

مقياس تقييم المشاريع العمومية
ملخص الدروس للسنة الأولى محاسبة وتدقيق / للسداسي الثاني
دفعة 2019-2020
الأستاذة بوشخي عائشة
قسم المحاسبة والمالية / جامعة تلمسان

مقدمة

كغيرها من العلوم تلعب المحاسبة دورا مهما في المجتمعات، نظرا للمكانة التي خصصتها لها الكثير من الدراسات والبحوث المتخصصة في الجامعات والمعاهد وأسست لها هيئات ومنظمات وجمعيات محلية وإقليمية ودولية خاصة بما قائمة على تنظيمها وتطوير الممارسات والسلوك المهني للأفراد الممارسين لمهنة المحاسبة .

فمع التطور في العلاقات الاقتصادية والمالية ، لم تعد المحاسبة تهتم بالممارسات المحلية بل تعدى الأمر إلى المعاملات الإقليمية والدولية مما جعل كل مستثمر يحتاج إلى معلومات مالية أكثر منها محاسبية لمعرفة المجال أو النشاط الذي يريد أن يستثمر ، مما معناه أن المستثمر في حاجة إلى معرفة مالية أكثر لاتخاذ قراره. على أن تكون هذه المعلومة قابلة للفهم والمقارنة على المستوى الدولي.

وباعتبار الاختلافات الموجودة في النظم والممارسات المحاسبية المختلفة بين الدول، يعتبر الأمر صعبا نوعا . ولتحقيق الهدف تمت جهودات عديدة وكبيرة بغية إرساء دولية مهنة المحاسبة. وقد نتج عن ذلك أن العديد من الدول بادرت إلى عمليات الإصلاح لمحاسبتها حتى تكون متماشية والمبادئ والقواعد المحاسبية المعترف بها على المستوى الدولي ، ومن بين هذه الدول الجزائر، وعليه يتم التساؤل عن تنظيم مهنة المحاسبة بها. وللإجابة على السؤال تم تنظيم المقياس وفق جزئين، الجزء الأول تم فيه التعرض إلى الإطار النظري والمفاهيم للمحاسبة والتطرق إلى الجهود المبذولة عالميا لتنظيم مهنة المحاسبة. الجزء الثاني يتعرض إلى تنظيم مهنة المحاسبة في الجزائر في ظل تبني النظام المحاسبي المالي .

أولاً: الإطار النظري والمفاهيمي للمحاسبة

1- التطور التاريخي للمحاسبة

يؤرخ المختصون عموماً أن المحاسبة علم يعود بجذوره إلى بداية الحضارة الإنسانية وتوسع الأعمال، وبذلك فهي قديمة قدم التاريخ، وتطورها كان نتيجة الحاجة الملحة لتلبية احتياجات المجتمع من المعلومات بما يساعده على اتخاذ القرار.

من المقايضة في العصور القديمة التي شاع فيها استخدام الرموز والنقوش على بعض مواد البناء والأوراق الزراعية بمثابة سجلات بالمفهوم الحديث وذلك منذ حوالي 3500 عام قبل الميلاد، الغرض منها كان المحاسبة العينية لأعداد المواشي وكمية الحبوب والمعادن الثمينة كما في الحضارة الآشورية، إلى استخدام الألواح من الطين والقطع المصنوعة من الفخاريات لتدوين عمليات المقايضة بين التجار والوكلاء بالنسبة للبابليين إلى استخدام القياس كأول مرة لدى الإغريق نتيجة ازدهار الحياة الاقتصادية وتطور الثقافة والعمران باليونان حيث كان مدراء المقاطعات بالإمبراطورية يعدون الحسابات اليومية عن الأنشطة والمعاملات التي تتم بالمقاطعة. أما الحضارة الرومانية لند اهتمت بتنظيم وإدارة أعمال الدولة وشؤونها المالية من جباية الضرائب وطرق إنفاقها. ففي ظل هذه

الحضارة تطورت المحاسبة تطوراً كبيراً، وتطور معها استخدام المستندات والدفاتر والإجراءات المحاسبية وإعداد موازين المراجعة المحاسبية الدورية. ويعود تطور المحاسبة أساساً لدى الإغريق والرومان إلى ظهور النقود كوسيلة للتبادل عوضاً عن المقايضة العينية للمنتجات وكوسيلة للقياس المحاسبي. الفراعنة من جهتهم اهتموا بمسك الحسابات والسجلات نتيجة زيادة الإنتاج الزراعي عن حاجته وبالتالي ضرورة الاحتفاظ بالفائض في المخازن. في القرون الوسطى تطورت المعاملات التجارية واستخدمت النقود كوسيلة للقياس و يعد انتشار الاقطاعيين في إنكلترا وبالتالي حصر موجودات المزارع وتسجيل نفقاتها وإيراداتها بداية لنظام محاسبي لهذه الدولة.

كما كان لانتشار البنوك أثراً واضحاً في تطور المحاسبة مما أدى إلى استخدام التوازن المحاسبي وطريقة القيد المزدوج لأول مرة في مدينة جنوة بإيطاليا عام 1340 م.

بظهور المشروعات الفردية، وظهور شركات الأشخاص، التجارية والصناعية وتطور الحياة الاقتصادية في نهاية 18 م نتيجة ظهور الثورة الصناعية، كان لهذا الحدث أثره في الفكر الاقتصادي والمحاسبي.

فروعها ووجود هيئات محاسبية مستقلة

2- تعريف المحاسبة:

- "هي مهنة منظمة تهتم بتسجيل وتبويب المدخلات والعمليات التي تمثل الأحداث الاقتصادية وفقا لنظام معين، وهذه الم"

- " مجموعة محددة من الفروض المنطقية والمبادئ العلمية ، التي تستخدم في قياس

- جمعية المحاسبة الأمريكية AAA في عام 1966 "على أنها

الاقتصادية حتى يستفيد

ة تحولت من مجرد أداة

لمعلومات إلى وسيلة

منها في اتخاذ القرار فيما يخص مجالات متعددة منها ما يتعلق بالتمويل والاستثمار أو حتى التقييم

3-المبادئ والفروض المحاسبية:

3-1- الفروض المحاسبية:

تبنى على الافتراضات التالية:

(أ) فرض الوحدة المحاسبية: بناء على هذا الافتراض للمشروع شخصية معنوية منفصلة عن شخص

تالي التسجيلات المحاسبية تكون باسم الوحدة أو المشروع وليس باسم المالك أو الملاك.

(ب) - فرض الاستمرارية: هذا الافتراض وجود المستمر للوحدة على مدى فترة زمنية غير محددة،

مما معناه أن هناك بعض الحسابات للسنة المعنية قد تستمر إلى السنة الموالية مثل أرصدة الزبون والبنوك

(ت) - فرض الدورية: معنى ذلك أن تقسم إلى فترا

فيها لمتخذي القرار .

(ث) - فرض وحدة القياس النقدي: على اعتبار أن القياس المحاسبي هو قياس مالي يعبر عن الكميات في

المعاملات فعلى هذا الأساس عند هذا الافتراض وجب توحيد القياس وهو أمر في غاية الأهمية.

(ج) - فرض التوازن المحاسبي:

(ح) - فرض الفترة المحاسبية: وهي الفترة المحددة ما بين 1/1 و 12/31
الربح والمركز المالي للوحدة في نهاية الفترة () .

3-2- المبادئ المحاسبية:

(أ) - مبدأ التكلفة التاريخية: عبر عن التكلفة الفعلية عند عملية
مضاف إليه كافة المصاريف المدفوعة حتى غاية جهوزية استعمال . والتكلفة التاريخية ناتجة
عن عملية تبادل حقيقية وليست افتراضية.

(ب) - مبدأ قياس وتحقيق الإيراد:

(ت) - مبدأ المادية. ويقصد بها العمليات ذات الأثر الاقتصادي غير المهم نسبيا
مع القواعد المحاسبية المقبولة عموما مثل تقسيم المصاريف إلى عادية وأخرى غير عادية
() .

(ث) - مبدأ الموضوعية: ق المحاسبة التي تسمح بتأكيد حدوث العملية.

(ج) - مبدأ القياس الفعلي: وهو يخص كل الأصول والخصوم وحقوق الملكية والتغيرات التي تحدث

(ح) - مبدأ مقابلة الإيرادات بالمصروفات:

في . ويعتمد في النقدي في قياس

(خ) - مبدأ الإفصاح التام: يتطلب هذا المبدأ ويستلزم أن تتضمن التقارير المالية جميع المعلومات المحاسبية

المشتركة للأطراف الخارجية لاتخاذ القرارات .

المركز المالي وقائمة الدخل.

ي مجرد ممارسات مهنة

استقرت وثبتت فالدنجا مع مرور الزمن، وهو المنهج الذي اتبعته الجمعيات المهنية في معظم دول العالم.

4- المحددات أو القيود المحاسبية :

أ- قيد التكلفة/المنفعة: الإعداد المحاسبي وتفسيرها والإفصاح عنها مجموعة من التكاليف

. وفي الحالة التي تكون التكاليف تتجاوز

هذه البيانات والمعلومات حسب القيد.

ب- قيد التحفظ:

المتوقعة التي لن يعترف بها ما لم يتم تحصيلها .

ت- الأهمية النسبية: تدعو هذه الأهمية كل من المحاسب ومدقق الحسابات إلى توجيه اهتماماتهم بشكل رئيسي إلى البنود والعناصر المتضمنة في القوائم المالية والتي هي ذات أهمية متميزة مقارنة بغيرها من البنود.

5- أهداف المحاسبة :

- من الجانب التطبيقي:

■ توفير المعلومات من نفقات وإيرادات تتعلق بالدائنين والمدينين...

■ فترة مالية معينة.

■ تحديد المركز المالي للوحدة في نهاية الفترة المالية .

- من الجانب النظري:

■ اللازمة لاتخاذ القرارات بالنسبة لمختلف المستويات الإدارية.

■ تقديم معلومات تخدم ا في ما يخص تحديد الضرائب وأهميتها في إعداد الموازنات

■ معلومات تخص الموارد الاقتصادية التي يحتاجها المشروع.

6- ثانيا: المجهودات المبذولة من طرف المنظمات المهنية لتحقيق التوافق المحاسبي الدولي:

" "

المحاسبة نظرا لما لهذه المبادئ من أهمية خاصة تستدعي تضافر جهودات كل الفئات على المستوى النظري والعملي وتكاملها من أجل وضع الأسس والمفاهيم المحاسبية وتطبيقاتها .

في الأخير من القرن 19 مهنية محاسبية " في اسكتلندا ICAS 1854 بعده
في إنجلترا وويلز ICAEW 1880 ثم في AAPA
1887 الذي تحول فيما بعد إلى المعهد الأمريكي للمحاسبين العموميين المعتمدين، كان لهذه الهيئات مساهمات فعالة في تطوير ونمو المعرفة المحاسبية من خلال وضع قواعد محاسبية ملزمة لأعضائها وإصدار . إلا أن الأزمة الاقتصادية التي شهدها العالم 1929 كان لها الأثر في بروز العديد من الهيئات التي كان لها في تطوير المفاهيم والمبادئ .

من بين هذه المنظمات المهنية نذكر: جمعية المحاسبة الأمريكية (AAA) -
(SEC) - مجلس مبادئ المحاسبة. (APB) - مجلس معايير المحاسبة المالية (FASB) -
(NAA) - مجلس معايير محاسبة التكاليف (CASB) -
(CICA) - الاتحاد الدولي للمحاسبين - (IFAC) - لجنة معايير المحاسبة الدولية (IASB) .
هو واضح هي عبارة عن جهودات كانت في البداية محلية ثم تطورت ونمت إلى أصبحت إقليمية ثم دولية. ولعل هذا الاهتمام المتزايد والمجهودات المبذولة من أجل تطوير المحاسبة في ذاتها أنهم في بها.

فالمحاسبة لم في البداية إلا مجرد ممارسة وتطبيق عملي لإثبات الأحداث الاقتصادية البسيطة والتعاملات المالية بنمو منشآت الأعمال وتزايد معدلها نحو الدولية وتطور قوة الشركات وامتدادها في مختلف أنحاء العالم ونتيجة لضخامة حجم الاستثمارات الدولية للشركات المتعددة الجنسيات كان لذلك الأثر وكننتيجة لتجاوز الأعمال بيئتها المحلية نحو الحدود الإقليمية تكون المحاسبة قد نجحت في تحولها من نظام قومي محلي إلى نظام آخر وبذلك ظهر لها فرع جديد عرف بـ " .

1- تعريف المحاسبة الدولية:

"مجموع المعايير والمبادئ الموحدة والمقبولة على المستوى الدولي لتحكم الممارسات العملية لـ " .
على أنها " أحد فروع المحاسبة التي تُعنى بالأساليب والمشاكل المحاسبية الخاصة بالمعاملات المالية للشركات متعددة
بالمعايير والمبادئ التي تحكم الممارسات العملية لمهنة المحاسبة على
المستوى العالمي من خلال أهميتها في توفير المعلومة المختلفة للمستثمر الدولي، وكذلك تطوير هذه المبادئ والمعايير

التعريف الثاني

التعددات الجنسية من خلال توحيد معاملاتها المحاسبية في ما يخص القوائم المالية خاصة فيما يتعلق بالشركة الأم

1- أسباب ظهور المحاسبة الدولية:

-
-
- تضاعف أعمال الشركات وتحولها نحو العالمية؛
-

2- أسباب تطور المحاسبة الدولية:

-
-
- امتداد الشركات إلى ما وراء الحدود
-

3- أهداف المحاسبة الدولية:

1. دراسة مختلف الأنظمة المحاسبية على المستوى الدولي وتوضيح الاختلافات في الممارسات المحاسبية؛
2. إيجاد الحلول للمشاكل الناتجة عن الممارسات المحاسبية المختلفة؛
3. تسهيل قراءة القوائم المالية للشركات من خلال توحيد وإيجاد نوع من الاتساق في الممارسات
4. تقديم معلومات ملائمة وقابلة للمقارنة والتحقق على المستوى الدولي؛
5. الوقوف على أسس وقواعد ومعايير تساعد المحاسبات المحلية في تطوير أنظمتها؛
6. إلخ.

4- التوحيد والتوافق المحاسبي الدولي:

نظراً للتباين في المبادئ المحاسبية المطبقة في كل دولة والاختلاف في إعداد النظام المحاسبي الخاص بها، وهو ما

يؤدي بالضرورة إلى الاختلاف في الغرض والقياس المحاسبي وبالتالي الاختلاف في فهم وتفسير المعلومات المطروحة في القوائم المالية وللفهم والتفسير السليم والصحيح للمعلومات المقدمة في القوائم المالية كان لا بدّ من تحقيق

اعد وأسس تحضير القوائم المالية

ات المحاسبية على المستوى الدولي.

فكرة التوافق المحاسبي تعتبر إلى زمن بعيد، إلا أن التوثيق والتوجه الرسمي

مهنة المحاسبة تمت مع المؤتمر الدولي الأول سنة 1904 في الولايات المتحدة الأمريكية ، ثم تواصلت المؤتمرات ما بين 1926 إلى غاية 1957 حيث عقد المؤتمر الدولي السابع ببولندا أين نوقشت فكرة المجموعة الموحدة

للقواعد المحاسبية التي جاء بها رئيس المعهد الهولندي للمحاسبين، أما سنة 1967

() عرف تشكيل لجنة التنسيق الدولية للمهنة المحاسبية، أما في 1973 شكلت لجنة المعايير

(IASC) وبذلك تكون هذه السنة هي الفترة الفاصلة ما بـ

1-4- التوافق المحاسبي:

على وضع حدود للخلافات في الممارسات المحاسبية وبالتالي زيادة إحداث نوع من التقارب بين مختلف النظم المحاسبية كما أنه يعمل على تحقيق التناسق في التطبيقات المحاسبية من خلال وضع المحددات على التنوع في هذه التطبيقات. وهو بذلك يعتبر خطوة مسبقة للتوحيد على اعتبار () لمومات بما يحقق القبول العام لها،

كما يعتبر التوافق الصيغة المخففة للتوحيد.

2-4- التوحيد المحاسبي:

التوحيد مصطلح يتضمن التجانس وعدم التباين فيما يخص التماثل والتطابق والانتظام في مجال التطبيق من مؤسسة إلى أخرى.

3-4- مستويات التوحيد:

• التوحيد المحاسبي الدولي: يعبر عن التوحيد الصارم للقواعد والسياسات المحاسبية وفرض قواعدها . ويتميز هذا النوع بدرجة عالية من التجانس والتماثل تؤدي إلى تع

ممارسات محاسبية واحدة على المستوى الدولي.

• التوحيد المحاسبي المحلي: على عكس التوحيد المحاسبي الدولي، يعبر التوحيد المحلي عن نظام محاسبي موحد تكمن أهدافه في توفير المعلومة اللازمة لـ

• التوحيد المحاسبي الجهوي:

بخلاف المستويات التي ترتبط بالتحال الإقليمية (دولي، جهوي، محلي)، يجري التوحيد المحاسبي على المستويات :

- على مستوى المبادئ: يشمل توحيد التعاريف الخاصة بكل عناصر القوائم المالية ومكوناتها؛ توحيد

ب- على مستوى القواعد:

ت- على مستوى التنظيم: يشمل التوحيد كل النظام المحاسبي بما فيه من مبادئ وقواعد وإجراءات ويصل إلى توحيد نظم التكاليف وما يقوم عليه من مبادئ وقواعد وأسس.

4-4- دواعي التوحيد المحاسبي:

بحث عن التوافق والتوحيد راجع إلى الانتقادات التي وجهت للمحاسبة من حيث:

- عدم توفر المعالجة الموحدة للكثير من الأحداث المحاسبية المتشابهة مثل تعدد طرق معالجة

FIFO ، الوارد أخيراً صادر أولاً LIFO

- قلة القسط الثابت، المتناقض، المتزايد، التغير.

- أساس الربح الإجمالي، الربح الجاري، الربح بعد خصم الفوائد..

- الإجابة على بعض المشكلات التي يواجهها المحاسب التي لازالت قائمة في الفكر الحالي مثل مشكلة التغير في الأسعار، قياس العمليات غير ()

هذه الانتقادات والمشاكل حظ أن الإطار المحاسبي يفتقر إلى الترابط بين مكوناتها
بالجدة الموحدة للأحداث المحاسبية المتشابهة كما أن الممارسات المحاسبية تتباين فيما يخص الطرق التي يستخدمها

، الإتهام موجه للـ ، بالتقصير التي

غير

تنظيم يقوم بخدمة مهنة المحاسبة

ما سبق ذكره ظهرت الهيئ

توضيح كل ما هو جديد في المهنة ، كما يعمل على تقديم المساعدة للمحاسبين المهنيين و حمايتهم اتجاه أي

5- التحول المحاسبي من البحث عن المبادئ المحاسبية إلى البحث عن المعايير المحاسبية:

كانت النظرية المحاسبية في بداية الأمر في بداية القرن 20

ومن خلال مجموعة من المؤتمرات أجهت الجهود نحو استخدام الأصول العلمية لبناء النظرية.

الجهودات إلى تحديد الفروض ا والمذكورة أعلاه.

المحاسبية كما سبق ذكره هي مجرد ممارسات مهنية نالت قبولا الهدف من البحوث التي

أجرتها ولا زالت هو ترجمة المب إلى معايير ، وهذه المعايير هي مستوى من

مستويات الأداء المحاسبي، وتمثل في نفس الوقت موقف رسمي فيما يتعلق بكيفية تطبيق المبادئ. المعايير الدولية

" ترجمة مدروسة لمستوي الفكر المتاح والمتمثل في مجموعة المبادئ والأهداف والمفاهيم والفروض "

تغير الظروف البيئية من وقت لآخر تعتبر المعايير أقل ثباتا من الفروض والمبادئ .

بناء المعايير

مصدرا دائما لمهمة بناء المعايير في حين يعطي عامل البيئة الصبغة العملية مما يجعل المعايير تلائم الظروف

ما ما يخص العرف أو العادة فله تأثير بالنسبة لنوع معين من المعايير يعرف بالمعايير

الإجرائية وهي معايير تتعلق بضبط النواحي الفنية لعملية تشغيل البيانات وعرض المعلومات.