

المحاسبة العامة والمعايير الدولية للمحاسبة والمعلومة المالية (IAS/IFRS)

د. كتوش عاشور

جامعة حسيبة بن بوعلي، الشلف - الجزائر

kettouche_achour@yahoo.fr

د. بلعزوز بن علي

جامعة حسيبة بن بوعلي، الشلف - الجزائر

Belazzouz_benali@yahoo.fr

Received: 2010

Accepted: 2010

Published: 2011

ملخص:

لم تظهر أهمية المحاسبة بالشكل الذي يعطي فعالية لممارستها و استعمالها في تسيير منظمات الأعمال إلا بعد ظهور الأصول العلمية المرتبطة بتطبيقاتها والتي زاد نطاقها عند التماس ضرورة وجود إطار لنظرية عامة لها كعلم لتحقيق الموضوعية في البيانات والمعلومات التي تظهرها. و وجود هذه النظرية بما تتضمنه من مبادئ وقواعد علمية أدى إلى خلق كيان ملموس للمحاسبة بدلاً من أن تكون مجرد وسيلة للتسجيل والتبويب والعرض. وما زاد هذه الأهمية اتساعاً هو الاتجاه المتزايد نحو انسجام و توافق التطبيقات على الصعيد الدولي، الأمر الذي يحتم - رغبة في الاندماج - اعتماد المعايير الدولية للمحاسبة والمعلومة المالية و تكييف الأنظمة المحاسبية معها لضمان الفهم و القراءة الموحدة للقوائم المالية و المعلومات المحتواة فيها.

Abstract:

The accounting was useless and its importance did not appear in the manner which shows its effectiveness practice in the management of business organization until the appearance of scientist root related to its use, which grows by the need of a general theory as a science to achieve objectivity in information and curve that shows. And the existence of this theory with its principals and scientist roles draws the creation of accounting concrete being instead of to be just a way to subscribe, present and tabling.

This importance was more extended by the harmony growing trend and concordance of international applications. So it must – merge wishes – take account both the international accounting parameters and financial data, and adapt accounting systems to ensure the standardized understanding and reading of financial lists and data included in.

تمهيد:

استجابة لاحتياجات مختلفة وغير متجانسة من المعلومات لأطراف مختلفة، تطورت المحاسبة عبر الزمن في مواكبة التحولات والتطورات الحاصلة في الميدان الاقتصادي والقانوني حتى أصبحت لها أهمية كبيرة في اتخاذ القرارات لفئات عديدة تهتم بالمحاسبة. وبالنظر لدورها في هذا الميدان، فإن المحاسبة في أي بلد تخضع لإطار قانوني وتنظيمي يشكل مرجعاً أساسياً لها، يعمل على تنظيمها وتوضيح المبادئ والقواعد الأساسية التي تقوم عليها، وتحديد القوائم المالية المطلوب إعدادها، غير أن التحولات التي يعرفها الاقتصاد العالمي في إطار العولمة الاقتصادية وفي ظل الانفتاح الاقتصادي، بإمكانها التأثير على هذا المرجع الأساسي وبالتالي تفرض على المحاسبة التكيف مع هذه التحولات.

فتطور الأسواق المالية الدولية في سياق يفرض استراتيجيات اتصال مالية قوية موجهة لجمهور دولي غير متجانس، كان له أثر على محاسبة المؤسسات باعتبارها وسيلة أساسية بين المؤسسة والأطراف المتعاملة معها وهذا لاختلاف محتواها وطرق تطبيقها من بلد لآخر. لذلك فإن عملية الاتصال خارج المحيط الذي تهتم به المحاسبة تؤدي حتماً إلى عدم فهم المعلومات وعرضها نتيجة لاختلاف الثقافة المحاسبية بين المحيط الداخلي والخارجي، وعليه فإن هذا الاختلاف يؤثر في المقدرة على فهم المحتوى الإخباري للمعلومات المحاسبية التي تصدرها المؤسسات لصالح المستثمرين الدوليين في الأسواق المالية الدولية.

وأفرز هذا الوضع صعوبة إنتاج معلومات دقيقة وموثوق بها في الأسواق المالية الدولية أمام المستثمرين، كما صعب من دخول المؤسسات إلى أسواق مالية دولية متطورة بسبب تقييد هذه الأسواق بالقواعد المحاسبية المطبقة في البلد الذي تتبع له تلك الأسواق، هذه الصعوبات تجدها أيضاً الشركات المتعددة الجنسيات في عملية إعداد القوائم المالية المجمعة لجميع فروعها داخل وخارج البلد الأصلي لها، وصعوبة تقديم بعد ذلك معلومات مالية موحدة متجانسة وموثوق بها عن أنشطتها للمستثمرين فيها والمتعاملين معها. وقد جعلت هذه الاختلافات من المحاسبة في قمة الاهتمام، وبدأ السعي للعمل على إرساء نظام محاسبي جديد مبني على إخضاع الممارسة المحاسبية على مستوى الدول لمعايير دولية، وهو ما مهد لظهور ما اصطلح عليه بالمعايير الدولية للمحاسبة والمعلومة المالية (IAS/IFRS).

وما نريده من هذه الدراسة هو محاولة إظهار التسلسل والتواصل في العرض المحاسبي عبر مراحل تطورها وانسجامها في التحليل والمعالجة منذ استعمالاتها الأولى، من خلال تحديد الإطار النظري والتحليلي للمحاسبة عبر طبيعتها، أهمية وجود نظرية لها، إطارها العام والتحديات المعاصرة لها من جهة. ومن جهة أخرى محاولة ربط قواعدها ومبادئها الأصلية ومفاهيمها الأساسية لعناصر القوائم المالية وجودة المعلومات المحاسبية بالإطار العام للمعايير الدولية للمحاسبة والمعلومة المالية وإبراز أهمية التوحيد والتوافق المحاسبي والخصائص العامة لهذه الأخيرة. ومنه تم تقسيم هذه الدراسة إلى محورين أساسيين:

❖ المحور الأول: الإطار النظري و التحليلي للمحاسبة المالية.

❖ المحور الثاني: المعايير الدولية للمحاسبة والمعلومة المالية وخطوات تطبيقها.

أولاً: الإطار النظري والتحليلي للمحاسبة

اكتست المعلومة المحاسبية والمالية منذ القدم في اقتصاديات الدول أهمية كبيرة نظراً لدورها في مساعدة الجميع على اتخاذ القرارات الاقتصادية الملائمة من خلال توضيح المركز المالي والنتائج الخاصة بمختلف المؤسسات وتوصيلها للمساهمين ومختلف المتعاملين، وترتبط جودة القرارات وسلامتها بجودة المعلومات المقدمة، ومن أجل ذلك تقيدت المحاسبة عبر مراحل تطورها باحترام مجموعة من المبادئ والأحداث التي كانت تشكل الإطار العام الذي تنشط فيه لزيادة ضمان جودة المعلومة المالية والمحاسبية. ونود هنا أن نسرد شرحاً مختصراً شاملاً لهذا الإطار النظري والفكري للمحاسبة فيما يلي:

1. نظرية المحاسبة:

ويقصد بنظرية المحاسبة إمداد القارئ بالعناصر الأساسية لدراسة نظرية المحاسبة سواء تعلق الأمر بطبيعتها وتطور الدراسات المرتبطة بها، أو بمناهج البحث في نظريتها وتبويب الدراسات فيها¹.

1.1. طبيعة المحاسبة:

ويعالج مفهوم نظرية المحاسبة على العموم من خلال طبيعتها على أساس كون مخرجاتها لغة أعمال واتصال. كما تتصف المحاسبة عند الكثير من المفكرين بأنها علم ومهنة وجب على المحاسبين والمهتمين النهوض بها في كل الدول مهما كانت درجة تقدمها الاقتصادي أو طبيعة النظام الاقتصادي. والجدير بالملاحظة أن الاهتمام بالمحاسبة كعلم ترجع بدايته عادة منذ سنة 1494 عندما نشر "لوقا باسيولي" (Luca Pacioli) أستاذ الرياضيات الإيطالي كتاباً في الجبر ضمنه فصلاً عن قاعدة القيد المزدوج التي تعتبر أساس التسجيل المحاسبي لحد الآن. كما يمكن القول أنه - وبصفة خاصة - ظهر منذ عام 1920 حجم ملموس من الدراسات المعمقة حول نظرية المحاسبة، ساهم في تفسير كثير من التطبيقات القائمة وتطويرها في الاتجاهين الأفقي بتوسيع مجال الاهتمام ونطاق القياس، والرأسي بتطوير أساليب القياس والتوصيل، وعليه وجب على علم المحاسبة أن يستند إلى نظرية تحدد أهدافه ومجالاته وأساليبه وتعمل على تطويرها.

2.1. أهمية وجود نظرية للمحاسبة: يمكن القول أنه لم تظهر أهمية المحاسبة لمستخدميها بشكل فعال إلا بعد ظهور الأصول العلمية المرتبطة بتطبيقاتها، ويظهر ذلك من خلال ما يلي:

- ✓ ضرورة وجود إطار لنظرية عامة للمحاسبة كعلم؛
- ✓ تساهم النظرية في تحقيق صفة الموضوعية في البيانات والمعلومات التي تظهرها المحاسبة؛

- ✓ وجود هذه النظرية بما تتضمنه من فروض ومبادئ علمية يؤدي إلى تحقيق كيان ملموس للمحاسبة بدلا من أن تكون مجرد وسيلة للتسجيل والتبويب والعرض²؛
 - ✓ تعتبر النظرية بما تتضمنه من مبادئ وفروض، الأساس الذي يعتمد عليه في الاختيار بين الأنظمة والسبل البديلة عند الاستخدام في التطبيق العملي؛
 - ✓ تساعد النظرية على تحديد المجالات الأساسية للعلم وبحوثه التطبيقية وعلاقته بغيره من العلوم³؛
 - ✓ تساهم النظرية في تلخيص النتائج التي تسفر عنها البحوث العلمية والتوفيق بينها؛
- وإتباعا لهذه الأهمية لوجود نظرية عامة للمحاسبة، وجب الاهتمام الخاص والمستمر من قبل المحاسبين لتأكيد أهمية هذا الاستمرار مستقبلاً وإثبات وجودهم.
- 3.1. مناهج البحث في نظرية المحاسبة⁴؛

اختلف المفكرون في موضوع مناهج البحث في العلوم الإنسانية، فمنهم من ينادي بضرورة تطبيق مناهج العلوم الطبيعية، ومنهم من يرى صعوبة هذا الأمر وبالتالي صعوبة الوصول إلى قوانين للعلوم الإنسانية في دقة القوانين الطبيعية.

وعموماً تخضع قضايا العلوم الإنسانية للملاحظة والتجربة وللضبط والقياس الكمي حتى يمكن لها أن تسير التطور المستمر في مجال العلوم الطبيعية، كما أن الواقع يوضح الفرق بين النوعين في درجة التقدم والتأخر. فالأمر في النهاية مرهون بالتطور ما دام البحث العلمي يخضع لمنهج البحث الذي ثبت نجاحه في العلوم الطبيعية.

والمحاسبة باعتبارها علم إنساني اجتماعي، بدأت في التطور باستخدامها للأساليب الكمية، وبحوث العمليات كوسيلة لإجراء هذا التطور إلى جانب دراسة السلوك الإنساني فهي أقرب للعلوم الإنسانية، ولذلك نجد الباحثين في مجال المحاسبة يستخدمون كلا من المنهج الاستنباطي الذي يعتمد على التسلسل المنطقي من الفروض المسلّم بها، إلى استنتاجات معينة تؤدي إلى تكوين نظريات خاصة محددة المعالم تفسر أوضاعاً خاصة. وكذا المنهج الاستقرائي الذي يقوم على استنتاج معالم وحقائق عامة من واقع مفردات معينة، أي يتجه البحث فيه من الخاص إلى العام⁵.

4.1. تطور الفكر المحاسبي:

يمكن التعرف على تطور الفكر المحاسبي من خلال التعرف على تطور المحاسبة كعلم له عدة فروع من الشكل الذي أظهره (Leo Herbert)⁶ عن تطور المعرفة المحاسبية ابتداء من سنة 1775 حتى 1975، وقسمت مراحل تطور الفكر المحاسبي في اتجاه تكوين نظرية عامة للمحاسبة إلى خمس مراحل نوجزها فيما يلي:

- المرحلة الأولى (من قبل عام 1494): يطلق على هذه المرحلة مرحلة "إمسك الدفاتر" حيث تم التركيز فيها على كيفية إثبات العمليات وتبويبها في دفاتر خاصة بالاعتماد على القيد المفرد، فهي المرحلة التي تميزت بضعف الجانب الفكري.

- المرحلة الثانية (1495 - 1800): تتميز هذه المرحلة بظهور القيد المزدوج وظهور قواعد مفهومة لإمسك الدفاتر.⁷ ويرى البعض أن هذه الفترة هي فترة التحضير الأساسي لظهور نظرية المحاسبة، ولم تشهد هذه الفترة كتابات أساسية في مجال نظرية المحاسبة.

- المرحلة الثالثة (1801 - 1955): تميزت هذه المرحلة بظهور الثورة الصناعية في أوروبا، وظهور المنشآت الكبيرة وانتشار السكك الحديدية وظهور ضرائب الدخل في صورة تشريعات منتظمة، وكذا ظهور الشخصية المعنوية للمؤسسة وانفصال الملكية عن الإدارة، فبدأ واضحاً التحول من إمساك دفاتر إلى المحاسبة مما أدى إلى تغيير النظرة إلى طبيعة معادلة الميزانية والأصول والالتزامات.

- المرحلة الرابعة (1956 - 1970): تميزت هذه المرحلة بظهور المنظمات المهنية والأقسام العلمية المهتمة بأمر المهنة مع ظهور كثير من الدراسات حول نظرية المحاسبة وأخرى حول مشكلة انخفاض القوة الشرائية لوحدة النقد⁸.

- المرحلة الخامسة (1971 - إلى الآن): وهي مرحلة التقدم السريع في مجال المحاسبة نتيجة لاستخدام أساليب بحوث العمليات والأساليب الإحصائية، والحاسوب والعلوم السلوكية، ومدخل النظم والمعايير الدولية للمحاسبة والشركات متعددة الجنسيات، مما أدى إلى اتساع مجال الدراسة في النظرية وتطور الأساليب المستخدمة في القياس والتوصيل.

5.1. تصنيف الدراسات في نظرية المحاسبة:

يتم تصنيف الدراسات في هذا المجال وفقاً لتبوين:

1.5.1. من حيث طبيعة المكونات: وهنا نجد اتجاه النظرية الوصفية العامة (general explanatory theories)، ويعتبر الاتجاه الأصلي عند بداية الكتابة عن نظرية المحاسبة ويهتم بعملية الوصف والتفسير لما يقوم به المحاسب من أعمال⁹. في الوقت الذي نجد فيه مجموعة من الدراسات اتخذت الاتجاه المعيارى في عرض وتكوين نظرية للمحاسبة (general normative theories) حيث اهتم الاتجاه بعرض ما يجب أن يقوم به المحاسب¹⁰.

2.5.1. من حيث جوهر الاهتمام: بتبوين الدراسات حسب جوهر اهتمامها نجد الاتجاهات المتتالية التالية:

❖ اتجاه نموذج القرار (True income approach)، وهو التعرف على احتياجات متخذ القرار.

- ❖ اتجاه النماذج السلوكية (Decision model approach)، وهي تهتم بسلوك متخذ القرار.
- ❖ اتجاه اقتصاديات المعلومات (Information economics)، أي أن المعلومات سلعة يمكن أن تخضع للتقييم طبقاً لقاعدة التكلفة والعائد.
- ❖ اتجاه نظرية الوكالة (Agency Theory) يحرص هذا الاتجاه على التعرف على المشاكل الناتجة عن المصالح المتعارضة بين الفئات المختلفة المرتبطة بالمنظمة (حملة الأسهم-حملة السندات، حملة الأسهم-مراقب الحسابات، حملة الأسهم-الإدارة العليا).

2. الإطار العام لنظرية المحاسبة ومجالات تطبيقه:

كمدخل لإطار عام لنظرية المحاسبة يتوجب علينا الإلمام بشيء من التوسع لأهم الدراسات فيها، وهذا من باب العرض التحليلي لمجموعة الدراسات التي تمت في مجالها و الممتدة خاصة من 1920 إلى 1981 للتعرف على طبيعة وحجم المساهمات المتراكمة في هذا المجال¹¹.

ويرى الكاتب د/ محمود السيد الناعي¹² أن الدراسات التي تمت في مجال نظرية المحاسبة على اختلافها، حاولت كل منها تناول جانب لم ينل نفس العناية من جانب الدراسات السابقة في اتجاه تكامل إطار يمكن قبوله لنظرية المحاسبة من جانب الدارسين والممارسين لها، وهذه الدراسات منها ما تعلق بالجانب الوصفي والتفسيري لما يقوم به المحاسب، ومنها ما تعلق بالجانب المعياري لما يجب أن يقوم به المحاسب.

أما دراسة إطار عام لنظرية المحاسبة يرمي على العموم إلى عرض لهذا الإطار في ضوء التحديات المعاصرة التي تحيط بالنشاط الاقتصادي لمنظمات الأعمال، وهذا من خلال عملية تنسيق بين مجموعات الدراسات السابقة الذكر وغيرها في اتجاه التعارف على إطار عام ومقبول لنظرية المحاسبة، ونعني من وراء ذلك إظهار مدى الحاجة إلى إطار فكري للمحاسبة.

1.2. المحاسبة و طبيعة التحديات المعاصرة:

لقد اهتمت المجتمعات منذ القدم بالاحتفاظ بالسجلات المحاسبية نظراً لما تكتسبه من فوائد عديدة، غير أنها لم تكن تمثل نظاماً محاسبياً متكاملاً ومضبوطاً بالمعنى الذي تعرفه في الآونة الأخيرة، خاصة بعد ظهور النقد واستخدامه كأساس للمبادلة والتطور الاقتصادي والصناعي الذي أحدث تغيراً ملموساً في هيكل المؤسسات بشكل عام.

والملاحظ على المتغيرات المتصلة بالمحاسبة أنه بالإمكان تبويبها إلى ثلاثة مجموعات متصلة تبين في مجملها أسباب ظهور نظرية المحاسبة لمواجهة التحديات المعاصرة وهي:

- ✓ متغيرات متعلقة بطبيعة المنظمة المعاصرة؛
- ✓ متغيرات متعلقة بطبيعة النشاط الاقتصادي والهيكل الاجتماعي في الدولة؛

✓ متغيرات مرتبطة بطبيعة النشاط الدولي.

وما يمكن قوله على العموم هو أنه من أسباب ظهور المحاسبة الحديثة هي¹³:

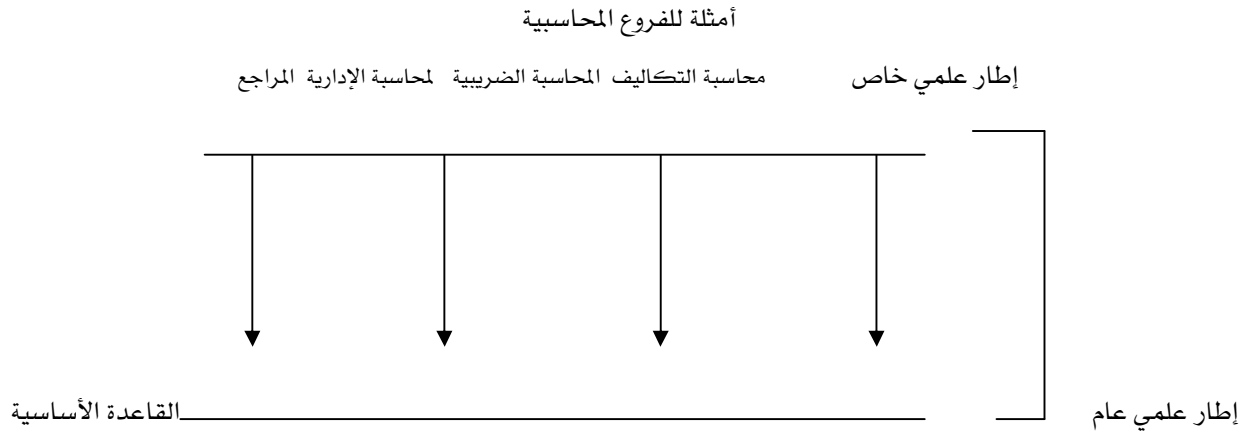
- الحجم: ويتمثل في نمو الوحدات الاقتصادية وتشعبها واتساع مجال أنشطتها، مما يستوجب فتح سجلات دقيقة ومنظمة لمتابعة الحركات الجارية ومعرفة الوضعية المالية لها.
- الفصل بين الملكية والإدارة: يتم تسيير وإدارة بعض الشركات مثل شركات المساهمة من قبل إداريين يتقاضون أجوراً، فهم ليسوا مالكين بأي شكل من الأشكال لوسائل الإنتاج، ولهذا كان لابد من مراقبة أعمال إدارة مشاريعهم ولن يتوفر إلا من خلال السجلات المحاسبية.
- المنافسة: إن المعلومات التي تؤخذ من واقع السجلات المحاسبية بصورة دقيقة تصبح ذات فائدة كبيرة للإدارة لتطبيق سياسات مختلفة للأسعار.
- تعدد المستثمرين: هناك بعض الأشخاص يستثمرون جزءاً من ثروتهم في الشركات ولذا كان لابد من حفظ سجلات لإيضاح وتبيان وضع كل منهم.
- التطورات في أساليب اتخاذ القرارات و احتياجها إلى معلومات محاسبية متنوعة.
- ازدياد عدد الشركات المتعددة الجنسيات.
- الحاجة إلى تقديم لغة محاسبية واحدة في الدراسة و في الممارسة بين مختلف الدول، كأساس لإتمام التبادل الدولي.

2.2. محددات إطار نظرية المحاسبة:

عند عرض أي إطار لنظرية المحاسبة وجب إظهار المحددات الأساسية التي يستند إليها هذا الإطار لتسهيل تفهمه من قبل الدارسين له، وعليه فإن محددات إطار نظرية المحاسبة يمكن صياغتها من خلال عدة عناصر على النحو التالي:

- ✓ انطلاقاً من تعدد المداخل المرتبطة بإطار نظرية المحاسبة، فإن المدخل المتكامل للصياغة يجب أن يهتم بجميع الجوانب، و معنى ذلك أن طبيعة الحياة الاقتصادية والاجتماعية المعاصرة تستلزم استخدام المعلومات المناسبة في الوقت المناسب، ومع تعدد المواقف يتطلب تعدد أنواع المعلومات المحاسبية المتوفرة.
- ✓ للحكم على صحة النظرية في مجال المحاسبة وجب البحث عن مدى تأثيرها على تطوير الممارسة المحاسبية، وهذا ما أدى إلى تعدد نظريات المحاسبة وعدم توافر نظرية متكاملة حتى الآن، وعليه يبقى تأثير هذه النظريات على الممارسة المحاسبية محدوداً، ويرجع السبب في ذلك على العموم إلى ما يلي¹⁴:
- فشل المحاسبين في إقناع متخذي القرارات بالأفكار الجديدة لتطوير التطبيقات المحاسبية؛

- اعتماد التعديل في التطبيقات المحاسبية على أمور سياسية أكثر منها أمور فنية؛
- لا يوجد اتفاق تام حول أهداف القوائم المالية.
- ✓ يجب أن تأخذ أي نظرية في مجال المحاسبة في اعتبارها الوظيفة الأساسية لها، وبالتالي التعرف على حدود عملها وإدراك الحقائق القائمة في هذه الحدود تمهيداً لصياغة مكونات الإطار المطلوب.
- ✓ يرى "E.S.Hendrikson"¹⁵ إن إطار نظرية المحاسبة في المستقبل يعتمد على مدى نجاحه في توفير المعلومات المحاسبية المناسبة المقدمة في التقارير الخارجية.
- ✓ يمكن النظر إلى نظرية المحاسبة وكأنها سلعة اقتصادية تتطور تبعاً لحجم الطلب عليها والذي يتحدد طبقاً لعوامل المنافسة والتنظيمات الحكومية وغير الحكومية.
- ✓ الإطار لنظرية المحاسبة يجب أن يحتوي على القاعدة الأساسية فقط للمحاسبة كوحدة، التي تشترك فيها كل الفروع المحاسبية الأخرى، على أن يكملها إطار علمي مرتبط بكل فرع منها، وتفسير ذلك يمكن عرضه في الشكل التالي:



3.2. المبادئ المحاسبية:

تعتبر المحاسبة العامة أداة لإظهار وتقديم النتائج، وهي نظام إعلامي يزود الجميع بما يحتاجه من بيانات، إذن هي لغة الاتصال ذات قواعد أساسية. فهي تسجل العمليات المحاسبية وتقدم النتائج حسب شروط معينة متعارف عليها عموماً تسمى المبادئ المحاسبية. وهي قواعد عرفية تطورت مع الزمن وأصبحت مطبقة لدى الجميع، وتتصف بالقوة القانونية.

ولن نحظى البيانات المحاسبية المقدمة من طرف المؤسسة -مهما كانت جديّة وصدق المحاسبين الذين هم بحكم المهنة، يحاولون تقديم صورة صادقة لوضعية المؤسسة- بالقبول إلا إذا ثبت أن المبادئ المتفق عليها مطبقة تطبيقاً سليماً¹⁶.

فإذن تقوم المحاسبة على مجموعة من الافتراضات التي تمثل مجموعة المفاهيم أو المبادئ التي تخدم كإطار يتم الاسترشاد به بصدد قيد العمليات المالية في السجلات المحاسبية وإعداد القوائم المالية، وتتمثل هذه المبادئ فيما يلي¹⁷:

- ❖ مبادئ يئبة : -مبدأ استقلالية المشروع -مبدأ استمرارية النشاط - مبدأ استقرار الوحدة النقدية
 - ❖ مبادئ نوعية: -مبدأ التجانس أو الثبات (ثبوت أو استمرارية الطرق المحاسبية) -مبدأ التوحيد بين المشروعات - مبدأ الحيطة والحذر (أي اختيار الإجراء المحاسبي الذي يأخذ الخسائر دون الأرباح المتوقعة في الاعتبار بصدد تحديد الدخل).-مبدأ الموضوعية(إسناد العمليات إلى الدليل الموضوعي القابل للتحقق).
 - ❖ مبادئ إجرائية: - مبدأ استقلالية الدورات والنتائج الدورية (الفترات المحاسبية)-مبدأ الأهمية النسبية.
- وكخلاصة للمحور الأول السابق يمكن القول أن المحاسبة هي إحدى العلوم الاجتماعية، وبهذه الصفة لا بد لها من نظرية، مع العلم أن علم المحاسبة كان أبطاً من كافة العلوم في تطوير وبناء نظريتها.
- وباعتبار المحاسبة علم تطبيقي، فإن نظريته يجب أن تنطلق من الربط بين الجانبين النظري والتطبيقي العملي، فعلى نظرية المحاسبة أن تقدم تقييماً وشرحاً للممارسات العملية بغرض تقديم أرضية عملية لدراسة الأساليب المحاسبية الحالية والمقترحة وتحسينها لتحقيق النظرية في النهاية، وبذلك يكون هدفها التوجيه والترشيد وليس مجرد التبرير فقط للعمليات التاريخية، وهذا يعني أنه لا يكفي أن تكون النظرية متسقة منطقياً بل يجب أن تكون ذات مضمون تطبيقي أي قابلة للتطبيق في الحياة العملية وذات فائدة في الممارسات اليومية. كما يجب توجيه المعرفة النظرية نحو اختيار ملاءمتها للحياة العملية وتحسينها وإعادة صياغتها بحيث تتحسن في النهاية وتصبح أكثر ملاءمة للواقع، وهذا ما يسمى بإستراتيجية التحسن المستمر حيث يتم التركيز على العلاقة بين المعرفة النظرية والتطبيق العملي...

ثانياً: المعايير الدولية للمحاسبة و المعلومة المالية و خطوات تطبيقها

في الوقت الذي حققت فيه الدراسات المعاصرة إضافة ملموسة عبر الزمن إلى الأدب المحاسبي والنظرية المحاسبية، إلا أن ذلك يبقى في حاجة إلى الاستمرار والحركة والتكامل بالشكل الذي يساهم في مواكبة التقدم السريع في مناحي الحياة المعاصرة، ويجتهد الممارسون حالياً لزيادة درجة المنفعة النسبية في المعلومات المحاسبية لدى المستخدمين لها عن طريق الاهتمام بعمليات القياس والتوصيل، وعن طريق استخدام الأساليب الرياضية والإحصائية والاقتصادية والقانونية والسلوكية في تطوير عملهم.

كما أن مع تنامي وشمولية أنشطة المؤسسات الاقتصادية عبر العالم، اتسعت الحاجة لمصادر تمويل هذا التوسع، مما أدى إلى تطور الأسواق المالية الدولية وفرض أدوات وسياسات ملائمة تمكن من نشر وإيصال المعلومات المالية لأداء المؤسسات المستخدمة لأموال المستثمرين في هذه الأسواق.

لكن هذا التطور واكبته مشاكل محاسبية ناتجة عن اختلاف التطبيقات بين الدول، وفرض كل منها تطبيق معاييرها المحاسبية المحلية، مما صعب على المستثمرين اختيار الاستثمارات في مختلف البورصات وقراءة وفهم قوائم مالية معدة بمبادئ محاسبية مختلفة. لذلك كان من الضروري إيجاد توافق محاسبي دولي يعمل على تحقيق توحيد دولي للمحاسبة من خلال المعايير الدولية للمحاسبة والمعلومة المالية (IAS/IFRS)، وسنبرز في هذا المحور كلا من التوافق المحاسبي الدولي والأهمية التي تكتسي هذه المعايير الدولية ومبادئها الأساسية.

1. التوافق المحاسبي الدولي

تدل عبارة التوافق (Harmonisation) المحاسبي الدولي على تقارب التطبيقات المحاسبية بين دول العالم وتقليل الفروقات فيما بينها من حيث الاستعمال، المفاهيم، المبادئ، والمعايير المحاسبية الموحدة، وذلك تجاوبا مع النمو المتسارع للتجارة الدولية والانفتاح الاقتصادي العالمي وانتشار الشركات المتعددة الجنسيات وما رافقها من اتساع في دور الأسواق المالية، ويمكن معالجة هذا التوافق من خلال ما يلي:

1.1. اختلاف التطبيقات الدولية للمحاسبة: تميز البيئة العالمية للمحاسبة بين اتجاهين بارزين للتطبيقات المحاسبية، وهي نموذج التوحيد المحاسبي الأنكلوساكسوني والنموذج الأوروبي¹⁸. ويتميز الأول بخضوعه للواقع الاقتصادي والأسواق المالية، كما يتميز بالدور الكبير الذي يلعبه القطاع الخاص في توفير المعلومات المحاسبية والمالية لمتخذي القرارات الاستثمارية والتمويلية، وباستقلاليته عن القواعد الجبائية، فهو يعكس وفاء النظام الرأسمالي لمبدأ الحرية الاقتصادية ويعتبر مرجعا لأعمال التوحيد الدولية للمحاسبة، وتعتبر التجربة الأمريكية هي الرائدة في ميدان التوحيد المحاسبي الأنكلوساكسوني¹⁹.

أما نموذج التوحيد المحاسبي الأوروبي فيخضع للحكومات والنصوص القانونية، وتضطلع الدولة كلية بوظيفة التوحيد المحاسبي وإعداد المعايير المحاسبية بعكس النموذج السابق الذي لم يرتبط دور الدولة بعملية التوحيد المحاسبي إلا من خلال هيئات مراقبة الأسواق المالية، ولا يعني إتباع كل الدول الأوروبية له، كما لا يحصر مجال تطبيقه في أوروبا فقط بل يتعدى ذلك إلى بعض الدول الأخرى مثل اليابان، الجزائر... ويتميز على الخصوص بالعلاقة القوية الموجودة بين القواعد الجبائية والدور الكبير الذي تلعبه البنوك في تمويل المؤسسات.

2.1. أهمية إجراء توحيد دولي للمحاسبة:

نتيجة للفوارق المحاسبية بين الدول من حيث المعايير المحاسبية وعناصر الإفصاح والمراجعة،²⁰ واجهت مختلف المؤسسات التي تبحث عن رؤوس أموال خارج أسواقها المالية المحلية وكذا المستثمرون الراغبون في تنويع استثماراتهم العديد من المشاكل، وعليه أصبح من الضروري إحداث توافق محاسبي دولي يتبنى مجموعة موحدة من المبادئ والمعايير المحاسبية المعترف بها عالميا لحماية الاستثمارات والحفاظ على ثقة المستثمرين عبر العالم. ومن أبرز المشاكل المترتبة عن اختلاف التطبيقات المحاسبية بين الدول ما يميز إعداد القوائم المالية المجمعة للفروع الموجودة عبر العالم وذلك جراء الاختلاف في تطبيق القواعد المحاسبية، وكذلك ضعف جودة المعلومات وتأثيرها على قرارات مستعملها بسبب غياب مجال للمقارنة بين المعلومة المالية الصادرة عن مختلف المؤسسات في العالم.

أما أهداف التوافق المحاسبي الدولي فتكمن أساسا في إيجاد لغة مالية موحدة قابلة للتطبيق على القوائم المالية لكل المؤسسات عبر العالم، وكذا مقارنة هذه القوائم التي تعدها المؤسسات المسجلة في البورصة عبر مختلف دول العالم، مع تسهيل عملية التسعير في البورصات للمؤسسات واستقطاب ثقة المستثمرين والمحافظة عليها.

وعلى هذا الأساس أدى التوافق المحاسبي الدولي إلى اختيار مرجع محاسبي معترف به عالميا يتمثل في المعايير الدولية للمحاسبة (international accounting standards-IAS) والمعايير الدولية للمعلومة المالية (international financial reporting standards-IFRS) التي تصدر عن لجنة المعايير الدولية للمحاسبة (international accounting standards committee-IASC) ومجلس المعايير الدولية للمحاسبة (international accounting standards board-IASB)، وهي معايير تخص بالأساس المؤسسات الدولية الكبيرة المسجلة في البورصة²¹ والتي تقدم من خلال المؤسسات معلومات تبين حالة الوضعية المالية للأطراف المتعاملة معها، هذه المعلومات تتميز بالمصداقية والشفافية وموثوق بها وسهلة القراءة من جميع المستفيدين.

هذا ما تعمل على توفيره هذه المعايير باعتبارها مرجع محاسبي وحيد معترف به دوليا، ومطبق في العديد من دول العالم. ومما زاد من أهمية هذه المعايير للتوافق المحاسبي الدولي، الاعتراف المتزايد بها من طرف هيئات دولية متعددة وجه العديد من الدول إلى تطبيقها أو توفيق القواعد المحاسبية المحلية معها.

ومن دعائم اختيار هذه المعايير²² نجد التقارب بين المبادئ المحاسبية الأمريكية المقبولة عموماً (united states generally accepted accounting principles-US.GAAP) والمعايير الدولية للمحاسبة والمعلومة المالية (IAS/IFRS)، وكذا توصيات المنظمة الدولية لهيئات تداول الأوراق المالية (international organization of

IOSCO - security commission) التي أوصت في هذا الإطار جميع السلطات المكلفة بالبورصات والأسواق المالية عبر العالم في 2000/05/17 بقبول تطبيق المعايير الدولية للمحاسبة في البورصات،²³ بالإضافة إلى اختيار الاتحاد الأوروبي للمعايير الدولية من خلال القانون رقم 2002/1606 الصادر بتاريخ 2002/07/19 والذي ينص على إجبارية التطبيق ابتداءً من جانفي 2005²⁴ كمرحلة أولى على الحسابات المجمعة للمؤسسات المسعرة بالبورصات الأوروبية مما أدى إلى إضفاء دعماً كبيراً على المعايير

3.1. مجلس المعايير الدولية للمحاسبة ومهمة توحيد المحاسبة دولياً:

يعتبر مجلس المعايير الدولية للمحاسبة، الهيئة الدولية التي تقوم بمهمة التوحيد المحاسبي حالياً، وكانت لجنة المعايير الدولية للمحاسبة تقوم بهذا الدور قبل أبريل 2001 وذلك بإصدار اللجنة للمعايير الدولية للمحاسبة، وإصدار المجلس للمعايير الدولية للمعلومة المالية من خلال هيئات ولجان مختلفة تابعة للمجلس. ويقصد بالتوحيد (Normalisation) المحاسبي هو اعتماد المحاسبة على مصطلحات وقواعد مشتركة ومتشابهة لكل المؤسسات، وإصدار وثائق وقوائم مالية يكون محتواها وتقديمها متطابق من مؤسسة إلى أخرى، ولذلك يمكن التمييز بين التوافق المذكور أعلاه والتوحيد باعتبار أن الأول هو شكل مخفف للثاني، ويعتبر كمرحلة أولى نحو عملية التوحيد²⁵.

وتتشكل هيكله مجلس المعايير الدولية للمحاسبة من الهيئات التالية:

- ❖ اللجنة الدولية لشرح المعلومة المالية (international financial reporting interpretation- IFRIC) وتتمثل مهمتها في إصدار الشروحات حول المعايير التي تصدر عن المجلس (IASB) وإعداد الملاحظات التقنية حول مسائل محددة قبل تقديم تعريف نهائي لمعيار معين.
- ❖ المجلس الاستشاري للمعايير (Standards advisory council -SAC) وهو مكلف بمهمة المشاركة في إجراءات تطبيق المعايير الدولية للمحاسبة والمعلومة المالية للأطراف المعنية وإرشاد ونصح اللجنة التنفيذية ومجلس المتابعة حول أولويات التوحيد المحاسبي.

2. أهمية المعايير الدولية للمحاسبة و المعلومة المالية و مبادئها الأساسية

اكتست المعايير الدولية للمحاسبة والمعلومة المالية أهميتها ومصداقيتها من خلال أهدافها الرامية إلى الإجابة على احتياجات مختلف الأطراف الداخلية والخارجية التي تربطها علاقة بالمؤسسة والمهتمة بمعلوماتها، وتظهر أهمية هذه المعايير في التوفيق بين متطلبات المستثمرين الدوليين وحاجيات المؤسسات من الأسواق المالية الدولية، ذلك تجاوباً لنمو التجارة العالمية والانفتاح الاقتصادي الذي أفرز توجه المؤسسات إلى خارج حدودها الوطنية بحثاً عن التسعير في بورصات متطورة، والاستفادة من رؤوس الأموال.

وبناء على ذلك يستدعي هذا المدخل دراسة أهمية وخصائص هذه المعايير ومبادئها الأساسية اعتماداً على طبيعة القوائم المالية وخصائصها النوعية وعناصرها.

1.2. أهمية وخصائص المعايير الدولية للمحاسبة والمعلومة المالية:

من المعروف أن المحاسبة بشكل عام تهدف إلى تحديد وقياس الأحداث المالية للمؤسسة وإيصال نتائج القياس إلى مستخدمي القوائم المالية، الأمر الذي يستوجب وجود معايير محددة يتم القياس بموجبها، وهي المعايير المحاسبية التي تتمثل في كل القواعد المتعلقة بالمحاسبة والتزمت بتطبيقها المؤسسات من أجل إعداد قوائمها المالية.

ومنه تكمن أهمية المعايير الدولية للمحاسبة والمعلومة المالية وإيجابيات تطبيقها كأساس لإعداد القوائم المالية على الصعيد الدولي، في تمتعها بالقبول الدولي والاعتراف بها عالمياً، علاوة على أنها تزيد من ثقة المتعاملين في الأسواق المالية الدولية اتجاه القوائم المالية، وتسمح بإجراء المقارنات على عدة مؤسسات وتقديم الواقع الاقتصادي عن تعاملات المؤسسة، بالإضافة إلى ذلك توفر مجاًلاً لغويا مشتركاً للمحاسبة التي تعالج كل العمليات لاكتمال معاييرها أكثر من أي مرجع آخر وتوافقها مع التطورات الاقتصادية باستمرار.

وأخيراً تؤدي إلى تحسين جودة المعلومات التي ينتجها النظام المحاسبي بتوفيرها لمعايير محاسبية دولية موحدة يسمح بإعداد قوائم مالية مجمعة للشركات المتعددة الجنسيات، كما تسهل مهمة مصالح الضرائب في مختلف الدول نظراً للتنسيق في تطبيق أساليب الاعتراف بالإيرادات و التكاليف.

أما خصائص هذه المعايير فيمكن إيجازها فيما يلي²⁶:

- ✓ تتميز بإطار مرجعي مستمد من نموذج التوحيد المحاسبي الأنكلوسكسوني، ومعدة من طرف الممارسين لمهنة المحاسبة؛
- ✓ إعداد المعايير يتم بالاعتماد على مقارنة تعكس الواقع الاقتصادي للعمليات، بتغليب جوهر العملية على شكلها القانوني؛
- ✓ تفضيل مصلحة المستثمرين و المساهمين و الدائنين في المؤسسة؛
- ✓ تتم معالجة العمليات المحاسبية من خلال مبادئ محاسبية متطابقة، أي وفق إطار تصوري؛
- ✓ توحيد شامل للقواعد المحاسبية و عناصر القوائم المالية، وأهمية الملحق؛
- ✓ تطبيق إجباري لكل المعايير وكل الشروحات؛
- ✓ إدخال مفهوم القيمة العادلة للتمكين من التقدير الجيد للوضع الحقيقية للمؤسسة.

✓ إدخال مفهوم الاستحداث أو القيمة الحالية بهدف معرفة أثر عنصر الزمن على عملية تقييم الأصول و الخصوم؛

✓ الأخذ بعين الاعتبار قياس الخسارة والتناقص في قيمة الأصول؛

✓ التطبيق بأثر رجعي للتوحيد المحاسبي، أي كما لو كانت المعايير مطبقة من قبل.

2.2. مبادئ المعايير الدولية للمحاسبة والمعلومة المالية:

تظهر مبادئ المعايير الدولية للمحاسبة والمعلومة المالية عبر المبادئ العامة لإعداد القوائم المالية المحتواة في الإطار التصوري للجنة المعايير الدولية للمحاسبة (IASC) المنشور سنة 1989، والذي يبين الأهداف والخصائص النوعية للقوائم المالية ومستعملها، وتحديد قواعد التسجيل المحاسبي وقواعد التقييم وتعطي التعاريف لعناصرها²⁷:

1.2.2. طبيعة القوائم المالية: هي وسائل أساسية لتوصيل المعلومات المحاسبية للأطراف الخارجية، وهي تعكس وضعية المؤسسة المالية و نتائجها المحققة²⁸ ومصادر استخدامات الأموال، كما توفر معلومات لتقدير التدفقات النقدية. وهي محددة من قبل مجلس المعايير الدولية للمحاسبة في خمس عناصر أساسية: الميزانية، حساب النتائج، جدول تغيرات رؤوس الأموال، جدول تدفقات الخزينة، الملحق.

2.2.2. مستعملو القوائم المالية: يصنف مجلس المعايير الدولية للمحاسبة مستعملي المعلومة المالية إلى سبعة أصناف هي: المستثمرون الحاليون والمحتملون، العمال والموظفون، المقرضون، الموردون ودائنون آخرون، الزبائن، الدولة والهيئات العمومية التابعة لها، الجمهور.

3.2.2. الخصائص النوعية للقوائم المالية: هي الخصائص الواجب توفرها في القوائم المالية التي تعدها المؤسسات في نهاية الدورة، والتي تزيد من فائدة المعلومة المالية المقدمة للمستعملين. وتتمثل هذه الخصائص حسب الإطار التصوري للجنة (IASC) في العناصر التالية: - سهولة الفهم - الملاءمة - القابلية للمقارنة - الوثوق بالمعلومة (من خلال الصورة الصادقة، التركيز على الواقع الاقتصادي قبل الشكل القانوني، الحياد، الحيطة والحذر والشمول).

4.2.2. تعاريف عناصر القوائم المالية: الدارس في مجال الاقتصاد والتسيير يعي جيداً أن القوائم المالية توضح مختلف الآثار المالية للتعاملات والأحداث الاقتصادية للمؤسسة، وتعمل على تجميعها وتوزيعها بشكل عام على تصنيفين أساسيين، الأول يمثل العناصر المرتبطة بالوضعية المالية من خلال جدول الميزانية والمتمثل في الأصول والخصوم ورؤوس الأموال الخاصة، والثاني في العناصر المرتبطة بالأداء من خلال حساب النتائج المتمثلة في الإيرادات والتكاليف.

غير أن تعريف هذه العناصر الخاصة بالصنفين - وخاصة الصنف الأول حسب الإطار التصوري للجنة المعايير الدولية للمحاسبة - يرتكز على الجوهر والواقع الاقتصادي وليس على الشكل القانوني، وهي معرفة بالشكل التالي:

- الأصول: وهي موارد تراقبها وتسيطر عليها المؤسسة نتيجة لأحداث ماضية ينتظر منها الحصول على المنافع الاقتصادية المستقبلية لها والمتمثلة في إمكانية أن يؤدي الأصل بصورة مباشرة أو غير مباشرة إلى تدفقات نقدية أو ما يعادلها لصالح المؤسسة، وهنا نجد أن عناصر الأصول التي يتم الحصول عليها بواسطة قرض إيجاري تستجيب لشروط تعريف الأصول، لأن المؤسسة تمارس رقابة عليها وتستفيد من المنافع الاقتصادية المستقبلية لها، ولا يشترط بالضرورة امتلاكها حتى يتم تسجيلها ضمن الأصول، وهذا يعكس النظرة الواقعية للمعايير المحاسبية لجوهر العملية بمعزل عن شكلها القانوني²⁹.

- الخصوم: وهي التزامات حالية للمؤسسة ناتجة عن أحداث ماضية، تتطلب عملية سدادها وتسويتها خروج تدفقات من الموارد التي تمتلكها المؤسسة والتي تمثل منافع اقتصادية. وعليه فمن أهم خصائص الخصم هو وجود التزام حالي للمؤسسة، لذلك يجب التمييز بين الالتزامات الحالية والمستقبلية للمؤسسة.

- رؤوس الأموال الخاصة: وهي تتمثل في القيمة الباقية من أصول المؤسسة بعد طرح الخصوم منها .

- النواتج (الإيرادات): تتمثل في زيادة المنافع الاقتصادية خلال السنة المالية في شكل تحصيلات أو زيادة في الأصول أو تناقص في الخصوم، والتي يترتب عنها زيادة في رؤوس الأموال الخاصة ما عدا تلك المتعلقة بالتوزيعات الممنوحة لصالح المساهمين في المؤسسة.

- الأعباء (التكاليف): تتمثل في تناقص المنافع الاقتصادية خلال السنة المالية في شكل تسديدات أو تناقص في الأصول أو زيادة في الخصوم، والتي يترتب عنها تناقص في رؤوس الأموال الخاصة ما عدا تلك المتعلقة بالتوزيعات الممنوحة للمساهمين في المؤسسة.

وعليه تكون النتيجة الصافية للسنة المالية هي الفرق بين مجموع النواتج ومجموع الأعباء للدورة المحاسبية (السنة المالية). وهي تتناسب مع تغيرات رؤوس الأموال الخاصة بين بداية ونهاية الدورة خارج العمليات التي تؤثر مباشرة على مبالغ رؤوس الأموال الخاصة ولا تؤثر على الأعباء والنواتج.

5.2.2. التسجيل المحاسبي و التقييم لعناصر القوائم المالية: يتم التسجيل المحاسبي لأي عنصر من عناصر الميزانية وحساب النتائج عند تحقق شرطين أساسيين هما: أولاً احتمال أن تكون كل المنافع الاقتصادية المستقبلية المرتبطة بهذا العنصر تعود للمؤسسة أو تصدر عنها، وثانياً أن تكون لهذا العنصر تكلفة أو قيمة يمكن تقديرها بطريقة موثوق بها.

ويشير مفهوم احتمال تحقق المنافع الاقتصادية المستقبلية إلى درجة عدم التأكد من أن منافعها المتعلقة بالعنصر المعني سوف تتدفق إلى المؤسسة أو تصدر عنها، وهذا المفهوم يتماشى مع عدم التأكد الذي تتصف به البيئة التي تعمل فيها المؤسسة، ويتم تقييم درجة عدم التأكد اللازمة لتدفق المنافع الاقتصادية المستقبلية على أساس الدليل المتوفر عند إعداد القوائم المالية.

أما المعيار الثاني للاعتراف بعناصر القوائم المالية فهو مصداقية القياس، أي إمكانية قياس ما تنطوي عليه هذه العناصر من تكلفة أو قيمة بشكل موثوق به³⁰.

ويتم اللجوء إلى عملية تقييم هذه العناصر وتحديد مبالغها التي تسجل بها من خلال الاختيار ما بين:

✓ التكلفة التاريخية: وهي القيمة في تاريخ الحيازة.

✓ التكلفة الحالية: وهي القيمة الواجب دفعها حالياً لنفس الأصل.

خلال عملية بيع عادية.

✓ القيمة الحالية: وهي القيمة الحالية المخصومة لصافي التدفقات النقدية المستقبلية.

أما مفهوم القيمة العادية (Fair value) فتعتبر من أهم العناصر التي جاءت بها المعايير الدولية للمحاسبة والمعلومة المالية والمتعلقة بالتقييم المالي لعناصر القوائم المالية، فهي تعتبر الأقرب إلى الواقع الاقتصادي. وتتمثل في المبلغ الذي يمكن بواسطته مبادلة أصل أو تسوية خصم بين أطراف لديها ما يكفي من المعلومات والقبول وفي ظل شروط منافسة عادية³¹.

الخاتمة:

ما يمكن قوله في نهاية هذه الدراسة المتواضعة هو أن استمرار أهمية المحاسبة في المجتمع المعاصر مرهون بتوافر نظرية علمية مقبولة تفسر وتطور التطبيقات المحاسبية الجارية والمستمرة، فوجود نظرية بما تتضمنه من قواعد ومبادئ علمية تؤدي إلى إنشاء كيان ملموس للمحاسبة، غير أن مساندة البعد العالمي لأنشطة المؤسسات مع اختلاف التطبيقات المحاسبية بين دول العالم يشكل عائقاً حقيقياً لهذه المؤسسات والمستثمرين الدوليين على حد سواء عند الانتقال إلى الأسواق المالية الدولية، ومن أجل ذلك كان هناك توافق محاسبي دولي أفضى إلى إنشاء لجنة المعايير الدولية للمحاسبة، للقيام بمهمة إصدار معايير محاسبية قابلة للتطبيق على الصعيد الدولي والمتمثلة في المعايير الدولية للمحاسبة والمعلومة المالية (IAS/IFRS).

هذه المعايير المطبقة في عدة دول من العالم من بينها دول الاتحاد الأوروبي، تعمل على توفير معلومة مالية موثوق بها بفضل استنادها على إطار تصوري للمحاسبة وعلى مبادئ وقواعد محاسبية تعكس الواقع الاقتصادي

للتعاملات والأحداث تجعل من القوائم المالية المعدة، توضح الصورة الحقيقية والصادقة للأوضاع المالية ونتائج المؤسسة.

ولتسهيل عملية تطبيق هذه المعايير الدولية ينبغي العمل على تحضير وتكييف البيئة المحاسبية التي تتمثل -في رأينا- في المؤسسات، مهنة المحاسب، والنظام الجبائي.

كما أرجو أن يجد القارئ في هذه الدراسة ما يساعده على الإلمام بالإطار النظري العام للمحاسبة وعلاقته بالممارسة من خلال المعايير الدولية للمحاسبة والمعلومة المالية وذلك بالرجوع إلى المصادر والمراجع التي تم اعتمادها في هذه الدراسة، وإلى مختلف المعايير الدولية سواء المتعلقة بالمحاسبة أو المعلومة المالية والجاري العمل بها حالياً، لبحث أعمق وتحليل أدق...

الهوامش والإحالات:

- ¹ - لمزيد من الشرح أنظر: محمود السيد الناعي، دراسات في نظرية المحاسبة، مكتبة الجلاء الجديدة، المنصورة، مصر، 1992، ص 9- 54.
- ² - مستوحى من: حلمي نمر، نحو نظرية عامة للمحاسبة و مجال تطبيقها، مجلة المحاسبة والإدارة و التأمين، كلية التجارة، جامعة القاهرة، العدد 9، ص 133.
- ³ - نقلاً عن: حسين شرف، نظرية المحاسبة الحكومية، دار النهضة العربية، مصر، 1969، ص 8.
- ⁴ - لشرح أوسع أنظر: محمود السيد الناعي، دراسات في نظرية المحاسبة، مرجع سابق، ص 25- 34.
- ⁵ - أنظر: محمود عساف، المنهج العلمي في بحوث التسويق، دار الناشر العربي، مصر، 1971، ص 27.
- ⁶ - أنظر الشكل: محمود السيد الناعي، مرجع سابق، ص 35، مستوحى من: Norton M.Bedford, Extension in accounting disclosure, Prentice hall - 1973 - P43.
- ⁷ - ظهور كتاب (Charles Snell) الذي نشر عام 1701 متضمناً لـ 70 قاعدة، ثم كتاب آخر سنة 1718 متضمناً لـ 69 قاعدة لمسك الدفاتر.
- ⁸ - دراسة للمعهد الأمريكي للمحاسبين المعتمدين عام 1965، دراسة للجمعية الأمريكية للمحاسبة A.A.A. عام 1966، دراسة Chambers في عام 1966 والتي بدأها بسلسلة مقالات منذ 1955، دراسة Ijiri عام 1967، وكذا ظهور المدخل المعياري في عرض نظرية للمحاسبة ومنه ما ظهر عام 1960 في كتابات Carl Nelson ثم دراسة Sprouse, Moontiz عام 1962، وكتابات Edwards, Bell عام 1961 المتعلقة بأرباح وخسائر الأصول، ودراسة للمعهد الأمريكي للمحاسبين المعتمدين AICPA عام 1963.
- ⁹ - من أمثلة الدراسات التي تدخل تحت هذه المجموعة تجد: دراسة W.A.Paton عام 1922، دراسة Sanders.Hatfield, Moore عام 1938، دراسة S.Gelman عام 1939، دراسة W.A.Paton & A.C.Littleton عام 1940.
- ¹⁰ - نفس الدراسات المذكورة في الاتجاه المعياري في الإحالة رقم 8.
- ¹¹ - أنظر لمزيد من الشرح في هذا الصدد: محمود السيد الناعي، مرجع سابق، ص 55- 89.
- ¹² - أستاذ المحاسبة والمراجعة، كلية التجارة، جامعة المنصورة، جمهورية مصر العربية، سنة 1992.
- ¹³ - كتوش عاشور، المحاسبة العامة، أصول و مبادئ، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 2003، ص 12.
- ¹⁴ - Scott Henderson & Graham Peirson, an introduction to financial accounting theory, Long man Chesire, Australia, 1977, P141.
- ¹⁵ - Eldon S. Hendrikson, Accounting theory, P 84.
- ¹⁶ - كتوش عاشور، المحاسبة العامة، أصول و مبادئ، مرجع سابق، ص 14.
- ¹⁷ - لمزيد من الشرح: أحمد رجب عبد العال، مبادئ المحاسبة المالية، مؤسسة شباب الجامعة، الإسكندرية، جمهورية مصر العربية، 1995، ص 13- 18.
- ¹⁸ - Stephan Brun, Essentiel des normes comptables internationales- Gualino éditeur Paris, 2004 P18.
- ¹⁹ - Jacqueline Langot – comptabilité anglo saxonne – normes et documents financiers – economica, Paris, 3^e édition 1997 – P20.
- ²⁰ - فريدريك تشوي، كارول آن فروست، جاري مبيك، المحاسبة الدولية، ترجمة محمد عصام الدين زايد، مراجعة أحمد حامد حجاج، دار المريخ للنشر، المملكة العربية السعودية، 2004، ص 349.
- ²¹ - Catherine Mailliet-Baudrier, Anne LeManh- les normes comptables internationales – IAS/IFRS – Berti édition – Alger (Algerie) – 2007 – P12

- 22 - بلكيحل عبد القادر، مذكرة ماجستير في العلوم الاقتصادية، أهمية تطبيق المعايير الدولية للمحاسبة و المعلومة المالية في الجزائر في ظل الشراكة مع الاتحاد الأوربي، جامعة الشلف، الجزائر، 2008، ص 39 - 41.
- 23 - <http://www.gccao.org> الموقع الالكتروني لهيئة المحاسبة و المراجعة لدول مجلس التعاون لدول الخليج العربي.
- 24 - Catherine Maillet-Baudrier – op.cit – P12.
- 25 - Bernard Colasse – Harmonisation comptable internationale , dans encyclopédie de comptabilité, contrôle de gestion et audit – economica , Paris – 2000 – P757.
- 26 - Stephan Brun – op.cit – P37.
- 27 - Catherine Maillet-Baudrier, Anne Le Manh – op.cit – P21.
- 28 - طارق عبد العال حماد ، التقارير المالية، أسس الإعداد و العرض و التحليل، الدار الجامعية، الإسكندرية، جمهورية مصر العربية، 2002، ص 38.
- 29 - Jean François Des Robert, François Mechin , Herve Puteaux – normes IFRS et PME – Dunod – Paris – 2004 – P 24.
- 30 - Stephan Brun - op.cit – P 44.
- 31 - Catherine Maillet- Baudreir , Anne Le Manh - op.cit – P63