جامعة 20 أوت 1955 – سكيكدة

كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير

قسم العلوم المالية والمحاسبة

مطبوعة بيداغوجية بعنوان:

محاضرات في مقياس الأنظمة المحاسبية المقارنة

موجهة لطلبة السنة الأولى ماستر

تخصص: محاسبة وجباية معمقة

من إعداد الدكتورة: عمارة مريم

أستاذة محاضرة - قسم ب

2022/2021

مقدمة المطبوعة:

تعتبر عملية وضع وتطوير المعايير المحاسبية عملية مستمرة تستجيب من خلالها المحاسبة لما يظهر من مشاكل أو معاملات أو ظروف جديدة أو لما يطرأ من تغيرات في أي من الظروف البيئية والمجتمعية السائدة، وحيث أن تحقيق الانسجام في إعداد التقارير المالية يعتبر حاجة ملحة في هذا العصر، خاصة إذا كان الأمر يتطلب مقارنات هادفة للمعلومات المالية التي تنبثق عن مختلف البلدان التي تستخدم معايير المحاسبة والتي كانت حتى وقت قريب مختلفة كثيرا بسبب تأثير عدة عوامل على الأنظمة والممارسات المحاسبية لهذه الدول، فإنه خصص محاور هامة يعرض فيه أهم نقاط التشابه والاختلاف بين مختلف الأنظمة المحاسبية الأنجلوسكسونية. استنادا إلى ما سبق فقط تم تخصيص هذه المطبوعة لدراسة وعرض ثم مقارنة النظم المحاسبية الفرونكفونية مع بعض الأنظمة المحاسبية المتبعة في بعض الدول التي تستند في ذلك للفكر الأنجلوسكسوني، وذلك من أجل معرفة إيجابيات وسلبيات واقع التطبيق لكل دولة على حِدى، وبغية الوقوف على نقاط التشابه والاختلاف الناتجة عن ذلك. وكذا فانها تهدف إلى التعرف على أهم النظم المحاسبية في العالم وعرض خصائصهما والمتمثلة في النموذج القاري الأوروبي والنموذج الأنجلوسكسوني، وبالتالي فهم المرجعية المعتمدة في إعداد النظم المحاسبية بين النموذج القاري والنموذج الأنجلوسكسوني.

وحتى تأخذ هذه المطبوعة صفة الشمولية؛ يجب أن تبدأ إجراءات المقارنة الخاصة بموضوع البحث من مقارنة الأنظمة المحاسبية ونصوصها التي يستند إليها في المعالجات والإجراءات المحاسبية من بلد لآخر، وذلك من أجل توفير قاعدة سليمة يستند عليها عند مقارنة واقع القياس والإفصاح المحاسبي.

إذ يقدم هذا المقياس مقاربة تجمع بين الأهداف والكفاءات تتعلق بممارسات الأنظمة المحاسبية المقارنة، حيث يهدف الى اظهار اوجه الخلاف الفكري بين المدارس المحاسبية المختلفة والتي تعد عاملا هاما في تكريس الجهود نحو تحقيق اهداف التوافق المحاسبي علي المستوي الدولي من خلال التركيز على: المحاسبة الانجلوساكسونية، المحاسبة في المملكة المتحدة، المحاسبة في الدول الاسكندنافية، المحاسبة في المانيا، المحاسبة اللاتينية، المحاسبة في الدول الفرونكوفنية (فرنسا)، المحاسبة الاسيوية، وأسس القياس المحاسبي وفق النظام المحاسبي، بهدف القاء الضوء علي الخصائص النوعية المميزة لكل منها في مجالات القياس المحاسبي والافصاح وانعكاساتها العملية علي التقارير المالية، بالإضافة الى التشريع والتطبيق القانوني لها، وذلك من أجل معرفة إيجابيات وسلبيات واقع التطبيق لكل دولة على حدى، وبغية الوقوف على نقاط التشابه والاختلاف الناتجة عن ذلك، حيث يتم مقارنة الأنظمة المحاسبية ونصوصها التي يستند إليها في المعالجات والإجراءات المحاسبية من بلد لآخر ومدى امتثالها لمعايير المحاسبة الدولية، وذلك من أجل توفير قاعدة سليمة في القياس والافصاح المحاسبي، كما يسمح بعد توفير ادراك

ملم للجانب المنهجي لمدى مواكبة الدول المذكورة أعلاه لأهم التطورات المحاسبية الحديثة (مثل تطبيق القيمة العادلة، ....الخ).

ويعد هذا المقياس عبارة عن استكمال للموضوعات المعالجة في المحاسبة، التدقيق، والمالية راميا إلى تطوير مهارات الطلبة وقدرتهم في مستوى الماستر تخصص محاسبة وجباية،...هذا ويتم تكليف الطلبة بمجموعة من المشاريع والاعمال البحثية الرامية الى اثراء مهاراتهم ومعارفهم التطبيقية والممارسات العملية لديهم.

وعليه نكون قد ذكرنا باختصار الجوانب التي سيحتويها هذا المقياس في محاوره الأربعة حيث تناولنا بالطرح: عموميات حول النظام المحاسبي كمحور أول، ثم عرض وتقييم مقارن لتجارب بعض البلدان والتكتلات في تنظيم مهنة المحاسبة من حيث: التشريع والتطبيق القانوني، إعداد التقارير المالية، والقياس المحاسبي كمحور ثاني، اما المحور الثالث فتطرقنا فيه الى مقارنة الخصائص النوعية للمعلومة المالية بين مختلف الأنظمة المحاسبية في العالم، واخيرا تم التطرق الى التوحيد والتوافق المحاسبي على المستوى الدولي في ظل التحول من معايير المحاسبة الدولية IAS الى تقارير الإبلاغ المالي .IFRS كمحور رابع.

يتطلب هذا أن يكون الطالب في الماستر 01 قد اطلع على مجموعة من الدروس في المحاسبة والجباية، والرقابة المحاسبية أو الجبائية حيث يستند هذا المقياس إلى المعارف التي نالها الطالب من خلال دراسته لمختلف فروع المحاسبة العامة، والجباية لاسيما المحاسبة المعمقة ومحاسبة التكاليف أو المحاسبة التحليلية التي تدخل ضمن متطلبات مراقبة التسيير بالإضافة إلى الدراية الكافية بالأحكام والقوانين الجبائية، وكذا الأسس والمعايير المحاسبية الدولية، في حالة غياب توافر المكتسبات القبلية فان التقييم يكون على أساس تحقق الأهداف المأمولة من نجاح استيعاب المقياس.

بعد استيعاب هذا المقياس يكون المتعلم قادرا على:

- أن يستخرج الطالب بيان تأسيس إطار عام لمجمل الأنظمة المحاسبية المختلفة.
- أن يستعرض الطالب فعالية التوحيد والتوافق المحاسبي على المستوى الدولي.

أن يفرق الطالب بين النظم المحاسبية واهم الاسس الضريبية ووصف جل الفروض المحاسبية المتقاربة دوليا.

- أن يربط الطالب بين الخصائص الأساسية للنظم المحاسبية التي تجمع الدول تحت تكتل واحد.
- أن يميز الطالب بين النظم المحاسبية المختلفة، الرئيسة منها وبعض الاعتبارات الضريبية.
- أن يرسم الطالب بدقة الانتهاجات المحاسبية للقياس المحاسبي والتشريع القانوني لشتى النظم المحاسبية السائدة في العالم.

- أن يكون الطالب قادرا على تثمين العلاقة الارتباطية ومدى التفاعل بين السياسات المحاسبية المتقاربة وضرورة انتهاج التوحيد والتوافق المحاسبين دوليا وفق صلب معايير المحاسبة الدولية وتقارير او معايير الابلاغ المالي ومحاولة تقويم وتشخيص الواقع العملي.

ترتكز المقاربة البيداغوجية على ثلاث ركائز وهي المعرفة–الخبرة المكتسبة من المعرفة–توظيف المعرفة، وتعتبر هذه الكفاءات مهمة وأساسية في عملية التعلم وتحتاج إلى منهجية للوصول إلى تحقيقها، كما ستدعم بتقويمات لاختبار قدرة الطالب على استيعاب المعلومات المقدمة وتحقيق الأهداف المرجوة. بالنسبة– للمعرفة–في هذا المقياس سيكتسب الطالب كفاءة القدرة على التعرف والتعلم وفهم علم طبيعة وهيكلة النظم المحاسبية المختلفة وبمنهج جد بسيط وشامل. وتكتسب هذه الكفاءة عن طريق تخزين كل المعلومات والمفاهيم الخاصة بالمقياس وتدّعم هذه الكفاءة بتمارين وأسئلة نظرية وأخرى عملية حول مدى فهم واستيعاب المعلومات. ثم ينتقل الطالب إلى الركيزة الثانية وهي الخبرة المكتسبة من المعرفة وكيفية تطبيق هذه المعارف والمفاهيم والمعلومات حول التفرقة بين النظم المحاسبية المختلفة وضرورة التوحيد بينها. تدّعم هذه الكفاءة ببعض التمارين المتنوعة التي تزيد من استيعاب المقياس وتثري المفاهيم المقدّمة. ومن ثم ينتقل إلى كفاءة توظيف المعرفة وتتمثل في تطبيق المفاهيم المكتسبة على ارض الواقع أي في المجالات المختلفة لمعرفة وادراك النظم المحاسبية المختلفة.

فهرس المحاضرات:

المحور	رقم الصفحة
المحور الأول: عموميات حول النظام المحاسبي وأهم المرجعيات والنماذج المحاسبية	**06**
أولا: الإطار المفاهيمي للنظام المحاسبي	**06**
ثانيا: مكونات النظام المحاسبي	**08**
ثالثا: أهم المرجعيات والنماذج المحاسبية: النموذج الأوروبي القاري(الفرونكوفونية)، والنموذج الأنجلوسكسوني.	**14**
المحور الثاني: عرض وتقييم مقارن لتجارب بعض البلدان والتكتلات في تنظيم مهنة المحاسبة من حيث: التشريع والتطبيق القانوني، إعداد التقارير المالية، والقياس المحاسبي.	**18**
أولا: إطار القياس المحاسبي لمعايير المحاسبة المصرية مع مقارنة مرجعية بين النظام المحاسبي المصري والنظام المحاسبي الجزائري.	**18**
ثانيا: إطار القياس المحاسبي للدول الإنجلوسكسونية (**الولايات المتحدة الأمريكية**، أستراليا، كندا، هونج كونج، الهند، إيرلندا الجنوبية، كينيا،..).	**29**
ثالثا: إطار القياس المحاسبي في المملكة المتحدة لبريطانيا العظمى وإيرلندا الشمالية (**انجلترا**، إيرلندا الشمالية، إسكتلندا، وويلز).	**33**
رابعا: إطار القياس المحاسبي في ألمانيا.	**36**
خامسا: إطار القياس المحاسبي في الدول الإسكندنافية (**هولندا، السويد**).	**39**
سادسا: إطار القياس المحاسبي للدول الفرونكوفونية (**فرنسا**، ألبانيا، بلجيكا، كندا، بلغاريا، اليونان، سويسرا، النمسا، تايلند، كرواتيا، سلوفكيا، صربيا، المجر، أوكرانيا، جورجيا، قبرص).	**40**
سابعا: إطار القياس المحاسبي في الدول الآسيوية (**اليابان**، الهند، باكستان، أندونيسيا،..).	**44**
المحور الثالث: مقارنة الخصائص النوعية للمعلومة المالية بين مختلف الأنظمة المحاسبية في العالم.	**48**
أولا: مقارنة الخصائص النوعية الضرورية للمعلومة المفصح عنها بين الأنظمة المحاسبية المختلفة.	**48**
ثانيا: أثر القيمة العادلة على الخصائص النوعية الضرورية للمعلومة المالية وعلى أنواع الافصاح المحاسبي.	**51**
المحور الرابع: التوحيد والتوافق المحاسبي على المستوى الدولي في ظل التحول من معايير المحاسبة الدولية IAS الى تقارير الإبلاغ المالي IFRS.	**54**
أولا: التوحيد المحاسبي على المستوى الدولي.	**54**
ثانيا: التوافق المحاسبي على المستوى الدولي.	**56**
ثالثا: التحول من معايير المحاسبة الدولية **IAS** الى تقارير الإبلاغ المالي **IFRS.**	**62**

المحور الأول: عموميات حول النظام المحاسبي عموميات حول النظام المحاسبي وأهم المرجعيات والنماذج المحاسبية.

أولا: الاطار المفاهيم للنظام المحاسبي:

هو خطة تمثل مجموعة من الإجراءات والخطوات الخاصة بالجانب التطبيقي للمحاسبة، والتي تساعد على إتمام الوظائف الرئيسية للمحاسبة في حصر وتسجيل وتصنيف وتلخيص نتائج العمليات المالية في شكل قوائم مالية، بشكل يكفل تحقيق الأهداف التي تسعى إليها المحاسبة، ومن هنا كان لابد من وضع تعريف للنظام المحاسبي، وحتى يسترشد به المحاسب، فالنظام المحاسبي يعد بذلك الإطار العام الذي يحتوي على المبادئ والفروض، التي تحدد المستندات والدفاتر والسجلات وجميع الإجراءات والأدوات والتعليمات، التي يجب إتباعها لإحكام عمليات القياس وطرق عرض النتائج ومراقبتها بشكل دقيق ومحايد.

1- تعريف النظام المحاسبي: هناك أكثر من تعريف للنظام المحاسبي، ويعود ذلك لاختلاف الزاوية التي ينظر منها إلى النظام المحاسبي،

يُعرّف النظام المحاسبي على أنه: طريقة للتعبير عن المعلومات المالية الخاصة بأي مؤسسة أو شركة تجارية، ويضم النظام المحاسبي جميع المعلومات المالية التي تحدد وضع المؤسسة المالي وتساعد المحللين الماليين وأصحاب القرار على اتخاذ القرار الذي يساهم في تحسين الوضع المالي ويقلل من الخسارة أو يتفادى وقوعها، ويستند النظام المحاسبي على تقارير ووثائق مالية تحد من التلاعب، وتوضح المعلومات المالية ليسهل فهمها والتعامل معها ودراستها في نهاية العام المالي لمعرفة النتيجة التي حققتها المؤسسة من ربح أو خسارة".

فيمكن تعريف النظام المحاسبي على أنه:

- "النظام المحاسبي يشمل عمليات تسجيل وتبويب العمليات وتصميم المستندات والدفاتر، وتحديد الإجراءات التي تتبع في جميع المعلومات المختلفة المتعلقة بالمعاملات المالية أو الصفقات التي تعقدها الوحدة المحاسبية، وطرق تسجيلها، ووسائل الرقابة عليها، وأساليب عرض نتائجها"، كما يمكن تعريفه أيضاً على أنه:- "الإطار العام الذي يحدد كيفية القيام بالأعمال المحاسبية، مشتملاً على تحليل وتسجيل وتبويب وتصنيف العمليات، وتصميم المستندات المؤيدة للعمليات، والدفاتر التي تسجل بها العمليات، وتحديد الإجراءات المتبعة في جمع المعلومات المتعلقة بالعمليات المالية في المؤسسة"، ويمكن إعطائه تعريف آخر على أنه:

"الإطار الذي يشمل القواعد والمبادئ والأسس، التي تساعد المؤسسة على إعداد المستندات، وإثباتها في الدفاتر والسجلات، واستخراج البيانات و الكشوفات المحاسبية والإحصائية، وتحقيق الرقابة الداخلية عن طريق مجموعة من الوسائل والأدوات المستخدمة في هذا النظام"،

ومع أن المبادئ المحاسبية الأساسية قابلة للتطبيق على جميع أنواع الوحدات المحاسبية، إلا أن كل وحدة تحتاج إلى تصميم نظام محاسبي للمعلومات المالية يتفق وخصائصها، ولايوجد نظام محاسبي ملائم لجميع أنواع المؤسسات، إذ أن هناك مجموعة من العوامل تتعلق بتحديد أي نظام محاسبي، مثل طبيعة نشاط المؤسسة وشكلها القانوني وحجم عملياتها، وعند إعداد النظام المحاسبي يجب مراعاة المجموعات التي ستستفيد منه.

2-خصائص النظام المحاسبي الجيد: وعلى الرغم من اختلاف الأنظمة المحاسبية تبعا لاختلاف حجم المؤسسة وطبيعة نشاطها، إلا أن هناك خصائص مشتركة يجب توفرها في أي نظام محاسبي حتى تحكم بأنه نظام جيد وهي:

1- يجب أن تتوفر المستندات والدفاتر والسجلات المحاسبية القانونية، التي يجب أن يتصف بها النظام المحاسبي بتحقيق الدقة في تنفيذ العمليات المالية، والسرعة في تزويد إدارة المؤسسة بالبيانات المالية والتقارير اللازمة، التي تساعدها في اتخاذ القرارات ورسم السياسات والتخطيط.

2- معرفة موارد المؤسسة المختلفة وبيان ما للمؤسسة من موجودات وأصول بقيمتها الحقيقية وما على المؤسسة من التزامات للغير.

3- العمل على تحقيق الموازنة بين الإيرادات التي تتحقق والمصاريف التي تكبدتها المؤسسة في سبيل تلك الإيرادات، والعمل على تقليل حجم النفقات، والرقابة على عمليات الصرف.

4- توفير وسائل الرقابة والضبط على الحسابات المختلفة في المؤسسة.

5- أن يتصف بالمرونة والبساطة لمواجهة ما يحدث من تغيرات في المستقبل، كما نجد أن مكونات النظام المحاسبي تختلف من حيث الحجم ، العدد، غير أنه لابد من توفر عناصر النظام المحاسبي الجيد.

ويمتلك النظام المحاسبي العديد من الخصائص التي تسهم في إنجاحه ومنها: قابليته للفهم لدى المستخدمين. الملائمة. الموثوقية. دقة التوقيت. الموائمة بين التكلفة والعائد. الموازنة بين الخصائص النوعية.

3-أهمية وأهداف النظام المحاسبي: وفيما يأتي معلومات حول أهمية وأهداف النظام المحاسبي:

3-1/ أهمية النظام المحاسبي: تكمن أهمية النظام في تقديم خدمات عديدة وتسهيل مهام معينة وهي: توضيح المبادئ والقواعد المحاسبية وإعداد القوائم المالية.

- الاستجابة لاحتياجات المستخدمين للقوائم المالية.
- تحسين سير عمل المؤسسة وتقديم المعلومات بطريقة سهلة تساعد على اتخاذ القرار.
- تسهيل عملية تدقيق الحسابات.
- ضمان تطبيق المعايير المحاسبية المعمول بها دوليًا مما يدعم شفافية الحسابات.
- تحسين تيسير القروض المصروفة من قبل البنوك.

- السماح للمؤسسات الصغيرة والمتوسطة بتطبيق المحاسبة المالية المبسطة.

3-2/أهداف النظام المحاسبي: يهدف النظام المحاسبي إلى:

- تقديم صورة صادقة للنظام من خلال الشفافية في عرض المعلومات المالية.
- السماح للمؤسسة بمقارنة نفسها زمانيًا ومكانيًا من الناحية المالية على المستوى المحلي والدولي.
- تقديم المعلومات الموثوقة للمستثمرين مما يسمح لهم بمراقبة أموالهم ومتابعتها.
- السماح للشركات الأجنبية بدمج حساباتها وقوائمها المالية.
- خفض الأعباء من خلال استخدام الوسائل المعلوماتية في تسجيل البيانات المحاسبية.

ثانيا: مكونات النظام المحاسبي:

1- مكونات نظام المعلومات المحاسبي: يتكون نظام المعلومات المحاسبي شأنه في ذلك شأن أي نظام من عناصر، وأن هذه العناصر تترابط مع بعضها البعض وتعمل معاً لتحقيق الهدف من وجوده، وهي المدخلات – التشغيل أو المعالجة – المخرجات.

1-1/ العنصر الأول: مرحلة المدخلات (مجموعة الوثائق المستندية): تتمثل مدخلات النظام المحاسبي في الأحداث الإقتصادية، التي يمكن التعبير عنها مالياً لتصبح أحداثاً مالية، يهتم النظام بتسجيلها وتبويبها والتقرير عنها، حيث تعتبر الأحداث المؤثرة في المنظمة هي نتاج تفاعل المنظمة بالبيئة المحيطة بها، وتتمثل البيئة المحيطة بالمنظمة في الوحدات ذات الطابع الإقتصادي والإجتماعي والسياسي بالإضافة إلي الوحدات التشريعية في المجتمع المحيط بالمنظمة، ويقوم النظام المحاسبي بتسجيل وتلخيص وتقرير الأحداث الناتجة عن تفاعل المنظمة مع تلك الوحدات. فمن المعروف أن المحاسبة معنية أساساً بتشغيل المعاملات (العمليات) المالية، وتعرف المعاملةا لمالية بأنها: "حدث إقتصادي يؤثر في أصول وحقوق ملاك المشروع، وتعكسه حساباته، ويتم قياسه بوحدة النقد"، ويبني عليها التعريف ما يلي:

أن أكثر المعاملات المالية شيوعاً تلك التي تكون في صورة مبادلات إقتصادية مع أطراف من خارج المشروع. من أمثلة المبادلات الإقتصادية مع أطراف من خارج المشروع ما يلي:

- المبيعات من البضاعة علي الحساب للعملاء.
- شراء البضاعة علي الحساب من الموردين.
- سداد أوراق الدفع.
- تحصيل أوراق القبض.

- تحصيل مبالغ نقداً أو بشيكات من العملاء.
- سداد مبالغ نقداً أو بشيكات للموردين.

أن المعاملات المالية يمكن أن تشمل أيضاً علي أحداث داخلية لا يكون لها أطراف من خارج المشروع، أو بمعني آخر يكون المشروع نفسه طرفي المعاملة، ومثال ذلك ما يلي:

- تسوية إهلاك الأصول الثابتة.
- سداد أجور ومرتبات العمل والموظفين.
- صرف مواد خام من المخازن للمصانع.
- إنتقال المخزون بين الأقسام.

هذا ويمكن القول بأن المعاملات المالية عبارة عن أحداث شائعة ومتكررة خاصة بالمشروع، وربما تحدث بأنتظام، وعلي سبيل المثال في المشروع التجاري مثل "محلات عمر أفندي" والتي تتم فيها آلاف المعاملات من المبيعات والمشتريات والمتحصلات والمدفوعات، وتعتمد المحاسبة أساساً علي وجود مستندات مؤيدة للعمليات والأحداث والمبادلات التي تتم بالمنشأة، حيث تعد المستندات وثائق يستفاد منها كدليل موضوعي مؤيد لحدوث معاملة مالية مثل الشيكات والفواتير والإيصالات، وتعتبر المستندات ذات أهمية لأنها دليل إثبات في حالة نشوء منازعات قضائية بين المنشأة والغير، وهي أساس القيد في الدفاتر المحاسبية كما يتم استخدامها في إثناء عملية مراجعة الحسابات.

وهي تعتبر بداية مرحلة النظام المحاسبي، والمستندات هي وثائق تحمل قرائن العمليات المالية والأحداث وتفاصيلها التي يتم قيدها في دفتر القيود اليومية، وهذه الوثائق لها أهمية خاصة، لأنها مصدر إدخال البيانات على النظام المحاسبي، والدليل الموضوعي على حدوث العمليات، ويمكن تعريفها علي أنها: "كشوف أو قوائم مكتوبة تنشأ عندما تقوم المنشأة بعمليات القبض والصرف، وتستخدم لتعزيز العملية المحاسبية، وإثبات صحتها في الدفاتر، ويتم تنظيمه من واقع مجموعة الأوراق الثبوتية"،

ويعد المستند من أصل وصورة أو عدة صور حسب احتياجات المنشأة، وتشمل المستندات المؤيدة أو المثبته للعمليات علي البيانات المتعلقة بالعمليات التبادلية، التي تجريها المنشأة مع غيرها من المنشآت، في صورة صفقات تجارية، أو معاملات مالية بين المشروعات المختلفة، كما تشمل هذه المستندات علي البيانات المتعلقة بالعمليات التي تتم بين الإدارات والأقسام التي يتكون منها المشروع، ولها عدة أنواع كالتالي:

- مستندات تحرر بمعرفة المشروع، وتوجه داخله، مثل كشوف صرف المرتبات ومستندات الصرف من الخزينة ... إلخ.
- مستندات تنشأ أو تحرر بمعرفة المشروع، وتوجه خارجه مثل فاتورة البيع، إيصالات السداد ..إلخ.
- مستندات تنشأ أو تحرر خارج المشروع بمعرفه الغير، وتوجه داخل المشروع، مثلفاتورة الشراء، ومستندات المصروفات كالإيجار والنور والمياه والنقل... إلخ.

يمكن التمييز بين نوعين أساسيين من الوثائق والمستندات التي تكرس من خلالها المؤسسة العمل المحاسبي كما يلي:

1- وثائق الاستدلال: وهي تلك الوثائق أو المستندات التي تخول قانونياً للمحاسب إجراء التسجيل المحاسبي، فهي بالتالي مستندات قانونية يرتكز عليها المحاسب في ممارسة العمل المحاسبي، وتعكس انتقال القيم والتدفقات بين المتعاملين الاقتصاديين، سواء في علاقة كل متعامل بنفسه أو في علاقته مع بقية المتعاملين على امتداد الدورة المالية الواحدة، وتتجلى هذه الوثائق والمستندات في كل الأوراق الثبوتية التي تحصر من خلالها حركية التدفقات المتوجة لنشاط المؤسسة مثل:

- الفواتير التي تعكس انتقال ملكية الأشياء المتداولة فيما بين المتعاملين الاقتصاديين.
- الشيكات والكمبيالات والسندات الإذنية وأوامر التحويل المكرسة لآليات دفع وقبض الأموال.
- أذونات الدخول والخروج من وإلى المخزون المتوجه لحركية المخزون.
- فواتير الاستحقاق والإشعارات المختلفة المجسدة لعلاقة المؤسسة بزبائنها ومورديها.

إن الوثائق السالفة الذكر وغيرها مما لم يذكر تتمثل في الواقع مستنداترسمية وعوامل مساعدة على ممارسة العمل المحاسبي، لذلك فقد ألزم المشرعالمؤسساتي الاحتفاظ بها كأدوات إثبات لمدة لا تقل عن 10 سنوات قصداستخدامها والاحتكام إليها في كل مراقبة أو مراجعة أو حتى منازعة.

2- وثائق المعالجة المحاسبية: وهي تلك الوثائق والمستندات يكرس من خلالها العمل المحاسبي لينعكس في شكل قيود وأرصدة حسابات عن محتوى النشاط الذي تضطلع به المؤسسة على امتداد الدورة المالية الواحدة وكذلك محصلة نتائج في نهاية تلك الدورة المالية.

1-2/ العنصر الثاني: مرحلة معالجة (مجموعة الدفاتر والسجلات المحاسبية): وتتولي إجراءات تشغيل النظام المحاسبي تسجيل تلك الأحداث الإقتصادية بوصفها أحداث وعمليات مالية في شكل قيود

لليومية في دفتر القيود اليومية، ثم تبويب تلك الأحداث في صورة حسابات، وذلك بترحيل قيود اليومية إلى دفتر الأستاذ، ثم تلخيصها في شكل ميزان المرجعة.

وكل ما سبق يتجمع بالسجلات والدفاتر المحاسبية،وهي تمثلالمجموعة الدفترية، وهي تختلف من منشأه إلى أخرى حسب طبيعة نشاطها وحجمهاوأهدافها، لذلك يجب العمل على تصميم وتنظيم الدفاتر واستخدامها في المنشأة،وإحكام الرابطة بينها بالطريقة التى تكفل حسن أداء العمل وسرعه إنجازه، وبشكل عام فإن الطريقة المحاسبية المتبعة، وهي التي تحدد طبيعة الدفاتروالسجلات المستخدمة وعددها ونوعها. حيث تستخدم المحاسبة مجموعة من السجلات والدفاتر المحاسبة لقيد العمليات المالية، فهناك نوعين من الدفاتر هما:

1- **مجموعة الدفاتر القانونية الإلزامية:** وهي مجموعة الدفاتر التي ينص عليها القانون، وتلتزم الشركة بإمساكها، وهي نوعين هما:

أ/دفتر اليومية: ويطلق عليه دفتر القيد الأولي.

ب/ دفتر الجرد.

2-**مجموعة الدفاتر العرفية:** جري العرف المحاسبي علي استخدام مجموعة أخري من الدفاتر المساعدة، وهي تختلف من مشروع لآخر، وهي:

أ/الدفاتر المساعدة في حالة أتباع الطريقة المركزية.

ب/الدفاتر التي تتطلبها طبيعة وأهداف المنشأة.

ج/دفتر الأستاذ:- ويطلق عليه دفتر القيد النهائي.

1-3 العنصر الثالث: مرحلة المخرجات (المعلومات المحاسبية): تتمثل مخرجات هذا النظام في التقارير المحاسبية والمالية، إذ لا يكفي أن يقوم المحاسب بوظيفة القياس فقط، فتلك مهمة ماسك الدفاتر أصلاً، وأنما عليه أن يقوم بتحليل النتائج وعرضها بحيث يفيد منها مستخدميها، وذلك من خلال التقارير التي يتم تقديمها، فالنظام المحاسبي ليس غاية في حد ذاته بل هو وسيلة لغاية هي خدمة الأطراف التي تلزمها البيانات والمعلومات.

ويعتبر الترابط بين المجموعة المستندية والمجموعة الدفترية والتقارير والمعلومات المحاسبية من أهم العتبارات التي يتعين مراعتها عند تصميم الأنظمة االمحاسبية، إذ ترتبط المستندات بسجلات ودفاتر اليومية بإعتبارها (أي المستندات) مصدراً للتسجيل في المجموعة الدفترية، وأساس هذا الترابط مشتق من المبادىء العلمية لنظرية المحاسبة، فكل بيان يتم أثباته في الدفاتر يتعين أن يكون مستنداً إلي دليل موضوعي قابل للتحقيق والمراجعة، كما أن دفاتر الأستاذ ترتبط بدفاتر اليومية، نظراً لأن القيم المالية التي تشتمل عليها الحسابات ما هي إلا تبويب للقيم المالية التي سبق أثباتها بدفاتر اليومية، وترتبط القوائم المالية بدفاتر الأستاذ لأشتمالها علي الإجماليات التي تعبر عن النتائج النهائية للحسابات، بحيث يبرز بعضها عناصر المركز المالي، والبعض الآخر نتائج الأعمال.

2-أركان ومقومات النظام المحاسبي: وفيما يأتي أبرز أركان أو عناصر النظام المحاسبي:

1. التعاريف ومجال التطبيق.
2. الإطار المفاهيمي "التصوري".
3. تنظيم المحاسبة.
4. الكشوف المالية.
5. الحسابات المجمعة والحسابات المدمجة.

3-الجهات الملتزمة بالنظام المحاسبي: يخضع للنظام المحاسبي أي مؤسسة خاضعة لأحكام القانون التجاري أو الأشخاص المنتجون للسلع أو الخدمات التجارية بأشكالها.

4-أسس النظام المحاسبي: يتضمن النظام المحاسبي العديد من الأسس التي يقوم عليها من أجل استمرار المؤسسة وضمان نجاحها، ومن ضمن هذه الأسس ما يلي:

- وجود دورة محاسبية تقوم بها المؤسسة وغالبًا ماتكون مدتها سنة لوضع المبادىء الأساسية للعمل، والتي من الضروري أن تكون دورة مستقلة وتمتلك كيانًا خاصًا بالمؤسسة.
- وجود الوحدة الاقتصادية واستقلالية المؤسسة عن مالكها.
- وجود الوحدة النقدية التي تحدد نوع العملة التي تتعامل بها المؤسسة والتي تتبع الدولة غالبًا.
- وضع المعلومات ذات الأهمية فقط في القوائم المالية، واتباع مبدأ الحيطة والحذر بعدم المبالغة في توقع النتائج.

5- مكونات حسابات ومفردات النظام المحاسبي:

5-1/ الأصول: هي الموارد التي يستغلها النظام في تقديم المنافع الاقتصادية المستقبلية، والتي يتم من خلالها التيسير والقدرة على تحقيق الأهداف المالية للنظام، وتدرج الأصول في الميزانية، وهي على نوعين؛ جارية وغير جارية، وفيما يأتي تفصيل لكل منها: الأصول الجارية: فهي التي يمكن تحويلها إلى

سيولة نقدية خلال عام واحد. الأصول غير الجارية: فهي الأصول الثابتة والموجودة بصورة دائمة لخدمة النظام مثل الأموال العينية الثابتة أو المعنوية.

5-2/ الخصوم: تشمل الخصوم الالتزامات الحالية على النظام والتي طرأت نتيجة نقصان في الموارد الاقتصادية الماضية، ويتم الوفاء بالخصوم من الإيرادات المتوقعة للنظام، وتنقسم الخصوم إلى نوعين؛ جارية وغير جارية، وتعبر الخصوم الجارية عن الالتزامات المترتبة على النظام والتي يجب سدادها خلال فترة لا تتجاوز اثني عشر شهرًا، وعدا عن ذلك فإن الخصوم تعد غير جارية.

5-3/ النواتج (الإيرادات): تتمثل نواتج السنة المالية أو الإيرادات من خلال تحقيق المنافع المالية نتيجة نشاط النظام المالي في الشركة أو المؤسسة، ويمكن أن تكون النواتج إما بزيادة في الأصول أو بنقصان في الخصوم، وهذا تعبير عن المنافع الاقتصادية التي حققتها الشركة أو المؤسسة خلال دورته السنوية.

5-4/ الأعباء: تعبر الأعباء عن عملية عكسية للنواتج، وهي تمثل الخلل الحاصل في الشركة أو المؤسسة ونقصان في المنافع الاقتصادية التي يُعبر عنها إما بزيادة في الخصوم أو بنقصان في الأصول، وتشتمل الأعباء على مخصصات الاهتلاكات؛ وهي تكلفة الإنتاج، أو الاحتياطات والخسائر التي حصلت في القيم المالية للشركة.

5-5/ النتيجة الصافية: تُحسب النتيجة الصافية في نهاية السنة المالية للتعبير عن حالة المؤسسة وتحديد حالتها الاقتصادية الناتجة بالربح أو الخسارة، وتُحسب النتيجة الصافية بإيجاد الفرق بين النواتج والأعباء، وتكون النتيجة ربحًا في حالة وجود فائض في النواتج مقارنة بالأعباء، أما الخسارة فتحدث عند زيادة الأعباء مقارنة بالنواتج.

6- العوامل المؤثرة على النظام المحاسبي: وفيما يأتي أبرز العوامل:

1/البيئة: هي مجموعة من القوى الخارجية التي تؤثر على عمل المؤسسة، وتمتاز بالحركة والتغير المستمر، ويرتبط نجاح المؤسسات بشكل عام بمدى تكيفها مع البيئات بما يخدم أهدافها، وتشتمل على عناصر عديدة هي: البيئة الاقتصادية. البيئة السياسية والقانونية. البيئة العلمية والتكنولوجية. البيئة الاجتماعية.

2/مستعملو القوائم المالية: تعرف القوائم المالية على أنها المصدر الرئيسي للمعلومات المالية للجهات الخارجية التي تهتم بأعمال المؤسسة بحيث تظهر القوائم المالية المركز المالي للمؤسسة في وقت إعدادها، كما أنها نوع من أنواع التقارير المحاسبية، أما عن التقارير المالية فهي المادة الأساسية للتحليل المالي ومصدر مهم يلجأ له المحلل المالي ومتخذو القرار في الإطار العام الذي يضم المعلومات المالية التي لا يمكن الإفصاح عنها في القوائم، وتحتوي على تقارير مجلس الإدارة ومراجع الحسابات، وتفصيلات القوائم.

ثالثا: أهم المرجعيات والنماذج المحاسبية: النموذج الأوروبي القاري(الفرونكوفونية)، والنموذج الأنجلوسكسوني.

1/ النموذج الأوروبي القاري(الفرانكوفونية): تسميته بنموذج التوحيد الأوروبي القاري لا يعني إتباع كل الدول الأوروبية له، كما لا يحصر مجال تطبيقه في أوروبا فقط، بل يتعدى ذلك إلى بعض الدول الأخرى على غرار الجزائر، وتكون الدولة هي الفاعل الرئيسي في عملية التوحيد المحاسبي وإعداد المعايير المحاسبية حيث تعمل على سن القوانين ومخططات محاسبية خاصة ما تعلق بالمصطلحات، قواعد التسجيل المحاسبي والتقييم، إعداد وعرض القوائم المالية وتبقى المنظمات المهنية المحاسبية تلعب دورا ثانويا استشاري. إذا هو نموذج يخضع للحكومات والنصوص القانونية.

كما يتميز هذا النموذج بأن المعلومة المحاسبية لا تخدم متخذي القرارات بالدرجة الأولى، بل هي مصممة لتلبية احتياجات ومتطلبات الحكومة، كما أن القانون الضريبي له تأثير واسع على الممارسات المحاسبية، فالمصاريف محاسبيا تطرح تبعا للنظام الضريبي، أي أنها تسجل وفقا للحسابات التي يقرها القانون الضريبي، حتى وإن كان يؤثر على الحقيقة الاقتصادية للمصروف.

يعتمد النظام المحاسبي في هذا النموذج على عدد من القواعد المحاسبية الصارمة، التي يغلب المظهر القانوني على المظهر الاقتصادي، من خلال وجود قانون محاسبي يتميز بالتفصيل لدرجة عدم ترك أي فرصة للتقديرات والأحكام المهنية، حيث تحدد مجموعة من إجراءات التسجيل والعرض العادل الموحدة والصارمة، ولعل من أهم الدول المطبقة لهذا النموذج هي دولة فرنسا.

2/ النموذج الأنجلوسكسوني: تعتبر الولايات المتحدة الأمريكية أهم دولة مطبقة لهذا النظام، ويخضع النموذج الأنجلوسكسوني للواقع الاقتصادي والأسواق المالية، بسبب الدور الكبير الذي يلعبه القطاع الخاص ممثلا في الهيئات المهنية في توفير المعلومة المحاسبية والمالية لمتخذي القرارات الاستثمارية والتمويلية.

وتتمثل الأوجه الأساسية لهذا النموذج في النقاط التالية:

- ✓ يركز القانون المحاسبي الأنجلوسكسوني على مفهوم الصورة العادلة الذي يعني ضرورة وجود مطابقة أو اتفاق بين الأرقام والأوصاف المحاسبية من ناحية، والموارد والأحداث التي أنتج هذه الأرقام والأوصاف لعرضها من ناحية أخرى، وعلى مبدأ تغليب الحقيقة الاقتصادية على الجانب القانوني الذي يفترض بأن معاملات المؤسسة يجب أن تترجم محاسبيا وفقا لجوهرها ووفقا للحقيقة المالية خارج شكلها القانوني.

- ✓ يتوقف النظام المحاسبي الأنجلوسكسوني على الإطار المفاهيمي الذي يمثل أي هيكل نظري مرجعي ونظاما متكاملا من الأهداف والأسس المترابطة يصلح كدعم ومرشد لتطوير معايير محاسبية منسقة، وتساعد على وصف طبيعة ووظيفة ومحددات المحاسبة المالية والقوائم المالية.
- ✓ نادرا ما توجد في الدول الأنجلوسكسونية مدونة حسابات، كما لا يوجد نموذج لعرض القوائم المالية، بل يجب أن تشمل القوائم المالية على معلومات دنا من أجل إعطاء صورة حقيقية وعادلة عن نتائج نشاط المؤسسة.

كما يتميز هذا النموذج بأن عملية وضع المبادئ والمعايير والإجراءات المحاسبية، وكذا تطويرها يضطلع بها خبراء المحاسبة المهنيين والمنظمات المهنية المختصة، بشكل مستقل عن توجيهات وتدخل القوانين والحكومة، بالإضافة إلى أنه لا يوجد تأثير للضرائب على المحاسبة، حيث تحسب النتيجة الخاضعة للضريبة بشكل مستقل عن النتيجة المحاسبية.

3/ أشكال الاختلاف المحاسبي: من بين أهم أشكال أو أوجه الاختلاف بين النظامين الانجلوسكسوني والفرانكوفوني نجد:

1. سياسة الإخبار: ترتبط سياسة الإخبار ارتباطا وثيقا بطبيعة التمويل ومصادره وبما أن شكل التمويل الغالب على معظم دول النموذج الفرانكوفوني يأتي من البنوك مقارنة بالأهمية النسبية للسوق المالي، فإن سياسة الإخبار سيكتنفها الغموض نظرا للسرية التامة في إتمام الأعمال، لذلك فإن الإجابة على احتياجات فئة الممولين من المعلومات ستطغى على حساب باقي الفئات، وعلى العكس من ذلك فإن دول النموذج الأنجلوسكسوني ترى في الشفافية حماية لكل الأطراف المستعملة للمعلومة المحاسبية وعاملا لتطوير الأسواق المالية، لذلك فإن المعلومة المحاسبية حسب النموذج الفرانكوفوني تساعد على تتبع ذمة المؤسسة والوقوف على قدرتها على التسديد بينما المعلومة حسب النموذج الأنجلوسكسوني فإنها تخدم عملية اتخاذ القرارات الاستثمارية

2. القياس المحاسبي: خاصة ما تعلق بمفهوم النتيجة، فإن المحاسبة حسب النموذج الفرانكوفوني تهدف إلى تحديد نتيجة النشاط وتصوير الوضعية المالية الصحيحة وذمة المؤسسة، بينما تهدف المحاسبة حسب النموذج الأنجلوسكسوني إلى الإخبار عن أداء المؤسسة المعبر عنه بالنتيجة ومكوناتها.

3. قياس النتيجة: يتوقف قياس النتيجة على درجة الارتباط بين المحاسبة والجباية، فالبنسبة لذول النموذج الفرانكوفوني هناك تأثير كبير للجباية على قياس النتيجة عملا بمبدأ الحذر والذي يقضي بتسجيل عناصر ذمة المؤسسة حسب قاعدة التكلفة أو السوق أيهما أقل وتساهم هذه العملية ليس فقط في حماية

الدائنين بل كذلك التأثير على النتيجة الخاضعة للضريبة بسبب تغير الاهتلاكات والمؤونات، بينما دول النموذج الأنجلوسكسوني فإن تحديد النتيجة الجبائية يعد أمرا في غاية الأهمية ولا يترك لمحاسبي المؤسسة تقديره بل ينتج عن تطبيق قواعد مستقلة عن تلك التي يتم تطبيقها في المحاسبة.

4. مسار وطبيعة عمل التوحيد المحاسبي: في الوقت الذي تعرف فيه دول النموذج الفرانكوفوني مسار توحيد ثقيل أهم يتميز به هو اضطلاع الدولة بدور رئيسي و استناده لجملة من القواعد القانونية والتشريعية والتنظيمية تراها هذه الدول على نتاج لإجماع وطني انطلاقا من المساهمات التي تقدمها الأطراف المعنية بالتوحيد المحاسبي والممارسة المحاسبية، فإن دول النموذج الأنجلوسكسوني لديها مسار توحيد أمه ما يتميز به هو اضطلاع أصحاب المهنة المحاسبية والمراجعة فيه بدور رئيسي ومطلق كما أن أهم ما يميز عملية التوحيد في دول النموذج الفرانكوفوني استنادها لمخطط محاسبي يعتمد على مقاربة تنظيمية تحول دون تمكين المهنيين من إيجاد حلول مناسبة لاحتياجات وحجم المؤسسة على اعتبار أن قواعد المخطط المحاسبي ملزمة لكل شخص طبيعي أو معنوي، عكس المعايير التي يتم إعدادها في دول النموذج الأنجلوسكسوني استنادا لإطار تصوري وترافقها طرق تطبيقها بشكل مفصل، علما أن المعايير المحاسبية ملزمة فقط بالنسبة للشركات المسعرة في البورصة فقط.

من خلال هذا العرض للنموذج القاري والنموذج الأنجلوسكسوني، يمكن عرض أهم الاختلافات بين النموذجين في الجدول التالي:

الجدول رقم 01: أهم الاختلافات بين النموذج القاري والنموذج الأنجلوسكسوني

البيان	النظام المحاسبي القاري	النظام المحاسبي الأنجلوسكسوني
أمثلة عن الدول المطبقة للنظام	بلجيكا، فرنسا، ألمانيا، اليونان، البرتغال، إيطاليا....	الو.م.أ، المملكة المتحدة، أستراليا، ايرلندا....
مصادر التمويل	البنوك	الأسواق المالية
الثقافة	الاتجاه الحكومي	الاتجاه نحو القطاع الخاص
النظام القانوني	سيطرة القانون المدون حيث تتضمن القوانين جميع التفاصيل المحاسبية	سيطرة القضاء وتقوم المنظمات الخاصة بمهمة إعداد القواعد المحاسبية
النظام الضريبي	علاقة وثيقة بين المحاسبة والضرائب	استقلال المحاسبة عن الضريبة
المستخدمون الرئيسيون للمعلومة المالية	الدائنون، السلطات الضريبية، المستثمرون.	المستثمرون بصفة أساسية.
المبادئ المحاسبية	تسيطر عليها الحيطة والحذر	عدالة العرض والموثوقية
مجال عرض المعلومات المالية	إعلان محدود	إعلان واسع
نتائج المادة المحاسبية	عدد معتبر من بدائل القياس والتقييم	عدد محدود من بدائل القياس والتقييم
حساب الأرباح	سيطرة مبدأ الحيطة والحذر. محدودية في توزيع الأرباح. تكوين احتياطات غير ظاهرة.	سيطرة مبدأ استقلالية الدورات. لا حدود لتوزيع الأرباح. لا توجد احتياطات غير ظاهرة.
العلاقة بين المحاسبة والضرائب	تأثير متبادل بين المحاسبة والضرائب	استقلالية المحاسبة عن الضرائب

المصدر: صلاح الدين بولعراس، التغيرات التي أحدثها النظام المحاسبي المالي على القوائم المالية وأثرها في تحسين جودة المعلومة المحاسبية، أطروحة دكتوراه، تخصص: محاسبة، مالية وتدقيق، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة فرحات عباس، سطيف، الجزائر، 2016/2015.

المحور الثاني: عرض وتقييم مقارن لتجارب بعض البلدان والتكتلات في تنظيم مهنة المحاسبة من حيث: التشريع والتطبيق القانوني، إعداد التقارير المالية، والقياس المحاسبي.

في هذا المحور سنحاول عرض تجربة بعض الدول الأجنبية في تنظيمها للمحاسبة من حيث قواعد وتطبيقات المحاسبة، إعداد التقارير المالية والقياس المحاسبي.

أولا: إطار القياس المحاسبي لمعايير المحاسبة المصرية مع مقارنة مرجعية بين النظام المحاسبي المصري والنظام المحاسبي الجزائري.

نظر للتطورات الحاصلة على الاقتصاد المصري في بداية تسعينيات القرن الماضي، بسبب الانفتاح الاقتصادي وزيادة حجم الاستثمارات الأجنبية وتعدد وتنوع الشركات الناشطة في مصر من شركات صغيرة إلى كبيرة إلى عملاقة (المجموعات)، بالإضافة إلى تعدد خطوط واتساع نقاط البيع للشركات، أدى بالحكومة المصرية إلى إصدار قانون رأس المال رقم 95 عام 1992 المتعلق بالبيانات التي يجب أن تظهرها الشركات الناشطة داخل حدود الدولة المصرية في الوثائق والملاحق القانونية، من أجل تحقيق إفصاح محاسبي شفاف ومناسب لأطراف ذات المصلحة، حيث كان هذا القانون بمثابة الباب الأول الذي يقِر ضرورة الاستناد إلى المعايير المحاسبية الدولية داخل جمهورية مصر العربية.

في عام 1997 أصدرت وزارة الاقتصاد والتجارة الداخلية المصرية القرار رقم 478 الذي نص على ضرورة تكوين اللجنة الدائمة للمعايير المحاسبية والمراجعة وقواعد وآداب السلوك المهني، وتعتبر هذه الأخيرة أول من نوه إلى ضرورة إصدار معايير محاسبية مصرية تتلاءم مع الواقع الاقتصادي ومع القوانين والقرارات التي تلتزم بتطبيقها الشركات المصرية بالاستناد إلى المعايير المحاسبية الدولية ودون أن يمس أو ينقص ذلك من سيادة الدولة في شيء. وعليه أقرت الحكومة المصرية بضرورة إعداد معايير محاسبية تتلاءم مع واقع الاقتصاد المصري بالاعتماد على خُبرائِها ومنظِريها واستنادًا إلى المعايير المحاسبية الدولية، وعلى هذا الأساس تم إصدار القرار الوزاري لجمهورية مصر العربية الذي حمل رقم 503 عام 1997 المتعلق "بالمعايير المحاسبية المصرية"، الأمر الذي أدى إلى التزام قانوني يفرض الاستناد إلى المعايير المحاسبية المصرية في كل الإجراءات المحاسبية التي تقوم بها الشركات المصرية خاصة شركات المساهمة والتوصية بالأسهم التي تُكوِن مجموعة فيما بينها. حتى تكون المعايير المحاسبية المصرية ذات فعالية وفائدة كبيرة كان لابد من إجراء تعديلات دورية عليها، ففي 2002 تم إصدار القرار الوزاري 345 الذي نص على تجديد المعايير المحاسبية المصرية التي صدرت في 1997، في عدة نقاط مهمة تمثلت فيما يلي:

- تعديل المعيار المحاسبي المصري رقم 10 "الأصول الثابتة واستهلاكاتها"؛
- إصدار المعيار المحاسبي المصري رقم 23 "المحاسبية على الأصول غير الملموسة"؛

- إلغاء المعيار المحاسبي رقم 6 "تكاليف البحوث والتطوير"

1- الإطار التصوري للمعايير المحاسبية المصرية:

صدرت المعايير المحاسبية المصرية في صيغتها الجديدة بموجب القرار رقم 110 عن وزير الاستثمار المصري "أشرف سليمان" في تاريخ 9 جويلية 2015، والذي ألغى بموجبه القرار رقم 243 الصادر عن وزير الاستثمار المصري السابق "محمود محي الدين" سنة 2006 المتضمن لـ: 35 معيار محاسبي مصري، مع الإشارة إلى أن قرار 2006 جاء ليلغي 23 معيار محاسبي مصري صدرت بموجب القرار رقم 503 الصادر سنة 1997 والقرار رقم 345 الصادر سنة 2002، بلغ عدد المعايير المحاسبية المصرية وفقًا لآخر قرار بعد مختلف الإلغاءات والادماجات والإصدارات الجديد 38 معيار محاسبي مصري بالإضافة إلى إطار إعداد وعرض القوائم المالية، حيث استند في إصدارها على المعايير المحاسبية الدولية، كما تم إدراج مجموعة جديدة من المعايير المحاسبية المتعلقة بنشاطات الشركات الصغيرة والمتوسطة، ويجب على كل شركة مصرية مهما كان نوعها تبني كل المعايير المحاسبية المصرية دون استثناء بداية جانفي 2016،

للاشارة؛ أصدرت وزارة الاستثمار والتعاون الدولي المصري، **القرار رقم 69 لسنة 2019** بتعديل بعض أحكام معايير المحاسبة المصرية والمعايير المصرية للمراجعة والفحص المحدود. جاءت هذه التعديلات لتتواكب مع المعايير الدولية، حيث إنه منذ صدور **القرار الوزاري رقم 243 لسنة 2006** والمعدل بموجب **القرار الوزاري رقم 110 لسنة 2015** بشأن إصدار معايير المحاسبة المصرية لم يطرأ أية تعديلات بشأنها. **وقرار الجهاز المركزي للمحاسبات رقم 732 لسنة 2020** باعتماد معايير المحاسبة المصرية المرافقة كإطار مكمل للنظام المحاسبي الموحد والتي بلغ عددها **49 معيارا محاسبيا مصريا.**

ووفقا للشروط الموضحة في القرار رقم 110 كالتالي:

- حتى تكون القوائم المالية معدة وفق المعايير المحاسبية المصرية، يجب على القوائم المالية الاستناد إلى كل نُصوص المعايير المصرية دُون استثناء، كما يمكنهم التوسع في ذلك من خلال تطبيق نصوص المعايير المحاسبية الدولية خاصة في المعالجات والحالات التي لم تتطرق لها المعايير المحاسبية المصرية، إلى غاية صدور معايير محاسبية مصرية تعالج ذلك؛
- يقع الالتزام القانوني بضرورة تطبيق المعايير المحاسبية المصرية عند الإعداد والعرض والإفصاح عن القوائم المالية على عاتق مُعديها (إدارة الشركة وبالأخص المصالح المحاسبية)؛
- يمكن لإدارة الشركة أن تعِد قوائم مالية إضافية داخلية غير ملزمة بها قانونا دون الاستناد إلى المعايير المحاسبية المصرية في ذلك، تحوي هذه القوائم البيانات والمعلومات المساعدة في عملية التحليل والتقييم بغية ترشيد قرارات الأطراف ذات المصلحة دون تزييف الحقائق المتعلقة بواقع نشاطات الشركة؛

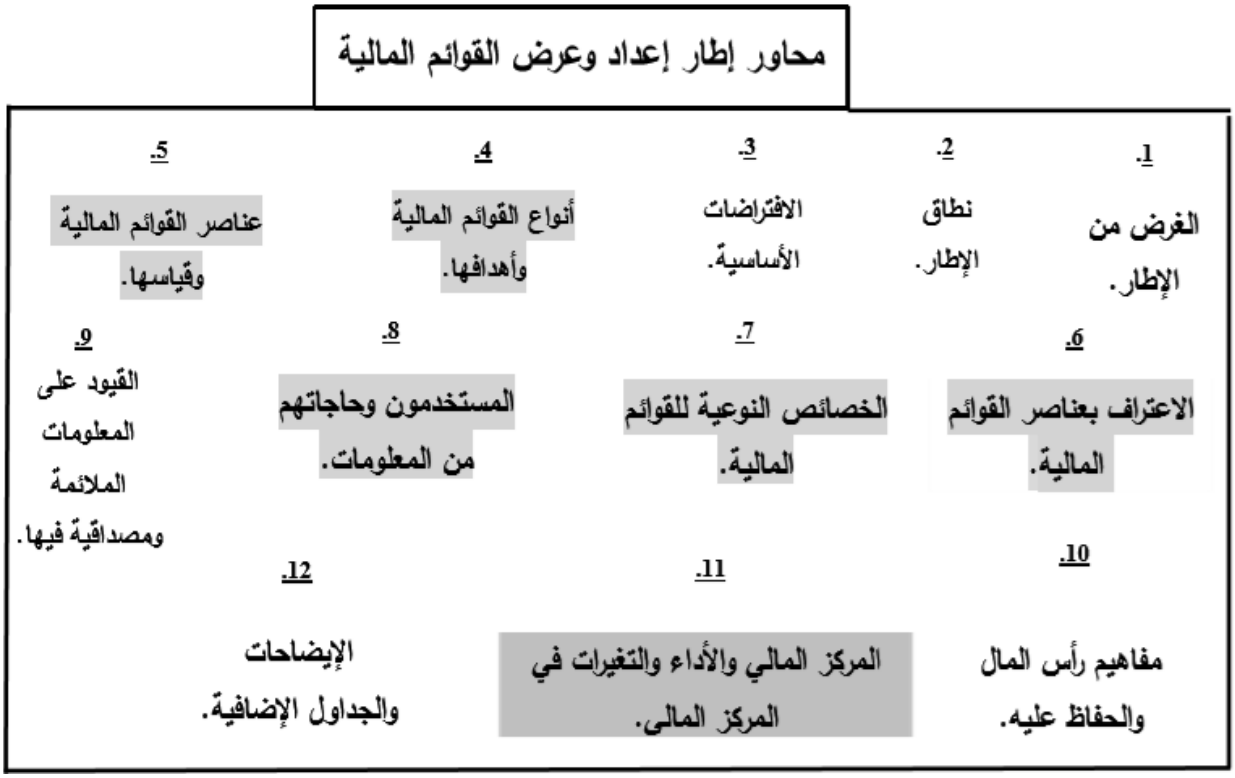
- من أجل تسهيل وتنظيم تطبيق نصوص المعايير المحاسبية المصرية، تم تحرير نص المعيار بالخط السميك المائل، وشرح نص المعيار تم تحريره بالخط العادي، حيث تلتزم الشركة بنص المعيار والشرح المتعلق به في كل المعالجات المحاسبية، بالإضافة لإدراج ملاحق توضيحية لكل معيار محاسبي.

1-1- إطار إعداد وعرض القوائم المالية وفق المعايير المحاسبية المصرية: إطار إعداد وعرض القوائم المالية وفق معايير المحاسبة المصرية، الصادرة في 2015 من طرف وزارة الاستثمار المصرية يحتوي على **137** فقرة مقسمة على أربعة أجزاء أساسية كما يلي:

- الجزء الأول: يحتوي على 21 فقرة توضح الهدف من القوائم المالية ذات الأغراض العامة؛
- الجزء الثاني: يحتوي على 12 فقرة توضح المنشأة المصدرة للقوائم المالية؛
- الجزء الثالث: يحتوي على 39 فقرة توضح الخصائص النوعية للمعلومة المالية المفيدة؛
- الجزء الرابع: يحتوي على 65 فقرة توضح النصوص المتبقية لهذا الإطار التي لم يتطرق لها في الأجزاء الثلاثة الأولى

تمحور مضمون هذه الأجزاء حول توضيح العناصر الأساسية التنظيمية لكيفية استخدام المعايير المحاسبية المصرية وذلك بالاستناد إلى المعايير المحاسبية الدولية، وتتمثل أهم المحاور الرئيسية التي جاءت في فقرات أجزاء هذا الإطار في الشكل التالي:

الشكل رقم 01: محاور إطار عرض اعداد القوائم المالية وفق المعايير المحاسبية المصرية.



المصدر: بالاستناد الى المعايير المحاسبية المصرية.

من الشكل اعلاه يتضح ان المعايير المحاسبية المصرية وضعت اطارا شاملا لأهم التعاريف والعناصر الأساسية الضرورية لمختلف المعالجات المحاسبية، حيث اشتمل هذا الاطار على 12 محورا منظما للإجراءات والمعالجات المحاسبية في جمهورية مصر العربية، تهتم اغلبها "6 محاور من أصل 12 محورا" بكل ما يتعلق بالقوائم المالية، مقارنة بالإطار المفاهيمي للنظام المحاسبي المالي الجزائري، يتضح أن هذا الأخير احتوى على 08 محاور أساسية فقط يستند عليها لتنظيم وتوضيح الإجراءات المحاسبية، وحتى نقِف عند أوجه التشابه والاختلاف بين الإطارين يتم أولا شرح محاور إطار إعداد وعرض القوائم المالية وفق لما جاء به القرار الأخير رقم 110 الصادر عن وزير الاستثمار المصري في 9 جويلية 2015 كما يلي:

1. **الغرض من الإطار**: تم سن هذا الإطار كمدخل توضيحي للمفاهيم الموجودة في نصوص المعايير المحاسبية المصرية، وذلك بغية مساعدة معدي المعايير المحاسبية المصرية المتمثلة في لجنة وضع المعايير من تطوير المعايير القديمة واصدار أخرى جديدة، ثم مساعدة مستخدمي هذه المعايير في إجراءات إعداد القوائم المالية وتفسيرها وبعدها توضيح مسار المراجعة لمختلف المدققين والمراجعين هذا من جهة، ومن جهة ثانية يفرض هذا الإطار ضرورة مراجعة مُحتواه بشكل دوري بغيةُ تجنب النقائص والاختلافات التي يمكنُ أن تكون مع نصوص المعايير المصرية، وعند الوقوع في حالة اختلاف بين الإطار والمعايير المحاسبية المصرية تعطى الأولوية لنصوص هذه الأخيرة وتفرض ضرورة إجراء تعديلات على الإطار.
2. **نطاق الإطار**: تطرق هذا الإطار إلى مجموعة المحاور الظاهرة في الشكل أعلاه المعبر عنها في أربعة أجزاء أساسية كما سبق ذكره، وحسب الجزء الأول من هذا الإطار فإن نطاقه يشمل ما يلي:
   - أهداف القوائم المالية؛
   - الخصائص النوعية التي تحدد مدى الفائدة من المعلومات في القوائم المالية؛
   - التعريف والاعتراف والقياس والعرض والإفصاح بالعناصر التي تعد منها القوائم المالية؛
   - مفاهيم رأس المال وكيفية الحفاظ عليه.
3. **الافتراضات الأساسية**: يتبين أنه يعتمد على افتراض أساسي يمتثل في "**الاستمرارية**"، أي أن تعد الشركة قوائمها المالية قصد الاستمرارية في النشاط وألا تكون لها نية في إنهاء نشاطاتها أو التصفية أو لتقليص كبير في حجم عملياتها هذا من جهة. ومن جهة ثانية وحسب الفقرة رقم 17 من الجزء الأول لإطار إعداد وعرض القوائم المالية تبين أنه قد احتوى على افتراض ثانوي تمثل "**أساس الاستحقاق**"، أي أن يتم إثبات العمليات المالية والأحداث الأخرى عندما تحدث وليس عندما تقبض أو تدفع النقدية أو ما في حكمها، ويتم تسجيلها في السجلات المحاسبية وتضمينها

القوائم المالية عن الفترة التي تمت فيها، الأمر الذي يوفر أساسا أفضل لتقييم أداء المالي للشركة في الماضي والتنبؤ بالمستقبل.

4. **القوائم المالية:** ان أغلب محاول إطار إعداد وعرض القوائم المالية للمعايير المحاسبية المصرية اختصت في القوائم المالية (عناصرها، أنواعها، قياسها، أهدافها والاعتراف بها)، تبين من الإطار أن القوائم المالية تتمثل عادة في الميزانية وتتكون من الأصول والالتزامات وحقوق الملكية، وقائمة الدخل التي تتكون من الدخل (الإيرادات و/ أو المكاسب) بالإضافة إلى المصاريف، وقائمة تدفقات النقدية وقائمة التغير في حقوق الملكية، الإيضاحات والقوائم الأخرى والمواد التفسيرية التي تمثل جزء مكمل للقوائم المالية كما يمكن ان تشتمل على جداول اضافية توضحية حسب طلبات مستخدمي القوائم المالية، ولا يتم الإعتراف بعناصر القوائم المالية إلا إذا كان من المتوقع تدفق منفعة اقتصادية مستقبلية مرتبطة بنشاط الشركة، وأن تكون له تكلفة أو قيمة يمكن قياسها بدرجة من الثقة. كما يجب أن تقاس كل بنود القوائم المالية وفقا لأسلوب قياس محاسبي يعكس وبصدق حقيقة الوقائع الاقتصادية التي قامت بها الشركة، وذلك بهدف توفير معلومات ملائمة لمستعمليها.
5. أما عن **الإيضاحات والجداول الإضافية:** فيمكن أن تحتوي القوائم المالية على إيضاحات وجداول إضافية ومعلومات أخرى خاصة في حالة طلبها من طرف مستخدمي القوائم المالية، فعلى سبيل المثال لا الحصر يمكن أن تحتوي على معلومات إضافية ملائمة لحاجات المستخدمين خاصة ببنود الميزانية وقائمة الدخل، أو تحتوي على معلومات وايضاحات حول المخاطر وحالات عدم التأكد التي تؤثر على الشركة.
6. **المركز المالي والأداء والتغيرات في المركز المالي:** نظرا للأهمية البالغة التي تحظى بها قائمة المركز المالي لدى مستخدمي المعلومة المالية سواء مستخدمين داخلين أو خارجين، فإن إطار عرض واعداد القوائم المالية خصص عدة فقرات تختص بالمركز المالي وتغيراته. يتأثر المركز المالي حسب الجزء الرابع من إطار إعداد وعرض القوائم المالية وفق المعايير المحاسبية المصرية بالموارد الاقتصادية التي تسيطر عليها هذه الشركة، وبهيكلها المالي، والسيولة وقدرتها على السداد واستجابتها للتغيرات في البيئة التي تعمل فيها. وتعتبر المعلومات المتعلقة بالموارد الاقتصادية التي تسيطر عليها الشركة في الماضي والمعروضة في قائمة المركز المالي مفيدة في التنبؤ بقدرتها على توليد النقدية وما في حكمها في المستقبل، وكذلك مفيدة في التنبؤ بحاجات الاقتراض المستقبلية من جهة، وعن الكيفية التي سيتم بها توزيع الأرباح والتدفقات النقدية المستقبلية لهؤلاء الذين لهم مصلحة في الشركة من جهة ثانية.
7. **الخصائص النوعية للقوائم المالية:** خصِص الجزء الثالث من إطار إعداد وعرض القوائم المالية وفق المعايير المحاسبية المصرية لدراسة الخصائص النوعية للمعلومات المالية، حيث تعبر هذه

الأخيرة عن الصفات التي تجعل المعلومات الواردة في القوائم المالية مفيدة للمستخدمين، وتتمثل الخصائص النوعية الرئيسية للمعلومة المالية المفيدة في التالي:

- الملاءمة؛
- المصداقية؛

أما الخصائص النوعية التي تحسِن من إفادة المعلومة المالية فتتمثل حسب الفقرة 19 من الجزء الثالث لإطار إعداد وعرض القوائم المالية وفق المعايير المحاسبية المصرية فيما يلي:

- القابلية للفهم؛
- القابلية للمقارنة؛
- التوقيت المناسب؛
- الأهمية النسبية.

تتم الإشارة هنا أنه كلما تم تحليل فقرات الجزء الثالث من الإطار كلما تم إيجاد الخصائص النوعية الثانوية للقوائم المالية كالحياد، التمثيل الصادق والاكتمال. أما عن القيود التي فرضها الإطار على المعلومات المالية فتمثلت اساسا في تكلفة والجهد المبذول للحصول على المعلومة واستخدامها بطريقة سليمة، وتشمل هذه التكلفة العادلة تكاليف التحقق، التجهيز، التحليل والتفسير والنشر ... بالإضافة ضرورة الموازنة بين التكلفة والمنفعة من جهة وبين الخصائص النوعية من جهة ثانية.

8. **المستخدمون وحاجاتهم من المعلومات:** قد يشمل مستخدمي القوائم المالية مستخدمين خارجيين كالمستثمرين الحاليين والمحتملين، المقرضين، الموردين والدائنين التجاريين الآخرين والعملاء والحكومات ووكالاتها والجمهور، أو مستخدمين داخلين كالموظفين والملاك ورؤساء المصالح ... حيث يقع على عاتق الإدارة المسؤولية الأساسية في إعداد وعرض المعلومات المالية للأطراف المستخدمة لها لتلبية حاجاتهم.
9. **مفاهيم رأس المال والحفاظ عليه:** اختصت فقرات إطار إعداد وعرض القوائم المالية في المفاهيم العامة لرأس المال وكيفية المحافظة عليه، حيث يعتبر رأس المال بمفهومه المالي مرادفًا لصافي الأصول وحقوق الملكية في الشركة مهما كان نوعها، أما بمفهومه التشغيلي أو المادي فإن رأس المال يتمثل في القدرة التشغيلية للشركة، كما أنه "يتطلب مفهوم الحفاظ على القيمة المادية لرأس المال تبنى التكلفة الجارية كأساس للقياس". أما مفهوم الحفاظ على القيمة المالية لرأس المال فلا يتطلب استخدام مفهوما محددا حيث يعتمد اختيار الأساس تحت هذا المفهوم على نوع رأس المال الذي تسعى المنشأة للحفاظ عليه.

1-2 - قياس القيمة العادلة وفق المعايير المحاسبية المصرية: أعطت المعايير المحاسبية المصرية اهتماما بالغا للقياس المحاسبي في الشركة، حيث خصصت له محورا كاملا في اطار اعداد عرض القوائم المالية وفق المعايير المحاسبية المصرية، وحسب الفقرة رقم 100 من هذا الاطار

الصادر في 2006 حددت اساليب القياس المحاسبي في أربعة أساليب: التكلفة التاريخية، التكلفة الجارية، القيمة الإستردادية والقيمة الحالية، دون ذكر قياس القيمة العادلة كأسلوب مستقل عن باقي الاساليب، بل تمت الاشارة الى القيمة العادلة كقيمة مساوية للتكلفة التاريخية عند تاريخ حدوث العملية الاقتصادية فقط، لكن عند التطرق إلى مضمون نصوص المعايير المحاسبية المصرية يتضح أنها أقرت قياس القيمة العادلة كأسلوب بديل من بدائل القياس المحاسبي في الكثير من نصوصها (مثل الفقرة 109 من المعيار المحاسبي المصري رقم 1 "عرض القوائم المالية")، وفي هذه الحالة أو حالات الاختلاف الأخرى يتم الاستناد إلى نصوص المعايير المصرية بدلاً من إطار إعداد عرض القوائم المالية وهذا احتكاما لما أقرته الفقرة رقم 3 من إطار إعداد وعرض القوائم المالية لسنة 2006.

تمت مراجعة وتعديل هذا النقص والكثير من النقائص الأخرى، من خلال إصدار المعايير المحاسبية المصرية الجديدة في 2015 والغاء تلك القديمة العائدة لسنة 2006 وتم إعطاء أهمية أكثر للقياس المحاسبي، فوفقًا لما جاء في الفقرة رقم 12 والفقرة 55 من الجزء الثالث والجزء الرابع على التوالي من إطار إعداد وعرض القوائم المالية للمعايير المحاسبية المصرية الصادر بموجب القانون 110 عن وزارة الاستثمار المصرية في 9 جويلية 2015، فإن أسلوب "القيمة العادلة" يعتبرُ من أهم الأساليب المُستعملة في عملية القياس المحاسبي.

وعرفت نصوص المعايير المحاسبية المصرية القيمة العادلة في الكثير من المعايير، فحسب المعيار المحاسبي المصري رقم 5 "المخزون" في الفقرة رقم 1 أو وفق المعيار المحاسبي المصري رقم 57 "الأصول الثابتة واهتلاكاتها"، أو من الفقرة 7 من المعيار رقم **45** "قياس القيمة العادلة" ... على أنها "القيمة التي يتم بموجبها تبادل أصل أو دفعه لنقل التزام في معاملة منظمة بين المشاركين في السوق وفي تاريخ القياس". من التعريف السابق للقيمة العادلة؛ يتبين أنه مستمد ومشابه لتعاريف المعايير المحاسبية الدولية ولكن لا يعد تعريفًا شاملا للقيمة العادلة، فهذا التعريف بدوره يخلو من أهم الشروط الأساسية (الاستقلالية، الرغبة، الإرادة الحرة، ظروف الصفقة وضرورة إتمامها، خصائص الأصل، شروط سوق المال ...) الواجب توفرها في قياس القيمة العادلة ـ مثل ما جاء من نقص في النظام المحاسبي المالي الجزائري ـ، أما عن استخدامات القيمة العادلة وفق نصوص المعايير المحاسبية المصرية فيتم تبيان أهمها في الجدول التالي:

الجدول رقم 02: استخدامات القيمة العادلة وفق المعايير المحاسبية المصرية.

رقم المعيار	أهم مواطن استخدام القيمة العادلة وفق المعايير المحاسبية المصرية
1	**عرض القوائم المالية:** تستند المعالجات المحاسبية المُتعلقة بالقوائم المالية على إجراءات قياس القيمة العادلة في ثلاثة حالات؛ الأولى عند عرض أي قيمة تُمثل إجمالي الربح أو الخسائر بعد الضرائب الناتجة عن قياس القيمة العادلة مخصومًا منها التكاليف في قائمة الدخل، والثانية ضرورة الإفصاح على أسلوب قياس القيمة العادلة عند اتباعه، وأخيرًا وحسب الفقرة 133 من هذا المعيار "يستوجب الإفصاح عن الافتراضات الهامة المستخدمة في تقدير القيمة العادلة".
2	**المخزون:** وفقًا للفقرة 3 من هذا المعيار لا تنطبق أسُس القياس المحاسبي الواردة فيه على التُّجار السَماسرة المتعاملون في السلع الأولية والذين يقومون بقياس المخزون وفق القيمة العادلة مخصومًا منها المصروفات البيعية التي تم الاعتراف بها. كما أن هذا المعيار أوضح في الفقرة رقم 7 منه الفرق بين القيمة العادلة وصافي القيمة البيعية أو الاستردادية، واعتبر أن هذه الأخيرة ناتجة عن النشاط العادي للشركة.
4	**قائمة التدفقات النقدية:** في هذه الحالة لا يُستند بشكل كبير على قياس القيمة العادلة، إلا في حالة تشابك الإجراءات المحاسبية أو الوقائع الاقتصادية، مثل حالة إعداد قائمة تدفق النقدية الموحدة مع شركة جديد تم شراء أصولها بالقيمة العادلة.
5	**السياسات المحاسبية والتغييرات في التقديرات المحاسبية والأخطاء:** يستوجب على الشركة تبيان السياسات وأساليب القياس ـ القيمة العادلة ـ المتبعة وعدم تغييرها، وإذا تم ذلك يجب تبيانه في الإيضاحات والجداول الإضافية.
7	**الأحداث التي تقع بعد الفترة المالية:** من الأفضل أن تثبَت الأحداث اللاحقة بعد تاريخ الميزانية بالقيمة العادلة لها، بغية إعطاء صورة أوضح لنشاطات الشركة.
8	**عقود الإنشاء:** حسب الفقرة 12 من هذا المعيار فإنه "يتم قياس إيرادات عقود الإنشاء بالقيمة العادلة لها".
10	**الأصول الثابتة واهتلاكاتها:** حسب الفقرة 24 من هذا المعيار فقد يتم اقتناء بُند أو أكثر من بُنود الأصول الثابتة عن طريق استبداله بأصل آخر غير نقدي أو نقدي، حيث تُقاس تكلفة هذا الأصل بالقيمة العادلة شرط توفر مُوجبات قياس القيمة العادلة في الصفقة.
11	**الإيراد:** تُجيز الفقرة رقم 9 من هذا المعيار بأن "يُقاس الإيراد بالقيمة العادلة للمقابل الذي تم استلامه أو لا يزال مستحقًا للشركة"، كما لا يتناول هذا المعيار الإيرادات الناتجة عن التغير في القيمة العادلة للأصول والالتزامات المالية وهذا وفق الفقرة رقم 6 منه.
12	**المحاسبة عن المنح الحكومية والإفصاح عن المساعدات الحكومية:** حسب الفقرة 7 والفقرة 24 من هذا المعيار تُثبَت المنح الحكومية، بما في ذلك المنح غير النقدية بالقيمة العادلة وذلك بعد التأكد من مقدرة الشركة على الوفاء بشروط المِنحَة ويجب أن تكون قد تمت فعلاً.
13	**آثار التغيرات في أسعار صرف العملات الأجنبية:** حسب الفقرة 24 من هذا المعيار يتم تعديل كل القياسات التي تمت وفق القيمة العادلة وبالعُملة الأجنبية إلى عملة التعامل في التاريخ الذي يتم تحديد فيه القيمة العادلة.
14	**تكلفة الاقتراض.**
15	**الإفصاح عن الأطراف ذوي العلاقة.**
17	**القوائم المالية المُستقلة:** حسب الفقرة رقم 11 من هذا المعيار وفي حالة اتباع القيمة العادلة كأسلوب للقياس في الشركات الشقيقة أو المشاريع المشتركة فإنه يجب أن يوحَد هذا الأسلوب بين كل الشركات والمشاريع.

18	**الاستثمارات في شركات شقيقة:** حسب الفقرة رقم 18 فإنه يُمكن للشركة قياس الاستثمارات في الشركات الشقيقة والمشاريع المشتركة بالقيمة العادلة طبقًا لنصوص المعيار المحاسبي المصري رقم 26 "الأدوات المالية: الاعتراف والقياس".
19	**الإفصاح بالقوائم المالية للبنوك والمؤسسات المالية المشابهة:** تم إلغاؤه بموجب إصدار معايير 2015.
20	**القواعد والمعايير المحاسبية المتعلقة بعمليات التأجير التمويلي.**
21	**المحاسبة والتقرير عن نظم مزايا التقاعد:** حسب الفقرة 32 من هذا المعيار فإنه يجب أن يتم قياس استثمارات مزايا التقاعد بالقيمة العادلة، وعندما يكون هذا القياس غير ممكن يجب الإفصاح عن أسباب ذلك.
22	**نصيب السهم في الأرباح:** تتم عملية مُبادلة الأسهم وكل ما يتعلق بها من أرباح وخسائر استنادًا إلى القيمة العادلة إلا في الحالات غير الممكنة والتي يجب توضيحها وتبريرها من طرف الشركة.
23	**الأصول غير الملموسة:** حسب الفقرة 35 من هذا المعيار فإنه "في حالة اقتناء أي أصل غير ملموس يندرج ضمن توحيد الأعمال أو اندماج الشركات فإن تكلفة هذا الأصل في تاريخ الاقتناء هي نفسها القيمة العادلة له" أي يجب حساب قيمته العادلة، ويُعتبر قياس القيمة العادلة أهم أسلوب يُستند عليه في المعالجات المحاسبية لمثل هذه الحالات.
24	**ضرائب الدخل:** حسب الفقرة 20 من هذا المعيار "عندما يسمح التشريع الضريبي بإعادة تقييم الأصل أو تقييمه بالقيمة العادلة بما يؤثر على الربح أو الخسارة للفترة الجارية، فإن الأساس الضريبي للأصل يُعدل ليتفق مع القيمة الدفترية المعدلة وفي الحالة العكسية لا يتم تعديله".
25	**الأدوات المالية (العرض):** حسب أغلب الفقرات من هذا المعيار فإن قياس القيمة العادلة يُستخدم بطريقة واسعة جدًا عند عرض والإفصاح عن الأدوات المالية.
26	**الأدوات المالية (الاعتراف والقياس):** حسب الفقرة 45 من هذا المعيار ولأغراض قياس أصل مالي وبعد الاعتراف الأولي، يُقسِم هذا المعيار الأصول المالية إلى عدة أقسام أهمها الأصول المالية بالقيمة العادلة ...
27	**حصص الملكية في المشروعات المشتركة:** تم إلغاؤه بموجب إصدار معايير 2015.
28	**المخصصات والالتزامات المحتملة والأصول المُحتملة:** بما أن مُخصصات الأصول والالتزامات المُحتملة تكون اعتمادًا على تقديرات وتوقعات مُستقبلية فإنه من الأفضل الاستناد إلى قياس القيمة العادلة في ذلك.
29	**تجميع الأعمال:** يُستند غالبًا عند إجراءات تجميع الأعمال مثل اندماج الشركات إلى قياس القيمة العادلة.
30	**القوائم المالية الدورية:** يتم إنجاز القوائم المالية الدورية وفقًا لأسلوب القياس المُختار (التكلفة التاريخية، القيمة العادلة...)، بحيث لا يتغير من فترة إلى أخرى إلا بعد تبيان أسباب ذلك في الجداول الإضافية والايضاحات.
31	**اضمحلال قيمة الأصول:** لا يُطبق هذا المعيار على الاستثمارات والعقارات والأصول البيولوجية المُثبتة بالقيمة العادلة (التي تقع في نطاق المعايير 26 و34 و35)، إلا أن هذا المعيار يُطبق على الأصول المُثبتة بالقيمة العادلة بعد إعادة التقييم وهذا حسب أغلب فقرات هذا المعيار.
32	**الأصول غير المتداولة المحتفظ بها لغرض البيع والعمليات غير المستمرة:** يستوجب هذا المعيار قياس الأصول غير المتداولة والمحتفظ بها لغرض البيع على أساس القيمة العادلة أو القيمة الدفترية مخصومًا منها تكاليف البيع أيهما أقل مع التوقف على احتساب اهتلاك تلك الأصول وهذا حسب الفقرة 15 من هذا المعيار.
33	**التقارير القطاعية:** تم إلغاؤه بموجب إصدار معايير 2015.
34	**الاستثمار العقاري:** حسب الفقرة 27 من هذا المعيار يجوز اقتناء استثمار عقاري أو أكثر مُقابل أصل أو أكثر، حيث يتم قياس تكلفة أي استثمار عقاري بالقيمة العادلة إلا في حالة افتقار عملية التبادل لشروط قياس القيمة العادلة وعدم إمكانية القياس وفق لهذا الأسلوب.

35	**الزراعة:** حسب الفقرة 12 من هذا المعيار تُقاس تكلفة الأصل الحيوي عند كل اعتراف أولي وفي كل تاريخ ميزانية بالقيمة العادلة منقوصًا منها تكاليف البيع، إلا في الحالات التي لا يمكن قياس القيم العادلة فيها.
36	**التنقيب عن وتقييم الموارد المعدنية.**
37	**عقود التأمين:** يتم الاستناد إلى قياس القيمة العادلة في كل المُعالجات المحاسبية المتعلقة بعقود التأمين.
38	**مزايا العاملين:** لقد أقرت الفقرات من 113 حتى 115 الحالات الضرورية التي يستند على قياس القيمة العادلة فيها وكيفية تحديد القيمة العادلة للإجراءات المحاسبية المتعلقة بمزايا العاملين، وكذلك حسب الفقرة 99 منه فإنه يجب أن "تقوم الشركة بقياس صافي التزام (أصل) المزايا المحددة باستخدام القيمة العادلة".
39	**المدفوعات المبنية على أسهم:** حسب فقرات هذا المعيار (10-30-46) فإنه يجب الاستناد إلى قياس القيمة العادلة بالنسبة للمدفوعات المبنية على أساس الأسهم المُسددة في شكل أسهم أو الخدمات المتلقات والزيادة المقابلة لها في أدوات حقوق الملكية مباشرة، وعلى الشركة أن تقيس القيمة العادلة للالتزام في كل تاريخ إعداد القوائم المالية وفي تاريخ التسوية، حيث تعد هذه الحالة المذكورة حالة استثنائية في هذا المعيار.
40	**الأدوات المالية (الافصاحات):** يستند هذا المعيار أساسًا في قياساته إلى أسلوب القيمة العادلة وحسب أغلب فقراته فإن الإفصاح عن الأصول والالتزامات المالية يكون استنادًا إلى أسلوب القيمة العادلة.
41	**القطاعات التشغيلية:**
42	**القوائم المالية المجمعة:** يستوجب توحيد أساليب القياس المحاسبي بين كل الشركات التي تنوي توحيد قوائمها المالية، ومن المستحسن أن يعتمد على أسلوب القيمة العادلة وإلا كانت هناك صعوبات كثيرة عند إجراءات توحيد الحسابات، خاصة في حالة وجود شركات تابعة أو شقيقة خارج موطن الشركة الأم.
43	**الترتيبات المشتركة:**
44	**الإفصاح عن الحصص في المنشآت الأخرى:** يتم الإفصاح عن أغلب الحصص في المنشآت الأخرى بالاستناد إلى قياس القيمة العادلة، خاصة الحصص التي تكون في شكل أدوات مالية، الأصول غير الملموسة والاستثمار العقاري.
45	**قياس القيمة العادلة:** أوضحت الفقرات (5-6-7-8) من هذا المعيار مواطن ونطاق استخدامات هذا المعيار، حيث أقرت تطبيق هذا الأسلوب "في كل الحالات التي يتطلبها أو يسمح بها أي معيار آخر من المعايير المحاسبية المصرية".

المصدر: استنادا الى معايير المحاسبة المصرية الصادرة عن وزارة الإستثمار بموجب القانون رقم 110 عام 2015.

يبين الجدول الظاهر أعلاه؛ أن المعايير المحاسبية المصرية الصادرة في 2015 قد ألغت ثلاثة معايير كانت مفروضة على الشركات المصرية (المعايير رقم 19-27-33) سابقًا، وأصدرت ستة معايير محاسبية جديدة بداية من المعيار المحاسبي رقم 40 حتى المعيار المحاسبي رقم 45 كما هو مبين في الجدول، وذلك استنادا إلى المعايير المحاسبية الدولية، كما بين الجدول أعلاه؛ أن المعايير المحاسبية المصرية اهتمت بقياس القيمة العادلة في جل معاييرها، حيث كان الاعتماد على قياس القيمة العادلة بطريقة مباشرة أو غير مباشرة أو بشكل جزئي أو كلي في 32 معيارا محاسبيا مصري من أصل 38 معيار كما يظهر الجدول أي ما يعادل نسبة **84%**، وتدُل هذه النسبة على ثقة الاقتصاد المصري والجهة التشريعية للمعايير المحاسبية المصرية في "قياس القيمة العادلة" رغم الانتقادات الحادة الموجهة لهذا

الأسلوب جراء الأزمة المالية، الأمر الذي دفعها إلى تبني المعيار رقم 45 "قياس القيمة العادلة" واعتباره كأسلوب القياس المحاسبي الأول في جل المعالجات المحاسبية. كما لوحِظ من نفس الجدول أن هناك مجموعة من المعايير المحاسبية المصرية لم تنص على مواطن استخدام القيمة العادلة فيها تتمثل في التالي:

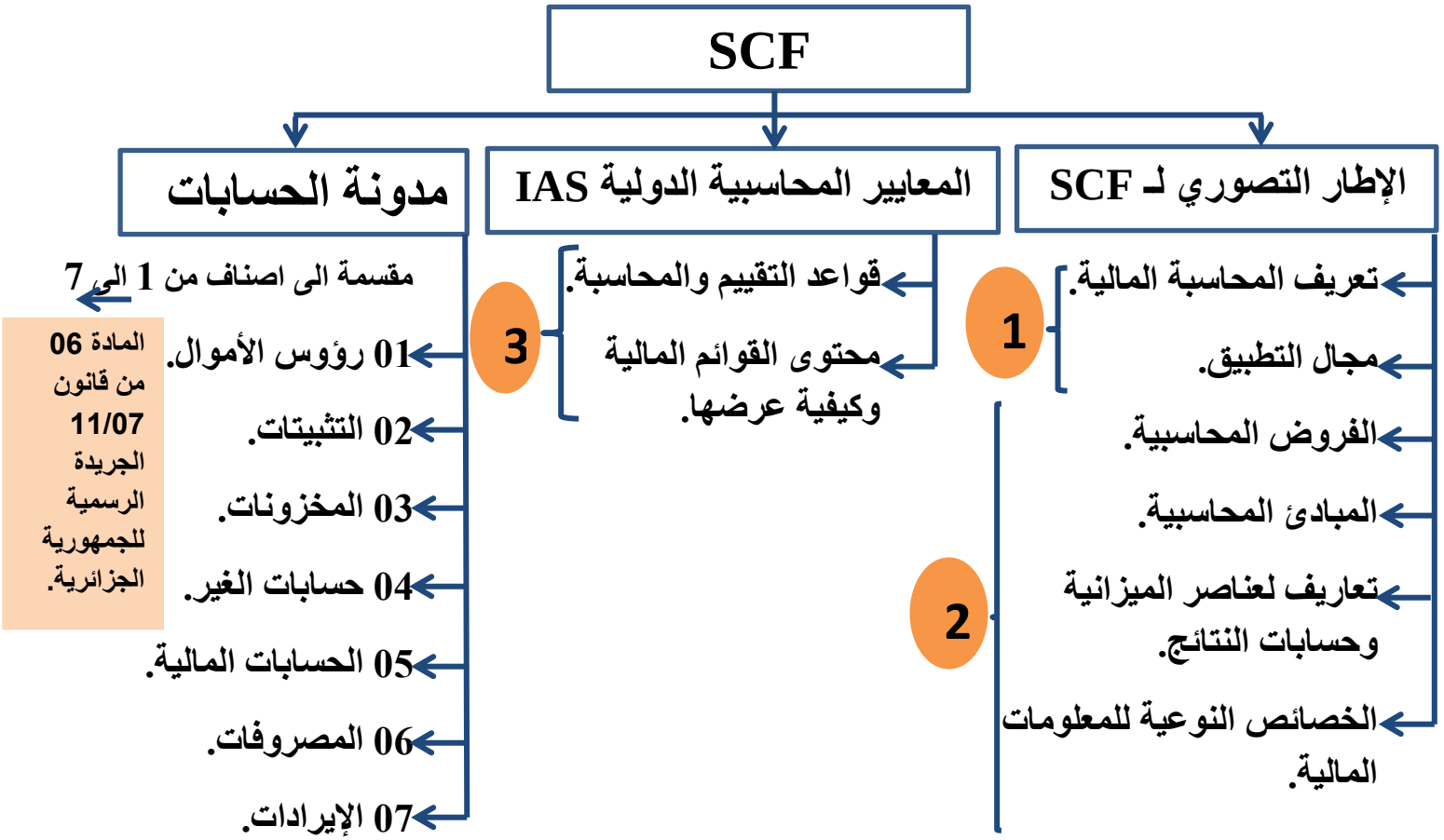
- تكلفة الاقتراض؛
- الإفصاح عن الأطراف ذوي العلاقة؛
- القواعد والمعايير المحاسبية المتعلقة بعمليات التأجير التمويلي.
- التقارير القطاعية؛
- التنقيب عن وتقييم الموارد التعدينية؛
- الترتيبات المشتركة لوضع مبادئ التقارير المالية.

2- مقارنة أساليب القياس المحاسبي وفق المعايير المحاسبية المصرية مع أساليب القياس المحاسبي وفق النظام المحاسبي المالي الجزائري:

2-1/ المرجعية القانونية والتنظيمية للنظام المحاسبي المحاسبي الجزائري: 2007-2022.

- **تعريف النظام المحاسبي الجزائري:** هو تقنية تسيير موحدة "**NORMALISEE**" تهدف الى تنظيم المعلومات المالية حيث تسمح بتخزين المعطيات القاعدية والعددية عن طريق: تسجيلها، تصنيفها، وتقييمها، كما تهف الى عرض جداول مالية تعكس الصورة الصادقة عن الوضعية المالية وممتلكات المؤسسة ووضعية خزينتها في نهاية السنة المالية. (الدورة المالية المحددة قانونا).

الشكل رقم02: المرجعية القانونية والتنظيمية للنظام المحاسبي المحاسبي الجزائري: 2007-2022.



المصدر: من اعداد المؤلف بالاعتماد على المرجعية القانونية والتنظيمية للنظام المحاسبي المحاسبي الجزائري: 2007-2022.

1- قانون 11/07 يتضمن النظام المحاسبي المالي الصادر عن الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية العدد 2007/74.

2- المرسوم التنفيذي 156/08 الصادر عن الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية العدد 2008/27.

3- قرار يوليو 2008 يحدد قواعد التقييم والمحاسبة الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية العدد 2009/19.

2-**2/ عرض مقارن لأهم الخصائص المحددة للنظامين المصري والجزائري:** تبين من خلال عرض عناصر الإطار المفاهيمي للنظام المحاسبي المالي الجزائري، وعرض عناصر إطار إعداد القوائم المالية حسب المعايير المحاسبية المصرية أن كلا الإطارين يشتركان في العديد من المحاور الأساسية والمتمثلة في:

- كلاهما مستمد من المعايير المحاسبية الدولية؛
- الغرض من الإطار: كلاهما يسعيانِ لتوضيح مختلف الإجراءات الضرورية عند إعداد وعرض وافصاح ومراجعة المعلومة المالية؛

- النطاق العام: كلاهما بين مجال تطبيق الإطار وحدد أهم المحاور الأساسية التي تم تناولها في كل إطار؛
- الافتراضات المحاسبية: يتفِقان على أهم الفروض المحاسبية (الاستمرارية وأساس الاستحقاق)، إلا أن الإطار المفاهيمي الجزائري تعمق في تحديد وتوثيق المسلمات (الافتراضات) الضرورية للمحاسبة وزادة على إطار إعداد وعرض القوائم المالية المصري بفرض وحدة القياس، فرض الدورية، وفرض الشخصية المعنوية.
- الخصائص النوعية للمعلومة المالية: كلاهما يتفِقان على الخصائص النوعية لجودة المعلومة المالية خاصة الرئيسية منها؛
- كلاهما يتفقان على القوائم المالية الضرورية واهتما بتعريفها، عناصرها، أنواعها وهدفها، وكليهما حددا مستخدمي المعلومة المالية، وذلك من أجل إعطاء رؤية أوضح للإجراءات المحاسبية خاصة عند الاختلاف.

أما عن أوجه الاختلاف بين الإطارين فتتمثل في:

- تعدد وتنوع محاور إطار إعداد القوائم المالية المصرية أكثر من الإطار المفاهيمي للنظام المحاسبي المالي الجزائري، حيث تتمثل أهم المحاور المنقوصة من هذا الأخير مقارنة بإطار إعداد وعرض القوائم المصرية في قياس عناصر القوائم المالية، الاعتراف بالقوائم المالية بالإضافة إلى توضيح قيود وتكلفة المعلومة المالية؛
- يتفق الإطار المفاهيمي الجزائري والإطار المصري على القوائم المالية الأربعة الرئيسية المستمدة أساسا من المعيار المحاسبي الدولي IAS1 "عرض القوائم المالية"، إلا أن الإيضاحات والجداول الإضافية الظاهرة في إطار إعداد القوائم المالية المصرية، تم إدراجها كقائمة مالية خامسة في نصوص النظام المحاسبي الجزائري تحمل اسم "قائمة الملاحق " هذا من جهة، ومن جهة ثانية لم يعتبر إطار إعداد وعرض القوائم المالية وفق المعايير المصرية إعداد الإيضاحات والجداول الإضافية أمر إلزامي يقع على عاتق الشركة.
- يلاحظ ان الاطار المفاهيمي للنظام المحاسبي المالي الجزائري فصل في المبادئ المحاسبية بشكل مفصل وكمحور مستقل من محاوره، أما اطار اعداد وعرض القوائم المالية المصري أدرج كل المبادئ المحاسبية ضمن مضمونه في الافتراضات والخصائص النوعية لجودة المعلومة وعلى مستوى أجزائه الأربعة، فعلى سبيل المثال مبدأ الحيطة والحذر ومبدأ تغليب الحقيقة الاقتصادية على الجوهر القانوني حسب النظام المحاسبي المالي لم ينص عليهما إطار إعداد المعايير المالية المصري بشكل واضح؛

- تطرق إطار إعداد القوائم المالية المصرية إلى مفاهيم رأس المال والحفاظ عليه، والى المركز المالي وتغيراته في محاور أساسية بشكل أكثر تفصيلا من الإطار المفاهيمي للنظام المحاسبي المالي الجزائري؛
- إطار إعداد وعرض القوائم المالية المصرية يخضع بشكل دوري للتعديل عكس الإطار المفاهيمي للنظام المحاسبي المالي الذي لا يلزم عليه القانون أي تعديل دوري؛
- يأخذ الإطار المفاهيمي للنظام المحاسبي الجزائري صبغة الإلزامية في تطبيق كل ما جاء فيه فقط ودون التطرق إلى نصوص المعايير المحاسبية الدولية، أما إطار إعداد القوائم المالية المصري ترك المجال مفتوح الاستخدام المعايير المحاسبية الدولية في حالة عدم وجود نصوص كافية في المعايير المحاسبية المصرية.
- كما أقر إطار إعداد وعرض القوائم المالية المصرية ضرورة مخالفته مضمونه عند وجود حالات متعارضة مع نصوص المعايير المحاسبية المصرية واتباع هذه الأخيرة، الأمر الذي لم يوضحه الإطار المفاهيمي للنظام المحاسبي الجزائري خاصة عند غموض بعض المعالجات المحاسبية والقوانين؛
- تمثل سنة 1997 تاريخ بداية أول الإصلاحات المحاسبية وتاريخ التطبيق الفعلي للمعايير المحاسبية المصرية في جمهورية مصر العربية، أما في الجمهورية الجزائرية فلقد عرفت تأخرا في الإصلاحات المحاسبية بعدة سنوات مقارنة بجمهورية مصر العربية، وكان تاريخ إلزام تطبيق الإطار المفاهيمي والنظام المحاسبي المالي الجزائري على الشركات ومختلف المجموعات الجزائرية في 01 جانفي 2010.

ثانيا: إطار القياس المحاسبي للدول الإنجلوسكسونية (الولايات المتحدة الأمريكية، أستراليا، كندا، هونج كونج، الهند، إيرلندا الجنوبية، كينيا،..).

تطبق في الولايات المتحدة الامريكية واستراليا وكندا وهونج كونج والهند وايرلندا وكينيا وماليزيا ونيوزيلندا وسنغافوره، وهي قابلة للتطبيق والانتشار اكثر من غيرها بسبب ان الولايات المتحدة الامريكية لها تأثير على المحاسبة في العالم من خلال تبني معايير المحاسبة الدولية والتي لا تبعد كثيرا عن المعايير الامريكية وكذلك توقعات البنوك العالمية التي اعتادت على الاطلاع علي القوائم المالية علي الطريقة الامريكية.

يتم تنظيم المحاسبة في الولايات المتحدة الأمريكية من قبل هيئة قطاعية خاصة وهي مجلس معايير المحاسبة المالية **FASB** وهيئة حكومية هي لجنة تنظيم الأوراق المالية **SEC** مما يزيد من قوة تطبيق

المعايير، وفي سنة **2002** ظهرت هيئة خاصة أخرى وهي الجمعية الأمريكية للمحاسبين القانونين حيث قامت بوضع معايير المراجعة، وهناك عدة هيئات أخرى تقوم بتنظيم مهنتي المحاسبة والمراجعة.

- تعد المحاسبة في الولايات المتحدة الامريكية والمملكة المتحدة متشابهة في جوانب عديدة، وهذا متوقع بسبب الاهمية الكبيرة للعلاقات التاريخية والاستثمارية بين البلدين.
- تعد الاسواق المالية المؤثر الاكبر في عملية تنظيم المحاسبة في الولايات المتحدة الامريكية، فالذي ينظم قواعد التعامل في الاوراق المالية وحماية المستثمرين ويتابع تنفيذها هو الحكومة الفيدرالية من خلال قانون الاوراق المالية وقانون تبادل الاوراق المالية.
- بعد النقد الذي وجه للاجراءات المتبعة لاصدار المعايير عن طريق مجمع المحاسبين القانونيين الامريكي **aicpa** انتقلت سلطة اصدار المعايير الى مجمع معايير المحاسبة المالية **fasb** مع بقاء هيئة تنظيم تبادل الاوراق المالية **sec** كجهة مشرفة فقط، الا اذا رأت حاجة ضرورية للتدخل وهذا لا يحدث الا نادرا.
- مما يميز المحاسبة الامريكية عدم وجود قانون عام يلزم الشركات بنشر القوائم المالية والمراجعة بشكل دوري، فكل ولاية من الولايات المتحدة لديها نظام شركات خاص يلزم بالاحتفاظ بمجموعة من الحسابات والسجلات وتسليم مجموعة محددة من التقارير المالية بشكل دوري، ولهذا يمكن القول بأن متطلبات التقارير المالية السنوية المراجعة موجودة على المستوى الفيدرالي فقط.

القياس المحاسبي:

توجد متطلبات قانونية لنشر القوائم المالية التي يتم مراجعتها في فترات محددة في النظام المحاسبي الأمريكي حيث يتم تنظيم الشركات وفق الدولة التي تنتمي إليها فلكل دولة أو مقاطعة نظامها الخاص. فنجد أن SEC هي التي تنظم وتصف معايير المحاسبة ومعايير إعداد التقارير للشركات العامة وهي تشترك مع الهيئات الخاصة في وضع المعايير، فنجد أن FASB قد تأسس في 1973 وإلى غاية سنة 2006 قام بإصدار 158 قائمة تتعلق بمعايير المحاسبة المالية وهي تهدف إلى توفير معلومات لمختلف الأطراف من مدينين، مستثمرين، وغيرهم من أصحاب المصالح لاتخاذ القرارات.

كما تتضمن معايير المحاسبة المقبولة قبولا عاما GAAP كل معايير المحاسبة المالية وتمثل المصدر الرئيسي لها، أما عن قانون السوربن أوكسلي فقد تم تقنينه في 2002، حيث قام بتوسيع مفاهيم ومتطلبات كل من حوكمة الشركات، الإفصاح، إعداد التقارير، تنظيم مهنة المراجعة.

حيث تفترض القوائم المالية "العرض العادل" للوضعية المالية للشركة ونتائج عملياتها وأنها تتوافق مع GAAP، حيث لا يوجد اجتهاد أو حكم شخصي كما هو الحال في بريطانيا.

- التقارير المالية تتضمن التقارير المالية في الولايات المتحدة الأمريكية ما يلي:
  - تقرير الإدارة
  - تقرير المراجع المستقل.
  - القوائم المالية الأساسية: (قائمة الدخل، الميزانية العمومية، قائمة التدفقات العمومية، قائمة التدفقات النقدية، قائمة الدخل الشامل، قائمة التغير في حقوق الملكية).
  - مناقشات وتحليلات الإدارة لنتائج الظروف المالية والتشغيلية.
  - الإفصاح عن السياسات المحاسبية مع أهم تأثيراتها على القوائم المالية.
  - ايضاحات (ملاحظات) حول القوائم المالية.
  - مقارنة البيانات المالية لخمس سنوات أو عشر سنوات مختارة.
  - البيانات الربع سنوية المنتقاة.

أما فيما يخص القوائم المالية المجمعة فهي مطلوبة لكن القوائم التي يتم نشرها لا تتضمن قوائم الشركة الأم فقط بل حتى الفروع. كما يطلب من الشركات المدرجة في البورصات الأساسية توفير قوائم مالية ربع سنوية، هذه التقارير تحتوي على معلومات مختصرة بالإضافة إلى تعليقات الإدارة.

- قواعد القياس المحاسبي في الولايات يفترض:
  - الشركة مستمرة في النشاط.
  - القياس على أساس الاستحقاق.
  - يجب استعمال مفاهيم متماثلة عند تسجيل والاعتراف بالأحداث والعمليات.
  - تناسق المتطلبات المحاسبية من دورة إلى أخرى.
  - يتم المحاسبة على اتحاد الأعمال باستعمال طريقة الشراء.

- شهرة المحل: يتم رسملتها وتحسب بالفرق بين القيمة العادلة للاستثمار عند التبادل والقيمة العادلة لصافي الأصول المملوكة (متضمنة الأصول غير الملموسة)، ويتم استنفادها وتخصم من الربح عندما تفوق قيمتها الدفترية قيمتها العادلة.
- الأصول الملموسة والأصول غير الملموسة يتم حسابها بالتكلفة التاريخية، ويسمح بإعادة التقييم فقط عند توحيد الأعمال.
- يسمح بطرق الإهلاك الخطي والمعجل (المتناقص)
- كل تكاليف البحث والتطوير يتم تحميلها كمصروف، غير ان هناك قواعد خاصة ترسمل تكاليف أجهزة الكومبيوتر.
- يسمح في تسعير المخزون باستعمال LIFO، FIFO والتكلفة المرجحة، ويتم استعمال LIFO لأغراض ضرائب الدخل.
- الإيجار المالي: هو في الأصل لغرض الشراء لذلك فإن قيمته ترسمل ويتم تسجيل إلتزام في الجانب الثاني.
- تكلفة المنح والمعاشات تستحق خلال الفترة التي يستفيد منها العمال.
- الالتزامات والخسائر المحتملة.
- تستخدم التكلفة التاريخية لتقويم الاصول، لكن بشرط تخفيض قيمتها لتعادل القيمة السوقية عند الحاجة الى ذلك.
- تستخدم طريقة القسط الثابت لحساب مصروفات الاستهلاك للاصول الثابتة مع الاعتراف بطرق القسط المتناقص.
- الدخل المحاسبي يختلف عن الدخل الضريبي في الولايات المتحدة الامريكية يرجع ذلك الى تعدد طرق حساب مصروفات استهلاك الاصول الثابتة حيث يستخدم في التقارير المالية طريقة مختلفة عن الطريقة المتبعة عند حساب الدخل لاغراض الضريبة – مثل هذا الاختلاف لا يوجد في دول مثل فرنسا وألمانيا فالطريقة المتبعة عند إعداد التقارير المالية يجب ان تستخدم لاغراض الضريبة ايضا.
- يتم تقويم المخزون السلعي وفقا لقاعدة التكلفة أو السوق ايهما أقل ولكن في الولايات المتحدة الامريكية نجد أن السوق يعني تكلفة الاحلال، كما يتم استخدام طريقة **lifo** عند تحديد تكلفة المخزون وذلك لانها الطريقة المسموح بأستخدامها لاغراض الضريبة.

- جميع نفقات البحوث والتطوير يجب ان تستنفد حال انفاقها ماعدا نفقات برامج الحاسب الالي يسمح برسملتها اذا ثبتت منافع هذه البرامج.
- يتم ترجمة القوائم المالية الاجنبية على اساس سعر الاقفال.

ثالثا: إطار القياس المحاسبي في المملكة المتحدة لبريطانيا العظمى وإيرلندا الشمالية (انجلترا، إيرلندا الشمالية، إسكتلندا، وويلز).

لقد تأثرت التطبيقات المحاسبية في المملكة المتحدة بأسواق الاوراق المالية كما هو الحال في الولايات المتحدة الامريكية لكن الفرق هو ان الاسواق المالية لم تكن المسيطر على عملية تنظيم وتقنين المحاسبة في المملكة المتحدة، ولكن كان لقوانين الشركات دور وتأثير اكبر من تأثير قوانين الاوراق المالية في امريكا، حيث تطورت المحاسبة في بريطانيا كممارسة مستقلة مستجيبة إلى احتياجات منشآت الأعمال، وهي تتميز ببعض المرونة في تطبيق الأحكام المهنية بالإضافة إلى اعتمادها على قانون الشركات. وتعتبر بريطانيا أول دولة في العالم طورت مهنة المحاسبة كما هي عليه اليوم ثم تم نقلها إلى كل من أستراليا، كندا، هونغ كونغ، الهند، سنغفورة وغيرها من الدول والمستعمرات البريطانية.

- المصدرين الأساسيين لمعايير المحاسبة في بريطانيا هما قانون الشركات ومهنة المحاسبة.
- تخضع الشركات التي تتبع النظام المحاسبي البريطاني إلى قانون يعرف بقوانين الشركات **Companies Acts** والذي يتم تطويرها وتوسيعها عبر السنوات، فمثلا في سنة 1981 عند تنفيذ توجيهات الاتحاد الأوربي الرابع صدر قانون أوضح أربع مبادئ أساسية للمحاسبة:
- يتم مقابلة الإيرادات بالنفقات على أساس تراكمي.
- يتم تقييم الأصول والالتزامات الفردية بشكل منفصل ضمن أصنافها.
- تطبيق مبدأ الحيطة والحذر خاصة عند الاعتراف بالدخل المحقق وكذا الالتزامات والخسائر المعترف بها.
- ثبات السياسات المحاسبية المطبقة من سنة إلى أخرى.
- مبدأ استمرارية الشركة يكون محل التطبيق في الشركة محل المحاسبة.
- كما أن هناك مجموعة من الهيئات والجمعيات التي تشرف على إعداد المعايير المحاسبية وتطوير مهنة المحاسبة نذكر منها:
- لجنة توجيهات معايير المحاسبة Accounting Standards Steering Committee.

- ثم تم تسميتها لجنة معايير المحاسبة Accounting Standards Committee.
- جمعية التقارير المالية Financial Reporting Council.

التقارير المالية: تعتبر التقارير المالية البريطانية من أكثر التقارير وضوحا في العالم، وهي تتضمن عموما:

- تقرير المدير.
- حساب الأرباح والخسائر، الميزانية العمومية.
- قائمة التدفقات النقدية.
- قائمة السياسات المحاسبية.
- نقاط توضيحية حول القوائم المالية.
- تقرير المراجع.

- أما فيما يخص الشركات المدرجة فيجب أن تعد تقرير حول حوكمة الشركات مع الإفصاح عن مكافآت المدراء، لجنة المراجعة، الرقابة الداخلية، إقرار باستمرارية المؤسسة.
- كما أنه يجب أن تعبر القوائم المالية بصدق وعدالة عن الوضع المالي للشركة وأرباحها.
- وتتطلب بورصة لندن من الشركات توفير القوائم المالية الموحدة بالإضافة للميزانية العمومية للشركة الأم، وتتطلب توفير تقارير نصف سنوية ونشر ربح السهم الأساسي.
- هناك خاصية أخرى للتقارير المالية البريطانية وهي أن الشركات الصغيرة والمتوسطة معفاة من عدة متطلبات للتقارير المالية، عموما يسمح لها بتحضير فقط حسابات مختصرة مع حد أدنى للمعلومات.

القياس المحاسبي:

تسمح بريطانيا بكل من طريقتي الشراء والملكية ن أجل توحيد الأعمال، غير أن الطريقة الثانية استعمالها محدود جدا، وفي ظل طريقة الشراء فإن:

- شهرة المحل تحسب بالفرق بين القيمة العادلة للمبلغ المدفوع والقيمة العادلة لصافي الأصول المشترة، وترسمل شهرة المحل وتستنفد على فترة لا تتجاوز 20 سنة.

- يمكن تقييم الأصول بالتكلفة التاريخية، القيمة العادلة أو مزيج من الاثنين، لذلك فإن إعادة تقييم المباني والأراضي مسموح به.
- يجب أن يتناسب قسط الإهلاك والدهور مع قواعد قياس الأصل.
- مصاريف البحث تحمل في نفس السنة التي حدثت فيها النفقة، أما مصاريف التطوير فيمكن أن تؤجل تحت شروط معينة، لذلك فالقليل من الشركات ترسمل مصاريف التطوير.
- المخزون يتم تقييمه بالتكلفة أو القيمة القابلة للتحقق أيهما أقل ويسمح باستعمال طريقة **FIFO** والوسط المرجح لكن لا يسمح باستعمال طريقة **LIFO**.
- المعاشات والمنح الحكومية يتم الاعتراف بها بشكل منتظم ومعقول خلال فترة استحقاقها أو عندما يستفيد منها العمال.
- الضرائب لمؤجلة يتم حسابها باستعمال طريقة الالتزام.
- يسمح لكل الشركات البريطانية باستعمال **IFRS** بدلا من المعايير البريطانية أو **GAAP** مبادئ المحاسبة المقبولة قبولا عاما.
- تعد المملكة المتحدة فريدة في درجة المرونة عند تقييم الاصول حيث هناك احتمال تقييم جميع الاصول سواء علي اساس التكلفة التاريخية أو اساس التكلفة الجارية أو خليط من الاثنين.
- تستخدم طريقة التكلفة أو السوق ايهما أقل عند تقييم المخزون السلعي، والسوق يعني صافي القيمة القابلة للتحقق كما أن تكلفة المخزون تحدد علي اساس طريقة **fifo.**
- تعد القوائم المالية بصورة موجزة مقارنة بما عليه في امريكا حيث الميزانية مثلا تعرض بشكل افقي لتتفق مع توجيهات الجماعة الاوربية واكثر تحليلا وهيكلة مما هو موجود في امريكا.
- يسمح برسملة تكاليف التطوير بشرط تحقيق شروط معينة خاصة بنمو المشروع.
- تستخدم طريقة سعر الصرف الجاري عند الترجمة للشركات التابعة.

رابعا: إطار القياس المحاسبي في ألمانيا.

قانون الشركات والضرائب هما المسيطران على التنظيم المحاسبي، وتشمل المجموعة الالمانية دول المانيا، النمسا، سويسرا.

لقد تغير بيئة المحاسبة الألمانية منذ نهاية الحرب العالمية الثانية، حيث يتضح أن لقانون الشركات تأثير قوي على المحاسبة في0 ألمانيا ففي سنة **1965** قام قانون الشركات بتحريك نظام التقارير المالية الألماني إلى الأفكار البريطانية الأمريكية **British-American** حيث طالب الشركات بمزيد من الإفصاح وإعداد تقرير الإدارة وإعداد القوائم المالية الموحدة للشركات التي لها فروع ولكن كان ذلك فقط بالنسبة للشركات كبيرة الحجم.

كما كان للقوانين والتشريعات تأثير قوي على المحاسبة في ألمانيا، حيث كان لقانون المحاسبة الشاملة **Comprehensive Accounting Act** لسنة **1985** تأثير ملحوظ على المحاسبة الألمانية حيث قام بدمج كل من متطلبات المحاسبة الألمانية والتقارير المالية والإفصاح والمراجعة في قانون واحد، وتم تحديد هذا القانون أنه الكتاب الثالث في القانون التجاري الألماني مما جعله ملزم على جميع الشركات.

تعطي المحاسبة الألمانية الأولوية وتركز على المعلومات التي يحتاجها الدائنين والهيئات الضريبية، حيث تعتبر حماية الدائنين من الاهتمامات الأساسية لها، وذلك من خلال التأكيد على ضرورة حماية الدائنين في القانون التجاري وضرورة التحفظ في القيم المعلنة في الميزانية العمومية، وهو ما يؤدي بهم إلى التقليل من قيمة الأصول والمبالغة في قيمة الالتزامات، كما أن زيادة المخصصات والاحتياطات تعتبر حماية ضد المخاطر غير المتوقعة ونتيجة لذلك فإن قيمة الدخل الناتج والذي يستخدم في توزيع الأرباح يكون متحفظ وهو ما يزيد من درجة حماية الدائنين.

كما أن قانون الضرائب يسهم بشكل كبير في تحديد المحاسبة التجارية وهو ما يوضح عدم وجود اختلاف بين القوائم والتقارير المالية المقدمة للجمهور أو لمصلحة الضرائب وهو ما يطلق عليه هيمنة المحاسبة الضريبية.

حيث أن خضوع المحاسبة الالمانية التام لقانون الضرائب ادى الي انه لا يوجد اختلاف بين التقارير المالية المقدمة لاغراض الضريبة وبين التقارير المالية المنشورة.

وبإختصار يمكن القول بأنه لا يوجد في المانيا اصدار للمعايير المحاسبية كما هو متعارف عليه في الدول الناطقة بالانجليزية، وانما الموجود هو اهتمام بأصدار معايير المراجعة وبعض التوصيات المتعلقة ببعض القضايا المحاسبية، وبالرغم من ان هذه التوصيات ليست ملزمة الا انه يتم استشارة الجهات المهنية حيث يتم استشارتها عند اصدار القوانين التي لها تأثير علي المحاسبة والتقارير المالية.

القياس المحاسبي:

سنة **1998** لم يكن لدى ألمانيا مجلس أو هيئة رسمية لوضع معايير المحاسبة المالية على نقيض الدول المتحدثة بالانجليزية، حيث كان دور الجمعية الألمانية مقتصرا فقط على تقديم استشارات للدولة وللمحاكم في النزاعات أو الاختلافات المرتبطة بالمحاسبة المالية، وهناك استشارات مماثلة كانت تحصل عليها الشركات من بورصة فرنكفورت أو النقابات التجارية الألمانية أو الأكاديميات والجامعات المتخصصة في المحاسبة. ووفقا لقانون 1998 تم تقديم طلب إلى وزارة العدل الألمانية بضرورة انشاء هيئة لوضع المعايير وتنفيذ الوظائف التالية:

- تطوير وتقديم توصيات مرتبطة بتطبيقات وممارسات المعايير المحاسبية.
- تقديم معلومات واستشارات لوزارة العدل بخصوص التشريعات والقوانين المحاسبية الجديدة.
- تمثيل ألمانيا في المنظمات الدولية للمحاسبة مثل المجلس الدولي لمعايير المحاسبة IASB.

وبعد هذا القانون بفترة قصيرة تم تأسيس مجلس المعايير المحاسبية الألمانية GASC، حيث تقوم هذه اللجنة بالاشراف على مجلس المعايير المحاسبية الألمانية والذي يقوم بالأعمال الفنية وإصدار المعايير المحاسبية التي تتوافق مع القواعد الضريبية ومتطلبات القانون التجاري الألماني ليتم الموافقة عليها من قبل وزارة العدل.

أما بالنسبة للمحاسبين القانونيين (محافظي الحسابات) في ألمانيا فيطلب منهم الانضمام الى نقابة المحاسبين والتي يتم الاشراف عليها بواسطة لجنة رقابة المراجعين. عما أنه ما تزال مهنة المراجعة في ألمانيا محدودة وصغيرة حيث أن التركيز الأكبر في تقارير المراجعة يكون على التأكد من أن القوائم المالية للشركة صادقة وعادلة وهو ما يعتبر جزء بسيط من المهام والوظائف التي تقدمها المراجعة.

- **التقارير والقوائم المالية:** تركز المحاسبة في ألمانيا على أهمية وجود شكل ونظام موحد للتقارير والقوائم المالية، كما حدد القانون الألماني متطلبات مختلفة لكل من التقارير المالية

والمحاسبية وتقارير المراجعة وفقا لحجم الشركة، وقد حدد القانون محتوى وشكل القوائم المالية المتمثلة في:

- الميزانية العمومية.
- الملاحظات والإيضاحات.
- تقرير الإدارة.
- تقرير المراجع.

- وقد حدد القانون أن الشركات الصغيرة معفاة من مراجعة الحسابات كما يجوز لها إعداد ميزانية عمومية مختصرة، كما يجوز للشركات الصغيرة والمتوسطة إعداد قائمة دخل مختصرة. أما قائمة التدفقات النقدية وقائمة التغير في حقوق الملكية فهي مطلوبة من الشركات التي تعد قوائم مالية موحدة وليست مطلوبة من الشركات الفردية.
- بينما الشركات الكبيرة فيطلب منها مستوى أعلى من الإفصاح، حيث يجب الإفصاح عن المبادئ والطرق المحاسبية المتبعة، تأثير المزايا الضريبية على نتائج الشركة والإفصاح عن المبيعات وفقا للمنتجات ووفقا للأسواق.
- كما أن هناك ميزة في نظام التقارير المالية الألماني هي إعداد تقرير خاص بالمراجع يقدم إلى مجلس
- الإدارة يشمل الآفاق المستقبلية للشركة، الفرص المتاحة، العوامل التي يمكن أن تعتبر تهديد للشركة، كما
- يجب على المراجع أن يصف ويحلل العناصر التي في الميزانية والتي لها تأثير هام على مركزها المالي
- أما القوائم المالية الموحدة فهي مطلوبة من الشركات التي تعمل تحت إدارة موحدة و بالتالي تستخدم مبادئ محاسبية متماثلة ومتشابهة، كما يحق لها استعمال معايير التقارير المالية الدولية **IFRS** عند إعداد القوائم الموحدة.
- في ظل القانون التجاري فإن الأولوية لطريقة الشراء عند السيطرة، لكن طريقة الملكية مسموح بها تحت شروط معينة، وهناك شكلين لطريقة الشراء سواء الكلفة التاريخية أو إعادة التقييم. " الأصول الملموسة تقيم بالتكلفة التاريخية".
- المخزون يقم بالتكلفة أو السوق أيهما أقل ويمكن استعمال LIFO، FIFO أو موسط التكلفة.

- الأصول الثابتة تهتلك بموضوعية حسب معدلات الاهتلاك الضريبية.
- تكاليف البحث والتطوير تحمل كمصروف عند حدوثها.
- الإيجار المالي لا يتم رسملته نموذجيا، أما المعاشات ومنح التقاعد فيتم تجميعها على أساس القيمة الحالية المحددة تأمينيا بالاتساق مع قوانين الضريبة.
- الضرائب المؤجلة لا تظهر في القوائم الفردية، لكن يمكن أن تظهر في القوائم الموحدة إذا كانت الطرق المحاسبية المستعملة مختلفة عن تلك في الحسابات الفردية في هذه الحالة يتم إظهار الضرائب المؤجلة باستعمال طريقة الالتزامات.
- هذا وتتميز المحاسبة الالمانية بالتحفظ الشديد عند المحاسبة عن الاصول ولذا فهي تطبق مبدأ التكلفة التاريخية، ولا تسمح باعادة التقييم.
- يتم تقويم المخزون علي اساس التكلفة أو السوق ايهما أقل، واستخدام طريقة المتوسط عند احتساب تكلفة المخزون.
- مصروفات البحث والتطوير يجب الاعتراف بها حالا وتحميلها علي حساب الدخل بخلاف ما هو مطبق في المملكة المتحدة.
- مصروفات التأسيس يمكن رسملتها واستنفادها خلال خمس سنوات.

خامسا: إطار القياس المحاسبي في الدول الإسكندنافية (هولندا، السويد).

1- هولندا:

المحاسبة في هولندا تشبه المحاسبة في المملكة المتحدة والمدخل الانجلوساكسوني، فقانون الشركات ومهنة المحاسبة هما المؤثران الرئيسان في تطوير المحاسبة في هولندا حيث تأثير قانون الشركات ينمو بشكل مطرد منذ عام 1970 ، لا يوجد معايير للمحاسبة في هولندا حيث القواعد المحاسبية التي يلزم بها القانون هي تلك القواعد المحددة في فقرات القانون المدني المتعلقة بالمحاسبة وبالتقارير المالية.

القياس المحاسبي:

يمتاز النظام المحاسبي الهولندي بدرجة عالية من المرونة حيث يسمح باستخدام القيمة الجارية عند تقييم الأصول، واستخدام التكلفة التاريخية في تقييم الأصول غير الملموسة.

- يتم تقييم المخزون السلعي علي أساس قاعدة التكلفة أو السوق أيهما أقل، وكلمة السوق تعني القيمة القابلة للتحقق ويتم استخدام طريقة **fifo** والمتوسط المرجح لتحديد تكلفة المخزون
- مصروفات البحث والتطوير يمكن رسملتها ومن ثم استنفادها خلال مدة لا تتجاوز الخمس سنوات، وفي حالة عدم استنفادها يجب تكوين احتياطي.
- لا توجد قواعد محددة تحكم المحاسبة عن ترجمة العملات الأجنبية، وأن أغلب الشركات تفضل استخدام معدلات الصرف السائدة عند الإقفال.

2- السويد:

يمكن إرجاع تطور المحاسبة في السويد إلى تأثير النظام القانوني والضريبي بالإضافة الى التدخل المهني

القياس المحاسبي:

- تعد التكلفة التاريخية هي الأساس المطلوب إتباعه عند المحاسبة عن الأصول.
- الطريقة المستخدمة في الاستهلاك هي القسط الثابت.
- يتم تقويم المخزون علي أساس التكلفة أو السوق أيهما أقل، والسوق يعني تكلفة الاحلال بشرط الا تزيد عن صافي القيمة القابلة للتحقق، ويتم استخدام fifo لتحديد تكلفة المخزون.
- تكاليف البحث والتطوير فيمكن رسملتها واستنفادها لمدة لا تزيد عن خمس سنوات.
- لقد كان اعطاء الاولوية في تقديم المعلومات للدائنين وللحكومة وللاجهزة الضريبية هو التقليد السائد في السويد.

سادسا: إطار القياس المحاسبي للدول الفرونكوفونية (فرنسا، ألبانيا، بلجيكا، كندا، بلغاريا، اليونان، سويسرا، النمسا، تايلند، كرواتيا، سلوفكيا، صربيا، المجر، أوكرانيا، جورجيا، قبرص).

تشبه المحاسبة في دول هذه المجموعة المحاسبة في المجموعة الالمانية من عدة أوجه مثل تأثير قانون الشركات والضرائب، ويمكن تقسيم دول هذه المجموعة الي مجموعتين فرعيتين هما:

- مجموعة الدول الاكثر نموا وتشمل بلجيكا – فرنسا – الارجنتين – اسبانيا – البرازيل – ايطاليا
- مجموعة الدول الاقل نموا وتشمل تشيلي – كولومبيا – بيرو – المكسيك – الارجواي.

وتميل المحاسبة اللاتينية الي التحفظ والسرية الي حد ما مقارنة بالمحاسبة في الدول الانجلوساكسونية.

مهنة المحاسبة في فرنسا صغيرة الى حد ما وتفتقد الي التقنية مقارنة بما هو موجود في الدول الانجلوساكسونية وكذلك سوق الاوراق المالية تعد صغيرة كما هو الحال في المانيا واغلب التمويل يأتي من البنوك أو الدولة ، ولهذا فالتقليد المحاسبي في فرنسا يعطي الاولوية في اصدار المعلومات المحاسبية التي تخدم الدائنين والسلطات الضريبية كما هو الحال في المانيا، تعتبر فرنسا من أكثر الدول تأييدا لمحاسبة وطنية موحدة، حيث أنشأت وزارة الاقتصاد الوطني الصيغة أو الطبعة الأولى للمخطط الوطني العام **PCG** في سبتمبر 1947، ثم تم مراجعته في 1957، ليتم تعديله في 1982 بمناسبة انعقاد المؤتمر الرابع للاتحاد الأوربي، أما في سنة 1986 فقد تم توسيعه بإضافة توصيات جاءت في المؤتمر السابع للاتحاد الأوربي و المتعلقة بالقوائم المالية المجمعة، لتكون آخر مراجعة له في 1999، كما أن المخطط المحاسبي العام الفرنسي يوضح ما يلي:

1. أهداف ومبادئ المحاسبة المالية وإعداد التقارير المالية.
2. مفاهيم: الأصول، الالتزامات، حقوق الملكية، مصاريف، إيرادات.
3. قواعد الاعتراف والتقييم.
4. مخطط الحسابات، متطلبات استعمالها، كيفية مسك الدفاتر المحاسبية.
5. نماذج القوائم المالية وكيفية عرضها.

القياس المحاسبي:

- تتم المحاسبة عن الاصول في فرنسا بشكل متحفظ لكنه اقل من درجة التحفظ الموجود في المانيا، لذا يتم استخدام التكلفة التاريخية عند المحاسبة عن الاصول الا انه يمكن اعادة تقييم الاصول باستخدام المؤشرات الحكومية.
- يتم تقويم المخزون علي اساس قاعدة التكلفة أو السوق ايهما أقل، وتحدد التكلفة للمخزون على اساس طريقتي المتوسط المرجح و**fifo**.
- مصروفات التطوير يمكن رسملتها بشروط معينة واستنفادها خلال مدة لا تزيد عن خمس سنوات.
- تصدر بعض الشركات الفرنسية مجموعتين من القوائم المالية احداهما موحدة والاخرى خاصة لاستخدام الدائنين والسلطات الضريبية.

هناك خمس منظمات رئيسية تقوم بإعداد المعايير في فرنسا وهي:

- المجلس الوطني للمحاسبة CNC.
- لجنة تنظيم المحاسبة CRC.
- هيئة السوق المالي AMF.
- مصف خبراء المحاسبة OEC.
- المؤسسة الوطنية لمحافظي الحسابات CNCC.

أما فيما يخص مراجعة الحسابات فلطالما كانت المهنتين منفصلتين في فرنسا، فنجد أن كل من المحاسبين والمراجعين له هيئة مستقلة تمثله وهما OEC وCNCC غير أن 80% من المحاسبين المؤهلين في فرنسا يحملون كلا الشهادتين.

- إعداد التقارير المالية: يجب على الشركات الفرنسية إعداد القوائم التالية:
- الميزانية العمومية، قائمة الدخل، ملاحظات أو توضيحات حول القوائم المالية، تقرير الإدارة و تقرير المراجع.
- حيث يتم مراجعة فقط القوائم المالية للشركات ذات المسؤولية المحدودة ذات حجم معين، كذلك الشركات الكبيرة يجب عليها توفير معلومات تنفي احتمال وجود إفلاس بالإضافة إلى التقرير الاجتماعي وكلاهما يعتبر خاص بفرنسا.
- كما أنه لا يوجد إلزام بإعداد قائمة التغير في التدفقات النقدية ، فقط CNC تلزم بإعدادها حيث نجد أغلب الشركات الفرنسية تقوم بنشرها.
- كما أن القانون التجاري يسمح للشركات الصغيرة و الموسطة بإعداد قوائم مالية مبسطة.
- من أجل إعطاء صورة عادلة فإن القوائم المالية يجب أن تعبر بصدق و شرعية عن حالة الشركة.
- تكمن خصائص إعداد التقارير المالية الفرنسية في أن الإفصاح يتطلب عدة نقاط توضيحية تتمثل في:
- توضيح قواعد القياس المتبعة.
- المعالجة المحاسبية للعمليات التي تتم بعملة أجنبية.
- قائمة التغير في الأصول الثابتة والاهتلاكات.

- تفاصيل المؤونات.
- تفاصيل إعادة تقييم إن وجد.
- تأخر تحصيل أو تسديد الديون المستحقة.
- قائمة الشركات التابعة و حملة الأسهم.
- مبالغ المعاشات و المنح الحكومية.
- معدل العمال الدائمين حسب الصنف بالإضافة إلى تحليلات معدلات الدوران حسب النشاط و حسب التوزيع الجغرافي.
- أما الشركات الدرجة في السوق المالي يجب أن تعد تقارير نصف سنوية بداية من 2003، بالإضافة إلى نتائج النشاطات البيئية و معلومات أخرى تكون ضمن:

✓ المياه، المواد الأولية واستهلاك الطاقة.

✓ نشاطات تدنية التلوث في الهواء متضمنة التلوث الضوضائي.

✓ قيمة مخصصات المؤونات لتفادي أخطار البيئة.

- أما بالنسبة للتقرير الاجتماعي فهو مطلوب بالنسبة للشركات التي يفوق عدد عمالها 300 عامل، هذا التقرير يصف ويتضمن ويحلل مشاكل التدريب، العلاقات الصناعية، الشروط الصحية، مستويات الأجور والمنح الأخرى للعمال. هذا التقرير مطلوب بالنسبة للشركات الفردية فقط و ليس للمجمع.

القياس المحاسبي:

- تتبع الشركات الفرنسية المدرجة IFRS في إعداد قوائمها الموحدة، كما أن الشركات الأخرى غير المدرجة تتبع هذه المعايير كذلك، مع ذلك فإنه يجب على كل الشركات الفرنسية أن تتبع القواعد الثابتة في المخطط العام على مستوى الشركات الفردية (الفروع) و ذلك عند حساب الربح الضريبي وتوزيع الأرباح. _ الأصول الملموسة: تقيم بالتكلفة التاريخية، يسمح بإعادة تقييمها، خاضعة للضريبة.
- الأصول الثابتة: يتم اهتلاكها حسب شروط الضريبة، في الحالات العادية وفق طريقة الخط الثابت أو القسط المتناقص.

- المخزون: يتم تقييمه بالتكلفة أو القيمة القابلة للتحقق أيهما أقل، و ذلك باستعمال طريقة الداخل أولا صادر أولا FIFO أو طريقة الوسط المرجح.
- تكاليف البحث والتطوير: تعالج كمصروف حسب إنفاقها، لكن يمكن رسملتها تحت شروط معينة، وفي هذه الحالة يجب اهتلاكها خلال فترة لا تتجاوز خمس سنوات.
- الأصول المستأجرة لا ترسمل ويتم اعتبار الإيجار المدفوع كمصروف.
- المعاشات ومنح التقاعد: يتم اعتبارها مصروف عند استحقاقها، والتعهدات المستقبلية يتم الاعتراف بها كالتزامات.
- خسائر العملات المحتملة التي يمكن تحديد قيمتها بعملة معقولة يتم تسعيرها.
- الاحتياطات القانونية يتم تكوينها بحساب 5% من دخل كل سنة حتى تصل الاحتياطات إلى 10% من رأس المال القانوني.
- الضرائب المؤجلة: يتم حسابها باستعمال طريقة الالتزام (المسؤولية القانونية) و يتم خصمها عندما يمكن تقدير انعكاس فروقات التوقيت بصفة يمكن الاعتماد عليها.
- طريقة الشراء هي الطريقة المعتمدة عند توحيد الأعمال، أما طريقة الملكية فتكون ضمن شروط.
- ترسمل شهرة المحل و يتم استنفادها في الدخل ولا يوجد فترة قصوى محددة، كما أن اختبار التدهور غير مطلوب.
- العمليات التي تتم بعملة أجنبية يتم معالجتها وفقا لـ IFRS وكما سبق ذكره.

سابعا: إطار القياس المحاسبي في الدول الآسيوية (اليابان، الهند، باكستان، أندونيسيا، ..).

وتشمل أندونيسيا – الهند – باكستان – اليابان، وتميل الي التحفظ والسرية بشكل واضح مقارنة بالدول الانجلوساكسونية.

تعكس المحاسبة والتقارير المالية اليابانية مزيج من التأثيرات المحلية والدولية، ففي النصف الأول من القرن 20 عكس الفكر المحاسبي الياباني الأفكار الألمانية أما في النصف الثاني فقد عكس الأفكار الأمريكية، أما حديثا فإن أثر لجنة معايير المحاسبة الدولية قد بدأ يظهر.

وفيما يخص الشركات اليابانية فهي عبارة عن تكتلات ضخمة متماسكة تعتمد في تمويلها خاصة على القروض البنكية. وقد تم إعلان محاسبة **Big Bong** في نهاية التسعينات الاقتصاد أكثر صحة والشركات أكثر شفافية ولجعل اليابان على توافق أكثر مع المعايير الدولية.

هناك هيئتين حكوميتين مسؤولتين عن تنظيم مهنة المحاسبة بالإضافة إلى تأثير قانون ضرائب الدخل، فنجد أن هناك ثلاث قوانين تحكم تنظيم مهنة المحاسبة وهي: قانون الشركات، قانون الأوراق المالية وقانون ضرائب الدخل فهو نظام قانوني ثلاثي الأبعاد. فالعديد من الشركات مجبرة على إعداد مجموعتين من القوائم المالية، واحدة مطلوبة من قبل القانون التجاري و الثانية من قبل قانون الأوراق المالية.

1. قانون الشركات: يتم تسييره من قبل وزارة العدل، وتم تطويره عن القانون التجاري الألماني، أهم مبادئه حماية حملة الأسهم والدائنين، وهو يجبر كل الشركات المدرجة ضمنه من إتباع سياسة الحيطة.
2. قانون الأوراق المالية: يسير من قبل وكالة الخدمات المالية تم اقتباسه من قانون الأوراق المالية الأمريكي، وتم فرضه بعد الحرب العالمية الثانية، من أهم أهدافه هو توفير معلومات لاتخاذ القرارات الاستثمارية.
3. قانون الضرائب على دخل الشركات: له تأثير هام على المحاسبة ويحسب الدخل الضريبي على أساس قانون الشركات، لكن في حالة عدم وصف المعالجة المحاسبية، فإنه يسمح باستعمال قانون الضرائب.

في ظل قانون الشركات يتم مراجعة الشركات الصغيرة والمتوسط من قبل مراجع قانوني (محافظ الحسابات)، أما الشركات الكبيرة فيتم مراجعتها من قبل كل من المراجع المستقل (خبير) و القانوني.

التقارير المالية: تلزم الشركات المندرجة تحت قانون الشركات على تحضير تقرير قانوني للموافقة في اجتماع المساهمين السنوي، والذي يضم ما يلي:

- قائمة الميزانية.
- قائمة الدخل.
- قائمة التغير في حقوق الملكية.

- تقرير الإدارة.
- جداول ايضاحية
- ملاحظات ترافق الميزانية و قائمة الدخل تصف السياسات المحاسبية والتفاصيل.
- الجداول المدعمة كذلك مطلوبة وهي تتضمن:

- التغير في السندات والديون قصيرة وطويلة المدى.
- التغير في الأصول الثابتة والإهلاك التراكمي.
- ضمانات الديون.
- التغير في الاحتياطات.
- حقوق الملكية في الفروع وعدد الأسهم المملوكة من قبل الفروع.
- المكافآت والأتعاب المدفوعة للمديرين والمراجعين القانونية.
- العمليات التي ينتج عنها تضارب للمصالح.
- قانون الشركات لا يتطلب إعداد قائمة التغيرات النقدية.
- الشركات المدرجة في السوق المالي ملزمة بإعداد قوائم مالية وفق قانون الأوراق المالية والذي يتطلب نفس القوائم كما قانون الشركات بالإضافة إلى قائمة التدفقات النقدية.
- بداية من 2008 أصبحت الشركات ملزمة بإصدار تقارير مالية ربع سنوية بالإضافة إلى عدة تنبؤات كتنبؤات استثمارات رأس المال الجديدة ز مستويات الإنتاج والنشاط.

القياس المحاسبي:

- يلزم قانون الشركات المؤسسات من تحضير قوائم مالية موحدة، بالإضافة فإن الشركات المدرجة في البورصة عليها إعداد قوائم مالية وفق قانون الأوراق المالية.
- طريقة توحيد المصالح كانت مستعملة عند توحيد الأعمال قبل أن يتم إلغاؤها ومن جهة أخرى فإن الطريقة الوحيدة المستعملة هي طريقة الشراء.
- شهرة المحل يتم حسابها على أساس القيمة العادلة لصافي الأصول المملوكة وهي تستنفد على فترة 20 سنة أو أقل ويسمح باختبار التدهور.
- يتم استعمال طريقة حقوق الملكية عند الاستثمار في الفروع، حيث تمارس الشركة الأم والفروع نفس السياسات المالية والتشغيلية.

- فيما يخص العمليات التي تتم بعملة أجنبية فإن أصول والتزامات الفروع الأجنبية يتم ترجمتها باستعمال سعر الصرف الجاري في نهاية السنة، أما المصاريف والإيرادات فيتم استعمال متوسط سعر الصرف.
- المخزون يتم تقييمه بالتكلفة أو القيمة القابلة للتحقق أيهما أقل، يمكن استعمال كل من LIFO، FIFO والوسط المرجح.
- استثمارات الأوراق المالية يتم تقييمها حسب السوق.
- تقيم الأصول الثابتة بالتكلفة ويتم اهتلاكها حسب قانون الضرائب، كما يسمح باختبارات التدهور للأصول.
- تكاليف البحث والتطوير يتم تحميلها عند استحقاقها.
- الإيجار المالي يتم رسملته.
- تسجل الضرائب المؤجلة عندما تكون هناك فروقات التوقيت.
- الخدمات القانونية مطلوبة: كل سنة يجب أن تخصص الشركة مبلغ يساوي على الأقل 10% من الأرباح الموزعة تدفع إلى المدراء والمراجعين القانونيين إلى أن تبلغ الاحتياطات القانونية نسبة 25% من رأس المال.
- تعتبر الحكومة المؤثر الرئيسي علي جميع مجالات المحاسبة في اليابان بهدف حماية الدائنين والمستثمرين.
- يتم استخدام التكلفة التاريخية لتقييم الاصول ويحظر استخدام التكلفة الجارية ولهذا لا يسمح باعادة تقييم الاراضي والمباني، ولغرض حفظ حقوق الدائنين يتم تكوين احتياطات ضخمة.
- يتم تقييم المخزون السلعي بالتكلفة التاريخية بالرغم من انه يسمح باستخدام قاعدة التكلفة أو السوق ايهما أقل، والسوق تعني تكلفة الاحلال أو سعر الشراء.
- مصروفات البحث والتطوير يمكن رسملتها بخلاف ما هو مطبق في المملكة المتحدة ويتم استنفادها خلال خمس سنوات.

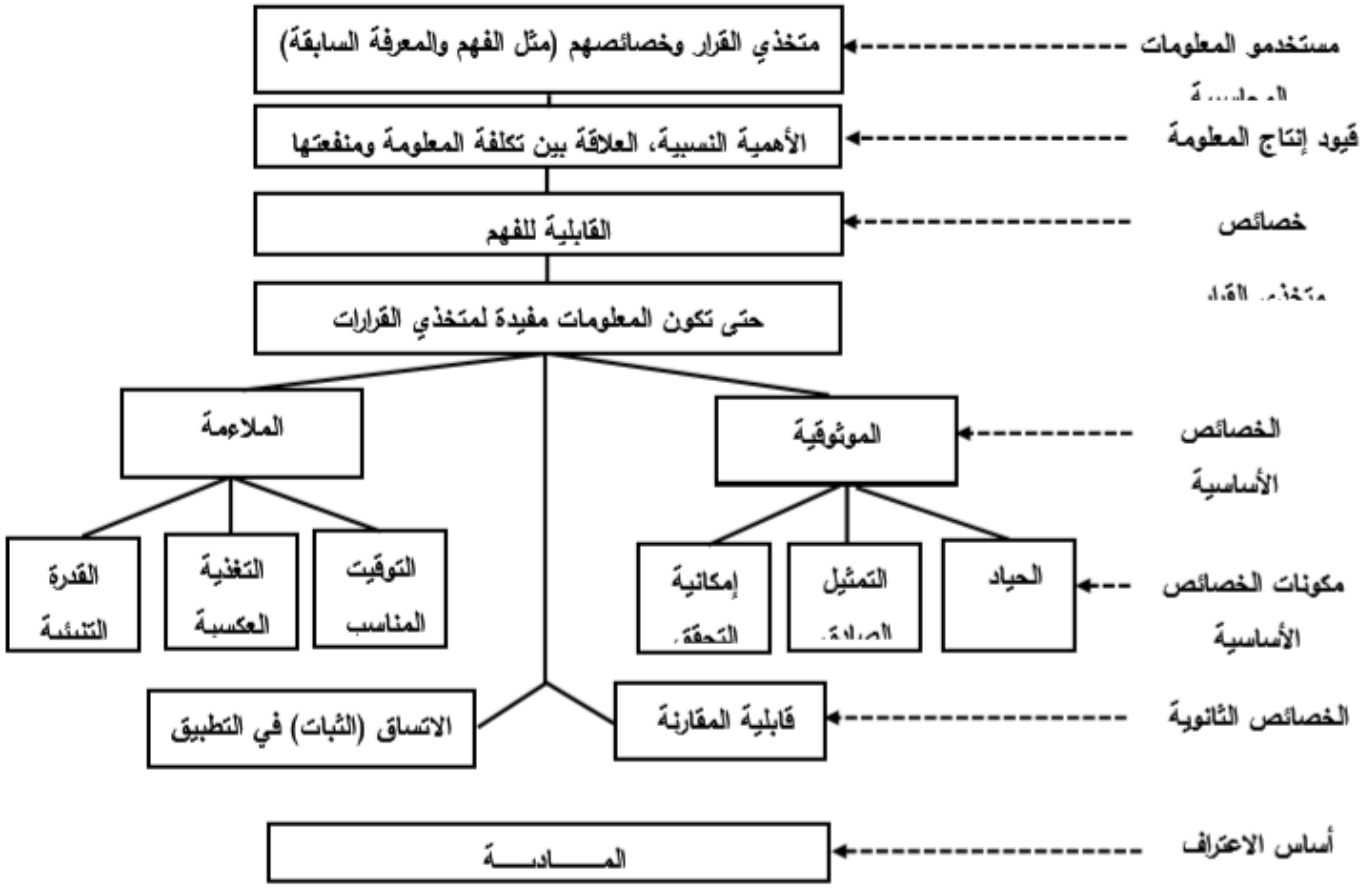
المحور الثالث: مقارنة الخصائص النوعية للمعلومة المالية بين مختلف الأنظمة المحاسبية في العالم.

أولا: مقارنة الخصائص النوعية الضرورية للمعلومة المفصح عنها بين الأنظمة المحاسبية المختلفة.

بعد عرض وتحليل أهم نقاط التشابه والاختلاف في القياس المحاسبي والنظم التشريعية وفق الأنظمة المحاسبية المختلفة يتم في هذه المحور عرض وتحليل أوجه التشابه والاختلاف بين الخصائص النوعية الضرورية للمعلومة المفصح عنها وكذا التي لها علاقة بقياس القيمة العادلة، وذلك بالاستناد إلى النصوص القانونية لمختلف الدول وما تم استنتاجه، حيث تم تقسيم مجموعة الخصائص النوعية؛ إلى خصائص أساسية وأخرى ثانوية حسب عدة دارسات ولجهات رسمية مختلفة، فحسب مجلس المعايير المحاسبة المالية الأمريكية تم تقسيم الخصائص النوعية للمعلومة المفصح عنها إلى خصائص رئيسية وأخرى ثانوية من خلال وضع إطار كامل من التعاريف تحدد ماهية الخصائص النوعية لجودة المعلومات المحاسبية في **SFAC2** بعنوان "الخصائص النوعية للمعلومة المحاسبية **Qualitative Characteristic of Accounting Information** " الصادر عن مجلس معايير المحاسبة المالية الأمريكي **FASB** عام **1980**، والشكل التالي يبين تركيبة الخصائص النوعية للمعلومة المالية وفق المعايير المحاسبية الأمريكية:

الشكل رقم: (4)

الخصائص النوعية للمعلومة المالية وفق المعايير المحاسبية الأمريكية.



المصدر: جمال على عطية طرايرة، التوجه الحديث للفكر المحاسبي لمفهوم القيمة العادلة وأثره في الإبلاغ المالي للقوائم المالية للبنوك العاملة في الأردن، أطروحة دكتوراه غير منشورة، الأردن، 2005، ص 56، أو

Richard G. Schroeder; Myrtle W. Clark; and Jack M. Cathey**; Accounting Theory and Analyses,** Inc. 2001, Page 20.

من الشكل أعلاه يتضح؛ أن مجلس المعايير المحاسبية الأمريكية قد فصل الخصائص النوعية للمعلومات المالية بشكل دقيق في المفهوم المحاسبي رقم **SFAC 2**، حيث اعتبر كل من خاصيتي الملاءمة والموثوقية خاصيتين أساسيتين تحتوي كل منها على مجموعة من الخصائص الفرعية فالملاءمة تحتوي على التوقيت المناسب والتغذية العكسية والقدرة التنبئية كخصائص فرعية لها، أما الموثوقية تحتوي على الحياد والتمثيل الصادق وامكانية التحقق كخصائص فرعية لها، بالإضافة إلى اعتبار القابلية لمقارنة المعلومة المالية وثبات الطرق المحاسبية خاصيتين ثانويتين. ومن أجل الإعتراف بكل الخصائص النوعية

السابقة يجب أن تكون للمعلومة قيمة مادية وتكلفة تقارن مع المنفعة المتوقعة منها ومدى أهميتها وفهمها من طرف مستخدميها، سواء مستخدمين داخليين أو مستخدمين خارجيين.

أما عن لجنة المعايير المحاسبية الدولية **IASC**، فقد قسمت الخصائص النوعية لجودة المعلومة المالية إلى خاصيتين أساسيتين مثل مجلس المعايير المحاسبية المالية الأمريكية هما الملاءمة والموثوقية، ولكن لم يكن هناك اتفاق بينهما حول الخصائص الثانوية لجودة المعلومة المالية فلجنة المعايير المحاسبية الدولية اعتبرت كل من القابلية للمقارنة والأهمية النسبية خصائص ثانوية للمعلومة المالية المفصح عنها، أما في مجلس المعايير المحاسبية المالية الأمريكية كما سبق الذكر فقد اعتبر القابلية المقارنة والثبات هما الخاصيتين الثانويتين. وفي دراسة أخرى قامت بها لجنة وضع المعايير المحاسبية البريطانية **ASSC** حددت كل الخصائص النوعية الأساسية لجودة المعلومة المالية في الملاءمة، القابلية للفهم، الموثوقية، الإكتمال، الموضوعية، التوقيت المناسب، القابلية للمقارنة.

كما أوضحت الهيئة السعودية للمحاسبين القانونيين بأن خصائص المعلومات المحاسبية تتمثل في الملاءمة، الموثوقية، الحياد، القابلية للمقارنة، القابلية للفهم والأهمية النسبية وتجاهلت باقي الخصائص المذكورة حسب **IASC** و**FASB**. واهتمت معايير المحاسبة المصرية بخصائص جودة المعلومة وأشارت بأنها صفات تجعل المعلومة الواردة بالقوائم المالية مفيدة للمستخدمين وتتضمن الخصائص الأساسية التالية: القابلية للفهم، الملاءمة، المصداقية، القابلية للمقارنة كمجموعة الخصائص الرئيسية وخاصية الحياد كخاصية ثانوية، ولم تتطرق إلى الخصائص الرئيسية التي أشار لها مجلس المعايير المحاسبية المالية الأمريكية أو لجنة المعايير المحاسبية الدولية (الملاءمة والموثوقية).

أما عن الجزائر؛ ووفقًا لما جاء به القانون **11-07** الصادر في الجريدة الرسمية والمتعلق بالنظام المحاسبي المالي، فقد حدد الخصائص النوعية للمعلومة المالية المفيدة وذات الجودة في الملاءمة، الوضوح (القابلية للفهم)، المصداقية، القابلية للمقارنة، الأهمية النسبية. وقد أدرج النظام المحاسبي المالي عدة خصائص أخرى كمبادئ محاسبية يحتكم إليها ولا يجوز مخالفتها عند إعداد القوائم المالية (تغليب الحقيقة الإقتصادية على الجوهر القانوني، الحيطة والحذر، الإفصاح التام، الصورة الصادقة وخاصية الثبات أو الإتساق ...)، كما لم يتطرق إلى باقي الخصائص المحاسبية كالحياد والتغذية العكسية كما عليه الحال في التشريعات الأخرى سواء كخصائص رئيسية أو خصائص ثانوية.

من تحليل الخصائص النوعية لجود المعلومة المفصح عنها حسب ما جاء به أهم المجالس واللجان العالمية والعربية أعلاه؛ يتضح أنه يوجد عدم اتفاق حول عدد وطبيعة الخصائص النوعية لجودة المعلومة المالية المفصح عنها.

ثانيا: أثر القيمة العادلة على الخصائص النوعية الضرورية للمعلومة المالية وعلى أنواع الافصاح المحاسبي.

لمعرفة أثر القيمة العادلة على جودة المعلومة أولا ثم على الإفصاح المحاسبي ثانيا، يجب معرفة أثرها على الخصائص الأكثر تأثيرا على جودة المعلومة، ومن هذا المنطلق يتم توضيح تصنيف خصائص جودة المعلومة المالية حسب درجة التأثير إلى الخصائص الضرورية وتتمثل في: الملاءمة، الموثوقية، القابلية للمقارنة، القابلية للفهم، الحياد، التوقيت المناسب والأهمية النسبية، والى الخصائص المكملة وتتمثل في: القابلية لتحقق المعلومة، والى الخصائص الإضافية والتي تتمثل في: اقتصادية المعلومة، القدرة التنبئية، الثبات، الإكتمال، التمثيل الصادق والتغذية العكسية. وتم توضيح أثر قياس القيمة العادلة على الخصائص الضرورية لجودة المعلومة والمؤثرة على الإفصاح المحاسبي في الجدول التالي: **الجدول رقم 03: أثر القيمة العادلة على جودة المعلومة المالية والإفصاح المحاسبي.**

الخصائص النوعية الضرورية لجودة المعلومة المالية المفصح عنها.	أثر القياس المحاسبي وفق القيمة العادلة على الخصائص النوعية والافصاح المحاسبي.
الملاءمة	**أثر إيجابي:** لأن الاعتماد على القيمة العادلة يوفر معلومات ملائمة لمستخدميها عن طريق توفير معلومة آنية أو حالية (خاصية الوقت المناسب)، وأنها تمثل الوقائع الاقتصادية في تاريخ حدوثها (خاصية التمثيل الصادق) الأمر الذي يوفر إمكانية توقع الأحداث المستقبلية بشكل أفضل (خاصة القدرة التنبئية)، بالإضافة إلى قدرتها على تصحيح المعلومات التاريخية السابقة مثل تصحيح قيمة النقد نتيجة لتغير عامل الزمن والتأكد من قيمته الصحيحة أو العادلة (خاصية التغذية العكسية أو التصحيحية)، ومن هذا المنطلق يكون الأثر إيجابي على جودة **الإفصاح المحاسبي ملائم** للمستخدمين.
الموثوقية	**أثر سلبي:** تعتبر المعلومة الناتجة على قياس القيمة العادلة أقل موثوقية لأنها لا تعتمد على وثائق مدونة قابلة للفحص عند إجراء المعالجات الضرورية بل تعتمد على قيم وتوقعات حالية ومستقبلية تستند في بعض الأحيان إلى الحكم الشخصي الخاطئ الأمر الذي يزيد من تكاليف الحصول على المعلومة نتيجة لإجراءات التنبؤ (الاخلال بخاصية

	اقتصادية المعلومة) هذا من جهة، ومن جهة ثانية يصعب إجراء عملية المراجعة في حالة الاعتماد على القيمة العادلة لا تعتمد على وثائق تاريخية بل على تقديرات تنبؤات (الاخلال بخاصية القابلية للتحقق أو الموضعية). **أثر إيجابي:** إذا تم اعتبار أن خاصية الموثوقية تسعى للوصول إلى معلومة ذات مصداقية عالية تعكس نشاط المجموعة ككل، ففي هذه الحالة يكون أثر القياس وفق القيمة العادلة أثر إيجابي من خلال توفير معلومات آنية وصادقة (خاصيتي الوقت المناسب، وخاصية التمثيل الصادق) مقارنة بالتكلفة التاريخية. قد يهتم مستخدم المعلومة المالية في الكثير من الأحيان **بمصداقية وكِفَاية** المعلومة بغية اتخاذ قرارات صحيحة أكثر من الاهتمام بتكلفة الحصول عليها لأنه يتوقع الحصول على منافع أكثر، الأمر الذي يجعل القيمة العادلة تساهم في زيادة جودة المعلومة والوصول **إلى إفصاح كافي** يرضي الأطراف المستخدمين للمعلومة.
القابلية للمقارنة	**أثر إيجابي:** إذا لم يتم استخدام القياس المحاسبي وفق القيمة العادلة لا تكون عملية المقارنة صحيحة، ففي المقارنة الزمانية تقوم الشركة بمقارنة عمليات ماضية وأخرى حالية دون الأخذ بتغير قيمة النقد (الاخلال بخاصة التمثيل)، أما في المقارنة المكانية فمن المستحسن أن تكون المقارنة بين شركات تتبع نفس السياسات المحاسبية الأمر الذي يصعب تحقيق في حالة عدم الاعتماد على القيمة العادلة (الاخلال بمبدأ الثبات) بالإضافة إلى صعوبة التنبؤ في هذه الحالة (الإخلال بخاصية القدرة التنبئية) وعدم توفير المعلومات الجوهرية اللازمة للمقارنة، أي أن القيمة العادلة تحقق خاصية الثبات وتساعد في زيادة جودة المعلومة عن طريق تحقيق خاصية القابلية للمقارنة، ثم الوصول إلى **إفصاح كامل.**
القابلية للفهم	**أثر سلبي مؤقت:** نظرا لحداثة أسلوب القياس المحاسبي وفق القيمة العادلة مقارنة بالأساليب الأخرى ـ مثل التكلفة التاريخية ـ، يؤدي هذا الأمر إلى صعوبة فهم طرق قياس الأصول والالتزامات من طرف معدي المعلومة المالية، وصعوبة فهم وتحليل المعلومات المالية من طرف مستخدمي المعلومات المالية، ولكن يعتبر هذا الأمر السلبي مؤقت لحداثة أسلوب القيمة العادلة فقط، فبمرور الوقت وزيادة الأبحاث سوف تتضح إجراءات القيمة العادلة أكثر ويصبح لا وجود لهذه المشكلة ولتأثيرها السلبي، الأمر الذي يؤدي إلى تحقيق **إفصاح وقائي**، لأن هذا الأخير يستدعي ضرورة البساطة في الإفصاح المحاسبي.

الأهمية النسبية	**أثر إيجابي:** يستند قياس القيمة العادلة للأصول والالتزامات إلى ثلاثة مستويات عند إجراءات القياس، حيث يهتم بالمستوى الأهم (مثل سوق المال النشط) من أجل قياس دقيق، ثم بالمستويات الأقل أهمية (مثل السوق المشابه)، الأمر الذي يدل على الحرص في توفير المعلومات الأهم ثم المعلومات الأقل أهمية (خاصية الأهمية النسبية). فالقيمة العادلة تحقق الأهمية النسبية وتزيد في جودة المعلومة المالية ثم في جودة وشفافية الإفصاح عنها.
الحياد	**أثر إيجابي:** في حالة عدم استعمال القيمة العادلة كأساس للقياس المحاسبي تكون المعلومة المفصح عنها منحازة إلى مستخدم على حساب مستخدم آخر، فعند اتباع التكلفة التاريخية مثلا، نجد أن قيمة الأراضي والمباني لا تتغير مع تغير الزمن، الأمر الذي يضلل مستخدمي المعلومة المالية في معرفة قيمة والمركز المالي للشركة بشكل صادق (الاخلال بخاصية التمثيل الصادق)، فينعكس بالإيجاب على الشركة في حالة حساب قيمة الضريبة أو في حالة التصفية أو الإفلاس، وذلك على حساب المقرضين والدائنين الذي ينعكس عليهم بالسِلب. لذا فإن القيمة العادلة تعطي معلومات صادقة وتزيد من جودة المعلومة **والإفصاح المحاسبي العادل.**
التوقيت المناسب	**أثر إيجابي:** القياس المحاسبي وفق القيمة العادلة يُعطي معلومات آنية تعكس واقع نشاطات الشركة في الوقت الحالي، الأمر الذي يزيد من جودة المعلومة المالية ومن الإفصاح المحاسبي ويفيد الأطراف ذات المصلحة في ترشيد واتخاذ القرارات السليمة.

المصدر: بالاستناد الى

Richard G. Schroeder; Myrtle W. Clark; and Jack M. Cathey**; Accounting Theory and Analyses,** Inc. 2001, Page 41.

المحور الرابع: التوحيد والتوافق المحاسبي على المستوى الدولي في ظل التحول من معايير المحاسبة الدولية IAS الى تقارير الإبلاغ المالي IFRS.

لقد شهد الفكر المحاسبي اهتماما كبيرا بدراسة الاختلافات بين الأنظمة والممارسات المحاسبية وأسبابها والذي انعكس في عدد ضخم من الدراسات، ومن الأمور المستقرة في الفكر المحاسبي أن مرد هذه الاختلافات راجع إلى تباين البيئات الاقتصادية، السياسية، القانونية والاجتماعية، وعموما قد استقر الباحثون على دلالة وأهمية العوامل البيئية والقيم المجتمعية والمتمثلة في طبيعة النظام القانوني، التشريع الضريبي، نمط الملكية، مصادر التمويل الرئيسية، سوق رأس المال، التضخم، النفوذ السياسي والاقتصادي والهيئات والمنظمات الدولية الهادفة إلى تنميط الممارسات المحاسبية في مدى تأثيرها على الأنظمة والممارسات المحاسبية وتطورها.

حيث أن تحقيق التوافق والتناسق في إعداد التقارير المالية يعتبر حاجة ملحة في هذا العصر نظرا لما نراه من تكتلات واتحادات بين الشركات المختلفة الجنسيات وزيادة الاستثمارات الأجنبية.

أولا: التوحيد المحاسبي على المستوى الدولي.

بداية وجب التمييز بين مصطلحين التوحيد والتوافق على المستوى المحاسبي، لكون كل مصطلح له جوانبه الخاصة.

التوافق المحاسبي ما هو إلا عملية الإبتعاد عن التطبيقات المختلفة، أي أنه يمكن الإشارة إليه بمجموعة من الشركات مجتمعة حول طريقة واحدة أو مجموعة من الطرق المحاسبية المتبعة، بينما ينظر الى التوحيد المحاسبي على أنه عملية الإتجاه نحو التماثل الكامل.

التوحيد (المعايير) على المستوى الدولي:

يعني التوحيد **Uniformity** جعل الشيء واحداً وهو التماثل والتطابق والانتظام، لقد تم تعريف التوحيد في الأدب المحاسبي بتعاريف متعددة، ووفقا لوجهات نظر مختلفة، ومنها:

عرفه **Enthoven** تعريفا شاملا على أنه: " النظام الذي يضم ويحدد كل المتغييرات المحاسبية، على كل مستويات الإقتصاد وكل مستويات المنظمة، هذا النظام الذي يضم تلك المتغييرات يستطيع تغطية

وإدارة كل المعلومات لكل الأنشطة الإقتصادية والإجتماعية في القطاع الأقتصادي الجزئي والكلي، كما يغطي الإحتياجات الداخلية والخارجية لمجموعة مختلفة من المستخدمين، لذلك فنظام المحاسبة الموحد في أغلب الأحيان يستعمل الإشارة إلى النظام الذي تكون فيه المعايير المحاسبية ".

ويعرف كذلك: " التوحيد في مجال المحاسبة لا تطلب فقط تحليل العمليات والأحداث من حيث كونها متشابهة أو غير متشابهة وإنما يتطلب أيضا بالنسبة للعمليات والأحداث المتشابهة تحديد أثر اختلاف الظروف والأوضاع المحيطة ".

ومع أن التوحيد الكامل صعب التحقيق على المستوى الدولي، فقد جاء التوحيد في بادئ الأمر بصيغة مخففة وهو ما يسمى بالتوافق أو الاتساق ويعني التوافق إزالة الاختلافات في النظم والمعايير المحاسبية أو تخفيفها والعمل على جعلها قابلة للتسوية مع بعضها البعض بينما المعايير تبحث في إزالة الاختلافات عن طريق تطوير معايير موحدة.

ويمكن إرجاع التوافق المحاسبي على المستوى الدولي إلى أول مؤتمر دولي للمحاسبين عقد عام **1904** في مدينة سانت لويس بأمريكا، وجاءت الدعوة إلى العالمية في المؤتمر الدولي السابع الذي عقد في مدينة أمستردام – هولندا عام **1957** إذ جاءت دعوة **Kraayenhof** رئيس سابق للمعهد الهولندي للمحاسبين بفكرة مجموعة موحدة للقواعد المحاسبية، وفي المؤتمر التاسع في باريس **1967** تم تشكيل فريق عمل دولي وشكلت على أثره لجنة التنسيق الدولية للمهنة المحاسبية وفي المؤتمر العاشر في سدني **1972** شكلت لجنة ضمت **11** عضواً ثم شكلت لاحقاً في دوسلدورف بألمانيا عنها في عام **1973** لجنة معايير المحاسبة الدولية وتهتم اللجنة بإعداد ونشر معايير المحاسبة الدولية.

وتتجاذب التوافق/التوحيد المحاسبي على المستوى الدولي وجهتا نظر، الأولى، المنحى الوطني للمحاسبة والثانية المنحى العالمي الواسع ويسعى التوافق إلى تعزيز التشابه والتوحيد من جهة والى تخفيض التنوع والاختلاف من جهة أخرى.

قد أظهر البعد الدولي المتنامي للأنشطة الاقتصادية وسياسة الانفتاح التي عرفها العالم اختلافا كبيرا في الأطر والأنظمة التي تحكم الممارسة المحاسبية في كل دولة، وهذا ما أدّى إلى ضرورة تنظيم وضبط الممارسة المحاسبية على المستوى الدولي لتجاوز كل أشكال الإختلافات والبحث عن إطار تصوري للمحاسبة الدولية، وقد تولد عن ذلك نمطية جديدة في الممارسة المحاسبية جاءت متضمنة في إطار

التوحيد المحاسبي، ولذلك جاءت هذه الدراسة بهدف إبراز ضرورة تكييف الأنظمة المعلوماتية وفق متطلبات التوحيد المحاسبي وأهمية ذلك في زيادة جودة الإفصاح حتى تكون المعلومات المالية المعروضة وفق المعايير الدولية للإبلاغ المالي صادقة ومتجانسة تعكس الصورة الحقيقية لوضعية الكيان بالشكل الذي يسمح لجميع مستخدمي الكشوف المالية باتخاذ القرارات الصحيحة والمناسبة.

اذ لا تزال الاقتصاديات الفتية بعيدة عن مسايرة متطلبات التوحيد المحاسبي وذلك راجع لعدم تكييفها لأنظمتها المعلوماتية وفق متطلبات تطبيق معايير المحاسبة الدولية والمعايير الدولية للإبلاغ المالي نظرا للصعوبات التي تواجهها لتحقيق ذلك خاصة فيما يخص تعارض قواعد النظام الضريبي مع النظام المحاسبي المالي إلى جانب نقص التكوين، كما أنّ عدم كفاءة السوق المالي حال دون تطبيق المعايير المحاسبية الدولية التي جاء بها النظام المحاسبي المالي خاصة فيما يتعلق بالقيمة العادلة.

ثانيا: التوافق المحاسبي على المستوى الدولي.

1/ مفهوم التوافق المحاسبي الدولي: إن هدف المحاسبة الدولية كتطوير للفكر المحاسبي من النطاق المالي أو الإقليمي إلى النطاق الدولي وذلك كمبادرة لحل المشاكل المحاسبية المطروحة عى المستوى الدولي هو إصدار معايير محاسبية موحّدة ومقبولة على المستوى الدولي بهدف إحكام الممارسات المحاسبية أي تحقيق التوافق المحاسبي الدولي.

يعبر التوافق المحاسبي الدولي عن "عملية تقليل الفروقات في تطبيقات التقرير المالي فيما بين الدول مما يؤدي إلى زيادة إمكانية مقارنة القوائم المالية وتتضمن عملية التوافق تطوير مجموعة المعايير المحاسبية الدولية الواجب تطبيقها في مختلف دول العالم و هذا لزيادة عالمية أسواق رأس المال، وهكذا فالتوافق المحاسبي الدولي يضيق مجال الإختيار بين السياسات المحاسبية ويؤدي إلى اعتماد نظم محاسبية متشابهة وهو بذلك يتميز عن التوحيد المحاسبي الدولي الذي يعني توحيد صارم للقواعد والسياسات المحاسبية وتطبيقها على دول معينة، فالتوحيد لا يقبل اختلافات في الإجراءات على المستوى الدولي. ومن الصعوبة بما كان تحقيق ذلك ،أما على المستوى المحلي فالتوحيد المحاسبي يعبرعن نظام محاسبي موحّد تتمثل أهدافه في توفير المعلومات اللازمة للتخطيط و التنفيذ و الرقابة على مستوى الفروع الإقتصادية ،حيث ترتبط حسابات الوحدة الإقتصادية بالحسابات الوطنية ،بالإضافة إلى تسهيل عملية جمع البيانات المحاسبية وتبويبها و تخزينها .

2/ التوافق المحاسبي المزايا والمعوقات: إن المتتبع لتطور الفكر المحاسبي يستطيع الحكم على أن المعرفة المحاسبية تتسم بخاصيتين متلازمتين هما: الإستمرارية والتغير، وهذا على الصعيدين التطبيقي والنظري. فالإستمرارية تشير إلى تراكم الخبرات وتكون القواعد والأعراف المحاسبية بمرور الزمن بعد ثبوث منفعتها عمليا وتقبلها نظريا أما خاصية التغير فتشيرإلى قدرتها على مواكبة التطور في بيئة الأعمال نتيجة عوامل إقتصادية وإجتماعية والقانونية والتكنولوجية وهدفها الأساسي في النهاية تكوين نظرية محاسبية شاملة.

ومن هذا المنطلق يسعى مجلس معايير المحاسبة الدولية **IASB** إلى تحقيق توافق محاسبي في الممارسات المحاسبية على المستوى الدولي إستجابة لعوامل معينة.

2 -1 : أسباب إختلاف الممارسات المحاسبية بين الدول: إن المحاسبة- كأي فكر- هي نتاج تفاعلات معقدة كعوامل اقتصادية تاريخية ،اجتماعية وسياسية والتي تؤدي في النهاية الى معايير وسياسات وطرق محاسبية تستجيب لهذه العوامل.

وتتباين الدراسات والبحوث من حيث تحديدها للمتغيرات البيئية ومن حيث عدد المتغيرات التي يتم التركيز عليها، وبصفة عامة ليس هناك اتفاق عام على تحديد أو حصر شامل لهذه المتغيرات، لذلك يكون الاختلاف في الممارسات المحاسبية متوقع بين الدول لأنه ناتج عن تفاعل معقد لمختلف العوامل الاقتصادية، التاريخية، التنظيمية والثقافية و نذكر من هذه العوامل:

1- طبيعة النظام القانوني: Legal system

يمكن التمييز بين نوعين من الأنظمة القانونية التي تؤثر على طبيعة النظام المحاسبي لسائد وهما:

أ) نظام القانون العام: وفقا لهذا النظام فإن القانون يشتمل على عدد محدود من المواد تتضمن أحكاما عامة لحالات محددة والتي تتولى المحاكم تفسيرها بالنسبة للقضايا المختلفة التي تعرض عليها. وتمثل الأحكام التي تصدرها المحاكم في القضايا جزءا مكملا لنصوص القانون، وتعتمد الممارسات المحاسبية

في هذا النظام أساسا على الحكم المهني حتى و تم صياغتها في صورة معايير محاسبية. نشأ هذا النظام في انجلتر ثم الولايات المتحدة ودول الكومنولث البريطاني.

ب) نظام القانون الروماني: وفقا لهذا النظام فإن القانون يشتمل على الأحكام التفصيلية التي تم تطبيقها

في الحالات المختلفة، وهنا نجد أن قانون الشركات مثلا هو الذي يتضمن مبادئ المحاسبة و قواعد التقييم وأسس قياس الدخل ومحتوى وشكل القوائم المالية. ولقد ساد هذا النظام في الكثير من الدول مثل اليابان ودول أوربا فيما عدا بريطانيا.

2- التشريع الضريبي: إن المفاهيم المحاسبية مرتبطة بالنظم القانونية والضريبة لبلد ما. ويعتبر التشريع الضريبي أحد المتغيرات البيئية التي تؤثر في الممارسات المحاسبية في الدول ونميز بين حالتين:

أ) استقلالية كل من أسس القياس المحاسبي وأسس القياس الضريبي: نجد هنا أن القواعد التي تحكم القياس المحاسبي تختلف اختلافا جوهريا عن ما نقضي به أحكام القوانين والتعليمات الضريبية، كما أن هذا الاختلاف يؤدي إلى ظهور بند الضرائب المؤجلة في القوائم المالية والتي قد تصل قيمته إلى مبالغ ضخمة أحيانا.

ب) تأثير قوي لقواعد القياس المحاسبي والذي قد يصل أحيانا للارتباط الكامل بينهما.

3- أنماط الملكية ومصادر التمويل الرئيسية: يمكن التمييز بين نمطين للملكية:

أ) معظم أو كل الوحدات الاقتصادية مملوكة للحكومة: عندما تكون الحكومة هي المصدر الرئيسي للتمويل باعتبارها المالك لكل الوحدات فإنها تصبح المستخدم الوحيد والرئيسي للمعلومات المحاسبية ويؤدي ذلك إلى توحيد النظام المحاسبي وتنميط ممارسات القياس والإفصاح.

ب) معظم أو كل الوحدات الاقتصادية مملوكة للقطاع الخاص: في حالة هيمنة القطاع الخاص على النشاط الاقتصادي فإن الملكية قد تتخذ النمط العائلي، نمط الشركات المغلقة، مط تتوزع فيه الملكية بين عدد كبير من المستثمرين الأفراد ونمط المؤسسات الاستثمارية، كما أن البنوك في بعض الدول تلعب دورا رئيسيا في المساهمة في رؤوس أموال الوحدات الاقتصادية مما يخلق نمط مميز لمساهمة المؤسسات المالية في الملكية. فعندما تتخذ الملكية الشكل العائلي، فإن المالك وعائلته يمثلون كل المساهمين ومن ثم يشكلون عادة مجلس الإدارة وهو نمط شائع في الدول النامية، هذا النمط يمثل قناة مباشرة للمستخدمين للحصول على احتياجاتهم من المعلومات، ومن ثم فالإفصاح على معلومات تفصيلية في القوائم المالية يكون غير ضروري.

عندما تمثل البنوك المصدر الرئيسي للتمويل، فإن ذلك ينعكس على التوجه الأساسي للتقارير المالية لتصبح تلبية حاجيات الدائنين، كما أن ممارسات القياس تتسم بالتحفظ الشديد.

أخيرا عندما تكون الملكية موزعة بين عدد كبير من المساهمين، فإن التوجه الأساسي للمعايير المحاسبية يصبح تلبية احتياجات المستثمرين من المعلومات، ويميل الإفصاح في التقارير المالية المنشورة لأن يصبح مرتفع، باعتبار أن المعلومات هي التي تمكنهم من اتخاذ القرارات.

4- النفوذ السياسي والاقتصادي: نشأ النظام المحاسبي وتطور في العديد من الدول عن طريق المحاكاة لنظام محاسبي في دولة أخرى تحت تأثير النفوذ السياسي أو النفوذ الاقتصادي لتلك الدولة، وأكثر الدول تأثيرا في هذا المجال هو بريطانيا، فرنسا والولايات المتحدة، حيث نجد مثلا أن النظام المحاسبي الجزائري قد انسلخ عن النظام المحاسبي الفرنسي.

5- التضخم: يمثل التضخم أحد سيمات البيئة الاقتصادية التي تعمل فيها المحاسبة، ويحدد مستوى التضخم مدى الحاجة للإفصاح عن تأثير التغير في مستويات الأسعار، و من ثم يستند القياس والإفصاح المحاسبي إلى أساس التكلفة التاريخية، كما أن الإفصاح عن تأثير التغير في مستويات الأسعار يمكن بدوره أن يسهم في التأثير على معدل التضخم، فعندما يكون معدل التضخم مرتفعا فإن القياس والإفصاح عن تأثيره لا يؤدي فقط لزيادة منفعة المعلومات و إنما يؤدي كذلك لترشيد القرارات والسياسات على نحو قد يؤدي في التقليل من التفاعلات المؤدية لارتفاع الأسعار.

6- مستوى التطور الاقتصادي: يؤثر هذا العامل على نوع العمليات الاقتصادية ويحدد أي نوع هو المناسب، حيث نجد أن نوع العمليات هو الذي يحدد نوع القضايا المحاسبية التي يمكن مواجهتها، حيث تحولت العديد من الاقتصاديات الصناعية إلى اقتصاديات خدماتية، وأصبحت بذلك التحديات الجديدة للمحاسبة هي تقييم الموارد البشرية والموارد غير الملموسة. إن البيئة الإقتصادية مهمة جدا للتنمية المحاسبية بشكل عام وللإفصاح و التقارير المالية بشكل خاص ، بالرغم من أن التنمية الإقتصادية يمكن تحقيقها بعدة أشكال من السياسات الإقتصادية بناء على نوع النظام الإقتصادي المختار (اقتصاد حر أو موجه).

7- العوامل الثقافية والأبعاد المجتمعية: تعتبر معايير المحاسبة معقدة وبدون فائدة إذا لم يحسن فهمها أو استخدامها. وتعتبر دراسة **Hofsted** الدراسة الرائدة حول أبعاد القيم المجتمعية وتأثيراتها حيث تعتبر

نقطة ارتكاز أطلق منها اهتمام جاد في الفكر المحاسبي لمدى تأثير تلك الأبعاد على الأنظمة والممارسات المحاسبية وتطورها، و لقد خلص "**هوفستد**" إلى تحديد أربع أبعاد للقيم المجتمعية والتي اعتبر أنها تعكس التوجه الثقافي لأي دولة، وتتمثل في:

أ) الفردية مقابل التكافل الاجتماعي: تمثل الفردية اهتمام الأفراد بمصالحهم الشخصية ومصالح أسرهم فقط (إطار اجتماعي غير متماسك)، أما التكافل الاجتماعي فينتظر فيه الأفراد من ذويهم أو الأفراد المنتمين لمجموعتهم الاهتمام بمصالحهم مقابل الولاء اللامحدود (إطار اجتماعي متماسك).

ب) التفاوت الكبير مقابل التفاوت الصغير في السلطة: يعبر عن مدى قبول أفراد المجتمع لعدم المساواة في توزيع السلطة في المؤسسات والمنظمات، وهو يؤثر على طريقة تكوين المؤسسات في الدول.

ج) التفاوت القوي مقابل التفاوت الضعيف لعدم التأكد: يعبر تفادي عدم التأكد عن درجة شعور الأفراد بعدم الراحة اتجاه الغموض وعدم التأكد، ويتعلق هذا البعد بالكيفية التي يتعامل بها المجتمع مع حقيقة أن المستقبل مجهول وما إذا كان المجتمع يحاول السيطرة على المستقبل أم يتركه ليحدث على أي نحو، كذلك هذا البعد يؤثر على طريقة تكوين المؤسسات.

د) القيم المادية مقابل القيم المعنوية: تتمثل القيم المادية في تفضيل المجتمع لتقييم الأفراد على أساس والبطولات والإصرار والنجاح المادي، وعلى العكس فإن القيم المعنوية تمثل تفضيل المجتمع للاعتدال والاهتمام بالضعفاء ومساعدة الآخرين ووضع العلاقات في مستوى أعلى من الاعتبارات المادية.

كما قام **Gray** اعتمادا على دراسة **Hofsted** باقتراح أربع أبعاد لقيم المحاسبية ترتبط بأبعاد القيم المجتمعية تتمثل في:

- المهنية مقابل السيطرة القانونية.
- التوحيد مقابل المرونة.
- التحفظ مقابل التفاؤل.

8- الهيئات والمنظمات الهادفة إلى تنميط وتوفيق الممارسات المحاسبية: لقد ظهرت عدة هيئات دولية سعت إلى توفيق الممارسات المحاسبية ومن بين أهم هذه الهيئات: لجنة معايير المحاسبة الدولية **IASC** وهيئة السوق الأوربية **EEC**.

9- الديانة: إن الديانة بمفهومها الواسع تؤثر على المفاهيم المحاسبية الأساسية داخل الدولة فحكومات الدول الإسلامية عليها أن تعتمد نظام اقتصادي خال من الفوائد (الربا) ولذلك عليها أن تجد وسائل لعرض وتوصيل المعلومات المحاسبية المرتبطة بالمعاملات الآجلة بالإضافة إلى هذه العوامل هناك عوامل أخرى كالتعداد السكاني، المستوى الثقافي ومصادر التمويل.

2 - 3- مزايا التوافق المحاسبي الدولي : لقد أظهرت دراسة قام بها المنتدى الدولي لتطوير المحاسبة (IFAD) عام 2001 أن 25 دولة عضوة في الإتحاد الأوروبي لديها خطة رسمية صادرة عن جهة حكومية وذلك للتوافق مع معايير المحاسبة الدولية وإدراكا منها للمزايا الكثيرة لهذا التوافق والتي نذكر منها:

- تحسين عملية إتخاذ القرارات من طرف المستثمرين الخارجيين.

- تسهيل عملية الإتصال المالي وذلك بتوفير معلومات مالية تم إعدادها وفق قواعد ومبادئ ومعايير متناسقة، مما يرفع من فعالية تشغيل الأسواق المالية.

- تسهيل عملية تقييم أداء الشركات متعددة الجنسية.

- زيادة درجة إنتظام وصدق حسابات المؤسسات مما يرفع من قيمتها وأهميتها في عمليات المقارنة والرقابة وإتخاد القرارات.

- إقتصاد مبالغ معتبرة من التكاليف، تعود بالفائدة على شركات التدقيق والخدمات الإستشارية المالية.

2 -4- **معوقات التوافق المحاسبي الدولي:** رغم المزايا السابقة في التوافق المحاسبي الدولي فإنه يواجه مشاكل مختلفة أهمها:

- الإختلافات البئية والثقافية بين الدول.

- تباين في مضمون وأهداف التشريعات القانونية لكل دولة.

- ضعف أو انعدام-أحيانا- القوة الإلزامية بتنفيد هذه القواعد و المعايير المحاسبية الدولية المتفق عليها.

– الطبيعة المعقدة التي تصاغ بها بعض المعايير مثل المعايي المرتبطة بالإستثمارات والمشتقات والأدوات المالية والمعايير المرتبطة بالقيمة العادلة، هذا ما يؤدي إلى عدم فهمها ومن ثم عدم تطبيقها على الوجه الصحيح.

– غالبية الدول ليس لها تشريعات منظمة للأدوات المالية على الأقل لأنها لا تتوفر على أسواق على درجة من الكفاءة التي تفرز قيم سوقية يمكن إعتمادها في التقييم المحاسبي.

– التوجه الضريبي والحكومي: بعض الدول يكون الهدف من التقارير المحاسبية فيها هو حساب الربح الضريبي أو توفير معلومات للمحاسبة الوطنية.

– تعود المستثمرين والمستخدمين الآخرين للقوائم المالية على المعايير الوطنية إلى درجة يصعب فيها تحول أولئك المستخدمين إلى قراءة قوائم مالية أعدت بإستخدام طرق محاسبية أخرى خصوصا في حالات ضعف الثقافة المحاسبية عند هؤلاء المستخدمين .

– المعايير المحاسبية تصدر باللغة الإنجليزية وترجمتها إلى اللغات الوطنية (غير الإنجليزية) أفقدها مضمونها الأصلي.

– إصدار معايير محاسبية دولية في شكل نصوص عامة و ترك التفاصيل لكل دولة فهذه المعايير لا تتعاطى إلا الأحداث ذات الصبغة الدولية التي تبدي معظم الدول حاجة ملحة لها دون النظر لمعيار معين يلائم ظروف دولة أو مجموعة محددة من الدول بعينها.

ثالثا: التحول من معايير المحاسبة الدولية IAS الى تقارير الإبلاغ المالي IFRS.

بالنسبة تطبيق معايير إعداد التقارير المالية الدولية **IFRS** في العديد من الدول فانها خلصت الى أن التوجه الجديد للتقارير المالية هو نحو "عرض عادل" وخاصة عند إعداد القوائم المالية الموحدة (المجمعة)، وهذا التوجه يظهر بالأخص في دول الاتحاد الأوربي حيث أصدر هذا الأخير قانون محاسبي في سنة **2002** يتطلب من كل المؤسسات التابعة له والمسجلة في السوق المالي من إتباع **IFRS** في إعداد القوائم المالية الموحدة ابتداءا من سنة **2005**، كما أن الدول الأعضاء لها حرية الاختيار في إتباع هذا المطلب بالنسبة للمؤسسات الأخرى الغير مسجلة في السوق المالي بالإضافة إلى القوائم المالية الفردية.

أما فيما يخص التقارير المالية التي يجب توفرها حسب **IFRS** فهي: الميزانية المجمعة، قائمة الدخل، قائمة التدفقات النقدية، قائمة التغير في حقوق الملكية، والقائمة الإيضاحية. كما أن الإفصاح يجب أن يتضمن:

- السياسات المحاسبية المتبعة.
- تعليقات الإدارة عند تطبيق سياسات محاسبية دقيقة أو ذات تأثير جوهري.
- الافتراضات الهامة حول مصادر تقدير عدم التأكد الهامة و المستقبلية.

- **القياس المحاسبي:** في ظل **IFRS** كل اندماجات الأعمال تعالج كعملية شراء و نجد أن:

- شهرة المحل: الفرق بين القيمة العادلة للاستثمار والقيمة العادلة للأصول والالتزامات المحتملة للشركة التابعة. تختبر الشهرة سنويا من أجل استنفادها، وفي حالة وجود شهرة سلبية فإنه يتم الاعتراف بها في الدخل.
- ترجمة القوائم المالية للعمليات التي تتم بعملة أجنبية يقوم على أساس مفهوم العملة الوظيفية.
- يتم تسعير الشركات التابعة التي يتم السيطرة عليها باستعمال طريقة حقوق الملكية.
- تقيم الأصول سواء بالتكلفة التاريخية أو القيمة العادلة إذا كان بالإمكان استعمال القيمة العادلة، أما الإهلاك فيحسب على أساس العمر الإنتاجي.
- تكلفة البحث يتم تحميلها كمصروف، أما تكلفة التطوير فيمكن رسملتها بعد ظهور المنتج أو الخدمة.
- يقيم المخزون بالتكلفة أو القيمة القابلة للتحقق أيهما أقل.
- بالنسبة لطرق تقييم المخزون فإنه يسمح بطريقة الوارد أولا صادر أولا وطريقة الوسط المرجح، لكنه غير مسموح باستعمال الوارد أخيرا صادر أولا.
- الإيجار المالي يسمح برسملته وإهلاكه.
- لا يتم الاعتراف بالأصول غير الملموسة.
- يتم الاعتراف بالضرائب المؤجلة وهي تمثل الفروقات المؤقتة بين القيمة المحاسبية والأسس الضريبية للأصول والالتزامات.

جزء التطبيقات الادماجية:

التمرين الاول: تعتبر عملية وضع وتطوير القياسات المحاسبية عملية مستمرة تستجيب من خلالها المحاسبة لما يظهر من مشاكل أو معاملات أو ظروف جديدة أو لما يطرأ من تغيرات في أي من الظروف البيئية والمجتمعية السائدة، وحيث أن تحقيق الانسجام في إعداد التقارير المالية يعتبر حاجة ملحة في هذا العصر، خاصة إذا كان الأمر يتطلب مقارنات هادفة للمعلومات المالية التي تنبثق عن مختلف البلدان التي تستخدم معايير المحاسبة والتي كانت حتى وقت قريب مختلفة كثيرا بسبب تأثير العوامل البيئية على الأنظمة والممارسات المحاسبية لهذه الدول، والمطلوب هو:

السؤال الأول: تحديد أسباب إختلاف الممارسات المحاسبية بين الدول " مختلف العوامل البيئية والقيم المجتمعية التي أدت إلى تباين الممارسات المحاسبية ".

السؤال الثاني: قارن بين واقع القياس المحاسبي بين كل من الولايات المتحدة الأمريكية (المحاسبة الانجلوسكسونية)، وألمانيا من حيث أهم المميزات.

التمرين الثاني:

السؤال الأول: لقد شهد الفكر المحاسبي اهتماما كبيرا بدراسة الاختلافات بين الأنظمة والممارسات المحاسبية وأسبابها، ومن الأمور المستقرة في الفكر المحاسبي أن مرد هذه الاختلافات راجع إلى تباين البيئات الاقتصادية، السياسية، القانونية والاجتماعية، العوامل البيئية والقيم المجتمعية ولقد انعكس ذلك في طبيعة النظام القانوني، التشريع الضريبي، نمط الملكية، مصادر التمويل الرئيسية، سوق رأس المال، التضخم، النفوذ السياسي والاقتصادي والهيئات والمنظمات الدولية الهادفة إلى تنميط الممارسات المحاسبية في مدى تأثيرها على الأنظمة والممارسات المحاسبية وتطورها، ويستخدم تأثير المتغيرات البيئية في الفكر المحاسبي إما كأساس لتفسير وجود أو تطور نظام محاسبي أو ممارسات محاسبية معينة في إحدى الدول، أو كأساس لتفسير أوجه الاختلاف أو التشابه بين الأنظمة والممارسات المحاسبية في دولتين أو في عدد من الدول.

المطلوب: قارن بين واقع القياس المحاسبي بين كل من الولايات المتحدة الأمريكية، واليابان من حيث أهم المميزات.

السؤال الثاني: إن تحقيق التوافق والتناسق في إعداد التقارير المالية يعتبر حاجة ملحة في هذا العصر نظرا لما نراه من تكتلات واتحادات بين الشركات المختلفة الجنسيات وزيادة الاستثمارات الأجنبية، ....الخ.

المطلوب: اذكر مزايا ومعوقات التوافق المحاسبي؟

التمرين الثالث: أجب على مايلي بتمعن.

1- تكون المقارنة بين الأنظمة المحاسبية للدول فيما يخص تنظيم المحاسبة من حيث الواقع القياس المحاسبي فقط؟ اجب بصحيح أو خطا مع التعليل؟

2- ما الغاية الرئيسية من النظام المحاسبي المالي؟

3- هل يمكن لشركة تحقق أرباحا متتالية أن تنهار؟ اجب بصحيح أو خطا مع التعليل؟

4- هل هناك اختلاف بين الأنظمة المحاسبية المستخدمة بالشركات؟ علل ذلك؟

5- ما هي أهم خطوة بالدورة المحاسبية؟ على ماذا تستند؟

6- ما الفرق الجوهري بين المحاسبة المالية والمحاسبة الإدارية؟

7- كيف نختار طرق الاهتلاك المطبقة على أصل ما(على أي أساس)؟

8- من مزايا التوافق المحاسبي أن التوجه الضريبي والحكومي في بعض الدول يوصي بإعداد التقارير المحاسبية بهدف حساب الربح الضريبي أو توفير معلومات للمحاسبة الوطنية فقط.، اجب بصحيح أو خطا مع التعليل؟

09- الميزة الايجابية للتوافق المحاسبي هي القوة الإلزامية بتنفيذ هذه القواعد والمعايير المحاسبية الدولية المتفق عليها على كل الأنظمة المحاسبية المقارنة؟ اجب بصحيح أو خطا مع التعليل؟

10- لا يسمح القياس المحاسبي الياباني باستخدام التكلفة التاريخية لتقييم الأصول ويوصي باستخدام التكلفة الجارية ولهذا يسمح بإعادة تقييم الأراضي والمباني، ولغرض حفظ حقوق الدائنين يتم تكوين احتياطات ضئيلة. اجب بصحيح أو خطا مع التعليل؟

التمرين الرابع:

السؤال الأول: ان المعايير المحاسبية المصرية وضعت اطارا شاملا لأهم التعاريف والعناصر الأساسية الضرورية لمختلف المعالجات المحاسبية ...أذكر مكونات هذا النظام " محاور إطار عرض اعداد القوائم المالية وفق المعايير المحاسبية المصرية " مع الشرح ؟

السؤال الثاني: أجب على الاسئلة التالية بإيجاز:

1- يقع الالتزام القانوني بضرورة تطبيق المعايير المحاسبية المصرية عند الإعداد والعرض والإفصاح عن القوائم المالية على عاتق المراجعين للقوائم المالية. اجب بصحيح أو خطأ.

2- لا يسمح القياس المحاسبي الياباني باستخدام التكلفة التاريخية لتقييم الأصول ويوصي باستخدام التكلفة الجارية ولهذا يسمح بإعادة تقييم الأراضي والمباني، ولغرض حفظ حقوق الدائنين يتم تكوين احتياطات ضئيلة. اجب بصحيح أو خطا مع التعليل؟ .

التمرين الخامس:

<u>السؤال الأول:</u>

1- ما هو الهدف من مضمون هذا المقياس؟

2- تم الاتفاق على السبيل والاستراتيجية الأفضل للواقع الجزائري محاسبيا أذكر المرجعية القانونية والتنظيمية للنظام المحاسبي المالي الجزائري (03 مرجعيات اساسية) مع الشرح،

<u>السؤال الثاني:</u> شرع محاسب شركة ام لها فروع في كل من الولايات المتحدة الامريكية، إنجلترا، ألمانيا، هولندا، السويد، فرنسا، اليابان، في تقييم المخزون السلعي لكل فرع.

المطلوب: أذكر قواعد التقييم الخاصة بالمخزون السلعي لكل فرع على حدى.

<u>السؤال الثالث:</u> اختر الاجابة الصحيحة:

1-الاطار التصوري لإعداد وعرض القوائم المالية المصرية يحتوي على:

أ-11 محورا، ب- 12 محورا ج- 04 محاور.

2-يتناقض الاطار التصوري للنظام المحاسبي المعين مع محتوى المعايير المتعلقة به.

أ-صحيح ب-خطأ

3- من مزايا التوافق المحاسبي أن التوجه الضريبي والحكومي في بعض الدول يوصي بإعداد التقارير المحاسبية بهدف حساب الربح الضريبي أو توفير معلومات للمحاسبة الوطنية فقط.، اجب بصحيح أو خطا مع التعليل؟

4-من اوجه الاختلاف بين النظام المحاسبي الجزائري والنظام المحاسبي المصري (معايير المحاسبة المصرية) ان هذا الاخير شرع في اصلاحاته المحاسبية متأخرا مقارنة بالنظام المحاسبي الجزائري.

أ-صحيح ب-خطأ

التمرين السادس:

1- ما الفرق بين المصروفات الايرادية والمصروفات الرأسمالية.

2- لا يسمح القياس المحاسبي الياباني باستخدام التكلفة التاريخية لتقييم الأصول ويوصي باستخدام التكلفة الجارية ولهذا يسمح بإعادة تقييم الأراضي والمباني، ولغرض حفظ حقوق الدائنين يتم تكوين احتياطات ضئيلة. اجب بصحيح أو خطا مع التعليل؟

3- ما هى طريقة الوارد اخيرا الصادر اولا في نظام الجرد المستمر .. وما عيوبها ومزاياها؟

4- الميزة الايجابية للتوافق المحاسبي هي القوة الإلزامية بتنفيذ هذه القواعد والمعايير المحاسبية الدولية المتفق عليها على كل الأنظمة المحاسبية المقارنة؟ اجب بصحيح أو خطا مع التعليل؟

5- لماذا تعد الشركات تقارير مرحلية، ولا تكتفي بتقرير سنوي؟

6- ما هي طرق تسعير المخازن؟

الحل النموذجي للتطبيقات الإدماجية:

حل التمرين الأول:

الإجابة على السؤال الأول: تحديد أسباب إختلاف الممارسات المحاسبية بين الدول " مختلف العوامل البيئية والقيم المجتمعية التي أدت إلى تباين الممارسات المحاسبية ".

إن المحاسبة- كأي فكر- هي نتاج تفاعلات معقدة كعوامل اقتصادية تاريخية ،اجتماعية وسياسية و التي تؤدي في النهاية إلى معايير وسياسات وطرق محاسبية تستجيب لهذه العوامل. يرجع اختلاف هذه الممارسات على المستوى الدولي إلى عدة عوامل نلخصها فيما يلي:

- **النظم القانونية وأنظمة الضرائب:** إن المفاهيم المحاسبية مرتبطة بالنظم القانونية والضريبة لبلد ما.
- **النظام الإقتصادي:** إن البيئة الإقتصادية مهمة جدا للتنمية المحاسبية بشكل عام وللإفصاح والتقارير المالية بشكل خاص، بالرغم من أن التنمية الإقتصادية يمكن تحقيقها بعدة أشكال من السياسات الإقتصادية بناء على نوع النظام الإقتصادي المختار (اقتصاد حر أو موجه).
- **لنظام السياسي:** إن المفاهيم المحاسبية مرتبطة بالنظام السياسي السائد لبلد ما.
- **المستوى التعليمي:** تعتبر معايير المحاسبة معقدة وبدون فائدة إذا لم يحسن فهمها أو استخدامها.
- **الديانة:** إن الديانة بمفهومها الواسع تؤثر على المفاهيم المحاسبية الأساسية داخل الدولة فحكومات الدول الإسلامية عليها أن تعتمد نظام اقتصادي خال من الفوائد (الربا) ولذلك عليها أن

تجد وسائل لعرض وتوصيل المعلومات المحاسبية المرتبطة بالمعاملات الآجلة بالإضافة إلى هذه العوامل هناك عوامل أخرى كالتعداد السكاني ،المستوى الثقافي ومصادر التمويل.

<u>الإجابة على السؤال الثاني:</u> المقارنة بين واقع القياس المحاسبي لكل من الولايات المتحدة الأمريكية (المحاسبة الانجلوسكسونية)، وألمانيا من حيث أهم المميزات.

القياس المحاسبي في و م أ	القياس المحاسبي في ألمانيا
إن الولايات المتحدة الأمريكية لها تأثير علي المحاسبة في العالم من خلال تبني معايير المحاسبة الدولية والتي لا تبعد كثيرا عن المعايير الأمريكية وكذلك توقعات البنوك العالمية التي اعتادت علي الاطلاع علي القوائم المالية علي الطريقة الأمريكية. –تعد المحاسبة في الولايات المتحدة الأمريكية والمملكة المتحدة متشابهة في جوانب عديدة، وهذا متوقع بسبب الأهمية الكبيرة للعلاقات التاريخية والاستثمارية بين البلدين. –تعد الاسواق المالية المؤثر الأكبر في عملية تنظيم المحاسبة في الولايات المتحدة الامريكية. فالذي ينظم قواعد التعامل في الأوراق المالية وحماية المستثمرين ويتابع تنفيذها هو الحكومة الفيدرالية من خلال قانون الأوراق المالية وقانون تبادل الأوراق المالية. –بعد النقد الذي وجه للإجراءات المتبعة لإصدار المعايير عن طريق مجمع المحاسبين القانونيين الأمريكي aicpa انتقلت سلطة إصدار المعايير إلى مجمع معايير المحاسبة المالية fasb مع بقاء هيئة تنظيم تبادل الأوراق المالية sec كجهة مشرفة فقط، إلا إذا رأت حاجة ضرورية للتدخل وهذا لا يحدث إلا نادرا. –مما يميز المحاسبة الأمريكية عدم وجود قانون عام يلزم الشركات بنشر القوائم المالية والمراجعة بشكل دوري، فكل ولاية من الولايات المتحدة لديها نظام شركات خاص يلزم بالاحتفاظ بمجموعة من الحسابات والسجلات وتسليم مجموعة محددة من التقارير المالية بشكل دوري، ولهذا يمكن القول بأن متطلبات التقارير المالية السنوية المراجعة موجودة علي المستوي الفيدرالي فقط –تستخدم التكلفة التاريخية لتقويم الأصول، لكن بشرط تخفيض قيمتها لتعادل القيمة السوقية عند الحاجة إلى ذلك. –تستخدم طريقة القسط الثابت لحساب مصروفات الاستهلاك للأصول الثابتة	قانون الشركات والضرائب هما المسيطران علي التنظيم المحاسبي، وتشمل المجموعة الألمانية دول ألمانيا، النمسا، سويسرا. خضوع المحاسبة الألمانية التام لقانون الضرائب أدى إلى انه لا يوجد اختلاف بين التقارير المالية المقدمة لأغراض الضريبة وبين التقارير المالية المنشورة. وباختصار يمكن القول بأنه لا يوجد في ألمانيا إصدار للمعايير المحاسبية كما هو متعارف عليه في الدول الناطقة بالانجليزية، وإنما الموجود هو اهتمام بإصدار معايير المراجعة وبعض التوصيات المتعلقة ببعض القضايا المحاسبية. وبالرغم من أن هذه التوصيات ليست ملزمة إلا انه يتم استشارة الجهات المهنية حيث يتم استشارتها عند إصدار القوانين التي لها تأثير علي المحاسبة والتقارير المالية. –تتميز المحاسبة الألمانية بالتحفظ الشديد عند المحاسبة عن الأصول ولذا فهي تطبق مبدأ التكلفة التاريخية، ولا تسمح بإعادة التقييم. –يتم تقويم المخزون علي أساس التكلفة

مع الاعتراف بطرق القسط المتناقص. –الدخل المحاسبي يختلف عن الدخل الضريبي في الولايات المتحدة الأمريكية يرجع ذلك إلى تعدد طرق حساب مصروفات استهلاك الأصول الثابتة حيث يستخدم في التقارير المالية طريقة مختلفة عن الطريقة المتبعة عند حساب الدخل لأغراض الضريبة – مثل هذا الاختلاف لا يوجد في دول مثل فرنسا وألمانيا فالطريقة المتبعة عند إعداد التقارير المالية يجب أن تستخدم لأغراض الضريبة أيضا. –يتم تقويم المخزون السلعي وفقا لقاعدة التكلفة أو السوق أيهما أقل ولكن في الولايات المتحدة الأمريكية نجد أن السوق يعني تكلفة الإحلال، كما يتم استخدام طريقة lifo عند تحديد تكلفة المخزون وذلك لأنها الطريقة المسموح باستخدامها لأغراض الضريبة. –جميع نفقات البحوث والتطوير يجب أن تستنفد حال إنفاقها ماعدا نفقات برامج الحاسب الآلي يسمح برسملتها إذا ثبتت منافع هذه البرامج. –يتم ترجمة القوائم المالية الأجنبية علي أساس سعر الإقفال.	أو السوق أيهما أقل، واستخدام طريقة المتوسط عند احتساب تكلفة المخزون. –مصروفات البحث والتطوير يجب الاعتراف بها حالا وتحميلها علي حساب الدخل بخلاف ما هو مطبق في المملكة المتحدة. –مصروفات التأسيس يمكن رسملتها واستنفادها خلال خمس سنوات.

حل التمرين الثاني:

<u>الإجابة على السؤال الأول:</u> لقد شهد الفكر المحاسبي اهتماما كبيرا بدراسة الاختلافات بين الأنظمة والممارسات المحاسبية وأسبابها، ومن الأمور المستقرة في الفكر المحاسبي أن مرد هذه الاختلافات راجع إلى تباين البيئات الاقتصادية، السياسية، القانونية والاجتماعية، العوامل البيئية والقيم المجتمعية ولقد انعكس ذلك في طبيعة النظام القانوني، التشريع الضريبي، نمط الملكية، مصادر التمويل الرئيسية، سوق رأس المال، التضخم، النفوذ السياسي والاقتصادي والهيئات والمنظمات الدولية الهادفة إلى تنميط الممارسات المحاسبية في مدى تأثيرها على الأنظمة والممارسات المحاسبية وتطورها، ويستخدم تأثير المتغيرات البيئية في الفكر المحاسبي إما كأساس لتفسير وجود أو تطور نظام محاسبي أو ممارسات محاسبية معينة في إحدى الدول، أو كأساس لتفسير أوجه الاختلاف أو التشابه بين الأنظمة والممارسات المحاسبية في دولتين أو في عدد من الدول.

المقارنة بين واقع القياس المحاسبي بين كل من الولايات المتحدة الأمريكية، واليابان من حيث أهم المميزات.

القياس المحاسبي في و م أ	القياس المحاسبي في اليابان
إن الولايات المتحدة الأمريكية لها تأثير علي المحاسبة في العالم من خلال تبني معايير المحاسبة الدولية والتي لا تبعد كثيرا عن المعايير	تعكس المحاسبة والتقارير المالية اليابانية مزيج من التأثيرات المحلية والدولية، ففي

الأمريكية وكذلك توقعات البنوك العالمية التي اعتادت علي الاطلاع علي القوائم المالية علي الطريقة الأمريكية. –تعد المحاسبة في الولايات المتحدة الأمريكية والمملكة المتحدة متشابهة في جوانب عديدة، وهذا متوقع بسبب الأهمية الكبيرة للعلاقات التاريخية والاستثمارية بين البلدين. –تعد الأسواق المالية المؤثر الأكبر في عملية تنظيم المحاسبة في الولايات المتحدة الأمريكية. فالذي ينظم قواعد التعامل في الأوراق المالية وحماية المستثمرين ويتابع تنفيذها هو الحكومة الفيدرالية من خلال قانون الأوراق المالية وقانون تبادل الأوراق المالية. – بعد النقد الذي وجه للإجراءات المتبعة لإصدار المعايير عن طريق مجمع المحاسبين القانونيين الأمريكي aicpa انتقلت سلطة إصدار المعايير إلى مجمع معايير المحاسبة المالية fasb مع بقاء هيئة تنظيم تبادل الأوراق المالية sec كجهة مشرفة فقط، إلا إذا رأت حاجة ضرورية للتدخل وهذا لا يحدث إلا نادرا. –مما يميز المحاسبة الأمريكية عدم وجود قانون عام يلزم الشركات بنشر القوائم المالية والمراجعة بشكل دوري، فكل ولاية من الولايات المتحدة لديها نظام شركات خاص يلزم بالاحتفاظ بمجموعة من الحسابات والسجلات وتسليم مجموعة محددة من التقارير المالية بشكل دوري، ولهذا يمكن القول بأن متطلبات التقارير المالية السنوية المراجعة موجودة علي المستوي الفيدرالي فقط. –تستخدم التكلفة التاريخية لتقويم الأصول، لكن بشرط تخفيض قيمتها لتعادل القيمة السوقية عند الحاجة إلى ذلك. –تستخدم طريقة القسط الثابت لحساب مصروفات الاستهلاك للأصول الثابتة مع الاعتراف بطرق القسط المتناقص. –الدخل المحاسبي يختلف عن الدخل الضريبي في الولايات المتحدة الأمريكية يرجع ذلك إلى تعدد طرق حساب مصروفات استهلاك الأصول الثابتة حيث يستخدم في التقارير المالية طريقة مختلفة عن الطريقة المتبعة عند حساب الدخل لأغراض الضريبة – مثل هذا الاختلاف لا يوجد في دول مثل فرنسا وألمانيا فالطريقة المتبعة عند إعداد التقارير المالية يجب أن تستخدم لأغراض الضريبة أيضا.	النصف الأول من القرن 20 عكس الفكر المحاسبي الياباني الأفكار الألمانية أما في النصف الثاني فقد عكس الأفكار الأمريكية، أما حديثا فإن أثر لجنة معايير المحاسبة الدولية قد بدأ يظهر، وفيما يخص الشركات اليابانية فهي عبارة عن تكتلات ضخمة متماسكة تعتمد في تمويلها خاصة على القروض البنكية. وقد تم إعلان محاسبة Big Bong في نهاية التسعينات الاقتصاد أكثر صحة والشركات أكثر شفافية و لجعل اليابان على توافق أكثر مع المعايير الدولي. تميل إلى التحفظ والسرية بشكل واضح مقارنة بالدول الانجلوساكسونية تعتبر الحكومة المؤثر الرئيسي علي جميع مجالات المحاسبة في اليابان بهدف حماية الدائنين والمستثمرين. **القياس المحاسبي:** – يتم استخدام التكلفة التاريخية لتقييم الأصول ويحظر استخدام التكلفة الجارية ولهذا لا يسمح بإعادة تقييم الأراضي والمباني، ولغرض حفظ حقوق الدائنين يتم تكوين احتياطات ضخمة. – يتم تقييم المخزون السلعي بالتكلفة التاريخية بالرغم من انه يسمح باستخدام قاعدة التكلفة أو السوق أيهما أقل، والسوق تعني تكلفة الإحلال أو سعر الشراء. – مصروفات البحث والتطوير يمكن رسملتها بخلاف ما هو مطبق في المملكة المتحدة ويتم استنفادها خلال خمس سنوات

–يتم تقويم المخزون السلعي وفقا لقاعدة التكلفة أو السوق أيهما أقل ولكن في الولايات المتحدة الأمريكية نجد أن السوق يعني تكلفة الإحلال، كما يتم استخدام طريقة lifo عند تحديد تكلفة المخزون وذلك لأنها الطريقة المسموح باستخدامها لأغراض الضريبة. –جميع نفقات البحوث والتطوير يجب أن تستنفد حال إنفاقها ماعدا نفقات برامج الحاسب الآلي يسمح برسملتها إذا ثبتت منافع هذه البرامج. –يتم ترجمة القوائم المالية الأجنبية علي أساس سعر الإقفال.	.

<u>الإجابة على السؤال الثاني:</u> إن تحقيق التوافق والتناسق في إعداد التقارير المالية يعتبر حاجة ملحة في هذا العصر نظرا لما نراه من تكتلات واتحادات بين الشركات المختلفة الجنسيات وزيادة الاستثمارات الأجنبية، ....الخ. ومنه فان مزايا ومعوقات التوافق المحاسبي هي كاتالي:

إن المتتبع لتطور الفكر المحاسبي يستطيع الحكم على أن المعرفة المحاسبية تتسم بخاصيتين متلازمتين هما: الإستمرارية والتغير، وهذا على الصعيدين التطبيقي والنظري. فالإستمرارية تشير إلى تراكم الخبرات وتكون القواعد والأعراف المحاسبية بمرور الزمن بعد ثبوث منفعتها عمليا وتقبلها نظريا أما خاصية التغير فتشير إلى قدرتها على مواكبة التطور في بيئة الأعمال نتيجة عوامل إقتصادية وإجتماعية والقانونية والتكنولوجية وهدفها الأساسي في النهاية تكوين نظرية محاسبية شاملة. ومن هذا المنطلق يسعى مجلس معايير المحاسبة الدولية (IASB) إلى تحقيق توافق محاسبي في الممارسات المحاسبية على المستوى الدولي إستجابة لعوامل معينة.

1- مزايا التوافق المحاسبي الدولي: لقد أظهرت دراسة قام بها المنتدى الدولي لتطوير المحاسبة (IFAD) عام 2001 أن 25 دولة عضوة في الإتحاد الأوروبي لديها خطة رسمية صادرة عن جهة حكومية وذلك للتوافق مع معايير المحاسبة الدولية وإدراكا منها للمزايا الكثيرة لهذا التوافق والتي نذكر منها:

- تحسين عملية إتخاذ القرارات من طرف المستثمرين الخارجيين.
- تسهيل عملية الإتصال المالي وذلك بتوفير معلومات مالية تم إعدادها وفق قواعد ومبادئ ومعايير متناسقة، مما يرفع من فعالية تشغيل الأسواق المالية.
- تسهيل عملية تقييم أداء الشركات متعددة الجنسية.

– زيادة درجة إنتظام وصدق حسابات المؤسسات مما يرفع من قيمتها وأهميتها في عمليات المقارنة والرقابة وإتخاذ القرارات.

– إقتصاد مبالغ معتبرة من التكاليف، تعود بالفائدة على شركات التدقيق والخدمات الإستشارية المالية.

2– معوقات التوافق المحاسبي الدولي: رغم المزايا السابقة في التوافق المحاسبي الدولي فإنه يواجه مشاكل مختلفة أهمها:

– الإختلافات البيئية والثقافية بين الدول.

– تباين في مضمون وأهداف التشريعات القانونية لكل دولة.

– ضعف أو انعدام–أحيانا– القوة الإلزامية بتنفيذ هذه القواعد والمعايير المحاسبية الدولية المتفق عليها.

– الطبيعة المعقدة التي تصاغ بها بعض المعايير مثل المعايير المرتبطة بالإستثمارات والمشتقات والأدوات المالية والمعايير المرتبطة بالقيمة العادلة، هذا ما يؤدي إلى عدم فهمها ومن ثم عدم تطبيقها على الوجه الصحيح.

– غالبية الدول ليس لها تشريعات منظمة للأدوات المالية على الأقل لأنها لا تتوفر على أسواق على درجة من الكفاءة التي تفرز قيم سوقية يمكن إعتمادها في التقييم المحاسبي.

– التوجه الضريبي والحكومي: بعض الدول يكون الهدف من التقارير المحاسبية فيها هو حساب الربح الضريبي أو توفير معلومات للمحاسبة الوطنية.

– تعود المستثمرين والمستخدمين الآخرين للقوائم المالية على المعايير الوطنية إلى درجة يصعب فيها تحول أولئك المستخدمين إلى قراءة قوائم مالية أعدت بإستخدام طرق محاسبية أخرى خصوصا في حالات ضعف الثقافة المحاسبية عند هؤلاء المستخدمين.

– المعايير المحاسبية تصدر باللغة الإنجليزية وترجمتها إلى اللغات الوطنية (غير الإنجليزية) أفقدها مضمونها الأصلي.

– إصدار معايير محاسبية دولية في شكل نصوص عامة و ترك التفاصيل لكل دولة، فهذه المعايير لا تتعاطى إلا الأحداث ذات الصبغة الدولية التي تبدي معظم الدول حاجة ملحة لها دون النظر لمعيار معين يلاءم ظروف دولة أو مجموعة محددة من الدول بعينها.

حل التمرين الثالث:

1– خطأ لانه لا تكون المقارنة بين الانظمة المحاسبية للدول فيما يخص تنظيم المحاسبة من حيث الواقع القياس المحاسبي فقط بل من حيث التشريع والتطبيق القانوني، اعداد التقارير المالية، والقياس المحاسبي.

2– الغاية الرئيسية من النظام المحاسبي المالي هو انه نظام معلومات يضيف قيمة عن طريق القياس والايصال.

3- نعم اذا كانت الارباح وهمية او ارباح غير محققة بالاضافة الى عسر نقدي وقصور بالتمويل.
4- نعم حسب طبيعة النشاط ورغبة الادارة والملاك او المساهمين بالاضافة الى التعليمات التنظيمية اذا وجدت.
5- التسجيل او الاعتراف بالحدث التجاري او المالي وتستند على القياس.
6- المحاسبة المالية هي احد فروع المحاسبة المختصة بتسجيل وتلخيص وتفسير وايصال المعلومات الماليةالتي تخص الشركات وتكون هذه المعلومات متاحة الوصول للجميع اذا كانت الشركة مساهمة عامة وهي تتبع المعايير المحاسبية مما يخضعها الى التدقيق، اما المحاسبة الادارية على العكس من ذلك، هي معلومات تستخدم داخل المؤسسات والشركات وتكون غير معلنة (سرية) ولا يمكن الوصول لها او الاطلاع عليها الا من طرف عدد قليل من المستخدمين ومتخذي القرار وصناعه داخل الوحدة الاقتصادية.
7- حسب طبيعة الاصل او النشاط وكذلك احياناً يتم الأخذ بعين الاعتبار التعليمات الضريبية.
8- يعد التوجه الضريبي والحكومي : بعض الدول يكون الهدف من التقارير المحاسبية فيها هو حساب الربح الضريبي أو توفير معلومات للمحاسبة الوطنية . من معوقات التوافق المحاسبي وليس من مزاياه.
9- إن ضعف أو انعدام-أحيانا- القوة الإلزامية بتنفيد هذه القواعد والمعايير المحاسبية الدولية المتفق عليها. تعد من معوقات التوافق المحاسبي وليس من مزاياه.
10- يتم استخدام التكلفة التاريخية لتقييم الاصول ويحظر استخدام التكلفة الجارية ولهذا لا يسمح باعادة تقييم الاراضي والمباني، ولغرض حفظ حقوق الدائنين يتم تكوين احتياطات ضخمة.

حل التمرين الرابع:

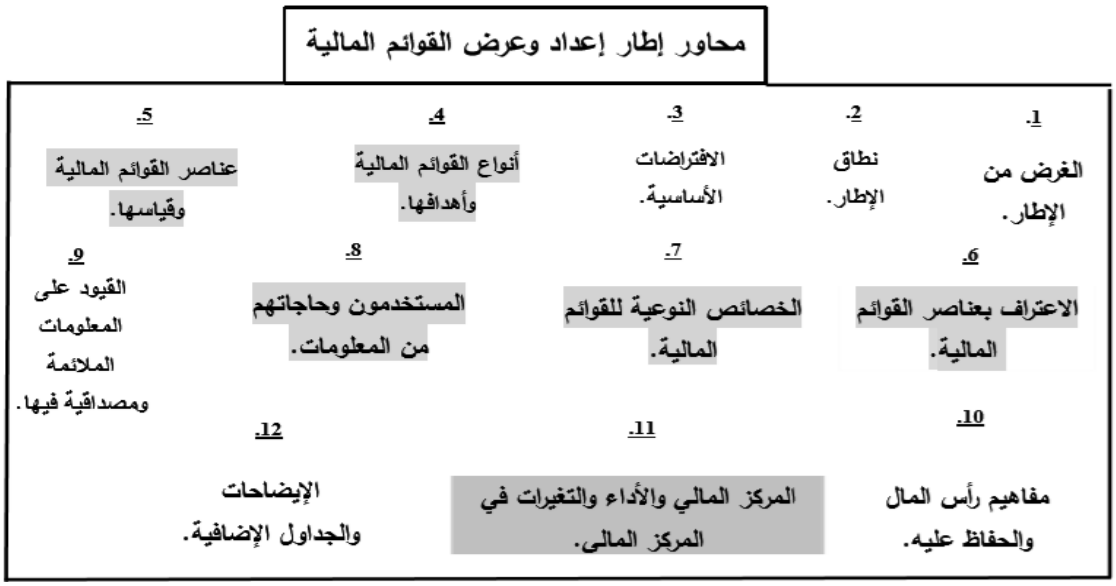
<u>الإجابة على السؤال الأول:</u> تتمثل مكونات إطار إعداد وعرض القوائم المالية وفق المعايير المحاسبية المصرية في التالي:

إطار إعداد وعرض القوائم المالية وفق المعايير المحاسبية المصرية: إطار إعداد وعرض القوائم المالية وفق معايير المحاسبة المصرية، الصادرة في 2015 من طرف وزارة الاستثمار المصرية يحتوي على **137** فقرة مقسمة على أربعة أجزاء أساسية كما يلي:

- الجزء الأول: يحتوي على 21 فقرة توضح الهدف من القوائم المالية ذات الأغراض العامة؛
- الجزء الثاني: يحتوي على 12 فقرة توضح المنشأة المصدرة للقوائم المالية؛
- الجزء الثالث: يحتوي على 39 فقرة توضح الخصائص النوعية للمعلومة المالية المفيدة؛
- الجزء الرابع: يحتوي على 65 فقرة توضح النصوص المتبقية لهذا الإطار التي لم يتطرق لها في الأجزاء الثلاثة الأولى

تمحور مضمون هذه الأجزاء حول توضيح العناصر الأساسية التنظيمية لكيفية استخدام المعايير المحاسبية المصرية وذلك بالاستناد إلى المعايير المحاسبية الدولية، وتتمثل أهم المحاور الرئيسية التي جاءت في فقرات أجزاء هذا الإطار في الشكل التالي:

الشكل: محاور إطار عرض اعداد القوائم المالية وفق المعايير المحاسبية المصرية.



المصدر: بالاستناد الى المعايير المحاسبية المصرية.

من الشكل اعلاه يتضح ان المعايير المحاسبية المصرية وضعت اطارا شاملا لأهم التعاريف والعناصر الأساسية الضرورية لمختلف المعالجات المحاسبية، حيث اشتمل هذا الاطار على 12 محورا منظما للإجراءات والمعالجات المحاسبية في جمهورية مصر العربية، تهتم اغلبها "6 محاور من أصل 12 محورا" بكل ما يتعلق بالقوائم المالية، مقارنة بالإطار المفاهيمي للنظام المحاسبي المالي الجزائري، يتضح أن هذا الأخير احتوى على 08 محاور أساسية فقط يستند عليها لتنظيم وتوضيح الإجراءات المحاسبية، وحتى نقِف عند أوجه التشابه والاختلاف بين الإطارين يتم أولا شرح محاور إطار إعداد وعرض القوائم المالية وفق لما جاء به القرار الأخير رقم 110 الصادر عن وزير الاستثمار المصري "**أشرف سليمان**" في 9 جويلية 2015 كما يلي:

10. **الغرض من الإطار**: تم سن هذا الإطار كمدخل توضيحي للمفاهيم الموجودة في نصوص المعايير المحاسبية المصرية، وذلك بغية مساعدة معدي المعايير المحاسبية المصرية المتمثلة في لجنة وضع المعايير من تطوير المعايير القديمة واصدار أخرى جديدة، ثم مساعدة مستخدمي هذه المعايير في إجراءات إعداد القوائم المالية وتفسيرها وبعدها توضيح مسار المراجعة لمختلف المدققين والمراجعين هذا من جهة، ومن جهة ثانية يفرض هذا الإطار ضرورة مراجعة مُحتواه بشكل دوري بغيةُ تجنب النقائص والاختلافات التي يمكنُ أن تكون مع نصوص المعايير

المصرية، وعند الوقوع في حالة اختلاف بين الإطار والمعايير المحاسبية المصرية تعطى الأولوية لنصوص هذه الأخيرة وتفرض ضرورة إجراء تعديلات على الإطار.

11. **نطاق الإطار**: تطرق هذا الإطار إلى مجموعة المحاور الظاهرة في الشكل أعلاه المعبر عنها في أربعة أجزاء أساسية كما سبق ذكره، وحسب الجزء الأول من هذا الإطار فإن نطاقه يشمل ما يلي:

- أهداف القوائم المالية؛
- الخصائص النوعية التي تحدد مدى الفائدة من المعلومات في القوائم المالية؛
- التعريف والاعتراف والقياس والعرض والإفصاح بالعناصر التي تعد منها القوائم المالية؛
- مفاهيم رأس المال وكيفية الحفاظ عليه.

12. **الافتراضات الأساسية:** يتبين أنه يعتمد على افتراض أساسي يمتثل في "**الاستمرارية**"، أي أن تعد الشركة قوائمها المالية قصد الاستمرارية في النشاط وألا تكون لها نية في إنهاء نشاطاتها أو التصفية أو لتقليص كبير في حجم عملياتها هذا من جهة. ومن جهة ثانية وحسب الفقرة رقم 17 من الجزء الأول لإطار إعداد وعرض القوائم المالية تبين أنه قد احتوى على افتراض ثانوي تمثل "**أساس الاستحقاق**"، أي أن يتم إثبات العمليات المالية والأحداث الأخرى عندما تحدث وليس عندما تقبض أو تدفع النقدية أو ما في حكمها، ويتم تسجيلها في السجلات المحاسبية وتضمينها القوائم المالية عن الفترة التي تمت فيها، الأمر الذي يوفر أساسا أفضل لتقييم أداء المالي للشركة في الماضي والتنبؤ بالمستقبل.

13. **القوائم المالية:** ان أغلب محاول إطار إعداد وعرض القوائم المالية للمعايير المحاسبية المصرية اختصت في القوائم المالية (عناصرها، أنواعها، قياسها، أهدافها والاعتراف بها)، تبين من الإطار أن القوائم المالية تتمثل عادة في الميزانية وتتكون من الأصول والالتزامات وحقوق الملكية، وقائمة الدخل التي تتكون من الدخل (الإيرادات و/ أو المكاسب) بالإضافة إلى المصاريف، وقائمة تدفقات النقدية وقائمة التغير في حقوق الملكية، الإيضاحات والقوائم الأخرى والمواد التفسيرية التي تمثل جزء مكمل للقوائم المالية كما يمكن ان تشتمل على جداول اضافية توضحية حسب طلبات مستخدمي القوائم المالية، ولا يتم الإعتراف بعناصر القوائم المالية إلا إذا كان من المتوقع تدفق منفعة اقتصادية مستقبلية مرتبطة بنشاط الشركة، وأن تكون له تكلفة أو قيمة يمكن قياسها بدرجة من الثقة. كما يجب أن تقاس كل بنود القوائم المالية وفقا لأسلوب قياس محاسبي يعكس وبصدق حقيقة الوقائع الاقتصادية التي قامت بها الشركة، وذلك بهدف توفير معلومات ملائمة لمستعمليها.

14. أما عن **الإيضاحات والجداول الإضافية:** فيمكن أن تحتوي القوائم المالية على إيضاحات وجداول إضافية ومعلومات أخرى خاصة في حالة طلبها من طرف مستخدمي القوائم المالية،

فعلى سبيل المثال لا الحصر يمكن أن تحتوي على معلومات إضافية ملائمة لحاجات المستخدمين خاصة ببنود الميزانية وقائمة الدخل، أو تحتوي على معلومات وايضاحات حول المخاطر وحالات عدم التأكد التي تؤثر على الشركة.

15. **المركز المالي والأداء والتغيرات في المركز المالي:** نظرا للأهمية البالغة التي تحظى بها قائمة المركز المالي لدى مستخدمي المعلومة المالية سواء مستخدمين داخلين أو خارجين، فإن إطار عرض واعداد القوائم المالية خصص عدة فقرات تختص بالمركز المالي وتغيراته. يتأثر المركز المالي حسب الجزء الرابع من إطار إعداد وعرض القوائم المالية وفق المعايير المحاسبية المصرية بالموارد الاقتصادية التي تسيطر عليها هذه الشركة، وبهيكلها المالي، والسيولة وقدرتها على السداد واستجابتها للتغيرات في البيئة التي تعمل فيها. وتعتبر المعلومات المتعلقة بالموارد الاقتصادية التي تسيطر عليها الشركة في الماضي والمعروضة في قائمة المركز المالي مفيدة في التنبؤ بقدرتها على توليد النقدية وما في حكمها في المستقبل، وكذلك مفيدة في التنبؤ بحاجات الاقتراض المستقبلية من جهة، وعن الكيفية التي سيتم بها توزيع الأرباح والتدفقات النقدية المستقبلية لهؤلاء الذين لهم مصلحة في الشركة من جهة ثانية.

16. **الخصائص النوعية للقوائم المالية:** خصِص الجزء الثالث من إطار إعداد وعرض القوائم المالية وفق المعايير المحاسبية المصرية لدراسة الخصائص النوعية للمعلومات المالية، حيث تعبر هذه الأخيرة عن الصفات التي تجعل المعلومات الواردة في القوائم المالية مفيدة للمستخدمين، وتتمثل الخصائص النوعية الرئيسية للمعلومة المالية المفيدة في التالي:

- الملاءمة؛
- المصداقية؛

أما الخصائص النوعية التي تحسِن من إفادة المعلومة المالية فتتمثل حسب الفقرة 19 من الجزء الثالث لإطار إعداد وعرض القوائم المالية وفق المعايير المحاسبية المصرية فيما يلي:

- القابلية للفهم؛
- القابلية للمقارنة؛
- التوقيت المناسب؛
- الأهمية النسبية.

تتم الإشارة هنا أنه كلما تم تحليل فقرات الجزء الثالث من الإطار كلما تم إيجاد الخصائص النوعية الثانوية للقوائم المالية كالحياد، التمثيل الصادق والاكتمال. أما عن القيود التي فرضها الإطار على المعلومات المالية فتمثلت اساسا في تكلفة والجهد المبذول للحصول على المعلومة واستخدامها بطريقة سليمة، وتشمل هذه التكلفة العادلة تكاليف التحقق، التجهيز، التحليل والتفسير والنشر ... بالإضافة ضرورة الموازنة بين التكلفة والمنفعة من جهة وبين الخصائص النوعية من جهة ثانية.

17. **المستخدمون وحاجاتهم من المعلومات:** قد يشمل مستخدمي القوائم المالية مستخدمين خارجيين كالمستثمرين الحاليين والمحتملين، المقرضين، الموردين والدائنين التجاريين الآخرين والعملاء والحكومات ووكالاتها والجمهور، أو مستخدمين داخلين كالموظفين والملاك ورؤساء المصالح ... حيث يقع على عاتق الإدارة المسؤولية الأساسية في إعداد وعرض المعلومات المالية للأطراف المستخدمة لها لتلبية حاجاتهم.

18. **مفاهيم رأس المال والحفاظ عليه:** اختصت فقرات إطار إعداد وعرض القوائم المالية في المفاهيم العامة لرأس المال وكيفية المحافظة عليه، حيث يعتبر رأس المال بمفهومه المالي مرادفًا لصافي الأصول وحقوق الملكية في الشركة مهما كان نوعها، أما بمفهومه التشغيلي أو المادي فإن رأس المال يتمثل في القدرة التشغيلية للشركة، كما أنه "يتطلب مفهوم الحفاظ على القيمة المادية لرأس المال تبنى التكلفة الجارية كأساس للقياس". أما مفهوم الحفاظ على القيمة المالية لرأس المال فلا يتطلب استخدام مفهوما محددا حيث يعتمد اختيار الأساس تحت هذا المفهوم على نوع رأس المال الذي تسعى المنشأة للحفاظ عليه.

<u>الإجابة على السؤال الثاني:</u>

1- لا، ... يقع الالتزام القانوني بضرورة تطبيق المعايير المحاسبية المصرية عند الإعداد والعرض والإفصاح عن القوائم المالية على عاتق **مُعديها (إدارة الشركة وبالأخص المصالح المحاسبية).**

3- يتم استخدام التكلفة التاريخية لتقييم الاصول ويحظر استخدام التكلفة الجارية ولهذا لا يسمح باعادة تقييم الاراضي والمباني , ولغرض حفظ حقوق الدائنين يتم تكوين احتياطات ضخمة.

حل التمرين الخامس:

<u>الإجابة على السؤال الأول:</u>

1-يقدم هذا المقياس مقاربة تجمع بين الأهداف والكفاءات تتعلق بممارسات الأنظمة المحاسبية المقارنة، حيث يهدف الى:

1- اظهار اوجه الخلاف الفكري بين المدارس المحاسبية المختلفة والتي تعد عاملا هاما في تكريس الجهود نحو تحقيق اهداف التوافق المحاسبي علي المستوي الدولي من خلال التركيز على: المحاسبة الانجلوساكسونية، المحاسبة في المملكة المتحدة، المحاسبة في الدول الاسكندنافية، المحاسبة في المانيا، المحاسبة اللاتينية، المحاسبة في الدول الفرونكوفنية (فرنسا)، المحاسبة الاسيوية، وأسس القياس المحاسبي وفق النظام المحاسبي المالي،

2- القاء الضوء على الخصائص النوعية المميزة لكل منها في مجالات القياس المحاسبي والافصاح وانعكاساتها العملية علي التقارير المالية، بالإضافة الى التشريع والتطبيق القانوني لها، وذلك من أجل معرفة إيجابيات وسلبيات واقع التطبيق لكل دولة على حدى، وبغية الوقوف على نقاط التشابه والاختلاف الناتجة عن ذلك،

3- مقارنة الأنظمة المحاسبية ونصوصها التي يستند إليها في المعالجات والإجراءات المحاسبية من بلد لآخر ومدى امتثالها لمعايير المحاسبة الدولية، وذلك من أجل توفير قاعدة سليمة في القياس والافصاح المحاسبي، كما يسمح بعد توفير ادراك ملم للجانب المنهجي لمدى مواكبة الدول المذكورة أعلاه لأهم التطورات المحاسبية الحديثة (مثل تطبيق القيمة العادلة، ....الخ).

2-تم الاتفاق على السبيل والاستراتيجية الأفضل للواقع الجزائري أذكر المرجعية القانونية والتنظيمية للنظام المحاسبي المالي (03 مرجعيات اساسية) وتتمثل هذه المرجعيات في:

1- القانون رقم 11/07 يتضمن النظام المحاسبي المالي الصادر في الجريدة الرسمية العدد 2007/74 المادة رقم 06 المتعلق بتعريف الاطار التصوري للنظام المحاسبي المالي من حيث تعريف المحاسبة ومجال التطبيق.

2- المرسوم التنفيذي رقم 156/08 الصادر في الجريدة الرسمية العدد 2008/27 والمتعلق بالفروض المحاسبية، المبادئ المحاسبية، تعاريف لعناصر الميزانية وحسابات النتائج، الخصائص النوعية للمعلومات المحاسبية.

3- القرار الصادر في الجريدة الرسمية رقم 2009/19 بتاريخ 26 يوليو 2008 والمتعلق بتحديد قواعد التقييم والمحاسبة ومحتوى القوائم المالية وكيفية عرضها.

3-مكونات النظام المحاسبي المالي الجزائري تتمثل في: الاطار التصوري، قواعد القياس والتقييم والمحاسبة، محتوى القوائم المالية وكيفية عرضها، مدونة الحسابات.

<u>الإجابة على السؤال الثاني:</u> تتم قواعد التقييم الخاصة بالمخزون السلعي التي يرتكز على اساسها المحاسب لكل فرع على حدى كالتالي:

- **في الولايات المتحدة الامريكية:** يتم تقويم المخزون السلعي وفقا لقاعدة التكلفة أو السوق ايهما أقل ولكن في الولايات المتحدة الامريكية نجد أن السوق يعني تكلفة الاحلال، كما يتم استخدام طريقة **lifo** عند تحديد تكلفة المخزون وذلك لأنها الطريقة المسموح بأستخدامها لاغراض الضريبة.
- **في انجلترا:** المخزون يتم تقييمه بالتكلفة أو القيمة القابلة للتحقق أيهما أقل ويسمح باستعمال طريقة **FIFO** والوسط المرجح لكن لا يسمح باستعمال طريقة **LIFO**. **كما** تستخدم طريقة

التكلفة أو السوق ايهما أقل عند تقييم المخزون السلعي، والسوق يعني صافي القيمة القابلة للتحقق كما أن تكلفة المخزون تحدد علي اساس طريقة **fifo**.

- **في ألمانيا:** المخزون يقم بالتكلفة أو السوق أيهما أقل ويمكن استعمال LIFO، FIFO كما يتم تقويم المخزون علي اساس التكلفة أو السوق ايهما أقل، واستخدام طريقة المتوسط عند احتساب تكلفة المخزون.
- **في هولندا:** يتم تقييم المخزون السلعي علي أساس قاعدة التكلفة أو السوق أيهما أقل، وكلمة السوق تعني القيمة القابلة للتحقق ويتم استخدام طريقة **fifo** والمتوسط المرجح لتحديد تكلفة المخزون.
- **في السويد:** يتم تقويم المخزون علي أساس التكلفة أو السوق أيهما أقل، والسوق يعني تكلفة الاحلال بشرط الا تزيد عن صافي القيمة القابلة للتحقق، ويتم استخدام **fifo** لتحديد تكلفة المخزون.
- **في فرنسا:** يتم تقويم المخزون علي اساس قاعدة التكلفة أو السوق ايهما أقل، وتحدد التكلفة للمخزون على اساس طريقتي المتوسط المرجح و**fifo**.
- **في اليابان:** المخزون يتم تقييمه بالتكلفة أو القيمة القابلة للتحقق أيهما أقل، يمكن استعمال كل من LIFO، FIFO والوسط المرجح. يتم تقييم المخزون السلعي بالتكلفة التاريخية بالرغم من انه يسمح باستخدام قاعدة التكلفة أو السوق ايهما أقل، والسوق تعني تكلفة الاحلال أو سعر الشراء.

<u>الإجابة على السؤال الثالث:</u> اختر الاجابة الصحيحة:

1-الاطار التصوري لإعداد وعرض القوائم المالية المصرية يحتوي على:

أ-11 محورا، ب- 12 محورا ج- 04 محاور.

2-يتناقض الاطار التصوري للنظام المحاسبي المعين مع محتوى المعايير المتعلقة به.

أ-صحيح ب-خطأ

3- من مزايا التوافق المحاسبي أن التوجه الضريبي والحكومي في بعض الدول يوصي بإعداد التقارير المحاسبية بهدف حساب الربح الضريبي أو توفير معلومات للمحاسبة الوطنية فقط.، اجب بصحيح أو خطا مع التعليل؟ (02 ن) ..... يحتم التوجه الضريبي والحكومي في بعض الدول أن الهدف من التقارير المحاسبية فيها هو حساب الربح الضريبي أو توفير معلومات للمحاسبة الوطنية وهذا من معوقات التوافق المحاسبي وليس من مزاياه.

4-من اوجه الاختلاف بين النظام المحاسبي الجزائري والنظام المحاسبي المصري (معايير المحاسبة المصرية) ان هذا الاخير شرع في اصلاحاته المحاسبية متأخرا مقارنة بالنظام المحاسبي الجزائري.

أ-صحيح ب-خطأ

حل التمرين السادس:

1- الفرق بين المصروفات الايرادية والمصروفات الرأسمالية:

تعريف المصروف: نفقات تدفع بغرض الحصول علي إيرادات.

المصروفات الايرادية : تدفع بغرض الحصول علي الايراد في نفس الفترة المالية التي تدفع فيها.

المصروفات الرأسمالية: تدفع بغرض الحصول علي الايراد في الفترة المالية الحالية بالإضافة الي فترات مالية لاحقة.

2- يسمح القياس المحاسبي الياباني باستخدام التكلفة التاريخية لتقييم الاصول ويحظر استخدام التكلفة الجارية ولهذا لا يسمح بإعادة تقييم الاراضي والمباني، ولغرض حفظ حقوق الدائنين يتم تكوين احتياطات ضخمة.

3- طريقة الوارد اخيرا الصادر اولا فى نظام الجرد المستمر: الوارد اخير طريقه من طرق تسعير المخزون وهي بمقتضاها يتم تسعير المخزون بالسعر الاحدث ويعني انه لو عندي مخزون اقل وتكلفه عالية وبالتالي مالي يؤدي الى ان الشركة ستخسر او بمعني ادق الربح يبقي اقل ولا تستخدم هذه الطريقة في الدول المطبقة للمعاير الدولة من اجل الوفر الضريبي وسلامه عرض القوائم الماليه في السنوات المتتالية.

4- إن ضعف أو انعدام-أحيانا- القوة الإلزامية بتنفيذ هذه القواعد والمعايير المحاسبية الدولية المتفق عليها. تعد من معوقات التوافق المحاسبي وليس من مزاياه.

5- تعد الشركات تقارير مرحلية، ولا تكتفي بتقرير سنوي وذلك لمتابعة الاداء وتقييمه دوريا وكشف تصحيح اي انحراف والالتزام بالتعليمات واعطاء معلومات للسوق المالي.

6- طرق تسعير المخازن هما 3 طرق:

أ- الوارد أولا صادر أولا.

ب- الوارد أخيرا صادر أولا.

ج- المتوسط المرجح (يعني بالبلدي نأخذ متوسط سعر بين اللي الاثنين يعني نجمع السعر الأول + السعر الثاني ونقسمهم على 2).

الإحالات والاسنادات:

- شعيب شنوف، **محاسبة المؤسسة طبقا للمعاير المحاسبية الدولية**، الجزء الثاني، مكتبة الشركة الجزائرية بوداود، الجزائر، 2010.
- عبد الحي مرعي، محمد سمير الصبان، **التطور المحاسبي والمشاكل المحاسبية المعاصرة**، دار النهضة العربية للطباعة والنشر، بيروت، 1988.
- رضان حلوة حنان، **تطور الفكر المحاسبي – مدخل نظرية المحاسبة**، دار الثقافة للنشر والتوزيع، ط1، الأردن، 1998.
- صلاح الدين بولعراس، **التغيرات التي أحدثها النظام المحاسبي المالي على القوائم المالية وأثرها في تحسين جودة المعلومة المحاسبية**، أطروحة دكتوراه، تخصص: محاسبة، مالية وتدقيق، جامعة فرحات عباس، سطيف1، الجزائر، 2016/2015.
- الجبير نبيه، محمد عبد المنعم، المحاسبة الدولية: الإطار الفكري والواقع العملي، الجمعية السعودية للمحاسبة ، الرياض، المملكة العربية السعودية، 1998.
- رضوان حلة حنان، **النموذج المحاسبي من المبادئ إلى المعايير**، دار وائل للنشر، الأردن، 2006.
- الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية المؤرخة في 25 مارس 2009، العدد 19.
- الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية المؤرخة في 25 نوفمبر 2007، العدد 74.
- جمال على عطية، **التوجه الحديث للفكر المحاسبي لمفهوم القيمة العادلة وأثره في الإبلاغ المالي للقوائم المالية للبنوك العاملة في الاردن**، اطروحة دكتوراه، 2005.
- سعيدي يحي، سبتي اسماعيل، **أثر ومشاكل تطبيق النظام المحاسبي المالي على محاسبة المجمعات، دراسة حالة الرياض سطيف**، الملتقى الوطني الأول حلول النظام المحاسبي ضرورة واقع وآفاق، جامعة قسنطينة، نوفمبر 2014.
- سبتي اسماعيل، **محاضرات في مقياس الانظمة المحاسبية المقارنة**، مطبوعة موجهة الى طلبة السنة الاولى ماستر تخصص محاسبة وجباية معمقة، 2017، جامعة محمد بضياف المسيلة، الجزائر.

- كرمية نسرين، مقال بعنوان: **عرض وتقييم تجارب بعض البلدان الأجنبية في تنظيم مهنة المحاسبة فرنسا، المانيا، امريكا، اليابان،** المؤتمر العلمي الدولي الثالث حول: الاصلاح المحاسبي في الجزائر، يومي 29-30 نوفمبر 2011.
- جمال على عطية طرايرة، **التوجه الحديث للفكر المحاسبي لمفهوم القيمة العادلة وأثره في الإبلاغ المالي للقوائم المالية للبنوك العاملة في الأردن،** أطروحة دكتوراه غير منشورة، الأردن، 2005
- رفيق يوسفي، **النظام المحاسبي المالي بين الاستجابة للمعايير الدولية ومتطلبات التطبيق،** رسالة ماجستير، جامعة ام البواقي، الجزائر، 2011.
- Projet de système comptable financière, ministère algérien des finances, juillet 2006- document de travail.
- Barry and Elliot, Financial Reporting Analysis, London, 1992.
- Richard G. Schroeder; Myrtle W. Clark; and Jack M. Cathey; Accounting Theory and Analyses, Inc. 2001.
- Richard G. Schroeder; Myrtle W. Clark; and Jack M. Cathey; Accounting Theory and Analyses, Inc. 2001
- What is ACCOUNTING INFORMATION SYSTEM (AIS) ", The Law Dictionary, Retrieved 1-6-2017. Edited.
- قانون 11/07 يتضمن النظام المحاسبي المالي الصادر عن الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية العدد 2007/74.
- المرسوم التنفيذي 156/08 الصادر عن الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية العدد 2008/27.
- قرار يوليو 2008 يحدد قواعد التقييم والمحاسبة الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية العدد 2009/19.
- جريدة الوقائع المصرية، وزيرة الاستثمار والتعاون الدولى، القرار رقم 69 لسنة 2019 يتضمن تعديل بعض أحكام معايير المحاسبة المصرية والمعايير المصرية للمراجعة والفحص المحدود.
- معايير المحاسبة المصرية الصادرة كإطار مكمل للنظام المحاسبى الموحد بقرار معالي المستشار/ رئيس الجهاز المركزى للمحاسبات رقم 732 لسنة 2020.