

ناصر دادي عدون

*- أستاذ التعليم العالي بالمدرسة
العليا للتجارة، الجزائر.

و شعيب شنوف

** - إطار بسوناظرك، أستاذ

منتسب بكلية العلوم الاقتصادية
والتسيير، جامعة الاغواط.

خصائص محاسبة الشركات

الدولية وضرورة التوحيد المحاسبي
الدولي

تمهيد:

لقد تميز القرن العشرون بالتطور الكبير في عدد وحجم المؤسسات الاقتصادية على مستوى المجتمعات والدول، فانتقلت إلى التعامل على المستوى الدولي، تجاريا في أول الأمر، حيث عملت على تسويق منتجاتها في عدة بلدان في نفس الوقت، والبحث عن المواد الأولية ومستلزمات الإنتاج فيها. ثم انتقلت إلى الاستثمار في هذه البلدان من خلال إنجاز صناعات ومشاريع، لتستقر بها كفروع للمؤسسات الأم التي تكون عادة في شكل شركات أموال، وتصبح دولية أو متعددة الجنسيات.

وهذه الفروع تستوجب متابعة نشاطاتها ونتائجها باستعمال التقنيات المحاسبية والمالية في بيئات اجتماعية، ثقافية وقانونية مختلفة.

ومع التطور والانفتاح الكبيرين الذين شهدهما الاقتصاد العالمي، منذ ظهور هيئات برينتن وودز في نهاية الحرب الكونية الثانية، اتجه إلى عولمة الأسواق المالية التي يشارك من خلالها مستثمرون من مختلف الجنسيات والبلدان في العالم. ومع المرور إلى عولمة الأنشطة الاقتصادية عموما، في النصف الثاني من القرن الماضي، ازدادت الحاجة إلى توحيد لغة معاملة النتائج المالية لهذه الأنشطة وحساباتها وظهرت بذلك محاولات تعميم معايير ومبادئ محاسبية متجانسة أو

موحدة، حتى يتسنى لمختلف الأطراف المرتبطة بأنشطة الشركات متعددة الجنسيات أو المساهمة في تمويلها، متابعة نتائجها من خلال لغة مشتركة وموحدة.

في هذه الورقة سوف نحاول، من خلال طبيعة نشاط الشركات متعددة الجنسيات، الإجابة على السؤال المحوري: ما هي الأسباب الأساسية التي تجعل التوحيد المحاسبي الدولي ضرورياً؟

وستكون الإجابة من خلال التطرق إلى النقاط التالية:

- 1- طبيعة نشاط الشركات متعددة الجنسيات والمحاسبة فيها
- 2- المحاسبة الدولية والعوامل المؤثرة فيها
- 3- الإطار الفكري لتنظيم المحاسبة المقارنة و التوحيد المحاسبي الدولي
- 1- طبيعة نشاط الشركات متعددة الجنسيات والمحاسبة فيها

لم تكن المعاملات الاقتصادية الدولية، أو فيما بين المجتمعات، وليدة العقود الماضية، مع التطور السريع في عولمة الاقتصاد، بل كان ذلك منذ تحقق الاكتفاء من بعض المنتجات لدى عدد من المجتمعات وعدم قدرة الأسواق الداخلية على امتصاص الفائض منها.¹

1.1- نظرة تاريخية حول ظاهرة المعاملات الدولية:

تزرخر كتب الاقتصاد السياسي وتاريخ الاقتصاد، بالعديد من النظريات التي تأتي على رأسها نظريات التجارة الخارجية، ابتداء من مقترحات آدم سميث ونتائج بحثه عن أسباب ثروة الأمم سنة 1776، حيث وصل إلى أن أحد أهم الأسباب المساهمة في ذلك هو التجارة الخارجية. وبذلك اتجهت جهود العديد من الكتاب إلى التنظير في موضوع التجارة الخارجية ودورها في النمو الاقتصادي للمجتمعات المعنية بالتبادل. لتصبح بذلك المعاملات الاقتصادية الدولية ذات أهمية، بل وضرورية في أحيان كثيرة للمساهمة في التطور الذي تسعى إليه مختلف البلدان.

وبالموازاة مع هذا الاتجاه، فقد تم الاهتمام، عبر العديد من النظريات، بالجوانب والعوامل التي تساهم في تسهيل حركة هذه المعاملات سواء بدراسة المشاكل وتقديم حلول لها، أو بتقديم أفكار حول الشروط الواجب توفيرها لذلك...إلخ.²

وهذه الأفكار قد تم استعمالها إلى حد كبير من طرف الفاعلين كمؤسسات أو دول أو هيئات دولية، وعلى رأسها هيئات بريتن وودز (Bretton Woods)، التي نشأت بعد الحرب الكونية الثانية سنة 1945 وما بعدها، وهي صندوق النقد الدولي (FMI)، البنك الدولي (BM) والغات (GAAT) وبعدها المنظمة العالمية للتجارة (OMC) ابتداء من سنة 1995.ⁱⁱⁱ

وتطبيقا لهذه الأفكار فقد تميز الاقتصاد الدولي بتوسع كبير، ساهمت فيه هذه الهيئات بدور هام، بما تفرضه من شروط على المتعاملين معها والمنضمين إليها، خاصة ضمن إصلاحات إعادة الهيكلة الاقتصادية، التي طبقتها اضطراريا أو اختياريا، العديد من دول العالم الثالث والدول الاشتراكية سابقا، بداية من سبعينات القرن الماضي، ثم بعد الأزمة البترولية الثانية بداية الثمانينات من نفس القرن، والتي هددت اقتصاد وكيان العديد من هذه الدول.

ولعبت وما تزال، الشركات متعددة الجنسيات في إطار الانفتاح الاقتصادي دورا حاسما ومهما، من خلال تواجدها في الأنشطة التجارية والتسويقية، والإنتاجية والبحث-تنمية، في العديد من الدول مع تناقص دور هذه الأخيرة في مراقبة الأولى.^{iv} وهو ما جعل منها مساهما فعالا في تحويل التكنولوجيا الصناعية والتسيير، في جهات من العالم كبلدان أمريكا اللاتينية وجنوب شرق آسيا، بالإضافة إلى نشر ثقافة اقتصاد السوق في مختلف البلدان التي توجد بها.

وهي تفرض الآن منطقها في الاقتصاد الذي توجد فيه، سواء من خلال علاقاتها التعاقدية بالدول والمستفيدين من تواجدها كالشركاء والمتعاملين، أو من خلال ما توفره هيئات بريتن وودز من إطار وشروط ملائمة ومحفزة لها، لتجعل منها عاملا مساعدا على تحسين فعالية الاقتصاد وكفاءته، بغض النظر عن ما يمكن أن تطرحه من مشاكل في جوانب السيادة، والتأثير سلبي على الظروف الاجتماعية في هذه الدول في المدى القصير خاصة.

فمنذ 1995 بلغ عدد هذه الشركات سبعة وثلاثين ألف (37000) شركة، تستحوذ على 75% من حجم التجارة العالمية من خلال مائتي ألف (200000) مؤسسة منضوية تحتها، ويبلغ حجم التعامل فيما بينها ثلث (3/1) من حجم المعاملات الاجمالية.^٧

وهذه الشركات كغيرها من المؤسسات الاقتصادية، تحتاج في الواقع إلى استعمال تقنيات أو أدوات التسيير المختلفة، التي من خلالها تتحكم في نشاطها، وتعمل على تحقيق أحسن مردودية اقتصادية ومالية، وهي من الأهداف التي تعمل من أجلها، وتسعى إلى تسويقها كمبادئ وأفكار في الدول التي تدخل إليها رغم الاختلاف في الأطر الثقافية، الاجتماعية والقانونية وغيرها. ومن أهم أدوات التسيير الأساسية تلعب المحاسبة المالية كعامل ضروري وأساسي في مختلف جوانب العملية الإدارية في المؤسسة.

2.1- ماهية المحاسبة المالية

مثل غيرها من تقنيات التسيير في المؤسسة الاقتصادية، فقد عرفت المحاسبة استعمالات في الواقع كممارسة لتحقيق أغراض بسيطة، ثم البحث عن وضع مبادئ ونظرية حسب تطور الممارسة والإضافات التي تتراكم مع الحاجة واتساع دورها في الاقتصاد. إلا أن الاختلاف مع التقنيات الأخرى، هو أن المحاسبة سبقت تلك التقنيات منذ القديم، لما أراد الإنسان أن ينظم معاملاته المالية على مستوى الأفراد قبل الجماعات، ثم أصبحت الوسيلة الأساسية للتسيير بشكل عام، وهي قيد التطور لما لها من أهمية في تحديد عدة جوانب من نشاط المؤسسات الاقتصادية وغيرها.

1.2.1- تعريف المحاسبة المالية

لقد ظهرت المحاسبة كوسيلة لترتيب وتنظيم المعلومات المالية، الاقتصادية والقانونية، المؤثرة على الزمة المالية للفرد أو المؤسسة. ومرت على عدة مراحل، أولها كان استعمال مبدأ القيد الوحيد في عهد البابليين. ثم ظهر مبدأ القيد المزدوج

في أوروبا خلال أو بعد القرن الثالث عشر الميلادي مع ازدهار المعاملات التجارية في إيطاليا على الخصوص، أين بدأ الحديث عنه في أواخر القرن الخامس عشر وبالتحديد سنة 1494 على يد الإيطالي "Luka Paciolo" في كتابه "Somma de arithmeca"^{vi} ليبدأ الاهتمام بالمحاسبة كعلم منذ ذلك التاريخ.

وإن كان البعض يرى أن أول من كتب عن القيد المزدوج هو (Benedetto Cotrugli) والذي أعد كتابه عام 1458م^{vii}.

وقد استطاع نظام المحاسبة المالية أو العامة، مساهمة التطورات الاقتصادية والتجارية آنذاك عبر أوروبا وغيرها من الجهات، حيث كان الوسيلة التي تسمح بمراقبة كافة العمليات التي تقوم بها المؤسسات، والاهتمام بتسجيلها في السجلات المحاسبية. لتتفرع منها عدة مبادئ واتجاهات تتعلق بالمعلومات التي يمكن أن تحملها و بمضمون هذه الأخيرة، وفي ما يمكن أن يستعملها فيه ذوو الحاجة إليها. حيث استعملت في التحليلات المالية واتخاذ القرارات الاستثمارية، وفيما بعد كقاعدة بيانات للمحاسبة الصناعية أو محاسبة التسيير، بداية من الثلث الثاني للقرن الماضي لتحديد التكاليف والنواتج الخاصة بكل منتج.

فالمحاسبة من حيث طبيعة مخرجاتها فهي لغة الأعمال، كما توصف بأنها لغة المال ولسان حاله، ومن حيث نشاطها تعتبر نظاما للمعلومات يعتمد على القياس، والتوصل إلى المعلومات المالية.

2.2.1- محددات المحاسبة المالية

إذا كانت المحاسبة في بداياتها، عند البابليين حسب قانون حمورابي، أو لدى الإيطاليين كتجار منذ القرن الثالث عشر قبل ظهور وتطور الشركات، تستعمل لغرض توضيح الحقوق فيما بين المتعاملين كأفراد ماديين، وبالتالي ذمتهم المالية، فقد أصبحت أكثر وزنا ومعنى في الظروف الاقتصادية الحالية أين ترتبط ذمة المؤسسات ليس فقط بذمة شخص مالك، أو عدد محدود من الأشخاص الماديين، بل تتعدى ذلك إلى عدد كبير من الأشخاص، والأطراف غير الماديين في صورة

هيئات ومؤسسات، سواء من خلال مساهماتهم في رأسمال الشركة المعنية، أو من خلال تعاملهم معها كموردين أو زبائن، أو أيضا كعمال ومسيرين،^{viii} دون إهمال علاقة الدولة كإدارة وتتحصل على الضرائب من نتائج العملية الاقتصادية للمؤسسات.

ومن خلال المدخل التفسيري للمحاسبة نجد عدة عناصر تساهم في تكوين هذا المفهوم كمحدد للمعلومة وكأداة قياس في نفس الوقت، حيث يتجه المتعامل الاقتصادي أو المؤسسة إلى استعمال الوسائل المختلفة للحصول على ثروة أو مردودية معينة كهدف، الذي يتعين بأداة القياس وهو المحاسبة. ومن هذه العناصر المحددة لهذا المفهوم:

-دائرة حركة المتغيرات المعلوماتية من ظهورها نتيجة عملية معينة إلى تسجيلها،

-الطرق والتقنيات التي تتمثل في تقنيات معالجة الوثائق، والجوانب القانونية المطلوب احترامها لتفادي الوقوع في الخطأ،

-القواعد والإجراءات، وتظهر أنظمة العمل ومهام مختلف المناصب ذات العلاقة بالمعلومة المحاسبية، وهي عادة تحدد ضمن منشورات،

-المبادئ والمعايير وهي ما يجب اعتباره متفقا عليه من فروض يجب العمل في إطارها وبتحققها، والمعايير هي ما يعتبر موحدا في ما يرتبط بالمعلومة في شكلها ومحتواها وفترة إعدادها...الخ.

3.2.1- الأسس النظرية التي تعتمد عليها المحاسبة

تعتمد العناصر المذكورة في مجملها على أسس اقتصادية أولا، لأن المحاسبة ذات دلالة اقتصادية في أصلها، من منطلق تسجيلها لأحداث ذات طابع اقتصادي، وتسمح للمؤسسة بقياس الثروة التي تساهم في تكوينها في الاقتصاد الوطني مع إمكانية ربطها مع المحاسبة الوطنية، و كذلك فيما يتعلق بالاستراتيجية وتصور أهدافها.

ثم قانونية لارتباطها بالذمة والمسؤولية والحقوق بين المتعاملين كما ذكرنا، ولتعلقها المباشر، أو غير المباشر، مع القانونين التجاري والضريبي وغيرهما، ولارتباط العملية المحاسبية ككل بالإطار القانوني الذي يتحدد في النصوص التشريعية الموحدة للعملية، سواء على المستوى الوطني أو الدولي.

وبالإضافة إلى هذا فالمحاسبة تعتمد على النظرية الحسابية أو الرياضية، وقد كانت في الأصل جبرية كما أشرنا إليه سابقاً، و تعتمد في نفس الوقت على العرف والفقهاء المحاسبين الذي يركز على التجربة والممارسة، كما ترتبط بالإدارة ضمن الهيئات والمؤسسات التي أصبحت جزءاً محدداً للتنظيم ولعلاقات وأهداف الأطراف فيها.

وإذا ما سلمنا أن المحاسبة علم، فإن كل علم بطبيعة الحال، ينبغي أن يستند إلى نظرية تحدد أهدافه، مجالاته، وأساليبه وتعمل على تطويرها. والنظرية في المجال المحاسبي هي مجموعة المبادئ العلمية المتناسقة، والمشتقة من مجموعة الفروض المتسقة مع طبيعة العمليات التي تقوم من خلال مجموعة مفاهيمها الخاصة بها^{ix}.

فالمحاسبة هي إذن أحد فروع مجموعة العلوم الاجتماعية، وهي في حاجة إلى إطار منطقي متكامل بين فروع هذه المجموعة وبين فروع العلوم الأخرى، وفي هذا المجال فهي من حيث الأهداف أو المجالات أو الوسائل في تطور ومتغيرة.

فترتبط أهمية المحاسبة في المجتمع المعاصر بتوفير نظرية علمية تساهم في التطورات التي تحدث في عالم المال والاقتصاد، والعمل على تطوير التطبيقات المحاسبية الجارية والمستجدات. ويمكن أن يتم استنباط المبادئ العلمية للنظرية المحاسبية عن طريق الفروض المنطقية، وأن تقاس سلامة تلك المبادئ عن طريق مدى اتفاقها مع أحد الفروض المنطقية التي حددها الكتاب في هذا الفرع^x.

إن عدم وجود إطار واحد لنظرية عامة للمحاسبة لا يمنع من البحث والاجتهاد لمحاولة صياغة هذا الإطار. وفي هذا الإطار يمكن الاعتماد على جملة من النقاط والفروض الأساسية، بحيث تساهم النظرية المحاسبية في تحقيق ركن الموضوعية في البيانات والمعلومات التي تظهرها المحاسبة، وتفسر طبيعة المجهودات المرتبطة بها.

ولا يمكن المرور إلى نقطة أخرى قبل التذكير بأن المحاسبة تعتبر في الواقع فنا في نفس الوقت لما لها من جوانب مرتبطة بفكر المستعمل وخياله، سواء من ناحية التفسير لما تحمله من معلومات، أو لما يمكن أن يقترح من وسائل وطرق استعمال...الخ.

3.1- المحاسبة في الشركات متعددة الجنسيات ذات الفروع

تقوم هذه الشركات بإنشاء فروع لها بقصد تحقيق أهداف وأغراض معينة، وتتحدد هذه الأهداف من خلال إنشاء فروع بهدف تسويق منتجاتها بأقل تكاليف ممكنة؛ وقد يتم إنشاء فروع في مناطق استخراج المواد الأولية بغية الحصول على المواد الأولية بأسعار منخفضة؛ كما يمكن إنشاء فروع في مناطق متعددة بحيث يخدم كل منها الشركة الأم من زاوية معينة.

1.3.1- العوامل التي تؤثر في تصميم النظام المحاسبي للفروع

يتأثر النظام المحاسبي للفروع بكثير من العوامل الخاصة بطبيعة المؤسسة و أهمها طبيعة هذه الأخيرة من حيث نواحي نشاطها، و نظامها الإداري وحجم هذا النشاط.

فقد يكون الفرع مجرد مكتب لتلقي طلبات العملاء أو لتنفيذ أوامر المركز الرئيسي ومتابعتها.

أو تكون وحدة صناعية لتحويل المواد الأولية بصناعة تامة الصنع، أو لتنفيذ مرحلة صناعية معينة.

وقد يكون الفرع شركة قائمة بذاتها مهمتها البحث والتنقيب، كما هو الشأن في الشركات البترولية.

2.3.1- صور التعامل بين الشركة الأم والفروع

يمكن التمييز بين وجود حالتين من التعامل وهما طبقا لطبيعة العلاقة بين المؤسسة الأم والفرع:

1- النظام اللامركزي لحسابات الفروع المستقلة: حينما تكون الفروع تتمتع بسلطة واستقلال عن الشركة الأم، و تحتفظ هذه الأخيرة بحق الإشراف والمراقبة، يقوم الفرع بالشراء المباشر من الأسواق، و قد يتلقى السلع التي يحتاجها من الشركة الأم. فهنا يقوم بالتسجيل المحاسبي لعمليات الشراء والبيع والدفع والتحويل.

يتطلب النظام المحاسبي في هذه الحالة نوعا من الاستقلالية، بحيث يتم مسك مجموعة من الدفاتر. كما يتم تحديد العلاقة بين الفروع والشركة الأم عن طريق فتح الحسابات ما بين الوحدات والشركة الأم، وهنا يكون النظام المحاسبي يتمتع باللامركزية في الحسابات.

قد يكون الفرع ملزما بإمساك مجموعة من الدفاتر والسجلات بشكل مستقل، وذلك إذا كان يقوم بنشاط مستقل عن نشاط الشركة الأم، أو وجوده في منطقة أو بلد مختلف عن البلد الأصلي للشركة، ومثال عن ذلك فروع البنوك شركات التأمين والشركات البترولية.

كما يمكن أن تكون هناك استقلالية في الحصول على السلع الضرورية للفروع من غير مصادر الشركة الأم، هذه الظروف تتطلب مسك سجلات محاسبية مستقلة عن الشركة الأصلية أو الشركة الأم.

2- النظام المركزي لحسابات الفروع غير المستقلة: إذا كانت الفروع مجرد مكاتب تتسلم المنتجات من الشركة الأم لبيعها لحسابها، ويحصل منها على المبالغ اللازمة لنفقاته عن طريق سلفة مستديمة. هنا تتولى الشركة الأم عملية مسك

الدفاتر والسجلات المحاسبية، و في ظل هذه العوامل يكون النظام المحاسبي مركزيا لحسابات الفروع بالشركة الأم.

فيتم مسك الدفاتر المحاسبية على مستوى الشركة الأم، وكل العمليات تتم على مستوى مركزي مما يسهل عمل الفروع.

4.1- تحديد العلاقة بين المركز الرئيسي و الفروع

في حالة الفروع المستقلة يتم تسجيل العمليات المحاسبية بشكل مستقل، وتستخرج الحسابات الختامية التي تصور نتيجة نشاط الفرع وميزانيته، كما يتم إرسال ملخصات للحسابات بصفة دورية. وفي نهاية السنة تكتفي الشركة الأم بفتح حساب في دفاترها باسم حساب الفرع، تسجل فيه العمليات المتبادلة بين الشركة الأم و الفرع^{xi}.

ويمسك الفرع في دفاتره مقابل ذلك حسابا باسم الشركة الأم لتسجيل نفس العمليات، كما تقدم الشركة الأم بإدماج ميزانية الفروع في ميزانيتها، وذلك في قائمة واحدة تجمع عناصر الأصول وعناصر الخصوم، مع استبعاد رصيد حساب ما بين الوحدات أو الفروع، إذ تتم مقاصة كل منهما مع الآخر، لان الشركة الأم تقوم بتسجيل قيود تقابل القيود التي يسجلها الفرع في مجموعته الدفترية.

ولهذا فان ميزان مراجعة الشركة الأم يضم رصيد حساب الفرع الذي يكون عادة مدينا^{xii}، بينما يضم ميزان مراجعة الفرع حساب الشركة الأم الذي يكون دائنا في هذه الحالة، لانهما حسابان متناظران ومتقابلان. وإذا كان رصيد حساب الفرع في دفاتر الشركة الأم دائنا فان رصيد حساب الشركة الأم في دفاتر الفرع لابد أن يكون مدينا بنفس المبلغ. ونظرا لتطابق هذين الحسابين مع اختلاف في نوع الرصيد فهما لا يظهران في الميزانية المجمعة^{xiii}.

5.1- الرقابة المالية على حسابات الفروع

تقوم الشركات متعددة الجنسيات بالمتابعة و المراقبة الدورية لفروعها، ولهذا الغرض ينبغي على هذه الفروع إعداد التقارير المالية الدورية (عادة كل شهر)،

كما هو الحال للشركات البروتولية، لان الدورة المحاسبية شهرية و هذا بهدف مراقبة مختلف عمليات الفروع.

وتمس هذه التقارير المالية جملة من العناصر الهامة، التي لها علاقة مباشرة بنشاطات الفروع، وأهم هذه التقارير ما يلي:

1.5.1-تقارير خاصة بمتابعة المخزون السلعي

من أجل متابعة حركة المخزون فان هذه الشركات تستعمل تكنولوجيا عالية حتى يتسنى لها المتابعة الدقيقة لحركة المخزونات. ومن أهم الأنظمة المعلوماتية نجد نظام Maximo ونظام Opman^{xiv} اللذين يستعملان لتسيير المخزونات ومعالجتها محاسبيا.

2.5.1- تقارير خاصة لمتابعة العمليات النقدية

يتم إعداد تقارير دورية للتدفقات النقدية الواردة والصادرة، والرصيد الجديد لكل دورة محاسبية، وهنا أيضا يمكن إعداد هذه التقارير انطلاقا من أنظمة محاسبية متطورة مثل نظام Oracle.

3.5.1- تقارير دورية خاصة لمتابعة المبيعات

تتناول هذه التقارير حجم مبيعات الفرع، ومقارنة المبيعات الفعلية بالمبيعات المقدرة وفقا للموازنة التقديرية، مقارنة الاستثمارات التقديرية بالاستثمارات المحققة، وتقديم تحليلات موضوعية للانحرافات أو الفروقات إن وجدت.

6.1-استخدام الأنظمة المحاسبية المعلوماتية في رقابة المخزون وحسابات

العملاء

يعتبر استخدام أنظمة المعلومات المحاسبية من أحدث سمات المؤسسات الحديثة، فالتقدم التكنولوجي في المراحل الإنتاجية، التسويقية والمالية، يستلزم الحصول على بيانات فورية ودقيقة، تمكن إدارة الشركات من اتخاذ القرارات في الوقت المناسب.

وقد واجهت أنظمة المعلومات ما يطلق عليه « Three Cs »، أي استخدام كل من الحاسوب Computer ووسائل الاتصال Communication والرقابة Control. وكل من هذه العناصر يؤدي إلى تغييرات أساسية في مضمون أنظمة المعلومات، وبالتالي في مضمون النظام المحاسبي بوصفه جزء من نظام المعلومات بالشركات.^{xv}

فخلال تسعينات القرن الماضي خاصة ظهرت تغييرات جوهرية في أنظمة المعلومات، فمن جهة ازداد الطلب على المعلومات من حيث كميتها ونوعيتها، وذلك نتيجة للزيادة في حجم الوحدات الاقتصادية و تزايد التعقيد في هيكلها التنظيمي. ومن جهة أخرى ازدادت قدرة أنظمة المعلومات على تلبية الاحتياجات المعروضة عليها، نتيجة لاستخدام الحاسوب ولإتباعها الأساليب الحديثة في الرقابة والاتصال، بحيث تستخدم الشركات الأنظمة المعلوماتية المحاسبية لمراقبة حركة المخزونات بشكل فعال ودقيق^{xvi}، لما تستخدم هذه الأنظمة لإعداد الدفاتر والسجلات المحاسبية، سواء الخاصة بنظام الطلبات أو لمعالجة الفواتير الخاصة بعملية الشراء والبيع، وكذلك السداد والتحويل^{xvii}.

2 - طبيعة وأهمية المحاسبة الدولية والعوامل المؤثرة فيها

من خلال ما تقدمه المحاسبة من خدمات، في صورة معلومات عن حركة ووضعية المؤسسات الدولية وقياس نشاطها ونتائجها، فقد تم تعريف ما يسمى بالمحاسبة الدولية، التي تتأثر بعدة عوامل وفقا لمجال استخدامها على الأقل في الوقت الحالي.

1.2- مفهوم المحاسبة الدولية

يمكن تقديم مفهوم للمحاسبة الدولية انطلاقا من الإطار العام للمحاسبة ككل، ومن خلال المعاملات الدولية، فالمحاسبة الدولية هي الإطار العام لمعالجة مختلف الأحداث والمعاملات التجارية الدولية، وهي تهتم بالإجراءات التي تساعد على حل المشكلات المحاسبية الخاصة بالمعاملات المالية بمختلف أشكالها للشركات متعددة الجنسيات.

كما تعرف المحاسبة الدولية على أنها مجموعة من المقاييس الدولية الموحدة، والتي تكون مقبولة عموماً على المستوى الدولي رغم وجود اختلافات بين الأنظمة المحاسبية^{xviii}. فهي تعبر عن تطور الفكر المحاسبي للخروج من نطاق الممارسة المحلية إلى مواجهة المشاكل المحاسبية في الإطار الدولي.

وعموماً يمكن القول أن مصطلح المحاسبة الدولية يدل على وجود تعامل مالي ومحاسبي بين أكثر من شركة وفي أكثر من دولة، وهي التي تؤثر على بيانات التقارير المالية، وهي تشمل المحاسبة المالية، التكاليف، والمحاسبة الإدارية، وكذلك عملية مراجعة ومراقبة الحسابات^{xix} وكذا التحليل المالي الدولي.

2.2- أهمية المحاسبة على المستوى الدولي

تكمن أهمية المحاسبة الدولية بصفة عامة في توفير المعلومات الضرورية واللازمة، والتي يمكن استخدامها في اتخاذ القرارات الاقتصادية، فالمحاسبة تمثل النشاط الخدمي الذي يوفر المعلومات المالية الكمية، وذلك بهدف تقديم خدمات لمستخدمي البيانات المحاسبية لاتخاذ القرارات اللازمة. وبالتالي تساعد في عمل الاختيارات المنطقية من بين الاستخدامات البديلة للموارد النادرة عند القيام بالأنشطة التشغيلية والاقتصادية.

ومن خلال هذا يمكن أن نرى العلاقة بين المحاسبة وعملية اتخاذ القرارات، إذ عادة ما يتم توفير المعلومات من خلال تقارير تمثل المخرجات النهائية للنظام المحاسبي، والتي تتكون من خلال البيانات المتولدة من الأنشطة والأحداث الاقتصادية^{xx}. وفي هذه النقطة بالذات تختلف الحاجة إلى المعلومة المالية، طبيعتها، شكلها وزمن تحصيلها أو دوريتها؛ وذلك حسب مستعمل هذه المعلومة وطبيعة علاقته بالمؤسسة ونوع القرار المستهدف منها، وهذه العناصر لها ارتباط بشكل أو بآخر بمادئ ومعايير المحاسبة المالية.

3.2- العوامل المؤثرة في المحاسبة الدولية

هناك جملة من العوامل التي لها تأثير مباشر على المحاسبة الدولية، هذه العوامل تتفاعل وتتواجد في نفس الوقت، وتتفاعل نسبيا إلى موقع ووزن الدولة واقتصادها، ويمكن إجمالها في العناصر التالية:

1.3.2- الاستثمار الأجنبي المباشر

يتم الاستثمار الأجنبي بعدة طرق وخاصة عن طريق الشركات الدولية، وذلك بتحويل رؤوس الأموال من البلد الأم إلى دولة أخرى، وهذا بهدف توسيع أسواق هذه الشركات في بلدان مختلفة. وحتى تتم ترجمة هذه المعاملات يتم الاعتماد على المحاسبة الدولية، وبالتالي يكون لهذه الاستثمارات تأثير على المحاسبة الدولية، وذلك من خلال عمليات الصرف، وترجمة العملة الأجنبية، بهدف المعالجة المحاسبية وإعداد القوائم المالية^{xxi}.

2.3.2- الشركات متعددة الجنسيات

هي الشركات التي تباشر أنشطتها الاقتصادية في أكثر من دولة عن طريق شبكة من الفروع أو القطاعات، أو الشركات المستثمرة فيها، أو الشركات التابعة. وهي تعمل في أكثر من نشاط خاصة في مجال التكنولوجيا والمعلومات في الوقت الحالي الذي ازداد فيه دور هذه الأخيرة في توجيه النشاط الاقتصادي ككل. وهذه الشركات عادة تنتشر في أكثر من دولة، بحيث تستفيد من المزايا النسبية لوفرة الموارد في مكان دون آخر.

وانتشار هذا النوع من الشركات في مختلف بلدان العالم يتطلب وجود أنظمة محاسبية، ومعايير دولية موحدة لتحقيق متطلبات المستثمرين الأجانب والمحليين^{xxii}.

3.3.2- توسع الاقتصاد الدولي

إن التقدم الموجود في الأسواق العالمية نتيجة للتكتلات الاقتصادية الدولية، ووجود شركات عالمية متضامنة فيما بينها، بحيث تجمع شركاء مختلفين في الجنسية، بغية الوصول إلى هدف تعظيم الأرباح. هذه المعاملات بين مختلف

الشركاء الاقتصاديين على المستوى الدولي يكون لها تأثير على مجريات المحاسبة الدولية.

وتوفر التكتلات الاقتصادية في مختلف أشكالها وفي جهات مختلفة من العالم، كالمناطق الحرة لكل من دول جنوب غرب إفريقيا، ودول جنوب آسيا، أو دول أمريكا الشمالية وأوروبا كشكل أكثر تكاملاً ووضوحاً، حيث تزداد وتنقص درجة الاقتراب وتطابق المعايير الوطنية في كل دولة على حدة، مقابل معايير المحاسبة الدولية والمطلوبة لتسجيل ومتابعة نشاطات الاقتصادية الدولية.

4.3.2- نظام النقد الدولي

من خلال نظام أسعار الصرف وتدفق رؤوس الأموال، والتعديلات التي تطرأ على موازين المدفوعات، نتيجة لهذا النظام الدولي النقدي، تحدث مشكلات أسعار الصرف، وبالتالي يقع التأثير المباشر على المحاسبة الدولية، على اعتبار أن المعاملات بالعملة الأجنبية تعتبر أهم العناصر في المحاسبة الدولية. وهذه الجوانب تتكفل بها إحدى هيئات برين وودز، وهو صندوق النقد الدولي بالتنسيق طبعاً مع الهيئات الأخرى. مع ما يلاحظ من تغيير في بعض أدوار الصندوق عند تطبيق برامج إعادة الهيكلة الاقتصادية بداية من سبعينات القرن الماضي، ثم بداية الثمانينات منه مع انفجار مشكل المديونية لدى العديد من الدول النامية، والتي استلزمت إعادة النظر في التنظيم الاقتصادي والقيام بإصلاحات فيها وقد أشير إليها سابقاً.

4.2- المشاكل التي تواجه المحاسبة الدولية

تهدف المحاسبة الدولية إلى استعمال لغة محاسبية مشتركة، وإزالة الفوارق والاختلافات الموجودة في الأنظمة المحاسبية، وهذا يتطلب حصر الاختلافات الموجودة في القواعد والمبادئ المحاسبية بين الدول. وهذا يطرح مشكلة اختلاف الأنظمة المحاسبية، كما تطرح مشكلة اختلاف نظم التكاليف والمحاسبة الإدارية ودرجة تقدمها، ونوعية التقارير التي ترتبط بالشركات، ومستوى الإفصاح عن المعلومات التي تتضمنها التقارير والقوائم المالية، وطرق وأساليب إعدادها،

المعايير المحاسبية المعتمدة، بالإضافة إلى مشكلة اختلاف وتباين طرق المراجعة أو التدقيق المحاسبي، من دولة إلى أخرى وتباين المعايير من بلد لآخر^{xxiii}.

كما أن اختلاف المعايير المحاسبية في البلدان المختلفة تطرح مشكلة إعداد القوائم المالية المجمعة للشركات متعددة الجنسيات، والتي لها فروع عديدة في هذه البلدان. ولا يقل أهمية في هذا المجال، ما تمثله مشكلة تحويل العملة، ومشاكل القوة الشرائية للعملات النقدية في هذه البلدان. و من بين أهم الأسباب التي تطرح في هذا المقام هي اختلاف القوانين الضريبية، وكل هذه العناصر تؤثر أحيانا في هذا الموضوع بشكل يزيد أو ينقص حسب درجة الاختلاف لإحداها بين البلدان التي تتواجد فيها الشركات، ووفقا لعدد الفروع والبلدان الموجودة بها، ولنا أن نتصور تعدد الحالات الممكنة من هذا المنظور، وتعقيد البعض منها وهو ما يدعو إلى فهم أسباب البحث عن التنسيق بين الأنظمة المحاسبية أو محاولة توحيد ها على المستوى الدولي، وكذا صعوبة العملية في نفس الوقت.

وحسب قائمة المفاهيم للمحاسبة المالية الصادرة عن مجلس معايير المحاسبية الدولية، فإن هناك خاصيتين تجعل المعلومات المحاسبية مفيدة بالنسبة لمتخذي القرارات وهي الملاءمة والمصادقية^{xxiv}.

ولا شك أن المحاسبة الدولية توفر معلومات ملائمة إلى متخذي القرارات في ظل الاقتصاد العالمي الحالي، ومن هنا تأتي وتزداد أهمية المحاسبة الدولية، من خلال محاولة تحقيق أكبر قدر ممكن من التوافق والتجانس في الطرق والأساليب المحاسبية بين بلدان العالم. وهذا بهدف استعمال لغة محاسبية مشتركة، بغية تسهيل عملية انتقال رؤوس الأموال والسلع، والخدمات عبر الحدود.

كما أن زيادة حجم التجارة الدولية والاستثمار، وبرز دور الشركات متعددة الجنسيات بشكلها الحالي، وما صاحبها من مشكلات محاسبية، ووجود تباين بين الظروف والعوامل الاقتصادية والاجتماعية بين الدول، كل هذا أدى إلى ضرورة التركيز على أدبيات مهنة المحاسبة نحو التوصل إلى مجموعة من المقاييس والمعايير الدولية تحكم الممارسة المهنية، تتعدى نطاق الحدود الوطنية، ويمكن من

خلال ذلك تجاوز إفرازات العولمة وما يصاحبها من مشكلات محاسبية على المستوى الدولي.

3 - الإطار الفكري لتنظيم المحاسبة المقارنة

يختلف الإطار الفكري لتنظيم المحاسبة من بلد إلى آخر، ومن منطقة جغرافية جهوية في العالم إلى أخرى، ومن نظام اقتصادي إلى آخر. ففي اقتصاد السوق يمكن التمييز بين نوعين حسب طريقة تمويل الاقتصاد المهيمنة فيه.

فالاقتصاد الذي يركز أكثر في تمويله على الجهاز البنكي يتميز بارتباط أكبر لهذا الجهاز مع المؤسسات، في مجال المتابعة لنشاطاتها نظرا لطبيعة التأثير الناتجة عن ملكية الأموال المقدمة إليها، وهناك أمثلة عن هذا النوع كالاقتصاد الياباني أو الكوري الجنوبي وحتى الفرنسي بشكل أقل. وفيه الأطراف المستعملة للمعلومة المحاسبية والمالية تبحث من ما يفيدها في ضمان الملكية وأصول المؤسسات واسترجاع أموالهم في حالة التوقف، وهو ما يحدد أيضا نوعا من حاكمية المؤسسات الاقتصادية. وهذا يشبه بطبيعة الحال نظام الاقتصاد الموجه مركزيا سابقا.

في حين يختلف الوضع في النظام المعتمد في التمويل على السوق المالية، حيث يسعى الممولون أو المستثمرون إلى الحصول على المعلومة المالية والمحاسبية، بشكل أسرع وأكثر ارتباطا بمردودية الأموال، أو قيمة المؤسسة السوقية بما لها من تفاعلات مع جوانب أخرى متعددة ومعقدة، تصب في البحث عن الاستغلال بشكل أكثر فعالية وكفاءة لهذه الأموال. وتمثل هذا النظام بوضوح مجموعة الدول الانقلاوسكسونية، ضمن نظام آخر من حاكمية المؤسسات الاقتصادية^{xxv}.

1.3- الإطار الفكري لتنظيم المحاسبة الأمريكية

يعتمد تنظيم المحاسبة في الولايات المتحدة الأمريكية، على الأسواق التي تعتبر العامل المؤثر الأكبر في النظام المحاسبي، بحيث أن عملية الإعداد والالتزام وتطبيق المعايير المحاسبية، يخضع لسلطة هيئة تنظيم الأوراق المالية "Sec"،

وتم الاعتراف بالمبادئ المحاسبية "GAAP" من طرف لجنة تنظيم تداول الأوراق المالية، بالإضافة إلى المعايير المحاسبية الصادرة عن مجلس معايير المحاسبة المالية "FASB"، وهذا بعد الانتقادات التي وجهت للإجراءات الصادرة في 1973، من طرف مجمع المحاسبين القانونيين الأمريكيين "AICPA"، وبذلك انتقلت سلطة إصدار المعايير المحاسبية إلى مجلس معايير المحاسبة المالية، مع بقاء هيئة تنظيم تداول الأوراق المالية كجهة مشرفة فقط.^{xxvi}

وحسب هذا الإطار فإنه ينبغي أن تكون المعلومات والبيانات التي تحتويها التقارير المالية مفيدة، بحيث تساهم بشكل فعال في عملية اتخاذ قرارات الاستثمار، بالإضافة إلى أنه من المفيد أن تكون القوائم المالية تحتوي على المعطيات اللازمة حتى يستفيد منها الأعوان الإقتصاديون، كما ينبغي أن تحتوي القوائم المالية على بيانات تخص الموارد الاقتصادية لشركات الأوراق وكذا التزاماتها تجاه الغير، ومعلومات حول كيفية توزيع الأرباح والفوائد المنتظرة.^{xxvii}

وعموما فإن النظام المحاسبي يحتوي على جانبين، الجانب الأول تابع للقطاع العام ويضم مصلحة الإيراد الداخلي وكذلك هيئة تنظيم تداول الأوراق المالية، أما الجانب الثاني فهو تابع للقطاع الخاص ويضم الجمعية الأمريكية للمحاسبة "AAA"، ومجلس معايير المحاسبة للأوراق المالية بالإضافة إلى مجمع المحاسبين القانونيين الأمريكيين.^{xxviii}

2.3- الإطار الفكري لتنظيم المحاسبة في بريطانيا

يوجد في بريطانيا مجلس المعايير المحاسبية وهو شبيه بمجلس معايير التقارير المالية، وبهتم مجلس المعايير المحاسبية بتحديد الإطار الفكري لإصدار المعايير المحاسبية، والذي يضم حوالي سبعة فصول تشمل أهداف التقارير المالية، والخصائص النوعية للمعلومات المحاسبية، وكذلك عناصر القوائم المالية، والاعتراف بالبنود في القوائم المالية، بالإضافة إلى المبادئ التي تحكم إجراءات الاندماج والتوحيد.^{xxix}

وتتأثر التطبيقات المحاسبية في بريطانيا بأسواق الأوراق المالية عامة، كما هو الحال في الولايات المتحدة الأمريكية، إلا أن الفرق بينهما يكمن في أن الأسواق

المالية لم تكن المسيطرة على عملية تنظيم وتقنين المحاسبة في بريطانيا، إذ يكون التأثير لقوانين الشركات أكثر منه في قوانين الأوراق المالية، كما هو الحال في الولايات المتحدة الأمريكية، بحيث نجد أن قانون الشركات يحتوي على كافة المتطلبات المحاسبية كما يحتوي US GAAP على 200 معيار^{xxx}.

3.3- الإطار الفكري لتنظيم المحاسبة في الدول الإسكندنافية

تتميز المحاسبة في كل من هولندا والسويد بدور الدولة في الثانية من ناحية الاسترشاد بمعلوماتها، في حين يكون عكس الوضع في الأولى، وفي كل منهما ينعكس ميزتها على المحاسبة وإطارها الفكري.

1.3.3- المحاسبة في هولندا

يوجد في هولندا قواعد محاسبية تابعة للقانون المدني مرتبطة بالمحاسبة والتقارير المالية، ولا توجد معايير محاسبية، كما يعتبر قانون الشركات ومهنة المحاسبة عنصرين مؤثرين في تطور المحاسبة ذاتها، رغم أن قانون الشركات تابع للقانون المدني، لكن الحكومة الهولندية تعتمد مبدأ عدم التدخل في الشؤون الاقتصادية^{xxxi}.

2.3.3- المحاسبة في السويد

تعتبر الحكومة السويدية مرشدا هاما لمهنة المحاسبة لوجود دخل مباشر لها فيها، على اعتبار أن السويد تستعمل المعلومات المحاسبية في خدمة أهداف التخطيط ووضع السياسات الاقتصادية، وتعتبر قوانين الشركات هي التي تنظم مهنة المحاسبة التي تتأثر أيضا بالنظامين القانوني والضريبي. ويوجد في السويد مجمع المعايير المحاسبية يهتم بالمسائل المحاسبية في الإطار العام لقانون الشركات، ويوجد أيضا مجلس المحاسبة الذي تم انشاؤه سنة 1991 مهمته الأساسية إصدار المعايير المحاسبية^{xxxii}.

4.3- الإطار الفكري لتنظيم المحاسبة في ألمانيا

لا توجد هيئة في ألمانيا تهتم بإصدار المعايير المحاسبية، وإن ما هو موجود فيها هو الاهتمام بإصدار معايير للمراجعة وتوصيات تخص القضايا المحاسبية وهي ليست ملزمة.

ومهنة المحاسبة في ألمانيا تخضع لقانون الضرائب، فمبدأ حساب الدخل الضريبي ينص على أن الدخل الضريبي يتحدد بناء على ما يسجل في الدفاتر المحاسبية، وهذا يعني أنه لا يوجد اختلاف بين التقارير المحاسبية المقدمة لمصالح الضرائب وبين التقارير المحاسبية المنشورة، بمعنى أنه لا يوجد فرق بين النتيجة المحاسبية والنتيجة الضريبية^{xxxiii}، كما هو الشأن في المحاسبة الجزائرية.

كما تخضع المحاسبة لقرارات القانون وقرارات المحكمة دون غيرها، بحيث لا يوجد في ألمانيا معايير واضحة أو مبادئ محاسبية متعارف عليها، رغم وجود قانون المحاسبة الشامل الصادر سنة 1985 م^{xxxiv}. ومن هنا نلاحظ أن هناك اختلافا كبيرا بين المحاسبة في ألمانيا وغيرها من البلدان الرائدة في هذا المجال كالولايات المتحدة الأمريكية و بريطانيا.

5.3- الإطار الفكري لتنظيم المحاسبة في الدول اللاتينية

توجد أوجه تشابه واختلاف لهذه المجموعة في محاسبتها مع المحاسبة الألمانية، فأوجه التشابه تكمن في كون الشركات والضرائب لهما تأثير على مهنة المحاسبة وتختلف في جوانب أخرى^{xxxv}.

ويمكن تقسيم هذه الدول إلى مجموعتين:

- الأولى الأكثر نمواً: مثل فرنسا، بلجيكا، الأرجنتين، إسبانيا، البرازيل، وإيطاليا،

- أما المجموعة الثانية وهي الأقل نمواً مثل المكسيك، الشيلي، كولومبيا.

1.5.3- المحاسبة في فرنسا

يعتبر القانون الضريبي من بين العوامل الأساسية في التأثير المباشر على القواعد المحاسبية، وتعتبر مهنة المحاسبة أقل تقنية مقارنة بالمحاسبة في الدول الأنكلوساكسونية.

فالقانون والمراسيم المحاسبية تعتبر امتدادا للقانون التجاري، وكل هذه القواعد والتشريعات مضاف إليها القانون الضريبي، تشكل الإطار العام للقواعد المحاسبية المتعارف عليها^{xxxvi}.

وعموما تتميز المحاسبة اللاتينية بالتحفظ والسرية مقارنة بالمحاسبة في الدول الأنكلوساكسونية.

6.3- الإطار الفكري لتنظيم المحاسبة في الجزائر

مرت المحاسبة في الجزائر على أكثر من مرحلة، أولها استعمال النظام الفرنسي الذي ورثته بعد الاستقلال حتى سنة 1976 تاريخ بداية تطبيق المخطط الجديد الذي جاء لملاءمة النظام الاقتصادي المركزي آنذاك، ثم تبدأ محاولة التغيير فيه اليوم من أجل المرور إلى ملامته مع الانفتاح الذي بدأت فيه نحو اقتصاد السوق. وسوف نتطرق باختصار إلى مرحلة استعمال المخطط الوطني للمحاسبة ثم محاولة التعديل الجارية عليه اليوم.

1.6.3- النظام المحاسبي في الجزائر قبل إصلاحات اقتصاد السوق

كان تنظيم المحاسبة في الجزائر يخضع لمبادئ المخطط المحاسبي الوطني الذي تم إعداده سنة 1975، بحيث يضم كل الإجراءات والأساليب، والطرائق المحاسبية، كما تخضع المحاسبة لقانون الضرائب، وخصوصا فيما يتعلق بعناصر القوائم المالية.

وقد وضع المخطط الوطني للمحاسبة ليستجيب لهدفين رئيسيين، الأول كلي وهو الربط بين النشاط على مستوى المؤسسات الاقتصادية والمحاسبة الوطنية لأغراض التخطيط الوطني، والثاني جزئي، وهو توفير أداة فعالة للتسيير في هذه المؤسسات. ودون الغوص في تفاصيل هذين الهدفين فإنه لا يمكن الحكم على مدى تحقيقهما إلا من خلال التطرق إلى نتائج محاولة تطبيق المخطط للوصول إليهما

ضمن ظروف وشروط النشاط الإقتصادي الوطني ومحيطه السياسي والاجتماعي وهو خارج موضوعنا هنا.

فكان إذن هذا المخطط يسعى إلى تحقيق أربعة أهداف كبرى:

-تسهيل التنبؤ والقرار، للتخطيط الوطني المركزي خصوصا، وللمؤسسات الاشتراكية التي تعتبر قاعدة هذا التخطيط.

-استخراج بعض العناصر ذات معنى اقتصادي هام، ولها إمكانية التجميع بسهولة لدى المحاسبة الوطنية مثل القيمة المضافة، التكوين الإجمالي الخام لرأس المال الثابت والاستثمار المنتج.

-معرفة مستوى المخزونات بسهولة، والتكاليف وسعر التكلفة، بغرض تحسين كفاءة تسيير المؤسسات، ولتمكين مقارنة الكفاءة بينها.

-إدراك وتحكم في الارتباطات الموجودة التسيير وذمة المؤسسات بواسطة تحليل ديناميكي، في صورة تدفقات، للعمليات المحققة فيها.

ورغم التشابه الكبير الذي يوجد بين المخطط الوطني للمحاسبة ومخطط المحاسبة العام الفرنسي، باعتباره مصدر الاقتباس الأساسي، إلا أن عملية التطبيق لم تكن مشابهة لما يتم تطبيقه والسهر على تحقيقه من وراء استعمال الموارد لدى كل من مستعملي المخططين. وبذلك فقد تميزت المرحلة التي طبق فيها المخطط الوطني للمحاسبة ابتداء من جانفي 1976، بسوء استعمال الموارد الاقتصادية المختلفة نظرا لتحكم الجانب الاجتماعي والسياسي في الجانب الاقتصادي.

ولم تكن للمعلومة المالية والاقتصادية التي تحملها المحاسبة العامة في المؤسسة الجزائرية آنذاك إلا جزء من المعنى لدى مستعمليها، رغم أدائها لدور معين خاصة في التخطيط الوطني المركزي. وهذا ما يلفت الانتباه إلى أن الدور الذي لعبته الشروط والمقاييس المختلفة في ثقافة الجزائريين، كمسيرين للمؤسسات وكل من له علاقة بها في السلسلة الكبيرة من المتدخلين لدى الوصاية والأطراف الأخرى، قد غطى على الدور الذي من المفروض أن تلعبه محاسبة المؤسسة بمبادئها وأهدافها التي وضعت من أجلها.

وهذا نتيجة القانون والتوجيه الاقتصادي الذي كان يحاول تطبيق نوع من السياسات الاجتماعية، من منطلقات تاريخية وسياسية وواقع معين. كما يمكن لفت النظر إلى ثقافة المؤسسة الاقتصادية لدى المتعاملين معها، وإلى معنى المؤسسة لديهم قبل المرور إلى كيفية التصرف فيها، والتعامل مع العملية الاقتصادية ككل، وهذه عناصر تتبع من عدة مصادر ثقافية بما فيها معنى الاقتصاد والثروة وفلسفتها لدى المجتمع، وكيفية الحركة في ما يتعلق بالطرق والوسائل لتحقيق الأهداف الاقتصادية، وهو ما نجده مختلفا عند محاولة المرور إلى اقتصاد السوق مع بداية الإصلاحات الاقتصادية الموجهة إليه، حيث ستجد المحاسبة بدورها معنى آخر في هذا الإطار الجديد.

2.6.3- الإصلاحات الاقتصادية والنظام المحاسبي في الجزائر

شهد اقتصاد العديد من البلدان أزمة حادة ابتداء من الأزمة البترولية الأولى سنة 1973، فتأثر لها الاقتصاد العالمي ككل ليدخل في عملية إعادة النظر في العلاقات الدولية وتشكيلها بشكل آخر، من خلال تغيير واضح في استراتيجية الدول الغربية والاقتصاد الرأسمالي مثل إنشاء منظمة الدول المستهلكة للبترول لتوحيد حركتها تجاه منظمة الدول المصدرة له، ورفع نسب الفائدة على القروض التي كانت تمنح نتيجة تراكم دخل البترول في البنوك الأوروبية والغربية عامة، وبدأ العد التنازلي للأزمة الثانية سنة 1882 أين أصيب اقتصاد عدة دول أخرى، وصلت إلى حافة الهاوية مع مصادفتها لانتهاء اقتصاد الدول المسيرة مركزيا.

وقد اتخذ العديد من الدول ابتداء من سبعينات القرن الماضي، خاصة النامية منها، عدة برامج إصلاحية بمشاركة صندوق النقد الدولي والبنك الدولي بنسب متفاوتة في ذلك. وتهدف هذه البرامج إلى دعم اقتصاديات السوق وتسهيل اندماج هذه الدول في آليات الاقتصاد العالمي، بتكريس الأدوات والطرق المساهمة للدخول في مرحلة إدارة اقتصادية سليمة، وكان الهدف الرئيسي للإصلاح الاقتصادي هو استعادة التوازنات الاقتصادية الكلية، بواسطة ضبط العرض والطلب الكليين في ظل آليات السوق.

وتهدف عمليات الإصلاح الاقتصادي إلى وضع سياسات انكماشية تهدف إلى توفير الموارد التي تجعل البلد قادرا في المستقبل على الوفاء بعبء ديونه المتراكمة، وإزالة المعوقات، وهذا من شأنه زيادة معدلات الأرباح ذات المستويات العالمية".^{xxxvii}

وعامة تتكون البرامج التقليدية لسياسة الإصلاحات من مرحلتين أساسيتين:^{xxxviii} سياسات التثبيت (politiques de stabilisation)، وترتكز على إدارة الطلب من خلال سياسة مالية انكماشية تهدف إلى معالجة الإختلالات القائمة في ميزان المدفوعات والميزانية العامة للبلد المعني.

والثانية هي سياسات الإصلاح أو التعديل الهيكلي (politiques d'ajustement structurel)، من خلال برامج إصلاح سياسة الأسعار وتحرير كل من التجارة الخارجية و أسواق العمل ورأس المال، على النحو الذي يضمن استخدام هذه العناصر بشكل أكثر كفاءة في العملية الإنتاجية.

عموما فالإصلاحات الاقتصادية وسيلة علاج لمشاكل الدول التي تعاني من اختلالات في توازنها الداخلية والخارجية، في إطار تحرير الاقتصاد وتحويله إلى اقتصاد حر، من خلال إجراءات تسمح بزيادة الصادرات وخفض الواردات. إضافة إلى تنمية موارد البلد من العملة الصعبة، ومعالجة عجز الموازنات العامة لهذه الدول عن طريق تقليل النفقات المسيطرة على معدلات التضخم ورفع معدات النمو الاقتصادي.

وفي هذا الصدد فالدول النامية، بما فيها الجزائر، التي طبقت برامج الإصلاح وتوجه نحو الانضمام إلى المنظمة العالمية للتجارة، تطبق عدة شروط مثل عدم استعمال الوسائل الكمية لمراقبة الواردات، من خلال رفع الحظر المفروض على الاستيراد والتصدير أمام التبادل التجاري، قصد تحرير التجارة من كافة القيود التي تعيق تنشيط التبادل الدولي، و تسهيل دخول الاستثمار الأجنبي، والمؤسسات متعددة الجنسيات بعدة طرق ابتداء من شراء المؤسسات العمومية أو جزء منها بفتح رأسمالها أو بالشراكة في إطار الخوصصة المتبعة في هذا المجال.

ونلاحظ من خلال هذه العناصر، أن هناك عدة شروط بدأت تتكون من أجل تسهيل التوجه إلى تطوير النظام المحاسبي في الجزائر، وتوجيهه إلى النظام المحاسبي الذي يلائم طبيعة التنظيم الاقتصادي المتوجه إليه وهو اقتصاد السوق. في هذا الأخير فإن الحاجة إلى المعلومة تختلف باختلاف الأطراف المرتبطين بالمؤسسة الاقتصادية، وهم الشركاء فيها (les stockholders)، وهم المسكرون، المساهمون المستثمرون، العمال، الموردون والزبائن بالإضافة إلى الدولة والمجتمع بشكل عام.

كما أن استعمالات هؤلاء الأطراف للمعلومة تختلف وفق المنظور الجديد للمؤسسة ولأهدافها ودورها في الاقتصاد طبقا لفلسفة اقتصاد السوق وأهدافها فيه، وكذا لطرق حركتها ومعاملاتها مع السوق والمنافسة وغيرها من العناصر التي تجعل من المحاسبة وفقا للإطار الفكري الأنقلىو- أمريكي هي المطلوبة، وهو ما تحاول السلطات الجزائرية القيام به من خلال إعداد مخطط محاسبي جديد ضمن نظام محاسبي يتلاءم مع النظرة الجديدة للاقتصاد المتوجه إليه.

الخاتمة

في نهاية هذه الورقة يمكن القول أن الشروط والقيود الاقتصادية التي تعمل فيها المؤسسات متعددة الجنسيات، ووفقا لأهدافها واستراتيجيتها التي تجعل وجودها في العديد من الدول شرطا وحتمية، فهي مجبرة على التعامل مع المحاسبات المختلفة، حسب الدول التي توجد فيها.

وإذا أرادت احترام الأنظمة المحاسبية للبلدان التي توجد بها عليها أن تهمل مصلحتها في مجال إعداد المعلومة المالية، المتمثلة في تحقيق عدة شروط منها السرعة المناسبة في الحصول على المعلومة المحاسبية، تقديمها وفق متطلبات المتعاملين معها وشركائها، وحسب منظورهم أو فلسفتهم فيها.

وهي عناصر تصب في العمل على الحفاظ على وجودها ومكانتها وتوسعها في الأسواق العالمية، والاتجاه نحو تكوين شركات عالمية أو كوكبية (les entreprises globales)، أين يزداد تحكمها في الاقتصاد، وتوفير ظروف أكثر ملاءمة مع مصالحها بعد أن فتحت حدود مختلف البلدان والآفاق، ضمن المنظور الجديد للاقتصاد الدولي الذي تهيم فيه بالتنسيق مع هيئات برين وودز. وهو ما يدعو إلى القول أن هذه الشروط لا بد أن تليها عملية التنسيق والتوحيد في الأنظمة المحاسبية.

ومن جهة أخرى فمن مصلحة الدول النامية خاصة ومنها الجزائر التي تسعى جاهدة، من خلال تطبيق مختلف السياسات التي تم تبنيها ضمن برامج الإصلاحات وإعادة الهيكلة، إلى الحصول على موافقة هذه الشركات للدخول إلى بلدانها والمساهمة تحسين اقتصادها بعد إعادة هيكلته، وهي إصلاحات تركز في مجملها على الفلسفة الجديدة للاقتصاد وعلى الانفتاح على هذه الشركات وغيرها فكيف لا تعمل على تغيير انظمتها ضمن نفس السيرورة إذا أرادت ضمان نجاح هذه الأخيرة.

ⁱ - لقد كان توسع وتطور الاقتصاد العالمي، إلى حد كبير نتيجة قوة وتحسن أداء الاقتصاد الرأسمالي، الذي اعتمد بدوره على المبادلات الخارجية منذ بدايات الثورة الصناعية الأولى في أوروبا، والتي جاءت نتيجة تجمع عدد من الشروط آنذاك، منها التوسع في الجانب التجاري الداخلي والخارجي خاصة، وما تم جنيه من ذلك. انظر مثلا: فتح الله ولعلو: الاقتصاد السياسي: مدخل للدراسات الاقتصادية، دار الحداثة بيروت، ط1، 1981.

¹ - فيري " آدم سميث" رائد المدرسة الكلاسيكية في نظريته للتكاليف المطلقة، أن تقسيم العمل علي المستوى الدولي يتطلب وجود اختلافات في مستويات التكاليف المطلقة للمنتجات، ويتعين علي كل بلد أن يتخصص في إنتاج السلعة التي يستطيع إنتاجها بتكاليف أقل، و يقوم بمبادلتها مقابل السلع التي تكلف أقل في البلدان الأخرى. إلا أنه لم يأخذ بعين الاعتبار تفاوت تكاليف عناصر الإنتاج للمنتجين معا بين البلدين، ليأتي "دافيد ريكاردو" بنظريته للنفقات النسبية تكملة لهذه النقائص، وليثبت أن إذا تفوق بلد ما في إنتاج سلعة معينة فبإمكانه أن يختص في إنتاجها و يستورد باقي السلع، و ذلك حسب اختلاف نسبة نفقات السلع في البلدين عن نسبة نفقات السلعة الأخرى في ما بينهما.

و عند "هيكشر" و "اولين" رائدي المدرسة الحديثة، فالتجارة الخارجية تقوم على أساس الاختلاف من حيث الندرة و الوفرة النسبية لعناصر الإنتاج بين البلدان المختلفة، ويكون لكل دولة ميزة نسبية عندما تنتج و تصدر تلك السلع التي تحتاج الي عوامل الإنتاج الأكثر وفرة نسبياً فيها، بالنسبة للسلع التي يحتاج إنتاجها إلي عامل إنتاج أكثر ندرة فيها، و يجب أن تقوم الدولة باستيراد هذه السلع من الخارج.

أما نظرية "ايمانويل" فتكمن في قيمة السلعة التي يجب أن تكون محددة بتكلفتها وبكمية عوامل الإنتاج المبذولة في إنتاجها، ومن هذا تعالج قضية القيم الدولية والتبادل المتكافئ.

¹ -ناصر دادي عدون ومتاوي محمد: الجزائر والمنظمة العالمية للتجارة، دار المحمدية العامة، الجزائر، 2004.

¹ - Alain LAPOINTE : « Nouvelle économie et gestion », Revue internationale de gestion, vol. 20, n° 3, 1995, p. 52-56.

-Bernard GUILHON : Les firmes globales, ECONOMICA, 1998.

¹ - Institut de recherche des Nations Unies pour le développement social, État de désarroi: Les répercussions sociales de la mondialisation, Genève, 1995.

¹ - ناصر دادي عدون: المحاسبة التحليلية، دار المحمدية العامة، الجزائر، طبعة 1999 ص-07.

¹-Vernon Kam: Accounting theory, John wiley et sons, 1990, P. 19.

¹ - DADDI-ADDOUN Nacer : « Problématique de gestion dans l'entreprise algérienne et possibilité de bénéficier du système de gouvernance », séminaire international sur : la bonne gouvernance des états et des entreprises, Université de Ouargla, Algérie, les 08et 09 Mars 2005.

¹ - محمود السيد الناجي: نظرية المحاسبة والمعايير المحاسبية، المكتبة العصرية، مصر، 2002.ص21.

¹ -حلمي ناصر: " نحو نظرية عامة للمحاسبة ومجال تطبيقها"، مجلة المحاسبة، الإدارة والتأمين كلية التجارة، القاهرة، العدد 9، ص:13 .

¹ -ضيف خيرت: النظم المحاسبية الخاصة دار النهضة العربية، بيروت، 1979، ص. 140.

¹ -لأنه يمثل المال الذي تستثمره الشركة الأم في الفرع نتيجة إرسال الأصول الثابتة اللازمة، والأموال النقدية و البضاعة اللازمة لمزاولة نشاطه.

- ¹ - ضيف خيرت: المرجع السابق، ص. 146.
- ¹ - BP AMOCO, Finance manger's guide, MAXIMO U.I, Release U.1.1, MRO Soft ware, INC, 2001, p-p. 33-145.
- ¹ - محمود السيد الناغي: مرجع سابق، ص. 78.
- ¹ - BP AMOCO, user guide, Maximo, release 4.1.1 MRO Soft INC, 2001, p-p. 291-295.
- BP AMOCO, ORACLE AP, Gestion fournisseurs, version 10, volume 2, juillet 1995 p. 4-77 -¹
- ¹ - أمين السيد أحمد لطفي: المحاسبة الدولية، الدار الجامعية، مصر، ص. 7.
- ¹ - Christel DECOCK : Comptabilité internationale, Economica, France, février 2005, p. 25.
- ¹ - Christel DECOCK , op-cit., P. 32
- ¹ - Gilles DARMOIS : comprendre les états financiers, les sociétés pétrolières et Gazières, ENSPM, France, 2004 p. 33.
- ¹ - Centre des Nations Unies sur les sociétés transnationales : Conclusions sur les procédures à suivre par les sociétés transnationales en matière de comptabilité et de présentation de l'information, Nations Unies - New York, 1989, p. 89.
- ¹ - Muriel NAHMIEAS : L'essentiel des normes, IAS/IFRS, Ed. Organisation, France, avril 2004, P 27.
- ¹ - WALTON Peter, La comptabilité anglo-saxonne, Repères, La découverte, Paris, 2001, p. 22.
- ¹ - DADDI-ADDOUN Nacer : « Problématique de gestion dans l'entreprise algérienne et possibilité de bénéficier du système de gouvernance », OP. cit.
- ¹ - BERNHEIM Yves : L'essentiel des US GAAP, Référentiel comptable américain et enjeux de l'harmonisation internationale, Editions Maxima, 2^{ème} édition, Paris ,1999 p.159.
- ¹ - أمين السيد أحمد لطفي: المرجع السابق، ص. 47.
- ¹ - Hervé PUTEAUX, US GAAP, Comprendre et utiliser les états financiers américains, Paris, Oct-2004, p. 181.
- ¹ - Gilles DARMOIS, Op-Cit. P. 32.
- ¹ - LANGELOT Jacqueline : Comptabilité anglo-saxonne, Normes, mécanismes et documents financiers, Economica, Paris, 1992, p. 47.
- ¹ - KIESO Donald E, WEYGANDT Jerry J., WARFIELD Thierry: Intermediate accounting, John Wiley's and Sons, New York, 2001, p. 423.
- ¹ - أمين السيد أحمد لطفي: المرجع السابق، ص. 47.

¹ -KLEE Louis : Les normes professionnelles d'audit en Allemagne, Revue française de comptabilité, N° 229, Décembre 1991, p. 49 à 53.

¹ -CHMIELEWSKI Daniel : Comprendre la comptabilité allemande, Dunod, Paris, 1989, p. 26.

¹ -Commission des Communautés européennes, Comparaison des systèmes comptables allemand, français, italien, britannique, japonais et américain aux prescriptions de la IV^e directive du Conseil de juillet 1978 – 1987, Document DG XV, Commission des Communautés européennes.

¹ -CAUSSEMILLE Edith : « Les comptes annuels de sociétés de capitaux en France et en Allemagne, Etude comparative de l'intégration des comptes des sociétés françaises dans les comptes consolidés de groupes allemands », Mémoire d'expertise comptable, Paris, 1992, p. 21.

¹ - رمزي زكي: قضايا مزعجة: 1993، ص. 194.

¹ -انظر طواهر م. التهامي، و ناصر دادي عدون: تقييم نتائج برنامج التعديل الهيكلي على الاقتصاد الجزائري خلال فترة 1994 - 1998، وأفاقه، المجلة الجزائرية للعلوم القانونية، الاقتصادية والسياسية، عدد 04-2001.

الاختصارات المستعملة:

Abréviations utilisées :

AAA : American accounting association, AICPA: American Institute of Certified Public Accountants, FASB: Financial Accounting Standard Board, GAAP: Generally Accepted Accounting Principles, IAS: International accounting standard, IASB: International Accounting Standard Board, IFRS :International financial reporting standard, SEC: Securities Exchange Commission.