى وجود فائض يسجل ضمن الأموال الخاصة يكون خاضعاً للضريبة.

وفي حالة ما إذا قام المهنيون بعملية إعادة التقييم فإنها تقتصر في أغلب الأحيان على بعض الأصناف من الأصول (87% من الحالات) وليس كلها وغالباً ما يتم استخدام القيم السوقية (75% من

الحالات). قد تبرر هذه النسب على أن الأصول المعنية هي من صنف المباني والأراضي التي تكون قيمتها السوقية معروفة في الكثير من الأحيان.

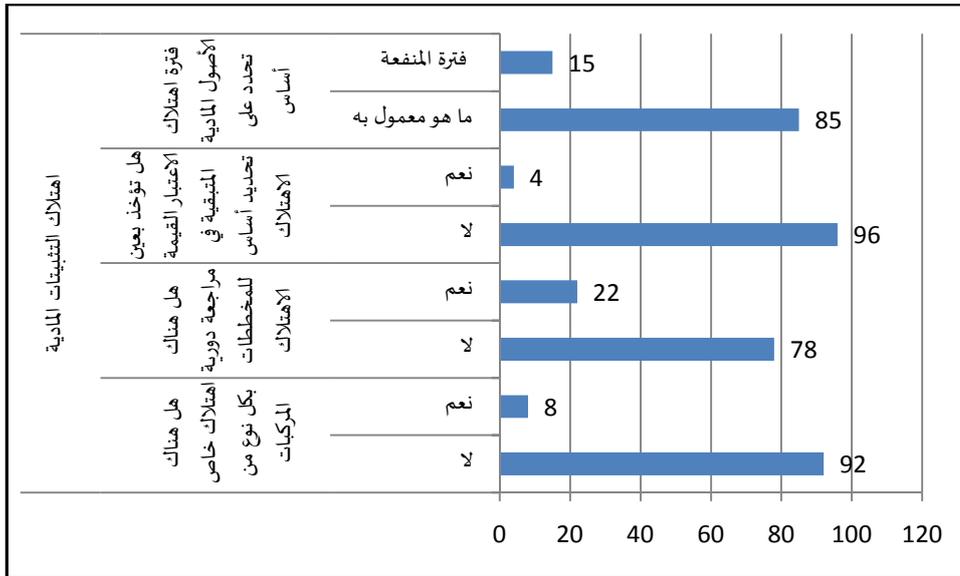
## 5-2- اهتلاك الأصول المادية

ينص النظام المحاسبي المالي فيما يتعلق باهتلاك التثبيتات المادية على ما يلي:

- « الإهلاك هو استهلاك المنافع الاقتصادية المرتبطة بأصل عيني أو معنوي... » (7.121)؛
- « يوزع المبلغ القابل للإهلاك بصورة مطردة على مدة دوام نفعية الأصل مع مراعاة القيمة المتبقية المحتملة لهذا الأصل في أعقاب فترة المنفعة... » (7.121)؛
- « يجب أن تدرس دورياً، طريقة الإهلاك، المدة النفعية والقيمة المتبقية في أعقاب المدة النفعية المطبقة على التثبيتات العينية... » (8.121)؛
- « ...تعالج مكونات (مركبات) أصل كما لو كانت عناصر منفصلة إذا كانت مدد الانتفاع بها مختلفة، أو كانت توفر منافع اقتصادية حسب وتيرة مختلفة... » (4.121).

يبين الشكل البياني الموالي إجابات أفراد العينة المتعلقة بتقييم هذه العناصر:

الشكل رقم 20: التزام المهنيين بمتطلبات اهتلاك التثبيتات المادية



- لا تلتزم معظم المؤسسات المستجوبة بما جاء به النظام المحاسبي المالي فيما يخص مسألة الإهلاك وتعتبر مسألة الإهلاك من: تحديد المبلغ القابل للإهلاك، الفترة النفعية، طريقة الإهلاك ووجود أو عدم وجود مركبات... ؛

## الفصل الخامس: دراسة القيم الثقافية في إطار الانتقال المحاسبي من PCN إلى SCF

- من بين المسائل التي تشكل صعوبات للمهنيين محل الدراسة، إذ أن ما نسبته 85% منهم يعتمدون على فترات الاهتلاك السائدة التي كانت مطبقة في عهد المخطط المحاسبي القديم والتي تقوم على أساس الجداول الجبائية، بينما هناك نسبة ضئيلة تقدر فترة الاهتلاك على الوجه الذي يريده النظام المحاسبي المالي؛
- لا يتم الأخذ بعين الاعتبار بالقيمة المتبقية للأصل في نهاية عمره الإنتاجي إلا في حالات نادرة (4%)
- ليس هناك مراجعة دورية لمخططات الاهتلاك (النسبة 78%) ولا يتم فصل مركبات بالنسبة للأصول القابلة للتجزئة على الإطلاق (92%).

من أجل دراسة قيمة التحفظ في القياس المحاسبي انطلاقاً من مسألتين التقييم الدوري للثببتات المادية ومسألة الاهتلاك نقوم بإعداد الجدول الموالي الذي يبين النسب المحصل عليها ونتائج الاختبار الثنائي مع نسبة نظرية تقدر بـ 0.5:

الجدول رقم 47: نتائج الاختبار الثنائي للتحفظ المحاسبي

مستوى الدلالة الإحصائية	النسبة النظرية	النسبة المثوية		
0.000	0.5	0.81	على أساس التكلفة	التقييم الدوري للتثببتات المادية
		0.19	على أساس اعادة التقييم	
		1.00	المجموع	
0.000	0.5	0.85	على أساس جبائي	تحديد مدة الاهتلاك للتثببتات المادية
		0.15	على أساس المنفعة	
		1.00	المجموع	

من خلال الجدول السابق يمكن استخلاص أن مستوى الدلالة الإحصائية يؤكد الفرضية البديلة التي مفادها أن عملية القياس المحاسبي تنتج نحو تحفظ أكبر حيث يقوم أغلبية المهنيين (81%) باعتماد التكلفة التاريخية و (85%) منهم يعتمدون المعدلات الجبائية عند تحديد فترة الاهتلاك.

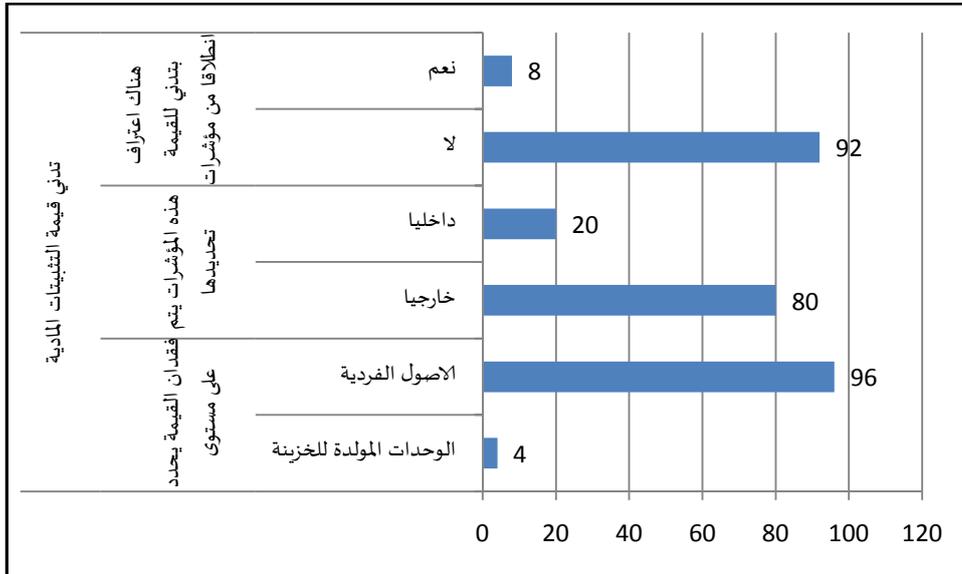
5-3- تدني قيمة الأصول المادية

ينص النظام المحاسبي المالي على التحقق من وجود مؤشرات لفقدان القيمة عند نهاية كل دورة محاسبية كما هو موضح فيما يلي:

- « يقوم الكيان (المؤسسة) عند حلول كل تاريخ إقفال الحسابات، إلى تقدير وتفحص ما إذا كان هناك أي مؤشر يدل على أن أي أصل لم يفقد قيمته. وإذا ثبت وجود مثل هذا المؤشر، فإن الكيان يقوم بتقدير القيمة الممكن تحصيلها من الأصل » (5.112)؛
- « تقيم القيمة القابلة للتحويل للأصل بأعلى قيمة بين ثمن البيع الصافي والقيمة النفعية (قيمة المنفعة) .... » (6.112)؛
- «... في الحالات التي لا يمكن فيها تحديد سعر البيع الصافي لأي أصل، فإن قيمته القابلة للتحويل ستقدر على أنها مساوية لقيمتها النفعية. وفي حالات وجود أصل لا يتولد عنه سيولة خزينة بشكل مباشر، فإن قيمته القابلة للتحويل تحدد بالنسبة إلى الوحدة المنتجة لسيولة الخزينة (Unité Génératrice de Trésorerie UGT) التي ينتسب إليها » (6.112).

يبين الشكل البياني الموالي إجابات أفراد العينة المتعلقة بتقييم هذه العناصر:

الشكل رقم 21: التزام المهنيين بمتطلبات قياس تدني قيمة التثبيتات المادية



لا يقوم معظم المهنيين المستجوبين (النسبة 92%) بالاعتراف بتدني القيمة بالنسبة للأصول المادية انطلاقا من مؤشرات الخارجية أو الداخلية، بينما تشير نسبة ضئيلة منهم (8%) بالعمل بمنهجية تدني القيمة

ويعتمدون في الغالب على مؤشرات خارجية (80% من الحالات) ويركزون فقط على الأصول الفردية (النسبة 96%)

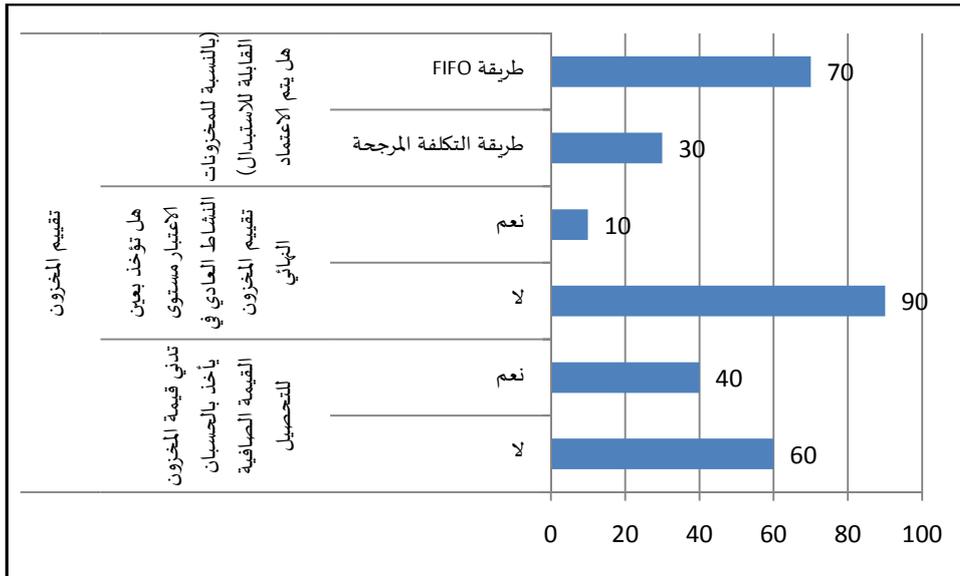
#### 4-5- المخزون

فيما يخص المخزونات ينص النظام المحاسبي المالي على أمور من ضمنها ما يلي:

- «تشمل تكلفة المخزونات جميع التكاليف المقتضاة لإيصال المخزونات إلى المكان و في الحالة التي توجد عليها:.....»؛
- تكاليف التحويل (مصاريف المستخدمين و الأعباء الأخرى المتغيرة و الثابتة باستثناء الأعباء التي لا يمكن تحميلها لأي استعمال غير أمثل لقدرة الإنتاج في الكيان).....» (123.2)؛
- «عملا بمبدأ الحيطة، فإن المخزونات تقيم بأقل تكلفتها و قيمة انجازها الصافية (صافي القيمة التحصيلية ) ....» (123.5)؛
- «يتم تقييم السلع المتعاوضة عند خروجها من المخزن أو عند الجرد إما باعتبار السلعة الأولى في الدخول هي الأولى في الخروج (PEPS ou FIFO) وإما بمتوسط كلفة شرائها أو إنتاجها المرجحة....» (123.6)

يبين الشكل البياني الموالي إجابات أفراد العينة المتعلقة بتقييم هذه العناصر:

الشكل رقم 22: التزام المهنيين بمتطلبات قياس المخزون



- هناك ما نسبته 70% من المهنيين يتبعون أسلوب الوارد أولاً صادر أولاً في مقابل 30% يطبقون طريقة متوسط التكلفة المرجحة. يمكن أن يفسر ذلك بسهولة تطبيق الأسلوب الأول واعتماد المؤسسات المعنية على أسلوب الجرد النهائي لتقييم المخزونات في نهاية الدورة. وليس هناك اعتماد على مستوى النشاط العادي (طريقة التحميل العقلاني للأعباء الثابتة) لتحديد تكلفة المخزونات وقد يرجع ذلك إلى عدم توفر أنظمة للمحاسبة التحليلية داخل المؤسسات المعنية؛
- هناك ما نسبته 40% من المهنيين المستجوبين يمارسون تدني القيمة بالنسبة للمخزون على أساس القيمة الصافية القابلة للتحصيل. ما يمكن ملاحظته هنا أن هناك نوع من التناقض مع النتائج السابقة، فبينما لا يقوم المهنيون بالاعتراف بتدني القيمة الخاص بالثبتيات المادية ويكتفون فقط بالاهتلاك هناك اعتراف بالتدني في مجال تقييم المخزون. يمكن أن يفسر ذلك بأن الإجراءات العملية أكثر تعقيداً فيما يتعلق بالثبتيات المادية من جهة، كما أن هناك نوع من الاستمرارية الموروثة من المخطط المحاسبي القديم الذي كان يعترف بوجود المؤونات (التي تسمى هنا بتدني القيمة).

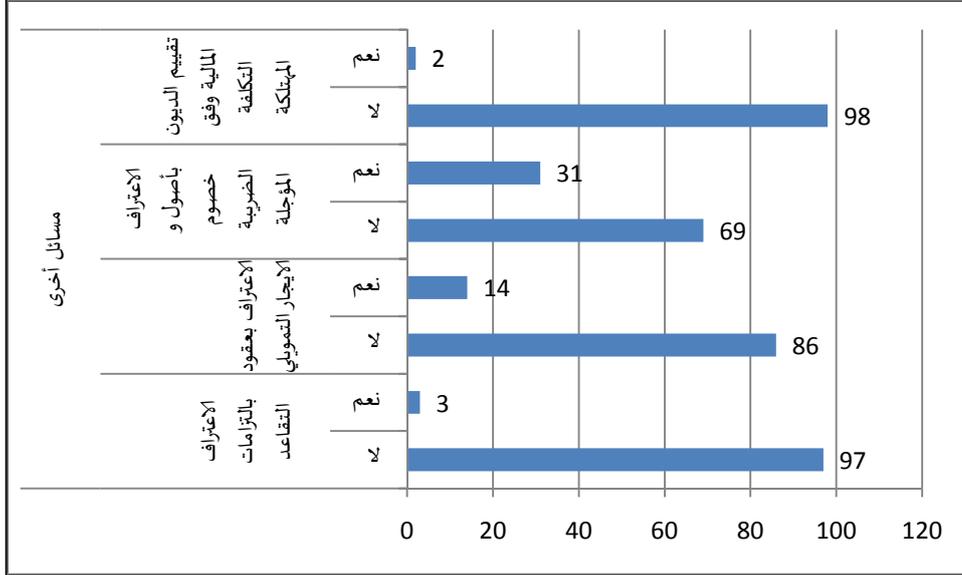
### 5-5 - بعض المسائل الأخرى

لقد قمنا باختيار بعض المسائل الأخرى المتعلقة مثلاً بتقييم القروض والخصوم المالية، الضريبة المؤجلة، الإيجار التمويلي، التزامات التقاعد والتي ينص بخصوصها النظام المحاسبي المالي على ما يلي:

- «يتم تقييم القروض و الخصوم المالية الأخرى حسب تكلفتها التي هي القيمة الحقيقية للمقابل الصافي المستلم بعد طرح التكاليف التابعة المستحقة عند تنفيذها...». (126.1)؛
- «الضريبة المؤجلة عبارة عن مبلغ ضريبة عن الأرباح قابل للدفع (ضريبة مؤجلة خصمية) أو قابل للتحصيل (ضريبة مؤجلة أصلية) خلال سنوات مالية مستقبلية. تسجل في الميزانية و في حساب النتائج الضرائب المؤجلة الناجمة عن...». (134.2)؛
- « يدرج في الحسابات كل أصل يكون محل عقد إيجار تمويل في تاريخ دخول العقد حيز التنفيذ مع احترام مبدأ تغليب الواقع الاقتصادي على الجانب القانوني » (135.2)؛
- «يتم في كل عملية إقفال لحسابات السنة المالية إثبات في شكل أرصدة مبلغ التزامات الكيان في مجال المعاش، وتكميلات التقاعد، وتعويضات مقدمة بسبب الانصراف إلى التقاعد.....». (136.2).

يبين الشكل البياني الموالي إجابات أفراد العينة المتعلقة بتقييم هذه العناصر:

الشكل رقم 23: التزام المهنيين بمتطلبات قياس الخصوم



من خلال الشكل السابق يلاحظ ما يلي:

- أن ما نسبته 69% من المستجوبين لا يعترفون بأصول وخصوم الضريبة المؤجلة التي هي من بين المسائل المهمة التي أشار إليها النظام المحاسبي المالي والتي تعد من بين نقاط التحول المهمة والتي تنشأ من فك الارتباط الحاصل بين النتيجة المحاسبية والنتيجة الجبائية؛
- هناك أيضا ما نسبته 86% من المستجوبين لا يعترفون بأصول الإيجار التمويلي عندما تكون المؤسسة معنية بهذا النوع من العمليات. أي أن عملية الإيجار تعالج على أنها أعباء تدرج في المجموعة السادسة؛
- لا يوجد تطبيق لمفهوم التكلفة المهنكة لتقييم الديون كما لا يوجد اعتراف بالالتزامات المتعلقة بالتقاعد التي من المفروض أن تسجل كديون ويتم تقديرها في نهاية الدورة باستخدام طرق إحصائية ورياضية. ينبغي الإشارة إلى أن التشريع القانوني المتعلق بالمعاشات في الجزائر هو تشريع متطابق مع التشريع الفرنسي و يختلف بذلك عن ما هو معمول به في الدول الانجلوسكسونية.

## 6- التحليل التأكيدي للقيم الثقافية

نناقش في هذا الجزء من البحث نتائج التحليل العاملي<sup>1</sup> الذي قمنا به على أساس البيانات التي تم الحصول عليها من الاستبيان المتعلقة بقياس القيم المحاسبية تبعاً لنموذج gray (1988). ينبغي التذكير بأن الهدف من هذا الجزء هو محاولة تأكيد القيم المحاسبية التي تم استنتاجها سابقاً.

يمكن القول على اعتبار نظري أنه إذا كانت الأسئلة المخصصة لقياس الأبعاد الثقافية في الاستبيان قد ارتبطت فعلاً بما هو مطلوب قياسه فعندئذ يمكن التوصل من خلال الدراسة الإحصائية (التحليل العاملي و التحليل العنقودي في ما بعد) إلى إبراز أربعة أبعاد ثقافية واضحة ومنفصلة، كل بعد ثقافي سترتبط به نفس المجموعة من المتغيرات (الأسئلة) التي خصصت لقياسه بشكل حصري.

### 6-1- نتائج التحليل العاملي

التحليل العاملي الذي أجريناه كان على مستوى كل العينة (146 فرد) حيث أننا لم نقم بتقسيم العينة تبعاً لأي اعتبار وذلك بسبب حجم العينة المحدود من جهة<sup>2</sup> و متطلبات الأداة الإحصائية من جهة أخرى . لاحظ مثلاً أنه كان بالإمكان تكرار التحليل العاملي على فئات معينة داخل العينة (فئة خبراء محاسبين مقابل فئة محافظي حسابات أو فئة المهنيين القدامى مقابل فئة المهنيين حديثي العهد ) ومقارنة النتائج فيما بينها.

سنقوم بتوصيف مختلف الأبعاد التي تم قياسها من خلال الأسئلة المتعلقة بكل بعد وفق ما هو موضح في الجدول الصفحة الموالية حسب المتوسط الحسابي، الوسيط، معامل الالتواء، معامل التفرطح..

<sup>1</sup>النتائج الإحصائية المتعلقة بهذا الجزء موضحة في الملحق رقم 05 في الصفحة 276.  
<sup>2</sup>نعتمد أنه إذا تم تأكيد القيم الثقافية المدروسة انطلاقاً من عينة لا تتجاوز 150 فرداً فإن القيم الثقافية ستكون أكثر وضوحاً من خلال عينة أكبر حجماً. أيضاً فإن العينة المدروسة تشتمل حصرياً على الخبراء المحاسبين و محافظي الحسابات حيث لو توصلت الدراسة إلى تأكيد القيم الثقافية لديهم فلا شك أن هذه القيم ستكون موجودة على مستوى المحاسبين المعتمدين أو المحاسبين المساعدين الذين تم استنناؤهم من العينة.

## الفصل الخامس: دراسة القيم الثقافية في إطار الانتقال المحاسبي من PCN إلى SCF

جدول رقم 48: توصيف القيم الثقافية

المتوسط الحسابي	الوسيط	معامل الالتواء	معامل التفرطح	
<b>المهنية مقابل سلطة الدولة</b>				
1,80	2,00	2,33	6,63	ينبغي أن تكون هناك حرية أكبر لممارس المهنة فيما يجب الإفصاح عنه في القوائم المالية
1,44	1,00	0,83	-0,32	ينبغي أن تكون حرية أكبر لممارس المهنة في اختيار طرق القياس عند إعداد القوائم المالية
1,65	2,00	2,31	8,28	ينبغي أن تكون هناك مساهمة من طرف ممارسي المحاسبة في وضع القواعد المحاسبية
4,58	5,00	-0,62	-0,12	ينبغي أن يتمتع ممارسو مهنة المحاسبة بدرجة عالية من أخلاقيات العمل
<b>التحفظ مقابل التفاؤل</b>				
1,20	1,00	1,52	0,33	ينبغي استخدام القيم السوقية بدلا من القيم التاريخية
1,51	2,00	-0,02	-2,02	القيم السوقية أكثر ملائمة من القيم التاريخية
4,73	5,00	-0,71	0,22	في حالة عدم التأكد ينبغي تقييم الأصول والأرباح بأقل التقديرات
4,73	5,00	-0,99	0,17	في حالة ارتفاع الأسعار، يجب أن تحل طريقة LIFO محل طريقة FIFO في تقييم المخزون
<b>التمائل مقابل المرونة</b>				
4,17	4,00	0,38	-0,22	ينبغي أن تكون للقوائم المالية لكل المؤسسات أشكالا منمطة
5,90	6,00	-2,64	5,06	ينبغي أن تقود عملية الترميط المحاسبي إلى مستوى أعلى من التفصيل في القوائم المالية
4,66	5,00	-0,96	0,30	عند اعتماد طرق محاسبية معينة لا يجب تغييرها
4,95	5,00	-1,22	1,39	ينبغي تحديد طرق الاهتلاك بشكل موحد لكل نوع من الأصول
<b>السرية مقابل الشفافية</b>				
1,55	1,00	2,32	5,19	ينبغي أن تكون القوائم المالية متاحة للجمهور وليس فقط للملاك والمسيرين
1,24	1,00	1,23	-0,48	ينبغي أن يتم الإفصاح في القوائم المالية عن التوقعات المستقبلية
4,68	5,00	-0,78	-0,56	ينبغي أن يتم الإفصاح في القوائم المالية عن قدر محدود من المعلومات
4,36	5,00	-0,66	-0,89	لا ينبغي أن تتضمن القوائم المالية المعلومات المفصلة عن إدارة المؤسسة

من خلال الإحصائيات الوصفية السابقة يمكن استخلاص ما يلي:

- أن المستجوبين بشكل عام، لا يتفقون مع مضمون البعد الأول الذي يعبر عن المهنية في مقابل سلطة الدولة (المتوسطات الحسابية هي على التوالي: 1.80 ، 1.44 ، 1.65) ما عدا الاقتراح الأخير الذي يتعلق بأخلاقيات المهنة (التي بلغ المتوسط الحسابي عندها 4.58) هذا يعني أن المهنيين يميلون نحو سلطة أكبر للدولة في مقابل المهنية؛

- أن المستجوبين يفضلون الممارسات المحاسبية الأكثر تحفظاً في مقابل التفاوض (هناك اتفاق مع المقترحين 3 و4 وعدم اتفاق مع المقترحين 1 و2 الذين يشيران إلى درجة كبيرة من التفاوض)؛
- أن هناك اتجاه كبير نحو ممارسات محاسبية متماثلة من حيث الشكل أو من حيث طرق القياس (كل المتوسطات الحسابية كانت مرتفعة)؛
- أن المهنيين لا يتفقون مع فكرة أن تشتمل القوائم المالية على معلومات مستقبلية وأن تكون متاحة للجمهور وعلى العكس هناك ميل نحو قدر محدود من المعلومات خاصة تلك التي لا تتعلق بإدارة المؤسسة. وهذا يؤشر على قدر كبير من السرية في مقابل الشفافية.

من خلال الجدول التالي الذي يبين معامل ألفا كرونباخ وكذلك معامل الارتباط البيني للتناسق الداخلي يتضح أن نتائج معامل ألفا "كرونباخ" تتعدى المستوى المطلوب، إذ يمكن اعتبارها مقبولة بالنسبة لل فقرات 1 و3 وحسنة بالنسبة لل فقرات 2 و4 . وما يؤكد وجود تناسق داخلي للأسئلة داخل كل فقرة هو معامل الارتباط البيني الذي لم يتعد 0.5 بالنسبة لكل الفقرات مع وجود دلالة إحصائية مرتفعة لاختبار فيشر لمعاملات الارتباط البينية.

جدول رقم 49: نتائج معامل ألفا كرونباخ و كذلك معامل الارتباط البيني للتناسق الداخلي

الفقرات	الأسئلة	معامل ألفا كرونباخ	معامل الارتباط البيني	دلالة اختبار معامل الارتباط البيني
1	الأسئلة الخاصة بالمهنية	0,664	0,331	0,000
2	الأسئلة الخاصة بالتحفظ	0,787	0,480	0,000
3	الأسئلة الخاصة بالتماثل	0,699	0,368	0,000
4	الأسئلة الخاصة بالسرية	0,755	0,435	0,000

## الفصل الخامس: دراسة القيم الثقافية في إطار الانتقال المحاسبي من PCN إلى SCF

يبين الجدول الموالي نتائج مؤشر KMO و اختبار Bartlett. وكلاهما يعد ضروري قبل الانطلاق في عملية تقليص الأبعاد (réduction des dimensions). مؤشر KMO مساو لـ 0,538 (عادة ما يكون مقبولا بين 0,3 و 0,7) يعني أن عملية تقليص الأبعاد ممكنة. من جهة أخرى كان لاختبار Bartlett دلالة إحصائية مرتفعة.

جدول رقم 50: نتائج مؤشر KMO و اختبار Bartlett

0,538	مؤشر KMO	
658,653	كاي مربع تقريبي	اختبار Bartlett
120	درجات الحرية	
0,000	الدلالة الاحصائية	

الجدول الموالي يبين العوامل التي تم استخراجها (يمكن أن نصل إلى 16 عاملا أي عدد المتغيرات التي تمت معالجتها). هناك ستة عوامل أساسية يبينها البرنامج الإحصائي وهي تلك التي ارتبطت بها قيم أساسية (valeurs propres) تساوي أو تفوق العدد 1. ما يمكن ملاحظته من الجدول أن العوامل الستة المستخرجة تفسر ما نسبته حوالي 70% من التباين الكلي. لكن العوامل التي نريد إظهارها (4 عوامل) تفسر ما نسبته 55% من التباين الكلي وهي نسبة نعتقد أنها مقبولة.

جدول رقم 51: مساهمة العوامل المستخرجة في تفسير التباين الكلي

القيم الأساسية (valeurs propres) الأصلية			العامل
% التباين المتراكم	% التباين	القيمة	
16,51	16,51	2,64	1
31,69	15,18	2,43	2
45,34	13,65	2,18	3
54,82	9,47	1,52	4
61,53	6,71	1,07	5
67,79	6,25	1,00	6

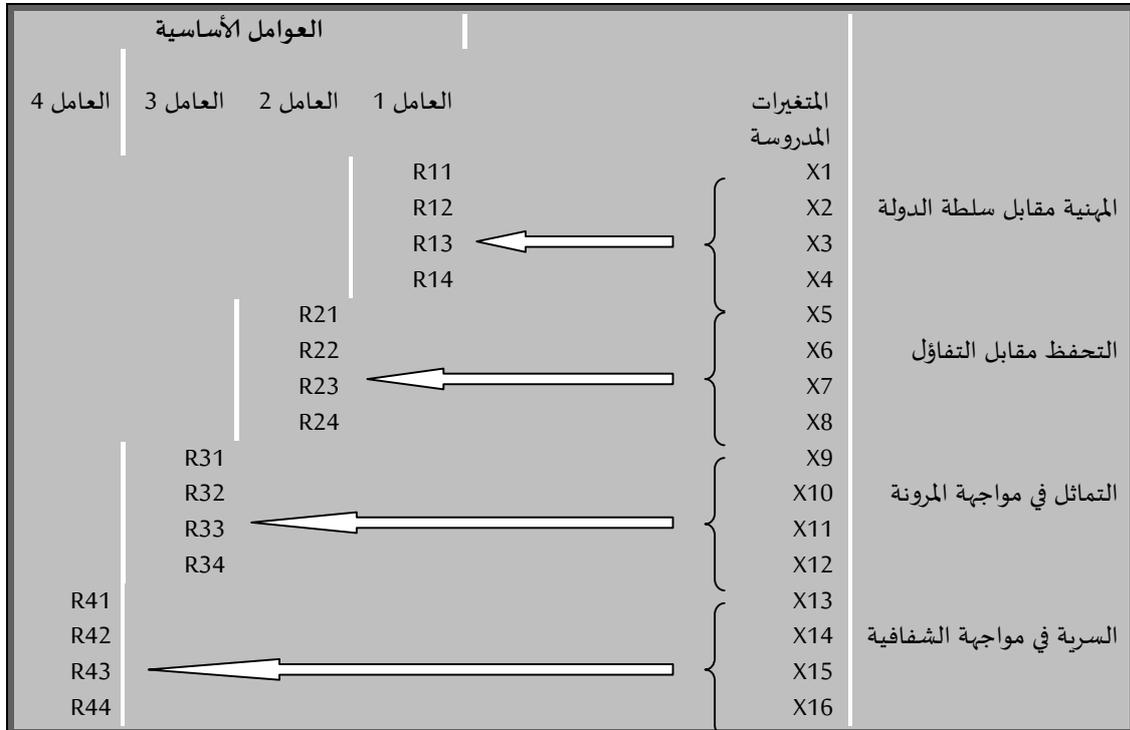
## الفصل الخامس: دراسة القيم الثقافية في إطار الانتقال المحاسبي من PCN إلى SCF

يعبر الجدول رقم 52 في الصفحة الموالية عن العوامل الأساسية التي تم التوصل إليها من خلال منهجية تقليص الأبعاد. نهتم فقط بالأربعة عوامل الأولى التي نقاربها مع القيم الثقافية الأربعة كما يلي:

- العامل الأول يمكن تسميته بالتمائل في مواجهة المرونة ويظهر بشكل واضح ارتباط كل العناصر المكونة له من خلال الاستبيان؛
- العامل الثاني يمكن التعبير عنه بالتحفظ في مواجهة التفاؤل ويظهر بشكل واضح ارتباط 3 متغيرات (1،3،2) من أصل الأربعة المدروسة وعدم ارتباط المتغير 4 بالعامل الثاني؛
- العامل الثالث يمكن الإشارة إليه بسلطة الدولة في مقابل المهنية ويتبين من خلال الجدول ارتباط 3 متغيرات (1،3،4) من أصل الأربعة المدروسة مع عدم وجود ارتباط للمتغير 1 بالعامل الثالث؛
- العامل الرابع الذي يشار إليه بالسرية في مقابل الشفافية لم يظهر بشكل كافي نظرا لارتباط متغيرين (1،4) فقط بالبعد الرابع وعدم ارتباط المتغيرين الآخرين (2،3) بنفس البعد

النتائج المتوصل إليها تقترب من الحالة المثالية التي يوضحها الشكل 24.

الشكل 24: العلاقة المنتظرة بين القيم الثقافية وعناصر الاستبيان



## الفصل الخامس: دراسة القيم الثقافية في إطار الانتقال المحاسبي من PCN إلى SCF

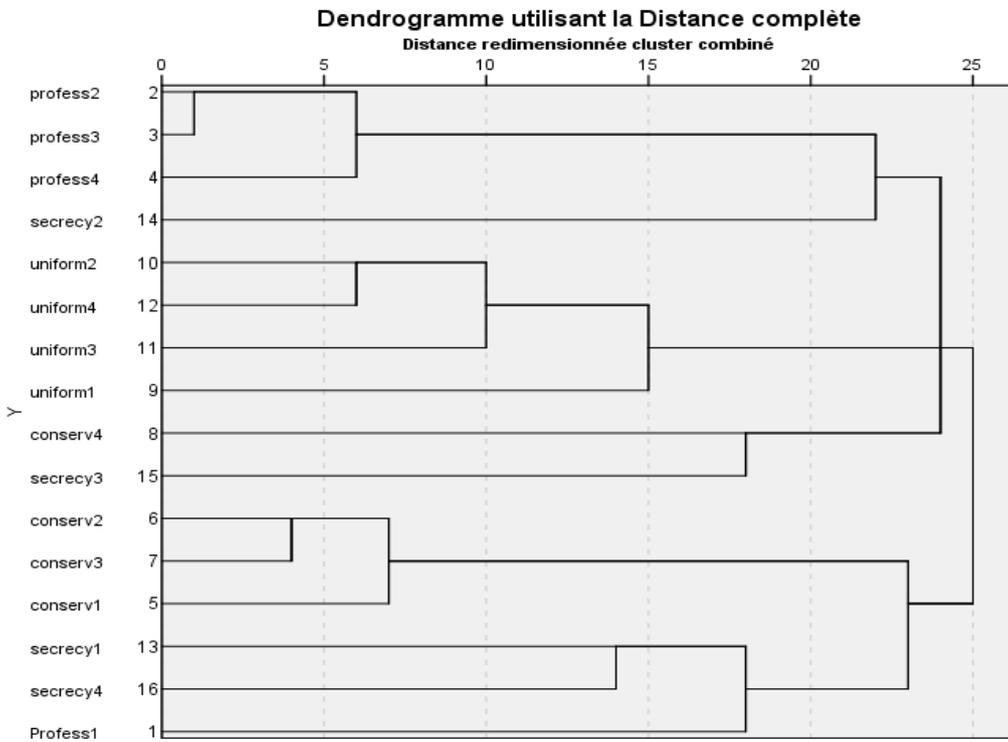
الجدول رقم 52: ارتباط المقترحات المدروسة بالعوامل المستخرجة

العوامل الأساسية						المتغير المدروس
العامل 6	العامل 5	العامل 4	العامل 3	العامل 2	العامل 1	
	-0,539	0,533				ينبغي أن تكون هناك حرية أكبر لممارس المهنة فيما يخص ما يجب الإفصاح عنه في القوائم المالية
			0,876			ينبغي أن تكون هناك حرية أكبر لممارس المهنة في اختيار طرق القياس عند إعداد القوائم المالية
			0,849			ينبغي أن تكون هناك مساهمة من طرف ممارسي المحاسبة في وضع القواعد المحاسبية
			0,715			ينبغي أن يتمتع ممارسو مهنة المحاسبة بدرجة عالية من أخلاقيات العمل
				-0,735		ينبغي استخدام القيم السوقية بدلا من القيم التاريخية
				-0,803		القيم السوقية أكثر ملائمة من القيم التاريخية
				0,823		في حالة عدم التأكد ينبغي تقييم الأصول والأرباح بأقل التقديرات
-0,641						في حالة ارتفاع الأسعار، يجب أن تحل طريقة LIFO محل طريقة FIFO في تقييم المخزون
					0,618	ينبغي أن تكون للقوائم المالية لكل المؤسسات أشكالا منمطة
					0,840	ينبغي أن تقود عملية الترميم المحاسبي إلى مستوى أعلى من التفصيل في القوائم المالية
					0,638	عند اعتماد طرق محاسبية معينة لا يجب تغييرها
					0,753	ينبغي تحديد طرق الاهتلاك بشكل موحد لكل نوع من الأصول
		-0,666				ينبغي أن تكون القوائم المالية متاحة للجمهور وليس فقط للملاك والمسيرين
0,764						ينبغي أن يتم الإفصاح في القوائم المالية عن التوقعات المستقبلية
	0,862					ينبغي أن يتم الإفصاح في القوائم المالية عن قدر محدود من المعلومات
		0,784				لا ينبغي أن تتضمن القوائم المالية المعلومات المفصلة عن إدارة المؤسسة

6-2- نتائج التحليل العنقودي:

لقد تم استخدام تقنية التحليل العنقودي للتأكيد على النتائج المتوصل إليها من خلال التحليل العاملي. وبيغي الإشارة إلى أن هناك الكثير من المنهجيات الحاسوبية المستعملة في هذا المدخل التصنيفي. لذا قمنا باللجوء إلى الخيارات التالية لتقريب النتائج مما تم التوصل إليه سابقاً: استخدام طريقة "الجار الأبعد" كطريقة للتجميع<sup>1</sup> مع تطبيق معامل ارتباط بيرسون لقياس البعد.<sup>2</sup> ويوضح الشكل التالي (Dendrogramme) مختلف المجموعات المتوصل إليها

الشكل رقم 25: شكل عنقودي يوضح القيم الثقافية



تتلخص المجموعات التي يمكن ملاحظتها من هذا الشكل فيما يلي:

- المجموعة الأولى التي تضم (profess 2,3,4) وهي التي أشرنا إليها بالمهنية في مقابل سلطة الدولة ما عدا (profess1). هذه المجموعة جاءت مرتبطة بالعامل الثالث في نتائج التحليل العاملي؛
- المجموعة الثانية التي تضم (uniform 2,4,3,1) وهي المتعلقة بالتمائل في مقابل المرونة والتي يعبر عنها بالعامل الأول؛

<sup>1</sup> méthode d'agrégation =voisin le plus loin

<sup>2</sup> corrélation de Pearson = mesure de distance

## الفصل الخامس: دراسة القيم الثقافية في إطار الانتقال المحاسبي من PCN إلى SCF

- المجموعة الثالثة التي تضم (conserv 2,3,1) وهي المتعلقة بالسرية في مقابل الشفافية ما عدا (conserv4). هذه المجموعة ارتبطت بالعامل الثاني.

### 7- نتائج اختبار الفرضيات

يمكن تلخيص نتائج اختبار الفرضيات المتعلقة بالدراسة الاستقصائية في الجدول التالي:

جدول رقم 53: نتائج اختبار فرضيات الدراسة الاستقصائية

الفرضية	الفرضية	نتيجة اختبار الفرضية
H1	ايجابيات الانتقال من المخطط المحاسبي إلى النظام المحاسبي المالي تفوق السلبيات	سلبيات الانتقال إلى تطبيق النظام المحاسبي المالي تتعدى ايجابيات المتوقعة حسب المهنيين المستجوبين
H2	يلتزم المهنيون بالجوانب الشكلية المرتبطة بشكل القوائم المالية	يلتزم المهنيون بإتباع الأشكال المنمطة وفق ما جاء به النظام المحاسبي المالي فيم يخص إعداد القوائم المالية
H3	يلتزم المهنيون بالجوانب المتعلقة بالإفصاح في القوائم المالية	لا يلتزم المهنيون بالجوانب المتعلقة بالإفصاح في القوائم المالية
H4	يلتزم المهنيون بالجوانب المفاهيمية المصاحبة للانتقال من المخطط المحاسبي الوطني إلى النظام المحاسبي المالي التي تتجلى في طرق تقييم الأصول والخصوم	لا يلتزم المهنيون في أغلب الأحيان بالجوانب المفاهيمية المصاحبة للانتقال من المخطط المحاسبي الوطني إلى النظام المحاسبي المالي التي تتجلى في طرق تقييم الأصول والخصوم
H5	وجود مهنية أكبر في مقابل سلطة للدولة أقل	وجود سلطة للدولة والتشريع المحاسبي
H6	وجود تفاؤل أكبر في مقابل تحفظ أقل	وجود تحفظ كبير في مقابل التفاؤل
H7	وجود مرونة أكبر في مقابل تماثل أقل	وجود تماثل من حيث أشكال القوائم المالية ومن حيث طرق القياس المتبعة
H8	وجود شفافية أكبر في مقابل سرية أقل	وجود سرية أكبر في مقابل الشفافية

من خلال الجدول السابق وانطلاقاً من تحليل محاور الاستبيان المقدم للمهنيين ومن خلال مختلف الأدوات الإحصائية المستخدمة في الجانب التطبيقي يمكن استنتاج النتائج التالية:

- المستعمل الأساسي للقوائم المالية التي تعدها المؤسسات الجزائرية محل الدراسة هو مصلحة الضرائب في المرتبة الأولى، تليها البنوك ومؤسسات الإقراض، ثم فئة المسيرين وأصحاب المشروع في المرتبة الثالثة. ويعد الترتيب المتوصل إليه منطقياً بحكم العلاقة الموجودة بين النظام المحاسبي والنظام الجبائي في الجزائر. فإذا كانت عملية الإصلاح المحاسبي قد تمت فعلاً مع صدور القرار رقم 07-11 المتضمن للنظام المحاسبي المالي والقرارات التي تبعتها، فإن الأمر مختلف فيما يتعلق بالجانب الجبائي الذي لم يواكب عملية الإصلاح المحاسبي. من جهة أخرى يبين ترتيب إجابات المستجوبين أن الأغراض القانونية والجبائية تحتل المرتبة الأولى تليها الأغراض الإدارية، فيما احتل الممولون والمستثمرون الرتبة الثالثة والرابعة على التوالي.

تمثل إدارة الضرائب والأطراف الداخلية إذن المستخدمين ذوي الأولوية بالنسبة للمؤسسات الجزائرية، بينما صنف المستثمرون في المرتبة الأخيرة بعد الممولين. ويمكن تفسير ذلك بحقيقة أن أغلبية المؤسسات الجزائرية ممولة بالقروض البنكية ولا تلجأ للأسواق المالية، وكنتيجة لذلك تبقى الأسواق المالية محدودة جداً ولذلك لا يمثل المستثمرون إلا نسبة ضعيفة (إن لم نقل معدومة) من مستخدمي القوائم المالية؛

- السلبيات والمعوقات التي ترتبط بالانتقال إلى النظام المحاسبي المالي تتعدى الإيجابيات التي يمكن توقعها من اعتماده بالنسبة للمؤسسات الجزائرية. حيث تكمن المشكلة الأساسية في أن درجة الإفصاح المطلوبة في القوائم المالية الخمسة تتعدى الاحتياجات المعلوماتية وتضع المؤسسات الجزائرية في نفس مرتبة المؤسسات الكبرى التي تنشط في الأسواق المالية العالمية. وأيضاً درجة التعقيد المتعلقة بطرق القياس المحاسبي المفروضة. يضاف إلى ذلك إشكالية التوفيق بين الاعتبارات المحاسبية والجبائية وكذلك تكاليف عالية لإعداد ومراجعة القوائم المالية.

في حين تركزت أهم الإيجابيات التي يحققها النظام المحاسبي الجديد في: إمكانية إجراء المقارنات داخل المؤسسة من فترة إلى أخرى يليها تسهيل عملية التسجيل المحاسبي للكثير من العمليات المعقدة وكذلك تحسين عملية التشخيص المالي الداخلي والخارجي؛

- . يمكننا تأكيد أن القوائم المالية التي تعدها المؤسسات الجزائرية متماثلة. حيث تقدم أغلبية المؤسسات الجزائرية قوائم مالية موحدة النموذج مهما كان القطاع (أو النشاط) الذي تنتمي إليه. وبفسر هذا المستوى المرتفع للتماثل بالعادات القديمة للمحاسبين الموروثة من المخطط المحاسبي الوطني من جهة وبوجود مخطط للحسابات منط في النظام المحاسبي المالي من جهة أخرى. وهذا ما يدل على أن هناك التزام في ما يخص الأشكال المنمطة للقوائم المالية المقترحة من النظام المحاسبي المالي؛
- لا يلتزم المهنيون بالجوانب المتعلقة بالإفصاح في القوائم المالية وبالأخص في الملحق. حيث أن مستوى الإفصاح يعتبر ضعيف إلى حد كبير ولا توجد مؤسسات تقدم مستوى عالي من المعلومات في الملحق حسب المهنيين المستجوبين. يضاف إلى ذلك الاعتماد على الجداول التفصيلية بدلا من التقرير الوصفي والعددي. قد يذكرنا وجود هذه الجداول بتلك التي كانت موجودة في المخطط المحاسبي الوطني وقد تفسر هذه النتائج مبدئيا بوجود درجة عالية من السرية تميز العادات المرتبطة بالحصول على المعلومة وعدم الرغبة في الإفصاح عنها لدى معدي ومنتجي المعلومات. وتفسر أيضا بدرجة عالية من التماثل التي مست حتى الملحق الذي من المفروض أن لا يكون منمطا؛
- لا يلتزم المهنيون بالجوانب المفاهيمية المصاحبة للانتقال من المخطط المحاسبي الوطني إلى النظام المحاسبي المالي التي تتجلى في طرق تقييم الأصول والخصوم. يمكن ملاحظة استمرارية في تطبيق الكثير من المفاهيم الموروثة عن المخطط الوطني من خلال الكثير من المسائل:  
ففيما يتعلق بقياس الأصول يمكن الإشارة إلى اعتماد التكلفة التاريخية بشكل مفرط في مقابل إعادة التقييم بالقيمة العادلة، اعتماد مفهوم للاهلاك قائم على أساس ما كان معمول به في الماضي بدلا من تقدير فترة المنفعة، العزوف عن اعتماد منهجية تدني القيمة بالنسبة للأصول المادية في الوقت الذي يلاحظ فيه اعتماد تدني للقيمة في ما يخص المخزونات... أما فيما يتعلق بقياس الخصوم فيمكن الإشارة إلى أنه ليس هناك اعتراف بالضرائب المؤجلة إلا بشكل محدود كما أن هناك غياب كلي لاعتماد التكلفة المهتكلة أو التزامات التقاعد كأساس للقياس فيما يتعلق ببعض العمليات.

كل النتائج السابقة يمكن فهمها وتفسيرها بشكل أعمق من خلال الدراسة المتعددة الأبعاد التي

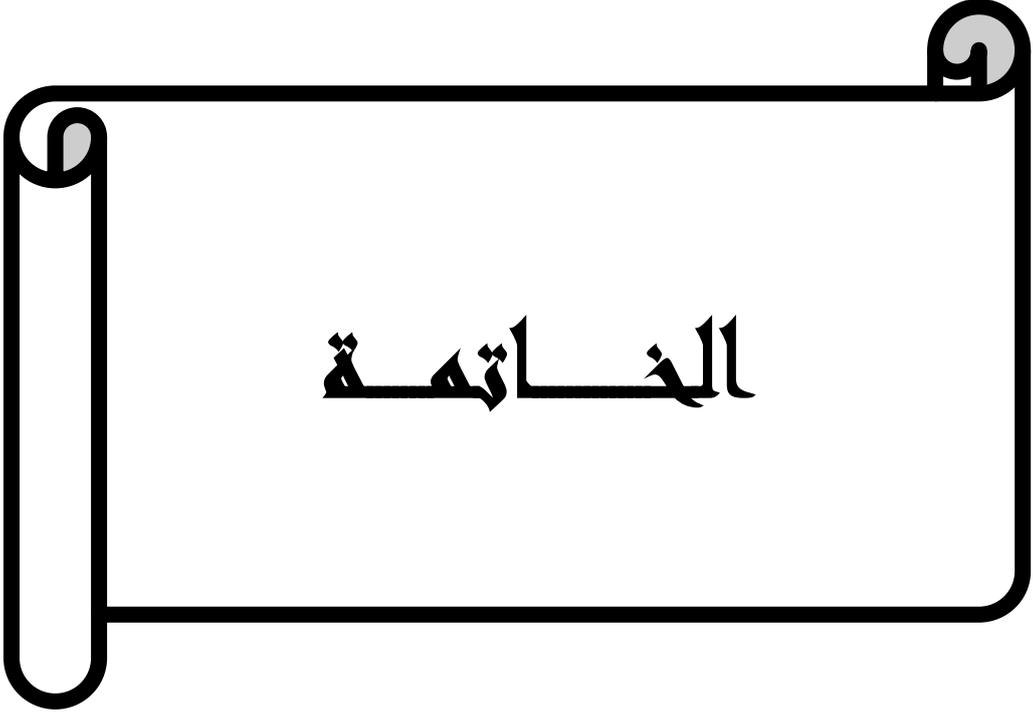
أكدت الأبعاد الثقافية لنموذج gray على النحو التالي:

- سمح لنا تحليل النتائج المتحصل عليها وبالاعتماد على نموذج Gray (1988) باستنتاج الخصائص التالية للإطار الثقافي المحاسبي الجزائري: مستوى ضعيف للاعتراف وتفضيل القوانين الوضعية، تماثل كبير، مستوى عالي للتحفظ، مستوى عالي للسرية. حيث تختلف هذه القيم المحاسبية عن تلك التي تميز النظام المحاسبي المستوحى من المعايير المحاسبية الدولية. أي أن الإطار الثقافي المحاسبي الجزائري المدروس لا يتوافق مع خصائص النظام المحاسبي الذي استوحى من المعايير المحاسبية الدولية وبذلك فإن الثقافة والقيم المحاسبية في الجزائر تختلف عن تلك التي بني عليها النظام المحاسبي المالي.
- ويمكن القول بأن ثقافة المهنيين المهتمين بالمحاسبة في الجزائر تشكل قيدا لتطبيق النظام المحاسبي المالي، ويمكن مقارنة هذه النتيجة مع نتيجة Chow وآخرون (1995) الذين بينوا أن ثقافة المحاسبين الصينيين تشكل قيدا لتطبيق النموذج المحاسبي الأنجلوسكسوني؛
- يشير تحليل البعد الأول المتعلق بالمهنية مقابل سلطة الدولة إلى أن المهنيين يميلون نحو سلطة أكبر للدولة في مقابل المهنية من خلال الامتثال إلى القانون والرقابة القانونية. يمكن تفسير ذلك عمليا من خلال: وجود تشريع محاسبي نابع من هيئة رسمية تابعة لوزارة المالية، أن مهنة المحاسبة في الجزائر لا تعارض تدخل الدولة، أن هذه المهنة ليست منظمة ومتطورة وتفتقد إلى الكثير من المنظمات الداعمة عمومية كانت أو خاصة. وبناء على ذلك وبالرجوع إلى تعريف الاحتراف، يمكننا إذن أن نستنتج أن: مستوى المهنية (الاحتراف) في البيئة الجزائرية ضعيف وأن هناك ارتباط كبير بالأنظمة القانونية والسلطات التشريعية؛
- يدل تحليل البعد الثاني على وجود تفضيل للممارسات المحاسبية الأكثر تحفظا في مقابل التفاضل. يظهر التحفظ من خلال تطبيق التكلفة التاريخية كأساس للتقييم وعدم اللجوء إلى إعادة التقييم على سبيل المثال، المبالغة في تشكيل المؤنات وتقليص الريج المفصح عنه. كما يمكن أن يفسر هذا السلوك المتحفظ للممارسات المحاسبية الجزائرية بكون مصلحة الضرائب تمارس تأثيرا كبيرا في اختيار الطرق المحاسبية التي تتماشى أكثر مع القواعد الجبائية، وهذا ما يظهر من الممارسة المتعلقة بالاهتلاك. في حين أن عدم الامتثال للقواعد المحاسبية لا ينجر عنه أي تبعات قانونية. وهذا ما يقود المهنيين، في حالة التباين بين القواعد الجبائية والمحاسبية للامتثال للقواعد الجبائية خوفا من تحمل أعباء غير قابلة للخصم الجبائي. التحفظ يحد من جودة المعلومة المحاسبية التي يتم إنتاجها من خلال القوائم المالية؛
- يشير تحليل البعد الثالث إلى أن هناك اتجاه كبير نحو ممارسات محاسبية متماثلة من حيث الشكل أو من حيث طرق القياس. ما يدل على أن المهنيين يفضلون تطبيق أساليب موحدة على حساب الحكم

الشخصي الذي يسمح به النظام المحاسبي المالي من خلال وجود بدائل محاسبية في أغلب المسائل. يعزز وجود هذا البعد تضمن النظام المحاسبي المالي على مخطط للحسابات. أظهرت النتائج أن غالبية المهنيين لهم تصور "المخطط المحاسبي" وعليه فإن المحاسبين الجزائريين لا يزالون متعلقين بفكرة "المخطط المحاسبي". يعتقد الكثير من المهنيين أن معضلة الانتقال من المخطط المحاسبي الوطني إلى النظام المحاسبي المالي تتجلى في أرقام حسابات مختلفة أو أشكال جديدة للقوائم المالية. حيث تساهم الكثير من البرمجيات الحاسوبية في تسهيل هذه العملية من خلال مطابقة الحسابات الموجودة بين النظام القديم و الجديد؛

➤ يشير تحليل البعد الرابع إلى سرية أكبر في مقابل الشفافية إذ أن المهنيين لا يتفقون مع فكرة أن تشتمل القوائم المالية على معلومات مستقبلية وأن تكون متاحة للجمهور وعلى العكس هناك ميول نحو قدر محدود من المعلومات خاصة تلك التي لا تتعلق بإدارة المؤسسة. يرتبط هذا النقص في الشفافية أساسا بغياب السوق المالي الذي يحتاج إلى الشفافية كميكانيزم مهم للحوكمة. وقد يكون راجعا لكون المعلومة المحاسبية في الجزائر معلومة سرية. كما يمكن تفسيره أيضا بتأثير الجباية على المحاسبة. في هذه الحالة، تنجم السرية عن عدم ثقة المؤسسات الجزائرية تجاه البنوك وكذلك بنقص تكوين معدي القوائم المالية والمسيرين فقد يعتقد أغلبية هؤلاء (وخاصة في المؤسسات الصغيرة والمتوسطة) أن القوائم المالية المقدمة للبنك أو مؤسسات الائتمان من الممكن أن تصل إلى إدارة الضرائب.

وكنتيجة لما سبق، لا يعتمد محللو الائتمان في البيئة الجزائرية بشكل حاسم على المعلومة المحاسبية، حيث عادة ما تصنف المعلومة التي توفرها القوائم المالية بعد شهرة العميل، أو بعد المعلومات البنكية (وضعية العميل، التزامه في النظام البنكي، دراسة قطاعية...) ومعلومات أخرى استعلامية (سمعة العميل في مجال الأعمال...).



حتى يساهم النظام المحاسبي لبلد معين في التطور الاقتصادي والاجتماعي ويستجيب لتطلعات واحتياجات مختلف المتعاملين، ينبغي أن يكون مكيفا لبيئة وظروف البلد. لكن في زمن العولمة الاقتصادية والشمولية المالية، إذا أرادت أي دولة الالتحاق بالنظام الاقتصادي العالمي توجب عليها الخضوع لنظام محاسبي عالمي يسمى المعايير المحاسبية الدولية الذي يرى فيه العديد من الناقدين أداة لخدمة الرأسمالية المالية العالمية. ومن هنا تطرح مسألة التناقض الممكن أن يحدث بين ضرورة أن يكون هناك للبلدان السائرة في طريق النمو أو تلك التي تعرف انتقالا اقتصاديا، تشريعا محاسبيا يتماشى مع خصوصيتها وبين رغبتها في عدم بقائها معزولة عن العالم.

لا يمكن النظر إلى الانتقال إلى تطبيق النظام المحاسبي المالي في الجزائر المستوحى من المعايير المحاسبية الدولية من جانب تقني بحت. ذلك أن المشكل الذي يطرحه الانتقال المحاسبي في الحقيقة ليس مجرد استبدال تقنية محاسبية بتقنية محاسبية أخرى كما يظن الكثير من المهنيين المستجوبين وحتى المكونين في مجال المحاسبة الذين لم يتمكنوا من تجاوز المسائل التقنية المتعلقة بالتبويب والتسجيل المحاسبي وقائمة الحسابات.

إن الفلسفة التي تبنى على المعايير المحاسبية تقدم المؤسسة من منظور اقتصادي واجتماعي مختلف تماما عن ذلك الذي عرفته المؤسسة الاقتصادية الجزائرية منذ نشأتها. تقوم هذه الفلسفة على أهمية القوائم والتقارير المالية بالدرجة الأولى من خلال تحديد عناصر هذه الأخيرة ثم تتدرج من الاعتراف المحاسبي إلى القياس (التقييم المحاسبي) وصولا إلى الإفصاح الذي يخدم متطلبات المستثمرين في الأسواق المالية. ولا تنحصر في مجرد القيود المحاسبية كما أنها لا تولي اعتبارا للتقنين المحاسبي. وما يفهم من هذا أن كل تصور للمعايير المحاسبية الدولية لا ينطلق من الأهداف العامة للمعلومة المالية والإطار المفاهيمي ويغفل البيئة التي تطورت من خلالها، هو تصور غير مكتمل ولا يسهم في إدراك جوهر المعايير المحاسبية الدولية.

إن النظام المحاسبي الذي طالما ارتبطت به المؤسسات الجزائرية هو ذلك النظام القاري ذو التوجه الضريبي، الذي ينظر للمؤسسة على أنها خلية اقتصادية واجتماعية لها طابع جزئي (كما لها طابع كلي من خلال المساهمة في توجيه وتقييم السياسات الاقتصادية على المستوى القومي) تحكمها مجموعة من الأهداف المختلفة لتعدد المتعاملين.

من خلال دراسة الإشكالية العامة للموضوع التي تتدرج ضمن مسألة التوحيد المحاسبي الجزائري في إطار التوفيق الدولي ، يمكن استخلاص النتائج النظرية و العملية التالية:

### النتائج النظرية:

1. تطور النظام المحاسبي لكل بلد بشكل وثيق مع البيئة الاقتصادية، السياسية، الاجتماعية والثقافية لهذا البلد بحيث لا يمكن فهم تطور القواعد المحاسبية من دون فهم عميق لخصائص البيئة التي نشأت وتطورت فيها هذه القواعد. ويعد اختلاف الأنظمة المحاسبية الدولية مسألة معقدة ويعود في أصله إلى اختلاف البيئة الاقتصادية، الاجتماعية، السياسية والثقافية لكل بلد كما يمكن أن يفسر بعوامل أخرى لا تقل أهمية مثل: النظام القانوني أو النظام الجبائي أو المهنة المحاسبية أو حتى الماضي الاستعماري، هذا الأخير قد يفسر إلى حد كبير وجود مخطط محاسبي مقنن في دولة مثل الجزائر؛
2. التوفيق المحاسبي الدولي الذي انطلق من فكرة تقريب الممارسات المحاسبية الدولية وتوحيدها لم يأخذ في الحسبان العوامل البيئية التي أدت إلى تطور الممارسات بشكل مختلف من بلد لآخر. والتي من بينها الثقافة بشكل عام والثقافة المحاسبية بشكل خاص، حيث تعتبر هذه الأخيرة عاملا حاسما ليس في تفسير الاختلاف المحاسبي الدولي فحسب و لكن كذلك في تحول الأنظمة المحاسبية الدولية بشكل عام. كما أن الثقافة (المحاسبية) تتقاطع أيضا مع العوامل البيئية الأخرى؛
3. المعايير المحاسبية الدولية هي عبارة عن إطار محاسبي جد متطور وُجد لخدمة التوفيق المحاسبي الدولي الذي يهدف إلى تقليص الاختلاف المحاسبي الدولي وتمكين خاصية المقارنة بالنسبة للمؤسسات الدولية الضخمة (méga-entreprises) وخدمة للأسواق المالية العالمية من خلال إشباع الاحتياجات المعلوماتية لفئة معينة من المستعملين هم المستثمرون والمقرضون الماليون. هذا الأمر دفع بمجلس معايير المحاسبة الدولية (IASB) إلى العمل على تقليص الخيارات المحاسبية لكل معيار بحيث يشتمل فقط على خيارين: خيار مرجعي وآخر بديل يطبق عندما يصبح الخيار الأول غير ممكنا؛
4. أصدر مجلس معايير المحاسبة الدولية (IASB) إطارا محاسبيا مخففا من حيث المتطلبات بالنسبة للمؤسسات الصغيرة والمتوسطة. ويعتبر هذا بمثابة أكبر اعتراف بأن المعايير الأصلية لم تكن موجهة لهذا النوع من المؤسسات، الأمر الذي يدفعنا للتساؤل مجددا حول مدى ملاءمة المعايير المحاسبية الأصلية التي اعتمدها النظام المحاسبي المالي للبيئة الجزائرية؛

5. تم اشتقاق المخطط المحاسبي الوطني الذي كان يستجيب لاعتبارات اشتراكية من مخطط محاسبي قاري ذو توجه رأسمالي. ورغم التحديثات التي أتاحتها المخطط المحاسبي الوطني آنذاك لا يمكن فصل هذا الأخير عن النموذج القاري الذي تبنته الممارسة المحاسبية قرابة نصف القرن من الزمن، باعتبار أن هذا الإطار الوطني امتدادا لمدرسة فكرية متمحورة حول فكرة المخطط المحاسبي، واستمرت هذه الفكرة شكليا مع النظام المحاسبي المالي؛
6. أحدث النظام المحاسبي المالي ثورة حقيقية في مجال التوحيد المحاسبي في الجزائر من خلال الكم الهائل من المتطلبات التي يفرضها سواء فيما يتعلق بالاعتراف أو القياس أو الإفصاح. لكن على الرغم من كل ذلك عجز عن تحديد المستعمل الأساسي للقوائم المالية بشكل صريح ذلك أن إطاره المفاهيمي لم يضع قائمة للمستعملين ولم يحدد أي أولويات في هذا الصدد. يضاف إلى ذلك النهج المعقد الذي سلكه الإصلاح المحاسبي الذي تبنى باطنيا فلسفة انجلوسكسونية من خلال اعتناق المرجعية الدولية المتمثلة في المعايير المحاسبية الدولية. الأمر الذي قد يقود المهنيين إلى طرح جملة من التساؤلات حول ماهية النظام المحاسبي ذاته وهل يمكن اعتباره ترجمة للتوفيق المحاسبي الدولي أم أنه مجرد مرحلة ستتبعها مراحل لاحقة نحو هذا التوافق.

### نتائج الدراسة الاستقصائية:

- تمثل إدارة الضرائب والأطراف الداخلية المستخدمين ذوي الأولوية للقوائم المالية بالنسبة للمؤسسات الجزائرية، بينما يصنف المستثمرون في المرتبة الأخيرة بعد الممولين. يعد هذا الأمر جد متوقع بحكم العلاقة الموجودة بين النظام المحاسبي والنظام الجبائي في الجزائر. فإذا كانت عملية الإصلاح المحاسبي قد تمت فعلا مع صدور القرار رقم 07-11 المتضمن للنظام المحاسبي المالي والقرارات التي تبعته، فإن الأمر مختلف فيما يتعلق بالجانب الجبائي الذي لم يواكب عملية الإصلاح المحاسبي. يضاف إلى ذلك كون أغلبية المؤسسات الجزائرية ممولة بالقروض البنكية في ظل غياب السوق المالي؛
- السلبيات والمعوقات التي ترتبط بالانتقال إلى النظام المحاسبي المالي تتعدى الإيجابيات التي يمكن توقعها من اعتماده بالنسبة للمهنيين الجزائريين. حيث تكمن المشكلة الأساسية في كون درجة الإفصاح المطلوبة في القوائم المالية الخمسة تتعدى الاحتياجات المعلوماتية وتضع المؤسسات الجزائرية في نفس مرتبة المؤسسات الكبرى التي تنشط في الأسواق المالية العالمية وأيضا درجة التعقيد المتعلقة بطرق

القياس المحاسبي المفروضة. يضاف إلى ذلك إشكالية التوفيق بين الاعتبارات المحاسبية والجبائية وكذلك التكاليف العالية لإعداد ومراجعة القوائم المالية؛

- يمكننا تأكيد أن القوائم المالية التي تعدها المؤسسات الجزائرية متماثلة. حيث تقدم أغلبية المؤسسات الجزائرية قوائم مالية موحدة للنموذج مهما كان القطاع (أو النشاط) الذي تنتمي إليه. وبفسر هذا المستوى المرتفع للتماثل بالعادات القديمة للمحاسبين الموروثة من المخطط المحاسبي الوطني من جهة وبوجود مخطط للحسابات منمط في النظام المحاسبي المالي من جهة أخرى. وهذا ما يدل على أن هناك التزام فيما يخص الأشكال المنمطة للقوائم المالية المقترحة من النظام المحاسبي المالي؛
- لا يلتزم المهنيون بالجوانب المتعلقة بالإفصاح في القوائم المالية وبالأخص في الملحق. حيث يعتبر مستوى الإفصاح ضعيفا إلى حد كبير ولا توجد مؤسسات تقدم مستوى عالي من المعلومات في الملحق حسب المهنيين المستجوبين. ولا يلتزم المهنيون بالجوانب المفاهيمية المصاحبة للانتقال من المخطط المحاسبي الوطني إلى النظام المحاسبي المالي التي تتجلى في طرق تقييم الأصول والخصوم. كما يمكن ملاحظة استمرارية في تطبيق الكثير من المفاهيم الموروثة عن المخطط الوطني من خلال الكثير من المسائل التي تم التطرق إليها في الجانب التطبيقي؛

كل النتائج السابقة يمكن فهمها وتفسيرها بشكل أعمق من خلال الدراسة المتعددة الأبعاد التي

أكدت الأبعاد الثقافية لنموذج gray على النحو التالي:

- سمح لنا تحليل النتائج المتحصل عليها وبالاعتماد على نموذج Gray (1988) باستنتاج الخصائص التالية للإطار الثقافي المحاسبي الجزائري: مستوى ضعيف للاعتراف وتفضيل القوانين الوضعية، تماثل كبير، مستوى عالي للحفاظ، مستوى عالي للسرية. حيث تختلف هذه القيم المحاسبية عن تلك التي تميز النظام المحاسبي المستوحى من المعايير المحاسبية الدولية. أي أن الإطار الثقافي المحاسبي الجزائري المدروس لا يتوافق مع خصائص النظام المحاسبي الذي استوحى من المعايير المحاسبية الدولية وبذلك فإن الثقافة والقيم المحاسبية في الجزائر تختلف عن تلك التي بني عليها النظام المحاسبي المالي. ويمكن القول بأن ثقافة المهنيين المهتمين بالمحاسبة في الجزائر تشكل قيودا لتطبيق النظام المحاسبي المالي؛

➤ يشير تحليل البعد الأول المتعلق بالمهنية مقابل سلطة الدولة إلى أن المهنيين يميلون نحو سلطة أكبر للدولة في مقابل المهنية من خلال الامتثال إلى القانون والرقابة القانونية. أما البعد الثاني فيبين وجود تفضيل للممارسات المحاسبية الأكثر تحفظا في مقابل التفاؤل. يظهر التحفظ من خلال تطبيق التكلفة التاريخية كأساس للتقييم وعدم اللجوء إلى إعادة التقييم على سبيل المثال. ويوضح البعد الثالث أن هناك اتجاه كبير نحو ممارسات محاسبية متماثلة من حيث الشكل أو من حيث طرق القياس. ما يدل على أن المهنيين يفضلون تطبيق أساليب موحدة على حساب الحكم الشخصي الذي يسمح به النظام المحاسبي المالي. أما فيما يتعلق بالبعد الرابع يظهر أن هناك سرية أكبر في مقابل الشفافية إذ أن المهنيين لا يتفقون مع فكرة أن تشتمل القوائم المالية على معلومات مستقبلية وأن تكون متاحة للجمهور وعلى العكس هناك ميول نحو قدر محدود من المعلومات خاصة تلك التي لا تتعلق بإدارة المؤسسة. يرتبط هذا النقص في الشفافية أساسا بغياب السوق المالي الذي يحتاج إلى الشفافية كميكانيزم مهم للحوكمة. وقد يكون راجعا لكون المعلومة المحاسبية في الجزائر معلومة سرية. كما يمكن تفسيره أيضا بتأثير الجباية على المحاسبة.

### التوصيات:

على ضوء الدراسة التي قمنا بها نورد التوصيات التالية:

- ✓ من الضروري وجود تعداد لمختلف الاحتياجات المعلوماتية ولمختلف مستعملي هذه المعلومة. ومن ثم تنطلق عملية التوحيد المحاسبي لوضع قواعد محاسبية مكيفة لمختلف الاحتياجات المختلفة. لكن ما تم ملاحظته من خلال التجربة الجزائرية السابقة أو الحالية هو أن النظام المحاسبي كان دائما ناتج عن عوامل خارجية تفرض حلولاً معيارية. وعملية استيراد التوحيد المحاسبي مهما بلغت درجة تكييفها لن تستجيب بشكل أمثل لكل الاحتياجات؛
- ✓ على الأطراف الفاعلة في مجال التوحيد المحاسبي في الجزائر (ونقصد هنا المجلس الوطني للمحاسبة) أن تأخذ بعين الاعتبار الخصوصيات البيئية وخاصة الثقافية منها التي تميز الممارسة المحاسبية في السياق المحلي عن الممارسة الدولية. فإنتاج المعايير المحاسبية ينبغي أن يخضع لخصوصية المهنيين الذين يعدون القوائم المالية ولخصوصية المستعملين أيضا. ولا نلقي اللوم دوما

على المهنيين الذين يطلب منهم دائما التكيف مع النظام الجديد بقدر ما نحمل منتجي المعايير المحاسبية الأخذ بعين الاعتبار البيئة المحاسبية؛

✓ عملية الانتقال المحاسبي هي عملية معقدة وتتطلب أن تكون **مرحلية** بدلا من أن تكون **حدثية** (accidentelle) لأن الانتقال إلى اعتماد فلسفة جديدة للمعايير المحاسبية الدولية يتطلب وقتا كبيرا ويحتاج إلى إعادة هيكلة المنظومة المحاسبية ككل (استحداثات تنظيمات مهنية وتفعيلها، زرع ثقافة أعمال، تأهيل التكوين على مختلف الأصعدة). فاعتماد معايير محاسبية من خلال التشريع القانوني<sup>1</sup> لا ينتج عنه بالضرورة ممارسة محاسبية متوافقة على أرض الواقع وهذا ينطبق إلى حد كبير مع المقولة : "اعتماد المعايير الدولية هي مسألة، لكن تطبيقها يعد مسألة أخرى"<sup>2</sup>؛

✓ ضرورة أن يكون هناك إصلاح للإصلاح المحاسبي، يأخذ بعين الاعتبار خصوصية المؤسسات الصغيرة والمتوسطة التي لم تحظ باهتمام كافي من النظام المحاسبي المالي. تؤدي هذه العملية إلى استحداث إطار محاسبي داخل النظام المحاسبي المالي الموجود حاليا. حيث يخصص هذا الإطار الجديد لمحاسبة المؤسسات الصغيرة والمتوسطة، انطلاقا من تبسيط النظام المحاسبي المالي نفسه في اتجاه الإطار الدولي الخاص شريطة مراعاة خصوصية المؤسسة الصغيرة والمتوسطة الجزائرية. و لا ينبغي أن يقتصر الإطار المحاسبي المبسط للمؤسسة الصغيرة والمتوسطة فقط على قواعد تقييم مبسطة لعناصر الأصول والخصوم، بل من الضروري أن يشتمل على عدد محدود من القوائم المالية التي ينبغي أن تكون متوافقة مع متطلبات مجموعة من المستعملين.

<sup>1</sup> لا يمكن تغيير مجتمع بأكمله فقط من خلال التشريع "On ne change pas la société par décret". هذه الملاحظة التي أفاد بها Michel CROZIER في مجال التغيير التنظيمي و التي تحمل عنوان أحد مؤلفاته تبقى صالحة بالنسبة للحالة التي نحن بصدد الحديث عنها.

<sup>2</sup>"adopting IFRS is one thing, implementing them is something else" (Mcgee;2006)

البيبليوغرافيا

## المراجع

### أ- الكتب و المقالات والمدخلات و المراجع الأخرى

- AGLIETTA M., REBERIOUX A. (2004), *Dérives du capitalisme financier*, Albin Michel, Paris.
- AYOUB S., HOOPER K. (2009), « Les freins culturels à l'adoption des IFRS en Europe : une analyse du cas français », 30ème Congrès de l'Association Francophone de Comptabilité, Strasbourg.
- Bailey D. (1995), "Accounting in transition in the transitional economy.," Routledge, Ltd.
- BAKER C-R., BARBU E. (2007), "Trends in research on international accounting harmonization", *The International Journal of Accounting*, Vol.42, pp.272-304.
- BALL R. (2006), "International Financial Reporting Standards (IFRS): pros and cons for investors", *Accounting and Business Research*, Vol.36, pp.5-27.
- BALL R., ROBIN A., WU J-S. (2003), "Incentives versus standards: properties of accounting income in four East Asian countries", *Journal of Accounting and Economics*, Vol.36, pp.235-270.
- BARBE. O. , DIDELOT.L, (2007), *Maîtriser les IFRS Groupe Revue Fiduciaire*
- BARBE .O & DIDELOT. L; (2010) « Comptes individuels en normes IFRS pour PME : réalisme ou Utopie ? » *Revue Française de Comptabilité*, N°430, Paris, mars 2010.
- BARBU E. (2005), « Une meilleure connaissance de l'environnement comptable : condition sine qua non d'une meilleure compréhension de l'harmonisation comptable internationale », Communication préparée pour le 26ème Congrès de l'Association Francophone de Comptabilité, Lille.
- BARBU E. (2002), « Les entreprises françaises et roumaines face à l'application des normes comptables internationales au début du IIIe millénaire », *Laboratoire Orléanais de Gestion*, Cahier de recherche n°2.
- BARNETO P. (2004), *Normes IFRS application aux états financiers*, Dunod, Paris.
- BASKERVILLE R-F. (2003), "Hofstede never studied culture", *Accounting, Organizations and Society*, Vol.28, pp.1-14.
- BAYDOUN N., WILLETT R. (1995), "Cultural Relevance of Western Accounting Systems to Developing Countries", *ABACUS*, Vol.31, n°1, pp.67-92.
- BENNET B., BRADBURY M., PRANGELL H. (2006), "Rules, Principles and Judgments in Accounting Standards", *ABACUS*, Vol.42, n°2, pp.189-204.

- BENSTON G-J., BROMWICH M., WAGENHOFER A. (2006), "Principles-Versus Rules-Based Accounting Standards: The FASB's Standard Setting Strategy", *ABACUS*, Vol.42, n°2, pp.165-188.
- BENYEKHELF A. (2010), Le système comptable algérien étude comparative avec les pays de l'Europe de l'Est et les organismes de normalisation comptable internationale, *Revue du chercheur N° \_ 08/2010*.
- BIONDI Y. (2004), « La valorisation des actifs dans le cadre conceptuel de la future normalisation comptable internationale, particulièrement au regard des normes 36 et 38 », *Comptabilité Contrôle Audit*, Tome 10, Vol.2, pp.55-72.
- BOUKHEZAR A. (1983), La comptabilité d'entreprise et le Plan Comptable National, imprimerie commerciale, Alger.
- BRANDAO E., (1997), Harmonisation Comptable En Europe: Aperçu I, *FINÉCO*, vol. 7, No 1, 1er semestre 1997 pp41-66.
- BRANDAO E., (2001), Aperçu Ii Sur L'Harmonisation Comptable En Europe: Mesures De Son Impact, *FINÉCO*, volume 11, année 2001 pp 43-71.
- BRUN S. (2006), IAS/IFRS : Les normes internationales d'information financière, Gualino éditeur, Paris.
- BURLAUD A. (1998), Comptabilité et droit comptable *l'intelligence des comptes et leur cadre légal*, Gualino éditeur, Paris.
- BURLAUD A , « Quel droit comptable pour les PME ? » *La Revue du Financier N°168*, Paris , novembre - décembre 2007.
- BRISTON R. J. (1978), "The Evolution of Accounting in Developing Countries", *International Journal of Accounting Education and Research*, vol. 14, n°1, pp. 105-120.
- CAIRNS D. (1990), "Aid for Developing World", *Accountancy*, mars, vol. 105, n° 1159, pp. 82-85.
- CAPRON M. (éd.) (2005), Les normes comptables internationales, instruments du capitalisme financier, La Découverte, Paris.
- CAPRON M. (2005a), « Les enjeux de la mise en œuvre des normes comptables internationales » in CAPRON M. (éd.), Les normes comptables internationales, instruments du capitalisme financier, La Découverte, Paris, pp.5-26.
- CAPRON M., CHIAPELLO E. (2005), « Les transformations institutionnelles : l'Europe recule, l'IASB s'impose » in CAPRON M. (éd.), Les normes comptables internationales, instruments du capitalisme financier, La Découverte, Paris, pp.49-87.
- CASTA J-F., COLASSE B. (éd.) (2001), Juste valeur *enjeux techniques et politiques*, Economica et Mazars, Paris.

CARRICANO M. & POUJOL F.(2006), *Analyse De Données Avec SPSS*, Pearson Education. France.

CAUMEIL R-B. (2006), « Londres, 29 Juin 1973: Naissance de l'IASC », *Revue Française de Comptabilité*, n°384, page.24.

CAUSSE G. (1999), « *Vingt ans de normalisation comptable et de PCG. Son influence dans les pays d'Afrique francophone* », *Comptabilité-Contrôle-Audit*, Numéro spécial, p.211- 222.

CAUSSE .G , (2009), *Développement et Comptabilité*, in COLASSE B. (éd.), *Encyclopédie de la comptabilité*, Economica, Paris, pp.689-703.

CHAMISA E-E. (2000), “The Relevance and Observance of the IASC Standards in Developing Countries and the Particular Case of Zimbabwe”, *The International Journal of Accounting*, Vol.35, n°2, pp.267-286.

CHANCHANI S., MACGREGOR A. (1999), “A synthesis of cultural studies in accounting”, *Journal of Accounting Literature*, Vol.18, pp.30.

CHANCHANI S. et WILLETT R. (2004), “An empirical assessment of Gray’s accounting value constructs”, *The International Journal of Accounting*, vol. 39, n°2, pp. 125-154.

CHANTIRI-CHAUDEMANCHE R. (2000), «Les processus d'élaboration des normes comptables: proposition d'un cadre d'étude », *Comptabilité-Contrôle-Audit*, Numéro spécial, Décembre, pp.19-29.

CHANTIRI-CHAUDEMANCHE. R,(2009), *Organismes de Normalisation Comptable*, in COLASSE B. (éd.), *Encyclopédie de la comptabilité*, Economica, Paris, pp.1109-1119.

CHIAPELLO E. (2005a), « Transformation des conventions comptables, transformation de la représentation de l'entreprise » in CAPRON M. (éd.), *Les normes comptables internationales, instruments du capitalisme financier*, La Découverte, Paris, pp.121-150.

CHIAPELLO E. (2005b), « Les normes comptables comme institution du capitalisme. Une analyse du passage aux normes IFRS en Europe à partir de 2005 », *Sociologie du Travail*, Vol.47, pp.362-382.

CHIAPELLO, E., & DING, Y. (2004) "Accounting and economic systems: an illustration with the economic transition process in China", Paper presented at the 3rd Workshop on Accounting and Regulation, Italia.

CHIAPELLO E., MEDJAD K. (2007), « Une privatisation inédite de la norme : le cas de la politique comptable européenne », *Sociologie du Travail*, Vol.49, pp.46-64.

CHOW L., CHAU G. et GRAY S. (1995), "Accounting reforms in China: Cultural constraints on implementation and development", *Accounting and Business Research*, vol. 26, n° 1, pp. 29-45.

CIBERT A. (1984), *Comptabilité générale*, Dunod, 7ème éd, Paris.

CLEMENTS C-E., NEIL J-D., STOVALL O-S. (2010), "Cultural Diversity, Country Size, And The IFRS Adoption Decision", *Journal of Applied Business Research*, Vol.26, n°2, pp.115-126.

COLE V., BRANSON J., BREESCH D. (2007), The uniformity-flexibility dilemma when comparing financial statements. The view of auditors, analysts and other users, working paper, University of Brussel, Belgium.

COLLARD. V et al, (2014), Comptable et Financier, dictionnaires pratiques RF, groupe revue fiduciaire, paris.

COLASSE B. (2005b), « La régulation comptable entre public et privé » in CAPRON M. (éd.), Les normes comptables internationales, instruments du capitalisme financier, La Découverte, Paris, pp.27-48.

COLASSE B. (2004), « Harmonisation Comptable Internationale : de la résistible ascension de l'IAS/IASB », *Gérer et comprendre*, n°75, pp 30-41.

COLASSE B. (2003), Comptabilité Générale (PCG 1999, IAS et Enron), Economica, 8ème éd, Paris.

COLASSE B. (éd.) (2000), Encyclopédie de la comptabilité, Economica, Paris.

COLASSE B. (2000a). « Cadres comptables conceptuels », in COLASSE B. (direction), *Encyclopédie de comptabilité, contrôle de gestion et audit*. Paris : Économica, p. 93-104.

COLASSE B. (2000b), « Harmonisation comptable internationale», in COLASSE B. (éd.), Encyclopédie de la comptabilité, Economica, Paris, pp.757-769.

COLASSE B. (2000c), « Théories comptables », in COLASSE B. (éd.), Encyclopédie de la comptabilité, Economica, Paris, pp.1233-1244.

COLASSE B (2009) , « le SYSCOHADA à l'heure des IFRS », Revue Française de Comptabilité n°425 octobre, Paris.

COLLECTIF (1999), Manuel de Gestion Volume 1, Ellipses/AUF, Paris.

CHOUCHANE .B. (2005) « Vers un cadre de comptabilité et d'informations financières différentielles pour les PME tunisiennes », 3<sup>ème</sup> Conférence Internationale de Finance, IFC, Hammamet, Tunisie, Mars.

DAMAK-AYADI. S. De L'efficacite Des Mesures De Convergence Pour Préparer Le Passage Aux Ias/Ifrs En France. "Comptabilité Et Environnement", mai 2007, France

DELESALLE .E (2004)., *Les normes IAS/IFRS*, petit guide Fid, 2e édition, Fid édition, Paris.

DECKER W E.; BRUNNER P. (2003), "Summary of Accounting Principle Differences Around the World". in . CHOI F. D. S. (Editor) (2003), *International Finance and Accounting Handbook*, 3rd Edition, Wiley, USA.

DES ROBERT J.F., MECHIN F. et PUTEAUX H. (2004), Normes IFRS et PME, Dunod. Paris

- DFCG (2004), Normes IAS/IFRS, Que faut-il faire ? Comment s'y prendre ?, Editions d'Organisation, Paris.
- DIACONU, P, (2007). Harmonization of the International Accounting System, workin paper, SSRN.
- DICK,W , MISSIONIER-PIERA F, (2010), Comptabilité financière en IFRS Pearson Education paris.
- DING Y., HOPE O.K., JEANJEAN T., STOLOWY H. (2007), Differences between domestic accounting standards and IAS: Measurement, determinants and implications Journal of accounting and public policy 26 (1), 1-38
- DING Y., JEANJEAN T., STOLOWY H. (2005) Why do national GAAP differ from IAS? The role of culture The international journal of accounting 40 (4), 325-350
- DOUPNIK, T. S., & PERERA, M. H. B. (2012). *International accounting*. Boston: McGraw-Hill Irwin.
- DOUPNIK T-S., RICHTER M. (2004), "The Impact of Culture on the Interpretation of "In Context" Verbal Probability Expressions", *Journal of International Accounting Research*, Vol.3, n°1, pp.1-20.
- DOUPNIK T-S., SALTER S-B. (1993), "An Empirical Test of a Judgmental International Classification of Financial Reporting Practices", *Journal of International Business Studies*, Vol.24, n°1, pp.41-60.
- DOUPNIK T.S. et SALTER S.B. (1995),"External Environment, Culture and Accounting Practice: A Preliminary test of A General Model of International Accounting Development", *The International Journal of Accounting*, vol. 30, n°3, pp. 189-20.
- EMENYONU E-N., GRAY S-J. (1996), "International Accounting Harmonization and the Major Developed Stock Market Countries: An Empirical Study", *The International Journal of Accounting*, Vol.31, n°3, pp.269-279.
- EPSTEIN, B. J., & JERMAKOWICZ, E. K. (2008). *Wiley IFRS 2008: Interpretation and application of international accounting and financial reporting standards* . Wiley.USA.
- ESCAFFRE. L , TORT. E, (2006) Les normes comptables internationales IAS/IFRS Gualino Editeur, Paris.
- EVRAERT Y., PRAS B., ROUX.E,(2009) Market, Etudes Et Recherches En Marketing.Dunod Paris
- EVRAERT S. (2000), « Confiance et comptabilité », in COLASSE B. (éd.), Encyclopédie de la comptabilité, Economica, Paris, pp.401-411.
- EVRAERT S., DING Y. (2000), « Comptabilité en Chine » in COLASSE B. (éd.), Encyclopédie de la comptabilité, Economica, Paris, pp.291-300.

- FECHNER H.H.E. et KLIGORE A. (1994), "The Influence of Cultural Factors on Accounting Practice", *International Journal of Accounting*, vol. 29, n°3, pp. 265-277.
- FELEAGA, N. (1992) 'Problèmes du choix et de l'implantation d'un nouveau système comptable dans un pays qui se passe d'une économie planifiée et centralisée à l'économie de marché', in *Annales de l'Association française de comptabilité* (Ed.), *Comptabilité et stratégie*, Chapitre 2, pp. 215-236.
- FLOWER J. (2004), *European Financial Reporting Adapting to a Changing World* Authors: Palgrave Macmillan UK
- GELARD G. (2005b), « De l'IASC à l'IASB : un témoignage sur l'évolution structurelle de la normalisation comptable internationale », *Revue Française de Comptabilité*, n°380, pp 14-16.
- GELARD G. (2005a), « De la traduction des IFRS *lost in translation* ? », *Revue Française de Comptabilité*, n°379, pp 25-28.
- GRAY S-J. (1980), "The Impact of International Accounting Differences from a Security-Analysis Perspective: Some European Evidence", *Journal of Accounting Research*, Vol.18, n°1, pp.64-76.
- GRAY S-J. (1988), "Toward a Theory of Cultural Influence on the development of Accounting Systems Internationally", *Abacus*, Vol.24, n°1, pp.1-15.
- GRAY S.J. (1989), "International Accounting Research: The Global Challenge", *International Journal of Accounting*, vol. 24, vol. 4, pp. 291-307.
- GOUADAIN. D & WADE. E.B , (2009), SYSCOA/OHADADA, in COLASSE B. (éd.), *Encyclopédie de la comptabilité*, Economica, Paris, pp.1301-1316.
- HAIR J.F., ANDERSON R.E., TATHAM R.L., BLACK W.C., (2014), *Multivariate Data Analysis*, Seventh Edition, Pearson Education, USA.
- HASSAN N.A. (1998), "The Impact of Socio-economic and Political Environment on Accounting Systems Preferences in Developing Economies", *Advances in International Accounting*, supplement 1, pp. 43-88.
- HOARAU. C « Le passage aux normes IAS-IFRS : une révolution comptable ? », in dossier « IAS /IFRS », *La Revue du Financier*, n°144, pp. 4-6.
- HOARAU C. (2003), « Les normes IAS/IFRS : enjeux et défis de l'harmonisation comptable internationale », in dossier « IAS /IFRS », *La Revue du Financier*, n°144, pp. 7-17.
- HOFSTEDE G. (1980), *Culture's consequences*, Beverly Hills, Sage Publications.
- HOFSTEDE G. (1984), *Cultural Dimensions in Management and Planning*, *Asia Pacific Journal of Management*, janvier, pp. 83-84.
- HOARAU C. (1995), " International Accounting Harmonization: American Hegemony or Mutual Recognition with Benchmarks", *The European Accounting Review*, vol.4 , n°2, pp. 217-233.

- HEEM G. (2004), Lire les états financiers en IFRS, Editions d'Organisation, Paris.
- HOPE O-K. (2003), "Firm-level Disclosures and the Relative Roles of Culture and Legal Origin", *Journal of International Financial Management and Accounting*, Vol.14, n°3, pp.218-248.
- HOVE M. R. (1990),"The Anglo American Influence on International Accounting Standards. The Case of the Disclosure Standards of The International Accounting Standards Committee", *Research in third World Accounting*, vol. 1, pp. 55-66.
- INTERNATIONAL ACCOUNTING STANDARDS BOARD, (2009), *International Financial Reporting For Small and Medium-Sized Entities ( IFRS for SMEs)*, London, July.
- JARUGA A., FIJALKOWSKA J., JARUGA-BARANOWSKA M., FRENDEL M. (2007), "The Impact of IAS/IFRS on Polish Accounting Regulations and their Practical Implementation in Poland", *Accounting in Europe*, Vol.4, n°1, pp.67-78.
- JEANJEAN T., LESAGE C., STOLOWY H. (2010), "Why do you speak English (in your annual report)?", *The International Journal of Accounting*, Vol.45, pp.200-223.
- JOOS P., LANG M. (1994), "The Effects of Accounting Diversity: Evidence from the European Union", *Journal of Accounting Research*, Vol.32, Supplement, pp.141-168.
- KHOUATRA D. (2005), « Le système comptable malgache entre modèle anglo-saxon et modèle continental », Congrès de l'Association Francophone de Comptabilité, Lille.
- KLEE .L, (2009), Normes Internationales d'Information financière, in COLASSE B. (éd.), Encyclopédie de la comptabilité, Economica, Paris, pp.1097-1108.
- KORNAI, J. (2000),"What the Change of System From Socialism to Capitalism Does and Does Not Mean," American Economic Association,.
- KPMG (2009), Investir en Algérie, Alger.
- LARSON R.K. (1993),"International Accounting and Economic Growth. An Empirical Investigation of their relationship in Africa", *Research in Third World Accounting*, vol. 2, pp. 27-45.
- LARSON R-K., KENNY S-Y. (1995), "An Empirical Analysis of International Accounting Standards, Equity Markets, and Economic Growth in Developing Countries", *Journal of International Financial Management and Accounting*, Vol.6, n°2, pp.130-157.
- LAUZEL Pierre (1973), Le Plan Comptable National, que sais-je, Presses Universitaires de France ,Paris.
- LAVIGNE B. (2001) « Contribution à l'étude de la genèse des états financiers des PME », *Comptabilité- Contrôle-Audit*, tome 8,Paris.
- LEDOUBLE D. (2005), « La comptabilité est-elle encore l'algèbre du droit ? », *Revue Française de Comptabilité*, n°380, pp. 18-21.

LEMARCHAND Y., NIKITIN M. (2000), « Capitalisme et comptabilité » in COLASSE B. (éd.), Encyclopédie de la comptabilité, Economica, Paris, pp.105-114.

LO RUSSO R (2011), « Du projet de normes IFRS adaptées aux PME à l'IFRS pour les PME, va-t-on vers une mise place difficile ? », la Revue des Sciences de Gestion, N°249-250, Paris, 2011.

MARGENOT M. (2005), « Philosophie, origines, objectifs des normes internationales » in CAPRON M. (éd.), Les normes comptables internationales, instruments du capitalisme financier, La Découverte, Paris, pp.151-181.

MCGEE R. W. . (2008) Accounting Reform in Transition and Developing Economies Springer Science & Business Media, 16 nov- 522 pages

MC GEE R.W., PREOBRAGENSKAYA G-G (2004), “Problems of Implementing International Accounting Standards in a Transition Economy: A Case of Russia”, 8th International Conference on Global Business and Economic Development, Guadalajara, Mexico.

MEROUANI S. (2007), Le projet du nouveau système comptable financier algérien, anticiper et préparer le passage du PCN 1975 aux normes IFRS, Mémoire de Magistère, Alger.

MICHAÏLESCO C. (2000), « Qualité de l'information comptable », in COLASSE B. (éd.), Encyclopédie de la comptabilité, Economica, Paris, pp.1023-1033.

MOURIK CARIEN V., WALTON P., The Routledge Companion to Accounting, Reporting and Regulation, Routledge,USA,2013.

MURPHY A-B. (2000), “The Impact of Adopting International Accounting Standards on the Harmonization of Accounting Practices”, *The International Journal of Accounting*, Vol.35, n°4, pp.471-493.

NGANTCHOU A.(2011), « Le Système Comptable OHADA : Une réconciliation des modèles " européen continental " et " anglo-saxon" ? », *Comptabilité - Contrôle - Audit*, 3/2011 (Tome 17), p. 31-53.

NHU TUYEN, (2006), Le. Transition économique et transition comptable : revue de la littérature sur la réforme comptable dans les pays en transition d'une économie planifiée et centralisée vers une économie de marché. COMPTABILITE, CONTROLE, AUDIT ET INSTITUTION(S), Mai 2006, Tunisie.

NOBES C-W. (2008), “Accounting Classification in the IFRS Era”, *Australian Accounting Review*, Vol.18, n°3, pp.191-198.

NOBES C-W. (2008a), “Causes and examples of international differences” in NOBES C., PARKER R., *Comparative International Accounting*, Pearson Education, 10th Edition, London.

NOBES C-W. (2006b), “The survival of international differences under IFRS: towards a research agenda”, *Accounting and Business Research*, Vol.36, n°3, pp 233-245.

- NOBES C-W. (2004), "On accounting classification and the international harmonization debate", *Accounting, Organizations and Society*, Vol.29, pp.189-200.
- NOBES C-W. (1998a), *Accounting in developing economies: Questions about Users, Uses and Appropriate Reporting Practices*, The Association of Chartered Certified Accountants, London.
- NOBES C-W. (1998b), "Toward a General Model of the Reasons for International Differences in Financial Reporting", *ABACUS*, Vol.34, n°2, pp.162-187.
- NOBES C-W. (1992), *International Classification of Financial Reporting*, 2nd Edition, Routledge, Londres.
- NOBES C-W. (1983), "A judgemental international classification of financial reporting practices", *Journal of Business Finance & Accounting*, Vol.10, n°1, pp.1-19.
- NOBES C-W. (1981), "An Empirical Analysis of International Accounting Principles: A Comment", *Journal of Accounting Research*, Vol.19, n°1, pp.268-270.
- NOBES C. ET PARKER R. (2008), *Comparative International Accounting*, Prentice-Hall Europe, 10<sup>ème</sup> édition.
- OBERT R. (2013), *Pratique des normes IAS/IFRS Comparaison avec les règles françaises et les US GAAP*, 5<sup>ème</sup> édition, Dunod, Paris.
- OBERT R, « *IFRS pour les petites et moyennes entités et Plan comptable général* », *Revue du financier*, N°168, Paris , novembre - décembre 2007.
- OBERT R, « *la Norme IFRS pour PME* », *Revue Française de Comptabilité*, N°424, Paris, Septembre 2009,
- OLLIER C. (1999), "Les normes comptables dans les pays d'Afrique", *Revue Française de Comptabilité*, n°313, pp. 58-71.
- PEASNELL K. V. (1993), "Accounting in Developing countries: A search for Appropriate Technologies", in Wallace, R.S.O., Samuels J. M., and Briston R. J., eds., *Research in Third World Accounting*, vol. 2, JAI Press, pp. 31-34.
- PERERA M. H. B. (1989), "Towards a Framework to analyse the impact of culture on accounting", *International Journal of Accounting*, vol. 24, n°1, pp. 42-56.
- PEROCHON C. (2000), « Normalisation comptable francophone », in COLASSE B. (éd.), *Encyclopédie de la comptabilité*, Economica, Paris, pp.905-918.
- PICKER, R et al, 2012 *Applying international accounting standards*, 3rd edition ,John Wiley & Sons, Australia.
- PINTAUX P. (2002). « le système comptable ouest-africain (Syscoa), l'intégration économique par la comptabilité » *Etudes Comptabilité et Gestion*, Tertiaire N°104 Nov-Déc. P. 44-56.

- POINTS R. J. et CUNNINGHAM R. (1998), "The Application of International Accounting Standards in Transitional Societies and Developing Countries", *Advances in International Accounting*, supplement 1, pp. 3-16.
- PLIHON D. (2007), « Les nouvelles normes comptables internationales: une réformes aux implications considérables », *L'Economie politique*, n°36, pp.74-79.
- RADEBAUGH L. H. et GRAY S. J. (2006), *International Accounting and Multinational Enterprises*, John Wiley and Sons Inc, 5<sup>th</sup> edition.
- RAFFOURNIER B., AXEL H. et WALTON P. (1997), *Comptabilité internationale*, Editions Vuibert.
- RAFFOURNIER B. (2006), Les normes comptables internationales (IAS), 3ème éd, Economica, Paris.
- RAFFOURNIER B. (2000), « Comptabilité internationale » COLASSE B. (éd.), *Encyclopédie de la comptabilité*, Economica, Paris, pp.367-382.
- RAYBAUD-TURILLO B. (2001), « La juste valeur : un grain de sable dans le processus de normalisation comptable » in CASTA J-F., COLASSE B. (éd.), *Juste valeur enjeux techniques et politiques*, Economica et Mazars, Paris, pp.239-269.
- RAYBAUD-TURILLO B., TELLER R. (2000), « Droit et comptabilité », in COLASSE B. (éd.), *Encyclopédie de la comptabilité*, Economica, Paris, pp.611-625.
- RICHARD, J. "Les pays de l'Europe de l'Est," in *Comptabilité internationale*, L. Vuibert, ed. (Paris, 1997), pp. 351-403.
- RICHARD J. (2005c), « Les trois stades du capitalisme français » in CAPRON M. (éd.), *Les normes comptables internationales, instruments du capitalisme financier*, La Découverte, Paris, pp.89-119.
- RICHARD J. (2000a), « Comptabilité en Russie » in COLASSE B. (éd.), *Encyclopédie de la comptabilité*, Economica, Paris, pp.345-355.
- RICHARD J. (2000b), « Plans comptables » in COLASSE B. (éd.), *Encyclopédie de la comptabilité*, Economica, Paris, pp.943-959.
- RICHARD J. (1996), *Comptabilités et pratiques comptables*, Dalloz, Paris.
- ROBERTS A. (1995), "The very idea of classification in international accounting", *Accounting, Organizations and Society*, Vol.20, n°7/8, pp.639-664.
- ROBERTS. C , WEETMAN.P, GORDON.P, (2008) , *International Corporate Reporting: A Comparative Approach* (Third edition), FT Prentice Hall, Pearson Education , Harlow, UK
- ROSSIGNOL J-L. (1999), "Comptabilité et fiscalité: chronique d'une relation impérieuse", *Comptabilité-Contrôle-Audit*, Tome 5, Vol. 2, pp.5-24.

- SACI D. (1991), Comptabilité de l'entreprise et système économique L'expérience algérienne, OPU, Alger.
- SALTER S. B. et NISWANDER F. (1995), "Cultural Influence on Development of Accounting Systems Internationally: A test of Gray's (88) Theory", *Journal of International Business Studies*, vol. 26 n°1, pp. 379-397.
- SAMUEL J.M. et OLIGA J.C. (1982), "Accounting Standards in Developing Countries", *International Journal of Accounting Education and Research*, vol. 18, n°1, autumn, pp. 69-88.
- SAUDAGARAN S-M. (2009), International Accounting : User Perspective, 3ème éd, CCH, Chicago.
- SCHEID J-C. (2008), « IASC 1973-2000 », *Revue Française de Comptabilité*, n°406, page.12.
- STOLOWY H., LEBAS M., DING Y. (2013) ,Financial accounting and reporting: a global perspective 4th edition, Cengage Learning EMEA.
- SCHWARTZ S. H. (1994). Beyond individualism/collectivism: New cultural dimensions of values. In U. KIM, H. C. TRIANDIS, C. KAGITCIBASI, S. C. CHOI, & G. YOON (Eds.), *Individualism and collectivism: Theory, method and applications* (pp. 85–119). Sage.
- TARCA A. (1998), “The measurement of international harmonization in financial reporting”, *Australian Accounting Review*, Vol.8, n°1, pp.13-20.
- TAY J-S-W., PARKER R-H. (1990), “Measuring International Harmonization and Standardization”, *ABACUS*, Vol.26, n°1, pp.71-88.
- TAZDAIT A.(2009), Maitrise de système comptable financier, Edition ACG, Première Edition, Alger-Algérie.
- THIETART.R.A, et Coll, (2003), Méthodes De Recherche En Management,2eme édition, Dunod, Paris.
- TORT E. (2007), «La contingence de la politique comptable des sociétés cotées : le cas de la transition aux normes IFRS », *Comptabilité Contrôle Audit*, Numéro thématique de Décembre, pp.171-194.
- TOUBACHE C., TOUBACHE A. (2008), « La réforme du système comptable et financier en Algérie ; Implications, conditions de mise en œuvre et pertinence », Séminaire International sur les normes comptables internationales (IAS/IFRS) – évolution et application : le cas de l'Algérie, Tizi-Ouzou.
- TOUCHELAY B. (2005), « A l'origine du plan comptable français des années 1930 aux années 1960, la volonté d'un état dirigiste ? », *Comptabilité Contrôle Audit*, Numéro thématique de Juillet, pp 61-88.

TOURON P. (2002), « Théorie institutionnelle et adoption de normes comptables internationalement reconnues : étude de trois cas français sur la période 1989-1993 », 22ème Congrès de l'Association Française de Comptabilité, Metz.

TOURON P. et TONDEUR H., *Comptabilité en IFRS*, éditions d'Organisation, septembre 2004

TSAKUMIS G-T. (2007), "The Influence of Culture on Accountants" Application of Financial Reporting Rules", *ABACUS*, Vol.43, n°1, pp 27-48.

TYRRALL D., WOODWARD D., RAKHIMBEKOVA A. (2007), "The relevance of International Financial Reporting Standards to a developing country: Evidence from Kazakhstan", *The International Journal of Accounting*, vol. 42, pp. 82-110.

WALTON P. (2001a), *La comptabilité anglo-saxonne*, coll. « Repères », La découverte, Paris.

WALTON P. (2003), « La normalisation comptable internationale : origine, pratique et enjeux », *Revue Française de Gestion*, Vol.29, n°147, pp.19-32.

WALTON P., *An Executive Guide to IFRS: Content, Costs and Benefits to Business*, Wiley, UK, 2011.

ZEFF S-A. (2007), "Some obstacles to global financial reporting comparability and convergence at a high level of quality", *The British Accounting Review*, Vol.39, pp.290-302.

ZEGHAL D., MHEDHBI K. (2006), "An analysis of the factors affecting the adoption of international accounting standards by developing countries", *The International Journal of Accounting*, Vol.41, pp.373-386.

#### ب-النصوص التشريعية

**Ordonnance n° 75-35** du 29 Avril 1975 Portant plan comptable national. JO N° 37 du 09 Mai 1975, Page 412

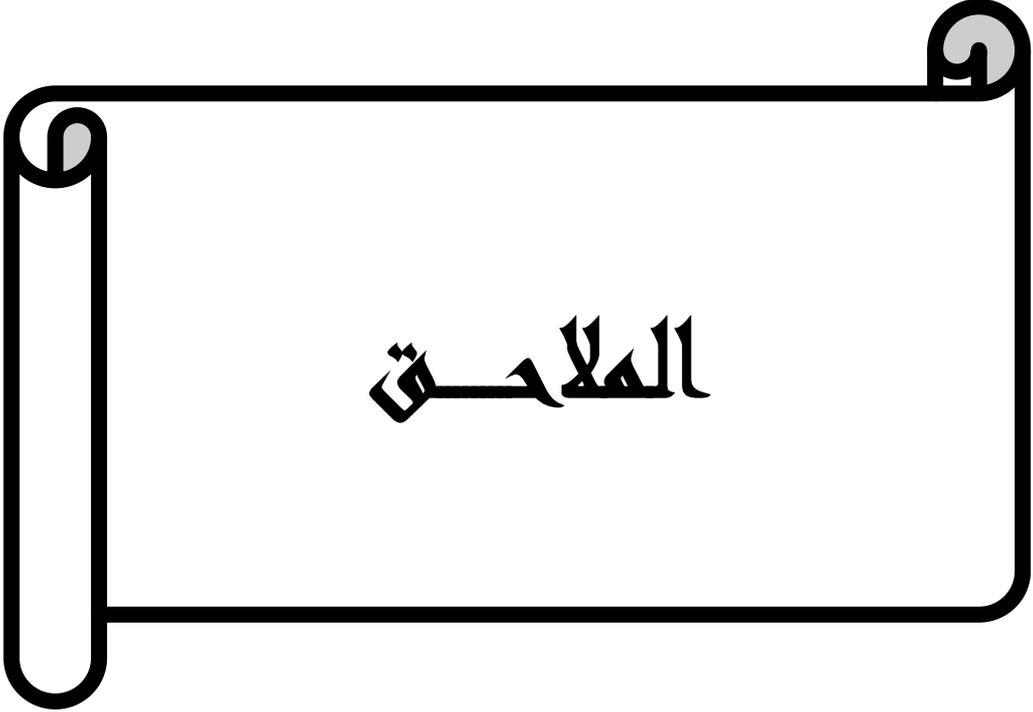
**arrêté du 23 juin 1975** relatif aux modalités d'application du plan comptable national .JO n°24 du mardi 23 mars 1976)

**Loi n° 07-11** du 25 Novembre 2007 Portant système comptable financier JO N° 74 du 25 Novembre 2007, Page 3

**Décret exécutif n° 08-156** du 26 Mai 2008 Portant application des dispositions de la loi n° 07-11 du 15 Dhou El Kaada 1428 correspondant au 25 novembre 2007 portant système comptable financier JO N° 27 du 28 Mai 2008, Page 9

**Arrêté du 26 Juillet 2008** Fixant les règles d'évaluation et de comptabilisation, le contenu et la présentation des états financiers ainsi que la nomenclature et les règles de fonctionnement des comptes .JO N° 19 du 25 Mars 2009, Page 3

**Arrêté du 26 Juillet 2008** Fixant les seuils de chiffre d'affaires, d'effectif et l'activité applicables aux petites entités pour la tenue d'une comptabilité financière simplifiée .JO N° 19 du 25 Mars 2009, Page 76



استمارة موجّهة للمهنيين الجزائريين المسجلين بالمصرف الوطني  
(خبراء محاسبين/محافظي الحسابات)

سيدي المحترم...

تحية طيبة، وبعد:

في إطار التحضير لبحث أكاديمي حول "التوحيد المحاسبي الجزائري في إطار التوافق المحاسبي الدولي"؛  
يشرفنا أن نضع بين أيديكم هذه الاستمارة التي تمثل قائمة من الأسئلة نرجو منكم الإجابة عنها بكل موضوعية.  
وذلك لفهم و تفسير الانتقال المحاسبي من المخطط المحاسبي الوطني إلى النظام المحاسبي المالي.

نحيطكم علماً بأن البيانات التي سيتم جمعها من خلال هذه الاستمارة ستبقى سرية وستُستخدم فقط لأغراض  
البحث العلمي.

إن نجاح هذه الدراسة يتوقف على مشاركاتكم الفاعلة شاكرين لكم اهتمامكم الذي هو محلّ تقديرنا.  
مع خالص التحية...

ملحق رقم 01: الاستبيان باللغة العربية

قبل الانطلاق في عملية الإجابة ، نرجو منكم اختيار نوع المؤسسة التي تقدمون خبرتكم فيها في أغلب الأوقات. (إجابة واحدة ممكنة)

ملاحظة مهمة: الإجابات التي ستقومون بتقديمها ستخص نوع المؤسسة التي تم اختيارها

المؤسسات الكبيرة  
 المؤسسات الصغيرة و المتوسطة  
 المؤسسات المصغرة

المحور الأول: القوائم المالية

الهدف من هذا المحور هو معرفة الايجابيات و السلبيات التي يمكن أن ترتبط بعملية الانتقال من PCN إلى SCF

غير موافق			موافق			الانتقال من المخطط المحاسبي الوطني إلى النظام المحاسبي المالي له ايجابيات و سلبيات من ضمنها:
درجة عالية	درجة متوسطة	درجة ضعيفة	درجة عالية	درجة متوسطة	درجة ضعيفة	
<input type="checkbox"/>	1 إضفاء مصداقية وشفافية أكبر على القوائم المالية:					
<input type="checkbox"/>	2 اتسام SCF بالتعقيد مقارنة بPCN					
<input type="checkbox"/>	3 تسهيل عملية التشخيص المالي الداخلي والخارجي للمؤسسة:					
<input type="checkbox"/>	4 يتطلب تطبيق SCF وجود كفاءات محاسبية بالمؤسسة أو الاستعانة بخبراء من خارج المؤسسة:					
<input type="checkbox"/>	5 يسهل عملية التسجيل المحاسبي لاحتوائه على تفصيل أكبر للمجموعات وللحسابات					
<input type="checkbox"/>	6 يزيد من تكلفة إعداد القوائم المالية					
<input type="checkbox"/>	7 إتاحة إمكانية إجراء المقارنة داخل المؤسسة من فترة إلى أخرى					
<input type="checkbox"/>	8 يتطلب تطبيق النظام المحاسبي المالي وجود ديناميكية داخلية بالمؤسسة:					
<input type="checkbox"/>	9 إتاحة إمكانية إجراء المقارنة بين المؤسسات المختلفة:					
<input type="checkbox"/>	10 درجة الإفصاح المطلوبة من خلال القوائم المالية تتعدى متطلبات المؤسسة:					
<input type="checkbox"/>	11 زيادة حظوظ المؤسسة في الحصول على متعاملين أجنب.					
<input type="checkbox"/>	12 يزيد من إشكالية المقاربة بين النتيجة المحاسبية والنتيجة الخاضعة للضريبة.					

المحور الثاني: الإفصاح في القوائم المالية

الهدف من هذا المحور هو معرفة الجوانب الشكلية والمعلوماتية المتعلقة بإعداد القوائم المالية (الوثائق الشاملة)

13	حسب رأيكم من هم المستعمل الأساسي للقوائم المالية التي تعدها المؤسسات الجزائرية؟
	أطراف أخرى، حددها .....
	<input type="checkbox"/> المالكين والمسيرين و <input type="checkbox"/> البنوك و مؤسسات <input type="checkbox"/> الإقراض <input type="checkbox"/> مصلحة الضرائب

عرض القوائم المالية			موافق			غير موافق		
درجة عالية	درجة متوسطة	درجة ضعيفة	درجة عالية	درجة متوسطة	درجة ضعيفة	درجة عالية	درجة متوسطة	درجة ضعيفة
<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>
14	القوائم المالية يتم إعدادها وفق النماذج المنمطة الموضحة في ملحق SCF							
<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>
15	القوائم المالية يتم إعدادها بالمقارنة مع الدورة السابقة							
<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>
16	الميزانية يتم عرضها حسب الشكل الموضح في SCF							
<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>
17	الميزانية يتم عرضها بالمقارنة مع الدورة السابقة.							
<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>
18	يتم عرض جدول النتيجة وفق النماذج المنمطة.							
<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>
19	حساب النتيجة يكون بالشكل المفصل الموضح في SCF.							
<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>
20	يتم إعداد جدول تدفقات الخزينة وفق النماذج المنمطة.							
<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>
21	يتم إعداد جدول تدفقات الخزينة وفق الطريقة المباشرة.							

مستوى الإفصاح في الملحق	عالي	متوسط	ضعيف
22	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>
مستوى الإفصاح المتعلق بالقوائم المالية في الملحق			
23	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>
مستوى الإفصاح المتعلق بالميزانية في الملحق			
24	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>
مستوى الإفصاح الخاص بجدول النتيجة في الملحق			
25	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>
مستوى الإفصاح الخاص بجدول تدفقات الخزينة في الملحق			

ملحق رقم 01: الاستبيان باللغة العربية

<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	الإفصاح المتعلق بالقوائم المالية في الملحق يأخذ شكل	26
سرد وصفي عددي وجداول	جداول فقط	سرد وصفي عددي		

رتب أولويات استخدام القوائم المالية حسب الغرض الرئيسي منها لدى المؤسسات محل عملكم (من أكبر أولوية =1 إلى غاية أصغر أولوية=4)				27
<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	
أغراض استثمارية	أغراض إدارية	أغراض تشريعية وجبائية	أغراض التحليل المالي الخارجي	

المحور الثالث: طرق التقييم

الهدف من هذا المحور هو معرفة الطرق المحاسبية المتعلقة بتقييم الأصول و الخصوم المطلوبة من قبل

النظام المحاسبي المالي

**تقييم التثبيات المادية**

<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	28	تقييم التثبيات المادية يعتمد على
نموذج إعادة التقييم	نموذج التكلفة		
<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	29	في حالة إعادة التقييم، ما هي الأصول المعنية
بعض الأصناف	كل الأصول المادية		
<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	30	إعادة التقييم تقوم على أساس
قيمة المنفعة (القيمة الحالية لتدفقات مستقبلية)	القيمة السوقية		

**تقييم المخزون**

<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	31	طريقة التقييم بالنسبة للمخزونات القابلة للاستبدال
الوارد أولاً صادر أولاً	متوسط التكلفة		
<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	32	هل يؤخذ بعين الاعتبار مستوى النشاط العادي في تقييم المخزون النهائي....
لا	نعم		
<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	33	يتم حساب صافي القيمة التحصيلية لكل نوع من المخزونات في نهاية الدورة
لا	نعم		

**الاهتلاك**

<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	34	فترة اهتلاك الأصول المادية تحدد على أساس
ما هو معمول به	فترة المنفعة		
<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	35	هل تؤخذ بعين الاعتبار القيمة المتبقية في تحديد أساس الاهتلاك.....
لا	نعم		
<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	36	هل هناك مراجعة سنوية لمخططات الاهتلاك ...
لا	نعم		
<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	37	هل يتم فصل مركبات داخل التثبيات المادية
لا	نعم		
<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	38	هل هناك اهتلاك خاص بكل نوع من المركبات.....
لا	نعم		

تدني القيمة (انخفاض القيمة)

- 39 بالإضافة للاهلاك هل هناك اعتراف بفقدان للقيمة.....  نعم  لا
- 40 هل يتم الاعتماد على مؤشرات تدني القيمة  نعم  لا
- 41 هذه المؤشرات يتم تحديدها...  داخليا.....  خارجيا  داخليا و  خارجيا
- 42 تدني القيمة يحدد على مستوى.....  الأصول الفردية  الوحدات المولدة للخزينة
- 43 حساب القيمة التحصيلية يتم على أساس ..  القيمة السوقية  قيمة المنفعة (القيمة  أخرى:.....  الحالية لتدفقات مستقبلية

تقييم الخصوم

- 46 هل يتم تطبيق طريقة التكلفة المهلكة (معدل الفائدة الحقيقي) بالنسبة للديون المالية؟  نعم  لا
- 47 هل يتم الاعتراف بأصول و خصوم الضريبة المؤجلة في الميزانية؟  نعم  لا
- 48 يتم الاعتراف المحاسبي بعقود الإيجار التمويلي ضمن الأصول المادية وفق المعايير المشار إليها في SCF ؟  نعم  لا
- 49 هل يتم الاعتراف بالالتزامات المتعلقة بالتقاعد في نهاية الدورة كما هو مشار إليه في SCF ؟  نعم  لا

## المحور الرابع: القيم الثقافية

الهدف من هذا المحور هو قياس توجهات المهنيين الجزائريين نحو مجموعة من الاقتراحات التي تقيس الثقافة المحاسبية.

غير موافق			موافق				
درجة ضعيفة	درجة متوسطة	درجة عالية	درجة ضعيفة	درجة متوسطة	درجة عالية		
<input type="checkbox"/>	50	ينبغي أن تكون هناك حرية أكبر لممارس المهنة فيما يخص ما يجب الإفصاح عنه في القوائم المالية.					
<input type="checkbox"/>	51	ينبغي استخدام القيم السوقية بدلا من القيم التاريخية					
<input type="checkbox"/>	52	ينبغي أن تكون للقوائم المالية لكل المؤسسات أشكالاً منمطة					
<input type="checkbox"/>	53	ينبغي أن تكون القوائم المالية متاحة للجمهور وليس فقط للملاك والمسيرين					
<input type="checkbox"/>	54	ينبغي أن تكون هناك حرية أكبر لممارس المهنة في اختيار طرق القياس عند إعداد القوائم المالية					
<input type="checkbox"/>	55	القيم السوقية أقل ملائمة من القيم المحاسبية					
<input type="checkbox"/>	56	ينبغي أن تقود عملية الترميط المحاسبي إلى مستوى أعلى من التفصيل في القوائم المالية					
<input type="checkbox"/>	57	ينبغي أن يتم الإفصاح في القوائم المالية عن التوقعات المستقبلية					
<input type="checkbox"/>	58	ينبغي أن تكون هناك مساهمة من طرف ممارسي المحاسبة في وضع القواعد المحاسبية					
<input type="checkbox"/>	59	في حالة عدم التأكد ينبغي تقييم الأصول والأرباح بأقل التقديرات					
<input type="checkbox"/>	60	عند اعتماد طرق محاسبية معينة لا يجب تغييرها					
<input type="checkbox"/>	61	ينبغي أن يتم الإفصاح في القوائم المالية عن قدر محدود من المعلومات					
<input type="checkbox"/>	62	ينبغي أن يتمتع ممارسو مهنة المحاسبة بدرجة عالية من أخلاقيات العمل					
<input type="checkbox"/>	63	في حالة ارتفاع الأسعار، يجب أن تحل طريقة LIFO محل طريقة FIFO في تقييم المخزون					
<input type="checkbox"/>	64	ينبغي تحديد طرق الاهتلاك بشكل موحد لكل نوع من الأصول					
<input type="checkbox"/>	65	لا ينبغي أن تتضمن القوائم المالية المعلومات المفصلة عن إدارة المؤسسة					



**Questionnaire destiné aux Experts Comptables/Commissaires aux comptes algériens inscrits à l'Ordre National**

Monsieur,

Dans le cadre de la préparation d'une recherche universitaire dont le thème porte sur: **"la normalisation comptable algérienne dans le cadre de l'harmonisation internationale"**, nous vous prions de bien vouloir répondre en toute objectivité aux différentes questions proposées à cette fin. L'objectif poursuivi par ladite recherche est de comprendre la transition comptable, du PCN vers le SCF.

Par ailleurs, nous précisons que les informations qui seront recueillies grâce au questionnaire resteront confidentielles et ne serviront qu'aux fins de la recherche scientifique.

En vous remerciant d'avance, nous vous prions Monsieur l'Expert Comptable/Commissaire aux comptes, d'agréer nos sentiments les plus sincères.

Avant de Commencer , nous vous demandons de bien vouloir spécifier le type d'entreprise dans lequel vous apportez votre expertise la plupart du temps: (une seule réponse est possible)

GRANDES  
ENTREPRISES

PETITES ET MOYENNES  
ENTREPRISES

MICRO-  
ENTREPRISES

NB: les Réponses aux questions suivantes doivent tenir en compte les pratiques comptables qui concernent le type d'entreprise choisi.

**Premier axe :**

la première série de questions a pour objectif d'analyser la transition comptable algérienne en termes de coûts/avantages en soulignant les bienfaits et les inconvénients du passage du PCN au SCF .

	La transition du PCN vers le SCF est assortie d'un ensemble d'avantages et d'inconvénients dont :	D'accord			Pas d'accord		
		Absolument d'accord	Moyennement d'accord	Plutôt d'accord	Plutôt pas d'accord	Moyennement pas d'accord	Absolument pas d'accord
01	une plus grande crédibilité et transparence au niveau des états financiers	<input type="checkbox"/>					
02	Rendre meilleur le diagnostic financier aussi bien interne qu'externe de l'entreprise.	<input type="checkbox"/>					
03	Comparé au PCN, le SCF apparaît plus difficile à mettre en place	<input type="checkbox"/>					
04	L'application du nouveau référentiel exige des compétences à l'intérieur de l'entreprise ou le recours à des experts à l'extérieur	<input type="checkbox"/>					
05	Aider à la fourniture d'informations complètes utiles quant à la prise de décisions d'investissement ou de financement.	<input type="checkbox"/>					
06	L'élaboration des états financiers est coûteuse	<input type="checkbox"/>					
07	Assurer une comparabilité des états financiers pour une même entreprise d'une année à l'autre	<input type="checkbox"/>					
08	L'application du nouveau système nécessite une dynamique interne à l'entreprise.	<input type="checkbox"/>					
09	Assurer une comparabilité inter-entreprise des états financiers.	<input type="checkbox"/>					
10	Le niveau d'information exigé dans les états financiers dépasse les besoins informationnels de l'entreprise.	<input type="checkbox"/>					
11	Offrir à l'entreprise la possibilité d'avoir des partenaires à l'étranger.	<input type="checkbox"/>					
12	Rendre plus problématique l'audit externe des comptes	<input type="checkbox"/>					

**Deuxième axe**

Cette deuxième série de questions est dédiée aux considérations formelles et informationnelles relatives à la présentation des états financiers (documents de synthèse).

13 Quel est, d'après vous, l'utilisateur principal des états financiers produits par l'entreprise algérienne ?

<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	Autres utilisateurs, lesquels :..... ..... .....
Les propriétaires et les gestionnaires	Les banques et les prêteurs financiers	Le fisc	

Présentation des états financiers		D'accord			Pas d'accord		
		Absolument d'accord	Moyennement d'accord	Plutôt d'accord	Plutôt pas d'accord	Moyennement pas d'accord	Absolument pas d'accord
<b>14</b>	Les états financiers sont souvent établis conformément aux modèles normalisés proposés par le SCF	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>				
<b>15</b>	Les états financiers sont présentés en comparaison avec l'exercice précédent	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>				
<b>16</b>	Le bilan est présenté selon le modèle normalisé du SCF	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>				
<b>17</b>	Le bilan est présenté en comparaison avec l'exercice précédent	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>				
<b>18</b>	Le Compte des résultats est présenté selon le modèle normalisé du SCF	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>				
<b>19</b>	Le compte de résultat comporte les différents postes (stades) explicités par le SCF.	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>				
<b>20</b>	Le tableau des flux de trésorerie est présenté conformément aux modèles normalisés.	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>				
<b>21</b>	Le tableau des flux de trésorerie est présenté selon la méthode directe	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>				

Degré de détail de l'annexe		faible	moyen	élevé
22	Le degré de détail des notes de l'annexe concernant les états financiers est	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>
23	Le degré de détail des notes de l'annexe concernant le bilan est	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>
24	Le degré de détail des notes de l'annexe concernant le tableau de résultats	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>
25	Le degré de détail des notes concernant les flux de trésorerie est	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>

26	Les notes explicatives prennent souvent la forme	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>
		D'un Récit descriptif	De tableaux détaillés non commentés	D'un récit descriptif et de tableaux commentés

27	Quelles sont les priorités associées à l'utilisation des états financiers selon l'objectif poursuivi par les entreprises qui les produisent. (priorité la plus importante=1 jusqu'à priorité la moins importante=4)			
	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>
	Utilisation à des fins d'investissement	Utilisation à des fins de management	Utilisation à des fins réglementaires et fiscales	Utilisation à des fins de l'analyse financière externe

### Troisième Axe

Cette troisième série de questions est consacrée aux principales méthodes d'évaluation des actifs et passifs exigées par le SCF.

Evaluation des Immobilisations corporelles			
28	Les immobilisations corporelles sont évaluées selon le	<input type="checkbox"/> Modèle de coût	<input type="checkbox"/> Modèle de réévaluation
29	En cas de réévaluation des immobilisations corporelles,	<input type="checkbox"/> Tous les actifs sont réévalués	<input type="checkbox"/> Seulement une catégorie d'actifs
30	La réévaluation des immobilisations corporelles est fondée	<input type="checkbox"/> Sur la valeur de marché	<input type="checkbox"/> Sur la valeur d'utilité (modèle d'actualisation des flux futurs)
Evaluation des stocks			
31	Les stocks interchangeable sont évalué selon la méthode	<input type="checkbox"/> FIFO	<input type="checkbox"/> du Coût Moyen pondéré
32	Y a t-il une prise en compte de l'activité normale pour l'évaluation des stocks en fin de période	<input type="checkbox"/> oui	<input type="checkbox"/> non
33	Procédez-vous au calcul de la valeur recouvrable des stocks en fin d'année?	<input type="checkbox"/> oui	<input type="checkbox"/> non

Méthodes d'amortissement			
34	la durée d'amortissement des immobilisations corporelles est déterminée	<input type="checkbox"/> Selon le concept d'utilité	<input type="checkbox"/> Selon les tableaux classiques
35	La valeur résiduelle des immobilisations corporelles est prise en compte	<input type="checkbox"/> oui	<input type="checkbox"/> non
36	Y a-t-il une révision périodique des plans d'amortissements ?	<input type="checkbox"/> oui	<input type="checkbox"/> non
37	Une approche par composants est souvent utilisée pour la comptabiliser les immobilisations corporelles	<input type="checkbox"/> oui	<input type="checkbox"/> non
38	Un plan d'amortissement est pratiqué pour chaque composant des immobilisations	<input type="checkbox"/> oui	<input type="checkbox"/> non
Pertes de valeurs			
39	Etes vous souvent amené à constater des pertes de valeur?	<input type="checkbox"/> oui	<input type="checkbox"/> non
40	Des indices de perte de valeur sont utilisés pour savoir s'il y a eu perte de valeur	<input type="checkbox"/> oui	<input type="checkbox"/> non
41	Les indices de perte de valeur sont d'ordre	<input type="checkbox"/> internes	<input type="checkbox"/> externes
			<input type="checkbox"/> A la fois internes et externes
42	La perte de valeur est constatée au niveau	<input type="checkbox"/> Des actifs individuels	<input type="checkbox"/> D'unités génératrices de Trésorerie (UGT)
43	La valeur recouvrable est déterminée par référence à	<input type="checkbox"/> Une valeur de marché	<input type="checkbox"/> Une valeur d'utilité (modèle DCF)
			<input type="checkbox"/> D'autres critères, Citez-les..... .....
Evaluation des passifs			
44	Appliquez-vous la méthode du coût amorti (taux d'intérêt effectif) au niveau de vos dettes financières?	<input type="checkbox"/> oui	<input type="checkbox"/> non
45	Reconnaissez-vous des impôts différés actifs ou passifs au niveau du bilan?	<input type="checkbox"/> oui	<input type="checkbox"/> non
46	Comptabilisez-vous des contrats de location-financement à l'actif du bilan selon les critères indicatifs de distinction entre location simple et location-financement du SCF?	<input type="checkbox"/> oui	<input type="checkbox"/> non
47	Reconnaissez-vous des provisions pour engagement de retraites et assimilés en fin d'exercice, conformément au SCF?	<input type="checkbox"/> oui	<input type="checkbox"/> non

**Quatrième axe :**

Cette quatrième série de questions est destinée à recueillir les opinions des professionnels algériens à propos de quelques propositions. ces propositions, une fois agrégées et analysées, auront vocation à caractériser les valeurs de la culture comptable.

	D'accord			Pas d'accord		
	Absolument d'accord	Moyennement d'accord	Plutôt d'accord	Plutôt pas d'accord	Moyennement pas d'accord	Absolument pas d'accord
48	<i>Les professionnels devraient avoir une plus grande liberté concernant les éléments à faire figurer dans les états financiers</i>					
49	<i>Les valeurs de marché doivent se substituer aux valeurs historiques.</i>					
50	<i>Les états financiers de toutes les entreprises doivent avoir des formats standardisés</i>					
51	<i>Les états financiers doivent être disponibles à un public large pas seulement aux dirigeants et propriétaires.</i>					
52	<i>Les professionnels devraient avoir une plus grande liberté dans le choix des méthodes d'évaluation des éléments des états financiers</i>					
53	<i>Les valeurs de marché sont moins pertinentes que les valeurs historiques</i>					
54	<i>La normalisation comptable devrait conduire à un niveau accru de détail au niveau des états financiers.</i>					
55	<i>Les états financiers doivent comporter des informations prévisionnelles.</i>					
56	<i>Les professionnels doivent participer activement au processus de normalisation comptable.</i>					
57	<i>En cas de doute, les actifs et les produits devraient être évalués à la baisse.</i>					
58	<i>Les méthodes comptables une fois choisies, ne doivent pas être changées</i>					
59	<i>Les états financiers doivent se contenter d'un niveau limité de détail.</i>					
60	<i>Les professionnels doivent avoir un haut degré d'éthique</i>					
61	<i>En période d'augmentation des prix des stocks, la méthode LIFO devrait être permise par la réglementation à la place de la méthode FIFO.</i>					
62	<i>Les méthodes d'amortissement doivent être identiques pour chaque catégorie d'immobilisations.</i>					
63	<i>Les états financiers ne doivent pas comporter des informations détaillées qui concernent le management.</i>					



## ملحق رقم: منهجية الاستبيان

## سلم الاستبيان

يعتمد الاستبيان على سلم كمي يطلق عليه سلم ليكرت (échelle de Likert) يتدرج في ستة مستويات على النحو التالي:

غير موافق			موافق			الانتقال من المخطط المحاسبي الوطني الى النظام المحاسبي المالي له ايجابيات وسلبيات من ضمنها:	1
درجة ضعيفة	درجة متوسطة	درجة عالية	درجة ضعيفة	درجة متوسطة	درجة عالية		
						إضفاء مصداقية وشفافية أكبر على القوائم المالية؛	

إن اختيار عدد متوسط من المستويات (ستة فقط) له عدة تبريرات:

- عدد محدود من الإجابات يعني أن عملية اختيار الإجابة تتم بشكل مبسط. إنه لمن السهل على المستجوب أن يتخذ له موقعا من بين الـ 6 مواقع مقترحة التي تنقسم بدورها إلى نوعين من الإجابة (موافق أو غير موافق). ففي الحال الموافقة يصبح من السهل معرفة مدى الموافقة المرجوة لأنها إما أن تكون بدرجة عالية (موافق بشدة) أو بدرجة متوسطة (موافق) أو بدرجة ضعيفة (نوعا ما موافق) وكذلك الأمر في حالة عدم الموافقة.
- عدد محدود من الإجابات يقلل من احتمال الوقوع في الخطأ.
- ثقافة المستجوبين غير المتعودين على مثل هذه الاستبيانات بالإضافة إلى طبيعة نشاطهم تحتم على الباحث التقيد بسلم قصير (لا يتعدى ستة إجابات) يمكنهم من المضي قدما في عملية الإجابة عن الأسئلة.
- كثرة أسئلة الاستبيان و تنوع طبيعتها وكذلك مستوى التركيز المطلوب عند الإجابة يقيد السلم المقترح

## الإجابات الناقصة

في حالة عدم التأكد من الإجابة أو الشك أو حالة عدم الرغبة في الإجابة نقترح على المستجوبين المرور إلى العنصر الموالي و ترك العنصر فارغا. كان بالإمكان اقتراح الرمز "7" مثلا لمثل هذه

الحالات ويطلق عليه صفة "لا أدري"، لكننا تعمدنا عدم إضافة مثل هذه الحالة اعتقادا منا بأن ذلك من شأنه أن يدفع بالمستجيبين إلى هذا الخيار في ظل تعدد الأسئلة.

كل حالة عدم إجابة تعتبر قيمة ناقصة يتم التعامل معها بشكل خاص في إطار برمجية SPSS و قد نفيد في تفسير بعض النتائج، و لقد حاولنا قدر المستطاع أن نقلل من تكرار القيم الناقصة في الدراسة التي قد تعيق العملية الإحصائية و تؤثر سلبا على نتائج الدراسة.

يتم التعامل مع القيم الناقصة (عدم الإجابة) على النحو الموضح في الجدول التالي:

المعالجة الممكنة للقيم الناقصة	التعليق	قرار الباحث
يتم تعويضها بقيم أخرى	لا يمكن في حالة السلم المقترح أن نقوم بهذه العملية حتى مع وجود إجابات على أسئلة مشابهة لان هذا من شأنه التأثير سلبا على مصداقية النتائج	
يتم استبدالها بالمتوسط الحسابي	في هذه الحالة يقوم البرنامج الإحصائي بحساب المتوسط الحسابي بالاعتماد على الإجابات الخاصة بنفس السؤال من قبل المستجيبين الآخرين. نعتقد كذلك أن هذه المعالجة لا تسمح بإعطاء نتائج دقيقة.	
يتم إلغاء الاستبيان الخاص بالمستجوب	نفضل هذه المعالجة في حالة ما إذا كانت الإجابات الناقصة متعددة بالنسبة للمستجوب وفي هذه الحالة نفضل أن يتم إلغاء الاستبيان الخاص به كليا. نعتبر أن الاستبيانات الملقاة لا تؤثر على النتائج المتوصل إليها بالنظر الى قلتها إذا ما قورنت بحجم العينة	
يتم التعامل معها حسب الحالة	نفضل هذه المعالجة بالنسبة للاستبيانات التي لا تشمل على قيم ناقصة كثيرة. نعتقد أن المعلومات التي توفرها هذه الاستبيانات مفيدة للدراسة الإحصائية. في هذه الحالة لا تستثنى المعالجة الإحصائية إلا الأسئلة التي فيها قيم ناقصة.	

### تسلسل الأسئلة في الاستبيان

و لقد راعينا الأمور التالية عند إعداد الاستبيان

- تدرج الأسئلة و تصاعدها<sup>1</sup> حيث بدأنا بطرح الأسئلة الخاصة بالانتقال المحاسبي بشكل عام ثم انتقلنا الى تلك المتعلقة بالمفاهيم المحاسبية من المخطط المحاسبي الوطني إلى النظام المحاسبي المالي التي تتطلب قدرا أكبر من التركيز و الدقة. هذا الأمر من شأنه أن يقود المستجوب إلى التأقلم تدريجيا

<sup>1</sup>تسمى هذه الطريقة باللغة الفرنسية بتقنية entonnoir.

مع الأسئلة و التفكير في مشكلة الاستبيان. أضيف إلى ذلك أننا تعمدا ترك الأسئلة الخاصة بالقيم الثقافية في الأخير مع استثناء الأسئلة المتعلقة بالمعلومات الشخصية مثل الاسم أو العنوان.

- تنظيم الأسئلة و تبويبها ضمن مجموعات منهجية، ففي البداية قمنا بترتيب مجموعة من الأسئلة العامة تدرج في إطار الانتقال من نظام محاسبي إلى آخر. سميت المجموعة الأولى بإجابيات لانتقال المحاسبي و المجموعة الثانية اهتمت بمسألة أخرى و هكذا حتى نسمح للمستجوبين بفهم هيكل الاستبيان كما حرصنا أن يتم التمهيد من فقرة لأخرى بعبارات توضيحية الهدف منها تحضير المستجوبين نفسيا لتقبل الأسئلة التالية و من ثم الإجابة عنها.

### موثوقية و صحة الاستبيان:

من الضروري عند استخدام الاستبيان كوسيلة لجمع البيانات البحثية أن نأخذ في الحسبان مسألتين في غاية الأهمية هما الموثوقية و الصحة. تتبع هذه الأهمية من كون أن البحث الذي لا يراعي هذين الشرطين، لا يكتسي أي صلاحية و بالتالي فإنه لا يمكن الاعتماد على النتائج الذي يتوصل إليها.

ترتبط الموثوقية (fiabilité) بدرجة تناسق عناصر الاستبيان المتواجدة بداخل كل مجموعة ذات دلالة معينة، و تقاس عادة داخليا (على أساس التجزئة النصفية أو على أساس معامل ألفا أو على أساس الارتباط ) و خارجيا(على أساس الاختبار و اعادة الاختبار).

أما صحة الاستبيان (validité) فيقصد بها أن أسئلة الاستبيان تقيس فعلا الاختلافات في آراء المستجوبين وهي بذلك (الأسئلة) تترجم فعلا إشكالية البحث من خلال الانتقال من المفاهيم المجردة إلى قياس نفس المفاهيم عن طريق عملية يطلق عليها باللغة الفرنسية *opérationnalisation des concepts*.

إذا كانت موثوقية الاستبيان عملية يمكن قياسها و تفسير نتائجها فالأمر يختلف إذا ما تعلق الأمر بمسألة صحة الاستبيان اين يتوجب على الباحث الرجوع بشكل متواتر إلى الأدبيات المتخصصة من خلال الدراسات المماثلة أو من خلال النماذج النظرية (paradigme). بالنسبة لهذا البحث قمنا بالاعتماد على الإطار النظري المقترح من قبل (chanchani,Wilet;2004) و الذي يعد محاولة مهمة لقياس القيم الثقافية المحاسبية المقترحة من قبل (Gray;1988)

## ملحق رقم : الأدوات الإحصائية المستخدمة في البحث

تم استخدام الأساليب الإحصائية التالية :

1. **اختبار ثنائي الحد** الذي هو عبارة عن اختبار غير معلمي يعتمد على التوزيع الاحتمالي المنفصل ثنائي الحد ، نستخدم هذا الاختبار البسيط لمعرفة ما إذا كان توزيع الإجابات يتجه نحو قيمة معينة دون الأخرى (قيمة موافق مقابل قيمة غير موافق أو العكس). لذا قمنا في إطار الدراسة الإحصائية بإعادة ترتيب لسلم الإجابات من سلم رباعي إلى سلم ثنائي وفق ما تم الإشارة إليه سابقا.

2. **اختبار كاي تربيع ( $\chi^2$ )** الذي يختبر العلاقة الموجودة بين متغيرين في جدول ذو مدخلين (جدول يحتوي على أسطر و أعمدة بحيث تقاطع كل سطر مع عمود يعطي تكرار عددي). هذا الاختبار غير المعلمي يشترط مجموعة من الاعتبارات التي تمت مراعاتها في هذا البحث وهي:

- أن تكون المتغيرات من جنس نوعي (اسمي): في هذه الدراسة المتغيرات المعنية هي **حجم المؤسسة** (كبيرة أو صغيرة و متوسطة)، **طريقة العرض**، **طريقة التقييم**...
- استقلالية و عشوائية البيانات: كل تكرار يمثل إجابة مهني واحد مختلف عن الآخرين.
- أن تكون التكرارات المتوقعة لكل خانة (تقاطع السطر مع العمود) أكبر من العدد 5. هذا الشرط الأخير لا يُطرح ما دام حجم العينة المدروسة يفوق 100 فرد.

### 3. **التحليل العاملي: factor analysis**

التحليل العاملي هو عبارة عن مدخل احصائي استكشافي (exploratoire) و قد تستخدم أيضا كمدخل تأكيدي (confirmatoire) حيث يشمل هذا المدخل على مجموعة من الطرق الاحصائية التي تهدف الى تحديد هيكل معينة لعدد كبير من المتغيرات (في شكل أبعاد مشتركة تسمى عوامل Hair et al; 2014) (facteurs)

في كثير من الأدوات الاحصائية (الانحدار، تحليل التباين...) نجد أن هناك متغيرات مستقلة و أخرى تابعة. في التحليل العاملي ليس هناك متغيرات مستقلة أو تابعة، كل المتغيرات تقارن فيما بينها، و

العوامل تتشكل انطلاقاً من أكبر قدر ممكن من المتغيرات. الهدف هنا، هو محاولة البحث عن عوامل (متغيرات جديدة، تكون غير ظاهرة في البداية) أقل عدداً من المتغيرات الأصلية حيث تلخص هذه الأخيرة و تجمعها في مجموعات مرتبطة في داخلها مستقلة فيما بينها.

هناك جملة من الاعتبارات تعد مهمة عند القيام بالتحليل العاملي و قد تمت مراعاتها في الدراسة التي قمنا بها، يمكن تلخيص هذه الاعتبارات فيما يلي (Carricano & poujol;2009)(Evrard et al;2008):

- i. التأكد من أن معطيات العينة قابلة للاختزال الى عوامل (factorisables) هذا يعني أن المعطيات تشكل كتلة منسجمة يمكن اعادة ترتيبها الى أبعاد متجانسة. يمكن التحقق من ذلك باستخدام عدة أدوات من ضمنها: اختبار **Bartlett** أو اختبار **Kaiser-Meyer-Olkin (KMO)** أو مصفوفة الارتباطات (anti-image)
- ii. حجم العينة و عدد المتغيرات: تشير المراجع المتخصصة الى ضرورة أن يكون حجم العينة كبير نوعاً ما (يتعدى 50 فرد) و أن يكون هناك علاقة تناسب بين عدد المتغيرات الأصلية المراد تقليصها و حجم العينة من جنس 10/1 في الحالة المثلى أو من جنس 5/1 على أقل تقدير . في الحالة التي نحن بصدد دراستها هذا الشرط متوفر و هو يقترب من الحالة المثلى (10/1) ما دام عدد المتغيرات المعنية هو 16 مقابل حجم عينة يقدر بـ 146 فرداً.
- iii. طريقة استخراج (extraction) العوامل: هناك عدة طرق تستخدم لاستخراج العوامل لعل أهمها و أكثرها استخداماً طريقة المركبات الأساسية (composantes principales) وهي التي تتناسب مع اشكاليتنا المتمثلة في ابراز العوامل التي نبحث عن اظهارها. ينبغي التنكير بأنه ليس هناك قاعدة عامة يمكن العمل بها لتحديد عدد العوامل (المركبات) الأساسية. هناك في الواقع عدة معايير بسيطة يعتمد عليها مثل:
  - معيار القيمة الصحيحة (valeur propre) حيث لا تؤخذ بعين الاعتبار إلا العوامل التي لها قيمة صحيحة أكبر من واحد.
  - معيار الرسم البياني للقيم الصحيحة (scree test)
  - معيار نسبة التباين المتراكم
- iv. تحويل المحاور (rotation): من أجل تحسين عملية استخراج العوامل و تسهيل عملية تفسير النتائج المتوصل اليها بحيث كل متغير أصلي يرتبط بعامل واحد قمنا من خلال برمجية spss باللجوء الى تقنية Varimax التي من شأنها أن تضمن استقلالية للمحاور (العوامل) بحيث تكون متعامدة (rotation orthogonale).

#### 4. التحليل العنقودي (cluster analysis):

يعتبر التحليل العنقودي مجموعة من الأدوات الإحصائية المتعددة الأبعاد التي تهدف بشكل أساسي إلى إيجاد مجموعات (من الأفراد أو المتغيرات) متجانسة نسبياً من خلال الخصائص التي تمتلكها. الأفراد أو المتغيرات المصنفة تكون متشابهة ضمن كل مجموعة و مختلفة من مجموعة لأخرى. (Malhotra, Birks; 2007).

يمكن مقارنة التحليل العنقودي بالتحليل العاملي من حيث الهدف المتمثل في إبراز (إظهار) هيكلية معينة للبيانات. لكن هناك اختلاف واضح بين الطريقتين من خلال المنهجية المتبعة، فالتحليل العاملي يقوم على أساس دراسة التغير بين المتغيرات (التباين و الارتباط) أما التحليل العنقودي فهو يهتم بدراسة المسافات (distances) بين الأفراد أو المتغيرات.

كما سبق، يلاحظ أن كلا المدخلين (التحليل العاملي و التحليل العنقودي) متكاملين و هذا ما يفسر لماذا يتم الاعتماد على التحليل العنقودي بعد إجراء التحليل العاملي و يفسر أيضاً رغبة الباحث في التحقق من الفرضيات التي تم اختبارها سابقاً.

		Profess1	profess2	profess3	profess4
N	Valide	146	146	146	146
	Manquant	0	0	0	0
Moyenne		1,80	1,44	1,65	4,58
Erreur standard de la moyenne		,084	,047	,069	,098
Médiane		2,00	1,00	2,00	5,00
Mode		2	1	1	5
Ecart type		1,015	,563	,835	1,185
Asymétrie		2,338	,834	2,318	-,628
Erreur standard d'asymétrie		,201	,201	,201	,201
Kurtosis		6,632	-,320	8,285	-,122
Erreur standard de Kurtosis		,399	,399	,399	,399

		conserv1	conserv2	conserv3	conserv4
N		146	146	146	146
		0	0	0	0
Moyenne		1,20	1,51	4,73	4,73
Erreur standard de la moyenne		,033	,042	,086	,105
Médiane		1,00	2,00	5,00	5,00
Mode		1	2	5	5
Ecart type		,400	,502	1,034	1,268
Asymétrie		1,526	-,028	-,718	-,993
Erreur standard d'asymétrie		,201	,201	,201	,201
Kurtosis		,335	-2,027	,224	,179
Erreur standard de Kurtosis		,399	,399	,399	,399

		uniform1	uniform2	uniform3	uniform4
N		146	146	146	146
		0	0	0	0
Moyenne		4,17	5,90	4,66	4,95
Erreur standard de la moyenne		,077	,025	,110	,069
Médiane		4,00	6,00	5,00	5,00
Mode		4	6	5	5
Ecart type		,927	,305	1,326	,829
Asymétrie		,387	-2,644	-,967	-1,224
Erreur standard d'asymétrie		,201	,201	,201	,201
Kurtosis		-,220	5,060	,308	1,394
Erreur standard de Kurtosis		,399	,399	,399	,399

		secrecy1	secrecy2	secrecy3	secrecy4
N	Valide	146	146	146	146
	Manquant	0	0	0	0
Moyenne		1,55	1,24	4,68	4,36
Erreur standard de la moyenne		,081	,035	,082	,099
Médiane		1,00	1,00	5,00	5,00
Mode		1	1	5	5
Ecart type		,976	,428	,995	1,197
Asymétrie		2,322	1,232	-,780	-,661
Erreur standard d'asymétrie		,201	,201	,201	,201
Kurtosis		5,194	-,489	-,563	-,893
Erreur standard de Kurtosis		,399	,399	,399	,399

Echelle : valeurs culturelles/professionalisme

Statistiques de fiabilité	
Alpha de Cronbach	Nombre d'éléments
,664	4

Coefficient de corrélation intra-classe					
	Corrélation intra-classe <sup>b</sup>	Intervalle de confiance à 95 %		Test F avec valeur réelle 0	
		Borne inférieure	Borne supérieure	Valeur	ddl1
Mesures uniques	,331 <sup>a</sup>	,246	,422	2,980	145
Mesures moyennes	,664 <sup>c</sup>	,566	,745	2,980	145

Echelle : valeurs culturelles/conservatisme

Statistiques de fiabilité	
Alpha de Cronbach	Nombre d'éléments
,787	4

Coefficient de corrélation intra-classe					
	Corrélation intra-classe <sup>b</sup>	Intervalle de confiance à 95 %		Test F avec valeur réelle 0	
		Borne inférieure	Borne supérieure	Valeur	ddl1
Mesures uniques	,480 <sup>a</sup>	,396	,564	4,694	145
Mesures moyennes	,787 <sup>c</sup>	,724	,838	4,694	145

Echelle : valeurs culturelles/uniformité

Statistiques de fiabilité	
Alpha de Cronbach	Nombre d'éléments
,699	4

Coefficient de corrélation intra-classe					
	Corrélation intra-classe <sup>b</sup>	Intervalle de confiance à 95 %		Test F avec valeur réelle 0	
		Borne inférieure	Borne supérieure	Valeur	ddl1
Mesures uniques	,368 <sup>a</sup>	,282	,458	3,325	145
Mesures moyennes	,699 <sup>c</sup>	,611	,772	3,325	145

Echelle : valeurs culturelles/secret

Statistiques de fiabilité	
Alpha de Cronbach	Nombre d'éléments
,755	4

Coefficient de corrélation intra-classe					
	Corrélation intra-classe <sup>b</sup>	Intervalle de confiance à 95 %		Test F avec valeur réelle 0	
		Borne inférieure	Borne supérieure	Valeur	ddl1
Mesures uniques	,435 <sup>a</sup>	,350	,522	4,075	145
Mesures moyennes	,755 <sup>c</sup>	,682	,814	4,075	145

## Analyse factorielle

### Indice KMO et test de Bartlett

Indice de Kaiser-Meyer-Olkin pour la mesure de la qualité d'échantillonnage.		,538
Test de sphéricité de Bartlett	Khi-deux approx.	658,653
	ddl	120
	Signification	,000

### Qualités de représentation

	Initiales	Extraction
Profess1	1,000	,638
profess2	1,000	,833
profess3	1,000	,742
profess4	1,000	,678
conserv1	1,000	,667
conserv2	1,000	,693
conserv3	1,000	,736
conserv4	1,000	,620
uniform1	1,000	,563
uniform2	1,000	,779
uniform3	1,000	,592
uniform4	1,000	,578
secrecy1	1,000	,619
secrecy2	1,000	,633
secrecy3	1,000	,794
secrecy4	1,000	,682

Méthode d'extraction : Analyse en composantes principales.

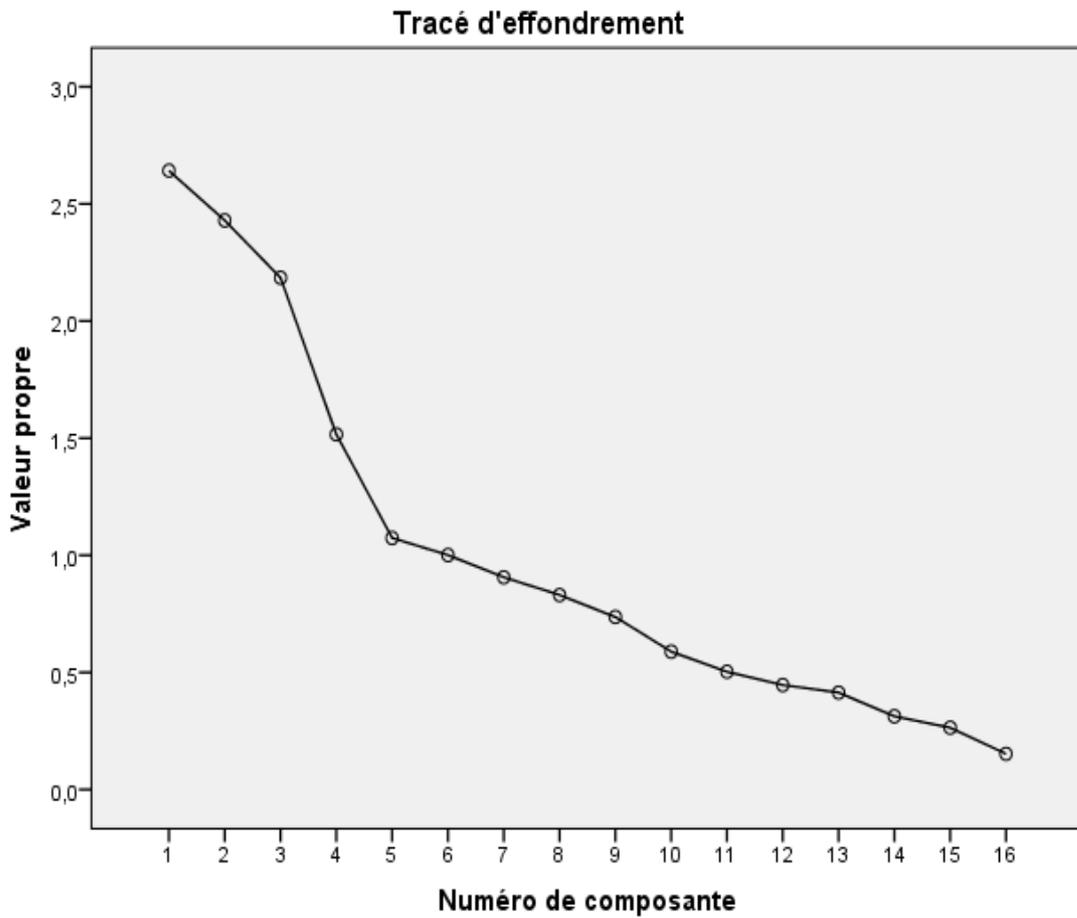
### Variance totale expliquée

Composante	Valeurs propres initiales			Sommes extraites du carré des chargements					
	Total	% de la variance	% cumulé	Total	% de la variance				
1	2,642	16,512	16,512	2,642	16,512				
2	2,429	15,184	31,695	2,429	15,184				
3	2,184	13,653	45,348	2,184	13,653				
4	1,516	9,474	54,823	1,516	9,474				
5	1,074	6,711	61,533	1,074	6,711				
6	1,001	6,255	67,788	1,001	6,255				
7	,906	5,664	73,452						
8	,830	5,190	78,642						
9	,737	4,604	83,246						
10	,589	3,680	86,926						
11	,503	3,142	90,068						
12	,446	2,789	92,857						
13	,414	2,587	95,444						
14	,313	1,954	97,398						
15	,264	1,649	99,048						
16	,152	,952	100,000						

### Variance totale expliquée

Composante	Sommes extraites du carré des chargements	Sommes de rotation du carré des chargements		
	% cumulé	Total	% de la variance	% cumulé
1	16,512	2,334	14,589	14,589
2	31,695	2,226	13,915	28,503
3	45,348	2,218	13,861	42,364
4	54,823	1,561	9,758	52,122
5	61,533	1,258	7,865	59,987
6	67,788	1,248	7,801	67,788

Méthode d'extraction : Analyse en composantes principales.



**Matrice des composantes<sup>a</sup>**

	Composante					
	1	2	3	4	5	6
profess4	-,768					
uniform1	,697					
uniform3	,571	,325				
profess3	-,568	,507				
uniform2	,535	,458	,487			
uniform4	,521	,313	,308		,320	
profess2	-,454	,599	,381			
conserv1		,562	-,559			
conserv2		,553	-,517			
conserv4			,588			-,472
conserv3		-,533	,550			
secrecy4			-,301	,746		
Profess1				,616	-,307	
secrecy1		-,515		-,532		
secrecy3			-,384		,665	-,358
secrecy2		-,325				,593

Méthode d'extraction : Analyse en composantes principales.<sup>a</sup>

a. 6 composantes extraites.

**Rotation de la matrice des composantes<sup>a</sup>**

	Composante					
	1	2	3	4	5	6
uniform2	,840					
uniform4	,753					
uniform3	,638			-,308		
uniform1	,618		-,319			
conserv3		,823				
conserv2		-,803				
conserv1		-,735				
profess2			,876			
profess3			,849			
profess4	-,400		,715			
secrecy4				,784		
secrecy1				-,666		
secrecy3					,862	
Profess1				,533	-,539	
secrecy2						,764
conserv4		,386				-,641

Méthode d'extraction : Analyse en composantes principales.

Méthode de rotation : Varimax avec normalisation Kaiser.<sup>a</sup>

a. Convergence de la rotation dans 6 itérations.

**Matrice de transformation des composantes**

Composante	1	2	3	4	5	6
1	,733	-,149	-,647	-,130	,016	,070
2	,407	-,642	,536	,199	-,174	-,254
3	,417	,701	,287	-,102	-,372	-,323
4	,065	,178	-,143	,948	-,116	,176
5	,337	,206	,383	,029	,769	,325
6	,079	-,030	,211	-,180	-,476	,830

Méthode d'extraction : Analyse en composantes principales.

Méthode de rotation : Varimax avec normalisation Kaiser.

## Proximités

Récapitulatif de traitement des observations<sup>a</sup>

Observations					
Valide		Manquant		Total	
N	Pourcentage	N	Pourcentage	N	Pourcentage
146	100,0%	0	0,0%	146	100,0%

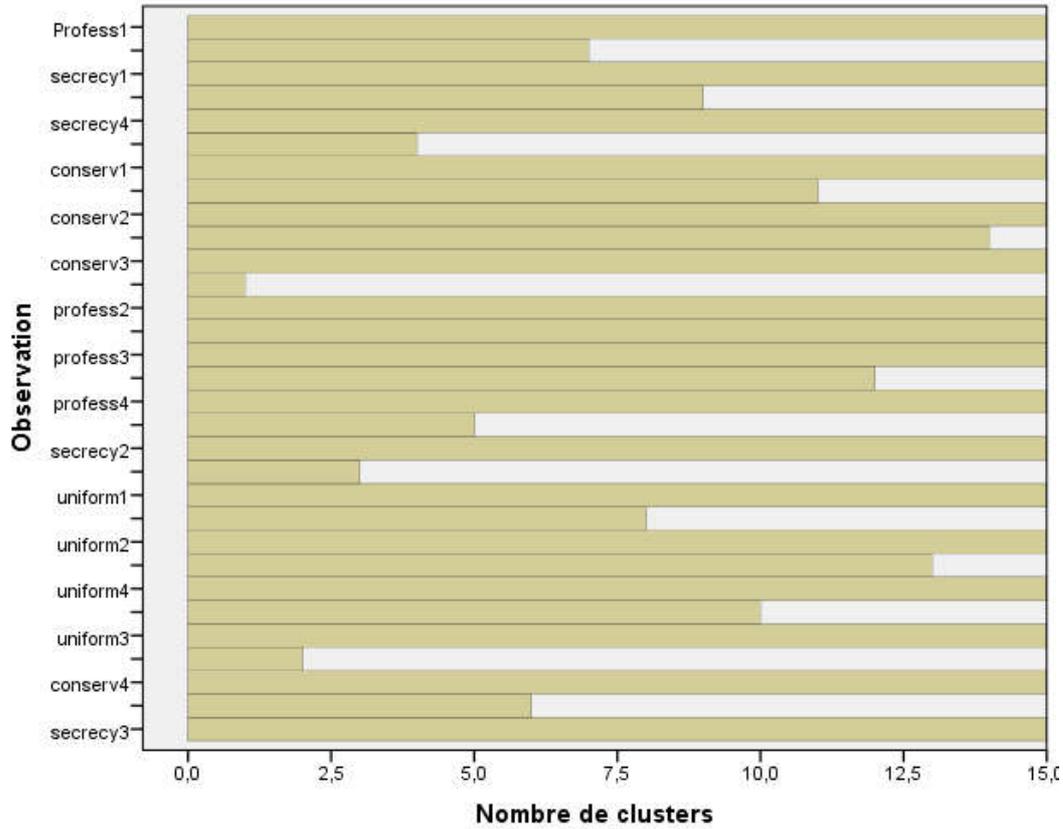
a. Absolue Corrélation entre les vecteurs de valeurs Utilisée

## Cluster

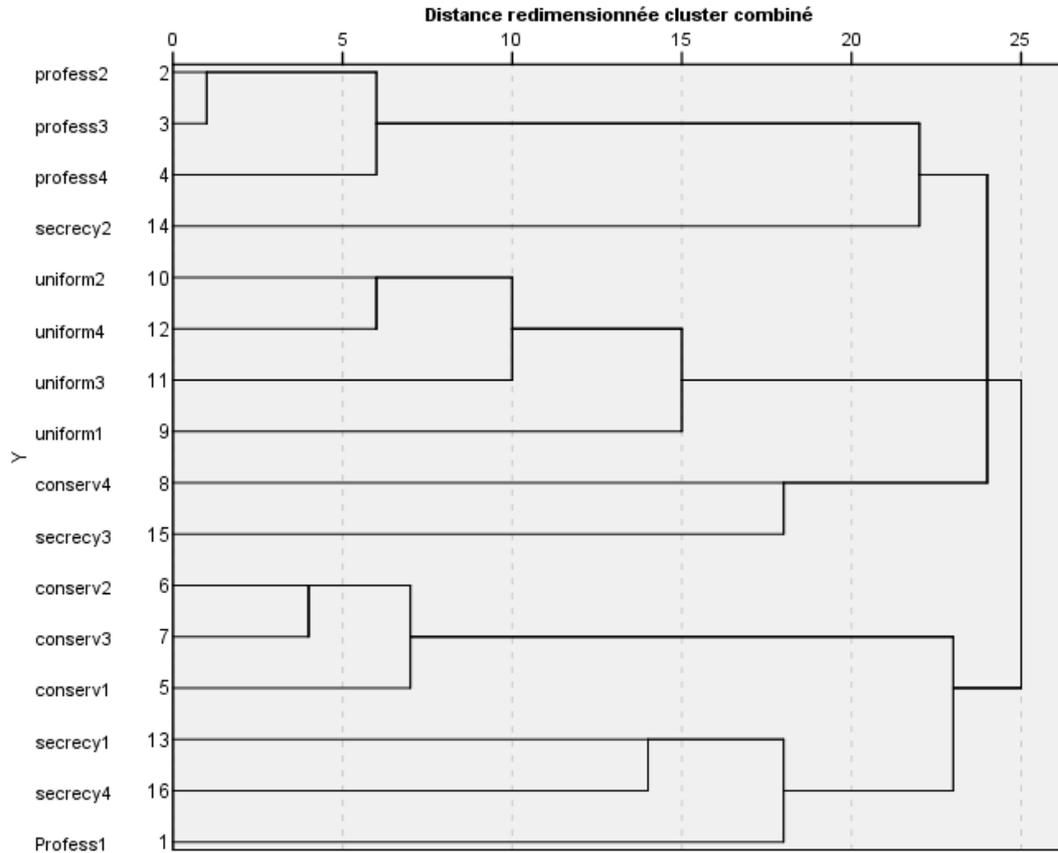
### Distance complète

Planning des agglomérations

Etape	Cluster combiné		Coefficients	Etape de première apparition du cluster		Etape suivante
	Cluster 1	Cluster 2		Cluster 1	Cluster 2	
1	2	3	,621	0	0	4
2	6	7	,525	0	0	5
3	10	12	,497	0	0	6
4	2	4	,478	1	0	11
5	5	6	,464	0	2	12
6	10	11	,385	3	0	8
7	13	16	,278	0	0	9
8	9	10	,261	0	6	13
9	1	13	,185	0	7	12
10	8	15	,178	0	0	14
11	2	14	,088	4	0	13
12	1	5	,073	9	5	15
13	2	9	,047	11	8	14
14	2	8	,034	13	10	15
15	1	2	,005	12	14	0



Dendrogramme utilisant la Distance complète





## المخلص

لقد أدى الانتقال من المخطط المحاسبي الوطني (PCN) نحو النظام المحاسبي المالي (SCF) إلى إحداث تأثير كبير على المنظومة المحاسبية في الجزائر ككل. حيث يعد بالفعل تغييرا غير مسبوق لارتباطه بنموذج توحيد أنجلوسكسوني وتحوله عن النموذج القاري المهيمن منذ قرابة نصف قرن.

لكن فلسفة النظام المحاسبي المالي الجديد المستوحاة بدرجة كبيرة من المعايير المحاسبية الدولية IAS-IFRS لا تتماشى مع الثقافة المحاسبية السائدة، لذلك نحاول معرفة إلى أي مدى تتطابق المرجعية المحاسبية الجديدة مع احتياجات المعلومة لمختلف مستعملي القوائم المالية، بمعنى آخر، هل يتلاءم هذا الإطار الجديد مع بلد في طور النمو يشهد انتقالا اقتصاديا نحو اقتصاد السوق؟

الإجابة على هذا السؤال الملح تقود حتما إلى استقصاء المهنة المحاسبية الجزائرية من أجل تفسير الممارسات المحاسبية الحالية. لهذا الغرض يوظف الإطار الثقافي ل Gray (1988) لفهم الانتقال المحاسبي. إن نتائج هذه الدراسة تتجه إلى إظهار عدم تكيف النظام المحاسبي الجديد بالنظر إلى الأهداف المسطرة للإصلاح المحاسبي.

## الكلمات المفتاحية

التوافق المحاسبي الدولي، الانتقال المحاسبي، المخطط المحاسبي الوطني، النظام المحاسبي المالي، الثقافة المحاسبية

## RÉSUMÉ

Le passage du Plan Comptable National (PCN) au Système Comptable Financier (SCF) a eu un impact majeur sur tout le paysage comptable en Algérie. Il constitue, en effet, un changement sans précédent dans la mesure ou il se rattache désormais, à un modèle de normalisation anglo-saxon en nette rupture avec le modèle continental qui prévalait pendant près d'un demi siècle.

Mais l'esprit du nouveau Système Comptable, largement inspiré des normes comptables internationales IAS/IFRS, ne va pas de pair avec la culture comptable du pays. se pose donc la question de savoir dans quelle mesure ce nouveau référentiel comptable pourrait répondre aux besoins d'information des divers utilisateurs des états financiers. Autrement dit, ce nouveau cadre, est-il pertinent pour un pays en voie de développement qui connaît une transition économique vers l'économie de marché?

La réponse à cette lancinante question, amène à questionner la profession comptable algérienne, afin de comprendre l'état actuel des pratiques comptables. à cette fin, le cadre culturel de Gray (1988) est mobilisé en vue d'explicitier la transition comptable. les résultats de cette recherche tendent à montrer une inadaptation du nouveau système comptable par rapport aux objectifs assignés à la réforme comptable.

## Mots clés

**Harmonisation comptable internationale, transition comptable, PCN, SCF, Culture Comptable**