الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية
République Algérienne Démocratique et Populaire
وزارة التعليم العالي والبحث العلمي
Ministère de l'Enseignement Supérieur et de la Recherche Scientifique

جامعة محمد بوضياف / المسيلة
كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير
قسم العلوم المالية والمحاسبة

Université Mohamed Boudiaf / M'SILA
Faculté des Sciences Économiques, Commerciales et des Sciences de Gestion
Département des finances et comptabilité

محاضرات في مقياس الأنظمة المحاسبية المقارنة

مطبوعة موجهة لطلبة السنة أولى ماستر
تخصص: محاسبة وجباية معمقة

من إعداد الدكتور
سبتي إسماعيل

SAHLA MAHLA
المصدر الأول لمذكرات التخرج في الجزائر

فـــــــــهرس المحتويـــــــــــات.

تمهيد..... **03**

المحور الأول: مفاهيم عامة عن النظام المحاسبي المالي الجزائري 04

أولا: الإطار التصوري للنظام المحاسبي المالي الجزائري 04

ثانيا: أساليب القياس المحاسبي في النظام المحاسبي المالي الجزائري..... **12**

المحور الثاني: مقارنة نظام المعايير المحاسبية المصرية مع النظام المحاسبي المالي الجزائري **18**

أولا: مقارنة الإطار التصوري للمعايير المحاسبية المصرية مع إطار النظام المحاسبي المالي 19

ثانيا: مقارنة أساليب القياس المحاسبي وفق المعايير المحاسبية المصرية مع أساليب القياس المحاسبي وفق النظام المحاسبي المالي الجزائري..... 26

المحور الثالث: مقارنة نظام المعايير المحاسبية الدولية مع النظام المحاسبي الجزائري والمعايير المحاسبية المصرية..... **33**

أولا: مقارنة أساليب القياس المحاسبي للإطار المعايير المحاسبية الدولية مع نظيره في النظام المحاسبي المالي الجزائري والمعايير المحاسبية المصرية..... 33

ثانيا: مقارنة الخصائص النوعية للمعلومة المالية ومتطلبات الإفصاح عنها بين مختلف الأنظمة المحاسبية في العالم 39

خلاصة..... **58**

.

قائمة المصادر والمراجع **59**

SAHLA MAHLA
المصدر الأول لمذكرات التخرج في الجزائر

تمهيد:

وفقا للبرنامج الرسمي الصادر عن وزارة التعليم العالي والبحث العلمي الجزائرية الخاص بهذا المقياس ـ الأنظمة المحاسبية المقارنة ـ، فإنه خصص محاورا هامة يعرض فيه ما جاء في النظام المحاسبي المالي الجزائري وأسباب تبني الحكومة الجزائرية لذلك، مع ضرورة التطرق إلى الإطار المفاهيمي وبنية هذا النظام هذا النظام، كما خصص محاور أخرى يتم عرض أهم نقاط التشابه والاختلاف بين النظام المحاسبي المالي الجزائري ومختلف الأنظمة المحاسبية الأنجلوسكسونية. استنادا إلى ما سبق فقط تم تخصيص هذه المطبوعة لدراسة وعرض ثم مقارنة النظام المحاسبي الجزائري (الفرونكفوني) مع بعض الأنظمة المحاسبية المتبعة في بعض الدول التي تستند في ذلك للفكر الأنجلوسكسوني، والمتمثلة في جمهورية مصر العربية والمملكة الأردنية الهاشمية؛ وذلك من أجل معرفة إيجابيات وسلبيات واقع التطبيق لكل دولة على حِدى، وبغية الوقوف على نقاط التشابه والاختلاف الناتجة عن ذلك.

حتى تأخذ 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 ـ النظام المحاسبي المالي الجزائري، المعايير المحاسبية المصرية والمعايير المحاسبية الدولية المطبقة في المملكة الأردنية ـ، وذلك من أجل توفير قاعدة سليمة يُستند عليها عند مقارنة واقع القياس والافصاح المحاسبي، ومن أجل معرفة مدى مواكبة الدول المذكورة أعلاه لأهم التطورات المحاسبية الحديثة (مثل تطبيق القيمة العادلة)؛ تم تقسيم هذا هذه المطبوعة إلى ثلاثة محاور.

بعدما تتم مقارنة واقع قياس المحاسبي بين الدول الثلاث والأنظمة المحاسبية المختلفة، والوقوف على أوجه التشابه والاختلاف في ذلك، تم تخصص جزء من المحور الأخير لمقارنة متغيرات الدراسة الأخرى (الإفصاح المحاسبي) وعلاقتها بقياس القيمة العادلة على مستوى الدول محل الدراسة عن طريق مقارنة إجراءات توحيد حسابات مجموعة الشركات في البيئة المحاسبية الجزائرية، مع البيئة المحاسبية المصرية والبيئة المحاسبية الأردنية؛ ثم مقارنة إجراءات ومتطلبات الإفصاح المحاسبي عن المعلومات المالية الموحدة في البيئة المحاسبية الجزائرية، مع متطلبات ذلك في البيئة المحاسبية المصرية والبيئة المحاسبية الأردنية.

SAHLA MAHLA
المصدر الأول لمذكرات التخرج في الجزائر

المحور الأول: مفاهيم عامة عن النظام المحاسبي المالي الجزائري.

قامت الحكومة الجزائرية في العُشرية الأخيرة بِعِدة إصلاحات اقتصادية هامة من أجل مواكبة التطورات الحاصلة في مختلف الدول، حيث قامت بإصلاح مالي محاسبي من خلال تبني النظام المحاسبي المالي الذي يُعتبر كإعادة صياغة للمخطط الوطني المحاسبي لسنة 1975، ويشكل هذا النظام خطوة هامة لتطبيق المعايير المحاسبية الدولية في الجزائر، لأنه مستمد من هذه الأخيرة ومكيف حسب الواقع الجزائري. أوكل المجلس الوطني للمحاسبية (CNC) مهمة تحديث المخطط المحاسبي الوطني(PCN) إلى مجموعة من الخبراء الفرنسيين والجزائريين تابعين للمجلس الوطني للمحاسبة، مجلس المنظمة الفرنسية للخبراء المحاسبين(CSOEC) والهيئة الوطنية لمحافظي الحسابات(CNCC)، وبعد الدراسة والتشاور بين مختلف الخبراء والجهات المعنية بتحديث المخطط الوطني المحاسبي، تم الاتفاق على ثلاث سبل للتحديث تمثلت في التالي:

- المحافظة على الشكل الحالي للمخطط المحاسبي الوطني، مع معالجة وإصلاح مواطن القصور فيه من أجل مسايرة التغيرات الحاصلة في الواقع الاقتصادي الجزائري؛
- المحافظة على الشكل الحالي للمخطط المحاسبي الوطني، مع معالجة وإصلاح مواطن القصور فيه استنادًا إلى المعايير المحاسبية الدولية بغية مواكبة التغيرات العالمية الحاصلة؛
- إلغاء المخطط المحاسبي الجزائري وإصدار نسخة جديدة استنادا للإجراءات، المفاهيم، القواعد والحلول التي أقرتها هيئة المعايير المحاسبية الدولية(IASC).

أولا: الإطار التصوير للنظام المحاسبي المالي الجزائري.

تم الاتفاق على السبيل والاستراتيجية الأفضل للواقع الجزائري من خلال الإصدار القانوني بموجب قانون رقم 07-11 المؤرخ في 25 نوفمبر سنة 2007 بعنوان "النظام المحاسبي المالي" والواجب تطبيقه في الشركات والمجموعات الجزائرية بداية من جانفي 2010، أي ترك ثلاث سنوات كمرحلة انتقالية للمجموعة الجزائرية، حيث تم الاستناد إلى نصوص المعايير المحاسبية الدولية عند إنجازه وتكيفه حسب الاقتصاد الجزائري. وتتم الإشارة هنا إلا إن أهم ما جاء به النظام المحاسبي المالي مقارنة بالمخطط المحاسبي السابق يتمثل في الإطار التصوري (المفاهيمي) الذي أعطى وضوحًا أكثر للمعالجات والإجراءات المحاسبية المختلفة التي تقوم بها الشركة مهما كان نوعها، حيث يحوي مجموعة من العناصر الهامة التي لم يعرفها المخطط المحاسبي الجزائري سابقًا.

1. تعريف النظام المحاسبي:

عَرف القانون 07-11 المؤرخ في 25 نوفمبر 2007 النظام المحاسبي المالي في المادة رقم 03 منه، حيث سمي هذا النظام في فقرات القانون المذكور بالمحاسبة المالية، "والمحاسبة المالية نظام لتنظيم المعلومات المالية يسمح بتخزين معطيات قاعدية عديدة وتصنيفها وتقييمها وتسجيلها، وعرض كشوفات

SAHLA MAHLA
المصدر الأول لمذكرات التخرج في الجزائر

تعكس صورة صادقة عن الوضعية المالية وممتلكات الكيان، ونجاعته ووضعية خزينته في نهاية السنة المالية". وبالإضافة إلى الإطار التصوري الذي جاء به هذا النظام فإنه يتميز بمجموعة من المميزات التي تساير الواقع الاقتصادي الجزائري كما يلي:

- يرتكز على المبادئ أكثر ملاءمة للاقتصاد الوطني من أجل إعداد معلومات تعكس صورة صادقة عن الوضعية المالية للمؤسسة مهما كان نوعها؛

- الإعلان بصفة أكثر وضوحًا وشفافية عن المبادئ التي تحدد التسجيل المحاسبي للمعاملات وتقييمها وإعداد القوائم المالية مما يسمح بالتقليل من التلاعبات وتسهيل عملية مراجعة الحسابات؛ بالإضافة أنه يوفر معلومات مالية منسجمة وذات فهم واسع من طرف متخذي القرارات؛

- إلزامية تقديم حسابات مدمجة (مركبة) فحسب المادة 34 من نفس القانون "تعد الكيانات الموجودة على الإقليم الوطني والتي تشكل مجموعة اقتصادية خاضعة لنفس سلطة القرار دون أن توجد بيها روابط قانونية مهيمنة بنشر الحسابات المركبة"، ويخضع إعداد الحسابات المركبة لنفس إجراءات توحيد الحسابات مع مراعات الأحكام الناتجة على خصوصية الحسابات المركبة المتعلقة بغياب روابط المساهمة في رأس المال، أما حسابات الموحدة فتكون بين مجموعة من الشركات تخضع لنفس سلطة القرار وبينها روابط مالية وقانونية وثيقة؛

- توضيح طرق مسك المحاسبة وإدراج القواعد العصرية في ذلك، كمسك الحسابات عن طريق أنظمة الإعلام الآلي وإمكانية الاعتماد على المحاسبية الإلكترونية؛

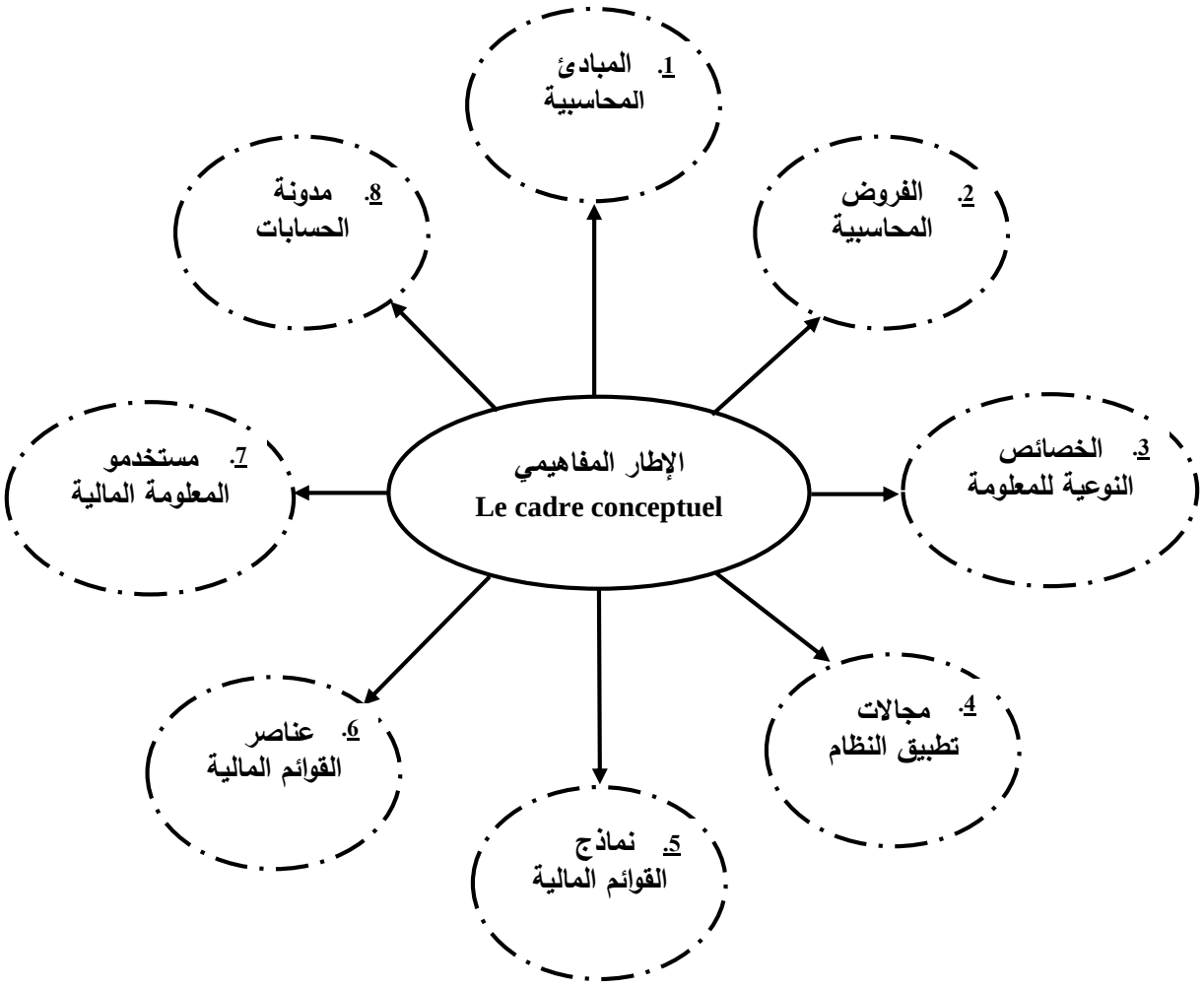
- وضع نظام محاسبة مبسط قائم على محاسبة الخزينة بالنسبة للمؤسسات الصغيرة والتجار الصغار والحرفيين، كما يتضمن قواعد تقييم وتسجيل كل العمليات.

مما سبق؛ يتضح أن النظام المحاسبي المالي يمثل مجموعة الإجراءات والنصوص التنظيمية التي تنظم الأعمال المالية والمحاسبية للمؤسسات المجبرة على تطبيقه وفقا لأحكام القانون، واستنادًا إلى المعايير المالية والمحاسبية الدولية المتفق عليها والتي تحظى بالقبول العام، والمترجمة أساسًا في عناصر الإطار المفاهيمي كما يوضحه الشكل التالي:

SAHLA MAHLA
المصدر الأول لمذكرات التخرج في الجزائر

الشكل رقم: (1)

عناصر الإطار المفاهيمي للنظام المحاسبي المالي الجزائري.



المصدر: من إعداد الباحث استنادًا إلى قانون رقم 07-11 المؤرخ في 25 نوفمبر سنة 2007.

من الشكل أعلاه؛ يتضح أن الإطار المفاهيمي يُمثل الأساس النظري والإطار المرجعي الذي يَرجِع ويَحتَكِمُ إليه جل المحاسبين في حالات الاختلاف أو الغموض، فهو يتضمن مجموعة النماذج والتعاريف المتعلقة بكل عناصر القوائم المالية من الأصول، الخصوم، الإيرادات والمصاريف ومختلف مستعمليها، بالإضافة إلى المبادئ والفروض المحاسبية والخصائص النوعية لجودة المعلومة المالية المفصح عنها وقواعد مسك المحاسبة، وفي الأخير نطاق التطبيق ومدونة الحسابات المستمدة من النظام المحاسبي الفرنسي الموجودة في نفس القانون بشكلها المُفصل والذي يحوي سبع مجموعات رئيسية (حسابات رؤوس الأموال، حسابات التثبيتات، حسابات المخزون والمنتجات الجاري العمل بها، حسابات الغير، الحسابات المالية، حسابات الأعباء وفي الأخير حسابات المنتجات)، وتتم الإشارة إلى أن القوائم المالية الموحدة لمجموعة الشركات التي أقَرَها النظام المحاسبي المالي قد بلغ عددها حسب المادة 25 من القانون رقم 07-11 خمسة قوائم مالية كما يلي:

SAHLA MAHLA
المصدر الأول لمذكرات التخرج في الجزائر

- قائمة المركز المالي (الميزانية)؛
- قائمة الدخل (حسابات النتيجة)؛
- قائمة سيولة الخزينة (قائمة تدفقات النقدية)؛
- قائمة التغير في حقوق الملكية (جدول تغيرات الأموال الخاصة)؛
- قائمة الملاحق.

2. مجالات تطبيق واستخدام النظام المحاسبي المالي:

ألزمت نصوص النظام المحاسبي المالي في المواد 2، 4، 5 من القانون السابق كل شخص طبيعي أو شخص معنوي يخضع للقانون التجاري وأكثرهم متمثلين في المؤسسات العمومية وشبه العمومية أو الاقتصاد المختلط وكذلك التعاونيات والمؤسسات المنتجة للسلع والخدمات السوقية، الهادفة لتحقيق الربح أو غير الهادفة لتحقيق الربح ولها نشاط ثابت ومنتظم بتطبيق نصوص هذا النظام. كما وضحت نصوصه أن مستعملو المعلومة المالية الصادرة عن النظام المحاسبي المالي تشمل مستعملون داخليون كالمسيرين، أعضاء الإدارة والهياكل الداخلية للمؤسسة ... ومستعملون خارجيون كأصحاب رؤوس الأموال من مساهمين وبنوك، الإدارة الضريبية، شركات التأمين والإحصاء، موردين، زبائن، العمال والجمهور... بالإضافة إلى ذلك فقد ألزمت المادة 4 من القانون أعلاه (11-07) الكيانات الآتية بمسك المحاسبة المالية:

- المؤسسات الخاضعة لأحكام القانون التجاري؛
- التعاونيات؛
- الأشخاص الطبيعيون أو المعنويون المنتجون للسلع أو الخدمات التجارية وغير التجارية، إذا كانوا يمارسون نشاطات اقتصادية مبنية على عمليات متكررة؛
- كل الأشخاص الطبيعيين أو المعنويين الخاضعين لنظام المحاسبة المالية بموجب نص قانوني أو تنظيمي.

يُستثنى من مجال تطبيق النظام المحاسبي المالي؛ الأشخاص المعنيون الخاضعون لقواعد المحاسبة العمومية، كما يمكن للكيانات الصغيرة التي لا يتعدى رقم أعمالها وعدد مستخدميها الحد المعين كما هو محدد في المادة 43 من المرسوم التنفيذي رقم 156/08 والقرار المؤرخ في 26 يوليو 2008. ويمكن في بعض الحالات حسب المادة 5 من قانون (11-07) للشركات التي لا يتعدى رقم أعمالها حد معين أن تمسك محاسبة مالية مبسطة.

3. المبادئ المحاسبية حسب النظام المحاسبي المالي:

المبادئ المحاسبية يُحتكم إليها وتَعتمد عليها مختلف الإجراءات المحاسبية في جل الشركات الجزائرية، والتي تم التطرق للبعض منها خاصة التي تحظى بالقبول العام، بشكلها المفصل في الفصول

SAHLA MAHLA
المصدر الأول لمذكرات التخرج في الجزائر

والمحاور السابقة، وحددها النظام المحاسبي المالي في المادة 6 من من القانون رقم 07-11 المؤرخ في 25 نوفمبر 2007 كما يلي:

1.3. استقلالية الدورات: يهدف هذا المبدأ إلى فصل إيرادات ومصاريف كل دورة مالية عن الدورة السابقة و/أو الدورة اللاحقة لها بغية الوقوف على نتيجة تعكس واقع نشاطات الدورة الحالية.

2.3. مبدأ ثبات الطرق: أي يجب على مجموعة الشركات أن تقوم باتباع نفس السياسات المحاسبية من دورة زمنية لأخرى من جهة، وأن تتبع نفس السياسات المحاسبية بين كل شركات المجموعة من جهة ثانية، وإذا قامت بتغيير أي سياسة محاسبية يجب عليها أن تدرج توضيحات عن ذلك في الملاحق.

3.3. مبدأ عدم المماس بالميزانية الافتتاحية: يُقِر هذا المبدأ على ضرورة ثبات الميزانية الافتتاحية، أي أن تكون الميزانية الافتتاحية لدورة معينة هي الميزانية الختامية للدورة السابقة لها.

4.3. مبدأ الحيطة والحذر (التحوط المحاسبي): يُقصد بذلك أن تحتاط الجهة المعدة للقوائم المالية من كل الأخطار التي يمكن أن تصادفها، وأن تتخذ درجة من الحذر في إعداد القوائم المالية ومختلف التقديرات خاصة في ظل حالة عدم التأكد، بحيث ألا يؤدي هذا التحفظ والحذر إلى المبالغة أو كتمان حقائق عن واقع نشاط الشركة.

5.3. مبدأ عدم المقاصة: حسب المادة 15 من القانون أعلاه؛ لا يمكن إجراء المقاصة بين عناصر الأصول مع عناصر من الخصوم، ولا بين عنصر من الأعباء مع عنصر من النواتج وذلك من أجل تجنب تزييف الحقائق، إلا إذا تمت هذه المقاصة على أسس قانونية وفي إطار تعاقدي، فمثلًا في حالة دفع المجموعة لضرائبها بطريقة الأقساط المتساوية في نهاية السنة المالية، وتم تسجيل ضرائب مؤجلة خصوم مع المصالح الجبائية، فهنا تتم المقاصة من الأقساط القادمة ولا تعطي الدولة (المصالح الجبائية) قيمة الضريبة لإدارة الشركة الأم. تجدر الإشارة هنا إلا أن مرحلة إلغاء العمليات المتبادلة بين شركات المجموعة لا تعتبر مقاصة، لأنها لو تركت دون إلغاء سوف تزيف حقائق القوائم المالية وتزيد من الأحداث الوهمية وقد تؤدي إلى تضخم رأس المال.

6.3. مبدأ التكلفة التاريخية: تسجل الوقائع الاقتصادية التي تقوم بها المجموعة بقيمة النقد المزامنة لتاريخ حدوثها، وهناك عدة بدائل لهذا الأسلوب في القياس المحاسبي، ولقد تم دراستها وتحليلها نظريًا وبشكل مفصل في الفصول السابقة.

SAHLA MAHLA
المصدر الأول لمذكرات التخرج في الجزائر

7.3. مبدا الإفصاح التام: أي يجب الإفصاح عن المعلومة المعَدة من طرف الجهة المعنية دون كتمان أو المبالغة في أي معلومة يتم نشرها للأطراف ذات العلاقة.

8.3. تغليب الحقيقة الاقتصادية على الشكل القانوني: يُعتبر هذا المبدأ المحاسبي من أهم ما جاء به النظام المحاسبي المالي، وذلك لوجود بعض الحلات التي تتعارض بين واقعها الاقتصادي وشكلها القانوني، فمثلا إجراءات الإيجار التمويلي لا تعبر عن انتقال الملكية القانونية ولكن تعطي تدفقات نقدية للمؤسسة ناتجة عن أحداث سابقة أي تساهم كأصل من الناحية الاقتصادية، لذا من الضروري أخذ حقيقة الوقائع التي تقوم بها المؤسسة من الناحية الاقتصادية أولًا قبل الشكل القانوني لها، وإلا كان ذلك تزيف للمعلومات الناتجة عن الجهات المحاسبية المعنية بإصدارها، مع الإشارة إلى أن الكثير من الأنظمة المحاسبية الدولية تعتبر هذا المبدأ خاصية من الخصائص النوعية لجودة المعلومة المالية.

9.3. مبدأ القيد المزدوج: حسب المادة 16 من القانون رقم 07-11 المؤرخ في 25 نوفمبر 2007؛ "تحرر الكتابات المحاسبية حسب المبدأ المسمى "القيد المزدوج"، حيث يجب أن يمس كل تسجيل حسابين إثنين على الأقل، أحدهما مدين والآخر دائن في ظل احترام التسلسل الزمني في تسجيل العمليات، ويجب أن تكون المبالغ الدائنة مساوية للمبالغ المدينة".

10.3. مبدأ استمرارية الاستغلال: يجب على الشركة أو المجموعة أن تقوم لإعداد قوائمها المالية تحت افتراض أن الشركة مستمرة في نشاطها؛ دون نية في إنهاء نشاطها أو تصفية ممتلكاتها ففي هذه الحالة يجب عليها أن تقوم بالإبلاغ الضروري واللازم لذلك.

11.3. الصورة الصادقة (التمثيل الصادق): يعتبر هذا المبدأ كذلك من الخصائص النوعية للمعلومة المالية في الكثير من النظم المحاسبية العالمية، حيث يجب أن تُعبِر مجموعة الأرقام والبيانات التي تحويها القوائم المالية على واقع النشاطات التي قامت بها مجموعة الشركات كوحدة واحدة، أي أن هذا المبدأ يهدف لقراءة المعلومات الظاهرة في القوائم المالية بشكل صحيح يعكس الوقائع التي قامت بها المجموعة بصدق.

12.3. مبدأ الأهمية النسبية: يجب على المحاسب وإدارة المؤسسة ككل أن تهتم بمعالجة واستخدام المعلومات الأهم ثم المهمة، وتكون المعلومة ذات معنى أي ذات أهمية إذا أثر غيابها عن القوائم المالية في القرارات المتخذة من طرف المستخدمين لهذه القوائم.

SAHLA MAHLA
المصدر الأول لمذكرات التخرج في الجزائر

4. الفروض المحاسبية والخصائص النوعية لجودة المعلومة المالية حسب النظام المحاسب المالي:

جاء في الإطار المفاهيمي للنظام المحاسبي المالي مجموعة من الفروض المُسلَم بها والتي تعتبر من الأسس الرئيسية لعلم المحاسبة ولا تستقيم الإجراءات المحاسبية إلا من دونها، حيث تمثلت في التالي:

- **فرض الدورية:** أي أن حياة المؤسسة مقسمة إلى دورات محاسبية (عادة تكون 12 شهرًا ويمكن أن تكون أكثر أو أقل) ويجب إنجاز معلومات المالية متعلقة بكل دورة على حدى؛
- **فرض وحدة القياس:** يجب أن تسجل الوقائع الاقتصادية التي تقوم بها المجموعة بوحدة قياس مشتركة تحظى بالقبول العام وتتمثل في القوة الشرائية للوحدة النقدية المحاسبية المعروفة (الدينار الجزائري)؛ فحسب المادة 12 من القانون 07-11 المتضمن النظام المحاسبي المالي "تمسك المحاسبة المالية بالعملة الوطنية".
- **فرض محاسبة الالتزام:** تتم المعالجة المحاسبية لمجرد حدوث الاتفاق وليس من الضروري انتظار التدفقات النقدية.
- **فرض الشخصية المعنوية:** أي أن للشركة أو لمجموعة الشركات شخصية معنوية مستقلة ومنفصلة عن ملاكها.[1]

أما عن الخصائص النوعية لجودة المعلومة المالية التي نص عليها النظام المحاسبي المالي فتتمثل في أربع خصائص أساسية سيتم مقارنتها مع نظيرتها الموجودة في مختلف الأنظمة العالمية

- الملاءمة؛
- الموثوقية؛
- القابلية للفهم؛
- والقابلية للمقارنة.

5. أهداف تطبيق النظام المحاسبي المالي في الجزائر:

يتمثل أهم هدف للنظام المحاسبي المالي في "**السعي إلى تكييف نصوص وإجراءات هذا النظام مع الواقع الاقتصادي الجزائري الحالي**"، ومن أهم أهداف النظام المحاسبي المالي الجزائري الأخرى ما يلي:

- يقترح حلولًا تقنية للتسجيل المحاسبي للعمليات أو المعاملات التي يعالجها المخطط الوطني المحاسبي؛
- يقدم شفافية ومقروئية وثقة أكثر في الحسابات والمعلومات المالية التي يُسَوقها، الأمر الذي من شأنه تقوية مصداقية المؤسسة (توفير معلومات ذات جودة عالية)؛
- يسعى لتحقيق أحسن توافق من حيث زمان ومكان الحالات المالية،[2] بالإضافة إلى توفير **قياس دقيق وإفصاح محاسبي تام؛**

---

[1] Projet de système comptable financière, ministère algérien des finances, juillet 2006- document de travail, p 6.

[2] كتوش عاشور، **متطلبات تطبيق النظام المحاسبي الموحد في الجزائر**، مجلة اقتصاديات شمال إفريقيا، العدد 06، الشلف، 2009، ص296.

SAHLA MAHLA
المصدر الأول لمذكرات التخرج في الجزائر

- يمثل فرصة للمؤسسات من أجل تحسين تنظيمها الداخلي وجودة اتصالاتها مع الأطراف المعنيين بالمعلومات المالية؛
- ترقية النظام المحاسبي الجزائري ليتوافق والأنظمة المحاسبية الدولية؛
- الاستفادة من تجربة الدول المتطورة في تطبيق هذا مميزات هذا النظام؛
- تسهيل مختلف المعاملات المالية والمحاسبية بين المؤسسات الاقتصادية الوطنية والمؤسسات في الدول الأجنبية؛
- العمل على ترسيخ أسس الحكم الراشد في المؤسسات (حوكمة الشركات)؛
- تسمح بمراقبة الحسابات بكل ضمان للمسيرين والمساهمين والمستعملين الآخرين حول مصداقيتها وشرعيتها وشفافيتها؛
- المساعدة في إعداد الإحصائيات والحسابات الاقتصادية لقطاع المؤسسات على المستوى الوطني؛
- تستفيد الشركات المتعددة الجنسيات **(مجموعة الشركات التي لها شركات تابعة في مواطن مختلفة)** بترابط أحسن مع التقرير الداخلي بفضل عولمة الإجراءات المحاسبية للعديد من الدول.

6. المشاكل العامة لتطبيق النظام المحاسبي المالي في الجزائر:

تعاني معظم الشركات الجزائرية العديد من المشاكل المحاسبية تتمثل فيما يلي:

- **صعوبة تحديد القيمة العادلة للأصول الثابتة المادية:** إن تحديد هذه القيمة يتم في ظل المنافسة العادية وحيازة البائع والمشتري على المعلومات الكافية، وهذا ما لا يتطابق مع حال بعض أسواق الأصول الثابتة المادية في الجزائر، مثل سوق العقارات الذي يعمل في ظل منافسة احتكارية يتحكم البائعون للعقارات في قيمها السوقية.
- **غياب نظام معلومات للاقتصاد الوطني يتميز بالمصداقية والشمولية:** فالتقييم وفق القيمة العادلة يحتاج إلى توفر معلومات كافية عن الأسعار الحالية للأصول الثابتة والمتداولة، في الوقت الذي نسجل فيه قِلَة وتضاربًا في المعلومات المنشورة حول الاقتصاد الجزائري من قبل الهيئات الرسمية.
- **التوجه الضريبي والحكومي:** بعض الدول يكون الهدف من التقارير المحاسبية فيها هو حساب الربح الضريبي أو توفير معلومات للمحاسبة الوطنية.[1]
- **أنظمة التسيير في المؤسسات الاقتصادية الجزائرية ضعيفة جدا وغير متنوعة.**
- **عدم استعداد الكثير من الشركات الجزائرية لتطبيق هذا النظام:** فلا زالت أنظمة المعلومات غير فعالة والموارد البشرية غير مهيأة وغير مؤهلة لتطبيق هذا النظام المستمد أساسا من معايير المحاسبة الدولية،

[1] نور الدين مزياني، النظام المحاسبي الجزائري الجديد بين الاستجابة لمتطلبات تطبيق معايير المحاسبة الدولية وتحديات البيئة الجزائرية، جامعة سكيكدة، ص9، من الموقع الالكتروني: eco.asu.edu.jo/ecofaculty/wp-content/uploads/2011/04/69.doc

SAHLA MAHLA
المصدر الأول لمذكرات التخرج في الجزائر

وتتم الإشارة هنا إلا أن جل المجموعات الجزائرية عرفت تأخيرًا بسنتين على الأقل في تطبيق النظام المحاسبي المالي وذلك لتعقد إجراءات توحيد الحسابات.

- **غياب سوق مالي كفء في الجزائر:** التطوير المحاسبي الدولي كان نتيجة لعولمة الأسواق المالية، التي تتميز بالكفاءة وهذا ما لا يوجد في الجزائر، الأمر الذي يؤكد ضرورة ربط اعتماد النظام المحاسبي الجديد بإجراء إصلاح جاد وعميق على النظام المالي الجزائري كله.
- **ضعف تكنولوجيا المعلومات والاتصال المستعملة في المؤسسات الاقتصادية.**
- **غياب الرابط بين المحاسبة والجباية في أنظمتها المالية.**[1]

ثانيا: أساليب القياس المحاسبي في النظام المحاسبي المالي الجزائري.

حسب ما جاء في الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية المؤرخة في 25 مارس 2009 فإن طرق القياس والتقييم تتركز على التكلفة التاريخية، في حين يُعتمد قياس القيمة العادلة حسب توفر بعض الشروط في بعض الوقائع الاقتصادية التي تقوم بها الشركة وفقًا لما حدده هذا النظام، كما يمكن الاستناد إلى قيمة الإنجاز والقيمة المحَيَنة (قيمة المنفعة المتوقعة لسيولة الأموال المستقبلية) في بعض الحالات الخاصة الأخرى،[2] وتتم الإشارة هنا إلى سوء الترجمة التي تقع على عاتق المشرع الجزائري عند الترجمة من اللّغة الفرنسية إلى اللّغة العربية في الكثير من نصوص النظام المحاسبي المالي خاصة فيما يخص في مصطلح "la juste valeur"، ففي النظام المحاسبي المالي المُدَوَن باللّغة الفرنسية نجد أن المشرع يستخدم مصطلح "la juste valeur" لدلالة على بديل من بدائل القياس والتقييم المحاسبي لأسلوب التكلفة التاريخية، وفي المقابل نجد أن المشرع الجزائري عبر عن هذا الأسلوب في النسخة المُدَوَنة باللّغة العربية وفي جميع النصوص بمصطلح "القيمة الحقيقية"، لكن الترجمة العلمية الصحيح والدقيقة لمصطلح "la juste valeur" تكون بعبارة "القيمة العادلة" وليس "القيمة الحقيقية".

1. استخدامات القيمة العادلة وفق النظام المحاسبي المالي الجزائري:

عرف النظام المحاسبي المالي الجزائري القيمة العادلة "la juste valeur" في الصفحة 87 من القانون المذكور أعلاه على أنها "المبلغ الذي يمكن أن يتم من أجله تبادل الأصول أو الخصوم منتهية بين أطراف على دراية كاملة وموافقة وعاملة ضمن شروط المنافسة الاعتيادية"، وبالتدقيق في هذا التعريف يُلاحظ أنه مستمد ومشابه لتعاريف المعايير المحاسبية الدولية، لكن لا يعد تعريفًا شاملًا للقيمة العادلة، فهذا التعريف يخلوا من أهم الشروط الأساسية الواجب توفرها في قياس القيمة العادلة (الاستقلالية، ظروف الصفقة

[1] سعيدي يحيى، سبتي إسماعيل، **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، ص 6.

[2] الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية المؤرخة في 25 مارس 2009، العدد 19، ص 06.

SAHLA MAHLA
المصدر الأول لمذكرات التخرج في الجزائر

وضرورة إتمامها، خصائص الأصل، شروط سوق المال...)، بالإضافة إلى هذا التعريف فلقد حدد النظام المحاسبي المالي الجزائري مواطن استخدام قياس القيمة العادلة في عدة نقاط هامة ومختلفة كما يوضحه الجدول التالي:

الجدول رقم: (1)

استخدامات القيمة العادلة كبديل للتكلفة التاريخية وفق النظام المحاسبي المالي الجزائري.

البيان	مواطن استخدام القيمة العادلة
القواعد العامة للتقييم.	يَعتمد النظام المحاسبي المالي بشكل عام على التكلفة التاريخية عند إجراءات التقييم، ولكن يُستند عند تحقق بعض الشروط وفي بعض الأصول والإجراءات المعينة إلى "قياس القيمة العادلة"، من أجل الحصول على تقييم أدق من أسلوب التكلفة التاريخية، فمثلاً عند تقييم شهرة المحل أو قيمة العلامة التجارية بشكل دوري بالنسبة للشركات العملاقة يُستند في الكثير من الحالات إلى قياس القيمة العادلة.
إدراج الأصول والخصوم والأعباء والمنتوجات.	يتم تسجيل وتقييم المنتجات الناتجة عن المبيعات أو تقديم خدمات وغيرها من الأنشطة العادية بالقيمة العادلة للمقابل المستلم أو المطلوب استلامه في تاريخ إبرام المعاملة، أي أن قيمة التكلفة التاريخية في تاريخ إبرام الصفقة مساوية للقيمة العادلة الخاصة بالصفقة التي مضمونها أصل، خصم، عبء أو منتوج.
الحالة الخاصة بالعقارات الموظفة.	يُمثل عقار موظف ملكًا عقاريًا (أراضي، بناية أو جزء من بناية) مملوكا لتقاضي إيجار و/أو الزيادة الشكلية في رأس المال، أي أنه غير موجه للاستعمال في النشاط الاستغلالي للشركة، في هذه الحالة تُسجَل قيمة هذه العقارات في التثبيتات العينية استنادًا إلى التكلفة التاريخية (التكلفة مطروحًا منها مجموع الاهتلاكات ومجموع خسائر القيم)، ونظرا لاعتماد هذه الطريقة على التقديرات الشخصية عند حساب قيمة الاهتلاك (معدل الاهتلاك) وقيمة الخسائر، قدم النظام المحاسبي المالي استخدام قياس القيمة العادلة قبل التكلفة التاريخية في هذه الحالية، وعند تعذر استخدام قياس القيمة العادلة على الشركة إدراج إيضاحات لأسباب ذلك في الملاحق. تُسجَل في حسابات القوائم المالية قيمة الخسارة أو الفائدة الناتجة عن تغيير القيمة العادلة للعقار ضمن النتيجة الصافية للسنة المالية التي حصلت فيها، ويجب أن تعكس القيمة العادلة حقيقة الأصل استنادا لواقعية السوق عند تاريخ إقفال السنة المالية.
الحالة الخاصة بالأصول البيولوجية.	يتم تقييم الأصول البيولوجية (الأصول الحيوية المتمثلة في المنتجات الزراعية و/أو الحيوانات) عند تسجيلها في الحسابات للمرة الأولى وفي تاريخ كل إقفال بالقيمة العادلة، وذلك بعد أن تطرح منها المصاريف المقدرة في نقطة البيع إلا إذا لم يمكن تقدير القيمة العادلة بصورة صادقة ودقيقة. وفي مثل هذه الحالات يتم تقييم هذا الأصل البيولوجي بتكلفته منقوصا منها الخسائر أو الربح الناتجين من تغير في القيمة العادلة والمنقوص منها المصاريف التقديرية في نقاط البيع، ويثبتان في النتيجة الصافية للسنة المالية التي يحدث فيها، ويجب أن تعكس القيمة العادلة الواقعية للسوق عند تاريخ إقفال السنة المالية. وهذا ما يوافق نصوص المعيار المحاسبي 41.
حساب فرق التوحيد الأول	يتكون فارق التوحيد الأول الإيجابي كما تم التطرق إليه في الفصل الأول من فرق الاقتناء وفرق التقييم، ويتم التذكير بتعريف هذا الأخير الذي يتمحور حول "تحديد الفرق بين القيمة المحاسبية للعناصر المعاد تقييمها من أجل الوصول إلى قيمتها العادلة"، ثم معرفة القيمة العادلة للعناصر المعاد

SAHLA MAHLA
المصدر الأول لمذكرات التخرج في الجزائر

عند توحيد الحسابات.	تقييمها في تاريخ شراء سندات المساهمة أو أي أصل من الأصول الأخرى المشابهة، حيث تعتبر القيمة العادلة من أهم المشاكل المحاسبية التي تواجه عملية توحيد الحسابات.
تقييم التثبيتات الأخرى (معالجات مرخص لها).	يُجِيز النظام المحاسبي المالي لبعض المعالجات المتعلقة بالتثبيتات الاستناد إلى القيمة العادلة كأساس للقياس المحاسبي، وفي هذا الإطار من المعالجات يندرج كل تثبيت كان مسجل بالقيمة الدفترية وخضع لإجراءات إعادة التقييم بالقيمة العادلة الجديدة في تاريخ إعادة تقييمه منقوصا منها مجموع الاهتلاكات ومجموعة خسائر القيمة اللاحقة، وذلك من أجل إعطاء صورة صحيحة لقيمة الأصل. وفي الإطار نفسه نجد أن القيمة العادلة للأراضي والمباني والمنشآت الإنتاجية هي القيمة المعادة تقييمه في السوق، وعند غياب المؤشرات التي تدل على قيمتها في السوق (منشآت متخصصة أو أصل قديم) فإنها تقيَم بتكلفة تعويضها الصافية من الاهتلاك. وحتى لا تختلف نتائج عملية التقييم وتكون موضوعية ودقيقة، يجب إسناد أمر إعادة التقييم إلى مقيمين مؤهلون ومحترفون بانتظام. يمكن لأي تثبيت معنوي سبق أن كان محل إدراج أصلي في الحسابات على أساس قيمته الأولى، أن يسجل في حسابات القوائم المالية بعد تسجيله الأولي على أساس مبلغه المعاد تقييمه حسب نفس شروط التثبيتات العينية، غير أن هذه المعالجات لا يرخص بها إلا إذا كانت القيمة العادلة للتثبيت محددة بالاستناد على سوق نشط.
الأصول المالية غير الجارية.	تتمثل الأصول المالية غير الجارية في سندات المساهمة والحسابات الدائنة الملحقة التي يعد امتلاكها الدائم مفيدا لنشاط الشركة، والسندات الأخرى التي تمثل أقساط رأس المال أو توظيفات ذات أمد طويل، التي يمكن للشركة الاحتفاظ بها حتى حلول أجل استحقاقها. يمكن تقييم الأصول المالية غير الجارية بعد تسجيلها الأولي في الحسابات بقيمتها العادلة والتي تتمثل في السندات التي تم تسعيرها بالسعر المتوسط للشهر الأخير من السنة المالية أو السندات التي لم يتم تسعيرها بقيمتها التفاوضية المحتملة، ويمكن تحديد هذه القيمة انطلاقا من نماذج وتقنيات التقييم المقبولة عمومًا. يدرج في حسابات القوائم المالية ما يظهر من فوارق التقييم المستخرجة من هذا التقييم (القيمة العادلة) في شكل انخفاض أو ارتفاع لرؤوس الأموال الخاصة.
القروض والخصوم المالية الأخرى.	يتم تقييم القروض والخصوم المالية الأخرى حسب تكلفتها التي تمثل القيمة العادلة للمبلغ الصافي المستلم بعد طرح التكاليف المستحقة عند تنفيذها، والفارق في القيمة الاسمية للمقابل والقيمة العادلة للعملية التي تناسب التكلفة التقديرية للقرض المتحصل عليه أو الممنوح يدرج في الحسابات كأعباء مالية في حسابات المشتري وكمنتوجات مالية في حسابات البائع.
تقييم الأعباء والمنتجات المالية الأخرى.	تسجل الأعباء والمنتجات المالية الأخرى في حسابات القوائم المالية الحالية أي في السنة المالية التي وقعت فيها تلك الأعباء والمنتجات، ولكن قد يترتب على تلك الأعباء والمنتجات فوائد مستقبلية، لذا يجيز النظام المحاسبي المالي الاستناد إلى قياس القيمة العادلة في هذه الحالات لدرجة ملاءمته أكثر من التكلفة التاريخية، بشرط توفر سوق مالي نشط يعكس دقة التنبؤ الحاصل باستخدام القيمة العادلة.
العمليات بالعملات الأجنبية.	في حالة قيام الشركة بعمليات مالية عابرة لحدود الدولة الجزائرية وتكون بالعملة الأجنبية خاصة في تعاملات مجموعة الشركات العابرة للقارات ومتعددة الجنسيات، يجب إعادة تقييم القوة الشرائية للوحدة النقدية وفق قيمتها العادلة الموافق لتاريخ حدوث العملية.

SAHLA MAHLA
المصدر الأول لمذكرات التخرج في الجزائر

الاقتراضات والديون المماثلة.	تدرج وتسجل الاقتراضات وما شابهها في حسابات القوائم المالية بالقيمة العادلة المقابلة لها في تاريخ الاقتراضات وذلك بعد طرح مصاريف الإصدار دون مراعاة العلاوات المحتملة للإصدار أو التسديد.
عقود الإيجار (التمويل).	عقد الإيجار حسب النظام المحاسبي المالي الجزائري هو عبارة عن "اتفاق يتنازل بموجبه المؤجر للمستأجر، خلال مدة محددة عن حق استعمال الأصل الذي يكون موضوع الاتفاق مقابل دفعة واحدة أو دفعات عديدة"، ونظرًا لتغير قيمة النقد والدفعات الممنوحة جراء هذا الاتفاق خاصة إذا كان طويل المدى من جهة، والتغير في قيمة وسعر الأصل المؤجر من جهة ثانية، يستوجب ضرورة الاستناد إلى قياس القيمة العادلة بشكل دوري على مستوى كل دفعة خاصة إذا كان الأصل بيولوجيا أو عقارًا استثماريًا لمدة طويلة، وذلك من أجل ضمان حقوق الشخص المُؤجِر في حالة ارتفاع قيمة النقد وقيمة الأصل المُؤجَر، أو الحفاض على قيمة المستأجر في حالة انخفاض قيمة النقد و قيمة الأصل المُؤجَر. حيث يسجل المستأجر قيمة الأصل المُؤجَر في حساباته بالقيمة العادلة أو بالقيمة المحيَنة أيهما أقل، أما بالنسبة للمؤجِر فيسجل في حساباته القيمة العادلة للأصل المُؤجَر.

المصدر: من إعداد الباحث استنادًا إلى الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية المؤرخة في 25 مارس 2009، العدد 19.

من جدول استخدامات القيمة العادلة كبديل للتكلفة التاريخية حسب النظام المحاسبي المالي الجزائري أعلاه؛ يتضح أن هذا الأخير أعطى أهمية بالغة للقياس المحاسبي وفق القيمة العادلة في العديد من الحالات العملية التي يمكن أن تصادفها الشركة أثناء عملية القياس المحاسبي للوقائع الاقتصادية أو في الحالات التي يصادفها مُعِدوا القوائم المالية بصفة عامة والقوائم المالية الموحدة بصفة خاصة. ويُلاحَظ أن مرحلة **حساب فرق التوحيد استنادًا إلى القيمة العادلة** من أهم الحالات المذكورة في النظام المحاسبي المالي والتي مست إجراءات توحيد حسابات المجموعة بصفة مباشرة، بالإضافة إلى أن كل المراحل السابقة الذكر في الجدول تمس إجراءات توحيد حسابات المجموعة بطريقة غير مباشرة لأنها تدخل ضمن النشاط العادي لأي شركة كانت ومهما كان نوعها، حيث نجد أن نشاطات شركات المجموعة لا تكاد تخلوا من الحالات المذكورة خاصة إذا كانت المجموعة لها عدة شركات تابعة في مواطن مختلفة.

حسب نصوص الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية المؤرخة في 25 مارس 2009 العدد رقم 19، يتضح أن إجراءات النظام المحاسبي المالي المتعلقة بمحاسبة القيمة العادلة مستمد وبشكل واضح من معايير المحاسبة الدولية ولكن دون التعمق في حالات وجوب قياس القيمة العادلة، فحسب نصوص المعايير المحاسبية الدولية المتعلقة بقياس القيمة العادلة، نجد أن قياس القيمة العادلة يستعمل **في كل الإجراءات المحاسبية** التي يمكن أن تصادف الشركة والتي تصب في مضمون 19 معيار المذكورة في الجدولين، بالإضافة إلى **ضرورة ووجوب** تطبيق قياس القيمة العادلة في الإجراءات المنصوص عليها في 11 معيار كاملة وعلى رأسها المعايير المتعلقة بتوحيد حسابات المجموعة (IAS27 القوائم المالية الموحدة والمنفصلة، IAS28 محاسبة الاستثمارات في الشركات الزميلة،IAS31 سابقا والمدمج في IFRS12 المتعلق بالإفصاح عن المصالح في الشركات الأخرى، IFRS10 القوائم المالية الموحدة والذي دمج جزء كبير من المعيار رقم IAS27).

SAHLA MAHLA
المصدر الأول لمذكرات التخرج في الجزائر

2. واقع تطبيق القيمة العادلة في مجموعة الشركات الناشطة في الجزائر:

رغم أن نصوص النظام المحاسبي المالي تطرقت إلى بعض الحالات العملية التي تُجِيز تطبيق القيمة العادلة، بهدف اختيار تطبيقها من عدمه حسب الحالات المحاسبية التي تصادف مجموعة الشركات، إلا أن جل الشركات سواء في شكلها الصغير أو الكبير (المجموعة) القاطنة في الجزائر لا تطبق قياس القيمة العادلة لعدة أسباب مختلفة تم استنتاجها وجمعها وتتمثل في التالي:

- صعوبة تَكَيُف مجموعة الشركات مع إجراءات توحيد الحسابات وفق النظام المحاسبي الجزائري باعتباره حديث؛ يجعل مديري ومسؤولي المجموعة لا يفكرون في تبني قياس القيمة العادلة بل يهتمون بتكوين وتدريب الإطارات من أجل اتباع وإتقان إجراءات توحيد الحسابات وفق هذا النظام؛

- غياب نصوص قانونية سواء في القانون التجاري الجزائري أو النظام المحاسبي المالي تُلزم إدارة المجموعة الناشطة في الجزائر الاستناد إلى قياس القيمة العادلة خاصة في الحالات التي تراها الإدارة الضرورية والإيجابية للمجموعة وللاقتصاد الجزائري ككل؛

- عدم وجود سوق مال نشط في الجزائر يُستند عليه عند قياس وتقييم الأصول، بالإضافة إلى تنوع الأصول ووجود عدة الاستثمارات (المجموعة 2) بحاجة إلى أسواق مالية خاصة بها (سوق مالي للعقارات، سوق مالي للمنقولات...) بغية معرفة قيمتها العادلة وهذا ما لا يوجد في الجزائر أصلًا؛

- الغموض العلمي والعملي الذي يحوم حول أسلوب قياس القيمة العادلة نظرا لحداثته على مستوى الاقتصاد الجزائري وبالأخص على إطارات مجموعة الشركات؛

- اعتماد الدولة الجزائرية على المؤسسات الصغير والمتوسطة من أجل النهوض بالاقتصاد الوطني أدى إلى نقص التشريعات القانونية ـ القانون التجاري الجزائري والنظام المحاسبي المالي ـ وعدم الاهتمام بنشاطات ومتطلبات مجموعة الشركات، يؤدي إلى نقص وغموض حول جل الإجراءات المحاسبية المتعلقة بتوحيد الحسابات وليس بأسلوب قياس القيمة العادلة فقط؛

- صعوبة توفير البيئة اللازمة لعمل المراجع الخارجي في حالة اتباع هذا الأسلوب، وقد تقع إدارة المجموعة في دوامة التقارير السلبية المتعلقة بقياس القيمة العادلة؛ بالإضافة إلى أن تطبيق قياس القيمة العادلة يُحمل المجموعة تكاليف إضافية تتعلق بتكوين إضافي للكادر البشري؛
- قد تقع إدارة المجموعة في عقوبات التأخير المتعلقة بالمصالح الجبائية نتيجة طول مدة إنجاز القوائم المطلوبة بالاستناد إلى القيمة العادلة، وذلك نظرًا لصعوبتها وتعقد إجراءاتها؛

SAHLA MAHLA
المصدر الأول لمذكرات التخرج في الجزائر

- الفهم الخطأ والسمعة غير الحسنة التي تلاحق قياس القيمة العادلة وذلك جراء انتقادات الأزمة المالية الأخيرة واعتبار السبب الرئيس لحدوثها، أدى إلى تنفير المستثمرين من مجموعة الشركات لأنها تعتمد على أسلوب قياس محاسبي ـ القيمة العادلة ـ يقوم على التقديرات الشخصية التي تكون في أغلب الأحيان غير محايدة؛

- القبول والتأييد العام الذي يحظى به قياس المحاسبي وفق التكلفة التاريخية من مختلف إطارات شركات المجموعة الجزائرية يحول دون اللجوء أو حتى التفكير في قياس القيمة العادلة.

سعت الحكومة الجزائرية إلى إصلاح الجانب المالي عن طريق إصدار وتبني النظام المحاسبي المالي الجزائري المفروض وبقوة القانون على مجموعة الشركات الجزائرية، لكن هذا الإصلاح اقتصر على إصلاح الأمور الأكثر شيوعًا واستخداماَ في البيئة الجزائرية ولم يتطرق إلى جل النقاط الهامة خاصة تلك التي تصادف نشاط المجموعة؛ فعلى سبيل المثال لا الحصر نجد طريق قياس القيمة العادلة كموضوع وأسلوب قياس محاسبي بديل للتكلفة التاريخية في الجزائر، لا يعرف تنصيص قانوني كافي رغم أن الكثر من المجموعات الجزائرية تسعى للاستناد إليه عند إجراءات القياس المحاسبي خاصة تلك التي لها شركات تابعة في عدة بلدان مختلفة.

SAHLA MAHLA
المصدر الأول لمذكرات التخرج في الجزائر

المحور الثاني: مقارنة نظام المعايير المحاسبية المصرية مع النظام المحاسبي المالي الجزائري.

نظرًا 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 للأطراف ذات المصلحة، حيث كان هذا القانون بمثابة الباب الأول الذي يُقِر 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 آداب والسلوك المهني، وتعتبر هذه الأخيرة أول من نَوَهَ إلى ضرورة إصدار معايير محاسبية مصرية تتلاءم مع الواقع الاقتصاد 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 أقَرتْ الحكومة المصرية بضرورة إعداد معايير محاسبية تتلاءم مع واقع الاقتصاد المصري بالاعتماد على خُبرائِها ومُنظِريها 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 يَفرض الاستناد إلى المعايير المحاسبية المصرية في كل الإجراءات المحاسبية التي تقوم بها الشركات المصرية خاصة شركات المساهمة والتوصية بالأسهم التي تُكَونُ 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،[1] في عدة نقاط مهمة تمثلت فيما يلي:

- تعديل المعيار المحاسبي المصري رقم 10 "الأصول الثابتة واهتلاكاتها"؛
- إصدار المعيار المحاسبي المصري رقم 23 "المحاسبية على الأصول غير الملموسة"؛
- إلغاء المعيار المحاسبي رقم 6 "تكاليف البحوث والتطوير".

[1] بيانات الهيئة العامة للرقابة المالية في مصر، من الموقع الالكتروني:
http://www.efsa.gov.eg/content/efsa_ar/audit_pages/efsa_account.htm (consulté le 17/12/2014).

SAHLA MAHLA
المصدر الأول لمذكرات التخرج في الجزائر

أولا: مقارنة الإطار التصوري للمعايير المحاسبية المصرية مع إطار النظام المحاسبي المالي.

صدرت المعايير المحاسبية المصرية في صيغتها الجديدة بموجب القرار رقم 110 عن وزير الاستثمار المصري "أشرف سليمان" في **تاريخ 9 جويلية 2015**،[1] 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 ليُلغي 23 معيار محاسبي مصري صدرت بموجب القرار رقم 503 الصادر سنة 1997 والقرار رقم 345 الصادر سنة 2002. بَلغ 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 تَبَني كل المعايير المحاسبية المصرية دون استثناء بداية جانفي 2016، ووفقا للشروط الموضحة في القرار رقم 110 كالتالي:

- حتى تكون القوائم المالية مُعَدة وفق المعايير المحاسبية المصرية، يَجب على مُعِدي القوائم المالية الاستناد إلى كل نُصوص المعايير المصرية دُون استثناء، كما يُمكنهم 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 مُعِديها (إدارة الشركة وبالأخص المصالح المُحاسبية)؛

- يمكن لإدارة الشركة أن تُعِد قوائم مالية إضافية داخلية غير مُلزمة بها قانونًا دون الاستناد إلى المعايير المحاسبية المصرية في ذلك، تحوي هذه القوائم البيانات والمعلومات المُساعدة 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] القرار رقم 110 الصادر عن وزير الاستثمار المصري "أشرف سليمان" في تاريخ 9 جويلية 2015، المتضمن للمعايير المحاسبية المصرية الجديدة، من الموقع الالكتروني:
http://www.mediafire.com/download/e78tfbx3uxmq7mg/%D9%85%D8%B9%D8%A7%D9%8A%D9%8A%D8%B1+2015.rar (consulté le 19/07/2015).

SAHLA MAHLA
المصدر الأول لمذكرات التخرج في الجزائر

- تحتوي بعض المعايير على فقرات أشير أمامها بأنها "مُلغاة" بدلًا من حذفها كلية، حيث استخدم هذا الأسلوب بدلًا من اللجوء إلى تغيير أرقام الفقرات للمحافظة على تسلسل أرقام فقرات المعايير، لأن هذه الأخيرة مُشار إليها بأرقامها في جل معايير المحاسبية المصرية الأخرى.

- يجب اتباع الأهمية النسبية عند تطبيق المعايير على البنود الهامة، أما البنود قليلة الأهمية فيُمكن اختيار أفضل الطرق لمعالجتها حسب ما تراه الشركة مناسبًا لها. وتقاس أهمية البند بمدى تأثيره على المُستخدم العادي للقوائم المالية وذلك في ضوء حجم البند وعلاقته بحجم المنشأة والظروف المحيطة.

- تم توفير إطار عام لإعداد وعرض القوائم المالية من أجل توضيح كل الغموض الذي قد يتعرض له معدي القوائم المالية من جهة، ومن جهة ثانية يُعد هذا الإطار بمثابة الأساس المرجعي الذي يرجع إليه كل المهنين المختصين عند إعداد القوائم المالية خاصة في حالات الغموض والإخلاف.

1. إطار إعداد وعرض القوائم المالية وفق المعايير المحاسبية المصرية:

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

- 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.

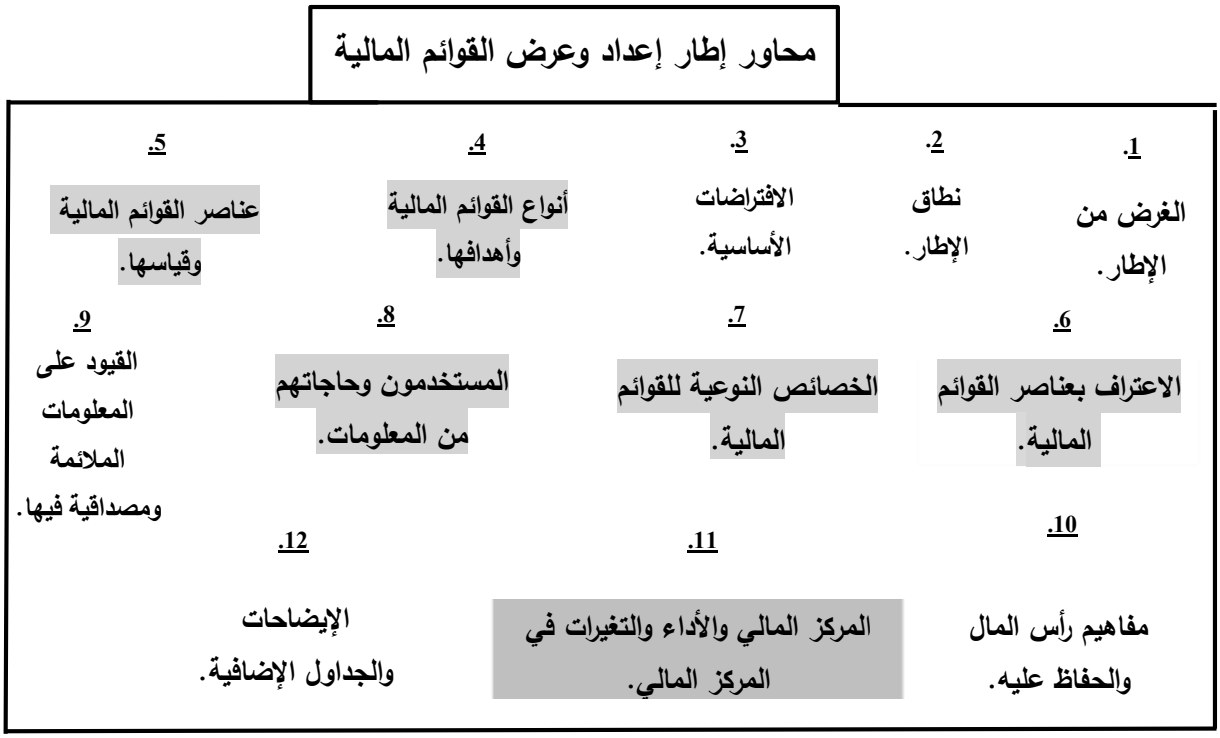
تمحور مضمون هذه الأجزاء حول توضيح العناصر الأساسية التنظيمية لكيفية استخدام المعايير المحاسبية المصرية وذلك بالاستناد إلى المعايير المحاسبية الدولية، وتتمثل أهم المحاور الرئيسية التي جاءت في فقرات أجزاء هذا الإطار في الشكل التالي:

[1] http://tawashy.com (consulté le 07/08/2015).

SAHLA MAHLA
المصدر الأول لمذكرات التخرج في الجزائر

الشكل رقم: (2)

محاور إطار إعداد وعرض القوائم المالية وفق المعايير المحاسبية المصرية.



المصدر: من إعداد الباحث استنادًا إلى المعايير المحاسبية المصرية الصادرة عن وزارة الاستثمار بموجب القانون رقم 110 عام 2015.

من الشكل أعلاه؛ يتضح أن المعايير المحاسبية المصرية وضعت إطار شامل لأهم التعاريف والعناصر الأساسية الضرورية لمختلف المُعالجات المحاسبية، حيث اشتمل هذا الإطار على 12 محورًا منَظِمًا للإجراءات والمعالجات المحاسبة في جمهورية مصر العربية، تهتم أغلبها ـ 6 محاور من أصل 12ـ بكل ما يتعلق بالقوائم المالية. مقارنة بالإطار المفاهيمي للنظام المحاسبي المالي الجزائري، يتضح أن هذا الأخير احتوى على 8 محاور أساسية فقط يُستند عليها لتنظيم وتوضيح الإجراءات المحاسبية وذلك كما يظهره الشكل (5-1)، وحتى نَقِف عند أوجه التشابه والاختلاف بين الإطارين يتم أولا شرح محاول 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:

- **الغرض من الإطار**: تم سن هذا الإطار كمدخل توضيحي للمفاهيم الموجودة في نصوص المعايير المحاسبية المصرية، وذلك بغية مساعدة مُعدي المعايير المحاسبية المصرية المتمثلة في لجنة وضع المعايير من تطوير المعايير القديمة وإصدار 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 يَفرض هذا الإطار ضرورة مراجعة مُحتواه بشكل دوري بُغية تجنب النقائص والاختلافات التي يُمكن أن تكون مع نصوص المعايير المصرية، وعند الوقوع في حالة اختلاف بين الإطار والمعايير المحاسبية المصرية تُعطى الأولوية لنصوص هذه الأخيرة وتفرض ضرورة إجراء تعديلات على الإطار.

SAHLA MAHLA
المصدر الأول لمذكرات التخرج في الجزائر

- **نطاق الإطار**: تطرق هذا الإطار إلى مجموعة المحاور الظاهرة في الشكل أعلاه المُعبر 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.

- **الافتراضات الأساسية**: حسب الفقرة رقم (4-1) لهذا الإطار يتبين أنه يعتمد على افتراض أساسي يمثل في "**الاستمرارية**"، أي أن تُعِد 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 يُوفر أساسًا أفضل لتقييم أداء المالي للشركة في الماضي والتنبؤ بالمستقبل.

القوائم المالية: الظاهر من الشكل رقم (5-2) أن أغلب محاول إطار إعداد وعرض القوائم المالية للمعايير المحاسبية المصرية اختصت في القوائم المالية (عناصرها، أنواعها، قياسها، أهدافها والاعتراف بها)، وحسب الفقرة رقم 2 والفقرة رقم 3 والفقرة رقم 6 من الجزء الرابع "النصوص المتبقية" من الإطار فإن 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، والإيضاحات والقوائم الأخرى والمواد التفسيرية التي تمثل جزءً مكملًا للقوائم المالية كما يُمكن أن تشتمل على جداول إضافية توضيحية حسب طلبات مستخدمي القوائم المالية. لا يتم الاعتراف 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 تُقاس كل بنود القوائم المالية وفق لأسلوب قياس محاسبي يعكس وبصدق حقيقة الوقائع الاقتصادية التي قامت بها الشركة، وذلك بهدف توفير معلومات ملائمة لمستعمليها.

تتم الإشارة هنا إلا أن الجزء الثاني من إطار إعداد وعرض القوائم المالية حسب المعايير المحاسبية المصرية، قد فصل في أنواع القوائم المالية خاصة القوائم المالية الموحدة (المجمعة) للمجموعات أو القوائم المالية المُنفصلة المتعلقة بكل شركة من شركات المجموعة بما فيها الشركة الأم، وحسب الفقرة (2-12) من إطار إعداد وعرض القوائم المالية وفق المعايير المحاسبية المصرية فإن القوائم المالية الموحدة تتضمن

SAHLA MAHLA
المصدر الأول لمذكرات التخرج في الجزائر

معلومات عن إثنين أو أكثر من المنشأة المسيطر عليها حيث تقدم هذه القوائم معلومات مُفيدة عن واقع كل شركات المجموعة كوحدة واحدة.

أما عن الإيضاحات والجداول الإضافية فيمكن أن تحتوي القوائم المالية على إيضاحات وجداول إضافية ومعلومات أخرى خاصة في حالة طلبها من طرف مُستخدمي القوائم المالية، فعلى سبيل المثال لا الحصر يُمكن أن تحتوي على معلومات إضافية مُلائمة لحاجات المستخدمين خاصة ببنود الميزانية وقائمة الدخل، أو تحتوي على معلومات وإيضاحات حول المخاطر وحالات عدم التأكد التي تؤثر على الشركة.

- **المركز المالي والأداء والتغيرات في المركز المالي:** نظرًا للأهمية البالغة التي تحظى بها قائمة المركز المالي لدى مستخدمي المعلومة المالية سواء مستخدمين داخلين أو خارجين، فإن إطار عرض وإعداد 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 مُفيدة في التنبؤ بقدرتها على توليد النقدية وما في حكمها في المستقبل، وكذلك مُفيدة في التنبؤ بحاجات الاقتراض المستقبلية من جهة، وعن الكيفية التي سيتم بها توزيع الأرباح والتدفقات النقدية المُستقبلية لهؤلاء الذين لهم مصلحة في الشركة من جهة ثانية.

- **الخصائص النوعية للقوائم المالية:** خُصِص الجزء الثالث من إطار إعداد وعرض القوائم المالية وفق المعايير المحاسبية المصرية لدراسة الخصائص النوعية للمعلومات المالية، حيث تُعبر هذه الأخيرة عن الصفات التي تجعل المعلومات الواردة في القوائم المالية مُفيدة للمستخدمين، وتتمثل الخصائص النوعية الرئيسية للمعلومة المالية المُفيدة والمصرح في حسب جزء الثالث من هذا الإطار (من الفقرة 4 حتى الفقرة 34) في التالي:

– الملاءمة؛

– المصداقية؛

أما الخصائص النوعية التي تُحسِن 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.

SAHLA MAHLA
المصدر الأول لمذكرات التخرج في الجزائر

تتم الإشارة هنا أنه كلما تم تحليل فقرات الجزء الثالث من الإطار كلما تم إيجاد خصائص النوعية الثانوية للقوائم المالية كالحياد، التمثل الصادق والاكتمال. أما عن القيود التي فرضها الإطار على المعلومات المالية فتمثلت حسب الفقرات رقم (35-36-37) من الجزء الثالث لهذا الإطار أساسًا في تكلفة والجهد المبذول للحصول على المعلومة واستخدامها بطريقة سليمة، وتشمل هذه التكلفة عادلة تكاليف التحقق، التجهيز، التحليل والتفسير والنشر ... بالإضافة ضرورة الموازنة بين التكلفة والمنفعة من جهة وبين الخصائص النوعية من جهة ثانية.

- **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.

- **مفاهيم رأس المال والحفاظ عليه:** اختصت فقرات إطار إعداد وعرض القوائم المالية بداية من الفقرة (4-57) حتى الفقرة الأخيرة منه (4-65) في المفاهيم العامة لرأس المال وكيفية المحافظة عليه، حيث يُعتبر 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، وحسب الفقرة (4-61) من الإطار الصادر في القرار رقم 110 الصادر وزارة الاستثمار في سنة جويلية 2015 فإنه "يتطلب مفهوم الحفاظ على القيمة المادية لرأس المال تبنى التكلفة الجارية كأساس للقياس". أما مفهوم الحفاظ على القيمة المالية لرأس المال فلا يتطلب استخدام مفهومًا محددًا حيث يعتمد اختيار الأساس تحت هذا المفهوم على نوع رأس المال الذي تسعى المنشأة للحفاظ عليه.

2. أوجه التشابه والاختلاف بين إطار إعداد القوائم المالية المصرية والإطار المفاهيمي للنظام المحاسبي المالي الجزائري:

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 مُستمد من المعايير المحاسبية الدولية؛
- الغرض من الإطار: كلاهما يَسعيانِ لتوضيح مختلف الإجراءات الضرورية عند إعداد وعرض وإفصاح ومراجعة المعلومة المالية؛
- النطاق العام: كلاهما بين مجال تطبيق الإطار وحدد أهم المحاور الأساسية التي تم تناولها في كل إطار؛

SAHLA MAHLA
المصدر الأول لمذكرات التخرج في الجزائر

- الافتراضات المحاسبية: يتفِقان على أهم الفروض المحاسبية (الاستمرارية وأساس الاستحقاق)، إلا أن الإطار المفاهيمي الجزائري تعمق في تحديد وتوثيق المُسلمات (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 مَحاور 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 أساسًا 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 يَعتبر إطار إعداد وعرض القوائم المالية وفق المعايير المصرية إعداد الإيضاحات والجداول الإضافية أمر إلزامي يقع على عاتق الشركة.
- يُلاحظ أن الإطار المفاهيمي للنظام المحاسبي المالي الجزائري فصل في المبادئ المحاسبية بشكل مُنفصل وكمحور مُستقِل من مَحاوره، أما إطار إعداد وعرض القوائم المالية المصري أدرج كل المبادئ المحاسبية ضمن مضمونه في الافتراضات والخصائص النوعية لجودة المعلومة وعلى مستوى أجرائه 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، وإلى المركز المالي وتغيراته في محاور أساسية بشكل أكثر تفصيلًا 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

SAHLA MAHLA
المصدر الأول لمذكرات التخرج في الجزائر

مفتوح لاستخدام 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 مُتعارضة مع نصوص المعايير المحاسبية المصرية وإتباع هذه الأخيرة، الأمر الذي لم يوضحه الإطار المفاهيمي للنظام المحاسبي الجزائري خاصة عند غموض بعض المعالجات المحاسبية والقوانين؛
- تُمثل سنة 1997 تاريخ بداية أول الإصلاحات المحاسبية وتاريخ التطبيق الفعلي للمعايير المحاسبية المصرية في جمهورية مصر العربية، أما في الجمهورية الجزائرية فلقد عرفت تأخرًا 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 1 جانفي 2010.

ثانيا: مقارنة أساليب القياس المحاسبي وفق المعايير المحاسبية المصرية مع أساليب القياس المحاسبي وفق النظام المحاسبي المالي الجزائري.

أعطت المعايير المحاسبية المصرية اهتمام بالغًا للقياس المحاسبي في الشركة، حيث خصصت له محورًا كاملًا في إطار إعداد وعرض القوائم المالية وفق المعايير المحاسبية المصرية، وحسب الفقرة رقم 100 من هذا الإطار الصادر في 2006 حُدِدت أساليب القياس المحاسبي في أربعة أساليب ـ التكلفة التاريخية، التكلفة الجارية، القيمة الاستردادية والقيمة الحالية ـ **دون ذكر قياس القيمة العادلة** كأسلوب مُستقل عن باقي الأساليب، بل تم الإشارة إلى القيمة العادلة كقيمة مساوية للتكلفة التاريخية عند تاريخ حدوث العملية الاقتصادية فقط. لكن عند التطرق إلى مضمون نصوص المعايير المحاسبية المصرية يتضح أنها أقَرت 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 بدلًا من إطار إعداد عرض القوائم المالية وهذا احتكامًا لما أقَرتهُ الفقرة رقم 3 من إطار إعداد وعرض القوائم المالية لسنة 2006.

تم مراجعة وتعديل هذا النقص والكثر من النقائص الأخرى، من خلال إصدار المعايير المحاسبية المصرية الجديدة في 2015 وإلغاء 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" يُعتبر من أهم الأساليب المُستعملة في عملية القياس المحاسبي.

SAHLA MAHLA
المصدر الأول لمذكرات التخرج في الجزائر

1. قياس القيمة العادلة وفق المعايير المحاسبية المصرية:

عَرفَت نصوص المعايير المحاسبية المصرية القيمة العادلة في الكثير من المعايير، فحسب المعيار المحاسبي المصري رقم 2 "المخزون" في الفقرة رقم 6 أو وفق المعيار المحاسبي المصري رقم 10 "الأصول الثابتة واهتلاكاتها"، أو من الفقرة 9 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 مُستمد ومُشابه لتعاريف المعايير المحاسبية الدولية ولكن لا يُعد تعريفًا شاملًا 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: (2)

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 التُجار 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 يُستنَد 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".

SAHLA MAHLA
المصدر الأول لمذكرات التخرج في الجزائر

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:** تُجِيز 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 ...

SAHLA MAHLA
المصدر الأول لمذكرات التخرج في الجزائر

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:**

SAHLA MAHLA
المصدر الأول لمذكرات التخرج في الجزائر

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: من إعداد الباحث استنادًا إلى المعايير المحاسبية المصرية الصادرة عن وزارة الاستثمار بموجب القانون رقم 110 عام 2015.

يُبين الجدول الظاهر أعلاه؛ أن المعايير المحاسبية المصرية الصادرة في 2015 قد ألغَت 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 استنادًا 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 معيار مُحاسبي مصري من أصل 38 معيار كما يظهره 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.

بعد الجدال الحاد حول أسلوب القياس المحاسبي وفق القيمة العادلة جراء انتقادات الأزمة المالية الأخيرة، يعد تبني جمهورية مصر العربية لمعيار قياس القيمة العادلة وفقا للقرار رقم 110 الصادر عن وزير الاستثمار المصري 2015 من أهم التعديلات الحازمة التي اتخذتها الحكومة المصرية، كما يدُل على أن الجهات التشريعية المُختصة في مصر تثق بقياسات هذا الأسلوب رغم جُل الانتقادات الموجهة له، والجدير

SAHLA MAHLA
المصدر الأول لمذكرات التخرج في الجزائر

بالذكر هنا أن هذا المعيار المحاسبي المصري قد استند على معيار التقارير المالية الدولي "IFRS13 قياس القيمة العادلة" بشكل كبير وفي جل نصوصِه ومحاوره بداية من التعاريف ونطاق المعيار، مرورًا بالتسلسل الهرمي لمستوى المدخلات ومداخل التقييم، وصولًا إلى تطبيق القيمة العادلة على الأصول غير المالية.

عند **مُقارنة استخدامات** القيمة العادلة وفق النظام المحاسبي المالي الجزائري أعلاه والظاهرة في الجدول رقم (5-1) مع استخداماتها وفق المعايير المحاسبية المصرية الظاهرة في الجدول رقم (5-2)، يتبين أن المعايير المحاسبية المصرية تطرقت وبشكل دقيق واوسع إلى مواطن قياس القيمة العادلة التي تفرِضها أهم الوقائع الاقتصادية والإجراءات المحاسبية التي تقوم بها الشركة القاطنة في جمهورية مصر العربية مهما كان نوعها هذا من جهة، ومن جهة ثانية يُلاحظ أن المعايير المُحاسبية المصرية تطرقت إلى كل الحالات الخاصة التي يَستخدمها النظام المحاسبي الجزائري والظاهرة في الجدول رقم (5-1) إلا حالة اختلاف جوهرية واحدة، وتتمثل في أن المعايير المحاسبية المصرية لم تتطرق إلى قياس القيمة العادلة في حالات الاقتراض بشكل مباشر وبالتحديد في المعيار المحاسبي المصري رقم 14، في حين أن النظام المحاسبي المالي الجزائري أقر إمكانية قياس القيمة العادلة كبديل للتكلفة التاريخية في المعالجات المتعلقة بالقروض والخصوم المالية، والاقتراضات والديون، ومع هذا فإن المعيار المحاسبي المصري رقم 45 "قياس القيمة العادلة" يُجيز تطبيق القيمة العادلة في الحالات الاستثنائية المتعلقة بالاقتراض.

2. واقع تطبيق قياس القيمة العادلة في مجموعة الشركات الناشطة في مصر:

رغم أن جمهورية مصر العربية قامت بتوفير إطار قانوني محاسبي خاص بها ـ المعايير المحاسبية المصرية ـ استنادًا إلى المعايير المحاسبية الدولية، وذلك من أجل تكييف نصوص هذه الأخيرة مع الواقع الاقتصادي المصري وتجنب الوقوع في فجوة أو سوء تطبيق المعايير المحاسبية الدولية في حالة تبنيها كلها وبشكل مُطلق، إلا أن هذا الإطار القانوني لا يزال يعرف نقائص كثيرة في مختلف الإجراءات المحاسبية وذلك حسب ما تم استنتاجه، كما يلي:

- رغم أن المعايير المُحاسبية المصرية مُستمدة من المعايير المحاسبية الدولية، إلا أنها لا تواكب التطورات المحاسبية الجديدة الحاصلة على مستوى هذه الأخيرة إلا بعد فارق زمني طويل، فعلى سبيل المثال لا الحَصر يُعتبر إصدار المعيار المحاسبي المصري جديد رقم 45 الخاص بقياس القيمة العادلة في جويلية 2015 وبداية تطبيقه في جانفي 2016 مُتأخر مقارنة بالمعايير المحاسبية الدولية، التي أصدرته في 2011 وفرضت تطبيقه في 2013، لذا يستحسن أن تكون هناك مواكبة سريعة للتطورات المحاسبية العالمية من طرف جمهورية مصر العربية،
- هُناك موافقة وتأييد واضح لأسلوب قياس القيمة العادلة لكونه أسلوب جديد يُعالج أوجه القصور الموجودة في الأساليب التقليدية الأخرى (التكلفة التاريخية، التكلفة التاريخية المعدلة بالأرقام القياسية، القيمة الاقتصادية...) التي لم تعد تُلبي متطلبات الأطراف ذات المصلحة؛

SAHLA MAHLA
المصدر الأول لمذكرات التخرج في الجزائر

- رغم تأييد الجهات المُعِدة للمعايير المحاسبية المصرية لقياس القيمة العادلة، إلا أنهم يحبذون تكييف هذا الأسلوب مع الواقع المصري وعدم الأخذ بنقاط الضعف والانتقاد التي تشوب هذا الأسلوب، فمثلًا تعدد الجِهات القائمة بالقياس في كل شركة من شركات المجموعة يُعد عائقًا يحُول دون الوصول إلى قياس دقيق وعادل، لذا يُستحسن توفير إطار قانوني كافي وموحد بين كل المجموعات الناشطة في مصر يُحدد الشروط الواجب توفرها في القائم بعملية القياس المحاسبي وفق القيمة العادلة؛

- عجز السوق المالي المصري عن إعطاء قياس دقيق للقيمة العادلة مُقارنة بشركات المجموعة القاطنة في الدول الأوربية، الأمر الذي قد يُعطي قوائم مالية مُوحدة غير دقيقة لا تُعبر بصدق عن واقع نشاط المجموعة ككل، بالإضافة إلى ذلك فإن جمهورية مصر العربية تعرف غياب تام لأسواق مال نشطة تتعلق ببعض الأصول مثل سوق مال العقارات أو سوق مال المنقولات...، الأمر الذي يؤدي إلى استعمال أساليب قياس غير دقيقة تعتمد على التقديرات الشخصية للخبراء من أجل الوصول إلى القيم العادلة لتلك الأصول؛

- أدت السُمعة السيئة التي أعطتها انتقادات الأزمة المالية للقيمة العادلة إلى تنفير مُعظم المستثمرين في مجموعة الشركات التي تعتمد على قياس القيمة العادلة هذا من جهة، ومن جهة ثانية تواجه وتَحصُل إدارة المجموعة على انتقادات وتقارير سلبية أكثر من طرف المراجعين الخارجيين نتيجة استخدام القيمة العادلة، وذلك نظرًا للغموض الذي يَحوم حولها وعدم ثقة المراجع الخارجي في التقديرات الشخصية لمُعدي القوائم في الكثير من الأحيان، بالإضافة إلى أن هُناك خلط واضح بين جل المستثمرين.

- استخدام القياس المحاسبي وفق القيمة العادلة يُعتبر ملائم أكثر للأطراف ذات المصلحة خاصة عند تقييم الأوراق المالية، إلا أنه يعتبر تحدي كبير على التشريع الضريبي المصري خاصة عند تحديد قيمة الأعباء والأرباح التي من السهل التلاعب فيها وفق القيمة العادلة لاعتماده على التقديرات الشخصية في بعض الحالات، حيث يرون أنه من الضروري تكاتف كل الجهات العلمية والمهنية (المحاسبية، الجبائية، الاستثمارية...).

SAHLA MAHLA
المصدر الأول لمذكرات التخرج في الجزائر

المحور الثالث: مقارنة نظام المعايير المحاسبية الدولية مع النظام المحاسبي الجزائري والمعايير المحاسبية المصرية.

تُعد المملكة الأردنية الهاشمية عضوًا في لجنة المعايير المحاسبية الدولية، وتعتبر من أول الدول العربية التي تبنت المعايير المحاسبية الدولية بشكلها المطلق (كل المعايير دون استثناء)، حيث تم ترجمة المعايير المحاسبية الدولية من قبل الهيئات المهنية الأردنية بشكل يَعرف نوع من الدِقة مُقارنة بترجمة بالأنظمة الأخرى ـ النظام المحاسبي المالي الجزائري ـ وذلك لتطبيقها بشكل واضح في مُختلف الشركات الناشطة في الأردن ومن قبل الجهات العاملة في تدقيق الحسابات.

أولا: مقارنة أساليب القياس المحاسبي للإطار المعايير المحاسبية الدولية مع نظيره في النظام المحاسبي المالي الجزائري والمعايير المحاسبية المصرية.

اعتمد تطبيق المعايير المحاسبية الدولية في المملكة الأردنية الهاشمية بموجب مجموعة من القوانين التي أصدرتها الحكومة الأردنية أهمها قانون الشركات رقم 22 لسنة 1997،[1] فحسب المادة 184 منه "يترتب على شركات المُساهمة العامة تنظيم حساباتها وحِفظ سِجلاتها ودَفاترها وفق المعايير المحاسبية الدولية ومعايير التدقيق الدولية"، كما نص هذا القانون على إلزام تطبيق المعايير المحاسبية الدولية وكل ما جاء فيها على الشركات القابضة ـ مجمعات أو مجموعات ـ وذلك في نص المادة 207 من قانون الشركات الذي أتى وفق الصيغة التالية "**تُطبق أحكام هذا القانون على الشركات القابضة التي تؤسس في المملكة بموجب اتفاقيات تبرمها المملكة الأردنية الهاشمية مع الحكومات الأخرى أو المنظمات العربية**".

نظرًا لاقتناع الحكومة الأردنية بضرورة اتباع المعايير المحاسبية الدولية بشكل مُطلق؛ عُدِل القانون في الفقرة أعلاه بموجب القانون المؤقت رقم 40 لسنة 2002 المنشور في الجريدة الرسمية رقم 4533 بتاريخ 17 فيفري 2002، وبموجب تعديل القانون المؤقت رقم 40 لسنة 2002 في الجريدة الرسمية رقم 4556 بتاريخ 16 جويلية 2002، حيث أهم ما جاء به هذا القانون الأخير هو توسيع نطاق العمل بالمعايير المحاسبية الدولية، فبعدما كان تطبيق نصوص المعايير المحاسبية الدولية مقتصرًا وبشكل كبير على شركات المساهمة (مثل المجموعات) جاء هذا القانون لتوضيح توسيع نطاق العمل بالمعايير المحاسبية الدولية أكثر وتم تعميم فرض تطبيق المعايير المحاسبية الدولية على مُختلف الشركات الأردنية وفق لما جاء في المادة 3 من القانون نفسه على الصيغة التالية "تسري أحكام هذا القانون على الشركات التي تمارس الأعمال التجارية وعلى المسائل التي تناولتها نصوصه...".

[1] قانون رقم 22 لسنة 1997 المتعلق بنشاط الشركات الأردنية، من الموقع الالكتروني للقوانين الأردنية:
https://www.google.dz/url?sa=t&rct=j&q=&esrc=s&source=web&cd=3&ved=0CCwQFjAC&url=http%3A%2F%2Fwww.ccd.gov.jo%2Ffiles%2Fpdfs%2Fcompanies_jordan.pdf&ei=yu4LVeOlC8emygOfkoK4Bg&usg=AFQjCNGCTLHveWB-HePcRarBqXZU246vpQ (consulté le 27/02/2015).

SAHLA MAHLA
المصدر الأول لمذكرات التخرج في الجزائر

- **فرض المعايير المحاسبية الدولية على شركات التضامن:** تناول الباب الأول والباب الثاني من هذا القانون "تأسيس شركة التضامن وتسجيلها وعلاقة إدارة الشركة بالشركاء"، حيث تم فرض الاستناد إلى المعايير المحاسبية الدولية في ذلك؛
- **فرض المعايير المحاسبية الدولية على الشركات ذات المسؤولية المحدودة:** أقَرت المادة 76 منه بتطبيق كل الأحكام المُتعلقة بشركات المساهمة على الشركات ذات المسؤولية المحدودة؛
- **فرض المعايير المحاسبية الدولية على شركات التوصية بالأسهم:** في المادة 89 "تسري على شركات التوصية بالأسهم الأحكام الخاصة بالشركات المساهمة العامة في هذا القانون".

1. مقارنة نطاق استخدام قياس القيمة العادلة في المملكة الأردنية مع نطاق الاستخدام وفق النظام المحاسبي الجزائري ونطاق الاستخدام وفق المعايير المحاسبية المصرية:

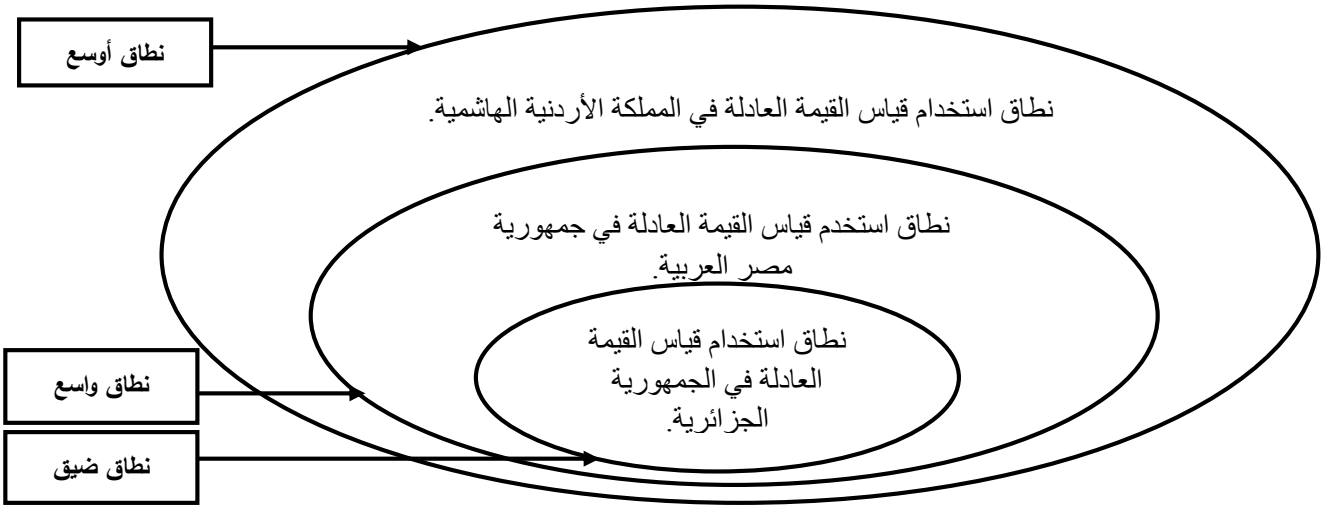
بما أن المملكة الأردنية الهاشمية تُعتبر عضوًا في لجنة المعايير المحاسبية الدولية وتفرض تطبيق كل المعايير المحاسبية الدولية بشكل مُطلق على الشركات الأردنية، فإن إطار إعداد القوائم المالية في الأردن هو نفسه الإطار المُعتمد من طرف المعايير المحاسبية الدولية، حيث يحوي هذا الأخير على الإطار المفاهيمي وعلى شرح مختلف المعايير المحاسبية الجديدة والقديمة التي تم إلغاؤها أو دمجها في أخرى جديدة، بالإضافة إلى تبيان شرح أهم الإيجابيات والانتقادات الموجه للمعايير المحاسبية الدولية.

أما عن استخدامات القيمة العادلة في المعالجات المحاسبية للبيئة الأردنية؛ فهي نفسها استخدامات المعايير المحاسبية الدولية، حيث وضحت هذه الأخيرة إمكانية استخدام القيمة العادلة في كل المعالجات المحاسبية التي تتناولها نصوص كل المعايير المحاسبية الدولية (IAS) ومعايير الإبلاغ المالي الدولية (IFRS) إلا في الحالات الاستثنائية التي تم توضيحها في معيار الإبلاغ المالي رقم 13 "قياس القيمة العادلة" سابقًا (لا ينطبق أسلوب قياس القيمة العادلة على العمليات التي تتم ضمن مجال تطبيق IFRS2 "المدفوعات على أساس الأسهم"، عمليات عقود الإيجار التي تخضع لنطاق معيار IAS17 "عقود الايجار"؛ باستثناء عقود الأصول المملوكة من قبل المستأجر والتي يتم معالجتها كممتلكات استثمارية بقياس القيمة العادلة مثل عقد التأجير التمويلي الذي يكون فيه الأصل المؤجَر بيولوجي، أو يتعلق بالاستثمارات العقارية، بالإضافة للمقاييس التي تشبه القيمة العادلة لكنها ليست بالقيمة العادلة، مثل صافي القيمة القابلة للتحقق ضمن معيار المخزونات IAS2. من خلال المحاور الثلاثة الخاصة بهذا الفصل أعلاه، يتم توضيح نطاق استخدام القيمة العادلة كأسلوب للقياس المحاسبي في مختلف الأنظمة وفقًا للشكل التالي:

SAHLA MAHLA
المصدر الأول لمذكرات التخرج في الجزائر

الشكل رقم: (3)

نطاق استخدام القيمة العادلة كأسلوب للقياس المحاسبي في الجزائر، مصر والأردن.



المصدر: من إعداد الباحث.

من خلال الشكل أعلاه؛ تبين أن نطاق استخدام قياس القيمة العادلة في الجمهورية الجزائرية التي تستند إلى النظام المحاسبي المالي هو نطاق ضيق، لأن هذا الأخير اعتبر القيمة العادلة كبديل يمكن استخدامه في بعض الحالات القليلة جدًا (كما أظهره الجدول رقم: 5-1)، في حين تستند إلى أسلوب القياس وفق التكلفة التاريخية بشكل واسع وفي مُعظم المعالجات المحاسبية وفي أغلب الشركات الجزائرية.

أما نطاق استخدام قياس القيمة العادلة في جمهورية مصر العربية؛ فاعتُبر نطاق واسع مُقارنة بالنظام المحاسبي المالي الجزائري لأنه أوجب وأجاز قياس القيمة العادلة بنسبة 84% في مختلق الإجراءات والمعالجات المحاسبية أي في 32 معيار من أصل 38 معيار (كما أظهره الجدول رقم: 5-2)، وبالإضافة لذلك فإن المعايير المحاسبية المصرية الجديدة والصادرة في 9 جويلية 2015 تبنت المعيار المصري رقم 45 "قياس القيمة العادلة" لتوضيح أسس هذا الأسلوب وحالات استخدامه.

تم اعتبار نطاق استخدام قياس القيمة العادلة في المملكة الأردنية الهاشمية نطاقًا أوسع مُقارنة مع نطاق استخدام القيمة العادلة في الجمهورية الجزائرية وجمهورية مصر العربية، لأنه أوجب وأجاز قياس القيمة العادلة في كل المعالجات المحاسبية الخاصة بالمعايير المحاسبية الدولية ومعايير الإبلاغ المالي إلا في الحالات القليلة الاستثنائية التي تم ذكرها في المعيار الدولي رقم IFRS13 "قياس القيمة العادلة". رغم تطبيق جمهورية مصر للمعيار رقم 45 "قياس القيمة العادلة" إلا أنه يُعتبر غير مُلِم بجميع نصوص القياس المحاسبي كما عليه الحال في المملكة الأردنية، والجدول التالي يوضح أهم النقاط في ذلك:

SAHLA MAHLA
المصدر الأول لمذكرات التخرج في الجزائر

الجدول رقم: (3)

مقارنة "قياس القيمة العادلة" بين المملكة الأردنية الهاشمية وجمهورية مصر العربية.

البيان	المملكة الأردنية الهاشمية.	جمهورية مصر العربية.
الإطار القانوني.	المعايير المحاسبية الدولية.	- المعايير المحاسبية المصرية؛ - يمكن اللجوء للمعايير المحاسبية الدولية عند الحاجة ومع ضرورة تبرير ذلك.
رقم المعيار الخاص بـ "قياس القيمة العادلة".	IFRS13 "قياس القيمة العادلة".	المعيار المحاسبي المصري رقم 45 "قياس القيمة العادلة".
تاريخ الإصدار والتطبيق.	- تم اصدار المعيار في ماي 2011؛ - بداية تطبيق المعيار في جانفي 2013.	عرفت الجمهورية مصر العربية تأخرًا في تطبيق هذا المعيار مقارنة بالأردن حيث: - تم اصدار هذا المعيار في جويلية 2015؛ - بداية تطبيق هذا المعيار في جانفي 2016.
تعريف "القيمة العادلة".	تعرف أشمَل.	تعريف ضيق لم ينص على أغلب أهم الشروط الأساسية كالاستقلالية، الرغبة، الإرادة الحرة، ظروف الصفقة وضرورة إتمامها ...
استخدامات "قياس القيمة العادلة".	مجال واسع يشمل كل العمليات التي تتطلبها أو تسمح بها المعايير المحاسبية الدولية الأخرى والبالغ عددها 43 معيار.	مجال واسع يشمل كل العمليات التي تتطلبها أو تسمح بها المعايير المحاسبية المصرية الأخرى والبالغ عددها 38 معيار فقط.
مستويات قياس القيمة العادلة.	يعتمد على مدخلات التقييم الثلاثة الظاهرة في الشكل (3-5) والمنصوص عليها في المعايير المحاسبية الدولية (IFRS13).	حسب الفقرات المعيار المصري رقم 45 (من الفقرة 76 إلى الفقرة 90) يعتمد قياس القيمة العادلة على نفس مستويات قياس القيمة العادلة الواردة في المعايير المحاسبية الدولية (IFRS13).
أساليب (مناهج) التقييم.	- مدخل السوق Market Approach؛ - مدخل التكلفة Cost Approach؛ - مدخل الدخل Income Approach.	حسب الفقرة 62 من المعيار المحاسبي المصري "قياس القيمة العادلة" فإن قياس القيمة العادلة يعتمد على نفس مناهج التقييم الواردة في المعايير المحاسبية الدولية (IFRS13).
الإفصاح.	يتعين على الشركة أن تفصح على كل المعلومات المتعلقة بأثر القيمة العادلة والتي تراها ضرورية للأطراف ذات الصلة.	حسب الفقرة 91 من معيار قياس القيمة العادلة المصري فإنه يتعين على الشركة أن تفصح على: - مستويات وأساليب التقييم المستخدمة لقياس القيمة العادلة؛ - أثر القياسات على نتائج المؤسسة.

المصدر: من إعداد الباحث.

SAHLA MAHLA
المصدر الأول لمذكرات التخرج في الجزائر

من خلال الجدول أعلاه الذي يقارن بين معيار "قياس القيمة العادلة" في جمهورية مصر العربية وفي المملكة الأردنية الهاشمية؛ يتضح أيضًا أن نطاق استخدام القيمة العادلة في هذه الأخير أوسع من نطاق استخدام القيمة العادلة في جمهورية مصر العربية، وذلك لأن المعايير المحاسبية المصرية عرفت تأخيرًا في تطبيق القيمة العادلة ولم تُعطي تعريف دقيق لها كما هو عليه الحال في المعايير المحاسبية الدولية، بالإضافة إلى أنها لم تتطرق إلى علاقة قياس القيمة العادلة بمجموع هامة من المعايير المحاسبية الدولية التي لا توجد في قائمة المعايير المحاسبية الدولية إطلاقًا وتتمثل في المعايير التالية:

- IFRS1 "تطبيق المعايير لأول مرة"؛
- IAS29 "التقارير المالية في الاقتصاديات ذات التضخم"؛
- IFRS9 "الأدوات المالية Financial instruments": حيث حل هذا المعيار محل المعيار المحاسبي IAS39 "الأدوات المالية: الاعتراف والقياس" ورغم أن هذا الأخير تم إلغاؤه إلا أن المعايير المحاسبية المصرية لاتزال تعتمد عليه، ويقابله في المعيار المحاسبي المصري المعيار رقم 26؛
- IFRS14 "الحساب النظامي المؤجل Regulatory deferral account": يتعلق هذا المعيار بالحالات التي يكون فيها التسعير جبري للسلع خاصة الحكومية منها. ويبدأ سريان تطبيق هذا المعيار حسب المعايير المحاسبية الدولية للفترات المالية التي تبدأ في أو بعد أول جانفي 2016؛
- IFRS15 "الإيرادات من العقود مع الغير Revenue from contracts with others": حل محل معيار الإيراد (المعيار المصري رقم 8 الذي يقابله IAS11) ومعيار عقود الإنشاء (المعيار المصري رقم 11 الذي يقابله IAS18) ، حيث يوفر هذا المعيار قواعد أكثر دقة لعملية الاعتراف بالإيراد من العقود، ويبدأ سريان تطبيق هذا المعيار للفترات المالية التي تبدأ في أو بعد أول جانفي 2018.

رغم أن نطاق استخدام القيمة العادلة يُعتبر أوسع في المملكة الأردنية الهاشمية المُطبقة للمعايير المحاسبية الدولية، **إلا أن النِطاق الأنسب بين الدول محل الدراسة** هو نطاق جمهورية مصر العربية، لأنه يُجيز قانونًا الاستناد إلى نصوص المعايير المحاسبية الدولية في حالة وجود نقص في المعايير المحاسبية المصرية، ولكن شريطة تبرير ذلك وتوضيح أسباب اللجوء والاستناد إلى المعايير المحاسبية الدولية.

2. واقع تطبيق قياس القيمة العادلة في مجموعة الشركات الناشطة في المملكة الأردنية الهاشمية:

يُعتبر تبني المملكة الأردنية الهاشمية لكل نصوص المعايير المحاسبية الدولية خطوة جيّدة تعود بالإيجاب في بعض الأحيان على الاقتصاد الأردني، مثل مُسايرة كل التغيرات والتطورات المحاسبية الحديثة والحصول على العضوية في لجنة المعايير المحاسبية الدولية، لكن وفي المقابل يتضح أن واقع تطبيق المعايير المحاسبية الدولية الحديثة ـ قياس القيمة العادلة ـ في مجموعة الشركات القاطنة في المملكة الأردنية، يواجه مجموعة من العراقيل تم استنتاجها كما يلي:

SAHLA MAHLA
المصدر الأول لمذكرات التخرج في الجزائر

- تبني المملكة الأردنية للمعايير المحاسبية الدولية بشكلها المطلق ودون استثناء أي نص من أي معيار محاسبي، أدى بمُعِدي المعلومات المالية (القوائم والتقارير) إلى بذل جهد ووقت طويل في فهم وتطبيق المعايير خاصة منها الجديد ـ القيمة العادلة ـ، الأمر الذي يوقع إدارة المجموعة في أخطاء من جهة وتأخر في الإفصاح عن القوائم المالية للأطراف ذات المصلحة الذي يوقعها في مشاكل أكبر من جهة ثانية؛

- مرونة وتغيرات المعايير المحاسبية الدولية المُستمر وظهور معايير الإبلاغ المالي الدولية الحديثة، أدى بإدارة مجموعة الشركات الأردنية إلا عدم الاستناد إلى المعايير المحاسبية الدولية في إجراءاتها المحاسبية رغم الإلزام القانوني في ذلك، لأنها تواجه في كثير من الأحيان نصوص من المعايير المحاسبية الدولية لا تتوافق مع البيئة الأردنية خاصة في توحيد الحسابات مع الشركات القاطنة في بلدان أخرى غير الأردن وتتبع أنظمة محاسبية لا ترتقي إلى المعايير المحاسبية الدولية؛

- يَعتَبِر بعض المسؤولين ورؤساء المصالح المحاسبية تبني المملكة الأردنية للمعايير المحاسبية الدولية بشكل مطلق، قرار مُسَيّس لا يخدم الاقتصاد الأردني كثيرًا، لأن هذه المعايير تم إصدارها في اقتصاديات عملاقة مثل اقتصاد "الو م أ" أو الاقتصاد الألماني...، أما الاقتصاد الأردني يعتبر اقتصادًا ضعيفًا مقارنة بتلك الاقتصادات، الأمر الذي يحدث فجوة كبيرة عند تطبيق المعايير المحاسبية الدولية في الأردن مقارنة بتلك الدول، خاصة عند تطبق المعايير الحديثة منها (IFRS13 قياس القيمة العادلة)؛

- صعوبة وتعقد وحداثة تقنية توحيد حسابات المجموعة وفق القيمة العادلة أدى إلى نقص الهيكل البشري الكفء خاصة على مستوى الشركات التابعة للشركة الأم؛

- رغم أن سوق المال الأردني يَعرف نشاطًا أفضل مقارنة ببعض أسواق المال العربية، إلا أنه لا يرقى أو لا يصل لنشاط الأسواق المالية العالمية التي تُطَبَق فيها المعاير المحاسبية الدولية بشكل جيّد، لذا فإن البورصة الأردنية لا تخدم كل إجراءات المعايير المحاسبية الدولية وبالأخص قياس القيمة العادلة وذلك مقارنة بالبورصات العالمية؛

- صعوبة تطبيق كل ما يتعلق بالقيمة العادلة والمعايير المحاسبية الدولية في إجراءات توحيد الحسابات على مستوى مصالح التوطيد في المجموعة الأردنية من جهة، وتوفر استناد قانوني كافي (نصوص المعايير المحاسبية الدولية) للمدققين الخارجين من جهة ثانية، لا يخدم إدارة المجموعة لأن المُدقق لا يقتنع بالقوائم المالية الموحدة إلا إذا كانت تمس كل نصوص المعايير المحاسبية الدولية من كل الجهات، وهذا ما يصعب على مُعدي القوائم المالية في مجموعة الشركات الأردنية؛

SAHLA MAHLA
المصدر الأول لمذكرات التخرج في الجزائر

- ترك حرية اختيار بديل القياس المحاسبي المتبع (التكلفة التاريخية، القيمة العادلة...) لإدارة المجموعات الأردنية يُصَعِب من عملية المقارنة المكانية والزمانية للقوائم الموحدة بين المجموعات الناشطة في الأردن، بالإضافة إلى عدم وجود نص قانوني إلزامي يفرض على كل الشركات التابعة للشركة الأم (الشركات الزميلة مثلًا) اتباع نفس أسلوب القياس المحاسبي يزيد من تعقد إجراءات توحيد الحسابات.

- إن تطبيق بعض المعايير المحاسبية الدولية يُشكل عبء على إدارة مجموعة الشركات مثل تطبيق IAS19 "معاشات الموظفين"، بالإضافة إلى أن بعض نصوص المعايير المحاسبية الدولية قد تمس بسيادة المملكة الأردنية الهاشمية مثل نصوص المعيار المحاسبي رقم IAS12 "ضرائب الدخل".

ثانيا: مقارنة الخصائص النوعية للمعلومة المالية ومتطلبات الإفصاح عنها بين مختلف الأنظمة المحاسبية في العالم.

بعد عرض وتحليل أهم نقاط التشابه والاختلاف في قياس القيمة العادلة وفق النظام المحاسبي المالي الجزائري والمعايير المحاسبية المصرية والمعايير المحاسبية الدولية الواجب تطبيقها في المملكة الأردنية الهاشمية، يتم في هذه المطلب عرض وتحليل أوجه التشابه والاختلاف بين متغيرات الدراسة التي لها علاقة بقياس القيمة العادلة في هذا البحث، وذلك بالاستناد إلى النصوص القانونية لمختلف الدول وما تم استنتاجه من المقابلات الشخصية والاتصالات التي كانت مع رؤساء مصالح توطيد الحسابات في مختلف المجموعات وعلى مستوى الدول محل الدراسة.

1. مقارنة مراحل وإجراءات توحيد حسابات المجموعة:

تَتَعدد وتَتَعقد مراحل توحيد الحسابات كلما زاد عدد الشركات المجموعة وكلما تتعدد مواطن تواجد هذه الأخيرة، حيث أن اختلاف مواطن شركات المجموعة من بلد إلى لآخر يؤدي إلى اختلاف مراحل وإجراءات توحيد الحسابات (محيط التوحيد، أساليب التوحيد، إجراءات التوحيد...)، وذلك لعدم اتباع نفس الأنظمة والنصوص المحاسبية من جهة، ولاختلاف طبيعة اقتصاد كل بلد على الآخر من جهة ثانية، الأمر الذي يؤدي إلى ضرورة توضيح ومقارنة مراحل وإجراءات توحيد الحسابات بين كل من الجمهورية الجزائرية، جمهورية مصر العربية والمملكة الأردنية الهاشمية وذلك في الجداول التالية:

SAHLA MAHLA
المصدر الأول لمذكرات التخرج في الجزائر

الجدول رقم: (4)

مقارنة محيط توحيد الحسابات في البيئة المحاسبية الجزائرية، المصرية والأردنية.

البيئة الجزائرية (النظام المحاسبي الجزائري)	البيئة المصرية (المعايير المحاسبية المصرية)	البيئة الأردنية (المعايير المحاسبية الدولية)
تعريف محيط التوحيد: محيط التوحيد على مستوى جل المجموعات الجزائرية يعتمد على مفهوم الرقابة حسب نسبة المساهمة المعبر عنها بحقوق التصويت، وفي الأغلب يكون كل سهم واحد يقابله حق من حقوق التصويت، وذلك بشرط أن تكون الشركة التابعة شركة مساهمة.	**تعريف محيط التوحيد:** محيط التوحيد يرتبط بمفهوم نسبة الرقابة المُعبر عنها بحقوق التصويت بطريقة مباشرة أو غير مباشرة، مع ضرورة دراسة الحقائق والظروف التي تزيل السيطرة الشركة الأم (إخراج الشركة من محيط التوحيد) عند كل دورة والتي تؤثر على حقوق التصويت مستقبلًا.	**تعريف محيط التوحيد:** محيط التوحيد يرتبط بمفهوم نسبة الرقابة المعبر عنها بحقوق التصويت التي تملكها الشركة القابضة في أي شركة أخرى مهما كان نوعها، بطريقة مباشرة أو غير مباشرة.
حالات استبعاد الشركات التابعة من محيط التوحيد: إعداد القوائم المالية الموحدة على مستوى الشركة الأم في الجزائر يمس كل الشركات الداخلة في محيط التوحيد، سواء بطريقة مباشرة أو غير مباشرة، حيث تلزم الشركة الأم بإعداد القوائم المالية الموحدة مهما كان الأمر، إلا في الحالات التي يسمح بها القانون. لا يتم استبعاد أي الشركات التابعة من محيط التوحيد لأن نشاطها يختلف عن نشاط باقي شركات المجموعة، حيث اتضح أن الشركات التابعة للمجموعات جزائرية ـ صيدال، سوفيتال والرياض سطيف ـ يختلف نشاطها عن نشاط المجموعة ولا تُستبعد من محيط توحيد حسابات المجموعة.	**حالات استبعاد الشركات التابعة من محيط التوحيد:** لا تُستبعد الشركة التابعة التي تنشط في نشاطات مختلفة عن نشاط الشركة الأم، ولكن شرط الإفصاح عن معلومات إضافية في القوائم المالية الموحدة خاصة بالشركات ذات الأنشطة المختلفة. حسب المادة 25 من المعيار المحاسبي المصري رقم 42 "القوائم المالية المجمعة"، فإنه يتم استبعاد الشركة من محيط توحيد حسابات المجموعة بمجرد فقدان الشركة الأم السيطرة على السياسات المالية والتشغيلية لأي شركة من شركات المجموعة.	**حالات استبعاد الشركات التابعة من محيط التوحيد:** تستبعد الشركات من محيط التوحيد للأسباب التالية: -تستبعد الشركة إذا كانت أوراق المساهمة المالية المكتسبة اكتسبت لغرض التخلي عنها مستقبلا؛ -عندما تكون الرقابة أو التأثير على الشركة التابعة غير مؤكد بسبب قيود صارمة مستمرة أو انخفاض نسبة الملكية ونسبة والرقابة على الشركة التابعة، أو إذا كانت وسائل الديون أو الأموال الخاصة بالشركة الأم غير معروفة في سوق المال لا يحق للشركة الأم توحيد الحسابات؛ لا يعتبر اختلاف نشاط الشركة التابعة سبب في استبعادها من محيط التوحيد، كما عليه الحال في بعض المجموعات الأردنية.

SAHLA MAHLA
المصدر الأول لمذكرات التخرج في الجزائر

البيئة الجزائرية (النظام المحاسبي الجزائري)	البيئة المصرية (المعايير المحاسبية المصرية)	البيئة الأردنية (المعايير المحاسبية الدولية)
حالات عدم إعداد القوائم المالية الموحدة: رغم أنه لا يوجد استناد قانوني كافي في الجزائر حول إعداد الحسابات الموحدة إلا أنه فصل في بعض الأمور المهمة، حيث أقر بضرورة إعفاء الشركة الأم من إعداد القوائم المالية في حالة خضوعها هي الأخرى لسيطرة شبه كلية (تملك أكثر من 90% من حقوق التصويت) من طرف شركة أم أكثر منها، أو في حالة الحصول على موافقة كتابية من طرف أصحاب المصالح. كما لا تقوم بتوحيد حسابات الشركات التي تواجه قيود صارمة ودائمة تفرض إعادة النظر بصورة جوهرية في المراقبة والنفوذ الذي يمارس عليها من طرف الشركة الأم وبشكل دوري. وتتم الإشارة إلى أن غياب الاستناد القانوني الكافي لمعدي القوائم المالية جعلهم يقومون بتوحيد حسابات الشركات وفق ما يرونه مناسب لنشاطات المجموعة، ويقومون بتصحيح ذلك في حالة الحصول على تقرير سلبي من المراجع الخارجي.	**حالات عدم إعداد القوائم المالية الموحدة:** الشركة الأم في مصر لا تقوم بإعداد القوائم المالية الموحدة في حالة تحقق شرط واحد من الشروط التالية: -أن الشركة الأم ذاتها مملوكة بالكامل كشركة تابعة؛ -أن أدوات المِلكية أو الدين العائد للشركة الأم لا يتم تداولها في سوق عام؛ - في حالة وجود مجموعة تابعة أو شركة تابعة للشركة الأم تعد قوائم مالية موحدة متاحة للاستخدام العام ومتوافقة مع معايير التقارير المالية الدولية IAS/IFRS؛ -أن الشركة الأم لم تقم بحفظ قوائمها المالية أو لا تقوم حاليًا بعملية حفظ القوائم لدى لجنة البورصة أو أي هيئة نظامية. بعد إصدار المعيار المحاسبي رقم 42 "القوائم المالية المجمعة" وحسب الفقرة 4 منه، أصبحت الشركة الأم لا تقوم بإعداد القوائم المالية الموحدة في حالة تحقق نفس الشروط أعلاه مجتمعة، وفي حالة عدم إعداد الشركة الأم للقوائم الموحدة تكون ملزمة قانونًا بعرض القوائم المالية المنفصلة لشركاتها.	**حالات عدم إعداد القوائم المالية الموحدة:** إعداد القوائم المالية الموحدة يجب أن يكون مع كل الشركات التي تحت الرقابة المطلقة، الشركات التي تحت الرقابة المشتركة أو الشركات التي يمارس عليها تأثير هام (تأثير بارز) أي كل الشركات الداخلة في محيط التوحيد، وهناك حالة استثنائية يمكن للشركة الأم ألا تُعِد القوائم المالية الموحدة في حالة تحقق الشروط التالية مجتمعة وهي: -أن الشركة الأم ذاتها مملوكة بالكامل كشركة تابعة؛ -أن أدوات الملكية أو الدين العائد للشركة الأم لا يتم تداولها في سوق عام؛ - في حالة وجود مجموعة تابعة أو شركة تابعة للشركة الأم تعد قوائم مالية موحدة متاحة للاستخدام العام ومتوافقة مع معايير التقارير المالية الدولية IAS/IFRS؛ -أن الشركة الأم لم تقم بحفظ قوائمها المالية أو لا تقوم حاليا بعملية الحفظ القوائم لدى لجنة البورصة أو أي هيئة نظامية من أجل إصدار أي فئة من فئات الأدوات المالية في سوق عام.

المصدر: من إعداد الباحث.

SAHLA MAHLA
المصدر الأول لمذكرات التخرج في الجزائر

الجدول رقم: (5)

مقارنة أساليب توحيد الحسابات في البيئة المحاسبية الجزائرية، المصرية والأردنية.

البيئة الجزائرية (النظام المحاسبي الجزائري)	البيئة المصرية (المعايير المحاسبية المصرية)	البيئة الأردنية (المعايير المحاسبية الدولية)
التوحيد الكلي (التكامل الشامل وفق SCF): تتم عملية توحيد الحسابات في المجموعات الجزائرية وفق أسلوب التوحيد الكلي في حالة وجود رقابة مطلقة (حصرية) على شركة أخرى، لكن تحقق الرقابة المطلقة حسب جل الشركات الجزائرية يكون على أساس امتلاك أغلبية حقوق التصويت وليس على أكثر من نصف حقوق التصويت.	**التوحيد الكلي (طريقة الاقتناء وفق المعايير المحاسبية المصرية):** حسب فقرات ملحق (أت14 إلى أت18) المعيار المحاسبي رقم 29 "تجميع الأعمال" وفقرات المعيار رقم 42، تتم المعالجة المحاسبية في بطريقة الاقتناء بعد تحدد حالة الشركة المقتنية، التي يجب أن تسيطر وبالأغلبية على حقوق التصويت المتعلقة بالشركة الأخرى، أي تسيطر على السياسات المالية والتشغيلية والقدرة على تمثيل أغلبية حقوق التصويت في مجلس الإدارة، بالإضافة إلى أن تكون لها القدرة على عَزل وتعيين أغلبية أعضاء مجلس الإدارة.	**التوحيد الكلي:** يتم توحيد حسابات كل الشركات التابعة التي تملك فيها الشركة الأم أكثر 50% من نسبة الرقابة المعبر عنها بحقوق التصويت سواء بطريقة مباشرة أو غير مباشر بطريقة التوحيد الكلي.
التوحيد النسبي: رغم أن النظام المحاسبي المالي الجزائري لم يوضح **إجراءات** التوحيد النسبي كما هو عليه الحال في المعايير المحاسبية الدولية والمعايير المحاسبية المصرية، إلا أن القوانين الداخلية لجل المجموع الجزائرية ينص على توحيد حسابات الشركات الخاضعة لرقابة المشتركة، والتي تتراوح نسبة المساهمة فيها بين 20% و50% بطريقة التوحيد النسبي.	**التوحيد النسبي:** نصت المعايير المحاسبية المصرية سابقًا على طريقة التوحيد النسبي على الإيرادات والمصروفات والأصول والالتزامات التي تخضع للسيطرة المشتركة بين شركتين أو أكثر، ودون وجود تأثير هام (بارز) لشركة على حساب أخرى، وتم اعتبار طريقة حقوق الملكية كطريقة بديلة للتوحيد النسبي. ولكن بعد صدور "م م م" في 2015، وحسب الفقرة رقم 16 من المعيار رقم 18 "تقوم الشركة التي تمارس سيطرة مشتركة أو نفوذ هام باستخدام طريقة حقوق الملكية عند المعالجات المحاسبية"، أي لم تشير إلى طريقة التوحيد النسبي إطلاقًا وتم إلغاؤها والاعتماد على طريقة حقوق الملكية.	**التوحيد النسبي:** يتم توحيد الحسابات بالنسبة لشركات الخاضعة لرقابة المشتركة مباشرة أو غير مباشرة بطريقة التوحيد النسبي أو طريقة حقوق الملكية، حيث يتمثل في إعادة وضع حسابات الشركة المراقبة وفق نسب الفائدة، إذ يقوم كل مشترك بإدماج حصته من الأموال والخصوم والأعباء والنواتج في ميزانية موحدة حسب نسبة الفائدة، وتخص هذه الطريقة عادة الشركات التي تكون تحت الرقابة المشتركة.

SAHLA MAHLA
المصدر الأول لمذكرات التخرج في الجزائر

البيئة الجزائرية (النظام المحاسبي الجزائري)	البيئة المصرية (المعايير المحاسبية المصرية)	البيئة الأردنية (المعايير المحاسبية الدولية)
طريقة التوحيد بالتكافؤ: ينص القانون الداخلي لجل المجموعات الجزائرية على توحيد حسابات كل الشركات التي يمارس عليها التأثير الهام من الشركة الأم والتي تتراوح نسبة الرقابة فيها بين 30% و50% بطريقة الوضع بالتكافؤ. ويُعد هذا المؤشر الوحيد الدالة على التأثير الهام في أغلب المجموعات الجزائرية وهذا رغم أن النظام المحاسبي المالي يشترك مع المعايير المحاسبية الدولية وحدد حالات النفوذ الهام بشكل دقيق كما يلي: – الحيازة المباشرة وغير المباشرة لـ 20% حقوق التصويت؛ – التمثيل في الأجهزة المسيرة؛ – المشاركة في عملية إعداد السياسات الاستراتيجية؛ – المعاملات التجارية ذات الأهمية البالغة وتبادل إطارات أو إعلام تقني أساسي.	**طريقة التوحيد بالتكافؤ (حقوق الملكية):** نص المعايير المحاسبية المصرية على طريقة التوحيد بالتكافؤ (حقوق الملكية) في حالة المشاريع المشتركة أو في حالة وجود تأثير هام على مستوى المعيار المحاسبي المصري رقم 18 "الاستثمار في الشركات الشقيقة"، وحدد حالات وقوع التأثير الهام (النفوذ المؤثر) من المادة 6 إلى 9 من نفس المعيار بشكل واسع ومُفصل كما عليه الحال في المعايير المحاسبية الدولية، بالإضافة إلى أن إدارة المجموعة المصرية تأخذ بالامتياز القانوني الذي منحته لها إطار المعايير المحاسبية المصرية، والذي يُعطي الحق في الاعتماد على نصوص المعايير المحاسبية الدولية في حالة وجود نقائص في المعايير المصرية، أي أنه يمكن لمجموعة الشركات المصرية الاعتماد على أسلوب التوحيد النسبي رغم عدم التطرق له في المعايير المحاسبية المصرية ولكن بضرورة تبرير هذا العمل، حيث تتم الإشارة هنا إلا أن المجموعات الجزائرية لا تملك هذا الامتياز وهي ملزمة بتطبيق نصوص النظام المحاسبي المالي الجزائري فقط.	**طريقة التوحيد بالتكافؤ:** أي شركة تمارس عليها الشركة الأم تأثير هام سواء كانت تملك أكثر 20% وأقل من 50% من حقوق التصويت بطريقة مباشرة أو غير مباشرة، يتم توحيد الحسابات في هذه الحالة بطريقة التوحيد بالتكافؤ، وتتمثل أهم المؤشرات الدالة على التأثير الهام حسب المجموعات الناشطة في المملكة الأردنية الهاشمية فيما يلي: –امتلاك أكثر من 20 % من حقوق التصويت؛ كما أنه يمكن في بعض الحالات أن تملك هذه النسبة ولا تؤثر تأثيرًا هامًا، أي لا تشارك في رسم السياسات المالية والتشغيلية في الشركة الزميلة؛ – مشاركة المستثمر في عملية رسم السياسات في الشركة الزميلة؛ – وجود عمليات هامة بين المستثمر والشركة الزميلة؛ تبادل أفراد الإدارة بين الشركتين؛ – توفير البيانات المتعلقة بالمعلومات التقنية الضرورية؛ – التمثيل في مجلس الإدارة أو الهيئة الإدارية العليا للشركات الزميلة.

المصدر: من إعداد الباحث.

SAHLA MAHLA
المصدر الأول لمذكرات التخرج في الجزائر

الجدول رقم: (6)

مقارنة إجراءات توحيد الحسابات في البيئة المحاسبية الجزائرية، المصرية والأردنية.

البيئة الجزائرية (النظام المحاسبي الجزائري)	البيئة المصرية (المعايير المحاسبية المصرية)	البيئة الأردنية (المعايير المحاسبية الدولية)
جمع المعطيات المحاسبية: تتبع أغلب المجموعات الجزائرية عملية منظمة وفعالة لجمع المعطيات المحاسبية غير منصوص عليها في "م م د" بغية توحيد حساباتها، تساعد هذه العملية من تقليل الأخطار الممكن حدوثها والتأكد من صحة العمليات المتبادلة بين شركات المجموعة، وتتمثل في إرسال حزم توحيد الحسابات إلى مصلحة توطيد الحسابات المركزية للشركة الأم.	**جمع المعطيات المحاسبية:** لم تنص المعايير المحاسبية المصرية على أسلوب حزم التوحيد، بالإضافة إلى أن جل المجموعات المصرية تستند في توحيد حساباتها إلى الأسلوب اللامركزي ـ تبدأ إجراءات توحيد الحسابات من الشركات التابعة وليس في الشركة الأم ـ، الأمر الذي يغنيها عن طلب الحزم من الشركات التابعة.	**جمع المعطيات المحاسبية:** لم تنص المعايير المحاسبية الدولية الهادفة لتوضيح إجراءات توحيد الحسابات على أي إجراء قانوني يلزم إتباعه لجمع المعطيات المحاسبية.
تجانس السياسات المحاسبية: تسعى مجموعة شركات جزائرية إلى توحيد كل سياساتها المحاسبية وفق لما جاء في النظام المحاسبي المالي الجزائري إلا أنه قد تختلف بعض معالجة في السياسات المحاسبية خاصة في الشركات التابعة التي يختلف نشاطها على النشاط المجموعة (مثل شركة الفلاحة الصحراوية بولاية ورقلة التابعة للرياض سطيف) وذلك لطبيعة النشاط التي تفرض ذلك، دون توضيح أسباب الاختلاف في الملاحق الموحدة. كما يُسَجَلُ تأخر في تسليم حزم التوحيد المتعلقة بالشركات التابعة في الكثير من الأحيان مما يؤثر على الفرق في تواريخ الإقفال، بالإضافة إلى أنه لا يتم معالجة تاريخ الإقفال في مجموعة الجزائرية نظرًا للاعتماد على نفس تواريخ الإقفال.	**تجانس السياسات المحاسبية:** تحرِصُ مجموعة الشركات المصرية على توحيد كل السياسات المحاسبية بين شركات المجموعة وفقًا لما جاء في المعايير المحاسبية المصرية أو الدولية، حيث لا تقوم في الكثر من الأحيان بتوحيد حسابات الشركة التي تتبنى سياسات مخالفة لتلك المتبعة في باقي الشركات. وحسب الفقرة (أت87) من ملحق المعيار المصري رقم 42 "القوائم المالية المجمعة" على الشركة الأم إعداد القوائم المالية الموحدة باستخدام سياسات محاسبية موحدة بين كل شركتها وفي حالة تعذر ذلك يجب ادراج توضيحات خاصة بها.	**تجانس السياسات المحاسبية:** يجب أن تعد القوائم المالية الموحدة باستخدام سياسات محاسبية موحدة؛ وفي حالة وجود مجموعة أو شركة فرعية تستخدم سياسات محاسبية مختلفة يجب توضيح أسباب الاختلاف في الملاحق الموحدة والعمل على معالجة وإزالة أثر هذا الاختلاف. كما يجب إعداد القوائم المالية للشركة الأم والشركات التابعة لها بنفس تاريخ التقارير، وفي حالة الاختلاف يجب على الشركة التابعة إعداد قوائم مالية إضافية اعتبارًا من نفس تاريخ الشركة الأم ولا ينبغي أن يزيد الفرق بين تواريخ الإقفال عن 3 أشهر.

SAHLA MAHLA
المصدر الأول لمذكرات التخرج في الجزائر

البيئة الجزائرية (النظام المحاسبي الجزائري)	البيئة المصرية (المعايير المحاسبية المصرية)	البيئة الأردنية (المعايير المحاسبية الدولية)
معالجة سندات المساهمة: تعوض مجموعة الجزائرية قيمة سندات المساهمة بالحصة الموافقة لها في رؤوس الأموال الخاصة للشركات التابعة لها مُقابل إلغاء قيمة شراء السندات وفق لما جاء في القسم الثاني من الفصل الثالث لـ SCF "الادماج تجميع الكيانات والحسابات المدمجة"، ولا تعتبر القيمة المحاسبية لسندات المساهمة بتاريخ الخروج عن محيط التوحيد بمثابة التكلفة إلا ابتداء من تاريخ التقييم للأصل المالي وفقا لـ IAS 39 "الأدوات المالية: الاعتراف والقياس"، أي أن نقص القوانين التوضيحية المتعلقة بإجراءات توحيد الحسابات يدفع بالمجموعات الجزائرية إلى المعايير المحاسبية الدولية رغم عدم التلاءمها.	**معالجة سندات المساهمة:** تقوم المجموعات المصرية بحذف القيمة المحاسبية لسندات المساهمة لشركة الأم في كل شركة تابعة، بالإضافة لإظهار نصيب الشركة الأم من الأموال الخاصة في كل شركة تابعة وفق لما جاء في المعايير المحاسبية المصرية (17 "القوائم المالية والمستقلة"، 18 "الاستثمار في الشركات الشقيقة"، 27 "حصص الملكية في المشاريع المشتركة"، 29 "تجميع الأعمال"، 42 "القوائم المالية المجمعة")، وتعتبر القيمة المحاسبية لسندات المساهمة بتاريخ الخروج من محيط التوحيد بمثابة التكلفة ابتداءً من تاريخ التقييم للأصل المالي وفق للمعيار المحاسبي المصري رقم 26 أو IAS 39 "الأدوات المالية: الاعتراف والقياس".	**معالجة سندات المساهمة:** حذف القيمة المحاسبية لسندات المساهمة لشركة الأم في كل شركة تابعة، بالإضافة لإظهار نصيب الشركة الأم من الأموال الخاصة في كل شركة تابعة، وتعتبر القيمة المحاسبية لسندات المساهمة بتاريخ الخروج من محيط التوحيد بمثابة التكلفة ابتداء من تاريخ التقييم للأصل المالي وفق IAS 39"الأدوات المالية: الاعتراف والقياس".
إلغاء كل العمليات المتبادلة: هناك توافق مع المعايير المحاسبية الدولية في إلغاء العمليات المتبادلة بين شركات مجموعة الجزائرية، ويتم إلغاء كل العمليات المتبادلة سواء مؤثرة على النتيجة أو غير مؤثرة، حيث تتم على مستوى الشركة الأم ومن بينها: – إلغاء الديون مع الحقوق؛ –إلغاء التكاليف مع الإيرادات، إلغاء المخزونات ...	**إلغاء كل العمليات المتبادلة:** تقوم المجموعة في مصر بإلغاء كل العمليات المتبادلة بين شركاتها استنادًا إلى الفقرة (أت86) من ملحق المعيار المصري رقم 42 "القوائم المالية المجمعة" التي تُقِر بذلك، كما تشير الخسائر المتبادلة بين شركات المجموعة إلى انخفاض يتطلب الاعتراف به في القوائم الموحدة، وتتم إجراءات إلغاء العمليات المتبادلة على مستوى الشركات التابعة وليس على مستوى الشركة الأم كما هو عليه الحال في الجزائر.	**إلغاء كل العمليات المتبادلة:** قصد الحصول على قوائم مالي تعكس صورة حقيقية للأداء والوضعية المالية لأي مجموعة يجب أن تقوم هذه الأخيرة بعمليات المعالجة والإلغاء سواء كانت هذه الإلغاءات مؤثرة على النتيجة أم غير مؤثرة، وتتم عملية الإلغاء على مستوى الشركة الأم أو على مستوى شركات المجموعة.

المصدر: من إعداد الباحث.

SAHLA MAHLA
المصدر الأول لمذكرات التخرج في الجزائر

من خلال مقارنة مراحل وإجراءات توحيد الحسابات في مجموعة الشركات الناشطة في الجمهورية الجزائرية مع تلك الناشطة في جمهورية مصر العربية والمملكة الأردنية الهاشمية في الجداول أعلاه؛ يتبن أن هناك نقاط اتفاق كثيرة بين مختلف الأنظمة المحاسبية المتبعة في الدول المذكورة ـ النظام المحاسبي المالي الجزائري، المعايير المحاسبية المصرية والمعايير المحاسبية الدولية المطبقة في المملكة الأردنية ـ، كما تبين أن هناك بعض نقاط التفاوت في درجة التطبيق والتنصيص القانوني من بلد لآخر وذلك بداية من الشكل القانوني لشركات المجموعة، حيث اتضح أن الجمهورية الجزائرية حددت إمكانية التجمع بين الشركات في شكل مجموعات لشركات المساهمة دون غيرها، بينما الدول الباقية (جمهورية مصر العربية والمملكة الأردنية الهاشمية) تركت مجال التجمع والاندماج مفتوح لأنواع الشركات الأخرى مثل مجموعة جوكي مصر لصناعة العبوات البلاستيكية "ش ذ م م".

من الناحية القانونية اتضح أن جمهورية مصر العربية أعطت استناد قانوني كافي وموافق لنشاطات مجموعة الشركات الناشطة فيها، لأنها تفرض عليها نصوص المعايير المحاسبية المصرية المكيفة وفق الاقتصاد المصري وتجيز لإدارة المجموعة الاستناد إلى المعايير المحاسبية الدولية في مختلف الإجراءات التي لم توضحها نصوص المعايير المحاسبية المصرية. في المقابل تبين أن المملكة الأردنية تفرض على مجموعة الشركات العاملة فيها كل نصوص المعايير المحاسبية الدولية دون استثناء، الأمر الذي يُعجِز إدارة المجموعة الناشطة في الأردن من تطبيق ومواكبة كل نصوص المعايير المحاسبية الدولية الحديثة. أما عن الجمهورية الجزائرية فلقد ضيقت النصوص القانونية وفرضت على مجموعاتها تطبيق النظام المحاسبي المالي فقط، حيث أوضحت مختلف الجداول أعلاه أن هذا الأخير لم ينص على الكثير من المراحل والاجراءات الأساسية المتعلقة في توحيد حسابات المجموعة، الأمر الذي أوقع مُعدي القوائم المالية الموحدة الجزائرية في تحدي كبير، يتعلق بإنجاز قوائم مقبولة بالاستناد على إطار قانوني ضيق.

تستند مجموعة الشركات الناشطة في الجمهورية الجزائر مقارنة بجمهورية مصر العربية والمملكة الأردنية الهاشمية على نصوص قانونية غير دقيق وواضحة، حيث تدخل الشركة في محيط توحيد بعض المجموعات الجزائرية حسب نسبة المساهمة وليس حسب نسبة الرقابة المُعَبر عنها بحقوق التصويت في جمهورية مصر والمملكة الأردنية، بالإضافة إلى ذلك فإن جل المجموعات الجزائرية تَعتبر كل سهم يقابل حق من حقوق التصويت بخلاق المجموعات الناشطة في مصر والأردن التي يتم فيها تحديد نوع السهم أولا (أسهم ممتازة، بسيطة...) ثم تقييم حق التصويت لكل حامل سهم على حدى، حيث يُمكن أن يكون هناك حملة أسهم ممتازة ليس لهم الحق في التصويت.

أما عن حالات عدم إعداد القوائم المالية الموحدة؛ ففي المملكة الأردنية الهاشمية لا تقوم مجموعة الشركات بإعداد القوائم المالية الموحدة إلا في حالة تحقق كل الأسباب الظاهر في الجدول رقم (5-4) مجتمعة، أما في جمهورية مصر العربية فتحقق شرط واحد فقط من الشروط الظاهرة في الجدول يعطي

SAHLA MAHLA
المصدر الأول لمذكرات التخرج في الجزائر

الحق للمجموعة بعدم إعداد القوائم المالية إلا أنها قامت بتعديل ذلك في 2015 ليصبح مماثل لما عليه الحالي في الأردن، وفي الجمهورية الجزائرية تم تحديد شرطين أساسين لذلك الأول يتمثل في أن تكون الشركة المعدة للقوائم الموحدة مملوكة وبشكل شبه كلي لشركة أخرى (تملك أكثر من 90% من حقوق التصويت)، والثاني أن يرخص لها من الأطراف ذات المصلحة لعدم إعداد قوائم مالية موحدة.

قد تتحايل مجموعة الشركات الجزائرية والمصرية في بعض الأحيان عند تطبيق أسلوب توحيد الحسابات المناسب حسب نسبة الرقابة، فبِرجوع إلى المعايير المحاسبية الدولية في الأردن يتبين أن أسلوب التوحيد الكلي يُطبق عند تحقق مجموعة من الشروط أهما أن تملك الشركة أكثر من 50% من نسبة الرقابة المُعبر عنها بحقوق التصويت، في حين أن المجموعات الجزائرية والمصرية تقوم بتطبيق هذا الأسلوب على الشركات التي تملك فيها أغلبية حقوق التصويت، فقد تملك 40% من حقوق التصويت وتكون صاحبة الأغلبية وتوحد حسابات الشركة في هذه الحالة بطريقة التوحيد الكلي هذا من جهة. ومن جهة ثانية يُلاحظ أن هناك اتفاق بين الدول الثلاث في حلات تطبيق أسلوب التوحيد بالتكافؤ (حقوق الملكية)، أما أسلوب التوحيد النسبي لم يتطرق له النظام المحاسبي الجزائري والمعايير المحاسبية المصرية كما هو عليه الحال في المعايير المحاسبية الدولية المطبقة في الأردن، واكتفيا بدمجه وتوضيحه في أسلوب التوحيد بالتكافؤ، أي أن هذا الأسلوب الأخير يُستخدم في حالة وجود تأثير هام أو وجود ترتيبات المشتركة مشتركة (أصول أو مشاريع مشتركة) وفي حالة وجود شركات حليفة.

أما عن أهم إجراءات توحيد الحسابات الظاهرة في الجدول رقم (5-6)، فمُعظم المجموعات الجزائرية تتبع تقنية تجميع حزم التوحيد من الشركات التابعة بغية تنظيم وتبسيط إجراءات التوحيد، وهذه الطريقة غير المنصوص عليها في النظام المحاسبي المالي الجزائري ولا في المعايير المحاسبية الدولية أو المعايير المحاسبية المصرية. تتفق كل المجموعات في مختلف الدول المدروسة على ضرورة تجانس السياسات وطرق القياس المحاسبية بين كل شركات المجموعة وفي حالة اختلاف ذلك يجب أن يثبت بالتوضيحات اللازمة وبطريقة قانونية، بالإضافة إلى ضرورة إلغاء كل العمليات المتبادلة بين شركات المجموعة قبل بداية إجراءات التوحيد، كما تقوم مجموعة الشركات الجزائرية بإلغاء العمليات المتبادلة على مستوى الشركة الأم (توحيد حسابات مركزي)، أما مجموعة الشركات المصرية والأردنية فأغلبها تعتمد على الشركات التابعة في إجراءات إلغاء العمليات المتبادلة التي قامت بها (توحيد حسابات لامركزي).

2. مقارنة متطلبات الإفصاح المحاسبي حسب أساليب توحيد حسابات المجموعة:

بعد توضيح أهم نقاط التشابه والاختلاف فيما يتعلق بمجموعة الشركات ومراحل توحيد حساباتها بين الدول الثلاث في الجداول والشرح أعلاه؛ يتم الآن عرض وشرح أهم نقاط الاختلاف والتشابه في متطلبات الإفصاح المحاسبي لمجموعة الشركات في مجموعة الدول محل الدراسة، ثم العمل على مقارنة متطلبات الإفصاح المحاسبي وفق النظام المحاسبي المالي الجزائري، والمعايير المحاسبية المصرية والمعايير المحاسبية الدولية المطبقة في الأردن كما يلي:

SAHLA MAHLA
المصدر الأول لمذكرات التخرج في الجزائر

الجدول رقم: (7)

مقارنة متطلبات الإفصاح المحاسبي حسب أساليب توحيد الحسابات في البيئة المحاسبية الجزائرية، المصرية والأردنية.

البيئة الجزائرية (النظام المحاسبي الجزائري)	البيئة المصرية (المعايير المحاسبية المصرية)	البيئة الأردنية (المعايير المحاسبية الدولية)
الإفصاح في حالة التوحيد الكلي: نقص الاستناد القانوني في هذه الحالة أدى بالمجموعات الجزائرية بالإفصاح عن المعلومات الخاصة بها بشكل ضيق عكس ما جاء في المعايير المحاسبية الدولية. تعرف عملية الإفصاح المحاسبي في المجموعة الجزائر كتمان وسرية بالغة خاصة بالنسبة للمجموعات العمومية ذات التأثير الكبير على اقتصاد الدولة (سوناطراك، سونلغاز...)، حيث لا تفصح عن معلوماتها إلا للجهات الرسمية مثل المصالح الجبائية فقط.	**الإفصاح في حالة التوحيد الكلي:** استنادًا إلى الفقرات رقم 9 و10 و11 من ملحق المعيار المحاسبي المصري رقم 44 "الإفصاح عن الحصص في المنشآت الأخرى" تقوم الشركة الأم بالإفصاح عن البنود التالية: – طبيعة العلاقة بين الشركة الأم والشركة التابعة، وأسباب عدم اعتبار السيطرة كلية خاصة عند امتلاك الشركة الأم أغلب حقوق التصويت؛ – أسباب فقدان السيطرة في حالة امتلاك أغلب حقوق التصويت، وأسباب السيطرة عند امتلاك أقل من اغلبية حقوق التصويت، ومقدار القيم العادلة في تاريخ الاقتناء؛ – تاريخ إصدار القوائم المالية المنفصلة والموحدة، وتوضيح حالات عدم إعدادها، وبيان الاستثمارات الهامة في الشركة التابعة والمخاطر المحتملة؛ – اسم وموطن الشركة الأم؛ اسم الشركة التابعة والدولة التابعة لها؛ – النسبة في حقوق الملكية وإذا كانت مختلفة، والإفصاح عن نسبة حقوق التصويت المملوكة.	**الإفصاح في حالة التوحيد الكلي:** حسب المعيار المحاسبة الدولية (IAS27، IFRS10، IFRS12) يجب على الشركة الأم أن تفصح في حالة التوحيد الكلي على ما يلي: – نوع العلاقة المالية بين الشركة الأم والشركة التابعة؛ – أسباب عدم تحقيق السيطرة عندما تكون الملكية بشكل مباشر أو غير مباشر لأكثر من نصف حقوق التصويت؛ – تاريخ الإبلاغ عن القوائم المالية الموحدة والفرعية؛ – طبيعة ومدى القيود الهامة على قدرة الشركات التابعة؛ – الأسباب التي تبين بأن أنه تم الاستفادة من الإعفاء التوحيد بالنسبة للشركات التابعة؛ – اسم وموطن الشركة الأم؛ اسم الشركة الفرعية والدولة التابعة لها؛ – القائمة الخاصة بالشركات التابعة والطرق والسياسات المحاسبية المستخدمة؛ – قائمة الاستثمارات الهامة في الشركات التابعة، والشركات تحت السيطرة المشتركة والشركات الحليفة بما في ذلك الاسم مقر الشركة؛ – إذا كانت النسبة في حقوق الملكية مختلفة يتم الإفصاح عن نسبة حقوق التصويت المملوكة.

SAHLA MAHLA
المصدر الأول لمذكرات التخرج في الجزائر

البيئة الجزائرية (النظام المحاسبي الجزائري)	البيئة المصرية (المعايير المحاسبية المصرية)	البيئة الأردنية (المعايير المحاسبية الدولية)
الافصاح في حالة التوحيد النسبي: بما أن النظام المحاسبي المالي لم يتطرق إلى أسلوب التوحيد النسبي بشكل واضح كما عليه الحال في المعايير المحاسبية الدولية، فإن مجموعة الشركات تقوم بالإفصاح على كل المعلومات الضرورية التي يطلبها الأطراف ذات المصلحة وفق لما يقره القانون التجاري والجبائي فقط.	**الإفصاح في حالة التوحيد النسبي:** بما أن المعايير المحاسبية الدولية لم يتطرق إلى أسلوب التوحيد النسبي بشكل واضح كما عليه الحال في المعايير المحاسبية الدولية، فإن مجموعة الشركات تقوم بالإفصاح على كل المعلومات الضرورية التي يطلبها الأطراف ذات المصلحة وفق لما يقره أسلوب التوحيد بالتكافؤ، أو وفقا لما يقره أسلوب التوحيد النسبي في المعايير المحاسبية الدولية لأن "م م م" تجيز الاستناد إلى المعايير المحاسبية الدولي في الحالات الضرورية.	**الإفصاح في حالة التوحيد النسبي:** يتطلب الإفصاح في هذه الحالة وفق (IAS28، IFRS10، IFRS12) عما يلي: -قائمة لأسماء الشركاء ووصف لحصصهم في المشاريع المشتركة؛ - نسبة الملكية في الشركات الخاضعة للسيطرة المشتركة؛ -أسلوب التوحيد المستعمل في المشروع المشترك -أسلوب التوحيد النسبي، أسلوب الوضع بتكافؤ (الملكية)؛ - تحديد القيم الإجمالية للأصول المتداولة، الإيرادات والمصروفات المتعلقة بالمساهمات المشتركة؛ - يجب تحديد بشكل منفصل الالتزامات الطارئة؛ - ينبغي على الشركة المشتركة التي لا تصدر قوائم مالية موحدة (لها شركات تابعة أخرى) أن تفصح عن المعلومات الموضحة أعلاه.
الإفصاح في حالة التوحيد بالتكافؤ: تفرض القوانين الداخلية لمعظم المجموعات الجزائرية أن تتقيد بالإفصاح في هذه الحالة عن المعلومات التي أقرتها المعايير الإبلاغ المالي الدولية الخاصة بذلك الدولية (IFRS10، IFRS12). كما أنه لا يتم الإفصاح عن القيمة العادلة للمساهمات لعدم وجود سوق مالية نشطة وصعوبة التقييم.	**الإفصاح في حالة التوحيد بالتكافؤ (الملكية):** تطرقت نصوص المعايير المحاسبية المصرية (رقم 18 "الاستثمار في الشركات الشقيقة" ورقم 44 "الفصاح عن الحصص في المنشآت الأخرى") إلى متطلبات الإفصاح المحاسبي في هذه الحالة حيث تتمثل أهمها في التالي: -طبيعة ونطاق النفوذ الهام وأسباب انتهائه؛ - نوع الترتيبات المشتركة والشركات الشقيقة والمخاطر المصاحبة لها؛ -القيمة العادلة في الشركات للاستثمار في الشركات الشقيقة المعلنة في السوق؛ - تاريخ اصدار القوائم المالية في هذه الحالة.	**الإفصاح في حالة التوحيد بالتكافؤ:** تتمثل أهم الإفصاحات فيما يلي: - يتم الإفصاح عن حصة المستثمر في العمليات غير المستثمرة في الشركات الزميلة أيضا بشكل منفصل؛ -الإفصاح عن تصنيف المساهمات في الشركات الزميلة التي تتم معالجتها بطرقة الدمج بتكافؤ كالأصول غير متداولة؛ - أسباب عدم تطبيق طريقة الوضع بالتكافؤ في المعالجات المحاسبية لشركة الزميلة؛ - القيمة العادلة للمساهمات في الشركات الزميلة والتي لها أسعار معلنة؛ -نصيب المستثمر في التغيرات المعترف بها في حقوق الملكية - معلومات مالية ملخصة عن الشركات الزميلة...

المصدر: من إعداد الباحث.

SAHLA MAHLA
المصدر الأول لمذكرات التخرج في الجزائر

من خلال عرض متطلبات الإفصاح المحاسبي في مجموعة الشركات حسب أسلوب التوحيد المتبع على مستوى الدول محل الدراسة في الجدول أعلاه؛ يظهر أن الجمهورية الجزائرية لا تعطي أهمية بالغة للإفصاح المحاسبي في المجموعة كما عليه الحال في جمهورية مصر العربية التي خصصت مجموعة من المعايير مضمونها الإفصاح المحاسبي (المعايير رقم 15-40-44)، والمملكة الأردنية الهاشمية التي هي بدورها تتبع المعايير المحاسبية الدولية المتعلقة بالإفصاح المحاسبي (المعايير رقم IAS24-IFRS12-IFRS7)، فالجمهورية الجزائري لا تهتم بالإفصاح المحاسبي خاصة من الناحية القانونية المتمثلة في النظام المحاسبي المالي الذي لم يتطرق إلى متطلبات الإفصاح بشكل دقيق وواضح كما عليه الحال في الدول الأخرى محل الدراسة.

أما من الناحية العملية اتضح أن مدراء ورؤساء المصالح المحاسبية على مستوى الشركة الأم الجزائرية يتخوفون كثيرًا من التصريح بالقوائم المالية وهذا ما قد يوحي على وجود تلاعبات أو أخطاء جوهرية وربما يكون الدليل على ذلك هو موافقتهم على الإفصاح بالمعلومات غير المهمة المتعلقة بالشركات التي يجود فيها تأثير هام دون موافقة الإفصاح عن المعلومات المهمة المتعلقة بالشركات التي تعرف سيطرة كلية، وبالإضافة إلى ذلك فإنهم يعتبرون الإفصاح عنها مس بسيادة الدولة الجزائرية خاصة في المجموعة التي لها تأثير على الاقتصاد الوطني (سوناطراك) هذا من جهة، ومن جهة ثانية تعتبر بعض المجموعات الجزائرية خاصة العمومية منها أن عملية إعداد وعرض القوائم المالية الموحدة ضرورة لتسوية الوضعية الجبائية فقط ولا ترجع إليها كثيرًا من أجل ترشيد واتخاذ القرارات لأنها تعتمد وبشكل كبير على إعانات الدولة الجزائرية أن أهم القرارات تكون بتدخل مباشر من طرف الدولة، خاصة في مجموعة الشركات العمومية الجزائرية.

أما بالنسبة للإفصاح المحاسبي للقوائم المالية الموحدة في جمهورية مصر العربية أو المملكة الأردنية الهاشمية، فيُعتبر من الاهتمامات التي تسعيان لإصلاحه والزيادة من شفافيته بشكل عاجل بالإضافة إلى سعيهما إلى ضبط إجراءات توحيد الحسابات، وذلك عن طريق تبني وتطبيق مبادئ حوكمة الشركات على مستوى كل شركات المجموعة بغية الحد من التلاعب الإداري وزيادة جودة المعلومة المفصح عنها وهذا ما تفتقر إليه المجموعة الجزائرية من جهة، ومن جهة ثانية تبين أن المجموعات الناشط في جمهورية مصر العربية والمملكة الأردنية الهاشمية لا يكتفيان بالتدقيق الداخلي والخارجي فقط بل تلجآن إلى لجان التدقيق من أجل زيادة الرقابة وتوفير معلومات مالية ذات جودة عالية تعبر عن واقع نشاطات المجموعة ويتم الإفصاح عنها بشكل تام، وهذا ما تفتقر إليه المجموعة الجزائرية من جهة ثانية.

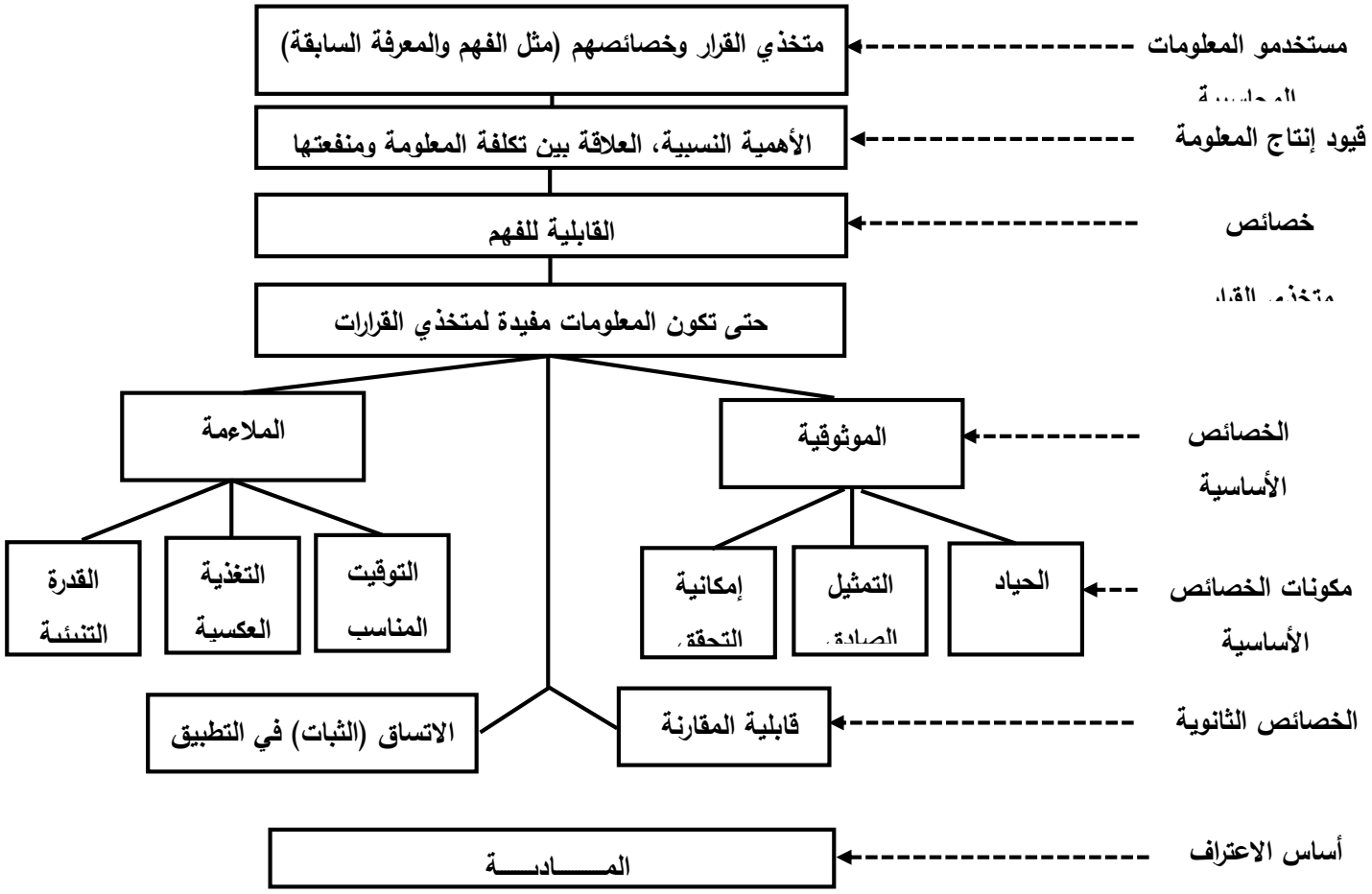
SAHLA MAHLA
المصدر الأول لمذكرات التخرج في الجزائر

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

تم تقسيم مجموعة الخصائص النوعية المذكورة أعلاه؛ إلى خصائص أساسية وأخرى ثانوية حسب عدة دراسات 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 SFAC 2 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.

SAHLA MAHLA
المصدر الأول لمذكرات التخرج في الجزائر

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 وإمكانية التحقق كخصائص فرعية لها، بالإضافة إلى اعتباره لقابلية مقارنة المعلومة المالية وثبات الطرق المحاسبية خاصيتين ثانويتين. ومن أجل الاعتراف 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،[1] 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، الاكتمال، 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 وFASB. 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 7-11 الصادر في الجريدة الرسمية والمتعلق بالنظام المحاسبي المالي،[2] فقد حدد الخصائص النوعية للمعلومة المالية المفيدة وذات الجودة في الملاءمة، الوضوح

[1] Barry and Elliot**, Financial Reporting Analysis**, London, 1992, p 215.

[2] الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، العدد 74 الصادرة في 25 نوفمبر سنة 2007.

SAHLA MAHLA
المصدر الأول لمذكرات التخرج في الجزائر

(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 الاقتصادية على الجوهر القانوني، الحيطة والحذر، الإفصاح التام، الصورة الصادقة وخاصية الثبات أو الاتساق ...)، 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. ولمعرفة أثر القيمة العادلة على جودة المعلومة المفصح عنها بصورة مباشرة ثم على الإفصاح المحاسبي بصورة غير مباشرة، يتم تحليل أثر أسلوب القيمة العادلة على أهم الخصائص المحاسبية التي تحظى بالاتفاق بين أهم الجهات التشريعية المحاسبية الظاهرة في الجدول التالي:

SAHLA MAHLA
المصدر الأول لمذكرات التخرج في الجزائر

الجدول رقم: (8)

الخصائص النوعية الأكثر استخدامًا لجودة المعلومة المالية المفصح عنها.

الخصائص / الجهات المشرعة	الملاءمة	الموثوقية (المصداقية)	القابلية للفهم (الوضوح)	القابلية للمقارنة	القابلية للتحقق (الموضوعية)	الحياد	التوقيت المناسب	الإفصاح التام (الاكتمال)	الثبات (الاتساق)	الأهمية النسبية	القدرة التنبئية	اقتصادية المعلومة	التمثيل الصادق	التغذية العكسية
FASB	1	1	-	1	1	1	1	-	1	-	1	1	1	1
IASC	1	1	-	1	-	-	-	-	-	1	-	-	-	-
ASSC	1	1	1	1	-	1	1	1	-	-	-	-	-	-
الهيئة السعودية للمحاسبية القانونيين	1	1	1	1	-	1	-	-	-	1	-	-	-	-
معايير المحاسبية المصرية	1	1	1	1	1	-	1	-	-	1	-	-	-	-
النظام المحاسبي الجزائري SCF	1	1	1	1	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-
إجمالي التكرارات	6	6	4	6	2	3	3	1	1	3	1	1	1	1
نسبة الاتفاق (التكرار) %	**100**	**100**	**67**	**100**	**33**	**50**	**50**	**17**	**17**	**50**	**17**	**17**	**17**	**17**
الخصائص الأكثر استخدامًا														

المصدر: من إعداد الباحث.

يَدُل السطر الأخير من الجدول أعلاه على الخصائص النوعية للمعلومة المالية الأكثر استخدامًا وشيوعا بين الجهات المشرعة الظاهرة في الجدول، حيث يُعبر اللون الأسود في هذا السطر على الخصائص الأكثر استخدامًا، أما اللونين الرمادي والأبيض فيُعبِران على الخصائص الأقل استخدامًا.

من خلال الجدول أعلاه؛ يتضح أن هناك درجة تفاوت في أهمية الخصائص النوعية لجودة المعلومة المالية المفصح عنها وذلك استنادًا إلى نسبة الاتفاق بين مختلف الجهات التشريعية الظاهرة في الجدول، أظهرت بيانات هذا الجدول أن أكثر الخصائص التي تم الاتفاق عليها والتي تعد **ضرورية** وأكثرها استخدامًا

SAHLA MAHLA
المصدر الأول لمذكرات التخرج في الجزائر

وتأثيرًا على جودة المعلومة المالية المفصح عنها، هي الملاءمة، الموثوقية، القابلية للمقارنة، القابلية للفهم، الحياد، التوقيت المناسب والأهمية النسبية، حيث كانت نسبة تكرار أو الاتفاق على هذه الخصائص تساوي أو تفوق 50%، أما الخصائص الأقل تأثيرًا على جودة المعلومة تمثلت في القابلية للتحقق بنسبة اتفاق 33%، في حين أخذت باقي الخصائص نسبة التكرار تساوي 17% الأمر الذي يدل على ضعف تأثيرها على جودة المعلومة المالية المفصح عنها.

4. أثر القيمة العادلة على الخصائص النوعية الضرورية للمعلومة المالية وعلى أنواع الإفصاح المحاسبي:

لمعرفة أثر القيمة العادلة على جودة المعلومة أولًا ثم على الإفصاح المحاسبي ثانيًا، يجب معرفة أثرها على الخصائص الأكثر تأثيرًا 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، وإلى **الخصائص المُكملة** وتتمثل في: القابلية للتحقق للمعلومة، وإلى **الخصائص الإضافية** والتي تتمثل في: اقتصادية المعلومة، القدرة التنبئية، الثبات، الاكتمال، التمثل الصادق والتغذية العكسية. وتم توضيح أثر قياس القيمة العادلة على الخصائص الضرورية لجودة المعلومة والمؤثرة على الإفصاح المحاسبي في الجدول التالي:

الجدول رقم (9):

أثر القيمة العادلة على جودة المعلومة المالية والإفصاح المحاسبي في المجموعة.

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

SAHLA MAHLA
المصدر الأول لمذكرات التخرج في الجزائر

	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.

SAHLA MAHLA
المصدر الأول لمذكرات التخرج في الجزائر

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: من إعداد الباحث استنادًا إلى:

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

SAHLA MAHLA
المصدر الأول لمذكرات التخرج في الجزائر

خلاصة:

لمعرفة مدى ملاءمة ونجاح الإصلاحات المحاسبية التي تقوم بها كل دولة، يجب أولا العمل على توفير البيئة اللازمة لتلك الإصلاحات قبل الشروع فيها، ثم مراقبة ومتابعة مراحل تنفيذها بشكل جيّد وسليم كما كان متوقع منها، وبعدها **دراسة الآثار الناتجة** عن تبني تلك الإصلاحات، وحتى يتم التمييز بين أفضل نظام محاسبي متبع في الدول محل الدراسة، ولمعرفة مدى فعالية وفاعلية الإصلاحات المالية المطبقة فيها خاصة فيما يتعلق بموضوع القياس والافصاح المحاسبي.

SAHLA MAHLA
المصدر الأول لمذكرات التخرج في الجزائر

قائمة المصادر والمراجع:

أولا: باللغة العربية

1. الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية المؤرخة في 25 مارس 2009، العدد 19.
2. الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، العدد 74 الصادرة في 25 نوفمبر سنة 2007.
3. 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.
4. سعيدي يحيى، سبتي إسماعيل، **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.
5. قانون رقم 22 لسنة 1997 المتعلق بنشاط الشركات الأردنية، من الموقع الالكتروني للقوانين الأردنية:
6. القرار رقم 110 الصادر عن وزير الاستثمار المصري "أشرف سليمان" في تاريخ 9 جويلية 2015، المتضمن للمعايير المحاسبية المصرية الجديدة، من الموقع الالكتروني:
7. كتوش عاشور، **متطلبات تطبيق النظام المحاسبي الموحد في الجزائر**، مجلة اقتصاديات شمال إفريقيا، العدد 06، الشلف، 2009.
8. نور الدين مزياني، النظام المحاسبي الجزائري الجديد بين الاستجابة لمتطلبات تطبيق معايير المحاسبة الدولية وتحديات البيئة الجزائرية، جامعة سكيكدة، من الموقع الالكتروني: eco.asu.edu.jo/ecofaculty/wp-content/uploads/2011/04/69.doc

ثانيا: باللغة الأجنبية

1. Projet de système comptable financière, ministère algérien des finances, juillet 2006- document de travail.
2. Barry and Elliot**, Financial Reporting Analysis**, London, 1992.
3. Richard G. Schroeder; Myrtle W. Clark; and Jack M. Cathey**; Accounting Theory and Analyses,** Inc. 2001.
4. Richard G. Schroeder; Myrtle W. Clark; and Jack M. Cathey**; Accounting Theory and Analyses,** Inc. 2001.

ثالثا: مواقع وروابط الأنترنت

1. http://tawashy.com (consulté le 07/08/2015).
2. http://www.efsa.gov.eg/content/efsa_ar/audit_pages/efsa_account.htm (consulté le 17/12/2014).
3. http://www.efsa.gov.eg/content/efsa_ar/audit_pages/efsa_account.htm (consulté le 17/12/2014).
4. http://www.mediafire.com/download/e78tfbx3uxmq7mg/%D9%85%D8%B9%D8%A7%D9%8A%D9%8A%D8%B1+2015.rar (consulté le 19/07/2015).
5. https://www.google.dz/url?sa=t&rct=j&q=&esrc=s&source=web&cd=3&ved=0CCwQFjAC&url=http%3A%2F%2Fwww.ccd.gov.jo%2Ffiles%2Fpdfs%2Fcompanies_jordan.pdf&ei=yu4LVeOlC8emygOfkoK4Bg&usg=AFQjCNGCTLHveWB-HePcRarBqXZU246vpQ (consulté le 27/02/2015).

SAHLA MAHLA
المصدر الأول لمذكرات التخرج في الجزائر