مدى توافق النظام المحاسبي المالي (SCF) مع المعايير المحاسبية الدولية (IAS/ IFRS) (دراسة تحليلية تقييمية)

سعيداني محمد السعيد
كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير
جامعة الأغواط –الجزائر-

رزيقات بوبكر
كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير
جامعة المسيلة –الجزائر-

الملخص:
عرف النظام المحاسبي المالي الجزائري تغييرا وتعديلا من أجل رفع كفاءة الأنظمة المحاسبية في المؤسسات الاقتصادية لخدمة الأطراف المهتمة والمستفيدة من التقارير المالية وعليه تبنت الجزائر المعايير المحاسبية الدولية من خلال القانون رقم 11/07 المؤرخ في 25 نوفمبر 2007 المتضمن النظام المحاسبي المالي.

من خلال الدراسة البحثية وجدنا أنا النظام المحاسبي المالي يتوافق إلى حد كبير مع المعايير المحاسبية الدولية، غير أن ما يمكن ملاحظته أن المعايير المحاسبية الدولية (IAS/IFRS) هي معايير سريعة التحديث وفق المستجدات والظروف الاقتصادية على غرار النظام المحاسبي المالي. وعليه يمكن القول أنه بعد مرور سبعة سنوات من البدء في تطبيق النظام المحاسبي المالي أصبح من الضروري دراسة واقع هذا النظام والمشاكل التي تواجه تطبيقه.

الكلمات المفتاحية: توحيد محاسبي، معايير محاسبية، توافق محاسبي، معايير محاسبية دولية، نظام المحاسبي المالي.

Abstract

The Algerian financial accounting system has been modified and amended in order to improve the efficiency of accounting systems in economic institutions to serve interested parties and beneficiaries of financial reports. Algeria has adopted international accounting standards through Law No. 07/11 of 25 November 2007, which includes the financial accounting system.

Through the research study, I found that the financial accounting system is largely in line with international accounting standards. However, it can be observed that IAS / IFRS is a fast-updating standard according to economic conditions and conditions, similar to the accounting system. It is therefore possible to say that after seven years of starting the application of the financial accounting system it became necessary to study the reality of this system and the problems facing its application.

Key Words ; Accounting Standardization, Accounting Standards, Accounting Consent, International Accounting Standards, Financial Accounting System.

مقدمة:

إن تحقيق الانسجام في إعداد التقارير المالية في مختلف دول العالم هي الحاجة الملحة لهذا العصر، لاسيما إذا كان من الضروري إجراء مقارنات هادفة للمعلومات المحاسبية التي تنبثق عن مختلف البلدان التي تستخدم معايير المحاسبة التي كانت حتى وقت قريب مختلفة إلى حد بعيد عن بعضها البعض. لذلك ظهرت الحاجة الملحة الى تعميم مجموعة مشتركة من معايير المحاسبة الدولية، أو بعبارة أخرى تقارب عالمي حول لغة محاسبة مشتركة في العالم المالي.

ورغم أن المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية (IAS/IFRS) غير ملزمة لكونها تصدر عن هيئات وتنظيمات مهنية فمنذ ظهورها اتجهت معظم الدول طواعية إلى تطبيقها أو محاولة التوفيق بينها وبين معاييرها المحلية ويتطلب تطبيق هذه المعايير تعديلا في القوانين والتشريعات للدول الراغبة في تبنيها، على غرار الاتحاد الأوروبي سنة 2005 الذي ألزم كل المؤسسات المدرجة في الأسواق المالية الأوروبية إلى استخدام المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية (IAS/IFRS).

وعلى غرار العديد من الدول، باشرت الجزائر بإصلاح نظامها المحاسبي بهدف تقريب الممارسة المحاسبية في الجزائر إلى الممارسة الدولية، لمواكبة الإصلاحات الاقتصادية بهدف الاستفادة من فرص الاقتصاد العالمي الذي أصبح حقيقة وواقعا، يجب الرؤية إليه بإيجابية ويقين، بحيث لم يعد من الممكن لدولة تريد المشاركة في العصر والأخذ بأسبابه أن تنعزل عما يجري فيه. لذا عمد المشرع الجزائري إلى تبني المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية (IAS/IFRS) من خلال: (القانون رقم 07-11 المؤرخ في 25 نوفمبر 2007) المتضمن النظام المحاسبي المالي (SCF).

من خلال هذه الطرح يمكن تقسيم هذه الورقة البحثية الى ثلاثة محاور رئيسية

المحور الأول: التوافق المحاسبي الدولي

لقد أكدت معظم الدراسات والبحوث في مجال المحاسبة الدولية، على وجود اختلافات أساسية بين النظم المحاسبية لدول العالم، معظم هذه الاختلافات نتجت من الشعور بالحاجة إلى انظمة محاسبية وطنية تعكس احتياجات تلك الدول من المعلومات المطلوبة، والتي هي غالبا ما تختلف من دولة إلى أخرى متأثرة بمجموعة من العوامل البيئية لكل دولة.

النمو الواضح والسريع للشركات متعددة الجنسيات وشركات المحاسبة الدولية، وما ترتب عليه من توسع قاعدة المستخدمين وتنوع جنسياتهم، أظهر أهمية وجود تقارير وقوائم مالية تحتوي على معلومات قادرة على تخطي حدود الدول، وتكون مقروءة ومفهومة ومفيدة لهؤلاء المستخدمين، وحتى يتحقق ذلك، كان لابد من وجود أكبر قدر ممكن من الاتساق بين أسس إعداد القوائم المالية وما تحتويه من معلومات، كل هذا أحدث ضغوطا كبيرة على المحاسبة لكي تلبي تلك الاحتياجات.

من هنا جاءت فكرة التوافق الدولي للمحاسبة، حيث اهتمت الكثير من المنظمات والهيئات بموضوع التوحيد والتوافق المحاسبيين الدوليين كهيئة الأمم المتحدة، منظمة التعاون والتنمية الاقتصادية والاتحاد الأوربي. ونتج عن هذا الاهتمام العديد من المحولات الرائدة انتهت وانصهرت جميعها في نتيجة واحدة هي تبني المعايير المحاسبية الدولية.

ومن المهم أن نشير هنا أن موضوع التوافق المحاسبي الدولي ليس وليد ظهور وتوسع الشركات الدولية والعولمة حيث ظهر موضوع التوافق في الأدب المحاسبي قبل الحرب العالمية الثانية، عندما ظهرت الحاجة إلى وجود توافق على المستوى الكلي للمحاسبة بين دول العالم في مسألة إعداد حسابات الدخل الكلية للدول، كما قامت الأمم المتحدة كذلك بتقديم دليل استخدام للمحاسبة الحكومية للدول.

1-1- مفهوم وطبيعة التوافق

قبل التطرق إلى مفهوم التوافق نحن بحاجة إلى الفهم والتفرقة بين معاني المفاهيم الثلاثة، التماثل أو التوحيد والمعايرة والتوافق. فقد أدت أدبيات المحاسبة إلى التمييز بين هذه المفاهيم المحاسبية، بحيث تم التركيز على وضع معايير محاسبية، انطلاقا من

إمكانية تطبيق معيار محاسبي في بلد ما في بلد أخر ومن هذا المنطلق جاءت فكرة المحاسبة الدولية على اعتبار أنه يوجد صعوبات جمة في عملية التوصل إلى نتائج، فجاءت فكرة وأهمية التنسيق وذلك بمقارنة الأنظمة المحاسبية المختلفة في بلدان العالم ومحاولة تقريب تلك الاختلافات وجعلها أنظمة تعمل مع الأنظمة الأخرى وقد أدى هذا إلى توحيد الأنظمة المحاسبية[1].

1-1-1- التماثل أو التوحيد المحاسبي

عُرف التوحيد على أنه "الحالة التي يكون فيها كل شيء متسق ومتجانس أو غير متباين، فهي تحتوي التماثل الذي يعني أن تكون المبادئ والممارسات المحاسبية واحدة. هذا التعريف يتفق إلى حدد كبير مع تعريف جمعية المحاسبين الأمريكية للتوحيد، والذي أشار إليه (Enthoven) بأن التو حيد هو الثبات في التبويب والمصطلحات وكذلك التبويب في القياس"[2].

كما عُرف التوحيد المحاسبي الدولي على أنه "وظيفة ليس من السهل فصلها عن طبيعة النظام الاقتصادي من حيث أنه تقوم أساسا بإضفاء الصبغة النظامية للمعلومات التي يكون هذا النظام بحاجة إليها"[3].

ويشير مفهوم التوحيد أيضا إلى فرض أسس وقواعد محاسبية لدولة ما على دولة أخرى، ويمكن القول إن التوحيد المحاسبي تكمن مهامه الأساسية إعداد المعايير المحاسبية وإزالة الاختلاف الموجود، والتقليل من الفجوة الموجودة بين الأنظمة المحاسبية[4].

ومن أهداف التو حيد المحاسبي تحقيق الكفاءة التي تفتضيها التبادلات الاقتصادية الدولية والتي عادة ما تسعى المؤسسات المعنية (مؤسسات متعددة الجنسيات) بلوغها، إضافة إلى أهداف أخرى مرتبطة بطبيعة الأطراف المهتمة بعملية التوحيد وأهمها[5]:

- المؤسسات المعدة للقوائم المالية؛
- الأطراف المستعملة لهذه القوائم؛
- الهيئات الأخرى المهتمة.

1-1-2- المعايرة المحاسبية

يرى البعض أن مصطلح المعيار يشير إلى مجموعة من وحدات القياس أو المواصفات المقررة أو المفروضة من طرف القانون والتي نستخدمها للوصف العادل لشيء معين[6].

أما المعيار في المحاسبة يؤكد عليه (Littleton) بالقول "إنه مقياس متفق عليه يهدف إلى المعالجة المناسبة لحالة معينة ويعد مؤشرا عمليا للمحاسب ويقلل من المرونة غير الضرورية ومن خيارات الإدارة في التطبيق"[7].

وعُرف المعيار المحاسبي على أنه" المرشد الأساسي لقياس العمليات والأحداث والظروف التي تؤثر على المركز المالي للشركة ونتائج أعمالها مع إيصال المعلومات إلى المستفيدين منها"[8].

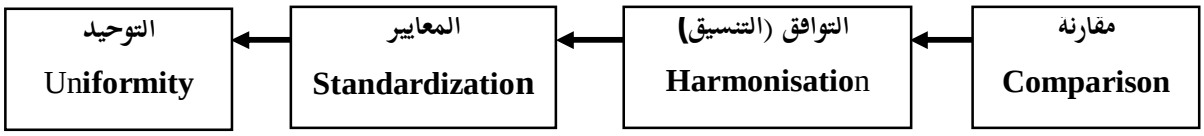
كما يعرف المعيار المحاسبي" المعايير تمثل نماذج أو أنماطا أو مستويات للأداء المحاسبي، فهي أحكاما خاصة بعنصر محدد من عناصر القوائم المالية أو بنوع من أنواع العمليات أو الأحداث أو الظروف التي تؤثر على الوحدة المحاسبية[9].

1-1-3-التوافق المحاسبي

التوافق المحاسبي هو محاولة لجمع أنظمة المحاسبة المختلفة مع بعضها، فهي عملية مزج وتوحيد الممارسات المحاسبية المتنوعة الناتجة عن بيئات مختلفة في شكل منهجي مرتب يعطي نتائج متناسقة[10]. فهي تشمل على اختيار ومقارنة الأنظمة المحاسبية المختلفة لغرض ملاحظة ومعرفة نقاط الاتفاق ونقاط الاختلاف، ثم بعد ذلك العمل على جمع تلك الأنظمة المختلفة مع بعضها. ومن خلال هذه المفاهيم يمكن القول بأن هناك علاقة متداخلة متصلة ومتبادلة التأثير بين المفاهيم الثلاثة حيث نبدأ المرحلة الأولى بعملية المقارنة Comparison بين أنظمة المحاسبة للدول ثم تنتقل إلى اتجاه التوافق والتناسق Harmonisation ثم يتم توليد وإنتاج مجموعة من المعايير المتفق عليها Standardization ثم بعد ذلك تأتي المرحلة الثالثة وهي التوحيد Uniformity[2]، كما يوضح الشكل علاقة مفاهيم التوافق والمعايرة والتوحيد في المحاسبة.

الشكل رقم (1)

علاقة مفاهيم التناسق ووضع المعايير



المصدر: أمين السيد أحمد لطفي، مرجع سبق ذكره، ص365.

عُرف التوافق المحاسبي بأنه "عملية تتحرك بموجبها المحاسبة من الاختلافات الاجمالية في التطبيقات باتجاه التناسق أي توجه جميع المستخدمين للمعايير المحاسبية نحو إحدى الطرق المحاسبية أو نحو عدد محدود ومتقارب من الطرق"[11].

1-2- أهم المنظمات والهيئات المؤثرة في التوافق المحاسبي الدولي

يوجد العديد من المنظمات والهيئات واللجان الدولية (العامة والخاصة) مهتمة حالياً بالتوفق المحاسبي الدولي من أجل زيادة الإفصاح والشفافية في التقارير المالية المعدة من طرف المؤسسة خاصة الشركات متعددة الجنسيات المنتشرة عبر مختلف دول العالم. وبعض من هذه المنظمات يهتم ويعمل على مستوى عالمي، وبعضها على المستوى إقليمي. ويمكن تناول البعض منها كما يلي:

- منظمة التعاون والتنمية الاقتصادية (OCDE)
- المنظمة الدولية لبورصات الأوراق المالية (SEC)
- الأمم المتحدة (U N)
- الاتحاد الدولي للمحاسبين (IFAC)
- المجموعة الاقتصادية الأوروبية (EEC)
- لجنة معايير المحاسبة الدولية (IASC)

1-3- مزايا التوافق المحاسبي الدولي

من الطبيعي أن تكون هناك دوافع موضوعية للأطراف التي تسعى إلى وجود توافق دولي للمحاسبة إن هذه الدوافع لابد وأنها تنبع من الفوائد والمنافع التي يتوقع أن تعود على تلك الأطراف من وراء عملية التوافق، ومن أهم مزايا التوافق المحاسبي الدولي ما يلي:

- انتقاءالحاجة إلى مجاميع متعددة من القوائم المالية للمؤسسات التي تريد إدراج أسهمها في البورصات العالمية، إذ بدلاً من إعداد قوائم مالية تتطابق مع المعايير المحلية لكل بورصة تريد إدراج أسهمها فيها فالمعايير الدولية تزيل هذه الحاجة وتؤدي إلى توحيد لغة التقارير المالية على مستوى دول العالم[12]؛

- إمكانية إجراء المقارنات بين المعلومات المالية الدولية، حيث إجراء المقارنات يسهل عملية تقييم الأداء للمؤسسات ومن ثم تقييم البدائل الاستثمارية، وهو بدوره يساعد على إزاحة عقبة كبيرة أمام حرية تدفق الاستثمارات الدولية. ويبدو منطقيا أن تخفيض درجة الاختلافات في الممارسات المحاسبية هو الحل لهذه المشكلة فالقوائم المالية القابلة للمقارنة سوف تشجع على التدفق الحر لرأس المال عند أقل تكلفة ممكنة إلى الأعمال الأكثر كفاءة[13]؛

- يساعد على إنجاح عمليات الرقابة والمتابعة التي تقوم بها بعض الهيئات على المؤسسات، مثل الاتحاد الأوروبي، الأمم المتحدة، هيئات مراقبة الأسواق المالية الوطنية أو الدولية والبنك الدولي، لما يتيحه من خفض تكاليف هذه الرقابة، التي تتطلب في حالة العكس (وجود اختلافات) أعباء إضافية تتعلق أساساً بتكوين المراجعين وأدوات المراجعة وبرامجها والاستعانة بمراجعين لا ينتمون لثقافة واحدة لمراجعة الفروع، ما يطرح مسألة مصداقية هذه الأعمال وتطابقها مع أهداف مراجعي المجمع[14]؛

- إن التوافق المحاسبي الدولي يمكن أن يسهل على المؤسسات عملية الحصول على التمويل اللازم في حالة عدم كفاية الموارد المحلية، وذلك من خلال إعطاء المؤسسة فرصة أخرى للحصول على الأموال من خارج حدود الدولة الموجودة فيها. سواء كان في صورة رأس مال أو قروض، حيث إن أصحاب رؤوس الأموال في الداخل و الخارج يعتمدون على التقارير المالية لتحقيق أفضل فرص الاستثمار والإقراض، وسوف يفضلون المعايير الدولية، لأن المعلومات المنشورة بالتقارير المالية تكون أكثر ملاءمة وقابلة للمقارنة بالنسبة لهم، مما يشجع المستثمرين والمقترضين على الاعتماد على هذه المعلومات في تقييم فرص الاستثمار والاقتراض، ومن ثم اتخاذ القرارات المناسبة **لهم**[15]؛

- بالنسبة لرجال المصارف والمقترضون فسوف ترتفع درجة الثقة لديهم في القوائم المالية، وكذلك المحللون الماليون فسوف يتمكنون من الحصول على تقارير مالية مفهومة يمكن أن يعتمدوا عليها كمدخلات لعمليات التحليل المالي، واستخدام المقارنات التي تعتبر إحدى الأدوات الرئيسية للمحلل المالي تكون ممكنة ومبنية على أسس أكثر موضوعية ومن ثم تزيد من درجة الثقة في نتائج التحليل المالي؛

- من المتوقع أن يساهم التوافق المحاسبي في رفع مستوى مهنة المحاسبة في دول العالم، حيث إن الدول التي توجد بها أنظمة محاسبية ضعيفة وبدائية سوف تحفز على اتخاذ الإجراءات اللازمة لتبني وتشغيل الأنظمة المحاسبية الدولية، كما قد يسهم في رفع مستوى النظم المحاسبية بها؛

- تسهيل وتوحيد الفروع الأجنبية إذ تسهل المعايير الموحدة للفروع المنتشرة بأنحاء العالم من توحيد نتائج الأعمال بقوائم موحدة وتبقى مشكلة توحيد العملة فقط؛

- يؤدي التوافق إلى اختصار الزمن والتكلفة والجهود المبذولة بالنسبة للدول النامية التي لا توجد بها منظمات للمحاسبة المهنية، وتفتقر إلى معايير محاسبة ومراجعة معتمدة ومكتملة؛ كما تكون الدول النامية على دراية بالمبادئ والطرق والإجراءات المحاسبية التي تعمل في ظلها المؤسسات الدولية العاملة في بلدانها؛

- تحسين القرارات الإدارية في الشركات متعددة الجنسيات فالبيانات الموحدة سهلة الفهم على صانعي ومتخذي القرارات ولا تتطلب تفسيرات مختلفة حسب مصادر إعدادها.

المحور الثاني: المعايير المحاسبية الدولية (IAS/IFRS)

صدرت معايير الدولية لإعداد التقارير المالية (IFRS) وهي التسمية الجديدة لمعايير المحاسبة الدولية (IAS) من قبل مجلس المعايير المحاسبة الدولية (IASB) في 20 أفريل 2001. وبذلك فإن التسمية القديمة معايير المحاسبة الدولية سوف تختفي من الأدب المحاسبي تدريجيا لتحل محلها التسمية الجديدة مع الإصدارات الجديدة والتعديلات المحتملة على المعايير النافذة المفعول.

2-1- الحاجة إلى المعايير المحاسبية الدولية (IAS/IFRS)

إن تحقيق الانسجام في إعداد التقارير المالية في مختلف دول العالم هي الحاجة الملحة لهذا العصر لاسيما إذا كان من الضروري إجراء مقارنات هادفة للمعلومات المالية التي تنبثق عن مختلف البلدان التي تستخدم معايير المحاسبة التي كانت حتى وقت قريب مختلفة إلى حد بعيد عن بعضها البعض، لذلك ظهرت الحاجة الملحة الى تعميم مجموعة مشتركة من معايير المحاسبة الدولية، أو بعبارة أخرى، تقارب عالمي حول لغة محاسبة مشتركة في العالم المالي. ويمكن التعرف على أهم المستجدات التي أدت لظهور الحاجة إلى المعايير المحاسبية الدولية على النحو التالي:

2-1-1- التبادل التجاري

أدى النزوع إلى حرية التبادل التجاري بين دول العالم، وتحرير التجارة التدريجي من القيود الجمركية، وتزايد عدد الدول الموقعة على اتفاقية التبادل التجاري (المنظمة العالمية للتجارة) إلى اهتمام الدول والمؤسسات بتكاليف الإنتاج بهدف تحديد الأسعار،

واحترام قواعد المنافسة الشريفة، وهذا يعتمد على تبني المعايير المحاسبية الدولية فلا يجوز البيع بأقل من ثمن التكلفة بشكل عام إذا أن البيع بالخسارة يؤدي إلى تدمير نظام المنافسة العادلة، والعمل على تطبيق سياسة الإغراق لتدمير بعض المؤسسات المنافسة عن طريق إلحاق خسائر كبيرة بها مما يؤدي إلى إفلاسها وخروجها من السوق، فاعتبرت المنظمة العالمية للتجارة البيع بأقل التكلفة مخالف لقواعد التجارة الدولية، وقد عملت المعايير المحاسبية الدولية على توحيد مفهوم قياس التكلفة إما بالتكلفة أو بصافي القيمة القابلة للتحقق أيهما **أقل**[16].

2-1-2- الحاجة لمواكبة التقدم والتطور العالمي وإيجاد آلية لتطوير علم المحاسبة نفسه

ظهرت في منتصف سبعينيات القرن الماضي حاجة ملحة لتوحيد المعالجات المحاسبية واستبعاد التناقضات القائمة في علم المحاسبة بين المحاسبات الوطنية في الدول المختلفة. فتعددت وتناقضت المعالجات لنفس الظاهرة في المؤسسة الواحدة إلى دورة أخرى (مخالفة مبدأ الثبات) وكذلك الحلول المتناقضة بين المؤسسات على المستوى الوطني (مخالفة مبدأ قابلية البيانات المحاسبية للمقارنة)، ومن أمثلة الاختلاف الكبير القائم على المستوى الدولي ما **يلي**[17]:

- معالجة مشكلة الإيجار التمويلي، مرة يعتبر أصلاً وأحياناً مصروفاً دون ضوابط.
- تقويم المخزون السلعي آخر الدورة، فقد أحصت لجنة توجيه المعايير المحاسبية الدولية (ASC) وجود 15 طريقة مختلفة للتقويم تؤدي إلى أرباح مختلفة.
- وجود اختلافات كبيرة في شكل ومضمون القوائم المالية حتى في الدولة الواحدة.
- ظهرت اختلافات كبيرة في تحديد مفاهيم بنود القوائم المالية، أي الافتقار إلى لغة محاسبية تلقى قبولا وطنيا ودوليا، مثلا الاختلافات في تحديد مفهوم الأصول أو المصروفات أو الخسارة.

2-1-3- التنمية الدولية

تمثل التنمية الدولية هدفا تسعى إلى تحقيقه الشعوب وحكومات الدول المختلفة، كما تهتم المنظمات الدولية مثل المنظمة العالمية للتجارة والبنك الدولي بدراسة مؤشرات التنمية الاقتصادية في دول العالم وتعطي بعض المساعدات الإحصائية في هذا المجال، بهدف إعداد الحسابات القومية ضمن أسس موحدة تصلح للمقارنة بين دول العالم، كما تصلح للتجميع والتلخيص على مستوى الأقاليم أو القارات أو الدول، ولما كان النشاط الاقتصادي يمارس من قبل المؤسسات الاقتصادية حكومية أو خاصة، فلا بد من إعداد هذه الحسابات من قبل المؤسسات ضمن المفاهيم المحددة في النظام، شريطة أن تفصح في التقارير المالية على أسس القياس المستخدمة لإمكان إدخال التعديلات المناسبة عليها، وهذا ما يفترض إما الأخذ بأسس ومعايير الحسابات القومية المحددة بحسب نظام الأمم المتحدة، أو الاعتماد على معايير المحاسبة الدولية مما يجعل توحيدها ممكنا وإعداد الحسابات القومية بناء عليها تكون شفافة وقابلة **للمقارنة**[18].

مما سبق يمكن النظر على أن وضع المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية (IAS/IFRS) ضمن هذا الإطار الأوسع، فهي تمثل أداة مفيدة بشكل خاص مصممة لدعم بيئة تنظيمية دولية مستقرة وأكثر أمنا، وفي نفس الوقت تنص المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية على أهداف المحاسبة والإفصاح وتسعى كذلك إلى الرفع من مستوى

2-2- الإطار المفاهيمي الجديد لمجلس معايير المحاسبة الدولية (IASB)

تم إصدار إطار المفاهيم* الخاص بإعداد التقارير المالية في سبتمبر 2010 حيث حل محل إطار إعداد وعرض البيانات المالية الذي تم وضعه من قبل الهيئة السابقة للمجلس. ويساعد إطار المفاهيم مجلس المعايير المحاسبة الدولية(IASB) فيما **يلي**[19]:

- تطوير المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية المستقبلية ومراجعة المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية القائمة؛

- زيادة التوافق بين الأنظمة والمعايير والإجراءات المحاسبية المتعلقة بإعداد التقارير المالية بتوفير أساس لتخفيض عدد أساليب المعالجات المحاسبية البديلة التي يسمح بها المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية.

بالإضافة إلى ذلك يمكن للإطار المفاهيم المساعدة في:

- تحضير البيانات المالية لتطبيق المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية وفي التعامل مع الموضوعات التي يمكن أن تكون عنوان المعايير أو التفسيرات؛
- مساعدة مدققي الحسابات في تشكيل رأي حول ما إذا كانت التقارير المالية متوافقة مع المعايير المحاسبية الدولية لإعداد التقارير المالية؛
- مستخدمو التقارير المالية في تفسير المعلومات التي تتضمنها البيانات المالية التي أعدت بالاعتماد عل المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية؛
- تزويد الأشخاص المهتمون بعمل مجلس معايير المحاسبة الدولية، بمعلومات عن طريقتها في صياغة المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية؛
- مساعدة هيئات وجمعيات ومؤسسات وضع المعايير الوطنية في تطوير المعايير الوطنية.

ويتناول إطار المفاهيم هذا ما يلي:

- هدف التقارير المالية.
- الخصائص النوعية للمعلومات المحاسبية المفيدة.
- التعريف والاعتراف والقياس للعناصر التي تبنى منها التقارير المالية.
- مفاهيم رأس المال والمحافظة عليه.

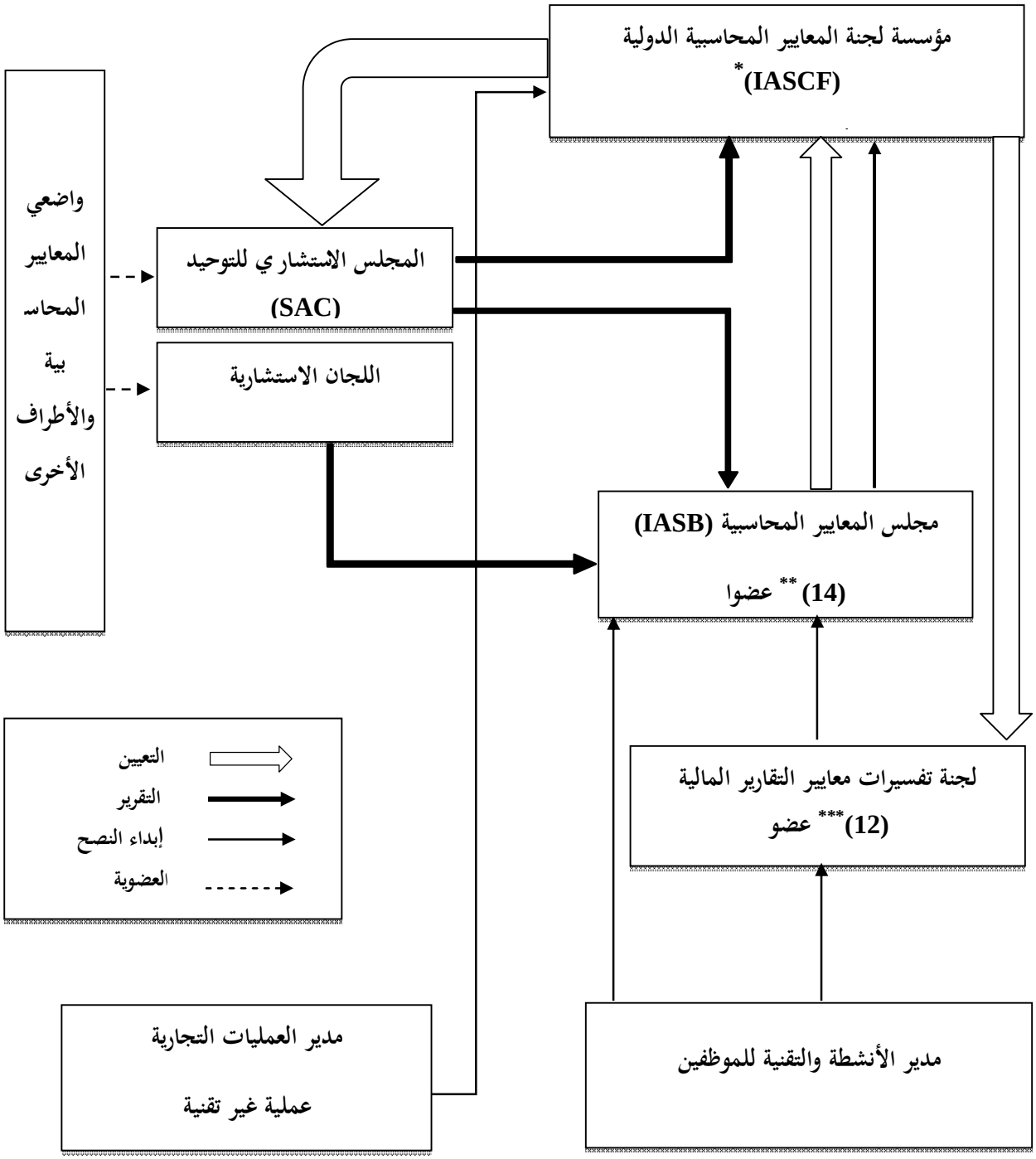
2-2-1- هيئات مجلس معايير المحاسبة الدولية (IASB)

يتكون مجلس معايير المحاسبة الدولية من مجموعة من الهيئات يمكن عرضها كما يلي:

- مجلس المراقبة
- مؤسسة لجنة المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية (IFRS Foundation)
- مجلس معايير المحاسبة الدولية (مجلس الإدارة)
- لجنة تفسيرات المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية (IFRIC)
- المجلس الاستشاري (SAC)

الشكل رقم (2)

هيكلة مجلس المعايير المحاسبية الدولية (IASB)



المصدر: بكطاش فتيحة، مرجع سبق ذكره، بتصرف.

المحور الثالث: النظام المحاسبي المالي و المعايير المحاسبية الدولية

في ظل موجة الانفتاح على العالم في جميع الميادين، وفي ظل الزخم الذي شهدته صناعات المعايير المحاسبية على المستوى الدولي، فإن الجزائر وسعيا منها لمسايرة التطورات العالمية سعت بجد نحو الارتقاء بمؤسساتها وخاصة فيما يتعلق بالجانب المحاسبي، حيث عملت على تبني نظام محاسبي مالي جديد يتوافق مع المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية (IAS/IFRS)، بحيث يضمن

لمؤسساتها تقديم تقارير صادقة وشفافة تعكس وضعها المالي، وكذا تسهل عملية مراقبة حساباتها من خلال توفير معلومات مفيدة وضمانات كافية لكل من المستثمرين الحاليين والمحتملين والمقرضين والدائنين الآخرين والمساهمين.

3-1-أسباب توجه الجزائر نحو المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية (IAS/IFRS)

منذ تبني النصوص القانونية المتعلقة بالمخطط المحاسبي الوطني القديم (PCN) الذي تم اعتماده في ظل الاقتصاد الموجه في 29 أفريل 1975 وخلال 33 سنة من تطبيقه لم يتم عليه أي تعديل من شأنه أن يسد بعض الثغرات والنقائص مثل (التسجيل المحاسبي المتعلق بالقرض الإيجاري، العمليات بالعملة الأجنبية...إلخ) كما لا يمكن من خلاله مواكبة العولمة المالية والاقتصادية، ولا يعرض قوائم مالية تتوافق والمقاييس العالمية تسمح لمختلف مستعمليها لا سيما الأجانب من الحصول على معلومات مالية شفافة تستغل مباشرة في اتخاذ **القرارات**[20].

ويمكن حصر أسباب توجه الجزائر نحو المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية لأسباب داخلية وأسباب خارجية كما **يلي**[21]:

3-1-1-الأسباب الخارجية:

- يعتبر تبني المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية (IAS/IFRS) استجابة لمتطلبات الشراكة مع الاتحاد الأوروبي ومشروع الانضمام إلى المنظمة العالمية للتجارة؛
- ظهرت في عدة بلدان احتياجات إضافية في التمويل من القطاع الخاص وذلك بعد ما تحولت مهمة الدولة من راعية لهذا القطاع إلى مشرفة عليه؛
- عند البحث عن موارد مالية جديدة، أصبحت المؤسسات لا تقتصر على الأسواق المحلية فقط بل أصبحت تلجأ إلى الأسواق المالية الدولية؛
- يتطلب تطور المؤسسات احتياجات معتبرة من الموارد المالية في إطار الاقتصاد العالمي الذي لا يعترف بالحدود الجمركية؛
- يشترط عند طلب الاستفادة من أية خدمة كانت من الأسواق المالية الدولية، الامتثال المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية (IAS/IFRS)؛
- يستلزم التفتح الاقتصادي استعمال معلومات صحيحة وموثقة وموحدة ومعدة وفق المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية (IAS/IFRS)، وذلك لتسهيلا لنقل المعلومات الاقتصادية ولعمليات التجميع المحاسبي لشركات متعددة الجنسيات؛

3-1-2- الأسباب الداخلية:

- تحول دور الدولة في الميدان الاقتصادي والتجاري من طرف فعال إلى دور منظم؛
- أصبح المخطط المحاسبي الوطني لا يتماشى والتوجه الاقتصادي الحالي للبلاد؛
- يستجيب المخطط المحاسبي الوطني بالدرجة الأولى إلى المستلزمات الجبائية، وتم وصفه بأنه نظام مؤسس لتحديد الضريبة؛
- أصبحت النظرة القانونية في المخطط المحاسبي الوطني تطغى على النظرة الاقتصادية؛
- أصبحت المؤسسات عبر المخطط المحاسبي الوطني تستعمل مبدأ الحيطة والحذر بصفة مبالغ فيها عوضا لمبدأ الصورة الوفية بحثا على أكثر الضمانات عند وقوعها المحتمل في الإفلاس.

3-2- أهمية تطبيق المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية (IAS/IFRS) في الجزائر

يمكن عرض أهمية تطبيق المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية (IAS/IFRS) في الجزائر من خلال ما يلي :

3-2-1- التحولات الاقتصادية التي تشهدها الجزائر: إن تبني الجزائر اقتصاد السوق وما يتطلبه من مشاركة كافة الفعاليات الاقتصادية، والحاجة إلى تطوير كافة النظم الإدارية والمحاسبية في المؤسسة لا سيما أن هذه الأخيرة تسعى إلى الريادة والمنافسة على المستوى الدولي، يتطلب منها تبني وتطبيق النظم والممارسات العالمية في هذا المجال.

3-2-2- تشجيع الاستثمار بكافة أشكاله: إن التوجه نحو تطبيق المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية من شأنه طمأنة المستثمرين المحللين والأجنبيين، من خلال الاعتماد عليها في القياس المحاسبي واحتساب الأرباح واعتماد القوائم المالية الختامية.

3-2-3- فتح المجال للاستثمار في القطاع المالي: لقد أصبح بإمكان القطاع الخاص إنشاء بنوك ومؤسسات للتأمين وفقا للقوانين والنصوص التنظيمية المعمول بها في هذا المجال (قانون النقد والقرض...)، فمثلا في الجزائر بنك الخليج، بنك البركة...إلخ، وهي غالبا ما تكون مرتبطة ببنوك ومؤسسات مالية عربية ودولية، تطبق المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية أو تتعامل مع مؤسسات تطبق هذه المعايير.

3-2-4- سهولة الاندماج في الاقتصاد العالمي: إن توقيع اتفاق الشراكة مع الاتحاد الأوربي وما ينجر عنه من فتح مناطق التبادل الحر في الجزائر، وتوقع انضمام الجزائر إلى المنظمة العالمية للتجارة، تكون للمؤسسات الجزائرية علاقات دولية مع مثيلاتها الأوروبية وغير الأوروبية تطبق المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية، الأمر الذي يتطلب من المؤسسات الجزائرية تطبيق هذه المعايير لرفع درجة مقروئية المعلومات المالية المنشورة في قوائمها المالية الختامية لدى المؤسسات الأجنبية نظرا لإعدادها بلغة محاسبية عالمية وموحدة.

3-2-5- إعداد القوائم المالية الختامية وفق أسس واضحة: من أهم مزايا تطبيق المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية في الجزائر هو الحصول على القوائم المالية الختامية، وفق أسس واضحة ومفهومة لدى متخذي القرارات، فالكثير من المشاكل المحاسبة المطروحة حديثا لا نجد لها حلولا في المخطط المحاسبي الوطني الصادر سنة 1975، وعليه يتم معالجتها باجتهادات شخصية من قبل المهنيين قد لا تصب في مصلحة كل مستخدمي المعلومات المحاسبية، بينما تتناول المعايير الدولية هذه المشاكل وتوضيح طريقة التعامل معها محاسبيا، كما هو الحال عند تعامل المؤسسة بقرض الإيجار.

3-2-6- تطوير بورصة الجزائر: تطور عدد مؤسسات المساهمة ونمو حجمها وسعيها لتطوير نشاطاتها في الجزائر وخارجها، يتطلب من السلطات المعنية تنشيط بورصة الأوراق المالية كبديل ثاني للتمويل الخارجي، ولا يمكن أن تعرف هذه السوق حيوية، إلا إذا كانت المؤسسات المقيدة فيها تطبق المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية لضمان مستوى عالي في الإفصاح المالي والمحاسبي في القوائم المالية المنشورة للمستثمرين الحاليين والمنتظرين.

3-3-متطلبات تطبيق المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية (IAS/IFRS) في الجزائر

من أجل التطبيق السليم والكفء للمعايير الدولية لإعداد التقارير المالية (IAS/IFRS)، يجب على الدولة والهيئات والجمعيات المهتمة بالمحاسبة والتدقيق وكذا الجامعات والمعاهد، أن تقوم بمجموعة من الإجراءات والإصلاحات، وعليه يمكن إرجاء متطلبات تطبيق المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية (IAS/IFRS) فيما **يلي**[22]:

3-3-1- التأهيل العلمي والعملي للمحاسب: المحاسب هو المعني بالدرجة الأولى بتطبيق المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية، لذلك لابد من تأهيله علميا وعمليا ليكون قادرا على تطبيق المعايير بشكلها الصحيح، ولتأهيل المحاسبين على ممارسة تلك المعايير بشكلها الصحيح وتطبيقها يجب:

- قد الدورات التدريبية و ورشات العمل للمحاسبين ومدققي الحسابات.
- ضمين المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية الدولية والمراجعة الدولية في امتحانات المحاسبين القانونيين.
- تطوير مناهج كليات الاقتصاد والتسيير والإدارة في الجامعات الرسمية والخاصة ومعاهد التكوين المهني لكي تتضمن تدريس المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية للطلاب من تخصص محاسبة بشكل خاص.

3-3-2- الأنظمة والقوانين الناظمة للمحاسبة: يحتاج تطبيق المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية إلى أسس قانونية تستند إليها المؤسسات، حيث أنها ستطبق على مؤسسات المساهمة بالدرجة الأولى.

3-3-3- دور مجلس المحاسبة وجمعيات المحاسبين: ويكون ذلك من خلال:

- اعتماد المعايير والعمل على تطبيقها ونشرها على نطاق واسع.
- إقامة الأيام الدراسية والندوات والمشاركة في المؤتمرات التي تهدف إلى تعميم ونشر وتيسير تطبيق هذه المعايير في الميدان.
- تقديم الشروحات والتفاصيل عبر نشريات مفصلة تعد لهذا الغرض.
- القيام بدراسات والأبحاث المتعلقة بمدى ملائمة المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية وصعوبات تطبيقها.

3-3-4- تطوير المؤسسات: سيتم تطبيق المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية في المؤسسات، وبالتالي يجب عليها تعديل أنظمتها الداخلية ونظامها المالي والمحاسبي بما يتوافق مع متطلبات هذه المعايير.

3-3-5- دور الإعلام: للإعلام دور أساسي في التبليغ وإيصال المعلومة الصحيحة غير مزيفة من خلال الوسائل المتاحة لديه، حيث يتم التواصل بين جميع الأطراف المعنية مما يسهل التطبيق والانخراط في الجهود الموجهة نحو نجاح واتساع تطبيق هذه المعايير على نطاق واسع.

3-4-الإطار العام للنظام المحاسبي المالي (SCF)

في سنة 2001 وبتمويل من البنك العالمي بدأ إصلاح النظام المحاسبي الجزائري، أوكلت هذه المهمة إلى العديد من الخبراء الفرنسين وبالتعاون مع المجلس الوطني للمحاسبة (CNC)، وتحت إشراف وزارة المالية، وهو ما أدى في نهاية سنة 2004 إلى مشروع النظام المحاسبي المالي، وبعد عامين وبالضبط بتاريخ 14 ماي 2007 تم فحصه وقبوله في مجلس الوزراء ثم تمت المصادقة عليه في البرلمان وحدد تاريخ 01 جانفي 2009 كتاريخ للشروع في تطبيقه قبل أن يتم تأجيل التطبيق إلى 01 جانفي 2010.

3-4-1- مفهوم النظام المحاسبي المالي (SCF)

يشكل النظام المحاسبي المالي خطوة هامة لتطبيق المعايير المحاسبية الدولية في الجزائر في ظل التوجه نحو اقتصاد السوق، وتقدم المفاوضات مع المنظمة العالمية للتجارة التي تكفل الجزائر الانضمام إليها، بالإضافة دخول الجزائر في الشراكة مع الاتحاد الأوروبي وإبرام العديد من اتفاقيات التبادل التجاري العربي الحر. إضافة إلى ذلك من أجل تلبية حاجات المستخدمين المتنامية من المعلومات المحاسبية خاصة المستثمرين المحليين والأجانب.

3-4-1-1- تعريف النظام المحاسبي المالي(SCF):

- من الناحية الاقتصادية: المحاسبة المالية هي نظام لتنظيم المعلومة المالية يسمح بتخزين معطيات قاعدية عددية وتصنيفها وتقييمها وتسجيلها وعرض كشوف تعكس صورة صادقة على الوضعية المالية وممتلكات الكيان ونجاعته، ووضعية خزينته في نهاية السنة المالية"

- من الناحية القانونية: النظام المحاسبي المالي الجديد هو مجموعة من الإجراءات والنصوص التنظيمية التي تنظم الأعمال المالية والمحاسبية للمؤسسات المجبرة على تطبيقه وفقا لأحكام القانون ووفقا للمعايير المالية المحاسبية الدولية المتفق عليها. ويهدف قانون المحاسبة الجديد إلى تحديد النظام المحاسبي المالي الذي يدعى في صلب النص القانوني بالمحاسبة المالية وكذا شروط وكيفيات تطبيقه، ويشمل **على**[23]:

- إطار مرجعي يتطابق مع الإطار المرجعي IFRS؛
- مجال تطبيق النظام المحاسبي الجديد؛
- مفاهيم وقواعد تقييم الأصول والخصوم، والأعباء والنواتج والمعلومات الواجب إظهارها في القوائم المالية الخاصة بكل من هذه الأصناف؛

- أشكال القوائم المالية؛
- مدونة الحسابات؛
- قواعد استعمال الحسابات؛
- النظام الواجب تطبيقه على الوحدات المصغرة.

3-4-2- الإطار التصوري للنظام المحاسبي المالي (SCF)

يشكل الإطار التصوري للمحاسبة المالية دليلا لإعداد المعايير المحاسبية، وتأويلها واختيار الطريقة المحاسبية الملائمة عندما تكون بعض المعاملات وغيرها من الأحداث الأخرى غير معالجة بموجب معيار أو تأويل ويعرف الإطار **التصوري**[24]:

3-4-2-1- مجال التطبيق: يطبق النظام المحاسبي المالي على كل شخص طبيعي أو معنوي، ملزم بموجب نص قانوني أو تنظيمي بمسك محاسبة مالية، مع مراعاة الأحكام الخاصة بها، ويستثنى من مجال التطبيق هذا القانون الأشخاص الخاضعون لقواعد المحاسبة العمومية، وعليه تلتزم الكيانات الآتية بمسك محاسبة **مالية**[25]:

- الشركات الخاضعة لأحكام القانون التجاري؛
- التعاونيات؛
- الأشخاص الطبيعيون أو المعنويون المنتجون للسلع أو الخدمات التجارية غير التجارية، إذا كانوا يمارسون نشاطات اقتصادية مبنية على عمليات متكررة؛
- وكل الأشخاص الطبيعيين أو المعنويين الخاضعين لذلك بموجب نص قانوني أو تنظيمي.

3-4-2-2- القواعد والمبادئ المحاسبية: يعتمد النظام المحاسبي المالي على جملة من القواعد والمبادئ يمكن التطرق إليها كما يلي:

أ- مستعملو القوائم المالية:

- المستثمرون - مسيرو هيئات إدارية - المقرضون (البنوك والمساهمين)
- إدارة الضرائب - شركاء آخرون، زبائن، موردون، أجراء - آخرون

ب- المبادئ المحاسبية الأساسية:

- محاسبة التعهد. - مبدأ استقلالية الدورات - قابلية الفهم.
- استمرارية الاستغلال. - مبدأ الحيطة والحذر - الدلالة.
- المصداقية. - مبدأ الاستمرارية - قابلية المقارنة
- التكلفة التاريخية. - مبدأ تغليب الواقع الاقتصادي على الشكل القانوني

كما أن الإطار التصوري للمحاسبة المالية يشكل دليلا لإعداد المعايير المحاسبية، وتأويلها واختيار الطريقة المحاسبية الملائمة عندما تكون بعض المعاملات وغيرها من الأحداث الأخرى غير معالجة بموجب معيار أو **تأويل**[26]. كما عمل النظام المحاسبي المالي على تحديد المعايير المحاسبية بدقة كما **يلي**[27]:

- قواعد تقييم وحسابات الأصول والخصوم والأعباء والمنتجات؛
- محتوى الكشوف المالية وكفية عرضها.

ج- الخصائص النوعية:

- الملاءمة - الوضوح - القابلية للمقارنة – المصداقية

3-5- مدى توافق النظام المحاسبي المالي مع المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية (IAS/IFRS)

لمعرفة مدى توافق النظام المحاسبي المالي مع المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية (IAS/IFRS)، يمكن إجراء المقارنة من خلال:

3-5-1- المقارنة من خلال الإطار المفاهيمي

الإطار المفاهيمي من خلال المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية (IAS/IFRS)، يهدف إلى التنسيق والتوحيد المحاسبي على المستوى الدولي، وكيفية إعداد القوائم المالية، والخصائص النوعية التي ينبغي أن تتوفر في المعلومات المحاسبية، وكذا المعايير المحاسبية الدولية التي تهتم بكل المؤسسات العامة والخاصة، التجارية والصناعية **والخدمية**[28]، أما في النظام المحاسبي المالي فإن الإطار التصوري يشكل دليلا لإعداد المعايير المحاسبية، وتأويلها واختيار الطريقة المحاسبية الملائمة عندما تكون بعض المعاملات وغيرها من الأحداث الأخرى غير معالجة بموجب معيار أو **تأويل**[29].

مما سبق نجد أن كلا الإطارين لهما نفس الأهداف التي يصبو إلى تحقيقها. غير أن الإطار المفاهيمي للمعايير الدولية لإعداد التقارير المالية (IAS/IFRS) تم تحديثه سنة 2010 ليشمل جميع تفاصيل التقارير المالية متضمنة القوائم المالية أما الإطار التصوري للنظام المحاسبي المالي فهو الإطار المفاهيمي القديم للجنة معايير المحاسبة الدولية قبل عملية الهيكلة، والذي يغطي القوائم المالية فقط.

3-5-2- المقارنة من خلال أهم المبادئ المحاسبية: ستكون المقارنة من خلال الجدول التالي:

الجدول رقم (2)

مقارنة أهم المبادئ المحاسبية وفق (IAS/IFRS) و (SCF)

معايير الدولية لإعداد التقارير المالية (IAS/IFRS)	النظام المحاسبي المالي (SCF)
مبدأ الثبات	
حتى تكون المعلومات المالية قابلة للمقارنة خلال الفترات المتعاقبة يجب أن تتميز بثبات الطرق وقواعد العرض من سنة لأخرى. ويمكن الخروج عن هذا المبدأ في حالة البحث عن معلومة أفضل لمستعملي التقارير المالية شريطة تطبيق الطرق المحاسبية على الفترات السابقة (بأثر رجعي) للالتزام بعملية المقارنة للمعلومات المالية بالإشارة إلى ذلك في الجداول الملحقة.	يقتضي إنسجام المعلومات المحاسبية وقابليتها للمقارنة خلال الفترات المتعاقبة دوام تطبيق القواعد والطرق المتعلقة بتقييم العناصر وعرض المعلومات. ويبرر الإستثناء عن مبدأ الديمومة بالبحث عن معلومة أفضل أو تغيير في التنظيم. بالإشارة إلى أسباب ذلك ضمن ملحق الكشوف المالية. المادة 15 من م.ت156/08)
مبدأ استقلالية السنوات	
يتم إثبات العمليات والأحداث بالدفاتر المحاسبية للمؤسسة والتقرير عنها بالبيانات المالية للفترات التي تخصها، أي استقلالية السنوات المالية.	تكون نتيجة كل سنة مالية مستقلة عن السنة التي تليها، ولذلك يتم ربط حدث بالسنة المالية المقفلة إذا كانت له صلة مباشرة ومرجحة مع وضعية قائمة عند تاريخ إقفال حسابات السنة المالية، ويكون معلوما بين هذا التاريخ وتاريخ الموافقة على حسابات هذه السنة المالية. ولا يتم إجراء أية تسويات إذا طرأ حدث بعد تاريخ إقفال السنة المالية وكان لا يؤثر على وضعية الأصول و الخصوم الخاصة

	بالفترة السابقة للموافقة على الحسابات، ويجب أن تكون الأحداث المؤثرة على قرارات مستعملي الكشوف المالية موضوع إعلام في الملحق. (المادة 12و13 من م.ت156/08)
مبدأ الحيطة والحذر	
حسب المعيار (IAS37) يعتبر مبدأ الحيطة والحذر بمثابة ممارسة سلطة تقديرية للتوصل إلى تقديرات في ظروف عدم التأكد، بحيث لا يكون هناك مبالغة في تقدير قيم الموجودات أو الدخل (الإيرادات)، أو تفريط في تقدير قيم المطلوبات أو المصروفات، ومع ذلك يجب مراعاة ألا يؤدي تطبيق أساس التحفظ على سبيل المثال إلى خلق احتياطات سرية أو مخصصات بأكثر مما يجب أو التخفيض المتعمد للموجودات والدخل أو التضخيم المتعمد للمطلوبات والمصروفات.	أشارت المادة 14 من المرسوم 156/08 على أنه يجب أن تستجيب المحاسبة لمبدأ الحيطة الذي يؤدي إلى تقدير معقول للوقائع في ظروف الشك قصد تفادي خطر تحول شكوك موجودة إلى المستقبل من شأنها أن تثقل بالديون ممتلكات الكيان أو نتائجه. ويجب ألا يؤدي تطبيق مبدأ الحيطة إلى تكوين احتياطات خفية أو مؤونات مبالغ فيها.
مبدأ الأهمية النسبية	
تعتبر المعلومات هامة نسبيا إذا كان تحريفها أو حذفها يكون له تأثير على القرارات الاقتصادية التي يتخذها المستخدمون لهذه القوائم المالية وبالتالي هي الحد القاطع أو النقطة الفاصلة لكي تكون المعلومات نافعة ومفيدة.	لقد حددت المادة 11 من المرسوم156/08 مبدأ الأهمية النسبية وربطته بمدى تأثير المعلومات المالية على حكم مستعمليها تجاه الكيان، وبالتالي العناصر قليلة الأهمية لا تطبق عليها المعايير المحاسبية
مبدأ التكلفة التاريخية	
يعتبر أساس التكلفة التاريخية هو الأساس الأكثر شيوعا في الإستخدام من جانب المؤسسات لغرض إعداد القوائم المالية، وعادة ما يتم دمج هذا الأساس مع أسس القياس الأخرى، فمثلا يظهر المخزون عادة بالتكلفة أو صافي القيمة البيعية أيهما أقل. وكما يمكن إظهار الأصول المالية بالقيمة العادلة.	يتم تسجيل العمليات المالية في السجلات على أساس التكلفة الفعلية لهذه العمليات وقت حدوثها، وعلى أساس قيمتها عند معاينتها دون الأخذ في الحسبان آثار السعر أو تطور القدرة الشرائية للعملة، باستثناء الأصول والخصوم البيولوجية والأدوات المالية فتقيم بقيمتها الحقيقية. (م16من م.ت 156/08)
مبدأ المطابقة بين الميزانية الافتتاحية والميزانية الختامية	
لم يرد أي نص يتطابق مع هذا المبدأ.	حسب المادة 17 من المرسوم 156/08 يجب أن تكون الميزانية الافتتاحية للسنة المالية الحالية مطابقة لميزانية إقفال السنة المالية السابقة. ويتماشى ذلك مع ما جاء في المادة 19 من القانون 11/07 "يجب القيام بإجراء قفل موجه إلى تجميد التسلسل الزمني وضمان عدم المساس بالتسجيلات".
مبدأ أسبقية الواقع الاقتصادي على الشكل القانوني	

يعرف هذا المبدأ بتغليب الجوهر على الشكل فلكي تمثل المعلومات بصدق العمليات وغيرها عن الأحداث التي تمثلها، فإنه من الضروري المحاسبة عن تلك العمليات والأحداث طبقا لجوهرها وليس فقط لشكلها القانوني.	حسب هذا المبدأ تقيد العمليات وتعرض ضمن الكشوف المالية طبقا لطبيعتها ولواقعها المالي والاقتصادي دون التمسك فقط بمظهرها القانوني. (المادة 18 من م.ت 156/08).
مبدأ الاستمرارية	
يتم إعداد التقارير المالية على افتراض أن المؤسسة مستمرة وسوف تستمر في نشاطها في المستقبل المنظور وليس لديها نية ولا حاجة لتصفية عملياتها أو تقليص نطاقها بشكل كبير. وفي حال وجود مثل هذه النية أو الحاجة، فإنه يجب الإفصاح عن هذه الحقيقة بالإضافة إلى الأساس الذي تم بموجبه إعداد التقارير المالية من قبل المؤسسة وسبب عدم اعتبار المؤسسة مستمرة.	حسب نص المادة 17 من المرسوم 156/08 تعد الكشوف المالية على أساس استمرارية الاستغلال بافتراض متابعة الكيان لنشاطاته في مستقبل، إلا إذا طرأت أحداث أو قرارات قبل تاريخ نشر الحسابات والتي من الممكن أن تسبب التصفية أو التوقف عن النشاط في المستقبل القريب. وإذا لم يتم إعداد الكشوف المالية على هذا الأساس فإن الشكوك تكون مبررة والأساس المستند عليه في ضبطها في الملحق.
مبدأ عدم المقاصة	
يجب عدم إجراء المقاصة بين الأصول والالتزامات أو الدخل والمصاريف ما لم تقتضي أو تجيز المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية ذلك. والمطلوبات وبين	حسب نص المادة 15 من القانون 11/07 لا يمكن إجراء مقاصة بين عنصر من الأصول وعنصر من الخصوم، ولا بين عنصر من الأعباء وعنصر من المنتجات، إلا إذا تمت المقاصة على أسس قانونية أو تعاقدية أو إذا كان من المقرر أصلا تحقيق عناصر هذه الأصول والخصوم والأعباء بالتتابع، أو على أساس صاف.

المصدر: مسعود درواسي، مرجع سبق ذكره، بتصرف.

من خلال الجدول يتضح أن هناك توافق بين النظام المحاسبي المالي (SCF) والمعايير الدولية لإعداد التقارير المالية (IAS/IFRS) حيث أن المبادئ الذي جاء بها النظام المحاسبي المالي متوافقة إلى حد كبير مع مبادئ المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية، أما بعض الاختلافات الناتجة عن الاختلاف في المصطلحات لأن النظام المحاسبي المالي ذا مرجعية فرانكوفونية أما المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية (IAS/IFRS) فالمرجعية هي مرجعية أنجلو سكسونية.

3-5-3- المقارنة من خلال القوائم المالية وطريقة عرضها: ستكون المقارنة من خلال الجدول التالي:

الجدول رقم (2)

مقارنة القوائم المالية وطريقة عرضها حسب (IAS/IFRS) و (SCF)

البيان	IAS/IFRS	SCF
القوائم المالية	قائمة المركز المالي، قائمة الدخل الشامل، قائمة التغيرات في حقوق الملكية، قائمة التدفقات النقدية، الملاحظات والجداول الملحقة.	الميزانية، حساب النتائج، جدول سيولة الخزينة، جدول تغير الأموال الخاصة، الملحق.
	قائمة المركز المالي: تحتفظ المؤسسة بطريقة عرض قائمة	الميزانية: تقدم الميزانية وفق جدول وتصف

عرض القوائم المالية	المركز المالي وتصنيف البنود، بإستثناء أن هناك عرضاً أو تصنيفاً آخر سيكون أكثر ملاءمة أو يقتضي معيار دولي لإعداد التقارير المالية تغييراً في العرض. كما حددت الحد الأدنى للبنود التي يجب أن تعرض في قائمة المركز المالي، والتمييز بين العناصر المتداولة والعناصر غير متداولة استناداً لمبدأ السنوية. قائمة الدخل الشامل: يعرض مجموعة من البنود المصنفة حسب طبيعتها (بما فيها حصة الدخل الشامل الآخر للمؤسسات الزميلة والمشاريع المشتركة التي يتم محاسبتها بطريقة حقوق الملكية). كما يمكن تصنيف الأعباء حسب وظيفتها لكن يتطلب معلومات إضافية حول طبيعة هذه الاعباء. بما في ذلك مصاريف الإهتلاك والإطفاء وتكاليف الموظفين. قائمة التدفقات النقدية: تعرض فيه التدفقات النقدية والتي يتم تصنيفها إلى تدفقات من الأنشطة (التشغيلية، الاستثمارية، التمويلية)، وذلك باستخدام الطريقة المباشرة أو غير المباشرة. قائمة التغيرات في حقوق الملكية: تعكس التغيرات في حقوق الملكية في بداية ونهاية فترة إعداد التقارير المالية. الإيضاحات: تقدم معلومات حول أسس إعداد القوائم المالية والسياسات المحاسبية التي تم اختيارها، والمعلومات الغير معروضة بالقوائم المالية ولكن ضرورية لفهم أي منها، وطالما أن الأمر مجدي فتعرض المؤسسة الملاحظات بطريقة منتظمة وعمل إشارات مرجعية لكل بند في القوائم المالية.	بصفة منفصلة عناصر الأصول وعناصر الخصوم (العناصر الجارية والعناصر غير جارية). حساب النتائج: يتم فيه عرض بيان ملخص للأعباء والمنتوجات المنجزة، كما حدد الحد الأدنى للمعلومات التي يتضمنها، وفي حالة حساب النتائج المدمجة فهو يتطلب معلومات اضافية. كما يتم تصنف فيه الأعباء حسب طبيعتها أو حسب الوظائف. جدول سيولة الخزينة: يتم عرضه بنفس طريقة المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية. جدول تغير الأموال الخاصة: يشكل جدول تغير الأموال الخاصة تحليلا للحركات التي أثرت في كل فصل من الفصول التي تتشكل منها رؤوس الأموال الخاصة للكيان خلال السنة المالية. ملحق الكشوف المالية: يشمل ملحق الكشوف المالية على كل المعلومات التي تكتسي طابعا هاما أو كانت مفيدة لفهم العمليات الواردة في الكشوف المالية.

المصدر: من إعداد الطالب استنادا إلى القوانين المنظمة للنظام المحاسبي المالي والمعايير الدولية لإعداد التقارير المالية.

من خلال الجدول أعلاه نلاحظ أن النظام المحاسبي المالي تبنى نفس القوائم المالية الواردة بالمعايير الدولية لإعداد التقارير المالية (IAS1) وكذا طرق عرضها، كما أن النظام المحاسبي المالي تبنى قائمتين جديدتين هما جدول سيولة الخزينةو جدول تغير الأموال الخاصة وهذا لما تكتسيه هتين القائمتين من أهمية تكمن في توفير معلومات مفيدة حول التدفقات النقدية الناشئة عن مختلف أنشطة المؤسسة (التشغيلية والاستثمارية والتمويلية)، وكذا أي حركة في رؤوس الأموال في بداية ونهاية فترة إعداد التقارير المالية.

3-5-4- المقارنة من خلال طرق تقييم بعض بنود القوائم المالية:

3-5-4-1- التثبيتات المعنوية: وفق النظام المحاسبي المالي فهي تدرج بتكلفتها المنسوبة إليها مباشرة ثم تقيم لاحقا بالتكلفة منقوصا منها الإهتلاكات المتراكمة ومجموع خسائر القيمة، أو بالقيمة الحقيقية في تاريخ إعادة التقييم منقوصا منها الإهتلاكات

المتراكمة ومجموع خسائر القيمة. وهذا يتوافق مع ما جاء به المعيار (IAS38) "الأصول غير ملموسة" غير أن المعيار تطرق بالتفصيل إلى حالات اقتناء الأصل هل الاقتناء من خلال اندماج الأعمال أو بواسطة منحة حكومية أو عن طريق عملية تبادل أصول غير ملموسة.

3-5-4-2- التثبيتات المالية: وفق المعيار (IAS39) تقيس المؤسسة عند الاعتراف المبدئي للأصل المالي بقيمته العادلة مضافاً إليها تكاليف العملية وهي تلك التكاليف المتزايدة* التي تنسب مباشرة إلى شراء الأصل أو إصداره أو التصرف به. وبعد الاعتراف المبدئي ينبغي أن تقيس المؤسسة الأصل المالي بالقيمة العادلة أو بالتكلفة المطفأة. أما في النظام المحاسبي المالي وحسب الفقرة (122-3) "يدرج الأصل المالي بتكلفته التي هي القيمة الحقيقية لمقابل معين، بما في ذلك مصاريف الوساطة، والرسوم غير مستردة، ومصار يف البنك ولكن لا تندرج فيها الحصص والفوائد المتوقع استلامها غير المدفوعة والمستحقة قبل الاكتساب"[30]. أما لاحقا فتقيم الأصول المالية بالقيمة الحقيقية بالنسبة لسندات المساهمة الفقرة (122-5)[31] ، وبالتكلفة المهتلكة بالنسبة للتوظيفات المالية الفقرة (122-6)[32]. كما أن النظام المحاسبي المالي يعتبر العقارات الموظفة أصل مادي عكس المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية (IAS/IFRS) الذي تعتبره أصل مالي بالرغم من طبيعته المادية.

مما سبق نجد أن هناك توافق في متطلبات القياس للأصول المالية وفقا للمعيار (IAS39) و (SCF)، غير أن المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية (IAS/IFRS) أعطت أهمية كبيرة للأدوات المالية تجلى ذلك في أربعة معايير محاسبية وهذا راجع لاهتمام المعايير بالأسواق المالية.

3-5-4-3- التثبيتات المادية: حسب المعيار المحاسبي (IAS16) يجب قياس بند الممتلكات والمصانع والمعدات المؤهل للإعتراف به كأصل مبدئيا على أساس التكلفة، وبعد الإعتراف تختار المؤسسة نموذج القياس إما (نموذج التكلفة أو نموذج إعادة التقييم) كسياسة محاسبية خاصة بها وتقوم بتطبيق تلك السياسة على فئة كاملة من الممتلكات والمصانع والمعدات. وهذا ما يتوافق مع النظام المحاسبي المالي غير أن النظام المحاسبي المالي لم يعالج التكاليف المباشرة للأصل مثل تكلفة منافع الموظفين (IAS19)، وكذا التكاليف المؤهلة للرسملة والمنسوبة مباشرة إلى الأصل (IAS23) "تكاليف الإقتراض".

3-5-4-4- المخزونات: وفقا للمعيار (IAS2) "المخزون" يقيم المخزون بالتكلفة أو صافي القيمة القابلة للتحقق أيهما أقل، وتشمل تكلفة المخزون كافة تكاليف الشراء وتكاليف التحويل والتكاليف الأخرى التي تحملتها المؤسسة في سبيل جلب المخزون ووضعه في حالته ومكانه الحاليين، كما يجب تقييم المخزونات عند خروجها من المخزن بطريقة الوارد أولا الصادر أولا أو بطريقة التكلفة الوسطية المرجحة. وهذه المعالجة تتوافق مع ما جاء به النظام المحاسبي المالي.

3-5-4-5- الإعانات الحكومية: حسب ما جاء به المعيار (IAS20) تقيم الإعانات لحكومية بالقيمة العادلة بما فيها المنح غير النقدية ولا يعترف بها إلا إذا توفر قناعة أن المؤسسة ستلتزم بالشروط المتعلقة بها وأن الإعانات سيتم استلامها.

وهذه المعالجة تتوافق مع نص الفقرة (124-5)[32] ، من النظام المحاسبي المالي التي تناولت الإعانات الحكومية.

3-5-4-6- تكاليف التطوير: تسجل ضمن عناصر الأصول غير ملموسة فقط إذا تمكنت المؤسسة من تبيان ما **يلي**[33]:

- الجدوى الفنية لإكمال الأصل ا غير ملموسة بحيث يصبح متوفرا للاستعمال أو البيع.
- قدرة المؤسسة على استعمال أو بيع الأصل غير ملموسة.
- كيف سيولد الأصل غير ملموسة منافع اقتصادية مستقبلية محتملة، كما على المؤسسة أن تبين بوجود سوق لإنتاج الأصل غير ملموسة.
- توفر الموارد الفنية والمالية، المناسبة والموارد الأخرى لإكمال تطوير واستعمال أو بيع الأصل غير ملموسة.
- قدرتها على قياس الإنفاق على الأصل غير ملموسة أثناء تطوره بشكل موثوق به.

وهذا يتوافق مع ما جاء به النظام المحاسبي المالي حول تكاليف التطوير.

3-4-5-7- مؤونات الأعباء والخسائر: حسب المعيار (IAS37) فإن مؤونات الأعباء والخسائر والأخطار ينبغي تحديثها ومراجعتها وهذا عند القيام بعملية حساب القيمة الحالية لمؤونات الأعباء والأخطار مما يعني أن القيمة الحالية سوف ترتفع عند نهاية كل دورة **محاسبية**[34]. وهذه المعالجة تتوافق مع معالجة النظام المحاسبي المالي لمؤونات الأعباء والخسائر.

3-4-5-8- العمليات المنجزة بالعملات الأجنبية: حسب النظام المحاسبي المالي يجب أن تسجل المعاملة بالعملة الأجنبية عند الاعتراف الأولي بها بالعملة الوطنية وهو المبلغ الناتج من ضرب مبلغ المعاملة الأجنبية بسعر الصرف السائد بينها وبين العملة الوطنية بتاريخ المعاملة. وتسجل فروقات الصرف الناشئة بسبب تقلبات أسعار الصرف حسب الحالة في الأعباء أو في المنتوجات للسنة المالية. وهي نفس المعالجة التي جاء بها المعيار المحاسبي (IAS21) "أثار التغيرات في أسعار صرف العملات".

3-4-5-9- الضرائب المؤجلة: حسب المعيار المحاسبي (IAS12) يجب الاعتراف بالضريبة الجارية غير المدفوعة عن الفترة الجارية والفترات السابقة كالتزام، أما إذا كان المبلغ المدفوع عن الفترة الجارية والفترات السابقة يزيد عن المبلغ المستحق فيعترف بالزيادة كأصل. هذه المعالجة تتوافق مع ما جاء في النظام المحاسبي المالي خاصة نص الفقرة (134-2)[35].

3-4-4-10- الإيراد: وفقا للمعيار المحاسبي (IAS18) يتم تحديد الإيراد الناشئ من عملية ما عادة بالاتفاق بين المؤسسة والمشتري أو المستخدم للأصل، وتقاس العملية بالقيمة العادلة للمقابل المستلم أو القابل للاستلام مع الأخذ في الحسبان مبلغ الخصومات التجارية أو الكمية التي تسمح بها المؤسسة. كما وضع المعيار شروط من أجل الاعتراف بالإيرادات (بيع البضائع أو تقديم الخدمات)، وهذا المعاجلة تتوافق مع ما جاء في النظام المحاسبي المالي حول تقييم الإيرادات الناتجة عن المبيعات وتقديم الخدمات سيما الفقرة (111-3)[36].

خاتمة:

- أن فكرة التوافق المحاسبي الدولي هي وليدة النمو الكبير والملحوظ في التجارة الدولية والانتشار الواسع للشركات متعددة الجنسيات، وشركات المحاسبة الدولية، وما ترتب عليه من توسيع لقاعدة مستخدمين وتنوع جنسياتهم.

- أن التوافق المحاسبي هو محاولة لجمع أنظمة المحاسبة المختلفة مع بعضها، فهي عملية مزج وتوحيد الممارسات المحاسبية المتنوعة الناتجة عن بيئات مختلفة.

- يوجد العديد من المنظمات والهيئات واللجان الدولية (العامة والخاصة) مهتمة حالياً بالتوفق المحاسبي الدولي منها منظمة التعاون والتنمية الاقتصادية (OCDE)، الأمم المتحدة (U N)، المنظمة الدولية لبورصات الأوراق المالية (SEC)، المجموعة الاقتصادية الأوروبية (EEC)، الاتحاد الدولي للمحاسبين (IFAC)، مجلس معايير المحاسبة الدولية (IASB).

- يعتبر النظام المحاسبي المالي وليد عمليات الإصلاح التي انتهجتها الجزائر بهدف تقريب الممارسة المحاسبية في الجزائر إلى الممارسة الدولية، ولمواكبة الإصلاحات الاقتصادية بهدف الاستفادة من فرص الاقتصاد العالمي الذي أصبح حقيقة وواقع يجب الرؤية إليه بإيجابية ويقين.

- النظام المحاسبي المالي تبنى المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية (IAS/IFRS) والتزم بها إلى حد كبير. غير أن ما يمكن ملاحظته أن المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية (IAS/IFRS) هي معايير سريعة التحديث وفق المستجدات والظروف الاقتصادية على غرار النظام المحاسبي المالي. وعليه يمكن القول أنه بعد مرور سبعة سنوات من البدء في تطبيق النظام المحاسبي المالي أصبح من الضروري دراسة واقع هذا النظام والمشاكل التي تواجه تطبيقه.

قائمة الهوامش:

[1] شعيب شنوف، **الممارسة المحاسبية في الشركات متعددة الجنسيات والتوحيد المحاسبي العالمي حالة BP EXPLORATION LIMITED**، أطروحة دكتوراه في العلوم الاقتصادية، جامعة الجزائر، الجزائر، 2006-2007، ص 106.

[2] محمد مبروك أبو زيد، **المحاسبة الدولية وانعكاساتها على الدول العربية**، دار المريخ للنشر، الرياض، المملكة العربية السعودية، 2011، ص229.

[3] آيت محمد مراد، **ضرورة تكييف بيئة المحاسبة بالجزائر مع متطلبات النظام المحاسبي المالي خلال الفترة 2010-2013**، رسالة دكتوراه في العلوم الاقتصادية فرع النقود والمالية، جامعة الجزائر، الجزائر، 2014، ص108.

[4] شعيب شنوف، **محاسبة المؤسسة طبقا للمعايير المحاسبية الدولية**، مكتبة الشركة الجزائرية بوداود، الجزائر، الجزء الأول، 2008، ص121.

[5] حواس صلاح، **التوجه الجديد نحو معايير الإبلاغ المالي الدولية**، أطروحة دكتوراه في علوم التسيير، جامعة الجزائر، الجزائر، 2008، ص83.

[6] Rosse Skinner, Alex Milburn, **Adaptation française**, Nadi CHLALA, Jaques Fortin, Normes Comptables Analyse et concepts, 2eme Edition, Québec, CANADA, 2003, P798.

[7] منال حسين لفتة السلماني، **أهمية صياغة معايير محاسبية عربية دراسة مقارنة في ظل التوافق المحاسبي الدولي واختلاف العوامل البيئية**، مجلة العلوم الاقتصادية والإدارية، جامعة بغداد، العراق، المجلد 18، العدد65، 2012، ص390.

[8] أمين السيد أحمد لطفي، **نظرية المحاسبة (منظور التوافق الدولي)**، الدار الجامعية، الاسكندرية، مصر، 2005، ص366.

[9] عباس مهدي الشيرازي، **نظرية المحاسبة**، ذات السلاسل، الكويت، 1990، ص122.

[10] Obert robert, pratique des normes IAS/IFRS, paris, danord, 2008, p 91.

[11] بكطاش فتيحة، **دوافع توحيد المعايير المحاسبية الدولية في ظل العولمة**، أطروحة دكتوراه في علوم التسيير، جامعة الجزائر، الجزائر، 2011، ص ص57.

[12] Roberts Clare, et al, **International Financial Reporting A Comparative Approach**, 3rd Edition, Published by Financial Times, Prentice Hall, 2005, p11.

[13] ياسر أحمد السيد محمد الجرف، مرجع سبق ذكره، ص13.

[14] محمد مبروك أبو زيد، مرجع سبق ذكره، ص231.

[15] مداني بن بلغيث، **أهمية إصلاح النظام المحاسبي للمؤسسات في ظل أعمال التوحيد الدولية بالتطبيق على حالة الجزائر**، اطروحة دكتوراه في العلوم الاقتصادية، جامعة الجزائر، الجزائر، 2004، ص107.

[16] محمد مبروك أبو زيد، مرجع سبق ذكره، ص232.

[17] حمزة العرابي، **المعايير المحاسبية الدولية والبيئة الجزائرية متطلبات التوافق والتطبيق**، رسالة دكتوراه في علوم التسيير، جامعة أمحمد بوقرة بومرداس، الجزائر، 2012-2013، ص 35.

[18] أحمد محمد مخلوف، **مدى الالتزام بتطبيق معايير الابلاغ المالي الدولية وأثرها على توليد تقارير مالية ذات جودة عالية "دراسة تطبيقية على الشركات المساهمة العامة الصناعية الأردنية"**، أطروحة دكتوراه في علوم التسيير، جامعة الجزائر3، الجزائر، 2013-2014، ص56.

[19] حمزة العرابي، مرجع سبق ذكره، ص35.

[20] مؤسسة المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية، **المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية**، ج(أ) "إطار المفاهيم والمتطلبات"، ترجمة المجمع الدولي العربي للمحاسبيين القانونيين، عمان، الأردن، 2013، ص6.

[*] ليس الإطار المفاهيمي معياراً محاسبياً غير أنه لدى وضع سياسة محاسبية في غياب معيار أو تفسير معين ينطبق بشكل محدد على بند معين، يطلب من المؤسسة الرجوع إلى المفاهيم الواردة في إطار المفاهيم ودراسة قابلية مقارنتها. لكن في بعض الحالات قد ينشأ خلاف بين إطار المفاهيم ومتطلبات المعيار أو التفسير، في هذه الحالة فإن متطلبات المعيار أو التفسير تغلب على إطار المفاهيم.

[*] إعادة تسمية مؤسسة لجنة المعايير المحاسبة الدولية لتصبح مؤسسة المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية وفق تنقيح على الدستور سنة 2010.

[**] ارتفع عدد أعضاء مجلس المعايير المحاسبة الدولية (IASB) من (14)عضواً إلى ستة عشر عضواً (16) قبل شهر جوان 2012.

[***] إعادة التسمية لتصبح لجنة تفسيرات المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية. وتتألف الآ لجنة التفسيرات من أربعة عشر عضواً (14) ممن يملكون حق التصويت.

[21] كتوش عاشور، **متطلبات تطبيق النظام المحاسبي الموحد (IAS/IFRS) في الجزائر**، مجلة اقتصاديات شمال أفريقيا، جامعة حسيبة بن بوعلي، جامعة الشلف، الجزائر، العدد السادس، 2009، ص 295.

[22] مسعود درواسي، وآخرون، **مقارنة النظام المحاسبي المالي(SCF) بالمعايير الدولية للمحاسبة (IAS/IFRS)** (**قياس وتقييم لبنود القوائم المالية**)، مداخلة ضمن الملتقى العلمي: النظام المحاسبي المالي في مواجهة المعايير الدولية للمراجعة 13-14 ديسمبر، جامعة سعد دحلب، البليدة، الجزائر، 2011، ص ص 3-4.

[23] منصوري الزين، **متطلبات تطبيق معايير المحاسبة الدولية في الجزائر**، مداخلة ضمن فعاليات الملتقى الدولي الأول حول النظام المحاسبي المالي الجديد في ظل المعايير المحاسبية الدولية (IAS/IFRS) تجارب وافاق وتحديات، جامعة الوادي، الجزائر، 17-18 جانفي ،2010، ص ص 10-11.

[24] المادة 3 من القانون رقم 07-11، مرجع سبق ذكره.

[24] كتوش عاشور، مرجع سبق ذكره، ص 291.

[25] **المادة** 7 من القانون رقم 07-11، مرجع سبق ذكره،2007

[26] المادة 2، مرجع نفسه.

[27] المادة 4، مرجع نفسه.

[28] شعيب شنوف، **محاسبة المؤسسة طبقا للمعايير المحاسبية الدولية**، مرجع سبق ذكره، ص ص30-31.

[29] المادة 7 من القانون رقم 07-11، مرجع سبق ذكره.

[30] المادة 08 من القانون رقم 07-11، مرجع سبق ذكره.

[31] المادة 7 من القانون 07-11، مرجع سبق ذكره، 2007.

[*] التكلفة المتزايدة: هي التكلفة التي كان من غير الممكن تحملها في حال لم تقم المؤسسة بشراء الأصل المالي أو إصداره أو التصرف به.

[32] الفقرة (122-3) من القرار 71 المؤرخ في 26 **يوليو** 2008، المتضمن قواعد التقييم والمحاسبة ومحتوى الكشوف المالية وعرضها وكذا مدونة وقواعد سير الحسابات.

[33] الفقرة (122-5)، مرجع نفسه.

[34] مؤسسة المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية، ج (أ) "إطار المفاهيم والمتطلبات"، مرجع سبق ذكره، ص1078.

[35] الفقرة (.134-2) من القرار 71، مرجع سبق ذكره

[36] الفقرة (134-3) من القرار 71، مرجع سبق ذكره

[2] بكطاش فتيحة، **دوافع توحيد المعايير المحاسبية الدولية في ظل العولمة**، أطروحة دكتوراه في علوم التسيير، جامعة الجزائر، الجزائر، 2011، ص ص57.

[*] إعادة تسمية مؤسسة لجنة المعايير المحاسبة الدولية لتصبح مؤسسة المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية وفق تنقيح على الدستور سنة 2010.

[**] ارتفع عدد أعضاء مجلس المعايير المحاسبة الدولية (IASB) من (14)عضواً إلى ستة عشر عضواً (16) قبل شهر جوان 2012.

[***] إعادة التسمية لتصبح لجنة تفسيرات المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية. و تتألف الآ لجنة التفسيرات من أربعة عشر عضواً (14) ممن يملكون حق التصويت.