

الإطار النظري و المؤسساتي لمعايير المحاسبة الدولية

الأستاذ: بوشاكر جلول

أستاذ مساعد كلية العلوم الاقتصادية، التجارية و علوم التسيير
جامعة المسيلة

الأستاذ: سعيداني محمد السعيد

أستاذ مساعد كلية العلوم الاقتصادية، التجارية و علوم التسيير
جامعة غرداية

الملخص:

كثيرا ما نجد أبناءنا الطلبة و بعض باحثينا يقعون في جدالات و إشكاليات عميقة تخص معايير المحاسبة الدولية دون إلمامهم بجوانب معايير المحاسبة و الإبلاغ المالي الدولية لا سيما من جانب الإطار النظري و المؤسساتي و هو ما نجد عند عامة الناس حيث يوظفون مصطلحات و مفاهيم كثيرة في نقاشاتهم لا يفهمون مفهومها و لا فحواها ولا دلالاتها، لكننا لا نحاطب بهذا المقال عامة الناس بل نحاطب أبناءنا الطلبة في مراحل قبل أو بعد التدرج و حاولنا في هذه الورقة البحثية الإلمام بجوانب المعايير المحاسبية الدولية من مفهومها إلى مؤسستها مرورا بالخصائص و التطور و مسار الإعداد و عدة نقاط أخرى.

Abstract :

We often find our students and some researchers fall in controversies and deep problems pertaining to international accounting standards without familiarity with aspects of accounting standards and international financial reporting , particularly on the part of the theoretical framework and institutional and is what we find at the general public , where employ the terms and many concepts in the discourses do not understand the concept and not its content and implications , But we do not speak to this article the general public , but we address our students in stages before or after graduation and we have tried in this paper familiarity with aspects of international accounting standards from its conception to its institutions through the characteristics and evolution, and the setup and several other points.

مقدمة

كنتيجة لتغيرات البيئة المحاسبية الدولية من عولمة و تكتلات اقتصادية و زيادة دور و مساهمة الشركات المتعددة الجنسيات في الاقتصاد العالمي، لم تعد المعلومات المالية المتحصل عليها من الأنظمة المحاسبية المحلية كافية للإجابات عن تساؤلات المستعملين و اتخاذ قراراتهم الاقتصادية لاسيما الاستثمارية منها، مما دفع بمختلف دول العالم إلى السعي لكسب المزيد من المزايا بالانفتاح و تقديم تسهيلات لجذب الاستثمار الأجنبي و أفرز حاجة ماسة لإيجاد توافق بين المعايير المعمول بها محليا و المعايير الدولية، و تكمن أهمية المعايير الدولية في محاولة الابتعاد عن الممارسات المحاسبية المتباينة، و إيجاد توافق دولي بحثا على سبل الحصول على قوائم مالية قابلة للمقارنة و تتضمن معلومات تتصف بالشفافية و الموثوقية و تساعد على اتخاذ قرارات راشدة من قبل المستعملين لهذه القوائم و من هنا ظهرت معايير المحاسبة الدولية من قبل هيئات مختصة و أخذت في التطور و أصبحت تحظى بقبول كثير من الدول في الوقت الحالي وللإلمام بجوانب الإطار النظري و المؤسساتي لمعايير المحاسبة الدولية قسمنا هذه الورقة إلى المحاور الرئيسية التالية :

المحور الأول: ماهية معايير المحاسبة الدولية

المحور الثاني: هيئة معايير المحاسبة الدولية

المحور الثالث: تطور معايير المحاسبة الدولية

المحور الرابع: الإطار المفاهيمي لإعداد التقارير المالية من منظور مجلس معايير المحاسبة الدولية (IASB)

المحور الأول: ماهية معايير المحاسبة الدولية:

تلقى حاليا المعايير المحاسبية الدولية قبولا عالميا، فهي توفر إلى حد كبير معلومات تتسم بالموثوقية و الموضوعية و كذلك قابليتها للمقارنة، و هي أيضا من إنتاج لجنة مهنية دوليا متخصصة و تضم في عضويتها عدد كبير من خبراء المحاسبة من مهنيين و أكاديميين، حيث تلقى هذه المعايير القبول من مختلف دول العالم سواء المتقدمة أو النامية و سنقدم نبذة عن نشأة و مفهوم المعايير المحاسبية الدولية.

1.1 مفهوم المعايير المحاسبية الدولية:

لغويا يعود أصل كلمة معيار إلى الكلمة اللاتينية (Norma) و التي تعني أداة قياس مكونة من قطعتين متعامدين تعطي الزاوية القائمة و تسمح بالقياس الهندسي، أما اصطلاحا فتترادف استعمال كلمة (Norme) مع

مفهوم القاعدة، فالمعيار يمكن اعتباره كقاعدة متفق عليها بين الجميع و مقياس لمعرفة الشيء و تحديد مميزاته بدقة، و تعددت وجهات النظر اتجاه تعريف المعيار فهناك من يرى أن المعيار عبارة عن أداة لترشيد التطبيق تحاول تضييق الفجوة بينه و بين الأساس النظري للمحاسبة، و هناك من يعرف المعيار على أنه بيان كتابي تصدره هيئة تنظيمية محاسبية رسمية أو مهنية يتعلق هذا البيان بعناصر القوائم المالية أو نوع من العمليات أو الأحداث الخاصة بالمركز المالي و نتائج الأعمال أو تحديد أسلوب القياس أو العرض أو التوصيل المناسبة.

مما سبق يمكن أن نعتبر أن المعيار المحاسبي هو المرشد الأساسي لقياس العمليات و الأحداث و الظروف التي تؤثر على المركز المالي "محتوي الميزانية" للمؤسسة و نتائج أعمالها و إيصال المعلومات إلى المستفيدين منها، و بهذا المفهوم فالمعيار المحاسبي يتحدد بعنصر أو نوع معين من أنواع عناصر القوائم المالية أو من خلال العمليات و الأحداث1.

2.1 خصائص المعايير المحاسبية الدولية:

تتميز المعايير المحاسبية الدولية بمجموعة من الخصائص، أهمها:2

- قدرتها على تحقيق الإجماع، خاصة بعد الإصلاحات الأخيرة التي عرفتتها هيئة المعايير المحاسبية الدولية (IASB) و التي نتج عنها توسيع مجال الاستشارة و إعداد المعايير لتشمل كل الأطراف المهتمة بها دون إهمال وجهات نظر الهيئات الوطنية المؤهلة؛
- قوتها التي اكتسبتها من خلال التوفيق بين التباين الذي ميز الممارسات المحاسبية حيال المواضيع التي تكون مجالاً للمعايير؛
- مرونتها نتيجة لما تقدمه من حلول ترضي مختلف مستخدميها، إذ أن أهم ما يميزها ليس ما تسمح به بل ما تمنحه؛
- غير إجبارية لأنها لا تكتسب الصفة القانونية أو التنظيمية؛

3.1 أهمية المعايير المحاسبية الدولية:

يلاحظ بأن الحاجة إلى المعايير المحاسبية تأتي من خلال الاعتراف بـ:

- تحديد و قياس الأحداث المالية للشركات؛
- إيصال نتائج القياس إلى مستخدمي القوائم المالية؛
- اتخاذ القرار المناسب؛

و لذلك فإن غياب المعايير المحاسبية سوف يؤدي إلى الاعتراف بـ:

- استخدام طرق محاسبية قد تكون غير سليمة؛
- إعداد قوائم مالية كيفية "حسب الرغبة"؛
- اختلاف أسس التي تحدد و تعالج العمليات و الأحداث المحاسبية للمنشأة الواحدة و المنشأة المختلفة؛
- صعوبة اتخاذ قرار داخلي أو خارجي من قبل المستفيدين و كذلك الدارسين و غيرهم و من الجدير بالذكر أن أهمية المعايير المحاسبية الدولية ازدادت في الوطن العربي حيث أصدرت بعض السلطات الرقابية في بعض الدول العربية تعليمات تقتضي الالتزام التام أو الجزئي بهذه المعايير، و تعمل بقية الدول على القيام بذلك أيضا.3

4.1 مسار إعداد المعايير المحاسبية الدولية:

- تصدر معايير المحاسبة الدولية (IAS)، عن مجلس معايير المحاسبة الدولية و أصبحت تسمى (IFRS) منذ سنة 2001 تاريخ هيكله المجلس، و تتبع عملية إعداد المعايير المحاسبية المسار التالي:4
- تحديد طبيعة المشكل الذي يتطلب إعداد معيار، يتم على إثره تشكيل فوج عمل يترأسه عضو من المجلس و يضم ممثلين عن هيئات التوحيد لثلاثة دول على الأقل؛
 - بعد استعراض مختلف المسائل المرتبطة بالمشكل المطروح، يقوم فوج العمل بتقديم أهم الحلول التي تعتمدها هيئات التوحيد الوطنية ثم يقوم بإسقاطها على الإطار التصوري (IASB)، و من ثم يعرض على المجلس النقاط التي سوف يتناولها؛
 - بعد تلقي فوج العمل رد على اقتراحاته، يقوم بإعداد و نشر مشروع أولي للمعيار المقترح يتضمن مختلف الحلول المقترحة و تبريراتها، و بعد موافقة المجلس يوزع المشروع بشكل واسع لإثرائه، و من ثم الحصول على الردود خلال فترة ستة أشهر؛
 - بعد تلقي الردود يقوم فوج العمل بتحرير الوثيقة النهائية التي تتضمن إعلان المبادئ و يعرضها على المجلس للمصادقة؛
 - بعد المصادقة يقوم فوج العمل بإعداد مشروع المعيار في شكل مذكرة إيضاح، يتم نشرها لإثرائها و تلقي الردود عليها خلال فترة شهر بعد أن يكون قد تمت المصادقة عليه بأغلبية ثلثي أعضاء المجلس؛
 - بعد تلقي و درس الردود و ما تضمنته من اقتراحات، يقوم فوج العمل بإعداد المشروع النهائي للمعيار، و بعد عرضه يعتمد إذا حظي بموافقة ثلاث أرباع أعضاء المجلس على الأقل؛

المحور الثاني: هيئة إعداد معايير المحاسبة الدولية:

حتى تكون المحاسبة اللغة الموحدة التي يمكن استخدامها في التخاطب بين متخذي القرارات و غيرهم من الفئات ذات العلاقة، ظهرت عدة محاولات و العديد من الجهود تمخض عنها عدة هيئات دولية و إقليمية للقيام بمهمة التنسيق و تقليل الاختلافات الموجودة بين النظم و التطبيقات المحاسبية و التي تم التطرق إليه باختصار في الفصل الأول من هذا البحث و الآن نحاول التركيز أكثر على أهم هيئة و هي لجنة معايير المحاسبة الدولية.

1.2 هيئة معايير المحاسبة الدولية (IASC):

تأسست هيئة المعايير المحاسبية الدولية سنة 1973 بموجب اتفاقية وقع عليها مندوبي تسعة دول و اتخذت من بريطانيا مقر لها، تولت وضع معايير المحاسبة الدولية (IAS) حيث أصدرت 41 معيار إلى غاية سنة 2000، أين تم دمج بعض المعايير في معايير أخرى و إلغاء بعضها فانخفض عددها إلى 30 معيار، و في عام 1977 شكلت هذه اللجنة لجنة دائمة للتفسيرات (SIC) لبحث القضايا المحاسبية التي يحتمل أن تخضع لمعالجة بديلة أو غير مقبولة في غياب توجيهات محددة، يتعلق عملها بوضع تفسيرات للمعايير التي تم إصدارها فوصلت التفسيرات التي نشرتها حتى سنة 2000 أربعة و ثلاثين تفسيراً، تم فيها بعد دمج الكثير منها ضمن المعايير المحاسبية ذات العلاقة، و في عام 1998 أصبح عدد أعضاء اللجنة 143 عضو يمثلون تنظيمات محاسبية من 101 دولة، مع تعديل مسماها لتصبح معايير الإبلاغ المالية الدولية (IFRS)، حيث صدر سبعة (7) معايير منها إلى غاية سنة 2007، و أعيد مراجعة 17 معيار من معايير المحاسبة الدولية.5

2.2 الهيكل الجديد لهيئة المعايير المحاسبية الدولية:

عرف القانون الأساسي لهيئة المعايير المحاسبية الدولية مراجعة هيكلية تمخض عنها تغير في هياكله بدأ العمل بها بتاريخ 01 أبريل 2001، و تقرر حسب التوصية الواردة في القانون الأساسي المادة الرابعة تحديد الشكل القانوني لهذه الهيئة باعتبارها مؤسسة، و انطلاقاً من القانون الأساسي الجديد الذي أدخلت بموجبه إصلاحات جذرية على هياكل هيئة المعايير المحاسبية الدولية فأصبحت تتكون من الهيئات التالية:

1.2.2 اتحادية أو مؤسسة لجنة المعايير المحاسبية الدولية IASC-Fondation:

أنشأت في فيفري 2001، و هي تسيّر من قبل مجلس للمراقبة يعرف بالإداريين و يتكون من 22 عضو يلتزمون بالعمل ضمن أهداف المجلس و يتوزع أعضاؤها جغرافياً على النحو التالي:

– 06 أعضاء من أمريكا الشمالية؛

– 06 أعضاء من أوروبا؛

– 06 أعضاء من آسيا و الباسيفيك؛

– 04 أعضاء من باقي الدول؛

إن اختيار هؤلاء الأعضاء يتم بعقد لمدة ثلاث سنوات قابلة للتجديد مرة واحدة و تجتمع مرة واحدة في السنة على الأقل، و يتمثل دورها الأساسي في: 6

– جمع الأموال اللازمة لسير أنشطة الهيئة؛

– إعداد و نشر التقارير السنوية عن النشاط؛

– تعيين أعضاء كل من المجلس الاستشاري للمعايير (SAC)، و اللجنة الدولية لتفسيرات المحاسبة المالية (IFRIC)؛

– تقييم إستراتيجية و فعالية لجنة معايير المحاسبة الدولية (IASB) و مجلس معايير المحاسبة الدولية (IASB)؛

2.2.2 مجلس معايير المحاسبة الدولية (IASB):

يعمل المجلس تحت كنف (IASB-Fondation) و يتشكل من 14 عضوا، يتم تعيينهم على أساس خبراتهم و كفاءتهم، بحيث يشغل 12 عضوا من بينهم المهام بوقت كامل (à temps plein)، بمعنى أنهم يُسَخرون كل وقتهم لأعمال المجلس و يتقاضون على ذلك أجرا 7. و قد أصبح عدد الأعضاء 16 عضوا ابتداء من جويلية 2012 يمثلون جميع أنحاء العالم.

و يتم ترشيحهم من قبل الأمناء على أساس المهارات الفنية و المهنية و الخبرات التجارية و السوقية، و يعقد اجتماعاته مرة واحدة في الشهر، و يقع على عاتقه مسؤولية وضع و تطوير المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية (IFRS) و إدارة جميع الأنشطة المتعلقة بهذه المعايير 8.

و يتلقى جميع أعضاء المجلس أجورا نظير أعمالهم و يعينون لمدة 05 أعوام قابلة للتجديد مرة واحدة و تكون عملية اختيار الأعضاء على أساس الكفاءة المهنية و الخبرة العلمية 9.

و يضطلع مجلس المعايير المحاسبية بالمهام التالية: 10

– إعداد و نشر و تعديل المعايير المحاسبية الدولي؛

- نشر مذكرات الإيضاح حول مشاريع المعايير المحاسبية الدولية الجارية؛
- إعداد إجراءات معالجة التدخلات؛
- تشكيل كل أنواع اللجان الاستشارية المتخصصة لإبداء رأيها حول المشاريع المهمة؛
- القيام بالدراسات في الدول المتقدمة و الناشئة، للتأكد من قابلية المعايير الدولية للتطبيق، و صلاحيتها في محيط متنوع و متبادل.

3.2.2 المجلس الاستشاري للمعايير (SAC):

يتكون هذا المجلس حالياً من 50 عضواً، و يعين أعضاؤه من طرف الإداريين لمدة 3 سنوات قابلة للتجديد، و يعتبر هذا المجلس حسب القانون الأساسي منبر تشارك فيه المنظمات و الأفراد الذين لهم اهتمام بالمعلومة المالية و يمثلون أصول جغرافية و مهنية مختلفة، و يرأسه (SAC) رئيس مجلس المعايير المحاسبية (IASB).

و قد حدد دستور (IASCF) مسؤوليات المجلس في: 11

- تقديم المشورة لمجلس معايير المحاسبة الدولية (IASB) فيما يخص أولويات و برامج عمله؛
- إبلاغ مجلس معايير المحاسبة الدولية حول مضامين و آثار المعايير المقترحة بالنسبة لمستخدمي القوائم المالية؛
- إضافة إلى هدف ثانوي و المتمثل في دعم (IASB) في ترويج و اعتماد المعايير الدولية للتقارير المالية (IFRS) في جميع أنحاء العالم، و هذا الهدف لا يمنع أعضاء (SAC) من المشاركة في نقد حقيقي و موضوعي للعمل على مساعدة (IASB) لتحسين التفاهم و الشفافية في القضايا و الحلول.

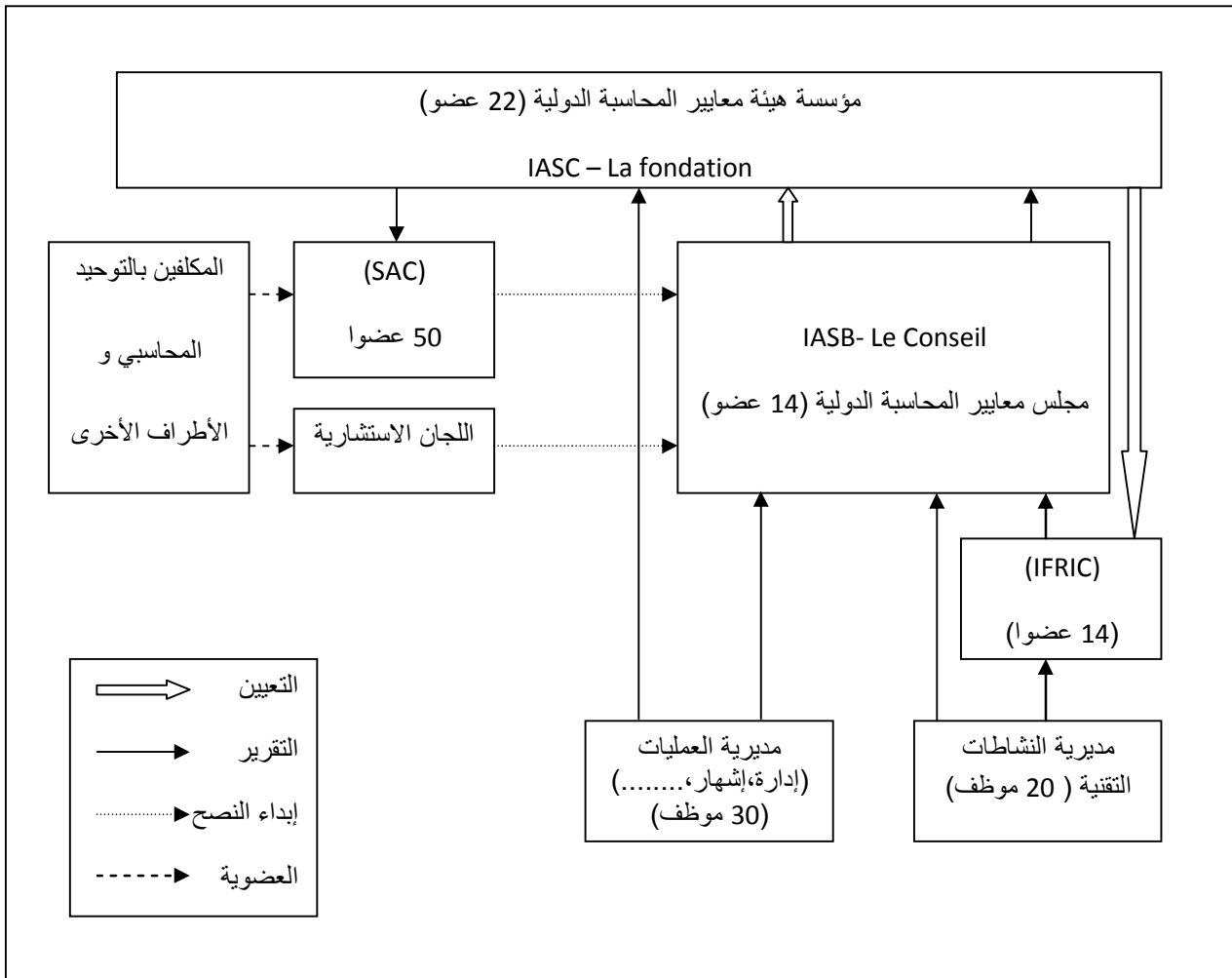
4.2.2 لجنة تفسيرات المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية (IFRIC):

أنشأت هذه اللجنة في ديسمبر 2001 من طرف مجلس معايير المحاسبة الدولية لتحل محل اللجنة الدائمة للتفسيرات (SIC)، و تتألف اللجنة حالياً من 14 عضواً يعينون من قبل الأمناء (الإداريون) لمدة ثلاث سنوات قابلة للتجديد، كما تجتمع بمتوسط كل ستة أسابيع و عادة ما تكون الجلسات مفتوحة للجمهور، و يتخلص دور هذه اللجنة فيما يلي: 12

- توضيح و تفسير المعايير المحاسبية سارية المفعول و المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية؛
- معالجة القضايا التي نشأت بخصوصها تفسيرات غير مرضية أو متعارضة أو يحتمل أن تنشأ في غياب التوجيه و ذلك بهدف الوصول إلى إجماع بشأن المعالجة المحاسبية؛

- توفير المعلومات حول القضايا المثارة حديثا و المثيرة للجدل و التي لم تبحتها معايير (IFRS).
و الشكل الموالي يوضح الهيكل التنظيمي الحالي للجنة معايير المحاسبة الدولية :

الشكل رقم (1-1): الهيكل التنظيمي الجديد للجنة معايير المحاسبة الدولية



Source : Pascal Berneto, Normes IFRS- Applications aux états Financiers, 2eme édition, Dunod, Paris, 2006, P27.

المحور الثالث: تطور معايير المحاسبة الدولية:

تعتبر المعايير المحاسبية الدولية نماذج و إرشادات عامة تؤدي إلى توجيه و ترشيد الممارسة العلمية في المحاسبة و التدقيق أو مراجعة الحسابات، و تصنع دليلا لكيفية تنفيذ المعالجة المحاسبية، إلا أن هذه المعايير غير ملزمة و تمتاز بمرونتها و قابليتها للتغير استنادا إلى التغير في الظروف الاقتصادية، فوضع المعايير و تعديلها يعتبر عملية مستمرة

تستجيب للمستجدات على ساحة الأعمال الدولية و تواكب التغيرات و التطورات على الساحة الاقتصادية باعتبار المحاسبة جزء لا يتجزأ منها فمنذ ظهورها عرفت حركية حيث تم تعديل الكثير منها و سحب بعضها و إدماج البعض الآخر في معيار مشابه.

1.3 التطور التاريخي لمعايير المحاسبة الدولية:

بسبب التطور و النمو الهائل للتجارة الخارجية الدولية و انتشار الشركات المتعددة الجنسيات و تزايد الطلب العالمي على السلع و الخدمات و ظهور مشاكل محاسبية معقدة بدأ المهتمون بمهنة المحاسبة في التفكير في التوحيد و التوافق المحاسبي الدولي و هذا ما أفرز ضرورة و أهمية بالغة لوضع معايير دولية للمحاسبة و التدقيق.

إن أهمية معايير المحاسبة و التدقيق جعل المنظمات المهنية في كثير من دول العالم تهتم بوضع معايير لها و لعل من أهم هذه المنظمات في هذا المجال مجمع المحاسبين القانونيين في الولايات المتحدة الأمريكية (AICPA) الذي بادر إلى وضع معايير للتدقيق منذ عام 1939 كما تم تشكيل هيئة أو مجلس لمعايير المحاسبة المالية (FASB) في الولايات المتحدة الأمريكية منذ عام 1973 كتطوير لصيغة المبادئ المحاسبية المقبولة عموماً (GAAP) الذي بدأ العمل بها منذ 1932.

أما محاولات وضع معايير على المستوى الدولي فقد بدأت مع بدايات القرن الحالي و سنعرض أهمها فيما يلي: 13

- المؤتمر المحاسبي الدولي و عقد عام 1904 في سانت لويس بولاية ميسوري في الولايات المتحدة الأمريكية برعاية اتحاد جمعية المحاسبين القانونيين الأمريكية قبل تأسيس مجمع المحاسبين الأمريكية عام 1917، و قد دار البحث في ذلك المؤتمر حول إمكانية توحيد القوانين المحاسبية بين الدول.
- المؤتمر المحاسبي الدولي الثاني و عقد عام 1926 في أمستردام.
- المؤتمر المحاسبي الدولي الثالث و عقد عام 1929 في نيويورك و قد قدمت فيه ثلاث أبحاث رئيسية و هي:
 - ✓ الاستهلاك و المستثمر.
 - ✓ الاستهلاك و إعادة التقويم.
 - ✓ السنة التجارية أو الطبيعية.
- المؤتمر المحاسبي الدولي الرابع و عقد عام 1933 في لندن و شاركت فيه 49 منظمة محاسبية عينت 90 مندوبا عنها بالإضافة إلى حضور 79 زائراً من الخارج و قد بلغ عدد الدول التي مثلت في المؤتمر 22 دولة منها أستراليا و نيوزلندا و بعض الدول الإفريقية.

- المؤتمر المحاسبي الدولي الخامس و عقد عام 1938 في برلين و ذلك بمشاركة 320 وفدا فضلا عن 250 مشارك من باقي أنحاء العالم.
 - المؤتمر المحاسبي الدولي السادس و عقد عام 1952 في لندن حيث سجل في المؤتمر 2510 عضوا من بينهم 1450 من المنظمات التي رعت المؤتمر في بريطانيا و 196 من دول الكومنولث و الباقي من 22 دولة أخرى.
 - المؤتمر المحاسبي الدولي السابع و عقد عام 1957 في أمستردام و قد شارك في المؤتمر 104 منظمة محاسبية من 40 دولة كما حضره 1650 زائرا من الخارج و 1200 عضو من البلد المضيف هولندا.
 - المؤتمر المحاسبي الدولي الثامن و عقد عام 1962 في نيويورك و قد حضره 1627 عضوا من الولايات المتحدة بالإضافة إلى 2101 من دول أخرى و شارك فيه 83 منظمة يمثلون 48 دولة و قد قدم فيه 45 بحثا.
 - المؤتمر المحاسبي الدولي التاسع و عقد عام 1967 في باريس.
 - المؤتمر المحاسبي الدولي العاشر و عقد عام 1972 حضره 4347 مندوبا من 59 دولة.
 - المؤتمر المحاسبي الدولي الحادي عشر و عقد عام 1977 في ميونخ بألمانيا الاتحادية و قد حضره مندوبون عن أكثر من 100 دولة من دول العالم
 - المؤتمر المحاسبي الدولي الثاني عشر و عقد عام 1982 في المكسيك
 - المؤتمر المحاسبي الدولي الثالث عشر و عقد عام 1987 في طوكيو
 - المؤتمر المحاسبي الدولي الرابع عشر و عقد عام 1992 في الولايات المتحدة الأمريكية و تمحور المؤتمر في دور المحاسبين في اقتصاد شامل، شارك فيه نحو 106 هيئة محاسبية من 78 دولة و حضر نحو 2600 مندوبا من مختلف أنحاء العالم
 - المؤتمر المحاسبي الدولي الخامس عشر و عقد عام 1997 في المكسيك
 - المؤتمر المحاسبي الدولي السادس عشر و عقد عام 2002 في هونغ كونغ حيث تمت مناقشة حوالي (90) عنوانا تدرجت موضوعاته من حوارات ساخنة مثل الشمولية و أخلاقيات المهنة إلى أثر اقتصاد المعرفة على مهنة المحاسبة.
 - المؤتمر المحاسبي الدولي السابع عشر و عقد عام 2006 في اسطنبول و قد عقدت تحت شعار تحقيق النمو و الاستقرار الاقتصادي العالمي و مساهمة المحاسبة في تطوير الأمم و استقرار أسواق رأس المال في أنحاء العالم و دور المحاسبين في عملية التقييم في المشروعات.
- و قد أسفرت هذه المؤتمرات التي كان نتيجة الضغوط المتزايدة من مستخدمي القوائم المالية من مساهمين و

مستثمرين و دائنين و نقابات و اتحادات تجارية و منظمات دولية و جمعيات حكومية و أجهزة حكومية عن تشكيل عدة منظمات استهدفت وضع المعايير الدولية و هئية المناخ اللازم لتطبيق هذه المعايير و أهم هذه المنظمات لجنة معايير المحاسبة الدولية (IASC).

2.3 التطور المستمر لمعايير المحاسبة الدولية:

إن المعايير المحاسبية الدولية تتميز بالمرونة و قابلية التعديل و التغيير استنادا إلى التغيير في الظروف الاقتصادية، فوضع المعايير وتحديثها عبارة عن عملية مستمرة تستجيب للمستجدات على ساحة الأعمال في البيئة الدولية وتواكب التغيرات و التطورات على الساحة الاقتصادية باعتبار المحاسبة جزء لا يتجزأ منها، فهي إذن بعيدة عن الجمود شأنها في ذلك شأن مواضيع العلوم الإنسانية الأخرى، و قد يحدث التغيير في المعايير المحاسبية الدولية بسبب ظهور معايير محاسبية محلية كالمعايير البريطانية و المعايير الأمريكية تعالج بعض الأمور المستجدة كما حصل الأمر بالانخفاض في قيمة الأصول و معالجة الشهرة باستبدال الإطفاء بالانخفاض استنادا إلى أسلوب إعادة التقييم حيث كان السبق في طرح هذين الموضوعين للمعايير المحاسبية الأمريكية الصادرة عن مجلس معايير المحاسبة الدولية الأمريكي (FASB)، تبعها في ذلك مجلس معايير المحاسبة الدولية (IASB) في طرح هذين الموضوعين أضف إلى ما تقدم تعدد و تطور مطالب أصحاب العلاقة بتعديل بعض الإجراءات و الممارسات المحاسبية، و كذلك زيادة دور المنظرين في المحاسبة في جعل الجهود الحثيثة في النظرية المحاسبية هي أساس تعديل كثير من المعايير المحاسبية الدولية.14

و يأخذ التطور المستمر في المعايير المحاسبية الدولية أشكالا عديدة يمكن إدراجها فيما يلي:15

- تعديل المعايير: حيث يتم التعديل لبعض أو معظم الفقرات في معيار معين، و الأمثلة على ذلك متعددة حيث تم تعديل معظم المعايير المحاسبية الدولية اعتبارا من 2005/01/01؛
- إلغاء بعض البدائل المحاسبية: حيث يعتبر تعدد البدائل من أهم الانتقادات التي توجه لمهنة المحاسبة، و يؤدي إلى اختلاف في النتائج المحاسبية و لعل أهم هذه التعديلات تحويل المعيار IAS2 المتعلق بالمخزون بإلغاء أسلوب الوارد أخيرا الصادر أولا من أساليب تقييم المخزون، و تعديل المعيار IAS22 قبل استبداله بالمعيار IFRS3 و المتعلق باندماج الأعمال بإلغاء طريقة المصالح المشتركة من طرق المحاسبة عن اندماج الأعمال؛
- تعديل التعريفات: و من أمثلة ذلك تعديل تعريف القيمة العادلة بين فترة و أخرى في أكثر من معيار؛
- إلغاء بعض الممارسات المحاسبية: كما حصل في التعديل الأخير للمعيار IAS36 من إلغاء الممارسات الواجب إتباعها لإجراء فحص من أسفل إلى أعلى و من أعلى لأسفل في تحديد الانخفاض في قيمة الشهرة؛
- دمج التفسيرات في المعايير: و من أمثلة ذلك دمج التفسير (SIC18) في

- المعيار المحاسبي IAS1، و دمج التفسير (SIC1) في المعيار المحاسبي IAS2؛
- دمج بعض المعايير: لوجود عامل مشترك بينها مثل دمج المعيار IAS3 في المعيارين المحاسبيين IAS27، IAS28، ودمج المعيار IAS4 في المعيار IAS1؛
- سحب بعض المعايير: و ذلك لعدم الاتفاق على صيغة موحدة عالميا على تطبيقها كما حصل مع المعيار IAS15 المتعلق بالمعلومات التي تعكس آثار تغيرات الأسعار؛
- إلغاء بعض المعايير بمعايير لاحقة: كما حصل مع المعيار IAS32 المتعلق باندماج الأعمال، حيث حل محله المعيار IFRS3 بنفس التسمية.

المحور الرابع: الإطار المفاهيمي لإعداد التقارير المالية من منظور مجلس معايير المحاسبة الدولية (IASB):

في جويلية 1989 قامت لجنة معايير المحاسبة الدولية (IASB) بإصدار أول إطار مفاهيمي تحت عنوان "إطار العمل لإعداد و عرض القوائم المالية" حيث اعتبر آنذاك بمثابة دستور عمل لهذه اللجنة لا يمكن المساس به، بعد تغيير لجنة (IASB) إلى مجلس (IASB) أدخل هذا الأخير تغييرات طفيفة في سنة 2001.

و كنتيجة للاتفاق الذي حدث سنة 2002 بين مجلس معايير المحاسبة الدولية (IASB) و مجلس معايير المحاسبة المالية الأمريكية (FASB) على توحيد الجهود فيما يخص المبادئ المحاسبية المطبقة عالميا، و لهذا كان لزاما تطور الإطار المفاهيمي السابق، و بعد عدة اجتماعات بين (IASB) و (FASB) و في سبتمبر 2010 أصدر (IASB) الإطار المفاهيمي لإعداد التقارير المالية الذي يضمن جميع مكونات التقرير المالي عكس الإطار المفاهيمي السابق الذي كان يركز على إعداد و عرض القوائم المالية.

1.4 أهم التعديلات التي أدخلها مجلس معايير المحاسبة الدولي (IASB) على الإطار المفاهيمي:

و يمكن تلخيصها في النقاط التالية:16

- تغيير التسمية من الإطار المفاهيمي لإعداد و عرض القوائم المالية إلى الإطار المفاهيمي لإعداد التقارير المالية؛
- الإطار المفاهيمي لإعداد التقارير المالية يجمع كل مكونات التقرير المالي، بينما الإطار المفاهيمي السابق يركز على إعداد و عرض القوائم المالية؛
- يهدف الإطار المفاهيمي لإعداد التقارير المالية إلى توفير معلومات لأكثر عدد من مستخدمي المعلومة المالية، بينما الإطار المفاهيمي السابق كان يركز بالدرجة الأولى على المستثمرين؛
- تغيير التسمية من الخصائص النوعية للمعلومات المحاسبية إلى الخصائص النوعية للمعلومات المالية المفيدة، و قد ركز مجلس (IASB) على توفرها من خلال تطوير و إصدار مجموعة من المعايير ذات

الجودة العالية؛

- جاء الإطار المفاهيمي لإعداد التقارير المالية بمفهوم فرضية الاستمرارية طويلة المدى عكس الإطار المفاهيمي السابق الذي كان يربط هذا الفرض بالمدى القصير.

2.4 الغرض من الإطار المفاهيمي لإعداد التقارير المالية: و يتمثل في: 17

- يقوم الإطار المفاهيمي بدور الدليل الذي يسترشد به مجلس المعايير مجلس المعايير المحاسبة الدولية (IASB) في عملية إصدار معايير جديدة وحتى مراجعة المعايير التي سبق إعدادها؛
- تزويد الجهات الواضعة للمعايير الوطنية كالمنظمات المهنية، مثل مجلس معايير المحاسبة المالية الأمريكية (FASB) و غيرها من المنظمات، إضافة إلى الحكومات المحلية التي تسعى لتنظيم مهنة المحاسبة، بالمفاهيم المحاسبية العامة المقبولة عموماً لدى مجلس معايير المحاسبة الدولية (IASB)؛
- يساعد الإطار المفاهيمي المستخدمين الخارجيين في فهم و ترجمة المعلومات المالية المتضمنة في التقارير المالية؛
- في حالة عدم وجود معيار أو تفسير يتعلق بعملية معينة بحد ذاتها، فإن الإطار المفاهيمي يساعد في التعامل مع هذه الحالات التي لم تشملها المعايير الدولية، كما يساعد معدي القوائم المالية عند تطبيق المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية؛
- يزود الإطار المفاهيمي للمهتمين بالمعايير الدولية لإعداد التقارير المالية "آلية الصياغة، الهدف من المعيار، التطوير،... الخ"؛
- يساعد مدققي الحسابات و المراجعين بضرورة التحقق من مدى التزام المؤسسات بإتباع المعايير المحاسبية الدولية عند إعداد و تجهيز التقارير المالية.

3.4 مكونات الإطار المفاهيمي لإعداد التقارير المالية:

يشمل نطاق الإطار المفاهيمي لإعداد التقارير المالية على مواضيع عدة سوف نعرضها باختصار فيما يلي:

أ. أهداف التقارير المالية ذات الفرض العام:

و يقصد بها تلك التقارير المعدة بشكل دوري والتي تهدف إلى توفير معلومات عن الوضعية المالية لمختلف المؤسسات الاقتصادية مهما كان نوعها (خاصة أو عامة)، قصد تلبية الاحتياجات العامة لقاعدة عريضة من المستخدمين في عملية اتخاذ القرارات الاقتصادية.

ب. الخصائص النوعية للمعلومات المالية:

حيث أن تلك المعلومات المعروضة في التقارير المالية تتميز بخصائص و صفات معينة حتى تكون أساساً سليماً و أكثر فائدة لمستخدميها، و تتمثل هذه الخصائص في:

- الملائمة (التوفيق الملائم، القدرة على التنبؤ، القدرة على التقييم الارتدادي للتنبؤات السابقة)؛
- قابلية المقارنة؛
- الأهمية النسبية؛
- المنفعة المتوقعة من المعلومة أكبر من تكلفة تقديمها؛

كما استبدل الإطار المفاهيمي لإعداد التقارير المالية خاصية المصدقية "بالتمثيل الصادق" إذا تحقق هذه الخاصية بتحقيق الخصائص الفرعية التالية:

- الاكتمال و الشمول؛
- الحياد؛
- الخلو من الأخطاء.

ج. العناصر الأساسية للقوائم المالية:

يصف الإطار المفاهيمي الصادر عن مجلس معايير المحاسبة الدولية عناصر القوائم المالية على أنها فئات متعددة تمثل العمليات و الأحداث التي تمت لدى المنشأة، أو التي سينجم عنها أحداث مستقبلية نتيجة أحداث تتعلق بالفترة المالية الحالية، و تشمل الأصول، و الالتزامات، و حقوق الملكية، و المصاريف و الدخل 18، و تتمثل القوائم المالية في:

- قائمة المركز المالي "الميزانية"؛
- قائمة الدخل الشاملة للفترة المالية "حساب النتائج"؛
- قائمة التغيرات في حقوق الملكية "جدول تغيرات الأموال الخاص"؛
- قائمة التدفقات النقدية؛
- السياسات المحاسبية و الإيضاحات التفسيرية.

د. أساليب قياس عناصر القوائم المالية:

يتضمن الإطار المفاهيمي أساليب و طرق متعددة للقياس و المستخدمة في إعداد و عرض القوائم المالية و

تشمل: 19

- التكلفة التاريخية؛
- التكلفة التجارية؛
- صافي القيمة القابلة للتحقيق؛
- القيمة الحالية؛
- القيمة العادلة؛
- القيمة القابلة للاسترداد.

5. فرضيات إعداد التقارير المالية: 20

هي الفرضيات التي يتم إعداد التقارير المالية بموجبها:

- أساس الاستحقاق: تحت هذا الأساس فإنه يعترف بآثار العمليات المالية و الأحداث الأخرى عندما تحدث، و ليس عند قبض النقدية أو ما يعادلها (بغض النظر عن واقعة الدفع أو القبض).
- الاستمرارية: أي افتراض أن المؤسسة مستمرة وتبقى عاملة في المستقبل، أي يفترض أنه ليس لدى المؤسسة النية أو الحاجة للتصفية أو تقليص لحجم عملياتها بشكل هام، و إن وجدت مثل هذه الحاجة فإن القوائم المالية تعد على أساس مختلف مع الإفصاح عن الأسباب لمستخدمي القوائم المالية.
- و. تحديد مستخدمي التقارير المالية و احتياجاتهم من المعلومات:

تلجأ فئات متعددة لاستخدام المعلومات المالية التي يتم عرضها، في عملية اتخاذ القرارات الاقتصادية، و لقد حدد الإطار المفاهيمي عددا من المستخدمين للتقارير المالية و كذا طبيعة المعلومات التي تحتاجها كل فئة و تتمثل هذه الفئات في:

- المستثمرون الحاليون و المحتملون؛
- الموظفون؛
- الموردون و الدائنون التجاريون؛
- العملاء؛
- المقرضون؛
- الحكومة و دوائرها المختلفة، و الجهات المنظمة لأعمال المنشأة؛
- الجمهور.

ز. مفاهيم المحافظة على رأس المال:

يبين الإطار المفاهيمي وجود مفهومين لرأس المال هما: 21

- المحافظة على القيمة المادية لرأس المال: يمتضى هذا المفهوم، يكتسب الربح إذا كانت القدرة التشغيلية للمشروع في نهاية الفترة تزيد عن الطاقة الإنتاجية المادية في بداية الفترة بعد استبعاد أية توزيعات إلى المساهمين أو المالكين منهم أثناء الفترة؛
- المحافظة على رأس المال النقدي: حسب هذا المفهوم، المبلغ النقدي لصافي الأصول في نهاية الفترة بعد استبعاد أية توزيعات للمساهمين أو المالكين منهم أثناء الفترة أكبر من المبلغ النقدي لصافي الأصول في بداية الفترة، و تتبع معظم المؤسسات هذا المفهوم عند إعدادها لقوائمها المالية.

خاتمة :

لقد شكّل اختلاف التطبيقات المحاسبية بين الدول عائقا كبيرا أمام مساندة البعد العالمي لأنشطة المؤسسات، و أفرز صعوبات أمام المؤسسات و المستثمرين الدوليين عند الانتقال إلى الأسواق المالية الدولية، و من أجل ذلك جاء البحث عن توافق محاسبي دولي أدى إلى إنشاء لجنة و مجلس المعايير المحاسبية الدولية للقيام بمهمة إصدار معايير محاسبية قابلة للتطبيق على الصعيد الدولي متمثلة في معايير المحاسبة والإبلاغ المالي الدولية (IAS/IFRS)، تهدف هذه المعايير إلى توفير معلومة مالية موثوق بها حول الوضعية المالية للمؤسسات في أي مكان بالعالم، مما يلي الحاجة من المعلومات للمستثمرين الدوليين.

رغم أن معايير المحاسبة غير ملزمة لكونها تصدر عن هيئات و تنظيمات مهنية فمنذ ظهورها اتجهت معظم الدول طواعية إلى تطبيقها أو محاولة التوفيق بينها و بين معاييرها المحاسبية، و يتطلب تطبيق هذه المعايير تعديلات للقوانين و التشريعات للدول الراغبة في تبنيها.

و في ظل سعيها للوصول إلى الأسواق المالية الدولية و تقديمها لمختلف التسهيلات لجذب رؤوس الأموال الأجنبية قامت الجزائر بعدة إصلاحات نتج عنها تطبيق نظام محاسبي مالي جديد ابتداء من سنة 2010 مرجعيته هي معايير المحاسبة الدولية.

الهوامش:

- 1- حكمت أحمد الراوي، المحاسبة الدولية، النظرية و التطبيق للمعايير الدولية، دار حنين للنشر، الكويت، 1995، ص45-46.
- 2- مداني بن بلغيث، أهمية إصلاح النظام المحاسبي للمؤسسات في ظل أعمال التوحيد الدولية، أطروحة دكتوراه، كلية العلوم

- الاقتصادية و علوم التسيير، جامعة الجزائر، 2005/2004، ص134.
- 3- سعدي يحيى، و أوصيف لخضر، مداخلة بعنوان أهمية تطبيق معايير المحاسبة الدولية في تحسين جودة الإفصاح المحاسبي، الملتقى الدولي حول النظام المحاسبي المالي في مواجهة المعايير الدولية (IAS/IFRS) و المعايير الدولية للمراجعة (IAS)، التحدي، جامعة سعد دحلب، البليلة، 13 و 14 ديسمبر 2011.
- 4- Frydlender Alain, Pagezy Julien, S'initier aux IFRS, Edition de la performance/ Editions Francis LeFebvre, Paris, France, 2004, P 11.
- 5- خالد جمال الجعارات، معايير التقارير المالية الدولية 2007، إثراء للنشر و التوزيع، عمان، الأردن، الطبعة الأولى، 2008، ص31.
- 6- مداني بن بلغيث، مرجع سابق، ص128.
- 7- نفس المرجع السابق، ص129.
- 8- www.eifrs.iasb.org consulté le : 01-05-2015.
- 9- www.iasplus.com consulté le : 01-05-2014.
- 10- مداني بن بلغيث، مرجع سبق ذكره، ص130.
- 11- آيت محمد مراد، ضرورة تكييف بيئة المحاسبة بالجزائر مع متطلبات النظام المحاسبي المالي "خلال الفترة 2010-2013"، رسالة دكتوراه، كلية العلوم الاقتصادية و العلوم التجارية و علوم التسيير، جامعة الجزائر3، 2014/2013، ص144
- 12- طارق عبد العال حماد ، دليل المحاسبة إلى تطبيق معايير التقارير المالية الدولية الحديثة، الدار الجامعية، الاسكندرية، مصر، 2006، ص44.
- 13- قليل نبيل، أهمية قائمة تدفقات الخزينة في تعزيز الإفصاح في القوائم المالية في ظل تطبيق النظام المحاسبي المالي، مذكرة ماجستير، كلية العلوم الاقتصادية و العلوم التجارية و علوم التسيير، جامعة الجزائر3، 2012/2011، ص41-42.
- 14- خالد جمال الجعارات، مرجع سبق ذكره، ص33-34.
- 15- نفس المرجع السابق، ص34-36.
- 16- آيت محمد مراد، مرجع سبق ذكره، ص147.
- 17- نفس المرجع السابق، ص148.
- 18- محمد أبو نصار، و جمعة حميدات، معايير المحاسبة و الإبلاغ المالي الدولية، الجوانب النظرية و العملية، دار وائل للنشر، عمان، الأردن، الطبعة الثالثة، 2014، ص11.
- 19- نفس المرجع السابق، ص91.
- 20- طارق عبد العال حماد، مرجع سبق ذكره، ص91.
- 21- رضوان حلوة حنان، النموذج الحاسبي المعاصر من المبادئ إلى المعايير، دراسة معمقة في نظرية المحاسبة، دار وائل للنشر ، الأردن، الطبعة الثانية، 2006، ص258.