الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية

وزارة التعليم العالي والبحث العلمي

جامعة بلحاج بوشعيب – عين تموشنت –

كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير

مذكرة مكملة لنيل شهادة الماستر في العلوم المالية و المحاسبة – تخصص محاسبة و جباية

تحت عنوان :

نحو توحيد معايير المحاسبية و تقرير الإستدامة وفقا لمبادرة مؤسسة معايير دولية لتقرير المالي

من إعداد الطالبان:

✓ بوعلام نصر الدين

✓ خلادي مصعب

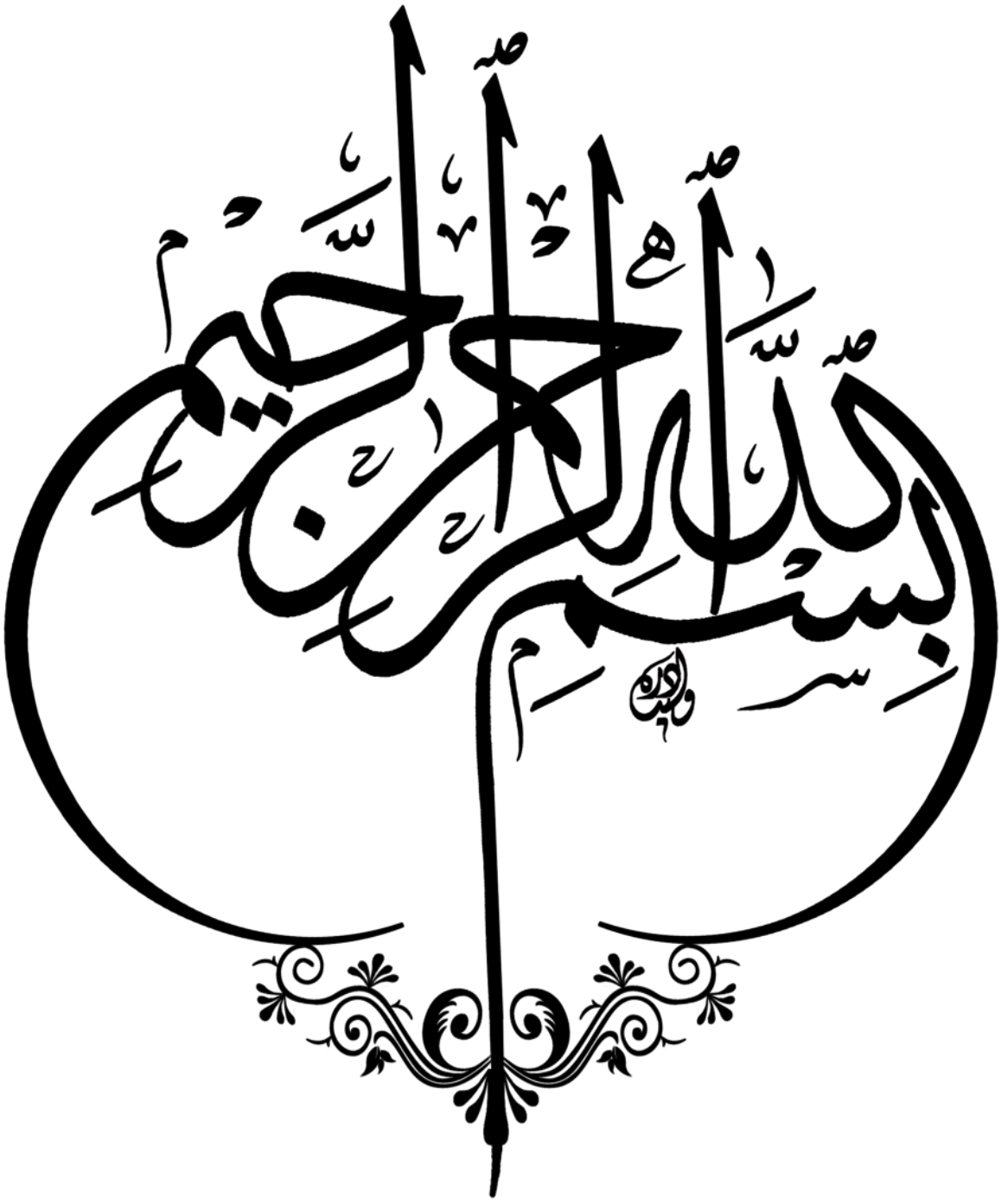
إشراف الأستاذ(ة) :

د. غربي صباح

أعضاء لجنة المناقشة

الرئيس	د/ أوجامع ابراهيم	جامعة بلحاج بوشعيب–عين تموشنت	محاضر. ب
المشرف	د/غربي صباح	جامعة بلحاج بوشعيب–عين تموشنت	محاضر. ب
الممتحن	د/ بن مسعود نصر الدين	جامعة بلحاج بوشعيب–عين تموشنت	محاضر. أ

السنة الجامعية : 2021/2020


بسم الله الرحمن الرحيم

الحمد لله رب العالمين والصلاة والسلام على أشرف المرسلين

سيدنا محمد خاتم الأنبياء والمرسلين.

الحمد لله الذي انال لنا درب العلم والمعرفة وأعاننا على أداء هذا الواجب

ووفقنا في إنجاز هذا العمل .

نتوجه بجزيل الشكر والإمتنان إلى كل من ساعدنا من قريب أو من بعيد على إنجاز

هذا العمل وفي تذليل ما وجهناه من صعوبات، ونخص بالذكر الأستاذة المشرفة

" غربي صباح "

التي لم تبخل علينا بتوجيهاتها ونصائحها القيمة

التي كانت عونا في إتمام هذا العمل .

أهدي ثمرة جهدي هذا :

إلى التي بعطفها غمرت وجداني، الى رمز الحب والحنان

أمنا الحنونة

إلى من ذللّه طريق الصعاب ورفع الحواجز والعقبات

أبانا الغالي

إلى من كانوا دعما لي وسندا في حياتي : عائلتي الكريمة

" بوعلام ، خلادي"

و في الأخير أهدها بالخصوص الأساتذة الكرام الذين بفضلهم تحققت كل نجاحاتنا وخاصة الاستاذة " غربي صباح" التي بفضلها وبفضل وقوفها الى جانبنا وصلنا الى مبتغايا.

مصعب / نصر الدين

ملخص :

الدراسة الحالية تهدف إلى الوقوف على التجربة الجزائرية في إصلاح المنظومة المحاسبية وتكييف بيئتها المحاسبية مع متطلبات التطبيق السليم للمرجعية المحاسبية الدولية، بهدف التقليل من درجة الاختلاف في الممارسات المحاسبية.

إن من أهم جوانب إصلاح المنظومة المحاسبية في الجزائر، ما يتعلق بالمؤسسات الإقتصادية خاصة من حيث كيفية إعداد وعرض القوائم المالية وتحسين جودة المعلومات المحاسبية وفق ما تنص عليه المعايير المحاسبية الدولية، مما يؤدي إلى زيادة موثوقيتها، ويشجع الإستثمارات الوطنية والأجنبية، وبالتالي تحقيق التنمية المنشودة للاقتصاد الوطني.

وقد خلصت هذه الدراسة الى أن الدولة الجزائرية قد بذلت جهودا متكاملة الإصلاح وتأهيل كل عناصر البيئة المالية والمحاسبية التي يمكن أن تتأثر بتطبيق معايير المحاسبة الدولية، خاصة منها المؤسسات الإقتصادية التي أصبح رهان التنمية والتطوير الإقتصادي والإجتماعي مرتبطا بتطرها أكثر من أي فترة مضت ، كما يشير واقع الفعلي للإصلاحات التي أجرتها الجزائر على مختلف مكونات البيئة المحاسبية الجزائرية تتأثر بتطبيق المعايير المحاسبية الدولية، إلا أن هذه المكونات لا تزال دون المستوى المطلوب، ويرجع ذلك خاصة إلى وجود العديد من المعوقات والنقائص التي تحد من فعالية هذه المكونات، خاصة منها البلوغ بالمؤسسات الإقتصادية الجزائرية المستوى الإفصاح الشفافية التي تتميز به نظيراتها على المستوى الدولي.

الكلمات الفتاحية : البيئة المحاسبية الجزائرية، النظام المحاسبي المالي، المعايير المحاسبية الدولية، القوائم المالية.

Abstract :

The present study aims to take stock of Algerian experience in reforming the accounting system and to adapt its accounting environment to the requirements of the proper application of the international accounting reference, with a view to minimizing the difference in accounting practices.

One of the most important aspects of the reform of the accounting system in Algeria concerns economic institutions, particularly in terms of how to prepare and present financial lists and improve the quality of accounting information as provided for in the International Accounting Standards, thereby increasing their reliability, encouraging national and foreign investments and thus achieving the desired development of the national economy.

The study concluded that the Algerian State has made a comprehensive effort to reform and rehabilitate all the elements of the financial and accounting environment that may be affected by the application of international accounting standards, particularly economic institutions, whose development and economic and social development are more closely related than ever.

Keywords : The Algerian accounting environment, international accounting, financial accounting system, international accounting standards, the quality of financial statements, the unification of accounting practices, the disclosure and the transparency.

Resumé :

La présente étude vise à faire le point sur l'expérience algérienne en matière de réforme du système comptable et à adapter son environnement comptable aux exigences de la bonne application de la référence comptable internationale, en vue de minimiser les différences dans les pratiques comptables.

L'un des aspects les plus importants de la réforme du système comptable algérien concerne les institutions économiques, notamment en ce qui concerne la préparation et la présentation des listes financières et l'amélioration de la qualité de l'information comptable telle que prévue par les Normes comptables internationales, augmentant ainsi leur fiabilité, encourager les investissements nationaux et étrangers et ainsi réaliser le développement souhaité de l'économie nationale.

L'étude conclut que l'État algérien a fait un effort global pour réformer et réhabiliter tous les éléments de l'environnement financier et comptable susceptibles d'être affectés par l'application des normes comptables internationales, en particulier les institutions économiques, dont le développement et le développement économique et social sont plus étroitement liés que jamais.

Mots clés : L'environnement comptable algérien, la comptabilité internationale, le système de comptabilité financière, les normes comptables internationales, la qualité des états financiers, l'unification des pratiques comptables, l'information et la transparence.

الفهرس

العنوان	الصفحة
بسملة	
شكر و تقدير	
إهداء	
مقدمة عامة	أ–و
الفصل الأول : دراسة مسار معايير المحاسبة الدولية و تحقيق الإستدامة	
تمهيد	02
المبحث الأول: الإطار النظري للمعايير المحاسبية الدولية	03
المطلب الأول:مفهوم معايير المحاسبة الدولية	03
المطلب الثاني:اسباب إصدار معايير المحاسبة الدوليةوأهميتها	02
المطلب الثالث:خصائص وأهداف معايير المحاسبة الدولية	05
المطلب الرابع: تعقيدات تبني معايير المحاسبة الدولية	07

المبحث الثاني:تصنيف معايير المحاسبة الدولية وتطبيقها في العالم	08
المطلب الأول: إجراءات إصدار المواصفات الدولية	08
المطلب الثاني: طبيعة وهدف معايير المحاسبة الدولية	10
المطلب الثالث: موقف أهم الهيئات الدولية والاقتصاديات المختلفة من المعايير المحاسبية	10
المبحث الثالث: تقرير الاستدامة	14
المطلب الأول: طبيعة التنمية المستدامة	14
المطلب الثاني :مستويات تأكيد تقارير الإستدامة و خطوات إعدادها	15
المطلب الثالث: شكل الإفصاح عن الاستدامة	19
خلاصة الفصل :	22
الفصل الثاني : تطور المعايير التقارير المالية الأولية	
تمهيد	24
المبحث الأول: تأملات في عولمة معيار التقارير المالية الأولية	25
المطلب الأول: الاعتبار الإيجابي لعولمة المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية / معايير المحاسبة الدولية	25
المطلب الثاني: الاعتبارات السلبية لعولمة معايير التقارير المالية الدولية IFRS/IAS	26
المطلب الثالث: مسار إعداد المعيار المحاسبي	28

المبحث الثاني : عملية تطوير معايير التقارير المالية الاولية IFRS/IAS و نموذج محاسبي للإفصاح الاختياري عن تقارير الاستدامة	33
المطلب الأول: اجراءات إصدار معايير التقارير المالية الدولية IAS/IFRS	33
المطلب الثاني :طرق وأساليب تطوير و تعديل معايير التقارير المالية الدوليةIFRS/I	34
المبحث الثالث: الأبعاد الحديثة لمعايير التقارير المالية الاولية IFRS/IAS	35
المطلب الأول : تحديث الإطار المفاهيم لمعايير التقارير المالية الدولية IFRS/IAS	36
المطلب الثاني : الإصدارات الجديدة لمعايير التقارير المالية الدولية IFRS/IAS	40
المطلب الثالث : التعديلات اللاحقة لمعايير التقارير المالية الدولية IFRS/IAS–	44
خلاصة الفصل	56
الفصل الثالث : مدى تطبيق الجزائر للمعايير الدولية	
تمهيد	58
المبحث الأول : مدى تطبيق الجزائر للمعايير الدولية IFRS	59
المطلب الأول : المعايير المحاسبية الدولية التي تبنتها الجزائر من خلال النظام المحاسبي المالي	59
المطلب الثاني : المخطط المحاسبي الوطني	64

المبحث الثالث: بين التطبيق العملي لنظام المحاسبة المالية وصعوبة تطبيقه	75
المطلب الأول: أثر تطبيق نظام المحاسبة المالية على البيئة المحاسبية في الجزائر	75
المطلب الثاني: تحدي تطبيق نظام المحاسبة المالية.	76
المطلب الثالث: اشتراط تفعيل نظام المحاسبة المالية	79
المبحث الثالث : توجه نحو تبني المعايير المحاسبة العمومية دولية في الجزائر	81
المطلب الاول : واقع المحاسبة في العمومية في الجزائر	81
المطلب الثاني : تقييم واقع المحاسبة العمومية في الجزائر	86
المطلب الثالث : التوجه نحو تبني معايير المحاسبية العمومية الدولية في الجزائر	86
خلاصة الفصل	95
خاتمة عامة	97
قائمة المصادر و المراجع	101

قائمة الجداول
و الأشكال

رقم الجدول	عنوان الجدول	الصفحة
01	المعايير التي تم إصدارها إلى غاية 2017	29
02	الإصدارات المستجدة في معايير التقارير المالية الدولية وتفسيراتها IFRS/IFRIC 2017/2010 :	41
03	التعديلات الحاصلة في معايير التقارير المالية الدولية IAS/IFRSوتفسيراتها /IFRIC SIC	45
04	معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام وفق أساس الاستحقاق	88

مقدمة عامة

مقدمة عامة :

إن التحولات المستمرة التي تفرزها العولمة في المجال المالي والمحاسبي، تفرض على الدول توفير بيئة محاسبية مناسبة تتلاءم مع المعطيات الدولية الجديدة، استجابة لذلك قامت الجزائر بجملة من الإصلاحات أهمها، التحول من استخدام الخطط المحاسبي الوطني الذي كان محدودا ولا يتماشى مع المتطلبات الدولية، نحو استخدام نظام مالي محاسبي مستمد من المعايير المحاسبية الدولية، يراعي خصوصيات البيئة الجزائرية من جهة ويتماشى مع متطلبات البيئة الدولية من جهة أخرى.

إن الهدف من إصدار معايير التقارير المالية الدولية هو توحيد المبادئ والممارسات المحاسبية على مستوى العالم من أجل توفير قاعدة محاسبية موحدة تساعد على استخدام المعلومات التي تتضمنها القوائم المالية المعدة من طرف الشركات في مختلف بلدان العالم ، و تجاوباً مع الانفتاح الدولي التي أثرت على العالم، زاد اهتمام الكثير من المنظمات والهيئات بموضوع التوحيد والتوافق المحاسبي الدولي خصوصاً في الدول ذات الأسواق المتطورة.

فمنذ تأسيس مجلس معايير المحاسبة الدولية في سنة 2001 تمت مراجعة العديد من المعايير التي كانت قد أصدرت في السابق كما تم إصدار معايير جديدة وذلك بسبب التغيير المتتالي في بيئة الأعمال العالمية. كل ذلك لم يتم في معزل عن الهيئات المالية والمحاسبية الأوروبية والأمريكية، لكن تم بالتنسيق معها من أجل تقليص هوة الاختلاف في الممارسة المحاسبية .

لقد أسفر تفاعل الجزائر مع المعايير المحاسبية التي يصدرها مجلس معايير المحاسبة الدولية على إصلاح المنظومة المحاسبية الوطنية من أجل فتح المجال أمام مؤسساتها الاقتصادية للتعامل بنظام محاسبي مالي موحد يتضمن في مجمله معظم المحاور التي تتعلق بالإطار الهيكلي التصوري وبمجالات الاعتراف والقياس التي تعرف جميعها تحيينات متتالية ومستمرة نتيجة تطور الأنشطة الصناعية وتطور النظم المعلوماتية وتغير الأنظمة التشريعية – التجارية والضريبية والجمركية والنقدية وغيرها .

ومواكبة لهذا الانفتاح الدولي، شرعت الجزائر بدورها في القيام بإصلاحات عميقة تهدف إلى تكييف نظامها المحاسبي مع معايير التقارير المالية الدولية لتحقيق الشفافية من خلال الإفصاح ومع ذلك لم يعرف النظام المحاسبي المالي منذ إصداره أية تعديلات أو تحسينات عليه مما يدل على زيادة فجوة الاختلاف بينه وبين معايير المحاسبة الدولية مع مرور الزمن، وهذه الحقيقة تعتبر في حد ذاتها دليلاً على إعادة النظام المحاسبي في الجزائر إلى نقطة البداية .

إشكالية البحث :

و بناءا على ما سبق تتحدد إشكالية البحث فيما يلي :

ما مدى تطبيق الجزائر للمعايير المحاسبية الدولية لاعداد التقارير المالية و معايير المحاسبة الدولية وللإجابة على الإشكالية الرئيسية للبحث يمكن طرح الأسئلة الفرعية التالية:

- ✓ مامدى دور هذه المعايير في الحد من الفساد المالي و الإداري في الجزائر ؟
- ✓ ما هي طبيعة الإصلاح المحاسبي في الجزائر؟
- ✓ ما هي أوجه الاختلاف بين النظام المحاسبي المالي ومعايير التقارير المالية الدولية ؟

فرضيات البحث :

✓ تكييف مشروع المخطط المحاسبي للدولة ليتطابق مع متطلبات تطبيق المعايير الدولية في القطاع العام وفق أساس الاستحقاق .

✓ ضرورة التوعية الشاملة والمستمرة حول الفساد المالي والإداري للتوعية من مخاطره والعمل على مكافحته.

– دوافع و أسباب اختيار الموضوع :

يمكن تلخيص الدوافع التي أدت إلى إختيارنا لهذا الموضوع والبحث فيه فيما يلي :

1/ الدوافع الموضوعية : شروع الجزائر في تطبيق النظام المحاسبي المالي المستمد من المعايير المحاسبية الدولية إبتداءا من جانفي 2010؛

– أصبح محاسبية المؤسسات أهمية كبيرة في الإفصاح عن المعلومات المالية؛

– وجه الدراسات المحاسبية المعاصرة في الجزائر نحو فهم المعايير المحاسبية الدولية والمنظومة المحاسبية الجزائرية؛

– إثراء محتوى الموجود و تغطية النقائص الموجودة في هذا المجال .

– قلة الدراسات التي تناولت بحث وتحليل موضوع جاهزية البيئة الجزائرية التطبيق المعايير المحاسبية الدولية؛

2/ **الدوافع الذاتية** :

– الرغبة الشخصية في دراسة الموضوعات المحاسبية الجزائرية الحالية والمعايير المحاسبية الدولية، وكذا معرفة قدرات الدولة الجزائرية في إعتماد هذه المعايير وتجسيدها على أرض الواقع؛

– الرغبة في توفير المادة العلمية للطلبة والباحثين حول موضوع المعايير المحاسبية الدولية وتسليط الضوء على المصطلحات والمفاهيم الجديدة عن البيئة المحاسبية في الجزائر.

أهمية البحث :

يكتسي هذا الموضوع أهمية كبيرة خاصة بعد شروع الجزائر في تطبيق النظام المحاسبي المالي إبتداءا من سنة 2010، الأمر الذي حتم على المؤسسات الإقتصادية في الجزائر التكيف مع هذا الواقع الجديد، الذي تضم دخول مصطلحات و مفاهيم جديدة عن البيئة المحاسبية الجزائرية وتغير أساليب إعداد القوائم والتقارير المالية، وما صاحبه من غموض ونقائص في بعض جوانبها، كون البيئة المحاسبية في الجزائر في طور التكيف مع المنظومة المحاسبية الدولية.

كما أن التوجه المتزايد على المستوى الدولي نحو توحيد و توافق الأنظمة المحاسبية البلدان العالم، يفرض على كل دولة السعي نحو الاندماج في الاقتصاد العالمي من خلال بي المعايير المحاسبية الدولية سواء بشكل صريح أو ضمني أو على الأقل تكييف أنظمتها المحاسبية لضمان فهم وقراءة موحدة للقوائم والتقارير المالية، وهذا ما تسعى إليه الدولة الجزائرية نظرا لجملة من الأهداف العامة نذكر منها :

– الاستجابة إلى متطلبات وشروط الانضمام إلى المنظمات الدولية مثل منظمة التجارة العالمية ؛

– إن تطبيق المعايير المحاسبية الدولية في البيئة الجزائرية من خلال تبني النظام المحاسبي المالي سيساهم في تعزيز و تهيئة المؤسسات الإقتصادية الجزائرية للتعامل مع المؤسسات الدولية بشكل إيجابي مما يحفز على جذب الاستثمارات الأجنبية، وبالتالي دفع عجلة التنمية الإقتصادية.

– أهداف البحث :

انطلاقا من أهمية الدراسة فإنه يمكننا حصر جملة من الأهداف التي تسعى لتحقيقها وهي:

–التمكين من معرفة المفاهيم والنظريات المرتبطة بالمعايير المحاسبية الدولية والتي شكل المنظومة المحاسبية الدولية، ومعرفة متطلبات تطبيقها في البيئة الجزائرية، من أجل توفير المادة العلمية الخاصة بالمعايير المحاسبية الدولية لإفادة الباحثين والطلية في مجالات المحاسبية والمالية في المستقبل؛

– التعرف على الجهود المبذولة على المستوى الدولي والإقليمي من أجل تحقيق التوحيد والتنسيق الدولي، وإبراز ملامح هذا الإطار والظروف التي جاء فيها وأهمها؛

– المساهمة في دراسة مدى قدرة الدولة الجزائرية على اعتماد المعايير المحاسبية الدولية والتعرف على درجة التوافق بين البيئة الجزائرية والمعايير المحاسبية الدولية، والعمل على تقديم دراسة تطبيقية حول المعايير المحاسبية في البيئة المحاسبية الجزائرية؛

– استقصاء أراء المهتمين في الجزائر حول جملة من القضايا المتعلقة بالمحاسبة خاصة حول الممارسات المحاسبية ، والإصلاحات والتعرف على آرائهم حول مستقبل تطبيق المعايير المحاسبية الدولية والآثار المترتبة عنها.
– المساهمية العلمية للبحث.

تعد هذه الدراسة من بين أهم الدراسات التي ركزت على واقع البيئة المحاسبية في الجزائر بعد مرور ثلاث سنوات من تطبيق النظام المحاسبي المالي، حيث سلطت الضوء على مدى تكيف البيئة الجزائرية واستعدادها لتطبيق النظام المحاسبي المالي المستمد من المعايير المحاسبية الدولية، بالإضافة إلى إستعراض أهم عناصر ومكونات البيئة المحاسبية في الجزائر والإصلاحات التي أجريت عليها، وتتميز هذه الدراسة عن الدراسات السابقة تركيزها على الجزائر كدراسة حالة عن طريق إجراء دراسة إحصائية شملت الأساتذة الأكاديميين الم ين في المحاسبية وممارسي مهنة المحاسبية.

– تحديد إطار البحث :

تسعى هذه الدراسة إلى تسليط الضوء على أثر تطبيق المعايير المحاسبية الدولية على البيئة المحاسبية في الجزائر، بالتطرق إلى الإطار المكان على المستوى الدولي أو من خلال دراسة هذه المعايير والجهود المبذولة للتوحيد والتوافق الدولي، وائيا على المستوى الوطني بدراسة النظام المحاسبي الجزائري قبل وبعد الإصلاحات المحاسبية، أما الإطار الزمني سنحاول دراسة البيئة المحاسبية الجزائرية إبتداءا من سنة 2007 إلى غاية يومنا هذا.

– منهجية البحث

من أجل دراسة إشكالية البحث والإجابة على الأسئلة المطروحة وإثبات أو تقي الفرضيات المعتمدة في الدراسة، إرتأينا إتباع المنهج الوصفي والتحليلي، بإعتباره الأنسب لمثل هذا النوع من الدراسات بشكل عام والأكثر ملاءمة لطبيعة موضوع بحثنا بشكل خاص.

خطة البحث :

تم تقسيم البحث الى ثلاثة فصول :

الفصل الأول : دراسة مسار معايير المحاسبة الدولية و تحقيق الإستدامة

المبحث الأول: الإطار النظري للمعايير المحاسبية الدولية

المبحث الثاني:تصنيف معايير المحاسبة الدولية وتطبيقها في العالم

المبحث الثالث: تقرير الاستدامة

الفصل الثاني : تطور المعايير التقارير المالية الأولية

المبحث الأول: تأملات في عولمة معيار التقارير المالية الأولية

المبحث الثاني : عملية تطوير معايير التقارير المالية الاولية IFRS/IAS و نموذج محاسبي للإفصاح الاختياري عن تقارير الاستدامة

المبحث الثالث: الأبعاد الحديثة لمعايير التقارير المالية الاولية**IFRS/IAS**

الفصل الثالث : مدى تطبيق الجزائر للمعايير الدولية

المبحث الأول : مدى تطبيق الجزائر للمعايير الدولية IFRS

المبحث الثالث: بين التطبيق العملي لنظام المحاسبة المالية وصعوبة تطبيقه

المبحث الثالث : توجه نحو تبني المعايير المحاسبة العمومية دولية في الجزائر

خاتمة عامة

الفصل الأول

دراسة مسار معايير المحاسبة الدولية وتحقيق الاستدامة

تمهيد :

لقد تطورت المحاسبة كغيرها من مجالات المعرفة الأخرى تعة التطور الحياة الإجتماعية والإقتصادية المجتمعات، لذلك فهي تعد أحد الميادين التي تأثرت وأثرت على السلوك الفردي والإجتماعي، حيث بدأت المحاسبية كأداة لقياس الثروة وتحديد الحقوق والالتزامات، وأصبحت اليوم نظاما للمعلومات يؤثر على بحرى الأحداث الإقتصادية في أي مجتمع.

ونتيجة لهذا التطور إغتني الفكر المحاسبي بالكثير من القروض والمبادئ والمفاهيم الجديدة حتى تستجيب طلبات المجتمع المعاصر، وتعددت فروعها وأنواعها وتعمقت وظائفها و إتسعت أهدافها لتشمل إضافة إلى القياس المحاسبي أهداف الرقابة والتخطيط وتحليل التكاليف لإتخاذ القرارات الإدارية والاستثمارية المختلقة، ولقد تطورت المعرفة المحاسبية وفق مراحل عديدة بدأ من مرحلة التجربة والخطأ مرورا بمرحلة العادات الاتفاقية و إنتهاء مرحلة التنظير العلمي.

المبحث الأول: الإطار النظري للمعايير المحاسبية الدولية

إن النظر في صياغة معايير المحاسبة الدولية ينبع من الحاجة إلى إطار قائم على الدقة والأمانة والموضوعية لقياس العمليات والأحداث التي تؤثر على الوضع المالي للمنظمة ونتائج عملها، ولتوفير أساس موحد ومتين للشؤون المالية. المعلومات في جميع أنحاء العالم.

لذلك، تميل العديد من الدول إلى اعتماد المحتوى الصادر عن مجلس معايير المحاسبة الدولية، إيمانًا منها بأهمية المعايير المحاسبية في توفير التوجيه والإرشاد لقياس وعرض العمليات والأحداث، وكذلك أهمية إيجاد إطار موضوعي لذلك. على المستوى الدولي. تم تقديمه لضمان تقليل الاختلافات في هذه المجالات. لذلك، تم نشر هذه المعايير في العديد من البلدان حول العالم وتعتبر معايير عالية الجودة – على الرغم من الانتقادات – ويضمن تطبيقها بشكل مناسب وموثوق مستوى المعلومات دوليا.

المطلب الأول:مفهوم معايير المحاسبة الدولية

تعرف لجنة القواعد الدولية المعايير المحاسبية على أنها قواعد إرشادية يشير إليها المهنيون لدعم اجتهاداتهم وإلهام حكمتهم، على الرغم من أنها لا تعوض الحكمة أو الاجتهاد. الإطار العام لتقييم كفاءة وجودة الأعمال الفنية وتحديد طبيعة وعمق المسؤوليات المهنية (عائشة، teb21، 2019).

يمكن تعريف معايير المحاسبة الدولية على أنها مجموعة من المعايير أو المبادئ أو النماذج أو المعايير العامة التي تؤدي إلى ترشيد وتوجيه ممارسات المحاسبة أو المراجعة المالية أو التدقيق المالي، لأنها تختلف عن الإجراءات،كما تتميز المعايير المحاسبية بالتوجيه العام أو التوجيه ، بينما تتعامل الإجراءات مع صيغ التنفيذ المعايير المحاسبية هي في شكل حالات تطبيق محددة ، على سبيل المثال ، معايير المراجعة: جمع المدققين وتقييم أدلة المعاملات المحاسبية ، والتحضير للتعبير عن الآراء حول البيانات المالية. (عائشة، Teb21، 2019)

المطلب الثاني:اسباب إصدار معايير المحاسبة الدوليةوأهميتها

من بين دوافع اصدار المعايير المحاسبية الدولية ما يلي:

الدافع لإصدار معايير المحاسبة الدولية :

تم قبول معايير المحاسبة الدولية من قبل معظم مؤسسات المحاسبة في العالم، لذا أصبحت مرجعا لجميع المهنيين في مختلف البلدان سواء كانت مطورة أو نامية، لذلك فإن إصدار معايير المحاسبة الدولية واعتمادها من قبل الدول المختلفة مرتبط لدوافع عديدة أبرزها مذكورة أدناه: (أمين السيد، 2005، صفحة 21) .

-تعد الاختلافات في الممارسات المحاسبية في الدول المختلفة بحد ذاتها دافعًا كافيًا لإيجاد معايير محاسبية دولية جديدة وتوحيدها في اقتصادات مختلفة ، لذلك فإن عملية التطبيق بين هذه الممارسات ستكتمل من خلال أساس قياس موحد وقواعد العرض والإفصاح المالي. صياغات.

-نظرًا للزيادة في حجم التجارة الدولية والاستثمار الدولي ، فضلاً عن الانتشار المتزايد للشركات متعددة الجنسيات ، فقد ساهم ظهور مشاكل المحاسبة الدولية أيضًا في تطبيق معايير المحاسبة في مختلف البلدان ؛ يهتم العديد من منظمات المحاسبة بشكل متزايد بعملية تحقيق أكبر قدر ممكن من الاتساق والتوافق بين طرق وأساليب وإجراءات المحاسبة بين مختلف البلدان.

- ارتفاع عدد الشركات متعددة الجنسيات المطبقة لمعايير المحاسبة الدولية عند إعدادها للتقارير المالية بدلا من الاستمرار في اعتماد معايير المحاسبة المحلية.

-إن تطور سوق رأس المال والتكامل المستمر للمؤسسات ، وخاصة المؤسسات الأوروبية ، من العوامل التي تؤثر بشكل كبير على تنظيم المؤسسات ، لأنها تتطلب نطاقًا مؤسسيًا ضخمًا واحتياجات تمويلية ضخمة ، مما يتطلب منها نشر المعلومات المحاسبية والبيانات المالية الإفصاح عن مواردهم المالية والوضع الذي يحتاجون من أجله إلى اعتماد معايير محاسبية مقبولة بشكل عام من قبل جميع الأطراف في السوق المالية.

- تركيز جهود الباحثين في المجال المحاسبي في التوصل إلى مجموعة من المعايير المحاسبية ذات الطابع الدولي وتحكم الممارسات المحاسبية على مستوى العالم، خاصة بعد أن تزايدت الرغبة لدى المستثمرين والشركات الدولية والتكتلات الاقتصادية في تطوير النظم المحاسبية حتى تصبح بمقدرتها مواكبة التغيرات والمتطلبات الدولية الحديثة.

أهمية معايير المحاسبة الدولية

على الرغم من تزايد درجة العولمة على المستوى الاقتصادي المحلي من خلال تبسيط القواعد وإصلاحات السوق، إلا أن هناك حاجة متزايدة لإيجاد تقاطع بين المعايير المعمول بها لإعداد التقارير المالية على المستوى المحلي ومعايير المحاسبة الدولية. ومع ذلك، لتحقيق قدر أكبر من الشفافية على المستوى العالمي في إطار المساءلة العالمية، يجب إنشاء المؤسسات الضرورية لاقتصاد السوق الحر قبل توقع هذا التوافق. يمكن تلخيص فوائد اعتماد معايير المحاسبة الدولية على النحو التالي: (مصطفى، 21 و 22 نوفمبر 2007، صفحة 07) .

– **مراقبة الأداء:** كما أن المعايير المحاسبية هي أداة للتحكم في البيانات المحاسبية وقياسها، فهي أيضًا مقياس للأداء.

– **عدالة وموثوقية البيانات المالية:** اعتماد معايير محاسبية تتسم بالعدالة تمكن المؤسسة من تحمل العبء الحقيقي وإثبات الدخل الحقيقي والمحقق، بحيث تكون البيانات المعروضة في القوائم المالية عادلة ودقيقة وموثوقة في التقرير. اتخذ القرار الصحيح.

– **تسهيل عمليات الشراء والاندماج للمؤسسات:** إن استخدام معايير محاسبية موحدة يتفق عليها المحاسب لإعداد البيانات المالية للمؤسسات والإفصاح عنها مفيد للغاية لعملية وعملية بيع وشراء المؤسسات الصناعية والتجارية.

– **سهولة المقارنة:** وذلك لاختيار البديل الأفضل الذي سيسمح بتدفق رأس المال إلى الشركات الفعالةوبالتالي زيادة الرفاهية الاجتماعية.

– **التخطيط والمتابعة على المستوى الوطني:** أدى الإعداد المتبادل للقوائم المالية والبيانات المالية المؤسسية وفق المعايير والأساليب المحاسبية إلى بيانات وطنية غير صحيحة ولا تعكس الوضع الفعلي.

المطلب الثالث:خصائص وأهداف معايير المحاسبة الدولية

من خلال هذا المطلب، سنناقش خصائص هذه المعايير والأهداف الناتجة عن اعتمادها وتطبيقها:

أولا : خصائص معايير المحاسبة الدولية

يمكن تلخيصها على النحو التالي:

يتميز بإطار مرجعي مشتق من نموذج توحيد المحاسبة الأنجلو ساكسوني وجمعه ممارسون في صناعة المحاسبة.-عند صياغة المعايير المحاسبية

- يجب مراعاة الظروف الاقتصادية والسياسية والاجتماعية والقانونية والبيئية حول المجتمع.

- يجب أن يكون المعيار واقعيًا لا يتسم بالثبات بل يتغير باستمرار وفقًا للظروف البيئية المتغيرة.

- تمثل المعايير أفضل الممارسات المحاسبية المتاحة عند وجود اختلافات متعددة في المعالجة المحاسبية لكيان واحد.

- الضغط السياسي أو الضغط السياسي من طرف معين يجب ألا يؤثر على إعداد معايير المحاسبة.

- ينبغي أن تكون عمليةصياغة المعايير المحاسبية عملية فنية وبيئية ، مع أقل قدر ممكن من الآراء والآراء الشخصية.

-يجب أن تكون المعايير المحاسبية محايدة ، أي عند إعداد المعايير المحاسبية ، قدر الإمكان ، لا يُتوقع تحديد نتائج معينة مسبقًا.

- يجب أن تكون سمة المعيار أنه غير متحيز تجاه طائفة معينة ، مما يعني الإنصاف في إعداد البيانات المالية.

- يجب أن يتسم بوضع أهداف وطنية شاملة دون أن يتأثر بالتغييرات الحكومية. (علي ك.، 11 جانفي 2012، صفحة 15)

- يجب ان تتصف المعايير المحاسبية باقتصاديه بمعنى الا يترتب على تطبيق المعيار تكاليف لا تتناسب مع العائد المتوقع منه.

ثانيا : أهداف معايير المحاسبة الدولية

إن جميع الأطراف الساعية للتوصل إلى إجماع دولي لها دوافع موضوعية بطبيعة الحال، ومن بينها أهم أهداف ودوافع صياغة معايير المحاسبة الدولية ما يلي:

- إعداد وإصدار معايير محاسبية لتوجيه عملية إعداد ومعالجة البياناتو القوائم المالية بمايحقق المصلحة العامة.

- الالتزام بالقبول الدولي لهذه المعايير وتطبيقها العالمي. الالتزام بتحسين وتنسيق نظم المحاسبة والقواعد والإجراءات المتعلقة بإعداد وعرض البيانات المالية. تزود هذه المعايير الشركات، وخاصة الشركات العالمية، بالوقت والمال اللذين

يتم استخدامهما حاليًا لتوحيد بياناتها المالية، حيث يعتمد كل معيار مجموعة من الأعراف والمبادئ المحاسبية لإعدادها، وتختلف هذه الاتفاقيات والمبادئ من دولة إلى أخرى.

العديد من الدول خاصة النامية منها لا توجد بها منظمات محاسبية مهنية ولا هيئات مختصة بإصدار معايير العمل المحاسبي، وبالتالي فإن تبنيها للمعايير المحاسبية الدولية سوف يوفر لها الوقت والمال.

– تشجيع العمليات الدولية والتسعير، وكذلك القرارات المتعلقة بتخصيص الموارد، وتحسين كفاءة سوق الأوراق المالية، خاصة بعد زيادة ونمو الأنشطة الاقتصادية الدولية واعتماد الدول المتزايد على التجارة الدولية وتدفقات الاستثمار. فيحالةعدمكفايةالمواردالمحلية.

– تسهيل حصول الشركات على التمويل اللازم، أي إتاحة فرصة أخرى للشركات للحصول على أموال من الخارج سواء على شكل رأس مال أو قروض.

– تهدف هذه المعايير أيضًا إلى تحسين المعايير المهنية للمحاسبة في دول العالم، لأن الدول الضعيفة والبدائية في نظام المحاسبة ستشجع الإجراءات اللازمة لتبني وتشغيل نظام المحاسبة الدولي.

المطلب الرابع: تعقيدات تبني معايير المحاسبة الدولية

تواجه عملية اعتماد معايير المحاسبة الدولية عدة صعوبات سواء على المستوى المحلي أو الدولي نذكرها على النحو التالي:

صعوبات محليةمن بينها:

– في بعض البلدان ، وخاصة أقل البلدان نموا ، ضعف الكيانات المهنية والكيانات التي تضع المعايير المحاسبية.

–أنشطة المنظمة المحلية في الدولة.

– ترسيخ قوة الاتجاهات الراسخة في معايير المحاسبة الدولية التي تتبناها الدول في إعداد التقارير المالية.

فضلا عن ذلك:

– أدت الظروف الاقتصادية الصعبة في بعض البلدان إلى صرف الانتباه عن معايير المحاسبة الدولية.

- بعض الدول تفرط في دمج فكرة عدم الاعتماد على معايير المحاسبة. (بكطاش، 2011/2010 ، صفحة 126)

صعوبات دولية أهمها:

- على الرغم من وجود مشكلات لغوية في العالم، خاصة بعد استخدام معظم المنظمات الدولية للغات يفهمها سكان العالم عند إعداد التقارير المالية، فقد حالت اللغات القياسية دون تبنيها في العديد من البلدان.

-عدم وجود هيكل دولي يمكنه فهم معايير المحاسبة الدولية والتكيف معها.

- الاختلافات بين البلدان، مثل التقدم التكنولوجي، ستؤدي إلى اختلافات في أدلة البيانات المالية بين البلدان، مما يؤدي إلى ثغرات في تطبيق المعايير. (بكطاش، 2011/2010 ، صفحة 126) .

- عادة ما تتميز البلدان ذات النمو الاقتصادي السريع بزيادة النمو في مؤسساتها، مما يزيد من طلبها على المعايير، بينما لا تحتاج البلدان النامية إلى معايير في مؤسساتها لأن نطاقها محلي.

المبحث الثاني:تصنيف معايير المحاسبة الدولية وتطبيقها في العالم

هناك العديد من الاختلافات والاختلافات في المعلومات المالية في البلدان حول العالم، ويرجع ذلك أساسًا إلى اختلاف الأنظمة الاقتصادية والمالية المستخدمة في العالم، مما يؤدي إلى عدم قدرة مستخدمي البيانات المالية، سواء كانوا مستثمرين أو غيرهم، على اتخاذ قرارات بناءً على معايير موحدة.

المطلب الأول: إجراءات إصدار المواصفات الدولية

يعمل مجلس معايير المحاسبة الدولية IASB في بيئة تشجع الأعضاء والمنظمات التمثيلية وأصحاب المصلحة على تقديم مقترحات لتحديث المعايير الحالية أو إصدار معايير جديدة لضمان أن معايير المحاسبة الدولية تتكون من معايير عالية الجودة. تتبع عملية صياغة معايير جديدة إجراءً صارمًا يسمى الإجراءات القانونية الواجبة Due Process (Stéphane, 2011, p. 33)، والتي تستند إلى المشاورات مع جميع الأطراف ذات الصلة ويتم تنفيذها بشكل أساسي من خلال منظمات الاتصال المحلية. يمكن تلخيص هذه الإجراءات على النحو التالي:

1- تحديد طبيعة القضايا التي تحتاج إلى توحيد، ثم تشكيل فريق عمل بقيادة أعضاء مجلس الإدارة وهي تتألف من ممثلين عن ثلاث وكالات وطنية على الأقل للمعايير.

2-. ينشئ مجلس معايير المحاسبة الدولية لجنة توجيهية دولية، برئاسة ممثلين عن المجلس، بما في ذلك ممثلون عن ثلاث منظمات محاسبة وطنية على الأقل. المعرفة المهنية بتخصصات محددة.

3- تقوم اللجنة التوجيهية بتحديد ومراجعة جميع القضايا المتعلقة بالموضوع، مع الأخذ في الاعتبار تطبيق إطار عمل اللجنة لإعداد وتقديم البيانات المالية المتعلقة بالموضوع. ملخص النقاط الرئيسية.

4- بعد تلقي تعليقات مجلس الإدارة على النقاط الرئيسية، تعد اللجنة التوجيهية بيانًا تمهيديًا حول المبادئ الأساسية التي تشكل أساس مشروع الاقتراح وتشرح الحلول البديلة التي تم النظر فيها وأسباب القبول أو الرفض. المدة عادة أربعة أشهر.

5 – استعرضت اللجنة التوجيهية الآراء بشأن "البيان الأولي للمبادئ" ووافقت على البيان النهائي للمبادئ، المقدم إلى مجلس الإدارة للموافقة عليه، واستخدم كأساس لإعداد "مسودة مقدمة" للمبادرة الدولية. معايير المحاسبة: تم إصدار هذا البيان الختامي للجمهور ولم يتم إصداره رسميًا.

6- تقوم اللجنة التوجيهية بإعداد المسودة الأولى للاقتراح ورفعها إلى مجلس الإدارة للموافقة عليها بعد تعديلها، ويجب أن يوافق عليها أكثر من ثلثي أعضاء مجلس الإدارة، ثم المسودة الأولى للاقتراح. تم الإعلان عن الخطة، ومدة طلب الآراء من جميع الأطراف لا تقل عن شهر واحد إلى ستة أشهر.

7- تعيد اللجنة التوجيهية النظر بالتعليقات وتعد مخطط المعيار المحاسبي الدولي لمراجعته من قبل المجلس، وبعد التنقيح، وبموافقة ثلاثة أرباع أعضاء المجلس على الأقل، يتم نشر المعيار.

المطلب الثاني: طبيعة وهدف معايير المحاسبة الدولية

من أجل التكيف مع انفتاح الاقتصاد العالمي وجذب المزيد من الاستثمار الأجنبي، يصر مجتمع الاستثمار الدولي على تحسين معايير المحاسبة الدولية الحالية وإصدار معايير جديدة لتطوير مستوى الأداء والاتصال في السوق الدولية. (الزين، صفحة 2).

بدأت محاولة صياغة معايير محاسبية على المستوى الدولي في بداية هذا القرن، عندما عقد مؤتمر دولي للمحاسبة، أكد بشكل كبير على أهمية صياغة معايير المحاسبة الدولية. عُقد أول مؤتمر دولي للمحاسبة في سانت لويس عام 1904. قبل إنشاء المعهد الأمريكي للمحاسبين في عام 1917، كانت ميسوري تحت رعاية المعهد الأمريكي

للمحاسبين القانونيين المعتمدين. ودار البحث في ذلك المؤتمر حول إمكانية توحيد قوانين المحاسبة بين دول العالم المختلفة.

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

هذه الاجتماعات هي نتيجة الضغط المتزايد من مستخدمي البيانات المالية (بما في ذلك المساهمين والمستثمرين والدائنين والنقابات العمالية والمنظمات الدولية والجمعيات الحكومية والوكالات الحكومية). تطبيق المعايير يخلق المناخ اللازم، وأهمها منها لجنة معايير المحاسبة الدولية (IASC)، التي تأسست في 29 يونيو 1973، وتأثير الاتفاقيات مع الجمعيات والمؤسسات المهنية الكبرى في أستراليا،وكندا،وفرنسا،وألمانيا،واليابان،والمكسيك،وهولندا، والولايات المتحدة أنشأت المملكة وأيرلندا والولايات المتحدة الأمريكية "مجلس معايير المحاسبة الدولية" لصياغة وإصدار "معايير المحاسبة الدولية" بهدف تطوير وتعزيز صناعة المحاسبة لتكون مترابطة مع الأصول المنسقة المعروفة والمحددة.

بدمج جهود هذه المنظمات، بدأوا في استخدام معايير محاسبة وطنية مماثلة لتحديد محتوى المصطلحات والمفاهيم المحاسبية، وكذلك البيانات المالية الدورية المشتركة (الميزانية العمومية، بيان الدخل، بيان التدفق النقدي، وقائمة المساهمين بالتغيرات في حقوق الملكية) نموذج التقرير والحد الأدنى من الإفصاحات المحاسبية المطلوبة. الخطوة التالية هي صياغة وإعادة صياغة معايير المحاسبة الدولية على أساس سياسات التحسين المستمر على أساس استراتيجية علمية تستند إلى إطار نظري معترف به دوليًا منظمة وطنية تهدف إلى تحقيق تقدم علوم المحاسبة، والتي تعد جزءًا أساسيًا من تطوير معايير المحاسبة الدولية.

يكمن الغرض من إرسال معايير المحاسبة الدولية هذه في نقطتين رئيسيتين هما:

– إزالة التناقضات وتحسين نضج المحاسبة نفسها.

– ضرورة تحسين المعايير الدولية القائمة وإصدار معايير جديدة لتطوير مستوى الأداء والاتصال في السوق الدولية بما ينسجم مع انفتاح الاقتصاد العالمي وجذب المزيد من الاستثمار الأجنبي. لذلك، يمكن إرجاع ظهور معايير

المحاسبة الدولية إلى احتياجات عصر العولمة: العولمة الاقتصادية، وخاصة عولمة الأسواق المالية، تنعكس بدورها في عولمة المحاسبة.

المطلب الثالث: موقف أهم الهيئات الدولية والاقتصاديات المختلفة من المعايير المحاسبية

موقف المنظمة العالمية للتجارة من هذه المعايير المحاسبية

المحاسبة هي خدمة مهنية، وبالتالي تنظمها منظمة التجارة العالمية والاتفاقية العامة للتجارة في الخدمات، والتي تعد أيضًا جزءًا من منظمة التجارة العالمية. يركز العمل المحاسبي لمنظمة التجارة العالمية على تحرير التجارة في خدمات المحاسبة. ومع ذلك، من الواضح أنه يجب على المنظمة أيضًا أن تسعى جاهدة لتحقيق توافق المعايير المحاسبية لسببين: الأول كوسيلة لتحقيق أهداف التوافق المتوقعة، والثاني لأن تحقيق توافق المعايير المحاسبية مهم في التجارة في الخدمات. كما تتناول جميع الحواجز التنظيمية أمام الاستثمار الأجنبي في التجارة والخدمات الدولية، بما في ذلك المحاسبة عبر الحدود وغيرها من الصناعات.

موقف الهيئات العالمية الأخرى

تعمل مختلف المؤسسات المالية والتجارية والسياسية العالمية بجدية وتضغط لاعتماد معايير محاسبية دولية واعتمادها، ويعتقد البعض أن السبب الرئيسي وراء الضغط الدولي لتبني مجموعة من المعايير المحاسبية (معايير دولية) هو نمو الحركات المالية. الاستثمار في دول مختلفة. تتطلب حماية هذه الاستثمارات في أي بلد أن يكون لدى المستثمرين قوائم مالية قياسية عالية الجودة على نطاق عالمي بحيث يمكن مقارنتها بغض النظر عن الدولة / المنطقة التي توجد بها الشركة التي تصدر هذه القوائم. تعمل معظم المؤسسات الدولية في هذا الاتجاه، وخاصة مؤتمر الأمم المتحدة للتجارة والتنمية UNCTAD.

1. موقف مختلف اقتصاديات من هذه المعايير ومدى تطبيقها في العالم

حققت عملية صياغة معايير المحاسبة الدولية في السنوات القليلة الماضية العديد من النجاحات في الحصول على مزيد من الاعتراف واستخدام معايير التقارير المالية الدولية. (الجعارات، 2008، صفحة 35)

2. موقف الاتحاد الأوروبي من المعايير المحاسبية الدولية

في الاتحاد الأوروبي، تبنت الدول التي يتكون منها الاتحاد المعايير الدولية وفقًا لقرار عام 2002، والذي يتطلب من حوالي 8000 شركة أوروبية مسجلة في البورصات اتباع المعايير الدولية في عام 2005. لذلك، بالإضافة إلى الدول الأوروبية الأخرى، الدول الـ 27 التي تطبق فيها الشركة هذه المعايير أيضًا.

3. موقف الولايات المتحدة من المعايير المحاسبية الدولية

في الولايات المتحدة الأمريكية، على الرغم من أن لديها أكبر بنية تحتية محاسبية، إلا أنها تمثل اللجان والمؤسسات الوطنية،والبورصات،والمستثمرين، ولجنة الإجراءات المحاسبية التي بدأت في الثلاثينيات ولجنة مبادئ المحاسبة التابعة لمجلس معايير المحاسبة الوطنية حتى في عام 1973 (العام الذي بدأ فيه النشاط الدولي لمعايير المحاسبة) كان مجلس معايير المحاسبة المالية (FASB). وأصدرت العديد من المطبوعات والنشرات البحثية مثل نشرات المعايير المحاسبية ومفاهيم المحاسبة. على الرغم من كونه شريكًا في جميع أنشطة المحاسبة الدولية، إلا أنه لم يمتثل بعد لمعايير المحاسبة الدولية أو حتى مقبولة تمامًا، سواء من حيث عضوية مجلس معايير المحاسبة الدولية، أو مجلس معايير المحاسبة الدولية الحالي، أو في 4+ 1 مجموعة. (ماغنوس، أريل2006، صفحة 45) .

مع تنامي لهجة عولمة معايير المحاسبة، وظهور خصائص وأسس الكيان الدولي الموحد لمعايير المحاسبة الدولية، والكوارث المحاسبية التي حدثت في الولايات المتحدة في بداية هذا القرن، وبورصة الأوراق المالية الأمريكية وبدأ مجلس معايير محاسبة الصناعة المالية بالتوافق تدريجياً مع المعايير الدولية. يتم ذلك باتباع استراتيجية مزدوجة:

– الأول هو تغيير بعض المعايير الأمريكية لتتوافق مع المعايير الدولية.

– والثاني هو تغيير بعض المعايير الدولية لتتوافق مع المعايير الأمريكية. في عام 2002، توصل مجلس معايير المحاسبة الدولية ومجلس معايير المحاسبة المالية الأمريكية إلى توافق في الآراء، بما في ذلك النقاط التالية:

–العمل على جعل المعايير الصادرة عن كلا منهما متوافقة وقابلة للتطبيق.

– التنسيق فيما بينها قبل أي إصدارات مستقبلية.

وبالتالي يمكن القول:

1-المعايير الأمريكية لا تزال موجودة.

2- يواصل مجلس معايير المحاسبة المالية إصدار المعايير.

3- التنسيق مع المواصفات الدولية قبل نشرها.

4- قام مجلس معايير المحاسبة الدولية بتغيير بعض المعايير بناءً على عملية التسوية.

4. موقف اليابان من المعايير المحاسبية الدولية

تتميز تجربة اليابان في التعامل مع معايير المحاسبة الدولية بالخصائص التالية:

- الالتزام بالمعايير الوطنية.

- التأكيد على ضرورة التنسيق بين المعايير الدولية واليابانية.

- يركز التنسيق على الخصائص الاقتصادية المتشابهة ، لذلك يمكن فهم أن التنسيق في المعايير لا يشمل المعايير المتعلقة بالظروف الاقتصادية المختلفة.

- الاتجاه المستقبلي هو الحفاظ على المعايير الوطنية رغم الجهود المبذولة لتوحيدها. (حمدان، 2008، صفحة 63) .

5. موقف المملكة المتحدة (بريطانيا) من المعايير المحاسبية الدولية

على الرغم من أن المملكة المتحدة هي واحدة من الدول المؤسسة لمجلس معايير المحاسبة الدولية، والبلد هو المقر الرئيسي للمنظمات الدولية. أول رئيس للمجلس الدولي كان بريطانيًا، وكان رئيسًا لمجلس المحاسبة البريطاني، لكن ليس لديه خطة محددة للامتثال للمعايير الدولية، لأن المجلس الثقافي البريطاني يصدر معايير وطنية حسب الحاجة، رغم أن البريطانيين يعمل السوق بنشاط على تطوير المعايير الدولية. (المطارنة، 2006، صفحة 15) .

-بدأ المجلس الثقافي البريطاني في دراسة الاختلافات بين المعايير الوطنية والدولية في عام 2002.

- أصدر مجلس معايير المحاسبة البريطاني ستة معايير، والتي تعتبر خطوة مهمة نحو مواءمة معايير المحاسبة البريطانية مع المعايير الدولية.

- لذلك فإن الإستراتيجية المتوافقة مع المعايير الدولية هي الحفاظ على المعايير البريطانية.

– وإن إدخال المعايير الدولية لبريطانيا سوف يكون من خلال معايير بريطانية صادرة عن المجلس البريطاني.

6. موقف بعض الدول العربية من المعايير المحاسبية الدولية

تنعكس أهمية المعايير في الحاجة إلى التمويل غير المباشر في بعض الدول العربية لجذب رؤوس الأموال الأجنبية، كما أن وجود مكاتب محاسبة أجنبية تعمل في هذه الدول يشجع على استخدام المعايير الدولية. وتجدر الإشارة إلى أن العديد من الدول العربية ليس لديها خبرة طويلة المدى في وضع المعايير المحاسبية، فالمعايير الوطنية الحالية لا تشكل هيكلاً معياريًا كاملاً، إلا أن تطور الأسواق المالية ونموها في بعض الدول أصبح عاملاً هامًا وراء ذلك.

الطلب على معايير المحاسبة. ينعكس الانتقال إلى تطبيق معايير المحاسبة الدولية بشكل مباشر، إما من خلال البورصة أو من خلال قرار تطبيق المعايير. (الله، 2002، صفحة 15) .

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

المبحث الثالث: تقرير الاستدامة

قضايا البيئة والاستدامة ليست فقط قضايا أخلاقية، ولكنها أساسية لأهميتها المالية. مثال آخر هو كيف تحافظ المنظمة على رضا موظفيها وعملائها، وتتعلق هذه الأمثلة بالأهمية المتزايدة للحكومة المشتركة في القطاع الخاص والحكومة الجيدة في القطاع العام. لا يمكن تجاهل هذا النوع من القضايا من خلال التمويل التقليدي المكثف. (الانتوساي، 2013) .

المطلب الأول: طبيعة التنمية المستدامة

منذ قمة الأرض عام 1992، أصبحت التنمية المستدامة مدرسة فكرية عالمية خاصة في أوروبا والولايات المتحدة الأمريكية، وتم تبنيها من قبل مجموعة من المؤسسات والهيئات الرسمية والمدنية وتعمل على تنفيذها.« وينظر البعض إلى هذا الأخير على أنه "كيفية تحقيق النمو الذي يراعي ويأخذ بعين الاعتبار الجانب الإنساني بجميع أبعاده الاقتصادية والاجتماعية والأخلاقية(GhristianBRODHAG, 06septembre2004, p. 3) . "يتم تعريف التنمية

المستدامة على أنها ليس فقط ما يجب أن يظل تراثًا للأجيال القادمة كموارد طبيعية، ولكن أيضًا يترك لهم طرقًا مفتوحة لاستخدامها لتلبية احتياجاتهم. (GODARD, juin2004, p. 54) ".

يستمد بعض الأشخاص تعريفًا آخر للاستدامة من تعريف ومنهجية لجنة بورتلاند، ويعتبرونها "نمط الاستهلاك الحالي يفتقر إلى الاستمرارية، سواء كان ذلك في الشمال أو الجنوب، ويستند إلى الاستهلاك المستدام ويأخذ نموذج الإنتاج مكانه بدون مثل هذا التطور، لن يكون هناك مجال لتطبيق مفهوم التنمية المستدامة الشاملة بشكل حقيقي. فيما يتعلقبالعلاقة الوثيقة بين البيئة والاقتصاد والتنمية الاجتماعية، إذا لم يتم دمج هذه المكونات معًا، فلا يمكن صياغتها أو تنفيذها بشكل مستدام. الاستراتيجيات أو السياسات. "يعتقد بعض الناس أن الاستدامة" موضوع معقد يساء فهمه واستخدامه أحيانًا. بالنسبة للعديد من الأشخاص، تعني الاستدامة القدرة على التعامل مع البيئة بالطريقة الصحيحة. وهذا لا يعني فقط تقليل أو تقليل الانبعاثات، وحماية وتكرير الانبعاثات أو النفايات. يتطلب فهم عملية الاستدامة وتطبيقها فهماً جديداً للعالم وأنظمته الطبيعية، فضلاً عن الوعي بتأثير أعمالنا على الموارد والأجيال القادمة.

بتعريفنا الأخير للاستدامة، يعتقد مالكها أن الاستدامة هي «نوع من النسيج يجب أن يغطي جميع جوانب الحياة ويجلب لنا التحديات في تنفيذ المصفوفات الجديدة والحلول المناسبة في اتخاذ قراراتنا اليومية. وتحويل الاستدامة إلى اختيارات، ولكل خيار "تكلفة فعلية" وهي مجموع التكاليف البيئية الفوائد الاجتماعية والاقتصادية لكل خيار(Ballet J, p. 5) » .

يعتقد أحد الخبراء أنه من أجل "شرح مفهوم الاستدامة، يتم استخدام مؤشرين. الأول هو مؤشر التنمية البشرية، والثاني هو ما يسمى مؤشر البصمة البيئية، والذي يمكن استخدامه لقياس تحقيق هذين المؤشرين الشروط اللازمة للاستدامة، ويمثل الشكل التالي كيفية تحقيق التوافق بين هذين المؤشرين لتحقيق الاستدامة.

المطلب الثاني :مستويات تأكيد تقارير الإستدامة و خطوات إعدادها :

مستويات تأكيد تقارير الاستدامة

يشير مستوى التأكيد إلى "درجة الثقة بأن مقدم الضمان ليس لديه أخطاء في استنتاجاته". صحيح أنه في نطاق الخدمة المضمونة ، لا يمكنها تقديم ضمان دقيق بنسبة 100٪. ولعل هذا ما يدافع عنه أندرسون

(Anserson, 1984, p. 15)، "الاستنتاج الذي توصل إليه مزود الضمان يضيف درجة معينة من المصداقية للمشكلة ، لكنه لا يؤدي إلى تأكيد كامل."

وفقًا لـISAE3000 ، يحتوي تقرير الاستدامة على مستويين من الضمان:

•التأكيد المعقول: الهدف من التأكيد المعقول هو تقليل مخاطر أعمال التأكيد إلى مستوى منخفض مقبول في البيئة المحيطة بالعمل ، وتوفير أساس لمقدم الضمان لاستخلاص نتيجة تأكيد إيجابية.

• ضمان محدود: الهدف من الضمان المحدود هو تقليل مخاطر الضمان إلى مستوى مقبول في البيئة المحيطة بالمهمة ، ولكن هذا الخطر أكبر مما هو عليه في حالة الضمان المعقول ، مما يوفر ضمانًا سلبيًا أساسيًا لمقدم الضمان استخلاص النتائج.

على الرغم من أن أحدث إصدار من معيار AA1000AS يصف ويحدد المستويين التاليين لضمان الإبلاغ عن الاستدامة ، إلا أنهما هما:(www.accountability21.net)

تأكيد متقدم: يتحقق هذا عندما تكون الأدلة التي تم الحصول عليها كافية لتمكين مزود الضمان من استنتاج أن الخطر ضئيل ولكنه غير موجود.

تأكيد معتدل: يتم تحقيقه عندما يكون هناك أدلة كافية لتقليل أو تقليل المخاطر ، ولكن ليس عندما يكون الخطر ضئيلًا.

للتأكيد السلبي ، يتم استخدام بعض العبارات ، على سبيل المثال: التقرير لا يحتوي على بيانات غير دقيقة أو مضللة ، لم نجد أي أخطاء كبيرة ، وبحسب عملنا الموصوف في هذا التقرير ، فهو غير موجود ، فما هو؟ نشعر أن نظام الرقابة الداخلية غير فعال في جميع الجوانب المهمة وفق المعايير التالية ... الخ. بشكل عام ، ترتبط البيانات الإيجابية بضمانات معقولة ، وترتبط البيانات السلبية بضمانات متوسطة أو محدودة (شرف، 2015، صفحة 35).

صرح الاتحاد الأوروبي للمحاسبين أنه نظرًا لطبيعة بعض الأمور ، أو عدم وجود معايير مناسبة أو قيود على الأدلة المعقولة التي قد تكون متاحة لهم ، فقد لا يتمكن من تقديم ضمانات عالية المستوى بشأن بعض الأمور ،

Manneti&Becatti قال في ضوء خصائص المعلومات الواردة في تقرير الاستدامة ، يكاد يكون من المستحيل توفير مستوى عالٍ من التأكيد (تأكيد عالي اليقين) ، مما يجعل الاختبار معقدًا.

يعتقد الباحثون أن خدمات التأكيد يمكن أن توفر مستويات معقولة أو محدودة من التأكيد ، ولكن من المستحيل الاعتماد عليها لاستخلاص النتائج.

عند الحكم على ما إذا كان تقرير الاستدامة قد تم إعداده وفقًا لإرشادات الجيل الثالث من GRI أو إرشادات أخرى ، يجب على المدافعين النظر في ثلاثة عوامل مهمة ، وهي: (شرف، 2015، صفحة 36).

الأمر الأول: يتضمن المبادئ والمعايير التي تراعيها المنظمة المبلغة.

التأكيد المطلق ، نظرًا لطبيعة المعلومات التي تم الكشف عنها ، فإن الأدلة المتعلقة بها غير مؤكدة. ويجب على مقدم التأكيد تقييم الأدلة التي تم الحصول عليها من منظورين رئيسيين ، وهما:

المنظور الأول: تقييم الملاءمة والدقة والكفاية والقدرة على الإثبات والإقناع بالأدلة.

المنظور الثاني: تقييم الأدلة من خلال مقارنتها بمعايير محددة لتحديد ما إذا كان يمكن أن تستند إلى استنتاجاتها أو ما إذا كانت هناك حاجة إلى مزيد من الأدلة.

- من ناحية أخرى ، أشار سلطاني إلى أن مستوى التأكيد المقدم ينعكس في مستوى الثقة لدى مستخدمي تقارير الاستدامة في مصداقية محتوى المعلومات الخاص بهم. من وجهة نظر مزود الضمان ، يعتمد قرار تحديد مستوى التأكيد الذي سيتم تقديمه على طبيعة المعلومات الواردة في تقرير الاستدامة وتوافر الأدلة المعقولة التي يمكن تقديمها. (شرف، 2015، صفحة 40) .
- الأمر الثاني: خاص بالأدلة التي تم جمعها من قبل مقدم التأكيد للوصول إلى نتيجة ، ما إذا كانت هذه المبادئ والمعايير قد تم الالتزام بها بالفعل.
- الأمر الثالث يتعلق بعرض وإدارة حالات عدم اليقين والمخاطر المرتبطة بالأدلة التي تم جمعها.
- خطوات إعداد تقرير في شركة صغيرة ومتوسطة:
- حددت المبادرة العالمية للإفصاح عن المعلومات مجموعة من الخطوات لإعداد تقرير الاستدامة في دليلها من الجيل الرابع ، والذي يتضمن أيضًا مبادئ للمؤسسات الصغيرة والمتوسطة الحجم.

1) مرحلة التّخطيط لإعداد التقارير:

في هذه المرحلة ، استعد لبدء عملية إعداد التقارير ، من خلال مراقبة المواد الاصطناعية وجميع الوسائل المساعدة. يمكن تلخيص الخطوات في هذه المرحلة على النحو التالي:

اختر فريق إعداد تقارير الاستدامة: على الرغم من أن هذا الفريق قد يكون شخصًا واحدًا في حالة مؤسسة صغيرة ، فمن الأفضل أن يكون لديك فريق من العاملين في كل قسم من أقسام المؤسسة.

-تدريب الفريق على إعداد التقرير والسماح لهم بفهم المبادئ التوجيهية لمبادرة الإفصاح العالمية (GRI) ، وخاصة الهيكل التنظيمي للتقرير ومصادر المعلومات المتعلقة باحتياجات إعداد التقارير.

حدد قائمة قضايا الاستدامة المحتملة ذات الصلة ، بالإضافة إلى قائمة الآثار الاقتصادية والاجتماعية والبيئية لأنشطة الشركات الصغيرة والمتوسطة.يمكن لهذه التأثيرات أن تزود الفريق بمعلومات حول أصحاب المصلحة المستهدفين لتحديد وتحديد المرحلة في الخطوة التالية.-.

2. مرحلة مشاركة أصحاب المصلحة:

في هذه المرحلة ، يتم تحديد أصحاب المصلحة المستهدفين في التقرير ، والذين يؤثرون بطريقة ما على تحقيق أهداف الشركات الصغيرة والمتوسطة. نجح في هذه المرحلة:(S, 2007, p. 48)

تحديد أصحاب المصلحة في الشركات الصغيرة والمتوسطة. يمكن القيام بذلك عن طريق الإجابة على الأسئلة التالية: من هم الأفراد أو المجموعات أو الكيانات التي تؤثر أو تتأثر بتحقيق أهداف المنظمة؟

تصنيف أصحاب المصلحة وفقًا لدرجة التأثير والضعف ، وتحديد أصحاب المصلحة الأساسيين والثانويين.

- تطوير إطار عمل للتواصل مع الجمهور المستهدف للحوار من خلال الإجابة على الأسئلة التالية: ما الذي نريد أن يقدمه أصحاب المصلحة؟ كيف نطلبها؟.

3. مرحلة تحديد المحتوى:

في هذه المرحلة ، تحديد الجوانب الأساسية التي يجب ذكرها في التقرير وكيفية استقبالها ، وكيفية إيضاح أهميتها ، ومن بينها تحديد احتياجات أصحاب المصلحة وفق الأولويات وكيفية الاستجابة للمجتمع و استجابت الأنشطة البيئية للمجتمع والأنشطة الاقتصادية والاجتماعية لذلك.

4.مرحلة المراقبة:

لا يكفي إشراك أصحاب المصلحة في عملية التخطيط الاستراتيجي أو التنفيذ ؛ بل على العكس من ذلك ، يجب على المؤسسات الاقتصادية التي تريد حوارًا ناجحًا إشراكهم في عملية المراقبة من أجل تنفيذ الاستراتيجية بشكل صحيح. لذلك ، فإن الطريقة الوحيدة لتجنب المشاكل مع أصحاب المصلحة وزيادة الشفافية هي إشراك المستفيدين من المشروع أو الأشخاص المتضررين في مراقبة وتنفيذ تدابير التعويض أو غيرها من الخطط الاجتماعية والرصد والرصد. هذا النوع من المشاركة – بالإضافة إلى كمية المعلومات المنشورة في جميع مراحل العملية – يمكن أن يشجع أصحاب المصلحة على رفع مستوى مسؤوليتهم عن القضايا المتعلقة بهذه القضايا وقضاياهم.

5. مرحلة التقديم:

بشكل عام ، وفقًا لإرشادات GRI الأربعة ، يجب أن يكون لمحتوى التقرير الخصائص التالية: (2021، صفحة 17) .

أ. **التوازن:** من خلال الكشف عن الجوانب الإيجابية والسلبية لأداء المنشآت الصغيرة والمتوسطة.

ب. **الاكتمال:** يجب أن يتضمن التقريرتغطية للجوانب الجوهرية وحدود آثارها ،بما يكفي ليعكس الآثار الاقتصادية والبيئية.

ت. القابلية للمقارنة:

يجب على المنظمة تحديد المعلومات وجمعها والإبلاغ عنها باستمرار. يجب تقديم المعلومات الواردة في التقرير بطريقة تسمح لأصحاب المصلحة بتحليل التغييرات في أدائهم بمرور الوقت ، ويمكن أن تدعم التحليل للمقارنة مع المنظمات الأخرى.

د- **الدقة والوضوح:** يجب أن تكون المعلومات الواردة في التقرير دقيقة بما فيه الكفاية وسهلة الفهم والتفصيل حتى يتمكن أصحاب المصلحة من تقييم أداء المنظمة.

هـ- الموثوقية: يجب على المنظمة جمع المعلومات وتسجيلها وتصنيفها وتحليلها والإفصاح عنها ، بالإضافة إلى العملية المستخدمة لإعداد التقارير ، بطريقة تسمح بالتفتيش وإثبات جودة وأهمية المعلومات.

المطلب الثالث: شكل الإفصاح عن الاستدامة

يختلف الباحثون حول كيفية الإفصاح عن الاستدامة وكيفية الإفصاح ، ويؤكد البعض أن الإفصاح يتم في تقرير مستقل عن البيانات المالية ، والبعض الآخر يؤكد أن الإفصاح عن تقارير الاستدامة ينتمي إلى البيانات المالية التقليدية (أي في البيانات المالية) لذلك ، قد يعتمد تقرير الاستدامة على ما يلي: (ابراهيم، 2016، صفحة 31) .

1.تقرير الاستدامة في البيانات المالية :

أظهر فريق من الباحثين أن دمج تقارير الاستدامة في البيانات المالية سيوفر فهمًا شاملاً للأداء العام للمنشأة من خلال الكشف عن معلومات الاستدامة في البيانات حيث تصبح معلومات الاستدامة جزءًا من المعلومات المالية التقليدية.

ومع ذلك ، يُظهر بحثSidorova&Gurvitshحول الشركات التي تدمج الإفصاح عن معلومات التنمية المستدامة في البيانات المالية التقليدية أنه لا توجد سياسة موحدة لدمج الجوانب المختلفة للتنمية المستدامة ، وأن الشركات ليس لديها فهم كافٍ لكيفية دمج التنمية المستدامة لإتاحة المعلومات. الكل أصحاب المصلحة متاحون ومتاحون ويمكن الوصول إليهم بسهولة ، مما يؤدي إلى قراءة البيانات المالية بالكامل لتتبع واكتشاف الكشف عن معلومات الاستدامة ، وبالتالي إضاعة الوقت لأصحاب المصلحة للبحث وتتبع قوائم معلومات الاستدامة.

كما أكدت الدراسة أن هذه المنشآت أفصحت عن معلومات الأداء البيئي والاجتماعي للمنشآت في أماكن مختلفة في القوائم المالية ، مما جعل من الصعب الحصول على المعلومات البيئية والاجتماعية ، وبالتالي تم تخفيض قيمتها.

2. تقارير الاستدامة مستقلة عن البيانات المالية :

نظرًا للطبيعة المختلفة لمعلومات الاستدامة (خاصة المعلومات البيئية والاجتماعية) والمعلومات المالية ، يعتقد العديد من الباحثين أنه من الضروري إعداد تقارير الاستدامة بشكل منفصل عن البيانات المالية التقليدية.

نظرًا لأن الشركات تتعامل مع كميات كبيرة من المعلومات البيئية والاقتصادية والاجتماعية ، فإنها تواجه تحديًا يتمثل في تعديل هذه المعلومات لعدد محدود من مؤشرات الإدارة حتى تتمكن من تقييم أدائها ومواكبة تطور بيئة الأعمال. لذلك ، هناك العديد من الآراء حول إعداد تقارير الاستدامة ، وظهر ما يسمى بتقرير TBL إلى حيز الوجود.

أسسElkington أولاً وطور مفهوم التقارير الثلاثية وأظهر استدامة المحاسبة في كتابه "أكلة لحوم البشر التجارية والخط السفلي الثلاثي للقرن الحادي والعشرين" في عام 1998. تحسين الأداء التنظيمي. فيما يتعلق بالاستدامة ، وكإطار لقياس والإبلاغ عن التأثير الاقتصادي والاجتماعي والبيئي لأداء المرافق ، لا تولي المرافق اهتمامًا لقيمتها الاقتصادية المضافة فحسب ، بل تهتم أيضًا بالقيمة البيئية بعد ذلك ، في عام 2000 ، قامت لجنة مبادرة إعداد التقارير العالمية (GRI) بصياغة وصياغة مؤشرات الاستدامة باسم تقارير الاستدامة في إطار هذه التقارير. وتتمثل سياسة (GRI) في صياغة إرشادات الإفصاح المعترف بها دوليًا لمساعدة الشركات في تقديم A تقرير متوازن عن الاستدامة ، لفهم تأثير أنشطتها الاقتصادية والبيئية والاجتماعية ، ولتعزيز التواصل مع أصحاب المصلحة.

KPMG (هي واحدة من أكبر شركات الخدمات المهنية في العالم ، وهي واحدة من الأعذار للإبلاغ عن الاستدامة والضرائب والاستشارات. ومقرها في أمستردام ، هولندا) يتم إجراؤها كل ثلاث سنوات ، وأظهرت النتائج في عام 2007 اتجاهًا تصاعديًا واضحًا. يمكن ملاحظة هذا النوع من التقرير أن 70٪ من الشركات المدرجة في مؤشر (G250) ، بما في ذلك أكبر 250 مؤسسة في العالم ، أصدرت تقارير الاستدامة بناءً على المبادئ التوجيهية. في تقريرها لعام 2011 ، تم العثور أيضًا على ما يقرب من 69 شركة مدرجة في(NIOO). كما يقوم بتجميع تقارير الاستدامة بناءً على إرشادات (GRI).

كما تؤكد أن (GRI) أصبحت المعيار العالمي للإفصاح عن تقرير الاستدامة ، وهو أمر لا يمكن إنكاره. يوضح هذا أن (GRI) هو المعيار العالمي الأكثر استخدامًا من قبل الشركات كمعيار عالمي للكشف عن الاستدامة بغض النظر عن التقاليد. القوائم المالية. من ناحية أخرى ، كجزء من IIRC ، كانت هناك مبادرات

للكشف عن تقارير الاستدامة. في ضوء الاهتمام المتزايد بتوفير المزيد من المعلومات غير المالية بخلاف المعلومات المالية ، ترأست اللجنة الدولية لإعداد التقارير المتكاملة (IIRC) من قبل (GRI) في عام 2011. والغرض منها هو الجمع بين التقارير المختلفة (التقارير المالية ، تقارير الإدارة ، تقارير حكومية) وتقرير الاستدامة) مجتمعين في مجموعة متماسكة ، مما يدل على قدرة الكيان على خلق قيمة مستدامة على المدى الطويل.

تقرير الاستدامة هو جزء من التقرير الشامل. على الرغم من أن هدف IIRC هو إنشاء إطار عمل عالمي لتحسين التقارير المالية لخدمة مستخدميها ، إلا أنه لا يزال كلمة طنانة. لم يتمكن الباحثون والعلماء حتى الآن من الوصول إلى نموذج موحد. و ما الذي يجب تضمينه في هذه العينة. لذلك ، تظل المبادرة العالمية لإعداد التقارير أفضل معيار للإفصاح المستقل عن الأداء المستدام للكيان.

باختصار ، أوضح الباحثون أنه نظرًا لأن أبحاثSidorovaوGurvitshتؤكد ذلك ، فمن الصعب الكشف عن تقارير الاستدامة في البيانات المالية التقليدية.

بالإضافة إلى ذلك ، يتم إعداد البيانات المالية التقليدية وفقًا لمبادئ ومعايير المحاسبة المقبولة عمومًا ، ويتم تقييد الإفصاح عن المعلومات. وقد تم تأكيد ذلك من خلال .(IFRS) وأشارت المسودة الموجزة إلى أنه إذا تضمنت البيانات المالية للشركة معلومات مالية تتوافق مع IFRS، بما في ذلك معلومات IFRS إضافية.

أوضح معيار المحاسبة الدولي رقم 1 (IASB1) أيضًا عرض البيانات المالية ، هنا مثل بعض التقارير ، المعروضة خارج نطاق معلومات البيانات المالية والبيانات البيئية وبيانات القيمة.

خلاصة الفصل :

تعتبر لجنة المعايير المحاسبية الدولية التي أنشئت سنة 1973 لجنة مهنية متخصصة، تضم في صفوفها مندوبين لهيئات المحاسبة المهنية وخبراء على قدر كبير من الكفاءة المهنية. فقبل تشكيل هذه اللجنة، كان هناك اختلاف بين المعايير من حيث الشكل والمحتوى وهذا في مختلف الدول، لذلك عملت لجنة معايير المحاسبة الدولية أو بالأحرى مجلس معايير المحاسبة الدولية حاليًا، على وضع معايير محاسبية تلقى القبول على النطاق العالمي، بغية الوصول إلى التوفيق بقدر الإمكان بين السياسات في المعايير المحاسبية المختلفة التي تحكم الأنظمة الوطنية في كل بلد وبدرجة كبيرة إصدار القوائم المالية.

الفصل الثاني
تطور المعايير التقارير المالية الأولية

تمهيد :

عملية البناء الفكري في مجال المحاسبة هي عملية متغيرة باستمرار ، مما يعني أن الجميع سواء كانت النظرية مؤقتة أو مؤقتة ، سواء كانت لمواكبة التقدم المستمر في مجال المعرفة وأدوات القياس ، أو لتكييفها مع المتغيرات المستمرة في الهدف والظروف المحيطة.

ظهرت المعايير يشكل إعداد التقارير المالية الدولية كمعيار نقطة البداية لإنشاء وتطوير نظام محاسبة ومالي متزامن ومتجاوب تطوير وتغيير عالم المال والأعمال ، والذي يوفر تصورًا لخصائص بيئة الأعمال جعل التقارير المالية أكثر شفافية وانفتاحًا ، ووضع إجراءات وآليات عمل دقيقة لإنجاح هذا الانتقال مواكبة التطورات الدولية في هذا المجال.

المبحث الأول: تأملات في عولمة معيار التقارير المالية الأولية

إن تبني معايير التقارير المالية الدولية وتعديلاتها تلعب دور في تطوير أدوات التوحيد المحاسبي، وأيضاً تقدم معايير IAS/IFRSالعديد من المزايا والمنافع للمؤسسات ولمستخدمي القوائم المالية ولمهنة المحاسبة بشكل عام، كما أن لها عوائق وصعوبات وتتعلق بالدرجة الأولى بالدول النامية وذلك نظراً لاختلاف البيئة المحاسبية من دولة إلى أخرى ولما لهذه المعايير من محددات تجعل من عملية تطبيقها أمراً صعباً ويكتسيه جزء من الغموض .

المطلب الأول: الاعتبار الإيجابي لعولمة المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية / معايير المحاسبة الدولية

إن تبني معايير التقارير المالية الدولية وتعديلاتها تلعب دور في تطوير أدوات التوحيد المحاسبيمن مزاياوالاعتبارات الإيجابية لتوحيدها نجد: (آمال، 2019/2018، صفحة 91) .

- **مواكبة متطلبات العولمة:** من خلال الاعتماد على اقتصاديات كبيرة الحجم بالإضافة إلى انتشار الشركات متعددة الجنسيات ، وانتشار المنظمات المهنية العالمية التي تعنى بتنسيق الأمور على المستوى الدولي فيما يتعلق بموضوع معين مثل منظمة التجارة العالمية ، ومنظمة الجمارك العالمية ، ومنظمة الصحة العالمية ، وكذلك المنظمات التي تتبع الدول في ضوء ذلك ، كان على العولمة أن تؤثر على مهنة المحاسبة من خلال إنشاء منظمة مهنية تعنى بشؤون المحاسبة على المستوى العالمي ، للاستفادة قدر الإمكان من مزايا العولمة والابتعاد عن شبح مخاطرها الرهيب الذي لاحظته بعض التكتلات السياسية والاقتصادية.

- **الولوج إلى السواق المالية الدولية:** وتقوم الشركات حالياً بالمنافسة على الولوج إلى الأسواق المالية الدوليةلأدراج أسهمها على مستوى دولي وتداولها بسرعة كبيرة مستفيدة بذلك من وسائل الاتصال الحديثة، و لا يمكن للشركات تحقيق هذا الولوج إلا بالالتزام بشروط معينة يجب التقيد بها لإمكانية السماح لها بإدراج أسهمها في هذه الاسواق، و الا ستبقى الشركات غير الملزمة تعيش بعزلة عن الأسواق المالية الدولية، وبالتالي تضييع فرص كثيرة كان يمكن اكتسابها من دخول هذه الأسواق .ولعل النكسات التي أصيبت بها الأسواق المالية الدولية كانت ألسباب أهمها المعلومات المحاسبية واختلاف أساليب إعدادها مما أثر سلباً على شفافيتها، الأمر الذي أدى إلى تطور متطلبات الإفصاح وفقاً لـ.IFRS/IAS .

➢ **تحقيق الشفافية والمصداقية والعدالة:** ما يطمح إليه علم الاقتصاد هو الوصول إلى درجة عالية من الشفافية بحيث تعرض المعلومات المالية المركز المالي والأداء المالي وكيفية التصرف في التدفقات النقدية دون تهرب أو خداع أو زيادة أو نقصان ، ولا يمكن تحقيق ذلك إلا من خلال معرفة الأسس التي يستند إليها الإعداد المصمم

➢ **التناسق والتناغم:** وهذا يعني أن المؤسسات تطبق نفس المعايير والأسس المحاسبية بغض النظر عن جنسيتها متجاوزة الحدود الجغرافية والسياسية مما يعني توحيد الأسس والقواعد التي تتم على أساسها المعالجات المحاسبية وبالتالي إظهار البيانات المالية للمؤسسات في بطريقة مماثلة وموحدة.

➢ **قابلية المقارنة:** في ضوء توحيد أسس وطرق المعالجات المحاسبية ، تكون النتيجة المباشرة هي إمكانية مقارنة البيانات المالية المعدة بهذه الطريقة من قبل أصحاب المصلحة ، والمقارنة على أسس واضحة بعيدًا عن الاجتهاد والارتجال ، وبالتالي ترشيد القرار- صنع العملية بناءً على معلومات محاسبية متطابقة.

➢ **إيجاد أساليب موحدة للتعامل مع القضايا العالمية المشتركة:** مثل أسعار صرف العملات ، لا يمكن ترجمة البيانات المالية بناءً على القوانين والمعايير المحلية ، حيث يتم فقدان ميزة المقارنة ، ولكن يجب أن يكون ذلك في ضوء اتجاه عالمي موحد تم التعبير عنه في المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية IFRS / IAS (آمال، 2019/2018، صفحة 93) .

المطلب الثاني: الاعتبارات السلبية لعولمة معايير التقارير المالية الدولية IFRS/IAS

برزت سلبيات عولمة المعايير بشكل واضح أثناء محاولة تطبيق المعايير المحاسبية على صعيد الدول التي تبنتها، حيث اصطدمت بالعديد من الحواجز تباينت أهميتها من دولة إلى أخرى حسب البيئة المحاسبية ومدى الاستعداد لتطبيقها، ومن هذه السلبيات :

➢ **قناعة المستثمرين ومستخدمي القوائم المالية** :بمعنى ما ، اعتاد المستثمرون ومستخدمو البيانات المالية على المعايير الوطنية ، بحيث يصعب على هؤلاء المستخدمين قراءة البيانات المالية المعدة باستخدام طرق محاسبية غير أساليبهم المحاسبية المعتادة ، لا سيما بالنظر إلى استخدام البيانات المالية ثقافة المحاسبة. تعتبر البيانات المالية لهذه البلدان ضعيفة لدرجة أنها لا تستطيع فهم القيمة المالية الناتجة عن معايير المحاسبة المختلفة.

➢ **الطبيعة المقعدة التي تصاغ بها بعض المعايير:** على سبيل المثال ، المعايير المتعلقة بالاستثمارات والمشتقات والأدوات المالية ، وكذلك المعايير المتعلقة بالقيمة العادلة العامة. تواجه هذه المعايير العديد من الصعوبات ، مما يؤدي إلى عدم فهمها أو تطبيقها. من ناحية أخرى ، فإن القيمة المفاهيمية للعدالة هي مفهوم نظري لا يمكن التحقق منه في الميدان ، حتى لو كان يمكن فهمه من حيث الجوهر. وفقًا للمعايير الدولية ، فإن معظم البلدان إما ليس لديها تشريعات لتنظيم الأدوات المالية ، أو تختلف عن لوائح البلدان الأخرى بشأن هذه الأدوات ، أو أنها لا تمتلك سوقًا فعالاً بما يكفي لتوليد قيمة سوقية يمكن استخدامها كبديل عن القيمة العادلة.

➢ **الإبقاء على كثير من البدائل المحاسبية:** تنص العديد من المعايير على وجود بدائل مرجعية أو بدائل أخرى ، ولا توجد قيود على تطبيق بدائل معينة ، وهذا يجعل جميع البدائل في نفس المستوى عند تطبيقها ، وإذا كانت مرتبطة بالتقديم وبدائل أخرى ، فلا توجد مشكلة. لا يؤثر على المعلومات المحاسبية ، لكن المشكلة تكمن في البدائل المتعلقة بمعالجة البيانات المحاسبية ، مما يؤدي إلى معلومات تحتوي على نتائج مختلفة ، مثل طريقة تقييم المخزون IAS2 وطريقة الاستهلاك IAS16 ومعايير بديلة أخرى.

➢ **إن معايير التقارير المالية الدولية دائمة التغيير:** هذا بسبب التفسيرات الصادرة عن لجنة تفسير IFRSIC وسابقتها ، SIC ، وكذلك الملاحظات بعد تطبيق المعيار ، لأن المعيار المعدل غالبًا يحتوي على تفسيرات ذات صلة ، بالإضافة إلى جهود منظري المحاسبة ، و الظروف التي حدثت وظهرت في تطبيق المعيار بالإضافة إلى التطوير المستمر للبيئة الاقتصادية ، فإن القضية الأخرى المتعلقة بالتنمية والصعوبة هي أنه في النهاية ، تتضرر المعايير من صنع الإنسان من قبل البشر ، لذلك في بعض الأحيان تكون البصيرة العلمية في الاعتبار ، ومن المستحيل فهم كل ما يتعلق بمستقبل المعايير ، وإذا نظرنا إلى عملية وضع المعايير ، فسنجدها عملية ومتغيرة باستمرار (آمال، 2019/2018، صفحة 97).

➢ **التعاريف لذات المفهوم في معايير التقارير المالية الدولية:** IFRS/IAS مثال على ذلك هو تعريف القيمة العادلة ، لأن لها تعريفات متعددة في معايير متعددة ، وتنوع التعاريف يضع المسؤولين عن تطوير معايير التقارير المالية الدولية على افتراض أن معايير التقارير المالية الدولية لا تظهر في شكل موحد متوقع أمام المستخدمين.

➢ **عدم إنشاء مصطلحات محاسبية لإعداد التقارير المالية عن المشاعر**:نظرًا لأن بعض المصطلحات نوعية ويصعب قياسها ، مثل تحديد القيمة العادلة بناءً على المستوى الثالث من هيكل القيمة العادلة ، فإن هيكل القيمة العادلة يعتمد على مجموعة من الافتراضات ، بالإضافة إلى تحديد النية وعدم وجود رقابة واضحة عليها ، خاصة في البيانات المالية. التصنيف المبدئي للعديد من البنود المدرجة.

➢ **اختلال التركيبة الجغرافية لمجلس معايير المحاسبة الدولية:** وهذا يؤدي إلى التركيز التمثيلي على أعضاء البلدان المتقدمة ، وعدم مراعاة البيئة الاقتصادية للبلدان النامية عند وضع المعايير. .

المطلب الثالث: مسار إعداد المعيار المحاسبي

الإطار المفاهيم لهذا المجلسقبل التطرق لمختلف المعايير التي أصدرها هيئة معايير المحاسبة الدولية منذ تأسيسها سواء في شكل معايير المحاسبة الدولية IAS حتى 2001 أو في شكل المعايير الدولية للتقارير المالية IFRS بعد هذا التاريخ ، نستعرض المسار أو المراحل التي تمر بهاعملية إعداد معيار ما حتى صدوره الرسمي (شوقي، 2018/2017، الصفحات 27-28) .

1/ **مسار Le Processusإعداد معيار محاسبي (16)** : يتم إعداد المعايير المحاسبية التي تتبناها الدول الأنجلو ساكسونية وفقًا لنفس المعايير ، ويسمح هيكلها لجميع المهتمين بهذه المعايير (وكالات إعداد المعايير الوطنية ، ومعدو ومستخدمي البيانات المالية ... إلخ).) للتعبير عن آرائهم. خطوات صياغة المعايير المحاسبية هي:

تقديم النقاط المراد(مشكلة محاسبية) طرحها للاستشارة من طرف المجلسالاستشاريللمعايير SAC حول إمكانية إصدار بشأنهامعياراجديدا.

✓ إعداد ونشر وثيقة للنقاش قابلة للنقد و التعليق من طرف الجمهور الواسع.

✓ إعداد منشور استجواب sondage-Exposéو الذي يجب أن يصادق عليه من طرف 8 أعضاءمن مجلس معايير المحاسبة الدولية IASB على الأقل، قبل طرحه للتعليق عليه و مناقشته.

✓ فحص و تدقيق التعليقات الواردة بعد عملية نشر وثيقة النقاش و منشور الاستجواب.

✓ تحرير و إعداد المعيار النهائي الذي يجب أن يصادق عليه 8 أعضاء من IASB'L .

2/ **عرض المعايير المحاسبية الصادرة لغاية 2017**:إن المرجع الدوليلمجسمعاييرالمحاسبةالدولية IFRS/IASيتمثل في :

- الذي يحتوي على المبادئ لمحاسبية المقبولة.
- المعايير المحاسبية الدولية بالتسمية القديمة IAS أو بالتسمية الجديدةIFRS .
- التفسيرات المتعلقة بهذهالمعاييرلت يتعده الجنة التفسيرات الدولية IFRIC .

و فيما يلي يمكن جمع مختلف المعايير التي تم إصدارها إلى غاية 2017 تحت التسمية القديمة و الجديدة من خلال الجدول التلخيص التالي:

الجدول رقم 01 : المعايير التي تم إصدارها إلى غاية 2017

رقمالمعيار	**اسمالمعيار**	**تاريخ إصدار المعيار أو تعديله وسريان تطبيقه على الترتيب**
IAS 1	عرض القوائم المالية	1998 – 1975
IAS 2	المخزون السلعي	1995 – 1976
IAS 7	قائمة التدفقات المالية	1994 – 1977
IAS 8	صافيربح أو خسارة الفترة و الخطاء و تغيرات السياسات المحاسبية	1993 – 1978
IAS 10	الأحداث المحتملة و اللاحقة لإعداد القوائم المالية	1994 – 1978

IAS 11	عقود المقاولات	1995 – 1979
IAS 12	المحاسبة عن ضريبة الدخل	1996 – 1979
IAS 14	عرض المعلومات المالية لقطاعات المنشأة	1997 – 1981
IAS 16	المحاسبة عن الممتلكات و التجهيزات و المعدات	1998 – 1982
IAS 17	المحاسبة عن عقود الإيجار	1997 – 1982
IAS 18	الاعتراف بالإيراد	1993 – 1982
IAS 19	المحاسبة عن منافع التقاعد	1999 – 1983
IAS 20	المحاسبة عن المنح و الإعانات الحكومية	1994 – 1983
IAS 21	آثار التغيرات في أسعار صرف العملات الأجنبية	1993 – 1983
IAS 23	رسملة تكلفة الاقتراض	1993 – 1984
IAS 24	الإفصاح عن الأطراف ذوي العلاقة	1994 – 1984
IAS 26	محاسبة عن الإفصاح عن صناديق المعاشات	1994 – 1987
IAS 27	القوائم المالية الموحدة و الانفرادية	1994 – 1989

IAS 28	المحاسبة عن المساهمة الشركات الشقيقة	1989 – 1998
IAS 29	الإفصاح المالي عن الاقتصاديات ذات التضخم المرتفع	1989 – 1994
IAS 30	الإفصاح في القوائم المالية للبنوك و المؤسسات المالية المشابهة	1990
IAS 31	الإفصاح المالي عن الحقوق فيالمشروعات المشتركة	1994
IAS 32	الأدوات المالية الإفصاح و العرض	1995 – 1998
IAS 33	ربح السهم	1999
IAS 36	محاسبة تدني قيمة الأصول	1999
IAS 37	المخصصات و الأصول المحتملة و الالتزامات المحتملة	1999
IAS 38	الأصول المعنوية	1999
IAS 39	الأدوات المالية الاعتراف و القياس	2001
IAS 40	المحاسبة عن الممتلكات الاستثمارية	2001
IAS 41	المحاسبة عن أعمال الزراعة	2003
IFRS 1	تبني معايير التقارير المالية الدولية للمرة	2004-2013

	الأولى	
IFRS 2	الدفعة المرتكزة على الأسهم	2010-2005
IFRS 3	اندماج الأعمال	2010-2004
IFRS 4	عقود التأمين	2009-2004
IFRS 5	الأصول غير المتداولة المقتناة للبيع و العمليات غير المستمرة	2010-2005
IFRS 6	اكتشاف و تقييمالموارد المعدنية	2006
IFRS 7	الأدوات المالية-الافصاحات	2013-2007
IFRS 8	القطاع العملياتية	2010-2009
IFRS 9	الأدوات المالية	2018-2014
IFRS 10	القوائم المالية المدمجة	2013
IFRS 11	الشراكة	2013
IFRS 12	المعلومات الواجب الإفصاح عنها عن الفوائد في الشركات الأخرى	2013
IFRS 13	القياس بالقيمة العادلة	2013
IFRS 14	حسابات المؤجلة النظامية	2016
IFRS 15	إيرادات النشاطات العادية من العقود	2018

	مع العملاء	
IFRS 16	عقود الإيجار	2019
IFRS 17	عقود التأمين	2019

المصدر : www.focuifrs.com: شوهد يوم 2021/05/19 على الساعة 20:00 سا .

و ما يمكن ملاحظته من خلال الجدول السابقأنه لا يوجد ترقيم مستمر للمعايير أي أن هنا كأرقام غيرمستعملة تدل على المعايير التي كانت سارية المفعول قبل سنة2001 و تم إلغاؤها قبل هذا التاريخ تتمثل فيالمعاييررقم:3،4، 5، 6، 13،15،22،25،35، ومؤخرا 39وقد تم تعويضها بمعايير أخرى أ و أن مجال تطبيقها يدخل ضمن إطار عمل معيار آخر فتدمج معه.

و أخيرا فان عمل مجلس معايير المحاسبة مستمر بالتطرق لقضايا محاسبية جديدة أو تعديل و تحسين ماهو قائم إلىحد الآن و ذلك منأجل مسايرة التغييرات التي تحدث في بيئة المحاسبة و الاقتصادككل.

المبحث الثاني : عملية تطوير معايير التقارير المالية الاولية IFRS/IAS و نموذج محاسبي للإفصاح الاختياري عن تقارير الاستدامة

المطلب الأول: اجراءات إصدار معايير التقارير المالية الدولية IAS/IFRS

ترتبط عملية تنظيم ووضع اصدار المعايير ب مراحل أساسية تهدف لضمان وجود فرصة الامتثال في نقاط مختلفةعلى المستوى العالمي وهي (F Greg Burtons, 2015, p. 10) :

✓ **وضع جدول الاعمال والتخطيط والبحوث** :من بينها ، تقرر إضافة بند إلى جدول الأعمال بناءً على الاحتياجات المعلوماتية لمستخدمي البيانات المالية ، وخاصة المستثمرين ، فضلاً عن إمكانية زيادة التقارب ، سواء كان هناك توجيه ، أو قيود الموارد. يتم تنفيذ مشاريع وضع المعايير من قبل المجلس بمفرده أو بالاشتراك مع واضعي المعايير الآخرين ، ويمكن تشكيل مجموعات عمل لإجراء البحوث اللازمة. مشروع قياسي كبير.

✓ **ورقة النقاش** :تعتبر عملية وثيقة المناقشة (DP) جزءًا غير ملزم (من العملية المحددة) ، ولكنها عادةً ما يتم نشرها في المشروعات الكبيرة كطريقة للحصول على تعليقات مبكرة من المشروع وقياس استجابة أصحاب المصلحة. عادةً ما تتضمن أوراق المناقشة موضوع نظرة عامة ، ولمحة عامة عن العناصر التي يمكن استخدامها ، بما في ذلك وجهات نظر مجلس معايير المحاسبة الدولية (IASB) وطلبات التعليقات.

✓ يشكل مجلس معايير المحاسبة الدولية لجنة توجيهية دولية ، يرأسها ممثلون عن المجلس ، بما في ذلك ممثلين عن ثلاث منظمات محاسبة وطنية على الأقل.

✓ تحدد اللجنة التوجيهية جميع القضايا المتعلقة بالموضوع وتجري مراجعة جيدة لها ، وتستخدمها كإطار عمل للجنة لإعداد وتقديم البيانات المالية حول القضايا المتعلقة بالموضوع. يلخص الدليل النقاط الرئيسية.

✓ بعد تلقي تعليقات مجلس الإدارة على ملخص النقاط الرئيسية ، تعد اللجنة التوجيهية بيانًا تمهيديًا للمبادئ الأساسية التي تشكل أساس مشروع الاقتراح وتشرح الحلول البديلة التي تم النظر فيها وتؤدي إلى قبولها أو رفضها ، وعادة ما تكون هذه الفترة لمدة أربعة أشهر.

✓ تقوم اللجنة التوجيهية بمراجعة الآراء حول البيان الأولي لمبادئ العرض والموافقة على بيان المبادئ النهائي لعرضه على مجلس الإدارة للموافقة عليه. كما أنها تستخدم كأساس لإعداد مسودة عرض معايير المحاسبة الدولية المقترحة. تم إصدار البيان الختامي علنًا دون نشر رسمي.

✓ تقوم اللجنة التوجيهية بإعداد مسودة تقرير لاعتماده من قبل مجلس الإدارة بعد التعديل ، ولكن يجب أن يوافق عليه ما لا يقل عن ثلثي أعضاء مجلس الإدارة ، ثم تنشر مسودة المخطوطة ، وتطلب آراء جميع أصحاب المصلحة. خلال فترة المراجعة أقصر فترة للتقديم هي شهر واحد ويمكن تمديدها إلى ستة أشهر.

✓ تقوم اللجنة التوجيهية بإعادة فحص الآراء وإعداد الخطوط العريضة لمعايير المحاسبة الدولية لمجلس الإدارة لمراجعتها ، وبعد المراجعة تتم الموافقة عليها من قبل ثلاثة أرباع أعضاء مجلس الإدارة على الأقل لإصدار المعايير

المطلب الثاني :طرق وأساليب تطوير و تعديل معايير التقارير المالية الدوليةIFRS/I

لا يمكن للمحاسبة مواكبة التغييرات والتطورات والمتطلبات الدولية الحديثة دون وجود معايير محاسبية دولية ضمن إطار موحد ليصبح بمقدورها مواكبة هذه التغييرات والمتطلبات، و يأخذ هذا التطور المستمر في معايير المحاسبة و التقارير المالية الدولية أشكالا عديدة يمكن إدراجها في الآتي :

1/ معيار المراجعة: تمت مراجعة بعض أو معظم الفقرات في معيار معين ، والمراجعة لتوضيح جوانب معينة من المعيار ، وقد تمت مراجعة معظم معايير المحاسبة الدولية قبل عام 2005 ، وتمت مراجعة المراجعات الأخرى :بعد اتخاذ تلك الحالات بأشكال مختلفة منها :

- ✓ إلغاء بعض البدائل المحاسبية .
- ✓ اعتماد مصطلحات أكثر دقة ووضوحًا لبعض المصطلحات ، وتعديل تعريفات جدول المركز المالي بدلاً من الميزانية ، والسيطرة بدلاً من السيطرة ، والأسهم غير المسيطرة بدلاً من حقوق المساهمين الأقلية. بالإضافة إلى ذلك ، يعتبر التعريف في المعايير المحاسبية بمثابة تعريف. من أهم الأشياء التي تستند إليها المعايير ، مثل مراجعة تعريف القيمة العادلة في معايير محاسبية متعددة من وقت لآخر.

استبعاد بعض الممارسات المحاسبية: يؤدي تنوع البدائل المحاسبية إلى اختلافات في الأرقام والنتائج المحاسبية ، ولهذا السبب يسعى واضعو المعايير إلى تقليل هذه البدائل. فمن ناحية ، يقومون بتوحيد أساليب المعالجة وزيادة الثقة في المعلومات المحاسبية على آخر.

إلغاء بعض الممارسات المحاسبية: كما حدث في مراجعة معايير المعيار المحاسبي الدولي 36 ، تم استبعاد ممارسات التفتيش التصاعدي والتفتيش من أعلى إلى أسفل التي يجب اتباعها عند تحديد انخفاض قيمة الشهرة.

- ✓ تكامل بعض المعايير مع بعضها البعض: بسبب العوامل المشتركة بينها ، مثل:
- ✓ دمج IAS31 في IAS28S.
- ✓ دمج المعيار IAS4في المعيارIAS1 .
- ✓ دمج المعيار IAS9في المعيارIAS38 .

2/ إصدار معايير جديدة: أصدرت معايير محاسبية جديدة تهدف إلى تحسين طرق القياس والعرض والإفصاح المحاسبي وحل المشكلات الناشئة وأهمها المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية (12.13.14).

بالإضافة إلى الأدوات المالية ، يعد الإفصاح عن المعلومات التي تعتبر معلومات مهمة ولها تأثير كبير على اتخاذ القرار الاقتصادي أحد أهم محاور التغيير في المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية ، وتزداد أهميتها بالنسبة للمناطق المحلية والمحلية. المستوى العالمي ، ومشاركتهم في المحور الأول.

المبحث الثالث: الأبعاد الحديثة لمعايير التقارير المالية الاولية IFRS/IAS

بعد الأزمة المالية العالمية 2008 ، بالنظر إلى ذلك التزمت مؤسسة IASB الدولية بإعادة التفكير في هيكلها في عام 2010 بما في ذلك تمشيا مع متطلبات تطوير عالم المال والأعمال ، تم تعديل وإعادة تسمية المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية الأساس ، كل هذا تحت مظلة أعمال التقارب بين IASB و FASB ، تم إصدار معايير جديدة وقام بإجراء بعض التعديلات أو الاستبدالات على IFRS / IAS لجعلها تستوفي الشروط التي تواجهها.

عالم المال والأعمال ، وتجاوز الجوانب الخاطئة في تفسيره وتطبيقه ، مما يجعل هذا العمل ناجحا المرجع الفكري الذي يمكن استخدامه عند الضرورة ، أو هناك اختلافات في المعايير ، يقوم مجلس معايير المحاسبة الدولية ومجلس معايير المحاسبة الدولية بمراجعة الإطار المفاهيمي للتطوير المشترك لمعايير التقارير المالية مفهوم وطريقة لعب الأدوار ، والحاجة إلى إصدار معايير جديدة للإبلاغ المالي الموضوعات التي يتعين تحسينها من خلال التنقيحات اللاحقة للمعايير الحالية .

المطلب الأول : تحديث الإطار المفاهيم لمعايير التقارير المالية الدولية IFRS/IAS

في جويلية 1989 ، أصدرت اللجنة الدائمة المشتركة بين الوكالات إطارها المفاهيمي الأول ، "تطوير وعرض الإطار البيانات المالية "، التي كان يمكن اعتبارها في ذلك الوقت ميثاق العمل الثابت للجنة الدائمة المشتركة بين الوكالات ،من IASC إلى IASB، أدخل الأخير تغييرات صغيرة وغير مهمة نسبيًا في عام 2001.

في عام 2004 ، توصل المجلس الدولي لمعايير المحاسبة والمجلس الدولي لمعايير المحاسبة إلى اتفاق للعمل معًا على المبادئ التطبيق العالمي للمحاسبة ، من أجل تحقيق هذا الهدف ، من الضروري مراجعة الإطار المفاهيمي المعد مسبقًا لأنه متسق عقد كل من المجلسين اجتماعات في إطار مشروع التكامل لإعداد الإطار المفاهيمي المنقح للبحث من خلال إعادة التفكير في المفهوم والطريقة التي يؤدي بها واجباته ، من خلال ثماني مراحل أساسية وهي:(Mirsa & Holt, 2011, pp. 29-33)

المرحلة 1 :الأهدف والخصائص النوعية؛

المرحلة 2 :العناصر والاعتراف؛

المرحلة 3 :القياس؛

المرحلة 4: كيان إعداد التقارير؛

المرحلة 5 :العرض والإفصاح؛

المرحلة 6 :الغرض من الإطار وحالته؛

المرحلة 7 :التطبيق على الكيانات غير الهادفة للربح؛

المرحلة 8 :مسائل أخرى إذا لزم الأمر "القضايا المتبقية".

مع الانعقاد المتتالي للمجلسين ، بعد إطلاق "الإطار" في سبتمبر 2010 ، بدأت أعمال التجديد.

"مفهوم التقرير المالي" يحتوي على جميع مكونات التقرير المالي ، والتي تختلف عن الإطار المفاهيمي السابق والتي تركز على إعداد وعرض البيانات المالية.

لم يكتمل بعد الإطار المفاهيمي الجديد لإعداد البيانات المالية بالكامل ، بافتراض الإطار المفاهيمي للشكل الشامل ، بعد تغطية الفصل الثاني ، يتكون من أربعة فصول (أجزاء) ، وهي:

الفصل الأول: نشر عام 2010 ويغطي أهداف التقارير المالية العامة

الفصل الثاني: وهو فارغ في الوقت الحالي وسيضاف في المستقبل لتغطية الأمور ذات الصلة بمعنى المنشأة تقوم بإعداد التقرير.

الفصل الثالث: الخصائص النوعية للمعلومات المالية الصادرة عام 2010

الفصل الرابع: ويشمل باقي إطار عمل إعداد وعرض البيانات المالية. و التي تمت الموافقة عليه 1989 من قبل اللجنة الدائمة المشتركة بين الوكالات ، وستتم مراجعة بعض محتوياته بعد اكتمال الإطار المفاهيمي لأسباب مختلفة.

يتقدم المشروع المشترك ببطء ، وحتى المرحلة الأولى لم تكتمل بعدحتى سبتمبر 2010 أن أصدر المجلسان معًا الإطار المنقح للمرحلة الأولى ، هذه هي المراجعة الأولى للإطار عند التعامل مع أهداف البيانات المالية وخصائصها النوعية لقد استمر وضع تصور للجنتين منذ عدة سنوات ، مما يجعله جديرًا بالملاحظة .

نُشر الفصلان الأول والثالث من الإطار المفاهيمي للتقارير المالية في عام .2010 نتيجة للمرحلة الأولى من المشروع المشترك بين IASB و FASB، يشكل المشروع المشترك فصلين من معايير المحاسبة تمت مراجعة ومراجعة فصول الإطار المفاهيمي للمعايير الدولية لإعداد التقارير المالية ، الفصل الثاني كجزء من مشروع مشترك بين المجلسين أدى إلى "المسودة الأولى" لعام 2010 ، هذا باستثناء الفصل الرابع ، تتم مراجعة هذا الجزء من إطار العمل ومراجعته من قبل مجلس معايير المحاسبة مشروع الإطار المفاهيمي الشامل" الدولي الوحيد والموعد المستهدف لإكمال المشروع بأكمله في 2015 أو مع نهاية 2016 ، يعتبر هذا الإطار بمثابة مقدمة ومقدمة للمعيار ككل ، ويشعر بها وهو يكمل إجراءات وطرق بديلة معيارية معينة ، مثل معيار" IAS1 قائمة العرض."التمويل" والمعيار الدولي لإعداد التقارير المالية رقم 13 "القيمة العادلة"توقف المشروع بعد إطلاق المرحلة الأولى في عام 2010 ، عندما تحولت لجنة المعايير إلى المعالجة المحاسبية الدولية هي بند أكثر إلحاحًا ، تفاوض مجلس معايير المحاسبة الدولية.(Obert, 2013, p. 62)

(IASB) في عام 2011تحديد أولويات جدول أعمالها بشكل عام ، مما يؤدي إلى الحاجة إلى تحديث الإطار المفاهيمي إلى أعلى أولوية ،في حين أن الغرض من المذكرة هو الحصول على آراء أولية حول المسائل المهمة التي ينظر فيها مجلس معايير المحاسبة الدولية (IASB) و (ب) إنشاء مشروع إطار مفاهيمي وفق متطلبات التفكير المحاسبي الحديث وما يحققها لمتخصصون في البحث ووكالات التوحيد المحاسبي ، استؤنف العمل في المشروع في سبتمبر 2012، لكنكمشروع منفصل قام به مجلس معايير المحاسبة الدولية ، نشر ورقة في جويلية 2013 ، أصدر مجلس إدارة IASB مسودة مشروع للمناقشة الفصول المتبقية من الإطار كخطوة أولى في نشر الإطار

المفاهيمي المنقح ، يحدد الإطار المفاهيم التي يقوم عليها عند إعداد القائمة وتقديمها. للإطار المفاهيمي ، وملاحظات حول الشؤون المالية ، ويشرح مبادئ التطوير التي تشكل أساس تعديلات المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية / معايير المحاسبة الدولية.

لقد شجع الأول على تطوير معايير محاسبة مالية دولية عالية الجودة تعمل على تحسين البيانات المالية ، وتتماشى معه الا يشمل بعض المجالات والاتجاهات الهامة التي تحتاج إلى تحديث في مراحل مختلفة من هذا البحث ، تم التوصل إلى مشروع إطار مفاهيمي منقح ، والذيتم تمديد الموعد النهائي لتلقي التعليقات إلى 25 نوفمبر 2015، ومن المتوقع إصدار نسخة تمت مراجعته بناءً على الإطار المفاهيمي في الربع الأول من عام 2018 .

المحاور الرئيسية للموضوعات المنقحة أو المتغيرة المتعلقة بالإطار المفاهيمي القياسي هي:التقرير المالي الدولي ، والموافقة على مشروع الأسعار لعام 2013 على النحو التالي: (فتيحة، 2016/2015، الصفحات 175-176)

اسم الإطار المفاهيمي: في سبتمبر 2010، حل مجلس معايير المحاسبة الدولية محل إطار صياغة وعرض المخزون المعلومات المالية مع إطار مفاهيمي للمعلومات المالية ، لذلك يتم استبدال مصطلح "هدف البيانات المالية" بهدف المعلومات البيانات المالية هي للاستخدام العام فقط لخدمة الغرض من التحرك نحو المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية استبدال معايير المحاسبة الدولية بالتدريج.

مفهوم الأصول والخصوم: حسب مجلس معايير المحاسبة الدولية تشير الأصول والخصوم إلى التدفق الداخلي أو الخارج للمنافع الاقتصادية ، ويتم تفسير بعضها على أنها في نهاية المطاف تدفق المنافع الاقتصادية ، وليس الأصول أو الخصوم.لتجنب سوء الفهم ، قدم مجلس معايير المحاسبة الدولية اقتراحًا أوليًا لتعديل مفهوم الأصول والخصوم إلى على الخصوم أو الالتزامات ، وليس التدفق النهائي للمنافع الاقتصادية (الداخلية والخارجية) ، ويمكن أن تولد الأصول أو الخصوم تدفقات من المنافع الاقتصادية ، ولا يلزم أن تكون هذه التدفقات محددة على هذا الأساس ، اقترح مجلس معايير المحاسبة الدولية المفاهيم التالية:

-الأصول هي الموارد الاقتصادية الحالية التي تسيطر عليها الشركة بسبب الأحداث الماضية ؛

الخصم هو الالتزام الحالي للمنشأة بتحويل الموارد الاقتصادية بسبب الأحداث الماضية ؛

المورد الاقتصادي هو حق أو مصدر آخر للقيمة يمكن أن يولد منافع اقتصادية.

الاعتراف وإلغاء الاعتراف بالموجودات والمطلوبات: يشتمل الإطار المفاهيمي الحالي على معايير الاعتراف يوصي مجلس معايير المحاسبة الدولية بتأكيد الأصول والخصوم ، ولكن يحتاج إلى تحديث جميع الأصول والخصوم ما عدا في حالتين:

حدد الأصول أو الخصوم التي تؤدي إلى عدم كفاية المعلومات لتبرير التكلفة.

-أي تقييم للأصول أو الالتزامات لا يمكن أن يمثل بدقة كافية كل أصل أو الخصوم والدخل والعبء الناتج.

ومع ذلك ، فإن الإطار المفاهيمي الحالي لا يحل مشكلة عدم الاعتراف ، على الرغم من بعض المعايير وقد تعاملت المحاسبة الدولية الجديدة مع هذا في محتواها ، لذلك اقترح مجلس معايير المحاسبة الدولية طالما لم يتم استيفاء شروط الاعتراف ، لا يتم الاعتراف بأية أصول أو مطلوبات.

التمييز بين رأس المال والخصوم: يقترح مجلس معايير المحاسبة الدولية تغيير مفهوم رأس المالي ميزها المال عن الخصوم ويوفر معلومات حول أنواع مختلفة من رأس المال.

القياس المحاسبي: يحتوي الإطار المفاهيمي الحالي على القليل من المعلومات حول الوضع ما هي طرق التقييم المحددة التي يجب استخدامها ، ولهذا السبب يقترح المشروع الحد من تنوع طرق التقييم تستخدم في البيانات المالية لزيادة الوضوح والمقارنة ، بشرط استخدام طريقة واحدة لتقييم الكل بالإضافة إلى ذلك ، عند اختيار طريقة التقييم ، يجب أيضًا مراعاة العوامل التالية:

-مساهمة الأصل في التدفق النقدي المستقبلي أو كيف تفي المنشأة بالتزاماتها ؛

-ما هي المعلومات التي ستوفر طريقة التقييم المختارة من خلال جدول الميزانية وحساب النتائج.

-العرض والإفصاح: يحتاج الإطار المفاهيمي للتفسير إلى توضيح وملحق لضمان توفير معلومات أكثر أهمية للمستثمرين من أجل تخفيف العبء على المستثمرين معد البيانات المالية ، لأن الإطار المفاهيمي الحالي لا يتضمن أي موقف في هذا الصدد.

لذلك ، يتم تمييز خمسة أنواع من المعلومات:

-المعلومات المتعلقة بالوحدات المحاسبية.

- معلومات حول المبلغ المؤكد في البيانات المالية.

- معلومات حول الأصول والخصوم غير المعترف بها.

-معلومات عن المخاطر المالية التي تواجهها المؤسسة وأثرها على البيانات المالية.

-معلومات عن الأساليب المحاسبية والافتراضات والقواعد المحاسبية ومجلس الإدارة في هذا الشأن سيعوض معيار المحاسبة الدولي كل عرض في البيان المالي IAS1 وبيان التدفقات النقديةIAS7 السياسة المحاسبية IAS8 والتغييرات والأخطاء في تقدير المحاسبة مفهوم الكيان المحاسبي: الكيان المحاسبي هو كيان مرتبط بالأنشطة اقتصاد يجب أن تكون فيه المعلومات المالية مفيدة للمستثمرين والمقرضين والدائنين الحاليين مثل العملاء المحتملين الآخرين ، يمكنهم الوصول مباشرة إلى المعلومات التي يحتاجون إليها لتقديم العروض ذات الصلة موارد الجهة ، والقدرة على تقييم كفاءة وفعالية الموارد المستخدمة من قبل الإدارة ومجلس إدارة المنظمة الموارد المقدمة للمنظمة .

المطلب الثاني : الإصدارات الجديدة لمعايير التقارير المالية الدولية IFRS/IAS

كأسلوب من أساليب تطوير معايير التقارير المالية الدولية وتحت مظلة جهود التقارب بين الجهات المختصة بوضع المعايير المحاسبية الأمريكية والجهات المختصة بوضع المعايير المحاسبية الدولية، توالت إصدارات معايير التقارير المالية الدولية وتفسيراتها حيث عرفت نقلة نوعية على مستوى خاصة المعايير المعنية بالقيمة العادلة والأدوات المالية، عقود الإيجار والتأمين، ...الخ .

وفيما يلي عرض مفصل لأهم وأحدث الإصدارات المنقحة في معايير التقارير المالية الدولية وتفسيراتها IFRS/IFRICمن خلال الجدول التالي :

الجدول رقم 02 : الإصدارات المستجدة في معايير التقارير المالية الدولية وتفسيراتها IFRS/IFRIC 2017/2010 :

رقم IFRS IFRIC	تاريخ الإصدار	موضوع المعيار أو التفسير المستجد	تاريخ النفاذ
IFRS9	نوفمبر 2009	تم إصدار IFRS9 "الأدوات المالية" في نوفمبر 2009، وهو المرحلة الأولى"الأدوات المالية، التصنيف والقياس" من مشروع استبدال معيار المحاسبة الدولي IAS39 بكامله المزعم نهايتة عام 2010، و يجب الإشارة إلى أنه جراء هذا التعديل تم إدخال تعديلات تابعة على معايير وتفسيرات أخرى هي: IAS(1,2,8,12,18,21,27,28,31,32,36,39,40,41) IFRS(1,2,3,4,5,7) IFRIC(10,12)	1 جانفي 2013*.
IFRS9	أكتوبر 2010	قرر IASB أن ينقل المتطلبات المتعلقة بإلغاء الاعتراف بالأصول والالتزامات المالية من IAS39 دون أي تغيير عليها إلى IFRS9، وبسبب هذه التغييرات أعاد المجلس هيكلة IFRS9 وأساس الاستنتاجات الخاص بها، حيث أضاف المجلس المتطلبات المتعلقة بتصنيف وقياس الالتزامات المالية إلى IFRS9، وهذا يتضمن متطلبات حول المشتقات الضمنية وكيفية محاسبة مخاطر الائتمان للالتزامات المالية التي تقاس بالقيمة العادلة وتم على أساسها سحب IFRS9 حسب ما تم إصداره في 2009 و IFRIC9. ومن بين المعايير والتفسيرات المعنية بالتعديل: IAS(1,2,8,12,18,20,21,27,28,31,32,36,37,39) IFRS(1,2,3,4,5,7) SIC(27) IFRIC(2,5,10,12,19)	1 جانفي 2013*.
IFRS10	ماي 2011	أصدر IASB المعيار IFRS10 "القوائم المالية الموحدة" ليحل محل IAS27 و SIC12، ويتضمن المعيار الإرشادات الواردة في اثنين من التفسيرات ذات العلاقة (SIC3 -SIC12) ومن بين المعايير والتفسيرات المعنية بالتعديل جراء هذا الإصدار: IAS(1,7,21,24,27,32,33,36,37,39) إصدار 2010 IFRS(1,2,3,7,9) إصدار 2009 IFRS(9) إصدار 2010 IFRIC(5,17)	1 جانفي 2013*.
IFRS11	ماي 2011	أصدر IASB المعيار IFRS11 "الترتيبات المشتركة" في ماي 2011 ليحل محل المعيار IAS31 و SIC13، وتتم الإشارة إلى ورود تعديلات تابعة على المعايير والتفسيرات التالية:	1 جانفي 2013*.

		IAS(7,12,18,21,24,32,33,36,38,39) تعديل 2009 IFRS(1,2,5,7,9) إصدار 2009 SIC(31,32) IFRIC(5,9,16,17,19) تعديل 2010	
IFRS12	ماي 2011	أصدر IASB المعيار IFRS12 "الإفصاح عن الحصص في المنشآت الأخرى" في ماي 2011، ويطبق هذا المعيار على المنشآت التي تملك حصة في شركة تابعة أو ترتيب مشترك أو منشأة منظمة غير موحدة، ومن بين المعايير المعنية بالتعديل: IAS(1,24)	1 جانفي 2013*.
IFRS13	ماي 2011	أصدر IASB المعيار IFRS13 "قياس القيمة العادلة" في ماي 2011، وهو يعرف القيمة العادلة ويستبدل المتطلب الوارد في المعايير الفردية، ويحدد إطار قياس القيمة العادلة ويقضي الإفصاح عن قياس القيمة العادلة، وجراء هذا الإصدار الجديد تم إدخال تعديلات طفيفة على مجموعة من المعايير والتفسيرات وهي: IAS(1,2,8,10,16,17,18,19,20,21,28,31,36,38,39,40,41) إصدار 2009 IFRS(1,2,3,4,5,7) تعديل 2010 IFRS(9) إصدار 2009 IAS(32,33,34) تعديل 2010 IFRIC(2) تعديل 2009 IFRIC(4,13,17,19) تعديل 2010	1 جانفي 2013*.
IFRIC20	أكتوبر 2011	تم إصدار التفسير IFRIC20 "تكاليف التجريد والكشط في مرحلة الإنتاج لمنجم سطحي" وفي هذا الصدد تم إدخال تغييرات طفيفة على IFRS1. ومن بين المعايير المعنية بالتعديل جراء إصدار التفسير IAS(1,2,16,38).	1 جانفي 2013*.
IFRIC21	ماي 2013	تم إصدار التفسير IFRIC21 "الرسوم" وهو عبارة عن تفسير للمعيار IAS37 "المخصصات، الالتزامات والأصول المحتملة" بشأن محاسبة الرسوم التي تفرضها الحكومات. ومن بين المعايير والتفسيرات المعنية بالتفسير الجديد: IFRS(6) IAS(1,8,12,20,24,34,37)	1 جانفي 2014*.
IFRS9	نوفمبر 2013	تم إصدار IFRS9 "الأدوات المالية" محاسبة التحوط والتعديلات على IFRS9 "الأدوات المالية" وIFRS7 "الأدوات المالية الإفصاحات" وIAS39 "الأدوات المالية الاعتراف والقياس" في نوفمبر 2013، تضمن فصلاً حول محاسبة التحوط وتم إجراء تغييرات لاحقة على IFRS9-IFRS7-IAS39، وأحد التعديلات اللاحقة هو إزالة تاريخ النفاذ الإلزامي المنصوص عليه في IFRS9، ويتوقع أن يحدد تاريخ نفاذ إلزامي عند استكمال مقترحات التصنيف والقياس المنقحة والمقترحات المتوقعة للخسائر الائتمانية بشكلها النهائي، ومن بين المعايير المعنية بالتعديل: IAS(1,2,8,12,18,20,21,32,36,37,39)	تاريخ نفاذ غير محدد.

		IFRS(1,3,4,5,7,9) حسب ما تم إصداره في 2010 SIC(7,27) IFRIC(10,12,16,19)	
IFRS14	جانفي 2014	أصدر IASB المعيار IFRS14 "حسابات التأجيل التنظيمية" في جانفي 2014، ومن بين المعايير المعنية بالتعديل IFRS1.	1 جانفي 2016*.
IFRS15	ماي 2014	أصدر IASB المعيار IFRS15 "الإيرادات من العقود المبرمة مع العملاء" في ماي 2014، ويحل محل (IAS11,IAS18,SIC13,SIC15,SIC18,SIC31) ومن المعايير المعنية بالتعديل: IAS(1,2,12,16,32,34,36,37,38,39,40) IFRS(1,4,9) إصدار 2009 IFRS(9) إصدار 2010-2013 SIC(27,32) IFRIC(12)	1 جانفي 2018*.
IFRS9	جويلية 2014	في جويلية 2014 توجت أعمال المجلس IASB بإصداره للنسخة الكاملة من IFRS9، وتم سحب IFRS9 النسخة الصادرة في 2013،2010،2009، ومن بين المعايير والتفسيرات المعنية بالتعديل: IAS(1,2,8,10,12,20,21,23,28,32,33,36,37,39) IFRS(1,2,3,4,5,7,9) إصدار 2009 IFRS(9) إصدار 2010-2013 IFRS(13) SIC(27) IFRIC(2,5,10,12,16,19)	1 جانفي 2018*.
IFRS16	جانفي 2016	يعد من أحدث المعايير الصادرة ضمن قائمة معايير التقارير المالية الدولية، حيث تم إصدار المعيار IFRS16 "عقود الإيجار" في 1 جانفي 2016 ليحل محل (SIC15, SIC27, IFRIC4, IAS17).	1 جانفي 2019*.
IFRIC22	ديسمبر 2016	تم إصدار التفسير IFRIC22 "المعاملات بالعملة الأجنبية والمبالغ المسبقة" في ديسمبر 2016 و يوفر متطلبات حول سعر الصرف المستخدم في المعاملات التي تتضمن دفع أو استلام مبالغ مسبقاً بعملة أجنبية. ومن بين المعايير المعنية بالتفسير IAS(8,21).	1 جانفي 2018*.
IFRS17	ماي 2017	في ماي 2017 تم إصدار المعيار IFRS17 عقود التأمين ليحل محل المعيار IFRS4 "عقود التأمين" ويعد أحدث وأخر معيار صدر من طرف مجلس معايير المحاسبة الدولية ويطبق المعيار طالما تم تطبيق IFRS(9,15).	1 جانفي 2021*.
IFRIC23	جوان 2017	إصدار التفسير IFRIC23 "عدم اليقين بشأن معالجات ضريبة الدخل" في جوان 2017، يعتبر أخر تفسير صدر عن لجة تفسيرات معايير التقارير المالية الدولية، بهدف تقليل التنوع في كيفية اعتراف الشركات بقياس الالتزام الضريبي أو الأصل الضريبي وقياسها عندما يكون هناك عدم اليقين بشأن معالجات ضريبة الدخل.	1 جانفي 2019*.

المصدر : تخنوني أمال ، الممارسة المحاسبية بين متطلبات النظام المحاسبي المالي SCF و المتغيرات المحاسبية الدولية IAS/IFRS ، أطروحة دكتوراه في علوم التسيير ، جامعة باتنة ، 2019/2018 ، ص 142.

يتضح من الجدول أعلاه أن IAS/IFRSعرفت تطوراً مستمراً، حيث ظهرت عدة معايير وتفسيرات جديدة، تلبي احتياجات مستخدمي المعايير وتخدم مصالحهم بالدرجة الأولى، وتعالج قضايا عدة مثل المشتقات والأدوات المالية، القوائم المالية الموحدة، الإيجارات، والقيمة العادلة بشكل عام، وذلك لاستدراك الغياب والنقص أو الصعوبة والتعقيد الذي كان يسود هذه المجالات سابقاً، ولما يفرضه عالم المال والأعمال اليوم، وكذا بهدف تحسين أساليب القياس والعرض والإفصاح المحاسبي.

حيث من عام 2002 إلى غاية عام 2017 تم تنفيذ عدد كبير من الأعمال من قبل مجلس ،IASB والتي أسفرت عن نشر تعديلات على جميع المعايير القائمة تقريباً واصدار 17 معيار جديد.

المطلب الثالث : التعديلات اللاحقة لمعايير التقارير المالية الدولية–IFRS/IAS

إن معايير التقارير المالية الدولية وتفسيراتها تعتبر الأسس التي تبني عليها المؤسسة قوائمها المالية بشكل يعزز الشفافية، الشمول، والموضوعية. ومن هنا جاءت أهمية متابعة أحدث التعديلات في هذه المعايير ودورها في الوصول الى الهدف المنشود من إعداد وعرض القوائم المالية وتفسيراتها SIC/IFRIC من خلال الجدول التوضيحي التالي :

الجدول رقم 03 : التعديلات الحاصلة في معايير التقارير المالية الدولية IAS/IFRSوتفسيراتها /SIC IFRIC

رقم IAS IFRS SIC IFRIC	تاريخ الإصدار	موضوع التعديل	تاريخ النفاذ
IFRS1	جانفي 2010	إصدار تعديلات على IFRS1 فيما يخص الإعفاء المحدود من IFRS7 المقارن " الإفصاحات للجهات التي تتبنى المعايير الدولية للمرة الأولى".	1 جويلية 2010*.
IAS/IFRS	ماي 2010	يوفر مشروع التحسينات السنوية هذا تعديلات على جملة من المعايير وهي تعديلات غير ملحة ولكن ضرورية وهي: IFRS(3,7), IAS(21,28,31,32,39) تطبق في 01 جويلية 2010؛ IFRS(1,7,9), IAS(1,34) تطبق في 01 جانفي 2011.	1 جويلية 2010* 1 جانفي 2011*.
IFRS7	أكتوبر 2010	أصدر IASB تعديلات على IFRS7 فيما يخص الإفصاحات وعمليات نقل الأصول المالية.	1 جويلية 2011*.
IFRS1	ديسمبر 2010	إصدار تعديلات على IFRS1 فيما يخص التضخم المفرط الحاد وإلغاء التواريخ الثابتة للجهات التي تتبنى المعايير الدولية للمرة الأولى.	1 جويلية 2011*.

IAS12	ديسمبر 2010	إصدار تعديلات على IAS12 فيما يخص استرداد الأصول الأساسية، وفي هذا الصدد تم سحب SIC12.	1 جانفي 2012*.
IAS1	جوان 2011	إصدار تعديل على IAS1 ويقضي التعديل تحسين الكيفية التي ينبغي بها عرض بنود الدخل الشامل الأخر.	1 جويلية 2012*.
IAS19	جوان 2011	إصدار تعديلات على IAS19 ويقضي التعديل إزالة الخيار الذي يتيح للمؤسسة تأجيل الاعتراف بالتغيرات في صافي التزام المنافع المحددة، وتعديل بعض متطلبات الإفصاح لخطط المنافع المحددة والخطط المتعددة لأصحاب العمل، أي يحدد محاسبة وإفصاح أصحاب العمل عن منافع الموظفين.	1 جانفي 2013*.
IFRS7	ديسمبر 2011	إصدار تعديلات على IFRS7 فيما يخص الإفصاحات، مقاصة الأصول والالتزامات المالية، وتقضي هذه التعديلات من المؤسسات الإفصاح عن المعلومات بحيث يكون مستخدمو بياناتها المالية قادرين على تقييم التأثير المحتمل لإجراءات تصفية الحسابات والاتفاقيات المماثلة على المركز المالي للمؤسسة.	1 جانفي 2013*.
IAS32	ديسمبر 2011	إصدار تعديل على IAS32 فيما يخص إرشادات التطبيق الواردة في المعيار لتتناول بعض حالات عدم التوافق المتعلقة بمعايير مقاصة الأصول والالتزامات المالية وتوضح هذه التعديلات: • معنى له حق قانوني نافذ حالياً بالمقاصة؛ • أن بعض أنظمة التسوية الإجمالية تعتبر مكافئة لصافي التسوية إذا قامت بإلغاء الديون غير الهامة ومخاطر السيولة والذمم الدائنة والذمم المدينة للعملية أو أدت إليها في عملية أو دورة تسوية واحدة.	1 جانفي 2014*.
IFRS9 IFRS7	ديسمبر 2011	إصدار تعديلات على IFRS9 نسخة 2009-2010 و IFRS7 فيما يخص تاريخ النفاذ الإلزامي وإفصاحات الانتقال، وتقضي هذه التعديلات على IFRS9 الإعفاء من إعادة بيان الفترات السابقة وأضافت أيضاً إفصاحات الانتقال على IFRS7 المطلوب تطبيقها عند تطبيق IFRS9 للمرة الأولى.	1 جانفي 2015*.
IFRS1	مارس 2012	إصدار تعديل على IFRS1 وقد أضافت التعديلات استثناء إلى تطبيق المعايير ذات العلاقة بأثر رجعي عند محاسبة القروض الحكومية القائمة في تاريخ الانتقال إلى IFRS، وتمنح هذه التعديلات الجهات التي تتبنى المعايير الدولية للمرة الأولى نفس الإعفاء الممنوح للمعدين الحاليين للقوائم المالية وفق IFRS.	1 جانفي 2013*.

IAS/IFRS	ماي 2012	إصدار دورة التحسينات السنوية 2009-2011 على IAS/IFRS التالية: - تعديل IFRS1 ويوضح التعديل التطبيق المتكرر للمعيار وتكاليف الاقتراض. - تعديل IAS1 فيما يخص توضيح متطلبات المعلومات المقارنة. - تعديل IAS16 فيما يخص تصنيف معدات التخديم. - تعديل IAS32 في الأثر الضريبي لتوزيع أدوات حقوق الملكية على حامليها. - تعديل IAS34 فيما يخص التقارير المالية المرحلية والمعلومات القطاعية لإجمالي الأصول والالتزامات. - تعديل تفسير معيار التقرير المالي الدولي IFRIC1.	1 جانفي 2013*.
IFRS10 IFRS11 IFRS12	جوان 2012	إصدار تعديلات على IFRS10-IFRS11-IFRS12 هذه التعديلات توضح إرشادات الانتقال في IFRS10، كما تنص أيضاً على إعفاء انتقال إضافي في IFRS10-IFRS11-IFRS12 بحيث يقتصر شرط تقديم معلومات مقارنة معدلة فقط على الفترة المقارنة السابقة مباشرة، وعلاوة على ذلك وفيما يخص الإفصاحات المتعلقة بالمؤسسات المنظمة غير الموحدة تلغي التعديلات الشرط الخاص بعرض المعلومات المقارنة للفترات التي تسبق تطبيق IFRS12 للمرة الأولى.	1 جانفي 2013*.
IFRS10 IFRS12 IFRS27	أكتوبر 2012	إصدار تعديلات على IFRS10-IFRS12-IAS27 وتعرف التعديلات المؤسسة الاستثمارية وتنص على استثناء من متطلبات التوحيد في IFRS10 للمؤسسات الاستثمارية من خلال الاشتراط على هذه المؤسسات قياس استثماراتها في شركات تابعة محددة بالقيمة العادلة من خلال الربح أو الخسارة، وتنص التعديلات أيضاً على إفصاحات ذات علاقة ومتطلبات منفصلة تتعلق بالبيانات المالية للمؤسسات الاستثمارية.	1 جانفي 2014*.
IFRS	جانفي 2013	إصدار نظام جديد لمؤسسة IFRS ودليل جديد لأسلوب العمل.	2013*.
IAS36	ماي 2013	إصدار تعديلات على IAS36 فيما يخص الإفصاح عن المبلغ القابل للإسترداد للأصول غير المالية، وتقتضي التعديلات الإفصاح عن المعلومات حول المبلغ القابل للإسترداد للأصول منخفضة القيمة، إن كان ذلك المبلغ يستند إلى القيمة العادلة مطروحاً منها تكاليف التصرف، كما تقضي أيضاً الإفصاح عن المعلومات الإضافية حول قياس تلك القيمة العادلة، بالإضافة إلى ذلك إذا تم قياس المبلغ القابل للإسترداد للأصول منخفضة القيمة على أساس القيمة العادلة مطروحاً منها تكاليف التصرف	1 جانفي 2014*.

		باستخدام أسلوب القيمة الحالية، فإن التعديلات تقتضي أيضاً الإفصاح عن معدلات الخصم التي استخدمت في عمليات القياس الحالية والسابقة.	
IAS39	جوان 2013	إصدار تعديلات على IAS39 فيما يخص إحلال المشتقات واستمرار محاسبة التحوط، وهي تتضمن استثناءً محدود النطاق من متطلب إيقاف محاسبة التحوط في IAS39 وعلى وجه التحديد تنص التعديلات على إعفاء معين من ايقاف محاسبة التحوط عندما يحقق إحلال مشتقة ما بصفتها أداة تحوط معايير محددة.	يطبق بأثر رجعي في 1 جانفي 2014*.
IFRS9 IFRS7 IAS39	نوفمبر 2013	تعديل IFRS9-IFRS7-IAS39 نتيجة إصدار المعيار IFRS9 نسخة 2013، والذي تضمن فصلاً حول محاسبة التحوط وتم إجراء تغييرات لاحقة على IFRS7-IFRS9-IAS39، وأحد التعديلات اللاحقة هو إزالة تاريخ النفاذ الإلزامي المنصوص عليه في IFRS9، ويتوقع أن يحدد تاريخ نفاذ إلزامي عند استكمال مقترحات التصنيف والقياس المنقحة والمقترحات المتوقعة للخسائر الائتمانية بشكلها النهائي.	تاريخ نفاذ غير محدد.
IAS19	نوفمبر 2013	إصدار تعديلات على IAS19 فيما يخص خطط المنافع المحددة: مساهمات الموظفين، ويتضمن تعديلاً محدود النطاق لتبسيط متطلبات المساهمات المقدمة من الموظفين أو الأطراف الثالثة في خطة للمنافع المحددة، عندما تطبق تلك المساهمات على خطة تساهمية بسيطة مرتبطة بالخدمة.	1 جويلية 2014*.
IAS/IFRS	ديسمبر 2013	إصدار دورة التحسينات السنوية 2010-2012 على IAS/IFRS التالية: - تعديل IFRS2 فيما يخص تعريف شرط الاستحقاق. تغير التعديلات على المعيار IFRS2 تعريف "شرط المنح" "وشرط السوق" وأضاف تعريفات "شرط الاداء" "وشرط الخدمة" التي تم إدراجها سابقاً في تعريف شرط المنح. - تعديل IFRS3 فيما يخص محاسبة العوض النقدي المحتمل في اندماج الأعمال. توضح التعديلات على المعيار IFRS3 أن المقابل المحتمل الذي تم تصنيفه كأصل أو خصم يجب أن يتم قياسه بالقيمة العادلة في تاريخ كل تقرير بصرف النظر عما إذا كان المقابل المحتمل أداة مالية ضمن إطار المعيار IFRS9 أو المعيار IAS39 أو أصل أو خصم غير مالي يجب أن يتم الاعتراف بالتغيرات في القيمة العادلة (بخلاف تسويات فترة القياس) في الربح أو الخسارة، تم تعديل المعيار IAS37 المخصصات الأصول المحتملة الخصوم المحتملة ليستبعد المخصصات المتعلقة بالمقابل المحتمل.	1 جويلية 2014*.

		- تعديل IFRS8 فيما يخص تجميع القطاعات التشغيلية ومطابقة إجمالي أصول القطاعات المشمولة في التقارير مع أصول المؤسسة. تم تعديل المعيار IFRS8 بحيث أصبح يتطلب بشكل صريح الإفصاح عن الأحكام التي أقرتها الإدارة في تطبيق معايير التجميع، وتتضمن الإفصاحات: ✓ وصف مختصر عن قطاعات التشغيل التي تم تجميعها؛ ✓ المؤشرات الاقتصادية التي تم تقييمها عند تحديد أن حصة القطاعات التشغيلية تتشارك ذات خصائص اقتصادية متماثلة. بالإضافة إلى ذلك يوضح هذا التعديل أن تسوية إجمالي أصول القطاعات الصادر عنها التقرير بالنسبة لأصول الشركة سيكون مطلوباً فقط لو تم تقديم هذه المعلومات بصورة منتظمة لصانع القرار الرئيسي بالشركة. - تعديل IFRS13 فيما يخص الذمم المدينة والدائنة قصيرة الأجل. حيث وضح مجلس IASB أنه في عملية إصدار المعيار IFRS13 وإجراء التعديلات المترتبة على ذلك على المعيار IAS39 والمعيار IFRS9 لا يمنع المؤسسات من قياس الذمم المدينة والذمم الدائنة قصيرة الأجل التي ليس لها سعر فائدة معلن على مبالغ الفواتير بدون الخصم، ما لم يكن أثر عدم الخصم جوهرياً. - تعديل IAS16 وIAS38 فيما يخص طريقة إعادة التقييم، إعادة بيان الاستهلاك المتراكم بشكل تناسبي. حيث تزيل التعديلات التناقضات المتصورة في محاسبة الاهتلاك/الإطفاء المتراكم عندما يعاد تقييم بند من بنود العقارات والآلات والمعدات أو أصل غير ملموس، وتوضح المعايير المعدلة أن القيمة الدفترية الإجمالية يتم تعديلها بطريقة تتفق مع إعادة تقييم القيمة الدفترية بعد الأخذ في الاعتبار خسائر انخفاض القيمة المتراكمة، ويتم التخلص من الاهتلاك المتراكم مقابل القيمة الدفترية الإجمالية للأصل. - تعديل IAS24 فيما يخص كبار موظفي الإدارة. حيث توضح التعديلات على المعيار IAS24 أن مؤسسة الإدارة الذي تقدم خدمات كبار موظفي الإدارة إلى المؤسسة الصادر عنها التقرير هو طرف ذي علاقة بالمؤسسة الصادر عنها التقارير، وبناءًا على ذلك ينبغي للمؤسسة الصادر عنها التقارير أن تفصح في معاملات الأطراف ذات العلاقة عن المبالغ المترتبة على الخدمة المدفوعة أو المستحقة الدفع لمؤسسة الإدارة عن توفير خدمات كبار موظفي الإدارة، بالرغم من ذلك، لا يلزم الإفصاح عن مكونات هذا التعويض وسوف تحتاج أيضاً المؤسسة	

	الصادر عنها التقارير إلى الإفصاح عن صفقات أخرى مع مؤسسة الإدارة بموجب متطلبات الإفصاح الحالية للمعيار IAS24. - تعديل IFRS1 فيما يخص معنى IFRS نافذة المفعول.		
IAS/IFRS	إصدار دورة التحسينات السنوية 2011-2013 على IAS/IFRS التالية: – تعديل IFRS3 فيما يخص استثناءات النطاق بخصوص المشاريع المشتركة. حيث أن المعيار IFRS3 غير مطبق على المحاسبة عن تكوين جميع أنواع الترتيبات المشتركة في المعيار IFRS11 (بما في ذلك العمليات المشتركة) في القوائم المالية للترتيبات المشتركة نفسها. - تعديل IFRS13 فيما يخص نطاق الفقرة 52 (استثناء من المحفظة). تم تعديل المعيار IFRS13 لتوضيح أن استثناء المحفظة ينطبق على العقود المبرمة في نطاق المعيار IAS39 والمعيار IFRS9 بغض النظر عما كان يتوافق مع تعريف أصل مالي أو أصول مالية بموجب المعيار IAS32. - تعديل IAS40 فيما يخص توضيح العلاقة بين IFRS3 وIAS40 عند تصنيف العقارات على أنها عقارات استثمارية أو عقارات مشغولة من المالك. حيث تم تعديل المعيار IAS40 لتوضيح أن المؤسسة يجب أن: ✓ تقيم ما إذا كان العقار الذي تم اقتناؤه هو استثمار عقاري بموجب المعيار IAS40؛ ✓ تجري تقييم منفصل بموجب المعيار IFRS3 لتحديد ما إذا كان اقتناء استثمار عقاري يمثل دمج أعمال؛ ✓ ستظل المؤسسات في حاجة إلى استخدام الأحكام لتحديد ما إذا كان اقتناء استثمار عقاري هو اقتناء أعمال بموجب المعيار IFRS3.	ديسمبر 2013	1 جويلية 2014*.
IFRS11	إصدار تعديلات على IFRS11 فيما يخص محاسبة عمليات استملاك الحصص في العمليات المشتركة، إذ يتناول IFRS11 محاسبة الحصص في المشاريع المشتركة والعمليات المشتركة، وتضيف التعديلات إرشادات جديدة حول كيفية محاسبة استملاك حصة ما في عملية مشتركة تمثل مؤسسة أعمال، وتحدد التعديلات المعالجة المحاسبية المناسبة لعمليات الاستملاك تلك.	ماي 2014	1جويلية 2016*.
IAS16 IAS38	تعديل IAS16-IAS38 فيما يخص توضيح الطرق المقبولة للاستهلاك والإطفاء، إذ ينص كل من IAS16 و IAS38 على مبدأ أساس الاستهلاك والإطفاء على أنه نمط	ماي 2014	1جويلية 2016*.

		الاستهلاك المتوقع للمنافع الاقتصادية المستقبلية للأصل، ويوضح هذا التعديل أن استخدام الطرق القائمة على أساس الإيرادات لحساب استهلاك الأصل هو أمر غير مناسب لأن الإيرادات المتحققة من نشاط يشتمل على استخدام فرضية أن الإيرادات ليست عموماً الأساس المناسب لقياس استهلاك المنافع الاقتصادية المجسدة في الأصل غير الملموس، لكن يمكن تفنيد هذه الفرضية في ظروف محدودة معينة.	
IAS16 IAS41	جوان 2014	إصدار تعديلات على IAS16-IAS41 فيما يخص النباتات المثمرة، وتبعاً لذلك تدمج التعديلات النباتات المثمرة ضمن نطاق IAS16 بدلاً من IAS41، أما المحصول الذي ينمو على النباتات المثمرة فيبقى ضمن نطاق IAS41.	1 جويلية 2016*.
IAS27	أوت 2014	تعديل IAS27 فيما يخص طريقة حقوق الملكية في القوائم المالية المنفصلة، وتجيز التعديلات على IAS27 للمؤسسات استخدام طريقة حقوق الملكية لمحاسبة الاستثمارات في الشركات التابعة والمشاريع المشتركة والمؤسسات الزميلة ضمن قوائمها المالية المنفصلة، ويجب تطبيق التعديلات بأثر رجعي للفترات المدرجة وفق IAS8.	يطبق بأثر رجعي في 1 جانفي 2016*.
IFRS10 IAS28	سبتمبر 2014	إصدار تعديلات على IFRS10-IAS28 فيما يخص بيع الأصول أو المساهمة بها بين المستثمر والمؤسسة الزميلة أو المشروع المشترك التابع له، وتتناول التعديلات التضارب الحاصل بين المتطلبات الواردة في IFRS10 و IAS28 عند محاسبة بيع شركة تابعة أو المساهمة بها إلى مشروع مشترك أو مؤسسة زميلة(والذي ينتج عنه فقدان السيطرة على الشركة التابعة).	1 جانفي 2016*.
IAS/IFRS	سبتمبر 2014	إصدار دورة التحسينات السنوية 2012-2014 على IAS/IFRS التالية: - تعديل IFRS5 فيما يخص تغييرات في طرق التصرف. حيث عندما يتم إعادة تصنيف أصل أو (مجموعة استبعاد) من محتفظ به للبيع إلى محتفظ به للتوزيع أو العكس لا يمثل هذا تغييراً على خطة البيع أو التوزيع ولا يجب أن تتم المحاسبة عن مثل ذلك التغيير. - تعديل IFRS7 فيما يخص عقود التخديم، وقابلية تطبيق التعديلات التي تمت على IFRS7 على القوائم المالية المرحلية الموجزة. بمعنى إرشادات خاصة عن الأصول المالية المحولة لمساعدة الإدارة في تحديد ما إذا كانت شروط ترتيب خدمة الدين تمثل مشاركة مستمرة، ومن ثم ما إذا كان الأصل يؤهل لإلغاء الاعتراف عنه بحيث تصبح الإفصاحات الإضافية التي تتعلق بمقاصة الأصول المالية والخصوم المالية	1 جانفي 2016*.

	في التقارير المرحلية فقط إذا اقتضى ذلك المعيار IAS24. - تعديل IAS19 فيما يخص معدل الخصم "قضية السوق الإقليمية". أي أنه عند تحديد سعر الخصم لالتزامات منافع نهاية الخدمة فإن العملة المقوم بها الخصوم هي الأمر المهم وليس الدولة التي تنشأ فيها الخصوم. - تعديل IAS34 فيما يخص الإفصاح عن المعلومات "في مكان أخر ضمن التقرير المالي المرحلي". وهو يوضح المقصود من الإشارة في المعيار إلى "المعلومات التي تم الإفصاح عنها في أي مكان أخر في التقرير المالي المرحلي" ويضيف شرط الإشارة المرجعية من القوائم المالية المرحلية إلى مكان تلك المعلومات.		
IFRS10 IFRS12 IAS28	إصدار تعديلات على IFRS10-IFRS12-IAS28 فيما يخص المؤسسات الاستثمارية: تطبيق استثناء التوحيد، وتوضح التعديلات ماهية الشركات التابعة في المؤسسة الاستثمارية التي يتعين توحيدها بدلاً من قياسها بالقيمة العادلة من خلال الربح أو الخسارة، كما توضح التعديلات أيضاً استمرار تطبيق الإعفاء من عرض القوائم المالية الموحدة على الشركات التابعة في المؤسسة الاستثمارية التي تكون هي نفسها عبارة عن شركات أم، ويكون الأمر كذلك حتى لو تم قياس تلك المؤسسة التابعة بالقيمة العادلة من خلال الربح أو الخسارة من قبل المؤسسة الأم للمؤسسة الاستثمارية ذات المستوى الأعلى، بالإضافة إلى ذلك تنص التعديلات على إعفاء يمكن بموجبه للمستثمر في مؤسسة غير استثمارية أن يختار عند تطبيق طريقة حقوق الملكية الحفاظ على قياس القيمة العادلة من خلال الربح أو الخسارة الذي يطبق بواسطة المؤسسات الزميلة والمشاريع المشتركة الخاصة به على مؤسساته التابعة.	ديسمبر 2014	1 جانفي 2016*.
IAS1	إصدار تعديلات على IAS1 فيما يخص مبادرة الإفصاح، حيث تتناول المخاوف التي تم التعبير عنها بشأن بعض متطلبات العرض والإفصاح القائمة في IAS1 كما تضمن بأن تكون المؤسسات قادرة على استخدام الأحكام عند تطبيق تلك المتطلبات، ونتيجة لذلك تستحدث هذه التعديلات خمسة تحسينات محدودة التركيز على متطلبات الإفصاح التي ترتبط بالأهمية النسبية وترتيب الإيضاحات والمجاميع الفرعية والسياسات المحاسبية والتقسيم، وتوضح أيضاً المتطلبات الواردة في إحدى الفقرات من IAS1 والخاصة بعرض حصة المؤسسة في بنود الدخل الشامل الأخر للمؤسسات الزميلة والمشاريع المشتركة التي تتم محاسبتها باستخدام طريقة حقوق الملكية.	ديسمبر 2014	1 جانفي 2016*.

IFRS15	سبتمبر 2015	إصدار تعديلات على IFRS15 فيما يخص تأجيل تاريخ التنفيذ الإلزامي للمعيار إلى غاية 1 جانفي 2018.	1 جانفي 2018*.
IFRS10	ديسمبر 2015	إصدار تعديل على IFRS10 فيما يخص تأجيل تاريخ التنفيذ الإلزامي للتعديلات الحاصلة على مستوى المعيار نسخة 2014.	التطبيق فوري.
IAS28	ديسمبر 2015	إصدار تعديلات على IAS28 فيما يخص تأجيل تاريخ التنفيذ الإلزامي للتعديلات الحاصلة على مستوى المعيار نسخة 2014.	التطبيق فوري.
IAS12	جانفي 2016	إصدار تعديلات على IAS12 وتخص الاعتراف بأصول الضريبة المؤجلة لخسائر غير متحققة، بمعنى كيفية محاسبة أصول الضريبة المؤجلة المتصلة بأدوات الدين المقاصة بالقيمة العادلة، ويزود IAS12 متطلبات الاعتراف وقياس الذمم أو الأصول الضريبية الحالية أو المؤجلة، وتوضح التعديلات الصادرة متطلبات الاعتراف بالأصول الضريبية المؤجلة للخسائر غير المتحققة لمعالجة الاختلاف عملياً.	1 جانفي 2017*.
IAS7	جانفي 2016	إصدار تعديلات على IAS7، هذه التعديلات تتطلب من المؤسسات تقديم إفصاحات تمكن مستخدمي القوائم المالية لتقييم التغيرات في الخصوم الناجمة عن تمويل الأنشطة، بما في ذلك التغيرات غير النقدية والتغيرات الناشئة عن التدفقات النقدية.	1 جانفي 2017*.
IFRS15	أفريل 2016	قرر IASB وFASB بشكل مشترك إصدار تعديل على IFRS15 فيما يخص تأخير تاريخ سريان معيار الاعتراف بالإيرادات لسنة واحدة.	1 جانفي 2018*.
IFRS2	جوان 2016	إصدار تعديلات على IFRS2، يوضح فيها كيفية محاسبة أنواع محددة من معاملات الدفع على أساس الأسهم.	1 جانفي 2018*.
IFRS4	سبتمبر 2016	إصدار تعديلات على IFRS4، وتعالج التعديلات المخاوف الناجمة عن تطبيق معيار الأدوات المالية الجديد IFRS9، قبل تطبيق المعيار البديل الذي يقوم المجلس بصياغته للمعيار IFRS4 والذي سيكون نافذاً في موعد لا يتجاوز عام 2020.	1 جانفي 2018*.
IAS40	ديسمبر 2016	إصدار تعديلات على IAS40 وتوضح التعديلات متطلبات التحويل من أو إلى الاستثمارات.	1 جانفي 2018*.

IAS/IFRS	ديسمبر 2016	- إصدار دورة التحسينات السنوية 2014-2016 على IAS/IFRS التالية: - تعديل IFRS12 فيما يخص توضيح نطاق المعيار لتحديد متطلبات الإفصاح في المعيار. ويطبق التعديل بدءًا من أو بعد 1 جانفي 2017. - تعديل IFRS1 فيما يخص حذف الاستثناءات أو الإعفاءات على المدى القصير في بعض فقرات المعيار ذلك أنها خدمت الغرض المقصود منها. ويطبق التعديل بدءًا من أو بعد 1 جانفي 2018. - تعديل IAS28 فيما يخص القياس بالقيمة العادلة للاستثمارات في الشركات الزميلة والمشاريع المشتركة، ويطبق التعديل بدءًا من أو بعد 1 جانفي 2018.	1 جانفي 2017• 2018• بالترتيب.

المصدر : تخنوني أمال ، التعديلات الحاصلة في معايير التقارير المالية الدولية IAS/IFRSوتفسيراتها IFRIC SIC/ ، ص ص 158-167.

من خلال الجدول أعلاه نستنتج أن IAS/IFRS حيث عرفت خلال الفترة 2017/2010 تطوراً كبيراً حيث شهدت تغييرات عديدة نتيجة وضع مشروع التقارب بين المجلسين، الأمر الذي تطلب إلغاء بعض المعايير المحاسبية أو تعويضها بمعايير التقارير المالية الدولية، لذلك تعرضت لتعديلات عدة تمس جوانب متعددة وتعالج قضايا مختلفة، كانت أغلبها تتعلق بالمعايير المستجدة المعقدة والغامضة والتي لا تزال تحتاج إلى توفير الأرضية المناسبة للتطبيق والمتابعة. إذ أن الهدف من ذلك هو الوصول إلى معايير ذات جودة عالية، وادخال تحسينات على سابقتها، وازالة التناقضات الموجودة مع تقليل البدائل المتاحة. حيث لم تمر الأزمة المالية العالمية على مجلس IASBدون أن تدعي أثارها على توجهاته، بسبب الارتباط بين إعداد التقارير المالية وتأثيرها على المعلومة في الأسواق المالية، والتي أدت إلى الاخفاق في اتخاذ القرارات الاستثمارية السليمة، خاصة فيما يتعلق بقياس الأدوات المالية بالقيمة العادلة.

لذا تجدر الإشارة إلى أنه وكنتيجة للأزمة المالية العالمية 2008 ومن بين انعكاساتها على جهات إصدار معايير التقارير المالية الدولية، اتهام معايير المحاسبة الخاصة بالقيمة العادلة بأنها تعد من أهم أسباب نشوء الأزمة المالية العالمية، إذ صرحت العديد من الجهات وخصوصاً عدداً من أعضاء مجلس الشيوخ الأمريكي، والعديد من رؤساء مجلس إدارات بنوك وشركات عملاقة إلى وقف تطبيق جميع المعايير المحاسبية المتعلقة بالقيمة العادلة. وكرد فعل لهذه الاتهامات، قامت مجالس معايير المحاسبة بالوقوف جنباً إلى جنب للدفاع عن معايير القيمة العادلة، وخير دليل على ذلك، تكاثف كلا المجلسين (IASB) (FASB) للدفاع عن معايير القيمة العادلة وتبرير صحتها،

ومباشرة إنشاء لجان أنيط بها مهام تحليل الأزمة وبيان براءة معايير القيمة العادلة، لذا قاما المجلسين باتخاذ خطوات مكثفة واصدار عدد ضخم من الإجراءات والتصريحات، فضلاً عن الاجتماعات واللقاءات لاستقاء أراء كل من له اهتمام بالقضايا المالية في ظل الأزمة وبناءا عليها تم إصدار كل ما هو ضروري، ومن أهم تلك الأمور الدليل الاسترشادي في كيفية تطبيق القيمة العادلة في ظل الأسواق غير النشطة[1] (شنوف و أسماء، 2009، الصفحات 04-05).

وعلى إثر اتهام معايير IAS/IFRSبمشاركتها في إحداث الأزمة، أشارت مذكرة رئيس مجلس IASB أمام لجنة خزانة مجلس العموم في جلسة التحقيق في الأزمة البنكية بتاريخ 2008/11/11 إلى :

-أن السبب الحقيقي وراء الأزمة المالية الإئتمانية يعود إلى الممارسات السيئة التي اتبعت في عمليات الإقراض، واقتصر دور المحاسبة على عكس حقيقة تلك الممارسات الاقتصادية للبنوك التي كانت تحت الرسملة، إلا أن ما يمكن قوله أن معايير المحاسبة قد يكون لها دور في إحداث مثل هذه الأزمات وذلك من خلال: (وأخرون، 2009، صفحة 18)

- التعقيد الكبير لبعض المعايير؛
- إخفاق معايير المحاسبة في تغطية التطورات الهائلة في الصناعة المالية.

إن أهم ما أفرزه الجدل الواسع حول دور معايير التقارير المالية الدولية في الأزمة المالية، هو أنه لا يقتصر دور نظام التقرير المالي على إتاحة صورة منصفة وموضوعية عن المركز المالي للشركة وأدائها، بل أن يتيح أيضاً مؤشرات تحذير مبكرة يمكن أن تساعد على تفادي حدوث كوارث مالية كبرى. وكاستجابة لتداعيات الأزمة المالية العالمية والتي اشتد أثرها في النصف الثاني من عام 2008 إلى الآن، وكرد فعل يبرر كل الإصدارات المستجدة والتعديلات التي سبق الإشارة إليها، وبالتعاون مع مجلس معايير المحاسبة المالية قام مجلس معايير المحاسبة الدولية باتخاذ عدد من الإجراءات المهمة وتشكيل لجان عليا بهدف تحقيق أهداف تتمحور بالدرجة الأولى في تطوير معايير عالمية مناط بها إخراج قوائم مالية تتمتع بشفافية عالية جداً، وتزويد ألية ودلائل الإرشاد المناسبة لتطبيق تلك المعايير

[1] شعيب شنوف، زاوي أسماء (20-21/10/2009) **دور محاسبة القيمة العادلة في الأزمة المالية العالمية** .الملتقى العلمي الدولي حول: الأزمة المالية والإقتصادية الدولية والحوكمة العالمية، جامعة فرحات عباس، سطيف، الجزائر، ص ص 04/05.

[2]واستجابة مجلس معايير المحاسبة الدولية ودوره في تفسير الأزمة يقع ضمن ثلاث مراحل أساسية هي: (القشي، 2009، الصفحات 04-06)

-تنفيذ مقترحات وتوصيات منتدى الاستقرار المالي المنشأ بالتعاون مع مجلس FASB؛

-إجراء تعديلات على المعايير الحالية وتزويد دلائل إرشاد متخصصة في ظل الأزمة؛

-إحداث تطويرات وتحسينات طويلة الأمد على المعايير. وهو ما يفسر يق ام المجلس بإصدار أول تعديل للإطار المفاهيمي لإعداد التقارير المالية في سنة 2010 والذي لا يزال قيد الإنجاز، وبإحلال معيار الأدوات المالية IAS9 بمعيار التقرير المالي IFRS9 فضلاً عن سلسلة التعديلات التي مست العديد من المعايير السارية المفعول، واستحداث معايير جديدة (10,11,12,13,14,15,16,17) IFRS والتي دخل معظمها حيز التنفيذ عقب الأزمة المالية العالمية وما خلفته من أثار قد تحدث تغيير جوهري على جهات تشريع معايير المحاسبة، ذلك أنها قد تؤدي ومما يظهر جلياً من توحيد جهود IASB/FASBإلى:

- ظهور جهة تشريع معايير موحدة باندماج كلا المجلسين تحت مسمى مجلس عالمي موحد؛

-إلزام جميع العالم بمعايير المحاسبة الدولية دون استثناء؛

-تقوية دور مجلس تشريع معايير المحاسبة بشكل أكبر مما هي عليه حالياً.

يلاحظ مما سبق أن بعض المشروعات الأكثر أهمية والتي جاءت في إصدارات مستحدثة ومازالت قيد التنفيذ ستؤدي إلى تغييرات في معايير التقارير المالية الدولية IFRSخلال السنوات القليلة المقبلة، ومنها تلك التغييرات المقترحة على الأدوات المالية والإيجارات والتي تعتبر أكثر أهمية للعديد من الشركات، مع تحذيرات صادرة من العديد من المعلقين من أن تلك التعديلات على المعيار والمتعلقة بتصنيف وقياس الأدوات المالية قد تتسبب في زيادة التقلبات، وأن الطريقة المحاسبية الجديدة المقترحة بالنسبة للأصول قد تكون لها عواقب بعيدة المدى على أي كيان مشارك في أنشطة إيجارية كبيرة .

[2] شعيب شنوف ، زاوي اسماء ، مرجع سابق ، ص 06.

خلاصة الفصل :

تعتبر إسهامات مجلس معايير المحاسبة الدولية في مجال تطوير وتحسين المعايير عملية مستمرة، حيث لا يتوقف عمل المجلس عند إصدار المعايير فقط وانما يتعداها الى غير ذلك حيث يقوم بمتابعتها وتحسينها عند الضرورة، وهو ما يفسر ديناميكية معايير التقارير المالية الدولية سواء من خلال التعديل (الإلغاء، الدمج، الفصل،...الخ) أو إصدار معايير جديدة، حيث لا يزال مجلس معايير المحاسبة الدولية يعمل على إصدار معايير التقارير المالية الدولية عالية المستوى، ذلك من خلال الإصدارات والتعديلات المستجدة لإيجاد حلول عالية المستوى مع إبقاء مهمته في التوافق مرنة تتماشى مع الاعتبارات والظروف المستجدة.

إن الإصدارات الجديدة في معايير التقارير المالية الدولية IAS/IFRSجاءت نتيجة لما يفرضه التطور المستمر في البيئة المحاسبية الدولية والدخول في عمق المشكلات المحاسبية التي تعانيها الممارسة العملية، حيث تعالج قضايا محاسبية متنوعة (التأمين، الأدوات المالية، الإيجار...إلخ)، وذلك لاستدراك الغياب والنقص الذي كان يسود هذه المجالات سابقاً، والهدف من هذه التعديلات يكمن في إكمال الدور الذي جاءت لأجله المعايير، وذلك بناءا على أراء القائمين حول الصعوبات والمشكلات التي تتولد وتظهر عند تطبيق هذه المعايير والظروف المحيطة بها، حيث تأتي هذه التعديلات بعد العمل بالمعيار لفترة نتيجة لعدم تحقيق المعيار لما هو متوقع، أو لم يحقق أهدافه بتحسين القوائم المالية، فهي خطوة هامة في توفير ألية لتقديم معايير تعمل على النحو المقصود، وحتى يكون لهذا العمل مرجعاً فكرياً يمكن اللجوء إليه كلما دعت الضرورة لذلك.

الفصل الثالث

مدى تطبيق الجزائر للمعايير الدولية

IAS/IFRS

تمهيد :

يهدف هذا الفصل إلى توضيح أن معايير المحاسبة العامة الدولية هي إحدى الأدوات الفعالة التي يمكن للجزائر استخدامها إلى أنه على الرغم من التقدم الدولي في هذا الصدد ، ورغم توجه العديد من الدول إلى اعتماد معايير محاسبية دولية ، لا تزال هناك اختلالات كثيرة في نظام المحاسبة العامة في الجزائر ، خاصة مع إصرارها على استخدام النقد كأساس. النظام الأساسي. وقد اتخذ القطاع العام العديد من الإجراءات في إطار توجه الجزائر نحو اعتماد هذه المعايير ، وأهمها إعداد خطة محاسبة وطنية من أجل تعديل نظام المحاسبة العامة فيها وفق الأسس التي تقوم عليها المعايير الدولية. وقد يعود هذا التأخير لأسباب عديدة ، وسيكون له عواقب وخيمة ، خاصة على صعيد الشفافية والمساءلة ، ولأسباب عديدة فهو يصارع استمرار موجة الفساد المالي والإداري.

المبحث الأول : مدى تطبيق الجزائر للمعايير الدولية IFRS

لقد قامت الجزائر منذ تخليها عن الاقتصاد الموجه و تبنيها لاقتصاد السوق بعدة إصلاحات اقتصادية، وهذا بغرض مواكبة تحديات الاقتصاد العالمي و انفتاحها على العولمة، حيث مست هاته الإصلاحات جوانب عديدة من بينها إصلاح النظام المحاسبي، و هذا بإعادة هيكلة المخطط المحاسبي الوطني، واعتماد مشروع نظام محاسبي مالي جديد يتوافق مع معايير المحاسبة الدولية**IAS/IFRS** ، والذي سيبدأ العمل به مطلع سنة 2010 .

المطلب الأول : المعايير المحاسبية الدولية التي تبنتها الجزائر من خلال النظام المحاسبي المالي

نظرا لظهور مشاكل محاسبية عديدة عجزت محاسبة المؤسسة عن حلها، و هدا ينطبق أيضا على المحاسبة في الجزائر، و خصوصا المخطط المحاسبي الوطني الجزائري الذي تم إعداده في ظل مبادئ الاقتصاد الموجه، و بالتالي صار من الضروري توفير أسس و قواعد و مفاهيم محاسبية تتماشى مع التطورات الجديدة، مما دفع بالسلطات الجزائرية بإصدار قانون النظام المحاسبي المالي الجديد و الذي شرع العمل به مطلع سنة 2010.

الفرع الأول : مفهوم و مجالات تطبيق نظام المحاسبي المالي الجديد

أولا : مفهوم نظام المحاسبي المالي (قويدر، 2007، صفحة 216):

إن النظام المحاسبي المالي أو المحاسبة المالية هو نظام لتنظيم المعلومة المالية يسمح بتخزين معطيات قاعدية، تصنيفها، تقييمها و تسجيلها و عرض كشوف تعكس صورة صادقة عن الوضعية المالية و ممتلكات الكيان و نجاعته، و وضعية خزينته في نهاية السنة المالية.

يطبق النظام الجديد على كل شخص طبيعي أو معنوي ملزم بموجب نص قانوني أو تنظيمي بمسك المحاسبة المالية مع مراعاة الأحكام الخاصة بها، يستثنى الأشخاص المعنويون الخاضعون لقواعد المحاسبة العمومية.

● كما تلتزم المؤسسات التالية بمسك محاسبة مالية و هي :

- الشركات الخاضعة لأحكام القانون التجاري.
- التعاونيات

الأشخاص الطبيعيون أو المعنويون المنتجون للسلع أو الخدمات التجارية و غير التجارية إذا كانوا يمارسون نشاطات اقتصادية مبينة على عمليات متكررة و كل الأشخاص الطبيعيين أو المعنويين الخاضعين لذلك بموجب نص قانوني أو تنظيمي، أما الكيانات أو المؤسسات الصغيرة التي لا يتعدى رقم أعمالها و عدد مستخدميها و نشاطها الحد المعين أن تمسك محاسبة مالية مبسطة .

ثانيا : مجالات تطبيق النظام المحاسبي الجديد (قويدر، 2007، صفحة 117)

- يخضع للترتيبات التي جاء بها النظام المحاسبي الجديد كل شخص طبيعي و معنوي يخضع للقانون التجاري و المتمثلين في المؤسسات العمومية و شبه العمومية أو الاقتصاد المختلط و كذلك التعاونيات و المؤسسات المنتجة للسلع و الخدمات السوقية أو لا، أما مستعملو المعلومة المالية حسب النظام المحاسبي الجديد هم المسيرين.
- أعضاء الإدارة و الهياكل الداخلية للمؤسسة.
- أصحاب رؤوس الأموال (مساهمين، بنوك)
- الإدارة الضريبية
- موردين، زبائن و عمال.
- التأمين و الجمهور.

الفرع الثاني : الإطار القانوني للنظام المحاسبي المالي الجديد (الجريدة، صفحة 217)

قراءة قانونية للنظام المحاسبي المالي (أهم القوانين التي صدرت لحد الآن) :

- الجريدة الرسمية العدد 74الموافق لـ 25/11/2007الحاملة للقانون رقم 11-07 المتضمن للنظام المحاسبي المالي يحتوي على 43مادة(، جاء هذا القانون ليلغي القانون رقم 75/35الموافق لـ 2/04/91975 المتضمن للمخطط المحاسبي الوطني .
- الجريدة الرسمية العدد 27الموافق لـ 28/05/2008الحاملة للمرسوم التنفيذي رقم 08/156المؤرخ في 26/05/2008المتضمن تطبيق إجراءات القانون رقم 07/11 المؤرخ في 25/11/2007المتضمن للنظام المحاسبي المالي أحتوى على 44مادة)
- الجريدة الرسمية العدد 19الموافق لـ 25/03/2009 تضمنت مقررين:

– المقرر 26/07/2008المحدد لقواعد تقييم، محاسبة، محتوى، عرض القوائم المالية، وكذا مدونة وقواعد سير الحسابات جاءت في شكل فقرات .المقرر 26/07/2008المحدد لسقف رقم الأعمال، عدد العمال والنشاط المطبق على المؤسسات الصغيرة من أجل مسك محاسبة مبسطة . simplifie Comptabilité

الفرع الثالث : الاصلاح المحاسبي و تبنيه للنظام المحاسبي المالي القائم على المعايير المحاسبة .

يعتبر الإصلاح الأخير المتعلق بتبني النظام المحاسبي المالي كرد فعل من طرف المشرع الجزائري في إحداث نقلة نوعية فيما يخص الإصلاحات المحاسبية التي تتوافق مع المعايير الدولية المتعلقة بإعداد التقارير المالية والمحاسبة الدولية (IFRS/IAS) ، الأمر الذي يسمح المؤسسات الأجنبية داخل الجزائر. للمؤسسات الجزائرية بصفة خاصة في الاندماج مع الاقتصاد العالمي من خلال الاستثمار خارج الجزائر، وبصفة عامة من خلال تسهيل استثمار المؤسسات الأجنبية داخل الجزائر.

هذه الاصلاحات الاخيرة التي قامت بها الجزائر في اطار تحديث نظامها المحاسبي ، تمثلت في تبني المعايير المتعلقة بالافصاح في التقارير المالية والمعايير المحاسبة الدولية (IFRS/IAS ،(وذلك من أجل ضمان وتعزيز أنظمنها المحاسبية والمالية بما يتوافق وهذه المعايير، حيث تم إصدار المرسوم التنفيذي رقم:08-156 المؤرخ في 26 ماي من سنة 2008 ،والمتعلق بتبني المعايير الدولية الخاصة بالتقارير المالية والإفصاح((IFRS ،(والمعايير المحاسبية الدولية (IAS) ، وذلك من خلال إعداد النظام المحاسبي المال الذي شرع في العمل به في بداية سنة 2010.

أولا : أسباب الاصلاح المحاسبي في الجزائر :

يعتبر القانون رقم: 25-75 الصادر في تاريخ 29 أفريل 1975 الذي يحمل تطبيق النظام المحاسبي

السابق (PCN ،(غير مواكب الأسباب التي أدت بالجزائر إلى التوجه نحوى الإصلاح المحاسبي من خلال تبني المعايير المحاسبية الدو لية في إطار النظام المحاسبي المالي (SCF ،(للتطورات الاقتصادية التي تطمح إليها الجزائر حاليا، خاصة فيما يتعلق بالاندماج الاقتصادي مع العالم الخارجي، وعليه يمكن حصر أهم فيما يلي :

- تقريب الممارسات المحاسبية في الجزائر من الممارسات العالمية، وفق ركيزة ومرجعية ومبادئ أكثر ملائمة مع الاقتصاد المعاصر.

- التمكن من إعداد معلومات دقيقة تعكس الصورة الصادقة المعبرة عن الوضعية المالية للمؤسسات الاقتصادية الجزائرية.
- التقليل من الأخطار المتعلقة بالتلاعب الإداري وغير الإداري بالقواعد والمبادئ المحاسبية، وتسهيل مراجعة الحسابات من خلال تبني قواعد أكثر وضوحا.
- توفر النظام المحاسبي الجديد على الإجابات الملائمة لاحتياجات المستثمرين الحالية والمستقبلية.
- محاولة جلب المستثمر الأجنبي من خلال تدويل الإجراءات والمعاملات المالية و المحاسبية ، لوقايته من المشاكل في اختلاف النظم المحاسبية.

ثانيا : أهداف الإصلاح المحاسبي في الجزائر

يتضح لنا من خلال الأسباب التي دفعت بالجزائر إلى تبني خيار الإصلاح المحاسبي،أنها كانت تهدف من وراء ذلك (حميدات، معايير المحاسبة الدولية و معايير الابلاغ المالي الدولية ، 2008):

- تحديث وترقية النظام المحاسبي الجزائري بما يتوافق ومتطلبات التوجه الاقتصادي الجزائري نحوى الاقتصاد المعاصر.
- الاستفادة من تجارب الدول المتطورة في تطبيق هذا النظام المحاسبي المالي لطبيعة الاحتكاك الاقتصادي المتواصل معها.
- العمل على ترقية سير المعاملات المالية المحاسبية وفق المعايير الدولية مما يمكن المؤسسات الجزائرية من الاستفادة من مزايا هذا النظام.
- تسهيل التعاملات المالية و المحاسبية بين المؤسسات الاقتصادية الجزائرية و نظيراتها الاجنبية .

ثالثا : أهمية الإصلاح المحاسبي في الجزائر وفق المعايير المحاسبة الدولية (حميدات، 2008، صفحة 25)

إن الإصلاح المحاسبي في الجزائر يهدف إلى التوافق مع المعايير المحاسبية الدولية، بحيث يعبر هذا التوافق المحاسبي الدولي عن "عملية تقليل الفروقات في تطبيقات التقرير المالي فيما بين الدول مما يؤدي إلى زيادة إمكانية

مقارنة القوائم المالية وتتضمن عملية التوافق تطوير مجموعة المعايير المحاسبية الدولية الواجب تطبيقها في مختلف دول العالم و هذا لزيادة عالمية أسواق رأس المال" .

وتكمن أهمية هذه الإصلاحات المحاسبية المتعلقة بالتوافق والمعايير المحاسبية الدولية من خلال مساعد في ظل تعدد الارتباطات بين الأسواق المالية والأنشطة التجارية والمالية للمؤسسات، على ضمان قابلية المقارنة الدولية للقوائم المالية للمؤسسات، للإجابة على احتياجات المستثمرين من المعلومات، خاصة في ظل التباين بين الأنظمة المحاسبية الوطنية التي أصبحت تشكل عائقا أمام الاستثمار الدولي ومصدر اضطراب لحركة الأسواق المالية العالمية، كما يساعد التوافق المحاسبي الدولي على ضمان مصداقية وملائمة المعلومات المحاسبية من خلال تحقيق شكل موحد للقوائم المالية يضفي عليها صفة القبول.

رابعا : التحديات التي تواجهه تطبيق النظام المحاسبي المالي في ظل الاصلاحات التي تعرفها الجزائر (خليل و عاشور، 2005، صفحة 52)

إن تبني الجزائر للنظام المحاسبي المالي وفقا لمعايير المحاسبة الدولية و الذي تم الافصاح عنه في القانون 07-11 بتاريخ 25 نوفمبر 2007 يعتبر لبنة أولي و إجراء للقيام بالممارسات المحاسبية في الجزائر عبر مختلف المؤسسات (باستثناء الجماعات المحلية) ، غير أن هذا الاجراء يعتبر في تقديرنا غير كافي بالقدر الذي يطمح له الجميع و قد لا تكون لها آثار ايجابية على المستوى التطبيقي بمختلف المؤسسات و الشركات ، لعدة عوامل نذكر منها :

- عدم وجود أسواق مالية تتميز بالكفاءة و الفعالية لتطوير العمل المحاسبي الدولي لتسهيل عملية تقييم الاسهم و السندات و مشتقاتها وفقا لطرق تقييم الحديثة ، مما يستوجب الاعتماد على النظام المحاسبي المالي القيام باصلاحات معمقة على النظام المالي الجزائري .
- نقص في الامكانيات خاصة البشرية منها و تأهيلها العلمي و العملي ، و عدم استعداد نسبة كبيرة من المؤسسات للعمل بالنظام المحاسبي المالي المستمدة نصوصه من معايير المحاسبة الدولية ، نتيجة للنقاشص الملحوظة في الجانب التكويني و دراسة هذا النظام قبل العمل به .
- عدم وجود إجراءات صريحة وواضحة للقيام بتغيرات على محتويات القانون التجاري و القانون الضريبي تساير كل منهما ما هو معمول به في النظام المحاسبي المالي المستند مضامينه من معايير المحاسبة الدولية كتسجيل

قروض الايجار التمويلي في التثبيتات و ادراج مبلغ قسط الاهتلاك المتعلقة بالأصل الذي تم استئجاره ضمن أعباء الدورة كما هو معمول به في مضامين النظام المحاسبي المالي.

- عدم الاسراع في تطوير مضامين التعليم المحاسبي و توحيده في مختلف أنماط مستويات التكوين و التعليم .
- عوائق كثيرة تواجه القائمين بعملية التقييم خاصة في حالة تحديد القيمة العادلة للتثبيتات المادية لان تحديدها يتطلب سوق تنافسي تتوفر فيه حظوظ متساوية لكل من البائع و المشتري في التمكن الحصول على المعلومات الكافية .
- عدم وجود نظام معلوماتي يساهم في تطوير الاقتصادي الوطني و يتميز بشفافية احصاء المعلومات و شموليتها .

تأثر توجهات النظام المحاسبي المالي بالمرجع الدولي:

نذكر فيما يلي أهم توجهات النظام المحاسبي المالي التي تأثرت بتوجهات المرجع المحاسبي الدولي :IFRS

1-أولوية الاهتمام بالمستثمر: لقد تأثر النظام المحاسبي المالي بمعايير المحاسبة الدولية من حيث الفئات الأساسية التي تخدمها تلك المعايير، فإذا كانت هذه الأخيرة تهدف إلى تزويد المستثمر (في السوق المالي(بمعلومات ذات جودة عالية تساعده في اتخاذ القرارات الاقتصادية، فالتوجهات الرئيسية للنظام المحاسبي الجزائري تنص على الاهتمام بحاجيات المستثمرين (الحاليين والمحتملين) من خلال تقديم معلومات مالية واضحة ومتناسقة عن المؤسسات.

2-اعتماد إطار مفاهيمي: إن توفر النظام المحاسبي المالي على إطار مفاهيمي يعتبر من بين أهم التوجهات والميزات التي أخذها هذا النظام عن المرجع المحاسبي الدولي) ،(IAS/IFRSالتي أخذها هو الآخر عن المرجعية الانجلوسكسونية (الأمريكية خصوصا)، حيث يحتوي الإطار على التعاريف والفرضيات والمبادئ التوجيهية لإعداد المعايير وخصائص المعلومات المحاسبية وأنواع القوائم المالية ومعلومات أخرى.

3-تغليب اعتبارات الميزانية على حساب النتيجة: عند وضع معايير محاسبية جديدة يلتزم مجلس معايير المحاسبة الدولية حاليا بمنهج بيان المركز المالي (الميزانية)، حيث يحلل المعاملات التي تتأثر بالمعايير المقترحة من منظور ما إذا كانت تزيد أو تقلل من الأصول أو الخصوم الخاصة بالكيان، ويرى بشكل عام أن التقارير المالية مبنية على أساس

قياس الأصول والخصوم، كما أن الهدف العام هو اقتضاء الابلاغ عن جميع التغييرات التي تطرأ على الأصول والخصوم.

المطلب الثاني : المخطط المحاسبي الوطني

تعتبر الخطة الوطنية للمحاسبة الخطوة الأولى في الجزائر لضبط وتنظيم مجال ممارسة المحاسبة بعد الاستقلال ، حلت محل خطة المحاسبة العامة الفرنسية (PCG) المطبقة منذ عام 1957 وهذا يتماشى مع الواقع الاقتصادي لليبرالية.

الفرع الأول: تقديم المخطط المحاسبي الوطني.

من خلال هذا المطلب ، سنسعى جاهدين لحل الإطار القانوني لخطة المحاسبة الوطنية وأهم الفوائد التي تشهدها.

أولاً: الإطار القانوني لنظام المحاسبة القومي.

صدر نظام المحاسبة الوطني في عام 1957 ونص على أنه إلزامي وتم تطبيقه رسميًا في عام 1976. النص القانوني الذي أنشأه له نصان أساسيان ، هما:

● المرسوم رقم (75-35) الصادر في 29 أبريل 1975 المتضمن نظام المحاسبة القومي بشأن وجوب تطبيقه على المؤسسات العامة الصناعية والتجارية وشركات الاقتصاد المختلط والمؤسسات الخاضعة لأنظمة الضبط الضريبي. الأرباح الحقيقية بغض النظر من شكله.

● القرار الصادر في 23 يونيو 1975 ، والذي تضمن كيفية تنفيذ خطة المحاسبة الوطنية ، من خلال الاحتفاظ بالمحاسبة التفصيلية التي سمحت بتسجيل ومراقبة العمليات وإعداد البيانات المالية النهائية ، لكنه ترك محاسبة مجانية للمنظمات في المجالات المحجوزة ، وبالتالي تمكينها لإنشاء خطة محاسبة داخلية عن طريق إفراغ حسابها حسب مستوى التفاصيل التي تتطلبها احتياجاتها من المعلومات ، ومنحها الحرية في حساب التكاليف.

ثانيا: إثراءات المخطط المحاسبي الوطني.

إن التطورات التي شهدتها الجزائر منذ نهاية الثمانينات و بداية التسعينات إلى اليوم بهدف التحول من اقتصاد مخطط إلى نظام اقتصاد السوق، جعلت من المخطط المحاسبي الوطني لا يتماشى و لا يتلاءم في الكثير من مبادئه و طرقه مع التوجه الجديد، و لا يساعد المؤسسات و المستثمرين في الحصول على معلومات ذات إفصاح كافي لاتخاذ القرارات.

إن أولى أعمال التحول في سياق الاقتصاد الجزائري بدأت بالمصادقة و إصدار القوانين المتعلقة باستقلالية المؤسسات و إنشاء صناديق المساهمة و تحرير التجارة الخارجية...إلخ، و في المقابل شهد المخطط المحاسبي عدة إثراءات و تعديلات فرضها الميدان و أملتها المسائل الميدانية المطروحة، و من أهم هذه التعديلات نذكر (مسامح، 2010، الصفحات 07-08) :

- منشور وزارة المالية –مديرية المحاسبة- رقم (**89/185**) مؤرخ في **24** ماي **1989**خاص بتسجيل العمليات المتعلقة باستقلالية المؤسسات، و يعالج كل من:

المساهمات: و يفرق بين المساهمات المدعوة (المستحقة) و غير المستحقة. كذلك حسابات الشركاء مع التمييز ما بين الشركاء المقدمين للمساهمات النقدية، الشركاء المقدمين للمساهمات العينية، الشركاء غير المقدمين لمساهماتهم؛

-**القروض السندية** :**Empeunts Obligatoires** ينص المنشور إلى اعتبارها من ديون الاستثمـــار و إدراجها في حساب فرعي للحساب رقم **522** .

العمليات الخاصة بسندات المساهمة: يشير المنشور إلى تجزئة الحساب إلى أسهم و سندات استثمارية؛

-عملية توزيع الأرباح: يتم فتح حسابات فرعية خاصة بكل من عوائد الأسهم الواجبة الدفع، حصص الأرباح العائدة للعمال، و حصة أعضاء مجلس الإدارة من الأرباح.

- منشور وزارة المالية –مديرية المحاسبة- رقم (**90/635**) المؤرخ في **11**مارس 1990 ، يتعلق بكيفيات التسجيل المحاسبي لمراحل حساب حصة العمال من الأرباح السنوية المحققة من طرف المؤسسة؛
- تعليمة وزارة المالية رقم (**95/001**) مؤرخة قي **02** أكتوبر 1995 ، و الخاصة بتوافق تطبيق أحكام المخطط المحاسبي الوطني لنشاطات صناديق المساهمة (**Fonds de participations**) و التي تحدد طرق التكفل المحاسبي بالعمليات التالية:

-الأسهم المتحصل عليها من المؤسسات العمومية الاقتصادية و التي تمثل مقابل رأسمالها؛

-الأموال المتحصل عليها من قبل الدولة، و التي تمثل الوسائل التي تسمح لها بالتدخل لدى الشركات التابعة لها، إما من أجل مساعدتها على التطور أو من أجل تطهيرها ماليا؛

-عائدات الأسهم أو الحصص من أرباح الشركات التي تعود للصناديق باعتبارها المالكة لهذه الشركات؛

-العائدات المالية المتحصل عليها بمناسبة استثمار أموال الصناديق في البنوك و المؤسسات المالية؛

-الحسابات الجارية للشركاء؛

-الحسابات الخاصة بالقيّم المنقولة، حيث تشير التعليمة إلى ضرورة فتح حسابين خاصين (حساب رقم **41** و حساب رقم 51).

-تعليمة وزير المالية –مديرية المحاسبة- رقم (**97/518**) المؤرخة في **21** أفريل **1997** و المتعلقة بكيفية تسجيل عملية استرجاع (**Réintégration**) فرق إعادة التقييم المسجل في الحساب رقم 15 ،بعد تفريغه إلى حسابات جزئية و هي: حساب **150** فرق معفى من الضريبة، حساب **151** فرق خاضع للضريبة، و حساب **152** فرق يضاف إلى النتيجة .

كما لا ننسى أنّه تمّ إصدار (**07**) مخططات قطاعية تقدم قائمة الحسابات و المصطلحات التفسيرية و قواعد سير الحسابات و عرض القوائم المالية للقطاعات المعنية.

و ما يمكن قوله، هو أن كل هذه المستجدات و الإضافات، جاءت استجابة لحاجيات ظرفية تسمح بإدراج العناصر الضرورية لمعالجة بعض العمليات الحديثة في ظل التحول إلى اقتصاد السوق، و لم تشكل أي إعادة نظر في مفاهيم، قواعد تسجيل و تقييم و طرق عرض بيانات المخطط المحاسبي الوطني .

الفرع الثاني: أهداف وتفاصيل واستخدامات نظام المحاسبة الوطني.

من خلال هذا المطلب ، سنقوم بحل الأهداف المختلفة المحددة لخطة الحسابات القومية ، بالإضافة إلى خصوصيتها والغرض منها.

أولا: هدف خطة الحسابات القومية.

- يمكن تلخيص الأهداف المحددة لخطة الحسابات القومية في ذلك الوقت بالعناصر التالية:
- استخدام الحسابات التي تلبي متطلبات الشركات والمؤسسات ؛

- السماح للدولة بالإشراف على القطاعين العام والخاص واستخدام النتائج لهذا الإشراف
- تم الحصول عليها من خلال الأنشطة السنوية ؛
- استخدام المخزون المستمر عند تقييم المخزون واستخدام الحسابات الوسيطة ؛
- فهم سريع للتكاليف ومعدلات التكلفة ؛
- خطة المحاسبة الوطنية هي وسيلة للتحكم في المنظمة والتنبؤات الاقتصادية داخل المنظمة الجزائرية؛
- استخدم معايير واضحة عند إعداد المستندات المحاسبية.
- توفير معلومات واضحة وذات مغزى للحسابات القومية يمكن استخدامها كأداة إحصائية تنبؤية ؛
- مراعاة احتياجات مستخدمي المعلومات المحاسبية (البنوك ، وكالات التخطيط المركزي) ؛
- من خلال استخراج نتائج كل مرحلة (هامش الربح الإجمالي ، القيمة المضافة ، نتائج التطوير ، إلخ) ، يكون تحليل المنظمة ديناميكيًا ؛
- يسمح بتحديد بعض الكميات الاقتصادية ذات الأهمية الاقتصادية المهمة من أجل تسهيل عملية التقدير واتخاذ القرار (مراد، 2009، صفحة 02).

ثانياً: خصائص نظام المحاسبة القومية.

يمكن تلخيص خصائص نظام المحاسبة الوطني في نقطتين (بلغيت، 2005/2004، الصفحات 149-150):

أولاً: اعتمد واضعو خطة المحاسبة القومية نموذجاً بسيطاً في التصميم ، أي استخدام المحاسبة العامة دون تحليل ، وبما أن الخطة خاصة بالمنظمات التي تمارس أنشطة تجارية ، فقد تم تعديلها وفقاً لخصوصية بعض الأنشطة. خاصة بالنسبة للأنشطة المتعلقة بالبنوك وشركات التأمين ومقاولات البناء والأشغال العامة والسياحة والأنشطة الزراعية ، فقد ترك الخيار للمؤسسات لتعديل ما يعتقدون أن التنظيم المحاسبي مناسب لطبيعتها واحتياجاتها من أجل حساب التكاليف والتكاليف السعر ، أكمل الميزانية وتحكم فيها. تحليل أهمية المحاسبة في الإدارة التنظيمية ، فهي غرض محاسبي بشكل أساسي للاستخدام الداخلي ، أي الإدارة. وهي غير مدرجة في خطة المحاسبة القومية لأنها تسمح للمؤسسات بالتكيف حسب الحاجة.

ثانياً: حسب احتياجات المحاسبة القومية يتم اعتماد حسابات الدخل والتكلفة مصنفة حسب طبيعتها. مخرجات خارج التنمية ، والقيمة المضافة ... الخ) ، بافتراض أن القيمة المضافة للمستوى العام هي مجموع القيمة المضافة للوحدات الاقتصادية ، ومع ذلك ، فإن استخدام التصنيف حسب الطبيعة يؤدي إلى عرض المؤشرات في جدول حساب النتائج للمزايا المختلفة للمؤسسة وأقسامها. الإدارة الداخلية غير صالحة ، والتي تختلف عن التصنيف الوظيفي أو التصنيف حسب الاتجاه. ويستخدم هذا الأخير بشكل خاص في البلدان الأنجلو ساكسونية ، مما يسمح بالوصول المباشر إلى معلومات حول المؤشرات دون إعادة المعالجة ، حتى تتمكن من تحديد الإدارة المناسبة للمنظمة ، مثل تكاليف الإنتاج وتكاليف المبيعات الأسعار والتكاليف المرتبطة بكل وظيفة (تجارية ، مالية ، إدارية ، إلخ).

ثالثا: استعمالات المخطط المحاسبي الوطني.

من العنصرين السابقين (الأهداف، خصوصيات) يمكن تلخيص استعمالات المخطط المحاسبي الوطني في العناصر التالية (سفيان، 2010/2009، الصفحات 224-226) :

1. **التخطيط** :و ذلك بتوفير المعلومات و الإحصائيات عن نتائج الاقتصاد الوطني و حسابات المجمعات الوطنية الكبرى، كالناتج الداخلي الخام و الدخل الوطني و غيرها، و تشكل المحاسبة القاعدة الأساسية لتجميع النتائج الجزئية على المستوى الوطني، و من ثم يستعملُ متّ خُذوا القرارات على مستوى الدولة هذه المعلومات في رسم السياسات الاقتصادية و وضع المخططات الإنمائية؛

2. **الجباية** :بحيث يسمح المخطط الوطني للمحاسبة بمسك حسابات تسمح بالقيام بكل التصريحات الضريبية و حساب الضريبة. و فيما يخص النتيجة المحاسبية المحسوبة على أساس المخطط المحاسبي الوطني، فهي وثيقة الارتباط بالقواعد الجبائية في التقييم و سياســات الإهتلاك و تكـــوين المؤونات و تسجيل الإيرادات و النفقات، بحيث يمكن بعدد محدود من التعديلات، بالقيام في بعض الأحيان بعمليات إدماج أو خصم إضافية، الوصول إلى النتيجة الجبائية، كما تشكل المحاسبة أحد العناصر المادية التي تعتمد على الرقابة الجبائية؛

3. **الرقابة** :بمتابعة العمليات و التحقق من توفر عناصر الشرعية و قابلية الحسابات للفحص و حقيقة عناصر الذمة المالية، و هو ما يمكن من التأكد من قانونية العمليات التي تقوم بها المؤسسات، و أن قرارات التسيير التي يتخذها المديرين تكون في اتجاه الحفاظ على أصولها و تحقيق أهدافها .

و تلعب المراجعة القانونية بهذا الصدد دوراً كبيرا في فحص مدى تحقق الأهداف السابقة، بحيث يعمل مراجعو الحسابات على التأكد من وجود حقيقة الأرصدة و من كونها نتيجة لعمليات تمّ فيها احترام القوانين المعمول بها في مجال الأعمال، مثل القانون التجاري، قانون العمل و القوانين الأخرى الملزمة للمؤسسات.

إن مرافقة المخطط المحاسبي الوطني للاقتصاد الجزائري لأكثر من ثلاث عشريات مكن المؤسسات الاقتصادية العمومية أن تراكم خبرة متزايدة و متصاعدة في التحكم في قواعد سيره و تطبيق مناهجه، كما أن الإطارات المحاسبية الجزائرية الحالية قد تكونت عليه و راكمت تجربتها الميدانية من العمل به.

و إذا كانت الدولة قد استمدت من المحاسبة وفق المخطط المحاسبي الوطني العناصر التي ساعدتها على التخطيط، فإن مؤسسات القطاع العام و القطاع الخاص اعتبرت المحاسبة أداة للتصريح الضريبي و لأداء الالتزامات الضريبية، أو في بعض الأحيان وسيلة لتقديم ملفات للحصول على قروض بنكية، أكثر مما تم استخدام المحاسبة في مجالات الإدارة و اتخاذ القرار .

الفرع الثالث: الإطار التقني للمخطط المحاسبي الوطني.

سنحاول من خلال هذا المطلب و باختصار التطرق إلى البنية التقنية للمخطط المحاسبي الوطني من خلال الحسابات المستعملة و طريقة تصنيفها، مجموعاتها، و أرقامها، إضافة إلى القوائم المالية الختامية.

أولا: دراسة الحسابات :صّنف المخطط المحاسبي الوطني الحسابات إلى ثمانية **08** أصناف مرقمة من **01 إلى 08** ، وزعت هذه الأصناف الثمانية على ثلاثة مجموعات و هي حسابات الميزانية (من الصنف **01** إلى الصنف 05 ،حسابات التسيير (الصنفين **06و 07**) **و** حسابات النتائج (الصنف 08) و يتفرع كل صنف من هذه الأصناف حسب النظام العشري، حيث أن الصنف يتكّون من رقم واحد، الحساب الرئيسي من رقمين و الحساب الجزئي من ثلاثة أرقام و الحساب الفرعي من أربعة أرقام فما فوق بحسب الحاجة (محمد، 1998، الصفحات 39-42).

1. حسابات الميزانية :تتكون حسابات الميزانية من حسابات الأصول و حسابات الخصوم، و تترتب بحسب سيولتها أو حسب استحقاقها من أعلى الميزانية إلى أسفلها، و فيما يلي شرح مختصر لهذه الحسابات.

أ- حسابات الأصول :تمثل الأصول الأموال اللازمة للنشاط و العمل اليومي للمؤسسة أو للمشـــــروع و تضم الأصناف التالية (سعدان، 2002، الصفحات 47-48):

- الصنف "**02 الاستثمارات** ":و هي مجموع الوسائل و القّيم الثابتة المادية و المعنوية المنقولة و غير المنقولة التي حازتها المؤسسة أو أنجزتها بنفسها، ليس لغرض البيع أو التحويل و إنما لاستعمالها كوسيلة استغلال دائمة. و تشمل الحسابات الرئيسية التالية :
  - 20 : مصاريف إعدادية .
  - 21 : القيم المنقولة
  - 22 : الأراضي
  - 24 : تجهيزات الإنتاج
  - 25: تجهيزات اجتماعية
  - 28:استثمارات قيد الانجاز
  - 29 : اهتلاكات الاستثمار

الصنف "**03 المخزونات** ":و تمثل قيمة الوسائل التي اشترتها المؤسسة سواء لإعادة بيعها على حالتها أو استهلاكها في عملية التصنيع و تحويلها إلى منتجات مصنعة، و تضم الحسابات الرئيسية التالية:

- 30 : البضائع
- 31 : مواد و لوازم
- 33 : منتجات نصف مصنعة .
- 34 : منتجات قيد الانجاز
- 35 : منتجات تامة الصنع
- 36 : فضلات و مهملات
- 37 : مخزون لدى الغير
- 38 : مشتريات
- 39 : مؤونة تدني المخزون

الصنف " **04 الحقوق** ":و تعرف على أنها مجموع الحقوق التي اكتسبتها المؤسسة بمقتضى علاقتها بالغير، و تضم الحسابات الرئيسية التالية:

40 : حسابات الخصوم المدينة

42 : حقوق الاستثمارات

43: حقوق المخزونات

44 : حقوق الشركاء و الشركات الحليفة

45 : تسبيقات من الغير

46 : تسبيقات الإستغلال

47 : حقوق على الزبائن

48 : نقديات

49 : مؤونة تدني قيم الحقوق.

ب- حسابات الخصوم :تتكّون حسابات الخصوم من حقوق الملاك و من ديون المؤسسة اتجـاه الغير، وتُرتب حسب مبدأ الاستحقاق أي مدة عناصر الخصوم من الأسفل إلى الأعلى و بالتالي تقسيمها إلى:

الصنف 01 **الأموال الخاصة** ":و تضم وسائل التمويل التي أحضرتها المؤسسة أو الملاك (عند التأسيس) والأموال التي تركها فيما بعد تحت تصرف المؤسسة (مراد آ.، 2014/2013، صفحة 231) . و يضم صنف الأموال الخاصة الحسابات الرئيسية التالية:

10 : رأس المال

11 : أموال شخصية

12 :علاوات متعلقة برأس مال الشركة

13 : الاحتياطات

14 : إعانات الاستثمار

15 : فرق إعادة التقييم

16 : الأموال الخاصة الأخرى

17 :حسابات الإرتباط بين الوحدات

18 : نتائج قيد التخصيص

19 :مؤونة الأعباء و الخسائر

الصنف **"05 الديون "**:تمثل مجموع الالتزامات التي تعاقدت عليها المؤسسة مع الغير، أي الأموال التي تقع على عاتق المؤسسة أداؤها بما في ذلك القروض، و يضم الحسابات الرئيسية التالية:

50 : حسابات الأصول الدائنة

52 : ديون الاستثمارات

53 : ديون المخزونات

54 : مبالغ محتفظ بها في الحساب

55 : ديون اتجاه الشركاء

56 : ديون الاستغلال

57 : تسبيقات تجارية

58 : ديون مالية

2- حسابات التسيير :و تشمل على حسابات الصنفين السادس "التكاليف" و السابع "الإيرادات".

أ- حسابات المصاريف :المصاريف هي مجموع الاستهلاكات و الأعباء، و الاهتلاكات و المخصصات التي تتطلبها طبيعة نشاط المؤسسة بهدف انجازها لإنتاج الخبرات المادية (مراد آ.، 2014/2013، صفحة 232) ، و يضم هذا الصنف:

60– بضائع مستهلكة

61 : مواد و لوازم مستهلكة

62 : خدمات

63 : مصاريف المستخدمين

64 :ضرائب و رسوم

65: مصاريف مالية

66 : مصاريف متنوعة

68 : مصاريف الاستهلاكات و المؤونات

69 : تكاليف خارج الاستغلال

ب– حسابات الإيرادات :و تشمل الإيرادات المالية و المادية و الخدمية التي تحـقق عـــائد للمؤسسة، و يضم هذا الصنف على الحسابات الرئيسية التالية:

70 : مبيعات بضاعة

71 : إنتاج مباع

72 : إنتاج مخزن

73 : إنتاج المؤسسة لحاجتها الخاصة

74 : إنتاج قيد التنفيذ

75 : تحويل تكاليف الإنتاج

77 : نواتج مختلفة

48 : تحويل تكاليف الاستغلال

79 : نواتج خارج الاستغلال

3– **حسابات النتائج** :تتمّيز حسابات النتائج عن الحسابات الأخرى (ما عدا حساب 89) ، في أنها لا تستعمل إلا في نهاية الدورة، بهدف حساب مختلف النتائج ابتداءاً من الهامش الإجمالي إلى صافي النتيجة، و تستقبل حسابات النتائج أرصدة حسابات المصاريف في جانبها المدين و أرصدة حسابات النواتج في جانبها الدائن، و بدوره يُ حّوْل أرصدة كل حساب من حسابات النتائج إلى حساب النتيجة الموالي له على الترتيب ابتداء من حساب الهامش الإجمالي ما عدا رصيد نتيجة الدورة الذي سيظهر بالميزانية الختامية، و تشمل على الحسابات الرئيسية التالية (مراد آ.، 2014/2013، صفحة 233) :

80 : الهامش الإجمالي

81 : القيمة المضافة

83 : نتيجة الاستغلال

88 : نتيجة السنة المالية

89 : تنازلات ما بين الوحدات

84 : نتيجة خارج الاستغلال

ثانيا: القوائم المالية الختامية :جاء المخطط الوطني المحاسبي بنوعين من القوائم المالية، قوائم مالية شاملة و قوائم مالية ملحقة.

1. **قوائم مالية شاملة** :و هي قوائم تبّين الوضعية العامة لذمة المؤسسة و مرد وديتها و تتكّون من:

أ- الميزانية :هو جدول يبيّن موجودات المؤسسة و الت ازماتها في فترة معينة، فتظهر في جانبه الأيمن "الأصول" و في جانبه الأيسر "الخصوم".

ب- جدول حسابات النتائج :يتضمن هذا الجدول تسجيل جميع الإيرادات و التكاليف بغية استخراج النتيجة الصافية، و هذا بإظهار مراحل استخراج النتيجة، كالهامش الإجمالي، القيمة المضافة، نتيجة الاستغلال، نتيجة خارج الاستغلال.

ج- جدول حركة الأموال :يبيّن هذا الجدول حركة حسابات الميزانية من رصيد أول مـدة و حركة الفترة و أخيرا الرصيد النهائي.

2- قوائم مالية ملحقة :و تشمل **14** جدولاً ملحقاً تكمل القوائم المالية الشاملة، و تمنح مستعمليها التفاصيل اللازمة لما يسهل فهمها بمجرد الاطلاع عليها.

المبحث الثالث: بين التطبيق العملي لنظام المحاسبة المالية وصعوبة تطبيقه

تمت صياغة نظام المحاسبة المالية استجابة لاستراتيجية القواعد المحاسبية العالمية الموحدة، وكان أثره الفعال على البيئة المحاسبية الجزائرية، لأنه خاضع لنظام المحاسبة الوطني، ويشكل أساس تطبيقه، مما أدى إلى التغيرات في العادات والممارسات المحاسبية السابقة وأثرها على الوظائف المالية والمحاسبية للمنظمة. يواجه نظام المحاسبة المالية هذا أيضًا تحديات من جهة، ويواجه أيضًا متطلبات التفعيل من جهة أخرى سنناقش بالتفصيل في المطالب الثلاثة التالية:

المطلب الأول: أثر تطبيق نظام المحاسبة المالية على البيئة المحاسبية في الجزائر

كان لتطبيق نظام المحاسبة المالية الجزائري تأثير وتأثير على جميع جوانب المحاسبة، لأنه مقارنة بالتطبيق السابق في خطة المحاسبة الوطنية، فقد خضع الأداء المحاسبي لتغييرات فنية، والتي تحتاج إلى التكيف مع هذه التغييرات لمواجهة

تأثير المؤسسات والمحاسبة المؤثرات المهنية ذات الصلة. يمكن ذكر هذه التأثيرات في العناصر التالية: (علي ع.، يومي 17 و 18 جانفي 2010، صفحة 06) .

- يسهل نظام المحاسبة المالية مراقبة الحسابات التي تعتمد على مفاهيم وقواعد دقيقة وواضحة ضمن إطارها، ويحسن شفافية وضع المنظمة، مما يساعد جميع الأطراف المتعاملة مع المنظمة والمستفيدين من مواردها المالية.

- يجعل نظام المحاسبة المالية المعلومات المحاسبية والمالية المنشورة في القوائم المالية والمحاسبية شفافة، ويزيد من مصداقية وثقة مستخدمي المعلومات على المستويين الوطني والدولي، ويخدم كضمان للمساعدة في تحسين قدراتهم. بالنظر إلى أن البيانات المالية المنشورة تم إعدادها وفقًا لمبادئ ومعايير المحاسبة المقبولة دوليًا، فإنهم يثقون في المؤسسة.

- يسمح نظام المحاسبة المالية بالانتقال من محاسبة الديون إلى المحاسبة المالية، فعند تسجيل المعاملات التي تجريها المؤسسات تعطى الأولوية للواقع الاقتصادي بدلاً من المظهر القانوني، كما يتم اقتراح الحلول التقنية مثل أعمال قروض الإيجار.

- نظام المحاسبة المالية ممكّن ويسمح بأفضل مقارنة زمنية للوضع المالي والأداء للمؤسسة نفسها وبين المؤسسات المحلية والدولية، فضلاً عن صعوبة قراءة وفهم المعلومات المالية الموجهة للمستخدم. معلومات من داخل الجزائر وخارجها.

- يتوافق مع أساليب وإجراءات تكنولوجيا المعلومات، مما يسمح بتسجيل البيانات المحاسبية، وإعداد البيانات المالية، وعرض مستندات الإدارة على أساس الأنشطة بأقل جهد وتكلفة، لا سيما وجود دول متقدمة قبل أن تعتمد الجزائر معايير المحاسبة والمعلومات المالية الدولية، ولديهم أنظمة معلومات محاسبية متقدمة متوافقة مع هذه المعايير ويمكنهم الاستفادة من خبراتهم.

- يساعد المؤسسات في التمويل، ويجبرهم على تزويد المستثمرين بالمعلومات التي تهمهم حتى يتمكنوا من الاستفادة من الاعتماد على مصادر تمويل إضافية أخرى، خاصة للمؤسسات التي لديها استراتيجية للاستثمار في الخارج في الجزائر، من خلال توفير التمويل اللازم للأمل. المعلومات والمساعدات التي يقدمها مالك الصندوق للاستثمار.

- استفادت الشركات متعددة الجنسيات العاملة في عدة دول من تعديل البيئة المحاسبية الجزائرية التكيف مع بيئة المحاسبة الدولية.
- تحسين جودة العلاقة والتواصل بين المؤسسات وأطراف المعاملات، وخاصة المستثمرين.
- تشجيع التعاون بين محترفي المحاسبة الجزائريين والدوليين، خاصة الأوروبيين، لأن عولمة وتحرير أسواق رأس المال لهما تأثير ضمني على المحاسبين والمراجعين، فلا يجب أن يكون لديهم فقط القدرة على العمل في هذه الأسواق، ولكن من الضروري أيضًا التأكد من أن عملهم يتسم بالكفاءة، لأن العولمة تتطلب واحدًا أو أكثر من المؤهلات المحاسبية التي يمكن نقلها عبر البلدان. (علي ع.، يومي 17 و 18 جانفي 2010) .
- يمكّن نظام المحاسبة المالية مهنة المحاسبة من التكيف مع البيئة الاقتصادية العالمية لتحقيق الهدف المتمثل في ضمان قدرة ممارسي المحاسبة الجزائريين على تعظيم القدرة التنافسية لمؤسستنا في السوق العالمية.
- المساعدة في تحسين التنظيم الداخلي للمنظمة وجودة تواصلها مع أصحاب المصلحة العالميين الأمور المالية.

المطلب الثاني: تحدي تطبيق نظام المحاسبة المالية.

انطلاقا من اعتماد نظام المحاسبة المالية، تسعى الجزائر جاهدة لتحقيق التوافق والتناغم بين البيئة الدولية والبيئة الجزائرية، لكن هذه الخطوة المتوافقة قد لا تكون كافية في الممارسة العملية لأنها ليس لها تأثير إيجابي على التحديات التالية: (مختار، يومي 13 و 14 ديسمبر 2011) .

1- تفتقر العديد من المؤسسات في الجزائر إلى الرغبة في تطبيق النظام: لا يزال نظام المعلومات غير فعال، والموارد البشرية غير جاهزة، ونظام المحاسبة المالية المشتق أساسًا من معايير المحاسبة الدولية، لا ينفذ بالشكل المطلوب. نعتقد أن هذا يرجع أساسًا إلى حقيقة أن الكثيرين في الجزائر يفتقرون إلى الوعي المحاسبي في المنظمة.

2 الجزائر تفتقر لسوق مالي يتسم بالكفاءة: إن تطور المحاسبة الدولية هو نتيجة عولمة قيمة السوق المالية، وهي تتميز بالكفاءة وتجعل تقييم الأسهم والسندات ومشتقاتها على أساس الإمكانات. طريقة القيمة العادلة: لم تتحقق في حالة بورصة غير مع التأكيد على ضرورة ربط اعتماد نظام المحاسبة المالية بالإصلاح الجاد والعميق للنظام المالي الجزائري.

3 لا علاقة لاعتماد نظام المحاسبة المالية بمراجعة القانون التجاري من جهة، والنظام الضريبي من جهة أخرى. يقع الإهلاك المرتبط بالأصول المؤجرة ضمن العبء الدوري المحدد في هذا النظام، ويسمح قانون الضرائب حاليًا للمؤسسات بتضمين إهلاك الأصول المملوكة للمؤسسة فقط. ينص القانون التجاري الحالي أيضًا على أنه إذا خسرت الشركة 75٪ من رأس مالها الاجتماعي، فيجب تصفيتها، لكن نظام المحاسبة المالية يعتبرها عاملاً هامشيًا (Résiduel، الفرق بين الأصول والخصوم، ويتغير هذا الاختلاف بمرور الوقت). الشيء المهم هو أن المؤسسة لا تقع في خطر التخلف عن السداد، حتى لو تم استخدام رأس مالها الاجتماعي، فلا يزال بإمكانها القيام بأنشطتها بشكل طبيعي.

4 صعوبة تحديد القيمة العادلة للأصول الثابتة المادية: يتم تحديد هذه القيمة في ظل المنافسة العادية، ويتوفر لدى كل من المشترين والبائعين معلومات كافية، وهو ما يتعارض مع الوضع في بعض أسواق الأصول المادية في الجزائر، مثل الأسواق شديدة التنافسية سوق العقارات والعقارات الاحتكارية يتحكم البائعون في قيمتها السوقية.

5 عدم وجود نظام معلومات اقتصادي وطني يتسم بالمصداقية والشمولية: التقييم مبني على القيمة يحتاج السوق العادل إلى توفير معلومات كافية عن الأسعار الحالية للأصول الثابتة والأصول السائلة، وفي نفس الوقت سجلنا تضارب المعلومات الصادرة عن الجهات الرسمية عن الاقتصاد الجزائري وندرتها.

6 إن محتوى تعليم المحاسبة في الجامعات ومراكز التدريب يتطور ويتطور ببطء: فمعظم طرق التدريس ما زالت تركز على تدريس المحاسبة وفق الأبواب، وتقوية الأخيرة على حساب الإبداع، ويرجع ذلك بشكل أساسي إلى الافتقار إلى المحاسبة المبتكرة الوعي والمحاسبة نشر وجهات النظر الضيقة للتكنولوجيا بدلاً من العلم.

7 البيئة القانونية: يجب توفير البيئة اللازمة لمساعدة نظام المحاسبة المالية على التكيف مع البيئة المؤسسية الجزائرية، لأنه لا يمكن أن يعمل بدون أنظمة اقتصادية أخرى. يجب سن قوانين رئيسية أخرى مختلفة. دعم هذا النظام المصرفي واللوائح والأسواق المالية وغيرها، لأن اللوائح والقوانين الجزائرية تعتبر من أهم العوائق، ليس بسبب ندرتها، ولكن بسبب وفرتها وعدم تطبيقها. (مختار، يومي 13 و 14 ديسمبر 2011)[3]

8 تاريخ إصدار المبادئ التوجيهية: تهدف هذه الإرشادات إلى تقديم تفاصيل وتوضيحات حول تطبيق نظام المحاسبة المالية، لكننا نلاحظ أن تاريخ إصداره يأتي بعد تاريخ سريان نظام المحاسبة المالية. شهد النظام المحاسبي

4- كمال رزيق، هزرشي طارق، رابحي مختار، نفس المرجع السابق، ص15.

إصدار 5 توجيهات في عام 2011 (آخرها كان في 7 يونيو 2011)، وأعدت المؤسسات والمهنيون قائمة 2010 وبدأوا العمل والتسجيل في عام 2011. وبهذه الطريقة، فإن إصدار التعليمات المتأخرة يتطلب أيضًا التفسير، واضطروا لإعادة فتح في عام 2010.

9 ضعف المؤسسات المالية والمصرفية: يعترف كل الخبراء والاقتصاديين الجزائريين والأجانب بأن بنك الجزائر قد عانى من ركود كبير لم يرتفع إلى المستوى العالمي، والجميع يعترف بأن الجزائر ليس لديها بنك، ولكن لديها أموال استثمر فيه. الودائع، وهي نابجة عن ضعف المنتجات المالية والوطنية وعدم فاعلية البنوك في السوقأدى ضعف التمويل والخدمات التي تقدمها إلى فقدان ثقة المتعاملين المحليين والأجانب على حد سواء، ونظراً لأن البنوك هي الدعامة الأساسية للسوق المالي، فإن ضعفها يؤثر بشكل مباشر على السوق المالية.

10 نظام المعلومات: أدت التطبيقات المحاسبية المتغيرة باستمرار إلى قيام المؤسسات بالتفكير في تغيير نظام المعلومات المحاسبية، حيث يمكن للقدرة على امتلاك نظام معلومات إدارة مجموعة من البيانات بشكل متناسق من جهة وجمع معلومات جديدة من جهة أخرى. يجب أن تأتي المعلومات من مراجع محاسبية دولية، وبدأ ظهور أول برنامج تم تطبيقه على المعايير الدولية للمحاسبة والمعلومات المالية في الاتحاد الأوروبي. وهذا الأخير مهم جدًا للمؤسسات. قدرة عالية خلال الفترة الانتقالية .(مختار، يومي 13 و 14 ديسمبر 2011، صفحة 15)

11 الفساد الاقتصادي والمالي: البيئة الاقتصادية في الجزائر بشكل عام فاسدة وفاسدة لا يمكن للفساد قبول معايير المحاسبة الدولية لأن الفساد ينتشر في الاقتصاد، ونقص الشفافية، وجميع المتداولين، سواء كانوا تجارًا محليين أو أجانب،وخاصة المستثمرين الذين لديهم مؤسسات متعددة الجنسيات، فقدوا الثقة. من خلال امتلاكها مكانة اقتصادية دولية، لعبت دورًا مهمًا في التنمية الاقتصادية لمختلف البلدان.

12 قلة المؤهلات والتدريب قبل الشروع في تطبيق نظام المحاسبة المالية: حسب الارقام المقدمة مقترح من السيد حمدي (محاسب سابق، محاسب ورئيس نظام المحاسبة المالية CPA)، من إجمالي 600000 متخصص في المحاسبة، تمكن 85000 فقط من اعتماد نظام المحاسبة المالية في 1 يناير 2010، وتم قبول 75000 منهم التصفية بناء على البحث الذي أجرته لجنة متابعة تطبيق نظام المحاسبة المالية، أضاف المتحدث أن 70٪ من المؤسسات اتخذت إجراءات وقائية للتعامل مع تطبيق النظام الجديد.

المطلب الثالث: اشتراط تفعيل نظام المحاسبة المالية

من أجل الاستفادة من تطبيق نظام المحاسبة المالية، يجب على الدولة والمؤسسات اتخاذ سلسلة من الإجراءات لإعادة مؤسسات الدولة، ولكن لا تزال هناك صعوبات في إرساء أسس وأسس هذا النظام الجديد. لم يتم تطبيقه على المستوى الوطني إلا قبل ثلاث سنوات. تم استخدام نظام محاسبة مختلف تمامًا لمدة 34 عامًا. (مختار، يومي 13 و 14 ديسمبر 2011، صفحة 264) .

•لا يستطيع مراجعونا المؤسسون للوضع الفعلي لهذا النظام المحاسبي الحكم على نقاط القوة والضعف في تطبيقه، فكما نعلم جميعًا، فإن أي نظام جديد سيستغرق عدة سنوات لتحقيق النتائج.

معظم المؤسسات التي تبنت هذا النظام عانت ولا تزال تعاني:

•يتم استخدام قدر كبير من النفقات للانتقال من النظام المحاسبي السابق إلى النظام الجديد.

•لا توجد مرحلة انتقالية بين النظام السابق والنظام الحالي لأن معظم المؤسسات لا تستطيع ذلك إعادة تدريب المحاسبين والخبراء الأكاديميين وإعداد إطار العمل للدخول في نظام المحاسبة المالية بطريقة مناسبة.

•ضعف تكنولوجيا المعلومات والاتصالات التي تستخدمها المنظمة، لأن نظام المحاسبة المالية هو نظام حديث ومتطور يعتمد على العناصر التكنولوجية الحديثة وخاصة نظام تقنية المعلومات.

•عدم وجود قوانين تكميلية لدعم تطبيق النظام.

وبالتالي يمكننا اقتراح ما يلي:

•متطلبات النظام المالي والمحاسبي المؤسسي وتطبيق مختلف اللوائح والقوانين والتشريعات المحلية (الضرائب،والتمويل، والأنظمة الداخلية، وما إلى ذلك) المتطلبات والتنسيق الموحد على مستوى الوحدة ينتهي بين المحتوى الذي يجب أن تطبقه القوانين المحلية والمحتوى الذي يجب أن يتم تطبيقها واعتمادها حالة متناقضة.

•يجب اعتماد نظام معلومات جديد لإدارة مجموعة من البيانات بطريقة منسقة، ويمكن جمع معلومات جديدة من مراجع محاسبية دولية.

•تحتاج المؤسسات إلى نشر مجموعة من النسب المحاسبية في تقارير ربع سنوية وسنوية بحيث يمكن للمستثمرين تقييم أداء هذه المؤسسات قبل اتخاذ قرار شراء أو بيع الأسهم.

• يجب على لجنة المحاسبة الوطنية إصدار تعليمات إلى المدققين للتأكد من أن المؤسسات تفصح وتنشر المعلومات المحاسبية المتعلقة بالنسب والمؤشرات المالية، والتي أثبتت الكثير البحث مهم لتسهيل عملية صنع القرار.

• دعوة جميع الوحدات المحاسبية لاستعادة كوادرها وأنظمتها المحاسبية وفق نظام المحاسبة المالية لامتلاكها القدرة على وصف السياسات المحاسبية وتحديد معانيها للنتائج والوضع المالي للوحدة المحاسبية.

•تحديث الإطار التشريعي: بما في ذلك تحديث القانون التجاري وقانون الضرائب إجراء ممارسات المحاسبة بطريقة تتفق مع تعزيز تطبيق أنظمة المحاسبة المالية.

•متابعة ومراقبة لجنة المساءلة الوطنية لأية مشاكل أو صعوبات في بعض التطبيقات نظام المحاسبة المالية.

•تقوم لجنة المساءلة الوطنية بإعداد تقارير لعينة صغيرة من الجهات المختلفة كمثال واقعي لطريقة الإعداد وكيفية التعامل معها في تطبيق نظام المحاسبة المالية • يتابع المدققون الخارجيون بدقة جميع العمليات المتعلقة بانتقال نظام المحاسبة المالية، وكل إعادة تقييم تتم وفقاً للنظام.

• أنظمة المحاسبة المالية وقضايا التحديث: بالنظر إلى تاريخ التجربة المحاسبية الجزائرية، يتضح أنه لا يوجد اهتمام بهذه النقطة المهمة، فبدونها لا يمكن للنظام المحاسبي أن يلعب دوره في نوعية وكمية المعلومات المالية. من أجل دمج المحاسبة المالية مع معايير المحاسبة الدولية وتحسين الممارسات المحاسبية، تجدر الإشارة إلى أن المشروع تم إعداده في يوليو 2006 وتم تنفيذه في يناير 2010. معايير المحاسبة الدولية تتغير باستمرار ويتم تحديثها، تطبيق النظام لم يشهد أي متابعة لتطوير المعايير الدولية، لأن التوجيهات الصادرة عن اللجنة الوطنية مرتبطة بالتوجيهات المحاسبة المباشرة من خلال التطبيق والتحويل إلى نظام المحاسبة المالية .(مختار، يومي 13 و 14 ديسمبر 2011، صفحة 266) .

•بالإضافة إلى محاولة تنظيم الممارسة والمعالجة المحاسبية لهذه الأعمال، من خلال التغلب على الصعوبات التي قد يواجههاالمحاسبون، فإن إصدار مثل هذه التعليمات ضروري لتفعيل التنفيذ الجيد لعملية الانتقال، لأن هذه المبادرة يمكن اعتبارها بشكل فعال على أنها نقص في التطبيق لسنوات عديدة نوع من نظام المحاسبة القومي الثقافي، ولكن من حيث إهمال تطوير المعايير الدولية التالية، يمكن أن يكون له وجهتان:

– يخلق الانتقال الفوري من البرنامج إلى النظام عبئًا لا يمكن التحكم فيه، مما يجعل مصلحة الناس في تحقيق انتقال سلس أولوية؛ بالمقارنة مع الدول التي تبنت معايير دولية.

– فإن التحديثات التي تؤثر على المعايير الدولية يكون لها تأثير أكبر على الدول التي تتبنى المعايير، لأن الاعتماد مرتبط بالأجندة الدولية التي وضعها مجلس معايير المحاسبة الدولية. أما التعديلات فهي الإجراءات والقرارات الداخلية للدولة المتعلقة بالشؤون الداخلية للعديد من الدول.

المبحث الثالث : توجه نحو تبني المعايير المحاسبة العمومية دولية في الجزائر

تسعى المعايير المحاسبية الدولية إلى تقليل درجة اختلاف بين النظم المحاسبية و دول العالم عن طريق التنسيق و التوحيد المحاسبي من خلال وضع المعايير المحاسبية تكون مقبولة على مستوى الدولي ، و كذلك الجزائر تسعى كغيرها من الدول الى توحيد المعايير المحاسبية من أجل مواكبة تطور الحاصل في العالم .

المطلب الاول : واقع المحاسبة في العمومية في الجزائر

يتولى نظام المحاسب العمومية مهمة متابعة و إثبات العمليات المالية و اعداد التقارير و القوائم المالية لنشاط الوحدات الحكومية وفق أسس و قواعد قانونية ، و قد المشرع الجزائري المحاسبة العمومية بإطار قانوني خاص بها يضبط ويقنن مراحل وإجراءات تسيير وتداول المال العام من طرف مختلف أعوان المحاسبة العمومية.

الفرع الأول : تعريف المحاسبة العمومية

تعرف هيئة الأمم المتحدة المحاسبة العمومية بأنها : " المحاسبة التي تختص بقياس (تبويب وتقسيم) ومعالجة وتحصيل ومراقبة وتأكيد صحة الإيرادات والنفقات للأنشطة المرتبطة بالقطاع الحكومي". (بوشنطر، 2011، ص 59)

يمكن تعريف المحاسبة العمومية من منطلق المادة 01 من القانون 90-21 المؤرخ في 15-08-1990 والمتعلق بالمحاسبة العمومية وبمفهوم محتوي هذه المادة نستخلص بأن المحاسبة العمومية هي الأحكام التنفيذية العامة التي حددها هذا القانون، كما حدد نطاق تطبيقها على الميزانيات والعمليات المالية الخاصة بالدولة، المجلس الدستوري، المجلس الشعبي الوطني، مجلس المحاسبة، الميزانيات الملحقة، الجماعات الإقليمية، والمؤسسات العمومية ذات الطابع

الإداري، كما يحدد هذا القانون التزامات الأمرين بالصرف والمحاسبين العموميين وكذا مسؤولياتهم. (المادة الأولى من قانون رقم 90-21 المتعلق بالمحاسبة العمومية، 1990)

كان نظام المحاسبة العمومية في الجزائر خاضعا للنظام الفرنسي، أما بعد الاستقلال قامت الجزائر بإصدار مجموعة من النصوص التنظيمية وعملت على تكييفها مع الواقع الجزائري، فأصدرت في هذا الصدد المرسوم رقم 65-259 والمحدد لالتزامات ومسؤوليات المحاسبين المنتمين للقطاع العام، ثم التعليمة العامة السنة 1967 التي تعرف الخزينة وتحدد كيفية استعمالها، التعليمة رقم 16 سنة 1968 والمتعلقة بمجموعة حسابات الخزينة، إلا أن تم إصدار أول قانون يحكم المحاسبة العمومية وينظمها ويحدد مجال ونطاق تطبيقها بإصدار القانون رقم 90-21 المؤرخ في 15 أوت 1990. (أحمد يوسف السعيدي، 2014، ص 23) .

الفرع الثاني : مجال تطبيق المحاسبة العمومية في الجزائر

حصر المشرع الجزائري مجال تطبيق المحاسبة العمومية في ما يلي: الميزانيات والعمليات المالية الخاصة بالدولة، الميزانيات والعمليات المالية الخاصة بالمجلس الدستوري، المجلس الشعبي الوطني، مجلس الأمة ومجلس المحاسبة، العمليات المالية للميزانيات الملحقة، العمليات المالية للجماعات الإقليمية (ميزانية الولايات والبلديات والمؤسسات العمومية ذات الطابع الإداري. (المادة الأولى من قانون رقم 90-21 المتعلق بالمحاسبة العمومية، 1990).

الفرع الثالث : أسس تطبيق المحاسبة العمومية في الجزائر

تعتمد الجزائر في تطبيق المحاسبة العمومية على الأساس النقدي، على عكس معظم الدول التي تعتمد أساس الاستحقاق : (بوخالفي 2016، ص 51).

. **الأساس النقدي:** يعرف الأساس النقدي بالعمليات والأحداث الناتجة عن استلام وإنفاق النقود دون التطرق لأية حقوق والتزامات تنشا خلال السنة، والنقدية بموجب هذا الأساس هي فقط مبالغ النقد التي تحتفظ بهما الوحدات الحكومية، ولا يعترف بالمدينين أو الدائنين أو المخزون أو المستحقات أو المبالغ المدفوعة أو المقبوضة مقدما. وينجر عن استخدام هذا الأساس عدة نقائص لعل أهمها ضعف الوظيفة الرقابية لنظام المحاسبة العمومية، عدم القدرة على المقارنة بين الفترات المالية مع عدم إمكانية إجراء عملية المقابلة بين الإيرادات والنفقات لكل فترة مالية ...

. **أساس الاستحقاق:** يعرف أساس الاستحقاق بالعمليات والأحداث المالية خلال الفترة التي دفعت فيها بغض النظر عن حركة النقدية الخاصة بما، ويترتب عن ذلك إظهار الأصول والالتزامات والسنوات الختامية كاملة، مما يسهل فصل أداء كل سنة مالية عن غيرها. وتعرض هذا الأساس لعدة انتقادات لعل أهمها: أنه معقد وتكلفته مرتفعة، يبقي الحسابات الخاصة بالسنة المالية مفتوحة لمدة طويلة حتى تتم تسويتها، غياب الموضوعية بحيث قد يتدخل فيه التقدير الذاتي في جرد المخزون وتقييمها.

أعوان تنفيذ المحاسبة العمومية في الجزائر : يتطلب تنفيذ المحاسبة العمومية في الجزائر أعوان ، نذكرهم في ما يلي: (الأسود، 2011، ص 13) .

أ. **الآمر بالصرف:** هو كل شخص مكلف قانونا بتسيير شؤون هيئة عمومية إدارية ذات طابع غير ربحي باسم الدولة أو الجماعات المحلية أو المؤسسة، وتكون مهمته الأساسية في ضمان حسن تسيير إدارته، وتجميع كل طاقاته للتكفل باحتياجات المستخدمين، وبالإضافة إلى ما سبق ذكره فإن صفة الأمر بالصرف تعطي لرئيس أو مدير المؤسسة سلطة إعطاء الأوامر بتنفيذ العمليات المالية.

ب. المحاسب العمومي: يعد محاسبا عموميا كل شخص يعين قانونا لضمان القيام بالعمليات التالية: تحصيل الإيرادات العامة، تسديد النفقات العامة، ضمان الحراسة والمحافظة على الأموال والسندات والقيم والأشياء والمواد المكلف بها، تداول الأموال والسندات والقيم والممتلكات والعائدات والموارد وحركة حسابات الموجودات.

بالإضافة إلى:

ج. وكلاء الصرف: هو الشخص الذي يسمح له قانونا باستخدام السيولة النقدية والتعامل بالصكوك البريدية وصكوك الخزينة لحساب المحاسب العمومي للمؤسسة مع تواجده بالقرب من الأمر بالصرف، ويتم تعيينه من قبل هذا الأخير بصفته رئيس أو مدير المؤسسة.(بن يوسف، 2016، ص 278).

د. المراقب المالي: هو ممثل لوزارة المالية يختار من بين موظفيها ويعين بواسطة قرار وزاري، فهو يعتبر العون المؤهل قانونيا لمراقبة إجراءات الالتزام للنفقات العمومية المرخصة في الميزانية العامة للدولة . (بوشنطر، 2011، ص 88)

المطلب الثاني : تقييم واقع المحاسبة العمومية في الجزائر

إن تقيم واقع المحاسبة العمومية في الجزائر يقتضي الوقوف على ايجابيات نظام المحاسبة العمومية ونقائصه التي يمكن إيجازها في ما يلي: (السعيدي، 2014، ص ص: 29-30)

الفرع الأول : ايجابيات نظام المحاسبة العمومية في الجزائر

- يمتاز نظام المحاسبة العمومية بالمراقبة المستمرة للتغيرات في حجم السيولة النقدية عن طريق المعاملات التي تتم من وإلى الخزينة بطريقة مباشرة؛

- يمتاز نظام المحاسبة العمومية باستخدام مجموعة حسابات الخزينة بالبساطة والسهولة والسرعة في إعداد الحساب الختامي للدولة في نهاية كل سنة، كما يعمل على تحقيق رقابة مستمرة ودائمة على المعاملات النقدية للخزينة؛

- يعمل نظام المحاسبة العمومية على توفير المعلومات المالية التي تمكن المستخدمين للقوائم المالية من الحصول على معلومات متعلقة بالموارد النقدية.

الفرع الثاني : نقائص نظام المحاسبة العمومية في الجزائر

- يستمد نظام المحاسبة العمومية من مجموعة حسابات الخزينة الفرنسية منذ سنة 1934 إلى يومنا هذا وبالتالي عدم مواكبة التطورات الحديثة، الأمر الذي أدى إلى عجز النظام الحالي على توفير معلومات شفافة وواضحة؛

- عدم تسجيل نظام المحاسبة العمومية الحالي لأصول الدولة من ممتلكات منقولة وغير منقولة وعدم تطبيق مبدأ الحقوق المثبتة للدولة؛

- عجز نظام المحاسبة العمومية على توفير معلومات حول الموارد المالية للدولة مثلا كالمخزون، الأصول الثابتة، الموجودات المعنوية وغيرها من الأصول الأخرى، والاكتفاء فقط على المعلومات الخاصة بالموارد النقدية فقط؛

- التسلسل الخطي في ترقيم حسابات الخزينة أدى إلى ظهور أعداد كبيرة من الحسابات ذات عناوين متشابهة، وبالتالي يصعب تحديد الحساب الذي يتوافق مع نوع العملية المالية التي يقوم بتسجيلها، بالإضافة إلى صعوبة فهم المعلومات المحاسبية المتحصل عليها من طرف ذوي الاختصاص؛

- صعوبة تقديم إحصائيات دقيقة عن مبالغ الإيرادات المستحقة للدولة والتي لم يتم تحصيلها، والديون التي لم يتم سدادها بعد، وهذا نظرا لعدم تطبيق مبدأ الاستحقاق في هذا النظام والاعتماد على المبدأ النقدي؛

– لا يسمح هذا النظام بإعداد ميزانية تجمع بين أصول وخصوم الدولة، ولا بإعداد جدول حساب النتائج؛

– تعقيد الوثائق المحاسبية التي تلخص محمل العمليات المنفذة دون إعطاء معلومات دقيقة على مختلف تقسيمات هذه العمليات، الأمر الذي يصعب من عملية التحليل والمقارنة.

إن جملة الاختلالات التي يعاني منها النظام المحاسبي العمومية الجزائري تدعو على التفكير بشكل جدي إلى تطوير وعصرنة هذا النظام.

الفرع الثالث : متطلبات تطوير نظام المحاسبة العمومية في الجزائر

لتطوير نظام المحاسبة العمومية وجب مراعاة ما يلي: (السعيدي، 2014، ص ص: 32-33)

. **تطبيق مبدأ الاستحقاق** : إعداد البيانات المالية وفق المبادئ المحاسبة على أساس الاستحقاق في تسجيل المعاملات المالية للدولة من حيث الإيرادات والنفقات مع نهاية كل سنة والتي تتجسد في حسابات الموازنة.

. **تحديث التشريعات القانونية لنظام المحاسبة العمومية:** يجب القيام بإصلاح المنظومة القانونية للمحاسبة العمومية التي أصبحت لا تتماشى مع الإصلاح المحاسبي لحسابات الدولة.

. **محاسبة التكاليف** : يسمح نظام محاسبة التكاليف بتوفير الإفصاح الكامل عن التكاليف والتقارير المالية للدولة، من خلال تقديم معلومات عن تكلفة الخدمات المقدمة والبرامج المنفذة والتي تفيد في تقييم أداء الوحدات الحكومية في الاستغلال الأمثل للموارد المخصصة لها، كما يساعد نظام محاسبة التكاليف بحساب تكاليف اندثار الموجودات الثابتة عند قياس التكلفة.

. **تبني نظام إدارة المعلومات المالية الحكومية (GFMIS)**: يقوم هذا النظام بحوسبة كافة إجراءات إعداد الموازنة، تنفيذ الموازنة ورفع التقارير المالية، حيث أنه نظام متكامل يعمل عبر جميع جهات الإنفاق لضمان الشفافية والمسائلة في تخصيص، استخدام ومراقبة الموارد العامة، كما سيقوم النظام بربط جميع المؤسسات الحكومية لدعم عملية اتخاذ القرار بناء على معرفة مسبقة جيدة.

. **تطبيق محاسبة المسؤولية:** إن تطبيق محاسبة المسؤولية سيؤدي بلا شك إلى تدعيم الرقابة على الأداء من خلال ربط المسؤولية عن الإنفاق والدخل بالمستويات الإدارية المختلفة في الهيكل التنظيمي للوحدة الحكومية في

ظل البرامج المحددة لها سلفا، مما يمكن من إصدار النتائج الخاصة بكل مركز من مراكز المسؤولية من خلال التقارير الرقابية على الأداء الفعلي.

. **عصرنة نظام الموازنة العامة للدولة بما يتوافق مع النظام المحاسبي للدولة:** يتطلب ضرورة عصرنة نظام الموازنة والتي تعتبر بالنسبة للنظام المحاسبي مخرجات توضح وتبين مدى تطابق الأرقام الفعلية بالتقديرية، وتحليل الانحرافات الموجودة في نهاية كل سنة، لهذا لابد من توحيد العناصر الموجودة في الموازنة والمخطط المحاسبي للدولة لتسهيل عملية المقارنة والإفصاح عن المعلومات التي ينتجها هذا النظام.

. **تطبيق معايير المحاسبية الدولية IPSAS:** في إطار مواكبة الإصلاحات المحاسبية للمؤسسات الاقتصادية بتبني النظام المحاسبي المالي الجديد بالتوافق مع معايير المحاسبة الدولية والذي تم العمل على تطبيقه سنة 2010، كان لزاما على الدولة أن تقوم بتكييف وإعادة صياغة عناصر حسابات الدولة، وفق متطلبات اعتماد المعايير المحاسبية العمومية الدولية، والتي تسمح بوضع نظام محاسبي يسمح بإعطاء شفافية أكبر للقوائم المالية لحسابات الدولة، ويساهم في الحفاظ على المال العام.

المطلب الثالث : التوجه نحو تبني معايير المحاسبية العمومية الدولية في الجزائر :

في إطار مواكبة التطورات الدولية في مجال المحاسبة العمومية، شرعت وزارة المالية تحت إشراف المديرية العامة للمحاسبة العمومية في الجزائر بتنفيذ مشروع إصلاح المحاسبة العمومية في محاولة منها لتقريب الممارسات المحاسبية في الجزائر من الممارسات الدولية بتبني معايير المحاسبة العمومية الدولية.

الفرع الأول : تعريف معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام :

هي :" قواعد لإعداد القوائم المالية، فهي مبادئ محاسبية مقبولة قبولا عاما تحدد نوع المعلومات التي ينبغي أن تتألف منها القوائم المالية وكيف ينبغي أن تعد تلك المعلومات، فالمعايير تحدد أي من الممارسات المحاسبية التي يمكن قبولها وتلك التي لا يمكن قبولها." (زرقين، 2016، ص ص: 156-157) .

عرض معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام: تنقسم إلى قسمين :

. **معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام وفق أساس الاستحقاق:** يمكن تلخيص محتوياتها في الجدول التالي:

الجدول 04 : معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام وفق أساس الاستحقاق

رقم المعيار	اسم المعيار	رقم المعيار	اسم المعيار
01	عرض البيانات المالية (سنة 2000)	20	الافصاحات عن الأطراف ذات العلاقة (سنة 2002)
02	بيانات التدفق النقدي (سنة 2000)	21	انخفاض الأصول غير المولدة للنقد (سنة 2004)
03	السياسات المحاسبية، التغيرات في التقديرات المحاسبية (سنة 2000)	22	الإفصاح عن المعلومات المالية حول القطاع الحكومي العام (سنة 2006)
04	آثار التغيرات في أسعار صرف العملات الأجنبية (سنة 2000)	23	الإيرادات من المعاملات غير التبادلية (الضرائب والتحويلات (سنة 2006)
05	تكاليف الاقتراض (سنة 2000)	24	عرض معلومات الموازنة في البيانات المالية (سنة 2006)
06	البيانات المالية الموحدة والمنفصلة (سنة 2000)	25	منافع الموظفين (سنة 2008)
07	محاسبة الاستثمارات في المؤسسات الزميلة (سنة 2000)	26	انخفاض قيمة الأصول المولدة للنقد (سنة 2008)
08	الحصص في المشاريع المشتركة (سنة 2000)	27	الزراعة (سنة 2009)
09	الإيراد من التعاملات التبادلية (سنة 2001)	28	الأدوات المالية: العرض (سنة 2010)
10	التقرير المالي في الاقتصاديات ذات التضخم المرتفع (سنة 2001)	29	الأدوات المالية: الاعتراف والقياس (سنة 2010)
11	عقود الإنشاء (سنة 2001)	30	الأدوات المالية: الإفصاحات (سنة 2010)
12	المخزون (سنة 2001)	31	الأصول غير الملموسة (سنة 2010)
13	عقود الإيجار (سنة 2001)	32	ترتيبات امتياز تقديم الخدمات:

			المانح (سنة 2010)
14	الأحداث بعد تاريخ إعداد التقارير (سنة 2001)	33	اعتماد IPSAS لاول مرة على أساس الاستحقاق (سنة 2015)
15	الأدوات المالية، الإفصاح والعرض (سنة 2001)	34	فصل البيانات المالية (سنة 2015)
16	العقارات الاستثمارية (سنة 2001)	35	البيانات المالية المجمعة (سنة 2015)
17	الممتلكات، المصانع والمعدات (سنة 2001)	36	الاستثمارات في الشركات الزميلة والمشاريع المشتركة (سنة 2015)
18	تقديم التقارير حول القطاعات (سنة 2002)	37	ترتيبات مشتركة (سنة 2015)
19	المخصصات، الالتزامات والأصول المحتملة (سنة 2002)	38	الكشف عن المصالح في الهيئات الأخرى (سنة 2015)

المصدر : تخنوني أمال ، التعديلات الحاصلة في معايير التقارير المالية الدولية IAS/IFRSوتفسيراتها /SIC IFRIC ، ص ص 158-167.

معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام وفق الأساس النقدي: معيار (التقارير المالية بموجب الأساس النقدي)، صدر هذا المعيار سنة 2008 ودخل حيز التنفيذ ابتداء من 01 جانفي 2009، (ضريفي، 2018، ص 82).

الاتفاقيات المبرمة لإعداد مشروع تبني معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام IPSAS: تتمثل الاتفاقيات المبرمة من اجل الشروع في عملية عصرنة النظام المحاسبي للدولة وفق أسس ومبادئ تستجيب للمعايير الدولية للمحاسبة العمومية، في الجوانب التعاقدية في مجمع مركز البحث وتطوير الاقتصاد والمالية بفرنسا لبداية مشروع إصلاح المحاسبة العمومية وتم الاتفاق على فترة أربع سنوات وقد حدد تاريخ بداية الأشغال من 13-04-2005 أما تاريخ نهاية الأشغال فكان 30-04-2009. عبود وتيقاوي، 2017، ص ص: 255-256).

. **خريطة طريق لإصلاح المحاسبة العمومية في الجزائر وفق معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام:** يتضمن محتوى التوجه نحو تبني المعايير في الجزائر في إطار عصرنة النظام المحاسبي للدولة، وبعد القيام بالدراسات وتحديد الجوانب الواجب تطويرها، فقد توصلت إلى غاية سنة 2013 من الانتهاء بصفة كاملة من وضع الجوانب المرتبطة بالإطار المحاسبي وهذا بوضع مجموعة من الإجراءات والقواعد التي سيعتمد عليها، والتي تعتبر بمثابة دليل يسترشد به الإطارات الذين يشرفون على تطبيق هذا النظام ويمكن توضيح هذا الدليل فيما يلي : (السعيدي، 2017، ص ص: 342-343) .

. **إعداد دليل المعايير الدولية للمحاسبة العمومية:** يحتوي هذا الدليل على مجموع المعايير التي تم الاعتماد عليها في مشروع العصرنة، والتي سمحت بإعداد المعايير التي تطبق في الجزائر .

. **إعداد دليل تكييف المعايير الدولية للمحاسبة العمومية:** يسمح هذا الدليل بمعرفة كيفية تكييف المعايير الدولية حتى يتلاءم مع نظام المحاسبة العمومية في الجزائر، وبالتالي يعتبر بمثابة مرجع يعتمد عليه عند تطبيق هذه المعايير .

. إعداد دليل المخطط المحاسبي للدولة: يسمح هذا الدليل بتجميع كل الحسابات التابعة للدولة في إطار مخطط محاسبي وفقا للمعايير الدولية للمحاسبة العمومية.

. إعداد دليل التقنيات المحاسبية لحسابات الدولة: يحتوي هذا الدليل على الإجراءات والقواعد التي يتم على أساسها معالجة العمليات التي تقوم بها الدولة خلال الفترة المحاسبية، وكيفية تسجيلها في حسابات الدولة.

. **تحديد القوائم المالية لمخرجات نظام المحاسبة العمومية:** تم تحديد القوائم المالية وفق المعايير الدولية للمحاسبة العمومية التي تمكن من إيصال معلومات إلى المستفيدين من هذه المعلومات، وتتمثل في خمس قوائم مالية كما يلي:

- جدول الوضعية المالية الذي يتكون من مجموع الأصول ومجموع الخصوم، والتي من خلاله يبين الوضعية المالية لحسابات الدولة في فترة زمنية معينة؛

– جدول النفقات الصافية والذي يهدف إلى تحديد مختلف التكاليف المتعلقة بالعمليات المالية، والإيرادات المتحصل عليها من مختلف العمليات المالية للدولة؛ – جدول التدفقات النقدية الذي يهدف إلى تقديم معلومات عن التغيرات الفعلية في النقدية ومعرفة القدرة المالية لخزينة الإدارات العمومية خلال فترة زمنية معينة؛

– جدول رصيد عمليات الخزينة والمتمثل في حجم الإيرادات المحصلة الناتجة من العمليات المالية والنفقات المدفوعة حسب برامج الدولة وفق الاعتمادات المخصصة لكل برنامج والأهداف.

– الملحق والذي يسجل فيه الإجراءات الجديدة خلال دورة السنة وتبيينها في الملحق من أجل إعطاء المعلومة المالية مثل تغيير في طرق الامتلاك.

. استخدام البرامج المعلوماتية في تسيير المعلومات المحاسبية للدولة: من أجل تسهيل عملية تحويل الحسابات من مدونة الحسابات القديمة نحو المخطط المحاسبي للدولة، والذي يتوافق مع المعايير، تم العمل على إيجاد برنامج معلوماتي يساعد في القيام بهذه العملية بالتنسيق مع مختلف الهيئات العمومية للدولة والخاضعة لنظام المحاسبة العمومية، من أجل توفير معلومات محاسبية وفقا لمبدأ محاسبة الالتزام والأخذ بعين الاعتبار الحقوق المثبتة، وبالتالي يساهم هذا البرنامج في تيسير إعداد القوائم المالية.

. تفعيل عملية الجرد العام لممتلكات الدولة: إن عملية تفعيل عملية الجرد للممتلكات الدولة جاءت من خلال المرسوم رقم 12-427 المؤرخ في 16 ديسمبر 2012 والمتعلق بكيفية إدارة وتسيير الأملاك العمومية والخاصة التابعة للدولة والذي يعمل على القيام بعملية الإحصاء المتمثلة في القيام بجرد كل الأملاك الوطنية بتسجيل وصفي وتقييمي بهدف حماية هذه الممتلكات والحرص على استعمالها وفق الأهداف المسطرة.

لقد أصبح مشروع إصلاح وتطوير نظام المحاسبة العمومية في الجزائر محورا رئيسيا في برنامج وزارة المالية، حيث تم الانطلاق في إعداده منذ سنة 1995 تحت إشراف المديرية العامة للمحاسبة العمومية التي قامت بتعيين لجنة مختصة للإشراف على هذا المشروع بالتعاون مع خبراء من البنك الدولي وصندوق النقد الدولي والمديرية العامة للمحاسبة العمومية لوزارة المالية لفرنسا. وفي هذا الإطار تعتمد استراتيجية إصلاح

نظام المحاسبة العمومية على إلغاء النظام القديم لمحاسبة الخزينة المبني على أساس مدونة مجموعة حسابات الخزينة، والذي يشكل نقلة نوعية من نظام محاسبي مبني على أساس نقدي بحت إلى نظام محاسبي مبني على أساس مزدوج يعتمد على قاعدة الأساس النقدي والاستحقاق. قامت المديرية العامة للمحاسبة العمومية بإعداد مشروع مخطط

محاسبي جديد والذي تم تحريبه وتطبيقه بشكل تدريجي قبل تعميمه على مستوى القطر الوطني، حيث تم الانطلاق في " تجربة المخطط المحاسبي الجديد" ابتداءا من 02 جانفي 2000 على مستوى خزينة الولاية لكل من ولاية بومرداس، تيبازة، تيزي وزو، بجاية، غرداية وميلة، إضافة إلى تطبيقه بصفة تجريبية في ستة وكالات مالية، وكالتين ماليتين للضرائب ووكالتين ماليتين للجمارك ووكالتين ماليتين لأملاك الدولة . خلال هذه المرحلة التجريبية يقوم المحاسب العمومي بممارسة نشاطه بصفة مزدوجة، حيث يتم تسجيل المعاملات المالية اليومية في السجلات المحاسبية مرتين، في المرة الأولى يتم تسجيل القيد المحاسبي وفق النظام القديم، ثم يأتي بعده قيد نفس العملية وفق مدونة مشروع المخطط المحاسبي للدولة، كما لم يتم خلال هذه المرحلة التطبيق الميداني لقيد كل العمليات المالية للدولة لمدونة المخطط المحاسبي الجديد، بل اقتصرت فقط على قيد المدخلات والمخرجات النقدية من وإلى الخزينة العمومية، إضافة إلى محاسبة الحقوق المستحقة على مستوى الوكالات المالية بمختلف أنواعها وتجربة إعداد اليومية والميزان الشهري للحسابات وفق النظام الجديد. (شلال، 2014، ص ص: 186-187) .

الفرع الثاني: مساهمة المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام في تحقيق الشفافية ومكافحة الفساد المالي في الجزائر:

يجمع الفساد المالي والإداري بين الانحرافات الإدارية والمالية لتحقيق مكاسب خاصة من قبل الموظف العمومي، والتي عادة ما تتم بالتلاعب بالممارسات المحاسبية العمومية، لذا فإن القضاء على هذه الظاهرة يقتضي بالضرورة تطوير النظام المحاسبي العمومي.

أولا : مدخل مفاهيمي حول الفساد المالي والإداري

1/ تعريف الفساد المالي والإداري: عرفه قانون 06-01 المتعلق بالوقاية من الفساد ومكافحته السنة 2006 بأنه: " الامتيازات غير مبررة والرشوة في مجال الصفقات العمومية ورشوة الموظفين العموميين الأجانب وموظفي المنظمات الدولية العمومية واختلاس الممتلكات من قبل موظف عمومي واستعمالها على نحو غير شرعي والغدر والإعفاء والتخفيض غير القانوني في الضريبة والرسم، واستغلال النفوذ وإساءة استغلال الوظيفة أو تعارض المصالح أو أخذ فوائد بصفة غير قانونية، وعدم التصريح أو التصريح الكاذب بالممتلكات، والإثراء غير المشروع، تلقي الهدايا والتمويل الخفي للأحزاب السياسية والرشوة، واختلاس الممتلكات في القطاع الخاص، تبييض أو إخفاء

العائدات الإجرامية، وإعاقة السير الحسن للعدالة، والبلاغ الكيدي وعدم الإبلاغ عن الجرائم." (لشهب، 2013، ص 196)

أما الفساد المالي والإداري فعرف بأنه: " هو سلوك منحرف موجود في كافة القطاعات الحكومية منها والخاصة، أو قوة الاحتكار على سلعة أو خدمة أو صاحب قرار، مستغلا ذلك في الحصول على مكاسب ذاتية على حساب المصلحة العامة بطرق غير أخلاقية وغير مشروعة ." (لشهب، 2013، ص 196).

يمكن القول أن هناك علاقة بين مستوى الشفافية في تطبيق المحاسبة العمومية وبين مستويات الفساد التي تحدث، حيث أن الشفافية تكبح العديد من أشكال الفساد الذي يصيب المال العام، فغياب الشفافية وتكريس الضبابية في العمل الإداري هي إحدى أهم الأسباب التي تؤدي لظهور الفساد ، إذ تعتبر العلاقة بين الفساد والشفافية علاقة عكسية، فكلما زاد الفساد قلت الشفافية وكلما زادت معايير الشفافية في العمل الإداري قلت نسبة الفساد. (دها، د . س، ص 08) .

2/ صور الفساد المالي والإداري: يمكن حصر أهمها فيما يلي: غسيل الأموال، التهريب الجمركي، تزوير و تقريب النقود، التهرب الضريبي و التعدي على الأموال العامة، وتختلف صور التعدي على الأملاك العامة، حيث يدخل ضمنها اختلاس الأموال العامة، الرشوة، الغدر، الإثراء غير المشروع، التزوير، المساس بمتلكات الدولة مباشرة وإلحاق الضرر بالخزينة العمومية، والذي يكون عادة باستعمال الحيل واستغلال الثغرات عند تطبيق المحاسبة العمومية. (بوقصة، 2018، ص 285) .

الفرع الثاني : واقع الفساد المالي والإداري في الجزائر

سيتم الاعتماد على مؤشرات إدراك الفساد التي تعدها منظمة الشفافية الدولية للوقوف على واقع الفساد المالي والإداري في الجزائر، حيث يرتب هذا المؤشر أغلب دول العالم ترتيبا تنازليا بحسب مدى إدراكها للفساد، حيث ترتب الدول المدركة جيدا للفساد في المراتب الأولى فيما تتذيل الترتيب الدول الأكثر فسادا في العالم.

الجدول رقم 02: مؤشر مدركات الفساد في الجزائر خلال الفترة (2003-2016)

السنوات	03	04	05	06	07	08	09	10	11	12	13	14	15	16
النقاط	2.6	2.7	2.8	3.1	3	3.2	2.8	2.9	2.9	3.4	3.6	3.6	3.6	3.4
الترتيب	88	97	97	94	99	92	111	105	112	105	94	100	88	108

يتبين من خلال الجدول أن ترتيب الجزائر في مؤشر مدركات الفساد خلال الفترة من 20032016 متدهور مقارنة بالدول الأخرى، حيث أن تصنيفاتها تتراوح بين 88 و112 عالميا، مما يعني أن الجزائر تشهد فسادا خطيرا جدا سوف يؤثر على جهود التنمية الاقتصادية والاجتماعية.

اتخذت الجزائر في إطار محاربة الفساد العديد من التدابير، لاسيما بعد مصادقتها على اتفاقية الأمم المتحدة لمكافحة الفساد، ولقد أنشأت في هذا المجال العديد من الهيئات التي تتولى منع الفساد على غرار: المرصد الوطني لمكافحة الرشوة والوقاية منها، الهيئة الوطنية لمكافحة الفساد، الديوان الوطني لقمع الفساد ومجلس المحاسبة ، وعلى اعتبار أن مجلس المحاسبة في الجزائر يسعى إلى التوجه نحو اعتماد المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام، وهذه المعايير تسعى لتكريس مبادئ الشفافية والمساءلة، فإن هذا من شأنه التقليل والحد من ظاهرة الفساد المالي والإداري.

الفرع الثالث : دور المعايير المحاسبية الدولية في تحقيق الشفافية ومحاربة الفساد المالي والإداري:

مما لا شك أن المعايير المحاسبية الدولية من خلال جملة المبادئ التي ترمي إليها تلعب دورا جوهريا في التقليل من الفساد المالي والإداري: (السعيدي، 2014، ص ص: 344-345)

. **مساهمة المعايير في تحقيق الإبلاغ الحكومي:** إن تطوير نظام المحاسبة العمومية من خلال الإبلاغ المالي الحكومي يتطلب وضع معايير مناسبة تتلاءم ومتطلبات البيئة وما تفرزه من قدرات وإمكانيات إلى جانب حاجات المستخدمين في هذه البيئة، لذا فإن عملية التطوير تستلزم المساهمة في تشكيل هيئة مختصة بوضع المعايير على نحو علمي سليم والاستفادة من المعايير الدولية وتجارب المنظمات الدولية في هذا المجال، هذا وإن الافتقار لتلك الهيئة وبالتالي المعايير يعني غياب التصور السليم للأدوات الفاعلة لتحيق أهداف النظام والذي يهتم بها

ويحدد عملية الإبلاغ المالي الذي ينصب اهتمامه حول تلبية حاجات المستخدمين على وفق خصوصية البيئة المحلية والذي يشكل أساس وجود المحاسبة وديمومتها.

. **مساهمة المعايير في التقليل من الفساد المالي:** تعمل المعايير الدولية للمحاسبة العمومية على الحد من ظاهرة الفساد المالي للوحدات الحكومية بتوفير أكثر مصداقية وشفافية للمعلومات من اجل المساءلة واتخاذ القرارات الرشيدة للدولة، وتتمثل هذه الأهمية كون أن العلاقة بين مفهومي المساءلة والشفافية تبادلية وطردية، وتنطوي زيادة الشفافية والمساءلة في المجتمع على مجموعة من الآثار الإيجابية يمكن حصرها في النقط التالية :

– تحقيق الانضباط المالي والسيطرة على الإنفاق وتخفيض تكاليف المشروعات لزيادة كفاءة الاقتصاد

– حماية المستثمرين وتوفير الثقة في السوق نظرا لان تقديرات المستثمرين للمخاطر تتأثر بوفرة ودقة المعلومات؛

–زيادة جاذبية المناخ الاستثماري حيث يحتاج المستثمر إلى التأكد من أن النظام القانوني والقضائي سوف يحمي حقوقه خلال فترة معقولة وبتكلفة معقولة؛

– التخفيف من حدة الأزمات حيث أظهرت التجارب الدولية أن عمق الأزمات الاقتصادية يتأثر بدرجة الشفافية في الاقتصاد ومدى الثقة في قنوات المساءلة.

رغم ما قد تضفيه عملية التوجه نحو اعتماد المعايير المحاسبية العمومية الدولية من شفافية وما قد ينعكس ذلك على ظاهرة الفساد المالي والإداري بالإيجاب، إلا أنه لم يتجسد أي شيء على أرض الواقع وذلك للأسباب التالية : (ضريفي، 2018، ص 85)

– غياب الإرادة السياسية التي عرقلت عملية التنسيق بين وزارة المالية والوزارات المنفقة؛

– غياب التنسيق بين مختلف مديريات وزارة المالية في مجال الإصلاح المحاسبي؛

– تأخر المصادقة على مشروع القانون العضوي المتعلق بقوانين المالية؛

–مشكلة مقاومة التغيير، ويتمثل أساس في عدم قبول مختلف المتدخلين في المحاسبة العمومية لإجراءات وطرق عمل المخطط المحاسبي الجديد، الذي يشكل تغييرا جذريا في طرق القيد المحاسبي، حيث يقترب أكثر من المحاسبة الخاصة؛

خلاصة الفصل :

إن توافق وتطبيق البيئة الوطنية مع البيئة الدولية في مجال المعايير المحاسبية الدولية له منافع وفوائد وأمامه معوقات وصعوبات وتترتب عليهم نتائج وانعكاسات قد تكون إيجابية وقد تكون سلبية إلا أن الجانب السلبي أكثر ميلا في البيئات الوطنية التي لم تصل بعد إلى ما وصلت إليه البيئات الدولية المتقدمة.

حيث لا يمكن للمؤسسات أن تساير التطور وتضمن سوقا لها إلا بتنظيم عملية المعايرة ، وذلك من حيث المنتجات ومستوى الخدمات المقدمة ، ووسائل وتقنيات إنتاج المستعملة ، وإعداد برامج وهيكلة واضحة لمتابعة ما يحدث على المستوى الدولي، من حيث المعايرة والمعايير ، وعلى مستوى المعايير المحاسبية الدولية ينبغي على المؤسسات أن يكون لديها تمثيل في مجلس المعايير المحاسبة الدولي وذلك حتى تطرح المشاكل الموجودة في مجال المحاسبة.

ومع الاتجاه المتنامي لعولمة أو تبني معايير المحاسبة الدولية بشكل متزايد على مستوى العديد من دول العالم من الالتزام بتطبيق هذه المعايير ،حيث تتفاعل البيئة الجزائرية بشكل عام تفاعلا ايجابيا ومضطردا مع البيئة الدولية في المجال المحاسبي وهذا من خلال المخطط المحاسبي الجديد للمؤسسات.

من خلال عملية التوحيد المحاسبي الدولي ، نستنتج أنه من الضروري ضبط الممارسات المحاسبية في المؤسسات، وذلك بوضع معايير دولية موحدة لضمان تجانس التقارير المالية والقوائم المحاسبية .

خاتمة عامة

خاتمة عامة :

يهدف بحثنا إلى توضيح أن معايير المحاسبة العامة الدولية هي إحدى الأدوات الفعالة التي يمكن للجزائر استخدامها. وخلصت الدراسة إلى أنه على الرغم من التقدم الدولي في هذا المجال ، وعلى الرغم من توجه العديد من الدول إلى اعتماد معايير محاسبية دولية ، إلا أنه لا يزال هناك العديد من الاختلالات في نظام المحاسبة العامة في الجزائر ، خاصة بالنظر إلى التزامها بالنظام النقدي. في القطاع العام وفي إطار التوجهات ، اتخذت الجزائر عدة إجراءات لاعتماد هذه المعايير ، من أهمها إعداد خطة محاسبة وطنية من أجل تعديل نظام المحاسبة العمومية فيها وفق الأسس التالية: في الواقع هذا التأخير قد يتأثر بالعديد من الأسباب ، وله عواقب وخيمة ، خاصة على صعيد الشفافية والمساءلة ، مما يجعله يصارع استمرار موجة الفساد المالي والإداري.

النتائج والتوصيات:

1/ النتائج:

– تعرف المحاسبة العمومية في الجزائر على أنها كل القواعد والأحكام التي تبين وتحكم كيفية تنفيذ ومراقبة الوازنات والحسابات والعمليات الخاصة بالدولة والمجلس الدستوري والمجلس الشعبي الوطني ومجلس الموازنات الملحقة، الجماعات الإقليمية، المؤسسات العمومية ذات الطابع الإداري، كما تبين أيضا التزامات الأمرين بالصرف والمحاسبين العموميين ومسؤولياتهم وكيفية مسك الحسابات؛

– تعتمد الجزائر في تطبيق المحاسبة العمومية على الأساس النقدي، والذي يقتضي تسجيل العمليات الناتجة عن استلام وإنفاق النقود فقط دون التطرق لأية حقوق أو التزامات؛

– رغم المزايا التي يتمتع بما النظام المحاسبي العمومية الجزائري القائم على الأساس النقدي، إلا أن هذا لا يمنع من وجود بعض الاختلالات التي باتت تشكل عائقا أمامه، لاسيما في ظل ما تفرضه الظروف الدولية من تطورات، الأمر الذي يستدعي إعادة صياغة عناصر حسابات الدولة وفق متطلبات اعتماد المعايير المحاسبية العمومية الدولية؛

خاتمة عامة :

في إطار اعتماد الجزائر للمعايير الدولية للمحاسبة العامة ، وقعت البلاد والجمعية الفرنسية للأبحاث الاقتصادية والمالية والتنمية على عدد من الاتفاقيات لبدء مشاريع إصلاح المحاسبة العامة. وقد تم اتخاذ العديد من التدابير في هذا الصدد ، مثل: إعداد مبادئ توجيهية لمعايير المحاسبة العامة الدولية ، وإعداد مبادئ توجيهية ، والتكيف مع معايير المحاسبة العامة الدولية ، وإعداد مبادئ توجيهية لخطط المحاسبة الوطنية ، وإعداد مبادئ توجيهية لتقنيات المحاسبة للحسابات القومية ، وتحديد مخرجات أنظمة المحاسبة العامة للقوائم المالية ، واستخدام إجراءات المعلومات لإدارة المعلومات المحاسبية القومية وتفعيل عملية الجرد العام للممتلكات المملوكة للدولة ؛

-أظهر عدد من الدراسات تفشي الفساد في الجزائر ، وهو ما تؤكده نتائج مؤشر مدركات الفساد الذي جمعته منظمة الشفافية الدولية – على سبيل المثال لا الحصر – احتلت الجزائر المرتبة الأدنى خلال عام 2003 – كانت الجزائر الأكثر فسادا في العالم. العالم في عام 2016 إحدى الدول

-على الرغم من استكمال متطلبات تكييف نظام المحاسبة العامة الجزائري مع المعايير الدولية ، إلا أنه لم يتم تطبيقه على أرض الواقع لأسباب مختلفة ، والفساد الإداري موجود منذ فترة طويلة.

-اتخذت الحكومة الجزائرية إجراءات جادة لاعتماد معايير المحاسبة العامة الدولية ، مما سيزيد من مصداقية وشفافية المعلومات المالية ويحد من الفساد المالي والإداري الذي تتعرض له الحكومة الجزائرية.

2/ الاقتراحات:

– ضرورة إعادة النظر في الممارسات المحاسبية الحالية وعلى وجه الخصوص المحاسبة وفق الأساس النقدي والتحول إلى المحاسبة وفق أساس الاستحقاق؛

– تكييف مشروع المخطط المحاسبي للدولة ليتطابق مع متطلبات تطبيق المعايير الدولية في القطاع العام وفق أساس الاستحقاق؛

– العمل على إعداد البرامج التكوينية لفائدة العاملين في مجال المحاسبة العمومية؛

– وضع إستراتيجية واضحة لحوكمة القطاع العام للحد من الفساد المالي والإداري واللاشفافية في المالية العامة؛

– ضرورة التوعية الشاملة والمستمرة حول الفساد المالي والإداري للتوعية من مخاطره والعمل على مكافحته؛

خاتمة عامة :

- العمل بما تنص عليه المعايير المحاسبية الدولية، لاسيما تلك التي تنص على عرض القوائم المالية بصورة صادقة، واضحة وبكل شفافية من اجل الحد من الفساد المالي والإداري.

قائمة المصادر و المراجع

Works Cited **1**

Anserson, R. (1984). *The external audit torono .*

Ballet J, D. J. *Le développement durable.* France.

F Greg Burtons, E. K. (2015). *International Financial Reporting Standards a Framework -based Perspective-, Routledge.* New York and London.

GhristianBRODHAG. (06septembre2004). *Développement durable – responsabilité sociétale des entreprises, congrès international avec exposition d'innovations le management durable en action.* Université Genève, Suisse.

GODARD, O. (juin2004). *L'entreprise économique du développement durable – enjeux et politiques de l'environnement.* France.

Mirsa, A. A., & Holt, G. J. (2011). *Practical Implementation Guide and workbook for IFRS ,john wiley Son.* US.

Obert, R. (2013). *Pratique des Normes IFRS -Normes IFRS et US GAAP.* PARIS.

S, e. f. (2007). *managing stakheholers surival .* london.

Stéphane, B. (2011). *Guide d'application des normes IAS/IFRS* (éd. Editions Berti). Alger.

teb21

www.accountability21.net.

ابراهيم ,آ .ذ .(2016) .*الإفصاح الاختياري عن تقارير الاستدامة في ترشيد قرار الاستثمار* .جامعة المنصورة .

أحمد لطفي أمين السيد. (2005). *المراجعة الدولية و عولمة أسواق رأس المال.* (أمين السيد أحمد لطفي، المحرر) مصر: الدار الجامعية.

قائمة المصادر و المراجع :

الانتوساي ,م .ب .(2013) .*تقرير الاستدامة المفاهيم واطر العمل ودور الاجهزة الرقابية* .العراق.

الجريدة .*الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية*.2007 .

الجعارات ,خ .ج .(2008) .*معايير التقارير المالية الدولية 2007 IFRSs & IASS 35.* عمان :إثراء للنشر والتوزيع الشارقة.

القشي ,ظ .ش .(2009) .أثر الأزمة المالية العالمية على جهات تشريع معايير المحاسبة، .*مجلة المدقق العدد 79-80* , 04-06.

الله ,ج .ي .(2002) .*المحاسبة الدولية مع التطبيق العملي لمعايير المحاسبة الدولية* .éd)مؤسسة الوراق للنشر والتوزيع،ط .(1عمان، الأردن.

المبادئ التوجيهية لاعداد التقارير Récupéré sur org.globalreporting .(05 15 ,2021). .

المطارنة ,م .ر .(2006) .*تحليل القوائم المالية* .éd)دار المسيرة عمان الطبعة الأولى .(عمان.

آمال ,ت .(2018/2019) .*الممارسة المحاسبية بين متطلبات النظام المحاسبي المالي scf*و *المتغيرات المحاسبية الدولية* .*ias/ifrs* باتنة.

بكطاش ,ف .(2010/2011) .دوافع توحيد المعايير الدولية في ظل العولمة .ص .126جامعة الجزائر 03 .

بلغيت ,د .ب .(2004/2005) .*أهمية اصلاح النظام المحاسبي للمؤسسات في ظل أعمال التوحيد الدولية* . جامعة الجزائر ,أطروحة دكتوراه ,كلية العلوم الاقتصادية و علوم التسيير.

بن بلقاسم سفيان. (2010/2009). *النظام المحاسبي الدولي و ترشيد عملية اتخاذ القرار في سياق العولمة و تطور الأسواق المالية* . الجزائر : أطروحة دكتوراه، كلية العلوم الاقتصادية و علوم التسيير.

حمدان ,م .(2008) .*تطبيق معايير المحاسبة الدولية في سوريا* .éd)جمعية المحاسبين القانونيين في سوريا .(سوريا.

حميدات ,ج .(2008) .*معايير المحاسبة الدولية و معايير الابلاغ المالي الدولية* .الاردن :شركة صرح العالمية للاستشارات و التدريب.

حميدات ,ج .(2008) .*معايير المحاسبة الدولية و معايير الابلاغ المالي الدولية* .الاردن :شركة صرح العالمية للاستشارات و التدريب .

خليل ,ع .ا & .,عاشور ,ع .(2005) .أثر تطبيق المعايير المحاسبة الدولية على المحتوى المعلوماتي للقوائم المالية .*مجلة أبحاث روسيكادا* .

قائمة المصادر و المراجع :

سعدان ,ش .(2002) .*تقنيات المحاسبة حسب المخطط المحاسبي الوطني*، .الجزائر :ديوان المطبوعات الجامعية.

شرف ,أ .ع .(2015) .*مدخل مقترح لتأكيد تقارير استدامة الشركات المصرية و انعكاسه على إدراك أصحاب المصالح* .القاهرة :غير منشورة .

شنوف ,ش & .,أسماء ,ز .(2009) .دور محاسبة القيمة العادلة في الأزمة المالية العالمية .*الملتقى العلمي الدولي حول :الأزمة المالية والإقتصادية الدولية والحوكمة العالمية* .

شوقي طارق. (2018/2017). *محاسبة التغطية عن المشتقات المالية في ظل المعايير الدولية* . سطيف: أطروحة دكتوراه في العلوم الاقتصادية ، جامعة فرحات عباس.

شوقي ,ط .(2017/2018) .*محاسبة التغطية عن المشتقات المالية في ظل معايير المحاسبة و النظام المالي المحاسبي* .

طارق ,ش .(2017/2018) .*محاسبة التغطية عن المشتقات المالية في ظل معايير المحاسبة الدولية و النظام المالي المحاسبي* .سطيف :أطروحة دكتوراه في العلوم الاقتصادية ، جامعة فرحات عباس.

عائشة ,ا . (Éd.). (2019, 12 15). *Teb21*. Consulté le 03 05, 2021, sur .
Retrieved 14-8- ،Accounting standard", accountingtools,8-5-2017
2018. Edited

عزوز علي. (يومي 17 و 18 جانفي 2010). متطلبات تكييف القواعد الجبائية مع النظام المحاسبي المالي. ص 06. المركز الجامعي بالوادي، الجزائ.

عقاري ، مصطفى. (21 و 22 نوفمبر 2007). *المحاسبة بين الماضي و الحاضر مداخلة، الملتقى الوطني حول المؤسسة الجزائرية على ضوء التحولات المحاسبية الدولية*. (عقاري مصطفى، المحرر) ،جامعة باجي مختار، عنابة، الجزائر.

علي ,ك .ع 11) .جانفي .(2012*داخلة في المحاسبة العامة والمعايير الدولية للمحاسبة والمعلومة المالية* .المركز الجامعي بالوادي، الجزائر.

فتيحة ,ص .(2015/2016) .*أبعاد القياس والإفصاح وفق النظام المحاسبي المالي الجزائري في ظل توجه نحو المعايير الابلاغ المالي الدولية* .الشلف :أطروحة دكتوراه.

قويدر ,ق .ا .(2007) .*نظام المعلومات المحاسبي و دوره في مراقبة التسيير* .الشلف :مذكرة الماجستير تخصص ادارة الاعمال.

قائمة المصادر و المراجع :

كمال رزيق، هزرشي طارق، رابحي مختار. (يومي 13 و 14 ديسمبر 2011). النظام المحاسبي المالي بين قابلية الممارسة و صعوبات التطبيق. ص10-14. جامعة سعد دحلب، بليدة،الجزائر.

ماغنوس ,م . ع) .أريل .(2006*المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية* .الأردن.

محمد ,ب .(1998) .*المحاسبة العامة للمؤسسة* .الجزائر :ديوان المطبوعات الجامعية .

مراد ,آ .م .(2013/2014) .*ضرورة تكييف بيئة المحاسبة بالجزائر مع متطلبات النظام المحاسبي المالي " خلال الفترة 2010-2013"* ، .جامعة الجزائر : 03أطروحة دكتوراه في العلوم الاقتصادية .

مراد ,ن .(2009) .الانتقال من المخطط المحاسبي الوطني الوطني إلى النظام المحاسبي المالي .*ملتقى حول الاطار المفاهيمي للنظام المحاسبي المالي الجديد و آليات تطبيقه في ظل معايير المحاسبة الدولية* .02 ,

مسامح ,م .(2010) .النظام المحاسبي الجديد و إشكالية تطبيق المعايير المحاسبية الدولية في اقتصاد غير مؤهل . *الملتقى الدولي الأول حول النظام المحاسبي الجديد في ظل معايير المحاسبة الدولية* .08-07 ,

منصوري الزين. (بلا تاريخ). أهمية اعتماد المعايير الدولية للتقارير المالية و ابعاد الافصاح و الشفافية. *دراسة تحليلية تقييمية للنزام المحاسبي و المالي الجديد المطبق في الجزائر* ، ص 02.

وأخرون ,م .م .(2009) .*العلاقة المتبادلة بين معايير القيمة العادلة والأزمة المالية العالمية* .جامعة الاسراء ، الاردن.

الفهرس

الفهرس :

العنوان	الصفحة
بسملة	
شكر و تقدير	
إهداء	
مقدمة عامة	أ–و
الفصل الأول : دراسة مسار معايير المحاسبة الدولية و تحقيق الإستدامة	
تمهيد	02
المبحث الأول: الإطار النظري للمعايير المحاسبية الدولية	03
المطلب الأول:مفهوم معايير المحاسبة الدولية	03
المطلب الثاني:اسباب إصدار معايير المحاسبة الدوليةوأهميتها	02
المطلب الثالث:خصائص وأهداف معايير المحاسبة الدولية	05
المطلب الرابع: تعقيدات تبني معايير المحاسبة الدولية	07
المبحث الثاني:تصنيف معايير المحاسبة الدولية وتطبيقها في العالم	08
المطلب الأول: إجراءات إصدار المواصفات الدولية	08
المطلب الثاني: طبيعة وهدف معايير المحاسبة الدولية	10
المطلب الثالث: موقف أهم الهيئات الدولية والاقتصاديات المختلفة من المعايير المحاسبية	10
المبحث الثالث: تقرير الاستدامة	14

الفهرس :

المطلب الأول: طبيعة التنمية المستدامة	14
المطلب الثاني :مستويات تأكيد تقارير الإستدامة و خطوات إعدادها	15
المطلب الثالث: شكل الإفصاح عن الاستدامة	19
خلاصة الفصل :	22
الفصل الثاني : تطور المعايير التقارير المالية الأولية	
تمهيد	24
المبحث الأول: تأملات في عولمة معيار التقارير المالية الأولية	25
المطلب الأول: الاعتبار الإيجابي لعولمة المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية / معايير المحاسبة الدولية	25
المطلب الثاني: الاعتبارات السلبية لعولمة معايير التقارير المالية الدولية IFRS/IAS	26
المطلب الثالث: مسار إعداد المعيار المحاسبي	28
المبحث الثاني : عملية تطوير معايير التقارير المالية الاولية IFRS/IAS و نموذج محاسبي للإفصاح الاختياري عن تقارير الاستدامة	33
المطلب الأول: اجراءات إصدار معايير التقارير المالية الدولية IAS/IFRS	33
المطلب الثاني :طرق وأساليب تطوير و تعديل معايير التقارير المالية الدوليةIFRS/I	34
المبحث الثالث: الأبعاد الحديثة لمعايير التقارير المالية الاولية IFRS/IAS	35

المطلب الأول : تحديث الإطار المفاهيم لمعايير التقارير المالية الدولية IFRS/IAS	36
المطلب الثاني : الإصدارات الجديدة لمعايير التقارير المالية الدولية IFRS/IAS	40
المطلب الثالث : التعديلات اللاحقة لمعايير التقارير المالية الدولية IFRS/IAS–	44
خلاصة الفصل	56
الفصل الثالث : مدى تطبيق الجزائر للمعايير الدولية	
تمهيد	58
المبحث الأول : مدى تطبيق الجزائر للمعايير الدولية IFRS	59
المطلب الأول : المعايير المحاسبية الدولية التي تبنتها الجزائر من خلال النظام المحاسبي المالي	59
المطلب الثاني : المخطط المحاسبي الوطني	64
المبحث الثالث: بين التطبيق العملي لنظام المحاسبة المالية وصعوبة تطبيقه	75
المطلب الأول: أثر تطبيق نظام المحاسبة المالية على البيئة المحاسبية في الجزائر	75
المطلب الثاني: تحدي تطبيق نظام المحاسبة المالية.	76
المطلب الثالث: اشتراط تفعيل نظام المحاسبة المالية	79
المبحث الثالث : توجه نحو تبني المعايير المحاسبة العمومية دولية في الجزائر	81

الفهرس :

المطلب الاول : واقع المحاسبة في العمومية في الجزائر	81
المطلب الثاني : تقييم واقع المحاسبة العمومية في الجزائر	86
المطلب الثالث : التوجه نحو تبني معايير المحاسبية العمومية الدولية في الجزائر	86
خلاصة الفصل	95
خاتمة عامة	97
قائمة المصادر و المراجع	101