

تطبيق المعايير الدولية للمحاسبة في ظل الإطار النظري للمحاسبة - مع الإشارة إلى الإطار التشريعي للنظام المحاسبي المالي الجزائري -

International Accounting Standards Application in View of the Theoretical Framework of Accounting -The Case of Algerian Legislative framework (SCF) -

أ. عيادي عبدالقادر

أستاذ محاضر قسم «ب» كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير جامعة حسيبة بن بوعلي - الشلف -

ملخص

إن الاهتمام المتزايد بوضع قواعد محاسبية من قبل الهيئات المهنية والتي ترى أنها تتلاءم مع مفاهيمها المحاسبية، يتطلب إعادة النظر في الإطار النظري للمحاسبة نظرا للتطورات والمستجدات التي تشهدها مهنة المحاسبة والبحث المحاسبي، والتحول من مرحلة البحث عن تطبيق المبادئ المحاسبية إلى مرحلة تبني المعايير الدولية للمحاسبة، وبالتالي تعميق فهم الأساس الفكري الذي تقوم عليه نظرية المحاسبة.

الكلمات الدالة: المحاسبة، النظرية المحاسبية، نقائص النظرية، المعايير المحاسبية.

Abstract

The growing interest in the development of accounting rules by professional bodies who believe that these rules fit with accounting concepts requires the reconsideration of the theoretical framework of accounting in view of the developments in accounting profession and accounting research. As it requires also a real transition from the application phase of accounting principles to the adoption of international accounting standards phase and thus deepen the understanding of the intellectual foundation of accounting theory.

Keywords: Accounting- Accounting Theory- Imperfections of Theory, International Accounting Standards.

مقدمة

وضريبية تلزم الشركات بتطبيقها، تتلاءم وظروفها الاجتماعية والاقتصادية والقانونية، وقد تطلب ذلك وضع معايير محاسبية من قبل الهيئات المهنية منذ بداية النصف الثاني من القرن الماضي، من خلال العمل على تضييق نطاق

إن التطورات التي تشهدها التجارة العالمية من شأنها أن تساهم في تعزيز الاختلافات في الممارسات المحاسبية بين دول العالم المختلفة، حيث قامت العديد من الدول بتبني أنظمة محاسبية

أولاً- نشأة المحاسبة : نشأت المحاسبة وتطورت مع ظهور أشكال التبادل السلعي والتطور الاقتصادي حيث كانت في البداية مجرد أسلوب لتسجيل المعاملات الاقتصادية، ومع التطور الاقتصادي والاجتماعي تحول هذا الأسلوب أو الممارسة إلى نوع من الفن وهو ما يطلق عليه الفن المحاسبي أو فن مسك الدفاتر، ثم تناوله الباحثون بالدراسة العلمية والأكاديمية مستخدمين طرق البحث العلمي المختلفة وبهذا أصبح لعلم المحاسبة أركانه الأساسية كعلم يعتمد على مجموعة من المبادئ والأصول العلمية.

ثانياً- تعريف المحاسبة: يختلف تعريف المحاسبة باختلاف وجهات النظر باعتبار أن لها جانبين، جانب نظري وجانب عملي:⁽¹⁾

الجانب النظري: يعرفها أصحاب الدراسات العلمية والذين يولون الجانب العلمي للمحاسبة الاعتبار الرئيسي «بأنها العلم الذي يبحث في طرق تسجيل وتبويب وتحليل المعاملات المالية المختلفة للمؤسسة لخدمة أغراض معينة».

الجانب العملي: يعرفها المتهنون والذين يولون الجانب التطبيقي للمحاسبة الاعتبار الأساسي «بأنها فن تسجيل وتصنيف وتلخيص الأحداث الاقتصادية».

• كما عرفها «عاشور كتوش»: بأنها لغة الأعمال، حيث تستخدم في عالم الأعمال لتصف العمليات التي تجريها جميع أشكال المؤسسات».⁽²⁾

• بينما يعرفها بيار لصيق«p.lassegue»: «المحاسبة هي نظام يهتم بالمعلومة المالية، حيث يسمح بإدخال، ترتيب، تسجيل معطيات أساسية مرقمة بهدف توفير بعد المعالجة المناسبة مجموعة معلومات مطابقة لاحتياجات مختلف المستخدمين المعنيين»⁽³⁾

• أما المخطط الوطني للمحاسبة فيعرفها «بأنها تقنية كمية للتسيير موجهة للتنظيم، التحكم، والتنبؤ بنمو المؤسسات والتنمية الاقتصادية للوطن، بما يعكس متطلبات نظام الاقتصاد المخطط».⁽⁴⁾

واعتماداً على التعاريف السابقة يمكن القول بأن المحاسبة هي: مجموعة من المبادئ والنظريات والمفاهيم المحاسبية المتعارف عليها، والتي تحكم تسجيل العمليات المالية بطريقة منظمة، ثم تبويبها وتلخيصها في شكل قوائم مالية تعتمد عليها الأطراف ذات العلاقة بالمؤسسة في اتخاذ قرارات اقتصادية مختلفة، بهدف بيان نتيجة أعمال المشروع من ربح أو خسارة عن فترة زمنية معينة، و تحديد المركز المالي للمؤسسة في نهاية تلك الفترة.

ثالثاً-التطور التاريخي للمحاسبة : من خلال التعاريف السابقة يمكن القول أن المحاسبة تحولت من مجرد الاهتمام بالنواحي المهنية المتمثلة في فن مسك الدفاتر وتنظيم الحسابات إلى كونها نظام للمعلومات وأداة اتصال مما يشير إلى الوظيفة الاجتماعية للمحاسب⁽⁵⁾.

تلك الاختلافات عن طريق السعي إلى إحداث نوع من التوافق والتنسيق بين التشريعات والمعايير المحاسبية والإجراءات المتعلقة بإعداد وعرض القوائم المالية، حيث لم تكن هناك قواعد مشتركة علمية يجري تطبيقها من قبل ممارسي مهنة المحاسبة، إذ كانت الهيئات والمنظمات في الدول الصناعية تضع القواعد المحاسبية الخاصة بها والتي ترى أنها تتلاءم مع مفاهيمها المحاسبية.

إشكالية البحث: قد استدعت هذه الاختلافات في الممارسات المحاسبية إعادة النظر في الإطار النظري للمحاسبة على ضوء التطورات والمستجدات التي تشهدها مهنة المحاسبة والبحث المحاسبي والتحول من البحث عن تطبيق المبادئ المحاسبية إلى البحث عن تبني المعايير الدولية للمحاسبة، وبالتالي تعميق الفهم حول الأساس الفكري الذي تقوم عليه نظرية المحاسبة، وعليه يمكن تلخيص مشكلة البحث بسؤال رئيسي:

هل اعتماد المحاسبة على إطارها النظري يعتبر كافياً لمسايرة التطورات والمستجدات، وبالتالي إمكانية تطبيق المعايير الدولية للمحاسبة؟

أهداف البحث

يهدف البحث إلى:

-التعريف بالإطار النظري للمحاسبة (التعريف، التطور التاريخي، المبادئ والفروض).

-إستنتاج نقائص النظرية المحاسبية (الإختلاف في فهم بعض المصطلحات، التطبيقات .)

-تقديم البديل من خلال الإلتزام بتطبيق المعايير المحاسبية الدولية.

أهمية البحث : تتجلى أهمية البحث من خلال الإهتمام المتزايد بالمعايير المحاسبية الدولية سواء على المستوى الدولي أو على المستوى المحلي، فهذا البحث يعتبر كمساهمة إضافية للاستفادة من تجارب الدول الأجنبية في تطبيقها للمعايير وتبادل الخبرات بما يناسب متطلبات البلد، خاصة في ظل اتجاه الجزائر نحو اقتصاد السوق.

هيكل البحث : لتحقيق أهداف البحث والإجابة على إشكاليته نستعرض المحاور الآتية:

المحور الأول: الإطار النظري للمحاسبة

المحور الثاني: نقائص النظرية المحاسبية

المحور الثالث: المعايير المحاسبية الدولية

المحور الأول: الإطار النظري للمحاسبة

تعتبر المحاسبة فرع من فروع المعرفة التي تستدعي أن يكون لها إطار نظري يعتمد عليه في بناء وإرساء القواعد المحاسبية وضبط الممارسات العملية، ويستمد الإطار النظري للمحاسبة من نظرية المحاسبة التي تقوم على الفروض، المبادئ المحاسبية، وبعض المفاهيم الأخرى والتي نستعرض أهمها من خلال هذه الدراسة.

ويمكن تقسيم التطور المحاسبي فنياً إلى أربع مراحل كالآتي:⁽⁶⁾ المستقلة، وقد كان لهذه الخاصية الأخيرة أثر كبير على المحاسبة، حيث ظهرت أهمية الدور المحاسبي في تقييم الإدارة ونتائج أعمالها من خلال إعداد قائمة حسابات النتائج والتي أصبحت تأخذ الأهمية بدلاً من قائمة الميزانية، مع البدء في استخدام مبدأ مقابلة الإيرادات بالمصاريف. كما كان انتشار تلك الشركات سبباً في تدخل الدولة لضمان حد أدنى من الإفصاح للأطراف الخارجية، وما يتطلبه ذلك من ضرورة مراجعة القوائم المالية بوجود مراجع خارجي مستقل، وفعلاً بدأ ظهور الجمعيات المهنية وكان أولها جمعية المحاسبين في اسكتلندا عام 1854، ثم مجمع المحاسبين والمراجعين بإنجلترا وويلز عام 1880، ثم جمعية المحاسبين الأمريكيين عام 1887.

جـ- فرض ضرائب الدخل على الأفراد والشركات، وما تطلبه ذلك من اتساع الطلب على خدمات المحاسبين باعتباره المحتر لوظيفة إنتاج المعلومات المالية سواء داخل المؤسسة أو خارجها.

د - ظهور شركات المنافع (الخدمات) العامة، كشركات الكهرباء، والهاتف، والنقل مما أدى إلى ظهور مفاهيم الاستهلاك للأصول الثابتة التي تملكها تلك الشركات، وظهور مشاكل الشهرة وتصنيف حقوق الأقلية في تلك الشركات بعد عمليات الدمج التي تعرضت لها.

بناء على ما سبق يمكن القول أن هذه المرحلة تميزت بما يعرف بالمدخل الأخلاقي لمهنة المحاسبة، وذلك بتأسيسها لمجموعة من القيم المقبولة اجتماعياً كالحياض، الصدق في التعبير، الموضوعية في القياس، عدالة القوائم المالية، الإفصاح... الخ، كما اعتبرت خطوة جد مهمة في بناء نظرية المحاسبة من خلال تحديد أهم المبادئ والقواعد المحاسبية اللازمة لتحقيقها.

أما من الجانب الأكاديمي فقد أصبح لزاماً على المحاسبين صياغة مفاهيم وأفكار وتنظيم إطار فكري مترابط يجمع بينهما، ومن هنا بدأ الاهتمام بتطوير نموذج محاسبي مناسب للوحدة الاقتصادية.

3- المحاسبة كنظام للمعلومات (ظهور المحاسبة الإدارية): ظهرت المحاسبة الإدارية* وتم استخدامها كنظام للمعلومات، وقد كان هذا التطور استجابة طبيعية لانتشار الفكر الخاص بمدارس الإدارة العلمية التي تنادي بشعار «ما لا يمكن قياسه لا يمكن إدارته».

في بادئ الأمر كان هذا التطور في شكل تحليلات لنتائج المحاسبة المالية، إلا أن التطور التقني واستخدام الحاسوب أتاح للمحاسب المجال لتطوير مخرجات المحاسبة المالية، والتركيز نحو نظام المعلومات واستخدامها في مجالات التخطيط والرقابة وبصفة خاصة في مجال ترشيح القرارات، ومع استمرار تطور المحاسبة الإدارية والاستعانة بها في مجال الإحصاء وبحوث العمليات، أدى إلى تطوير البيانات المالية المحاسبية وإعداد الموازنات التخطيطية وقياس التكاليف.

إن استمرار تطوير مسيرة الدور المحاسبي باتجاه الاهتمامات الإدارية عن طريق الاستعانة بفروع المعرفة الأخرى، أثر

1- تكوين الإطار الفني للمحاسبة : تتميز هذه المرحلة بتكوين الجوانب الفنية للمحاسبة من خلال نظام القيد المحاسبي (القيد المزدوج) بغرض تحقيق أهداف ضبط ودقة وانتظام التسجيل في الدفاتر والوصول إلى استخراج قائمتين مترابطتين هما حسابات النتائج والميزانية، وهما قائمتان تعتمدان على خاصية التوازن المحاسبي كنتيجة طبيعية لتطبيق نظام القيد المزدوج.

وطبقاً لاستخدام نظام القيد المزدوج أصبح لدى المحاسبين ما يمكن تسميته بنظرية أو منهج (تشخيص الحسابات) أي ما يسمح بتبويب الحسابات إلى حسابات شخصية وحسابات حقيقية.

ثم تطور مفهوم استخدام هذا القيد تماشياً مع احتياجات صاحب المال (المشروع) بحيث أصبح عرض الحسابات وتبويبها ينسجم مع وجهة نظر صاحب المشروع أو ما عرف بنظرية (أصحاب المشروع)، وهو يركز على المركز المالي لأصحاب المشروع دون الاهتمام بقائمة حسابات النتائج، ويقوم على معادلتين رئيسيتين :

أرصدة أول المدة (+) التدفقات النقدية خلال المدة = أرصدة نهاية المدة

حقوق الملكية = الأصول - الخصوم

ونتيجة لتطور رغبات أصحاب المشروع في تحديد مدى نجاح مشروعاتهم وتقديم التفسيرات للأحداث والعمليات وأثرها على الوحدة المحاسبية، فقد أصبح لزاماً الانتقال من نظرية تشخيص الحسابات إلى (نظرية المعاملات) حيث تم إضافة الحسابات الاسمية، وما يتطلبه ذلك من تطبيق مبدأ الاستحقاق في إثبات المعاملات (أي مجرد تحققها وليس بالضرورة عند تحصيلها أو دفعها) وهو ما ألقى عبئاً إضافياً على المنهج المحاسبي. وبإضافة الحسابات الاسمية أصبحت معادلة الميزانية على النحو التالي :

الأصول + المصاريف = الخصوم + الإيرادات + رأس المال

مما سبق يمكن القول أن هذه المرحلة تميزت بتطوير فنون التطبيق العملي للمحاسبة والتي أصبحت أداة رقابة داخلية على الممتلكات، تحقق رغبات أصحاب المشروع.

2- التطوير المهني والأكاديمي : بدأ الاهتمام منذ بداية القرن التاسع عشر بتطوير المحاسبة مهنياً وأكاديمياً بسبب عدة عوامل منها:

أ - الثورة الصناعية، وما تطلبه ذلك من كبر واتساع مجال عمل الشركات والحاجة إلى التمويل مما استدعى تطوير المبادئ والقواعد المحاسبية لتلبية حاجات الدائنين وضمان المحافظة على رأس المال.

ب - فصل الملكية عن الإدارة، وذلك نتيجة لظهور شركات المساهمة، وما تطلبه ذلك من ضرورة تجميع رؤوس الأموال وضمان استمرارية عمل الشركات، الأمر الذي أدى إلى بروز مفهوم أو فرض الاستمرارية وفرض الشخصية المعنوية

كما تعرف على أنها: «قانون عام يتم التوصل إليه من خلال الربط المنطقي بين الأهداف والفروض والمفاهيم»⁽⁹⁾. و تتمثل المبادئ المحاسبية المتعارف عليها في:

أ - مبدأ القيد المزدوج: وهو أقدم المبادئ التي وضعت الممارسة المحاسبية، ويقضي بتسجيل العمليات التي تقوم بها المؤسسة في طرفين مدين ودائن حسب طبيعة كل عملية، وبالاستناد إلى جملة من الحسابات، بشرط تساوي المبالغ المسجلة في الطرف المدين مع تلك المسجلة في الطرف الدائن⁽¹⁰⁾.

كما يؤكد القانون 07-11 في المادة 16 «تحرر الكتابات المحاسبية حسب المبدأ المسمى القيد المزدوج: يمس كل تسجيل على الأقل حسابين اثنين أحدهما مدين والآخر دائن، في ظل احترام التسلسل الزمني في تسجيل العمليات، يجب أن يكون المبلغ المدين مساوي للمبلغ الدائن»⁽¹¹⁾.

ب- مبدأ التكلفة التاريخية: يقضي هذا المبدأ بأن تسجل مختلف العمليات التي تقوم بها المؤسسة بالاعتماد على تكلفة الشراء أو الحيازة، مع إمكانية تصحيح هذه القيمة بإعادة التقييم، لتظهر في آخر الدورة المحاسبية عناصر الأصول مسجلة في الميزانية بقيمتها المحاسبية الصافية، بعد أن يتم تخفيض المجموع التراكم للإهلاكات والمؤونات من قيمتها التاريخية.

وتنص المادة رقم 16 من المرسوم التنفيذي 08-156 على أنه: «يجب أن تقيد في محاسبة الكيان عناصر الأصول والخصوم والإيرادات والأعباء وتعرض في القوائم المالية بتكلفتها التاريخية على أساس قيمتها عند تاريخ معابنتها دون الأخذ في الحسبان آثار تغيرات السعر أو تطور القدرة الشرائية للعملة، غير أن الأصول والخصوم ذات الخصوصية مثل الأصول البيولوجية والأدوات المالية تقيم بقيمتها الحقيقية»⁽¹²⁾.

ج - مبدأ الإفصاح التام: يقوم هذا المبدأ على وجوب أن تظهر القوائم والتقارير المالية المعلومات الضرورية التي قد تؤثر في موقف متخذ القرار تجاه قرار معين يتعلق بالمؤسسة، بحيث لا تكون هذه المعلومات مضللة، ويجب أن تظهر المؤسسة في صورة تتطابق مع أوضاعها الحقيقية، في ظل الظروف المحيطة والتغيرات التي تؤثر فيها وتتأثر بها، واعتماد هذا المبدأ يمكن أن يساهم بفاعلية في إثراء قيمة المعلومات المحاسبية التي تظهرها القوائم المالية⁽¹³⁾.

وينص القانون رقم 07-11 في المادة 26 على أنه «يجب أن تعرض الكشوف المالية بصفة وفيمة الوضعية المالية للكيان ونجاعته وكل تغيير يطرأ على حالته المالية، ويجب أن تعكس هذه الكشوف مجمل العمليات والأحداث الناجمة عن معاملات الكيان وأثار الأحداث المتعلقة بنشاطه»⁽¹⁴⁾.

د - مبدأ الأهمية النسبية: تظهر أهمية المعلومات المحاسبية عندما يكون حذفها أو إهمالها مؤثرا على آراء وقرارات مستعملي القوائم المالية، وهذا لا يشكل مرجعا لإهمال المبالغ الصغيرة. فمثلا إن مقدار الخسارة بـ: 1000.000 دج قد تكون مهمة في بعض المؤسسات وقد لا تمثل شيئا في مؤسسات أخرى. فمفهوم

على اتجاهات المحاسبة المالية ووظيفة إنتاج المعلومات، حيث أصبحت نظاماً للمعلومات يبدأ طرفه الأول بالبيئة المحيطة (المدخلات)، حيث يتم التعامل مع ظواهر اقتصادية واجتماعية متنوعة ومتشابهة (معالجة الأحداث المحاسبية)، أما الطرف الآخر (المخرجات) فهو أيضاً بالغ الأهمية بالنسبة للنظام المحاسبي حيث تعدد اتجاهات المعلومات المطلوبة وما يترتب عليه من تعدد الأهداف التي يجب أن تقدمها القوائم المالية.

إن النظر إلى نظام المحاسبة المالية على أنه نظام للمعلومات يبرز الحاجة إلى أهمية التأصيل العلمي لثلاثة مجالات رئيسية تتمثل في:

أ - مدخلات النظام المحاسبي، وهذا الجانب يتطلب تحديد المبادئ العلمية التي تحكم الأحداث والمعاملات التي يجب معالجتها محاسبياً.

ب - عملية تشغيل البيانات، وتتطلب تحديد المناهج والمبادئ العلمية اللازمة لتحويل البيانات إلى معلومات.

ج - مستخدم المعلومات (المخرجات)، وهو يتطلب دراسات سلوكية مكثفة لاحتياجات مستخدمي هذه المعلومات، ووضع تصور فكري للأهداف التي يجب أن يخدمها النظام.

4- المحاسبة عن المسؤولية الاجتماعية: وتعتبر أحدث مراحل التطور المحاسبي، فمن المعروف أن نتائج عمال الوحدة المحاسبية تؤثر في مصالح فئات عديدة أهمها المستثمرين الحاليين والمرقبين، الإدارة، المقترضين الحاليين والمرقبين، الجهات الحكومية، العاملين في الوحدة المحاسبية، العملاء، الموردين، ونظراً لاحتمال تعارض مصالح هذه الفئات، فإن الاتجاه هو ضرورة التزام المحاسب بوجهة النظر الاجتماعية أي أن تنتهج التقارير منهجاً شمولياً، تغطي احتياجات كافة فئات المجتمع دون تغليب وجهة نظر فئة على أخرى وحتى لا تتأثر عدالة توزيع المنافع من تلك التقارير ويكون الأثر النهائي في صالح المجتمع بكل فئاته وهو ما يعرف بمدخل الرفاهية الاجتماعية في بناء نظرية المحاسبة.⁽⁷⁾

ويتطلب هذا المدخل نموذجاً محاسبياً مبنياً على أساس من القيم الاجتماعية السائدة في المكان والزمان، مع التوسع في الإفصاح المحاسبي بغرض تغطية احتياجات كافة الأطراف، كما يتطلب هذا النموذج من جهة أخرى التوسع في القياس المحاسبي ليشمل الآثار الخارجية لتصرفات الوحدة الاقتصادية والمتملتة في التكلفة الاجتماعية والعائد الاجتماعي.

رابعا- المبادئ والفروض المحاسبية: تتقيد المحاسبة باحترام مجموعة من المبادئ والفروض التي تشكل الإطار الذي تنشط فيه، والتي تمثل ضمان جودة المعلومة المحاسبية والمالية، كما أنها تحكم عمليات القياس والتسجيل والتلخيص والتوصيل.

1- المبادئ المحاسبية: تعرف المبادئ على أنها «قواعد عمومية تتبع لتوجيه التطبيق، فهي تحكم الطرائق والإجراءات المتبعة في إثبات العمليات المالية وفي إعداد التقارير والقوائم المالية، وتعد استنادا إلى الفروض المحاسبية التي لا يمكن التحقق من صحتها»⁽⁸⁾.

هذه العناصر مع بعضها البعض⁽²¹⁾.

ينص القانون 07-11 في المادة 15 أنه «لا يمكن إجراء أي مقاصفة بين عنصر من الأصول وعنصر من الخصوم، ولا عنصر من الأعباء وعنصر من النواتج، إلا إذا تمت هذه المقاصفة على أسس قانونية أو تعاقدية، أو إذا كان من المقرر أصلا تحقيق عناصر هذه الأصول والخصوم والأعباء والنواتج بالتتابع...»⁽²²⁾.

ي - مبدأ التوافق مع القانون: ينص هذا المبدأ على وجوب أن تكون المحاسبة مأخوذة وفقا للقوانين والتنظيمات السارية المفعول⁽²³⁾، ويعمل بهذا المبدأ في البلدان التي يتم ضبط الممارسة المحاسبية فيها استنادا لإجراءات قانونية، لكن الواقع يتعارض مع يصادف في المؤسسات التي تتحصل على عناصر ذمتها (التبثيات) عن طريق قرض الإيجار مثلا، وبالتالي ظهر مبدأ تغليب الواقع الاقتصادي على الظاهر القانوني أي ضرورة تغليب الواقع المالي على الظاهر القانوني وذلك أثناء المعالجة المحاسبية للأحداث الاقتصادية.

أما في الجزائر فيعد هذا المبدأ (تغليب الواقع الاقتصادي على الظاهر القانوني) جديدا، جاء به النظام المحاسبي المالي حيث يقر على ضرورة التعامل مع الأحداث الاقتصادية حسب الواقع الاقتصادي وليس حسب الشكل القانوني، فمن خلال هذا المبدأ يمكن تسجيل قرض الإيجار ضمن عناصر الميزانية مثلا⁽²⁴⁾.

وهذا ما أكدته نص المادة 06 من القانون 07-11 المتضمن للنظام المحاسبي المالي الصادر في الجريد الرسمية رقم 74 الصادرة بتاريخ 2007/11/25.

ك - مبدأ عدم المساس بالميزانية الافتتاحية: حسب هذا المبدأ فإن الميزانية الختامية للدورة السابقة يجب أن تكون هي نفسها الميزانية الافتتاحية للدورة الحالية، أي متطابقة معها⁽²⁵⁾.

2- الفروض المحاسبية : تعرف الفروض عموما بأنها مقدمات يفترض صحتها مسبقا وتكون أساسا لبناء الإطار الفكري للمحاسبة، كما تصلح للاستدلال والتوصل إلى نتائج محاسبية. فهي تمثل أساسا يستخدم في اشتقاق المبادئ المحاسبية التي تستعمل في إعداد القوائم المالية، أي أن المبادئ المحاسبية تجد تبريرها الفكري في الفروض المحاسبية، كما أن هذه الفروض لا تحتاج إلى برهان بل يفترض صحتها مسبقا، فهي إما ملائمة أو غير ملائمة لاشتقاق مبادئ محاسبية تراعي الأهداف العامة والبيئة الاقتصادية والاجتماعية والقانونية والسياسية التي تعمل في إطارها المؤسسة ومن أهم هذه الفروض:

أ - افتراض الاستمرارية: يعني هذا الافتراض أن المؤسسة وجدت لتستمر في ممارسة نشاطها العادي لفترة زمنية طويلة نسبيا لتحقيق خططها، وعلى هذا الأساس يكون تقويم الأصول على أساس التكلفة التاريخية⁽²⁶⁾.

أما بالنسبة للجزائر فقد نصت المادة رقم 07 من المرسوم التنفيذي 08-156 على أنه يجب أن تعد الكشوف المالية على أساس استمرارية الاستغلال، بافتراض متابعة الكيان

المادية يختلف حسب الغرض من البيانات المحاسبية وحسب الفئة المستفيدة من تلك البيانات.

هـ - مبدأ الحيطة والحذر: أي يجب تسجيل كل نفقة محتملة الحدوث، حيث أن أي نقص في القيمة يمكن أن يلحق بدمية المؤسسة ينبغي أن يحتاط له ويتم تسجيله، حتى وإن كان حدوته ليس أكيدا، وبالمقابل لا يتم تسجيل الإيرادات إلا إذا تمت فعلا⁽¹⁵⁾.

وتنص المادة رقم 14 من المرسوم التنفيذي 08-156 على أنه يجب أن تستجيب المحاسبة لمبدأ الحيطة الذي يؤدي إلى تقدير معقول للوقائع في ظروف الشك قصد تفادي خطر تحول لشكوك موجودة إلى المستقبل من شأنها أن تثقل بالديون ممتلكات الكيان أو نتائجه⁽¹⁶⁾.

و - مبدأ ثبات الطرق المحاسبية: تلتزم المؤسسة وفق هذا المبدأ بإتباع الطرق المحاسبية التي تشمل الإجراءات المعتمدة لمعالجة الأحداث المحاسبية وإعداد القوائم المالية للمؤسسات، وأي تغييرات يجب الإشارة إليها وتبريرها في الملاحق، وفي جميع الحالات يجب أن لا يؤثر التغيير على مدى صدق وسلامة الحسابات، ويسمح ذلك بإمكانية التوافق والتجانس بين المعلومات المحاسبية خلال الدورات، وبالتالي إمكانية المقارنة على مستوى المؤسسة من دورة إلى أخرى أو بين عدة مؤسسات⁽¹⁷⁾.

قد نصت المادة رقم 05 من المرسوم التنفيذي 08-156 على أن الطرق المحاسبية تتمثل في المبادئ والاتفاقيات والقواعد والتطبيقات الخصوصية المحددة في المواد التي تلي والتي يجب على الكيان تطبيقها بشكل دائم من سنة مالية إلى أخرى لإعداد وعرض القوائم المالية⁽¹⁸⁾.

ز - مبدأ الصورة الصادقة: يعتمد هذا المبدأ بالأساس على تقديم صورة أقرب ما يمكن للواقع الاقتصادي للمؤسسة، وذلك من خلال تطبيق المحاسبين بصدق للإجراءات والقواعد التي يعملون بها في أدائهم للعمل المحاسبي، بغية الحصول على حسابات واضحة وواقعية تتميز بالمصداقية والموثوقية⁽¹⁹⁾.

وبالتالي يجب أن تقاس المعلومات المالية بطريقة تكفل الوصول إلى نفس النتائج كما لو قام محاسب آخر بإعادة عملية القياس.

ح - مبدأ قياس وتحقق الإيرادات: يتطلب الإثبات المحاسبي للإيرادات توفر الشرطين الآتيين: ⁽²⁰⁾

• الإكتساب: أي أن كل عمليات اكتساب للإيراد قد تمت بالفعل أو على وشك الانتهاء، كإنتاج المنتجات المباعة أو تقديم الخدمات.

• التحقق أو قابلية التحقق: التحقق هو تحويل الأصول إلى نقدية، أما قابلية التحقق فيقصد بها توفر سوق حاضرة نشطة وبأسعار تنافسية.

ط - مبدأ عدم المقاصفة: يجب أن تسجل كل من عناصر الميزانية (الأصول والخصوم)، وعناصر جدول حسابات النتائج (الأعباء والنواتج) بصفة منفصلة، أي بدون أي مقاصفة أو تعويض بين

2- اختلافات في تحديد بعض المفاهيم، فمثلاً مفهوم الاستمرارية يعرفه البعض على أن الوحدة المحاسبية سوف تبقى في مزاولة نشاطها إلى ما لا نهاية، في حين يرى البعض أن المقصود به هو أن حياة المؤسسة أطول من حياة أي أصل تمتلكه، وهناك تفسير ثالث وهو استمرار نمط الملكية القائم لرأس المال أو التنظيم الإداري والشكل القانوني للمؤسسة.

3- اختلاف المحاسبين حول تحديد الفترة الزمنية في إعداد التقارير الدورية، ومواعيد التقارير المرحلية.

4- وجود العديد من المفاهيم ضمن الإطار النظري الحالي للمحاسبة غير محددة المعنى وقد لا تعدو كونها في وضعها الحالي مجرد بديهيات ومن أمثلتها (الأهمية النسبية، الثبات، الإفصاح، تغليب الجوهر على الشكل).

5- وجود تعارض بين سياسة الحيطة والحذر وبين استخدام التكلفة كأساس لتقويم الأصول الثابتة، فطبقاً لمبدأ الاستمرارية تظهر الأصول الثابتة على أساس التكلفة التاريخية والتي قد تزيد عن قيمتها السوقية، وهذا يتعارض مع مبدأ الحيطة والحذر، كما أن هناك عدم اتساق منطقي بين فرض ثبات القوة الشرائية للنقود وبين فائدة المعلومات المحاسبية مما يؤدي إلى فقدان الثقة في جدوى وفاعلية القوائم المالية.

عدم توفر معالجات موحدة للكثير من الأحداث المحاسبية المتشابهة، ومن أمثلة ذلك: (31)

أ - تعدد الأساليب الخاصة بتقييم المخزون، كأسلوب الوارد أولاً صادر أولاً (FIFO)، الوارد أخيراً الصادر أولاً (LIFO)، التكلفة الوسطية المرجحة للوحدة (CUMP).

ب- حساب الإهلاكات هناك طرق متعددة كطريقة القسط الثابت، المتناقص، مجموع سنوات الاستخدام... الخ.

6- تعدد مجالات المحاسبة فيما يتعلق بمستوى التجميع أو التفصيل للمعلومات التي يتم الإفصاح عنها في التقارير المالية، واختلاف طرق التبويب والعرض وتجديد المعلومات التي يجب التقرير عنها في صلب القوائم المالية.

7- إن الإطار الفكري الحالي لا يقدم إجابات قاطعة للكثير من المشاكل التي تواجه المحاسب، مثلاً لا نجد إجابات محددة حول بعض التساؤلات: مشكلة التغير في الأسعار، قياس العمليات غير الملموسة (التشبيكات المعنوية)، القيمة العادلة، قياس القيمة العادلة، قياس التكلفة الاجتماعية والعائد الاجتماعي.

وكخلاصة لما سبق يلاحظ فإن الإطار المحاسبي الحالي تميز بنقائص عديدة منها:

- يفتقر إلى الترابط بين مكوناته وعدم توفر معالجات موحدة لكثير من الأحداث المحاسبية المتشابهة.
- تباين الممارسات المحاسبية بالنسبة للطرق التي يستخدمها المحاسب بالإضافة إلى تباين أسس القياس والتقويم.
- لا يوجد أساس علمي يمكن الاعتماد عليه في مجال المفاضلة

لنشاطاته في مستقبل متوقع، إلا إذا طرأت أحداث أو قرارات قبل تاريخ نشر الحسابات والتي من الممكن أن تؤدي إلى التصفية أو التوقف عن النشاط⁽²⁷⁾.

ب- افتراض الوحدة المحاسبية المستقلة: حسب هذا الافتراض فإنه لا تؤخذ بعين الاعتبار إلا الأحداث الاقتصادية التي لها تأثير على الذمة المالية للمؤسسة بمعزل عن المالكين لها، وأساس المبدأ يكمن في تحديد وتوضيح مسؤولية المؤسسة تجاه الغير، وذلك بالفصل بين شخصية المؤسسة وشخصية مالكيها.

وتنص المادة رقم 09 من المرسوم التنفيذي 156-08 على أنه «يجب أن يعتبر الكيان كما لو كان وحدة محاسبية مستقلة ومنفصلة عن مالكيها، ويجب أن لا تأخذ القوائم المالية للكيان في الحسبان إلا معاملات الكيان دون معاملات مالكيه»⁽²⁸⁾.

ج- افتراض وحدة النقود (وحدة القياس): ويعني وجود وحدة قياس موحدة تربط بين مختلف العمليات والأنشطة في المؤسسة، مما يسمح بتجميع العمليات غير المتجانسة⁽²⁹⁾.

د - افتراض الدورية: يشير افتراض الدورية إلى أن الأنشطة الاقتصادية لأي وحدة يمكن تقسيمها إلى فترات زمنية غالباً ما تكون سنة في نهايتها يحدد المركز المالي للوحدة الاقتصادية، أي تجزئة حياة المؤسسة إلى فترات تسمى بالدورة المالية وتتألف من 12 شهراً غالباً وتسائر السنة المدنية إلا استثناءً) ويسمى باستقلالية الفترات المحاسبية.

أما بالنسبة للجزائر فقد نصت المادة 30 من القانون 07-11، وهذا يتطلب من المؤسسات القيام بعملية الجرد المادي في نهاية كل دورة على الأقل وتقديم القوائم المالية، كما يجبر المساهمين على عقد جمعية عامة كل سنة للموافقة على الحسابات⁽³⁰⁾.

المحور الثاني: نقائص النظرية المحاسبية: إن الإطار النظري للمحاسبة في الوقت الحالي يقوم على مجموعة من الفروض والمفاهيم والمبادئ التي تحكم عمليات القياس والتسجيل والتلخيص والتوصيل، ومن أمثلة ذلك «مفهوم الوحدة المحاسبية، فرض وحدة القياس النقدي، مبدأ الاستمرار، مبدأ التكلفة، مفهوم التحقق، مبدأ الثبات، سياسة الحيطة والحذر، قاعدة التكلفة أو السوق أيهما أقل، أساس الاستحقاق، الأساس النقدي، الأهمية النسبية، مبدأ مقابلة الإيرادات بالمصاريف، فرض الدورية، نظام القيد المزدوج، فرض ثبات القوة الشرائية للنقود، مبدأ الموضوعية».

وعليه يمكن استنتاج جملة من الملاحظات، قد تعتبر كنقائص تتطلب معالجة سريعة حتى تتماشى مهنة المحاسبة مع المستجدات والتطورات التي تشهدها فروع العلوم الأخرى:

1- اختلاف المسميات (المصطلحات) المرتبطة بهذه المكونات (فرض، مبدأ، مفهوم، قاعدة، سياسة، معيار... الخ) أي ليس هناك مصطلح واحد متفق عليه بين المحاسبين لأي من الأفكار السابقة، فمثلاً القيد المزدوج يطلق عليه مبدأ، نظرية، قاعدة، طريقة... الخ.

بين البدائل.

ب- «تعتبر المعايير المحاسبية بمثابة التوجيهات الرسمية التي تحدد كيفية تسجيل بعض أنواع العمليات أو الأحداث والمعلومات التي ينبغي إعطاؤها في الملاحق المرفقة للقوائم المالية»⁽³³⁾.

مما سبق يمكن استخلاص الآتي:

• تختلف المعايير عن الإجراءات، فالمعايير لها صفة الإرشاد العام أو التوجيه بينما تتناول الإجراءات الصيغة التنفيذية لهذه المعايير على حالات تطبيقية معينة.

• المعايير المحاسبية هي قواعد تشتمل قوانين وتشريعات متعارف عليها بين المحاسبين، وظيفتها تحقيق التنسيق والتوحيد المحاسبين للتحكم في إعداد القوائم المالية، أو هي التوجيهات الرسمية التي تحدد كيفية القيام بالعمل المحاسبي.

• إن مبادئ المحاسبة المتعارف عليها تتكون من الأعراف أو الاتفاقيات «conventions» والقواعد «règles» والإجراءات «procédures» الضرورية لتعريف وتحديد الممارسة المحاسبية المقبولة في وقت معين ولا تتضمن تلك المبادئ مجرد الإرشادات العريضة، وإنما تتضمن أيضا الممارسات والإجراءات التفصيلية.

3- أهداف المعايير المحاسبية الدولية: ظهرت الحاجة إلى توفيق القواعد المحاسبية لتحقيق الانسجام بين المعايير المختلفة، وبالتالي تطويرها لتحقيق الأهداف الآتية:⁽³⁴⁾

أ- تحسين الشفافية وقابلية المقارنة للقوائم المالية المعدة من طرف المؤسسات وتسهيل عمليات التسعير بالبورصة للمؤسسات عبر العالم.

ب- تسهيل عملية اتخاذ القرارات: قد يؤدي غياب معايير المحاسبة الدولية إلى اختلاف الأسس التي تعالج بموجها العمليات والأحداث والظروف المالية للمؤسسات المختلفة مما ينتج عنه صعوبة مقارنة المراكز المالية لهذه المؤسسات ونتائج أعمالها وبالتالي صعوبة الاختيار بين البدائل المختلفة عند اتخاذ القرارات.

ج- اجتناب الخطأ في عملية اتخاذ القرارات: قد يؤدي غياب استخدام طرق محاسبية غير سليمة لقياس العمليات والأحداث والظروف التي تؤثر على المؤسسة إلى ارتكاب أخطاء في إعداد القوائم المالية وبالتالي الخطأ في اتخاذ القرارات.

د- اجتناب التعقيد: إن غياب معايير محاسبية في إعداد القوائم المالية للمؤسسات حتى وإن صلحت المعالجة المحاسبية، يترتب عليه صعوبة استفادة مستخدميها منها، إذ يستلزم فيها الرجوع إلى مصادر إعدادها أو قدرة علمية متميزة، وكلاهما ليس متوفرًا في معظم الحالات، سواء لعدم إمكانية الرجوع إلى المصادر بحكم طبيعتها من حيث السرية أو التشعب والحجم والمكان أو الخبرة والمعرفة، وبالتالي وجود حالة عدم ثقة تؤثر على حجم وظيفية القرارات التي يتخذونها.

• إعداد القوائم المالية يعتمد كثيراً على الاجتهاد الشخصي، ولعل ذلك من أحد الأسباب التي وجهت للمحاسب بالتقصير أو الوقوع تحت تأثير الإدارة أو تقديم تقارير غير موضوعية.

وعليه فإن استعمال لفظ المبادئ في المحاسبة لا يعني قاعدة لا يمكن الخروج عنها أبداً حيث قد يتم مواجهة مجموعة من المبادئ المختلفة في أحد المواقف والتي يمكن تطبيقها على نفس الحالة، فتظهر مشكلة تحديد المبادئ الأكثر ملائمة ومناسبة للتطبيق على تلك الحالة، لذلك كان لا بد من الاتفاق على معايير للمحاسبة متعارف عليها تؤدي إلى تضييق فجوة الخلاف في الممارسة العملية للمحاسبة، فظهرت المعايير الدولية للمحاسبة التي قد يتم على ضوءها قياس العرض الصادق والعادل للقوائم المالية.

المحور الثالث: المعايير المحاسبية الدولية

إن اصطلاح القواعد المحاسبية المتعارف عليها بقي كتعبير فني عند المحاسبين ومدققى الحسابات يشمل كل ما هو متفق عليه في علم المحاسبة ومقبول من الشركات والمؤسسات حتى ولو اختلفت في معالجة نفس الموضوع، ومن هذا المنطلق جاءت فكرة إيجاد معايير تتمتع بجودة عالية وقابلة للفهم والتطبيق لإعداد القوائم المالية بشكل يساعد متبنيها في أسواق رأس المال العالمية، أي إيجاد لغة محاسبية عالمية موحدة.

أولاً: المعايير المحاسبية (أسباب نشأتها، تعريفها، أهدافها)

نستعرض من خلال هذه الفقرة أهم مبررات وجود المعايير المحاسبية، ونعرف هذه المعايير بشكل موجز، ثم نذكر أهم الأهداف التي تسعى إلى تحقيقها.

1- أسباب نشأة المعايير المحاسبية : لقد بدأ الإهتمام منذ فترة بمعايير المحاسبة الدولية لجملة من الأسباب منها:

أ - عولمة الاقتصاد ونمو وتحرير التجارة الدولية والاستثمار الدولي المباشر.

ب - تطور الأسواق المالية العالمية.

ج - تغيرات في أنظمة النقد الدولية (العملات الأجنبية وسعر التبادل بين الدول العالم والشركات).

د - تعاظم قوة الشركات متعددة الجنسيات لتشمل أنحاء المعمورة، سواء كان ذلك عن طريق إنشاء فروع لها في الأقاليم والدول، أو السيطرة على شركات تابعة.

2- تعريف المعايير المحاسبية: إن مفهوم القواعد المحاسبية المتعارف عليها كتعبير فني عند المحاسبين ومدققى الحسابات يشمل كل ما هو متفق عليه في علم المحاسبة من مبادئ وفروض وقواعد ومقبول من المؤسسات حتى ولو اختلفت الممارسة المحاسبية، وتعرف المعايير بشكل عام:

أ- «بأنها نماذج أو إرشادات عامة تؤدي إلى توجيه وترشيد الممارسة العملية في المحاسبة والتدقيق أو مراجعة الحسابات»⁽³²⁾.

ز- التفاوت في المعارف العلمية والخبرات العملية بين المهنيين في الدول أعضاء اللجنة.

الخاتمة

إن مهنة المحاسبة لها تأثير كبير على مصالح فئات متعددة تتعارض مصالحها أحيانا، وبالتالي تؤثر على الاقتصاد الوطني والمجتمع ككل، ويتطلب ذلك إعداد قوائم مالية تظهر جميع المعلومات الرئيسية التي تهم الفئات الخارجية، والتي تساعدهم على اتخاذ قراراتهم الاقتصادية نحو المشروع بصورة رشيدة، وعليه لا بد من إيجاد إطار فكري محاسبي يتم من خلاله اشتقاق المعايير التفصيلية للمحاسبة، وبالتالي تحقيق توافق بين المعايير المعمول بها في إعداد التقارير المالية على المستوى المحلي وبين معايير المحاسبة الدولية تتميز بدرجة أكبر من الشفافية.

إن المعايير المحاسبية الدولية هي مبادئ محاسبية أصبحت تحظى بالقبول على الصعيد العالمي، وهي تحسن وتنسق النظم والإجراءات المتعلقة بالطرق التي تعرض فيها منظمة ما كشوفها المالية، كما أنها توفر حقلًا متماسكا بشأن إدراج المعلومات المالية في التقارير المالية القانونية.

رغم أهمية تطبيق معايير المحاسبة الدولية إلا أن عملية وضع هذه المعايير يراها بعض الباحثين أنها حركة تكتيكية تقوم بها مؤسسات دولية لتوسيع أسواقها، وتصير المؤسسات والأسواق الدولية على استخدام هذه المعايير، والتي تبدو صعبة التطبيق وبعيدة المنال في البيئات الوطنية، وذلك لما ترتب عنها من مشاكل، نتيجة إصدار بعض نصوص المعايير الدولية بصورة عامة وترك التفاصيل لكل دولة، فالمعايير الدولية لا تغطي إلا الأحداث ذات الصبغة الدولية التي تبدي معظم الدول حاجة ملحة لها دون النظر لمعيار معين يلائم ظروف دولة أو مجموعة محدودة من الدول بعينها.

إن الاتجاه الجزائر نحو اقتصاد السوق وما يستدعيه من مشاركة كافة الفعاليات الاقتصادية والحاجة إلى تطوير كافة النظم الإدارية والمالية المطبقة في الشركات، ولاسيما السعي نحو تطبيق النظم العالمية في هذا المجال، يتطلب تقديم التوصيات الآتية:

- عقد الندوات والمؤتمرات المحاسبية لتعميق تطبيق المعايير ودراسة متطلبات تطبيقها.
- باعتبارها مجالاً لتطبيق معايير المحاسبة الدولية يجب على الشركات تعديل أنظمتها الداخلية ونظامها المالي والمحاسبي بما يتوافق مع متطلبات تطبيق هذه المعايير.
- المحاسب هو المعني بالدرجة الأولى بتطبيق معايير المحاسبة الدولية، لذلك لا بد من تأهيله علمياً وعملياً ليكون قادراً على تطبيق هذه المعايير.
- عقد الدورات التدريبية وورش العمل للمحاسبين ومدققي الحسابات وخاصة في شركات المساهمة أو الشركات التي تستعد لتطبيق معايير المحاسبة الدولية.

ثانياً - أهمية تطبيق المعايير المحاسبية الدولية ومعوقات الإلتزام بها

تتزايد أهمية تطبيق المعايير المحاسبية الدولية بتزايد متطلبات إعداد وعرض القوائم المالية وفق الإطار المفاهيمي للمحاسبة، رغم العراقيل التي ميزتها من خلال نقاط الاختلاف في التطبيقات العملية.

1- أهمية تطبيق المعايير المحاسبية الدولية: تتجلى أهمية تطبيق المعايير المحاسبية الدولية في تحقيق المزايا الآتية: (35)

أ- تتماشى مع متطلبات العولمة وتخدم أغراض الشركات المتعددة الجنسية.

ب- تشجيع الاستثمار بكافة أشكاله ولاسيما الدولي منه، كما أن التوجه نحو تطبيق معايير المحاسبة الدولية من شأنه طمأننة المستثمرين الخارجيين والمحليين من خلال الاعتماد عليها في القياس المحاسبي، واحتساب الأرباح وإعداد القوائم المالية.

ج- زيادة عدد البنوك الخاصة المرتبطة في غالبيتها بنوك ومؤسسات مالية عربية ودولية تطبق بعضها معايير محاسبية دولية أو تتعامل عادة مع شركات تطبق هذه المعايير.

د- ظهور شركات التأمين الخاصة والتي ترتبط بعضها بشركات عربية ودولية تطبق بعضها معايير محاسبية دولية.

هـ- تحقيق الأهداف الضريبية بين الدول الأعضاء وتقلص من احتمالات حدوث الازدواج الضريبي.

و- سهولة إجراء التحليل المالي في الشركات وإجراء المقارنات مع شركات أخرى محلية ودولية.

2- معوقات الإلتزام بالمعايير المحاسبية الدولية: إن الدول التي لها تجربة في استخدام هذه المعايير، قد تجدها ملائمة بينما هناك بلدان تستخدم القوانين الصادرة عن الحكومة، تجد صعوبة في تطبيق هذه المعايير نظراً لعوامل مختلفة منه: (36)

أ- الفروق الثقافية والحضارية بين الأمم (اللغة، الدين، العادات والتقاليد).

ب- اختلاف الظروف الاقتصادية والاجتماعية (نظم الاقتصاد، معدلات التضخم، السياسات النقدية، أهمية دور أسواق المال).

ج- اختلاف المفاهيم (مفهوم القيمة، الموضوعية، التوقيت، الشفافية، والإفصاح...الخ).

د- تفاوت دور الجمعيات المهنية، ودور هيئات البورصة في الرقابة والإشراف على المهنة.

هـ- اختلاف القوانين والتشريعات الضريبية، حيث ينعكس ذلك على الممارسات المهنية في مجالات مثل: طرق احتساب الاهتلاك، قواعد الاعتراف بالإيرادات، حدود الإفصاح المناسب، طرق احتساب ضريبة الدخل.

و- التنافس بين الجهات الحكومية والجهات المهنية والقطاع الخاص في الرقابة والإشراف على المهنة.

Normes IFRS et PME. Dunod, paris. 2004. p: 23.

22- الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، العدد رقم 74، مرجع سبق ذكره، المادة 15.

23- Nassiba Bouraoui. Nécessité d'une réforme comptable en Algérie dans le cadre du passage de l'économie planifiée à l'économie de marché. mémoire de magistère en sciences de gestion. l'école supérieur de commerce. Alger. 1999. p: 15.

24- جودي محمد رمزي، إصلاح النظام المحاسبي الجزائري للتوافق مع المعايير المحاسبية الدولية، مجلة أبحاث اقتصادية وإدارية، العدد 6، جامعة بسكرة، 2009، ص: 67.

25- Jean-François Des Robert. François Méchain. Hervé Puteaux . Op-cit 2004.p24

26- محمد بوتين، المحاسبة العامة للمؤسسة، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، ط2، 1992، ص: 35

27- المرسوم التنفيذي 08-156 الصادر في 26 مايو 2008، مرجع سبق ذكره، المادة رقم 07.

28- نفس المرجع، المادة 09.

29- محمد بوتين، مرجع سبق ذكره، ص: 37.

30- القانون 11/07، مرجع سبق ذكره، المادة 30.

31- wikipedia. normes et standards industriel. www.fr.wikipedia.org (26/12/2012).

32- مدني بن بلغيث، إشكالية التوحيد المحاسبي « تجربة الجزائر»، مجلة الباحث العدد الأول 2002، جامعة ورقلة، الجزائر ص53.

33- محمد عباس بدوي، الأميرة إبراهيم عثمان، دراسات في قضايا ومشاكل محاسبية معاصرة، منشأة المعارف، مصر، 2000، ص182.

34- www.jps-dir.com/Forum/uploads/1317/IFRS. (29/12/2012).

35- wikipedia.org/wiki/International_Financial_Reportin (29/12/2012).

36- شعيب شونوف، أهمية التوحيد المحاسبي بالنسبة للشركات الدولية، مجلة جديد الإقتصاد، الجمعية الوطنية للاقتصاديين الجزائريين، العدد الأول، 2007، ص87.

• تطوير مناهج كليات العلوم الاقتصادية والكليات المتخصصة في الجامعات والمعاهد لكي تتضمن تدريس معايير المحاسبة الدولية في مقاييس مستقلة.

• الاستفادة من تجارب بعض الدول العربية والأجنبية في تطبيقها للمعايير وتبادل الخبرات بما يناسب متطلبات البلد وذلك من خلال دورها في مجلس معايير المحاسبة الدولية والهيئات الإقليمية والدولية.

الهوامش

1- منى سلمان جعفر، النظام المحاسبي الملائم لتطبيق نظام الإدارة بالأهداف، مذكرة مقدمة ضمن متطلبات الحصول على درجة الماجستير في المحاسبة، جامعة تشرين، كلية الإقتصاد، قسم المحاسبة، سوريا، 2003، ص8.

2- عاشور كتوش، المحاسبة العامة - أصول ومبادئ وفقا للمخطط المحاسبي الوطني، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 2003، ص: 13-14.

3- p.lassegue. Gestion de l'entreprise et comptabilité. Edition DALLOZ. 1996. p84.

4- Djelloul SACI. Comptabilité de l'entreprise et système économique. l'expérience Algérienne. O.P.U. Alger. 1991. p: 47.

5- أمين السيد أحمد لطفي، نظرية المحاسبة-القياس والإفصاح والتقرير المالي، الدار الجامعية، الإسكندرية، 2007، ص2.

6- منى سلمان جعفر، مرجع سبق ذكره، 2003، ص12.

7- محمد عطية مطر، أثر النظم المحاسبية والمعايير المهنية في تعزيز فاعلية وكفاءة نظم حوكمة الشركات المساهمة العامة في الأردن، بحث منشور بمجلة دراسات، العلوم الإدارية، المجلد36، العدد 2، الأردن، 2009، ص16.

8- رضوان حلوة حنان وآخرون، أسس المحاسبة المالية، دار الحامد، عمان 2004، ط1، ص37.

9- سيد عطا الله السيد، المفاهيم المحاسبية الحديثة، دار الراية للنشر والتوزيع، عمان، 2009، ط1، ص447.

10- مدني بن بلغيث، أهمية إصلاح النظام المحاسبي للمؤسسات في ظل أعمال التوحيد الدولية، بالتطبيق على حالة الجزائر، أطروحة مقدمة لنيل شهادة الدكتوراه في العلوم الاقتصادية، جامعة الجزائر، 2004، ص34.

11- الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، العدد رقم 74، القانون 11/07 المؤرخ في 25/11/2007، المادة 16.

12- المرسوم التنفيذي 08-156 الصادر في 26/5/2008، المتضمن تطبيق أحكام القانون 07-11 المتضمن النظام المحاسبي المالي، المادة 16.

13- مدني بن بلغيث، مرجع سبق ذكره، ص 42.

14- الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، العدد رقم 74، مرجع سبق ذكره، المادة 26.

15- محمد بوتين، المحاسبة العامة للمؤسسة، ديوان م.ج. الجزائر، 2005، ص 37.

16- المرسوم التنفيذي 08-156 مرجع سبق ذكره، المادة رقم 14.

17- مدني بن بلغيث، مرجع سبق ذكره، ص56.

18- المرسوم التنفيذي 08-156 مرجع سبق ذكره، المادة رقم 05.

19- سيد عطا الله السيد، مرجع سبق ذكره، ص455.

20- نفس المرجع، ص456.

21-Jean-François Des Robert. François Méchain. Hervé Puteaux.