

## المعايير الدولية للمحاسبة والإبلاغ المالي كأداة لتقارب المحاسبة المالية والمحاسبة الإدارية

أ. حنيفة. بن ربيع \*

### Résumé :

Dans une organisation la comptabilité financière et la comptabilité de gestion sont des sous systèmes du système d'information comptable. La littérature comptable présentent souvent des différences "traditionnelles" entre les deux disciplines, mais étant donné que le besoin des utilisateurs en outputs d'un système comptable sont déterminant à celui-ci ,et que la mondialisation de la concurrence et les avancés technologiques ont créé de nouveaux besoins d'information , on assiste dernièrement à une relance de la comptabilité financière avec l'adoption des normes comptables internationales et du reporting financier lesquelles ont transformé la comptabilité financière d'une méthode scientifique d'observation des unité économiques et de justification du passé à un outil efficace de présentation d'informations pertinentes à la prise de décision par les stakeholders , ainsi il y a une convergence entre les deux comptabilités : les deux sont devenus externes, s'appuyant sur l'estimation, leurs rapports sont sectoriels, périodiques, et il ne reste des différences "traditionnelles "que le caractère obligatoire de la comptabilité financière et son respect aux principes communément admis, alors que la comptabilité de gestion est devenue incontournable du fait de la nécessité économique reste qu'elle doit s'adapter à l'organisation de chaque entreprise.

\* أستاذة مساعدة قسم أ، كلية العلوم الاقتصادية والعلوم التجارية وعلوم التسيير - جامعة الجزائر3.

ملخص: تعد كل من المحاسبة المالية والمحاسبة الإدارية نظامين فرعيين لنظام المعلومات المحاسبي في المنظمة وتقدم الأدبيات المحاسبية فروق " تقليدية" بين التخصصين، لكن باعتبار النظام المحاسبي يتأثر بحاجة مستخدمي مخرجاته، فإن التطور التكنولوجي وعولمة المنافسة أديا إلى انطلاقة جديدة للمحاسبة المالية بتبني المعايير الدولية للمحاسبة والإفصاح المالي التي حولت المحاسبة المالية من طريقة علمية لملاحظة الوحدات

الاقتصادية وتبرير الماضي إلى أداة فعالة لتقديم المعلومة الملائمة لاتخاذ القرارات من ذوي المصلحة، وبهذا حدث تقارب بين المحاسبة المالية والمحاسبة الإدارية إذ أصبح كلاهما: خارجي، يعتمد على التقدير، تقاريره تفصيلية ودورية ولم يبقى من الفروق التقليدية سوى فرق إلزامية المحاسبة المالية والتزامها بالمبادئ بينما أصبحت المحاسبة الإدارية إجبارية بحكم الضرورة الاقتصادية رغم أنها تتكيف وتنظيم كل مؤسسة.

تمهيد:

تعتبر المحاسبة تقنية مساندة لحاجة الإنسان المتطورة للمعلومة عبر سائر العصور، بداية بالمحاسبة بالقيد المنفرد إلى المحاسبة بالقيد المزدوج، ثم المحاسبة الصناعية، فمحاسبة التكاليف، لنصل حديثا إلى تخصصين منفصلين للمحاسبة ومتباعدين تقليديا هما المحاسبة المالية والمحاسبة الإدارية، لكن بحكم تطورات بيئة المنظمات وظهور المحاسبة الدولية كيف أثر تبني المعايير

الدولية المحاسبية وللإبلاغ المالي خاصة على إزالة الفروق التقليدية وإحداث تقارب بين التخصصين؟

### 1. نظام المعلومات المحاسبي:

تعد نظم المعلومات المحاسبية "أحد مكونات تنظيم إداري يختص بجمع وتبويب ومعالجة وتحليل وتوصيل المعلومات المالية الملائمة لاتخاذ القرارات إلى الأطراف الخارجية وإلى إدارة المؤسسة"، كما يعتبر نظام المعلومات المحاسبية أحد المكونات الأساسية لنظام المعلومات الإدارية (Management information system) MIS، وينحصر لفرق بينهما في أن الأول يختص بالبيانات والمعلومات المالية، بينما يختص الثاني بكافة البيانات والمعلومات التي تؤثر على نشاط المؤسسة كبيانات بحوث التسويق<sup>(1)</sup>، فنظام المعلومات المحاسبي النموذجي هو ذلك النظام الذي يوفر المعلومات الضرورية المفيدة لخدمة الأغراض التالية:

- 1- صياغة الاستراتيجيات والخطط طويلة الأجل: وتشمل تطوير المنتجات الجديدة، والاستثمارات في الأصول المادية الملموسة (تجهيزات الإنتاج) وفي الأصول غير الملموسة (الأفراد، وبراءات الاختراع والعلامات المسجلة) هذا بالإضافة إلى إعداد التقارير ذات الأغراض الخاصة؛
- 2- قرارات تخصيص الموارد: وهي تعتمد على التقارير الخاصة بربحية المنتجات والخدمات، أو العملاء، أو قنوات التوزيع وما شابه ذلك؛
- 3- تخطيط ورقابة العمليات والأنشطة: وهي تعتمد على تقارير تشمل الإيرادات والتكاليف والأصول والالتزامات في مراكز المسؤولية المختلفة؛

4- قياس وتقييم الأداء ويشمل المقارنة بين النتائج الفعلية والنتائج المخططة، ثم تقييم نتائج هذه المقارنة باستخدام المقاييس المالية والمقاييس غير المالية؛

5- إعداد التقارير المالية المنشورة: وتشمل تقارير قائمة الدخل والميزانية العامة وقائمة التدفقات النقدية (إضافة لقائمة حركة الأموال والملحق) التي يتم إعدادها وفقا للمبادئ المحاسبية، هذا بالإضافة إلى التقارير الخاصة إلى الجهات الرسمية مثل مصلحة الضرائب، وهيئة سوق المال، وهيئة العامة للاستثمار<sup>(2)</sup>.

بما أن :

- نظام محاسبي واحد لا يتوافق مع مختلف القرارات التي يمكن أن تتخذ من طرف المستخدمين الداخليين والمستخدمين الخارجيين للمحاسبة، فمثلا: قد يرغب المدير معرفة تكاليف الطرق البديلة لتصنيع منتج ما، ولكن المقرضين يريدون معرفة تأثير الطريقة المختارة للتصنيع على التدفقات النقدية القادرة على دفع مستحقاتهم<sup>(3)</sup>؛

- الحاجات المعبر عنها من مستقبلي المعلومة تمارس تأثيرا على تنظيم نظام المحاسبة ؛

- إذا علمنا بأن النظام الواحد لا يستطيع أن يتواءم مع كل الموارد المتاحة في البيئة المحيطة-حدود الاستخدام- ولا يستطيع أن يوفر لمجموع الأطراف المعنية كل ما يحتاجونه من معلومات -حدود المخرجات- وهذا ما اصطلح عليه بحدود كل نظام التي توضح ما يستطيع النظام القيام به وما لا يستطيع القيام به<sup>(4)</sup> لكل الأسباب السابقة كان من الضروري وجود نظامين فرعيين للنظام الرئيس نظام المعلومات المحاسبي: الأول يختص بتحقيق الأغراض

الأربع الأولى وهو نظام المحاسبة الإدارية والثاني يخدم الغرض الخامس وهو نظام المحاسبة المالية، وعليه يمكن تلخيص مكونات نظام المعلومات المحاسبي كالتالي:

**1.1. المحاسبة المالية:** هي طريقة لجمع، تفسير ومعالجة المعلومات الخاصة بالتدفقات الحقيقية المالية، القابلة للقياس نقدياً، والتي تدخل، تتداول، تبقى إلى حين، أو تخرج من وحدة (كيان) اقتصادية مميزة كالعائلة، المؤسسة، جماعة عمومية الخ. . . هذه التدفقات الناتجة عن أحداث اقتصادية، قانونية أو مادية لها تأثيراتها على رؤوس الأموال المستثمرة في الوحدة الاقتصادية المعنية<sup>(5)</sup>.

**1.2. المحاسبة الإدارية:** حسب R. W. Hilthon "هي عملية تحديد، قياس، تحليل، تفسير وتوصيل المعلومة لتحقيق أهداف المنظمة، فالمحاسبة الإدارية هي جزء متكامل من العملية الإدارية، ويعد المحاسبين الإداريين شركاء استراتيجيين هامين للفريق الإداري للمنظمة"<sup>(6)</sup>.

هذا التعريف يركز على مكانة المحاسبة الإدارية في العملية الإدارية، وتزداد أهمية المحاسب الإداري ضمن الفريق الإداري للمؤسسة كلما تعقدت أنشطتها. "ففي شركة Boeing المصنّع الكبير للطائرات هناك عديد الأشخاص القائمين بأداء وظيفة المحاسبة لكن فقط 4% من هؤلاء المحاسبين يعملون في المحاسبة المالية والمحاسبة الضريبية، فتعقيد تجميع Boeing 777 يتطلب التخطيط والرقابة، فحتاج الشركة للعدد الكبير من المحاسبين للتنسيق بين مختلف العمليات"<sup>(7)</sup>.

أما التعريف الثاني الذي نوردده فهو لـ Zimmerman الذي يعتبر مجال المحاسبة الإدارية أوسع ويركز على خصوصيتها وطابعها المتغير تبعاً لتغيير المنظمات: "المحاسبة الإدارية تشمل كل من تصميم واستخدام المحاسبة داخل المنظمة، ولا تتكون المحاسبة الإدارية من مجموعة قواعد ثابتة، فقد تم اختيار طرقها لمساعدة المنظمة في تحقيق أهدافها من خلال اتخاذ القرارات وإدارة أعضاء المنظمة، وبما أن للمنظمات أهداف مختلفة، وتتكون من أعضاء مختلفين، لا توجد قواعد شاملة للمحاسبة الإدارية، فالمحاسبة الإدارية يجب أن تتكيف مع كل منظمة. . . وحتى المنظمات يجب عليها أن تتكيف مع المحيط المتغير بتأثير أكبر قوتين اليوم هما التغير في التكنولوجيا وعولمة المنافسة، والمنظمات التي تفشل في التكيف مع هاتين القوتين لن تكون قادرة على البقاء في الأمد البعيد"<sup>(8)</sup>

### 3.1. محاسبة التكاليف:

تركز محاسبة التكاليف على تحديد تكلفة المنتجات أو الخدمات أو الأنشطة، وهي تشكل رابط بين المحاسبة المالية والمحاسبة الإدارية:

- إن مخرجات محاسبة التكاليف هي جزء من مدخلات المحاسبة الإدارية المتمثلة في المعلومات التي تقدمها والتي تساعد في اتخاذ مجموعة من القرارات الإدارية: قرارات التسعير، تحديد مستويات الإنتاج، بدأ إنتاج منتج جديد، إلغاء منتج قديم، اختيار استثمار دون الآخر وغيرها.

فالمحاسبة الإدارية اتسع دورها كثيراً، فبدلاً من مجرد استخدام محاسبة التكاليف لإدارة الأعمال داخل المؤسسة يركز المديرون الآن على إدارة التكاليف *cost management*، وتختلف إدارة التكاليف عن محاسبة التكاليف حيث أنها تتعدى مجرد تجميع التكاليف وإعداد تقارير التكاليف إلى

تحديد كيفية استخدام الموارد بكفاءة، ذلك لأن الموارد إذا لم تستخدم بكفاءة في ظل ظروف المنافسة وارتفاع التكلفة الآن من خلال إدارة واعية للتكاليف فلن تتحقق الأهداف الإستراتيجية البعيدة لدى الشركة<sup>(9)</sup>.

- مخرجات محاسبة التكاليف هي أيضا تعدد مدخلات للمحاسبة المالية وذلك لغرض تقييم عناصر الأصول المتمثلة في المخزون والمثبتات المنجزة أو المنتجة، واتسع استخدام طرق تحليلها حتى مصاريف القطاعات وغيرها، كما أن جزء كبير من مدخلات محاسبة التكاليف مصدرها نظام المحاسبة المالية.

## 2. المقارنة التقليدية بين المحاسبة المالية والمحاسبة الإدارية:

جرت العادة في كل المراجع المختصة بالمحاسبة المقارنة بين المحاسبتين بذكر أوجه التشابه وأوجه الاختلاف على النحو التالي:

### 1. 2. أوجه التشابه:

هناك على الأقل ثلاث أوجه تشابه بين المحاسبة المالية والمحاسبة الإدارية:

1- كلاهما يعتمد على المعلومات المحاسبية، فإنه يعتبر ضياعا كاملا للأموال أن يكون هناك نطاقين لتجميع المعلومات معا، لذلك تعتمد المحاسبة الإدارية بكثافة على البيانات الروتينية التي تنتجها المحاسبة المالية (عبر محاسبة التكاليف)؛

2- تعتمد كل من المحاسبة المالية والمحاسبة الإدارية بشدة على مبدأ مفهوم المسؤولية والوكالة، فالمحاسبة المالية تهتم بالشركة ككل والمحاسبة الإدارية مهتمة بأجزائها لآخر شخص لديه مسؤولية عن التكاليف، ومن وجهة نظر محاسبة المسؤولية فإن المحاسبة المالية يمكن النظر إليها على أنها قمة الهرم في حين المحاسبة الإدارية تملأ الهرم نفسه؛

3- تركز كلا من المحاسبة الإدارية والمحاسبة المالية بشدة على تقديم المعلومات اللازمة لاتخاذ القرارات وذلك على اختلاف متخذي القرارات من داخل أو خارج المنشأة، ولكن الحاجة للمعلومات اللازمة لاتخاذ القرارات الرشيدة واحدة في الحالتين<sup>(10)</sup>.

## 2.2. أوجه الاختلاف :

تكمن الفروق بين المحاسبة المالية والمحاسبة الإدارية في النقاط التالية :

### أوجه الاختلاف بين المحاسبة المالية والمحاسبة الإدارية

المحاسبة الإدارية	المحاسبة المالية
1- التقارير للمستفيدين الداخليين (المديرين) لأغراض التخطيط والتوجيه والتحفيز والرقابة وتقييم الأداء واتخاذ القرارات؛	1- التقارير للمستخدمين خارج المؤسسة مثل المساهمون، الدائنون، الجهات الحكومية.
2- التركيز على قرارات ستؤثر في المستقبل.	2- التركيز على النتائج المالية لأنشطة فعلية (نتائج فعلية).
3- التركيز على ملائمة ومرونة البيانات (بيانات تقديرية بناء على أحكام شخصية خبيرة).	3- التركيز على الالتزام بالموضوعية وإمكانية التحقق من البيانات (بيانات فعلية موثقة).
4- التركيز على الوقتية في المعلومات (أي تقديمها في الوقت المناسب).	4- التركيز على أقصى درجة من الدقة في المعلومات.
5- إعداد تقارير تفصيلية قطاعية من الأقسام والمنتجات والعملاء والأسواق. . الخ.	5- تحضير بيانات ملخصة عن الشركة ككل.
6- غير ملزمة بالمبادئ المحاسبية المقبولة، ليست إجبارية.	6- إجبارية لأغراض التقارير الخارجية.

المصدر: مبادئ المحاسبة الإدارية: أحمد محمد نور، أحمد حسين علي، الدار الجامعية، الإسكندرية 2003، ص18



يضيف ا. نورين بالإضافة لما سبق فرق آخر يتمثل في أن المحاسبة الإدارية تستخدم بشدة أفرع العلوم الأخرى وهذا غير موجود في المحاسبة المالية<sup>(11)</sup>.

بعد تقديم هذه المقارنة نلاحظ من خلالها أن هناك فروق أكثر من التشابه في النظامين المحاسبيين ومنه يمكن أن نستنتج أنهما متباعدين غير متقاربين حسب الفروق "التقليدية"، غير أن الإشكالية التي نريد طرحها هي: كيف أثرت التحديات التي واجهت المحاسبة بتغير بيئة المؤسسات في هذه المقارنة؟ وهل يمكن أن تبقى هذه المقارنة صحيحة خاصة بتبني المحاسبة المالية للمعايير الدولية المحاسبية وللإبلاغ المالي؟

### 3. التحديات الراهنة وضرورة المعايير المحاسبية الدولية:

يتفق المختصون في مجال المحاسبتين المالية والإدارية أن سنوات الثمانينات كانت غنية بالتفكير في تطوير المحاسبة لما شهدته بيئة المؤسسات من تغيرات متأتية من عولمة المنافسة والتطور التكنولوجي الكبير خاصة تكنولوجيا المعلومات والاتصالات، "من المؤكد أنه يمكن اعتبار سنوات الثمانينات كفترة مدهشة لغيلان التفكير النظري حول المحاسبة (المالية) خصوصا أنه تم اقتراح عديد الأطر المفاهيمية (التصورية) خاصة في الولايات المتحدة الأمريكية، كندا، IASC مثلت هذه الكتابات مجموع هام من التفكير، له كهدف معلن إعادة فحص الاستعمالات والنظريات السارية. لا يوجد في تخصص المحاسبة شيء تام بصفة نهائية، ويمكننا حتى القول أننا نشهد انطلاقة مدهشة"<sup>(12)</sup>، ولعل من أهم نتائج هذا التفكير المعايير المحاسبية الدولية، فبينما كان في الماضي الطلب على المعايير المحاسبية في دولة ما ينبع من مصدر معين تحدده الظروف الاقتصادية والسياسية لتلك الدولة كخدمة التخطيط الوطني، أو خدمة المقرضين كالبنوك، أو خدمة الأغراض الضريبية، وفي الدول

الرأسمالية المتقدمة حماية المستثمر من أي تصرفات غير رشيدة للإدارة بالتعاون مع هيئات أسواق المال، فبسبب "التطورات الهامة التي شهدتها أسواق المال في العقدين الأخيرين فإن كل من الشركات والمستثمرين قد خرج إلى خارج حدوده الإقليمية. فالشركات الكبرى التي تبحث عن مصادر رأس المال ذهبت للقيود في أسواق المال خارج حدود أوطانها إلى حيث كثافة المدخرات والاستثمارات، كما أن المستثمرين من الأفراد والمؤسسات خرجوا إلى خارج حدود أوطانهم بحثا عن فرص استثمارية أفضل. من هنا بدأ مفهوم حماية المستثمر يتسع ليشمل :

- حماية المستثمر الوطني من الممارسات المحاسبية غير السليمة للشركات الأجنبية الوافدة؛

- حماية المستثمر الأجنبي من الممارسات المحاسبية غير السليمة للشركات الوطنية.

ولهذا كان من الضروري تزايد الطلب لتطبيق واستخدام معايير المحاسبة الدولية والتي تؤدي إلى توحيد لغة التقارير المالية سواء للشركات الوطنية أو الشركات الأجنبية<sup>(13)</sup> لقد ركزت لجنة معايير المحاسبة الدولية في سنواتها الأولى جل جهودها على وضع مجموعة من معايير المحاسبة الأساسية وكان يتم عادةً صياغة هذه المعايير بشكل موسع، وقد احتوت على عدة معاملات بديلة لتتلاءم والممارسات المحاسبية المختلفة في جميع أنحاء العالم. إلا أن هذه المعايير تعرضت لاحقا للانتقاد كونها واسعة جدا وتحتوي عديد الخيارات، فبدأت لجنة معايير المحاسبة الدولية في 1987 بالعمل على تحسين معاييرها وتقليص عدد الخيارات وتحديد المعاملات المحاسبية المفضلة من أجل إتاحة قابلية أكبر للمقارنة في البيانات المالية، وازدادت

أهمية هذا العمل حينما بدأ منظمو الأوراق المالية في جميع أنحاء العالم بالمشاركة الفاعلة في عملية وضع معايير المحاسبة الدولية. . . . إن تحقيق الانسجام في إعداد التقارير المالية في مختلف أرجاء العالم هي الحاجة الملحة لهذا العصر. . . أو ما يمكن أن يوصف وفقا للبعض بأنها "لغة المحاسبة الدولية المشتركة"<sup>(14)</sup>

فكان من أهداف مجلس معايير المحاسبة الدولية وضع مجموعة واحدة من معايير المحاسبة العالمية عالية الجودة، ويسيرة الفهم وقابلة للإنفاذ والتي تتطلب معلومات ذات جودة عالية وشفافة وقابلة للمقارنة في البيانات المالية، وإعداد التقارير المالية الأخرى، من أجل مساعدة المشاركين في مختلف أسواق رأس المال في العالم والمستخدمين الآخرين للمعلومات على اتخاذ القرارات الاقتصادية.

فإذا عرفت المحاسبة المالية "انطلاقة" في الثمانينات، فإن المحاسبة الإدارية هي الأخرى شهدت عديد الانتقادات للأساليب التقليدية. " أغلبية التقنيات الممارسة اليوم في المحاسبة الإدارية طورت في الفترة الممتدة من 1825 إلى 1925 بنمو أكبر المنظمات (في النسيج والسكك الحديدية)، وفي الفترة الممتدة بين 1925-1975 تأثرت المحاسبة الإدارية كثيرا بالاعتبارات الخارجية: الضرائب على الدخل، ومتطلبات المحاسبة المالية وابتداء من 1975 تتغير المنظمات بفعل قوتين رئيسيتين في بيئتها هما: الأتمتة وتكنولوجيا المعلومات، وعولمة المنافسة"<sup>(15)</sup> وبهذا تعالت الأصوات، واحتد النقاش حول مدى ملائمة هذه الأساليب التقليدية للمنظمة في بيئة الأعمال الحديثة، وظهر ما اصطلح عليه بأزمة المحاسبة الإدارية، وكاستجابة لضرورة التحديث ظهرت عديد الطرق والفلسفات الجديدة مثل محاسبة الأنشطة، والتسيير على أساس

الأنشطة، التكلفة المستهدفة، الجودة الشاملة، التوقيت المنضبط الخ. . . إلى أن نصل إلى ما يسمى بالمحاسبة الإدارية ما بين المنظمات في عصر المؤسسة الشبكة.

#### 4. تغير معالم المقارنة بين المحاسبة المالية والمحاسبة الإدارية:

المحاسبة المالية عرفت قبل كل شيء كطريقة علمية لملاحظة الوحدات الاقتصادية، وإعادة فحص نظرية المحاسبة بالقيود المزدوج وعلى الخصوص نظرية الحسابات بمدخل نظامي، فإن هذا المدخل يبين تحول أهداف المحاسبة، فلم يعد يطلب من هذه الأخيرة فقط تبرير الماضي ولكن أيضا تقديم المعلومات المفيدة لاتخاذ القرار، وبالتالي تتحول هذه المعلومات إلى المستقبل، وعندها يتغير دور المحاسب<sup>(16)</sup> ومن خلال هذا يمكن أن نصل إلى تغير معالم المقارنة بين المحاسبة المالية والمحاسبة الإدارية بقراءة في بعض المعايير المحاسبية الدولية وكذا بعض التطورات المشهودة في المحاسبة الإدارية المؤثرة في الفروق المذكورة سالفًا:

#### 4.1. مجال ومستخدمي التقارير المحاسبية:

هذا الفرق يمكن إرجاعه إلى حدود النظام كما سبق شرحه، والى فرض الوحدة أو الكيان المحاسبي الذي يلزم المحاسبة المالية بالتكفل بالعمليات المالية التي تخص وحدة معينة لها سيطرة على موارد معينة وتمارس أنشطة اقتصادية ومسؤولة عن التزاماتها تجاه الغير، أي يكون لها شخصية معنوية مستقلة عن مالكيها، فهل أثر تطور بيئة الأعمال وتغير تنظيمات المؤسسة على وجهة التقارير ومجالها؟

أ. فرق المستخدمين للمخرجات:

كما يظهر في الجدول السابق الاختلاف الرئيس يتمثل في توجيه مخرجات كل من النظامين، حيث يركز نظام المحاسبة الإدارية على التوجه الداخلي ومنها جاءت تسميتها بالمحاسبة الداخلية، إذ توجه تقاريرها للمديرين داخل المؤسسة بمختلف مستوياتهم، وكل حسب حاجته، أما نظام المحاسبة المالية فيركز على التوجه الخارجي ومنه جاءت تسميتها بالمحاسبة الخارجية إذ توجه قوائمها المالية لخدمة الأطراف الخارجية على رأسهم المستثمرين، المقرضين، الموردين، العمال، الجهات الحكومية، الجمهور والإدارة وحتى أن استخدام الإدارة لتلك المعلومات إنما كان لتحديد العلاقة بين الإدارة والجهات خارج الوحدة الاقتصادية، كالعلاقة بين الإدارة والمالكين، والعلاقة بين الوحدة الاقتصادية والجهات الحكومية. هذا الاختلاف في التوجه ترتب عنه باقي الاختلافات المذكورة.

أما المحاسبة الإدارية فهل يمكن القول دائما أنها هي محاسبة داخلية في ظل تطور التنظيمات الحديثة إلى ما يعرف بالعلاقة ما بين المنظمات relation interorganisationnelle؟

العلاقة ما بين المنظمات يمكن أن تعرف بأنها "العملية التي تقوم فيها منطمتين على الأقل عبر الزمن بتكوين روابط قوية وواسعة ذات طابع اجتماعي، اقتصادي، خدمات تقنية، بهدف تقليص التكاليف أو/و زيادة القيمة وكذا تحقيق مكاسب متبادلة"<sup>(17)</sup> فما يعرف اليوم بالشبكات ما بين المنظمات RIO (réseaux interorganisationnelles) يتطلب أقل قدر من التنسيق ما بين مختلف الكيانات حتى تتحقق فعالية أكبر في هذا التنسيق مما كانت عليه في التدخيل l'internalisation، مما يستدعي إدارة ورقابة هذه العلاقات،

فحسب Dekker (2004) تقدم الأدبيات معدل كبير لفشل RIO والذي يعود في الغالب لصعوبات تنسيق هذه الأشكال من التنظيمات، لأن التنسيق يستلزم نظام معلومات ما بين المنظمات<sup>(18)</sup>، فعلى سبيل المثال قدم Horngren وآخرين نتائج تحقيق لدى 220 صناعي وموزع أمريكي، حول تسيير سلسلتهم للتموين، حيث يرى الصناعون المستجوبون أن تحقيق قيادة فعالة لهذه السلسلة يستلزم تقاسم المعلومة حول النقاط التالية:

- تنبؤات الموزعون للمبيعات؛

- حجم المبيعات اليومية لكل نقطة بيع؛

- استراتيجيات السعر والتسويق لدى الموزعين؛

- مستويات المخزون لنقاط البيع<sup>(19)</sup>؛

ففي إطار التنظيم الشبكي للمؤسسات تصبح المحاسبة الإدارية "خارجية" لأن مدخلات نظامها غير محددة بمنظمة واحدة، كما أن تقاريرها لا توجه فقط لمديري مؤسسة واحدة بل لكل أطراف العلاقة ما بين المنظمات بهدف إدارة سلسلة التكاليف. "عملية قيادة التكاليف ما بين المنظمات تهدف إلى تعظيم إدارة التكاليف في نوعين من الظروف، الأول يخص العلاقات التفضيلية بين المشتريين والموردين، والأخرى تخص العلاقة الصناعية بين كيانين يرغبان في تطوير منتج مشترك"<sup>(19)</sup> فالיום نتحدث عن سلسلة التكلفة المستهدفة، سلسلة إدارة الأنشطة وغيرها ما بين المنظمات، فنصل إلى الاستنتاج التالي الفرق الأول المذكور في الجدول أعلاه لم يعد صحيحا بما أن المحاسبة الإدارية يمكن أن توجه مخرجاتها لمستخدمين داخليين أو خارجيين فتصبح مشابهة

للمحاسبة المالية في توجيه التقارير إلى خارج المنظمة رغم أن القرارات التي تستفيد منها تبقى مختلفة.

ب. فرق مجال التقارير:

الفرق الخامس في الجدول أعلاه يذكر أن تقارير المحاسبة الإدارية تفصيلية قطاعية عن الأقسام والمنتجات والعملاء والأسواق بينما المحاسبة المالية تقاريرها ملخصة لكل الكيان الاقتصادي، وبما أن العالم في الآونة الأخيرة شهد العديد من التطورات التي أدت إلى ظهور التنظيمات الضخمة كبيرة الحجم والنمو المطرد في حجم أعمالها وتعدد أنظمتها وأهدافها. وقد استخدم الباحثون عددا من المصطلحات لوصف تلك التنظيمات كالمؤسسات العملاقة، الشركات المختلطة أو الشركات المتنوعة الأنشطة، إذ تمارس هذه الوحدات الاقتصادية العديد من الأنشطة المتنوعة تتسم بدرجة مختلفة من معدلات الربحية ودرجات المخاطرة وفرص النمو. كما يمتد نشاط بعض هذه الوحدات خارج حدود الدولة بحيث تتكون من قطاعات يمكن تمييز بعضها عن بعض. وقد ترتب على ذلك قيام هذه الوحدات الاقتصادية بتقسيم عملياتها إلى قطاعات حسب العمليات الصناعية المختلفة أو تقسيم عملياتها إلى مناطق جغرافية حسب أماكن ممارسة أنشطتها، أو طبقا لأماكن تصريف منتجاتها وخدماتها؛ سواء أكانت في عدة مناطق جغرافية في بلد واحد أو في عدة بلدان، كما يمكن للوحدات الاقتصادية توزيع منتجاتها أو تقديم خدماتها إلى عدة أنواع من العملاء يختلف بعضهم عن بعض اختلافا ظاهراً، وهو الأمر الذي يكون مدعاة لتنظيم الشركة أعمالها أو تقسيم أنشطتها حسب هؤلاء العملاء الرئيسيين.

وقد ترتب على هذا التنوع سواء في الأنشطة أو المناطق الجغرافية أو العملاء الرئيسيين، التأثير على شكل ومضمون التقارير المالية من ناحية وعلى منفعة مستخدمي المعلومات المحاسبية من ناحية أخرى. فلقد أصبحت التقارير المالية الملخصة التي تعد على مستوى الوحدة الاقتصادية ككل غير ملائمة ولا تحقق المنفعة لمستخدمي المعلومات المالية. كما أن الإفصاح عن المعلومات المحاسبية الملخصة للشركة مثل إجمالي إيراداتها أو صافي أرباحها ككل أو إجمالي أصول الشركة ونحوه لا يفي باحتياجات مستخدمي المعلومات المحاسبية في مساعدتهم في اتخاذ القرارات المناسبة، مما أدى إلى افتقاد المعلومات المحاسبية الملخصة لمحتواها الإعلامي عن طبيعة الأنشطة في القطاعات المختلفة وما ترتب على ذلك من افتقاد أهم الخصائص النوعية الواجب توافرها : وهي خاصية الملائمة فالمعلومة الملخصة على مستوى الوحدة الاقتصادية تفقد قيمتها التقييمية **Feedback Value** حيث لا يتمكن مستخدم المعلومات المالية من تقييم كل قطاع على حدة، ومعدلات ربحيته ونموه ودرجات المخاطرة التي يتعرض لها، كما تفقد المعلومات أيضا قدرتها التنبؤية **Predictive Value** ؛ حيث لا تمكن مستخدم المعلومات المالية من التنبؤ بربحية كل قطاع على حدة. وبالإضافة إلى افتقاد المعلومات المحاسبية خاصية الملائمة، فإنها تفقد خاصية التجانس أو الاتساق، الأمر الذي يجعلها غير قابلة للمقارنة وقد ترتب على ذلك إثارة العديد من المشاكل، وبروز تعارض المصالح بين معدي ومستخدمي القوائم المالية، فبينما يرغب المدبرون في هذه الوحدات الاقتصادية في تجنب الإفصاح التفصيلي عن أنشطتها بدعوى تجنب الإضرار بمركزها التنافسي، فإن مستخدمي المعلومات المحاسبية يرغبون في الإفصاح التفصيلي الذي يفي باحتياجاتهم ويساعدهم في اتخاذ قرارات اقتصادية رشيدة.



نظرا لما سبق قامت لجنة معايير المحاسبة الدولية IASC بإصدار المعيار المحاسبي الدولي رقم <sup>(14)</sup> بعنوان التقرير عن المعلومات المالية القطاعية 1990- وقد سبقه لذلك FASB سنة 1974 - والذي تمت مراجعته عام 1997 ثم ألغي بصدور معيار الإفصاح المالي رقم 8 القطاعات التشغيلية من طرف IASB في نوفمبر 2006 وأصبح إلزامي التطبيق بدايتا من 2009، وقد حدد هذا المعيار القطاع التشغيلي على أنه مركبة من الكيان تقوم بأنشطة تدر عليه إيرادات أنشطة عادية وتحمل أعباء) بما فيها تلك المتعلقة بالتحويلات بين مركبات أخرى لنفس الوحدة)، وتفحص نتائجها(المركبة) التشغيلية بانتظام من المقرر التشغيلي- الرئيس المدير العام مثلا- بهدف أخذ القرارات المتعلقة بالموارد الواجب تخصيصها للقطاع وتقييم أدائها، كما حدد المعيار الشروط الكمية للقطاعات التشغيلية. <sup>(20)</sup>

المعلومة القطاعية من المؤكد أنها تعتمد على التقارير الداخلية، وستسمح للمحللين الماليين والمستثمرين أن يلجوا لتحليلات الأداء كما تقوم بها الإدارة، ومنه "النظر" للمؤسسة بعيون الإدارة. . . هذا المعيار يضمن التناسق بين المعلومات القطاعية وبقية الأجزاء الأخرى للقوائم المالية، تقرير التسيير وما تنشره الصحافة. . . في العادة تعلن الإدارة عن معطيات التقارير الداخلية لوصف النشاط، الأداء وإستراتيجية المجموعة، الآن كل المعلومات هذه تدمج في المعلومات القطاعية<sup>(21)</sup>. نستنتج أن المحاسبة المالية قاربت المحاسبة الإدارية في مجال الإفصاح إذ تتحول من التلخيص إلى التفصيل فزال بذلك الفرق الخامس.

#### 2.4. الفروق المتعلقة بطبيعة المعلومات:

بقراءة الفروق الموجودة في الجدول نجد عديدها يتعلق بخواص المعلومة المالية فيمكن تحليل تطور هذه الفروق كالتالي:

##### أ. المعلومات الفعلية والتقديرية:

إن المحاسبة الإدارية عرفت بتركيزها على توفير معلومات تقديرية على الأحداث المستقبلية التي ستشملها الخطط المطلوب وضعها، وفي المقابل توفر المحاسبة المالية ملخصات عن عمليات مالية حقيقية خاصة بأحداث وقعت بالفعل في الحاضر أو الماضي، "فالمشتقة أن الأحداث غير الاقتصادية أو الافتراضية لا تؤخذ في الاعتبار ضمن مدخلات النظام المحاسبي(المالي)<sup>(22)</sup>، ولقد أسفر التطور في بيئة الأعمال عن وقوع أحداث لم تصل بعد إلى مستوى العمليات المالية التي تسجل في الدفاتر ولكنها قد تؤثر جوهريا على نتيجة الأعمال والمركز المالي، وتؤثر بدورها على تقييمات وتنبؤات متخذي القرارات، وبما أن المعايير الدولية IAS/IFRS جاءت بالدرجة الأولى للمحافظة على مصالح أصحاب رؤوس الأموال وذلك لضمان إمدادهم بالمعلومات الملائمة لاتخاذ القرارات-الاستثمار أو سحب الاستثمارات خاصة-فقد قدمت خاصية الملائمة على دقة المعلومة، والملائمة التي تتمثل في كون المعلومات مرتبطة بالمشكلة موضوع البحث وتؤثر في سلوك متخذ القرار، وعلى هذا بقراءة المعايير نجد بان العديد منها يركز على التقدير باستعمال طرق معقولة، الخبرة أوالحكم الشخصي، وعلى سبيل المثال وليس الحصر: ما يتعلق بوجود تقديرا مكانية وجود أي مؤشر يدل على أن أحد عناصر الأصول يمكن أن يكون قد فقد من قيمته وذلك عند تاريخ إعداد القوائم المالية وفقا للمعيار المحاسبي 36 تدني الأصول وما يتطلبه ذلك من

تقدير لتدفقات الخزينة المستقبلية والقيمة القابلة للتحصيل، كما يخص التقدير العمر الإنتاجي للتثبيات وبالتالي معدلات اهتلاكها وقيمة خردتها إن وجدت وذلك حسب المعيار المحاسبي 16 التثبيات الملموسة، وما جاء به المعيار المحاسبي 19 امتيازات المستخدمين الذي يستوجب محاسبة الامتيازات اللاحقة للعمل كمصاريف خلال فترة نشاط العامل وليس عند حصوله على هذه الخدمات، ولذا يجب تقدير التزامات المؤسسة ويجب تحيينها حسب معدل الفائدة المعمول به حسب سنوات نشاط العامل وهذا يتطلب سلسلة من الفرضيات التي تخص تقدير وفيات الموظفين خلال وبعد النشاط، العجز والتقاعد المسبق، دوران الموظفين، تطور الأجور والتكاليف الصحية وغيرها، كما أكد المعيار 37 المؤونات والأصول والالتزامات المحتملة على ضرورة تقدير "الالتزامات العرضية التي تتوقف نشأتها على شرط وقوع حدث معين في المستقبل يسفر عن تحديد قيمة الالتزام وتاريخ استحقاقه واسم المستفيد، وقد يترتب على وقوع هذا الحدث تحمل الوحدة الاقتصادية لأعباء كبيرة مقابل نشأة هذا الالتزام، ومن أهمها: الدعاوى القضائية المرفوعة ضد الشركة، قيام الشركة بضمان قروض البنوك لشركات أخرى، التعهدات التعاقدية، التعهد بضمان السلع المباعة... وقد وضعت الدراسات قواعد لتحديد ماهية الالتزامات العرضية، وقد ميز في هذا الصدد بين ثلاث أنواع: الأول هو الالتزامات المحتملة probable وهي التي يتوقع حدوثها بنسبة 50% أو أكثر، ويجب تقديرها وتسجيلها بالدفاتر وإظهارها كخسائر في قائمة الدخل، وكالتزام في الميزانية، النوع الثاني الالتزامات الممكنة possible وهي المتوقع حدوثها بنسبة تتراوح بين 20% إلى أقل من 50%، وهذا النوع يفصح عنه في القوائم المالية في شكل ملحوظة إيضاحية، أما النوع الثالث فهو الالتزامات المستبعدة وهي المتوقع حدوثها بنسبة أقل من 20% وهذا لا يوجد مبرر

للإفصاح عنه بطريقة أو بأخرى لانخفاض أهميته النسبية<sup>(23)</sup> وباعتبار تعدد مواضيع التقدير التي حملتها المعايير الدولية، فقد أجريت دراسة في سنة 2007 شملت 35 شركة غير مالية تنتمي لـ CAC40 بينت أن مصادر عدم التأكد والتقدير تتمثل خصوصا في:

-تقييم تدني الأصول (32 مجموعة)

-التزامات المستخدمين (29 مجموعة)

-قياس المؤونات (25 مجموعة)

-قابلية تحصيل أصول الضرائب المؤجلة (23 مجموعة)

-تقييم الأدوات المالية (17 مجموعة)، (24)

مما سبق يمكن أن نستنتج أن الفرق الثاني القائل بأن المحاسبة المالية تركز على النتائج المالية لأنشطة فعلية، والفرق الثالث الذي يخص الالتزام بالموضوعية وإمكانية التحقق من البيانات المالية لم يعد صحيح في كل الحالات طالما تحقق ملائمة المعلومة لاتخاذ القرار من أصحاب المصلحة الذي يستوجب الكثير من البيانات التقديرية، وحتى البيانات المرنة أحيانا التي نراها متجسدة تماما في المعيار المحاسبي 10 الأحداث اللاحقة لتاريخ الميزانية، فكلا المحاسبين تعتمد على التقديرات والأحكام الشخصية الخبيرة وبالتالي يصبح من الصعب التحقق من عديد المعلومات الواردة في القوائم المالية لأنها غير موثقة، وإن كانت مبنية على طرق معقولة للتقدير مشروحة في الملحق، وهذا ما يقودنا إلى الفرق الموالي:

## ب. الدقة ووقتية المعلومة:

غالبا ما تكون خاصية الوقتية أهم من خاصية الدقة في البيانات بالنسبة للمديرين لأغراض اتخاذ القرارات، فإذا كان المطلوب اتخاذ قرار في الوقت الحاضر فمن الأفضل الحصول على بيانات تقديرية أقل دقة في الوقت الحاضر بدلا من الانتظار فترة قد تطول حتى تتمكن من الحصول على بيانات أكثر دقة ولكنها ستكون متأخرة، وبالتالي ستكون عديمة الجدوى لمتخذ القرار، فالقرارات التي تتضمن استثمارات وأدوات تشغيل بملايين الدينارات لا تتطلب تقديرات دقيقة لأقرب دينار نظرا لاستحالة الوصول إلى هذا المستوى من الدقة على أساس تقديري، لذلك تركز المحاسبة الإدارية على توفير بيانات ومعلومات في الوقت المناسب على أساس تقديري أكثر من التركيز على توفير بيانات ومعلومات دقيقة ولكن متأخرة، فعادة تقاريرها تكون لفترات قصيرة حسب حاجات المديرين بينما المحاسبة المالية كانت تتميز بدقة معلوماتها وسنوية مخرجاتها، فجرت العادة أن يتم إعداد القوائم المالية في نهاية كل سنة مالية، وهذا كان يعتبر كافيا للإعلام أصحاب المصلحة، كما أنه أقل تكلفة للمؤسسة، إلا أن تغيرات بيئة المؤسسة وما اتسمت به من ظروف عدم التأكد دفع مجلس المعايير المحاسبية الدولية إلى وضع المعيار المحاسبي 34 التقارير المالية المرحلية تماشيا مع متطلبات التقرير الدوري كل ثلاثي مثلا الذي تفرضها بعض البنوك أو الهيئة الحكومية المشرفة على سوق الأوراق، أو حتى لحاجة المساهمين للمعلومة إذ لا يجب تأجيل مكاسب أو خسائر أي فترة دورية إلى فترات دورية أخرى من السنة المالية، إذا هذه التقارير المرحلية تمكن المستخدمين من معرفة قدرة المؤسسة على تحقيق الأرباح وتدفقات الخزينة في فترات أقل من سنة وهذا ما يكون له أهمية بالغة خاصة إذا كان

للمؤسسة نشاطات موسمية، بهذا نستنتج أن المحاسبة المالية تتجه إلى توصيل المعلومة في الوقت الملائم بتقليص دورية مخرجاتها حفاظاً على تحقيق خاصية ملائمة المعلومة لاتخاذ القرار بتغليب تقدير المعلومة على دقتها-تقدير معقول للمبالغ المتوقعة سنويا كالعجز في المخزون، مصاريف الديون المشكوك في تحصيلها، مصاريف خصم الكمية. . - كما هو الشأن في المحاسبة الإدارية وعليه يزول الفرق الرابع المتمثل في التركيز على أقصى درجة من الدقة في معلومة المحاسبة المالية، والتركيز على الوقتية في المعلومات في المحاسبة الإدارية، وباعتبار إدخال التقدير في البيانات المحاسبية المالية وما يتطلبه هذا من اللجوء إلى أساليب كمية رياضية، إحصائية أو مالية وهذا ما يلغي الفرق الأخير المتمثل في اعتماد المحاسبة الإدارية على العلوم الأخرى عكس المحاسبة المالية.

الخلاصة:

بعد هذا العرض نصل إلى أن الفروق التقليدية بين المحاسبة المالية والمحاسبة الإدارية قد زالت وحدث تقارب بين المحاسبتين بفعل تحديات بيئة أعمال المنظمات، وتبني المحاسبة المالية للمعايير الدولية المحاسبية وللإبلاغ المالي، ولم يبق إلا فرق واحد يكمن في إلزامية المحاسبة المالية بموجب القوانين وخضوعها لمبادئ متفق عليها، بينما المحاسبة الإدارية تبقى غير إجبارية بموجب القوانين إلا أنها بحكم الضرورة الاقتصادية أي بقاء، استمرار ونمو المؤسسة، وحتى بحكم المعايير أصبحت إلزامية بطريقة غير مباشرة رغم أنها لا تلتزم إلا بمبدأ واحد وهو ملائمة المعلومة لاتخاذ القرار.

## قائمة الإحالات:

- 1) ستيفن أ. موسكوف، مارك. ج. سيمكن: نظم المعلومات المحاسبية لاتخاذ القرارات مفاهيم وتطبيقات، ترجمة كمال الدين سعيد، دار المريخ 2005، ص 25
- 2) تشارلز هورنجرين، جورج فوستر، سريكانت داتار: محاسبة التكاليف مدخل إداري، تعريب أحمد حامد حجاج دار المريخ للنشر، الرياض 1996، ص 20
- 3) Jerold. L. Zimmerman ;Dale. C. Morse :Managerial accounting Π;Irwin Mc Graw Hill, NW1997, p16
- 4) محمد سمير الصبان، إسماعيل إبراهيم جمعة، أحمد محمد كامل: المحاسبة المتوسطة: الإطار الفكري والعملي للمحاسبة كنظام للمعلومات، الدار الجامعية 2003/2002، ص 8
- 5) Bernard Apotheloz :Pertinence et fiabilité de l'information comptable :le cas du crédit bail; Meta édition ;SA 1989 ;p15
- 6) Ronald. W. Hilthton :Managerial accounting ;fourth ed Cornell University ;Irwin Mc GrwHill ;1999 ;p4
- 7) J. L. Zimmerman ;opcit, p14
- 8) idem, p4
- 9) ايتش جارسون، اريك نورين: المحاسبة الإدارية، ترجمة عصام الدين زايد، أحمد حامد حجاج، دار المريخ 2002، ص 27
- 10) نفسه ص 25
- 11) نفسه ص 20
- 12) Bernard Apotheloz ;opcit , Introduction
- 13) مصطفى محمد كمال محمد حسن: القياس والإفصاح المحاسبي عن طريق مخاطر المنظمات: دراسة تحليلية لتقييم بيئة الإفصاح المصرية، مجلة كلية التجارة للبحوث العلمية، جامعة الإسكندرية العدد رقم 44 سبتمبر 2007
- 14) عباس علي ميراز، جراهام هولت، ماقنوس اوريل: المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية كتاب ودليل، المطابع المركزية، عمان 2006، ص 3
- 15) J. L. Zimmerman ;opcit, pp19-20
- 16) Bernard Apotheloz ;opcit, p13
- 17) Larbi Hasroui, :une synthèse des travaux sur le contrôle des réseaux inter organisationnels RIO en France :état des lieux et voies de recherche ;Association francophone de comptabilité ;Poitier 2007 ;p2
- 18) Idem; p7

- 19) Gregory Wegmann : Pilotage des coûts et des performances ; ed Ems management et sociétés 2006 ; p170  
20) www. Focusifrs. com  
21) Philippe Kubira : IFRS Transition, <http://pratique des comptes. les echos. fr>

22) محمد سمير الصبان وآخرون، مرجع سابق، ص 23

23) وصفي عبد الفتاح أبو المكارم: دراسات متقدمة في مجال المحاسبة المالية، دار الجامعة الجديدة 2002، ص 60/59

24) Francine Bobet : Appréciation des estimations comptables ; RFC n° 424 sep 2009 ; d'après IFRS les pratiques des grands groupes Européens ; Ernst et Young

#### قائمة المراجع:

- 1) ايتش جارسون، اريك نورين: المحاسبة الإدارية، ترجمة عصام الدين زايد، أحمد حامد حجاج، دار المريخ 2002
- 2) تشارلز هورنجرين، جورج فوستر، سريكانت داتار: محاسبة التكاليف مدخل إداري، تعريب أحمد حامد حجاج دار المريخ للنشر، الرياض 1996
- 3) عباس علي ميراز، جراهام هولت، مافنوس اوريل: المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية كتاب ودليل، المطابع المركزية، عمان 2006
- 4) ستيفن أ. موسكوف، مارك. ج. سيمكن: نظم المعلومات المحاسبية لاتخاذ القرارات مفاهيم وتطبيقات، ترجمة كمال الدين سعيد، دار المريخ 2005
- 5) محمد سمير الصبان، إسماعيل إبراهيم جمعة، أحمد محمد كامل: المحاسبة المتوسطة: الإطار الفكري والعملي للمحاسبة كنظام للمعلومات، الدار الجامعية 2003/2002
- 6) مصطفى محمد كمال محمد حسن: القياس والإفصاح المحاسبي عن طريق مخاطر المنظمات: دراسة تحليلية لتقييم بيئة الإفصاح المصرية، مجلة كلية التجارة للبحوث العلمية، جامعة الإسكندرية العدد رقم 44 سبتمبر 2007
- 7) وصفي عبد الفتاح أبو المكارم: دراسات متقدمة في مجال المحاسبة المالية، دار الجامعة الجديدة 2002
- 8) Bernard Apotheloz: Pertinence et fiabilité de l'information comptable: le cas du crédit bail ; Meta édition ; SA 1989



- 9) Francine Bobet : Appréciation des estimations comptables ;RFC n° 424 sep 2009 ; d'après IFRS les pratiques des grands groupes Européens ;Ernst et Young
- 10) Jerold. L. Zimmerman; Dale. C. Morse :Managerial accounting Π;Irwin Mc Graw Hill, NW1997
- 11) Gregory Wegmann :Pilotage des coûts et des performances ;ed Ems management et sociétés 2006
- 12) Larbi Hasrouri, :une synthèse des travaux sur le contrôle des réseaux inter organisationnels RIO en France :état des lieux et voies de recherche ;Association francophone de comptabilité ;Poitier 2007
- 13) Philippe Kubira : IFRS Transition, <http://pratique.comptes.lesechos.fr>
- 14) Ronald. W. Hilthorn :Managerial accounting ;fourth ed Cornell University ;Irwin Mc GrwHill ;1999
- 15) [www. Focusifrs. com](http://www.Focusifrs.com)

