الفصل الأول
الإطار النظري للممارسات المحاسبية

- التطور التاريخي للمحاسبة وإطارها النظري
- التباين الدولي للممارسة المحاسبية
- التوحيد المحاسبي الدولي

تمهيد

ارتباط المحاسبة بعلم الاجتماع يعني تطور المحاسبة مرتبط بتطور المجتمع و بتطور الحاجة إليها، فتطور المجتمعات في الميادين الزراعية الفلاحية، التجارية، الصناعية والخدماتية ومن خلال العديد من التفاعلات والتبادلات التي تحدث في هذه الميادين أدى إلى الحاجة والإهتمام بالمحاسبة، فكان على منظري المحاسية وضع أسس وقواعد تحكم العمل المحاسبي.

ولقد عرفت الممارسات المحاسبية خلال القرن العشرين، المبادئ المحاسبية المقبولة عموماً GAAP التي كانت تهدف إلى توضيح كيفية إعداد التقارير المالية ودليل تسجيل الأحداث الاقتصادية، إلا أنها لم تتمكن من إيجاد الحلول للكثير من المشاكل ذات الطابع الدولي،حيث شهد العالم في الآونة الأخيرة تطورا مذهلا نتيجة للتطور العلمي والتكنولوجي الذي سمح بتغيير ملامح النشاط الاقتصادي العالمي من خلال تزايد حجم أنشطة المؤسسات الاقتصادية واتساع رقعتها رغبة منها في اكتساح الأسواق العالمية وما نتج عنه من تزايد حاجتها لتمويل هذا النمو، مما تسبب في التطور الذي عرفته الأسواق المالية العالمية ومن هنا انبثقت مشاكل تتعلق في معظمها بفهم القوائم المالية نتيجة إلى تعدد مستخدمي المعلومة المحاسبية واختلاف احتياجاتهم وتعدد جنسياتهم ،فجاءت المعايير المحاسبية الدولية تهدف لتوحيد الممارسات المحاسبية الدولية وخلق نوع من التوافق وللقضاء على المشاكل المحاسبية المعاصرة.

وعليه جاء هذا الفصل ليعالج التطور التدريجي لنظرية المحاسبة ونتاج القواعد وأسس هذا التطور المتمثل في وضع المبادئ والفروض المحاسبية، ونعالج التوحيد و التوافق المحاسبي اللذين يضيقا فجوة اختلاف الممارسات المحاسبية ومن ثم تبديد المشاكل المحاسبية الدولية، سنعالج كل هذا وفق المباحث الآتية :

المبحث الأول : التطور التاريخي للمحاسبة وإطارها النظري

المبحث الثاني: التباين الدولي للممارسة المحاسبية

المبحث الثالث : التوحيد المحاسبي الدولي

المبحث الأول

التطور التاريخي للمحاسبة وإطارها النظري

باعتبار المحاسبة علماً اجتماعيا فهي تتأثر وفقاً الظروف الاقتصادية والاجتماعية للمجتمع ،أي أن المحاسبة تتطور وفقاً لتطور المجتمعات ووفقاً لتطور الظروف الاقتصادية والاجتماعية للمجتمعات.

وعلى الرغم من الاختلافات النظرية حول استخدامات البيانات المحاسبية فإن جميع هذه النظريات تهدف إلى تقديم إطار مرجعي لنظرية المحاسبة أو هيكل نظرية المحاسبة ليعتمد أساسا للحكم على مدى ملائمة وانسجام الطرق والإجراءات المحاسبية الخاصة؛ و رغم اختلاف الطرق والمناهج المستخدمة في تكوين نظرية المحاسبية، فلا بد أن يبنى الهيكل العام لنظرية المحاسبة على مجموعة من العناصر الجوهرية ومن هذه العناصر الجوهرية المفاهيم، المبادئ و الفروض المحاسبية.

المطلب الأول

التطور التاريخي للمحاسبة

تعتبر النظريات الحديثة خلاصة تجارب ودراسات توالدت لمفكرين اهتموا بهذا المجال، ولقد نتج عن هذا التطور جمعيات مهنية واتحادات متخصصة اهتمت بوضع معايير عالمية للمحاسبة،

ويمكن أن نحدد المراحل والخطوات الرئيسية لتطور المحاسبة- سواء نتيجة لأحداث تاريخية كبرى أو لأحداث علمية – كالآتي:

١. المحاسبة في العصور القديمة والوسطى .

٢. المحاسبة في عصر التجارة .

٣. المحاسبة أثناء الثورة الصناعية .

٤. المحاسبة في مرحلة التأصيل العلمي .

٥. مراحل نشوء وتطور المعايير المحاسبية المالية .

١ -**المحاسبة في العصور القديمة والوسطى :** تعتبر المحاسبة قديمة قدم اختراع الكتابة نفسها، فلقد نشأت في حوض البحر الأبيض المتوسط، كانت مرادفة للعدد والقياس واقتصرت على كشوف محاسبية كوسيلة لضبط خزائن الملوك والقياصرة والكهنة لمراقبة مخازن المواد الحيوية من الحبوب والأخشاب .

في الاقتصاد الثوري الموجه مركزيا يرى " Mesmer " أن اختراع الكتابة المسمارية حوالي 2900 ق.م من الكهنة السومريين لإدارة المؤسسات الاقتصادية للمعابد فقد اخترع هؤلاء الكهنة نظاما سداسيا للأعداد فكانت البيانات تثبت على ألواح من الفخار وتحفظ في صناديق مرتبة على شكل محاسبة بسيطة للمخازن.[1]

في الاقتصاد الإفريقي والروماني فلم تكن هناك تطورات محاسبية مثل الشرق الأدنى القديم، فقد اكتفوا بإثبات ديون الحرفيين والتجار بشكل عرض على ألواح شمعية في العصور الوسطى حيث ساد النظام الإقطاعي وكان الاقتصاد يعتمد على الزراعة ويحقق الاكتفاء الذاتي، واقتصر الإثبات المحاسبي على سجلات من رقائق جلود الحيوانات تمسك لدى كبار ملاك الأراضي من رجال الكنيسة والإقطاعيين لمراقبة استلام وتسليم محاصيل الفلاحين لأسيادهم، لكن عند نهاية العصر الوسيط انتشرت بين كبار الحرفيين طريقة إثبات أهم الأحداث الشخصية والاقتصادية في سجل واحد وفق التسلسل الزمني دون وجود أي نظام واضح للتسجيل المحاسبي.

كما أن شريعة " حمو رابي " التي كانت سائدة عام 1750 ق.م تشكل الأساس التشريعي لكافة جوانب الحياة خلال مرحلة الحضارة البابلية، إذ عالجت تنظيم المعاملات المالية والتبادل التجاري . [1]

وفي ظل الحضارة الإغريقية والرومانية التي سادت منذ 1000 ق.م تطورت المحاسبة تطورا كبيرا ، وتوج هذا التطور بظهور النقود

---

(1) رضوان حلوة حنان، **نظرية المحاسبة**، مديرية الكتب والمطبوعات الجامعية، جامعة حلب، سوريا، 1991، ص01.

(1) كمال عبد العزيز النقيب، **المدخل المعاصر إلى علم المحاسبة المالية**، دار وائل للنشر، عمان، الأردن، 2004، ص25.

كوسيلة للتبادل بدلا من المقايضة، وكوسيلة للقياس المحاسبي، وفي مرحلة متقدمة من الحضارة الرومانية انصب الاهتمام على التشريع القانوني والتنظيم الإداري والاهتمام بحسابات الضريبة، وتوسع في استخدام النقود، فكل ذلك رافق تطور استخدام المستندات والدفاتر والإجراءات المحاسبية، وإعداد موازين المراجعة الدورية .[2]

٢ -**المحاسبة في عصر التجارة** (الجيل الأول للفكر المحاسبي الحديث عام 1494 م حتى عام 1930 م) : يعتبر انتشار التجارة والبنوك في الدويلات الإيطالية أثر هام في تطور المحاسبة وقد أدى ذلك إلى استخدام التوازن المحاسبي وطريقة القيد المزدوج حيث ظهر الشكل الأول للقيد المحاسبي في 1340م في مدينة **جنوه** الإيطالية. وظهرت بوادر مسك الدفاتر التجارية المنتظمة في القرن الثالث عشر في مدينة فلورشة(1436-1439) و انتقلت بعد ذلك إلى فرنسا وانتشرت في بقية الدول الأوربية على نمط توصيف" باشيولي "مما ساعد على هذا الانتشار على مدى القرنين السادس والسابع عشر. واعتمد (Luca Pasioli) لكتابه المصطلح الذي مازال يستعمل إلى يومنا هذا وهو المصطلح (منه -إليه)، كما وقدم شرح للنظام المزدوج[1].

كما أن انتشار وتوسع النشاط التجاري و مع بروز عصر التجارة ظهرت فئات التجار بإمكانات كبيرة، مما أتاح وجود الأرضية الملائمة لظهور نظام المحاسبة المزدوج وتطويره، ومما مهد لظهور هذا النظام هو انتشار استخدام نظام الأرقام العشري الهندي، حيث

---

(2) عبد الستار الكبيسي، **الشامل في مبادئ المحاسبة**، دار وائل للنشر، عمان الأردن، 2008، ص02.وللمزيد حول المحاسبة والضرائب في العهد الروماني لاحظ كتاب: عقون محمد العربي، الاقتصاد والمجتمع في الشمال الافريقي القديم، دار الهدى عين مليلية ،الجزائر 2008،ص .ص 143-147

(1) رضوان حلوة حنان، **تطور الفكر المحاسبي**، مكتبة الثقافة للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، 1998 ، ص 16

عرف لأول مرة في أوروبا من خلال كتاب للرياضيات للكاتب الروسي **" ليورناردو فيبوناسي بيسانو"** 1202 م[2].

وكان إنتشار وتوسع النشاط التجاري بين مختلف دول البحر الأبيض المتوسط، وظهور حركة الاكتشافات كاكتشاف أمريكا، وتدفق المعادن الثمينة إلى أوروبا، أدى إلى ظهور الرأسمالية التجارية التي استلزمت تطوير المحاسبة ألكثر، وبالتالي ظهر حساب رأس المال بشكل واضح في القرن السادس عشر، والمطالبة بإعداد الميزانية العامة للمشروع، وقد ظهرت قائمة الأرباح والخسائر وقائمة الأرصدة إلى الوجود حوالي سنة 1600 م، وكان الدافع الأساسي آنذاك وراء إعداد قوائم مالية منفصلة هو الحصول على معلومات بخصوص رأس المال.[1]

و المشرع الفرنسي الرائد في قوانين التجارة الأوروبية، قد طلب في قانون تنظيم التجارة عام 1673 م حتى من التاجر الصغير مسك سجلات محاسبية نظامية، وفي انكلترا صدر كتاب بسيط باسم" النظام الانكليزي لمسك الدفاتر.[2]

وحسب هذه المرحلة أمست المحاسبة كأداة لخدمة أصحاب المشروع الفردي، هدفها الأساسي يقوم على رقابة وحراسة ديون وأموال الغير، وكذلك رقابة المخزون لمنع السرقات، وفي نهاية القرن الثامن عشر تطورت الحياة الاقتصادية وتمت المشروعات الفردية، ظهرت شركات الأشخاص، التجارية وكذلك الصناعية.

٣ - **المحاسبة أثناء الثورة الصناعية :** مثلت الثورة الصناعية نقطة انعطاف في تاريخ التطور الاقتصادي، وقد كان لها بالغ الأثر في

---

(2) حسين القاصي، حمدان مأمون، **نظرية المحاسبة**، دار الثقافة، عمان، 2006، ص15.لاحظ أيضاً :

TREMBLAY Dorya; et d'autres;Théorie et Modéls Comptables; Dévelopement et perspectives ,P 04.

(1) ريتشارد شرويدر، وآخرون، **نظرية المحاسبة**، ترجمة خالد علي احمد كاجيجي، وآخرون، دار المريخ، الرياض، السعودية، 2006 ،ص 26 .

(2) رضوان حلوة حنان، **تطور الفكر المحاسبي**، مرجع سبق ذكر، ص 23.

الفكر المحاسبي، إذ لم تعد المشاريع الصغيرة قادرة على مسايرة التطور الذي فرضته الثورة الصناعية، فالحاجة إلى الأموال الكثيرة للحصول على الآلات الحديثة الباهظة الثمن اقتضت اللجوء إلى شركات المساهمة، وظهرت شركات المساهمة لأول مرة في انكلترا في مطلع القرن التاسع عشر أدى إلى انفصال الملكية عن الإدارة، وزيادة الطلب على المعلومات المحاسبية من طرف المساهمين، مما استدعى إلى ضرورة إعداد التقارير دوريا، ومن أهم نتائج الثورة الصناعية على الفكر المحاسبي الآتي[1] :

- **الاهتمام بمحاسبة التكاليف:** من نتائج الثورة الصناعية حيازة أصول رأسمالية طويلة الأجل، وزيادة الفترة الإنتاجية لمنتجات السلع الرأسمالية، والاهتمام بتحديد تكاليف المنتجات عن طريق تخصيص تكاليف المؤسسة إلى دورات محاسبية مختلفة، واحتساب تكاليف الاهتلاك الخاصة بالأصول الثابتة على الدورات المحاسبية المختلفة، وعلى المنتجات المختلفة.

- **نظرية الوكالة** : تمارس الإدارة عملها كوكيل عن المساهمين وتقوم بإدارة المؤسسة لمصلحتهم، وتعمل بالقرارات التي تصدرها الجمعية العامة للمساهمين، وهي ترغب في إظهار مدى نجاحها في المهمة الموكلة إليها، وقد كان هذا النجاح يقاس بمدى قدرة الإدارة على تعظيم الأرباح المعلن عنها في قوائمها المالية ،ومع ظهور مفهوم المقابلة بين النفقات والإيرادات أدى إلى بروز قائمة الدخل كأساس لتقييم أداء إدارة المؤسسة ،وأداء المؤسسة أيضاً.

- **ظهور الإفصاح :** ظهر الإفصاح في البداية في الإعلان عن ميزانية المؤسسة التي تلخص مركزها المالي في فترة معينة، ليتم وفقها بناء القرارات المتعلقة بالمؤسسة، ولكن نظرا لعدم تمكن جميع المساهمين أو غيرهم من الأطراف المهتمة بالمؤسسة من الاطلاع مباشرة على دفاترها وسجلاتها المحاسبية، للتأكد من مدى تمثيل ميزانيتها أو أي قائمة مالية أخرى منشورة لحقيقة ظروفها الاقتصادية، عهدت التشريعات التجارية جميعها إلى مراجعي

---

(1) حسين القاصي، حمدان مأمون، ، مرجع سبق ذكر، ص.ص 23-26.

الحسابات بمراجعة حسابات المؤسسة، والتأكد من مدى صحة القوائم المالية المنشورة .

-**أزمة 1929 :** إن حدوث الأزمة الاقتصادية وتوالي حوادث الإفلاس، وتعرض مركز المحاسب ومراقب الحسابات للخطر،ظهر اتحاد المنظمات المهنية المحاسبية الصغيرة مع بعضها البعض، لتشكل منظمات قوية تفرض وجودها على الدولة والمجتمع المالي، وتلعب دورا طليعيا في توجيه العمل المحاسبي، ورفع الوعي المحاسبي للمجتمع المالي، ومحاولة توحيد الممارسة الجارية، ووضع الضوابط للسلوك المهني.

المطلب الثاني
النظريات المفسرة للمحاسبة

إن المفكرين الأوائل في ميدان المحاسبة، كانوا كلهم تقريبا من كبار المختصين في الرياضيات ولكنهم اهتموا أكثر بالجانب التطبيقي و الميداني للمحاسبة، أكثر من ، Paciolo, Cardan, Barême مثل اهتمامهم بالأفكار النظرية التي تدور حولها، لأنها تقنية نشأت من الممارسة الميدانية و لم تنشأ من الأفكار النظرية والفلسفية.

أ -**النظرية الرياضية [1]:** يهدف علم الرياضيات إلى وضع قواعد و قوانين تسمح ببرهنة مبدأ أو نظرية معينة .و غالبا ما تصنف المحاسبة ضمن التقنيات الكمية للتسيير، وذلك لارتباطها الدائم بالحساب، فقد كان الرياضيون أول من كتب في المحاسبة.فقد كان PACIOLO رياضياً.

وقد اشتق اسم المحاسب و المحاسبة من كلمة حساب، دلالة على ارتباط صفة الحساب بالمحاسبة و قام المفكر De Fage بالمقارنة بين المحاسبة و علم الحساب (Arithmetique) فلاحظ أن علم الحساب يهتم بترقيم الوحدات غير المتحركة، بينما تقوم المحاسبة بترقيم الوحدات المتحركة.

و تهتم النظرية الرياضية للمحاسبة بشرح وتفسير الطريقة التي تستعملها هاته التقنية، والتي لم تكن خلال القرن الخامس عشر إلا

---

(1) حمزة طارق، **المخطط المحاسبي الوطني: دراسة إنتقادية** ، مذكرة ماجستير، غير منشورة، جامعة الجزائر، 2004، ص.ص.16،17 .

تطبيقا خاصا للتحليل المنطقي الجبري، وهو مايسمى بالمحاسبة الحرة أو الخالصة.

وتستعمل المحاسبة المفاهيم و الأدوات الرياضية، في التسجيل والتقييم و حساب النتيجة إلى غير ذلك.

و يمثل" المدين "و" الدائن "إشارة الإيجاب والسلب بالنسبة للذمة. و تعتبر المساواة القاعدة الرياضية الأكثر استعمالا في المحاسبة، سواء كان ذلك في الحسابات أو في الميزانية أو في ميزان المراجعة، فلابد من تحقق المساواة بين الجانب المدين والدائن أو بين الأصول والخصوم، الأمر الذي يسمح بالتأكد من صحة التسجيلات شكلا، كما تعتمد المحاسبة على نظرية المجموعات في الرياضيات، وذلك في تشكيل وتقسيم الحسابات، إذ ينظر إلى الحساب كمجموعة بالمفهوم الرياضي.

كما أخذت المحاسبة كذلك صفة الدقة من الرياضيات التي لا تقبل التقريب و تتصف بالدقة. و يتم تصحيح الأخطاء في التسجيل المحاسبي باستعمال طريقة" المتم الجبري "أو" المتمم إلى الصفر"، وهي طريقة جبرية بحتة.كما تسمح العمليات الرياضية والحسابية الأخرى، مثل الطرح والقسمة، الحصول على قيم عديدة مهمة، مثل تحديد الربح و مقدار الذمة المالية وقيمة الأسهم، ... لخ. و من بين المنظرين الذين قاموا بشرح وتطوير النظرية الرياضية للمحاسبة هو" PierreGarnnier" الذي لخص أعمال جملة من المفكرين الذين كتبوا في هذا المجال في كتابه "Comptabilité algébre de droit ".

ب- **النظرية القانونية :** ظهرت المحاسبة في البداية من الحاجة إلى تحديد نتيجة العمليات والصفقات و حساب الربح، ثم تحولت شيئا فشيئا إلى أداة للتعبير عن ذمة المؤسسة كمجموعة من الأموال و الحقوق يمكن التعبير عنها بالقيمة .وهنا ظهر مفهوم الذمة في المحاسبة، فأصبحت المحاسبة ذمية أي تعبر وتترجم في، أي لحظة عن ذمة المؤسسة، بعد أن كانت من قبل عملية (Opérationnelle) تهتم بحساب نتيجة الصفقات فقط، و أوكل للميزانية دور التعبير عن هاته الذمة. وبما أن لكل ذمة صاحبها من الجانب القانوني، فقد أصبح من الضروري ربط ذمة المؤسسة بصاحبها، وظهرت بالتالي فكرة الشخصية المعنوية

للمؤسسة، وضرورة فصلها عن شخصية أصحابها، بعد أن كانت ممزوجة بصاحب المؤسسة في حساب واحد.

كما ينظر إلى المحاسبة من الزاوية القانونية، على أنها تمثل علاقات قانونية تحدث بين المؤسسة ومختلف المتعاملين معها .إذ أن الحسابات تترجم روابط وعلاقات قانونية حدثت بين المؤسسة في احتكاكها مع المحيط .

إلا أنه يعاب على هذه النظرة للمحاسبة على كون المحاسبة تهتم كذلك بالحركات الداخلية للمؤسسة كعملية استهلاك المخزونات مثلا، رغم أن هاته الحركات لا تعبر عن أي علاقات أو روابط قانونية.

ج- **علاقة المحاسبة بالجباية :** يعتبر القانون الجبائي جزء من القانون، و ترتبط المحاسبة بالجباية بكون المحاسبة نظام معلومات يمد المسيرين و كل المتعاملين مع المؤسسة بالمعلومات الضرورية حول نشاط المؤسسة، و من بينهم مصلحة الضرائب، التي يمولها بالمعلومات الضرورية لتحديد وعاء الضريبة و شروط فرضها. وقد تؤثر الجباية في هذا النظام، من جانب طبيعة المعلومة المطلوبة، إذ لابد أن يتأقلم النظام في هذه الحالة حتى يتمكن من توفير المعلومة المطلوبة.

د- **النظرية الاقتصادية :** ينظر إلى المحاسبة من هذه الزاوية على أنها أداة تسمح بتسجيل وقياس العمليات، وبما أن العملية تمثل حدثا اقتصاديا، فإن المحاسبة تقوم بتسجيل الأحداث الاقتصادية ؛ كما وتمثل نظرية القيمة قلب النظرية الاقتصادية، و يعتبر التقييم من بين أهم الأدوار التقنية للمحاسبة، إذ يحاول الاقتصادي شرح القيمة و يحاول المحاسب تسجيل القيمة الحقيقية كما هي معطاة في الواقع.[1]

---

(١) حمزة طارق، مرجع سابق، ص.ص. 19،20، عن

TEMMAR H; Doctrine et méthodologie de la comptabilité de l'entreprise: Etude critique; OPU 1983; Page7.

-**توافق النظرية الاقتصادية والنظرية القانونية** [2]: القانون يجبر المؤسسة على احترام قواعد معينة ومحددة وعلى عكس ذلك، فإن الاقتصاد يتطلب مطابقة صارمة للواقع في التقييم و التسجيل، كما يتطلب تتبع التغيرات الاقتصادية والاجتماعية.

ومن الأحسن إحداث التوافق بين الواقع والقانون، وذلك بأن يتصف المحاسب بالموضوعية في التقييم والتسجيل مع الالتزام بإطار القانون.

على الرغم من اختلاف مفهوم كل نظرية للمحاسبة، إلا أن النظريتين الاقتصادية و القانونية لم تتضارب في ما بينها، بل بالعكس فقد سمح التوافق بينهما إلى إنشاء محاسبتين متوازيتين ومتكاملتين :

-محاسبة ذات أساس قانوني، ذمية بحتة، حيث يضم هيكلها حسابات تدعى بحسابات الميزانية، تسجل فيها الأموال والحقوق وتغيرها،

-محاسبة التسيير، ذات أساس اقتصادي، التي تسمح بتحليل النتيجة، يضم هيكلها حسابات تدعى حسابات التسيير، وتنقسم إلى حسابات الإيرادات و الأعباء، تصب في حسابات النتائج قصد رصد النتيجة النهائية.

المطلب الثالث

الفروض والمبادئ والأعراف المحاسبية

تعتبر الفروض والمبادئ المحاسبية قمة البناء الفكري لأي حقل من حقول المعرفة ،والفروض والمبادئ المحاسبة تعبر عن مرحلة متقدمة في بناء الهيكل النظري ،وتوافرها يعتبر دليلا على نضوج واكتمال حقل المعرفة.

فما هي الفروض التي تكون المبادئ وما هي المبادئ التي تحكم المحاسبة ؟

أولا- الفروض المحاسبية :

---

(1) حمزة طارق، المرجع السابق، ص 21.

تعتبر الفروض المحاسبية نقطة بداية لهيكل النظرية، والفرض ما هو إلى تكهن إبداعي للحلول المتوقعة يختبر للوصول إلى الحقيقة الفعلية عن طريق أدوات و مناهج، ويوجد أربعة فروض على مستوى نظرية المحاسبة وهي :

فرض الوحدة المحاسبية (فرض الشخصية المعنوية) : يعتبر هذا الفرض حجر الزاوية للنظرية المحاسبية وممارسيها ،فحسب هذا الفرض يتم فصل بين المؤسسة كوحدة محاسبية والمالكين وهذا من حيث حقوقها والتزاماتها وبالتالي فإن القوائم المالية تصبح المرآة العاكسة لنشاط المؤسسة الاقتصادية وليس لها علاقة بنشاط مالكيها ،يعتبر هذا الفرض يتعلق بدائرة النشاط وبين علاقة يتناول هذا الفرض الجوانب الثلاثة الآتية[1]:

1-1 علاقة المؤسسة بأصحاب رأس المال (حق الملكية) : تعتبر المؤسسة شخصية معنوية مستقلة عن مالكيها، و يتم توجيه نشاط هذه المؤسسة بما يحقق مصالح هؤلاء المالكين في زيادة أرباح المؤسسة و قيمتها.

2-1 **علاقة المؤسسة بالمحيط الذي تتفاعل فيه** : يرتبط هذا الجانب بالعمليات المالية الواجب تسجيلها في الدفاتر المحاسبية، و بما أن المؤسسة تملك شخصية معنوية مستقلة، فإن العمليات المالية التي تستوجب الدراسة والقياس والتحليل والتفسير والتوصيل هي تلك العمليات التي تكون المؤسسة طرفا فيها.

ويمكن التمييز بين نوعين من العمليات :

أ - عمليات داخلية : وتمثل وقائع حدثت داخل المؤسسة، وتشمل جميع الأنشطة الإنتاجية التي تقوم بها.

ب - عمليات خارجية : وتمثل أحداثا ووقائع تمت بين المؤسسة و محيطها الخارجي.

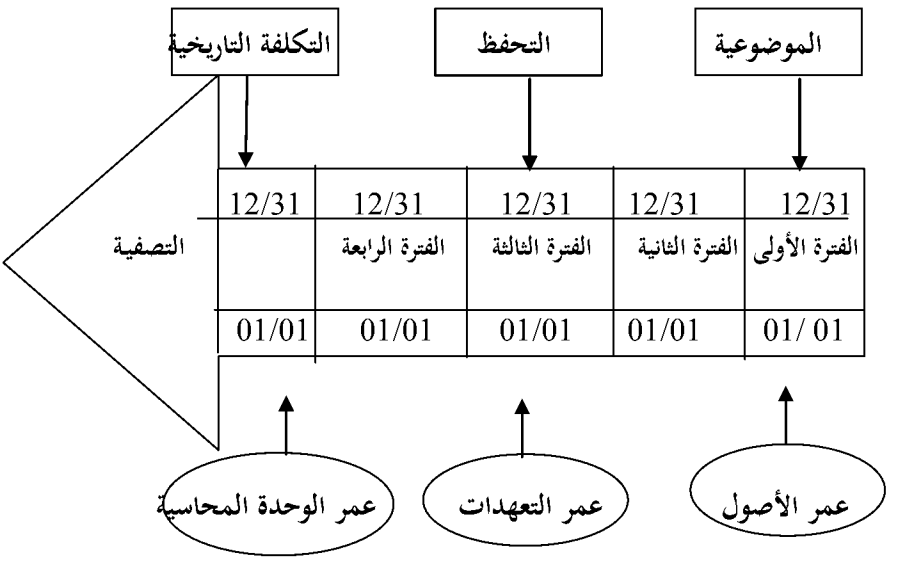
---

(1) عباس مهدي الشيرازي، **نظرية المحاسبة** ، دار ذات السلاسل،الكويت 1990، ص.ص 259، 260.

3-1 طبيعة المؤسسة : ويتعلق باعتبار المؤسسة كيانا مستقلا لها أبعادها الاقتصادية و الإدارية و القانونية، وتختلف طبيعة المؤسسة باختلاف نطاق عملها و نشاطها والهدف الذي تسعى إليه.

٢ - **فرض الاستمرارية :** بمقتضى هذا الفرض يرى المحاسبون أن المؤسسة منذ تاريخ نشوئها وحدة متصلة ومستمرة في النشاط، ويعتبر هذا الفرض من الفروض الجوهرية في النظرية المحاسبية كونه أحد الأركان التبريرية لأسس وقواعد القياس والتقييم المحاسبي حيث أن أنصار هذا الفرض، يرون أن الخطأ الذي يطرأ على التكلفة التاريخية يمكن تصحيحه في الفترات المحاسبية اللاحقة، في حين يرى المعارضون لهذا الفرض أنه يجب التخلي عنه لعدم انسجامه مع الواقع الاقتصادي، خاصة في ظل ظاهرة التضخم (التي يشهدها العلم منذ الحرب العالمية الثانية)،وفي هذه الظروف تصبح البيانات المحاسبية المعبر عنها في القوائم المالية ضرباً من الخيال والتظليل لمستعملي هذه المعلومات، لأنها تعتمد على التكلفة التاريخية ولذلك يجب تعويضها بطريقة جديدة أكثر ملائمة للواقع الاقتصادي مثل القيمة العادلة .

الشكل رقم (1-1) : تمثيل لفرض الاستمرارية



المصدر :وليد ناجي الحيالي، **نظرية المحاسبة** ،منشورات الأكاديمية العربية المفتوحة ،الدنمارك،ص63.

٣ - **فرض وحدة القياس النقدي** [1]: تحتاج المحاسبة إلى وحدة قياس موحدة تربط بين مختلف العمليات والأنشطة في المؤسسة وتسمح بإجراء العمليات الحسابية والمقارنات، وتستخدم في المحاسبة وحدة النقد الوطني أساسًا لقياس القيمة لمختلف العمليات التي تهم المحاسب.

وتقاس عمليات التبادل وإنتاج السلع والخدمات ورأس المال المقدم من أصحاب المؤسسات والمشاريع أو المقترض من الغير وبوحدة قياس واحدة، أما العمليات غير القابلة للقياس فأنها تستبعد من مجال الاهتمام المحاسبي، وتعرف العمليات المحاسبية بأنها كمية ورسمية ومترابطة هيكليا ومدققة ورقمية ومتعلقة بالماضي، أما العمليات غير القابلة للقياس فتعرف بأنها وصفية وغير رسمية وغير مدققة وتكون دائما متعلقة بالمستقبل.

ويفترض في وحدة القياس الثبات، وتقاس وحدة القياس النقدي بالقوة الشرائية لوحدة النقد، أي أن مجموع السلع والخدمات التي يمكن أن نحصل عليها لقاء دينار جزائري واحد، ويتحقق هذا في حالة بقاء أسعار السلع والخدمات ثابتة.

لكن فرض ثبات وحدة القياس النقدي الذي تستند إليه محاسبة التكلفة التاريخية هو فرض غير واقعي، وقياسه قد يؤدي إلى قرارات خاطئة لأن القوة الشرائية لوحدة النقد تتغير بتغير أسعار السلع والخدمات، فهي تزداد عندما تنخفض الأسعار (في حالة الانكماش النقدي) وتنخفض عندما ترتفع الأسعار (في حالة التضخم النقدي)، وبشكل عام توجد علاقة عكسية بين القوة الشرائية للنقود وتغير الأسعار.

---

(1) دهجاني بالرقي، **دراسة أثر التضخم على النظرية التقليدية للمحاسبة**، أطروحة دكتوراه دولة في العلوم الاقتصادية ،فرحات عباس، سطيف، 2006، ص40.

٤ - **فرض التوازن المحاسبي :** يعتمد هذا الفرض على قاعدة القيد المزدوج ،وهي آلية محاسبية دائما في حالة توازن ،أي أن جميع العمليات الاقتصادية الخاضعة للقياس المحاسبي تنطلق أساساً من طرفين ،وهذه الخاصية تجعل التوازن يسري في النظام المحاسبي ومنها تستمد معادلة الميزانية توازنها المستمر ؛ويكاد يكون فرض الاستمرارية الركن الأساسي في النظرية المحاسبية الذي يلقى قبولاً مطلقاً لدى جميع المحاسبين .

ثانياً- المبـــادئ المحاســبية :

تعد المبادئ المحاسبية بمثابة تعميمات أو قواعد إرشادية لتوجيه العمل المحاسبي في حالات معينة أو أنها مجموعة قواعد عريضة تم تبنيها نتيجة للتطبيق المهني للفكر المحاسبي وذلك للقيام بعملية القياس المحاسبي وتسجيل العمليات المحاسبية وإعداد القوائم المالية، و تعتبر المبادئ المحاسبية نتاج الفروض المحاسية وتتمثل هذه المبادئ في الآتي :

١ - **مبدأ التكلفة التاريخية :** يعتبر من أهم المبادئ التي يعتمد عليها التقييم المحاسبي لعناصر الأصول والخصوم وكذلك الأعباء والإيرادات، التي يتم التعبير عنها في القوائم المالية بتكلفتها الأصلية ،وبغض النظر عن التقلبات التي تتعرض لها الموارد الاقتصادية نتيجة للتغيرات الطارئة على القدرة الشرائية للنقود.

ويعد سبب استخدام التكلفة التاريخية وتقييم موارد المؤسسة بها – مع وجود تقلبات في قيمة هذه الموارد بسبب تضخم النقود – إلى الآتي :

- التكلفة التاريخية تمثل تكلفة فعلية حقيقية وقت الحصول على الموارد ؛
- التكلفة التاريخية ناتجة عن عملية تبادل حقيقية وليست افتراضية، ولهذا يمكن الاعتماد عليها ؛

-عند استخدام طرق أخرى لتقييم موارد المؤسسة ينتج عن ذلك ربحاً أو خسارة ،وهذا لا يجب أن يأخذ بعين الاعتبار مادامت هذه الموارد في المؤسسة .

٢ - **مبدأ المادية**[1]: يشتق هذا المبدأ من فرض الدورية الذي يقضي بأن المحاسب يقوم بإجراء قياس في نهاية الدورة المحاسبية لتحديد نتيجة السنة وإظهار المركز المالي للمؤسسة، ولقد أكدت الجمعيات المهنية المحاسبية بصورة عامة أهمية مبدأ المادية من ناحية ولكنها بأن مفهوم "AICPA" تركت أمر تطبيقه للمحاسب حسب الظروف المحيطة به وحسب رأيه الشخصي، ويوضح مجمع المادية يعني" التقرير المالي فقط عن معلومات مهمة أو جوهرية لدرجة أنها تؤثر على التقديرات أو القرارات ." ونعني بالمادية هنا أن العمليات المحاسبية ذات الأثر الاقتصادي غير المهم نسبيا يمكن أن تعالج محاسبيا بطريقة سهلة أو غير دقيقة بصورة استثنائية وحتى وإن لم تنسجم هذه المعالجة مع القواعد المحاسبية المقبولة عموما.فمثلا عند إعداد جدول النتائج، فإن المحاسب قد يقسم المصاريف والإيرادات إلى عادية وأخرى غير عادية .

٣ -**مبدأ الموضوعية :** ويقصد به التأكد بأي وسيلة مادية من حدوث العملية ،وتعتبر الوثائق المحاسبية دليلاً مادياً كافياً على ذلك، أي أنها تمثل برهان مكتوب يؤكد حدوث العملية،ولهذا لا تسجل العمليات في الدفاتر إلا بوجود هذه الدعائم (فواتير، وصولات تسليم...).كما يعزز الجرد الفعلي الذي تقوم به المؤسسة في نهاية كل فترة هذا المبدأ ،وهذا الجرد يجب أن تقوم المؤسسة به مرة واحدة على الأقل كل سنة .

٤ -**مبدأ مقابلة الإيرادات بالأعباء** [1] : يشتق هذا المبدأ كذلك من فرض الدورة المحاسبية الذي يقتضي قياس نتيجة نشاط المؤسسة خلال فترات زمنية قصيرة ومنظمة، لذا نلاحظ أن تطبيق مبدأ

---

(1) تيجاني بالرقي، المرجع السابق، ص 42.

(1) المرجع السابق، ص 45.

مقابلة الإيرادات بالنفقات يتطلب تحديد النفقات والإيرادات المتعلقة بالدورة ذاتها، أي أن الإيراد يجب مقابلته بالمصروفات التي ساهمت في تحقيقه وهذا المبدأ يستعمل مقياس السببية الذي يقتضي قياس الربح في كل دورة على حدة .وعند تحديد المصاريف التي حدثت خلال الدورة المحاسبية فإنه يجب طرح التساؤل التالي، هل يجب أخذ كل هذه المصاريف بالحسبان عند تحديد نتيجة النشاط ؟ وللإجابة على ذلك يتعين التفرقة بين المصروفات المرتبطة بحجم النشاط وتلك المرتبطة بالزمن وتلك المرتبطة بإنشاء أو إضافة أصول.

٥ -**مبدأ الإفصاح التام** [1] : ينص هذا المبدأ على وجوب نشر كافة المعلومات المحاسبية الضرورية في تقاريرها المالية السنوية بشكل تام وكامل وشامل، وأن تكون القوائم المالية واضحة ومفهومة لقارئها مع عدم جواز حذف أي معلومة جوهرية تكون مفيدة للأطراف المهتمة.

إن الاتجاه التقليدي في الإفصاح يهتم بالمستثمر العادي الذي له دراية محدودة باستخدام القوائم المالية، فيقضي بضرورة تبسيط المعلومات المنشورة، بحيث تكون مفهومة لمستثمر محدود المعرفة، مع التركيز على المعلومات التي تتصف بالموضوعية و البعد عن تقديم المعلومات التي تعكس درجة كبيرة من عدم التأكد وفي ذلك كله حماية لهذا المستثمر من التعامل غير العادل في سوق المال.

أما الاتجاه المعاصر في الإفصاح فيهدف إلى تقديم المعلومات الملائمة لاتخاذ القرارات، وفي ظل هذا الهدف فإن نطاق الإفصاح لم يعد قاصرا على تقديم المعلومات المالية التي تتمتع بأكبر قدر من الموضوعية و التي تتناسب مع قدرات المستثمر العادي، بل يتسع نطاق الإفصاح ليشمل المعلومات الملائمة التي تحتاج إلى درجة كبيرة من الدقة يعتمد عليها المستثمرون والمحللون في اتخاذ قراراتهم.

ثالثاً – المحددات المحاسبية (القيود المحاسبية) :

---

(2) المرجع السابق، ص 43.

تفسر الأحوال التي يمكن فيها الخروج على تطبيق تلك المبادئ الأساسية السابق مناقشتها أو بعضها، أو القيود المفروضة على تطبيق تلك المبادئ في ظروف معينة،و هناك عدد من القيود المحاسبية نوجزها في الآتي:

١ -**التكلفة / المنفعة :** بما أن للمعلومات المحاسبية، فوائد ينعكس أثرها على مستخدمي القوائم المالية، فإن لها كذلك تكلفة في إعدادها، وتقديمها، ومعالجتها، وتفسيرها، وتحليلها، والإفصاح عنها، واستخدامها، ولا بد من الموازنة بين المنافع التي نحصل عليها من هذه المعلومات، وبين تكلفة الحصول على هذه المعلومات .وإذا كانت التكلفة تفوق المنافع المتوقعة، فلا داعي لمثل هذه البيانات.

٢ -**التحفظ:** إن ه ذا المبدأ يعتبر حجر الزاوية في التطبيق العلمي، وهو يقتضي تحميل السنة المالية بكافة التكاليف الفعلية والمحتمل وقوعها، والأخذ بالإيرادات الفعلية وعدم الاعتراف بالإيرادات المتوقعة إلا عند تحقيقها بشكل فعلي، وتطبيقا لذلك يتم إتباع قاعدة التكلفة أو السوق أيهما أقل في تقييم الأصول المتداولة، وتشكيل مخصص الديون المشكوك فيها عند وجود احتمال عدم تحصيل بعض الديون بسبب الإعسار أو الإفلاس وغير ذلك. و يتم إثبات الإيرادات الفعلية التي حصلت أو استحقت، أما الإيرادات المحتملة فإنه لا يعترف بها لأنها لم تتحقق بشكل فعلي.[1]

كما أن الاعتراف بالإيرادات التي تتحقق بالإنتاج أو الحيازة في نفس الفترة المالية التي تولدت فيها وإدراجها ضمن حسابات النتيجة لن يقل من اعتبارات الحيطة و الحذر و أنما يعبر عن تقييم موضوعي لغرض المقابلة بين الإيرادات والمصروفات.[2]

---

(1) الديلمي خليل، وآخرين، **مبادئ المحاسبة المالية**، ج1، دار الثقافة، عمان، الأردن، 2005، ص22.

(2) يحي محمد أبو طالب ،**نظرية المحاسبة**، كلية التجارة جامعة عين شمس، 1998، ص02.

٣ -**الأهمية النسبية** [1] **:** تدعو الأهمية النسبية كلا من المحاسب ومدقق الحسابات إلى توجيه اهتمامهم وعنايتهم بشكل رئيس نحو البنود والعناصر التي تتضمنها القوائم المالية وتشكل أهمية متميزة مقارنة بغيرها من البنود. وتحدد الأهمية النسبية عن طريق أن عدم إظهار المعلومة أو البند سيؤثر على قرار الشخص ذو الذكاء المعقول (الشخص الحصيف) .ويمكن الاستفادة من الأهمية النسبية عند اختيار مدقق الحسابات الخارجي عينة التدقيق وكذلك عند الحاجة إلى اتخاذ القرار المتعلق بالإفصاح الملائم الذي تحتاجه عند إعداد التقارير المالية السنوية للمؤسسة.

المطلب الرابع
المحاسبة نظام للمعلومات

١ - تطور الحاجة إلى المحاسبة كنظام للمعلومات[٣] :

نتيجة للتطورات الكبيرة التي حدثت في المجال الاقتصادي في نهاية القرن التاسع عشر والتي أدت إلى ظهور المجتمعات الصناعية التي تمتاز بالإنتاج الكبير وتعدد أنماطه وتهتم محاسبة التكاليف بنماذج تبين إحداث وظروف الماضي من قرارات وخطط وموازنات ومعايير وضعت في الماضي، وكذلك حقائق وأحداث تمت في الحاضر ، ويمكن أن تخدم في المستقبل .

استجابة لحاجة الإدارة العلمية الحديثة إلى نوعية معينة من المعلومات المحاسبية اللازمة لأغراض التخطيط والرقابة واتخاذ القرارات، وكذلك للمساهمة بدور أكبر في حل المشكلات الإدارية التي يمكن أن تواجهها إدارة الوحدة الاقتصادية، وعلى هذا الأساس أخذت

---

(1) أمين السيد احمد لطفي، **المحاسبة الدولية**، الدار الجامعية، إسكندرية، 2004، ص47.

(2) زياد هاشم يحيي السقا، قاسم محسن ابراهيم الحبيطي، **نظام المعلومات المحاسبية** ، الحدباء للنشر والطباعة، الموصل، العراق، 2003، ص13.

توصف المحاسبة الإدارية بأنها : امتزاج عملي بين المحاسبة والإدارة والعامل المشترك بينهما يتمثل في اتخاذ القرارات.

دور المحاسبة في الوحدة الاقتصادية لم يعد قاصرًا على القياس المحاسبي في الوحدة الاقتصادية بصورة إجمالية وإنما امتد ليشمل تحليل هذه المعاملات بصورة مالية وغير مالية وتوصيل المعلومات اللازمة إلى مستخدميها لمساعدتهم في اتخاذ القرارات التي تخدم أهداف الوحدة الاقتصادية ككل. وعليه فإن وظيفة المحاسبة قد ازدادت أهميتها داخل الهيكل الإداري للوحدة الاقتصادية في هذه المرحلة وأخذت تتدفق إليها البيانات المتعلقة بالعمليات المالية وغير المالية للإدارات والأقسام المختلفة بالوحدة الاقتصادية وتتدفق منها المعلومات المناسبة والمفيدة إلى كافة الإدارات والأقسام لتسترشد بها عند اتخاذ القرارات المختلفة.

وقد اهتمت الهيئات والجمعيات العلمية المعروفة بتوضيح دور المحاسبة كنظام للمعلومات، حيث حثت الجمعية الأمريكية للمحاسبة (The American Accounting Association) على ضرورة تطوير البحوث المحاسبية لتشمل طرق تطوير نظم المعلومات لسد احتياجات الإدارة، معتبرة البحث العلمي في مجالات نظم المعلومات يقع تماماً داخل إطار البحث المحاسبي حيث اعتبرت المحاسبة نظامًا للمعلومات من حيث تعاملها بنفس مشكلات نظم المعلومات الشاملة للإدارة وقيامها بعمليات استقبال البيانات وتسجيلها وتخزينها واسترجاعها وتشغيلها ونقلها وعرضها لتستخدم في ترشيد القرارات.

٣ تعريف المعلومات المحاسبية :

"هي ناتج نظام المعلومات المحاسبي الذي يتم تغذيته بالبيانات من خلال تسجيلها ومعالجتها وإخراجها في شكل قوائم مالية، تكون الغاية منها بمثابة المحرك للإدارة لاستخدامها في إدارة مشاريعها، كما تتوقف فعالية الإدارة على مدى توفير هذه المعلومات المحاسبية اللازمة للتخطيط والتوجيه والرقابة"[1].

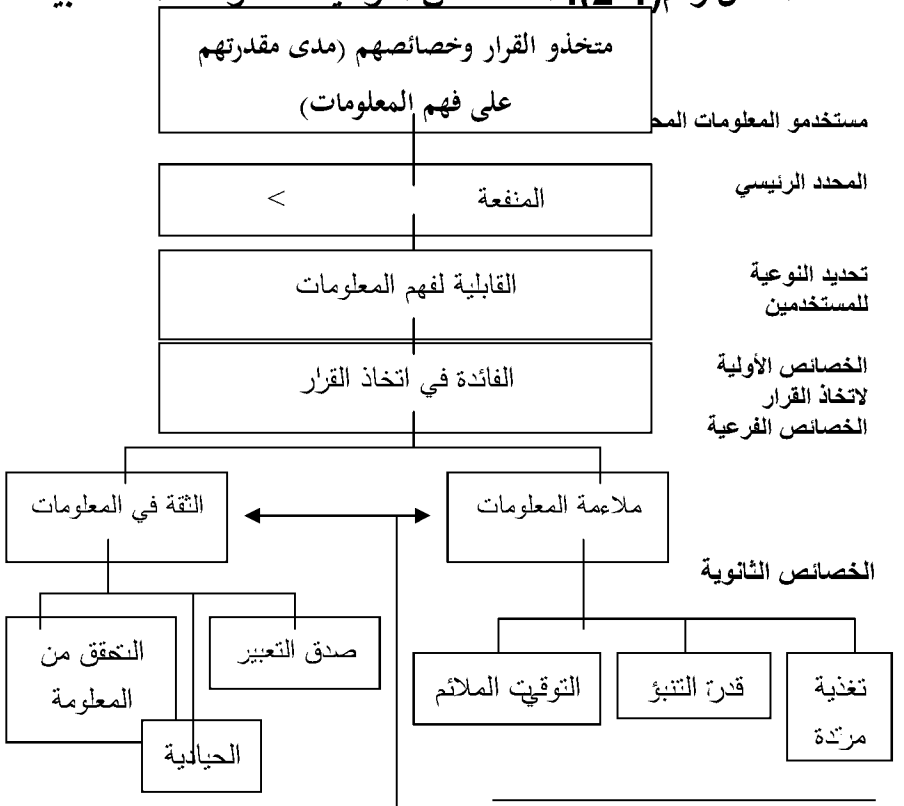
---

(1) عبد المالك عمر زيد، **المحاسبة المالية في المجتمع الإسلامي :الجزء الأولى إطار التاريخي للمحاسبة** ط1، دار اليازوري، عمان،الأردن، 2002، ص01.

"المعلومات المحاسبية هي تلك المعلومة ذات المصادر المختلفة، والتي تشكل المادة الحية التي يمكن التعامل معها تحليلا وتفسيرا و شرحا و وصفا، لمعالجتها وإخراجها في شكل معلومات تمثل معطيات تفيد في اتخاذ القرار " [2].

٣ -**الخصائص النوعية للمعلومات المحاسبية:** تمتاز المعلومات المحاسبية ببعض الخصائص النوعية التي تعتبر ضرورية في المعلومة من اجل رفع أهمية استخدامها، هذه الخصائص موضحة في الشكل الآتي:

الشكل رقم(1-2): الخصائص النوعية للمعلومات المحاسبية



(2) المجمع العربي للمحاسبين القانونيين ، **المحاسبة الأساسية وإعداد البيانات المالي ة**، المطابع المركزي، عمان، الأردن، 2003، ص 153.

القابلية للمقارنة (والثبات)

المصدر : رضوان حلوة حنان، **النموذج المحاسبي المعاصر من المبادئ إلى المعايير**،،دار وائل للنشر، عمان،2006 ،ص 193.

فحسب الشكل السابق نجد أن هناك تباينا بين مستخدمي المعلومات المالية من حيث مستوى الفهم وكمية المعلومات المجمعة، أما المعلومة فتخضع لمحدد أساسي وهو أن تكون الفائدة المرجوة من الاستخدام أكبر من تكلفة الحصول على المعلومة، كما تكمن أهمية الاعتراف بتلك المعلومات على أساس ارتباطها بالأهمية النسبية لقيمة الشيء المعترف به، أما عن خصائص المعلومات فهناك خاصيتين أساسيتين وهما الملائمة و الموثوقية، و ينقسم كل منهما إلى ثلاث خصائص فرعية، من حيث الملائمة يجب توفر: (قيمة التنبؤ ، وقابلية الاسترجاع والتوقيت المناسب) ، أما الموثوقية فتكون (الأمانة في التمثيل، الحيادية، القابلية للتحقيق).

ومن اجل الحصول على معلومة متميزة يجب توفر خاصيتين إضافيتين وهما قابلية المقارنة مع الثبات في تطبيق قواعد التقييم ويرتكزان أساسا على وجود الخاصيتين الأساسيتين السابقتين (الملائمة و الموثوقية).

أهمية المعلومة في توجيه اتخاذ القرار الاستثماري من طرف المهتمين بالمؤسسة، يكون من خلال معلومات مالية تتوفر على خاصيتين أساسيتين وهما الملائمة والموثوقية وخاصيتين ثانويتين وهما القابلية للمقارنة والثبات.

أ -الملائمة (pertinence) :

المعلومات ذات الملائمة هي تلك المعلومة التي في حالة الحصول عليها يكون تأثيرها على اتخاذ القرار، أي وجود ترابط منطقي بين المعلومة واتخاذ القرار . إن التعريف السليم للملائمة هو قدرة المعلومة على إحداث تغيير في اتجاه قرار مستخدم معين،

لضمان تجسيد صفة الملائمة في المعلومة المالية يجب توفر ثلاثة خصائص فرعية[1]:

- التوقيت المناسب
- خاصية التنبؤ
- القدرة على تقييم الارتدادية للتنبؤ (التغذية العكسية)

١ - **التوقيت المناسب :** حتى تكون المعلومة ملائمة يجب أن تتوفر في الوقت المناسب، حيث أن تأخر وقت توفر المعلومة عن وقت الحاجة إليها يجعلها معلومة عادية (بدون منفعة) ، وتكمن علاقة الترابط بين اتخاذ القرار وتوقيت الحصول على المعلومة في أن عملية اتخاذ القرار تكون محددة بمدة زمنية و توفر المعلومة خلال تلك الفترة تأثر على وجهة متخذي القرار في اتخاذ القرار .

وإعداد و نشر القوائم المالية يكون في فترات متباينة التأخير ، مما يؤثر على مدى ملائمة المعلومة المحتواة فيها ، من هنا ظهر المعيار المحاسبي الذي ينص على ضرورة إعلان تقارير مرحلية ، كما أن نشر المعلومات بأكثر سرعة لا يكون على حساب إهمال دقتها ودرجة عدم التأكد منها.

٢ - **خاصية التنبؤ :** عبارة عن توفر إمكانية التنبؤ بالنتائج المستقبلية وذلك بالاعتماد على المعلومات المعبرة عن الماضي، أي وجود علاقة بين المعلومات الماضية والتنبؤ بالمستقبل ، إن عملية التنبؤ بالمستقبل لا تكون إلا على أساس معلومات من الماضي ، أما عن علاقة قدرة التنبؤ بالقرار فتتجسد في تقليل درجة عدم اليقين من خلال وضع توقعات للنتائج المستقبلية.

٣ - **القدرة على تقييم الارتدادية للتنبؤ (التغذية العكسية) :** يعني إمكانية استخدام المعلومة في تصحيح معلومات حالية أو مستقبلية ، بحيث يمكن الاعتماد عليها في تقييم مدى صحة

---

(1) رضوان حلوة حنان، **النموذج المحاسبي المعاصر من المبادئ إلى المعايير** ، دار وائل للنشر، عمان، الأردن، 2006،ص 197.

توقعات سابقة ، أهمية هذه الخاصية في تقليل درجة عدم التأكد وتقييم القرارات السابقة.

ب- الموثوقية :

توفر المعلومات لخاصية الموثوقية يسمح بتوجيه القرارات،و يجب توفر ثلاث خصائص، وهي عدم تتوفر نسبة ضئيلة من الأخطاء وأكثر حيادية في النقل وكذا الأمانة في التعبير، تقاس درجة الموثوقية في القوائم المالية بحجم الأخطاء و درجة التحيز في نشر المعلومات وعدم التصوير الصادق للأحداث الاقتصادية.

تعتبر المعلومة ذات موثوقية حسب FASB " أنها خاصية المعلومات في التأكيد بأن تلك المعلومات خالية من الأخطاء ، والتحيز بدرجة معقولة وأنها تمثل بصدق ما تزعم تمثيله".[1]

وخاصية الموثوقية يجب أن تتوفر على ثلاثة خصائص فرعية (الصدق في التعبير، الحياد، القابلية للتحقيق).

١ - **الصدق في التعبير:** أي وجود درجة عالية من التطابق بين المعلومات المحاسبية والأحداث المراد عرضها في القوائم ، أي أن تكون المعلومة معبرة بصدق عن المضمون الذي تهدف إليه ، والتحيز يحد من الصدق في التعبير وينقسم إلى[1] :

- تحيز في عملية القياس(مثل استعمال التكلفة التاريخية)،
- التحيز من القائم بعملية القياس.

٢ - **الحياد :** بمعنى عدم التحيز (أي عدم وضع المعلومات بشكل تفضيلي بين الأطراف)، و لا تكون المعلومات لصالح مستخدم على حساب أخر. يعتبر تعارض المصالح بين مختلف أصحاب المصلحة في المؤسسة السبب الرئيسي في قلة درجة الحياد.

---

(1) رضوان حلوة حنان، 2006، المرجع السابق، ص 205.

(2) ناصر محمد علي المجهلي، **خصائص المعلومات المحاسبية وأثرها في اتخاذ القرارات**، مذكرة ماجستير، في علوم التسيير، جامعة باتنة، الجزائر، 2009، ص54.

٣ - **إمكانية التحقق** : هو أن تكون درجة التطابق والاتفاق عالية في نتائج القياس بين المكلفين المختلفين بعملية القياس وباستخدام نفس الوسائل وطرق القياس، وهناك مفاهيم أخرى لقابلية التحقيق وهي وجود إثباتات يرجع لها في حالة التأكد من المعلومات والأرقام الواردة في التقرير المالي.

الخصائص الثانوية: هناك بعض الخصائص الإضافية لكي تكون المعلومات متميزة، وهي قائمة على أساس توفر الخصائص الرئيسية السابقة و هي الآتي :

ج - قابلية المقارنة :

إن توفر المعلومات على هذه الخاصية يجعلها أكثر أهمية وتميز، حيث تسمح تفضيل بين حالتين ماليتين من خلال المقارنة بينهما، و هي نوعان[1]:

- مقارنة معلومات لعدة سنوات لنفس المؤسسة، إذ لابد من وضع نتائج لعدة سنوات على القوائم المالية، وتهدف هذه العملية لمعرفة مدى تطور أو تراجع الوضعية المالية للمؤسسة.
- مقارنة بعض المعلومات المالية (الكمية والوصفية) لعدة مؤسسات تتوفر على خصائص متجانسة مثل: (نفس النشاط أو نفس القطاع والحجم ورقم الأعمال والإقليم...الخ).

د -الثبات :

هذه الخاصية تكمن في التماثل والاستمرار في استخدام وسائل وأساليب وطرق المحاسبية للقياس في المؤسسة ، مثل طرق الاهتلاك أو تقييم المخزونات...الخ.

الخصائص أخرى : بالإضافة إلى الخصائص الأساسية والثانوية هناك بعض الخصائص من المهم توفرها وهي :

---

(1) مؤيد راضي خنفر، غسان فلاح المطارنة، **تحليل القوائم المالية** ، ط1، دار المسيرة، عمان، الأردن، 2006، ص 20.

١. **الشمولية** : تكمن في درجة الإلمام بالحدث المراد عرضه من خلال توفر التفاصيل اللازمة و عدم إهمال التسجي ل للبيانات الأساسية[1].

٢. **الدقة** :

أي أن تكون المعلومة خالية من الأخطاء، أي (محددة وصادقة وغير غامضة)، بحيث تمثل الوضع بصورة حقيقية وتكون الأخطاء نتيجة لـ [2]:

- عملية القياس غير الدقيقة للبيانات أو استخدام طريقة غير دقيقة في جمعها .
- الفشل في استخدام طريقة سليمة للأعداد ومعالجة البيانات لتكون في شكل معلومات .
- فقدان أجزاء من البيانات أو ترك بعضها دون تشغيل أو خطأ في التسجيل .
- استخدام ملف خاطئ لحفظ المعلومات أو التحريف في البيانات.

كما أن هناك عدة طرق للتقليل من الأخطاء وهي :

- ضبط مسار إنتاج المعلومات بإجراءات رقابة داخلية فعالة .
- المراجعة الداخلية والخارجية للمعلومات .
- إضافة درجة محددة من الثقة حول صحة المعلومات (أراء محافظي الحسابات على المعلومات) .
- وضع قواعد خاصة بعملية القياس، التجميع وإعداد البيانات.

٣. الموضوعية [1]:

---

(1) مداني بن بلغيث، **أهمية إصلاح النظام المحاسبي للمؤسسات في ظل أعمال التوحيد الدولية حالة الجزائر**، أطروحة دكتوراه غير منشورة ،جامعة الجزائر، 2004، ص 49

(2) المرجع السابق، ص48، **عن** عبد الهادي مسلم 1994.

(1) المرجع السابق، ص 49.

وهي عبارة عن نقل للبيانات دون تحيز شخصي وبدون تحريف للحقائق ، تعتبر خاصية نسبية التطبيق، حيث أن توفرها على درجة عالية أفضل، و يمكن التميز بين ثلاثة أنواع للمعلومات حسب درجة الموضوعية.

- موضوعية بطريقة مقنعة: هي تلك المعلومات التي يمكن الاعتماد عليها في اتخاذ القرارات .
- موضوعية مشكوك فيها: هي تلك المعلومات التي يمكن الاعتماد عليها مع الحيطة والحذر .
- غير موضوعية تماماً: هي تلك المعلومات التي لا يمكن الاعتماد عليها في اتخاذ القرارات.

وتكمن أهمية ضمان الموضوعية في المعلومات بإهمال الجانب الذاتي في نقل المعلومة.

٤. النفعية :

تقاس بدرجة الفائدة من وراء استخدام المعلومة، وترتكز أساسا هذه الخاصية على عنصرين هما: صحتها وسهولة استخدامها وهناك ثلاثة أشكال للمنفعة.

- منفعة شكلية: هي أن تكون درجة تجانس شكل المعلومة مع احتياجات متخذ القرار.
- منفعة زمنية: هي أن تكون متوفرة وقت الحاجة إلى استخدامها أي غير متأخرة .
- منفعة مكانية: سهولة الحصول عليها(تكلفتها، وقيمتها)، و درجة الصحة والثقة فيها.

٥. القابلية للفهم :

تعتبر من أصعب الخصائص من ناحية التجسيد، حيث تعاني من إشكاليات عديدة ابرزها عدم التجانس مستوى الفهم ما يضطر

المؤسسة إلى الانحياز، لكن هناك بعض المؤشرات التي تسمح بقياس مستوى القابلية للفهم وهي[1]:

- **درجة الوضوح والبساطة**: و هي أن تعرض المعلومات ببساطة ووضوح دون تعقيد في الأسلوب أو اللغة مثلا لغة مفهومة على العموم وليست متخصصة ولا بدرجة عالية من الغموض.
- **مستوى الفهم والإدراك لدى مستخدمي المعلومات** : إن تباين مستوى الفهم بالنسبة للمتلقين يجعل من الضروري عرض المعلومات بقدر عالي من الإنصاف مع بساطة الطرح لتسهيل الفهم.

فالقابلية للفهم هي أساس القاعدة التي يجب أن تحكم العلاقة مابين المستثمر والمعلومة، لأنه يمكن أن تكون معلومة ما تتوفر فيها شروط الملائمة والموثوقية وإمكانية الاعتماد عليها، لكن عدم فهمها من طرف المستخدم يجعلها في حكم المعلومة الغير المتاحة إن مفهوم المعلومات المحاسبية والإفصاح المحاسبي قد تطور بتطور الفكر المحاسبي نفسه، وتعتمد مهنة المحاسبة على نوعين مختلفين من متخذي القرارات أو مستخدمي المعلومات المحاسبية وهما : المستثمر العادي، والمستثمر الحصيف أو الحذر[2]

٤ - جودة المعلومات المالية :

١. **تعريف جودة المعلومات المالية** : هي الخصائص التي تتسم بها المعلومات المالية وكذا القواعد الواجب استخدامها لتقييم نوعية المعلومات المالية"

---

(1) ناصر محمد على المجهلي، مرجع سبق ذكر، ص 59.

(2) مختار مسامح توحيد، **أنظمة مراقبة حسابات الشركات التجارية في دول اتحاد المغرب العربي، ما بين الضرورة الاقتصادية والتجارية وخصوصيات التشريعات الوطنية والمحلية**، أطروحة دكتوراه، جامعة الحاج لخضر، باتنة، الجزائر، 2011، ص73.

٢. **قياس جودة المعلومات المالية** : يعتبر قياس جودة المعلومات يبقى نسبي، لكن أن تكون المعلومة بجودة عالية أفضل من لا جودة، وهذه بعض المعايير للقياس الجودة وهي[1]:

أ - **المنفعة :** هي استخدام المعلومة من أجل منفعة معينة، وتكمن جودة المنفعة في كمية المعلومات وسهولة الحصول عليها كما يمكن التمييز بين عدة أشكال للمنفعة:

- منفعة شكلية: تجانس الشكل مع احتياجات المستخدم.
- منفعة زمنية: الحصول عليها وقت الحاجة لاستخدامها.
- منفعة مكانية: سهولة الحصول عليها.
- منفعة التقييم (تصحيحية) : أهميتها في تقييم القرارات المتخذة.

ب - **الدقة :** إن المعلومات الدقيقة تكون مهمة في التقييم الدقيق للأحداث سواء في المستقبل أو الحاضر أو الماضي.

ج - **التنبؤ**: كلما كانت المعلومة مساعدة على التنبؤ كلما كانت أكثر جودة، لأن من بين أهم أهداف المعلومة استخدام معلومات حقيقية عن الماضي في التنبؤ بمعلومات متوقعة عن المستقبل.

ح - **الفعالية :** هي العلاقة بين الأهداف والنتائج، أي مدى تحقيق المعلومة للأهداف المسطرة لأجلها وذلك بمقارنتها مع نتائج استخدامها .

خ - **الكفاءة** : هي العلاقة بين الاستخدام والنتائج، أي أن تكون المعلومة بأقل التكاليف وبأكثر منفعة من وراءها.

٣. **أبعاد مهمة لتحقيق الجودة في المعلومة المالية :** يعتبر احترام أبعاد معينة في معالجة وإعداد المعلومات المالية يؤثر بالإيجاب على جودتها، وهذه الأبعاد هي[1]:

---

(1) ناصر محمد علي المجهلي، مرجع سبق ذكر، ص 72.

(١) عائشة طالبي، **تقييم المالي للمؤسسة في ظل عدم التماثل ألمعلومتي** ، رسالة ماجستير ،جامعة فرحات عباس، سطيف، الجزائر، 2005، ص 72.

-**التحديد** : أي أن تكون المعلومة محددة بدقة؛

-**السرعة :** إن سرعة الإيصال للمعلومات لها دور في تكافؤ الفرص لاستخدام المعلومة ؛

-**شمولية المعلومة**: يجب أن تكون المعلومة مترابطة فيما بينها وشاملة في وصف الأحداث المعبرة عنها؛

-**الملائمة :** إن ملائمة المعلومة هي المقياس الأساسي لجودة المعلومات ؛

-**التوافق في التصوير أو التمثيل** : يجب أن يتطابق شكل المعلومة مع وصفها للحدث ؛

-**التأكد :** يجب أن تكون المعلومة المعدة من أطراف مختلفة تؤدي إلى نتيجة واحدة.

المبحث الثاني
التباين الدولي للممارسة المحاسبية

لعل ما عمق الاختلاف بين الأنظمة المحاسبية بين الدول، طبيعة الاحتياجات الوطنية المعبر عنها والمنتظر من المحاسبة الإجابة عليها باعتبارها أداة ضبط اقتصادي، وكذلك طبيعة الأهداف الموكل بها للمحاسبة في ظل الشروط التي تحكم الحياة الاقتصادية الاجتماعية والسياسية في كل دولة، هذه الشروط التي تعتبر المصدر الرئيسي للاختلافات المحاسبية بين الدول.[1]

المطلب الأول
المحيط المحاسبي الدولي

تختلف العوامل البيئية من دولة إلى أخرى و قد تتشابه في بعض الحالات، لذلك يكون هناك تشابه في الأنظمة المحاسبية بين

---

(1) مداني بن بلغيث، "التوافق المحاسبي الدولي – المفهوم، المبررات والأهداف"، **مجلة الباحث** ، دورية أكاديمية سنوية، عدد 04، جامعة ورقلة، الجزائر، 2006، ص115.

الدول ذات العوامل البيئية المتشابهة، و الدول ذات البيئات المختلفة سوف تختلف حتما أنظمتها المحاسبية، و قد بينت الدراسات التي عنيت بتشخيص و تصنيف الأنظمة المحاسبية على المستوى الدولي وجود نموذجان محاسبيان رئيسيان أحدهما أنجلوسكسوني و الآخر أوربي، حيث ركزت هذه الدراسات خاصة على تحديد الأسباب التي أدت إلى اختلاف الأنظمة المحاسبية بين الدول، و تجدر الإشارة أن دمج النموذجان ممكن و ينتج عنه نظام محاسبي يتسم بالمزايا التي يوفرها كل و احد منهما، و يعود في النهاية بالفائدة على كل الأطراف الفاعلة في الدولة المعنية (مؤسسات، مستثمرين، سلطات محلية،...).

١ - **المحاسبة الأنجلوسكسونية :** ظهرت المحاسبة الأنجلوسكسونية في القرن التاسع عشر مع ظهور الثورة الصناعية، و يظم هذا النموذج المحاسبي تشكيلة كبيرة من الدول من بينها الدول الأعضاء في الكومنولث (أستراليا، كندا، الولايات المتحدة الأمريكية، بريطانيا، هونغ كونغ، اندونيسيا، نيوزيلندا، باكستان، سنغافورة،...)، حيث تقارب على العموم 43 دولة[1].

حيث تتميز المحاسبة الأنجلوسكسونية بالخصائص الآتية :

-تقوم المحاسبة الأنجلوسكسونية على وجود إطار مفاهيمي (Conceptual Framework)هو بناء نظري يتضمن قائمة بالأهداف والمفاهيم والخصائص النوعية للمعلومات المحاسبية والمبادئ العامة للمعايير التطبيقية. و قد تم وضع الإطار المفاهيمي في الولايات المتحدة الأمريكية من قبل مجلس معايير المحاسبة المالية (FASB) ، أما في بريطانيا فقد تم وضعه من طرف مجلس معايير المحاسبة (ASB)- تم إنشاؤه سنة 1990-، ويتضمن الإطار المفاهيمي تحديدا دقيقا للهدف من عرض القوائم

---

(1) Samir merouani, Le projet du nouveau système comptable financier algérien, Magister en science de gestion, ECOLE SUPERIEURE DE COMMERCE,Alger, 2007,p 32

المالية، فالمعلومة المالية موجهة أساسا لخدمة المستثمرين من أجل اتخاذ قرارات رشيدة وبذلك تسعى لحماية المستثمرين والمدخرين.

-النظام القانوني في الدول الأنجلوسكسونية هو القانون العام الذي لا يبحث في توفير إجابة عن الحالات الخاصة، حيث أن الدول الأنجلوسكسونية هي دول ذات قانون غير مدون لذلك فإن القوانين المتعلقة بعرض المعلومات المالية قليلا ما تأخذ طابع إلزاميا، و تكون مقتصرة على تحديد قوانين عامة و تترك مهمة إعداد القواعد التطبيقية للخبراء المهنيين.

-استقلال معدي النصوص التنظيمية عن السلطات السياسية مقابل علاقة متينة وتبادلية مع مستخدمي المعلومات المحاسبية، من جمهور، محللين، مستثمرين.

-يطبق النموذج الأنجلوسكسوني في الدول ذات توجه نحو السوق، فنجد في هذه الدول أسواق مالية جد متطورة تضمن تمويل الاقتصاد بأكمله ذلك ما يفسر عناية التقرير المالي بالمستثمرين المهتمين بمردودية استثمارهم.

-في البلدان الأنجلوسكسونية لا تمارس الضرائب أي تأثير على القانون المحاسبي و تحسب النتيجة الخاضعة للضريبة بشكل مستقل عن النتيجة المحاسبية، و بالتالي تقدم المؤسسة نوعين من الحسابات أحدهما مالي محض و الآخر ضريبي محض، و يرجع السبب في ذلك إلى عدم اعتماد الدولة مباشرة على قائمة الدخل، حيث يتم تصنيف الحسابات بالطريقة التي تستجيب لاحتياجات المساهمين من المعلومات.

٢ - **المحاسبة الأوربية :** يعتبر تاريخ المحاسبة الأوربية حافلا بالأحداث حيث تمتد جذورها إلى القرن الرابع عشر، و تطلق تسمية المحاسبة الأوربية على هذا النموذج، ولا يعني ذلك تحديد مجال تطبيقها على أوربا فقط، و لكن تعتمد دولا كثيرة عليه لا تنتمي إلى القارة الأوربية كالجزائر، اليابان، ...و عموما يضم النموذج المحاسبي الأوربي حوالي 28 دولة، تتشابه أنظمتها المحاسبية في العديد من الخصائص، لأنها قامت

على مر الزمن بتبادل أفكار و مفاهيم حول المحاسبة وتنظيمها.[1]

وتتمثل أهم هذه الخصائص في الآتي :

- يسود في الدول المطبقة للنموذج المحاسبي الأوربي نظام قانون مدني(كودي)، يتضمن قوانين مدونة للشركات من خلال إعداد مقاييس ثانوية أساسية تحكم المشروع الهادف للربح، و في الغالب ينص القانون على ضرورة إنشاء الشركات (شركات المساهمة) حسب خطوات محددة، هذا بالإضافة إلى وجود قانون محاسبي يتميز بالتفصيل لدرجة عدم ترك أي فرصة للتقديرات والأحكام المهنية، حيث تحدد مجموعة من إجراءات التسجيل والعرض العادل الموحدة و الصارمة، لذلك يكون هناك إتجاه نحو تغليب الشكل القانوني على الجوهر الإقتصادي[2].
- تعتبر الدولة هي المنظم الرئيسي للمحاسبة في هذه الدول، وبذلك تلعب المنظمات المهنية دورا ثانويا يتمثل في تقديم تأييدها للمواقف التي تتخذها الدولة من خلال الآراء التي تقوم بنشرها، و يكون هدف الدولة الحصول على حسابات منظمة بمعنى تتماشى مع القوانين الموضوعة، حيث تعتبر أن مسألة وضع معايير المحاسبة يجب أن تتولاها الدولة بالطريقة التي تسمح لها بتوجيه النشاط الاقتصادي نحو الوجهة المرغوبة، لذلك ترجع لها مسؤولية وضع المعايير و متابعة تطبيقها. فمن وجهة الاقتصاد الكلي تستعمل السلطة العمومية المحاسبة كمصدر معلوماتي موجه لخدمة السياسة الاقتصادية[1].

---

(1) Samir merouani, Ibid, p 29.

(2) ثناء القباني، **المحاسبة الدولية**، الدار الجامعية، الإسكندرية، مصر، 2002 ، ص160.

(1) Imed REZZEG,Nécessite d'adapter le plan comptable national Magister en aux nouvelle exigences comptables internationales, science de gestion, ECOLE SUPERIEURE DE COMMERCE, Alger, 2004,p 27.

- يقود تنظيم مهنة المحاسبة إلى تطبيق إطار متناسق ومتكامل يسهل مقروئية القوائم المالية، وفي الغالب يتجسد هذا الإطار في اعتماد مخطط محاسبي وطني تلتزم المؤسسات به، ويتم من خلاله تصنيف الحسابات في القوائم المالية حسب طبيعتها. ويسمح هذا التصنيف بحساب القيمة المضافة التي تنتجها المؤسسة و كيفية توزيعها على الأطراف المتعاملة معها سواء كانوا عمال، مستثمرين، جهات عمومية و بالتالي تربطها علاقة مع المحاسبة الوطنية.
- للتشريعات الضريبية تأثير كبير على الممارسة المحاسبية في النموذج المحاسبي الأوروبي، فلا تخصم مصاريف النشاط لأغراض الضريبة إلا إذا كانت مقيدة في السجلات وموضحة في القوائم المالية[1].

من خلال استعراض النموذجين المحاسبيين ، يتبين وجود اختلافات محاسبية جوهرية من دولة إلى أخرى، و من البديهي أن تظهر مثل هذه الاختلافات في الممارسات المحاسبية على أساس وجود اختلافات واضحة في أهداف المحاسبة ومعاييرها وسياساتها وأساليبها، والتي أنتجتها ظروف البيئة السائدة في كل دولة.

المطلب الثاني

أشكال ومخاطر تباين الممارسات المحاسبية بين الدول

يؤدي تباين وعدم توافق وتوحيد الممارسات المحاسبية بين الدول إلى مخاطر كبيرة كونه يمس – هذا التباين –مخرجات المحاسبة التي هي معدة لمستخدميها لاتخاذ قراراتهم ما ينتج عنه اعتبار هذه المعلومات – المعبر عنها في شكل مخرجات – مظللة ولا يمكن الاعتماد عليها على الرغم من أنها أعدت وفقاً لمبادئ ومعايير وخصائص نوعية بشكل كامل إلا أنها في نظر الطرف الخارجي غير معبرة عن الوضع الحقيقي لتلك المؤسسة.

---

(1) Samir MEROUANI,Op.cit, p 30.

١ - **التباين في تحقيق الإيراد**[٣] : يجمع المحاسبون على أنه يجب الاعتراف بالإيراد عند نقطة بيع السلعة أو تأدية الخدمة، فالاعتراف بالإيراد عند هذه النقطة يعتبر أمرا منطقيا لأن الوحدة الاقتصادية تكون قد أكملت عملية اكتساب الإيراد، إلا أن الممارسة العملية تشهد تناقضات في معالجة نفس الحدث ذات تأثير مهم في نتائج العمليات وميزانية المشروع، ومن هذه النماذج :

١ ـ ١ - **البيع بالتقسيط :** تعددت طرق البيع والسداد بين المؤسسات وزبائنها وهذا مظهر من مظاهر التكنولوجيا، لكن الإشكال بالنسبة للمحاسبة الدولية هو في إرساء طريقة موحدة لمعالجة كل نوع أوكل حالة، ومنها نذكر طريقة البيع بالتقسيط الناتجة عن اتفاق بين المؤسسة وزبونها، وبطبيعة الحال تفرض المؤسسة بعض الشروط في الزبون (العمل "يشترط أحيانا نوع المؤسسة "، والأج ـر "وقد تشتـرط المؤسسة الحد الأدنى له"، كما والالتزام بتسديد الأقساط في وقتها).

المعالجات المحاسبية الممكنة :

١ ـ ٢ - **البيع التأجيري :** يعتمد في كثير من الأحيان على ممارسات متباينة بين الشركات تؤدي إلى نتائج متباينة وآثار مختلفة على القوائم المالية فمثلا قد يعتبر المشتري في شركة معينة أنه استأجر السيارة ويقوم بدفع مبلغ كقسط إيجار كل ستة أشهر يسجله مع المصروفات ولا يسجل السيارة ضمن أصوله، كما لا يسجل الديون ضمن التزاماته، وإن عدم ظهور أوراق الدفع وما إليها من التزامات ناجمة عن شراء أصول عن طريق التأجير من شأنه الإخلال بمؤشرات التحليل المالي فتنخفض الالتزامات قصيرة الأجل وتزداد قيمة رأس المال زيادة وهمية كما حدث مع شركة **Enron**

---

(2) القاضي حسين، حمدان مأمون، **المحاسبة الدولية ومعاييرها** ، ط1، دار الثقافة للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، 2008، ص 13-17 [1]

وهذا من شأنه إظهار مؤشرات السيولة بناء على معلومات مضللة، ولو حدث أن أفلست الشركة فقد يرفع البنك أو غيره من المتضررين دعوى على المحاسبين القانونين بسبب عدم مراعاة الإفصاح التام عند إعداد القوائم المالية.

فإذا اعتبر المشتري السيارة المشتراة كأصل تم شراؤه ولو أنه مازال مسجلا باسم البائع إلى حين التسديد النهائي وتحويل السيارة المشتراة إلى اسم المشتري عندئذ ستزداد قيمة الأصول بثمن الشراء، أما الالتزامات فتظهر بكاملها مع التزامات الشركة الأخرى، أما حول ثمن الشراء فقد نجد البعض يميل إلى تسجيل قيمة الشراء النقدية، (أي ثمن البيع النقدي بحسب دفاتر البائع أو القيمة الحالية للأقساط المدفوعة) **والباقي يمثل فوائد ليست مستحقة بعد. أما البائع فلديه ثلاثة خيارات :**

- الأول : تسجيل البيع بثمن التكلفة دون تحقيق أي ربح .
- الثاني : تسجيل البيع بالثمن النقدي وإبقاء الفرق بمثابة إيرادات أو فوائد زمنية لا تتحقق إلا بمرور الزمن.
- الثالث : تسجيلها بالثمن الكامل.

ومن الطبيعي أن كل بديل من هذه البدائل سيعكس آثاره على نتائج الأعمال والقوائم المالية، وبالتالي سيكون له الأثر على اتخاذ القرارات.

١ ـ ٣ ـ **عقود المقاولات :** تعتبر مجال آخر لتباين وجهات النظر السائدة في الممارسة العملية، (فلو تعاقدت إحدى شركات المقاولات على إنشاء جسر بمبلغ x وفي نهاية السنة أنهت 40%من الجسر بتكلفة y، وقد قبضت من الشركة المستفيدة المبلغ z، فعند قياس الربح تجد هذه الشركة أمامها عدة بدائل :

- البديل الأول : اعتبار كافة المقبوضات بمثابة إيرادات، شريطة تشكيل 30 % مخصص للأعمال غير المنجزة، إذا كان نظام الشركة ينص على ذلك، ويكون الربح عندها :

- البديل الثاني : يقاس الربح على أساس حساب نسبة الأعمـال غير المنجزة.
- البديل الثالث : اعتبار المبلغ المقبوض بمثابة سلف مقبوضة من الشركة المتعاقدة، أما النفقات تسجل على العقد وترسم لتظهر في ميزانية الشركة بانتظار مرور العام الثاني وتصفية العقد، عندها تقرر أرباح العقد بمعزل عن تحميل كل سنة بنصيبها من الإيرادات والمصروفات.

ومن الواضح أن كل بديل سيؤدي إلى نتائج مختلفة وكل نتيجة لها مدلول معين لمتخذي القرارات.

4-1- الاستثمارات : هي أصول قد تتم حيازتها بهدف تحقيق الربح وليس السيطرة، وإن ارتفاع أسعارها في نهاية السنة المالية لا يعني شيئا بالنسبة للشركات - الألمانية مثلا -، حيث تبقى محكومة بثمن التكلفة طالما كان هذا الثمن أقل من سعر السوق، أما بالنسبة للشركات الأمريكية فإن البيع ليس ضروريا لتحقيق الربح في أصول لا يحتاج بيعها إلى وقت ومجهود كبير طالما أن الشركات التي ترتبط فيها تلك الاستثمارات مسجلة في البورصة بما يمكن حملة هذه الاستثمارات من بيعها وتحقيق الربح في أي وقت، ولاشك أن قبول تحقق الربح بمجرد ارتفاع الأسعار من شأنه زيادة الأرباح السنوية مما يجعل قوائم الشركات التي تلجأ إلى هذه الممارسة غير قابلة للمقارنة مع قوائم شركات أخرى أكثر تأثرا بالحيطة والحذر كالشركات الأوربية والألمانية على الأخص.

2- التباين في تحميل النفقات [1]**:** يمثل تحميل النفقات أحد أهم عوامل التباين في نتائج القياس المحاسبي، ففي مجال الأصول القابلة للإهتلاك لا بد من تخفيض قيمتها وإهلاكها حسب عمرها الإنتاجي، ومع أن بعض المشروعات كانت تهتلك أصولها الثابتة بما يخدم سياستها الضريبية ، كأن تزيد عبء الاهتلاك

---

(1) القاضي حسين، حمدان مأمون، المرجع السابق، ص 17-21.

في السنوات الرابحة مما يؤدي إل تخفيض الأرباح الخاضعة للضريبة و خاصة إذا ارتفعت معدلات الضرائب، إلا أن مثل هذه السياسة نادرة الحدوث بفعل المعايير و المبادئ المحاسبية أو بفعل القوانين النافذة، و مع ذلك فإن ثمة طرقا متعددة للاهتلاك تتباين آثارها على صافي الربح و على قيمة الأصول الدفترية الصافية التي تظهر في قائمة المركز المالي.

بينما نجد التشريعات الضريبية في الولايات المتحدة تسمح باستخدام طريقة الاهتلاك المعجل الذي يؤدي إلى زيادة أعباء الاهتلاك في السنوات الأولى لاقتناء الأصل، وتخفيض الأرباح الصافية و تخفيض الضرائب بهدف تشجيع مشروعات الأعمال على استبدال أصولها وتحديث التكنولوجيا المستخدمة، مما ينعكس على جودة الإنتاج وتخفيض تكاليفه، وإذا لم يقم المستثمر باستبدال الاستثمار وحيازة أصل جديد فإن مخصصات الاهتلاك للاستثمار المستهلك حقيقة تكون مرفوضة، و هذا معناه رفع الأرباح و كذا رفع الضرائب في نفس الوقت.

و هذا من شأنه جعل مبلغ صافي الربح الظاهر في قائمة الدخل أو في حساب الأرباح و الخسائر متذبذبا غير مستقر، فلو كانت نسبة الربح إلى حقوق الملكية هي المؤشر الذي يمكن اعتماده لتقرير ربحية المشروع و اتخاذ قرار بشراء أسهم لشركة كهذه ففي سنوات الاهتلاك المعجل قد تكون النسبة مثلا 5% ، أما في سنوات التوقف عن الاهتلاك فقد ترتفع النسبة لتصل إلى 10% ما يؤدي إلى رفع سعر السهم بشكل غير مبرر على مستوى المشروع نفسه.

أما في دول العالم الأخرى فإن هذا الاستهلاك المعجل غير مقبول مما يجعل المقارنة بين شركات مختلفة بدون نتيجة. و أكثر من ذلك فإن ثمة طرقا مختلفة للاستهلاك كالقسط الثابت و عدد سنوات الاستخدام (الاهتلاك المتزايد) و القسط المتناقص و غيرها، و إن اعتماد أي طريقة من ه ذه الطرق يترك أثرا واضحا على صافي الربح ويؤثر بالتالي على مؤشرات التحليل المالي التي يعد صافي الربح أهم عواملها.

3- تباين المصطلحات [1]: بالإضافة إلى التباين الناتج عن اللغة، فإن ثمة تباينا ناجما عن استخدام مصطلحات دون غيرها، فمثلا قانون الشركات الانجليزي يميز بين المخصص والاحتياطي، على أساس أن المخصص عبء على الربح لمواجهة أي مشكل قد يحدث مستقبلا، أو لدعم الموقف المالي للتوسع، إلا أن أدبيات المحاسبية تخالف ذلك في كثير من الأحيان، فنجد شركات التأمين تستخدم مصطلح "احتياطي" للتعبير عن الأعباء التي تواجه الشركة بمعنى يشابه المخصصات، كما أن الأدبيات الأمريكية تستخدم مصطلح الاحتياطي التحميلي كبديل للمخصصات في بعض الأحيان.

4- شكل القوائم المالية : مع أن الميزانية العمومية هي القائمة الأساسية التي ولدت مع نظام القيد المزدوج الذي طبق في الدويلات الإيطالية منذ القرن الخامس عشر، إلا أن تطور محاسبة التكاليف (المحاسبة الإدارية) أدى بكثير من المنشآت إلى تطوير شكل الميزانية لتعرض على شكل تقرير مالي بما يخدم أغراض التحليل المالي، و قد عرض NOBES and PARKER موقف بعض دول العالم من شكل الميزانية، (قائمة المركز المالي)

5- أسس القياس : على الرغم من الأسس الراسخة التي قدمتها نظرية المحاسبة التقليدية التي بنت مبادئها على أساس مصادرات أهمها التحقق و الدليل الموضوعي، فإن نظريات أخرى ظهرت إلى السطح و اعتمدت على بدائل أخرى عند تغير الظروف، ومنها موضوع القياس المحاسبي.

ففي ألمانيا مثلا تتدخل القوانين في تفاصيل القياس و الإفصاح المحاسبي، ونجد تمسكا أقوى في التكلفة التاريخية، كتعبير عن موقف القانون الألماني بعد الحرب العالمية الثانية ، مما انعكس على نصوص قانونية ترسخ التكلفة التاريخية و لا تفسح المجال لبدائل أخرى، وعلى

---

(1) القاضي حسين، حمدان مأمون، المرجع السابق، ص22.

العكس من ذلك نجد دولا أخرى في وسط أوربا كهولندا تطبق تكاليف الاستبدال و تعلن قوائمها المالية على هذا الأساس و هذا يؤدي إلى تباين النتائج.[1]

ونجد دولا أوربية كفرنسا و إيطاليا تحافظ على التكلفة التاريخية إلا أنها تعدلها للتعبير عن آثار الضغوط التضخمية ، وغالبا ما يكون التعديل عن طريق إعادة التقويم بعد مرور عدة سنوات، ومن الواضح أن هذه الأرقام المعدلة ليست تكلفة تاريخية و ليست قيما استبدالية، وهذا ما يجعل المقارنة أكثر صعوبة.

وقد أظهرت عمليات مطابقة قامت بها الشركة الألمانية (Daimler-Benz) في سنة 1993 عند دخولها إلى بورصة نيويورك الأمريكية ربحا قدر بحوالي 615 مليون دتش مارك، بينما كانت النتيجة حسب المبادئ المحاسبية الأمريكية خسارة بحوالي 1839 مليون دتش مارك.[2]

6- توحيد القوائم المالية : يطبق كل فرع من فروع الشركة التي لها فروع تابعة في دول أخرى القواعد المحاسبية التي تفرضها عليه الدولة التي يتواجد فيها، وعلى المؤسسة الأم تحويل القوائم لمجموع فروعها إلى قوائم وفق المعايير والمبادئ المحاسبية المعتمدة في البلد الذي تنتمي إليه المؤسسة الأم ويقع مقرها فيه، وهو ما الأمر الذي يكلفها أعباء إضافية باهضة قد تكون في غنى عنها عند تطبيق الدولة التي يتواجد بها الفرع المعايير المحاسبية الدولية.

---

(1) القاضي حسين، حمدان مأمون، المرجع السابق، ص 25.

(2) بن بلغيث مداني، 2004، مرجع سبق ذكر، ص 113.

المطلب الثالث
أسباب الاختلاف المحاسبي بين الدول

المحاسبة هي نتاج تفاعلات متداخلة للعوامل الاقتصادية والسياسية والاجتماعية والتاريخية والتنظيمية والتي يؤدي اختلافها إلى اختلاف طرق وأساليب المعالجة المحاسبية من دولة لأخرى، وتفسر أسباب الاختلاف في الأنظمة المحاسبية بالعوامل والأسباب الأساسية الآتية :

1- النظام القانوني والضريبي : بناء على الدراسة التي قام بها الباحثان (Salter & Doupnik) سنة 1992 توصلا إلى أن الممارسة المحاسبية السائدة في أي دولة، غير مستقلة عن محيطها القضائي التي تمارس فيه، وأن مصادر الاختلاف المحاسبي، تنبع أساسا من طبيعة الأنظمة القضائية السائدة في كل دولة.[1]

وتنقسم الدول في هذا المجال إلى مجموعتين :

مجموعة القانون العام (القانون العرفي).

مجموعة القانون المكتوب.

يعتمد التشريع في المجموعة الأولى(مجموعة القانون العام) على إصدار مبادئ عامة، بينما يترك مجال التقدير واسعا للقضاة في حالة النزاع، أما المجموعة الثانية (مجموعة القانون المكتوب) على العكس من الأولى، فإنها تتميز بتشريع مفصل لا يترك فيه مكان واسع لتقدير القضاة، وهذا ما يفسر ربما توكيل عمليات التوحيد المحاسبي في دول الفئة الأولى لهيئات مهنية مستقلة غير حكومية، عكس دول الفئة الثانية أين تضطلع بعملية التوحيد هيئات حكومية عامة يحكمها القانون المحاسبي، وهكذا يمكن القول بأن نوع النظام القانوني في الدولة هو

---

(1) مداني بن بلغيث، 2006، المرجع السابق، ص 115.

الذي يحدد ما إذا كان المصدر الرئيسي للقواعد المحاسبية هو الدولة أو المهنة المحاسبية[1].

فأغلب الدول لا تريد هذه التغييرات الكثيرة والتي قد تولد لها اضطرابات في السير الحسن لاقتصادها، أو أن تلجأ إلى فرض عمل مزدوج على شركاتها، بحيث تعد نوعين من القوائم المالية، واحد موجه للمصالح الحكومية والضرائب، وآخر موجه للأسواق المالية (وهذا أيضا تحميل تكاليف إضافية لشركاتها)[2].

٢ - **النظام الاقتصادي :** التنمية الاقتصادية يمكن تحقيقها بعدة أشكال من السياسات الاقتصادية بناء على نوع النظام الاقتصادي المختار ومستوى ومعدل نمو الدخل ودرجة التدخل الحكومي، والنفقات ومستوى الصادرات والنشاط التجاري الخارجي، فإن كل عامل من هذه العوامل يمكن أن يكون له أثر خاص على تطور المحاسبة وبالتالي لابد من معرفة تأثير هذه العوامل المختلفة.

٣ - **النظام السياسي :** إن المفاهيم المحاسبية مرتبطة بالنظام السياسي السائد، فاختلاف النظام السياسي من بلد لآخر - اشتراكي أو رأسمالي – يؤثر على الممارسات المحاسبية في تلك البلاد، فالحرية المحاسبية للعرض والإفصاح مرتبطة بالحرية السياسية.[1]

4- الروابط الاقتصادية و السياسية : تنتقل الأفكار والتطبيقات الفنية المحاسبية من دولة لأخرى انطلاقا من علاقات التأثير والتأثر بين البلدان، ومن أهم مظاهر هذا التأثير قيام بعض الدول بتصدير نماذجها وتجاربها المحاسبية، ضمن مناطق نفوذها السياسي التي تبدي تجاوبا وفاء للعلاقات التاريخية أو الاقتصادية

---

(1) ثناء القباني، **المحاسبة الدولية** ، الدار الجامعية، الإسكندرية، مصر، 2003، ص160.

(2) مختار مسامح توحيد، **2011**،مرجع سبق ذكر، ص 162.

[1] عادل عاشور، مرجع سبق ذكر، ص 10.

أو السياسية التي تربط هذه الدول، مثل تأثير النموذج الأوروبي على الدول الإفريقية وبعض الأسيوية المرتبطين تاريخيا بفرنسا.[2]

5- **مستوى التضخم:** تتباين مستويات الضخم بين الدول وتتباين معها طرق معالجته، فتمارس العديد من الدول طرق مختلفة للمحاسبة عن التضخم، وتظهر الممارسات المحاسبية الاعتبارات الواقعية لشدة التضخم المحلي ووجهات نظر أولئك الذين يتأثرون مباشرة بأرقام المحاسبة عن التضخم.

ففي الولايات المتحدة الأمريكية يطلب من المؤسسات الأمريكية التي يصل قيمة مخزونها وأراضيها ومعداتها (قبل طرح الإهتلاك المجمع) إلى 125 مليون دولار أو أكثر، أو مجموع أصولها أكثر من بليون دولار (بعد طرح مجمع الاهتلاك) أن تقوم لمدة 5 سنوات بالإفصاح بالتكلفة التاريخية الثابتة للقوة الشرائية والتكلفة الجارية الثابتة للقوة الشرائية، ويضاف هذا الإفصاح إلى التكلفة التاريخية ولا يمثل بديلا عنها والتي تبقى الإطار الأساسي للقوائم المالية الأولية، بينما في بريطانيا مثلا يتطلب إتباع طريقة التكلفة الجارية للتقرير الخارجي فقط، أما في البرازيل التي شهدت أعلى معدلات التضخم.

6- **مصادر التمويل[1]:** تركز المحاسبة في الدول التي تعتمد مؤسساتها في التمويل أساسا على الأسواق المالية (دول المنظومة الأنجلوسكسونية) على بيان مدى كفاءة الإدارة في تشغيل مواردها، وقد صممت لمساعدة المستثمرين في تحديد التدفقات المالية المستقبلية وكذلك المخاطر المحتملة، وعلى العكس من ذلك بالنسبة للدول التي تعتمد مؤسساتها في التمويل أساسا على البنوك (دول المنظومة القارية) حيث تركز المحاسبة على حماية المقرضين من خلال مقاييس محاسبية متحفظة (مبدأ التحفظ).

---

(2) مداني بن بلغيث، 2004، مرجع سبق ذكر، ص116.

(1) فردريك تشوي وآخرون، **المحاسبية الدولية** ، ترجمة محمد عصام الدين زيد، أحمد حجاج، دار المريخ للنشر، الرياض، السعودية، ص 57.

7- **مستوى التعليم :** تعتبر معايير المحاسبة شديدة التعقيد والتوسع ، وليست ذات فائدة إذا لم يحسن فهمها و استخدمها، مثلاً ستكون التقارير الفنية المعقدة عن انحرافات سلوك التكاليف غير فائدة ما لم يكن القارئ ملما لمحاسبة التكاليف، كذلك الإفصاح عن مخاطر المشتقات المالية ستصبح معلومات غير مفيدة إلا إذا قرأت بكفاءة

8- **الثقافة :** يمكن القول بأن الثقافة هي القيم والاتجاهات المشتركة في المجتمع، وتؤثر المتغيرات الثقافية على التنظيمات القانونية والاجتماعية والمحاسبية، و منه سيكون لها تأثير مباشر على السياسات المحاسبية داخل البلد.

9- **التعداد السكاني :** إن عدد السكان في دولة ما قد يكون له دور في تنمية وتطوير المحاسبة كعلم أو كمهنة، فكلما ارتفع عدد السكان ارتفع معهم عدد الأشخاص المهتمين بالمحاسبة، وبالتالي تزداد الحاجة إلى مهنة محاسبية متطورة وخير مثال على ذلك تطور الأنظمة المحاسبية لبعض الدول التي تمتاز بعدد السكان الكبير مثل الهند وباكستان ومصر بالرغم من أنها دول نامية.[1]

10- **الديانة :** إن الديانة بالمفهوم الواسع تؤثر على المفاهيم المحاسبية الأساسية داخل الدولة، ففي البلدان الإسلامية مثلا باكستان والعربية السعودية فإن فكرة الفوائد على القروض تعبر عن مفهوم معاكس للدين الإسلامي، لذا قررت الحكومة اعتماد نظام اقتصادي خال من الفوائد (الربا) ابتداء من سنة 2000 ونتيجة لهذا القرار لا بد من إيجاد وسائل لعرض وتوصيل المعلومات المحاسبية المرتبطة بالمعاملات الآجلة.

اختلفت آراء الدول في تبنيها لمعايير المحاسبية الدولية ، فبعضها تستعملها كمعايير وطنية (الكويت، عمان...)، والبعض الآخر أعدت معايير منفصلة عن المعايير الدولية على أسس مشابهة للمعايير الدولية في أغلب الحالات (البرازيل، فرنسا، الهند، ايرلندا ، هولندا، تركيا،...)،كما تستخدم دول أخرى معايير تغطي مواضيع لا تغطيها

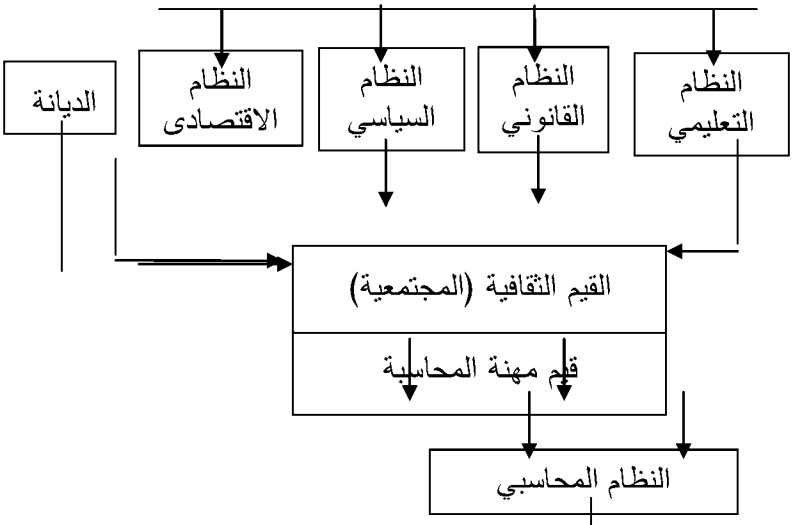
---

(1) عادل عاشور، مرجع سبق ذكر، ص 10.

المعايير الدولية (غينيا، ماليزيا) هاته الأخيرة تبنت معايير محاسبية إسلامية[1].

إن خصوصية العمليات المصرفية والمالية الإسلامية من حيث الأساس الفكري والتطبيقي الذي يميزها عن الممارسات التقليدية، يعتبر من الأسباب الأساسية للاختلاف مع المعايير الدولية للمحاسبة،

الشكل رقم (1-3) : عوامل اختلاف الممارسة المحاسبية بين الدول



المصدر: أمين السيد أحمد لطفي، **المحاسبة الدولية والشركات المتعددة الجنسيات** ، الدار الجامعية، الإسكندرية، مصر، 2004، ص248.

المطلب الرابع
طرق توافق الممارسات المحاسبية

يتوجب على بعض الشركات حتى تتمكن من الوصول إلى مصادر التمويل في أسواق أو دول أجنبية، إعداد قوائمها المالية بمستوى من الشفافية تفرضه هذه الدول، ويختلف هذا المستوى من دولة إلى أخرى، حسب طبيعة التنظيم الذي يحكم نشاطها الاقتصادي، ونتيجة

---

(1) فردريك تشوي وآخرون، مرجع سبق ذكر، ص 370.

لذلك وفي ظل الاختلاف الذي يميز الأنظمة المحاسبية في دول مختلفة، فإنه يتم اللجوء لبعض الوسائل والطرق لتجاوزه: [1]

1- الاعتراف المتبادل :

يتحقق هذا الشكل عندما تقبل هيئات مراقبة الأسواق المالية للدول بالقوائم المالية للشركات الأجنبية التي تعدها وفق مبادئها الوطنية، تعتبر هذه الطريقة حلا لمشكلة الدخول للأسواق المالية الأجنبية، على أساس أن القواعد المحاسبية الوطنية المطبقة من قبل شركات دولة ما عند البحث عن مصادر للتمويل في أسواق دولة أخرى تلقى الاعتراف المتبادل (المعاملة بالمثل).

2- الاعتراف المتبادل المعياري :

إضافة إلى مفهوم الاعتراف المتبادل الذي لقي استعماله حدود فرضتها قوة التباين و الاختلاف بين الأنظمة المحاسبية، أضاف (HOARAU) سنة 1995 مفهوما هو الاعتراف المتبادل المعياري، والذي يتمثل في تطوير جملة من المعايير المحاسبية الدولية دون خيارات، على أن يترك للمؤسسات في كل دولة إمكانية عرض قوائمها المالية حسب معاييرها الوطنية، شريطة أن تقدم ضمن ملاحقها جداول تحول تتضمن توفيق بين معاييرها الوطنية والمعايير الدولية المطورة خصيصا لهذا الغرض.

3. التوافق المحاسبي الدولي :

ويقصد به الاحتكام لجملة من المعايير المحاسبية، تحظى بصفة القبول الدولي، وتهدف إلى إضفاء الانسجام على الممارسة المحاسبية، أي أن التوافق يشمل المعايير المحاسبية التي يجب أن تكون موحدة بين كل الدول، والممارسة المحاسبية التي يفترض أن تكون متجانسة بين المؤسسات، ومع أن توافق الأنظمة المحاسبية يدفع إلى توحيد شروط المنافسة بين المؤسسات التي تنشط في إطار التجمعات الاقتصادية الدولية، إلا أنه يطرح عدة استفهامات حول طبيعة المؤسسات الملزمة بتطبيق المعايير المحاسبية الدولية ومدى قدرتها على تبني الممارسات

---

(1) مداني بن بلغيث، 2006، مرجع سبق ذكر، ص 118.

الجديدة، خاصة وأنها مكلفة وثقيلة وتتطلب تضافرا للإمكانيات المادية والبشرية.

تزايد الإهتمام بالتوافق والاتساق بين معايير المحاسبة على المستويات الإقليمية والدولية، جاء تلبية لأطراف فاعلة يهمها ذلك، واستجابة لعدة **عوامل مساعدة على التوافق المحاسبي الدولي** تعمل في هذا الاتجاه، منها الآتي[1]:

١ - **عولمة الأسواق المالية :** لعولمة الاقتصاد بشكل عام، وعولمة النشاطات المالية بشكل خاص أثر إيجابياً في مسعى الهيئات المحاسبية للعمل على التوافق المحاسبي، حيث أن الترابط مابين مختلف الأسواق وكذلك مابين المنتوجات المالية نفسها،جعل من هذه الأسواق رغم تعددها وتنوعها كأنها سوق واحدة.

٢ - **تطور تكنولوجيا المعلومات :** ما يلاحظ من تقدم في مجالات تكنولوجيا الإعلام والاتصال خاصة بعد تطور الإعلام الآلي وانتشار الانترنت، وأكثر من ذلك تطور اقتصاديات المعرفة مما جعل من البعض يعتبرها عنصراً من عناصر الإنتاج، وأكثر من ذلك فقد أدى هذا التطور إلى تغيير أنواع الأعمال التي تقوم بها المنظمات، وإيجاد خدمات جديدة خاصة في الميدان المصرفي، كل هذه العوامل أضف إليها انخفاض تكلفة الاتصالات تغلب على الحواجز الزمانية والمكانية لأسواق المال وهذا ماساهم في تطورها واحتلال خدماتها مكاناً بارزاً في النشاط الاقتصادي الدولي مما جعل الجميع يسعى إلى إزالة الحواجز أمامه، ومنها حواجز الاختلافات المحاسبية.

٣ - **الشركات المتعددة الجنسيات :** لقد زاد حجم الشركات المتعددة الجنسيات في العقدين الماضيين بنسبة كبيرة نظراً لحاجة الدول إليها في مجال الاستثمارات الأجنبية المباشرة من جهة، ومن جهة أخرى نظراً لوجود فوائض مالية عالمية كبيرة تزيد الاستثمار، كل هذا ساهم في زيادة عدد حجم هذه الشركات، فإذا ما أضفنا إلى هذين العاملين عوامل أخرى مثل : حصة هذه

---

(1) مختار مسامح توحيد، 2011، مرجع سبق ذكر، ص160،161.

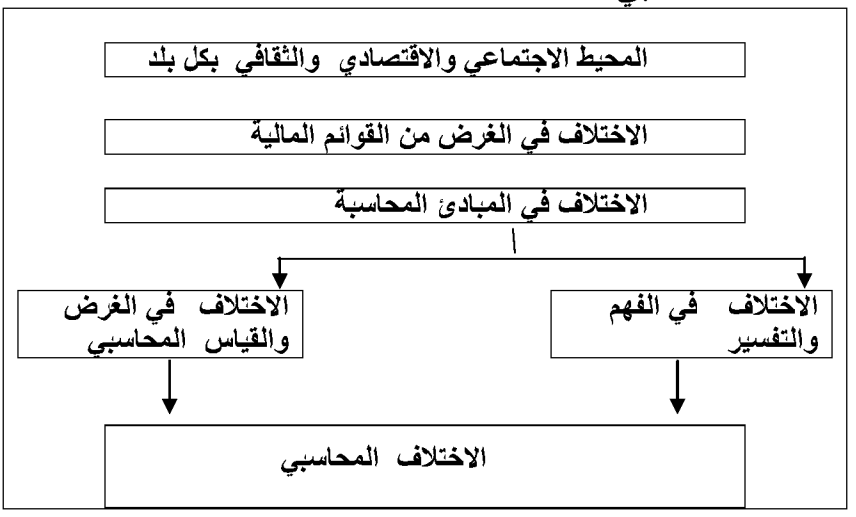
الشركات في التجارة الدولية وتأثيرها على ميزان المدفوعات والميزان التجاري، و التأثير في أسعار الصرف نظراً لانتقال أموالها بين الدول، وبالتالي فهي تتحكم في شرايين الاقتصاد العالمي، باعتبارها تهدف إلى تحقيق الأرباح، وهذه الأخيرة تحددها السياسات المحاسبية المتبعة في كل دولة، لذلك فإن تشجيعها للتوافق المحاسبي أمر لابد منه.

٤ - **الاتجاه الدولي المتزايد نحو الخوصصة :** منذ بداية العقد الأخير من القرن الماضي، بدأت الكثير من الدول - خاصة التي كانت تطبق الاقتصاد الاشتراكي ، أو الدول النامية – تطبيق برامج خوصصة العديد من قطاعات اقتصادياتها وإلى بيع شركات عمومية موجودة، وهذا ما أدى إلى دخول مستثمرين أجانب، كان من أكبر همومهم الجانب الضريبي والجانب المحاسبي، فإذا كان الجانب الضريبي قد تولته القوانين المنظمة لعمليات الخوصصة، والمتمثلة أساساً في منح إعفاءات لعدة سنوات قصد تشجيع دخول رؤوس الأموال الأجنبية، فإن الجانب المحاسبي بقي عالقاً، وبالتالي فعمليات التوافق ستقدم دون شك إجابات عن العديد من النقاط المطروحة من طرف هؤلاء المستثمرين.

٥ - **الاتجاهات والتكتلات السياسية – الاقتصادية :** شهد العالم منذ الربع الأخير من القرن الماضي بروز عدة تكتلات اقتصادية وحتى سياسية وخاصة (منها الاتحاد الأوروبي، مجلس التعاون الخليجي، اتحادات المغرب العربي) هذه الاتحادات ستكون مضطرة إلى توحيد قوانينها الاقتصادية ، التجارية والجبائية، وبالتالي فهي ستسعى لتوافق محاسباتها حتى لا تعرقل هذه الحركية، ومن ثم ستنتهج التوافق المحاسبي كعامل محرك لأفكارها التوحيدية.

المبحث الثالث
التوحيد المحاسبي الدولي

يعتبر أصل الاختلاف إلى الظروف و المتغيرات التي تؤثر حتما في القوائم المالية وبالتالي تؤدي إلى الاختلاف في الغرض من القوائم المالية، فإذا كانت القوائم المالية مثلا معدة لأغراض ضريبية بالدرجة الأولى داخل ألمانيا فهي معدة لغرض الإفصاح العام داخل هولندا، ولتحقيق الغرض من القوائم المالية تختلف المبادئ المحاسبة المطبقة و التي تؤدي بالضرورة إلى الاختلاف في الغرض والقياس المحاسبي وبالتالي إلى الاختلاف في فهم وتفسير المعلومات المقدمة في القوائم المالية وهو ما يوضحه الشكل : **الشكل (1-4): أسباب الاختلاف المحاسبي**



المصدر: عادل عاشور عادل ، **أثر تطبيق معايير المحاسبة الدولية على المحتوى المعلوماتي للقوائم المالية**،ص 14.

عن bernard raffournier et autres, comptabilité internationale

المطلب الأول
التوافق المحاسبي الدولي

ترجع فكرة توافق وتنسيق معايير المحاسبة إلى المؤتمر الأول للمحاسبين و الذي عقد في عام 1904م في سانت لويس في أمريكا، حيث تمت الموافقة على عقد هذا المؤتمر كل خمس سنوات وهو المنتدى والاجتماع العالمي الذي خصص لمناقشة ومقارنة المبادئ والممارسات المحاسبة في الدول الكبرى في العالم.[1]

1- مفهوم التوافق :

يعني كل من المصطلحات التالية : التوافق، التناسق، التقارب على نفس المعنى ، التوافق تطبيق معايير محاسبة مختلفة في بيانات معنية بدلا من معيار واحد للجميع، فهو عملية زيادة الاستخدام أو التناسق بين النظم المحاسبة الموجودة بينها أي تخفيض دول العالم، وذلك عن طريق التخلص من العمليات غير الضرورية الموجودة بينها أي تخفيض مجال الاختيار بين السياسات المحاسبة وبالتالي إحداث نوع من التقارب بين هذه النظم والسياسات المحاسبة المنظمة .[2]

والتوافق هو عملية زيادة الانسجام بين النظم المحاسبية الموجودة بين البلدان، وذلك عن طريق التخلص من العلميات غير الضرورية الموجودة بينهما، وهذه تعتبر خطوة جوهرية في طريق المحاسبة الدولية، كما يمكن الإشارة إلى أن هناك فرقا بين التوحيد والتوافق، فالأول يعني أن الإجراءات المتبعة في بلد ما يجب تبنيها من قبل الآخرين، أما الثاني محاولة التوفيق بين وجهات النظر المختلفة،

---

(1) أمين السيد أحمد لطفي، **المحاسبة الدولية والشركات المتعددة الجنسيات** ، الدار الجامعية، الإسكندرية، مصر، 2004، ص 429.

(2) نبيه بن عبد الرحمان الجبر، محمد علاء الدين عبد المنعم، **المحاسبة الدولية، الإطار الفكري و الواقع العملي**، إصدار 15، الجمعية السعودية للمحاسبة، 1998، ص 35

فالتوحيد يعني الاتجاه نحو التماثل والتكامل، بينما التوافق ما هو إلا عملية الابتعاد عن التطبيقات المختلفة تماما[1].

ومنه فالتوافق هو عملية تقليل الفروقات في تطبيقات التقرير المالي فيما بين الدول، مما يؤدي إلى زيادة إمكانية مقارنة القوائم المالية، وتتضمن عملية التوافق تطوير مجموعة من المعايير المحاسبة الدولية الواجب تطبيقها في مختلف دول العالم وهذا عالمية أسواق رأس المال[2].

2- مزايا التوافق :

- تحسين عملية اتخاذ القرارات من طرف المستثمرين الخارجيين.
- زيادة المعلومات على المقارنة لنتائج عمليات الشركات في الدول المختلفة .
- زيادة الإطلاع على عمليات الشركات متعددة الجنسيات.
- إمكانية المقارنة بين المعلومات المالية الدولية، وزيادة الثقة في صدق التقارير المالية.
- توفير الوقت والمال الذي يبذل حاليا في توحيد وتجميع المعلومات المالية المختلفة.
- يسهل عملية الاتصال التجاري ويخفض درجة الغموض في التفسير البيانات المالية .

3-معوقات التوافق المحاسبي :

لا شك أن معرفة معوقات التوافق المحاسبي الدولي مهمة جدا لفهم المحاسبة الدولية لأنها تعطي تصورا عن تعقيد هذا الموضوع

---

(1) شعيب شنوف، **الممارسات المحاسبية في الشركات متعددة الجنسيات والتوحيد المحاسبي العالمي**، أطروحة دكتوراه،غير منشورة، جامعة الجزائر،2007، ص77.

(2) ثناء قباني، **المحاسبة الدولية**، مرجع سبق ذكر، ص 170.

والمشاكل التي تواجه المحاسبين الذين يعملون في نفس البيئة و لأن المعوقات والموانع كثيرة فإننا نقتصر على ذكر أهمها[1]:

١ - **النظرة القومية:** قد تكون القومية خط دفاع يتحصن وراءه الذين سيفقدون امتيازاتهم عند تبني أفكار منظمة أو دولة أخرى، وفي المجال المحاسبي، قد ترى الدول النامية أن المعايير المحاسبية الدولية لم تراعي أوضاعها وظروفها، وأنها تلبي احتياجات الدول المتقدمة من جهة، ومن جهة أخرى متحيزة إلى النظرة الأمريكية والبريطانية، والواقع أن المعايير ما هي إلا تمثيل لنظرة واضعيها.

إن الدول النامية ليست لها ممارسات محاسبية متطورة لأن المحاسبة ما هي إلا صورة للإقتصاد، كما أن هذه الفكرة القومية يمكن أن تظهر حتى في بعض الدول المتقدمة،والتي ترى بأن تبني المعايير الدولية هو انتقاص من معاييرها الوطنية ومن النظام المحاسبي الوطني من جهة، ومن جهة أخرى يمكن أن تكون معاييرها قد كلفتها الكثير من الأموال في الدراسات والتكوين، وبالتالي التخلي عنها قد يضطرها إلى تحمل نفقات إضافية في التكوين والتكوين المتواصل لمحاسبيها.

٢ - **مجموعات مستخدمي القوائم :** تختلف الدول في تحديد المستخدم الأكثر أهمية للقوائم المالية،فرغم تفضيل المستثمر في الكثير من الحالات، إلا أن دولا عديدة تمنح هذه الأهمية للضرائب أو للمصالح الحكومية الاجتماعية، وبالتالي تباين المصالح هذه تؤثر في وتيرة سير التوافق الدولي، لأن المعايير المحاسبية الدولية ستعطي الأهمية والأولوية لأسواق رأس المال وللمستثمر على حساب الآخرين، وهذا ما يجعل من بقية المستخدمين عائقا لتنامي عمليات التوافق.

٣ - **النظم القانونية :** تبني المعايير المحاسبية الدولية بناء على المدخل التشريعي يستدعي إجراء تعديلات جوهرية على الكثير من تشريعات الدولة المعنية، خاصة الضرائب المختلفة، قوانين

---

(1) أمين السيد أحمد لطفي : **نظرية المحاسبة- منظور التوافق الدولي-**، الدارالجامعية، الإسكندرية، مصر، 2005، ص 377.

التجارة والشركات ، وقوانين أخرى لها صلة بذلك، فأغلب الدول لا تريد هذه التغييرات الكثيرة والتي قد تولد لها اضطرابات في السير الحسن لاقتصادها، أو أن تلجأ إلى فرض عمل مزدوج على شركاتها، بحيث تعد نوعين من القوائم المالية، واحد موجه للمصالح الحكومية والضرائب، وآخر موجه للأسواق المالية، وهذا أيضا تحميل تكاليف إضافية لشركاتها.

٤ - **ضعف الهيئات المحاسبية المهنية** : ناتج عن عدم وجود الهيئات المحاسبية المهنية في كثير من الدول،وإن وجدت فالكثير منها غير فعال، لأن مهمة هذه الهيئات في الأصل هو ترقية العمل المحاسبي، وضعفها أو عدم استقلاليتها الكافية يجعلها رهينة التوجيهات الحكومية، وبالتالي عوض أن تكون عامل تحفيز ومساعدة، تصبح عائقا في وجه التطور المحاسبي وفي وجه التوافق المحاسبي الدولي.

٥ - **اختلاف النظرة إلى أهداف القوائم المالية :** لقد ركزت لجنة معايير المحاسبة الدولية على أن القوائم المالية صالحة لخدمة المستثمرين،وقللت من خدمة بقية المستخدمين، وهذا ما لا يتماشى مع آراء الكثير من الدول التي تعتبر هذه القوائم أداة لخدمة مصلحة الضرائب، وأداة لخدمة التخطيط بواسطة المعلومات التي تقدمها للمصالح الحكومية، لذلك فاختلاف النظرة لهذه القوائم يؤثر في الممارسات المحاسبية، وبالتالي فأية رغبة لتسهيل التوافق المحاسبي يبدأ بالاتفاق على هدف واحد لهذه القوائم بين الجميع.

٦ - **القوانين المتعارضة :** إن للقوانين التي لها علاقة بالشركات وبالتالي بالمحاسبة دور كبير في تسهيل أو تعقيد التوافق المحاسبي، فكثير من الدول تنطلق في قوانينها من القانون الضريبي، لأنه الأسهل من حيث الإقرار. **قانون المالية السنوي**، بينما القوانين الأخرى وخاصة قانون الشركات وقانون الاستثمار، وحتى قانون العمل والمزايا الاجتماعية، يتطلب تعديلهما وقتا طويلا نتيجة لضرورة التشاور مع الأطراف المعنية المتعددة، لذلك قد يلاحظ تعارض مابين هذه القوانين في

فترات معينة لحين تعديلها. هذه الصورة الملاحظة على المستوى المحلي قد تظهر على المستوى الدولي، وخاصة ما يتعلق بالضرائب كونها الحلقة المهمة في كل المشاريع الاستثمارية.

٧ - **القصور في الالتزام بالتنفيذ :** إن ما يميز لجنة المعايير المحاسبية الدولية أن لها الصفة الدولية في الإصدار، لكنها لا تملك السلطة أو القوة للتنفيذ، لذلك فتبني هذه المعايير وتطبيقها متروك للحكومات والهيئات المحاسبية المهنية المحلية.

٨ - **الاختلافات البيئية والثقافية بين الدول :** إن المحاسبة قبل كل شيء فرع من العلوم الاجتماعية، وبالتالي فهي تدرس نشاطات المجتمع، وهذا الأخير يتأثر في القيام بهذه النشاطات بعوامل بيئية اجتماعية، ثقافية، دينية...الخ، وبالتالي فلجنة المعايير لابد أن تراعي مثل هذه التأثيرات في وضعها لمعاييرها. وبشكل عام وحتى تنجح عملية التوافق لابد من الأخذ بعين الاعتبار لبعض الخصوصيات المهمة والمؤثرة، وخاصة التي لها علاقة بالنشاط الاقتصادي.

٩ - **اختلاف نقاط البدء :** عند التفكير في التوافق الدولي يجب الأخذ بعين الإعتبار لتجارب الدول المختلفة في المجال المحاسبي بصفة عامة وفي مجال استعمال المعايير بصفة خاصة، حيث أن الدول التي لها نظام محاسبي متطور يسهل معها استعمال المعايير المحاسبية الدولية، والدول التي لها أصلا معايير موضوعة من طرف هيئات مهنية أو منظمات للتجارة أو للصناعة يسهل معها استعمال المعايير الدولية أكثر من الدول التي فيها معايير محاسبية موضوعة من طرف الجهة الحكومية، وهكذا. فنقطة البداية لها دور هام في التوافق الدولي ويمكن أن تكون كمساعدة كما مكن أن تكون معيقة.

١٠ - **الخلافات بين المنظمات الدولية :** مهما يكن فإن التوافق المحاسبي الدولي لابد أن تتدخل فيه المنظمات الدولية المختلفة والتي لها علاقة بالاقتصاد أو الأموال أو التنمية أو الشركات، وبطبيعة الحال فيمكن أن تختلف نظرة كل منظمة إلى هذا التوافق انطلاقا من نظرتها إلى الهدف من المعلومة المحاسبية

والمالية،فالأمم المتحدة مثلا تنظر إلى الإفصاح المحاسبي كما تنظر إليه الدول النامية(النظرة الحكومية)، ومنظمة التعاون الاقتصادي والتنمية تنظر إليه من زاوية الشركات الكبرى والمتعددة الجنسيات، باعتبار مقرات هذه الشركات موجودة في هذه الدول.

المطلب الثاني
التوحيد المحاسبي

التوحيد المحاسبي هو توحيد للسياسات والممارسات والمبادئ المحاسبية والمعايير المحاسبية على المستوى الدولى.

١ -مفهوم التوحيد المحاسبي: Standarization

1-1 على المستوى القومي :

عرفة Rndré بأنه" مجموعة القواعد الأقل تعقيد المنظمة من طرف مجموعة من المؤسسات التي تنتمي إلى النشاط والتي تسير تنظيمها على قواعد تسمح لها بالمقارنة بين نتائج المؤسسات وتسهيل الدراسة على المستوى المهني أو القومي" [1] وكما عرفه Rousse بأنه " عبارة عن نظام موحد للتنظيم موجد لمجموع محاسبات المؤسسات المنتجة في الأمة أو مجموعة من الأمة مهما كان القطاع الذي تنتمي إليه".، أما AFNOR فهو يرى " إن التوحيد المحاسبي يشمل سن جملة من القواعد التي تسمح بتنظيم أدوات ونواتج العمل وتبسيطها ".

إن التوحيد يعطي الانطباع بأنه مجم وعة من القواعد الجامدة والضيقة وإنها قد تتطلب معيار واحد أو قاعدة واحدة في كل المواقف ولا يقبل التوحيد اختلاف على المستوى القومي وهو بالتالي أكثر صعوبة في التطبيق الدولي.

1-2- على المستوى الدولي :

---

(1) بن بلغيث مداني، " **إشكالية التوحيد المحاسبي – تجربة الجزائر** "، مجلة الباحث، دورية سنوية، عدد 01، جامعة ورقلة، 2002،ص 52.

بمعنى وجود مجموعة دول تستخدم نفس أنظمة الدول الأخرى، ويتم تقسيم الأنظمة المحاسبية إلى مجموعات تتأثر كل منها بدولة معينة مثل النظام الأمريكي أو البريطاني أو الفرنسي..الخ. إن المعايرة هي مجرد عملية، من خلالها يتم التحرك في اتجاه التوحيد المطلق، فهي تعتبر عملية أكثر صرامة والتزاما من التناسق.

فللتوحيد يعني التطبيق معيار واحد أو قاعدة واحدة في كل المجالات لذا فهو ينطوي على فرض مجموعة من القواعد الموحدة الصارمة والمنظمة، فالتوحيد إذن يعني أن الإجراءات المتبعة في بلد ما يجب تنبيها من قبل الدول الأخرى .[2]

2- مستويات التوحيد :

بما أن المعايير المحاسبة هي بمثابة التوجهات الرسمية التي تحدد كيفية تسجيل بعض أنواع العمليات أو الإحداث و المعلومات التي ينبغي إعطاؤها في الملاحق المرافقة للقوائم ، لهذا فإن التوحيد المحاسبي يجري على مستوى الثلاثة التالية [1]:

2-1- على مستوى المبادئ: يقتصر التوحيد في هذا المستوى، المبادئ والمعايير المحاسبة المقبولة قبولا عاما حتى يتم الإهداء بها ، ويشمل التوحيد على هذا المستوى ما يلي :

- توحيد التعاريف الخاصة بكل عناصر القوائم المالية ومكوناتها
- توحيد أسس ومبادئ وقواعد حساب التدفقات النقدية.
- توحيد أسس ومبادئ عرض البيانات المالية .

2-2-على المستوى القواعد : ويشمل توحيد القواعد و الإجراءات والوسائل المحاسبية وتتطلب الآتي :

- حصر واختيار القواعد والإجراءات و الأساليب المحاسبية .
- الحذر عند استخدام القواعد والإجراءات البديلة .

---

(2) مختار مسامح توحيد،2011، مرجع سبق ذكر، ص 157.

(1) بن بلغيث مداني ،2002، مرجع سبق ذكر، ص53.

3-2- على مستوى التنظيم : يتم توحيد النظام المحاسبي ككل وما يقوم عليه من أسس ومبادئ وقواعد ووسائل وإجراءات ويمتد إلى توحيد نظم التكاليف والأسس والمبادئ التي يقوم عليها .

3- فوائد التوحيد : يترتب على التوحيد المحاسبي الفوائد التالية :

- زيادة دلالة المحاسبية لقيامها على أسس محددة .
- زيادة إمكانية سهولة المقارنة بين الوحدات الاقتصادية .
- زيادة قابلية البيانات المحاسبية للتعديل بما الاحتياجات، كتقلبات مستوى الأسعار.

4- الانتقادات الموجهة للتوحيد :

يوجد للتوحيد المحاسبي انتقادين رئيسيين هما :

- إن مقومات التوحيد الأساسية من تشابه النشاط وإمكان تنميط المعاملات الاقتصادية لا يمكن توفيرها في الوحدات الاقتصادية المختلفة .
- إن المبادئ والقواعد المحاسبية لابد وان يتم تصنيفها في ظل ظروف معينة وقد تختلف من مؤسسة لأخرى، وأن تعدد البدائل المحاسبية ما هو في الواقع إلا محاولة للوفاء باحتياجات كل مؤسسة.

إن الاتفاق يتدرج ، فالاتفاق على التفصيلات أي التوحيد يكون على مستوى الدولة ، ثم على مستوى مجموعة الدول ذات النطاق الاقتصادي الموحد كمجموعة الدول الأوربية ، ثم تطبيق التفصيلات ويكون الإتفاق على المستوى العام للمعايير المحاسبية حينما تطبق على مستوى دول قارة ما ، أكثر وتصل عموميات حينما يكون الاتفاق على عموميات المعايير الدولية دول العالم جميعا[1] .

---

(1) أبو الفتوح علي فضالة، **المحاسبة الدولية** ، دار الكتب العلمية، القاهرة، مصر، 1996، ص19.

المطلب الثالث
جهود المنظمات المهنية في تحقيق التوافق المحاسبي الدولي

أدى النمو السريع للأنشطة الاقتصادية الدولية التي تقوم بها الشركات إلى مشكلة التباين في المعايير و الممارسات المحاسبية من دولة لأخرى ، ولذلك تبذل الجهود حاليا في محاولة لإرساء معايير دولية للمحاسبة والمراجعة من خلال تأسيس تنظيمات خاصة وأخرى حكومية تهدف للوفاء بهذا الحاجات وسنعرض فيما يلي أربع تنظيمات :

1- لجنة معايير المحاسبة الدولية : (LASC)

تعتبر هذه اللجنة من المنظمات التطوعية التي تكونت سن ة 1973 بعرفة التنظيما ت المهنية الرائدة في عدة دول مختلفة ، وتركز هذه اللجنة على إصدار معايير محاسبة مالية بشكل معينة ، هذا وتتم صياغة هذه المعايير بالطريقة نفسها التي يتبعها مجلس معايير المحاسبية المالية (FASB) [1] وقد بلغت جملة المعايير المصدر "41" معيارا و"33" تفسيرا .

2- وكالة الأمم المتحدة المختلفة بالشركات الممتدة عبر حدود الدول (unctc) :

هي تنظيم شبه حكومي يتبع الأمم المتحدة ويمارس اختصاصه على المستوى العالمي ، وتقوم هذه الوكالة بإرسال تقاريرها عن المعايير المحاسبية إلى المجلس الاقتصادي و الاجتماعي بالأمم المتحدة، ويتولى صياغة هذه المعايير مجموعة من الخبراء **تتكون من**

---

(1) جون لارسن، موسش، تعريب وصفي عبد الفتاح أبو الفتوح أبو المكارم، **المحاسبة المتقدمة** ،ج2، دار مريخ، الرياض، السعودية، ص 1068.

أعضاء الدول المنتمية لهذه المنظمة وتسعى مجموعة العمل لتحقيق الأهداف التالية :

- إنشاء نظام شامل للمعلومات يخصص لتحديد آثار الشركات الممتدة عبر الحدود على الدولة الأم والدولة لتحقيق المضيفة
- إنشاء دليل يفصح عن دور الشركات الممتدة عبر حدود الدول .

3-منظمة التعاون والتنمية الاقتصادية (OCDE)[1] :

تتكون هذا المنظمة من تنظيمات حكومية تنتمي إلى "24" دولة وتأسست عام 1960 من معظم دول أوروبا الغربية ودول الكومنولث بالإضافة إلى اليابان والولايات المتحدة الأمريكية، وهي تهدف إلى تحقيق التوافق الدوالي في السياسات المتعلقة بالطاقة وتشجيع النمو الاقتصادي والتنمية في الدول الأعضاء، هذا و قد شكلت هذه المنظمة سنة "1975" لجنة الاستثمار الدولي والتنظيمات متعددة الجنسيات" وتسعى هذه اللجنة إلى تقديم إرشادات تساعد على وضع معايير تحكم أنشطة التنظيمات متعددة الجنسيات وبصفة خاصة في مجال الإفصاح عن المعلومات المتعلقة بالمنافسة، التمويل، العمالة، السياسات المحاسبية ... الخ وفي سنة 1978 أسس فريق عمل للمعايير المحاسبية بهدف تقديم إيضاحات فنية للمصطلحات المحاسبية الواردة في القوائم المالية.

و يمكن القول أن المنظمة تعمل على إطار نظري دولي موافق عليه كقاعدة لتحسين التوافق المحاسبي الدولي معايير إعداد التقارير المالية.

4- الإتحاد الأوروبي (EU) : أوجد اتفاقية روما الإتحاد الأوروبي عام 1957 بهدف التنسيق بين نظم القانونية و الاقتصادية للدولة الأعضاء، وعلى العكس من لجنة معايير المحاسبة الدولية التي ليس لها سلطة تطبيق معاييرها المحاسبية فإن المفوضية الأوروبية وهي الهيئة الحكمية للاتحاد الأوروبي لها كامل القوة الملزمة للدولة الأعضاء لإتباع توجيهاتها الخاصة بالمحاسبة، هذه التوجيهات تغطي قانون الشركات والعديد منها له علاقة مباشرة

---

(1) نبيه عبد الرحمن الجبر، محمد علاء الدين عبد المنعم، مرجع سبق ذكر، ص64.

بالمحاسبة إتباع الإتحاد اتجاها جديدا نحو التوافق المحاسبي يشار إليه بـ " إستراتجية المحاسبة الجديدة " التي تمكن الشركات الأوروبية من التسجيل في أسواق المال العالمية، وكجزء من هذه الإستراتيجية قامت لجنة الاتصال بتحليل درجة اتفاق معاير المحاسبة الدولية مع التوجيهات المحاسبية الأوروبية لتتوصل إلى مفادها أن جوهر مجموعة معايير المحاسبة الدولية تتماشى مع التوجهات الأوروبية .[1]

وفي اجتماع للجنة الأوروبية في 21 ماي 2003 من أجل تدعيم المراقبة القانونية للحسابات داخل الإتحاد تم اقتراح عشر أولويات نحو تحسين وتوافق المراقبة القانونية للحسابات داخل الإتحاد من بينها التطبيق المقترح لمعايير المراجعة الدولية للمراقبة للحساب داخل الإتحاد الأوروبي. [2]

5- مجلس المحاسبة الإفريقي (AAC)[1]: تأسس مجلس المحاسبة الإفريقي في أعقاب المؤتمر الدولي حول الأنظمة المحاسبية في إفريقيا والمنعقد بالجزائر سنة 1979 م2 ، ويضم 27 بلدا إفريقيا، يقع مقره بكينشاسا عاصمة جمهورية الكونغو الديمقراطية. هدف المجلس يشتمل على إيجاد توافق بين الأنظمة المحاسبية للدول الإفريقية، وكذلك تشجيع القيام بالبحوث والدراسات المتعلقة بالمحاسبة وفي الميادين الأخرى ذات العلاقة. وفي هذا الصدد فقد تم تشكيل اللجنة التقنية الإفريقية للتوحيد المحاسبي، بهدف إعداد مشروع نظام محاسبي إفريقي مرجعي (SCAR) صالح لكل الدول الإفريقية، تم نشره سنة 1985م، وهي السنة التي اعتبرت فيها منظمة الوحدة الإفريقية بأن المجلس الإفريقي للمحاسبة هو الهيئة المكلفة بالتوحيد المحاسبي في إفريقيا، إلا أن عدم تمثيل المجلس الإفريقي للمحاسبة لمختلف الهيئات المحاسبية الإفريقية وكل التيارات الفكرية، حال دون نجاح هذا النظام الذي لم يستطع

---

(1) فريد ريك تشوي وآخرون، مرجع سبق ذكر، ص 374.

(2) عادل عاشور، مرجع سبق ذكر، ص 20.

(1) صالحي بوعلام، **أعمال الاصلاح المحاسبي في الجزائر آفاق تبني وتطبيق النظام المحاسبي المالي**،مذكرة ماجستير،غير منشورة، جامعة الجزائر،2010 ص 24.

تحقيق الإجماع الذي كان مطلوبا لكي يصبح صالحا لكل الدول الإفريقية.

كما أن إحدى المشاكل التي تواجه جهود التوافق المحاسبي بالدول الإفريقية هو بسبب الماضي الاستعماري الذي خلف وراءه نموذجين رئيسيين للمحاسبة الموجودة بالقارة وهما النموذج الإنجليزي والنموذج الفرنسي وأنه يتوجب على المجلس في المستقبل أن يعطي أهمية إلى البعد الإفريقي والاحتياجات المحاسبية في كل دولة.

المطلب الرابع
تجارب الدول في تطبيق معايير المحاسبة الدولية

سارعت الدول باتجاه المعايير الدولية إما بتبنيها بصورة مطلقة أو بصورة متوافقة معها تجعل الإختلاف بين معاييرها الوطنية و المعايير الدولية ضئيلة جدا.

1- تطبيق معايير المحاسبة الدولية في الدول الأوروبية :

كانت أول مبادرة لتطبيق المعايير الدولية من طرف الإتحاد الأوربي تلته مجموعة كبيرة من الدول، رغم أن الإتحاد الأوروبي قد ساهم إلى حد ما في تطوير تناسق حسابات الشركات الأوروبية، إلا أن تعقيد إجراءات مراجعة التوجيهات التي يقوم بإصدارها، صعب من تطوير قانون الشركات و تكييفه مع التطور المستمر في التطبيقات المحاسبية الناتجة عن التحولات التي شهدها المحيط الدولي مؤخرا. ولقد تخلت المفوضية الأوروبية عن فكرة إعادة صياغة و تعديل التوجيهات الأوروبية الصادرة سابقا بسبب طول هذه الإجراءات وتعقيدها إضافة إلى اختلاف وجهات نظر الدول الأعضاء حول قضايا متعددة، و من جهة أخرى ازدادت حاجة الشركات القابضة التي لها فروع في دول مختلفة إلى تطبيق مرجعية محاسبية مقبولة و معروفة خارج دول الإتحاد، وكان على هذه الشركات الإختيار بين المرجعيتين المحاسبيتين الأكثر إنتشارا هما المعايير الدولية أو GAAP US ، هذه الأخيرة أعدت في سياق ظروف خاصة بالولايات المتحدة الأمريكية، لذلك بدت، المعايير الدولية أكثر ملائمة للتطبيق في أوساط إقتصادية مختلفة، لأنها أعدت على أساس

المبادئ في حين US GAAP تستند على القواعد المحاسبية المفصلة.[1]

على هذا الأساس قرر الإتحاد الأوروبي تدعيم جهود لجنة معايير المحاسبة الدولية و IOSCO في مجال تطبيق المعايير الدولية، من أجل إعداد معلومات مالية قابلة للاستخدام في مختلف دول العالم.

وقد اتبع الإتحاد الأوروبي في نوفمبر سنة 1995 إتجاها جديدا للتنسيق المحاسبي الدولي يشار إليه بالإستراتيجية المحاسبية الجديدة، (New Accounting Strategy)، حيث أكدت المفوضية الأوروبية أن الإتحاد يحتاج إلى تقوية مركزه بالاتصال بعملية وضع المعايير الدولية، و في 13 جوان 2000 صدر عن الإتحاد بيان حول الخطوات الواجب إتباعها من أجل تطبيق المعايير الدولية في أجل أقصاه سنة 2005 ،و قد جاء التشريع رقم 2002/1606 الصادر في 19 جويلية 2002 محددا لآجال و إجراءات و مجال تطبيق المعايير الدولية، حيث يلزم أكثر من 7000 مؤسسة أوروبية مسجلة في البورصة بإعداد قوائمها المالية المجمعة وفقا للمعايير الصادرة عن IASC/IASB ابتداء من 01 جانفي 2005، وعلى عكس التشريعات التي يصدرها الإتحاد عادة فإن هذا التشريع لا يلزم الدول الأعضاء إدماجه في القوانين الوطنية، كما يترك بعض الحرية في التطبيق التدريجي له، حيث سمح بإمكانية تأجيل تطبيق هذا التشريع لغاية 01جانفي 2007 و ذلك في حالتين :

-المؤسسات التي تطرح إلا السندات .

-المؤسسات المسجلة في نفس الوقت في بورصات أوربية و بورصات خارج الدول الأوربية. وتستخدم معايير مقبولة على المستوى الدولي مثل US GAAP.

---

(1) بورويسة سعاد، **أثر تطبيق معايير المحاسبة الدولية في المؤسسة الاقتصادية** ، مذكرة ماجستير، جامعة منتوري، قسنطينة، 2010، ص69، عن :

David twweedie, les IFRS en route: vers un référentiel universel http://www.kpmg.fr/

كما يترك هذا التشريع حرية فرض تطبيق المعايير الدولية في إعداد القوائم المالية الفردية للمؤسسات المسجلة في البورصة، وفي المؤسسات غير المسجلة في البورصة سواء كانت تعد قوائم مالية فردية أو مجمعة.[1]

في نوفمبر 2003 أصدر الإتحاد توصيات حول التشريع 2002/1606 من أجل تسهيل تطبيقه، كما تم تعديل التوجيهات التي أصدرها الإتحاد سابقا من خلال التوجيه رقم 2001/65 الصادر في 27 سبتمبر 2001،والتوجيه رقم 2003/51 الصادر في 18 جوان 2003، و التوجيه رقم 2006/43 الصادر في 17 ماي 2006.

إن أول اعتراف بالمعايير الدولية كان من طرف الإتحاد الأوربي، لذلك عمل منذ البداية على تقوية مشاركته بطريقة منظمة و مهيكلة في أعمال IASC/IASB الخاصة بإعداد و تطوير المعايير الدولية، و قد كانت لهذه الخطوة نتائج إيجابية على الشركات الأوربية، فتحسن أدائها عن ما كان عليه في وقت سادت فيه أكثر من 25مرجعية محاسبية.

2- تطبيق معايير المحاسبة الدولية في الولايات المتحدة الأمريكية :

تطورت معايير المحاسبة في الولايات المتحدة الأمريكية أساسا ضمن القطاع الخاص، فقد تأثرت بالعديد من الهيئات و المنظمات المهنية على رأسها FASB مع وجود هيئة حكومية SEC، تضمن سلطة هذه المعايير، ويهتم AICPA بأمور مراجعة القوائم المالية التي يفترض أنها تعرض المركز المالي و نتائج الأعمال بشكل عادل[1].

ويتحقق ذلك من خلال تطبيق US GAAP وهي قائمة شاملة من القواعد شديدة التفصيل (تضم حوالي 140000 صفحة)، لذلك فهي لا تترك مجالا كبيرا للحكم الشخصي (على عكس المعايير

---

(1) بورويسة سعاد، مرجع سبق ذكر،ص 70.

(1) فريدريك تشوي و آخرون، مرجع سابق، ص120 .

الدولية فهي أقل تفصيلا)، **فلذلك كان النقد الموجه للمعايير الأمريكية US GAAP من زاويتين :**

- كثرة الاستثناءات و التي تجعل بعض الحالات تخرج عن القاعدة، إما بسبب الرغبة في تقليل مجال تطبيقها، أو بسبب التقليل من أهميتها ؛
- كثرة التفسيرات ذلك ما أدى إلى تعدد القواعد المحاسبية.

كما كان موقف SEC واضحا فيما يخص التسجيل والتعامل في الأسواق المالية الأمريكية التي تضم نسبة كبيرة من كبرى الشركات من مختلف أنحاء العالم، حيث تلزم هذه الشركات بتقديم تسويات من خلال تقديم النموذج F- 20 إلى SEC التي تحدد متطلبات القيد و تنظم الإفصاح المحاسبي للشركات الأجنبية المقيدة في البورصات الأمريكية.

إذ أن لهذه الشركات الحرية في إعداد قوائمها المالية وفق US GAAP أو أي معايير محاسبية أخرى بما فيها المعايير الدولية، وفي هذه الحالة فإن الشركة مطالبة بإعداد تسوية محاسبية لتلك القوائم تتناول الفروق بين المعايير المستخدمة في إعداد القوائم المالية وUS GAAP، و أثر هذه الفروق على المركز المالي، و للشركة ونتائج أعمالها، و يشترط في التسوية أن تدقق من طرف مراجع الحسابات، كما يشترط في هذا النموذج أن تقدم الشركات الأجنبية قوائم مالية لثلاث سنوات متتالية.

بيد أنه نتيجة لبعض الكوارث المحاسبية التي وقعت في مطلع هذا القرن، بدأ SEC و FASB الاقتراب شيئا فشيئا من IASB حيث في 29 أكتوبر 2002 توصل كل من ،FASB و IASB إلى اتفاق من أجل العمل على جعل المعايير الصادرة عن كلا الجانبين متوافقة، و التنسيق فيما بينهما قبل أي إصدارات مستقبلية و نتيجة لذلك أصدر FASB أربع مسودات لتعديل أربع معايير حتى، تتوافق

مع المعايير الدولية (المحاسبة عن التغيرات في السياسات المحاسبية، ربحية السهم، مبادلة. الأصول غير النقدية، قياس تكلفة المخزون).[1]

و قد تم توقيع في فيفري سنة 2006 بروتوكول اتفاق بين IASBوFASB ومن خلاله تم التأكيد على إلغاء شرط التسوية الذي تلتزم به الشركات الأجنبية، بنهاية سنة 2009، كما أكد الجانبان على نيتهما في تبديد الاختلافات الحالية بين المرجعيتين من خلال إجراء تحسينات معتبرة على كل من المعايير الدولية وUS GAAP وتطوير معايير جديدة مشتركة بين الطرفين كفيلة بتحسين جودة المعلومات المالية المقدمة للمستثمر[1].

2- تطبيق معايير المحاسبة الدولية في الدول النامية :

كانت مشاركة الدول النامية في الهيئة المسؤولة عن إصدار المعايير الدولية منذ البداية جد محدودة، فمن بين مؤسسي IASC توجد دولة واحدة نامية هي المكسيك، و منذ ذلك الحين لم ترتفع، مشاركة الدول النامية سواء في المجلس و في اللجان الاستشارية أو في إعداد مسودات العرض أو المساهمة في تمويل اللجنة، لذلك فإن تطبيق المعايير الدولية من طرف هذه الدول أثار العديد من التساؤلات كانت موضوع العديد من الدراسات، من أجل تحديد الظروف و الحالات التي تلاءم تطبيق المعايير الدولية في هذه الدول.

وازداد الاهتمام بهذه الدراسات بسبب ظهور أسواق مالية في بعض الدول النامية، إضافة إلى زيادة تعامل بعض المؤسسات المحلية في الأسواق المالية الأجنبية. و أشارت إحدى الدراسات بأنه في سنة 1999يوجد 19 من بين 30 دولة نامية تطبق مؤسساتها المعايير الدولية كليا أو جزئيا، و في سنة 2006 ارتفعت هذه النسبة إلى 26 دولة.

---

(1) **هيئة المحاسبة و المراجعة لدول مجلس التعاون لدول الخليج ،** http://www.gccaao.org

(1) بورويسة سعاد، مرجع سبق ذكر، ص 71، عن David TWEEDIE, les IFRS en route: vers un référentiel universet

ويرجع إقبال الدول النامية على تطبيق المعايير الدولية بتعديلات أو حتى دون تعديلات إلى الضعف الذي تعاني منه هذه الدول في المجال المحاسبي، حيث تعتبر أن تطبيق معايير محاسبية جاهزة سيوفر عليها كلفة إعداد معاييرها الوطنية، إضافة إلى أن هذا الاختيار يجنبها الاعتماد على بديل قد يكون غير مقبول سياسيا مثلا تبني معايير أمريكية أو انجليزية، وعموما فإن استخدام المعايير الدولية في هذه الدول ساعد على تدعيم نجاح IASC على المستوى الدولي، ولم يبقى تطبيقها مقتصرا على الدول الصناعية الكبرى فقط. ومن جهة أخرى سهل عمل الشركات المتعددة. الجنسيات التي كثيرا ما تنشط في هذه الدول.[1]

وفي إطار الدراسات التي أجريت من أجل تحليل مدى ملائمة هذه المعايير للنظم الاقتصادية في بيئات معينة كالدول الإسلامية والدول النامية وغيرها، نذكر تلك التي أجريت بين سنتي 2002 و2003 من طرف المنتدى الوطني لتطوير المحاسبة (IFAD) على دول الشرق الأوسط وشملت كل الدول العربية و قد تناولت الدراسة أهمية المعايير الدولية لبعض الدول وخصوصا النامية منها، وأظهرت أهمية تطبيق هذه المعايير في بعض الدول النامية و بعض دول الشرق الأوسط في الحصول على التمويل غير المباشر و لجذب رؤوس الأموال الأجنبية، حيث يساعد انتشار تطبيقها وجود مكاتب محاسبة أجنبية عاملة في هذه الدول تتولى التشجيع على استخدام المعايير الدولية، وأن هذه الدول ليس لديها خبرة طويلة في صناعة معايير المحاسبة كما أن المتاح لديها من المعايير الوطنية لا يشكل هيكل متكامل من المعايير. و استعرضت الدراسة أهمية تطور ونمو أسواق المال في دول الشرق الأوسط كعامل حيوي وراء الطلب على المعايير الدولية.

وقد أوضح المسح الذي أجرته الدراسة أن الدول التي تطبق معايير المحاسبة الدولية هي: البحرين و مصر و الأردن و الكويت في حين لم تتوافر معلومات عن دولا أخرى كالإمارات و قطر و

---

(1) بورويسة سعاد، المرجع السابق، ص 72، عن jeane davide avenel, Comptabilités nationales et normalisation internationale

عمان، كما تبين أن المعايير الدولية هي أول مصدر للاسترشاد عند إعداد دراسة تحليلية لمعيار محاسبة سعودي أو أية دولة أخرى من دول الخليج. حيث أنه لا يوجد ما يمنع من تبني المعالجات الدولية عندما تتفق تلك المعالجات مع طبيعة النظم في العديد من الدول خاصة دول الخليج، وهناك العديد من الأمثلة على ذلك سواء في معايير المحاسبة أو المراجعة.[2]

كذلك الجزائر مثل باقي الدول النامية التي عملت على تكييف أنظمتها المحاسبية وفق المعايير الدولية، إذ بدأت تظهر نوايا الجزائر في التخلي على النظام المحاسبي السائد منذ سنة 1976، على إثر الإصلاحات الإقتصادية التي تبنتها الدولة في بداية تسعينات القرن الماضي، حيث من خلالها ظهر قصور المخطط المحاسبي الوطني و ما يميزه من هيمنة الإدارة و تغليب النظرة الجبائية في الإستجابة لمتطلبات المرحلة الراهنة، لذلك سعت الجزائر بتطبيق نظام محاسبي مالي يتوافق بشكل كبير و المعايير المحاسبية الدولية.

---

(1) هيئة المحاسبة و المراجعة لدول مجلس التعاون لدول الخليج، مرجع سبق ذكر.

خلاصـــــة

تمكن مفكري وممارسي المحاسبة من إرساء عدة مبادئ وفروض وقواعد محاسبية ،حيث لقيت مكانها داخل الإطار النظري، ومن خلال العرض السابق يتضح أن الممارسة المحاسبية عرفت تعايشا مذهلا مع التطورات التي كانت تحدث و في ظل الواقع الاقتصادي المتطور الذي أحدث تحولات كبيرة ومستمرة في العالم.

ومع هذا التحول المستمر بالأخص التطور الكبير في مجال تكنولوجيا الأعلام والاتصال، جعل المحاسبة بأن تصبح نظاما للمعلومات، مرتبط بمسار التوحيد المحاسبي لضبط الأحداث الاقتصادية للمؤسسة، ويحقق أيضا صحة وملائمة ومصداقية وفي الوقت المناسب للمعلومات المحاسبية كنتاج هذا النظام.

في خضم الممارسات المحاسبية الدولية المختلفة، وفي إطار ترابط التطورات الاقتصادية والتجارية العالمية بالممارسات المحاسبية ، كان لابد من جهود لتوفيق الممارسات المحاسبية وتضييق فجوة الاختلافات، ما نتج عنه إنشاء معايير محاسبية دولية لتوفير الحلول التي تواجه المحاسبين.

فمن خلال هذا الاتجاه نحو توحيد العمل المحاسبي كان لابد من الدول العمل لا على الامتثال إلى هذا الاتجاه فقط، بل من أجل مواكبة التطورات الاقتصادية المستمرة، فالعديد من الدول لجأت إلى تبني وتطبيق المعايير المحاسبية، وتكييف محاسبتها و المحاسبة الدولية.