



جامعة عبد الحفيظ بو الصوف – ميلا
السنة الجامعية: 2026-2025 السداسي 1

اسم المادة: نظرية المحاسبة

الدرس 7: علاقة المعايير الدولية للتقرير المالي بنظرية المحاسبة



الأساتذة المسؤولون			
الاسم واللقب	الرتبة	الكلية	البريد الإلكتروني
ضافري ريمة	MCB	العلوم الاقتصادية	dafri.r@centre-univ-mila.dz

الطلبة المعنيين			
الكلية	القسم	السنة	التخصص
العلوم الاقتصادية	العلوم المالية والمحاسبة	الثالثة	محاسبة ومالية

مقدمة

تمثل معايير إعداد التقارير المالية الدولية (IFRS - International Financial Reporting Standards) تطوراً طبيعياً ومنطقياً لنظرية المحاسبة الحديثة، فبينما توفر نظرية المحاسبة الإطار الفكري والفلسفي الذي يحكم الممارسة المحاسبية، تأتي معايير IFRS كتطبيق عملي وموحد لهذه النظرية على المستوى العالمي، ويمثل التوحيد المحاسبي والتوافق (الانسجام) المحاسبي الإطار النظري الذي مكن لمعايير IFRS أن تتحول إلى لغة عالمية للتقرير المالي.

أولاً: مفهوم المعايير المحاسبية وأسباب ظهورها

المعايير المحاسبية هي قواعد يتم اعتمادها من طرف المؤسسات عند إعداد القوائم المالية، وتشمل المعايير والقواعد الوصفية والتوجيهات اللازمة التي تتعلق بعدة موضوعات في علم المحاسبة الدولية بشكل عام، وبالأخص القياس والتقييم، والعرض والإفصاح، هذه القواعد التي يتم الاتفاق عليها والتي تشمل المعايير المحاسبية تعتبر كمرشد أساسي لتحقيق التجانس في قياس العمليات والأحداث التي تؤثر على القوائم المالية والتدفقات النقدية، وإيصال تلك المعلومات إلى الأطراف المستفيدة منها.

وتتمثل الأسباب المبررة لاعتماد معايير محاسبية دولية موحدة فيما يلي:

- عدم الاتفاق على نظرية شاملة للمحاسبة؛
- ظهور فكرة العولمة وتحرير التجارة على المستوى العالمي؛
- ظهور سياسات الخصخصة، أي تقليص حجم القطاع العام لمصلحة القطاع الخاص والحاجة الملحة لأسواق المال الكبرى لتمويل هذه السياسات على المستوى الدولي؛
- تدخل الهيئات الدولية.

ثانياً: تعريف التوحيد المحاسبي وأهدافه

التوحيد المحاسبي (Standardization) يعني فرض مجموعة موحدة من القواعد والمعايير بحيث تُطبَّق نفس القاعدة في جميع الحالات تقريباً، ما يقود إلى درجة عالية من التجانس والتماثل بين القوائم المالية عبر الدول والمنشآت، ويهدف التوحيد إلى إزالة الاختلافات الجوهرية في طرق القياس والعرض والإفصاح، وغالباً ما يرتبط بتبني مجموعة واحدة من المعايير مثل IFRS أو US GAAP على مستوى دولة أو كتلة اقتصادية.

فتطور العلاقات الاقتصادية بين أعوان تختلف ثقافتهم ولغاتهم، لازمتهم دائماً الحاجة إلى تبادل المعلومات المحاسبية والمالية والتي من أهم أهدافها الإجابة على احتياجات مستخدميها كالمستثمرين والمقرضين والجهات الحكومية... وهي بذلك تعتبر جوهر عملية اتخاذ القرارات سواء محلياً أو دولياً، وهو ما يفترض وجود مجموعة متجانسة من القواعد المتعلقة بإعداد وعرض البيانات المحاسبية والمالية، ليتسنى من خلالها التوصل إلى قرارات (استثمارية، تمويلية...) رشيدة، ويعتبر التوحيد، التبسيط، والتميز من الأهداف المنوطة بعملية التوحيد المحاسبي من خلال:

- توحيد السياق (المسار) المحاسبي الذي يبدأ من قرائن الإثبات (المستندات والوثائق) وينتهي بالقوائم الختامية، ويهدف التوحيد المحاسبي في هذه المرحلة إلى الرفع من إنتاجية المصالح المحاسبية، من خلال إتباع معايير تتحرى الدقة؛
- توحيد المنتج المحاسبي المتمثل في القوائم المالية الختامية التي تلي احتياجات مختلف الأطراف الطالبة للمعلومات المحاسبية، ذلك لأن عدم تجانس هذه الفئة وإمكانية تضارب مصالحها هو الدافع لتوحيد هذه القوائم، حتى تتم الإجابة على احتياجات أكبر قدر ممكن من احتياجاتهم. لهذا ينبغي على المعايير التي تحكم توحيد هذا الجانب أن لا تكون جامدة، بل ينبغي أن تكون مرنة وقابلة للتفسير من عدة جوانب. وأن تبني وتطبيق المعايير المحاسبية الجديدة، ينبغي أن يجيب على حاجة معينة لدى مستعملي هاته المعايير، لأنه الأمر الوحيد الكفيل بضمان حسن فهم وتطبيق هذه المعايير.

ثالثاً: تعريف التوافق المحاسبي ومنافعه

التوافق أو الانسجام المحاسبي (Harmonization) هو عملية زيادة درجة التقارب والانسجام بين الممارسات والمعايير المحاسبية المختلفة، مع الإبقاء على قدر من المرونة يسمح ببعض الاختلافات الوطنية أو القطاعية، والتوافق لا يعني التطابق التام، بل تقليص الفروقات غير الضرورية بما يسمح بمستوى كافٍ من قابلية المقارنة مع احترام الخصوصيات القانونية والاقتصادية لكل بيئة.

وتتمثل منافع التوافق المحاسبي لمختلف الأطراف فيما يلي:

للمستثمرين الدوليين:

- تمكينهم من إجراء المقارنات بين المعلومات المالية الدولية المتاحة

- تسهيل عملية تقييم الأداء للمؤسسات وتقييم البدائل الاستثمارية
- إزاحة عقبة كبيرة أمام حركة تدفق الاستثمارات الدولية
- التدفق الحر لرأس المال عند أقل تكلفة ممكنة إلى الأعمال الأكثر كفاءة

لرجال المصارف والمقرضين:

- ارتفاع درجة الثقة في القوائم المالية

للمحللين الماليين:

- الحصول على تقارير مالية تتسم بالمصداقية وإمكانية الاعتماد عليها
- إمكانية استخدام المقارنات (إحدى أهم الأدوات الرئيسية) بشكل ممكن ومبني على أسس أكثر موضوعية
- زيادة درجة الثقة في نتائج التحليل المالية

للشركات (تسهيل الحصول على التمويل):

- تسهيل عملية الحصول على التمويل اللازم في حالة عدم كفاية الموارد المحلية
- فرصة أخرى للحصول على الأموال من خارج حدود الدولة (رأس مال أو قروض)
- اعتماد أصحاب رؤوس الأموال على المعلومات المنشورة بالتقارير المالية الأكثر ملاءمة وقابلية للمقارنة
- تقييم فرص الاستثمار والإقراض واتخاذ القرارات المناسبة

للهيئات الرقابية:

- تحقق أهداف التوافق المحاسبي من خلال نجاح عمليات الرقابة والمتابعة التي تقوم بها بعض الهيئات على المؤسسات (الاتحاد الأوروبي، الأمم المتحدة، البنك الدولي، هيئات مراقبة الأسواق المالية الوطنية أو الدولية)
- خفض تكاليف الرقابة التي تتطلب في حالة وجود اختلافات أعباء إضافية تتعلق أساساً بتكوين المراجعين وأدوات المراجعة وبرامجها الاستعانة بمراجعين لا ينتمون لثقافة واحدة لمراجعة الفروع.

للشركات المحاسبة والمراجعة الدولية:

- طبيعة عمل الشركات التي تعمل في مجال المحاسبة والمراجعة الدولية حيث تنتشر في العديد من الدول وتقوم بمراجعة حسابات الشركات المتعددة الجنسيات وأحياناً الشركات المحلية في الدول التي توجد بها.
- مواجهة مشكلة اختلاف المعايير والممارسات المحاسبية بين دول العالم يلزمها بعمل برامج خاصة لكل دولة على حدة
- تأهيل المحاسبين وتدريبهم على الأنظمة المحاسبية بالعالم (جهد وأموال مضاعفة)
- التوافق الدولي للمحاسبة سيسهل لشركات المحاسبة الدولية القيام بأعمالها ويقلل تكاليف كثيرة وينعكس كذلك على الشركات محل المراجعة حيث يتوقع أن تكاليف المراجعة ستخفض كذلك.

للمؤسسات المعدة للقوائم المالية:

- يوفر التوافق المحاسبي الدولي للشركات (خاصة الدولية منها) الوقت والمال والجهد الذي يُبذل في توحيد قوائمها المالية
- لقللة عدد التسويات التي سيتم إجراؤها لحسابات الشركات التابعة التي تعتمد كل منها في إعدادها على مجموعة من الممارسات والمبادئ المحاسبية (غالباً ما تكون مختلفة من دولة إلى أخرى)
- إنجاح عملية التسيير والمراقبة التي تقوم بها الشركات على مختلف فروعها
- قياس أدائها بناءً على التقارب الذي يحكم شروط التسيير وقابلية البيانات والتقارير للمقارنة
- تحسين عملية اتخاذ القرارات عند المستثمرين الذين يتطلعون إلى العمل خارج حدود بلادهم عن طريق زيادة المعلومات المقارنة لنتائج عمليات الشركات في الدول المختلفة
- يضمن الإقبال الكبير على استثمارات هذه الشركات

رابعاً: العلاقة بين التوحيد والتوافق وIFRS

ظهرت معايير IFRS كأداة عملية لتحقيق التوافق الدولي أولاً، ثم أصبحت في كثير من الدول وسيلة للتوحيد الفعلي للنظم المحاسبية حول مجموعة واحدة من المعايير عالية الجودة، والتوافق يسبق عادةً التوحيد؛ إذ تبدأ الدول بمواءمة معاييرها الوطنية مع IFRS تقارب أو (Convergence)، ثم تنتقل لاحقاً إلى تبني كامل يؤدي إلى توحيد كبير في أسس القياس والعرض والإفصاح على المستوى الدولي.

خامساً: أهداف التوافق والتوحيد في إطار نظرية المحاسبة

من منظور نظرية المحاسبة، يهدف كل من التوافق والتوحيد إلى تعزيز خصائص المعلومات المحاسبية النوعية (الملاءمة، الموثوقية/التمثيل الصادق، القابلية للمقارنة، الفهم)، بما يحقق الدور الأساسي للمحاسبة في تخصيص الموارد بكفاءة عبر الأسواق. من جهة أخرى، يؤدي اعتماد IFRS وتوسّع حركتي التوافق والتوحيد إلى تحسين قابلية مقارنة التقارير بين الدول والشركات، وتقليل فجوة المعلومات بين معدي التقارير ومستخدميها، وبالتالي دعم كفاءة أسواق رأس المال العالمية.

سادساً: مستويات التوحيد المحاسبي

تتم عملية التوحيد المحاسبي على ثلاث مستويات متكاملة ومتراصة، تهدف إلى تحقيق الانسجام والتقارب في الممارسات المحاسبية الدولية.

المستوى الأول: على مستوى المبادئ

يقتصر التوحيد في هذا المستوى على الأسس والمبادئ المحاسبية والمعايير الأساسية التي يتم تطبيقها، ويؤدي إلى البحث في إمكانية تطويرها إلى الأفضل في ظل التطورات الاقتصادية والاجتماعية المعاصرة، ويمكن أن يؤدي إلى تخفيض عدد القواعد البديلة التي يمكن توفرها في البيانات المحاسبية، ويشمل التوحيد المحاسبي على هذا المستوى:

- توحيد التعاريف الخاصة بالأصول ومجموعاتها المختلفة، والخصوم ومجموعاتها المختلفة، والإيرادات ومكوناتها المختلفة، والمصروفات ومكوناتها، والدخل والهدف من قياسه.
- توحيد أسس ومبادئ التقييم المتعلقة بعناصر الأصول والخصوم وعناصر الإيرادات والمصروفات
- توحيد أسس ومبادئ وقواعد حساب التدفقات النقدية
- توحيد أسس ومبادئ عرض البيانات المحاسبية.

المستوى الثاني: على مستوى القواعد

يشمل توحيد القواعد والإجراءات والوسائل المحاسبية، وهو مستوى أكثر تفصيلاً من المستوى الأول، وتتطلب هذه العملية ما يأتي:

- حصر القواعد والإجراءات والأساليب المحاسبية المستخدمة أو الممكن استخدامها.
- الاختيار من بين هذه القواعد والإجراءات والأساليب، الأفضل منها، تماشياً مع مقتضيات المبادئ الموضوعية.
- الحذر عند استخدام القواعد والمبادئ البديلة.

المستوى الثالث: على مستوى التنظيم

يشمل التوحيد في هذا المستوى توحيد النظام المحاسبي بأسره وما يقوم عليه من أسس ومبادئ وقواعد وإجراءات، ويمتد إلى تنميط النتائج المحاسبية والقوائم المالية، وهو أشمل مستوى للتوحيد المحاسبي ويتطلب تنسيقاً كاملاً بين جميع عناصر النظام المحاسبي، ومن أمثلة هذا النموذج النظام المحاسبي المالي الجزائري SCF.

سابعاً: نماذج التوحيد المحاسبي الدولي

لقد اختلفت أشكال واستراتيجيات التوحيد المحاسبي نتيجة للاختلاف من جهة في طبيعة التوجهات الاقتصادية للدول، ومن جهة أخرى في طبيعة ومسار عملية التوحيد ذاتها، وكذلك الأهداف التي أوكلت لها، ويمكن أن نميز في هذا الصدد بين اتجاهين بارزين نتج عنهما نموذجين مختلفين للتوحيد المحاسبي، وهما:

النموذج الأول: التوحيد المحاسبي في المنظومة الأنجلوسكسونية

يسود هذا النموذج في الدول ذات نظام اقتصادي حر مع أسواق مالية نشطة، مثل الولايات المتحدة الأمريكية، بريطانيا، وكندا، ويضطلع بعملية وضع المبادئ والمعايير والإجراءات المحاسبية وكذا تطويرها خبراء المحاسبة المهنيين والمنظمات المهنية المختصة ضمن هذا النظام، حيث تتم بشكل شبه مستقل عن توجيهات وتدخل القوانين والحكومة، وتعتمد على الممارسات العملية والخبرة المهنية.

لم يكن هذا الأمر متاحاً لولا الجهود الكبيرة التي بذلتها أصحاب المهنة خاصة في الولايات المتحدة الأمريكية في أعقاب الأزمة الاقتصادية العالمية لسنة 1929 التي توجت بتشكيل هيئة مراقبة الأسواق المالية الأمريكية (SEC) وبتوكيل معهد المحاسبين القانونيين الأمريكيين (AICPA) لإصدار المعايير المحاسبية، والذي نجح من خلال لجان متعددة في إرساء مجموعة من المبادئ المحاسبية اصطلاحاً عليها المبادئ المحاسبية المقبولة عموماً (GAAP)، والتي تهدف في مجملها إلى ضبط وظيفتي القياس والاتصال في المحاسبة، وتلبية احتياجات المستثمرين والمقرضين من المعلومات المالية.

النموذج الثاني: التوحيد المحاسبي في المنظومة الفرانكفونية

على خلاف النموذج السابق الذي لم يرتبط فيه دور الدولة بعملية التوحيد المحاسبي إلا من خلال هيئات مراقبة الأسواق المالية، فإنه حسب هذا النموذج هناك اضطلاع كلي للدولة بوظيفة التوحيد وإعداد المعايير المحاسبية، والدولة هي التي تهدف إلى تقديم المعلومات الضرورية للتخطيط على كل المستويات، مع ربط المحاسبة على المستوى الجزئي بالمحاسبة على المستوى الكلي والمساعدة في الرقابة على الأنشطة الاقتصادية.

وفي هذا النموذج المحاسبة غير موجهة أساساً لخدمة متخذي القرارات من أصحاب رؤوس الأموال، ولكن في الغالب مصممة لتلبية احتياجات ومتطلبات الحكومة، ويسود هذا النموذج في دول ذات نظام اقتصادي مركزي، وسوق مالي غير نشط، مثل فرنسا وألمانيا، وتُعد التجربة الفرنسية في مجال التوحيد المحاسبي مرجعاً لهذا النموذج.

ضمن هذا النظام، تتم عملية التوحيد استناداً إلى مخطط محاسبي، ويتم إعداد المعايير المحاسبية من قبل هيئات رسمية (حكومية)، بالإضافة إلى ممثلي الدولة ومجموعة من الفئات الأخرى ذات علاقة بالمحاسبة مثل أصحاب المهنة وممثلي المؤسسات والباحثين، ويمتد إلى تنميط النتائج المحاسبية والقوائم المالية بشكل شامل ومفصل.

جدول مقارنة بين النموذجين:

المعيار	النموذج الفرنسي	النموذج الأنجلوسكسوني
الدول الممثلة	فرنسا، ألمانيا	أمريكا، بريطانيا، كندا
النظام الاقتصادي	اقتصاد مركزي، سوق مالي غير نشط	اقتصاد حر، سوق مالي نشط
من يضع المعايير	الدولة والهيئات الرسمية	خبراء المحاسبة المهنيين والمنظمات المهنية
درجة التدخل الحكومي	كلية وشاملة	محدودة (عبر هيئات مراقبة الأسواق)
الجهة المستهدفة	الحكومة والتخطيط الاقتصادي	المستثمرين والمقرضين
الأساس	المخطط المحاسبي الموحد	الممارسات المهنية والخبرة
درجة المرونة	أكثر جموداً وتفصيلاً	أكثر مرونة

ملاحظة: في العصر الحديث، مع عولمة الاقتصاد وظهور المعايير المحاسبية الدولية (IFRS)، بدأت الفوارق بين النموذجين تتقلص تدريجياً، حيث تتجه معظم الدول نحو تبني المعايير الدولية التي تجمع بين مزايا كلا النموذجين.